ResearchGate

See discussions, stats, and author profiles for this publication at: https://www.researchgate.net/publication/348662465

المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الابلاغ المالي الدولية

Book · January 2021

CITATIONS
0

READS
60

3 authors, including:



Saoud Chayed Mashkour
Al Muthanna University
264 PUBLICATIONS **5** CITATIONS

SEE PROFILE

Some of the authors of this publication are also working on these related projects:

Accounting syndromes and the activated role of technics used in treating its View project

Scopus journals View project

All content following this page was uploaded by Saoud Chayed Mashkour on 21 January 2021.

The user has requested enhancement of the downloaded file.

المعايير المحاسبية الدولية(IASC)

ومعايير الإبلاغ المالي(IFRS)

(أطر نظرية وتطبيقات عملية)

تأليف

الأستاذ الدكتور

سعود جايد مشكور

الطبعة الأولى

2021م-1443 هـ

المحتويات

المقدمة

الفصل الأول: المعايير المحاسبية الدولية

- ❖ **مفهوم المعيار المحاسبي**
- ❖ **مفهوم معايير المحاسبة الدولية(IAS)**
- ❖ **أهمية التوحيد المحاسبي**
- ❖ **أهمية المعايير المحاسبية**
- ❖ **المعايير المقبولة قبولا عاما**
- ❖ **النشأة التاريخية للمعايير المحاسبية الدولية**
- ❖ **مبررات وأسباب ظهور معايير المحاسبة الدولية**
- ❖ **معايير المحاسبة الدولية بين المعارضة والتأييد**
- ❖ **الجهود الدولية المشتركة لإصدار المعايير المحاسبية IASB/IASC**
- ❖ **أرقام ومسميات معايير المحاسبة الدولية**
- ❖ **أسئلة الفصل**

الفصل الثاني : منظمات صياغة معايير المحاسبة الدولية

- ❖ **اللجنة الدولية للمحاسبين القانونيين**
- ❖ **اللجان والهيئات والمنظمات المحاسبية الدولية**
- ❖ **محاولات وأسس وضع المعايير الدولية للمحاسبة**

- ❖ المبادئ والافتراضات والخصائص المحاسبية

الفصل الثالث : الاطار المفاهيمي للمحاسبة المالية المشروع المشترك / IASB FASB

- ❖ الاطار المفاهيمي المحاسبي
- ❖ أهمية الاطار المفاهيمي المحاسبي
- ❖ التحرك نحو معايير محاسبة عالمية جديدة
- ❖ تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية Adoption of IFRS

الفصل الرابع : الاطار النظري والتطبيق العملي للمعايير المحاسبية الدولية(IASC)

الفصل الخامس: التطبيقات العملية للمعايير المحاسبية الدولية IASC

- ❖ أسئلة الإجابات القصيرة
- ❖ التمارين

الفصل السادس : الاطار النظري والتطبيق العملي لمعايير الإبلاغ المالي الدولية

الفصل السابع : التطبيقات العملية لمعايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS

- ❖ أسئلة الإجابات القصيرة
- ❖ التمارين

المقدمة

تلقى معايير المحاسبة الدولية، والتي أُعيدَ تسميتها منذ عام 2001 إلى تسمية " المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية " قبولاً عالمياً، وأحرزت عملية وضع المعايير الدولية في السنوات الماضية نجاحاً ملحوظاً في تحقيق اعتراف واستخدام أكبر للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. عرّفت لجنة القواعد الدولية المعايير المحاسبية على أنها عبارة عن قواعد إرشاديّة يعود إليها المهنيّون من أجل دعم اجتهاداتهم واستلهام حكمتهم على الرّغم من أنّها لا تُلغي الحكمة أو الاجتهاد، كما يُمكن تعريفها بأنها وصف مهني للممارسات المهنيّة المقبولة بشكل عام، والهدف منها هو الحدّ من درجة الاختلاف في التعبير أو الممارسة في الظروف المتشابهة، فضلا عن أنها تُعتمد كإطارٍ عام لتقييم كفاءة ونوعية العمل الفني ومن أجل تحديد طبيعة وعمق المسؤولية المهنية.

ويُمكن تعريف المعايير المحاسبيّة الدوليةّ بأنها مجموعة المقاييس، أو المبادئ، أو النماذج، أو الإرشادات العامّة التي تُؤدّي إلى ترشيد وتوجيه الممارسة العمليّة المحاسبيّة والتدقيق المالي أو مراجعة الحسابات كما أنّها تختلف عن الإجراءات، فالمعايير المحاسبية تتّصف بالإرشاد العام أو التوجيه، بينما الإجراءات تتناول الصيغة التنفيذيّة للمعايير المحاسبية على شكل حالات تطبيقيّة مُعيّنة، يمكن تعريف معايير المحاسبة الدولية على أنها المقياس أو النموذج الأساسي الذي من شأنه تحديد الطرق الصحيحة والدقيقة للإفصاح عن أو الاعتراف بالقوائم المالية الخاصّة بمؤسّسةٍ أو منشأةٍ معينة، مع ذكر تأثير كلٍ من الظروف المحيطة بها سواء كانت اجتماعية أو اقتصادية أو بيئية أو سياسية وغيرها على إنتاجيتها وأنشطتها.

نالت عملية وضع معايير المحاسبة الدولية في السنوات القليلة الفائتة عدداً من النجاحات في تحقيق اعتراف واستخدام أكبر للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وحيث أن الاتحاد الأوروبي أصدر في العام 2002 تشريعاً يقتضي من الشركات المدرجة في أوروبا تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في بياناتها المالية الموحدة. وأصبح التشريع نافذ المفعول في العام 2005، ويطبق على أكثر من 7000 شركة في 28 بلداً، وتعني عملية تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في أوروبا أن تحل محل معايير ومتطلبات المحاسبة الوطنية كأساس لإعداد وعرض البيانات المالية الجماعية للشركات المدرجة في أوروبا. وكذلك هناك بلدان عديدة خارج أوروبا تتجه نحو تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ، ففي العام 2005 أصبحت هذه المعايير إلزامية في بلدان عديدة في جنوب شرق أسيا وأسيا الوسطى وأمريكا اللاتينية وجنوب إفريقيا والشرق الأوسط وبلدان الكاريبي، يضاف إلى ذلك بلدان أخرى كانت قد تبنت معايير وطنية تعكس المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مثل أستراليا وهونغ كونغ، وقدر أكثر من 70 بلداً طلبت من شركاتها المدرجة تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية عند إعدادها وعرضها للبيانات المالية في العام 2005.

واستنادا لما تقدم فقد دعت الحاجة الملحة إلى طرح مؤلف مبسط يحتوي على شرح نظري مختصر وتطبيقات عملية لأغلب المعايير المحاسبية الدولية IASC ومعايير الإبلاغ المالي IFRS، إذ تضمن هذا المؤلف سبعة فصول هي كالاتي :

الفصل الأول: المعايير المحاسبية الدولية

الفصل الثاني: منظمات صياغة معايير المحاسبة الدولية

الفصل الثالث : الاطار المفاهيمي للمحاسبة المالية– المشروع المشترك IASB / FASB

الفصل الرابع : الاطار النظري والتطبيق العملي للمعايير المحاسبية الدولية(IASC)

الفصل الخامس: التطبيقات العملية للمعايير المحاسبية الدولية IASC

الفصل السادس : الاطار النظري والتطبيق العملي لمعايير الإبلاغ المالي الدولية

الفصل السابع : التطبيقات العملية لمعايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS

نامل أن يساهم هذا المؤلف المتواضع في حل العديد من الإشكاليات المحاسبية التي تواجه المحاسب والطالب الدارس عند تطبيق المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية ، ونتمنى في الختام للجميع الموفقية والنجاح في مواصلة المسيرة العلمية والمهنية.

المؤلف

2021

الفصل الأول
المعايير المحاسبية الدولية

يستطيع القارئ في هذا الفصل أن يطلع على المواضيع الآتية:

- ❖ **مفهوم المعيار المحاسبي**
- ❖ **مفهوم معايير المحاسبة الدولية(IAS)**
- ❖ **أهمية التوحيد المحاسبي**
- ❖ **أهمية المعايير المحاسبية**
- ❖ **المعايير المقبولة قبولا عاما**
- ❖ **النشأة التاريخية للمعايير المحاسبية الدولية**
- ❖ **مبررات وأسباب ظهور معايير المحاسبة الدولية**
- ❖ **معايير المحاسبة الدولية بين المعارضة والتأييد**
- ❖ **الجهود الدولية المشتركة لإصدار المعايير المحاسبية IASB/IASC**
- ❖ **أرقام ومسميات معايير المحاسبة الدولية**
- ❖ **أسئلة الفصل**

الفصل الأول

المعايير المحاسبية الدولية

International Accounting Standards

لقد برزت في العقدين الأخيرين من القرن العشرين حالة تزايد الحاجة الملحة إلى وجود نظرية للمحاسبة الدولية تستند إلى مجموعة من المعايير والمبادئ المحاسبية. وقد تجسدت هذه الحاجة في المنافع والفوائد الناجمة عن استخدام المحاسبة الدولية بوصفها أداة لتنظيم وترتيب وقياس المعاملات التجارية الدولية الكثيرة والمتعددة والإفصاح عنها وإيصالها إلى الجهات المستفيدة منها في عملية اتخاذ القرارات المختلفة. الأمر الذي دفع العديد من الباحثين والمفكرين والمنظمات والاتحادات المهنية الدولية ، من خلال البحث والدراسة ، إلى العمل على إيجاد الأطر العامة للمعايير والمبادئ المحاسبية التي تتضمنها عناصر هذه النظرية وتطبيقاتها العملية.

❖ مفهوم المعيار المحاسبي Accounting Standard

يقصد بكلمة معيار بشكل عام بانه نموذج (Model) يوضع لقياس وزن شيء أو طوله أو درجة جودته. أما في المحاسبة ، فيقصد بالمعيار بانه المرشد الأساسي لقياس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها وإيصال المعلومات إلى المستفيدين. وبهذا المعنى، فان المعيار المحاسبي يتحدد بعنصر أو بنوع معين من أنواع عناصر القوائم المالية، أو من خلال العمليات أو الأحداث المحاسبية.

ويعني المعيار قاعدة (Rule) أو قانون عام يسترشد به المحاسب لإنجاز عمله في إعداد القوائم أو التقارير المالية. كذلك يعني المعيار بانه قاعدة محددة (specific rule) يتم بموجبها

تحديد قياس الأحداث المالية للمنشأة وإيصال نتائج القياس إلى مستخدمي القوائم المالية لغرض اتخاذ القرارات اللازمة. وهذا المفهوم كان قد ركز على أهمية استخدام القاعدة لغرض قياس الأحداث المالية، والاستفادة من هذه الأهمية لاتخاذ القرارات من قبل المستخدمين الداخليين والخارجيين .

❖ مفهوم معايير المحاسبة الدولية(IAS)

كانت معايير المحاسبة الدولية (IAS) هي أول معايير المحاسبة الدولية التي أصدرتها لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) ، التي تم تشكيلها في عام 1973. وكان الهدف حينها ، كما هو الحال اليوم ، هو تسهيل مقارنة الأعمال التجارية حول العالم ، وزيادة الشفافية والثقة في التقارير المالية ، وتعزيز التجارة والاستثمار العالميين.

تعمل معايير المحاسبة القابلة للمقارنة عالميًا على تعزيز الشفافية والمساءلة والكفاءة في الأسواق المالية حول العالم. يتيح ذلك للمستثمرين والمشاركين الآخرين في السوق اتخاذ قرارات اقتصادية فعالة بشأن فرص الاستثمار والمخاطر وتحسين تخصيص رأس المال. تعمل المعايير العالمية كذلك على تقليل تكاليف إعداد التقارير والتكاليف التنظيمية بشكل كبير ، خاصة بالنسبة للشركات ذات العمليات الدولية والشركات التابعة في العديد من البلدان.

❖ أهمية التوحيد المحاسبي

تتمثل أهمية التوحيد المحاسبي في حالة مشروطة بواسطتها يتم جمع العوامل الاعتيادية بصورة منسقة، وغير مختلفة، والتي يطبق فيها التشابه. وفي تعبير أخر يعني ذلك أن جميع المبادئ المحاسبية والمهنية موحدة. وقد عرف انثوفن 1967 التوحيد بانه ((يتضمن تصنيف مصطلحات وبنفس الوقت يتضمن القياس)).

كذلك يعد النظام المحاسبي الموحد العراقي من الأنظمة المحلية التي تهدف إلى التوحيد المحاسبي، وقد عرف بانه ((نظام أو خطة تتمثل في مجموعة من الترتيبات الخاصة بتسجيل البيانات المحاسبية على مستوى الوحدة الاقتصادية، وإعداد قوائم وحسابات ختامية وموازنات تخطيطية في اطار محدد من الأسس والقواعد والاصطلاحات والتعاريف لخدمة أهداف معينة)). ومن هذا التعريف يتضح أن النظام المحاسبي الموحد يعتبر معيار محاسبي محلي.

وقد تم تقييم تأثير تلك الأنظمة على عوامل بيئة المحاسبة، وهنالك عدة عوامل تساهم في عملية تصنيف أنظمة المحاسبة هي:

1. مهنة المحاسبة
2. النظم المحاسبية
3. فكرة الرغبة حول تطور المحاسبة الدولية

وبهذه الدراسة فقد تم إحراز نقطتين مهمتين وهما :

أولاً :- الاهتمام بتصنيف أنظمة المحاسبة خاصة من قبل الدول الكبرى كأمريكا وبريطانيا وألمانيا وغيرها .

ثانيا:- نجاح عملية فحص أنظمة المحاسبة لدعم مفهوم المحاسبة الدولية.

قسم نوبز (Nobes) الأنظمة إلى مجموعات وكل مجموعة متأثرة بنظام معين أمريكي أو بريطاني أو فرنسي أو الماني، وقد سماها نوبز الأنظمة الأم، والى تصنيف كلي وتصنيف فرعي وجزئي لغرض توفير التقرير المالي . وبتعبير أخر فان التقارير المالية تعد نتيجة لبيانات كلية أو جزئية من أنظمة محاسبية رئيسية . وتقوم دول باتباع أنظمة محاسبة رئيسة في العالم وهي الأنظمة الآتية:

1. النظام المحاسبي الأمريكي.
2. النظام المحاسبي البريطاني.
3. النظام المحاسبي الفرنسي.
4. النظام المحاسبي الألماني.

وتساعد جميع هذه الأنظمة على إصدار وتهيئة التقارير المالية والمحاسبية الحكومية.

❖ أهمية المعايير المحاسبية

تنبع أهمية المعايير المحاسبية من خلال الحاجة إليها في الأمور الآتية:

1. تحديد وقياس الأحداث المالية للمنشأة.

2. إيصال نتائج القياس إلى مستخدمي القوائم المالية.
3. تحديد الطريقة المناسبة للقياس.
4. عملية اتخاذ القرار من خلال توفير المعيار الملائم والمناسب والدقيق.

أما في حالة غياب المعايير المحاسبية فانه سيؤدي إلى مايلي:

1. استخدام طرق محاسبية غير صحيحة.
2. إعداد قوائم مالية غير واضحة وغير مفهومة.
3. اختلاف المبادئ والأسس المحاسبية التي تحدد وتعالج العمليات والأحداث المحاسبية للمنشأة الواحدة أو المنشآت المختلفة.
4. صعوبة اتخاذ قرار داخلي أو قرار خارجي من قبل المستفيدين، وكذلك الدارسين وغيرهم.

❖ النشأة التاريخية للمعايير المحاسبية الدولية

أسست لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) في يونيو 1973 من قبل هيئات محاسبية تمثل عشر دول. قامت هذه الهيئات بوضع ونشر معايير المحاسبة الدولية (IAS) والتفسيرات والإطار المفاهيمي. تم النظر إلى هذه من قبل العديد من واضعي معايير المحاسبة الوطنية في تطوير المعايير الوطنية.

في عام 2001، حل مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) محل(IASC) بصلاحية تحقيق التقارب بين معايير المحاسبة الوطنية من خلال تطوير معايير المحاسبة العالمية. خلال اجتماعه الأول، اعتمد مجلس الإدارة الجديد معايير IAS ومعايير لجنة التفسيرات الدائمة .(SICs) واصل مجلس معايير المحاسبة الدولية في تطوير معايير تسمى المعايير الجديدة "المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) "

في عام 2002 وافق الاتحاد الأوروبي (EU) على أنه اعتبارًا من 1 يناير 2005 ، سيتم تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على الحسابات الموحدة للشركات المدرجة في الاتحاد الأوروبي ، مما أدى إلى إدخال المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى العديد من الكيانات الكبيرة. وحذت دول أخرى حذو الاتحاد الأوروبي منذ ذلك الحين.

❖ المعايير المقبولة قبولا عاما

تبقى مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً في الولايات المتحدة منفصلة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. تتطلب لجنة الأوراق المالية (SEC) استخدام مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً من قبل الشركات المحلية التي لديها أوراق مالية مدرجة ولا تسمح لها باستخدام المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ؛ تُستخدم مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً في الولايات المتحدة من قبل بعض الشركات في اليابان وبقية العالم.

في عام 2002 ، أعلن مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية (FASB)، الهيئة التي تدعم مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً في الولايات المتحدة ، عن برنامج يُعرف باسم اتفاقية نوروك(Norwalk) يهدف إلى القضاء على الاختلافات بين المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومعايير المحاسبة المقبولة عموماً في الولايات المتحدة.

في عام 2012، أعلنت لجنة الأوراق المالية والبورصات (SEC) أنها تتوقع استمرار مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً في الولايات المتحدة في المستقبل المنظور، لكنها سعت إلى تشجيع المزيد من العمل لمواءمة المعايير.

توصف المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أحيانًا بأنها قائمة على المبادئ ، على عكس النهج القائم على القواعد في مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً في الولايات المتحدة ؛ لذلك في الولايات المتحدة مبادئ المحاسبة المقبولة عموما هناك المزيد من التعليمات في تطبيق المعايير على أمثلة وصناعات محددة.

❖ مبررات وأسباب ظهور معايير المحاسبة الدولية

رافقت المحاسبة نشوء الحضارة وتطورها، ولم تكن مجرد نظام كمّي مدين ودائن بل كانت تلبي متطلبات التطور الاجتماعي والاقتصادي والسياسي على مر العصور.

وقد تطورت المحاسبة في مختلف دول العالم وذلك بما ينسجم مع متطلبات التطور في كل دولة في ضوء الأنظمة والتشريعات والقوانين السائدة في كل منها، و قد انعكس ذلك على مهنة المحاسبة وبدا واضحاً في اختلاف أسس القياس والإبلاغ المالي المحاسبي، ويمكن تقسيم التباين في الممارسات المحاسبية المعاصرة بين مختلف دول العالم وفقاً لما يلي:

1. تباين في تحقق الإيراد

2. تباين في تحميل المصروفات
3. تباين في أسس التقويم والقياس المحاسبي
4. تباين في المصطلحات المحاسبية
5. تباين في أسس إعداد القوائم المالية وتوحيدها

ولكن رغم كل تلك التباينات ومبرراتها والقوانين والأنظمة التي تدعمها، نجد أن الأصوات التي تطالب بالسعي إلى تطوير المحاسبة باتجاه تحقيق التقارب أخذت بالتزايد نظراً للحاجات الماسة التي ظهرت لعدة أسباب أهمها:

1. عولمة الاقتصاد ونمو وتحرير التجارة الدولية والاستثمار الدولي المباشر.
2. تطور الأسواق المالية العالمية.
3. الخصخصة في بعض دول العالم.
4. تعاظم قوة الشركات متعددة الجنسيات لتشمل مختلف بقاع المعمورة، سواء كان ذلك عن طريق إنشاء فروع لها في الأقاليم والدول، أو السيطرة على شركات تابعة.

❖ معايير المحاسبة الدولية بين المعارضة والتأييد

أولا: وجهات النظر المؤيدة:

حظيت المعايير المحاسبية الدولية بتأييد واسع من قبل جهات متعددة للمبررات الآتية:

1. تمثل المعايير المحاسبية الدولية عملية للشركات متعددة الجنسيات، حيث أنها تساهم بخفض التكلفة الناتجة عن العمليات المالية من منطلق أنها وبغض النظر عن مكان تواجد فروعها سوف يعتمد على معايير موحدة، وبالتالي سيتولد لديها سهولة كبيرة بالتواصل المالي بين الدول.
2. ستكون المعايير المحاسبية الدولية ذات منفعة عالية للمستثمرين، حيث ستعمل على خفض تكاليف مقارنتهم للقوائم المالية من دولة لدولة وبالتالي ستحسن من نوع قراراتهم الاستثمارية.
3. ستكون المعايير المحاسبية الدولية ذات فائدة كبيرة للحكومات، حيث يمكن اعتمادها كأساس للضريبة، وكأساس للتخطيط الاقتصادي.
4. تخلق المعايير المحاسبية الدولية تناغم دولي فيما يتعلق بتوحيد تطبيق القواعد والأسس والمعايير والإجراءات المحاسبية.

ثانيا: وجهات النظر المعارضة

واجهت عملية إصدار المعايير المحاسبية الدولية معارضة من قبل اطراف متعددة للأسباب الآتية :

1. يمكن الاعتماد فقط على مبادئ المحاسبة المقبولة عموما GAAP والصادرة عن الولايات المتحدة الأمريكية.
2. إن مجلس معايير المحاسبة الدولية سوف يكون مسيرا بشكل كامل من قبل الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا.
3. إن الشركات المحلية ليست بحاجة لهذا النوع من المعايير وأنها تخدم بشكل اكبر الشركات متعددة الجنسيات تحديدا، أي أنها تصب في مصلحة الشركات العملاقة حصرا.
4. أن احتكار معايير المحاسبة من قبل جهة واحدة سوف يؤدي إلى تدني نوعية وجودة المعايير.

❖ **الجهود الدولية المشتركة لإصدار المعايير المحاسبية IASB/IASC**

تأسست لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) عام 1973 إثر اتفاق بين الجمعيات والمعاهد المهنية الرائدة في كل من (أستراليا، وكندا، وفرنسا، وألمانيا، واليابان، والمكسيك، وهولندا، والمملكة المتحدة، وإيرلندا، والولايات المتحدة). وكان الهدف من ذلك أن تقوم اللجنة بإعداد ونشر المعايير المحاسبية وأن تدعم قبولها والتقيد بها وتعزيز العلاقة بينها وبين الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، وهي الهيئة ذات المسؤولية والأهلية التي تصدر باسمها بيانات في أصول المحاسبة الدولية. و قد قامت بإصدار 41 معيارا محاسبيا دوليا حتى ما قبل عام 2000.

وفي عام 2000 تم إعادة هيكلة لجنة المعايير والنظام الأساسي لها وتم تسمية مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) الذي اعتبر بدءا من نيسان 2001 هو المسئول عن إصدار معايير المحاسبة الدولية بدلا من لجنة المعايير حيث تبنى هذا المجلس جميع المعايير المحاسبية الصادرة عن لجنة المعايير الدولية.

كما قام المجلس عام 2002 بإعادة تسمية ((لجنة التفسيرات القائمة)) (SIC) وتبديل هذه التسمية إلى ((لجنة تفسيرات المعايير الدولية للإبلاغ المالي)) (IFRIC) تهدف إلى تفسير وتوضيح

المعايير المحاسبية القائمة إضافة إلى تقديم إرشادات وتوجيهات بشكل دائم حول معايير المحاسبة الدولية القائمة وحول معايير الإبلاغ المالي الدولية.

بدأت عملية إصدار المعايير المحاسبية الدولية عام 1973 من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC التي مقرها لندن ، حيث أصدرت اللجنة 41 معيار باسم معايير المحاسبة الدولية حتى عام 2000.

وفي عام 2001 تم تأسيس مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB والذي استلم مهام لجنة معايير المحاسبة الدولية حيث وافق مجلس معايير المحاسبة الدولية على إبقاء كافة المعايير والتفسيرات الصادرة عن لجنة معايير المحاسبة سارية المفعول، كما قام المجلس بتغيير مسمى المعايير إلى اسم المعايير الدولية للتقارير المالية IFRSs والتي بلغ عددها 17 معيار حتى الآن.

المعايير المحاسبية الدولية النافذة والملغاة:	
معايير المحاسبة الدولية IASC : 41 معيار	
المعايير السارية المفعول 27معيار	المعايير الملغاة 14معيار
المعايير الدولية للتقارير المالية IFRS:17 معيار	13 سارية المفعول حاليا و4 بتواريخ لاحقة

❖ **أرقام ومسميات معايير المحاسبة الدولية**

International Accounting Standards (IASC)

معيار المحاسبة الدولي 1 عرض البيانات المالية

معيار المحاسبة الدولي 2 المخزون

معيار المحاسبة الدولي 7 قائمة التدفقات النقدية

معيار المحاسبة الدولي 8 التغير في التقديرات المحاسبية والأخطاء والتغيرات في السياسات المحاسبية

معيار المحاسبة الدولي 10 الأحداث اللاحقة لتاريخ انتهاء الفترة المالية

معيار المحاسبة الدولي 11 عقود الإنشاء

معيار المحاسبة الدولي 12 ضرائب الدخل

معيار المحاسبة الدولي 16 الممتلكات والمصانع والمعدات

معيار المحاسبة الدولي 17 عقود الإيجار

معيار المحاسبة الدولي 18 الإيراد

معيار المحاسبة الدولي 19 منافع الموظفين

معيار المحاسبة الدولي 20 المنح الحكومية والإبلاغ المالي عن المساعدات الحكومية

معيار المحاسبة الدولي 21 آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية

معيار المحاسبة الدولي 23 تكاليف الاقتراض

معيار المحاسبة الدولي 24 افصاحات الأطراف ذات العلاقة

معيار المحاسبة الدولي 26 المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد

معيار المحاسبة الدولي 27 البيانات المالية الموحدة والمنفصلة

معيار المحاسبة الدولي 28 المحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت الزميلة

معيار المحاسبة الدولي 29 التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع

معيار المحاسبة الدولي 31 التقرير المالي عن المصالح في المشاريع المشتركة

معيار المحاسبة الدولي 32 الأدوات المالية : العرض

معيار المحاسبة الدولي 33 حصة السهم من الأرباح

معيار المحاسبة الدولي 34 التقارير المالية المرحلية

معيار المحاسبة الدولي 36 انخفاض قيمة الموجودات

معيار المحاسبة الدولي 37 المخصصات، الالتزامات والموجودات الطارئة

معيار المحاسبة الدولي 38 الموجودات غير الملموسة

معيار المحاسبة الدولي 39 الأدوات المالية: الاعتراف والقياس

معيار المحاسبة الدولي 40 الممتلكات الاستثمارية

معيار المحاسبة الدولي 41 الزراعة

❖ أسئلة الفصل

عزيزي القارئ اجب عن الأسئلة الآتية:

1. حددت اللجنة المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين ماهية الإفصاح المناسب. وضح ذلك ..
2. الحاجة إلى المعايير المحاسبية تأتي من خلال بعض العوامل ،اذكر هذه العوامل.
3. ماذا عرف انتوفن (Einthoven) النظام المحاسبي الموحد؟
4. ماهي الأهداف العامة للنظام المحاسبي الموحد في العراق ؟
5. هنالك عدة عوامل ساهمت في عملية تصنيف النظم المحاسبية، اذكر هذه العوامل.
6. اعتبرت لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASC)عملية إصدار المعايير الدولية ذات أهمية لأسباب متعددة ، ماهي هذه الأسباب ؟
7. اذكر عشرة معايير من المعايير التي أصدرتها لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASC).
8. اذكر عشرة معايير من معايير الإبلاغ المالي التي أصدرها مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB).
9. هل أنت مع وجهات النظر المؤيدة أم المعارضة للمعايير المحاسبية الدولية، وهل الشركات في العراق قادرة على تطبيق معايير المحاسبة الدولية؟ وما هي المعوقات؟
10. اجب بكلمة (صح) أو (خطا) عن كل من الجمل الآتية:

(1)اتفق معظم الباحثين على تحديد مستوى واحد فقط للإفصاح وهو الإفصاح المثالي.

(2)كان مونتز (Moontiz) من أوائل الباحثين الذين تعرضوا لمفهوم الإفصاح المناسب.

(3)يمكن أن تستخدم الطرق المحاسبية بصورة صحيحة في ظل غياب المعيار المحاسبي.

(4)يمكن إعداد قوائم مالية بطريقة واضحة ومفهومة بغياب المعيار المحاسبي.

(5)غياب المعيار المحاسبي يمكن أن يقود إلى اختلاف المبادئ.

(6) غياب المعيار المحاسبي يمكن أن يقود إلى صعوبة اتخاذ قرار داخلي فقط من قبل المستفيدين.

(7) في عام 1977م عرف انتوفن (Einthoven) التوحيد بانه (يتضمن التصنيف والمصطلحات وفي الوقت نفسه يتضمن القياس).

(8) انتوفن وباركر (Einthoven & Parker) كانا قد وضحا تصنيف النظم المحاسبية.

(9) هنالك مجموعة من البلدان تستخدم نفس النظم المحاسبية للبلدان الأخرى .

(10) نتيجة للتطورات الاقتصادية والاجتماعية تأسست لجنة المعايير المحاسبية (IASC) من قبل الأمم المتحدة (UN) عام 1983م.

الفصل الثاني

منظمات صياغة معايير المحاسبة الدولية

يستطيع القارئ في هذا الفصل أن يطلع على المواضيع الآتية :

- **اللجنة الدولية للمحاسبين القانونيين**
- **اللجان والهيئات والمنظمات المحاسبية الدولية**
- **محاولات وأسس وضع المعايير الدولية للمحاسبة**
- **المبادئ والافتراضات والخصائص المحاسبية**

الفصل الثاني

منظمات صياغة معايير المحاسبة الدولية

بعد الحرب العالمية الثانية حصل تطور كبير في الجانب الاقتصادي والمالي والاجتماعي والتكنلوجي، وكذلك حركة الأعمال الدولية، والشركات الدولية الكبيرة، وهذا التغيير دعى المنظمات المحاسبية والدول إلى تقريب وجهات النظر فيما يتعلق بقياس العمليات المالية والأحداث التي تخص الأعمال الدولية والشركات الدولية، التي تكون متشابهة في القياس، والتي تؤثر على الشركة وطريقة عرض قوائمها المالية.

❖ اللجنة الدولية للمحاسبين القانونيين

نتيجة لتلك التطورات المذكورة أنفا، تم تأسيس لجنة من قبل الأمم المتحدة في عام 1973، اسند اليها عملية إصدار معايير محاسبة دولية تلقى قبولاً عاماً على المستوى الدولي، وقد تم تأليف لجنة تتكون من مجمع المحاسبين القانونيين في عشرة دول هي: أستراليا، كندا ، فرنسا، المانيا ، اليابان ، المكسيك ، هولندا، بريطانيا ، إيرلندا ، الولايات المتحدة ، وقد تم الانضمام إلى هذا المجمع خمسون دولة أخرى.

اعتبرت اللجنة عملية إصدار المعايير الدولية ذات أهمية كبيرة للأسباب الآتية:

1. المعايير الدولية تلائم ظروف المحاسبة في كل بلد من هذه البلدان المشتركة في العضوية .
2. المعايير الدولية صدرت لتقريب وجهات نظر المنظمات المحاسبية من خلال :
   أ. توحيد الطرق التي تتم بها تحديد وقياس الأحداث المالية المتشابهة.
   ب. إيصال النتائج إلى مستخدمي القوائم المالية الداخليين والخارجيين.

3. أوصت اللجنة الالتزام بالمعايير الدولية ، واذا لم تكن تتلاءم ، فان المعايير المحاسبية المحلية هي التي يعمل بها .
4. إن الالتزام بالمعايير المحاسبية الدولية سوف تساعد في فهم القوائم المالية المنشورة خارج البلد.
5. الاستفادة من المعايير المحاسبية الدولية لغرض البحث والمقارنة من قبل الاستشاريين، والاكاديميين، والمهتمين في هذا المجال .
6.مساعدة بعض الدول على الأخذ بما يلائمها وتشجيع تلك الدول على إصدار المعايير التي تلائم وضعها المحاسبي، فمثلاً أوصت جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية بتبني كل معايير المحاسبة الدولية، وقد تم تبني عدد من المعايير الدولية ومناقشة بعض هذه المعايير من قبل لجنة مشكلة في ديوان الرقابة المالية في العراق.

❖ **اللجان والهيئات والمنظمات المحاسبية الدولية**

يقوم العديد من اللجان والهيئات والمنظمات المحاسبية الإقليمية والدولية بالمساهمة في إعداد وإصدار المعايير المحاسبية وتطويرها بغية استخدامها على المستوى الإقليمي أو الدولي. وتنصب مهمات هذه الجهات على إصدار المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما وذلك بهدف توحيد العمل المحاسبي في اغلب بلدان العالم، ومن ثم تقليل الاختلافات في التطبيقات المحاسبية. وفيما يأتي ابرز اللجان والهيئات والمنظمات التي أسهمت في إعداد المعايير المحاسبية التي يمكن تطبيقها على المستوى الإقليمي أو الدولي.

- **الأمم المتحدة (UN)**

بدأت الأمم المتحدة أعمالها في ترسيخ مفهوم المحاسبة العالمية بوصفها احد مفاهيم المحاسبة الدولية منذ عام 1973م، حينما اتضح لها أن هنالك نقص في المعلومات المالية وغير المالية عن الشركات متعددة الجنسيات. واقترحت اللجنة المشكلة (IASC) لدراسة هذا الوضع إعداد نظام يعتمد على المعايير المقارنة يتم العمل به على المستوى الدولي، كذلك أوصت بتعيين مجموعة خبراء تعمل على إعداد ومقارنة البيانات المالية للشركات متعددة الجنسيات.

- **منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OECD)**

تأسست هذه المنظمة عام 1960، أعدت هذه المنظمة عام 1976 دليل الإفصاح عن المعلومات للشركات متعددة الجنسية. واقترح هذا الدليل العناصر الرئيسة للمعلومات التي يجب الإفصاح عنها في البيانات المالية للشركات متعددة الجنسية، ومن ابرز هذه العناصر هي هيكل الشركة، والقطاعات الجغرافية والأنشطة الرئيسية للشركة الأم، ونتائج التشغيل والمبيعات والاستثمارات الجديدة في راس المال على مستوى المناطق الجغرافية وعلى مستوى القطاعات الصناعية ككل، وقائمة استخدامات وموارد الشركة، ومصاريف البحث والتطوير، وسياسات أسعار التحويل والسياسات المحاسبية الأخرى.

- **منظمة المحاسبين الأمريكيين (AAA)**

تضم جمعية المحاسبة الأمريكية أكبر مجموعة من المحاسبين في الأوساط الأكاديمية. تأسست في عام 1916، ولديها تاريخ غني وسمعة مبنية على أساس أنها الرائدة في البحوث والمنشورات. إن تنوع العضوية فيها يخلق بيئة خصبة للتعاون والابتكار. وبشكل عام، فان المنظمة تشكل مستقبل المحاسبة من خلال التدريس والبحث وشبكة قوية تضمن المركز من خلال قادة الفكر في مجال المحاسبة. هذه المنظمة لديها عدد من الأنشطة في إصدار معايير المحاسبة الدولية للمحاسبة والتدقيق. قامت هذه المنظمة بالعديد من النشاطات في إصدار المعايير المحاسبية الدولية للمحاسبة والتدقيق.

- **المجموعة الأوروبية (EU)**

تأسست عام 1957 في اتفاقية روما لأنشاء السوق الأوروبية المشتركة ، واتجهت هذه المجموعة نحو التنسيق بين المعايير المحاسبية المطبقة في البلدان الأعضاء التي شملت طرائق عرض البيانات المالية للشركات في بلدانها، وطرائق تقييم الأصول ، واستخدام مفهوم العرض الحقيقي والعادل في إعداد البيانات المالية.

- **الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)**

يمثل منظمة عالمية لمهنة المحاسبة تأسس عام 1977، ويضم في عضويته 155 عضوا ومنظمة في 118 دولة يمثلون أكثر من (2.5) مليون محاسب. يهدف الاتحاد إلى تعزيز مهنة المحاسبة في العالم والمساهمة في تطوير اقتصاد دولي متين من خلال إنشاء معايير مهنية عالمية المستوى والتشجيع على اعتمادها. ولتحقيق مهامه فان الاتحاد لديه علاقة عمل وطيدة مع هيئات زميلة ومنظمات محاسبية في مختلف دول العالم. وتتركز مهمة هذا الاتحاد على الاتي:

- وضع معايير التدقيق الدولية.
- تحديد المتطلبات اللازمة لتعليم المدققين.
- تحديد القيم الأخلاقية والمهنية والسلوكية للمدققين.

الاتحاد الدولي للمحاسبين هو المنظمة العالمية لمهنة المحاسبة مكرسة لخدمة المصلحة العامة من خلال تعزيز المهنة والمساهمة في تطوير الاقتصاديات العالمية. الاتحاد الدولي للمحاسبين يضم ضمن شبكته المتوسعة باستمرار 179 منظمة محاسبية مهنية في 130 بلد في العالم تمثل 2.5 مليون محاسب عبر العالم، ومهمة الاتحاد ترتكز على ما يلي:

- يعمل الاتحاد دوما على زيادة الاعتراف بأعماله من خلال المنظمات الدولية.
- خدمة الصالح العام ودعم مهنة المحاسبة عالمياً والعمل على تطوير الاقتصاديات العالمية.

- **لجنة ممارسة المراجعة الدولية (IAPC)**

أعطيت هذه اللجنة صلاحيات لإصدار مسودات معايير المراجعة والخدمات التابعة بالنيابة عن مجلس الاتحاد (IFAC) على أن تسعى لتحقيق القبول الطوعي لتلك المعايير أو البيانات وتعزيزها، ويتم تعيين أعضاء لجنة((IAPC) من قبل منظمات أعضاء يمثلون دولا يختارها مجلس الاتحاد. وقد تضم اللجان الفرعية التي تشكلها لجنة ممارسة المراجعة الدولية ممثلين من غير الدول الممثلة في اللجنة وذلك للحصول على أكبر عدد ممكن من وجهات النظر المختلفة، ويتمتع كل بلد

ممثل في هذه اللجنة بصوت واحد فقط. وتتضمن (IAPC) أعضاء من 13 دولة ابتداء من 1994.

- **الاتحاد العربي للمحاسبين والمراجعين العرب**

تأسس هذا الاتحاد عام 1971، ويهدف إلى توحيد قوانين مهنة المحاسبة والمراجعة في الدول العربية. وقد أهتم هذا الاتحاد اهتماما كبيرا بالمعايير المحاسبية من خلال المعهد العربي للمحاسبة والتدقيق الذي انشأ لجنة خاصة بالبحوث والمعايير المحاسبية.

- **لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC)**

تمثل **(IASC)** منظمة مستقلة تهدف إلى إعداد معايير يمكن استخدامها من قبل الشركات والمؤسسات عند إعداد القوائم المالية في جميع أنحاء العالم، وقد شكلت هذه اللجنة في عام 1973 اثر اتفاق بين المنظمات المحاسبية القائدة في عشرة بلدان في العالم ، ومنذ عام 1983 شملت عضوية اللجنة كلا من المنظمات المحاسبية المهنية الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) وابتداء من كانون الثاني 1996 صارت اللجنة تضم 116 منظمة من 85 دولة وابتداء من عام 1999 أصبحت اللجنة تضم 143 عضوا من 104 بلد يمثلون مليون محاسب، وقد شاع استخدام المعايير الدولية حتى من تلك المنظمات أو الدول التي لم تنضم إلى عضوية اللجنة بعد.
حددت أهداف اللجنة أهدافها كما يلي:

- صياغة ونشر معايير المحاسبة ذات النفع العام الواجب التقيد بها لدى عرض القوائم المالية في جميع أنحاء العالم.
- العمل بشكل عام على تحسين وتناغم المعايير والإجراءات المحاسبية والأنظمة المتعلقة بعرض القوائم المالية.

تحصل اللجنة على إيرادات من بيع منشوراتها كما تلقى دعما ماليا من الاتحاد الدولي للمحاسبين وبعض المنظمات المحاسبية والشركات والمؤسسات ومنشآت الاتحاد الدولي.

❖ **محاولات وضع المعايير الدولية للمحاسبة**

- **مؤتمرات محاولات وضع معايير المحاسبة الدولية**

بدأ الاهتمام المتزايد في وضع قوانين وقواعد للمحاسبة من قبل هيئات مع بداية القرن الماضي حيث لم يكن هناك قواعد مشتركة علمية يجرى تطبيقها، وكانت كل هيئة في معظم الدول الصناعية تضع قواعد المحاسبة الخاصة بها والتي ترى أنها تتلأم مع مفاهيمها المحاسبية. حيث بدأت محاولات وضع المعايير على المستوى الدولي تعقد مؤتمرات دولية للمحاسبة وسنعرض بشكل مختصر أهمها فيما يلي:

أ- المؤتمر المحاسبي الدولي الأول:

عقد عام 1904 في سانت لويس بولاية ميسوري في الولايات المتحدة الأمريكية برعاية اتحاد جمعيات المحاسبين القانونيين الأمريكية قبل تأسيس مجمع المحاسبين الأمريكيين عام 1917، وقد دار البحث في ذلك المؤتمر حول إمكانية توحيد القوانين المحاسبية بين الدول

ب- المؤتمر المحاسبي الدولي الثاني :1926 في أمستردام.

جـ - المؤتمر المحاسبي الدولي الثالث :1929 في نيويورك

وقد قُدمت في هذا المؤتمر ثلاثة أبحاث رئيسة وهي:

- الاستهلاك والمستثمر.
- الاستهلاك وإعادة التقويم.
- السنة التجارية أو الطبيعية.

د- المؤتمر المحاسبي الدولي الرابع:1933 في لندن

شاركت في هذا المؤتمر 49 منظمة محاسبية عينت 90 مندوباً عنها بالإضافة إلى حضور

79 زائراً من الخارج، وقد بلغ عدد الدول التي مثلت في المؤتمر 22 دولة منها أستراليا ونيوزيلندا وبعض الدول الأفريقية.

هـ – المؤتمر المحاسبي الدولي الخامس:1938 في برلين، وذلك بمشاركة 320 وفداً فضلاً عن 250 مشارك من باقي أنحاء العالم.

و – المؤتمر المحاسبي الدولي السادس: 1952 في لندن

سجل في هذا المؤتمر 2510 أعضاء من بينهم 1450 من المنظمات التي رعت المؤتمر في بريطانيا و 196 من دول الكومنويلث والباقي من 22 دولة أخرى.

ز – المؤتمر المحاسبي الدولي السابع :1957 في أمستردام

شارك في هذا المؤتمر 104 منظمات محاسبية من 40 دولة وحضره 1650 زائراً من الخارج و1200 عضواً عن البلد المضيف هولندا.

ح – المؤتمر المحاسبي الدولي الثامن: 1962 في نيويورك

حضر هذا المؤتمر 1627 عضواً من الولايات المتحدة بالإضافة إلى 2101 من دول أخرى وشارك فيه 83 منظمة يمثلون 48 دولة وقد قدم فيه 45 بحثاً.

ط – المؤتمر المحاسبي الدولي التاسع: 1967 في باريس

ي – المؤتمر المحاسبي الدولي العاشر:1972 حضر هذا المؤتمر 4347 مندوباً من 59 دولة.

ك – المؤتمر المحاسبي الدولي الحادي عشر: 1977 في ميونيخ ألمانيا الاتحادية:
حضر هذا المؤتمر مندوبين عن أكثر من مائة دولة من دول العالم.

ل – المؤتمر المحاسبي الدولي الثاني عشر :1982في المكسيك.

م – المؤتمر المحاسبي الدولي الثالث عشر:1987 في طوكيو

ن – المؤتمر المحاسبي الدولي الرابع عشر:1992 في الولايات المتحدة

كان موضوع هذا المؤتمر دور المحاسبين في اقتصاد شامل، شارك فيه نحو 106 هيئات محاسبية من 78 دولة وحضره نحو 2600 مندوباً من مختلف أنحاء العالم، ولم تغب المشاركة العربية عن المؤتمر التي تمثلت بوفود من لبنان وسورية والكويت ومصر والسعودية برعاية الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC حيث استضافته ثلاثة منظمات محاسبية أمريكية هي مجمع المحاسبين الأمريكية AICPA وجمعية المحاسبين الإداريين IMA وجمعية المراجعين الداخلينIIA.

ص – المؤتمر المحاسبي الدولي الخامس عشر:1997 في المكسيك

ع – المؤتمر المحاسبي الدولي السادس عشر:2002 في هونغ كونغ

حيث تمت مناقشة حوالي تسعين (90) عنواناً تدرجت موضوعاته من حوارات ساخنة مثل الشمولية وأخلاقيات المهنة إلى أثر اقتصاد المعرفة على مهنة المحاسبة.

ف – المؤتمر المحاسبي الدولي السابع عشر:2006 في استانبول

عقد هذا المؤتمر تحت شعار تحقيق النمو والاستقرار الاقتصادي العالمي، ومساهمة المحاسبة في تطوير الأمم، واستقرار أسواق رأس المال في أنحاء العالم، ودور المحاسبين في عملية التقييم في المشروعات.

وقد أسفرت هذه المؤتمرات التي كانت نتيجة الضغوط المتزايدة من مستخدمي القوائم المالية من مساهمين ومستثمرين ودائنين ونقابات واتحادات تجارية ومنظمات دولية وجمعيات حكومية وأجهزة

حكومية عن تشكيل عدة منظمات استهدفت وضع المعايير الدولية وتهيئة المناخ اللازم لتطبيق هذه المعايير وأهم هذه المنظمات:

أولاً : الاتحاد الدولي للمحاسبين.IFAC
ثانياً : لجنة معايير المحاسبة الدولية.IASC
ثالثاً : لجنة ممارسة التدقيق الدولي.IAPC

- **الاتحاد الدولي للمحاسبين : IFAC**

يمثل هذا الاتحاد منظمة عالمية لمهنة المحاسبة تأسس عام 1977، ويضم في عضويته 155 عضو ومنظمة في 118 دولة يمثلون أكثر من (2.5) مليون محاسب. يهدف الاتحاد إلى تطوير مهنة المحاسبة في العالم والمساهمة في تطوير اقتصاد دولي قوي من خلال إنشاء معايير مهنية عالية المستوى والتشجيع على اعتمادها، ولتحقيق مهامه فإن الاتحاد لديه علاقة عمل وطيدة مع هيئات زميلة ومنظمات محاسبية في مختلف دول العالم.

وقد قامت لجان الاتحاد بوضع المعايير الآتية:

- المعايير الدولية للمراجعة وخدمات التأكيد.
- معايير دولية لرقابة الجودة.
- قواعد دولية لأخلاقيات المهنة.
- معايير التأهيل الدولية.
- معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

ويضم الاتحاد في عضويته بعض الهيئات المحاسبية في بعض الدول العربية مثل البحرين ومصر والعراق ولبنان والمغرب والسعودية وتونس. وينفذ برنامج عمل الاتحاد من قبل اللجان الأتية:

1- **لجنة التعليم**

تضع معايير التعليم والتدريب التأهيلي اللازم لمزاولة التدقيق (المحاسبة القانونية) بالإضافة إلى التعليم المهني المستمر لأعضاء المهنة على أن تخضع بيانات اللجنة لموافقة المجلس.

2- **لجنة السلوك المهني**

تضع معايير آداب السلوك المهني وتعزيز قيمتها وقبولها من قبل المنظمات الأعضاء بموافقة مجلس الاتحاد.

3- **لجنة المحاسبة المالية والإدارية**

تعمل على تطوير المحاسبة المالية والإدارية عبر إيجاد البيئة التي تزيد من مستوى كفاءة المحاسبين الإداريين في المجتمع بصورة عامة ولها أن تصدر البيانات اللازمة مباشرة نيابة عن مجلس الاتحاد.

4- **لجنة القطاع العام**

تضع المعايير والبرامج الهادفة لتحسين الإدارة المالية للقطاع العام وقدرته المحاسبية.

- **لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC)**

في1973/6/29 أسست لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) إثر اتفاق بين الجمعيات والمعاهد المهنية الرائدة في (أستراليا ، كندا ، فرنسا ، ألمانيا ، اليابان ، مكسيكو ، هولندا ، المملكة المتحدة ، إيرلندا ، الولايات المتحدة)، وكان الهدف من ذلك أن تقوم اللجنة بإعداد ونشر المعايير المحاسبية وأن تدعم قبولها والتقيد بها وتعزيز العلاقة بينها وبين الاتحاد الدولي للمحاسبين

(IFAC).واعتبرت لجنة المعايير المحاسبية بعد تشكيلها الهيئة ذات المسؤولية والأهلية التي تصدر باسمها بيانات في أصول المحاسبة الدولية .

وقد اكتسبت لجنة معايير المحاسبة الدولية اعترافا واسعا بأهليتها والتحق بها عدد كبير من الجمعيات المهنية في معظم دول العالم سواء أوروبا أو آسيا أو غيرها مما أدى في عام 1982إلى انضمام كل الهيئات المحاسبية المهنية التي كانت عضوة في الاتحاد الدولي للمحاسبين ((والذي كان يضم مائتي هيئة مهنية حول العالم)) إلى لجنة معايير المحاسبة الدولية حيث قامت بإصدار 41 معيارا محاسبيا دوليا.

وفي عام 2000 تم إعادة هيكلة لجنة المعايير والنظام الأساسي لها وتم تسمية مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) الذي اعتبر بدءا من نيسان 2001 هو المسئول عن إصدار معايير المحاسبة الدولية بدلا من لجنة المعايير(IASC).

- **مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB**

بعد إعادة هيكلة لجنة المعايير للمحاسبة الدولي IASC ظهر مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB بهدف تطوير ونشر معايير المحاسبة الدولية وتعزيزها، كذلك تعزيز استخداماتها على النطاق العالمي.

حيث قام المجلس عام 2002 بإعادة تسمية لجنة التفسيرات القائمة SIC وتبديلها بلجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRIC ، تهدف إلى تفسير وتوضيح المعايير المحاسبية القائمة، إضافة إلى تقديم إرشادات وتوجيهات بشكل دائم حول معايير المحاسبة الدولية القائمة وحول معايير الدولية للتقارير المالية، كما يساعد IFRIC لتحقيق تقارب معايير الدولية من خلال العمل على مجموعات مماثلة يرعاها واضعي معايير المحاسبة الوطنيين .

تعمل لجنة معايير المحاسبة الدولية جاهدة على تضييق نطاق تلك الاختلافات عن طريق السعي إلى إحداث نوع من التوافق والتنسيق بين التشريعات والمعايير المحاسبية والإجراءات المتعلقة بإعداد وعرض البيانات المالية. وتعتقد اللجنة أنه يمكن تحقيق المزيد من التوافق عن طريق التركيز على البيانات المالية التي تعد بهدف توفير معلومات تفيد في اتخاذ القرارات الاقتصادية.

يعتقد مجلس إدارة لجنة معايير المحاسبة الدولية بأن البيانات المالية التي يتم إعدادها لتحقيق هذا الهدف تلبي الاحتياجات المشتركة لمعظم المستخدمين. ويرجع ذلك إلى أن اغلب المستخدمين يقوم باتخاذ قرارات اقتصادية من أمثلتها :

- اتخاذ قرار يتعلق بتوقيت شراء أو الاحتفاظ باستثمارات في حقوق الملكية أو بيعها.
- تقييم أداء الإدارة ومدى وفائها بمسؤولياتها تجاه المساهمين.
- تقييم مدى قدرة المنشأة على سداد مستحقات العاملين وتقديم مزايا إضافية لهم.
- تقييم درجة الأمان المتعلقة بالأموال المقترضة من قبل المنشأة.
- تجسيد السياسات الضريبية.
- تحديد الأرباح القابلة للتوزيع ومقدار أرباح الأسهم.
- إعداد واستخدام الإحصاءات المتعلقة بالدخل القومي.
- اتخاذ الإجراءات المنظمة لأنشطة المنشآت.

ويدرك المجلس مع ذلك بأن الحكومات بصفة خاصة قد تفرض متطلبات مختلفة أو إضافية لتحقيق أهدافها الخاصة، إلا أنه يتوجب أن لا تؤثر تلك المتطلبات على البيانات المالية المنشورة لتلبية احتياجات المستخدمين الآخرين إلا إذا كانت تلك المتطلبات تلبي احتياجات هؤلاء المستخدمين الآخرين.

وغالبا" ما يتم إعداد البيانات المالية طبقا" لنموذج محاسبي يعتمد على التكلفة التاريخية القابلة للاستيراد والمحافظة على القيمة الاسمية لرأس المال. وقد تكون بعض النماذج والمفاهيم الأخرى أكثر ملائمة لأغراض إمداد مستخدمي البيانات المالية بمعلومات مفيدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية، إلا أنه لا يوجد إجماع على التغيير. ولقد تم وضع هذا الإطار بحيث يكون قابلا" للتطبيق بالنسبة للعديد من النماذج المحاسبية والمفاهيم الخاصة برأس المال والمحافظة عليه.

❖ المبادئ والافتراضات والخصائص المحاسبية

1- المبادئ المحاسبية

تمثل المبادئ المحاسبة القاعدة الأساسية لجميع المراجع المحاسبية التي تكون

الإطار المفاهيمي للمحاسبة والذي يستعمل لفهم وحل المشاكل المحاسبية، ومن الممكن تقديم إجابات على معظم المشاكل غير المتوقعة في المعايير المحددة. كما يدرس الإطار المفاهيمي للمعايير الدولية الغرض من البيانات المالية التي تهدف إلى تقديم معلومات الوضع والأداء الحالي والتغيرات في الوضع المالي للمؤسسة لكي تكون مفيدة للجمهور ومجموعة المستخدمين من أجل اتخاذ القرارات أي توفير البيانات المالية اللازمة للمستثمرين والتي تلبي احتياجاتهم.

2- الافتراضات الأساسية في إعداد البيانات المالية تتمثل فيما يأتي:-

(1) الالتزام: بموجب الآثار المترتبة عن المعاملات وغيرها من الأحداث عند حدوثها تسجل في دفاتر الحسابات والإبلاغ عنها في السنوات المالية التي تتعلق بها.

(2) الاستمرار : يعني إعداد البيانات المالية على أساس أن المنشأة عاملة لا تعتزم ادارتها التوقف عن ممارسة النشاط التجاري، أي على أساس أن العملية مستمرة.

3- الخصائص النوعية للبيانات المالية: تتمثل في أربع خصائص هي:

أ- القابلية للفهم:

- يقصد بذلك قابلية البيانات للفهم من قبل المستخدمين.
- يفترض توفر مستوى معقول من المعرفة لدى المستخدمين.
- يجب عدم استبعاد المعلومات عن المسائل العامة حتى ولو كانت معقدة نسبيا.

ب- الملائمة:

- المعلومات الملائمة هي تلك المفيدة لحاجات متخذي القرارات.
- تتحقق خاصية الملائمة في المعلومات عندما تساعد على اتخاذ القرارات من خلال تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية أو تأكيد أو تصحيح التقييمات المالية.

ج-الموثوقية:

- خلو البيانات المالية من الأخطاء الهامة والتحيز.
- إمكانية الاعتماد على البيانات المالية من قبل المستخدمين لتقديم صورة دقيقة ، حيث لهذه الخاصية خمس خصائص متعلقة بها هي:-

1. **التمثيل الصادق:** أن البيانات المالية تمثل بصدق العمليات المالية والأحداث الأخرى التي من المفروض أنها تمثلها أو أن تعبر عنها بشكل معقول اعتمادا على مقاييس وأسس الاعتراف.
2. **الجوهر فوق الشكل:** الاعتماد في المحاسبة على جوهر العمليات والأحداث وحقيقتها الاقتصادية وليس على شكلها القانوني فقط، مثلا بيع أصل مع الاحتفاظ بالمنافع الاقتصادية المستقبلية رغم وجود وثائق نقل الملكية، فان الاعتراف بهذه العملية بأنها عملية بيع لا يمثل بصدق الحدث الاقتصادي.
3. **الحياد** : خلو البيانات من التحيز.
4. **الحذر**: على معد البيانات بذل جهد كافي من اجل الاتي:
   - مواجهة حالات عدم التأكد.
   - الحذر من تضخم الأصول أو الدخل.
   - الحذر من التقليل الالتزامات والمصروفات.
5. **الاكتمال:** يجب أن تكون المعلومات كاملة ضمن حدود المادية والتكلفة، حذف المعلومة يمكن أن يجعلها خاطئة أو مضللة.

د- قابلية المقارنة:

- إمكانية المقارنة عبر الزمن لنفس المشروع.
- امكانية المقارنة بين المشروعات.
- الثبات في أسس القياس والعرض.
- الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة وتغيراتها وأثر التغير.
- عرض القوائم المقارنة للسنوات السابقة.

أسئلة الفصل

- **الأسئلة العامة**

1. اذكر أهمية المعايير المحاسبة الدولية.
2. يقوم العديد من اللجان والهيئات والمنظمات المحاسبية الإقليمية والدولية بالمساهمة في إعداد وإصدار المعايير المحاسبية وتطويرها بغية استخدامها على المستوى الإقليمي أو الدولي. اشرح هذه اللجان والمنظمات بالتفصيل .
3. لقد أسفرت المؤتمرات العالمية التي عقدت لإعداد وتطبيق المعايير المحاسبية الدولية عن وجود بعض المنظمات العالمية المهمة، اذكر ابرز المنظمات.

- **أسئلة الخيارات المتعددة:**

1- اختر الإجابة الصحيحة للعبارة الآتية: " اي مما لا يعتبر من الخصائص النوعية للبيانات المالية وفقا للاطار المفاهيمي؟"

أ. المادية

ب. قابلية الفهم

ج. قابلية المقارنة

د. الملائمة

- الإجابة (أ)

2- اختر الإجابة الصحيحة للعبارة الآتية: ما هو هدف البيانات المالية وفقا للاطار المفاهيمي؟

أ. تقديم معلومات حول المركز المالي للمنشاة وأدائها والتغيرات في مركزها المالي بحيث تكون مفيدة لمجموعة كبيرة من المستخدمين في اتخاذ القرارات الاقتصادية.

ب. إعداد وعرض الميزانية العمومية وبيان الدخل وبيان التدفق النقدي وبيان التغيرات في حقوق الملكية.

ج. إعداد وعرض معلومات قابلة للمقارنة وملائمة وموثوقية وسهلة الفهم بالنسبة للمستثمرين والدائنين.

د. إعداد بيانات مالية وفقا لكافة المعايير والتفسيرات المعمول بها.

- الإجابة (ج)

3- اختر الإجابة الصحيحة للعبارة الآتية: ماهي الخصائص النوعية للبيانات المالية وفقا للاطار المفاهيمي؟

أ. الخصائص النوعية هي السمات التي تجعل من المعلومات المقدمة في البيانات المالية مفيدة للمستخدمين.

ب. الخصائص النوعية هي فئات واسعة من الآثار المالية للمعاملات والأحداث الأخرى.

ج. الخصائص النوعية هي جوانب غير كمية لمركز المنشاة وأدائها والتغيرات في مركزها المالي.

د. تقيس الخصائص النوعية مدى امتثال المنشاة لكافة المعايير والتفسيرات ذات الصلة.

- الإجابة (أ)

4- اختر الإجابة الصحيحة للعبارة الآتية: أي مما يلي يعتبر افتراضا أساسيا للبيانات المالية؟

أ. الملائمة والموثوقية .

ب. المحافظة على راس المال المالي والمحافظة على راس المال المادي .

ج. أساس الاستحقاق والمنشاة المستمرة .

د. الحيطة والحذر والتحفظ .

- الإجابة (ج)

❷❷❷❷❷❷❷❷❷❷❷❷❷

الفصل الثالث

الاطار المفاهيمي للمحاسبة المالية

المشروع المشترك IASB / FASB

يستطيع القارئ في هذا الفصل أن يطلع على المواضيع الآتية :

- **الاطار المفاهيمي المحاسبي**
- **أهمية الاطار المفاهيمي المحاسبي**
- **التحرك نحو معايير محاسبة عالمية جديدة**
- **تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية Adoption of IFRS**

الفصل الثالث

الاطار المفاهيمي للمحاسبة المالية
المشروع المشترك IASB / FASB

لقد ظهرت المحاسبة بوصفها وسيلة لمعالجة وتنظيم المعلومات المالية والاقتصادية لمواكبة التطور الاقتصادي والاجتماعي، حيث كانت متطلبات الحياة الاقتصادية والاجتماعية هي المحرك الأول لمناقشة ووضع إطار نظري لأهداف ومبادئ العمل المحاسبي حتى يتلاءم مع الواقع الاقتصادي.

ويمكن الوصول إلى هذه الأهداف بالاعتماد على نظام محاسبي فعال من شأنه إيجاد حلول ناجحة للمشاكل التي تعاني منها المنشأة سواء من الناحية المالية أو التنظيمية. ومن هنا تبرز ضرورة وجود نظام محاسبي داخل المنشأة للتأكد من فاعلية وتدارك الانحرافات باتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة في الوقت المناسب .

وتجاوبا مع التوسع والتطور والتبادل التجاري بين مختلف دول العالم، انطلقت بعض الجهود والمحاولات لوضع أسس دولية لمهنة المحاسبة الدولية ، أدت تدريجيا إلى نشوء ما يعرف بالمعايير المحاسبة الدولية IAS التي تهدف المبادئ المحاسبية على المستوى الدولي من أجل توفير قاعدة واحدة لقراءة القوائم المالية لمختلف الشركات .

لإعطاء صورة واضحة عن المعايير المحاسبة الدولية ومعايير إعداد التقارير المالية IAS / IFRS ، سنحاول في الفصول القادمة التطرق إلى هذه المعايير عن طريق عرض مراحل وضعها ونطاقها وشرح محتواها وقياسها.

❖ الاطار المفاهيمي المحاسبي

- **تَطور الاطار المفاهيمي المحاسبي**

عَلى مَر السِنين، وضعت ونشرت العديد مِن المُنظمات الإِطار المَفاهيمي المُحاسبي الخَاص بِها، وَلكن لم يكن هنالك إِطار وَاحد متفق عليه عالمياً وَمُعتمد عَلى أَرض الواقع. وَفي عام 1976 بَدأ مَجلس مَعايير المُحاسبية المالية (FASB) بِوضع إِطار مَفاهيمي مِن شَأنِه أَن يَكون أساساً لِوضع القَواعد المُحاسبية وَوضع الأَمور الأَساسية لإِعداد التَقارير المالية. وَقد أصدر مَجلس المعايير المحاسبية المالية بياناً يتضمن مَفاهيم المُحاسبة المالية السِتة التي تَتعلق بالتَقرير المَالي لِمؤسسات الأَعمال، والتي كانَت كالاتي:

- أَهداف التَقارير المالية مِن قِبل مُؤسسات الأَعمال، من أجل عَرض هَدف وَأغراض المُحاسبة.
- الخَصائص النَوعية لِلمعلومات المُحاسبية، بِغرض دِراسة الخَصائص التي تَجعل المَعلومات المُحاسبية مُفيدة.
- عَناصر البَيان المَالي لِمؤسسات الأَعمال، وذلك من أجل توفير تَعريفات للبَنود في قوائِم المالية، مثل: الأُصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات وغيرها.
- الاعتراف وِالقياس فِي البيانات المالية لمؤسسات الأعمال، وذلك من أجل تحديد مَعايير الاعتراف وَالقِياس الأَساسية والتَوجيهات بِشأن ماهية المَعلومات التي يَنبغي أَن تُدرج رَسمياً فِي البيان المالي.
- عَناصر البَيانات المالية للمُؤسسات الرِبحية وَغير الربحية.
- استِخدام مَعلومات التَدفقات النَقدية والقيمة الحالية في مجال المُحاسبة، وذلك لتوفير إطار لاستخدام التَدفقات النَقدية المُستقبلية المُتوقعة وَالقيمة الحالية كأساس للقياس.

❖ أهمية الاطار المفاهيمي المحاسبي

تستند أهمية الإطار المَفاهيمي المُحاسبي الى عِدة أمور، من أهمِها:

1. يُساعد في صُنع القَرارات المبنية عَلى مَجموعة مُترابطة من المفاهيم والأهداف والأساسيات المحاسبية المُتفق عليها من قِبَل مجلس المعايير المحاسبية المالية (FASB) ، وَللتأكد مِن أَن هَذه المعلومات كافية لاتخاذ القَرار المالي وَليست كثيرة؛ فلا تَكون مُضللة أو غَير مُجدية.
2. يساعد في تَحقيق أَقصى دَرجة مِن السُرعة فِي حَل المَشاكل المالية الطارِئة وَالمُفاجِئة عَن طَريق مَجموعة المَفاهيم المُعتَمِدة على النَظريات.

- **المُستويات:**

المستوى الأول:- تزويد المعلومات

يُبين المُستوى الأول بأنَّ الأَهداف الأساسية مِن التقارير المالية هِي تَزويد المَعلومات، بحيث تَكون:

1. مُفيدة للأشخاص الذين يقومون باتِخاذ القَرارات الائتمانية وَالإستِثمارية، وَأُولئِك الأَشخاص الذَينَّ لَدَيُهم فهم مَعقول للأعمال التجارية وَالاقتصادية.
2. مُفيدة للمُستَثمِرين، والدائِنين، وَالمُستخدمين الآخرين فِي تقييم وَتوقع الكَمية وَالوقت وَعدم التأكد من التَدَفُقات المالية المُستقبلية.
3. مُختصة في المَوارد الاقتصادية للمُؤسسة، وَمُتطلبات هذه المَوارد، والتَغيُرات الحاصلة فيها.

المستوى الثاني:- عَناصر القَوائم المالية وخصائص جودة البيانات

يُعتبر المُستوى الثاني بِمثابة جِسر بين المُستوى الأول وَالثالث، حيثُ يَهتم بِعناصر القوائِم المَالية مِن جِهة، وَخصائص الجودة لِهذه البيانات من جهة أُخرى.

- **عَناصر القَوائم المالية:**

- الأُصول: هوَ كُل مَا تَمتَلكه المُؤسسة، وَيُتوقع الحُصول عَلى مَنفعة مُستقبلية مِنه.
- الالتزامات: هِي خسارة أو انخفاض مَالي مُحتمل نَتيجة التزامات مُعينة، أَو نَقل الأُصول أَو تَقديم خِدمة لِجهة مالية أُخرى فِي المُستقبل.
- حُقوق المِلكية: هَي الفائدة المُتبقية مِن الأُصول بَعد طَرح المَوجودات مِنها.
- الإستثمار مِن قِبَل المُلّاك.
- التَوزيعات للمُلّاك.
- الدخل الشامل: هوَ كافة العَمليات وَالأحداث والظُروف التي أَدت إلى تَغيير صافي الأُصول (خلال الدَورة المُحاسبية) وَذلك بعد استبعاد تغييرات حقوق الملكية الناجمة عن العَمليات المُتعلقة بِرأس المال.
- الايرادات: هَو الدخل الذي تُحققه الشَركة أَو المَصنع أَو المُؤسسة التجارية مِن نشاط أَعمالها التِجاري، وهوَ فِي العادة إيراد بَيع سِلع أَو خَدمات إلى المُشتَرين.
- المَصروفات: كُل المدفوعات المالية التي تدفعها الشَركة مُقابل الحصول على خدمة أو شِراء مُنتج له علاقة بِنشاطات الشَركة الرئيسية.
- المكاسب: كُل التدفقات المالية الناجمة عن أَعمال لا علاقة لها بنشاطات الشركة الرئيسية وَتُضاف إلى الدَخل وَتُساهم في زيادته.
- الخسائر: كُل المدفوعات المالية التي تدفعها الشركة مُقابل الحصول على خدمة أو شِراء مُنتج لا علاقة له بنشاطات الشركة الرئيسية.

فِي حين أَنَّ خَصائص هذه العناصر تَنقسم إلى قِسمين، هُما:

أ- الخصائص الأساسية:

1. **المُلائمة:** هي مَعلومات لها قيمة تَنبُؤية وَيمكننا قياس رُدود الأفعال، وَيجب أَن تُوفرها فِي الوقت المُناسب لِتَتحقق منها الفائدة المَرجوة.
2. **المَوثوقية:** هي مَعلومات يُمكن التأكد منها، وَتُمثل الحَقيقة، وَتَتَصِف بالحِيادية.

ب-الخصائص الثانوية

1. **الثَّبات:** مُقارنة الشركة بنفسها، خلال فَترات مُحاسبية مختلفة.
2. **المُقارنة:** مُقارنة الشركة نفسها بِشركات أُخرى من نفس القِطاع خلال نفس الفترة المُحاسبية.

المستوى الثالث:- الفرضيات والمبادئ والمحددات

يَهتم المُستوى الثالث بِالاعتراف بِالحدث المالي وكيفية القياس، ويتم ذلك مِن خِلال الاتي:-

- **الفَرضيات:**

1. فَصل المُلكية عن المالك: هَو استقلالية الشركة عن مالكها مالياً، وَقانونياً، واجتماعياً (فَرض الوحدة الاقتصادية).
2. الاستمرارية: أَن تَكون نشاطات الشركة غَير مُرتبطة بِزمن مُعين، وأن تكون مستمرة إلى فترة غير محددة.
3. وِحدة النَقد: هو عبارة عن وجود وِحدة قياس مُوحدة تَربِط بَين مُختلف العمليات والأنشطة وغالباً تعتمد المحاسبة على وِحدة النَقد الوَطني.
4. تقسيم حياة المنشأة إلى فَترات: أو ما يعرف بِ" فرض الدورة المُحاسبية" وَهوَ تقسيم حَياة المَشروع إلى فترات زَمنية مُتساوية تُسمى "الفترات المحاسبية" سواء كانت سَنة أو نِصف سنة أو رُبع سنة أو حتى شَهر.

- **المبادئ:**

1. القياس: يُعرف أيضاً بمبدأ "القيمة التاريخية(Historical cost) "، حيث يَتوجه مَجلس المعايير المُحاسبية المالية (FASB) إلى التسجيل باستخدام القيمة السُوقية (Fair Value) بَدلاً من التَكلُفة(Cost) .
2. الاعتراف بالإيراد: يتم الاعتراف بالإيراد عند استلام المَبلغ الذي يخص المُلكية، بغض النظر عن تاريخ عملية التسليم أَو تقديم الخدمة أو عند انتقال ملكية السلعة أو الأصل من المنشأة إلى المُشتري سواء حصلت قيمتها أم لا.
3. الاعتراف بالمصروف: يعرف بإسم "مبدأ المُقابلة" وَيعني أنه يَتم الاعتراف بالمصروف عند الانتفاع منه، أو لا يتم الاعتراف بالمصروف ما لم يتم الاعتراف بالإيراد.
4. مبدأ الإفصاح التام: يجب الإفصاح عن المَعلومات بطريقة مُناسبة بحيث لا تكون زائِدة عن الحاجة فَتُؤدي إلى التَضليل، ولا قليلة لا تساعد في اتخاذ القَرارات.

- **المُحددات:**

1. التَكلفة وَالفائدة: تَسعى جميع الشركات بشكل عام إلى أن لا تكون التكلفة أكبر من المَنفعة.
2. الحَجم: يعتمد تسجيل عنصر أو عدمه في القوائم المالية على حجمه ومدى تأثيره.
3. المُمارَسات الصِناعية: تَعني بأن طبيعة بعض الصناعات والتجارة تجعلها تَحيد عن النظرية العامة.
4. الحيطة وَالحَذر: يكون الاعتراف بالخسائر المُتوقعة وَعدم الاعتراف بالأرباح المُتوقعة.

❖ التحرك نحو معايير محاسبة عالمية جديدة

كان هناك تقدم كبير نحو تطوير مجموعة واحدة من معايير المحاسبة العالمية عالية الجودة منذ أن تم استبدال IASC بـ IASB. تم اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من قبل الاتحاد الأوروبي ، تاركة الولايات المتحدة واليابان (حيث يُسمح بالتبني الطوعي) والصين (التي تقول إنها تعمل نحو المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية) باعتبارها أسواق رأس المال الرئيسة الوحيدة دون تفويض المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

اعتبارًا من عام 2018، طلبت 144 دولة استخدام المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لجميع أو معظم الشركات المدرجة في البورصة، وكانت 12 دولة أخرى تسمح باستخدامها.

❖ تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية Adoption of IFRS

معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS مطلوبة في أكثر من 140 دولة ومسموح بها في أجزاء كثيرة من العالم، بما في ذلك كوريا الجنوبية والبرازيل والاتحاد الأوروبي والهند وهونغ كونغ وأستراليا وماليزيا وباكستان ودول مجلس التعاون الخليجي وروسيا وتشيلي والفلبين وجنوب إفريقيا وسنغافورة وتركيا.

لتقييم التقدم المحرز نحو هدف مجموعة معايير محاسبة عالمية واحدة، قامت مؤسسة IFRS بتطوير ونشر ملفات تعريف حول استخدام معايير IFRS في الولايات ذات السلطة القضائية الفردية، فقد تم الاعتماد في جمع المعلومات على مادر مختلفة . كانت نقطة البداية هي

الردود التي قدمها وضع المعايير والهيئات الأخرى ذات الصلة على المسح الذي أجرته مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. اعتبارًا من أغسطس(أب) 2019، اكتملت الملفات الخاصة بـ 166 سلطة قضائية، مع 144 سلطة قضائية تتطلب استخدام معايير IFRS .

نظرًا لصعوبة الحفاظ على تحديث المعلومات في الولايات ذات السلطة القضائية الفردية، يوصى بثلاثة مصادر للمعلومات حول اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في جميع أنحاء العالم:

- **ملف ملامح مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS**
- **البنك الدولي**
- **الاتحاد الدولي للمحاسبين**

وتوقع الاتحاد الأوروبي وآخرين بأن اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في جميع أنحاء العالم سيكون مفيدًا للمستثمرين والمستخدمين الآخرين للبيانات المالية، من خلال تقليل تكاليف مقارنة فرص الاستثمار وزيادة جودة المعلومات.

أسئلة الفصل

1. "أصدر مَجلس المعايير المحاسبية المالية بياناً يتضمن مَفاهيم المُحاسبة المالية السِتة التي تَتعلق بالتَقرير المَالي لِمؤسسات الأَعمال"، ناقش العبارة بالتفصيل.
2. اذكر اهم الأمور التي تستند اليها أهمية الإطار المَفاهيمي المُحاسبي.
3. يما هي الأهداف الأساسية مِن التقارير المالية التي يتضمنها المُستوى الأول ؟
4. ما هي عناصر القوائم المالية ؟
5. اذكر الخصائص الأساسية لعناصر القوائم المالية.
6. اذكر الخصائص الثانوية لعناصر القوائم المالية.
7. وضح المبادئ المحاسبية.
8. ماهي المحددات المحاسبية ؟
9. "هنالك ثلاثة مصادر للمعلومات تخص اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في جميع أنحاء العالم". اذكرها، وما هو موقف الاتحاد الأوروبي منها؟

❸❸❸❸❸❸❸❸❸❸

الفصل الرابع

الاطار النظري والتطبيق العملي
للمعايير المحاسبية الدولية(IASC)

يستطيع القارئ في هذا الفصل أن يطلع على المواضيع الآتية:

شرح وتفسير المعايير المحاسبية الدولية الصادرة عن لجة الأصول المحاسبية الدولية (IASC)

الفصل الرابع

الاطار النظري والتطبيق العملي
للمعايير المحاسبية الدولية(IASC)

تنطلق أهمية هذا الفصل من استعراض أهداف المعايير المحاسبية ونطاق تطبيق كل منها وذلك من اجل استخدامها في القياس والإفصاح المحاسبي، إذ أن هذه المعايير حظيت بقبول واسع من قبل العديد من المنظمات المهنية في مختلف بلدان العالم.

❖ المعيار IAS 1: عرض القوائم المالية

Standard IAS 1: Presentation of Financial Statements

يهدف هذا المعيار الى بيان أساس عرض البيانات المالية للأغراض العامة لضمان إمكانية مقارنتها مع البيانات المالية الخاصة بالمنشأة للفترات السابقة والبيانات المالية للمنشآت الأخرى، ولتحقيق هذا الهدف يحدد هذا المعيار الاعتبارات الكلية لعرض البيانات المالية والإرشادات الخاصة بهيكلها والحد الأدنى من المتطلبات لمحتوى البيانات المالية، أما الاعتراف بالعمليات والأحداث المحددة وقياسها والإفصاح عنها فيتم تناولها في معايير المحاسبة الدولية الأخرى.

يشمل تطبيق نطاق هذا المعيار الفقرات الاتية:

1. يجب تطبيق هذا المعيار في عرض البيانات المالية الخاص بجميع الأغراض العامة المعدة والمعروضة بموجب معايير المحاسبة الدولية.
2. إن البيانات المالية للأغراض العامة هي تلك التي يقصد بها تلبية احتياجات المستخدمين الذين هم ليسوا في موقع يمكنهم فيه طلب تقارير مصممة خصيصا لتلبية احتياجاتهم من المعلومات المحددة، وتشمل البيانات المالية للأغراض العامة البيانات المعروضة بشكل مستقل أو ضمن وثيقة عامة أخرى مثل تقرير شهري أو نشرة اكتتاب، ولا ينطبق هذا المعيار على المعلومات المالية المرحلية المختصرة، بل ينطبق على حد سواء على البيانات المالية لمنشأة فردية وعلى البيانات المالية الموحدة لمجموعة منشات، على أن هذا المعيار لا يحول دون عرض البيانات المالية الموحدة التي تمتثل لمعايير المحاسبة الدولية والبيانات المالية للشركة الأم بموجب المتطلبات القومية ضمن نفس الوثيقة ما دام أساس إعداد كل واحد منها مبين بوضوح في بيان السياسات المحاسبية .

3. ينطبق هذا المعيار على كافة أنواع المنشآت بما في ذلك البنوك وشركات التأمين، وهناك متطلبات إضافية للبنوك والمؤسسات المالية الأخرى تتناسب مع متطلبات هذا المعيار .
4. ستخدم هذا المعيار مصطلحات مناسبة لمنشأة هدفها الربح، وعلى ذلك يمكن لمنشآت الأعمال في القطاع العام تطبيق متطلبات هذا المعيار، وقد تحتاج المنشات التي لا تسعى لتحقيق الربح والمنشات الحكومية ومشاريع القطاع العام الأخرى التي تحاول تطبيق هذا المعيار تعديل الأوصاف المستخدمة لبنود معينة في البيانات المالية وكذلك للبيانات المالية نفسها، وهذه المنشآت يمكنها أيضا عرض أجزاء إضافية للبيانات المالية.

- بيانات كشف الدخل الشامل:

(1) طريقة العرض بحسب طبيعة المصروف

البيـــــان	المبلغ(جزئي)	المبلغ(كلي)
الإيرادات		× ×
يضاف: الإيرادات الأخرى		× ×
ناقصا:		
التغيرات في مخزون البضائع التامة وتحت التشغيل	× ×	
المواد الأولية والقابلة للاستهلاك	× ×	
مصروف منافع العاملين	× ×	
مصاريف الاندثار	× ×	
مصاريف أخرى	× ×	
مجموع المصاريف		(××)
الربح قبل الضريبة		× × ×

(2) طريقة العرض بحسب وظيفة المصروف

البيـــــان	المبلغ	المبلغ
الإيرادات		××
ناقصا: كلفة المبيعات		(××)
مجمل الربح		××
يضاف: إيرادات أخرى		××
ناقصا :المصاريف		
• مصاريف تسويقية	××	
• مصاريف إدارية	××	
• مصاريف أخرى	××	
مجموع المصاريف		(××)
الربح قبل الضريبة		××

قائمة المركز المالي كما هي في 2021/12/31

البيـــــان	2021/12/31	2020/12/31
الموجودات الثابتة :		
الممتلكات ،التأسيسات ،المعدات	××	××
شهرة المحل	××	××
موجودات معنوية أخرى	××	××
استثمارات في شركات	××	××
موجودات مالية متاحة للبيع	××	××
مجموع الموجودات الثابتة	×××	×××
موجودات متداولة:		
المخزون	××	××
مدينون تجاريون(ذمم تجارية)	××	××
موجودات متداولة أخرى	××	××
نقدية ونقدية معادلة	××	××
مجموع الموجودات	×××	×××

*حقوق الملكية والمطلوبات:		
حقوق ملكية خاصة بمالكي الشركة الأم:		
راس المال اسهم (مشاركة)	××	××
أرباح محتجزة	××	××
مكونات أخرى لحقوق الملكية	××	××
المصالح خارج السيطرة	××	××
مجموع حقوق الملكية	×××	×××
المطلوبات غير المتداولة:		
قروض طويلة الأجل	××	××
ضرائب مؤجلة	××	××
تخصيصات طويلة الأجل	××	××
مجموع المطلوبات غير المتداولة	×××	×××
المطلوبات المتداولة:-		
حسابات دائنة واخرى	××	××
قروض قصيرة الأجل	××	××
ضريبة جارية دائنة	××	××
تخصيصات قصيرة الأجل	××	××
مجموع حقوق الملكية والمطلوبات	×××	×××

❖ المعيار IAS 2: المخزون

Standard IAS 2: Inventories (stock)

يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للمخزون حسب نظام التكلفة التاريخية. وتعتبر تكلفة المخزون – التي يجب أن يعترف بها كأصل يدرج في الميزانية حتى يتحقق الإيراد المتعلق به – هي القضية الرئيسية في المحاسبة عن المخزون. ويقدم المعيار التوجيه العملي لتحديد قيمة تكلفة المخزون التي يعترف بها فيما بعد كمصروف، ويشمل ذلك أي تخفيض إلى صافي القيمة القابلة للتحصيل. كما يقدم المعيار الإرشاد حول معادلة التكلفة التي تستخدم لتحديد تكاليف المخزون.

يسجل المخزون في الميزانية العمومية بالكلفة الأقل وبصافي القيمة المتحققة (LC AND NRV). وقد عرف المعيار صافي القيمة القابلة للتحقق بأنها عبارة عن سعر البيع التقديري في العمل الاعتيادي للمنشأة ناقصاً التكاليف التقديرية للإكمال و التكاليف التقديرية اللازمة للتهيئة للبيع.

يشمل نطاق تطبيق نطاق هذا المعيار الفقرات الاتية:

1. يجب أن يطبق المعيار في البيانات المالية المعدة حسب نظام التكلفة التاريخية للمحاسبة عن المخزون فيما عدا:

أ. عمليات تشغيل ناتجة عن عقود الإنشاءات، وتشمل عقود الخدمة ذات الصلة المباشرة.

ب. الأدوات المالية.

ج. المخزون من الدواجن و المواشي والدواب، المنتجات الزراعية، و المعادن الخام في حالة تقييمها بصافي القيمة بموجب الممارسات المتعارف عليها في بعض الصناعات.

2. إن المخزون المشار إليه في الفقرة 1(ج) يقاس بصافي القيمة التحصيلية خلال بعض مراحل الإنتاج. ويحدث ذلك، على سبيل المثال عندما يحصد المحصول، أو تستخرج الخامات المعدنية ويكون البيع مؤكد في حالة وجود عقد بيع مؤجل أو وجود ضمان حكومي أو وجود سوق متجانسة تكون فيه مخاطر الفشل في البيع ضئيلة. فهذا النوع من المخزون يستبعد من نطاق هذا المعيار.

يسجل المخزون في الميزانية العمومية بالكلفة الأقل وبصافي القيمة المتحققة (LC AND NRV) .

وقد عرف المعيار صافي القيمة القابلة للتحقق بأنها عبارة عن سعر البيع التقديري في العمل الاعتيادي للمنشأة ناقصاً التكاليف التقديرية للإنجاز والتكاليف التقديرية اللازمة للتهيئة للبيع.

تطبيق: في 2021/12/31 يتكون مخزون احدى الشركات من منتجين هما : 5 وحدات من منتج (أ) و 7 وحدات من منتج (ب). قبل التسوية (التعديل) كانت كلفة المخزون الإجمالية بمبلغ 100000دينار.

المنتج	الكلفة الأصلية	الكلفة الإحلال(الاستبدال)	الكلفة التقديرية للبيع	سعر البيع المتوقع	هامش الربح الاعتيادي
أ	6000	6000	1000	8000	%20
ب	10000	9000	4000	12000	%25

المطلوب:-في ضوء المعيار الدولي (2) احسب قيمة المخزون الذي يسجل في 2021/12/31 في قائمة المركز المالي وإعداد اي قيود تسوية ضرورية.

- التحليل

المنتج	الكلفة (1)	صاقي القيمة القابلة للتحقق NRV(2)	الأقل من (1) أو (2)	الكمية(Q)	قيمة المخزون الأقل من بين الكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق
أ	6000	7000=1000-8000	6000	5 وحدات	30000
ب	10000	8000=4000-12000	8000	7 وحدات	56000
				المجموع	86000

♦ قيد التسوية

مدين	دائن	البيـــــان	التاريخ
14000		من حـ/خسائر المخزون –الكلفة الأقل وصافي القيمة القابلة للتحقق	2021/12/31
	14000	إلى حـ/المخزون	
		إثبات قيد انخفاض المخزون إلى اقل من الكلفة وصافي القيمة القابلة للتحقق (86000-100000)	

❖ المعيار IAS 7 : كشف التدفق النقدي

Standard IAS 7 Statement of Cash Flows

إن المعلومات المتعلقة بالتدفقات النقدية لأي منشأة مفيدة في تزويد مستخدمي البيانات المالية بالأساس اللازم لقياس قدرة تلك المنشأة على توليد نقدية أو ما يعادلها واحتياجات المنشأة لاستخدام والانتفاع من تلك التدفقات النقدية. وتتطلب القرارات الاقتصادية لمستخدمي المعلومات تقييم قدرة المنشأة على توليد نقدية وما يعادلها وكذلك توقيت ودرجة التأكد المتعلقة بتوليد تلك التدفقات.

يهدف هذا المعيار إلى إلزام المنشآت بتقديم معلومات عن التغيرات الفعلية في النقدية وما يعادلها وذلك بإعداد قائمة للتدفقات النقدية مع تقسيم التدفقات النقدية خلال الفترة إلى تدفقات من النشاطات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية .

يشمل نطاق تطبيق نطاق هذا المعيار الفقرات الاتية:

1. يجب على المنشأة أن تقوم بإعداد قائمة بالتدفقات النقدية وذلك وفقا لمتطلبات هذا المعيار، ويجب عرض تلك القائمة كجزء متمم لبياناتها المالية وذلك لكل فترة من الفترات التي تقوم المنشأة بإعداد بيانات مالية عنها .
2. يهتم مستخدمو البيانات المالية للمنشأة بمعرفة كيفية قيامها بتوليد واستخدام النقدية وما يعادلها وذلك بغض النظر عن طبيعة أنشطة المنشآت المختلفة وعما إذا كانت النقدية يمكن النظر إليها على أنها المنتج النهائي للمنشاة كما هو الحال بالنسبة للمنشات المالية. فالمنشات رغم اختلاف أنشطتها الرئيسية المولدة للإيرادات والمصروفات تحتاج إلى النقدية وذلك لتأدية وظائفها التشغيلية وسداد التزاماتها ولتوفير عائد للمستثمرين. وبناء على ذلك فإن هذا المعيار يتطلب قيام كافة المنشآت بإعداد قائمة للتدفقات النقدية.

يقدم كشف التدفق النقدي معلومات أساسية للمستخدمين تساعدهم في تقييم توقعات الوحدة النقدية عدا التدفقات النقدية المستقبلية والتأكد من توقعاتها الماضية0وهنالك طريقتان لإعداد كشف التدفق النقدي هما :

- **الطريقة المباشرة:**
  - **النقدية من النشطات التشغيلية(العمليات)**

وهي الطريقة التي تكون فيها معظم مصادر المقبوضات النقدية من العمليات والمدفوعات النقدية بصورة منفصلة.

البيـــــان	المبلغ
نقدية مستلمة من العملاء	95000
نقدية مدفوعة لمجهزي البضائع والخدمات	(50000)
نقدية مدفوعة لعاملين	(28000)
ضريبة ودخل مدفوعة	(5000)
صافي النقدية من الأنشطة التشغيلية	12000

- **<u>الطريقة غير المباشرة :</u>**

♦ **النقدية من العمليات**

وهي الطريقة التي يتم فيها مطابقه الربح أو الخسارة المقررة مع صافي النقدية من الأنشطة التشغيلية.

البيـــــان	المبلغ
الربح المقرر	9000
<u>التسويات</u>:	
• الاندثار	20000
• زياده في حسابات الذمم المدينة التجارية	(6000)
• زياده في حسابات الذمم الدائنة التجارية	5000
• نقص في التزام ضريبه الدخل المؤجل	(3000)
• مكاسب غير تشغيلية من بيع الأرض	(13000)
صافي النقدية من الأنشطة التشغيلية	12000

♦ **التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية :**

(1) مدفوعات نقديه لاقتناء عقارات ومباني وتجهيزات وموجودات معنوية وموجودات طويلة الأجل متضمنة تكاليف البحث والتطوير المرسملة.

(2) مقبوضات نقدية من بيع العناصر (1)

(3) مدفوعات نقدية لاقتناء دين وأدوات ملكية أو مصالح في وحدات مشتركة .

(4) مقبوضات نقدية من بيع عناصر (3) .

(5) مدفوعات مقدمة وقروض لأطراف أخرى وتسديداتهم النقدية.

(6) مدفوعات نقدية عن مقبوضات من المستقبليات والخيارات والأدوات المالية المؤجلة .

♦ **التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية :**

- المقبوضات النقدية من إصدار اسهم الشركة أو أدوات الملكية الأخرى ، والمدفوعات النقدية لإعادة اقتناء هذه الأدوات .
- المقبوضات النقدية كنتيجة لقروض مصرفية ، إصدار السندات ، أوراق القروض قصيرة أو طويلة الأجل ، ومدفوعات نقدية لإعادة تسديد المبالغ الأساسية المقترضة .

♦ **معالجة العملة الأجنبية:**

البيـــــان	المبلغ
• التغير في النقدية بالصندوق والنقدية في البنك	××
• أثار تقلبات أسعار الصرف على النقدية	××
• النقدية بالصندوق والنقدية لدى البنك في بداية السنة	××
النقدية بالصندوق والنقدية في البنك في نهاية السنة	××

ويمكن إعداد قائمة بالأنشطة التشغيلية والتمويلية والاستثمارية كما يأتي:

نوع التدفق	الأنشطة التشغيلية	الأنشطة الاستثمارية	الأنشطة الاستثمارية
التدفق النقدي الداخل	مقبوضات من مبيعات البضائع. بيع القروض ،الديون او أدوات الملكية محمولة على متاجرة المحفظة. عوائد على القروض (فوائد). عوائد على اسهم الملكية (الحصص).	تحصيل اصل القروض ومبيعات أدوات دين وحدات أخرى. بيع أدوات ملكية إلى وحدات أخرى ومن عوائد الاستثمار في تلك الأدوات. بيع المباني والآلات والمعدات.	مبالغ محصلة من إصدار اسهم راس المال. مبالغ محصلة من القروض قصيرة أو طويلة الأجل. نقدية محددة بأهداف طويلة الأجل. منح غير محدد بأهداف ربحية.
التدفق النقدي الخارج	مدفوعات إلى المجهزين عن شراء بضائع وخدمات أخرى. مدفوعات إلى العاملين. مدفوعات ضريبية. مدفوعات الفوائد. شراء قروض ، دين او حقوق أدوات محمولة على متاجرة المحفظة.	القروض الممنوحة وامتلاك أدوات دين وحدات أخرى. شراء ملكية أدوات وحدات أخرى. شراء مباني والآلات والمعدات.	مدفوعات أرباح (حصص). إعادة شراء اسهم شركة. إعادة دفع اصل الدين.

- **<u>تطبيق:</u>**

فيما يلي البيانات المتوفرة عن احدى الشركات غير المالية:

- تم شراء كافة أسهم الشركة التابعة نظير 590. وتقدر القيمة العادلة للموجودات التي تم الحصول عليها والمطلوبات التي تم الالتزام بها كما يلي :

البيـــــان	المبلغ
المخزون	100
المدينون	100
النقدية	40
الموجودات الثابتة	650
الدائنون التجاريون	100
ديون طويلة الأجل	200

- تم إصدار أسهم نظير مبلغ 250 نقدا، كما تم الحصول على قروض نقدية طويلة الأجل بمبلغ 250.
- مصروف الفوائد 400 تم دفع 170 منها خلال الفترة الحالية. كما تم دفع فوائد مقدارها 100 تخص الفترة السابقة.
- تم توزيع أرباح نقدية مقدارها 1200 .
- الضرائب المستحقة في بداية ونهاية الفترة كانت على التوالي 1000 و 400 . وتم خلال الفترة عمل مخصص للضرائب الخاصة بالفترة بمقدار 200. وتبلغ الضرائب المحجوزة عن توزيعات أرباح مستلمة 100.
- قامت المجموعة خلال الفترة بالحصول على موجودات ثابتة بتكلفة قدرها 1250 منها 900 عن طريق عقود إيجار تمويلية، وتم دفع الباقي وقدره 350 نقدا.
- تم بيع موجودات ثابتة تكلفتها التاريخية 80 والاندثار المتراكم الخاص بها 60 بمبلغ 20.
- رصيد حساب المدينين في نهاية الفترة 2021 تضمن فوائد مستحقة قدرها 100.

- قائمة الدخل الموحدة عن الفترة المنتهية في 2021

البيـــــان	المبلغ
المبيعات	30.650
تكلفة المبيعات	(26.000)
مجمل الربح	4.650
مصروف الاندثار	(450)
مصروفات بيعية وإدارية	(910)
مصروف الفوائد	(400)
إيراد استثمارات	500

خسائر تغير أسعار صرف العملات الأجنبية	(40)
صافي الربح قبل الضرائب والبنود الاستثنائية	3.350
بنود استثنائية – متحصلات من شركة تأمين عن تسوية مطالبات عن خسائر زلازل	180
صافي الربح بعد البنود الاستثنائية	3.530
ضرائب الدخل	(300)
صافي الربح	3.230

- قائمة المركز المالي الموحدة في نهاية السنة 2021

		2020		2021
الموجودات				
النقدية والنقدية المعادلة		160		410
المدينون		1,200		1,900
المخزون		1,950		1,000
استثمارات في أوراق مالية		2,500		2,500
موجودات ثابتة	1,910		3,730	
مجمع الاندثار	(1,060)		1,450	
الممتلكات و الآلات		850		2,280
مجموع الموجودات		6,660		8,090
المطلوبات				
دائنون تجاريون		1,890		250
فوائد مستحقة		100		230
ضرائب دخل مستحقة		1,000		400
ديون طويلة الأجل		1,040		2,300
مجموع المطلوبات		4,030		3,180
حقوق المساهمين				
رأس المال		1,250		1,500
الأرباح المحجوزة		1,380		3,410
مجموع حقوق الملكية		2,630		4,910

مجموع المطلوبات وحقوق الملكية		6,660		8,090

- قائمة التدفقات النقدية طبقا للطريقة المباشرة

		2021
التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية :		
متحصلات نقدية من العملاء	30,150	
مدفوعات نقدية للموردين والعاملين	(27,600)	
النقدية الناتجة من العمليات	2,550	
فوائد مدفوعة	(270)	
ضرائب دخل مدفوعة	(900)	
التدفقات النقدية قبل البنود الاستثنائية	1,380	
متحصلات من تسوية خسائر الزلازل	180	
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية		1,560
التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية		
مدفوعات للحصول على الشركة التابعة بعد خصم النقدية التي تم الحصول عليها	(550)	
مدفوعات لشراء موجودات ثابتة	(350)	
متحصلات من بيع معدات	20	
فوائد محصلة	200	
توزيعات أرباح نقدية مستلمة	200	
صافي التدفقات النقدية المستخدمة في الأنشطة الاستثمارية		(480)
التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية		
متحصلات من إصدار أسهم رأس المال	250	
متحصلات من قروض طويلة الأجل	250	
مدفوعات عن موجودات مستأجرة بعقود تمويلية	(90)	
توزيعات أرباح نقدية مدفوعة للمساهمين	(1,200)	
صافي التدفقات النقدية المستخدمة في الأنشطة التمويلية		(790)
صافي الزيادة في النقدية والنقدية المعادلة		290

النقدية والنقدية المعادلة في بداية الفترة		120
النقدية والنقدية المعادلة في نهاية الفترة		410

- قائمة التدفقات النقدية طبقا للطريقة غير المباشرة

التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية		2021
صافي الربح قبل الضرائب والبنود الاستثنائية يعدل بما يلي :	3,350	
مصروف الاندثار	450	
خسائر تغير أسعار صرف العملات الأجنبية	40	
إيرادات استثمارية	(500)	
مصروف الفوائد	400	
صافي ربح العمليات قبل التغيرات في رأس المال العامل	3,740	
الزيادة في المدينين والمستحقات الأخرى	(500)	
النقص في المخزون	1,050	
النقص في الدائنين التجاريين	(1,740)	
النقدية الناتجة عن العمليات	2,550	
الفوائد المدفوعة	(270)	
الضرائب ا لمدفوعة	(900)	
التدفقات النقدية قبل البنود الاستثنائية	1,380	
متحصلات من تسوية خسائر الزلزال	180	
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية		1,560
التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية		
مدفوعات لشراء الشركة التابعة بعد خصم النقدية التي تم الحصول عليها	(550)	
مدفوعات لشراء موجودات ثابتة	(350)	
متحصلات من بيع معدات	20	
فوائد محصلة	200	
توزيعات أرباح نقدية مستلمة	200	
صافي التدفقات النقدية المستخدمة في الأنشطة الاستثمارية		(480)
التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية		
متحصلات من إصدار أسهم رأس المال	250	
متحصلات من قروض طويلة الأجل	250	
مدفوعات عن موجودات مستأجرة بعقود تمويلية	(90)	
توزيعات أرباح نقدية مدفوعة للمساهمين	(1,200)	
صافي التدفقات النقدية المستخدمة في الأنشطة التمويلية		(790)

صافي الزيادة في النقدية والنقدية المعادلة		290
النقدية والنقدية المعادلة في بداية الفترة		120
النقدية والنقدية المعادلة في نهاية الفترة		410

❖ المعيار IAS 8 :صافي الربح أو الخسارة للفترة، الأخطاء الجوهرية، والتغييرات في السياسات المحاسبية

IAS 8: Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors

يهدف هذا المعيار إلى وصف التبويب والإفصاح والمعالجة المحاسبية لبعض البنود في قائمة الدخل من أجل أن تقوم كافة المنشآت بإعداد وعرض قائمة الدخل على أسس منسقة وهذا يساعد المنشآت على مقارنة قوائمها المالية مع تلك الخاصة بالفترات السابقة ومع البيانات المالية للمنشآت الأخرى. واستنادا لذلك فإن هذا المعيار يشترط التبويب والإفصاح للبنود غير العادية أي جانب الإفصاح عن بعض البنود من خلال الأرباح والخسائر من الأنشطة الاعتيادية كما يحدد المعيار المعالجة المحاسبية للتغييرات في التقديرات المحاسبية والسياسات المحاسبية وتصحيح الأخطاء الجوهرية.

يشمل نطاق تطبيق هذا المعيار الفقرات الآتية:

1. يجب تطبيق هذا المعيار في عرض الأرباح والخسائر من الأنشطة الاعتيادية والبنود غير العادية في قائمة الدخل وفي المحاسبة عن التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء الجوهرية والتغيرات في السياسات المحاسبية .
2. من بين ما يتناوله هذا المعيار الإفصاح عن بعض بنود صافي الربح أو الخسارة للفترة. ويجرى هذا الإفصاح بالإضافة إلى أي من متطلبات الإفصاح حسب معايير المحاسبة الدولية بما فيها المعيار المحاسبي الدولي الخامس والخاص بالمعلومات التي يجب الإفصاح عنها في البيانات المالية .
3. تتم المحاسبة والإفصاح عن الأثر الضريبي على البنود غير العادية والأخطاء الرئيسية والتغييرات في السياسات المحاسبية وفق المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر والخاص بالمحاسبة عن ضرائب الدخل. وعندما يشير المعيار الثاني عشر إلى البنود الاستثنائية، فإنه يتعين اعتبارها بنودا غير عادية طبقا لهذا المعيار.

- **تطبيق:**

في 2019/1/1 اشترت شركة مجموعة من الالات بمبلغ 5000 الف دينار وتقرر اندثارها حينئذ بطريقة القسط الثابت على اساس ان عمرها الانتاجي المقرر 5 سنوات والقيمة المقدرة للانقاض (صفرا).

وفي 2021/1/1 قررت ادارة الشركة تنفيذا لقرار وزارة الصناعة تغيير طريقة الاندثار من طريقة القسط الثابت الى طريقة القسط المتناقص وذلك بمعدل اندثار يساوي 40%.

في هذه الحالة تتم معالجة هذا التغيير في سياسة الاندثار على النحو الاتي :-

1- احتساب قيمة الاثر المتراكم

قيمة الاندثار المتراكم في 2021/1/1 بطريقة القسط الثابت 2000 الف دينار

قيمة الاندثار المتراكم في 2021/1/1 بطريقة القسط الثابت بافتراض ان الشركة كانت تستخدم طريقة طريقة القسط المتناقص 3200 الف دينار

الفرق يمثل الاثر المتراكم 1200 الف دينار

2- بيان الاثر المتراكم في قائمة الدخل لعام 2021 بافتراض ان معدل الضريبة 30%

سيظهر الاثر المتراكم في قائمة الدخل في بند منفصل بعد خصم الضريبة بمبلغ 1200 × 70% = 840 الف دينار ويعالج على انه تخفيض لصافي ربح عام 2021م .

3- الافصاح عن الاثر المتراكم

يتم الافصاح عن هذا التغيير في الملاحظات على الحسابات المرفقة بالقوائم المالية .اما اندثار الالة لعام 2021 فيحسب بطريقة القسط المتناقص وبحسب المعدل المعتمد (5000 ـ 3200) ×40% = 720 الف دينار ، ويحمل على كشف الدخل او حساب الارباح والخسائر في نهاية عام 2021.

❖ المعيار IAS 10: الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية

IAS 10:Events after the Reporting Period

يتمثل هدف هذا المعيار في وصف متى يجب على المنشأة تعديل البيانات المالية للأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية والافصاحات التي يجب على المنشأة إعطاءها عن تاريخ المصادقة على البيانات المالية المصدرة وعن الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية.

يتطلب هذا المعيار أيضا من المنشأة عدم إعداد بياناتها المالية على مبدأ الاستمرارية، إذا دلت الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية على أن مبدأ الاستمرارية غير ملائم.

يجب أن يطبق هذا المعيار في المحاسبة على الإفصاح عن الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية.

- **تطبيق(1):**

أتمت إدارة منشأة إعداد مسودة بيانات مالية للسنة المنتهية في31 كانون الأول (ديسمبر)2020 بتاريخ 28 شباط (فبراير) 2021.

في 18 آذار (مارس) 2021 قام مجلس إدارة المنشأة بالاطلاع على مسودة البيانات المالية و صادق على إصدارها. أعلنت المنشأة أرباحها و بعض معلومات مالية مختارة بتاريخ 19 آذار (مارس) 2021 . تم توفير البيانات المالية للمساهمين وغيرهم بتاريخ الأول من نيسان (أبريل) 2021 . تم اعتماد البيانات المالية من قبل المساهمين بتاريخ 15 أيار(مايو) 2021 و تم حفظ البيانات المالية بملفات للجهات القانونية المعنية بتاريخ 17 أيار (مايو) 2021 .تعتبر البيانات المالية مصادق عليها للإصدار بتاريخ 18 آذار(مارس) 2021 (بتاريخ مصادقة مجلس الإدارة).

- **تطبيق(2):**

بتاريخ 18 آذار(مارس) 2021 صادقت الإدارة على إصدار البيانات المالية للمجلس الإشرافي. المجلس الإشرافي مكون فقط من أعضاء غير الإدارة و ممكن أن يتضمن ممثلين عن الموظفين وعن مصالح آخرين من خارج المنشأة. صادق المجلس الإشرافي على البيانات المالية بتاريخ 26 آذار(مارس) 2021 و بذلك أصبحت البيانات المالية متاحة للمساهمين و غيرهم بتاريخ 1 نيسان(أبريل) 2021، تم تقديم البيانات المالية للمساهمين في الاجتماع السنوي بتاريخ 15 أيار(مايو) 2021 ومن ثم حفظها في ملفات الجهة القانونية بتاريخ 18 مايو 2021. تعتبر البيانات المالية مصادقة للإصدار بتاريخ 18 آذار(مارس) 2021 وهو تاريخ مصادقة الإدارة على الإصدار للمجلس الإشرافي.

❖ المعيار IAS 11: عقود الإنشاء (المقاولات)

Standard: IAS 11 Construction contracts (Contracting)

يهدف هذا المعيار إلى توصيف المعالجة المحاسبية المناسبة لإيرادات وتكاليف عقود المقاولات ونظرا لطبيعة أعمال المقاولات فإن تاريخ بدء تنفيذ العقد وتاريخ إتمامه يقعان عادة في سنوات مالية مختلفة، وعلى ذلك فان النقطة الأساسية في المحاسبة على عقود المقاولات تتمثل في كيفية توزيع إيرادات وتكاليف العقد على السنوات التي تم خلالها إنجاز العقد. ويستخدم هذا المعيار أسس تحقق الإيرادات كما جاءت بالإطار الخاص بإعداد وعرض البيانات المالية لتحديد توقيت الاعتراف بإيرادات ومصروفات العقد بقائمة الدخل. كما يقدم المعيار إرشادات عملية توضح كيفية تطبيق تلك الأسس .

يشمل نطاق تطبيق هذا المعيار الفقرات الاتية:

1. يجب تطبيق هذا المعيار عند المحاسبة على عقود المقاولات بالبيانات المالية لشركات المقاولات.
2. يحل هذا المعيار محل المعيار المحاسبي الدولي الحادي عشر (المحاسبة عن عقود المقاولات) والذي اعتمد في عام 1978.

- **تطبيق (1):**

تعاقدت شركة أور للمقاولات الإنشائية مع بلدية المثنى على شق الطريق (السماوة – الخضر) وتعبيده بقيمة إجمالية تبلغ (5000000) الف دينار وتم توقيع العقد في 2019/1/2. يشترط العقد أن يتم الإنجاز والتسليم في موعد أقصاه 2021/12/31 وقد قدرت الشركة تكاليف الإنجاز الإجمالية بمبلغ (4000000) الف دينار.

المطلوب : قياس نتائج أعمال الشركة في نهاية كل سنة مالية بما ينسجم مع متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (11) اذا علمت أن المصاريف الفعلية بلغت خلال السنوات الثلاث على التوالي كما يلي :

1200000 لغاية 2019/12/31

3300000 لغاية 2020/12/31

4200000 لغاية 2021/12/31

وبلغت التكاليف التقديرية اللازمة لإتمام العقد كما يلي :

2800000 في 31/ 12/ 2019

800000 في 31/ 12/ 2020

1- تحديد نسب الإتمام ونسب تخصيص الايراد

البيـــــان	2019/12/31	2020 /12/ 31	2021/12/31
التكاليف الفعلية المتكبدة فعلا حتى نهاية السنة	1200000	3300000	4200000
التكاليف التقديرية اللازمة لإتمام العقد	2800000	800000	--
التكاليف الإجمالية التقديرية (المقررة)	4000000	4100000	4200000
نسبة الإتمام	%30	%80،5	%100
	(4000-1200)	(4100- 3300)	(4200-4200)
قيمة العقد الإجمالي (الإيراد الإجمالي)	5000000	5000000	5000000
نسبة تخصيص الإيراد	%30	%50,5	%19,5
		(30-80,5)	(80.5-100)

2- الإيرادات وتخصيصها

البيـــــان	2019/12/31	2020/12/31	2021/12/31
تخصيص الإيراد لغاية 2019/12/31 (%30×5000000)	1500000		
تخصيص الإيرادات في 2020/12/31 (%80.5×5000000)		4025000	
ناقصا: ما تم تخصيصه لعام 2019		(1500000)	
الإيراد المخصص لعام 2020		2525000	
تخصيص الإيراد لغاية 2021/12/31(%100×5000000)			5000000
ناقصا: ما تم تخصيصه لعام 2019			(1500000)
ناقصا: ما تم تخصيصه لعام 2020			(2525000)
= إيراد عام 2021			975000

3- تحديد الأرباح المقدرة وتخصيصها بين الدورات المالية

البيـــــان	2019/12/31	2020/12/31	2021/12/31
الإيراد الكلي	5000000	50000000	5000000
المصاريف الفعلية	1200000	3300000	4200000
المصاريف الفعلية لإنهاء العقد	2800000	800000	--------
التكاليف الإجمالية للعقد	4000000	4100000	4200000
مجمل الربح المقرر	1000000	900000	800000
الأرباح المخصصة لغاية	300000		
2019/12/31(100000×30%)			
الأرباح المخصصة لغاية 2020/12/31(900000		724500	
×80,5%)			
ناقصا : الارباح المخصصة لعام 2019		(300000)	
ما يتم تخصيصه لعام 2020		424500	
الأرباح المخصصة في			
2021/12/31(800000×100%)			800000
ناقصا: الأرباح المخصصة لعام 2019			(300000)
ناقصا: الأرباح المخصصة لعام 2020			(424500)
= الأرباح المخصصة لعام 2021			75500

- **<u>تطبيق(2)</u> :**

حصلت إحدى شركات المقاولات على عقد مقاولة قيمته 9000 لبناء أحد الجسور، ولقد قدرت الشركة تكاليف تنفيذ العقد بمبلغ 8000، كما قدرت المدة اللازمة لتنفيذ العقد بثلاث سنوات.

وفي نهاية السنة الأولى تبين أن مجموع التكاليف اللازمة لإتمام العقد 8,050.

وفي السنة الثانية تم الاتفاق مع الجهة المستفيدة على تعديل بعض الأعمال نظير زيادة قيمة العقد بمبلغ 200، ولقد قدرت تكاليف ذلك التعديل بمبلغ 150. في نهاية السنة الثانية تبين أن التكاليف الفعلية تشمل مواد خام بمبلغ 100 سوف يتم استخدامها في العام الثالث لإتمام العقد.

ويحدد المقاول مستوى الإتمام على أساس نسبة التكاليف الفعلية للأعمال المنجزة إلى مجموع التكاليف اللازمة للعقد. وفيما يلي بيان بالمعلومات المالية المتعلقة بالعقد خلال سنوات تنفيذه:

البيـــــان	السنة 1	السنة 2	السنة 3
إيراد العقد المبدئي	9,000	9,000	9,000
تعديلات		200	200
إجمالي إيراد العقد	9,000	9,200	9,200

التكاليف الفعلية حتى تاريخه	2093	6168	8200
التكاليف المقدرة للإتمام	5957	2032	
إجمالي التكاليف المقدرة للعقد	8050	8200	8200
الربح المقدر	950	1000	1000
نسبة الإتمام	%26	%74	%100

المطلوب : تحديد إيرادات ومصروفات العقد.

يتم تحديد نسبة الإنجاز للسنة الثانية (74%) باستبعاد مبلغ 100 من تكاليف العقود الفعلية للعمل المنجز لتاريخه والذي يمثل تكاليف مواد مخزنة في الموقع للاستخدام في السنة الثالثة.

وفيما يلي بيان بالإيرادات والمصروفات والأرباح المحققة كما تظهر بقائمة الدخل خلال السنوات الثلاث:

البيـــــان	حتى تاريخه	محقق في فترات سابقة	محقق في الفترة الحالية
السنة 1			
الإيرادات (9,000*26%)	2,340		2,340
المصروفات(8,050* 26%)	2,093		2,093
الربح	247		247
السنة 2			
الإيرادات (9,200*74%)	6,808	2,340	4,468
المصروفات(8,200*74%)	6,068	2,093	3,975
الربح	740	247	493
السنة 3			
الإيرادات (9,200*100%)	9,200	6,808	2,392
المصروفات	8,200	6,068	2,132
الربح	1,000	740	260

❖ المعيار IAS 12: ضرائب الدخل

Standard: IAS 12 Income taxes

يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل والمسألة الأساسية في ذلك هي كيف تتم المحاسبة عن التبعات الجارية والمستقبلية للضريبة لـ :

أ- الاسترداد (السداد) المستقبلي للمبالغ المسجلة كموجودات (مطلوبات) معترف بها في الميزانية العمومية للمنشأة، و

ب- العمليات والأحداث الأخرى للفترة الجارية المعترف بها للبيانات المالية للمنشأة.

إن الأمر الملازم للاعتراف بأصل أو التزام هو توقع قيام المنشأة باسترداد أو سداد المبلغ المسجل للأصل أو التزام فإذا كان من المحتمل أن استرداد أو سداد ذلك المبلغ المسجل سيجعل مدفوعات الضريبة المستقبلية أكبر (أصغر) مما لو لم يكن لذلك الاسترداد أو السداد تبعات ضريبية، فإن هذا المعيار يتطلب من المنشاة الاعتراف بالتزام ضريبي مؤجل (أصل ضريبي مؤجل) باستثناءات قليلة محددة.

يتطلب هذا المعيار من المنشأة المحاسبة عن التبعات الضريبية للعمليات والأحداث الأخرى بنفس الطريقة التي تحاسب فيها عن العمليات والأحداث الأخرى نفسها وهكذا فإن العمليات والأحداث التي يعترف بها في قائمة الدخل يجب أن يعترف بآثارها الضريبية في نفس القائمة كذلك . وأية عمليات أو أحداث أخرى يعترف بها مباشرة في حقوق المالكين يحب أن يعرف بالآثار الضريبية المتعلقة بآثارها الضريبية مباشرة في حقوق المالكين ، وبشكل مشابه، يؤثر الاعتراف بموجودات ومطلوبات ضريبية في اندماج الأعمال على مبلغ الشهرة أو الشهرة السالبة الناشئة عن هذا الاندماج.

كذلك يعالج هذا المعيار الاعتراف بالموجودات الضريبية المؤجلة الناشئة عن الخسائر أو الخصومات الضريبية غير المستخدمة، وعرض ضرائب الدخل في البيانات المالية والإفصاح عن المعلومات المتعلقة بضرائب الدخل.

يشمل نطاق تطبيق هذا المعيار الفقرات الاتية:

1. يطبق هذا المعيار في المحاسبة عن ضرائب الدخل.
2. لغايات هذا المعيار، تضم ضرائب الدخل جميع الضرائب المحلية والأجنبية المفروضة على الأرباح الخاضعة للضريبة كما تشمل ضرائب الدخل ضرائب مثل الضرائب المستقطعة والواجب سدادها من قبل المنشآت التابعة والزميلة والمشاريع المشتركة عند قيامها بتوزيعات الأرباح للمنشأة معدة التقرير.
3. لا يعالج هذا المعيار طرق المحاسبة عن الهيئات الحكومية (راجع المعيار المحاسبي الدول العشرون ، المحاسبة عن الهيئات الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية) أو الخصومات الضريبية لتشجيع الاستثمار . ولمن هذا المعيار يعني بالمحاسبة عن الفروق المؤقتة التي يمكن أن تنشأ من مثل هذه الهيئات والخصومات الضريبية لتشجيع الاستثمار.

❖ المعيار IAS 14: التقارير المالية للقطاعات

Standard: IAS 14 Financial Reporting of sectors

يهدف هذا المعيار إلى وضع مبادئ لتقديم التقارير حول المعلومات المالية حسب القطاع (معلومات حول مختلف أنواع المنتجات والخدمات التي تنتجها الشركة ومختلف المناطق الجغرافية التي تعمل بها)، وذلك لمساعدة مستخدمي البيانات المالية كما يلي:

- فهم أفضل للأداء السابق للشركة.
- تقيم أفضل لمخاطر و عوائد الشركة.
- تكوين أحكام حول الشركات ككل.

❖ المعيار IAS 16: الممتلكات والمصانع والمعدات

Standard: IAS 16 Properties, Plant and Equipment

يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للممتلكات والتجهيزات والمعدات. وتتمثل القضايا الرئيسية للمحاسبة عن الممتلكات للتجهيزات والمعدات في توقيت الاعتراف بالأصل وتحديد قيمته المسجلة ونفقات الاندثار المتعلقة به الواجبة التسجيل والتحديد. يشترط هذا المعيار الاعتراف ببند الممتلكات والتجهيزات والمعدات كأصل حينما يستوفي تعريف ومعايير الاعتراف بالأصل طبقا لإطار إعداد وعرض البيانات المالية.

يشمل نطاق تطبيق هذا المعيار الفقرات الاتية:-

1. يطبق هذا المعيار في المحاسبة عن الممتلكات والتجهيزات والمعدات ما عدا تلك الحالات التي يشترط أو يسمح فيها معيار محاسبي دولي آخر بمعالجة محاسبية مختلفة.
2. لا يطبق هذا المعيار على:

أ. الغابات وما شابهها من الموارد الطبيعية المتجددة.

ب. حقوق التعدين، استكشاف واستخراج المعادن والنفط والغاز الطبيعي وما شابهها من الموارد غير المتجددة.

ولكن يطبق هذا المعيار للممتلكات والتجهيزات والمعدات التي استخدمت لتطوير أو المحافظة على الأنشطة أو الموجودات الواردة في الفقرة (أ) أو (ب) والتي يمكن فصلها عن تلك الأنشطة أو الموجودات.

3. في بعض الأحيان تسمح معايير المحاسبة الدولية بالاعتراف الأولي المبدئي بالقيمة المسجلة للممتلكات والتجهيزات والمعدات التي تحدد باستخدام طريقة تختلف عن تلك التي يصفها هذا المعيار.

4. تطبق المنشأة المعيار المحاسبي الدولي الأربعون "العقارات الاستثمارية" بدلاً من هذا المعيار لعقاراتها الاستثمارية. تطبق المنشأة هذا المعيار على الممتلكات التي بنيت أو طورت لاستخدامها مستقبلاً كعقارات استثمارية. في الوقت الذي تنتهي به عملية البناء أو التطوير تقوم المنشأة بتطبيق المعيار المحاسبي الدولي الأربعون. المعيار المحاسبي الدولي الأربعون يطبق أيضاً على العقارات الاستثمارية الحالية والتي تم إعادة تطويرها للاستخدام المستقبلي المتواصل كعقارات استثمارية.

5. لا يتناول هذا المعيار بعض مظاهر تطبيق نظام شامل يعكس آثار تغيرات الأسعار. ولكن يشترط على المنشآت التي تطبق هذا النظام الالتزام بكافة الجوانب الواردة في هذا المعيار، فيما عدا تلك التي تتناول قياس الممتلكات والتجهيزات والمعدات في الفترات الآتية للاعتراف الأولي المبدئي بها.

علاوة على ما تقدم فان المعيار ينص على وجوب قياس بند الممتلكات والمصانع والمعدات المعترف بها كأصل وذلك وفقا لتكلفته التاريخية. وتتكون التكلفة من ثمن الشراء بما فيه الرسوم الجمركية على الواردات وضرائب المشتريات غير المستردة وجميع التكاليف المباشرة التي تصرف عليه لجعله جاهزا للاستخدام في الغرض المحدد له. وتستبعد من تكلفة الممتلكات والمصانع والمعدات ما يأتي:.

1. الخصم التجاري والخصومات الأخرى .
2. فوائد الديون الناشئة عن تأجيل سداد قيمة الموجودات ، حيث تعالج كنفقة جارية إلا إذا تمت رسملتها وفقا لمعيار (23).
3. التكاليف الإدارية والأعباء الإضافية الأخرى ما لم تكن مرتبطة بعملية شراء الموجودات أو تجهيزها أو جعلها جاهزة للاستخدام.
4. خسائر التشغيل الأولية التي تحدث قبل أن تصل الموجودات إلى المستوى المخطط لأدائها.

لذلك لا يجوز رسملة هذه النفقات بل تعتبر من النفقات الجارية التي تحمل على حساب الأرباح والخسائر (كشف الدخل).

- **<u>تطبيق</u>:**

فيما يلي البيانات الخاصة بتكاليف عملية استيراد احدى الآلات للشركة العامة للصناعات الهندسية في الناصرية عام 2021.

250000 دينار عمولات مصرفية ومصاريف الاعتماد المستندي

15000000 دينار ثمن الشراء الشامل ويتضمن مصاريف النقل البحري والتأمين.

3000000 دينار رسوم جمركية.

150000 دينار مصاريف نقل الآلة إلى الشركة.

250000 دينار بناء قواعد تثبيت الآلة .

700000 دينار قيمة الإنتاج المعيب لدى التشغيل الأولي للآلة المشتراة .

المطلـــــوب : احتساب قيمة الآلة الخاضعة للاندثار وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي (16) إذا علمت ما يلي :

1. سددت الشركة قيمة الآلة بعد إن حصلت على خصم تجاري بمعدل 10% من ثمن الشراء الأصلي.
2. بلغت مصاريف النقل البحري والتأمين البحري 1500000 دينار
3. حصلت الشركة على استعادة رسوم جمركية بمبلغ 500000 دينار.

يمكن حل التطبيق بطريقتين:

1- طريقة إجمالي الكلفة

البيـــــــان	المبلغ
▪ عمولات مصرفية ومصاريف الاعتماد	250000
▪ ثمن الشراء الكلي	15000000
▪ رسوم جمركية	3000000
▪ مصاريف نقل الآلة	150000
▪ بناء قواعد	250000
▪ الإنتاج المعيب	700000
الكلفة الاجمالية للآلة	19350000
ناقصا:	
▪ الخصم (13500000 × 10%)	1350000
▪ الإنتاج المعيب	700000
▪ رديات الرسوم الكمر كية	500000
مقدار الخصومات	2550000
= قيمة الالة	16800000

2- طريقة صافي الكلفة

البيـــــــان	المبلغ

▪ عمولات مصرفية ومصاريف الاعتماد	250000
▪ ثمن الشراء بعد طرح الخصم	13650000
▪ رسوم جمركية	2500000
▪ مصاريف نقل الآلة	150000
▪ بناء قواعد	250000
صافي الكلفة للآلة	16800000
ناقصا:	
▪ الخصم (13500000 × 10%)	1350000
▪ الإنتاج المعيب	700000
▪ رديات الرسوم الكمر كية	500000
مقدار الخصومات	2550000

❖ المعيار IAS 17: المحاسبة عن عقود الإيجار

Standard: IAS 17 Accounting for Leases

يهدف هذا المعيار إلى أن يبين للمستأجرين والمؤجرين السياسات والإفصاحات المحاسبية المناسبة لتطبيقها فيما يتعلق بعقود الإيجار التمويلي والتشغيلي .

يشمل نطاق تطبيق هذا المعيار الفقرات الآتية:-

1. يجب تطبيق هذا المعيار في المحاسبة على كافة عقود الإيجار عدا ما يلي :

أ. اتفاقيات الإيجار لاستكشاف أو استخدام الموارد الطبيعية مثل النفط والغاز الطبيعي والأخشاب والمعادن والحقوق الأخرى المتعلقة بالمعادن.

ب. اتفاقيات الترخيص الخاصة ببنود مثل الأفلام السينمائية وتسجيلات الفيديو والمسرحيات والمخطوطات والبراءات وحقوق النشر والتأليف.

2. ينطبق هذا المعيار على الاتفاقيات التي تحول حق استعمال الموجودات حتى وإن طلب من المؤجر خدمات كبيرة فيما يتعلق بتشغيل أو صيانة هذه الموجودات، ومن ناحية أخرى لا ينطبق هذا المعيار على الاتفاقيات التي هي عقود للخدمات التي لا تحول حق استخدام الموجودات من طرف متعاقد إلى الطرف الآخر.

يتضمن هذا المعيار تعريفا واضحا لعقد الإيجار وانواعه، التمويلي والتشغيلي وغير القابل للإلغاء، ويوضح المعيار شروط كل نوع وطرق عرضه في القوائم المالية لكل من المستأجرين والمؤجرين.

يقوم المستأجر بعقد ايجار تمويلي في حال استئجار الموجودات والاعتراف بعقد الإيجار على شكل موجودات في الميزانية العمومية بما يعادل القيمة العادلة للأملاك المستأجرة .كما يجب الاعتراف بالالتزام الناجم عن ذلك كمطلوبات في الميزانية العمومية.

- **تطبيق** :

بتاريخ 2021/1/1 استأجرت شركة (النور) آلات لخط إنتاجي جديد وذلك لمدة (5) سنوات مقابل شرط إيجار سنوي مقداره (479650) دينار يدفع في بداية كل عام ، فإذا علمت أن سعر الفائدة المطبق هو 8% وان العمر الإنتاجي للآلات المستأجرة يقدر بخمس سنوات مع افتراض عدم وجود قيمة متبقية للأنقاض ، وان الشركة المؤجرة اشترت الآلات بمبلغ (2000000) دينار .المطلوب :- إثبات قيود اليومية اللازمة لغاية 2021/12/31 واذا علمت ان معدل خصم دفعة دورية بمقدار دينار واحد بمعدل 8% ولمدة (5) سنوات يبلغ 3,99271 .

مدين	دائن	البيـــــان	التاريخ
2000000		من حـ/ آلات مستأجرة	
	2000000	إلى حـ/دائني عقد إيجار الآلات	
		إثبات قيد استلام الآلات وتسجيلها بقيمتها السوقية	

ملاحظة:- تم إثبات قيمة الآلات المستأجرة وفقا للقيمة العادلة (السوقية) وفقا للمعيار الدولي رقم (17).

مدين	دائن	البيـــــان	التاريخ
479650		من حـ/ دائني عقد إيجار الآلات	
	479650	إلى حـ/ نقدية لدى المصرف (البنك)	
		إثبات قيد تسديد القسط الأول في بداية العقد.	

وهذا يمثل سداد القسط الأول الذي تم الاتفاق عليه في شروط التعاقد.

الفوائد :-

تم احتساب الفوائد المستحقة عن عام 2021 بمعدل 8% من رصيد حساب دائني عقد الإيجار وكما يأتي:-

2000000 ـ 479650 = 1520350 دينار

1520350 × 8% = 121628 دينار.

مدين	دائن	البيـــــان	التاريخ
121628		من حـ/ الفوائد	
	121628	إلى حـ/ الفوائد المستحقة	
		إثبات قيد الفوائد المستحقة والتي ستسدد في 2022/1/1.	

ملاحظة :- تظهر قيمة الآلات المستأجرة من موجودات طويلة الأجل في قائمة المؤجر المالي وسيتم اندثارها كموجودات كما لو كانت مملوكة للشركة بحيث يتم احتساب قسط الاندثار السنوي بالاعتماد على القيمة السوقية والعمر الإنتاجي المحدد .

يعتبر المستأجر بمثابة المالك للموجودات المؤجرة ، وعلية لابد من إظهار الموجودات المستأجرة بقائمة المركز المالي كموجود من الموجودات طويلة الأجل ، ويتم تخفيض قيمتها بمقدار الأقساط والإيجار السنوية المدفوعة بشكل مباشر ، أو يتم إظهار هذه الأقساط ببند محاسبي مستقل تكون مطروحة من قيمة التزامات عقود الإيجار طويلة الأجل .

وبذلك تكون قائمة المركز المالي على النحو الآتي:-

الموجودات طويلة الأجل	الالتزامات طويلة الأجل
عقود إيجار (آلات) (××) متراكم الإيجارات = الصافي	التزامات إيجار (آلات) (××) متراكم الإيجارات = الصافي

❖ المعيار: IAS 18 الإيراد Standard: IAS 18 Revenue

تم تعريف الدخل في الإطار الخاص بإعداد وعرض البيانات المالية على أنه الزيادة في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية في صورة تدفقات داخلة أو زيادة في الموجودات أو نقص في المطلوبات ينتج عنها زيادة في حقوق الملكية وذلك بخلاف ما يقدمه الملاك من مساهمات. ويشتمل الدخل على كل من الإيرادات والمكاسب. وتمثل الإيرادات الدخل الناتج من الأنشطة العادية للمنشأة ويشار إليه باستخدام مسميات مختلفة مثل المبيعات، العمولات، الفوائد و إيرادات حقوق الامتياز. ويهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية لكل !يراد ناتج عن أنواع محددة من العمليات والأحداث.

ومن المسائل الحيوية في المحاسبة عن الإيراد تحديد توقيت الاعتراف به. ويعترف بالإيراد عندما يكون من المتوقع أن تؤول المنافع الاقتصادية إلى المنشاة بشرط إمكانية قياس تلك المنافع بطريقة موثوق فيها . وهذا المعيار يحدد الظروف التي تتوافر فيها تلك الشروط وبالتالي تحقق الإيراد. كما يقدم المعيار إرشادات عملية في كيفية تطبيق تلك الشروط .

يشمل نطاق تطبيق هذا المعيار الفقرات الآتية:-

1- بجب تطبيق هذا المعيار عند المحاسبة عن الإيرادات الناتجة من العمليات والأحداث الآتية:

(1) بيع السلع.

(2) تأدية الخدمات

(3) استعمال أطراف أخرى لموجودات المنشأة وما ينتج عنها من فوائد إيرادات من حقوق الامتياز وأرباح الأسهم.

2- تشتمل البضائع على السلع المنتجة بمعرفة المنشأة بغرض بيعها والسلع المشتراة بقصد إعادة بيعها كالسلع المشتراة بمعرفة تاجر التجزئة أو الأراضي أو الممتلكات الأخرى التي يحتفظ بها بغرض إعادة البيع.

3- يتضمن تأدية الخدمات عادة قيام المنشاة بأداء مهام محددة تعاقديا خلال فترة متفق عليها. وقد تقدم الخدمات خلال فترة واحدة أو خلال اكثر من فترة. بعض عقود تأدية الخدمات قد تكون ذات علاقة مباشرة بعقود التشييد (المقاولات) مثال على ذلك عقود خدمات مديري المشروعات والمهندسين والمعماريين. ولا يتناول هذا المعيار الإيراد الناتج عن مثل تلك العقود، حيث يتم معالجة تلك العقود كعقود مقاولات ويطبق بشأنها المعيار المحاسبي الدولي الحادي عشر "عقود المقاولات".

4- يترتب على استخدام الغير لموجودات المنشأة الأشكال الآتية للإيرادات:

(1) الفوائد: عبارة عن أعباء مقابل استخدام نقدية أو نقدية معادلة أو مبالغ مستحقة للمشروع.

(2) إيرادات حقوق الامتياز: وهي عبارة عن أعباء مقابل استخدام بعض الموجودات طويلة الأجل لمنشاة مثل براءات الاختراع، العلامات التجارية، حقوق الطبع وبرامج الحاسوب .

(3) أرباح الأسهم : عبارة عن توزيعات أرباح على المساهمين حسب حصصهم في رأس المال .

5- لا يتناول هذا المعيار الإيراد الناتج مما يلي :

(1) عقود الإيجارات.

(2) أرباح الأسهم الناتجة عن الاستثمارات التي يتم المحاسبة عنها طبقا لطريقة حقوق الملكية.

(3) عقود التأمين المتعلقة بشركات التأمين .

(4) التغيرات في القيمة العادلة للموجودات المالية والمطلوبات المالية أو التخلص منها (حيث سيتم تناولها في معيار خاص عن الأدوات المالية).

(5) التغيرات في قيمة الموجودات المتداولة الأخرى.

(6) الزيادة الطبيعية في قطعان الماشية والمحاصيل الزراعية والغابات .

(7) استخراج المعادن .

❖ المعيار IAS 19 : منافع الموظفين (التقاعد)

Standard: IAS 19 Employees benefits (retirement)

يهدف هذا المعيار الى بيان المحاسبة والافصاح الخاصة بمنافع الموظفين، ويتطلب المعيار أن تقوم المنشأة:

- بالاعتراف بالتزام عليها عند قيام موظف بتقديم خدمة لها مقابل منافع الموظفين التي ستقوم بدفعها لهم في المستقبل.
- الأعباء (المستهلك القوي) للالتزام المترتب عليها نتيجة المنافع الاقتصادية الناجمة من خدمة قدمها الموظف مقابل منافع الموظفين.

يشمل نطاق تطبيق هذا المعيار الفقرات الاتية:-

1. يجب أن يقوم صاحب العمل بتطبيق هذا المعيار على منافع الموظفين.
2. لا يتناول هذا المعيار تقديم التقارير حسب خطط منافع الموظفين (أنظر معيار المحاسبة الدولي السادس والعشرون – المحاسبة وتقديم التقارير حسب خطط منافع التقاعد).
3. ينطبق هذا المعيار على كافة منافع الموظفين، بما في ذلك تلك المنصوص عليها:

أ. بموجب خطط رسمية أو اتفاقيات رسمية أخرى بين منشأة وموظفين فرديين ومجموعات موظفين أو ممثليهم، أو

ب. بموجب المتطلبات التشريعية أو من خلال ترتيبات صناعية حيث يطلب من المنشآت المساهمة في الخطط الوطنية وخطط الدولة وخطط الصناعة أو خطط أصحاب العمل المتعددة، أو

ج. حسب الممارسات غير الرسمية التي ينشأ عنها التزام ضمني، وينشأ عن الممارسات غير الرسمية التزام ضمني حيث لا يوجد للمنشأة بديل فعلي سوى دفع منافع الموظفين، وأحد الأمثلة على الالتزام الضمني ما يترتب على تغير في الممارسات غير الرسمية للمنشأة ضرر غير مقبول لعلاقاتها مع الموظفين.

4. تشمل منافع الموظفين:

أ. منافع الموظفين قصيرة الأجل مثل الأجور والرواتب ومساهمات الضمان الاجتماعي والإجارة السنوية المدفوعة والمشاركة في الربح والمكافآت (إذا استحقت خلال اثني عشر شهراً من نهاية الفترة) والمنافع غير النقدية (مثل العناية الطبية والإسكان والانتقال والبضائع والخدمات بدون مقابل أو المدعومة) للموظفين الحاليين.

ب. منافع ما بعد انتهاء الخدمة مثل الرواتب التقاعدية ومنافع التقاعد الأخرى والتأمين على الحياة لما بعد انتهاء الخدمة والعناية الطبية لما بعد انتهاء الخدمة.

ج. منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل بما في ذلك إجازة الخدمة الطويلة أو إجازة التفرغ للبحث أو الاحتفال بالمناسبات أو منافع الخدمة الطويلة الأخرى ومنافع العجز طويلة الأجل بالإضافة إلى ما يلي إذا كانت مستحقة بعد اثني عشر شهراً أو أكثر بعد نهاية الفترة: المشاركة في الأرباح والمكافآت والتعويضات المؤجلة.

د. منافع نهاية الخدمة.

هـ. منافع التعويضات في صورة حقوق ملكية.

5. نظراً لأن كل بند محدد في (أ) إلى (هـ) أعلاه خصائص مختلفة فإن هذا المعيار يحدد متطلبات منفصلة لكل فئة.
6. تشمل منافع الموظفين المنافع المقدمة إما للموظفين أو لمن يعيلونهم، ويمكن تسويتها من خلال دفعات (أو تزويد بضائع أو خدمات) تتم إما مباشرة للموظفين أو لزوجاتهم أو أبنائهم أو من يعيلونهم أو لآخرين مثل شركات التأمين.
7. يمكن للموظف تقديم الخدمات المنشأة على أساس دوام كامل أو جزئي أو دائم أو عرضي أو مؤقت، ولغرض هذا المعيار يشمل الموظفون وموظفي الإدارة الآخرين.

❖ المعيار IAS 20 : <u>محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية</u>

Standard: IAS 20 : Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance

يشمل نطاق تطبيق هذا المعيار الفقرات الاتية:-

1. يجب تطبيق هذا المعيار للمحاسبة والإفصاح عن المنح الحكومية والإفصاح عن أشكال أخرى من المساعدات الحكومية.
2. لا يتناول هذا المعيار:

(1) المشاكل الخاصة الناتجة عن المحاسبة عن المنح الحكومية في البيانات المالية التي تعكس آثار تغير الأسعار أو في المعلومات الإضافية ذات الطبيعة المشابهة.

(2) المساعدات الحكومية المقدمة للمنشأة في شكل منافع متاحة عند احتساب الدخل الخاضع للضريبة أو التي تكون محددة أو تقتصر على أساس الضريبة المستحقة (مثل فترة الإعفاء من ضريبة الدخل، ضرائب مستردة على الاستثمار، مخصصات الاندثار المعجل، معدلات الضريبة المخفضة).

(3) مشاركة الحكومة في ملكية المنشأة .

• المعيار IAS 21 : <u>أثار التغيرات في أسعار صرف العملات</u>

Standard: IAS 21 the Effects of Changes in Exchange Rates

يمكن أن تقوم المنشأة بنشاطات أجنبية بطريقتين. حيث يمكن أن يكون لها معاملات بعملات أجنبية أو يكون لها عمليات أجنبية. ومن أجل شمول المعاملات بالعملات الأجنبية والعمليات الأجنبية في القوائم المالية للمنشأة، فإنه يجب التعبير عن المعاملات بعملة المنشأة معدة التقرير، كما يجب ترجمة القوائم المالية للعمليات الأجنبية إلى عملة المنشأة معدة التقرير. أن المسائل الأساسية في المحاسبة عن المعاملات بالعملة الأجنبية

والعمليات الأجنبية هي في تحديد سعر الصرف الواجب استخدامه وكيفية الاعتراف في القوائم المالية بأثر التغيرات في أسعار الصرف.

يشمل نطاق تطبيق هذا المعيار الفقرات الاتية:-

1. يجب أن يطبق هذا المعيار في:
   أ. المحاسبة عن المعاملات بالعملات الأجنبية، أو
   ب. ترجمة القوائم المالية للعمليات الأجنبية المشمولة في القوائم المالية للمنشأة بواسطة التوحيد أو التوحيد النسبي أو بطريقة الملكية.
2. لا يتعامل هذا المعيار مع محاسبة التحوط لبنود العملة الأجنبية عدا عن فروق الصرف الناشئة عن التزام بعملة أجنبية تجري المحاسبة عنه كتحوط لصافي استثمار في منشأة أجنبية. أما الأوجه الأخرى لمحاسبة التحوط، بما في ذلك معايير استخدام محاسبة التحوط، فسيتم التعامل معها في المعيار المحاسبي الدولي 39 الأدوات المالية: الاعتراف والقياس.
3. لا يحدد هذا المعيار العملة التي يجب على المنشأة أن تعرض قوائمها المالية بها ولكن تستخدم المنشأة عادة عملة البلد الذي تقيم فيه. أما إذا استخدمت عملة مختلفة، فإن هذا المعيار يتطلب الإفصاح عن سبب استخدام تلك العملة. كما يتطلب المعيار الإفصاح عن سبب أي تغير في عملة تقرير المنشأة.
4. لا يتعامل هذا المعيار مع إعادة بيان القوائم المالية للمنشأة من عملة التقرير إلى عملة أخرى لملاءمتها للمستخدمين المعتادين على تلك العملة أو لأغراض مشابهة.
5. لا يتعامل هذا المعيار مع عرض للتدفقات النقدية الناشئة عن معاملات في العملات الأجنبية وترجمة التدفقات النقدية للعمليات الأجنبية في قائمة التدفقات النقدية (أنظر المعيار المحاسبي الدولي السابق، قوائم التدفق النقدي).

يطبق هذا المعيار على المعاملات الأجنبية وفي ترجمة القوائم المالية للعمليات الأجنبية حيث يتضمن شروط الاعتراف الأولي وبفروقات الصرف وتصنيف العمليات الأجنبية والتغيرات في سعر الصرف ومعالجتها .

تتأثر القوائم المالية للوحدات الاقتصادية بالتغيرات في أسعار الصرف، وان هذا التأثير ينتج من عدة عوامل نابعة من طبيعة نشاط الوحدة وبيئتها. يحدد هذا المعيار ثلاثة من هذه العوامل هي كالاتي:

- المعاملات الأجنبية (الخارجية): الشراء أو البيع في بلدان أخرى.
- العمليات الأجنبية (الخارجية): تشغيل منشئات في بلدان أخرى.
- عملة العرض : عرض القوائم المالية في عملة أخرى.

♦ تسوية العرض والطلب للعملات في السوق الفورية Adjustment of Offer & Demand

تقوم البنوك بتجميع أوامر الشراء والبيع لزبائنها، ومقاصة (compensation) هذه الأوامر يظهر لكل عملة نقدية صافي رصيد مشتري أو بائع. ويمكن للصرافين اللجوء إلى أحد الخيارين الآتيين :- إما مشتريات مباشرة للعملات النقدية مقابل عملة نقدية معينة (مثال ذلك اليورو أو الدولار) ، وإما موازنات أو ترجيحات سعر الصرف

متضمنة عملتين نقديتين أو أكثر . ويمكن تعريف موازنة سعر الصرف (arbitrage) بأنها العملية التي يتم من خلالها الحصول على الربح دون التعرض إلى خطر انحراف موجود بين الأسعار المحددة.

يمثل سعر المشتري السعر الذي يشتري فيه البنك العملة النقدية الأجنبية من الزبون ، ويمثل سعر البائع السعر الذي يبيع فيه البنك العملة النقدية الأجنبية إلى الزبون . ويمثل الفرق بين سعر البائع وسعر المشتري قسط (spread) أو هامش من الربح للبنك. ويتم جميع التسعيرات على أساس مفاهيم سعر الطلب أو سعر البيع (selling price or ask price).

تطبيق(1) :

بتاريخ 2021/10/2م توفرت البيانات الآتية عن تسعيرة الدولار الأمريكي مقابل الدينار العراقي في كل من البنك الدولي العراقي والبنك التجاري العراقي.

السعر	البنك الدولي العراقي	البنك التجاري العراقي
سعر المشتري(الشراء)	1225	1300
سعر البائع(البيع)	1250	1325

فإذا علمت أن شركة الصادق للصرافة كان لديها مبلغ (10) ملايين دينار عراقي وترغب بتصريفها ذلك اليوم إلى الدولار الأمريكي.

المطلوب :

(1) احتساب مبلغ شراء الدولارات الأمريكية من البنك الدولي العراقي .

(2) احتساب مبلغ بيع الدولارات الأمريكية إلى البنك التجاري العراقي .

(3) احتساب صافي المكتسب من الدنانير العراقية .

- شراء دولارات أمريكية (USD) مقابل الدنانير العراقية (IQD) من البنك الدولي :
- 10000000 دينار ÷ 1250 = 8000 دولار أمريكي (USD)
- بيع هذه الدولارات الأمريكية (USD) مقابل دنانير عراقية (IQD) إلى البنك التجاري :
- 8000 دولار × 1300 دينار = 10400000 دينار عراقي
- صافي المكتسب (gain) من الدنانير العراقية يحتسب كما يلي :-
- 10400000دينار - 10000000 دينار = 400000 دينار عراقي.

إذا قام العديد من الصرافين في التعامل بهذه الطريقة فان ذلك ينجم عنه زيادة أسعار البنك الدولي العراقي جراء الطلب المتزايد، وانخفاض أسعار البنك التجاري جراء العرض المتزايد. ويمكن أن يؤدي ذلك إلى توازن السعر بشكل مباشر وسريع .

تطبيق(2) :

فيما يلي المعاملة التي تمت في احدى الشركات خلال عام 2021م:

(1) استوردت الشركة العالمية للتجارة والصناعة مركزها بغداد مواد من أمريكا بقيمة (10000) دولار أمريكي وعلى أن يسدد المبلغ بالدولار.

(2) استلمت الشركة الاعتماد ألمستندي المتعلق بالبضاعة المستوردة بتاريخ 2021/7/1 حيث كان سعر الصرف 1200 دينار لكل دولار.

المطلوب: تسجيل القيود اليومية اللازمة لإثبات عملية الاستيراد ومعالجة فروق أسعار الصرف وفقآ للمعيار الدولي (21).

الحل:

(1) حالة التسديد عند استلام الاعتماد ألمستندي.

مدين	دائن	البيـــــان	التاريخ
12000000		من حـ / المشتريــات	تاريخ المعاملة
	12000000	إلى حـ / النقدية (البنك)	2021/7/1
		إثبات قيمة المبلغ المحول للمورد ثمن البضاعة	

(2) حالة التسديد بشكل أجل ولكن قبل تاريخ الميزانية أي في 2021/12/20 حيث كان سعر الصرف 1230 دينار ومعالجة الفروقات كتعديل لتكلفة البضاعة المشتراة . يتم التسجيل على اعتبار فرق الصرف تعديل لتكلفة البضاعة المشتراة كما يلي :.

- القيد الأول عند استلام الاعتماد

مدين	دائن	البيـــــان	التاريخ
12000000		من حـ/ المشتريات	2021/7/1
	12000000	إلى حـ / الموردين	
		إثبات قيد استلام الاعتماد ألمستندي	

وتظهر المشكلة هنا في كيفية معالجة الفرق بين قيمة البضاعة بالدولار ومقابلها بالدينار بين تاريخي 7/1 ولغاية 12/20/ 2021 وهـو :.

12300000 – 12000000 = 300000 دينار الفرق

- القيد الثاني :. يتم التسجيل على اعتبار فرق الصرف تعديل لتكلفة البضاعة المشتراة كما يلي :.

مدين	دائن	البيـــــان	التاريخ
		من مذكـــورين	
12000000		حـ/ الموردين	
300000		حـ / المشتريات (يتم زيادة قيمة المشتريات بخسائر التحويل)	
	12300000	إلى حـ / النقدية (البنك)	
		أثبات قيد تحويل مبلغ (10000) دولار أمريكي	

1) حالة التسديد في 2021/12/20 والمعالجة كتعديل للمشتريات وكان سعر الصرف 1180دينار.

* يتم أثبات القيد الأول نفسه

مدين	دائن	البيـــــان	التاريخ
12000000		من حـ / المشتريات	2021/7/1
	12000000	إلى حـ / الموردين	
		إثبات قيد استلام الاعتماد ألمستندي	
12000000		من حـ / الموردي ـــن	2021/12/20
		إلى مذكـــورين	
	11800000	حـ / النقدية (البنك)	
	200000	حـ / المشتريات	
		أثبات قيد تسديد الموردين نقداً وتخفيض	
		المشتريات بفروقات التحويل	

2) حالة التسديد في 2021/12/20 ومعالجة فروق الصرف كخسائر صرف العملات الأجنبية إذا كان سعر الصرف السائد في 2021/12/20 هو 1230 دينار .

مدين	دائن	البيـــــان	التاريخ
12000000		من حـ / المشتريات	في
	12000000	إلى حـ / الموردين	2021/7/1
		اثبات قيد استلام الاعتماد ألمستندي	
		من مـذكـــورين	2021/7/1
12000000		حـ / المـــوردين	
300000		حـ / خسائر أسعار صرف عملات أجنبية	
	12300000	إلى حـ/ النقدية (البنك)	
		أثبات قيد فروق أسعار الصـرف	

3) حالة السداد في 2021/12/20 ومعالجة الفروقات كأرباح تحويل العملات إذا كان سعر الصرف 1180 دينار .

- القيد الأول نفسه في أعلاه .

مدين	دائن	البيـــــان	التاريخ
12000000		من حـ / المشتريات	2021/7/1
	12000000	إلى حـ / الموردين	
		إثبات قيد استلام الاعتماد ألمستندي	

- القيد الثاني :.

مدين	دائن	البيـــــان	التاريخ
12000000		من حـ / الموردين	2021/12/20
		إلى مذكـــورين	
	11800000	حـ / نقدية لدى المصرف	
	200000	حـ / أرباح أسعار صرف العملات الأجنبية	
		إثبات قيد فروق أسعار الصرف واعتبارها أرباح صرف العملات	

ملاحظـة: هذا الرأي هو الذي ينسجم مع مبادئ المحاسبة المالية الأمريكية ومع المعيار الدولي (21).

4) حالة عدم السداد قيمة العملية لغاية 2021/12/31 إذا كان سعر الصرف 1240 دينار في 2021/12/31 . هنا يجب تعديل بند الموردين في الميزانية وتعامل الفروقات على أنها أرباح وخسائر فروقات أسعار عملات أجنبية.

مدين	دائن	البيـــــان	التاريخ
400000		من حـ // خسائر أسعار صرف عملات أجنبية	
	400000	إلى حـ / الموردين	
		إثبات قيد فروقات أسعار الصرف	

حـ / الموردين

12400000 رصيد 12/31 (الميزانية)	12000000 حـ / المشتريات 400000 حـ / خسائر أسعار صرف عملات أجنبية (أ. خ)
12400000	12400000

5) حالة عدم السداد لغاية 2021/12/31 إذا كان سعر الصرف بتاريخ الميزانية 1180 دينار.

مدين	دائن	البيـــــان	التاريخ
200000		من حـ / المـــورديـــن	
	200000	إلى حـ / أرباح أسعار صرف عملات أجنبية	
		ويعدل بند الموردين في الميزانية	

6) تسديد مبلغ الاعتماد في 2022/5/1 وسعر الصرف كان 1250 دينار مع العلم أن أسعار الصرف كانت كما يلي:-

1200 دينار بتاريخ استلام الاعتماد

1240 دينار في 2021/12/31.

التاريخ	البيـــــان	دائن	مدين
2022/5/1	من مـذكـورين		
	حـ / الموردين		12400000
	حـ / خسائر أسعار صرف عملات أجنبية		100000
	إلى حـ / النقدية (البنك)	12500000	
	إثبات قيد فرق أسعار الصرف بتاريخ الاستلام وتاريخ الميزانية		

ملاحظة :. يلاحظ ان رصيد حساب الموردين في الميزانية عام 2021 كان بمبلغ 12400000 دينار ، وهذا يعني أن عام 2021 تحمل بخسائر أسعار صرف عملات أجنبية بمبلغ 400000 دينار . وعام 2022 تحمل بخسائر أسعار صرف عملات أجنبية بمبلغ100000 دينار.

- **المعيار IAS 23 : تكاليف الاقتراض**

Standard: IAS 23 Borrowing Costs

يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتراض، ويتطلب المعيار عموما اعتبار تكاليف الاقتراض مصروفات، ولكن يسمح المعيار، كمعالجة بديلة، برسملة تكاليف الاقتراض التي يمكن أن تنسب مباشرة لامتلاك أو إنشاء أو تصنيع أصل مؤهل للرسملة.

يشمل نطاق تطبيق هذا المعيار الفقرات الاتية:-

1. يجب تطبيق هذا المعيار للمحاسبة عن تكاليف الاقتراض.
2. لا يتناول هذا المعيار التكاليف الفعلية أو الضمنية لحقوق المساهمين ويشمل ذلك أسهم رأس المال الممتازة غير المبوبة كمطلوبات.

❖ المعيار IAS 24 : الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة

Standard: IAS 24 disclosure of related parties

يشمل نطاق تطبيق هذا المعيار الفقرات الآتية:

1. يجب أن يطبق هذا المعيار على التعامل مع الأطراف ذات العلاقة، وفي المعاملات بين المنشأة معدة التقارير والأطراف ذات العلاقة بها. تنطبق متطلبات هذا المعيار على البيانات المالية لكل منشأة معدة للتقارير.
2. يطبق هذا المعيار فقط على العلاقات بين الأطراف ذات العلاقة.
3. يتناول هذا المعيار فقط العلاقات بين الأطراف ذات العلاقة الموصوفة من (أ) إلى (هـ) أدناه:

أ. المنشآت التي تتحكم أو يتحكم بها، مباشرة أو غير مباشرة، من خلال وسيط أو أكثر، أو تحت سيطرة مشتركة مع المنشأة معدة التقرير (وهذا يضم الشركات القابضة والشركات التابعة والشركات الزميلة لها).

ب. الشركات الزميلة.

ج. الأفراد الذين يملكون، بشكل مباشر أو غير مباشر، حق التصويت في المنشأة معدة التقرير ويعطيهم تأثيرا هاما على المنشأة والأعضاء المقربين في عائلات هؤلاء الأفراد.

د. الموظفين الإداريين الرئيسيين، أي الأشخاص الذين لديهم سلطة أو مسؤولية عن التخطيط والتوجيه والرقابة عن نشاطات المنشأة معدة التقرير، بما في ذلك المدراء وموظفي الشركات والأعضاء المقربين في عائلات هؤلاء الأفراد .

هـ. المنشآت التي يمتلك فيها أي شخص من المبينين في (جـ) أو (د)بشكل مباشر أو غير مباشر حصة هامة من حقوق التصويت فيها، أو المنشآت التي يستطيع فيها ذلك الشخص ممارسة تأثير كبير عليها وهذا يضم المنشآت المملوكة من قبل مد راء أو مساهمين رئيسيين في المنشأة معدة التقرير والمنشآت التي لديها أعضاء رئيسيين في الإدارة بشكل مشترك مع المنشأة معدة التقرير.

و. عند الأخذ في الاعتبار كل علاقة محتملة لطرف ذو علاقة يعطي الانتباه إلى جوهر تلك العلاقة وليس لمجرد شكلها القانوني.

4. لا يطلب الإفصاح عن المعاملات في:

(1) البيانات المالية الموحدة عن المعاملات بين منشآت المجموعة.

(2) البيانات المالية للمنشأة الأم عندما تكون متوفرة أو منشورة مع البيانات المالية الموحدة.

(3) البيانات المالية للمنشآت التابعة المملوكة كليا إذا كانت المنشأة الأم في نفس البلد وتصدر بيانات مالية موحدة في ذلك البلد.

(4) البيانات المالية للمنشآت تحت سيطرة الحكومة بالنسبة للعمليات مع مؤسسات أخرى تحت سيطرة الحكومة.

❖ المعيار IAS 26 : المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد

Standard: IAS 26 accounting and reporting for retirement benefits programs

يشمل نطاق تطبيق هذا المعيار الفقرات الآتية:

1. يجب أن يطبق هذا المعيار في التقارير عن برامج منافع التقاعد حيث تعد مثل هذه التقارير.
2. يشار في بعض الأحيان لبرامج منافع التقاعد بأسماء أخرى مختلفة مثل خطط التقاعد، وخطط رواتب التقاعد، أو خطط منافع التقاعد. يعتمد هذا المعيار برنامج منافع التقاعد كوحدة إبلاغ (تقرير) منفصلة عن أصحاب عمل المشاركين في البرنامج. وتطبق كافة معايير المحاسبة الدولية الأخرى على تقارير برامج منافع التقاعد ما لم يحل هذا المعيار محلها.
3. يتعامل هذا المعيار مع المعايير المحاسبية والتقرير عن البرنامج لكافة المشاركين كمجموعة، ولا يتعامل مع التقارير للأفراد المشاركين حول حقوقهم من منافع التقاعد.
4. يهتم المعيار المحاسبي الدولي التاسع عشر، "تكاليف منافع التقاعد"، بتحديد تكلفة منافع التقاعد في القوائم المالية لأصحاب العمل الذين لديهم برامج. لذلك يكمل هذا المعيار المعيار المحاسبي الدولي التاسع عشر.
5. قد تكون برامج منافع التقاعد برامج مساهمات محددة أو برامج منافع محددة، ويتطلب الكثير منها إنشاء صندوق منفصل يمكن أن يكون أو لا يكون له شخصية قانونية منفصلة، ويمكن أن يكون أو لا يكون له مجلس أمناء تدفع إليه أو منه المساهمات منافع التقاعد. يطبق هذا المعيار بغض النظر عما إذا كان هناك صندوق منفصل أو مجلس أمناء.
6. تخضع برامج منافع التقاعد التي تستثمر أصولها مع شركة تأمين لنفس متطلبات المحاسبة والتمويل كما هي البرامج ذات ترتيبات الاستثمار الخاصة. وعليه، فإنها ضمن نطاق هذا المعيار إلا إذا كان التعاقد مع شركة التأمين بالاسم المحدد للمستفيد أو مجموعة المستفيدين وتكون شركة التأمين هي المسؤول الوحيد عن التزام منفعة التقاعد.
7. لا يغطي هذا المعيار الأشكال الأخرى من منافع التوظيف مثل تعويضات إنهاء العمل، وترتيبات التعويض المؤجلة، ومنافع إجازة الخدمة الطويلة، وبرامج التقاعد المبكر الخاصة أو برامج إنهاء الخدمة، وبرامج الرعاية الاجتماعية والصحية، أو برامج المكافآت. كما أن الترتيبات المماثلة للضمان الاجتماعي الحكومي مستبعدة من نطاق هذا المعيار.

❖ المعيار IAS 27 : القوائم المالية المنفصلة والموحدة

Standard: IAS 27 Consolidated and Separate Financial Statements

يشمل نطاق تطبيق هذا المعيار الفقرات الآتية:

1. يجب تطبيق هذا ا لمعيار عند إعداد وعرض البيانات المالية الموحدة لمجموعة المنشات الخاضعة لسيطرة شركة قابضة.
2. يجب تطبيق هذا المعيار أيضا في المحاسبة على الاستثمارات في شركات قابضة لأغراض إعداد البيانات المالية الخاصة بالشركة القابضة.
3. تعتبر البيانات المالية الموحدة جزءا من البيانات المالية التي ورد ذكرها في مقدمة المعايير المحاسبية الدولية. وعلى ذ لك فإن البيانات المالية الموحدة يجب إعدادها وفقا للمعايير المحاسبية الدولية.
4. لا يتناول هذا المعيار ما يلي:

أ. طرق المحاسبة عن اندماج المشروعات وأثار ذلك على عملية إعداد البيانات الموحدة، بما في ذلك الشهرة الناتجة عن اندماج المشروعات.

ب. المحاسبة عن الاستثمارات في شركات زميلة .

- المحاسبة عن الاستثمارات في المشروعات المشتركة .

❖ المعيار IAS 28 : المحاسبة عن الاستثمارات في الشركات الزميلة

Standard: IAS 28 Accounting for Investments in Associates and Joint Ventures

يشمل نطاق تطبيق هذا المعيار الفقرات الآتية:

1. يجب تطبيق هذا المعيار عند المحاسبة من جانب المستثمر عن الاستثمارات في شركات زميلة.
2. يحل هذا المعيار محل المعيار المحاسبي الدولي الثالث "البيانات المالية الموحدة "، وذلك فيما يتعلق بالمحاسبة عن الاستثمارات في شركات زميلة .

يعرف المعيار الشركة الزميلة بأنها شركة يوجد للمستثمر تأثير هام عليها وهي ليست شركة تابعة أو مشروع مشترك للمستثمر ويعرض المعيار طرق الاعتراف بموجب طريقتي حقوق الملكية والتكلفة وتطبيقاتها.

❖ المعيار IAS 29 : التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع

Standard: IAS 29 Financial Reporting in Hyperinflationary Economies

يشمل نطاق تطبيق هذا المعيار الفقرات الآتية:

1. يجب تطبيق هذا المعيار على البيانات المالية الأساسية بما في ذلك البيانات المالية الموحدة لأي منشأة تقدم تقاريرها بعملة اقتصاد ذو معدل تضخم مرتفع.

2. إن التقرير عن نتائج العمليات والمراكز المالية في اقتصاد ذو معدل تضخم مرتفع بالعملة المحلية وبدون إعادة احتساب أمر غير مفيد، فالنقد يفقد قوته الشرائية بمعدل يجعل مقارنة مبالغ العمليات والأحداث الأخرى التي تجري في أوقات مختلفة حتى في نفس الفترة المحاسبية مضللاً.
3. لا يحدد هذا المعيار معدلاً مطلقاً لتعريف التضخم المرتفع، إن تحديد متى يصبح إعادة إصدار البيانات المالية بموجب هذا المعيار أمراً ضرورياً مسألة خاضعة للاجتهاد الشخصي. يتضح التضخم المرتفع بناء على خصائص الظروف الاقتصادية للبلد ولكن تشمل على سبيل المثال لا الحصر على ما يلي:

(1) يفضل عامة الناس الاحتفاظ بثرواتهم بأصول غير نقدية أو بعمله مستقرة نسبياً ويتم استثمار مبالغ العملة المحلية حالاً للحفاظ على القوة الشرائية لها.

(2) لا تهتم عامة الناس بالمبالغ النقدية المحددة بالعملة المحلية بل بعملة أجنبية مستقرة نسبياً ويمكن أن تحدد الأسعار بتلك العملة.

(3) يتم تحديد المبيعات والمشتريات على الحساب بأسعار تأخذ في الحساب الخسارة المتوقعة للقوة الشرائية خلال فترة الائتمان حتى ولو كانت المدة قصيرة.

(4) يتم ربط معدلات الفائدة والأجور والأسعار بمؤشر أسعار.

(5) معدل التضخم المتراكم لثلاثة سنوات يقارب أو يزيد على100%.

4. يفضل أن تقوم كافة المنشات التي تضع تقاريرها بنفس عملة الاقتصاد ذات معدل التضخم المرتفع بتطبيق هذا المعيار اعتباراً من نفس التاريخ، ومع هذا ينطبق هذا المعيار على البيانات المالية لأي منشأة من بداية فترة التقرير التي تتعرف فيها على وجود تضخم مرتفع في البلد الذي تستخدم عملته في تقاريرها.

كذلك يطالب هذا المعيار الشركات التي تعد قوائمها بعملة اقتصاد مرتفع التضخم أن تعدل قوائمها باستخدام وحدة قياس جارية بتاريخ القوائم المالية، ويحدد المعيار شروط تطبيق ذلك سواء في القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية أو على أساس التكلفة الجارية. وقد حدد المعيار الدولي (29) أن أي وحدة اقتصادية تستخدم عملة وظيفية (Functional currency) ، في اقتصاد تضخمي يصل معدله خلال السنوات الثلاث الأخيرة إلى 100% فاكثر ، يتعين عليها أن تعيد إعداد قوائمها المالية للأخذ في الحسبان انخفاض القوة الشرائية للعملة النقدية.

- **<u>تطبيق</u>:**

فيما يلي قائمتي الدخل والمركز المالي للشركة العالمية للتجارة والصناعة في 31 / 12 /2021

قائمة الدخل في 31 / 12 /2021 (المبالغ بالآلاف)

البيـــــان	جزئي	كلي
المبيعات		200000
كلفة المبيعات:		
المشتريات	130000	
رصيد 31 / 12	20000	(110000)

مجمل الربح		90000
ناقصاً : مصاريف إدارية ومالية		
مصاريف الإدارة العامة	10000	
اندثار الآلات وتجهيزات	10000	
اندثار سيارات	20000	(40000)
صافي الربح		50000

قائمة المركز المالي كما هي في 2021/12/31

(المبالغ بالآلاف)

كلي	جزئي	الموجودات	كلي	المطلوبات
	100000	الآلات وتجهيزات	400000	راس المال
90000	(10000)	مخصص الاندثار	50000	صافي الربح
	200000	سيارات		
180000	(20000)	مخصص الاندثار		
20000		بضائع		
160000		مصرف (البنك)		
450000		المجموع	450000	المجموع

فإذا علمت ما يلي:

1 – تأسست الشركة في 1/2/ وتم إيداع راس المال بالكامل في المصرف دفعة واحدة.

2 – اشترت الشركة التجهيزات في 1/5 والسيارات في 1/10 من هذا العام نقداً.

3 – اشترت الشركة البضائع كاملة خلال هذا العام منها (80000) الف دينار في 2/26 والباقي في 8/5 نقداً.

4 – كانت المبيعات موزعة على اشهر السنة بانتظام وكانت بشكل نقدي وكذلك بالنسبة لمصاريف الإدارة العامة.

5– تم تقييم المنصرف من المخزون السلعي بطريقة FIFO

6 – تستهلك الشركة موجوداتها الثابتة بطريقة القسط الثابت وبمعدل 10% سنوياً

7 – كانت الأرقام القياسية خلال العام كما يلي:

الرقم القياسي في 1/1 = 100

متوسط الرقم القياسي خلال العام = 125

متوسط الرقم القياسي خلال النصف الأول = 120

متوسط الرقم القياسي خلال النصف الثاني = 130

الرقم القياسي في 12/31 = 150

المطلوب :تعديل القائمتين السابقتين باستخدام محاسبة المستوى العام للأسعار وفقا للمعيار المحاسبي رقم (29).

1- احتساب مكاسب وخسائر القوة الشرائية للبنود النقدية

البيـــــان	مبلغ تاريخي	معامل التعديل	مبلغ معدل
رصيد 1/1	400000	100/150	600000
راس المال اودع بالكامل في المصرف			
المقبوضات خلال العام	200000	125/150	240000
	600000		840000
المدفوع خلال العام:			
شراء الات وتجهيزات	100000	100/150	150000
شراء سيارات	200000	100/150	300000
شراء بضائع في 2/26	80000	120/150	100000
شراء بضائع في 8/5	50000	130/150	57692
مصاريف الادارة العامة	10000	125/150	12000
	440000		619692
رصيد 12/31	160000		220308

رصيد النقدية في 12/31		160000
ناقصا:الرصيد المعدل		(220308)
خسارة القوة الشرائية للموجودات النقدية		(60308)

2- تعديل قائمة الدخل

قائمة الدخل المعدلة في 31 /12/ 2021

البيـــــان	مبلغ تاريخي	معامل التعديل	مبلغ معدل
المبيعات	200000	125/150	240000
ناقصاً تكلفة المبيعات			
مشتريات 2/26	80000	120/150	100000
مشتريات 8/5	50000	120/150	57692
اجمالي المشتريات	130000		157692
مخزون 31 /12	(20000)	130/150	(23076)
تكلفة المبيعات	110000	FIFO	134615

مجمل الربح	90000		105384
المصاريف الإدارية والمالية:			
مصاريف الإدارة	10000	125/150	12000
اندثار الات وتجهيزات	10000	100/150	15000
اندثار سيارات	20000	100/150	30000
مجموع المصاريف	40000		57000
صافي الربح	50000		48384
خسارة القوة الشرائية للبنود النقدية	—		(60308)
صافي الربح / الخسارة	50000		(11924)

قائمة المركز المالي المعدلة في 31 / 12 / 2021

البيـــــان		مبلغ تاريخي	معامل التعديل	مبلغ معدل
الات وتجهيزات	100000		100/150	150000
مخصص اندثار (10%)	(10000)	90000	100/150	135000(15000)
سيارات	200000		100/150	300000
مخصص اندثار (10%)	(20000)	180000	100/150	270000(30000)
بضائع		20000	130/150	23076
نقدية		160000		160000
		450000		588076
رأس المال		400000	100/150	600000
صافي الربح (الخسارة)		50000		(11924)
		450000		588076

❖ المعيار IAS 31 : الإفصاح المالي عن الحقوق في المشروعات المشتركة

Standard: IAS 31 Financial Reporting of Interests in Joint Ventures

يجب تطبيق هذا المعيار عند المحاسبة عن الحقوق في المشروعات المشتركة والإفصاح عن الموجودات والمطلوبات والمصروفات والإيرادات في البيانات المالية الخاصة بالمشاركين والمستثمرين بغض النظر عن الهياكل والأشكال التي بموجبها تمت أنشطة المشروع المشترك.

❖ المعيار:IAS 32 الأدوات المالية – عرض

Standard: IAS 32 Financial Instruments: Presentation

أدت التطورات المتلاحقة في أسواق المال الدولية إلى انتشار استخدام العديد من الأدوات المالية سواء في صورتها التقليدية الأساسية كالسندات أو في صورة مشتقاتها مثل مقايضات أو مبادلات معدلات الفائدة. ويهدف هذا المعيار إلى تدعيم فهم مستخدمي البيانات المالية فيما يتعلق بأهمية الأدوات المالية سواء كانت ظاهرة بالبيانات المالية أو خارجها بالنسبة للوضع المالي للمنشأة وأدائها وكذلك تدفقاتها النقدية.

يقدم المعيار توصيفا للمتطلبات المتعلقة بعرض الأدوات المالية الظاهرة بالميزانية، كما يحدد المعيار المعلومات التي يجب الإفصاح عنها فيما يتعلق بالأدوات المالية سواء كانت ظاهرة بالميزانية أو خارجها.

وفيما يتعلق بعرض الأدوات المالية الظاهرة بالميزانية يعالج المعيار كيفية تبويب الأدوات المالية إلى مطلوبات وحقوق ملكية وكذلك تبويب ما يتعلق بها من فوائد، أرباح الأسهم، خسائر ومكاسب وكذلك توضيح الأحوال التي يجب فيها عمل مقاصة بين الموجودات المالية والمطلوبات المالية. ويتعرض الجزء الخاص بالإفصاح للمعلومات الخاصة بالعوامل التي تؤثر في مقدار وتوقيت ومخاطر التدفقات النقدية المستقبلية الخاصة بالمنشأة والناتجة عن الأدوات المالية وكذلك السياسات المحاسبية المطبقة في معالجة الأدوات المالية. وبالإضافة إلى ذلك فإن المعيار يحبذ الإفصاح عن المعلومات الخاصة بطبيعة ومدى استخدام المنشأة للأدوات المالية، وأغراض استخدامها والمخاطر المرتبطة بها وسياسات الإدارة في التحكم في تلك المخاطر.

يشمل نطاق تطبيق هذا المعيار الفقرات الاتية:-

1. يجب تطبيق هذا المعيارعند العرض والإفصاح عن المعلومات المتعلقة بكافة الأدوات المالية سواء كانت مثبتة أم غير مثبتة بالدفاتر وذلك فيما عدا:
   (1) الحصص في الشركات التابعة.
   (2) الحصص في الشركات الزميلة.
   (3) الحصص في المشروعات المشتركة.
   (4) المطلوبات الناتجة عن المزايا المتعلقة بكافة خطط تقاعد العاملين، ويتضمن ذلك منافع التقاعد.

(5) التزامات صاحب العمل الناتجة عن خيارات وخطط شراء الأسهم الممنوحة للعاملين .

(6) الالتزامات الناتجة عن العقود التأمينية .

2. على الرغم من عدم انطباق هذا المعيار على الحصص في الشركات التابعة إلا أنه ينطبق على كافة الأدوات المالية المتضمنة بالبيانات المالية الموحدة للشركة القابضة سواء كانت تلك الأدوات مملوكة أو مصدرة بمعرفة الشركة القابضة أو الشركة التابعة. وبالمثل فإن هذا المعيار ينطبق على الأدوات المالية المملوكة أو المصدرة بمعرفة أي مشروع مشترك والمتضمنة بالبيانات المالية للمنشأة المشاركة في المشروع سواء كان ذلك مباشرة أو باستخدام طريقة التوحيد النسبي.
3. لأغراض هذا المعيار يعرف عقد التأمين بأنه عقد يعرض المؤمن لمخاطر محددة من الخسائر التي تنتج من أحداث أو أحوال تحدث أو يتم اكتشافها خلال فترة محددة ويتضمن ذلك الوفاة (الالتزام بدفع دفعات سنوية، الدفعات التي تمنح لمن على قيد الحياة)، المرض، العجز، خسائر الممتلكات،إلحاق الضرر بالغير وتوقف النشاط.
4. هناك معايير محاسبية دولية أخرى خاصة بأنواع محددة من الأدوات المالية تتضمن متطلبات إضافية للعرض والإفصاح، ومثال ذلك فإن المعيار المحاسبي الدولي السابع عشر "المحاسبة عن العقود الايجارية" والمعيار المحاسبي الدولي السادس والعشرون "المحاسبة والتقرير عن خطط منافع تقاعد الموظفين" تتضمن متطلبات خاصة بالإفصاح عن عقود الإيجار التمويلية والاستثمارات المتعلقة بخطط معاشات العاملين. وبالإضافة إلى ذلك فإن هناك متطلبات لمعايير محاسبية دولية أخرى ، تنطبق على الأدوات المالية وبصفة خاصة المعيار المحاسبي الدولي الثلاثون "الإفصاح في البيانات المالية للبنوك والمنشآت المالية المماثلة" والمعيار المحاسبي الدولي التاسع والثلاثون الأدوات المالية: الاعتراف والقياس، يطبق على الأدوات المالية.

❖ المعيار IAS 33 : ربح الأسهم

Standard: IAS 33 Earnings per Share

يهدف هذا المعيار إلى وصف مبادئ تحديد وعرض ربحية السهم الذي سوف يحسن مقارنات الأداء فيما بين المنشآت المختلفة في نفس الفترة وفيما بين الفترات المحاسبية المختلفة لنفس المنشأة. إن تركيز هذا المعيار على المقام في احتساب ربحية السهم. ورغم أن لبيانات ربحية السهم محددات بسبب السياسات المحاسبية المستخدمة لتحديد الأرباح إلا أن ثبات تحديد المقام سوف يعزز التقارير المالية.

يشمل نطاق تطبيق هذا المعيار الفقرات الاتية:-

- المنشآت التي يتم تداول أسهمها:

1. يجب تطبيق هذا المعيار بواسطة المنشات التي تتداول أسهمها العادية أو أسهمها العادية المحتملة وكذلك بواسطة المنشآت التي هي في طور إصدار أسهم عادية أو أسهم عادية محتملة في أسواق الأوراق المالية .

2. عند عرض كل من البيانات المالية الخاصة بالشركة القابضة والبيانات المالية (الموحدة) فإن المعلومات المطلوبة بموجب هذا المعيار تحتاج إلى عرض فقط على أساس المعلومات المجمعة .
3. يهتم ويحتاج عادة مستخدمي البيانات المالية للشركة القابضة إلى إعلامهم بنتائج عمليات المجموعة ككل.

- المنشات التي لا يتم تداول أسهمها:

1. يجب على المنشأة التي ليس لديها أسهم عادية أو أسهم عادية محتملة يتم تداولها ولكن تفصح عن ربحية السهم أن تحسب وتفصح عن ربحية السهم حسب هذا المعيار.
2. لا يشترط على المنشاة التي ليس لديها أسهم عادية أو أسهم عادية محتملة متداولة أن تفصح عن ربحية السهم ولكن إذا اختارت المنشأة الإفصاح عن ربحية السهم واحتسبت ربحية السهم حسب قواعد هذا المعيار فإنه يمكن تحقيق المقارنة بين التقارير المالية .

❖ المعيار IAS 34 : التقارير المالية المرحلية

Standard: IAS 34 Interim Financial Reporting

إن الهدف من هذا المعيار بيان الحد الأدنى من محتوى التقرير المالي المرحلي وبيان مبادئ الاعتراف والقياس في البيانات المالية الكاملة أو المختصرة لفترة مرحلية. إن تقديم التقارير المالية المرحلية الموثوق بها وفي حيينها يحسن من قدرة المستثمرين و الدائنين والجهات الأخرى على إدراك قدرة المنشأة على تحقيق الأرباح والتدفقات النقدية ومركزها المالي وسيولتها.

يشمل نطاق تطبيق هذا المعيار الفقرات الآتية:-

1- لا يحدد هذا المعيار بشكل إلزامي المنشآت التي يجب أن يطلب منها نشر تقارير مالية مرحلية، وعدد مرات ذلك ، أو في أي وقت بعد نهاية الفترة المرحلية، على أن الحكومات وواضعو أنظمة الأوراق المالية وأسواق الأوراق المالية والهيئات المحاسبية كثيرا ما تطلب من المنشآت التي يتم تداول أوراقها المالية الخاصة بالدين أو حقوق الملكية في سوق الأوراق المالية نشر تقارير مالية مرحلية، وينطبق هذا المعيار إذا طلب من المنشأة أو هي اختار نشر تقرير مالي بموجب معايير المحاسبة الدولي ، وتشجع لجنة معايير المحاسبة الدولية المنشآت المتداولة أسهمها في سوق الأوراق المالية على تقديم تقارير مالية مرحلية تتفق مع مبادئ الاعتراف والقياس والإفصاح المذكورة في هذا المعيار، وبالتحديد تشجع اللجنة المنشآت المتداولة أسهمها في سوق الأوراق المالية على ما يلي :

أ- تقديم تقارير مالية مرحلية على الأقل في نهاية النصف الأول من سنتها المالية.

ب - تقديم تقاريرها المالية المرحلية خلال فترة لا تزيد عن 60 يوما من نهاية الفترة المرحلية.

2- يتم تقييم كل تقرير مالي ، سواء كان سنويا أو مرحليا كما هو فيما يتعلق بمدى امتثاله لمعايير المحاسبة الدولية، وحقيقة أن المنشأة قد لا تكون قد قدمت تقارير مالية مرحلية خلال سنة مالية معينة أو أنها قدمت تقارير مالية

مرحلية لا تمتثل لهذا المعيار لا يحول دون أن تكون البيانات المالية السنوية للمنشأة ممتثلة لمعايير المحاسبة الدولية إذا كانت خلافا لذلك ممتثلة لها.

3- إذا وصف تقرير مالي مرحلي لمنشأة أنه ممتثل لمعايير المحاسبة الدولية فإنه يجب أن يمتثل لكافة متطلبات هذا المعيار.

❖ المعيار IAS 36 : انخفاض قيمة الموجودات

Standard: IAS 36 Impairment of Assets

يهدف هذا المعيار إلى بيان الإجراءات التي تطبقها المنشأة لضمان تسجيل موجوداتها بما لا يزيد عن مبلغها القابل للاسترداد، ويكون الأصل مسجلا بما يزيد عن مبلغه القابل للاسترداد إذا كان مبلغه المسجل يزيد عن المبلغ الذي سيتم استرداده من خلال استعمال أو بيع الأصل، وإذا كان الحال كذلك يوصف الأصل بأنه انخفضت قيمته، ويتطلب المعيار أن تقوم المنشأة بالاعتراف بخسارة الانخفاض، كما يحدد كذلك إفصاحات معينة للموجودات التي انخفضت قيمتها.

يشمل نطاق تطبيق هذا المعيار الفقرات الأتية:-

1- يجب تطبيق هذا المعيار في المحاسبة عن انخفاض قيمة كافة الموجودات عدا ما بلي:

(1) المخزونات

(2) الموجودات الناجمة عن عقود الإنشاء

(3) موجودات الضريبة المؤجلة

(4) الموجودات الناجمة عن منافع الموظفين.

(5) الموجودات المالية التي تدخل ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي الثاني والثلاثون –الأدوات المالية – الإفصاح والعرض.

2- لا ينطبق هذا المعيار على المخزونات أو الموجودات الناشئة من عقود الإيجار أو موجودات الضريبة المؤجلة أو الموجودات الناشئة من منافع الموظفين لأن معايير المحاسبة الدولية القائمة المنطبقة على هذه الموجودات تحتوي على متطلبات محددة للاعتراف بهذه الموجودات وقياسها.

3- تعتبر الاستثمارات الآتية موجودات مالية إلا أنها مستثناة من نطاق معيار المحاسبة الدولي الثاني والثلاثون، وعلى ذلك ينطبق هذا المعيار على هذه الاستثمارات في:

(1) الشركات التابعة.

(2) الشركات الزميلة.

(3) المشاريع المشتركة.

جميعها موجودات مالية ولكنها استثنيت من نطاق المعيار المحاسبي الدولي الثاني والثلاثون لذلك فهذا المعيار يطبق على هذه الاستثمارات.

4- ينطبق هذا المعيار على الموجودات المسجلة بمقدار مبلغ أعيد تقييمه (القيمة العادلة) بموجب معايير المحاسبة الدولية الأخرى مثل المعاملة المحاسبية البديلة المسموح بها في معيار المحاسبة الدولي السادس عشر الممتلكات والإنشاءات والمعدات، على أن تحديد ما إذا كان من الممكن انخفاض قيمة أصل أعيد تقييمه يعتمد على الأساس المستخدم لتحديد القيمة العادلة:

(1) إذا كانت القيمة العادلة لأصل هي قيمته السوقية فإن الفرق الوحيد بين القيمة العادلة للأصل وصافي سعر البيع له هي التكاليف المباشرة الإضافية للتخلص من الأصل.

(2) إذا كانت تكاليف التخلص ضئيلة فإن المبلغ القابل للاسترداد للأصل المعاد تقييمه يكون بالضرورة قريبا من أو أعلى من مبلغه الذي أعيد تقييمه (القيمة العادلة)، وفي هذه الحالة فإنه بعد تطبيق متطلبات إعادة التقييم من غير المحتمل أن تنخفض قيمة الأصل المعاد تقييمه ولا توجد حاجة لتقدير المبلغ القابل للاسترداد.

(3) إذا لم تكن تكاليف التخلص ضئيلة يكون صافي سعر بيع الأصل المعاد تقييمه بالضرورة اقل من قيمته العادلة، وعلى ذلك تنخفض قيمة الأصل المعاد تقييمه إذا كانت قيمته المستعملة اقل من مبلغه المعاد تقييمه (القيمة العادلة)، وفي هذه الحالة فإنه بعد تطبيق متطلبات إعادة التقييم تطبق المنشأة هذا المعيار لتحديد ما إذا كان من الممكن أن خفض قيمة الأصل.

(4) إذا تم تحديد القيمة العادلة لأصل على أساس أخر غير قيمته السوقية فقد يكون مبلغه المعاد تقييمه (القيمة العادلة) اكبر أو اقل من مبلغه القابل للاسترداد، وعلى ذلك بعد تطبيق متطلبات إعادة التقييم تطبق المنشأة هذا المعيار لتحديد ما إذا كان من الممكن خفض قيمة الأصل.

❖ المعيار IAS 37 : المخصصات والالتزامات المحتملة والموجودات المحتملة

Standard: IAS 37 Provisions, Contingent Liabilities, and Contingent Assets

يهدف هذا المعيار إلى ضمان تطبيق مقاييس الاعتراف وأسس الاعتراف المناسبة على المخصصات والمطلوبات المحتملة والموجودات المحتملة، وان يتم الإفصاح عن معلومات كافية في إيضاحات البيانات المالية لتمكين المستخدمين من فهم طبيعتها وتوقيتها ومبلغها.

يشمل نطاق تطبيق هذا المعيار الفقرات الآتية:-

1. يجب أن تطبق هذا المعيار جميع المنشآت في محاسبة المخصصات والمطلوبات المحتملة والموجودات المحتملة، فيما عدا:

أ. تلك الناجمة من الأدوات المالية المسجلة بمقدار قيمتها العادلة.
ب. تلك الناجمة من العقود المنفذة، باستثناء العقود المثقلة بالأعباء.
ج. تلك الناشئة في منشآت التامين من العقود مع حملة البوالص، و

د. تلك التي يغطيها معيار محاسبة دولي آخر.

2. ينطبق هذا المعيار على الأدوات المالية(بما في ذلك الضمانات) التي هي ليست مسجلة بقيمتها العادلة.

3. العقود غير المنفذة هي العقود التي لم يقم بموجبها أي طرف بأداء أي من التزاماته، أو قام كلا الطرفان بأداء التزاماتهما جزئيا إلى حد متساو، ولا ينطبق هذا المعيار على العقود غير المنفذة إلا إذا كانت مثقلة بالأعباء.

4. ينطبق هذا المعيار على المخصصات والمطلوبات المحتملة والموجودات المحتملة لمنشآت التأمين عدا تلك الناشئة عن العقود مع حملة البوالص.

5. عند تناول معيار محاسبة دولي آخر نوعا محددا من المخصصات أو المطلوبات المحتملة أو الموجودات المحتملة تطبق المنشأة ذلك المعيار بدلا من هذا المعيار فعلى سبيل المثال هناك أنواع معينة من المخصصات التي تتناولها أيضا معايير خاصة بما يلي:

(1) عقود الإنشاء.
(2) ضرائب الدخل.
(3) عقود الإيجار
(4) منافع الموظفين.

6. قد تتعلق بعض المبالغ التي تمت معاملتها على أنها مخصصات بالاعتراف بالإيراد، مثال ذلك عندما تعطي المنشأة ضمانات مقابل رسم، ولا يتناول هذا المعيار الاعتراف بالإيراد.

7. يعرف هذا المعيار المخصصات على أنها مطلوبات ذات توقيت أو مبلغ غير مؤكدين، وفي بعض البلدان يستخدم المصطلح "مخصص" كذلك في سياق بنود مثل الاندثار وانخفاض قيمة الموجودات والديون المشكوك فيها: وهذه تعديلات على المبالغ المسجلة للموجودات ولا يتناولها هذا المعيار.

8. تحدد معايير المحاسبة الدولية الأخرى ما إذا كانت عمليات الأنفاق تعامل كموجودات او كمصروفات، وهذه المواضيع لا يتناولها هذا المعيار، وتبعا لذلك لا يمنع ولا يتطلب هذا المعيار رسملة التكاليف المعترف بها عندما يتم وضع مخصص.

9. ينطبق هذا المعيار على المخصصات لإعادة الهيكلة (بما في ذلك العمليات المتوقفة.

❖ المعيار IAS 38 : <u>الموجودات غير الملموسة (المعنوية)</u>

Standard: IAS 38 Intangible Assets

يهدف هذا المعيار إلى بيان المعالجة المحاسبية للموجودات غير الملموسة التي لم يتم تناولها بالتحديد في معيار محاسبة دولي آخر، ويتطلب هذا المعيار أن تعترف المنشاة بالموجود إذا تم تلبية مقاييس معينة، كما يحدد

هذا المعيار كيفية قياس المبلغ المسجل للموجودات غير الملموسة ويتطلب إفصاحات معينة بشأن الموجودات غير الملموسة.

يشمل نطاق تطبيق هذا المعيار الفقرات الآتية:-

1. يجب أن تطبق جميع المنشآت هذا المعيار في محاسبة الموجودات غير الملموسة باستثناء:

أ. الموجودات غير الملموسة التي يغطيها معيار محاسبة دولي آخر.
ب. الموجودات المالية.
ج. حقوق المعادن و الإنفاق على استكشاف أو تطوير و استخراج المعادن والنفط والغاز الطبيعي والمصادر غير المتجددة المشابهة.
د. الموجودات غير الملموسة التي تتكون في منشآت التأمين من عقود مع حملة البوالص.

2. إذا كان معيار محاسبة دولي آخر يتناول نوعا معينا من الموجودات غير الملموسة فانه يجب على المنشأة تطبيق ذلك المعيار بدلا من هذا المعيار، فعلى سبيل المثال لا ينطبق هذا المعيار على :

أ. الموجودات غير الملموسة التي تحتفظ بها المنشأة للبيع أثناء سير العمل المعتاد.
ب. موجودات الضريبة المؤجلة.
ج. عقود الإيجار .
د. الموجودات الناشئة من منافع الموظفين.
هـ. الشهرة الناجمة من دمج منشآت الأعمال.
و. الموجودات المالية.

3. قد توجد بعض الموجودات غير الملموسة ضمن شيء مادي مثل قرص مضغوط (في حالة برامج الحاسب الآلي) أو في مستندات قانونية (في حالة الترخيص أو البراءة) أو فلم، ولتحديد ما إذا كان يجب معاملة الموجود الذي يحتوي على كل من عناصر غير ملموسة وملموسة بموجب معيار المحاسبة الدولي السادس عشر – الممتلكات والتجهيزات والمعدات أو كموجود غير ملموس بموجب هذا المعيار فانه يطلب استخدام الحكم الشخصي لتقييم أي عنصر أكثر أهمية، مثال ذلك برنامج الحاسب الآلي لآلة يتحكم بها الحاسب الآلي ولا تستطيع العمل بدون ذلك البرنامج المحدد يعتبر جزءا لا يتجزأ من أجهزة الحاسب الآلي وتعامل كممتلكات أو تجهيزات أو معدات، وينطبق نفس الشيء على نظام التشغيل للحاسب الآلي، و حيث لا تكون البرامج جزءا لا يتجزأ من أجهزة الحاسب الآلي ذات العلاقة تعامل برامج الحاسب الآلي على أنها موجود غير ملموس.

4. ينطبق هذا المعيار بين أشياء أخرى على الإنفاق على أنشطة الإعلان والتدريب وبدء العمليات والبحث والتطوير، وتوجه أنشطة البحث والتطوير نحو تطوير المعرفة، وعلى ذلك بالرغم من أنه قد ينجم عن هذه

الأنشطة موجود له جوهر مادي (مثال ذلك نموذج موجودي) فان العنصر المادي للموجود يعتبر ثانويا لمكونه غير الملموس أي المعرفة الموجودة فيه.

5. في حالة عقد الإيجار التمويلي قد يكون الموجود المعني ملموسا أو غير ملموس ، وبعد الاعتراف الأولي يعامل المستأجر الموجود غير الملموس المحتفظ به طبقا بعقد إيجار تمويلي بموجب هذا المعيار، وتستثنى الحقوق بموجب اتفاقيات الترخيص لبنود مثل الأفلام السينمائية وتسجيلات الفيديو والمسرحيات والمخطوطات والبراءات وحقوق التأليف من نطاق معيار المحاسبة الدولي السابع عشر، وتقع ضمن نطاق هذا المعيار.

6. قد تحدث الاستثناءات من نطاق معيار محاسبة دولي إذا كانت أنشطة أو عمليات معينة متخصصة إلى حد تنشأ عن مسائل محاسبية قد تحتاج إلى تناولها بطريقة أخرى، وتنشأ هذه المسائل في الإنفاق على استكشاف أو تطوير أو استخراج النفط و الغاز والترسبات المعدنية في الصناعات الاستخراجية وفي حالة العقود بين منشآت التأمين وحملة بوالصها، وعلى ذلك لا ينطبق هذا المعيار على الإنفاق على هذه الأنشطة، على أن هذا المعيار ينطبق على الموجودات غير الملموسة الأخرى المستخدمة (مثل برامج الحاسب الآلي) والإنفاق الآخر (مثل تكاليف بدء العمليات) أو في الصناعات الاستخراجية أو في شركات التأمين .

يعرض هذا المعيار المعالجة المحاسبية للموجودات غير الملموسة التي لم تتم معالجتها في معيار أخر. وينص هذا المعيار على وجوب الاعتراف بالأصل اذا حقق الشروط الواردة فيه وينص كذلك على كيفية القياس والإفصاح عن المبلغ المسجل للموجودات غير الملموسة.

إن الموجودات غير الملموسة المشتراة يجب تسجيلها بالتكلفة ، وتشمل هذه الموجودات شهرة المحل المشتراة نتيجة أرباح الشركات ، فإذا تم الحصول على الآصل غير الملموس بمقابل غير نقدي فأن تكلفة هذا الآصل هي عبارة عن القيمة السوقية للمقابل المدفوع أو القيمة السوقية العادلة للحق المكتسب أيهما أكثر وضوحا .

ويضيف المعيار إن الموجودات غير الملموسة الممكن تمييزها يجب تقيدها بالتكلفة ومن أمثلتها حقوق الاختراع ، وحقوق الاستخدام ، والعلامات التجارية . أما الموجودات غير الملموسة والتي لا يمكن تمييزها فتسجل بالتكلفة في حالة شرائها من الخارج وتظهر ضمن الموجودات، ومن أمثلها شهرة المحل التي يمكن التطرق الى تقييمها نظرا لأهميتها.

- ♦ <u>طرق تقييم شهرة المحل</u>
- طريقة التقييم الشامل أو التقدير الجزافي

قيمة الشهرة التجارية = سعر شراء كامل الموجودات الوحدة الاقتصادية ـ القيمة السوقية لصافي موجوداتها

- طريقة الدخل غير العادي

تقدر قيمة الشهرة التجارية على أساس مقدرة الوحدة الاقتصادية المشتراة على تحقيق أرباح تفوق الدخل العادي المتحقق مستقبلا نتيجة ممارسة الوحدة المشتراة نشاطها الاقتصادي العادي .

تطبيق

- طريقة التقييم الشامل

قامت شركة اليمامة لصناعة الأثاث المنزلي بشراء شركة الأصالة لصناعة الأثاث وقررت إدماجها بشركتها الأصلية (اليمامة) وقد تم دفع قيمة كامل موجودات الشركة نقدا وذلك في 2022/1/10 وقد قدر المقابل النقدي المدفوع بمبلغ (4750000) دينار. وكانت قائمة المركز المالي لشركة الأصالة كما يلي .

قائمة المركز المالي في 2021/12/31

المبلغ	الموجودات	المبلغ	المطلوبات وحقوق الملكية
250000	الصندوق	4000000	خصوم متداولة
1250000	البنك	8500000	رأس المال
1750000	المدينون	4000000	أرباح محتجزة
3500000	مخزون سلعي	---------	
9750000	موجودات طويلة الآجل	---------	
16500000		16500000	

وقد قدر الخبراء القيمة السوقية العادلة لشركة الأصالة كما يلي :.

البيـــان	المبلـــغ	المبلـــغ
الصندوق	250000	
البنك	1250000	
المدينون	1750000	
المخزون السلعي	3600000	
موجودات طويلة الآجل :.		
أراضـــي	375000	
مبانـــي	2500000	
مكـــائن	2000000	
معدات	250000	
		11975000
الخصوم المتداولة		(4000000)
		ـــــ
		7975000

قيمة الشهرة = القيمة السوقية الصافية لموجودات شركة الأصالة – ثمن الشراء

= 7975000 – 4750000 = 3225000 دينار

- طريقة الدخل غير العادي :.

قدرت القيمة الحالية للأرباح غير العادية المتوقعة من المنشأة المشتراة بمبلغ (1000000) الف دينار . وقدر العمر الإنتاجي للشهرة مدة 25 عاما. وكان معدل الخصم المستخدم في تحديد القيم الحالية للأرباح غير العادية 10%.المطلـوب: احتساب قيمة شهرة المحل .

المتوسط السنوي للأرباح غير العادية المتوقعة = 1000000 ÷ 25 سنة = 40000 الف دينار

القيمة الرأسمالية للأصل (الشهرة) = 40000 ÷ 10% = 400000 الف دينار

العائد السنوي للأرباح غير العادية = 400000 × 10% = 40000 الف دينار

❖ المعيار IAS 39 : <u>الأدوات المالية – الاعتراف والقياس</u>

Standard: IAS 39 Financial Instruments: Recognition and Measurement

يهدف هذا المعيار إلى تحديد مبادئ الاعتراف بالمعلومات الخاصة بالأدوات المالية في البيانات المالية لمنشآت الأعمال وقياسها والإفصاح عنها.

يشمل نطاق تطبيق هذا المعيار الفقرات الآتية:–

1- يجب أن تطبق كافة المنشآت هذا المعيار على جميع الأدوات المالية فيما عدا:

(1) تلك الحصص في الشركات التابعة أو الزميلة والمشاريع المشتركة.

(2) الحقوق والالتزامات بموجب عقود الإيجار.

(3) موجودات ومطلوبات أصحاب العمل بموجب خطط منافع الموظفين.

(4) الحقوق والالتزامات بموجب عقود التأمين

(5) أدوات حقوق الملكية الصادرة من قبل المنشأة المقدمة للتقارير بما في ذلك الخيارات والضمانات والأدوات المالية الأخرى المصنفة كحقوق مساهمين للمنشأة المقدمة للتقارير.

(6) عقود الضمان المالية بما في ذلك خطابات الاعتماد التي تنص على إجراء دفعات إذا لم يقم المدين بالدفع عند الاستحقاق .

(7) عقود العوض المحتمل في عملية دمج منشآت.

(8) العقود التي تتطلب الدفع بناء على المتغيرات الجوية أو الجيولوجية أو المتغيرات الطبيعية الأخرى.

2- العقود التي تتطلب الدفع بناء على المتغيرات الجوية والجيولوجية أو المتغيرات الطبيعية الأخرى تستخدم بشكل عام كبوالص تأمين (العقود المبنية على المتغيرات الجوية يشار إليها أحيانا بمشتقات الطقس)، وفي هذه الحالات تكون الدفعة التي تمت بناء على مبلغ من الخسارة للمنشأة، وتستثنى الحقوق والالتزامات بموجب عقود التأمين من نطاق هذا المعيار.

3- لا يغير هذا المعيار من المتطلبات المتعلقة بما يلي:

(1) محاسبة شريك للاستثمارات في الشركات التابعة في البيانات المالية المنفصلة للشركة الأم.

(2) محاسبة مستثمر للاستثمارات في الشركات الزميلة في البيانات المالية المنفصلة للمستثمرين.

(3) محاسبة جهة مشاركة للاستثمارات في مشاريع مشتركة في البيانات المالية المنفصلة للجهة المشاركة في المشروع المشترك أو المستثمر.

(4) خطط منافع الموظفين.

4- تقوم المنشأة أحيانا بإجراء ما تراه أنه استثمار استراتيجي في الأوراق المالية لحقوق الملكية الصادرة من منشأة أخرى وذلك بهدف إقامة علاقة تشغيلية طويلة الأجل أو المحافظة عليها مع المنشأة التي تم فيها الاستثمار..

5- ينطبق هذا المعيار على الموجودات والمطلوبات المالية لشركات التأمين عدا عن الحقوق والالتزامات الناشئة بموجب عقود التأمين التي هي مستثناة.

6- يجب تطبيق هذا المعيار على العقود المبنية على السلع التي تعطي أيا من الطرفين الحق في التسوية إما نقدا أو من خلال أداة مالية باستثناء عقود السلع التي : أ) تم الدخول بها وتستثمر في تلبية متطلبات الشراء أو البيع أو الاستخدام المتوقعة (ب) قصد بها لذلك الغرض عند إنشائها (ج) يتوقع تسويتها من خلال التسليم .

7- إذا اتبعت المنشأة نمط الدخول في عقود معادلة (offsetting contracts) تحقق التسوية بفاعلية على أساس الصافي فإن هذه العقود لا يتم الدخول بها لتلبية متطلبات المنشأة الخاصة بالشراء أو البيع أو الاستخدام المتوقع.

❖ المعيار IAS 40: المحاسبة عن الملكية العقارية

Standard: IAS 40 Investment Properties

يتمثل هدف هذا المعيار في وصف المعالجة المحاسبية للعقارات الاستثمارية ومتطلبات الإفصاح ذات العلاقة.

يشمل نطاق تطبيق هذا المعيار الفقرات الآتية:-

1. يجب تطبيق هذا المعيار عند الاعتراف والقياس والإفصاح للعقارات الاستثمارية.
2. يتعامل هذا المعيار من بين أشياء أخرى مع القياس للعقار الاستثماري في البيانات المالية للمستأجر المتحفظ به حسب عقد إيجار تمويلي ومع القياس في البيانات المالية للمؤجر للعقار الاستثماري المؤجر حسب عقد إيجار تشغيلي. لا يتعامل هذا المعيار مع أمور متناولة في المعيار المحاسبي الدولي السابع عشر "عقود الإيجار" وتشمل:

تصنيف عقود الإيجار كعقود إيجار تمويلية أو عقود إيجار تشغيلية،

(1) الاعتراف بدخل عقد الإيجار المتحقق من العقارات الاستثمارية
(2) القياس في البيانات المالية للمستأجر لعقار متحفظ به حسب عقد إيجار تشغيلي،
(3) القياس في البيانات المالية للمؤجر لعقار مؤجر حسب عقد إيجار تمويلي،
(4) المحاسبة على عمليات البيع وإعادة التأجير، و
(5) الإفصاح عن عقود الإيجار التمويلية وعقود الإيجار التشغيلية.

3. هذا المعيار لا يطبق على :

(1) الغايات والمصادر الطبيعية المتجددة، و
(2) حقوق التعدين، التنقيب عن واستخراج المعادن والنفط والغاز الطبيعي والمصادر الغير متجددة المشابهة.

❖ المعيار IAS 41 : المحاسبة عن الأعمال الزراعية

Standard: IAS 41 Agriculture

يهدف هذا المعيار الى وصف المعالجة المحاسبية وعرض البيانات المالية والافصاح المتعلق بالنشاط الزراعي.

يشمل نطاق تطبيق هذا المعيار الفقرات الاتية:-

1. يجب تطبيق هذا المعيار للمحاسبة على الاتية فيما يختص بالنشاط الزراعي:

(1) الموجودات الحيوية،
(2) المحصول الزراعي في وقت الحصاد، و
(3) المنح الحكومية المتناولة في الفقرات 34 و 35.

2. لا يطبق هذا المعيار على:
(1) الأرض المتعلقة بالنشاط الزراعي
(2) الموجودات غير الملموسة المتعلقة بالنشاط الزراعي.

3. يطبق هذا المعيار على المحصول الزراعي والذي هو المنتج المحصود (المجني) من موجودات المنشأة الحيوية في وقت الحصاد فقط. وبناءاً عليه لا يتعامل هذا المعيار مع تصنيع المحصول الزراعي بعد الحصاد، على سبيل المثال تصنيع العنب إلى نبيذ من قبل صاحب الكرمة الذي زرع العنب. بالرغم من أن هذا التصنيع قد يكون امتداد طبيعي ومنطقي للنشاط الزراعي والعمليات الحاصلة قد تأخذ بعض الشبهه بالتحول الحيوي، إلا أن مثل هذا التصنيع غير متضمن في تعريف النشاط الزراعي بهذا المعيار.

4. يقدم الجدول أدناه أمثلة على الموجودات الحيوية والمحصول الزراعي والمنتوجات نتيجة التصنيع بعد الحصاد.

الموجودات الحيوية	المحصول الزراعي	المنتوجات نتيجة التصنيع بعد الحصاد
الاغنام	الصوف	خيوط مغزولة، سجاد
أشحار في غابة مزروعة	جذوع اشجار	أخشاب
نباتات	قطن قصب السكر المحصود	خيوط ، ملابس سكر
مواشي البان	حليب	جبنة
خنازير	ذبائح	نقانق، لحم مملح
شجيرات	أوراق	شاي، تبغ معالج
كروم عنب	عنب	نبيذ
أشجار فواكه	فواكه مقطوفة	فواكه مصنعة

تطبيق :

تقوم احدى الشركات ذات المسؤولية المحدودة بإنتاج الحليب منذ سنوات عديدة وتحتاج إلى رعاية وسكن. التكاليف القياسية (المعيارية) تمت بعد تضمينها الفواتير الطبية والغذائية والإيواء. وبافتراض أن هذه التكاليف كانت خلال السنة كما يلي (المبالغ بالألاف)

- تكاليف طبية 100
- تكاليف غذائية 200
- تكاليف إيواء (إسطبل) 1000

فإذا علمت ما يأتي:

1- تم بيع منتوج الحليب خلال السنة بمبلغ 2000 دينار (صافي مصاريف البيع).
2- قدرت قيمة قطيع أبقار الحليب بزيادة قدرها (10000) دينار خلال السنة.
3- تستعمل الوحدة القيمة العادلة ناقصا مصاريف البيع لقيمة موجوداتها البيولوجية والزراعية.

المطلوب: بافتراض أن الوحدة قررت صرف التكاليف الطبية والغذائية. سجل قيود اليومية اللازمة طبقا للمعيار الدولي (41).

قيد اليومية:

مدين	دائن	البيـــــان	التاريخ
		من مذكورين	
1000		حـ/عقارات ومصانع وتجهيزات	
10000		حـ/ الموجودات البيولوجية	
700		حـ/النقدية (2000-1000-200-100)	
		إلى مذكورين	
	9700	حـ/مكاسب الموجودات البيولوجية	
	2000	حـ/إيرادات الحليب	

الملاحظات

1. عندما تظهر المكاسب أو الخسائر يجب الاعتراف بها في كشف الدخل.
2. لم يحدد المعيار كيفية حساب التكاليف ، فمن جهة يمكن رسملتها كجزء من الموجودات البيولوجية – الأبقار (التكاليف الطبية والغذائية) ومن جهة أخرى يمكن أن تنفق هذه التكاليف بصورة مباشرة .
3. يتأهل الإسطبل (barn) للرسملة كعقارات وتأسيسات وتجهيزات بينما التكاليف الأخرى يجب ان ترسمل كجزء من تكلفة الموجودات البيولوجية.

❹❹❹❹❹❹❹

الفصل الخامس

التطبيقات العملية
للمعايير المحاسبية الدولية IASC

يستطيع القارئ في هذا الفصل أن يطلع على المواضيع الآتية:

التطبيقات العملية للمعايير المحاسبية الدولية الصادرة عن لجة الأصول المحاسبية الدولية (IASC)

- **أسئلة الإجابات القصيرة**
- **التمارين**

الفصل الخامس

التطبيقات العملية
للمعايير المحاسبية الدولية IASC

يغطي هذا الفصل أسئلة قصيرة يمكن الإجابة عنها من خلال أسلوب الاختيار الإجابة الصحيحة من بين الاختيارات المتعددة، كذلك يتضمن هذا الفصل بعض التطبيقات العملية للمعايير المحاسبية التي تعالج المشاكل المحاسبية التي تواجهها الشركات.

أولا: أسئلة الإجابات القصيرة

1. اختر الإجابة الصحيحة للعبارة الآتية: " أي من المناهج الاتية لا يعتبر ضمن المناهج التي برزت في المحاسبة الدولية":
   أ. المنهج المقارن
   ب. المنهج التخصصي
   ج. المنهج الاقتصادي
   د. المنهج الفني
   - الاجابة (ج)
2. اختر الإجابة الصحيحة للعبارة الآتية: " أي من المداخل الآتية لا يعتبر ضمن مداخل المحاسبة الدولية":
   أ. مدخل النظام الشامل.
   ب. المدخل التحليلي والتجريبي

ج. المدخل الوصفي والمعلوماتي.

د. مدخل التطبيقات المحاسبية.

- الإجابة (ب)

3. املأ الفراغ في العبارة الآتية بما يناسبها من المصطلحات المذكورة أدناه : " تعتبر المحاسبة الدولية .....تتبناه جميع بلدان العالم، وهذا النظام يأخذ شكل مجموعة المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما(GAAP) ".

أ. نظام شامل

ب. نظام اقليمي

ج. نظام محلي

- الإجابة (أ)

4. املأ الفراغ في العبارة الآتية بما يناسبها من المصطلحات المذكورة أدناه: " شهدت ..... تطورات مهمة حينما أقدم العديد من البلدان سواء كانت بلدان متقدمة أو نامية على تبني معايير المحاسبة الدولية والإبلاغ المالي الصادرة عن اللجنة الدولية(IASC) والمجلس(IASB).

أ. العقود الثلاثة المنصرمة.

ب. العقود الأربعة المنصرمة.

ج. العقود الخمسة المنصرمة.

- الإجابة (ج)

5. اختر الإجابة الصحيحة للعبارة الآتية: أي من العوامل الآتية لا يعتبر ضمن مجموعة العوامل التي ساهمت بشكل مباشر في تغيرات البيئة المحاسبية ومن ثم في ظهور المحاسبة الدولية:

أ. الأعمال الدولية

ب. أسواق رأس المال

ج. البحث العلمي

د. التطور التكنلوجي

- الإجابة (د)

6. اختر الإجابة الصحيحة للعبارة الآتية: " أي مما لا يعتبر من بين الأسباب الأربعة التي دعت إلى ضرورة وأهمية دراسة المحاسبة الدولية المقارنة. تتمثل هذه الأسباب الأربعة في ما يأتي" :

أ. التطور التاريخي

ب. الشركات متعددة الجنسيات

ج. فائدة الاكتشافات النفطية

د. التنسيق والتوافق.

- الإجابة (ج)

7. اختر الإجابة الصحيحة للعبارة الآتية: " أي مما لا يعتبر من بين المبادئ الثلاثة الرئيسة التي يستند إليها حقل المحاسبة في إطار التوسع الدولي هي" :

أ. عولمة نظام المحاسبة .

ب. عولمة مهنة المحاسبة.

ج. العوامل البيئية.

د. العوامل الاقتصادية.

- الإجابة (د)

8. هل أن العبارة الآتية (صح) أم (خطا)؟: " ازداد الاهتمام بالمحاسبة الدولية بشكل كبير منذ السبعينات من القرن العشرين".
   - الإجابة (صح)

9. املأ الفراغ في العبارة الآتية بما يناسبها من المصطلحات المذكورة أدناه: "يقصد بكلمة معيار بانه ((.....)) يوضع لقياس وزن شيء أو طوله أو درجة جودته".
   أ. نموذج
   ب. دليل
   ج. مرشد
   د. معيار
   - الإجابة (أ)

10. هل أن العبارة الآتية (صح) أم (خطا)؟ : " يعني المعيار قاعدة أو قانون عام يسترشد به المحاسب لإنجاز عمله في إعداد القوائم أو التقارير المالية" .
   - الإجابة (صح)

11. هل أن العبارة الآتية (صح) أم (خطا)؟ : " يعني المعيار بانه قاعدة محددة يتم بموجبها تحديد قياس الأحداث المالية للمنشأة وإيصال نتائج القياس الى مستخدمي القوائم المالية لغرض اتخاذ القرارات اللازمة" .
   - الإجابة (صح)

12. هل أن العبارة الآتية (صح) أم (خطا)؟ : " على مستوى الأنظمة الدولية، يلاحظ بان هنالك مجموعة دول تستخدم نفس نظم الدول الأخرى، وقد وضح كل من(نوبز وباركر) مفهوم تصنيف الأنظمة".
   - الإجابة (صح)

13. هل أن العبارة الآتية (صح) أم (خطا)؟: " يتم تقييم تأثير النظم المحاسبية للدول في عوامل بيئة المحاسبة، وهنالك عدة عوامل تساهم في عملية تصنيف أنظمة المحاسبة هي":
   أ. مهنة المحاسبة

ب. النظم المحاسبية

ج. فكرة الرغبة حول تطور المحاسبة الدولية

- الإجابة (صح)

14. هل أن العبارة الآتية (صح) أم (خطا)؟ : " نوبز (Nobes) قسم الأنظمة إلى مجموعات وكل مجموعة متأثرة بنظام معين أمريكي أو بريطاني، وقد سماها الأنظمة الأم، والى تصنيف كلي وتصنيف فرعي وجزئي لغرض توفير التقرير المالي".

- الإجابة(صح)

15. هل أن العبارة الآتية (صح) أم (خطا) ؟: " تم تأسيس لجنة من قبل الأمم المتحدة في عام 1973، اسند اليها عملية إصدار معايير محاسبة دولية تلقى قبولاً عاماً على المستوى الدولي".

- الإجابة(صح)

16. اختر الإجابة الصحيحة للعبارة الأتية: (أي من الفقرات الآتية لا تعتبر من المعايير المحاسبية) :

أ. الأدوات المالية

ب. ربح الأسهم

ج. الميزانية العمومية

د. انخفاض قيمة الأصول

- الإجابة (ج)

17. اختر الإجابة الصحيحة للعبارة الآتية: " أي مما يلي لا يعتبر من المعايير المحاسبية الدولية":

أ. تكاليف الاقتراض

ب. الإيراد

ج. المحاسبة عن عقود الإيجار

د. التكاليف الاجتماعية

- الإجابة (د)

18. اختر الإجابة الصحيحة للعبارة الآتية: " أي مما يلي لا يعتبر من المعايير المحاسبية الدولية":

أ. انخفاض قيمة الأصول

ب. الأصول المعنوية

ج. المحاسبة عن الأعمال الزراعية

د. التكاليف البيئية

- الإجابة(د)

19. املأ الفراغ في العبارة الآتية بما يناسبها من المصطلحات المذكورة أدناه: جمعية المحاسبة الأمريكية **(AAA)** تضم أكبر مجموعة من المحاسبين في الأوساط الأكاديمية. تأسست في .....، ولديها تاريخ غني وسمعة مبنية على أساس أنها الرائدة في البحوث والمنشورات.

أ. عام 1921

ب. عام 1916

ج. عام 1973

- الإجابة(ب)

20. اختر الإجابة الصحيحة لمليء الفراغ في العبارة الآتية بما يناسبها من المصطلحات المذكورة أدناه: تأسست **المجموعة الأوروبية (EU)** عام 1957 في اتفاقية روما لأنشاء .....، واتجهت هذه المجموعة نحو التنسيق بين المعايير المحاسبية المطبقة في البلدان الأعضاء.

أ. السوق المالية العالمية

ب. السوق الأوربية المشتركة

ج. الاتحاد الأوروبي الموحد

- الإجابة (ب)

21. اختر الإجابة الصحيحة لمليء الفراغ في العبارة الآتية بما يناسبها من المصطلحات المذكورة أدناه: " يمثل **الاتحاد الدولي للمحاسبين(IFAC)** منظمة عالمية لمهنة المحاسبة تأسس عام 1977، ويضم في عضويته 155 عضوا ومنظمة في 118 دولة يمثلون أكثر من (2.5) مليون محاسب".

أ. عام 1973

ب. عام 1977

ج. عام 1979

- الإجابة (ب)

22. اختر الإجابة الصحيحة للعبارة الآتية:" أي من المهمات الآتية لا يقوم بها الاتحاد الدولي للمحاسبين(IFAC) ":

أ. وضع معايير التدقيق الدولية.

ب. تحديد المتطلبات اللازمة لتعليم المدققين.

ج. تحديد القيم الأخلاقية والمهنية والسلوكية للمدققين.

د. إصدار معايير الإبلاغ المالي (IFRS).

- الإجابة (د)

23. ضع العبارة أو الكلمة الصحيحة لمليء الفراغ في الجملة الآتية: (منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية تأسست هذه المنظمة.....

أ. عام 1960

ب. عام 1950

ج. عام 1973

- الإجابة (أ)

24. اختر الإجابة الصحيحة للعبارة الآتية : " اذا كان لديك مبلغ (5000000) دينار عراقي وتريد أن تسافر إلى لبنان، وكان سعر صرف الليرة اللبنانية مقابل الدينار العراقي هو(0.79)، فما هو مبلغ الليرات اللبنانية التي تحصل عليها ؟".

أ. مبلغ الليرات 3950000

ب. مبلغ الليرات 6329114

ج. مبلغ الليرات 5790000

- الإجابة (ب)

25. اختر الإجابة الصحيحة من العبارة الآتية : " اذا كان لديك مبلغ (5000000) دينار عراقي وتريد ان تسافر إلى لبنان، فاذا كان سعر صرف الدولار/ دينار (1250) دينار عراقي ، والدولار/ ليرة (1500) ليرة لبنانية، فما هو مبلغ الليرات اللبنانية التي تحصل

عليها ؟".

أ. المبلغ 6000240

ب. المبلغ 5250000

ج. المبلغ 5500000

- الإجابة (أ)

26. اختر الإجابة الصحيحة من العبارة الآتية : " اذا كان لديك مبلغ (5000000) دينار عراقي وتريد أن تسافر إلى لبنان، فاذا كان سعر صرف الدولار/ دينار (1250) دينار عراقي، والدولار/ ليرة (1500) ليرة لبنانية، فما هو مبلغ الليرات اللبنانية التي تحصل عليها؟".

أ. 6000240

ب. 5250000

ج. 5500000

- الإجابة (أ)

27. اختر الإجابة الصحيحة للعبارة الآتية : " اذا كان سعر صرف الدولار الأمريكي مقابل الدينار العراقي = 1250 دينار عراقي، وسعر صرف الدولار الأمريكي مقابل الدينار الأردني = 7155. 0 دينار اردني ، فكم سعر صرف الدينار الأردني / الدينار العراقي؟".

أ. الدينار الأردني / الدينار العراقي= 1747

ب. الدينار الأردني / الدينار العراقي = 894.375

ج. الدينار الأردني / الدينار العراقي = 1760

- الإجابة(أ)

28.اختر الإجابة الصحيحة للعبارة الآتية : " استوردت احدى الشركات بضاعة من الخارج بمبلغ (100000) دولار وكان سعر صرف الدولار (1200) دينار، فكم هي مكاسب أو خسائر فروقات أسعار الصرف التي تظهر في حساب مستقل ضمن قيد اليومية عند التسجيل بموجب مدخل العمليتين اذا كان سعر صرف الدولار (1240) دينار؟".

أ. مدينة 4000000

ب. دائنة 2400000

ج. مدينة 2000000

- الإجابة (أ)

29. اختر الإجابة الصحيحة للعبارة الآتية : " استوردت احدى الشركات بضاعة من الخارج بمبلغ (100000) دولار، عندما كان سعر صرف الدولار (1200) دينار، فكم

تظهر قيمة المشتريات في قيد اليومية اذا كان سعر صرف الدولار (1150) دينار أثناء التسديد بموجب مدخل المعاملة الواحدة؟ ".

أ. دائنة بمبلغ 5000000

ب. مدينة بمبلغ 120000000

ج. مدينة بمبلغ 115000000

- الإجابة (أ)

30. اختر الإجابة الصحيحة للعبارة الآتية: " استوردت إحدى الشركات العراقية بضائع من احد الموردين بمبلغ (500000) دولار، وكان سعر صرف الدولار الأمريكي 1200 دينار عراقي، وقد تم السداد بعد ثلاثة أشهر من تاريخ الشراء وكان سعر الصرف في تاريخ السداد 1250 دينار عراقي. فكم هي المكاسب أو الخسائر الناتجة عن تلك العملية بالدينار العراقي".

أ. المكاسب = 600000000 دينار

ب. المكاسب = 625000000 دينار

ج. المكاسب = 25000000 دينار

- الإجابة (ج)

31. اختر الإجابة الصحيحة للعبارة الآتية : " بتاريخ 1 / 7 / 2021م اقترضت إحدى الشركات العراقية العاملة في مجال الاستيراد والتصدير قرضا من احد البنوك الأجنبية لتمويل صفقة تجارية لمدة (6) أشهر قيمتها (500000) دولار أمريكي وكان سعر الصرف في ذلك التاريخ (1200) دينار عراقي ، فكم هي المكاسب أو الخسائر المحققة في بالدينار العراقي) بتاريخ 31 / 12 / 2021 اذا كان سعر الصرف كان بمبلغ (1215) دينار" .

أ. الخسائر= 7500000 دينار

ب. الخسائر= 6500000 دينار

ج. الخسائر= 5500000دينار

- الإجابة (أ)

32. اختر الإجابة الصحيحة للعبارة الآتية : " بتاريخ 1 / 7 / 2021م اقترضت إحدى الشركات العراقية العاملة في مجال الاستيراد والتصدير قرضا من احد البنوك الأجنبية

لتمويل صفقة تجارية لمدة (6) أشهر قيمتها (500000) دولار أمريكي وكان سعر الصرف في ذلك التاريخ (1200) دينار عراقي ، فكم هي المكاسب أو الخسائر المحققة بالدينار العراقي بتاريخ 31 / 12 / 2021 اذا كان سعر الصرف بمبلغ (1199) دينار" .

أ. المكاسب = 250000 دينار

ب. المكاسب = 500000 دينار

ج. المكاسب = 750000 دينار

- الإجابة (ب)

33. اختر الإجابة الصحيحة للعبارة الآتية: "بتاريخ 2021/7/1 استوردت شركة عراقية بضاعة بقيمة (10000) دولار وكان سعر صرف الدولار 1200 دينار. وقد تم التسديد بتاريخ 2021/12/20 وكان سعر صرف الدولار 1230 دينار. كيف تظهر فروقات أسعار الصرف في قيد اليومية للشركة العراقية عند التسديد، في حالة معالجة الفروقات كتعديل لتكلفة البضاعة المشتراة (المعاملة الواحدة) ؟"

أ. حساب المشتريات مدين 300000 دينار

ب. حساب المشتريات دائن 300000 دينار

- الإجابة (أ)

34. اختر الإجابة الصحيحة للعبارة الآتية: " بتاريخ 2021/7/1 استوردت شركة عراقية بضاعة بقيمة (10000) دولار. وكان سعر الصرف الدينار 1200 دينار للدولار الواحد. وقد تم تسديد بتاريخ 2021/12/20 وكان سعر صرف الدولار 1180 دينار. كيف يظهر فروقات أسعار الصرف في قيد اليومية للشركة العراقية عند التسديد، في حالة معالجة هذه الفروقات على أساس تعديل لتكلفة البضاعة المشتراة (المعاملة الواحدة) ؟".

أ. حساب المشتريات (مدين) 200000 دينار

ب. حساب المشتريات(دائن) 200000 دينار

- الإجابة (ب)

35. اختر الإجابة الصحيحة للعبارة الآتية: " بتاريخ 2021/7/1 استوردت شركة عراقية بضاعة بقيمة (10000) دولار. وكان سعر صرف الدولار 1200 دينار. وقد تم تسديد بتاريخ 2021/12/20 وكان سعر الصرف 1230 دينار. كيف يظهر حساب فروقات

أسعار الصرف في قيد اليومية للشركة العراقية عند التسديد، في حالة معالجة هذه الفروقات على أساس مدخل (مدخل المعاملتين) ؟".

أ. حـ / أ.خ فروق أسعار صرف عملات أجنبية(مدين) 300000 دينار

ب. حـ / أ.خ فروق أسعار صرف عملات أجنبية(دائن) 300000 دينار

- الإجابة (أ)

36. اختر الإجابة الصحيحة للعبارة الآتية: " بتاريخ 2021/7/1 استوردت شركة عراقية بضاعة بقيمة (10000) دولار على. وكان سعر صرف الدولار 1200 دينار. وقد تم التسديد بتاريخ 2021/12/20 وكان سعر الصرف 1180 دينار. كيف يظهر حساب فروقات أسعار الصرف في قيد اليومية للشركة العراقية عند التسديد، في حالة معالجة الفروقات على أساس على أساس مدخل (مدخل المعاملتين) ؟".

أ. حـ / أ.خ فروق خسائر أسعار صرف عملات أجنبية(مدين) 200000 دينار

ب. حـ / أ.خ فروق خسائر أسعار صرف عملات أجنبية(دائن) 200000 دينار

- الإجابة (ب)

ثانيا : التمارين

تمرين(1)

في 2021/12/31 يتكون مخزون إحدى الشركات من منتجين هما: 9 وحدات منتج (أ)، 6 وحدات منتج (ب) قبل تسوية كانت كلفة المخزون الإجمالية بمبلغ 125000 .

المنتج	الكلفة الأصلية	الكلفة الإحلال (الاستبدال)	الكلفة التقديرية للبيع	سعر البيع المتوقع	هامش الربح الاعتيادي
أ	6000	6000	3000	10000	%20
ب	12000	9000	6000	14000	%25

المطلوب // في ضوء المعيار الدولي (2) احسب قيمة المخزون الذي يسجل في 2021/12/31 في قائمة المركز المالي وإعداد قيود التسوية اللازمة.

الحل

- التحليل

المنتج	الكلفة	صافي القيمة القابلة للتحقق	المبلغ الأقل كلفة	الكمية	المخزون في اقل الكلفة وصافي القيمة القابلة للتحقق
ا	6000	10000 −3000 = 7000	6000	9 وحدات	54000
ب	12000	14000 − 6000 =8000	8000	6 وحدات	48000
				المجموع	102000

125000 − 102000 = 23000 الخسائر

قيد التسوية:

المدين	الدائن	البيان	التاريخ
23000		من ح /خسائر المخزون – الكلفة الأقل وصافي القيمة القابلة للتحقق	2021/12/31
	23000	إلى حـ/ المخزون	
		إثبات قيد انخفاض إلى اقل من الكلفة وصافي القيمة القابلة للتحقق (125000− 102000)	

تمرين(2)

في 2021/12/31 يتكون مخزون إحدى الشركات من منتجين هما : 5 وحدات منتج (أ)، 7 وحدات منتج (ب) قبل تسوية كانت كلفة المخزون الإجمالية بمبلغ 70000 .

المنتج	الكلفة الأصلية	الكلفة الإحلال (الاستبدال)	الكلفة التقديرية للبيع	سعر البيع المتوقع	هامش الربح الاعتيادي
أ	6000	6000	1000	8000	%20
ب	10000	9000	4000	12000	%25

المطلوب /
في ضوء المعيار الدولي رقم (2) احسب قيمة المخزون الذي يسجل في 2021/12/31 في قائمة المركز المالي وإعداد قيود التسوية اللازمة .

الحل

- التحليل

المنتج	الكلفة	صافي القيمة القابلة للتحقق	المبلغ الأقل كلفة	الكمية	المخزون في اقل الكلفة وصافي القيمة القابلة للتحقق
ا	6000	8000 -1000 = 7000	6000	5 وحدات	30000
ب	10000	12000 – 4000 =8000	8000	7 وحدات	56000
				المجموع	86000

الربح 16000 = 70000 – 86000

- قيد التسوية:

المدين	الدائن	البيان	التاريخ
16000		من حـ/ المخزون	2021/12/31
	16000	إلى حـ /أرباح المخزون – الكلفة الأقل وصافي القيمة القابلة للتحقق	
		إثبات قيد ارتفاع إلى اقل من الكلفة وصافي القيمة القابلة للتحقق (86000- 70000)	

تمرين(3)

في 2021/12/31 يتكون مخزون الشركة العراقية للمواد المنزلية من منتجين هما : 500 وحدة من منتج (أ) و 700 وحدة من منتج (ب). قبل التسوية (التعديل) كانت كلفة المخزون الاجمالية بمبلغ 800,000,000 دينار.

المنتج	الكلفة الأصلية	الكلفة الإحلال(الاستبدال)	الكلفة التقديرية للبيع	سعر البيع المتوقع	هامش الربح الاعتيادي
أ	600000	600000	100000	800000	%20
ب	1000000	900000	400000	1200000	%25

المطلوب:- في ضوء المعيار الدولي (2) احسب قيمة المخزون الذي يسجل في قائمة المركز المالي بتاريخ 2021/12/31 وإعداد أي قيود التسوية اللازمة والأقفال نهاية الفترة المالية.

الحل:

- التحليل

المنتج	الكلفة (1)	صافي القيمة القابلة للتحقق NRV(2)	الأقل من(1)(2)	الكمية (Q)	المخزون في الكلفة الأقل أوصافي القيمة القابلة للتحقق
أ	600,000	-800,000 700,000=100,000	600,000	×500 وحدة	300,000.000
ب	1000,000	-1200,000 800,000=400,000	800,000	×700 وحدة	560,000,000
					860,000,000

قيمة المخزون = 860,000,000 – 800,000,000 = 60,000,000 دينار

- قيد التسوية:

مدين	دائن	البيـــــــــــان	التاريخ
60,000,000	60,000,000	من حـ/المخزون الى حـ/ارباح المخزون –الكلفة الأقل أوصافي القيمة القابلة للتحقق إثبات قيد ارتفاع صافي قيمة المخزون القابلة للتحقق عن الكلفة (800,000,000 – 860,000,000)	2021/12/31
60,000,000	60,000,000	من حـ/أرباح المخزون –الكلفة الأقل أوصافي القيمة القابلة للتحقق إلى حـ/ الأرباح والخسائر العام إقفال أرباح المخزون في حـ/ الأرباح والخسائر العام	2021/12/31

تمرين (4)

تعاقدت الشركة العامة للطرق والجسور مع مديرية بلدية المثنى على تبليط الطريق الرابط بين مدينة السماوة وقضاء السلمان بطول 160 كم بقيمة إجمالية تبلغ (15000000) ألف دينار وتم توقيع العقد في 2020/1/2 ويشترط العقد إن يتم الإنجاز والتسليم في موعد أقصاه 2022/12/31 وقدرت الشركة تكاليف الإنجاز والإجمالية بمبلغ (10000000) ألف دينار.

بلغت المصاريف ألفعلية خلال السنوات الثلاث على التوالي كما يلي :

3000000 ألف دينار لغاية 2020/12/31

7000000 ألف دينار لغاية 2021/12/31

9000000 ألف دينار لغاية 2022/12/31

بلغت التكاليف التقديرية اللازمة لإتمام العقد :

6000000 ألف دينار في 2020/12/31

2000000 ألف دينار في 2021/12/31

المطلوب : قياس نتائج أعمال الشركة في نهاية السنة المالية ، بما ينسجم مع متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (11) من حيث الآتي (1) تحديد نسب الإنجاز ونسب تخصيص الإيراد . (2) احتساب الإيرادات وتخصيصها . (3) تحديد الأرباح المقدرة وتخصيصها بين الفترات المالية.

الحل

1. تحديد نسبة الإتمام ونسبة تخصيص الإيراد .

البيان	2020/12/31	2021/12/31	2022/12/31
• التكاليف الفعلية المتكبدة فعلا حتى نهاية السنة المحدودة . • التكاليف التقديرية اللازمة لإتمام العقد .	3000000 + 6000000	7000000 + 2000000	9000000 + ----------
= التكاليف الإجمالية التقديرية المقررة	= 9000000	= 9000000	= 9000000
= نسبة الإتمام	%33،3	%77،8	%100
• قيمة العقد الإجمالي (الإيراد الإجمالي)	15000000	15000000	15000000
= نسبة تخصص الإيراد	%33،3	%44،5	%22،2

2. الإيرادات وتخصيصها .

البيان	2020/12/31	2021/12/31	2022/12/31
• تخصيص الإيراد لغاية 2020 /12/31 15000000* 33،3% = 4950000	4995000		
• تخصيص الإيراد لغاية 2021/12/31 15000000*77،8% = 11700000		11670000 (4995000) =6675000	
• تخصيص الإيراد لغاية 2022 /12/31 15000000 * 100% = 15000000			15000000 (6675000) (4995000)
= الإيراد لعام 2022			3330000

3. تحديد الأرباح المقدرة وتخصيصها بين الدورات المالية .

البيان	2020/12/31	2021 /12/31	2022/12/31
• الإيراد الكلي	15000000	15000000	15000000
المصاريف الفعلية + المصاريف الفعلية لإنهاء العقد = إجمالي التكاليف	(3000000) (6000000) (9000000)	(7000000) +(2000000) =(9000000)	(9000000) ---------- =(9000000)
= مجمل الربح	6000000	6000000	6000000
• الأرباح المخصصة لغاية 2020/12/31 6000000*33،3 % = 1980000	1998000		
• الأرباح المخصصة لغاية 2021/12/31 6000000*77،8%= 4680000		4668000 (1998000) =2670000	
• الأرباح المخصصة لعام 2022/12/31			6000000

6000000 =%100*6000000			(1998000) (2670000)
= الأرباح المخصصة لعام 2022			1332000

تمرين (5)

فيما يلي العمليات التي تمت في إحدى الشركات خلال عام 2020م (المبالغ بالآلاف الدنانير):

(1) بتاريخ 2 / 1 / 2020م بدأت الشركة أعمالها برأسمال قدره (66000) ألف دينار أودع في البنك وكان الرقم القياسي للأسعار 110 %.

(2) اشترت الشركة مباني تكلفتها (25875) ألف دينار وأراضي بتكلفة (8625) ألف دينار ودفعت قيمتها بشيك وقدر العمر الإنتاجي (25) سنة دون أنقاض، وكان الرقم القياسي للأسعار 115 % .

(3) اشترت الشركة بضاعة على الحساب بلغت قيمتها (16200) دينار وكانت تكلفة الوحدة الواحدة (100) دينار حينما كان الرقم القياسي للأسعار 120 %.

(4) تم بيع بضاعة بمبلغ (22500) ألف دينار على الحساب، حيث كان متوسط الرقم القياسي للأسعار 125 % .

(5) تم دفع مبلغ (5400) ألف دينار بشيك عن المصروفات الإدارية والتسويقية وكان متوسط الرقم القياسي للأسعار 120 % .

(6) تم تحصيل مبلغ (15600) ألف دينار بشيك من قيمة المبيعات السابقة، حيث كان الرقم القياسي للأسعار 130 % .

(7) تم دفع مبلغ (12000) ألف دينار بشيك عن شراء البضاعة بالآجل، وكان الرقم القياسي للأسعار 120 % .

(8) بلغ مخزون آخر المدة بسعر التكلفة (4500) ألف دينار وكانت تكلفة الوحدة الواحدة (100) دينار .

(9) بلغ الرقم القياسي للأسعار في نهاية العام 31 / 12 / 2020م 150 % .

المطلوب :تسجيل القيود اليومية بالقيمة التاريخية والقيمة بأسعار نهاية السنة المالية 31 / 12 / 2020م.

تسجيل قيود اليومية:

رقم العملية	القيمة التاريخية		معامل التحويل	القيمة بأسعار نهاية السنة		قيود اليومية
	مدين	دائن		مدين	دائن	
1	66000			90000		من حـ / البنك
		66000	110 / 150		90000	إلى حـ / راس المال
2						من مذكورين
	8625			11250		حـ / اراضي
	25875		115 / 150	33750		حـ / مباني
		34500			45000	إلى حـ / البنك
3	16200			20250		من حـ / المشتريات
		16200	120 / 150		20250	الى حـ / الدائنون (الموردون)
4	22500			27000		من حـ / المدينون (العملاء)
		22500	125 / 150		27000	الى حـ / المبيعات
5	5400			6750		من حـ / مصاريف إدارية وتسويقية
		5400	120 / 150		6750	الى حـ / البنك
6	15600			18000		من حـ / البنك
		15600	130 / 150		18000	إلى حـ / المدينون (العملاء)
7	12000			15000		من حـ / الدائنين (الموردين)
		12000	120 / 150		15000	إلى حـ / البنك
8						من مذكورين
	4500			5625		حـ / مخزون آخر المدة
	11700		120 / 150	14625		حـ / تكلفة المبيعات
		16200			20250	إلى حـ / المشتريات

9	1035		1035	115 / 150	1350	من ح / اندثار المباني إلى ح / مجمع اندثار المباني 1350

تمرين (6)

تأسست شركة الروابي في 2020/12/31م من خلال عملية اندماج بين مجموعة من الشركات متعددة الجنسيات. وقد سجلت جميع أصولها بالقيم العادلة. وفيما يلي القوائم المالية المقارنة للعامين 2020م، 2021م التي أعدت بالتكلفة التاريخية.

أولاً:- الميزانية التاريخية المقارنة كما هي في 2021/12/31م (المبالغ بالملايين)

البيـــــــــان	ميزانية 2020م	ميزانية 2021م
الأصول:		
أراضي	200	200
آلات ومعدات	1050	1350
(-) اندثار متجمع (متراكم)	(صفر)	(120)
المخزون السلعي (FIFO)	750	650
أصول نقدية (نقدية ومدينون)	1000	1300
مجموع الأصول	3000	3380
حقوق الملكية والمطلوبات:-		
رأس المال (أسهم عادية)	700	700
علاوة إصدار	1400	1400
أرباح محتجزة	صفر	250
مطلوبات طويلة الأجل	500	580
مطلوبات متداولة	400	450
مجموع حقوق الملكية والمطلوبات	3000	3380

ثانياً: كشف الدخل عن السنة المنتهية في 2021/12/31م (المبالغ بالملايين)

البيـــــــــان	جزئي	كلي
المبيعات (14 ألف وحدة)		4000

يطرح : تكلفة البضاعة المباعة		
مخزون سلعي أول المدة (FIFO) 3750 وحدة	750	
مشتريات	2500	
مخزون سلعي آخر المدة (FIFO) 3000 وحدة	(650)	2600
مجمل الربح		1400
يطرح: مصروفات التشغيل		
الاندثار	(120)	
مصروفات أخرى	(480)	(600)
صافي الربح قبل الضريبة		800
(-) الضريبة		350
صافي الربح بعد الضريبة		450
توزيعات أرباح على المساهمين		(200)
رصيد الأرباح المحتجزة في نهاية 2021م		250

فإذا علمت ما يأتي :-

1-الأرقام القياسية كانت كما يأتي :-

- في 2020/12/31م = 150
- متوسط عام 2021م = 157.5
- في 2021/12/31م = 165

2- اشترت الشركة آلة كلفتها 300 ألف دينار في 2021/7/1م حيث كان الرقم القياسي للأسعار(157.5) وتستهلك الآلات والمعدات بمعدل (10%) سنوياً بطريقة القسط الثابت.

3- تتم المبيعات والمشتريات والمصروفات على مدى السنة ويتم تقييم المخزون بطريقة (FIFO).

4- دفعت توزيعات الأرباح في نهاية عام 2021م.

المطلوب:

1-تعديل الميزانية المقارنة لشركة الروابي وفقاً لطريقة التكلفة التاريخية المعدلة.

1- تعديل كشف الدخل لشركة البحر الأحمر عن السنة المنتهية في 2021/12/31م وفقاً لطريقة التكلفة التاريخية المعدلة.

الحل

يتبع في الحل الخطوات الاتية:-

المطلوب الأول: تعديل الميزانية المقارنة بسعر الدينار في 2021/12/31م.

(1) تعديل الميزانية المعدة في 2020/12/31م.

ميزانية الشركة كما هي في 2020/12/31م

معدلة بسعر الدينار في 2021/12/31م (المبالغ بالملايين)

البيـــــــــان	المبالغ التاريخية	معامل التعديل	المبالغ المعدلة
الأصول:			
أراضي	200	150/165	220
آلات ومعدات	1050	150/165	1155
(-) مجمع الاندثار	(صفر)		صفر
المخزون السلعي (FIFO)	750	150/165	825
أصول نقدية (نقدية ومدينون)	1000	150/165	1100
مجموع الأصول	3000		3300
حقوق الملكية والمطلوبات:-			
رأس المال (أسهم عادية)	700	150/165	770
علاوة إصدار	1400	150/165	1540
أرباح محتجزة	صفر	---	صفر
مطلوبات طويلة الأجل	500	150/165	550
مطلوبات متداولة	400	150/165	440
مجموع حقوق الملكية والمطلوبات	3000		3300

(2) تعديل الميزانية المعدة في 2021/12/31م

ميزانية الشركة كما هي في 2021/12/31م

معدلة بسعر الدينار في 2021/12/31م (المبالغ بالملايين)

البيـــــــــان	المبالغ التاريخية	معامل التعديل	المبالغ المعدلة
الأصول :			
أراضي	200	150/165	220
آلات ومعدات [1]	1350	(*)	1469.3
(-) مجمع الاندثار [2]	(120)	(**)	(131.2)
المخزون السلعي (FIFO)	650	157.5/165	681
أصول نقدية (نقدية ومدينون)[3]	1300	165/165	1300
مجموع الأصول	3380		3539.1
حقوق الملكية والمطلوبات:-			
رأس المال (أسهم عادية)	700	150/165	770
علاوة إصدار	1400	150/165	1540
أرباح محتجزة[4]	250	(***)	199.1
مطلوبات طويلة الأجل	580	165/165	580
مطلوبات متداولة	450	165/165	450
مجموع حقوق الملكية والمطلوبات	3380		3539.1

ملاحظات حول الحل

(1) رصيد الآلات والمعدات في الميزانية التاريخية هو (1350) مليون ريال قسم إلى جزئين:-

آلات قديمة 1050 مليون ريال، وآلات جديدة (300) مليون ريال وقد تم تعديل هذين الجزئين كما يلي:-

الجزء الأول	**1050 × [150/165]**	**= 1155**
الجزء الثاني	**300 × [165 / 157,5]**	**= 314.3**
المجموع	**1350**	**1469.3 (*)**

(2) تم تعديل الرصيد التاريخي للاندثار المتجمع بنفس الطريقة كما يلي :-

الجزء الأول	**105 × [150/165]**	**= 115.5**
الجزء الثاني	**15 × [157,5 /165]**	**= 15.7**
المجموع	**120**	**131.2 (**)**

(3) تظهر البنود النقدية (الأصول النقدية، المطلوبات المتداولة، المطلوبات طويلة الأجل) في الميزانية المعدلة بقيمتها التاريخية وذلك لأن القيم التاريخية في 2021/12/31م تعكس التغير في القيمة الشرائية لوحدة النقد في ذلك التاريخ.

(4) يحدد الرصيد المعدل للأرباح المحتجزة وهو (199.1)(***) كمتمم حسابي وذلك على النحو الآتي :-

$$3539.1 - (450 + 580 + 770 + 1540)$$

ويجب أن يتساوى بطبيعة الحال مع الرصيد المعدل للأرباح المحتجزة في كشف الدخل المعدل لعام 2021م.

المطلوب الثاني:- تعديل كشف الدخل عن السنة المنتهية في 2021/12/31م

كشف الدخل والأرباح المحتجزة عن السنة المنتهية في 2021/12/31م

معدل بسعر الدينار في 2021/12/31م (المبالغ بالملايين)

البيـــــــــان	المبالغ التاريخية	معامل التعديل	المبالغ المعدلة
المبيعات (1)	4000	157.5/165	4190,5
يطرح : كلفة البضاعة المباعة			
مخزون أول المدة (2)	750	150/165	825
مشتريات (3)	2500	157.5/165	2619
مخزون آخر المدة (4)	(650)	157.5/165	(681)
كلفة البضاعة المباعة	2600		2763
مجمل الربح	1400		1427,5
يطرح مصروفات التشغيل :-			
الاندثار (5)	(120)	(*)	(131.2)

البيـــــــــــان	المبالغ التاريخية	معامل التعديل	المبالغ المعدلة
مصروفات أخرى	480	157.5/165	(503)
صافي الربح قبل الضريبة	800		793.3
ضريبة الدخل (6)	(350)	157.5/165	(366,7)
صافي الربح بعد الضريبة	450		426.6
يطرح خسائر القوة الشرائية (7)	----	(**)	(27,5)
صافي الربح	450		399.1
رصيد الأرباح المحتجزة أول المدة	---		---
توزيعات أرباح على المساهمين (8)	(200)		(200)
رصـــيد الأربـــاح المحتجـــزة فـــي 2021/12/31م	250		199.1

ملاحظات توضيحية:

(1) تم تعديل مبلغ المبيعات باستخدام الرقم القياسي في نهاية عام 2021م وهو (165) منسوباً إلى متوسط الرقم القياسي للعام وهو (157.5) وذلك على أساس أن المبيعات تتحقق على مدار السنة.

(2) تم تعديل مبلغ المخزون السلعي أول المدة باستخدام الرقم القياسي في نهاية عام 2021م منسوباً إلى الرقم القياسي في بداية العام 2021م وهو تاريخ الحصول على هذا المخزون لأن الشركة بدأت أعمالها في بداية عام 2020م.

(3) تم تعديل مبلغ المشتريات على نفس أسس تعديل رقم المبيعات وذلك باستخدام الرقم القياسي لأسعار نهاية عام 2021م منسوباً إلى متوسط الرقم القياسي للعام.

(4) تم تعديل مبلغ المخزون السلعي آخر المدة على نفس الأساس الذي طبق في المبيعات والمشتريات باعتبار أن الطريقة المتبعة في تقييم المخزون هي طريقة (FIFO).

(5) تم تعديل مبلغ الاندثار على نفس الأساس المتبع في تعديل مبلغ الآلات والمعدات. إذ تم تجزئة المبلغ بالشكل التالي:-

الجزء الأول	105 × [150/165]	115.5 =
الجزء الثاني	15 × [157,5 / 165]	15.7 =
المجموع	120	131.2 (**)

(6) تم تعديل مبلغ مصروف ضريبة الدخل كما هو الحال بالنسبة للمصروفات الأخرى باستخدام الرقم القياسي في نهاية عام 2021م منسوباً إلى متوسط الرقم القياسي لعام 2021م.

(7) تم تحديد مبلغ خسارة القوة الشرائية كما يلي :-

احتساب خسائر القوة الشرائية (المبالغ بالملايين)

البيـــــــــان	المبالغ التاريخية	معامل التعديل	المبالغ المعدلة
صافي البنود النقدية في بداية العام	100	150/165	110
1000 - [400+500]			
يضاف :			
مصادر صافي البنود النقدية خلال العام:			
مبيعات	4000	157.5/165	4190,5
مجموع المصادر	4100		4300.5
يطرح :			
استخدامات صافي البنود النقدية خلال العام:			
مشتريات	2500	157.5/165	2619
مصروفات أخرى	480	157.5/165	503
مصروفات الضريبة	350	157.5/165	366,7
شراء ماكنة جديدة	300	157.5/165	314,3
توزيعات أرباح	200	1	200
مجموع الاستخدامات	3830		4003
صافي البنود النقدية في 2021/12/31م	270		297,5
خسائر القوة الشرائية (متمم حسابي)	27,5	(**)	

(8) مبلغ توزيعات الأرباح على المساهمين لا يحتاج إلى تعديل لأنه تدفق نقدي حدث في نهاية العام.

تمرين (7)

فيما يلي قائمة الدخل والميزانية العمومية لشركة القدس التجارية والصناعية في 2021/12/31م (المبالغ بالآلاف)

(أولاً) قائمة الدخل عن السنة المنتهية في 2021/12/31م

البيـــــــــــــان	جزئي	كلي
المبيعات		1.000.000
(–) تكلفة المبيعات		
المشتريات	650.000	
(–) مخزون آخر المدة	(100.000)	(550.000)
= مجمل الربح		450.000
(–) مصاريف إدارية ومالية		
مصاريف الإدارة العامة	50.000	
إهلاك آلات وتجهيزات	50.000	
إهلاك سيارات	100.000	(200.000)

= صافي الربح		250.000

(ثانياً) الميزانية كما هي في 2021/12/31م

كلي	جزئي	الأصول	كلي	جزئي	الخصوم
	500.000	آلات وتجهيزات			حقوق الملكية
	(50.000)	(–) مجمع الإهلاك		2.000.000	رأس المال
450.000				250.000	صافي الربح
	1.000.000	سيارات	2.250.000		
	(100.000)	(–) مجمع الإهلاك			
900.000					
100.000		مخزون سلعي			
800.000		نقدية			
2.250.000			2.250.000		

فإذا توفرت لديك المعلومات الآتية:-

1. تأسست الشركة في 2021/1/2م وتم إيداع رأس المال بالكامل في البنك.
2. اشترت الشركة نقدا الآلات والتجهيزات في 2021/1/4م والسيارات في 2021/1/6م، وتستهلك هذه الأصول بنسبة (10%) بطريقة القسط الثابت.
3. اشترت الشركة نقدا البضائع كاملة خلال عام 2021م، منها (24000) في 2021/2/25م والباقي في 2021/8/2م.
4. تمت المبيعات نقدا وهي موزعة على أشهر السنة بانتظام وكذلك بالنسبة لمصاريف الإدارة العامة.
5. تم تقييم المنصرف من المخزون السلعي بطريقة الوارد أولا صادر أولا (FIFO).
6. كانت الأرقام القياسية خلال العام كما يلي:-
   - الرقم القياسي في 2021/1/1م = 100
   - متوسط الرقم القياسي خلال العام = 125
   - متوسط الرقم القياسي خلال النصف الأول = 120
   - متوسط الرقم القياسي خلال النصف الثاني = 130
   - الرقم القياسي في 2021/12/31م = 150

المطلوب: تعديل قائمة الدخل والميزانية للشركة باستخدام محاسبة المستوى العام للأسعار.

الحل

يتبع في الحل الخطوات الاتية:-

1- احتساب مكاسب وخسائر القوة الشرائية لوحدة النقد

البيان	المبلغ التاريخي	معامل التعديل	المبلغ المعدل
رأس المال في 1/1 المودع بالكامل في البنك	2.000.000	100/150	3.000.000
المقبوضات خلال العام (المبيعات)	1.000.000	125/150	1.200.000
	3.000.000		4.200.000
المدفوعات خلال العام		100/150	
شراء آلات وتجهيزات	500.000	100/150	750.000
شراء سيارات	1.000.000	120/150	1.500.000
شراء بضائع في 2/25	400.000	130/150	500.000
شراء بضائع في 8/2	250.000	125/150	288.460
مصاريف إدارية عامة	50.000		60.000
رصيد النقدية في 12/31	2.200.000		3.098.460
خسارة القوة الشرائية للأصول النقدية (متمم حسابي)(*)	800.000		1.101.540
	(301.540)		

* رصيد النقدية في 12/31 = 800.000

(–) رصيد النقدية المعدل = (1.101.540)

خسارة القوة الشرائية للأصول النقدية = (301.540)

يتعين إظهار مكاسب أو خسارة القوة الشرائية للبنود النقدية في قائمة الدخل.

2- تعديل قائمة الدخل

كشف الدخل المعدل في 2021/12/31م (المبالغ بالالاف)

البيـــــــــان	المبلغ التاريخي	معدل التعديل	المبلغ المعدل
المبيعات	1.000.000	125 / 150	1.200.000
(–) تكلفة المبيعات :			
مشتريات 25/ 2	400.000	120 / 150	500.000
مشتريات 2 / 8	+ 250.000	130 / 150	288.460
إجمالي المشتريات	650.000	130 / 150	788.460
(–) مخزون 31 / 12	(100.000)	(FIFO)	(115.380)

550.000		673.080	
450.000	= تكلفة المبيعات	526.920	
	= مجمل الربح		
50.000	المصاريف الإدارية والعامة:-	60.000	
50.000	مصاريف الإدارة	75.000	125 / 150
100.000	إهلاك آلات وتجهيزات	150.000	100 / 150
	إهلاك سيارات		100 / 150
200.000	مجموع المصاريف	285.000	
250.000	= صافي الربح	24.1920	
——	خسارة القوة الشرائية للبنود النقدية	(301.540)	
250.000	صافي الربح / الخسارة	(59.620)	

3-تعديل الميزانية

كشف الميزانية المعدلة كما هي في 2021/12/31م

البيـــــــــــان	المبلغ التاريخي		معدل التعديل	المبلغ المعدل	
	جزئي	كلي		جزئي	كلي
الأصول :-					
آلات وتجهيزات	500.000		100 / 150	750.000	
(-) مجمع الإهلاك (10 %)	(50.000)	450.000	100 / 150	(75.000)	
					675.000
سيارات	1.000.000		100 / 150	1.500.000	
(-) مجمع الإهلاك (10 %)	(100.000)		100 / 150	(150.000)	
		900.000			1.350.000
مخزونه سلعي		100.000	130 / 150		115.380
نقدية		800.000	-------		800.000
مجموع الأصول		2.250.000			2.940.380
حقوق الملكية :					
رأس المال المدفوع		2.000.000	100 / 150		3.000.000
صافي الربح / الخسارة		250.000	-------		(59.620)
مجموع حقوق الملكية		2.250.000			2.940.380

❺❺❺❺❺❺❺❺❺❺❺❺❺❺❺

الفصل السادس

الاطار النظري والتطبيق العملي

لمعايير الإبلاغ المالي الدولية

يستطيع القارئ في هذا الفصل أن يطلع على المواضيع الآتية:

شرح وتفسير معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)

الفصل السادس

الاطار النظري والتطبيق العملي

لمعايير الإبلاغ المالي الدولية

International Financial Reporting Standards (IFRS)

❖ مفهوم الإبلاغ المالي في المحاسبة الدولية

ينطلق مفهوم الإبلاغ المالي من أغراض القوائم المالية التي تتمحور بشكل جوهري حول توفير المعلومات المحاسبية الملائمة للفئات المستخدمة لهذه القوائم في اتخاذ قرارات اقتصادية ومالية وإدارية ومالية واجتماعية وغيرها ذات علاقة مباشرة أو غير مباشرة بالشركة.

اتفق معظم الباحثين على تحديد مستويين من الإبلاغ المالي.

(1)الإبلاغ المالي المثالي.

(2)الإبلاغ المالي المتاح أو الممكن.

يعد مونتز (Moontiz) من أوائل الباحثين الذين تعرضوا لمفهوم الإبلاغ المالي المناسب، وذلك في دراسته الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) . وقد أوضح (مونتزMoontiz) في دراسته أن معيار الإبلاغ المالي المناسب عن المعلومات المحاسبية يتعين أن يكون مرنا في إطار عناصره الرئيسية التي تتمثل في طبيعة المعلومات التي يجب الإبلاغ المالي

عنها في القوائم المالية ، ثم الطرف أو الأطراف التي تستخدم هذه المعلومات ، وأخيرا توقيت الابلاغ المالي عن هذه المعلومات. وحدد(مونتز) مفهوم الإبلاغ المالي المناسب بأنه يتعين على التقارير المحاسبية أن تفصح عن جميع المعلومات الضرورية الكفيلة بجعلها غير مضللة.

كذلك حددت اللجنة المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) ماهية الإبلاغ المالي المناسب بما يلي:-

"أن معطيات عرض المعلومات في القوائم المالية، وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها تقضي بتوفير عنصر الإبلاغ المالي المناسب في هذه القوائم وذلك بشان جميع الأمور المادية (الجوهرية). ويقصد هنا بعنصر الإبلاغ المالي هو أن يكون على صلة بشكل ومحتوى القوائم المالية، وبالمصطلحات المستخدمة فيها، وكذلك بالملاحظات المرفقة بها، وبما فيها من تفاصيل، وذلك بكيفية تجعل لتلك القوائم قيمة إعلانية من وجهة نظر مستخدمي هذه القوائم ".

❖ **أرقام وعناوين المعايير الدولية للتقارير المالية (معايير الإبلاغ المالي الدولية)**

1. معيار التقرير المالي الدولي رقم 1 : التبني الأول للمعايير الدولية
2. معيار التقرير المالي الدولي رقم 2 : المدفوعات على أساس السهم
3. معيار التقرير المالي الدولي رقم 3 : الاندماج
4. معيار التقرير المالي الدولي رقم 4 : عقود التأمين
5. معيار التقرير المالي الدولي رقم 5 : الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات الموقوفة.
6. معيار التقرير المالي الدولي رقم 6 : الكشف عن المصادر المعدنية (الطبيعية) وتقييمها .
7. معيار التقرير المالي الدولي رقم 7 : الأدوات المالية : الإبلاغ المالي
8. معيار التقرير المالي الدولي رقم 8 : القطاعات التشغيلية
9. معيار التقرير المالي الدولي رقم 9 : الأدوات المالية
10. معيار التقرير المالي الدولي رقم 10: القوائم المالية الموحدة
11. معيار التقرير المالي الدولي رقم 11: التعاقدات (الترتيبات) المشتركة

12. معيار التقرير المالي الدولي رقم 12 : الإبلاغ المالي عن الحقوق في الشركات الأخرى
13. معيار التقرير المالي الدولي رقم 13 : قياس القيمة العادلة
14. الحسابات القانونية المؤجلة رقم 14 : الحسابات المؤجلة(الناتجة عن تحديد الأسعار تنظيميا)
15. الإيراد من العقود مع العملاء رقم 15
16. عقود الإيجار رقم 16
17. عقود التأمين رقم 17

❖ **معيار الإبلاغ المالي الدولي (1)**

صدر هذا المعيار في حزيران 2003 وأصبح ساري المفعول اعتبارا من 2004/1/1 وتم اجراء تحسينات إضافية ليطبق المعيار بعد التحسينات اعتبارا من 2009/1/1، ويطبق المعيار على المنشآت التي تبنت معايير الإبلاغ المالي الدولية لأول مرة والتي سوف تعرض أول قوائم مالية لها وفق تلك المعايير، كما ينبغي عليها تطبيق المعيار في كل تقرير مالي مرحلي (نصف سنوي، ربع سنوي، أو شهري) يعرض طبقا لمعيار المحاسبة الدولي رقم 34 "التقارير المالية المرحلية" بالنسبة لجزء الفترة التي تغطيها قوائمها المالية الاولية طبقا لمعايير التقارير المالية الدولية.

- **نطاق تطبيق المعيار رقم (1)**

1. يغطي المعيار القوائم المالية للمنشأة التي تتبنى معايير الإبلاغ المالي الدولية لأول مرة.
2. يغطي المعيار المنشآت التي عرضت معظم قوائمها المالية السابقة وكانت ملتزمة بمعايير الإبلاغ المالي الدولية في كل الجوانب فيما عدا أنها لا تحتوي على "بيان صريح وبدون تحفظ" بأنها تلتزم بمعايير الإبلاغ المالي الدولية جميعها أو جزء منها.

3. ينطبق المعيار على المنشآت التي كانت تطبق معايير غير متوافقة مع معايير الإبلاغ المالي الدولية، أو أن القوائم المالية معدة وفقا للمعايير الدولية ولكنها معدة للاستخدام الداخلي فقط بدون جعلها متاحة لملاك المنشأة او اي مستخدمين خارجيين.

- **متطلبات الاعتراف والقياس**

1- يجب على المنشأة إعداد ميزانية افتتاحية وفقا لمعايير الإبلاغ المالي الدولية والتي تعتبر نقطة البداية للمحاسبة بمقتضى معايير الإبلاغ المالي الدولية. وهي الميزانية العمومية للمنشأة (منشورة أو غير منشورة) في تاريخ الانتقال الى المعايير الدولية.

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

- **أسس إعداد الميزانية الافتتاحية وفقا لمعايير الإبلاغ المالي الدولية**

يتطلب المعيار بعض المتطلبات الرئيسة الواجب إتباعها عند التبني الأول لمعايير الإبلاغ المالي الدولية وتشمل ما يلي:

أولا: يجب الاعتراف بكافة الأصول والالتزامات التي تتطلب معايير الإبلاغ المالي الدولية الاعتراف بها ولم تكن تظهر في القوائم المالية للمنشآت قبل تبني المعايير لأول مرة.

ثانيا: استبعاد الأصول والالتزامات التي كانت ظاهرة في القوائم المالية للمنشآت قبل تبني المعايير لأول مرة والتي لا تعترف بها متطلبات معايير الإبلاغ المالي الدولية وبحيث يتم إقفال هذه البنود في حساب الأرباح المحتجزة في بداية السنة (أو حساب محدد ضمن حقوق الملكية).

ثالثا: يجب إعادة تصنيف بنود الميزانية وعرضها وفق متطلبات معايير الإبلاغ المالي الدولية.

- **أسس إعداد الميزانية الافتتاحية وفقا لمعايير الإبلاغ المالي الدولية**

أولا: يجب الاعتراف بكافة الأصول والالتزامات التي تتطلب معايير الإبلاغ المالي الدولية الاعتراف بها ولم تكن تظهر في القوائم المالية للمنشآت قبل تبني المعايير لأول مرة.

ومن الأمثلة على ذلك إذا كانت القوائم المالية للمنشأة لا تعترف وفق المعايير المحاسبية المتبعة سابقا بالمشتقات المالية سواء أكانت أصول او التزامات في صلب الميزانية On-Balance Sheet ولكن تعترف بها خارج الميزانية Off-Balance Sheet والتزامات التقاعد او وجوب إعداد مخصصات للالتزامات المقدرة عند بيع السلع المكفولة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي (37).

ويجب أن يتم الاعتراف بهذه الأصول والالتزامات من خلال تعديل الرصيد الافتتاحي لحساب الأرباح المحتجزة (أو بند محدد ضمن حقوق الملكية).

مثال (1)

قامت الشركة الوطنية بتبني معايير الإبلاغ المالي الدولية لأول مرة اعتبارا من 2021/1/1 وقد كان لدى الشركة عقود آجلة للمتاجرة في 2021/12/31 قيمتها العادلة 25000 دينار غير ظاهرة ضمن حسابات الشركة بموجب المعايير الوطنية التي كانت تتبعها الشركة.

المطلوب: بين المعالجة المحاسبية لبند العقود الآجلة عند تبنى معايير الإبلاغ المالي الدولية.

حل مثال (1)

بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (1) يجب الاعتراف بالأصول التي تتطلب معايير الإبلاغ المالي والمحاسبة الدولية الاعتراف بها ولم تظهر بسجلات الشركة التي ستتبنى لأول مرة المعايير الدولية، وفي هذه الحالة فإن معيار المحاسبة الدولي رقم (39) يتطلب الاعتراف بأصل مالي بإسم عقود آجله مع الاعتراف بها ضمن حساب الأرباح المحتجزة وعليه يتم إعداد القيد الاتي:

التاريخ	البيـــــــــان	دائن	مدين
	من حـ/ عقود آجلة		25000
	إلى حـ/ الأرباح المحتجزة	25000	

ثانيا: استبعاد الأصول والالتزامات التي كانت ظاهرة في القوائم المالية للمنشآت قبل تبني المعايير لأول مرة والتي لا تعترف بها متطلبات معايير الإبلاغ المالي الدولية وبحيث يتم إقفال هذه البنود في حساب الأرباح المحتجزة في بداية السنة (أو حساب محدد ضمن حقوق الملكية).

ومن الأمثلة على ذلك الأصول غير الملموسة المولدة داخليا (مثل الشهرة المولدة داخليا) المعترف بها كأصل في ميزانية المنشأة قبل تبني المعايير الدولية والتي لا يعترف بها معيار المحاسبة الدولي رقم (38) فان على المنشأة الغاء الاعتراف بها من خلال إقفالها في حساب الأرباح المحتجزة أول المدة وحسب القيد التالي:

**** من حـ/ الأرباح المحتجزة

**** إلى حـ/ الشهرة

ومن الأمثلة الأخرى قيام المنشأة برسملة تكاليف البحث واعتبارها كأصل في حين ان معيار المحاسبة الدولي رقم (38) "الأصول غير الملموسة" يعالجها كمصروف ايرادي يقفل في قائمة الدخل.

مثال (2)

قامت الشركة العربية في 2020/12/31 بتبني معايير الإبلاغ المالي الدولية لأول مرة وبذلك التاريخ كان لدى الشركة حساب تكاليف البحث والظاهر كأصل غير ملموس بمبلغ 60000 دينار رسملت على مدار عدة سنوات سابقة بموجب معايير المحاسبة الإنجليزية والتي كانت تتبعها الشركة سابقا.

المطلوب: بيان كيفية معالجة حساب تكاليف البحث عند تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية.

حل مثال (2)

بموجب معايير الإبلاغ المالي الدولية وتحديدا معيار المحاسبة الدولي رقم (38) "الأصول غير الملموسة" فإن مصاريف البحث تعالج كمصروف فترة وذلك لعدم وجود تأكيد معقول بالحصول على أصل غير ملموس خلال مرحلة البحث. وبما أن الشركة العربية ستتبع معايير الإبلاغ المالي الدولية، فيتوجب بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (1) الغاء الاعتراف بهذا الأصل من خلال حساب الأرباح المحتجزة وكما يلي:

التاريخ	البيـــــــــان	دائن	مدين
	من حـ/ الأرباح المحتجزة		60000
	إلى حـ/ تكاليف البحث	60000	

كما سيتم استبعاد رصيد تكاليف البحث الظاهرة في الميزانية المقارنة للسنة المقارنة كما في 2019/12/31.

ثالثا: يجب إعادة تصنيف بنود الميزانية وعرضها وفق متطلبات معايير الإبلاغ المالي الدولية.

ومن الأمثلة على ذلك اذا كانت المنشأة تصنف أسهم الخزينة ضمن الأصول كما هو متبع في بعض المعايير الوطنية في بعض الدول (المعايير الإنجليزية مثلا) فيجب إعادة تصنيف أسهم الخزينة مطروحة من حقوق الملكية، وكذلك بالنسبة للاسهم الممتازة القابلة للاستدعاء Redeemable Preferred Stock اذا ظهرت ضمن حقوق الملكية للمنشأة قبل تبني المعايير الدولية فانه يجب إعادة تصنيفها ضمن الالتزامات وفق معيار المحاسبة الدولي رقم (32) المتعلق بالأدوات المالية.

- **تاريخ الإثبات والتاريخ الانتقالي**

  - **تاريخ الإثبات**

يمثل تاريخ الإثبات تاريخ الميزانية العمومية التي تنص صراحة على أنها ملتزمة بمعايير الإبلاغ المالي الدولية، على سبيل المثال 2020/12/31.

  - **التاريخ الانتقالي Date of Transition to IFRSs**

يمثل التاريخ الانتقالي تاريخ الميزانية العمومية الافتتاحية للقوائم المالية المقارنة للسنة السابقة (اذا كان تاريخ الإثبات 2020/12/31 فإن التاريخ الانتقالي هو 2019/1/1).

مثال (3)

قررت الشركة العربية تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية ابتداءا من 2020/12/31 وعرض معلومات مقارنة لسنة 2019 وقد كانت الشركة قد عرضت قوائمها المالية للسنوات السابقة بموجب معايير المحاسبة الأمريكية.

المطلوب: متى يتوجب أن تعد الشركة العربية قائمة المركز المالي (الميزانية) وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية؟

حل مثال (3)

إن بداية أول فترة يجب أن تعرض فيها الشركة العربية معلومات مقارنة كاملة هي في 2019/1/1 وفي هذه الحالة فإن قائمة المركز المالي الافتتاحية التي تحتاج الشركة إلى إعدادها بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (1) ستكون في 2019/1/1.

- **المعالجة المحاسبية للأصول طويلة الاجل**

  - الأراضي والمنشآت والمعدات.
  - الممتلكات الاستثمارية.
  - الأصول غير الملموسة.

يمكن إظهار البنود المذكورة كتكلفة عند التبني الأول للمعايير الدولية إما بالقيمة العادلة كما في التاريخ الانتقالي أو بقيم إعادة التقييم السابقة للتاريخ الانتقالي (اذا كانت إعادة التقييم قابلة للمقارنة بشكل كبير مع القيمة العادلة او مع التكلفة المهلكة –القيمة الدفترية– معدلة بالرقم القياسي العام أو الخاص).

- **المعالجة المحاسبية للأصول المالية**

لا توجد حاجة إلى إعادة إظهار الأدوات المالية المقارنة وفقا للمعيارين المحاسبيين ذوات الأرقام (32) ومعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (9) في القوائم المالية الأولى المعدة وفقا لمعايير الإبلاغ المالي الدولية، ويجب تطبيق المبادئ المحاسبية الوطنية (المطبقة سابقا) على المعلومات المقارنة للأدوات المالية. ويجب الإفصاح عن التعديلات الرئيسية اللازمة للالتزام بالمعيارين 32 و

9 دون الحاجة لقياسها كميا ويجب اعتبار التبني للمعيارين المذكورين على انه تغيير في السياسات المحاسبية.

❖ **المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 3 "اندماج الأعمال"**

- **طبيعة اهداف المعيار**

يهدف هذا المعيار إلى تعزيز ملائمة وموثوقية وقابلية مقارنة المعلومات التي تقدمها المنظمة في بياناتها المالية عن اندماج الأعمال وتأثيراته . وتقوم بذلك عن طريق وضع مبادئ ومتطلبات حول كيفية قيام المنشأة المشترية بما يلي:

1. الاعتراف والقياس في بياناتها المالية بالأصول المشتراة القابلة للتحديد والالتزامات المحتملة وأية حصة غير مسيطرة في المنظمة المشتراة.
2. الاعتراف والقياس في بياناتها المالية بالشهرة المستملكة في اندماج الأعمال او بالربح من الشراء بأسعار منخفضة.
3. تحديد أي معلومات يجب الإفصاح عنها لتمكين مستخدمي البيانات المالية من تقييم طبيعة اندماج الأعمال وآثارها المالية.

وتتلخص اهداف المعيار بما يلي:

1. تحديد القوائم المالية المطلوبة عند الاندماج.
2. تطبيق طريقة الشراء في اندماج الشركات .
3. أسس الاعتراف بأصول الشركة المقتناة وإلتزاماتها المحتملة القابلة للتحديد (بالقيمة العادلة) في تاريخ الاقتناء.
4. تحديد السياسات المحاسبية لمعالجة شهرة المحل وانخفاض قيمتها.

❖ **المبدأ الأساسي**

تعترف المنظمة التي تشتري مؤسسة عمل ما بالأصول المستملكة والالتزامات المحتملة بقيمها العادلة في تاريخ الاستملاك، وتفصح عن المعلومات التي تمكن المستخدمين من تقييم طبيعة الاستملاك وآثاره المالية.

❖ الإفصاح

يقتضي هذا المعيار من المنشأة المشترية الإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي بياناتها المالية من تقييم طبيعة عمليات اندماج الأعمال وأثرها المالية والتي تحدث خلال فترة إعداد التقارير الحالية أو بعد تاريخ الإبلاغ ولكن قبل المصادقة على البيانات المالية لغرض اصداها. وبعد اندماج الأعمال ، يجب على المنشأة المشترية أن تفصح عن أي تعديلات معترف بها في فترة إعداد التقارير الحالية تكون مرتبطة بعمليات اندماج الأعمال التي تحدث في فترات إعداد التقارير الحالية أو السابقة.

لا يطبق المعيار على الحالات الاتية:

1. تجميع منشآت أو شركات منفصلة لتكوين مشروع مشترك.
2. تجميع منشآت أو شركات تخضع
3. تجميع أعمال يتضمن اثنين أو أكثر من صناديق الاستثمار
4. تجميع شركات أو منشآت منفصلة لتكوين منشأة معدة للقوائم المالية بموجب تعاقد فقط، دون الحصول على أية حصة ملكية.

- **أشكال اقتناء حقوق الملكية في الشركات الأخرى والمعالجات المحاسبية والمعايير واجبة التنفيذ**

المعيار الدولي	المعالجة المحاسبية	نسبة الملكية
IAS 39	**القيمة العادلة**	**أقل من 20%**
IAS 28	**محاسبة حقوق الملكية**	**بين 20%- 50%**

IAS 27	التوحيد والاندماج	أكثر من 50%
IAS 31	المشروعات المشتركة	حالات أخرى
IFRS 3	تجميع الأعمال	حالات أخرى

- **تعريف عملية تجميع أو اندماج الأعمال وحالاتها**

1. تجميع منشآت أو أنشطة أعمال منفصلة لتكوين منشأة واحدة معدة للقوائم المالية وينتج عنها سيطرة المنشأة المقتنية على منشأة أو أكثر (منشأة مقتناة).
2. يمكن تنفيذ عملية الاندماج من خلال إصدار أدوات حقوق ملكية أو سداد نقدي أو نقدية معادلة أو، أصول أخرى .
3. يمكن أن ينتج عن الاندماج علاقة بين الشركة الأم والشركة التابعة تكون فيها الشركة المشترية هي الأم والمشتراة هي التابعة. وتطبق الشركة المشترية هذا المعيار في قوائمها المالية الموحدة . كما تظهر حصتها في الشركة التابعة في قوائمها المالية المنفصلة وفق المعيار 27 (القوائم المالية الموحدة والمنفصلة)
4. يمكن أن يتم الاندماج بشراء صافي الأصول بما في ذلك الشهرة، بدلا من شراء حقوق الملكية، وهنا لا تنشأ علاقة بين الشركتين.

مثال

تمتلك الشركة (أ)، وهي شركة عامة محدودة ، 50% من الشركة (ب) و 49% من الشركة (ج) . وهناك اتفاقية مبرمة مع حملة الأسهم في الشركة (ج) بان المجموعة ستسيطر على مجلس الإدارة .

المطلوب : هل ينبغي توحيد الشركة (ج) كشركة تابعة في حسابات المجموعة ؟

الحل:

سيتم توحيد الشركة (ج) على أساس النفوذ المهيمن الفعلي والسيطرة التي تمارسها المجموعة وفقا لعقد السيطرة.

- **ينص المعيار على تطبيق طريقة الشراء في محاسبة الاندماج**

خطوات تطبيق طريقة الشراء:

1) تحديد الشركة المشترية.
2) قياس تكلفة الاندماج.
3) توزيع تكلفة الاندماج على الأصول المشتراة والالتزامات.

- **تعريف المنشأة المشترية**

هي المنشأة موضوع الاندماج التي تحصل على السيطرة على المنشآت أو مؤسسات الأعمال الأخرى موضوع الاندماج .

السيطرة : سلطة إدارة السياسات المالية والتشغيلية للمنشأة من أجل الحصول على مزايا من أنشطتها . ومن المفترض حصول السيطرة عند شراء أكثر من نصف حقوق التصويت.

- **قياس تكلفة الاندماج**

1. القيمة العادلة للأصول الممنوحة والالتزامات وأدوات حقوق الملكية التي تصدرها الشركة المشترية ، مقابل السيطرة على المنشأة المشتراة.
2. التكاليف المباشرة لعملية الاندماج .(رسوم مهنية للمحاسبين والمستشارين القانونيين والمستشارين الآخرين لتنفيذ الاندماج).

- **شروط الاعتراف بالأصول والالتزامات من عملية الاندماج:**

1. وجود منفعة اقتصادية مستقبلية من الأصل.
2. تقاس الأصول بقيمتها العادلة.
3. إمكانية قياس قيمة الأصول بموثوقية.

4. قياس الأصل غير الملموس بالقيمة العادلة .(وفق تعريف المعيار 38)
5. يتم بيان حقوق الأقلية في المنشأة المشتراة من صافي القيمة العادلة للأصول والالتزامات.

- **الاعتراف بشهرة المحل وقياسها**

1. يتم الاعتراف بالشهرة المشتراة في عملية الاندماج كأصل غير ملموس.
2. تقاس الشهرة بسعر تكلفتها ، وهي زيادة تكلفة الاندماج عن الحصة المشتراة في صافي القيمة العادلة للأصول القابلة للتحديد والالتزامات.

- **التقييم اللاحق شهرة المحل**

- بعد إثبات الشهرة ، يجب على المنشأة المشترية قياس الشهرة الناجمة عن الاندماج بسعر التكلفة ، مطروحاً منها أية خسائر انخفاض قيمة متراكمة. **(معيار 36)**
- في حال زيادة حصة الشركة المشترية في صافي القيمة العادلة للأصول القابلة للتحديد والالتزامات عن تكلفة اندماج الأعمال ، يجب على الشركة المشترية القيام بما يلي :
  - إعادة تقييم تحديد وقياس الأصول القابلة للتحديد والالتزامات العائدة للمنشأة المشتراة مع احتساب تكلفة الاندماج
  - الاعتراف فوراً في الربح أو الخسارة بأية زيادة متبقية بعد إعادة التقييم.

- **ملخص طريقة الشراء**

1. تحديد تكلفة الاندماج.
2. تحديد القيمة العادلة للأصول المقتناة.
3. تحديد القيمة العادلة للالتزامات والالتزامات المحتملة.
4. القيمة العادلة لصافي أصول الشركة المشتراة تعادل الفرق بين القيمة العادلة لأصول الشركة المشتراة وبين التزاماتها.

5. شهرة المحل الناشئة عن الشراء هي الفرق بين سعر الشراء وبين القيمة العادلة السوقية لصافي الأصول والالتزامات المحتملة ، المقتناة.
6. يتم جمع القيمة الدفترية لأصول الشركة المشترية والتزاماتها مع القيمة العادلة لأصول والتزامات الشركة المشتراة.
7. يتم الاعتراف بأية شهرة كأصل في ميزانية الشركة المشترية.

تمرين (1)

في 31 مارس(اذار) 2019، اشترت شركة (بابل) جميع الأسهم العادية العائدة لشركة ستارك بمبلغ 8200000 دولار نقدا ، عندما أظهرت ميزانية ستارك صافي أصولها بقيمة 6،400،000 دولار، فقد يتم تجاهل التكاليف النثرية لدمج الأعمال. وكان لصافي موجودات شركة ستارك القابلة للتحديد قيم عادلة حالية مختلفة عن القيم الدفترية كما يلي:

القيمة العادلة الجارية	القيمة الدفترية	
$11,500,000	$10,000,000	صافي موجودات الشركة
700,000	1,000,000	الموجودات الأخرى
5,600,000	6,000,000	القروض طويلة الأجل

المطلوب :إعداد ورقة عمل لاحتساب مبلغ الشهرة التي سيتم عرضها في الميزانية العمومية في شركة بابل والشركة التابعة لها بتاريخ 31 مارس(اذار) 2019.

الحل

حساب مبلغ الشهرة في 31 مارس 2019(اذار)، الميزانية العمومية الموحدة لشركة بابل وشركتها التابعة:

- تكلفة استثمار شركة بابل في أسهم شركة ستارك المشتركة = 8200000 دولار امريكي.

- ناقصا: القيمة العادلة الجارية لصافي موجودات شركة ستارك:

(6 400 000 دولار + 1 500 000 دولار − 300 000 دولار + 400 000 دولار) = 8000000 دولار.

- مبلغ الشهرة = 8200000 − 8000000 = 200000 دولار

تمرين (2) : طريقة الشراء

اشترت شركة (الربيع) اجمالي صافي أصول شركة (البدر) في 2019/1/2 بمبلغ 90000 وحدة نقدية نقدا، وفيما يلي ميزانيتي الشركتين عند الشراء :

البيان	شركة الربيع(القابضة)	شركة البدر(التابعة)
نقدية	110000	20000
مدينون	120000	30000
مخزون	80000	32000
اراضي	80000	30000
ابنية	400000	100000
الاندثار المتراكم / الأبنية	(250000)	(18000)
الات	300000	90000
الاندثار المتراكم / الآلات	(140000)	(34000)
دائنون	300000	190000
اسهم راس المال	300000	40000
أرباح محتجزة	100000	20000

وقد تم تقييم أصول شركة (البدر) وخصومها بما يعادل قيمتها الدفترية عدا الأصول الاتية:

المخزون 36000

أراضي 40000

مباني 88000

المطلوب:

إعداد ورقة عمل قائمة المركز المالي الموحدة.

الحل: وفقا لطريقة الشراء:

البيان	القابضة(الربيع)	التابعة(البدر)	الاستبعادات		القائمة الموحدة
			مدين	دائن	
نقدية	20000	20000			40000
مدينون	120000	30000			150000
مخزون	80000	36000			116000
استثمارات في الشركة البدر التابعة	90000	–		90000	–
اراضي	80000	40000			120000
ابنية	400000	88000			488000
(اندثار متراكم / الابنية)	(250000)	–			(250000)
الات	300000	56000			3560000
(اندثار متراكم / الآلات)	140000	–			(140000)
شهرة المحل	–	10000			10000
	700000	280000			890000
دائنون	300000	190000			490000
راس المال: القابضة	300000	–			300000
التابعة	–	90000	90000		–
أرباح محتجزة	100000	–			100000
	700000	280000			890000

الملاحظات :

1- تم تسجيل الأصول والخصوم للشركة التابعة (البدر) بقيمتها الجارية، أما أصول الشركة القابضة (الربيع) فظهرت بتكلفتها التاريخية.

2- ظهرت أصول القابضة (الربيع) بالتكلفة ناقصة الاندثار المتراكم، أما أصول التابعة (البدر) فظهرت بقيمتها الجارية المتفق عليها.

3- ظهر بند شهرة المحل في الميزانية العمومية الموحدة.

❖ **المعيار الدولي رقم 4 لإعداد القوائم المالية "عقود التأمين"**

- **تعريف عقد التأمين**

عقد التامين هو العقد الذي يقبل بموجبه أحد الأطراف(شركة التأمين) تحمل خطر تأميني هام من طرف آخر(حامل الوثيقة) بالاتفاق على تعويض حامل الوثيقة عن حدث مستقبلي محدد غير مؤكد الوقوع(الحدث المؤمن منه) يؤثر بشكل سلبي على حامل الوثيقة.

يسعى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 4 إلى إضفاء تحسينات محدودة على السياسات المحاسبية لعقود التأمين و ذلك حتى تكون أكثر انسجاما مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. إلا أن هذا المعيار :

أ. يحظر إنشاء مخصصات للمطالبات المحتملة بموجب عقود لا تكون قائمة في تاريخ الميزانية العمومية. ويشمل هذا مخصصات الكوارث والتعويض الموازي المحظورة فعليا في الوقت الحالي.

ب. يوضح اختبار كفاية الحد الأدنى من الالتزام الذي يطلب من شركات التأمين مقارنة التزاماتها التأمينية المعترف بها مع تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية إضافة لذلك يجب القيام باختبار انخفاض القيمة للأصول التأمينية المتمثلة في عقود إعادة التأمين.

ت. يتطلب هذا المعيار من شركة التأمين أن تحتفظ بالتزامات التأمين في الميزانية العامة إلى أن يتم الوفاء بها ويحظر هذا المعيار المقاصة بين التزامات التأمين وأصول إعادة التأمين ذات العلاقة.

- **التغييرات في السياسات المحاسبية**

تسطيع شركات التأمين أن تعدل سياساتها المحاسبية الحالية لعقود التأمين طالما أن هذه التعديلات تلبي متطلبات معايير مجلس معايير المحاسبة الدولية لتحسين موثوقية البيانات المالية، ولا تستطيع شركات التأمين القيام بأي من هذه الممارسات بالرغم من أنها تستطيع مواصلة استخدام السياسات المحاسبية التي تتضمن أياً منها:

- قياس التزامات التأمين على أسس غير مخصومة.
- قياس الحقوق التعاقدية لأتعاب إدارة الاستثمارات المستقبلية بمبلغ يتجاوز قيمتها العادلة استخدام سياسات محاسبية غير موحدة لالتزامات التأمين الخاصة بالشركات التابعة.
- تستطيع شركات التأمين استخدام أسعار الفائدة الحالية في السوق لتقويم الالتزامات وبالتالي جعلها أكثر انسجاماً مع الحركات في الأصول ذات العلاقة التي تتأثر الفائدة. ولكن المعيار لا يلزم شركات التأمين بتطبيق هذا المعيار على كافة التزامات التأمين بشكل متسق ولكن على شركة التأمين أن تحدد الالتزامات التي سوف يتم قياسها باستخدام أسعار السوق.
- لا تحتاج شركة التأمين إلى أن تغير سياستها المحاسبية المتعلقة بعقود التأمين لاستبعاد الحيطة الشديدة، إلا أنها إذا قامت بقياس عقود التأمين الخاصة بها بما يكفي من الحيطة فليس عليها أن تقوم باتخاذ المزيد من تدابير الحيطة .
- لا تحتاج شركة التأمين إلى تغير سياستها المحاسبية المتعلقة بعقود التأمين لاستبعاد هوامش الاستثمار المستقبلية ، لكن تستطيع المنشآت أن تعدل التزامها لتعكس هوامش الاستثمار

المستقبلية إذا ، وفقط إذا، كان ذلك جزءا من تحول أكبر إلى نظام محاسبي شامل قائم على أساس المستثمر.

- يطلب مجلس معايير المحاسبة الدولية دليلا على أن هذا التحول يحسن من ملائمة أو موثوقية البيانات المالية إلى الحد الذي يفوق الخسارة التي يسببها وجود هوامش الاستثمارات المستقبلية.
- يتعين على المنشآت أن تحدد ما إذا كان هناك إيجابيات من تغيير الأساس المحاسبي مقارنة مع تكلفة المراجعة الشاملة والواسعة للنظام المحاسبي. فإذا غيرت شركة تأمين سياستها المحاسبية فيما يخص التزامات التأمين، يسمح لها بإعادة تصنيف بعض أو جميع أصولها المالية " بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة" .

- **المزايا في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 4**

1. هناك امتيازات لشركات التأمين فيما يخص المحاسبة في اندماج الأعمال، حيث يمكن لشركات التأمين أن تعترف بالأصل غير الملموس وهو الفرق بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية لالتزامات الأمين المأخوذة بشكل عام.
2. تستطيع المنشآت الاستمرار في تقويم عقود التأمين والاستثمار ذات ميزة المشاركة الاختيارية في مزايا الربح من خلال استخدام سياساتها المحاسبية الحالية، حيث يجب أي مبلغ ثابت مضمون على أنه التزام إضافي أو تضمينه ضمن حقوق الملكية أو تجزئته بين حقوق الملكية والالتزامات وإذا لم يتم تجزئة العقد بهذه الطريقة ينبغي على الجهة المصدرة للعقد تصنيف مجمل العقد على أنه التزام، وتنطبق هذه المتطلبات على أدوات مالية تشتمل على ميزة المشاركة الاختيارية.

- **المحاسبة بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 4**

- قد يلزم فصل بعض مزايا المشتقات في عقد ما كخيار مرتبط بمؤشر معين بالقيمة العادلة وينطبق معيار المحاسبة الدولي رقم 39 على المشتقات التي تكون مدمجة في عقد التأمين مالم تكن المشتقة الضمنية هي عقد تأمين بحد ذاتها ولا تحتاج شركة التأمين إلى إثبات المشتقة الضمنية بالقيمة العادلة إذا استوفت المشتقة الضمنية تعريف عقد التأمين.
- يقتضي المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 4 من شركة التأمين أن تقوم بمحاسبة المكونات الإيداعية لبعض عقود التأمين بشكل منفصل لتجنب حذف الأصول والالتزامات من الميزانية العامة، حيث يوجد في العقد مكون تأميني ومكون إيداعي.
- قد يكون أحد الأمثلة على ذلك هو عقد تأمين ذو بنود مشاركة في الأرباح حيث تمنح شركة التأمين ضمانة تتعلق بالحد الأدنى لتسديد قسط التأمين. وكما هو الحال مع المشتقات الضمنية، على شركات التأمين أن تحدد أي سياسات قد تقتضي التجزئة. بشكل عام سيغطي معيار المحاسبة الدولي 39 أي مكون إيداعي وستغطي السياسات المحاسبية الحالية أي ميزة تأمين.
- يوضح المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 4 كذلك قابلية تطبيق ممارسة معينة غالبا ما تسمى بمحاسبة الظل. وتسمح هذه الممارسة لشركات التأمين بتعديل التزاماتها فيما يخص أي تغيرات تطرأ إذا تم تحقيق أية أرباح وخسائر غير محققة من الأوراق المالية . ويمكن الاعتراف بأي حركات في الالتزام ويمكن الاعتراف بأي حركات في الالتزام ضمن حقوق الملكية بالانسجام مع الاعتراف بأرباح أو خسائر الاستثمار غير المحققة.

- **الإفصاحات**

يتبنى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 4 ما يسمى بالمنهج المبني على المبادئ في الإفصاح.

1. ينبغي الإفصاح عن المعلومات التي تساعد المستخدم على فهم المبالغ في البيانات المالية لشركة التأمين التي تنشأ عن عقود التأمين.
2. يجب أن تقدم شركات التأمين كذلك المزيد من التفاصيل حول المخاطر التي تتكبدها ، بما في ذلك أي تركيز للمخاطرة وأثر متغيرات السوق على الإفتراضات الرئيسية المستخدمة.

3. تطلب كذلك المعلومات التي تساعد المستخدمين على فهم مبلغ و توقيت و شكوك التدفقات النقدية المستقبلية .
4. يجب كذلك الإفصاح عن بنود وشروط عقود التأمين التي لها أثر مادي على مبلغ وتوقيت شكوك التدفقات المادية النقدية المستقبلية لشركة التأمين
5. يلزم الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالمطالبات الفعلية مقارنة مع التقديرات السابقة و يجب الكشف عن المعلومات المتعلقة بمخاطر معدل التأمين ومخاطر معدل الائتمان التي يتطلبها معيار المحاسبة الدولي 32.
6. يجب إظهار المعلومات حول التعرض لمخاطرة سعر الفائدة أو مخاطرة سعر السوق بموجب المشتقات الضمنية المشمولة في عقد تأمين أساسي إذا لم تظهر شركة التأمين المشتقات الضمنية بالقيمة العادلة. لكن لا تحتاج شركات التأمين إلى أن تفصح عن القيمة العادلة لعقود التأمين الخاصة بها في الوقت الحالي بل يجب عليها أن تفصح عن الأرباح والخسائر من عقود إعادة التأمين المشتراة.

- **معالجة عقود التأمين حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 4**

يهدف المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (رقم 4) إلى تحديد إعداد التقارير المالية لعقود التأمين من قبل أية منشأة تصدر هذه العقود (الموصوفة في هذا المعيار على أنها شركة تأمين) إلى أن يكمل المجلس المرحلة الثانية من مشروعه فيما يتعلق بعقود التأمين.

ويتطلب هذا المعيار والذي ينشر تفاصيله المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عددا من المحددات أبرزها:

(أ) تحسينات محدودة على محاسبة عقود التأمين من قبل شركات التأمين.

(ب) إفصاح يحدد ويوضح المبالغ في البيانات المالية لشركة التأمين الناجمة عن عقود التأمين ويساعد مستخدمي البيانات المالية على فهم مبلغ وتوقيت وشكوك التدفقات النقدية المستقبلية من عقود التأمين.

عقد التأمين هو عقد يقبل بموجبه أحد الطرفين (شركة تأمين) مخاطر تأمين مهمة من الطرف الآخر (حامل بوليصة التأمين) من خلال الاتفاق على تعويض حامل بوليصة التأمين اذا أثّر حدث مستقبلي غير مؤكد (الحدث المؤمن منه) بشكل سلبي على حامل بوليصة التأمين.

يُطبق هذا المعيار على جميع عقود التأمين (بما في ذلك عقود إعادة التأمين) التي تصدرها المنشأة وعلى عقود إعادة التأمين التي تملكها، باستثناء العقود المحددة التي تشملها المعايير الدولية لإعداد

التقارير المالية الأخرى. ولا يُطبق هذا المعيار على الأصول والالتزامات الأخرى لشركة التأمين، مثل الأصول المالية والالتزامات المالية ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي 39 "الأدوات المالية: الاعتراف والقياس". وعلاوة على ذلك، لا يتطرق هذا المعيار إلى المحاسبة من قبل حاملي بوليصة التأمين.

يعفي هذا المعيار شركة التأمين مؤقتا (أي خلال المرحلة الأولى من هذا المشروع) من بعض متطلبات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى، بما في ذلك متطلب الأخذ بعين الاعتبار إطار العمل في اختيار السياسات المحاسبية لعقود التأمين. ومع ذلك، فإن هذا المعيار:

(أ) يمنع إيجاد مخصصات للمطالبات المحتملة بموجب العقود غير الموجودة في نهاية فترة إعداد التقارير (مثل مخصصات التعويض الموازي ومخصصات الكوارث).

(ب) يتطلب اختبارا لكفاية التزامات التأمين المعترف بها واختبار انخفاض القيمة لأصول إعادة التأمين.

(ج) يقتضي من شركة التأمين أن تحتفظ بالتزامات التأمين في بيانات مركزها المالي إلى أن يتم تسويتها أو إلغائها أو انتهاء صلاحيتها، وأن تعرض التزامات التأمين دون معادلتها مقابل أصول إعادة التأمين ذات العلاقة.

يسمح هذا المعيار لشركة التأمين بأن تغير سياساتها المحاسبية فيما يخص عقود التأمين فقط في حال عرضت بياناتها المالية نتيجة لذلك معلومات أكثر ملائمة وليست أقل موثوقية أو أكثر موثوقية وليست أقل ملائمة. وتحديدا، لا يمكن أن تقدم شركة التأمين أي من الممارسات الاتية، رغم أنها قد تستمر في استخدام السياسات المحاسبية التي تنطوي عليها:

(أ) قياس التزامات التأمين على أساس غير مخصوم.

(ب) قياس الحقوق التعاقدية في رسوم إدارة الاستثمار المستقبلي بمبلغ يتجاوز قيمتها العادلة كما هو مشار إليه ضمنيا من خلال مقارنة مع الرسوم الحالية التي يحمّلها مشاركون آخرون في السوق مقابل خدمات مشابهة.

(ج) استخدام سياسات محاسبية غير موحدة فيما يخص التزامات التأمين للشركات التابعة.

كما يسمح هذا المعيار باستحداث سياسة محاسبية تتضمن إعادة قياس التزامات التأمين المحددة بشكل ثابت في كل مرحلة لتعكس أسعار الفائدة الحالية في السوق (وإذا اختارت شركة التأمين ذلك، فإنها قد تتضمن تقديرات وافتراضات حالية أخرى). ولو لم يسمح هذا المعيار بذلك،

لكان لزاما على شركة التأمين أن تطبق التغير في السياسات المحاسبية بشكل ثابت على كافة الالتزامات المشابهة.

ويقتضي هذا المعيار الإفصاح لمساعدة المستخدمين على فهم:

(أ) المبالغ الواردة في البيانات المالية لشركة التأمين والتي تنشأ عن عقود التأمين.

(ب) مبلغ وتوقيت وشكوك التدفقات النقدية المستقبلية من عقود التأمين.

❖ معيار الدولي رقم (5): الأصول غير المتداولة و المحتفظ بها للبيع

صدر هذا المعيار في آذار 2004 وأصبح ساري المفعول من 2005/1/1، ويعتبر هذا المعيار بديلاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم (35) الذي تم إلغاءه عند صدور هذا المعيار والذي يحمل عنوان (العمليات غير المستمرة). ويبين المعيار كيفية الاعتراف وقياس الأصول غير المتداولة المعدة للبيع والعمليات غير المستمرة وكيفية التقرير عنها في القوائم المالية.

- نطاق تطبيق المعيار

إن المعيار لا ينطبق عما يلي :

- الأصول الضريبية المؤجلة IAS 12
- الأصول الناجمة عن منافع الموظفين IAS 19
- الأصول المالية التي تدخل ضمن IAS 39
- الأصول الأستثمارية التي تدخل ضمن IAS 40
- الأصول الزراعية و البيولوجية التي تقاس بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف المقدرة عند البيع IAS

- **تصنيف الأصول غير المتداولة (أو مجموعات الأصول التي سوف يتم التخلص منها) كأصول محتفظ بها لغرض البيع:**

تصنف الأصول غير المتداولة (او مجموعات الأصول التي سوف يتم التخلص منها) كأصول محتفظ بها لغرض البيع إذا كانت القيمة المرحلة (الدفترية) سوف يتم تغطيتها بشكل رئيسي من خلال عملية بيع، وليس من خلال الاستخدام المستمر للأصل.

1. أن تكون الأصول جاهزة للبيع الفوري .

2. أن تكون هناك خطة معدة من قبل الشركة ومن مستوى إداري مناسب لبيع الأصل وانه من غير المحتمل أن تحدث تغييرات جوهرية إو إلغائها .
3. من المحتمل بيع الأصول المحتفظ بها للبيع خلال فترة (12) شهراً من تاريخ التصنيف. (وإذا حدثت أحداث وملابسات خارجة عن سيطرة المنشأة أدت إلى امتداد الفترة اللازمة لإتمام البيع إلى أكثر من سنة فإنه لا يوجد ما يعوق تصنيف الأصل أو مجموعة الأصول المراد التخلص منها على أنها محتفظ بها للبيع شريطة وجود دلائل كافية بأن المنِشأة ملتزمة بخطتها لبيع تلك الأصول

- **الأصول غير المتداولة المستغنى عنها:**

1. في حال قررت المنشأة ترك الأصل، فلا يتم تصنيف هذا الأصل كأصل محتفظ به للبيع .
2. لا تعامل المنشأة الأصل غير متداول الذي تم إيقاف استخدامه مؤقتاً مثلما لو كانت قد تركته.

- **الاعتراف والقياس للأصول غير المتداولة أو مجموعات التصرف المصنفة كمحتفظ بها للبيع:**

1. يتم قياسها بالقيمة الدفترية(المرحلة) أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل.
2. عندما يتم الحصول على أصول وفقاً لمعايير التصنيف كمحتفظ به للبيع كجزء من اندماج أعمال، يتم قياسها بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع .

- **الاعتراف والقياس للأصول غير المتداولة (أو مجموعات التصرف) المصنفة كمحتفظ بها لغرض البيع:**

1. اعتبار أي زيادة لاحقة في القيمة العادلة الصافية (القيمة العادلة– تكاليف البيع) للأصل الذي سبق أن اعترف بتدنيه كمكاسب (أرباح استعادة التدني) في قائمة الدخل، شريطة ألا تزيد هذه المكاسب عن خسارة انخفاض القيمة المتراكمة (متراكم تدني الاصول أو مجموعة التصرف المعدة للبيع) والتي تم الاعتراف بها وفقاً لهذا المعيار أو كما سبق للتصنيف طبقاً لمعيار المحاسبي الدولي المتعلق بتدني الأصول رقم (36) .
2. لا تخضع الأصول غير المتداولة (الثابتة) المحتفظ بها للبيع أو الأصول التي تمثل جزء من "مجموعة تصرف" للاندثار. أما الفائدة والمصروفات الأخرى المرتبطة بالتزامات مجموعة التصرف والمصنفة على أنها "محتفظ بها لغرض البيع " فيستمر الاعتراف بها كما هو.

- **التوقف عن تصنيف الأصول غير المتداولة على أنها محتفظ بها للبيع**

في حالة التوقف عن تصنيف الأصول غير متداولة على انها محتفظ بها للبيع يتم قياسها بالقيمة الأقل من القيمتين التاليتين :

1. القيمة الدفترية (المرحلة) للأصل او مجموعة التصنيف قبل تصنيفه على أنه محتفظ بها للبيع، و على ان يتم تعديله بأي اهتلاك أو اعادة تقييم كان سوف يعترف بها لو لم يتم تصنيفه على انه محتفظ به للبيع.
2. المبلغ القابل للاسترداد في تاريخ اتخاذ قرار عدم البيع .

❖ **معيار** الإبلاغ **المالي الدولي رقم (6): الكشف عن المصادر المعدنية (الطبيعية) وتقييمها**

تمثل المصادر الطبيعية: حقول النفط والغاز الطبيعي ومناجم الفوسفات والذهب والفحم والغابات وغيرها. واهم ما تمتاز به هو حاجتها إلى استثمارات مالية ضخمة، كما تحتاج إلى فترة زمنية طويلة نسبياً من بداية العمل ولغاية البدء باستخراج المصادر ، كما ان هناك حالات عديدة يكون فيها المصدر الطبيعي غير مجدي استغلاله اقتصاديا ولا يتم اكتشاف ذلك الا بعد مرور فترة زمنية طويلة على بدء العمل ودفع مبالغ عالية نسبيا . من هنا فان اهم المشاكل المحاسبية الخاصة بها ، و من ثم كيفية توزيع التكلفة خلال الفترات الآتية للتملك و اكتشاف المصادر .

صدر معيار الإبلاغ المالي رقم 6 : " الكشف عن المصادر المعدنية (الطبيعية) و تقييمها " بصورته النهائية في حزيران 2005 واصبح ساري المفعول في 2006/1/1 ، و قد جاء المعيار لوضع بعض الإرشادات المحدودة لعملية المحاسبة عن المصادر الطبيعية وعلى ان يقوم مجلس معايير المحاسبة الدولي لاحقا بإصدار معيار اكثر تفصيلا وتحديدا و ليتم تغطية الموضوع بشكل وافي .

- **هدف المعيار : Objective**

يهدف هذا المعيار الى وصف كيفية التقرير المالي عن الكشف عن المصادر الطبيعية وبشكل اكثر تحديدا ، يهدف المعيار الى :

أ – ادخال تحسينات محدودة للممارسات المحاسبية الحالية لنفقات الاستكشاف والتقييم.

ب – تحديد أي من نفقات الاستكشاف والتقييم يجب رسملتها كأصل ، واي منها يجب الاعتراف بها كمصروف.

ج – إخضاع نفقات الاستكشاف لتقييم المرسملة (المصنفة كأصول)لتقييم التدني طبقا للمعيار رقم (6) ،في حين قياس اي تدني وفق معيار محاسبي دولي رقم 36 .

د – بيان الافصاحات التي تحدد و توضح المبالغ الواردة في قوائم المالية عن الكشف عن و تقييم المصادر الطبيعية ، و مساعدة مستخدمي القوائم المالي في فهم مبلغ و توقيت و عدم التأكد للتدفقات النقدية الناشئة من أي أصول معترف بها تتعلق بتكاليف الاستكشاف و التقييم .

- **نطاق تطبيق المعيار :Scope**

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

1- التي تدفع قبل حصول المنشأة على حق قانوني باستغلال منطقة معينة ، أو منجم أو ما شابه.

2- التي تدفع بعد ثبوت الجدوى الفنية و التجارية و استخراج الموارد الطبيعية .

- **التعريفات و المصطلحات الواردة في المعيار:**
- **بنود الاستكشاف والتقييم المنصفة كأصول**

Exploration and Evaluation Assets

هي تكاليف الاستكشاف و التنقيب و تقييم المصادر الطبيعية و التي يتم تنصيفها كأصول وفقا للسياسة المحاسبية المتبعة لدى المنشآت.

- **نفقات الاستكشاف والتقييم**

Expenditures Exploration and Evaluation

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

- **الاستكشاف والتنقيب عن الموارد الطبيعية**

Of Mineral resources Exploration For and Evaluation

هي عبارة عن عملية البحث عن المصادر الطبيعية بعد حصول المنشاة على الحق القانوني والقيم بعملية البحث عن ذلك في منطقة محددة، وتتضمن العملية تحديد الجدوى الفنية والاقتصادية لاستخراج الموارد الطبيعية. وتشمل الموارد الطبيعية المعادن والنفط والغاز والموارد غير المتجددة .

- **القياس الأولي**
- **يتم قياس تكاليف الاستكشاف والتقييم المرسملة كأصل بالتكلفة**

تقوم المنشأة بتطوير سياسة معينة لرسملة بنود تكاليف الاستكشاف و التقييم مع تطبيق هذه السياسة بإتساق من فترة لأخرى، وعلى المنشأة عند قيامها بتحديد بنود التكاليف التي ترسمل أن تأخذ بعين الاعتبار وجود علاقة بين بنود التكاليف و استخراج المصادر الطبيعية (نفط أو غاز). و فيما يلي أمثلة على بنود النكاليف التي تدخل في التكلفة الأولية لتكاليف التقييم والإستكشاف التي يتم رسملتها (أصل):

- تكاليف الحصول على حق التنقيب Acquisition of right to explore
- تكاليف الدراسات الجغرافية والطبوغرافية والجيوفيزيائية والجيوكيكاوية , Topographical geological , geochemical , and geophysical studies
- تكاليف الاستكشاف Exploratory drilling
- تكاليف الحفر Trenching
- تكاليف العينات Sampling
- تكاليف دراسة الجدوى الفنية و التجارية لاستخراج الموارد الطبيعية.
- لا يتم رسملة تكاليف تطوير المصادر الطبيعية (لا تعتبر ضمن أصل تكاليف التقييم والاستكشاف)، ويتم اعتبارها مصاريف تطوير وتعالج حسب معيار رقم (38)
- في حالة التزام المنشأة بترميم او ازالة مخلفات عملية التنقيب والاستكشاف يتم الاعتراف بذلك كمطلوبات من خلال اقتطاع مخصصات بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (37).

- **القياس اللاحق بعد الاعتراف :**

بعد الاعتراف المبدئي تقوم المنشأة بالإختيار بين نموذج التكلفوي أو نموذج إعادة التقييم للمحاسبة عن تكاليف الاستكشاف والتقييم المعترف بها كأصل ، وإذا استخدم نموذج إعادة التقييم سواء بموجب معيار (16) المصانع والممتلكات والمعدات أو بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (38) ، فيجب أن يكون التطبيق منسجم مع الأصل كونه مصنف كأصل ملموس أو غير ملموس.

يمكن للمنشأة التحول من سياسة محاسبية إلى أخرى للمحاسبة عن تكاليف الاستكشاف والتقييم التنقيب إذا كان التحول سيؤدي قوائم مالية أكثر ملائمة ودون التأثير على الموثوقية، أو ستؤدي إلى معلومات أكثر موثوقية ولكن ليس أقل ملاءمةً .

- **الإفصاح**

يجب على المنشأة الإفصاح عن معلومات تحدد وتوضح المبالغ المعترف بها في القوائم المالية والناشئة عن تكاليف التنقيب والتقييم والاكتشاف عن المصادر الطبيعية . وهذا يتطلب ما يلي:

1. الإفصاح عن السياسة المحاسبية المتبعة للمحاسبة عن تكاليف الاستكشاف والتقييم والتنقيب، وكيفية الاعتراف بهذه التكاليف كأصل .
2. مبالغ الأصل والالتزامات والدخل والمصروف والتدفقات النقدية التشغيلية والاستثمارية الناجمة عن الاستكشاف والتنقيب والتقييم عن المصادر الطبيعية .

- **المعالجة المحاسبية للنفط والغاز**

يوجد طريقتان مقبولتان قبولاً عاماً في شركات التنقيب عن النفط والغاز تستخدمان في المعالجة المحاسبية لتكاليف البحث وهي:

1- طريقة الجهود الناجحة Successful Effort Method

2- طريقة التكلفة الكلية Full Cost Method

- **طريقة الجهود الناجحة:**

يتم بموجب طريقة الجهود الناجحة الواردة ضمن المعيار المحاسبي الأمريكي رقم (19) فأنه يتم رسملة جميع تكاليف التنقيب والاستكشاف للآبار والمناجم الناجحة فقط . أما الآبار والمناجم غير الناجحة سواء في المجدية إقتصاديا أوالفارغة (dry holes) فتعتبر مصاريف إيرادية، وتعتبر هذه الطريقة اكثر تحفظاً.

أما طريقة التكلفة الكلية فإنها ترسمل تكاليف التنقيب للآبار أو المناجم الناجحة وغير الناجحة، وذلك ضمن لكل مركز تكلفة، مع العلم ان مركز التكلفة قد يكون دولة معينة أو مجموعة دول .

مثال (1)

بلغت تكاليف التنقيب لدى الشركة (س) وهي احدى شركات النفط كما يلي :

رقم البئر	الحالة	التكاليف
1	منتج	1 مليون
2	منتج	2 مليون
3	فارغ	1.5مليون
4	فارغ	1 مليون
5	فارغ	2 مليون
6	منتج	2.5مليون
المجموع		10 مليون

المطلوب : بيان المعالجة المحاسبية لما سبق حسب كلاً من طريقة الجهود الناجحة وطريقة التكاليف الكلية.

<u>حل مثال (1)</u>

- **طريقة الجهود الناجحة :**

وفقا لطريقة الجهود الناجحة فان مخزون النفط سيظهر بتكلفة الآبار الناجحة فقط، أما غير الناجحة فتعتبر مصاريف فترة تحمل لبيان الدخل. وعليه يتم إثبات القيد التالي:

مدين	دائن	البيان	
		من مذكورين	
5500000		حـ/ مخزون النفط	
4500000		حـ/ مصروف التنقيب و الاستكشاف	
	10000000	الى حـ/ البنك	

- **طريقة التكلفة الكلية:**

بموجب طريقة التكلفة الكلية سيظهر مخزون النفط بأجمالي التكاليف حيث تحمل الآبار الفارغة على الآبار الناجحة وعليه يتم إثبات القيد التالي :

مدين	دائن	البيان	
10000000		من حـ/ مخزون النفط	
	10000000	الى حـ/ البنك	

❖ **معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (7): "الأدوات المالية" – الإفصاح**

Financial Instruments: Presentation

أدت التطورات المتلاحقة في أسواق المال الدولية إلى انتشار استخدام العديد من الأدوات المالية سواء في صورتها التقليدية الأساسية كالسندات أو في صورة مشتقاتها مثل مقايضات أو مبادلات معدلات الفائدة. ويهدف هذا المعيار إلى تدعيم فهم مستخدمي البيانات المالية فيما يتعلق بأهمية الأدوات المالية سواء كانت ظاهرة بالبيانات المالية أو خارجها بالنسبة للوضع المالي للمنشأة وأدائها وكذلك تدفقاتها النقدية.

يقدم المعيار توصيفا للمتطلبات المتعلقة بعرض الأدوات المالية الظاهرة بالميزانية، كما يحدد المعيار المعلومات التي يجب الإفصاح عنها فيما يتعلق بالأدوات المالية سواء كانت ظاهرة بالميزانية أو خارجها.

وفيما يتعلق بعرض الأدوات المالية الظاهرة بالميزانية يعالج المعيار كيفية تبويب الأدوات المالية إلى مطلوبات وحقوق ملكية وكذلك تبويب ما يتعلق بها من فوائد، ارباح الاسهم، خسائر ومكاسب وكذلك توضيح الأحوال التي يجب فيها عمل مقاصة بين الموجودات المالية والمطلوبات المالية. ويتعرض الجزء الخاص بالإفصاح للمعلومات الخاصة بالعوامل التي تؤثر في مقدار وتوقيت ومخاطر التدفقات النقدية المستقبلية الخاصة بالمنشأة والناتجة عن الأدوات المالية وكذلك السياسات المحاسبية المطبقة في معالجة الأدوات المالية. وبالإضافة إلى ذلك فإن المعيار يحبذ الافصاح عن المعلومات الخاصة بطبيعة ومدى استخدام المنشأة للأدوات المالية، وأغراض استخدامها والمخاطر المرتبطة بها وسياسات الإدارة في التحكم في تلك المخاطر.

يشمل نطاق تطبيق هذا المعيار الفقرات الاتية:-

5. يجب تطبيق هذا المعيارعند العرض والإفصاح عن المعلومات المتعلقة بكافة الأدوات المالية سواء كانت مثبتة أم غير مثبتة بالدفاتر وذلك فيما عدا:

(7) الحصص في الشركات التابعة.

(8) الحصص في الشركات الزميلة.

(9) الحصص في المشروعات المشتركة.

(10) المطلوبات الناتجة عن المزايا المتعلقة بكافة خطط تقاعد العاملين، ويتضمن ذلك منافع التقاعد.

(11) التزامات صاحب العمل الناتجة عن خيارات وخطط شراء الأسهم الممنوحة للعاملين .

(12) الالتزامات الناتجة عن العقود التأمينية .

6. على الرغم من عدم انطباق هذا المعيار على الحصص في الشركات التابعة إلا أنه ينطبق على كافة الأدوات المالية المتضمنة بالبيانات المالية الموحدة للشركة القابضة سواء كانت تلك الأدوات مملوكة أو مصدرة بمعرفة الشركة القابضة أو الشركة التابعة. وبالمثل فإن هذا المعيار ينطبق على الأدوات المالية المملوكة أو المصدرة بمعرفة أي مشروع مشترك والمتضمنة بالبيانات المالية للمنشأة المشاركة في المشروع سواء كان ذلك مباشرة أو باستخدام طريقة التوحيد النسبي.
7. لأغراض هذا المعيار يعرف عقد التأمين بأنه عقد يعرض المؤمن لمخاطر محددة من الخسائر التي تنتج من أحداث أو أحوال تحدث أو يتم اكتشافها خلال فترة محددة ويتضمن ذلك الوفاة (الالتزام بدفع دفعات سنوية، الدفعات التي تمنح لمن على قيد الحياة)، المرض، العجز، خسائر الممتلكات،إلحاق الضرر بالغير وتوقف النشاط.
8. هناك معايير محاسبية دولية أخرى خاصة بأنواع محددة من الأدوات المالية تتضمن متطلبات إضافية للعرض والإفصاح، ومثال ذلك فإن المعيار المحاسبي الدولي السابع عشر "المحاسبة عن العقود الايجارية" والمعيار المحاسبي الدولي السادس والعشرون "المحاسبة والتقرير عن خطط منافع تقاعد الموظفين" تتضمن متطلبات خاصة بالإفصاح عن عقود الإيجار التمويلية والاستثمارات المتعلقة بخطط معاشات العاملين. وبالإضافة إلى ذلك فإن هناك متطلبات لمعايير محاسبية دولية أخرى ، تنطبق على الأدوات المالية وبصفة خاصة المعيار المحاسبي الدولي الثلاثون "الإفصاح في البيانات المالية للبنوك والمنشآت المالية المماثلة" والمعيار المحاسبي الدولي التاسع والثلاثون الأدوات المالية: الاعتراف والقياس، يطبق على الأدوات المالية.

- **الأداة المالية A Financial Instrument**

أي عقد يؤدي إلى نشوء أصل مالي لمنشأة ما إلتزام مالي أو أداة حق ملكية لمنشأة أخرى.

الأصل المالي(A financial Asset): هو أي أصل يكون عبارة عن:

- نقد.
- أداة حق ملكية لمنشأة أخرى.
- حق تعاقدي لقبض نقد أو أصل مالي آخر من منشأة أخرى، أو حق تعاقدي لمبادلة أصول مالية أو إلتزامات مالية مع منشأة أخرى بموجب شروط من المحتمل أن تكون إيجابية.
- عقد قد تتم تسويته من خلال أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة.
- وتشمل هذه العقود:

عقود ليست مشتقة a non–derivative وتتضمن إلتزام تعاقدي للمنشأة المصدرة لاستلام عدد متغير من أدوات ملكيتها .

- **الالتزام المالي A financial Liability**

أ. التزام تعاقدي لتسليم النقد أو أصل مالي آخر لمنشأة أخرى، أو لتبادل الأصول المالية أو الالتزامات المالية مع منشأة أخرى بموجب شروط من المحتمل أنها غير إيجابية... أو

ب. عقد من الممكن أن تتم تسويته أو ستتم تسويته في أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة .

مثـال:

ظهرت البنود الآتية في دفاتر الشركة "س" :

- النقد في الصندوق.
- السبائك الذهبية .
- أوراق القبض التجارية.
- الاستثمار في شهادات الإيداع الصادرة عن البنوك .
- الاستثمارات في الأسهم دون وجود تأثير هام للشركة (س) على الشركة المستثمر بها .
- الاستثمار في الأسهم حيث يكون للشركة "س" سيطرة على الجهة المستثمر بها.
- المصاريف المدفوعة مقدما.
- الذمم المدينة والدائنة لعقد الإيجار التمويلي.
- الإيرادات المؤجلة.

– مخصص قضايا مقامة على المنشأة .

المطلوب : حدد أي من البنود المذكورة أعلاه يستوفي تعريف الأداة المالية.

- **التصنيف كإلتزام أو حق ملكية** Presentation : Liabilities and Equity

إن المبدأ الأساس في تصنيف الأداة المالية أو الأجزاء المكونة لها التي تصدرها المنشأة عند الإعتراف الأولي بها بإعتبارها إلتزام مالي أو أداة حق ملكية يتم وفق جوهر العقد المبرم مع الغير وليس اعتماداً على الشكل القانوني، وإنسجاماً مع تعريف كل من الإلتزام المالي وأداة حق الملكية.

وبالتالي إذا كان هناك إلتزام تعاقدي لدفع النقد أو تسليم أصل مالي آخر، فإن الأداة المالية تلبي تعريف الإلتزام المالي حتى لو كانت تبدو شكلاً على أنها أداة حق ملكية. بغض النظر إذا ما كان عقد الإلتزام مشروط بممارسة الطرف الآخر حقه في طلب التسديد له .

ومن الأمثلة على الأدوات المالية التي تبدو على أنها أدوات حقوق ملكية ، في حين أنها تستوفي في جوهرها تعريف الإلتزام المالي، ويجب المحاسبة عنها كإلتزامات مالية :

أ. الأسهم الممتازة (التفضيلية) التي تتطلب رد قيمتها لحامليها من قبل الجهة المصدرة لها مقابل قيمة محددة أو قابلة للتحديد في المستقبل .

ب. الأسهم القابلة للإسترداد من قبل المنشأة المصدرة بشكل إلزامي .أما الأسهم الممتازة العادية التي لا يوجد لها تاريخ إستحقاق محدد، ولا يوجد على المصدر إلتزام تعاقدي لدفع أي نقدية فإنها تعد نوع من أنواع حقوق الملكية، تتميز بعض الأدوات المالية التي تصدرها المنشأة بأنها تشمل جزئين جزء يمثل إلتزام وجزء يمثل حقوق ملكية وهي ما تسمى بالأدوات المالية المركبة . في هذه الحالة يتطلب معيار المحاسبة الدولي "32" عرض الأداة المركبة عند الإصدار كإلتزامات مالية أو أدوات حقوق الملكية بشكل منفصل وبما يتلائم مع تعريف كل من الإلتزام وحقوق الملكية .

ومن الأمثلة على ذلك القروض المستحقة على المنشأة مع وجود خيارات ممنوحة للمقرض لشراء أسهم المنشأة والقابلة للتحديد ومن الأمثلة الأخرى السندات القابلة للتحويل لعدد محدد من الأسهم العادية(Convertible Bonds) والتي تتكون من جزئين الجزء الأول : يمثل التزام تعاقدي بدفع الفائدة الدورية وسداد المبلغ الأصلي للسندات بالقيمة الإسمية عند الإستحقاق إذا احتفظ حامل السندات بها حتى الإستحقاق ولم يطلب تحويلها لأسهم عادية، ويلبي هذا الجزء تعريف الإلتزام

المالي لوجود التزام تعاقدي بدفع نقدية. أما الجزء الثاني: يمثل حق ملكية ممثلاً بخيار حق التحويل لأسهم الممنوح لحامل السندات، ويستوفي هذا الجزء تعريف أداة حقوق الملكية.

- **الأدوات المالية المركبة compound financial instruments**

تتميز بعض الأدوات المالية التي تصدرها المنشأة بأنها تشمل جزئين جزء يمثل إلتزام وجزء يمثل حقوق ملكية وهي ما تسمى بالأدوات المالية المركبة . في هذه الحالة يتطلب معيار المحاسبة الدولي "32" عرض الأداة المركبة عند الإصدار كإلتزامات مالية أو أدوات حقوق الملكية بشكل منفصل وبما يتلائم مع تعريف كل من الإلتزام وحقوق الملكية .

ومن الأمثلة على ذلك القروض المستحقة على المنشأة مع وجود خيارات ممنوحة للمقرض لشراء أسهم المنشأة والقابلة للتحديد ومن الأمثلة الأخرى السندات القابلة للتحويل لعدد محدد من الأسهم العادية Convertible Bonds ، والتي تتكون من جزئين الجزء الأول : يمثل التزام تعاقدي بدفع الفائدة الدورية وسداد المبلغ الأصلي للسندات بالقيمة الإسمية عند الإستحقاق إذا احتفظ حامل السندات بها حتى الاستحقاق ولم يطلب تحويلها لأسهم عادية، ويلبي هذا الجزء تعريف الإلتزام المالي لوجود التزام تعاقدي بدفع نقدية. أما الجزء الثاني: يمثل حق ملكية ممثلاً بخيار حق التحويل لأسهم الممنوح لحامل السندات، ويستوفي هذا الجزء تعريف أداة حقوق الملكية.

❖ المعيار المحاسبي رقم 8 : (القطاعات التشغيلية)

- **معالجة القطاعات التشغيلية محاسبيا استنادا إلى المعيار المحاسبي رقم 8**

يتناول المعيار المحاسبي رقم 8 القطاعات التشغيلية ومعالجتها محاسبيا. بنود المعيار جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين وهي الجهة الوحيدة الحاصلة على الحق الحصري لترجمة المعايير الدولية ونشرها في الوطن العربي.

وينطبق المعيار رقم 8 على ما يلي :

(أ) البيانات المالية المنفصلة أو الفردية للمنشأة :

1. التي يتم تداول أدوات الدين أو أدوات حقوق الملكية الخاصة بها في سوق عام (سوق محلي أو سوق بورصة أجنبي أو سوق بورصة غير رسمية، بما في ذلك الأسواق المحلية والإقليمية)، أو

2. التي تودع، أو أنها قيد إيداع، بياناتها المالية لدى هيئة الأوراق المالية أو هيئة تنظيمية أخرى بغرض إصدار أي صنف من الأدوات في السوق العامة.

(ب) البيانات المالية الموحدة لمجموعة ذات شركة أم :

1. التي يتم تداول أدوات الدين أو أدوات حقوق الملكية الخاصة بها في سوق عام (سوق محلي أو سوق بورصة أجنبي أو سوق بورصة غير رسمية، بما في ذلك الأسواق المحلية والإقليمية)؛ أو
2. التي تودع، أو أنها قيد إيداع، البيانات المالية الموحدة لدى هيئة الأوراق المالية أو هيئة تنظيمية أخرى بغرض إصدار أي صنف من الأدوات في السوق العام.

ويحدد هذا المعيار الكيفية التي يجب بها على المنشأة الإبلاغ عن المعلومات حول قطاعاتها التشغيلية في البيانات المالية السنوية، كما يتطلب نتيجة تعديل لاحق على معيار المحاسبة الدولي 34 "التقارير المالية المرحلية" من المنشأة الإبلاغ عن معلومات منتقاة بشأن قطاعاتها التشغيلية في التقارير المالية المرحلية. ويوضح المعيار متطلبات الافصاحات ذات العلاقة بشان المنتجات والخدمات والمناطق الجغرافية وكبار العملاء .

ويتطلب هذا المعيار من المنشأة الإبلاغ عن المعلومات المالية والوصفية بشأن قطاعاتها المشمولة في التقارير المالية. إن القطاعات المشمولة في التقارير المالية هي قطاعات تشغيلية أو مجموعة قطاعات تشغيلية تلبي معيارا محددا. أما القطاعات التشغيلية فهي عناصر في المنشأة تتوفر حولها معلومات مالية منفصلة ويتم تقييمها بشكل منتظم من قبل كبير صانعي القرارات التشغيلية لتحديد كيفية تخصيص الموارد وتقييم الأداء. وينبغي عموما الإبلاغ عن المعلومات المالية وفق نفس الأساس المستخدم داخليا لتقييم أداء القطاع التشغيلي وتحديد كيفية تخصيص الموارد للقطاعات التشغيلية .

يتطلب هذا المعيار من المنشأة الإبلاغ عن مقياس لأرباح أو خسائر القطاع التشغيلي وأصول القطاع. كما يقتضي منها الإبلاغ عن التزامات القطاع وبنود معينة في الدخل والمصروف إذا تم تقديم مثل هذه المقاييس بشكل منتظم إلى كبير صانعي القرارات التشغيلية. ويقتضي هذا المعيار أيضا مطابقة إجمالي إيرادات القطاعات المشمولة في التقارير المالية وإجمالي الربح أو الخسارة وإجمالي الأصول والالتزامات والمبالغ الأخرى المفصح عنها فيما يخص القطاعات المشمولة في التقارير المالية مع المبالغ المقابلة في البيانات المالية الخاصة بالمنشأة .

كذلك يقتضي هذا المعيار من المنشأة الإبلاغ عن معلومات حول الإيرادات المستمدة من منتجاتها أو خدماتها (أو مجموعات منتجات وخدمات مماثلة)، وحول الدول التي تحقق فيها إيرادات وتحتفظ فيها بأصول، وحول كبار العملاء، بغض النظر عما إذا كانت تلك المعلومات مستخدمة من قبل الإدارة في اتخاذ القرارات التشغيلية. إلا أن هذا المعيار لا يتطلب من المنشأة الإبلاغ عن معلومات غير معدة للاستخدام الداخلي إذا كانت المعلومات اللازمة غير متوفرة وكانت تكلفة إعدادها مرتفعة جدا.

ويتطلب هذا المعيار أيضاً أن تقدم المنشأة معلومات وصفية حول الطريقة التي يتم بها تحديد القطاعات التشغيلية والمنتجات والخدمات التي تقدمها القطاعات والاختلافات بين المقاييس المستخدمة في الإبلاغ عن المعلومات القطاعية وتلك المستخدمة في البيانات المالية للمنشأة والتغيرات في قياس مبالغ القطاع من فترة إلى أخرى.

❖ **معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (9): "الأدوات المالية"- القياس**

Financial Instruments: Recognition and Measurement

يتناول معيار الإبلاغ المالي رقم (9) "الأدوات المالية" المعالجة المحاسبية للأدوات المالية، وقد جاء ليحل محل معيار المحاسبة الدولي رقم 39 حيث صدرت المرحلة الاولى من المعيار ويعتبر هذا المعيار ساري المفعول اعتبارا من 2015/1/1 مع السماح بالتطبيق المبكر.

ولقد تذمر الكثيرون من مستخدمي المعلومات المحاسبية حول العالم والأطراف المعنية بالمعلومات المحاسبية من صعوبة فهم وتطبيق معيار 39 المعنون بالأدوات المالية وتم مطالبة مجاس معايير المحاسبية الدولية بإصدار معيار الإبلاغ المالي جديد يتمتع بالسهولة والبساطة.

- **تصنيف الأصول المالية:**

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

1- الأصول المالية التي يتم قياسها (لاحقا عند إعداد القوائم المالية) بالتكلفة المطفأة

2- الأصول المالية المقاسة بالقيمة العادلة

ويمكن تصنيف الأصول المالية ضمن الفئة إلى :

- أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة
- أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر

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

1- نموذج أعمال المنشاة لإدارة الأصول المالية :

ويقصد به الطريقة التي تمارس المنشاة نشاطها المتعلق بإدارة موجوداتها والتي تتلق بالعمليات الفعلية التي تتم على محفظة الموجودات المالية والذي يحدده موظف الادارة الرئيسين في المنشاة وليس اعتمادا على نية إدارة المنشاة لإدارة تلك الموجودات . ولا يعتمد نموذج أعمال المنشاة على نوايا الإدارة فيما يخص أداة مفردة وبالتالي فان هذا الشرط يجب تحديده وفق مستوى تجميع اعلى اي مستوى المحفظة لذلك قد تحتفظ المنشاة بمحفظة استثمارات تقوم بإدارتها من اجل جمع التدفقات النقدية التعاقدية ومحفظة استثمارات أخرى تقوم بإدارتها لأغراض المتاجرة لتحقيق تغيرات في القيمة العادلة.

- **القياس اللاحق للأصول المالية**

بعد الاعتراف الأولي يتم قياس الأصل المالي إما بالقيمة العادلة أو بالتكلفة المطفأة وفقا لتصنيف الأصل المبدئي.

- **الاعتراف بفروقات تقيم الأصول المالية عند إعداد القوائم المالية**

1. الأصول المالية المقاسة بالقيمة العادلة:

يجب قياسها عند إعداد القوائم المالية بالقيمة العادلة مع إظهار فروقات التقييم ضمن الأرباح والخسائر باستثناء الأصول المالية المخصصة للتحوط فتعالج بموجب معيار 39 باستثناء الاستثمار في أدوات حقوق الملكية وكما هو مبين تاليا .

2. الأصول المالية المقاسة بالتكلفة المطفأة :

يتم قياسها بالتكلفة مع إطفاء العلاوة أو الخصم بطريقة الفائدة الفعالة والاعتراف بأرباح أو الخسائر من الأصل المالي المقاس بالتكلفة المطفأة في حساب الأرباح والخسائر عند الغاء الاعتراف بالأصل المالي أو تدني أو إعادة تصنيفه.

- **<u>الأدوات المالية – الاعتراف والقياس</u>**

يهدف هذا المعيار إلى تحديد مبادئ الاعتراف بالمعلومات الخاصة بالأدوات المالية في البيانات المالية لمنشآت الأعمال وقياسها والإفصاح عنها.

يشمل نطاق تطبيق هذا المعيار الفقرات الآتية:-

1- يجب أن تطبق كافة المنشآت هذا المعيار على جميع الأدوات المالية فيما عدا:

(9)تلك الحصص في الشركات التابعة أو الزميلة والمشاريع المشتركة.

(10) الحقوق والالتزامات بموجب عقود الإيجار.

(11) موجودات ومطلوبات أصحاب العمل بموجب خطط منافع الموظفين.

(12) الحقوق والالتزامات بموجب عقود التأمين

(13) أدوات حقوق الملكية الصادرة من قبل المنشأة المقدمة للتقارير بما في ذلك الخيارات والضمانات والأدوات المالية الأخرى المصنفة كحقوق مساهمين للمنشأة المقدمة للتقارير.

(14) عقود الضمان المالية بما في ذلك خطابات الاعتماد التي تنص على إجراء دفعات إذا لم يقم المدين بالدفع عند الاستحقاق .

(15) عقود العوض المحتمل في عملية دمج منشآت.

(16) العقود التي تتطلب الدفع بناء على المتغيرات الجوية أو الجيولوجية أو المتغيرات الطبيعية الأخرى.

2- العقود التي تتطلب الدفع بناء على المتغيرات الجوية والجيولوجية أو المتغيرات الطبيعية الأخرى تستخدم بشكل عام كبوالص تأمين (العقود المبنية على المتغيرات الجوية يشار إليها أحيانا بمشتقات الطقس)، وفي هذه الحالات تكون الدفعة التي تمت بناء على مبلغ من الخسارة للمنشأة، وتستثنى الحقوق والالتزامات بموجب عقود التأمين من نطاق هذا المعيار.

3- لا يغير هذا المعيار من المتطلبات المتعلقة بما يلي:

(5)محاسبة شريك للاستثمارات في الشركات التابعة في البيانات المالية المنفصلة للشركة الأم.

(6)محاسبة مستثمر للاستثمارات في الشركات الزميلة في البيانات المالية المنفصلة للمستثمرين.

(7)محاسبة جهة مشاركة للاستثمارات في مشاريع مشتركة في البيانات المالية المنفصلة للجهة المشاركة في المشروع المشترك أو المستثمر.

(8)خطط منافع الموظفين.

4- تقوم المنشأة أحيانا بإجراء ما تراه أنه استثمار استراتيجي في الأوراق المالية لحقوق الملكية الصادرة من منشأة أخرى، وذلك بهدف إقامة علاقة تشغيلية طويلة الأجل أو المحافظة عليها مع المنشأة التي تم فيها الاستثمار..

5- ينطبق هذا المعيار على الموجودات والمطلوبات المالية لشركات التأمين عدا عن الحقوق والالتزامات الناشئة بموجب عقود التأمين التي هي مستثناة.

6- يجب تطبيق هذا المعيار على العقود المبنية على السلع التي تعطي أيا من الطرفين الحق في التسوية إما نقدا أو من خلال أداة مالية باستثناء عقود السلع التي:

أ) تم الدخول بها وتستثمر في تلبية متطلبات الشراء أو البيع أو الاستخدام المتوقعة.

(ب) قصد بها لذلك الغرض عند إنشائها.

(ج) يتوقع تسويتها من خلال التسليم .

7- إذا اتبعت المنشأة نمط الدخول في عقود معادلة (offsetting contracts) تحقق التسوية بفاعلية على أساس الصافي فإن هذه العقود لا يتم الدخول بها لتلبية متطلبات المنشأة الخاصة بالشراء أو البيع أو الاستخدام المتوقع.

❖ **معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (10) :القوائم المالية الموحدة**

تم إصدار هذا المعيار شهر أيار 2011 ويبدأ سريانه إعتباراً من 2013/1/1 ، وقد حل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي رقم (27) السابق "القوائم المالية الموحدة والمنفصلة" حيث تم فصل متطلبات إعداد القوائم الموحدة لتدرج في هذا المعيار، في حين أصبح معيار المحاسبة الدولي رقم (27) بإسم " القوائم المالية المنفصلة" كما حل هذا المعيار محل التفسير رقم (12).

- **أهداف عملية دمج الأعمال:**

1. تحقيق التكامل الأفقي Horizontals Integration: ويتم ذلك عند دمج أعمال شركتين أو أكثر تعملان في نفس مجال الأعمال بهدف تقوية المركز المالي للشركة وتعزيز الوضع التنافسي لها.
2. تحقيق التكامل العامودي Vertical Integration: ويتم ذلك عند دمج أعمال شركتين أو أكثر تعملان في مجالين مختلفين إلا إن طبيعة عملهما متكاملة وذلك لتأمين متطلبات الإنتاج و ضمان إنتظامها .
3. التنويع في أنشطة الشركة Conglomeration : ويتم ذلك عند دمج أعمال شركتين أو أكثر تعملان في أنشطة و أعمال مختلفة وذلك للحد من مخاطر التخصص في مجال نشاط واحد
4. تخفيض الكلفة
5. عامل الضريبة
6. التوفير في بعض الأصول المستخدمة

- **هدف المعيار**

وضع الأسس والمبادئ المتعلقة بإعداد و عرض القوائم المالية الموحدة عندما تسيطر المنشأة على واحدة أو أكثر من المنشآت الأخرى و بالتالي فإن القوائم الموحدة تعتبر أن الشركة التابعة هي جزء من الشركة القابضة و كأنها أحد فروعها.

- **التعريفات والمصطلحات الواردة في المعيار**

- القوائم المالية الموحدة Consolidated Financial Statement : القوائم المالية لمجموعة شركات يتم من خلالها عرض الأصول و الألتزامات و حقوق الملكية و الإيرادات والمصاريف والتدفقات النقدية لهذه الشركات بشكل تبدو وكأنها تخص منشأة إقتصادية واحدة.
- السيطرة على الشركة المستثمر بها Control of an Investee : تسيطر الشركة المستثمرة (القابضة) على شركة أخرى (التابعة) عندما تستطيع القابضة من خلال تملكها لأسهم التابعة أو عندما يعطيها القانون الحق في التدخل في القرارات الأدارية للشركة التابعة مما يؤثر هذا التدخل على إيرادات وعوائد الشركة التابعة.

- الشركة القابضة Company Parent : منشأة تملك غالبية أسهم واحدة أو أكثر من الشركات التابعة.
- قوة التأثير (القوة) Power : وجود الحق لدى منشأة في التأثير وتوجيه أنشطة شركة أخرى.
- الحقوق غير المسيطر عليها Non-controlling Interest: هي ذلك الجزء من صافي نتائج العمليات وصافي الأصول الذي تملكه الشركة الأم سواء بشكل مباشر أو غير مباشر.
- حقوق الحماية Protective Rights: هي حقوق يتم وصعها لحماية حقوق فئة معينة تمتلك جزء من ملكية شركة أخرى ،دون إعطاء الشركة المالكة السيطرة على الشركة المستثمر بها .
- الأنشطة الملائمة Relevant Activities: أنشطة الشركة المستثمر بها والتي تؤثر بشكل جوهري على عائد الشركة المستثمر بها.
- السيطرة Control: تحدد السيطرة من قبل الشركة المستثمرة (القابضة) والتي يتوجب عليها إستخدام جميع الحقوق المتاحة والظروف المحيطة لتحديد مدى وجود سيطرة لها على الشركة المستثمر بها (التابعة).

- **المتطلبات المحاسبية**

1. يجب على المنشأة الأم عرض قوائم مالية موحدة
2. إستخدام أسس محاسبية متماثلة للعمليات المتشابهة والأحداث المتماثلة التي تحدث لدى الشركات
3. عدم إعداد قوائم مالية موحدة في حالة تحقق الشروط الآتية مجتمعة:-

(1) إذا كانت الشركة القابضة هي نفسها شركة تابعة ملوكة بالكامل، أو جزئياً لركة أخرى ووافق بقية المالكين للشركة على قرار عدم إعداد قوائم المالية موحدة.

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

(3) إذا لم تقم الشركة القابضة بإيداع، أو ليست قيد عملية إيداع، لبياناتها المالية الموحدة لدى هيئة أوراق مالية أو أي هيئة تنظيمية.

(4) إذا كانت الشركة القابضة النهائية أو أي من الشركات القابضة الوسيطة تعد قوائم مالية موحدة تتفق ومتطلبات المعايير الدولية.

- إعداد القوائم المالية الموحدة
- الحصة غير المسيطر عليها

أ. هي الجزء من حقوق الملكية في شركة تابعة والذي لا ينسب بشكل مباشر أو غير مباشر الى شركة أم والتي كانت تسمى بحقوق الأقلية.

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

ج. يتم توزيع أرباح الشركة التابعة بين الشركة القابضة والحقوق غير المسيطر عليها وذلك في ضوء نسبة ملكية القابضة للتابعة. ويتم تحميل الحقوق غير المسيطر عليها بخسائر التابعة.

- **إجراءات إعداد القوائم المالية الموحدة**

1. الحصول على القوائم المالية لكل من الشركة القابضة و الشركة التابعة.
2. تفريغ بيانات القوائم المالية للشركتين في نموذج يستخدم في العادة لهذه الغاية يطلق عليه ورقة العمل Working Paper
3. إجراء بعض التعديلات على بعض البنود الظاهرة في القوائم المالية الإفرادية للشركتين، حيث يتم التعديل من خلال عمود التسويات الظاهر في ورقة العمل.
4. يجري في العمود الأخير من ورقة العمل والمعنون الموحدة جمع قيمة كل بند من واقع القيم الظاهرة في عمود الشركة القابضة والقيم الظاهرة في عمود الشركة التابعة و تمثل القيم الظاهرة في عمود موحدة القيم التي يتم إظهارها في القوائم المالية الموحدة. ويجب التأكيد على أن إعداد القوائم المالية الموحدة يتم خارج نطاق السجلات المحاسبية لكلا الشركتين.
5. الشركة القابضة تعد بعد التملك مباشرة ميزانية موحدة فقط، في حين تقوم في الفترات المالية الآتية للتملك بإعداد القوائم المالية.

- **إعداد الميزانية الموحدة في حالة تملك القابضة كامل الأسهم**

- إن ما يحدث غالباً هو وجود إختلاف بين القيمة الدفترية و العادلة لأصول وإلتزامات التابعة ووجود شهرة موجبة أو سالبة، فيجب إظهار هذا الفرق في عمود التسويات في ورقة العمل حيث تعدل أصول و إلتزامات التابعة لتظهر في عمود الموحدة بالقيمة العادلة لها.
- أما الشهرة الموجبة فتظهر قيمتها بالطرف المدين بعمود التسويات، أما الشهرة السالبة إطفائها كإيراد في السنة التي حدث بها التملك.

- **إعداد القوائم الموحدة في ظل تملك الشركة القابضة لأقل من 100% من أسهم الشركة التابعة:**

- بقية أسهم الشركة التابعة تكون مملوكة من قبل أطراف أخرى يطلق عليهم الحقوق غير المسيطر عليها (الأقلية) Non-Controlling Interest ، عند إعداد القوائم المالية الموحدة يتوجب إظهار الحقوق غير المسيطر عليها كبند مستقل في الميزانية الموحدة .
- أوجب المعيار إظهار الحقوق غير المسيطر عليها في الميزانية الموحدة ضمن حقوق الملكية وبشكل منفصل عن حقوق الملكية للشركة القابضة وإعتبرتها مصدر تمويل من المالكين و ليس إالتزام.

- **إعداد القوائم المالية الموحدة خلال الفترات الأتية للتملك**

- تشابه هذه العملية من حيث الإجراءات عملية إعداد الميزانية الموحدة بعد التملك مباشرة إلا أنها تصبح أكثر تعقيداً.
- المفهوم العام الذي تقوم عليه فكرة إعداد القوائم المالية الموحدة هو إعتبار الشركة القابضة والشركة التابعة بمثابة شركة واحدة ، وعليه فيتم جمع (توحيد) جميع بنود القوائم المالية للشركتين و إعتبارها بمثابة شركة واحدة.

يتم ذلك بإحدى ثلاث طرق وهي:

أ. طريقة الملكية Equity Method

ب. طريقة الملكية غير المكتملة Incomplete(Partial)

ج. طريقة التكلفة Cost Method

- **طريقة الملكية Equity Method**

حسب طريقة الملكية يتأثر حساب الاستثمار في الشركة التابعة في نهاية كل عام بالأمور الآتية:

1. يتم زيادته (أو تخفيضه) بمقدار حصة الشركة القابضة في أرباح (أو خسائر) الشركة التابعة.
2. يتم تخفيضه (أو زيادته) بمقدار الجزء الواجب إطفائه سنوياً من الفرق بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية لأصول الشركة التابعة.
3. يتم تخفيضه بمقدار حصة الشركة القابضة من توزيعات أرباح الشركة التابعة.
4. المعالجة المحاسبية للتغير على حساب الاستثمار في الشركة التابعة.

- **طريقة الملكية غير المكتملة Incomplete(Partial)**

بموجب طريقة الملكية غير المكتملة يتأثر حساب الاستثمار في الشركة التابعة سنوياً بالبند 1 و 3 فقط المشار إليهما أعلاه في طريقة الملكية.

- **طريقة التكلفة Cost Method**

- أما في طريقة التكلفة فيتم إثبات قيد واحد فقط في دفاتر الشركة القابضة في نهاية كل عام، ويتعلق هذا القيد بحصة القابضة بتوزيعات أرباح الشركة التابعة و يعتبر إيراد، وبناءاً عليه يبقى رصيد حساب الاستثمار في الشركة التابعة كما هو دون تغيير(بالتكلفة المدفوعة عند التملك)خلال الفترات الآتية للتملك.
- يخفض حساب الاستثمار في حالة زيادة قيمة توزيعات أرباح الشركة التابعة بعد تاريخ تملك الشركة القابضة لها عن الأرباح التي حققتها التابعة بعد التملك، ويكون مبلغ التخفيض بمقدار الزيادة في حصة القابضة من التوزيعات عن حصة القابضة في أرباح التابعة بعد التملك.

وعلى الرغم من وجود إختلافات بين الطرق الثلاث فأن القيم التي تظهر في القوائم المالية الموحدة تكون متساوية.

تمرين

في 2021/1/1 دفعت شركة المنار مبلغ 800,000 الف دينار نقدا لشراء صافي أصول شركة الصحراء، وشراء أصول شركة الشروق بمبلغ 600,000 الف دينار نقدا وكانت القيمة الدفترية والجارية للشركتين كالتالي (المبالغ بآلاف الدنانير):

البيـــــان	شركة الصحراء		شركة الشروق	
	الدفترية	الجارية	الدفترية	الجارية
الأصول:				
النقدية	300.000	300.000	400.000	400.000
الذمم المدينة	300.000	270.000	400.000	440.000
البضاعة	350.000	400.000	250.000	220.000
مباني ومعدات	900.000	950.000	600.000	700.000
مجموعة الأصول	1.850.000	1.920.000	1.650.000	1.760.000

الالتزامات وحقوق الملكية:				
دائنون	800.000	800.000	300.000	300.000
قروض طويلة الأجل	350.000	400.000	650.000	550.000
صافي الأصول	700.000	720.000	700.000	900.000
مجموعة الالتزامات وحقوق الملكية	1.850.000	1.920.000	1.650.000	1.760.000

المطلوب :

1- إعداد الطرق الاتحاد لكلا الشركتين في شركة واحدة فقط ؟

2- إعداد قيود اليومية ؟

3- معالجة الشهرة الموجبة أو السالبة أن وجدت ؟

الحل

تتطلب المعالجة المحاسبية في عملية الاتحاد أن تتطابق السياسات المحاسبية والمعايير المحاسبية في كلا الشركتين حتى نستطيع أن نقوم بعملية الاندماج بين الشركتين، وإلا قد يتطلب تعديل البيانات المحاسبية في كلا الشركتين قبل البدء في عملية الاندماج وفي هذا التمرين فإن السياسات المحاسبية في كلا الشركتين متطابق.

أولا : هناك علاوة شراء في شركة الصحراء مقدارها 100,000 دينار وقد حسبت كالتالي :

تكلفة الاستثمار في صافي شركة المنار = 800,000 دينار

يطرح : القيمة الدفترية من صافي الأصول = (700,000) دينار

ينتج : علاوة شراء = 100,000 دينار

وتوزع علاوة الشراء على أصول والتزامات الشركة لتعديل قيمتها الدفترية إلى قيمتها الجارية أو السوقية كالتالي :

علاوة الشراء = 100,000

يطرح : البضاعة = (50,000)

المباني والمعدات = (50,000)

يضاف : الذمم المدينة = 30,000

قرض طويل الأجل = 50,000

شهرة محل = 80,000 دينار

الشهرة : في شركة الصحراء يمكن حساب الشهرة وذلك بالفرق بين سعر الشراء والقيمة الجارية لصافي أصول الشركة وذلك على النحو التالي :

الشهرة الموجبة لشركة الصحراء وهي كما هو أعلاه = 80,000 دينار

- أما شركة الشروق فهي كالتالي :

تكلفة الاستثمار في صافي أصول شركة المنار = 600,000 دينار

يطرح : القيمة الدفترية من صافي الأصول = (700,000) دينار

ينتج : خصم شراء = (100,000) دينار

ويتم توزيع خصم الشراء على أصول والتزامات الشركة لتعديل قيمتها الدفترية إلى قيمتها الجارية أو السوقية كالتالي :

خصم الشراء = (100,000)

يضاف : البضاعة = 30,000

يطرح : الذمم المدينة = (40,000)

المباني والمعدات = (100,000)

قرض طويل الأجل = (100,000)

شهرة محل سالبة = (310,000) دينار

قيود اليومية :

القيود اليومية في الشركة الجديدة شركة المنار		
مدين	دائن	البيـــــان
800,000		حـ/ الاستثمار في شركة الصحراء
600,000		حـ/ الاستثمار في الشروق
	1,400,000	الى حـ/ النقدية

ثانيا : يلغى حساب الاستثمار في الشركتين بإحلالهما بأصول والتزامات الشركتين :

القيود اليومية لشركة المنار		
مدين	دائن	البيـــــان
700,000		حـ/ النقدية
710,000		حـ/ الذمم المدينة
620,000		حـ/ البضاعة
134,000		حـ/ المباني والمعدات
80,000		حـ/ شهرة المحل
	800,000	حـ/الاستثمار في شركة الصحراء
	600,000	حـ/ الاستثمار في شركة الشروق
	110,000	حـ/ الدائنين
	950,000	حـ/ قرض طويل الأجل

❖ **معيار الابلاغ المالي الدولي رقم 16 : الإيجار التمويلي**

هدف هذا المعيار أن يبين للمستأجرين والمؤجرين السياسات والإفصاحات المحاسبية المناسبة لتطبيقها فيما يتعلق بعقود الإيجار التمويلي والتشغيلي .

يشمل نطاق تطبيق هذا المعيار الفقرات الآتية:-

1. يجب تطبيق هذا المعيار في المحاسبة على كافة عقود الإيجار عدا ما يلي :

أ. اتفاقيات الإيجار لاستكشاف أو استخدام الموارد الطبيعية مثل النفط والغاز الطبيعي والأخشاب والمعادن والحقوق الأخرى المتعلقة بالمعادن.

ب. اتفاقيات الترخيص الخاصة ببنود مثل الأفلام السينمائية وتسجيلات الفيديو والمسرحيات والمخطوطات والبراءات وحقوق النشر والتأليف.

2. ينطبق هذا المعيار على الاتفاقيات التي تحول حق استعمال الموجودات حتى وإن طلب من المؤجر خدمات كبيرة فيما يتعلق بتشغيل أو صيانة هذه الموجودات، ومن ناحية أخرى لا ينطبق هذا المعيار على الاتفاقيات التي هي عقود للخدمات التي لا تحول حق استخدام الموجودات من طرف متعاقد إلى الطرف الآخر.

يتضمن هذا المعيار تعريفا واضحا لعقد الإيجار وأنواعه، التمويلي والتشغيلي وغير القابل للإلغاء، ويوضح المعيار شروط كل نوع وطرق عرضه في القوائم المالية لكل من المستأجرين والمؤجرين.

يقوم المستأجر بعقد إيجار تمويلي في حال استئجار الموجودات والاعتراف بعقد الإيجار على شكل موجودات في الميزانية العمومية بما يعادل القيمة العادلة للأملاك المستأجرة. كما يجب الاعتراف بالالتزام الناجم عن ذلك كمطلوبات في الميزانية العمومية.

عقد التأجير هو عبارة عن عقد يتم أبرامه بين طرفين هما المؤجر والمستأجر، يتم بموجبه تقديم اصل مثل معدات أو الآت أو خلافه من قبل المؤجر لاستخدامه من قبل المستأجر لفترة يتم تحديدها في العقد، مقابل ان يدفع المستأجر الى المؤجر دفعات نقدية في الغالب، يتم الاتفاق على قيمتها وتاريخ تسديدها.

وقد انتشرت عقود التأجير في السنوات الأخيرة بشكل كبير في معظم دول العالم وخاصة أمريكا وأوربا وذلك نظرا للمزايا العديدة التي توفرها للمستأجر مقارنة مع تملك الأصل. ومن هذه المزايا: أنها توفر مصدر تمويل سهل الحصول عليه، كما أنها تجنب المستأجر مخاطر تقادم الأصول نتيجة التطورات التكنلوجية، كما تمتاز بالمرونة في فترة الاستخدام والدفع، وفي أنها أقل تكلفة، ولها مزايا تتعلق بضريبة الدخل. وفي مسح أجراه المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونين AICPA عام 1999 أظهر أن 541 من أجمالي 600 شركة شملها المسح تمارس أنشطة تتعلق بعقود الأيجار.

- **نطاق تطبيق المعيار**

يغطي المعيار جميع عقود التأجير باستثناء اتفاقيات التأجير المتعلقة بالمصادر الطبيعية والبترول والمناجم، كما لا يغطي العيار العقود المتعلقة بترخيص استعمال الأفلام و أشرطة الفيديو و المخطوطات و براءة الاختراع و حقوق التأليف و ما شابه ذلك.

- **التعريفات و المصطلحات الواردة في المعيار**

1. **بدء عقد الإيجار The Inception of the Lease:** هو تاريخ اتفاقية عقد الإيجار أو التزام المؤجر والمستأجر بالأحكام الرئيسية للعقد، وفي هذا التاريخ يتم تصنيف عقد الإيجار كعقد أيجار تشغيلي أو تمويلي، و نحدد قيمة الأصول المستأجرة بموجب عقد الإيجار التمويلي.

2. **بدء سريان عقد الإيجار The Commencement of the Lease Term:** هو التاريخ الذي يجوز للمستأجر فيه ممارسة حقه في استخدام الأصل المؤجر، وهو تاريخ الاعتراف الأولي يعقد الإيجار.
3. **مدة عقد الإيجار The Lease Term:** هي الفترة غير القابلة للنقض التي تم الأتفاق عليها بين المستأجر ة المؤجر لاستأجر الأصل بالإضافة الى أي فترات اضافية يكون للمستأجر فيها حق اختيار استمرارية الاستئجار مقابل دفعات إضافية أو بدونها، مع وجود تأكيدات موثوقة عند بدء العقد أن المستأجر سوف يمارس حقه وفق ذلك الخيار
4. **مدة عقد الإيجار The Lease Term:** هي الفترة غير القابلة للنقض التي تم الاتفاق عليها بين المستأجر ة المؤجر لاستأجر الأصل بالإضافة الى أي فترات اضافية يكون للمستأجر فيها حق اختيار استمرارية الاستئجار مقابل دفعات إضافية أو بدونها، مع وجود تأكيدات موثوقة عند بدء العقد أن المستأجر سوف يمارس حقه وفق ذلك الخيار.
5. **سعر الفائدة الضمني في عقد الإيجار Interest Rate Implicit in the Lease:** هو سعر الفائدة المستخدم في عملية في عملية خصم التدفقات النقدية عند بدء عقد الإيجار و الذي يجعل القيمة الإجمالية (للحد الأدنى لدفعات عقد الإيجار و القيمة المتبقية غير المضمونة) مساوية للقيمة العادلة للأصل المؤجر وأي تكاليف أولية مباشرة للمؤجر.
6. **الحد الأدنى لدفعات عقد الإيجار Minimum Lease Payment:** هي دفعات الإيجار التي يجب أن يدفعها المستأجر خلال مدة العقد باستثناء مبلغ الإيجار المحتمل وتكاليف خدمات صيانة وغيرها والضرائب التي سيدفعها المؤجر ثم يقوم باستردادها، وبالنسبة للمستأجر، يشمل أيضا أية مبالغ للقيمة المتبقية المضمونة التي يضمنها المستأجر للمؤجر عند نهاية العقد سواء كانت القيمة المضمونة من قبل نفس المستأجر أو من قبل طرف مرتبط به.
7. وبالنسبة للمؤجر، أي مبلغ للقيمة المتبقية التي يضمنها المستأجر أو طرف مرتيط به بالمستأجر أو طرف ثالث عنده القدرة على الوفاء بهذا الضمان مثل شركة التأمين مثلا.
8. **القيمة المتبقية المضمونة Guaranteed Residual Value:**(وهي ميزة للمؤجر) ففي حالة اشتمال العقد على قيمة متبقية مضمونة للأصل المؤجر، يتعهد المستأجر للمؤجر بضمان هذه القيمة في نهاية مدة العقد.

مثال على ذلك ان يتضمن العقد النص التالي: يتعهد المستأجر للمؤجر قيمة متبقة مضمونة للمعدات المستأجرة في نهاية مدة العقد تبلغ 1000 دينار، يشير هذا النص إلى أنه في حالة انخفاض القيمة السوقية أو العادلة للمعدات المستأجرة في نهاية مدة العقد عن 1000، وعلى افتراض أن قيمتها العادلة أصبحت 750 دينار، ففي هذه الحالة يعيد المستأجر المعدات للمؤجر ويدفع له مبلغ 250 دينار والتي تمثل الفرق بين القيمة المتبقية المضمونة والبالغة 1000 دينار والقيمة العادلة البالغة 750 دينار. اما في حالة كون قيمة العادلة للمعدات 1000 دينار او اكثر فيقوم المستأجر بإعادة المعدات للمؤجر دون أن يتحمل اية مبالغ إضافية تتعلق ببند القيمة المتبقية المضمونة.

- **شروط رسملة عقد الإيجار**

تضمن المعيار انه في حالة توفر احد الشروط الآتية فأن العقد يصنف تمويلي:

1. اذا تضمن العقد انتقال الأصل المؤجر الى المستأجر في نهاية مدة العقد.
2. اذا تضمن العقد خيار شراء تحفيزي للمستأجر، و يتحقق هذا الشرط في حالة وجود شرط في العقد يعطي المستأجر خيار في شراء الأصل في نهاية مدة العقد بسعر يقل عن القيمة العادلة للأصل، و يتطلب المعيار وجود تأكد بدرجة معقولة بممارسة هذا الخيار.
3. ان تكون مدة عقد التأجير تغطي الجزء الرئيسي من العمر الانتاجي المتبقي للأصل عند التوقيع.
4. اذا كانت القيمة الحالية للحد الأدنى للدفعات التي سيدفعها المستأجر للمؤجر خلال مدة العقد تغطي عند توقيع العقد على الأقل القيمة

كما أشار المعيار إلى الحالات الإضافية الآتية والتي يمكن في حال توفرها اعتبار العقد تمويلي:

- اذا ضمن العقد إعطاء المستأجر حق الغاء العقد و كان العقد يتضمن تحمل المستأجر للخسائر التي قد تصيب المؤجر نتيجة الإلغاء.
- اذا كان يمكن للمستأجر إعادة استئجار الأصل لفترة ثانية بعد انتهاء فترة العقد الأولى و بقيمة استئجار نقل بشكل كبير عن سعر الاستئجار في السوق (حوافز إعادة الاستئجار). مثل وجود عبارة في الحق تنص على أنه يحق للمستأجر عند انتهاء العقد أعادة استئجار الأصل ببدل إيجار يساوي مثلا 60% من بدلات الإيجار السائدة عند انتهاء العقد.
- اذا كان المستأجر يتحمل الخسائر الناجمة عن التغيير في القيمة العادلة لأصل المستأجر (القيمة المتبقية المضمونة).

وقد أشار المعيار إلى أن عقود التأجير التي تتعلق بالأراضي والمباني يتوجب فيها فصل الأراضي عن المباني. ويتم تقسيم الحد الأدنى لدفعات العقد بين الأراضي والمباني حسب القيمة العادلة لكل منهما. ويصنف الجزء الخاص بالأراضي في العادة كعقد تشغيلي إلا اذا تضمن العقد انتقال الأراضي إلى المستأجر في نهاية مدة العقد . أما المباني، فيتم تصنيف العقد إلى تشغيلي او تمويلي حسب المعايير المشار اليها أعلاه. مع ملاحظة عدم فصل الأراضي عن المباني في حالة عقود التأجير التي يتم اعتبارها ممتلكات استثمارية حسب معيار المحاسبة الدولي رقم (40)، حيث يطبق عليها نموذج القيمة العادلة.

- **إرشادات حول تصنيف عقود الإيجار**

يتضح مما سبق الحاجة إلى ممارسة درجة كبيرة من الاجتهاد في تصنيف عقود الإيجار، وقد يتم مواجهة حالات صعب تحديد نوع عقد الإيجار هل هو تمويلي أو تشغيلي، ولكن في كل الحالات ينبغي التعامل بحذر شديد مع الحالات الآتية:

أولا: يتم التركيز على جوهر عقد الإيجار وليس الشكل القانوني له، وهذا ما تتطلبه الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية الواردة ضمن الإطار العام لأعداد وعرض القوائم المالية والصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية حتي تتوفر الموثوقية في المعلومات المحاسبية لدى المنشأة، وفي جميع الحالات يجب تحليل جوهر المعاملة وفهمها بشكل صحيح، ويتم التركيز هنا على المخاطر التي تبقى بحوزة المؤجر أكثر من التركيز على منافع ملكية الأصل، واذا كانت المخاطر التي قد يتحملها المؤجر قليلة أو غير موجودة فأنه من المحتمل أن يصنف العقد كعقد أيجار تمويلي، واذا كان المؤجر يتحمل المخاطر المتعلقة باستخدام الأصل فأن عقد الإيجار يصنف كعقد أيجار تشغيلي.

مثال (1)

اذا كان هناك خيار للمستأجر بنقل ملكية الأصل في نهاية عقد الإيجار مقابل دفعة متغيرة مساوية لقيمة الأصل العادلة في ذلك الوقت.

المطلوب: كيف سيتم تصنيف عقد الإيجار؟

الحل :

سيتم تصنيفه كعقد أيجار تشغيلي وليس تمويلي نظرا لعدم انتقال مخاطر ومنافع الأصل للمستأجر، ولا يوجد خيار الشراء تحفيزي.

ثانيا: يتم أجراء عمليات تصنيف عقود الإيجار إلى تمويلي أو تشغيلي في بداية العقد، وتكون بداية العقد هي تاريخ الاتفاقية أو تاريخ التزام الأطراف بالشروط الرئيسة لعقد الإيجار أيهما اسبق. واذا تم تغيير شروط عقد الإيجار لاحقا الى درجة يصبح فيها لعقد الإيجار تصنيف مختلف من بدايته يتم معاملة ذلك على أنه قد تم الدخول في عقد أيجار جديد.

ثالثا: لا تعتبر التغيرات في التقديرات مثل القيمة المتبقية للأصل أو التغييرات في تقديرات العمر الإنتاجي للأصل أو عدم وفاء المستأجر بشروط العقد تغييرات موجبة لتغيير تصنيف عقد الإيجار لأغراض المحاسبية، اي اذا أخل المستأجر بشروط عقد الإيجار التمويلي لا يتم اعادة تصنيفه الى عقد أيجار تشغيلي، حيث يتم عندها الغاء العقد بين المؤجر والمستأجر ما لم يتفق الطرفان على أتفاق أو ترتيب اخر.

رابعا: يتم تصنيف عقود إيجار الأراضي – اذا لم يتضمن عقد الإيجار انتقال الملكية للمستأجر– كعقود أيجار تشغيلية ، نظرا لكون الأرض لها عمر اقتصادي غير محدد، واذا لم يتوقع نقل ملكية الأرض الى المستأجر، فأنه لا يتم نقل مخاطر ومكافئات الملكية بشكل جوهري، ويتم أبرام عقد أيجار تشغيلي للأرض.

خامسا: عند إبرام اتفاقيات إيجار الأراضي ومباني معا يتم معاملة عقود أيجار الأراضي والمباني بشكل منفصل، واذا لم يتوقع نقل ملكية الأرض إلى المستأجر يتم تصنيف عقد أيجار الأرض كعقد تشغيلي نظرا لان الأرض لها عمر اقتصادي غير محدد، ويكون عقد إيجار المبنى هو عقد أيجار تمويلي.

- **عقود الإيجار في القوائم المالية للمستأجرين**
  - **عقود الإيجار التمويلية**

أ. عند بداية مدة عقد الإيجار يعترف المستأجر بعقود الإيجار التمويلية على إنها أصول والتزامات في قائمة المركز المالي بمبلغ يساوي القيمة العادلة للأصل المستأجر أو بالقيمة الحالية للحد الأدنى لدفعات الإيجار أيهما أقل . ويكون معدل الخصم المستخدم في حساب القيمة الحالية هو المعدل الوارد ضمناً في عقد الإيجار التمويلي– ذلك المعدل الذي يخصم دفعات الإيجار ويجعلها مساوية للقيمة العادلة للأصل ويتم إضافة أية تكاليف مباشرة أولية خاصة بالمستأجر إلى المبلغ المعترف به كأصل.

ب. ويشار هنا إلى أنه يتم محاسبة وعرض العمليات والأحداث حسب جوهرها وحقيقتها المالية وليس وفق شكلها القانوني فقط وذلك تطبيقا لخاصية الجوهر فوق الشكل للمعلومات المحاسبية

- **عقود الإيجار التشغيلية**

أ. يتم الاعتراف بدفعات الإيجار بموجب عقود الإيجار التشغيلية كمصروف على أساس القسط الثابت خلال مدة العقد .

ب. يتم الاعتراف بالحوافز التي يمنحها المؤجر للمستأجر في عقود الإيجار التشغيلية . وتتخذ الحوافز للدخول في عقود الإيجار التشغيلية شكل دفعات مقدمة أو فترات يعفى فيها المستأجر من دفع إيجارات وما شابه ذلك ويجب الاعتراف بهذه الحوافز بشكل ملائم خلال مدة العقد منذ بدايته ، لذلك فإن الفترة التي يعفى فيها المستأجر من الإيجارات يتم تحميلها بمصروف الإيجار بعد توزيع إجمالي أعباء الإيجار الإجمالية المدفوعة على السنوات التي تغطيها مدة الإيجار الكلية، أي أن الإعفاء يؤدي الى تخفيض الإيجار السنوي لجميع السنوات .

مثال(2)

بفرض أن المؤجر في ظل إيجار تشغيلي ورغبته في تحفيز المستأجر بقبول العقد فإنه أعفى المستأجر من دفع إيجار السنوات الثلاث الأولى للعقد البالغ مدته 20 سنة وبأجر سنوي مقداره 4000 دينار، وكما تحمل المؤجر مبلغ 2000 دينار تمثل تكاليف رسوم حكومية لتسجيل العقد والتي يجب أن يتحملها المستأجر.

المطلوب : ما هو مصروف الإيجار السنوي الذي سيظهر في قائمة الدخل للمستأجر ؟

❻❻❻❻❻❻❻❻❻❻❻❻❻

الفصل السابع

التطبيقات العملية

لمعايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS

يستطيع القارئ في هذا الفصل أن يطلع على المواضيع الآتية:

التطبيقات العملية لمعايير الإبلاغ المالي (IFRS) الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)

- **أسئلة الإجابات القصيرة**
- **التمارين**

الفصل السابع

التطبيقات العملية

لمعايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS

❖ **أسئلة الإجابات القصيرة**

1. هل العبارة الآتية (صح) أو (خطأ)؟: (تطور المحاسبة الدولية انعكس من خلال الاعتماد الواسع على الأدبيات المحاسبية):
   - الإجابة: (صح)
2. اختر الإجابة الصحيحة للعبارة الآتية: (أي من الفقرات أدناه لا تعتبر حاجة إلى المعايير المحاسبية؟):
   أ. قياس الأحداث المالية للمنشأة.
   ب. إيصال نتائج القياس إلى مستخدمي القوائم المالية.
   ج. عملية اتخاذ القرار الملائم والمناسب والدقيق.
   د. تنظيم الهيكل الإداري للمنشاة.
   - الإجابة: (د)
3. ضع العبارة أو الكلمة المناسبة لمليء الفراغ في الجملة الآتية : (أعدت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية عام 1976م .....عن المعلومات للشركات متعددة الجنسية).
   أ. دليل الإفصاح
   ب. المعايير الدولية
   ج. اطار مفاهيمي

د. اطار عام

- الإجابة: (أ)

4. هل العبارة الآتية (صح) أو (خطأ)؟: (اتفق معظم الباحثين في المحاسبة على ان هنالك مستوى واحد فقط من الإبلاغ المالي) .

- الإجابة الصحيحة: (خطأ والأصح مستويين الإبلاغ المالي المثالي والإبلاغ المالي المتاح أو الممكن).

5. هل العبارة الآتية (صح) أو (خطأ)؟: (في ظل غياب المعيار المحاسبي يمكن أن يؤدي إلى اختلاف المبادئ والأسس المحاسبية).

- الإجابة: (صح)

6. هل العبارة الآتية (صح) أو (خطأ)؟: (هنالك مجموعة دول تستخدم نفس نظم الدول الأخرى، وقد أوضح كل من انتوفن وباركر(Einthoven & Parker) عملية تصنيف النظم المحاسبية في العالم).

- الإجابة: (خطأ)

7. هل العبارة الآتية (صح) أو (خطأ)؟: (تأسست لجنة المعايير المحاسبية (IASC) من قبل الأمم المتحدة (UN) عام 1993، نتيجة للتطورات الاقتصادية والاجتماعية).

- الإجابة: (خطأ)

8. هل العبارة الآتية (صح) أو (خطأ)؟: (بدا الاهتمام باعداد معايير الإبلاغ المالي (IFRS) في عام 2001 من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB).

- الإجابة: (صح)

9. اختر الإجابة الصحيحة للعبارة الآتية : (أي مما لا يعتبر من الخصائص النوعية للبيانات المالية وفقا للاطار المفاهيمي؟).

أ. المادية

ب. قابلية الفهم

ج. قابلية المقارنة

د. الملائمة

- الإجابة: (أ)

10. اختر الإجابة الصحيحة للعبارة الآتية: (أي مما يلي يعتبر افتراضا أساسيا للبيانات المالية ؟).

أ. الملائمة والموثوقية .

ب. أساس الاستحقاق والمنشاة المستمرة .

ج. المحافظة على راس المال المالي والمادي .

د. الحيطة والحذر والتحفظ .

- الإجابة: (ب)

11. اختر الإجابة الصحيحة للعبارة الآتية: (أي مما يلي لا يعتبر من معايير الإبلاغ المالي IFRS).

أ. اندماج الأعمال

ب. عقود التأمين

ج. منظمات الأعمال

د. عقود الإيجار

- الإجابة: (ج)

12. اختر الإجابة الصحيحة للعبارة الآتية: (أي من هذه العوامل لا تساهم في عملية تصنيف أنظمة المحاسبة).

أ. مهنة المحاسبة.

ب. النظم المحاسبية.

ج. تطور المحاسبة.

د. النظم الإنتاجية.

- الإجابة: (د)

13. اختر الإجابة الصحيحة للعبارة الآتية: (أي نظام من الأنظمة المحاسبية الآتية لا يعتبر من الأنظمة المحاسبية الرئيسة في العالم):

أ. النظام المحاسبي الأمريكي .

ب. النظام المحاسبي الروسي .

ج. النظام المحاسبي الفرنسي .

د. النظام المحاسبي الالماني .

- الإجابة: (ب)

14. ضع العبارة أو الكلمة المناسبة لمليء الفراغ في الجملة الآتية: (جمعية المحاسبة الأمريكية AAA تضم أكبر مجموعة من المحاسبين في الأوساط الأكاديمية، تأسست في .....).

أ. عام 1950

ب. عام 1960

ج. عام 1916

- الإجابة: (ج)

15. ضع العبارة أو الكلمة المناسبة لمليء الفراغ في الجملة الآتية : (المجموعة الأوروبية (EU) تأسست عام 1957 في اتفاقية روما لأنشاء السوق.....).

أ. السوق الأوروبية المشتركة

ب. سوق روما

ج. سوق باريس

- الإجابة: (أ)

16. ضع العبارة أو الكلمة المناسبة لمليء الفراغ في الجملة الآتية: (قامت لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) لغاية عام 2000 بإصدار..... معيارا محاسبيا دوليا).

أ. 31 معيار

ب. 41 معيار

ج. 17 معيار

- الإجابة: (ب)

17. ضع العبارة أو الكلمة المناسبة لمليء الفراغ في الجملة الآتية: (تأسست لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) ..... عبر اتفاق بين الجمعيات والمعاهد المهنية الرائدة).

أ. عام 1973

ب. عام 1980

ج. عام 2001

- الإجابة: (أ)

18. ضع العبارة أو الكلمة المناسبة لمليء الفراغ في الجملة الآتية: (في عام 2001 تم تأسيس .....والذي استلم مهام لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC .

أ. FASB

ب. IASB

ج. IFAC

- الإجابة: (ب)

19. هل العبارة الآتية (صح) أو (خطأ)؟: (بدأ الاهتمام بإعداد معايير الإبلاغ المالي (IFRS) في عام 2001 من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB).

- الإجابة : (صح)

20. اختر الإجابة الصحيحة للعبارة الآتية: " المبدأ الأساسي لمعيار اندماج الأعمال هو أن تعترف المنظمة التي تشتري مؤسسة عمل ما بالأصول المستملكة والالتزامات المحتملة بقيمتها .....في تاريخ الاستملاك".

أ. التاريخية

ب. العادلة

ج. السوقية

- الإجابة : (ب)

21. هل العبارة الآتية (صح) أو (خطأ)؟: " ينص معيار اندماج الأعمال على تطبيق طريقة الشراء في محاسبة الاندماج وفقا للخطوات الآتية: تحديد الشركة المشترية وقياس تكلفة الاندماج وتوزيع تكلفة الاندماج على الأصول المشتراة والالتزامات" .

- الإجابة (صح)

22. اختر الإجابة الصحيحة للعبارة الآتية: " أي مما يلي لا يعتبر من معايير الإبلاغ المالي IFRS؟"

أ. الأدوات المالية

ب. القوائم المالية الموحدة

ج. التعاقدات المشتركة

د. االتكاليف البيئية

- الإجابة (د)

23. اختر الإجابة الصحيحة للعبارة الآتية: " أي مما يلي لا يعتبر من معايير الإبلاغ المالي IFRS؟"

أ. التكاليف الاجتماعية

ب. قياس القيمة العادلة

ج. الإيراد من العقود

د. الكشف عن المصادر الطبيعية

- الإجابة (أ)

24. اختر الإجابة الصحيحة للعبارة الآتية : " ما هو هدف البيانات المالية وفقا للاطار المفاهيمي؟ "

أ. تقديم معلومات حول المركز المالي للمنشاة وأدائها والتغيرات في مركزها المالي.

ب. إعداد وعرض الميزانية العمومية وبيان الدخل وبيان التدفق النقدي وبيان التغيرات في حقوق الملكية.

ج. إعداد وعرض معلومات قابلة للمقارنة وملائمة وموثوقية وسهلة الفهم بالنسبة للمستثمرين والدائنين.

د. إعداد بيانات مالية وفقا لكافة المعايير المحاسبية والتفسيرات المعمول بها.

- الإجابة (ج)

25. اختر الإجابة الصحيحة للعبارة الآتية : " ماذا تعني الخصائص النوعية للبيانات المالية وفقا للاطار المفاهيمي؟"

أ. الخصائص النوعية هي السمات التي تجعل من المعلومات المقدمة في البيانات المالية مفيدة للمستخدمين.

ب. الخصائص النوعية هي فئات واسعة من الآثار المالية للمعاملات والأحداث الأخرى.

ج. الخصائص النوعية هي جوانب غير كمية لمركز المنشاة وأدائها والتغيرات في مركزها المالي.

د. تقيس الخصائص النوعية مدى امتثال المنشاة لكافة المعايير والتفسيرات ذات الصلة.

- الإجابة (أ)

26. اختر الإجابة الصحيحة للعبارة الآتية: " أي مما يلي لا يعتبر من المُحددات المحاسبية؟"

أ. التَكلفة وَالمنفعة

ب. الأهمية النسبية

ج. الاستمرارية

د. الحيطة وَالحَذر

- الإجابة (ج)

27. اختر الإجابة الصحيحة للعبارة الآتية: " أي مما يلي لا يعتبر من المُحددات المحاسبية؟"

أ. الممارسات الصناعية

ب. الجوهر فوق الشكل

ج. التَكلفة وَالمنفعة

د. التكلفة التاريخية

- الإجابة (د)

28. اختر الإجابة الصحيحة للعبارة الآتية: " أي مما يلي لا يعتبر من المبادئ المحاسبية؟"

أ. استقلالية المنشأة

ب. الاعتراف بالإيراد

ج. الاعتراف بالمصروف

د. مبدأ الإفصاح التام

- الإجابة (أ)

29. هل أن المعالجة القيدية الآتية (صح) أم (خطا) : " تبنت احدى الشركات معايير الإبلاغ المالي الدولية لأول مرة اعتبارا من 2020/1/1 وقد كان لدى الشركة عقود آجلة للمتاجرة في 2020/12/31 قيمتها العادلة 25000 دينار غير ظاهرة ضمن حسابات

الشركة بموجب المعايير الوطنية التي كانت تتبعها الشركة، وقد تمت المعالجة المحاسبية لبند العقود الآجلة بإعداد القيد التالي" :

25000 من حـ/ عقود آجلة 25000 إلى حـ/ الأرباح والخسائر؟

- الإجابة (خطا)

30. اختر الإجابة الصحيحة للعبارة الآتية: " في أي من الظروف الآتية لا تعتبر فيها البيانات المالية للسنة الحالية الخاصة بالمنشأة هي بيانات مالية أولى معدة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية" :

أ. عندما تعد المنشأة بياناتها المالية بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في السنة السابقة.

ب. عندما تعد المنشأة البيانات المالية للسنة السابقة بموجب مبادئ المحاسبة الوطنية المقبولة عموما.

ج. عندما تعد المنشأة بياناتها المالية للسنة السابقة بالانسجام مع كافة متطلبات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

- الإجابة (ج)

31. اختر الإجابة الصحيحة للعبارة الآتية : " كانت احدث البيانات المالية التي عرضتها الشركة بموجب مبادئ المحاسبة السابقة المقبولة عموما في 31 ديسمبر(كانون أول) 2020 . وقد تبنت الشركة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى وتنوي عرض البيانات المالية الأولى بموجب هذه المعايير ابتداء من 31 ديسمبر(كانون أول) 2021، كما تخطط لعرض معلومات مقارنة لفترة مدتها سنتين للعامين 2019 و 2020". ينبغي إعداد الميزانية العمومية الافتتاحية حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ابتداء من مما يأتي :

أ. 1 يناير(كانون ثاني) 2020

ب. 1 يناير(كانون ثاني) 2018

ج. 1 يناير (كانون ثاني) 2019

د. 1 يناير(كانون ثاني) 2021

- الإجابة (ج)

32. اختر الإجابة الصحيحة للعبارة الآتية: " أي من النقاط الآتية غير مؤهل للإعفاء الذي يسمح به المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (1) ؟"

أ. عمليات اندماج الأعمال التي تحدث مسبقا أو قبل تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

ب. الأدوات المالية (باستثناء الأدوات المالية المركبة).

ج. فروقات التحويل التراكمية.

د. الأرباح والخسائر الاكتوارية التراكمية غير المعترف بها بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم 19.

- الإجابة (ب)

33. اختر الإجابة الصحيحة للعبارة الآتية: " أي من النقاط الآتية غير مؤهل للإعفاء بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 1 لأغراض التطبيق بأثر رجعي ؟ "

أ. محاسبة التحوط .

ب. الأصول والالتزامات المالية التي الغيت الاعتراف بها قبل 1 يناير(كانون ثاني) 2001 .

ج. التقديرات بموجب مبادئ المحاسبة السابقة عموما.

د. محاسبة القيمة العادلة للاستثمارات العقارية.

- الإجابة (د)

34. اختر الإجابة الصحيحة للعبارة الآتية : " ما هو سبب استحداث المعيار الدولي لأعداد التقارير المالية رقم 4 بالدرجة الأولى؟"

أ. لضمان أن يكون بإمكان شركات التامين الامتثال للمعايير الدولية لأعداد التقارير المالية بحلول عام 2005.

ب. المراجعة الشاملة لمحاسبة التامين بشكل كامل.

ج. استجابة للانتهاكات الأخيرة في صناعة التامين.

د. بسبب ضغط من سلطات الخدمات المالية في عدة بلدان.

- الإجابة (أ)

35. اختر الإجابة الصحيحة للعبارة الآتية: " أي من أنواع عقود التامين الآتية قد لا يغطيها المعيار الدولي لأعداد التقارير المالية رقم 4 على الأرجح؟"

أ. تامين المركبات.

ب. تامين الحياة.

ج. التامين الطبي .

د. خطة التقاعد.

- الإجابة (د)

36. اختر الإجابة الصحيحة للعبارة الآتية: " ينص المعيار الدولي لأعداد التقارير المالية رقم 4 على أن عقود التامين ينبغي أن":

أ. تغطيها السياسات المحاسبية الحالية خلال المرحلة الأولى.

ب. تمتثل لوثائق اطار المعايير الدولية لأعداد التقارير المالية.

ج. تمتثل لجميع المعايير الدولية لأعداد التقارير المالية القائمة.

د. يغطيها معيار المحاسبة الدولي رقم 32 ومعيار المحاسبة الدولي رقم 39 فقط.

- الإجابة (أ)

37. اختر الإجابة الصحيحة للعبارة الآتية: " أي من الممارسات المحاسبية الآتية تم حضرها بموجب المعيار الدولي لأعداد التقارير المالية رقم (1) ؟"

أ. محاسبة الظل .

ب. مخصصات الكوارث.

ج. كفاية التزامات التامين المعترف بها.

د. انخفاض القيمة لأصول إعادة التامين.

- الإجابة (ب)

38. هل أن العبارة الآتية (صح) أم (خطا): " لا تخضع الأصول غير المتداولة (الثابتة) المحتفظ بها للبيع أو الأصول التي تمثل جزء من "مجموعة تصرف" للاندثار.

- الإجابة (صح)

39. هل أن العبارة الآتية (صح) أم (خطا): " الاعتراف والقياس للأصول غير المتداولة أو مجموعات التصرف المصنفة كمحتفظ بها للبيع يتم قياسها بالقيمة العادلة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل".

- الإجابة (خطأ)

40. هل أن العبارة الآتية (صح) أم (خطا) : يمكن المحاسبة على النفط والغاز والموارد غير المتجددة باستخدام الطريقة التكاليف الكلية.

- الإجابة (صح)

41. هل أن العبارة الآتية (صح) أم (خطا): يمكن المحاسبة على النفط والغاز والموارد غير المتجددة باستخدام طريقة تكاليف الجهود الناجحة.

- الإجابة (صح)

42. هل أن العبارة الآتية (صح) أم (خطا): يوجد طريقتان مقبولتان قبولاً عاماً في شركات التنقيب عن النفط والغاز تستخدمان في المعالجة المحاسبية لتكاليف البحث وهما التكاليف الكلية والجهود الناجحة.

- الإجابة (صح)

43. املأ الفراغ في العبارة الآتية : " ما هو الهدف الرئيسي لمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (6) : " الكشف عن.....وتقييمها"؟

أ. المصادر المالية.

ب. المصادر المعدنية

ج. الموارد البشرية

- الإجابة (ب)

44. اختر الإجابة الصحيحة للعبارة الآتية: " حدد أي من البنود المذكورة أدناه لا يستوفي تعريف الأداة المالية".

أ. نقد.

ب. أداة حق ملكية لمنشأة أخرى.

ج. المخزون السلعي.

د. أوراق القبض التجارية.

- الإجابة (ج)

45. اختر الإجابة الصحيحة للعبارة الآتية: " حدد أي من البنود المذكورة أدناه لا يستوفي تعريف الأداة المالية".

أ. الحصص في الشركات التابعة.

ب. السبائك الذهبية .

ج. أوراق القبض التجارية.

د. الاستثمار في شهادات الإيداع الصادرة عن البنوك .

- الإجابة (أ)

46. ما هو الهدف الرئيسي لمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (6) ؟(راجع المعيار).

47. ما هو النطاق الذي يغطي معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (6)؟ (راجع المعيار).

48. ما المقصود بالمصطلحات والعبارات الآتية وذلك حسب ما ورد في معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (6)؟ (راجع المعيار).

- بنود الاستكشاف والتقييم المصنفة كأصول
- نفقات الاستكشاف والتقييم
- الاستكشاف والتنقيب على الموارد الطبيعية

49. ما هي أهم بنود التكاليف التي تدخل في التكلفة الأولية لتكاليف والتقييم والاستكشاف للمصادر الطبيعية والتي يتم معالجتها كأصل ؟(راجع المعيار).

50. وضح كيفية القياس اللاحق بعد الاعتراف الأولي للمصادر المعدنية (الطبيعية). (راجع المعيار).

51. ما هي أهم المؤشرات التي تشير إلى وجوب إجراء للمنشأة لاختبار التدني لتكاليف الاستكشاف وتقيم التنقيب و المعترف بها كأصل ؟(راجع المعيار).

52. وضح الفرق بين طريقة الجهود الناجحة وطريقة التكاليف الكلية لمعالجة تكاليف البحث لاستكشاف في شركات التنقيب على النفط والغاز. (راجع المعيار).

53. ما هي أهم الإقصاءات التي يتوجب على شركات القيام بها بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (6)؟ (راجع المعيار).

54. هل أن العبارة الآتية (صح) أم (خطا): " يجب أن تطبق كافة المنشآت معيار الإبلاغ المالي رقم (9) "الأدوات المالية" على جميع الأدوات المالية بما في ذلك الشركات التي تمتلك الحصص في الشركات التابعة أو الزميلة والمشاريع المشتركة".

- الإجابة (خطا)

55. هل أن العبارة الآتية (صح) أم (خطا): " يجب أن تطبق كافة المنشآت معيار الإبلاغ المالي رقم (9) "الأدوات المالية" على جميع الأدوات المالية بما في ذلك الشركات التي تمتلك الحقوق والالتزامات بموجب عقود الإيجار".

- الإجابة (خطا)

56. هل أن العبارة الآتية (صح) أم (خطا) :" المجمع العربي للمحاسبين القانونيين تعتبر الجهة الوحيدة الحاصلة على الحق الحصري لترجمة المعايير الدولية ونشرها في الوطن العربي".

- الإجابة (صح)

57. اختر الإجابة الصحيحة للعبارة الآتية : " اذا كان هناك خيار للمستأجر بنقل ملكية الأصل في نهاية عقد الإيجار مقابل دفعة متغيرة مساوية لقيمة الأصل العادلة في ذلك الوقت. كيف سيتم تصنيف عقد الإيجار؟"

أ. عقد إيجار تمويلي

ب. عقد إيجار تشغيلي

ج. عقد إيجار مختلط بين الاثنين

- الإجابة (ب)

58. اختر الإجابة الصحيحة للعبارة الآتية :" يتم تصنيف عقود إيجار الأراضي – اذا لم يتضمن عقد الإيجار انتقال الملكية للمستأجر– كعقود أيجار .....، نظرا لكون الأرض لها عمر اقتصادي غير محدد".

أ. تشغيلية

ب. تمويلية

ج. استثمارية

- الإجابة (أ)

59. اختر الإجابة الصحيحة للعبارة الآتية : " عند إبرام عقود إيجار الأراضي والمباني معا يتم معاملة عقود أيجار الأراضي والمباني بشكل منفصل، واذا لم يتوقع نقل ملكية الأرض إلى المستأجر يتم تصنيف عقد أيجار الأرض كعقد تشغيلي نظرا لان الأرض لها عمر اقتصادي غير محدد، ويكون عقد إيجار المبنى هو عقد....."

أ. أيجار تمويلي

ب. أيجار تشغيلي

ج. أيجار استثماري

- الإجابة (أ)

60. اختر الإجابة الصحيحة للعبارة الآتية : " قررت احدى الشركات تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية ابتداء من 2020/12/31 وعرض معلومات مقارنة لسنة 2019 وقد كانت الشركة قد عرضت قوائمها المالية للسنوات السابقة بموجب معايير المحاسبة الأمريكية، متى يتوجب أن تعد الشركة قائمة المركز المالي (الميزانية) بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (1) ؟"

أ. في 2019/1/1.

ب. في 2020/1/1

ج. في 2020/12/31

- الإجابة: (أ)

61. اختر الإجابة الصحيحة للعبارة الآتية : بتاريخ 31 مارس(أذار) 2020، اشترت شركة (زين) جميع الأسهم العادية العائدة لشركة (كورك) بمبلغ(12000) مليون دينار نقدا، وكانت ميزانية شركة (كورك) أظهرت صافي أصولها بقيمة (10000) مليون دينار، وقد احتسب مبلغ الشهرة وقدره (1000) مليون دينار الذي يسجل في الميزانية العمومية الموحدة لشركة (زين) وشركتها التابعة في 31 مارس 2020، فكم هي القيمة العادلة الجارية لصافي موجودات شركة (كورك) ؟

أ. بمبلغ 2000

ب. بمبلغ 10000

ج. بمبلغ 11000

- الإجابة: (ج)

62. ضع العبارة أو الكلمة المناسبة لمليء الفراغ في الجملة الآتية : (أعدت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية عام 1976م .....عن المعلومات للشركات متعددة الجنسية).

أ. اطار مفاهيمي

ب. دليل الإفصاح

ج. اطار عام

د. المعايير الدولية

- الإجابة: (ب)

63. اختر الإجابة الصحيحة للعبارة الآتية: (أي من الفقرات الآتية لا تعتبر من معايير الإبلاغ المالي IFRS):

أ. الأدوات المالية

ب. ربح الأسهم

ج. الإفصاح المحاسبي

د. العقود مع العملاء

- الإجابة: (ج)

64. ضع العبارة أو الكلمة المناسبة لملىء الفراغ في الجملة الآتية: (منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية(OECD) تأسست هذه المنظمة عام.....).

أ. عام 1960

ب. عام 1957

ج. عام 1973

- الإجابة : (أ)

65. هل العبارة الآتية (صح) أو (خطأ)؟: (بدأ الاهتمام بإعداد معايير الإبلاغ المالي (IFRS) في عام 2001 من قبل مجلس معايير المحاسبة المالية FASB).

- الإجابة: (خطأ)

❖ **التمارين**

<u>تمرين (1)</u>

تعرض شركة فينوس بياناتها المالية سنويا بموجب مبادئ المحاسبة المالية سابقا المقبولة عموما في 31 ديسمبر من كل سنة . وكانت احدث البيانات المالية التي عرضتها الشركة بموجب مبادئ المحاسبة المالية سابقا المقبولة عموما في 31 ديسمبر 2020. قررت الشركة تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ابتداء من 31 ديسمبر 2021 وعرض معلومات مقارنة لسنة 2020.

المطلوب : متى ينبغي أن تعد شركة فينوس ميزانيتها العمومية الافتتاحية حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؟

الحل:

ان بداية أول فترة يجب أن تعرض فيها شركة فينوس معلومات مقارنة كاملة تكون في يناير 2020 . وفي هذه الحالة، فان الميزانية العمومية الافتتاحية التي تحتاج المنشاة إلى إعدادها بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 1 ستكون ابتداء من 1 يناير 2020.

أما اذا قررت شركة فينوس عرض معلومات مقارنة كاملة لمدة سنتين (أي للعامين 2019، 2020) ، فان بداية أول فترة يجب ان تعرض عنها المنشاة معلومات مقارنة كاملة ستكون في 1 يناير 2019 . وفي هذه الحالة، فان الميزانية العمومية الافتتاحية التي تحتاج المنشاة إلى إعدادها بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 1 ستكون ابتداء من 1 يناير 2019.

تمرين (2)

قررت شركة (الشروق لتعليب التمور) اعتماد المعايير الدولية للإبلاغ (IFRS)المالي للمرة الأولى بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 1 ، وكانت احدث البيانات المالية التي عرضتها الشركة بموجب مبادئ المحاسبة السابقة المقبولة عموما في 31 ديسمبر(كانون أول) 2020 .

وقد تبنت شركة الشروق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى وتنوي عرض البيانات المالية الأولى بموجب هذه المعايير ابتداء من 31 ديسمبر(كانون اول) 2021 ، كما تخطط لعرض معلومات مقارنة لفترة مدتها سنتين للعامين 2019 و 2020 .

المطلوب: ينبغي إعداد الميزانية العمومية الافتتاحية حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ابتداء من مما يأتي :

- 1 يناير(كانون ثاني) 2018
- 1 يناير (كانون ثاني) 2019

- 1 يناير (كانون ثاني) 2020
- 1يناير (كانون ثاني) 2021

- **الإجابة : (ب)**

تمرين (3)

في 31 أكتوبر 2020، اشترت شركة (المعراج) بمبلغ 16,400,000 الف دينار نقدا جميع الأسهم العادية المستحقة لشركة (البراق) عندما أظهرت ميزانية (البراق) صافي أصول بقيمة 12,800,000 الف دينار، وقد تم تجاهل التكاليف النثرية لدمج الأعمال (الشركتين). وكان صافي موجودات شركة (البراق) القابلة للتحديد قيم عادلة حالية مختلفة عن القيم الدفترية كما يلي(المبالغ بالآلاف):

البيان	المبالغ الدفترية	القيمة العادلة الجارية
صافي موجودات الشركة	20,000,000	23,000,000
الموجودات الأخرى	2,000,000	1,400,000
الديون طويلة الأجل	12,000,000	11,200,000

المطلوب: احتساب مبلغ الشهرة التي سيتم تسجيلها في الميزانية العمومية لشركة (المعراج) والشركة التابعة بتاريخ 31 أكتوبر 2020.

الحل:

حساب مبلغ الشهرة في 31 أكتوبر 2020، الميزانية العمومية الموحدة لشركة (المعراج) وشركتها التابعة:

- تكلفة استثمار شركة المعراج في أسهم شركة البراق المشتركة = 16400000 دولار
- ناقصا: القيمة العادلة الجارية لصافي موجودات شركة البراق:

(12800000 دولار + 3000000 دولار – 600000 دولار + 800000 دولار) = 16000000

- مبلغ الشهرة = 16400000 – 16000000 = 400000 دولار

تمرين (4)

في 2020/1/1 اشترت الشركة القابضة (الديار) 100% من صافي أصول الشركة التابعة (الفيحاء) بمبلغ 2,000,000 الف دينار نقدا وكانت بيانات الشركتين كالتالي (المبالغ بالألاف) :

قائمتي المركز المالي لشركتي الديار والفيحاء كما هما عليه في تاريخ 2020/12/31 م		
	شركة الديار	شركة الفيحاء
الأصول		
النقدية	4,000,000	6,000,000
ذمم مدينة	1,000,000	1,600,000
البضاعة	800,000	1,200,000
استثمار في شركة الفيحاء	2,000,000	-------
مباني ومعدات	2,400,000	1,200,000
مجموعة الأصول	10,200,000	10,000,000
الالتزامات وحقوق الملكية		
دائنون	1,600,000	6,000,000
سندات	2,400,000	2,000,000
رأسمال الأسهم العادية	4,000,000	1,600,000
الارباح المحتجزة	2,200,000	400,000
مجموعة الالتزامات وحقوق الملكية	10,200,000	10,000,000

المطلوب :

(1) إعداد قيد الشراء ؟

(2) توحيد قائمتي المركز المالي للشركتين في تاريخ الشراء ؟

الحل

أولا: يجب حذف قيد الشراء بالقيد الاتي

مدين	دائن	البيـــــان
		من مذكورين
1600000		حـ/ رأسمال الأسهم (القيمة الاسمية) لشركة الفيحاء
400000		حـ/ الأرباح المحتجزة لشركة الفيحاء
	2000000	إلى حـ/ الاستثمار في شركة الفيحاء
		حذف رصيد حساب الاستثمار في شركة الفيحاء مقابل صافي أصول شركة الفيحاء

ثم يرحل هذا القيد إلى ورقة العمل والتي على ضوئها يتم إعداد القوائم المالية الموحدة.

الميزانية الموحدة لشركة الديار

بنود القوائم المالية	شركة الديار	شركة الفيحاء	التسويات		المبالغ الموحدة
			مدين	دائن	
الأصول					
النقدية	4000000	6000000			10000000
الذمم المدينة	1000000	1600000			2600000
البضاعة	800000	1200000			2000000
استثمار في شركة الفيحاء	2000000	------		2000000	
مباني ومعدات	2400000	1200000			3600000
مجموع الأصول	10200000	10000000		2000000	18200000
الالتزامات وحقوق الملكية					
دائنون	1600000	6000000			7600000
سندات	2400000	2000000			4400000
رأسمال الأسهم العادية	4000000	1600000	1600000		4000000
الأرباح المحتجزة	2200000	400000	400000		2200000
مجموع الالتزامات وحقوق الملكية	10200000	10000000	2000000		18200000

تمرين (5)

في 2020/1/1 اشترت الشركة القابضة (المنار) 100% من صافي أصول الشركة التابعة (الصحراء) بمبلغ 1,000,000 دينار نقدا وكانت بيانات الشركتين كالتالي :

شركة المنار والشركة الصحراء قائمتي المركز المالي في تاريخ 2020/12/31 م		
	شركة المنار	شركة الصحراء
الأصول		
النقدية	2,000,000	3,000,000
ذمم مدينة	500,000	800,000
البضاعة	400,000	600,000
استثمار في شركة الصحراء	1,000,000	---
مباني ومعدات	1,200,000	600,000
مجموعة الأصول	5,100,000	5,000,000
الالتزامات وحقوق الملكية		
دائنون	800,000	3,000,000
سندات	1,200,000	1,000,000
رأسمال الأسهم العادية	2,000,000	800,000
الارباح المحتجزة	1,100,000	200,000
مجموعة الالتزامات وحقوق الملكية	5,100,000	5,000,000

المطلوب :

1. إعداد قيد الشراء ؟
2. توحيد قائمتي المركز المالي للشركتين في تاريخ الشراء ؟
3. إعداد قيود أوراق العمل التي تسجل خارج سجلات كل من الشركتين ؟

الحل:

أولا: يجب حذف قيد الشراء بالقيد الاتي:

مدين	دائن	البيـــــان
		من مذكورين
800000		حـ/ رأسمال الأسهم (القيمة الاسمية) لشركة الصحراء
200000		حـ/ الأرباح المحتجزة لشركة الصحراء
	1000000	إلى حـ/ الاستثمار في شركة الصحراء
		حذف رصيد حساب الاستثمار في شركة الصحراء مقابل صافي أصول شركة الصحراء

ثم يرحل هذا القيد إلى ورقة العمل والتي على ضوئها يتم إعداد القوائم المالية الموحدة.

ثانيا: الميزانية الموحدة لشركة المنار

بنود القوائم المالية	شركة المنار	شركة الصحراء	التسويات		المبالغ الموحدة
			مدين	دائن	
الأصول					
النقدية	2000000	3000000			5000000
الذمم المدينة	500000	800000			1300000
البضاعة	400000	600000			1000000
استثمار في شركة الصحراء	1000000			1000000	
مباني ومعدات	1200000	600000			1800000
مجموع الأصول	5100000	5000000		1000000	9100000
الالتزامات وحقوق الملكية					
دائنون	800000	3000000			3800000
سندات	1200000	1000000			2200000
رأسمال الأسهم العادية	2000000	800000	800000		2000000
الأرباح المحتجزة	1100000	200000	200000		1100000
مجموع الالتزامات وحقوق الملكية	5100000	5000000			9100000

تمرين (6)

اشترت إحدى الشركات القابضة (30%) من أسهم شركة زميلة ، وقد دفعت مقابلها مبلغ (2000000) دينار وكانت ميزانية الشركة الزميلة عند الشراء كما يلي :

ميزانية الشركة الزميلة بتاريخ الشراء

المبلغ	أصول	المبلغ	خصوم
20000000	أصول ثابتة ومتداولة	10000000	رأس المال
		10000000	خصوم أخرى
20000000	المجموع	20000000	المجموع

وقد ظهرت ميزانية الشركة في السنة الاتية كما يلي :

المبلغ	أصول	المبلغ	خصوم
28000000	أصول ثابتة ومتداولة	10000000	رأس المال
		5000000	أرباح
		13000000	خصوم أخرى
28000000	المجموع	28000000	المجموع

فإذا علمت أن الشركة حققت ربحا صافيا من عملياتها قدره (6000000) دينار.

المطلوب :

1. تحيد قيمة الاستثمار.
2. إعداد كشف المركز المالي للشركة .
3. إعداد كشف حساب أرباح وخسائر الشركة المستثمرة.

الحل

(أولا) احتساب قيمة الاستثمار

10000000 + 5000000 = 15000000 دينار أردني

15000000 × 30% = 4500000 دينار أردني

(ثانيا) كشف المركز المالي للشركة القابضة

السنة (1)	السنة (2)	البيان
2000000	**4500000**	**استثمارات طويلة الأجل**

(ثالثا) كشف أرباح وخسائر الشركة الزميلة

حقوق المساهمين	التكلفة الفعلية	البيان
6000000	**6000000**	**صافي أرباح العمليات**
2500000	---------	**أرباح من الشركات الزميلة (2000000 – 4500000)**
8500000	**6000000**	**صافي الربح**

<u>تمرين (7)</u>

بتاريخ 2020/12/31م اشترت إحدى الشركات القابضة 20% من أسهم شركة زميلة لغرض الاستثمار فيها، وقد تم دفع مبلغ (400000) دينار أردني ، وقد توفرت المعلومات الإضافية الاتية:

ميزانية الشركة الزميلة عند الشراء كما هي في 2020/12/31م

المبلغ	أصول	المبلغ	خصوم
4000000	أصول متداولة وثابتة	2000000	رأس المال
		2000000	خصوم أخرى
4000000	المجموع	4000000	المجموع

ميزانية الشركة الزميلة في السنة الثانية كما هي في 2021/12/31م

خصوم	المبلغ	أصول	المبلغ
رأس المال	2000000	أصول ثابتة ومتداولة	5600000
أرباح	1000000		
خصوم أخرى	2600000		
المجموع	5600000	المجموع	5600000

المطلوب:-

1- قياس قيمة الاستثمار.

2- إعداد كشف المركز المالي للشركة .

3- تسجيل قيد يومية الزيادة من ربح أو خسارة.

4- إعداد كشف حساب أرباح وخسائر الشركة المستثمرة.

الحل

(أولا) احتساب قيمة الاستثمار

2000000 + 1000000 = 3000000

3000000 × 20% = 600000 دينار

(ثانيا) كشف المركز المالي للشركة

السنة (1)	السنة (2)	البيان
400000	600000	استثمارات طويلة الأجل

(ثالثا) قيد يومية الزيادة من ربح أو خسارة

البيان	دائن	مدين
من حـ / الاستثمارات طويلة الأجل إلى حـ / الأرباح قيمة نصيب الشركة القابضة من أرباح الشركة الزميلة	200000	200000

(رابعا) كشف حساب أرباح وخسائر الشركة المستثمرة كما يلي :

البيان	المبلغ
صافي الإيرادات	×××
ناقص المصاريف	(×××)
= صافي الأرباح	×××
أرباح الشركة الزميلة	200000
= المجموع	×××

<u>تمرين (8)</u>

1. قامت شركة المنار القابضة التي تمتلك 100% من أصول شركة الصحراء التابعة لها في 2020/1/1م ببيع أرض لشركة الصحراء التابعة بمبلغ وقدره 50,000 دينار وبلغت تكلفتها 40,000 دينار .
2. وفي تاريخ 2020/4/30 م قامت الشركة التابعة ببيع الأرض إلى أطراف خارجية بمبلغ وقدره 80,000 دينار
3. حققت شركة الصحراء التابعة ربحا خلال العام بمبلغ وقدره 120,000 دينار .

<u>المطلوب</u> :احتساب الحق في دخل شركة الصحراء التابعة ؟

الحل :

أولا : يجب احتساب الحق في دخل شركة الصحراء التابعة باستبعاد قيمة الربح المحقق من بيع الأراضي لعدم الوقوع في الازدواجية وهي كالاتي :

حق الشركة المنار في دخل شركة الصحراء = 120,000 دينار

بطرح

- أرباح غير محققة نتيجة بيع الأرض = (30,000) دينار
- الحق شركة المنار في دخل الصحراء =90,000 دينار .

بعد ذلك يتم تسجيل الشركة القابضة القيد التالي:

القيود اليومية		
مدين	دائن	البيان
90,000		من حـ/ الاستثمار في شركة الصحراء
	90,000	إلى حـ/ الحق في دخل شركة الصحراء

قيد أوراق العمل :

حذف الأرباح غير المحققة الناتجة عن بيع الأرض من شركة المنار إلى شركة الصحراء

القيود اليومية		
مدين	دائن	البيان
30.000		من حـ/ أرباح بيع الأرض
	30.000	الى حـ/ الأراضي

تمرين (9)

في 2020/1/1 اشترت شركة المنار صافي أصول شركة الصحراء بمبلغ 1,000,000 دينار نقدا وبلغ صافي أصول شركة الصحراء في ذلك التاريخ كالتالي (المبالغ بالألاف):

راس مال = 800,000 دينار

الأرباح المحتجزة = 200,000 دينار

صافي أصول الشركة = 1,000,000 دينار

ولقد نتج من هذا الشراء علاوة شراء تعادل 20,000 دينار هي الفرق بين تكلفة الاستثمار البالغة 1,000,000 دينار والقيمة الدفترية البالغة 980,000 دينار ، في حين كانت القيمة الدفترية للبضاعة بمبلغ 60,000 دينار والقيمة السوقية 65,000 دينار وقد أعلنت شركة الصحراء في وقت لاحق عن توزيعات أرباح نقدية بمبلغ 10,000 دينار وقد حققت الشركة صافي دخل مقداره 20,000 دينار عن السنة المنتهية في 2020/12/31 ؟

المطلوب :

1- هل يوجد شهرة محل في المثال ؟
2- أجراء قيود لتسجيل في دفاتر الشركة القابضة ؟
3- أجراء قيود أوراق العمل باستخدام طريقة الشراء وفقا لأسلوب الملكية ؟

<u>الحل :</u>

أولا : يوجد شهرة محل في المثال وهي كالتالي :

علاوة الشراء = 20,000 دينار

<u>يطرح</u>

الفرق في القيمة الدفترية والقيمة العادلة للبضاعة = 60.000 – 65.000 دينار = (5000)

شهرة المحل = 15.000 دينار .

ثانيا : القيود اليومية :

قيد التسجيل

القيود اليومية		
مدين	دائن	البيان
1,000,000		من حـ/ الاستثمار في شركة الصحراء
	1,000,000	الى حـ/ النقدية

بعد ذلك يتم احتساب حق شركة المنار في دخل شركة الصحراء وهي كالتالي :

دخل شركة الصحراء = 20,000 دينار

<u>يطرح</u>

إطفاء علاوة الشراء بنسبة 10% من قيمة البضاعة = (500)

الحق في دخل الشركة المنار = 19500 دينار

قيد اليومية كالاتي :

القيود اليومية		
مدين	دائن	البيان
19.500		من حـ/ الاستثمار في شركة الصحراء
	19.500	الى حـ/ الحق في دخل شركة الصحراء

قيد اليومية الخاص بالتوزيعات النقدية:

القيود اليومية		
مدين	دائن	البيان
10,000		من حـ/ الصندوق
	10,000	إلى حـ/ الاستثمار في شركة الصحراء

- **قيود أوراق العمل:**

أولا: يجب حذف رصيد حساب الحق من دخل الاستثمار في شركة الصحراء وحذف حساب الاستثمار في شركة المنار من الأرباح وإعادة رصيد الاستثمار في شركة المنار

القيود اليومية		
مدين	دائن	البيان
19.500		من حـ/ الحق في الاستثمار في دخل شركة الصحراء
	19.500	إلى حـ/ الاستثمار في شركة الصحراء
	10.000	إلى حـ/ توزيعات أرباح شركة الصحراء

ثانيا: حذف رصيد حساب الاستثمار في شركة الصحراء مقابل صافي أصول شركة الصحراء

القيود اليومية		
مدين	دائن	البيان
800.000		حـ/ رأس مال شركة الصحراء
200.000		حـ/ الأرباح المحتجزة
20.000		حـ/ علاوة الشراء
	1.020.000	إلى حـ/ الاستثمار في شركة الصحراء

ثالثا: قيد توزيع علاوة الشراء:

القيود اليومية		
مدين	دائن	البيان
5.000		حـ/البضاعة
15.000		حـ/شهرة المحل
	20.000	حـ/علاوة الشراء

رابعت: قيد المصاريف الناتجة عن إطفاء علاوة الشراء:

القيود اليومية		
مدين	دائن	البيان
500		حـ/ بضاعة أخر المدة
2.000		حـ/ إطفاء شهرة المحل
	500	حـ/ بضاعة أخر المدة
	2.000	حـ/ شهرة المحل

تمرين (10) (اختيارات متعددة)

1- التزام المنشأة نفطية بإزالة أو ترميم مخلفات عملية الترميم، في المستقبل يتم الاعتراف بها كما يلي:

أ. لا يتم الاعتراف بها إلا عند تكبدها و تسجيل حينها كمصاريف

ب. يتم الاعتراف بمخصص التكاليف المتوقع تكبدها مستقبلا

ج. يتم تخفيضها مباشرة من إيرادات بيع النفط

د. تسجيل كبند ضمن حقوق الملكية .

- (الإجابة: راجع المعيار)

2- يمكن المحاسبة على النفط و الغاز و الموارد غير المتجددة باستخدام الطريقة الآتية:

أ- التكاليف الكلية ب- (أ) + (ب)

ج- الجهود الناجحة د- لا شيء مما ذكر

- (الإجابة: راجع المعيار)

3- واحدة مما يلي لا تعتبر من المؤشرات التي تشير إلى وجوب إجراء اختبار التدني لأصل تكاليف الاستكشاف والتقييم والتنقيب:

أ. انتهاء حقوق الاستكشاف أو إنهاء على وشك الانتهاء، ولا يتوقع تمديدها .

ب. وجود تكاليف إضافية للاستكشاف و التنقيب لم يكن مخطط لها وغير واردة في موازنة الانفاق .

ج. كميات المصادر الطبيعية المتوقع استخراجها بناءً على عمليات التنقيب والاستكشاف لا تشير إلى وجود كميات تجارية ومجدية ويتوقع إيقاف التنقيب في هذه المنطقة.

د. اذا كانت هناك دلائل كافية بأن قيمة المخزون المتوقع استخراجه أكبر من تكلفة التنقيب والاستكشاف المرسملة كأصل .

- (الإجابة: راجع المعيار)

التمرين (11)

بلغت تكاليف التنقيب لدى شركة "شل" العالمية وهي احدى شركات النفط العالمية كما يلي :

رقم البئر	الحالة	التكاليف/مليون
1	منتج	5
2	منتج	3
3	فارغ	2.5
4	فارغ	1
5	فارغ	4

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية لما سبق حسب كل من طريقة الجهود الناجحة وطريقة التكاليف الكلية.(الإجابة: راجع المعيار)

❖ مصادر الكتاب

أولا: **المصادر العربية**

1. **أبو نصار، محمد، و حميدات، جمعة،(2008) : " معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية: الجوانب النظرية والعلمية"، دار وائل للنشر، عمان، الأردن.**
2. **أمين السيد احمد لطفي(2004): " محاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسية "، الدار الجامعية الإسكندرية، القاهرة، مصر.**
3. **توفيق عبد الرحيم يوسف حسن(2004): "الإدارة المالية الدولية والتعامل بالعملات الأجنبية "، دار صفاء للنشر والتوزيع ، الطبعة الأولى ، عمان ، الأردن .**
4. **جربوع يوسف محمود ، حلس سالم عبد الله (2002): " المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية " ، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان ،الأردن.**
5. **جربوع، يوسف محمود، و حلس، سالم عبد الله،(2002):" المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية"، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع،ط1، عمان، الأردن.**
6. **حماد طارق عبد العال(2006) : " موسوعة معايير المحاسبة "، الجزء الخامس ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر .**
7. **الخلايلة، محمود عبد الحليم(2004)" التحليل المالي باستخدام البيانات المحاسبية"، مطابع الدستور، ط 3، الأردن.**
8. **العامري سعود جايد مشكور (2009): " الإدارة المالية في الشركات متعددة الجنسية " ، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان ، الأردن .**
9. **العامري سعود جايد مشكور(2010) : " المالية الدولية نظرية وتطبيق" ، دار زهران للنشر والتوزيع ، عمان، الأردن .**
10. **العامري سعود جايد مشكور(2012) :" محاسبة التضخم بين النظرية والتطبيق ، دار الدكتور للنشر والتوزيع ، بغداد ، العراق.**
11. **فردريك تشوي ، كارول آن فرست(1424 هـ / 2005م) : " المحاسبة الدولية " ، ترجمة محمد عصام الدين زايد ، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية .**
12. **القاضي حسين ، حمدان مأمون (2000): " المحاسبة الدولية " ، الدار العلمية للنشر والتوزيع ، عمان الأردن .**
13. **ميرزا، عباس علي وجراهام.جيه.هولت،و ماغنوس .أريل، (2006):" المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية"، المطابع المركزية، الأردن.**

ثانيا : المصادر الأجنبية References

1. Aerts (W.) (2006):" Global Financial Accounting and Reporting", 1 ere edition. Londres (Royaume – Uni) , Thomson Learning.
2. AICPA : "Is IFRS That Different From U.S. GAAP?". Retrieved 31 July 2020.
3. André, Paul (2017): "The Role and Current Status of IFRS in the Completion of National Accounting Rules – Evidence from European Countries". Accounting in Europe. 14 (1–2):
4. Belkaoui (A.R.) (2002):" International Accounting and Economic Development: The Interaction of Accounting, Economic, and Social Indicators " , Quorum Books.
5. Bradshaw, M., et al (2010) :"Response to the SEC's “, Proposed Rule–Roadmap for the Potential Use of Financial Statements Prepared in Accordance with International Financial Reporting Standards (IFRS) by U.S. Issuers. Accounting Horizons(24)1
6. Bruce Mackenzie and others (2012): "International Financial Reporting Standards IFRS ", John Wiley & Sons, USA.
7. Charles Lee (6 February 2013): "Why fair value isn't fair", Retrieved 21 August 2020.
8. Cheol Eun and Bruce (G.) Resnick (2005): " International Financial Management (McGraw–Hill/Irwin Series in Finance, Insurance, and Real Est) , McGraw–Hill/Irwin; 4 Edition.
9. Choi Frederick (D.S.) et Mueller Gerhard (G.) (1992): " International Accounting" , Prentice Hall (USA) ,2eme edition.
10. Christopher Nobes and Robert (B.) Parker(2006):" Comparative International Accounting" , Prentice Hall, 9 Edition.
11. Daske, Holger; Hail, Luzi; Leuz, Christian; Verdi, Rodrigo (2013): "Adopting a Label: Heterogeneity in the Economic Consequences Around IAS/IFRS Adoptions". Journal of Accounting Research. 51 (3).

12. David Alexander and Christopher Nobes (2007):" Financial Accounting: An International Introduction ", Financial Times Management, 3 Edition.
13. David Alexander and Christopher Nobes (2001):" International Introduction to Financial Accounting ," Pearson Education.
14. David Alexander and Simon Archer (2007): " International Accounting/Financial Reporting Standards Guide (2008) (Miller International Accounting Standards Guide), CCH, Inc., 2008 Edition.
15. David Sherman (H.) and David Young (S.): (1 July 2016): "Where financial reporting still fall short". Retrieved 21 August 2020.
16. Deloitte (6 February 2013): "Philippe Danjou answers 10 misconceptions about IFRS". Retrieved 21 August 2020.
17. Deloitte. "IAS 7 — Statement of Cash". Retrieved 5 September 2020.
18. Deloitte. "International Accounting Standards Committee (IASC)". Retrieved 29 July 2020.
19. Deloitte: "Conceptual Framework for Financial Reporting 2018". Retrieved 29 August 2020.
20. Dobija, Dorota; Klimczak, Karol Marek (2010): "Development of accounting in Poland: Market efficiency and the value relevance of reported earnings". The International Journal of Accounting. 45 (3).
21. Donald E. Kieso; Jerry J. Weygandt; Terry D. Warfield (2010):" Intermediate Accounting".
22. Emily Chasan, Wall Street Journal (13 July 2012): "SEC Staff Offers 127 Pages of Reasons Not to Adopt IFRS". Retrieved 21 August 2020.
23. Evans Thomas (G.), Taylor Martin (E.) , and Holzmann Oscar (1994):" International Accounting and Reporting ", south – Western publishing (USA) , 2eme edition .
24. FASB. "Convergence with the International Accounting Standards Board (IASB)". Retrieved 31 July 2020.
25. Frederick (D.) Choi and Gary (K.) Meek(2007): "International Accounting", Prentice Hall, 6th edition.
26. Frederick (D.S.) Choi(2003): " International Finance and Accounting " , Wiley, 3 Edition.

27. Frederick (D.S.) Choi (2000):" International Accounting and Finance Handbook: 2001 Supplement (International Accounting and Finance Handbook Supplement) , John Wiley & Sons Inc; 2nd Edition .
28. Geert Bekaert , Robert (J.) Hodrick (2008):" International Financial Management ", Prentice Hall; 1 edition.
29. Greg (N.) Gregoriou and Mohamed Gaber (2006): " International Accounting", Standards, Regulations, Financial Reporting ", Butterworth-Heinemann; 1 Edition.
30. Haller (A.), Raffournier (B.) (2003): "International Accounting", 2 Edition (U.K.) Thomson Learning,.
31. IAS Plus, 2012. SIC D26 – IAS Plus. Retrieved on October 25, 2020.
32. IASB (22 October 2012): "Analysis of SEC Final Staff Report" (PDF). Retrieved 21 August 2020.
33. IASB staff paper (April 2013): "Draft discussion paper: Capital maintenance"(PDF). Retrieved 5 September 2020.
34. IASB. "Who we are". Retrieved 13 September 2020.
35. IASB. "Who we are, history". Retrieved 29 July 2020.
36. iasplus.com, retrieved on January 20, 2020.
37. IFRS Foundation, (2012) :"About the IFRS Foundation and the IASB " Archived2012-07-23 at the Way back Machine. Retrieved on April 22, 2020.
38. IFRS Foundation, (2012):" The unaccompanied IASs and their technical summaries", Retrieved on April 22, 2020.
39. International Accounting Standards Board (2007):" IAS1, Presentation of Financial Statements", paragraph 10.
40. International Accounting Standards Board (2007): "International Financial Reporting Standards 2007 (including International Accounting Standards (IAS(tm)) and Interpretations as of 1 January 2007).
41. International Accounting Standards Board (2010):" Conceptual Framework for Financial Reporting", paragraph 4.
42. International Accounting Standards Board (2016):" IAS 7, Statement of Cash Flows".

43. Irene M. Wiecek, Nicola M. Young (2010):" IFRS primer , International GAAP Basics ", John Wiley & Sons , USA.
44. Jump up to:a b IFRS Foundation, (2012):" Access the unaccompanied standards and their technical summaries Archived 2012-04-28 at the Way back Machine. Retrieved on April 22, 2020.
45. Klimczak, Karol (2011): "Market reaction to mandatory IFRS adoption: evidence from Poland". Accounting & Management Information Systems / Contabilitate Si Informatica de Gestiune. 10 (2): 228–248.
46. KPMG (29 March 2018): "Conceptual Framework – The new foundation for IFRS". Retrieved 27 August 2020.
47. Kristen Esterline(): " International Accounting, An Introduction", GI Engineering Company, LLC, 2006 .
48. Lee (H.) Radebaugh Sidney (J.) Gray, and Ervin (L.) Black (2006): " International Accounting and Multinational Enterprises", Wiley, 6 Edition (January 4, 2006).
49. Mazars (25 June 2018): "Key Features of the New IFRS Conceptual Framework". Retrieved 29 August 2020.
50. Original texts of IAS/IFRS, SIC and IFRIC adopted by the Commission of the European Communities and published in Official Journal of the EuropeanUnion https://web.archive.org/web/20061020223959/http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/ias_en.htm#adopted-commission
51. Paul Rodgers: " International Accounting Standards (2007): "from UK standards to IAS, an accelerated route to understanding the key principles of international accounting rules ", CIMA Publishing.
52. Perramon, J., & Amat, O. (2006): "IFRS introduction and its effect on listed companies in Spain". Economics Working Papers 975, Department of Economics and Business, Universitat Pompeu Fabra. Available at SSRN 1002516.
53. Peter Walton, Axel Haller, and Bernard Raffournier (2003):"International Accounting" , CENGAGE Learng Business Press, 2 edition.

54. Posner, Elliot (1 October 2010): "Sequence as explanation: The international politics of accounting standards". Review of International Political Economy. 17 (4):
55. SEC staff (13 July 2012): "Work Plan for the Consideration of Incorporating International Financial Reporting Standards into the Financial Reporting System for U.S. Issuers" , (PDF). Retrieved 21 August 2020.
56. SEC. "A U.S. Imperative: High-Quality, Globally Accepted Accounting Standards". Retrieved 31 July 2020.
57. Shahrokh M. Saudagaran (2003) : "International Accounting, A User Perspective ", South-Western College Pub; 2 edition.
58. Shirine Rathore (2006):" International Accounting " , Prentice-Hall of India Pvt. Ltd.
59. Timothy Doupnik and Hector Perera (2005): "International Accounting ", McGraw-Hill/Irwin, 1 edition.
60. Timothy Sale (J.) (2003):" Advances in International Accounting", Volume 16 (Advances in International Accounting) , JAI Press, 1 Edition.
61. Timothy Sale (J.) (2003) :" Advances in International Accounting, Volume 16 (Advances in International Accounting) (Advances in International Accounting), JAI Press, 1 edition.
62. Timothy Sale (J.) (2007):" Advances in International Accounting", JAI Press.
63. Wiley Guide to Fair Value under IFRS , John Wiley & Sons.
64. World Bank Reports on the Observance of Standards and Codes.

- **Web sites**

1. https://www.academia.edu/2480000/International_Financial_Reporting_Standard IFRS _pros_and_cons_for_investors |date=21 August 2020}}. Accounting and Business Research
2. https://www.iasplus.com/en/standards/ifric https://www.iasplus.com/en/standards/ Retrieved 7-11-2020
3. www.ifrs.com/ Retrieved 14 August 2020.
4. www.infotechaccountants.com/ Retrieved 21 August 2020.

﴿انتهى الكتاب بعون الله تعالى﴾

View publication stats