

ملخص معايير

المحاسبة الدولية

International Accounting Standards

إعداد الأستاذ/ عمر يوسف عمر الحضري

زميل الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين

أكتوبر 2019م

إهداء لكل طالب علم.

(هذا الجهد احتسبه عند الله صدقة جارية لي ولوالدي ولزوجتي وأبنائي وإخواني
وجميع المسلمين)

عمر يوسف عمر الحضري

أكتوبر 2019م

المحتويات :

المعيار:	رقم الصفحة
المخزون _ IAS 2	5
التدفقات النقدية _ IAS 7 تحليل	8
السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات والأخطاء _ IAS 8	15
الأحداث بعد فترة التقرير _ IAS 10	20
العقارات والآلات والمعدات _ IAS 16	23
المنح الحكومية _ IAS 20	26
تأثير التغيرات في أسعار صرف العملة الأجنبية _ IAS 21	30
تكاليف الاقتراض _ IAS 23	37
ربحية السهم _ IAS 33	41
اضمحلال الأصول _ IAS 36	48
الأصول غير الملموسة _ IAS 38	54
العقارات الاستثمارية _ IAS 40	60
الزراعة _ IAS 41	63
الدفع على أساس الأسهم _ IFRS 2	66
الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع _ IFRS 5	73
القطاعات التشغيلية _ IFRS 8	78
الأدوات المالية _ IAS 32 , IFRS 9	80
الترتيبات المشتركة _ IFRS 11	105
الإيراد من العقود مع العملاء _ IFRS 15	109
الإيجار _ IFRS 16	121
اندماج الأعمال وتوحيد القوائم _ IAS 27 , IFRS 3 , IFRS 10	136

معييار المخزون

IAS 2 Inventory

- _ تم منع استخدام طريقة الوارد أخيراً صادر أو لا Lifo لتحديد تكلفة المخزون.
- _ تم اعتماد استخدام طريقة الوارد أو لا صادر أو لا وكذلك طريقة المتوسط المرجح لتحديد تكلفة المخزون.
- _ لا يسمح بإثبات التغييرات التي تحدث في العملة الأجنبية عند الشراء ولا تدخل ضمن تكلفة المخزون.
- _ الفوائد التي تتم عند الشراء الآجل يتم اعتبارها مصروف فائدة.
- _ يتم تقييم المخزون على أساس التكلفة Cost أو صافي القيمة القابلة للتحقق Net Realizable Value وهي القيمة التقديرية لسعر البيع ناقصاً تكاليف إكمال المنتج أو المصروفات اللازمة للبيع أيهما أقل.
- _ إذا كان صافي القيمة القابلة للتحقق أقل من تكلفة المخزون ينشأ خسارة يتم الاعتراف بها وتكوين مخصص هبوط أسعار مخزون وفي حالة استرداد المخزون لاحقاً لهذه الخسارة يتم الاعتراف بها في الدخل عند حدوثها.
- _ تكلفة المخزون تشمل قيمة الشراء والنقل والرسوم الجمركية والضرائب غير المستردة وكافة التكاليف اللازمة حتى يصل المخزون الي مكانه.
- _ لا يدخل ضمن تكلفة المخزون الآتي:
- (أ) الكميات غير الطبيعية من المواد التالفة أو العمالة أو تكاليف الإنتاج.
- (ب) تكاليف التخزين.
- (ج) التكاليف الإدارية وتكاليف البيع والتسويق.
- _ في ظروف محددة يمكن تحميل المخزون بتكاليف الاقتراض وذلك حسب ما ورد في معيار تكاليف الاقتراض IAS 23 الفقرة (4).
- _ إذا كانت هناك كمية من ضمن المخزون تم التعاقد على بيعها بعقد مؤكد يتم تقييمها على أساس سعر العقد.
- لا يدخل ضمن نطاق هذا المعيار الآتي:
- (1) الأعمال تحت التنفيذ الخاصة بعقود الإنشاءات.
- (2) الأدوات المالية.
- (3) الأصول الحيوية الخاصة بالنشاط الزراعي.

مثال : حساب تكلفة المخزون آخر الفترة.

مصنع الحضري يدفع 3 دولار للوحدة من المواد الخام وبلغت تكاليف العمالة المباشرة للوحدة 2 دولار بينما بلغت التكاليف غير المباشرة للوحدة 6 دولار ، وتم إنتاج 10000 وحدة وبقيت 1000 وحدة بالمخزون آخر الفترة منها 200 وحدة أصيبت بتلف نتيجة التخزين السيئ ويمكن بيعها سعر 12 دولار للوحدة بعد تكبد 2 دولار إصلاح للوحدة.

_ تكلفة الوحدة = $6+2+3 = 11$ دولار.

_ صافي القيمة القابلة للتحقق للوحدات المعيبة = $12 - 2 = 10$ دولار.

إذن تكلفة المخزون:

800 وحدة جيدة \times 11 دولار = 8800 دولار.

200 وحدة معيبة \times 10 دولار = 2000 دولار.

إجمالي تكلفة المخزون آخر الفترة = 10800 دولار.

معيار قائمة التدفقات النقدية

IAS 7 Statement Of Cash Flows

فمثلا حساب العملاء الرصيد في بداية العام 100 ألف وكانت مبيعات الفترة 100 ألف أصبح الرصيد 200 ألف وخلال الفترة تم تحصيل مبلغ 50 ألف عليه يكون الرصيد آخر الفترة 150 ألف.

النتيجة زيادة في رصيد العملاء تظهر بقائمة المركز المالي وعليه يتم خصم هذه الزيادة من صافي الربح بقائمة التدفقات النقدية لماذا؟.

لسبب بسيط وهو أن الأساس النقدي يعترف بالمدفوعات النقدية والمتحصلات النقدية فقط فعندما تطبق المنشأة الأساس النقدي كمبدأ في المحاسبة لديها فهي تثبت مبلغ 50 ألف كمبيعات لان ما يتم تحصيله نقدا هو وفقا للأساس النقدي يعتبر المبيعات الفعلية ولذلك يعتبر رقم صافي الربح وفقا لأساس الاستحقاق الظاهر بقائمة الدخل بالنسبة الأساس النقدي أكثر من اللازم بمقدار 50 ألف وعليه يتم خصم هذه الزيادة لنصل الي رقم المبيعات النقدية وفقا للأساس النقدي.

<u>مدین</u>	<u>ح/ المخزون</u>	<u>دائن</u>
100,000		
رصيد 1 / 1		
100,000		
مشتريات		
		50,000
		تكلفة مبيعات
		150,000
		رصيد 12 / 31
<u>200,000</u>		<u>200,000</u>

بنفس الفهم بالنسبة الي ح/ المخزون وفقا للأساس النقدي فان تكلفة المشتريات تعتبر بمثابة تكلفة المبيعات لذلك ما تم شراؤه نقدا خلال الفترة يعتبر هو تكلفة المبيعات لذلك من وجهة نظر الأساس النقدي فان مبلغ تكلفة المبيعات الظاهر بقائمة الدخل وفقا لأساس الاستحقاق أقل من اللازم فلا بد من زيادته ليصل الي مبلغ المشتريات 100 ألف وعليه يتم تخفيض صافي الربح بمبلغ 50 ألف مما يعنى وكأته زاد تكلفة المبيعات.

ولكن السؤال هل رقم المشتريات الظاهر بحساب المخزون 100 ألف مدفوع نقدا أم هناك جزء منه أجل ولم يدفع بعد؟

لذلك دائما عند تسوية صافي الربح يجب ربط حساب المخزون و حساب الموردين مع بعض لان رقم المشتريات الظاهر بحساب المخزون هو نفسه الذي يظهر بحساب الموردين ويتم السداد من حساب الموردين لذلك فان الحسابين يعملان معا لتوفيق صافي الدخل وفقا لأساس الاستحقاق.

<u>مدین</u>	<u>ح/ الموردين</u>	<u>دائن</u>
		100,000
		رصيد 1 / 1
50,000		
النقدية		100,000
		المشتريات
		150,000
		رصيد 12 / 31
<u>200,000</u>		<u>200,000</u>

نلاحظ أن المدفوع نقدا للموردين 50 ألف وهذا المبلغ يعتبر هو تكلفة المبيعات وفقا للأساس النقدي وإذا تم ربط المبلغ مع المخزون نحصل على النتيجة التالية :

تم تخفيض الربح بالزيادة في رصيد المخزون 50 ألف.
 تم زيادة الربح بالزيادة في رصيد الموردين 50 ألف
 المحصلة النهائية صفر

إذن رقم تكلفة المبيعات الظاهر بقائمة الدخل وفقا للأساس الاستحقاق لم يتغير وهو مبلغ 50 ألف وهو يعادل قيمة المدفوع للموردين وبالتالي هو يعادل الأساس النقدي.

بافتراض أن رصيد الموردين آخر الفترة يساوى صفر

مدين	ح/ الموردين	دائن
		100,000 رصيد 1 / 1
200,000 النقدية		100,000 المشتريات
0	رصيد 12 / 31	
		<u>200,000</u>
<u>200,000</u>		

إذا افترضنا انه تم سداد كامل حساب الموردين بنهاية الفترة يعني ذلك إن الرصيد انخفض بمقدار 100 ألف من بداية العام وحتى آخر العام (0-100) والقاعدة إن النقص في الخصوم المتداولة يخصم من الربح مع العلم انه تم خصم مبلغ 50 ألف من الربح نتيجة الزيادة في المخزون سابقا.

الخصم من الأرباح لزيادة رصيد المخزون 50,000
 الخصم من الأرباح لنقص رصيد الموردين 100,000
 إجمالي ما تم خصمه من الربح 150,000

معنى ذلك انه تم زيادة تكلفة المبيعات بمقدار 150,000 وحيث أن تكلفة المبيعات بقائمة الدخل والظاهرة بحساب المخزون مبلغ 50,000 إذن يكون إجمالي مبلغ تكلفة المبيعات وفقا للأساس النقدي هو مبلغ 200,000 وهو يعادل المبلغ المدفوع للمشتريات والظاهر بحساب الموردين وحيث انه وفقا للأساس النقدي فإن ما يتم دفعه للموردين مقابل المشتريات يعتبر هو التكلفة الفعلية للمبيعات وفقا للأساس.

لذلك كما ذكرنا فإن حساب المخزون وحساب الموردين يكملان بعضهما.

وهكذا لبقية حسابات الأصول والخصوم المتداولة إذا أردنا فهم تفاصيل إعداد قائمة التدفقات النقدية فقط نلجأ الي حساب كل بند.

■ إذا القاعدة المعروفة هي الزيادة في الأصول المتداولة يتم خصمها من صافى الربح والنقص يتم إضافته والعكس بالنسبة للخصوم المتداولة.

دعونا الآن نذهب الي قائمة التدفقات النقدية حسب الطريقة المباشرة.

سوف نستخدم نفس القاعدة بأسلوب مختلف قليلا.

في الطريقة غير المباشرة كان يتم تسوية صافى الربح مع بنود الأصول والخصوم المتداولة ولكن في الطريقة المباشرة لا يوجد صافى ربح فكيف يتم توفيق الأصول والخصوم المتداولة مع الربح؟

أولا دعونا نعرف أن قائمة التدفقات النقدية حسب الطريقة المباشرة تتعامل مع البنود المكونة لصافى الربح وهى (المبيعات / تكلفة المبيعات / المصروفات / الضرائب والزكاة) وليس مبلغ صافى الربح نفسه.

ثانيا ولزيادة الإيضاح إن بعض بنود الإيرادات النقدية الأخرى (ليست من النشاط الرئيسي للمنشأة) مثل فوائد مستلمة نقدا أو إيراد استثمار مستلم نقدا خلال الفترة تؤخذ في الحساب كما سيتم إيضاحه لاحقا.

نعود الي الطريقة المباشرة ونستخدم القاعدة.

هنا نوفق بين بنود الأصول والخصوم المتداولة مع البنود المكونة لصافى الدخل باستخدام القاعدة:

1) المبيعات من قائمة الدخل يضاف لها النقص في العملاء ويخصم منها الزيادة في العملاء لماذا؟

القاعدة إن النقص في العملاء يضاف للربح وعليه نضيفه للمبيعات لزيادة الربح والزيادة في العملاء تخصم من الربح عليه نخصم الزيادة من المبيعات وكأنما خفضنا الربح.

2) تكلفة المبيعات يضاف لها الزيادة في المخزون ويخصم منها النقص في المخزون ، ويضاف لها النقص في الموردين ويخصم منها الزيادة في الموردين لماذا؟؟؟

الزيادة في المخزون القاعدة تقول يخصم من الربح وعليه نضيفه الي تكلفة المبيعات وكأنما خفضنا الربح والعكس لنقص المخزون ، والنقص في الموردين القاعدة تقول يخصم من الربح وعليه نضيفه الي تكلفة المبيعات وكأنما خفضنا الربح والعكس في زيادة الموردين.

3) المصروفات (بعد استبعاد البنود غير النقدية) يضاف لها الزيادة في المصروفات المدفوعة مقدما ويخصم منها النقص في المصروفات المدفوعة مقدما ، ويضاف لها النقص في المصروفات المستحقة ويخصم منها الزيادة في المصروفات المستحقة. لماذا؟؟؟

المصروفات المدفوعة مقدما أصل متداول والزيادة فيه تخصم من الربح حسب القاعدة وعليه نضيف الزيادة الي المصروفات وكأنما خفضنا الربح والعكس في حالة نقص المصروفات المدفوعة مقدما.

المصروفات المستحقة كخصم متداول والنقص فيه يخصم من الربح وعليه نضيفه للمصروفات وكأنما خفضنا الربح والعكس في حالة زيادة المصروفات المستحقة.

4) الضرائب والزكاة المدفوعة يتم حسابها بمعادلة

الرصيد في أول العام (الميزانية) + مبلغ المصروف بقائمة الدخل - الرصيد في آخر العام (الميزانية) يكون الناتج مقدار الضريبة أو الزكاة المدفوع خلال العام

5) الفوائد المدفوعة :

الرصيد في أول العام (الميزانية) + مبلغ المصروف بقائمة الدخل - الرصيد في آخر العام (الميزانية) يكون الناتج مقدار الفوائد المدفوعة خلال العام

_ إذا لم يكن لمصروف الفوائد أو الضرائب أو الزكاة رصيد مستحق بالميزانية فهذا يعني إن المبلغ الظاهر في قائمة الدخل هو مبلغ مدفوع نقداً.

بهذا تكتمل قائمة التدفقات النقدية حسب الطريقة المباشرة ويمكن صياغتها كالتالي:

قائمة التدفقات النقدية - الطريقة المباشرة وهي تعتبر قائمة الدخل (الأساس النقدي):

xx	(1) المبيعات (من قائمة الدخل)
xx	يضاف النقص في العملاء
(xx)	يخصم الزيادة في العملاء
xxx	المتحصل من العملاء
xxx	إيرادات فوائد واستثمارات نقدية
	يخصم :
xx	(2) تكلفة المبيعات (من قائمة الدخل)
	يضاف:
xx	الزيادة في المخزون
xx	النقص في الموردين
	يخصم :
(xx)	النقص في المخزون
(xx)	الزيادة في الموردين
(xxx)	المدفوع في المشتريات (تكلفة المبيعات)
xxx	مجمل الربح
	(3) المصروفات (من قائمة الدخل)
	يضاف:
xx	الزيادة في المصروفات المدفوعة مقدماً
xx	النقص في المصروفات المستحقة
	يخصم :
(xx)	النقص في المصروفات المدفوعة مقدماً

	(xx)	الزيادة في المصروفات المستحقة
(xxx)		المدفوع في المرتبات والمصروفات الأخرى
	xx	4) مصروف الضرائب/الزكاة (قائمة الدخل)
	xx	يضاف رصيد في 1 / 1 (الميزانية)
	(xx)	يخصم رصيد في 12 / 31 (الميزانية)
(xxx)		المدفوع للضرائب / الزكاة
	xx	5) مصروف الفوائد (قائمة الدخل)
	xx	يضاف رصيد في 1 / 1 (الميزانية)
	(xx)	يخصم رصيد في 12 / 31 (الميزانية)
<u>(xxx)</u>		المدفوع للفوائد
<u>xxxx</u>		صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية (صافي الدخل النقدي)

معيار التغيرات فى السياسات المحاسبية والتقديرات والأخطاء

IAS 8 Accounting Policies, Changing in accounting
estimates and Errors

IAS 8 Accounting Policies, Changing in accounting estimates and Errors.

• السياسات المحاسبية:

هي القواعد والمبادئ والأنظمة والممارسات المطبقة بمعرفة المنشأة لإعداد وتقديم القوائم المالية. التغير في السياسات هو التغير في القياس أو العرض أو الإثبات.

الأهمية النسبية (Materiality):

تعنى أن المعلومات تكون نسبية إذا كان حذفها أو إخفاؤها أو عدم الإعلان عنها أو عدم وضوحها يمكن أن يؤثر على القرارات التي يتخذها مستخدمو القوائم المالية.

عندما يكون هناك معيار أو تفسير للمعاملة يجب تطبيقه وفي حالي عدم وجود معيار أو تفسير للمعاملة يتم الاعتماد على الرأي والسياسة الخاصة بالمنشأة والتي يجب أن تقدم معلومات ذات مصداقية وأكثر ملانمة.

متى يمكن للمنشأة تغيير سياستها المحاسبية ؟

(1) عندما يكون التغيير مطلوب بمعيار صادر إلزامي.

(2) عندما تكون السياسة المحاسبية الجديدة تقدم معلومات أكثر ملانمة وأكثر مصداقية.

كيف يمكن تغيير السياسة المحاسبية ؟

في حال صدور معيار ملزم أو تغيير في السياسة اختياريًا من المنشأة فإنه يجب أن يتم تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة بأثر رجعي Retrospectively .

بعض أمثلة للسياسات المحاسبية:

(1) التغير من التكلفة التاريخية الي القيمة العادلة.

(2) التغير من خسائر الائتمان الفعلية الي خسائر الائتمان المتوقعة.

(3) تقييم المخزون من الصادر أولا و وارد أولا الي التكلفة المرجحة.

(4) التغيير في تصنيف وقياس وعرض الأصول والالتزامات المالية IAS 32/39.

(5) التغير من اعتبار مصروف الفائدة مصروف إيرادي الي رسملة مصروف فائدة الاقتراض.

(6) التغير من طريقة العقد المكتمل الي طريقة نسبة الإكمال في عقود الإنشاءات.

• التقديرات المحاسبية:

هو تسوية للقيمة الدفترية للأصل أو الالتزام أو المصروف ذو العلاقة الناتج من إعادة تقييم المنافع والالتزامات المتوقعة المرتبطة بالأصل أو الالتزام.

_ التغيير في التقديرات المحاسبية:

إذا كانت التغييرات نتيجة لبعض المعلومات الجديدة فتعتبر تغيير في تقديرات محاسبية , أما إذا كانت ناتجة عن أخطاء أو تطبيق خاطئ للسياسة المحاسبية فلا يعتبر تغيير في تقدير محاسبي.

بعض أنواع التقديرات:

(1) مخصصات الديون المشكوك فيها.

(2) معدلات الإهلاك والعمر الإنتاجي للأصل.

(3) مخصصات ضمان الصيانة.

_ كيف يتم المحاسبة عن التغيير في التقديرات المحاسبية ؟

يتم المحاسبة عنها بطريقة الأثر المستقبلي **Prospectively** وذلك من خلال تطبيق التغيير على القوائم المالية الحالية والفترات المستقبلية إذا كان لها اثر عليها وعدم تعديل القوائم المالية السابقة.

• الأخطاء:

هي الناتجة عن السهو أو الإغفال أو الحذف في المعلومات التي كانت متوفرة عند إعداد القوائم المالية بغض النظر إذا كان هذا الخطأ متعمداً أو غير متعمد فانه يجب تصحيحه إذا كان ذو أهمية نسبية **Material**.

والأهمية النسبية ليس فقط بسبب الحجم أو القيمة ولكن أيضا بسبب طبيعة الحدث فمثلا الحوافز المدفوعة لأعضاء مجلس الإدارة دائما ذات أهمية نسبية بغض النظر عن المبلغ.

_ إذا كان الخطأ ليس ذو أهمية نسبية يمكن تصحيح الخطأ في الفترة الحالية.

_ إذا كان الخطأ ذو أهمية نسبية فدائما يتم تصحيحه بأثر رجعي **Retrospectively** وذلك بتعديل الفترات المالية السابقة.

مثال:

في 1 يناير 2010م اشترت شركة الحضري آلة بمبلغ 700,000 دولار وقدر عمرها الإنتاجي 6 سنوات وفي نهاية عام 2015م ومن خلال عملية فحص ومراجعة قامت بها إدارة الشركة اكتشفت أن هذه الآلة قد سبق أن تم استبدال جزء مهم منها خلال عام 2012م يزيد من عمرها الإنتاجي سنتان إضافيتان على عمرها المقدر عند الشراء ولكن لم يتم اتخاذ إجراء يعكس هذا التغيير في حينها ولذلك كانت القيمة الدفترية للآلة بنهاية عام 2015م مساوية للصفر.

تصحيح الخطأ:

700,000	تكلفة الآلة.			
<u>233,333</u>	مجمع الإهلاك (2×166,667)			
<u>466,667</u>	القيمة الدفترية في 1 يناير 2012م وهي السنة التي حدث فيها الخطأ.			
السنة	قبل تصحيح الخطأ	بعد تصحيح الخطأ	الفرق	
	إهلاك	قيمة دفترية	إهلاك	قيمة دفترية
2012م	116,667	350,000	77,778	388,889
2013م	116,667	233,333	77,778	38,889
2014م	116,667	116,667	77,778	38,889
2015م	116,667	_____	77,778	38,889

وفقا للمعيار فإن الخطأ يتم تصحيحه بأثر رجعي للسنوات التي تأثرت بهذا الخطأ حيث يتم تجميع الأثر للسنوات (2012 + 2013) التي قبل سنة المقارنة (2014) التي تظهر في القوائم المالية لعام 2015م مع الإشارة بأنها معدلة Restated.

77,778 من ح/ مجمع إهلاك الآلة

77,778 الي ح/ الأرباح المحتجزة

(2×38,889) لعامي 2013/2012

38,889 من ح/ مجمع إهلاك الآلة

38,889 الي ح/ الأرباح المحتجزة

(تصحيح مصروف إهلاك 2014م)

77,778 من ح/ مصروف إهلاك

77,778 الي ح/ مجمع الإهلاك

(مصروف إهلاك 2015م)

وعليه تظهر القوائم المالية المقارنة لعام 2015م

قائمة المركز المالي:

(معدلة)

2014م

2015م

233,333

155,556

الأصول الثابتة

116,667

116,667

الأثر على الأرباح المحتجزة

(معدلة)

قائمة الدخل:

2014م

2015م

77,778

77,778

مصروف الإهلاك

التغير في الأرباح المحتجزة:

1,000,000 مثلا

الرصيد في 01 / 01 / 2013م

77,778

تسويات سنوات سابقة

1,077,778

الرصيد في 01 / 01 / 2014م

38,889

تسويات سنوات سابقة

250,000 مثلا

دخل عام 2014م

1,366,667

رصيد في 01 / 01 / 2015م

280,000 مثلا

دخل عام 2015م

1,646,667

رصيد في 31 / 12 / 2015م

معيار الأحداث بعد فترة التقرير

IAS 10 Event after the reporting period

ـ الأحداث بعد فترة التقرير هي تلك الأحداث المرغوب فيها وغير المرغوب فيها والتي تحدث بين فترة التقرير والتاريخ الذي تعتمد فيه القوائم المالية للإصدار ويمكن تحديد نوعان من الأحداث:

(1) أحداث توفر دليلا عن ظروف كانت موجودة في نهاية فترة التقرير (تتطلب تعديلات).

(2) أحداث تشير إلى ظروف نشأت بعد فترة التقرير (لا تتطلب تعديلات).

الإثبات والقياس:

ـ يجب على المنشأة أن تعدل المبالغ المثبتة في قوائمها المالية لتعكس الأحداث بعد فترة التقرير التي تتطلب تعديلات ومن أمثلتها:

(أ) الحكم بعد فترة التقرير في دعوى قضائية تؤكد أن المنشأة كان عليها التزام حالي في نهاية فترة التقرير المالي حيث يجب على المنشأة إثبات المخصصات والالتزامات لذلك.

(ب) توفر معلومات بعد فترة التقرير تبين أن أصلا هبطت قيمته في نهاية فترة التقرير حيث يلزم إثبات خسارة الهبوط أو تعديل خسارة الهبوط المثبتة سابقا.

ـ يؤكد إفلاس عميل بعد فترة التقرير أن العميل هبط تصنيفه الائتماني.

ـ قد يقدم بيع مخزون بعد فترة التقرير دليلا عن صافي قيمته القابلة للتحقق في نهاية فترة التقرير المالي.

(ج) التحديد بعد فترة التقرير لتكلفة الأصول المشتركه قبل نهاية فترة التقرير أو المتحصلات من الأصول المباعة قبل نهاية فترة التقرير.

(د) اكتشاف غش أو أخطاء تظهر أن القوائم المالية غير صحيحة.

ـ لا يجوز للمنشأة أن تعدل المبالغ المثبتة في قوائمها المالية لتعكس أحداثا بعد فترة التقرير لا تتطلب تعديلات.

من أمثلة الأحداث التي لا تتطلب تعديلات الانخفاض في القيمة العادلة للاستثمارات بين نهاية فترة التقرير وتاريخ اعتماد القوائم المالية للإصدار.

ـ إذا أعلنت المنشأة بعد فترة التقرير عن توزيعات أرباح فانه لا يجوز للمنشأة أن تثبت هذه التوزيعات كالتزام في نهاية فترة التقرير.

ـ لا يجوز للمنشأة التي تعد قوائمها المالية على أساس الاستمرارية إذا حددت الإدارة بعد فترة التقرير أنها تنوى أن تصفى المنشأة أو توقف أعمالها

ـ يجب على المنشأة أن تفصح عن التاريخ الذي اعتمدت فيه القوائم المالية للإصدار ومن قام بذلك الإصدار.

ـ إذا كانت الأحداث بعد فترة التقرير التي تتطلب تعديلات ذات أهمية نسبية فان عدم الإفصاح عنها قد يؤثر على القرارات الاقتصادية التي يتخذها مستخدمو هذه القوائم المالية ولذلك يجب على المنشأة الإفصاح عنها:

(1) طبيعة الحدث.

(2) تقرير أثره المالي أو بيان أن مثل هذا التقرير لا يمكن إجراؤه.

أمثلة للأحداث بعد فترة التقرير التي لا تتطلب تعديلات وتستوجب الإفصاح:

- 1) تجميع رئيس لمنشآت بعد فترة التقرير أو استبعاد منشأة تابعة رئيسية.
- 2) الإعلان عن خطة لإيقاف عملية معينة.
- 3) مشتريات رئيسية لأصول أو تصنيف أصول على أنها محتفظ بها للبيع أو استبعاد لأصول أو مصادرة أصول رئيسية من قبل الحكومة.
- 4) تدمير وحدة إنتاج رئيسية جراء حريق بعد فترة التقرير.
- 5) الإعلان عن إعادة هيكلة رئيسية أو البدء في تنفيذها.
- 6) معاملات رئيسية على أسهم عادية أو معاملات محتملة على أسهم رئيسية بعد فترة التقرير باستثناء (إصدار أسهم مكافأة/تجزئة أسهم) فإنه يتطلب تعديلها جميعاً.
- 7) تغييرات كبيرة (بشكل غير عادي) في أسعار الأصول أو أسعار صرف العملة الأجنبية.
- 8) التغييرات في معدلات الضريبة أو قوانين الضرائب التي تم الإقرار أو الإعلان عنها بعد فترة التقرير والتي يكون لها اثر مهم على الأصول والالتزامات الضريبية الحالية والمؤجلة.
- 9) الدخول في ارتباطات مهمة أو التزامات محتملة مثال إصدار ضمانات مهمة.
- 10) البدء في دعوى تقاضى رئيسية تنشأ فقط عن أحداث وقعت بعد فترة التقرير.

معيار الأصول الثابتة

IAS 16 Property, Plant and Equipment

_ هي البنود الملموسة التي يحتفظ بها للاستخدام في الإنتاج أو توريد السلع أو الخدمات أو لتأجير للغير أو للأغراض الإدارية (ما عدا العقارات الاستثمارية).

لا ينطبق هذا المعيار على :

(1) العقارات و الآلات والمعدات المصنفة على إنها محتفظ بها للبيع وفقا للمعيار IFRS 5.

(2) الأصول الحيوية المتعلقة بالنشاط الزراعي بخلاف النباتات المثمرة حيث ينطبق هذا المعيار على النباتات المثمرة ولكن لا يتم تطبيقه على الإنتاج من النباتات المثمرة (فمثلا شجرة النخيل نبات مثمر تعتبر أصل يطبق عليها المعيار والتمر كإنتاج يخضع لمعيار الزراعة IAS 41).

_ مثال للأصول الحيوية والمنتجات الزراعية التي تعتبر أصول وفقا لهذا المعيار:

الأبقار والغنم وماشية الألبان ونبات القطن وقصب السكر والأشجار في مزرعة الأخشاب ونباتات التبغ وشجيرات الشاي وكرمات العنب وأشجار الفاكهة ونخيل الزيت وأشجار المطاط.

_ الشجرة ذاتها تخضع لهذا المعيار ، أما الثمرة عند نقطة الانفصال تخضع لمعيار الزراعة IAS 41.

(3) أصول الاستكشاف والتعدين والموارد المعدنية حيث تخضع للمعيار IFRS 6.

حقوق التعدين والاحتياطيات المعدنية مثل النفط والغاز الطبيعي والموارد غير المتجددة.

• الأثبات :

_ عندما يكون من المحتمل انم نافعا اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالبند سوف تتدفق الي المنشأة.

_ عندما يمكن قياس تكلفة البند بطريقة يمكن الاعتماد عليها.

_ تثبت بنود مثل قطع الغيار والمعدات الاحتياطية ومعدات الصيانة وفقا لهذا المعيار عندما تستوفى تعريف العقارات والآلات والمعدات وبخلاف ذلك تصنف على أنها مخزون.

_ التكاليف الأولية:

قد تقتنى بنود تتعلق بالسلامة والبيئة ورغم أن اقتناؤها يزيد بشكل مباشر المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصول إلا انه يكون ضروريا للمنشأة اقتناؤها وعليه تعتبر أصل وفقا لهذا المعيار ، فمثلا قد يقوم مصنع مواد كيميائية بتركيب معالجات لمناولة المواد الكيميائية للالتزام بمتطلبات بيئة الإنتاج وتخزين المواد الكيميائية الخطرة عليه تثبت مثل هذه التركيبات والتحسينات على إنها أصل ويراجع المبلغ الدفترى له وكذلك الهبوط في قيمته.

_ التكاليف اللاحقة:

(أ) الصيانة العادية تعتبر مصروفات إيرادية ولا ترسمل.

(ب) المصروفات الرأسمالية ترسمل وتضاف للأصل أو مجمع الإهلاك.

(ج) الصيانة الشاملة الدورية اللازمة لتشغيل واستمرار الأصل ترسمل.

* القياس :

يقاس البند من بنود العقارات والآلات والمعدات بتكلفته التي تشمل سعر الشراء والشحن والتأمين والنقل والاستيراد وضرائب غير المستردة ناقصا الخصومات والتخفيضات.

كذلك تكاليف الفك والنقل وإعادة الموقع الذي يوحد به الي ما كان عليه بمعنى إذا احتاج الأصل لتكسير أو هدم جزء حتى يصل الي موقعه.

كذلك تكاليف إعداد الموقع والمناولة والتركيب والتجميع ومنافع الموظفين الذين عملوا مباشرة وتكاليف التجريب والأتعاب المهنية.

_ هناك تكاليف لا تدخل ضمن تكلفة الأصل مثل:

(1) خسائر التشغيل الأولى (خسارة الإنتاج الأولية عند بداية النشاط).

(2) تكاليف تغيير الموقع أو إعادة تنظيم عمليات المنشأة.

(3) العمليات العرضية فمثلا إذا كان هناك موقع لتشييد بناء وقبل التشييد تم استغلاله كموقف للسيارات واكتسب منه دخلا فان هذا الدخل العرضي والمصروفات المتعلقة به تثبت في قائمة الدخل.

_ قياس التكلفة :

تكلفة بنود العقارات والآلات والمعدات هي معادل السعر النقدي في تاريخ الإثبات وإذا تم تأجيل الدفع بما يتجاوز مدد الائتمان العادية فتثبت الفرق بين معادل السعر وإجمالي المدفوعات على انه فائدة على مدى فترة الائتمان ما لم ترسمل مثل هذه الفائدة وفقا للمعيار IAS 23.

_ في حالة مبادلة أصل بأخر أو أكثر يتم القياس بالقيمة العادلة و الفرق يعتبر أرباح أو خسائر رأسمالية ، وإذا لم يكن من غير الممكن قياس القيمة العادلة لأي من الأصل المستلم أو المتنازل عنه يتم قياس الأصل وفقاً للقيمة الدفترية للأصل المتنازل عنه.

- العدد والأدوات:

إذا كانت العدد والأدوات ذات قيمة نسبية تعتبر أصل ، ا ماذا كانت قيمتها قليلة تعتبر مصروف إيرادي وهذا يعتمد على سياسة الشركة عند وضع مبلغ كحد أدنى للرسملة.

- الاقتناء كمنحة حكومية :

يتم الإثبات للأصل المتحصل عليه بمنحة حكومية بقيمته العادلة ويسجل المبلغ كإيراد منح مؤجل

xxx من ح/ الأصل

xxx الي ح/ إيرادات المنح المؤجلة

ويستنفذ حساب إيرادات المنح المؤجلة على مدى العمر الإنتاجي للأصل كتخفيض لمصروف الإهلاك.

معيار المنح الحكومية

IAS 20 Government Grants

_ منح متعلقة بالدخل مثل دعم المنظمات بالتدريب.

_ منح متعلقة بالأصول .

- يتم الاعتراف بالمنحة الحكومية بالقيمة العادلة بما فيها المنح غير النقدية إذا:

(1) تحقق التزام المنشأة بالشروط المتعلقة بالمنحة.

(2) أن المنحة سوف يتم استلامها.

مثال:

حصلت شركة الحضري على منحة حكومية قدرها 100 مليون دولار لبناء مصنع واتضح أن المنحة تشتمل على التالي:

مبلغ 5 مليون قيمة ضرائب تحملتها الدولة نيابة عن الشركة (ضريبة مبيعات).

مبلغ 5 مليون قيمة بنية تحتية ستقوم بها الشركة نيابة عن الدولة.

مبلغ 10 مليون لتدريب العاملين.

مبلغ 80 مليون مساهمة من الحكومة في بناء المصنع.

الحل:

** الضرائب تعتبر منحة لأنها واجبة السداد على الشركة ولكن الدولة تحملتها عنها وذلك عكس الإعفاءات.

** البنية التحتية لا تدخل ضمن مبلغ المنحة باعتبار أن الشركة سوف تقوم بتنفيذ أعمال البنية التحتية مقابل مبلغ 5 مليون وتعتبر كأنها مشروع أعمال تم ترسيته على الشركة.

** تدريب العاملين تعتبر من ضمن المنحة.

** المساهمة لبناء المصنع تعتبر من ضمن المنحة.

_ صافي المنحة = 100 - 5 = 95 مليون.

مثال:

حصلت شركة الحضري على منحة حكومية قدرها 200 مليون دولار لتحسين البيئة خلال 4 سنوات وتبلغ تكاليف التحسين المتوقعة خلال الأربعة سنوات على التوالي 120 ، 60 ، 48 ، 72 مليون وبيجمالي تكلفة 300 مليون.

الحل:

السنة الأولى:

عند استلام المنحة

200,000,000 من ح/ النقدية

200,000,000 الي ح/ إيرادات منح مؤجلة

نسبة ما يخص السنة من المنحة $200 \times 300/120 = 80$ مليون.

عليه يتم تخفيض مصروفات السنة بمبلغ 80 مليون دولار

80,000,000 من ح/ إيرادات منح مؤجلة

80,000,000 الي ح/ المصروفات

وهكذا لبقية السنوات

مثال:

حصلت شركة الحضري على منحة حكومية بمبلغ 250 مليون لبناء مصنع ويقدر العمر الإنتاجي للمصنع 10 سنوات وتكلفته 750 مليون ويتم إهلاكه بطريقة القسط الثابت.

الحل:

يتم توزيع المنحة على العمر الإنتاجي للأصل $250 \div 10 = 25$ مليون.

عند استلام المنحة:

250,000,000 من ح/ النقدية

250,000,000 الي ح/ إيرادات منح مؤجلة

إثبات ما يخص السنة من المنحة

25,000,000 من ح/ إيرادات منح مؤجلة

25,000,000 الي ح/ المصروفات

وهكذا لبقية سنوات العمر الإنتاجي للأصل.

مثال:

حصلت شركة الحضري على منحة حكومية قدرها 300 مليون دولار لبناء مصنعين في مدينتين مختلفتين وهذا كشرط أساسي للمنحة وتبلغ تكلفة المصنعين 450 مليون وكشرط ثانوي للمنحة أن توفر الشركة 200 فرصة عمل لأبناء المدينتين على أن يتم رد نسبة 25% من قيمة المنحة في حالة إذا لم يتم توفير فرص العمل خلال سنة من الانتهاء من بناء المصنعين.

وبلغت تكلفة المصنعين الفعلية 500 مليون دولار وقدر العمر الإنتاجي لهما 10 سنوات وتستخدم الشركة طريقة القسط الثابت لإهلاك أصولها.

مع العلم أن المنحة تشتمل على 25 مليون دولار للبنية التحتية و 15 مليون دولار لتدريب العاملين.

الحل:

المنحة الخاصة بالمصنعين = 300 - 25 - 15 = 260 مليون

إثبات منحة التدريب

15,000,000 من ح/ النقدية

15,000,000 الي ح/ إيرادات منح مؤجلة

إثبات منحة المصنعين

260,000,000 من ح/ النقدية

260,000,000 الي ح/ إيرادات منح مؤجلة

_ إذا اشترط أن يتم تدريب العاملين خلال سنة يتم إقفال مبلغ 15 مليون آخر العام أما إذا كانت على سنتان مثلاً توزع عليهما 7.5 مليون لكل سنة وتخفيض بها مصروفات العام.

_ بالنسبة لمنحة المصنعين توزع على حسب العمر الإنتاجي $260 \div 10$

26,000,000 من ح/ إيرادات منح مؤجلة

26,000,000 الي ح/ المصروفات

_ في حالة عدم تمكن الشركة من توفير فرص العمل:

$260 \times 25\% = 65$ مليون دولار يتم ردها للدولة.

65,000,000 من ح/ إيرادات منح مؤجلة

65,000,000 الي ح/ النقدية

معيار تأثير التغيرات في أسعار صرف العملة الأجنبية

IAS 21 The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates

معايير تأثير التغيرات في أسعار صرف العملة الأجنبية.

IAS 21 The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates:

• هدف المعيار :

__ كيفية تضمين العمليات التي تتم بالعملة الأجنبية وكذلك المنشآت الأجنبية في القوائم المالية للمنشأة.

__ كيفية ترجمة القوائم المالية بعملة العرض.

المعيار يجب على سؤاليين أساسيين:

(1) ما هو سعر الصرف الواجب استخدامه؟

(2) كيف نعرّف بالمكاسب والخسائر من أسعار صرف العملات الأجنبية في القوائم المالية؟

تعريفات :

Functional Currency:

العملة الوظيفية :

العملة الوظيفية هي عملة البيئة الاقتصادية الأساسية التي تعمل فيها المنشأة وتدير أعمالها خلالها.

Presentation Currency:

عملة العرض :

وهي العملة التي يتم بها عرض القوائم المالية وغالبا ما تكون العملة الوظيفية هي نفسها عملة العرض.

__ عليه فان للمنشأة عملة وظيفية واحدة ويمكن ان تكون لها اكثر من عملة عرض لقوائمها المالية ، بمعنى اذا كانت هناك شركة أمريكية و عملتها الوظيفية الدولار ينكم لها ان تعرض قوائمها المالية بعملات اخرى.

__ المنشأة يمكن ان تختار عملة العرض لقوائمها المالية ولكنها لا تستطيع اختيار عملتها الوظيفية لان العملة الوظيفية تحدد وفق عوامل عدة.

كيفية تحديد العملة الوظيفية :

أهم عامل يحدد العملة الوظيفية هو البيئة الاقتصادية الأساسية التي تدير فيها المنشأة عملياتها والتي غالبا هي البلد التي تكون فيه المنشأة.

البيئة الاقتصادية الأساسية هي المكان الذي تولد فيه المنشأة النقدية وأيضا تنفق فيه النقدية.

مع الأخذ بالعوامل التالية:

(1) العملة التي لها تأثير هام في أسعار الإيرادات والسلع والخدمات.

(2) العملة التي يتم بها سداد تكاليف المواد والاجور.

(3) العملة التي يتم بها التمويل (القروض ، اصدار الاسهم).

بعض الاحيان يكون اسعار المبيعات وتكاليف المواد والاجور مقومة بعملات مختلفة وعليه تكون العملة الوظيفية غير واضحة وفي هذه الحالة على الادارة استخدام الحكم والراي والاجتهاد لتحديد العملة الوظيفية التي تمثل الآثار الاقتصادية للمعاملات الاساسية.

• التقرير عن العمليات بالعملة الوظيفية :

الاثبات المبدي :

مبدنيا يتم اثبات العمليات التي تتم بعملة اجنبية وفقا لسعر الصرف الفوري Spot Rate وقت حدوث العملية.

الاثبات اللاحق :

عند نهاية الفترة المالية :

(1) كل البنود النقدية Monetary Items يتم ترجمتها وفقا لسعر صرف الاقفال Closing Rate.

(2) كل البنود غير النقدية Non-Monetary Items يتم قياسها على اساس التكلفة التاريخية ويتم ترجمتها وفقا لسعر الصرف التاريخي Historical Rate.

• فروقات العملة الاجنبية :

كل فروقات العملة الاجنبية يتم الاعتراف بها في قائمة الارباح والخسائر مع بعض الاستثناءات التالية:

(1) مكاسب وخسائر فروقات العملة للبنود غير النقدية يتم الاعتراف بها بصورة متسقة عند الاعتراف بمكاسب وخسائر البند نفسه ، فمثلا عندما يتم اعادة تقييم الاصل ويتم الاعتراف بمكاسب او خسائر اعادة تقييم في الدخل الشامل الآخر عليه يتم الاعتراف بمكاسب او خسائر فروق العملة في الدخل الشامل الآخر.

(2) مكاسب وخسائر فروق العملة للبنود النقدي الذي يشكل جزء من صافي الاستثمار في منشأة اجنبية يتم الاعتراف به كالتالي:

(أ) للمنشأة المستقلة (الاجنبية) يتم الاعتراف في قائمة الارباح والخسائر.

(ب) في القوائم الموحدة مبدنيا يتم الاعتراف به في الدخل الشامل الآخر ولاحقا يتم عندما يتم الاستغناء عن الاستثمار في المنشأة الاجنبية يتم اعادة تصنيفه في الارباح في الخسائر.

_ تغيير العملة الوظيفية :

عندما يتم تغيير العملة الوظيفية للمنشأة فان على المنشأة تطبيق اجراءات التحويل للعملة الوظيفية الجديدة بطريقة مستقبلية Prospectively من تاريخ التحويل.

• ترجمة القوائم المالية بعملة العرض :

عندما تقوم المنشأة بعرض قوائمها المالية بعملة العرض التي تختلف عن العملة الوظيفية عليه تعتمد القواعد على ما اذا كانت اعمال المنشأة ضمن اقتصاد متضخم أم لا؟

Non-Hyperinflationary Economy: البيئة ذات الاقتصاد غير المتضخم :

إذا كانت العملة الوظيفية للمنشأة ليست عملة اقتصاد غير متضخم فإن للمنشأة ان تترجم :

(1) كل الاصول والالتزامات المعروضة بالقوائم المالية (بما فيها سنة المقارنة) باستخدام سعر صرف الاقفال بتاريخ القوائم المالية.

(2) كل الايرادات والمصروفات وكذلك بنود الدخل الشامل الآخر (بما فيها سنة المقارنة) باستخدام سعر الصرف في تاريخ العملية.

المعيار يسمح باستخدام سعر صرف المتوسط خلال العام لأسباب عملية الا اذا سعر الصرف خلال الفترة متقلب ومتذبذب فيعتبر سعر الصرف المتوسط غير مناسب.

(3) كل الفروقات الناتجة من الترجمة يتم الاعتراف بها ضمن الدخل الشامل الآخر في بند منفصل.

(4) عندما يتم التخلص من المنشأة الاجنبية فكل الفروقات الناتجة عن الترجمة الخاصة بالمنشأة الاجنبية يتم اعادة تصنيفها في الارباح والخسائر عند الاعتراف بمكاسب او خسائر التخلص من المنشأة الاجنبية.

Hyperinflationary Economy: البيئة ذات الاقتصاد التضخم:

إذا كانت العملة الوظيفية للمنشأة عملة ذات اقتصاد متضخم يتم التالي:

(1) يتم تعديل Restate القوائم المالية للمنشأة للسنة الحالية اولا وفقا لمعدل التضخم Inflation Index Rate وفق للمعيار IAS 29 وأي مكاسب او خسائر من هذا التعديل تسجل بالارباح والخسائر.

(2) يتم تطبيق ما تم ذكره اعلاه فيما يخص البيئة ذات الاقتصاد غير المتضخم.

_ الأصول النقدية :

النقدية وما يعادلها ، أوراق مالية قابلة للتداول (دين) ، العملاء والذمم المدينة ، أوراق قبض وما حكمها.

_ الاصول غير النقدية:

المخزون ، مدفوعات المقدمة ، أوراق مالية قابلة للتداول (ملكية) ، استثمارات عقارية ، اصول ثابتة ، اصول حيوية ، اصول غير ملموسة ، استثمار في منشآت زميلة.

: الالتزامات النقدية :

الدائنون ، أوراق الدفع ، سندات ، داننو الايجار ، مستحقات ، ضرائب دخل مؤجلة.

الالتزامات غير النقدية :

ايراد مؤجل ، منح حكومية.

_ هناك خاصية اساسية توضح الفرق بين البنود النقدية وغير النقدية وهي :

(الحق في الحصول على / او الالتزام بتسليم عدد ثابت او قابل للتحديد من وحدات العملة)

بعض بنود المدفوعات المقدمة يمكن ان تكون نقدية في بعض الاحوال وهذا يعتمد على تقييم الخاصية والمضمون للبند.

تختلف ايضا المدفوعات المقدمة اذا كانت من اجل الحصول على اصول ثابتة او لأغراض اخرى.

_ كما ان مجلس معايير المحاسبة الدولية اصدر تفسير IFRIC 22 الخاص بعمليات العملة الاجنبية ومقدمات المقابل المالي وحدد جانبيين بهذا الخصوص :

(1) تاريخ العملية. (2) طبيعة المدفوعات المقدمة.

وسف يتضح ذلك من خلال المثالين التاليين:

مثال :

شركة الحضري وعملتها الوظيفية اليورو تعافتد مع شركة أمريكية لتصنيع آلة تكلفتها 100,000 دولار على ان يتم السداد كالتالي:

_ دفعة مقدمة عند توقيع العقد مبلغ 30,000 دولار.

_ دفعة عند استلام الآلة مبلغ 70,000 دولار.

وكانت أسعار الصرف للعملات كالتالي:

4 فبراير 2018م تاريخ توقيع العقد كان سعر الصرف 1.3552.

11 فبراير 2018م تاريخ الدفعة المقدمة كان سعر الصرف 1.3391.

31 ديسمبر 2018م تاريخ الفترة المالية كان سعر الصرف 1.3791.

15 يناير 2019م تاريخ استلام الآلة كان سعر الصرف 1.3606.

20 يناير 2019م تاريخ استلام الفاتورة كان سعر الصرف 1.3566.

2 فبراير 2019م تاريخ سداد الفاتورة كان سعر الصرف 1.3498.

الحل :

تاريخ 4 فبراير 2018م:

تاريخ توقيع العقد لا يتم اثبات قيود حيث لم يتم استلام أصل و كذلك لا يتم اثبات التزام حتى يتم استلام الأصل.

تاريخ 11 فبراير 2018م:

تم دفع دفعة مقدمة وحتى هذه اللحظة لم يتم الحصول على السيطرة الناتجة من الاستحواذ على الأصل

22,403 من ح / مدفوعات مقدمة

22,403 الى ح / النقدية (1.3391/30,000)

تاريخ 31 ديسمبر 2018م:

في هذه الحالة الدفعة المقدمة خاصة ببند غير نقدي و (غالباً غير مستردة) وعليه لا يتم إعادة احتساب لهذه العملية وتظهر بقيمتها التاريخية المثبتة سابقاً.

تاريخ 15 يناير 2019م:

هو تاريخ استلام الأصل وهو التاريخ الفعلي لحصول المنشأة على السيطرة على الأصل وفي هذه النقطة تسمح المعايير ذات العلاقة بإثبات الأصل.

51,448 من ح / الأصل

51,448 الى ح / الدائنون (1.3606/70,000)

22,403 من ح / الأصل

22,403 الى ح / مدفوعات مقدمة

تاريخ 2 فبراير 2019م:

هو تاريخ السداد حيث يتم احتساب الفرق بين سعر العملية في تاريخ الاستلام وسعر الصرف في تاريخ السداد ويتم اثبات الفرق في قائمة الأرباح والخسائر.

51,448 من ح / الدائنون (1.3606/70,000)

412 من ح / خسارة فروق عملة اجنبية

51,860 الى ح / النقدية (1.3498/70,000)

مثال :

شركة الحضري و عملتها الوظيفية اليورو استأجرت مبنى في مدينة نيويورك لمدة عام ودفعت تأمين ايجار مبلغ 10,000 دولار يسترد عند نهاية فترة الايجار.

وكانت أسعار صرف العملات كالتالي:

24 أكتوبر 2018م توقيع العقد كان سعر الصرف 1.3777.

1 نوفمبر 2018م سداد تأمين الايجار كان سعر الصرف 1.3505.

31 ديسمبر 2018م نهاية الفترة المالية كان سعر الصرف 1.3791.

الحل :

لاحظ ان هنا الوضع يختلف قليلا حيث ان مبلغ تأمين الايجار يسترد بنهاية فترة الايجار وعليه يعتبر هذا البند أصل نقدي ويتم تقييمه آخر الفترة المالية.

تاريخ 1 نوفمبر 2018م:

7,405 من ح/ مدفوعات مقدمة

7,405 الى ح/ النقدية (1.3505/10,000)

تاريخ 31 ديسمبر 2018م:

154 من ح/ خسارة فروق عملة اجنبية

154 الى ح/ مدفوعات مقدمة

(1.3791/10,000) – (1.3505/10,000)

وعليه فان خاصية الاسترداد للمدفوعات المقدمة يمكن ان تحدد اذا ما كان البند نقدي أو غير نقدي

معييار تكاليف الاقتراض

IAS 23 Borrowing Cost

تكاليف الاقتراض هي الفائدة و التكاليف الأخرى التي تتحملها المنشأة فيما يتعلق بإقراض الأموال.

الأصل المؤهل :

هو الأصل الذي يستغرق بالضرورة فترة طويلة من الزمن ليصبح جاهز للاستخدام المقصود أو لبيعه.

لا تعتبر الأصول الجاهزة للاستخدام أو البيع عند شرائها أصول مؤهلة.

يجب على المنشأة أن ترسم تكاليف الاقتراض التي تعود بشكل مباشر الي اقتناء أو تشييد أو إنتاج أصل مؤهل على أنها جزء من تكلفة الأصل.

يجب على المنشأة أن تثبت تكاليف الاقتراض الأخرى على أنها مصروف في الفترة التي تحملتها فيها.

يكون من الممكن رسملة تكاليف الاقتراض في حالة تحقق شرطين:

(1) أن يكون من المحتمل أن تعود تكاليف الاقتراض من خلال الأصل بمنافع اقتصادية مستقبلية على المنشأة.

(2) أن يكون من الممكن قياس التكلفة بشكل موثوق.

يجب على المنشأة أن تبدأ رسملة التكاليف الاقتراض على أنها جزء من الأصل المؤهل في تاريخ البدء وهو التاريخ الذي تستوفي عنده المنشأة الشروط التالية:

(1) تتحمل نفقات الأصل.

(2) تتحمل تكاليف الاقتراض.

(3) تباشر الأنشطة التي تعد ضرورية لإعداد الأصل للاستخدام المقصود له أو بيعه.

يجب على المنشأة أن تعلق رسملة تكاليف الاقتراض خلال الفترات الطويلة التي توقف فيها التطوير النشط للأصل المؤهل.

مثال:

اقتضت شركة الحضري مبلغ 200,000 دولار بفائدة 12% من البنك في 1 يناير 2017م لهدف محدد وهو إنشاء آلة لاستخدامها في الإنتاج وقد بدأ الإنشاء في التصنيع في 1 يناير 2017م والتالي النفقات التي أنفقت على تصنيع الآلة حتى ديسمبر 2017م:

100,000 في 1 يناير

150,000 في 30 ابريل

300,000 في 1 نوفمبر

100,000 في 31 ديسمبر

650,000 دولار.

الحل:

(1) الخطوة الأولى:

تحديد الهدف من الإنشاء هل هو من أجل استخدام الشركة أم للبيع؟

(2) الخطوة الثانية:

تحديد فترة الرسملة وهي من 1 يناير وحتى 31 ديسمبر وأنها قد بدأت واستمرت خلال هذه الفترة وان تكاليف الاقتراض قد تحملها خلال هذه الفترة.

(3) الخطوة الثالثة:

حساب المتوسط المرجح التراكمي للنفقات

<u>التاريخ</u>	<u>النفقات الفعلية</u>	<u>فترة الرسملة</u>	<u>النفقات التراكمية</u>
1 يناير	100,000	12/12	100,000
30 ابريل	150,000	12/8	100,000
1 نوفمبر	300,000	12/2	50,000
31 ديسمبر	100,000	12/0	—
	<u>650,000</u>		<u>250,000</u>

(4) الخطوة الرابعة:

حساب الفوائد الفعلية والفائدة الممكن تجنبها:

(1) إذا كانت النفقات التراكمية أقل أو يساوى مبلغ الاقتراض المخصص لتمويل الأصل الإنشائي يتم استخدام معدل الفائدة المحدد والخاص بالمبلغ المقترض للأصل.

(2) إذا كانت النفقات التراكمية أكبر من مبلغ القرض المخصص للأصل يتم استخدام المتوسط المرجح للفائدة لكل القروض الموجودة خلال الفترة.

فإذا كانت الشركة لديها قروض أخرى خلال فترة إنشاء الآلة كالتالي:

مبلغ 500,000 دولار بفائدة 14% ، مبلغ 300,000 دولار سعر فائدة 10%

عليه يتم احتساب إجمالي الفوائد للقروض خلال الفترة:

<u>مبلغ القرض</u>	<u>معدل الفائدة</u>	<u>الفائدة الفعلية</u>
200,000	%12	24,000
500,000	%14	70,000
<u>300,000</u>	%10	<u>30,000</u>
<u>1,000,000</u>		<u>124,000</u>

وحيث أن النفقات التراكمية للقروض المخصص للآلة (250,000) اكبر من مبلغ القرض (200,000) فإنه يتم حساب الفائدة كالتالي:

500,000	%14	70,000
<u>300,000</u>	%10	<u>30,000</u>
<u>800,000</u>		<u>100,000</u>

$$\%12.5 = 800,000/100,000$$

حساب الفائدة المرسمة :

$$24,000 = \%12 \times 200,000$$

$$6,250 = \%12.5 \times \underline{50,000}$$

$$\underline{30,250} \quad \underline{250,000}$$

القيود:

124,000 من ح/ مصروف الفائدة

124,000 الي ح/ النقدية / مصروفات فائدة مستحقة

الجزء المرسل

30,250 من ح/ الآلة

30,250 الي ح/ مصروف الفائدة

إذا توقفت عملية إنشاء الأصل لفترة من الزمن يتم استبعاد فترة التوقف من الرسملة وإذا استثمرت المنشأة بعض من مبلغ القرض بما يحقق عائد فان قيمة العائد يتم خصمها من تكاليف الاقتراض.

معيار ربحية السهم

IAS 33 Earnings Per Share

IAS 33 Earnings Per Share:

معييار ربحية السهم :

هدف المعيار :

الهدف من المعيار هو وصف المبادئ لتحديد وعرض مبالغ ربحية السهم من اجل تحسين مقارنات الأداء بين مختلف المنشآت في نفس فترة التقرير وكذلك بين فترة وأخرى لنفس المنشأة.

نطلق المعيار :

ينطبق المعيار على كل المنشآت التي يتم تداول اوراقها المالية علنا او التي هي بصدد اصدار أوراق مالية للجمهور ، وبالنسبة للمنشآت الأخرى التي تختار تقديم معلومات عن ربحية أسهمها فعليها ان تمتثل لهذا لمتطلبات هذا المعيار.

• تعريفات :

Potential Ordinary Share:

__ الأسهم العادية المحتملة :

هي أداة مالية او عقد يخول صاحبه الحصول على اسهم عادية.

أمثلة للاسهم العادية المحتملة:

- | | |
|--|--|
| Convertible Debt | (1) أدوات الدين القابلة للتحويل. |
| Convertible Preferred Share | (2) الأسهم الممتازة القابلة للتحويل. |
| Share Warranty. | (3) شهادات الأسهم. |
| Share Options. | (4) خيارات الأسهم. |
| Share Rights. | (5) حقوق الأسهم. |
| Employee Stock Purchase Plan. | (6) خطط الموظفين لشراء اسهم. |
| Contractual Rights to Purchase Share. | (7) الحقوق التعاقدية لشراء اسهم. |
| Contingent Issuance Contracts & Agreement. | (8) العقود والاتفاقيات للإصدارات المحتملة. |

Dilution:

__ التخفيض :

هو التخفيض في ربحية السهم او الزيادة في خسارة السهم الناتجة من افتراض تحويل الأدوات المالية القابلة للتحويل.

• متطلبات عرض ربحية السهم:

__ المنشآت التي يتم تداول اوراقها المالية علنا او التي قيد اصدار العام يجب ان تعرض ربحية السهم الأساسية والمخفضة على قائمة الدخل الشامل.

__ اذا كانت المنشأة تعرض مكونات الأرباح والخسارة في قائمة دخل منفصلة فان عليها عرض ربحية السهم الأساسية فقط في هذه القائمة.

__ يجب عرض ربحية السهم الأساسية والمخفضة بنفس الأهمية لجميع الفترات المعروضة.

__ يجب عرض ربحية السهم الأساسية والمخفضة حتى لو كانت المبالغ سالبة (خسارة السهم).

_ في حالة عرض المنشأة لبند العمليات المستمرة فإنه يجب عليها عرض ربحية السهم الأساسية والمخفضة لبند العمليات غير المستمرة سواء في قائمة الدخل الشامل او في قائمة الدخل المنفصلة او حتى في الملاحظات بالقوائم المالية.

• ربحية السهم الأساسية :

يتم احتساب ربحية السهم الأساسية بقسمة صافى الدخل او الخسارة المتبقي لحاملي الأسهم العادية على المتوسط المرجح للاسهم العادية المتداولة.

ورقم صافى الدخل او الخسارة المستخدم لاحتساب ربحية السهم الأساسية يجب ان يكون بعد خصم كل المصروفات بما فيها الضرائب/الزكاة وحقوق الأقلية وتوزيعات الاسهم الممتازة.

كما ان المتوسط المرجح (المقام) يتم احتسابه بتسوية عدد الأسهم الموجودة من بداية الفترة وكذلك الإصدارات للاسهم خلال الفترة او مشتريات الأسهم مضروبة في معامل الوقت.

الإصدارات المحتملة للاسهم يتم تضمينها الى ربحية السهم الأساسية (المقام) عند تحققها.

Diluted Earnings Per Share:

• ربحية السهم المخفضة :

يتم احتساب ربحية السهم المخفضة بتسوية صافى الأرباح او الخسارة وكذلك عدد الأسهم نتيجة تأثير الأسهم العادية المحتملة الأخرى المخفضة للربحية ، اما الأسهم العادية المحتملة الأخرى التي ليس لها تأثير مخفض فيتم تجاهلها.

• إرشادات احتساب التخفيض :

_ الأوراق المالية القابلة للتحويل:

يجب تسوية (البسط) بالتوزيعات والفوائد (بعد خصم الضرائب) الخاصة بالأسهم العادية المحتملة المخفضة للربحية وكذلك أي تغييرات في الدخل ممكن ان يحدث نتيجة للاسهم المحتملة ويجب ان يتضمن (المقام) الأسهم المحتمل إصدارها عند التحويل.

_ خيارات وشهادات الأسهم:

عند حساب ربحية السهم المخفضة يفترض تحويل الخيارات والشهادات المخفضة للربحية ووفقا لهذا الافتراض يعتبر المتحصل من هذه الأدوات سيستخدم لشراء اسهم عادية وفقا لمتوسط سعر السوق خلال الفترة والفرق بين عدد الأسهم العادية المفترض إصدارها نتيجة تحويل هذه الخيارات والشهادات وعدد الأسهم العادية المفترض شراؤها تعتبر اصدار اسهم عادية بدون مقابل مالي.

_ الأسهم المحتملة القابلة للإصدار:

الأسهم المحتملة القابلة للإصدار تعتبر اسهم متداولة ويتم تضمينها عند احتساب كل من ربحية السهم الأساسية والمخفضة عند تحقق الشروط الخاصة بها.

وفي حالة عدم تحقق الشروط فان عدد الأسهم المحتملة يتم تضمينها عند حساب ربحية السهم المخفضة على أساس عدد الأسهم الممكن إصدارها اذا كانت نهاية الفترة هي نهاية فترة الاحتمالية للإصدار.

ولا يتم تعديل القوائم المالية في حالة انتهاء فترة الاحتمالية للإصدار ولم يتحقق الشروط الخاصة بذه الأسهم المحتملة.

_ العقود التي يتم تسويتها بإصدار اسهم عادية ونقدية:

يفترض ان العقد سوف يتم تسويته بإصدار اسهم عادية وعليه يتم تضمين الأسهم العادية المحتملة من تسوية العقد عند حساب ربحية السهم المخفضة اذا كان تأثيرها مخفض.

Retrospective Adjustments:

• تسويات الأثر الرجعي :

_ عند احتساب ربحية السهم الأساسية والمخفضة لكل الفترات المعروضة يتم تسويتها بأثر رجعي عند زيادة عدد الأسهم العادية والأسهم المحتملة المتداولة نتيجة للرسملة او توزيعات الأسهم او تجزئة الأسهم او عند انخفاض الأسهم العادية المحتملة نتيجة تجزئة الاسهم العكسية (Reverse Share Split).

_ في حالة حدوث تغيرات بعد تاريخ الميزانية وقبل اعتماد إصدارها فان ربحية السهم يعتمد على عدد الأسهم الجديدة.

_ ربحية السهم الأساسية والمخفضة يتم تسويتها وفقا لتأثير الأخطاء والتسويات الناتجة من التغيرات في السياسات المحاسبية ويتم المحاسبة عليها بأثر رجعي.

• احتساب المتوسط المرجح للاسهم:

_ يتم احتساب المتوسط المرجح لكل فترة يتغير فيها عدد الأسهم سواء كان التغير ناتج عن اصدار اسهم او شراء اسهم خزائنة او توزيعات اسهم او تجزئة اسهم مقومة بالفترة الزمنية.

_ عندما تصدر المنشأة توزيعات اسهم أو تجزئة اسهم يتم عكس هذا الإصدار على كل الأسهم منذ بداية الفترة المالية حتى تاريخ التوزيع او التجزئة.

مثال :

أظهرت شركة الحضري المعلومات التالية عن حركة الأسهم الخاصة بها خلال العام.

في 1 يناير رصيد افتتاحي للاسهم المتداولة 240,000 سهم عادى.

في 1 فبراير تم اصدار 60,000 سهم عادى.

في 1 مارس أصدرت الشركة توزيعات اسهم بنسبة 20%.

في 1 مايو قامت الشركة بشراء 50,000 سهم من أسهمها.

في 1 يونيو قامت الشركة بتجزئة الأسهم بنسبة 3 : 1.

في 1 أكتوبر قامت الشركة بإعادة اصدار 30,000 سهم من الأسهم المشتراه في 1 مايو.

حساب المتوسط المرجح للاسهم العادية في 31 ديسمبر.

الحل :

<u>التاريخ</u>	<u>الحركة</u>	<u>التغيرات</u>	<u>الأسهم القائمة</u>	<u>التعديلات</u>	<u>الفترة</u>	<u>المتوسط المرجح</u>
1 يناير	رصيد افتتاحي		240,000	3×1.2	12/1	72,000
1 فبراير	إصدار أسهم	60,000	300,000	3×1.2	12/1	90,000
1 مارس	توزيعات 20%	60,000	360,000	3	12/2	180,000
1 مايو	شراء أسهم	(50,000)	310,000	3	12/1	77,500
1 يونيو	تجزئة أسهم		930,000		12/4	310,000
1 أكتوبر	إعادة إصدار أسهم	30,000	960,000		12/3	240,000
						<u>969,000</u>

المتوسط المرجح للأسهم العادية المتداولة خلال العام

_ توزيعات الأسهم $300,000 \times 20\% = 60,000$ سهم.

تجزئة الأسهم $3 \times 310,000 = 930,000$ سهم.

مثال :

شركة الحضري حققت دخل مبلغ 210,000 دولار وكان متوسط المرجح لعدد الأسهم العادية المتداولة للشركة خلال الفترة 10,000 سهم.

الشركة لديها سندات مصدرة قابلة للتحويل كالتالي:

_ عدد 10,000 سند قيمة اسمية 100 دولار بفائدة 6% قابلة للتحويل الى عدد 20,000 سهم عادي وتم إصدار هذه السندات خلال السنة الماضية.

_ عدد 10,000 سند قيمة اسمية للسند 100 دولار بفائدة 10% قابلة للتحويل الى عدد 32,000 سهم عادي وتم إصدار هذه السندات في 1 أبريل من العام الحالي.

_ معدل الضريبة 40%.

إيجاد ربحية السهم الأساسية وأيضاً ربحية السهم المخفضة؟

الحل :

ربحية السهم الأساسية = صافي الدخل ÷ المتوسط المرجح للاسهم

$$= 210,000 \div 100,000 = 2.10 \text{ دولار للسهم.}$$

ربحية السهم المخفضة :

حساب المتوسط المرجح لعدد الأسهم المحتمل إصدارها

100,000 المتوسط المرجح للاسهم العادية المتداولة

الأسهم المحتملة:

20,000 سندات 6% منذ بداية العام.

24,000 سندات 10% منذ أبريل ($12/9 \times 32,000$)

144,000 المتوسط المرجح للاسهم المتداولة والمحتملة.

حساب صافي الدخل:

210,000 صافي الدخل

36,000 فوائد سندات (صافي من الضرائب) $60,000 (1-0.4)$

45,000 فوائد سندات (صافي من الضرائب) $100,000 (1-0.4) \times 12/9$

291,000 صافي الدخل المعدل بفوائد الأسهم المحتملة.

ربحية السهم المخفضة = $144,000 \div 291,000 = 2.02$ دولار للسهم.

مثال :

شركة الحضري أظهرت صافي دخل لعام 2014م مبلغ 40,000 دولار وكان لديها 1,000 خيار تم إصداره خلال عام 2013م بسعر ممارسة للخيار 8 دولار وكان عدد الأسهم العادية المتداولة للشركة خلال عام 2014م 10,000 سهم وبلغ متوسط سعر السهم خلال العام 20 دولار.

المطلوب:

- (1) إيجاد ربحية السهم المخفضة ؟
- (2) إيجاد ربحية السهم المخفضة بافتراض ان الخيارات أصدرت في أكتوبر 2014م؟

الحل :

المستلم في حالة ممارسة الخيارات ($1,000 \times 8$) = 8,000 دولار
قيمة الأسهم التي سيتم شراؤها لتغطية الخيارات $8,000 \div 20$ دولار = 400 سهم.
الزيادة في الأسهم التي سيتم إصدارها $400 - 1,000$ = 600 سهم.

ربحية السهم الأساسية = $40,000 \div 10,000$ = 4 دولار للسهم.

(1) ربحية السهم المخفضة = $40,000 \div 10,600$ = 3.77 دولار للسهم.

(2) ربحية السهم المخفضة

$600 \times 12/3$ = 150 سهم

ربحية السهم المخفضة = $40,000 \div 10,150$ = 3.94 دولار للسهم.

معييار اضمحلل الأصول

IAS 36 Impairment of Assets

• هدف المعيار:

_ يهدف المعيار الي ضمان عدم تسجيل الأصول بما يزيد عن مبالغها القابلة للاسترداد (القيمة البيعية للأصل مخصوما منها تكاليف البيع) أو (التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة للأصل) أيهما أكبر.

_ يهدف المعيار الي أن تقوم المنشأة بالاعتراف بخسارة الانخفاض في قيمة الأصل إذا كانت القيمة الدفترية للأصل اكبر من القيمة القابلة للاسترداد.

• نطاق المعيار:

يطبق المعيار على الآتي:

- (1) الأراضي والمباني والممتلكات والمعدات والمصانع.
- (2) العقارات الاستثمارية المسجلة بسعر التكلفة.
- (3) الأصول غير الملموسة بما فيها الشهرة.
- (4) الشركات التابعة والزميلة والمشاريع المشتركة.

_ لا ينطبق المعيار على الآتي:

- (1) المخزون.
- (2) أصول العقد والأصول التي تنشأ عن تكاليف الحصول على عقد أو الوفاء به والتي يتم إثباتها وفقا للمعيار الدولي للتقرير المالي IFRS 15.
- (3) أصول الضريبة المؤجلة IAS 12.
- (4) الأصول التي تنشأ عن منافع الموظفين IAS 19.
- (5)الأصول المالية التي ضمن المعيار IFRS 9.
- (6) العقار الاستثماري الذي يتم تقييمه بالقيمة العادلة IAS 40.
- (7) الأصول الحيوية المتعلقة بالنشاط الزراعي IAS 41.
- (8) تكاليف الاستحواذ المؤجلة والأصول غير الملموسة التي تنشأ من الحقوق التعاقدية للمؤمن بموجب عقد التأمين.
- (9) الأصول غير المتداولة المصنفة على أنها محتفظ بها للبيع IFRS 5.

• تحديد الأصل الذي انخفضت قيمته ومؤشرات ذلك:

_ يتعين على المنشأة في نهاية كل فترة إعداد التقارير تقييم ما إذا كان هناك مؤشر على إمكانية انخفاض قيمة الأصل وإذا وجد يتم تقدير المبلغ القابل للاسترداد.

_ بغض النظر عما إذا كان هناك مؤشر أم لا على انخفاض قيمة الأصل يجب على المنشأة اختبار انخفاض القيمة سنويا للبيود التالية:

(1) انخفاض قيمة أصل غير ملموس ذو عمر إنتاجي محدد.

(2) أصل غير ملموس غير متاح بعد الاستخدام.

(3) الشهرة الناتجة من عملية اندماج الأعمال.

وذلك من خلال مقارنة مبلغه المسجل مع مبلغه القابل للاسترداد وذلك بشكل سنوي.

• المؤشرات التي تشير الي وجود هبوط في قيمة الأصل:

(1) المصادر الخارجية:

_ التقادم بمرور الوقت والاستخدام وظهور أصل جديد أكثر تقنية وكفاءة.

_ ارتفاع أسعار السوق.

_ ارتفاع أسعار الفائدة في السوق.

(2) المصادر الداخلية:

_ حدوث تلف في الأصل.

_ عدم الكفاءة في الأداء للأصل.

_ عندما يكون المبلغ الدفترى للأصل اكبر من قيمته السوقية.

مثال:

أظهرت سجلات شركة الحضري التجارية في 31 ديسمبر 2016م بيانات إحدى الآلات كالتالي:

_ تكلفة الآلة 24,000 دولار ، ورصيد مجمع الإهلاك 8,000 دولار.

_ القيمة العادلة للآلة 10,000 دولار وتكاليف البيع 500 دولار.

_ القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة للآلة 11,000 دولار.

تحديد مقدار الاضمحلال في قيمة الآلة؟

الحل:

صافي القيمة الدفترية للألة = 24,000 – 8,000 = 16,000 دولار.

القيمة البيعية للألة = 10,000 – 500 = 9,500 دولار.

القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية للألة = 11,000 دولار.

بمقارنة القيمة البيعية للألة وتدفقاتها النقدية المتوقعة تكون القيمة القابلة للاسترداد هي مبلغ 11,000 دولار (11,000 أو 9,500 أيهما أكبر).

عليه تكون قيمة الاضمحلال في قيمة الآلة = 16,000 – 11,000 = 5,000 دولار.

القيد:

5,000 من ح/ خسارة هبوط الأصل – أرباح وخسائر

5,000 الي ح/ مجمع هبوط الأصول

وعليه يظهر الأصل بتكلفته مخصوما منها مجمع الإهلاك ومخصوما منها مجمع الهبوط في قائمة المركز المالي :

الآلات 24,000

مجمع الإهلاك (8,000)

مجمع الهبوط (5,000)

القيمة الدفترية 11,000

_ يجب أن تكون التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة للأصل مستندة الي افتراضات معقولة ومؤيدة ومعبرة عن حالة الأصل الراهنة.

_ يجب أن لا تشمل التدفقات النقدية المستقبلية على التالي:

(1) إعادة هيكلة مستقبلية لم يلتزم بها المشروع بعد.

(2) تحسن أو زيادة قيمة أداء الأصل.

(3) التدفقات الداخلة أو الخارجة من الأنشطة التمويلية.

(4) مقبوضات أو مدفوعات ضريبة الدخل.

_ إذا تم تقييم الأصل في نهاية الفترة المالية ونتج عن التقييم أرباح أي أن القيمة الدفترية أقل من القيمة الإستردادية فإن هذه الأرباح تظهر في الدخل الشامل (حقوق الملكية) وليس في قائمة الأرباح والخسائر.

xxx من ح/ الأصل

xxx الي ح/ فائض إعادة تقييم الأصول – دخل شامل.

وفي وقت لاحق إذا حدث اضمحلال في قيمة الأصل يتم هذه خصم الخسارة من رصيد فائض إعادة التقييم للأصل.

xxx من ح/ فائض إعادة التقييم للأصول

xxx الي ح/ مجمع الإهلاك

وإذا كانت الخسارة أكبر من رصيد فائض إعادة تقييم الأصول يتم إقفال كامل رصيد فائض إعادة تقييم الأصول بالدخل الشامل والمبلغ المتبقي يتم إثباته كخسارة في قائمة الأرباح والخسائر.

xxx من ح/ فائض إعادة تقييم الأصول (كامل الرصيد)

xxx من ح/ خسارة هبوط الأصول (أرباح وخسائر)

xxx الي ح/ مجمع الإهلاك (كامل رصيد فائض إعادة تقييم الأصول)

xxx الي ح/ مجمع هبوط الأصول (ما زاد عن رصيد فائض إعادة تقييم الأصول)

_ عند ارتفاع القيمة القابلة للاسترداد في فترات لاحقة يتم الاعتراف بمكاسب استعادة الهبوط مع مراعاة التالي:

(1) يجب أن لا تزيد مكاسب استعادة الهبوط عن رصيد مجمع هبوط الأصول.

(2) يجب أن لا تزيد القيمة الدفترية للأصل عن القيمة الدفترية وكأنه لم يحصل انخفاض في القيمة سابقا.

_ يتم الاعتراف بالزيادة أو المكاسب في قائمة الأرباح والخسائر ويتم زيادة الأصل استنادا الي القيمة العادلة الجديدة.

مثال:

أظهرت سجلات شركة الحضري التجارية في 01 يناير 2015م احد المعدات التي تبلغ قيمتها 140,000 دولار ، وعند اختبار الاضمحلال في نهاية عام 2015م وعام 2016م كانت القيمة الاستردادية مبلغ 90,000 دولار و مبلغ 115,000 دولار على التوالي.

وكان العمر الإنتاجي للمعدة 5 سنوات وتستخدم الشركة طريقة القسط الثابت لإهلاك الأصول.

الحل:

عام 2015م

خسارة الاضمحلال = 112,000 - 90,000 = 22,000 دولار

الإهلاك = 140,000 ÷ 5 سنوات = 28,000 دولار.

القيمة الدفترية = 140,000 - 28,000 = 112,000 دولار

22,000 من ح/ خسارة هبوط الأصول

22,000 الي ح/ مجمع هبوط الأصول

عام 2016م

بنهاية عام 2015م كانت القيمة الدفترية = $140,000 - 28,000 - 22,000 = 90,000$ دولار

عليه يكون مصروف الإهلاك للسنوات التالية $90,000 \div 4 = 22,500$ دولار.

عليه يكون مجمع الإهلاك بنهاية عام 2016م = $22,500 + 28,000 = 50,500$ دولار.

القيمة الدفترية بنهاية عام 2016م = $140,000 - 50,500 - 22,000 = 67,500$ دولار.

عليه فان الزيادة في القيمة القابلة للاسترداد = $115,000 - 67,500 = 47,500$ دولار

وفقا للمعيار ما يتم الاعتراف به كمكسب هو رصيد مجمع الهبوط = $22,000$ دولار فقط.

_ اختبار القيمة الدفترية:

القيمة الدفترية للأصل = $140,000 - (2 \times 28,000) = 84,000$ دولار

حسب المعيار يجب أن لا تزيد القيمة الدفترية للأصل بعد المكاسب عن $84,000$ دولار وهي القيمة الدفترية للأصل في حالة عدم حدوث اضمحلال سابقا.

وعليه فان المكاسب = $67,500 - 84,000 = 16,500$ دولار

وحيث أن رصيد مجمع الإهلاك في نهاية عام 2016م مبلغ $50,500$ دولار يجب زيادته ليصبح مبلغ $56,000$ دولار ويتم إقفال مجمع الهبوط ويتم الاعتراف بالمكاسب بالفرق.

22,000 من ح/ مجمع هبوط الأصول

16,500 الي ح/ مكاسب استعادة خسائر هبوط الأصل ($67,500 - 84,000$)

5,500 الي ح/ مجمع إهلاك الأصول

وعليه تصبح القيمة الدفترية في نهاية عام 2016م = $140,000 - 56,000 = 84,000$ دولار.

معيار الأصول غير الملموسة

IAS 38 Intangible Assets

• نطاق المعيار:

يطبق هذا المعيار على الأصول غير الملموسة باستثناء :

(1) الأصول غير الملموسة التي تقع ضمن نطاق معيار آخر.

(2) الأصول المالية كما تم تعريفها في معيار الأدوات المالية IAS 32.

(3) إثبات وقياس أصول الاستكشاف والتقييم IFRS 6

_ هناك بعض الأصول تتكون من أجزاء ملموسة وأخرى غير ملموسة فيتم الاجتهاد لتقدير العنصر الأهم وإثباته عليه ، فمثلا جهاز الكمبيوتر أصل ملموس ولكنه لا يعمل إلا ببرنامج الويندوز وهو أصل غير ملموس ولكن الكمبيوتر هو العنصر الأهم ولذلك يدرج ضمن الأصول الملموسة.

• الاعتراف المبني:

يتم امتلاك أو اقتناء الأصول الملموسة بالعديد من الطرق مثل:

الشراء المنفصل / الاقتناء كجزء من اندماج الأعمال / المنح الحكومية / التطوير الذاتي / مبادلة الأصول.

_ الشراء المنفصل :

تقاس الأصول غير الملموسة المشتراه بالتكلفة (سعر الشراء ورسوم الاستيراد وضرائب المشتريات غير المستردة ناقصا الخصومات) وأي تكلفة تعود بشكل مباشر الي إعداد الأصل وتجهيزه للاستخدام المقصود له مثل منافع الموظفين والرسوم المهنية وتكاليف الفحص والتكاليف الإدارية والعمومية والتكاليف المتكبدة خلال الفترة التي يكون الأصل جاهز فيها للاستخدام.

_ اندماج الأعمال :

عندما تشتري شركة صافي أصول شركة أخرى تنتقل أصول والتزامات الشركة المشتراه الي الشركة المشترية وينتهي وجود الشركة المشتراه في هذه الحالة فان عملية الشراء قد تتضمن الأصول غير الملموسة التالية:

(1) أصول غير ملموسة معرفة ومحددة كوجود براءة اختراع أو حقوق تأليف أو علامات تجارية لدى الشركة المشتراه.

(2) الشهرة الناتجة عن زيادة تكلفة الشراء عن صافي الأصول المشتراه.

يتم الاعتراف بهذه الأصول غير الملموسة بالقيمة العادلة في تاريخ الشراء أو الاستحواذ.

_ مبادلة الأصول غير الملموسة:

عند امتلاك أصل غير ملموس من خلال عملية مبادلة يقاس الأصل غير الملموس المشتري بقيمته العادلة ويتم الاعتراف بأرباح أو خسائر المبادلة في قائمة الأرباح والخسائر ، وفي حالة عدم تمكن قياس القيمة العادلة للأصل المشتري يتم إثباته بالقيمة الدفترية للأصل المتنازل عنه.

مثال:

في 26/ نوفمبر 2017م قامت شركة الحضري بمبادلة احد ماركاتها وعلاماتها التجارية التي قيمتها الدفترية 60,000 دولار مقابل الحصول على حق امتياز من شركة الشمس قيمته 70,000 دولار.

الحل:

70,000	من ح/ حق امتياز
60,000	الي ح/ العلامات التجارية
10,000	الي ح/ مكاسب مبادلة أصول غير ملموسة

قاعدة عامة :

يمنع هذا المعيار الاعتراف بالأصل غير الملموس المتولد داخليا إذا لم يكن هناك قدرة على قياس تكلفته بشكل موثوق أو عدم إمكانية تحديد المنافع الاقتصادية المستقبلية الخاصة به.

تكاليف البحث والتطوير :

يجب عدم الاعتراف بأي أصل غير ملموس ناتج عن البحث ويجب الاعتراف بتكاليف البحث عند تحملها كمصروف في قائمة الأرباح والخسائر.

بالنسبة للأصل الناتج من التطوير يمكن إثباته كأصل غير ملموس إذا استطاعت المنشأة أن تثبت الآتي:

- (1) الجدوى الفنية من استكمال الأصل بحيث يكون صالح للاستخدام والبيع.
- (2) نيتها في أن تستكمل الأصل وان تستخدمه أو تبيعه.
- (3) قدرتها على أن تستخدم الأصل أو تبيعه.
- (4) الكيفية التي سيولد بها الأصل المنافع الاقتصادية المستقبلية المحتملة.
- (5) توفر الموارد المالية والفنية والموارد الأخرى لاستكمال التطوير.
- (6) قدرتها على أن تقيس بطريقة يمكن الاعتماد عليها النفقة التي تعود الي الأصل خلال تطويره.

مصاريف التأسيس وما قبل التشغيل لا تدرج تحت بنود الأصول غير الملموسة وتحمل على قائمة الأرباح والخسائر كمصروف خلال الفترة.

• القياس اللاحق :

بعد الاعتراف المبدئي للأصل غير الملموس يتطلب المعيار قياس الأصل غير الملموس باستخدام احد النموذجين التاليين وتلتزم به المنشأة كسياسة محاسبية لها وفقاً لمبدأ الثبات:

(أ) نموذج التكلفة :

حيث يقاس الأصل بتكلفته ناقصاً مجمع الإطفاء أو مجمع هبوط الأصل.

(ب) نموذج إعادة التقييم :

حيث يتم تقييم الأصل بصفة دورية ويتم قياسه بالقيمة العادلة في تاريخ التقييم ناقصاً مجمع الإطفاء أو مجمع هبوط الأصل.

__ عند استخدام نموذج إعادة التقييم فإنه يجب المحاسبة على جميع الأصول الأخرى في مجموعته باستخدام ذات النموذج إلا إذا لم يكن هناك سوق نشط لتلك الأصول.

لذلك تقاس القيمة العادلة بالرجوع الى سوق نشطة ويجب إجراء إعادة التقييم بشكل منتظم بحيث لا يختلف المبلغ الدفترى للأصل بشكل ذو أهمية نسبية عن قيمته العادلة في نهاية فترة التقرير.

__ عندما يتم إعادة تقييم الأصل بقيمته العادلة فإذا نتج عنها مكسب يثبت في الدخل الشامل الآخر (حقوق الملكية) وإذا نتج خسارة تحمل الى الأرباح والخسائر إذا لم يكن هناك رصيد في الدخل الشامل الآخر سابقاً ، أما إذا كان هناك رصيد مكاسب سابق فإنه تخصم منه الخسائر وما زاد عن ذلك الرصيد يحمل على الأرباح والخسائر.

مثال:

تمتلك شركة الحضري رخصة تشغيل ميناء قابلة للتداول ويمكن بيعها للغير وتبلغ تكلفتها 140,000 دولار وقد تم شراؤها في 01 / 01 / 2008م ويبلغ العمر الإنتاجي المحدد للرخصة 7 سنوات وتستخدم الشركة طريقة القسط الثابت لإطفاء الأصل ، وفي 31 / 12 / 2009م ارتفعت قيمة الرخصة العادلة وأصبحت 150,000 دولار.

الحل :

مصروف الإطفاء السنوي = $140,000 \div 7 = 20,000$ دولار.

رصيد مجمع الإطفاء في 31 / 12 / 2009م = $(2 \times 20,000) = 40,000$ دولار.

القيمة الدفترية للأصل في 31 / 12 / 2009م = $140,000 - 40,000 = 100,000$ دولار.

(1) الطريقة الأولى :

إلغاء الإطفاء المتراكم و خسائر انخفاض القيمة ومن ثم يتم زيادة المتبقي من زيادة القيمة العادلة الي حساب الأصل.

الزيادة في القيمة العادلة = 150,000 - 100,000 = 50,000 دولار.

40,000 من ح / مجمع إطفاء الأصل

10,000 من ح / الأصل

50,000 الي ح / فائض إعادة تقييم (الدخل الشامل)

(2) الطريقة الثانية :

إعادة احتساب مبلغ تكلفة الأصل ورصيد مجمع الإطفاء ورصيد متراكم خسائر الانخفاض في الأصل (بالتناسب) بحيث يكون المبلغ الصافي مساويا للقيمة العادلة.

نسبة الزيادة في القيمة العادلة (150,000 - 100,000) = 50%

عليه يتم زيادة الأصل ومجمع الإطفاء بنسبة 50%

الأصل = 140,000 + 50% = 210,000 دولار.

مجمع الإطفاء = 40,000 + 50% = 60,000 دولار.

تصبح القيمة الدفترية للأصل 210,000 - 60,000 = 150,000 دولار.

70,000 من ح / الأصل

20,000 الي ح / مجمع الإطفاء

50,000 الي ح / فائض إعادة التقييم

_ أساس احتساب خسارة انخفاض وحدة توليد النقد:

(أ) يجب تخفيض قيمة وحدة توليد النقد وفقا للترتيب التالي:

_ يتم في البداية تخفيض المبلغ المسجل للشهرة المتعلقة بوحدة توليد النقد.

_ بعد ذلك يتم تخفيض القيمة المسجلة الدفترية للأصول الأخرى على أساس تناسبي وفقا للقيمة السوقية لكل أصل الي إجمالي الأصول.

(ب) عند توزيع خسارة هبوط القيمة على الأصول الأخرى يجب أن لا تقل قيمة أي أصل بعد التخفيض من أي من القيم التالية أيهما أعلى:

_ القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف بيع الأصل.

_ القيمة قيد الاستعمال.

_ صفر.

مثال:

لدى شركة الحضري وحدة توليد نقد تشمل الأصول التالية بقيمتها الصافية:

الشهرة	4,000,000
براءة اختراع	5,000,000
آلات ومعدات	<u>10,000,000</u>
	<u>19,000,000</u>

و في نهاية عام 2011م بلغت القيمة القابلة للاسترداد 9 مليون.

الحل:

يتم استبعاد الشهرة بالكامل أولاً وباقي الأصول توزع عليهم الانخفاض أو الخسارة بالنسبة والتناسب.

إجمالي	آلات ومعدات	براءة الاختراع	الشهرة	
19	10	5	4	القيمة المسجلة
<u>(10)</u>	<u>(4)</u>	<u>(2)</u>	<u>(4)</u>	خسارة الانخفاض
<u>9</u>	<u>6</u>	<u>3</u>	<u>صفر</u>	القيمة الدفترية

10 من ح/ خسارة هبوط الأصول

4 الي ح/ الشهرة

2 الي ح/ براءة الاختراع

4 الي ح/ مجمع هبوط الأصول

و في الفترات اللاحقة وعند حدوث ارتفاع في القيمة القابلة للاسترداد لوحدة توليد النقد فان معايير المحاسبة الدولية لا تجيز عكس خسارة الهبوط المتعلقة بالشهرة على الإطلاق لصعوبة التمييز.

معيار العقارات الاستثمارية

IAS 40 Investment Property

IAS 40 Investment Property :

معييار العقارات الاستثمارية :

هو عقار أو أرض أو جزء من مبنى أو كليهما محتفظ به من قبل المالك أو المستأجر كأصل حق استخدام من أجل كسب إيرادات إيجاريه أو من ارتفاع قيمتها الرأسمالية.

• الهدف :

يهدف المعيار الي وصف المعالجة المحاسبية للعقارات الاستثمارية.

• النطاق :

يطبق المعيار في إثبات وقياس الاستثمار العقاري والإفصاح عنه.

_ أمثلة العقارات الاستثمارية:

- (1) ارض محتفظ بها لإنماء رأس المال على المدى الطويل.
- (2) ارض محتفظ بها لاستخدام مستقبلي غير محدد حالياً.
- (3) مبنى تمتلكه الشركة وتم استجاره بموجب واحد أو أكثر من عقود الإيجار التشغيلي.
- (4) مبنى شاغر ولكن محتفظ به ليتم تأجيره بموجب واحد أو أكثر من عقود الإيجار التشغيلي.
- (5) عقار يجرى تشييده لاستخدامه مستقبلا على انه عقار استثماري.

_ أمثلة على البنود التي لا تعتبر عقارا استثماريا:

- (1) عقار بقصد البيع في السياق العادي للإعمال أو في مرحلة التشييد أو التطوير على سبيل المثال عقار تم اقتناؤه بغية الاستبعاد اللاحق في المستقبل القريب أو لتطويره وإعادة بيعه.
- (2) عقار يشغله المالك أو يشغله الموظفين.
- (3) عقار مؤجر لمنشأة أخرى بموجب عقد تأجير تمويلي.

_ إذا كان هناك عقار مؤجر الي الشركة التابعة من الشركة الأم أو العكس فانه لا يظهر بالقوائم المالية الموحدة كاستثمار عقاري ، ولكن يعتبر عقار استثماري للمنشأة في قوائمها المنفصلة.

• الإثبات :

يجب أن يتم إثبات العقار الاستثماري على انه أصل عندما :

- (1) يكون من المحتمل أن المنافع الاقتصادية المستقبلية للعقار الاستثماري المملوك سوف تتدفق الي المنشأة.
- (2) يكون من الممكن قياس تكلفة العقار الاستثماري بطريقة يمكن الاعتماد عليها.

• القياس :

يجب قياس العقار الاستثماري المملوك ابتداء بتكلفته وتشمل سعر الشراء وأي نفقات أخرى يمكن ربطها بشكل مباشر الي العقار مثل الأتعاب المهنية القانونية وضرائب نقل الملكية وتكاليف العمالة الأخرى.

_ لا يتم زيادة تكلفة العقار الاستثماري :

(1) بتكاليف بدء التشغيل ما لم تكن ضرورية لجلب العقار للحالة اللازمة ليكون قابلاً للتشغيل.

(2) بخسائر التشغيل المتكبدة قبل أن يحقق العقار الاستثماري مستوى الأشغال المخطط له.

(3) بالمبالغ غير العادية للفاقد من المواد الخام والموارد الأخرى التي يتم تحملها عند تشييد العقار أو تطويره.

_ إذا تم تأجيل الدفع مقابل عقار استثماري فإن تكلفة العقار تكون هي السعر النقدي المعادل ويتم إثبات الفرق بين السعر النقدي المعادل ومجموع الدفعات على أنه مصروف فائدة على مدى فترة الائتمان.

_ إذا اقتناء واحد أو أكثر من العقارات الاستثمارية بمبادلتها بأصل أو أصول غير نقدية أو بمزيج من أصول نقدية وغير نقدية فيتم قياس تكلفة العقار الاستثماري بالقيمة العادلة وإذا لم يكن بالإمكان القياس بالقيمة العادلة فإن تكلفته تقاس بالمبلغ الدفري للأصل المتنازل عنه.

• القياس بعد الإثبات :

_ يجب على المنشأة أن تختار إما نموذج التكلفة أو نموذج القيمة العادلة على أنه سياستها المحاسبية ويجب عليها أن تطبق تلك السياسة على جميع عقاراتها الاستثمارية.

_ يتطلب المعيار من جميع المنشآت أن تقوم بقياس القيمة العادلة للعقار الاستثماري سواء كانت تستخدم نموذج القيمة العادلة أو الإفصاح إذا كانت تستخدم نموذج التكلفة في نهاية الفترة المالية عن قيمة العقار العادلة.

_ عند قياس العقار في نهاية الفترة المالية بالقيمة العادلة ونشا عنها أرباح أو خسائر يتم إثباتها بقائمة الأرباح والخسائر مباشرة.

_ عند إثبات العقار بالقيمة العادلة لا يكون هناك مجمع إهلاك بحيث يتم تقييمه بصورة سنوية ويثبت الفرق في قائمة الأرباح والخسائر مباشرة.

_ تعد المعدات مثل المصاعد وأجهزة التكييف غالباً جزء لا يتجزأ من المبنى ويتم إدراجها بشكل عام ضمن القيمة العادلة للعقار الاستثماري بدلا من إثباتها بشكل منفصل على أنها أصول ثابتة.

_ بعد الإثبات الأولى يجب على المنشأة التي تختار نموذج التكلفة أن تقيس عقارها الاستثماري وفقاً للمعيار IFRS 5 (الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع و العمليات غير المستمرة). أو وفقاً للمعيار IFRS 16 إذا كان محتفظ بها بواسطة مستأجر كأصل حق استخدام..

_ عندما يصبح العقار يشغله المالك عقاراً استثمارياً يتم تسجيله بالقيمة العادلة ويعالج الفرق في ذلك التاريخ بين المبلغ الدفري للعقار وقيمه العادلة بنفس الطريقة كما لو كان إعادة تقييم IAS 16.

_ عند استبعاد عقار استثماري يتم إثبات الفرق بين القيمة المحصلة والقيمة الدفترية في قائمة الأرباح والخسائر.

معيار الزراعة

IAS 41 Agriculture

IAS 41 Agriculture

معييار الزراعة :

• النطاق :

يطبق المعيار على ما يلي عندما تكون متعلقة بالنشاط الزراعي:

(1) الأصول الحيوية باستثناء النباتات المثمرة.

(2) المنتج الزراعي عند نقطة الحصاد.

(3) المنح الحكومية.

• الإثبات :

يجب على المنشأة أن تثبت أصلا حيويا أو منتج زراعي عندما :

(1) تسيطر المنشأة على الأصل نتيجة أحداث سابقة.

(2) يكون من المحتمل أن المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالأصل سوف تتدفق الي المنشأة.

(3) يمكن قياس القيمة العادلة للأصل أو تكلفته بطريقة يمكن الاعتماد عليها.

• القياس :

_ يجب أن يقاس الأصل الحيوي عند الإثبات الأولى وفي نهاية كل فترة مالية بقيمته العادلة مطروحا منها تكاليف البيع.

_ يجب قياس المنتج الزراعي المحصود من الأصول الحيوية بقيمته العادلة مطروحا منه تكاليف البيع عند نقطة الحصاد ويكون مثل هذا القياس هو التكلفة في ذلك التاريخ عند تطبيق معيار المخزون IAS 2.

_ يتم إدراج المكاسب والخسائر الناشئة عند الإثبات الأولى لأصل حيوي بالقيمة العادلة مطروحا منه تكاليف البيع والقياس اللاحق في قائمة الأرباح والخسائر وكذلك ينطبق على المنتج الزراعي.

• المنح الحكومية :

_ يجب أن يتم إثبات المنح الحكومية (غير المشروطة) المتعلقة بأصل حيوي مقاس بقيمته العادلة مطروحا منها تكاليف البيع ضمن قائمة الأرباح والخسائر عندما تصبح المنحة الحكومية مستحقة للتحصيل.

_ إذا كانت المنحة الحكومية المتعلقة بأصل حيوي مقاس بقيمته العادلة مطروحا منها تكاليف البيع (مشروطة) بما في ذلك عندما تتطلب منحة حكومية من المنشأة عدم مزاوله نشاط زراعي معين ، فإنه يجب على المنشأة أن تثبت المنحة الحكومية ضمن قائمة الأرباح والخسائر عندما يتم الاستيفاء بالشروط المرتبطة بالمنحة الحكومية.

مثال :

لدى شركة الحضري الزراعية أشجار عنب وكانت البيانات المتوفرة بنهاية الفترة المالية كما يلي:

القيمة العادلة في بداية الفترة	150,000 دولار.
القيمة العادلة في نهاية الفترة	155,000 دولار.
قيمة ثمرة العنب عند نقطة الحصاد	76,000 دولار.
قيمة الأسمدة	12,000 دولار.
تكاليف الحصاد	10,000 دولار.

الحل :

التغير في القيمة العادلة:

5,000	من ح/ أشجار العنب
5,000	الي ح/ الأرباح والخسائر

قيمة الثمرة عند نقطة الحصاد:

76,000	من ح/ النقدية أو العملاء أو المخزون
76,000	الي ح/ الإيرادات

التكاليف:

12,000	من ح/ مصروف الأسمدة
10,000	من ح/ مصروف الحصاد
22,000	الي ح/ النقدية

معيار الدفع على أساس الأسهم

IFRS 2 Share – Based Payment

معييار الدفع على أساس الأسهم:

IFRS 2 Share – Based Payment:

تعريف :

هو عملية عندما تستلم المنشأة بضاعة أو خدمات مقابل أدوات ملكية أو تحمل التزام على أساس سعر أسهم المنشأة أو أي أدوات ملكية أخرى لها.

ومتطلبات المحاسبة للدفع على أساس الأسهم يعتمد على كيف أن العملية تم تسويتها هل بإصدار أسهم أو نقدا أو أسهم ونقد معا.

• النطاق :

مبدأ الدفع على أساس الأسهم هو أوسع من خيارات الأسهم للموظف حيث يغطي إصدار الأسهم وحقوق الأسهم مقابل البضائع أو الخدمات مثل حقوق ارتفاع الأسهم وخطط الموظفين لشراء الأسهم و خطط خيار الأسهم.

المعييار يطبق على كل المنشآت الخاصة والصغيرة بدون إعفاءات وحتى المنشآت التابعة ما عدا إصدار أسهم لعمليات الاستحواذ (IFRS 3) أو الأدوات المالية (IAS 32) وكذلك لا ينطبق المعيار على توزيعات الأسهم وشراء أسهم الخزانة أو إصدار أسهم إضافية للمنشأة.

• الإثبات والقياس :

إصدار الأسهم أو حقوق الأسهم يتطلب زيادة في مكونات حقوق الملكية ويتطلب المعيار إثبات مصروف للمدفوعات الخاصة بالسلع والخدمات التي لا تمثل أصول.

إصدار الأسهم لكامل فترة الاستحقاق يفترض أن لها علاقة بخدمة سابقة يتطلب اعتبارها مصروف مباشرة وفقا للقيمة العادلة في تاريخ المنحة.

مثال :

شركة الحضري منحت 100 خيار أسهم الي 10 من أعضاء إدارتها وذلك في 1 يناير 2015م تستحق هذه المنحة بعد ثلاث سنوات وقد حددت الشركة في تاريخ المنحة أن القيمة العادلة لهذه الخيارات 15 دولار وتتوقع الشركة استحقاق كامل الخيارات الممنوحة ويتم إثبات المنحة كل ستة أشهر.

الحل :

عام 2015م:

250 من ح/ مصروف مكافأة خيار أسهم

250 الي ح/ رأس المال – خيارات الاسهم

(100 × 15 دولار ÷ 6 شهور)

وهكذا يتم إثبات المنحة كل ستة أشهر حتى انتهاء فترة الاستحقاق بعد ثلاث سنوات.

بافتراض أن احد المدراء غادر الشركة خلال النصف الثاني من عام 2016م ، عليه تكون التسوية في نهاية النصف الثاني (31 /12 /2016م) كالتالي:

150 من ح/ مصروف مكافأة خيار أسهم

150 الي ح/ رأس المال – خيارات الاسهم

$$900 = 4 \times 225 = (6 \div 15 \times 90)$$

يخصم : ما تم إثباته عن الفترات السابقة (3×250) = 750

مصروف النصف الثاني لعام 2016م 150

_ إرشادات القياس :

وفقا لنوع الدفع على أساس الأسهم فان القيمة العادلة يمكن تحديدها حسب قيمة الأسهم أو حقوق الأسهم المدفوعة أو حسب قيمة السلع والخدمات المستلمة.

_ المبدأ العام لقياس القيمة العادلة:

يتم قياس المقابل المدفوع لأدوات الملكية وفقا للقيمة العادلة للسلع أو الخدمات المستلمة إلا إذا كانت القيمة العادلة لهذه السلع أو الخدمات لا يمكن قياسها بطريقة يمكن الاعتماد عليها فيتم استخدام القيمة العادلة للأسهم الممنوحة.

_ قياس خيارات الأسهم للموظفين:

بالنسبة للعمليات مع الموظفين والآخرين الذين يقدمون خدمات مماثلة فان على المنشأة قياس القيمة العادلة لأدوات الملكية الممنوحة لأنه من الصعب قياس القيمة العادلة لخدمات الموظف.

_ توقيت قياس القيمة العادلة للخيارات:

للعمليات التي تم قياسها وفقا للقيمة العادلة لأدوات الملكية الممنوحة (خيار الموظف) يتم تقدير القيمة العادلة في تاريخ المنحة.

_ توقيت قياس القيمة العادلة للسلع والخدمات:

للعمليات التي يتم قياسها وفقا للقيمة العادلة على أساس السلع والخدمات المستلمة يتم تقدير القيمة العادلة في تاريخ استلام هذه السلع أو الخدمات.

_ إذا تم الاتفاق على سداد السلع في تاريخ مؤجل بما يعادل القيمة السوقية لعدد أسهم الشركة في ذلك التاريخ المؤجل فان المبلغ المعادل المؤجل يعتبر التزام.

مثال :

في 1 يناير 2014م منحت شركة الحضري 20,000 سهم لكل 10 من موظفيها بشرط استمرارهم في الشركة طوال فترة استحقاق الأسهم وعى ثلاث سنوات ، وكانت القيمة العادلة لتسوية خيار الأسهم في تاريخ المنحة 60 دولار للسهم.

في 31 /12 /2014م قدرت الشركة أن 4 من الموظفين سوف يغادرون الشركة قبل انتهاء فترة الاستحقاق.

وفي 31 /12 /2015م قدرت الشركة أن موظف واحد فقط سوف يغادر الشركة قبل انتهاء فترة الاستحقاق.

الحل :

نهاية عام 2014م:

2,400,000 من ح/ مصروف مكافأة خيار الأسهم

2,400,000 الي ح/ رأس المال _ خيار أسهم

(20,000 × (4-10) × 60 دولار × 3/1)

نهاية عام 2015م:

4,800,000 من ح/ مصروف مكافأة خيار الأسهم

4,800,000 الي ح/ رأس المال _ خيار أسهم

(20,000 × (1-10) × 60 دولار × 3/2) – 2,400,000

نهاية عام 2016م:

3,600,000 من ح/ مصروف مكافأة خيار الأسهم

3,600,000 الي ح/ رأس المال _ خيار اسهم

(20,000 × (1-10) × 60 دولار × 3/3) – 7,200,000 (2015/2014)

أخيرا يتم اقفال حساب رأس المال _ خيار الأسهم في رأس المال.

Restricted Stock Plan:

• الأسهم المقيدة :

وفقا لهذا النوع من خطط الموظفين تقوم الشركة بتسليم الأسهم المتفق عليها في العقد للموظف في تاريخ العقد ويتم الاتفاق معه على عدم بيع او تحويل او استخدام هذه الأسهم حتى انتهاء فترة الاستحقاق ولذلك يتم فتح حساب (المكافأة غير المكتسبة) للمحاسبة على هذا النوع من الخطط.

مثال:

أصدرت شركة الحضري في تاريخ 1 يناير 2014م 10,000 سهم مقيد الى المدير المالي ضمن خطة مكافأة وكانت القيمة العادلة للاسهم في تاريخ المنح 500,000 دولار وكانت خطة المكافأة تشترط استمرار المدير المالي بالخدمة لمدة 5 سنوات وكانت القيمة الاسمية لاسهم الشركة 10 دولار.

في يوليو من عام 2018م عادر المدير المالي الشركة وتم استرداد الأسهم.

الحل:

في يناير 2014م :

500,000	من ح/ مكافأة غير مكتسبة
100,000	الى ح/ راس المال - اسهم عادية
400,000	الى ح/ راس المال المدفوع بالزيادة

في 31 ديسمبر 2014م :

100,000	من ح/ مصروف مكافأة خيار اسهم
100,000	الى ح/ مكافأة غير مكتسبة

في 31 ديسمبر 2015م :

100,000	من ح/ مصروف مكافأة خيار اسهم
100,000	الى ح/ مكافأة غير مكتسبة

في 31 ديسمبر 2016م:

100,000	من ح/ مصروف مكافأة خيار اسهم
100,000	الى ح/ مكافأة غير مكتسبة

في 31 ديسمبر 2017م:

100,000	من ح/ مصروف مكافأة خيار اسهم
100,000	الى ح/ مكافأة غير مكتسبة

يوليو 2018م

من ح/ راس مال اسهم عادية	100,000
من ح/ راس المال المدفوع بالزيادة	400,000
الى ح/ مصروف مكافاة خيار اسهم	400,000
الى ح/ مكافاة غير مكتسبة (الرصيد المتبقي)	100,000

Stock Appreciation Rights

• حقوق ارتفاع قيمة الأسهم

هي من خطط تعويضات الموظفين وهي تماثل خطط خيار الأسهم الا انها تعطى الموظف الحق باستلام تعويض يعادل الزيادة في سعر السهم في تاريخ الممارسة عن السعر المتفق عليه وقت منح الخيار. ويمكن للشركة أن تسدد هذا الفرق في التعويض اما نقدا او من خلال اسهم او الاثنان معا. اذا تم الاتفاق على سداد الفرق نقدا يتم المحاسبة على الفرق باعتباره التزام ويتم قياسه سنويا.

مثال :

أعدت شركة الحضري خطة حقوق ارتفاع الأسهم في 1 يناير 2010م ولمدة ثلاث سنوات للمدير التنفيذي للشركة بعدد 100,000 سهم بسعر 40 دولار للسهم بشرط بقاء المدير التنفيذي بالشركة لمدة الثلاث سنوات وتم الاتفاق على ان يتم سداد الفرق (نقدا) بين سعر السعر المتفق عليه بالخطة وأي زيادة في السعر السوقي مستقبلا وكانت القيمة العادلة للسهم في تاريخ 31 ديسمبر 2010م 52 دولار وفي تاريخ 31 ديسمبر 2011م 49 دولار وفي تاريخ 31 ديسمبر 2012م 45 دولار.

الحل :

في 31 ديسمبر 2010م:

$$\text{التكلفة الاجمالية الأسهم} = 100,000 \times (52 - 40) = 1,200,000 \text{ دولار.}$$

$$\text{ما يخص السنة من المصروف} = 1,200,000 \times 3/1 = 400,000 \text{ دولار.}$$

من ح/ مصروف تعويض ارتفاع اسهم	400,000
الى ح/ التزامات عن حقوق ارتفاع قيمة اسهم	400,000

في 31 ديسمبر 2011م:

التكلفة الإجمالية للاسهم = $(49 - 40) \times 100,000 = 900,000$ دولار.

ما يخص السنة من المصروف = $3/2 \times 900,000 = 600,000$ دولار

رصيد التزامات حقوق ارتفاع الأسهم = $(400,000)$ دولار

مصروف العام = $200,000$ دولار

200,000 من ح/ مصروف تعويض ارتفاع الأسهم

200,000 الى ح/ التزامات عن حقوق ارتفاع قيمة الأسهم

في 31 ديسمبر 2012م:

التكلفة الإجمالية للاسهم = $100,000 \times (45 - 40) = 500,000$ دولار

ما يخص السنة من المصروف = $3/3 \times 500,000 = 500,000$ دولار

رصيد التزامات حقوق ارتفاع الأسهم = $600,000$ دولار

عليه يتم تخفيض رصيد الالتزامات.

100,000 من ح/ التزامات عن حقوق ارتفاع الأسهم

100,000 الى ح/ مصروف تعويض ارتفاع الأسهم

هنا في تاريخ 31 ديسمبر 2012م انتهت فترة الخدمة للموظف المتفق عليه اما اذا كان هناك فترة سماح للموظف بممارسة حق خيار هذه الأسهم حتى مثلا 31 ديسمبر 2014م.

في هذه الحالة يتم اثبات مصروف عن عام 2013م اذا لم يمارس الموظف حق الخيار في هذا العام وبافتراض عدم الممارسة وكان سعر السهم في نهاية عام 2013م 55 دولار.

التكلفة الإجمالية للاسهم = $(55 - 40) \times 100,000 = 1,500,000$ دولار

رصيد التزامات حقوق ارتفاع الأسهم = $(500,000)$ دولار

ما يخص مصروف سنة 2013م = $1,000,000$ دولار.

بافتراض انه خلال عام 2014م قام المدير التنفيذي بممارسه حقه في عقد الخيار في عدد 20,000 سهم وكانت القيمة العادلة وقت الممارسة 52 دولار.

240,000 من ح/ الالتزامات عن حقوق ارتفاع الأسهم

240,000 الى ح/ النقدية $(20,000 \times (52-40))$

معيار الأصول المحتفظ بها لغرض البيع

IFRS 5 Non-Current Assets Held For Sale

• النطاق :

_ يطبق على جميع الأصول غير المتداولة المثبتة وجميع مجموعات الاستبعاد.

_ يطبق على جميع الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للتوزيع على الملاك.

_ لا يطبق المعيار :

(1) الأصول الضريبية المؤجلة.

(2) الأصول الناشئة عن منافع الموظفين.

(3) الأصول المالية والأدوات المالية.

(4) الأصول غير المتداولة التي يتم المحاسبة عنها لنموذج القيمة العادلة (العقارات الاستثمارية).

(5) الأصول غير المتداولة التي يتم المحاسبة عنها لنموذج القيمة العادلة ناقصا تكاليف البيع.

• التصنيف :

يصنف الأصل كأصل محتفظ به لغرض البيع إذا :

(1) كان مبلغه الدفترى سوف يتم استرداده من خلال معاملة بيع وليس من خلال الاستخدام المباشر.

(2) كان متاح للبيع في حالته الراهنة ولا يحتاج لإصلاح أو خلافه.

(3) كان بيعه محتملا بدرجة عالية.

(4) كانت الإدارة ملتزمة بخطة البيع.

(5) كان هناك خطة لتسويق الأصل.

(6) كان مؤهلا للبيع خلال سنة واحدة من تاريخ تصنيفه.

_ يتم قياس الأصل المحتفظ به لغرض البيع بالقيمة الدفترية او القيمة العادلة ناقصا تكاليف البيع أيهما أقل.

_ في حالة إذا لم يباع الأصل خلال سنة لأسباب خارجة عن سيطرة المنشأة يتم الاحتفاظ به للبيع.

_ في حالة اضمحلال قيمة الأصل المحتفظ به لغرض البيع عن قيمته الدفترية يجب إثبات مخصص هبوط للأصل.

مثال :

في 1 يوليو 2015م كان لدى شركة الحضري معدات قيمتها 20,000 دولار والعمر المتبقي لها 5 سنوات وقد تم تصنيفها كمعدات محتفظ بها لغرض البيع ، وفي تاريخ 30 يونيو 2016م تم بيع المعدات بقيمتها العادلة كما في 1 يوليو 2015م والتي كانت تبلغ 16,000 دولار وتحملت الشركة مصاريف لبيع المعدات بلغت 1,000 دولار.

الحل :

أولا تحويل المعدات من الأصول الثابتة الي الأصول المحتفظ بها لغرض البيع عند اتخاذ القرار

20,000 من ح/ المعدات المحتفظ بها لغرض البيع

20,000 الي ح/ المعدات

إثبات الاضمحلال في القيمة

5,000 من ح/ خسائر هبوط الأصول

5,000 الي ح/ مجمع هبوط معدات محتفظ بها لغرض البيع

قيد البيع يونيو 2016م

15,000 من ح/ النقدية

5,000 من ح/ مجمع هبوط معدات محتفظ بها لغرض البيع

20,000 الي ح/ المعدات المحتفظ بها لغرض البيع

_ إذا لم تعد معايير التصنيف موجودة يجب توقف تصنيف الأصل كأصل محتفظ به لغرض البيع.

_ وعندما يتم توقف تصنيف الأصل كأصل محتفظ به لغرض البيع يتم قياس الأصل غير المتداول بالقيمة الأقل من القيمتين التاليتين:

(1) القيمة الدفترية المرحلة للأصل قبل التصنيف (إعادة إهلاكه).

(2) المبلغ القابل للاسترداد.

ويتم تضمين أي فارق ضمن قائمة الأرباح والخسائر ضمن العمليات المستمرة للمنشأة.

مثال :

تخطط شركة الحضري للتخلص من مجموعة أصول محتفظ بها لغرض البيع وبياناتها كالتالي:

<u>الأصل</u>	<u>القيمة الدفترية المحسوبة قبل التصنيف</u>	<u>القيمة العادلة عند التصنيف</u>
الشهرة	2,000	2,000
مباني أراضٍ معدات (إعادة تقييم)	5,000	4,500
مباني أراضٍ معدات (تكلفة)	6,000	6,000
المخزون	3,000	2,600
أصول مالية معدة للبيع	2,400	2,000
	<u>18,400</u>	<u>17,100</u>

وقدرت القيمة العادلة ناقصاً منها تكاليف البيع للمجموعة بمبلغ 12,000 دولار.

الحل :

عند التصنيف:

17,100 من ح/ أصول محتفظ بها لغرض البيع

1,300 من ح/ خسارة هبوط الأصول

18,400 الي ح/ مجموعة الأصول

عند قرار التخلص:

5,100 من ح/ خسائر هبوط الأصول

5,100 الي ح/ مجمع هبوط أصول محتفظ بها لغرض البيع

__ يتم توزيع خسارة الهبوط في قيمة المجموعة بعد استبعاد الشهرة كاملة بين الأصول غير المتداولة فقط.

$$5,100 - 2,000 = 3,100 \text{ دولار}$$

__ مباني وأراضٍ ومعدات (إعادة تقييم) $3,100 \times 10,500 / 4,500 = 1,329$ دولار.

__ مباني وأراضٍ ومعدات (تكلفة) $3,100 \times 10,500 / 6,000 = 1,771$ دولار.

معيار القطاعات التشغيلية

IFRS 8 Operating Segment

معييار القطاعات التشغيلية :

IFRS 8 Operating Segment :

القطاع التشغيلي هو احد مكونات المنشأة

- (1) الذي يقوم بأنشطة أعمال قد يكتسب منها إيرادات ويحمل مصروفات.
- (2) الذي تراجع نتائجه التشغيلية بشكل منتظم من قبل متخذي القرارات التشغيلية الرئيسية بالمنشأة لتقويم أدائه.
- (3) الذي تتوفر عنه معلومات مالية منفصلة.

_ يشكل عام يكون للقطاع التشغيلي مدير قطاع مسنول بشكل مباشر أمام متخذي القرارات.

_ القطاعات إما أن تكون قطاعات حسب المنتجات أو حسب المنطقة الجغرافية.

• الحدود الكمية :

يجب على كل منشأة أن تقوم بالتقرير بشكل منفصل عن معلومات أي قطاع تشغيلي يستوفى أيا من الحدود الكمية التالية.

(1) يبلغ إيراد القطاع الذي تم التقرير عنه بما في ذلك كل من مبيعات العملاء الخارجيين أو التحويلات بين القطاعات 10% أو أكثر من الإيراد المجمع الداخلي أو الخارجي لجميع القطاعات التشغيلية.

(2) يبلغ المبلغ المطلق لربحه أو خسارته التي تم التقرير عنها 10% أو أكثر من :

أ) الربح المجمع الذي تم التقرير عنه لجميع القطاعات التشغيلية التي لم تقم بالتقرير عن خسارة.

ب) الخسارة المجمعة التي تم التقرير عنها لجميع القطاعات التشغيلية التي قامت بالتقرير عن خسارة.

معييار الأءوااء المالمية

IAS 32 , IFRS 9 Financial Instruments

الأدوات المالية هي عقد ينشأ عنه أصل مالي للمنشأة والتزام مالي أو أداة ملكية لمنشأة أخرى.

يتضمن هذا المعيار ثلاث محاور:

(1) التصنيف والقياس.

(2) الاضمحلال والهبوط في القيمة.

(3) التحوط.

Financial Asset

الأصل المالي :

هو النقد وأدوات الملكية لمنشأة أخرى والحق التعاقدى لاستلام نقد أو أصل مالي من منشأة أخرى أو تبادل أصول مالية أو التزامات مالية مع منشأة أخرى تحت شروط مواتية (مفضلة) للمنشأة.

Financial Liabilities:

الالتزام المالي :

هو التزام تعاقدي لدفع نقدية أو أصول مالية لمنشأة أخرى أو لتبادل أصول والتزامات مالية مع منشأة أخرى تحت شروط غير مواتية (غير مفضلة) للمنشأة.

تصنيف الالتزام أو حق الملكية:

المبدأ الأساسي للمعيار هو انه ينبغي تصنيف الأداة المالية باعتبارها إما التزام مالي أو أداة ملكية وفقا للمضمون (الجوهر) للعقد وليس شكله القانوني.

الأداة المالية تعتبر أداة ملكية في حالة:

لا يشمل العقد التزام تعاقدي يدفع أموال نقدية أو أصول مالية الي منشأة أخرى.

الأسهم الممتازة:

إذا تم إصدار أسهم ممتازة تدفع أرباح ثابتة ولها ميزة استرداد إلزامية في تاريخ محدد في المستقبل فتعتبر هذه الأسهم التزام تعاقدي بتسليم نقدية وعليه يجب الاعتراف بها كالتزام مالي.

وعلى النقيض من ذلك فان الأسهم الممتازة التي لا تدفع أرباح ثابتة وان المصدر لها ليس لديه التزام تعاقدي بالدفع تعتبر حق ملكية.

أمثلة للأدوات المالية:

(1) النقدية.

(2) الودائع لأجل وعند الطلب.

(3) الأوراق التجارية والقروض والعملاء والموردين.

(4) الأوراق المالية القابلة للتداول.

(5) المشتقات المالية (الخيارات ، حقوق ، عقود آجلة ، عقود مستقبلية ، عقود تبادل).

• الإثباتات :

يتم الإثباتات أوليا بالتكلفة وفقا للقيمة العادلة للشراء.

_ الإثباتات اللاحق :

وهو يعتمد على تصنيف الأصول المالية.

هناك ثلاث تصنيفات للأصول المالية:

_ التكلفة المطفأة Amortized Cost

_ أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر FVPL

_ أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل FVOCI

أولا : التكلفة المطفأة : (أدوات دين)

(أ) الذمم المدينة.

(ب) الديون البسيطة.

(ج) السندات المحتفظ بها الي تاريخ الاستحقاق

ويجب أن تجتاز اختبار النماذج التالية:

(1) اختبار نموذج الأعمال:

وذلك عندما يكون هدف المنشأة الاحتفاظ بالأصل المالي لتحصيل التدفقات النقدية التعاقدية (بدلا من بيع الأصل المالي قبل تاريخ الاستحقاق).

(2) اختبار خصائص التدفقات النقدية:

عندما تكون الشروط التعاقدية للأصل المالي محددة بتواريخ التدفقات النقدية التي هي عبارة عن أصل الدين والفائدة فقط.

ثانيا : الأصول المالية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر.

وهي تضم الأصول المالية بخلاف (التكلفة أو الدخل الشامل)

(أ) أصول للاتجار Trading. (ب) المشتقات المالية بخلاف مشتقة التحوط.

ثالثاً: الأصول المالية بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل.

وهذه تتوافق مع الاستثمارات المتاحة للبيع **Available for Sale** حيث يتم إثبات المكاسب والخسائر في الدخل الشامل الآخر بحقوق الملكية وليس بالأرباح والخسائر ، وبالنسبة لأدوات الدين بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل يجب أن تجتاز الاختباران كما في التكلفة المطفأة.

تصنيف الالتزامات المالية:

(1) التزامات مالية تقاس على أساس التكلفة المطفأة:

مثل الدائنين وأوراق الدفع والسندات ومبالغ مستلمة مقدما من العملاء.

(2) التزامات مالية تقاس على أساس القيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر.

مثل التزامات محتفظ بها للاتجار والمشتقات المالية بخلاف مشتقات التحوط.

(3) التزامات اختارت المنشأة أن تصنفها تحت فئة ذات قواعد خاصة (خيار القيمة العادلة) مثل تبادل سعر الفائدة و العقود المستقبلية للبضائع والعقود الآجلة لتبادل العملة الأجنبية والمقابل المالي المحتمل في عمليات الاستحواذ.

مثال :

في يناير 2007 قامت شركة الحضري بإصدار 1,000,000 دولار سندات بفائدة 5% وتدفع الفائدة سنويا وتاريخ استحقاق السندات 2008 /12 /31 م ، وأنفقت الشركة 70,000 دولار تكاليف بنك ورسوم قانونية خاصة بإصدار السندات وكان معدل الفائدة الفعال 8.9781.

الحل:

وفقا للمعايير فان تكاليف إصدار السندات تخصم من القيمة العادلة للالتزام

$$(1,000,000 - 70,000) = 930,000 \text{ دولار}$$

الإثبات الأولى

930,000 من ح/ النقدية

930,000 الي ح/ السندات

في 2007 /12 /31 م

83,496 من ح/ مصروف الفائدة

50,000 الي ح/ النقدية

33,496 الي ح/ السندات

عام 2008

من ح/ مصروف الفائدة 86,504

الي ح/ النقدية 50,000

الي ح/ السندات 36,504

من ح/ السندات 1,000,000

الي ح/ النقدية 1,000,000

مثال : الاستثمار في أسهم ملكية بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل.

اشترت شركة الحضري أوراق مالية 20,000 دولار في 15 أكتوبر 2007م وتم اختيار القيمة العادلة من خلال الدخل الشامل لهذه المحفظة الاستثمارية عند القياس والإثبات الأولى.

الحل:

الإثبات:

من ح/ الاستثمارات في أوراق مالية 20,000

الي ح/ النقدية 20,000

في تاريخ 31 /12 /2007م كانت القيمة العادلة للمحفظة 22,000 دولار.

من ح/ الاستثمارات في أوراق مالية 2,000

الي ح/ الدخل الشامل 2,000

وفي فبراير 2008 قامت الشركة ببيع المحفظة بمبلغ 23,000 دولار.

من ح/ النقدية 23,000

الي ح/ الاستثمارات في أوراق مالية 22,000

الي ح/ الدخل الشامل 1,000

- وفقا للمعيار فان المكاسب المثبتة في الدخل الشامل الخاصة بالاستثمار في الأسهم لا يتم تحويلها لقائمة الأرباح والخسائر عند بيع الاستثمارات وإنما تحول الي الأرباح المحتجزة.
- كل التوزيعات المستلمة الخاصة بالاستثمارات في الأسهم يتم تسجيلها كإيراد توزيعات في قائمة الأرباح والخسائر.
- _ وفقا للمعيار فان المكاسب المثبتة في الدخل الشامل والخاصة بأدوات الدين عند بيع الاستثمارات يتم تحويلها الي قائمة الأرباح والخسائر.

ملخص :

الأصل المالي	القياس المبدي	القياس اللاحق	الحركة
(1) قيمة عادلة من خلال الأرباح والخسائر.	قيمة عادلة وتكاليف العملية تثبت في الأرباح والخسائر.	قيمة عادلة	أرباح وخسائر
(2) أسهم ملكية قيمة عادلة خلال الدخل الشامل	قيمة عادلة وتضاف تكاليف العملية لقيمة الأسهم	قيمة عادلة	الدخل الشامل
(3) أدوات دين من خلال القيمة العادلة دخل شامل	قيمة عادلة وتضاف تكاليف العملية لقيمة أدوات الدين	قيمة عادلة	الدخل الشامل
(4) التكلفة المطفأة	قيمة عادلة وتضاف تكاليف العملية لقيمة أدوات الدين	تكلفة مطفأة	_____

إعادة تصنيف الأصول المالية:

- من القيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر

(أ) الي القيمة العادلة من خلال الدخل الشامل:

يتم القياس وفقا للقيمة العادلة في تاريخ إعادة التصنيف وأي تعديلات في القيمة العادلة لاحقاً تثبت في الدخل الشامل.

(ب) الي التكلفة المطفأة :

يتم القياس وفقا للقيمة العادلة في تاريخ إعادة التصنيف ويتم احتساب معدل الفائدة الفعال على أساس القيمة الجديدة.

- من القيمة العادلة من خلال الدخل الشامل

(أ) الي القيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر:

يتم إعادة تصنيف الرصيد المتراكم في الدخل الشامل الي حساب الأرباح والخسائر في تاريخ التصنيف.

(ب) الي التكلفة المطفأة:

يتم تصنيف الأصل بالقيمة العادلة ويتم استبعاد الرصيد المتراكم من الدخل الشامل واستخدامه لتسوية القيمة العادلة المعاد تصنيفها لتساوي التكلفة المطفأة وان معدل الفائدة الفعال المحدد عند البداية لا يتم تسويته.

- من التكلفة المطفأة

(أ) الي القيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر:

يتم القياس وفقا للقيمة العادلة في تاريخ إعادة التصنيف ويتم الاعتراف بالفرق بين التكلفة المطفأة والقيمة العادلة في الأرباح والخسائر.

(ب) الي القيمة العادلة من خلال الدخل الشامل:

يتم القياس وفقا للقيمة العادلة مع أي فرق يتم إثباته في الدخل الشامل وان معدل الفائدة الذي تم تحديده عند البداية لا يتم تسويته نتيجة لإعادة التصنيف.

Embedded Derivatives

الأدوات المالية المركبة أو المدمجة

وهي أدوات مكونة من التزام وحق ملكية ويتطلب المعيار أن يتم المحاسبة والعرض لهذه المكونات بصورة منفصلة وفقا لمضمون أو جوهر تعريف الالتزام وحق الملكية.

يتم إجراء الفصل عند الإصدار ولا يتم تعديله لاحقا وفقا للتغيرات في أسعار الفائدة أو أسعار الأسهم أو أي حدث آخر يغير من احتمالية ممارسة خيار التحويل.

فمثلا السندات القابلة للتحويل الي أسهم تتكون من جزئين أولهما التزام مالي تعاقدي بدفع نقدية والآخر أداة حق ملكية وهي حق حامل للسند بتحويل الأسهم.

الفوائد والتوزيعات والمكاسب والخسائر المتعلقة بالأداة المصنفة كالتزام يجب أن تثبت في قائمة الأرباح والخسائر وهذا يعني أن توزيعات الأسهم الممتازة المصنفة كالتزام تعتبر مصروف وفي المقابل فان توزيعات الأدوات المالية المصنفة حق ملكية تثبت في حقوق الملكية وليس الدخل

تكاليف العملية الخاصة بعملية الملكية يخصم من الملكية أما تكاليف العملية الخاصة بإصدار أداة مالية مركبة يتم تخصيصها بين أجزاء الالتزام وحق الملكية بما يتناسب مع توزيع أو تخصيص العائدات.

Treasury Share

أسهم الخزانة:

بالنسبة الي تكاليف أدوات الملكية التي يتم إعادة شرائها (أسهم خزانة) فانه يتم خصمها من حقوق الملكية ولا يتم الاعتراف بالمكاسب والخسائر من عملية شراء هذه الأسهم أو عند إعادة إصدارها أو حتى إلغائها ويجوز

حيازة هذه الأسهم سواء عن طريق المنشأة أو أعضاء المجموعة الموجودة ويعترف بالمقابل المدفوع للحيازة في حقوق الملكية.

تكاليف إصدار أو إعادة إصدار أدوات الملكية: **Equity Issuance & reissuance Cost**

يتم المحاسبة عن تكاليف إصدار أو إعادة إصدار أدوات الملكية بالخصم من حقوق الملكية صافية من أي منافع ضرائب دخل ذات علاقة.

مثال :

أصدرت شركة الحضري مليون سند قابل للتحويل الي أسهم بفائدة 4% في بداية العام بقيمة اسمية للسند 100 دولار عندما كان معدل الفائدة الفعال لمثل هذه السندات بدون خيار التحويل 6%.

الحل:

الالتزام تم احتسابه بخصم أقصى مبلغ ممكن من النقدية التي سيتم سدادها بافتراض عدم حدوث التحويل ومعدل الخصم المستخدم هو معدل الفائدة للديون المماثلة بدون خيار التحويل.

إيجاد القيمة الحالية للتدفقات النقدية:

السنة	التدفقات النقدية	معدل الخصم 6%	القيمة الحالية
1	4,000,000	0.943	3,772,000
2	4,000,000	0.890	3,568,000
3	104,000,000	0.840	87,360,000
			94,700,000

إثبات السندات والجزء الخاص بالأسهم

100,000,000 من ح/ النقدية

94,700,000 الي ح/ الالتزام المالي – سندات

5,300,000 الي ح/ حقوق الملكية

وعليه يتم استنفاد (إطفاء) السندات بالقيمة الدفترية 94,700,000 دولار بمعدل الفائدة 6%

السنة	القيمة في بداية العام	مصرف الفائدة	النقدية المدفوعة	القيمة في نهاية العام
1	94,700,000	5,700,000	4,000,000	96,400,000

وهكذا لبقية السنوات.

ثانيا : الاضمحلال في القيمة :

قسم المعيار الاضمحلال في القيمة الي ثلاث مراحل:

1) المرحلة الأولى:

حيث يتم فيها احتساب المخاطر أو الخسائر الائتمانية المتوقعة Expected Credit Loss الحدوث خلال (12) الإثنا عشر شهر القادمة من الإثبات وتشمل هذه المرحلة نوعان:

(أ) الالتزام الطبيعي بالسداد.

(ب) وجود مخاطر خفيفة لا تؤثر على السداد.

وعليه كل عام يتم احتساب المخاطر المتوقع للـ 12 شهر القادمة حتى استحقاق الأداة المالية.

2) المرحلة الثانية:

حيث يتم احتساب المخاطر أو الخسائر الائتمانية لكامل العمر الائتماني (عمر القرض أو الرصيد القائم) ولا يتم إعادة الاحتساب للسنوات السابقة التي تم احتسابها سابقا.

3) المرحلة الثالثة:

مرحلة التعثر وهي المرحلة الأخيرة من تصنيف الائتمان.

_ بعض المؤشرات التي تدل على انتقال العميل بين المراحل:

(أ) تباطؤ العميل في السداد.

(ب) قيام العميل بإعادة جدولة ديونه أكثر من مرة.

(ج) قيام العميل بإعادة الهيكلة.

(د) زيادة أسعار سعر الفائدة.

_ نموذج خسارة الائتمان المتوقعة يطبق على الأصول المالية التي يتم الاحتفاظ بها بالتكلفة المطفأة أو من خلال الدخل الشامل (أدوات دين فقط) وبالتالي لا يطبق على أدوات الدين التي يتم تصنيفها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر.

_ ويلزم أن يتحقق شرطي (نموذج الأعمال) و (نموذج التدفقات النقدية التعاقدية).

(1) العقود الآجلة :

Forward Contracts:

وهي أبسط أشكال المشتقات المالية وهو اتفاق بين طرفين على بيع شيء معين في تاريخ لاحق بسعر محدد الآن ويستخدم هذا العقد لأغراض عدة أهمها التحوط (الدخول في صفقة لتقليل مخاطر الخسارة في صفقة أخرى) وكذلك للمضاربة (الاشتراك في معاملة تنطوي على مخاطر كبيرة مع توقع أرباح عالية).

يتم العقد بين طرفين لا تتوسط البورصة بينهما وبالتالي يوجد احتمال كبير بأن يتخلف احد الطرفين عن الوفاء بالتزاماته.

يمكن تسوية العقود الآجلة على أساس نقدي أو على أساس التسليم العيني.

مثال:

نفترض أن هناك تاجر ماشية يرغب في بيع 100 ألف رأس من الماشية خلال 6 شهور ويريد أن يحدد سعر البيع الآن لذلك يقوم بالدخول في عقد أجل مدته 6 شهور مع احد البنوك لبيع 100 ألف رأس مقابل 10 مليون دولار .

بعد مرور 6 شهور كان سعر 100 ألف رأس في السوق 9 مليون دولار عليه يقوم البنك بدفع مليون دولار للتاجر.

(2) العقود المستقبلية :

Future Contracts:

وهي مشابهة للعقود الآجلة حيث تمثل اتفاق بين طرفين لبيع سلعة محددة في المستقبل مقابل سعر يتم تحديده وقت التعاقد.

لكن العقود المستقبلية يتم إدراجها في البورصة بمعنى أن البورصة تعمل كوسيط بين الطرفين ولذلك فان عقودها موحدة.

يتم تسوية العقود المستقبلية على أساس يومي بمعنى أن أي خسائر أو مكاسب في تلك العقود يتم تسويتها يوميا من قبل البورصة وهو ما قلل المخاطر الائتمانية للطرف الآخر.

(3) عقود الخيارات :

Option Contracts:

وهي عقود تختلف عن العقود الآجلة والعقود المستقبلية حيث أن التزامات الطرفين ليست متماثلة حيث يلزم العقد احد الطرفين بالبيع أو الشراء بينما يعطى الطرف الآخر ميزة الخيار بين تنفيذ العقد أو عدم تنفيذه وهذا بالطبع مقابل علاوة يحصل عليها الطرف الملزم.

هناك نوعان من عقود الخيارات هما خيار الشراء Option Call وخيار البيع Put option حيث يعطى خيار الشراء لحامله حق شراء شيء معين في وقت لاحق مقابل سعر محدد مسبقا وفي المقابل يتيح عقد خيار البيع لأحد الأطراف إمكانية بيع أصل معين مقابل سعر محدد في وقت لاحق.

(4) عقود المبادلة:

Swaps Contracts:

وتعتبر من أكثر أنواع المشتقات المالية تعقيدا في السوق وعقود المبادلة هي عبارة عن اتفاقيات على تبادل مستقبلي للتدفقات النقدية أو لأصل معين يمتلكه احد الطرفين مقابل تدفق نقدي أو أصل يمتلكه الطرف الآخر وفقا لصيغة تم ترتيبها مسبقا.

تمكن عقود المبادلة الشركات من تجنب مخاطر تقلبات أسعار الصرف وأسعار الفائدة ففي عقود المبادلة لأسعار الفائدة يتم الاتفاق بين طرفين على تبادل معدلات فائدة متغيرة بمعدلات فائدة ثابتة على مبلغ معين بنفس العملة.

بينما عقود مبادلة العملات يتفق الطرفان على شراء عملة معينة ولتكن مثلا اليورو وبيع عملة أخرى الدولار على أساس السعر الفوري لكل منهما وفي الوقت نفسه إعادة بيع الأولى وشراء الثانية بموجب سعر المبادلة.

عادة لا يتم تبادل عقود المبادلة في البورصات وذلك لأنها عقود خاصة يتم التفاوض بشأنها بين طرفين وعادة ما تعمل المؤسسات الاستثمارية كوسيط بين طرفي تلك العقود.

• العمليات التجارية بالعملات الأجنبية :

عندما يدخل طرفان من دولتان مختلفتان في عملية تجارية يجب تحديد أي عملة من الدولتان سيتم استخدامها لتسوية هذه العملية.

مخاطر العملية التجارية:

(1) المصدر (البائع) :

تظهر مخاطر العملية عندما يسمح المصدر للمشتري أن يدفع بالعملة الأجنبية ويسمح له كذلك بالسداد بعد فترة من عملية البيع ، حيث تكمن المخاطر بالنسبة للمصدر في احتمال انخفاض العملة الأجنبية بين تاريخ البيع وتاريخ السداد.

(2) المستورد (المشتري) :

كذلك تظهر مخاطر العملية بالنسبة للمشتري عندما يدفع بالعملة الأجنبية ويسمح له البائع بسداد القيمة بعد فترة من تاريخ البيع ، حيث تكمن المخاطر بالنسبة للمشتري في احتمال ارتفاع قيمة العملة الأجنبية بين تاريخ البيع وتاريخ السداد.

مثال :

باعت شركة الحضري وعملتها (الدولار) بضاعة الي عميل في اسبانيا مقابل أن يدفع العميل مليون (يورو) وكان سعر التبادل في تاريخ البيع 1 يورو = 1.5 دولار.

إذا تم السداد في تاريخ البيع فان الشركة سوف تستلم مبلغ 1.5 مليون دولار أما إذا تم السداد بعد ثلاثة أشهر وكان سعر التبادل وقتها 1 يورو = 1.48 دولار فان الشركة سوف تستلم مبلغ 1.48 مليون دولار بخسارة قدرها 20,000 دولار.

_ المعالجة المحاسبية :

المعيار حدد طريقة معالجة التصدير (البيع) والتحصيل اللاحق للنقدية كعمليتان منفصلتان باعتبار أن الإدارة قد اتخذت قرارين:

(1) قرار عملية البيع.

(2) قرار السماح للعميل بالسداد اللاحق.

وعلى هذه المعالجة فإن البائع يثبت عملية البيع في تاريخ البيع وفقا لسعر العملة وأي اختلاف بين المبلغ عند عملية البيع والمبلغ الذي يتم تحصيله لاحقا نتيجة لتقلبات سعر الصرف يسجل في حساب العميل ويتم المحاسبة عليه كمكسب أو خسارة ويتم التقرير عنه بصفة مستقلة في قائمة الأرباح والخسائر.

_ في حالة إن عملية البيع والتحصيل تقع بين فترتين مختلفتين كما لو أن الشركة شحنت البضاعة للعميل في 1 ديسمبر 2017م وتم السداد في 1 مارس 2018م. وبافتراض إن سعر الصرف في 1 ديسمبر كان 1.5 دولار = 1 يورو وفي تاريخ الميزانية كان سعر الصرف 1.51 دولار = 1 يورو وفي تاريخ السداد كان سعر الصرف 1.48 دولار = 1 يورو.

تاريخ البيع:

1,500,000	من ح/ العملاء	
1,500,000	الي ح/ المبيعات	1 ديسمبر 2017م
		تاريخ الميزانية
10,000	من ح/ العملاء	
10,000	الي ح/ مكاسب عملة أجنبية	31 ديسمبر 2017م
		تاريخ السداد
30,000	من ح/ خسارة عملة أجنبية	
30,000	الي ح/ العملاء	1 مارس 2018م
		سداد المبلغ
1,480,000	من ح/ النقدية	
1,480,000	الي ح/ العملاء	

Cash Flow Hedge

• تحوط التدفقات النقدية :

تستخدم للتحوط من التعرض لمخاطر التدفق النقدي الناتج من التغير في قيمة التدفقات النقدية.

_ العرض :

القيمة العادلة في قائمة المركز المالي.

المكاسب أو الخسائر في الدخل الشامل الآخر..

مثال :

خلال سبتمبر 2017م توقعت شركة الحضري شراء 1,000 طن من الألمونيوم في يناير 2018م وعليه قامت بالدخول في مستقبلي يمنحها الحق والالتزام بالشراء هذه الكمية بسعر 1.550 دولار للطن وينتهي العقد في يناير 2018م.

في 31/ ديسمبر 2017م ارتفع سعر تسليم الألمونيوم في يناير الي 1.575 دولار للطن.

عليه يتم تسجيل الزيادة في قيمة العقد كالتالي:

25,000 من ح/ العقود المستقبلية

25,000 الي ح/ مكاسب وخسائر غير محققة

ويتم التقرير و عرض العقد المستقبلي بالقوائم المالية كأصل متداول والمكاسب والخسائر غير المحققة في الدخل الشامل الآخر بحقوق الملكية حتى يتم بيع المخزون.

في يناير 2018م قامت الشركة بشراء 1,000 طن ألمونيوم بسعر 1.575 دولار للطن

1,575,000 من ح/ مخزون الألمونيوم

1,575,000 الي ح/ النقدية

وفي نفس التاريخ تقوم الشركة بإجراء التسوية للعقد المستقبلي

25,000 من ح/ النقدية

25,000 الي ح/ العقود المستقبلية

بافتراض إن شركة الحضري قامت بتصنيع الألمونيوم في شكله التام وكانت تكلفة التشغيل 125,000 دولار ليصبح إجمالي تكلفة المخزون 1,700,000 دولار وتم بيع المخزون بالكامل في يوليو 2018م بمبلغ 2,000,000 دولار.

2,000,000 من ح/ النقدية

2,000,000 الي ح/ المبيعات

1,700,000 من ح/ تكلفة المبيعات

1,700,000 الي ح/ المخزون

بما إن أثر عملية (التحوط) أثرت على الإيرادات يلزم إجراء القيد التالي

25,000 من ح/ مكاسب وخسائر غير محققة

25,000 الي ح/ تكلفة المبيعات

بما انه تم بيع المخزون محل العقد المستقبلي عليه يتم تحويل المكاسب والخسائر غير المحققة بالخل الشامل الآخر الي قائمة الأرباح والخسائر وذلك بتخفيض تكلفة المبيعات وهي الزيادة التي تم تحميلها على المخزون عند الشراء.

Fair Value Hedge:

• تحوط القيمة العادلة :

تستخدم المنشأة المشتقة المالية للتحوط من التغير في القيمة العادلة للأصل أو الالتزام المعترف به أو التعهدات غير المعترف بها.

وغالبا تستخدم المنشأة عدة أنواع من تحوطات القيمة العادلة

(أ) تبادل معدل الفائدة. (ب) الخيارات.

مثال:

شركة الحضري كان لديها مخزون إطارات بتاريخ الميزانية 31 / 12 / 2017م يشمل عدد 000 إطار بتكلفة 200 دولار للإطار وإجمالي المخزون 200,000 دولار ونرغب الشركة في حماية القيمة العادلة للمخزون من الهبوط (حيث أن المخزون رهن بضمان قرض للشركة) لذلك قامت الشركة في الأول من يناير بشراء خيار لبيع الإطارات بسعر محدد وتم تحديد الخيار على أساس القيمة العادلة للتحوط وتنتهي صلاحية الخيار خلال سنتان ويعطى الخيار الشركة حق بيع 4,000 رطل من المطاط بسعر 50 دولار للرطل وهو السعر الحالي في السوق.

في مارس 2018م انخفضت القيمة العادلة للمخزون 10% عليه يتم إثبات الانخفاض بالقيد

20,000 من ح/ مكاسب وخسائر غير محققة - قائمة الأرباح والخسائر

20,000 الي ح/ مخصص القيمة العادلة للمخزون

ويتم إجراء قيد آخر يثبت الزيادة في قيمة الخيار الخاص ببيع المطاط بافتراض إن السعر الخاص بالمطاط انخفض 10% أيضا.

20,000 من ح/ الخيار

20,000 الي ح/ مكاسب وخسائر غير محققة - قائمة الأرباح والخسائر

وعليه يظهر المخزون بالقوائم المالية للشركة:

أصول متداولة:

المخزون	200,000
مخصص القيمة العادلة	(20,000)
الخيار	20,000

مثال :

في 1 ديسمبر قررت شركة الحضري شراء آلة بسعر 100 ألف فرنك سويسري خلال شهر يناير 2019 وفي 1 ديسمبر دخلت الشركة في عقد آجل لشراء 100 ألف فرنك مقابل 1.01 دولار في يناير 2019 وكانت أسعار الصرف والعقود الآجلة كالتالي:

سعر العقد	سعر الصرف	
1.01	0.99	في 1 ديسمبر 2018م
1.02	1.01	في 31 ديسمبر 2018م
	1.04	في 31 يناير 2019م

القيود:

في 1 ديسمبر 2018م

101,000	من ح/ العقود الآجلة
101,000	الي ح/ مستحقات تبادل العملة بالدولار

في 31 ديسمبر 2018م

1,000	من ح/ العقود الآجلة
1,000	الي ح/ مكاسب عملة أجنبية - دخل شامل

في 31 يناير 2019م

2,000	من ح/ العقود الآجلة
2,000	الي ح/ مكاسب عملة أجنبية - دخل شامل

101,000	من ح/ مستحقات تبادل العملة بالدولار
---------	-------------------------------------

101,000	الي ح/ النقدية
---------	----------------

من ح/ الآلة	104,000
الي ح/ العقود الآجلة	104,000

• عقود الخيار:

(1) خيار الشراء (Call Option).

وهو عقد يمنح المشتري حق شراء أصل ما بسعر محدد في العقد إذا زاد السعر في السوق عن سعر العقد ويمنح المشتري أيضا خيار عدم الشراء في حالة انخفاض السعر السوقي عن سعر العقد مقابل أن يدفع المشتري للطرف الآخر في العقد مبلغ محدد - علاوة - (Premium) تعتبر كسعر للعقد المبدئي ويلتزم الطرف الآخر البائع ان يبيع الأصل محل العقد للمشتري الذي يملك حق الخيار في الوقت الذي يحدده المشتري خلال فترة العقد.

فإذا ارتفع سعر الأصل في السوق عن سعر العقد يكون المشتري قد حقق ربح وإذا لم يرتفع السعر وانتهى تاريخ العقد يكون المشتري قد خسر مبلغ العقد _ العلاوة فقط.

هناك بعض الاصطلاحات الخاصة بعقود الخيار وهي:

القيمة الجوهرية (Intrinsic Value) وهي الفرق بين القيمة السوقية للسهم وقيمة السهم في العقد.

القيمة الزمنية أو قيمة الوقت (Time Value) والتي تمثل العلاوة وهي في تناقص مستمر حتى تصبح صفرا في تاريخ نهاية العقد.

سعر عقد الخيار (Option Price) وهو يساوي القيمة الجوهرية مضافا اليها قيمة الوقت.

مثال:

اشترت شركة الحضري عقد خيار شراء (Call) من شركة الشمس الاستثمارية في 1 يناير 2012م يمنحها الحق في شراء عدد 1,000 سهم من أسهم شركة القمر بسعر العقد 100 دولار للسهم وكانت القيمة العادلة لسهم شركة القمر في تاريخ عقد الخيار 100 دولار وبنتهي عقد الخيار في 30 ابريل 2012م وسددت شركة الحضري مبلغ علاوة 400 دولار.

وتوفرت البيانات التالية خلال فترة العقد.

<u>التاريخ</u>	<u>سعر السوق لسهم شركة القمر</u>	<u>قيمة الوقت</u>
31 مارس	120	100
16 ابريل	115	60

الحل :

في 1 يناير

400 من ح/ عقد الخيار

400 الى ح/ النقدية

في 31 مارس

20,000 من ح/ عقد الخيار

20,000 الى ح/ مكاسب غير محققة من عقد الخيار

زيادة القيمة السوقية للسهم عن قيمة العقد

300 من ح/ خسائر غير محققة من عقد الخيار

300 الى ح/ عقد الخيار

انخفاض القيمة الزمنية لعقد الخيار

في 16 ابريل

5,000 من ح/ خسائر غير محققة من عقد الخيار

5,000 الى ح/ عقد الخيار

انخفاض القيمة السوقية (120 - 115)

40 من ح/ خسائر غير محققة من عقد الخيار

40 الى ح/ عقد الخيار

انخفاض القيمة الزمنية لعقد الخيار

في 30 ابريل

في حالة تم الاتفاق مع شركة الشمس على تنفيذ حق الشراء واستلام القيمة تقدا بدلا من الأسهم وفقا لآخر سعر سوقي وهو 115 دولار

15,000 من ح/ النقدية

60 من ح/ خسارة محققة من عقد الخيار

15,060 الى ح/ عقد الخيار

حيث نجد أن رصيد عقد الخيار مبلغ 15,060 دولار وهو محصلة العمليات التي تمت حيث كان الجانب المدين (400 علاوة + 20,000 مكسب غير محقق) والجانب الدائن (300+5,000 خسائر غير محققة) وعليه تكون النتيجة النهائية لعقد الخيار = 15,060 - 60 (خسارة) - 400 (علاوة) = 14,600 دولار وطبعا معلومات القيمة السوقية للسهم وكذلك القيمة الوقتية او العلاوة يتم تتبعها من بورصة تداول عقود الخيار.

ويمكن ان نحصل على نفس النتيجة دون تسويات القيمة السوقية او القيمة الوقتية

عند الحصول على عقد الخيار

400 من ح/ عقد الخيار

400 الى ح/ النقدية

عند تنفيذ العقد والشراء بسعر 115 دولار واستلام النقدية

15,000 من ح/ النقدية

400 الى ح/ عقد الخيار

14,600 الى ح/ مكاسب محققة من عقد الخيار.

(2) خيار البيع (Put):

هو عكس خيار الشراء حيث يتألف العقد من طرفين احدهما يملك الأصل ويريد بيعه بسعر محدد ويخشى من هبوط سعره فيقوم بالدخول في عقد مع طرف آخر يرغب في شراء الأصل ولديه توقع بان الأصل سوف يرتفع سعره وبالتالي المشتري يحرر العقد والبائع مالك الأصل يدفع العلاوة للمشتري ويكون له حق الخيار ببيع الأصل او لا.

مثال:

في 1 يناير 2018م كان لدى شركة الحضري استثمارات في اسهم قيمتها 50 مليون دولار (مليون سهم بقيمة عادلة 50 دولار للسهم) وكان قد سبق ان تم تقييم هذا الاستثمار بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل وكانت التكلفة الأصلية لهذه الاستثمارات مبلغ 48 مليون دولار وتم اثبات مكاسب غير محققة من تغير القيمة العادلة بالدخل الشامل مبلغ 2 مليون دولار وفي هذا التاريخ اشترت شركة الحضري عقد خيار بيع لهذه الأسهم بسعر عقد 50 دولار وسددت علاوة العقد 200,000 دولار وينتهى عقد الخيار في 31 ديسمبر 2018م.

وكانت بيانات العقد خلال عام 2018م كالتالي:

<u>التاريخ</u>	<u>قيمة الاستثمارات</u>	<u>قيمة الوقت</u>	<u>القيمة الجوهرية</u>	<u>قيمة عقد الخيار</u>
1 يناير	50 مليون	200,000	0	200,000
31 مارس	60 مليون	180,000	0	180,000
30 يونيو	45 مليون	150,000	5 مليون	5,150,000
30 سبتمبر	40 مليون	50,000	10 مليون	10,050,000
31 ديسمبر	30 مليون	0	20 مليون	20,000,000

الحل:

في 1 يناير:

200,000 من ح/ عقد الخيار

200,000 الى ح/ النقدية

31 مارس:

10,000,000 من ح/ الاستثمارات في الأسهم

10,000,000 الى ح/ مكاسب غير محققة - دخل شامل

20,000 من ح/ خسائر انخفاض قيمة الوقت للعقد

20,000 الى ح/ عقد الخيار

30 يونيو

5,000,000 من ح/ عقد الخيار

5,000,000 الى ح/ مكاسب عقد الخيار

15,000,000 من ح/ خسائر غير محققة - دخل شامل

15,000,000 الى ح/ الاستثمارات في الأسهم

30,000 من ح/ خسارة انخفاض قيمة الوقت لعقد الخيار

30,000 الى ح/ عقد الخيار

30 سبتمبر:

من ح/ عقد الخيار	5,000,000
الى ح/ مكاسب عقد الخيار	5,000,000
من ح/ خسائر غير محققة - دخل شامل	5,000,000
الى ح/ الاستثمارات في الأسهم	5,000,000
من ح/ خسارة انخفاض قيمة الوقت لعقد الخيار	100,000
الى ح/ عقد الخيار	100,000

31 ديسمبر:

من ح/ خسارة انخفاض قيمة الوقت لعقد الخيار	50,000
الى ح/ عقد الخيار	50,000
من ح/ عقد الخيار	10,000,000
الى ح/ مكاسب عقد الخيار	10,000,000
من ح/ خسائر غير محققة - دخل شامل	10,000,000
الى ح/ الاستثمارات في الأسهم	10,000,000
عند تنفيذ البيع	
من ح/ النقدية	50,000,000
الى ح/ الاستثمارات في الأسهم	30,000,000
الى ح/ عقد الخيار	20,000,000

حيث ان رصيد ح/ عقد الخيار 20 مليون عبارة عن الجانب المدين (5+200,000 مليون + 5 مليون + 10 مليون مكاسب) والجانب الدائن (20,000 + 30,000 + 100,000 + 50,000 خسائر)

بالتالي كانت هناك خسارة قدرها 20 مليون دولار نتيجة انخفاض قيمة الاستثمارات ولكن عقد الخيار أدى الى تلافى هذه الخسارة بان تم البيع بزيادة 20 مليون عن القيمة الدفترية للاستثمارات وحيث رصيد الخسائر غير المحققة بالدخل الشامل مبلغ 18,000,000 دولار فاذا ان هناك إجمالي أرباح قدرها 2,000,000 دولار يخضم منها مبلغ العلاوة 200,000 دولار حيث تم تحويله الى مصروف مع مرور الوقت اذا يكون صافى الأرباح من عقد الخيار مبلغ 1,800,000 دولار.

Interest Rate Swap:

• تبادل سعر الفائدة:

الشركات لديها الخيار للاقتراض بسعر فائدة ثابت **Fixed** أو عائم **Floating** وميزة الفائدة الثابتة انه بمجرد الحصول على القرض فان مدفوعات الفائدة تصبح مؤكدة ولا يوجد مخاطر للحركات المستقبلية لأسعار الفائدة.

لكن بعض المنشآت تفضل الاقتراض بسعر عائم للفائدة للآتي:

(1) يعتقدون أن سعر الفائدة يمكن أن ينخفض وبالتالي يحصلوا على منافع من ذلك.

(2) بعض منشآت الأعمال التي يكون دخلها متأرجح بين الارتفاع والانخفاض يفضلوا السعر العائم حيث يعتقدوا بتناسب الارتفاع والانخفاض مع دخل أعمالهم.

وبعض النظر عن اختيار المنشأة للاقتراض الثابت أو العائم هناك بعض المنشآت يمكنها أن تقترض بأسعار فائدة أفضل من المنشآت الأخرى حيث معدل الائتمان لديها.

لذلك من الممكن للمنشآت تبادل الاقتراض بطريقة تحفظ أموال كل منهم وهذا الترتيب يسمى تبادل سعر الفائدة.

مثال :

شركة (X) تستطيع أن تقترض بسعر ثابت 10% وسعر عائم 3% LIBOR + .

شركة (Y) تستطيع أن تقترض بسعر ثابت 12% وسعر عائم 6.5% LIBOR + .

كلمة LIBOR هي اختصار London Inter-Bank Offered Rate

وهو سعر الاقتراض الداخلي بين البنوك في لندن.

بمعنى إذا اقترضت شركة (Y) بسعر عائم وكان سعر الاقتراض الداخلي للبنك 4% فيكون الفائدة الإجمالية على قرضها 10.5% وإذا زاد السعر الي 6% يكون الفائدة على قرضها 12.5% وإذا انخفض الي 5% يكون سعر الفائدة لها 11.5% وهكذا فهو سعر عائم أي متغير بحسب تغير سعر البنك.

فإذا كانت شركة (X) ترغب الاقتراض بسعر ثابت والشركة (Y) ترغب في الاقتراض بسعر عائم .

كيف للتبادل أن يعود بالفائدة لكل من الشركتين؟

شركة (X) = LIBOR + 3

شركة (Y) = 12%

= LIBOR + 15

شركة (X) = 10%

شركة (Y) = LIBOR + 6.5

= LIBOR + 16.5

إذن هناك توفير في الفائدة قدره 1.5% وبالتالي كل شركة تحصل على 0.75%

الشركة (X) معدل ثابت = 10 - 0.75 = 9.25%

الشركة (Y) معدل عائم = LIBOR +6.5 - LIBOR +5.75 = 075.

مثال :

في يناير 2017م أصدرت شركة الحضري أوراق دفع بمبلغ 100,000 دولار بفائدة 6% لمدة 4 سنوات وتدفع الفائدة نصف سنوية.

ولكن قررت الشركة تغيير سعر الفائدة للأوراق الي سعر متغير وعليه قامت في يناير 2017م بالتعاقد بعقد تبادل سعر الفائدة حيث وافقت على استلام 6% فائدة ثابتة على أن تدفع معدل الفائدة الداخلي للبنك 2% + 3.7% للستة أشهر الأولى وفي تاريخ 30 يونيو كان سعر معدل الفائدة الداخلي لدى البنك 3%.

الحل :

الفائدة المستلمة للستة أشهر الأولى

$$100,000 \times 6\% \times \frac{2}{1} = 3,000 \text{ دولار}$$

الفائدة المدفوعة للستة أشهر الأولى

$$100,000 \times 5.7\% \times \frac{2}{1} = 2,850 \text{ دولار}$$

هناك مكاسب تبادل فائدة = 150 دولار

القيود:

3,000 من ح/ النقدية

3,000 الي ح/ مصروف الفائدة

2,850 من ح/ مصروف الفائدة

2,850 الي ح/ النقدية

الستة أشهر الثانية

الفائدة المستلمة

$$100,000 \times 6\% \times \frac{2}{1} = 3,000$$

الفائدة المدفوعة

$$100,000 \times 6.7\% \times \frac{2}{1} = 3,350$$

هناك خسارة تبادل = 350 دولار

القيود:

3,000 من ح/ النقدية

3,000 الي ح/ مصروف الفائدة

3,350 من ح/ مصروف الفائدة

3,350 الي ح/ النقدية

Stock Warranty:

• شهادة الأسهم :

هي شهادة تمنح حاملها الحصول على أسهم بسعر محدد خلال فترة محددة ولها بعض الخواص:

- (1) تضيف جاذبية أكثر للورقة المالية.
- (2) يكون لحاملي الأسهم حق الأولوية في الحصول على الأسهم الجديدة التي تصدرها المنشأة.
- (3) تستخدم في شكل حوافز للموظفين.

وهذه الشهادات لها خيارات طويلة الأجل لشراء الأسهم بسعر ثابت

_ عموما تكون مدتها 5 سنوات وحتى 10 سنوات.

_ المتحصل النقدي يتم تخصيصه بين الأوراق المالية.

_ التخصيص يكون على أساس القيمة العادلة.

_ هناك طريقتان للتخصيص:

(1) طريقة النسبية (نسبة وتناسب).

(2) الطريقة التفاضلية.

مثال:

أصدرت شركة الحضري 2,000 سند قيمة اسمية للسند 1,000 دولار بعلاوة 101 وتم ارفاق شهادة أسهم مع كل سند مصدر ، وبعد الإصدار كان سعر بيع السندات في السوق عند 98 وكانت القيمة العادلة لشهادة الأسهم المرفقة مع السند 40 دولار.

الحل:

الطريقة النسبية:

عدد	قيمة	سعر	إجمالي	النسبة
2,000	1,000	0.98	1,960,000	%96
2,000		40	<u>80,000</u>	<u>%4</u>
			<u>2,040,000</u>	<u>%100</u>

التخصيص:

الشهادة	السندات	
2,020,000	2,020,000	قيمة الإصدار
<u>4%</u>	<u>96%</u>	التخصيص %
<u>79,216</u>	<u>1,940,784</u>	

2,000,000	السندات قيمة اسمية
<u>1,940,784</u>	قيمة سوقية مخصصة
<u>59,216</u>	خصم

القيد:

2,020,000	من ح/ النقدية
59,216	من ح/ خصم السندات
2,000,000	الى ح/ السندات
79,216	الى ح/ راس المال - شهادات اسهم

الطريقة التفاضلية:

وهي تستخدم عندما يكون احد الأدوات المالية غير محدد القيمة العادلة فيتم استخدام القيمة العادلة المتاحة للأداة المالية وتخصيص سعر الشراء المتبقي للأداة الأخرى.

مثال:

نفس بيانات المثال السابق مع اختلاف ان سعر الشهادة غير معلوم ولا يمكن تحديد قيمتها العادلة.

الحل:

عدد	قيمة	سعر	إجمالي	النسبة	
2,000	1,000	0.98	1,960,000	100%	السندات
2,000				—	الشهادات
			1,960,000	100%	

التخصيص :

السندات

2,020,000 قيمة الإصدار

1,960,000 القيمة السوقية

60,000 الشهادات

2,000,000 السندات قيمة اسمية

1,960,000 قيمة سوقية مخصصة

40,000 الخصم

القيد:

2,020,000 من ح/ النقدية

40,000 من ح/ خصم السندات

2,000,000 الى ح/ السندات

60,000 الى ح/ راس المال - شهادات اسهم

معيار الترتيبات المشتركة

IFRS 11 Joint Arrangements

IFRS 11 Joint Arrangements:

معايير الترتيبات المشتركة :

مبدأ المعيار أن كل طرف في الترتيب المشترك يحدد نوع الترتيب المشترك الذي ارتبط فيه وذلك بتقييم الحقوق والالتزامات والمحاسبة عنها وفقاً لنوع الترتيب.

• المصطلحات :

Joint Arrangement

- الترتيب المشترك

هو ترتيب بين طرفين أو أكثر لهم سيطرة مشتركة.

Joint Control

- السيطرة المشتركة

هي حصة تعاقدية متفق عليها في السيطرة المشتركة تظهر عندما تكون القرارات الخاصة بالأنشطة الملانمة تحتاج موافقة بالإجماع **Unanimous Consent** بين الأطراف الذين لهم حصة السيطرة.

Joint Operation

- العملية المشتركة (J.O)

وهو ترتيب مشترك يكون لأطرافه سيطرة مشتركة ولهم حقوق في أصول الترتيب والتزام في التزاماته وكذلك في الإيرادات والمصروفات الخاصة بالترتيب.

Joint Venture

- المشروع المشترك (J.V)

هو ترتيب مشترك يكون لأطرافه سيطرة مشتركة ولهم حقوق في صافي أصول الترتيب.

- خصائص الترتيب المشترك:

(1) جميع الأطراف ملزمون بالترتيب التعاقدية.

(2) الترتيب التعاقدية يمنح طرفان أو أكثر سيطرة مشتركة.

_ في الترتيب المشترك عندما تكون الأصول والالتزامات الخاصة بالترتيب محتفظ بها في كيان مستقل **Separate Vehicle** يصبح هذا الترتيب عملية مشتركة أو مشروع مشترك (J.V) or (J.O).

_ أما الترتيب الذي ليس لديه كيان منفصل فهو دائماً عملية مشتركة (J.O).

_ العملية المشتركة (J.O) تتحمل الالتزامات الخاصة بالترتيب والأطراف ملزمون أمام الدعاوى من الأطراف الخارجية ، أما المشروع المشترك (J.V) فان الأطراف ليس ملزمون بالدعاوى من الأطراف الخارجية.

_ العملية المشتركة (J.O) يعترف المسيطر بحصته في العملية كالتالي:

- 1) حصته في الأصول الخاصة بالعملية المشتركة.
- 2) حصته في الالتزامات الخاصة بالعملية المشتركة.
- 3) حصته في الإيرادات الخاصة بالعملية المشتركة.
- 4) حصته في المصروفات الخاصة بالعملية المشتركة.

_ المشروع المشترك (J.V) يعترف بحصته في الترتيب المشترك كاستثمار ويتم المحاسبة عليها بطريقة حق الملكية (IAS 28).

_ الأطراف الذين ليس لديهم سيطرة مشتركة في الترتيب المشترك:

- 1) إذا كان لجيبهم حقوق والتزامات تعاقدية في الأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات يتم إثبات حصتهم وفقاً لشروط الاتفاق.
- 2) إذا كان ليس لديهم حقوق والتزامات تعاقدية في الأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات فيتم إثبات حصتهم كالتالي:
 - أ) إذا كان لديهم تأثير جوهري (في حالة القوائم الموحدة) يتم استخدام حق الملكية وإذا لم يكن لهم تأثير جوهري يتم تطبيق معيار الأدوات المالية (IAS 39 / IFRS 9).
 - ب) إذا كان لديهم تأثير جوهري (في حالة القوائم المنفصلة) يتم استخدام حق الملكية أو الأدوات المالية أو التكلفة ناقص الاضمحلال ، وإذا لم يكن لديهم تأثير جوهري يتم استخدام معيار الأدوات المالية.

مثال :

شركة الحضري لديها حصة 40% من عملية مشتركة عبارة عن محطة غاز طبيعي تعادل 6 مليون دولار وبلغت تكلفة المحطة 15 مليون دولار وتم الانتهاء من إنشائها في يناير 2015م ويقدر عمرها الإنتاجي 10 سنوات.

خلال عام 2015 بلغت تكلفة الغاز المستخرج 22 مليون دولار وتم بيعه بمبلغ 30 مليون دولار وتحملت العملية بتكاليف تشغيل إضافية 1.5 مليون دولار ، وكانت نسبة الأصول والالتزامات والأرباح والخسائر في العملية حسب نسبة الأسهم.

الحل :

في دفاتر شركة الحضري.

6,000,000 من ح/ الأصول الثابتة

6,000,000 الي ح/ النقدية

حصة الشركة في العملية المشتركة 40%.

من ح/ العملاء	12,000,000
الي ح/ الإيرادات (30 مليون × 40%)	12,000,000
<hr/>	
من ح/ مصروفات التشغيل	9,400,000
الي ح/ الدائنين (23.5 مليون × 40%)	9,400,000
<hr/>	
من ح/ مصروف الإهلاك	600,000
الي ح/ مجمع الإهلاك (6 مليون ÷ 10 سنوات)	600,000
<hr/>	

تظهر قائمة المركز المالي للشركة:

	6,000,000	الأصول الثابتة
5,400,000	(600,000)	مجمع الإهلاك
12,000,000		العملاء
(9,400,000)		الدائنين

وتظهر قائمة الدخل للشركة:

12,000,000	الإيرادات
(8,800,000)	تكاليف مباشرة
(1,600,000)	تكاليف تشغيل
<u>(600,000)</u>	مصروف إهلاك
<u>2,000,000</u>	الدخل

معيار إيرادات العقود مع العملاء

IFRS 15 Revenue From Contracts With Customers

المعييار يحدد كيف ومتى يتم الاعتراف بالإيراد بالإضافة الي المطالبة بتزويد مستخدمى البيانات المالية بمعلومات أكثر وإفصاح ملائم.

_ المعيار حدد خمس خطوات مهمة:

(1) تحديد وتعريف العقد مع العميل.

(2) التعريف بالتزامات الأداء.

(3) تحديد سعر المعاملة.

(4) تخصيص سعر المعاملة على التزامات الأداء في العقد.

(5) الاعتراف بالإيراد عند الوفاء بالتزامات الأداء.

_ يطبق هذا المعيار على كل العقود مع العملاء ما عدا:

(1) عقود الإيجار.

(2) عقود التامين.

(3) الأدوات المالية.

(4) عقود الحقوق والالتزامات الأخرى التي تقع ضمن المعايير (IAS 28 , IAS 27 , IFRS 11 , IFRS 10 , IFRS 9 , IAS 39).

(5) التبادلات غير النقدية بين المنشآت في نفس الطبيعة.

_ التعريف بالعقد :

هو عقد بين طرفين أو أكثر لتقديم سلعة أو خدمة والعقد يمكن أن يكون مكتوب أو شفاهه.

ويجب تحقق السمات التالية بالعقد:

(أ) يلزم رضا الأطراف لقبول العقد ويلتزموا بأداء الالتزامات.

(ب) حقوق كل طرف في السلع والخدمات تكون واضحة.

(ج) شروط الدفع والسداد للسلع والخدمات تكون واضحة.

(د) يكون العقد ذات مضمون تجاري (المخاطر المالية / التدفقات النقدية /.....الخ).

(هـ) يكون من المحتمل للمنشأة تحصيل مبلغ العقد بناء على مقدرة ونية العميل.

Performance Obligations:

_ التعريف بالتزامات الأداء:

هو وعد في العقد مع العميل بتزويد العميل بالسلعة أو الخدمة أو حزمة من السلع والخدمات تكون متشابهة الي حد كبير ولها نفس نمط وأسلوب النقل الي العميل.

_ التعريف بتخصيص سعر المعاملة:

إذا كان العقد ينطوي على التزامات أداء متعددة يكون للمنشأة تخصيص سعر المعاملة على التزامات الأداء الموضحة في العقد وفقاً لأسعار البيع المستقلة (Stand-Alone Selling Price) لكل التزام وإذا لم تكن أسعار البيع المستقلة واضحة يمكن للمنشأة استخدام التقدير لتخصيص ذلك.

_ إذا كان المقابل المالي (Contract Consideration) سيدفع مقدماً أو متأخراً تحتاج المنشأة لمعرفة إذا ما كان العقد يحتوي أو يتضمن ترتيبات تمويل جوهرية وإذا كان كذلك يجب تسوية القيمة الزمنية للنقود.

Contract Costs:

_ تكاليف العقد :

التكاليف الإضافية للحصول على العقد يتم الاعتراف بها كأصل إذا كانت المنشأة تتوقع استرداد هذه التكاليف وهذه التكاليف الإضافية تقتصر على التكاليف التي لم تكن الشركة ستتكبدها لو لم يتم الحصول على العقد مثل (رسوم إتمام العقد ، رسوم الوكلاء ، عمولات البيع ، رسوم قانونية ، حوافز موظفين) ويتم إطفاء هذه التكاليف كمصروف إذا كانت فترة العقد أقل من عام.

كذلك يتم الاعتراف بالتكاليف المتكبدة في تنفيذ العقد كأصل إذا تم استيفاء التالي:

(1) إن التكاليف ذات علاقة مباشرة بالعقد.

(2) إن التكاليف ضرورية للوفاء بالتزامات الأداء في المستقبل.

(3) إن التكاليف متوقع استردادها.

وهذه التكاليف تشمل العمالة المباشرة والمواد المباشرة والتكاليف الإضافية المحملة التي لها علاقة مباشرة بالعقد.

Revenue Recognition:

• الاعتراف بالإيراد :

يتم الاعتراف بالإيراد عند تنفيذ التزامات الأداء وذلك بتحويل السلع أو الخدمات الي العميل ويكون للعميل السيطرة عليها سواء باستخدامها أو بيعها أو استهلاكها.

ويكون الوفاء بالتزامات الأداء عند نقطة محددة من الزمن Point of Time أو من خلال مرور الفترة من الزمن Over Time.

_ شروط الاعتراف بالإيراد خلال فترة من الزمن:

(1) عندما يكون العميل قادر على استخدام السلعة أو الخدمة خلال فترة من الزمن مثال خدمات النظافة السنوية والاشتراكات وغيرها.

2) إذا كان العميل يملك السيطرة على الأصل الذي تقوم المنشأة بتصنيعه أو تجديده مثال شركة الإنشاءات التي تبني عقار للعميل والعميل يمتلك الأرض ومواصفات البناء.

3) إذا كان للمنشأة حق قانوني لاستلام المقابل المالي للأداء المنفذ حتى تاريخه مثال إنشاء أصل له مواصفات محددة والعقد ملزم.

_ عندما يكون المقابل غير نقدي:

يمكن أن يكون المقابل المالي للعقد غير نقدي مثل بضاعة أو أصول أو أسهم ملكية وفي هذه الحالة يجب قياس هذه الأصول غير النقدية بقيمتها العادلة في تاريخ تحويل السلعة أو الخدمة.

مثال :

باعت شركة الحضري بضاعة الي شركة أخرى في تاريخ 1 يناير 2008م على أن يكون المقابل المالي أسهم من الشركة المشترية يتم استلامها في تاريخ 31 /03/ 2008م.

عليه يتم تقييم الأسهم وفقا لقيمتها العادلة في تاريخ البيع 1 يناير بافتراض كانت القيمة العادلة للأسهم 10,000 دولار في تاريخ البيع.

10,000 من ح/ العملاء

10,000 الي ح/ الإيرادات

فإذا انخفضت القيمة العادلة للأسهم في تاريخ استلامها 31 مارس فكانت مثلا 8,000 دولار.

8,000 من ح/ الاستثمارات

2,000 من ح/ خسارة قيمة عادلة أوراق مالية

10,000 الي ح/ العملاء

يتم إثبات الخسارة في قائمة الأرباح والخسائر وكذلك المكاسب في ارتفاع القيمة العادلة للأسهم.

_ في حالة عدم توفر او معرفة القيمة العادلة للمقابل المالي غير النقدي يتم القياس وفقا لسعر السلعة أو الخدمة.

_ في حالة بيع ارض أو مبنى مع سيارة هدية يجب فصل قيمة كل من الأصليين وتخفيض قيمة الأرض أو المبنى بقيمة السيارة.

_ لو كان المقابل المالي الذي يدفعه العميل يزيد عن القيمة العادلة للسلعة أو الخدمة يتم خصم هذه الزيادة من إيراد العميل.

• خصائص السلع والخدمات :

_ السلعة أو الخدمة المستقلة أو المميزة (Distinct) هي السلعة أو الخدمة التي يكون العميل قادر على الاستفادة منها بذاتها أو مع مصادر أخرى متاحة بسهولة للعميل ويكون العميل قادر على استخدامها أو استهلاكها أو بيعها.

_ أما السلع والخدمات غير المستقلة (Not Distinct) هي السلع أو الخدمات التي تكون مرتبطة أو مندمجة مع سلع وخدمات أخرى أو يتطلب إدخال بعض التعديلات عليها ا وان السلع والخدمات تتأثر بشكل جوهري

بسلع وخدمات أخرى بحيث لا تستطيع المنشأة الوفاء بتقديم هذه السلع أو الخدمات منفصلة عن السلع والخدمات الأخرى.

ومثال ذلك منشآت الإنشاءات فهي لا بد من أن تدمج المواد الإنشائية حتى تتمكن من بناء المبنى بالإضافة الي خدمة العمالة فهذه المواد أو خدمات العمالة لا يستفيد العميل منها مباشرة إلا بعد دمجها للحصول على المنتج النهائي وهو المبنى.

• العرض بالقوائم المالية:

_ يتم عرض إيرادات العقود مع العملاء في القوائم المالية للمنشأة كأصل عقد **Contract Asset** أو التزام عقد **Contract Liability** أو عملاء **Receivable** وفقا للعلاقة بين أداء المنشأة ومدفوعات العميل

_ يعرض العقد كالتزام في القوائم المالية عندما يكون العميل قد دفع المقابل المالي مقدما قبل استلام السلعة أو الخدمة.

_ عندما تقوم المنشأة بتسليم السلعة أو أداء الخدمة الي العميل قبل استلام المقابل المالي يتم عرض أصل العقد بالقوائم المالية أو العملاء اعتمادا على طبيعة حق المنشأة في هذا المقابل.

_ يتم الاعتراف بالعقد كأصل عندما يكون حق المنشأة في المقابل المالي مشروطا بشيء آخر غير مرور الوقت وعلى سبيل المثال الأداء المستقبلي للمنشأة.

_ العقود التعاقدية أو الأصول التعاقدية يتم المحاسبة عليها وفقا للمعيار **IFRS 9**.

• الإفصاح :

يتمثل هدف الإفصاح الوارد في المعيار في قيام المنشأة بالإفصاح عن المعلومات الكافية لتمكين مستخدمي البيانات المالية لفهم طبيعة ومقدار وتوقيت الإيرادات والتدفقات النقدية الناجمة من العقود مع العملاء وعلى المنشأة الإفصاح عن المعلومات النوعية والكمية حول كل ما يلي:

(1) العقود مع العملاء.

(2) الأحكام المهمة و التغييرات في الأحكام الصادرة في تطبيق التوجيه على هذه العقود أو أي أصول يتم الاعتراف بها نتيجة تكاليف الحصول على العقد.

• التعديلات على العقود :

(1) العقد المنفصل :

في حالة تعديل طرفا العقد للكميات المتفق عليها بالعقد أو تعديل سعر العقد فان الكميات الإضافية يتم اعتبارها عقدا منفصلا عن العقد الأولى إذا توفر شرطان:

(أ) تكون الكمية الإضافية لسع أو خدمات مستقلة أو مميزة **Distinct**.

(ب) أن يكون سعر الكميات الإضافية يعكس سعر البيع المستقل **Stand-Alone Selling Price** لهذه السلع أو الخدمات.

وعليه يتم المحاسبة عن هذه الكميات الإضافية منفصلة عن كميات العقد الأولى.

(2) العقد المجمع :

- (أ) إذا كانت الكميات الإضافية عن سلع أو خدمات غير مستقلة أو مميزة.
- (ب) إذا كان سعر الكميات الإضافية لا يعكس سعر البيع المستقل للسلع أو الخدمات.
- في هذه الحالة يتم تجميع الكميات التي لم يتم المحاسبة عليها سابقا (الكمية الأولية) مع الكميات الإضافية وتحديد سعر بيع لها بالنسبة والتناسب بين السعر الأولي والسعر للكميات الإضافية الجديدة.
- أما إذا كانت السلع أو الخدمات المتبقية خليط من السلع أو الخدمات مميزة وغير مميزة تخضع للحكم والرأي للمحاسبة عنها.

مثال :

تعاقدت شركة الحضري للاتصالات مع عميل في 1 يوليو 2017م على:

- (أ) اشتراك للعميل لمدة 12 شهر.
- (ب) يستلم العميل جهاز مجانا عند التعاقد.
- (ج) يدفع العميل 200 دولار شهريا.
- وكانت شركة الحضري للاتصالات تبيع الجهاز للعملاء بسعر 700 دولار وقيمة الاشتراك الشهرية للعملاء بدون الجهاز 140 دولار.
- كيف يتم الاعتراف بالإيراد لكل خدمة؟

الحل :

تطبيق الخطوات:

- (1) هناك عقد بين الطرفين.
- (2) التزامات الأداء واضحة حيث يتسلم العميل جهاز واشتراك شهري.
- (3) سعر المعاملة واضح $2,400 = 12 \times 200$ دولار سنوي.
- (4) تخصيص سعر المعاملة على التزامات الأداء وذلك وفق لسعر السلعة أو الخدمة المستقل/المميز.
- سعر خدمة الاشتراك المستقلة 140×12 شهر = 1,680 دولار سنوي.

سعر بيع الجهاز المستقل = 700 دولار.

= 2,380 دولار.

عليه يتم توزيع هذا المبلغ بالنسبة والتناسب مع سعر المعاملة

سعر الاشتراك $2,400 \times (2,380/1,680)$ = 1,694 دولار.

سعر الجهاز $2,400 \times (2,380/700)$ = 706 دولار.

= 2,400 دولار.

عليه يكون رسوم الاشتراك الشهري $1,694 \div 12 = 141$ دولار.

ويكون الفرق مع سعر الاشتراك في العقد $200 - 141 = 59$ دولار.

(5) الاعتراف بالإيراد :

706 من ح/ أصل عقد

706 الي ح/ الإيرادات

تكلفة الإيراد:

xx من ح/ تكلفة المبيعات

xx الي ح/ المخزون (قيد للتوضيح)

وعليه كل شهر من شهور الاشتراك يتم إثبات القيد التالي:

200 من ح/ العملاء

141 الي ح/ إيرادات الاشتراك

59 الي ح/ أصل عقد

مثال :

تعافت شركة الحضري لشراء 100 جهاز كمبيوتر بسعر 200 دولار للجهاز على ان يتم توريد عدد 10 أجهزة شهريا وكانت القيمة العادلة للجهاز في تاريخ التعاقد هي 200 دولار.

بعد مرور 4 شهور طلبت شركة الحضري تزويدها بعدد 60 جهاز إضافي على أن يكون سعر الجهاز 150 دولار وكانت القيمة العادلة للجهاز في تاريخ طلب الكمية الإضافية 180 دولار.

كيف يتم الاعتراف بإيراد الكمية الإضافية؟

الحل :

حيث ان السلعة مميزة/مستقلة ولكن سعر بيع الجهاز الإضافي 150 دولار لا يعكس سعر البيع المستقل 180 دولار وعليه فان الكمية الإضافية لا تعامل كعقد منفصل ويتم دمج الكميات الإضافية مع الكميات المتبقية.

الكمية المتبقية من التوريد $200 \times 60 = 12,000$ دولار

الكمية الإضافية $150 \times 60 = 9,000$ دولار

$= 21,000$ دولار

متوسط السعر $21,000 \div 120 = 175$ دولار.

عليه يتم تسعير الكمية المتبقية التي لم تورد والكمية الإضافية بسعر 175 دولار للجهاز.

_ إذا كانت الكمية الإضافية تم الاتفاق على تسعيرها بمبلغ 178 دولار مثلاً فهذا السعر يعتبر اقرب الي السعر المستقل أو العادل للجهاز 180 دولار وعليه يعتبر العقد منفصل ويتم تسعير الأجهزة كالتالي:

$$\text{الكمية المتبقية} = 200 \times 60 \text{ دولار}$$

$$\text{الكمية الإضافية} = 178 \times 60 \text{ دولار.}$$

مثال :

تعاقدت شركة الحضري بعقد لمدة 3 سنوات تقوم بموجبه بنظافة مكتب العميل على أساس أسبوعي مقابل أن يقوم العميل بدفع 100,000 دولار سنويا ويعتبر هذا السعر سعر بيع مستقل (عادل).

وفي آخر السنة الثانية تم تعديل العقد بان يكون سعر المعاملة للسنة الثالثة 80,000 دولار على أن يمدد العقد لفترة 3 سنوات أخرى بإجمالي مبلغ 200,000 دولار تدفع خلال 3 سنوات بقسط شهري 66,667 دولار تدفع أول كل عام من السنوات 4 و 5 و 6.

الحل :

في تاريخ التعديل أصبح العقد لمدة 4 سنوات مقابل (200,000 + 80,000) 280,000 دولار وحيث انه في تاريخ تعديل العقد كان سعر البيع المستقل 80,000 دولار عليه يكون سعر المعاملة للأربعة سنوات الإضافية مبلغ 320,000 دولار (4 × 80,000) وهذا المبلغ لا يعكس القيمة الجديدة المتفق عليها وهي 280,000 دولار.

عليه يتم المحاسبة عن هذه التعديلات كأنها إلغاء للعقد الأولى وإنشاء عقد جديد للأربعة سنوات وعلى هذا الأساس تقوم شركة الحضري بإثبات إيراد سنوي مبلغ 70,000 دولار (280,000 ÷ 4)

السنة	<u>1</u>	<u>2</u>	<u>3</u>	<u>4</u>
الإيراد حسب العقد	80,000	66,667	66,667	66,667
الإيراد حسب المعيار	70,000	70,000	70,000	70,000

مثال :

تعاقدت شركة الحضري للإنشاءات على بناء مركز تجارى لعميل وكان العميل يملك الأرض مقابل مليون دولار بالإضافة الي حافز 200,000 دولار في حالة الانتهاء من تشييد المركز خلال 24 شهر وهي مدة العقد.

الحل :

الشركة تعاملت مع العقد كحزمة واحدة منفردة للالتزام بأداء الخدمة والوفاء بها خلال المدة لان العميل يمتلك الأرض وكذلك المبنى خلال فترة الإنشاء.

كانت البيانات المتوقعة للمشروع كالتالي:

سعر المعاملة	1,000,000
تكاليف الإنشاء المتوقعة	<u>700,000</u>
الربح المتوقع (30%)	<u>300,000</u>

الشركة استبعد الحافز في البداية من سعر المعاملة لأنها لا تضمن أن يكون هناك انعكاس جوهري على الإيرادات التراكمية المعترف بها لان تنفيذ العقد عرضه لعوامل خارج نفوذ الشركة.

عليه أثبتت الشركة بنهاية العام الأول إيراد وفقا لنسبة الإتمام (60%) وهي عبارة

$$(420,000 \text{ تكاليف فعلية عن العام} \div 700,000)$$

وكان الإيراد المعترف به عن العام $1,000,000 \times 60\% = 600,000$ دولار.

وخلال الربع الأول من العام الثاني اتفق الطرفان على تعديل العقد وذلك بتغيير أرضيات المبنى في مقابل زيادة سعر العقد 150,000 دولار وتوقعت الشركة زيادة تكاليف هذا التغيير بمبلغ 120,000 دولار وعليه تم زيادة مدة العقد 6 شهور إضافية لتصبح مدة العقد 30 شهر.

وفي هذا التوقيت رأت الشركة أن الفترة كافية لانجاز العمل قبل المدة المحددة وبالتالي يمكن تضمين مبلغ الحافز الي إجمالي سعر المعاملة.

عليه تم إعادة احتساب الإيراد وفقا لنسبة الإتمام الجديدة

$$(820,000 \div 420,000) = 51.2\% \text{ (إجمالي التكاليف } 700,000 + 120,000 \text{ إضافية)} = 820,000$$

عليه يصبح إجمالي الإيراد للعقد $(1,000,000 + 200,000 + 150,000) = 1,350,000$ دولار

عليه يكون الإيراد الإضافي $(1,350,000 \times 51.2\%) - 600,000 = 91,200$ دولار.

مثال :

تعافت شركة الحضري للتقنية والاتصالات مع عميل لتزويده بجهاز (x) وخدمة لمدة 12 شهر مقابل سعر العقد 140 دولار.

كانت الشركة تخصص مبلغ 40 دولار للجهاز و مبلغ 100 دولار للخدمة باعتبارهما سعر بيع مستقل (قيمة عادلة).

بعد مرور 6 شهور من التعاقد طلب العميل تعديل العقد وذلك بتخفيض مستوى الخدمة وفى هذا الوقت كانت الشركة

(1) اعترفت بإيراد للجهاز 40 دولار.

(2) اعترفت بإيراد تقديم الخدمة 50 دولار ($100 \div 12 \times 6$ شهور).

(3) استلمت مبالغ من العميل مجموعها 110 دولار.

وافقت الشركة على طلب العميل بتخفيض الخدمة على أن يدفع العميل فقط 10 دولار إضافة الي المبالغ المستلمة مسبقا وهى 20 دولار ($110 - 90 = 20$) .

الحل:

تقوم الشركة بالمحاسبة على هذه التعديلات كأنها إنهاء للعقد السابق وإنشاء عقد جديد وتقوم الشركة بتوزيع مبلغ 30 دولار ($20 + 10$) على باقى الشهور.

مثال :

في 1 يناير 2017م تعافت شركة الحضري للالكترونيات بعقد قابل للإلغاء بتحويل منتج للعميل في تاريخ 31 مارس و ينص العقد على أن يقوم العميل بسداد السعر 1,000 دولار مقدما.

الحل:

عند استلام المبلغ من العميل

1,000 من ح/ النقدية

1,000 الي ح/ التزامات العقد

عند تحويل البضاعة للعميل

1,000 من ح/ التزامات عقد

1,000 الي ح/ الإيرادات

_ في حالة أن العقد غير قابل للإلغاء:

عند استلام المبلغ

1,000 من ح/ النقدية

1,000 الي ح/ العملاء

عند تحويل البضاعة

1,000 من ح/ العملاء

1,000 الي ح/ الإيرادات

مثال :

في تاريخ 1 يناير 2018م تعاقدت شركة الحضري لمستحضرات التجميل مع عميل بتسليمه منتج (A) ومنتج (B) مقابل سعر معاملة 1,000 دولار وينص العقد على تسليم المنتج (A) أولاً وكان شرط السداد مع العميل أن لا يتم الدفع للمنتج (A) إلا بعد استلام المنتج (B) بمعنى أن سعر المعاملة يتم سداده بعد تسليم المنتجين. وكانت الشركة تخصص مبلغ 400 دولار للمنتج (A) و 600 دولار للمنتج (B) بناء على بيع مستقل (قيمة عادلة) لكل منتج.

الحل :

عند تسليم المنتج (A)

400 من ح/ أصل عقد

400 الي ح/ الإيرادات

عند تسليم المنتج (B) للعميل

1,000 من ح/ العملاء

400 الي ح/ أصل عقد

600 الي ح/ الإيرادات

عند استلام المبلغ

1,000 من ح/ النقدية

1,000 الي ح/ العملاء

مثال :

تعافت شركة الحضري للأسواق العالمية مع عميل لبيعه منتجاتها مقابل 150 دولار للمنتج الواحد واتفقت مع العميل على انه في حالة إذا ما قام العميل بشراء أكثر من مليون منتج خلال العام فسوف يحصل على تخفيض في السعر مقداره 25 دولار لكل منتج قام بشراؤه خلال العام.

الحل:

في استنتاج الشركة في بداية العقد ان العميل سوف يقوم بشراء أكثر من مليون منتج خلال العام فإنها تعترف بهذا التخفيض كالتزام عقد.

إذا تم شحن 100 منتج للعميل

15,000 من ح/ العملاء (150×100 دولار)

12,500 الي ح/ الإيرادات (125×100 دولار)

2,500 الي ح/ التزام عقد (25 ×100 دولار)

التزام عقد هو نوع من الالتزامات المحتملة يتم مراجعة رصيده نهاية كل عام فإذا تحقق الشرط يتم إقفاله و تخفيض حساب العملاء

2,500 من ح/ التزام عقد

2,500 الي ح/ العملاء

وإذا لم يتحقق الشرط يعتبر إيراد للشركة حيث يصبح العميل ملزم بسداد كامل قيمة المنتج.

2,500 من ح/ التزام عقد

2,500 الي ح/ الإيرادات

• المقابل المالي غير النقدي :

مثال :

اتفقت شركة الحضري للخدمات مع عميل على تقديم خدمة أسبوعية لمدة سنة وعليه استنتجت إن هذه الخدمة عبارة عن سلسلة من الخدمات المميزة/المستقلة ولها نفس النمط ولذلك قامت بتطبيق قياس الأعمال وفقاً لطريقة الأداء خلال فترة من الزمن.

واتفقت مع العميل على أن تحصل الشركة على عدد 100 سهم من أسهم العميل كل أسبوع.

الحل:

عليه تقوم الشركة بإثبات الإيراد الأسبوعي وفق للقيمة العادلة للأسهم في كل أسبوع حتى نهاية العقد ، وفي حالة عدم التمكن من قياس القيمة العادلة للأسهم لعدم وجود سوق نشط للتداول لهذه الأسهم فيتم قياس المقابل المالي وفقاً لسعر البيع المستقل للخدمة المقدمة.

ولا يتم عكس التغيرات اللاحقة في القيمة العادلة للأسهم المعترف بها سابقاً.

معيار المحاسبة عن الإيجار

IFRS 16 Lease Accounting

المعييار يوضح كيف يتم الاعتراف والقياس والعرض لعقود الإيجار.

• التعريف بالإيجار :

هو عقد إيجار يمنح حق السيطرة في استخدام الأصل لفترة من الزمن مقابل مبلغ مالي.

وحق السيطرة يعنى أن المستأجر يكون قادر على توجيه الأصل بالطريقة التي يراها وكذلك تحقيق منافع اقتصادية من استخدام الأصل.

_ المعيار حدد نموذج واحد للمستأجر حيث يتطلب من المستأجر الاعتراف بالأصول والالتزامات الناشئة من عقد الإيجار كإيجار تمويلي إلا في حالة:

(1) إذا كانت مدة الإيجار لا تتعدى (12) اثنا عشر شهرا ولا يوجد خيار شراء.

(2) إذا كان الأصل ذو قيمة منخفضة.

• نطاق المعيار :

يطبق المعيار لكل الإيجارات ما عدا :

(1) الإيجارات الخاصة بالاكشاف عن المعادن والبتترول والغاز الطبيعي والموارد المماثلة.

(2) إيجارات الأصول الحيوية (تخضع للمعيار IAS 41).

(3) ترتيبات امتياز الخدمة (IFRIC 12).

(4) تراخيص الملكية الفكرية الممنوحة من قبل المؤجر (IFRS 15).

(5) الحقوق التي يحتفظ بها المستأجر بموجب اتفاقيات التراخيص مثل الأفلام والفيديوهات والألعاب والمخطوطات وبراءات الاختراع وحقوق التأليف والنشر.

_ فصل مكونات العقد :

بعض العقود التي تحتوى مكوناتها عن إيجار وخدمة صيانة معا يمكن للمستأجر تخصيص مبلغ الصيانة بالنسبة والتناسب مع مبلغ الإيجار للأصل أو اعتبار مكونات العقد كعقد إيجار واحد.

_ معدل الفائدة الضمني لعقد الإيجار:

هو ذلك المعدل الذي يجعل القيمة الحالية لكلا من:

(أ) مدفوعات الإيجار. + (ب) القيمة المتبقية غير المضمونة للأصل

= تساوى

(أ) القيمة العادلة للأصل + (ب) التكاليف المبدئية المباشرة للعقد.

• شروط الإيجار :

فترة الإيجار غير قابلة للإلغاء يحق فيها للمستأجر استخدام الأصل بالإضافة الي :

(1) الفترات التي تغطيها خيار التمديد إذا كان ممارسة هذا الخيار من قبل المستأجر تؤكد بطريقة معقولة.

(2) الفترات التي يغطيها خيار إلغاء العقد في حالة أن المستأجر لديه تأكيد معقول بعدم استخدام هذا الخيار.

_ معدل الاقتراض الإضافي للمستأجر:

هو معدل الفائدة الذي كان سيتحمله المستأجر في حالة الاقتراض لشراء أصل يحمل شروط مماثلة لعقد الإيجار.

• المحاسبة بدفاتر المستأجر :

يعترف المستأجر في تاريخ الإيجار بأصل حق استخدام والتزام إيجار.

تاريخ الإيجار **Commencement Date** هو التاريخ الذي يكون فيه المستأجر قادر على التحكم في الأصل سواء باستخدامه أو توجيهه وهذا التاريخ قد يختلف عن تاريخ البدء للإيجار **Inception Date** الذي يمكن أن يكون قبل.

_ قياس الأصل :

يتم قياس الأصل (حق استخدام أصل) في بداية الإيجار بالتالي:

(أ) مبلغ التزام الإيجار (القيمة الحالية لدفعات الإيجار).

(ب) التكاليف المبدئية المباشرة للعقد.

(ج) الدفعات المقدمة في أو قبل تاريخ الإيجار.

_ القياس اللاحق:

في حالة استخدام نموذج التكلفة لقياس الأصول يظهر الأصل بالتكلفة ناقصا مجمع الإهلاك ناقصا مجمع الهبوط في القيمة.

كما يمكن للمستأجر استخدام نموذج إعادة التقييم إذا كان:

(أ) الأصل عقار استثماري.

(ب) الأصل ذو علاقة بالأصول (مباني ومصانع ومعدات) وكان المستأجر يستخدم نموذج إعادة التقييم.

_ يتم قياس الالتزام عند بداية الإيجار بالقيمة الحالية لدفعات الإيجار مخصومة بمعدل الفائدة الضمني للمؤجر إذا كان المستأجر على علم به وإلا على المستأجر استخدام معدل الفائدة الإضافي.

_ في حالة ضمان المستأجر للقيمة المتبقية للأصل يتم تضمين هذه القيمة وحسابها مع الالتزام.

• المحاسبة بدفاتر المؤجر.

المؤجر لديه الخيار لتصنيف عقد الإيجار سواء إيجار تشغيلي أو إيجار تمويلي.

المؤجر يصنف الإيجار كإيجار تمويلي إذا كان الإيجار ينقل كل مخاطر ومنافع ملكية الأصل للمستأجر.

_ الحالات التي تنشأ منفردة أو مجتمعة وتؤدي الي تصنيف الإيجار كإيجار تمويلي :

1) الإيجار ينقل ملكية الأصل الي المستأجر بنهاية فترة الإيجار.

2) يمنح عقد الإيجار المستأجر حق خيار شراء الأصل في نهاية الإيجار بقيمة أقل من القيمة العادلة للأصل في نهاية الإيجار مع تأكيد معقول أن المستأجر سوف يمارس هذا الخيار عند بداية الإيجار.

3) فترة الإيجار تغطي جزء كبير من العمر الاقتصادي للأصل حتى لو لم يتم نقل ملكية الأصل للمستأجر.

4) في بداية عقد الإيجار تبلغ القيمة الحالية للحد الأدنى لمدفوعات الإيجار على الأقل بشكل جوهري جميع القيمة العادلة للأصل.

5) أن يكون الأصل ذات طبيعة متخصصة بحيث لا يمكن إلا للمستأجر استخدامه دون إجراء تعديلات كبيرة.

_ عند تاريخ بدء الإيجار يثبت المؤجر الإيجار التمويلي كعملاء بمبلغ يساوي صافي الاستثمار في الإيجار.

_ يعترف المؤجر بإيراد تمويلي خلال فترة الإيجار وفقا لمعدل العائد الدوري الثابت لصافي الاستثمار.

_ في حالة إذا كان الإيجار تشغيلي يعترف المؤجر بدفعات الإيجار كإيراد بطريقة القسط الثابت.

• إعادة القياس :

يتم إعادة قياس التزام الإيجار في الفترات اللاحقة لتعكس التغيرات في :

- (1) شروط الإيجار (يستخدم معدل الخصم المعدل).
- (2) تقييم خيار الشراء (يستخدم معدل الخصم المعدل).
- (3) المبلغ المتوقع يكون قابل للدفع للقيمة المتبقية المضمونة للأصل (يستخدم معدل الخصم بدون تغيير).

• البيع مع إعادة الاستئجار :

في حالة البيع مع إعادة الاستئجار للأصل المباع يكون على المستأجر البائع تطبيق متطلبات المعيار (IFRS 15) لتحديد الوفاء بالتزامات الأداء.

عليه يتم المحاسبة كعملية بيع وعلى البائع المستأجر قياس الأصل وفقا للقيمة الدفترية ويتم الاعتراف بأي مكاسب أو خسائر.

مثال:

تم التعاقد على استئجار سيارة لمدة 4 سنوات مقابل إيجار سنوي 110,000 دولار تدفع نهاية كل عام وكان معدل الخصم 4%.

الحل:

يجب إيجاد القيمة الحالية لدفعات الإيجار سواء من جدول القيمة الحالية أو من برنامج الإكسل Financial القيمة الحالية = 110,000 × معامل القيمة الحالية ل مبلغ 1 دولار يستلم نهاية كل فترة لمدة 4 سنوات بمعدل خصم 4%.

تكون القيمة الحالية مبلغ 399,289 دولار.

القيد :

399,288 من ح/ حق استخدام أصل

399,288 الي ح/ التزامات إيجار تمويلي

يتم إعداد جدول لاستفاد القيمة الحالية وتحديد قيمة الفائدة السنوية وفقاً لمعدل الخصم

<u>السنة</u>	<u>الدفعات</u>	<u>الفائدة</u>	<u>رصيد الالتزام</u>
			399,289
1	110,000	15,972	305,260
2	110,000	12,210	207,470
3	110,000	8,299	105,769
4	110,000	4,231	_____

حيث أن رصيد الالتزام للإيجار التمويلي يزيد بقيمة الفائدة السنوية ويتناقص بقيمة المدفوعات السنوية.
القيّد بنهاية العام:

110,000 من ح/ التزامات إيجار تمويلي

110,000 الي ح/ النقدية

15,972 من ح/ مصروف الفائدة

15,972 الي ح/ التزامات إيجار تمويلي

99,822 من ح/ مصروف الإهلاك

99,822 الي ح/ مجمع الإهلاك

حيث يجب إهلاك الأصل خلال فترة الإيجار 399,288 ÷ 4 سنوات

مثال :

توفرت البيانات التالية لعقد إيجار:

تاريخ الإيجار	2001 / 01 / 01 م
معدل الفائدة	5% .
التكاليف المبدئية المباشرة	20,000 دولار.
حوافز التأجير	5,000 دولار.
دفعة مقدمة	50,000 دولار.
عدد الدفعات	10

الحل:

يجب ملاحظة أن الدفعات الخاصة بالإيجار تتم في بداية كل عام أي أنها دفعة فورية Annuity Due

_ احتساب التزام الإيجار:

<u>التاريخ</u>	<u>الدفعات</u>	<u>معامل الخصم</u>	<u>القيمة الحالية للدفعات</u>
2001 / 01 / 01	50,000		
2002 / 01 / 01	50,000	0.9524	47,619
2003 / 01 / 01	50,000	0.9070	45,351
2004 / 01 / 01	50,000	0.8638	43,192
2005 / 01 / 01	50,000	0.8227	41,135
2006 / 01 / 01	50,000	0.7835	39,176
2007 / 01 / 01	50,000	0.7462	37,311
2008 / 01 / 01	50,000	0.7107	35,534
2009 / 01 / 01	50,000	0.6768	33,842
2010 / 01 / 01	<u>50,000</u>	0.6446	<u>32,230</u>
	<u>500,000</u>		<u>355,391</u>

_ بما أن الدفعات فورية تدفع بداية كل عام فإن الدفعة المقدمة لا بداية الإيجار لا تدخل ضمن إجمالي القيمة الحالية للالتزام الإيجار.

حساب الأصل :

355,391	إجمالي التزام الإيجار
20,000	التكاليف الميدنية المباشرة
(5,000)	حوافز الإيجار
<u>50,000</u>	الدفعة المقدمة
<u>420,391</u>	إجمالي الأصل

420,391 من ح/ حق استخدام أصل

420,391 الي ح/ التزامات إيجار تمويلي

65,000 الي ح/ النقدية (50,000 + 20,000 - 5,000)

استنفاد القيمة الحالية ومصرف الفائدة السنوي :

<u>السنة</u>	<u>الدفعات</u>	<u>الفائدة</u>	<u>رصيد الالتزام</u>
			355,391
2001 /01 /01	————	17,770	373,161
2002 /01 /01	50,000	16,158	339,319
2003 /01 /01	50,000	14,466	303,785
2004 /01 /01	50,000	12,689	266,474
2005 /01 /01	50,000	10,824	227,298
2006 /01 /01	50,000	8,865	186,162
2007 /01 /01	50,000	6,808	142,971
2008 /01 /01	50,000	4,649	97,619
2009/01 /01	50,000	2,381	50,000
2010 /01 /01	50,000	————	————

2001 /12 /31

من ح/ مصروف الفائدة 17,770

الي ح/ التزامات إيجار تمويلي 17,770

من ح/ مصروف الإهلاك 42,039

الي ح/ مجمع الإهلاك 42,039

2002 /01 /01

من ح/ التزامات إيجار تمويلي 50,000

الي ح/ النقدية 50,000

2002 /12 /31

من ح/ مصروف الفائدة 16,158

الي ح/ التزامات إيجار تمويلي 16,158

من ح/ مصروف الإهلاك 42,039

الي ح/ مجمع الإهلاك 42,039

ويتم إثبات هذه القيود سنويا حتى انتهاء الإيجار.

جدول إهلاك الأصل:

<u>السنة</u>	<u>الرصيد 01 / 01</u>	<u>الإهلاك</u>	<u>الرصيد 12 / 31</u>
2001	420,391	42,039	378,352
2002	378,352	42,039	336,313
2003	336,313	42,039	294,274
2004	294,274	42,039	252,235
2005	252,235	42,039	210,196
2006	210,196	42,039	168,156
2007	168,156	42,039	126,117
2008	126,117	42,039	84,078
2009	84,078	42,039	42,039
2010	42,039	42,039	_____

نلاحظ أن إجمالي دفعات الإيجار تبلغ 515,000 دولار (500,000 + 20,000 - 5,000) وهي تساوى إجمالي المصروفات الإهلاك والفائدة (420,391 + 94,609).

مثال :

في حالة حدوث تغيير أو تعديل في شروط عقد الإيجار.

في المثال السابق بافتراض أنه تم الاتفاق بين المستأجر والمؤجر على تمديد فترة العقد حتى نهاية 2015م على أن تكون الدفعات السنوية الخاصة بالفترة الإضافية من 2001 وحتى 2015م مبلغ 55,000 دولار وكان معدل الفائدة الجديد في تاريخ التعديل بنهاية 12 / 31 / 2006م هو 6%.

الحل :

يتم إعادة احتساب القيمة الحالية للالتزام بالإيجار من 01 / 01 / 2007م بالمعدل الجديد للفائدة 6% حتى نهاية 2015م.

<u>السنة</u>	<u>الدفعات</u>	<u>معامل الخصم</u>	<u>القيمة الحالية</u>
2007	50,000	1.00	50,000
2008	50,000	0.9434	47,170
2009	50,000	0.8900	44,500
2010	50,000	0.8396	41,981
2011	55,000	0.7921	43,565
2012	55,000	0.7473	41,099
2013	55,000	0.7050	38,773
2014	55,000	0.6651	36,578
2015	55,000	0.6274	<u>34,508</u>
			<u>388,174</u>

نلاحظ أن القيمة الدفترية للالتزام بالإيجار في نهاية 2006 كانت مبلغ 186,162 دولار والنا صبحت مبلغ 388,174 دولار بزيادة قدرها 192,012 دولار.

عليه يتم إجراء القيد التالي لزيادة التزام الإيجار والأصل

192,012 من ح/ حق استخدام أصل

192,012 الي ح/ التزامات إيجار تمويلي

_ ويتم استنفاد الإيجار والفائدة للسنوات المتبقية من الإيجار كما تم إعداده سابقاً ويتم تعديل مصروف الإهلاك وفقاً للقيمة المعدلة (168,156 + 192,012) ÷ 9 سنوات = 40,019 دولار سنوياً.

مثال :

Changes in Contract Scope في حالة تعديل نطاق العقد.

تعاقدت شركة الحضري على استئجار طابقين في مبنى تجارى لمدة 10 سنوات ابتداء من 1 يناير 2001م مقابل إيجار سنوي مبلغ 50,000 دولار يدفع نهاية كل عام وكان معدل الفائدة 6%.

الحل:

نحسب القيمة الحالية لدفعات الإيجار

<u>القيمة الحالية</u>	<u>معامل الخصم</u>	<u>الدفعات</u>	<u>السنة</u>
47,170	0.9434	50,000	2001 /12 /31
44,500	0.8900	50,000	2002 /12 /31
41,981	0.8396	50,000	2003 /12 /31
39,605	0.7921	50,000	2004 /12/ 31
37,363	0.7473	50,000	2005 /12 /31
35,248	0.7050	50,000	2006 /12 /31
33,253	0.6651	50,000	2007 /12 /31
31,371	0.6274	50,000	2008 /12 /31
29,595	0.5919	50,000	2009 /12 /31
<u>27,920</u>	0.5584	<u>50,000</u>	2010 /12 /31
<u>368,004</u>		<u>500,000</u>	

جدول استنفاد الالتزام للإيجار ومصرف الفائدة.

<u>السنة</u>	<u>الدفعات</u>	<u>الفائدة</u>	<u>الرصيد نهاية السنة</u>
2001	50,000	22,080	340,085
2002	50,000	20,405	310,490
2003	50,000	18,629	279,119
2004	50,000	16,747	245,866
2005	50,000	14,752	210,618
2006	50,000	12,637	173,255
2007	50,000	10,395	133,651
2008	50,000	8,019	91,670
2009	50,000	5,500	47,170
2010	50,000	2,830	—

القبيود:

368,004	من ح/ حق استخدام أصل
368,004	الي ح/ التزامات إيجار تمويلي
	الإهلاك السنوي
36,800	من ح/ مصرف الإهلاك
36,800	الي ح/ مجمع الإهلاك
	الفائدة السنوية
22,080	من ح/ مصرف الفائدة
22,080	الي ح/ التزامات الإيجار التمويلي
	الدفعات السنوية
50,000	من ح/ التزامات الإيجار التمويلي
50,000	الي ح/ النقدية

وهكذا يتم إجراء القيود كل عام حتى نهاية التزام الإيجار

_ نفترض في المثال السابق و في تاريخ 01 / 01 / 2006م تم إجراء بعض التعديلات على عقد الإيجار حيث اكتفت شركة الحضري بإيجار طابق واحد فقط وعليه تم الاتفاق على تخفيض دفعة الإيجار السنوي الي مبلغ 30,000 دولار وتم الاتفاق على معدل فائدة جديد 5%.

الحل:

حيث أن التخفيض في نطاق العقد Contract Scope يمثل 50% من المساحة المستأجرة إذن يتم تخفيض الأصل والالتزام عن الإيجار بنسبة 50%.

القيمة الدفترية للأصل في 01 / 01 / 2006م

$$368,004 - (5 \times 36,800) = 184,004 \text{ دولار}$$

$$184,004 \times 50\% = 92,002 \text{ دولار}$$

التزام الإيجار في 01 / 01 / 2006م

$$210,618 \times 50\% = 105,309 \text{ دولار}$$

عليه يكون هناك مكسب من تخفيض المساحة المستأجرة

$$105,309 - 92,002 = 13,308 \text{ دولار}$$

105,309 من ح/ التزامات الإيجار التمويلي

92,002 الي ح/ حق استخدام أصل

13,308 الي ح/ مكاسب تخفيض الإيجار

عليه يتم تحديد القيمة الحالية الجديدة لالتزام الإيجار والأصل وفقاً للدفوعات الجديدة وتغير معدل الفائدة.

<u>السنة</u>	<u>الدفوعات</u>	<u>معامل الخصم</u>	<u>القيمة الحالية</u>
2006	30,000	0.9524	28,571
2007	30,000	0.9070	27,211
2008	30,000	0.8638	25,915
2009	30,000	0.8227	24,681
2010	30,000	0.7835	23,506
			<u>129,884</u>

نلاحظ أن القيمة الحالية الجديدة للالتزام بالإيجار بعد التعديلات أصبحت 129,884 دولار وهي أكبر من رصيد القيمة الحالية عند تخفيض المساحة المستأجرة

$$105,309 - 129,884 = 24,575 \text{ دولار}$$

عليه يتم زيادة القيمة الحالية للالتزام بالإيجار وكذلك رصيد الأصل.

$$24,575 \text{ من ح/ حق استخدام أصل}$$

$$24,575 \text{ الي ح/ التزامات إيجار تمويلي}$$

وعليه يتم استنفد القيمة الحالية للالتزام بالإيجار وصروف الفائدة خلال السنوات المتبقية للإيجار وفق للقيمة الجديدة ومعدل الفائدة الجديد.

كذلك يتم إهلاك الأصل وفقا لقيمهته الجديدة على فترة الإيجار المتبقية

$$(24,575 + 92,002) \div 5 \text{ سنوات} = 23,315 \text{ دولار}$$

مثال :

البيع مع إعادة الاستئجار. Sale and Leaseback

باعت شركة الحضري طائرة قيمتها الدفترية 100 مليون دولار والعمر الاقتصادي المتبقي لها 10 سنوات الي شركة أخرى بقيمتها العادلة 150 مليون دولار وتم إعادة استئجار الطائرة بما يعادل القيمة الحالية لمدفوعات الإيجار السنوية والبالغة 60 مليون دولار.

الحل :

يتم إثبات الأصل المباع والمعاد استئجاره بالقيمة الدفترية للأصل المباع وذلك بنسبة القيمة الحالية الي القيمة العادلة.

$$60 \div 150 = 40\%$$

القيد:

150,000,000	من ح/ النقدية
40,000,000	من ح/ حق استخدام أصل
100,000,000	الي ح/ الأصل
60,000,000	الي ح/ التزامات إيجار تمويلي
30,000,000	الي ح/ مكاسب بيع مع إعادة التأجير

معييار دمج الأعمال

IFRS 3 , IFRS 10 , IAS 27 Business Combination

دمج الأعمال هي عملية أو حدث يتم بمقتضاه أن يحصل المستحوذ على سيطرة على منشأة أو أكثر.

_ بعض العمليات خارج نطاق المعيار :

(1) تشكيل مشروع مشترك.

(2) الاستحواذ على أصل أو مجموعة أصول ليست تجارية أو تشكل أعمال تجارية.

(3) مجموعة من الكيانات أو الشركات الخاضعة لسيطرة مشتركة.

_ بعض الأحداث التي تشير الي حصول السيطرة :

(1) تحويل النقد أو الأصول الأخرى.

(2) تحمل الالتزامات.

إصدار أدوات ملكية.

_ هيكل دمج الأعمال يمكن أن يحدد بعوامل مختلفة مثل :

(أ) منشأة تصبح تابعة لمنشأة أخرى.

(ب) منشأتان يندمجان في منشأة واحدة.

(ج) منشأة تحول صافي أصولها الي منشأة أخرى.

(د) أصحاب منشأة يحولوا حقوق ملكيتهم الي أصحاب منشأة أخرى.

_ طريقة المحاسبة على دمج الأعمال :

طريقة الاستحواذ:

وهي تسمى طريقة الشراء وتشمل على الخطوات التالية :

(1) تحديد وتعريف المستحوذ.

(2) تحديد تاريخ الاستحواذ.

(3) قياس واثبات الأصول والالتزامات القابلة للتعريف وأي حقوق ملكية غير مسيطر عليها(حقوق أقلية).

(4) قياس واثبات الشهرة أو مكسب الشراء بقيمة أقل.

• تعريف المستحوذ :

هي المنشأة التي تحصل على سيطرة منشأة أخرى:

_ المنشأة المسيطرة هي غالبا التي تحول النقد والأصول.

_ المنشأة المسيطرة هي غالبا التي تصدر صكوك الملكية.

_ المنشأة المسيطرة هي غالبا التي لديها حجم كبير من الأصول والإيرادات.

• تاريخ السيطرة :

المستحوذ يأخذ في الاعتبار كل الحقائق والظروف ذات الصلة عند تحديد تاريخ الاستحواذ مثل التاريخ الذي تحصل فيه المنشأة على السيطرة.

المعيار لم يحدد مرشد أو دليل واضح على تحديد تاريخ الاستحواذ ولكن المعيار أوضح أن التاريخ الذي يحصل فيه المستحوذ على السيطرة على منشأة أخرى هو عامة التاريخ الذي يحول فيه المستحوذ قانونا المقابل المالي للاستحواذ وبالطبع يمكن أن تكون السيطرة قد حدثت قبل هذا التاريخ أو بعده.

• قياس واثبات الأصول والالتزامات وحقوق الأقلية :

يتم قياس واثبات الأصول والالتزامات القابلة للتحديد بقيمتها العادلة في تاريخ الاستحواذ بطريقة منفصلة عن الشهرة.

الأصول غير الملموسة التي يتم الحصول عليها عند الاستحواذ يجب قياسها وإثباتها بالقيمة العادلة إذا كانت قابلة للفصل أو نشأت من حقوق تعاقدية أخرى.

تصنف الأصول المالية بالقيمة العادلة وأي مكاسب أو خسائر تثبت في قائمة الأرباح والخسائر (أوراق مالية متاحة للبيع / محتفظ بها الي تاريخ الاستحقاق).

تصنف الالتزامات المالية بالقيمة العادلة وأي مكاسب أو خسائر تثبت في قائمة الأرباح والخسائر.

لا يسمح للمستحوذ من إثبات مخصصات تقييم منفصلة للأصول المستحوذ عليها في تاريخ الاستحواذ والتي تم قياسها بالقيمة العادلة بسبب عدم التأكد من التدفقات النقدية المستقبلية لهذه الأصول.

_ المعيار يسمح بقياس حقوق الأقلية إما :

(أ) بالقيمة العادلة,

(ب) بحصة الأقلية في صافي أصول المنشأة التابعة.

عند قياس حقوق الأقلية بالقيمة العادلة تكون قيمتها اكبر من القياس بحصة الأقلية في صافي أصول التابعة وهذا يكون له تأثير مقابل القيمة المتبقية من الشهرة.

الزيادة في القيمة المنسوبة للشهرة نتيجة قياس حقوق الأقلية بالقيمة العادلة يعتبر فرق دائم في القيمة الدفترية للشهرة وعليه يكون مبلغ الشهرة القابل لاختبار قياس الاضمحلال IAS 36 مختلف.

المعيار IAS 27 يتطلب أن ينسب إجمالي الدخل الشامل الي الملاك سواء للمنشأة المستحوذة أو حقوق الأقلية حتى لو أدى ذلك الي أن يظهر رصيد حقوق الملكية بالسالب.

بالنسبة لعقود الإيجار بصورة عامة أن المستحوذ لا ينبغي له أن يثبت أي أصل أو التزام خاص بإيجار تشغيلي عندما يكون المنشأة المستحوذ عليها هي المستأجر.

_ الأصول غير الملموسة القابلة للتعريف والمنفصلة ممكن أن تكون مرتبطة بإيجار تشغيلي بدليل المشاركة في السوق ويكون هناك استعداد للدفع لها كإيجار وفق شروط السوق مثل إيجار مداخل المطار أو بعض المساحات داخل الأسواق وهذه تكون لها منافع اقتصادية مستقبلية تؤهل أن يكون الأصل غير الملموس قابل للتعريف وعليه في مثل هذه الظروف يمكن إثبات الأصل غير الملموس.

إذا المؤجر هو المنشأة المستحوذ عليها كإيجار تشغيلي فإن للمستأجر المستحوذ يأخذ شروط الإيجار في الحسبان عند قياس القيمة العادلة للأصول في تاريخ السيطرة.

• قياس المكاسب والخسائر عند تسوية العلاقة السابقة :

المنشأة المستحوذة والمنشأة المستحوذ عليها قد يكون لديهما علاقة تجارية سابقة للاندماج وقد تكون هذه العلاقة تعاقدية أو غير تعاقدية.

_ العلاقة التعاقدية مثل (المورد/العميل) والعلاقة غير التعاقدية مثل (المدعى/المدعى عليه).

فبالنسبة لتأثير تسوية هذه العلاقة فإن المنشأة المستحوذة تقيس المكاسب والخسائر كالتالي:

1) العقود غير التعاقدية بالقيمة العادلة.

2) العقود التعاقدية بالقيمة الأقل من :

أ) قيمة العقد غير المنفصلة.

ب) قيمة مخصص التسوية المذكور في العقد.

ويعتمد مبلغ المكسب أو الخسارة عما إذا كانت المنشأة المستحوذة اعترفت بأصل أو التزام سابق ذو علاقة بهذه التسوية.

مثال :

شركة الحضري تشتري مكونات الالكترونية من شركة الشمس وكان يتم التوريد خلال 5 سنوات بسعر ثابت ولاحقاً زاد السعر الثابت أكثر من سعر ذات السلعة إذا تم شراؤها من مورد آخر ، وكان العقد يمنح شركة الحضري الحق في فسخ العقد قبل نهاية المدة في حالة دفعت شركة الحضري مبلغ 6 مليون دولار (شرط جزائي).

بعد سنتان شركة الحضري استحوذت على شركة الشمس ودفعت مقابل مالي للاستحواذ 50 مليون دولار ومن ضمن هذا المبلغ المدفوع مبلغ 8 مليون دولار عبارة عن 3 مليون دولار مقابل مشتريات و 5 مليون دولار مقابل إلغاء العقد.

وكانت شركة الحضري ليس لديها أصول والتزامات تم إثباتها خاصة بهذه التوريدات قبل عملية الاندماج.

الحل :

شركة الحضري سوف تثبت مبلغ 5 مليون دولار خسارة وهي القيمة الأقل من المخصص التعاقدية ويكون مبلغ 3 مليون دولار جزء من قيمة الشهرة ويصبح مبلغ 45 مليون دولار هو المقابل المالي للاستحواذ الذي يتم احتساب الشهرة على أساسه.

• قياس حقوق إعادة الاستحواذ كأصل غير ملموس:

المنشأة المستحوذة ممكن أن تعيد استحواذ حق تم منحه سابقا للمنشأة المستحوذ عليها مثل الاسم التجاري أو ترتيبات حق الامتياز أو ترتيبات تراخيص التكنولوجيا.

والحق المعاد استحواذه هو أصل غير ملموس تعترف به المنشأة المستحوذة بصورة منفصلة عن الشهرة.

مثال :

شركة الحضري منحت حق امتياز لشركة الشمس لتشغيلها تحت اسم شركة الحضري وبعد سنتان قررت شركة الحضري الاستحواذ على شركة الشمس بالكامل ودفعت مبلغ 50,000 دولار وكانت أعمال شركة الشمس تتضمن حق امتياز قيمته العادلة 20,000 دولار وقائمة عملاء قيمتها العادلة 10,000 دولار وأصول والتزامات تشغيلية أخرى صافى القيمة العادلة لها 15,000 دولار وفى تاريخ الاستحواذ كان حق الامتياز At Market Term وعليه لا تعترف شركة الحضري بأي مكاسب أو خسائر من التسوية ، وكان العقد غير قابل للإلغاء.

الحل :

تقوم شركة الحضري بإثبات الأصل المعاد الاستحواذ عليه بقيمته العادلة 20,000 دولار ويتم إطفاءه على باقى فترة العقد.

ويتم قياس الشهرة $50,000 - (15,000 + 10,000 + 20,000) = 5,000$ دولار.

• الأصول المحتفظ بها للبيع :

على المنشأة المستحوذة قياس الأصول غير المتداولة المصنفة كأصول محتفظ بها لغرض البيع في تاريخ الاستحواذ وفقا لقيمتها العادلة مخصوما منها تكاليف البيع (IFRS 5).

Consideration :

• المقابل المالي

يتطلب المعيار قياس المقابل المالي لاندماج العمال على أساس القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ.

(1) الأصول التي يحولها المستحوذ.

(2) الالتزامات التي يتحملها المستحوذ لملاك المنشأة المستحوذ عليها.

(3) حصص الملكية المصدرة بواسطة المستحوذ.

الأصول والالتزامات المعاد قياسها بالقيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ يتم الاعتراف بالمكاسب والخسائر المتعلقة بها.

Contingent Consideration:

• المقابل المالي المحتمل :

هو التزام من المنشأة المستحوذة بتحويل أصول أو حصص ملكية إضافية الي ملاك المنشأة المستحوذ عليها في حالة تحقق شروط أو أحداث في المستقبل ، كما إن المقابل المالي يمكن أن يعطى الحق للمنشأة المستحوذة باسترجاع المقابل المالي المدفوع مسبقا في حالة تحقق شروط محددة.

يتم قياس المقابل المالي المحتمل بالقيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ ويتم الاعتراف به كجزء من المقابل المالي المدفوع.

والالتزام بدفع المقابل المالي المحتمل يصنف كالتزام أو حقوق ملكية سواء كان التزام مالي أو أدوات ملكية.

إذا تضمن عقد الشراء حق استرداد المقابل المالي المدفوع مسبقاً إذا تحققت شروط محددة يتم تصنيف حق الاسترداد كأصل بمعرفة المنشأة المستحوذة.

مثال :

استحوذت شركة الحضري على شركة الشمس وكان المقابل المالي يتكون من :

(1) دفعة عند توقيع العقد مبلغ مليون دولار.

(2) دفعة لاحقة بمبلغ 500 ألف دولار بعد سنة في حالة تحقيق شركة الشمس أرباح قبل الضرائب تزيد عن 200 ألف دولار.

(3) دفعة لاحقة بمبلغ 500 ألف دولار بعد سنتان في حالة تحقيق شركة الشمس أرباح قبل الضرائب بمبلغ يزيد عن 220 ألف دولار.

وكانت القيمة العادلة لهذين المبلغين المؤجلين في تاريخ الاستحواذ مبلغ 250 ألف دولار عليه يتم الاعتراف في تاريخ الاستحواذ بمقابل مالي قدره 1,250,000 دولار.

• التغييرات في القياس بعد تاريخ الاستحواذ :

التغييرات التي تطرأ نتيجة حصول المنشأة المستحوذة على معلومات إضافية حول الحقائق والظروف في تاريخ الاستحواذ وحدثت خلال فترة القياس (فترة القياس سنة من تاريخ الاستحواذ) يتم الاعتراف بها كتسويات لما تم المحاسبة عليه عند الاستحواذ وهذا يمكن أن يؤثر على قيمة الشهرة.

التغييرات التي تحدث نتيجة أحداث وقعت بعد تاريخ الاستحواذ مثل (الهدف المتوقع للإيرادات ، سعر الأسهم) لا تعتبر تسويات فترة القياس كما إن المشاة لا تحاسب على التغييرات في القيمة العادلة للمقابل المالي المحتمل لأنه لا يدخل ضمن تسويات فترة القياس.

_ المقابل المالي المحتمل الذي تم تصنيفه كحقوق ملكية لا يتم إعادة قياسه.

_ المقابل المالي المحتمل الذي تم تصنيفه كأصل أو التزام يتم قياسه كالتالي :

(أ) الأدوات المالية ضمن المعيار IAS 39 تقاس بالقيمة العادلة واثبات المكاسب والخسائر بقائمة الأرباح والخسائر أو الدخل الشامل حسب تصنيف المعيار.

(ب) أي أصل أو التزام آخر لا يقع ضمن نطاق IAS 39 يتم المحاسبة عليه وفقاً للمعيار IAS 37 أو أي معيار آخر يتناسب معه.

_ تكاليف الاستحواذ ذات الصلة بعملية الاندماج يتم تسجيلها بواسطة المنشأة المستحوذة كمصروفات في فترة حدوثها ما عدا تكاليف إصدار أوراق مالية ملكية أو دين يتم إثباتها وفقاً للمعيار IAS 32 لأوراق الملكية و المعيار IAS 39 لأوراق الدين.

- قياس الشهرة والمكسب من الشراء بسعر منخفض :

يتم قياس الشهرة كالاتي:

xxx	المبلغ المالي المدفوع
xxx	(+) نصيب حقوق الأقلية في التابعة
xxx	(+) القيمة العادلة للاستثمار السابق
xxx	
(xxx)	(-) القيمة العادلة لصافي أصول التابعة
xxx	الشهرة أو مكسب شراء

_ إذا كان المقابل المالي المدفوع ونصيب حقوق الأقلية في ملكية المنشأة المستحوذ عليها والقيمة العادلة لأي استثمارات سابقة بمعرفة المنشأة المستحوذ (أكبر) من القيمة العادلة لصافي أصول المنشأة المستحوذ عليها يمثل الفرق قيمة الشهرة ويعترف به كأصل غير ملموس ، أما إذا كانت القيمة (أقل) فإن الفرق يمثل مكسب سراء للمنشأة المستحوذ يتم إثباته في الدخل (الأرباح المحتجزة).

_ قيمة الشهرة تختلف باختلاف أساس القياس لنصيب حقوق الأقلية في المنشأة المستحوذ عليها ، فإذا تم قياس نصيب حقوق الأقلية وفقا للقيمة العادلة سيكون مقدار الشهرة أكبر منه في حالة قياس نصيب حقوق الأقلية بمقدار نسبة حصتهم في صافي أصول المنشأة المستحوذ عليها.

مثال :

في عام 2001م استحوذت شركة الحضري على 30% من حقوق ملكية شركة الشمس مقابل مبلغ 32,000 دولار عندما كانت القيمة العادلة لصافي أصول شركة الشمس 100,000 دولار.

وفي عام 2005م استحوذت شركة الحضري على 50% إضافية من حقوق ملكية شركة الشمس مقابل مبلغ 75,000 دولار وفي تاريخ الاستحواذ كانت القيمة العادلة لصافي أصول شركة الشمس 120,000 دولار والقيمة العادلة للاستثمار الأول (30%) 40,000 دولار وكانت القيمة العادلة لنسبة حقوق الأقلية (20%) مبلغ 28,000 دولار.

الحل:

<u>نسبة الحصة في صافي الأصول</u>	<u>القيمة العادلة</u>	احتساب الشهرة بالطريقتين:
75,000	75,000	القيمة العادلة للمقابل المالي
24,000	28,000	نصيب حقوق الأقلية
<u>40,000</u>	<u>40,000</u>	القيمة العادلة للاستثمار الأول
139,000	143,000	
(120,000)	(120,000)	القيمة العادلة لصافي أصول شركة الشمس
<u>19,000</u>	<u>23,000</u>	الشهرة

_ في اندماج الأعمال عندما يتبادل المستحوذ والمستحوذ عليه حصص ملكية فقط فان القيمة العادلة لحصة المستحوذ عليه تكون أكثر مصادقية للقياس من القيمة العادلة لحصة الملكية للمستحوذ ولذلك عند تحديد قيمة الشهرة يفضل للمنشأة المستحوذة أن تستخدم القيمة العادلة لحصص ملكية المنشأة المستحوذ عليها بدلا من القيمة العادلة لحصص الملكية المحولة.

_ في بعض الحالات يحدث فيها اندماج الأعمال دون تقديم مقابل مالي وهي عندما تقوم المنشأة المستحوذ عليها بإعادة شراء حصص ملكيتها من مستثمرين آخرين ويبقى المستحوذ حصته كما هي وبالتالي يصبح لديه السيطرة.

_ و في حالات أخرى يتم دمج الأعمال دون تقديم مقابل مالي بالتعاقد فقط وعليه يتم تحديد قيمة الشهرة باستخدام القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ لحصص المنشأة المستحوذة في المنشأة المستحوذ عليها ويمكن استخدام أساليب قياس أخرى.

• التعديلات للقيم المؤقتة :

_ المعيار يسمح بتسويات بنود تم إثباتها والمحاسبة عليها في تاريخ دمج الأعمال عندما تتوفر معلومات خلال فترة القياس عن حقائق وظروف كانت موجودة في تاريخ الاستحواذ ومثل هذه التسويات تتم بأثر رجعي كما لو أنها تمت في تاريخ الاستحواذ.

_ في حالة عدم اكتمال المحاسبة عن دمج الأعمال الأولى نهاية الفترة المالية يجب إعداد القوائم المالية باستخدام قيم مخصصات للبنود التي لم تكتمل ويتم تسويتها لاحقا عند توفر المعلومات خلال فترة القياس.

_ البنود التي يمكن تسويتها :

(أ) الأصول والالتزامات وحقوق الأقلية.

(ب) المقابل المالي المحول للمنشأة المستحوذ عليها.

(ج) حصة الملكية السابقة في المنشأة المستحوذ عليها في حالة دمج الأعمال على مراحل.

(د) قيمة الشهرة والمكسب من الشراء بسعر منخفض.

مثال :

استحوذت شركة الحضري على شركة الشمس في 30 / 09 / 2007م ومنذ هذا التاريخ كانت شركة الحضري تبحث عن تقييم مستقل لأحد بنود الأصول الثابتة ولم تتمكن من ذلك التقييم حتى نهاية الفترة المالية في 31 / 12 / 2007م وعليه قامت بإثبات مخصص للقيمة العادلة للأصل 30,000 دولار وكان العمر المقدر للأصل في تاريخ الاستحواذ 5 سنوات.

بعد مرور 5 شهور على تاريخ الاستحواذ حصلت شركة الحضري على تقييم الأصل وبلغ 40,000 دولار في تاريخ الاستحواذ.

عليه فانه في تاريخ القوائم المالية المنتهية في 31 / 12 / 2008م قامت شركة الحضري بإجراء تسوية بأثر رجعي حيث إن القيمة الدفترية للأصول الثابتة زادت بمقدار 9,500 دولار.

عبارة عن :

زيادة التقييم للأصل	10,000
الإهلاك ($12/3 \times 5 \div 10,000$)	(500)
	<u>9,500</u>

كما إن القيمة الدفترية للشهرة انخفضت بمبلغ 10,000 دولار (نتيجة لزيادة الأصل) ومصروف الإهلاك لعام 2007م زاد بمبلغ 500 دولار.

عليه فانه في القوائم المالية لعام 2008م يتم الإفصاح عن مبالغ وإيضاحات التسويات التي تمت لقيم المخصصات.

وفي القوائم المالية لعام 2007م يتم الإفصاح بان المحاسبة عن اندماج الأعمال لم تكتمل بسبب بعض بنود الأصول الثابتة.

_ بعد انتهاء فترة القياس يمكن تعديل المحاسبة عن الاندماج فقط بتصحيح الأخطاء وفقا للمعيار IAS 8.

• الاستحواذ على مراحل والتخلص الجزئي من الاستثمار:

■ عندما يتحول الأصل المالي الي شركة تابعة:

في عام 2001م استحوذت شركة الحضري على 15% من حصص ملكية شركة الشمس مقابل 10,000 دولار وتم تصنيف هذه الحصة كاستثمار متاح للبيع.

وخلال الفترة من 2001م وحتى 2005م ارتفعت القيمة العادلة بمبلغ 2,000 دولار وتم إثباتها في الدخل الشامل (OCI).

وفي عام 2006م قامت شركة الحضري بالاستحواذ على 60% إضافية من حصص ملكية شركة الشمس مقابل 60,000 دولار وفي هذا التاريخ تم قياس صافي أصول شركة الشمس بمبلغ 80,000 دولار واختارت شركة الحضري قياس حقوق الأقلية بنسبة حصتهم في صافي أصول شركة الشمس.

وبلغت القيمة العادلة للاستثمار الأول مبلغ 12,500 دولار.

في عام 2006م سوف تثبت شركة الحضري مبلغ 2,500 دولار في قائمة الأرباح والخسائر

مكاسب الاستثمار الأول (12,500 – 12,000)	500
مكاسب من الدخل الشامل.	<u>2,000</u>
	<u>2,500</u>

كما ستقيس الشهرة على النحو التالي:

المقابل المالي للاستحواذ	60,000
حصة حقوق الأقلية في صافي أصول شركة الشمس (25% × 80,000)	20,000
القيمة العادلة للاستثمار الأول.	<u>12,500</u>
	92,500
القيمة العادلة لصافي أصول شركة الشمس	<u>(80,000)</u>
الشهرة	<u>12,500</u>

Associated To Subsidiary:

■ عندما تتحول منشأة زميلة الي تابعة:

في عام 2001م استحوذت شركة الحضري على 40% من حصص ملكية شركة الشمس مقابل 40,000 دولار وقامت شركة الحضري بتصنيف حصتها كشركة زميلة وفقا للمعيار IAS 28 وكانت القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ لصافي أصول شركة الشمس مبلغ 80,000 دولار.

وخلال الفترة من 2001م حتى 2005م أثبتت شركة الحضري أرباح غير موزعة 5,000 دولار وكذلك أثبتت مكسب من حصتها في إعادة تقييم أصول 3,000 دولار في الدخل الشامل وكانت القيمة الدفترية للاستثمار في شركة الشمس 48,000 دولار.

في عام 2006م استحوذت شركة الحضري على 35% إضافية من حصص شركة الشمس مقابل 55,000 دولار وكانت القيمة العادلة لصافي أصول شركة الشمس 110,000 دولار واختارت شركة الحضري المحاسبة عن حصص حقوق الأقلية بالقيمة العادلة والتي بلغت 30,000 دولار في تاريخ الاستحواذ كما بلغت القيمة العادلة للاستثمار الأول 50,000 دولار.

القياس:

القيمة العادلة للاستثمار الأول	50,000
القيمة الدفترية للاستثمار الأول	48,000
مكسب (يحول الي الأرباح والخسائر)	2,000

مكسب إعادة التقييم للأصل 3,000 دولار لا يمكن إعادة تصنيفه الي الأرباح والخسائر إلا في حالة التخلص من الحصة في شركة الشمس.

عليه يتم احتساب الشهرة كالتالي:

القيمة العادلة للمقابل المالي	55,000
القيمة العادلة لحقوق الأقلية	30,000
القيمة العادلة للاستثمار الأول	<u>50,000</u>
	135,000
القيمة العادلة لصافي أصول شركة الشمس	<u>(110,000)</u>
الشهرة	<u>25,000</u>

- في حالة زيادة الاستثمار من استثمار أصل مالي Financial Asset (0 – 20%) وفقا للمعيار IAS 39 ليصبح ضمن نطاق استثمار Associated (20 – 50%) وفقا للمعيار IAS 28 لا يتم إجراء أي تعديلات على قيمة الاستثمار الأول كما تم سابقا لان هذا الإجراء يتم عندما يحصل الاستثمار الجديد على السيطرة (50 – 100%).

- المعاملات بين القابضة (الأم) وحقوق الأقلية:

_ أي معاملات لاحقة للاستحواذ بيم المنشأة المستحوذة وحقوق الأقلية سواء زيادة امتلاك حصص ملكية أو التخلص من حصص ملكية (دون فقد السيطرة) يتم المحاسبة عليها كعمليات حقوق ملكية .

_ القيمة الدفترية لحصة السيطرة وحصة غير السيطرة والقيمة العادلة للمقابل المالي المدفوع أو المستلم يتم الاعتراف به مباشرة في حقوق الملكية الي أصحاب المنشأة المستحوذة.

_ ليس هناك تسويات للقيمة الدفترية للشهرة.

_ لا يتم إثبات مكاسب أو خسائر في قائمة الأرباح والخسائر.

_ أي تكاليف متعلقة بعمليات الملكية يتم الاعتراف بها في حقوق الملكية.

مثال :

في عام 2001م استحوذت شركة الحضري على 75% من حصص ملكية شركة الشمس مقابل 90,000 دولار وكانت القيمة العادلة لأصول شركة الشمس 100,000 دولار والقيمة العادلة لحقوق الأقلية (25%) تعادل 28,000 دولار.

عليه يكون قياس الشهرة :

أساس القيمة العادلة	أساس نسبة صافي الأصول	
90,000	90,000	القيمة العادلة للمقابل المالي
<u>28,000</u>	<u>25,000</u>	حقوق الأقلية
118,000	115,000	
<u>(100,000)</u>	<u>(100,000)</u>	القيمة العادلة لصافي أصول شركة الشمس
<u>18,000</u>	<u>15,000</u>	الشهرة

وخلال السنوات التالية للاستحواذ زادت صافي أصول شركة الشمس وبلغت في نهاية عام 2015م مبلغ 120,000 دولار بزيادة قدرها 20,000 دولار ، عليه يكون تأثير ذلك على حقوق الأقلية ما يلي:

أساس القيمة العادلة	أساس نسبة صافي الأصول	
28,000	25,000	حقوق الأقلية عند الاستحواذ
<u>5,000</u>	<u>5,000</u>	الزيادة في صافي أصول شركة الشمس
<u>33,000</u>	<u>30,000</u>	القيمة الدفترية لحقوق الأقلية

وفي بداية عام 2006م استحوذت شركة الحضري على 25% من حصص ملكية شركة الشمس مقابل 35,000 دولار.

أساس القيمة العادلة	أساس نسبة صافي الأصول	
35,000	35,000	القيمة العادلة للمقابل المالي
<u>33,000</u>	<u>30,000</u>	القيمة الدفترية لحقوق الأقلية
<u>2,000</u>	<u>5,000</u>	حركة سالبة في حقوق الملكية

في المثال السابق في حالة أن شركة الحضري استحوذت على 15% فقط من حصص ملكية شركة الشمس مقابل 21,000 دولار.

أساس القيمة العادلة	أساس نسبة صافي الأصول	
33,000	30,000	القيمة الدفترية لحقوق الأقلية
(19,800)	(18,000)	تحويل لشركة الحضري 15%
<u>13,200</u>	<u>12,000</u>	القيمة الدفترية الجديدة لحقوق الأقلية
		الحركة في حقوق الملكية
21,000	21,000	المقابل المالي بالقيمة العادلة
(19,800)	(18,000)	قيمة الاستحواذ الجديدة 15%
<u>1,200</u>	<u>3,000</u>	حركة سالبة

• بيع المنشأة المستحوذة جزء من حصصها الي حقوق الأقلية:

في عام 2001م استحوذت شركة الحضري على 100% من حصص ملكية شركة الشمس مقابل 125,000 دولار وكان صافي أصول شركة الشمس 100,000 دولار وعليه كانت الشهرة 25,000 دولار.

خلال السنوات التالية زادت صافي أصول شركة الشمس بمقدار 20,000 دولار لتصبح بنهاية عام 2005م مبلغ 120,000 دولار وفي هذا الوقت باعت شركة الحضري 30% من حصص ملكيتها مقابل 40,000 دولار.

عليه تكون التسوية :

المقابل المالي	40,000
حقوق الأقلية (30% × 120,000)	<u>36,000</u>
حركة موجبة	<u>4,000</u>

ولن يكون هناك تسوية للقيمة الدفترية للشهرة لان السيطرة ما زالت موجودة.

• التسويات عندما تفقد الشركة المستحوذة السيطرة على المنشأة المستحوذ عليها:

_ في تاريخ فقد السيطرة:

- (1) استبعاد القيمة الدفترية للأصول بما فيها الشهرة وكذلك الالتزامات وحقوق الأقلية.
- (2) إثبات القيمة العادلة للمقابل المالي المستلم.
- (3) إثبات أي توزيعات أسهم للملاك.
- (4) إثبات القيمة العادلة لحصة الملكية المتبقية.
- (5) إعادة تصنيف كل المكاسب والخسائر التي تم إثباتها سابقا في الدخل الشامل الي قائمة الأرباح والخسائر.
- (6) إثبات أي فروقات لمكسب أو خسارة في قائمة الأرباح والخسائر للشركة المستحوذة.

مثال :

في 2001م استحوذت شركة الحضري على 100% من حصص ملكية شركة الشمس مقابل 125,000 دولار وكانت القيمة العادلة لصافي أصول شركة الشمس 100,000 دولار وعليه كانت الشهرة 25,000 دولار.

وخلال السموات التالية زادت صافي أصول شركة الشمس بمبلغ 20,000 دولار لتصبح مبلغ 120,000 دولار وكان من ضمن مبلغ الزيادة في صافي أصول شركة الشمس مبلغ 15,000 دولار كأرباح مقرر عنها في قائمة الأرباح والخسائر ومبلغ 5,000 دولار عبارة عن زيادة القيمة العادلة لأسهم متاحة للبيع (أصل مالي) تم التقرير عنها في الدخل الشامل (OCI).

عليه قامت شركة الحضري ببيع نسبة 75% من حصص ملكيتها في شمس مقابل 115,000 دولار وتم تصنيف باقي حصص الملكية في شركة الشمس كشركة زميلة Associated وفقا للمعيار IAS 28 وبلغت القيمة العادلة لحصص الملكية المتبقية لشركة الحضري 38,000 دولار.

الحل :

القيمة العادلة للمقابل المالي المستلم	115,000
القيمة العادلة للحصص المتبقية	38,000
مكاسب بالدخل الشامل	<u>5,000</u>
	158,000
صافي الأصول والشهرة المستبعدة	<u>(145,000)</u>
مكاسب	<u>13,000</u>

إيضاح:

في دفاتر شركة الحضري كان حساب الاستثمار في شركة الشمس كالتالي

بداية الاستثمار	125,000
الزيادة في صافي أصول شركة الشمس	<u>20,000</u>
	145,000
القيمة العادلة للحصص المتبقية من الاستثمار	<u>(38,000)</u>
قيمة الاستثمار المستبعد	<u>107,000</u>
من ح/ النقدية	115,000
من ح/ الدخل الشامل - مكاسب قيمة عادلة	5,000
الي ح/ الاستثمار في شركة الشمس	107,000
الي ح/ مكاسب بيع استثمار - الأرباح والخسائر شركة الحضري	13,000

عليه يظهر رصيد حساب الاستثمار في القوائم المالية لشركة الحضري بمبلغ 38,000 دولار يمثل نسبة 25% من حقوق ملكية شركة الشمس ويطبق عليه المعيار IAS 28 للمحاسبة.

- حالة بيع حصص الملكية خلال العام :

مثال :

أظهرت قائمة الدخل لكل من شركة الحضري القابضة وشركة الشمس التابعة لها لعام 2015م التالي:

دخل شركة الحضري القابضة 239,000 دولار

دخل شركة الشمس التابعة 146,000 دولار

وكانت شركة الحضري قد استحوذت على 75% من حصص ملكية شركة الشمس في يناير 2012م.

وفي ابريل 2015م قامت شركة الحضري القابضة بالتخلص من 10% من حصص ملكيتها في شركة الشمس.

حساب الدخل لحقوق الأقلية والدخل الموحد.

الحل :

1 يناير 2015 ————— *ابريل ————— 31 / 12 / 2015م

%65	%75	شركة القابضة
%35	%25	الشركة التابعة
12/9	12/3	الفترة الزمنية

احتساب دخل شركة الشمس التابعة:

$$9,125 \text{ دولار} = 12/3 \times \%25 \times 146,000$$

$$38,325 \text{ دولار} = 12/9 \times \%35 \times 146,000$$

47,450

$$\text{الدخل الموحد} = 146,000 + 239,000 = 385,000 \text{ دولار}$$

$$47,450 = \text{نصيب حقوق الأقلية}$$

$$337,550 = \text{نصيب شركة الحضري القابضة}$$

مثال : المقابل المالي المؤجل :

استحوذت شركة الحضري على 80% من حصص ملكية شركة الشمس البالغ قيمتها 30 مليون سهم عادي بسعر السهم 1 دولار وذلك في يناير 2015م وكان المقابل المالي للاستحواذ هو تبادل عدد 2 سهم من شركة الحضري مقابل عدد 3 سهم من شركة الشمس ومدفوعات نقدية بعدد الأسهم المستحوذ عليها بمبلغ 1 دولار للسهم تدفع في يناير 2016م.

وكانت القيمة العادلة لأسهم شركة الحضري القابضة في يناير 2015م مبلغ 2 دولار للسهم ، وكان معامل القيمة الحالية لواحد دولار بمعدل 10% لفترة سنة هو (0.91) .

حساب تكلفة الاستثمار:

$$(1) \text{ عدد الأسهم المستحوذ عليها} = 30 \text{ مليون} \times 80\% = 24 \text{ مليون سهم.}$$

$$(2) \text{ الأسهم المصدرة من القابضة} = 24 \div 3 \times 2 = 16 \text{ مليون سهم.}$$

$$(3) \text{ قيمة الأسهم المصدرة} = 16 \text{ مليون} \times 2 \text{ دولار} = 32 \text{ مليون دولار.}$$

القيمة الحالية للنقدية المؤجلة = 24 مليون سهم × 1 دولار × 0.91 = 21.840 مليون دولار.

القيمة العادلة للمقابل المالي :

أسهم = 32 مليون دولار

نقدية مؤجلة = 21.840 مليون دولار

إجمالي = 53.840 مليون دولار

القيود:

من ح/ الاستثمار	32,000,000
الي ج/ رأس مال الأسهم	16,000,000
الي ح/ رأس المال المدفوع بالزيادة	16,000,000
<hr/>	
من ح/ الاستثمار	21,840,000
الي ح/ مقابل مالي مؤجل - التزام	21,840,000
<hr/>	
من ح/ مصروف تمويلي	2,160,000
الي ح/ مقابل مالي مؤجل - التزام	2,160,000

• توحيد القوائم المالية:

نص المعيار IFRS 10 على بعض الإجراءات عند توحيد القوائم تتمثل في الخطوات التالية:

- 1) تجميع بنود المتماثلة لكل الأصول والالتزامات وحقوق الملكية والإيرادات والمصروفات وبنود التدفقات النقدية في قائمة واحدة.
- 2) استبعاد حساب الاستثمار في الشركة القابضة و الجزء الخاص بالقابضة في التابعة وتوابعها في حقوق الملكية.
- 3) استبعاد كل العمليات المشتركة والمتداخلة بين الشركات في المجموعة.

_ بعض القواعد التي نص عليها المعيار لتوحيد القوائم:

- 1) عرض حقوق الأقلية منفصلة ضمن حقوق الملكية.
 - 2) توافق السياسات المحاسبية لكل المنشآت في المجموعة.
 - 3) توافق تاريخ القوائم المالية لكل المنشآت في المجموعة.
- _ نص المعيار على إعفاءات من توحيد القوائم المالية:
- 1) الشركة القابضة (الأم) تعفى من توحيد قوائمها في حالة:
 - أ) أن تكون المنشأة التابعة مملوكة جزئياً أو بالكامل لمنشأة أخرى.
 - ب) لا تتداول أدوات الدين أو حقوق الملكية للمنشأة في سوق عام سواء سوق أوراق مالية وطني أو اجنبي أو خارج سوق نظامية.
 - ج) لم تودع المنشأة قوائمها المالية لدى هيئة الأوراق المالية أو هيئة تنظيمية أخرى لغرض إصدار أي فئة من الأدوات في سوق عام.
 - 2) المنشآت الاستثمارية وهي المنشآت التي تحصل على أموال المستثمرين بغرض تزويدهم بخدمات إدارة استثماراتهم.

مثال :

استحوذت شركة الحضري على 80% من حصص ملكية شركة الشمس وذلك منذ تأسيسها والتالي بيانات المركز المالي لكل من الشركتان لعام 2014م مع العلم انه يتم قياس حقوق الأقلية وفق لنسبة حصتهم في حقوق الملكية.

قائمة المركز المالي لعام 2014:

الموحدة	خطوة (3)	خطوة (2)	خطوة (1)	شركة الشمس	شركة الحضري	
						الأصول:
						أصول غير متداولة
210,000			210,000	90,000	120,000	الأصول الثابتة
		(70,000)	70,000		70,000	الاستثمار في شركة الشمس
6,000		6,000				الشهرة
<u>4,000</u>			<u>4,000</u>	<u>—</u>	<u>4,000</u>	ضرائب دخل مؤجلة
220,000			284,000	90,000	194,000	إجمالي
						الأصول المتداولة:
89,000			89,000	34,000	55,000	المخزون
	(8,000)		8,000		8,000	العملاء - شركة الشمس
48,000			48,000	18,000	30,000	العملاء - متنوعون
25,000			25,000	5,000	20,000	النقدية
162,000			170,000	57,000	113,000	
382,000			454,000	147,000	307,000	اجمالي الأصول
						حقوق الملكية والالتزامات:
						حقوق الملكية:
200,000			200,000		200,000	أسهم رأس المال شركة الحضري
		(80,000)	80,000	80,000		أسهم رأس مال شركة الشمس
98,000		(9,000)	107,000	45,000	62,000	الأرباح المحتجزة
<u>25,000</u>		25,000	<u>—</u>	<u>—</u>	<u>—</u>	حقوق الأقلية
323,000			387,000	125,000	262,000	
						الالتزامات غير المتداولة:
2,000			2,000	2,000		التزام ضريبية مؤجلة
						التزامات متداولة:
	(8,000)		8,000	8,000		داننين - شركة الحضري
47,000			47,000	12,000	35,000	داننين متنوعون
<u>10,000</u>			<u>10,000</u>	<u>—</u>	<u>10,000</u>	قروض قصيرة الأجل
59,000			67,000	22,000	45,000	
<u>382,000</u>			<u>454,000</u>	<u>147,000</u>	<u>307,000</u>	إجمالي

إيضاح :

(1) حقوق الأقلية :

صافي أصول شركة الشمس 125,000 دولار (رأس مال + أرباح محتجزة).

حصة حقوق الأقلية (20%) = 125,000 × 20,000 دولار

(2) الشهرة :

القيمة العادلة للمقابل المالي 70,000 دولار

حصة حقوق الأقلية في تاريخ الاستحواذ (80,000 × 20%) = 16,000 دولار

86,000

صافي أصول شركة الشمس (80,000)

الشهرة 6,000 دولار

لماذا الشهرة 6,000 دولار لأننا ومن باب التبسيط ذكرنا في السؤال أن شركة الحضري استحوذت على شركة الشمس منذ التأسيس وبالتالي لم يكن هناك أرباح محتجزة وعليه في سنة الاستحواذ كانت حصة الأقلية في صافي الأصول لشركة الشمس تتكون من حصتهم في رأس مال فقط.

(3) خطوة رقم (1) :

حسب ما ذكر سابقا وإتباعا لإرشادات المعيار تم تجميع كل بنود الأصول والالتزامات وحقوق الملكية المتماثلة (عملاء + عملاء) (موردين + موردين) (أصول ثابتة + أصول ثابتة) وهكذا مع بعض.

(4) خطوة رقم (2) :

وهي خاصة باستبعاد حساب الاستثمار لدى الشركة القابضة (الأم) وهذا الحساب مرتبط بصافي الأصول (حقوق الملكية) في الشركة التابعة وكذلك الشهرة باعتبار هذه البنود من مكونات حساب الاستثمار لان عندما تشتري شركة قابضة شركة تابعة تشتري صافي أصولها وهي حقوق الملكية (رأس مال + أرباح محتجزة + احتياطات + فائض إعادة تقييم أصول + أسهم خزانة) .

وعليه يتم احتساب نصيب حقوق الأقلية في رأس مال الشركة التابعة وكذلك نصيبها في الأرباح المحتجزة وغيرها من مكونات حقوق الملكية وعرضها بصفة منفصلة وعليه يتم استبعاد رأس مال الشركة التابعة والإبقاء على نصيب الشركة القابضة في الأرباح المحتجزة في الشركة التابعة ويظهر مع الأرباح المحتجزة للشركة القابضة في القوائم الموحدة

_ _ _ _ _
دائما يظهر رأس مال الشركة القابضة فقط في القوائم المالية الموحدة ، ويظهر رصيد الأرباح المحتجزة للشركة القابضة متضمن حصتها في الأرباح المحتجزة في الشركة التابعة.

(5) خطوة رقم (3) :

استبعاد العمليات المشتركة أو العمليات الداخلية والمعاملات بين الشركات المجموعة مع بعضها البعض.

(6) خطوة رقم (4) :

وتظهر الرصيد النهائي لتجميع الخطوة الأولى مع الثانية والثالثة بالإضافة أو الخصم لنصل الي الرصيد الموحد للشركات.

• العمليات المشتركة بين شركات المجموعة:

_ تنطوي العمليات المتبادلة بين شركات المجموعة على أرباح وخسائر مثل بيع البضاعة أو الأصول الرأسمالية سواء ملموسة أو غير ملموسة ، لذا يجب استبعاد هذه الأرباح والخسائر عند إعداد القوائم المالية الموحدة.

(1) مبيعات البضاعة:

عندما تبيع إحدى شركات المجموعة بضاعة الي شركة أخرى من ضمن المجموعة بسعر يزيد عن التكلفة فان العملية تنطوي على أرباح غير محققة حيث لا يتحقق الربح إلا إذا تم بيع البضاعة الي خارج المجموعة.

مثال :

خلال شهر سبتمبر 2016م باعت شركة الشمس التابعة الي شركة الحضري القابضة (الأم) بضاعة بهامش ربح 20% وكان إجمالي مبلغ المبيعات 120,000 دولار وتبقى بمخزون شركة الحضري بضاعة قيمتها 40,000 دولار في 31 / 12 / 2016م.

القيود في دفاتر الشركات:

شركة الشمس التابعة

شركة الحضري (القابضة)

بيع البضاعة:

120,000 من ح/ شركة الحضري

120,000 من ح/ المخزون

120,000 الي ح/ المبيعات

120,000 الي ح/ شركة الشمس

تكلفة المبيعات:

96,000 من ح/ تكلفة المبيعات

96,000 الي ح/ المخزون

السداد :

90,000 من ح/ النقدية	90,000 من ح/ شركة الشمس
90,000 الي ح/ شركة الحضري	90,000 الي ح/ النقدية
	بيع البضاعة لطرف خارج المجموعة:
	100,000 من ح / العملاء
	100,000 الي ح/ المبيعات
	تكلفة البضاعة
	80,000 من ح/ تكلفة المبيعات
	80,000 الي ح/ المخزون

1) في حالة عدم وجود مخزون متبقي أول العام من مبيعات سابقة من شركة الشمس.

<u>الربح الإجمالي 20%</u>	<u>التكلفة</u>	<u>سعر البيع</u>	
—	—	—	مخزون أول المدة
<u>24,000</u>	<u>96,000</u>	<u>120,000</u>	المبيعات
24,000	96,000	120,000	
<u>(8,000)</u>	<u>(32,000)</u>	<u>(40,000)</u>	مخزون آخر الفترة
<u>16,000</u>	<u>64,000</u>	<u>80,000</u>	تكلفة البضاعة المباعة

إذا هناك ربح غير محقق من مبيعات البضاعة قدره 24,000 دولار وما زال هناك ربح غير محقق ضمن البضاعة المتبقية بالمخزون قدره 8,000 دولار.

عليه يتم استبعاد إجمالي المبيعات 120,000 دولار وإجمالي التكلفة 96,000 دولار بالتالي يكون تم استبعاد إجمالي الربح غير المحقق 24,000 دولار.

يجب تخفيض البضاعة المباعة من شركة الحضري الي طرف خارج المجموعة بمبلغ 16,000 دولار حيث إن تكلفتها 64,000 دولار فقط.

يجب تخفيض قيمة البضاعة المتبقية بالمخزون بمبلغ 8,000 دولار لان تكلفتها 32,000 دولار فقط.

القيد :

من ح/ المبيعات - شركة الشمس	120,000
الي ح/ تكلفة البضاعة المباعة - شركة الشمس	96,000
الي ح/ تكلفة البضاعة المباعة - شركة الحضري	16,000
الي ح/ المخزون - شركة الحضري	8,000

(2) حالة وجود مخزون متبقي أول العام من شركة الشمس.

بافتراض قيام شركة شمس في العام التالي ببيع بضاعة الي شركة الحضري بمبلغ 150,000 دولار وتبقى منها بمخزون شركة الحضري آخر العام بقيمة 60,000 دولار.

تحليل الربح الإجمالي:

<u>الربح الإجمالي 20%</u>	<u>التكلفة</u>	<u>سعر البيع</u>	
8,000	32,000	40,000	مخزون أول المدة
<u>30,000</u>	<u>120,000</u>	<u>150,000</u>	المبيعات
38,000	152,000	190,000	
<u>(12,000)</u>	<u>(48,000)</u>	<u>(60,000)</u>	مخزون آخر الفترة
<u>26,000</u>	<u>104,000</u>	<u>130,000</u>	تكلفة البضاعة المباعة

القيد :

بافتراض إن شركة الحضري تمتلك 95% من ملكية شركة الشمس.

من ح/ الأرباح المحتجزة - شركة الشمس (8,000 × 95%)	7,600
من ح/ حقوق الأقلية - شركة الشمس (8,000 × 5%)	400
من ح/ المبيعات - شركة الشمس	150,000

الي ح/ تكلفة البضاعة المباعة - شركة الشمس	120,000
الي ح/ تكلفة البضاعة المباعة - شركة الحضري	26,000
الي ح/ المخزون - شركة الحضري	12,000

حيث إن مخزون أول الفترة يتضمن أرباح غير محققة مرحلة من العام السابق قدرها 8,000 دولار (أقفلت في نهاية عام 2016 في الأرباح المحتجزة) عليه يتم تعديل الأرباح المحتجزة بنصيب الشركة القابضة بحصتها في الملكية وكذلك نصيب حقوق الأقلية في الأرباح المحتجزة بحسب حصتهم في الملكية.

(2) مبيعات الأصول الرأسمالية :

* حالة بيع الأرض كأصل غير قابل للإهلاك:

مثال:

باعت شركة الحضري القابضة خلال عام 2017م قطعة ارض الي شركة الشمس التابعة بمبلغ 175,000 دولار بينما كانت تكلفتها 125,000 دولار.

القيود في دفاتر الشركات:

شركة الشمس التابعة شركة الحضري (القابضة)

175,000 من ح/ النقدية 175,000 من ح/ الأرض

125,000 الي ح/ الأرض 175,000 الي ح/ النقدية

50,000 الي ح/ مكاسب رأسمالية

عليه تظهر قيمة الأرض بأكثر من قيمتها ولذلك عند إعداد القوائم المالية الموحدة يجب تخفيض قيمتها لتظهر بتكلفتها الفعلية كما يجب استبعاد المكاسب غير المحققة.

القيود:

50,000 من ح/ المكاسب الرأسمالية - شركة الحضري

50,000 الي ح/ الأرض - شركة الشمس

وخلال الأعوام التالية وباعتبار إن المكاسب تقفل في الأرباح المحتجزة يتم تخفيض الأرباح المحتجزة بقيمة المكاسب غير المحققة.

50,000 من ح/ الأرباح المحتجزة - شركة الحضري

50,000 الي ح/ الأرض - شركة الشمس

وحيث إن الأرض أصل غير قابل للإهلاك يتم إثبات هذا القيد أعلاه كل عام عند توحيد القوائم حتى يتم بيع الأرض الي طرف خارج المجموعة.

_ بافتراض أن شركة الشمس قامت ببيع الأرض بدلا من استخدامها بمبلغ 200,000 دولار.

القيد:

200,000 من ح/ النقدية

175,000 الي ح/ الأرض

25,000 الي ح/ المكاسب الرأسمالية

وحيث إن الأرض كانت مملوكة لشركة الحضري والآن تم بيعها وتحقق ربح مقداره 50,000 دولار لشركة الحضري القابضة إذا يلزم إثبات هذه الأرباح المحققة لشركة الحضري بنهاية العام عند توحيد القوائم.

القيد:

50,000 من ح/ الأرباح المحتجزة - شركة الحضري (استبعاد المكاسب غير المحققة)

50,000 الي ح/ المكاسب الرأسمالية - شركة الحضري (إثبات المكاسب المحققة)

• حالة بيع أصل قابل للإهلاك :

باعت شركة الشمس التابعة في 30 / 12 / 2017م الي شركة الحضري القابضة آلة بياناتها كالتالي:

سعر بيع الآلة الي شركة الحضري 60,000 دولار.

التكلفة التاريخية للآلة في 01 / 01 / 2015م

القيمة المتبقية المقدرة للآلة :

بالنسبة الي شركة الشمس في 01 / 01 / 2015م

بالنسبة الي شركة الحضري في 30 / 12 / 2017م

العمر الإنتاجي للآلة :

بالنسبة الي شركة الشمس في 01 / 01 / 2015م

بالنسبة الي شركة الحضري في 30 / 12 / 2017م

مصروف الإهلاك (قسط ثابت) :

بالنسبة الي شركة الشمس (46,000×10%)

بالنسبة الي شركة الحضري (5,600×20%)

القيود في دفاتر الشركات:

شركة الشمس التابعة	شركة الحضري (القابضة)
60,000 من ح/ النقدية	60,000 من ح/ الآلة
13,800 من ح/ مجمع إهلاك	60,000 الي ح/ النقدية
50,000 الي ح/ الآلة	
23,800 الي ح/ مكاسب رأسمالية	

عليه في آخر العام 2017م يكون قيد الاستبعاد بورقة العمل:

23,800 من ح/ المكاسب الرأسمالية - شركة الشمس

23,800 الي ح/ الآلة - شركة الحضري

حيث يتم استبعاد المكاسب غير المحققة وكذلك تخفيض قيمة الآلة حتى تظهر بالقوائم المالية الموحدة بتكلفتها الفعلية مخصوما منها مجمع إهلاكها الفعلي (50,000 - 13,800).

في نهاية العام التالي 2018م:

22,610 من ح/ الأرباح المحتجزة - شركة الشمس (23,800 × 95%)

1,190 من ح/ حقوق الأقلية - شركة الشمس (23,800 × 5%)

4,760 من ح/ مجمع الإهلاك - شركة الحضري

23,800 الي ح/ الآلة - شركة الحضري

4,760 الي ح/ مصروف الإهلاك - شركة الحضري

تحليل القيد:

11,200 مصروف الإهلاك السنوي لشركة الحضري (4,000-60,000) × 20%

مصروف الإهلاك السنوي مقدر على أساس عمر إنتاجي قدره 5 سنوات
محسوبا على أساس القيمة الدفترية للآلة بشركة الشمس في تاريخ البيع

6,440 (4,000 - 36,200) × 20%

4,760 الزيادة في مصروف الإهلاك السنوي

__ عليه يتم تخفيض مصروف الإهلاك السنوي بمبلغ 4,760 دولار و كذلك مجمع الإهلاك,

__ كذلك يتم استبعاد المكاسب الرأسمالية من الأرباح المحتجزة بحصة كل شركة.

في العام التالي 2019م.

القيود :

من ح/ الأرباح المحتجزة - شركة الشمس $95\% \times (4,760 - 23,800)$	18,088
من ح/ حقوق الأقلية - شركة الشمس $5\% \times (4,760 - 23,800)$	952
من ح/ مجمع الإهلاك - شركة الحضري $(2 \times 4,760)$	9,520
الي ح/ الآلة - شركة الحضري	23,800
الي ح/ مصروف الإهلاك - شركة الحضري	4,760

_ نلاحظ ثبات القيود الدائنة وسوف تظل على هذا الثبات حتى يتم إهلاك كامل الآلة.

_ الجانب المدين يتم استبعاد مجمع الإهلاك (عن سنتان).

_ مكاسب الآلة أصبحت مبلغ 19,040 دولار $(4,760 - 23,800)$ لان العام السابق تم تخفيض مصروف الإهلاك بمبلغ 4,760 دولار وبالتالي هذا المبلغ أقل في حساب الأرباح المحتجزة وعليه أصبح حساب الأرباح المحتجزة يتكون من مبلغ 23,800 بالزيادة (مكسب رأسمالي غير محقق) يجب خصمه من الأرباح ومبلغ 4,760 مصروف بالزيادة يجب إضافته الي الأرباح.

وعليه في العام التالي يتم خصم مبلغ $9,520 (2 \times 4,760)$ من قيمة المكاسب غير المحققة والعام الذي يليه مبلغ $14,280 (3 \times 4,760)$ والعام الخامس الأخير مبلغ $19,040 (4 \times 4,760)$

عليه يكون حسابات قيد الاستبعاد للسنوات التالية كما يلي:

<u>2022</u>	<u>2021</u>	<u>2020</u>	
4,522	9,044	13,566	الأرباح المحتجزة - شركة الشمس
238	476	714	حقوق الأقلية - شركة الشمس
23,800	19,040	14,280	مجمع الإهلاك - شركة الحضري

وبنهاية عام 2022م تتحقق المكاسب وقدرها 23,800 دولار ويصبح القيمة الدفترية للآلة 4,000 دولار وهي القيمة المتبقية المقدرة.