



قسم المحاسبة

## المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

The International Financial Reporting Standards (IFRSs)

(ACC 407)



### هيئة الإعداد

د. محمد حمدي عوض  
مدرس بقسم المحاسبة  
كلية التجارة – جامعة القاهرة

د. كريم منصور على حسوية  
مدرس بقسم المحاسبة  
كلية التجارة – جامعة القاهرة

د. محمود اسماعيل محفوظ اسماعيل  
مدرس بقسم المحاسبة  
كلية التجارة – جامعة القاهرة

د. مصطفى السيد فرنوي  
مدرس بقسم المحاسبة  
كلية التجارة – جامعة القاهرة

### هيئة المراجعة

د. زايد سالم ابو شناف  
أستاذ المحاسبة المساعد  
كلية التجارة – جامعة القاهرة

أ.د. منصور حامد محمود  
أستاذ المحاسبة الخاصة  
كلية التجارة – جامعة القاهرة

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿ اقْرَأْ وَرَبُّكَ الْأَكْرَمُ ﴿۱﴾ الَّذِي عَلَّمَ بِالْقَلَمِ ﴿۲﴾ عَلَّمَ

الْإِنْسَانَ مَا لَمْ يَعْلَمْ ﴿۳﴾

صدق الله العظيم

(سورة العلق، الآيات {3: 5})

## قائمة المحتويات

رقم الصفحة	العنوان
أ-ب	مقدمة الكتاب
42 :1	الفصل الأول: الإطار العام للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
87 :43	الفصل الثاني: معيار المحاسبة الدولي رقم: "IAS 1" عرض القوائم المالية
123 :88	الفصل الثالث: معيار المحاسبة الدولي رقم (8) "IAS 8": السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء
136 :124	الفصل الرابع: معيار المحاسبة الدولي "IAS 10": الأحداث اللاحقة لتاريخ التقرير
161 :137	الفصل الخامس: معيار المحاسبة الدولي رقم (23): تكاليف الاقتراض
203 :162	الفصل السادس: المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (2): المدفوعات على أساس الأسهم
260 :204	الفصل السابع: المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (3) اندماج الأعمال
295 :261	الفصل الثامن: المعيار الدولي للتقارير المالية رقم 5: الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع، والعمليات غير المستمرة
315 :296	الفصل التاسع: المعيار الدولي للتقارير المالية رقم 12: الإفصاح عن الحصص في الكيانات المختلفة
316	قائمة المراجع

## بسم الله الرحمن الرحيم

### مقدمة :

تتميز منشآت الاعمال الحديثة بالعديد من المتغيرات والمستجدات السريعة والمتلاحقة، وظهور التكتلات الاقتصادية، وتحرير التجارة العالمية، واشتداد حدة المنافسة، بالإضافة الى إزدياد أهمية ودور المعلومات فى ظل عولمة الاسواق والتقدم المذهل فى نظم الحاسبات.

على الرغم من اختلاف طبيعة المنشآت وما تمارسه من أنشطة متعددة، والتباين الواضح فى حجمها وشكلها النظامى، إلا أنها تتفق جميعها فى صفة اساسية، ألا وهى أنها تدير امولا وتهدف الى تنمية هذه الاموال وتعظيم قيمة المنشأه بتحقيق أكبر قدر ممكن من الانجاز يودى الى تعظيم الربحية وذلك من خلال حسن استغلال الموارد المتاحة بأكبر قدر من الكفاءة والفعالية .

لذا تهتم الادارة الحديثة بكفاءة استثمار الاموال كما تهتم بحسن استغلال اصولها المختلفة، كما أن الادارة فى المنشآت على اختلاف انواعها الصناعية والتجارية والخدمية تحتاج الى كثير من المعلومات التي تجعلها قادرة على اتخاذ القرارات ورسم الخطط للوصول الى الاهداف المنشودة.

المحاسبة كنظام للمعلومات تعمل على توفير القدر المناسب من المعلومات للإدارة وغيرها من الاطراف المستفيدة من خلال انتاج العديد من القوائم والتقارير المالية اتى تفصح عن المركز المالى للمنشأة ونتيجة ادائها والتدفقات النقدية لها فى نهاية كل فترة.

تختلف اسس اعداد وعرض القوائم المالية التي يتم اعدادها من قبل منشآت الاعمال حول العالم باختلاف المعايير والقواعد المستخدمة فى اعدادها، ويعود ذلك لاختلاف القوانين والانظمة والظروف الاقتصادية والاجتماعية من دولة لآخرى.

لذا، تتضح أهمية وجود مجموعة من الارشادات أو المعايير التي تساعد معدي القوائم والتقارير المالية على توحيد السياسات والممارسات المتبعة عند اعداد هذه القوائم والتقارير، وكذا مساعدة مستخدمي القوائم المالية على فهم وتفسير المعلومات الواردة بها، ويلقى موضوع المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية اهتماما بالغا من جانب المنشآت، وكذلك من جانب الحكومات لأن تطبيق

هذه المعايير أو التوافق معها سوف يؤدي الى تحسين جودة المعلومات المحاسبية مما يؤدي الى جذب المزيد من رؤوس الاموال.

يهدف هذا المقرر الدراسي بالدرجة الاولى الى توجيه طلاب مرحلة البكالوريوس والمحاسبين فى الواقع العملى الى اهمية المعايير الدولية لأعداد التقارير المالية، وتزويدهم بالمفاهيم والادوات المناسبة للقيام بعملية التطبيق العملي لهذه المعايير، كما يهدف الى تعميق الفهم بأهمية تحسين جودة المعلومات المحاسبية في بيئة الاعمال الحديثة.

تحقيقا للهدف ومنعا للتكرار والازدواج تم استبعاد مجموعة المعايير التي سبق تناولها في مقررات دراسية سابقة، وعلى ذلك تم تضمين هذا المقرر الدراسي مجموعة من المعايير الاخرى على النحو التالى:

- 1- الاطار العام للمعايير الدولية لاعداد التقارير المالية
- 2- معيار عرض القوائم المالية IAS 1
- 3- معيار السياسات المحاسبية والتغير فى التقديرات والاطفاء IAS 8
- 4- معيار الاحداث اللاحقة لتاريخ انتهاء الفترة IAS 10
- 5- معيار تكلفة الاقتراض IAS 23
- 6- معيار المدفوعات على اساس الاسهم IFRS 2
- 7- معيار اندماج الاعمال IFRS 3
- 8- معيار الاصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع IFRS 5
- 9- معيار الإفصاح عن المصالح فى الكيانات المختلفة IFRS 12

لذا، تم تناول هذه الموضوعات بطريقة مبسطة مع المحاولة قدر الامكان أن يكون العرض واضحا ومصحوبا بمجموعة من الامثلة والحالات العملية التي تعين على استيعاب وفهم المقرر الدراسي وتحقيق الاهداف المنشودة.

والله من وراء القصد وله الفضل وبه التوفيق

هيئة الإعداد والمراجعة

قسم المحاسبة - كلية التجارة - جامعة القاهرة

الجيزة: 1-فبراير-2022

**الفصل الأول:**

**الإطار العام**

**للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية**

## الفصل الأول:

# الإطار العام للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

## الأهداف التعليمية للفصل:

عند الانتهاء من دراسة هذا الفصل، يجب أن يكون الطالب قادر علي:

- التعرف على طبيعة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.
- التعرف على الجهة المصدرة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.
- متابعة موقف دول العالم والمنظمات المهنية من تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.
- إدراك الأثر المحاسبي لتبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.
- التعرف على الإطار المفاهيمي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومكوناته.
- التفرقة بين مفاهيم الاعتراف، والقياس، والعرض، والإفصاح.
- فهم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

## عناصر الفصل:

### 1/1: طبيعة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

- ماهية المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية النشأة..
- المداخل المختلفة لتطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.
- التوافق المحاسبي مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.
- الدوافع والعوامل المؤثرة في قرار التحول الى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والمشكلات التي تواجه ذلك التحول ووسائل التغلب عليه.

### 2/1: الإطار المفاهيمي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

- التطور التاريخي للإطار المفاهيمي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والغرض منه.
- الغرض العام من إعداد التقارير المالية.
- الخصائص النوعية للمعلومات المفيدة.
- التقارير المالية والوحدة الاقتصادية التي يتم التقرير عنها
- عناصر القوائم المالية.
- الاعتراف والقياس.
- العرض والإفصاح.
- مفاهيم رأس المال وكيفية المحافظة عليه.



## الفصل الأول:

### الإطار العام للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

#### مقدمة:

اهتمت المنظمات المهنية؛ مثل مجلس معايير المحاسبة الدولية، ومجلس معايير المحاسبة المالية، بإصدار معايير محاسبية تهدف الى تحسين جودة المعلومات المحاسبية من خلال إصدار معايير عالية الجودة، حيث ظهر هذا الاهتمام في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية International Financial Reporting Standard (IFRS)، وقد حققت معايير المحاسبة الدولية انتشاراً عالمياً واسعاً كنموذج لمعايير المحاسبة ذات الجودة العالية، لهذا السبب اختبر عدد كبير من الباحثين جودة التقارير المالية التي تم إعدادها وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية، وكانت توقعات الباحثين في هذا الصدد هي ارتفاع جودة التقارير المالية التي تعدها الشركات طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية.

يتمثل الهدف الرئيس من تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هو إمداد الأسواق المالية بدرجة عالية من المعلومات، وتحسين كفاءة تلك الأسواق، وتخفيض تكلفة رأس المال، بما يساهم في زيادة احتمال تدفق المزيد من رؤوس الأموال.

كما تتباين معايير المحاسبة المالية من دولة لأخرى، ومن ثم فإن هذه الاختلافات تقلل من ملاءمة وقابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة بين الدول، لذا كان الهدف من وراء إصدار معايير المحاسبة الدولية وضع مجموعة موحدة من المعايير ذات القبول الدولي، والذي يسمح للمستثمرين في أي مكان في العالم بالاستفادة من القابلية العالية للمقارنة والحصول على جودة عالية من التقارير المالية، ومن ثم يقلل من الحاجة الى ترجمة التقارير المالية من أجل فهمها، وهو ما يساعد على جذب المزيد من الاستثمارات الأجنبية المباشرة.

من هذا المنطلق، يتناول هذا الفصل طبيعة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، والإطار المفاهيمي لتلك المعايير وذلك من خلال :

- 1/1: طبيعة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.
- 2/1: الإطار المفاهيمي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

## 1/1 طبيعة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

### 1/1/1: مقدمة:

شهدت بيئة الأعمال الدولية في الآونة الأخيرة العديد من التغييرات كان من أهمها العولمة وانتشار الشركات الدولية في ظل إتفاقيات التجارة العالمية وحرية إنتقالرؤس الأموال على المستوى الدولي، والذي شكل تحدياً أمام مهنة المحاسبة لكي تواكب تلك التغييرات والتطورات على المستوى الدولي بصفة عامة، والدول العربية بصفة خاصة، حيث إتجهت الأنظار الى ضرورة تبني إطار موحد من معايير المحاسبة ذات الجودة العالية، والتي يتحقق من خلالها توافق محاسبي دولي من أجل ضبط الممارسات المحاسبية المختلفة، مع مراعاة قدر من المرونة عند التطبيق العملي بهدف تلبية إحتياجات مستخدمي القوائم المالية من المستخدمين الحاليين والمرقبين وغيرهم من الأطراف ذوي العلاقة، وإمدادهم بتقارير مالية على مستوى عالي من الإفصاح والشفافية بما يعكس الواقع الإقتصادي الحقيقي للشركات، ومن ثم جعل القوائم المالية قابلة للفهم والمقارنة، وبما يحقق التوافق المحاسبي المحلي والدولي، والذي يساهم في رفع جودة التقارير المالية، وبما يساعد على تشجيع وجذب الإستثمارات الأجنبية وتدفق رؤس الأموال بين الدول، ومن ثم تحقيق التنمية الإقتصادية سواء كان على مستوى الشركة أو مستوى الدولة ككل، لذا يسعى هذا الفصل الي توضيح التطور التاريخي لمعايير المحاسبة الدولية والمجهودات الدولية المبذولة لتحقيق التوافق المحاسبي الدولي، بالإضافة الى دراسة التطور في معايير المحاسبة المصرية والمجهودات المبذولة من قبل السلطات المصرية لتحقيق التوافق المحاسبي الدولي، وذلك من خلال النقاط التالية:

- ماهية المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية .
- المداخل المختلفة لتطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.
- التوافق المحاسبي مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.
- الدوافع والعوامل المؤثرة في قرار التحول الى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والمشكلات التي تواجه ذلك التحول ووسائل التغلب عليها.

## 2/1/1: ماهية المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية -

1/ 2 /1/1 مفهوم المعيار المحاسبي.

2/2/ 1/1 الجهة المسؤولة عن وضع معايير المحاسبة الدولية

## 1 / 2/1/1 مفهوم المعيار المحاسبي:

يشير (لظفي، 2006، ص 366) الى أنه يمكن تعريف المعيار المحاسبي على أنه "وصف مهني رفيع المستوى للممارسات المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً يهدف الى تقليل درجة الاختلاف والتباين في الممارسة أو التعبير عن الظروف المتشابهة، ويعتمد كإطار لتقييم نوعية وقدرة العمل الفني". كما يشير (المطيري، 2011، ص16) الى أن تعبير "معايير المحاسبة المتعارف عليها" هو تعبير فني متفق عليه عند المحاسبين دلالاته تشمل كل ما هو متفق على أنه مقبول في علم المحاسبة المتبعة في وقت معين، حيث جمعت تلك المعايير المحاسبية تدريجياً لمعالجة معاملات معينة"، ولقد جاءت كلمة معيار ترجمة لكلمة Standard وهي تعني في اللغة بأنها "نموذج يوضع، ويقاس على ضوءه وزن شيء أو طوله أو درجة جودته"، أما في المحاسبة فيقصد به المرشد الأساسي لقياس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالي للمنشأة ونتيجة أعمالها، بما يساهم في إيصال المعلومات الى المستفيدين.

ويري (فرنوي، 2020) أنه يمكن تعريف المعيار المحاسبي بأنه "هو إطار عام أو نموذج أساسي يهدف إلى تحديد الطريقة السليمة لقياس وعرض والإفصاح عن العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر على عناصر القوائم المالية بما ينعكس على المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها، بما يحقق أهداف المستفيدين".

## 2 /2/1/1: الجهة المسؤولة عن وضع معايير المحاسبة الدولية:

كانت لجنة معايير المحاسبة الدولية منذ إنشائها في عام 1973 ، وحتى عام 2001 هي الجهة او الهيئة المسؤولة عن وضع المعايير الدولية، حيث أخذت على عاتقها، منذ عام 1973 الى عام 2001،

مهمة إصدار وتطوير معايير محاسبية تكون ذات جودة عالية، ومقبولة قبول عالمي، كما انها هدفت الى تحقيق الإنسجام فى القوائم والتقارير المالية فى مختلف أنحاء العالم، لكي تكون المعلومات المحاسبية قابلة للفهم والمقارنة.

وفى عام 2001 تم استبدال لجنة معايير المحاسبة الدولية بمجلس معايير المحاسبة الدولية ليتولى من مقره فى لندن مهمة تطوير وإصدار المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وتفسيراتها، وابتداء من عام 2001 قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بتغيير اسم المعايير الجديدة لتصبح "المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية" IFRS بدلا من مسمى "معايير المحاسبة الدولية" IAS

يلاحظ أن هناك العديد من التغييرات والتعديلات التي أدخلت على معايير المحاسبة الدولية منذ إنشاء لجنة معايير المحاسبة الدولية عام 1973، وبعد إعادة هيكلة اللجنة لتصبح مجلس معايير المحاسبة الدولية فى عام 2001، حيث بلغت معايير المحاسبة الدولية التي اصدرتها اللجنة 41 معيار دولي منهم 12 معيار دولي تم إلغائهم وحل محلهم معايير أخرى، ومن ثم يبلغ عدد معايير المحاسبة الدولية IAS 29 معيار محاسبة دولي، بالإضافة الى 17 معيار من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS التي اصدرها مجلس معايير المحاسبة الدولية، كما يلاحظ المجهودات التي يبذلها مجلس معايير المحاسبة الدولية لتحقيق الإنسجام والتوافق المحاسبي الدولي، من خلال إصدار معايير محاسبة ذات قبول عالمي، والتي من شأنها أن تساعد على رفع جودة التقارير المالية، وزيادة قابلية المعلومات المالية للفهم والمقارنة من قبل المستخدمين فى الدول المختلفة، والذي يساهم بدوره فى جذب وتدقيق المزيد من رؤس الأموال الأجنبية بين الدول المختلفة، وهي تمثل الأهداف المعلنة من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية.

بحلول عام 2007 أصبح هناك أكثر من مائة دولة حول العالم تتطلب أو تسمح باستخدام المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وبحلول عام 2017 قام المجلس بإصدار سبعة عشر معيار من المعايير

الدولية لإعداد التقارير المالية، مما سبق يمكن توضيح العلاقة بين معايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من خلال الجدول التالي:

**جدول رقم (1/1) "العلاقة بين معايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية"**

وجه المقارنة	معايير المحاسبة الدولية IAS	المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS
الجهة القائمة بإصدارها	لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) التي تم تأسيسها عام ١٩٧٣.	مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) بدءاً من أبريل ٢٠٠١ هو المسئول عن إصدار معايير المحاسبة الدولية بدلاً من لجنة المعايير.
عدد المعايير	41 معيار تم تعديلهم ليصبحوا 29 معيار.	17 معيار حتى الآن

المصدر: (فرنوي، 2020)

**3/1/1 المداخل المختلفة لتطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية:**

أصبح التحول العالمي نحو تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أمراً ضرورياً، وأقوى من أن يتم تجاهله، وأصبحت أسواق المال تعد من أقوى الداعين الى وجود مجموعة متسقة من المعايير المحاسبية العالمية، والتي من خلالها يتم تخصيص رؤس الأموال والاستثمارات، لانه في حالة عدم وجود معايير محاسبية عالمية موحدة، تكون النتيجة عدم إمكانية إجراء مقارنات بين القوائم المالية في الدول المختلفة، ومن ثم عدم توجيه الاستثمارات بشكل سليم، حيث يري (فرنوي، 2020) أن هناك ثلاثة مداخل رئيسية لتطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية يمكن عرضهم كما يلي:

**1/ 3/1/1 التبنى الكامل Wholesale Adoption:**

يقصد بتبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هو التحول الكامل لتطبيق المعايير، سواء كان هذا التطبيق إلزامي أو إختياري، حيث تتخلي الدولة عن معايير المحاسبة المحلية وتتحول الى

المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية دون إدخال تعديلات، وذلك لأسباب سياسية واقتصادية وتكون سلطة تعديل المعايير في يد مجلس معايير المحاسبة الدولية، وهو يمثل المسار المنطقي والطبيعي الذي حدده المجلس، حيث تكون العلاقات بين المعاملات والأحداث والأنظمة عالمية في تطبيقها دون النظر إلى الاختلافات الجغرافية أو الزمنية أو التنظيمية.

### **2/ 3/1/1:Convergence (التوافق)**

وفقاً لهذا المدخل تظل المعايير المحلية للدولة كما هي تحت نفس المسمى، على أن يحدث توافق أو تجانس بين المعايير المحلية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية خلال فترة من الزمن، ومن ثم تظل سلطة وضع المعايير بيد السلطة المسؤولة عن وضع وتطوير المعايير بداخل الدولة إلى أن يحدث التطبيق الكامل للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وتفضل بعض الدول هذا المدخل مثل الصين والولايات المتحدة الأمريكية والهند.

### **3/ 3/1/1:Endorsement (المصادقة)**

في ظل هذا المدخل، تتم دراسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بعناية من قبل الدولة أو الهيئة الإقليمية قبل إقرارها، هذا المدخل يجعل هناك مرونة للدولة أو المنطقة الإقليمية في التعامل مع القضايا المحاسبية الخاصة بالدولة أو المنطقة الإقليمية وفقاً لظروفها الخاصة، وهو ما سيؤدي إلى وجود نسخة خاصة من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ببلد معين أو منطقة جغرافية معينة.

مما سبق يلاحظ وجود تفاوت في التوافق مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من دولة إلى أخرى حسب سياسة كل دولة، بالإضافة إلى أن مستوى التوافق يختلف من وقت لآخر في نفس الدولة والذي يتوقف على مدى استجابة الدولة للتغيرات والتحديثات التي يتم إدخالها على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، والتي تتم من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية، وقد تكون الاختلافات شكلية من حيث المسميات والمصطلحات المستخدمة أو من حيث ترتيب المعايير، وقد تكون الاختلافات بين المعايير اختلافات موضوعية من حيث المضمون سواء في الممارسات أو في حذف بعض

المعايير نهائياً واستبدالها بتشريعات خاصة بالدولة، وقد تكون الاختلافات شكلية وموضوعية في نفس الوقت.

#### 4/1/1 التوافق المحاسبي مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية:

شهدت السنوات الأخيرة تطورات كبيرة في شتى المجالات مما ترتب عليه إزالة الحواجز بين مختلف الدول، حيث إمتد نشاط الشركات خارج حدود دولتها، وقد ساهم ذلك في تدفق رؤس الأموال بين الدول، مما ساعد علي زيادة مستخدمي القوائم المالية والمهتمين بها، مع اختلاف قواعد إعداد وعرض القوائم والتقارير المالية بين دول العالم، وهو ما ساهم في زيادة الحاجة الى استخدام معايير محاسبية موحدة مقبولة (أبو طالب، 2013).

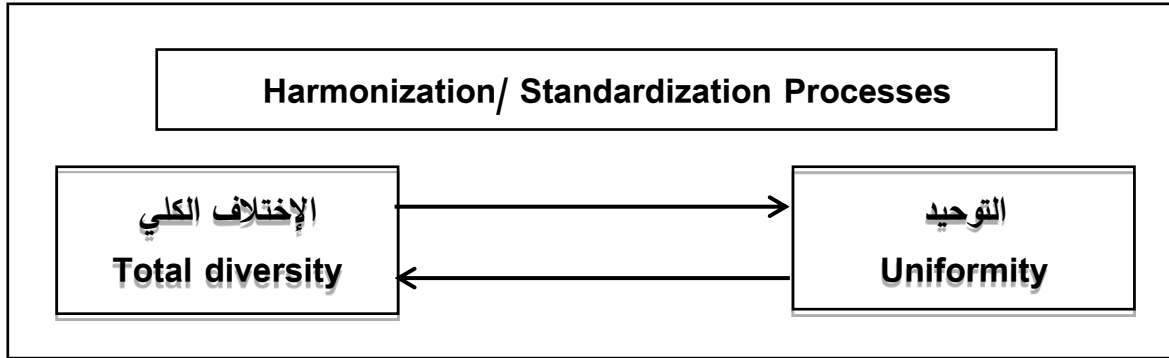
نتيجة لعولمة الأسواق المالية، فإن الشركات لم تعد تعتمد في توجيه استثماراتها على أسواق المال المحلية فقط، لذلك سعت العديد من الشركات الى التوسع الخارجي، ومن ثم سعي العديد من المستثمرين سواء الأفراد أو الشركات الى البحث حول العالم لتوجيه استثماراتهم نحو الدول الأكثر فعالية وإنتاجية، وبالتالي إذا كانت الممارسات المحاسبية تختلف بين البلدان، فقد يترتب علي ذلك أعباء على المستثمرين، مما يؤدي إلى توجيه الاستثمار إلى شركات أقل كفاءة وأقل أداء، فيما يلي شرح لمفهوم التوافق المحاسبي وأهميته، وأهم المعوقات التي تواجه تحقيق التوافق المحاسبي على المستوي الدولي.

#### 1/4/1/1 مفهوم التوافق المحاسبي:

التوافق المحاسبي الدولي نجح في أن ينال اهتمام كل من ممارسي مهنة المحاسبة، الأكاديميين، المستثمرين، ومستخدمي التقارير المالية للشركات، حيث أن العديد من المنظمات المحلية والدولية مثل لجنة معايير المحاسبة (ASC) Accounting Standards Committee، مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية (FASB) Financial Accounting Standards Board، ولجنة معايير المحاسبة الدولية، والمفوضية الأوروبية (EC) The European Community، عملوا على تحقيق التوافق المحلي والعالمي للتقارير المالية.

وتشير بعض الدراسات إلى أن التوافق المحاسبي هو توافق بين الممارسات المحاسبية من خلال تقليل درجات الاختلاف في هذه الممارسات، فمن الضروري التفرقة بين مصطلحين يتم استخدامهم بشكل كبير في مجال المحاسبة الدولية هم التوافق والمعايرة، فمن المعروف أن التوافق هو "عملية **تقليل من البدائل للاختيارات المحاسبية**"، حيث يتعلق التوافق المحاسبي الدولي بعملية تقليل قواعد المحاسبة المتناقضة أو التنوع الموجود بين الممارسات المحاسبية من أجل تحسين درجة قابلية التقارير المالية للمقارنة والتي تعدها شركات من بلدان مختلفة، بينما المعايرة الدولية International Standardisation والذي تم تعريفها على أنها **العملية التي تقيد الاختيار وتؤدي في النهاية إلى اعتماد نفس طريقة المحاسبة من قبل جميع الشركات في جميع البلدان**".

إلا أن البعض يميل إلى استخدام مصطلح التوافق والمعايرة كمترادفان، على الرغم من ذلك فإن مصطلح التوافق مختلف عن المعايرة، في حين أن التوافق هو العملية التي تستلزم التحرك بعيداً عن التنوع والاختلاف في الممارسات المحاسبية، فإن المعايرة عملية تستلزم التوجه نحو التوحيد Uniformity، أي أن التوافق المحاسبي والمعايرة يقعان بين نقطة الاختلاف المحاسبي التام والتوحيد المحاسبي كما في الشكل التالي:



شكل رقم (2/1): الفرق بين التوافق المحاسبي والمعايرة

المصدر: (Tay and Parker, 1990, p. 73)

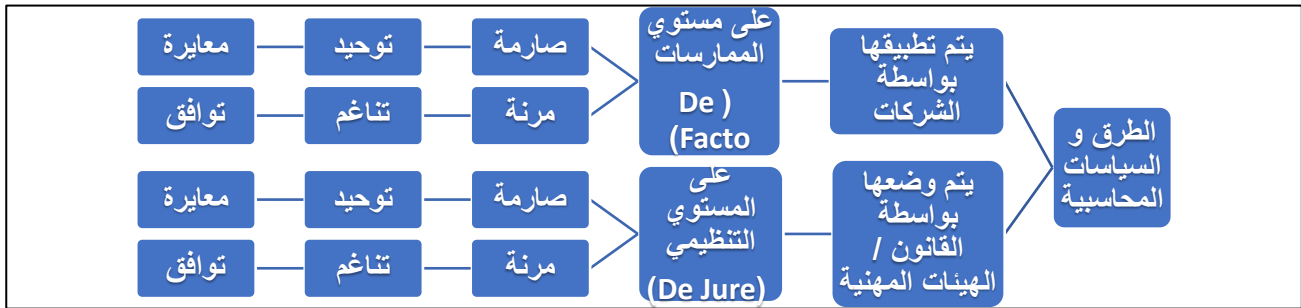


هناك عدة مستويات للتوافق، فمنها مستوي المفاهيم، أو مستوي المبادئ، أو المستوي التنظيمي، أو مستوي الممارسات المحاسبية، كما أنه يجب التفرقة بين التوافق على المستوي التنظيمي " Formal Harmonization"، والتوافق على مستوي الممارسات المحاسبية "Matrial Harmonization". حيث أن التوافق على المستوي التنظيمي يشير الى التوافق أو التوحيد في عملية التنظيم المحاسبي والتي قد تتمثل في القوانين أو معايير المحاسبة المهنية، بينما يشير التوافق على مستوي الممارسات الى الممارسات الفعلية للشركات، كما أن التوافق على المستوي التنظيمي أو "De Jure" يتحقق من خلال مدخلين كما يلي:

**المدخل الأول:** مبدأ المهنية، والتي تتولي فيه المنظمات والهيئات المحاسبية تنظيم ومتابعة وتطوير إصدار المعايير والقواعد المحاسبية، حيث يتصف هذا المدخل بالمرونة، بحيث يسمح للشركات بالاختيار بين عدد من البدائل المحاسبية في معالجة الأحداث والعمليات المتشابهة.

**المدخل الثاني:** المبدأ التشريعي، والذي يتم عن طريقه إصدار للمعايير والقواعد المحاسبية من خلال قوانين أو تشريعات ومن ثم تكون ملزمة لجميع الشركات.

يمكن التفرقة بين التوافق المحاسبي والمعايرة أو التوحيد، من خلال أن التنظيم المحاسبي قد يكون ملزماً أو أقل صرامة وتقييداً (مرن) من خلال ثلاثة أشكال مختلفة؛ **الأول**، قد يكون التنظيم مطبق لكل الشركات حيث يكون صارم أو يكون مطبق في بعض الشركات فقط (مرن) **الثاني**، أن يكون التنظيم تم من خلال قانون (ملزم) أو من خلال معيار محاسبي مهني (مرن)، حيث أن التوافق مع التنظيم القانوني من المتوقع أن يكون أعلى من التوافق مع معيار مهني ثالثاً، قد يحتوي المعيار على تعريف دقيق (صارم) أو تعريف تقديري (مرن)، ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل التالي:



شكل رقم (3/1): التوافق المحاسبي والمعايرة على مستوي التنظيمي وعلى مستوي الممارسات

المصدر: (فرنوي، 2020)

أما على المستوى الممارسات العملية فقد تلتزم الشركات المعنية بتطبيق متطلبات القواعد والمعايير المحاسبية، والتي يمكن من خلالها تحقيق التوافق على المستوى العملي، كما أنه يمكن تحقيق التوافق على مستوى الممارسات دون تحقيقه على المستوى التنظيمي، والعكس، وذلك من خلال إتفاق الشركات على تطبيق ممارسات معينة دون وجود معايير وقواعد منظمة لذلك.

يمكن التفرقة بين المصطلحات الأربعة (التوافق Harmonization – المعيارية Standardization – التوافق التنظيمي De Jure – التوافق العملي De Facto) من خلال تلخيص العلاقة بين مصطلحات التوافق الأربعة من خلال مصفوفة التعريفات التي تم اقتراحها، والتي يمكن عرضها في الشكل التالي:

		درجة الإلتزام (الصرامة) فى التنظيم Strictness of regulation	
		مرتفع High	منخفض Low
مستويات التطبيق Application levels	معيار Standard	De jure توحيد	De jure توافق
	ممارسة Practice	De facto توحيد	De facto توافق

شكل رقم (4/1) "مصفوفة ملخص التعريفات المتعلقة بالتوافق والتوحيد"

ومن ثم هناك أهمية للتفرقة بين التوافق المحاسبي والتوحيد أو المعيارية، حيث أن التوافق هو عبارة عن "زيادة درجة التشابه وتقليل درجة الاختلاف بين الطرق والممارسات المحاسبية، سواء كان على المستوى التنظيمي أو على مستوى الممارسات العملية، أما التوحيد أو المعيارية فإنه "يتعلق بالتشابه الكامل أو يمكن القول بأنه "التوافق الكامل"، ويكون مرتبطاً أكثر بقواعد صارمة وأقل مرونة"، وبالتالي يمكن القول بأن هناك مستويات من التوافق المحاسبي، والتي تتوقف على درجة التشابه والتقارب بين الطرق والممارسات المحاسبية، سواء كان على المستوى التنظيمي أو على المستوى العملي (الممارسات المحاسبية).

## 2/ 4/1/1 أهمية التوافق المحاسبي:

الوظيفة الأساسية لمعايير المحاسبة هو توفير إتفاق حول كيفية معالجة المعاملات المالية وعرضها في القوائم المالية بما يساعد المستفيدين من تحديد المركز المالي للشركات ونتيجة الأعمال، بالإضافة الى ضمان جودة الإفصاح عن المعلومات المالية لتقليل عدم التماثل في المعلومات، وحل مشكلة الوكالة.

هناك العديد من المؤشرات على حدوث تحسن في جودة المعلومات المحاسبية بالإضافة الى العديد من الانعكاسات الاقتصادية عقب تحقيق التوافق مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، حيث نال التوافق مع معايير المحاسبة الدولية الأهمية التي حصل عليها الآن نتيجة للقبول الذي حاز عليه من المنظمين لمهنة المحاسبة حول العالم، حيث أنه في عام 2000، قامت المنظمة الدولية لهيئات سوق المال بتوصية القائمين على تنظيم الأسواق المالية حول العالم بالسماح باستخدام معايير المحاسبة الدولية للشركات الأجنبية التي تسعى الى التداول في البورصات المحلية، وبحلول عام 2005 أغلب الشركات المتداولة في الأسواق المالية الأوروبية كانت ملتزمة بإعداد القوائم المالية بناءً على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وبعد ذلك قامت هيئة سوق المال الأمريكية بتمرير قانون يسمح للشركات الأجنبية بإعداد قوائمها المالية وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، هذا القرار يعتبر جواز مرور لمجلس معايير المحاسبة الدولية.

**لذا فإن للتوافق مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أهمية كبيرة سواء كان على مستوى المستثمر أو الدولة ككل:**

**فبالنسبة للمستثمرين:** ينظر المستثمرين أن تحقيق التوافق مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية يسمح لهم بالدخول الى أسواق مالية جديدة وجذب مستثمرين أجنبياً للاستثمار في شركاتهم، بالإضافة الى تخفيض تكاليف ترجمة القوائم المالية وفقاً لاحتياجات المستثمرين في الدول التي تتطلب معايير أخرى بخلاف المعايير المستخدمة في دولة الشركة الأم، فضلاً عن زيادة قابلية المعلومات للفهم والمقارنة بين

الفترات المختلفة والمقارنة مع المعلومات المالية للمنافسين، حيث أن قوي السوق التنافسية يمكن أن تشجع على استخدام معايير المحاسبة الدولية لإعتقاد الكثير من الشركات أن استخدام تلك المعايير تمكن من الإتصال بمستخدمي المعلومات المالية بشكل أفضل.

**أما بالنسبة للحكومات :** فهي الأكثر إستفادة من عملية التوافق الدولي مع المعايير المحاسبية، حيث يُعد السبب الأكثر أهمية للحكومة لتبادر إختيارياً بالتوافق مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هو مدي إستفادة أسواق رأس المال فى الدولة من هذا التوافق، إعتماًداً على الإتجاه نحو الإعتتماد على معايير محاسبية دولية ذات جودة عالية، و متوافق عليها دولياً، فإن ذلك يعطي سمعة أفضل لسوق رأس المال بالدولة، وبالتالي المساهمة فى جذب المزيد من الإستثمارات الأجنبية المباشرة بدرجة أكبر، مما يمكن الدولة من الحصول على منافع كثيرة، من نقل للتكنولوجيا المستخدمة فى الدول المختلفة، ومن ثم حدوث تكامل فى أسواق رأس المال العالمية، بالإضافة الى زيادة مستويات الإفصاح والشفافية للشركات، وزيادة معدلات النمو الإقتصادي وزيادة سيولة الأسواق المالية، وهو ما يساعد على زيادة قدرة الأسواق الناشئة على الإندماج فى الأسواق العالمية.

### 3/ 4/1/1 مزايا وعوائق تحقيق التوافق المحاسبي مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية:

في ضوء ما سبق، فإن هناك أهمية كبيرة للتوافق مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية سواء كان على المستوى القومي أو على مستوى الشركات، وعلى الرغم من وجود العديد من المزايا لتحقيق التوافق المحاسبي، إلا انه توجد بعض العوائق الى تحد من تحقيق هذا التوافق ، وفيما يلي عرض للمزايا والعوائق الناتجة عن التوافق المحاسبي مع المعايير الدولية :

### 1/ 3/ 4/1/1 المزايا الناتجة عن التوافق المحاسبي مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية:

لعل أحد أهم أهداف التوافق المحاسبي هو تحقيق منفعة للمستخدمين، حيث يمكن إعتبار التوافق المحاسبي مضيعة للوقت والمال إذا لم يكن هناك منفعة من تحقيق ذلك التوافق المحاسبي الدولي ، كما أنه وفقاً لمجلس معايير المحاسبة الدولية فإن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تسعى لكي تقوم بتوفير معلومات ذات جودة عالية وتلقي قبول عالمي من خلال تقليل درجة الاختلاف فى التقارير

المالية الدولية، ومن ثم هناك العديد من المنافع المرتبطة بتحقيق التوافق المحاسبي مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من أهمها ما يلي:

➤ زيادة قابلية المعلومات الواردة بالقوائم والتقارير المالية للمقارنة، بما يوفر للمشاركين في أسواق رأس المال الدولية بمعلومات ذات جودة عالية لإتخاذ القرارات الإستثمارية الملائمة.

➤ إنخفاض تكاليف ترجمة التقارير المالية، نظراً لإستخدام مجموعة واحدة من المعايير بدلاً من مجموعات مختلفة من المعايير.

➤ إزالة الحدود لتدفق الإستثمارات الأجنبية نتيجة لتقليل الاختلافات في متطلبات التقارير المالية للمشاركين في أسواق رأس المال، ومن ثم حدوث تكامل لأسواق رأس المال، والمساهمة في نقل التكنولوجيا بين الدول.

➤ المساعدة في تقييم الشركات الأجنبية خاصة في حالات الإندماج والإستحواذ، بالإضافة الى تخفيض تكلفة رأس المال والحد من مخاطر الإستثمار، من خلال توفير معلومات تتميز بالمصداقية والقبالية للمقارنة.

➤ زيادة جودة القوائم المالية من خلال تطبيق مجموعة واحدة من المعايير المتفق عليها، والتي يترتب عليها فتح الأسواق المغلقة أمام المستثمرين، ومن ثم زيادة حجم التداول وسيولة الأسواق، بالإضافة الى إنخفاض خطر المعلومات وعدم تناسقها مما يترتب عليه إنخفاض في تكلفة رأس المال وإرتفاع ربحية الشركات والأداء المالي وقيمتها، خاصة في الأسواق الناشئة.

➤ توفير أساس يمكن الجهات الحكومية مثل مصلحة الضرائب، من الإعتماد عليه لقياس وتقييم أرباح الشركات من دولة لأخرى، حيث تختلف طرق التقييم والقياس بين الدول، كما يوفر أساس للرقابة على أنشطة الشركات العالمية متعددة الجنسيات.

ومع ذلك هناك العديد من العوائق والعقبات التي تعوق عملية التوافق والتي يمكن عرضها فيما يلي:

## 2/ 3/ 4/1/1 العوائق المتعلقة بالتوافق المحاسبي مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية:

بغرض تسهيل عملية التوافق مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ، يمكن تسليط الضوء على بعض عوائق تحقيق التوافق لعل من أهمها ما يلي:

- عدم وجود أليات موحدة لتطبيق معايير إعداد التقارير المالية.
- الاختلافات الكبيرة في الممارسات المحاسبية بين الدول، وإختلاف الغرض من عملية التقرير المالي وفقاً لكل دولة، وصعوبة التنسيق بين الاختلافات الموجودة في المعايير المحاسبية المحلية والدولية.
- إنخفاض مستوى البنية التحتية للتقارير المالية ، مما يحول دون إرتفاع مستوى جودة التقارير المالية، بالإضافة الى عدم وجود تفسيرات وإرشادات واضحة ومحددة لكيفية تطبيق السياسات والمعالجات المحاسبية.
- إختلاف العوامل الثقافية والإجتماعية والدينية والإقتصادية يمكن أن تكون عقبة هامة أمام التقدم نحو تحقيق التوافق العالمي.
- إختلاف النظم السياسية والقانونية من دولة لأخرى، والتي تقف عائقاً أمام تحقيق التوافق المحاسبي، حيث في بعض الدول يمكن أن تحكم بعض المعاملات المالية والتجارية بقوانين تتعارض مع ما جاء في المعايير المحاسبية، وذلك لخدمة مستخدمي تلك المعلومات، ومن ثم من الصعب أن كل المعايير تلائم كل الدول.
- عدم تقديم بعض الدول أي تنازلات تتضمن تغيير في الممارسات والسياسات المحاسبية السائدة لديها لتتوافق مع الممارسات المحاسبية في الدول الأخرى، ومن ثم صعوبة استبدال المعايير الوطنية بمعايير محاسبية أخرى.
- إنخفاض مستوى الدراية والتدريب الجيد من قبل واضعي النظم المحاسبية والمستخدمين على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، حيث تتصف أحيانا بالتعقيد الى درجة أن محتويات هذه المعايير قد

تفوق قدرة المحاسبين على إستيعابها، وخاصة في الدول النامية فضلاً عن نقص الكوادر الفنية وقلة الخبرات المهنية للتعامل معها.

هذا، وقد ظهرت آثار معوقات الالتزام الدولي بمعايير المحاسبة الدولية في شكل فروقات واضحة في تطبيقها حتى بين الدول الأعضاء في اللجنة التي أصدرت هذه المعايير وهي لجنة معايير المحاسبة الدولية، فبالإضافة إلى التفاوت الواضح في مقدار الالتزام بقواعد القياس والإفصاح المشمولة في تلك المعايير والناجمة عن تعدد البدائل المسموح باستخدامها في تطبيق تلك القواعد، توجد فروقات واختلافات ملموسة أيضاً في تطبيق القاعدة نفسها.

### 5/ 1/1: الدوافع والعوامل المؤثرة في قرار التحول الى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والمشكلات التي تواجه ذلك التحول ووسائل التغلب عليه.

شهد العالم تطورات جوهرية في المعايير المحاسبية من خلال ظهور إتجاه قوي لتبني ما يعرف بمعايير المحاسبة العالمية، من أجل تحقيق التوافق والإنسجام العالمي بين الدول المختلفة، من خلال توفير معايير ذات جودة عالية تكون ذات قبول عالمي، في إطار تطور معايير المحاسبة الدولية، حيث تتضمن تلك المعايير العالمية مزيج متكامل يضم المعايير المحاسبة الدولية ومعايير المحاسبة الدولية المعدلة، وهو ما يعرف هذا المزيج بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

هناك عدد كبير من دول العالم تتجه نحو تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تمهيداً الى الوصول الى المعايير المحاسبة العالمية، بالإضافة الى زيادة عدد المنظمات الدولية التي تؤيد هذا الإتجاه، حيث توجد مجموعة من الدوافع والعوامل التي تدفع الدول لتبني هذه المعايير، والتي يمكن عرضها فيما يلي:

### 1/1/ 1/5 الدوافع المؤثرة في قرار التحول الى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية:

أهتمت الكثير من الدراسات المحاسبية برصد الدوافع التي تؤدي الى اتخاذ قرار التحول الى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، إلا أن هذه الدوافع اختلفت في الدول النامية عن الدول المتقدمة (أبو طالب، 2013):

#### أولاً: دوافع تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في الدول النامية:

- ❖ تحسين جودة التقارير المالية المنشورة للشركات المقيدة بالبورصة نتيجة لزيادة درجة الإفصاح والشفافية، وزيادة قابليتها للمقارنة، وتخفيض مخاطر الاستثمار.
- ❖ جذب المزيد من رؤس الأموال مما يزيد من تعاملات المستثمرين في أسواق الأوراق المالية، ومن ثم تحسين الإقتصاد وزيادة معدلات النمو.
- ❖ زيادة قدرة الأسواق الناشئة على الاندماج في الأسواق العالمية.
- ❖ زيادة درجة ملاءمة المعلومات المالية لإحتياجات مستخدمي المعلومات، خاصة المستثمرين الحاليين أو المرتقبين، ومن ثم تحسين القرارات الإستثمارية.

#### ثانياً: دوافع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في الدول المتقدمة:

- ❖ زيادة درجة دقة التنبؤات المالية، ومن ثم زيادة القرارات الإستثمارية.
- ❖ زيادة درجة التوافق في الممارسات المحاسبية بين الدول، مما يساهم في إنخفاض درجة الاختلاف في التقارير المالية، ومن ثم زيادة قابلية التقارير المالية للمقارنة.
- ❖ زيادة كفاءة الشركات في إدارة إستثماراتها بالإضافة الى دعم كفاءة أسواق المال العالمية.
- ❖ إنخفاض مستويات إدارة الربحية في الشركات التي قامت بالتطبيق الإلزامي، بالإضافة الي توفير المعلومات الملاءمة للمستخدمين في التوقيت المناسب.

مما سبق، يلاحظ أن دافع الدول والمنظمات الدولية الي الإهتمام بتبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، أو حتي التقارب معها تتشابه مع المزايا الناتجة من تحقيق التوافق المحاسبي الدولي،



حيث أن معظم الدول التي تبنت أو تسعى إلى تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تهدف إلى رفع جودة التقارير المالية من خلال تبني معايير ذات جودة عالية، وتكون مقبولة من معظم دول العالم، وهو ما يساعد على إنتعاش الأسواق المالية، وإزالة الحدود بين الدول لجذب المزيد من الإستثمارات الأجنبية المباشرة، بالإضافة إلى زيادة مؤشرات التنمية الإقتصادية، وإرتفاع معدلات الأداء المالي للشركات، بالإضافة إلى تحسن قابلية المعلومات المالية للمقارنة والفهم، كل تلك الدوافع أدت إلى تبني الكثير من دول العالم إلى سرعة تحقيق التوافق مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ومن ثم فإن إختلاف الدوافع بين الدول المتقدمة والدول النامية يشكل الإستراتيجية التي تتبناها الدول تجاه المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

### 1/1/ 2/5 العوامل المؤثرة في قرار التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية:

تناولت العديد من الدراسات السابقة العديد من العوامل التي تؤثر في عملية تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، كما أن تلك العوامل لا تختلف في الدول المتقدمة عنها في الدول النامية، وأن الإختلاف فقط ينحصر في إختلاف درجة تأثير تلك العوامل في قرار التبني، فتطور الأنظمة والممارسات المحاسبية يرتبط بالعوامل البيئية سواء كانت الثقافية أو الإقتصادية أو السياسية أو القانونية أو المستوي التعليمي، وفيما يلي أهم العوامل التي يمكن أن تؤثر على قرار تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (أبو طالب، 2013):

#### أولاً: البيئة الثقافية:

تتمثل العوامل الثقافية في مجموعة المظاهر المجتمعية والتي تتمثل في العادلت والتقاليد والممارسات المجتمعية التي تحكم قواعد السلوك والمعتقدات، لكل دولة خصائصها الثقافية التي تميزها عن غيرها والتي تنعكس على النظم المحاسبية الخاصة بها، والتي أصبح دراستها ذات أهمية عند وضع وتصميم النظم المحاسبية بكل دولة وذلك نتيجة لأن الشركات أصبحت تجري عمليات دولية، وتعد أكثر الأبعاد الثقافية المستخدمة في الدراسات المحاسبية هي الأبعاد الخمسة التي تم إقتراحها بواسطة

Hofstede (1984) والتمثلة في مدى السلطة (القوة) Power Distance، الفرد مقابل الجماعة Individualism Vs. Collectivism، تجنب عدم التأكد Uncertainty Avoidance، الذكورة مقابل الإنوثة Masculinity Vs. Femininity، المنهج الكونفوشيوسي (فلسفة صينية قديمة) Confucian Dynamism، والتي تشكل البيئة الثقافية لأي مجتمع، حيث أن الدول التي لها نفس القيم الثقافية غالباً ما تتبنى نفس المعايير المحاسبية.

ومن ثم، يلاحظ أن الأبعاد الثقافية لأي دولة من العوامل الأساسية التي تتشكل في ضوءها قرار وأستراتيجية تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من عدمه، ومدى ملاءمة تلك المعايير للأبعاد الثقافية للمجتمع، ومدى إستعداد الثقافة المجتمعية لتقبل تلك المعايير.

### ثانياً: البيئة الإقتصادية:

تعتبر البيئة الإقتصادية للدولة من أهم العوامل التي تؤثر في تطوير النظم المحاسبية المطبقة في كثير من الدول، ويعتبر مستوى التدخل المركزي في البيئة الإقتصادية هو العامل الرئيسي الذي يؤثر في النظام الإقتصادي الدولي، ومن ثم فإن البيئة الإقتصادية تعتبر العامل والمحرك الرئيسي لإتجاه الدول لتبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، حيث أن الهدف الأساسي من المعايير والنظم المحاسبية هو تحقيق المنافع الإقتصادية ورفع معدلات النمو والتنمية الإقتصادية للأسواق المالية في الدول، ومع وجود بيئة إقتصادية قوية وبنية تحتية قوية، فإن ذلك يكون الداعم لتبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من قبل الدول.

### ثالثاً: مدى توافر أسواق رأس المال:

مع تزايد أسواق رأس المال ظهر فارق كبير بين أسواق رأس المال في الدول المتقدمة وتلك الموجودة في الدول النامية، وتعتبر المعلومات التي توفرها الشركات ومدى جودتها من العوامل المؤثرة في نمو أسواق رأس المال، وأهم تحدي يواجه تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هو مدى قدرة

تلك المعايير على تسهيل العمليات التي تتم داخل أسواق رأس المال بالشكل الذي يوفر الحماية لمصالح المستثمرين المتعاملين في تلك الأسواق.

وبالتالي، فإن وجود أسواق رأس المال من أساسيات البنية التحتية لأي دولة، والتي تتوقف كفاءة تلك الأسواق على حجم وجودة وصلاحيّة المعلومات المتوافرة داخل تلك الأسواق ومدى توافرها في التوقيت المناسب، ومن ثم كلما كانت الأسواق المالية في أي دولة ذات كفاءة عالية كلما كانت الحاجة إلى نظام للتقارير المالية ذات جودة عالية، ومن ثم يكون هناك دافع للدول لتبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لتحقيق مستوى مرتفع من الكفاءة لأسواق المال العالمية، بالإضافة إلى المساعدة في دعم عملية تكامل الأسواق المالية بين الدول.

#### **رابعاً: مستوى التعليم:**

نتيجة لصعوبة وتعقد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية حيث أنها أعدت بواسطة أعضاء وخبراء مجلس معايير المحاسبة الدولية، والذين يمتلكون خبرات ومعارف مختلفة، فإن تبني المعايير الدولية يتطلب توافر نظام تعليمي يوفر خريجين مؤهلين وقادرين على فهم وتفسير تلك المعايير، بالإضافة إلى توافر المؤسسات التدريبية التي لديها البرامج التدريبية في مجال المحاسبة والمعايير، ومن ثم فإن هناك ضرورة للإهتمام بالجانب التعليمي والمهني، وذلك لأن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تعتمد على مدخل المبادئ في إعداد المعايير ومن ثم هناك مساحة من الحكم المهني الذي يجب أن يتوافر لدى مستخدمي تلك المعايير عند تطبيقها، وهو ما يتطلب مستوى تعليمي وخبرة مهنية عالية.

#### **خامساً: البيئة الخارجية:**

تعد العوامل البيئة الخارجية أحد أهم عناصر فهم النظم المحاسبية المطبقة، فكلما زاد إنفتاح إقتصاد الدولة على العالم الخارجي كلما زادت الضغوط الخارجية التي يتعرض لها الإقتصاد، وتتمثل أهم أشكال الإنفتاح الإقتصادي في تدفق الإستثمارات الأجنبية المباشرة من وإلى الدولة، وبالتالي يتطلب

ذلك نظم معلومات محاسبية تخدم أهداف المستخدمين، تكون متوافقة دولياً، ومن ثم فإن ذلك يعد من العوامل الهامة المؤثرة في قرار تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

#### سادساً: النظام القانوني:

يتطلب تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وجود بنية قانونية قوية توفر غطاء يضمن إلتزام الشركات بتبني تلك المعايير، ومن ثم فإن أي دولة ترغب في تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية يجب عليها تهيئة نظامها القانوني لجعله قادراً على فرض الإلزام بتبني تلك المعايير، ومن أهم القوانين التي يجب الإهتمام بها هي قوانين الإستثمار وقانون سوق رأس المال والقوانين التي تنظم مهنة المحاسبة والمراجعة بداخل الدولة.

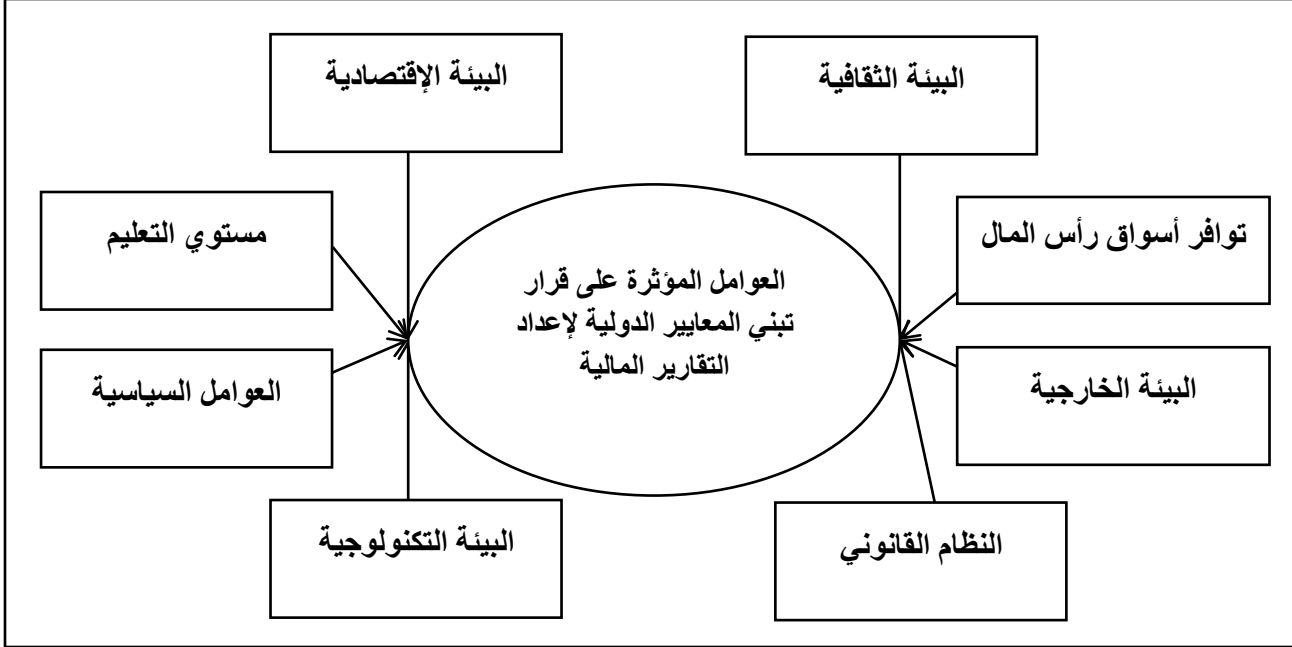
#### سابعاً: البيئة السياسية:

تأتي أهمية العوامل السياسية من أن قرارا تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية يعتبر قراراً سياسياً يأتي من الحكومة أو من الهيئات السيادية في الدولة أو المنطقة، وذلك تحقيقاً لأغراض سياسية وإقتصادية، ومن ثم كلما كان النظام السياسي للدولة يميل نحو الديمقراطية كلما زاد الإتجاه نحو تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

#### ثامناً: البيئة التكنولوجية:

إن مستوى التقدم التكنولوجي للدولة له تأثير كبير على إتخاذ الدولة قرارا تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، حيث تتمثل التكنولوجيا في الطريقة التي يتم بها تنفيذ الأعمال التنظيمية وما هي الإمكانيات المادية المتاحة والمواد والأفراد والبرامج والمعرفة المستخدمة، ومن ثم كلما زادت درجة التعقيد التكنولوجي المستخدم في التصنيع كلما تطلب ذلك وجود نظام محاسبي متطور لمعالجة تلك التعقيدات، بالإضافة الى تطور تكنولوجيا الإفصاح مثل ظهور مفهوم (XBRL) Extensible Business Reporting Language كل ذلك ادي الى الحاجة الى وجود معايير ذات جودة عالية لديها القدرة على التعامل مع تلك التطورات التكنولوجية، وهو ما يدفع الدول لتبني المعايير الدولية لإعداد

التقارير المالية، يوضح الشكل رقم (6/2) التالي ملخصاً لأهم العوامل التي تؤثر في تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية .



شكل رقم (6/1) "العوامل المؤثرة في قرار تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية"

### 1/1 / 5 / 3 وسائل التغلب على المشكلات التي تواجه تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية:

هناك العديد من الوسائل أو الضوابط التي يجب أخذها في الحسبان عند تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية حتى يمكن تقليل المشكلات أو الآثار السلبية الناتجة عن التحول، فهذه الضوابط تهدف إلى تحقيق التطبيق الجيد للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وتنقسم تلك الضوابط إلى ضوابط خارجية وأخرى داخلية، حيث تتمثل الضوابط الخارجية في وجود تشريعات ملزمة للشركات بضرورة الالتزام بمتطلبات المعايير والإفصاح والشفافية في التقارير المالية، كما يجب أن يكون هناك ربط بين تلك المتطلبات الواردة بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وقواعد القيد والشطب بأسواق المال، كما تتمثل الضوابط الداخلية بتحديد القواعد والأسس التي تحدد الكيفية التي يتم بها إتخاذ القرارات

وتنظيم الإختصاصات والمسؤوليات داخل الشركات ، هذا فضلاً عن وجود العديد من الوسائل التي يمكن إتباعها للتغلب على بعض الصعوبات والمشكلات التي تعوق عملية التوافق المحاسبي الدولي على مستوى الممارسة العملية، والتي تتمثل فيما يلي:

- **مشكلة التعقيد وعدم الألفة:** يؤدي التعقيد في المعايير وعدم التجانس بين بعض المعايير الي إختلاف جوهرى في الأحكام المهنية، ويؤدي إنخفاض المستوي المهني لمعدي القوائم المالية والمراجعين فى الدول النامية بصفة عامة الي أن يكون الاختلاف فى الأحكام المهنية حاداً وقد يصل الي أن تكون أحكاماً تحكيمية وليست مهنية، ويرى الباحث حل هذه المشكلة يكون من خلال محورين، **الأول** ضمان الإتساقى تفسير المعايير بين معدي القوائم المالية، **والثاني** رفع مستوى البنية التحتية للتقرير المالي فى الأجل الطويل.

- **مشكلة عدم الإتساق فى تطبيق المعايير بين الشركات:** يميز الفكر المحاسبي بين نوعين من الإتساق، هما الإتساق الداخلي لمعايير المحاسبة والإتساق فى تطبيق المعايير، حيث يقصد بالإتساق الداخلي أن أي معيار يتم إختياره يجب أن يتسق مع النظام القائم للمعايير، والإتساق فى التطبيق يعني إستخدام نفس السياسات والإجراءات المحاسبية سواء من فترة لآخرى لنفس الشركة، أو بين الشركات لنفس الفترة، فإذا كان تحقيق الإتساق الداخلي للمعايير الدولية هي مهمة مجلس معايير المحاسبة الدولية، فإن توفير الضمانات للإتساق فى التطبيق هو من أهم دعائم التوافق المحاسبي للمعايير الدولية، ومن ثم لحل مشكلة عدم الإتساق فى تطبيق المعايير بين الشركات فإن ذلك يتطلب الحد من الحكم الشخصي فإختيار وتطبيق السياسات المحاسبية الي أدنى حد ممكن، مما يؤدي الي تماثل فى التطبيق بين الشركات بالإضافة الي توفير إرشادات ملزمة وواضحة للتطبيق.

- **مشكلة الإفتقار الي إرشادات تطبيق تفصيلية:** تشير العديد من الأبحاث الي أن الإفتقار الشديد الي إرشادات محددة فى المعايير المعدة على أساس المبادئ Principal-Based يؤدي الي ممارسة أحكام مختلفة من جانب الشركات، وهو ما يؤدي الي مشكلة عدم وجود إتساق فى التطبيق، ومن ثم لحل تلك

المشكلة يجب إضافة إحدي خصائص القواعد Rules-Based وهي "قدر كبير من إرشادات التطبيق التفصيلية" الى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية".

- **مشكلة ضعف آليات الإلزام بالمعايير المحاسبية:** تشير العديد من الدراسات الى أن ضعف آليات الإلزام بالمعايير يمثل أحد أسباب عدم تحقيق التوافق المحاسبي، إلا أنه حتي في ظل الإلزام الكامل بالمعايير يكون من المتوقع أن يختلف نمط التقرير فيما بين الشركات، طالما أن المعايير تسمح ببعض الاختيارات في تطبيق السياسات المحاسبية، وبالتالي حتي يتحقق الهدف من التوافق المحاسبي يجب أن يكون هناك تشريع قانوني يلزم الشركات بضرورة الإلتزام بإرشادات تطبيق المعايير المحاسبية وعدم الخروج عليها إلا بالقدر الذي تسمح به المعايير ودون التأثير الجوهرى على إتساق وقابلية المعلومات للمقارنة.

مما سبق، يتضح أن هناك العديد من العوائق التي تواجه عملية تحقيق التوافق المحاسبي الدولي مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ومن ثم هناك مجموعة من الاعتبارات التي يجب أخذها فى الحسبان للتغلب على تلك العوائق حتى يتحقق الهدف من عملية التوافق المحاسبي، أهمها:

- ❖ ضرورة وجود آليات وقواعد ملزمة للتطبيق، من خلال إصدار تشريعات قانونية، وربطها مع قواعد القيد والشطب بسوق الأوراق المالية، مع فرض عقوبات للمخالفين.
- ❖ ضرورة أن تكون هناك إرشادات موحدة وتفصيلية لكيفية إختيار وتطبيق السياسات المحاسبية، للحد قدر الإمكان من الحكم الشخصي، ومن ثم زيادة القابلية للمقارنة.
- ❖ عقد برامج تدريبية للمهنيين والمتخصصين للتعريف بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وممارسة الحكم المهني بشكل عادل، والتوعية بأهمية ومزايا تحقيق التوافق المحاسبي الدولي.
- ❖ العمل على التحديث المستمر للمعايير المحاسبية المحلية لكي تتوافق مع التحديثات التي يتم إجرائها على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

## 2/1 الإطار المفاهيمي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

### 1/2/1: مقدمة:

أصبح وجود إطار متكامل من المفاهيم الشاملة في العقود الأخيرة ضروريا من أجل تمكين واضعي المعايير من تطوير الممارسة المحاسبية، ومساعدة معدي القوائم المالية على توفير معلومات مالية بجودة عالية، وتوفير المفاتيح الأساسية للمستخدمين لفهم القوائم المالية، لذا فقد اهتم مجلس معايير المحاسبة الدولية بتطوير وإصدار إطار مفاهيمي، كما سهر هذا الأخير على مراجعته، حيث تم تعديله عام 2010، من خلال إصدار نسخة غير مكتملة منه، ليتم تعديله مرة أخرى عام 2018، من خلال إصدار نسخة مكتملة، تضمنت تغييرات جوهرية.

ومن هذا المنطلق، يهدف هذا الفصل إلى عرض الإطار المفاهيمي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، الذي أصبح يشكل مرجعية هامة للممارسات المحاسبية في العديد من الدول، من خلال استخلاص التوجيهات الرئيسية لهذا الإطار، وعرضها بطريقة بسيطة يسهل فهمها واستيعابها من طرف المهتمين.

ومن ثم يعرض هذا الفصل المكونات الأساسية للإطار المفاهيمي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، والتي يمكن تناولها من خلال عرض النقاط التالية:

2/2/1: التطور التاريخي للإطار المفاهيمي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والغرض منه.

3/2/1: الغرض العام من إعداد التقارير المالية.

4/2/1: الخصائص النوعية للمعلومات المفيدة.

5/2/1: التقارير المالية والوحدة الاقتصادية التي يتم التقرير عنها

6/2/1: عناصر القوائم المالية.

7/2/1: الاعتراف والقياس.

8/2/1: العرض والإفصاح.



9/2/1: مفاهيم رأس المال وكيفية المحافظة عليه.

## 2/2/1: التطور التاريخي للإطار المفاهيمي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والغرض منه.

عام 1989، تم إصدار إطار إعداد وتقديم البيانات المالية من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية (ISAC) والتي تم استبدالها بمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، ولكن بعد ذلك أجرى مجلس معايير المحاسبة الدولية تعديلات عليه وصدر الإطار الجديد والمكتمل باسم جديد "الإطار المفاهيمي للتقارير المالية" وذلك في عام 2010، ظل هذا الإطار قيد التعديل لسنوات عديدة ، وفي مارس 2018 ، أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية النسخة النهائية من إطار العمل والذي سمي "الإطار المفاهيمي للتقارير المالية 2018".

حيث كان الغرض من هذا التطوير هو توضيح بعض المفاهيم والإرشادات التي لم تكن موجودة في الإصدارات السابقة من هذا الإطار، مثل إرشادات العرض والقياس والإفصاح، ومفاهيم الأصول والالتزامات.

يتمثل الغرض الأساسي من الإطار المفاهيمي هو مساعدة مجلس معايير المحاسبة الدولية في تطوير ومراجعة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التي تستند إلى مفاهيم متسقة، ومساعدة معدي القوائم المالية على تطوير سياسات محاسبية متسقة للمجالات التي لا يغطيها معيار أو يوجد بها اختيار للسياسة المحاسبية، بالإضافة الى مساعدة جميع الأطراف في فهم وتفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. في حالة عدم وجود معيار أو تفسير ينطبق بشكل خاص على معاملة ما.

ومن ثم، يتمثل الغرض الأساسي من الإطار المفاهيمي للتقارير المالية في:

- 1- مساعدة وتوجيه مجلس معايير المحاسبة الدولية عند وضع وتعديل المعايير
- 2- مساعدة معدي القوائم المالية في تطبيق المعايير والتعامل مع الموضوعات التي لا يتم معالجتها في معيار معين

3- مساعدة مراجعي الحسابات في تكوين رأى حول مدى مطابقة القوائم المالية مع متطلبات المعايير

4- مساعدة مستخدمى القوائم المالية فى تفهم وتفسير البيانات التى تتضمنها هذه القوائم

لذا، لا يعد هذا الإطار المفاهيمي معياراً محاسبية ولا يمكنه تجاوز أحد معايير التقارير المالية الدولية.

### 3/2/1: الغرض العام من إعداد التقارير المالية.

المستخدمون الأساسيون إلى معلومات حول موارد المنشأة، ليس فقط لتقييم أداء المنشأة لصافي التدفقات النقدية الداخلة في المستقبل، ولكن أيضاً لقياس مدى فعالية وكفاءة الإدارة في أداء مسؤولياتها لاستخدام الموارد الحالية للمنشأة.

ومن ثم، فإن الهدف من إعداد التقارير المالية للأغراض العامة هو توفير معلومات مالية حول المنشأة التي تعد تقريراً مفيداً للمستخدمين الحاليين والمحتملين سواء كانوا المستثمرون، المقرضون، الدائنون الآخرون لاتخاذ قرارات مختلفة.

إذاً السؤال الذي يطرح نفسه الآن: ما هي المعلومات التي يجب على المنشأة الإفصاح عنها في التقارير المالية المعدة للغرض العام؟، حيث تتمثل تلك المعلومات في الآتي:

1- يجب على المنشأة الإفصاح عن الموارد الاقتصادية التي تمتلكها وكذلك الإلتزامات التي يجب عليها سدادها، حيث تمثل تلك العناصر المركز المالي للمنشأة.

2- يجب على المنشأة تقديم المعلومات المالية في التقارير المالية للأغراض العامة حول التغيرات في الموارد والالتزامات الاقتصادية، حيث أن التغيرات في الموارد الاقتصادية التي تمتلكها المنشأة والالتزامات المطالبة بها تمثل معلومات ذات أهمية للمستخدمين تساعد على تقييم أداء المنشأة، ونتيجة أعمالها.

3- يجب أن ينعكس الأداء المالي من خلال المحاسبة على أساس الاستحقاق.

4- كما يجب على المنشأة أن تعرض الأداء المالي الناتج عن التدفقات النقدية السابقة.

#### 4/2/1: الخصائص النوعية للمعلومات المفيدة.

تحدد الخصائص النوعية للتقارير المالية المفيدة أنواع المعلومات التي من المرجح أن تكون مفيدة للغاية للمستخدمين في اتخاذ القرارات بشأن المنشأة بناءً على المعلومات الواردة بالتقرير المالي لها، كما تنطبق الخصائص النوعية بالتساوي على المعلومات المالية في التقارير المالية للأغراض العامة وكذلك على المعلومات المالية المقدمة بطرق أخرى.

المعلومات المالية مفيدة عندما تكون ذات صلة وتمثل بصدق ما تهدف إلى تمثيله، ويتم تعزيز فائدة المعلومات المالية إذا كانت قابلة للمقارنة والتحقق ويتم تقديمها في الوقت المناسب وتكون قابلة للفهم، ومن ثم تنقسم الخصائص النوعية للمعلومات المفيدة إلى نوعين:

#### 1/4/2/1: الخصائص الأساسية للمعلومات المحاسبية Fundamental qualitative characteristics

تمثل الملاءمة والمصدقية الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المالية المفيدة.

**أولاً: الملاءمة:** يُقصد بالملاءمة أن تكون المعلومات المحاسبية قادرة على التأثير في متخذي القرار. حيث تساعد المعلومات الملاءمة المستخدمين لها على عمل تنبؤات عن ناتج الأحداث السابقة والحالية والمستقبلية (القيمة التنبؤية للمعلومات)، كما أن المعلومة الملاءمة هي تلك التي تساعد مستخدميها في تأييد أو تصحيح توقعاتهم المستقبلية، أي تكون لهذه المعلومات القدرة على تقديم تغذية عكسية، وكذلك يجب تقديمها في الوقت المناسب، وبالتالي فإن المعلومات المحاسبية الملاءمة يجب أن تتصف بالقيمة التنبؤية والتغذية العكسية.

**ثانياً: المصدقية (امكانية الاعتماد عليها):** تتسم المعلومات المحاسبية بالمصدقية بقدر خلوها من الخطأ والتحيز وعرضها بصورة صادقة. ولكي تتسم المعلومات المالية بالمصدقية يجب أن تتوافر بها ثلاث صفات:

أ- **القابلية للتحقق**: تكون المعلومة قابلة للتحقق عندما توفر نتائج يمكن التحقق منها عن طريق طرف مستقل باستخدام نفس طرق القياس، وذلك كأن يصل عدد من المراجعين المستقلين إلى نفس النتيجة بخصوص ذات القوائم المالية.

ب- **التمثيل الصادق**: عندما يكون هناك اتفاقاً بين المقياس أو الوصف المالي المعين والظاهرة الاقتصادية أو الحدث الذي يتم قياسه أو وصفه؛ بمعنى أن تُمثل الأرقام ما حدث بالفعل.

ج- **الحيادية**: يشير إلى أن تكون المعلومة خالية من التحيز، بمعنى أنها يجب ألا يتم اختيارها بحيث تكون في صالح مجموعة معينة من أصحاب المصالح على حساب غيرهم.

### 2/4/2/1: الخصائص الثانوية (المعززة) Enhancing qualitative characteristics

تعد القابلية للمقارنة **Comparability**، والقابلية للتحقق **Verifiability** والقابلية للفهم **Understandability** من الخصائص النوعية التي تعزز فائدة المعلومات ذات الصلة والممتثلة بأمانة.

أولاً/القابلية للمقارنة **Comparability**: تكون المعلومات المتعلقة بالمنشأة التي يعد تقرير مالي عنها أكثر فائدة إذا كان من الممكن مقارنتها بمعلومات مماثلة حول منشآت أخرى ومع معلومات مماثلة عن نفس المنشأة لفترة أخرى أو في تاريخ آخر، حيث تتيح خاصية القابلية للمقارنة للمستخدمين تحديد وفهم أوجه التشابه والاختلاف بين العناصر، وهذا يتطلب أن يتم قياس المعلومات والتقرير عنها بنفس الطريقة في المنشآت المختلفة.

ثانياً/ القابلية للفهم **Understandability**: يجب أن تكون المعلومات مفهومة بسهولة وواضحة بالنسبة للمستخدمين الذين يملكون معرفة جيدة بالأنشطة التجارية والاقتصادية والمحاسبية ولديهم الرغبة في دراسة المعلومات بدرجة معقولة من العناية، كما يقصد بها تصنيف المعلومات وتوصيفها وتقديمها بوضوح ودقة مما يجعلها مفهومة من قبل المستخدمين، في حين أن بعض الظواهر معقدة بطبيعتها ولا يمكن تسهيل فهمها، فإن استبعاد مثل هذه المعلومات قد يجعل التقارير المالية غير كاملة وربما مضللة،

لذا يتم إعداد التقارير المالية للمستخدمين الذين لديهم معرفة معقولة بالأنشطة التجارية والاقتصادية والذين يقومون بمراجعة وتحليل المعلومات بعناية.

يجب تدعيم الخصائص النوعية بالقدر اللازم، ومع ذلك، فإن تعزيز الخصائص النوعية (سواء بشكل فردي أو جماعي) لا يمكن أن يجعل المعلومات مفيدة إذا كانت تلك المعلومات غير ذات صلة أو غير ممثلة بأمانة.

### 5/2/1: التقارير المالية والوحدة الاقتصادية التي يتم التقرير عنها

أ/الهدف من التقارير المالية **Objective and scope of financial statements**: هو توفير معلومات حول أصول والتزامات وحقوق الملكية، والإيرادات والمصروفات الخاصة بالمنشأة والتي تكون مفيدة لمستخدمي البيانات المالية في تقييم آفاق التدفقات النقدية الصافية المستقبلية إلى المنشأة وفي تقييم إشراف الإدارة على موارد المنشأة.

ب/ فترة التقرير المالي **Reporting period**: يتم إعداد التقارير المالية لفترة زمنية محددة وتوفر معلومات مقارنة وفي ظل ظروف معينة.

ج/ المنشأة (الكيان) الذي يتم التقرير عنه **The reporting entity**: هو عبارة عن كيان مطلوب منه، أو يختار، إعداد التقارير المالية. يمكن أن يكون كيانًا منفردًا أو جزءًا من كيانًا أو يمكن أن يشمل على أكثر من كيان واحد.

### 6/2/1: عناصر القوائم المالية.

تصور القوائم المالية الآثار المالية للمعاملات والأحداث الأخرى من خلال تجميعها في فئات واسعة وفقًا لخصائصها الاقتصادية. تسمى هذه الفئات العريضة عناصر القوائم المالية.

حيث تتمثل العناصر المرتبطة مباشرة بقائمة المركز المالي (الميزانية) في الأصول والخصوم وحقوق الملكية، كما تتمثل العناصر المرتبطة مباشرة بالأداء (قائمة الدخل) في الإيرادات والمصروفات، كما

تعكس قائمة التدفق النقدي كلاً من عناصر قائمة الدخل وبعض التغييرات في عناصر قائمة المركز المالي، ويمكن توضيح مفهوم كل عنصر من تلك العناصر كما يلي:

أ/ **الأصل Asset**: هو مورد اقتصادي حالي تسيطر عليه المنشأة نتيجة لأحداث سابقة ومن المتوقع أن تتدفق منه منافع اقتصادية مستقبلية إلى المنشأة.

ب/ **الالتزام Liability**: هو التزام حالي للمنشأة ناشئ عن أحداث سابقة، ومن المتوقع أن ينتج عن تسويته تدفقات خارجة من موارد المنشأة التي تتضمن منافع اقتصادية.

ج/ **حق الملكية Equity**: هي الجزء المتبقي من أصول المنشأة بعد خصم جميع التزاماتها.

د/ **الدخل (الإيراد أو المكاسب) Income**: عبارة عن الزيادة في المنافع الاقتصادية خلال الفترة في صورة تدفقات واردة أو زيادة في الأصول أو نقص في الالتزامات ينجم عنها زيادة في حقوق الملكية باستثناء تلك المرتبطة بالمساهمات من المالكين.

هـ/ **المصروفات Expense**: عبارة عن النقص في المنافع الاقتصادية خلال الفترة في صورة تدفقات صادرة أو نقص في الأصول أو زيادة في الالتزامات ينجم عنها نقص في حقوق الملكية باستثناء تلك المرتبطة بالتوزيعات على المساهمين.

#### 7/2/1: الاعتراف والقياس.

أ/ **الاعتراف Recognition**: هو عملية وإدراج بند ما في قائمة المركز المالي أو قائمة الدخل وذلك إذا حقق البنك تعريف أحد عناصر القوائم المالية والتي تشمل الأصول والالتزامات والدخل والمصروفات، وكان يستوفي معايير (شروط) الاعتراف، والتي تتمثل في الشروط التالية:

(1) كان من المتوقع تدفق منفعة اقتصادية مستقبلية مرتبطة به إلى أو من المنشأة .

(2) كان له تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بدرجة من الثقة.

**ب/ القياس Measurement:** القياس هو عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سيعترف بها في القوائم المالية وتظهر بها في قائمة المركز المالي وقائمة الدخل، حيث يتضمن القياس تخصيص مبالغ نقدية يتم عندها الاعتراف بعناصر القوائم المالية والتقرير عنها، ويشير الإطار المفاهيمي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS بأنه يتم استخدام مجموعة متنوعة من قواعد القياس التي يتم استخدامها في إعداد القوائم المالية، والتي تشمل كل من:

- **التكلفة التاريخية Historical cost:** وتعني تسجيل الأصول بالمبلغ النقدي الذي دفع أو ما في حكمها أو بالقيمة العادلة للمقابل المادي الذي أعطي للحصول عليها في تاريخ الحصول عليها، كما تسجل الالتزامات بمبلغ المتحصلات المستلمة مقابل الدين أو في بعض الأحيان (مثل ضرائب الدخل) بمبلغ النقد أو ما يعادل النقد المتوقع أن يدفع لسداد الالتزام ضمن السياق العادي للنشاط.
- **التكلفة الجارية Current cost:** ويقصد بها تسجيل الأصول بمبلغ النقد أو ما يعادل النقد الذي يفترض دفعه للحصول على نفس الأصل أو ما يماثله في الوقت الحاضر، وتسجل الالتزامات بالمبلغ غير المخصوم من النقد أو ما يعادل النقد المطلوب لسداد الدين في الوقت الحاضر.
- **صافي القيمة القابلة للتحقق Net realizable value:** يمثل مبلغ النقد أو ما يعادل النقد الذي يمكن الحصول عليه في الوقت الحاضر مقابل بيع الأصل بطريقة منظمة، وقيد الالتزامات بقيمة سدادها، أي بالمبالغ غير المخصومة النقدية أو ما يعادل النقدية التي من المتوقع أن تدفع لسداد الالتزامات ضمن السياق العادي للنشاط.
- **القيمة الحالية (Present value (discounted):** تسجيل الأصول بالقيمة المخصومة الحالية لصافي التدفقات النقدية المستقبلية التي من المتوقع أن يولدها الأصل ضمن النشاط العادي للنشاط، وتسجيل الالتزامات بالقيمة الحالية المخصومة لصافي التدفقات النقدية الخارجة المستقبلية التي من المتوقع أن يحتاج إليها لسداد الالتزامات ضمن السياق العادي للنشاط.

- **القيمة العادلة Fair Value:** هي عبارة عن القيمة التي يمكن مبادلة أصل بها أو تسديد إلتزام على المنشأة على أساسها وذلك من قبل أطراف مطلعة ولديها الرغبة في التعامل على أساس تجاري.
- **القيمة الإستردادية:** تسجل الأصول بمبلغ النقدية أو ما في حكمها الذي يمكن الحصول عليه في الوقت الحاضر مقابل بيع الأصل بالطريقة العادية. و تسجل الإلتزامات بقيم السداد أى بالمبالغ غير المخصومة النقدية أو ما في حكمها التي من المتوقع أن تدفع لسداد الإلتزامات ضمن النشاط العادى للمنشأة .

التكلفة التاريخية هي أساس القياس الأكثر استخدامًا اليوم، ولكن عادةً ما يتم دمجها مع قواعد القياس الأخرى، كما لا يتضمن الإطار المفاهيمي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مفاهيم أو مبادئ لاختيار أساس القياس الذي يجب استخدامه لعناصر معينة من القوائم المالية أو في ظروف معينة. ومع ذلك، فإن المعايير والتفسيرات الفردية توفر هذا التوجيه.

### **8/2/1: العرض والإفصاح.**

يعد مفهوم الاتصال الفعال مهمًا جدًا لأن العرض التقديمي والإفصاح يعملان كأداة اتصال لمستخدمي المعلومات المالية، ولن يكون العرض والإفصاح للبيانات المالية فعالاً إلا إذا ركز على أهداف ومبادئ العرض والإفصاح، ولكن ليس على القواعد فقط، علاوة على ذلك، يتم أيضًا الاهتمام بالتصنيف في العرض والإفصاح. بمعنى أنه يتم تجميع العناصر المتشابهة وفصل العناصر غير المتشابهة.

في هذا الصدد يجب الإشارة إلى أن هناك اختلاف في وجهات النظر حول مفهوم الإفصاح عن المعلومات الواجب توافرها في القوائم المالية المنشورة، وينبع هذا الاختلاف أساساً من اختلاف مصالح المستخدمين لتلك المعلومات، والذي ينتج عن الاختلاف في أهداف المستخدمين من استخدامهم لتلك المعلومات، وبذلك يصعب الوصول إلى مفهوم عام وموحد للإفصاح يضمن توفير مستوى الإفصاح الذي يحقق لكل طرف من الأطراف ذات العلاقة (المستخدمين) رغباته واحتياجاته الكاملة.



لذلك يتطلب الأمر وضع إطاراً عاماً يحقق رغبات المستخدمين، بما يوفر الحد الأدنى المرغوب فيه لتحقيق مصالح الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة، وتجدر الإشارة إلى وجود ثلاثة مستويات للإفصاح:

أ- **الإفصاح الكامل: Full Disclosure** يشير هذا النوع من الإفصاح إلى مدى شمولية التقارير المالية وأهمية تغطيتها لأي معلومات ذات أثر محسوس على القارئ.

ب- **الإفصاح المناسب (الكافي): Adequate Disclosure** ويمثل الإفصاح المناسب، المستوى من الإفصاح الذي يضمن الوفاء بالحد الأدنى من المعلومات المالية المطلوبة، ودون تفاصيل مضللة وبأقل التكاليف، وهو المستوى الأكثر ملاءمة للمعلومات التي ينتظر أن تتضمنها القوائم المالية.

ج- **الإفصاح الاختياري: Optional Disclosure** يمثل الإفصاح الاختياري، الإفصاح الذي يهدف إلى تزويد الأطراف المهتمة بالبيانات المالية، بمعلومات إدارية ومالية إضافية واختيارية، زيادة على المعلومات التي يتطلبها معيار العرض والإفصاح، كمعلومات تاريخية عن الشركة، وأهداف الشركة سواء عامة أو مالية أو تسويقية وهكذا.

هذا، ويخط الكثيرون بين مفهوم الإفصاح والشفافية، إلا أن هناك اختلافاً بين المفهومين، حيث يقصد بالشفافية في القوائم المالية "خلق بيئة تكون فيها المعلومات المتعلقة بالظروف والقرارات والأعمال الحالية متاحة ومنظورة ومفهومة لكل المشاركين في السوق"، ويتم تأمين وضمان وجود الشفافية في القوائم المالية من خلال الإفصاح الكامل عن طريق توفير العرض العادل للمعلومات المفيدة والضرورية لاتخاذ القرارات الاقتصادية إلى مدى واسع من المستخدمين.

وبما أن نجاح أسواق المال يعتمد بشكل مباشر على مدى جودة نظام الإفصاح المحاسبي المتبع في أي دولة، وأن هذا الإفصاح يستند إلى معايير محاسبية عالية الجودة، يزيد من ثقة المستثمرين في مصداقية التقارير المالية، فإن إهمال الإفصاح عن عناصر القوائم المالية يؤدي إلى تأثير واضح على العرض العادل، ومن ثم الثقة في القوائم المالية من جانب الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة، ومن ثم فإنه يجب

على الإدارة أن تفصح عن كل المعلومات التي يمكن ان تكون مفيدة للمستخدمين، بحيث يجب أن تكون المعلومات ملائمة لمساعدة متخذي القرارات في ترشيد قراراتهم الإستثمارية .

### 9/2/1: مفاهيم رأس المال وكيفية المحافظة عليه.

يختلف الفكر المحاسبي عن الفكر الاقتصادي فيما يتعلق برأس المال وكيفية المحافظة عليه وذلك كما يلي:

- **الفكر المحاسبي** يتبنى مفهوم القيمة المالية لرأس المال المعبر عنها بوحدات نقدية ذات قوة شرائية ثابتة(راس المال الاسمي ) ويعبر عنه بصافي الأصول، وبموجب المفهوم المحاسبي للمحافظة على رأس المال يتم تحقيق الأرباح اذا تجاوز المبلغ المالي لصادى الاصول فى نهاية الفترة المبلغ المالي له فى بداية الفترة بعد استبعاد اى توزيعات على المساهمين او مساهمات منهم خلال الفترة، ويتطلب مفهوم الحفاظ على القيمة المالية لرأس المال استخدام التكلفة التاريخية كأساس للقياس
- وبموجب **المفهوم الاقتصادي** للمحافظة على رأس المال يتم تحقيق الأرباح اذا تجاوزت القدرة الانتاجية المادية للمنشأة (أو الموارد أو الاموال اللازمة لتحقيق هذه القدرة ) فى نهاية الفترة القدرة الانتاجية فى بداية الفترة بعد استبعاد اى توزيعات على المساهمين او مساهمات منهم خلال الفترة، ويتطلب مفهوم الحفاظ على القيمة المادية لرأس المال استخدام التكلفة الجارية كأساس للقياس.

### أسئلة الفصل الأول

اختر الإجابة الصحيحة لكل عبارة من العبارات التالية:

1. الجهة المسؤولة عن وضع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هو:

D	C	B	A
منظمة التعاون الاقتصادي والتطوير	هيئة سوق المال الأمريكية SEC	مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB	مجلس معايير المحاسبة المالية FASB

2. ليس من ضمن المداخل المختلفة لتطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية:

D	C	B	A
التبني الكامل	المصادقة	التقارب	التزامن

3. من دوافع تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في الدول النامية:

D	C	B	A
لا شيء مما سبق	A و B صحيحتان	جذب المزيد من رؤوس الأموال	تحسين جودة التقارير المالية

4. من العوامل المؤثرة في قرار التحول الى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية:

D	C	B	A
كل ما سبق	البيئة الثقافية والاقتصادية والبيئية الخارجية	البيئة التكنولوجية ومدى توافر أسواق المال ومستوى التعليم	النظام القانوني والبيئية السياسية

5. يعرف الإطار المفاهيمي للتقارير المالية الأصل على أنه:

D	C	B	A
مورد إقتصادي حالي تسيطر عليه وتملكه المنشأة كنتيجة لأحداث سابقة	مورد إقتصادي حالي تسيطر عليه المنشأة كنتيجة لأحداث لاحقة	مورد إقتصادي حالي تملكه المنشأة كنتيجة لأحداث سابقة	مورد إقتصادي حالي تسيطر عليه المنشأة كنتيجة لأحداث سابقة

6. تكون المعلومات المالية ذات تأثير على متخذ القرارات إذا كانت تحقق:

D	C	B	A
مفهوم الملائمة	فرض الوحدة المحاسبية الإقتصادية	مبدأ التحقق	أساس الإستحقاق

7. حتى تتسم المعلومات المحاسبية بالمصدقية يجب أن تتوافر بها:

D	C	B	A
كل ما سبق	الحيادية	التمثيل الصادق	القابلية للتحقق

8. واحدة مما يلي لا تعتبر من الخصائص الثانوية (المساعدة) للمعلومات المالية:

D	C	B	A
لا شيء مما سبق	قابلية المقارنة	الملاءمة	القابلية للفهم

9. حتى تتحقق خاصية التمثيل الصادق فإن المعلومات المحاسبية والمالية يجب أن تتسم بما يلي:

D	C	B	A
كل ما سبق	خالية من الأخطاء	الحياد	الاكتمال

10. تتحقق خاصية الملائمة إذا كانت المعلومات المالية تتصف بما يلي:

D	C	B	A
الاكتمال والخلو من التحيز	الحياد والاكتمال	القيمة التنبؤية والتغذية العكسية	القيمة التنبؤية والحياد

11. الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المالية التي تجعل القوائم المالية مفيدة لمستخدمي

المعلومات هي:

D	C	B	A
الملاءمة والمصدقية	القابلية للتحقق والتوقيت المناسب	الموثوقية والتمثيل الصادق	الملاءمة والحياد

12. المفهوم الذي بموجبه يتم تحقيق الربح إذا تجاوزت الطاقة الإنتاجية المادية للمنشأة في نهاية الفترة تزيد عن الطاقة الإنتاجية المادية في بداية الفترة بعد استبعاد أية توزيعات إلى المالكين أو مساهمات منهم أثناء الفترة:

D	C	B	A
لا شيء مما سبق	المفهوم الاقتصادي لرأس المال	المفهوم المحاسبي لرأس المال	المفهوم المالي لرأس المال

13. بموجب الإطار المفاهيمي فإن تعريف "الدخل Income" هو:

D	C	B	A
النقص في الأصول أو الزيادة في الالتزامات والتي تؤدي إلى زيادة في حقوق الملكية باستثناء مساهمات المالكين مثل رأس المال وغيرها	الزيادة في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية نتيجة الزيادة في الأصول والالتزامات باستثناء مساهمات المالكين مثل رأس المال وغيرها	الزيادة في الأصول أو النقص في الالتزامات والتي تؤدي إلى زيادة في حقوق الملكية بما فيها مساهمات المالكين مثل رأس المال وغيرها	الزيادة في المنافع الاقتصادية خلال الفترة في صورة تدفقات واردة أو زيادة في الأصول أو نقص في الالتزامات ينجم عنها زيادة في حقوق الملكية باستثناء تلك المرتبطة بالمساهمات من المالكين .

14. تتضمن شروط الإقرار بالبند في القوائم المالية ما يلي:

D	C	B	A
لا شيء مما سبق	A و B صحيحتان	له تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بدرجة من الثقة.	كان من المتوقع تدفق منفعة اقتصادية مستقبلية مرتبطة به إلى أو من المنشأة.

15. يعد الغرض من الإطار المفاهيمي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هو توفير معلومات مالية حول المنشأة:

B	A
العبارة خاطئة	العبارة صحيحة

16. يقصد بحق الملكية وفقاً للإطار المفاهيمي:

D	C	B	A
النقص في المنافع الاقتصادية خلال الفترة في صورة تدفقات صادرة أو نقص في الأصول أو زيادة في الألتا زومات	الجزء المتبقي من أصول المنشأة بعد خصم جميع التزاماتها.	هو إلتزام حالي للمنشأة ناشئ عن أحداث سابقة، ومن المتوقع أن ينتج عن تسويته تدفقات خارجة من موارد المنشأة التي تتضمن منافع اقتصادية.	مورد اقتصادي حالي تسيطر عليه المنشأة نتيجة لأحداث سابقة ومن المتوقع أن تتدفق منه منافع اقتصادية مستقبلية إلى المنشأة.

17. يقصد بالالتزامات وفقاً للإطار المفاهيمي:

D	C	B	A
النقص في المنافع الاقتصادية خلال الفترة في صورة تدفقات صادرة أو نقص في الأصول أو زيادة في الالتزامات	الجزء المتبقي من أصول المنشأة بعد خصم جميع التزاماتها.	هو إلتزام حالي للمنشأة ناشئ عن أحداث سابقة، ومن المتوقع أن ينتج عن تسويته تدفقات خارجة من موارد المنشأة التي تتضمن منافع اقتصادية.	مورد اقتصادي حالي تسيطر عليه المنشأة نتيجة لأحداث سابقة ومن المتوقع أن تتدفق منه منافع اقتصادية مستقبلية إلى المنشأة.

18. وفقاً للإطار المفاهيمي فإن القياس هو:

D	C	B	A
لا شيء مما سبق	كل ما سبق	عملية وإدراج بند ما في قائمة المركز المالي أو قائمة الدخل	عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سيعترف بها في القوائم المالية وتظهر بها في قائمة المركز المالي وقائمة الدخل

19. وفقاً للإطار المفاهيمي فإن التكلفة التاريخية هي:

D	C	B	A
تسجيل الأصول بالمبلغ النقدي الذي دفع أو ما في حكمها أو بالقيمة العادلة للمقابل المادي الذي أعطي للحصول عليها في تاريخ الحصول عليها، كما تسجل الالتزامات بمبلغ المتحصلات المستلمة مقابل الدين أو بمبلغ النقد أو ما يعادل النقد المتوقع أن يدفع لسداد الالتزام ضمن السياق العادي للنشاط.	تسجيل الأصول بمبلغ النقد أو ما يعادل النقد الذي يفترض دفعه للحصول على نفس الأصل أو ما يمثله في الوقت الحاضر، وتسجل الالتزامات بالمبلغ غير المخصوم من النقد أو ما يعادل النقد المطلوب لسداد الدين في الوقت الحاضر.	القيمة التي يمكن مبادلة أصل بها أو تسديد إلتزام على المنشأة على أساسها وذلك من قبل أطراف مطلعة ولديها الرغبة في التعامل على أساس تجاري .	عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سيعترف بها في القوائم المالية وتظهر بها في قائمة المركز المالي وقائمة الدخل

20. الإفصاح الكامل هو:

D	C	B	A
لا شيء مما سبق	الإفصاح الذي يهدف الى تزويد الاطراف المهتمة بالبيانات المالية، بمعلومات إدارية ومالية إضافية واختياري	هو الإفصاح الذي يضمن الوفاء بالحد الأدنى من المعلومات المالية المطلوبة	يشير الى مدى شمولية التقارير المالية وأهمية تغطيتها لأي معلومات ذات أثر محسوس على القارئ

### الإجابة:

10	9	8	7	6	5	4	3	2	1
B	D	B	D	D	A	D	C	A`	B
20	19	18	17	16	15	14	13	12	11
A	D	A	B	C	B	C	A	C	D

## **الفصل الثاني:**

**معييار المحاسبة الدولي رقم "IAS 1":**

**عرض القوائم المالية**



## الفصل الثاني

### معييار المحاسبة الدولي رقم (1) "IAS 1": عرض القوائم المالية

#### أهداف الفصل:

بعد دراسة هذا الفصل ينبغي أن يكون الطالب ملماً بالموضوعات التالية:

- 1- هدف ونطاق المعيار المحاسبي الدولي رقم (1): "عرض القوائم المالية".
- 2- الغرض من القوائم المالية ذات الغرض العام.
- 2- مكونات القوائم المالية.
- 3- الإعتبارات العامة لعرض القوائم المالية.
- 4- هيكل القوائم المالية وفترة إصدارها.
- 7- اعتبارات عرض ومحتويات قائمة المركز المالي (الميزانية)، وكيفية تصنيف الأصول والالتزامات الى متداولة وغير متداولة.
- 8- محتويات قائمة الدخل الشامل، ومكونات الدخل الشامل الآخر، وطرق عرض وتحليل وتبويب المصروفات.
- 9- المعلومات المطلوبة لتوضيح التغيرات في حقوق الملكية وكيفية عرضها.
- 10- قائمة التدفقات النقدية.
- 11- اعتبارات ومكونات الإيضاحات المتممة للقوائم المالية.

## عناصر الفصل:

- 1- مقدمة.
- 2- هدف المعيار.
- 3- نطاق المعيار.
- 4- الغرض من القوائم المالية.
- 5- مكونات القوائم المالية.
- 4- التعريفات والمصطلحات الواردة في المعيار.
- 5- الاعتبارات العامة لعرض القوائم المالية.
  - 1-5 سلامة وعدالة العرض والالتزام بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.
  - 2-5 الاستمرارية.
  - 3-5 أساس الاستحقاق المحاسبي.
  - 4-5 الثبات في العرض.
  - 5-5 الأهمية النسبية.
  - 6-5 المقاصة.

5-7 دورية إعداد القوائم المالية.

5-8 المعلومات المقارنة.

6- هيكّل القوائم المالية وفترة إصدارها.

6-1 تحديد القوائم المالية.

6-2 فترة إصدار القوائم المالية.

7- قائمة المركز المالي (الميزانية).

7-1 الاعتبارات الواجب مراعاتها عند إعداد قائمة المركز المالي.

7-2 المعلومات المرتبطة بالمركز المالي للمنشأة.

8- قائمة الدخل الشامل.

8-1 المعلومات التي يتم عرضها في صلب قائمة الدخل الشامل.

8-2 أرباح وخسائر الفترة.

8-3 الدخل الشامل الآخر للفترة.

8-4 المعلومات التي قد يتم عرضها إما في صلب قائمة الدخل الشامل أو في

الإيضاحات.

5-8 طرق عرض وتحليل وتبويب المصروفات.

## 9- قائمة التغيرات في حقوق الملكية.

1-9 المعلومات التي يجب عرضها في صلب قائمة التغيرات في حقوق الملكية.

2-9 المعلومات التي يجب عرضها إما في قائمة التغيرات في حقوق الملكية أو في الإيضاحات.

## 10- قائمة التدفقات النقدية.

## 11- الإيضاحات المتممة للقوائم المالية.

1-11 اعتبارات ومكونات الإيضاحات المتممة للقوائم المالية.

2-11 الإفصاح عن السياسات المحاسبية المتبعة.

3-11 المصادر الأساسية للتقديرات غير المؤكدة.

4-11 رأس المال.

5-11 الأدوات المالية القابلة للتداول المصنفة كأدوات حقوق ملكية.

6-11 إفصاحات أخرى.

## 1- مقدمة:

تعتبر القوائم المالية الوسيلة الرئيسية التي تستخدم في توصيل المعلومات المالية للأطراف الخارجية، حيث تمثل هذه القوائم الناتج النهائي للعملية المحاسبية، والتي تهدف إلى توفير معلومات عن المركز المالي ونتائج النشاط والتدفقات النقدية التي تفيد قطاعاً عريضاً من مستخدمي القوائم المالية في إتخاذ القرارات، لذلك يجب تحديد مكونات القوائم المالية ومحتويات كل قائمة من القوائم المالية، وصياغة مجموعة من الاعتبارات التي يجب الالتزام بها عند عرض القوائم المالية، بهدف ضمان العرض السليم والعاقل لها، ومن ثم تحقيق الهدف منها وهو القدرة على توفير المعلومات الملائمة والتي يحتاجها مستخدمي القوائم المالية بهدف مساعدتهم في إتخاذ القرارات الرشيدة وهو ما يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم (1) - عرض القوائم المالية- إلى تناوله وإقراره وذلك على النحو المبين في النقاط التالية.

## 2- هدف المعيار:

يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم (1) إلى شرح أسس عرض القوائم المالية ذات الأغراض العامة لضمان إمكانية مقارنة القوائم المالية الحالية للشركة بقوائمها المالية عن الأعوام السابقة وبالقوائم المالية للمنشآت الأخرى عن نفس العام، ومن أجل تحقيق هذا الهدف، يحدد هذا المعيار الاعتبارات العامة لعرض القوائم المالية ويقدم إيضاحاً لهيكلها والحد الأدنى لمكونات القوائم المالية المطلوبة.

## 3- نطاق المعيار:

يطبق هذا المعيار على كل القوائم المالية ذات الأغراض العامة المعدة والمعروضة طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية، كما يطبق هذا المعيار أيضاً على كل المنشآت سواء كانت ملزمة بإعداد قوائم مالية مجمعة أم لا.

ولا ينطبق هذا المعيار على المراكز المالية المرحلية المختصرة والمعدة طبقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (34) "القوائم المالية الدورية".

#### 4- الغرض من القوائم المالية:

تهدف القوائم المالية ذات الأغراض العامة إلى:

1) توفير معلومات عن المركز المالي ونتائج النشاط والتدفقات النقدية التي تفيد قطاعاً عريضاً من مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ القرار .

2) إظهار نتائج استخدام الإدارة للموارد المتاحة لها.

3) مساعدة مستخدمي القوائم المالية في التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة وخاصة توقيت واحتمالية توليد هذه التدفقات النقدية.

ولتحقيق هذا الهدف فإن القوائم المالية تعطي بيانات عن الآتي:

(أ) الأصول والالتزامات وحقوق الملكية.

و (ب) الإيرادات والمصروفات متضمنة الأرباح والخسائر.

و (ج) التغييرات الأخرى في حقوق الملكية.

و (د) التدفقات النقدية.

#### 5- مكونات القوائم المالية:

تتضمن القوائم المالية المتكاملة المكونات التالية:

(أ) قائمة المركز المالي (Statement of Financial Position).

و (ب) قائمة الدخل وقائمة الدخل الشامل الآخر ( Income Statement and Other Comprehensive Income Statement ).

و (ج) قائمة التغيرات في حقوق الملكية (Statement of Changes in Equity).

و (د) قائمة التدفقات النقدية (Cash Flows Statement).

و (هـ) الإيضاحات المتممة متضمنة ملخصاً لأهم السياسات المحاسبية وأية مذكرات إيضاحية أخرى (Notes).

بالإضافة إلى قيام إدارة المنشأة بإعداد مجموعة من التقارير المنفصلة بهدف عرض مجموعة من المعلومات الإضافية التي تكون هامة لمستخدمي القوائم المالية تتمثل في:

1) إعداد تقرير منفصل عن القوائم المالية تستعرض فيه الصورة العامة للأداء المالي والمركز المالي للمنشأة وظروف أهم حالات عدم التأكد التي تواجهها، على أن يتضمن هذا التقرير كحد أدنى ما ورد بقانون الشركات ولأئحته التنفيذية والقوانين الأخرى المنظمة لذلك، وقد يتضمن هذا التقرير ما يلي:

أ) العناصر الأساسية التي تحدد الأداء المالي والتي تتضمن التغيرات في البيئة المحيطة بالمنشأة ومدى قدرة المنشأة على مواجهة تلك التغيرات وتأثيرها عليها، وكذلك سياسة المنشأة في الاستثمارات المتاحة لديها بالإضافة إلى سياسة توزيع الأرباح.

ب) مصادر تمويل المنشأة ومعدلات الالتزامات إلى حقوق الملكية التي تسعى المنشأة لتحقيقها.

ج) موارد الشركة التي لم يتم الاعتراف بها في الميزانية طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية.

2) عرض معلومات إضافية مثل التقارير البيئية وتقارير القيمة المضافة خاصة بالنسبة للصناعات التي تعد فيها العوامل البيئية مؤثرة وكذلك الأمر عندما يمثل العاملون فئة هامة من فئات مستخدمي القوائم.

كما يلاحظ أن معايير المحاسبة الدولية لا تسري على التقارير والقوائم ذات الأغراض الخاصة المعروضة خارج نطاق القوائم المالية.

#### 4- التعريفات والمصطلحات الواردة في المعيار.

<p>هي القوائم المعدة لمقابلة احتياجات المستخدمين الذين ليسوا في وضع يسمح لهم بطلب تقارير تعد خصيصاً للوفاء باحتياجاتهم الخاصة. وتتضمن القوائم المالية ذات الأغراض العامة تلك القوائم التي تقدم ضمن تقارير ذات صفة العموم مثل التقرير السنوي أو نشرة الاكتتاب.</p>	<p>القوائم المالية ذات الأغراض العامة</p>
<p>يعتبر المطلوب صعب التطبيق عندما تعجز المنشأة عن تطبيقه بعد القيام بكل الجهود المعقولة لتطبيقه.</p>	<p>تعذر التطبيق من الناحية العملية:</p>
<p>هي معايير وتفسيرات أصدرها مجلس معايير المحاسبة الدولية ( International Financial Reporting Standards ) وتشتمل على:</p> <p>(أ) المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛</p> <p>(ب) معايير المحاسبة الدولية؛</p> <p>(ج) التفسيرات التي وضعتها لجنة تفسيرات التقارير المالية الدولية (IFRIC) أو لجنة التفسيرات الدائمة السابقة (SIC).</p>	<p>المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRSs)</p>



<p>يعتبر التحريف أو الحذف هاماً في حالة ما إذا كان هذا التحريف أو الحذف - منفرداً أو مجتمعاً - يؤثر على اتخاذ القرار الذي يعتمد على القوائم المالية، وتعتمد الأهمية النسبية على طبيعة وحجم ومدى الحكم الشخصي في الحالات المثيلة، ويعتبر طبيعة أو حجم البند أو كلاهما معاً هو العامل المحدد للأهمية النسبية.</p> <p>لتحديد مدى تأثير اتخاذ القرار بالتحريف أو الحذف وبالتالي تحديد الأهمية النسبية يتطلب الأمر معرفة خصائص المستخدمين للقوائم المالية، وكذا تحديد مدى الاعتماد على القوائم المالية في اتخاذ القرار، وينص إطار إعداد وعرض القوائم المالية على أنه "من المفترض أن يكون لدى مستخدمي القوائم المالية مستوى معقول من المعرفة بالأعمال والنشاطات الاقتصادية والمحاسبية كما أن لديهم الرغبة في دراسة المعلومات بقدر معقول من العناية"</p>	<p><b>التحريف أو الحذف الهام نسبياً:</b></p>
<p>تحتوي على معلومات بالإضافة إلى ما تم عرضه بالقوائم المالية (قائمة المركز المالي - قائمة الدخل الشامل - قائمة التدفقات النقدية - قائمة التغيرات في حقوق الملكية) وتقدم الإيضاحات شرحاً وتوضيحاً أو تصنيفات للبنود المعروضة في تلك القوائم.</p>	<p><b>الإيضاحات:</b></p>
<p>تتمثل في البنود التي يجب الاعتراف بها خارج قائمة الدخل (الأرباح والخسائر)، ولكن يجب الاعتراف بها كبنود الدخل الشامل الآخر، وتشمل:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- التغييرات في فائض إعادة التقييم عندما يتم استخدام طريقة إعادة التقييم للأصول الثابتة والأصول غير الملموسة طبقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (16): العقارات والآلات والمعدات، والمعيار المحاسبي الدولي رقم (38): الأصول غير الملموسة.</li> <li>- إعادة تقييم الخطط والمنافع المحددة والتي تم الاعتراف بها طبقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (19): منافع العاملين.</li> </ul>	<p><b>مكونات الدخل الشامل الآخر</b></p>

<ul style="list-style-type: none"> <li>- فروق أسعار الصرف الناتجة عن ترجمة العملة الوظيفية إلى عملة التقرير وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (21): آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية.</li> <li>- أرباح وخسائر الأدوات المالية التي يتم معالجتها ضمن بنود الدخل الشامل وفقاً للمعيار الدولي للتقارير المالية رقم (9): الأدوات المالية.</li> <li>- أرباح وخسائر قياس الاستثمار في حقوق الملكية التي يتم معالجتها ضمن بنود الدخل الشامل وفقاً للمعيار الدولي للتقارير المالية رقم (9): الأدوات المالية.</li> <li>- الجزء الفعال من أرباح وخسائر أدوات التحوط للتدفقات النقدية التي يتم معالجتها ضمن بنود الدخل الشامل وفقاً للمعيار الدولي للتقارير المالية رقم (9): الأدوات المالية.</li> <li>- آثار التغيرات في مخاطر الائتمان للالتزامات المالية المقاسة بالقيمة العادلة وفقاً للمعيار الدولي للتقارير المالية رقم (9): الأدوات المالية.</li> </ul>	
<p>هم حملة الأدوات المصنفة كحقوق ملكية.</p>	<p><b>الملاك</b></p>
<p>هو إجمالي الدخل مطروحاً منه المصروفات، باستثناء مكونات الدخل الشامل الآخر.</p>	<p><b>الربح أو الخسارة</b></p>
<p>هي المبالغ المعاد تصنيفها إلى الربح أو الخسارة في الفترة الحالية والتي تم الاعتراف بها في الدخل الشامل الآخر في الفترات الحالية أو السابقة.</p>	<p><b>تعديلات إعادة التصنيف</b></p>
<p>هو التغير في حقوق الملكية خلال الفترة الناتج عن المعاملات والأحداث الأخرى، بخلاف تلك التغيرات الناتجة عن المعاملات مع أصحاب حقوق الملكية. ويشمل إجمالي الدخل الشامل جميع مكونات "الربح أو الخسارة" و "الدخل الشامل الآخر".</p>	<p><b>إجمالي الدخل الشامل</b></p>

## 5- الاعتبارات العامة لعرض القوائم المالية:

يتضمن معيار المحاسبة الدولي رقم (1) مجموعة من الاعتبارات التي يجب الالتزام بها عند عرض القوائم المالية، يمكن عرضها على النحو التالي:

### 1-5 سلامة وعدالة العرض والالتزام بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية:

يجب أن تعبر القوائم المالية بوضوح عن المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة، وفي كل الأحوال يتحقق العرض السليم عندما يتم الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية محل التطبيق، ويتطلب العرض السليم أيضاً أن تقوم المنشأة بالآتي:

(أ) اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية طبقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (8) -التغيير في السياسات المحاسبية والتقديرات والأخطاء المحاسبية- ويضع المعيار المذكور هيكلاً تسترشد به الإدارة في حالة غياب معيار أو تفسير ينطبق على بند معين.

(ب) عرض المعلومات بما في ذلك السياسات المحاسبية بأسلوب يوفر معلومات ملائمة وموثوق فيها وسهولة الفهم ويمكن استخدامها لأغراض المقارنات.

(ج) عرض إفصاحات إضافية عندما تكون المتطلبات الواردة في معايير المحاسبة الدولية غير كافية لتمكين المستخدمين من فهم تأثير معاملات معينة أو أحداث معينة على المركز المالي للمنشأة وأدائها المالي.

وفي هذا السياق، أشار المعيار إلى مجموعة من الاعتبارات الهامة لضمان سلامة وعدالة العرض القوائم المالية:

(1) لا يعتبر الإفصاح في حد ذاته بمثابة تصحيح لمعالجات محاسبية خاطئة أو غير مناسبة في القوائم المالية.

(2) عندما يتراءى للإدارة - في بعض الحالات النادرة جداً - أن الالتزام بمطلب ورد في معيار من معايير المحاسبة الدولية قد يؤدي إلى عرض مضلل وأن عدم الالتزام بهذا المطلب هو أمر ضروري ليتحقق العرض السليم، فيمكن للمنشأة أن تخرج عن هذا المطلب " إذا كان الإطار المنظم للقوائم المالية يتطلب ولا يمنع هذا الخروج" ولكن يجب عليها الإفصاح عما يلي:

(أ) أن الإدارة ترى أن القوائم المالية تعبر بوضوح عن المركز المالي وموقف الأداء المالي وكذا التدفقات النقدية.

(ب) أن القوائم المالية معدة طبقاً للمعايير باستثناء ما تم الخروج عنه من أجل تحقيق العرض السليم.

(ج) بيان المعيار أو التفسير الذي تم الخروج عنه وكذا طبيعة الخروج والمعالجة الواجبة طبقاً للمعيار، والسبب في كون تطبيق هذا المعيار مضللاً في مثل هذه الظروف، الأمر الذي يتعارض مع الهدف من القوائم المالية، كما يجب الإفصاح عن المعالجة التي تم تطبيقها.

(د) أثر عدم تطبيق المعيار على كل فترة من الفترات المعروضة.

هـ) بالإضافة إلى إنه عند تقييم الإدارة عما إذا كان الالتزام بمطلب محدد من معيار أو تفسير معين سيكون مضملاً بما يتعارض مع غرض القوائم المالية يجب عليها أن تدرس ما يلي:

1. لماذا لم يتحقق هدف القوائم المالية في هذه الظروف.

2. كيف اختلفت ظروف المنشأة عن ظروف المنشآت الأخرى التي تلتزم بهذا المطلب، فإذا كانت المنشآت ذات الظروف المثلثة تلتزم بتطبيق هذا المطلب فيفترض في هذه الحالة أن التزم المنشأة بتطبيق المطلب لن يكون مضملاً للدرجة التي تتعارض مع أهداف القوائم المالية.

3) عندما يترأى للإدارة - في الأحوال النادرة جداً - أن الالتزام بمطلب ورد في معيار من معايير المحاسبة الدولية قد يؤدي إلى عرض مضملاً وأن عدم الالتزام بهذا المطلب هو أمر ضروري ليتحقق العرض السليم بينما يمنع الإطار المنظم الخروج عن هذا المطلب فيجب على المنشأة - إلى أقصى حد ممكن - تخفيض التضليل الناتج عن الالتزام وذلك بالإفصاح عن:

أ) اسم المعيار أو التفسير الذي تم الخروج عنه وكذا طبيعة المتطلبات والسبب الذي من أجله توصلت الإدارة إلى أن تطبيق هذه المتطلبات يعتبر مضملاً في مثل هذه الظروف، الأمر الذي يتعارض مع الهدف من القوائم المالية.

ب) لكل فترة من الفترات المعروضة يتم إجراء تسوية لكل بند من بنود القوائم المالية توصلت الإدارة إلى ضرورة تعديله لتحقيق العرض العادل للقوائم المالية.

## 5-2 الاستمرارية:

يراعى عند اعداد القوائم المالية، أن تقوم الإدارة بإجراء تقييم لقدرة المنشأة على الاستمرار، ويجب أيضاً إعداد القوائم المالية على أساس استمرار المنشأة ما لم تكن لدى الإدارة النية لتصفية المنشأة أو التوقف عن التعامل أو أنه لا بديل أمامها سوى أن تفعل ذلك.

إذا كانت الإدارة على دراية عند تقييمها لقدرة المنشأة على الاستمرار بوجود عدم تأكد جوهري مرتبط بأحداث أو ظروف قد تلقى بظلال من الشكوك على قدرة المنشأة على الاستمرار، فإنه يجب:

(1) الإفصاح عن مظاهر عدم التأكد، وعند عدم إعداد القوائم المالية طبقاً لفرض الاستمرارية.

(2) الإفصاح عن الأساس الذي تم استخدامه في إعداد القوائم المالية وكذا السبب الذي من أجله تم اعتبار المنشأة غير مستمرة.

عند تقييم مدى ملاءمة الافتراض المحاسبي الخاص بالاستمرارية، تأخذ الإدارة في الحسبان كافة المعلومات المتاحة عن المستقبل المنظور والذي يمثل فترة لا تقل عن اثني عشر شهراً من تاريخ الميزانية.

## 5-3 أساس الاستحقاق المحاسبي:

يجب على المنشأة إعداد قوائمها المالية باستخدام أساس الاستحقاق المحاسبي فيما عدا معلومات التدفقات النقدية حيث يتم اعدادها طبقاً للأساس النقدي.

## 5-4 الثبات في العرض:

يجب تطبيق افتراض الثبات عند عرض وتبويب البنود في القوائم المالية من فترة مالية إلى الفترة التي تليها ما لم:

أ) يحدث تغير ملموس في طبيعة عمليات المنشأة

ب) اتضح من دراسة عرض القوائم المالية أن تغيير أسلوب العرض والتبويب سوف يسفر عن عرض أكثر ملاءمة للأحداث والمعاملات وذلك بالنظر إلى شروط اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية الواردة في معيار المحاسبة الدولي رقم (8).

ج) أو يتطلب معيار محاسبي آخر إجراء تغيير في العرض.

#### 5-5 الأهمية النسبية:

- يجب عرض كل بند من البنود ذات الأهمية النسبية بشكل منفصل في القوائم المالية.
- وإذا كان هناك بند ليس له في حد ذاته أهمية نسبية فإنه يتم إجماله مع البنود الأخرى التي لها طبيعة أو أهمية مماثلة سواء كان ذلك في صلب القوائم المالية أو في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية.
- وفقاً لمفهوم الأهمية النسبية تعد الإفصاحات الواردة في معايير المحاسبة الدولية غير مطلوبة إذا كانت المعلومات التي تسفر عنها ليست ذات أهمية نسبية.

#### 6-5 المقاصة:

- لا يجب إجراء مقاصة بين الأصول والالتزامات، أو بين الإيرادات والمصروفات ما لم يكن ذلك مطلوباً أو مسموحاً به بمقتضى معيار محاسبة دولي آخر، حيث إن إجراء مقاصة في قائمة الدخل أو في الميزانية يقلل من قدرة مستخدمى القوائم المالية على فهم المعاملات وتقييم التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة إلا إذا كانت المقاصة تمثل انعكاساً لجوهر المعاملة أو الأحداث.

- لا يعتبر من قبيل المقاصة عرض الأصول بقيمتها الصافية بعد خصم التخفيضات الخاصة بها  
مثل:

1. خصم التخفيض الناتج عن المخزون الراكد من بند المخزون.
2. خصم التخفيض الناتج عن الديون المشكوك فيها من بند المدينين.
3. عرض الأرباح والخسائر الناشئة عن مجموعة من المعاملات المتشابهة بالصافي، على سبيل المثال، أرباح وخسائر العملة أو الأرباح والخسائر التي تنشأ عن الأدوات المالية التي يحتفظ بها لأغراض المتاجرة. ويتم عرض تلك الأرباح والخسائر بشكل منفصل إذا كانت هامة نسبياً.
4. عرض أرباح وخسائر التصرف في الأصول غير المتداولة - بما في ذلك الاستثمارات والأصول الثابتة - بخصم القيمة الدفترية للأصل ومصروفات البيع المتعلقة به من حصيلة البيع.
5. يتم عرض المصروفات التي يتم استردادها بموجب اتفاق تعاقدى مع طرف ثالث (اتفاق من الباطن على سبيل المثال) بالصافي بعد خصم ما يتم استعاضته من تلك المصروفات.

#### 5-7 دورية إعداد القوائم المالية:

- يجب على المنشأة تقديم القوائم المالية المتكاملة (بما في ذلك المعلومات المقارنة) مرة على الأقل سنوياً.



- عندما تقوم المنشأة بتغيير نهاية فترة إعداد التقارير الخاصة بها وعرض البيانات المالية لفترة أطول أو أقصر من سنة، يجب على المنشأة الإفصاح عن:

(أ) الفترة التي تغطيها البيانات المالية.

(ب) سبب استخدام فترة أطول أو أقصر

(ج) حقيقة أن المبالغ المعروضة في البيانات المالية لا يمكن مقارنتها بالكامل.

#### 5-8 المعلومات المقارنة:

(1) يجب الإفصاح عن معلومات المقارنة الخاصة بالفترة السابقة لكل المعلومات الرقمية في القوائم المالية ما لم يسمح معيار محاسبة دولي آخر أو يتطلب خلاف ذلك.

(2) يجب إعادة تبويب أرقام المقارنة إذا تم تعديل عرض أو تبويب البنود في القوائم المالية ما لم يتعذر ذلك وإذا قامت المنشأة بإعادة التبويب يكون عليها الإفصاح عن:

(أ) طبيعة إعادة التبويب.

(ب) قيمة كل بند أو مجموعة البنود التي تم إعادة تبويبها.

(ج) سبب إعادة التبويب.

(3) عندما يكون من المتعذر عملياً إعادة تبويب أرقام المقارنة يجب على المنشأة الإفصاح عن:

(أ) سبب تعذر إعادة التبويب.

(ب) طبيعة التسويات التي كان من الواجب إجرائها إذا كان قد تم إعادة التبويب.

## 6- هيكل القوائم المالية وفترة إصدارها:

### 6-1 تحديد القوائم المالية:

يجب تحديد كل مكون من مكونات القوائم المالية تحديداً واضحاً. وبالإضافة الى ذلك، فيجب عرض المعلومات الآتية بشكل بارز ويتم تكرارها كلما دعت الضرورة الى ذلك حتى يتم فهم المعلومات المعروضة بشكل سليم:

(أ) اسم المنشأة أو أي وسيلة أخرى لتعريفها.

و (ب) تحديد ما إذا كانت القوائم المالية تغطي منشأة بمفردها أو مجموعة من المنشآت.

و (ج) تحديد تاريخ الميزانية أو الفترة التي تغطيها القوائم المالية الأخرى.

و (د) عملة العرض كما هي معرفة في معيار المحاسبة الدولي رقم (21) " آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية".

و (هـ) مستوى الدقة (التقريب) الذي روعي عند عرض الأرقام في القوائم المالية .

### 6-2 فترة اصدار القوائم المالية:

يجب إصدار القوائم المالية مرة في السنة على الأقل أو خلال الفترات الدورية المحددة بقانون أو بقرارات من الجهة الإدارية المختصة، ويتعين على المنشأة التي تضطر إلى إصدار قوائمها المالية عن فترة أطول أو أقل من سنة أن تفصح عما يلي بالإضافة الى الإفصاح عن الفترة التي تغطيها القوائم المالية:

(أ) السبب الذي من أجله تغطي القوائم المالية فترة أطول أو أقل من سنة.

(ب) حقيقة أن مبالغ المقارنة في قوائم الدخل والتغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية والإيضاحات المتعلقة بها غير قابلة للمقارنة.

يجوز إطالة السنة المالية الأولى للمنشأة إلى ما لا يجاوز التاريخ المحدد لنهاية السنة المالية التالية للسنة التي تم فيها التأسيس، وفي حالة تعديل تاريخ بداية السنة المالية أو نهايتها يجب أن تقوم المنشأة بإصدار قوائم مالية عن المدة من تاريخ انتهاء السنة المالية قبل التعديل إلى تاريخ بداية السنة المالية بعد التعديل.

#### 7- قائمة المركز المالي (الميزانية):

يتم عرض قائمة المركز المالي طبقاً للنموذج الموضح في الشكل رقم (1/2) الموضح في نهاية الفصل، مع مراعاة مجموعة من الاعتبارات عند اعداد قائمة المركز المالي، بالإضافة إلى عرض مجموعة من المعلومات المرتبطة بالمركز المالي للمنشأة.

#### 7-1 الاعتبارات الواجب مراعاتها عند اعداد قائمة المركز المالي:

#### 7-1-1 الفصل بين الأصول والالتزامات المتداولة وغير المتداولة:

يجب على كل منشأة أن تقوم بعرض الأصول المتداولة وغير المتداولة والالتزامات المتداولة وغير المتداولة في تبويبات منفصلة في صلب الميزانية، كما يسمح المعيار للمنشأة أن تعرض بعض من أصولها والتزاماتها مستخدمة التبويب "متداول وغير متداول" والبعض الآخر طبقاً لترتيب درجة السيولة عندما يوفر ذلك معلومات موثوق بها وأكثر ملاءمة وذلك كما في المؤسسات المالية، وعند تطبيق هذا الاستثناء يتم عرض جميع الأصول والالتزامات طبقاً لترتيب درجة السيولة، وتعتبر المعلومات المتعلقة بتاريخ استحقاق الأصول والالتزامات ذات أهمية في تقييم سيولة المنشأة وقدرتها على سداد

التزاماتها. وتشمل الأصول المالية العملاء وأوراق القبض والأرصدة المدينة الأخرى، بينما تشمل الالتزامات المالية الموردون وأوراق الدفع والأرصدة الدائنة الأخرى.

بالنسبة لكل بند من بنود الأصول والالتزامات التي تتضمن مبالغ يتوقع استرداد أو سداد جزء منها خلال فترة لا تتجاوز اثني عشر شهراً من تاريخ الميزانية، تلتزم المنشأة أن تفصح عن ذلك الجزء المتوقع استرداده أو سداده بعد فترة تتجاوز اثني عشر شهراً أياً كانت طريقة العرض المتبعة.

### 7-1-2 الأصول المتداولة:

يبوب الأصل على أنه أصل متداول عندما يتوفر فيه واحد من الشروط التالية:

(أ) عندما يكون من المتوقع تحقق قيمته أو يكون محتفظاً به بغرض البيع أو الاستخدام خلال دورة التشغيل المعتادة للمنشأة.

أو (ب) عندما يحتفظ به أساساً لغرض الاتجار.

أو (ج) يتوقع تحقق قيمته خلال اثني عشر شهراً من تاريخ الميزانية.

أو (د) إذا كان الأصل يتمثل في نقدية أو ما في حكمها (كما هو معرف في معيار المحاسبة الدولي رقم "7" الخاص بقائمة التدفقات النقدية) ما لم يكن هناك قيود تمنع تبادله أو استخدامه في سداد التزام لمدة اثني عشر شهراً على الأقل بعد تاريخ الميزانية.

وبخلاف ذلك يتعين تبويب كافة الأصول الأخرى على أنها أصول غير متداولة، حيث يستخدم هذا المعيار مصطلح " غير متداول" ليشمل الأصول الملموسة والأصول غير الملموسة والأصول المالية طويلة الأجل.

وتشمل الأصول المتداولة الأصول المتوقع تحويلها إلى نقدية خلال دورة التشغيل للمنشأة والتي تمثل الفترة بين اقتناء المواد التي دخلت حيز التشغيل وبين تحققها نقداً أو في شكل أداة يمكن تحويلها إلى نقدية (عند عدم وضوح دورة التشغيل المعتادة للمنشأة يفترض أن مدتها اثني عشر شهراً)، وتشمل:

- 1) المخزون المعد للبيع أو للاستخدام والذي يتوقع تحقق قيمته خلال دورة التشغيل المعتادة.
- 2) العملاء حتى عندما لا يكون متوقفاً تحصيل أرصدها خلال اثني عشر شهراً من تاريخ الميزانية.
- 3) الأوراق المالية القابلة للتداول على أنها أصول متداولة إذا كان متوقفاً التصرف فيها خلال اثني عشر شهراً من تاريخ الميزانية.

### 3-1-7 الالتزامات المتداولة:

يبوب الالتزام على أنه التزام متداول عندما:

- (أ) يكون من المتوقع تسويته خلال دورة التشغيل المعتادة للمنشأة.
- أو (ب) يكون بغرض المتاجرة.
- أو (ج) يكون الالتزام مستحق التسوية خلال اثني عشر شهراً من تاريخ الميزانية.
- أو (د) ليس لدى المنشأة حق غير مشروط في تأجيل سداد الالتزام لمدة اثني عشر شهراً على الأقل بعد تاريخ الميزانية.

وبخلاف ذلك يتم تبويب كافة الالتزامات الأخرى بخلاف ذلك كالتزامات غير متداولة.

## تشمل الالتزامات المتداولة كلا من:

(1) الدائنون التجاريون ومستحقات العاملين وتكاليف التشغيل المستحقة الأخرى كجزءاً من رأس المال العامل المستخدم خلال دورة التشغيل المعتادة للمنشأة، وتبويب تلك البنود التشغيلية كالالتزامات متداولة حتى ولو كانت تستحق السداد أو التسوية بعد اثني عشر شهراً من تاريخ الميزانية، ويتم تطبيق نفس دورة التشغيل المعتادة في تبويب أصول والتزامات المنشأة وفي حالة عدم إمكانية تحديد دورة التشغيل المعتادة بوضوح فتكون المدة المستخدمة اثني عشر شهراً.

(2) يجب أن يتم تبويب الالتزامات المالية على أنها قصيرة الأجل إذا كان سدادها مستحقاً خلال اثني عشر شهراً من تاريخ الميزانية حتى إذا:

(أ) كانت المهلة الأصلية للسداد تتجاوز اثني عشر شهراً.

و (ب) تم الاتفاق على إعادة تمويل أو جدولة الالتزامات على فترة طويلة الأجل بعد تاريخ الميزانية وقبل اعتماد القوائم المالية للنشر.

(3) يتم تبويب القروض كالتزامات متداولة لو أن الأحداث المذكورة أدناه تمت بعد تاريخ الميزانية وتاريخ اعتماد القوائم المالية للإصدار. وهذه الأحداث لا تتطلب إعادة تسويتها، ولكنها تتطلب الإفصاح وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (10) الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية:

(أ) إعادة التمويل على أساس طويل الأجل.

و (ب) تصحيح نقض عقد قرض طويل الأجل.

و (ج) استلام ما يفيد موافقة المقرض على إعطاء مهلة لتأجيل سداد قرض طويل الأجل لفترة لا تقل عن اثني عشر شهراً بعد تاريخ الميزانية.

## 2-7 المعلومات المرتبطة بالمركز المالي للمنشأة:

### 1-2-7 المعلومات التي يتم عرضها في صلب الميزانية:

1) يجب أن تعرض مبالغ البنود التالية منفصلة في صلب الميزانية كحد أدنى:

(أ) الأصول الثابتة. (ب) الاستثمارات العقارية. (ج) الأصول غير الملموسة.

(د) الأصول المالية. (هـ) الاستثمارات المبوبة كحقوق (و) الأصول البيولوجية.  
الملكية.

(ز) المخزون. (ح) النقدية وما في حكمها. (ط) العملاء والمدينون  
المتنوعون.

(ى) الموردون والدائنون (ك) الأصول والالتزامات (ل) المخصصات.  
المتنوعون. الضريبية.

(م) الالتزامات المالية. (ن) الضرائب المؤجلة. (س) حقوق الأقلية.

(ع) رأس المال المصدر والاحتياطيات المتعلقة بمساهمي الشركة  
الأم.

2) يجب عرض البنود الإضافية والعناوين والمجاميع الفرعية في بنود منفصلة في صلب الميزانية،  
إذا كان العرض على هذا النحو أمراً ضرورياً لضمان العرض السليم للمركز المالي للمنشأة.

3) يجب على المنشأة تبويب الضرائب المؤجلة سواء كانت أصولاً أو التزامات ضمن أصولها أو  
التزاماتها المتداولة.

4) يعتمد تقدير مدى ضرورة عرض بنود إضافية بشكل منفصل من عدمه على تقييم ما يلي:

(أ) طبيعة وسيولة الأصول.

(ب) وظيفة كل أصل في المنشأة.

(ج) مبالغ وطبيعة وتوقيت الالتزامات.

#### 7-2-2 المعلومات التي قد يتم عرضها إما في صلب الميزانية أو في الإيضاحات:

يجب على المنشأة أن تعرض في صلب الميزانية أو في الإيضاحات المتممة تبويبات أخرى فرعية للبنود المنفصلة المعروضة التي تم تبويبها بشكل يتلاءم مع عمليات المنشأة، تتوقف درجة تفصيل البيانات إلى تبويبات فرعية في صلب الميزانية أو في الإيضاحات على متطلبات معايير المحاسبة الدولية وحجم وطبيعة ووظيفة البند، وتختلف الإفصاحات حسب كل بند، فعلى سبيل المثال:

(أ) يتم تبويب الأصول الملموسة حسب نوعياتها كما هو موضح في معيار المحاسبة الدولي رقم (16) "العقارات والآلات والمعدات"

(ب) يتم تحليل المدينون إلى مبالغ مستحقة على العملاء، ومبالغ مستحقة على أعضاء آخرين في المجموعة، ومبالغ مستحقة على أطراف ذات علاقة، ومبالغ مدفوعة مقدماً، ومبالغ مدينة أخرى.

(ج) يتم تبويب المخزون تبويماً فرعياً طبقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (2)، إلى تبويبات مثل بضائع وخامات ومستلزمات وأعمال تحت التشغيل وإنتاج تام.

(د) يتم تحليل المخصصات بحيث تعرض المخصصات الخاصة بتكاليف مزايا العاملين بشكل منفصل ويتم تبويب المخصصات الأخرى بشكل يتلاءم مع عمليات المنشأة.



هـ) يتم تحليل رأس المال والاحتياطيات بحيث تعرض بشكل منفصل فئات رأس المال المدفوع، والاحتياطيات بأنواعها.

3-2-7 المعلومات التي قد يتم عرضها إما في صلب الميزانية أو في قائمة التغيرات في حقوق الملكية أو في الإيضاحات المتممة:

(أ) فيما يتعلق بكل فئة من أسهم رأس المال.

1) عدد الأسهم المرخص بها.

2) عدد الأسهم المصدرة والمدفوعة بالكامل والمصدرة ولم يتم دفعها بالكامل.

3) القيمة الإسمية للسهم.

4) تسوية عدد الأسهم في بداية السنة مع عدد الأسهم في نهاية السنة.

5) الحقوق والامتيازات والقيود الخاصة بتلك الفئة بما في ذلك القيود المفروضة على توزيع أرباح الأسهم ورد رأس المال.

6) الحصة التي تحتفظ بها المنشأة ذاتها في أسهم رأسمالها أو التي تحتفظ بها الشركات الشقيقة أو التابعة لها.

7) الأسهم المحتفظ بها للإصدار بموجب عقود الخيارات وعقود البيع متضمنة شروط الإصدار وقيمتها.

(ب) وصف لطبيعة وغرض كل احتياطي ضمن حقوق الملكية.

## 8- قائمة الدخل الشامل (Statement of comprehensive income):

طبقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (1)، يوجد أمام المنشأة بديلين لعرض عناصر الإيرادات والمصروفات الخاصة بها خلال الفترة:

(1) عرض قائمة واحدة تسمى قائمة الدخل الشامل.

(2) عرض قائمتين؛ الأولى تسمى "قائمة الدخل أو قائمة الأرباح والخسائر" وتتكون من عناصر الأرباح والخسائر بدون عناصر الدخل الشامل الأخر، والثانية تسمى "قائمة الدخل الشامل الأخر" تبدأ برقم الربح أو الخسارة يليها عناصر الدخل الشامل الأخر.

### 1-8 المعلومات التي يتم عرضها في صلب قائمة الدخل الشامل:

▪ يجب أن يتضمن بيان الدخل الشامل البنود التي تعرض المبالغ التالية للفترة كحد أدنى:

(1) الإيرادات

(2) تكلفة التمويل

(3) نصيب المنشأة في أرباح وخسائر الشركات الشقيقة والمشروعات المشتركة والتي يتم المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية.

(4) مصروفات الضرائب.

(5) مبلغ واحد يمثل إجمالي:

أ) الربح أو الخسارة بعد الضرائب الناتج عن توقف نشاط معين.

ب) الربح أو الخسارة بعد الضرائب الناتج عن قياس القيمة العادلة مخصوماً منها تكاليف البيع أو استبعاد أصل.

(6) أرباح وخسائر الفترة.

(7) كل مكون من مكونات الدخل الشامل الآخر المصنف حسب طبيعة البند.

(8) إجمالي الدخل الشامل.

(9) الإفصاح عن البنود التالية كتنويب لأرباح أو خسائر الفترة المالية:

أ) نصيب الأقلية.

ب) نصيب مساهمي الشركة الأم.

(10) الإفصاح عن البنود التالية كتنويب لإجمالي الدخل الشامل للفترة المالية:

أ) نصيب الأقلية.

ب) نصيب مساهمي الشركة الأم.

- يجب على المنشأة عرض بنود أخرى إضافية أو عناوين أو مجاميع أخرى في صلب قائمة الدخل إذا كان ذلك من الضروري لسلامة عرض الأداء المالي للمنشأة.
- يجب ألا تعرض المنشأة أي بند من بنود الإيرادات والمصروفات كبنود غير عادية سواء في صلب قائمة الدخل الشامل أو ضمن الإيضاحات.

▪ نظراً لاختلاف تأثيرات الأنشطة والمعاملات والأحداث من حيث مستوى استقرارها ومخاطر التوقع. ولذلك فإنه يجب الإفصاح عن عوامل الأداء التي تساعد في تفهم النتائج المحققة وتقدير النتائج المستقبلية، حيث قد يتم إضافة بنود أخرى في صلب قائمة الدخل الشامل، كما يمكن أيضاً استخدام الشرح وإعادة ترتيب البنود عندما يكون ذلك ضرورياً لتفسير عوامل الأداء، وتتضمن العوامل التي تؤخذ في الاعتبار الأهمية النسبية وطبيعة ووظيفة مكونات الإيرادات والمصروفات، ومثال ذلك عندما يقوم بنك ما بتعديل البيانات السابق ذكرها تطبيقاً للشروط والامتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي رقم (30) الخاص بالإفصاح بالقوائم المالية للبنوك والمؤسسات المالية المشابهة. ولا يجب عمل مقاصة بين بنود الإيرادات والمصروفات إلا في حالة توفر الشروط الواردة في هذا المعيار.

## 8-2 أرباح وخسائر الفترة:

يجب على المنشأة تسجيل جميع بنود الإيرادات والمصروفات في قائمة الدخل إلا في حالة وجود معيار أو تفسير يتطلب غير ذلك.

يتم تسجيل جميع بنود الإيرادات والمصروفات في قائمة الدخل متضمنة تأثير التغيرات في التقديرات المحاسبية، وقد تحدث بعض الأحداث التي قد تؤدي إلى عدم إدراج بعض البنود ضمن الأرباح والخسائر مثل:

(1) تصحيح الأخطاء وأثر التغير في السياسات المحاسبية كما هو وارد في معيار المحاسبة الدولي رقم (8).

(2) مكونات الدخل الشامل الآخر التي تفي بتعريف الدخل الشامل كما ورد في تعريفات المعيار.

### 8-3 الدخل الشامل الآخر للفترة:

يجب على المنشأة أن تفصح عن مبلغ ضريبة الدخل المتعلقة بكل مكون من مكونات الدخل الشامل الآخر، بما في ذلك تعديلات إعادة التصنيف، إما في بيان الدخل الشامل أو في الإيضاحات.

قد تعرض المنشأة مكونات الدخل الشامل الآخر إما:

(أ) صافي الآثار الضريبية ذات الصلة.

(ب) أو قبل الآثار الضريبية ذات الصلة وعرض مبلغ واحد لإجمالي ضريبة الدخل المتعلقة بهذه المكونات.

### 8-4 المعلومات التي قد يتم عرضها إما في صلب قائمة الدخل الشامل أو في الإيضاحات:

(1) يجب أن تعرض المنشأة سواء في قائمة الدخل أو في الإيضاحات بنود الإيرادات والمصروفات ذات الأهمية النسبية لكل بند على حده بناء على طبيعة وقيمة البند.

(2) هناك بعض الحالات تستوجب عرض بنود الإيرادات والمصروفات بصفة مستقلة:

(أ) تخفيض المخزون إلى صافي القيمة الاستردادية أو تخفيض الأصول الثابتة إلى قيمتها القابلة للاسترداد وكذلك في حالة رد ذلك التخفيض.

(ب) إعادة هيكلة الأنشطة أو رد أي من المخصصات التي تتعلق بها.

(ج) استبعاد أصول ثابتة

(د) استبعاد استثمار

(هـ) توقف نشاط

(و) تسوية نزاعات

(ز) رد مخصصات أخرى

### 8-5 طرق عرض تحليل وتبويب المصروفات:

على المنشأة أن تعرض تحليلاً لمصروفاتها في صلب قائمة الدخل الشامل باستخدام تبويباً يعتمد إما على طبيعة المصروفات أو على وظيفتها داخل المنشأة بالطريقة التي توفر معلومات موثوق بها وأكثر ملاءمة، حيث يتم تبويب بنود المصروفات تفصيلاً وذلك لإلقاء الضوء على الأداء المالي الذي قد يختلف من حيث الدورية وإمكانية تحقيق أرباح أو خسائر ومدى توقع ذلك. ويمكن توفير هذه البيانات باستخدام أحد النموذجين؛ النموذج الأول وهو التحليل طبقاً لطبيعة المصروف، و النموذج الثاني وهو التحليل طبقاً لوظيفة المصروف (طريقة تكلفة المبيعات)، حيث يعتمد الاختيار بين أحد الطريقتين على أسس تاريخية أو طبيعة صناعة الشركة، فكلتا الطريقتين تعطى دلائل أن التكاليف تختلف مباشرة أو غير مباشرة وفقاً لمستوى مبيعات وإنتاج الشركة. هذا، ويتطلب المعيار من الإدارة أن تختار طريقة العرض الأكثر ملاءمة والتي يمكن الاعتماد عليها. ونظراً لأن المعلومات عن طبيعة المصروفات تكون مفيدة في تنبؤات التدفقات النقدية المستقبلية، فإن الأمر يتطلب تقديم إفصاحات إضافية عندما يتم استخدام طريقة تصنيف المصروفات طبقاً لوظيفتها.

وفيما يلي عرض نماذج تحليل وتبويب المصروفات:

### 8-5-1 النموذج الأول: التحليل طبقاً لطبيعة المصروف:

يتم عرض المصروفات في قائمة الدخل وفقاً لطبيعتها (مثل ذلك إهلاكات، مشتريات مواد خام، مصروفات نقل، مزايا عاملين ومصروفات إعلان) ولا يتم إعادة توزيعها على الوظائف المختلفة

داخل المنشأة. هذه الطريقة ربما تكون سهلة في تطبيقها لأنها لا تحتاج إلى إعادة تبويب المصروفات طبقاً لوظيفتها. ويلاحظ أن تخصيص المصروفات طبقاً لوظيفتها ربما يحتاج إلى استخدام الحكم الشخصي بدرجة كبيرة.

وفيما يلي مثال للتصنيف باستخدام طريقة تحليل طبيعة المصروف:

		<b>(1) الإيرادات:</b>
X		إيرادات
X		إيرادات ومكاسب أخرى
X X		<b>إجمالي الإيرادات</b>
		<b>(2) المصروفات:</b>
		التغير في مخزون إنتاج تام ومخزون تحت التشغيل
	X	
	X	مواد خام ومستهلكات مستخدمة
	X	اجور عاملين
	X	مصروف إهلاكات واستهلاكات
	X	مصروفات أخرى
( X X)		<b>إجمالي المصروفات</b>
X		<b>صافي الربح قبل الضرائب</b>

## 8-5-2 النموذج الثاني: التحليل طبقاً لوظيفة المصروف (طريقة تكلفة المبيعات):

ويتم تبويب المصروفات حسب وظيفتها إما كجزء من تكلفة المبيعات أو تكلفة أنشطة البيع والتوزيع أو الأنشطة الإدارية. على سبيل المثال، لا بد أن تفصح الشركة على الأقل عن تكلفة المبيعات في هذه الطريقة منفصلة عن باقي المصروفات.

وفيما يلي مثال للتصنيف باستخدام طريقة تحليل وظيفة المصروف:

X	المبيعات (الإيرادات)
( X )	تكلفة المبيعات (الحصول على الإيراد)
X	مجمّل الربح
X	إيرادات أخرى
( X )	مصروفات توزيع
( X )	مصروفات إدارية
( X )	مصروفات أخرى
X	صافي الربح قبل الضرائب

يجب على المنشآت التي تبويب مصروفاتها طبقاً لوظيفة المصروف أن تعرض إفصاحاً إضافياً عن المعلومات التي تبين طبيعة المصروف بما في ذلك مصروف الإهلاك والاستهلاك ومصروفات العاملين.



## 9- قائمة التغيرات في حقوق الملكية:

إن التغير في حقوق الملكية في المنشأة فيما بين تاريخين لميزانيتين متتاليتين يعكس الزيادة أو الانخفاض في صافي أصولها أو قيمتها خلال الفترة طبقاً لأساس التقييم المتبع والمفصّل عنه في القوائم المالية، وبإستثناء التغير الناتج عن المعاملات مع أصحاب حقوق الملكية مثل: زيادة رأس المال وإعادة شراء أسهم الشركة (أسهم الخزينة)، والتوزيعات والتكلفة المباشرة المتعلقة بهذه المعاملات فإن التغير في حقوق الملكية يتمثل في الأرباح أو الخسائر الناتجة من أنشطة المنشأة سواء من خلال قائمة الدخل الشامل أو التي يتم إدراجها مباشرة بحقوق الملكية، وفيما يلي المعلومات التي يجب أن تحتوي عليها قائمة التغيرات في حقوق الملكية.

### 9-1 المعلومات التي يجب عرضها في صلب قائمة التغيرات في حقوق الملكية:

(1) إجمالي الدخل الشامل للفترة المالية، موضحاً بصورة منفصلة نصيب مساهمي الشركة الأم ونصيب الأقلية

(2) لكل بند من بنود حقوق الملكية، آثار التطبيق بأثر رجعي للتغيرات في السياسات المحاسبية وتصحيح الأخطاء وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (8) " السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء".

(3) لكل بند من بنود حقوق الملكية، التسوية بين القيمة الدفترية في بداية ونهاية الفترة المالية، والإفصاح بشكل منفصل عن التغيرات الناتجة عن:

(أ) صافي الربح أو الخسارة عن الفترة.

(ب) الدخل الشامل الآخر.

ج) المعاملات مع أصحاب حقوق الملكية، مع الإفصاح عن حصص الملاك والتوزيعات لهم بصورة منفصلة والتغيرات في حصصهم في الشركات التابعة التي لا تؤدي إلى فقدان السيطرة.

## 9-2 المعلومات التي يجب عرضها إما في قائمة التغيرات في حقوق الملكية أو في الإيضاحات:

- 1) مبالغ توزيعات الأرباح المعترف بها كتوزيعات للمالكين خلال الفترة والمبلغ المرتبط بتوزيعات الأرباح لكل سهم.
- 2) رصيد الأرباح أو الخسائر المرحلة في بداية ونهاية الفترة المالية والحركة خلال الفترة.
- 3) تحليل حركة رصيد كل نوع من أسهم رأس المال وكل بند من بنود الاحتياطات في بداية ونهاية الفترة المالية مع الإفصاح المستقل عن حركة كل منها.

## 10- قائمة التدفقات النقدية:

تتمثل أهمية قائمة التدفقات النقدية في إمداد المستخدمين أساساً لتقييم قدرة المنشأة على توليد النقدية وما في حكمها واحتياج المنشأة إلى استخدام هذه التدفقات النقدية. وقد تناول معيار المحاسبة الدولي رقم (7) متطلبات عرض قائمة التدفقات النقدية والإفصاحات المرتبطة بها.

## 11- الإيضاحات المتممة للقوائم المالية

### 11-1 اعتبارات ومكونات الإيضاحات المتممة للقوائم المالية:

1) يجب أن تشمل الإيضاحات المتممة للقوائم المالية ما يلي:

(أ) عرض أسس إعداد القوائم المالية والسياسات المحاسبية المتبعة.

(ب) الإفصاح عن البيانات الواجب الإفصاح عنها طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية والتي لم يتم عرضها في صلب الميزانية وقائمة الدخل وقائمة التغير في حقوق الملكية وقائمة التدفقات النقدية.

(ج) بيانات إضافية وخاصة تلك التي لم يتم عرضها في صلب الميزانية أو قائمة الدخل أو قائمة التغير في حقوق الملكية أو قائمة التدفقات النقدية إلا أنها قد تكون لازمة لتفهم أي من هذه القوائم.

(2) يجب أن تعرض الإيضاحات المتممة للقوائم المالية كلما كان ذلك ممكناً على نحو منتظم بحيث تكون مرتبة بصورة متسلسلة، ويجب الإشارة أمام كل بند من بنود الميزانية وقائمة الدخل الشامل وقائمة التغير في حقوق الملكية وقائمة التدفقات النقدية إلى الفقرة الخاصة بها في الإيضاحات.

(3) لكي يتسنى للمستخدم أن يفهم القوائم المالية ويتمكن من مقارنتها بالمنشآت الأخرى فإنه عادة ما يتم عرض الإيضاحات بالترتيب التالي:

أ- عبارة تؤكد التوافق مع معايير المحاسبة الدولية.

ب- ملخص لأهم السياسات المحاسبية المتبعة.

ج- المعلومات المؤيدة للبنود الظاهرة في كل قائمة مالية بترتيب كل بند في القوائم المالية وبترتيب عرض كل قائمة.

د- الإيضاحات الأخرى والتي تتضمن:

- الالتزامات المحتملة والارتباطات التعاقدية الأخرى غير المدرجة بالقوائم المالية.

- الإفصاحات غير المالية مثل أهداف وسياسات المنشأة في إدارة المخاطر المالية.

## 11-2 الإفصاح عن السياسات المحاسبية المتبعة:

▪ يجب أن تفصح المنشأة عن ملخص لأهم السياسات المحاسبية المتبعة بحيث يوضح:

(أ) أساس أو أسس القياس المستخدمة في إعداد القوائم المالية.

(ب) والسياسات المحاسبية الأخرى المتبعة والتي تكون لازمة لفهم القوائم المالية، ومنها على سبيل المثال:

1- الإفصاح عن أسس التقييم المستخدمة (التكلفة التاريخية، التكلفة الجارية، القيمة الاستردادية، القيمة العادلة أو القيمة الحالية) لأنها تمثل الأسس التي أعدت القوائم المالية بناء عليها. وعند استخدام أكثر من أساس في القوائم المالية (مثل إعادة تقييم أصل معين غير متداول) يمكن الاكتفاء بالإشارة إلى نوع الأصل أو الالتزام الذي طبق عليه أساس التقييم.

2- الإفصاح عن السياسات المحاسبية للمكاسب أو الخسائر الناتجة عن إعادة تقييم العملات الأجنبية، وتحليل هذه المكاسب والخسائر كلما كان ذلك ممكناً.

3- الإفصاح عن سياسة تحديد الشهرة ونصيب حقوق الأقلية، في حالة عرض القوائم المالية المجمعة.

4- الإفصاح عن أي سياسة محاسبية غير مرتبطة بمعايير المحاسبة الدولية، ولكنها مطبقة.

▪ يجب أيضاً أن تفصح المنشأة عن الأحكام الشخصية التي تقوم به الإدارة عند تطبيق السياسات المحاسبية للمنشأة - بخلاف تلك المتعلقة بالتقديرات - والتي من الممكن أن يكون لها تأثير جوهري

على المبالغ التي يتم الاعتراف بها في القوائم المالية. فعلى سبيل المثال تمارس الإدارة الحكم الشخصي في تحديد:

(أ) متى يتم تحويل جميع المخاطر و المكاسب الأساسية لملكية الأصول المالية إلى منشآت أخرى.

(ج) ما إذا كانت عملية مبيعات معينة هي في جوهرها ترتيبات تمويلية . وبالتالي فهي لا تنتج إيراداً.

(د) ما إذا كان جوهر العلاقة بين المنشأة ومنشأة أخرى لأغراض خاصة يشير إلى أن المنشأة الأخرى ذات الأغراض الخاصة تسيطر عليها المنشأة .

### 11-3 المصادر الأساسية للتقديرات غير المؤكدة:

▪ يجب على المنشأة أن تفصح في الإيضاحات عن المعلومات الخاصة بالافتراضات الأساسية المستقبلية وأسس التقديرات غير المؤكدة في تاريخ الميزانية التي لها مخاطر هامة وربما قد تؤدي إلى تسويات هامة لقيم الأصول والالتزامات خلال العام المالي التالي، لذلك يجب أن تتضمن الإيضاحات البيانات الخاصة بما يلي:

(أ) طبيعة الأصول و الالتزامات.

(ب) القيمة المرحلة في تاريخ القوائم المالية، على سبيل المثال:

1) في حالة غياب القيمة السوقية المستخدمة في قياس الأصول و الالتزامات التالية، فإن

التقديرات المستقبلية ضرورية لقياس إمكانية استخدام قيمة الاصول الثابتة.

2) تأثير التطورات التكنولوجية على المخزون و المخصصات الخاضعة لنتائج مستقبلية لازالت قائمة.

3) التزامات مزايا العاملين طويلة الأجل مثل إلتزامات صندوق المعاشات، حيث أن هذه التقديرات تتطلب افتراضات عن تسوية أخطار متعلقة بالتدفقات النقدية أو سعر الخصم المستخدم.

4) التغييرات المستقبلية فى المرتبات و التغييرات المستقبلية فى الأسعار التى تؤثر على التكاليف الأخرى. ■ كما يجب أن تفصح المنشأة عن المعلومات التى تساعد مستخدمى القوائم المالية على فهم الحكم المهنى للإدارة الخاص بالمستقبل والتقديرات الأساسية غير المؤكدة، ومثال على أنواع الإفصاحات المطلوبة ما يلي:

(أ) طبيعة الافتراضات أو التقديرات الأخرى غير المؤكدة.

(ب) مدى حساسية القيمة المرحلة للطريقة والافتراضات والتقديرات الخاصة بحسابها متضمنة أسباب تلك الحساسية.

(ج) القرارات المتوقعة غير المؤكدة والمدى المعقول المحتمل خلال السنة المالية التالية فى ضوء القيم المرحلة للأصول والالتزامات المتعلقة بها.

(د) تفسير للتغيرات التى تمت عن الافتراضات السابقة الخاصة بتلك الأصول والالتزامات فى حالة ما إذا بقي عدم التأكد.

■ عندما يكون من غير العملي الإفصاح عن مدى احتمالية تأثير الافتراضات الأساسية أو المصدر الأساسي للتقدير غير المؤكد فى تاريخ الميزانية، تفصح الشركة أنه بناء على المعرفة الموجودة أن حدوثه ممكن خلال العام المالي التالي ربما يحتاج إلى تسوية هامة للقيمة المرحلة لتلك الأصول والالتزامات.

## 11-4 رأس المال:

يجب على المنشأة أن تفصح عن المعلومات التالية، والتي تمكن مستخدمي قوائمها المالية من التعرف على أهداف وسياسات وأساليب إدارة رأس المال كما يلي:

1) المعلومات النوعية عن أهداف وسياسات وأساليب إدارة رأس المال متضمنة (ولكن ليست مقصورة على):

أ- وصف لما تقوم بإدارته كرأس مال.

ب- وفي حالة ما إذا كانت المنشأة تخضع لمتطلبات رأس مال مفروضة من خارجها فيجب الإفصاح عن طبيعة تلك المتطلبات وكيفية تأثير تلك المتطلبات واندماجها مع إدارة رأس المال.

ج- وكيف تحقق المنشأة أهدافها في إدارة رأس المال.

2) ملخص بالبيانات الكمية لما تديره كرأس مال. فبعض المنشآت تنظر إلى بعض الالتزامات المالية (مثل بعض أنواع القروض المساندة) كجزء من رأس المال. والبعض الآخر ينظر إلى رأس المال بعد استبعاد بعض بنود حقوق الملكية (مثل البنود الناتجة من عمليات التغطية من مخاطر التدفق النقدي).

3) أي تغييرات في (1)، (2) عن الفترة السابقة.

4) عما إذا كانت قد التزمت خلال الفترة بمتطلبات رأس المال الخاضعة لها والمفروضة عليها من جهات خارجية.

5) الآثار المترتبة على عدم التزام المنشأة بمتطلبات رأس المال هذه والمفروضة عليها من جهات خارجية.

**11-5 الأدوات المالية القابلة للتداول المصنفة كأدوات حقوق ملكية ( Puttable financial instruments ) (classified as equity):**

- بالنسبة للأدوات المالية القابلة للتداول المصنفة كأدوات حقوق ملكية، يجب على المنشأة الإفصاح (في حالة عدم الإفصاح عنها في مكان آخر):
- (أ) ملخص للبيانات الكمية عن المبلغ المصنف كحقوق ملكية؛
  - (ب) أهدافها وسياساتها وعملياتها لإدارة التزامها بإعادة شراء أو استرداد الأدوات عندما يطلب حاملي هذه الأدوات بذلك، بما في ذلك أي تغييرات من الفترة السابقة؛
  - (ج) التدفق النقدي الخارج المتوقع عند استرداد أو إعادة شراء تلك الفئة المالية من الأدوات؛
  - (د) معلومات حول كيفية التدفق النقدي المتوقع عند الاسترداد أو إعادة الشراء.

**11-6 إفصاحات أخرى:**

- 1) يجب على المنشأة أن تفصح عما يلي:**
- (أ) قيمة توزيعات الأرباح المقترحة أو المعلن عنها قبل تاريخ اعتماد إصدار القوائم المالية والتي لم يتم إثباتها كتوزيعات أرباح للمساهمين خلال الفترة والقيمة المتعلقة بقيمة السهم.
  - (ب) قيمة أية توزيعات متراكمة للأسهم الممتازة لم يتم إثباتها.
- 2) يجب على المنشأة أن تفصح عن البنود التالية إلا إذا كان قد أفصح عنها في البيانات المنشورة المرافقة للقوائم المالية:**
- (أ) موطن المنشأة وشكلها القانوني وبلد التأسيس وعنوانها (محل النشاط إذا اختلف عن بلد التأسيس).
  - (ب) شرح ووصف لطبيعة نشاط المنشأة.
  - (ج) اسم الشركة الأم واسم الشركة المؤسسة للمجموعة.



## تمارين على الفصل الثاني

التمرين الأول: اختر الإجابة الصحيحة لكل عبارة من العبارات التالية:

(1) أي مما يلي لا يعتبر من متطلبات الإفصاح طبقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (1):

أ	عدد الموظفين	ب	الأصول المعدة للبيع
ج	المخصصات	د	الأصول غير الملموسة

(2) كم عدد الاشكال لعرض قائمة الدخل الشامل:

أ	واحد	ب	اثنين
ج	ثلاثة	د	لا شيء مما سبق

(3) أي مما يلي لا يعتبر من مكونات القوائم المالية طبقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (1):

أ	اسم المنشأة	ب	نوع القوائم المالية مستتقة أم مجمعة
ج	رأي الإدارة في الأداء	د	عملة العرض

(4) أي مما لا يعتبر من مكونات قائمة المركز المالي:

أ	الأرباح المحتجزة	ب	الضرائب المؤجلة
ج	قيمة مخزون آخر المدة	د	تكلفة البضاعة المباعة

(5) طبقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (1) ما هو الحد الأدنى لعدد مرات اعداد القوائم المالية؟

أ	مرة على الأقل سنوياً	ب	حسب متطلبات الشركة
ج	مرتين في السنة	د	أربع مرات في السنة

(6) متى يسمح معيار المحاسبة الدولي رقم (1) بالمقاصة:

أ	دائماً	ب	أبداً
ج	عندما يتطلب معيار محاسبي آخر ذلك	د	عندما توافق الإدارة

7) أي من العبارات التالية تعتبر عبارة صحيحة طبقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (1):

أ	أن معيار المحاسبة الدولي رقم (1) ينص على طريقة ترتيب البند داخل القوائم المالية	ب	أن البنود ذات الأهمية النسبية الكبيرة يجب عرضها بشكل منفصل
ج	أن البنود ذات الأهمية النسبية الكبيرة يمكن دمجها وعرضها في رقم واحد	د	لا شيء مما سبق

8) أي مما يلي يعتبر من المعلومات التي يجب عرضها في صلب قائمة المركز المالي:

أ	الضرائب المؤجلة	ب	المخصصات
ج	المخزون	د	كل ما سبق

9) أي مما يلي يعتبر من المعلومات التي لا يجب عرضها في صلب قائمة الدخل الشامل:

أ	الإيرادات	ب	تكاليف التمويل
ج	الضرائب المؤجلة	د	تكلفة البضاعة المباعة

10) طبقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (1) يتم تصنيف الالتزام على أنه التزام متداول عندما ينطبق عليه أحد الحالات التالية ما عدا:

أ	يكون من المتوقع تسويته خلال دورة التشغيل المعتادة للمنشأة	ب	يكون بغرض المتاجرة
ج	يكون الالتزام مستحق التسوية خلال اثني عشر شهراً من تاريخ الميزانية	د	تستطيع المنشأة تأجيل سداده لمدة تتجاوز 12 شهر على الأقل بعد تاريخ الميزانية

11) طبقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (1) يتم تصنيف الأصل على أنه أصل متداول عندما ينطبق عليه أحد الحالات التالية ما عدا:

أ	عندما يتم الاحتفاظ به بغرض البيع أو الاستخدام خلال دورة التشغيل المعتادة للمنشأة.	ب	عندما يحتفظ به أساساً لغرض المتاجرة.
ج	يتوقع تحقق قيمته خلال اثني عشر شهراً من تاريخ الميزانية.	د	إذا كان الأصل يتمثل في نقدية أو ما في حكمها حتى إذا كان هناك قيود تمنع تبادله أو استخدامه في سداد التزام لمدة اثني عشر شهراً على الأقل بعد تاريخ الميزانية.

**12) طبقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (1) فإن مصطلح الربح والخسارة يعني:**

أ	إجمالي الدخل مطروحاً منه المصروفات، باستثناء	ب	إجمالي الدخل مطروحاً منه المصروفات، ومكونات الدخل الشامل الآخر
ج	إجمالي الدخل مطروحاً منه مكونات الدخل الشامل الآخر	د	لا شيء مما سبق

**13) طبقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (1) فإن يجب تطبيق افتراض الثبات في عرض وتبويب البنود**

**في القوائم المالية ما لم:**

أ	يحدث تغير ملموس في طبيعة عمليات المنشأة	ب	إذا كان تغيير أسلوب العرض والتبويب سوف يسفر عن عرض أكثر ملاءمة للأحداث والمعاملات
ج	يتطلب معيار محاسبي آخر إجراء تغيير في العرض	د	كل ما سبق

**14) أي مما يلي يعتبر من المعلومات التي يجب عرضها في صلب قائمة المركز المالي:**

أ	عدد الأسهم	ب	طبيعة وغرض الاحتياطات
ج	مصروف الضرائب	د	الضرائب المؤجلة

**15) أي من التقارير التالية لا يعتبر من مكونات القوائم المالية المكتملة طبقاً لمعيار المحاسبة الدولي**

**رقم (1):**

أ	قائمة الدخل الشامل	ب	قائمة التدفقات النقدية
ج	تقرير الإدارة عن الأداء المالي	د	قائمة التغييرات في حقوق الملكية

**16) أي مما يلي لا يعتبر من مكونات الدخل الشامل الآخر في قائمة الدخل الشامل:**

أ	التغييرات في فائض إعادة التقييم للأصول الثابتة والأصول غير الملموسة	ب	الأرباح والخسائر الناتجة عن ترجمة أسعار الصرف الناتجة عن ترجمة العملة الأجنبية إلى عملة التقرير
ج	الأرباح والخسائر الناتجة عن بيع الأصول الثابتة	د	لا شيء مما سبق

**17) أي مما يلي لا تعتبر من الإعتبارات العامة لعرض القوائم المالية طبقاً لمعيار المحاسبة الدولي**

**رقم (1):**

أ	المقاصة	ب	مبدأ التكلفة التاريخية
ج	الثبات في العرض	د	تكرار إعداد القوائم المالية

18) ينطبق معيار المحاسبة الدولي رقم (1) على:

أ	جميع القوائم المالية المعدة عن المنشأة	ب	القوائم المالية ذات الأغراض العامة
ج	القوائم المالية المختصرة	د	ب، ج صحيحتان

19) يطبق أساس الاستحقاق المحاسبي على جميع القوائم المالية ما عدا:

أ	قائمة التدفقات النقدية	ب	قائمة التغييرات في حقوق الملكية
ج	قائمة الدخل الشامل	د	قائمة الدخل الشامل الآخر

20) يسمح معيار المحاسبة الدولي رقم (1) للمنشأة باستخدام أحد الطريقتين لتصنيف مصروفاتها:

أ	التحليل طبقاً لطبيعة المصروف أو وظيفة المصروف	ب	التحليل طبقاً لطبيعة المصروف أو لمصدر المصروف
ج	التحليل طبقاً لمصدر المصروف أو الغرض من المصروف	د	لا شيء مما سبق

إجابة التمرين الأول

رقم السؤال	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
الإجابة	أ	ب	ج	د	أ	ج	ب	د	ج	د
رقم السؤال	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20
الإجابة	د	أ	د	د	ج	ج	ب	ب	أ	أ

## **الفصل الثالث:**

**معييار المحاسبة الدولي "IAS 8":**

**السياسات المحاسبية،**

**والتغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء**

## الفصل الثالث: معيار المحاسبة الدولي رقم (8) "IAS 8"

### السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء

#### أهداف الفصل:

بعد دراسة هذا الفصل ينبغي أن يكون الطالب ملماً بالموضوعات التالية:

- 1- التعرف على هدف ونطاق معيار المحاسبة الدولي رقم (8): "السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء".
- 2- التعرف على الفروق والاختلافات بين تغيير السياسات المحاسبية وتغيير التقديرات المحاسبية وتصحيح أخطاء السنوات السابقة.
- 3- التعرف على كيفية اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية والمعالجة المحاسبية للتغيير في السياسات المحاسبية، ومتطلبات الإفصاح المرتبطة بها.
- 4- التعرف على المعالجة المحاسبية للتغيير في التقديرات المحاسبية، ومتطلبات الإفصاح المرتبطة بها.
- 5- التعرف على المعالجة المحاسبية للأخطاء التي تحدث في الفترات السابقة، ومتطلبات الإفصاح المرتبطة بها.

## **عناصر الفصل:**

- 1- مقدمة.
- 2- هدف المعيار.
- 3- نطاق المعيار.
- 4- التعريفات الواردة في المعيار.
- 5- السياسات المحاسبية **Accounting Policies**:
  - 1-5 اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية.
  - 2-5 الثبات في السياسات المحاسبية.
  - 3-5 التغيرات في السياسات المحاسبية.
  - 4-5 تطبيق التغيرات في السياسات المحاسبية.
  - 5-5 التطبيق بأثر رجعي.
  - 6-5 القيود على التطبيق بأثر رجعي.
  - 7-5 متطلبات الإفصاح عن التغيرات في السياسات المحاسبية.
- 6- التقديرات المحاسبية **Accounting Estimates**
  - 1-6 المعالجة المحاسبية للتغيرات في التقديرات المحاسبية.
  - 2-6 متطلبات الإفصاح عن التغيرات في التقديرات المحاسبية.
- 7- تصحيح الأخطاء **Correction of Errors**
  - 1-7 المعالجة المحاسبية لأخطاء السنوات السابقة.
  - 2-7 القيود على إعادة العرض بأثر رجعي.
  - 3-7 متطلبات الإفصاح عن أخطاء الفترات السابقة.

## 1- مقدمة:

نظراً للتغيرات التي تحدث في الظروف الخاصة بالمنشأة والبيئة المحيطة بها وهو ما قد يؤدي الي ظهور معلومات جديدة لم تكن موجودة من قبل، مما يتطلب من المنشأة أن تقوم بتغيير السياسات او التقديرات المحاسبية الخاصة بها بهدف عرض وتوفير معلومات أكثر مصداقية وملائمة عن المركز المالي والأداء المالي للمنشأة، لذلك فقد جاء معيار المحاسبة الدولي رقم (8) بهدف وضع معايير اختيار وتغيير السياسات المحاسبية والمعالجة المحاسبية للتغيرات في السياسات والتقديرات المحاسبية وتصحيح الأخطاء المتعلقة بفترات سابقة، بالإضافة إلى تحديد متطلبات الإفصاح عن التغيرات في السياسات والتقديرات المحاسبية.

## 2- هدف المعيار:

يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم (8) إلى تحديد أسس اختيار وتغيير السياسات المحاسبية بالإضافة الي المعالجة المحاسبية والافصاح عن التغيرات في السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية وتصحيح الأخطاء المتعلقة بالسنوات السابقة، وذلك بهدف دعم وتعزيز ملائمة ودرجة الثقة في القوائم المالية للمنشأة، وإمكانية مقارنة تلك القوائم المالية من فترة لأخرى لنفس المنشأة وكذلك مع القوائم المالية للمنشآت أخرى.

## 3- نطاق المعيار:

يطبق هذا المعيار عند اختيار وتطبيق والمحاسبة عن السياسات المحاسبية، وكذلك المحاسبة عن التغيرات في التقديرات المحاسبية وتصحيح أخطاء الفترات السابقة.

## 4- التعريفات الواردة في المعيار:

### السياسات المحاسبية:

هي المبادئ والأسس والقواعد والممارسات التي تقوم المنشأة بتطبيقها عند إعداد وعرض القوائم المالية.



### التغيير في التقدير المحاسبي:

هو تعديل في القيمة الدفترية لأصل أو التزام، أو مبلغ الاهلاك/الاستهلاك الدوري لأصل، الذي ينتج عن تقدير الوضع الحاضر، والمنافع والالتزامات المستقبلية المتوقعة المرتبطة بالأصول والالتزامات. وتنشأ التغييرات في التقديرات المحاسبية عن معلومات جديدة أو تطورات جديدة لم تكن متوفرة ومعلومة سابقاً وعليه فهي ليست تصحيحاً لأخطاء.

### أخطاء الفترات السابقة:

هي إغفال (حذف) أو تحريف في القوائم المالية للمنشأة عن فترة سابقة أو أكثر ينشأ نتيجة عدم القدرة على استخدام معلومات موثوق بها أو نتيجة سوء استخدام هذه المعلومات التي:

(أ) كانت متاحة ومتوفرة عندما تمت الموافقة على إصدار القوائم المالية عن هذه الفترات؛ و

(ب) كان من المتوقع الحصول عليها وأخذها بعين الاعتبار في إعداد وتصوير تلك القوائم المالية.

وتتضمن تلك الأخطاء تأثيرات الأخطاء الحسابية، والأخطاء في تطبيق السياسات المحاسبية، وإغفال أو سوء تفسير الحقائق، والغش أو التدليس.

### الحذف الجوهري أو الهام نسبياً

يعتبر إغفال (حذف) أو تحريف البند ذو أهمية نسبية عندما يؤثر هذا الحذف أو التحريف بصورة منفردة أو مجتمعة على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس البيانات المالية، وتعتمد الأهمية على حجم وطبيعة التحريف أو الحذف الذي تم إطلاق الحكم عليه وفقاً للظروف المحيطة، وقد يكون حجم أو طبيعة البند أو كلاهما العامل المحدد في هذا الحكم.

### التطبيق بأثر رجعي:

هو تطبيق سياسة محاسبية جديدة على معاملات وأحداث وظروف أخرى سابقة كما لو كانت هذه السياسة هي المطبقة بصفة دائمة.

### إعادة العرض بأثر رجعي:

هو تصحيح الاعتراف والقياس والإفصاح عن قيم عناصر القوائم المالية كما لو كان خطأ الفترة السابقة لم يحدث أبداً.

### تعذر التطبيق من الناحية العملية:

يعتبر تطبيق أحد المتطلبات غير عملي عندما يتعذر على المنشأة تطبيقه بعد القيام بكل الجهود المعقولة في هذا الشأن، وقد يتعذر من الناحية العملية تطبيق التغيير في سياسة محاسبية بأثر رجعي أو إعادة العرض بأثر رجعي لتصحيح خطأ عن فترة معينة وذلك عندما:

(أ) لا يمكن تحديد آثار التطبيق بأثر رجعي أو إعادة العرض بأثر رجعي.

أو (ب) يتطلب التطبيق أو إعادة العرض بأثر رجعي وجود افتراضات عما كانت عليه نية الإدارة في هذه الفترة.

أو (ج) يتطلب التطبيق أو إعادة العرض بأثر رجعي إعداد تقديرات هامة عن القيم وكان من المستحيل تمييز المعلومات المتعلقة بهذه التقديرات بصورة موضوعية عن غيرها من المعلومات التي:

1- تقدم أدلة عن الظروف التي كانت قائمة في تاريخ الاعتراف أو القياس أو الإفصاح عن هذه القيم.

2- كان من الممكن أن تكون متاحة عندما تم اعتماد إصدار القوائم المالية عن هذه الفترة السابقة.

## **5- السياسات المحاسبية Accounting Policies:**

تعتبر السياسات المحاسبية الأساس في فهم وتقييم المعلومات التي تحتوي عليها القوائم المالية، ونظراً لتعدد المعالجات المحاسبية البديلة الممكنة بموجب معايير المحاسبة الدولية، على سبيل المثال، طبقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (2) نجد أنه أعطى الحق للإدارة في الاختيار بين طريقة (المتوسط المرجح) أو طريقة (الوارد أولاً يصرف أولاً) لتقييم المخزون، وكذلك الأمر بالنسبة لاختيار طريقة الاهلاك المناسبة للأصول، فيقع على إدارة المنشأة مسئولية اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية والتي تعكس بعدالة وصدق المركز المالي ونتائج أعمال المنشأة، وتقدم معلومات تتصف بالملائمة ويعتمد عليها وقابلة للفهم وقابلة للمقارنة.

### **5-1 اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية:**

(1) عندما يطبق معيار محاسبة دولي محدد على معاملة أو حدث، فيجب تحديد السياسات المحاسبية التي تطبقها المنشأة على تلك المعاملة أو الحدث.

(2) عند عدم وجود معيار محاسبي ينطبق بشكل محدد على معاملة أو حدث أو ظرف آخر، تستخدم الإدارة حكمها في وضع وتطبيق السياسة المحاسبية التي تؤدي إلى معلومات تتصف بما يلي:

(أ) أن تكون ذات صلة باحتياجات (الملاءمة) مستخدمي المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة.

(ب) ويمكن الاعتماد عليها، من خلال أنها تجعل القوائم المالية:

- تعبر بصدق وأمانة عن المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة.
- تعكس الجوهر الاقتصادي للمعاملات والأحداث والظروف الأخرى وليس مجرد الشكل القانوني لها.
- محايدة أي خالية من التحيز.

- مكتملة في كافة جوانبها الهامة.
- تتسم بالحيطة والحذر (متحفظة).

(3) عندما تستخدم الإدارة حكمها في وضع وتطبيق السياسة المحاسبية فيتعين عليها الرجوع إلى وتطبيق المصادر التالية مرتبة ترتيباً تنازلياً:

أ- المتطلبات والإرشادات التي تتضمنها المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مع موضوعات مماثلة ذات صلة.

ب- التعريفات وأسس الاعتراف ومفاهيم قياس الأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات الواردة في الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية.

ج- يمكن للإدارة اللجوء أيضاً إلى الإصدارات الحديثة للهيئات والجهات الأخرى المنوط بها بوضع معايير المحاسبة وتستخدم إطار ومفاهيم مماثلة لتطوير معايير المحاسبة وغيرها من الممارسات المقبولة في الصناعة التي تعمل بها المنشأة وبما لا يتعارض ذلك مع المصادر المذكورة سابقاً في الفقرتين أ و ب.

## 5-2 الثبات في السياسات المحاسبية:

يجب على المنشأة الثبات في اختيار وتطبيق سياستها المحاسبية على المعاملات والأحداث والحالات الأخرى المتماثلة، ما لم يشترط أو يسمح معيار محاسبي بتبويب معين لنبود قد يكون ملائماً معه تطبيق سياسات مختلفة عليها، لذا فعندما يتطلب أو يسمح معيار محاسبي محدد أو يسمح بمثل هذا التبويب فإنه يجب اختيار سياسة محاسبية مناسبة وملائمة والاستمرار في تطبيقها على كل تبويب من تلك التبويبات.

### 3-5 التغيرات في السياسات المحاسبية:

يسمح هذا المعيار بالتغير في السياسة المحاسبية فقط في حالة ما إذا كان:

1. هذا التغيير مطلوباً بموجب معيار محاسبي آخر، مثل (التغير في تسعير المنصرف من المخزون). أو
2. هذا التغيير يؤدي إلى قوائم مالية تقدم معلومات يمكن الاعتماد عليها وأكثر صلة بالمعاملات والأحداث والظروف الأخرى التي تؤثر على المركز المالي أو الأداء المالي أو تدفقاتها النقدية للمنشأة، مثل (التغير في طرق قائمة التدفقات النقدية)

ولا يعتبر المعيار المحاسبي الدولي رقم (8) التغييرات التالية كتغييرات في السياسة المحاسبية:

1. تطبيق سياسة محاسبية على معاملات أو أحداث أو حالات أخرى جديدة تختلف في جوهرها عن تلك التي كانت تحدث في الماضي مثل (تحول استثمار عقاري إلى أصل ثابت).
2. تطبيق سياسة محاسبية جديدة على معاملات أو أحداث أو حالات أخرى جديدة لم تحدث من قبل أو كانت لا تتسم بالأهمية النسبية.

### 4-5 تطبيق التغيرات في السياسات المحاسبية:

يجب على المنشأة أن تقوم بتطبيق المحاسبة عن التغيير في السياسة المحاسبية عندما:

- 1) تقوم بتغيير السياسة المحاسبية الناتج عن التطبيق الأولي لمعيار دولي للتقارير المالية IFRS بموجب الأحكام الانتقالية المحددة في ذلك المعيار إن وجدت. ويلاحظ أن التطبيق المبكر لمعيار محاسبي جديد لا يعتبر تغييراً اختيارياً في السياسة المحاسبية لغرض هذا المعيار.
- 2) عندما تقوم المنشأة بتغيير السياسة المحاسبية عند التطبيق الأولي لمعيار أو تفسير معين لا يحتوي أحكاماً انتقالية محددة تحدد كيفية تطبيق هذا التغيير، أو إذا قامت بتغيير السياسة المحاسبية بشكل اختياري، يجب عليها تطبيق التغيير بأثر رجعي.

### 5-5 التطبيق بأثر رجعي:

يتم التطبيق بأثر رجعي من خلال تعديل رصيد أول المدة لكل بند متأثر من بنود حقوق الملكية (وذلك لأبعد فترة سابقة معروضة)، بالإضافة الى تعديل المبالغ المقارنة المعروضة في القوائم المالية كما لو أن السياسة المحاسبية الجديدة هي التي كانت مطبقة دائماً.

### 6-5 القيود على التطبيق بأثر رجعي:

يعتبر من غير الممكن تطبيق التغير في السياسة المحاسبية بأثر رجعي أو إعادة العرض بأثر رجعي لتصويب خطأ معين إذا توافرت أحد الحالات التي تم ذكرها في تعريف تعذر التطبيق من الناحية العملية في التعريفات الخاصة بالمعيار.

عندما يكون من الصعب أو من غير العملي تحديد الأثر التراكمي، في بداية الفترة الحالية لتطبيق السياسة المحاسبية الجديدة على كافة الفترات السابقة، يتم تعديل المعلومات المقارنة لتطبيق السياسة المحاسبية الجديدة بأثر مستقبلي من بداية أول فترة قابلة للتطبيق، أي يتم تعديل الأرصدة الافتتاحية للأصول والالتزامات في الفترة اللاحقة، مع تعديلات مقابلة لها للرصيد الافتتاحي لكل بند من بنود حقوق الملكية (تحديداً الأرباح المحتجزة)، وإذا كان من العملي إعادة عرض المعلومات المقارنة فإن الأثر المتراكم للتغير في السياسة المحاسبية كما في أول فترة مقارنة معروضة سيتم التقرير عنها كتعديل لرصيد الأرباح المحتجزة أول المدة لتلك الفترة.

### 7-5 متطلبات الإفصاح عن التغيرات في السياسات المحاسبية:

1) عندما يترتب على تطبيق معيار محاسبي لأول مرة تأثير على الفترة الحالية أو أي فترة سابقة أو عندما يكون له تأثير على الفترات المستقبلية، فيجب على المنشأة أن تفصح عن (إلا لو تعذر على المنشأة من الناحية العملية تحديد قيمة ذلك التأثير):

أ) اسم المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية؛

ب) أن التغيير في السياسة المحاسبية يتم وفقاً للأحكام الانتقالية للمعيار (في حالة وجودها)؛

- (ج) طبيعة التغيير في السياسة المحاسبية؛  
(د) وصف الأحكام الانتقالية (في حالة وجودها)؛  
(هـ) الأحكام الانتقالية التي قد يكون لها أثر على الفترات المستقبلية (في حالة وجودها)؛  
(و) مقدار التعديل للفترة الحالية وكل فترة سابقة معروضة (كلما كان ذلك ممكناً من الناحية العملية) وذلك:

1. على كل بند في القوائم المالية تأثر بذلك التغيير؛ و
  2. على النصيب الأساسي والمخفف للسهم من الأرباح، إذا كان معيار المحاسبة الدولي رقم (33) "حصة السهم من الأرباح" ينطبق على المنشأة،  
(ز) مقدار التعديل المتعلق بالفترات التي تسبق تلك الفترة المعروضة، كلما كان ذلك ممكناً من الناحية العملية؛ و
  - (ح) الإفصاح عن الظروف التي أدت من الناحية العملية إلى تعذر التطبيق بأثر رجعي للفترة أو الفترات السابقة، بالإضافة إلى وصف كيفية تطبيق التغيير في السياسة المحاسبية والتوقيت الذي بدأ في التطبيق.
- (2) عندما يكون للتغيير الاختياري في السياسة المحاسبية تأثير على الفترة الحالية أو أي فترة سابقة، أو عندما يتعذر من الناحية العملية تحديد قيمة ذلك التأثير، أو عندما يكون له تأثير على الفترات المستقبلية، فإن على المنشأة أن تفصح عن:
- (أ) طبيعة التغيير في السياسة المحاسبية؛
  - (ب) الأسباب التي تدعو إلى أن تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة يوفر معلومات يمكن الاعتماد عليها وأكثر ملاءمة؛
  - (ج) مقدار التعديل للفترة الحالية وكل فترة سابقة معروضة إلى الحد القابل للتطبيق:
- عن كل بند في القوائم المالية تأثر بذلك التغيير؛ و

• على النصيب الأساسي والمخفف للسهم من الأرباح، إذا كان معيار المحاسبة

الدولي رقم (33) "حصة السهم من الأرباح" ينطبق على المنشأة؛

(د) مقدار التعديل المتعلق بالفترات التي تسبق تلك الفترة المعروضة، كلما كان ذلك ممكناً من الناحية العملية؛ و

(هـ) الإفصاح عن الظروف التي أدت من الناحية العملية إلى تعذر التطبيق بأثر رجعي للفترة أو الفترات السابقة، بالإضافة إلى وصف كيفية تطبيق التغيير في السياسة المحاسبية والتوقيت الذي بدأ في التطبيق.

(3) في حالة صدور معيار دولي لإعداد التقارير المالية جديد، ولكن لم تقم المنشأة بتطبيق ذلك المعيار لأنه لم يبدأ سريانه بعد، على المنشأة أن تفصح عن:

(أ) حقيقة صدور معيار دولي جديد، ولم تقم المنشأة بتطبيق ذلك المعيار لأنه لم يبدأ سريانه بعد؛ و

(ب) المعلومات المعروفة أو القابلة إلى التقييم بشكل معقول والمرتبطة بالتأثير المحتمل على القوائم المالية نتيجة تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية الجديد في فترة التطبيق الأولي.

#### مثال (1):

قامت شركة الإخلاص بتغيير سياسة تسعير المنصرف من المخزون في 2021/12/31 من طريقة المتوسط المرجح إلى طريقة الوارد أولاً يصرف أولاً باعتبارها الطريقة الأكثر دقة وملائمة لتسعير المخزون. وقد أدى ذلك إلى زيادة قيمة مخزون آخر المدة بقيمة 5000 جنيه سنوياً بداية من عام 2019 وحتى عام 2021، وقد بلغت الزيادة التراكمية في نهاية عام 2019 مبلغ 10.000 جنيه. وفيما يلي بيانات قائمة الدخل لعامي 2020 و2021 قبل تغيير طريقة تسعير المنصرف من المخزون:



2021	2020	بيان
500.000	400.000	المبيعات
(200.000)	(160.000)	يخصم: تكلفة المبيعات
300.000	240.000	مجمّل الربح
(60.000)	(40.000)	مصاريف البيع والتوزيع
(110.000)	(90.000)	مصاريف إدارية وعمومية
130.000	110.000	صافي الربح قبل الضريبة
(39.000)	(33.000)	يخصم: ضريبة الدخل 30%
91.000	77.000	صافي الربح بعد الضريبة

فإذا علمت ان رصيد الأرباح المحتجزة أول المدة لعام 2020 (في 2019/12/31) بلغ 600.000 جنيه.

**المطلوب:**

بيان المعالجة المحاسبية للتغيير في السياسة المحاسبية الخاصة بتسعير المنصرف من المخزون مع بيان الأثر على قائمة الدخل وقائمة التغييرات في حقوق الملكية وإجراء القيود المحاسبية اللازمة.

## الإجابة

1) قائمة الدخل لعامي 2020 و 2021 بعد تغيير طريقة تسعير المنصرف من المخزون:

2021	2020	بيان
500.000	400.000	المبيعات
(195.000)	(155.000)	يخصم: تكلفة المبيعات (تنخفض بمقدار الزيادة في مخزون آخر المدة وهو 5000)
305.000	245.000	مجمل الربح
(60.000)	(40.000)	مصاريف البيع والتوزيع
(110.000)	(90.000)	مصاريف إدارية وعمومية
135.000	115.000	صافي الربح قبل الضريبة
(40.500)	(34.500)	يخصم: ضريبة الدخل 30%
94.500	80.500	صافي الربح بعد الضريبة

2) قائمة التغيرات في حقوق الملكية (عمود الأرباح المحتجزة فقط) بعد تغيير طريقة تسعير المنصرف من المخزون على النحو التالي:

الأرباح المحتجزة قبل التعديل	الأرباح المحتجزة بعد التعديل	بيان
600.000	600.000	رصيد الأرباح المحتجزة في 2019/12/31 قبل التعديل
--	7000	أثر التغير في السياسة المحاسبية لتقييم المخزون بعد الضريبة قبل 2020
600.000	607.000	رصيد الأرباح المحتجزة المعدل في 2020/1/1
77.000	80.500	يضاف: صافي الربح المعدل لعام 2020
677.000	687.500	رصيد الأرباح المحتجزة في 2020/12/31
91.000	94.500	يضاف: صافي الربح لعام 2021
768.000	782.000	رصيد الأرباح المحتجزة في 2021/12/31

ويلاحظ أن أثر التغير في السياسة المحاسبية لتقييم المخزون بعد الضريبة قبل 2020

$$= 10.000 \text{ الزيادة في المخزون} - (10.000 \times 30\% \text{ الضريبة}) = 7000 \text{ جنيهه}$$

(3) القيود المحاسبية لمعالجة التغيير في سياسة تسعير المنصرف من المخزون:

2021/12/31	من د / مخزون اخر المدة إلى منكورين		20.000
	د / الأثر المتراكم للتغير في السياسات المحاسبية	14.000	
	د / التزام ضريبي مؤجل	6000	

اقفال حساب الأثر المتراكم للتغير في السياسات المحاسبية في حساب الأرباح المحتجزة، بالقيد التالي:

2021/12/31	من د / الأثر المتراكم للتغير في السياسات المحاسبية		14.000
	إلى د / الأرباح المحتجزة	14.000	

## **6- التقديرات المحاسبية Accounting Estimates:**

نتيجة لحالات عدم التأكد التي تتصف بها أنشطة الأعمال، فإنه لا يمكن قياس العديد من بنود القوائم المالية بدقة، ولكن يمكن فقط تقديرها. وتتطوي التقديرات على أحكام معتمدة على أحدث معلومات متوفرة يمكن الاعتماد عليها، وقد تكون التقديرات مطلوبة في العديد من البنود مثل:

- أ) الديون المشكوك في تحصيلها.
  - ب) تقادم المخزون وتقدير مخصص هبوط أسعار المخزون.
  - ج) القيمة العادلة للأصول والالتزامات المالية.
  - د) الأعمار الإنتاجية للأصول القابلة للإهلاك، أو نمط الإهلاك المتوقع للمنافع الاقتصادية المستقبلية المتمثلة في تلك الأصول والتغيرات التي تتم عليها.
  - هـ) التزامات الضمانات (مثل: ضمان ما بعد البيع).
  - و) قيمة الخردة أو النفاية للأصول الملموسة طويلة الأجل.
- يعد استخدام التقديرات المحاسبية المعقولة جزءاً أساسياً في إعداد القوائم المالية ولا يؤدي الى التقليل من مصداقيتها، وقد يحتاج أحد التقديرات المحاسبية إلى تعديل أو تغيير إذا حدثت تغييرات في الظروف أو اكتساب المزيد من الخبرات أو نتيجة لتوافر معلومات جديدة.
- ويلاحظ أن التغيير في أساس القياس المطبق يعد تغييراً في سياسة محاسبية وليس تغييراً في تقدير محاسبي، وعندما يصعب على المنشأة التمييز بين التغيير في سياسة محاسبية والتغيير في تقدير محاسبي، يتم معالجة التغيير باعتباره تغيير في تقدير محاسبي.

### **6-1 المعالجة المحاسبية للتغيرات في التقديرات المحاسبية:**

- أ. يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (8) الاعتراف بأثر التغيير في التقدير المحاسبي بأثر مستقبلي من خلال إدراج هذا التأثير في الأرباح والخسائر (قائمة الدخل):

1. خلال فترة التغيير بالتقديرات إذا كان التغيير يؤثر على تلك الفترة فقط مثل التغيير في تقديرات الديون المشكوك في تحصيلها.

2. أو خلال فترة التغيير والفترات المستقبلية إذا كان التغيير يؤثر على كل منهما، مثل التغيير في تقديرات العمر الإنتاجي للأصول الثابتة والتي ستؤثر بدورها على مصروف الإهلاك للسنة الحالية وللسنوات القادمة حتى إنهاء عمر الأصل.

ب. عندما يؤدي تغيير في تقدير محاسبي إلى تغييرات في الأصول أو الالتزامات أو عندما يتعلق ذلك التغيير ببند من بنود حقوق الملكية يكون من الواجب الاعتراف بهذا التغيير بتعديل القيم الدفترية للأصول أو للالتزامات ولبنود حقوق الملكية ذات العلاقة.

## 2-6 متطلبات الإفصاح عن التغيير في التقديرات المحاسبية:

يجب أن تفصح المنشأة عن:

- 1) طبيعة وقيمة التغيير في التقدير المحاسبي الذي يكون له تأثير على الفترة الحالية أو يتوقع أن يكون له تأثير على الفترات المستقبلية.
- 2) الإفصاح عن الظروف التي أدت من الناحية العملية إلى تعذر الإفصاح عن قيمة التأثير المتوقع في الفترات المستقبلية، نظراً لتعذر الوصول إلى ذلك التقدير من الناحية العملية.

### مثال (2)

في 1 يناير 2019، قامت شركة زد للمقاولات بشراء معدات ثقيلة بمبلغ 220.000 جنيه وقد قدر عمرها الإنتاجي 10 سنوات، كما قدرت قيمة الخردة بمبلغ 20.000 جنيه، وتستخدم الشركة طريقة القسط الثابت في الإهلاك.

وفي 1 يناير 2021، قررت الشركة مراجعة العمر الإنتاجي للمعدات حيث تم تقديره ب 12 سنة، كما أعيد تقدير الخردة لتصبح 30.000 جنيه.

### المطلوب:

بيان المعالجة المحاسبية للتغيير في تقدير العمر الإنتاجي للمعدات وقيمة الخردة وحساب قسط الاهلاك الجديد لعام 2021.

### الإجابة

يعتبر التغيير في عمر المعدات وقيمة الخردة من التغيير في التقديرات المحاسبية، وبالتالي يتم تطبيق هذا التغيير على الفترة الحالية (عام 2021) والفترات المستقبلية (ما بعد عام 2021 حتى انتهاء عمر الأصل).

وبناءً على هذه التغيرات فإن قسط الاهلاك السنوي يحسب كما يلي:

صافي القيمة الدفترية (القيمة الدفترية للأصل (-) قيمة الخردة

الجديدة)

= قسط الاهلاك الجديد

العمر المتبقي للأصل بداية من عام التغيير في التقدير

### حيث إن:

(1) مصروف الإهلاك السنوي قبل التغيير = 220.000 - 20.000 ÷ 10 سنوات = 20.000

جنيه

(2) رصيد مجمع الإهلاك = 2 سنة × 20.000 جنيه = 40.000 جنيه.

(3) القيمة الدفترية للأصل عند التغيير في تقدير كل من عمر الأصل والقيمة المتبقية

= (التكلفة - مجمع الإهلاك) = (220.000 - 40.000) = 180.000 جنيه

(4) العمر المتبقي للأصل من بداية عام التغيير بالتقدير

= عمر الأصل الجديد (-) عدد السنوات بداية من تاريخ الشراء وحتى تاريخ إعادة التقدير

$$= 12 \text{ سنة } (-) 2 \text{ سنة } = 10 \text{ سنوات}$$

$$\begin{array}{r} 180.000 \text{ جنيه } (-) 30.000 \\ \hline \text{جنيه} \\ 10 \text{ سنوات} \end{array} = 15.000 \text{ جنيه}$$

إذاً: قسط الاستهلاك الجديد =

وبالتالي يلاحظ أن قسط الاهلاك السنوي انخفض من 20.0000 جنيه إلى 15.000 جنيه، أي بمقدار 5000 جنيه سنوياً، وهو ما سيؤدي إلى زيادة صافي الربح للمنشأة بمقدار 5000 جنيه سنوياً حتى انتهاء عمر الأصل.



## 7- تصحيح الأخطاء Correction of Errors :

### 7-1 المعالجة المحاسبية لأخطاء السنوات السابقة:

يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (8) تصحيح أخطاء الفترات السابقة وذلك بأثر رجعي في أول قوائم مالية تعتمد للإصدار بعد اكتشافها وذلك من خلال:

- أ. إعادة عرض المبالغ المقارنة للفترة أو الفترات السابقة المعروضة التي حدث فيها الخطأ.
- ب. إذا حدث الخطأ قبل أقدم فترة سابقة معروضة، يتم إعادة عرض الأرصدة الافتتاحية للأصول والالتزامات وحقوق الملكية لأقدم فترة سابقة معروضة.

### 7-2 القيود على إعادة العرض بأثر رجعي:

إذا تعذر من الناحية العملية تحديد تأثيرات الخطأ في فترة محددة على المعلومات المقارنة لفترة سابقة أو أكثر من الفترات السابقة المعروضة يتم إعادة عرض الأرصدة الافتتاحية للأصول والالتزامات وحقوق الملكية للفترة التي يكون إعادة العرض بأثر رجعي أمراً ممكناً من الناحية العملية (والتي قد تكون تلك الفترة هي الفترة الحالية).

إذا تعذر من الناحية العملية في بداية الفترة الحالية تحديد الأثر التراكمي للخطأ على جميع الفترات السابقة، فيجب على المنشأة أن تقوم بإعادة عرض المعلومات المقارنة لتصحيح الخطأ بأثر مستقبلي اعتباراً من أول تاريخ يمكن عنده الوصول لهذا التأثير من الناحية العملية.

### 7-3 متطلبات الإفصاح عن أخطاء الفترات السابقة:

يجب على المنشأة أن تقوم بالإفصاح عما يلي:

- أ) طبيعة الخطأ في الفترة السابقة.
- ب) قيمة الخطأ أو الأخطاء عن كل فترة سابقة معروضة، وذلك:
  - على كل بند من بنود القوائم المالية الذي تأثر بذلك الخطأ.
  - على النصيب الأساسي والمخفف للسهم من الأرباح، إذا كان معيار المحاسبة الدولي رقم (33) "حصة السهم من الأرباح" ينطبق على المنشأة.
- ج) قيمة تصحيح الخطأ في بداية أول فترة سابقة معروضة.

د) الظروف التي أدت من الناحية العملية إلى تعذر التطبيق بأثر رجعي لفترة سابقة معينة، بالإضافة إلى وصف كيفية تصحيح ذلك الخطأ والفترة الذي بدأ تصحيح ذلك الخطأ اعتباراً منها.

### مثال (3)

اكتشف الشركة المتحدة خلال عام 2021 أنها أدرجت بالخطأ ضمن مخزون آخر المدة لعام 2020 بضاعة مبيعة لأحد العملاء ولم تسلم بعد بمبلغ 10.000 جنيه، كما تكرر الخطأ في بضاعة أول المدة لعام 2021 بإضافة تلك البضاعة ضمن مخزون أول المدة، وفيما يلي قائمة الدخل لعامي 2020 و2021 قبل تصحيح الخطأ:

2021	2020	بيان
210.000	180.000	المبيعات
(100.000)	(80.000)	يخصم: تكلفة المبيعات
110.000	100.000	مجمل الربح
(30.000)	(15.000)	مصاريف البيع والتوزيع
(50.000)	(35.000)	مصاريف إدارية وعمومية
30.000	50.000	صافي الربح قبل الضريبة
(9000)	(15.000)	يخصم: ضريبة الدخل 30%
21.000	35.000	صافي الربح بعد الضريبة

فإذا علمت أن رصيد أول المدة الأرباح المحتجزة في عام 2020 بلغ 120.000 جنيه، ورصيد آخر المدة الأرباح المحتجزة بلغ 155.000 جنيه.  
المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية لتصحيح الخطأ طبقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (8).

### الإجابة

#### أولاً: القيود المحاسبية لتصحيح الخطأ:

2021/12/31	من مذكورين		
	د / اصول ضريبية مؤجلة (10.000 ج × 30%)		3000
	د / تعديلات أخطاء سنوات سابقة		7000
	الى د / بضاعة أول المدة	10000	

اقفال حساب تعديلات أخطاء سنوات سابقة في حساب الأرباح المحتجزة، بالقيود التالي:

2021/12/31	من د / الأرباح المحتجزة		7000
	إلى د / تعديلات أخطاء سنوات سابقة	7000	

#### ثانياً: الأثر على القوائم المالية:

(1) الأثر على القوائم المالية بعد معالجة أثر التغير في السياسة المحاسبية:

قائمة الدخل المقارنة لعامي 2020 و 2021 في ضوء التغير تكون على النحو التالي:

2021	2020 المعدلة	بيان
210.000	180.000	المبيعات
(90.000) بالنقص	(90.000) بالزيادة	يخصم: تكلفة المبيعات (تعديل بقيمة 10.000 ج البضاعة المباعية)
120.000	90.000	مجمّل الربح
(30.000)	(15.000)	مصاريف البيع والتوزيع
(50.000)	(35.000)	مصاريف إدارية وعمومية
40.000	40.000	صافي الربح قبل الضريبة
(12.000)	(12.000)	يخصم: ضريبة الدخل 30%
28.000	28.000	صافي الربح بعد الضريبة

(2) الأثر على قائمة التغيرات في حقوق الملكية (عمود الأرباح المحتجزة فقط) على النحو التالي:

الأرباح المحتجزة قبل التعديل	الأرباح المحتجزة بعد التعديل	بيان
120.000	120.000	رصيد الأرباح المحتجزة في 2019/12/31 قبل التعديل
35.000	28.000	يضاف: صافي الربح المعدل لعام 2020

155.000	148.000	رصيد الأرباح المحتجزة في 2020/12/31
21.000	28.000	يضاف: صافي الربح لعام 2021
176.000	176.000	رصيد الأرباح المحتجزة في 2021/12/31

### تمارين على الفصل الثالث

التمرين الأول: اختر الإجابة الصحيحة لكل عبارة من العبارات التالية:

(1) كل ما يلي يعتبر تغييرا في السياسة المحاسبية ماعدا:

أ	تغيير طريقة تسعير المخزون من المتوسط المرجح إلى الوارد أولاً يصرف أولاً	ب	تغيير طريقة الإهلاك من القسط الثابت إلى القسط المتناقص
ج	تغيير العمر الإنتاجي للأصل	د	تغيير المعالجة المحاسبية لتكاليف البحوث والتطوير

(2) أي ما يلي يعتبر تغييرا في التقديرات المحاسبية:

أ	تغيير المعالجة المحاسبية للمعاملات التي تختلف في الجوهر عن تلك التي كانت تحدث في الماضي مثل (تحول استثمار عقاري إلى أصل ثابت)	ب	تغيير طريقة الإهلاك من القسط الثابت إلى القسط المتناقص
ج	تغيير العمر الإنتاجي للأصل	د	تغيير المعالجة المحاسبية تكاليف البحوث والتطوير

(3) في 2021/6/6 اكتشفت الشركة المصرية لنظم المعلومات أنه لم يتم تسجيل أو استلام إيراد مستحق لتقديم استشارات لأحد العملاء بمبلغ 100.000 جنيه خلال عام 2020، فإذا علمت أن الشركة تخضع لضريبة الدخل بمعدل 30%، فإن القيد المحاسبي اللازم لمعالجة العملية السابقة يكون:

أ	من مذكورين 70.000 د / تعديلات أخطاء سنوات سابقة	ب	100.000 من د / إيراد استشارات هندسية مستحق التحصيل إلى مذكورين
---	--	---	---

70.000 د / تعديلات أخطاء سنوات سابقة		30.000 د / أصول ضريبية مؤجلة	
30.000 د / التزامات ضريبية مؤجلة		100.000 إلى د / ايراد استشارات هندسية	
		مستحق التحصيل	
لا شيء مما سبق	د	100.000 من د / ايراد استشارات هندسية مستحق التحصيل	ج
		إلى مذكورين	
		70.000 د / تعديلات أخطاء سنوات سابقة	
		30.000 د / أصول ضريبية مؤجلة	

4) في 2021/10/5 اكتشفت الشركة المصرية لنظم المعلومات أنه لم يتم تسجيل مصروف اتعاب خبراء بمبلغ 100.000 جنيه خلال عام 2020، فإذا علمت أن الشركة تخضع لضريبة الدخل بمعدل 30%، فإن القيد المحاسبي اللازم لمعالجة العملية السابقة يكون:

من مذكورين	ب	من مذكورين	أ
70.000 د / تعديلات أخطاء سنوات سابقة		70.000 د / تعديلات أخطاء سنوات سابقة	
30.000 د / التزامات ضريبية مؤجلة		30.000 د / أصول ضريبية مؤجلة	
100.000 إلى د / مصروف اتعاب خبراء		100.000 إلى د / مصروف اتعاب خبراء	
مستحق الدفع		مستحق الدفع	
100.000 من د / مصروف اتعاب خبراء مستحق الدفع	د	100.000 من د / مصروف اتعاب خبراء مستحق الدفع	ج
إلى مذكورين		إلى مذكورين	
70.000 د / تعديلات أخطاء سنوات سابقة		70.000 د / تعديلات أخطاء سنوات سابقة	
30.000 د / التزامات ضريبية مؤجلة		30.000 د / أصول ضريبية مؤجلة	

5) عندما يصعب التمييز بين التغيير في التقدير والتغيير في السياسة المحاسبية، يجب على المنشأة:

أ	معالجة التغيير بشكل كامل كتغيير في السياسة المحاسبية	ب	معالجة التغيير بشكل كامل كتغيير في التقديرات المحاسبية
ج	معالجة جزء من أثر التغيير كتغيير في السياسة المحاسبية والجزء الآخر كتغيير في التقدير المحاسبي مناصفة.	د	معالجة التغيير كتصحيح لخطأ

6) عندما تقوم المنشأة بتغيير العمر الإنتاجي للأصل من 5 سنوات إلى 7 سنوات فيتم معالجة هذا التغيير:

أ	كتغيير في السياسة المحاسبية ومحاسبته بأثر مستقبلي	ب	كتغيير في السياسة المحاسبية ومحاسبته بأثر رجعي
ج	كتغيير في التقدير المحاسبي ومحاسبته بأثر مستقبلي	د	كتغيير في التقدير المحاسبي ومحاسبته بأثر رجعي

### إجابة التمرين الأول

رقم السؤال	1	2	3	4	5	6
الإجابة	ج	ج	ب	أ	ب	ج



## التمرين الثاني:

اكتشف الشركة المصرية للملابس خلال عام 2021 أنها لم تقم بجرد بضاعة الأمانة لدى الوكلاء ضمن مخزن آخر المدة لعام 2020 بمبلغ 20.000 جنيه، كما تكرر الخطأ في بضاعة أول المدة لعام 2021 بعدم إضافة تلك البضاعة ضمن مخزون أول المدة، وفيما يلي قائمة الدخل لعامي 2020 و2021 قبل تصحيح الخطأ:

2021	2020	بيان
300.000	200.000	المبيعات
(150.000)	(100.000)	يخصم: تكلفة المبيعات
150.000	100.000	مجمّل الربح
(25.000)	(20.000)	مصاريف البيع والتوزيع
(40.000)	(30.000)	مصاريف إدارية وعمومية
80.000	50.000	صافي الربح قبل الضريبة
(24.000)	(15.000)	يخصم: ضريبة الدخل 30%
56.000	35.000	صافي الربح بعد الضريبة

فإذا علمت أن رصيد المدة الأرباح المحتجزة في 2019/12/31 بلغ 100.000 جنيه، ورصيد الأرباح المحتجزة في 2020/12/31 بلغ 135.000 جنيه.

**المطلوب:** بيان المعالجة المحاسبية لتصحيح الخطأ طبقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (8).

## إجابة التمرين الثاني

### أولاً: القيود المحاسبية لتصحيح الخطأ:

2021/12/31	من د / بضاعة أول المدة		20.000
	إلى مذكورين		
	د / التزامات ضريبية مؤجلة (20.000 ج × 30%)	6000	
	د / تعديلات أخطاء سنوات سابقة	14.000	

أقال حساب تعديلات أخطاء سنوات سابقة في حساب الأرباح المحتجزة، بالقيود التالي:

2021/12/31	من د / تعديلات أخطاء سنوات سابقة		14.000
	إلى د / الأرباح المحتجزة	14.000	

ثانياً: الأثر على القوائم المالية:

(1) الأثر على القوائم المالية بعد معالجة أثر التغيير في السياسة المحاسبية:

قائمة الدخل المقارنة لعامي 2020 و 2021 في ضوء التغيير تكون على النحو التالي:

2021	2020	بيان
300.000	200.000	المبيعات
(170.000) بالزيادة	(80.000) بالنقص	يخصم: تكلفة المبيعات (تعديل بقيمة 20.000 ج البضاعة المبيعة)

130.000	120.000	مجمل الربح
(25.000)	(20.000)	مصاريف البيع والتوزيع
(40.000)	(30.000)	مصاريف إدارية وعمومية
65.000	70.000	صافي الربح قبل الضريبة
(19.500)	(21.000)	يخصم: ضريبة الدخل 30%
45.500	49.000	صافي الربح بعد الضريبة

(2) الأثر على قائمة التغيرات في حقوق الملكية (عمود الأرباح المحتجزة فقط) على النحو التالي:

الأرباح المحتجزة قبل التعديل	الأرباح المحتجزة بعد التعديل	بيان
100.000	100.000	رصيد الأرباح المحتجزة في 2019/12/31 قبل التعديل
35.000	49.000	يضاف: صافي الربح المعدل لعام 2020
135.000	149.000	رصيد الأرباح المحتجزة في 2020/12/31
56.000	45.500	يضاف: صافي الربح لعام 2021
191.000	194.500	رصيد الأرباح المحتجزة في 2021/12/31

### التمرين الثالث:

وفي 2021/1/1 قررت الشركة تغيير طريقة الاستهلاك للألات من طريقة القسط الثابت إلى طريقة مجموع أرقام السنوات، وكانت الآلات مشتراه في 2019/1/1 بمبلغ 220.000 جنيه وقدرت قيمة النفاية والخردة بمبلغ 40.000، وقدر عمرها الإنتاجي ب 5 سنوات، ويبلغ معدل ضريبة الدخل 30%،

وفيما يلي قائمة الدخل لعامي 2020 و 2021 قبل تغيير طريقة الاهلاك:

2021	2020	بيان
300.000	200.000	إيرادات المبيعات
(150.000)	(100.000)	يخصم: تكلفة المبيعات
150.000	100.000	مجمّل الربح
		يخصم:
(54.000)	(34.000)	مصاريف إدارية (بدون الاهلاك)
(36.000)	(36.000)	مصروف إهلاك الآلات
60.000	30.000	صافي الربح قبل الضريبة
(18.000)	(9000)	يخصم: ضريبة الدخل 30%
42.000	21.000	صافي الربح بعد الضريبة

فاذا علمت أن رصيد أول المدة الأرباح المحتجزة لعام 2020 بلغ 80.000 جنيه.

**المطلوب:** إجراء المعالجة المحاسبية اللازمة لمعالجة التغير في طريقة الاهلاك.

### إجابة التمرين الثالث:

أولاً: حساب أثر تغيير طريقة الإهلاك (التغيير في السياسات المحاسبية) وإجراء قيود اليومية:

1) حساب أثر التغيير في طريقة الإهلاك للفترات السابقة عامي 2019، 2020:

السنة	طريقة القسط الثابت	طريقة مجموع ارقام السنوات	الأثر التراكمي قبل الضريبة	الضريبة %30	الأثر التراكمي بعد الضريبة
2019	36.000	60.000	24.000	7.200	16.800
2020	36.000	48.000	12.000	3.600	8.400
2021	36.000	36.000	--	--	--
2022					
2023					

#### ملاحظات:

1) قسط الإهلاك السنوي للآلات طبقاً لطريقة القسط الثابت =  $(220.000 - 40.000) \div 5$   
سنوات = 36.000 جنيه

2) قسط الإهلاك السنوي للآلات طبقاً لطريقة مجموع أرقام السنوات

عام 2019 =  $15/5 \times (40.000 - 220.000) = 60.000$  جنيه

عام 2020 =  $15/4 \times (40.000 - 220.000) = 48.000$  جنيه

عام 2021 =  $15/3 \times (40.000 - 220.000) = 36.000$  جنيه

وبالتالي فإن إجمالي الأثر المتراكم الناتج عن التغيير في السياسات المحاسبية يبلغ 36.000 جنيهه (24.000 جنيهه عام 2019 + 12.000 جنيهه عام 2020) وصافي الأثر المتراكم بعد الضريبة يبلغ 25.200 جنيهه (16.800 جنيهه عام 2019 + 8.400 جنيهه عام 2020).

(2) إجراء قيود اليومية لمعالجة أثر التغيير في طريقة الإهلاك:

إجراء القيد التالي لتعديل فروق الإهلاك لعامي 2019، 2020:

2021/12/31	من مذكورين		
	د / الأثر المتراكم للتغير في السياسات المحاسبية (تغيير طريقة الإهلاك)		25.200
	د / أصول ضريبية مؤجلة		10.800
	إلى د / مجمع إهلاك الآلات	36.000	

إقفال حساب الأثر المتراكم للتغيير في السياسات المحاسبية في حساب الأرباح المحتجزة،  
بالقيد التالي:

2021/12/31	من د / الأرباح المحتجزة		25.200
	إلى د / الأثر المتراكم للتغير في السياسات المحاسبية	25.200	

ثانياً: إعادة عرض القوائم المالية بعد معالجة أثر التغيير في السياسة المحاسبية:

(1) قائمة الدخل المقارنة لعامي 2020 و 2021 بعد تغيير طريقة الإهلاك:

2021	2020 المعدلة	بيان
300.000	200.000	إيرادات المبيعات
(150.000)	(100.000)	يخصم: تكلفة المبيعات
150.000	100.000	مجمّل الربح
		يخصم:
(54.000)	(34.000)	مصاريف إدارية (بدون الإهلاك)
(36.000)	(48.000)	مصروف إهلاك الآلات
60.000	18.000	صافي الربح قبل الضريبة
(18.000)	(5.400)	يخصم: ضريبة الدخل 30%
42.000	12.600	صافي الربح بعد الضريبة

(2) قائمة التغيرات في حقوق الملكية (عمود الأرباح المحتجزة فقط) بعد تغيير طريقة الإهلاك:

الأرباح المحتجزة قبل التعديل	الأرباح المحتجزة بعد التعديل	بيان
80.000	80.000	رصيد أول المدة الأرباح المحتجزة لعا 2020
--	16.800	أثر التغير في السياسة المحاسبية لإهلاك الآلات بعد الضريبة قبل 2020
80.000	96.800	رصيد الأرباح المحتجزة المعدل في 2020/1/1
21.000	12.600	يضاف: صافي الربح المعدل لعام 2020
101.000	109.400	رصيد الأرباح المحتجزة في 2020/12/31
42.000	42.000	يضاف: صافي الربح لعام 2021
143.000	151.400	رصيد الأرباح المحتجزة في 2021/12/31



## **الفصل الرابع:**

**معييار المحاسبة الدولي "IAS 10":**

**الأحداث اللاحقة لتاريخ التقرير**

## الفصل الرابع

### معيار المحاسبة الدولي رقم (10) "IAS 10":

#### الأحداث اللاحقة لتاريخ التقرير

##### أهداف الفصل:

بعد دراسة هذا الفصل ينبغي أن يكون الطالب ملماً بما يلي:

- 1- هدف ونطاق معيار المحاسبة الدولي رقم (10): "الأحداث اللاحقة لتاريخ التقرير".
- 2- الأحداث اللاحقة التالية لتاريخ إصدار القوائم المالية.
- 3- التفرقة بين الأحداث اللاحقة التي تتطلب تعديل القوائم المالية والأحداث التي لا تتطلب تعديل القوائم المالية.
- 4- المعالجة المحاسبية للإعلان عن توزيعات الأرباح من قبل مجلس الإدارة.
- 5- المعالجة المحاسبية لموضوع استمرارية المنشأة.
- 6- الإفصاحات التي يتطلبها معيار المحاسبة الدولي رقم (10): "الأحداث اللاحقة لتاريخ التقرير".

##### عناصر الفصل:

- 1- مقدمة.
- 2- هدف المعيار.
- 3- نطاق المعيار.
- 4- تعريفات المعيار.
- 5- تاريخ إصدار القوائم المالية.
- 6- الاعتراف والقياس.
- 6-1 أحداث تقع بعد الفترة المالية وتتطلب تعديلاً في القوائم المالية (Adjusting Events).
- 6-2 أحداث تقع بعد الفترة المالية ولا تتطلب تعديلاً في القوائم المالية (Non-adjusting Events).
- 7- توزيعات الأرباح.
- 8- استمرارية المنشأة.
- 9- الإفصاح.

### 1- مقدمة:

يعتبر تاريخ نهاية الفترة المالية هو التاريخ الذي يتم فيه تحديد المركز المالي للمنشأة والابلاغ عنه، ونظراً لأن عملية إعداد القوائم المالية ومناقشة واعتماد إصدار هذه القوائم المالية من قبل مجلس الإدارة تأخذ عدة أسابيع أو أشهر بعد نهاية السنة المالية، فقد تقع أحداث بعد تاريخ نهاية الفترة المالية تقدم معلومات إضافية حول أحداث حدثت قبل تاريخ انتهاء الفترة المالية ويكون لها تأثير على المركز المالي أو نتائج أعمال المنشأة، ومن ثم يجب أخذ هذه الأحداث في الاعتبار عند إعداد القوائم المالية، وقد سميت هذه الأحداث طبقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (10) بـ "الأحداث اللاحقة التي تقع بعد الفترة المالية"، حيث جاء هذا المعيار لتوضيح المعالجة المحاسبية الملائمة، والإفصاح عن الأحداث اللاحقة.

### 2- هدف المعيار:

يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم (10) إلى شرح:

- (أ) متى يجب على المنشأة أن تعدل قوائمها المالية بناءً على أحداث تقع بعد تاريخ إنتهاء الفترة المالية.
- (ب) الإفصاحات التي يجب أن توفرها المنشأة عن تاريخ إصدار القوائم المالية، وكذلك عن الأحداث التالية لتاريخ إنتهاء الفترة المالية.
- كما يتطلب المعيار أيضاً عدم قيام المنشأة بإعداد القوائم المالية على أساس الاستمرارية إذا كانت هناك أحداث تقع بعد الفترة المالية تشير إلى أن فرض الاستمرارية ليس مناسباً.

### 3- نطاق المعيار:

يجب تطبيق هذا المعيار في المحاسبة والإفصاح عن الأحداث التي تقع بعد الفترة المالية.

### 4- تعريفات المعيار:

الأحداث اللاحقة:

هي الأحداث التي تقع بين تاريخ نهاية الفترة المالية وتاريخ اعتماد إصدار القوائم المالية سواء كانت تلك الأحداث في صالح المنشأة أو في غير صالحها. ويمكن تحديد نوعين من الأحداث:

- (أ) أحداث توفر أدلة إضافية عن حالات كانت قائمة في تاريخ الفترة المالية وتتطلب تعديل في القوائم المالية.
- (ب) أحداث تشير إلى حالات نشأت بعد تاريخ الفترة المالية ولا تتطلب تعديل في القوائم المالية، وقد تتطلب الإفصاح عنها في القوائم المالية.

### 5- تاريخ إصدار القوائم المالية:

تلتزم الشركات بتقديم القوائم المالية للمساهمين لاعتمادها بعد أن يكون قد تم إصدارها من الإدارة وفي هذه الحالة يعتبر تاريخ إصدار القوائم المالية هو تاريخ إصدارها من الإدارة وليس في تاريخ اعتماد القوائم المالية من قبل المساهمين، أو تاريخ إنتهاء إدارة الشركة من إعداد تلك القوائم. يلاحظ أنه في بعض الحالات تكون إدارة المنشأة ملزمة بإصدار قوائمها المالية إلى جهة مشرفة عليها (والمؤلفة فقط من أعضاء غير تنفيذيين) للاعتماد، في هذه الحالات فإن القوائم المالية يكون قد تم إصدارها في تاريخ قيام الإدارة بإصدارها لهذه الجهة المشرفة عليها. تتضمن الأحداث التي تقع بعد الفترة المالية جميع الأحداث التي تقع حتى تاريخ إصدار القوائم المالية حتى ولو كانت هذه الأحداث قد تمت بعد نشر معلومات عن الأرباح أو أية معلومات مالية وقبل إصدار القوائم المالية.

### مثال (1):

- في 22 فبراير 2021 انتهت إدارة المنشأة من إعداد مسودة القوائم المالية عن السنة المالية المنتهية في 31 ديسمبر 2020.
- وفي 18 مارس 2021 قام مجلس الإدارة بفحص القوائم المالية وإصدارها.
- وفي 19 مارس 2021 أعلنت المنشأة عن أرباحها وعن بعض المعلومات المالية الأخرى.
- وفي أول أبريل 2021 تم إتاحة القوائم المالية للمساهمين والمستخدمين الآخرين.
- وفي 15 مايو 2021 اعتمدت الجمعية العامة للمساهمين في اجتماعها السنوي القوائم المالية.
- وفي 17 مايو 2021 تم تسليمها إلى الجهة المنظمة المعنية.

**المطلوب:** تحديد تاريخ إصدار القوائم المالية بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (10)، مع تحديد الأحداث اللاحقة طبقاً للمعيار؟

### الإجابة

- تاريخ إصدار القوائم المالية بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (10)، هو تاريخ إصدارها بواسطة مجلس الإدارة، وفي هذه الحالة يكون تاريخ إصدار القوائم المالية هو 18 مارس 2021.
- وبالتالي فإن كل الأحداث التي وقعت خلال الفترة من 2020/12/31 وحتى يوم 2021/3/18 تعتبر أحداث لاحقة ويجب أن تؤخذ بالحسبان من قبل المنشأة.

### مثال (2):

في 18 مارس 2021 أصدرت إدارة المنشأة القوائم المالية للجهة المشرفة عليها والمؤلفة فقط من أعضاء غير تنفيذيين وربما قد تتضمن ممثلين عن العاملين وأطرافاً خارجية لها مصلحة في المنشأة، وفي 26 مارس 2021 وافقت هذه الجهة المشرفة على القوائم المالية، وفي أول أبريل 2021 تم إتاحة القوائم المالية للمساهمين والمستخدمين الآخرين، وفي 15 مايو 2021 اعتمدت الجمعية العامة للمساهمين في اجتماعها السنوي القوائم المالية وتم تسليمها إلى الجهة المنظمة المعنية في 17 مايو 2021.

**المطلوب:** تحديد تاريخ إصدار القوائم المالية (تاريخ الاعتماد) بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (10)، والأحداث اللاحقة طبقاً للمعيار؟

### الإجابة

- تاريخ إصدار القوائم المالية طبقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (10)، هو تاريخ إصدار إدارة المنشأة القوائم المالية للجهة المشرفة، وفي هذه الحالة يكون تاريخ إصدار القوائم المالية هو 18 مارس 2021 (تاريخ إرسال الإدارة للقوائم المالية للجهة المشرفة).
- وبالتالي فإن كل الأحداث التي وقعت خلال الفترة من 2020/12/31 وحتى يوم 2021/3/18 تعتبر أحداث لاحقة ويجب أن تؤخذ بالحسبان من قبل المنشأة.

### 6- الاعتراف والقياس:

قسم معيار المحاسبة الدولي رقم (10) الأحداث اللاحقة إلى نوعين: النوع الأول أحداث تقع بعد الفترة المالية وتتطلب تعديلاً في القوائم المالية والنوع الثاني أحداث تقع بعد الفترة المالية ولا تتطلب تعديلاً في القوائم المالية وفيما يلي استعراض المعالجة المحاسبية لكلا النوعين.

### 1-6 أحداث تقع بعد الفترة المالية وتتطلب تعديلاً في القوائم المالية (Adjusting Events):

وهي تلك الأحداث اللاحقة لتاريخ انتهاء الفترة المالية وقبل إقرار إصدارها والتي تقدم معلومات حول أحداث حدثت قبل تاريخ انتهاء الفترة المالية، ولم تكن معروفة لإدارة المنشأة عند إعداد القوائم المالية، وفي هذه الحالة يجب تعديل القوائم المالية لتعكس تلك الأحداث. فيما يلي أمثلة للأحداث التالية لتاريخ نهاية الفترة المالية والتي تستوجب أن تعدل المنشأة القيم المدرجة بالقوائم المالية أو أن تدرج بها عناصر لم تكن قد أدرجت سابقاً:

(أ) صدور حكم قضائي بعد تاريخ نهاية الفترة المالية يكشف عن وجود التزام على المنشأة وكان هذا الالتزام قائماً بالفعل في تاريخ نهاية الفترة المالية، وعليه فإنه يجب على المنشأة تعديل المخصصات المثبتة لمقابلة هذا الالتزام أو تكوين مخصص جديد لمقابلته، وعدم الاكتفاء بالإفصاح فقط عن هذا الالتزام المحتمل نظراً لأن الحكم القضائي يعتبر دليلاً إضافياً.

(ب) ظهور معلومات جديدة بعد تاريخ نهاية الفترة المالية تكشف أن قيمة أحد الأصول قد تعرض لاضمحلال (انخفاض في القيمة) في تاريخ نهاية الفترة المالية، أو أن قيمة خسارة الاضمحلال السابق إثباتها لهذا الأصل تحتاج إلى تعديل. ومثال ذلك ما يلي :

1. إفلاس أحد العملاء والذي قد يحدث بعد تاريخ نهاية الفترة المالية عادة ما يؤكد أن هناك خسارة محققة بالفعل في تاريخ نهاية الفترة المالية في حساب العملاء وأن المنشأة في حاجة إلى تعديل القيمة المدرجة لحساب العملاء.

2. بيع البضاعة بعد تاريخ نهاية الفترة المالية قد يوفر دليلاً على صافي القيمة البيعية القابلة للتحقق لهذا المخزون في تاريخ نهاية الفترة المالية.

(ج) التعرف بعد الفترة المالية على التكلفة الفعلية لشراء أصل أو المتحصلات من عملية بيع أصل تمت قبل تاريخ نهاية الفترة المالية.

(د) التعرف بعد الفترة المالية على مبالغ المشاركة في الأرباح أو مدفوعات المكافآت إذا كان هناك التزام قانوني أو حكمي على المنشأة لأداء تلك المدفوعات كنتيجة لأحداث تمت قبل تاريخ نهاية الفترة المالية.

(هـ) اكتشاف غش أو خطأ ويشير إلى أن القوائم المالية لم تكن سليمة.

#### **2-6 أحداث تقع بعد الفترة المالية ولا تتطلب تعديلاً في القوائم المالية (Non-adjusting Events):**

وهي تلك الأحداث اللاحقة لتاريخ انتهاء الفترة المالية ولا ترتبط بأحداث حدثت قبل تاريخ انتهاء الفترة المالية. وطبقاً للمعيار الدولي رقم (10) فإن هذه الأحداث لا تتطلب قيام المنشأة بتعديل القيم المدرجة في القوائم المالية للمنشأة لتعكس هذه الأحداث، أي أن هذه الأحداث لا تستوجب تعديل القوائم المالية، ولكن يؤثر عدم الإفصاح عنها على قدرة مستخدم القوائم المالية على التقييم الصحيح وإتخاذ القرارات السليمة بناء على هذه القوائم المالية، وبالتالي فيجب على المنشأة أن تفصح عن المعلومات التالية لكل مجموعة هامة من تلك الأحداث:

(أ) طبيعة الحدث. و (ب) تقدير الأثر المالي للحدث أو ذكر عدم إمكان تقديره.

فيما يلي أمثلة على أحداث تقع بعد الفترة المالية ولا تتطلب تعديل القوائم المالية والتي تعتبر من الأحداث ذات الأهمية النسبية بحيث يؤثر عدم الإفصاح عنها على قدرة مستخدم القوائم المالية على التقييم الصحيح وإتخاذ القرارات السليمة:

- (أ) عملية اندماج كبيرة بعد تاريخ نهاية الفترة المالية أو استبعاد إحدى الشركات التابعة الهامة.
- (ب) الإعلان عن خطة للتوقف عن جزء من النشاط أو استبعاد أصول أو سداد التزامات تتعلق بالتوقف عن مزاوله جزء من النشاط أو الدخول في عقد ارتباط لبيع هذه الأصول أو سداد تلك الالتزامات.
- (ج) شراء أو استبعاد أصول هامة أو مصادرة أصول هامة بواسطة الحكومة.
- (د) دمار أحد المصانع الكبرى أو خط إنتاجي رئيسي بالحريق بعد تاريخ نهاية الفترة المالية.
- (هـ) الإعلان عن أو البدء في تنفيذ عملية إعادة هيكلة هامة.
- (و) المعاملات الهامة على الأسهم العادية والمعاملات المحتملة على الأسهم العادية بعد تاريخ نهاية الفترة المالية.
- (ز) التغييرات الكبيرة غير العادية بعد تاريخ نهاية الفترة المالية في قيم الأصول أو أسعار الصرف.
- (ح) التغييرات في معدلات الضرائب أو قوانين الضرائب التي تم إقرارها أو الإعلان عنها بعد تاريخ نهاية الفترة المالية والتي لها تأثير هام على عبء الضرائب الحالية والضرائب المؤجلة كأصول والتزامات.
- (ط) الدخول في ارتباطات هامة أو التزامات محتملة مثل إصدار ضمانات هامة.
- (ي) الشروع في رفع دعوى قضائية كبيرة بسبب أحداث تمت بعد تاريخ نهاية الفترة المالية.
- (ك) الانخفاض في القيمة السوقية لبعض الاستثمارات بعد تاريخ نهاية الفترة المالية وقبل تاريخ إصدار القوائم المالية، فالانخفاض في القيمة السوقية هنا لا يتعلق بحالة الاستثمار في تاريخ نهاية الفترة المالية، ولكن يعكس ظروف حدثت خلال الفترة اللاحقة، وبناء على ذلك لا تعدل المنشأة المبالغ المدرجة بالقوائم المالية والخاصة بالاستثمارات.

#### **7- توزيعات الأرباح:**

إذا تم الإعلان عن توزيعات الأرباح من قبل مجلس الإدارة لحائزي أدوات حقوق الملكية بعد تاريخ نهاية الفترة المالية ولكن قبل إصدار القوائم المالية، فإنه لا يتم الاعتراف بهذه التوزيعات كالتزامات في تاريخ نهاية الفترة المالية لأنها لا تفي بشروط الالتزام الحالي الوارد بمعيار المحاسبة الدولي رقم (37): "المخصصات، والأصول، والالتزامات المحتملة"، لأن الجمعية العامة للمساهمين هي الجهة المخول لها بالإقرار بالتوزيعات وليس مجلس الإدارة الذي يقترح توزيع نسبة محددة من الأرباح، وبالتالي فإن هذه التوزيعات يتم الإفصاح عنها في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية وذلك وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (1): "عرض القوائم المالية".

#### 8- استمرارية المنشأة:

يجب على المنشأة عدم إعداد القوائم المالية على أساس فرض الاستمرارية إذا:

- 1) كانت الإدارة تنوى بعد تاريخ نهاية الفترة المالية تصفية المنشأة أو أن تتوقف عن مزاولة النشاط ولا يوجد لديها بديل آخر معقول سوى عمل ذلك.
- 2) عندما يستدعى التدهور في نتائج التشغيل والمركز المالي بعد تاريخ نهاية الفترة المالية دراسة ما إذا كان فرض الاستمرارية مازال مناسباً من عدمه، فإذا لم يعد فرض الاستمرارية مناسباً، فإن تأثير ذلك يكون خطيراً جداً حيث يتطلب هذا المعيار تعديلاً جوهراً في أساس المحاسبة أكثر من مجرد تعديل المبالغ المعترف بها وفقاً لأساس المحاسبة المتبع.

يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (1) "عرض القوائم المالية"، تقديم إفصاحات محددة عما إذا كان:

- (أ) لم يتم إعداد القوائم المالية طبقاً لفرض الاستمرارية .
- أو (ب) إذا كانت الإدارة على دراية بحالات عدم تأكد هامة تتعلق بأحداث أو ظروف تنشأ بعد تاريخ إنتهاء الفترة المالية قد تشير إلى وجود شك كبير في قدرة المنشأة على الاستمرار في مزاولة النشاط.

#### 9- الإفصاح:

##### 9-1 تاريخ إصدار القوائم المالية:

يجب على المنشأة أن تفصح عن تاريخ إصدار القوائم المالية والسلطة التي قامت باعتمادها . وإذا كان لمالكي المنشأة أو الآخرين الحق في تعديل القوائم المالية بعد إصدارها فيجب على المنشأة أن تفصح عن هذه الحقيقة، وترجع أهمية الإفصاح عن تاريخ اعتماد إصدار القوائم المالية إلى أن القوائم المالية لا تعكس الأحداث التي قد تتم بعد ذلك التاريخ.

##### 9-2 تحديث الإفصاح عن الحالات التي كانت قائمة في تاريخ نهاية الفترة المالية:

إذا حصلت المنشأة على معلومات بعد تاريخ نهاية الفترة المالية عن حالات كانت قائمة في تاريخ نهاية الفترة المالية، فيجب على المنشأة أن تقوم بتحديث الإفصاحات التي تتعلق بتلك الأحداث في ضوء المعلومات الجديدة، حتى لو لم تكن هذه الأحداث تؤثر على المبالغ المدرجة بالقوائم المالية للمنشأة، ومن أمثلة ذلك توافر دليل بعد تاريخ نهاية الفترة المالية عن التزام محتمل كان قائماً في تاريخ نهاية الفترة المالية، فيجب الأخذ في الاعتبار ما إذا كان ذلك يستدعي تكوين مخصص أو تعديله طبقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (37): "المخصصات، والأصول والالتزامات المحتملة"، فيجب على المنشأة أن تقوم بتحديث الإفصاحات عن الالتزام المحتمل في ضوء هذا الدليل.



يمكن تلخيص معيار المحاسبة الدولي رقم (10) "IAS 10": الأحداث اللاحقة لتاريخ التقرير، من خلال الشكل رقم (1/4) التالي:

الأحداث اللاحقة
هي الأحداث التي تقع بين تاريخ نهاية الفترة المالية وتاريخ إصدار القوائم المالية (وهو تاريخ إقرار واعتماد القوائم المالية من قبل مجلس الإدارة)

وتنقسم هذه الأحداث إلى نوعين:

أحداث تقع بعد الفترة المالية ولا تتطلب تعديلاً في القوائم المالية (Non-adjusting Events)	أحداث تقع بعد الفترة المالية وتتطلب تعديلاً في القوائم المالية (Adjusting Events)
<p>وهي تلك الأحداث اللاحقة لتاريخ انتهاء الفترة المالية ولا ترتبط بأحداث حدثت قبل تاريخ انتهاء الفترة المالية. لذلك فهي لا تتطلب تعديل القوائم المالية للمنشأة، ولكن يجب على المنشأة أن تفصح عن المعلومات التالية:</p> <p>(أ) طبيعة الحدث. و(ب) تقدير الأثر المالي للحدث أو ذكر عدم إمكان تقديره.</p>	<p>وهي تلك الأحداث اللاحقة لتاريخ انتهاء الفترة المالية وقبل إقرار إصدارها والتي تقدم معلومات حول أحداث حدثت قبل تاريخ انتهاء الفترة المالية، ولم تكن معروفة لإدارة المنشأة عند إعداد القوائم المالية، وفي هذه الحالة يجب تعديل القوائم المالية لتعكس تلك الأحداث.</p>
<p>ومن أمثلة الأحداث اللاحقة التي لا تتطلب تعديلاً في القوائم المالية:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) عملية اندماج كبيرة أو استبعاد إحدى الشركات التابعة الهامة.</li> <li>2) الإعلان عن خطة للتوقف عن جزء من النشاط أو استبعاد أصول أو سداد التزامات تتعلق بالتوقف عن مزولة جزء من النشاط أو الدخول في عقد ارتباط لبيع هذه الأصول أو سداد تلك الالتزامات.</li> <li>3) شراء أو استبعاد أصول هامة أو مصادرة أصول هامة بواسطة الحكومة.</li> <li>4) دمار أحد المصانع الكبرى أو خط إنتاج رئيسي بالحريق.</li> <li>5) الإعلان عن أو البدء في تنفيذ عملية إعادة هيكلة هامة.</li> <li>6) المعاملات الهامة على الأسهم العادية والمعاملات المحتملة على الأسهم العادية.</li> <li>7) التغيرات الكبيرة غير العادية في قيم الأصول أو أسعار الصرف.</li> <li>8) التغيرات في معدلات الضرائب أو قوانين الضرائب التي تم إقرارها أو الإعلان عنها بعد تاريخ نهاية الفترة المالية والتي لها تأثير هام على عبء الضرائب الحالية والضرائب المؤجلة كأصول والتزامات.</li> <li>9) الدخول في ارتباطات هامة أو التزامات محتملة مثل إصدار ضمانات هامة.</li> <li>10) الشروع في رفع دعوى قضائية كبيرة بسبب أحداث تمت بعد الفترة المالية.</li> <li>11) الانخفاض في القيمة السوقية لبعض الاستثمارات بعد تاريخ نهاية الفترة المالية.</li> <li>12) الإعلان عن توزيعات الأرباح من قبل مجلس الإدارة</li> </ol>	<p>ومن أمثلة الأحداث اللاحقة التي تتطلب تعديلاً في القوائم المالية:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) صدور حكم قضائي بعد تاريخ نهاية الفترة المالية يكشف عن وجود التزام على المنشأة وكان هذا الالتزام قائماً بالفعل في تاريخ نهاية الفترة المالية.</li> <li>2) ظهور معلومات جديدة بعد تاريخ نهاية الفترة المالية تكشف أن قيمة أحد الأصول قد تعرض لاضمحلال (انخفاض في القيمة) في تاريخ نهاية الفترة المالية، ومثال ذلك ما يلي:             <ol style="list-style-type: none"> <li>أ) إفلاس أحد العملاء.</li> <li>ب) بيع البضاعة بعد تاريخ نهاية الفترة المالية.</li> </ol> </li> <li>3) التعرف بعد الفترة المالية على التكلفة الفعلية لشراء أصل أو المتحصلات من عملية بيع أصل تمت قبل تاريخ نهاية الفترة المالية.</li> <li>4) التعرف بعد الفترة المالية على مبالغ المشاركة في الأرباح أو مدفوعات المكافآت إذا كان هناك التزام قانوني أو حكمي على المنشأة لأداء تلك المدفوعات كنتيجة لأحداث تمت قبل تاريخ نهاية الفترة المالية.</li> <li>5) اكتشاف غش أو خطأ ويشير إلى أن القوائم المالية لم تكن سليمة.</li> </ol>

**فيما يلي مجموعة من الحالات العملية على الأحداث اللاحقة لتاريخ نهاية الفترة المالية:**

**تمرين (3)**

خلال عام 2021 أقيمت دعوى قضائية على شركة الحمد بمبلغ 8 مليون جنيه لانتهاكها علامة تجارية لإحدى المنافسين. وبناءً على توصية المستشار القانوني للشركة فقد كونت شركة الحمد بمبلغ 4 مليون جنيه من أرباح عام 2021 كمخصص دعاوي قضائية مقامة على الشركة وظهر المخصص في قائمة المركز المالي في 2021/12/31 ضمن الإلتزامات.

وفي 2022/3/2 أصدرت المحكمة حكماً لصالح المدعي بأن تدفع شركة الحمد مبلغ 5 مليون جنيه.

فإذا علمت أن القوائم المالية قد أعدت بواسطة إدارة الشركة في 2021/12/31 وأقرها مجلس الإدارة في 2022/3/25.

**المطلوب:**

ما هو الإجراء المتوقع إجرائه من قبل شركة الحمد في هذه الحالة وفق متطلبات المعيار المحاسبة الدولي رقم (10)؟

**الإجابة**

يعتبر صدور حكماً على شركة الحمد في 2022/3/2 دليلاً إضافياً وقد توفر فيه شرطين هما:

أولاً: يعتبر هذا الحدث من الأحداث اللاحقة لتاريخ إعداد القوائم المالية، حيث صدر قرار المحكمة قبل تاريخ إصدار القوائم المالية من قبل مجلس الإدارة في 2022/3/25.

ثانياً: كما يعتبر هذا الحدث من الأحداث التي تتطلب تعديل في القوائم المالية نظراً لأن هذا الحدث يرتبط بالالتزام كان قائماً بالفعل في تاريخ نهاية الفترة المالية ولذلك يجب على المنشأة تعديل المخصص المسجل في الدفاتر لمقابلة هذا الالتزام أو تكوين مخصص جديد لمقابلته.

ونظراً لأن شركة الحمد كانت قد كونت مخصص بمبلغ 4 مليون جنيه من أرباح عام 2021 كمخصص دعاوي قضائية، ولكن أصدرت المحكمة حكماً بأن تدفع شركة الحمد مبلغ 5 مليون جنيه، وبالتالي فإن المخصص الذي كونته الشركة غير كافي ويجب تعديل المخصص بالزيادة بمبلغ 1 مليون جنيه لكي يعكس أثر الحكم الذي قضت به المحكمة بالقيد التالي:

2022/3/2	من د / ملخص الدخل (2021)	1.000.000	
	إلى د / مخصص دعاوي قضائية	1.000.000	

**تمرين (4)**

في المثال رقم (4) السابق بافتراض أنه في 2022 /3/2 أصدرت المحكمة حكماً لصالح المدعي بأن تدفع شركة الحمد مبلغ 3.5 مليون جنيه.

**المطلوب:**

ما هو الإجراء المتوقع إجرائه من قبل شركة الحمد في هذه الحالة وفق متطلبات المعيار المحاسبة الدولي رقم (10)؟

**الإجابة**

يعتبر صدور حكماً على شركة الحمد في 2022/3/2 دليلاً إضافياً وقد توفر فيه شرطين هما:

أولاً: يعتبر هذا الحدث من الأحداث اللاحقة لتاريخ إعداد القوائم المالية، حيث صدر قرار المحكمة قبل تاريخ إصدار القوائم المالية من قبل مجلس الإدارة في 2022/3/25.

ثانياً: كما يعتبر هذا الحدث من الأحداث التي تتطلب تعديل في القوائم المالية نظراً لأن هذا الحدث يرتبط بالالتزام كان قائماً بالفعل في تاريخ نهاية الفترة المالية ولذلك يجب على المنشأة تعديل المخصص المسجل في الدفاتر لمقابلة هذا الالتزام أو تكوين مخصص جديد لمقابلته.



ونظراً لأن شركة الحمد كانت قد كونت مخصص بمبلغ 4 مليون جنيه من أرباح عام 2021 كمخصص دعاوي قضائية، ولكن أصدرت المحكمة حكماً لصالح المدعي بأن تدفع شركة الحمد مبلغ 3.5 مليون جنيه، وبالتالي فإن المخصص الذي كونته الشركة مبالغ فيه ويجب تعديل المخصص بالتخفيض بمبلغ 0.5 مليون جنيه لكي يعكس أثر الحكم الذي قضت به المحكمة بالقيود التالي:

2022/3/2	من د / مخصص دعاوي قضائية	500.000	500.000
	إلى د / ملخص الدخل (2021)		

#### تمرين (5)

في المثال رقم (4) السابق بافتراض أن الحكم الصادر عن المحكمة قد صدر في 2022/3/28.

#### المطلوب :

ما هو الإجراء المتوقع إجرائه من قبل شركة الحمد في هذه الحالة وفق متطلبات المعيار المحاسبة الدولي رقم (10)؟

#### الإجابة

لا يعتبر هذا الحدث من الأحداث اللاحقة لتاريخ إعداد القوائم المالية، حيث صدر قرار المحكمة في 2022/3/28 أي بعد تاريخ إصدار القوائم المالية من قبل مجلس الإدارة في 2022/2/25، ولا يطلب من شركة الحمد عندئذ إجراء تسويات أو تعديل على القوائم المالية لعام 2021.

#### تمرين (6)

تقوم شركة المصرية للأدوية بتقييم مخزونها بالتكلفة أو القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل، وبلغت تكلفة المخزون وفق طريقة الوارد أولاً يصرف أولاً 200.000 جنيه والقيمة القابلة للتحقق 160.000 جنيه وهي التي أدرجت في قائمة المركز المالي كما في 2020/12/31 باعتبارها الأقل، وقد تم الاعتراف بمخصص هبوط أسعار المخزون بمبلغ 40.000 جنيه، وفي 2021/2/22 باعت الشركة المخزون بالكامل بمبلغ 220.000 جنيه، علماً بأنه لم تحدث أي تغييرات مهمة في سوق بيع السلعة بعد 2020/12/31، وبافتراض أنه قد تم إصدار القوائم المالية بتاريخ 2021/3/15.

**المطلوب:** ما هي المعالجة المحاسبية للمخزون وفق معيار المحاسبة الدولي رقم (10)؟

#### الإجابة

يعتبر حدث بيع الشركة للمخزون بمبلغ 220.000 جنيه في 2021/2/22 دليلاً إضافياً وقد توفر فيه شرطين هما:

أولاً: يعتبر هذا الحدث من الأحداث اللاحقة لتاريخ إعداد القوائم المالية، حيث تم بيع قبل تاريخ إصدار القوائم المالية من قبل مجلس الإدارة في 2021/3/15.

ثانياً: كما يعتبر هذا الحدث من الأحداث التي تتطلب تعديل في القوائم المالية نظراً لأن القيمة القابلة للتحقق هي قيمة تقديرية والارتفاع في أسعار البضاعة يعود لظروف كانت سائدة بتاريخ 2020/12/31 حيث إنه لم تحدث أي تغييرات مهمة في ظروف بيع السلعة بعد نهاية الفترة المالية لعام 2020.

وعليه فإنه يجب على المنشأة إلغاء الإنخفاض المعترف به في قيمة المخزون في القوائم المالية للسنة المنتهية في 2020/12/31 بمبلغ 40.000 جنيه.

**تمرين (7)**

في المثال رقم (6) السابق بافتراض أن ارتفاع أسعار البضاعة بسبب أزمة كورونا وهو ما أدى إلى وقف عمليات الاستيراد والتصدير مما رفع سعر البضاعة، أو نتيجة لتعويم الجنية وارتفاع أسعار صرف العملات الأجنبية، ولم يكن هناك ما يشير إلى إمكانية صدور مثل هذا القرار في بتاريخ انتهاء الفترة المالية نهاية 2020.

**المطلوب:** ما هي المعالجة اللازمة للارتفاع في قيمة المخزون وفق معيار المحاسبة الدولي رقم (10) عند بيع المخزون؟

**الإجابة**

نظراً لأن ارتفاع أسعار البضاعة يرجع لظروف لا علاقة لها بتاريخ انتهاء الفترة المالية، أي يرجع لأحداث وظروف نشأت بعد 2022/12/31 تتمثل في ارتفاع أسعار البضاعة بسبب أزمة كورونا وهو ما أدى إلى وقف عمليات الاستيراد والتصدير مما رفع سعر البضاعة، أو نتيجة لتعويم الجنية وارتفاع أسعار صرف العملات الأجنبية، ولم يكن هناك ما يشير إلى إمكانية صدور مثل هذا القرار في بتاريخ انتهاء الفترة المالية نهاية 2020. فإن الحدث اللاحق يعتبر غير معدل ولا يتم إجراء أي تعديل على قيمة مخصص هبوط المخزون لأن الحدث اللاحق لا يقدم معلومات إضافية عن ظروف كانت سائدة بتاريخ إعداد القوائم المالية نهاية عام 2020.

**تمرين (8)**

في 2021/3/5 اكتشفت المنشأة خطأ في تسجيل سداد مبلغ 65000 جنية لأحد الموردين خلال عام 2020، حيث تم تسجيل حساب البنك في الجانب المدين بمبلغ 56000 جنية، وتسجيل حساب المدينون في الجانب الدائن بمبلغ 56000 جنية.

فإذا علمت أن القوائم المالية قد أعدت بواسطة إدارة الشركة في 2021/12/31 وأقرها مجلس الإدارة في 2021/3/18.

**المطلوب:** ما هو الإجراء المتوقع إجرائه من قبل الشركة في هذه الحالة وفق متطلبات المعيار المحاسبة الدولي رقم (10)؟

**الإجابة**

يعتبر تسجيل سداد مبلغ 56000 جنية لأحد الموردين من الأخطاء التي تؤثر على القوائم المالية ويلاحظ توافر شرطين في هذا الحدث: أولاً: يعتبر هذا الحدث من الأحداث اللاحقة لتاريخ إعداد القوائم المالية، حيث تم اكتشاف الخطأ قبل تاريخ إصدار القوائم المالية من قبل مجلس الإدارة في 2022/3/18. ثانياً: كما يعتبر هذا الخطأ من الأحداث المعدلة لأرقام قائمة المركز المالي والتي هي قيد الإعداد نظراً لأنه يرتبط بعمليات كانت قائمة بالفعل في تاريخ نهاية الفترة المالية وعليه فإنه يجب على المنشأة تعديل هذا الخطأ بالقيود التالية:

إثبات القيد الصحيح	من د / المدينون	56.000	إلى د / البنك
	إلى د / البنك	56.000	
إثبات القيد الصحيح	من د / الموردين	65.000	إلى د / البنك
	إلى د / البنك	65.000	

أسئلة على الفصل الرابع

التمرين الأول: اختر الإجابة الصحيحة لكل عبارة من العبارات التالية:

(1) تعرف الأحداث اللاحقة بأنها الأحداث التي تقع بين:

أ- تاريخ إعداد القوائم المالية وتاريخ إصدار القوائم المالية	ب- تاريخ إعداد القوائم المالية وتاريخ المصادقة عليها من قبل الجمعية العامة للمساهمين.
ج- تاريخ إعداد القوائم المالية وتاريخ انتهاء العمل الميداني	د- لا شيء مما سبق

(2) أي من الأحداث التالية لتاريخ نهاية الفترة المالية لا تؤدي لتعديل القوائم المالية:

أ- دمار أحد المصانع الكبرى بسبب حريق.	ب- بيع البضاعة بأكبر من قيمتها القابلة للتحقق بعد نهاية الفترة المالية.
ج- اكتشاف أخطاء أو غش في القوائم المالية	د- إفلاس عميل بعد تاريخ نهاية الفترة المالية.

(3) أي من الأحداث اللاحقة التالية تتطلب تعديل القوائم المالية:

أ- دمار أحد المصانع الكبرى بسبب حريق.	ب- الإعلان عن توزيعات الأرباح من قبل مجلس الإدارة.
ج- بيع البضاعة بأكبر من قيمتها القابلة للتحقق بعد نهاية الفترة المالية.	د- التغييرات الكبيرة غير العادية في أسعار الصرف.

(4) المعالجة المحاسبية للأرباح المقترح توزيعها على المساهمين بعد انتهاء السنة المالية تكون:

أ- كالتزام في قائمة المركز المالي.	ب- في قائمة التغييرات في حقوق الملكية.
ج- يتم الإفصاح عنها في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية	د- لا شيء مما سبق.

(5) الأحداث التي لا تتطلب إلى قيام المنشأة بتعديل القيم المدرجة في القوائم المالية للمنشأة، ولكن يؤثر عدم الإفصاح عنها على قدرة مستخدم القوائم المالية على التقييم الصحيح واتخاذ القرارات السليمة بناء على هذه القوائم المالية، وبالتالي فيجب على المنشأة أن تفصح عن المعلومات التالية لكل مجموعة هامة من تلك الأحداث....

أ- طبيعة الحدث	ب- تقدير الأثر المالي لذلك الحدث.
ج- الإفصاح عن عدم إمكانية تقدير الأثر المالي	د- كل ما سبق

إجابة التمرين الأول:

رقم السؤال	1	2	3	4	5
الإجابة	أ	أ	ج	ج	د

**التمرين الثاني:**

في 2021/2/2 أفلس أحد العملاء وقد بلغ الدين المستحق عليه مبلغ 30.000 جنيه، وكانت الشركة قد كونت مخصص ديون مشكوك فيها فيما يتعلق بهذا الدين بمبلغ 20.000 جنيه.

فإذا علمت أن القوائم المالية قد أعدت بواسطة إدارة الشركة في 2021/12/31 وأقرها مجلس الإدارة في 2022/2/18.

**المطلوب:** في ضوء الحالة السابقة اختر الفقرة الصحيحة لكل عبارة من العبارات التالية:

(1) إن حدث إفلاس أحد العملاء بمبلغ 30.000 جنيه يكون:

أ- الأحداث اللاحقة التي تتطلب تعديل القوائم المالية	ب- الأحداث اللاحقة التي لا تتطلب تعديل القوائم المالية.
ج- لا يعتبر من الأحداث اللاحقة	د- لا شيء مما سبق

(2) تتمثل المعالجة المحاسبية لحدث إفلاس العميل في:

أ- الاعتراف بديون معدومة بمبلغ 30.000 جنيه.	ب- الاعتراف بديون معدومة بمبلغ 10.000 جنيه
ج- زيادة مخصص الديون المشكوك في تحصيلها بمبلغ 10.000 جنيه.	د- الإفصاح في القوائم المالية عن إفلاس العميل.

(3) بفرض في الحالة السابقة أن الشركة كانت قد كونت مخصص ديون مشكوك فيها فيما يتعلق بهذا الدين بمبلغ 35.000 جنيه. فإن المعالجة المحاسبية لحدث إفلاس العميل في:

أ- الاعتراف بديون معدومة بمبلغ 30.000 جنيه.	ب- تخفيض مخصص الديون المشكوك في تحصيلها بمبلغ 5000 جنيه
ج- زيادة مخصص الديون المشكوك في تحصيلها بمبلغ 30.000 جنيه.	د- الإفصاح في القوائم المالية عن إفلاس العميل.

(4) بفرض في الحالة السابقة أن الشركة كانت قد كونت مخصص ديون مشكوك فيها فيما يتعلق بهذا الدين بمبلغ 30.000 جنيه. فإن المعالجة المحاسبية لحدث إفلاس العميل في:

أ- الاعتراف بديون معدومة بمبلغ 30.000 جنيه.	ب- الإفصاح في القوائم المالية عن إفلاس العميل
ج- زيادة مخصص الديون المشكوك في تحصيلها بمبلغ 30.000 جنيه.	د- عدم إجراء أي تعديل في القوائم المالية

إجابة التمرين الثاني:

رقم السؤال	1	2	3	4
الإجابة	أ	ج	ب	د

**التمرين الثالث:**

في 2021/2/5 نشب حريق في أحد مستودعات الشركة نتج عنه احتراق بضاعة بمبلغ 200.000 جنيه. فإذا علمت أن القوائم المالية قد أعدت بواسطة إدارة الشركة في 2021/12/31 وأقرها مجلس الإدارة في 2022/3/18.

**المطلوب:** في ضوء الحالة السابقة اختر الفقرة الصحيحة لكل عبارة من العبارات التالية:

**(1) إن حدث نشوب حريق في أحد مستودعات الشركة نتج عنه احتراق بضاعة بمبلغ 200.000 جنيه يكون:**

أ- الأحداث اللاحقة التي تتطلب تعديل القوائم المالية	ب- الأحداث اللاحقة التي لا تتطلب تعديل القوائم المالية.
ج- لا يعتبر من الأحداث اللاحقة	د- لا شيء مما سبق

**(2) تتمثل المعالجة المحاسبية لحدث إفلاس العميل في:**

أ- تخفيض بضاعة آخر المدة عن طريق تكوين مخصص هبوط أسعار بمبلغ 200.000 جنيه.	ب- تخفيض بضاعة آخر المدة عن طريق الاعتراف في قائمة الدخل بخسائر بمبلغ 200.000 جنيه
ج- الإفصاح في القوائم المالية عن احتراق البضاعة.	د- عدم إجراء أي تعديل في القوائم المالية.

**إجابة التمرين الثالث:**

رقم السؤال	1	2
الإجابة	ب	ج

## **الفصل الخامس**

**معيار المحاسبة الدولي رقم (23):**

**تكاليف الاقتراض**

## الفصل الخامس

### معيار المحاسبة الدولي رقم (23)

#### تكاليف الاقتراض

##### الأهداف التعليمية للفصل:

- بعد دراسة هذا الفصل يجب أن يكون الطالب قادراً على ما يلي:
- 1- التعرف على المفاهيم المرتبطة بتكاليف الاقتراض.
  - 2- فهم المعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتراض.
  - 3- التعرف على الإفصاحات المتعلقة بتكاليف الاقتراض.

##### عناصر الفصل:

- 1/5. مقدمة.
- 2/5. هدف معيار المحاسبة الدولي رقم (23) الخاص بتكلفة الاقتراض.
- 3/5. نطاق معيار المحاسبة الدولي رقم (23) الخاص بتكلفة الاقتراض.
- 4/5. المصطلحات المرتبطة بتكاليف الاقتراض.
- 5/5. المعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتراض والحالات العملية.
- 6/5. عمليات بدء وتعليق وإيقاف عملية رسملة تكاليف الاقتراض.
- 7/5. الإفصاحات المتعلقة بتكاليف الاقتراض.
- 8/5. خلاصة الفصل.

### 1/5. مقدمة:

تحتاج الشركات إلى الأموال بشكل دائم لإنشاء أو تجهيز الأصول للاستخدام في الأغراض المحددة لها أو لبيعها للغير مثل إقامة المصانع ومحطات توليد الكهرباء وتصنيع المعدات، وبالتالي تعتبر عمليات التمويل من خلال الاقتراض من الأساليب الشائعة التي تلجأ إليها الكثير من الشركات لإنشاء الأصول المطلوبة. وقد تناولت معايير المحاسبة الدولية المعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتراض من خلال معيار المحاسبة الدولي رقم (23) الخاص بتكاليف الاقتراض الذي صدر لأول مرة عام 1984، وأصبح ساري المفعول اعتباراً من 1 يناير 1986. وتم إعادة إصدار هذا المعيار من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في مارس 2007 على أن يصبح ساري المفعول اعتباراً من 1 يناير 2009. ويعالج هذا المعيار تكاليف الاقتراض للأصول المؤهلة للرسملة؛ وهي تلك الأصول التي تحتاج إلى فترة زمنية طويلة حتى تصبح جاهزة للاستخدام في الأغراض المحددة لها أو لبيعها للغير.

### 2/5. هدف معيار المحاسبة الدولي رقم (23) الخاص بتكلفة الاقتراض

يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتراض، حيث تعتبر تكاليف الاقتراض المتعلقة مباشرة باقتناء أو إنشاء أو إنتاج الأصل المؤهل جزء من تكلفة ذلك الأصل (يتم رسملتها)، ويتم الاعتراف بتكاليف الاقتراض الأخرى كمصروف فترة يحمل على قائمة الدخل.

### 3/5. نطاق معيار المحاسبة الدولي رقم (23) الخاص بتكلفة الاقتراض

يتضمن نطاق المعيار ما يلي:

- يجب تطبيق هذا المعيار عند المحاسبة عن تكاليف الاقتراض.
- لا يتعامل هذا المعيار مع التكلفة الفعلية أو المحسوبة (الضمنية) لتكلفة حقوق الملكية بما في ذلك حقوق ملكية الأسهم الممتازة التي لا تبوب كالتزام.
- لا يجب على المنشأة تطبيق هذا المعيار على تكاليف الاقتراض المتعلقة مباشرة باقتناء أو إنشاء أو إنتاج:



أ- أصل مؤهل يقاس بالقيمة العادلة مثل الأصول البيولوجية الواردة في معيار المحاسبة الدولي رقم (41) الخاص بالزراعة.

ب- المخزون الذي يتم تصنيعه أو إنتاجه بكميات كبيرة وعلى أساس متكرر.

#### 4/5. المصطلحات المرتبطة بتكاليف الاقتراض.

المصطلح	التفسير
تكاليف الاقتراض	هي الفوائد والتكاليف الأخرى التي تتكبدها المنشأة عند اقتراض الأموال.
مكونات تكاليف الاقتراض	يمكن أن تتضمن تكاليف الاقتراض ما يلي: - مصروف الفائدة المحسوب باستخدام طريقة معدل الفائدة الفعلي كما هي موضحه في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (9) الخاص بالأدوات المالية. - الفائدة المتعلقة بالتزامات عقود الإيجار المُعترف بها بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (16) الخاص بعقود الإيجار. - فروق العملة الناتجة عن الاقتراض بالعملات الأجنبية إلى المدى الذي تعتبر فيه تلك الفروق تعديلاً لتكاليف الفائدة.
الأصول المؤهلة	هي الأصول التي تتطلب بالضرورة فترة زمنية طويلة لتجهيزها للاستخدام في الأغراض المحددة لها أو لبيعها للغير. وتتضمن الأمثلة على الأصول المؤهلة ما يلي: أ. المخزون الذي يتطلب وقتاً طويلاً ليصبح جاهزاً للبيع. ب. بناء المنشآت الصناعية.

<p>ج. مرافق توليد الطاقة الكهربائية.  د. الاستثمارات العقارية.  هـ. الأصول غير الملموسة التي يحتاج تطويرها فترة طويلة.  و. النباتات المثمرة Bearer Plants.  ولا تعتبر البنود التالية أصولاً مؤهلة لرسملة تكاليف الاقتراض:  - الأصول المالية.  - المخزون الذي يتم تصنيعه بشكل روتيني أو يتم إنتاجه بكميات كبيرة وبصورة متكررة خلال فترة قصيرة.  - الأصول الجاهزة للاستخدام المطلوب أو الجاهزة للبيع في نفس تاريخ اقتنائها.</p>	
<p>يتطلب هذا المعيار رسملة تكاليف الاقتراض المتعلقة مباشرة باقتناء أو إنشاء أو إنتاج الأصل المؤهل كجزء من تكلفة ذلك الأصل. وتعترف المنشأة بتكاليف الاقتراض الأخرى كمصروفات في الفترة التي تتكبدتها بها. ويتم رسملة تكاليف الاقتراض ضمن تكلفة الأصل عندما يكون من المرجح أن تتسبب في خلق منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة وتكون هناك إمكانية لقياس التكلفة بدرجة يعتمد عليها.</p>	<p><b>الاعتراف بتكاليف الاقتراض</b></p>

#### 5/5. المعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتراض والحالات العملية

يمكن تلخيص المعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتراض في النقاط التالية:

- 1- إذا حصلت الشركة على قرض خصيصاً لأصل مؤهل، يتم رسملة تكاليف الاقتراض على هذا الأصل نظراً لوجود علاقة مباشرة بين الأصل المؤهل والاقتراض.

- 2- يجب استبعاد قيمة الدخل الناتج من استخدام الأموال غير المستغلة من تكاليف الاقتراض للوصول إلى تكاليف الاقتراض الواجب رسملتها على الأصل.
- 3- لا يجوز أن يزيد مبلغ تكاليف الاقتراض التي تُرسلها المنشأة خلال الفترة عن مبلغ تكاليف الاقتراض التي تحملتها خلال تلك الفترة (التكاليف الفعلية). وإذا كانت التكاليف الفعلية التي تحملتها المنشأة خلال الفترة أكبر من التكاليف التي تم رسملتها يتم معالجة الفرق كمصروف في قائمة الدخل.
- 4- في حالة الاقتراض بصفة عامة (أي اشتراك أكثر من قرض في بناء الأصل المؤهل) يتم تطبيق معدل للرسملة على أن يستبعد من معدل الرسملة القروض الموجهة إلى بناء الأصل المؤهل مباشرة.
- 5- في حالة السداد على دفعات يجب حساب فترة الرسملة؛ أي مدة استفاضة الأصل المؤهل من هذه الدفعة، لأن القرض يمكن الحصول عليه في تاريخ، ولكن استفاضة الأصل منه تكون في تاريخ آخر، ولذلك يجب تحديد مدة استفاضة الأصل من الدفعة المدفوعة.

#### الحالة العملية الأولى:

في 1 يناير 2020 قامت الشركة (س) باقتراض 2 مليون لتمويل إنتاج مبني والذي من المتوقع أن يستغرق إنشائه عام. وتم سحب تسهيل القرض في 1 يناير 2020 وتم استخدامه على النحو التالي على أن يتم استثمار باقي التمويل بصورة مؤقتة:

بيان	القيمة
1 يناير 2020	1.250.000
1 يوليو 2020	750.000

بلغ معدل فائدة القرض 10%، ويمكن للمنشأة استثمار فائض الأموال بمعدل 8%

المطلوب: حساب تكاليف الاقتراض التي يجب رسملتها على المبني، وتكلفة الأصل في 31

ديسمبر 2020

### إجابة الحالة العملية الأولى

يتضح من الحالة العملية أن المبنى الذي ترغب الشركة في إنشائه يندرج ضمن الأصول المؤهلة حيث يستغرق أنشائه سنة، كما توجد علاقة مباشرة بين الحصول على القرض والأصل المؤهل. ولذلك يتم رسملة تكاليف الاقتراض على هذا المبنى بعد استبعاد الدخل الناتج من استثمار الفائض أو الأموال غير المستغلة مؤقتاً، ويتم حساب ذلك من خلال الخطوات التالية:

#### 1- حساب تكاليف الاقتراض

$$\text{تكاليف الاقتراض} = \text{المبلغ} \times \text{المعدل} \times \text{المدة}$$

$$= 2.000.000 \times 10\% \times 1 \text{ سنة} = 200.000 \text{ جنيه مصري}$$

#### 2- حساب العائد الناتج من استثمار الأموال غير المستغلة مؤقتاً

يتضح من الحالة العملية أن الشركة استخدمت في 1 يناير 2020 مبلغ 1.250.000 جنيه مصري من إجمالي قيمة القرض البالغ 2.000.000 جنيه مصري، وبالتالي لم تستخدم خلال الفترة من 2020/1/1 حتى 2020/6/30 (6 شهور) باقي المبلغ 750.000 جنيه مصري. وبالتالي فإن استثمار هذا الجزء خلال هذه المدة (6 شهور) يحقق عائد يتم معالجته على أنه تخفيض لتكاليف الاقتراض. ويتم حساب العائد المحقق بالمعادلة التالية:

$$\text{العائد المحقق} = \text{المبلغ} \times \text{المعدل} \times \text{المدة}$$

$$= 750.000 \times 8\% \times (12/6)$$

$$= 30.000 \text{ جنيه مصري.}$$

#### 3- تكاليف الاقتراض الواجب رسملتها على الأصل

$$= \text{تكاليف الاقتراض} - \text{العائد المحقق من استخدام الأموال غير المستغلة مؤقتاً}$$

$$= 200.000 - 30.000$$

$$= 170.000 \text{ جنيه مصري}$$

#### 4- قيمة الأصل في 2020/12/31

$$\begin{aligned} &= \text{تكلفة إنشاء الأصل المؤهل} + \text{التكاليف الواجب رسملتها} \\ &= 170.000 + 2.000.000 = \\ &= 2.170.000 \text{ جنيه مصري.} \end{aligned}$$

#### الحالة العملية الثانية

في 1 يناير 2020 قامت الشركة (س) باقتراض 1.5 مليون لتمويل إنتاج أصلين والذي من المتوقع أن يستغرق إنشائهم عام. وتم البدء في العمل خلال 2020 وتم سحب تسهيل القرض في 1 يناير 2020 وتم استخدامه على النحو التالي على أن يتم استثمار باقي التمويل بصورة مؤقتة:

الأصل الأول	الأصل الثاني	
250.000	500.000	1 يناير 2020
250.000	500.000	1 يوليو 2020
500.000	1.000.000	الإجمالي

بلغ معدل فائدة القرض 9%، ويمكن للمنشأة استثمار فائض الأموال بمعدل 7%

المطلوب: حساب تكاليف الاقتراض التي يجب رسملتها على كل أصل، وتكلفة كل أصل في 31

ديسمبر 2020

### إجابة الحالة العملية الثانية

يتضح من الحالة العملية أن الأصول التي ترغب الشركة في إنتاجها تدرج ضمن الأصول المؤهلة حيث يستغرق إنشائها سنة، كما توجد علاقة مباشرة بين الحصول على القرض وهذه الأصول. ولذلك يتم رسملة تكاليف الاقتراض على هذه الأصول بعد استبعاد الدخل الناتج من استثمار الفائض أو الأموال غير المستغلة مؤقتاً، ويتم حساب ذلك من خلال الخطوات التالية:

#### 1- حساب تكاليف الاقتراض لكل أصل على حدة

تكاليف الاقتراض = المبلغ × المعدل × المدة

$$\text{الأصل الأول} = 500.000 \times 9\% \times 1 \text{ سنة} = 45000 \text{ جنيه مصري}$$

$$\text{الأصل الأول} = 1.000.000 \times 9\% \times 1 \text{ سنة} = 90.000 \text{ جنيه مصري}$$

#### 2- حساب العائد الناتج من استثمار الأموال غير المستغلة مؤقتاً

يتضح من الحالة العملية أن الشركة استخدمت في 1 يناير 2020 مبلغ 250.000، 500.000 جنيه مصري للأصلين على التوالي من إجمالي قيمة القرض البالغ 500.000، 1000.000 جنيه مصري للأصلين على التوالي، وبالتالي لم يستخدم خلال الفترة من 2020/1/1 حتى 2020/6/30 (6 شهور) باقي المبلغ 250.000، 500.000 جنيه مصري للأصلين على التوالي. وبالتالي فإن استثمار هذا الجزء خلال هذه المدة (6 شهور) يحقق عائد يتم معالجته على أنه تخفيض لتكاليف الاقتراض. ويتم حساب العائد المحقق بالمعادلة التالية:

العائد المحقق = المبلغ × المعدل × المدة

$$\text{الأصل الأول} = 250.000 \times 7\% \times (12/6) = 8750 \text{ جنيه مصري.}$$

$$\text{الأصل الثاني} = 500.000 \times 7\% \times (12/6) = 17500 \text{ جنيه مصري.}$$

#### 3- تكاليف الاقتراض الواجب رسملتها

= تكاليف الاقتراض - العائد المحقق من استخدام الأموال غير المستغلة مؤقتاً

$$\text{الأصل الأول} = 45.000 - 8750 = 36250 \text{ جنيه مصري}$$

$$\text{الأصل الثاني} = 90.000 - 17500 = 72500 \text{ جنيه مصري}$$

#### 4- قيمة الأصل في 2020/12/31

$$\begin{aligned} &= \text{تكلفة إنشاء الأصل المؤهل} + \text{التكاليف الواجب رسملتها} \\ \text{الأصل الأول} &= 500.000 + 36250 = 536.250 \text{ جنيه مصري} \\ \text{الأصل الثاني} &= 1.000.000 + 72500 = 1.072.500 \text{ جنيه مصري} \end{aligned}$$

#### الحالة العملية الثالثة:

اقتضت شركة محمد حمدي في 2015/1/1 مبلغ 400.000 جنيه مصري لمدة 3 سنوات وذلك لتمويل بناء مساكن للعمال. وقد استغرق تشييد الأعمال سنة واحدة حيث تم الانتهاء من الأعمال في 2015/12/31، وفيما يلي ما تم سداده خلال 2015.

المبلغ	التاريخ
150.000	2015/1/1
100.000	2015/7/1
150.000	2015/10/1

بلغ معدل فائدة القرض 12%، ويمكن للمنشأة استثمار الجزء غير المستغل من القرض خلال عام 2015 بمعدل فائدة 12%

المطلوب: حساب مقدار الفوائد التي سترسمل خلال عام 2015 على العقار وقيمة العقار في 2015/12/31.

### إجابة الحالة العملية الثالثة

يتضح من الحالة العملية أن العقار الذي ترغب الشركة في إنشائه يندرج ضمن الأصول المؤهلة حيث يستغرق إنشائه سنة، كما توجد علاقة مباشرة بين الحصول على القرض والأصل المؤهل. ولذلك يتم رسملة تكاليف الاقتراض على هذا العقار بعد استبعاد الدخل الناتج من استثمار الفائض أو الأموال غير المستغلة مؤقتاً، ويتم حساب ذلك من خلال الخطوات التالية:

#### 1- حساب تكاليف الاقتراض

تكاليف الاقتراض = المبلغ × المعدل × المدة

$$= 400.000 \times 12\% \times 1 \text{ سنة} = 48000 \text{ جنيه مصري.}$$

#### 2- حساب العائد الناتج من استثمار الأموال غير المستغلة مؤقتاً

يتضح من الحالة العملية أن الشركة استخدمت في 1 يناير 2015 مبلغ 150.000 جنيه مصري من إجمالي قيمة القرض البالغ 400.000 جنيه مصري، وبالتالي يتم استثمار الجزء غير المستخدم من القرض البالغ 250.000 جنيه مصري خلال الفترة من 2015/1/1 حتى 2015/6/30 (6 شهور). وبعد ذلك استخدمت الشركة في 2015/7/1 مبلغ 100.000 ليصبح إجمالي المستخدم من القرض 250.000 جنيه (100.000+150.000)، وبالتالي يتم استثمار الجزء غير المستخدم 150.000 جنيه مصري خلال المدة من 2015/7/1 حتى 2015/9/30 (3 شهور). وبعد ذلك استخدمت الشركة في 2015/10/1 مبلغ 150.000 ليصبح إجمالي المستخدم من القرض 400.000 جنيه (150.000 + 100.000 + 150.000). وبالتالي لا يوجد جزء غير مستخدم خلال الفترة من 2015/10/1 حتى 2015/12/31 (3 شهور). وبالتالي يكون العائد المحقق خلال هذه المدة مساوياً للصفر. ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول التالي:



التاريخ	الجزء المستغل	الجزء غير المستخدم	العائد
2015/6/30-2015/1/1 (6 شهور)	150.000	250.000	$(12/6) \times 12 \times 250.000 =$ = 15000 جنيه مصري
2015/9/30 - 2015/7/1 (3 شهور)	100.000 بجانب 150.000 السابقة	150.000	$(12/3) \times 12 \times 150.000 =$ = 4500 جنيه مصري
2015/12/31-2015/10/1 (3 شهور)	150.000 بجانب 150.000، 100.000 السابقة	صفر	صفر
إجمالي العائد		19500 جنيه مصري	

### 3- تكاليف الاقتراض الواجب رسملتها على الأصل

$$\begin{aligned}
 &= \text{تكاليف الاقتراض - العائد المحقق من استخدام الأموال غير المستغلة مؤقتاً} \\
 &= 19500 - 48.000 = \\
 &= 28500 \text{ جنيه مصري}
 \end{aligned}$$

### 4- قيمة الأصل في 2020/12/31

$$\begin{aligned}
 &= \text{تكلفة إنشاء الأصل المؤهل + التكاليف الواجب رسملتها} \\
 &= 28500 + 400.000 = \\
 &= 428500 \text{ جنيه مصري.}
 \end{aligned}$$

### الحالة العملية الرابعة

قررت شركة النصر للمسبوكات بناء مبني للعاملين لديها في منطقة الوراق والتي يستغرق إنشائه عام واحد، وتبلغ تكاليف البناء 1500.000 جنيه مصري. وحصلت الشركة على ثلاثة قروض مجموع قيمتها 1600.000 جنيه مصري. وفيما يلي تفاصيل القروض:

- قرض بقيمة 300.000 جنيه مصري بفائدة 6% سنوياً.
- قرض بقيمة 800.000 جنيه مصري بفائدة 7% سنوياً.

- سندات الشركة 500.000 جنيه مصري بفائدة 8% سنوياً.

وفي بداية المشروع كان هناك فائض من الأموال المقترضة استثمرته الشركة لمدة 6 أشهر وبلغ العائد المحقق منه 19875 جنيه مصري.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتراض بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (23).

#### إجابة الحالة العملية الرابعة

يتضح من الحالة العملية أن عملية تمويل بناء المبنى تتم من خلال أكثر من قرض، وفي هذه الحالة يتطلب المعيار إيجاد معدل رسملة من أجل استخدامه في حساب تكاليف الاقتراض. ويقصد بمعدل الرسملة استخدام متوسط مرجح للقرض القائمة باستثناء القروض المخصصة لأصل بعينه. وتجدر الإشارة هنا إلى عدم وجود قرض مخصص لأصل بعينه، ولذلك يتم إيجاد معدل الرسملة للقرض الثلاثة.

#### 1- حساب معدل الرسملة

$$\begin{aligned} &= \text{ (قيمة كل قرض } \times \text{ معدل الفائدة الخاصة به) / قيمة القروض} \\ &= \frac{(8\% \times 500.000) + (7\% \times 800.000) + (6\% \times 300.000)}{500.000 + 800.000 + 300.000} \\ &= \frac{40000 + 56000 + 18000}{800.000} \\ &= 0.07125 = 7.125\% \end{aligned}$$

#### 2- حساب تكاليف الاقتراض

$$= \text{ تكاليف الاقتراض} = \text{ المبلغ} \times \text{ المعدل} \times \text{ المدة}$$

$$= 1500.000 \times 7.125\% \times 1 \text{ سنة}$$

$$= 106875 \text{ جنيه مصري}$$

#### 3- تكاليف الاقتراض الواجب رسملتها على الأصل

$$= \text{ تكاليف الاقتراض} - \text{ العائد المحقق من استخدام الأموال غير المستغلة مؤقتاً}$$

$$= 19875 - 106875$$

$$= 87.000 \text{ جنيه مصري}$$

### الحالة العملية الخامسة (نظام الدفعات)

في 2020/1/1 حصلت شركة المالك على القروض التالية:

- 1500.000 جنيه مصري بمعدل فائدة 7%

- 2500.000 جنيه مصري بمعدل فائدة 8%.

2021/1/1 حصلت الشركة على قرض لتمويل بناء مبني للشركة مقداره 1000.000 جنيه مصري بفائدة 11% سنوياً، وقد انتهت عملية البناء في 2021/12/31 (عام واحد).

وخلال العام 2021 تم دفع المبالغ التالية كدفعات لإنشاء المبني:

400.000 جنيه في 2021/1/1

600.000 جنيه في 2021/4/1

800.000 جنيه في 2021/7/1

200.000 جنيه في 2021/12/31

**2000.000 جنيه الإجمالي**

المطلوب: بيان مقدار الفوائد التي سيتم رسملتها على المبني عام 2021.

### إجابة الحالة العملية الخامسة

يتضح من الحالة العملية أن الشركة قد حصلت خصيصاً على قرض بمبلغ 1000.000 جنيه مصري لتمويل بناء مبني للشركة، ولكن بناء هذا المبني يتطلب أكثر من ذلك، ولذلك قررت الشركة استخدام القروض العامة الأخرى للمساهمة في إنشاء المبني (الأصل المؤهل). وبالتالي يجب على الشركة استبعاد القرض البالغ 1000.000 جنيه مصري عند إيجاد معدل الرسملة نظراً لكونه مخصص لأصل بعينه. كما يتضح من الحالة العملية أن عملية السداد تتم على دفعات، ولذلك يجب تحديد فترة استعادة الأصل المؤهل من كل دفعة.

1- إيجاد المتوسط المرجح للدفعات = (قيمة الدفعة × فترة استعادة الأصل المؤهل منها)

المتوسط المرجح	فترة الاستفاداة	قيمة الدفعة	التاريخ
$400.000 = (12/12) \times 400.000 =$	12/12	400.000	1/1 حتى 2021/12/31
$450.000 = (12/9) \times 600.000 =$	12/9	600.000	4/1 حتى 2021/12/31
$400.000 = (12/6) \times 800.000 =$	12/6	800.000	7/1 حتى 2021/12/31
$\text{صفر} = (12/0) \times 200.000 =$	12/0	200.000	12/31 حتى 2021/12/31
1.250.000		2000.000	

2- إيجاد معدل الرسملة

عند إيجاد معدل الرسملة يتم استبعاد القروض المخصصة لأصل بعينه؛ وهو القرض المخصص لبناء المبني بقيمة 1000.000 جنيه مصري. وعليه فإن معدل الرسملة يساوي

$$= (\text{قيمة كل قرض} \times \text{معدل الفائدة الخاصة به}) / \text{قيمة القروض}$$

$$= \frac{(\%8 \times 2500.000) + (\%7 \times 1500.000)}{2500.000 + 1500.000}$$

$$= \frac{200000 + 105000}{4000.000}$$

$$= \frac{305000}{4000.000}$$

$$= 0.07625 = 7.625\%$$

$$= 0.07625 = 7.625\%$$

3- حساب تكاليف الاقتراض الواجب رسملتها

عند حساب تكاليف الاقتراض نجد أن المبلغ المراد تمويله هو 1.250.000 جنيه مصري

(المتوسط المرجح للدفعات). ويتم التمويل من خلال القرض المخصص لإنشاء المبني

والبالغ قيمته 1000.000 جنيه مصري بمعدل فائدة 11%، أما باقي المبلغ 250.000

(1000.000 - 1.250.000) سيكون من باقي القروض بمعدل رسملة قدره 7.625%.

$$= 19062.5 + 110000 = (\%7.625 \times 250.000) + (\%11 \times 1000.000)$$

$$= 129062.5 \text{ جنيه مصري}$$

**لاحظ هنا:** تكاليف الاقتراض التي يتم رسملتها 129062.5 جنيه مصري أقل من تكاليف الاقتراض التي تتحملها الشركة، والتي يتم حسابها عن طريق ضرب قيمة كل قرض في معدل الفائدة الخاص به.

$$= (11\% \times 1000.000) + (7\% \times 1500.000) + (8\% \times 2500.000)$$

$$= 110000 + 105000 + 200000 = 415000 \text{ جنيه مصري}$$

وبالتالي يتم تحميل قائمة الدخل بالفرق بين تكاليف الاقتراض التي تتحملها المنشأة والتكاليف المرسلة كمصروف = 129062.5 - 415000 = 285937.5 جنيه مصري.

#### الحالة العملية السادسة (نظام الدفعات)

في 2021/1/1 تعاقدت الشركة س مع الشركة ص على إنشاء أصل مؤهل (مبني) بمبلغ 20 مليون جنيه على أن تقوم الشركة بسداد 5 دفعات خلال الأنتشاء على النحو التالي:

2.000.000 جنيه في 2021/1/1

4.000.000 جنيه في 2021/4/1

6.100.000 جنيه في 2021/7/1

4.400.000 جنيه في 2021/10/1

3.500.000 جنيه في 2021/12/31

**20.000.000 جنيه مصري الإجمالي**

بلغت الأرصدة الدائنة للقروض:

- كمبيالة بفائدة 12% سنويا بمبلغ 8.5 مليون مخصصة مباشرة لأنشاء الأصل المؤهل.

- ورقة دفع بمبلغ 6 مليون بمعدل فائدة 10%

- ورقة دفع بمبلغ 7 مليون بمعدل فائدة 12%

**المطلوب:** بيان مقدار الفوائد التي سيتم رسملتها على المبني عام 2021.

### إجابة الحالة العملية السادسة

يتضح من الحالة العملية أن الشركة قد حصلت خصيصاً على قرض بمبلغ 8.500.000 جنيه مصري لتمويل بناء مبني للشركة، ولكن بناء هذا المبني يتطلب أكثر من ذلك، ولذلك قررت الشركة استخدام القروض العامة الأخرى للمساهمة في إنشاء المبني (الأصل المؤهل). وبالتالي يجب على الشركة استبعاد القرض البالغ قيمته 8.500.000 جنيه مصري عند إيجاد معدل الرسملة نظراً لكونه مخصص لأصل بعينه. كما يتضح من الحالة العملية أن عملية السداد تتم على دفعات، ولذلك يجب تحديد فترة استعادة الأصل المؤهل من كل دفعة.

1- إيجاد المتوسط المرجح للدفعات = (قيمة الدفعة × فترة استعادة الأصل المؤهل منها)

التاريخ	قيمة الدفعة	فترة الاستعادة	المتوسط المرجح
1/1 حتى 2021/12/31	2.000.000	12/12	$2000.000 = (12/12) \times 2000.000 =$
4/1 حتى 2021/12/31	4.000.000	12/9	$3000.0000 = (12/9) \times 4000.000 =$
7/1 حتى 2021/12/31	6.100.000	12/6	$3.050.000 = (12/6) \times 6100.000 =$
10/1 حتى 2021/12/31	4.400.000	12/3	$1.100.000 = (12/3) \times 4400.000 =$
12/31 حتى 2021/12/31	3.500.000	12/0	$\text{صفر} = (12/0) \times 3500.000 =$
	20.000.000		9.150.000

### 2- إيجاد معدل الرسملة

عند إيجاد معدل الرسملة يتم استبعاد القروض المخصصة لأصل بعينه؛ وهو القرض المخصص لبناء المبني بقيمة 8.500.000 جنيه مصري. وعليه فإن معدل الرسملة يساوي

$$= \frac{\text{قيمة كل قرض} \times \text{معدل الفائدة الخاصة به}}{\text{قيمة القروض}}$$

$$= \frac{(12\% \times 7.000.000) + (10\% \times 6.000.000)}{7.000.000 + 6.000.000}$$

$$= \frac{840.000 + 600.000}{13.000.000}$$

$$= 0.1108 = 11.08\%$$

### 3- حساب تكاليف الاقتراض الواجب رسملتها

عند حساب تكاليف الاقتراض نجد أن المبلغ المراد تمويله هو 9.150.000 جنيه مصري (المتوسط المرجح للدفعات). ويتم التمويل من خلال القرض المخصص لإنشاء المبني والبالغ 8.500.000 جنيه مصري بمعدل فائدة 12%، أما باقي المبلغ 650.000 (9.150.000 - 8.500.000) سيكون من باقي القروض بمعدل رسمة قدره 11.08%.

$$\begin{aligned} &= (8.500.000 \times 12\%) + (650.000 \times 11.08\%) \\ &= 1.020.000 + 72000 \\ &= 1.092.000 \text{ جنيه مصري} \end{aligned}$$

**لاحظ هنا:** تكاليف الاقتراض التي يتم رسملتها 1.092.000 جنيه مصري أقل من تكاليف الاقتراض التي تتحملها الشركة، والتي يتم حسابها عن طريق ضرب قيمة كل قرض في معدل الفائدة الخاص به

$$\begin{aligned} &= (8.500.000 \times 12\%) + (6.000.000 \times 10\%) + (7.000.000 \times 12\%) \\ &= 1.020.000 + 600.000 + 840.000 = 2.460.000 \text{ جنيه مصري} \end{aligned}$$

يتم تحميل قائمة الدخل بالفرق بين تكاليف الاقتراض التي تتحملها المنشأة والتكاليف المرسمة كمصروف = 1.092.000 - 2.460.000 = 1.368.000 جنيه مصري.

### 6/5. عمليات بدء وتعليق وإيقاف عملية رسمة تكاليف الاقتراض

#### 1/6/5. بدء رسمة تكاليف الاقتراض

تبدأ المنشأة في رسمة تكاليف الاقتراض كجزء من تكلفة الأصل المؤهل بتاريخ البدء، ويكون تاريخ البدء بالرسمة هو التاريخ الذي تحقق فيه المنشأة الشروط التالية:

أ. قامت بتكبد النفقات على الأصل المؤهل.

ب. قامت بتكبد تكاليف الاقتراض المحددة للأصل المؤهل.

ج. قامت بالأنشطة اللازمة لإعداد الأصل للاستخدام في الأغراض المحددة له أو بيعه. ولا تقتصر هذه الأنشطة على أنشطة الإنشاء الفعلي للأصل، وإنما تشمل أيضاً الأعمال الفنية والإدارية السابقة على أعمال الإنشاء الفعلي، مثل الأنشطة المتعلقة بالحصول على الموافقات من الجهات المعنية قبل البدء في أعمال الإنشاء الفعلي.

### 2/6/5. تعليق الرسملة

يجب على المنشأة تعليق رسملة تكاليف الاقتراض خلال الفترات التي تتعطل فيها أعمال الإنشاء الفعلي للأصل المؤهل. وقد تتكبد المنشأة تكاليف اقتراض خلال الفترات التي تتعطل فيها المنشأة عن تنفيذ الأنشطة اللازمة لإعداد الأصل المؤهل للاستخدام في الأغراض المحددة له أو للبيع للغير مثل تكلفة الاحتفاظ بأصل غير مكتمل جزئياً وغير مؤهل للرسملة. ولا يتم تعليق الرسملة في الحالات التالية:

- خلال فترة القيام بأعمال فنية وإدارية جوهرية.
- خلال التوقف المؤقت الذي يعتبر خطوة ضرورية في عملية إعداد الأصل للاستخدام في الأغراض المحددة له أو لبيعه للغير. فعلي سبيل المثال تستمر الرسملة خلال الفترات المطلوبة لنضج المخزون أو الفترات الممتدة نتيجة تأخر إنشاء كوبري بسبب ارتفاع منسوب المياه خاصة إذا كان هذا أمراً عادياً في المنطقة الجغرافية التي ينشأ فيها الكوبري وفي الفترة محل الإنشاء.

### 3/6/5. إيقاف الرسملة

يجب على المنشأة التوقف عن رسملة تكاليف الاقتراض عندما يتم الانتهاء من كل الأنشطة الجوهرية اللازمة لإعداد الأصل المؤهل للاستخدام في الأغراض المحددة له أو لبيعه للغير. حيث يعتبر الأصل معداً للاستخدام في الأغراض المحددة له أو لبيعه للغير عندما يتم الانتهاء من الإنشاء الفعلي له، حتى لو كانت بعض الأعمال الإدارية الروتينية مازالت مستمرة. وإذا كانت



الأعمال المتبقية تتمثل في بعض أعمال التعديلات البسيطة مثل الديكورات التي يتم تغييرها حسب طلب المشتري أو المستخدم يشير هذا إلى انه قد تم الانتهاء جوهرياً من كل الأنشطة.

#### 7/5. الإفصاحات المتعلقة بتكاليف الاقتراض.

يجب على المنشأة الإفصاح عن المعلومات التالية:

- السياسة المحاسبية المتبعة لمعالجة تكاليف الاقتراض.
- مبالغ تكاليف الاقتراض المرسلة خلال الفترة.
- معدل الرسملة لتحديد قيمة تكاليف الاقتراض القابلة للرسملة.

#### 8/5. خلاصة الفصل

تناول هذا الفصل الأهداف والنطاق والمصطلحات المرتبطة بمعيار المحاسبة الدولي رقم (23) الخاص بتكاليف الاقتراض، والمعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتراض، وكذلك الشروط اللازمة لبدء وتعليق وإيقاف رسملة تكاليف الاقتراض. وبنهاية الفصل تم التعرف على الإفصاحات التي يجب على المنشأة الالتزام بها عند معالجة تكاليف الاقتراض.

تطبيقات الفصل الخامس

اختر الإجابة الصحيحة من بين الاختيارات المتاحة

1- لا يعتبر من الأصول المؤهلة في ظل معيار المحاسبة الدولي رقم (23) الخاص بتكاليف الاقتراض

أ	محطات توليد الكهرباء	ب	الأصول المالية
ج	الاستثمارات العقارية	د	لا شيء مما سبق

2- يتم معالجة العائد المحقق من استثمار الأموال المقترضة في ظل معيار المحاسبة الدولي رقم (23) الخاص بتكاليف الاقتراض

أ	إيراد بقائمة الدخل	ب	تخفيض لتكلفة الاقتراض
ج	زيادة لحقوق الملكية	د	لا شيء مما سبق

3- أي من البنود التالية يعتبر أصل مؤهل في ظل معيار المحاسبة الدولي رقم (23) الخاص بتكاليف الاقتراض

أ	المخزون غير المتكرر	ب	المخزون الروتيني والمتكرر
ج	الأصول الجاهزة للبيع	د	لا شيء مما سبق

4- تبدأ المنشأة ببدء رسمة تكاليف الاقتراض عند

أ	تكبد نفقات على الأصل	ب	تكبد تكاليف اقتراض
ج	أداء الأنشطة اللازمة للأصل المؤهل	د	كل ما سبق

5- يمكن تعليق رسمة تكاليف الاقتراض عند

أ	القيام بأعمال إدارية وفنية جوهرية	ب	التوقف اللازم لإعداد الأصل المؤهل كما هو الحال عند التوقف عن إنشاء الكوبري عند ارتفاع منسوب المياه في هذه المنطقة
ج	الفترة التي تتعطل فيها المنشأة عن أعمال الإنشاء الفعلي للأصل المؤهل	د	لا شيء مما سبق

6- تقوم المنشأة بإيقاف رسمة تكاليف الاقتراض عند

أ	الانتهاء من كل الأنشطة الجوهرية للأصل المؤهل	ب	شروط الانتهاء من الأنشطة الإدارية الروتينية
ج	شروط الانتهاء من أعمال الديكورات التي يحتاجها المشتري	د	لا شيء مما سبق

في 2020/1/1 قامت شركة الأمل باقتراض 2 مليون لتمويل إنتاج أله يتوقع أن يستغرق إنشائها عام. وفي 1 يناير 2020 سحبت الشركة من القرض مبلغ 500.000 جنيه مصري، بينما تم سحب باقي مبلغ القرض في أول يوليو 2020. مع العلم بان معدل فائدة القرض 10%، ومعدل استثمار الأموال الفائضة 8%. فالمطلوب الإجابة على الأسئلة (7-9):

7- مقدار الفوائد التي سيتم رسمتها على الآلة عام 2020

أ	200.000 جنيه مصري	ب	140.000 جنيه مصري
ج	160.000 جنيه مصري	د	لا شيء مما سبق

8- مقدار العائد المحقق من استثمار الأموال الفائضة

أ	120.000 جنيه مصري	ب	60.000 جنيه مصري
ج	75.000 جنيه مصري	د	لا شيء مما سبق

9- قيمة الآلة في 2020/12/31

أ	2.125.000 جنيه مصري	ب	2.080.000 جنيه مصري
ج	2.140.000 جنيه مصري	د	لا شيء مما سبق

في 2020/1/1 تعاقدت شركة المالك مع شركة السحر على إنشاء مبني تقدر قيمته بمبلغ 40 مليون جنيه على أن تقوم الشركة بسداد 5 دفعات خلال الإنشاء على النحو التالي:

4.000.000 جنيه في 2021/1/1، 8.000.000 جنيه في 2021/4/1

12.500.000 جنيه في 2021/7/1، 8.500.000 جنيه في 2021/10/1

7.000.000 جنيه في 2021/12/31

بلغت الأرصدة الدائنة للقروض:

- كمبيالة بفائدة 15% سنويا بمبلغ 10 مليون جنيه مصري مخصصة مباشرة لإنشاء الأصل المؤهل.

- ورقة دفع بمبلغ 8 مليون بمعدل فائدة 10%

- ورقة دفع بمبلغ 6 مليون بمعدل فائدة 10%

فالمطلوب الإجابة على الأسئلة (10-12):

10- معدل الرسملة يساوي

أ	10%	ب	9%
ج	8%	د	لا شيء مما سبق

11- تكاليف الاقتراض الواجب رسملتها

أ	837500 جنيه مصري	ب	1500.000 جنيه مصري
ج	2.337.500 جنيه مصري	د	لا شيء مما سبق

12- ما يحمل على قائمة الدخل كفرق بين تكاليف الاقتراض الفعلية وتكاليف الاقتراض التي

تم رسملتها يساوي

أ	562500 جنيه مصري	ب	2900000 جنيه مصري
ج	265500 جنيه مصري	د	لا شيء مما سبق

إجابة تطبيقات الفصل الخامس

السؤال	الإجابة الصحيحة
1	ب
2	ب
3	أ
4	د
5	ج
6	أ
7	ب
8	ب
9	ج
10	أ
11	ج
12	أ

## **الفصل السادس**

**المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (2):**

**المدفوعات على أساس الأسهم**

**Share-based Payments**

## الفصل السادس

### المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (2)

### المدفوعات على أساس الأسهم

#### الأهداف التعليمية للفصل:

- بعد دراسة هذا الفصل يجب أن يكون الطالب قادراً على ما يلي:
- 1- التعرف على المفاهيم المرتبطة بالمدفوعات على أساس الأسهم.
  - 2- فهم المعالجة المحاسبية للمدفوعات على أساس الأسهم.
  - 3- التعرف على الإفصاحات المتعلقة بالمدفوعات على أساس الأسهم.



## عناصر الفصل:

- 1/6. مقدمة الفصل.
- 2/6. هدف المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (2) الخاص بالمدفوعات على أساس الأسهم.
- 3/6. نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (2) الخاص بالمدفوعات على أساس الأسهم.
- 4/6. المصطلحات المرتبطة بالمدفوعات على أساس الأسهم.
- 5/6. الاعتراف بالمدفوعات على أساس الأسهم.
- 6/6. المدفوعات على أساس الأسهم المسددة في شكل أسهم.
- 7/6. المدفوعات على أساس الأسهم المسددة نقداً.
- 8/6. المدفوعات على أساس الأسهم التي يمكن تسويتها مقابل الأسهم أو النقدية.
- 9/6. الإفصاحات المرتبطة بالمدفوعات على أساس الأسهم.
- 10/6. خلاصة الفصل.

## 1/6. مقدمة

تعتبر مشاكل الوكالة أحد الأسباب التي دفعت الشركات للاعتماد على المدفوعات على أساس الأسهم، حيث وُجد أن المديرين يستغلون السلطة الممنوحة لهم من قبل المساهمون للتلاعب بالأرباح من أجل زيادتها بهدف تعظيم منافعهم الشخصية المبنية على الحوافز النقدية، ولذلك بدأ التفكير فيما يسمي بالمدفوعات على أساس الأسهم في محاولة لتخفيف أو الحد من صراعات الوكالة. وقد تناولت معايير المحاسبة الدولية الدفع على أساس الأسهم من خلال المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (2) الخاص بالمدفوعات على أساس الأسهم، والذي صدر عن لجنة معايير المحاسبة الدولية في فبراير 2004، والذي أصبح ساري المفعول اعتباراً من عام 2005.

## 2/6. هدف المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (2) الخاص بالمدفوعات على أساس الأسهم

يهدف هذا المعيار إلى تحديد كيفية قيام منشأة الأعمال بإعداد تقاريرها المالية عندما تقوم بمعاملات دفع على أساس الأسهم. ويقضي هذا المعيار على وجه الخصوص أن توضح المنشأة في أرباحها أو خسائرها أو مركزها المالي آثار معاملات الدفع على أساس الأسهم، بما في ذلك المصروفات المتعلقة بالمعاملات التي يُمنح فيها العاملون خيارات الاكتتاب في الأسهم.

## 3/6. نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (2) الخاص بالمدفوعات على أساس الأسهم

يطبق هذا المعيار على جميع عمليات أو معاملات الدفع على أساس الأسهم سواء كان بمقدور المنشأة تحديد بعض أو كل السلع أو الخدمات المستلمة، بما في ذلك:

- أ- معاملات الدفع على أساس الأسهم والمسددة في شكل أدوات حقوق ملكية؛ أي العمليات أو المعاملات التي تشمل حصول المنشأة على سلع أو خدمات ويتم السداد أو الدفع من خلال أدوات حقوق الملكية.

- ب- معاملات الدفع على أساس الأسهم والمسددة نقداً؛ أي العمليات أو المعاملات التي تشمل حصول المنشأة على سلع أو خدمات مقابل السداد نقداً.
- ت- العمليات أو المعاملات التي تحصل المنشأة من خلالها على سلع وخدمات وشروط العقد تنص على منح إما المنشأة، أو المورد لهذه السلع والخدمات الحق في اختيار تسوية المعاملة إما نقداً أو من خلال إصدار أدوات حقوق ملكية في المنشأة.

4/6. المصطلحات المرتبطة بالمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (2) الخاص بالمدفوعات على أساس الأسهم

المصطلح	التفسير
تاريخ الشراء أو الخدمة	هو ذلك التاريخ الذي تحصل فيه المنشأة على السلعة أو التاريخ الذي يقدم فيه الطرف الآخر الخدمة.
تاريخ المنح	هو ذلك التاريخ الذي تتفق فيه المنشأة مع طرف آخر (بما في ذلك العاملين) على اتفاقية الدفع على أساس الأسهم.
القيمة الذاتية Intrinsic Value	تمثل الفرق بين القيمة العادلة للأسهم التي يكون للطرف المقابل (العاملين) حق الحصول عليها أو الاكتتاب فيها والسعر المحدد للتنفيذ الذي يكون مطلوب من الطرف المقابل دفعه مقابل هذه الأسهم. فعلي سبيل المثال إذا كانت القيمة العادلة للسهم 100

<p>جنيه مصري، والسعر المحدد للتنفيذ 85 جنيه مصري، فإن القيمة الذاتية = 15 جنيه مصري (100 - 85).</p>	
<p>هو عقد يعطي حامله الحق للاكتتاب بأسهم المنشأة بسعر محدد أو قابل للتحديد خلال فترة زمنية معينة.</p>	<p><b>خيار السهم</b></p>
<p>هي الفترة التي يجب خلالها استيفاء الشروط المحددة في اتفاقية الدفع على أساس الأسهم.</p>	<p><b>فترة استيفاء الشروط</b> <b>The Vesting Period</b></p>
<p>هي الشروط التي يجب أن يتم استيفاؤها من الطرف المقابل في معاملة الدفع على أساس الأسهم حتى يكون له الحق في الحصول على نقد أو أدوات حقوق ملكية في المنشأة، وتنقسم إلى:</p> <p>1- شرط الخدمة: الشرط الذي يتطلب من الطرف المقابل أن يكمل مدة محددة في الخدمة. فعلي سبيل المثال قد يتم منح العاملين في المنشأة أسهم أو خيارات اكتتاب في أسهم بشرط بقائهم في خدمة المنشأة لمدة 3 سنوات.</p>	<p><b>شروط الاستيفاء أو الاستحقاق</b> <b>The Vesting Conditions</b></p>

2- شرط الأداء: الشرط الذي يتطلب من المنشأة أو الكيان الوصول إلى هدف معين يساهم في تحقيقه الطرف المقابل مثل تحقيق المنشأة لربح معين أو زيادة معينة في سعر السهم.	
---	--

#### 5/6. الاعتراف بالمدفوعات على أساس الأسهم

- يجب على المنشأة الاعتراف بالسلع والخدمات التي تتلقاها أو تشتريها في معاملات دفع على أساس الأسهم عندما تحصل على السلع وبمجرد أن تتلقي الخدمات؛ أي أن العبرة في الاعتراف هو الحصول على السلعة أو استلام الخدمة. وعلى المنشأة الاعتراف بالزيادة في حقوق الملكية إذا تم تلقي السلع أو الخدمات في معاملات دفع على أساس الأسهم في شكل أسهم، أو كالتزام إذا تم تلقي السلع أو الخدمات في معاملات دفع على أساس الأسهم تسدد نقداً.
- إذا كانت السلع والخدمات التي يتم تلقيها أو شراؤها في معاملات دفع على أساس الأسهم غير مستوفية للشروط التي تؤهلها للاعتراف بها كأصول، يتم الاعتراف بها كمصروفات. وغالباً ما يتم اعتبار السلع كأصول والخدمات كمصروفات.

#### 6/6. المدفوعات على أساس الأسهم المسددة في شكل أسهم

- أ- بالنسبة للمعاملات التي تتم مع غير العاملين يجب على المنشأة أن تقيس السلع والخدمات من خلال القيمة العادلة للسلع والخدمات المستلمة إذا أمكن تحديد قيمتها العادلة بشكل يعتمد عليه، ولكن إذا تعذر على المنشأة تقدير القيمة العادلة للسلع والخدمات المستلمة، فإنه يجب عليها أن

تقيس السلع والخدمات المستلمة من خلال القيمة العادلة للأسهم أو أدوات حقوق الملكية الممنوحة في تاريخ حصول المنشأة على السلعة أو في التاريخ الذي يقدم فيه الطرف الآخر الخدمة وهو ما يعرف بنموذج تاريخ الشراء أو الخدمة Service Date Model. وبالتالي عندما تستلم المنشأة السلعة أو الخدمة يتم إثباتها كأصل إذا كانت مؤهلة للاعتراف بها كأصل، أو يتم إثباتها كمصروف إذا كانت غير مؤهلة للاعتراف بها كأصل. وفي نفس الوقت يتم زيادة حقوق الملكية بقيمة الأسهم الممنوحة، وبالتالي يكون قيد اليومية بالشكل التالي:

من ح/ الأصل أو المصروف

إلى ح/ حقوق الملكية

#### ب- بالنسبة للمعاملات التي تتم مع العاملين

- يجب على المنشأة أن تقيس القيمة العادلة للخدمات المتلقاة بالرجوع الي القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة حيث إنه من المتعذر تقدير القيمة العادلة للخدمات المتلقاة بشكل يعتمد عليه، ويجب أن يتم قياس القيمة العادلة لتلك الأدوات في تاريخ المنح، وهو ما يعرف بنموذج تاريخ المنح Grant Date Model. ومن المعروف أن المنشأة تمنح العاملين لديها الأسهم وخيارات الاكتتاب في الأسهم أو غيرها من أدوات حقوق الملكية كجزء من حزمة المكافآت الممنوحة لهم.
- إذا كانت أدوات حقوق الملكية مستحقة على الفور، لا يقتضي ذلك من الطرف الآخر أن يقوم بإتمام فترة بعينها قبل أن يصبح مستحقا بشكل غير مشروط لتلك الأدوات. وبالتالي تفترض المنشأة أن الخدمات المقدمة من الطرف الآخر في مقابل أدوات حقوق الملكية قد تم تلقيها بالفعل. وفي هذه

الحالة يجب على المنشأة في تاريخ منح الأدوات المذكورة أن تقوم بقيد الخدمات المتلقاة بالكامل، وقيد زيادة مقابلة لها في أدوات حقوق الملكية.

- إذا لم تكن أدوات حقوق الملكية مستحقة إلا بعد أن يتم الطرف الآخر مدة خدمة بعينها، على المنشأة أن تفترض أن الخدمات المقدمة من قبل الطرف الآخر في مقابل تلك الأدوات سوف يتم تلقيها في المستقبل أثناء فترة الاستحقاق أو الاستيفاء، ويجب على المنشأة أن تحسب تلك الخدمات كما تم تقديمها من قبل الطرف الآخر أثناء فترة الاستحقاق أو الاستيفاء، مع الزيادة المقابلة لها في أدوات حقوق الملكية. علي سبيل المثال إذا تم منح العامل خيارات الاكتتاب في أسهم بشرط إتمام ثلاث سنوات من الخدمة، تعتبر المنشأة أن الخدمات التي يجب على العامل تقديمها مقابل خيار الاكتتاب في الأسهم سوف يتم تلقيها في المستقبل خلال فترة الاستحقاق أو الاستيفاء البالغة ثلاث سنوات. ومن ثم يتم الاعتراف بتكلفة الخدمات المقدمة كمصروف في الجانب المدين على مدار الفترات التي تستوفي فيها هذه الشروط، ويتم زيادة حقوق الملكية في الجانب الدائن، ويكون قيد اليومية بالشكل التالي:

من د/ مصروف مكافأة أو التعويضات

إلى د/ حقوق الملكية

- يتم تحديد القيمة العادلة لخيارات الأسهم من خلال نماذج تسعير الخيارات، ويتطلب من المنشأة عند الانتقال من نموذج تسعير لآخر أن توضح ذلك، وذلك تماشياً مع متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (8) الخاص بالسياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء. ويعتبر نموذج Black - Scholes من النماذج التي لاقت قبولا واسعاً لتقييم خيارات الأسهم

**ويحسب مصروف المكافأة أو التعويضات من خلال المعادلات التالية:**

$$\text{مصروف مكافأة خيار الأسهم} = \text{عدد خيارات الأسهم الممنوحة} \times \text{القيمة العادلة للخيار} \times \text{نسبة الموظفين الذين لم يتركوا العمل حتى فترة استيفاء الشروط} \times (\text{تسلسل السنة} \div \text{عدد السنوات المحددة لاستيفاء الشروط})$$
$$\text{عدد الخيارات الممنوحة} = (\text{عدد الموظفين} \times \text{عدد حقوق الخيار الممنوحة لكل موظف}).$$

**تمرين 1:** في 2021/1/1 اشترت شركة مالك مباني قيمتها العادلة 150.000 جنيه مصري من شركة النجوم مقابل إصدار 50.000 سهم بقيمة اسمية 2 جنيه مصري للسهم، وبلغت القيمة العادلة للسهم 5 جنيه مصري. المطلوب: توضيح المعالجة المحاسبية للحالة السابقة

**الإجابة**

يتضح من الحالة السابقة أنها تمثل معاملات دفع على أساس الأسهم مع غير العاملين، وبالتالي يتم قياس قيمة المباني التي تم استلامها في تاريخ الاستلام أو الشراء من خلال القيمة العادلة لها طالما أمكن قياس قيمتها العادلة بدقة = 150.000 جنيه مصري. وبالتالي سوف تزيد الأصول (المباني) بمقدار 150.000 جنيه مصري وتظهر بالجانب المدين، أما الجانب الدائن سيظهر زيادة حقوق الملكية بمقدار 150.000 جنيه مصري.

150.000 من ح/ المباني (الأصل)

إلى مذكورين

100.000 ح/ رأس المال (2 × 50.000)

50.000 ح/ رأس المال الإضافي (150.000 – 100.000)



**تمرين 2:** في 2021/1/1 اشترت شركة السحر من شركة الكواكب بضاعة قيمتها الدفترية 100.000 جنيه مصري، والتي لم يمكن تحديد قيمتها العادلة بشكل يعتمد عليه مقابل إصدار 30.000 سهم بقيمة اسمية 4 جنيه مصري للسهم، وبلغت القيمة العادلة للسهم 6 جنيه مصري.

**المطلوب: توضيح المعالجة المحاسبية للحالة السابقة**

### الإجابة

يتضح من الحالة السابقة أنها تمثل معاملات دفع على أساس الأسهم مع غير العاملين، وبالتالي يتم قياس قيمة البضاعة التي تم استلامها في تاريخ الاستلام أو الشراء من خلال القيمة العادلة لها، ولكن مع تعذر تحديد القيمة العادلة للبضاعة المستلمة يتم تحديد قيمتها من خلال القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية في تاريخ الشراء أو الخدمة = (30.000 × 6) = 180.000 جنيه مصري. وبالتالي سوف تزيد الأصول (البضاعة) بمقدار 180.000 جنيه مصري وتظهر بالجانب المدين، أما الجانب الدائن سيظهر زيادة حقوق الملكية بمقدار 180.000 جنيه مصري.

180.000 من د/ البضاعة (الأصل)

إلى مذكورين

120.000 د/ رأس المال (4 × 30.000)

60.000 د/ رأس المال الإضافي (2 × 30.000)

**تمرين 3:** توافرت لديك البيانات التالية بخصوص حقوق الخيار الممنوحة للعاملين في شركة مالك:

- في 1 يناير 2021 قامت شركة مالك بمنح 100 خيار سهم لكل واحد من موظفيها البالغ عددهم 400 موظف بشرط استمرارهم في العمل حتى ديسمبر 2023.

- القيمة العادلة لكل حق خيار 20 جنيه مصري في تاريخ المنح.
- خلال عام 2021 قدرت الشركة أن نسبة الموظفين الذين قد يتركوا العمل خلال السنوات الثلاث 20%. عام 2022 قدرت الشركة أن نسبة الموظفين الذين قد يتركوا العمل خلال السنوات الثلاث 25%. عام 2023 تبين أن 13.75% من الموظفين تركوا العمل وفقدوا حقهم في ممارسة حقوق الخيار.

المطلوب: احسب مصروف مكافأة خيار الأسهم التي ستعترف به الشركة في نهاية كل سنة من السنوات الثلاثة

#### الإجابة

يتضح من الحالة السابقة أنها تمثل معاملات دفع على أساس الأسهم تتم مع العاملين، وبالتالي يتم تحديد القيمة العادلة لخيارات الأسهم الممنوحة للموظفين في التاريخ الذي منحت فيه وهو 2021/1/1، ويتم حساب مصروف مكافأة خيار الأسهم في كل سنة من السنوات الثلاث (شروط الاستحقاق أو الاستيفاء) باستخدام المعادلة التالية:

**مصروف مكافأة خيار الأسهم = عدد خيارات الأسهم الممنوحة × القيمة العادلة للخيار × نسبة الموظفين الذين لم يتركوا العمل × (تسلسل السنة ÷ عدد السنوات المحددة لاستيفاء الشروط)**

**عدد الخيارات الممنوحة = (عدد الموظفين × عدد حقوق الخيار الممنوحة لكل موظف)**

**أولاً: مصروف مكافأة خيار الأسهم في نهاية 2021/12/31**

$$= (100 \text{ حق خيار} \times 400 \text{ موظف}) \times 20 \times 80\% \times (3 \div 1) = 213.333 \text{ جنيه مصري}$$

**يلاحظ هنا ما يلي:**

- نسبة الموظفين الذين لم يتركوا العمل 80%، لأنه حدد في التمرين أنه خلال عام 2021 قدرت الشركة نسبة الموظفين الذين قد يتركوا العمل خلال السنوات الثلاث 20%، وبالتالي تكون نسبة الموظفين الذين لم يتركوا العمل  $(100\% - 20\%) = 80\%$ .
- عدد السنوات المحددة في التمرين هي 3 سنوات، وبالتالي فإن السنة الأولى تمثل 1 من 3.
- يتم إثبات مصروف مكافأة خيار الأسهم في نهاية السنة الأولى من خلال القيد التالي:

213.333 من ح/ مصروف مكافأة خيار الأسهم  
213.333 إلى ح/ حقوق الملكية - خيارات الأسهم

#### ثانياً: مصروف مكافأة خيار الأسهم في نهاية 2022/12/31

$$= (100 \text{ حق خيار} \times 400 \text{ موظف}) \times 20 \times 75\% \times (2 \div 3) = 400.000 \text{ جنيه مصري}$$

يلاحظ هنا ما يلي:

- نسبة الموظفين الذين لم يتركوا العمل 75%، لأنه حدد في التمرين أنه خلال عام 2022 قدرت الشركة أن نسبة الموظفين الذين قد يتركوا العمل خلال السنوات الثلاث 25%، وبالتالي تكون نسبة الموظفين الذين لم يتركوا العمل  $(100\% - 25\%) = 75\%$ .
- عدد السنوات المحددة في التمرين هي 3 سنوات، وبالتالي فإن السنة الثانية تمثل 2 من 3.
- الناتج من هذه المعادلة يكون مجموعة السنة الأولى والثانية = 400.000 جنيه مصري، وللحصول على نصيب السنة الثانية فقط = نصيب السنة

$$\text{الأولي والثانية} - \text{نصيب السنة الأولي} = 400.000 - 213.333 = 186.667 \text{ جنيه مصري.}$$

- يتم إثبات مصروف مكافأة خيار الأسهم في نهاية السنة الثانية من خلال القيد التالي:

$$186.667 \text{ من ح/ مصروف مكافأة خيار الأسهم}$$
$$186.667 \text{ إلى ح/ حقوق الملكية} - \text{خيارات الأسهم}$$

### ثالثاً: مصروف مكافأة خيار الأسهم في نهاية 2023/12/31

$$690.000 = (100 \text{ حق خيار} \times 400 \text{ موظف}) \times 20 \times 86.25\% \times (3 \div 3) = 690.000 \text{ جنيه مصري}$$

### بلاحظ هنا ما يلي:

- نسبة الموظفين الذين لم يتركوا العمل 86.25%، لأنه حدد في التمرين أنه خلال عام 2023 تبين أن نسبة الموظفين الذين تركوا العمل 13.75%، وبالتالي تكون نسبة الموظفين الذين لم يتركوا العمل (100% - 13.75%) = 86.25%.
- عدد السنوات المحددة في التمرين هي 3 سنوات، وبالتالي فإن السنة الثالثة تمثل 3 من 3.
- الناتج من هذه المعادلة يكون مجموعة السنة الأولي والثانية والثالثة = 690.000 جنيه مصري، وللحصول على نصيب السنة الثالثة فقط = نصيب السنة الأولي والثانية والثالثة - نصيب السنة الأولي والثانية = 690.000 - 400.000 = 290.000 جنيه مصري.
- يتم إثبات مصروف مكافأة خيار الأسهم في نهاية السنة الثالثة من خلال القيد التالي:

290.000 من د/ مصروف مكافأة خيار الأسهم

290.000 الي د/ حقوق الملكية - خيارات الأسهم

في **2023/12/31** عند ممارسة خيارات الأسهم من قبل الموظفين يتم إصدار أسهم عادية لهم، ويقفل حساب حقوق الملكية - خيارات الأسهم في الأسهم المصدرة من خلال إجراء القيد التالي:

690.000 د/ حقوق الملكية - خيارات الأسهم

690.000 الي د/ رأس مال الأسهم العادية

**تمرين 4:** توافرت لديك البيانات التالية بخصوص حقوق الخيار الممنوحة للعاملين في شركة السحر :

- في 1 يناير 2021 قامت شركة السحر بمنح 200 خيار سهم لكل واحد من موظفيها البالغ عددهم 200 موظف بشرط استمرارهم في العمل حتى ديسمبر 2023.

- القيمة العادلة لكل حق خيار 15 جنيه مصري في تاريخ المنح

- خلال عام 2021 غادر 20 موظف الشركة وقدرت الشركة نسبة الموظفين الذين قد يتركوا العمل خلال السنوات الثلاث 20%. عام 2022 غادر 25 موظف الشركة وقدرت الشركة أن نسبة الموظفين الذين قد يتركوا العمل خلال السنوات الثلاث 25%. عام 2023 غادر 10 موظفين الشركة.

المطلوب: احسب مصروف مكافأة خيار الأسهم التي ستعترف به الشركة في نهاية كل سنة من السنوات الثلاثة

## الإجابة

يتضح من الحالة السابقة أنها تمثل معاملات دفع على أساس الأسهم تتم مع العاملين، وبالتالي يتم تحديد القيمة العادلة لخيارات الأسهم الممنوحة للموظفين في التاريخ الذي منحت فيه وهو 2021/1/1، ويتم حساب مصروف مكافأة خيار الأسهم في كل سنة من السنوات الثلاث (فترة الاستيفاء أو الاستحقاق) باستخدام المعادلة التالية:

**مصروف مكافأة خيار الأسهم = عدد خيارات الأسهم الممنوحة × القيمة العادلة للخيار × نسبة الموظفين الذين لم يتركوا العمل × (تسلسل السنة ÷ عدد السنوات المحددة لاستيفاء الشروط)**

**عدد الخيارات الممنوحة = (عدد الموظفين × عدد حقوق الخيار الممنوحة لكل موظف)**

**أولاً: مصروف مكافأة خيار الأسهم في نهاية 2021/12/31**

**= (200 موظف × 200 حق خيار) × 15 × 80% × (3 ÷ 1) = 160.000 جنيه مصري**

يلاحظ هنا ما يلي:

- نسبة الموظفين الذين لم يتركوا العمل 80%، لأنه حدد في التمرين أنه خلال عام 2021 غادر 20 موظف الشركة وقدرت الشركة نسبة الموظفين الذين قد يتركوا العمل خلال السنوات الثلاث 20%، وبالتالي تكون نسبة الموظفين الذين لم يتركوا العمل (100% - 20%) = 80%.
- عدد السنوات المحددة في التمرين هي 3 سنوات، وبالتالي فإن السنة الأولى تمثل 1 من 3.
- يتم إثبات مصروف مكافأة خيار الأسهم في نهاية السنة الأولى من خلال القيد التالي:

160.000 من د/ مصروف مكافأة خيار الأسهم  
160.000 إلى د/ حقوق الملكية - خيارات الأسهم

**ثانياً: مصروف مكافأة خيار الأسهم في نهاية 2022/12/31**

$$= (200 \text{ موظف} \times 200 \text{ حق خيار}) \times 15 \times 75\% \times (2 \div 3) = 300.000 \text{ جنيه مصري}$$

يلاحظ هنا ما يلي:

- نسبة الموظفين الذين لم يتركوا العمل 75%، لأنه حدد في التمرين أنه خلال عام 2021 غادر 25 موظف الشركة وقدرت الشركة أن نسبة الموظفين الذين قد يتركوا العمل 25%، وبالتالي تكون نسبة الموظفين الذين لم يتركوا العمل  $(100\% - 25\%) = 75\%$ .
- عدد السنوات المحددة في التمرين هي 3 سنوات، وبالتالي فإن السنة الثانية تمثل 2 من 3.
- الناتج من هذه المعادلة يكون مجموعة السنة الأولى والثانية = 300.000 جنيه مصري، وللحصول على نصيب السنة الثانية فقط = نصيب السنة الأولى والثانية - نصيب السنة الأولى = 160.000 - 300.000 = 140.000 جنيه مصري.
- يتم إثبات مصروف مكافأة خيار الأسهم في نهاية السنة الثانية من خلال القيد التالي:

140.000 من د/ مصروف مكافأة خيار الأسهم  
140.000 الي د/ حقوق الملكية - خيارات الأسهم

**ثالثاً: مصروف مكافأة خيار الأسهم في نهاية 2023/12/31**

$$= (145 \text{ موظف} \times 200 \text{ حق خيار}) \times 15 \times (3 \div 3) = 435.000 \text{ جنيه مصري}$$

يلاحظ هنا ما يلي:

- عدد الموظفين الذين تركوا الشركة خلال السنوات الثلاث = 55 موظف (20 موظف في السنة الأولى + 25 موظف في السنة الثانية + 10 موظفين في السنة الثالثة). وبالتالي يكون عدد الموظفين المستحقين للخيارات = 200 - 55 = 145 موظف.
- عدد السنوات المحددة في التمرين هي 3 سنوات، وبالتالي فإن السنة الثالثة تمثل 3 من 3.
- الناتج من هذه المعادلة يكون مجموعة السنة الأولى والثانية والثالثة = 435.000 جنيه مصري، وللحصول على نصيب السنة الثالثة فقط = نصيب السنة الأولى والثانية والثالثة - نصيب السنة الأولى والثانية = 435.000 - 300.000 = 135.000 جنيه مصري.
- يتم إثبات مصروف مكافأة خيار الأسهم في نهاية السنة الثالثة من خلال القيد التالي:

135.000 من د/ مصروف مكافأة خيار الأسهم

135.000 الي د/ حقوق الملكية - خيارات الأسهم

**في 2023/12/31 عند ممارسة خيارات الأسهم من قبل الموظفين** يتم إصدار أسهم

عادية لهم، ويقفل حساب حقوق الملكية - خيارات الأسهم في الأسهم المصدرة من خلال

إجراء القيد التالي:

435.000 د/ حقوق الملكية - خيارات الأسهم

435.000 الي د/ رأس مال الأسهم العادية



**تمرين 5:** في 2021/1/1 منحت شركة الحمد 250 حق خيار لكل واحد من موظفيها البالغ عددهم 200 موظف بشرط استمرارهم في العمل حتى ديسمبر 2024. ويبلغ عدد الموظفين الذين يتركون الشركة في السنة 5 موظفين. القيمة العادلة لكل حق خيار بلغت 12 جنيه مصري في 2021/1/1، بينما بلغت 15 جنيه مصري في 2021/12/31.

**المطلوب:** احسب مصروف مكافأة خيار الأسهم التي ستعترف به الشركة في نهاية عام 2021.

### الإجابة

يتضح من الحالة السابقة أنها تمثل معاملات دفع على أساس الأسهم تتم مع العاملين، وبالتالي يتم تحديد القيمة العادلة لخيارات الأسهم الممنوحة للموظفين في التاريخ الذي منحت فيه وهو 2021/1/1، ويتم حساب مصروف مكافأة خيار الأسهم في نهاية عام 2021 باستخدام المعادلة التالية:

**مصروف مكافأة خيار الأسهم = عدد خيارات الأسهم الممنوحة × القيمة العادلة للخيار × نسبة الموظفين الذين لم يتركوا العمل × (تسلسل السنة ÷ عدد السنوات المحددة لاستيفاء الشروط)**

**عدد الخيارات الممنوحة = (عدد الموظفين × عدد حقوق الخيار الممنوحة لكل موظف)**

**مصروف مكافأة خيار الأسهم في نهاية 2021/12/31**

$$= (180 \text{ موظف} \times 250 \text{ حق خيار}) \times 12 \times (4 \div 1) = 135.000 \text{ جنيه مصري}$$

يلاحظ هنا ما يلي:

- بما أن عدد الموظفين الذي يتركون العمل في السنة 5 موظفين، يكون عدد الموظفين الذين يتركون العمل في السنوات الأربع =  $4 \times 5 = 20$  موظف.

- تم الاعتماد على القيمة العادلة لحق الخيار في تاريخ المنح = 12 جنيه مصري.
- عدد السنوات المحددة في التمرين هي 4 سنوات (2021 - 2024)، وبالتالي فإن السنة الأولى تمثل 1 من 4.
- يتم إثبات مصروف مكافأة خيار الأسهم في نهاية السنة الأولى من خلال القيد التالي:

135.000 من د/ مصروف مكافأة خيار الأسهم

135.000 إلى د/ حقوق الملكية - خيارات الأسهم

7/6. المدفوعات على أساس الأسهم المسددة نقداً

- على المنشأة أن تقيس السلع والخدمات المشتراة والالتزامات المتكبدة بالقيمة العادلة للالتزام المذكور. وإلى أن تتم تسوية الالتزام يجب على المنشأة إعادة قياس القيمة العادلة للالتزام في كل تاريخ إعداد للقوائم المالية وفي تاريخ التسوية مع الاعتراف بأية تغيرات في القيمة العادلة في الأرباح أو الخسائر، ويتم إثبات المدفوعات على أساس الأسهم المسددة نقداً بالقيد التالي:

من د/ المصروف

إلى د/ الالتزامات

- على سبيل المثال قد تمنح المنشأة حقوق ارتفاع قيمة الأسهم للعاملين كجزء من حزمة المكافآت المستحقة لهم، والتي يصبح العاملون من خلالها مستحقين لمدفوعات نقدية مستقبلية (بدلاً من أدوات حقوق الملكية)، قائمة على أساس الزيادة في سعر سهم المنشأة عند مستوي معين خلال مدة زمنية معينة، أو قد تمنح المنشأة لعاملها الحق في تلقي مبالغ نقدية

مستقبلية عن طريق منحهم الحق في اسهم (بما في ذلك الأسهم التي يتم إصدارها عند ممارسة خيار الاكتتاب في الأسهم) قابلة للاسترداد، سواء كان ذلك على سبيل الإلزام (على سبيل المثال عند التوقف عن العمل) أو بناء على رغبة العامل.

- على المنشأة أن تعترف بالخدمات المتلقاة، والالتزامات التي يجب عليها سدادها مقابل تلك الخدمات عندما يقدم العاملون الخدمات. على سبيل المثال تستحق بعض حقوق ارتفاع قيمة الأسهم على الفور، ومن ثم لا يلتزم العاملون بإتمام مدة خدمة بعينها لكي يستحقوا السداد النقدي. وفي حالة عدم وجود دليل يؤيد عكس ذلك فعلى المنشأة أن تفترض أن الخدمات المقدمة من قبل العاملين في مقابل ارتفاع قيمة الأسهم قد تم تقديمها بالفعل. ومن ثم يجب على المنشأة أن تعترف على الفور بالخدمات المتلقاة وان تتحمل مسؤولية سداد مقابلها، وإذا لم يحق للعاملين ممارسة حقوق ارتفاع قيمة الأسهم إلا بعد إتمامهم لمدة خدمة معينة، يجب على المنشأة أن تعترف بالخدمات المتلقاة وان تلتزم بسداد مقابلها طالما أن العامل يقدم خدمات أثناء تلك الفترة.

- يتم قياس الالتزام أولاً وفي كل تاريخ لإعداد القوائم المالية إلى أن يتم تسويته بالقيمة العادلة لحقوق ارتفاع قيمة الأسهم، وذلك عن طريق تطبيق نموذج تسعير خيارات الاكتتاب في الأسهم، مع الأخذ في الاعتبار الشروط التي منح حقوق ارتفاع قيمة الأسهم على أساسها، ومدى تقديم العاملين للخدمات حتى ذلك التاريخ. وبالتالي يتم إثبات مصروف مكافأة العاملين (حقوق ارتفاع قيمة الأسهم) بالقيود التالي:

من ح/ مصروف مكافأة العاملين - حقوق ارتفاع قيمة الأسهم

إلى ح/ التزام مكافأة العاملين - حقوق ارتفاع قيمة الأسهم

- والقيد السابق يشير إلى زيادة المصروفات التي تتحملها المنشأة نتيجة منح العاملين لديها حقوق ارتفاع قيمة الأسهم، وفي نفس الوقت سوف تزيد الالتزامات التي تتحملها المنشأة، لأن هذه المكافأة تمثل التزام على المنشأة تجاه العاملين. ويتم حساب مصروف مكافأة العاملين كما يلي:

**مصروف مكافأة العاملين = حقوق ارتفاع قيمة الأسهم الممنوحة × القيمة العادلة للحق ×**  
(تسلسل السنة ÷ عدد السنوات المحددة لاستيفاء الشروط).

**حقوق ارتفاع قيمة الأسهم الممنوحة = عدد الموظفين الذين لم يتركوا العمل خلال مدة**  
استيفاء الشروط × الحقوق الممنوحة لكل عامل.

**تمرين 1:** في 2021/1/1 منحت شركة محمد حمدي 100 حق نتيجة ارتفاع قيمة الأسهم لكل واحد من موظفيها البالغ عددهم 500 عامل بشرط استمرارهم بالشركة حتى 2023/12/31. وفيما يلي البيانات التي توافرت عن حقوق ارتفاع قيمة الأسهم:

1- خلال عام 2021 غادر 35 عامل، وتتوقع الشركة مغادرة 60 عامل خلال العامين 2022، 2023.

2- خلال عام 2022 غادر 40 عامل، وتتوقع الشركة مغادرة 25 خلال عام 2023.

3- خلال عام 2023 غادر 22 عامل الشركة.

4- في 31 ديسمبر 2023 مارس 150 عامل حقوقهم الممنوحة لهم، 140 عامل مارسوا حقوقهم في 31 ديسمبر 2024، بينما مارس باقي العاملين حقوقهم بنهاية 2025.

5- الجدول التالي يوضح البيانات المتعلقة بحقوق ارتفاع قيمة الأسهم:

التاريخ	القيمة العادلة	القيمة الذاتية
2021/12/31	14.40	-
2022/12/31	15.50	-
2023/12/31	18.20	15
2024/12/31	21.40	20
2025/12/31	-	25

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية لحقوق ارتفاع قيمة الأسهم خلال الفترة 2021 - 2025

#### الإجابة

تعتبر حقوق ارتفاع قيمة الأسهم من المدفوعات على أساس الأسهم التي يتم تسويتها نقداً، ويمنح العاملين هذه الحقوق كجزء من حزمة المكافآت الخاصة بهم. وتعتبر حقوق ارتفاع قيمة الأسهم التزام على المنشأة تجاه العاملين. ويتم إعادة قياس القيمة العادلة للالتزام نهاية كل فترة مالية وحتى تاريخ التسوية مع الاعتراف بأية تغيرات في القيمة العادلة في الأرباح أو الخسائر. وبالتالي فإن أية زيادة في الالتزام عن السنوات السابقة تزيد من المصروفات التي تتحملها قائمة الدخل، وأي انخفاض في الالتزام عن السنوات السابقة يخفض من المصروفات المحملة على قائمة الدخل. ومن ثم فعند التعامل مع الحالات المرتبطة بحقوق ارتفاع قيمة الأسهم يتم إعداد جدول من خانتين: الأولى تسمى الالتزام الذي تتحمله المنشأة نتيجة حقوق ارتفاع قيمة الأسهم، والثانية تسمى المصروف الذي يحمل على قائمة الدخل. وفيما يلي توضيح للحالة السابقة:

التاريخ	الالتزام	المصرف
2021	194400	194400
2022	413333	218933
2023	460460	272127
2024	241820	61360=218640- 280000 =
2025	-	40680 = 241820 -282500=
الإجمالي	-	887500

### في 2021/12/31

**مصرف مكافأة العاملين = حقوق ارتفاع قيمة الأسهم الممنوحة × القيمة العادلة للحق ×**  
(تسلسل السنة ÷ عدد السنوات المحددة لاستيفاء الشروط)

$$= 40500 \times 14.40 \text{ جنيه مصري} \times (1 \div 3) = 194400 \text{ جنيه مصري}$$

يلاحظ هنا ما يلي:

- حقوق ارتفاع قيمة الأسهم الممنوحة = عدد الموظفين الذين لم يتركوا العمل خلال مدة استيفاء الشروط × الحقوق الممنوحة لكل عامل = (500 - 95) × 100 = 40500 حق.

- عدد العاملين الذين تركوا العمل عام 2021 يساوي 35 عامل، بالإضافة إلى 60 عامل متوقع مغادرتهم خلال عامي 2022، 2023. وبالتالي يكون إجمالي المغادرين خلال الثلاث سنوات = 35 + 60 = 95 عامل.
- القيمة العادلة للحق في 2021/12/31 تم الحصول عليها من الجدول أسفل التمرين = 14.40 جنيه مصري.
- عدد السنوات المحددة في التمرين هي 3 سنوات، وبالتالي فإن السنة الأولى تمثل 1 من 3.
- يتم إثبات مصروف مكافأة العاملين - حقوق ارتفاع قيمة الأسهم في نهاية السنة الأولى من خلال القيد التالي:  
194400 من ح/ مصروف مكافأة العاملين - حقوق ارتفاع قيمة الأسهم  
194400 إلى ح/ التزام مكافأة العاملين - حقوق ارتفاع قيمة الأسهم
- تكون قيمة المصروفات في السنة الأولى 194400 جنيه مصري، وقيمة الالتزام 194400 جنيه مصري.

### في 2022/12/31

**مصروف مكافأة العاملين = حقوق ارتفاع قيمة الأسهم الممنوحة × القيمة العادلة للحق × (تسلسل السنة ÷ عدد السنوات المحددة لاستيفاء الشروط)**

$$= 40000 \times 15.50 \text{ جنيه مصري} \times (2 \div 3) = 413.333 \text{ جنيه مصري}$$

يلاحظ هنا ما يلي:

- حقوق ارتفاع قيمة الأسهم الممنوحة = عدد الموظفين الذين لم يتركوا العمل خلال مدة استيفاء الشروط × الحقوق الممنوحة لكل عامل = (500 - 100) × 100 = 40000 حق.

- عدد العاملين الذين تركوا العمل عام 2022 يساوي 40 عامل، بالإضافة إلى 25 عامل متوقع مغادرتهم خلال عام 2023. وأن المغادرين عام 2021 = 35 عامل. وبالتالي يكون إجمالي المغادرين = 40 + 25 + 35 = 100 عامل.
- القيمة العادلة للحق في 2022/12/31 تم الحصول عليها من الجدول أسفل التمرين = 15.50 جنيه مصري.
- عدد السنوات المحددة في التمرين هي 3 سنوات، وبالتالي فإن السنة الثانية تمثل 2 من 3.
- الناتج من هذه المعادلة يكون مجموعة السنة الأولى والثانية = 413.333 جنيه مصري، وللحصول على نصيب السنة الثانية فقط = نصيب السنة الأولى والثانية - نصيب السنة الأولى = 413.333 - 199400 = 218.933 جنيه مصري.
- يتم إثبات مصروف مكافأة العاملين - حقوق ارتفاع قيمة الأسهم في نهاية السنة الثانية من خلال القيد التالي:  
218933 من ح/ مصروف مكافأة العاملين - حقوق ارتفاع قيمة الأسهم  
إلى ح/ التزام مكافأة العاملين - حقوق ارتفاع قيمة الأسهم
- تكون قيمة المصروفات في السنة الثانية = 2189333 جنيه مصري وهي عبارة عن الزيادة في الالتزام عن السنوات السابقة (413333-199400)، وتكون قيمة الالتزامات 413333 جنيه مصري.



في 2023/12/31

عند ممارسة الحقوق يجب التفرقة بين الموظفين الذين مارسوا الحقوق والذين لم يمارسوا حقوقهم. فالعاملين الذين مارسوا الحقوق، فإن ما يصرف لهم يعتبر مصروف ويتم حسابه كما يلي:

مصروف ممارسة حقوق ارتفاع قيمة الأسهم = عدد الموظفين الذين مارسوا الحق × عدد الحقوق الممنوحة لكل موظف × القيمة الذاتية للحق.

أما العاملين الذين لم يمارسوا حقوقهم فينشأ عنه التزام، ويتم حسابه على النحو التالي:  
التزام عدم ممارسة حقوق ارتفاع قيمة الأسهم = حقوق ارتفاع قيمة الأسهم الممنوحة للعاملين الذين لم يمارسوا حقهم × القيمة العادلة للحق × (تسلسل السنة ÷ عدد السنوات المحددة لاستيفاء الشروط)

حقوق ارتفاع قيمة الأسهم الممنوحة للعاملين الذين لم يمارسوا حقهم = عدد الموظفين الذين لم يمارسوا حقهم × الحقوق الممنوحة لكل عامل.

في 2023/12/31 مارس 150 من العاملين حقوق ارتفاع قيمة الأسهم الخاصة بهم، هنا يجب التمييز بين الذين مارسوا الحقوق والذين لم يمارسوا الحقوق.

1- التزام عدم ممارسة حقوق ارتفاع قيمة الأسهم = حقوق ارتفاع قيمة الأسهم الممنوحة للعاملين الذين لم يمارسوا حقهم × القيمة العادلة للحق × (تسلسل السنة ÷ عدد السنوات المحددة لاستيفاء الشروط)

$$= 25300 \times 18.20 \times (3 \div 3) = 460460 \text{ جنيه مصري.}$$

2- المصروف الناتج عن زيادة التزام السنة الحالية عن السنوات السابقة = 460460 - 413.333 = 47127 جنيه مصري.

3- مصروف ممارسة حقوق ارتفاع قيمة الأسهم = عدد الموظفين الذين مارسوا الحق × عدد الحقوق الممنوحة لكل عامل × القيمة الذاتية للحق في 2023/12/31.

$$= 150 \times 100 \times 15 = 225000 \text{ جنيه مصري.}$$

4- إجمالي المصروفات = 225000 مصروف ممارسة الحقوق + المصروف الناتج  
عن زيادة التزام السنة الحالية عن السنوات السابقة 47127 = 272127 جنيه  
مصري.

يلاحظ هنا ما يلي:

- حقوق ارتفاع قيمة الأسهم الممنوحة للعاملين الذين لم يمارسوا حقهم = عدد الموظفين الذين لم يمارسوا حقوقهم × الحقوق الممنوحة لكل عامل = 253 × 100 = 25300 حق.
- عدد العاملين الذين تركوا العمل عام 2023 يساوي 22 عامل، وأن المغادرين عام 2022 = 40 عامل، وأن المغادرين عام 2021 = 35 عامل. وبالتالي يكون إجمالي المغادرين = 22 + 40 + 35 = 97 عامل. وبالتالي يكون ممن لهم حق ممارسة حقوقهم = 500 - 97 = 403 عامل.
- عدد العاملين الذين مارسوا حقهم = 150 عامل، وبالتالي يكون عدد العاملين الذين لم يمارسوا حقهم = 403 في عام 2023 - 150 = 253 عامل.
- القيمة العادلة للحق في 2023/12/31 تم الحصول عليها من الجدول أسفل التمرين = 18.20 جنيه مصري.
- عدد السنوات المحددة في التمرين هي 3 سنوات، وبالتالي فإن هذه السنة تمثل 3 من 3.
- الناتج من معادلة التزام عدم ممارسة حقوق ارتفاع قيمة الأسهم يكون مجموعة السنة الأولى والثانية والثالثة = 460460 جنيه مصري،

وللحصول على نصيب السنة الثالثة فقط = نصيب السنة الأولى والثانية  
والثانية- نصيب السنة الأولى والثانية = 460460 - 413333 = 47127  
جنيه مصري.

- يتم إثبات مصروف مكافأة العاملين - حقوق ارتفاع قيمة الأسهم في سنة  
2023 بمبلغ 272217 جنيه مصري (47127 جنيه مصري الزيادة في التزام  
السنة الحالية عن السنوات السابقة + 225000 جنيه مصري مصروف ممارسة  
الحقوق). وفي نفس الوقت يتم سداد ما قيمته 225000 جنيه مصري للعاملين  
الذين مارسوا حقوق المنحة.

272217 من ح/ مصروف مكافأة العاملين - حقوق ارتفاع قيمة الأسهم

إلى مذكورين

225.000 ح/ النقدية

47127 ح/ التزام مكافأة العاملين - حقوق ارتفاع قيمة الأسهم

**في 2024/12/31**

في 2024/12/31 مارس 140 من العاملين حقوق ارتفاع قيمة الأسهم الخاصة بهم، هنا  
يجب التمييز بين الذين مارسوا الحقوق والذين لم يمارسوا الحقوق.

1- التزام عدم ممارسة الحقوق = حقوق ارتفاع قيمة الأسهم الممنوحة للعاملين الذين لم

ي مارسوا حقهم × القيمة العادلة للحق × (تسلسل السنة ÷ عدد السنوات المحددة

لاستيفاء الشروط)

= 21.40 × 11300 = 241820 جنيه مصري.

2- التخفيض الناتج عن انخفاض التزام السنة الحالية عن السنوات السابقة =

241820 - 460460 = - 218640 جنيه مصري.

- 3- مصروف ممارسة الحقوق = عدد الموظفين الذين مارسوا الحق × عدد الحقوق  
الممنوحة لكل عامل × القيمة الذاتية للحق في 2024/12/31.  
= 140 × 100 × 20 = 280.000 جنيه مصري.
- 4- إجمالي المصروفات = 280000 مصروف ممارسة الحقوق - التخفيض الناتج  
عن انخفاض التزام السنة الحالية عن السنوات السابقة 218640 = 61360  
جنيه مصري.

يلاحظ هنا ما يلي:

- حقوق ارتفاع قيمة الأسهم الممنوحة للعاملين الذين لم يمارسوا حقهم = عدد الموظفين الذين لم يمارسوا حقوقهم × الحقوق الممنوحة لكل عامل = 113 × 100 = 11300 حق.
- عدد العاملين الذين مارسوا حقهم = 140 عامل، وبالتالي يكون عدد العاملين الذين لم يمارسوا حقهم = 253 - 140 = 113 عامل.
- القيمة العادلة للحق في 2024/12/31 تم الحصول عليها من الجدول أسفل التمرين = 21.40 جنيه مصري.
- عدد السنوات المحددة في التمرين هي 3 سنوات (2021/1/1 حتى 2023/12/31)، وبما أننا في سنة 2024 لا نقوم بوضع تسلسل للسنوات لان فترة استيفاء الشروط انتهت في 2023.
- الناتج من معادلة التزام عدم ممارسة حقوق ارتفاع قيمة الأسهم يكون مجموعة السنة الأولى والثانية والثالثة والرابعة = 241820 جنيه مصري، وللحصول على نصيب السنة الرابعة فقط = نصيب السنة الأولى والثانية والثالثة والرابعة - نصيب السنة الأولى والثانية والثالثة = 241820 - 460460 = 218640 جنيه مصري.

- يتم إثبات قيد اليومية في نهاية عام 2024 عن طريق ما يلي:  
61360 من ح/ مصروف مكافأة العاملين - حقوق ارتفاع قيمة الأسهم  
61360 إلى ح/ النقدية

### في 2025/12/31

في 2025/12/31 مارس 113 من العاملين حقوق ارتفاع قيمة الأسهم الخاصة بهم، هنا يجب التمييز بين الذين مارسوا الحقوق والذين لم يمارسوا الحقوق.

1- التزام عدم ممارسة الحقوق = حقوق المنحة الممنوحة للعاملين الذين لم يمارسوا حقوقهم × القيمة العادلة للحق × (تسلسل السنة ÷ عدد السنوات المحددة لاستيفاء الشروط)  
= صفر جنيه مصري.

2- التخفيض الناتج عن انخفاض التزام السنة الحالية عن السنوات السابقة = صفر -  
241820 = - 241820 جنيه مصري.

3- مصروف ممارسة الحقوق = عدد الموظفين الذين مارسوا الحق × عدد الحقوق الممنوحة لكل عامل × القيمة الذاتية للحق في 2025/12/31.  
= 282500 = 25 × 100 × 113 جنيه مصري.

4- إجمالي المصروفات = 282500 مصروف ممارسة الحقوق - التخفيض الناتج عن انخفاض التزام السنة الحالية عن السنوات السابقة 241820 = 40680 جنيه مصري.

يلاحظ هنا ما يلي:

- حقوق ارتفاع قيمة الأسهم الممنوحة للعاملين الذين لم يمارسوا حقوقهم = عدد الموظفين الذين لم يمارسوا حقوقهم × الحقوق الممنوحة لكل عامل = صفر × 10 = صفر

- عدد العاملين الذين مارسوا حقهم = 113 عمال، وبالتالي يكون عدد العاملين الذين لم يمارسوا حقهم = صفر عامل.
- يتم إثبات قيد اليومية في نهاية عام 2025 عن طريق ما يلي:  
من المذكورين

241820 د/ التزام - مكافأة العاملين - حقوق ارتفاع قيمة الأسهم

40680 د/ مصروف مكافأة العاملين - حقوق ارتفاع قيمة الأسهم

282500 إلى د/ النقدية

يلاحظ من القيد السابق أنه تم إقفال حساب التزام مكافأة العاملين - حقوق ارتفاع قيمة الأسهم بمبلغ 241820 جنيه مصري، وفي نفس الوقت تم سداد مبلغ 282500 نقداً للعاملين الذين مارسوا حقوقهم، وكذلك الاعتراف بمصروف قدره 40680 جنيه مصري.

#### 8/6. المدفوعات على أساس الأسهم التي يمكن تسويتها مقابل الأسهم أو النقد

تسمح بعض معاملات الدفع على أساس الأسهم للمنشأة أو للموظف خيار تسوية المعاملة أما نقداً أو عن طريق إصدار أدوات حقوق ملكية:

أ- بالنسبة للمدفوعات على أساس الأسهم التي تمنح شروطها الطرف الآخر حق اختيار السداد إما نقداً أو عن طريق إصدار أدوات حقوق ملكية، تكون المنشأة بذلك قد منحت الطرف المذكور أداة مالية مركبة تتضمن مكون دين (أي حق الطرف الآخر في طلب السداد نقداً) ومكون حقوق ملكية (أي حق الطرف الآخر في طلب السداد في شكل أدوات حقوق ملكية بدلاً عن النقد). وبالنسبة للمعاملات التي تكون بها أطراف بخلاف العاملين، والتي يتم فيها قياس القيمة العادلة للسلع والخدمات بشكل مباشر، يجب على المنشأة أن تقيس مكون حقوق الملكية في الأداة المالية المركبة عن طريق الفرق بين القيمة العادلة للسلع أو الخدمات المتلفة والقيمة العادلة لمكون الدين في تاريخ تلقي السلع والخدمات. بالنسبة للمعاملات الأخرى

بما في ذلك المعاملات التي تتم مع العاملين، على المنشأة أنتقيس القيمة العادلة للأداة المالية المركبة في تاريخ القياس، مع الأخذ في الاعتبار الأحكام والشروط التي منحت على أساسها الحقوق في الدفع نقداً أو بأدوات حقوق الملكية.

ب- بالنسبة للمدفوعات على أساس الأسهم التي تمنح شروطها المنشأة حق اختيار السداد إما نقداً أو عن طريق إصدار أدوات حقوق ملكية، فعلي المنشأة تسوية المعاملة نقداً إذا كان للمنشأة ممارسة سابقة أو سياسة معلنة للدفع نقداً - أي أنها تدفع بوجه عام نقداً - عندما يطلب الطرف الآخر السداد نقداً. بخلاف ذلك يجب على المنشأة تسوية المعاملة على أنها تسديد في شكل أسهم.

**تمرين 1:** في 2020/10/1 منحت شركة العوض أحد موظفيها الحق في أن يختار 24.000 سهم أو أن يستلم دفعة نقدية تعادل 20.000 سهم. وهذا الحق يمنح بشرط استمرار الموظف في العمل لمدة 3 سنوات من تاريخ المنح. وفي تاريخ المنح قدرت الشركة القيمة العادلة لبديل حقوق الملكية 4.50 جنيه مصري لكل سهم. وسعر السهم السوقي للشركة في 2020/10/1 كان يبلغ 5.20 جنيه مصري للسهم، وفي نهاية سبتمبر 2022 كان يبلغ 6.10 جنيه مصري.

### المطلوب توضيح المعالجة المحاسبية للحالة السابقة

#### الإجابة

يتضح من الحالة السابقة أن الموظف هو من يملك خيار تسوية المعاملة السابقة، وبالتالي ففي هذه الحالة تصدر المنشأة أداة مالية مركبة تشتمل على بديل حقوق الملكية الذي يمثل زيادة في حقوق الملكية وبديل التسوية النقدية الذي يمثل التزام على الشركة. ويتم الحصول على مكون حقوق الملكية عن طريق البواقي الناتجة من الفرق بين القيمة العادلة لبديل حقوق الملكية في تاريخ المنح والقيمة العادلة للبديل النقدي في تاريخ المنح. وتتم المعالجة السابقة كما يلي:

1- القيمة العادلة لبديل حقوق الملكية = الأسهم الممنوحة له × القيمة العادلة لبديل حقوق الملكية في تاريخ المنح = 24.000 سهم × 4.50 = 108.000 جنيه مصري.

2- القيمة العادلة للبديل النقدي = الأسهم الممنوحة له × السعر السوقي للسهم في تاريخ المنح = 20.000 سهم × 5.20 = 104.000 جنيه مصري.

3- مكون حقوق الملكية = 108.000 - 104.000 = 4000 جنيه مصري.

**وتقوم المنشأة بإجراء القيود التالية في 30 سبتمبر 2022:**

1- مكون حقوق الملكية = 4000 × (3/1) = 1.333

1.333 من د/ مصروف مكافأة خيار الأسهم

1.333 إلى د/ حقوق الملكية - خيارات الأسهم

2- مكون الدين يتم إعادة قياس مكون الدين في نهاية السنة المالية بالقيمة العادلة

= 40.667 = (3/1) × 6.10 × 20.000

40.667 من د/ مصروف مكافأة العاملين

40.667 إلى د/ التزام مكافأة العاملين

**تمرين 2:** في 1 أبريل 2026 منحت شركة ABC أحد المديرين لديها حق الاختيار بين

24.00 سهم أو أن يستلم دفعة نقدية تعادل 2000 سهم في تاريخ التسوية في 31 مارس

2028 بشرط استمرار المدير في العمل لمدة سنتين من تاريخ المنح. وفي تاريخ المنح

قدرت الشركة القيمة العادلة لبديل حقوق الملكية 5.50 جنيه مصري لكل سهم. وسعر

السهم السوقي للشركة في 1 أبريل 2026 كان يبلغ 6.10 جنيه مصري للسهم، وفي 31

مارس 2027 كان يبلغ 6.90 جنيه مصري. المطلوب توضيح المعالجة المحاسبية للحالة

السابقة



### الإجابة

يتضح من الحالة السابقة أن الموظف هو من يملك خيار تسوية المعاملة السابقة، وبالتالي ففي هذه الحالة تصدر المنشأة أداة مالية مركبة تشتمل على بديل حقوق الملكية الذي يمثل زيادة في حقوق الملكية وبديل التسوية النقدية الذي يمثل التزام على الشركة. ويتم الحصول على مكون حقوق الملكية عن طريق البواقي الناتجة من الفرق بين القيمة العادلة لبديل حقوق الملكية في تاريخ المنح والقيمة العادلة للبديل النقدي في تاريخ المنح. وتتم المعالجة السابقة كما يلي:

- 4- القيمة العادلة لبديل حقوق الملكية = الأسهم الممنوحة له × القيمة العادلة لبديل حقوق الملكية في تاريخ المنح = 2400 سهم × 5.50 = 13200 جنيه مصري.
- 5- القيمة العادلة للبديل النقدي = الأسهم الممنوحة له × السعر السوقي للسهم في تاريخ المنح = 2000 سهم × 6.10 = 12200 جنيه مصري.
- 6- مكون حقوق الملكية = 13200 - 12200 = 1000 جنيه مصري.

وتقوم المنشأة بإجراء القيود التالية في 31 مارس 2027:

- 1- مكون حقوق الملكية =  $1000 \times (2/1) = 500$   
500 من د/ مصروف مكافأة خيار الأسهم  
500 إلى د/ حقوق الملكية - خيارات الأسهم
- 2- مكون الدين يتم إعادة قياس مكون الدين في نهاية السنة المالية بالقيمة العادلة  
 $6900 = 2000 \times 6.90 \times (2/1) = 6900$   
6900 من د/ مصروف مكافأة العاملين  
6900 إلى د/ التزام مكافأة العاملين

## 9/6. الإفصاحات المتعلقة بالمدفوعات على أساس الأسهم

- 1- يجب على المنشأة الإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي القوائم المالية من فهم طبيعة ومدى الترتيبات القائمة على المدفوعات على أساس الأسهم التي كانت قائمة أثناء الفترة.
- 2- يجب على المنشأة الإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي القوائم المالية من فهم كيفية تحديد القيمة العادلة للسلع والخدمات المستلمة أو القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة خلال الفترة.
- 3- يجب على المنشأة الإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي القوائم المالية من فهم أثر معاملات الدفع على أساس الأسهم على أرباح المنشأة أو خسائرها عن الفترة المالية وعلى مركزها المالي.

## 10/6. خلاصة الفصل

تتاول هذا الفصل أهداف ونطاق والمصطلحات المرتبطة بالمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (2) الخاص بالمدفوعات على أساس الأسهم، والمعالجة المحاسبية للمدفوعات على أساس الأسهم المسددة في شكل أسهم، والمعالجة المحاسبية للمدفوعات على أساس الأسهم التي يتم تسويتها نقداً، والمعالجة المحاسبية للمعاملات التي يمكن تسويتها مقابل الأسهم أو النقد. وبنهاية الفصل تم التعرف على الإفصاحات التي يجب على المنشأة الالتزام بها عند الدفع على أساس الأسهم.

### تطبيقات الفصل السابع

1- يتم قياس العمليات التي تحصل فيها المنشأة على سلع أو خدمات من أطراف خارجية (أطراف بخلاف العاملين) مقابل الدفع أو السداد على أساس الأسهم باستخدام

أ	نموذج تاريخ المنح	ب	نموذج التكلفة
ج	نموذج تاريخ الخدمة أو الشراء	د	لا شيء مما سبق

2- يتم قياس العمليات التي تحصل فيها المنشأة على خدمات من العاملين مقابل الدفع أو السداد على أساس الأسهم باستخدام

أ	نموذج تاريخ المنح	ب	نموذج التكلفة
ج	نموذج تاريخ الخدمة أو الشراء	د	لا شيء مما سبق

3- صدر المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (2) الخاص بالمدفوعات على أساس الأسهم عام

أ	2008	ب	2004
ج	2009	د	لا شيء مما سبق

4- تم شراء معدات قيمتها العادلة تقدر بحوالي 50.000 جنيه مصري من شركة الأصدقاء مقابل إصدار 10.000 سهم للمورد، وبلغت القيمة الاسمية للسهم 2 جنيه مصري، بينما بلغت قيمته العادلة 5.5 جنيه مصري. فإن قيمة المعدات في تاريخ الشراء وفقا للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (2) الخاص بالمدفوعات على أساس الأسهم تكون:

أ	50.000 جنيه مصري	ب	20.000 جنيه مصري
ج	55.000 جنيه مصري	د	لا شيء مما سبق

5- شراء معدات قيمتها الدفترية تقدر بحوالي 70.000 جنيه مصري من شركة الكواكب مقابل إصدار 15.000 سهم للمورد، وبلغت القيمة الاسمية للسهم 3 جنيه مصري، بينما بلغته قيمته العادلة 6 جنيه مصري. فإن قيمة المعدات في تاريخ الشراء وفقا للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (2) الخاص بالمدفوعات على أساس الأسهم تكون:

أ	70.000 جنيه مصري	ب	90.000 جنيه مصري
ج	30.000 جنيه مصري	د	لا شيء مما سبق

توافرت لديك البيانات التالية بخصوص حقوق الخيار الممنوحة للعاملين في منشأة المالك:

- في 1 يناير 2021 قامت منشأة المالك بمنح 100 خيار سهم لكل واحد من موظفيها البالغ عددهم 150 موظف بشرط استمرارهم في العمل حتى ديسمبر 2023.

- القيمة العادلة لكل حق خيار 9 جنيه مصري في تاريخ المنح
- خلال عام 2021 غادر 20 موظف الشركة وقدرت الشركة نسبة الموظفين الذين قد يتركوا العمل خلال السنوات الثلاث 20%. عام 2022 غادر 25 موظف الشركة وقدرت الشركة أن نسبة الموظفين الذين قد يتركوا العمل خلال السنوات الثلاث 25%. عام 2023 غادر 10 موظفين الشركة.

المطلوب الإجابة على الأسئلة (6- 9):

6- مصروف مكافأة خيار الأسهم التي ستعترف به المنشأة في عام 2021

أ	32.000 جنيه مصري	ب	63.000 جنيه مصري
ج	36.000 جنيه مصري	د	لا شيء مما سبق

7- مصروف مكافأة خيار الأسهم التي ستعترف به المنشأة في عام 2022

أ	31500 جنيه مصري	ب	36.000 جنيه مصري
ج	67500 جنيه مصري	د	لا شيء مما سبق

8- مصروف مكافأة خيار الأسهم التي ستعترف به المنشأة في عام 2023

أ	85500 جنيه مصري	ب	18.000 جنيه مصري
ج	67500 جنيه مصري	د	لا شيء مما سبق

9- قيمة رأس مال الأسهم العادية التي يتم إصدارها عند ممارسة الحقوق في

2023/12/31

أ	36.000 جنيه مصري	ب	85500 جنيه مصري
ج	67500 جنيه مصري	د	لا شيء مما سبق

في 2021/1/1 منحت شركة محمد حمدي 100 حق نتيجة ارتفاع قيمة الأسهم لكل واحد من موظفيها البالغ عددهم 800 عامل بشرط استمرارهم بالشركة حتى 2023/12/31. وفيما يلي البيانات التي توافرت عن حقوق ارتفاع قيمة الأسهم:

- خلال عام 2021 غادر 35 عامل، وتتوقع الشركة مغادرة 60 عامل خلال العامين 2022، 2023.

- خلال عام 2022 غادر 40 عامل، وتتوقع الشركة مغادرة 25 خلال عام 2023.

- خلال عام 2023 غادر 22 عامل الشركة.

- في 31 ديسمبر 2023 مارس 150 عامل حقوقهم الممنوحة لهم، 140 عامل مارسوا حقوقهم في 31 ديسمبر 2024، بينما 413 موظف المتبقين مارسوا حقوقهم بنهاية 2025. والجدول التالي يوضح البيانات المتعلقة بحقوق ارتفاع قيمة الاسهم:

التاريخ	القيمة العادية	القيمة الذاتية
2021/12/31	14	-
2022/12/31	15	-
2023/12/31	18	15
2024/12/31	21	20
2025/12/31	-	25

فالمطلوب الإجابة على الأسئلة (10-16):

10- مصروف مكافأة العاملين المعترف به في قائمة الدخل عام 2021

أ	ب	ج
329.000 جنيه مصري	ب	932.000 جنيه مصري
239.000 جنيه مصري	د	لا شيء مما سبق

11- رصيد التزامات مكافأة العاملين في قائمة المركز المالي عام 2022

أ	ب	ج
329.000 جنيه مصري	ب	700.000 جنيه مصري
371.000 جنيه مصري	د	لا شيء مما سبق

12- مصروف مكافأة العاملين المعترف به في قائمة الدخل عام 2023

أ	371.000 جنيه مصري	ب	151900 جنيه مصري
ج	520400 جنيه مصري	د	لا شيء مما سبق

13- رصيد التزامات مكافأة العاملين في قائمة المركز المالي عام 2023

أ	995400 جنيه مصري	ب	700.000 جنيه مصري
ج	767300 جنيه مصري	د	لا شيء مما سبق

14- مصروف مكافأة العاملين المعترف به في قائمة الدخل عام 2024

أ	371.000 جنيه مصري	ب	151900 جنيه مصري
ج	289100 جنيه مصري	د	لا شيء مما سبق

15- مصروف مكافأة العاملين المعترف به في قائمة الدخل عام 2025

أ	371.000 جنيه مصري	ب	151900 جنيه مصري
ج	289100 جنيه مصري	د	لا شيء مما سبق

16- رصيد التزامات مكافأة العاملين في قائمة المركز المالي عام 2025

أ	995400 جنيه مصري	ب	صفر جنيه مصري
ج	767300 جنيه مصري	د	لا شيء مما سبق

إجابة تطبيقات الفصل السادس

السؤال	الإجابة الصحيحة
1	ج
2	أ
3	ب
4	أ
5	ب
6	ج
7	أ
8	ب
9	ب
10	أ
11	ب
12	ج
13	أ
14	ب
15	ج
16	ب



## **الفصل السابع**

### **المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (3)**

#### **اندماج الأعمال**

#### **Business Combinations**

## الفصل السابع

### المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (3)

### اندماج الأعمال

#### الأهداف التعليمية للفصل:

بعد دراسة هذا الفصل يجب أن يكون الطالب قادراً على ما يلي:

- 1- التعرف على المفاهيم المرتبطة باندماج الأعمال.
- 2- فهم المعالجة المحاسبية لاندماج الأعمال بطريقة الاستحواذ أو الشراء.
- 3- فهم المعالجة المحاسبية لاندماج الأعمال المرحلي.
- 4- التعرف على الإفصاحات المتعلقة باندماج الأعمال.

## عناصر الفصل:

- 1/7. مقدمة الفصل.
- 2/7. هدف المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (3) الخاص باندماج الأعمال.
- 3/7. نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (3) الخاص باندماج الأعمال.
- 4/7. المصطلحات مرتبطة باندماج الأعمال.
- 5/7. طريقة الاستحواذ أو الشراء للمحاسبة عن اندماج الأعمال.
- 6/7. حالات عملية شاملة.
- 7/7. المحاسبة عن الاندماج المرحلي.
- 8/7. الإفصاحات المرتبطة باندماج الأعمال.
- 9/7. خلاصة الفصل.

## 1/7. مقدمة

يعتبر نمو الشركات من أهم معايير النجاح في الوقت الحالي، ولذلك ترغب معظم الشركات في تحقيق البقاء والنمو من خلال زيادة حصتها السوقية وتنويع أعمالها. وتحاول الشركات زيادة حصتها السوقية أما عن طريق التوسع الخارجي من خلال إضافة خطوط إنتاج جديدة، والتوسع في حجم الفروع، والتوسع الجغرافي، أو عن طريق عمليات الاندماج مع شركات أخرى قائمة. وبالتالي تعتبر عمليات الاندماج أحد الوسائل التي تعتمد عليها شركات الأعمال في عمليات التوسع وزيادة الحصة السوقية.

وقد تناولت معايير المحاسبة الدولية عمليات اندماج الأعمال من خلال معيار المحاسبة الدولي رقم (22) الخاص باندماج الأعمال، والذي صدر عن لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) عام 1983، ولكن مع التطورات التي طرأت على معايير المحاسبة الدولية تم وضع المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (3) الخاص باندماج الأعمال والمقترح استبداله بمعيار المحاسبة الدولي رقم (22) على جدول أعمال مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) في يوليو 2001. وفي عام 2004 تم إصدار المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (3) الخاص باندماج الأعمال ليحل محل معيار المحاسبة الدولي رقم (22). وفي عام 2008 تم إجراء تعديلات على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (3) الخاص باندماج الأعمال، وأصبح ساري المفعول بداية من عام 2009، وهذه التعديلات من شأنها تعزيز وتبني مفهوم القيمة العادلة من خلال اعتماد طريقة الاستحواذ أو الشراء Acquisition Method عند المحاسبة عن اندماج الأعمال وإلغاء طريقة توحيد المصالح.

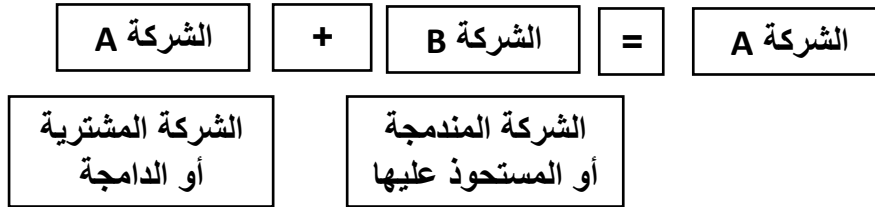
هذا، وتجدر الإشارة إلى أن طريقة توحيد المصالح تقوم على فرضية مفادها أن المساهمين في الشركة المندمجة (الشركة المستحوذ عليها أو الشركة المشتراة) يرغبون في نقل الأصول والخصوم إلى الشركة الدامجة (الشركة المشترية) بالقيمة الدفترية لها وليس بالقيمة العادلة أو السوقية. وفي هذه الحالة ينظر لعملية الاندماج باعتبارها عملية ضم لأصول وخصوم الشركتين المندمجتين بالقيمة

الدفترية، وليس باعتبارها شراء لاصافي أصول الشركة المندمجة بقيمتها السوقية العادلة، وبالتالي لا تظهر شهرة نتيجة عملية الاندماج.

وبالتالي فإن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (3) والخاص باندماج الأعمال سوف يعتمد على طريقة الاستحواذ أو الشراء فقط عند المحاسبة عن عمليات اندماج الأعمال، وذلك بغرض تعزيز الملائمة والموثوقية والقدرة على مقارنة المعلومات المحاسبية التي تقدمها الشركة الدامجة (الشركة المشتريّة) حول اندماج الأعمال وتأثيراته في بياناتها المالية. ويمكن أن يأخذ اندماج الأعمال أحد الأشكال التالية:

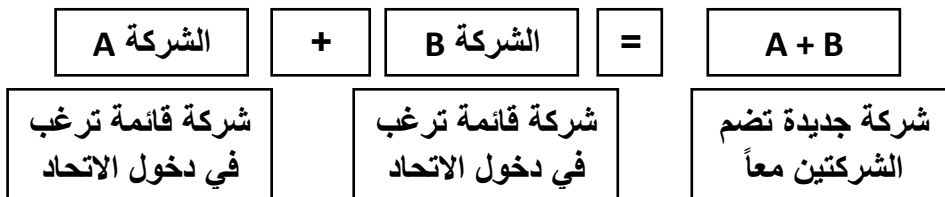
### الاندماج Merger

يحدث الاندماج عندما تقوم إحدى الشركات (الشركة المشتريّة أو الدامجة) بشراء أو تملك شركة أخرى (الشركة المندمجة أو المستحوذ عليها) مع زوال الشخصية الاعتبارية والقانونية (تصفية) للشركة التي تم تملكها (الشركة المندمجة) وانتقال أصولها والتزاماتها إلى الشركة المشتريّة (الشركة الدامجة). والشكل التالي يوضح عملية الاندماج



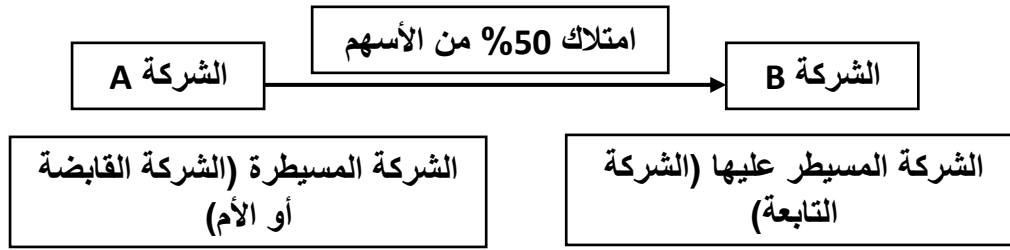
### التوحيد Consolidation

يحدث التوحيد عند تأسيس شركة جديدة تنتقل إليها أصول والتزامات شركتين أو أكثر مما يؤدي إلى زوال الشخصية الاعتبارية والقانونية (تصفية) للشركات الداخلة في التوحيد أو الاتحاد. والشكل التالي يوضح عملية التوحيد



## السيطرة Acquisitions

تمثل السيطرة قيام شركة ما بتملك أكثر من نصف حقوق التصويت في شركة أخرى (عادة من خلال شراء أكثر من نصف أسهمها) مما يعطيها القدرة على إدارة السياسات المالية والتشغيلية في تلك الشركة من أجل الحصول على منافع من أنشطتها. ولكن مع بقاء الشركة المسيطر عليها قائمة ولا يتم تصفيتها، حيث تسمى الشركة المسيطرة بالشركة الأم أو القابضة والشركة المسيطر عليها بالشركة التابعة ولكل منهما شخصية قانونية واعتبارية منفصلة. والشكل التالي يوضح مفهوم السيطرة



### 2/7. هدف المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (3) الخاص باندماج الأعمال

يهدف هذا المعيار إلى تعزيز الملائمة والموثوقية والقدرة على مقارنة المعلومات المحاسبية التي تقدمها الشركة الدامجة أو المشتريّة حول اندماج الأعمال وتأثيراته في بياناتها المالية.

### 3/7. نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (3) الخاص باندماج الأعمال

يتناول المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (3) الخاص باندماج الأعمال النقاط التالية:

- طريقة المحاسبة عن اندماج الأعمال.
- القياس المبدئي للأصول والالتزامات المحددة المستحوذ عليها والالتزامات المحتملة التي تنشأ نتيجة تطبيق القيمة العادلة.
- كيفية معالجة أي زيادة تنشأ في حصة الشركة الدامجة أو المشتريّة من صافي الأصول المستحوذ عليها عند اندماج الأعمال عن تكلفة الاندماج أو الاستحواذ.
- المحاسبة عن الشهرة والأصول غير الملموسة المستحوذ عليها في اندماج الأعمال.

ولا ينطبق هذا المعيار على ما يلي:

- تأسيس مشروع مشترك؛ أي لا ينطبق على شركات الأعمال التي يتم شراؤها معاً لتأسيس مشروع مشترك.
- مجموعة من الشركات أو الأعمال الخاضعة للسيطرة المشتركة.

4/7. المصطلحات المرتبطة بالمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (3) الخاص باندماج الأعمال

المصطلح	التفسير
اندماج الأعمال	عبارة عن معاملة أو حدث تحصل من خلاله الشركة المشتريّة أو الدامجة على السيطرة على واحد أو أكثر من نشاط الأعمال بالشركة المندمجة أو المشتراة.
الشركة المندمجة (المشتراة)	هي الشركة التي تكتسب الشركة الدامجة (المشتريّة) السيطرة عليها ضمن عملية الاندماج.
الشركة الدامجة (المشتريّة)	هي الشركة التي تكتسب السيطرة على الشركة المندمجة.
طريقة الاستحواذ (الشراء أو الاقتناء)	طريقة تقوم من خلالها الشركة المشتريّة أو الدامجة بشراء صافي أصول الشركة المندمجة أو المشتراة وتعترف في حساباتها بالأصول والالتزامات المشتراة بالقيمة العادلة لها، كما تعترف بأية أصول غير ملموسة

<p>والتزامات محتملة قد تنشأ بشرط أن تكون قابلة للقياس بموثوقية.</p>	
<p>هي ذلك الجزء من الأرباح أو الخسائر وصافي الأصول الذي لم تمتلكه الشركة المشتري سواء بشكل مباشر أو غير مباشر. فعلي سبيل المثال إذا تمكنت الشركة المشتري أو الدامجة من شراء 80% من أسهم الشركة المندمجة، في هذه الحالة تكون حقوق الأقلية 20%.</p>	<p><b>حقوق الأقلية</b></p>
<p>هي القدرة على التحكم في السياسات المالية والتشغيلية لشركة أخرى بغرض تحقيق منافع من أنشطتها.</p>	<p><b>السيطرة</b></p>
<p>هي القيمة التي يتم بموجبها تبادل أصل أو تسوية التزام بين أطراف لديهم الرغبة في التبادل ويتعاملون بإرادة حرة.</p>	<p><b>القيمة العادلة</b></p>

#### 5/7. طريقة الاستحواذ أو الشراء أو الاقتناء

يتطلب المعيار أن تتم المحاسبية عن كافة اندماجات الأعمال بطريقة الاستحواذ أو الشراء أو الاقتناء. وهي طريقة تقوم من خلالها الشركة المشتري أو الدامجة بشراء صافي أصول الشركة المندمجة أو المشتراة وتعترف في حساباتها بالأصول والالتزامات المشتراة بالقيمة العادلة لها، كما تعترف بأية أصول غير ملموسة والتزامات محتملة قد تنشأ بشرط أن تكون قابلة للقياس بموثوقية. وتتمثل خطوات تطبيق هذه الطريقة فيما يلي:



- 1- تحديد وتعريف الشركة المشتريّة (الدامجة).
- 2- قياس تكلفة الاندماج أو الاستحواذ (سعر الشراء).
- 3- قياس القيمة العادلة لصافي أصول المنشأة المندمجة (المستحوذ عليها).
- 4- حساب نصيب الشركة الدامجة في صافي أصول الشركة المندمجة.
- 5- حساب حقوق الأقلية أو الحقوق غير المسيطر عليها.
- 6- حساب الشهرة.
- 7- إعداد المركز المالي الموحد أو المجمع.

#### أولاً: تحديد الشركة المشتريّة (الدامجة)

الشركة المشتريّة (الدامجة) هي الشركة التي تكتسب السيطرة على الشركة المندمجة. وقد أوضح المعيار عدة مؤشرات يمكن من خلالها تحديد الشركة المشتريّة أو الدامجة، يتمثل أهمها فيما يلي:

- 1- عادة ما تكون الشركة المشتريّة أو الدامجة هي الشركة التي تقوم بتحويل النقدية أو تحمل الالتزامات، لأن أي اندماج للأعمال يتم من خلال تحويل النقدية أو تحمل الالتزامات.
- 2- عادة ما تكون الشركة المشتريّة أو الدامجة هي الشركة التي تقوم بإصدار الأسهم لإتمام عملية الاندماج.
- 3- عادة ما تكون الشركة المشتريّة أو الدامجة هي الشركة التي يكون حجمها النسبي أكبر من الشركة الأخرى.
- 4- عادة ما تكون الشركة المشتريّة أو الدامجة هي الشركة التي تسيطر إدارتها السابقة على الكيان المجمع.
- 5- عادة ما تكون الشركة المشتريّة أو الدامجة هي الشركة التي يحتفظ مالكوها بالقدرة على ترشيح أو تعيين أو عزل أغلبية أعضاء مجلس الإدارة في الكيان المجمع.

### ثانياً: قياس تكلفة الاندماج أو الاستحواذ أو الاقتناء (سعر الشراء)

تقوم الشركة المشترية أو الدامجة بقياس تكلفة الاندماج أو الاستحواذ أو الاقتناء عن طريق تحديد القيمة العادلة للمقابل المادي المدفوع أو المحول بواسطتها في تاريخ الاستحواذ أو الشراء؛ وهو ذلك التاريخ الذي تحصل فيه الشركة المشترية (الدامجة) على السيطرة الفعلية على الشركة المندمجة أو المشتراة. وقد تحصل الشركة المشترية (الدامجة) على السيطرة على الشركة المشتراة (المندمجة) بعدة طرق، يتمثل أهمها:

- أ- من خلال النقدية المدفوعة سواء كانت متاحة لدى الشركة المشترية (الدامجة) أو عن طريق الاقتراض لتمويل عملية الاندماج.
- ب- من خلال تحمل التزامات عن الشركة المندمجة أو المشتراة.
- ت- من خلال إصدار أدوات حقوق ملكية.
- ث- من خلال توفير أكثر من نوع من المقابل المادي.

هذا، وتعتبر التكاليف التي تتحملها الشركة المشترية أو الدامجة لتنفيذ اندماج الأعمال مثل رسوم البحث ورسوم الاستشارات والرسوم القانونية والمحاسبية ورسوم التقييم والرسوم المهنية الأخرى أو الرسوم الاستشارية والتكاليف الإدارية العمومية بما في ذلك إنشاء إدارة داخلية للاندماج أو الشراء تكاليف تحمل على قائمة الدخل في الفترة التي تم فيها تحمل التكاليف واستلام الخدمات باستثناء تكاليف إصدار الأوراق المالية للديون أو لحقوق الملكية التي تخصم من القيمة العادلة للأسهم المصدرة؛ أي يتم خصمها من رأس المال. والمعالجة السابقة للتكاليف المتعلقة بإتمام عملية الاندماج أو الاستحواذ تم اعتمادها من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية عام 2009، وهذه المعالجة تختلف عن المعالجة الواردة في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (3) الخاص باندماج الأعمال الصادر عن عام 2004، والتي كانت تعتبر التكاليف المتعلقة بإتمام عملية الاندماج أو الاستحواذ جزء من تكلفة الاندماج أو الاستحواذ.

**تمرين 1:** اشترت شركة مالك 90% من أسهم شركة مليكة بمبلغ 8000.000 مليون جنيه مصري نقداً. المطلوب: إعداد قيد اليومية اللازم لإثبات تكلفة الاندماج أو الشراء أو الاقتناء في دفاتر شركة مالك

### الإجابة

الشركة المشترية أو الدامجة = شركة مالك

الشركة المندمجة أو المشترأة = شركة مليكة

تكلفة الاندماج أو الشراء = 8000.000 جنيه مصري

طريقة السداد = نقداً

بناء على ما تقدم، فإن استثمارات الشركة المشترية ستزيد بمبلغ 8000.000 جنيه مصري، كما يترتب على زيادة الاستثمارات انخفاض النقدية لديها، وبالتالي سيكون قيد اليومية في دفاتر الشركة المشترية (شركة مالك) كما يلي:

8000.000 من ح/ الاستثمارات في شركة مليكة

8000.0000 إلى ح/ النقدية

**تمرين 2:** اشترت شركة النور 80% من أسهم شركة السحر بمبلغ 10.000.000 مليون جنيه مصري تم تمويلها عن طريق سداد 1000.000 جنيه مصري نقداً، والباقي عن طريق الحصول قرض طويل الأجل. المطلوب: إعداد قيد اليومية اللازم لإثبات تكلفة الاندماج أو الشراء أو الاقتناء في دفاتر شركة النور

### الإجابة

الشركة المشترية أو الدامجة = شركة النور

الشركة المندمجة أو المشترأة = شركة السحر

تكلفة الاندماج أو الشراء = 10.000.000 جنيه مصري

طريقة السداد = نقداً بمبلغ 1000.0000 جنيه مصري، وقرض طويل الأجل بمبلغ 9000.000 جنيه مصري.

بناء على ما تقدم، فإن استثمارات الشركة المشتري ستزيد بمبلغ 10.000.000 جنيه مصري، كما يترتب على زيادة الاستثمارات انخفاض النقدية لديها بمبلغ 1000.000 جنيه مصري، وزيادة القروض طويلة الأجل بمبلغ 9000.000 جنيه مصري، وبالتالي سيكون قيد اليومية في دفاتر الشركة المشتري (شركة النور) كما يلي:

10.000.000 من ح/ الاستثمارات في شركة السحر

إلى مذكورين

1000.000 ح/ النقدية

9000.000 ح/ القروض طويلة الأجل

**تعرين 3:** اشترت الشركة (س) 100% من أسهم الشركة (ص)، وقد قامت الشركة (س) بإصدار 40.000 سهم من أسهمها قيمتها الاسمية 2 جنيه مصري والقيمة السوقية 5 جنيه مصري للسهم مقابل شراء جزء من أسهم الشركة (ص)، وتم شراء الجزء الثاني من الأسهم نقداً بمبلغ 50.000 جنيه مصري مع العلم بان هناك مبلغ قدره 7000 مصاريف إصدار الأسهم المستخدمة في تمويل عملية الشراء، وأن مصاريف الاستشارات المحاسبية بلغت 12.000 جنيه مصري، ورسوم التقييم بلغت 8000 جنيه مصري. المطلوب: إعداد قيود اليومية اللازمة لإثبات تكلفة الاندماج أو الشراء أو الاقتناء في دفاتر الشركة (س)

#### الإجابة

الشركة المشتري أو الدامجة = الشركة (س)

الشركة المندمجة أو المشتراة = الشركة (ص)

تكلفة الاندماج أو الشراء = 250.000 جنيه مصري.

طريقة السداد = إصدار أسهم ونقداً

1- تكلفة الأسهم المصدرة بالقيمة العادلة = عدد الأسهم المصدرة × القيمة العادلة للسهم

$$= 40.000 \text{ سهم} \times 5 \text{ ج/للسهم الواحد} = 200.000 \text{ جنيه مصري}$$

2- السداد نقداً = 50.000 جنيه مصري

وبالتالي تكون تكلفة الشراء أو الاندماج = 200.000 + 50.000 = 250.000 جنيه مصري

بناء على ما تقدم، فإن استثمارات الشركة المشترية ستزيد بمبلغ 250.000 جنيه مصري، كما يترتب على زيادة الاستثمارات زيادة رأس المال بمبلغ 200.000 جنيه مصري، وانخفاض النقدية بمبلغ 50.000 جنيه مصري، وبالتالي سيكون قيد اليومية في دفاتر الشركة المشترية (س) كما يلي:

250.000 من ح/ الاستثمارات في الشركة (ص)

إلى مذكورين

200.000 ح/ رأس المال

50.000 ح/ النقدية

كما يمكن كتابة القيد بالشكل التالي، حيث يطلق على الفرق بين القيمة الاسمية للسهم وسعر بيعه برأس المال الإضافي 3 (5-2)، وهو مسمي بديل لعلاوة إصدار الأسهم.

250.000 من ح/ الاستثمارات في الشركة (ص)

إلى مذكورين

80.000 ح/ رأس المال (2 × 40.000)

120.000 ح/ رأس المال الإضافي (3 × 40.000)

50.000 ح/ النقدية

يلاحظ من التمرين السابق أن مصاريف إصدار الأسهم المستخدمة في تمويل عملية الشراء والبالغة 7000 جنيه مصري، ومصاريف الاستشارات المحاسبية البالغة 12.000 جنيه مصري، ومصاريف التقييم البالغة 8.000 جنيه مصري لا تعتبر جزء من تكلفة الاندماج أو الشراء أو الاقتناء. ولكن مصاريف إصدار الأسهم تخصم من قيمة الأسهم المصدرة، وبالتالي يتم تخفيض رأس المال بقيمة هذه المصاريف بالقيود التالي:

7000 من د/ رأس المال

7000 إلى د/ النقدية

أما مصاريف الاستشارات المحاسبية البالغة 12.000 جنيه مصري، ومصاريف التقييم البالغة 8.000 جنيه مصري تحمل على قائمة الدخل خلال الفترة بالقيود التالي:

من مذكورين

12.000 د/ مصاريف الاستشارات المحاسبية

8.000 د/ مصاريف التقييم

20.000 إلى د/ النقدية

**تمرين 4:** حصلت الشركة (س) على 100% من أسهم الشركة (ع) مقابل إصدار 100.000 سهم عادي جديد تقدر القيمة العادلة للسهم 2.5 جنيه مصري، وتقدر الأتعاب المهنية المقترنة بعملية الشراء من أتعاب للمحامين والرسوم الإدارية الأخرى 20.000 جنيه مصري، وتقدر تكاليف إصدار الأسهم 10.000 جنيه مصري. المطلوب حساب تكلفة الاندماج أو الشراء.

#### الإجابة

الشركة المشتريّة أو الدامجة = شركة (س)

الشركة المندمجة أو المشتراة = شركة (ع)

تكلفة الاندماج أو الشراء = 250.000 جنيه مصري.

طريقة السداد = إصدار أسهم

تكلفة الأسهم المصدرة بالقيمة العادلة = عدد الأسهم المصدرة × القيمة العادلة للسهم

= 100.000 سهم × 2.5 ج/للسهم الواحد = 250.000 جنيه مصري

تكاليف الشراء أو الاندماج الأخرى = 20.000 جنيه مصري، وهذه التكاليف لا تعتبر جزء من تكلفة الاندماج إنما تحمل على قائمة الدخل كمصروف، وذلك طبقاً للمعالجة الواردة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في 2009. ويتم إثباتها بالقيود التالي:

20.000 من د/ مصاريف الأتعاب المهنية

20.000 إلى د/ النقدية

ويلاحظ من التمرين السابق أن مصاريف طباعة وإصدار الأسهم المستخدمة في تمويل عملية الشراء والبالغه 10.000 جنيه مصري لا تعتبر جزء من تكلفة الاندماج أو الشراء إنما تخصم من قيمة الأسهم المصدرة، وبالتالي يتم تخفيض رأس المال بقيمة هذه المصاريف بالقيود التالي:

10.000 من د/ رأس المال

10.000 الي د/ النقدية

**ثالثاً: قياس القيمة العادلة لصادفي أصول المنشأة المندمجة أو المشتراة (المستحوذ عليها)**

تعترف الشركة المشترية في تاريخ الاستحواذ أو الاندماج بأصول والتزامات الشركة المندمجة، وكذلك التزاماتها المحتملة بالقيمة العادلة في تاريخ الاقتناء أو الشراء باستثناء الأصول غير المتداولة المحتفظ بها بغرض البيع والعمليات غير المستقرة (المتوقفة)، حيث يتم قياسها بالقيمة العادلة ناقص تكاليف البيع المقدرة، وذلك طبقاً للمعيار الدولي لإعداد

التقارير المالية رقم (5) الخاص بالأصول غير المتداولة المحتفظ بها بغرض البيع والعمليات غير المستقرة (المتوقفة). وبالتالي يجب على الشركة المشترية أو الدامجة في تاريخ الاستحواذ أو الاندماج قياس ما يلي بالقيمة العادلة:

- 1- الأصول الملموسة المحددة التي يتوقع أن تحقق منافع مستقبلية للشركة المشترية، ويمكن قياس تلك المنافع بموثوقية وعلى أساس قيمتها العادلة.
- 2- الالتزامات المحددة التي يمكن تحديد قيمتها العادلة بسهولة.
- 3- الأصول غير الملموسة والالتزامات المحتملة مدى توافر لدى الشركة القدرة على قياس القيمة العادلة لها بشكل يعتمد عليه.

وفي هذا السياق، يتطلب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (3) الخاص باندماج الأعمال الاعتراف بالالتزامات المحتملة نتيجة اندماج الأعمال حينما يمكن قياس القيمة العادلة لها بشكل يعتمد عليه، كما أوضح المعيار أن المنشأة المشترية أو الدامجة يجب عليها الاعتراف بالالتزامات المحتملة في تاريخ الاندماج أو الشراء، حتى لو لم يكن من المتوقع حدوث تدفق خارج للمنافع الاقتصادية لتسوية الالتزام. وبعد الاعتراف المبدئي وإلى أن تتم تسوية تلك الالتزامات أو إلغائها أو انتهاء هذا الالتزام تقيس الشركة المشترية أو الدامجة الالتزام المحتمل الذي تم الاعتراف به عند اندماج الأعمال بالقيمة الأعلى بين القيمتين التاليتين:

- القيمة التي كان يجب الاعتراف بها بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (37) الخاص بالمخصصات والأصول والالتزامات المحتملة.
- القيمة المعترف بها مبدئياً ناقصاً منها الاستهلاك التراكمي المعترف به بموجب متطلبات المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (15) الخاص بالإيراد من العقود من العملاء.



كما أوضح المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (3) الخاص باندماج الأعمال أن الشركة المشتريّة يجب عليها الاعتراف بالأصول غير الملموسة - بشكل منفصل عن الشهرة - كأصول للشركة المندمجة أو المستحوذ عليها إذا:

- كانت تستوفي تعريف الأصول غير الملموسة الوارد في معيار المحاسبة الدولي رقم (38) الخاص بالأصول غير الملموسة.

- كان يمكن قياس القيمة العادلة لها في تاريخ الاستحواذ أو الاندماج بموثوقية.

- كانت المنافع الاقتصادية المحتملة سوف تتدفق إلى الشركة المشتريّة.

بناء على ما سبق، يمكن قياس القيمة العادلة لاصول الشركة المندمجة أو المستحوذ عليها من خلال المعادلة التالية:

$$\text{القيمة العادلة لأصول الشركة المندمجة} - \text{القيمة العادلة للالتزامات والالتزامات المحتملة للشركة المندمجة}$$

**تمرين 1:** اشترت شركة السيسي 70% من أسهم شركة هلال بمبلغ 120.000 جنيه مصري، وقد ظهرت الميزانيات عند الاندماج كما يلي: بلغت أصول شركة السيسي 350.000 جنيه مصري، كما بلغت الالتزامات 50.000 جنيه مصري، وحقوق الملكية 300.000 جنيه مصري. أما أصول والالتزامات شركة هلال يوضحها الجدول التالي:

شركة هلال		البيان
القيمة العادلة	القيمة الدفترية	
85.000	70.000	النقدية
45.000	40.000	المخزون
130.000	120.000	السيارات

94.000	90.000	المدينون
<b>354.000</b>	<b>320.000</b>	<b>مجموع الأصول</b>
54.000	250.000	الدائنون
	50.000	راس المال
	20.000	أرباح محتجزة
	<b>320.000</b>	<b>مجموع الالتزامات وحقوق الملكية</b>

المطلوب: حساب صافي أصول الشركة المندمجة أو المشتراة (شركة هلال)

### الإجابة

صافي أصول الشركة المندمجة بالقيمة العادلة = القيمة العادلة لأصول الشركة

المندمجة - القيمة العادلة للالتزامات والالتزامات المحتملة للشركة المندمجة

$$54.000 - (94.000 + 130.000 + 45.000 + 85.000) =$$

$$= 54.000 - 254.000 = 300.000 \text{ جنيه مصري.}$$

### تمرين 2:

اشترت شركة الزغبى 80% من أسهم شركة السحر بمبلغ 100.000 جنيه مصري، ونتج

عن عملية الشراء اندماج شركة السحر في شركة الزغبى، وقد ظهرت الميزانيتين عند

الاندماج كما يلي:

شركة السحر	شركة الزغبى	البيان
100.000	100.000	البضاعة
100.000	400.000	الأثاث
-	100.000	استثمارات في شركة السحر
<b>200.000</b>	<b>600.000</b>	<b>مجموع الأصول</b>
50.000	50.000	الدائنون
	550.000	رأس المال
	<b>600.000</b>	<b>مجموع الالتزامات وحقوق الملكية</b>

وقد توافرت لديك البيانات التالية:

- القيمة العادلة لبضاعة شركة السحر 150.000 جنيه مصري، والقيمة العادلة لأثاث شركة السحر 110.000 جنيه مصري.
- هناك التزام محتمل لدى شركة السحر تقدر قيمته العادلة 20.000 جنيه مصري، كما يوجد لدى شركة السحر براءة اختراع تقدر قيمتها العادلة 10.000 جنيه مصري.

المطلوب: حساب صافي أصول الشركة المندمجة (شركة السحر)

#### الإجابة

صافي أصول الشركة المندمجة بالقيمة العادلة = القيمة العادلة لأصول الشركة

المندمجة - القيمة العادلة للالتزامات والالتزامات المحتملة للشركة المندمجة

= (البضاعة + الأثاث + براءة الاختراع كأصل غير ملموس) - (الدائنون + الالتزام المحتمل)

$$(20.000 + 50.000) - (10.000 + 110.000 + 150.000) =$$
$$200.000 = 70.000 - 270.000 = \text{جنيه مصري.}$$

يلاحظ هنا أنه تم الاعتراف بالالتزام المحتمل لدى الشركة المندمجة والبالغ قيمته 20.000 جنيه مصري، كما تم الاعتراف ببراءة الاختراع البالغ قيمتها 10.000 جنيه مصري كأصل غير ملموس لدى الشركة المندمجة أو المشتراة وفقاً لمتطلبات المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (3) الخاص باندماج الأعمال.

#### رابعاً: حساب نصيب الشركة الدامجة في صافي أصول الشركة المندمجة

بعد تحديد القيمة العادلة لصافي أصول الشركة المندمجة أو المشتراة يتم تحديد نصيب الشركة المشتريّة أو الدامجة في صافي هذه الأصول، وهنا يجب التفرقة بين حالتين:

الحالة الأولى: إذا كانت الشركة المشتريّة أو الدامجة مستحوذة على 100% من الشركة

#### المندمجة

في هذه الحالة يكون نصيب الشركة المشتريّة أو الدامجة = صافي أصول الشركة المندمجة أو المشتراة  $\times 100\%$

الحالة الثانية: إذا كانت الشركة المشتريّة أو الدامجة مستحوذة على نسبة من الشركة

#### المندمجة

في هذه الحالة يكون نصيب الشركة المشتريّة أو الدامجة = صافي أصول الشركة المندمجة أو المشتراة  $\times$  النسبة المحددة.

**تمرين 1:** اشترت الشركة (س) 100% من أسهم الشركة (ص) بمبلغ 50.000 جنيه مصري، وكانت القيمة العادلة لصافي أصول الشركة المندمجة أو المشتراة 70.000 جنيه مصري، والقيمة العادلة للالتزامات والالتزامات المحتملة 50.000 جنيه مصري. المطلوب: حساب نصيب الشركة (س) في صافي أصول الشركة (ص) المقيمة بالقيمة العادلة.

### الإجابة

**صافي أصول الشركة (ص) بالقيمة العادلة = القيمة العادلة لأصول الشركة المندمجة -**  
القيمة العادلة للالتزامات والالتزامات المحتملة للشركة المندمجة  
 $= 70.000 - 50.000 = 20.000$  جنيه مصري.

**نصيب الشركة المشتريّة (س) = صافي أصول الشركة المندمجة أو المشتراة (ص) ×**  
**100%**

$$= 20.000 \times 100\% = 20.000 \text{ جنيه مصري.}$$

**تمرين 2:** اشترت الشركة (س) 80% من أسهم الشركة (ص) بمبلغ 60.000 جنيه مصري، وكانت القيمة العادلة لصافي أصول الشركة المندمجة أو المشتراة 100.000 جنيه مصري، والقيمة العادلة للالتزامات والالتزامات المحتملة 30.000 جنيه مصري. المطلوب:  
حساب نصيب الشركة (س) في صافي أصول الشركة (ص).

### الإجابة

**صافي أصول الشركة المندمجة بالقيمة العادلة = القيمة العادلة لأصول الشركة**  
المندمجة - القيمة العادلة للالتزامات والالتزامات المحتملة للشركة المندمجة  
 $= 100.000 - 30.000 = 70.000$  جنيه مصري.

**نصيب الشركة المشتريّة (س) = صافي أصول الشركة المندمجة أو المشتراة (ص) ×**  
**80%**

$$= 70.000 \times 80\% = 56.000 \text{ جنيه مصري.}$$

### خامساً: حساب حقوق الأقلية

يجب على الشركة المشترية أو الدامجة عند اندماج الأعمال قياس حقوق الأقلية أو الحصص غير المسيطر عليها في الشركة المندمجة أو المستحوذ عليها في تاريخ الاقتناء أو الشراء. ويمكن حساب حقوق الأقلية أو الحصص غير المسيطر عليها بأحدي الطريقتين التاليتين:

1- على أساس القيمة العادلة لحقوق الأقلية.

2- على أساس نسبة حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة المندمجة أو المشترية المقيمة بالقيمة العادلة. وهنا يجب التفريق بين حالتين:

الحالة الأولى: إذا كانت الشركة المشترية أو الدامجة مستحوذة على 100% من

#### الشركة المندمجة

في هذه الحالة لا يوجد حقوق للأقلية لأن الشركة المشترية استحوذت على 100% من أسهم الشركة المندمجة

الحالة الثانية: إذا كانت الشركة المشترية أو الدامجة مستحوذة على نسبة من الشركة

#### المندمجة

في هذه الحالة يكون:

1- نصيب الشركة المشترية أو الدامجة = صافي أصول الشركة المندمجة أو المشترية × النسبة المحددة.

2- نصيب حقوق الأقلية = صافي أصول الشركة المندمجة أو المشترية × مكمّل نسبة الشركة المشترية أو الدامجة.

**تمرين 1:** قامت شركة الهند بشراء 85% من أسهم شركة النوران، وتبلغ القيمة العادلة لصافي أصول شركة النوران في تاريخ الشراء 40.000 جنيه مصري علماً بأن القيمة العادلة لحقوق الأقلية تبلغ 4000 جنيه مصري.

المطلوب:

- 1- حساب حقوق الأقلية على أساس القيمة العادلة لحقوق الأقلية.
- 2- حساب حقوق الأقلية على أساس نسبتها في القيمة العادلة لصافي أصول الشركة المشتراة أو المندمجة.
- 3- بافتراض أن شركة الهند استحوذت على 100% من أسهم شركة النوران، فما قيمة حقوق الأقلية على أساس نسبتها في القيمة العادلة لصافي أصول الشركة المندمجة أو المشتراة.

الإجابة

أولاً: حقوق الأقلية على أساس القيمة العادلة لحقوق الأقلية

حقوق الأقلية على أساس القيمة العادلة لها = 4000 جنيه مصري  
نصيب الشركة المشتريّة في صافي أصول الشركة المشتراة = 40.000 - 4000 =  
36000 جنيه مصري.

ثانياً: حساب حقوق الأقلية على أساس نسبتها في القيمة العادلة لصافي أصول الشركة المشتراة.

1- نصيب الشركة المشتريّة في صافي أصول الشركة المشتراة = القيمة العادلة لصافي

أصول الشركة المشتراة أو المندمجة × نسبة الشراء

$$= 40.000 \times 85\% = 34000 \text{ جنيه مصري}$$

2- حقوق الأقلية = القيمة العادلة لصافي أصول الشركة المشتراة أو المندمجة × مكمل

$$\text{نسبة الشراء} = 40.000 \times 15\% = 6000 \text{ جنيه مصري}$$

ثالثاً: بافتراض أن الشركة الهند استحوذت على 100% من أسهم شركة النوران،

فما قيمة حقوق الأقلية على أساس نسبتها في القيمة العادلة لصافي أصول الشركة

المندمجة أو المشتراة.

في هذه الحالة لا توجد حقوق للأقلية لأن الشركة المشتريّة (الهند) استحوذت على 100% من أسهم الشركة المشترية أو المندمجة (النوران). وبالتالي يكون نصيب الشركة المشتريّة في صافي أصول الشركة المشترية أو المندمجة =  $40.000 \times 100\% = 40.000$  جنيه مصري.

#### سادساً: حساب الشهرة

تعترف الشركة المشتريّة أو الدامجة بالشهرة كأصل في تاريخ الاندماج أو الاستحواذ أو الاقتناء، وتقاس بالزيادة في تكلفة الاندماج أو الاستحواذ أو الاقتناء عن نصيب الشركة المشتريّة في صافي أصول الشركة المندمجة المقيمة بالقيمة العادلة في تاريخ الاندماج أو الاستحواذ أو الاقتناء، وهذا ما يُعرف بالشهرة الموجبة. أما إذا كانت تكلفة الاندماج أقل من نصيب الشركة المشتريّة في صافي أصول الشركة المندمجة المقيمة بالقيمة العادلة في تاريخ الاندماج أو الاستحواذ يظهر ما يسمى بالشهرة السالبة أو الشراء بأسعار مخفضة. والمعادلة التالية توضح طريقة حساب الشهرة

الشهرة = تكلفة الاندماج أو الاستحواذ - نصيب الشركة الدامجة أو المشتريّة في القيمة العادلة لصافي أصول المنشأة المندمجة أو المشترية.

#### والفرق الناتج من المعادلة السابقة يكون أحد الاحتمالين التاليين:

- أ- إذا كان الفرق موجب فإنه يمثل شهرة ويظهر ضمن الأصول في ميزانية الكيان المجمع.
- ب- إذا كان الفرق سالب فإنه يجب مراجعة تقديرات القيم العادلة للأصول والالتزامات المحددة والالتزامات المحتملة للشركة المندمجة أو المشترية للتأكد من عدم وجود أخطاء، وكذلك مراجعة قياس تكلفة الاندماج أو الشراء أو الاقتناء. وإذا تبين صحة الحسابات السابقة فإن هذا الفرق يعتبر خصم ناتج عن مهارة وخبرة الشركة المشتريّة في التفاوض، ويقفل مباشرة في قائمة الدخل.



يتم القياس اللاحق للشهرة؛ أي في تاريخ إعداد القوائم المالية اللاحقة للاستحواذ أو الاندماج بالتكلفة مطروحاً منها مجمع خسائر انخفاض القيمة. ويجب إجراء اختبار انخفاض قيمة الشهرة مرة سنوياً على الأقل، ويمكن أكثر من مرة سنوياً إذا كان هناك أحداث وظروف تشير إلى احتمالية انخفاض قيمة الشهرة، وذلك طبقاً لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (36) الخاص بانخفاض قيمة الأصول.

### سابعاً: إعداد المركز المالي الموحد

بعد الانتهاء من الخطوات السابقة يتم إعداد المركز المالي المجمع أو الموحد على النحو التالي:

- 1- يتم جمع رصيد أصول الشركة المشترية أو الدامجة مع القيمة العادلة لأصول الشركة المندمجة، مع مراعاة تخفيض قيمة النقدية للشركة المشترية أو الدامجة إذا كانت تقوم بتمويل عملية الشراء عن طريق النقدية.
- 2- يتم جمع رصيد التزامات الشركة المشترية أو الدامجة مع القيمة العادلة للالتزامات الشركة المندمجة، مع مراعاة زيادة قيمة القروض طويلة الأجل للشركة المشترية أو الدامجة إذا كانت تقوم بتمويل عملية الشراء عن طريق القروض طويلة الأجل.
- 3- يتم وضع رصيد حقوق الملكية للشركة المشترية أو الدامجة فقط في المركز المالي الموحد، مع مراعاة زيادة رأس المال للشركة المشترية أو الدامجة إذا كانت تقوم بتمويل عملية الشراء عن طريق إصدار الأسهم، كما يجب تخفيض رأس المال بمصاريف إصدار الأسهم.
- 4- إذا كان الفرق الناتج عند مقارنة تكلفة الشراء أو الاندماج مع نصيب الشركة المشترية في صافي أصول الشركة المندمجة المقيمة بالقيمة العادلة في تاريخ الاندماج أو الاستحواذ موجب يظهر ما يعرف باسم الشهرة الموجبة ضمن الأصول في قائمة المركز المالي الموحدة.

5- يظهر ضمن الالتزامات في المركز المالي الموحد ما يسمى حقوق الأقلية أو الحقوق غير المسيطر عليها.

والجدول التالي يوضح ملخص للمركز المالي الموحد بناء على النقاط السابقة

البيان	الشركة الدامجة	الشركة المندمجة	المركز المالي الموحد
النقدية	الرصيد	القيمة العادلة	الرصيد + القيمة العادلة - النقدية المدفوعة من الشركة المشتريّة
باقي الأصول	الرصيد	القيمة العادلة	الرصيد + القيمة العادلة
الشهرة	-	-	القيمة العادلة للشهرة
مجموع الأصول			
الدائون	الرصيد	القيمة العادلة	الرصيد + القيمة العادلة
قروض طويلة الأجل	-	-	القروض طويلة الأجل
راس المال	الرصيد	القيمة العادلة	رصيد الشركة المشتريّة + رأس المال المصدر - تكلفة إصدار الأسهم
حقوق الأقلية	-	-	القيمة العادلة لحقوق الأقلية
الالتزامات وحقوق الملكية			

6/7. حالات عملية شاملة

الحالة العملية الأولى:

في 2020/1/1 اشترت شركة الولاء 60% من أسهم شركة الدبركي بمبلغ 70.000 جنيه مصري نقداً، وقد ظهرت الميزانيات عند الاندماج كما يلي (بالقيمة الدفترية):

البيان	شركة الولاء	شركة الدبركي
النقدية	150.000	40.000
المخزون	50.000	50.000
المعدات	50.000	10.000
الأثاث	20.000	50.000
<b>مجموع الأصول</b>	<b>270.000</b>	<b>150.000</b>
الدائنون	70.000	50.000
رأس المال	200.000	100.000
<b>مجموع الالتزامات وحقوق الملكية</b>	<b>270.000</b>	<b>150.000</b>

وقد توافرت لديك البيانات التالية:

- القيمة العادلة لأصول شركة الدبركي كانت كما يلي: 50.000، 60.000، 15.000، 50.000 جنيه مصري على التوالي، وبلغت القيمة العادلة للدائنون 60.000 جنيه مصري.
- الطريقة المستخدمة لاندماج الأعمال هي طريقة الشراء أو الاستحواذ أو الاقتناء.

المطلوب:

1- قيود اليومية اللازمة لإثبات ما تقدم.

2- إعداد المركز المالي الموحد أو المجمع.

### الإجابة

1- الشركة المشترية = هي شركة الولاء، حيث اشترت 60% من أسهم شركة الدبركي  
بمبلغ 70.000 جنيه مصري نقداً.

2- تكلفة الاندماج أو الشراء = 70.000 جنيه مصري تم سدادها نقداً؛ أي أنه تم تمويل عملية الشراء عن طريق النقدية. ويتم خصم 70.000 من رصيد النقدية في المركز المالي الموحد أو المجمع.

3- حساب صافي أصول الشركة المشترية أو المندمجة

= القيمة العادلة للأصول - القيمة العادلة للالتزامات والالتزامات المحتملة  
= 60.000 - (50.000 + 15.000 + 60.000 + 50.000)  
= 60.000 - 175.000 = 115.000 جنيه مصري.

4- نصيب الشركة المشترية أو الدامجة في صافي أصول الشركة المشترية أو

### المندمجة

= صافي أصول الشركة المشترية أو المندمجة × نسبة الشراء  
= 60% × 115.000 = 69000 جنيه مصري.

5- حقوق الأقلية

= صافي أصول الشركة المشترية أو المندمجة × مكمل نسبة الشراء  
= 40% × 115.000 = 46000 جنيه مصري.

= تظهر ضمن الالتزامات وحقوق الملكية في المركز المالي الموحد

### 6- حساب الشهرة

تتم المقارنة بين تكلفة الشراء ونصيب الشركة المشتري في صافي أصول الشركة المشتراة أو المندمجة، وتحسب وفق المعادلة التالية:

= تكلفة الشراء أو الاندماج - نصيب الشركة المشتري أو الدامجة في صافي أصول الشركة المشتراة أو المندمجة = 70.000 - 69.000 = 1000 جنيه مصري.

= تظهر ضمن الأصول في قائمة المركز المالي الموحد

### 7- إعداد المركز المالي الموحد

البيان	الولاء	الدبركي	المركز المالي الموحد
النقدية	150.000	50.000	50.000 + 150.000 = 130.000 = 70.000 -
المخزون	50.000	60.000	= 60.000 + 50.000 = 110.000
المعدات	50.000	15.000	= 15.000 + 50.000 = 65.000
الأثاث	20.000	50.000	= 50.000 + 20.000 = 70.000
الشهرة	-	-	1000
مجموع الأصول	270.000	-	376.000
الدائنون	70.000	60.000	= 60.000 + 70.000 = 130.000
راس المال	200.000	-	200.000 =
حقوق الأقلية	-	-	46.000 =
مجموع الالتزامات وحقوق الملكية	270.000	-	376.000

قيود اليومية:

**1- قيد إثبات الشراء**

70.000 من ح/ الاستثمارات في شركة الدبركي

70.000 إلى ح/ النقدية

**2- قيد انتقال أصول وخصوم شركة الدبركي إلى شركة الولاء**

من مذكورين

50.000 ح/ النقدية

60.000 ح/ المخزون

15.000 ح/ المعدات

50.000 ح/ الأثاث

**1000 ح/ الشهرة**

إلى مذكورين

70.000 ح/ الاستثمارات في الشركة العربية

60.000 ح/ الدائنون

**46000 ح/ حقوق الأقلية**

انتقال الأصول إلى شركة الولاء يترتب عليه زيادة الأصول، وبالتالي تظهر في الجانب المدين. كما أن انتقال الالتزامات إلى شركة الولاء يترتب عليه زيادة الالتزامات، وبالتالي تظهر في الجانب الدائن. ويتم إقفال حساب الاستثمارات في شركة الدبركي في هذا القيد، وبالتالي يظهر في الجانب الدائن.

الحالة العملية الثانية:

استحوذت شركة المالك التجارية على 70% من الأسهم العادية لشركة ملكية بمبلغ 7500 جنيه مصري نقداً، وذلك في أول يناير 2020. وكانت الميزانية الملخصة لكل من الشركتين في تاريخ الاستحواذ كما يلي:

بيان	شركة المالك	شركة ملكية
الأصول الحالية	82000	20.000
الاستثمارات في شركة ملكية	7500	
إجمالي الأصول	89500	20.000
حقوق الملكية	60.000	12.000
الخصوم الحالية	29500	8.000
إجمالي الخصوم وحقوق الملكية	89500	20.000

فاذا علمت ما يلي:

- 1- القيمة العادلة للأصول الحالية لشركة ملكية تقدر بـ 24000 جنيه مصري.
- 2- القيمة العادلة للالتزامات الحالية لشركة ملكية تقدر بـ 8000 جنيه مصري.

المطلوب: بيان نتائج عملية الاندماج من خلال المركز المالي الموحد

الإجابة

- 1- الشركة المشتريّة = هي شركة مالك، حيث اشترت 70% من أسهم شركة ملكية بمبلغ 7500 جنيه مصري نقداً.

2- تكلفة الاندماج أو الشراء = 7500 جنيه مصري. وبالتالي يتم حذف قيمة الاستثمارات في شركة مليكة عند إعداد المركز المالي الموحد بدلاً من تخفيض قيمة الأصول بهذا المبلغ.

### 3- حساب صافي أصول الشركة المشتراة أو المندمجة

= القيمة العادلة للأصول - القيمة العادلة للالتزامات والالتزامات المحتملة  
= 24.000 - 8.000 = 16.000 جنيه مصري

4- نصيب الشركة المشترية أو الدامجة في صافي أصول الشركة المشتراة أو المندمجة

= صافي أصول الشركة المشتراة أو المندمجة × نسبة الشراء  
= 16.000 × 70% = 11200 جنيه مصري.

### 5- حقوق الأقلية

= صافي أصول الشركة المشتراة أو المندمجة × مكمل نسبة الشراء  
= 16.000 × 30% = 4800 جنيه مصري.  
= تظهر ضمن الالتزامات وحقوق الملكية في المركز المالي الموحد

### 6- حساب الشهرة

تتم المقارنة بين تكلفة الشراء ونصيب الشركة المشترية في صافي أصول الشركة المشتراة أو المندمجة، وتحسب وفق المعادلة التالية:  
= تكلفة الشراء أو الاندماج - نصيب الشركة المشترية أو الدامجة في صافي أصول الشركة المشتراة أو المندمجة  
= 7500 - 11200 = 3700 جنيه مصري.  
= تقفل مباشرة في حساب الأرباح والخسائر باعتبارها مكسب ناتج عن قدرة الشركة المشترية على التفاوض والشراء بسعر منخفض.



7- المركز المالي الموحد

بيان	شركة المالك	شركة مليكة	المركز المالي الموحد
الأصول الحالية	82000	24.000	24000 + 82000 = 106.000 =
استثمارات في شركة مليكة	7500	-	-
<b>الإجمالي</b>	<b>89500</b>		<b>106.000</b>
حقوق الملكية	60.000		3700 + 60.000 = 63700 =
الخصوم الحالية	29500	8.000	37500
حقوق الأقلية	-	-	4800
<b>الإجمالي</b>	<b>89500</b>		<b>106000</b>

يلاحظ من الجدول السابق:

- 1- أن قيمة الاستثمارات في شركة مليكة تم حذفها عند إعداد المركز المالي الموحد، لأنها تقابل المبلغ المدفوع للشراء والذي كان يتم تخفيض قيمة الأصول به.
- 2- أن قيمة الشهرة السالبة والناجمة عن قدرة المنشأة المشتريّة في التفاوض تم إضافتها لحقوق المساهمين، لأن هذه القيمة تقفل في قائمة الدخل كمكسب، ثم ترحل إلى الأرباح المحتجزة، وبالتالي تزيد من قيمة حقوق المساهمين أو الملاك.

الحالة العملية الثالثة

في 2015/1/1 اشترت شركة النور كامل أسهم شركة الحمد مقابل إصدار 50.000 سهم من اسمها بقيمة اسمية 3 جنيه مصري، وسداد 50.000 جنيه مصري نقداً. وقد ظهرت قائمة المركز المالي للشركتين عند الاندماج كما يلي:

شركة الحمد		شركة النور	البيان
القيمة العادلة	القيمة الدفترية		
60.000	60.000	200.000	النقدية
60.000	40.000	140.000	البضاعة
90.000	80.000	200.000	المباني
30.000	20.000	40.000	الأثاث
<b>240.000</b>	<b>200.000</b>	<b>580.000</b>	<b>الإجمالي</b>
100.000	50.000	80.000	الدائون
	150.000	500.000	راس المال
	<b>200.000</b>	<b>580.000</b>	<b>الإجمالي</b>

وقد توافرت لديك البيانات التالية:

- القيمة العادلة للسهم 5 جنيه مصري.
- مصاريف إصدار الأسهم تبلغ 5.000 جنيه مصري.

المطلوب:

1- قيود اليومية اللازمة لإثبات ما تقدم.

2- إعداد المركز المالي الموحد أو المجموع.

### الإجابة

1- الشركة المشترية = هي شركة النور، حيث اشترت جميع أسهم شركة الحمد.

2- تكلفة الاندماج أو الشراء = 300.000 جنيه مصري، وتم تمويل عملية الشراء

عن طريق إصدار الأسهم والنقدية المتاحة لدي الشركة المشترية (النور).

أ- قيمة الأسهم المصدرة = عدد الأسهم المصدرة × القيمة العادلة للسهم

$$= 5 \times 50.000 = 250.000 \text{ جنيه مصري.}$$

= في المركز المالي الموحد سوف تزيد قيمة رأس المال بقيمة الأسهم المصدرة

والبالغة 250.000 جنيه مصري، ويتم تخفيض رأس المال بتكاليف الإصدار

البالغة 5000 جنيه مصري.

ب- النقدية المدفوعة = 50.000 جنيه مصري.

= في المركز المالي الموحد يتم تخفيض النقدية بمبلغ 50.000 جنيه مصري

المدفوعة لشراء أسهم شركة الحمد، كما يتم تخفيض النقدية بمصاريف إصدار

الأسهم البالغة 5000 جنيه مصري.

تكلفة الاندماج أو الشراء = 250.000 + 50.000 = 300.000 جنيه مصري.

### 3- حساب صافي أصول الشركة المشترية أو المندمجة

= القيمة العادلة للأصول - القيمة العادلة للالتزامات والالتزامات المحتملة

$$= 100.000 - (30.000 + 90.000 + 60.000 + 60.000) =$$

$$= 100.000 - 240.000 = 140.000 \text{ جنيه مصري.}$$

4- نصيب الشركة المشتريّة أو الدامجة في صافي أصول الشركة المشتراة أو

المندمجة

= صافي أصول الشركة المشتراة أو المندمجة × نسبة الشراء

$$= 140.000 \times 100\% = 140.000 \text{ جنيه مصري.}$$

5- حقوق الأقلية

= لا يوجد حقوق للأقلية لأن شركة النور استحوذت على 100% من أسهم شركة

الحمد.

6- حساب الشهرة

تتم المقارنة بين تكلفة الشراء ونصيب الشركة المشتريّة في صافي أصول الشركة المشتراة أو المندمجة، وتحسب وفق المعادلة التالية:

= تكلفة الشراء أو الاندماج - نصيب الشركة المشتريّة أو الدامجة في صافي أصول الشركة المشتراة أو المندمجة

$$= 300.000 - 140.000 = 160.000 \text{ جنيه مصري.}$$

= تظهر ضمن الأصول في قائمة المركز المالي الموحد

7- إعداد المركز المالي الموحد

البيان	النور	الحمد	المركز المالي الموحد
النقدية	200.000	60.000	$- 60.000 + 200.000 =$ $= 5000 - 50.000$ <b>205.000</b>
البضاعة	140.000	60.000	$= 60.000 + 140.000 =$ <b>200.000</b>
المباني	200.000	90.000	$= 90.000 + 200.000 =$ <b>290.000</b>
الأثاث	40.000	30.000	$= 30.000 + 40.000 =$ <b>70.000</b>
الشهرة	-	-	<b>160.000</b>
مجموع الأصول	<b>580.000</b>	<b>240.000</b>	<b>925.000</b>
الدائنون	80.000	100.000	$= 100.000 + 80.000 =$ <b>180.000</b>
رأس المال	500.000	-	$250.000 + 500.000 =$ $745.000 = 5000 -$
مجموع الالتزامات وحقوق الملكية	<b>580.000</b>		<b>925.000</b>

قيود اليومية:

**1- قيد إثبات الشراء**

300.000 من ح/ الاستثمارات في شركة الحمد

إلى مذكورين

250.000 ح/ رأس المال

50.000 ح/ النقدية

**2- قيد انتقال أصول وخصوم شركة الحمد الى شركة النور**

من مذكورين

60.000 ح/ النقدية

60.000 ح/ البضاعة

90.000 ح/ المباني

30.000 ح/ الأثاث

160.000 ح/ الشهرة

إلى مذكورين

300.000 ح/ الاستثمارات في شركة الحمد

100.000 ح/ الدائنون

**3- قيد تخفيض رأس المال بقيمة مصاريف إصدار الأسهم**

5000 من ح/ رأس المال

5000 إلى ح/ النقدية

الحالة العملية الرابعة:

في 2019/1/1 اشترت شركة الزغبي 80% من أسهم شركة السحر بمبلغ 250.000 جنيه مصري نقداً، ونتج عن عملية الشراء اندماج شركة السحر في شركة الزغبي، وقد ظهرت الميزانيتين عند الاندماج كما يلي:

البيان	الزغبي	السحر
البضاعة	200.000	100.000
الأثاث	150.000	100.000
استثمارات في شركة السحر	250.000	-
<b>مجموع الأصول</b>	<b>600.000</b>	<b>200.000</b>
الدائنون	50.000	50.000
راس المال	550.000	150.000
<b>مجموع الالتزامات وحقوق الملكية</b>	<b>600.000</b>	<b>200.000</b>

وقد توافرت لديك البيانات التالية:

- القيمة العادلة لبضاعة شركة السحر 150.000 جنيه مصري، والقيمة العادلة للأثاث 110.000 جنيه مصري.
- هناك التزام محتمل لدى شركة السحر تقدر قيمته العادلة بـ 20.000 جنيه مصري، كما يوجد لدى شركة السحر علامة تجارية قيمتها العادلة 10.000 جنيه مصري.

المطلوب:

- 1- قيود اليومية اللازمة لإثبات ما تقدم.
- 2- إعداد المركز المالي الموحد أو المجمع.

### الإجابة

1- الشركة المشتريّة = هي شركة الزغبى، حيث اشترت 80% من أسهم شركة السحر بمبلغ 250.000 جنيه مصري.

2- تكلفة الاندماج أو الشراء = 250.000 جنيه مصري تم سدادها نقداً؛ أي أنه تم تمويل عملية الشراء عن طريق النقدية. ويتم استبعاد بند الاستثمارات في شركة السحر عند إعداد المركز المالي الموحد.

### 3- حساب صافي أصول الشركة المشتراة أو المندمجة

$$\begin{aligned} &= \text{القيمة العادلة للأصول} - \text{القيمة العادلة للالتزامات والالتزامات المحتملة} \\ &= (150.000 + 110.000 + 10.000) - (50.000 + 20.000) \\ &= 270.000 - 70.000 = 200.000 \text{ جنيه مصري.} \end{aligned}$$

يلاحظ هنا أنه تم إضافة العلامة التجارية ضمن الأصول، والالتزامات المحتملة ضمن الالتزامات وذلك إعمالاً لمتطلبات المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (3) الخاص باندماج الأعمال.

4- نصيب الشركة المشتريّة أو الدامجة في صافي أصول الشركة المشتراة أو

### المندمجة

$$\begin{aligned} &= \text{صافي أصول الشركة المشتراة أو المندمجة} \times \text{نسبة الشراء} \\ &= 200.000 \times 80\% = 160.000 \text{ جنيه مصري.} \end{aligned}$$

### 5- حقوق الأقلية

$$\begin{aligned} &= \text{صافي أصول الشركة المشتراة أو المندمجة} \times \text{مكمل نسبة الشراء} \\ &= 200.000 \times 20\% = 40.000 \text{ جنيه مصري.} \\ &= \text{تظهر ضمن الالتزامات وحقوق الملكية في المركز المالي الموحد} \end{aligned}$$



### 6- حساب الشهرة

تتم المقارنة بين تكلفة الشراء ونصيب الشركة المشتري في صافي أصول الشركة المشتراة أو المندمجة، وتحسب وفق المعادلة التالية:

= تكلفة الشراء أو الاندماج - نصيب الشركة المشتري أو الدامجة في صافي أصول الشركة المشتراة أو المندمجة =  $250.000 - 160.000 = 90.000$  جنيه مصري.

= تظهر ضمن الأصول في قائمة المركز المالي الموحد

### 7- إعداد المركز المالي الموحد

البيان	الزغبى	السحر	المركز المالي الموحد
البضاعة	200.000	150.000	+200.000 = 350.000 = 150.000
الأثاث	150.000	110.000	110.000+150.000= 260.000 =
استثمارات في السحر	250.000	-	-
العلامة التجارية	-	-	10.000
الشهرة	-	-	90.000
مجموع الأصول	600.000	-	710.000
الدائنون	50.000	50.000	50.000 + 50.000 = 100.000 =
راس المال	550.000	-	550.000 =
الالتزامات المحتملة	-	-	20.000 =
حقوق الأقلية	-	-	40.000 =
مجموع الالتزامات وحقوق الملكية	600.000	-	710.000

قيود اليومية:

**2- قيد إثبات الشراء**

250.000 من د/ الاستثمارات في شركة السحر

250.000 إلى د/ النقدية

**2- قيد انتقال أصول وخصوم شركة السحر إلى شركة الزغبى**

من مذكورين

150.000 د/ البضاعة

110.000 د/ الأثاث

10.000 د/ العلامة التجارية

90.000 د/ الشهرة

إلى مذكورين

250.000 د/ الاستثمارات في شركة السحر

50.000 د/ الدائنون

20.000 د/ الالتزامات المحتملة

40.000 د/ حقوق الأقلية

**الحالة العملية الخامسة:**

اشترت شركة النجوم شركة الكواكب بمبلغ 500.000 جنيه مصري، وتخطط شركة النجوم

لتمويل عملية الاندماج باستخدام مبلغ نقدي قدره 50.000 جنيه مصري، والباقي عن طريق

قرض طويل الأجل. وفيما يلي الميزانيات قبل الافتتاح:

شركة الكواكب		شركة النجوم	البيان
القيمة العادلة	القيمة الدفترية		
15.000	15.000	100.000	نقدية
75.000	50.000	200.000	مخزون
40.000	40.000	100.000	مدينون
300.000	250.000	600.000	الأصول الثابتة
<b>430.000</b>	<b>355.000</b>	<b>1000.000</b>	<b>إجمالي الأصول</b>
50.000	50.000	110.000	دائنون
5000	5000	15.000	التزامات مستحقة
50.000	50.000	125.000	ديون طويلة الأجل
0	5000	50.000	أسهم عادية
0	45.000	200.000	احتياطيات
325.000	200.000	500.000	أرباح محتجزة
<b>430.000</b>	<b>355.000</b>	<b>1000.000</b>	<b>إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية</b>

المطلوب:

- 1- إعداد المركز المالي الافتتاحي لشركة النجوم بعد إتمام الاندماج مباشرة.
- 2- إثبات القيود اللازمة في دفاتر شركة النجوم والخاصة بعملية اندماج شركة الكواكب.

### الإجابة

- 1- الشركة المشتريّة = هي شركة النجوم، حيث اشترت جميع أسهم شركة الكواكب.
- 2- تكلفة الاندماج أو الشراء = 500.000 جنيه مصري، وتم تمويل عملية الشراء عن طريق النقدية بمقدار 50.000 جنيه مصري، وعن طريق قرض طويل الأجل بمبلغ 450.000 جنيه مصري. ولذلك يتم استبعاد 50.000 من النقدية في المركز المالي الموحد، وزيادة القروض طويلة الأجل بمبلغ 450.000 جنيه مصري في المركز المالي الموحد.

### 3- حساب صافي أصول الشركة المشتراة أو المندمجة

$$= \text{القيمة العادلة للأصول} - \text{القيمة العادلة للالتزامات والالتزامات المحتملة}$$

$$= (5000 + 50.000) - (300.000 + 40.000 + 75.000 + 15.000) =$$

$$+ (50.000 + 105.000 - 430.000) = 325.000 \text{ جنيه مصري.}$$

### 4- نصيب الشركة المشتريّة أو الدامجة في صافي أصول الشركة المشتراة أو

#### المندمجة

$$= \text{صافي أصول الشركة المشتراة أو المندمجة} \times \text{نسبة الشراء}$$

$$= 325.000 \times 100\% = 325000 \text{ جنيه مصري.}$$

### 5- حقوق الأقلية = لا يوجد حقوق للأقلية لان شركة النجوم اشترت جميع الأسهم.

### 6- حساب الشهرة

تتم المقارنة بين تكلفة الشراء ونصيب الشركة المشتريّة في صافي أصول الشركة المشتراة أو المندمجة، وتحسب وفق المعادلة التالية: = تكلفة الشراء أو الاندماج - نصيب الشركة المشتريّة أو الدامجة في صافي أصول الشركة المشتراة أو المندمجة

$$= 500.000 - 325.000 = 175.000 \text{ جنيه مصري.}$$

= تظهر ضمن الأصول في قائمة المركز المالي الموحد

7- إعداد المركز المالي الموحد

المركز المالي الموحد	شركة الكواكب	شركة النجوم	البيان
15.000 + 100.000 = 65.000 = 50.000 -	15.000	100.000	نقدية
75.000 + 200.000 = 275.000 =	75.000	200.000	مخزون
40.000 + 100.000 = 140.000 =	40.000	100.000	مدينون
+ 600.000 = 900.000 = 300.000	300.000	600.000	الأصول الثابتة
175.000	-	-	الشهرة
1.555.000	430.000	1000.000	إجمالي الأصول
50.000 + 110.000 = 160.000 =	50.000	110.000	دائنون
5000 + 15.000 = 20.000 =	5000	15.000	التزامات مستحقة
+ 50.000 + 125.000 = 625.000 = 450.000	50.000	125.000	ديون طويلة الأجل
50.000 =	0	50.000	أسهم عادية
200.000 =	0	200.000	احتياطيات
500.000 =	325.000	500.000	أرباح محتجزة
1.555.000	430.000	1000.000	إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية

قيود اليومية:

**3- قيد إثبات الشراء**

500.000 من ح/ الاستثمارات في شركة الكواكب

إلى مذكورين

50.000 ح/ النقدية

450.000 ح/ القروض طويلة الأجل

**2- قيد انتقال أصول وخصوم شركة الكواكب إلى شركة النجوم**

من مذكورين

15.000 ح/ النقدية

75.000 ح/ المخزون

40.000 ح/ المدينون

300.000 ح/ الأصول الثابتة

**175.000 ح/ الشهرة**

إلى مذكورين

500.000 ح/ الاستثمارات في شركة الكواكب

50.000 ح/ الدائنون

5000 ح/ الالتزامات المستحقة

50.000 ح/ الديون طويلة الأجل

## 7/7. اندماج الأعمال المرحلي

قد تملك الشركة الدامجة أو المشتريّة أحياناً السيطرة على الشركة المشتراة أو المندمجة قبل تاريخ الاقتناء أو الشراء مباشرة؛ أي أن الشركة المشتريّة لها حصة ملكية سابقة في الشركة المشتراة أو المندمجة. فعلي سبيل المثال تحتفظ الشركة أ في 30 يونيو 2015 بنسبة 15% من حقوق الأقلية أو الحصص غير المسيطر عليها في الشركة ب. وفي ذلك التاريخ تشتري الشركة أ حقوقاً إضافية بنسبة 40% في الشركة ب مما يعطيها السيطرة على المنشأة ب. ويشير هذا المعيار إلى مثل هذه المعاملة على أنها اندماج مرحلي.

عند الاندماج المرحلي يجب على الشركة المشتريّة أو الدامجة إعادة قياس حقوق الملكية التي احتفظت بها سابقاً في الشركة المشتراة أو المندمجة بقيمتها العادلة في تاريخ الشراء أو الاقتناء أو الاندماج، والاعتراف بالمكسب أو الخسارة الناتجة أن وجدت في بنود الدخل الشامل الأخر.

**تمرين 1:** في 1/1/2020 اشترت شركة المالك 70% من أسهم شركة مليكة مقابل 50 مليون جنيه مصري، علماً بأن شركة مالك كانت تملك سابقاً حوالي 15% من حقوق الأقلية في شركة مليكة والتي تم شراؤها بمبلغ 7 مليون جنيه مصري، وتبلغ قيمتها العادلة 12 مليون جنيه مصري. وبلغت القيمة العادلة لحقوق الأقلية في 1/1/2020 ما قيمته 42 مليون جنيه مصري، وبلغت القيمة العادلة لصافي أصول شركة مليكة ما قيمته 60 مليون جنيه مصري.

المطلوب: توضيح المعالجة المحاسبية للحالة السابقة في ظل الافتراضات التالية:

- 1- حساب حقوق الأقلية كنسبة من صافي أصول الشركة المشتراة أو المندمجة.
- 2- حساب حقوق الأقلية على أساس القيمة العادلة لها.

### الإجابة

أولاً: الافتراض الأول: حساب حقوق الأقلية كنسبة من صافي أصول الشركة المشتراة أو

### المندمجة

1- الشركة المشترية = هي شركة المالك، اشترت 70% بالإضافة إلى 15% سابقاً، وبالتالي تكون نسبة الملكية = 70% + 15% = 85%.

2- تكلفة الاندماج أو الشراء = 50 مليون جنيه مصري مقابل شراء 70% من الأسهم + 12 مليون جنيه مصري مقابل الحصة السابقة = 62 مليون جنيه مصري.

3- حساب صافي أصول الشركة المشتراة أو المندمجة

= 60 مليون جنيه مصري

4- نصيب الشركة المشترية أو الدامجة في صافي أصول الشركة المشتراة أو

### المندمجة

= صافي أصول الشركة المشتراة أو المندمجة × نسبة الشراء

= 60 مليون جنيه مصري × 85% = 51 مليون جنيه مصري

5- حقوق الأقلية

= صافي أصول الشركة المشتراة أو المندمجة × مكمل نسبة الشراء

= 60 مليون جنيه مصري × 15% = 9 مليون جنيه مصري

6- حساب الشهرة

تتم المقارنة بين تكلفة الشراء ونصيب الشركة المشترية في صافي أصول الشركة

المشتراة أو المندمجة، وتحسب وفق المعادلة التالية:

= تكلفة الشراء أو الاندماج - نصيب الشركة المشترية أو الدامجة في صافي أصول

الشركة المشتراة أو المندمجة

= 62 - 51 = 11 مليون جنيه مصري.

بالنسبة لفروق إعادة تقييم الحصة السابقة للشركة المشترية أو الدامجة في الشركة المشتراة

أو المندمجة، يتضح أن الشركة المشترية قد حصلت على الحصة السابقة لها - والتي تمثل



15% - في الشركة المندمجة أو المشتراة بمبلغ 7 مليون جنيه مصري، ولكن قيمتها الحالية تمثل 12 مليون جنيه مصري، أي أن فروق إعادة التقييم = 12 - 7 = 5 مليون جنيه مصري كربح، يتم الاعتراف بهذه الفروق في الدخل الشامل الأخر.

### ثانياً: الافتراض الثاني: حساب حقوق الأقلية على أساس القيمة العادلة

1- الشركة المشترية = هي شركة المالك، اشترت 70% بالإضافة إلى 15% سابقاً، وبالتالي تكون نسبة الملكية = 70% + 15% = 85%.

2- تكلفة الاندماج أو الشراء = 50 مليون جنيه مصري مقابل شراء 70% من الأسهم + 12 مليون جنيه مصري مقابل الحصة السابقة = 62 مليون جنيه مصري.

### 3- حساب صافي أصول الشركة المشتراة أو المندمجة

= 60 مليون جنيه مصري

4- نصيب الشركة المشترية أو الدامجة في صافي أصول الشركة المشتراة أو

### المندمجة

= صافي أصول الشركة المشتراة أو المندمجة - القيمة العادلة لحقوق الأقلية

= 60 مليون جنيه مصري - 42 مليون جنيه مصري = 18 مليون جنيه مصري.

### 5- حقوق الأقلية

= 42 مليون جنيه مصري (جاهزة).

### 6- حساب الشهرة

تتم المقارنة بين تكلفة الشراء ونصيب الشركة المشترية في صافي أصول الشركة المشتراة أو المندمجة، وتحسب وفق المعادلة التالية:

= تكلفة الشراء أو الاندماج - نصيب الشركة المشترية أو الدامجة في صافي أصول

الشركة المشتراة أو المندمجة

= 62 - 18 = 44 مليون جنيه مصري.

بالنسبة لفروق إعادة تقييم الحصة السابقة للشركة المشتريّة أو الدامجة في الشركة المشتراة أو المندمجة، يتضح أن الشركة المشتريّة قد حصلت على الحصة السابقة لها - والتي تمثل 15% - في الشركة المندمجة أو المشتراة بمبلغ 7 مليون جنيه مصري، ولكن قيمتها الحالية تمثل 12 مليون جنيه مصري، أي أن فروق إعادة التقييم = 12 - 7 = 5 مليون جنيه مصري كربح، يتم الاعتراف بهذه الفروق في الدخل الشامل الأخر.

**تمرين 2:** في 2020 / 1/1 اشترت شركة المازن 60% من أسهم شركة مليكة مقابل 40 مليون جنيه مصري، علماً بأن شركة المازن كانت تملك سابقاً حوالي 15% من أسهم شركة مليكة والتي تم شراؤها بمبلغ 8 مليون جنيه مصري، وتبلغ قيمتها العادلة 10 مليون جنيه مصري. وبلغت القيمة العادلة لحقوق الأقلية في 2020/1/1 ما قيمته 42 مليون جنيه مصري، وبلغت القيمة العادلة لصافي أصول شركة مليكة ما قيمته 70 مليون جنيه مصري. المطلوب: حساب الشهرة مع العلم بأن حقوق الأقلية يتم حسابها على أساس القيمة العادلة لحقوق الأقلية.

### الإجابة

1- الشركة المشتريّة = هي شركة المازن، اشترت 60% بالإضافة إلى 15% سابقاً، وبالتالي تكون نسبة الملكية = 60% + 15% = 75%.

2- تكلفة الاندماج أو الشراء = 40 مليون جنيه مصري مقابل شراء 60% من الأسهم + 10 مليون جنيه مصري مقابل الحصة السابقة = 50 مليون جنيه مصري.

3- حساب صافي أصول الشركة المشتراة أو المندمجة

= 70 مليون جنيه مصري

4- نصيب الشركة المشتريّة أو الدامجة في صافي أصول الشركة المشتراة أو

المندمجة

= صافي أصول الشركة المشتراة أو المندمجة - القيمة العادلة لحقوق الأقلية

= 70 مليون جنيه مصري - 42 مليون جنيه مصري = 28 مليون جنيه مصري

### 5- حقوق الأقلية

= 42 مليون جنيه مصري (جاهزة).

### 6- حساب الشهرة

تتم المقارنة بين تكلفة الشراء ونصيب الشركة المشترية في صافي أصول الشركة المشترية أو المندمجة، وتحسب وفق المعادلة التالية:

= تكلفة الشراء أو الاندماج - نصيب الشركة المشترية أو الدامجة في صافي أصول الشركة المشترية أو المندمجة  
= 50 - 28 = 22 مليون جنيه مصري.

بالنسبة لفروق إعادة تقييم الحصة السابقة للشركة المشترية أو الدامجة في الشركة المشترية أو المندمجة، يتضح أن الشركة المشترية قد حصلت على الحصة السابقة لها - والتي تمثل 15% - في الشركة المندمجة أو المشترية بمبلغ 8 مليون جنيه مصري، ولكن قيمتها الحالية تمثل 10 مليون جنيه مصري، أي أن فروق إعادة التقييم = 10 - 8 = 2 مليون جنيه مصري كربح، يتم الاعتراف بهذه الفروق في قائمة الدخل الشامل الأخر.

### 8/7. الإفصاحات المرتبطة باندماج الأعمال

1- يجب على الشركة المشترية أو الدامجة الإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي القوائم والتقارير المالية من تقييم طبيعة اندماج الأعمال وأثره المالي الذي يحدث إما:

أ- خلال الفترة المالية الحالية.

ب- بعد نهاية الفترة المالية، ولكن قبل إصدار القوائم المالية.

2- يجب على الشركة المشترية أو الدامجة الإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي القوائم والتقارير المالية من تقييم الآثار المالية للتعديلات المعترف بها في الفترة المالية الحالية والمرتبطة باندماج الأعمال في الفترة أو الفترات المالية السابقة.

## 9/7. خلاصة الفصل

تناول هذا الفصل الأهداف والنطاق والمصطلحات المرتبطة بالمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (3) الخاص باندماج الأعمال، والمعالجة المحاسبية لاندماج الأعمال بطريقة الاستحواذ أو الشراء أو الاقتناء، وكذلك المعالجة المحاسبية لاندماج الأعمال المرحلي. وبنهاية هذا الفصل تم التعرف على الإفصاحات التي يجب على المنشأة الالتزام بها عند اندماج الأعمال.

## تطبيقات الفصل السابع

1- ما هي الطريقة المتبعة للتعامل مع اندماجات الأعمال في ظل المعيار الدولي لإعداد المعيار الدولي لإعداد الأعمال باندماج الأعمال (3) الخاص باندماج الأعمال

أ	طريقة توحيد المصالح	ب	طريقة حقوق الملكية
ج	طريقة الاستحواذ أو الشراء	د	لا شيء مما سبق

2- من الطرق المتبعة لحساب حقوق الأقلية في ظل المعيار الدولي لإعداد المعيار الدولي لإعداد الأعمال باندماج الأعمال (3) الخاص باندماج الأعمال

أ	طريقة النسبة في صافي أصول الشركة المندمجة	ب	طريقة القيمة العادلة
ج	(أ+ ب) معاً	د	لا شيء مما سبق

3- عندما تزيد تكلفة الشراء أو الاندماج عن نصيب الشركة المشترية في القيمة العادلة لصافي أصول الشركة المشترية أو المندمجة يظهر ما يسمى

أ	الشهرة الموجبة	ب	الشهرة السالبة
ج	الشراء بأسعار منخفضة	د	لا شيء مما سبق

4- يتم معالجة الفرق الناتج عن انخفاض تكلفة الشراء أو الاندماج عن نصيب الشركة المشترية في القيمة العادلة لصافي أصول الشركة المشترية أو المندمجة

أ	كإيراد في قائمة الدخل	ب	كشهرة موجبة
ج	يعاد توزيعه على الأصول	د	لا شيء مما سبق

في 2020/1/1 اشترت شركة مالك 80% من أسهم شركة مليكة بمبلغ 150.000 جنيه مصري نقداً، كما بلغت المحامين والمحاسبين اللازمة لإتمام عملية الشراء 10.000 جنيه مصري. وكانت ميزانية شركة مالك كما يلي: نقدية 170.000 ج،

بضاعة 50.000 ج، مدينون ج70.000، ائاث 10.000 ج. الدائنون ج50.000،  
راس المال 150.000 ج، أرباح محتجزة 100.000 ج. وكانت القيمة العادلة لأصول  
وخصوم شركة ملكية كما يلي: نقدية 100.000 ج، بضاعة 20.000 ج، مدينون  
30.000 ج، ائاث 5000 ج. الدائنون 15.000 ج، راس المال 140.000 ج. المطلوب  
الإجابة على الأسئلة (5 - 9):

5- تكلفة الاندماج أو الشراء تساوي

أ	150.000 ج	ب	160.000 ج
ج	140.000 ج	د	لا شيء مما سبق

6- القيمة العادلة لصافي أصول الشركة المشتراة أو المندمجة (ملكية)

أ	155.000 ج	ب	130.000 ج
ج	140.000 ج	د	لا شيء مما سبق

7- حقوق الأقلية تساوي

أ	31.000 ج	ب	28.000 ج
ج	26.000 ج	د	لا شيء مما سبق

8- قيمة الشهرة

أ	41.000 ج	ب	28.000 ج
ج	38.000 ج	د	لا شيء مما سبق

9- رصيد النقدية في المركز المالي الموحد

أ	120.000 ج	ب	140.000 ج
ج	270.000 ج	د	لا شيء مما سبق

10- في 2021/1/1 اشترت شركة الدعاء 70% من شركة الشيماء بـ 110.000 ج، وبلغت القيمة العادلة لصافي أصول شركة الشيماء 160.000 ج، وبلغت القيمة العادلة لحقوق الأقلية 80.000 ج. فان قيمة الشهرة في ظل استخدام مدخل القيمة العادلة لحساب حقوق الأقلية تساوي

أ	ب	2000- ج
ج	د	40.000 ج
		30.000 ج
		لا شي مما سبق

في 2021/1/1 امتلكت الشركة (س) 60% في الشركة (ص) مقابل 80 مليون جنيه مصري، وكانت الشركة (س) تمتلك مسبقاً حصة 10% في الشركة (ص) مقابل 12 مليون جنيه مصري، ولكن قيمتها العادلة 15 مليون جنيه مصري. وبلغت القيمة العادلة لحقوق الأقلية 47 مليون جنيه مصري، وبلغت القيمة العادلة لصافي أصول الشركة (ص) 130 مليون جنيه مصري. فالمطلوب: الإجابة على الأسئلة (11-14) إذا علمت أنه يتم حساب حقوق الأقلية كنسبة من صافي أصول الشركة المندمجة أو المشتراة:

#### 11- حقوق الأقلية تساوي

أ	ب	39 مليون
ج	د	48 مليون
		52 مليون
		لا شي مما سبق

#### 12- قيمة الشهرة تساوي

أ	ب	5 مليون
ج	د	3 مليون
		4 مليون
		لا شي مما سبق

#### 13- قيمة فروق إعادة التقييم الناتجة عن تقييم الحصة السابقة للشركة (س) تساوي

أ	ب	3 مليون ربح
ج	د	2 مليون ربح
		3 مليون خسارة
		لا شي مما سبق

14- يتم الاعتراف بفروق إعادة التقييم الناتجة عن تقييم الحصة السابقة للشركة (س)

من خلال

أ	الدخل الشامل الأخر	ب	الربح أو الخسارة
ج	(أ+ب) معاً	د	لا شيء مما سبق

في 2021/1/1 اشترت شركة النور جميع أسهم شركة الحمد وذلك مقابل إصدار 5000 سهم من أسهمها بقيمة سوقية 5 جنيه مصري للسهم الواحد، وسددت شركة النور 7000 جنيه مصري مصاريف لإتمام عملية الشراء، 2000 جنيه مصري رسوم إصدار وتسجيل الأسهم. فالمطلوب الإجابة على الأسئلة (15، 16):

15- تكلفة الشراء أو الاندماج تساوي

أ	25.000 ج	ب	32.000 ج
ج	34.000 ج	د	لا شيء مما سبق

16- قيد إثبات رسوم إصدار وتسجيل الأسهم

أ	2000 من ح/ راس المال 2000 الي ح/ النقدية	ب	2000 من ح/ النقدية 2000 الي ح/ راس المال
ج	7000 من ح/ راس المال 7000 الي ح/ النقدية	د	لا شيء مما سبق



إجابة تطبيقات الفصل السابع

السؤال	الإجابة الصحيحة
1	ج
2	ج
3	أ
4	أ
5	أ
6	ج
7	ب
8	ج
9	أ
10	ب
11	أ
12	ب
13	أ
14	أ
15	أ
16	أ

## **الفصل الثامن**

### **المعيار الدولي للتقارير المالية رقم 5**

**الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع، والعمليات غير**

**المستمرة**

## الفصل الثامن:

### المعيار الدولي للتقارير المالية رقم 5

#### الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع، والعمليات غير المستمرة

##### الأهداف التعليمية

بعد الإنتهاء من دراسة هذا الفصل، يجب أن يكون الطالب ملماً بما يلي:

- 1 - مفهوم الأصل/ الأصول غير المتداولة المحتفظ بها بغرض البيع.
- 2 - الشروط اللازمة لتصنيف الأصل/الأصول غير المتداولة على أنها محتفظ بها بغرض البيع.
- 3-المعالجة المحاسبية للأصول غير المتداولة المتوقفة عن العمل.
- 4-القياس الأولى والقياس اللاحق للأصل/ الأصول غير المتداولة المحتفظ بها بغرض البيع.
- 5 - التغييرات في خطة بيع الأصل / الأصول غير المتداولة المحتفظ بها بغرض البيع.
- 6 -متطلبات الإفصاح عن الأصل/ الأصول المحتفظ بها بغرض البيع.
- 7 -المعالجة المحاسبية والإفصاح عن العمليات غير المستمرة.

## عناصر الفصل

1 - مقدمة

2- تصنيف الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع.

3 - الأصول غير المتداولة المتوقفة عن العمل.

4 - قياس الأصول غير المتداولة المحتفظ بها بغرض البيع.

5 - التغييرات في خطة بيع الأصول غير المتداولة المحتفظ بها بغرض البيع.

6 - مجموعة الأصول غير المتداولة المحتفظ بها بغرض البيع.

7 - الإفصاح عن الأصول المحتفظ بها بغرض البيع.

8 - العمليات غير المستمرة.

## 1 . مقدمة

يتمثل الهدف الرئيس للمعيار الدولي للتقارير المالية رقم 5 "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع، والعمليات غير المستمرة" في تحديد المحاسبة عن الأصول المحتفظ بها للبيع، والعرض والإفصاح عن العمليات غير المستمرة.

ويقصد بالأصول غير المتداولة تلك الأصول التي تحتفظ بها المنشأة للحصول على منافع اقتصادية طويلة الأجل مثل الأراضي والمباني والآلات والمعدات والأثاث والسيارات وغيرها.

ويصنف الأصل على أنه غير متداول إذا كانت لا تتوافر فيه أي من الشروط التالية:

- توقع تحول الأصل إلى نقد أو وجود نية لبيعه أو استخدامه في دورة التشغيل العادية؛ أو
- الإحتفاظ بالأصل بشكل رئيس لغرض المتاجرة؛ أو
- توقع تحول الأصل إلى نقد خلال اثني عشر شهرا من تاريخ نهاية فترة التقرير؛ أو
- أن يكون الأصل نقدياً أو ما في حكمها.

## 2. تصنيف الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع

يتم تصنيف الأصل غير المتداول على أنه محتفظ به بغرض البيع إذا توافرت الشروط التالية:

- التزام الإدارة بخطة لبيع الأصل بحالته الراهنة.
- يجب أن يكون بيع الأصل غير المتداول محتملاً بدرجة عالية، وحتى يتم ذلك يجب أن يتحقق الآتي:
  - بدء برنامج نشط لتحديد المشتري.

- يتم تحديد سعر معقول لبيع الأصل غير المتداول يتناسب مع قيمته العادلة.
- أن يكون البيع محتمل خلال 12 شهراً من التصنيف على أنه محتفظ به للبيع.
- أن يكون من غير المحتمل أن يتم إجراء تغييرات جوهرية على خطة البيع.
- أن يكون من غير المحتمل التراجع عن خطة بيع الأصل غير المتداول.

### تمرين 1:

المطلوب تحديد التصنيف المناسب للأصول في كل حالة من الحالات التالية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية:

- 1 - تمتلك احد الشركات المتخصصة في تصنيع وبيع الآلات مجموعة من الآلات تتوي ببيعها خلال 3 شهور بحالاتها الراهنة.
- 2 - تمتلك احدى الشركات عقار تؤجره للغير وترغب ادارة الشركة في بيعه مستقبلاً في حالة ارتفاع سعره السوقي.
- 3 - تمتلك احدى الشركات سيارة تستخدمها للأغراض الإدارية وقد تعرضت هذه السيارة لحادث، وتتوي ادارة الشركة اجراء اصلاحات جوهرية ثم عرضها للبيع.
- 4 - شركة الوطنية احدى الشركات المتخصصة في صناعة السجاد وبيعه في السوق المحلي، تمتلك الشركة مجموعة من الآلات المستخدمة في النشاط ، وترغب ادارة في تصدير منتجاتها للخارج، وقد التزمت ادارة الشركة بخطة عامة لإستبدال هذه الآلات خلال الخمس سنوات القادمة عندما يتوافر التمويل اللازم.

5- تمتلك احدى الشركات مجموعة من الأثاث المستخدم في النشاط وقد تعرض هذا الاثاث للتقادم، وبناء على ذلك التزمت ادارة الشركة بخطة لبيع هذا الأثاث خلال 4 أشهر بأي قيمه.

6- ترغب شركة المصرية العالمية للأغذية في الإستحواذ على أحد الشركات، وتحتاج هذه الشركة لتمويل بمبلغ 200 مليون جنيهه خلال 10 أشهر، حصلت الشركة على قرض بمبلغ 150 مليون من أحد البنوك، وفي سبيل تدبير باقي التمويل التزمت الشركة بخطة عاجلة لبيع مجموعة من المباني المستخدمة في الأغراض الإدارية.

### الحل

رقم العبارة	التصنيف المناسب
1	مخزون
2	استثمار عقاري
3	أصول ثابتة
4	أصول ثابتة
5	اصول محتفظ بها بغرض البيع
6	أصول محتفظ بها بغرض البيع

قد تؤدي الأحداث أو الظروف إلى امتداد المدة اللازمة لإتمام البيع لأكثر من عام. إلا أن تمديد المدة اللازمة لإتمام البيع لا تمنع من تصنيفه كأصول محتفظ بها لغرض البيع إذا ما كان التأخير راجع إلى أحداث أو ظروف خارجة عن إرادة المنشأة، و إذا توافرت الأدلة الكافية التي تؤكد استمرار المنشأة في التزامها بخطة بيع الأصل.

وفي حالة قيام أي منشأة بشراء أصل غير متداول بهدف التخلص منه وبيعه فإنه يجب تبويب هذا الأصل ضمن الأصول المحتفظ بها بغرض البيع اعتباراً من تاريخ شرائه ، ويقتصر هذا التصرف على استيفاء شرط العام الواحد وتوقع استيفاء الشروط الأخرى خلال فترة قصيرة لاحقة على الشراء، عادة ما تكون ثلاثة أشهر.

عندما ترغب المنشأة في توزيع أحد الأصول على الملاك أو أصحاب المنشأة فإنه يجب تبويب هذا الأصل على أنه محتفظ به بغرض التوزيع على اصحاب المنشأة، وحتى يتم ذلك فإنه يجب توافر مجموعة من الشروط كما يلي :

- أن يكون الأصل متاح للتوزيع فوراً بحالته الراهنة.
- أن يكون التوزيع مؤكداً، ولكي يكون التوزيع مؤكداً يجب تحقق ما يلي :
  - أن تكون إجراءات إتمام التوزيع الواجبة قد بدأت.
  - أن يكون هناك توقع لإستكمال التوزيع خلال سنة واحدة من تاريخ التبويب.
  - يجب أن تشير الإجراءات الواجبة المطلوب أدائها لإستكمال التوزيع أنه من غير المتوقع حدوث تغيير جوهري على التوزيع أو أن التوزيع سيتم التراجع فيه.
  - تعتبر موافقة المساهمين أحد العوامل التي تؤخذ في الحسبان عند تقييم ما إذا كانت عملية التوزيع مؤكدة أم لا.



### 3. الأصول غير المتداولة المتوقفة عن العمل

إذا كان لدى إحدى المنشآت أصل أو أصول غير متداولة متوقفة عن العمل فإنه يجب عدم تصنيفها ضمن الأصول غير المتداولة المحتفظ بها بغرض البيع.

ويرجع السبب في ذلك إلى أن القيمة الدفترية لهذا الأصل أو هذه الأصول سيتم استردادها بشكل أساسي من خلال الاستمرار في الاستخدام، كذلك يجب على المنشأة عدم معالجة الأصول غير المتداول المتوقفة عن العمل بشكل مؤقت على أنها محتفظ بها بغرض البيع.

### 4. قياس الأصول غير المتداولة المحتفظ بها بغرض البيع

#### 4.1. القياس الأولي:

عند توافر الشروط السابقة لتصنيف الأصل على أنه أصل غير متداول محتفظ به بغرض البيع تتم مقارنة القيمة الدفترية للأصل غير المتداول مع القيمة العادلة له ناقصاً تكاليف البيع، ويتم الإعراف بالقيمة الأقل.

كذلك يتم قياس الأصل أو الأصول غير المتداولة والمبوبة كأصول محتفظ بها لغرض التوزيع على أصحاب المنشأة على أساس الرصيد الدفترى أو القيمة العادلة مخصوم منها تكاليف البيع أيهما أقل.

ويتم الإعراف بأي خسارة ناتجة عن انخفاض القيمة الدفترية عن القيمة العادلة ناقصاً تكاليف البيع في قائمة الدخل (الأرباح والخسائر)، كما أنه لا يحسب اهلاك أو استهلاك للأصل غير المتداول فور تصنيفه على أنه محتفظ به بغرض البيع.

وإذا كان من المتوقع استغراق عملية البيع لأكثر من عام واحد ، يجب على المنشأة أن تقوم بقياس تكاليف البيع بقيمتها الحالية، وبالنسبة لأية زيادة في القيمة الحالية لتكاليف البيع التي تنشأ عن مرور الوقت، يتم قيدها في (قائمة الدخل) الأرباح أو الخسائر كتكاليف تمويل.

ويتم عرض الأصول غير المتداولة المحتفظ بها بغرض البيع بشكل منفصل عن الأصول الأخرى في قائمة المركز المالي.

## تمرين 2

فيما يلي بيانات الأصول بقائمة المركز المالي لإحدى الشركات في 1- 9- 2021

<u>الأصول</u>	
<u>الأصول غير المتداولة</u>	
<u>أصول ثابتة</u>	200000
آلات	(30000)
(-) مجمع إهلاك الآلات	100000
معدات	(20000)
(-) مجمع إهلاك معدات	300000
مباني	(210000)

(-) مجمع اهلاك مباني	
<u>أصول متداولة</u>	50000
مخزون	40000
أوراق قبض	

وقد قررت ادارة الشركة في 30 - 9 - 2021 التخلص من المعدات وعرضها للبيع في خلال 6 شهور، وقد بلغت القيمة العادلة للمعدات 65000 وبلغت تكاليف البيع 2000.

#### المطلوب:

1 - اجراء قيود اليومية اللازمة.

2 - بيان الأثر على قائمة المركز المالي وقائمة الدخل.

#### الحل

وفقاً للبيانات السابقة يجب استبعاد المعدات من الأصول الثابتة وادارجها ضمن الأصول المحتفظ بها لغرض البيع.

ويتم قياسها بصافي القيمة الدفترية أو القيمة العادلة مخصوصاً منها تكاليف البيع أيهما أقل

صافي القيمة الدفترية = القيمة الدفترية - مجمع الإهلاك

$$80000 = 20000 - 100000 =$$

القيمة العادلة مخصوماً منها تكاليف البيع

$$63000 = 2000 - 65000 =$$

الأصول المحتفظ بها بغرض البيع = القيمة الأقل = 63000

$$17000 = 63000 - 80000 = \text{خسارة الإضمحلال}$$

### قيود اليومية

#### اقفال مجمع اهلاك المعدات

البيان	له	منه
من د / مجمع اهلاك المعدات		20000
إلى د/ الأصول الثابتة (المعدات)	20000	

#### اقفال الأصول الثابتة

البيان	له	منه
من د / الأصول المحتفظ بها بغرض البيع (المعدات)		80000
إلى د/ الأصول الثابتة (المعدات)	80000	

#### اثبات خسارة الإضمحلال

البيان	له	منه
من د / خسائر الإضمحلال		17000
إلى د/ مجمع خسائر الإضمحلال	17000	

الأثر على قائمة المركز المالي في 31 - 12 - 2021

<u>الأصول</u>	
<u>الأصول غير المتداولة</u>	
<u>أصول ثابتة</u>	200000
آلات	(30000)
(-) مجمع إهلاك الآلات	300000
مباني	(210000)
(-) مجمع اهلاك مباني	
<u>الأصول المحتفظ بها بغرض البيع</u>	80000
المعدات	(17000)
(-) مجمع خسائر اضمحلال	
<u>أصول متداولة</u>	50000
مخزون	40000
أوراق قبض	

### الأثر على قائمة الدخل

<u>المصروفات</u>	
خسائر اضمحلال	17000

### تمرين 3

فيما يلي بيانات الأصول بقائمة المركز المالي لإحدى شركات الأغذية في 1 - 10 - 2020

<u>الأصول</u>	
<u>الأصول غير المتداولة</u>	
<u>أصول ثابتة</u>	150000
أثاث	(60000)
(-) مجمع إهلاك أثاث	330000
سيارات	(120000)
(-) مجمع إهلاك سيارات	500000
مباني	(220000)
(-) مجمع إهلاك مباني	
<u>أصول متداولة</u>	70000
مخزون	80000
مدينون	

وقد قررت ادارة الشركة في 30 - 11 - 2020 التخلص من المباني وعرضها للبيع في خلال 3 شهور، وقد بلغت القيمة العادلة للمباني 400000 وبلغت تكاليف البيع 15000.

### المطلوب:

1 - اجراء قيود اليومية اللازمة.

2 - بيان الأثر على قائمة المركز المالي وقائمة الدخل.

### الحل

وفقاً للبيانات السابقة يجب استبعاد المباني من الأصول الثابتة وادارجها ضمن الأصول المحتفظ بها لغرض البيع.

ويتم قياسها بصافي القيمة الدفترية أو القيمة العادلة مخصوماً منها تكاليف البيع أيهما أقل

صافي القيمة الدفترية = القيمة الدفترية - مجمع الإهلاك

$$280000 = 220000 - 500000 =$$

القيمة العادلة مخصوماً منها تكاليف البيع

$$385000 = 15000 - 400000 =$$

الأصول المحتفظ بها بغرض البيع = القيمة الأقل = 280000

## قيود اليومية

### اقفال مجمع اهلاك المباني

البيان	له	منه
من د / مجمع اهلاك المباني		220000
إلى د/ الأصول الثابتة (المباني)	220000	

### اقفال الأصول الثابتة (المباني)

البيان	له	منه
من د / الأصول المحتفظ بها بغرض البيع (المباني)		280000
إلى د/ الأصول الثابتة (المباني)	280000	



الأثر على قائمة المركز المالي في 31 - 12 - 2021

<u>الأصول</u>	
<u>الأصول غير المتداولة</u>	
<u>أصول ثابتة</u>	150000
أثاث	(60000)
(-) مجمع إهلاك أثاث	330000
سيارات	(120000)
(-) مجمع إهلاك سيارات	
الأصول المحتفظ بها بغرض البيع	280000
المباني	
<u>أصول متداولة</u>	70000
مخزون	80000
مدينون	

الأثر على قائمة الدخل

لا يوجد تأثير	
---------------	--

#### 4. 2. القياس اللاحق:

يتم إعادة قياس الأصل غير المتداول المحتفظ به بغرض البيع في كل تاريخ لاحق للتقارير المالية، وتقوم المنشأة بقيد الخسائر الناجمة عن تخفيض قيمة الأصول المحتفظ بها بغرض البيع الي قيمتها العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع بالقدر الذي لم يتم اثباته.

ويجب على المنشأة أن تعترف بالأرباح الناجمة عن أية زيادة لاحقة في القيمة العادلة مخصوم منها تكاليف البيع بشرط عدم تجاوزها لقيمة الخسائر التراكمية السابقة المثبتة.

هذا وتؤدي خسائر اضمحلال قيمة الأصول (أو أية أرباح لاحقة) إلى خفض أو زيادة القيمة الدفترية للأصول غير المتداولة المحتفظ بها بغرض البيع.

#### تمرين 4:

فيما يلي بيانات الأصول بقائمة المركز المالي لإحدى الشركات في 1 - 11 - 2020

الأصول	
الأصول غير المتداولة	
أصول ثابتة	
سيارات	500000
(-) مجمع اهلاك سيارات	(320000)
مباني	800000
(-) مجمع اهلاك مباني	(350000)
أصول متداولة	
مخزون	87000
مدينون	54000

وقد قررت ادارة الشركة في 20 - 9 - 2020 التخلص من السيارات وعرضها للبيع في خلال 8 أشهر، وقد بلغت القيمة العادلة للسيارات 170000 وبلغت تكاليف البيع 5000.

المطلوب:

1 - بيان المعالجة المحاسبية في 20 - 9 - 2020.

2 - بيان المعالجة المحاسبية 31 - 12 - 2020

في ضوء الفروض التالية :

• القيمة العادلة للسيارات 158000 ومصاريف البيع 2000.

• القيمة العادلة للسيارات 186000 ومصاريف البيع 2000.

**الحل**

**المعالجة المحاسبية في 20 - 9 - 2020**

صافي القيمة الدفترية = القيمة الدفترية - مجمع الإهلاك

$$180000 = 320000 - 500000 =$$

القيمة العادلة مخصوماً منها تكاليف البيع

$$165000 = 5000 - 170000 =$$

الأصول المحتفظ بها بغرض البيع = القيمة الأقل = 165000

$$15000 = 165000 - 180000 = \text{خسائر الإضمحلال}$$

## قيود اليومية

### اقفال مجمع اهلاك السيارات

البيان	له	منه
من د / مجمع اهلاك السيارات إلى ح/ الأصول الثابتة (السيارات)	320000	320000

### اقفال الأصول الثابتة (السيارات)

البيان	له	منه
من د / الأصول المحتفظ بها بغرض البيع (السيارات) إلى ح/ الأصول الثابتة (السيارات)	180000	180000

### اثبات خسارة الاضمحلال

البيان	له	منه
من د / خسائر الاضمحلال إلى ح/ مجمع خسائر الاضمحلال	15000	15000

الأثر على قائمة المركز المالي في 20 - 9 - 2020

<u>الأصول</u>	
<u>الأصول غير المتداولة</u>	
<u>أصول ثابتة</u>	800000
مباني	(350000)
(-) مجمع اهلاك مباني	
<u>أصول محتفظ بها بغرض البيع</u>	180000
سيارات	(15000)
(-) مجمع خسائر اضمحلال	
<u>أصول متداولة</u>	87000
مخزون	54000
مدينون	

الأثر على قائمة الدخل

<u>المصروفات</u>	
خسائر اضمحلال	15000

### المعالجة المحاسبية في 31 - 12 - 2020

بفرض أن

القيمة العادلة للسيارات 158000 ومصاريف البيع 2000.

- القيمة العادلة للأصول المحتفظ بها بغرض البيع (السيارات) = 165000
- القيمة العادلة مخصوماً منها تكاليف البيع في 31 - 12 - 2020

$$156000 = 2000 - 158000 =$$

قيمة الأصول المحتفظ بها لغرض البيع (سيارات) في 31 - 12 - 2020 = القيمة الأقل = 156000

- خسائر الإضمحلال = 9000 = 156000 - 165000

البيان	له	منه
من د / خسائر اضمحلال		9000
إلى د/مجمع خسائر اضمحلال	9000	

الأثر على قائمة المركز المالي في 31 - 12 - 2020

<u>الأصول</u>	
<u>الأصول غير المتداولة</u>	
<u>أصول ثابتة</u>	800000
مباني	(350000)
(-) مجمع اهلاك مباني	
<u>أصول محتفظ بها بغرض البيع</u>	180000
سيارات	(24000)
(-) مجمع خسائر اضمحلال	
	(9000+15000)
<u>أصول متداولة</u>	87000
مخزون	54000
مدينون	

الأثر على قائمة الدخل

<u>المصروفات</u>	
خسائر اضمحلال	9000

### المعالجة المحاسبية في 31 - 12 - 2020

بفرض أن

القيمة العادلة للسيارات 186000 ومصاريف البيع 2000.

• القيمة العادلة للأصول المحتفظ بها بغرض البيع (السيارات) = 165000

• القيمة العادلة مخصوماً منها تكاليف البيع في 31 - 12 - 2020

$$184000 = 2000 - 186000 =$$

الأرباح (الزيادة في القيمة العادلة) = 165000 - 184000 = 19000

• الخسائر السابقة للإضمحلال = 15000

في هذه الحالة يجب أن تعترف المنشأة بالأرباح الناجمة عن أية زيادة لاحقة في القيمة العادلة مخصوم منها تكاليف بيع بشرط عدم تجاوزها لقيمة الخسائر التراكمية السابقة.

وبالتالي يتم الإعتراف بالأرباح (رد خسائر) في حدود 15000 فقط.

البيان	له	منه
من د / مجمع خسائر اضمحلال		15000
إلى د / رد خسائر اضمحلال (أرباح)	15000	



الأثر على قائمة المركز المالي في 31 - 12 - 2020

<u>الأصول</u>	
<u>الأصول غير المتداولة</u>	
<u>أصول ثابتة</u>	800000
مباني	(350000)
(-) مجمع اهلاك مباني	
<u>أصول محتفظ بها بغرض البيع</u>	180000
سيارات	
(-) مجمع خسائر اضمحلال	-
(15000 - 15000)	
<u>أصول متداولة</u>	87000
مخزون	54000
مدينون	

الأثر على قائمة الدخل

<u>الإيرادات</u>	
رد خسائر اضمحلال	15000

## 5. التغييرات في خطة بيع أصول

إذا قامت المنشأة بإعادة تبويب الأصل المحتفظ به بغرض البيع إلى أصل محتفظ به بغرض التوزيع على الملاك أو العكس، فإن ذلك يعد استمرار للخطة الأصلية للتخلص من الأصل.

وإذا قامت المنشأة بتبويب الأصل على أنه محتفظ به بغرض البيع إلا أن الشروط السابقة لم تعد موجودة، يجب على المنشأة أن تتوقف عن تبويب الأصل على أنه محتفظ به بغرض البيع.

علي سبيل المثال قد تتراجع المنشأة عن خطتها في بيع أحد الأصول واستخدام هذا الأصل في النشاط أو الإستفادة منه كإستثمار عقاري

وفي هذه الحالة يجب على المنشأة أن تقوم بقياس الأصل غير المتداول الذي يتم التوقف عن تبويبه كأصل محتفظ به لغرض البيع بأى من القيمتين التاليتين أيهما أقل:

1 - القيمة الدفترية قبل تبويب الأصل مع تعديلها بأى استهلاك كان من الممكن أن يتم الاعتراف به إذا لم يكن الأصل قد تم تبويبه كأصول محتفظ بها لغرض البيع.

2 - قيمة الأصل القابلة للاسترداد فى تاريخ القرار بعدم بيعه.

## 6. مجموعة الأصول غير المتداولة المحتفظ بها بغرض البيع

مجموعة الأصول غير المتداولة المحتفظ بها بغرض البيع هي مجموعة من الأصول (ربما مع بعض الالتزامات المرتبطة بها)، والتي تنوي المنشأة بيعها أو التخلص منها في معاملة واحدة.

يتم تصنيف مجموعة الأصول غير المتداولة على أنها محتفظ بها بغرض البيع إذا كانت تفي بنفس المعايير السابق مناقشتها والخاصة بالأصل غير المتداول المحتفظ به بغرض البيع.

يتم تصنيف مجموعة الأصول التي تم الاستحواذ عليها خصيصاً بغرض البيع اللاحق على أنها محتفظ بها بغرض البيع إذا كان من المتوقع أن يتم البيع خلال 12 شهراً من الاستحواذ ويتم استيفاء الشروط الأخرى في غضون 3 أشهر من الاستحواذ.

تتم عملية القياس الأولى واللاحق وفقاً للقواعد التي تم مناقشتها فيما سبق، ويجب عرض الأصول المصنفة على أنها محتفظ بها للبيع (والالتزامات المرتبطة بها) بشكل منفصل في صلب بيان المركز المالي.

وإذا قامت المنشأة باستبعاد أصل من مجموعة الأصول المبوبة على أنها محتفظ بها لغرض البيع ، يستمر قياس ما تبقى من أصول غير متداولة في المجموعة إما بقيمتها الدفترية أو بقيمتها العادلة مخصوم منها تكاليف البيع أيهما أقل في ذلك التاريخ.

#### 7. الإفصاح عن الأصل /الأصول المحتفظ بها بغرض البيع

يجب على إدارة المنشأة أن تفصح عن المعلومات التالية في الإفصاحات المتممة للقوائم المالية في الفترة التي يتم فيها إما تصنيف الأصل أو مجموعة الأصول غير المتداولة على أنها محتفظ بها لغرض البيع أو اتمام عملية البيع:

- بيان بالأصل غير المتداول أو مجموعة الأصول المحتفظ بها بغرض البيع أو التوزيع.
- بيان بوقائع البيع و ظروفه ، أو الوقائع و الظروف التي أدت إلى التصرف المتوقع.
- الوسيلة و التوقيت المتوقعين للتصرف المذكور .
- الأرباح أو الخسائر الناتجة عن قياس الأصل غير المتداول أو مجموعة الأصول المحتفظ بها بغرض البيع أو التوزيع.
- القطاع الذي ينتمي إليه الأصل غير المتداول أو مجموعة الأصول المحتفظ بها بغرض البيع أو التوزيع (إذا كان ذلك ممكناً).

- بيان بالوقائع و الظروف التي تؤدي إلى اتخاذ قرار بتغيير خطة بيع الأصل أو مجموعة الأصول غير المتداول المحتفظ بها بغرض البيع، وأثر هذا القرار على نتائج العمليات في الفترة المعروضة وعن أية فترات سابقة عليها تم عرضها.

## 8. العمليات غير المستمرة

### 8.1. مفهوم العمليات غير المستمرة

العملية غير المستمرة هي أحد مكونات المنشأة الذي يتضمن عمليات و تدفقات نقدية يمكن تمييزها بوضوح من ناحية التشغيل و لأغراض إعداد التقارير المالية عن بقية المنشأة؛ بمعنى آخر أن هذا المكون كان من شأنه أن يصبح وحدة مولدة للنقد أو مجموعة من الوحدات المولدة للنقد وتم الاحتفاظ به لغرض البيع.

تعتبر العملية غير المستمرة بمثابة عنصر تم استبعاده أو تم تصنيفه على أنه محتفظ به بغرض البيع ويمثل:

- خط أعمال (تجاري) رئيسي منفصل أو منطقة جغرافية للعمليات.
- جزء من خطة منسقة واحدة لبيع والتخلص من خط أعمال رئيسي منفصل أو منطقة جغرافية للعمليات.
- شركة تابعة تم الاستحواذ عليها خصيصاً بهدف إعادة بيعها.

## 8.2. الإفصاح عن العمليات غير المستمرة

يجب على المنشأة أن تفصح عن الآتي:

أ- مبلغ واحد في صلب قائمة الدخل يتضمن مجموع:

- 1- أرباح العمليات غير المستمرة أو خسائرها بعد اقتطاع الضريبة.
- 2- الأرباح أو الخسائر بعد اقتطاع الضريبة الناتجة عن القياس بالقيمة العادلة مخصوم منها تكاليف البيع أو عن التصرف في الأصل أو الأصول المحتفظ بها بغرض البيع و التي تتألف منها العملية غير المستمرة.

ب- تحليل المبلغ الواحد المذكور والمعروض في قائمة الدخل (أ) و تقسيمه إلى:

- إيرادات العمليات غير المستمرة و مصروفاتها و أرباحها أو خسائرها قبل اقتطاع الضريبة.
- عبء الضريبة على الدخل طبقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم 12.
- المكاسب أو الخسائر المعترف بها عند القياس بالقيمة العادلة مخصوماً منها تكاليف البيع، أو عند التصرف في الأصل أو الأصول المحتفظ بها بغرض البيع و التي تتألف منها العملية غير المستمرة.

ويجوز عرض التحليل المذكور في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية أو في صلب قائمة الدخل، و إذا تم عرض التحليل في صلب قائمة الدخل، يتم عرضه في بند يحدد اتصاله بالعمليات غير المستمرة؛ أي أن يتم عرضه مستقلاً عن العمليات المستمرة .

ولا يعد التحليل المذكور لازماً بالنسبة للشركات التابعة التي تم شراؤها حديثاً و التي تستوفي الشروط اللازمة لتبويبها كمحتفظ بها لغرض البيع عند الشراء .

## أسئلة على الفصل الثامن

### حدد مدى صحة أو خطأ كل عبارة من العبارات التالية:

- 1 - الأصل غير المتداول هو الإصل الذي تتوقع المنشأة استخدامه خلال دورة التشغيل العادية.
- 2 - من شروط تصنيف الأصل على أنه محتفظ به بغرض التوزيع على الملاك، أن تبدأ إجراءات التوزيع الواجبة خلال سنة.
- 3 - يجب على المنشأة أن تفصح عن الوقائع و الظروف التي تؤدي إلى اتخاذ قرار بتغيير خطة بيع الأصل أو مجموعة الأصول غير المتداول المحتفظ بها بغرض البيع.
- 4 - تعترف المنشأة بالأرباح الناجمة عن أية زيادة لاحقة في القيمة العادلة مخصوم منها تكاليف بيع للأصل المحتفظ به بغرض البيع حتى إذا تجاوزت الخسائر التراكمية السابقة.
- 5 - العملية غير المستمرة هي أحد مكونات المنشأة الذي يتضمن عمليات و تدفقات نقدية يمكن تمييزها بوضوح من ناحية التشغيل و لأغراض إعداد التقارير المالية عن بقية المنشأة.
- 6 - الشركة التابعة التي يتم الاستحواذ عليها خصيصاً بهدف إعادة بيعها تصنف ضمن الأصول كإستثمارات طويلة الأجل.
- 7 - إذا قامت المنشأة بإعادة تبويب الأصل المحتفظ به بغرض البيع إلى أصل محتفظ به بغرض التوزيع على الملاك أو العكس، فإن ذلك لا يعد استمرار للخطة الأصلية للتخلص من الأصل.
- 8 - في حالة قيام أي منشأة بشراء أصل غير متداول بهدف التخلص منه وبيعه فإنه يجب تبويب هذا الأصل ضمن الأصول المحتفظ بها بغرض البيع اعتباراً من تاريخ شرائه.
- 9 - الأصول غير المتداولة المتوقفة عن العمل يجب أن تصنف على أنها محتفظ بها بغرض البيع إذا لم تستخدم خلال سنة.

اختر الإجابة الصحيحة لكل عبارة من العبارات التالية :

1 - يتم قياس الأصل أو الأصول غير المتداولة والمبوبة كأصول محتفظ بها لغرض التوزيع على أصحاب المنشأة على أساس.....

أ - الرصيد الدفترى أو القيمة العادلة مضافاً إليها تكاليف البيع أيهما أقل.

ب- الرصيد الدفترى أو القيمة العادلة مخصوماً منها تكاليف البيع أيهما أكبر.

ج - الرصيد الدفترى مخصوماً منه تكاليف البيع أو القيمة العادلة أيهما أقل.

د - الرصيد الدفترى أو القيمة العادلة مخصوماً منها تكاليف البيع أيهما أقل.

2 - في 30 - 9 - 2021 بلغت قيمة السيارات المحتفظ بها لغرض البيع 90000 ومجمع خسائر الاضمحلال 10000، وفي 31 - 12 - 2021 بلغت صافي القيمة العادلة 82000، في ضوء ذلك تعترف المنشأة في 31 - 12 - 2021 بما يلي:

أ - 2000 أرباح رد خسائر اضمحلال.

ب - 2000 خسائر اضمحلال.

ج - 8000 خسائر اضمحلال.

د - 8000 أرباح رد خسائر اضمحلال.

3 - يقاس الأصل الذي تتوقف المنشأة عن تبويبه كأصل محتفظ به لغرض البيع بـ .....

أ - القيمة الدفترية قبل تبويب الأصل مع تعديلها بالإهلاك.

ب - قيمة الأصل القابلة للاسترداد.

ج - القيمة الدفترية قبل تبويب الأصل مع تعديلها بالإهلاك أو قيمة الأصل القابلة للاسترداد أيهما أقل.

د - لا شيء مما سبق

4 - تمتلك احدى المنشآت مبني يستخدم للأغراض الإدارية تبلغ قيمته الدفترية 700000 ومجمع اهلاكها 250000 ، وقد قررت ادارة المنشأة الإستغناء عن المبني خلال 7 شهور، وتبلغ القيمة العادلة للمبني 500000، ومصروفات البيع 5000، في ضوء ذلك تعترف المنشأة بما يلي :

أ - أصول محتفظ بها بغرض البيع 495000 ،خسائر الإضمحلال 45000.

ب - أصول محتفظ بها بغرض البيع 450000 ،خسائر الإضمحلال 45000.

ج - أصول محتفظ بها بغرض البيع 450000 ،أرباح 45000.

د - أصول المحتفظ بها بغرض البيع 450000.

5 - عند تصنيف الأصل أو الأصول على أنها محتفظ بها بغرض البيع ...

أ - يحسب الإهلاك كنسبة من القيمة الدفترية.

ب - يحسب الإهلاك كنسبة من القيمة العادلة مخصوماً منها تكاليف البيع.

ج - يحسب الإهلاك كنسبة من القيمة العادلة بدون خصم تكاليف البيع.

د - لا شيء مما سبق.



6 - يتم الإقرار بأي خسارة ناتجة عن تصنيف الأصل أو الأصول على أنها محتفظ بها بغرض البيع

أ - في قائمة الأرباح والخسائر.

ب - في قائمة الدخل الشامل.

ج - في قائمة المركز المالي ضمن الإلتزامات.

د - لا شيء مما سبق.

7 - العملية غير المستمرة تمثل ....

أ - خط أعمال (تجاري) رئيسي منفصل أو منطقة جغرافية للعمليات.

ب - جزء من خطة منسقة واحدة لبيع و التخلص من خط أعمال رئيسي منفصل أو منطقة جغرافية للعمليات.

ج - شركة تابعة تم الاستحواذ عليها خصيصاً بهدف إعادة بيعها

د - جميع ما سبق.

8 - حتي يتم تصنيف الأصل على أنه محتفظ به بغرض البيع يجب توافر مجموعة من الشروط منها

أ - أن يكون بيع الأصل محتمل خلال أكثر من سنة.

ب - تحقيق أكبر مكاسب ممكنة من البيع وإجراء تعديلات على الأصل إذا لزم الأمر.

ج - بدء برنامج نشط لتحديد المشتري.

د - جميع ما سبق.

9 - تمتلك احدى المنشآت مجموعة من الآلات المستخدمة في النشاط تبلغ قيمتها الدفترية 200000 ومجمع اهلاكها 90000 ، وقد قررت ادارة المنشأة الإستغناء عن هذه الآلات خلال 6 شهور، وتبلغ القيمة العادلة للآلات 70000، ومصروفات البيع 3000 ، في ضوء ذلك تكون قيمة الأصول المحتفظ بها بغرض البيع ....

أ - 110000 ب - 67000 ج - 107000 د - لا شيء مما سبق

10 - يتضمن الإفصاح عن العمليات غير المستمرة افصاح المنشأة عن مبلغ واحد في صلب قائمة الدخل يتضمن.....

أ - أرباح العمليات غير المستمرة أو خسائرها بعد اقتطاع الضريبة.

ب الأرباح أو الخسائر بعد اقتطاع الضريبة الناتجة عن القياس أو عن التصرف أصل أو اصول العملية غير المستمرة.

ج - أ و ب.

د - لا شيء مما سبق.

### اجابة أسئلة الصح والخطأ

رقم العبارة	الإجابة
1	عبارة خاطئة
2	عبارة خاطئة
3	عبارة صحيحة
4	عبارة خاطئة
5	عبارة صحيحة
6	عبارة خاطئة
7	عبارة خاطئة
8	عبارة صحيحة
9	عبارة خاطئة

اجابة أسئلة الاختيار من متعدد

رقم العبارة	الإجابة الصحيحة
1	د
2	أ
3	ج
4	د
5	د
6	أ
7	د
8	ج
9	ب
10	ج

## **الفصل التاسع**

**المعيار الدولي للتقارير المالية رقم 12:**

**الإفصاح عن الحصص في الكيانات المختلفة**

## الفصل التاسع

### المعيار الدولي للتقارير المالية رقم 12:

### الإفصاح عن الحصص في الكيانات المختلفة

#### الأهداف التعليمية

- بعد الانتهاء من دراسة هذا الفصل، يجب أن يكون الطالب ملماً بما يلي:
- 1-أسس التفرقة بين الشركات التابعة والشقيقة والترتيبات المشتركة والمنشآت ذات الهيكل الخاص غير المجمعة.
  - 2-متطلبات الإفصاح عن الأحكام والافتراضات الهامة التي تجربها المنشأة.
  - 3-متطلبات الإفصاح عن الحصص في الشركات التابعة.
  - 4-متطلبات الإفصاح عن الحصص في الترتيبات المشتركة والشركات الشقيقة.
  - 5-متطلبات الإفصاح عن الحصص في المنشآت ذات الهيكل الخاص غير المجمعة.

#### العناصر

- 1-أنواع الحصص في الكيانات المختلفة.
- 2-الأحكام والافتراضات الهامة.
- 3-الإفصاح عن الحصص في الشركات التابعة.
- 4-الإفصاح عن الحصص في الترتيبات المشتركة والشركات الشقيقة.
- 5-الإفصاح عن الحصص في المنشآت ذات الهيكل الخاص غيرالمجمعة.

## 1/9 . مقدمة

يتمثل الهدف الرئيس لمعيار الإفصاح عن الحصص في الكيانات الأخرى في إلزام المنشأة بالإفصاح عن المعلومات التي تتيح لمستخدمي قوائمها المالية تقييم:

- طبيعة حصصها في المنشآت الأخرى والمخاطر المصاحبة لها.

- تأثيرات تلك الحصص على مركزها المالي وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية.

ولتحقيق هذه الأهداف يجب على المنشأة الإفصاح عن:

أ - الأحكام والافتراضات والتقديرات الهامة التي افترضتها لتحديد طبيعة حصتها في المنشآت الأخرى أو الترتيب الآخر وتحديد نوع الترتيب المشترك التي تملك فيه حصة .

ب - المعلومات عن حصصها في:

-الشركات التابعة.

- الترتيبات المشتركة والشركات الشقيقة.

- المنشآت ذات الهيكل الخاص والتي لا تسيطر عليها المنشأة (المنشآت ذات الهيكل الخاص غير المجمعة).

## 2/9 . أنواع الحصص في الكيانات المختلفة

يطبق المعيار الدولي للتقرير المالي رقم 12 " الإفصاح عن الحصص في الكيانات الأخرى " على أي منشأة لديها حصة في أي من الكيانات التالية :

- الشركات التابعة.
  - الشركات الشقيقة.
  - الترتيبات المشتركة (أى العمليات المشتركة أو المشروعات المشتركة)
  - المنشآت ذات الهيكل الخاص غير المجمعة.
- هذا، ولمناقشة متطلبات الإفصاح عن الحصص في الكيانات المختلفة كما حددها المعيار، يجب أولاً توضيح المقصود بتلك الكيانات وأسس التفرقة بينها، وفيما يلي نبذة مختصرة عن مفهوم كل نوع من هذه الكيانات:

#### 2/9 . 1 . الشركات التابعة:

الشركات التابعة هي الشركات المستثمر فيها والتي تسيطر عليها شركة اخرى (الشركة الام)، ويقصد بالسيطرة أن يكون للمستثمر (الشركة الأم) جميع ما يلي :

أ - السلطة على المنشأة المستثمر فيها، بمعنى أن يكون للمستثمر حقوق قائمة تعطيه القدرة الحالية على توجيه الأنشطة مثل الأنشطة التي تؤثر على عوائد المنشأة المستثمر فيها، وفي بعض الأحيان تكون عملية تقييم السلطة واضحة من خلال حقوق التصويت الممنوحة (مثل امتلاك أكثر من 50% من الأسهم) و في حالات أخرى تكون عملية التقييم أكثر تعقيداً وتتطلب الأخذ في الاعتبار أكثر من عامل واحد، على سبيل المثال عندما تكون السلطة ناتجة من واحد أو أكثر من الإتفاقيات التعاقدية.

ب - الحق في العوائد المتغيرة من خلال مساهمته في المنشأة المستثمر فيه، ويقصد بالعوائد المتغيرة أرباح أو توزيعات المنشأة المستثمر فيها.

ج - القدرة على استخدام سلطته على المنشأة المستثمر فيها والتأثير على مبلغ العوائد التي يحصل عليها منها.



## 2/9 . 2. الشركات الشقيقة

الشركات الشقيقة هي الشركات التي تخضع لنفوذ مؤثر من مستثمر، ويقصد بالنفوذ المؤثر القدرة على المشاركة في اتخاذ القرارات المتعلقة بالسياسات المالية والتشغيلية للمنشأة المستثمر فيها، ولكنها لا ترقى إلى درجة السيطرة أو السيطرة المشتركة على تلك السياسات.

ويفترض ان للمستثمر نفوذاً مؤثراً إذا كان يحتفظ بطريقة مباشرة أو غير مباشرة (من خلال شركات تابعة) بنسبة 20% أو أكثر من حقوق التصويت في المنشأة المستثمر فيها، إلا إذا تبين بشكل واضح عدم وجود مثل هذا النفوذ.

وهناك عدة أشكال لوجود نفوذ مؤثر لمستثمر في منشأة مستثمر فيها ومنها التمثيل في مجلس الإدارة في المنشأة المستثمر فيها، والمشاركة في وضع السياسات بما في ذلك المشاركة في اتخاذ القرارات المتعلقة بتوزيعات الأرباح، وتقديم معلومات فنية اساسية.

## 2/9 . 3. الترتيبات المشتركة (العمليات المشتركة أو المشروعات المشتركة)

الترتيبات المشتركة هي اتفاقية بين طرفين أو أكثر لديهم سيطرة مشتركة، و يتميز الترتيب المشترك بأن الاطراف ملزمون باتفاق تعاقدي، وأن الاتفاق التعاقدى يمنح سيطرة مشتركة لطرفين او اكثر من الترتيب، والترتيب المشترك يكون اما عملية مشتركة او مشروع مشترك، ويعتمد تصنيف الترتيب المشترك على الحقوق والالتزامات لاطراف الترتيب، ويمكن توضيح ذلك كما يلي :

**العملية المشتركة (JOINT OPERATION):** هي اتفاقية مشتركة بين أطراف لهم سيطرة مشتركة لديهم حقوق مرتبطة بالأصول وتعهدات مرتبطة بالالتزامات الخاصة بالاتفاقية.

**المشروع المشترك (JOINT VENTURE)** هو ترتيب تعاقدي يكون للأطراف الذين لديهم فيه سيطرة مشتركة حقوق على صافي أصول الترتيب.

ويمكن توضيح مفهوم السيطرة المشتركة بأنها إتفاق تعاقدى بالاشتراك فى السيطرة على ترتيب ما، والتي توجد فقط عندما تتطلب القرارات المرتبطة بالأنشطة موافقة بالإجماع للاطراف المشتركة فى السيطرة، وتطبق المنشأة الحكم الشخصي عند تقدير ما إذا كان الترتيب المشترك عملية مشتركة او مشروع مشترك.

#### 2/9. 4. المنشآت ذات الهيكل الخاص

المنشأة ذات الهيكل الخاص عبارة عن منشأة تم تصميمها بحيث لا تكون حقوق التصويت أو الحقوق الأخرى هى العامل المهيمن فى تحديد من يسيطر على المنشأة، كما هو الحال عندما ترتبط حقوق التصويت بالمهام الإدارية فقط ويتم توجيه الأنشطة ذات العلاقة (المؤثرة) من خلال الترتيبات التعاقدية. وتشمل الأمثلة على المنشآت التى تعتبر منشآت ذات هيكل خاص على سبيل المثال الحصر:

- شركات التوريد.
- التمويل المضمون بالأصول.
- بعض صناديق الاستثمار.

ويكون للمنشأة ذات الهيكل الخاص عادة بعض أو كافة السمات أو الخصائص التالية:

- أنشطة مقيدة.
- هدف محدود ومعرف مثل تنفيذ أنشطة البحث والتطوير، أو توفير مورد لرأس المال أو التمويل للمنشأة أو توفير الفرص الاستثمارية للمستثمرين من خلال نقل المخاطر والمنافع المرافقة لأصول المنشأة ذات الهيكل الخاص إلى المستثمرين.
- عدم كفاية حقوق الملكية للسماح للمنشأة ذات الهيكل الخاص بتمويل أنشطتها دون دعم مالى مساند.
- التمويل فى صورة أدوات متعددة مرتبطة تعاقدياً بالمستثمرين، ويترتب عليها مخاطر الإئتمان أو مخاطر أخرى.

### 3/9 . الإفصاح عن الأحكام والافتراضات الهامة

يجب على المنشأة أن تفصح عن المعلومات حول الأحكام والافتراضات والتقديرات الهامة التي قامت بها (والتغيرات على تلك الأحكام والافتراضات) عند تحديد:

- أ - امتلاك سيطرة على منشأة أخرى، أى الكيان المستثمر فيه.
- ب - إمتلاكها سيطرة مشتركة على ترتيب أو نفوذ مؤثر على منشأة أخرى.
- ج - نوع الترتيب المشترك ( أى عملية مشتركة أو مشروع مشترك) عند تنظيم هذا الترتيب من خلال شركة أو تنظيم مستقل.
- د - التغيرات في الحقائق والظروف إلى أدت إلى تغيير الإستنتاج عن مدى امتلاك المنشأة لسيطرة، أو لسيطرة مشتركة أو لنفوذ مؤثر.

كذلك يجب على المنشأة أن تفصح عن الأحكام والافتراضات الهامة التي تمت عند تحديد:

- أ - عدم سيطرتها على منشأة أخرى رغم امتلاكها لأكثر من نصف حقوق التصويت في المنشأة الأخرى.
- ب - سيطرتها على منشأة أخرى رغم امتلاكها لأقل من نصف حقوق التصويت في المنشأة الأخرى.
- ج - عدم امتلاك نفوذ مؤثر رغم امتلاكها لنسبة ٢٠ % أو أكثر من حقوق التصويت في المنشأة الأخرى.
- د - تمتعها بنفوذ مؤثر رغم امتلاكها لنسبة تقل عن ٢٠ % من حقوق التصويت في المنشأة الأخرى.

يجب على المنشأة أن تفصح عن المعلومات التي تمكن مستخدمى قوائمها المالية من تقييم:

1 - الطبيعة والمدى والتأثيرات المالية لحصصها في الترتيبات المشتركة والشركات الشقيقة بما في ذلك طبيعة وتأثيرات علاقتها التعاقدية مع المستثمرين الآخرين ممن يملكون سيطرة مشتركة أو نفوذاً مؤثراً على الترتيبات المشتركة والشركات الشقيقة.

2 - طبيعة المخاطر المصاحبة لحصصها في المشروعات المشتركة والشركات الشقيقة والتغيرات فيها.

#### 4/9. الإفصاح عن الحصص في الشركات التابعة

يجب على المنشأة أن تفصح عن المعلومات التي تمكن مستخدمى القوائم المالية المجمعة من فهم المنشآت المكونة للمجموعة وحقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة في أنشطة المجموعة وتدفقاتها النقدية، بالإضافة الى تقييم مايلي :

- طبيعة ونطاق القيود الهامة على قدرة المنشأة على الوصول إلى أصول المجموعة أو استخدامها وتسوية إلتزاماتها.
- طبيعة المخاطر المصاحبة لحصتها في المنشآت ذات الهيكل الخاص بالمجموعة والتغيرات فيها.
- آثار التغيرات في حصص ملكية الشركة الأم في الشركة التابعة التي لا تؤدي إلى فقدان السيطرة.
- آثار فقد السيطرة على الشركة التابعة خلال الفترة المالية.

وعندما تكون القوائم المالية للشركة التابعة المستخدمة في إعداد القوائم المالية المجمعة قد أعدت في تاريخ أو عن فترة مالية تختلف عن تاريخ أو الفترة المالية للقوائم المالية المجمعة، فينبغى على المنشأة أن تفصح عن ذلك بتوضيح الآتي:

- تاريخ نهاية الفترة المعد عنها القوائم المالية لتلك الشركة التابعة.

- سبب استخدام تاريخ أو فترة مختلفة.

1/4/9 : الإفصاح عن حقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة في أنشطة المجموعة وتدفقاتها

النقدية:

يجب على المنشأة أن تفصح لكل من شركاتها التابعة التي يوجد بها حقوق حصة غير مسيطرة جوهرية عما يلي:

- إسم الشركة التابعة.
- مكان الأعمال الرئيسي ( وبلد التأسيس إذا كانت تختلف عن مكان الأعمال الرئيسي) للشركة التابعة.
- نسبة حقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة.
- نسبة حقوق التصويت المحتفظ بها من قبل حقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة إذا كانت تختلف عن نسبة حصص الملكية المحتفظ بها.
- نصيب حقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة من أرباح و خسائر الشركة التابعة.
- إجمالي حقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة المتراكمة في الشركة التابعة في نهاية الفترة المالية.
- معلومات مالية ملخصة عن الشركة التابعة.

2/4/9 : الإفصاح عن طبيعة ونطاق القيود الهامة

في حالة وجود قيود هامة على الشركة الأم تحد من سيطرتها، فيجب عليها الإفصاح عن الآتي:

- 1 - القيود الهامة ( مثلاً، القيود القانونية والتعاقدية والتنظيمية) على قدرتها في الوصول إلى أصول المجموعة واستخدامها وتسوية إلتزاماتها مثل:

-تلك القيود التي تحد من قدرة الشركة الأم أو شركاتها التابعة على تحويل النقد أو الأصول الأخرى إلى (أو من) المنشآت الأخرى ضمن المجموعة.

-الضمانات أو المتطلبات الأخرى التي تقيد توزيع أرباح الأسهم.

2 -طبيعة ونطاق الحقوق الوقائية لحقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة والتي قد تحمّن قدرة المنشأة للوصول إلى أصول المجموعة أو استخدامها أو تسوية إلتزاماتها (كما هو الحال عندما تكون الشركة الأم ملزمة بتسوية إلتزامات الشركة التابعة قبل تسوية إلتزاماتها أو وجوب موافقة الأقلية / الحقوق غيرالمسيطرة على الوصول إلى أصول الشركة التابعة أو لتسوية إلتزاماتها.

### 3/4/9 : آثار فقد السيطرة على الشركة التابعة خلال الفترة المالية

يجب على الشركة الأم أن تفصح عن آثار فقد السيطرة على الشركة التابعة والتي تشمل :

- إلغاء الإعتراف بالأصول والإلتزامات الخاصة بالشركة التي كانت تابعة من القوائم المالية المجمعة.

- الاعتراف بأى استثمارات متبقية في الشركة التي كانت تابعة بقيمتها العادلة عندما تفقد السيطرة، والمحاسبة اللاحقة لها لمعايير المحاسبة المصرية المناسبة .

- الاعتراف بالأرباح أو الخسائر المرتبطة بفقد السيطرة.

### 5/9 . الحصص في الترتيبات المشتركة والشركات الشقيقة

يجب على المنشأة أن تفصح عن المعلومات التي تمكن مستخدمى قوائمها المالية من تقييم:

1 - الطبيعة ومدى والتأثيرات المالية لحصصها في الترتيبات المشتركة والشركات الشقيقة بما في ذلك طبيعة وتأثيرات علاقتها التعاقدية مع المستثمرين الآخرين ممن يملكون سيطرة مشتركة أو نفوذاً مؤثراً على الترتيبات المشتركة والشركات الشقيقة.

2 - طبيعة المخاطر المصاحبة لحصصها في المشروعات المشتركة والشركات الشقيقة والتغيرات فيها.

### 1 /5/9 : طبيعة ونطاق والتأثيرات المالية لحصص المنشأة في الترتيبات المشتركة والشركات

#### الشقيقة

يجب على المنشأة أن تفصح عن عدة عناصر فيما يتعلق بالترتيب المشترك والشركة الشقيقة التي يكون لها أهمية نسبية بالنسبة للمنشأة المعدة للتقارير، ومن أهم هذه العناصر ما يلي :

- إسم الترتيب المشترك أو الشركة الشقيقة.
- طبيعة علاقة المنشأة مع الترتيب المشترك أو الشركة الشقيقة (مثلاً ، من خلال وصف طبيعة أنشطة الترتيب المشترك أو الشركة الشقيقة وما إذا كانت إستراتيجية بالنسبة لأنشطة المنشأة).
- مكان الأعمال الرئيسي (وبلد التأسيس ، إذا كان مختلفاً عن مكان الأعمال الرئيسي ) للترتيب المشترك أو الشركة الشقيقة.
- نسبة الملكية أو حصة المشاركة المحتفظ بها من قبل المنشأة ، ونسبة حقوق التصويت المحتفظ بها إذا كانت مختلفة.

- ما إذا كان الاستثمار في المشروع المشترك أو الشركة الشقيقة يقاس باستخدام (طريقة حقوق الملكية أو بالقيمة العادلة).
  - معلومات مالية ملخصة حول المشروع المشترك أو الشركة الشقيقة.
  - القيمة العادلة لإستثمارها في المشروع المشترك أو الشركة الشقيقة، إذا كان (هناك سعر سوق معلن للإستثمار) ، وذلك في حالة قياس الحصة في المشروع المشترك أو الشركة الشقيقة باستخدام طريقة حقوق الملكية.
- وفيما يتعلق باستثمارات المنشأة في المشروعات المشتركة والشركات الشقيقة غير الهامة، فيجب على المنشأة أن تفصح عن معلومات مالية حول تلك الإستثمارات بشكل منفرد:
- كإجماليات لكافة المشروعات المشتركة غير الهامة بشكل منفرد.
  - كإجماليات لكافة الشركات الشقيقة غير الهامة بشكل منفرد.
- كما يجب على المنشأة أن تفصح أيضاً عن الآتي :
- طبيعة ونطاق أي قيود جوهرية (مثلاً ناتجة عن ترتيبات اقتراض أو متطلبات تنظيمية أو ترتيبات تعاقدية مع المستثمرين ممن يملكون السيطرة المشتركة أو النفوذ المؤثر على المشروع المشترك أو الشركة الشقيقة) على قدرة المشروعات المشتركة أو الشركات الشقيقة على تحويل الأموال إلى المنشأة في شكل أرباح الأسهم النقدية أو تسديد القروض التي قدمتها المنشأة.
  - الحصة في خسائر المشروع المشترك أو الشركة الشقيقة غير المعترف بها عن الفترة المالية وبشكل تراكمي، وذلك إذا توقفت المنشأة عن الاعتراف بحصتها من خسائر المشروع المشترك أو الشركة الشقيقة عند تطبيق طريقة حقوق الملكية .
- وعندما تكون القوائم المالية للمشروع المشترك أو الشركة الشقيقة المستخدمة في تطبيق طريقة حقوق الملكية تم إعدادها في تاريخ أو عن فترة تختلف عن تاريخ أو فترة المنشأة، فيجب على المنشأة أن تفصح عن:



- تاريخ نهاية الفترة المالية للمشروع المشترك أو الشركة الشقيقة.
- أسباب استخدام قوائم مالية في تاريخ أو عن فترة مختلفة.

### 2 /5/9: المخاطر المصاحبة لحصص المنشأة في الترتيبات المشتركة والشركات الشقيقة

تلتزم المنشأة التي لها حصص في ترتيبات مشتركة أو شركات شقيقة بالإفصاح عن أي مخاطر من المحتمل أن تنتج عن هذه الحصص، وفي ضوء ذلك يجب على المنشأة أن تفصح عن :

- الإلتزامات التي تخص المنشأة والمتعلقة بالمشروعات المشتركة بشكل منفصل عن قيمة الإلتزامات الأخرى.
- الإلتزامات المحتملة الفعلية والمتعلقة بحصصها في المشروعات المشتركة أو الشركات الشقيقة وتشمل حصتها من الإلتزامات المحتملة الفعلية بشكل مشترك مع مستثمرين آخرين يملكون سيطرة مشتركة أو نفوذ مؤثر على المشاريع المشتركة أو الشركات الشقيقة ( بشكل منفصل عن قيمة الإلتزامات المحتملة الأخرى إلا إذا كان إحتمال تلك الإلتزامات مستبعد.

### 6/9. الإفصاح عن الحصص في المنشآت ذات الهيكل الخاص غير المجمعة

ينبغي على المنشأة الإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمى قوائمها المالية من:

- 1 - فهم طبيعة ومدى حصص المنشأة في المنشآت ذات ال هيكل الخاص غير المجمعة.
- 2 - تقييم طبيعة المخاطر المرتبطة بحصصها في المنشآت ذات الهيكل الخاص غير المجمعة والتغيرات فيها.

### 1/6/9 : طبيعة الحصص

- يتعين على المنشأة الإفصاح عن المعلومات الكمية والنوعية لحصصها في المنشآت ذات الهيكل الخاص غير المجموعة والتي تشمل على سبيل المثال لا الحصر طبيعة وغرض وحجم أنشطة المنشأة ذات الهيكل الخاص وكيف يتم تمويلها.

### 2/6/9 : طبيعة المخاطر

يتعين على المنشأة الإفصاح عن الآتي :

- القيمة الدفترية للأصول والالتزامات المعترف بها في قوائمها المالية الخاصة بحصص المنشآت ذات الهيكل الخاص غير المجموعة.
- البنود بقائمة مركزها المالي الذي يتم الاعتراف فيها بهذه الأصول والالتزامات.
- القيمة التي تعتبر أفضل تقييم للحد الأقصى للخسارة التي قد تتعرض المنشأة لها من حصصها في المنشآت ذات الهيكل الخاص غير المجموعة، بما في ذلك كيفية تحديد الحد الأقصى للتعرض للخسارة، وإذا لم تستطع المنشأة أن تحدد الحد الأقصى للتعرض للخسارة من حصصها في المنشآت ذات الهيكل الخاص غير المجموعة فيتوجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة وعن الأسباب.
- مقارنة القيمة الدفترية لأصول والالتزامات المنشأة المتعلقة بحصصها في المنشآت ذات الهيكل الخاص غير المجموعة مع الحد الأقصى لتعرض المنشأة للخسارة من تلك المنشآت.

## أسئلة على الفصل التاسع

### حدد مدى صحة أو خطأ كل عبارة من العبارات التالية:

- 1 - يتمثل الهدف الرئيس لمعيار الإفصاح عن الحصص في الكيانات الأخرى في تحديد طرق قياس الإستثمارات في الشركات التابعة والشقيقة والترتيبات المشتركة.
- 2 - الترتيبات المشتركة هي اتفاقية بين طرفين أو أكثر لديهم سيطرة مشتركة.
- 3 - يعد التمثيل في مجلس الإدارة في المنشأة المستثمر فيها، والمشاركة في وضع السياسات من أشكال النفوذ المؤثر.
- 4 - يجب على المنشأة أن تفصح عن القيمة العادلة لإستثمارها في المشروع المشترك في حالة قياس الحصة بإستخدام طريقة حقوق الملكية.
- 5 - يعد تحديد المنشأة لطبيعة حصتها في المنشآت الأخرى وتحديد نوع الترتيب المشترك من قبيل السياسات المحاسبية.
- 6 - العملية المشتركة هي ترتيب تعاقدى يكون للأطراف الذين لديهم فيه سيطرة مشتركة حقوق على صافي أصول الترتيب.
- 7 - المنشأة ذات الهيكل الخاص عبارة عن منشأة تم تصميمها بحيث لا تكون حقوق التصويت أو الحقوق الأخرى هي العامل المهيمن في تحديد من يسيطر على المنشأة.
- 8 - يجب على المنشأة أن تفصح عن طبيعة المخاطر المصاحبة لحصصها في المشروعات المشتركة والشركات الشقيقة والتغييرات فيها في حالة حدوث المخاطر فقط.
- 9 - الإستثمار في الشركات الشقيقة يعطى للمستثمر حقوق تمكنه من توجيه أنشطة المنشأة المستثمر فيها.

10 - يحدد المعيار الدولي للتقرير المالي رقم 12 الشروط الواجب توافرها لتقييم الاستثمارات بطريقة حقوق الملكية أو القيمة العادلة.

اختر الإجابة الصحيحة لكل عبارة من العبارات التالية :

1 - يقصد ب..... القدرة على المشاركة في اتخاذ القرارات المتعلقة بالسياسات المالية والتشغيلية للمنشأة المستثمر فيها.

أ - السلطة      ب - السيطرة      ج - النفوذ المؤثر      د - لا شيء مما سبق

2 - ..... هو/هي اتفاقية مشتركة بين أطراف لهم سيطرة مشتركة لديهم حقوق مرتبطة بالأصول وتعهدات مرتبطة بالالتزامات الخاصة بالاتفاقية.

أ - العملية المشتركة      ب - المشروع المشترك      ج - الترتيب المشترك      د - لا شيء مما سبق

3 - وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي رقم 12 ، يجب على المنشأة أن تفصح عن طبيعة حصصها التي تمتلكها في .....

أ - الشركات التابعة      ب - الشركات الشقيقة      ج - الترتيبات المشتركة      د - جميع ما سبق

4 - ..... هي الشركات المستثمر فيها والتي تسيطر عليها شركة اخرى (الشركة الام).

أ - الشركات الشقيقة      ب - العمليات المشتركة      ج - الشركات التابعة      د - جميع ما سبق

5 - يتميز الترتيب المشترك بأن.....

أ - الاطراف ملزمون باتفاق تعاقدى.

ب - الاتفاق التعاقدى يمنح سيطرة للطرف صاحب الحصة الأكبر.

ج - أ و ب

د - لا شيء مما سبق

- 6 - يكون للمنشأة ذات الهيكل الخاص بعض الخصائص والسمات التي تميزها ومنها .....
- أ - أن لها أنشطة غير مقيدة.
- ب - أن لها هدف محدود.
- ج - كفاية حقوق الملكية للسماح للمنشأة بتمويل أنشطتها
- د - جميع ما سبق
- 7 - يجب أن تفصح المنشأة عن معلومات حول استثماراتها في المشروعات المشتركة غير الهامة.....
- أ - بشكل منفرد كإجماليات لكافة المشروعات المشتركة غير الهامة.
- ب - بشكل منفرد كإجماليات لكل مشروع من المشروعات المشتركة غير الهامة على حدة.
- ج - بشكل تفصيلي لكل مشروع من المشروعات المشتركة غير الهامة على حدة.
- د - لا شيء مما سبق.
- 8 - يجب على المنشأة التي لها حصة في الترتيبات المشتركة أن تفصح عن .....
- أ - طبيعة ومدى حصتها
- ب - التأثيرات المالية للحصة
- ج - طبيعة المخاطر المصاحبة للحصة
- د - جميع ما سبق

اجابة اسئلة الصح والخطأ

الإجابة	رقم العبارة
العبارة خاطئة	1
العبارة صحيحة	2
العبارة صحيحة	3
العبارة صحيحة	4
العبارة خاطئة	5
العبارة خاطئة	6
العبارة صحيحة	7
العبارة خاطئة	8
العبارة خاطئة	9
العبارة خاطئة	10

اجابة أسئلة الاختيار من متعدد

الإجابة	رقم العبارة
ج	1
أ	2
د	3
ج	4
أ	5
ب	6
أ	7
د	8

## المراجع باللغة العربية

- أبو طالب، أحمد محمد. (2013). دراسة تحليلية للدوافع والعوامل التي تؤثر في اتخاذ قرار الإلزام بتبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS في الدول النامية. مجلة المحاسبة المصرية - كلية التجارة - جامعة القاهرة، 3(6)، 1-74.
- الصاوي، نسمة هاني محمد. (2016). أثر تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية "IFRS" على درجة الاعتماد على مؤشرات مخاطر الغش: دراسة ميدانية. رسالة ماجستير غير منشورة. كلية التجارة - جامعة القاهرة.
- حماد، طارق عبدالعال. (2009). دليل استخدام معايير المحاسبة. الإسكندرية - الدار الجامعية: القاهرة.
- حميدات، جمعة فلاح. (2019). خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين: عمان.
- فرنوي، مصطفى السيد محمود جودة. (2015). دراسة أثر تطبيق معيار اضمحلال قيمة الأصول على جودة المعلومات المحاسبية وانعكاس ذلك على قرارات المستثمرين. رسالة ماجستير غير منشورة. كلية التجارة - جامعة القاهرة.
- فرنوي، مصطفى السيد محمود جودة. (2020). قياس مستوى التوافق المحاسبي مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS وانعكاس ذلك على مؤشرات الأداء المالي وجذب الاستثمارات الأجنبية المباشرة FDI. رسالة دكتوراه غير منشورة. كلية التجارة - جامعة القاهرة.
- لطفي، أمين السيد أحمد. (2006). نظرية المحاسبة (منظور التوافق الدولي). الدار الجامعية للنشر والتوزيع - مصر.
- مهني، سيد عبد الحليم عبد الله. (2022). نموذج مقترح لقياس تأثير تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على الحد من مخاطر انهيار أسعار الأسهم وانعكاس ذلك على الأداء المالي: دراسة تطبيقية. رسالة دكتوراه غير منشورة. كلية التجارة - جامعة القاهرة.

## المراجع باللغة الإنجليزية

- ACCA. (2021). *Diploma in International Financial Reporting*. london : BPP Learning Media Ltd .
- IASB. (2004). *IFRS 2- Share-based Payment*.
- IASB. (2008). *IAS 23 - Borrowing Costs*.
- IASB. (2008). *IFRS 3 - Business Combinations* .
- <https://www.ifrs.org>
- <https://www.iasplus.com>