5 5681

معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية
- الجوانب النظرية والعملية -

تأليف

الأستاذ الدكتور محمد أبو نصار
الجامعة الأردنية
كلية الأعمال - قسم المحاسبة

الدكتور جمعة حميدات
جامعة البترا
كلية العلوم الإدارية والمالية - قسم المحاسبة

عمان - الاردن
2014

IAS 30	الافصاح في البنوك والمؤسسات المالية المشابهة.	استبدل بمعيار الابلاغ المالي الدولي رقم (7) الساري المفعول عام 2007.
IAS 31	الحصص في المشاريع المشتركة	دمج في معياري المحاسبة الدولي رقم (28) والابلاغ المالي الدولي رقم (12).
IAS 35	العمليات غير المستمرة.	استبدل بمعيار الابلاغ المالي الدولي رقم (5) الساري المفعول عام 2005.

الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية
Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements

الأهداف التعليمية

بعد دراسة هذا الجزء يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:

1. بيان المقصود بالقوائم المالية ذات الغرض العام.
2. عرض لمكونات الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية.
3. عرض لأهم مستخدمي القوائم المالية واحتياجاتهم الرئيسية من المعلومات.
4. تحديد الأهداف الرئيسة للقوائم المالية ومكونات القوائم المالية.
5. بيان الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.
6. بيان القيود على الملاءمة والموثوقية للمعلومات.
7. توضيح عناصر القوائم المالية الأساسية.
8. عرض للأساليب والطرق التي يمكن استخدامها للقياس وإعداد وعرض القوائم المالية.
9. بيان الفرضية الأساسية لإعداد القوائم المالية.
10. شرح مفاهيم رأس المال.

الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية

Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements

مقدمة

تعتبر الغاية الأساسية من إعداد ونشر القوائم المالية هي تزويد مستخدمي تلك القوائم بمعلومات تكون مفيدة لهم في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية. ويشكل الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية الإطار النظري الذي يتم بموجبه الاسترشاد في عملية تحديد الأحداث والعمليات التي يتوجب المحاسبة عنها وتسجيلها، وكيفية قياس تلك الأحداث، وكيفية توصيل المعلومات الخاصة بذلك الى مستخدمي القوائم المالية.

قامت لجنة معايير المحاسبة الدولية (International Accounting Standards Committee) في العام 1989 بوضع ونشر الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية، وتم في العام 2001 تعديل هذا الإطار من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية[1] (International Accounting Standards Board (IASB. كما تم إجراء تعديلات على هذا الاطار عام 2010 حيث تم إعادة هيكله الإطار المفاهيمي السابق ولم تكتمل حتى الان التغيرات المنوي إجرائها على الاطار المفاهيمي ، حيث سيتم إضافة جزء للإطار المفاهيمي بعنوان " المنشأة معدة التقرير The reporting entity".

يشكل الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية الإطار العام الذي يسترشد به مجلس معايير المحاسبة الدولية في عملية إصدار معايير جديدة وفي عملية إجراء تعديلات على المعايير الموجودة حالياً وفي عملية معالجة أي من الموضوعات المحاسبية التي لم يتم تغطيتها بشكل مباشر في معايير المحاسبة الدولية الحالية.

وبما أن المعايير المحاسبية التي يتم تطويرها في أي بلد أو تلك التي تطور من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، قد لا تحتوي على أسس إعداد وعرض القوائم المالية لكافة الأحداث والعمليات، فانه يطلب من إدارة المنشأة استخدام اجتهادها الشخصي في

[1] حل مجلس معايير المحاسبة الدولية مكان لجنة معايير المحاسبة الدولية وذلك في العام 2001.

وضع وتطبيق السياسات المحاسبية وطرق العرض وبما ينسجم مع الإطار المفاهيمي المتعلق بإعداد وعرض القوائم المالية من منظور مجلس معايير المحاسبة الدولية.

بالإضافة لما سبق، فان الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية تم وضعه لمساعدة هيئات وضع المعايير الوطنية على تطوير المعايير الوطنية، ولمساعدة مستخدمي المعلومات المحاسبية على تفسير المعلومات الواردة في القوائم المالية ومعرفة الخلفية التي أعدت على أساسها.

التقارير المالية ذات الهدف العام

General Purpose Financial Reporting

يعالج الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض التقارير المالية التقارير المالية ذات الغرض العام، وهي التقارير التي تعدها منشات القطاع الخاص بالإضافة إلى المنشات الاقتصادية المملوكة من قبل الدولة والتي تستخدم المحاسبة المالية التجارية، ويتم إعداد هذه التقارير بشكل سنوي لتلبية الاحتياجات العامة من المعلومات لشريحة واسعة من المستخدمين الخارجيين للتقارير المالية للمنشاة. وبناء عليه، فان الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض التقارير المالية لا يطبق بالضرورة على عملية إعداد وعرض التقارير المالية المعدة لاستعمالات خاصة مثل القوائم التي تعد لغايات الدوائر الضريبية.

مكونات الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية

يتضمن نطاق الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية المواضيع التالية:

- مستخدمي المعلومات المحاسبية.
- أهداف القوائم المالية.
- الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.
- تعريف عناصر القوائم المالية (الأصول، والالتزامات، وحقوق الملكية، والمصاريف، والدخل)، ومفاهيم رأس المال.
- الفروض الرئيسة لإعداد وعرض القوائم المالية.

ويتكون الإطار المفاهيمي المعدل عام 2010 من فصول او أجزاء أربعة هي:

1. أهداف التقارير المالية المعدة للأغراض العامة.

2. المنشأة معدة التقرير "لم يصدر بعد وهو قيد الانجاز حتى نهاية 2012 ".
3. الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة.
4. إطار عام 1989 : الأجزاء التي بقيت كما هي من الإطار المفاهيمي لعام 1989.

وفيما يلي محاور الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية من منظور مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB.

أولاً: أهداف التقارير المالية المعدة للاستخدام العام
The Objective of General Purpose Financial Reporting

أ- حاجة مستخدمي التقارير المالية من المعلومات:

تلجأ فئات متعددة لاستخدام المعلومات المحاسبية في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة، وقد حدد الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية عدداً من الفئات كمستخدمين للقوائم المالية، كما حدد الإطار طبيعة المعلومات التي تحتاجها كل فئة على النحو التالي:

المستثمرون الحاليون والمحتملون: واهم المعلومات التي تحتاجها هذه الفئة تتمثل في الأتي:

- المعلومات التي تساعد المستثمر في اتخاذ قرارٍ شراء او بيع أسهم الشركة.
- المعلومات التي تساعد المستثمر في تحديد مستوى توزيعات الأرباح الماضية والحالية والمستقبلية وأي تغيير في أسعار أسهم الشركة.
- المعلومات التي تساعد المستثمر في تقييم كفاءة إدارة الشركة.
- المعلومات التي تساعد المستثمر في تقييم سيولة الشركة ومستقبلها وتقييم سهم الشركة بالمقارنة مع أسهم الشركات الأخرى.

وقد يحتاج المستثمرين معلومات اخرى لا توفرها التقارير المالية لاتخاذ القرار، ويتم الحصول عليها من مصادر اخرى. مثل الأوضاع الاقتصادية العامة، والظروف السياسية ، وأوضاع الصناعة والمنشأة.

الموظفون: يحتاج الموظف في الشركة إلى معلومات تتعلق بمدى الأمان الوظيفي، ومدى التحسن الوظيفي المتوقع في المستقبل، بالإضافة إلى معلومات تساعد في تعزيز مطالب الموظفين بتحسين أوضاعهم الوظيفية.

الموردون والدائنون التجاريون: تحتاج هذه الفئة إلى معلومات تساعدها في تقدير ما إذا كانت الشركة ستكون عميل جيد قادر على سداد ديونه.

العملاء: يحتاج العملاء إلى معلومات تساعد في التنبؤ بوضع الشركة المستقبلي وقدرتها على الاستمرار في عملية إنتاج وبيع سلعها.

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

الحكومة ودوائرها المختلفة، والجهات المنظمة لأعمال المنشآت: تحتاج هذه الفئات إلى معلومات تساعدها في التأكد من مدى التزام الشركة بالقوانين ذات العلاقة مثل قانون الشركات وقانون ضريبة الدخل، كما تحتاج إلى معلومات تساعد في تقدير الضرائب المختلفة على الشركة وتحديد مدى قدرة الشركة على تسديد هذه الضرائب، ومدى المساهمة العامة للشركة في الاقتصاد الوطني.

الجمهور: يحتاج الجمهور إلى المعلومات التي تخص الأطراف السابقة أعلاه، كما قد يحتاج إلى معلومات خاصة إضافية قد يكون من الصعب توفيرها ضمن القوائم المالية ذات الغرض العام.

ومن الجدير ذكره أن فئات مستخدمي القوائم المالية تتسع لتشمل جميع من لهم مصلحة في المنشأة (Stakeholders) سواء بشكل مباشر أم غير مباشر ومن هذه الفئات والتي لم يرد ذكرها ضمن إطار إعداد وعرض البيانات المالية الصادر عن لجنة معايير المحاسبة الدولية: إدارة المنشأة، والمحللون والمستشارون الماليون، والسوق المالي، والمنافسون والمحامون.

وقد ورد ضمن الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية أن المستثمرين هم الجهة التي تزود المنشاة برأس المال وهم الجهة الأكثر تحملاً للمخاطر، وبالتالي فان تزويد

المستثمرين بالمعلومات التي يحتاجونها سيلبي معظم ما يحتاجه بقية مستخدمي القوائم المالية من معلومات مالية عامة. ويوضح الإطار المفاهيمي أن العامل المشترك لجميع مستخدمي القوائم المالية هو الحصول على معلومات تساعدهم في علمية تقييم مدى قدرة المنشاة في توليد تدفقات نقدية أو تدفقات شبه نقدية وتوقيت ودرجة التأكد في مدى حصول هذه التدفقات في المستقبل.

كما ورد في الإطار المفاهيمي أن القوائم المالية لا يمكن أن تلبي جميع ما يحتاجه مستخدمو القوائم المالية من معلومات تساعدهم في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية. فالمعلومات التي تنشر في القوائم المالية تغطي عملية قياس لأحداث حصلت في الماضي، في حين أن القرارات التي تتخذ من قبل معظم مستخدمي القوائم المالية تتعلق في المستقبل. من جهة أخرى فان ما يعرض في القوائم المالية هي معلومات مالية في حين يحتاج مستخدمو القوائم المالية للعديد من المعلومات غير المالية.

بناء على ما سبق، ونظراً لعدم إمكانية تلبية جميع ما يحتاجه مستخدمو القوائم المالية من معلومات، فان القوائم المالية ذات الغرض العام تركز على تلبية المعلومات التي تشكل القاسم المشترك بين جميع مستخدمي القوائم المالية.

أخيرا، فان عملية إعداد وعرض القوائم المالية يعتبر بشكل أساسي من مسؤولية إدارة الشركة.

ب- المعلومات حول الموارد الاقتصادية للمنشأة والمطالبات عليها والتغيرات التي تتم على الموارد والمطالبات.

Information about a reporting entity's economic resources, claims against the entity and changes in resources and claims

توفر التقارير المالية ذات الغرض العام معلومات حول المركز المالي للمنشأة، والتي تشمل معلومات حول الموارد الاقتصادية للمنشأة والمطالبات على تلك الموارد. كما توفر التقارير المالية معلومات حول تأثير العمليات والأحداث الأخرى التي تؤدي لتغيير الموارد الاقتصادية والمطالبات عليها. والمعلومات المذكورة توفر مدخلات مفيدة لاتخاذ القرارات حول تزويد المنشأة بالموارد الاقتصادية.

- ان تقديم معلومات حول الموارد الاقتصادية للمنشأة والمطالبات على تلك الموارد تساعد مستخدمي تلك المعلومات في تحديد نقاط القوة والضعف المالية. حيث يتم تقييم سيولة المنشأة ودرجة اليسر المالي لديها.
- ان التغيرات في الموارد الاقتصادية والمطالبات عليها تنتج عن الأداء المالي للمنشأة اي نتيجة الأعمال من ربح او خسارة، وكذلك من الأحداث والعمليات الاخرى مثل إصدار أسهم او سندات. وليتمكن مستخدمو المعلومات من تقدير التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة، يحتاج مستخدمي المعلومات الى التمييز بين التغير في الموارد الاقتصادية والمطالبات عليها الناتجة عن الأداء المالي (ربح او خسارة) والتغير الناتج عن الأحداث الاخرى المؤثرة عليها.

ثانياً: الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة

Qualitative Characteristics of Financial Information

الخصائص النوعية هي صفات تجعل المعلومات المعروضة في التقارير المالية ذات فائدة لمستخدمي المعلومات المحاسبية ومنهم المستثمرون الحاليون والمحتملون، والمقرضون، والدائنون وغيرهم والتي تجعل المعلومات المالية ذات جودة عالية.

يقسم الإطار المفاهيمي للتقارير المالية الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة الى مجموعتين **المجموعة الأولى** هي الخصائص النوعية الأساسية وتتكون من الملاءمة والتمثيل الصادق **والمجموعة الثانية** هي الخصائص المعززة او الداعمة للخصائص النوعية وتشمل القابلية للمقارنة، والقابلية للتحقق، والتوقيت المناسب، والقابلية للفهم . وفيما يلي بيان لتلك الخصائص:

1. **الخصائص النوعية الأساسية Fundamental qualitative characteristics**

وتشمل الخاصيتان التاليتان:

أ- الملاءمة Relevance

- حتى تكون المعلومات المالية المعروضة ملاءمة يجب أن تكون ذات صلة بالقرار، وبالتالي تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين وتحدث فرق في تلك القرارات بمساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية أو تعديل عملية التقييم السابقة.

- وتعتبر المعلومات المالية ملاءمة اذا كانت تتميز **بالقيمة التنبؤية Predictive Value** أو **القيمة التأكيدية Confirmatory Value او كلاهما** . ويكون للمعلومات دور تنبؤي اذا كان من الممكن استخدامها من قبل مستخدمي المعلومات للتنبؤ بالأحداث الاقتصادية والأداء المتوقع للمنشأة في الفترات القادمة وبقدرة المنشأة في مواجهة الأحداث والمتغيرات المستقبلية غير المتوقعة. اما القيمة التأكيدية فتتوفر في المعلومات المالية اذا كانت توفر تغذية عكسية (راجعة) حول التقييمات السابقة (سواء بتأكيدها او تغييرها).
- من المعلوم أن هناك تداخل بين الدورين التنبؤي والتأكيدي، فمثلاً المعلومات المعروضة عن الوضع الحالي تمكن مستخدم المعلومات المالية من تأكيد أو تقييم التوقعات السابقة، وكذلك التنبؤ بالمستقبل. فمثلاً معلومات حول قيمة الإيرادات للفترة الحالية يمكن استخدامها للتنبؤ بالإيرادات للفترات القادمة، كما انه يمكن مقارنتها بالإيرادات المقدرة مما يفيد مستخدمي المعلومات من تصحيح او تحسين طريقة وآلية التنبؤ التي تم استخدامها في الفترات السابقة.

ويهتم مستخدمو المعلومات المحاسبية بالتنبؤ للكثير من البنود منها على سبيل المثال التنبؤ بالأداء المالي المستقبلي، وقدرة المنشأة على دفع توزيعات الأرباح، وتوقعات حول أسعار الأسهم المستقبلية وغيرها.

- وترتبط ملاءمة المعلومات بطبيعة المعلومات وأهميتها النسبية، فهناك بعض الحالات تكون فيها المعلومات المالية ملاءمة بناءاً على طبيعة المعلومات، مثل الإفصاح عن قطاع عمل أو قطاع جغرافي جديد له تأثير على تقييم المخاطر والفرص المتوقعة بغض النظر عن أهميته النسبية، وفي حالات أخرى فإن طبيعة البند وأهميته النسبية تعتبر مهمة مثل تحديد قيمة المخزون ضمن فئات متجانسة.
- وتعتبر المعلومات مادية (ذات أهمية نسبية) إذا كان حذفها أو تحريفها يمكن أن يؤثر على القرارات الاقتصادية التي يمكن أن يتخذها المستخدمون اعتماداً على القوائم المالية، ولم يحدد مجلس معايير المحاسبة الدولية معيار او نسبة محدد للأهمية النسبية حيث يعود ذلك لحجم المنشأة وطبيعة عملياتها وغيرها من العوامل.

ب- **التمثيل الصادق Faithful representation**

- حتى تكون المعلومات المالية موثوقة يجب أن تعبر بصدق عن العمليات المالية والأحداث الأخرى التي حدثت في المنشأة والظواهر الواجب ان تعبر عنها

وتصورها. أي يجب ان تعبر المعلومات المالية المفيدة عن الظواهر التي تمثلها، وحتى تصور المعلومات المالية الأحداث والعمليات والظواهر بصدق يجب ان تكون **كاملة Complete، ومحايدة Neutral ، وخالية من الأخطاء Free from error** ولا يتوقع ان تتحقق هذه الصفات بالكامل لكن المقصود ان تتحقق لأقصى قدر ممكن.

- ويقتضي التمثيل الصادق ان تعبر المعلومات المالية عن كافة المعلومات الضرورية لفهم مستخدمي المعلومات عن الأحداث التي يتم التعبير عنها، بما في ذلك المعلومات الوصفية والتوضيحية.
- تعني **خاصية الحياد** أن تكون المعلومات المالية غير متحيزة، بحيث لا يتم إعداد وعرض القوائم المالية لخدمة طرف أو جهة معينة من مستخدمي المعلومات المحاسبية على حساب الأطراف الأخرى، أو لتحقيق غرض أو هدف محدد وإنما للاستخدام العام ودون تحيز. على سبيل المثال يجب عدم إخفاء معلومات محاسبية عن دائرة ضريبة الدخل لخدمة مصالح أصحاب المنشأة وتحيزاً لهم، وعدم استخدام معالجات محاسبية تضخم الأرباح بشكل مقصود لخدمة الإدارة وتحسين تقييم الأداء.
- اما **خاصية الخلو من الأخطاء** يقصد بها ان لا تكون هناك أخطاء او حذف في وصف وبيان الأحداث الاقتصادية، ولا يوجد أخطاء في عملية معالجة المعلومات المالية المعلن عنها.
- ان خاصية التمثيل الصادق بذاتها، ليس بالضرورة ان تنتج معلومات ملاءمة. فمثلا قد تستلم المنشأة اصل غير متداول (معدات مثلا) من خلال منحة حكومية، فاذا تم إثبات ذلك الاصل المستلم بدون قيمة او قيمة رمزية دينار واحد مثلا فان تلك القيمة تعبر بصدق عن التكلفة لكنها غير ملائمة للتعبير عن قيمة الاصل المستلم.

ونجد أن هناك أصول موجودة لدى المنشأة ولكن غير ظاهرة في القوائم المالية للمنشأة لأنه لا يمكن تحديد مبلغ يعبر بصدق عن قيمتها، مثل الشهرة المولدة داخلياً والتي لا يتم الاعتراف بها لعدم حدوث عملية مالية تمثل بصدق المبلغ المحدد لها.

وبالتالي للحصول على معلومات مفيدة يجب ان تتصف تلك المعلومات بالملاءمة والتمثيل الصادق معاً.

2. **الخصائص الداعمة (المعززة) للخصائص النوعية للمعلومات Enhancing qualitative characteristics وتشمل:**

أ- القابلية للمقارنة Comparability

- يقصد بقابلية المقارنة للقوائم المالية إمكانية مقارنة القوائم المالية لفترة مالية معينة مع القوائم المالية لفترة أو فترات أخرى سابقة لنفس المنشأة، أو مقارنة القوائم المالية للمنشأة مع القوائم المالية لمنشأة أخرى ولنفس الفترة. ويستفيد مستخدمو المعلومات المحاسبية من إجراء المقارنة لأغراض اتخاذ القرارات المتعلقة بقرارات الاستثمار والتمويل وتتبع أداء المنشأة ومركزها المالي من فترة لأخرى، وإجراء المقارنة بين المنشآت المختلفة.
- وتقتضي عملية المقارنة الثبات في استخدام السياسات المحاسبية من فترة لأخرى أي الاتساق في تطبيق تلك السياسات.
- كذلك يجب الثبات في أسلوب عرض القوائم المالية من فترة لأخرى، وتصنيف البنود ولا يسمح للمنشأة بتغيير السياسات المحاسبية إلا في ظروف محددة تحقق خاصية الملاءمة والموثوقية أو كمتطلب لتشريع محلي أو متطلب لمعيار دولي وكما هو وارد في معيار المحاسبة الدولي رقم (8).

ب- القابلية للتحقق Verifiability

- وتعني درجة الاتفاق بين الأفراد المستقلين والمطلعين الذين يقومون بعملية القياس باستخدام نفس أساليب القياس. أي مدى وجود درجة عالية من الإجماع بين المحاسبين المستقلين عند استخدامهم نفس طرق القياس والخروج بنتائج متشابهة للأحداث الاقتصادية بحيث تتحقق خاصية التمثيل الصادق ايضا.
- قد تكون قابلية التحقق مباشرة او غير مباشرة . فقابلية التحقق المباشرة تعني التحقق من القيمة او من بند معين بالمشاهدة المباشرة، مثل جرد النقدية. اما قابلية التحقق غير المباشرة فانها تعني التثبت والتأكد من مدخلات نماذج القياس المحاسبي،

وإعادة احتساب المخرجات باستخدام نفس الأساليب والمنهجية في الاحتساب. ومثال على ذلك التحقق من القيمة المدرجة للمخزون من خلال مراجعة والتحقق من الكمية والتكلفة وهما يمثلان المدخلات لقيمة المخزون وكذلك إعادة احتساب قيمة مخزون اخر المدة باستخدام نفس طريقة تحديد التكلفة، الوارد أولا صادر اولا مثلا.

جـ- التوقيت المناسب Timeliness

تعني خاصية التوقيت المناسب ان تكون المعلومات متوفرة لاتخاذ القرار في الوقت الذي يكون للمعلومات تأثير في القرار. وكما هو معروف فإن المعلومات تفقد قيمتها بشكل سريع في عالم التجارة والمال فأسعار السوق مثلاً يتم التنبؤ بها على أساس تقديرات المستقبل، كما أن البيانات عن الماضي تساعد في إجراء التنبؤات المستقبلية. ولكن مع مرور الوقت، وعندما يصبح المستقبل هو الحاضر، تصبح معلومات الماضي وبشكل متزايد غير مفيدة لاتخاذ القرارات.

د- القابلية للفهم Understandability

تعني قابلية الفهم للمعلومات المحاسبية ان يتم تصنيف وعرض المعلومات بشكل واضح ودقيق، ويفترض أن لدى مستخدمي المعلومات المحاسبية مستوى معقول من المعرفة في مجال المحاسبة وفي أعمال المنشاة ونشاطاتها الاقتصادية، ولديهم الرغبة في بذل الجهد الكافي لدراسة المعلومات المحاسبية المقدمة في التقارير المالية للشركة. كما يجب أن تكون المعلومات المالية المعروضة بعيدة عن التعقيد والصعوبة، إلا أن ذلك لا يعني عدم عرض المعلومات المحاسبية المتعلقة بالعمليات والأحداث المعقدة كما في بعض عمليات الأدوات المالية مثل المشتقات المالية، ولكن يجب أن تكون معروضة بشكل سهل وواضح ومفهوم ما أمكن.

ويتطلب الإطار المفاهيمي تحقق الخصائص المعززة او الداعمة للخصائص النوعية الى اكبر حد ممكن، ولكن توفر هذه الخصائص بشكل فردي او جميعها لا يجعل المعلومات مفيدة اذا كانت تلك المعلومات لا تتصف بالملاءمة والتمثيل الصادق وهي الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المحاسبية السالفة الذكر.

ثالثاً: القيود على الملاءمة والموثوقية للمعلومات

الموازنة بين التكلفة والمنفعة The balance between Cost and Benefit

أي أن المنافع التي يتم الحصول عليها من المعلومات يجب أن تزيد عن التكاليف المتكبدة في توفير هذه المعلومات، ولا يوجد معيار ثابت لاختبار (التكلفة – المنفعة) لكل الحالات كونها عملية اجتهادية لكل موقف على حدة.

رابعاً: عناصر القوائم المالية Financial Statement Elements

يصف الإطار المفاهيمي الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية عناصر القوائم المالية على إنها فئات متعددة تمثل العمليات المالية والأحداث التي تمت لدى المنشأة، أو التي سينجم عنها أحداث مستقبلية نتيجة أحداث تتعلق بالفترة المالية الحالية وتشمل الأصول، والالتزامات، وحقوق الملكية، والمصاريف، والدخل.

وبشكل عام فان اي بند او عنصر يتم الاعتراف به في القوائم المالية ، يجب ان يتوفر به الشرطين التاليين:

- احتمالية تدفق المنافع الاقتصادية من والى المنشأة والمرتبطة بذلك البند.
- للبند تكلفة او قيمة يمكن قياسها بموثوقية.

وسيتم التطرق لتعريف البنود السابقة ضمن معايير المحاسبة الدولية وبشكل خاص معيار المحاسبة الدولي رقم (1) ورقم (18) وغيرها مِن المعايير.

خامساً: أساليب قياس عناصر القوائم المالية

Measurement of the Financial Statement Elements

يتضمن الإطار المفاهيمي أساليب وطرق متعددة للقياس والمستخدمة في إعداد وعرض القوائم المالية وتشمل:

- التكلفة التاريخية.
- التكلفة الجارية.
- صافي القيمة القابلة للتحقق.
- القيمة الحالية.
- القيمة العادلة.
- القيمة القابلة للاسترداد.

سادساً: الفرضية الأساسية لإعداد القوائم المالية

Underlying Assumption

فرض الاستمرارية Going Concern

عند إعداد القوائم المالية بإتباع معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRSs يتم افتراض أن المنشأة مستمرة الى أجل غير محدد في المدى المستقبلي المنظور، وعند وجود شكوك حول استمرارية المنشأة أو أن لدى إدارة المنشأة نية لتصفية المنشأة أو تقليص أعمالها بشكل جوهري، عندها يجب الإفصاح عن حالات عدم التأكد المتعلقة بعدم الاستمرارية ولا يتم إعداد القوائم المالية على أساس أنها مستمرة بل على أساس أخر مثل أساس التصفية مثلاً.

سابعاً: مفاهيم رأس المال Concepts of Capital Maintenance

يبين الإطار المفاهيمي وجود مفهومين لرأس المال هما المفهوم المالي لرأس المال والمفهوم المادي لرأس المال وتتبع معظم المنشآت المفهوم المالي لرأس المال عند إعداد قوائمها المالية. وبموجب المفهوم المالي لرأس المال فإن رأس المال يمثل صافي الأصول أو حقوق الملكية في المنشأة. أما بموجب المفهوم المادي لرأس المال مثل (الطاقة التشغيلية) فإن رأس المال يعتبر بمثابة الطاقة الإنتاجية للمنشأة المتمثلة بوحدات الإنتاج اليومية أو ساعات تشغيل الآلات.

ويبين الجدول التالي مقارنة بين المفهوم المالي لرأس المال والمفهوم المادي لرأس المال.

مقارنة بين المفهوم المالي لرأس المال والمفهوم المادي لرأس المال

من حيث	المفهوم المالي	المفهوم المادي
1. اكتساب الربح	إذا كان المبلغ المالي أو النقدي لصافي الأصول في نهاية الفترة يزيد عن المبلغ لصافي الأصول في بداية الفترة بعد استبعاد أية توزيعات للمالكين وأية مساهمات منهم.	يكتسب الربح إذا كانت الطاقة الإنتاجية المادية أو القدرة التشغيلية للمنشأة في نهاية الفترة تزيد عن الطاقة الإنتاجية المادية في بداية الفترة بعد استبعاد أية توزيعات إلى المالكين أو مساهمات منهم أثناء الفترة.

2. أساس القياس	لا يتطلب استخدام مفهوم محدد (يعتمد على رأس المال المراد الحفاظ عليه).	استخدام التكلفة الجارية (مبلغ النقد المفترض دفعه للحصول على نفس الأصل أو ما يماثله في الوقت الحالي)
3. أثر التغير في الأسعار على الأصول والمطلوبات	تعتبر الزيادة في أسعار الأصول أرباحاً مباشرة (مكتسب حيازة) وعند إتباع التكلفة التاريخية يعترف بها كأرباح عند التخلص من الأصل (بيع أو مبادلة).	التغيرات في الأسعار المؤثرة على أصول والتزامات المنشأة وتعتبر تغيرات في قياس الطاقة الإنتاجية وتعالج كتعديلات للحفاظ على رأس المال وتعتبر جزءاً من حقوق الملكية وليس ربحاً.
4. رأس المال	يمثل صافي الاصول (حقوق الملكية).	الطاقة الإنتاجية (مثل الوحدات المنتجة يوميا).

الأسئلة والتمارين

الأسئلة

1. ما المقصود بالقوائم المالية ذات الغرض العام؟
2. ما هي مكونات الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية؟
3. من هم مستخدمو القوائم المالية وما هي احتياجاتهم الرئيسة من المعلومات؟
4. ما هي الأهداف الرئيسة للقوائم المالية وما هي مكونات القوائم المالية؟
5. ما هي الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.
6. ما هي أهم القيود على الملاءمة والموثوقية للمعلومات؟
7. وضح عناصر القوائم المالية الأساسية.
8. ما هي الأساليب والطرق التي يمكن استخدامها للقياس وإعداد وعرض القوائم المالية؟
9. اشرح بشكل مختصر الفرضية الأساسية لإعداد القوائم المالية.
10. يبين الإطار المفاهيمي وجود مفهومين لرأس المال هما المفهوم المالي لرأس المال والمفهوم المادي لرأس المال، اشرح ذلك.

التمارين

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية يُسترشد به قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في عملية:
   أ- إصدار معايير جديدة.
   ب- إجراء تعديلات على المعايير الموجودة حالياً.
   جـ- معالجة أي من الموضوعات المحاسبية التي لم يتم تغطيتها بشكل مباشر في معايير المحاسبة الدولية الحالية.
   د- جميع ما ذكر صحيح.
2. تركز القوائم المالية ذات الغرض العام على تلبية المعلومات التالية:
   أ- تشكل القاسم المشترك بين جميع مستخدمي القوائم المالية
   ب- يحتاجها جميع مستخدمي القوائم المالية
   جـ- يحتاجها المستثمرين والإدارة
   د- تقلل من مخاطر أصحاب العلاقة
3. أي من الفئات التالية تحتاج بشكل أساسي إلى معلومات تساعد في التنبؤ بوضع الشركة المستقبلي وقدرتها على الاستمرار في عملية إنتاج وبيع سلعها:
   أ- العملاء ب- الموردون والدائنون التجاريون
   جـ- المستثمرون الحاليون والمحتملون د- المقرضون
4. أي من الفئات التالية تحتاج بشكل اساسي إلى معلومات تساعدها في تقدير ما إذا كانت الشركة ستكون عميل جيد قادر على سداد ديونه:
   أ- المقرضون ب- الموردون والدائنون التجاريون
   جـ- المستثمرون الحاليون والمحتملون د- العملاء
5. حسب الإطار المفاهيمي فإن العامل المشترك لجميع مستخدمي القوائم المالية هو الحصول على معلومات تساعدهم في علمية تقييم مدى قدرة المنشاة في:

أ- توليد تدفقات نقدية أو تدفقات شبه نقدية وتوقيت ودرجة التأكد في مدى حصول هذه التدفقات في المستقبل.

ب- توليد الربحية والسيولة المناسبة التي تساعد في القدرة على تسديد الديون.

جـ- الاستمرارية. د- الاستمرارية والربحية.

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

أ- الملائمة والقابلية للمقارنة ب- الملائمة والتمثيل الصادق

جـ- التمثيل الصادق والقابلية للتحقق د- الملائمة والتوقيت المناسب

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

أ-القيمة التنبؤية والحياد

ب- القيمة التنبؤية أو القيمة التأكيدية أو كلاهما

جـ- الحياد والاكتمال

د- الاكتمال والخلو من التحيز

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

أ- محايدة ب- ملاءمة

جـ- كاملة د- مادية (ذات أهمية نسبية)

9. يتحقق التمثيل الصادق في المعلومات المالية عندما تكون:

أ- لها قيمة تأكيدية، ومحايدة، وخالية من الأخطاء

ب- ملائمة، ومحايدة، وخالية من الأخطاء

جـ- كاملة، ومحايدة، وخالية من الأخطاء

د- تتميز بالقيمة التنبؤية، ومحايدة، وخالية من الأخطاء

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

أ- التوقيت المناسب ب- القابلية للفهم

جـ- التمثيل الصادق د- القابلية للمقارنة

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

أ- أن تكون المعلومات المالية المعروضة بعيدة عن التعقيد والصعوبة

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

جـ- تفترض أن لدى مستخدمي المعلومات المحاسبية مستوى معقول من المعرفة في أعمال المنشاة ونشاطاتها الاقتصادية

د- جميع ما ذكر صحيح

12. يعتبر التوقيت المناسب من:

أ- القيود على الملاءمة والموثوقية للمعلومات

ب- الخصائص النوعية للمعلومات المعروضة في القوائم المالية

جـ- شرط لخاصية الملائمة

د- لا شيء مما ذكر صحيح

13. الفرضية الأساسية لإعداد القوائم المالية:

أ- الاستمرارية ب- الحيطة والحذر

جـ- الملائمة والموثوقية د- أساس الاستحقاق

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

أ- النقدي ب- الاقتصادي

جـ- المالي د- المادي

(الأسئلة من 15 - 16 من أسئلة امتحانات الـ JCPA)

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

أ- أساس الاستحقاق ب- مبدأ التحقق

جـ- فرض الوحدة المحاسبية الاقتصادية د- مفهوم الملائمة

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

أ- الأسس الشاملة. ب- مبدأ الاستحقاق والأساس النقدي.

جـ- الأساس النقدي المعدل. د- مبدأ الاستحقاق.

معيار المحاسبة الدولي رقم (1)	عرض القوائم المالية Presentation of Financial Statements
1	**الأهداف التعليمية** **بعد دراسة هذا المعيار يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:** 1. التعرف على الأهداف الرئيسة لمعيار المحاسبي الدولي رقم (1): "عرض القوائم المالية". 2. بيان النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي الدولي رقم (1): "عرض القوائم المالية". 3. عرض لمحددات قائمة المركز المالي (الميزانية). 4. بيان الحالات والشروط الواجب توفرها لتصنيف الأصل على أنه متداول. 5. بيان الحالات والشروط الواجب توفرها لتصنيف الالتزام على أنه متداول. 6. عرض الحالات التي يتطلب المعيار رقم (1) فيها إعادة تصنيف الإلتزامات غير المتداولة إلى إلتزامات متداولة. 7. تحديد البنود الواجب عرضها في صلب الميزانية وضمن الاصول غير المتداولة. 8. بيان الاهداف الرئيسة من إعداد قائمة الدخل والدخل الشامل. 9. شرح كيفية عرض المصاريف في قائمة الدخل الشامل.

	10. توضيح العناصر الأساسية التي تتضمنها قائمة التغيرات في حقوق الملكية. 11. بيان الاهداف الرئيسة من وجود الإيضاحات المرفقة للقوائم المالية. 12. بيان ترتيب عرض الإيضاحات المرفقة للقوائم المالية وفق لمعيار المحاسبي الدولي رقم (1). 13. بيان الافصاحات التي يتطلبها المعيار المحاسبي الدولي رقم (1): "عرض القوائم المالية".

معيار المحاسبة الدولي رقم (1)

عرض القوائم المالية

Presentation of Financial Statements

مقدمة

تعتبر القوائم المالية من أهم مصادر المعلومات التي يعتمد عليها المستثمرون والمقرضون والمحللون الماليون وغيرهم من الأطراف المهتمة بأمر المنشاة في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية المتعلقة بالمنشاة. ورغم وجود تشابه في طبيعة المعلومات المالية المتعلقة بالمنشاة التي تحتاجها الأطراف المختلفة، إلا أن هناك بالمقابل بعض الاختلافات في احتياجات تلك الأطراف من المعلومات. فقد يحتاج المستثمرون بعض المعلومات التي قد تختلف عن المعلومات التي يحتاجها المقرضون أو التي تحتاجها السلطات الضريبية. ونظراً لصعوبة إعداد أكثر من مجموعة من القوائم المالية مختلفة تلبي كل منها جهة معينة من مستخدمي القوائم المالية، يتم إعداد قوائم مالية واحدة تدعى القوائم المالية ذات الغرض العام بحيث تلبي تلك القوائم معظم ما تحتاجه الأطراف الخارجية المهتمة بأمر المنشاة.

وتقوم معظم الشركات بنشر القوائم المالية من خلال التقرير السنوي او نصف السنوي او الربع سنوي، ويحتوي التقرير بالعادة بالإضافة الى القوائم المالية معلومات اخرى إضافية قد لا تتطلبها معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية. فقد يتضمن التقرير السنوي عرض دعائي للخدمات او المنتجات التي تتعامل بها الشركة.

يغطي معيار المحاسبة الدولي رقم (1) القوائم المالية ذات الغرض العام، ويبدأ المعيار بعرض للاسس العامة التي يتوجب مراعاتها عند إعداد تلك القوائم ثم يغطي بشكل مفصل محتويات تلك القوائم وطريقة عرضها.

هدف المعيار Objective

يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم (1) إلى وصف أسس عرض القوائم المالية المعدة للإستخدام العام وذلك بهدف ضمان قابلية القوائم المالية للمقارنة لنفس الشركة عبر الفترات المالية المتتالية والمقارنة بين القوائم المالية مع الشركات الاخرى التي تعمل في

نفس المجال. وحتى تكون هذه القوائم ذات جودة عالية يجب أن تحتوي على معلومات وبيانات ملاءمة وذات مصداقية وموثوقية.

وبناء عليه فان الأهداف الرئيسة للمعيار تتلخص بالاتي:

- تحديد الاسس الواجب إتباعها لعرض القوائم المالية ذات الغرض العام.
- التأكيد على توفر خاصية المقارنة **Comparability** بين القوائم المالية لنفس الشركة عبر الفترات المالية المتتالية والمقارنة بين القوائم المالية مع الشركات الاخرى التي تعمل في نفس المجال.
- تحديد الإطار العام لإعداد وعرض القوائم المالية، وتحدد الحد الأدنى من البيانات الواجب نشرها في القوائم المالية.
- لم يحدد المعيار التفاصيل الخاصة بالاعتراف والقياس والإفصاح عن عمليات دقيقة ومحددة، بل ترك هذه الامور للمعايير الاخرى.

أما فيما يتعلق بمتطلبات الإعتراف والقياس والإفصاح عن عمليات دقيقة ومحددة، فقد تم تركها للمعايير الاخرى ذات العلاقة.

نطاق المعيار Scope

- يغطي معيار المحاسبة الدولي رقم (1) المحتويات والشكل الذي يتوجب ان تعرض به القوائم المالية ذات الغرض العام General Purpose Financial Statements والتي يتم إعدادها وعرضها طبقاً لمعايير الإبلاغ المالي الدولية (أو ما تسمى المعايير الدولية للتقارير المالية) IFRS.
- يقصد بالقوائم المالية ذات الغرض العام تلك القوائم التي تخدم مستخدمو القوائم المالية الذين لا يملكون السلطة Authority او التأثير في الحصول على بيانات او قوائم تلبي حاجاتهم الخاصة من المعلومات.

وبالتالي فإن المعيار لا ينطبق على ما يلي:

1. القوائم المالية ذات الغرض الخاص والتي قد تحتاجها إدارة المنشأة أو أية جهات أخرى من المنشأة (القوائم المالية المرحلية المختصرة Condensed Interim Financial (Statements.

2. المنشآت التي ليس لها حقوق ملكية مثل الصناديق المشتركة، والمنشآت التعاونية إلا إذا تم تعديل عرض حصص الأعضاء أو المشاركين فيها.
3. المنشآت الحكومية والخاصة غير الهادفة للربح حيث لا تنطبق عليها الكثير من المفاهيم الواردة في القوائم المالية للمنشآت الهادفة للربح، ويمكن إن ينطبق المعيار إذا تم تعديل بعض المفاهيم والمسميات الواردة فيه لتلاءم تلك المنشآت.

الغرض من القوائم المالية Purpose of Financial Statements

إن الهدف من القوائم المالية ذات الغرض العام هو توفير بيانات مالية عن المركز المالي للمنشاة وعن نتيجة أعمالها والتدفق النقدي لديها، وبحيث تكون البيانات التي تحتويها القوائم المالية **مفيدة Useful في اتخاذ القرارات الاقتصادية Economic Decisions** لشريحة عريضة من مستخدمي القوائم المالية.

والقوائم المالية هي عرض هيكلي للمركز المالي للمنشأة وأدائها خلال فترة معينة. وتهدف القوائم المالية الى توفير معلومات حول نتيجة أداء المنشأة ومركزها المالي وتدفقاتها النقدية بحيث تكون ملاءمة لمختلف فئات مستخدمي تلك القوائم لاتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة.

وحتى تحقق القوائم المالية هذه الأهداف فيجب ان تتضمن ما يلي:

– الاصول	– Assets
– الالتزامات	– Liabilities
– حقوق الملكية	– Equity
– الدخل والمصاريف بما في ذلك المكاسب والخسائر	– Income and Expenses, Including Gains and Losses
– التغيرات الأخرى في حقوق الملكية	– Other Changes in Equity
– التدفقات النقدية	– Cash Flows

بالإضافة الى البيانات أعلاه يطلب من الشركة توفير الملاحظات والإيضاحات التفسيرية والسياسات المحاسبية التي من شانها ان تساعد مستخدمي القوائم المالية على التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية للمنشاة وتوقيتها ودرجة التأكد من تحققها.

مكونات القوائم المالية Components of Financial Statements

يجب ان تتضمن المجموعة الكاملة من القوائم المالية ما يلي:

أ- **قائمة المركز المالي** بتاريخ كل فترة مالية
(Statement of Financial Position as at the end of the Period)
وتتضمن أصول المنشأة والتزاماتها وحقوق الملكية كما في تاريخ معين.

ب- **قائمة الربح او الخسارة والدخل الشامل الآخر** للفترة المالية .
(Statement of Profit or Loss and other Comprehensive Income for the Period)

جـ- **قائمة التغيرات في حقوق الملكية** للفترة المالية
(Statement of Changes in Equity for the Period)

د- **قائمة التدفقات النقدية** للفترة المالية
(Statement of Cash Flows for the Period)
وهي قائمة تبين التدفقات النقدية الداخلة والخارجة خلال فترة معينة، وتبين مصادر هذه التدفقات والتي تشمل التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية، والتدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية والتدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية. وتعتبر هذه القائمة مكملة للقوائم الأخرى كونها تقدم معلومات مبنية على الأساس النقدي. علماً بأن معيار المحاسبة الدولي رقم (7) يتعلق بإعداد هذه القائمة.

هـ- **الملاحظات، وتشمل ملخصاً للسياسات المحاسبية الهامة ومعلومات توضيحية أخرى.**
(Notes, Comprising a Summary of Significant Accounting Policies and other Explanatory Information)
وتبين ملخصاً للسياسات المحاسبية وملاحظات تفسيرية تتعلق ببنود القوائم المالية، وإفصاحات تتطلبها معايير الإبلاغ المالي الدولية الأخرى.

وتقوم العديد من المنشآت بإعداد تقارير خارج نطاق القوائم المالية والتي تعرض وتصف رؤية الإدارة حول أداء المنشأة ومركزها المالي وحالات عدم التأكد التي تواجه المنشأة. وقد تشمل هذه التقارير معلومات حول اثار التغيرات في بيئة عمل المنشأة وسياسة توزيع الأرباح والمنافسة السوقية. وكذلك تعد تقارير حول مصادر الأموال والنسب

المستهدفة للمطلوبات الى حقوق الملكية. ويمكن عرض تقارير تتضمن موارد المنشأة غير الواردة ضمن قائمة المركز المالي طبقاً لمعايير الإبلاغ المالي الدولية مثل الموارد البشرية، والشهرة المولدة داخلياً.

وهناك بعض التقارير تعرض – خارج نطاق القوائم المالية – معلومات وقوائم بيئية وقوائم القيمة المضافة وهذه القوائم والتقارير تعتبر **خارج نطاق معايير الإبلاغ المالي الدولية من حيث المتطلبات والعرض.**

و- **قائمة المركز المالي كما في بداية أقدم فترة للمقارنة** (المقارنة الأولى): عندما تطبق المنشأة سياسة محاسبية بأثر رجعي أو عند قيامها بإعادة عرض قوائمها المالية بأثر رجعي أو إذا قامت بإعادة تصنيف أية بنود في قوائمها المالية.

ونشير هنا إلى أن المعيار سمح للشركات باستخدام عناوين او مسميات للقوائم المالية تختلف عن تلك المستخدمة في هذا المعيار مثل استخدام الميزانية بدلا من قائمة المركز المالي.

الاعتبارات العامة لعرض القوائم المالية Overall Considerations

أورد المعيار ثمانية اعتبارات لعرض القوائم المالية وتشمل ما يلي:

1. العرض العادل والامتثال لمعايير الإبلاغ المالي الدولية

Fair Presentation and Compliance with IFRS

يجب ان تعرض القوائم المالية المركز المالي والانجاز المالي (نتيجة الأعمال) والتدفقات النقدية للمنشاة بشكل عادل. يتطلب العرض العادل Fair Presentation للقوائم المالية عرض اثر الأحداث والعمليات والظروف التي مرت بها المنشاة بشكل صادق وبما يتماشى مع ما تم تحديده وتعريفه للاصول والالتزامات والدخل والمصاريف بموجب الإطار العام The Framework لإعداد القوائم المالية المحدد من قبل معايير الإبلاغ المالي الدولية.

وقد أشار المعيار الى أن إعداد القوائم المالية وبما ينسجم ومتطلبات معايير الإبلاغ المالي الدولية إضافة إلى توفير الإفصاح الضروري سيحقق التمثيل العادل للقوائم المالية.

في بعض الحالات النادرة، يمكن لإدارة المنشاة من خلال تقديرها ان تقرر ان الالتزام بمعيار من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية قد يكون مضللاً ويؤدي الى وجود تعارض مع أهداف القوائم المالية. وفي هذه الحالة يتوجب على المنشاة عدم الالتزام بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، مع الإفصاح وبشكل وافي عن طبيعة عدم الالتزام وأسبابه وأثره المالي، وتحديد أسم المعيار أو التفسير الذي تم الخروج عنه، وكذلك إقرار من الإدارة بأن القوائم المالية المعروضة تعبر بعدالة عن المركز المالي للمنشأة، وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية.

ومن المتطلبات الأخرى للعرض العادل والتي أوردها معيار المحاسبة الدولي رقم (1) ما يلي:

أ- لا يجوز تصحيح السياسات المحاسبية غير المناسبة عن طريق الإفصاح او الملاحظات الإضافية، وبالتالي يتوجب عند تصحيح الأخطاء او اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية الرجوع لمعيار المحاسبة الدولي رقم (8) المتعلق بالسياسات المحاسبية والأخطاء والتغير في التقديرات المحاسبية. حيث يوفر ذلك المعيار إرشادات لإدارة المنشأة تمكنها من التعامل مع الحالات التي لا تعالجها ولم ترد ضمن معايير الإبلاغ المالي الدولية.

ب- عرض السياسات المحاسبية والمعلومات الأخرى يقدم معلومات ملاءمة، وموثوقة، وقابلة للمقارنة وللفهم.

جـ- عرض وتقديم إفصاحات إضافية يعزز فهم الأحداث والأنشطة والعمليات للمنشأة.

2. فرض استمرارية المنشأة Going Concern

ان إعداد القوائم المالية بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (1) يتم بموجب فرض استمرارية المنشاة، وفي حالة وجود تأكيدات او مخاوف كبيرة لدى إدارة المنشاة يفيد بعدم قدرة المنشاة على الاستمرار لوجود نية لدى الإدارة إما لتصفية المنشأة أو التوقف عن المتاجرة أو لوجود اية ظروف اخرى تحول دون الاستمرارية فيتوجب الإفصاح عن

ذلك وعن الظروف التي أدت لهذه الحالة. كما يتوجب في هذه الحالة الإفصاح عن الأساس الذي تم بموجبه إعداد القوائم المالية ومبررات عدم اعتبار المنشأة مستمرة.

عند تقدير الإدارة لفرض الاستمرارية، يتوجب على الإدارة الأخذ بعين الاعتبار جميع المعلومات والحقائق المتوفرة لفترة قادمة تتعلق بمدة لا تقل عن 12 شهر.

3. أساس الاستحقاق المحاسبي Accrual Basis of Accounting

يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (1) إعداد القوائم المالية حسب أساس الاستحقاق باستثناء قائمة التدفقات النقدية. ويتطلب أساس الاستحقاق الاعتراف بالمصروفات التي تخص الفترة المالية سواء تم دفعها أم لم يتم وكذلك الاعتراف بالإيرادات المكتسبة والمكاسب الأخرى سواء تم قبضها أم لم يتم، أي بغض النظر عن واقعة الدفع أو القبض النقدي.

4. الاتساق في العرض Consistency of Presentation

يتوجب على المنشاة الاتساق في عرض وتصنيف بنود القوائم المالية خلال الفترات المالية المتتالية. ويمكن الخروج عن الاتساق في احد حالتين:

- عند حدوث تغيير في احد معايير المحاسبة الدولية، مما يتطلب ضرورة التغيير في عرض او تصنيف بند معين.
- عند حدوث تغيير في الظروف الخاصة بالمنشأة، مما يتطلب ضرورة تغيير في تصنيف او عرض البند المعني. كما قد يحث التغيير في العرض او التصنيف اذا كان هذا التغيير سيؤدي الى عرض وتقديم بيانات أكثر موثوقية وملائمة لمستخدمي القوائم المالية.

5. الأهمية النسبية والتجميع Materiality and Aggregation

يتوجب عرض البنود غير المتشابهة والتي تمثل بنود لها أهمية مادية في بنود منفصلة. اما في حالة كون قيمة البند لا تمثل أهمية نسبية عالية فيجوز دمج البنود غير المتشابهة ذات الطبيعة أو الوظيفة المشابهة في بند واحد.

وتعني الأهمية النسبية لبند ما أن يكون البند مهماً كقيمة منسوبة إلى بنود أخرى. كما وينظر إلى الأهمية النسبية من حيث المعالجة المحاسبية حيث يتم على سبيل المثال إعتبار تكلفة أصل له قيمة منخفضة نسبة إلى إجمالي الإصول كمصروف إيرادي ولا

يتم رسملته كأصل وذلك تطبيقاً لقيد التكلفة والمنفعة، إذ أن عدم رسملة الأصل ذو القيمة غير المهمة نسبياً لن يؤثر على نتائج الأعمال أو المركز المالي للمنشأة ولا يبرر احتساب مصروف إهتلاك له بشكل دوري.

ويمكن تفصيل عرض البنود المختلفة اما في صلب القوائم المالية او في الملاحظات المرفقة للقوائم المالية.

6. التقاص Offsetting

وتعني عملية التقاص إظهار أو عرض بند معين بقيمة صافية أي بالرصيد الصافي بعد طرح الجانب الدائن من الجانب المدين، مثل إظهار العمولات المدينة البالغة 4000 دينار والعمولات الدائنة البالغة 6000 دينار برقم واحد باسم صافي العمولات الدائنة بمبلغ 2000 دينار. ويؤدي التقاص في بعض الحالات إلى غموض المعلومات المقدمة لمستخدمي المعلومات المحاسبية لذلك فقد **منع المعيار رقم (1)** إجراء تقاص بين أي من الاصول والالتزامات والمصاريف والإيرادات، ما لم يسمح او يطلب ذلك احد معايير المحاسبة الدولية. حيث يُسمح في بعض البنود مثل أرباح وخسائر فروقات العملات الأجنبية إظهارها بصافي الربح او الخسارة.

ان عرض بعض الاصول مطروحا منها مخصصاتها الخاصة بها هو إجراء مقبول ولا يعتبر تقاص. مثال عرض الاصول غير المتداولة مطروحا منها مجمع الاهتلاك.

7. المعلومات المقارنة Comparative Information

يتطلب المعيار رقم (1) عرض البيانات المالية في القوائم المالية للفترة المالية الحالية وللفترات السابقة، ما لم يتطلب معيار محاسبي معين خلاف ذلك، كما يوجب المعيار إدراج المعلومات المقارنة في الإيضاحات والملاحظات الوصفية عندما تكون ملاءمة لفهم محتويات القوائم المالية للفترة الحالية.

وتوفر قابلية المقارنة إمكانية مقارنة القوائم المالية لفترة مالية معينة بقوائم مالية لفترات سابقة، أو مقارنة القوائم المالية لمنشأة معينة بقوائم مالية لمنشآت أخرى، ويستفيد مستخدمو المعلومات المحاسبية من ذلك في تقييم أداء المنشأة من فترة لأخرى ومن منشأة لأخرى مما يرشد قراراتهم الاقتصادية المختلفة ويساعدهم في عملية التنبؤ.

وعند تعديل عرض أو تصنيف أي من بنود القوائم المالية **يتطلب المعيار** إعادة تصنيف المبالغ المقارنة إلا إذا كان ذلك غير عملي، وعند إجراء إعادة تصنيف المبالغ المقارنة، يجب على المنشأة الإفصاح عما يلي:

- طبيعة إعادة التصنيف.
- مبلغ أي بند أو درجة أي بند تم إعادة تصنيفه.
- سبب إعادة التصنيف.

وعندما تكون عملية إعادة التصنيف غير عملية Impracticable يجب على المنشأة الإفصاح عن أسباب عدم إعادة التصنيف وطبيعة التغيرات التي كانت ستتم فيما لو تمت عملية إعادة التصنيف.

8. تكرار إعداد التقارير Frequency of reporting

يجب على المنشأة عرض مجموعة كاملة من القوائم المالية (بما فيها المعلومات المقارنة) سنوياً على الأقل، وعندما تغير المنشأة نهاية فترة إعداد التقارير المالية لها وتعرض البيانات المالية لفترة تزيد او تقل عن سنة، فإن على المنشأة الإفصاح عن الفترة التي تغطيها القوائم المالية، والسبب وراء استخدام فترة أطول أو اقل من سنة، وحقيقة ان المبالغ المعروضة في البيانات المالية ليست مقارنة بشكل كامل.

ولأسباب عملية، قد تفضل بعض المنشات إعداد قوائمها المالية لفترة 52 أسبوع، ونظراً لعدم وجود فروقات ذات أهمية نسبية في هذه الحالة مقارنة مع حالة إعداد القوائم لسنة كاملة، فقد سمح المعيار بذلك.

هيكل ومحتوى القوائم المالية بشكل عام

Structure and Content of Financial Statements in General

يتطلب المعيار افصاحات معينة في صلب القوائم المالية وافصاحات اخرى في الملاحق.

يجب ان تحتوي كل قائمة مالية من القوائم الرئيسة على المعلومات التالية:

- اسم (عنوان) القائمة
- اسم المنشاة المعدة لها القائمة
- ما اذا كانت القائمة للمشروع لوحدة ام لمجموعة مشاريع (قوائم موحدة)
- الفترة الزمنية التي تغطيها القائمة

- العملة المستخدمة في عرض القوائم
- مستوى تجميع او اختصار القيمة في القوائم المالية (الأرقام بآلاف الدنانير او بمئات الآلاف).

التوقيت المناسب لنشر القوائم المالية Timeliness

يعتبر الإسراع في نشر القوائم المالية وعدم تأخير ذلك من المتطلبات الهامة لتكون القوائم المالية مفيدة للمستخدمين لها، حيث تقل المنفعة والفائدة من القوائم المالية كلما طالت فترة تأخير نشرها وتوفيرها للأطراف ذات العلاقة. وقد اوجب معيار المحاسبة الدولي رقم (1) ضرورة قيام المنشات بنشر قوائمها المالية خلال ستة شهور من انتهاء السنة المالية، ولا يعتبر تعقيد عمليات بعض المنشات مبرراً لها لتأخير إصدار قوائمها المالية. كما أشار المعيار الى ان العديد من التشريعات المحلية في معظم الدول تحدد تاريخ محدد تلزم الشركات به من اجل إعداد ونشر قوائمها المالية.

شكل ومحتوى قائمة المركز المالي (الميزانية العمومية) وتصنيف مكوناتها

تظهر قائمة المركز المالي أو الميزانية الأصول والالتزامات وحقوق الملكية للمنشأة بتاريخ معين، وفيما يلي متطلبات المعيار بهذا الخصوص:

أ. يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (1) عند عرض الأصول والالتزامات في الميزانية **تصنيفها إلى متداولة وغير متداولة Current and non-Current** كفئات منفصلة في صلب الميزانية العمومية **باستثناء الحالة** التي يكون فيها عرض الأصول والمطلوبات حسب سيولتها يوفر معلومات موثوقة وأكثر ملاءمة من التصنيف إلى متداول وغير متداول عندها تعرض الأصول والمطلوبات بشكل عام حسب سيولتها.

ب. بغض النظر عن طريقة العرض التي تبنتها المنشأة فإن المنشأة ملزمة بالإفصاح عن الجزء الذي يتوقع استعادته (الأصول) أو الذي يتوقع تسويته (الالتزامات) بعد أكثر من 12 شهر، ففي حالة وجود ذمم مدينة تستحق السداد بعد أكثر من 12 شهر فيتوجب عرض هذا الجزء بشكل منفصل عن باقي الذمم المدينة التي تستحق السداد خلال مدة 12 شهر.

ويبرر مجلس معايير المحاسبة الدولية عرض الأصول والالتزامات -في بعض الحالات- حسب سيولتها وليس كمتداولة وغير متداولة إلى أن بعض المنشآت مثل المؤسسات المالية لا تقوم بتوريد البضائع أو الخدمات ضمن دورة تشغيلية قابلة للتحديد بوضوح. أما في الحالات التي تقوم المنشأة بتوريد بضائع أو خدمات ضمن دورة تشغيلية قابلة للتحديد بوضوح فإن إجراء تصنيف منفصل للأصول والالتزامات المتداولة وغير المتداولة في صلب الميزانية العمومية يوفر معلومات مفيدة لمستخدمي المعلومات المحاسبية حيث يفيد فصل الأصول المتداولة في تمييز مكونات رأس المال العامل عن الأصول المستخدمة في عمليات المنشأة طويلة الأجل، والتعرف على الإلتزامات التي تستحق خلال الفترة التشغيلية الحالية والأصول التي يتوقع تسييلها نقداً خلال تلك الفترة. ونظراً لأهمية تقديم معلومات حول تواريخ استحقاق الأصول والإلتزامات في تقييم سيولة المنشأة وقدرتها على الوفاء بإلتزاماتها النقدية، فقد تطلب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (7): "الأدوات المالية: الإفصاحات"، الإفصاح عن تواريخ استحقاق الأصول المالية مثل الذمم المدينة التجارية والذمم المدينة الأخرى والإلتزامات المالية وتشمل الذمم التجارية الدائنة والذمم الدائنة الأخرى.

قائمة المركز المالي (الميزانية) Balance Sheet

وهي القائمة التي تظهر أصول ومطلوبات وحقوق الملاك في المنشأة في لحظه معينه.

فوائد وأهداف قائمة المركز المالي (الميزانية):

تقدم قائمة المركز المالي معلومات مفيدة لمستخدمي المعلومات المحاسبية، حيث تبين هذه القائمة معلومات تتعلق بما يلي:

1. **السيولة**

وتتمثل بالنقدية وشبة النقدية وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية المتوقع حدوثها ضمن الدورة التشغيلية للمنشاة، وكلما كانت السيولة مرتفعة كلما كانت الشركة أقدر على تسديد إلتزاماتها.

2. **القدرة على سداد الديون طويلة الأجل**

تعتبر عملية تحليل عناصر الميزانية أداة للوقوف على قدرة المنشأة على سداد ديونها طويلة الأجل عند الاستحقاق، فكلما كان على المنشأة التزامات طويلة الأجل أكثر

كلما كانت قدرة المنشاة على الوفاء بالديون منخفضة بسبب ارتفاع المخاطرة لدى هذه المنشاة كون المزيد من أصولها ستخضع لمواجهة الأعباء الثابتة لتلك الديون مثل الفوائد وأقساط تلك الديون.

3. **المرونة المالية**

يعتبر مفهوم المرونة المالية أوسع من مفهوم السيولة حيث تقيس المرونة المالية قدرة المنشاة على تعديل حجم وتوقيت التدفقات النقدية والذي يمكنها من الاستجابة للاحتياجات والفرص غير المتوقعة، وهناك علاقة عكسية بين المرونة المالية ومخاطر تعرض المنشأة للفشل المالي.

4. كما تقدم الميزانية تصوراً عن حجم نشاط المنشأة من خلال مجموع الموجودات وتعطي كذلك تصور عن حجم ونوعية مواردها الاقتصادية (الأصول) وهيكل الالتزامات المترتبة عليها وحقوق أصحاب المنشاة في تلك المصادر الاقتصادية.

محددات قائمة المركز المالي (الميزانية)

بالرغم من الفوائد العديدة للميزانية إلا أن هناك محددات تؤثر على قدرة الميزانية في تمثيل الواقع المالي الفعلي للمنشأة في وقت محدد، ومن هذه المحددات:

1. **التعبير عن معظم الأصول والالتزامات بمبالغ التكلفة التاريخية**

ففي حين أن المعلومات الواردة في الميزانية ذات موثوقية مرتفعة (Reliable)، ولكنها موضع انتقاد كونها لا تعتبر ملاءمة لعدم إدراجها بالقيمة العادلة الجارية، وبالتالي فإن معظم الأصول تكون مدرجه بأقل من قيمتها، الأمر الذي قد يولد احتياطيات سرية غير ظاهره. ويشار هنا إلى أن هناك توجهاً نحو محاسبة القيمة العادلة، حيث تطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (39)، تقييم معظم الأدوات المالية بالقيمة العادلة، كما سمح معيار المحاسبة الدولي رقم (16) ومعيار (40) قياس الممتلكات والمصانع والمعدات والاستثمارات العقارية بالقيمة السوقية العادلة.

2. **التقديرات والحكم الشخصي**

حيث تتضمن الميزانية العديد من البنود المعبر عنها من خلال التقدير والحكم الشخصي ومن الأمثلة على ذلك، تقدير الديون المشكوك في تحصيلها والعمر الإنتاجي للأصول طويلة الأجل وقيمة المخزون الظاهرة في الميزانية.

3. **عدم شمول الميزانية للعديد من البنود ذات القيمة المالية للمنشأة والتي يصعب قياسها بموضوعية**

حيث لا تتضمن قائمة المركز المالي (الميزانية) العديد من البنود والتي تمثل أصولاً تولد منافع مستقبلية للمنشأة نظراً لصعوبة قياس قيم هذه الأصول بموضوعية وبشكل موثوق. ومن الأمثلة الهامة على ذلك صعوبة قياس قيمة الموارد البشرية والتي تمثل في بعض الصناعات أهم الموارد الاقتصادية خاصة في الصناعات التكنولوجية والتي تعتمد أساساً على مهارات العنصر البشري، وكذلك الحال فان العديد من الأصول غير الملموسة لا تظهر في الميزانية لصعوبات في عملية القياس مثل السمعة، والتفوق في الأبحاث، والشهرة المولدة داخلياً.

تصنيف الأصول Classification of Assets

أولا: الأصول المتداولة Current Assets

يتطلب المعيار رقم (1) تصنيف الأصل على أنه متداول عندما ينطبق عليه واحدة مما يلي:

1. عندما تحتفظ المنشاة بالأصل لغايات تحصيله او بيعه او استخدامه خلال الدورة التشغيلية العادية للمنشاة. والدورة التشغيلية هي عبارة عن المدة الزمنية المقدرة لشراء المواد الخام وتحويلها الى سلعة وبيعها وتحصيل قيمتها نقدا.
2. عندما تكون الغاية الأساسية من احتفاظ المنشاة بالأصل لغايات المتاجرة به خلال فترة قصيرة أو خلال مدة 12 شهر من تاريخ الميزانية.
3. في حالة كون الأصل عبارة عن نقدية او نقدية مكافئة، ولا يوجد قيود على استعماله.

اما الاصول التي لا تنطبق عليها الشروط أعلاه، فتصنف اصول غير متداولة.

ويعتبر المخزون والذمم المدينة التجارية ضمن الأصول المتداولة حتى إذا كان من غير المتوقع تحققها وتحولها لنقد خلال 12 شهر من تاريخ الميزانية.

ومن الأمثلة على الأصول المتداولة:

- **النقدية والنقدية المكافئة Cash and Cash Equivalents**

ويشمل هذا البند النقدية بالصندوق بالعملة المحلية والأجنبية، والشيكات بالصندوق، والسحوبات النقدية، والإيداعات لدى البنوك التي يمكن سحبها عند طلب المنشأة.

ووفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (7): "قائمة التدفقات النقدية"، فإن الاستثمارات قصيرة الأجل تعتبر ضمن النقد المكافئ إذا كانت جاهزة للتحويل إلى سيولة وبقيمة محددة، وان لا يكون هناك مخاطرة في عملية التغير في قيمتها، وان يكون تاريخ استحقاقها ثلاثة أشهر أو أقل من تاريخ اقتنائها.

- **الاستثمارات المالية المحتفظ بها للمتاجرة Trading Investments**

وهي الأصول المالية التي يتم اقتنائها بهدف تحقيق أرباح من التذبذبات قصيرة الأجل في أسعارها أو هوامش تقلب الاتجار بها. وتشمل هذه الأصول الاستثمارات في حقوق الملكية مثل الأسهم، والاستثمارات في أدوات الدين مثل السندات، والقروض والذمم المقتناة للمتاجرة، كما وتعتبر الإستثمارات المالية **في المشتقات Derivatives** عادة لأغراض المتاجرة ما لم تكن مخصصة للتحوط. والمشتقات هي أدوات مالية تنتج عن عقود تتم مع الغير ويتم تسويتها وتنفيذها في المستقبل وتتغير قيمتها عند تغير الأصل الضمني المتفق عليه في العقد. ويتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (39): "الأدوات المالية: الإعتراف والقياس"، ومعيار الإبلاغ المالي رقم (9): "الأدوات المالية" قياس الأصول المالية المحتفظ بها للمتاجرة بالقيمة العادلة عند إعداد القوائم المالية.

- **المخزون**

والذي يظهر بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق NRV أيهما أقل، وبالنسبة للمنشات الصناعية يتوجب تفصيل المخزون الى المواد الأولية، والإنتاج تحت التشغيل، والبضاعة تامة الصنع، حيث يتوجب الإفصاح بشكل مفصل عن هذه البنود إما في صلب الميزانية أو في **الإيضاحات (Footnotes).**

- **الذمم المدينة Receivables**

وتشمل الحسابات المدينة Accounts Receivables، وأوراق القبض Notes Receivables، والذمم المدينة من الشركات الحليفة Receivables from Affiliate Companies، وذمم وسلف الموظفين Officer and Employee Receivables. وتمثل حسابات الذمم المدينة المبالغ المستحقة على العملاء الناتجة عن العمليات التي تحدث ضمن النشاط الاعتيادي للمنشأة وهي بيع السلع وتقديم الخدمات. كما يجب رصد مخصصات للديون المشكوك في تحصيلها بحسابات

منفصلة ويمكن إعداد ذلك المخصص كنسبة من قيمة المبيعات خلال الفترة، أو من خلال التحليل المباشر لحسابات الذمم المدينة.

ويمكن عرض الذمم المدينة Receivables كما يلي:

حسابات الذمم المدينة	××		
أوراق القبض /أوراق تجارية	××		
الإجمالي		×××	
يطرح: مخصص الديون المشكوك فيها		(×××)	
حسابات الذمم المدينة وأوراق القبض بالصافي			××××
أرصدة مدينة – شركات زميلة			××××
ذمم وسلف الموظفين			××××
إجمالي الذمم المدينة			××××

- **المصاريف المدفوعة مقدماً Prepaid Expenses**

وهي الأصول الناجمة عن مدفوعات نقدية تدفع قبل الاستفادة من المصروف، وتستنفد هذه المدفوعات وتصبح مصاريف بمرور الوقت، أو الاستخدام (مثل، مصروف الإيجار المدفوع مقدماً، مصروف التامين المدفوع مقدماً، والأصول الضريبية المؤجلة). ويتم تجميع هذه البنود معاً عند عرضها في صلب الميزانية مع بيان تفاصيلها بالملاحظات أو الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، وعادة تكون مبالغها غير كبيرة نسبياً.

- **الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع**

Non - Current Assets Held For Sale

عندما تخطط وتقرر المنشأة بيع أصل أو مجموعة أصول غير متداولة مثل آلات او سيارات، عندها يجب أن يتم إعادة تصنيف تلك الأصول كأصول محتفظ بها للبيع وإظهارها ضمن الاصول المتداولة وليس ضمن الاصول غير المتداولة شريطة توقع بيعها خلال 12 شهر، ويجب قياسها بالقيمة المسجلة بالدفاتر (القيمة الدفترية) أو (بالقيمة العادلة – تكاليف البيع) أيهما أقل وهذا ما يتطلبه معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (5) IFRS 5.

ثانيا: الأصول غير المتداولة Non – Current Assets

هي الأصول التي لا تعتبر أصولاً متداولة، وهي غير معدة للإستهلاك التام أو الاستخدام خلال الدورة التشغيلية العادية للمنشأة، ويتم اقتنائها لتسيير أعمال المنشأة وللاستفادة من طاقتها الإنتاجية. ولا يمنع هذا المعيار إستخدام أي توصيفات بديلة للأصول غير المتداولة طالما كان المعنى واضحاً، فنجد مثلاً أن دول الإتحاد الأوروبي يستخدمون مصطلح أصول ثابتة Fixed Assets بدلاً من الأصول غير المتداولة وتم أخذ مصطلح أصول ثابتة من الميزانية العمومية التي كانت تعد خلال القرن التاسع عشر حيث كانت الأصول تقسم إلى **أصول ثابتة Fixed ومتنقلة Circulating.**

وتشمل الأصول غير المتداولة ما يلي:

- **الممتلكات والمصانع والمعدات Property, Plant and Equipment**

وهي أصول ملموسة تحتفظ بها المنشأة لاستخدامها في عمليات الإنتاج أو في توريد السلع والخدمات، أو لتأجيرها للغير، أو لاستخدامها للأغراض الإدارية والتي يتوقع استخدامها لأكثر من فترة مالية واحدة. ومن أمثلة ذلك الأراضي، والمباني، والأثاث، والمعدات، والآلات. ويجب الإفصاح عنها مقرونة بمجمع الإهتلاك المتعلق بها كما يلي (وعلى سبيل المثال):

المعدات والآلات	×××	
يطرح: مجمع الإهتلاك	(×××)	
المعدات والآلات بالصافي	×××	دينار

أو

المعدات والآلات بالصافي (صافي بعد طرح ××× دينار مجمع إهتلاك) ××× دينار

- **الأصول غير الملموسة: Intangible Assets**

وهي أصول غير متداولة وليس لها وجود مادي ملموس ويتوقع أن تتدفق منها منافع مستقبلية. وتشمل هذه الأصول على سبيل المثال الشهرة، والعلامات التجارية، وبراءة الإختراع، وحقوق الملكية الفكرية.

ويتطلب المعيار المحاسبي الدولي رقم (38)، الأصول غير الملموسة، أنه عندما يتم الإعتراف بالأصول غير الملموسة القابلة للإطفاء، فيجب أن تظهر بالتكلفة مطروحاً منها الإطفاء. وتتطلب التشريعات في دول الإتحاد الأوروبي إظهار مجمع الإطفاء أو مجمع التدني بشكل منفصل، إلا إن المعيار الدولي رقم (38) يجيز جعل حساب،

الأصل غير الملموس دائناً بمقدار الإطفاء أو التدني دون قيدها في حساب مجمع إطفاء أو مجمع تدني منفصل.

- **الإستثمارات المالية طويلة الأجل** مثل **الاستثمارات المالية المحتفظ بها لتاريخ الاستحقاق Held-to-Maturity Investments** والتي تستحق بعد أكثر من 12 شهر من تاريخ الميزانية العمومية. وهي الاستثمارات التي لها تاريخ إستحقاق ثابت ومحدد ولدى المنشأة النية والقدرة للإحتفاظ بها لتاريخ الإستحقاق، مثل السندات المحتفظ بها لتاريخ الإستحقاق، ويتطلب معيار المحاسبة الدولي (39) قياس هذه الأصول بالتكلفة المطفأة[1].
- **الممتلكات الاستثمارية Investment Property** وهي الممتلكات التي يتم إقتنائها لأغراض تأجيرها، أو للاستفادة من ارتفاع سعرها في المستقبل وليس لإستخدامها في الإنتاج أو في تسيير أعمال المنشأة، وهي غير مخصصة للبيع في السياق العادي للمنشأة. وتسجل الممتلكات الإستثمارية عند الإقتناء بالتكلفة. ويتم القياس اللاحق لها عند إعداد القوائم المالية بالإختيار بين نموذج التكلفة أو نموذج القيمة العادلة وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (40).
- **الأصول الأخرى Other Assets**

وتضم الأصول الأخرى الحسابات التي لا ينطبق عليها فئات الأصول الأخرى مثل (المصاريف المدفوعة مقدماً طويلة الأجل والتي لا تعتبر جزء من الدورة التشغيلية، والضرائب المؤجلة). وينص المعيار رقم (1) صراحة على عدم جواز تصنيف الأصول او الإلتزامات الضريبية المؤجلة كأصول أو مطلوبات متداولة.

تصنيف الإلتزامات Classification of Liabilities

أولاً: الإلتزامات المتداولة Current Liabilities

يتطلب المعيار رقم (1) تصنيف الإلتزام على أنه إلتزام متداول عندما ينطبق عليه احد الحالات التالية:

1. يستحق السداد خلال الدورة التشغيلية العادية للمنشاة، أو

[1] التكلفة المطفأة: هي القيمة الاسمية للأداة المالية معدلة برصيد العلاوة او الخصم.

2. يستحق السداد خلال فترة 12 شهر من تاريخ الميزانية، أو
3. يحتفظ به لغايات المتاجرة، أو
4. لا تستطيع المنشاة تأجيل سداده لمدة تتجاوز 12 شهر.

- اما بالنسبة للقروض او الالتزامات التي تنوي وتستطيع المنشاة تجديدها فتصنف التزامات طويلة الاجل حتى لو كان تاريخ استحقاقها يقل عن 12 شهر.
- وفي حالة إخلال المنشاة بشرط القرض بحيث يصبح القرض نتيجة ذلك واجب السداد فيجب تصنيف القرض على انه التزام متداول، حتى في حالة موافقة المقرض بعد إعداد الميزانية وقبل نشرها على عدم مطالبة الشركة بتسديد القرض.
- الا ان القرض يصنف التزام غير متداول في حالة موافقة المقرض قبل تاريخ إعداد الميزانية على إعطاء المنشاة فترة سماح للسداد تتجاوز 12 شهر.
- ويتم تصنيف الالتزامات الناشئة عن البنود التشغيلية على أنها إلتزامات متداولة حتى وأن كانت تسويتها مستحقة بعد أكثر من 12 شهراً من تاريخ الميزانية العمومية، وتطبق نفس الدورة التشغيلية العادية على تصنيف الأصول والإلتزامات لمنشأة ما. وعندما لا تكون الدورة التشغيلية العادية قابلة للتحديد بشكل واضح، يفترض أن تكون مدتها 12 شهراً.

وتشمل الإلتزامات المتداولة ما يلي:

- الإلتزامات الناشئة عن الحصول على البضائع والخدمات والداخلة في الدورة التشغيلية للمنشأة مثل (الحسابات الدائنة، وأوراق الدفع قصيرة الأجل، والأجور مستحقة الدفع، والضرائب المستحقة الدفع، والمصاريف الأخرى مستحقة الدفع).
- المبالغ المقبوضة مقدماً من العملاء لتقديم بضائع أو أداء خدمات مثل (الإيجار المقبوض مقدماً، وإيرادات خدمات مقبوضة مقدماً).
- الإلتزامات الأخرى التي تستحق خلال الدورة التشغيلية الجارية، مثل السندات طويلة الأجل وأوراق الدفع طويلة الأجل والتي تستحق خلال الفترة الجارية (تستحق خلال 12 شهر من تاريخ الميزانية).

وهناك بعض الإلتزامات المتداولة لا يتم تسديدها ضمن الدورة التشغيلية الحالية، إلا أنها تستحق السداد خلال 12 شهراً من تاريخ الميزانية العمومية أو كان محتفظ بها لأغراض المتاجرة فتصنف متداولة، ومن الأمثلة عليها:

- الإلتزامات المالية المحتفظ بها للمتاجرة وفق ما ورد في معيار المحاسبة الدولي رقم (39): "الأدوات المالية: الاعتراف والقياس" ومعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (9): "الأدوات المالية".
- الحسابات الجارية المكشوفة Bank Overdrafts.
- الجزء المتداول من الالتزامات المالية غير المتداولة.
- توزيعات الأرباح مستحقة الدفع.
- ضرائب الدخل المستحقة والذمم الدائنة الأخرى غير التجارية.

ويشار هنا إلى أن المعيار رقم (1) ينص صراحة على **عدم جواز** تصنيف الأصول او الالتزامات الضريبية المؤجلة كأصول أو مطلوبات متداولة.

ثانياً: الالتزامات غير المتداولة Non-Current Liabilities

وهي الالتزامات التي:

1. لا يتم تسديدها أو تسييلها خلال الدورة التشغيلية العادية للمنشأة، أو
2. التي تستحق خلال فترة أكثر من 12 شهراً، أو
3. التي لا يتم إقتنائها لأغراض المتاجرة، أو
4. تلك التي يكون للمنشأة حق غير مشروط بتأجيل سدادها لأكثر من 12 شهراً.

وهذا المعيار لا يحظر إستخدام أي توصيفات بديلة للالتزامات غير المتداولة طالما كان المعنى واضحاً.

وتشمل الإلتزامات غير المتداولة ما يلي:

1. الإلتزامات الناشئة عن هيكل التمويل طويل الأجل للمنشأة، مثل إصدار السندات طويلة الأجل، وأوراق الدفع طويلة الأجل، والتزامات عقود الإيجار التمويلي طويلة الأجل.
2. الإلتزامات الناشئة عن العمليات غير الإعتيادية أو التشغيلية للمنشأة، مثل التزامات التقاعد، والمخصصات طويلة الأجل، والضرائب المؤجلة.

أما **الإلتزامات الطارئة Contingent Obligations** فلا يتم الإعتراف بها كإلتزامات لأنها إلتزامات محتملة أي لا يوجد تاكيد معقول بحدوثها أو لأنها لا تلبي شروط

الإعتراف بها كإلتزام من حيث عدم القدرة على تقدير قيمتها بموثوقية أو كون التدفقات النقدية الخارجة غير محتملة. ويتم الإفصاح فقط عن هذه الإلتزامات وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (37).

إعادة تصنيف الإلتزامات غير المتداولة إلى إلتزامات متداولة:

يتطلب المعيار رقم (1) إعادة تصنيف الإلتزامات غير المتداولة إلى إلتزامات متداولة في الحالات التالية:

- كما سبق وبينا، يصنف الإلتزام على أنه متداول عندما تخل المنشأة بشروط اتفاقية قرض طويل الأجل في تاريخ الميزانية العمومية أو قبل ذلك بحيث يصبح ذلك الإلتزام واجب الدفع عند الطلب، وحتى في حالة موافقة المقرض بعد تاريخ الميزانية العمومية وقبل التصريح بإصدار القوائم المالية على عدم المطالبة بالدفع نتيجة لإخلال المنشأة بالدفع.
- إذا تم تصنيف قروض كإلتزامات متداولة ووقعت واحدة من الأحداث التالية بين تاريخ الميزانية العمومية وتاريخ التصريح بإصدار القوائم المالية (الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية) فيطلب من المنشأة الإستمرار في تصنيف الإلتزام كمتداول، نظراً لان هذه الأحداث مؤهلة ليتم الإفصاح عنها كأحداث غير معدلة، أي تبقى كإلتزامات متداولة بتاريخ الميزانية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (10): "الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية":
  - تحويل اتفاقية الاقتراض قصير الأجل الى طويل الأجل.
  - معالجة الإخلال باتفاقية قرض طويل الأجل.
  - منح المقرض فترة إمهال للمنشأة لمعالجة الإخلال باتفاقية قرض طويلة الأجل تنتهي على الأقل بعد 12 شهراً من تاريخ الميزانية العمومية.

تصنيف بنود حقوق الملكية Classification of Stockholders Equity

تمثل حقوق المساهمين (حقوق الملكية) قيمة ما يمتلك أصحاب المشروع من أصول المنشأة. وهي تبين صافي النتائج التراكمية الناجمة عن عمليات وأحداث سابقة وتشمل البنود التالية:

1. **رأس مال الأسهم Share Capital**

- **رأس المال الأساسي**: وهذا يشمل القيمة الاسمية للأسهم العادية والأسهم الممتازة. ويجب أن يتم عرضها أما في صلب الميزانية أو في الإيضاحات بحيث تشمل عدد الأسهم المصرح بها، وعدد الأسهم المصدرة المدفوعة بالكامل، وعدد الأسهم القائمة غير المسددة.

وفيما يلي أمثلة على كيفية عرض الأسهم:

- **500,000 دينار أسهم ممتازة مجمعة للأرباح** (6%)، القيمة الاسمية للسهم 50 دينار، عدد الأسهم المصرح بها والقائمة 10000 سهم.
- **700,000 دينار أسهم عادية**، القيمة الاسمية للسهم 1 دينار، عدد الأسهم المصدرة والمسددة 700,000 سهم. عدد الأسهم المصرح بها 1000,000 سهم.

أما فيما يتعلق بالأسهم الممتازة القابلة للاسترداد Redeemable بناءاً على رغبة حاملها بحيث يحق لحاملها استرداد قيمتها بسعر متفق عليه فإن معيار المحاسبة الدولي رقم (32) يوجب **تصنيفها كالتزامات**.

2. **الأرباح المحتجزة Retained Earnings**: وتمثل إجمالي الأرباح المتراكمة منذ تأسيس المنشأة مطروحاً منها التوزيعات للمساهمين.
3. **الاحتياطي الإجباري Legal Reserve**: وهو مبلغ يتم اقتطاعه كنسبة من الأرباح المتحققة بناء على نسب تحددها التشريعات المحلية في بعض الدول، وتظهر في بند منفصل ضمن حقوق الملكية.
4. **أسهم الخزينة Treasury Stock**: تعتبر أسهم الخزينة من مكونات حقوق الملكية، وتمثل شراء المنشأة لأسهمها المصدرة وتظهر مطروحة من حقوق الملكية بتكلفة الشراء.
5. **بعض بنود الدخل الشامل التي تظهر ضمن حقوق الملكية Comprehensive Income**، مثل صافي التغير في القيمة العادلة لمحفظة الإستثمارات المالية المعدة للبيع، والأرباح أو الخسائر غير المتحققة عند ترجمة القوائم المالية للمنشأة الأجنبية المعدة بالعملة الأجنبية.

6. **الحقوق غير المسيطر عليها (حقوق الأقلية) Non-controlling Interests:**

حقوق الأقلية هي حصة الأقلية في صافي أصول المنشأة التابعة، ويظهر هذا الحساب عند إعداد القوائم المالية الموحدة ضمن بند حقوق الملكية وفي بند منفصل.

المعلومات التي يجب عرضها في صلب الميزانية العمومية

- لم يحدد معيار المحاسبة الدولي رقم (1) طريقة او شكل عرض مجموعات الميزانية، فقد يتم عرض الاصول المتداولة ثم الاصول عير المتداولة، كما يجوز عرض الاصول غير المتداولة في البداية ثم الاصول المتداولة. وكذلك الحال بالنسبة للجانب الاخر بالميزانية، فقد تعرض الالتزامات المتداولة ثم الالتزامات غير المتداولة ثم حقوق الملكية، كما يجوز البدء بحقوق الملكية ثم الالتزامات غير المتداولة ثم الالتزامات المتداولة.

إلا أن المعيار حدد البنود التالية كحد أدنى يجب ان تتضمنه قائمة المركز المالي:

- الممتلكات والمصانع والمعدات.
- الممتلكات الاستثمارية.
- الأصول غير الملموسة.
- الاستثمارات التي تم المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية.
- المخصصات.
- الأصول البيولوجية.
- المخزون.
- الذمم التجارية الدائنة والذمم الدائنة الأخرى.
- الذمم التجارية المدينة والذمم المدينة الأخرى.
- النقد والنقد المكافئ.
- الأصول المالية الأخرى.
- الالتزامات والأصول الضريبية الحالية وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (12): "ضرائب الدخل".
- الالتزامات والأصول الضريبية المؤجلة وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (12): "ضرائب الدخل".
- الالتزامات المالية الأخرى.

- حقوق غير مسيطر عليها non-controlling interests (حقوق الأقلية) المعروضة ضمن حقوق الملكية.
- رأس المال المصدر والاحتياطيات التي تعزى لحملة الأسهم في الشركة الأم.
- إجمالي الأصول المصنفة كأصول محتفظ بها للبيع والأصول المشمولة في مجموعات التصرف (مجموعة الأصول) والمصنفة على أنها محتفظ بها للبيع وفقاً لمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (5).

المعلومات التي يجب عرضها إما في صلب قائمة المركز المالي أو في الإيضاحات:

يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (1) الإفصاح إما في صلب قائمة المركز المالي أو في الإيضاحات عما يلي:

تصنيفات جزئية أخرى للبنود المعروضة مصنفة بشكل مناسب لعمليات المنشأة ووفق ما تتطلبه معايير الإبلاغ المالي الدولية ومعايير المحاسبة الدولية مثل :

تصنيفات المخزون إلى أنواعه: بضاعة جاهزة، وإنتاج تحت التشغيل، ومواد أولية، وتحليل مكونات رأس المال وتحليل مكونات الذمم المدينة لفئات رئيسية وهكذا.

المعلومات التي يجب الإفصاح عنها اما في قائمة المركز المالي او في قائمة التغير في حقوق الملكية او في الإيضاحات:

أ- بالنسبة لكل فئة من رأس المال المساهمُ :

- عدد الأسهم المصرح بها.
- عدد الأسهم الصادرة والمدفوعة بالكامل، وعدد الأسهم الصادرة وغير المسددة بالكامل.
- القيمة الاسمية لكل نوع من الأسهم، أو أن الأسهم ليس لها قيمة أسمية.
- تسوية لعدد الأسهم غير المسددة في بداية ونهاية الفترة.
- الحقوق والمزايا والقيود الخاصة بكل فئة من الاسهم بما في ذلك القيود على توزيع أرباح الأسهم وإعادة دفع رأس المال.
- ملكية المنشأة لأسهمها (أسهم الخزينة)، وأسهم المنشأة التي تملكها الشركات التابعة او الزميلة للمنشأة.

- الأسهم المحجوزة لإصدارها بموجب عقود الخيارات، وعقود بيع الأسهم متضمنة الشروط والمبالغ.
- كما يلزم المعيار المنشآت التي لا يتكون رأسمالها من أسهم مثل شركات الأشخاص، الإفصاح عن معلومات مماثلة للمعلومات المطلوبة في هذه الفقرة مبينة الحركات إثناء الفترة في كل فئة من فئات حقوق الملكية، والحقوق والامتيازات والقيود لكل فئة من حقوق الملكية.

ب. وصف لطبيعة وغرض كل احتياطي ضمن حقوق الملكية.

فيما يلي هيكل توضيحي لقائمة المركز المالي وفق ما يتطلبه معيار المحاسبة الدولي رقم (1) "عرض القوائم المالية" وهذا الشكل والمعطيات التي تتضمنه لا يعتبر الشكل الوحيد الذي يمكن إتباعه، حيث يمكن عرضها بأشكال أخرى.

شركة الصناعات المتطورة المساهمة العامة

قائمة المركز المالي كما في 2014/12/31 مقارنة مع السنة السابقة (بالألف الدنانير)

الأصول	2013	2014
الأصول المتداولة		
المخزون	250000	265000
الذمم التجارية المدينة	65000	62000
الذمم المدينة الأخرى	15000	12000
المصاريف المدفوعة مقدماً	5000	7000
النقد والنقد المكافئ	13000	22000
مجموع الأصول المتداولة	348000	368000
الأصول غير المتداولة		
الممتلكات والمصانع والمعدات (بالصافي)	245000	282000
الشهرة	45000	45000
الأصول غير الملموسة الأخرى	25000	18000
الاستثمارات في الشركات الزميلة	85000	88000
الاستثمارات المحتفظ بها للبيع	12000	2000
مجموع الأصول غير المتداولة	412000	435000
إجمالي الأصول	760000	803000
التزامات المتداولة		
الذمم الدائنة التجارية والذمم الدائنة الأخرى	195000	105000
قروض قصيرة الأجل	65000	68000
الجزء المتداول من قروض طويلة الأجل	45000	37000

ضريبة مستحقة الدفع (الجارية)	28000	32000
مصاريف مستحقة الدفع	12000	9000
مجموع الإلتزامات المتداولة	345000	251000
الالتزامات غير المتداولة		
قروض طويلة الأجل	120000	105000
التزامات ضريبية مؤجلة	2000	3000
مخصصات طويلة الأجل	6000	8000
مجموع الإلتزامات غير المتداولة	128000	116000
مجموع الإلتزامات	473000	367000
حقوق الملكية		
حقوق الملكية التي تعزى لحملة أسهم الشركة الأم		
رأس مال الأسهم	150000	250000
رأس المال الإضافي	40000	75000
فائض إعادة التقييم	25000	30000
احتياطي قانوني (إجباري)	48000	54500
الأرباح المحتجزة	8000	9000
حقوق غير المسيطر عليها (الأقلية)	16000	17500
مجموع حقوق الملكية	287000	436000
مجموع حقوق الملكية والإلتزامات	760000	803000

قائمة الدخل Income Statement

تعرض قائمة الدخل نتائج أعمال المنشاة من رِبح او خسارة عن فترة مالية محددة. وقد استخدم معيار المحاسبة الدولي رقم (1)، ضمن التعديل الذي تم إدخاله عام 2003، مصطلح الربح او الخسارة بدلا من صافي الربح او الخسارة للدلالة على الرقم الأخير الذي يظهر في قائمة الدخل.

شكل ومحتوى قائمة الدخل:

الدخل Income

- يعرف الإطار العام لمجلس معايير المحاسبة الدولية **الدخل** بأنه الزيادة في المنافع الإقتصادية خلال الفترة المحاسبية والتي تؤدي إلى زيادة حقوق الملكية عدا المساهمات التي تتم من قبل الملاك، وتكون على شكل تدفقات واردة أو زيادة في الأصول أو تخفيض في الإلتزامات.

- يتضمن تعريف الدخل كلاً من الإيرادات والمكاسب. ويتحقق الإيراد في سياق النشاطات العادية للمنشأة ويشار إليه بأسماء مختلفة تشمل المبيعات والرسوم والفائدة وأرباح الأسهم وريع حق الامتياز والإيجار.
- تمثل المكاسب بنود أخرى تحقق تعريف الدخل وقد تنشأ أو لا تنشأ في سياق النشاطات العادية للمنشأة. وتمثل المكاسب زيادات في المنافع الاقتصادية وبذلك فهي ليست مختلفة عن الإيراد من حيث الطبيعة.

المصاريف Expenses

أما المصاريف فتعرف وفق الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية بأنها نقصان في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية على شكل تدفقات خارجة أو إستنفاد الأصول أو تكبد التزامات، وتؤدي المصاريف الى نقصان في حق الملكية خلافاً لتلك المتعلقة بالتوزيعات إلى المالكين.

- يتضمن تعريف المصروفات الخسائر والمصروفات الأخرى التي تنشأ في سياق النشاطات العادية للمنشأة. وتشمل المصروفات التي تنشأ في سياق النشاطات العادية للمنشأة، على سبيل المثال تكلفة المبيعات، الأجور والإهتلاك، وتأخذ عادة شكل التدفقات الخارجة أو إستنفاذ الأصول مثل النقد وما يعادل النقد، والمخزون، والممتلكات والمصانع والمعدات.
- تمثل الخسائر بنود أخرى تحقق تعريف المصروفات، وقد تنشأ أو لا تنشأ في سياق النشاطات العادية للمنشأة. تمثل الخسائر نقصان في المنافع الاقتصادية ولا تختلف في طبيعتها عن المصروفات الأخرى، وعليه لا تعتبر عنصراً منفصلاً في هذا الإطار.
- تشمل الخسائر، على سبيل المثال، تلك التي تنتج عن الكوارث مثل الحريق والفيضان، وتلك التي تنشأ عن التخلص من الأصول غير المتداولة. ويشمل تعريف المصروفات كذلك الخسائر غير المتحققة، على سبيل المثال، تلك التي تنشأ من آثار الزيادات في سعر الصرف لعملة أجنبية فيما يتعلق بإقتراض المنشأة بتلك العملة. عند الاعتراف بالخسائر في قائمة الدخل فإنه عادة ما يتم عرضها بصورة منفصلة

لأن العلم بها مفيد لغرض اتخاذ القرارات الاقتصادية. وغالباً ما يتم التقرير عن الخسائر بطرح الدخول ذات العلاقة منها.

- يمثل الدخل الفرق بين الإيراد المتحقق للوحدة الاقتصادية خلال الفترة والمصروفات التي تكبدتها خلال تلك الفترة لتحقيق هذا الدخل.

أهداف قائمة الدخل

تزود قائمة الدخل مستخدمي القوائم المالية بالمعلومات حول الأداء المالي للمنشأة وتساعدهم بالتنبؤ بالتدفقات النقدية، إضافة إلى معلومات أخرى مفيدة لاتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة، ويمكن تحديد أهداف قائمة الدخل على النحو التالي:

1. تزويد مستخدمي القوائم المالية بمعلومات تساعد في عملية التنبؤ ومقارنة وتقييم القوة الإيرادية للمشروع.
2. تقديم المعلومات المفيدة للحكم على قدرة الإدارة في استغلال موارد المشروع بشكل فعال من أجل تحقيق الهدف الأساسي للمشروع (تعظيم القوة الإيرادية).
3. توفير المعلومات الحقيقية والتفسيرية بالنسبة للعمليات التشغيلية والأحداث الاقتصادية الأخرى والتي تكون مفيدة في عملية التنبؤ والمقارنة وتقييم القوة الإيرادية.
4. التقرير (الأعلام) عن أنشطة المشروع التي تؤثر على المجتمع، والتي يمكن تحديدها ووضعها أو قياسها، والتي تكون ذات أهميّة بالنسبة للأهداف المحددة والموضوعة مسبقاً.
5. تحديد مقدار الضريبة المستحقة على المنشاة.
6. معرفة الملاك لنتائج استثماراتهم في المنشأة.

محددات قائمة الدخل

نظراً لاشتمال صافي الدخل على عدد من الفروض والتقديرات مثل تقدير الديون المشكوك في تحصيلها ومصروف اهتلاك الاصول غير المتداولة، فان الدخل يمثل رقم تقديري، مما يتطلب ضرورة ادراك مستخدمي هذه القائمة أوجه القصور المرتبطة بالمعلومات التي تتضمنها قائمة الدخل والتي تحد من الفوائد المرجوة منها، ومن هذه المحددات:

1. البنود التي لا يمكن قياسها بشكل موثوق غير مشمولة بقائمة الدخل: ومن هذه البنود المكاسب والخسائر غير المتحققة لبعض الاستثمارات المالية التي لا يتم تسجيلها في قائمة الدخل في حالة عدم التأكد بأن التغيرات في قيمتها سوف تتحقق. ومن الأمثلة الأخرى على ذلك عدم الاعتراف بالزيادة في القيمة الناتجة عن زيادة جودة المنتج أو تحسن الخدمة المقدمة للعملاء أو زيادة كفاءة ومهارة العنصر البشري في المنشأة.
2. تتأثر أرقام الدخل بالطرق المحاسبية المستخدمة: ويتضح هذا في الاختلاف في اختيار طريقة الاهتلاك للأصول الثابتة من منشأة لأخرى مما يجعل من الصعوبة إجراء المقارنة المباشرة بين نتائج أعمال المنشآت بعضها ببعض.
3. مقاييس الدخل تتأثر بالحكم الشخصي: ومن الأمثلة على تأثير الحكم الشخصي في تحديد رقم الدخل، تقدير قيمة العمر الافتراضي للأصل الثابت لأغراض تحديد نسبة الاهتلاك السنوية وبالتالي فإن الاختلاف في ذلك بين المنشآت يولد اختلافاً في قيم الدخل من منشأة لأخرى.

قائمة الدخل الشامل Statement of comprehensive income

- يمثل رقم إجمالي الدخل الشامل التغير في حقوق الملكية خلال الفترة المالية الناجم عن عمليات وأحداث غير التغيرات الناجمة عن العمليات مع مالكي المنشأة بصفتهم مالكين (مثل زيادة او تخفيض راس المال وتوزيعات الارباح) .
- **يجب ان تعرض قائمة الربح او الخسارة والدخل الشامل الآخر (قائمة الدخل الشامل)، إضافة الى أقسام الربح او الخسارة والدخل الشامل الآخر ما يلي:**

أ- الربح او الخسارة.

ب- إجمالي الدخل الشامل الآخر.

ج- الدخل الشامل للفترة = الربح او الخسارة للفترة المالية + الدخل الشامل الآخر.

اذا عرضت المنشأة قائمة منفصلة للربح او الخسارة، فإنها لا تعرض قسم الربح او الخسارة في القائمة التي تعرض الدخل الشامل.

- **اي ان المعيار يسمح بعرض:**

- قائمة واحدة تسمى قائمة الربح والخسارة والدخل الشامل الاخر او (قائمة الدخل الشامل)، أو
- عرض قائمتين الاولى قائمة الربح او الخسارة للفترة المالية بشكل منفصل يليها قائمة باسم قائمة الدخل الشامل (تشمل رقم ربح او خسارة الفترة يليها مكونات الدخل الشامل الاخر).

مكونات بنود الدخل الشامل الآخر:

تمثل بنود دخل ومصاريف لم يتم الإعتراف بها في قائمة الدخل وفقاً لمعايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS وتم الاعتراف بها مباشرة ضمن حقوق الملكية ، وهي تشمل عادة ما يلي:

- التغيرات في فائض إعادة التقييم (فائض إعادة تقييم الممتلكات والمصانع والمعدات IAS 16 والاصول غير الملموسة IAS 38).
- إعادة قياس خطط المنافع المحددة بموجب IAS 19 "منافع الموظفين".
- الأرباح والخسائر الناتجة عن ترجمة البيانات المالية لعمليات أجنبية بموجب IAS 21.
- الأرباح والخسائر الناتجة عن اعادة قياس الاصول المالية المتوفرة للبيع بموجب IAS 39.
- ربح او خسارة الجزء الفعال من تحوط التدفقات النقدية بموجب IAS 39.
- مبلغ التغير في القيمة العادلة الذي يعزى للتغير في مخاطر الائتمان للالتزامات المصنفة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر بموجب IFRS 9 "الأدوات المالية".

البنود الواجب عرضها بشكل منفصل ضمن قسم الربح او الخسارة من قائمة الدخل الشامل او في "قائمة الربح او الخسارة " اذا عرضت منفصلة:

بالإضافة لما تتطلبه معايير الإبلاغ المالي الدولية ، يجب ان يشمل قسم الربح او الخسارة من قائمة الدخل الشامل او "قائمة الربح او الخسارة " بشكل منفصل – كحد أدنى- بنوداً تعرض المبالغ التالية للفترة المالية:

أ- الإيراد.

ب- تكاليف التمويل .

ج- الأرباح والخسائر الناتجة عن الغاء الاعتراف بالاصول المالية المقاسة بالتكلفة المطفأة.

د- حصة المنشأة من الأرباح أو الخسائر في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة والتي تم المحاسبة عليها بإستخدام طريقة حقوق الملكية.

هـ- اي ربح او خسارة ناجمة عن الفرق بين القيمة المسجلة (الدفترية) والقيمة العادلة في تاريخ اعادة تصنيف اصل مالي الى فئة اصول مالية بالقيمة العادلة بموجب معيار الابلاغ المالي رقم (9).

و- مصروف ضريبة الدخل.

ز- مبلغ برقم واحد للعمليات الموقوفة (غير المستمرة) انظر معيار IFRS 5 .

البنود الواجب عرضها ضمن قسم الدخل الشامل الآخر:

يجب ان يعرض قسم الدخل الشامل الآخر بنود مستقلة للدخل الشامل الآخر للفترة المالية مصنفة حسب طبيعتها (متضمنة حصة المنشأة من الدخل الشامل الآخر للشركات الزميلة والمشاريع الخاضعة للسيطرة المشتركة التي يتم محاسبتها بإستخدام طريقة حقوق الملكية) ومصنفة الى مجموعتين (وفق ما تتطلبه معايير الابلاغ المالي الدولية) :

أ- مجموعة بنود الدخل الشامل الآخر التي لا يسمح لاحقاً باعادة تصنيفها ضمن الربح او الخسارة.

ب- مجموعة بنود الدخل الشامل الآخر التي يتم لاحقاً اعادة تصنيفها ضمن الربح أو الخسارة عند تحقق شروط محددة .

كما يتطلب المعيار رقم (1) أيضاً الإفصاح في قائمة الدخل الشامل عن البنود التالية كتخصيصات ربح أو خسارة للفترة:

أ- الربح أو الخسارة الذي يعزى (ينسب) الى:

- الحقوق غير المسيطر عليها (حقوق الأقلية).
- مالكي الشركة الأم.

ب- اجمالي الدخل الشامل للفترة المالية الذي ينسب الى:

- الحقوق غير المسيطر عليها (حقوق الأقلية).
- مالكي الشركة الأم.

واذا عرضت المنشأة قائمة ربح او خسارة منفصلة ، فإنها تعرض تخصيص الربح او الخسارة في الفقر (أ) ضمن هذه القائمة .

الإفصاح عن مبلغ ضريبة الدخل لبنود الدخل الشامل الآخر

يجب على المنشأة الإفصاح عن مبلغ ضريبة الدخل المرتبطة بكل بند من بنود الدخل الشامل الآخر، بما في ذلك تعديلات اعادة التصنيف إما في قائمة الدخل الشامل أو في الايضاحات. ويمكن للمنشأة عرض مكونات قائمة الدخل الشامل الآخر كما يلي:

- بالصافي بعد الاثار الضريبية ذات العلاقة.
- بالمبالغ قبل الضريبة لكل بند من مكونات الدخل الشامل الآخر مع اظهار قيمة واحدة مبينة للمبلغ التراكمي لضريبة الدخل ذات العلاقة بتلك المكونات.

كما يتطلب المعيار الافصاح عن تعديلات اعادة التصنيف المتعلقة بمكونات الدخل الشامل الآخر، وتمثل إعادة التصنيف المبالغ المعترف بها كدخل شامل آخر في السابق وتم اعادة تصنيفها ضمن الارباح والخسائر في الفترة اللاحقة. فعلى سبيل المثال تكون المكاسب المتحققة عند التصرف بالأصول المالية المتاحة للبيع مشمولة ضمن الارباح والخسائر للفترة الحالية، حيث ان هذه المكاسب كانت قد ظهرت في قائمة الدخل الشامل في الفترة الحالية او الفترة السابقة، وبالتالي يجب اقتطاع هذه المكاسب غير المتحققة من الدخل الشامل الآخر (اعادة تصنيفها) وتحويلها الى الارباح والخسائر.

البنود غير العادية Extraordinary Items:

ينص المعيار رقم (1) على أنه يجب على المنشأة عدم عرض أي من بنود الدخل أو المصاريف كبنود غير عادية في قائمة الدخل الشامل او في قائمة الدخل المنفصلة (اذا تم

عرضها)، او حتى في الإيضاحات. وبالتالي **فقد الغى المعيار** مفهوم البنود غير العادية عند عرض قائمة الدخل الشامل او عرض قائمة الدخل.

المعلومات التي يجب عرضها في "قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر" أو في الأيضاحات:

إذا كانت بنود الدخل والمصروفات مادية (قيمتها مهمة نسبياً)، يتطلب المعيار رقم (1) الأفصاح عن حجمها وطبيعتها بشكل منفصل.

تشمل الحالات التي تؤدي الى الإفصاح المنفصل عن بنود الدخل والمصروف ما يلي:

أ. هبوط قيمة المخزون إلى صافي القيمة القابلة للتحقق (مصروف هبوط أسعار المخزون)، والمبالغ المعكوسة لهذه التخفيضات.

ب. تدني قيمة الممتلكات والمصانع والمعدات إلى المبلغ القابل للإسترداد (خسارة التدني في القيمة)، والمبالغ المعكوسة لهذه التخفيضات (ارباح استعادة التدني).

ج. إعادة هيكلة أنشطة المنشأة، والمبالغ المعكوسة لأية مخصصات لتكاليف إعادة الهيكلة.

د. أرباح أو خسائر بيع أو شطب او التخلص من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات.

هـ. نتيجة بيع الاستثمارات.

و. نتائج العمليات الموقوفة.

ز. نتائج تسوية القضايا.

ح. المبالغ التي يتم عكسها للمخصصات.

الإفصاح عن المبلغ المعترف به كتوزيعات للملاك، وحصة السهم من هذه التوزيعات والارباح المقترح توزيعها:

1. **يتطلب المعيار رقم (1) الإفصاح عن المبالغ المعترف بها كتوزيعات لحملة الأسهم وكذلك حصة السهم من هذه التوزيعات ضمن واحدة مما يلي:**
   - قائمة التغيرات في حقوق الملكية أو
   - الإيضاحات.

2. أما بخصوص الأرباح المقترح توزيعها أو المعلن عنها بعد نهاية السنة المالية وقبل اصدار البيانات المالية والتي لم يتم إقرارها (لم يعترف كتوزيعات بشكل قطعي) **فيتطلب المعيار الإفصاح عنها ضمن الايضاحات المرفقة بالبيانات المالية.**

طرق عرض المصروفات عند إعداد قائمة الدخل (الربح والخسارة للفترة المالية الحالية)

بموجب المعيار رقم (1) يجب على المنشأة أن تعرض تحليلاً للمصروفات بإستخدام تصنيف يعتمد على واحدة مما يلي:

1. طبيعة المصروف: ويتم تجميع المصروفات في بيان الدخل حسب طبيعتها (مثال ذلك الاهتلاك ومشتريات المواد وتكاليف النقل والأجور والرواتب وتكاليف الإعلان).
2. وظيفة المصروف: أما أسلوب وظيفة المصروف أو تكلفة المبيعات حيث تصنف المصروفات بموجب هذا الأسلوب حسب وظيفتها كجزء من تكلفة المبيعات أو التوزيع أو الأنشطة الإدارية .

ويجب إختيار الأسلوب الذي يقدم معلومات موثوقة وأكثر ملائمة والذي يعتمد على كل من العوامل التاريخية والصناعية وطبيعة المنشأة. وتشجع المنشأت على عرض ذلك التحليل في صلب قائمة الدخل ولا يلزم بذلك. وتجدر الاشارة الى ان تصنيف المصاريف حسب الوظائف هي الاكثر شيوعاً واستخداماً من قبل الشركات في الاردن وفي معظم دول العالم.

فيما يلي مثال للتصنيف باستخدام طريقه **طبيعة المصروف:**

شركة الصناعات المتطورة المساهمة العامة **قائمة الدخل عن الفترة المالية المنتهية في 2014/12/31 (بآلاف الدنانير)**		
الإيرادات من النشاط التشغيلي		125000
مكاسب وإيرادات أخرى		5000
المجموع		130000
التغيرات في مخزون البضائع الجاهزة والعمل قيد الإنجاز	(12000)	
المواد الخام والمستهلكات المستخدمة	(65000)	
تكاليف منافع الموظفين	(8000)	
مصاريف الاهتلاك والإطفاء	(15000)	
المصروفات الأخرى	(1000)	
مصاريف التمويل	(500)	
إجمالي المصروفات		(101500)
حصة المنشاة في أرباح المنشات التابعة والزميلة		1200
ربح الفترة قبل الضريبة		29700
مصروف ضريبة الدخل		(12500)
ربح الفترة يوزع بين:		17200
- مالكي الشركة القابضة		12900
- حصة الحقوق غير المسيطر عليها (الأقلية)		4300

وفيما يلي مثال على تصنيف باستخدام **أسلوب وظيفة المصروف:**

شركة الصناعات المتطورة المساهمة العامة	
قائمة الدخل الشامل عن الفترة المالية المنتهية في 2014/12/31 (بآلاف الدنانير)	
الإيرادات من النشاط التشغيلي	125000
تكلفة المبيعات	85000
إجمالي الربح	40000
مكاسب وايرادات أخرى	5000
مصاريف التوزيع	(3000)
المصروفات الإدارية	(12000)
المصروفات الأخرى	(1000)
مصاريف التمويل	(500)
حصة المنشاة في أرباح المنشات التابعة والزميلة	1200
ربح الفترة قبل الضريبة	29700
مصروف ضريبة الدخل	(12500)
ربح الفترة	**17200**
الدخل الشامل الآخر:	
• ارباح غير محققة لتقييم اصول مالية معدة للبيع.	1000
• فائض اعادة التقييم	2000
حصة المنشأة في الدخل الشامل الآخر للشركات الزميلة.	4000
الدخل الشامل الآخر للسنة	**7000**
اجمالي الدخل الشامل للسنة	**24200**
ربح الفترة (17200 دينار) موزع الى:	
- حملة أسهم الشركة الأم	15800
- حصة الحقوق غير المسيطر عليها	1400
الدخل الشامل (7000 دينار) موزع الى:	
- حملة أسهم الشركة الأم	5750
- حصة الحقوق غير المسيطر عليها	1250

وعند قيام المنشأة بإتباع اسلوب تصنيف المصروفات حسب وظيفتها، يجب عليها الإفصاح عن معلومات إضافية حول طبيعة المصروفات بما في ذلك مصروف الإهتلاك والإطفاء وتكاليف منافع الموظفين .

قائمة التغيرات في حقوق الملكية Statement of Changes in Equity

يجب على المنشأة عرض قائمة التغيرات في حقوق الملكية بحيث تظهر هذه القائمة:

أ- اجمالي الدخل الشامل للفترة مبيناً بشكل منفصل المبالغ المنسوبة الى مالكي الشركة الأم والمبالغ التي تعود الى الحقوق غير المسيطر عليها (حقوق الاقلية).

ب- لكل مكون من مكونات حقوق الملكية، آثار التطبيق بأثر رجعي او اعادة العرض باثر رجعي المعترف بها وفقا لمعيار المحاسبة الدولي رقم (8).

ج- تسوية لمبالغ البنود الواردة ضمن حقوق الملكية بين القيمة المسجلة في بداية الفترة المالية ونهايتها، وبشكل منفصل يجب الإفصاح عن التغيرات الناجمة عن:

- الارباح والخسائر.
- كل بند من مكونات الدخل الشامل.
- المعاملات مع المالكين بصفتهم مالكين، التي تظهر بشكل منفصل المساهمات (زيادة رأس المال) والتوزيعات على المالكين والتغير في حقوق المالكين في الشركات التابعة التي لا ينتج عنها فقدان السيطرة على الشركة التابعة.

فيما يلي مثال توضيحي لقائمة التغيرات في حقوق الملكية وفق ما يتطلبه معيار رقم (1) "عرض القوائم المالية".

شركة الصناعات المتطورة المساهمة العامة

قائمة التغيرات في حقوق الملكية للسنة المنتهية في 2014/12/31 (بالألف الدنانير)

البيان	رأس مال الأسهم	رأس المال الإضافي	فائض إعادة التقييم	احتياطي قانوني	الأرباح المحتجزة	حقوق الأقلية	المجموع
أرصدة 1/1	150000	40000	25000	48000	8000	16000	287000
فائض إعادة التقييم			5000				5000
ربح الفترة					17200		17200
توزيعات أرباح					(9700)		(9700)
احتياطي قانوني				6500	(6500)		000
إصدار أسهم	100000	35000					135000
صافي الزيادة في حقوق الأقلية						1500	1500
أرصدة 12/31	250000	75000	30000	54500	9000	17500	436000

قائمة التدفقات النقدية Cash Flow Statement

وهي القائمة التي تبين المقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية للمنشأة خلال فترة معينة والتي يتم تصنيفها كتدفقات من الأنشطة التشغيلية أو الأنشطة الاستثمارية أو الأنشطة التمويلية وقد عرف معيار المحاسبة الدولي رقم (7) تلك النشاطات كما يلي:

1. النشاطات التشغيلية: وهي النشاطات الرئيسة لتوليد الإيراد في المنشأة والنشاطات الأخرى التي لا تعتبر من النشاطات الاستثمارية أو التمويلية.
2. النشاطات الاستثمارية: وهي النشاطات المتمثلة في امتلاك الأصول طويلة الأجل والتخلص منها، وغيرها من الاستثمارات التي لا تدخل ضمن البنود التي تعادل النقدية.
3. النشاطات التمويلية: وهي النشاطات التي ينتج عنها تغيرات في حجم ومكونات ملكية رأس المال وعمليات الاقتراض التي تقوم بها المنشأة.

والهدف الأساسي لقائمة التدفق النقدي تزويد معلومات حول المقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية خلال فترة زمنية معينة، وتوفير معلومات حول الأنشطة الاستثمارية والتمويلية.

ويشير معيار المحاسبة الدولي رقم (7) والذي يبين متطلبات عرض قائمة التدفقات النقدية ومتطلبات الإفصاح المتعلقة بها، بأن المنافع المدركة عند عرض قائمة التدفق النقدي بالاقتران مع قائمة المركز المالي وقائمة الدخل تتمثل بما يلي:

1. تقدم معلومات حول الهيكل المالي للمنشأة (ويتضمن السيولة والقدرة على الوفاء بالديون) وقدرة المنشأة بالتأثير على مبالغ وتوقيت تدفقاتها النقدية بما يمكنها من التكيف مع التغيرات في الظروف والفرص المختلفة.
2. تقدم معلومات تساعد مستخدمي القوائم المالية لتقييم التغيرات في الأصول والالتزامات وحقوق الملاك في المنشأة.
3. تعزز قابلية المقارنة لنتائج الأنشطة التشغيلية بين المنشآت المختلفة نظراً لتحييد آثار إختلاف السياسات المحاسبية المطبقة.

الإيضاحات المرفقة للقوائم المالية Notes to the Financial Statements

تعتبر الإيضاحات المرفقة للقوائم المالية جزءاً لا يتجزأ منها، إذ أن لها أهمية كبيرة في المساعدة على فهم القوائم المالية، وتوضيح المعلومات التي يصعب إدراجها في تلك

القوائم. وقد سبق الإشارة الى المعلومات التي يتوجب عدم إدراجها ضمن قائمة الدخل والميزانية وقائمة التغير في حقوق الملكية وبالتالي يتوجب إدراجها ضمن الإيضاحات المرفقة للقوائم المالية.

وبحسب معيار المحاسبة الدولي فان الإيضاحات المرفقة للقوائم المالية تساهم في تحقيق الأهداف التالية:

- تقديم معلومات عن الأسس والسياسات المحاسبية المستخدمة من قبل المنشاة في إعداد القوائم المالية.
- الإفصاح عن أي بيانات او معلومات تتطلبها معايير الإبلاغ المالي الدولية ولا تظهر في صلب قائمة الدخل والميزانية وقائمة التغير في حقوق الملكية وقائمة التدفقات النقدية.
- الإفصاح عن أي بيانات او معلومات لم تظهر في صلب قائمة الدخل والميزانية وقائمة التغير في حقوق الملكية وقائمة التدفقات النقدية، الا ان نشرها يعتبر ضروري لتوفير **العرض العادل Fair Presentation** للقوائم المالية والمساعدة في فهم محتويات القوائم المالية.

ويؤكد المعيار على أهمية اسلوب عرض الإيضاحات المرفقة للقوائم المالية، بحيث تقدم بأسلوب منتظم Systematic Manner طالما كان ذلك ممكناً أو عملياً، كما يجب الربط المرجعي Cross- Referenced بين كل بند في صلب القوائم المالية مع أية معلومات ذات صلة مرتبطة بها في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية.

وبحسب المعيار فان طبيعة المعلومات التي تعرض من خلال الإيضاحات المرفقة للقوائم المالية تكون اما:

1. معلومات إضافية او تفاصيل للمعلومات المعروضة في صلب القوائم المالية.
2. معلومات محددة لشرح بعض الارقام الواردة في القوائم المالية.
3. معلومات إضافية لم ترد اية بنود تتعلق بها في القوائم المالية مثل الالتزامات الطارئة.

وقد حدد معيار المحاسبة الدولي رقم (1) ترتيب محدد لعرض الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، على اعتبار ان هذا الترتيب سيساعد مستخدمي القوائم في عملية مقارنة القوائم المالية للمنشات المختلفة، وهذا الترتيب هو:

ووفق المعيار المحاسبي رقم (1) يتم عادة عرض الإيضاحات حسب الترتيب التالي مما يساعد المستخدمين في فهم القوائم المالية ومقارنتها مع القوائم المالية للمنشات الأخرى:

أ. عبارة تفيد بإمتثال المنشاة لمعايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS.

ب. عرض لأساس (اسس) القياس المستخدمة في إعداد القوائم المالية والسياسات المحاسبية المطبقة.

ج. معلومات موضحة ومؤيدة للبنود المعروضة في صلب القوائم المالية مع استخدام نفس الترتيب الذي عرضت فيه البنود في القائمة ونفس ترتيب القوائم المالية.

د. إفصاحات اخرى، مثل الإفصاحات المتعلقة بالإلتزامات المحتملة (الطارئة) بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (37) والتعهدات التي قدمتها المنشأة للغير ولم تظهر في القوائم المالية، وكذلك الإفصاح عن أهداف وسياسات إدارة المخاطر المالية.

ومن الأمثلة على البنود أعلاه ما يلي:

1. الطرق والسياسات المحاسبية التي تم اعتمادها لإعداد القوائم المالية والتغيرات التي تحدث فيها مع بيان الأسباب التي أوجبت تلك التغيرات.
2. المطالبات على أصول الشركة وترتيبها حسب أولوياتها.
3. بيان القيود على توزيعات الأرباح على المساهمين.
4. وصف علاقة الشركة مع الأطراف الأخرى وأية عقود أبرمتها مع تلك الأطراف.
5. طبيعة الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية وتأثيرها المالي.
6. توضيح العمليات التي تؤثر على حقوق المساهمين بالشركة.
7. أي معلومات أخرى يصعب الإفصاح عنها في صلب القوائم المالية.

الإفصاح عن السياسات المحاسبية والتقديرات الهامة

Disclosure of Accounting Policies and Estimation

يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (1) الإفصاح ضمن ملخص السياسات المحاسبية الهامة عن معلومات حول أسس القياس المستخدمة في إعداد القوائم المالية مثل (التكلفة التاريخية، التكلفة الجارية، القيمة القابلة للتحقق، القيمة العادلة، أو القيمة القابلة للإسترداد)، والسياسات المحاسبية الهامة اللازمة للفهم المناسب للقوائم المالية، كما يجب توضيح التقديرات التي إستخدمتها الإدارة عند تطبيق السياسات المحاسبية. كما يتطلب

المعيار من المنشأة الإفصاح ضمن الإيضاحات عن معلومات تتعلق بالإفتراضات المستقبلية الهامة مثل كيفية تقدير التدفقات النقدية المتوقعة عند إحتساب القيمة قيد الإستعمال عند إجراء إختبار تدني قيمة الموجودات.

يتطلب المعيار رقم (1) إفصاحات أخرى في الإيضاحات وتشمل معلومات عما يلي:

1. مبلغ توزيعات أرباح الأسهم المقترح توزيعها أو المعلن عن توزيعها قبل التصريح بإصدار القوائم المالية، والتي لم يتم المصادقة عليها من الجهة المخولة بذلك (الهيئة العامة) خلال الفترة، وحصة السهم من تلك التوزيعات.
2. مبلغ أية أرباح أسهم ممتازة تراكمية لم يتم الإعتراف بها.
3. تفصح المنشأة عما يلي إذا لم يتم الإفصاح في مكان أخر ضمن المعلومات المنشورة مع القوائم المالية:

أ- بلد إقامة المنشأة وشكلها القانوني وبلد التأسيس وعنوان المكتب المسجل.

ب- وصف لطبيعة عمليات المنشأة وعملياتها الرئيسة.

ج- إسم الشركة القابضة والشركة القابضة النهائية للمجموعة.

أما بالنسبة للسلبيات أو الإنتقادات للإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، فتتمثل بالاتي:

- أن هذه الإيضاحات تميل إلى أن تكون أكثر صعوبة في فهمها وقراءتها ما لم يتم التوسع في دراستها من قبل مستخدمي التقارير المالية، مما يعرضها في كثير من الاحيان الى الإهمال من قبل مستخدميها.
- أن النصوص الوصفية أكثر صعوبة لاستخدامها في اتخاذ القرارات مقارنة بالبيانات الكمية الموجزة في القوائم المالية.
- وبسبب التعقيد المتزايد في أعمال المنشآت، فإن هناك خطورة في الإفراط في استخدام هذه الإيضاحات على حساب تطوير مبادئ لدمج العلاقات الجديدة والأحداث المستجدة في القوائم المالية نفسها.

الأسئلة والتمارين

الأسئلة

1. ما الهدف الرئيس للمعيار المحاسبي الدولي رقم (1): "عرض القوائم المالية"؟
2. ما هو النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي الدولي رقم (1): "عرض القوائم المالية"؟
3. ما المقصود بالمصطلحات والعبارات التالية وذلك حسب ما ورد في المعيار المحاسبي الدولي رقم (1): "عرض القوائم المالية"؟
   - فرض الاستمرارية
   - الاتساق في العرض
   - المادية والتجميع
   - التقاص
   - المعلومات المقارنة
4. ما هي محددات قائمة المركز المالي (الميزانية)؟
5. ما هي الحالات او الشروط الواجب توفرها لتصنيف الأصل على أنه متداول؟
6. ما هي الحالات او الشروط الواجب توفرها لتصنيف الالتزام على أنه متداول؟
7. ما هي الحالات التي يتطلب المعيار رقم (1) فيها إعادة تصنيف الإلتزامات غير المتداولة إلى إلتزامات متداولة.
8. حدد 6 بنود يتوجب عرضها في صلب الميزانية وضمن الاصول غير المتداولة.
9. ما هي الاهداف الرئيسة من إعداد قائمة الدخل؟
10. هناك طريقتان لعرض المصاريف في قائمة الدخل، بين هاتان الطريقتان وما هي الطريقة الاكثر استخداما في الحياة العملية.
11. ما هي العناصر الأساسية التي تتضمنها قائمة التغيرات في حقوق الملكية.
12. ما هي الاهداف الرئيسة من وجود الإيضاحات المرفقة للقوائم المالية؟
13. بين ترتيب عرض الإيضاحات المرفقة للقوائم المالية وفق لمعيار المحاسبي رقم (1).

التمارين

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. من الاعتبارات العامة التي أوردها المعيار المحاسبي الدولي رقم (1) لعرض القوائم المالية:

   أ- التوقيت المناسب ب- فرض الاستمرارية

   جـ- الملاءمة د- جميع ما ذكر صحيح

2. خلال العام 2012 كان لدى الشركة العالمية قرض بنكي قيمته 50000 دينار يستحق السداد في 2015/6/30 وقد اخلت الشركة بشروط القرض ونتيجة ذلك أصبح القرض واجب السداد في 2012/12/1. قامت الشركة بالتفاوض مع البنك المقرض وتم الاتفاق في 2013/1/15 بتأجيل سداد القرض إلى التاريخ المتفق عليه سابقا (2015/6/30). تنتهي السنة المالية للشركة في 12/31 وقد تم اصدار القوائم المالية للعام 2012 في 2013/2/28. يظهر القرض أعلاه في ميزانية الشركة في 2012/12/31 ضمن الالتزامات:

   أ- المتداولة ب- غير المتداولة

   جـ- يجوز إن تظهره الشركة كالتزامات متداولة أو غير متداولة

   د- لا شيء مما ذكر صحيح

3. عندما تغير المنشأة نهاية فترة إعداد التقارير المالية لها وتعرض البيانات المالية لفترة تزيد عن سنة، أي من البنود التالية ليس مطلوباً الإفصاح عنه حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم (1):

   أ- السبب وراء استخدام فترة اطول من سنة.

   ب- حقيقة ان المبالغ المعروضة في البيانات المالية ليست مقارنة بشكل كامل.

   جـ- اثر التغير في طول الفترة على البنود ذات الأهمية النسبية العالية.

   د- الفترة التي تغطيها القوائم المالية.

4. صنف معيار المحاسبة الدولية رقم (1) الاصول المحتفظ بها لاغراض المتاجرة:

   أ- كأصول متداولة ب- كأصول غير متداولة

   جـ- كأصول أخرى د- حسب رغبة المنشاة

5. احد البنود التالية ليس بندا من البنود التي يجب ان يتضمنه الحد الأدنى للبنود التي يجب ان تعرض في الميزانية العمومية:

أ- الممتلكات الاستثمارية ب- الاصول البيولوجية

جـ- حقوق غير مسيطر عليها المعروضة ضمن حقوق الملكية

د- الالتزامات الطارئة

6. عند تقدير الإدارة لفرض الاستمرارية، يتوجب على الإدارة الأخذ بعين الاعتبار جميع المعلومات والحقائق المتوفرة لفترة قادمة تتعلق بمدة لا تقل عن:

أ- 12 شهر ب- 6 شهور

جـ- 5 سنوات د- 3 سنوات

7. في حالة وجود ذمم مدينة تستحق السداد بعد أكثر من 12 شهر فيتوجب عرض هذا الجزء

أ- إما ضمن الاصول المتداولة أو ضمن الاصول غير المتداولة

ب- ضمن الاصول غير المتداولة

جـ- بشكل منفصل عن باقي الذمم المدينة

د- مع الضمانات التي أخذتها المنشاة على ذلك الدين

(الأسئلة من 8 - 18 من أسئلة امتحانات الـ JCPA)

8. يقضي المعيار المحاسبي الدولي رقم (1) حول عرض البيانات المالية الإفصاح عما يلي باستثناء:

أ- طبيعة عمليات المنشأة ونشاطاتها الرئيسة.

ب- اسم الشركة الأم إذا كانت شركة قابضة.

جـ- الأرباح أو الخسائر الإستثنائية وغير العادية.

د- استخدام التقديرات.

9. أي من البيانات المالية التالية لا يعتبر أحد البيانات المالية الأساسية:

أ- التغير في الموجودات والمطلوبات. ب- التغير في حقوق الملكية.

جـ- بيان التدفقات النقدية. د- بيان الدخل.

10. في حالة ان المنشأة أخلت بأحد شروط تنفيذ إلتزام طويل الأمد حيث أصبح هذا الالتزام قابل للدفع عند المطالبة فإن على المنشأة تصنيف هذا الإلتزام بتاريخ قائمة المركز المالي على أنه:

أ- قصير الأجل.

ب- طويل الأجل إذا وافق الطرف الآخر (بعد تاريخ قائمة المركز المالي) على عدم المطالبة بسبب اخلال المنشاة بهذا الشرط.

جـ- طويل الأجل.

د- طويل الأجل إذا وافق الطرف الآخر (بعد تاريخ قائمة المركز المالي وقبل الموافقة على الاصدار) على عدم المطالبة بسبب إخلال المنشأة بهذا الشرط.

11. تدرج أسهم الخزينة في قائمة المركز المالي ضمن:

أ- الاستثمارات طويلة الاجل. ب- الاصول الاخرى.

جـ- مطروحة من حقوق المساهمين. د- مطلوبات طويلة الاجل.

12. إن نتائج العمليات الموقوفة تظهر في البيانات المالية كما يلي:

أ- لا تظهر مستقلة في بيان الدخل. ب- تظهر مستقلة في بيان الدخل.

جـ- يتم الافصاح عنها في الايضاحات حول البيانات المالية اذا كانت جوهرية.

د- ما ورد في (أ) و(ج) أعلاه صحيح.

13. عند إقرار مجلس الإدارة للارباح المقترح توزيعها على المساهمين بعد إنتهاء السنة تظهر في البيانات المالية:

أ- في بند أرباح مقترح توزيعها على المساهمين ضمن المطلوبات.

ب- في بند أرباح مقترح توزيعها على المساهمين ضمن حقوق المساهمين.

جـ- تبقى ضمن الارباح المدورة ويتم الافصاح عنها في البيانات المالية.

د- كل ما ورد أعلاه صحيح.

14. عندما تعرض المصاريف مصنفة وفقاً لوظيفتها (عملها) فان المعيار المحاسبي الدولي رقم (1) حول عرض البيانات المالية لا يتطلب الافصاح عما يلي كمعلومات اضافية:

أ- مصاريف استهلاك الموجودات. ب- مصاريف إطفاء الموجودات.

جـ- مصاريف الإيجارات. د- مصاريف منافع الموظفين.

15. أذكر فيما يلي الموجودات التي لا يتطلب عرضها كحد ادنى من المعلومات في صفحة الميزانية العامة:

أ- الموجودات البيولوجية. ب- الموجودات الضريبية المؤجلة.

جـ- الالتزامات الطارئة. د- الاستثمارات العقارية.

16. أي مما يلي لا يشكل مكوناً للبيانات المالية للأغراض العامة:

أ- بيان التدفقات النقدية. ب- بيان تكلفة الانتاج.

جـ- السياسات المحاسبية. د- بيان التغيرات في حقوق الملكية.

17. يمثل الدخل الشامل الأخر في بيان الدخل ما يلي باستثناء:

أ- فروقات العملة الناجمة عن ترجمة العمليات الأجنبية.

ب- الربح من الجزء الفعال من التحوط للقيمة العادلة.

جـ- حصة الشركة الام في الدخل الشامل الأخر في الشركة الحليفة.

د- التغير في فائض أو عجز الموجودات غير الملموسة.

18. تتكون البيانات المالية الكاملة مما يلي:

أ- بيان المركز المالي وبيان الدخل الشامل

ب- بيان التغيرات في حقوق الملكية وبيان التدفقات النقدية

جـ- إيضاحات حول البيانات المالية

د- جميع ما ذكر صحيح

معيار المحاسبة الدولي رقم (2)	المخزون Inventories
2	**الأهداف التعليمية** **بعد دراسة هذا المعيار يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:** 1. التعرف على الأهداف الرئيسة لمعيار المحاسبي الدولي رقم (2): "المخزون". 2. بيان النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي الدولي رقم (2): "المخزون". 3. توضيح البنود التي تدخل في احتساب تكلفة المخزون. 4. بيان البنود التي لا تدخل في احتساب تكلفة المخزون. 5. توضيح الأساليب التي اعتمدها معيار المحاسبة الدولي رقم (2) لقياس تكلفة المخزون. 6. توضيح توقيت الاعتراف بالمخزون كمصروف. 7. شرح لكيفية تطبيق مبدأ التكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقيق أيهما أقل. 8. شرح طرق (أنظمة) المحاسبة عن المخزون. 9. عرض الافصاحات التي يتطلبها معيار المحاسبة الدولي رقم (2) "المخزون".

معيار المحاسبة الدولي رقم (2)

المخزون Inventories

مقدمة

يتناول معيار المحاسبة الدولي رقم (2) "المخزون"، وصف المعالجة المحاسبية للمخزون. وبشكل أساسي تحديد مبلغ التكلفة التي يجب أن يعترف بها كأصل تحت مسمى المخزون، والذي سيظهر ضمن الأصول في الميزانية العمومية. ويعترف بالمخزون كمصروف في قائمة الدخل عندما يتم الاعتراف بالإيرادات المتعلقة ببيعه وذلك عند بيع ذلك المخزون.

يمكن تعريف المخزون بانه مجموع السلع التي تشتريها المنشأة بهدف بيعها او تصنيعها في دورة النشاط العادي للمنشأة. وعادة ما يتكون المخزون في المنشآت التجارية من عنصر واحد فقط هو البضاعة الجاهزة، اما المخزون في المنشآت الصناعية فيتكون من العناصر الثلاثة التالية:

- المواد الخام التي تستخدم في عملية التصنيع Raw Materials.
- البضاعة تحت التشغيل (اي التي لم يستكمل إنتاجها حتى انتهاء الفترة المالية) Work in Process.
- البضاعة تامة الصنع Finished Goods.

وحيث ان المخزون يمثل بضاعة معدة للبيع خلال الدورة التشغيلية العادية للمنشأة أي سيتحول الى نقدية خلال فترة تقل عادة عن سنة فانه يعد احد المكونات الأساسية للأصول المتداولة كما يعتبر عنصراً أساسيا من مكونات رأس المال العامل.

هدف المعيار Objective

يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم (2) الى:

1. وصف المعالجة المحاسبية للمخزون، حيث يوفر المعيار الإرشادات والقواعد التي تحدد تكلفة المخزون.
2. وصف كيفية الاعتراف بالمخزون كأصل ثم كيفية الاعتراف به كمصروف لاحقاً.
3. بيان كيفية تحديد صافي القيمة القابلة للتحقق للمخزون Net Realizable Value (NRV).
4. توضيح أساليب قياس تكلفة المخزون.

نطاق المعيار Scope

يغطي المعيار البضاعة تامة الصنع والبضاعة المعدة للبيع في العمليات العادية للمنشاة، والبضاعة تحت التشغيل، والأدوات والمواد التي تستخدم في عملية الإنتاج (المواد الخام).

لا يغطي المعيار ما يلي:

أ- الأعمال قيد الإنشاء الناجمة عن عقود الإنشاء، وعقود الخدمات المرتبطة بها مباشرة والتي تعالج ضمن معيار المحاسبة الدولي رقم (11) "عقود الإنشاء".

ب- الأدوات المالية التي يتم معالجتها بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (39) ومعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (9).

جـ- الأصول البيولوجية المرتبطة بالنشاط الزراعي، والإنتاج الزراعي حتى نقطة الحصاد، والتي يتم المحاسبة عنها وفق معيار المحاسبة الدولي رقم (41) "الزراعة".

ولا ينطبق هذا المعيار على قياس المخزون المحتفظ به من قبل:

1. منتجي المنتجات الزراعية والحرجية والإنتاج الزراعي بعد الحصاد والمعادن والمنتجات المعدنية، إلا إذا كان يتم قياسها بصافي القيمة القابلة للتحقق وفق الممارسات المتبعة في تلك الصناعة، عندها يعترف بالتغير بصافي القيمة القابلة للتحقق في قائمة الدخل للفترة التي حدث بها التغير.
2. المنشآت التجارية ووسطاء بيع البضائع الذين يقومون بقياس مخزونهم بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع المقدرة، حيث يتم الاعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة مطروحاً منها تكلفة بيع المخزون المقدرة في قائمة الدخل في فترة التغيير.

المبدأ الأساسي للمعيار رقم (2) Fundamental Principle in IAS 2

يتطلب المعيار الدولي رقم (2) تحديد قيمة البضاعة بالتكلفة او صافي القيمة القابلة للتحقق Net Realizable Value (NRV) أيهما اقل.

التعريفات والمصطلحات الواردة في المعيار

المخزون Inventories هي الأصول التي تتصف بما يلي:

- يحتفظ بها لغرض البيع في السياق الطبيعي للأعمال.
- قيد الإنتاج أو التصنيع لغرض البيع.
- على شكل مواد أو إمدادات تستهلك او تستخدم في عملية الإنتاج أو تقديم الخدمات.

صافي القيمة القابلة للتحقق Net Realizable Value (NRV)

هي سعر البيع المقدر في السياق الطبيعي أو الاعتيادي مطروحاً منه التكاليف المقدرة لإتمام تصنيع السلعة والتكاليف الضرورية المتوقعة لإكمال البيع.

أي أن **صافي القيمة القابلة للتحقق (NRV)** = سعر البيع المقدر – (تكلفة إكمال تصنيع السلعة + التكلفة الضرورية المقدرة لبيع السلعة).

القيمة العادلة Fair Value

هي المبلغ الذي يمكن على أساسه مبادلة أصل أو تسوية إلتزام بين أطراف مطلعة وراغبة في التنفيذ وعلى أساس تجاري من خلال عملية تبادل حقيقية.

متطلبات المعيار الرئيسة

أولا: مكونات تكلفة المخزون Cost Components

يتوجب ان تتضمن تكلفة المخزون بشكل عام جميع التكاليف المنفقة حتى يصبح المخزون جاهز ومعد للبيع، وعليه فان البنود التي تدخل في احتساب تكلفة المخزون تتضمن ما يلي:

أ- تكاليف الشراء وتوصيل المخزون للمنشاة، وتتضمن:

1. ثمن الشراء مطروحاً منه خصم المشتريات ومردودات المشتريات.
2. الرسوم الجمركية والضرائب غير القابلة للاسترداد.
3. مصاريف النقل والتحميل والتنزيل والتخليص وأية مصاريف اخرى مباشرة تعزى الى عملية الشراء بشكل مباشر.

ب- تكاليف تحويل المواد الخام الى سلع جاهزة او شبه جاهزة

يظهر هذا النوع من التكاليف في المنشات الصناعية والتي تقوم بتحويل المواد الخام الى سلع جاهزة او شبه جاهزة للبيع. ويتضمن هذا البند ما يلي:

1. التكاليف الصناعية الثابتة والمتغيرة المباشرة وغير المباشرة. حيث تتضمن التكاليف المباشرة المتغيرة المواد المباشرة والعمل المباشر، اما التكاليف الثابتة المباشرة فتمثل التكاليف التي لا تتغير مع زيادة حجم الإنتاج الا انه يمكن ربطها بشكل مباشرة بإنتاج سلعة معينة، مثل اهتلاك الة تستخدم خصيصا وحصراً لإنتاج سلعة

معينة. أما التكاليف غير المباشرة والتي تصنف ايضا الى متغيرة وثابتة فهي التكاليف التي لا يمكن ربطها وتحديدها بشكل دقيق لمنتج محدد، وتصنف الى متغيرة مثل المواد غير المباشرة وثابتة مثل راتب مدير المصنع.

يتم تحميل تكاليف التصنيع غير المباشرة بناءً على الطاقة الإنتاجية العادية للمنشاة (Normal Product Capacity)، حيث يتم احتساب الطاقة العادية للمنشاة كمتوسط للإنتاج المتوقع لعدد من الفترات، وقد يتم الاعتماد على مستوى الإنتاج الفعلي في هذه الحالة اذا كان قريب من الطاقة الإنتاجية العادية للمنشاة. وفي الفترات التي يقل فيها الإنتاج الفعلي عن الطاقة الإنتاجية العادية المقدرة فان الفرق يحمل للفترة كمصروف. أما في حالة زيادة الطاقة الإنتاجية الفعلية عن الطاقة الإنتاجية العادية فان الفرق يعامل كتخفيض لتكلفة الوحدات المنتجة.

2. في حالة وجود عدة منتجات تنتج من عملية إنتاج واحدة، أي ان تكاليف الإنتاج لا يمكن فصلها بشكل واضح لكل منتج، ففي هذه الحالة يتوجب توزيع التكاليف على المنتجات بطريقة منطقية ويتوجب الانتظام في عملية التوزيع من فترة لاخرى، ويمكن استخدام اسلوب القيمة البيعية المقدرة لكل منتج كاساس للتوزيع.
3. عرض المعيار حالة وجود منتجات ثانوية ذات أهمية نسبية متدنية، حيث يتم تقدير القيمة القابلة للتحصيل لهذه المنتجات ويتم طرح تلك القيمة من تكلفة المنتجات الرئيسة.
4. ومن التكاليف الاخرى التي تدخل ضمن تكلفة المخزون التكاليف الاخرى غير المباشرة مثل تكاليف خاصة بتصميم منتج بناء على طلب العميل.

التكاليف التي لا تدخل ضمن تكلفة المخزون (يتم معالجتها ضمن المصاريف):

1. التلف غير الطبيعي ، أما التلف العادي فيعتبر جزءاً من تكلفة المخزون.
2. تكاليف التخزين، الا اذا تطلب الإنتاج عملية تخزين خاصة خلال مرور الإنتاج بعدة مراحل إنتاجية.
3. المصاريف الإدارية غير المرتبطة بالإنتاج.
4. تكاليف البيع والتسويق.

5. فروقات العملة الأجنبية الناتجة عن التغير في سعر الصرف المتعلق بشراء البضاعة أو المواد الخام بعملة أجنبية وتسديد قيمتها لاحقاً.
6. تكاليف الاقتراض أو التمويل فعند شراء المخزون بشروط السداد الاجل وبحيث يكون فترة السداد اطول من الفترة العادية للسداد وبحيث يتضمن السعر زيادة عن السعر العادي للشراء يعتبر **الفرق** بين سعر الشراء بموجب شروط البيع العادية والمبلغ المدفوع، مصروف فائدة يحمل على مدة تأجيل الدفع. مع الإشارة هنا إلى وجود حالات تسمح برسملة تكاليف الاقتراض في تكلفة المخزون والواردة ضمن معيار المحاسبة الدولي رقم (23) "تكاليف الاقتراض".

تكاليف المخزون للمنشآت الخدمية

في حالة وجود خدمة غير منجزة في نهاية الفترة، فقد تتطلب بعض الحالات رسملة التكاليف المنفقة على الخدمة حتى تاريخ اعداد الميزانية. وفي هذه الحالة تتضمن تكاليف المخزون للخدمة جميع الاجور والرواتب الخاصة بالخدمة المقدمة بما فيها رواتب ومكافآت موظفي الاشراف على تقديم الخدمة، كما تتضمن المصاريف الاخرى لانجاز الخدمة مثل المواصلات. ولا تعتبر تكلفة العمالة والتكاليف الأخرى المتعلقة بموظفي المبيعات والإدارة جزء من تكلفة المخزون، وإنما مصاريف فترة.

تكلفة المنتج الزراعي الذي تم حصاده من الأصول البيولوجية

يتم تحديد تكلفة المخزون والاعتراف به للمنتجات الزراعية عند الحصاد في حالة الزراعة وذلك بالقيمة العادلة له عند الحصاد مطروحا منه المصاريف المقدرة لعملية البيع وهذا فقط في الهيئة الأولية للمنتجات الزراعية ودون إجراء تصنيع إضافي عليها.

ثانياً: اساليب وطرق قياس تكلفة المخزون (صيغ التكلفة) Cost Formulas

اساليب قياس تكلفة المخزون

اعتمد المعيار ثلاثة اساليب لقياس تكلفة المخزون هي:

1. التكلفة الفعلية المنفقة، والتي تعتبر الاساس في قياس تكلفة المخزون.
2. أجاز المعيار استخدام التكاليف المعيارية The standard cost method أو
3. طريقة التجزئة Retail method.

اشترط المعيار استخدام اسلوب التكاليف المعيارية أو طريقة التجزئة على ان يعطيا نتائج قريبة من اسلوب التكلفة الفعلية.

- تعتمد طريقة التكاليف المعيارية على تحديد مسبق للتكاليف يتم وضعه بناء على تقديرات لمستلزمات الإنتاج وظروف المنشاة الخاصة.
- أما طريقة التجزئة فتستخدم في منشات البيع بالتجزئة التي يوجد لديها عدد كبير من الأصناف حيث يجري تقدير نسبة هامش الربح وتنزيله من القيمة البيعية للمخزون.

طرق تحديد تكلفة المخزون

يتطلب المعيار رقم (2) تحديد تكلفة المخزون كما يلي:

أ- طريقة التمييز المحدد (الحصر الفعلي) Specific Identification:

يتوجب استخدام طريقة التمييز العيني لتحديد تكلفة بنود المخزون في حالة كون كل مجموعة من بنود المخزون تشترى وتستعمل لمنتج او منتجات محددة ولا يوجد تداخل في استعمال المخزون بين المنتجات المختلفة.

ب- الطرق الافتراضية لتحديد تكلفة المخزون وهي:

- اوجب المعيار استخدام طريقة الوارد أولا صادر أولا أو طريقة المتوسط المرجح لتحديد تكلفة المخزون **في الحالات التي لا يمكن استخدام طريقة التمييز العيني**، في حين لم يسمح المعيار باستخدام طريقة الوارد أخيرا صادر أولا والتي كان يسمح باستخدامها قبل العام 2003 وذلك كون هذه الطريقة لا تتماشى مع مفهوم القيمة العادلة والتي تعتبر الاتجاه الحالي لمجلس معايير المحاسبة الدولية.
- تقوم طريقة الوارد أولا صادر أولا على مفهوم ان المخزون الذي يتم شرائه او تصنيعه في البداية هو الذي يتم بيعه في البداية.
- تتطلب طريقة المتوسط المرجح اعادة احتساب متوسط تكلفة المخزون عند كل عملية شراء جديدة،او على اساس دوري وفق نظام الجرد المستخدم في المنشأة.
- يجب استخدام نفس اسلوب وطريقة تحديد تكلفة المخزون لكل مجموعة من بنود المخزون تتشابه في طبيعتها ومجال استخدامها. الا انه يمكن استخدام طرق واساليب مختلفة لمجموعات المخزون المختلفة. لا يجوز إستخدام طرق مختلفة من طرق تحديد تكلفة المخزون بسبب الإختلاف في الموقع الجغرافي للمخزون أو بسبب إختلاف قوانين الضريبة من منطقة لأخرى.

ثالثاً: تقييم المخزون Inventories Valuation

عند إعداد القوائم المالية يتطلب المعيار تقييم المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق (Net Realizable Value) أيهما أقل، وعند إنخفاض المخزون عن مبلغ التكلفة يتم الاعتراف بالفرق كمصروف هبوط أسعار المخزون ويعترف به في قائمة الدخل.

صافي القيمة القابلة للتحقيق Net Realizable Value

صافي القيمة القابلة للتحقيق هي عبارة عن سعر البيع المقدر للمخزون مطروحاً منه التكاليف المقدرة لاتمام تصنيع المخزون (اذا كان المخزون لم يكتمل تصنيعه بعد) والتكاليف المقدرة والضرورية لاتمام عملية البيع. في حالة انخفاض أسعار بيع المخزون او وجود تقادم او تلف في المخزون فقد يصبح من غير الممكن استرداد تكلفة المخزون، وفي هذه الحالة يتوجب تخفيض تكلفة المخزون بالفرق بين تكلفة المخزون وصافي القيمة القابلة للتحقيق، والاعتراف بالفرق كمصروف وتحميله للفترة التي تم فيها حدوث هذا الانخفاض. ويعتبر هذا الإجراء تماشيا مع مبدأ عدم إظهار الاصل بأكثر من قيمته المتوقع الحصول عليها عند بيعه او استخدامه.

يتم تطبيق مبدأ التكلفة او صافي القيمة القابلة للتحقيق بناء على كل بند من بنود المخزون، وفي بعض الحالات يمكن تطبيقه على البنود المتشابهة في كل مجموعة.

- في حالة وجود بضاعة متعاقد على بيعها لاطراف خارجية، فيتم الاعتماد على أسعار التعاقد لتطبيق مبدأ التكلفة او صافي القيمة القابلة للتحقيق وذلك بالقدر الذي يتعلق بالكمية المتعاقد على بيعها، اما باقي المخزون فيتم معاملتها كالمخزون العادي. أما في حالة كون الكمية المتعاقد على بيعها تزيد عن كمية المخزون لدى المنشاة، فيتم معالجة هذه الحالة حسب معيار المحاسبة الدولي رقم (37) المخصصات والالتزامات والاصول المحتملة.
- لا يتم تخفيض قيمة المواد الخام او المهمات التي تدخل في تصنيع سلعة ما، اذا كان من المتوقع ان سعر بيع السلعة الجاهزة سيكون بالتكلفة او اعلى من التكلفة. أما في حالة كون تكلفة البضاعة سيتجاوز صافي القيمة القابلة للتحقيق فيتم في هذه الحالة تنزيل قيمة مخزون المواد الخام بالفرق.
- في حالة الاحتفاظ بالمخزون المقيم بصافي القيمة القابلة للتحقيق لنهاية الفترة المالية التالية، يتم اعادة تقييم المخزون وفي حالة ارتفاع صافي القيمة القابلة للتحقيق عن القيمة في الفترة السابقة فيتم الاعتراف بالزيادة ويتم زيادة قيمة المخزون الى القيمة القابلة للتحقيق الجديدة.

مثال (1)

في 2014/12/31 كان لدى شركة السلام مخزون تكلفته 61000 دينار وبلغ سعر البيع المقدر للمخزون 58000 دينار وتكاليف البيع المقدرة 3000 دينار.

المطلوب:

1. تحديد صافي القيمة القابلة للتحقق للمخزون، ومقدار خسارة الانخفاض في المخزون.
2. قيد اليومية لإثبات الانخفاض في قيمة المخزون.
3. تحديد قيمة المخزون التي ستظهر في ميزانية الشركة في 2014/12/31.

حل مثال (1)

1. صافي القيمة القابلة للتحقق للمخزون = 58000 – 3000 = 55000 دينار.
   اما خسارة الانخفاض في المخزون فتبلغ 6000 دينار (61000 – 55000).
2. قيد اليومية لإثبات الانخفاض في قيمة المخزون.

2014/12/31	من حـــ/ تكلفة المبيعات أو خسارة انخفاض المخزون		6000
	الى حـــ/ بضاعة اخر المدة	6000	

ويلاحظ ان الانخفاض في قيمة المخزون والبالغة 6000 دينار يتم تحميلها إما لتكلفة المبيعات او اثباتها في حساب مستقل هو خسارة انخفاض المخزون والذي يقفل بقائمة الدخل. علماً ان معيار المحاسبة الدولي رقم (2) لم يحدد الحساب الواجب استخدامه لمعالجة الانخفاض في قيمة المخزون.

مثال (2)

في 2014/12/31 كان لدى شركة الرسالة مخزون مواد خام تكلفته 48000 دينار وتبلغ تكلفة إتمام تصنيعه المقدرة 15000 دينار والتكلفة المقدرة لبيعه عند اتمام تصنيعه 2000 دينار وسعر البيع المقدر للمخزون عند إتمام تصنيعه 60000 دينار.

المطلوب: تحديد صافي القيمة القابلة للتحقق للمخزون وقيمة مخزون المواد الخام التي ستظهر في ميزانية الشركة في 2014/12/31.

حل مثال (2)

صافي القيمة القابلة للتحقق = سعر البيع المقدر – (تكلفة إكمال تصنيع السلعة + التكلفة الضرورية المقدرة لبيع السلعة).

= 60000 – (2000 + 15000) = 43000 دينار

وبما ان تكلفة المواد الخام 48000 دينار فيجب الاعتراف بخسارة انخفاض مخزون تبلغ 5000 دينار، وبالتالي فان قيمة مخزون المواد الخام التي ستظهر في ميزانية الشركة في 2014/12/31 ستكون 43000 دينار.

مثال (3)

في 2014/12/31 بلغ عدد وحدات المخزون من الصنف س لدى الشركة المتحدة 1000 وحدة، وبلغت تكلفة الوحدة 4 دنانير. وكان لدى الشركة عقد لبيع 800 وحدة للعميل غازي بسعر 3.4 دينار دون إن تتحمل الشركة أية مصاريف لإتمام عملية البيع، ويبلغ سعر البيع المقدر للوحدة 3.8 دينار والتكلفة المقدرة لبيع الوحدة 0.2 دينار.

المطلوب: تحديد صافي القيمة القابلة للتحقق للمخزون وقيمة المخزون التي ستظهر في ميزانية الشركة في 2014/12/31.

حل مثال (3)

صافي القيمة القابلة للتحقق للمخزون = (800 × 3.4) + [200 × (3.8 – 0.2)] =
= 2720 + 720 = 3440 دينار.

وبما ان تكلفة المخزون 4000 دينار (1000 × 4)، فيكون هناك خسارة انخفاض في قيمة المخزون تبلغ 560 دينار.

أما قيمة المخزون التي ستظهر في ميزانية الشركة في 2014/12/31 فتبلغ 3440 دينار والتي تمثل صافي القيمة القابلة للتحقق للمخزون.

رابعاً: الاعتراف بالمخزون كمصروف Recognition as an Expense

عندما يباع المخزون يتم الاعتراف بالقيمة الدفترية المسجلة لهذا المخزون كمصروف وبالمقابل يتم الاعتراف بإيرادات بيع المخزون. ويجب الاعتراف بمبلغ تخفيض المخزون إلى صافي القيمة القابلة للتحقق وجميع خسائر المخزون كمصروف في الفترة التي يحدث فيها التخفيض أو الخسارة. أما بالنسبة لعكس أي تخفيض، والذي ينشأ عن زيادة في صافي القيمة القابلة للتحقق، فيجب الاعتراف به في الفترة التي حصل فيها الارتفاع (استعادة التخفيض)، حيث يتم الاعتراف بمبلغ الزيادة كمكاسب عن طريق **تخفيض تكلفة البضاعة المباعة.**

بعض أنواع المخزون يمكن أن تُحمل لحساب أصول أخرى، على سبيل المثال، المخزون المستخدم في تشييد أصول طويلة الأجل من قبل المنشأة. وفي هذه الحالة يتم رسملة تكلفة المخزون على الأصل المستخدم فيه المخزون، ثم يتم الاعتراف بتكلفة ذلك الاصل كمصروف خلال العمر الإنتاجي لذلك الأصل.

خامساً: متطلبات الإفصاح Disclosure

يتطلب المعيار رقم (2)، المخزون، الإفصاح عما يلي:

- السياسات المحاسبية المستخدمة في قياس المخزون بما في ذلك طريقة تحديد تكلفة المخزون.
- القيمة الدفترية المسجلة للمخزون وحسب التصنيفات الملائمة للمنشأة.
- القيمة المدرجة (الدفترية) للمخزون المسجلة بالقيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف المقدرة حتى نقطة البيع.
- مقدار المخزون المعترف به كمصروف خلال الفترة.
- مبلغ أي تخفيض لقيمة المخزون المعترف به كمصروف خلال الفترة.
- أي مبلغ يمثل استعادة تخفيض المخزون والذي تم الاعتراف به كتخفيض لمبلغ (المخزون المعترف به كمصروف) في الفترة التي حصل فيها العكس (استعادة التخفيض).
- الظروف التي تتطلب عكس (استعادة) تخفيض قيمة المخزون.
- القيمة الدفترية المسجلة للمخزون المرهون كضمان لإلتزامات على المنشأة.

المكونات المادية لمخزون آخر المدة Closing Inventory

يقصد بمخزون آخر المدة البضاعة التي لم تباع حتى نهاية الفترة المالية. عند تحديد كمية مخزون آخر المدة فان العبرة في تحديد مكوناته هي بملكية هذه المكونات بغض النظر عن اماكن وجودها، وبما يفيد ان بضاعة آخر المدة قد تتضمن بضاعة مملوكة للمنشأة لكنها لا توجد في مستودعاتها مثل البضاعة الموجودة لدى وكلاء البيع لبيعها نيابة عن المنشأة والتي تسمى بضاعة الامانة. وبنفس الوقت فقد يكون هناك بضائع موجودة في مستودعات المنشأة ولا تدرج ضمن بضاعة آخر المدة نظرا لعدم ملكية المنشأة لهذه البضائع مثل البضاعة المباعة لاحد العملاء ولكنه لم يستلمها بعد، أي لا زالت في مستودعات الشركة حتى نهاية الفترة المالية. وبناء على ما سبق فان مخزون آخر المدة يشتمل على ما يلي:

1. البضاعة المملوكة للمنشأة والموجودة في مستودعاتها ومصانعها ومعارضها.
2. البضاعة المملوكة للمنشأة ولكنها بحوزة الوكلاء (برسم البيع) وتسمى هنا المنشأة بالموكل للبضاعة (Consignor) اما البضاعة فتسمى بضاعة الامانة.

3. البضاعة الموجودة بمخازن الاستيداع الجمركية التي قامت المنشأة بشرائها ولكنها لم تتمكن من سحبها من الجمرك حتى تاريخ الجرد او نهاية الفترة المالية.

أما البضاعة التي لا يتم إدراجها ضمن بضاعة آخر المدة فتتكون مما يلي:

1. البضاعة المباعة والتي لا تزال في المخازن حتى نهاية الفترة المالية.
2. البضاعة التي تعود ملكيتها للغير لكنها موجودة بحوزة المنشأة برسم البيع. أي أن المنشأة تكون وكيل للمنشآت الأخرى وتسمى بالوكيل على البضاعة (The Consignee).

وهنا قد يثار تساؤل حول البضاعة في الطريق (Goods in Transit) فهل يمكن ادراجها ضمن المخزون ام لا؟

يمكن تعريف **البضاعة بالطريق** بانها البضاعة المشتراه أو المباعة ولكنها ليست موجودة في مخازن البائع أو المشتري بتاريخ الجرد. بمعنى ان هذه البضاعة تكون بحوزة شركة الشحن أو شركات الطيران أو الملاحة.

يتوقف معالجة البضاعة في الطريق بالنسبة للبائع والمشتري على شروط تسليم البضاعة. فاذا كانت البضاعة تسليم محلات المشتري فهذا يعني أن البضاعة بالطريق هي ملكية البائع وتدرج ضمن مخزون بضاعة آخر المدة له. اما اذا كانت البضاعة تسليم محلات البائع، فهذا يعني أن ملكية البضاعة انتقلت إلى المشتري بمجرد استلامها من محلات البائع ولذلك تدرج ضمن البضاعة بالمخازن وضمن المشتريات في دفاتر المشتري رغم عدم وجودها في مستودعاته بتاريخ اعداد القوائم المالية نظرا لانتقال المخاطر والمنافع المرتبطة بالبضاعة للمشتري بعد خروجها من مخازن البائع.

طرق (أنظمة) المحاسبة عن المخزون

يختلف إثبات المشتريات والمبيعات والعمليات المتعلقة بهما باختلاف الطريقة او النظام المتبع للمحاسبة عن المخزون، وفيما إذا كانت طريقة الجرد الدوري او طريقة الجرد المستمر، وحيث أن هناك طريقتان أساسيتان للمحاسبة عن المخزون هما: **طريقة الجرد المستمر وطريقة الجرد الدوري**، فإن الطريقة الأولى تتطلب ضرورة التسجيل المستمر لعمليات الإضافة والصرف من المخزون حيث تخصص بطاقة أو صفحة لكل عنصر من عناصر البضاعة تسجل فيها البضاعة الواردة وكذلك البضاعة الصادرة والرصيد. ويثبت في كل خانة الكمية وسعر الوحدة والقيمة الإجمالية. ويتم إثبات البضاعة الواردة من واقع

تقارير الاستلام وفاتورة الشراء في خانة " الوارد" أما طلبات الصرف فتثبت في خانة "الصادر" مبينا فيها الكمية الصادرة وسعر الوحدة والقيمة الإجمالية. وتبين خانة "الرصيد" الرصيد بعد كل عملية وارد أو صادر. أما المردودات فتعالج على أساس صادرات سالبة، أي تطرح من الصادرات (أو تضاف إلى الواردات). وتظهر بطاقة الصنف على الشكل التالي:

بطاقة صنف ...								
التاريخ	الوارد			الصادر			الرصيد		
	كمية	سعر	قيمة	كمية	سعر	قيمة	كمية	سعر	قيمة

وإذا ما تم جمع بطاقات الصنف الخاصة بكل اصناف البضاعة معا فإنها تسمى أستاذ.

أما طريقة الجرد الدوري فإنها لا تتطلب مثل هذا التسجيل المستمر للتغيرات في المخزون أي لا تثبت واردات وصادرات المخازن إلا كمشتريات ومبيعات أي بقيمة مالية فقط. ومن ثم فان تكلفة البضاعة المباعة لا يمكن تحديدها إلا بعد تحديد قيمة مخزون آخر المدة.

وفيما يلي مقارنة بين الإثبات المحاسبي بإتباع نظام الجرد الدوري والمستمر.

مقارنة بين نظام الجرد الدوري والمستمر	
نظام الجرد الدوري	نظام الجرد المستمر
إثبات المشتريات	
من حـ/ المشتريات الى حـ/ الموردين	من حـ/ بضاعة بالمخازن الى حـ/الموردين
إثبات مصاريف نقل المشتريات والرسوم الجمركية	
من حـ/ مصاريف نقل المشتريات حـ/ الرسوم الجمركية الى حـ/ النقدية	من حـ/ بضاعة بالمخازن الى حـ/ النقدية
إثبات مردودات المشتريات	
من حـ/ الموردين الى حـ/ مردودات المشتريات	من حـ/ الموردين الى حـ/ بضاعة بالمخازن

اثبات المبيعات للعملاء وتكلفة المبيعات	
1. من حـــ/ المدينين الى حـــ/ المبيعات 2. لا يتم إثبات أية قيد لتكلفة البضاعة المباعة.	1. من حـــ/ المدينين الى حـــ/ المبيعات 2. من حـــ/ تكلفة البضاعة المباعة الى حـــ/ بضاعة بالمخازن
اثبات مردودات المبيعات	
1. من حـــ/ مردودات مبيعات ومسموحاتها الى حـــ/ المدينين 2. لا يتم إثبات قيد لتخفيض تكلفة البضاعة المباعة.	1. من حـــ/ مردودات مبيعات ومسموحاتها الى حـــ/ المدينين 2. من حـــ/ بضاعة بالمخازن الى حـــ/ تكلفة البضاعة المباعة

وبموجب نظام الجرد الدوري يتم معرفة قيمة المخزون في آخر المدة عن طريق قيام المنشأة بالجرد الفعلي لمحتويات المخازن وحصر المواد الموجودة فيه ثم تقييمها. وبطرح قيمة المخزون في آخر المدة من إجمالي قيمة المخزون في أول المدة مضافا إليه المشتريات بالصافي يتم التوصل إلى تكلفة البضاعة المباعة. بمعنى ان تكلفة البضاعة المباعة تبعا لطريقة الجرد الدوري يمكن تحديدها على النحو التالي:

قائمة تكلفة البضاعة المباعة		
البيان	جزئي	إجمالي
قيمة المخزون في أول المدة (1)		×××
يضاف :		
قيمة المشتريات خلال العام	××	
يطرح : مردودات المشتريات ومسموحاتها والخصومات	(××)	
صافي المشتريات	×××	
يضاف : المصروفات على المشتريات (م.نقل المشتريات	×××	
صافي تكلفة المشتريات (2)		×××
تكلفة البضاعة المتاحة للبيع= (1) + (2)		**××××**
يطرح : قيمة مخزون آخر المدة		(×××)
تكلفة البضاعة المباعة		××××

وبما أن بضاعة أخر المدة تحدد وفق طريقة الجرد الدوري في نهاية الفترة من خلال الجرد الفعلي فان هذه الطريقة لا تحقق رقابة فعالة على حركة ورصيد المخزون.

تحديد تكلفة المخزون وتكلفة البضاعة المباعة حسب نظام الجرد الدوري

لشرح كيفية تحديد تكلفة المخزون وتكلفة البضاعة المباعة حسب نظام الجرد الدوري نورد المثال التالي:

مثال (4)

إليك البيانات التالية المتعلقة بأحد عناصر المخزون في شركة الإتحاد:

البيان	الكمية (بالوحدات)	سعر شراء الوحدة	التكلفة الإجمالية
رصيد اول المدة	100	10	1000
مشتريات في 2013/4/1	500	11	5500
مشتريات في 2013/5/1	500	12	6000
مشتريات في 2013/10/1	500	13	6500
مشتريات في 2013/12/1	100	14	1400
الوحدات المتاحة للبيع	**1700**		**20400**

فإذا علمت ما يلي:

أ- بلغ عدد الوحدات المباعة 900 وحدة، بيع 700 وحدة منها في 2013/5/15 وبيع الباقي في 2013/10/12، وقد بلغ إجمالي قيمة المبيعات 30000 دينار.

ب- تتبع الشركة نظام الجرد الدوري.

المطلوب:

1. تحديد عدد وحدات آخر المدة.
2. تحديد تكلفة بضاعة آخر المدة بإتباع:

أ- طريقة التمييز المحدد (حيث ان بضاعة آخر المدة كانت تتكون من 400 وحدة من مشتريات 4/1 و300 وحدة من مشتريات 10/1 و100 وحدة من مشتريات 12/1).

ب- طريقة الوارد أولا صادر أولا.

جـ- طريقة الوارد أخيرا صادر أولا.

د- طريقة متوسط التكلفة المرجح.

هـ- طريقة المتوسط المرجح المتحرك

3. تحديد تكلفة البضاعة المباعة وفق الطرق السابقة.
4. تحديد مجمل الربح وفق الطرق السابقة.
5. تحديد صافي ربح الشركة في ظل كل من طرق تقييم بضاعة آخر المدة السابقة اذا علمت ان مصروفات التشغيل السنوية في الشركة بلغت 5000 دينار.

حل مثال (4)

1. عدد وحدات آخر المدة = 1700 – 900 = 800 وحدة
2. تحديد تكلفة بضاعة آخر المدة:

أ- بإتباع طريقة التمييز المحدد (Specific Identification):

طريقة التمييز العيني أو المحدد تقوم على انه يمكن تمييز بضاعة آخر المدة وتحديد مصدرها، وكذلك تحديد تكلفة شراء تلك الوحدات إستنادا الى الفواتير الفعلية. وتناسب هذه الطريقة المنشآت التي يتصف المخزون السلعي لديها بالوحدات القليلة ذات القيمة المرتفعة، مثل المنشآت التي تبيع السيارات والآليات الثقيلة وكذلك السلع الثمينة. وتتصف هذه الطريقة بالدقة والموضوعية في تحديد تكلفة المخزون إلا أنها غير عملية ومكلفة، وقد تكون غير واقعية وغير ممكنة في المنشآت الكبيرة التي تتعامل بأصناف متعددة وبكميات كبيرة ذلك لانه يصعب تتبع عملية تدفق البضاعة. اضافة الى ما سبق فانه يتعذر استخدام هذه الطريقة اذا ما كانت البضاعة متجانسة وغير قابلة للتمييز مما يدفع بالمحاسبين الى تبني طرق أخرى أكثر واقعية في تحديد تكلفة المخزون.

ويمكن تحديد تكلفة مخزون آخر المدة في ظل طريقة التمييز المحدد على النحو التالي:

البيان	الكمية	سعر الشراء	التكلفة الإجمالية
مشتريات في 2013/4/1	400	11	4400
مشتريات في 2013/10/1	300	13	3900
مشتريات في 2013/12/1	100	14	1400
تكلفة وحدات مخزون آخر المدة	**800**		**9700**

ويتم تحديد تكلفة البضاعة المباعة على النحو التالي:

تكلفة البضاعة المباعة = تكلفة البضاعة المتاحة للبيع – تكلفة بضاعة آخر المدة

= 20400 – 9700 = 10700 دينار.

اما مجمل الربح فيساوي = المبيعات – تكلفة المبيعات

= 30000 – 10700 = 19300 دينار.

وعليه يكون صافي الربح = مجمل الربح – مصروفات التشغيل

= 19300 – 5000 = 14300 دينار.

ب- إتباع طريقة الوارد أولا صادر أولا First-in, First-out (FIFO)

تفترض هذه الطريقة إنسياب البضاعة من المخازن بشكل منتظم ووفقا لأسبقية ورودها للمخازن. اي ان البضاعة التي يتم شراؤها أولا يتم صرفها للإنتاج او بيعها أولا. وعليه فإن بضاعة آخر المدة تتكون من الصفقات الأخيرة المشتراة خلال الفترة المالية ويتم تسعيرها باحدث الأسعار بينما تسعر البضاعة المباعة بأسعار اقدم الصفقات المشتراة من البضاعة.

وطبقا لبيانات المثال السابق فان وحدات مخزون آخر المدة 800 وحدة تتكون من الوحدات الأحدث اي 100 وحدة من مشتريات 12/1 و 500 من مشتريات10/1 اما الباقي والبالغ 200 وحدة فيكون من مشتريات 5/1، وبالتالي يمكن تحديد تكلفة مخزون آخر المدة في ظل طريقة الوارد أولا صادر أولا على النحو التالي:

البيان	الكمية	سعر الشراء	التكلفة الإجمالية
مشتريات في 2013/5/1	200	12	2400
مشتريات في 2013/10/1	500	13	6500
مشتريات في 2013/12/1	100	14	1400
تكلفة وحدات مخزون آخر المدة	**800**		**10300**

ويمكن تحديد تكلفة البضاعة المباعة وفقا لهذه الطريقة على النحو التالي:

تكلفة البضاعة المباعة = تكلفة البضاعة المتاحة للبيع – تكلفة بضاعة آخر المدة

= 20400 – 10300 = 10100 دينار.

اما مجمل الربح فيساوي: المبيعات – تكلفة المبيعات

= 30000 – 10100 = 19900 دينار.

وعليه يكون صافي الربح = مجمل الربح – مصروفات التشغيل

= 19900 – 5000 = 14900 دينار.

وتتميز هذه الطريقة بانها تؤدي خلال فترات التضخم الاقتصادي الى ارتفاع تقييم بضاعة آخر المدة وبالتالي انخفاض تكلفة البضاعة المباعة الأمر الذي ينتج عنه ارتفاع في رقم مجمل الربح أو انخفاض في رقم مجمل الخسارة للمنشاة، وبما يفيد أن هذه الطريقة أقرب إلى التكلفة الاستبدالية من الطرق الأخرى. أما خلال فترات الانكماش الاقتصادي فان هذه الطريقة تؤدي الى نتائج معاكسة حيث أن الأسعار تكون باتجاه الهبوط وتكون احدث الصفقات هي الأقل تكلفة، مما يؤدي الى انخفاض تقييم بضاعة آخر المدة وبالتالي ارتفاع تكلفة البضاعة المباعة ومن ثم انخفاض مجمل الربح أو زيادة مجمل الخسارة.

جـ- طريقة الوارد أخيرا صادر أولا: Last-in, First-out (LIFO)

تفترض هذه الطريقة أن البضاعة التي تشتري أخيرا تباع أولا ولذلك فان مخزون آخر المدة سيكون من اقدم صفقات الشراء وباقدم الأسعار. بمعنى انه بموجب طريقة الوارد أخيرا صادر أولا يتم تسعير وحدات مخزون آخر المدة بأسعار الصفقات القديمة بينما يتم تسعير البضاعة المباعة بأسعار أحدث الصفقات نسبيا.

وطبقا لبيانات الحالة العملية السابقة فان وحدات مخزون آخر المدة البالغة 800 وحدة تتكون من الوحدات الأحدث اي 100 وحدة من بضاعة أول المدة و 500 من مشتريات 4/1 اما الباقي والبالغ 200 وحدة فيكون من مشتريات 5/1. ويمكن تحديد تكلفة مخزون آخر المدة في ظل طريقة الوارد أخيرا صادر أولا على النحو التالي:

البيان	الكمية	سعر الشراء	التكلفة الإجمالية
رصيد اول المدة	100	10	1000
مشتريات في 2013/4/1	500	11	5500
مشتريات في 2013/5/1	200	12	2400
تكلفة وحدات مخزون آخر المدة	**800**		**8900**

ويمكن تحديد تكلفة البضاعة المباعة وفقا لهذه الطريقة على النحو التالي:

تكلفة البضاعة المباعة = تكلفة البضاعة المتاحة للبيع – تكلفة بضاعة آخر المدة

= 20400 – 8900 = 11500 دينار

اما مجمل الربح فيساوي: المبيعات – تكلفة المبيعات

= 30000 – 11500 = 18500 دينار.

وعليه يكون صافي الربح = مجمل الربح – مصروفات التشغيل

= 18500 – 5000 = 13500 دينار.

وطريقة الوارد أخيرا صادر أولا تستند الى فرضية غير واقعية حول إنسياب وحدات البضاعة من المخازن، **وأصبحت غير مقبولة** وفق التعديلات التي تمت على معيار المحاسبة الدولي رقم (2) والسارية المفعول من 2005/1/1 لتسعير وقياس المخزون وتخدم أغراض معينة خلال فترات التضخم على راسها قياس الدخل الخاضع للضريبة. فخلال فترات التضخم حيث تكون الأسعار في ارتفاع فإن بضاعة آخر المدة تسعر بأسعار منخفضة نسبيا، بينما يتم تسعير البضاعة المباعة بالأسعار المرتفعة الحديثة نسبيا والذي ينتج عنه إنخفاض رقم مجمل الربح او إرتفاع رقم مجمل الخسارة. ونشير هنا الى أن معيار المحاسبة الدولي رقم (2) قد منع استخدام طريقة الوارد أخيرا صادر أولا(LIFO) اعتبارا من 2005/1/1.

د- طريقة المتوسط المرجح Weighted Average(WA)

هناك طريقتان لتطبيق طريقة المتوسط المرجح، الاولى تقوم على احتساب المتوسط المرجح للوحدة الواحدة خلال فترة زمنية محددة حيث يستخدم سعر موحد لتسعير كل من بضاعة آخر المدة والبضاعة المباعة، وهو معدل تكلفة الوحدة المرجح والمحسوب كما يلي:

$$\text{معدل تكلفة الوحدة المرجح} = \frac{\text{تكلفة البضاعة المتاحة للبيع}}{\text{عدد الوحدات المتاحة للبيع}}$$

اما الطريقة الثانية والتي تسمى طريقة المتوسط المرجح المتحرك (Moving Average Method) حيث يتم بموجب هذه الطريقة احتساب متوسط تكلفة الوحدة بعد كل عملية شراء جديدة للبضاعة، وتحسب تكلفة الوحدات المباعة في ضوء التكلفة الجديدة المحتسبة.

وطبقا لبيانات الحالة العملية السابقة فان استخدم طريقة المتوسط المرجح الاولى يتم على النحو التالي:

$$\text{متوسط تكلفة الوحدة خلال السنة} = \frac{20400}{1700} = 12 \text{ دينار / وحدة.}$$

وعليه فانه يمكن تحديد تكلفة مخزون آخر المدة على النحو التالي:

تكلفة بضاعة آخر المدة = عدد وحدات آخر المدة × متوسط تكلفة الوحدة المرجح

= 800 × 12 = 9600 دينار.

ويمكن تحديد تكلفة البضاعة المباعة وفقا لهذه الطريقة على النحو التالي:

تكلفة البضاعة المباعة = تكلفة البضاعة المتاحة للبيع – تكلفة بضاعة آخر المدة

= 9600 – 20400 = 10800 دينار

كما يمكن قياس تكلفة البضاعة المباعة مباشرة باستخدام المعادلة التالية:

تكلفة البضاعة المباعة = عدد الوحدات المباعة × متوسط تكلفة الوحدة المرجح

= 12 × 900 = 10800 دينار

اما مجمل الربح فيساوي: المبيعات – تكلفة المبيعات

= 10800 – 30000 = 19200 دينار.

وعليه يكون صافي الربح = مجمل الربح – مصروفات التشغيل

= 5000 – 19200 = 14200 دينار.

وتعتبر طريقة المتوسط المرجح مناسبة إذا كان هناك تقلبات ملموسة صعودا وهبوطا في أسعار البضاعة خلال الفترة المالية. وغالبا ما يؤدي استخدام هذه الطريقة الى إظهار قيمة المخزون ومجمل الربح بقيمة مقبولة ذلك لان تكلفة البضاعة المباعة ومخزون آخر المدة يتأثران بكافة أسعار الشراء خلال الفترة.

هـ- طريقة المتوسط المرجح المتحرك

طبقا لبيانات الحالة العملية السابقة فان استخدم طريقة المتوسط المرجح المتحرك يتم على النحو التالي:

البيان	الكمية (بالوحدات)	التكلفة الإجمالية	
رصيد اول المدة	100	1000	
مشتريات في 2013/4/1	500	5500	
مشتريات في 2013/5/1	500	6000	
الاجمالي	**1100**	**12500**	
متوسط تكلفة الوحدة	12500 ÷ 1100 = 11.36 دينار		
مبيعات في 2013/5/15	(700)	(7952)	(11.36 × 700)
الرصيد بعد المبيعات	400	4548	(11.36 × 400)
مشتريات في 2013/10/1	500	6500	
الإجمالي	900	11048	
متوسط تكلفة الوحدة	11048 ÷ 900 = 12.27 دينار		
مبيعات في 2013/10/12	(200)	(2454)	(12.27 × 200)
الرصيد بعد المبيعات	700	8594	(12.27 × 700)
مشتريات في 2013/12/1	100	1400	
مخزون اخر المدة	**800**	**9994**	

وتكون تكلفة البضاعة المباعة تساوي 7952 + 2454 = 10406 دينار.

اما مجمل الربح فيساوي: المبيعات – تكلفة المبيعات

= 10406 – 30000 = 19594 دينار.

وعليه يكون صافي الربح = مجمل الربح – مصروفات التشغيل

= 5000 – 19594 = 14594 دينار.

تحديد تكلفة المخزون وتكلفة البضاعة المباعة حسب نظام الجرد المستمر

لشرح كيفية تحديد تكلفة المخزون وتكلفة البضاعة المباعة حسب نظام الجـرد المـستمر نورد المثال التالي:

مثال (5) إليك البيانات التالية المتعلقة باحد عناصر المخزون في شركة الإتحاد:

البيان	الكمية (بالوحدات)	سعر شراء الوحدة	التكلفة الإجمالية
رصيد اول المدة	100	10	1000
مشتريات في 2013/4/1	500	11	5500
مشتريات في 2013/5/1	500	12	6000
مبيعات في 2013/5/15	(700)		
مشتريات في 2013/10/1	500	13	6500
مبيعات في 2013/10/12	(200)		
مشتريات في 2013/12/1	100	14	1400
الوحدات المتاحة للبيع	**1700**		**20400**

تتبع الشركة نظام الجرد المستمر.

المطلوب:

1. تحديد عدد وحدات آخر المدة.
2. تحديد تكلفة بضاعة آخر المدة بإتباع:

أ- طريقة التمييز المحدد (حيث ان بضاعة آخر المدة كانت تتكون من 400 وحدة من مشتريات 4/1 و300 وحدة من مشتريات 10/1 و100 وحدة من مشتريات 12/1).

ب- طريقة الوارد أولا صادر أولا.

جـ- طريقة الوارد أخيرا صادر أولا.

د- طريقة متوسط التكلفة المرجح.

هـ- طريقة المتوسط المرجح المتحرك

3. تحديد تكلفة البضاعة المباعة وفق الطرق السابقة.

حل مثال (5)

1. عدد وحدات آخر المدة = 1700 – 900 = 800 وحدة
2. تحديد تكلفة بضاعة آخر المدة:

أ- بإتباع طريقة التمييز المحدد (Specific Identification):

لا تختلف عملية احتساب تكلفة مخزون اخر المدة بطريقة التمييز العيني أو المحدد حسب نظام الجرد المستمر عما هو عليه بموجب نظام الجرد الدوري، نظراً لان في كلا النظامين يتم تمييز بضاعة آخر المدة وتحديد مصدرها.

وعليه يمكن تحديد تكلفة مخزون آخر المدة في ظل طريقة التمييز المحدد على النحو التالي:

البيان	الكمية	سعر الشراء	التكلفة الإجمالية
مشتريات في 2013/4/1	400	11	4400
مشتريات في 2013/10/1	300	13	3900
مشتريات في 2013/12/1	100	14	1400
تكلفة وحدات مخزون آخر المدة	**800**		**9700**

أما تكلفة البضاعة المباعة فتحدد على النحو التالي:

تكلفة البضاعة المباعة = تكلفة البضاعة المتاحة للبيع – تكلفة بضاعة آخر المدة

= 20400 – 9700 = 10700 دينار.

ب- إتباع طريقة الوارد أولا صادر أولا First-in, First-out (FIFO)

لا تختلف عملية احتساب تكلفة مخزون اخر المدة بطريقة الوارد أولا صادر أولا حسب نظام الجرد المستمر عما هو عليه بموجب نظام الجرد الدوري، نظراً لان ما يتم بيعه هو الوحدات المشتراه في البداية.

وطبقا لبيانات المثال السابق فان وحدات مخزون آخر المدة 800 وحدة تتكون من الوحدات الأحدث اي 100 وحدة من مشتريات 12/1 و 500 من مشتريات 10/1 اما الباقي والبالغ 200 وحدة فيكون من مشتريات 5/1، وبالتالي يمكن تحديد تكلفة مخزون آخر المدة في ظل طريقة الوارد أولا صادر أولا على النحو التالي:

البيان	الكمية	سعر الشراء	التكلفة الإجمالية
مشتريات في 2000/5/1	200	12	2400
مشتريات في 2000/10/1	500	13	6500
مشتريات في 2000/12/1	100	14	1400
تكلفة وحدات مخزون آخر المدة	**800**		**10300**

ويمكن تحديد تكلفة البضاعة المباعة وفقا لهذه الطريقة على النحو التالي:

تكلفة البضاعة المباعة = تكلفة البضاعة المتاحة للبيع – تكلفة بضاعة آخر المدة

= 20400 – 10300 = 10100 دينار.

جـ- طريقة الوارد أخيرا صادر أولا: Last-in, First-out (LIFO)

تختلف عملية احتساب تكلفة المخزون وبالتالي تكلفة البضاعة المباعة بإتباع طريقة الوارد أخيرا صادر أولا بموجب نظام الجرد المستمر عما هو عليه بموجب نظام الجرد الدوري. ويعود السبب في ذلك الى ان اول عملية بيع والبالغ عدد وحداتها 700 وحدة قد تمت حسب المثال السابق في 2013/5/15 وبالتالي تكون 500 وحدة منها من مشتريات 5/1، والباقي من مشتريات 4/1. والجدول التالي يوضح باقي إجراءات احتساب تكلفة مخزون اخر المدة.

البيان	الكمية (بالوحدات)	سعر شراء الوحدة	التكلفة الإجمالية
رصيد اول المدة	100	10	1000
مشتريات في 2013/4/1	500	11	5500
مشتريات في 2013/5/1	500	12	6000
الوحدات المتاحة للبيع حتى تاريخه	1100		
مبيعات في 2013/5/15	(700)		
رصيد المخزون بعد مبيعات 2013/5/15	400 منها 100 وحدة من مخزون 1/1 و300 وحدة من مشتريات 4/1		
مشتريات في 2013/10/1	500	13	6500
الوحدات المتاحة للبيع حتى تاريخه	900		
مبيعات في 2013/10/12	(200)		
رصيد المخزون بعد مبيعات 2013/10/12	700 منها 100 وحدة من مخزون 1/1 و300 وحدة من مشتريات 4/1 و 300 وحدة من مشتريات 10/1		
مشتريات في 2013/12/1	100	14	1400
رصيد المخزون **2013/12/31**	**800** منها 100 وحدة من مخزون 1/1 و300 وحدة من مشتريات 4/1 و 300 وحدة من مشتريات 10/1 و100 وحدة من مشتريات 12/1		

وعليه فان تكلفة مخزون اخر المدة تساوي (100 × 10) + (300 × 11) + (300 × 13) + (100 × 14) = 9600 دينار.

تكلفة البضاعة المباعة = تكلفة البضاعة المتاحة للبيع – تكلفة بضاعة آخر المدة

= 20400 – 9600 = 10800 دينار

د- طريقة متوسط التكلفة المرجح.

لا يمكن استخدام طريقة متوسط التكلفة المرجح باستخدام نظام الجرد المستمر نظراً للحاجة حسب نظام الجرد المستمر الى ايجاد متوسط تكلفة الوحدة عند كل عملية بيع.

هـ- طريقة المتوسط المرجح المتحرك

لا تختلف هذه الطريقة في جوهرها عن طريقة المتوسط المرجح والمستخدمة في ظل نظام الجرد الدوري بإستثناء انه ووفقاً لطريقة المتوسط المرجح المتحرك يتم احتساب المتوسط المرجح بعد كل عملية شراء وبعد مردودات المشتريات ومردودات المبيعات، مما يؤدي الى وجود عدة متوسطات مرجحة لتكلفة الوحدة من البضاعة لذلك تسمى المتوسط المرجح المتحرك.

الأسئلة والتمارين

الأسئلة

1. ما هو الهدف الرئيس للمعيار المحاسبي الدولي رقم (2): "المخزون"؟
2. ما هو النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي الدولي رقم (2): "المخزون"؟
3. ما المقصود بالمصطلحات والعبارات التالية وذلك حسب ما ورد في المعيار المحاسبي الدولي رقم (2): "المخزون":
   - المخزون - صافي القيمة القابلة للتحقق
   - القيمة العادلة
4. ما هي البنود التي تدخل في احتساب تكلفة المخزون؟
5. ما هي البنود التي لا تدخل في احتساب تكلفة المخزون؟
6. وضح الأساليب التي اعتمدها معيار المحاسبة الدولي رقم (2) لقياس تكلفة المخزون.
7. متى يتم الاعتراف بالمخزون كمصروف.
8. بين كيفية تطبيق مبدأ التكلفة او صافي القيمة القابلة للتحقيق أيهما أقل؟
9. اشرح بشكل مختصر طرق (أنظمة) المحاسبة عن المخزون.
10. ما هي أهم الافصاحات التي يتطلبها معيار المحاسبة الدولي رقم (2) "المخزون".

التمارين

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. ان كلفة المخزون لا تشمل ما يلي:
   أ- رسوم وضرائب الاستيراد ب- التالف العادي
   جـ- التالف غير العادي د- المصاريف الصناعية المتغيرة
2. إن المعالجة المحاسبية للتلف غير الطبيعي في المخزون وفقا لمعيار المحاسبية الدولي رقم (2):
   أ- يعتبر ضمن تكلفة المحزون ب- لا يدخل ضمن تكلفة المخزون
   جـ- يتم طرحة من تكلفة المخزون في حال استخدام نظام الجرد المستمر فقط
   د- يعتبر جزء من تكلفة الإنتاج
3. من التكاليف التي لا تدخل ضمن تكلفة المخزون:
   أ- التكاليف الخاصة بتصميم منتج بناء على طلب العميل
   ب- التلف غير الطبيعي
   جـ- التكاليف الصناعية الثابتة
   د- تكاليف الإنتاج المشتركة
4. يجب تقييم المخزون بـ:
   أ- التكلفة او القيمة العادلة أيهما اقل
   ب- التكلفة او صافي سعر البيع أيهما اقل
   جـ- التكلفة او صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما اقل
   د- التكلفة او السعر السوقي أيهما أقل
5. في 2013/12/31 كان لدى شركة الاستقلال مخزون تكلفته 15000 دينار، 50% من ذلك المخزون متعاقد على بيعه لأطراف خارجية بسعر 7000 دينار اما الباقي فكانت صافي القيمة القابلة للتحقيق له 6500 دينار. أن القيمة التي سيظهر بها المخزون في ميزانية 2013/12/31 تبلغ:
   أ- 13000 دينار ب- 13500 دينار
   جـ- 14000 دينار د- 15000 دينار

6. حددت شركة الامل مخزون المواد الخام بناءاً على الجرد الفعلي كما في 2014/12/31 مستخدمة طريقة الوارد أولا صادر أولا بقيمة 26000 دينار علما بان سعر البيع المقدر للمخزون تبلغ 20000 دينار. يحتاج المخزون إلى تصنيع إضافي وبتكلفة مقدرة تبلغ 12000 دينار حيث يتوقع بيعه بعد ذلك بقيمة 40000 دينار. وتبلغ نسبة مجمل الربح على المبيعات لشركة الأمل 10%.

ما هي قيمة البضاعة التي سوف تظهر في ميزانية شركة الأمل بتاريخ 2012/12/31 مستخدماً طريقة التكلفة او صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل؟

أ- 28000 دينار ب- 24000 دينار

جـ- 26000 دينار د- 20000 دينار

(الأسئلة من 7 - 17 من أسئلة امتحانات الـ JCPA)

7. في المعيار المحاسبي الدولي رقم (2) حول المخزون فإن:

أ- البضاعة تظهر بسعر الكلفة أو السوق أيهما أقل.

ب- تشمل كلفة البضاعة كلفة الشراء وكلفة التحويل والتكاليف الأخرى المتعلقة بإعداد البضاعة لوضعها الحالي بما في ذلك فروقات العملة الأجنبية.

جـ- يتم تحديد الكلفة بطريقة الوارد أولا صادر أولا أو طريقة الوارد أخرا صادر أولا أو على أساس المعدل الموزون.

د- يتم الاعتراف بتنزيل قيمة البضاعة عن صافي القيمة القابلة للتحقق كمصروف.

8. تبيع شركة الهادي بضائعها بربح إجمالي بنسبة 30% من المبيعات. فيما يلي بعض الأرقام المتعلقة بعمليات الشركة خلال الستة شهور المنتهية بتاريخ 2014/6/30:

200000 دينار	المبيعات
50000 دينار	المخزون أول المدة
130000 دينار	المشتريات

بتاريخ 2014/6/30، احترق جميع المخزون، إن التكلفة المقدرة للمخزون المحترق كانت:

أ- 120000 دينار ب- 70000 دينار

جـ- 40000 دينار د- 20000 دينار

9. استخرجت البيانات التالية من ميزان المراجعة للشركة (س) في 2014/12/31 مصاريف نقل مشتريات (20000) دينار، مردودات ومسموحات مشتريات (80000) دينار، مصاريف بيع وتسويق (200000) دينار، بضاعة آخر المدة (90000) دينار. فاذا كانت تكلفة البضاعة المباعة تعادل (700%) من مصاريف البيع والتسويق فان تكلفة البضاعة المتاحة للبيع خلال عام 2014:

أ- 1390000 دينار ب- 1500000 دينار

جـ- 1490000 دينار د- 1590000 دينار

10. أي من الآتي لا يعتبر طريقة لتحديد تكلفة بضاعة آخر السنة:

أ- الوارد أولا صادر أولا ب- المتوسط المرجح

جـ- التكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل د- التوزيع المحدد للتكلفة

11. يمكن تحديد كلفة البضاعة بإحدى الطرق التالية باستثناء:

أ- طريقة الوارد أولا صادر أولا ب- طريقة الوارد آخراً صادر آخراً

جـ- طريقة المعدل الموزون (المرجح) د- صافي القيمة القابلة للتحقق

12. يتم إظهار المخزون السلعي بالقوائم المالية:

أ- بسعر التكلفة أو السوق أيهما أقل

ب- بسعر التكلفة أو القيمة العادلة أيهما أقل

جـ- بسعر التكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل

د- بسعر التكلفة أو سعر البيع أيهما أقل

13. في حالات التضخم لو استخدمت الشركة (س) طريقة متوسط التكلفة المرجح (WA) بدلا من (FIFO) أي من العبارات التالية خاطئة:

أ- تكلفة البضاعة المتاحة للبيع لن تتغير ب- عدد وحدات المخزون لن تتغير

جـ- تكلفة البضاعة المتاحة للبيع ستنخفض د- مجمل الربح سينخفض

14. خلال فترة تكون فيها الأسعار صاعدة للمواد، اذا استخدمت الشركة (س) طريقة الوارد أولا صادر أولا (FIFO) في تحديد تكلفة المخزون، وبافتراض بقاء العوامل الاخرى على حالها. لو أن الشركة استخدمت طريقة الوارد أخيرا صادر أولا (LIFO) أي من العبارات التالية صحيحة:

أ- تكلفة البضاعة المتاحة للبيع ترتفع ب- تكلفة البضاعة المباعة ترتفع

جـ- مجمل الربح يرتفع د- عدد وحدات المخزون يرتفع

15. تتبع الشركة (س) طريقة الوارد أخيرا صادر أولا (LIFO) في تقييم المخزون من البضاعة، فإذا كانت قيمة هذا المخزون في نهاية عام 2014 (25000) دينار في حين كان يمكن ان تكون (55000) دينار لو اتبعت طريقة (FIFO).
بناء عليه لو كانت الشركة اتبعت طريقة (FIFO) بدلا من (LIFO) **فإن:**
أ- رقم صافي الربح لعام 2014 سينخفض بمبلغ (30000) دينار
ب- تكلفة البضاعة المباعة خلال عام 2014 ستزداد بمبلغ (30000) دينار
جـ- تكلفة البضاعة المتاحة للبيع خلال عام 2014 ستخفض بمبلغ (30000) دينار
د - رقم صافي الربح لعام 2014 سيزداد بمبلغ (30000) دينار

16. فيما يلي بيانات تخص إحدى الشركات التجارية عن الفترة المالية الشهرية المنتهية في 2014/12/31:

- رصيد بضاعة في 2014/12/1 يساوي 255 وحدة بسعر 5 دينار للوحدة.
- وحدات مباعة في 12/4 يساوي 170 وحدة.
- مشتريات 340 وحدة في 12/8 وبسعر 6 دنانير للوحدة.
- وحدات مباعة في 12/10 تساوي 255 وحدة.
- مشتريات 340 وحدة في 12/11 وبسعر 7 دنانير للوحدة.
- وحدات مباعة في 12/15 تساوي 425 وحدة.

في ضوء المعلومات السابقة وإذا كانت الشركة تستخدم طريقة الوارد أخيرا صادر أولا في المحاسبة على المخزون (LIFO) فان قيمة مخزون آخر المدة في حالة الجرد المستمر تساوي:

أ- 425 دينار ب- 595 دينار
جـ- 1275 دينار د- 2380 دينار

17. ما يلي بيانات عن حركة الصنف (س) في شركة تتبع نظام الجرد الدوري.

رصيد في 2012/1/1	**400**	**3.2 دينار**
مشتريات 1/3	1100	3.1 دينار
مشتريات 1/7	600	3.3 دينار
مشتريات 1/15	900	3.4 دينار
مشتريات 1/22	250	3.5 دينار

عدد الوحدات المباعة خلال الشهر 2650 وحدة.
في ضوء المعلومات السابقة فان تكلفة المخزون وفقا لطريقة الوارد أولا صادر **أولا:**
أ- 1900 دينار ب- 2065 دينار
جـ- 1920 دينار د- 2100 دينار

التمرين الثاني: مقالي (JCPA: الدورة الرابعة)

منشأة تجارية تبيع السلعة (س)، وخلال السنة اشترت منها ثلاث دفعات على النحو التالي:

الدفعة الأولى	100 وحدة	بسعر 10 دنانير للوحدة
الدفعة الثانية	40 وحدة	بسعر 5 دنانير للوحدة
الدفعة الثالثة	30 وحدة	بسعر 6 دنانير للوحدة

علماً بأن رصيد أول المدة من هذه السلعة كان 100 وحدة بسعر 5 دنانير للوحدة، وقد بيع من السلعة (س) 170 وحدة بسعر 10 دنانير للوحدة وتستخدم المنشأة نظام الجرد الدوري.

المطلوب:

تقييم بضاعة آخر المدة حسب:
1. طريقة الوارد أولا صادر أولا (FIFO).
2. طريقة الوارد أخيرا صادر أولا (LIFO).
3. طريقة متوسط الأسعار المرجح بالكميات (W. A).

التمرين الثالث (مقالي)

فيما يلي حركة المخزون الخاصة بإحدى السلع لدى شركة المروج:

البيان	الكمية (بالوحدات)	تكلفة الوحدة	التكلفة الإجمالية
رصيد اول المدة	250	20	5000
مشتريات في 2013/2/1	600	22	13200
مشتريات في 2013/4/1	800	25	20000
مشتريات في 2013/10/1	600	30	18000
الوحدات المتاحة للبيع	**2250**		**56200**

فإذا علمت ما يلي:

أ- بلغ عدد الوحدات المباعة خلال العام 2013/ 2000 وحدة، بيع منها 1000 وحدة في 2013/5/16 بسعر 35 دينار للوحدة، وبيع الباقي في 2013/12/12 بسعر 50 دينار للوحدة.

ب- تتبع الشركة نظام الجرد المستمر.

المطلوب:

1. تحديد عدد وحدات آخر المدة.
2. تحديد تكلفة بضاعة آخر المدة بإتباع:

أ- طريقة التمييز المحدد (حيث ان بضاعة آخر المدة كانت تتكون من 100 وحدة من مشتريات 4/1 والباقي من مشتريات 10/1).

ب- طريقة الوارد أولا صادر أولا.

جـ- طريقة الوارد أخيرا صادر أولا.

د- طريقة متوسط التكلفة المرجح.

3. تحديد تكلفة البضاعة المباعة ومجمل الربح وفق الطرق السابقة.
4. تحديد صافي ربح الشركة في ظل كل من طرق تقييم بضاعة آخر المدة السابقة اذا علمت ان مصروفات التشغيل السنوية في الشركة بلغت 10000 دينار.

التمرين الرابع (حالات عملية)

1. يوجد لدى شركة صناعية مخزون بضاعة تكلفته 10000 دينار بلغ سعر البيع المقدر للمخزون 9800 دينار والتكاليف المقدرة الضرورية لإتمام عملية البيع 700 دينار.

- ما مقدار صافي القيمة القابلة للتحقق للمخزون؟

2. بلغ عدد وحدات مخزون اخر المدة من الصنف س لدى شركة العمالقة 2000 وحدة بتكلفة تبلغ 4000 دينار (2 دينار للوحدة). تبلغ صافي القيمة القابلة للتحقق للمخزون 3600 دينار. من ضمن المخزون هناك 1750 وحدة تم التعاقد على بيعها بسعر 1.50 دينار للوحدة.

- ما هي قيمة المخزون التي ستظهر في ميزانية الشركة؟

3. خلال شهر 1 /2014 بلغت مجموع التكاليف الصناعية المصروفة من قبل شركة السلام الصناعية 250000 دينار، تفاصيلها كما يلي:

40% مواد مباشرة، 50% اجور مباشرة، 10 % مصاريف صناعية اخرى (غير مباشرة). بلغ تكلفة التلف الطبيعي 5000 دينار وتكلفة التلف غير الطبيعي 10000 دينار وظهر لدى الشركة منتج ثانوي بتكلفة 5000 دينار وقدر أن أهميته النسبية متدنية.

- ما مقدار تكلفة المنتجات الرئيسية (المخزون)؟

4. في 2014/12/25 اشترت شركة الرملة بضاعة ودفعت عليها المبالغ التالية: ثمن الشراء 40000 دينار علما بأنه سيتم تسديد قيمة البضاعة بعد 6 شهور ويبلغ سعر الشراء النقدي لتلك البضاعة 38000 دينار. 4000 دينار شحن البضاعة. 1000 دينار اعلانات في الصحف للعملاء عن وصول البضاعة . في 2014/12/31 تبين أن 20% من تلك البضاعة ما تزال لدى الشركة (غير مباعة).

- ما مقدار تكلفة المخزون الذي سيظهر في ميزانية الشركة في 2014/12/31 من تلك البضاعة؟

5. يوجد لدى شركة صناعية مخزون مواد خام تكلفته 10000 دينار تحتاج الشركة الى 40000 دينار تكاليف صناعية اضافية لتصنيع المواد الخام لتصبح جاهزة للبيع حيث ستباع عندها بسعر 46000 دينار.

- ما قيمة مخزون المواد الخام اعلاه الواجب اظهاره في القوائم المالية؟

معيار المحاسبة الدولي رقم (7)	قائمة التدفقات النقدية Cash Flows Statement
7	**الأهداف التعليمية** **بعد دراسة هذا المعيار يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:** 1. التعرف على الأهداف الرئيسة لمعيار المحاسبي الدولي رقم (7): "قائمة التدفقات النقدية". 2. بيان النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي الدولي رقم (7): "قائمة التدفقات النقدية". 3. شرح للطريقتان المقبولتان في المعيار المحاسبي الدولي رقم (7) لعرض قائمة التدفقات النقدية. 4. بيان كيفية عرض التدفقات النقدية بالنسبة للمنشآت المالية. 5. بيان كيفية عرض التدفقات النقدية بالعملة الأجنبية. 6. توضيح المقصود بالنقدية المعادلة، والشروط الواجب توفرها لاعتبار البند معادل للنقدية. 7. توضيح كيفية التعامل مع العمليات غير النقدية عند إعداد قائمة التدفقات النقدية. 8. عرض الافصاحات التي يتطلبها معيار المحاسبة الدولي رقم (7): "قائمة التدفقات النقدية".

معيار المحاسبة الدولي رقم (7)
قائمة التدفقات النقدية
Cash Flows Statement

مقدمة

يتناول معيار المحاسبة الدولي رقم (7) "قائمة التدفقات النقدية"، متطلبات إعداد قائمة التدفقات النقدية وهي القائمة التي تبين المقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية للمنشأة خلال فترة معينة. يصنف المعيار التدفقات النقدية الى تدفقات من الأنشطة التشغيلية (Operating Activities)، وتدفقات من الأنشطة الاستثمارية (Investing Activities)، وتدفقات من الأنشطة التمويلية (Financing Activities)، وقد عرف معيار المحاسبة الدولي رقم (7) تلك النشاطات كما يلي:

1. النشاطات التشغيلية: وهي النشاطات الرئيسة لتوليد الإيراد في المنشأة والنشاطات الأخرى التي لا تعتبر من النشاطات الاستثمارية أو التمويلية.
2. النشاطات الاستثمارية: وهي النشاطات المتمثلة في امتلاك الأصول طويلة الأجل والتخلص منها، وغيرها من الاستثمارات التي لا تدخل ضمن البنود التي تعادل النقدية.
3. النشاطات التمويلية: وهي النشاطات التي ينتج عنها تغيرات في حجم ومكونات ملكية رأس المال وعمليات الاقتراض التي تقوم بها المنشأة.

فوائد قائمة التدفقات النقدية

1. تقدم لمستخدمي القوائم المالية معلومات تمكنهم من تقييم التغيرات في صافي أصول المنشأة، وتوفر معلومات عن سيولة المنشأة وقدرتها على سداد إلتزاماتها، وكذلك درجة المرونة المالية لدى المنشأة. كما تساهم القائمة في تحسين قابلية المقارنة بين تقارير الأداء بين المنشآت لأنها تعزل الآثار الناجمة عن إستخدام المعالجات المحاسبية المختلفة لنفس العمليات المالية بإعتبارها تركز على الأساس النقدي وليس أساس الإستحقاق.
2. تعطي مؤشر لمبالغ، وتوقيت، ودرجة التأكد المتعلقة بالتدفقات النقدية المستقبلية، وبيان العلاقة بين الربح المحاسبي والربح النقدي.

هدف المعيار Objective

يهدف هذا المعيار الى ضمان توفير المعلومات حول التغيرات في النقدية وما يعادلها للمنشأة بواسطة قائمة التدفقات النقدية والذي يصنف مصادر التدفقات النقدية إلى تدفقات من النشاطات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية. وذلك لمساعدة مستخدمي القوائم المالية بمعلومات لتقييم الوضع النقدي من حيث توفر السيولة وتوقيتها.

نطاق المعيار Scope

على المنشأة إعداد قائمة التدفقات النقدية بموجب متطلبات هذا المعيار، وعرضها كجزء مكمل للقوائم المالية الأخرى لأي فترة تقدم عنها القوائم المالية.

التعريفات والمصطلحات الواردة في المعيار

النقدية Cash: وهي النقدية الجاهزة والحسابات الجارية والودائع تحت الطلب لدى البنوك.

النقدية المعادلة Cash Equivalents: وهي الاستثمارات قصيرة الأجل ذات السيولة المرتفعة والتي تكون قابلة للتحول إلى سيولة نقدية وغير خاضعة لمخاطر هامة للتغير في قيمتها نتيجة تغير أسعار الفائدة أو العوامل الأخرى.

التدفقات النقدية Cash Flows: وهي عبارة عن التدفقات الواردة أو المستلمة والتدفقات الخارجة أو المدفوعة من النقدية وما يعادلها.

النشاطات التشغيلية Operating Activities: وهي النشاطات الرئيسة التي يتم من خلالها الحصول على الإيراد الرئيس في المنشأة، بالاضافة الى النشاطات الأخرى التي لا تعتبر من الأنشطة الإستثمارية أو التمويلية.

النشاطات الإستثمارية Investing Activities: وهي تمثل شراء الأصول طويلة الأجل وبيعها، وشراء الإستثمارات المالية وغيرها من الاستثمارات التي لا تدخل في البنود التي تصنف كنقد مكافيء.

النشاطات التمويلية Financing Activities: وهي النشاطات التي تؤدي الى تغير حجم وعناصر ملكية رأس المال وعمليات الاقتراض التي تقوم بها المنشأة، وكذلك تسديد القروض.

متطلبات المعيار

أولاً: إعداد وعرض قائمة التدفقات النقدية

Preparation and Presentation of a Cash Flow Statement

أ. عرض قائمة التدفق النقدي Presentation of a Cash Flow Statement:

يجب أن تبين هذه القائمة التدفقات النقدية خلال الفترة وعرضها وفق الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية.

يوفر التصنيف وفق الأنشطة معلومات تمكن مستخدمي القوائم المالية تقدير أثر هذه الأنشطة على المركز المالي وتحديد مصادر السيولة، ومعرفة العلاقات بين تلك الأنشطة.

الأنشطة التشغيلية (Operating Activities)

من أمثلة التدفقات النقدية من العمليات التشغيلية ما يلي:

- المقبوضات النقدية من بيع السلع وتقديم الخدمات.
- المقبوضات النقدية من العمولات والأتاوات والرسوم والإيرادت الأخرى.
- المدفوعات النقدية للموردين مقابل شراء البضائع والحصول على الخدمات.
- المدفوعات النقدية للموظفين أو بالنيابة عنهم.
- المدفوعات النقدية للمصاريف.
- المدفوعات النقدية لضرائب الدخل او المبالغ المستردة منها ما لم تتعلق مباشرة بالنشاطات الاستثمارية والتمويلية.
- المقبوضات والمدفوعات النقدية لعقود المشتقات المالية المحتفظ بها للإتجار بها.

الأنشطة الاستثمارية (Investing Activities)

ومن الأمثلة على التدفقات النقدية من النشاطات الاستثمارية:

- شراء الممتلكات والآلات والمعدات والأصول غير الملموسة والأصول طويلة الأجل الأخرى. وتشمل هذه المدفوعات تكاليف التطوير التي تم رسملتها والممتلكات والآلات والمعدات التي تقوم المنشأة بتشييدها ذاتياً (self – Constructed Property).

- المتحصلات النقدية من بيع الممتلكات والآلات والمعدات والأصول غير الملموسة والأصول طويلة الأجل الأخرى.
- المدفوعات النقدية لشراء أسهم وسندات المنشآت الأخرى والمشتقات المالية والتي تشمل العقود المستقبلية (Futures)، والعقود الأجلة (Forward)، وعقود الخيار (Option)، وعقود المقايضة (Swap) بإستثناء عمليات شراء الأسهم والسندات التي تتم للمتاجرة وتوليد الإيراد التشغيلي.
- المقبوضات النقدية من بيع أسهم وسندات المنشآت الأخرى والمشتقات المالية بإستثناء عمليات شراء الأسهم والسندات التي تتم للمتاجرة وتوليد الإيراد التشغيلي.
- المدفوعات النقدية نتيجة تقديم القروض والسلف للغير، حيث ينجم عنها إيرادات فوائد وبالتالي فهي نشاط إستثماري، بإستثناء السلف والقروض المقدمة من قبل البنوك والشركات المشابهة.
- المقبوضات النقدية من تحصيل السلف والقروض التي قدمت للغير بإستثناء السلف والقروض المقدمة من قبل البنوك والشركات المشابهة.

إذا كانت عقود المشتقات المالية لأغراض التحوط لموقف معين كأن يكون تحوط قيمة عادلة أو تحوط تدفق نقدي وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (39)، فإن التدفقات النقدية لهذا العقد تصنف بنفس الطريقة التي تُصنف بها التدفقات النقدية للموقف الذي تم التحوط له.

فعلى سبيل المثال اذا كان عقد التحوط تحوط قيمة عادلة بهدف التحوط من ارتفاع سعر الصرف للذمم الدائنة التجارية بالعملة الاجنبية، فإن التدفقات النقدية الواردة او الصادرة الناتجة عن هذا العقد تصنف ضمن الانشطة التشغيلية كون التدفقات النقدية الصادرة عند تسديد الذمم الدائنة تصنف ضمن الانشطة التشغيلية .اما اذا كان عقد التحوط هو تحوط تدفقات نقدية لأنشطة اتمويلية مثل عقد تحوط ضد الزيادة في مدفوعات الفائدة لإسناد القرض طويل الأجل الذي يحمل فائدة متغيرة، فإن التدفقات النقدية الناجمة عن هذا العقد تصنف ضمن الانشطة التمويلية، كون المقبوضات والمدفوعات الناجمة عن الحصول على اسناد القرض وتسيده تضنف ضمن الانشطة التمويلية وهكذا.

الأنشطة التمويلية (Financing Activities)

ومن أمثلة التدفقات النقدية الناشئة عن النشاطات التمويلية ما يلي:

- المتحصلات النقدية من إصدار الأسهم أو أدوات حقوق الملكية الأخرى.
- المدفوعات النقدية نتيجة شراء أو رد إسترجاع (Redeem) أسهم المنشأة المصدرة.
- المتحصلات النقدية من إصدار السندات، والقروض، وأوراق الدفع، والرهونات العقارية وغيرها من القروض قصيرة أو طويلة الأجل.
- المدفوعات النقدية لتسديد القروض.
- المدفوعات النقدية من قبل المستأجر بعقد إيجار تمويلي لتخفيض الإلتزام القائم المتعلق بعقد التأجير التمويلي.

ب. طرق عرض قائمة التدفقات النقدية

يوجد طريقتان مقبولتان في هذا المعيار لعرض قائمة التدفقات النقدية هما الطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة، والإختلاف بين هاتين الطريقتين يكمن في طريقة إحتساب وعرض التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية، أما عرض التدفقات النقدية من الأنشطة الإستثمارية والتمويلية فهو متشابه في كلتا الطريقتين. وبالتالي يتوجب على المنشأة عرض التدفقات النقدية من النشاطات التشغيلية بإستخدام أما:

الطريقة المباشرة Direct Method: والتي بموجبها يتم الإفصاح عن الفئات الرئيسة لإجمالي المقبوضات النقدية وإجمالي المدفوعات النقدية خلال الفترة. ويشجع المعيار رقم (7) المنشآت على تقديم التقارير عن التدفقات النقدية باستخدام الطريقة المباشرة حيث أن الطريقة المباشرة توفر معلومات يمكن أن تكون مفيدة في تقدير التدفقات النقدية المستقبلية لا تتوفر بمقتضى الطريقة غير المباشرة. الا ان المعيار أشار الى ان استخدام الطريقة غير المباشرة يعتبر اسلوباً مقبولاً.

الطريقة غير المباشرة Indirect Method: والتي بموجبها يتم تعديل صافي الربح أو الخسارة بالتغيرات في ارصدة الأصول والمطلوبات المتداولة خلال السنة المالية، وباضافة قيمة إهتلاك الأصول غيرالمتداولة ومبلغ إطفاء الأصول غير الملموسة وأي نفقات لا تتطلب نقدية مدفوعة، وكذلك بالمكاسب أو الخسائر الناجمة عن التخلص من الأصول غير المتداولة أو الإستثمارات المالية.

ج- عرض التدفقات النقدية بالصافي

بشكل عام يتطلب هذا المعيار عرض كل من التدفقات النقدية الواردة والتدفقات النقدية الصادرة بشكل منفصل، أي بشكل إجمالي بدلاً من عرضها كمبلغ صافي وذلك لتزويد مستخدمي القوائم المالية بمعلومات ملائمة ومفيدة. إلا أن المعيار يسمح بترصيد صافي التدفقات النقدية في الحالتين التاليتين:

- يمكن عرض البنود التي لها معدل دوران مرتفع ومبالغها كبيرة وذات إستحقاق قصير الأجل على أساس الصافي. مثل شراء وبيع الإستثمارات، وعمليات الإقتراض قصيرة الأجل ذات الإستحقاق الذي لا يتجاوز ثلاثة أشهر.
- إذا كانت المقبوضات والمدفوعات النقدية تتم نيابة عن العملاء، وعندما تعكس الأنشطة أنشطة العملاء وليس أنشطة المنشأة. مثل تحصيل الإيجارات نيابة عن مالكي العقارات ودفعها لهم.

عرض التدفقات النقدية بالصافي بالنسبة للمنشآت المالية

يسمح المعيار رقم (7) بعرض التدفقات النقدية التي تنتج عن النشاطات التالية لمنشأة مالية على أساس الصافي:

- المقبوضات والمدفوعات النقدية التي تتم نيابة عن العملاء عندما تمثل هذه التدفقات النقدية أنشطة تتعلق بالعملاء، مثل قبول وسداد الودائع تحت الطلب بالنسبة للبنك.
- المقبوضات والمدفوعات النقدية بالنسبة لقبول الودائع وإعادة دفعها والتي يكون لها تاريخ استحقاق محدد.
- إيداع الودائع من قبل البنك في البنوك الأخرى وسحب تلك الودائع.
- السلف النقدية والقروض المقدمة للعملاء وإعادة تسديد هذه السلف والقروض.

د- التدفقات النقدية بالعملة الأجنبية:

يتطلب المعيار رقم (7) بخصوص التدفقات النقدية بالعملة الأجنبية ما يلي:

- يجب أن تسجل التدفقات النقدية التي تنشأ عن عمليات بالعملة الأجنبية باستخدام عملة المنشأة التي تنشر بموجبها القوائم المالية. وذلك بتحويل مبلغ العملة الأجنبية إلى عملة المنشأة باستخدام سعر الصرف بين عملة التقرير والعملة الأجنبية السائد في تاريخ التدفق النقدي.

- يجب ترجمة التدفقات النقدية من الشركة التابعة الأجنبية حسب سعر الصرف بين عملة التقرير والعملة الأجنبية بتواريخ التدفقات النقدية.

كما لا تعتبر الأرباح والخسائر غير المحققة التي تنتج عن التغيرات في معدلات صرف العملة الأجنبية تدفقات نقدية. ولكن يجري الإبلاغ عن آثار التغيرات في سعر الصرف للعملة الأجنبية على النقدية وما يعادلها المحتفظ بها أو التي تستحق بعملة أجنبية في قائمة التدفقات النقدية بهدف مطابقة أرصدة النقدية وما يعادلها بين أول الفترة ونهايتها.

هـ- تصنيف الفوائد وأرباح الأسهم المقبوضة وتوزيعات الأرباح المدفوعة:

يتطلب المعيار رقم (7) الإفصاح بشكل منفصل عن كافة التدفقات النقدية المقبوضه والمدفوعة من الفوائد وأرباح الأسهم ويجب أن يصنف كل منها بأسلوب ثابت من فترة لأخرى، على أنها نشاطات تشغيلية أو استثمارية أو تمويلية.

تصنيف بعض البنود كنشاط استثماري أو تمويلي أو تشغيلي عند إعداد قائمة التدفقات النقدية:

1. **الفائدة المدفوعة**، يسمح المعيار ببديلين للتصنيف شريطة الثبات في المعالجة:
   - يمكن تصنيفها كنشاط تشغيلي لأنها تدخل في تحديد صافي الربح أو الخسارة وكمعالجة بديلة؛
   - يمكن تصنيفها كنشاط تمويلي بإعتبارها تكاليف للحصول على الموارد.

الإفصاح عن الفائدة المدفوعة:

يتم الإفصاح عن المبلغ الكلي للفائدة المدفوعة خلال الفترة في بيان التدفقات النقدية سواء أعترف بالفائدة كمصروف في بيان الدخل أو تم رسملتها حسب المعالجة البديلة المسموح بها بموجب المعيار المحاسبي الدولي 23، تكاليف الاقتراض.

2. **الفائدة المقبوضة وتوزيعات الأرباح المقبوضة**: يسمح المعيار ببديلين للتصنيف شريطة الثبات في المعالجة:
   - يمكن تصنيفها كنشاط تشغيلي لأنها تدخل في تحديد صافي الربح أو الخسارة، أو
   - كمعالجة بديلة يمكن تصنيفها كنشاط إستثماري بإعتبارها عوائد إستثمارات.
3. **توزيعات الأرباح المدفوعة (Dividends)**: يسمح المعيار ببديلين للتصنيف شريطة الثبات في المعالجة:

- يمكن تصنيفها كنشاط تمويلي لأنها تعتبر تكلفة للحصول على الموارد، أو
- كمعالجة بديلة يمكن تصنيفها كأحد مكونات التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية من أجل مساعدة مستخدمي القوائم المالية على تحديد مقدرة المنشأة على دفع أرباح الأسهم من خلال التدفقات النقدية التشغيلية.

4. **الضرائب على الدخل:** تصنف ضريبة الدخل المدفوعة بإعتبارها نشاط تشغيلي إلا إذا كان من الممكن تحديد الجزء المدفوع والمتعلق بنشاط تمويلي أو استثماري فتصنف في هذه الحالة حسب نوع النشاط المدفوعة من اجله.

5. **الاستثمارات في الشركات التابعة والزميلة والمشاريع المشتركة:**

عند معالجة الإستثمارات في شركة زميلة أو تابعة باستخدام طريقة حقوق الملكية أو التكلفة يقوم المستثمر أو الشركة الأم بإدراج التدفقات النقدية مع الشركة المستثمر بها في قائمة التدفق النقدي مثل تقديم سلف للشركات التابعة أو الزميلة أو الحصول من تلك الشركات على سلف وتوزيعات الارباح المقبوضة من تلك الشركات.

6. **بالنسبة للتدفقات النقدية المتعلقة بالإستثمارات في المنشآت الخاضعة للسيطرة المشتركة** تظهر المنشأة (المستثمر) حصتها من التدفقات النقدية في منشأة تسيطر عليها بشكل مشترك بموجب معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (11)، وعند اتباع المنشأة (المستثمر) طريقة حقوق الملكية يتم تضمين بيانها للتدفق النقدي التدفقات النقدية بمقدار إستثمارها في المنشأة تحت السيطرة المشتركة، وكذلك التوزيعات والمدفوعات أو المقبوضات الأخرى بينها وبين المنشأة تحت السيطرة المشتركة.

7. **شراء وبيع الشركات التابعة والمنشآت التجارية الأخرى:**

- يجب عرض مجموع التدفقات النقدية الناجمة عن شراء وبيع الشركات التابعة وغيرها من منشآت الأعمال الأخرى بشكل منفصل وتصنف ضمن التدفقات النقدية من الأنشطة الإستثمارية.
- يجب الإفصاح وبشكل إجمالي عن عمليات شراء وبيع الشركات التابعة أو غيرها من وحدات الأعمال الأخرى خلال الفترة وبما يتعلق بالبنود التالية:

أ. تكلفة شراء الشركات التابعة والشركات الأخرى، وقيمة بيع الإستثمارات في تلك الشركات.

ب. التدفقات النقدية المتعلقة بعمليات شراء وبيع تلك الشركات.

ج. مبلغ النقدية والنقدية المكافئة في الشركة التابعة أو وحدة الأعمال التي تم شرائها أوالتخلص منها.

د. قيمة الأصول والالتزامات غير النقدية وما يعادلها في الشركة التابعة وغيرها من وحدات الإعمال التي تستثمر بها المنشأة والتي تم شرائها أو التخلص منها، ملخصة حسب الفئات الرئيسة.

8. **العمليات غير النقدية:**

بموجب هذا المعيار يجب إستبعاد العمليات الإستثمارية والتمويلية التي لا تتطلب استخدام النقدية أو ما يعادلها من قائمة التدفقات النقدية ويجب الإفصاح عن مثل هذه العمليات في مكان آخر في القوائم المالية وبشكل يقدم كل المعلومات المتعلقة بتلك النشاطات الاستثمارية والتمويلية.

ويتم إستبعاد العمليات غير النقدية بالرغم من تأثيرها على رأس المال وهيكل الأصول في المنشأة وهو ما يتفق مع هدف قائمة التدفقات النقدية حيث أن هذه البنود لا تتضمن تدفقات نقدية في الفترة الجارية، ومن أمثلة العمليات غير النقدية ما يلي:

- شراء أصول مقابل إصدار أسهم.
- مبادلة أصل بأصل أخر.
- الحصول على الأصول من خلال الشراء وتحمل الالتزامات المباشرة أو عن طريق إبرام عقد التأجير التمويلي.
- شراء منشأة أخرى مقابل إصدار أسهم.
- تسديد إسناد القرض من خلال إصدار أسهم، أو تحويل السندات لأسهم.

9. **مكونات النقدية وما يعادلها:**

يجب الإفصاح عن مكونات النقدية وما يعادلها ويجب أن تعرض مطابقة بين قيمة النقدية والنقدية المكافئة أول المدة وأخر المدة في قائمة التدفقات النقدية مع البنود المقابلة لها في قائمة المركز المالي.

ثانياً: النقدية والنقدية المعادلة Cash and Cash Equivalents

أ. يتم الاحتفاظ عادة بالأصول التي تكافيء النقدية بهدف مواجهة الالتزامات النقدية قصيرة الأجل وليس لأغراض إستثمارية فقط. ويعتبر الأصل المالي نقد مكافيء أو معادل إذا كان:

- قابل للتحول إلى مبلغ محدد من النقد.
- غير معرض لتغيرات مهمة في قيمته.
- يستحق خلال فترة قصيرة لا تتجاوز ثلاثة أشهر أو أقل من تاريخ الحصول عليها.
- أما الاستثمارات في الأسهم فتستبعد من النقدية المعادلة ما لم تكن في جوهرها نقدية معادلة، مثل شراء أسهم ممتازة خلال مدة قصيرة من تاريخ استحقاقها وبتاريخ استرداد محدد.

ب. تعتبر المبالغ المستحقة للبنوك بشكل عام أنشطة تمويلية. ولكن في بعض الدول تمثل حسابات السحب على المكشوف والتي تكون قابلة للسداد عند الطلب جزء هام من إدارة النقد في المنشأة. وفي هذه الحالات تعتبر حسابات السحب على المكشوف كجزء من النقدية وما يعادلها، بشرط تذبذب رصيد حساب المنشأة لدى البنك من مدين إلى رصيد دائن سحب على المكشوف. وفي هذه الحالة **يتم تخفيض رصيد النقد والنقد المعادل لدى المنشأة بمقدار رصيد السحب على المكشوف الذي يعتبر نقد معادل سالب.**

ثالثاً: إفصاحات أخرى Other Disclosures

أ. يجب على المنشأة الإفصاح، مع تعليق من الإدارة عن مبلغ الأرصدة النقدية وما يعادلها الهامة التي تحتفظ بها المنشأة ومقيدة الإستعمال.

ومن أمثلة ذلك أرصدة النقدية وما يعادلها التي تحتفظ بها الشركة التابعة والتي تعمل في دولة أخرى يوجد بها رقابه أو قيود قانونية تجعل هذه الأرصدة غير متاحة للإستعمال من قبل الشركة الأم أو شركاتها التابعة.

ب. قيمة التسهيلات الإئتمانية الممنوحة من البنوك للمنشأة.

ج. القيمة الإجمالية للتدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية والإستثمارية والتمويلية المتعلقة بحصة المنشأة في المشاريع الخاضعة للسيطرة المشتركة والتي تمت معالجتها بموجب طريقة التوحيد النسبي.

هـ. مبالغ التدفقات النقدية الناجمة عن النشاطات التشغيلية والاستثمارية، والتمويلية لكل قطاع عمل وقطاع جغرافي بموجب متطلبات معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (8) IFRS (8).

الطريقة غير المباشرة لإعداد وعرض قائمة التدفقات النقدية

حسب الطريقة غير المباشرة يجري تحضير قائمة التدفقات النقدية على النحو التالي:

اولا: التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية

بموجب الطريقة غير المباشرة، وكما ورد بمعيار المحاسبة الدولي رقم (7)، يتم الوصول الى صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية من خلال استخدام صافي الربح قبل الفوائد والضرائب الظاهر في قائمة الدخل وتعديله بالبنود التالية لتحويله من اساس الاستحقاق الى الأساس النقدي:

- اضافة قيمة اهتلاك الاصول غير المتداولة وقيمة اطفاء الاصول غير الملموسة واية نفقات لا تحتاج الى نقدية مدفوعة: حيث ان هذه البنود تظهر ضمن المصاريف بقائمة الدخل مما يؤدي الى تخفيض صافي الربح رغم انها لا تمثل او تحتاج الى تدفقات نقدية وبالتالي يتوجب إضافتها لتعديل الربح المحاسبي المعد على اساس الاستحقاق الى ربح نقدي. ومن الأمثلة على هذه المجموعة اهتلاك السيارات والآلات والأبنية واطفاء الشهرة والديون المعدومة والديون المشكوك في تحصيلها.
- المكاسب او الخسائر الناتجة عن التخلص من الاصول غير المتداولة او الاستثمارات المالية: عند بيع المنشاة لاصول ثابتة مثل السيارات والآلات او الاستثمارات في الأسهم والسندات فقد ينتج عن العملية مكاسب او خسائر تظهر ضمن قائمة الدخل، الا ان قيمة هذه المكاسب او الخسائر لا تعد من الأنشطة التشغيلية بل تعتبر أنشطة استثمارية وكما بينا في الأجزاء السابقة، لذا يتم إلغاء اثر هذه البنود من صافي الربح وذلك لإظهارها ضمن التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية.
- التغير في الاصول المتداولة: ان الزيادة في الاصول المتداولة يمثل تدفقات نقدية تشغيلية سالبة وبالتالي يجب طرحها من صافي الربح في حين يمثل النقص في الاصول المتداولة تدفقات نقدية تشغيلية موجبة يتوجب إضافتها. ففي حالة زيادة المخزون السلعي في السنة الحالية مثلاً عما كان عليه في نهاية السنة الماضية فهذا يشير الى استخدام نقدية إضافية لشراء هذا المخزون، اما في حالة نقصان رصيد الذمم المدينة خلال السنة الحالية فهذا يمثل تحصيل مبالغ نقدية من الذمم مما يمثل زيادة في النقدية من الأنشطة التشغيلية.

- التغير في المطلوبات المتداولة: بعكس الاصول المتداولة، فان الزيادة في المطلوبات المتداولة يمثل تدفقات نقدية تشغيلية موجبة وبالتالي يجب اضافتها الى صافي الربح في حين يمثل النقص في المطلوبات المتداولة تدفقات نقدية تشغيلية سالبة يتوجب طرحها. ففي حالة زيادة الذمم الدائنة في السنة الحالية عما كان عليه في نهاية السنة الماضية فهذا يشير الى توفير نقدية اضافية نتيجة هذه الزيادة، اما في حالة نقصان رصيد الذمم الدائنة خلال السنة الحالية فهذا يمثل دفع مبالغ نقدية الى الذمم الدائنة مما يمثل نقص في النقدية من الأنشطة التشغيلية.
- النقدية المدفوعة كمصروف فائدة.
- النقدية المدفوعة كضرائب على الدخل.

ويمكن تلخيص اثر البنود اعلاه على التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية على النحو التالي

	صافي الربح (قائمة الدخل) قبل الفوائد والضرائب
يضاف	مصروف الاهتلاك
يضاف	مصروف الاطفاء
يضاف	خسائر البيع والتدني في قيمة الاصول غير المتداولة
يطرح	مكاسب بيع الاصول غير المتداولة
يضاف	النقص في الاصول المتداولة (المخزون، والذمم المدينة، والمصاريف المدفوعة مقدماً)
يطرح	الزيادة في الاصول المتداولة (المخزون، والذمم المدينة، والمصاريف المدفوعة مقدماً)
يطرح	النقص في المطلوبات المتداولة (الذمم الدائنة، والمصاريف مستحقة الدفع)
يضاف	الزيادة في المطلوبات المتداولة (الذمم الدائنة، والمصاريف مستحقة الدفع)
يطرح	النقدية المدفوعة كمصروف فائدة
يطرح	النقدية المدفوعة كضرائب على الدخل
xxx	**صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية**

- **بين المعيار ان النقدية المتعلقة بالبنود غير العادية يجب ان تصنف إما تشغيلية أو استثمارية أو تمويلية وحسب ما هو مناسب.**

ثانيا: التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية

يتم تحديد التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية بشكل رئيس من خلال تحليل التغير الذي طرأ على الاصول غير المتداولة والاستثمارات المالية[1] لدى المنشاة، حيث ان عملية بيع او شراء اصول ثابتة كالآلات او الاستثمارات المالية يظهر من خلال التغير في البند المعني الظاهر في جانب الاصول. وللوصول الى صافي التدفقات النقدية من عملية بيع مثل هذه الاصول فلا بد من ربط ذلك بأرباح او خسائر بيع تلك الاصول حيث ان ربح او خسارة البيع يظهر في قائمة الدخل. فعلى سبيل المثال، اذا باعت منشاة آلات بمبلغ 40000 دينار وكانت القيمة الدفترية الصافية لهذه الالات 50000 دينار، فان قيمة الالات ستنخفض بمقدار 50000 دينار وسيظهر في قائمة الدخل خسائر بيع الات 10000 دينار. وعند إعداد قائمة التدفقات النقدية يتم استخراج صافي التدفقات النقدية من عملية بيع الالات على النحو التالي:

50000 دينار النقص في الالات

(10000) خسائر بيع الالات

40000 دينار صافي التدفقات النقدية من عملية بيع الالات

اما في حالة وجود مكاسب من عملية بيع الاصول غير المتداولة او الاستثمارات فيتم اضافة مبلغ الربح الى صافي القيمة الدفترية للوصول الى التدفقات النقدية من عملية البيع.

وقد اشار معيار المحاسبة الدولي رقم (7) الى وجوب اظهار النقدية المتعلقة بالأنشطة الاستثمارية والتمويلية بشكل تفصيلي وليس بصافي الاثر، ففي حالة شراء الات ودفع قيمتها نقدا 100000 دينار، على سبيل المثال، وبيع الات بنفس الفترة بقيمة 40000 دينار واستلام القيمة نقداً، فيجب ان يظهر بقائمة التدفقات عملية الشراء والبيع وبشكل مستقل ولا يجوز اظهار الصافي من العملية.

ثالثا: التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية

يتم تحديد التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية من خلال تحليل التغير الذي طرأ على كل من المطلوبات قصيرة الاجل والتي تمثل اقتراض تمويلي من الغير مثل الجاري مدين، كما يظهر عمليات الاقتراض طويلة الاجل مثل اصدار اسناد القرض والاقتراض

[1] يستثنى من الاستثمارات المالية الاستثمارات للمتاجرة، حيث تصنف النقدية المتعلقة بها، وكما اشرنا سابقا، ضمن الأنشطة التشغيلية.

من البنوك، واخيراً يظهر ضمن هذا الجزء التغير على حقوق الملكية مثل زيادة راس المال او تخفيضه وتوزيعات أرباح الأسهم النقدية.

ولتوضيح كيفية إعداد قائمة التدفقات النقدية بالطريقة غير المباشرة نورد المثال التوضيحي التالي:

مثال (1)

فيما يلي قائمة الدخل للعام 2012 والميزانية المقارنة للعامين 2011 و2012 للشركة العصرية المساهمة العامة:

قائمة الدخل للسنة المالية المنتهية في 2012/12/31	
صافي المبيعات	125000
تكلفة البضاعة المباعة	(75000)
مجمل الربح	50000
المصروفات الإدارية والتشغيلية (من ضمنها 7000 دينار مصروف اهتلاك سيارات)	(28000)
الدخل من العمليات التشغيلية	22000
يضاف مكاسب بيع سيارات	2500
يطرح مصروف فائدة	(3500)
صافي الدخل قبل ضريبة الدخل	21000
يطرح ضريبة الدخل (25%)	(5250)
صافي الدخل بعد ضريبة الدخل	15750

الميزانية المقارنة كما هي في:			
الموجودات	2012	2011	التغير
موجودات متداولة			
النقدية	22000	12000	+10000
ذمم مدينة	22000	18000	+4000
بضاعة	30000	35000	-5000
فائدة مدفوعة مقدماً	1500	500	+1000
مجموع الموجودات المتداولة	**75500**	**65500**	**+10000**
استثمارات في الشركة الحليفة (أ)	13000	25000	-12000
موجودات ثابتة (سيارات)	40000	25000	+15000
يطرح مجمع اهتلاك سيارات	(10000)	(7000)	+3000
صافي القيمة الدفترية للسيارات	30000	18000	+12000
مجموع الموجودات	**118500**	**108500**	**+10000**
الالتزامات وحقوق الملكية			
الالتزامات المتداولة			
ذمم دائنة	38500	37500	+1000
ضريبة دخل مستحقة الدفع	6000	8000	-2000
مجموع الالتزامات المتداولة	44500	45500	-1000
الالتزامات غير المتداولة			
قرض بنك	6000	13000	-7000
حقوق الملكية			
رأس مال الأسهم العادية	50000	40000	+10000
الأرباح المحتجزة (المجمعة)	18000	10000	+8000
مجموع حقوق الملكية	68000	50000	+18000
مجموع الالتزامات وحقوق الملكية	**118500**	**108500**	**+10000**

وفيما يلي المعلومات الإضافية الخاصة بالشركة:

- هناك سيارات تكلفتها التاريخية 7500 دينار، وقيمتها الدفترية 3500 دينار، بيعت خلال العام 2012 بمبلغ 6000 دينار.
- تم خلال العام 2012 شراء سيارات جديدة بقيمة 22500 دينار سدد من قيمتها 10500 دينار نقداً وسدد باقي الثمن (12000 دينار) عن طريق تنازل الشركة عن جزء من استثماراتها في الشركة الحليفة (أ).
- بلغت توزيعات الأرباح النقدية المدفوعة من الشركة للمساهمين للعام 2012 مبلغ 7750 دينار.

المطلوب: إعداد قائمة التدفقات النقدية بالطريقة غير المباشرة.

حل مثال (1)

تحضير قائمة التدفقات النقدية (الطريقة غير المباشرة)

شركة الإنتاج العصرية المساهمة العامة قائمة التدفقات النقدية للسنة المالية المنتهية في 2012/12/31		
التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية		
صافي الدخل قبل الفوائد والضرائب (5250+3500+15750)	24500	
يضاف مصروف الاهتلاك	7000	
يطرح مكاسب بيع سيارات (موجودات غير متداولة)	(2500)	
يطرح الزيادة في حسابات الذمم المدينة	(4000)	
يضاف النقص في البضاعة	5000	
يضاف الزيادة في حسابات الذمم الدائنة	1000	
يطرح النقدية المدفوعة على مصروف ضريبة الدخل (2000 + 5250)	(7250)	
يطرح النقدية المدفوعة على مصروف الفائدة (3500 + 1000)	(4500)	
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية		**19250**
التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية		
المتحصلات النقدية من بيع موجودات ثابتة (سيارات)	6000	
يطرح النقدية المدفوعة لشراء سيارات	(10500)	
صافي النقدية المستخدمة في الأنشطة الاستثمارية		**(4500)**

		التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية
	(7750)	توزيعات أرباح نقدية على المالكين
	(7000)	تسديد قرض بنك
	10000	زيادة رأس المال
(4750)		**صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية**
10000		صافي الزيادة قي النقدية وما يعادلها خلال السنة
12000		النقدية وما يعادلها في بداية السنة
22000		النقدية وما يعادلها في نهاية السنة

جدول بالأنشطة التمويلية والاستثمارية غير النقدية :

تم مبادلة استثمارات في الشركة الحليفة (أ) قيمتها 12000 دينار مقابل جزء من ثمن سيارات مشتراة.

ملاحظات على الحل

1. تم إضافة اهتلاك السيارات لأنها لا تتطلب دفع نقدية.
2. تم طرح مكاسب بيع السيارات نظراً لان كامل متحصلات عملية بيع السيارات تظهر ضمن الأنشطة الاستثمارية.
3. تم إضافة النقص في الموجودات المتداولة وطرح الزيادة في الموجودات المتداولة، اما الالتزامات المتداولة فقد تم إضافة الزيادة فيها وطرح النقص.
4. تم ضمن الأنشطة الاستثمارية إظهار عمليات شراء وبيع السيارات.
5. تم ضمن الأنشطة التمويلية إظهار كل من حصص أرباح الأسهم المدفوعة، وتسديد قروض البنك، وزيادة رأس المال.

الطريقة المباشرة لإعداد قائمة التدفقات النقدية

حسب الطريقة المباشرة يجري تحضير قائمة التدفقات النقدية بشكل مشابه للطريقة غير المباشرة باستثناء الجزء المتعلق بالأنشطة التشغيلية، حيث يتم بموجب الطريقة المباشرة إظهار مقدار النقدية المقبوضة او المدفوعة من كل مصدر من مصادر التدفقات التشغيلية وذلك حسب المعادلات التالية:

- المقبوضات النقدية من بيع البضاعة = المبيعات

+ رصيد الذمم المدينة في بداية العام

– رصيد الذمم المدينة في نهاية العام

• المدفوعات النقدية لشراء المخزون السلعي او تسديد الموردين =
تكلفة المبيعات

+ رصيد الذمم الدائنة أول المدة – رصيد الذمم الدائنة آخر المدة

+ رصيد المخزون السلعي آخر المدة – رصيد المخزون السلعي اول المدة.

أو

المشتريات

+ رصيد الذمم الدائنة أول المدة - رصيد الذمم الدائنة آخر المدة

المدفوعات النقدية للمصاريف التشغيلية =
المصاريف التشغيلية

- اهتلاك الاصول غير المتداولة
- مصروف اطفاء الاصول غير الملموسة
- مصاريف مدفوعة مقدماً في بداية العام + مصاريف مدفوعة مقدماً في نهاية العام
+ مصاريف مستحقة الدفع في بداية العام - مصاريف مستحقة الدفع في نهاية العام

وبناء على ما سبق تظهر قائمة التدفقاتُ النقدية **بالطريقة المباشرة** للمثال السابق على النحو التالي:

شركة الإنتاج العصرية قائمة التدفقات النقدية للسنة المالية المنتهية في 2012/12/31		
التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية		
النقدية المقبوضة من العملاء	121000 (1)	
النقدية المدفوعة للموردين	(69000) (2)	
النقدية المدفوعة للمصروفات التشغيلية	(21000) (3)	
يطرح النقدية المدفوعة على مصروف ضريبة الدخل (2000 + 5250)	(7250)	
يطرح النقدية المدفوعة على مصروف الفائدة المدفوع (1000 + 3500)	(4500)	
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية		19250

التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية		
المتحصلات النقدية من بيع موجودات ثابتة (سيارات)	6000	
يطرح النقدية المدفوعة لشراء سيارات	(10500)	
صافي النقدية المستخدمة في الأنشطة الاستثمارية		**(4500)**
التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية		
توزيعات أرباح نقدية على المالكين	(7750)	
تسديد قرض بنك	(7000)	
زيادة رأس المال	10000	
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية		**(4750)**
صافي الزيادة قي النقدية وما يعادلها خلال السنة		10000
النقدية وما يعادلها في بداية السنة		12000
النقدية وما يعادلها في نهاية السنة		22000

جدول بالأنشطة التمويلية والاستثمارية غير النقدية :
تم مبادلة استثمارات في الشركة الحليفة (أ) قيمتها 12000 دينار مقابل جزء من ثمن سيارات مشتراة.

ملاحظات على الحل

(1) قيمة النقدية المقبوضة من العملاء = صافي المبيعات + رصيد الذمم المدينة أول المدة - رصيد الذمم المدينة آخر المدة = 125000 + 18000 - 22000 = 121000 دينار

(2) النقدية المدفوعة للموردين= تكلفة البضاعة المباعة + رصيد الذمم الدائنة أول المدة - رصيد الذمم الدائنة آخر المدة + رصيد المخزون السلعي آخر المدة - رصيد المخزون السلعي أول المدة.

75000 – 37500 + 38500 - 30000 = 35000 = 69000 دينار.

(3) النقدية المدفوعة على المصروفات الإدارية والتشغيلية = المصروفات الإدارية والتشغيلية + رصيد المصروفات المدفوعة مقدماً آخر المدة - رصيد المصروفات المدفوعة مقدماً أول المدة - مصروف الاهتلاك (وغيره من المصروفات التشغيلية غير النقدية).

28000 – 7000 = 21000 دينار.

الأسئلة والتمارين

الأسئلة

1. ما هو الهدف الرئيس للمعيار المحاسبي الدولي رقم (7): "قائمة التدفقات النقدية"؟
2. ما هو النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي الدولي رقم (7): "قائمة التدفقات النقدية"؟
3. ما المقصود بالمصطلحات والعبارات التالية وذلك حسب ما ورد في المعيار المحاسبي الدولي رقم (7): "قائمة التدفقات النقدية":
   - النقدية
   - النقدية المعادلة
   - التدفقات النقدية
   - النشاطات التشغيلية
   - النشاطات الإستثمارية
   - النشاطات التمويلية
4. اعطي بعض الأمثلة على التدفقات النقدية من العمليات التشغيلية.
5. اشرح بشكل مختصر الطريقتان المقبولتان في المعيار المحاسبي الدولي رقم (7) لعرض قائمة التدفقات النقدية.
6. بين كيفية عرض التدفقات النقدية بالنسبة للمنشآت المالية.
7. بين كيفية عرض التدفقات النقدية بالعملة الأجنبية.
8. ما المقصود بالنقدية المعادلة، وما الشروط الواجب توفرها لاعتبار البند معادل للنقدية؟
9. وضح كيفية يتم التعامل مع العمليات غير النقدية عند إعداد قائمة التدفقات النقدية.
10. ما هي أهم الافصاحات التي يتطلبها معيار المحاسبة الدولي رقم (7): "قائمة التدفقات النقدية"؟

التمارين

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

(الأسئلة من 1- 16 من أسئلة امتحانات الـ JCPA)

1. عند احتساب قيمة صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية بموجب الطريقة غير المباشرة، فان الزيادة الحادثة في المصروفات المدفوعة مقدما خلال الفترة:
   أ- تطرح من صافي الدخل.
   ب- تضاف الى صافي الدخل.
   جـ- يتم تجاهلها لأنها لا تؤثر على الدخل.
   د- يتم تجاهلها لانها لا تؤثر على المصاريف.
2. شراء قطعة أرض مقابل أسهم للمالك يظهر في قائمة التدفق النقدي ضمن باب:
   أ- التدفق النقدي الاستثماري. ب- التدفق النقدي التمويلي.
   جـ- التدفق النقدي التشغيلي. د- لا تظهر في القائمة.
3. الإعلان عن توزيع أرباح نقدية يظهر في قائمة التدفق ضمن باب:
   أ- التدفق النقدي التمويلي. ب- التدفق النقدي التشغيلي.
   جـ- التدفق النقدي الاستثماري. د- ليس في أي منها.
4. ما يلي أرصدة في 2013/12/31: المخزون من البضاعة 50 ألف، والذمم الدائنة 30 ألف والأرصدة في 2014/12/31: المخزون من البضاعة 70 ألف والذمم الدائنة 20 ألف وتكلفة البضاعة المباعة 150 ألف فإن النقدية المدفوعة للموردين خلال عام 2014 هي:
   أ- 160 ألف ب- 230 ألف
   جـ- 180 ألف دينار د- 170 ألف

5. ما يلي أرقام مستخرجة من البيانات المالية المنشورة لشركة صناعية (بالآلاف):

البيان	عام 2013	عام 2014
مصروفات التشغيل بما فيها مصروف الاستهلاك		150
مجمع الاستهلاك للآلات والمعدات	60	80

معلومات إضافية:

في 2014/1/1 بيعت آلة مستخدمة تكلفتها التاريخية 50 ألف دينار وقيمتها الدفترية بتاريخ البيع 30 الف دينار بمبلغ 25 ألف دينار. قيمة مصروفات التشغيل التي ستدرج في قائمة التدفق النقدي 2014 وفقا للاسلوب المباشر هي:

أ- 150 ألف دينار ب- 130 ألف دينار

جـ- 70 ألف دينار د- 110 ألف دينار

6. بلغ صافي الربح لشركة الأهرام لسنة 2014 مبلغ 49000 دينار وفيما يلي بعض المعلومات المتعلقة بالشركة:

5000 دينار	مصاريف إهتلاك
2000	الزيادة في الذمم المدينة
10000	النقص في البضاعة
4000	النقص في الدائنون
50000	الزيادة في الأصول طويلة الأجل
11000	التوزيعات النقدية في للأرباح
25000	النقص في الالتزامات طويلة الأجل

باستخدام الطريقة غير المباشرة، إن صافي التدفقات النقدية المتعلقة بنشاط الشركة التشغيلي يبلغ:

أ- 43000 دينار ب- 58000 دينار

جـ- 46000 دينار د- 38000 دينار

7. يتم إظهار الفوائد المدفوعة أو الفوائد المقبوضة في بيان التدفقات النقدية كما يلي:

أ- ضمن النشاط التشغيلي. ب- ضمن النشاط الاستثماري.

جـ- ضمن النشاط التمويلي. د- جميع ما ورد أعلاه صحيح.

8. استخرجت المعلومات التالية من دفاتر شركة الرماح للسنة المالية المنتهية في 2014/12/31:

متحصلات نقدية من العملاء	870000 دينار
إيجار عقار مقبوض (إيراد)	10000
مدفوعات نقدية للرواتب والاجور	510000
مدفوعات ضريبية	110000
مدفوعات أرباح أسهم نقداً	30000

ان صافي التدفقات النقدية المتأتية من الأنشطة التشغيلية للعام 2014:

أ- 220000 دينار ب- 250000 دينار

جـ- 230000 دينار د- 260000 دينار

9. تصنف المتحصلات من اصدار الأسهم في قائمة التدفقات النقدية على انها تدفقات نقدية داخلة من:

أ- الأنشطة التشغيلية ب- الأنشطة الاستثمارية

جـ- الأنشطة التمويلية د- أنشطة الإقراض

10. تصنف المتحصلات من بيع استثمارات للمتاجرة في قائمة التدفقات النقدية على أنها تدفقات نقدية داخلة من:

أ- الأنشطة التشغيلية ب- الأنشطة الاستثمارية

جـ- الأنشطة التمويلية د- أنشطة الإقراض

11. لدى إعداد قائمة التدفقات النقدية بالطريقة غير المباشرة، ينعكس التغيير الحادث في كل من رصيد المخزون من البضاعة، ورصيد الذمم الدائنة على رصيد صافي التدفق النقدي من النشاط التشغيلي.

بين الإجابة المناسبة التي تعبر عن هذا التغير حسب الموضح في الجدول التالي:

	التغير في المخزون	التغير في الذمم الدائنة	الأثر على رصيد النقد
أ-	80 (بالزيادة)	50 (بالزيادة)	130 (بالزيادة)
ب-	80 (بالنقص)	50 (بالنقص)	130 (بالنقص)
جـ-	80 (بالنقص)	50 (بالزيادة)	130 (بالزيادة)
د-	80 (بالزيادة)	50 (بالنقص)	130 (بالزيادة)

12. فيما يلي بعض المعلومات المتعلقة بشركة الجبل لسنة 2014 (المبالغ بآلاف الدنانير):

1200 دينار	متحصلات من إصدار أسهم عادية
3600	متحصلات من إصدار سندات
480	توزيعات نقدية مدفوعة لحملة الأسهم العادية
180	توزيعات نقدية مدفوعة لحملة الأسهم الممتازة
360	شراء أسهم خزينة
300	بيع أسهم للموظفين (بخلاف ما سبق)

أن النقدية الواردة (الصادرة) من العمليات التمويلية لسنة 2014 لشركة الجبل هي (المبالغ بآلاف الدنانير):

أ- 180 دينار ب- (660) دينار

جـ- 480 دينار د- 4080 دينار

13. لأغراض إعداد بيان التدفقات النقدية فإن شبه النقود (البنود المعادلة للنقد) هي:

أ- استثمارات قصيرة الأجل لا تزيد مدتها عن سنة من تاريخ الاقتناء

ب- موجودات مالية جاهزة للتحول إلى نقد خلال ثلاثة أشهر

جـ- معرضة إلى مخاطر غير هامة لتغيير قيمتها

د- تشمل أسهم الشركات المدرجة في السوق المالي

14. أظهرت الشركة السياحية الأردنية في دفاترها المالية الصادرة في 2014/12/31 إيرادات مقدارها 300000 دينار. علماً بأن حساب الذمم المدينة في 2013/12/31 و2014/12/31 بلغ 32000 دينار و35500 دينار على التوالي. وخلال سنة 2014 تم إعداد ديون بمبلغ 1500 دينار. باستعمال الطريقة المباشرة للتدفقات النقدية المتعلقة بالأنشطة التشغيلية، فان على الشركة السياحية الأردنية إن تبين في تقاريرها المالية بأن المبلغ النقدي المحصل من الزبائن خلال سنة 2014 هو:

أ- 300000 دينار ب- 295000 دينار

جـ- 303000 دينار د- 302000 دينار

15. حدث نقص في الذمم المدينة خلال العام 2014، ما نوع التسوية اللازمة للتدفق النقدي التشغيلي إذا كانت الشركة تتبع الطريقة المباشرة أو غير المباشرة في إعداد قائمة التدفقات النقدية:

	الطريقة المباشرة	الطريقة غير المباشرة
أ-	+	-
ب-	-	+
جـ-	+	+
د-	-	-

16. باعت شركة العطار آلات بمبلغ 18000 دينار والتي كانت تكلفتها الأصلية 50000 دينار وقيمتها الدفترية 40000 دينار. وعليه فان شركة العطار سوف تظهر ما يلي:

أ- تدفقات نقدية واردة تشغيلية بقيمة 18000 دينار.

ب- تدفقات نقدية واردة تشغيلية بقيمة 8000 دينار.

جـ- تدفقات نقدية واردة تمويلية بقيمة 18000 دينار.

د- تدفقات نقدية واردة استثمارية بقيمة 18000 دينار.

التمرين الثاني: (مقالي)

فيما يلي قائمة الدخل للعام 2014 والميزانية المقارنة للعامين 2013 و2014 لشركة الرواد الصناعية.

شركة الرواد الصناعية المساهمة العامة

قائمة الدخل عن الفترة المالية المنتهية في 2014/12/31

البيان	مبلغ جزئي	مبلغ كلي
صافي المبيعات		1250000
تكلفة البضاعة المباعة		(725000)
مجمل الربح		525000
يطرح المصاريف الإدارية والبيعية (تتضمن اهتلاك موجودات ثابتة 45000 دينار)		(422500)
صافي الربح التشغيلي		102500
الإيرادات والمصاريف الأخرى		
إيراد توزيعات أرباح أسهم	3500	
مكاسب بيع استثمارات مالية معدة للبيع	1500	
مكاسب بيع سيارات	2000	
مصروف فائدة	(1800)	
صافي الإيرادات والمصاريف الأخرى		5200
صافي الربح قبل ضريبة الدخل		107700
ضريبة الدخل 25%		(26925)
صافي الربح		80775

شركة الرواد الصناعية المساهمة العامة

الميزانية العمومية كما هي في 2013/12/31 و2014/12/31

الموجودات	2014	2013	التغير
الموجودات المتداولة			
نقد في الصندوق ولدى البنوك	42800	15725	27075
ذمم مدينة وشيكات برسم التحصيل	48000	52000	4000 -
بضاعة بالمخازن	148000	109000	39000
فائدة مدفوعة مقدماً	1200	700	500
مجموع الموجودات المتداولة	240000	177425	62575
استثمارات مالية معدة للبيع	137925	132000	5925
الموجودات غير المتداولة			
إجمالي تكلفة الموجودات غير المتداولة	615000	490000	125000
يطرح مجمع اهتلاك الموجودات غير المتداولة	(102000)	(72000)	30000 -
موجودات غير متداولة بعد الاهتلاك	513000	418000	95000
مجموع الموجودات	890925	727425	163500
المطلوبات			
المطلوبات المتداولة	**2014**	**2013**	**التغير**
ذمم دائنة	90000	21925	68075
مصاريف مستحقة الدفع	14000	8000	6000
ضريبة دخل مستحقة الدفع	26925	82500	55575 -
مجموع المطلوبات المتداولة	130925	112425	18500
المطلوبات طويلة الاجل			
قروض بنوك	95000	85000	10000
سندات	125000	105000	20000
مجموع المطلوبات طويلة الاجل	220000	190000	30000
حقوق المساهمين			
راس المال المصرح به والمدفوع	250000	200000	50000
راس المال الإضافي (علاوة اصدار)	150000	125000	25000 +
أرباح مدورة	140000	100000	40000
مجموع حقوق المساهمين	540000	425000	115000
مجموع المطلوبات وحقوق المساهمين	890925	727425	163500

المعلومات الإضافية:

1. تم بيع استثمارات مالية معدة للبيع بمبلغ 51500 دينار علماً بان تكلفتها 50000 دينار.
2. تم شراء استثمارات مالية معدة للبيع بمبلغ 55925 دينار.
3. تم بيع سيارات بسعر 22000 دينار علماً بان التكلفة التاريخية لهذه السيارات 35000 دينار ومجمع الاهتلاك لها عند البيع 15000 دينار.
4. تم شراء آلات جديدة بتكلفة تبلغ 160000 دينار.
5. تم خلال العام 2014 زيادة رأس المال عن طريق طرح 50000 سهم بقيمة اسمية دينار للسهم الواحد، وتم بيع السهم بسعر 1.500 دينار.
6. تم توزيع مبلغ 40775 دينار على المساهمين.

المطلوب: 1. إعداد قائمة التدفقات النقدية بالطريقة غير المباشرة.

2. إعداد قائمة التدفقات النقدية بالطريقة المباشرة.

التمرين الثالث: (مقالي)

فيما يلي قائمة المركز المالي لشركة الحرية المساهمة العامة كما هي في 2013/12/31 و2014/12/31:

2014/12/31	2013/12/31	الاصول
2100	2000	نقدية
47000	42500	مدينون (صافي)
25500	34000	بضاعة
36000	21000	سيارات
(10800)	(9000)	مجمع اهتلاك سيارات
465700	471500	أراضي
565500	**562000**	**المجموع**
		المطلوبات وحقوق المساهمين
22500	18000	دائنون
26500	30500	أوراق دفع طويلة الأجل
500000	500000	رأس المال (أسهم)
16500	13500	أرباح مدورة
565500	**562000**	**المجموع**

واليك المعلومات الإضافية التالية:

1. بلغ صافي الربح عن الفترة المنتهية بتاريخ 2014/12/31 مبلغ 15000 دينار من ضمنها مكاسب بيع أراضي 2500 دينار، وكذلك مكاسب بيع سيارات مبلغ 750 دينار.
2. هناك سيارات تكلفتها 4500 دينار وقيمتها الدفترية 300 دينار بيعت بمبلغ 1050 دينار خلال عام 2014.
3. بلغت التوزيعات النقدية خلال عام 2014 مبلغ 12000 دينار.
4. تم شراء سيارات خلال عام 2014 بمبلغ 19500 دينار نقداً.

المطلوب: إعداد قائمة التدفقات النقدية عن السنة المالية المنتهية في 2014/12/31 وذلك حسب الطريقة غير المباشرة.

معيار المحاسبة الدولي رقم (8)	السياسات المحاسبية، والتغييرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors
8	**الأهداف التعليمية** **بعد دراسة هذا المعيار يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:** 1. التعرف على الأهداف الرئيسة لمعيار المحاسبي الدولي رقم (18): "السياسات المحاسبية، والتغييرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء". 2. بيان النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي الدولي رقم (18): "السياسات المحاسبية، والتغييرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء. 3. التعرف على كيفية اختيار السياسات المحاسبية والمعالجة المحاسبية للتغيير في تلك السياسات. 4. بيان أهم الإفصاحات التي ينبغي القيام بها عند إجراء تغيير في السياسة المحاسبية. 5. معرفة المعالجة المحاسبية للتغيير في التقديرات المحاسبية. 6. بيان أهم الإفصاحات التي ينبغي القيام بها عند إجراء تغيير في التقديرات المحاسبية. 7. شرح للمعالجة المحاسبية للأخطاء التي تحدث في الفترات السابقة. 8. بيان الإفصاحات التي ينبغي القيام بها لمعالجة الأخطاء التي تحدث في الفترات السابقة.

معيار المحاسبة الدولي رقم (8)

السياسات المحاسبية، والتغييرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء

Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors

مقدمة

يعتمد إعداد القوائم المالية على مجموعة من المبادئ والأسس والاعراف والممارسات السائدة، كما يعتمد إعداد القوائم في بعض الحالات على تقديرات الإدارة لبعض الامور التي تؤثر على عناصر القوائم المالية، مثل تقدير العمر الإنتاجي للاصول غير المتداولة وتقدير الديون المشكوك في تحصيلها. ونظراً لوجود مرونة في تطبيق بعض المبادئ والأسس المحاسبية وفي تقديرات الإدارة لبعض البنود، فقد جاء معيار المحاسبة الدولي رقم (8) ليغطي ويوضح الأسس والمبادئ الواجب مراعاتها عند إعداد القوائم المالية لزيادة درجة الملاءمة والموثوقية في القوائم المالية. بالإضافة الى ذلك فان المعيار يغطي كيفية معالجة الأخطاء التي يمكن ان تحدث في الفترات السابقة ويكون لها تاثير على مصداقية وملاءمة القوائم المالية. وقد طرأ على المعيار رقم (8) تعديلات جوهرية في العام 2003 حيث انتقلت العديد من الامور الهامة التي كانت فيه والمتعلقة بإعداد القوائم المالية الى المعيار المحاسبي الدولي رقم (1): "عرض القوائم المالية".

هدف المعيار Objective

من اجل زيادة وتعزيز ملاءمة وموثوقية البيانات المنشورة في القوائم المالية، ولزيادة درجة وقابلية مقارنة القوائم المالية لنفس المنشاة من فترة لاخرى والمقارنة بين المنشات المختلفة لنفس الفترة، جاء معيار المحاسبة الدولي رقم (8) لتحقيق الاهداف التالية:

1. تحديد الأسس والمعايير الواجب مراعاتها عند اختيار وتغيير السياسات المحاسبية الواجب اتباعها عند إعداد القوائم المالية.
2. توضيح المعالجة المحاسبية للتغيير في التقديرات المحاسبية.
3. بيان المعالجة المحاسبية للأخطاء التي تحدث في الفترات السابقة ويتم اكتشافها في الفترة الحالية.

نطاق المعيار Scope

يغطي معيار المحاسبة الدولي رقم (8) ثلاثة موضوعات رئيسة هي: اسس اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية والمعالجة المحاسبية لذلك، والمعالجة المحاسبية للتغيير في التقديرات المحاسبية، واخيراً تصحيح أخطاء الفترات السابقة. أما الآثار الضريبية لتصويب الأخطاء المتعلقة بالفترات السابقة والتعديلات بأثر رجعي التي تتم عند اجراء تغييرات في السياسات المحاسبية فيتم تغطية المحاسبة والإفصاح عنها في معيار المحاسبة الدولي رقم (12): "ضرائب الدخل".

التعريفات والمصطلحات الواردة في المعيار

السياسات المحاسبية Accounting Policies: هي عبارة عن الأسس المحددة والقواعد والأعراف والأحكام والممارسات التي تتبعها وتطبقها المنشاة في عملية إعداد وعرض القوائم المالية.

التغيير في التقدير المحاسبي A Change in Accounting Estimate: هو عبارة عن تعديل للقيمة المسجلة لاصل أو التزام، أو للقيمة المستنفذة أو المستهلكة لاصل خلال فترة معينة، ويكون هذا التعديل ناتج عن تقييم للوضع الحالي او للمنافع او الالتزامات المستقبلية المرتبطة بالاصل أو الالتزام. وبناءٍ عليه، فان التغيير في التقدير المحاسبي يكون ناتج عن ظهور معلومات جديدة او تطُّورات لم تكن موجود في السابق، أي ان التغيير في التقدير المحاسبي يختلف عن عملية تصحيح الأخطاء. مثال ذلك اعادة تقدير عمر الة نتيجة توفر معلومات جديدة عن تلك الالة لم تكن موجود في السابق تفيد بان العمر الإنتاجي المتبقي لتلك الالة يختلف عن المقدر سابقاً.

أخطاء الفترات السابقة Prior Period Errors: هو عبارة عن حذف أو خطأ حدث في عرض أو ادراج بند في القوائم المالية للمنشاة لفترة أو فترات سابقة، ويكون هذا الحذف أو الخطاء ناتج عن خطأ أو سوء استخدام لمعلومات موثوقة، وكانت هذه المعلومات:

- متوفرة عندما يتم التصديق على إصدار القوائم المالية لتلك الفترات.
- يمكن الحصول عليها واستخدامها في عملية إعداد وعرض القوائم المالية.

تتضمن أخطاء الفترات السابقة كل من الأخطاء الحسابية والأخطاء في تطبيق السياسات المحاسبية، واغفال أو سوء تفسير بعض الحقائق، والاحتيال.

مثال ذلك وجود خطأ حسابي في عملية احتساب قيمة قسط الاهتلاك السنوي لاصل غير متداول، أو خطأ في رسملة فوائد قرض بنك رغم عدم تلبية فوائد القرض لشروط الرسملة المحددة بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (23).

الحذف الجوهري أو العرض الخاطئ لبنود ما

Material Omissions or Misstatements

يكون الحذف أو العرض الخاطئ لبنود معينة جوهري اذا كان حجم هذه البنود أو طبيعتها سواء كانت مستقلة أو عند إضافتها لبنود اخرى ذات تأثير على القرار الاقتصادي لمستخدمي المعلومات المحاسبية.

معايير الإبلاغ المالي الدولية (المعايير الدولية للتقارير المالية)

International Financial Reporting Standards(IFRSs):

وتشمل المعايير والتفسيرات التي تم تبنيها من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) وتتكون مما يلي:

- معايير الإبلاغ المالي الدولية International Financial Reporting Standards (IFRSs).
- معايير المحاسبة الدولية International Accounting Standards (IASs).
- التفسيرات الصادرة عن لجنة تفسيرات معايير الإبلاغ المالي الدولية International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) أو لجنة التفسيرات السابقة للجنة معايير المحاسبة الدولية former Standing Interpretations Committee (SIC).

التطبيق بأثر رجعي Retrospective Application: ويعني تطبيق سياسة محاسبية جديدة لعمليات وأحداث وظروف كما لو كانت هذه السياسة مطبقة سابقاً.

إعادة العرض بأثر رجعي Retrospective Restatement: هو تصحيح لعملية الاعتراف والقياس والعرض لمبالغ تشكل عناصر القوائم المالية، وبحيث يؤدي ذلك الى تصحيح أخطاء الفترة السابقة، وكأن الخطأ لم يحدث ابداً.

التطبيق بأثر مستقبلي للتغيير في السياسة المحاسبية والتغيير في التقدير المحاسبي
Prospective Application of a Change in Accounting Policies, and the Effect of a Change in an Accounting Estimate

يتم تطبيق التغيير في السياسة المحاسبية والاعتراف بأثر التغيير في التقديرات المحاسبية على النحو التالي:

- يتم تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة على المعاملات والأحداث والظروف الأخرى التي تحدث بعد التاريخ الذي تم فيه تغيير السياسة، أي بأثر مستقبلي. بمعني اذا حدث تغيير في اسس الاعتراف بالإيراد فيتم تطبيق هذا التغيير على الاحداث والعمليات التي تحدث بعد تاريخ التغيير.
- يتم الاعتراف بأثر التغيير في التقدير المحاسبي على الفترة الحالية والفترات اللاحقة لعملية التغيير. ففي حالة تغيير العمر الإنتاجي المتبقي لاصل غير متداول، فيتم الاعتراف بأثر هذا التغيير على السنة الحالية والسنوات اللاحقة.

متطلبات المعيار

أولاً: إختيار وتطبيق السياسات المحاسبية
Selection and Application of Accounting Policies

1. يتم اختيار السياسات المحاسبية الملاءمة من خلال تطبيق المعيار أو التفسير الملائم للمعاملات أو الإحداث، مع الاخذ بعين الاعتبار أية إرشادات ذات علاقة يصدرها مجلس معايير المحاسبة الدولية.
2. عند عدم وجود معيار أو تفسير ينطبق بشكل محدد على حدث أو عملية معينة، تستخدم الإدارة اجتهادها في تطوير وتطبيق السياسة المحاسبية التي تؤدي إلى معلومات تتصف بما يلي:

أ. **ملاءمة** لمستخدمي المعلومات المحاسبية لإتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة.

ب. **موثوقة** بحيث تكون القوائم المالية تمثل بصدق المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة، وتعكس الجوهر الاقتصادي للمعاملات وليس فقط الشكل القانوني، وتكون محايدة أي تخلو من التحيز، ومكتملة، ومتحفظة وحكيمة Prudent.

3. عند استخدام الإدارة لاجتهادها في تطوير وتطبيق سياسة محاسبية معينة (الفقرة 2 أعلاه) عليها مراعاة تطبيق المصادر التالية بترتيب تنازلي وتأخذها بعين الاعتبار:

أ. المتطلبات والإرشادات الواردة في المعايير والتفسيرات التي تعالج مواضيع مشابهة وذات علاقة.

ب. التعريفات وشروط الاعتراف وأسس القياس المتعلقة بالأصول والالتزامات والدخل والمصاريف الواردة في الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية IASB.

ج. كما يمكن للادارة الاخذ بعين الاعتبار الإصدارات الحديثة للهيئات الأخرى الواضعة للمعايير التي تستخدم اطار مفاهيمي مماثل لإطار المعايير المحاسبية الدولية وغيرها من الأطر المحاسبية والاستعانة بالممارسة السائدة والمقبولة في الصناعة التي تعمل بها المنشاة وبما لا يتعارض ذلك مع المصادر المذكورة سابقاً (أ وب).

الإتساق في السياسات المحاسبية Consistency in Accounting Policies

يعني الإتساق الثبات في إستخدام نفس السياسات المحاسبية للعمليات والأحداث والظروف المتشابهة من فترة لأخرى، مما يجعل القوائم المالية لنفس المنشأة قابلة للمقارنة من فترة لأخرى.

يوجب المعيار على المنشأة إختيار وتطبيق سياساتها المحاسبية بشكل يلائم المعاملات والأحداث، ما لم يحدد أو يسمح معيار أو تفسير معين بتصنيف البنود التي قد يكون اختلاف السياسات مناسبا لها. فعلى سبيل المثال يسمح المعيار رقم (40) للمحاسبة عن الممتلكات الاستثمارية باختيار نموذج التكلفة أو نموذج القيمة العادلة لكل فئة من فئات الممتلكات شريطة الثبات في المعالجة، أي يمكن للمنشاة تطبيق نموذج التكلفة على فئة معينة من الممتلكات الاستثمارية وتطبيق نموذج القيمة العادلة على فئة اخرى.

التغييرات في السياسات المحاسبية Changes in Accounting Policies

يجب على المنشاة استخدام نفس السياسات المحاسبية عبر الفترات الزمنية المتعاقبة، وذلك لتمكين مستخدمي القوائم المالية من تحليل الاتجاه والتغيير في ربحية المنشاة

ومركزها المالي والتدفقات النقدية لديها والذي يحدث عبر الفترات الزمنية المتعاقبة. وبالتالي فان الحالات التي يسمح فيها المعيار المحاسبي الدولي رقم (8) للمنشات بتغيير سياسة محاسبية[1] معينة محدودة وتتمثل في الحالات التالية:

1. اذا تطلب معيار أو تفسير معين هذا التغيير، أو
2. اذا تطلب قانون تشريع محلي هذا التغيير، أو
3. اذا أدى هذا التغيير لزيادة موثوقية وملاءمة المعلومات المعروضة في القوائم المالية للمنشاة، وبالتالي عزز من اظهار المعلومات المتعلقة بميزانية المنشأة ونتيجة أعمالها وتدفقاتها النقدية.

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

- تطبيق سياسة محاسبية على نوع جديد من المعاملات أو العمليات والتي لم تحدث لدى المنشاة في السابق.
- تطبيق سياسة محاسبية جديدة على معاملات أو عمليات لم تحدث لدى المنشاة في السابق أو انها كانت غير مهمة نسبياً.

ومن الأمثلة على ما سبق قيام المنشاة لاول مرة بتطبيق سياسية اعادة التقييم على الاصول غير المتداولة لديها وذلك وفقا لمعيار المحاسبة الدولي رقم (16) "الممتلكات والمصانع والمعدات"، حيث لا يعد هذا تغييراً في السياسة المحاسبية لدى المنشاة.

تطبيق التغيير في السياسات المحاسبية

- يجب على المنشاة المحاسبة عن التغيير في السياسة المحاسبية الناتج عن التطبيق الأولي لمعيار أو تفسير معين بموجب الأحكام الإنتقالية المحددة أن وجدت في ذلك المعيار أو التفسير.
- عندما تقوم المنشأة بتغيير السياسة المحاسبية عند التطبيق الأولي لمعيار أو تفسير معين لا يحتوي أحكاماً انتقالية محددة تنطبق على ذلك التغيير، أو **تقوم بتغيير السياسة المحاسبية بشكل طوعي (إختياري)**، يجب عليها تطبيق التغيير **بأثر رجعي**

1 يعني التغيير في السياسة المحاسبية تحول المنشأة من مبدأ محاسبي مقبول وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية إلى مبدأ أخر مقبول. فعلى سبيل المثال، فإن التحول من طريقة المتوسط المرجح (WA) المستخدمة في تسعير المخزون إلى طريقة الوارد أولاً صادر أولاً (FIFO) يعتبر تغيير في سياسة محاسبية.

Retrospectively . من خلال تعديل الرصيد الافتتاحي للأرباح المحتجزة واعادة عرض البيانات المالية المقارنة .

التغيير في السياسات المحاسبية الناجمة عن تبني معيار محاسبي دولي

Changes in Accounting Policy Pursuant to the Adoption of a Standard

عندما يتم التغيير في السياسة المحاسبية بناءاً على متطلبات معيار محاسبي جديد، فيجب المحاسبة عن هذا التغيير وفقاً للأحكام الإنتقالية المحددة في ذلك المعيار. وعادة ما تقتضي الأحكام الإنتقالية إعادة عرض المعلومات المقارنة عند تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة إلا إذا كان ذلك غير عملي. وعندما لا يتم إعادة عرض المعلومات المقارنة لفترة سابقة معينة، يتم عندها تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة بتعديل الأرصدة الإفتتاحية للأصول والمطلوبات في الفترة اللاحقة، مع تعديلات مقابلة لها للرصيد الإفتتاحي للأرباح المدورة، أي يتم تطبيق السياسات المحاسبية الجديدة على الأرصدة الدفترية للموجودات والمطلوبات في بداية أو أقرب مدة يمكن تطبيقها وبالمقابل إجراء تعديلات على الأرصدة الإفتتاحية للبنود المتعلقة بها ضمن حقوق المساهمين.

وإذا كان من العملي إعادة عرض المعلومات المقارنة فإن الأثر المتراكم للتغيير في السياسة المحاسبية كما في أول فترة مقارنة معروضة سيتم التقرير عنها كتعديل لرصيد الأرباح المدورة أول المدة لتلك الفترة.

وفي حالة غياب أي أحكام إنتقالية في المعيار، يتم تطبيق التغيير في السياسة المحاسبية بموجب المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي رقم (8) والمتعلقة بالتغييرات الإختيارية في السياسات المحاسبية والتي سيتم التطرق لها لاحقاً.

عدم قابلية التطبيق **Impracticable Applying a Requirement**

عندما يكون من الصعب أو من غير العملي تحديد الأثر التراكمي، في بداية الفترة الحالية لتطبيق السياسة المحاسبية الجديدة على كافة الفترات السابقة، يتم تعديل المعلومات المقارنة لتطبيق السياسة المحاسبية الجديدة **بأثر مستقبلي** من بداية أول فترة قابلة للتطبيق.

يعد تطبيق المتطلب غير ممكن عندما لا تستطيع المنشأة تطبيقه بعد بذل كل جهد معقول للقيام بذلك. وبالنسبة لفترة سابقة محددة، يعتبر من غير الممكن تطبيق التغيير في السياسة المحاسبية بأثر رجعي أو إعادة العرض بأثر رجعي لتصويب خطأ معين إذا:

- كانت آثار التطبيق بأثر رجعي أو إعادة العرض بأثر رجعي غير قابلة للتحديد.
- تطلب التطبيق بأثر رجعي أو إعادة العرض بأثر رجعي افتراضات حول ما كانت ستكون عليه نية الإدارة في تلك الفترة.
- اقتضى التطبيق بأثر رجعي أو إعادة العرض بأثر رجعي تقديرات هامة للمبالغ وكان من الصعب التمييز الموضوعي بين المعلومات السابقة والمعلومات المتعلقة بتلك التقديرات والتي:
- توفر أدلة على الظروف التي كانت قائمة في التاريخ (التواريخ) التي ينبغي فيها الاعتراف بتلك المبالغ أو قياسها أو الإفصاح عنها.
- كان من الممكن أن تكون متوفرة عندما تم التصريح بإصدار القوائم المالية لتلك الفترة السابقة.

التطبيق بأثر رجعي للتغيير في السياسات المحاسبية

عندما يتم تطبيق تغيير معين في السياسة المحاسبية بأثر رجعي، تقوم المنشأة بتعديل الرصيد الافتتاحي لكل بند متأثر في حقوق الملكية لأول فترة سابقة معروضة والمبالغ المقارنة الأخرى المفصح عنها لكل فترة سابقة معروضة كما لو أن السياسة المحاسبية مطبقة سابقاً.

مثال (1)

قامت شركة الرضوان خلال العام 2014 بتغيير في احدى السياسات المحاسبية لديها، والذي له اثر على قائمة الدخل، وستقوم الشركة بعرض القوائم المالية المقارنة لعام 2013 مع القوائم المالية لعام 2014. وسيؤثر التغيير في السياسة المحاسبية أيضاً على قائمة المركز المالي وقائمة الدخل لعامي 2011-2012 والتي سبق نشرهما، الا ان الشركة لن تقوم بعرض معلومات القوائم المالية للعامين 2011 و2012 في التقرير المالي الحالي (أي سيعرض عامي 2013 و2014 فقط).

المطلوب: وضح كيفية التعامل مع هذا التغيير في السياسة المحاسبية.

حل مثال (1)

1. يجب التقرير عن الأثر المتراكم Cumulative effect الناتج عن التغيير والذي كان سيعترف به في السنوات السابقة لعام 2013 عن طريق التقرير عنه من خلال تعديل الرصيد الافتتاحي للأرباح المدورة لعام 2013.
2. يجب تعديل الأرصدة الإفتتاحية للأصول والمطلوبات للعام 2013 وذلك بتطبيق السياسات المحاسبية الجديدة واظهار الأرصدة الافتتاحية للاصول اوالالتزامات التي تأثرت بالتغيير في السياسة المحاسبية كما ولو كانت السياسة الجديدة مطبقة قبل 2013.
3. يجب اظهار اثر التغيير في القوائم المالية لعامي 2013 و2014 وعلى البنود المعنية التي تاثرت بالتغيير.

مثال (2) (التغيير في السياسة المحاسبية مع التطبيق بأثر رجعي)

في 2012/1/1 اشترت شركة القدس اثاث بقيمة 20000 دينار وقدر العمر الإنتاجي للاثاث بخمس سنوات والخردة بقيمة 5000 دينار وقررت الشركة استخدام طريقة القسط الثابت في اهتلاك الأثاث. في 2014/12/31 قررت الشركة تغيير طريقة الاهتلاك واستخدام طريقة مجموع ارقام السنين وكان سبب التغيير هو استخدام الشركات التي تعمل في مجال نفس الصناعة لطريقة مجموع أرقام السنين وليس بسبب التغيير في المنافع الاقتصادية من الاصل. تخضع الشركة لضريبة على الدخل تبلغ 20%، ويستهلك الاثاث لغايات الضريبة بطريقة القسط الثابت.

بلغ رصيد الأرباح المحتجزة قبل إجراء التغيير كما يلي:

2012/1/1	50000 دينار
2012/12/31	42000 دينار
2013/12/31	49600 دينار

يبلغ راس مال الشركة 100000 دينار ويتكون من اسهم عادية، ولا يوجد مكونات أخرى ضمن حقوق الملكية سوى الأرباح المحتجزة، وقد وزعت الشركة أرباح نقدية على المساهمين تبلغ 10000 دينار في العام 2013 و8000 دينار في العام 2014.

كما ظهرت قائمة الدخل المختصرة للعام 2013 و2014 على النحو التالي:

	2013	2014
ايرادات المبيعات	150000	240000
يطرح تكاليف المبيعات	(90000)	(110000)
مجمل الربح	60000	130000
يطرح مصاريف ادارية (قبل تنزيل مصروف اهتلاك الاثاث)	(35000)	(80000)
ينزل مصروف اهتلاك اثاث	(3000)	
الربح قبل ضريبة الدخل	22000	
ينزل ضريبة الدخل 20%	(4400)	
الربح بعد ضريبة الدخل	17600	

المطلوب: بيان أثر التغيير في السياسة المحاسبية على القوائم المالية لعامي 2013 و2014.

حل مثال (2)

اثر التغيير على الفترات السابقة للتغيير (2012 و2013):

البيان	2012	2013
قسط الاهتلاك السنوي حسب طريقة القسط الثابت (بدون اجراء التغيير) = (5000 – 20000) = 15000 ÷ 5	3000	3000
قسط الاهتلاك السنوي حسب طريقة مجموع ارقام السنيين (بعد اجراء التغيير)		
عام 2012 = (5000 – 20000) × 15/5 =	(5000)	
عام 2013 = (5000 – 20000) × 15/4 =		(4000)
فرق الاهتلاك	2000	1000
اثر الضريبة 20%	(400)	(200)
صافي اثر التغيير في السياسات المحاسبية بعد الضريبة	1600	800

وبناء على ما سبق، يتم اجراء القيد التالي لتعديل فروقات عامي 2012 و2013:

2400		من حـ/ الاثر المتراكم للتغيير في السياسات المحاسبية	2014/12/31
600		حـ/ أصول ضريبية مؤجلة	
	3000	الى حـ/ مجمع اهتلاك اثاث	

ويقفل حساب الأثر المتراكم للتغير في السياسات المحاسبية في حساب الأرباح المحتجزة.

اما العام الحالي (2014) فيتم احتساب اهتلاك الاثاث بناء على طريقة الاهتلاك الجديدة التي تم تبنيها من قبل الشركة، وعليه يكون مصروف الاهتلاك للعام 2014 كما يلي:

عام 2014 = (5000 – 20000) × 15/3 = 3000 دينار.

- قائمة الدخل المقارنة للعامين 2013 و2014 في ضوء التغيير، وبافتراض ان الشركة تنشر القوائم المالية المقارنة لعامين:

قائمة الدخل		
	2013 معدلة	2014
ايرادات المبيعات	150000	240000
يطرح تكاليف المبيعات	(90000)	(110000)
مجمل الربح	60000	130000
يطرح مصاريف ادارية (قبل تنزيل مصروف اهتلاك الاثاث)	(35000)	(80000)
ينزل مصروف اهتلاك اثاث	(4000)	(3000)
الربح قبل ضريبة الدخل	21000	47000
ينزل ضريبة الدخل 20%	(4200)	(9400)
الربح بعد ضريبة الدخل	16800	37600

- قائمة المركز المالي المقارنة للعامين 2013 و2014 في ضوء التغيير:

	قائمة المركز المالي كما هي في		
البيان	2013/1/1 معدلة	2013/12/31 معدلة	2014/12/31
اثاث (بالتكلفة التاريخية)	20000	20000	20000
يطرح مجمع اهتلاك	(5000)	2(9000)	3(12000)
صافي القيمة الدفترية	15000	11000	8000

كما وسيتم إعادة عرض قائمة التغييرات في حقوق الملكية وكما يلي:

[2] مجمع الاهتلاك يغطي اهتلاك الاثاث لعامي 2012 و2013 بموجب طريقة مجموع ارقام السنين (5000 + 4000).

[3] مجمع الاهتلاك يغطي اهتلاك الاثاث للاعوام 2012 و 2013 و2014 بموجب طريقة مجموع ارقام السنين (5000 + 4000 + 3000).

قائمة التغييرات في حقوق الملكية			
	أسهم رأس المال	الأرباح المحتجزة (معدلة)	المجموع
الرصيد كما في 2013/1/1	100000	42000	142000
اثر التغيير في السياسة المحاسبية "اهتلاك الأثاث للعام 2012"	000	(1600)	(1600)
الرصيد كما في 2013/1/1 (بعد إعادة بيانه)	100000	40400	140400
يضاف: صافي الربح لعام 2013 المعاد بيانه	000	16800	16800
يطرح توزيعات أرباح نقدية 2013		(10000)	(10000)
الرصيد كما في 2013/12/31	100000	47200	147200
صافي الربح لعام 2014	000	37600	37600
يطرح توزيعات أرباح نقدية 2014		(8000)	(8000)
الرصيد كما في 2014/12/31	**100000**	**76800**	**176800**

ملاحظة:

نلاحظ في المثال السابق أن رصيد الأرباح المحتجزة كما في بداية عام 2013 وقبل التغيير في السياسة المحاسبية قد بلغ 42000 دينار، وقد أصبح بعد التغيير في السياسة المحاسبية 40400 دينار وبإنخفاض مقداره 1600 دينار. ويتطلب المعيار الإفصاح عن أثر التغييرات في السياسات المحاسبية وضمن الإيضاحات، بحيث يظهر الإفصاح كما يلي:

الإيضاحات

خلال عام 2014 قامت الشركة بتغيير سياستها المحاسبية لمعالجة اهتلاك الاثاث لديها من خلال استخدام طريقة مجموع ارقام السنيين بدلاً من طريقة القسط الثابت، ومن وجهة نظر الإدارة فان التحول الى السياسة الجديدة سيعطي معلومات أكثر ملاءمة لاهتلاك الاثاث، كما ان السياسة الجديدة التي تم تبنيها تنسجم مع الممارسة الصناعية المحلية للشركات المماثلة، مما يجعل القوائم المالية للشركة أكثر قابلية للمقارنة. وتمت المحاسبة عن هذا التغيير في السياسة المحاسبية بأثر رجعي، كما تم إعادة عرض القوائم المالية المقارنة لعام 2013.

مثال (3): (التطبيق بأثر مستقبلي للتغيير في السياسة المحاسبية عندما يكون التطبيق بأثر رجعي غير عملي)

- خلال عام 2014 قامت شركة الفرح بتغيير سياستها المحاسبية لإهتلاك الممتلكات والمصانع والمعدات، بهدف تطبيق منهج اكثر تكاملاً وفي نفس الوقت تبني نموذج إعادة التقييم.
- وفي الفترات ما قبل عام 2014 لم يتوفر في سجلات الشركة معلومات مفصلة بشكل كافٍ عن الممتلكات والمصانع والمعدات لدى الشركة، وفي نهاية عام 2013 قامت الإدارة بإجراء مسح هندسي لتقديم معلومات حول تلك الأصول وقيمتها العادلة وأعمارها الإنتاجية وقيمتها المتبقية المقدرة ومبالغها القابلة للإهتلاك في بداية عام 2014، إلا أن عملية المسح الهندسي لم تقدم أساساً كافياً للتقدير الموثوق. وقد توصلت الإدارة الى أنه من غير العملي تطبيق التغييرات بأثر رجعي، وبالتالي سيتم المحاسبة عن التغيير بأثر مستقبلي أي من بداية 2014.
- اعطيت المعلومات التالية بخصوص الممتلكات والمصانع والمعدات لدى الشركة:

الممتلكات والمصانع والمعدات في نهاية عام 2013 بالتكلفة	50000 دينار
يطرح: مجمع الإهتلاك	(28000) دينار
القيمة الدفترية	22000 دينار
مصروف الإهتلاك السنوي (الأساس القديم)	3000 دينار
المعلومات الخاصة بالأصول بعد المسح الهندسي:	
قيمة الأصول بعد إعادة التقييم	32000 دينار
القيمة المتبقية المقدرة	4000 دينار
متوسط العمر المتبقي للأصول (بالسنوات)	7 سنوات

المطلوب: تحديد مقدار مصروف الإهتلاك على الممتلكات والمصانع والمعدات الموجودة لعام 2014 وهل سيتم تطبيق اثر التغيير في الممتلكات والمصانع والمعدات الموجودة على الفترات السابقة للعام 2014؟

حل مثال (3)

مصروف الإهتلاك على الممتلكات والمصانع والمعدات الموجودة لعام 2014 (32000 - 4000) ÷ 7 = 4000 دينار.	4000 دينار

ان التغيير في السياسة المحاسبية لدى الشركة أعلاه لا يمكن تطبيقه بأثر رجعي نظراً لانه غير عملي، وبالتالي سيجري التطبيق على العام 2014 والأعوام التي تليها.

متطلبات الإفصاح عن التغييرات في السياسات المحاسبية:

- عندما **حدوث تغيير في السياسة المحاسبية، ويكون سبب هذا التغيير هو صدور معيار محاسبي جديد او تفسيرات جديدة**، فيجب في هذه الحالة الإفصاح عما يلي:
  - عنوان المعيار او التفسير الذي ادى الى التغيير في السياسة المحاسبية.
  - طبيعة التغيير في السياسة المحاسبية.
  - وصف للأحكام الانتقالية، بما في ذلك الأحكام التي يمكن ان تؤثر على الفترات المستقبلية.
- مقدار المبالغ التي سيتم تعديلها للفترة الحالية والفترات السابقة نتيجة التغيير في السياسة المحاسبية، عندما يكون ذلك ممكناً، وبحيث يفصح عن مبلغ التعديل للامور التالية:
  - لكل بند في القوائم المالية تاثر بذلك التغيير.
  - ربحية السهم الأساسية والمخفضة وذلك في حالة كون المنشاة تطبق معيار المحاسبة الدولي رقم (33).
- مقدار التعديلات نتيجة التغيير في السياسة المحاسبية التي تخص الفترات السابقة للفترات التي تغطيها القوائم المالية، عندما يكون ذلك ممكناً.
- اذا كان من غير العملي تطبيق اثر التغيير في السياسة المحاسبية بأثر رجعي، يتوجب على المنشاة في هذه الحالة الإفصاح عن كيفية تطبيق اثر التغيير في السياسة المحاسبية.

يتوجب عدم تكرار الإفصاحات أعلاه عند إصدار وعرض القوائم المالية للفترات اللاحقة.

في حالة قيام المنشاة **بتغيير سياسة محاسبية معينة بشكل اختياري**، يتوجب في هذه الحالة الإفصاح عما يلي:

- طبيعة التغيير في السياسة المحاسبية.
- الأسباب التي تبرر ان تبني تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة سيوفر معلومات اكثر ملاءمة وموثوقية.

- مقدار المبالغ التي سيتم تعديلها للفترة الحالية والفترات السابقة نتيجة التغيير في السياسة المحاسبية، عندما يكون ذلك ممكناً، وبحيث يفصح عن مبلغ التعديل للامور التالية:
  - لكل بند في القوائم المالية تأثر بذلك التغيير.
  - ربحية السهم الأساسية والمخفضة وذلك في حالة كون المنشاة تطبق معيار المحاسبة الدولي رقم (33).
- مقدار التعديلات نتيجة التغيير في السياسة المحاسبية التي تخص الفترات السابقة للفترات التي تغطيها القوائم المالية، عندما يكون ذلك ممكناً.
- اذا كان من غير العملي تطبيق اثر التغيير في السياسة المحاسبية بأثر رجعي، يتوجب على المنشاة في هذه الحالة الإفصاح عن كيفية تطبيق اثر التغيير في السياسة المحاسبية.

يتوجب عدم تكرار الإفصاحات اعلاه عند إصدار وعرض القوائم المالية للفترات اللاحقة.

واخيراً، في حالة عدم تطبيق المنشاة لسياسة محاسبية معينة او تفسير معين صدر ولم يصبح ساري المفعول على الفترة الحالية، فيتوجب الإفصاح عن هذه الحقيقة وعن التقديرات المحتملة لاثار تطبيق هذه السياسة او التفسير على القوائم المالية للفترة الحالية.

ثانياً: التغيير في التقديرات المحاسبية Change in Accounting Estimates

تتطلب عملية إعداد القوائم المالية الإستخدام المتكرر للتقديرات للعديد من البنود مثل:

- الأعمار الإنتاجية للأصول القابلة للاهتلاك، أو نمط الاهتلاك المتوقع للمنافع الاقتصادية المستقبلية المتمثلة في تلك الأصول.
- تقادم المخزون.
- قيمة الخردة أو النفاية للأصول الملموسة طويلة الأجل.
- الديون المشكوك في تحصيلها.
- التزامات الضمانات.
- تكاليف التقاعد.
- القيمة العادلة للأصول والالتزامات المالية التي ليس لها سوق نشط.

وعلى الرغم من أن إعداد القوائم المالية يتطلب إستخدام تقديرات معقولة، إلا أن هذه التقديرات من وجهة نظر مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB لا تضعف أو تقوض موثوقية تلك القوائم والإعتماد عليها (Reliability) .

ومع مرور الوقت فإن التقديرات لتلك البنود وما شابهها معرضة للتغيير بدرجة كبيرة عند الحصول على معلومات وحقائق جديدة.

ويتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (8) الاعتراف بأثر التغيير في التقدير المحاسبي بأثر مستقبلي من خلال تضمينه في الربح أو الخسارة في[4]:

أ- فترة التغيير في التقديرات، إذا كان التغيير يؤثر على تلك الفترة فقط مثل التغيير في تقديرات الديون المشكوك في تحصيلها.

ب- فترة التغيير والفترات المستقبلية إذا كان التغيير يؤثر على كل منهما، مثل التغيير في تقدير العمر الإنتاجي للأصول الثابتة والتي ستؤثر بدورها على مصروف الإهتلاك للسنة الحالية وللسنوات القادمة حتى إنتهاء عمر الأصل.

وعندما يؤدي التغيير في التقدير المحاسبي إلى نشوء تغييرات في الأصول والالتزامات، أو إلى الحد الذي يرتبط فيه ببند من حقوق الملكية، يتم الاعتراف به من خلال تعديل القيمة الدفترية (المسجلة) Carrying Amount للأصل أو الإلتزام أو بند حقوق الملكية ذو العلاقة خلال فترة التغيير. ومن الأمثلة على ذلك وجود تدني أي إنخفاض غير مؤقت في قيمة الأصول الثابتة والذي سيؤثر على القيمة القابلة للإسترداد للأصل فإن ذلك لا يعتبر تغيير في التقديرات المحاسبية، حيث سيتم الإعتراف بخسارة التدني للفترة الحالية وتعديل القيمة الدفترية المسجلة للأصل بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (16).

مثال (4) (التغيير في التقديرات المحاسبية)

في 2009/1/1، تم شراء آلة بمبلغ 22000 دينار وقد قدر عمرها الإنتاجي عند الشراء بعشر سنوات، كما قدرت القيمة المتبقية في نهاية العمر الانتاجي بمبلغ 2000 دينار، وقررت الشركة استخدام طريقة القسط الثابت في الإهتلاك.

وفي 2014/1/1، ونظراً لنشوء معلومات جديدة تتعلق بالالة لم تكن متوفرة سابقاً قُدر بأن الالة ستستخدم لمدة عشر سنوات اخرى إعتباراً من 2014/1/1 كما أعيد تقدير القيمة المتبقية لتصبح القيمة الجديدة المقدرة 4000 دينار.

[4] يتم تطبيق التغير بالتقديرات المحاسبية من بداية سنة التغيير حتى لو كان التغيير حدث خلال العام او نهايته.

المطلوب: بيان أثر التغيير في التقديرات الخاصة بالالة اعلاه على القوائم المالية للعام 2014 والاعوام التي تليها.

حل مثال (4)

كنتيجة لهذا التغيير، فإن الفترة الحالية (عام 2014) والفترات المستقبلية (ما بعد عام 2014 حتى إنتهاء عمر الأصل) ستتأثر بالتغيير في التقديرات السابقة في عمر الأصل والقيمة المتبقية.

وبناءً على هذه التغييرات فإن قسط الإهتلاك السنوي على مدار العمر المتبقي للأصل سيتم إحتسابه كما يلي:

$$\text{مصروف الإهتلاك الجديد} = \frac{\text{القيمة الدفترية للأصل – القيمة المتبقية المعاد تقديرها}}{\text{العمر المتبقي للأصل}}$$

$$= \frac{4000 - {}^{5}12000}{10} = 800 \text{ دينار}$$

أي أن مصروف الإهتلاك إنخفض من 2000 دينار سنوياً إلى 800 دينار سنوياً، مما سيزيد صافي الربح لدى المنشأة بمبلغ 1200 دينار حتى إنتهاء عمر الأصل.

ملاحظة: يتم تطبيق التغير بالتقديرات المحاسبية من بداية سنة التغيير حتى لو كان التغيير حدث خلال العام او نهايته.

متطلبات الإفصاح عن التغيير في التقديرات المحاسبية

1. يجب أن تفصح المنشأة عن طبيعة وحجم التغيير في التقدير المحاسبي الذي يكون له تأثير في الفترة الحالية أو يتوقع أن يكون له تأثير في الفترات المستقبلية، باستثناء الإفصاح عن الأثر على الفترات المستقبلية عندما يكون من غير العملي تقدير ذلك الأثر.
2. إذا لم يتم الإفصاح عن حجم الأثر في الفترات المستقبلية لان تقديره غير عملي، تقوم المنشاة بالإفصاح عن تلك الحقيقة.

[5] بلغت القيمة الدفترية للأصل عند التغيير في تقدير عمر الاصل والقيمة المتبقية 12000 دينار وتمثل (التكلفة – مجمع الإهتلاك) أي (22000 – 10000) دينار حيث كان مصروف الإهتلاك السنوي قبل التغيير 2000 دينار (22000 - 2000) ÷ 10. وبالتالي فإن رصيد مجمع الإهتلاك يبلغ للسنوات الخمس الأولى 10000 دينار.

ثالثاً: تصحيح الأخطاء Correction of Errors

بالرغم من أن توفر نظام جيد للرقابة الداخلية وبذل العناية المهنية اللازمة سيؤدي الى تخفيض عدد الأخطاء المرتكبة، إلا أن ذلك لا يمنع بالضرورة من خلو القوائم المالية من الأخطاء. من هنا جاءت أهمية وجود معيار محدد أو اسلوب معالجة موحد لتصحيح تلك الأخطاء.

ويعرف معيار المحاسبة الدولي رقم (8) أخطاء الفترات السابقة بأنها: حذف بند من بنود القوائم المالية أو إدراجه بشكل خاطئ في القوائم المالية لفترة أو لعدة فترات سابقة، نتيجة عدم إستخدام أو الخطأ في إستخدام معلومات صحيحة متوفرة وموثوقة والتي كانت متوفرة عند التصريح بإصدار القوائم المالية، ويمكن الحصول عليها وأخذها بعين الإعتبار عند إعداد القوائم المالية ومن أمثلة هذه الأخطاء: الأخطاء الحسابية، وأخطاء في تطبيق السياسات المحاسبية، وإغفال الحقائق أو تفسيرها بشكل خاطئ، والإحتيال.

الفرق بين الأخطاء والتغييرات في التقديرات المحاسبية

تمثل التقديرات المحاسبية تحديد أرقام تقريبية ومقدرة والتي تحتاج الى مراجعة عند توفر معلومات إضافية. فمثلاً الاعتراف بالأرباح أو الخسائر الناتجة عن تحقق الالتزامات الطارئة والتي لم يتم تقديرها بشكل موثوق، تعتبر فروقات ناتجة عن التقديرات المحاسبية ولا يمثل ذلك تصحيح أخطاء. لكن إذا كان مبلغ الالتزامات الطارئة قد تم احتسابه بشكل خاطئ من المعلومات المتوفرة عند إعداد القوائم المالية فان هناك خطأ احتساب.

وتتطلب المعالجة المحاسبية لتصحيح أخطاء فترات سابقة وفق المعيار المحاسبي رقم (8) ان تتم بأثر رجعي بتعديل الرصيد الافتتاحي للارباح المحتجزة اضافة لما يلي (اذا كان ذلك عملياً):

أ- إعادة عرض المبالغ المقارنة للفترة (الفترات) السابقة المعروضة التي حدث فيها الخطأ.

ب- إذا حدث الخطأ قبل أقدم فترة سابقة معروضة، يتم إعادة عرض الأرصدة الافتتاحية للأصول والالتزامات وحقوق الملكية لأقدم فترة سابقة معروضة. وإذا كان من غير العملي تحديد تأثيرات الخطأ في فترة معينة على المعلومات المقارنة لواحدة أو أكثر من الفترات السابقة المعروضة يتم إعادة عرض الأرصدة الافتتاحية للأصول والالتزامات وحقوق الملكية للفترة الأولى التي يكون فيها إعادة العرض بأثر رجعي أمراً ممكناً (والتي يمكن أن تكون الفترة الحالية).

وإذا كان من غير العملي تحديد الأثر التراكمي في بداية الفترة الحالية لخطأ معين على كافة الفترات السابقة يتم حينها إعادة عرض المعلومات المقارنة لتصحيح الخطأ بأثر **مستقبلي** من أول تاريخ عملي.

مثال (5)

خلال عام 2014، إكتشف محاسب شركة الوفاء بانه لم يتم إثبات مبلغ مصروف إهتلاك أحد المباني بقيمة 30000 دينار للعام 2013، وقد ظهرت قائمة الدخل (جزئية) وقائمة التغييرات في حقوق الملكية قبل تصحيح الخطأ كما يلي:

	2013	2014
مجمل الربح	345000	300000
مصاريف إدارية وعمومية بما فيها الاهتلاكات	(120000)	(120000)
صافي الربح قبل الضريبة	225000	180000
ضريبة الدخل 20%	(45000)	(36000)
صافي الربح بعد الضريبة	180000	144000
الأرباح المحتجزة أول المدة	45000	225000
الأرباح المحتجزة أخر المدة	225000	369000

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية لتصحيح الخطأ.

حل مثال (5)

فيما يلي المعالجة المحاسبية والعرض المطلوب بموجب المعيار المحاسبي الدولي رقم (8) لتصحيح ذلك الخطأ.

شركة الوفاء قائمة الدخل (جزئية)		
	2013 معدلة	2014
مجمل الربح	345000	300000
مصاريف إدارية وعمومية بما فيها الاهتلاكات	(150000)*	(120000)
صافي الربح قبل الضريبة	195000	180000
ضريبة الدخل	(39000)**	(36000)
صافي الربح بعد الضريبة	156000	144000

شركة الوفاء -قائمة التغييرات في حقوق الملكية (إظهار عمود الأرباح المحتجزة فقط)		
	2013 (معدلة)	2014
الأرباح المحتجزة، أول المدة كما اعلنت سابقا	45000	225000
تصحيح الأخطاء، صافي بعد ضريبة الدخل	-----	(24000)
الأرباح المحتجزة أول المدة بعد إعادة عرضها	45000	201000
صافي الربح	156000	144000
الأرباح المحتجزة أخر المدة	201000	345000

ملاحظات: المبالغ المقارنة في قائمة الدخل تم إعادة عرضها كما يلي:

المصاريف الإدارية والعمومية، متضمنة الاهتلاكات قبل تصحيح الأخطاء	120000
مبلغ التصحيح	30000
المبلغ المعاد عرضه	**150000***
ضريبة الدخل قبل تصحيح الخطأ	45000
مبلغ تصحيح الخطأ	(6000)
المبلغ المعاد عرضه	39000**

مثال (6)

خلال العام 2014 تبين لشركة الأنوار انه كان هناك بضاعة قيمتها 10000 دينار تم بيعها وتسليمها لاحد العملاء في 2013/12/30 الاّ ان المحاسب اعتبرها خطأً ضمن بضاعة اخر المدة للعام 2013 وكما وردت البضاعة خطأً ضمن بضاعة اول المدة للعام 2014. وفيما يلي قائمة الدخل للعامين 2013 و2014 قبل تصحيح الخطأ.

شركة الأنوار - قائمة الدخل		
	2013	2014
المبيعات	800000	900000
يطرح تكلفة المبيعات	(650000)	(730000)
مجمل الربح	150000	170000
مصاريف إدارية وعمومية	(40000)	(70000)
صافي الربح قبل الضريبة	110000	100000
ضريبة الدخل 20%	(22000)	(20000)
صافي الربح بعد الضريبة	88000	80000

وظهرت قائمة التغييرات في حقوق الملكية قبل تصحيح الأخطاء السابقة على النحو التالي:

شركة الأنوار قائمة التغييرات في حقوق الملكية (إظهار عمود الأرباح المحتجزة فقط)		
	2013	2014
الأرباح المحتجزة، أول المدة	32000	120000
صافي الربح	88000	80000
الأرباح المحتجزة أخر المدة	120000	200000

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية لتصحيح الخطأ.

حل مثال (6)

بموجب المعيار المحاسبي الدولي رقم (8) يتم تصحيح الخطأ في البضاعة وتظهر قائمة الدخل بعد التصحيح على النحو التالي:

شركة الأنوار/ قائمة الدخل		
	2013 معدلة	2014
المبيعات	800000	900000
يطرح تكلفة المبيعات	(660000)	(720000)
مجمل الربح	140000	180000
مصاريف إدارية وعمومية	(40000)	(70000)
صافي الربح قبل الضريبة	100000	110000
ضريبة الدخل 20%	(20000)	(22000)
صافي الربح بعد الضريبة	80000	88000

أما قائمة التغييرات في حقوق الملكية فتظهر بعد تصحيح الأخطاء السابقة كما يلي:

شركة الأنوار قائمة التغييرات في حقوق الملكية (إظهار عمود الأرباح المحتجزة فقط)		
	2013 (معدلة)	2014
الأرباح المحتجزة، أول المدة كما اعلنت سابقا	32000	120000
تصحيح الأخطاء، صافي بعد ضريبة الدخل	-----	(8000)
الأرباح المحتجزة أول المدة بعد إعادة عرضها	32000	112000
صافي الربح (المعاد تصحيحه)	80000	88000
الأرباح المحتجزة أخر المدة	112000	200000

متطلبات الإفصاح عن أخطاء الفترات السابقة

أ- ماهية الخطأ في الفترة السابقة.

ب- الإفصاح عن مبلغ تصحيح الأخطاء لكافة الفترات السابقة المعروضة:

- لكل بند معروض ومتأثر في القوائم المالية.
- لحصة السهم من الأرباح الأساسية والمخفضة، إذا إنطبق معيار المحاسبة الدولي رقم (33) على المنشاة.

ج- مقدار تصحيح الخطأ في بداية أول فترة سابقة معروضة.

د- بيان أسباب إن إعادة العرض بأثر رجعي غير عملي لفترة سابقة معينة.

ومن غير الضروري تكرار هذه الإفصاحات في القوائم المالية للفترات اللاحقة.

الأسئلة والتمارين

الأسئلة

1. ما هو الهدف الرئيس للمعيار المحاسبي الدولي رقم (8): "السياسات المحاسبية، والتغييرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء"؟
2. ما هو النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي الدولي رقم (8): "السياسات المحاسبية، والتغييرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء"؟
3. ما المقصود بالمصطلحات والعبارات التالية وذلك حسب ما ورد في المعيار المحاسبي الدولي رقم (8): "السياسات المحاسبية، والتغييرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء":
   - السياسات المحاسبية.
   - التغيير في التقديرات المحاسبي.
   - أخطاء الفترات السابقة.
   - الحذف الجوهري أو العرض الخاطئ لبنود ما.
   - إعادة العرض بأثر رجعي.
4. نص معيار المحاسبة الدولي رقم (8) على استخدم الإدارة إجتهادها في تطوير وتطبيق السياسة المحاسبية عند عدم وجود معيار أو تفسير ينطبق بشكل محدد على حدث أو عملية معينة، ما هي المصادر التي اوردها المعيار والتي يمكن الرجوع اليها؟
5. ما هي الحالات التي سمح فيها المعيار المحاسبي الدولي رقم (8) للمنشات بتغيير سياسة محاسبية معينة؟

6. ما هي الحالات التي يعتبر من غير الممكن فيها تطبيق التغيير في السياسة المحاسبية بأثر رجعي أو إعادة العرض بأثر رجعي لتصويب خطأ معين؟
7. ما هي اهم الإفصاحات التي ينبغي القيام بها عند اجراء تغيير في سياسة محاسبية، ويكون سبب هذا التغيير هو صدور معيار محاسبي جديد او تفسيرات جديدة؟
8. ما هي اهم الإفصاحات التي ينبغي القيام بها عند اجراء تغيير في التقديرات المحاسبية؟

التمارين

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. وفقا لمعيار المحاسبي الدولي رقم (8) فان معالجة التغيير في التقديرات المحاسبية يتم على النحو التالي:
   أ- تعديل أرقام المقارنة للسنوات السابقة
   ب- ضمن بيان الدخل لسنة التغيير والسنوات اللاحقة
   جـ- تعديل على رصيد الارباح المحتجزة
   د- لا شيء مما ذكر
2. يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (8) في حالة تغيير المنشاة لسياسة محاسبية بشكل طوعي (اختياري):
   أ- معالجة اثر التغيير ضمن بند الدخل لسنة الحالية والسنوات المستقبلية
   ب- معالجة اثر التغيير ضمن بند الدخل للسنة الحالية فقط
   جـ- معالجة التغيير بأثر رجعي
   د- لا يتم معالجة اثر التغيير لان التغيير تم بشكل اختياري
3. عند عدم وجود معيار أو تفسير ينطبق بشكل محدد على حدث أو عملية معينة، تستخدم الإدارة إجتهادها في تطوير وتطبيق السياسة المحاسبية التي تؤدي إلى معلومات تتصف بـ:
   أ- الملاءمة والموثوقية
   ب- الملاءمة والقابلية للفهم
   جـ- الملاءمة والاكتمال
   د- الموثوقية والاكتمال

4. يسمح المعيار (8) للمنشآت بتغيير سياسة محاسبية معينة اذا أدى هذا التغيير:
أ- لزيادة موثوقية وملاءمة المعلومات المعروضة في القوائم المالية
ب- لزيادة سرعة اصدار القوائم المالية وملاءمة المعلومات المعروضة في القوائم المالية
جـ- لزيادة ملاءمة المعلومات المعروضة في القوائم المالية وفهم المستخدمين لها
د- لزيادة ملاءمة وتقليل التحيز في المعلومات المعروضة في القوائم المالية

(الأسئلة من 5 - 18 من أسئلة امتحانات الـ JCPA)

5. يجب معالجة اثر التغيير في التقديرات المحاسبية على النحو التالي:
أ- ضمن بيان الدخل لسنة التغيير والسنوات اللاحقة
ب- تعديل على رصيد الأرباح المحتجزة
جـ- تعديل أرقام المقارنة للسنوات السابقة
د- جميع ما ذكر أعلاه صحيح

6. إن أثر التغيير في السياسات المحاسبية الناتج عن المعايير الدولية للتقارير المالية الجديدة يعالج كما يلي:
أ- في بيان الدخل
ب- ضمن الأرباح المدورة في بند حقوق المساهمين
جـ- وفقاً لما تتطلبه المعايير المتعلقة بها
د- تعديل الأرصدة الافتتاحية المتعلقة في التغيير

7. يتم تغيير السياسات المحاسبية من الإدارة في الحالات التالية:
أ- اذا كان هناك متطلب قانوني
ب- اذا رأت الإدارة ان ذلك يؤدي الى تقديم معلومات أفضل للدائنين
جـ- اذا نتج معلومات يمكن الاعتماد عليها وأكثر ملائمة لمستخدمي البيانات المالية
د- يكون التغيير بأثر مستقبلي عندما يكون خياراً للإدارة وليس تغييراً إجبارياً بموجب القانون وفي حالة التغيير الإجباري يكون التغيير بأثر رجعي

8. في حالة تغيير شركة مساهمة عامة بشكل اختياري سياستها المحاسبية المتبعة فإنه يجب:
أ- معالجة اثر التغيير كبند غير عادي
ب- معالجته بأثر رجعي

جـ- معالجته بأثر مستقبلي واخذ اثر التغيير في البيانات المالية للسنة الجارية والسنوات القادمة
د- لا شيء مما ذكر اعلاه

9. بموجب المعايير الدولية للتقارير المالية ان المعالجة المفضلة للخطأ الاساسي المتعلق بسنوات سابقة:
أ- بتعديل الرصيد الافتتاحي للأرباح المدورة
ب- بتعديل رصيد نهاية الفترة للأرباح المدورة
جـ- مباشرة في أرباح وخسائر الفترة
د- مباشرة في حقوق الملكية

10. مثال حول أخطاء سنوات سابقة:
أ- تعديل نسبة الاهتلاك لأن الإدارة الجديدة ترى أن الآلات تخدم فترة طويلة
ب- استخدام طريقة نسبة الانجاز في العام السابق بدلا من الطريقة المنتهية في محاسبة عقود الإنشاء
جـ- عدم تطبيق معيار محاسبي في العام السابق بطريقة صحيحة
د- لا شيء مما ذكر

11. في 2012/1/1 اشترت شركة آلة بمبلغ 80000 دينار حيث قدر عمرها الانتاجي بمدة 5 سنوات وقيمة النفاية (صفر). في 2014/1/1 غيرت الشركة طريقة الاهتلاك الى طريقة القسط المتناقص وبمعدل 40% سنوياً. الأثر المتراكم لتغيير طريقة الاهتلاك هو:

أ- 20000 دينار ب- 19200 دينار
جـ- 22000 دينار د- 32000 دينار

12. بتاريخ 2012/7/1 اشترت شركة جمال شاحنة للاستخدام بقيمة 37800 دينار، وقدر العمر الإنتاجي للشاحنة في ذلك التاريخ بـ 5 سنوات، وقدرت قيمة الخردة (النفاية) بصفر، على افتراض بتاريخ 2014/1/1 تم إعادة تقدير العمر الإنتاجي للشاحنة ليصبح 4 سنوات بدلاً من خمس سنوات وقيمة الخردة (النفاية) 1400 دينار، باستخدام طريقة القسط الثابت ما هي قيمة مصروف اهتلاك الشاحنة لسنة 2014:

أ- 10584 دينار ب- 9100 دينار جـ- 7560 دينار د- 10024 دينار

13. في 2012/1/1 اشترت شركة مقاولات شاحنة لنقل الاسمنت بمبلغ 40000 دينار وقدرت قيمة النفاية (الخردة) في نهاية عمرها الإنتاجي وهو (4 سنوات) بمبلغ 10000 دينار وقررت استهلاكها بطريقة القسط الثابت، في 2014/1/1 قررت الشركة تغيير طريقة الاستهلاك إلى طريقة نسبة من مجموع أرقام السنوات. إن قيمة الأثر المتراكم لتغيير طريقة الاستهلاك هي:

أ- 4000 دينار (بالزيادة) ب- 6000 دينار (بالزيادة)

جـ- 13000 دينار (بالنقص) د- 13000 دينار (بالزيادة)

14. في 2014/12/31 غيرت شركة الطريقة المتبعة في تقويم بضاعة أخر المدة من (المتوسط المرجح) إلى (الوارد أولا صادر أولا) مما أدى إلى تضخيم قيمة مخزون أول المدة لعام 2014 بمبلغ 420 ألف. إذا كان معدل ضريبة الدخل 40%، فان قيمة الأثر المتراكم لهذا التغيير على أرباح عام 2014 يكون التالية:

أ- 420 ألف ب- 252 ألف

جـ- 168 ألف د- صفر ألف

15. كان رقم صافي الربح الظاهر في حـ / أ.خ لعام 2014 (48000) دينار لكن هذا الرقم كان يحوي خطأين هما:

- خطأ في قيمة بضاعة اول المدة بمبلغ (1600) دينار (بالنقص).
- وخطا في قيمة التامين المقدم في نهاية العام بالنقص بمبلغ (900) دينار.

بناءً عليه فان تصحيح هذين الخطأين تجعل رقم صافي الربح:

أ- 47300 دينار ب- 48700 دينار

جـ- 47500 دينار د- 50500 دينار

16. بتاريخ 15 حزيران 2014 قبلت شركة سلام استلام بضاعة كانت قد اشترتها على الحساب. ولم تقم الشركة حتى تاريخ 30 حزيران بتسجيل العملية او تحديث سجلات مخزونها بتلك البضاعة. ان اثر هذا الخطأ على قائمة المركز المالي كما هي بتاريخ 30 حزيران 2014 سيؤدي الى:

أ- تضخيم الاصول وحقوق المساهمين دون التأثير على الالتزامات

ب- التأثير على بند حقوق المساهمين فقط

جـ- تخفيض الاصول والالتزامات

د- تخفيض الاصول وحقوق المساهمين دون التأثير على الالتزامات

17. تم تقدير رصيد مخزون2014/1/1 لشركة جابر بأقل من اللازم بقيمة 12000 دينار، كما قدر رصيد المخزون آخر المدة بأكثر من اللازم بقيمة 24000 دينار، نتيجة لذلك فإن كلفة المبيعات لشركة جابر للعام 2014 هي:

أ- أقل من اللازم بـ 12000 دينار ب- أكثر من اللازم بـ 12000 دينار

جـ- أقل من اللازم بـ 36000 دينار د- أكثر من اللازم بـ 36000 دينار

18. ظهرت الأخطاء التالية في مخزون البضاعة لشركة الإقبال:

التاريخ	طبيعة الخطأ
مخزون في 2014/1/1	نقصان بقيمة 26000 دينار
مخزون في 2014/12/31	زيادة بقيمة 52000 دينار

نتيجة لتلك الأخطاء فإن حساب تكلفة البضاعة المباعة لعام 2014 سوف يظهر:

أ- بالنقصان بقيمة 26000 دينار ب- بالزيادة بقيمة 26000 دينار

جـ- بالنقصان بقيمة 78000 دينار د- بالزيادة بقيمة 78000 دينار

التمرين الثاني (مقالي)

في 2012/1/1 اشترت شركة السعادة سيارات بمبلغ 15000 دينار وقد قدر عمرها الإنتاجي عند الشراء بست سنوات، كما قدرت القيمة المتبقية في نهاية العمر الإنتاجي بمبلغ 3000 دينار، وقررت الشركة استخدام طريقة القسط الثابت في الإهتلاك.

وفي 2014/1/1، ونظراً لنشوء معلومات جديدة تتعلق بالسيارات لم تكن متوفرة سابقاً قُدر بأن السيارات ستستخدم لمدة 3 سنوات اخرى اعتبارا من 2014/1/1 كما أعيد تقدير القيمة المتبقية لتصبح القيمة الجديدة المقدرة 2000 دينار.

المطلوب: بيان أثر التغيير في التقديرات الخاصة بالسيارات أعلاه على القوائم المالية للعام 2014 والأعوام التي تليها.

التمرين الثالث (مقالي)

في 2012/1/1 اشترت شركة السنابل أثاث بقيمة 30000 دينار وقدر العمر الإنتاجي للأثاث بخمس سنوات وبدون خرد، وقررت الشركة استخدام طريقة مجموع أرقام السنيين لاهتلاك الأثاث. في 2014/12/31 قررت الشركة تغيير طريقة الاهتلاك واستخدام طريقة القسط الثابت. تخضع الشركة لضريبة على الدخل تبلغ 20%، ويستهلك الأثاث لغايات الضريبة بطريقة مجموع أرقام السنيين.

- بلغ رصيد الأرباح المحتجزة قبل إجراء التغيير كما يلي

2012/1/1	45000 دينار
2012/12/31	52000 دينار
2013/12/31	63600 دينار

- يبلغ راس مال الشركة 100000 دينار ويتكون من اسهم عادية، ولا يوجد مكونات أخرى ضمن حقوق الملكية سوى الأرباح المحتجزة، وقد وزعت الشركة أرباح نقدية على المساهمين تبلغ 10000 دينار في العام 2013 و10000 دينار في العام 2014.
- ظهرت قائمة الدخل المختصرة للعام 2013 و2014 على النحو التالي:

	2013	2014
ايرادات المبيعات	150000	240000
يطرح تكاليف المبيعات	(90000)	(110000)
مجمل الربح	60000	130000
يطرح مصاريف إدارية (قبل تنزيل مصروف اهتلاك الاثاث)	(25000)	(80000)
ينزل مصروف اهتلاك اثاث	(8000)	
الربح قبل ضريبة الدخل	27000	
ينزل ضريبة الدخل 20%	(5400)	
الربح بعد ضريبة الدخل	21600	

المطلوب: بيان أثر التغيير في السياسة المحاسبية على القوائم المالية لعامي 2013 و2014.

التمرين الرابع (مقالي)

تبين خلال العام 2014 انه كان لدى شركة الرمال بضاعة قيمتها 20000 دينار تم شرائها واستلامها في 2013/12/30 الا انه تم خطأً عدم جرد تلك البضاعة ضمن بضاعة اخر المدة للعام 2013، كما تكرر الخطأ في بضاعة اول المدة للعام 2014 بعدم احتساب تلك البضاعة ضمن بضاعة اول المدة. وفيما يلي قائمة الدخل للعامين 2013 و2014 قبل تصحيح الخطأ.

شركة الرمال

قائمة الدخل

	2013	2014
المبيعات	400000	600000
يطرح تكلفة المبيعات	(320000)	(490000)
مجمل الربح	80000	110000
مصاريف إدارية وعمومية	(45000)	(70000)
صافي الربح قبل الضريبة	35000	40000
ضريبة الدخل 20%	(7000)	(8000)
صافي الربح بعد الضريبة	28000	32000

أما قائمة التغييرات في حقوق الملكية فظهرت قبل تصحيح الأخطاء السابقة على النحو التالي:

شركة الأنوار

قائمة التغييرات في حقوق الملكية (إظهار عمود الأرباح المحتجزة فقط)

	2013	2014
الأرباح المحتجزة، أول المدة	12000	40000
صافي الربح	28000	32000
الأرباح المحتجزة أخر المدة	40000	72000

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية لتصحيح الخطأ.

معيار المحاسبة الدولي رقم (10)	الأحداث اللاحقة لتاريخ إنتهاء الفترة المالية Events after the Reporting Period
10	**الأهداف التعليمية** **بعد دراسة هذا المعيار يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:** 1. التعرف على الأهداف الرئيسة لمعيار المحاسبي الدولي رقم (10): "الأحداث اللاحقة لتاريخ إنتهاء الفترة المالية". 2. بيان النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي الدولي رقم (10): "الأحداث اللاحقة لتاريخ إنتهاء الفترة المالية". 3. بيان الفرق بين الأحداث المعدلة بعد تاريخ الميزانية العمومية والأحداث غير المعدلة. 4. توضيح كيفية معالجة المعيار لموضوع استمرارية المنشاة. 5. بيان الافصاحات التي يتطلبها معيار المحاسبة الدولي رقم (10): "الأحداث اللاحقة لتاريخ إنتهاء الفترة المالية".

معيار المحاسبة الدولي رقم (10)
الأحداث اللاحقة لتاريخ إنتهاء الفترة المالية
Events after the Reporting Period

مقدمة

نظراً لان إعداد القوائم المالية وتدقيقها وطباعتها يحتاج الى فترة زمنية قد تمتد لعدد من الشهور بعد تاريخ انتهاء السنة المالية للمنشاة، فان هناك بعض الأحداث والمعلومات التي قد تظهر خلال تلك الفترة، ويطلق عليها الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية، والتي يكون لها انعكاسات على محتوى القوائم المالية، مما يتطلب اخذها بعين الاعتبار او الافصاح عنها ضمن الإيضاحات المرافقة للقوائم المالية. ان عدم اخذ هذه الأحداث بعين الاعتبار او عدم الافصاح عنها يقلل من اهمية ودرجة ملاءمة البيانات التي تحتويها القوائم المالية لمستخدمي تلك القوائم.

تعمل الأحداث اللاحقة على تأكيد او تغيير إحتمالات وقائع او أحداث كانت قد وقعت خلال السنة المالية السابقة. ويتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (10) إما الإعتراف بالأحداث اللاحقة وتسمى عندها الأحداث المعدلة Adjusting او الإفصاح عنها فقط وتسمى عندها الأحداث غير المعدلة Non-adjusting، إعتماداً على طبيعة الحدث اللاحق وتوقيته.

هدف المعيار Objective

يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم (10) إلى وصف ما يلي:

1. متى يجب على المنشأة ان تعدل قوائمها المالية بالأحداث التي تقع بعد تاريخ الميزانية العمومية وقبل إصدار تلك القوائم.
2. الإفصاحات المطلوب عرضها حول تاريخ التصريح بإصدار القوائم المالية وحول الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية.

كما يتطلب المعيار عدم إعداد القوائم المالية على أساس الاستمرارية اذا كانت الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية تشير الى ان إفتراض استمرارية المنشأة لم يعد قائماً.

نطاق المعيار Scope

يجب تطبيق هذا المعيار في المحاسبة والإفصاح عن الأحداث التي تقع بعد تاريخ الميزانية العمومية.

التعريفات والمصطلحات الواردة في المعيار

الأحداث اللاحقة لتاريخ انتهاء الفترة المالية Events after the Reporting Period

هي تلك الأحداث المرغوبة أو غير المرغوبة الواقعة بين تاريخ الميزانية العمومية وتاريخ التصريح بإصدار القوائم المالية، وهناك نوعان من الأحداث اللاحقة:

أ- **أحداث معدلة Adjusting Events** هي تلك الأحداث التي توفر أدلة إضافية حول الظروف التي كانت سائدة بتاريخ الميزانية العمومية، ويتطلب هذا النوع من الأحداث تعديل الميزانية العمومية.

ب- **أحداث غير معدلة Non-adjusting Events** هي تلك الوقائع التي تدل على أحداث ظهرت وبرزت بعد تاريخ الميزانية العمومية، الا انها لا تتطلب تعديل على الميزانية.

تاريخ التصريح Authorization Date

هو التاريخ الذي يصرح به قانوناً بإصدار القوائم المالية للمنشأة وهو تاريخ إقرار مجلس الإدارة للقوائم المالية.

متطلبات المعيار

يتضمن المعيار العديد من المتطلبات المتعلقة بالأحداث اللاحقة لتاريخ إنتهاء الفترة المالية، كما يوضح العديد من المفاهيم المتعلقة بتلك الأحداث من حيث توقيتها وطبيعتها.

أولاً: تاريخ التصريح بإصدار القوائم المالية Authorization Date

يعتبر تاريخ التصريح باصدار القوائم المالية من الامور الاساسية في المعيار المحاسبة الدولي رقم (10) نظراً لان هذا التاريخ يمثل النقطة التي ينتهي عندها معالجة الأحداث اللاحقة للميزانية. ويعتمد تاريخ التصريح باصدار القوائم المالية على الشكل التنظيمي لإدارة المنشأة والمتطلبات القانونية والإجراءات المتبعة في الإعداد والانتهاء من القوائم المالية.

ففي الشركات المساهمة العامة والتي تعرض فيها القوائم المالية على الهيئة العامة للمساهمين للمصادقة عليها، يعتبر تاريخ التصريح بإصدار القوائم المالية، وفق ما يتطلبه المعيار رقم (10) هو، **تاريخ إقرار مجلس الإدارة بإصدار تلك القوائم**، وليس تاريخ موافقة الهيئة العامة أو تاريخ إنتهاء إدارة الشركة من إعداد تلك القوائم.

مثال (1)

- في 2013/2/24 أتمت إدارة شركة الفرح مسودة القوائم المالية للسنة المنتهية في 2012/12/31.
- في 2013/3/5 راجع مجلس الادارة البيانات المالية وتم إقرارها لإصدارها.
- في 2013/3/16 أعلنت الشركة عن أرباحها واختارت المعلومات المالية الاخرى.
- في 2013/3/25 أصبحت القوائم المالية متاحة للمساهمين والجهات الاخرى.
- في 2013/4/12 صادقت الهيئة العامة في الاجتماع السنوي لها على القوائم المالية.
- في 2013/4/17 تم تقديم القوائم المالية المصادق عليها لهيئة الأوراق المالية.

المطلوب: ما هو تاريخ التصريح بإصدار القوائم المالية لشركة الفرح بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (10)؟

حل مثال (1)

بموجب المعيار الدولي رقم (10) فإن تاريخ التصريح بإصدار القوائم المالية هو 2013/3/5 وهو تاريخ إقرار إصدارها من قبل مجلس الإدارة، وليس تاريخ موافقة الهيئة العامة على تلك القوائم او أي تاريخ أخر. وبالتالي فإن الأحداث التي وقعت خلال الفترة الممتدة من 2012/12/31 وحتى يوم 2013/3/5 تعتبر فترة الأحداث اللاحقة ويجب أن تؤخذ بالحسبان من قبل شركة الفرح وتحديد ما إذا كان أي من تلك الأحداث سيتم معالجته محاسبياً، أم الإفصاح عنه، أم عدم أخذه بعين الاعتبار.

في بعض الحالات يكون مطلوباً من إدارة المنشأة إصدار قوائمها المالية لمجلس إداري إشرافي (مكون من غير المديرين التنفيذيين) للمصادقة عليها ومن ثم رفع القوائم المالية للمساهمين. في مثل هذه الحالات تعتبر القوائم المالية قد تم إقرارها للاصدار (تم التصريح بإصدارها) عندما تقوم الادارة التنفيذية بالمصادقة عليها للاصدار ورفعها الى المجلس الإشرافي.

مثال (2)

- في 2013/3/16 أقرت ادارة شركة الحمد القوائم المالية لعام 2012 لإصدارها للهيئة الإشرافية. تتألف الهيئة الإشرافية من المديرين غير التنفيذيين فقط، ويمكن ان يشمل ممثلين من الموظفين وآخرين من ذوي المصالح من خارج الشركة.
- في 2013/3/28 أقر المجلس الإشرافي القوائم المالية.
- في 2013/4/1 تم توفير القوائم المالية للمساهمين والفئات الاخرى ذات العلاقة.
- في 2013/5/15 صادقت الهيئة العامة في اجتماعها السنوي على القوائم المالية للشركة.
- في 2013/5/13 تم تقديم البيانات المالية للجهة الرقابية (هيئة الأوراق المالية).

المطلوب: تحديد تاريخ التصريح بإصدار القوائم المالية لشركة الحمد بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (10).

حل مثال (2)

بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (10) فإن تاريخ التصريح بإصدار القوائم المالية هو 2013/3/16 وهو تاريخ إقرار الإدارة لإصدار القوائم المالية للمجلس الإشرافي وليس تاريخ إقرار المجلس الإشرافي للقوائم. وبالتالي فإن كل الأحداث التي وقعت خلال الفترة الممتدة من 2012/12/31 وحتى يوم 2013/3/16 تعتبر فترة الأحداث اللاحقة ويجب أن تؤخذ بالحسبان من قبل شركة الحمد وتحديد ما إذا كان أي من تلك الأحداث سيتم معالجته محاسبياً، أم الإفصاح عنه، أم عدم أخذه بعين الاعتبار.

ثانياً: الإعتراف والقياس Recognition and Measurement

يورد المعيار رقم (10) نوعان من الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية النوع الأول الأحداث المعدلة والنوع الثاني الأحداث غير المعدلة بعد تاريخ الميزانية وفيما يلي إستعراض لمتطلبات المعيار المتعلقة بالإعتراف والقياس.

أ. الأحداث المعدلة بعد تاريخ إنتهاء الفترة المالية

Adjusting Events After the Reporting Period

وهي تلك الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية والتي تقدم معلومات حول ظروف كانت موجودة فعلياً بتاريخ الميزانية العمومية، الا أنها لم تكن معروفة لإدارة المنشأة عند إعداد

القوائم المالية. وفي هذه الحالة يجب تعديل القوائم المالية (والمعدة بصورة أولية) لتعكس تلك الأحداث بعد تاريخ الميزانية وقبل إقرار إصدارها.

وفيما يلي أمثلة على الأحداث المعدلة بعد تاريخ الميزانية العمومية التي تتطلب من المنشأة تعديل المبالغ المعترف بها في القوائم المالية (المعدة بشكل أولي) أو للإعتراف ببنود لم يكن قد اعترف بها سابقاً:

أ- تسوية قضية من خلال قرار محكمة بعد تاريخ الميزانية العمومية والذي يبين أن على المنشأة إلتزام حالي يخص تاريخ الميزانية العمومية، وبذلك على المنشأة أن تعدل المخصص المعترف به حالياً بما يتفق مع معيار المحاسبة الدولي رقم (37) "المخصصات، والإلتزامات والأصول المحتملة"، أو الاعتراف بمخصص جديد. كما أن المنشأة وعند صدور قرار المحكمة بقضية ما سوف تحول الإفصاح عن الإلتزامات الطارئة لتلك القضية الى الإعتراف بمخصص نظراً لأن الحدث اللاحق هنا يعتبر معدل للميزانية.

ب- إستلام معلومات بعد تاريخ الميزانية العمومية تشير الى ان أصل قد تعرض لتدني القيمة Impaired بتاريخ الميزانية العمومية مثل هبوط أسعار العقارات والآلات وغيرها من الاصول غير المتداولة او أن المبلغ المعترف به سابقاً كخسارة إنخفاض في قيمة ذلك الاصل تحتاج الى تعديل ومثال ذلك:

- إفلاس عميل بعد تاريخ الميزانية العمومية، مما يوفر بالعادة تأكيد بان الخسارة في حساب الذمم المدينة التجارية كانت قائمة بتاريخ الميزانية العمومية، مما يتطلب من المنشأة تعديل صافي قيمة الذمم المدينة التجارية وذلك بتعديل مخصص الديون المشكوك فيها.
- اذا كان لدى المنشاة بضاعة بتاريخ إعداد القوائم المالية، وتم بيع تلك بضاعة بعد تاريخ الميزانية العمومية بسعر يقل بشكل كبير عن تكلفتها التاريخية، فمن الممكن ان يقدم هذا الحدث دليلاً على ان صافي قيمة البضاعة القابلة للتحقق (NRV) بتاريخ الميزانية العمومية كانت اقل من التكلفة، مما يتطلب تعديل قيمة مخصص هبوط أسعار البضاعة.

ج- بيع اصول غير متداولة بعد تاريخ الميزانية العمومية بسعر يقل عن قيمتها المسجلة، علماً ان تلك الاصول كانت موجودة لدى المنشاة بتاريخ إعداد القوائم المالية. ان مثل هذا الحدث قد يعطي دلالة على وجود انخفاض في قيمة تلك الاصول بتاريخ إعداد القوائم المالية.

د - إكتشاف إحتيال او أخطاء بعد تاريخ الميزانية تظهر أن القوائم المالية لم تكن صحيحة.

مثال (3) الأحداث المعدلة بعد تاريخ قائمة المركز المالي

خلال عام 2012 أقيمت دعوى قضائية من قبل أحد المنافسين على شركة النعيم بمبلغ 6 مليون دينار لانتهاكها علامة تجارية معينة. وبناءاً على توصية المستشار القانوني للشركة فقد اقتطعت شركة النعيم مبلغ 3 مليون دينار من أرباح عام 2012 كمخصص قضايا مقامة على المنشأة وظهر المخصص في الميزانية كما في 2012/12/31.

وفي 2013/2/12 وبعد تاريخ الميزانية العمومية أصدرت المحكمة العليا حكماً لصالح المدعي بأن يدفع المدعي عليه (شركة النعيم) مبلغ 5 ملايين دينار. وكانت القوائم المالية قد أعدت بواسطة إدارة الشركة في 2013/1/31 وأقرها مجلس الإدارة في 2013/2/18.

المطلوب: ما هو الإجراء المحاسبي الواجب القيام به من قبل شركة النعيم في هذه الحالة وفق متطلبات المعيار رقم (10)؟

حل مثال (3)

عند صدور الحكم في 2013/2/12 (والذي يعتبر قطعي بافتراض المحكمة سلطة نهائية)، يجب على شركة النعيم إثبات القيد التالي لتعديل المخصص بمبلغ 2 مليون دينار لكي تعكس أثر الحكم الذي قضت به المحكمة:

2000000		من حـــ/ ملخص الدخل 2012	/12/31
	2000000	الى حـــ/ مخصص قضايا مقامة على المنشأة	2012

أي ان الحدث مؤدي لتعديل أرقام الميزانية والتي هي قيد الإعداد، حيث صدر قرار المحكمة في 2012/2/12 أي قبل تاريخ التصريح بإصدار القوائم المالية من قبل مجلس الإدارة في 2013/2/18.

مثال (4)

بافتراض أن الحكم الصادر عن المحكمة في المثال رقم (3) السابق قد صدر في 2013/2/20 او بعد ذلك، اي بعد إقرار مجلس الإدارة للقوائم المالية، فإن هذا الحدث اللاحق لتاريخ الميزانية سيكون بعد نقطة القطع Cutoff Point (اي تاريخ التصريح بإصدار القوائم المالية في 2013/2/18) ولا يطلب من شركة النعيم عندئذ إجراء اي تسويات او تعديل على القوائم المالية لعام 2012.

مثال (5)

تقوم شركة الوفاء بتقييم مخزونها بالتكلفة او صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل. وبلغت تكلفة المخزون وفق طريقة الوارد أولاً صادر أولاً مبلغ 250000 دينار وهي القيمة التي أدرجت في الميزانية كما في 2012/12/31 بإعتبار ان التكلفة كانت أقل من صافي القيمة القابلة للتحقق للمخزون. ونظراً للكساد الشديد والاتجاهات السلبية السائدة في السوق، تعذر بيع المخزون خلال شهر كانون ثاني /2013.

وفي 2013/2/7 تعاقدت شركة الوفاء مع أحد الشركات المنافسة على بيع كامل المخزون بمبلغ 180000 دينار، وبافتراض إنه تم التصريح بإصدار القوائم المالية (وهو تاريخ موافقة مجلس الإدارة) بتاريخ 2013/2/25.

المطلوب: ما هي المعالجة المناسبة للانخفاض في قيمة المخزون وفق معيار المحاسبة الدولي (10)؟

حل مثال (5)

يجب على الشركة الاعتراف بمبلغ الانخفاض في قيمة المخزون في القوائم المالية للسنة المنتهية في 2012/12/31، وعمل مخصص بقيمة 70000 دينار بالقيد التالي:

70000		من حـــ/ ملخص الدخل 2012	2012/12/31
	70000	الى حـــ/ مخصص هبوط أسعار المخزون	

ب. الأحداث غير المعدلة بعد تاريخ انتهاء الفترة المالية

Non-Adjusting Events After the Reporting Period

تمثل الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية غير المعدلة للقوائم المالية تلك الأحداث الناشئة بعد تاريخ الميزانية (12/31) **ولا تعبر عن ظروف كانت سائدة بتاريخ الميزانية.** يتطلب المعيار رقم (10) عدم إجراء تعديل على المبالغ المعترف بها في القوائم المالية للمنشأة لتعكس الأحداث غير المعدلة بعد تاريخ الميزانية العمومية.

ومن الأمثلة على الأحداث اللاحقة غير المعدلة بعد تاريخ انتهاء الفترة المالية ما يلي:

1. انخفاض القيمة السوقية العادلة للإستثمارات بين تاريخ الميزانية العمومية وتاريخ التصريح بإصدار القوائم المالية، لأن القيمة العادلة هي قيمة حقيقية بتاريخ الميزانية وليست مقدرة بإعتبارها مأخوذة من سوق نشط وتتحدد بناءاً على تعاملات بين أطراف راغبة وقادرة على تنفيذ عملية الشراء والبيع.
2. **توزيعات الأرباح:** إذا تم إقتراح او الإعلان عن توزيعات أرباح بعد تاريخ الميزانية العمومية، فيتوجب على المنشأة أن لا تعترف بتلك التوزيعات كإلتزام في تاريخ الميزانية العمومية، لأنها لا تلبي شروط الإلتزام الواردة ضمن معيار المحاسبة الدولي رقم (37) "المخصصات، والموجودات والمطلوبات المحتملة". ففي معظم دول العالم يقترح مجلس إدارة الشركة نسبة توزيعات الأرباح، وتكون الهيئة العامة هي المخولة بإقرار تلك التوزيعات. في مثل هذه الحالة يتم الإفصاح عن توزيعات الأرباح ضمن الإيضاحات بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (1).
3. إندماج أعمال رئيسه بعد تاريخ الميزانية العمومية او استبعاد شركة تابعة رئيسة، حيث تعالج هذه الاحداث بموجب معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (3) "إندماج الأعمال" والذي يتطلب إفصاحات محدودة في مثل تلك الحالات.
4. إعلان خطه لإيقاف عمليات إنتاجية معينة.
5. نشوء إلتزامات طارئة أو البدء في قضية رئيسة ناشئة فقط من أحداث وقعت بعد تاريخ الميزانية العمومية.

6. تلف خط إنتاجي رئيس نتيجة تعرضه لحريق بعد تاريخ الميزانية العمومية.
7. الإعلان عن أو البدء في انجاز إعادة هيكلة رئيسة.
8. تغيرات كبيرة غير عادية في اسعار الأصول أو في معدلات أسعار صرف العملات الأجنبية.
9. التغيرات الجوهرية في معدلات الضريبة او تغيرات هامة في قانون الضريبة.
10. شراء موجودات بمبالغ كبيرة نسبياً، أو تصنيف أصول غير متداولة كمتاحة للبيع، أو استبعاد أصول او التخلص منها بالبيع او المبادلة او الشطب، أو مصادرة بعض الاصول من قبل الحكومة.

الإفصاح عن الأحداث غير المؤدية لتعديل القوائم المالية بعد تاريخ إنتهاء الفترة المالية

إذا كانت الأحداث غير المعدلة بعد تاريخ الميزانية العمومية مهمة بدرجة كبيرة بحيث أن عدم الافصاح عنها سيؤثر في قدرة مستخدمي القوائم المالية على إتخاذ القرارات الرشيدة والصحيحة فإن هذا المعيار يتطلب الإفصاح عن المعلومات التالية لكل فئة مهمة من تلك الأحداث:

- طبيعة وماهية الحدث، و
- تقدير الأثر المالي لذلك الحدث اذا كان ذلك ممكناً، وإذا كان من الصعوبة تقدير الأثر المالي يتم الإفصاح عن هذه الحقيقة.

إستمرارية المنشأة

إذا قررت الإدارة بعد تاريخ الميزانية العمومية تصفية المنشأة او وقف نشاطها التجاري او إنه ليس لديها بديل أخر سوى عمل ذلك، فيجب في هذه الحالة عدم إعداد القوائم المالية على أساس الإستمرارية.

كما يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (1): "عرض القوائم المالية"، تقديم إفصاحات معينة حول الإستمرارية اذا:

- لم يتم إعداد القوائم المالية على أساس الإستمرارية. أو
- وجود ظروف وأحداث نشأت بعد تاريخ الميزانية العمومية وأدت الى وجود شكوك في إستمرارية الشركة.

ثالثاً: الإفصاح Disclosure

أ. تاريخ التصريح بإصدار القوائم المالية

يجب الإفصاح عن تاريخ إقرار القوائم المالية لإصدارها وتحديد الجهة المخولة بإقرارها، وإذا كان ملاك المنشأة أو آخرين لديهم السلطة لتعديل القوائم المالية بعد الإصدار فإن على المنشأة أن تفصح عن تلك الحقيقة. وتنبع أهمية الإفصاح عن تاريخ إقرار أو التصريح بإصدار القوائم المالية لكون تلك القوائم لا تعكس الأحداث بعد هذا التاريخ.

ب. تحديث الافصاح بتاريخ قائمة المركز المالي

إذا حصلت المنشأة على معلومات جديدة بعدً تاريخ الميزانية العمومية حول أحداث وظروف كانت قائمة بتاريخ الميزانية العمومية يجب تحديث الإفصاحات التي لها علاقة بهذه الظروف والأحداث في ضوء المعلومات الجديدة، حتى اذا لم تؤثر المعلومات الجديدة في المبالغ المعترف بها في القوائم المالية. ومن الأمثلة على ذلك نشوء معلومات جديدة حول قضية مقامة على المنشأة وتم الإفصاح عنها في القوائم المالية كإلتزامات طارئة بحيث تؤدي المعلومات الجديدة الى تكوين مخصص يعترف به في القوائم المالية.

الأسئلة والتمارين

الأسئلة

1. ما هو الهدف الرئيس للمعيار المحاسبي الدولي رقم (10): "الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية"؟
2. ما هو النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي الدولي رقم (10): "الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية"؟
3. ما المقصود بالمصطلحات والعبارات التالية وذلك حسب ما ورد في المعيار المحاسبي الدولي رقم (10): "الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية":
   - الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية.
   - الأحداث المعدلة للميزانية العمومية.
   - الأحداث غير المعدلة للميزانية العمومية.
   - تاريخ التصريح بإصدار القوائم المالية.
4. ما هو الفرق بين الأحداث المعدلة بعد تاريخ الميزانية العمومية والأحداث غير المعدلة؟
5. أعطي 3 أمثلة على الأحداث المعدلة بعد تاريخ الميزانية العمومية التي تتطلب من المنشأة تعديل المبالغ المعترف بها في القوائم المالية أو للإعتراف ببنود لم يكن قد إعترف بها سابقاً.
6. أعطي 5 أمثلة على الأحداث غير المعدلة بعد تاريخ الميزانية العمومية التي تتطلب من المنشأة الافصاح عنها.
7. ما هي المعلومات التي يتطلب معيار المحاسبي الدولي رقم (10)، الافصاح عنها والخاصة بالأحداث المهمة وغير المعدلة بعد تاريخ الميزانية العمومية؟
8. وضح كيف عالج معيار المحاسبي الدولي رقم (10) موضوع استمرارية المنشاة.
9. ما هي اهم الافصاحات التي يتطلبها معيار المحاسبي الدولي رقم (10)؟

التمارين

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. يطلق على الأحداث التي توفر أدلة إضافية حول الظروف التي كانت سائدة بتاريخ الميزانية العمومية وتتطلب تعديل الميزانية العمومية:
   أ- الأحداث اللاحقة المعدلة
   ب- الأحداث اللاحقة غير المعدلة والمرغوب بها
   جـ- الأحداث اللاحقة غير المعدلة غير المرغوب بها
   د- الأحداث غير اللاحقة لتاريخ الميزانية
2. في 2012/2/15 تم بيع استثمارات أسهم بسعر بيع 10000 دينار وكانت تلك الاستثمارات ظاهرة في ميزانية الشركة في 2011/12/31، بقيمة سوقية تبلغ 15000 دينار، علما بان البيانات المالية للسنة المالية 2011 تم إقرارها لإصدارها من مجلس إدارة الشركة في 2012/3/5. يعتبر هذا الحدث من الأحداث:
   أ- اللاحقة المعدلة ب- اللاحقة غير المعدلة
   جـ- لا يعتبر من الأحداث اللاحقة د- لا شيء مما ذكر صحيح
3. في 2012/2/15 تم بيع بضاعة بسعر 10000 دينار وكانت تلك البضاعة ظاهرة في ميزانية الشركة في 2011/12/31، بالتكلفة البالغة 15000 دينار، علما بان البيانات المالية للسنة المالية 2011 تم إقرارها لإصدارها من مجلس إدارة الشركة في 2012/3/5. إن خسائر بيع البضاعة أعلاه والبالغة 5000 دينار يجب تحميلها الى:
   أ- العام 2011 ب- العام 2012
   جـ- العام 2011 أو العام 2012 د- إقفالها في مخصص هبوط بضاعة
4. واحدة مما يلي تعتبر من الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية غير المؤدية لتعديل القوائم المالية:
   أ- إفلاس عميل بعد تاريخ الميزانية العمومية
   ب- بيع البضاعة بأقل من قيمتها القابلة للتحقق بمبلغ كبير
   جـ- إكتشاف احتيال او أخطاء تظهر أن القوائم المالية لم تكن صحيحة
   د- تعرض سيارة لحادث أدى الى شطبها

5. واحدة مما يلي تمثل تاريخ إصدار القوائم المالية:
   أ- تاريخ مصادقة الهيئة العامة على القوائم المالية
   ب- تاريخ إقرار القوائم المالية من قبل مجلس الإدارة
   جـ- تاريخ تقديم القوائم المالية لهيئة الأوراق المالية
   د- تاريخ تقديم إدارة المنشأة لقوائمها المالية لمجلس الإدارة
6. واحدة مما يلي تعتبر من الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية المؤدية للتعديل لشركة الفرح كما في 2012/12/31 والتي تم إقرار إصدار قوائمها المالية في 2013/3/20:
   أ- إعدام دين لأحد العملاء في 2012/12/31
   ب- اكتشف المحاسب في 2013/2/2 وجود خطأ في حساب المشتريات لعام 2012
   جـ- بيع استثمارات مالية في 2013/2/5 بخسارة، علماً بان تلك الاستثمارات تم إظهارها بالقيمة العادلة في ميزانية عام 2012
   د- تلف معدات في 2013/3/21 بسبب حريق
7. إذا كانت الأحداث غير المعدلة بعد تاريخ الميزانية العمومية مهمة بدرجة كبيرة بحيث أن عدم الإفصاح عنها سيؤثر في قدرة مستخدمي القوائم المالية على اتخاذ القرارات الرشيدة والصحيحة فإن معيار رقم (10) يتطلب الإفصاح عن المعلومات التالية لكل فئة مهمة من تلك الأحداث:
   أ- طبيعة وماهية الحدث
   ب- تقدير الأثر المالي لذلك الحدث
   جـ- إذا كان من الصعوبة تقدير الأثر المالي يتم الإفصاح عن هذه الحقيقة
   د- جميع ما ذكر صحيح

(الأسئلة من 8- 12 من أسئلة امتحانات الـ JCPA)

8. في حالة إقرار توزيعات أرباح على المساهمين بعد تاريخ الميزانية العامة وقبل إصدار تقرير التدقيق فإنه يجب إظهار تلك التوزيعات كما يلي

أ- في بند مستقل ضمن حقوق المساهمين

ب- في بند مستقل ضمن المطلوبات

جـ- يتم الإفصاح عن هذه التوزيعات في الإيضاحات المرفقة في البيانات المالية

د- ضمن الاصول

9. عند إقرار مجلس الإدارة للإرباح المقترح توزيعها على المساهمين بعد إنتهاء السنة، فان توزيعات الأرباح تظهر في البيانات المالية:

أ- في بند أرباح مقترح توزيعها على المساهمين ضمن المطلوبات

ب- في بند أرباح مقترح توزيعها على المساهمين ضمن حقوق المساهمين

جـ- تبقى ضمن الأرباح المدورة ويتم الإفصاح عنها في البيانات المالية

د- كل ما ورد أعلاه صحيح

10. أي من الأحداث التالية والتي لها تأثير مادي يتطلب تعديل البيانات المالية:

أ- احتراق المخزون السلعي غير المؤمن عليه

ب- إفلاس أحد المدينين بصورة مفاجئة بسبب كارثة طبيعية

جـ- إتلاف المخزون السلعي بسبب انتهاء صلاحيته

د- إصدار الأسهم

11. تعرف الأحداث اللاحقة بأنها الأحداث التي تقع بين:

أ- تاريخ البيانات المالية وتاريخ إصدار البيانات المالية.

ب- تاريخ البيانات المالية وتاريخ المصادقة على البيانات المالية.

جـ- تاريخ التقرير وتاريخ انتهاء العمل الميداني.

د- تاريخ البيانات المالية وتاريخ انتهاء العمل الميداني.

12. في حالة الأحداث اللاحقة للبيانات المالية والواقعة في المدة بين تاريخ انتهاء السنة المالية وتاريخ الموافقة على البيانات المالية وإصدارها للاستخدام العام فانه لا يتم

تعديل البيانات المالية في حالة وقوع الأحداث التالية في الفترة اللاحقة ولكن يتم الإفصاح عنها اذا كانت جوهرية:

أ- هبوط كبير في القيمة السوقية للاستثمارات المالية للمتاجرة

ب- احتراق ماكينات إنتاج رئيسية

جـ- وفاة مدين مهم للشركة

د- هناك مؤشر بان افتراض الاستمرارية للشركة غير مناسب أو صحيح

التمرين الثاني (مقالي)

- في 2013/2/18 تم الانتهاء من تحضير القوائم المالية لشركة النهضة للسنة المنتهية في 2012/12/31.
- في 2013/3/8 تم إقرار القوائم المالية من قبل مجلس إدارة الشركة لإصدارها.
- في 2013/4/2 صادقت الهيئة العامة في الاجتماع السنوي لها على القوائم المالية.

وفيما يلي بعض الأحداث التي ظهرت بعد 2012/12/31:

- في 2013/1/15 أفلس احد عملاء الشركة، وقد بلغ مقدار الدين المستحق عليه 50000 دينار، وكان لدى الشركة مخصص ديون مشكوك في تحصيلها يتعلق بهذا الدين يبلغ 15000 دينار.
- في 2013/2/2 حدث حريق في احد فروع الشركة، مما ترتب عليه خسائر في البضاعة المحترقة تبلغ 65000 دينار.
- في 2013/2/28 انخفضت أسعار الاستثمارات في الأسهم التي تمتلكها الشركة بمقدار 50000 دينار عن القيمة المسجلة لتلك الاستثمارات في دفاتر الشركة في 2012/12/31.
- في 2013/3/2 تم تملك 60% من أسهم شركة الرمال بتكلفة تبلغ 250000 دينار ونشأ عن ذلك علاقة قابضة وتابعة بين الشركتين.
- في 2013/4/2 تم إقرار توزيعات أرباح على المساهمين تبلغ 50000 دينار من قبل الهيئة الهامة، علماً بان مجلس الإدارة كان قد أوصى بتوزيع تلك الأرباح بتاريخ 2013/3/6.

المطلوب: ما هو الإجراء الواجب اتخاذه من قبل شركة النهضة والمتعلق بالأحداث أعلاه وفق متطلبات المعيار رقم (10)؟

8. بموجب المعيار المحاسبي الدولي رقم (41) حول محاسبة الزراعة فانه يتم قياس المنتوجات الزراعية في تاريخ جني المحصول كما يلي(JCPA: دورة كانون ثاني 2010):

أ- بالكلفة أو صافي القيمة البيعية أيهما أقل.

ب- بالقيمة العادلة عند جني المحصول بعد تنزيل القيمة المقدرة للتكاليف حتى نقطة البيع.

جـ- بالقيمة العادلة عند جني المحصول بعد تنزيل القيمة المقدرة للتكاليف حتى نقطة البيع ما لم يكن من الصعب تقدير القيمة العادلة يشكل يعتمد عليه وعندها يتم اظهارها بالكلفة.

د- بالقيمة العادلة في تاريخ جني المحصول.

معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (1)	تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية لأول مرة First-time Adoption of International Financial Reporting Standards
1	**الأهداف التعليمية** بعد دراسة هذا المعيار يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية: 1. التعرف على الأهداف الرئيسة لمعيار الابلاغ المالي الدولي رقم (1): "تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية لأول مرة". 2. بيان النطاق الذي يغطيه معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (1): "تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية لأول مرة". 3. بيان متطلبات الاعتراف والقياس التي حددها معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (1): "تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية لأول مرة". 4. شرح أسس اعداد الميزانية الافتتاحية التي يتطلبها معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (1): "تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية لأول مرة" عند التبني الأول لمعايير الإبلاغ المالي الدولية. 5. بيان المقصود بالتاريخ الانتقالي وتاريخ الاثبات.

معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (1)
تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية لأول مرة
First-time Adoption of International Financial Reporting Standards

مقدمة

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

هدف المعيار Objective

يهدف المعيار الى ضمان ان القوائم المالية الاولية (القوائم السنوية التي تعد لاول مرة) على اساس IFRS والقوائم المالية المرحلية الاولية تشمل معلومات مالية عالية الجودة يتحقق بها ما يلي:

1. توفر الشفافية لمستخدميها وتوفر معلومات مقارنة لكل الفترات المعروضة.
2. توفر نقطة بداية ملائمة وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية.
3. يمكن اعدادها بتكلفة لا تتجاوز المنفعة المتأتية لمستخدميها.

نطاق المعيار Scope

يغطي المعيار القوائم المالية للمنشأة التي:

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

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

متطلبات الاعتراف والقياس

1. يجب على المنشأة إعداد ميزانية إفتتاحية وفقا لمعايير الإبلاغ المالي الدولية والتي تعتبر نقطة البداية للمحاسبة بمقتضى معايير الإبلاغ المالي الدولية. وهي الميزانية العمومية للمنشأة (منشورة او غير منشورة) في تاريخ الإنتقال الى المعايير الدولية.
2. يجب على المنشأة إستخدام نفس السياسات المحاسبية في ميزانيتها الافتتاحية وجميع الفترات المعروضة فيها قوائمها المالية الاولى التي تطبق IFRS. أي أنه يجب التطبيق الكامل باثر رجعي للمعايير النافذة في تاريخ تقارير المنشأة، مع بعض الاستثناءات المحدودة المتعلقة بالأدوات المالية وعقود التامين.

3. أسس اعداد الميزانية الافتتاحية وفقاً لمعايير الإبلاغ المالي الدولية:

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

أ. يجب الاعتراف بكافة الأصول والإلتزامات التي تتطلب معايير الإبلاغ المالي الدولية الإعتراف بها ولم تكن تظهر في القوائم المالية للمنشأت قبل تبني المعايير لاول مرة. ومن الأمثلة على ذلك إذا كانت القوائم المالية للمنشأة لا تعترف وفق المعايير المحاسبية المتبعة سابقاً بالمشتقات المالية سواء أكانت أصول أو التزامات في صلب الميزانية On Balance Sheet– ولكن تعترف بها خارج الميزانية Off –Balance Sheet، والتزامات التقاعد او وجوب إعداد مخصصات للالتزامات المقدرة عند بيع السلع المكفولة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (37).

ويجب ان يتم الاعتراف بهذه الاصول والالتزامات من خلال تعديل الرصيد الافتتاحي لحساب الارباح المحتجزة (او بند محدد ضمن حقوق الملكية).

مثال (1)

قامت الشركة الوطنية بتبني معايير الابلاغ المالي الدولية لاول مرة اعتباراً من 2013/1/1 وقد كان لدى الشركة عقود آجلة للمتاجرة في 2013/12/31 قيمتها العادلة 25000 دينار غير ظاهرة ضمن حسابات الشركة بموجب المعايير الوطنية التي كانت تتبعها الشركة.

المطلوب: بيّن المعالجة المحاسبية لبند العقود الآجلة عند تبني معايير الابلاغ المالي الدولية.

حل مثال (1)

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

من حـ/ عقود آجلة		25000
الى حـ/ الأرباح المحتجزة	25000	

ب. إستبعاد الاصول والالتزامات التي كانت ظاهرة في القوائم المالية للمنشآت قبل تبني المعايير لاول مرة، والتي لا تعترف بها متطلبات معايير الإبلاغ المالي الدولية، وبحيث يتم اقفال هذه البنود في حساب الأرباح المحتجزة في بداية السنة (او حساب محدد ضمن حقوق الملكية).

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

من حـ/ الأرباح المحتجزة		×××
الى حـ/ الشهرة	×××	

ومن الامثلة الاخرى قيام المنشأة برسملة تكاليف البحث وإعتبارها كأصل، في حين إن معيار المحاسبة الدولي رقم (38) "الأصول غير الملموسة" يعالجها كمصروف إيرادي يقفل في قائمة الدخل.

مثال (2)

قامت الشركة العربية في 2013/12/31 بتبني معايير الابلاغ المالي الدولية لأول مرة وبذلك التاريخ كان لدى الشركة حساب تكاليف البحث والظاهر كأصل غير ملموس بمبلغ 60000 دينار رسملت على مدار عدة سنوات سابقة بموجب معايير المحاسبة الانجليزية والتي كانت تتبعها الشركة سابقاً .

المطلوب: بيّان كيفية معالجة حساب تكاليف البحث عند تبني معايير الابلاغ المالي الدولية.

حل مثال (2)

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

من حـ/ الأرباح المحتجزة		60000
الى حـ/ تكاليف البحث	60000	

كما سيتم استبعاد رصيد تكاليف البحث الظاهرة في الميزانية المقارنة للسنة المقارنة كما في 2012/12/31.

ج. يجب إعادة تصنيف بنود الميزانية وعرضها وفق متطلبات معايير الإبلاغ المالي الدولية. ومن الامثلة على ذلك اذا كانت المنشأة تصنف أسهم الخزينة ضمن الاصول كما هو متبع في بعض المعايير الوطنية في بعض الدول (المعايير الإنجليزية مثلاً) فيجب إعادة تصنيف أسهم الخزينة مطروحة من حقوق الملكية، وكذلك بالنسبة للاسهم الممتازة القابلة للاستدعاء Redeemable Preferred Stock إذا ظهرت ضمن

حقوق الملكية للمنشأة قبل تبني المعايير الدولية فانه يجب اعادة تصنيفها ضمن الالتزامات وفق معيار المحاسبة الدولي رقم (32) المتعلق بالأدوات المالية.

د. يجب تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية في قياس جميع الاصول والالتزامات المعترف بها. ويتضمن ذلك إمكانية تحول المنشأة من طريقة محاسبية معينة متبعة في القوائم المالية الى طريقة أخرى مقبولة في معايير الإبلاغ المالي الدولية، ومن الامثلة على ذلك يمكن للمنشأة إتباع نموذج إعادة التقييم عند قياس قيمة الأصول طويلة الاجل بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (16) "الممتلكات والمصانع والمعدات" وإعتبار القيمة العادلة في التاريخ الإنتقالي هي تكلفة جديدة لهذه الأصول ويمكن إعادة تقييم الأصول بالتكلفة المعدلة بمؤشر أسعار عام والذي يأخذ بعين الاعتبار الرقم القياسي لسلة من السلع والخدمات او التكلفة معدلة بالرقم القياسي الخاص ، مثل الرقم القياسي لاسعار العقارات .

تاريخ الاثبات: هو تاريخ الميزانية العمومية التي تنص صراحة على انها ملتزمة بمعايير الإبلاغ المالي الدولية، على سبيل المثال 2013/12/31.

التاريخ الانتقالي Date of Transition to IFRSs: هو تاريخ الميزانية العمومية الافتتاحية للقوائم المالية المقارنة للسنة السابقة (اذا كان تاريخ الاثبات 2013/12/31 فإن التاريخ الانتقالي هو 2012/1/1).

مثال (3)

قررت الشركة العربية تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية ابتداءاً من 2013/12/31 وعرض معلومات مقارنة لسنة 2012، وقد كانت الشركة قد عرضت قوائمها المالية للسنوات السابقة بموجب معايير المحاسبة الامريكية.

المطلوب: متى يتوجب ان تعدّ الشركة العربية قائمة المركز المالي (الميزانية) وفق معايير الابلاغ المالي الدولية؟

حل مثال (3)

إن بداية أول فترة يجب ان تعرض فيها الشركة العربية معلومات مقارنة كاملة هي في 2012/1/1، وفي هذه الحالة فإن قائمة المركز المالي الافتتاحية التي تحتاج الشركة الى اعدادها بموجب معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (1) ستكون في 2012/1/1.

ومن الأمثلة الاخرى لتطبيق متطلبات معايير قد لا تكون مطلوبة بموجب المعايير الوطنية للمنشأة متطلبات معيار رقم (36)، تدني الاصول. وفي هذه الحالة يجب قياس الاصول بعد الاخذ بعين الاعتبار إحتمالية وجود تدني في قيمتها الظاهرة بالميزانية قبل تبني المعايير الدولية.

هـ. المعالجة المحاسبية للأصول طويلة الأجل التالية:

- الاراضي والمنشأت والمعدات
- الممتلكات الاستثمارية
- الاصول غير الملموسة

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

و. يمكن إعتبار فروقات ترجمة العملات الاجنبية التراكمية الناجمة عن ترجمة القوائم المالية لمنشأة أجنبية (صفر) في التاريخ الانتقالي، واي أرباح أو خسائر لاحقة على التخلص من أي عمليات اجنبية يستبعد فروقات الترجمة السابقة للتاريخ الانتقالي.

ز. لا توجد حاجة الى إعادة اظهار الادوات المالية المقارنة وفقاً للمعيارين المحاسبيين ذوات الأرقام (32) و معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (9) في القوائم المالية الاولى المعدة وفقاً لمعايير الإبلاغ المالي الدولية، ويجب تطبيق المبادئ المحاسبية الوطنية (المطبقة سابقاً) على المعلومات المقارنة للادوات المالية. ويجب الإفصاح عن التعديلات الرئيسية اللازمة للالتزام بالمعيارين 32 و 9 دون الحاجة لقياسها كمياً، ويجب إعتبار التبني للمعيارين المذكورين على أنه تغيير في السياسات المحاسبية.

الأسئلة والتمارين

الأسئلة

1. ما هو الهدف الرئيس لمعيار الابلاغ المالي الدولي رقم (1): "تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية لأول مرة"؟
2. ما هو النطاق الذي يغطيه معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (1): "تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية لأول مرة"؟
3. ما هي متطلبات الاعتراف والقياس التي حددها معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (1): "تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية لأول مرة"؟
4. ما هي أسس اعداد الميزانية الافتتاحية التي يتطلبها معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (1): "تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية لأول مرة" عند التبني الأول لمعايير الإبلاغ المالي الدولية؟
5. ما المقصود بالتاريخ الانتقالي وتاريخ الاثبات؟

التمارين

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. يطبق معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (1) على المنشآت التي تبنت معايير الإبلاغ المالي الدولية لاول مرة ويكون التطبيق على القوائم المالية:

أ- السنوية فقط.

ب- السنوية ونصف السنوية ولا يشمل ربع السنوية.

جـ- السنوية وجميع التقارير المرحلية (نصف سنوي، ربع سنوي ، او شهري)

د- لا شيء مما ذكر.

2. تاريخ الإثبات هو:

أ- تاريخ الميزانية العمومية التى تنص صراحة على انها ملتزمة بمعايير الإبلاغ المالي

ب- تاريخ الميزانية العمومية الافتتاحية للقوائم المالية للسنة المقارنة للسنة السابقة

جـ- تاريخ اخر ميزانية عمومية تم إصدارها وفق المعايير المحاسبة المحلية

د- لا شيء مما ذكر

3. أي مما يلي غير معفى من التطبيق بأثر رجعي بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (1):

أ- التقديرات المتبعة بموجب المعايير المتبعة سابقاً والمقبولة قبولاً عاماً.

ب- الأصول والإلتزامات المالية التي تم إلغاء الإعتراف بها كما في نهاية 2000 فما دون.

جـ- عمليات إندماج الأعمال التي حدثت قبل تاريخ التحويل الى معايير الإبلاغ المالي الدولية.

د- محاسبة القيمة العادلة للإستثمارات العقارية.

4. عند وجود أصول غير ملموسة مثل الشهرة المولدة داخلياً في ميزانية المنشأة (س) والتي ستتبع لأول مرة معايير الإبلاغ المالي الدولية (علماً بأن معايير الإبلاغ المالي الدولية لا تعترف بتلك الأصول. في هذه الحالة يجب أن تقوم الشركة (س) بإقفال رصيد حساب الشهرة من خلال:

أ- بيان الدخل

ب- زيادة التزامات بمقدار قيمتها

جـ- الأرباح المحتجزة

د- تخفيض الأصول طويلة الأجل الملموسة بمقدار قيمة الشهرة.

5. عند تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية لأول مرة، واحدة مما يلي لا يتطلب إعادة عرضها بصورة مقارنة وفق متطلبات معايير الإبلاغ المالي الدولية:
   أ- الممتلكات والمصانع والمعدات
   ب- المطلوبات غير المتداولة
   جـ- الأدوات المالية بموجب معيار المحاسبة رقم (32) ومعيار الابلاغ المالي الدولي رقم (9)
   د- الأصول المتداولة
6. عند تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية لأول مرة من قبل إحدى الشركات، وكانت تحتفظ بعقود آجلة للمتاجرة غير ظاهرة في قوائمها المالية، في هذه الحالة يتوجب:
   أ- الإعتراف في هذه العقود خارج الميزانية بحسابات نظامية.
   ب- الإعتراف بتلك العقود كأصول أو مطلوبات وفق قيمتها العادلة مع إقفال فروقات التقييم ضمن بيان الدخل.
   جـ- الإعتراف بتلك العقود كأصول أو مطلوبات وفق قيمتها العادلة مع إقفال فروقات التقييم ضمن حقوق الملكية.
   د- لا يتم الإعتراف بهذه العقود على الإطلاق.
7. قررت شركة السماح تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية ابتداءاً من 2014/12/31 وعرض معلومات مقارنة لسنة، ان قائمة المركز المالي الافتتاحية التي تحتاج الشركة الى اعدادها بموجب معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (1) ستكون في:
   أ- 2012/1/1 ب- 2013/1/1
   جـ- 2014/1/1 د- 2015/1/1

معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (2)	المدفوعات على اساس الاسهم Share-based payments
2	**الأهداف التعليمية** بعد دراسة هذا المعيار يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية: 1. التعرف على الأهداف الرئيسة لمعيار الابلاغ المالي الدولي رقم (2): "المدفوعات على اساس الاسهم". 2. بيان النطاق الذي يغطيه معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (2): "المدفوعات على اساس الاسهم". 3. توضيح كيفية قياس العمليات التي يتم تسويتها من خلال حقوق الملكية. 4. توضيح كيفية قياس العمليات التي تتم مع العاملين. 5. بيان الافصاحات التي يتطلبها معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (2): "المدفوعات على اساس الاسهم".

التمرين الثاني (مقالي)

بلغت تكاليف التنقيب لدى شل العالمية وهي احدى شركات النفط العالمية كما يلي:

رقم البئر	الحالة	التكاليف
.1	منتج	5 مليون
.2	منتج	3 مليون
.3	فارغ	2.5 مليون
.4	فارغ	1 مليون
.5	فارغ	4 مليون

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية لما سبق حسب كلاً من طريقة الجهود الناجحة وطريقة التكاليف الكلية.

معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (7)	الأدوات المالية: الإفصاحات Financial Instruments: Disclosures
7	**الأهداف التعليمية** بعد دراسة هذا المعيار يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية: 1. التعرف على الأهداف الرئيسة لمعيار الابلاغ المالي الدولي رقم (7): "الأدوات المالية: الإفصاحات". 2. بيان النطاق الذي يغطيه معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (7): "الأدوات المالية: الإفصاحات". 3. بيان متطلبات معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (7): "الأدوات المالية: الإفصاحات". 4. بيان الافصاحات التي يتطلبها معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (7): "الأدوات المالية: الإفصاحات" إذا قامت المنشاة بتصنيف قرض أو ذمم أو مجموع من القروض أو الذمم المدينة بالقيمة العادلة. 5. بيان الافصاحات التي يتطلبها معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (7): "الأدوات المالية: الإفصاحات" والمتعلقة بالتحوط وبمخاطر السيولة والسوق. 6. بيان الافصاحات التي يتطلبها معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (7): "الأدوات المالية: الإفصاحات" والمتعلقة بالأصول المالية المستحقة أو التي تعرضت للتدني.

معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (7)
الأدوات المالية: الإفصاحات
Financial Instruments : Disclosures

هدف المعيار Objective

1. يهدف هذا المعيار الى بيان متطلبات الإفصاح المتعلقة بالأدوات المالية في القوائم المالية بحيث تمكن مستخدمي تلك القوائم من تقييم:

أ- الأهمية للأدوات المالية في قائمة المركز المالي وقائمة الدخل للمنشاة.

ب- طبيعة ومدى المخاطر الناجمة عن الأدوات المالية التي قد تتعرض لها المنشاة خلال الفترة المالية وكذلك بتاريخ إعداد التقارير المالية وكيفية إدارة المنشاة لهذه المخاطر.

2. تعتبر المتطلبات الواردة في هذا المعيار مكمله للمبادئ الخاصة بالاعتراف والقياس وعرض الأصول والمطلوبات المالية الواردة في معياري المحاسبة الدولي رقم (32) و(39) ومعيار الابلاغ المالي الدولي رقم (9).

يلاحظ من الأهداف السابقة أن هناك تركيز على بيان عنصر الأهمية (الجوهرية) لمبلغ الأدوات المالية على قائمة المركز المالي وقائمة الدخل. وكذلك فقد تم شمول الفترة التي يتم الإفصاح خلالها عن طبيعة ومدى مخاطر الأدوات المالية لتشمل المخاطر كما في تاريخ المركز المالي وخلال الفترة المالية أي أن الفترة الزمنية لتقييم المخاطر أصبحت أكثر شمولا.

نطاق المعيار Scope

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

1. الحقوق في الشركات التابعة والحليفة والمشاريع المشتركة والتي يتم المحاسبة عنها وفق معايير المحاسبة الدولية ذوات الأرقام (27) و(28) ومعيار الابلاغ المالي الدولي رقم (10) .
2. منافع الموظفين والالتزامات الناجمة عن خطط منافع الموظفين بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (19).

3. العقود الناجمة عن الالتزامات الطارئة في اندماج الأعمال بموجب الإبلاغ المالي الدولي رقم (3).
4. عقود التامين والمعرفة بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (4).
5. الأدوات المالية والعقود والالتزامات الناشئة عن عمليات التسديد على أساس السهم والتي تخضع لمتطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (2).

متطلبات المعيار

1. مدى أهمية بند الأدوات المالية في قائمة المركز المالي وقائمة الدخل الشامل :

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

2. الإفصاح عن فئات الأصول والمطلوبات المالية في الميزانية:

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

أ- الأصول المالية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر مع بيان الجزء المحتفظ به (المخصص) بالقيمة العادلة وفق المعيار رقم (9).

ب- الأصول المالية بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل وفق المعيار رقم (9).

ب- الاصول المالية بالتكلفة المطفاة بموجب معيار الابلاغ المالي رقم (9) .

هـ- المطلوبات المالية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر مع تصنيفها إلى 1/ مطلوبات مخصصة بالقيمة العادلة و2/ الجزء المصنف كمطلوبات محتفظ بها للمتاجرة.

و- المطلوبات المالية المقاسة بالتكلفة المطفأة.

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

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

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

أ- الحد الأقصى للتعرض لمخاطر الائتمان credit risk الناجمة عن الاحتفاظ بالقروض والذمم بتاريخ القوائم المالية.

ب- مبالغ أية مشتقات إئتمان credit derivatives أو أية أدوات مالية مشابهة تقلل الحدود القصوى للتعرض لمخاطر الائتمان.

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

4. متطلبات الإفصاح عن المطلوبات المالية المصنفة كمطلوبات مالية بالقيمة العادلة من خلال الارباح والخسائر:

5. مقدار التغير في القيمة العادلة للمطلوبات المالية (خلال الفترة المالية وتراكمياً) والذي يعزى للتغيرات في مخاطر الائتمان.

6. الاختلاف بين القيمة الدفترية (المسجلة) للمطلوبات المالية وبين القيمة التعاقدية المطلوب تسديدها بتاريخ الاستحقاق للدائنين.

7. إعادة التصنيف Reclassification

إذا قامت المنشأة بإعادة تصنيف الأصول المالية والمقاسة اما:

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

ب- بالقيمة العادلة بدلا من التكلفة أو التكلفة المطفأة.

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

8. **الغاء الاعتراف بالاصل المالي**

الضمانات Collateral

يجب على المنشاة الإفصاح عما يلي:

أ- القيمة المسجلة carrying amount للأصل المالي والمرهونة كضمان للمطلوبات وللالتزامات (المحتملة).

ب- الشروط المتعلقة بعملية الرهن.

9. متطلبات الافصاح في قائمة الدخل الشامل وحقوق الملكية:

على المنشاة إن تفصح عن بنود الدخل، والمصروف، والربح، والخسارة اما في صلب القوائم المالية أو ما في الإيضاحات وكما يلي:

أ- صافي المكاسب أو الخسائر الناجمة عن:

1. الأصول أو المطلوبات المالية المقيمة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، مع تفصيل رقم صافي المكاسب أو الخسارة لكل من نوعي هذه الفئة (أصول ومطلوبات مالية مخصصة بالقيمة العادلة) و(أصول ومطلوبات مالية للمتاجرة).
2. الأصول المالية من خلال الدخل الشامل مع بيان مبلغ الربح والخسارة المعترف به مباشرة ضمن حقوق الملكية، والمبلغ المحول من حقوق الملكية والمعترف به ضمن الأرباح والخسائر للفترة المالية.
3. الاستثمارات المالية بالتكلفة المطفأة.
4. لمطلوبات المالية المقاسة بالتكلفة المطفأة.

ب- إجمالي دخل الفائدة وإجمالي مصروف الفائدة (محسوبا باستخدام طريقة معدل الفائدة الفعالة) للاصول والمطلوبات غير المقاسة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر.

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

- الأصول والمطلوبات المالية غير المقاسة بالقيمة العادلة من خلال الارباح والخسائر.
- الأتعاب المتعلقة بإدارة الأنشطة الاستثمارية المنفذة نيابة عن العملاء.

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

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

10- الافصاحات الأخرى Other Disclosures

السياسات المحاسبية Accounting Policies

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

محاسبة التحوط Hedge Accounting

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

أ- وصف لكل نوع من أنواع التحوط.

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

ج- طبيعة المخاطر المتحوطة لها.

متطلبات الإفصاح المتعلقة بتحوط التدفق النقدي تشمل ما يلي:

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

ب- وصف لأي عمليات تم التحوط لها مسبقا ولا يتوقع حدوثها.

ج -- المبلغ المعترف به في حقوق الملكية خلال الفترة.

د- المبلغ المحول من قائم حقوق الملكية إلى قائمة الأرباح والخسائر للفترة المذكورة.

القيمة العادلة Fair value

تطلب المعيار الافصاحات التالية عن القيمة العادلة:

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

ب- عند الإفصاح عن القيمة العادلة، على المنشاة تبويب الأصول والمطلوبات المالية ضمن فئات.

ج- على المنشاة الإفصاح عما يلي:

1. طرق تحديد القيمة العادلة، وعند استخدام أساليب تقييم معينة يتم الإفصاح عن الفرضيات المستخدمة في تحديد القيم العادلة لكل فئة من فئات الأصول والمطلوبات المالية مثل الإفصاح عن فرضيات وتقديرات المعدلات والنسب المستخدمة في تقدير خسائر الائتمان ومعدل الخصم المستخدم.
2. بيان فيما إذا كانت القيم العادلة قد تم تحديدها بشكل كامل أو جزئي من خلال الأسعار المنشورة في سوق مالي نشط (active market) أو أنها حددت من خلال أساليب التقييم المحددة في المعيار رقم (9).
3. إذا حددت القيمة العادلة للأدوات المالية المعترف بها في القوائم المالية من خلال أساليب التقييم المبنية على فرضيات محددة فإذا حدث أية تغيرات على فرضية أو أكثر من تلك الفرضيات وأدى ذلك إلى تعديل في القيمة العادلة، فان على المنشاة بيان تلك الحقيقة والإفصاح عن الأثر الجوهري لهذه التغيرات على القيمة العادلة.

الافصاحات غير المطلوبة للقيمة العادلة

هناك بعض الإفصاحات غير المطلوبة للقيمة العادلة:

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

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

ج- العقود التي لها صبغة تشاركية discretionary participation feature (الموصوفة في معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (4) وعندما لا يمكن قياس قيمتها بموثوقية).

وفي كلتا الحالتين (ب) و(ج) فان على المنشاة الإفصاح عن معلومات تساعد مستخدمي المعلومات المحاسبية في تحديد مدى الاختلافات الممكنة بين القيمة الدفترية للأصول والمطلوبات المالية والقيمة العادلة لها وتتضمن هذه المعلومات ما يلي:

أ- حقيقة أن معلومات القيمة العادلة لم يتم الإفصاح عنها لهذه الأدوات بسبب عدم القدرة على قياس القيمة العادلة بموثوقية.

ب- وصف الأدوات المالية، وتحديد القيمة الدفترية المسجلة لها (carrying amount) وبيان اسباب عدم إمكانية تحديد قيمة عادلة موثوقة لها.

ج- معلومات سوقية حول الأدوات المالية.

د- معلومات فيما إذا كانت لدى المنشاة نية التخلص من الأدوات المالية وكيفية ذلك.

هـ- الأدوات المالية التي لم يعترف بها وكان محتفظ بها سابقا دون أن يكون بالإمكان قياس قيمتها العادلة، حيث يجب الإفصاح عن قيمتها المسجلة دفترياً في وقت عدم الاعتراف بالأصل المالي، ومبلغ الربح أو الخسارة المعترف بها.

11. طبيعة ومدى المخاطر الناشئة عن الأدوات المالية:

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

12. **الإفصاحات النوعية Qualitative Disclosures**

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

أ. التعرض للمخاطر وكيفية نشوئها.

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

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

13. **الافصاحات الكمية Quantitative Disclosures**

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

أ- بيانات رقمية حول إمكانية التعرض لتلك المخاطر كما هي بتاريخ إعداد البيانات المالية على أن تكون مبنية على معلومات من ذوي العلاقة من المستويات العليا في إدارة المنشأة – مجلس الإدارة -.

ب- تركزات المخاطر.

ومن الأمثلة على الافصاح عن تركزات المخاطر ، عرض المنشاة لجدول يبين القطاعات التي تستثمر بها المنشأة في الاسهم من حيث شراء اسهم شركات صناعية او مالية او خدمات . وكذلك افصاحات البنوك عن توزيع محفظة القروض على القطاعات الاقتصادية المختلفة ، مثل قروض ممنوحة للافراد او للشركات الصناعية او الزراعية او التجارية .... الخ .

14. **مخاطر الائتمان Credit Risk**

يجب الإفصاح لكل فئة من الأدوات المالية عما يلي:

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

ب- وصف للضمانات الموجودة بحوزة المنشأة مقابل تلك الأدوات.

ج- الإفصاح عن المزايا الائتمانية للأصول المالية.

15. الإفصاح عن الأصول المالية المستحقة أو التي تعرضت للتدني:

بموجب الفقرة (37) من المعيار، يجب على المنشأة الإفصاح ولكل فئة من الأصول المالية عما يلي:

أ- تحليل لأعمار الأصول المالية مستحقة القبض كما في تاريخ إعداد القوائم المالية والتي لم ينطبق عليها شروط التدني

ب- تحليل الأصول المالية التي تم اعتبارها قد تدنت Impaired وبشكل إفرادي، مع بيان العوامل المعتمدة من قبل المنشأة لاعتبار أن الأصل المالي قد تدنت قيمته.

ج- الإفصاح عن أية ضمانات بحوزة المنشأة تتعلق بالفقرة (أ) و(ب) السابقتين.

مثال (1)

بلغ رصيد حساب القروض الممنوحة للعملاء لدى البنك س في 2013/12/31 مبلغ 40 مليون دينار، وتستحق على مدار 18 شهر قادمة.

المطلوب: بيّن كيف يمكن للبنك س عرض الافصاحات حول استحقاق القروض والتي تمثل أصول مالية بالنسبة للبنك.

حل مثال (1)

على البنك استخدام تقديراته لتحديد العدد المناسب من الفترات الزمنية اللازمة لعرض استحقاق القروض، ويمكن للبنك ان يحدد الفترات التالية كأحد الخيارات:

الاجمالي	أقل من 3 شهور	من 3 – 6 شهور	اكثر من 6 شهور – اقل من سنة	اكثر من سنة
40 مليون	8 مليون	12 مليون	10 مليون	10 مليون

16. مخاطر السيولة Liquidity Risk

تتطلب الفقرة (39) من المعيار الإفصاح عما يلي:

أ- تحليل لتواريخ استحقاق المطلوبات المالية القائمة.

ب-وصف لكيفية إدارة مخاطر السيولة لتلك المطلوبات.

مثال (2)

في 2013/12/31 اظهرت سجلات الشركة الاردنية التزامات مالية (ذمم دائنة) وقروض بنكية قصيرة الأجل بمبلغ 12 مليون .

المطلوب: بيّن كيف ستقوم الشركة الاردنية بالإفصاح عن مخاطر السيولة لهذه الالتزامات بموجب معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (7).

حل مثال (2)

بموجب معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (7) تقوم الشركة بالإفصاح عن تحليل لتواريخ استحقاق المطلوبات المالية القائمة وتقسيمها لفترات زمنية مناسبة وكما يلي:

الاجمالي	أقل من 3 شهور	من 3 – 6 شهور	اكثر من 6 شهور – اقل من 9 شهور	9 شهور- سنة
12 مليون	5 مليون	3 مليون	2 مليون	2 مليون

كما يتطلب المعيار المذكور الافصاح عن كيفية ادارة المخاطر ، ويمكن افتراض السياسات والاجراءات التالية لدى هذه الشركة لإدارة مخاطر السيولة :

- تقوم الشركة بالإحتفاظ بإستثمارات مالية قصيرة الأجل في اذونات الخزينة ذات السيولة المرتفعة وشهادات الايداع الصادرة عن البنوك ذات التصنيف الإئتماني المرتفع وبما يتلائم مع استحقاق الالتزامات الواردة في الجدول اعلاه .
- حصلت الشركة على موافقة جاري مدين من احد البنوك التجارية بحيث تحصل على تسهيلات مباشرة اذا اضطرت الشركة للحصول على النقدية خلال السنة القادمة ومواجهة الالتزامات المذكورة .

17. مخاطر السوق Market Risk / تحليل الحساسية Sensitivity Analysis

يجب الإفصاح عما يلي:

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

ب- الأساليب والفرضيات المستخدمة في إعداد تحليل الحساسية.

ج- التغيرات التي طرأت على الأساليب والفرضيات المستخدمة مقارنة بالفترات السابقة واسباب هذه التغيرات.

ومن الطرق التي يمكن استخدامها لتحليل الحساسية طريقة القيمة المرجحة بالمخاطر (Value – at – Risk) والتي تظهر العلاقة المتبادلة بين متغيرات المخاطر مثل (معدلات الفائدة، معدلات أسعار الصرف) واستخداماتها في إدارة المخاطر المالية.

الأسئلة

1. ما هو الهدف الرئيس لمعيار الابلاغ المالي الدولي رقم (7): "الأدوات المالية: الإفصاحات"؟
2. ما هو النطاق الذي يغطيه معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (7): "الأدوات المالية: الإفصاحات"؟
3. ما هي أهم متطلبات معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (7): "الأدوات المالية: الإفصاحات".
4. ما هي الافصاحات التي يتطلبها معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (7): "الأدوات المالية: الإفصاحات" إذا قامت المنشاة بتصنيف قرض أو ذمم أو مجموع من القروض أو الذمم المدينة بالقيمة العادلة؟
5. ما هي الافصاحات التي يتطلبها معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (7): "الأدوات المالية: الإفصاحات" والمتعلقة بالتحوط؟
6. ما هي الافصاحات التي يتطلبها معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (7): "الأدوات المالية: الإفصاحات" والمتعلقة بمخاطر السيولة؟
7. ما هي الافصاحات التي يتطلبها معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (7): "الأدوات المالية: الإفصاحات" والمتعلقة بالأصول المالية المستحقة أو التي تعرضت للتدني؟
8. ما هي الافصاحات التي يتطلبها معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (7): "الأدوات المالية: الإفصاحات" والمتعلقة بمخاطر السوق؟

معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (8)	القطاعات التشغيلية Operating Segment
8	**الأهداف التعليمية** **بعد دراسة هذا المعيار يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:** 1. التعرف على الأهداف الرئيسة لمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (8): "القطاعات التشغيلية". 2. بيان النطاق الذي يغطيه معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (8): "القطاعات التشغيلية". 3. عرض المتطلبات الرئيسية لمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (8): "القطاعات التشغيلية". 4. شرح مفهوم القطاع المشمول في التقارير المالية والمعايير الواجب توافرها لذلك. 5. بيان الافصاحات التي يتطلبها معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (8): "القطاعات التشغيلية".

معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (10)	القوائم المالية الموحدة
10	**الأهداف التعليمية** **بعد دراسة هذا المعيار يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:** 1. التعرف على الأهداف الرئيسة لمعيار الابلاغ المالي الدولي رقم (10): "القوائم المالية الموحدة ". 2. بيان النطاق الذي يغطيه معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (10): "القوائم المالية الموحدة ". 3. بيان متطلبات المعالجة المحاسبية لتوحيد الاعمال . 4. بيان الاجراءات المحاسبية لاعداد القوائم المالية الموحدة بموجب معيار الابلاغ المالي الدولي رقم 10. 5. توضيح متطلبات المعالجة المحاسبية للحصة غير المسيطر عليها . 6. بيان كيفية معالجة التغير في نسبة ملكية الشركة الأم في الشركة التابعة. 7. بيان المعالجة المحاسبية لفقدان سيطرة الشركة الأم على الشركة التابعة. 8. توضيح كيفية اعداد القوائم المالية الموحدة خلال الفترات التالية للتملك .

معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (10)

القوائم المالية الموحدة

مقدمة

تم إصدار هذا المعيار في شهر أيار 2011 ويبدأ سريانه اعتباراً من 2013/1/1، وقد حل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي رقم (27) السابق "القوائم المالية الموحدة والمنفصلة" حيث تم فصل متطلبات إعداد القوائم الموحدة لتدرج في هذا المعيار، في حين أصبح معيار المحاسبة الدولي رقم (27) باسم "القوائم المالية المنفصلة". كما حل هذا المعيار محل التفسير رقم (12).

عند تملك شركة لأسهم أكثر من 50% من أسهم شركة أخرى، وفي حالة كون الأسهم المملوكة من فئة الأسهم التي تتمتع بالتصويت وحق الإدارة، اي خلاف الأسهم الممتازة، فان الشركة المالكة للأسهم تصبح لها سيطرة على القرارات الإدارية والتشغيلية للشركة المستثمر بها. أي أن القرارات الهامة والإستراتيجية للشركة المالكة للأسهم تصبح بيد الشركة المالكة. من هنا جاءت تسمية الشركة المالكة للأسهم بالشركة القابضة او الام والشركة صاحبة الأسهم المملوكة بالشركة التابعة.

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

1. **تحقيق التكامل الأفقي Horizontals Integration:** ويتم ذلك عند دمج أعمال شركتين او أكثر تعملان في نفس مجال الأعمال، كان تتحد شركتان تعملان في مجال الأعمال المصرفية، أو في مجال الاتصالات. وتلجأ الشركات لهذا النوع من الدمج بهدف تقوية المركز المالي للشركة وتعزيز الوضع التنافسي لها.
2. **تحقيق التكامل العامودي Vertical Integration**: ويتم ذلك عند دمج أعمال شركتين او أكثر تعملان في مجالين مختلفين الا ان طبيعة أعمالهما متكاملة، مثال ذلك دمج أعمال شركة تعمل في مجال انتاج العصائر مع مصنع إنتاج عبوات

[1] 1 Beams, F., J. Anthony, B, Bettinghaus, and K. Smith. 2012. 11 Edition. **Advanced Accounting**. Prentice Hall.

العصائر الفارغة. وتلجأ الشركات لهذا النوع من الدمج بغرض تامين متطلبات الإنتاج وضمان انتظامها. ومن الحالات العملية التي حدثت في هذا المجال قيام شركة IBM لصناعة أجهزة الحاسوب بشراء شركة Lotus التي تصنع برامج الحاسوب الجاهزة، وذلك في العام 1995 وبتكلفة بلغت 3.2 بليون دولار أمريكي.

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

بالإضافة الى الأسباب السابقة فان هناك منافع ودوافع أخرى لعملية الدمج من أهمها:

4. تخفيض التكلفة: عند دمج أعمال شركتين فان العديد من مصاريف الشركة الجديدة تقل عن مجموع مصاريف الشركتين قبل الدمج، فبدل وجود مديرين للشركتين يتم تعين مدير واحد، كما ان الإيجارات ومصاريف التنقل قد يتم تخفيضها.
5. قد يكون اقل تكلفة للشركة الحصول على بعض الإمكانيات والتقنيات الجاهزة لدى شركة قائمة من القيام بتطوير هذه الإمكانيات والتقنيات.
6. عامل الضريبة، فقد تستطيع الشركة الاستفادة من انخفاض معدل الضرائب على الشركة الأخرى مما يخفض من مجموع الضرائب التي تدفعها.
7. التوفير في بعض الأصول المستخدمة، ففي حالة الدمج قد يتم الاستغناء عن بعض الأصول مما يخفض من نسبة حجم الاستثمارات، كما في شركات الطيران.

هدف المعيار Objective

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

ولتحقيق الهدف السابق فان المعيار يتطلب:

1. الطلب من الشركة الام وهي الشركة التي تملك السيطرة على قرارات شركة او أكثر (الشركة التابعة) بإعداد وعرض قوائم مالية موحدة.

2. وضع الأساس لتحدد السيطرة Control، واعتبار السيطرة أساس لإعداد القوائم الموحدة.
3. تحديد كيفية استخدام مبدأ السيطرة في عملية تحديد ان الشركة الام تتحكم بالشركة التابعة وبذلك يتوجب عليها إعداد قوائم موحدة .
4. وضع الأسس المحاسبية اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة.

التعريفات والمصطلحات الواردة في المعيار

القوائم المالية الموحدة Consolidated Financial Statements: القوائم المالية لمجموعة شركات يتم من خلالها عرض الاصول والالتزامات وحقوق الملكية والإيرادات والمصاريف والتدفقات النقدية لهذه الشركات بشكل تبدو وكأنها تخص منشأة اقتصادية واحدة.

السيطرة على الشركة المستثمر بها Control of an Investee: تسيطر الشركة المستثمرة (القابضة) على شركة اخرى (التابعة) عندما تستطيع القابضة من خلال تملكها لأسهم التابعة او عندما يعطيها القانون الحق في التدخل في القرارات الإدارية للشركة التابعة مما يؤثر هذا التدخل على إيرادات وعوائد الشركة التابعة.

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

قوة التأثير(القوة) Power : وجود الحق لدى منشاة في التأثير وتوجيه أنشطة شركة اخرى.

الحقوق غير المسيطر عليها Non –controlling Interest: هي ذلك الجزء من صافي نتائج العمليات وصافي الاصول الذي لم تمتلكه الشركة الام سواء بشكل مباشر او غير مباشر. فمثلا اذا تمكنت المنشأة س من السيطرة على 85% من أسهم الشركة (ص) التابعة، ففي هذه الحالة فان باقي الأسهم (ما نسبته 15% من أسهم الشركة ص) يكون مملوك لمساهمين اخرين، حيث يطلق على مالكي الـ 15% من أسهم ص بالحقوق غير المسيطر عليها (الأقلية).

حقوق الحماية Protective Rights : هي حقوق يتم وضعها لحماية حقوق فئة معينة تمتلك جزء من ملكية شركة اخرى، دون إعطاء الشركة المالكة السيطرة على الشركة المستثمر بها.

الأنشطة الملائمة Relevant Activities: وهي أنشطة الشركة المستثمر بها والتي تؤثر بشكل جوهري على عائد الشركة المستثمر بها .

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

تملك الشركة المستثمرة السيطرة على الشركة المستثمر بها اذا توفرت جميع الشروط والحالات الثلاث التالية:

1. اذا كان لدى الشركة المستثمرة قوة او نفوذ عال على الشركة المستثمر يعطيها ذلك القدرة على توجيه أنشطة الشركة المستثمر بها.
2. وجود الحق او لدى الشركة المستثمرة يمكنها من تغيير او توجيه عوائد الشركة المستثمر بها، مثل قرارات بيع وشراء السلع والخدمات، إدارة الموجودات المالية، شراء وبيع الاصول الثابتة، تحديد هيكل التمويل للشركة .
3. اذا كان لدى الشركة المستثمرة قوة او نفوذ عال على الشركة المستثمر يعطيها القدرة في التأثير على العوائد المتحققة لها من استثماراتها في الشركة المستثمر بها.

تستمد السيطرة اما من خلال التشريعات عند تملك الشركة القابضة لأغلبية أسهم الشركة التابعة، او من خلال عمليات معقدة مثل وجود اتفاق بين الشركة المستثمرة ومالكين اخرين لأسهم الشركة المستثمر يمكنها هذا الاتفاق من السيطرة على الشركة المستثمر بها. ان حصول منشاة على حقوق حماية في شركة أخرى دون وجود القوة والتأثير على الشركة المستثمر بها لا يعطي المنشاة التي تتمتع بحقوق الحماية السيطرة على الشركة الأخرى.

وبالتالي فان السيطرة تظهر عندما يكون للمنشاة المالكة تأثير واضح ومهم على أنشطة الشركة الأخرى بحيث يؤدي هذا التأثير الى تغيير على انجازات وأداء الشركة المستثمر بها، علماً بان هذا التغيير قد يكون ايجابي او سلبي او كلاهما.

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

عند تقييم مدى وجود سيطرة من المنشاة المستثمرة على منشاة مستثمر بها، فان متخذ القرار في الشركة المستثمرة هو من يحدد وجود او عدم وجود مثل هذه السيطرة، حيث ان هناك عوامل عديدة قد تؤخذ بالحسبان.

المتطلبات المحاسبية Accounting Requirements

أ- يجب على المنشأة الأم عرض قوائم مالية موحدة.

ب- يتطلب المعيار استخدام اسس محاسبية متماثلة للعمليات المتشابهة والأحداث المتماثلة التي تحدث لدى الشركات التي سيتم إعداد القوائم المالية الموحدة لها.

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

1. اذا كانت الشركة القابضة (الشركة س على سبيل المثال) هي نفسها شركة تابعة مملوكة بالكامل، او جزئياً لشركة أخرى ووافق بقية المالكين للشركة س (الأقلية) على قرار عدم إعداد قوائم المالية موحدة.
2. اذا كانت أدوات الدين او أدوات حقوق الملكية للشركة القابضة غير متداولة في سوق عام (بورصة) سواء كان السوق محلي او خارجي.
3. اذا لم تقم الشركة القابضة بإيداع، او ليست قيد عملية إيداع، لبياناتها المالية الموحدة لدى هيئة أوراق مالية او أي هيئة تنظيمية.
4. اذا كانت الشركة القابضة النهائية أو أي من الشركات القابضة الوسيطة تعد قوائم مالية موحدة تتفق ومتطلبات المعايير الدولية.

د- إجراءات إعداد القوائم الموحدة Consolidation Procedures

1. تجميع بنود الأصول والمطلوبات وحقوق الملكية والدخل والمصروفات المتماثلة بنداً بنداً للقوائم المالية للمنشأة القابضة ومنشأتها التابعة.
2. حذف القيمة الدفترية أو المسجلة لحساب الاستثمار في الشركات التابعة من ميزانية الشركة القابضة وحذف حقوق ملكية التابعة واحتساب الشهرة وفق ما ورد في معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم(3) "اندماج الأعمال" .
3. حذف جميع المعاملات والأرصدة وبنود الدخل والمصاريف بين المجموعات بشكل كامل، أي العمليات التي تتم بين الشركة القابضة وشركاتها التابعة وبين الشركات التابعة نفسها. حيث يتم حذف الربح الناتج من العمليات المتبادلة بين شركات المجموعة وتعديل أرصدة الاصول والالتزامات المتعلقة بالتغير الناتج عن الربح.

- يتوجب ان يتم تضمين إيرادات ومصاريف وأرباح الشركة التابعة في القوائم المالية الموحدة من تاريخ نفاذ السيطرة وحتى تفقد الشركة القابضة سيطرتها على الشركة التابعة.
- عند إعداد قائمة الدخل الموحدة يتم تعديل مصاريف وإيرادات الشركة التابعة في ضوء القيمة العادلة لاصول والتزامات التابعة بتاريخ تملكها من قبل الشركة القابضة.
- يجب إعداد القوائم المالية للشركة القابضة وشركاتها التابعة بنفس التاريخ (أي أن تكون السنة المالية تنتهي بنفس اليوم)، وإذا كان تاريخ إعداد القوائم المالية مختلف بين الشركة القابضة وإحدى شركاتها التابعة، يجب على الشركة التابعة تقديم قوائم مالية إضافية بتاريخ القوائم المالية للشركة القابضة لأغراض التوحيد، شريطة أن لا تزيد فترة الاختلاف بتواريخ القوائم المالية عن ثلاثة أشهر. ويتم إجراء تعديلات لأثر المعاملات والأحداث الواقعة بين تاريخ القوائم المالية للشركة التابعة والقوائم المعدة بتاريخ القوائم المالية للشركة القابضة.

الحصة غير المسيطر عليها Non-Controlling Interest: هي الجزء من حقوق الملكية في شركة تابعة والذي لا ينسب بشكل مباشر أو غير مباشر الى شركة أم والتي

كانت تسمى بحقوق الأقلية، وقد بين معيار الإبلاغ المالي رقم (3) الية احتساب الحقوق غير المسيطر عليها.

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

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

التغير في نسبة ملكية الشركة الأم في الشركة التابعة

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

فقدان سيطرة الشركة الأم على الشركة التابعة

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

1. عدم إدراج اصول والتزامات الشركة التابعة في الميزانية الموحدة المعدة بعد فقدان السيطرة.
2. الاعتراف بقيمة الاستثمارات في التابعة بالقيمة العادلة عند فقدان السيطرة ومعالجة أية مبالغ مستحقة للشركة التابعة أو عليها عند فقدان السيطرة وفق ما تتطلبه معايير الإبلاغ المالي ذات العلاقة,
3. الاعتراف بأية أرباح أو خسائر مرتبطة بفقدان السيطرة على الشركة التابعة إذا كانت تعزى هذه الأرباح والخسائر لأحداث تتعلق بما قبل فقدان السيطرة.

متطلبات الإفصاح

متطلبات الإفصاح المتعلقة بإعداد القوائم الموحدة والشركات التابعة تم نقلها لمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (12)" الإفصاح عن المصالح في المنشآت الأخرى " والساري المفعول من 2013/1/1 .

مفهوم وإجراءات إعداد القوائم الماليّة الموحّدة

كما سبق وبينا فان مفهوم القوائم الماليّة الموحّدة يقوم على افتراض توحيد القوائم المالية للشركة القابضة والشركة التابعة كشركة واحدة، مما يتطلب ضرورة إعداد قائمة دخل واحدة للشركتين تبين نتائج أعمالهما باعتبارهما من الناحية المحاسبية شركة واحدة، كما تتطلب القوائم الماليّة الموحّدة إعداد ميزانية واحدة وقائمة تدفقات نقدية واحدة لكلا الشركتين.

ان مهمة إعداد القوائم الماليّة الموحّدة تقع في العادة على عاتق محاسب الشركة القابضة والذي يقوم بتحضيرها من واقع القوائم المالية الخاصة بكل من الشركة القابضة والشركة التابعة، كما قد يحتاج الى معلومات إضافية، وكما سنبين لاحقاً، لا تتوفر في القوائم المالية للشركتين، مثل العمليات المالية المتبادلة بين الشركتين.

اما عن الإجراءات المتبعة في إعداد القوائم المالية الموحّدة فتتمثل في الآتي:

1. الحصول على القوائم المالية لكل من الشركة القابضة والشركة التابعة.
2. تفريغ بيانات القوائم المالية للشركتين في نموذج يستخدم في العادة لهذه الغاية يطلق عليه **ورقة العمل Working Paper**، وكما يظهر في الشكل رقم (1).
3. إجراء بعض التعديلات على بعض البنود الظاهرة في القوائم المالية الافرادية للشركتين، حيث يتم التعديل من خلال عمود التسويات الظاهر في ورقة العمل. مع ملاحظة ان عمود التسويات يحتوي على طرفين احدهما مدين والأخر دائن، وبالتالي فان التعديل المطلوب يعتمد على طبيعة البند المعني وطبيعة التعديل المطلوب. ففي حالة الأصول، مثلاً، يتم إثبات قيمة التعديل في الطرف المدين في حالة الرغبة في زيادة قيمتها وبالمقابل يتم إثبات قيمة التعديل في الطرف الدائن في حالة الرغبة في تخفيض قيمة الأصل.

4. يجري في العمود الأخير من ورقة العمل والمعنون الموحّدة جمع قيمة كل بند من واقع القيم الظاهرة في عمود الشركة القابضة والقيم الظاهرة في عمود الشركة التابعة مع الأخذ بعين الاعتبار اثر القيمة الظاهرة في عمود التسويات ان وجدت. وتمثل القيم الظاهرة في عمود موحّدة القيم التي يتم إظهارها في القوائم الماليّة الموحّدة.

ويجب التأكيد على ان إعداد القوائم الماليّة الموحّدة يتم خارج نطاق السجلات المحاسبية لكلا الشركتين (القابضة والتابعة)، لذا فان القيم الظاهرة في القوائم الماليّة الموحّدة لا تظهر بشكل مباشر في القوائم المالية لأي من الشركتين.

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

الشكل رقم (1)

نموذج لورقة العمل التي تستخدم في عملية إعداد القوائم المالية الموحدة للشركة القابضة والشركة التابعة

البيان	القابضة	التابعة	التسويات		موحدة
			مدين	دائن	

إعداد الميزانية الموحدة في حالة تملك القابضة كامل أسهم

ان ما يحدث غالباً في الواقع العملي هو وجود اختلاف بين القيمة الدفترية والعادلة لأصول والتزامات التابعة ووجود شهرة موجبة او سالبة، وفي حالة حدوث مثل هذا

الاختلاف فان إعداد الميزانية الموحدة يتطلب ضرورة إظهار هذا الفرق في عمود التسويات في ورقة العمل وبحيث تعدل أصول والتزامات التابعة لتظهر في عمود الموحدة بالقيمة العادلة لها. أي ان ما يظهر في عمود الميزانية الموحدة لكل بند من بنود الميزانية يمثل مجموع كل من القيمة الدفترية للبند لدى الشركة القابضة والقيمة العادلة للبند لدى الشركة التابعة. اما الشهرة الموجبة والناتجة عن عملية إعداد القوائم الموحدة فتظهر قيمتها بالطرف المدين بعمود التسويات وليتم بناء عليه إظهارها ضمن عمود الموحدة. أما الشهرة السالبة ان وجدت فيتم إطفائها كإيراد في السنة التي حدث بها التملك. ولتوضيح ما سبق نورد المثال التالي:

مثال (1)

في 2012/1/1 اشترت الشركة س كامل أسهم الشركة ص بسعر 170000 دينار نقدا، لقد نتج عن شراء الشركة س لأسهم الشركة ص علاقة قابضة وتابعة بين الشركتين. وقد ظهرت ميزانية الشركتين بعد الشراء مباشرة على النحو التالي:

البيان	الشركة س	الشركة ص	
		القيمة الدفترية	القيمة العادلة
النقدية	20000	25000	25000
ذمم مدينة	130000	45000	40000
بضاعة	180000	60000	62000
ألآت	100000	40000	45000
سيارات	60000	10000	10000
الاستثمار في الشركة التابعة ص	170000		
مجموع الأصول	660000	180000	182000
ذمم دائنة	210000	30000	20000
رأس المال	350000	120000	
رأس المال الإضافي	75000	20000	
أرباح محتجزة	25000	10000	
مجموع الالتزامات وحقوق الملكية	660000	180000	

اتبعت الشركة س طريقة الحيازة لإثبات عملية شراء أسهم الشركة التابعة ص.

المطلوب: إعداد الميزانية الموحدة في 2012/1/1 وبعد التملك مباشرة.

حل مثال (1)

قبل البدء في إعداد الميزانية الموحدة سيتم استخراج قيمة الشهرة الخاصة بالشركة التابعة ص.

الشهرة = تكلفة الاستثمار – صافي القيمة العادلة لأصول الشركة التابعة.

الشهرة = 170000 – (182000 – 20000) = 8000 دينار.

الجدول رقم (1)

ورقة العمل الخاصة بإعداد الميزانية الموحدة للشركة القابضة س والشركة التابعة ص كما في 2012/1/1

البيان	القابضة	التابعة	التسويات		موحدة
			مدين	دائن	
النقدية	20000	25000			45000
ذمم مدينة	130000	45000		5000	170000
بضاعة	180000	60000	2000		242000
ألآت	100000	40000	5000		145000
سيارات	60000	10000			70000
الشهرة			8000		8000
الاستثمار في الشركة التابعة ص	170000			170000	000
مجموع الأصول	660000	180000			680000
ذمم دائنة	210000	30000	10000		230000
رأس المال	350000	120000	120000		350000
رأس المال الإضافي	75000	20000	20000		75000
أرباح محتجزة	25000	10000	10000		25000
مجموع الالتزامات وحقوق الملكية	660000	180000	175000	175000	680000

يلاحظ من الجدول رقم (1) أعلاه ما يلي:

1. تم في عمود التسويات إظهار مقدار الفرق بين القيمة الدفترية والقيمة العادلة لأصول الشركة التابعة، ففي حالة الذمم المدينة وبما ان قيمتها العادلة (40000 دينار) وهي

أقل من القيمة الدفترية (45000) بمقدار 5000 دينار، فقد تم وضع الفرق في الجانب الدائن من عمود التسويات، نظراً لان الأصل ينخفض عند جعله دائناً ويزيد عند جعله مديناً.

2. تم إظهار قيمة الشهرة، وكما تم احتسابها سابقاً، في الجانب المدين من التسويات نظراً لأنها أصل.
3. تم إلغاء كل من حساب الاستثمار في الشركة التابعة ص وحساب رأس مال الشركة التابعة ورأس المال الإضافي والأرباح المحتجزة لدى التابعة.

إعداد القوائم الموحدة في ظل تملك الشركة القابضة لأقل من 100% من أسهم الشركة التابعة

في حالة عدم امتلاك الشركة القابضة لكامل أسهم الشركة التابعة، فان بقية أسهم الشركة التابعة تكون مملوكة من قبل أطراف أخرى يطلق عليهم **الحقوق غير المسيطر عليها (الأقلية)[2] Non –Controlling Interest**، وعند إعداد القوائم المالية الموحّدة ومنها الميزانية الموحّدة يتوجب إظهار الحقوق غير المسيطر عليها كبند مستقل في الميزانية الموحّدة. وتعتبر معالجة الحقوق غير المسيطر عليها من المواضيع التي تثير جدلاً بين المحاسبين، فبالنسبة لمكان ظهور الحقوق غير المسيطر عليها في الميزانية الموحّدة فقد يكون اما بعد المطلوبات وقبل حقوق المساهمين مباشرة، او في نهاية حقوق المساهمين. الا ان **الفقرة (22) من معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (10) "القوائم المالية الموحدة" أوجبت إظهار الحقوق غير المسيطر عليها في الميزانية الموحدة ضمن حقوق الملكية وبشكل منفصل عن حقوق الملكية للشركة القابضة واعتبرت ان الحقوق غير المسيطر عليها هي مصدر تمويل من المالكين وليس التزام.**

[2] تم في التعديل الاخير على معايير المحاسبة الدولية استبدال مصطلح حقوق الأقلية Interests Minority بمصطلح الحقوق غير المسيطر عليها Non –controlling Interest

مثال (2)

في 2012/1/1 اشترت الشركة س 80% من أسهم الشركة ص بقيمة 153000 دينار نقداً ودفعت مبلغ 5000 دينار نقداً مصاريف وعمولات إتمام الصفقة. كما ساهم عدد من موظفي الشركة س في تحليل بيانات الشركة ص وإتمام الصفقة وقد قدرت مصاريف هذا الجهد بمقدار 4000 دينار. لقد نتج عن شراء الشركة س لأسهم الشركة ص نشوء علاقة قابضة وتابعة بين الشركتين. وقد ظهرت ميزانية الشركتين بعد الشراء مباشرة على النحو التالي:

البيان	الشركة س	الشركة ص	
		القيمة الدفترية	القيمة العادلة
النقدية	37000	25000	25000
ذمم مدينة	130000	45000	40000
بضاعة	180000	60000	62000
الآت	100000	40000	45000
سيارات	60000	10000	30000
الاستثمار في الشركة التابعة ص	153000		
مجموع الأصول	660000	180000	202000
ذمم دائنة	210000	30000	20000
رأس المال	350000	120000	
رأس المال الإضافي	75000	20000	
أرباح محتجزة	25000	10000	
مجموع الالتزامات وحقوق الملكية	660000	180000	

اتبعت الشركة س طريقة الحيازة لإثبات الاستثمار في أسهم الشركة التابعة ص.

المطلوب: إعداد الميزانية الموحّدة في 2012/1/1 وبعد التملك مباشرة.

حل مثال (2)

الشهرة = تكلفة الاستثمار – 80% من صافي القيمة العادلة لأصول الشركة التابعة.

= 153000 – 80% × (20000 – 202000) = 7400 دينار (شهرة موجبة).

الحقوق غير المسيطر عليها = 20% × (202000 – 20000) = 36400 دينار.

يلاحظ هنا ان كافة المصاريف المتعلقة بشراء الشركة (ص) تعتبر مصروف إيرادي وفق المتطلبات الجديدة لمعايير الإبلاغ المالي الدولية .

الجدول رقم (2)

ورقة العمل الخاصة بإعداد الميزانية الموحّدة للشركة القابضة س والشركة التابعة ص كما في 2012/1/1

البيان	القابضة	التابعة	التسويات		موحدة
			مدين	دائن	
النقدية	37000	25000			62000
ذمم مدينة	130000	45000		5000	170000
بضاعة	180000	60000	2000		242000
الآت	100000	40000	5000		145000
سيارات	60000	10000	20000		90000
الشهرة			7400		7400
الاستثمار في الشركة التابعة ص	153000			153000	000
مجموع الأصول	660000	180000			716400
ذمم دائنة	210000	30000	10000		230000
رأس المال	350000	120000	120000		350000
رأس المال الإضافي	75000	20000	20000		75000
أرباح محتجزة	25000	10000	10000		25000
الحقوق غير المسيطر عليها				36400	36400
مجموع حقوق الملكية	450000	150000			480000
مجموع الالتزامات وحقوق الملكية	660000	180000	194400	194400	716400

يلاحظ من الجدول رقم (2) أعلاه ما يلي:

1. تم في عمود التسويات إظهار مقدار الفرق بين القيمة الدفترية والقيمة العادلة لأصول الشركة التابعة.

2. تم إظهار قيمة الشهرة، وكما تم احتسابها سابقاً، في الجانب المدين من التسويات نظراً لأنها أصل.
3. تم إلغاء كل من حساب الاستثمار في الشركة التابعة ص وحساب رأس مال الشركة التابعة ورأس المال الإضافي والأرباح المحتجزة لدى التابعة.
4. تم إظهار الحقوق غير المسيطر عليها في الجانب الدائن من عمود التسويات كونها تمثل مصدر تمويل.

إعداد القوائم المالية الموحدة خلال الفترات التالية للتملك

لاحظنا ان عملية إعداد القوائم المالية الموحدة بعد التملك مباشرة تنحصر في إعداد الميزانية الموحدة، أما خلال الفترات التالية للتملك فيتم إعداد مجموعة كاملة من القوائم المالية الموحدة والتي تشمل كل من قائمة الدخل وقائمة الأرباح المحتجزة والميزانية العمومية وقائمة التدفقات النقدية.

ان عملية إعداد القوائم المالية الموحدة خلال الفترات التالية للتملك تشابه من حيث الإجراءات عملية إعداد الميزانية الموحدة بعد التملك مباشرة، الا ان عملية الإعداد في الفترات التالية للتملك تصبح أكثر تعقيداً. فالمفهوم العام الذي تقوم عليه فكرة إعداد القوائم المالية الموحدة سواء المعدة بعد التملك مباشرة او المعدة خلال الفترات التالية للتملك يقوم على اعتبار الشركة القابضة والشركة التابعة بمثابة شركة واحدة. وعليه فان عملية إعداد القوائم المالية الموحدة خلال الفترات التالية للتملك يتم من خلال جمع (توحيد) بنود الإيرادات والمصاريف والأصول والالتزامات وباقي بنود القوائم المالية للشركتين القابضة والتابعة واعتبارهما بمثابة شركة واحدة.

وقبل الشروع في شرح إجراءات إعداد القوائم المالية الموحدة للفترات التالية للتملك سيتم شرح المعالجة المحاسبية للتغيرات التي تطرأ على حساب الاستثمار في الشركة التابعة نظراً لأهمية وعلاقة هذا التغير في عملية إعداد تلك القوائم.

المعالجة المحاسبية للتغير على حساب الاستثمار في الشركة التابعة

كما بينا سابقاً، فان الشركة القابضة تستخدم عند تملك أسهم الشركة التابعة اما طريقة الحيازة او طريقة المصالح المشتركة لإثبات عملية شراء أسهم الشركة التابعة. وتعتمد طريقة الحيازة، وكما بينا سابقاً، على تقييم أصول والتزامات الشركة التابعة حسب القيمة السوقية أو العادلة، مما يؤدي إلى ظهور فروقات بين القيمة الدفترية والقيمة العادلة لأصول والتزامات الشركة التابعة. أما طريقة المصالح المشتركة فتقيم أصول والتزامات الشركة التابعة بالقيم الدفترية، وبالتالي لا يكون هناك أية فروقات.

أما عن كيفية معالجة التغير على حساب الاستثمار في دفاتر الشركة القابضة خلال الفترات التالية للتملك فيتم بإحدى ثلاث طرق هي:

- طريقة الملكية Equity Method
- طريقة الملكية غير المكتملة Incomplete (Partial) Equity Method
- طريقة التكلفة Cost Method

وقد اوجب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 10 (القوائم المالية الموحدة) استخدام الشركة القابضة طريقة الملكية للمحاسبة عن الاستثمار في الشركة التابعة، الا ان المعيار اوجب استخدام طريقة التكلفة أو معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (9) في حالة عدم إعداد الشركة القابضة لقوائم مالية موحدة وعرض قوائم الشركة القابضة والشركات التابعة بشكل منفصل.

تقوم كل طريقة من الطرق الثلاثة أعلاه على فلسفة ومبدأ خاص لمعالجة التغير على حساب الاستثمار في الشركة التابعة. فحسب طريقة الملكية يتأثر حساب الاستثمار في الشركة التابعة في نهاية كل عام بالامور التالية:

1. يتم زيادته (أو تخفيضه) بمقدار حصة الشركة القابضة في أرباح (أو خسائر) الشركة التابعة.
2. يتم تخفيضه (أو زيادته) بمقدار الجزء الواجب إطفاؤه سنوياً من الفرق بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية لأصول الشركة التابعة.
3. يتم تخفيضه بمقدار حصة الشركة القابضة من توزيعات أرباح الشركة التابعة.

أما حسب طريقة الملكية غير المكتملة فيتأثر حساب الاستثمار في الشركة التابعة سنوياً بالبند 1 و3 المشار إليهما أعلاه في طريقة الملكية ولا يتأثر بالبند 2، أي يتأثر بحصة القابضة من أرباح الشركة التابعة وبحصة القابضة من توزيعات أرباح الشركة التابعة.

أما في حالة استخدام الشركة القابضة طريقة التكلفة، فيتم إثبات قيد واحد فقط في دفاتر الشركة القابضة في نهاية كل عام، ويتعلق هذا القيد بحصة القابضة بتوزيعات أرباح الشركة التابعة، وتعتبر توزيعات الأرباح بموجب طريقة التكلفة إيراد. وبناء عليه، يبقى رصيد حساب الاستثمار في الشركة التابعة بموجب طريقة التكلفة كما هو دون تغيير خلال الفترات التالية للتملك، أي يبقى مثبتاً بالتكلفة المدفوعة عند التملك. وحسب معايير المحاسبة الدولية يخفض حساب الاستثمار في الشركة التابعة بموجب طريقة التكلفة في حالة زيادة قيمة توزيعات أرباح الشركة التابعة بعد تاريخ تملك الشركة القابضة لها عن الأرباح التي حققتها التابعة بعد التملك، ويكون مبلغ التخفيض بمقدار الزيادة في حصة القابضة من التوزيعات عن حصة القابضة في أرباح التابعة بعد التملك.

ورغم وجود اختلافات جوهرية بين الطرق الثلاثة، وخصوصاً بين طريقة التكلفة وكلاً من طريقة الملكية وطريقة الملكية غير المكتملة، فان القيم التي تظهر في القوائم المالية الموحّدة تكون، وكما سنرى لاحقاً، متساوية وبالطرق الثلاثة.

إعداد القوائم المالية الموحّدة خلال الفترات التالية للتملك في ظل استخدام الشركة القابضة طريقة الحيازة وطريقة الملكية

لغايات توضيح الإجراءات الخاصة بهذه الحالة والحالات اللاحقة سيتم الاعتماد على حالة توضيحية شاملة وسيتم من خلالها تغطية عملية شراء أسهم التابعة، وكيفية احتساب حصة القابضة من أرباح الشركة التابعة في نهاية العام، وحصتها من توزيعات الأرباح، وإثبات ذلك في سجلات الشركة القابضة، ومن ثم إعداد القوائم المالية الموحّدة بعد التملك مباشرة وفي نهاية الفترة الأولى ونهاية الفترة الثانية لتاريخ التملك.

مثال (3)

في 2012/1/1 اشترت الشركة س 80% من أسهم الشركة ص بسعر 260000 دينـــار، وقد نتج عن ذلك علاقة قابضة وتابعة بين الشركتين. وقد اتبعـــت الـــشركة س طريقـــة الحيازة لإثبات الاستثمار في الشركة التابعة ص، كما اتبعت طريقـــة الملكيـــة لمعالجـــة التغير في حساب الاستثمار في الشركة التابعة ص. وقـــد ظهـــرت ميزانيـــة الـــشركتين القابضة والتابعة بعد الشراء مباشرة على النحو التالي:

ميزانية الشركتين س وص كما هي في 2012/1/1				
البيان	الشركة س	الشركة ص		
		القيمة الدفترية	القيمة العادلة	الفروقات
النقدية	20000	10000	10000	000
ذمم مدينة	130000	60000	60000	0000
بضاعة	180000	130000	160000	30000+
آلات بالصافي	100000	70000	65000	5000-
أراضي	125000	50000	40000	10000-
الاستثمار في الشركة التابعة ص	260000			
مجموع الأصول	815000	320000	335000	
المطلوبات				
ذمم دائنة	290000	45000	45000	000
قرض بنك	165000	25000	25000	000
حقوق الملكية				
رأس المال	200000	180000		
رأس المال الإضافي	100000	60000		
أرباح محتجزة	60000	10000		
مجموع المطلوبات وحقوق الملكية	815000	320000		

وفيما يلي المعلومات الإضافية المتعلقة بالشركة التابعة:

1. العمر المتبقي للآلات الموجودة لدى الشركة التابعة ص بتاريخ التملك (2012/1/1) 5 سنوات.

2. تم خلال العام 2012 بيع 60% من البضاعة التي كانت موجودة لدى الشركة التابعة عند التملك وتم بيع الباقي خلال العام 2013.
3. بقيت الأراضي لدى الشركة التابعة لما بعد العام 2013.
4. أما الشهرة الناتجة عن تملك القابضة لأسهم التابعة فتبين عند مراجعـــة قيمتهـــا فـــي نهاية العام 2012 ونهاية العام 2013 وجود انخفاض في قيمتها يعادل في كل عـــام 10% من قيمتها عند التملك.

في 2012/12/31 ظهرت القوائم المالية للشركة القابضة س والشركة التابعة ص علـــى النحو التالي:

قائمة الدخل عن الفترة المالية المنتهية في 2012/12/31		
البيان	الشركة س	الشركة ص
المبيعات	800000	150000
يطرح تكلفة المبيعات	(650000)	(80000)
مجمل الربح	150000	70000
يطرح مصاريف إدارية وبيعيه	(25000)	(10000)
صافي الربح التشغيلي	125000	60000
أرباح الاستثمار في الشركة التابعة	29600	
صافي الربح العام	154600	

قائمة الأرباح المحتجزة في 2012/12/31		
البيان	الشركة س	الشركة ص
أرباح محتجزة 1/1	60000	10000
أرباح العام	154600	60000
- توزيعات أرباح	(130000)	(25000)
أرباح محتجزة 12/31	84600	45000

الميزانية كما في 2012/12/31		
البيان	الشركة س	الشركة ص
النقدية	10000	2000
ذمم مدينة	125000	85000
بضاعة	225000	160000
توزيعات أرباح مستحقة القبض	20000	
الاستثمار في الشركة التابعة ص	269600	
آلات بالصافي	98000	85000
أراضي	90000	50000
مجموع الأصول	837600	382000
المطلوبات		
ذمم دائنة	123000	52000
توزيعات أرباح مستحقة الدفع	130000	25000
قرض بنك	200000	20000
حقوق الملكية		
رأس المال	200000	180000
رأس المال الإضافي	100000	60000
أرباح محتجزة	84600	45000
مجموع الالتزامات وحقوق الملكية	837600	382000

المطلوب:

1. إثبات قيد اليومية اللازم في دفاتر الشركة القابضة والمتعلقة بشراء أسهم الشركة التابعة.
2. احتساب كل من الشهرة والحقوق غير المسيطر عليها عند التملك.
3. إعداد الميزانية الموحّدة في 2012/1/1 وبعد التملك مباشرة.
4. إعداد جدول اطفاءات الفروقات بين القيمة الدفترية والعادلة لاصول الشركة التابعة للعامين 2012 و 2013 مع بيان حصة القابضة وحصة الأقلية من تلك الاطفاءات.
5. إثبات قيود اليومية اللازمة في نهاية العام 2012 في دفاتر الشركة القابضة والمتعلقة بالتغير بحساب الاستثمار في الشركة التابعة وذلك حسب طريقة الملكية.
6. إعداد القوائم المالية الموحدة في نهاية العام 2012.

حل مثال (3)

1. إثبات عملية شراء أسهم التابعة

تقوم الشركة القابضة بإثبات عملية شراء أسهم الشركة التابعة في 2012/1/1 كما يلي :

260000		من حـ/ الاستثمار في الشركة التابعة ص
	260000	إلى حـ/ النقدية

2. احتساب الشهرة والحقوق غير المسيطر عليها عند التملك.

الشهرة = تكلفة الاستثمار في الشركة التابعة - 80% من صافي القيمة العادلة لاصول الشركة التابعة عند التملك.

الشهرة = 260000 – 80% × (335000 – 70000)

الشهرة = 260000 – 212000 = 48000 دينار

- الحقوق غير المسيطر عليها في 2012/1/1 = 20% × صافي القيمة العادلة لاصول الشركة التابعة عند التملك.

الحقوق غير المسيطر عليها = 20% × (335000 – 70000) = 53000 دينار.

ويلاحظ من الحل أعلاه ما يلي:

- تم احتساب الشهرة التي تخص الشركة القابضة فقط أي ما يعادل 80% من الشهرة الكلية للشركة التابعة.
- تم احتساب الحقوق غير المسيطر عليها على أساس صافي القيمة العادلة لاصول الشركة التابعة.

3.إعداد الميزانية الموحّدة في 2012/1/1 وبعد التملك مباشرة.

الجدول رقم (3)

ورقة العمل الخاصة بإعداد الميزانية الموحّدة للشركة القابضة س والشركة التابعة ص كما في 2012/1/1

البيان	القابضة	التابعة	التسويات		موحدة
			مدين	دائن	
النقدية	20000	10000			30000
ذمم مدينة	130000	60000			190000
بضاعة	180000	130000	30000		340000
آلات بالصافي	100000	70000		5000	165000
أراضي	125000	50000		10000	165000
الاستثمار في الشركة التابعة ص	260000			260000	000
الشهرة			48000		48000
مجموع الأصول	815000	320000			938000
المطلوبات					
ذمم دائنة	290000	45000			335000
قرض بنك	165000	25000			190000
حقوق الملكية					
رأس المال	200000	180000	180000		200000
رأس المال الإضافي	100000	60000	60000		100000
أرباح محتجزة	60000	10000	10000		60000
الحقوق غير المسيطر عليها				53000	53000
مجموع حقوق الملكية	360000	250000			413000
مجموع الالتزامات وحقوق الملكية	815000	320000	328000	328000	938000

4. إعداد جدول اطفاءات الفروقات بين القيمة الدفترية والقيمة العادلة لاصول الشركة التابعة للعامين 2012 و 2013 مع بيان حصة القابضة وحصة الأقلية من تلك الاطفاءات.

بموجب طريقة الملكية يتم في نهاية كل عام إطفاء جزءاً من الفروقات بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية لاصول الشركة التابعة وبما يتناسب مع مقدار النقص الحاصل في قيمة الاصل او العمر المتبقي للأصل الذي يتعلق به الفرق. ففي حالة الآلات مثلاً، يتم توزيع الفرق بين القيمة العادلة والدفترية للآلات لدى الشركة التابعة على العمر المتبقي للآلات والبالغ 5 سنوات، وبالتالي يستهلك سنوياً مبلغ 1000 دينار (5000 ÷ 5) تتحمل الشركة القابضة 80% من هذا الفرق وتتحمل الأقلية الباقي، أي ما نسبته 20%. ويبين الجدول رقم (4) مبالغ الاطفاءات الخاصة بالعام 2012.

الجدول رقم (4)

إطفاء الفروقات بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية لأصول والتزامات الشركة التابعة للعام 2012

البند	إجمالي الفرق	مبلغ الإطفاء للعام 2012	ما يخص القابضة (80%)	ما يخص الأقلية (20%)
آلات	5000	1000	800	200
بضاعة	30000	(18000)	(14400)	(3600)
الأراضي	10000	000	000	
الشهرة	48000	(4800)	(4800)	00
صافي مبلغ الاطفاءات		**(21800)**	**(18400)**	**(3400)**

ويبين الجدول رقم (5) مبالغ الاطفاءات الخاصة بالعام 2013.

الجدول رقم (5)

إطفاء الفروقات بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية لأصول والتزامات الشركة التابعة للعام 2013

البند	إجمالي الفرق	مبلغ الإطفاء للعام 2013	ما يخص القابضة (80%)	ما يخص الأقلية (20%)
آلات	5000	1000	800	200
بضاعة	30000	(12000)	(9600)	(2400)
الأراضي	10000	000	000	
الشهرة	48000	(4800)	(4800)	00
صافي مبلغ الاطفاءات		**(15800)**	**(13600)**	**(2200)**

يلاحظ من الجدولين (4) و (5) ما يلي:

1. تم توزيع فرق الالات على عمرها الإنتاجي المتبقي البالغ 5 سنوات. وعليه تم اطفاء مبلغ 1000 دينار للعام 2012 ومبلغ 1000 دينار للعام 2013، وقد تم تحميل الشركة القابضة 800 دينار في كل سنة بينما تم تحميل الأقلية بالباقي.
2. تم إطفاء فرق البضاعة على عامين وذلك حسب نسبة المباع من البضاعة في كل عام، حيث تم إطفاء 60% من الفرق في العام 2012 وإطفاء الباقي في العام 2013.
3. اما الشهرة فتم اطفاء 10% في كل من العام 2012 و10% في العام 2013 وذلك تبعاً للانخفاض الحاصل في قيمتها، مع ملاحظة انه لم يتم احتساب إطفاء للشهرة للأقلية نظراً لان الشهرة فقط تخص الشركة القابضة.
4. لم يتم إطفاء أي من فرق الأراضي نظراً لان الأراضي لا تستهلك وبالتالي فان الفرق الخاص بالأراضي يؤجل لحين بيع الأراضي من قبل الشركة التابعة لأطراف خارجية، وعندها يتم إطفاء الفرق في السنة التي جرى فيها البيع.

5. القيود الواجب إثباتها في دفاتر القابضة في 2012/12/31 حسب طريقة الملكية:

كما بينا سابقاً، تقوم الشركة القابضة بموجب طريقة الملكية بإثبات ثلاث قيود سنوياً هي:

القيد الأول: حصة القابضة من أرباح الشركة التابعة للعام 2012:

حققت الشركة التابعة صافي ربح للعام 2012 يبلغ 60000 دينار (انظر قائمة دخل الشركة التابعة للعام 2012 والمعروضة ضمن المثال)، وعليه فان نصيب الشركة القابضة من ذلك الربح يبلغ 48000 دينار (60000 × 80%)، حيث يتم إثبات ذلك في دفاتر الشركة القابضة بالقيد التالي:

48000		من حـ/ الاستثمار في الشركة التابعة ص
	48000	إلى حـ/ أرباح الاستثمار في الشركة التابعة ص

ويلاحظ ان نصيب الشركة القابضة من أرباح الشركة التابعة قد حسب بنسبة تملك الشركة القابضة، واعتبر المبلغ ربح يخص الفترة الحالية وأدى الى زيادة حساب الاستثمار في الشركة التابعة. وفي حالة تحقيق الشركة التابعة لصافي خسارة فيتم تخفيض حساب الاستثمار في الشركة التابعة بمقدار حصة الشركة القابضة في الخسارة ويثبت بالخسارة القيد التالي:

×××		من حـ/ خسارة الاستثمار في الشركة التابعة ص
	×××	إلى حـ/ الاستثمار في الشركة التابعة ص

القيد الثاني: قيد إطفاء الفروقات بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية لأصول الشركة التابعة والتي تخص الشركة القابضة والخاصة بالعام 2012:

ان مبلغ الإطفاء الذي يخص العام 2012 يبلغ 18400 دينار وكما هو موضح في الجدول رقم (4). ويتم إثبات قيد الإطفاء حسب القيد التالي:

18400		من حـ/ أرباح الاستثمار في الشركة التابعة ص
	18400	إلى حـ/ الاستثمار في الشركة التابعة ص

ويلاحظ ان القيد أعلاه قد خفض أرباح الاستثمارات في الشركة التابعة بمقدار 18400 دينار، وعليه فان ما سيظهر في قائمة دخل القابضة للعام 2012 كأرباح استثمار في الشركة التابعة ص سيكون 29600 دينار (48000 – 18400).

أما عن سبب تخفيض أرباح الاستثمارات في الشركة التابعة بمقدار صافي الإطفاء فيعود الى ان كلاً من البضاعة والشهرة قيمت بالنسبة للشركة القابضة بتكلفة عادلة تزيد عن

قيمتها الدفترية المثبتة بدفاتر التابعة، في حين تم تقييم الآلات بقيمة عادلة تقل عن قيمتها الدفترية لدى الشركة التابعة. وبما ان حصة القابضة من أرباح الشركة التابعة قد احتسبت في القيد الأول أعلاه بناء على ما هو مستخرج من دفاتر الشركة التابعة، يتوجب على الشركة القابضة تعديل الفروقات بدفاترها وبمقدار الصافي بين هذه الفروقات وهذا ما تم إثباته بموجب القيد الثاني أعلاه.

القيد الثالث: حصة القابضة من توزيعات أرباح الشركة التابعة للعام 2012:

يظهر من قائمة الأرباح المحتجزة للشركة التابعة للعام 2012 ان توزيعات أرباح الشركة التابعة تبلغ 25000 دينار، وبالتالي تكون حصة القابضة من توزيعات أرباح الشركة التابعة 20000 دينار (25000 × 80%)، وعليه يتم إثبات ذلك في دفاتر الشركة القابضة بالقيد التالي:

20000		من حـ/ توزيعات أرباح مستحقة القبض
	20000	إلى حـ/ الاستثمار في الشركة التابعة ص

ويلاحظ ان توزيعات الأرباح التي استحقت للشركة القابضة قد خفضت حساب الاستثمار في الشركة التابعة نظراً لانها تمثل استلام القابضة لجزءاً من أرباح استثماراتها في الشركة التابعة.

نتيجة القيود أعلاه، يظهر في القوائم المالية للشركة القابضة ما يلي:

1. أرباح الاستثمار في الشركة التابعة 29600 (قائمة الدخل).
2. توزيعات أرباح مستحقة القبض 20000 دينار (الميزانية بجانب الأصول).
3. الاستثمار في الشركة التابعة ص 269600 دينار (الميزانية بجانب الأصول). وقد تم استخراج رصيد حساب الاستثمار في الشركة التابعة على النحو التالي:

260000	رصيد حسب الاستثمار في الشركة التابعة في 2012/1/1
48000	+ أرباح الاستثمار في الشركة التابعة
(18400)	- إطفاء فروقات الأصول
(20000)	- حصة القابضة من توزيعات أرباح الشركة التابعة
269600	رصيد حسب الاستثمار في الشركة التابعة في 2012/12/31

6. إعداد القوائم المالية الموحّدة في نهاية السنة الأولى للتملك

لتوضيح كيفية تحضير القوائم المالية الموحّدة في نهاية السنة الأولى للتملك سنعرض فيما يلي الإجراءات الخاصة بذلك:

إجراءات إعداد قائمة الدخل الموحّدة

1. يتم الحصول على قائمة الدخل لكل من الشركة القابضة والشركة والتابعة ويتم تفريغ البيانات الظاهرة بهما في ورقة عمل، والتي تشبه ورقة العمل المستخدمة في إعداد الميزانية الموحّدة.
2. يتم إظهار الفروقات بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية لأصول والتزامات الشركة التابعة والواجب إطفاؤها في السنة الحالية في عمود التسويات، مع ملاحظة إظهار كامل مبلغ الإطفاء الذي يخص السنة الحالية أي مجموع ما يخص الشركة القابضة والأقلية. ويظهر مبلغ الإطفاء في حالة زيادة القيمة العادلة لأصول الشركة التابعة عن القيمة الدفترية في الجانب المدين من عمود التسويات، في حين يظهر الفرق في الجانب الدائن في حالة زيادة القيمة الدفترية عن القيمة العادلة للاصل. وتعامل الالتزامات بشكل عكسي، حيث تظهر الزيادة في القيمة العادلة للالتزامات عن القيمة الدفترية في الجانب الدائن ويظهر النقص في الجانب المدين من عمود التسويات.
3. يتم إلغاء حساب أرباح الاستثمارات في الشركة التابعة والظاهر في قائمة دخل الشركة القابضة عن طرق جعله مديناً في عمود التسويات.
4. في حالة كون نسبة تملك القابضة لأسهم الشركة التابعة تقل عن 100%، فان جزءاً من أرباح الشركة التابعة يعود للأقلية، لذا يتم إظهار حصة الأقلية من أرباح الشركة التابعة في الجانب المدين من عمود التسويات ليتم طرحه من قيمة الربح الظاهرة في عمود قائمة الدخل الموحّدة. اما عن سبب طرح حصة الأقلية من الأرباح الظاهر في عمود قائمة الدخل الموحّدة فيعود الى ان ما يظهر في عمود قائمة الدخل الموحّدة يمثل مجموع إيرادات ومصاريف الشركتين القابضة والتابعة وبالتالي مجموع ربح الشركتين. ونظراً لوجود حصة للأقلية في أرباح الشركة التابعة فيتم في هذه الحالة طرح حصة الأقلية في أرباح الشركة التابعة من مجموع أرباح الشركتين. اما عن

كيفية احتساب حصة الأقلية من أرباح الشركة التابعة فيتم كما هو موضح في الجدول رقم (6) التالي:

الجدول رقم (6) حصة الأقلية في أرباح الشركة التابعة	
إجمالي حصة الأقلية في أرباح الشركة التابعة (60000 × 20%)	12000
يطرح صافي حصة الأقلية من اطفاءات الفروقات بين القيمة العادلة والدفترية لاصول الشركة التابعة (انظر الجدول رقم 5)	(3400)
صافي حصة الأقلية في أرباح الشركة التابعة	8600

5. يتم جمع بنود الإيرادات والمصاريف الظاهرة في قائمة دخل الشركة القابضة والشركة التابعة ويتم إظهار المجموع في عمود قائمة الدخل الموحّدة مع الأخذ بالاعتبار للقيم الظاهرة في عمود التسويات.

وبناء على ما سبق تظهر قائمة الدخل الموحّدة على النحو التالي:

قائمة الدخل الموحّدة عن الفترة المالية المنتهية في 2012/12/31					
البيان	الشركة س	الشركة ص	التسويات مدين	التسويات دائن	الموحّدة
المبيعات	800000	150000			950000
يطرح تكلفة المبيعات	(650000)	(80000)	18000		(748000)
مجمل الربح	150000	70000			202000
يطرح مصاريف إدارية وبيعيه	(25000)	(10000)	4800	1000	(38800)
صافي ربح العمليات	125000	60000			163200
أرباح الاستثمار في التابعة	29600		29600		000
صافي الربح العام	154600				
حصة الأقلية من أرباح الشركة التابعة			8600		(8600)
صافي الربح	154600	60000	61000	1000	154600

ويلاحظ من قائمة الدخل الموحّدة أعلاه ما يلي:

1. تم في عمود التسويات إثبات الجزء المطفأ من الفروقات بين القيمة الدفترية والقيمة العادلة لأصول الشركة التابعة والذي يخص السنة الحالية، والمتمثل في الجزء المتعلق بالبضاعة (18000)، حيث اثبت بالجانب المدين لزياد تكلفة المبيعات. أما الانخفاض في الشهرة (4800 دينار) فقد أثبتت بالجانب المدين أيضا مما أدى الى زيادة قيمة المصاريف التشغيلية. وأخيرا اثبت فرق اهتلاك الآلات (1000 دينار) بالجانب الدائن من عمود التسويات مما خفض قيمة المصاريف التشغيلية.
2. تم إلغاء أرباح الاستثمار في الشركة التابعة لمنع الازدواجية في عمود الموحّدة.
3. تم إثبات حصة الأقلية من أرباح الشركة التابعة وذلك بإظهار القيمة في الجانب المدين من عمود التسويات، ليتم طرحه من صافي الربح بعمود الموحّدة. ويطرح حصة الأقلية من أرباح الشركة التابعة نظراً لان صافي الربح الظاهر بالموحّدة يمثل ما يخص القابضة فقط.

ملاحظة: في حالة إتباع طريقة الملكية يتساوى صافي الربح الموحد مع صافي ربح الشركة القابضة، كما يجب ان يتساوى صافي ربح التابعة مع الفرق بين مجموع المبالغ الظاهرة في الجانب المدين والدائن في عمود التسويات.

إجراءات إعداد قائمة الأرباح المحتجزة الموحّدة

كما هو معروف فان قائمة الأرباح المحتجزة تظهر بالعادة على النحو التالي:

قائمة الأرباح المحتجزة	
×××	أرباح محتجزة في بداية العام
×××	+ أرباح العام
(×××)	- توزيعات الأرباح
×××	أرباح محتجزة في نهاية العام

اما بالنسبة لإجراءات إعداد قائمة الأرباح المحتجزة فتتم على النحو التالي:

1. يتم إلغاء أرباح محتجزة أول المدة لدى الشركة التابعة وذلك بإظهار القيمة الخاصة بها في الجانب المدين من عمود التسويات، وعليه فان ما يظهر في عمود الموحّدة هو رصيد الأرباح المحتجزة لدى الشركة القابضة في بداية العام.

2. يتم إلغاء أرباح العام للشركة التابعة بالكامل وذلك بإظهار القيمة الخاصة بها في الجانب المدين من عمود التسويات، وعليه فان ما يظهر في عمود الموحّدة هو أرباح العام للشركة القابضة.
3. يتم إلغاء توزيعات الأرباح لدى الشركة التابعة بإظهار القيمة الخاصة به في الجانب الدائن من عمود التسويات، وعليه فان ما يظهر في عمود الموحّدة هو مقدار توزيعات الأرباح لدى الشركة القابضة. أما عن سبب إلغاء توزيعات أرباح الشركة التابعة فيعود الى اعتبار ما يخص الشركة القابضة من هذه التوزيعات تمثل توزيعات داخلية لم يقبضها مساهمو الشركة القابضة، كما يتم إلغاء الجزء الخاص بالأقلية أيضا.
4. يتم جمع بنود قائمة الأرباح المحتجزة لدى الشركة القابضة والشركة التابعة ويتم إظهار المجموع في عمود الموحّدة مع الأخذ بالاعتبار القيم الظاهرة في عمود التسويات.

وبناء على ما سبق تظهر قائمة الأرباح المحتجزة الموحّدة للعام 2012 على النحو التالي:

قائمة الأرباح المحتجزة الموحّدة في 2012/12/31

البيان	الشركة س	الشركة ص	التسويات		الموحّدة
			مدين	دائن	
أرباح محتجزة 1/1	60000	10000	10000		60000
أرباح العام	154600	60000	61000	1000	154600
				20000	
- توزيعات أرباح	(130000)	(25000)		5000+	(130000)
أرباح محتجزة 12/31	84600	45000	71000	26000	84600

ويلاحظ من قائمة الأرباح المحتجزة الموحّدة أعلاه ما يلي:

1. تم إلغاء رصيد أرباح محتجزة في 1/1 لدى الشركة التابعة بجعله مدين.
2. تم نقل أرباح العام والتسويات الخاصة بها كما ظهرت بقائمة الدخل (السطر الأخير من قائمة الدخل).

3. تم إلغاء توزيعات أرباح الشركة التابعة بجعلها دائنة بعمود التسويات.
4. في حالة إتباع طريقة الملكية تتساوى الأرقام الظاهرة في قائمة الأرباح المحتجزة لدى الشركة القابضة مع الأرقام الظاهرة في عمود الموحّدة في القائمة، كما يجب ان يتساوى رصيد الأرباح المحتجزة لدى الشركة التابعة في نهاية العام مع الفرق بين مجموع المبالغ الظاهرة في الجانب المدين والدائن من عمود التسويات.

إجراءات إعداد الميزانية الموحّدة

يتم إعداد الميزانية الموحّدة خلال الفترات التالية للتملك بشكل مشابه لإجراءات إعداد الميزانية الموحّدة بعد التملك مباشرة مع وجود بعض الاختلافات. وفيما يلي الإجراءات الخاصة بإعداد الميزانية الموحّدة في نهاية السنة الأولى للتملك:

1. يتم الحصول على ميزانية كلاً من الشركة القابضة والشركة التابعة ويتم تفريغ البيانات الظاهرة بهما في ورقة العمل.
2. يتم إظهار الفروقات بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية لأصول والتزامات الشركة التابعة وذلك برصيد الفروقات في بداية الفترة. وبالمقابل يتم إظهار قيم إطفاء فروقات الأصول والالتزامات الخاصة بالسنة الحالية في عمود التسويات وبالجانب الأخر لمكان ظهور قيمة الفروقات في بداية الفترة وذلك بهدف تخفيض رصيد تلك الفروقات. ففي حالة البضاعة والتي تم إظهار الفروقات الخاصة بها في بداية الفترة في الجانب المدين من عمود التسويات (30000 دينار) نظراً لان القيمة العادلة للبضاعة تزيد عن القيمة الدفترية، يتم إظهار الجزء المطفأ من فرق البضاعة والخاص بالسنة الحالية والبالغ 18000 دينار في الجانب الدائن من عمود التسويات، وبالتالي فان ما ينقل الى عمود الموحّدة هو باقي رصيد الفرق غير المطفأ (12000 دينار).
3. يتم حذف حساب الاستثمار في الشركة التابعة حيث يجعل دائناً بعمود التسويات، ويتم في الفترات التالية للتملك حذف حساب الاستثمار في الشركة التابعة على

مرحلتين حيث يحذف رصيد الاستثمار في الشركة التابعة في بداية الفترة ثم يحذف التغير الذي طرأ عليه خلال العام بالمرحلة الثانية.

4. يتم حذف حسابات حقوق الملكية لدى الشركة التابعة وهي حساب رأس المال ورأس المال الإضافي والأرباح المحتجزة بجعلها مدينة في عمود التسويات، ليظهر في عمود الموحّدة قيم حقوق الملكية للشركة القابضة فقط.
5. يتم إظهار قيمة الحقوق غير المسيطر عليها بالجانب الدائن من عمود التسويات، حيث يتم إثبات الحقوق غير المسيطر عليها على مرحلتين الأولى تمثل الحقوق غير المسيطر عليها في بداية الفترة والثانية التغير الذي طرأ على الحقوق غير المسيطر عليها خلال الفترة. ويمثل التغير في الحقوق غير المسيطر عليها خلال الفترة صافي حصة الأقلية في أرباح الشركة التابعة بعد خصم مبلغ الاطفاء الذي يخص الأقلية مطروحاً منه حصة الأقلية في توزيعات أرباح الشركة التابعة.

ملاحظة 1: يتوجب ان يكون مجموع المبالغ الظاهرة في الجانب المدين من عمود التسويات مساوياً لمجموع الجانب الدائن.

ملاحظة 2: تم في عمود الموحّدة إظهار مجموع القيم الظاهرة لكل بند في ميزانية الشركة القابضة و التابعة، مع ملاحظة الأخذ بأثر التسويات الظاهرة بعمود التسويات ان وجدت.

ملاحظة 3: يتوجب ان يتساوى في الميزانية الموحّدة مجموع الاصول مع مجموع الالتزامات وحقوق الملكية.

وبناء على ما سبق تظهر الميزانية الموحّدة في 2012/12/31 على النحو التالي:

الميزانية الموحّدة كما في 2012/12/31					
البيان	الشركة س	الشركة ص	التسويات مدين	التسويات دائن	الموحّدة
النقدية	10000	2000			12000
ذمم مدينة	125000	85000			210000
بضاعة	225000	160000	30000	18000	397000
توزيعات أرباح مستحقة القبض	20000			20000	0000
الاستثمار في الشركة التابعة ص	269600			+260000 9600	0000
آلات بالصافي	98000	85000	1000	5000	179000
أراضي	90000	50000		10000	130000
الشهرة			48000	4800	43200
مجموع الأصول	837600	382000			971200
المطلوبات					
ذمم دائنة	123000	52000			175000
توزيعات أرباح مستحقة الدفع	130000	25000	20000		135000
قرض بنك	200000	20000			220000
حقوق الملكية					
رأس المال	200000	180000	180000		200000
رأس المال الإضافي	100000	60000	60000		100000
أرباح محتجزة	84600	45000	[3]45000		84600
الحقوق غير المسيطر عليها				+53000 3600	56600
مجموع حقوق الملكية	384600	285000			441200
مجموع الالتزامات وحقوق الملكية	837600	382000	384000	384000	971200

[3] تم نقل المبلغ (45000 دينار) من الفرق بين مجموع عامود التسويات المدين والدائن في قائمة الأرباح المحتجزة الموحّدة.

ويلاحظ من الميزانية أعلاه ما يلي:

1. تم إلغاء توزيعات أرباح مستحقة القبض لدى القابضة وتخفيض توزيعات أرباح مستحقة الدفع لدى التابعة كونهما تمثلان مديونية متبادلة بين الشركتين.
2. تم زيادة قيمة البضاعة بمقدار 30000 دينار وهي تمثل رصيد الفرق بالبضاعة في بداية العام، كما تم تخفيض البضاعة بقيمة 18000 دينار وذلك بالجزء الخاص بالبضاعة المباعة خلال العام.
3. تم إلغاء رصيد حساب الاستثمار في الشركة التابعة بالكامل، وقد تم الإلغاء بخطوتين، حيث تم في البداية إلغاء رصيد الاستثمار في بداية الفترة الحالية والبالغ 260000 دينار، ثم تم إلغاء التغير الذي طرأ على حساب الاستثمار خلال العام والبالغ 9600 دينار.
4. تم إثبات تخفيض رصيد الأراضي لدى الشركة التابعة بمقدار الفرق في بداية العام والبالغ 10000 دينار.
5. تم تخفيض فرق الآلات الموجود لدى الشركة التابعة في بداية العام بمبلغ 5000 دينار، ثم تم إطفاء جزءاً من الفرق والبالغ 1000 دينار.
6. تم إثبات الشهرة والناتجة عن تملك أسهم التابعة والتي بلغ رصيدها في بداية العام 48000 دينار، ثم تم تخفيض قيمة الشهرة بمقدار الانخفاض بقيمتها والذي يخص العام الحالي (4800 دينار).
7. تم إثبات الحقوق غير المسيطر عليها في صافي أصول الشركة التابعة، حيث اثبت الحقوق غير المسيطر عليها في بداية الفترة (53000 دينار)، وأضيف إليها مقدار التغير الذي طرأ على صافي الحقوق غير المسيطر عليها خلال العام (3600 دينار).
8. تم إلغاء بنود حقوق الملكية لدى الشركة التابعة بالكامل.

الأسئلة والتمارين

الأسئلة

1. ما هو الهدف الرئيس لمعيار الابلاغ المالي الدولي رقم (10): "القوائم المالية الموحدة"؟
2. ما هو النطاق الذي يغطيه معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (10): "القوائم المالية الموحدة ؟
3. ما المقصود بالمصطلحات والعبارات التالية وذلك حسب ما ورد في معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (10): "القوائم المالية الموحدة ":
   - القوائم المالية الموحدة.
   - السيطرة.
   - الشركة القابضة.
   - قوة التأثير
   - الحقوق غير المسيطر عليها
   - حقوق الحماية
   - الأنشطة الملائمة
4. ما هي الشروط الواجب توافرها لإعداد القوائم الماليّة الموحّدة؟
5. ما هي الحالات التي حددها معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (10) والتي لا يتم فيها إعداد قوائم موحدة رغم تملك الشركة القابضة لأكثر من 50% من أسهم الشركة التابعة؟
6. اشرح بشكل مختصر إجراءات إعداد القوائم الموحدة.
7. ما هي البنود الأساسية التي تؤثر على حساب الاستثمار في الشركة التابعة خلال الفترات التالية للتملك في حالة استخدام الشركة القابضة طريقة الملكية وطريقة الحيازة؟
8. وضح كيفية احتساب حصة الحقوق غير المسيطر عليهامن أرباح الشركة التابعة وكيفية إظهار هذا البند في قائمة الدخل الموحّدة.

التمارين

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. لا يجوز توحيد الشركات التابعة في البيانات المالية الموحدة في حالة: **(JCPA: الدورة الثالثة)**
   أ- إن الشركة التابعة تعمل في ظل قيود حادة طويلة الأمد تؤثر جوهرياً على تحويل الاموال للشركة القابضة.
   ب- إن السيطرة على الشركة التابعة مؤقتة لا يزيد عن (18) شهراً.
   جـ- ما يرد في (أ) او (ب) صحيح.
   د- ما يرد في جميع البنود اعلاه غير صحيح.
2. تتطلب المعايير الدولية للتقارير المالية تجميع حسابات الشركات التابعة مع الشركة القابضة وإصدار بيانات مالية موحدة للشركة القابضة في الحالات التالية بإستثناء ما يلي **(JCPA: الدورة الرابعة)**:
   أ- أن لا يكون نشاط الشركة التابعة يختلف عن نشاط الشركة القابضة.
   ب- أن أسهم الشركة المالكة لا يتم التداول بها في السوق.
   جـ- إن الشركة القابضة ليست شركة تابعة مملوكة بالكامل.
   د- إن الشركة التابعة تعمل خارج الأردن.
3. تظهر الشهرة السالبة في البيانات المالية كما يلي: **(JCPA: الدورة الثانية)**
   أ- يتم الاعتراف بها كإيراد في بيان الدخل.
   ب- يتم توزيعها بشكل نسبي على الموجودات الثابتة المتعلقة بها.
   جـ- يتم توزيعها بشكل نسبي على الموجودات غير المتداولة المتعلقة بها وأي زيادة فيها عن ذلك يتم الاعتراف به كايراد غير عادي في بيان الدخل.
   د- يتم الاعتراف بها كإيراد على مدة العمر الانتاجي للموجودات المتعلقة بها.
4. تظهر حصة الاقلية من الارباح في بيان الدخل الموحد كعبء أو مصروف كما يلي: **(JCPA: الدورة الثالثة)**
   أ- في بند مستقل بعد الربح قبل الضريبة.
   ب- في بند مستقل بعد الوصول إلى الربح بعد الضريبة.

   جـ- لا تنزل من الربح الصافي في بيان الدخل.
5. يجب عرض حقوق الأقلية في الميزانية الموحدة ضمن:
   أ- المطلوبات غير المتداولة.
   ب- بند منفصل في حقوق الملكية.
   جـ- بين المطلوبات المتداولة وحقوق الملكية.
   د- المطلوبات المتداولة.
6. أي من البنود التالية ليس ضمن الشروط الواجب توفرها لإعفاء المنشأة من إعداد القوائم المالية الموحدة:
   أ- المنشأة الأم هي شركة تابعة مملوكة بالكامل لمنشأة أخرى.
   ب- أن أدوات الدين الصادرة للمنشأة الأم أو حقوق الملكية لها غير متداولة في سوق الأوراق المالية
   جـ- أن تقوم المنشأة الأم النهائية بإعداد قوائم مالية موحدة متوفرة للإستخدام العام وممتثلة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.
   د- أن المنشأة قيد إيداع بياناتها المالية لدى هيئة الأوراق المالية.
7. لا يجوز إعداد قوائم مالية موحدة إذا كان الإستثمار في الشركة مؤقتاً وسيتم التخلص منه خلال :
   أ- 18 شهر ب- 6 شهور
   جـ- 12 شهر د- المدة التي تحددها ادارة الشركة القابضة.
8. اذا ما تم استخدام طريقة الحيازة عند محاسبة السيطرة (القابضة والتابعة)، فعند توزيع الأرباح من الشركة التابعة يجب ان تعالج الأرباح الموزعة في دفاتر الشركة الام (القابضة) باعتبارها **(JCPA: الدورة الثالثة)**:
   أ- إيرادات الا اذا تم دفعها من الأرباح المحتجزة للشركة التابعة قبل التملك.
   ب- إيرادات طالما ان التوزيعات قد أعلن عنها من الأرباح المحتجزة.
   جـ- تخفيض لقيمة الاستثمار في الشركة التابعة.
   د- إيرادات مؤجلة.
9. تملكت شركة (أ) في 2005/1/1 80% من صافي أصول الشركة (ب) وذلك مقابل إصدار أسهم لمالكي (ب) عددها (500) ألف سهم القيمة الاسمية لسهم 1 دينار

والقيمة العادلة بتاريخ التملك 5 دينار للسهم. حققت الشركة (ب) خلال عام 2005 أرباح قدرها 200 ألف دينار وزعت منها نقداً 75 ألف دينار.

رصيد استثمار الشركة (أ) في الشركة التابعة (ب) يصبح **(JCPA: الدورة الرابعة)**:

أ- 2585 ألف دينار ب- 2600 ألف دينار

جـ- 625 ألف دينار د- 720 ألف دينار

10. عندما تزيد الخسارة عن قيمة الحقوق غير المسيطر عليها في حقوق الشركة التابعة فان الزيادة في الخسارة يتم أخذها على النحو التالي **(JCPA: كانون ثاني 2010)**:

أ- ضمن حقوق الأكثرية

ب- ضمن حقوق الأكثرية إلى الحد الذي يكون للحقوق غير المسيطر عليها التزامات ملزمة ولها القدرة على زيادة الاستثمار لتغطية الخسارة.

جـ- ضمن حقوق الملكية للشركة الأم

د- ضمن حقوق الملكية للشركة الأم والحقوق غير المسيطر عليها

التمرين الثاني: مقالي (JCPA: الدورة الثانية)

في 2003/5/1 تملكت الشركة (س) (80%) من صافي اصول الشركة (ص) وفقا لطريقة الحيازة بكلفة قدرها (600) الف دينار، وقد قدرت صافي أصول الشركة (ص) بقيمها العادلة بتاريخ التملك بمبلغ (700) الف دينار القيمة الدفترية (550) الف دينار فاذا حققت الشركة (ص) خلال عام 2003 أرباحاً صافية قدرها (120) الف دينار ووزعت منها على المساهمين (50) الف دينار وبلغ قسط اطفاء فروقات اعادة التقويم للاصول المشتراة المخصص لعام 2003 (20) الف دينار.

المطلوب: وفقا لكل من طريقتي الملكية Equity والتكلفة Cost تحديد ما يلي:-

1. تحديد رصيد أرباح الاستثمارات في دفاتر الشركة (س) في 2003/12/31.
2. رصيد حساب الاستثمار في دفاتر الشركة (س) في 2003/12/31.

التمرين الثالث: مقالي

في 2007/1/1 اشترت س 80% من أسهم ص بقيمة 250000 دينار نقداً. وكانت حقوق المساهمين لدى ص عند الشراء 200000 دينار. اعتبر 75% من الفرق تخص البضاعة والباقي شهرة بلغ الانخفاض في قيمتها للعام 2007 مبلغ 5000 دينار. بيع 60% من البضاعة خلال العام 2007 والباقي خلال العام 2008. حققت ص صافي خسارة للعام 2007 مبلغ 40000 دينار، وحققت صافي ربح للعام 2008 مبلغ 150000 دينار ووزعت ارباح للعام 2008 تبلغ 60000 دينار.

المطلوب:

1. القيود الواجب إثباتها في دفاتر الشركة س في 2007/12/31 اذا اتبعت طريقة الملكية.
2. القيود الواجب إثباتها في دفاتر الشركة س في 2007/12/31 اذا اتبعت طريقة التكلفة.
3. رصيد حساب الاستثمار في دفاتر الشركة (س) في 2007/12/31 في حالة ابتاع طريقة الملكية.

التمرين الرابع

في 2012/1/1 اشترت الشركة س 80% من أسهم الشركة ص بسعر 150000 دينار نقدا، وكانت صافي القيمة الدفترية لاصول الشركة التابعة عند الشراء 160000 دينار. لقد نتج عن شراء الشركة س لأسهم الشركة ص علاقة قابضة وتابعة بين الشركتين، وفيما يلي بنود الاصول والالتزامات الموجودة لدى الشركة التابعة عند الشراء والتي أظهرت وجود اختلافات بين القيمة الدفترية والقيمة العادلة:

البند	القيمة الدفترية	القيمة العادلة	توزيع الفرق
بضاعة	80000	85000	بيعت بالكامل خلال عام 2012
آلات	125000	100000	عمرها المتبقي 4 سنوات
ذمم دائنة	60000	61000	سددت بالكامل خلال عام 2012
شهرة			تبين ان قيمتها قد انخفضت في نهاية عام 2012 بنسبة 20% من قيمتها عند التملك، كما انخفضت في نهاية العام 2013 بنسبة 20% من قيمتها عند التملك.

استخدمت الشركة س طريقة الحيازة لإثبات عملية الاستثمار في الشركة التابعة ص، واتبعت طريقة الملكية للمحاسبة عن التغير في حساب الاستثمار في الشركة التابعة ص. في 2012/12/31 ظهرت القوائم المالية للشركة القابضة س والشركة التابعة ص على النحو التالي:

قائمة الدخل عن الفترة المالية المنتهية في 2012/12/31		
البيان	الشركة س	الشركة ص
المبيعات	800000	120000
يطرح تكلفة المبيعات	(650000)	(70000)
مجمل الربح	150000	50000
يطرح مصاريف إدارية وبيعيه	(40000)	(10000)
صافي الربح التشغيلي	110000	40000
أرباح الاستثمار في الشركة التابعة	26040	
صافي الربح العام	136040	

قائمة الأرباح المحتجزة في 2012/12/31		
البيان	الشركة س	الشركة ص
أرباح محتجزة 1/1	250000	30000
أرباح العام	136040	40000
- توزيعات أرباح	(100000)	(15000)
أرباح محتجزة 12/31	286040	55000

الميزانية كما في 2012/12/31		
البيان	الشركة س	الشركة ص
نقدية	100000	50000
ذمم مدينة	200000	40000
بضاعة	500000	110000
توزيعات أرباح مستحقة القبض	12000	
الاستثمار في الشركة التابعة ص	164040	
آلات بالصافي	500000	100000
مجموع الأصول	1476040	300000
المطلوبات		
ذمم دائنة	180000	100000
توزيعات أرباح مستحقة الدفع	100000	15000
حقوق الملكية		
رأس المال	800000	100000
رأس المال الإضافي	110000	30000
أرباح محتجزة	286040	55000
مجموع الالتزامات وحقوق الملكية	1476040	300000

في 2013/12/31 ظهرت القوائم المالية للشركة القابضة س والشركة التابعة ص على النحو التالي:

قائمة الدخل عن الفترة المالية المنتهية في 2013/12/31		
البيان	الشركة س	الشركة ص
المبيعات	900000	80000
يطرح تكلفة المبيعات	(700000)	(60000)
مجمل الربح	200000	20000
يطرح مصاريف إدارية وبيعيه	(75000)	(5000)
صافي الربح التشغيلي	125000	15000
أرباح الاستثمار في الشركة التابعة	9240	
صافي الربح العام	134240	

قائمة الأرباح المحتجزة في 2013/12/31		
البيان	**الشركة س**	**الشركة ص**
أرباح محتجزة 1/1	286040	55000
أرباح العام	134240	15000
- توزيعات أرباح	(100000)	000
أرباح محتجزة 12/31	320280	70000

الميزانية كما في 2013/12/31		
البيان	**الشركة س**	**الشركة ص**
نقدية	85000	25000
ذمم مدينة	150000	35000
بضاعة	487000	95000
الاستثمار في الشركة التابعة ص	173280	
آلات بالصافي	485000	85000
مجموع الأصول	1380280	240000
المطلوبات		
ذمم دائنة	50000	40000
توزيعات أرباح مستحقة الدفع	100000	
حقوق الملكية		
رأس المال	800000	100000
رأس المال الإضافي	110000	30000
أرباح محتجزة	320280	70000
مجموع الالتزامات وحقوق الملكية	1380280	240000

المطلوب:

1. إعداد جدول إطفاء الفروقات بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية لاصول والتزامات الشركة التابعة للعامين 2012 و2013.

2. تسجيل القيود الواجب إثباتها في دفاتر الشركة القابضة في نهاية العامين 2012 و2013.
3. بيان كيفية استخراج رصيد حساب الاستثمار في الشركة التابعة ص والذي يظهر في ميزانية الشركة القابضة س في 2012/12/31 و2013/12/31.
4. إثبات قيود أوراق العمل الخاصة بإعداد القوائم المالية الموحّدة للعامين 2012 و2013.
5. إعداد القوائم المالية الموحّدة في 2012/12/31.
6. إعداد القوائم المالية الموحّدة في 2013/12/31.

المطلوب :

أ - احتساب الرقم القياسي بطريقة المتوسطات .

ب- احتساب الرقم القياسي بطريقة الأوزان المرجحة .

قضية للمناقشة :

هل يمكن أن يكون للتضخم آثار حميدة كتحفيز المنافسة مثلاً ؟

المراجـع References

العربية :

1. احمد أبو الفتوح الناقة ، نظرية النقود والبنوك والأسـواق الماليـة ، مؤسـسة شـباب الجامعة، الإسكندرية ، مصر ، 1998م .
2. أحمد زهير شامية ، النقود والمصارف ، دار زهران للطباعة والنشر والتوزيع ، عمان، الأردن ، 2002م .
3. أحمد زهير شامية ، عبدالمعطي ارشيد ، فوزي الخطيب ، النقود والمصارف ، ط 2 ، جامعة القدس المفتوحة ، عمان ، الأردن ، 1994م .
4. اسماعيل محمد هاشم ، مذكرات في النقود والبنوك ، دار النهضة العربيـة، بيـروت، لبنان، 1976م
5. حمزة محمود الزبيدي ، إدارة المصارف ، ط1 ، مؤسسة الـوراق ، عمـان، الأردن، 2000م ، ص 227 .
6. خالد واصف الوزني ، أحمد حسين الرفاعي ، مبادئ الإقتصاد الكلـي بـين النظريـة والتطبيق، ط7 ، دار وائل للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ، 2004م .
7. زياد رمضان ، إدارة الأعمال المصرفية ، ط6 ، دار صفاء للنشر والتوزيع ، عمـان، الأردن ، 1997م .
8. زياد رمضان ، مبادئ الاستثمار المالي والحقيقي ، ط4 ، دار وائل للنـشر والتوزيـع، عمان، الأردن .
9. زياد رمضان ، محفوظ جودة ، الاتجاهات المعاصرة في إدارة البنوك ، ط1 ، دار وائل للطباعة والنشر ، عمان ، الأردن ، 2000م .
10. سلمان اللوزي ، مهدي زويلف ، مدحت الطراونة ، إدارة البنـوك ، ط1 ، دار الفكـر للطباعة والنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ، 1997م .
11. صبحي تادرس قريصة ، مدحت محمد العقاد ، النقود والبنوك والعلاقـات الاقتـصادية الدولية، دار النهضة العربية ، بيروت ، 1983م .

معيار المحاسبة الدولي رقم (12)	ضرائب الدخل Income Taxes
12	**الأهداف التعليمية** **بعد دراسة هذا المعيار يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:** 1. التعرف على الأهداف الرئيسة لمعيار المحاسبي الدولي رقم (12): "ضرائب الدخل". 2. بيان النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي الدولي رقم (12): "ضرائب الدخل". 3. شرح الفرق بين الفروقات الضريبية الدائمة والفروقات الضريبية المؤجلة. 4. بيان طرق معالجة الضرائب المؤجلة، وفق معيار المحاسبة الدولي رقم (12). 5. بيان معالجة احتمال تغير معدلات الضريبة خلال الفترات المالية القادمة، ومعدل الضريبة الواجب استخدامه في هذه الحالة لتحديد الاصول او الالتزامات الضريبية المؤجلة. 6. بيان الحالات التي يجوز فيها اجراء تقاص بين الاصول والالتزامات الضريبية المؤجلة وفق ما ورد بمعيار المحاسبة الدولي رقم (12). 7. بيان الافصاحات التي يتطلبها المعيار المحاسبي الدولي رقم (12): "ضرائب الدخل".

معيار المحاسبة الدولي رقم (12)
ضرائب الدخل
Income Taxes

مقدمة

يعتبر تعظيم ثروة المالكين للمنشاة من احد أهم الأهداف التي تسعى الإدارة الى تحقيقها. وتعتبر ضريبة الدخل احد البنود الهامة التي تخفض من قيمة الأرباح العائدة للمالكين. لذا تحاول الإدارة جاهدة الى الاستفادة من الإعفاءات الضريبية والتخطيط الضريبي الذي يمكن ان يكون له انعكاسات ايجابية عن طريق تخفيض الدخل الضريبي وبالتالي تعظيم ثروة المالكين.

وفي معظم دول العالم توجد تشريعات وقوانين ضريبية تحدد بشكل تفصيلي بنود الإيرادات التي تخضع لضريبة الدخل وتوقيت إخضاعها والمصاريف المقبول تنزيلها لغايات ضريبة الدخل وتوقيت تنزيلها. ورغم ان هناك تشابه كبير بين المحاسبة المالية والمبنية على المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ومعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية في الدول التي تتبنى تلك المعايير، وبين التشريعات الضريبية للدول المختلفة في عملية تحديد وتوقيت الاعتراف بالإيرادات والمصاريف، الا ان هناك بالمقابل بعض الاختلافات بينهما، مما ينتج عن ذلك الاختلاف عدم تماثل رقم صافي الربح المحاسبي قبل الضريبة الظاهر بقائمة الدخل، وبين الدخل الخاضع للضريبة والمحسوب في ضوء قانون ضريبة الدخل في كل دولة. وبناء على هذا الاختلاف سيختلف مصروف ضريبة الدخل الظاهر بقائمة الدخل للفترة المالية عن مبلغ ضريبة الدخل الواجب السداد لنفس الفترة.

فعلى سبيل المثال، تعتبر توزيعات ارباح الاسهم التي تستحق للمنشاة عن استثماراتها في اسهم منشات اخرى ايراد وفق المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية وبالتالي تظهر بقائمة الدخل، في حين تعفى هذه التوزيعات من ضريبة الدخل في العديد من الدول ومنها الاردن. وبناء على هذه الحالة سيختلف صافي الربح المحاسبي عن الدخل الخاضع للضريبة. كما ان معظم الديون المشكوك في تحصيلها والتي قد تكون

واجبة الاعتراف بها كمصروف وفق المحاسبة المالية لا يقبل تنزيله لغايات ضريبة الدخل في الاردن وفي العديد من الدول الاخرى الا في حدود ضيقة او عندما تنطبق عليه شروط الديون المعدومة، مما يؤدي هذا الى اختلاف توقيت الاعتراف بالمصروف بين المحاسبة المالية والتشريعات الضريبية.

وبشكل عام تقسم الاختلافات بين المحاسبة المالية والتشريعات الضريبية في معالجة الايرادات والمصاريف الى فئتين هما:

الاولى: الاختلافات المؤقتة، والتي تمثل الاختلافات في توقيت الاعتراف بالايرادات والمصاريف بين المحاسبة المالية والتشريعات الضريبية، ومن الامثلة على هذا النوع من الاختلافات عدم قبول دائرة ضريبة الدخل لمصاريف الديون المشكوك فيها ما لم يتم تأكيد اعدام الديون بقرار قضائي ، في حين تتطلب معايير المحاسبة الدولية الاعتراف بمصروف الديون المشكوك فيها عند اعداد القوائم المالية تطبيقاً لمبدأ المقابلة .

الثانية: الاختلافات الدائمة، والتي تمثل اختلافات دائمة بين المحاسبة المالية والتشريعات الضريبية في الاعتراف ببعض الايرادات والمصاريف. فهناك بعض الدول تقوم على سبيل المثال بعدم الاعتراف ببعض المصاريف على الاطلاق وتقوم باعفاء بعض الايرادات من ضريبة الدخل بشكل دائم لاسباب اقتصادية او اجتماعية، في حين تكون هذه المصاريف واجبة التنزيل وتكون الدخول تمثل ايراد يجب الاعتراف به وفق المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية.

ونظراً لصعوبة بعض المفاهيم والمصطلحات الواردة في هذا المعيار سيتم اعطاء مثال لتوضيح بعض من تلك المفاهيم والمصطلحات وذلك قبل البدء بشرح المعيار.

مثال (1)

تعمل شركة الشروق في الاردن وتخضع لنسبة ضريبة دخل في الاردن تبلغ 25%، وفيما يلي قائمة الدخل المختصرة للشركة للسنوات 2011 – 2013 وفقاً للمحاسبة المالية ووفقاً لقانون ضريبة الدخل في الأردن.

قائمة الدخل المعدة وفقاً للمحاسبة المالية				
	2011	2012	2013	المجموع
الإيرادات	200000	300000	400000	900000
يطرح المصاريف	(150000)	(220000)	(280000)	(650000)
صافي الربح قبل ضريبة الدخل	50000	80000	120000	250000
مصروف ضريبة الدخل 25%	(12500)	(20000)	(30000)	(62500)
صافي الربح بعد ضريبة الدخل	37500	60000	90000	187500

قائمة الدخل المعدة وفقاً لقانون ضريبة الدخل				
	2011	2012	2013	المجموع
الإيرادات	250000	280000	370000	900000
يطرح المصاريف	(150000)	(220000)	(280000)	(650000)
الدخل الخاضع للضريبة	100000	60000	90000	250000
ضريبة الدخل 25% (الضريبة الجارية)	(25000)	(15000)	(22500)	(62500)
صافي الدخل بعد ضريبة الدخل	75000	45000	67500	187500

علماً بان الفرق بين القائمتين ناتج عن الاختلاف في توقيت الاعتراف بايرادات عقد ايجاره 80000 دينار ومدته 3 سنوات تم استلام قيمته بالكامل في العام 2011 مقدماً من قبل الشركة، وتم اخضاع كامل قيمته لضريبة الدخل في سنة 2011، في حين تم لغايات المحاسبة المالية تأجيل الاعتراف بمبلغ 20000 دينار للعام 2012 ومبلغ 30000 دينار للعام 2013).

المطلوب: بيان المعالجة الضريبية للحالة السابقة.

حل مثال (1)

يلاحظ من المثال اعلاه تساوي المصاريف للسنوات الثلاث حسب كل من المحاسبة المالية وقانون ضريبة الدخل الاردني، كما تتساوى مجموع الايرادات ومجموع ضريبة الدخل المستحقة للسنوات الثلاث. الا ان هناك اختلاف في توزيع الايرادات السنوية، ففي العام 2011 زادت الايرادات لغايات ضريبة الدخل عن الايرادات وفقاً للمحاسبة المالية بمقدار 50000 دينار، مما نتج عنه زيادة ضريبة الدخل المستحقة الدفع بمقدار 12500 دينار (25000 – 12500). اما في الاعوام 2012 و2013 فقد حدث العكس حيث انخفضت الايرادات لغايات ضريبة الدخل عن الايرادات وفقاً للمحاسبة المالية بمقدار 20000 دينار للعام 2012 ومبلغ 30000 دينار للعام 2013، مما ترتب عليه انخفاض مقدار ضريبة الدخل المستحقة الدفع بمقدار 5000 دينار (20000 – 15000) للعام 2012، وبمقدار 7500 دينار (30000 – 22500) للعام 2013. بناء على ما سبق تعتبر تلك الاختلافات بين المحاسبة المالية والتشريعات الضريبية اختلافات مؤقتة.

في ضوء ما سبق، ولغايات توضيح بعض المفاهيم الاساسية في المعيار رقم (12)، سنوضح تلك المفاهيم بالاعتماد على الارقام الواردة في المثال.

- يظهر لدى الشركة في القوائم المالية للعام 2011 ما يلي:

قائمة الدخل

الربح المحاسبي قبل الضريبة Pre-tax Accounting Profit مبلغ 50000 دينار، والذي يمثل صافي الربح قبل خصم ضريبة الدخل والمعد وفقاً للمحاسبة المالية.

الدخل الخاضع للضريبة Taxable Profit مبلغ 100000 دينار، والذي يمثل الربح قبل خصم ضريبة الدخل والمعد وفقاً لقانون ضريبة الدخل.

مصروف ضريبة الدخل Tax Expense مبلغ 12500 دينار، والذي يمثل مقدار مصروف ضريبة الدخل الواجب الاعتراف به وتحميله للفترة الحالية وبالتالي إظهاره ضمن قائمة الدخل المعدة وفقاً للمحاسبة المالية.

الضريبة الجارية Current Tax مبلغ 25000 دينار، والذي يمثل مقدار ضريبة الدخل المستحقة والواجب تسديدها للجهات الضريبية المختصة عن الدخل الخاضع للضريبة للسنة الحالية والمعد وفقاً لقانون ضريبة الدخل.

قائمة المركز المالي :

التزامات (اصول) ضريبية مؤجلة Deferred Tax (Liabilities, or Assets) مبلغ 12500 دينار (أصل)، والذي يمثل الفرق بين مقدار ضريبة الدخل المستحقة والواجب تسديدها للجهات الضريبية المختصة ومقدار مصروف ضريبة الدخل الواجب الاعتراف به وتحميله للفترة الحالية وبالتالي إظهاره ضمن قائمة الدخل المعدة وفقاً للمحاسبة المالية، وهذا المبلغ قد يكون التزام على الشركة او اصل. ففي حالة كون ضريبة الدخل المدفوعة عن السنة الحالية اكبر من مصروف ضريبة الدخل الواجب الاعتراف به في السنة الحالية وفقاً للمحاسبة المالية يكون مبلغ الزيادة المدفوع بمثابة اصل (مصروف مدفوع مقدما). ففي حالة الشركة اعلاه تم دفع مبلغ 12500 دينار ضريبة دخل زيادة عن مصروف ضريبة الدخل الواجب الاعتراف به وتحميله للفترة الحالية وفقاً للمحاسبة المالية، وبالتالي تعتبر الزيادة بمثابة مصروف مدفوع مقدماً يظهر كاصل ضمن اصول للشركة في الميزانية. وفي السنوات التالية (2012 و2013) عندما يكون مبلغ الضريبة المستحقة والواجب تسديدها للجهات الضريبية المختصة أقل من مقدار مصروف ضريبة الدخل يتم خصم الفرق من ضريبة الدخل المؤجلة. وسيتم معالجة هذا الموضوع والقيود المحاسبية الخاصة به في الأجزاء التالية عند شرح المعيار.

اما في حالة العكس، أي عندما تكون ضريبة الدخل المدفوعة عن السنة الحالية أقل من مصروف ضريبة الدخل الواجب الاعتراف به في السنة الحالية وفقاً للمحاسبة المالية يكون مبلغ النقص المدفوع بمثابة التزام مؤجل على الشركة سيتم تسديده في الفترات التالية (مصروف مستحق الدفع).

هدف المعيار Objective

يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم (12): "ضرائب الدخل" إلى شرح وتوضيح المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل، وبالتحديد يوضح المعيار كيفية تحديد واحتساب مقدار ضريبة الدخل مستحقة الدفع عن الفترة الحالية ومقدار ضريبة الدخل المؤجلة. كما يوضح المعيار كيفية التعامل مع الاختلافات بين الدخل المحاسبي المعد وفقاً لمعايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية والدخل الخاضع للضريبة، ويعالج المعيار الاختلافات الدائمة والاختلافات المؤقتة بينهما.

نطاق المعيار Scope

يطبق هذا المعيار في المحاسبة عن ضرائب الدخل. وتشمل ضرائب الدخل كافة الضرائب المحلية والأجنبية المفروضة على الأرباح الخاضعة للضريبة. كما تشمل ضرائب الدخل ضرائب اخرى مثل الضرائب المحتجزة Withholding taxes والواجب دفعها من قبل المنشآت التابعة والزميلة والمشاريع المشتركة عند قيامها بتوزيعات الأرباح للمنشأة الأم.

لا يغطي هذا المعيار:

1. المحاسبة عن المنح الحكومية (تعالج في المعيار رقم (20) "محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية").
2. الحسومات الضريبية لتشجيع الاستثمار، الا انه يتعامل مع المحاسبة عن الفروقات المؤقتة التي يمكن أن تظهر عن مثل هذه المنح والحسومات الضريبية.

التعريفات والمصطلحات الواردة في المعيار

الربح المحاسبي Accounting Profit: والذي يمثل صافي الربح (أو الخسارة) والمعد وفقاً لمعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، وذلك قبل تنزيل ضريبة الدخل.

الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية) Taxable Profit (tax loss): والذي يمثل صافي الربح (أو الخسارة) المعد وفقاً لمتطلبات التشريعات الضريبية المحلية، ويمثل هذا الرقم الاساس الذي يستخدم لاحتساب مقدار ضريبة الدخل الواجبة السداد للسلطات الضريبية عن الفترة الجارية.

الضريبة الحالية Current tax: هو مبلغ ضريبة الدخل الواجب السداد للسلطات الضريبية (أو المبلغ الواجب استرداده من السلطات الضريبية) عن ارباح الفترة الجارية، والذي يحتسب بناء على الدخل الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية) للفترة الجارية.

المصروف الضريبي (الدخل الضريبي) Tax Expense (Tax Income): هو عبارة عن مصروف ضريبة الدخل المستحق عن الفترة الحالية والواجب اظهاره في قائمة الدخل والمحسوب وفقاً للمحاسبة المالية، ويمكن تحديده من خلال ضريبة الدخل الجارية بعد تعديلها بالضرائب المؤجلة.

التزامات ضريبة مؤجلة Deferred Tax Liabilities: هي عبارة عن ضريبة الدخل المستحقة بموجب المحاسبة المالية عن الفترة الحالية الا انها واجبة السداد بموجب قانون الضريبة خلال الفترات المستقبلية، وبحيث تتعلق تلك الفروقات بالفروق المؤقتة. وتنشأ هذه الفروقات عندما تكون القيمة المسجلة للأصل بالدفاتر المحاسبية أكبر من أساسه الضريبي أو عندما تكون القيمة المسجلة للإلتزام أقل من أساسه الضريبي.

أصول ضريبة مؤجلة Deferred Tax Assets: هي مبالغ ضرائب الدخل المدفوعة مقدماً للسلطات الضريبية ومن المتوقع إستردادها (خصمها من ضرائب دخل) الفترات اللاحقة، وتتعلق بما يلي:

أ- الزيادة في الضريبة الواجبة السداد بموجب قانون الضريبة عن ضريبة الدخل المستحقة بموجب المحاسبة المالية عن الفترة الحالية، وبحيث يمكن خصم تلك الزيادة من الضرائب المستحقة على المنشاة في المستقبل.

ب- الخسائر القابلة للتدوير والاستفادة منها ضريبيا خلال الفترات القادمة. أي يكمن خصم هذه الخسائر من الدخل الخاضع للضريبة للفترات التالية وبالتالي تخفيض العبئ الضريبي على المنشأة في المستقبل.

جـ- الخصومات الضريبية التي يمكن ترحيلها وإستنفادها خلال الفترات اللاحقة وبحيث يحق للمنشأة الإستفادة منها.

وبشكل عام يظهر الأصل الضريبي المؤجل عندما تكون القيمة الدفترية المسجلة للأصل أقل من أساسه الضريبي أو عندما تكون القيمة المسجلة للإلتزام أكبر من أساسه الضريبي.

ملاحظة: يقصد بالقيمة الدفترية المسجلة للاصل، قيمة الاصل في الدفاتر المحاسبية، بينما يقصد بالاساس الضريبي للاصل، قيمة الاصل وفق قانون الضريبة المطبق في البلد الذي تعمل به المنشاة. فعلى سبيل المثال اذا اشترت منشاة معدات في 2014/1/1 بقيمة 25000 دينار لاستخدامها لغايات العمل وتم استهلاك المعدات محاسبياً بنسبة 20% سنوياً، بينما تم استهلاكها لغايات ضريبة الدخل بنسبة 30% سنوياً، فان مجمع اهتلاك المعدات في 31/12/2014 يكون للغايات المحاسبية 5000 دينار (25000 × 20%)، بينما تكون قيمته للغايات الضريبية 7500 دينار (25000 × 30%). وعليه تكون القيمة

الدفترية المسجلة للمعدات للغايات المحاسبية 20000 دينار (25000 – 5000)، بينما تكون قيمة الاصل ضريبياً 17500 دينار (25000 – 17500). وفي ضوء ذلك وبافتراض عدم وجود قيمة متبقية (خردة) للاصل في نهاية عمره الانتاجي، فان القيمة المتبقية لاهتلاك المعدات ستكون 20000 دينار محاسبياً بينما تكون 17500 دينار ضريبياً.

الفروقات المؤقتة Temporary Differences: هي عبارة عن فروق بين القيمة الدفترية المعدلة للأصل أو الالتزام الوارد في قائمة المركز الماليوالأساس الضريبي المستخدم لحسابها ويمكن أن تكون **الفروق المؤقتة** كما يلي:

- فروق مؤقتة خاضعة للضريبة Taxable Temporary Differences: وهي فروق مؤقتة سوف ينجم عنها مبالغ خاضعة للضريبة عند تحديد الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) للفترات المالية المقبلة وذلك عند استرداد أو تسوية القيمة الدفترية المعدلة (المسجلة) للأصل أو الالتزام.

- فروق مؤقتة قابلة للخصم أو التنزيل Deductible Temporary Differences وهي فروق مؤقتة سوف ينجم عنها مبالغ قابلة للخصم عند تحديد الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية) للفترات القادمة وذلك عند استرداد أو تسوية القيمة الدفترية المعدلة (المسجلة) للأصل أو الالتزام.

- الفروق الدائمة Permanents Differences: وهي فروق تنشأ بين الربح المحاسبي والربح الضريبي نتيجة بعض المتطلبات في التشريع الضريبي غير المتوافقة مع القواعد والمعايير المحاسبية ولا تنعكس اثار هذه الفروقات على فترات مالية اخرى. مثال ذلك اعفاء ايرادات توزيعات ارباح الاسهم من ضريبة الدخل في الاردن، فهذا الاعفاء هو اعفاء مطلق اي لا يخضع هذا البند لضريبة الدخل في الفترة الحالية ولن يخضع ايضاً في الفترات القادمة، بينما يعتبر هذا البند وفق معايير المحاسبة المالية ايراد يتوجب الاعتراف به في الفترة التي يستحق فيها الايراد للمنشاة. ولزيادة توضيح هذه النقطة نورد المثال التالي:

مثال (2)

بلغ مصروف الضيافة لدى شركة الشروق وهي شركة اردنية للعام 2014 مبلغ 12000 دينار، في حين بلغ مصروف الضيافة المقبول ضريبيا 7000 دينار، علماً بان فرق الضيافة غير المقبول ضريبيا والبالغ 5000 دينار (12000 – 7000)، لا يمكن للشركة الاستفادة وتنزيله للغايات الضريبية خلال الفترات القادمة. بلغ صافي الربح المحاسبي قبل مصروف الضيافة 40000 دينار، ولم يكون هناك اختلافات بين الربح المحاسبي والدخل الخاضع للضريبة خلاف بند مصروف الضيافة.

بناء على سبق يكون الربح المحاسبي = 40000 - 12000

= 28000 دينار

الدخل الخاضع للضريبة = 40000 - 7000

= 33000 دينار

ويطلق على الفرق بين الربح المحاسبي 28000 دينار والدخل الخاضع للضريبة 33000 دينار والبالغ 5000 دينار مصطلح فروق دائمة نظراً لان اثارها لا تنعكس على فترات مالية اخرى.

يتكون المصروف الضريبي من: ضريبة الدخل المستحقة الدفع عن الفترة الحالية للجهات الحكومية والمحسوبة بناء على الدخل الخاضع للضريبة للفترة الحالية + أو - المصروف الضريبي المؤجل.

يتكون الدخل الضريبي من: الدخل الحالي + أو - الدخل الضريبي المؤجل.

الائتمان الضريبي Tax Credits: التخفيضات في الإلتزام الضريبي والناتجة عن نفقة معينة تتحدد وفق معالجة خاصة محددة بناءاً على نظم ضرائب الدخل.

التخصيص الضريبي بين الفترات Interperiod Tax Allocation:

وهي عملية تخصيص مصروفات ضريبة الدخل والمعد وفقاً للمحاسبة المالية بين فترات إعداد التقارير بغض النظر عن توقيت المدفوعات النقدية الفعلية للضرائب، وذلك بهدف عكس التأثيرات الضريبية الكلية لجميع الأحداث الاقتصادية الواردة في القوائم المالية الحالية والسابقة والمتوقعة والتي تعكس الفروق المؤقتة التي حدثت في تاريخ إعداد التقارير.

القاعدة الضريبية (الأساس الضريبي) The Tax Base : الأساس الضريبي لأصل أو إلتزام، وكما تم توضيحه سابقاً، هو المبلغ الذي ينسب إلى ذلك الأصل أو الإلتزام للأغراض الضريبية. أي أن القاعدة الضريبية لأصل معين هي المبلغ الذي سيتم خصمه للأغراض الضريبية مقابل أي منافع اقتصادية خاضعة للضريبة ستتدفق للمنشأة عندما تسترد القيمة الدفترية المعدلة للأصل. وإن لم تكن المنافع الاقتصادية خاضعة للضريبة فإن القاعدة الضريبية للأصل تساوي قيمته الدفترية المعدلة – القيمة المرحلة -.

ومن الأمثلة على القاعدة الضريبية ما يلي:

1. معدات تكلفها 2000 دينار وتم اقتطاع 600 دينار مقابل الاهتلاك في الفترات الحالية والسابقة للأغراض الضريبية وسيتم طرح باقي التكلفة خلال السنوات المتبقية كاهتلاك أو عند إستبعادها من خلال البيع أو المبادلة. وأي ربح ناجم عن التخلص من المعدات يخضع للضريبة وأية خسارة عند التخلص منها تخصم لأغراض دفع الضريبة.

   الاساس الضريبي للمعدات هي 1400 دينار (2000- 600).
2. فائدة مدينة قيمتها بدفاتر المنشأة 5000 دينار، ويخضع إيراد الفائدة الخاص بها للضريبة على أساس نقدي.

   الاساس الضريبي للفائدة المدينة = صفر.
3. ذمم مدينة تجارية قيمتها الدفترية المعدلة 40000 دينار وتم تضمين الإيراد الناتج عنها والممثلة في المبيعات الآجلة في الربح الضريبي (الخسارة الضريبية).

الاساس الضريبي للذمم المدينة التجارية هي 40000 دينار.

4. أنفقت احدى الشركات مبلغ 150000 دينار تكاليف لتطوير أصل غير ملموس (وحصلت على براءة إختراع) وقد لبت التكاليف المدفوعة على الأصل تعريف الأصل غير الملموس بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (38) وقد تم الإعتراف بها في الميزانية العمومية. وتسمح التشريعات الضريبية المحلية بإقتطاع هذه التكاليف للأغراض الضريبية عند تكبدها، ولذلك تم الإعتراف بها على إنها مصاريف للأغراض الضريبية.

المطلوب: احتساب الأساس الضريبي للأصل غير الملموس في نهاية السنة المالية.

الأساس الضريبي للأصل غير الملموس هو (صفر) لأن السلطات الضريبية قد سمحت أصلاً بإقتطاع تكاليف الأصل من قائمة الدخل في السنة الحالية والتي جرى فيها انفاق المبلغ وبالتالي اصبحت قيمة البند صفر (أي لا يوجد قيمة مرسملة للبند للغايات الضريبية).

متطلبات المعيار الرئيسة

اولاً: المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل: Accounting for Income Tax

هناك طريقتان لمعالجة الضرائب المؤجلة هما: طريقة الميزانية او الالتزام الضريبي The Liability Tax Method، وطريقة قائمة الدخل او طريقة الضرائب المؤجلة The Deferred Tax Method . يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (12) إستخدام طريقة الإلتزام الضريبي والتي تتبني منهج قائمة المركز الماليمن خلال المحاسبة عن الفروقات الضريبية المؤقتة بين المتطلبات المحاسبية والأسس الضريبية من خلال **الاصول والالتزامات** حيث تعترف هذه الطريقة بجميع الآثار الضريبية للفروقات المؤقتة سواء تلك التي نشأت في سنوات سابقة وتنعكس في الفترة الحالية أو تلك التي تنشأ في الفترة الحالية وستنعكس خلال الفترات القادمة من خلال ايجاد الفروقات المؤقتة بين القيمة الدفترية المسجلة للاصل والاساس الضريبي للاصل شريطة تقدير قيمة الاصول بموثوقية مناسبة.

في حين **منع المعيار** إستخدام طريقة التأجيل التي تقوم على المحاسبة عن فروقات التوقيت بين المتطلبات المحاسبية والضريبية للايرادات والمصاريف أي تبني منهج قائمة الدخل.

الإعتراف بالالتزامات والأصول الجارية

1. اذا كان المبلغ المدفوع أو مستحق الدفع للدولة عن ضريبة دخل الفترة الحالية والفترات السابقة أقل من ضريبة الدخل المحسوبة وفق المحاسبة المالية، فيجب الإعتراف بالفرق كمطلوبات. أما في حالة كان المبلغ المدفوع أو مستحق الدفع

للدولة عن الفترة الحالية والفترات السابقة أكبر من مبلغ ضريبة الدخل المحسوبة وفق المحاسبة المالية، فيعترف بالزيادة كأصل (ضريبة مدفوعة مقدماً).

2. كما يعترف بالمنافع المتعلقة بالخسارة الضريبية كأصل اذا كان بالامكان إستخدامها بأثر رجعي لإستعادة ضريبة دفعت بفترات سابقة (تدوير الخسارة الى الخلف)، او يمكن استخدامها خلال الفترات القادمة (تدوير الخسارة الى الامام). ويشترط المعيار للاعتراف بالخسارة كاصل ضريبي في حالة تدويرها للامام، وعدم امكانية تدويرها للخلف ان يكون لدى المنشاة شبة تأكد من الاستفادة من تلك الخسارة المدورة خلال الفترات التالية، وذلك عن طريق وجود توقعات شبهِ مؤكدة باحتمالية تحقيق المنشاة لارباح في المستقبل وبالقدر الذي يكفي لامتصاص هذه الخسارة.

الاعتراف بالالتزامات والأصول الضريبية المؤجلة

الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة

يجب الاعتراف بالمطلوبات الضريبية لجميع الفروقات الضريبية المؤقتة، الا ان المعيار استثنى الحالتين التاليتين من عملية الاعتراف بالفروقات المؤقتة كمطلوبات:

أ- في حالة الالتزامات الضريبية المؤجلة الناجمة عن شهرة لا تعترف السلطات الضريبية باطفائها.

ب- في حالة الالتزامات الضريبية المؤجلة الناجمة عن الاعتراف الأولي بأصل أو التزام في عملية تتميز بأنها

- ليست إندماج أعمال.
- عدم تأثير العملية عند حدوثها على أي من الربح المحاسبي أو الدخل الخاضع للضريبة.

أما الفروقات الضريبية المؤقتة المتعلقة بالإستثمارات في الشركات التابعة أو الفروع أو الشركات الزميلة، والحصص في المنشأت الخاضعة للسيطرة المشتركة، فإنه يجب الإعتراف بالتزام الضريبي المؤجل المتعلق بها.

وتجدر الاشارة الى ان بعض الفروقات المؤقتة تنتج عندما يتم شمول بنود الإيرادات والدخل والمصاريف في إحتساب الربح المحاسبي في فترة معينة، في حين يتم شمول

هذه البنود في إحتساب الربح الخاضع للضريبة في فترة مختلفة. وتسمى هذه الفروقات بالفروقات المؤقتة أي الناجمة عن فروقات التوقيت.

ومن الأمثلة على الفروقات المؤقتة لبنود ينتج عنها **التزامات ضريبية مؤجلة ما يلي:**

1. إيراد الفائدة والذي يعتبر جزء من الربح المحاسبي وبنسبة وتناسب مع المدة الزمنية التي أكتسبت بها تلك الفوائد، الا ان التشريعات الضريبية في بعض الدول تخضع ايراد الفوائد للضريبة عندما قبضها، أي على الأساس النقدي. وفي هذه الحالة يعتبر الأساس الضريبي (القاعدة الضريبية) لأي فوائد مستحقة القبض بخصوص هذه الإيرادات (صفر)، نظراً لأن الإيرادات في هذه الحالة لا تؤثر على الربح الضريبي إلا بعد تحصيل قيمتها نقداً. وبناء عليه تعتبر الضريبة المستحقة عن تلك الفوائد التزامات ضريبية مؤجلة يتم سدادها في الفترات التالية عند القبض النقدي لتلك الفوائد.

2. الفروقات المؤقتة الناجمة عن إستخدام المنشأة للغايات المحاسبية طريقة او معدل إهتلاك للاصول غير المتداولة مختلف عن الطريقة المقبولة ضريبياً. فعلى سبيل المثال، يسمح قانون ضريبة الدخل في الأردن باستخدام الاهتلاك المتسارع (أي مضاعفة نسب الاهتلاك) لاستهلاك معظم الأصول غير المتداولة، في حين قد تستخدم شركة معينة لغايات المحاسبة المالية النسب العادية دون مضاعفتها، مما ينجم عن ذلك فروقات مؤقتة قابلة تمثل التزامات ضريبية مؤجلة. ففي السنوات الاولى من عمر الاصل يزيد مصروف اهتلاك الاصل لغايات ضريبة الدخل عن الاهتلاك لغايات المحاسبة المالية مما يخفض ضريبة الدخل مستحقة الدفع عن ارباح الشركة، الا ان اهتلاك الاصل لغايات ضريبة الدخل يقل عن الاهتلاك لغايات المحاسبة المالية في السنوات الاخيرة من عمر الاصل.

مثال (3)

في 2013/1/1 قامت الشركة العربية بشراء معدات وأجهزة بمبلغ 100000 دينار، يتم إهتلاك تلك المعدات من قبل الشركة بنسبة 25% سنوياً وعلى اساس القسط الثابت، في

حين يتم الإهتلاك وفق المتطلبات الضريبية بنسبة 30% سنوياً. تخضع الشركة لمعدل ضريبة على الدخل يبلغ 30%.

المطلوب: احتساب أي إلتزام ضريبي مؤجل يمكن أن ينشأ عن المعدات والأجهزة في 2013/12/31.

حل مثال (3)

1. يبلغ مصروف الإهتلاك للعام 2013 والمحسوب من قبل الشركة عند إعداد القوائم المالية 25000 دينار (100000× 25%).
2. يبلغ مصروف الاهتلاك للعام 2013 لأغراض الضريبة 30000 دينار (100000 × 30%).
3. إن الفرق المؤقت الخاضع للضريبة يبلغ 5000 دينار، وبالتالي يبلغ الإلتزام الضريبي المؤجل 1500 دينار (5000 × 30%)، وهو ناتج عن كون مصروف الإهتلاك المحسوب لأغراض الضريبة أكبر من مصروف الضريبة المحاسبي المحسوب من قبل الشركة، أي أن الدخل الخاضع للضريبة للعام 2013 سيكون أقل من الربح المحاسبي.
4. يتم وفق المعايير الخاصة بالمحاسبة المالية اعتبار تكاليف الابحاث والتطوير المنفقة في الفترة الحالية أصلاً غير ملموس تظهر بالميزانية ويتم اطفائها خلال الفترات التالية لانفاقها، في حين تسمح بعض الدول لغايات الضريبة بتنزيل تلك التكاليف كمصروف عند حدوثها. في هذه الحالة فإن الأساس الضريبي لتلك التكاليف يكون (صفر) لأنها تكون قد طرحت من الربح الضريبي. فاذا افترضنا ان شركة انفقت مبلغ 50000 دينار ابحاث وتطوير، فيكون الفرق المؤقت عبارة عن الفرق بين القيمة الدفترية المعدلة للأصل غير الملموس البالغة 50000 دينار والأساس الضريبي وهو (صفر).

ومن الأمثلة على الفروقات المؤقتة لبنود ينتج عنها اصول **ضريبية مؤجلة ما يلي:**

1. الاعتراف ببعض المصاريف لغايات المحاسبة المالية وتنزيلها من ارباح الفترة الجارية، وتاجيل الاعتراف بها لغايات ضريبة الدخل للفترات القادمة. ومن الامثلة على هذا البند في قانون ضريبة الدخل الاردني، عدم جواز تنزيل مكافاة نهاية

الخدمة لغايات ضريبة الدخل الا في السنة التي تدفع تلك المكافاة فعليا للموظف عند تركه العمل.

2. اخضاع بعض الايرادات بموجب التشريعات الضريبية لضريبة الدخل في الفترة الحالية رغم ان معايير المحاسبة المالية توجب الاعتراف بتلك الايرادات خلال الفترات التالية. ففي هذه الحالة يتم دفع ضريبة دخل عن تلك الايرادات في السنة الحالية وتعتبر هذه الضريبة اصل (ضريبة مدفوعة مقدماً) يتم خصمها من ضريبة دخل الفترات التالية.

الاثار الضريبية لاعادة تقييم الاصول بالقيمة العادلة

كما هو معروف فان معايير المحاسبة والابلاغ المالي قد بدات بالسماح باعادة تقييم الأصول غير المتداولة وبعض الاصول الاخرى واظهارها بالقيمة العادلة لها، الا ان التشريعات الضريبية في العديد من الدول لا تأخذ بالقيمة العادلة الناتجة عن اعادة التقييم، مما يترتب على ذلك ظهور فروقات ضريبية مؤقته. ولتوضح تلك الاثار نورد المثال التالي:

مثال (4)

في 2013/12/31 قامت شركة البلاد بإعادة تقييم المباني وإعترفت بالزيادة في إعادة التقييم في قوائمها المالية. وقد بلغت القيمة الدفترية للمباني بذلك التاريخ 400000 دينار وتم إعادة تقييمها بمبلغ 500000 دينار. وكان الأساس الضريبي للمباني 300000 دينار. يبلغ معدل الضريبة على كل من الأرباح التشغيلية والأرباح الرأسمالية للشركة ما نسبته 30%.

المطلوب: احتساب الإلتزام الضريبي المؤجل الخاص بالمباني اعتبارا من 2013/12/31.

حل مثال (4)

1. الإلتزام الضريبي المؤجل خلال الفترة المالية القادمة = (القيمة الدفترية للمباني بعد إعادة التقييم – الأساس الضريبي للمباني) × 30%

= (500000 - 300000) × 30%

= 200000 × 30% = 60000 دينار.

اختلافات معدلات الضريبة على مصادر الدخول المختلفة

تطبق بعض الدول معدلات ضريبية مختلفة تختلف باختلاف مصدر الدخل، ففي بعض الدول يخضع الدخل التشغيلي للشركات لمعدلات ضريبية تختلف عن الارباح الراسمالية الناتجة عن بيع الاصول غير المتداولة. في مثل هذه الحالة وفي ظل وجود فروقات ضريبية مؤقتة لبعض من الاصول التي قد تستخدم للغايات التشغيلية او قد تباع وينتج عنها ارباح راسمالية تبرز مشكلة تحديد معدل الضريبية الواجب استخدامه. هنا يتم اختيار معدل الضريبية الملائم في ضوء توقعات الشركات المستقبلية بكيفية التصرف في الاصل.

مثال (5)

في 2013/12/31 قامت شركة البلاد بإعادة تقييم المباني وإعترفت بالزيادة في إعادة التقييم في قوائمها المالية. وقد بلغت القيمة الدفترية للمباني بذلك التاريخ 400000 دينار وتم إعادة تقييمها بمبلغ 500000 دينار. وكان الأساس الضريبي للمباني 300000 دينار. يبلغ معدل الضريبة على الأرباح التشغيلية للشركة ما نسبته 35%، بينما يبلغ معدل الضريبة المطبق على الأرباح الرأسمالية (بيع المباني) 30%.

المطلوب: احتساب الإلتزام الضريبي المؤجل الخاص بالمباني اعتبارا من 2013/12/31، بافتراض ان الشركة:

1. ستبيع المباني خلال الفترة المالية القادمة.
2. ستستخدم المباني في عملياتها التشغيلية.

حل مثال (5)

1. الإلتزام الضريبي المؤجل في حالة بيع المباني خلال الفترة المالية القادمة =

(القيمة الدفترية للمباني بعد إعادة التقييم – الأساس الضريبي للمباني) × 30%

= (500000 - 300000) × 30%

= 200000 × 30%

= 60000 دينار.

2. الإلتزام الضريبي المؤجل في حالة استخدام الشركة للمباني في عملياتها التشغيلية =

(القيمة الدفترية للمباني بعد إعادة التقييم – الأساس الضريبي للمباني) × 35%

= (500000 - 300000) × 35%

= 200000 × 35% = 70000 دينار

يلاحظ من المثال اعلاه ان قيمة الالتزام الضريبي قد اختلفت باختلاف ما تخطط الشركة القيام به بخصوص الاصل المعني.

الشهـــرة

كما سبق وبينا فقد نتشأ شهرة نتيجة تملك المنشاة لمنشاة اخرى، وفي كثير من التشريعات الضريبية لا يتم السماح بإطفاء الشهرة كمصروف قابل للخصم عند تحديد الربح الضريبي. وهنا تكون القاعدة الضريبية للشهرة (صفر). وبالتالي فان قيمة الشهرة هنا تعتبر فروقات دائمة. وبالتالي لا يسمح هذا المعيار الإعتراف باي اثر ضريبي مؤجل للشهرة، الا ان قيمة الشهرة المحتسبة في هذه الحالة قد تتاثر بوجود فروقات ضريبية مؤقتة ناتجة عن عملية التملك.

مثال (6)

في 2013/1/1 إشترت الشركة الوطنية شركة تابعة (س)، ونتج عن الشراء شهرة بقيمة 800000 دينار. كان لدى الشركة التابعة فروقات مؤقته قابلة للتنزيل من ارباح الفترات التالية تبلغ 400000 دينار، ومن المرجح أن تتوفر الأرباح المستقبلية الخاضعة للضريبة لمعادلة هذه الفروقات المؤقتة القابلة للتنزيل. يبلغ معدل الضريبة 30%. ولم يؤخذ بالإعتبار الفرق المؤقت القابل للإقتطاع عند حساب الشهرة.

المطلوب: ما مبلغ الشهرة الواجب الإعتراف به في الميزانية الموحدة للشركة الأم؟

حل مثال (6)

بداية يجب الإعتراف بأصل مؤجل بقيمة 120000 دينـــار (400000 × 30%) وذلـــك لوجود فروق مؤقته قابلة للإقتطاع وكذلك كون الأرباح المستقبلية الخاضـــعة للـــضريبة ستكون كافية لمقابلة هذه الفروقات. وعليه فإنه وفي تاريخ الشراء يوجد أصـــل ضـــريبي مؤجل إضافي لم يؤخذ بعين الإعتبار ونتيجة لذلك سيتم تخـــفيض الـــشهرة التـــي ســـيتم الاعتراف بها من 800000 دينار إلى 680000 دينار أي (800000- 120000) دينار.

: قياس الأصول والإلتزامات الضريبية

Measurement of tax assets and liabilities

جب قياس الأصول (الإلتزامات) الضريبية المتعلقة بالفترات الحالية والسابقة بالمبلغ
قابل للاسترداد من الجهات الضريبية أو المتوقع دفعه لها، وبحيث تستخدم معدلات
الضريبة (وقوانين الضريبة) السائدة بتاريخ الميزانية العمومية.
. في حالة توقع تغير معدلات الضريبة على الدخل خلال الفترات القادمة عن
المعدلات السائدة خلال الفترات الحالية او الماضية فيجب في هذه الحالة قياس
الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة **بإستخدام معدلات الضرائب** المتوقع أن تكون
سائدة في الفترة التي يتحقق فيها الأصل الضريبي المؤجل أو يسدد الالتزام الضريبي
المؤجل.

ال (7)

، 2013/12/31 بلغ صافي الربح المحاسبي قبل تنزيل ضريبة الدخل 120000 دينار،
ما بلغ الدخل الخاضع للضريبة لنفس الفترة 150000 دينار. يمثل الفرق بين الربح
محاسبي والدخل الخاضع للضريبة والبالغ 30000 دينار مصاريف عن قضايا مرفوعة
لى الشركة الا انها لم تدفع بعد، تم الاعتراف بها وتحميلها لصافي الربح المحاسبي، في
ين تم رفض تنزيلها لغايات الضريبة لحين دفعها. الا انه وفي ضوء المعلومات
موثوقة لدى الشركة سيتم دفعها تلك المصاريف خلال العام 2014، وبالتالي سيتم قبول
نزيلها لغايات ضريبة الدخل. يبلغ معدل الضريبة 20% للعام 2013 ويتوقع ان يكون
25% للعام 2014.

المطلوب: احتساب ما يلي:

1. مقدار الضريبة الجارية (الضريبة الواجب تسديدها للجهات الضريبة عن الفترة الحالية 2013).
2. مقدار ضريبة الدخل المؤجلة وتحديد طبيعتها فيما إذا كانت التزام ام اصل.
3. مقدار مصروف الضريبة الواجب الاعتراف به واظهاره في قائمة الدخل للعام 2013.
4. قيود اليومية الخاصة بالضريبة عن الحالة السابقة للعام 2013.

حل مثال (7)

1. مقدار الضريبة الجارية (الضريبة الواجب تسديدها للجهات الضريبة عن الفترة الحالية: 2013) = 150000 × 20% = 30000 دينار.
2. ضريبة الدخل المؤجلة = 30000 × 25% = 7500 دينار، وتعتبر اصل ضريبي مؤجل، نظراً لان الشركة قامت بتسديد السلطات الضريبية مبلغ ضريبي اعلى من المبلغ الواجب سداده حسب الربح المحاسبي. كما يلاحظ استخدام معدل الضريبة المتوقع ان يكون سائداً عن الاستفادة من الاصل الضريبي المؤجل.
3. مقدار مصروف الضريبة الواجب الاعتراف به واظهاره في قائمة الدخل للعام 2013 = 30000 – 7500 = 22500 دينار.
4. قيود اليومية الخاصة بالضريبة عن الحالة السابقة للعام 2013:

مدين	دائن	بيان
22500		من حـــ/ مصروف ضريبة الدخل
7500		حـــ/ اصول ضريبية مؤجلة
	30000	الى حـــ/ ضريبة الدخل مستحقة الدفع عن الفترة الحالية

ثالثاً: الإعتراف بالضريبة الحالية والمؤجلة:

Recognition of Current and Deferred Tax

يتوجب الاعتراف بالضرائب المؤجلة كدخل او مصروف وتضمينها بالربح او الخسارة الظاهر بقائمة الدخل. الا انه يستثنى من ذلك ما يلي:

1. الدخول او الارباح التي لا تظهر محاسبياً بقائمة الدخل بل يتم الاعتراف بها بحقوق الملكية مباشرة ومن الامثلة على هذه البنود ما يلي:
   - تصحيح اخطاء سنوات سابقة
   - فروقات اعادة تقييم الممتلكات والمصانع والمعدات بموجب المعيار رقم (16).
   - فروق الصرف الناجمة عن ترجمة القوائم المالية للشركات التابعة (معيار المحاسبة الدولي رقم (21 : أثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية).
2. إندماج أعمال بطريقة التملك.

: القوائم المالية الموحدة

مارات في المنشآت التابعة والفروع والمنشآت الزميلة والحصص في المشاريع

ركة

الفروقات المؤقتة عند إختلاف القيمة الدفترية للإستثمارات في المنشآت التابعة
وع والمنشآت الزميلة أو المنشآت الخاضعة للسيطرة المشتركة في دفاتر المنشأة
عن القاعدة أو (الأساس) الضريبية للإستثمار التي غالباً ما تكون بالتكلفة. تنتج مثل
لفروق في عدد من الحالات مثل:

جود أرباح غير موزعة للمنشآت التابعة أو الفروع أو المنشآت الزميلة أو المنشآت
الخاضعة للسيطرة المشتركة.

فروقات في معدلات صرف العملة الأجنبية نتيجة لعمل المنشأة الأم ومنشأتها التابعة
في بلدان مختلفة.

- وجود تدني في قيم الاستثمار في المنشأة الزميلة وتخفيضها إلى القيمة القابلة
للاسترداد.

وجب هذا المعيار يتوجب على المنشاة الإعتراف بإلتزام ضريبي مؤجل لكافة الفروق
ريبية المؤقتة المرتبطة بالاستثمار في المنشآت التابعة والفروع والمنشآت الزميلة
حصص في المنشآت الخاضعة للسيطرة المشتركة بإستثناء الحالة التي يتحقق فيها
رطين التاليين:

تكون المنشاة الأم أو المستثمر أو المشارك في المشروع المشترك قادر على التحكم
في توقيت إسترجاع الفرق المؤقت.

- من المحتمل أن لا ينعكس الفرق المؤقت في المستقبل المنظور.

ال (8)

مت إحدى الشركات التابعة خلال عام 2013 بضاعة تكلفتها 750000 دينار الى
كتها الأم مقابل 900000 دينار، وفي نهاية عام 2013 كانت البضاعة المذكورة ما
ال في مخازن الشركة الأم. علما بان الشركة الام والتابعة تعملان في نفس البلد، وتبلغ
بة الضريبة على الشركتين 30%.

مطلوب: بيان المدلولات الضمنية للضريبة المؤجلة وكم يبلغ الاصل الضريبي المؤجل.

حل مثال (8)

في هذه الحالة سيكون من اللازم إلغاء الربح غير المتحقق بقيمة 150000 دينار من قائمة الدخل ومن الميزانية الموحدة في مخزون المجموعة. وتعتبر عملية بيع المخزون حدث خاضع للضريبة ويسبب تغيراً في الأساس الضريبي للمخزون. وسيكون المبلغ المسجل في القوائم المالية الموحدة للمخزون هو 750000 دينار، في حين أن القاعدة الضريبية (الاساس الضريبي) يبلغ 900000 دينار وهذا يؤدي الى نشوء أصل ضريبي مؤجل بقيمة 150000 دينار بمعدل ضريبي 30% ويساوي 45000 دينار.

خامساً: العرض Presentation

الأصول والإلتزامات الضريبية- المقاصة Offset

1. يجب اظهار الاصول والالتزامات الضريبية في الميزانية بشكل مستقل عن الاصول والالتزامات الاخرى لدى الشركة.
2. في حالة وجود رصيد جاري لاصل ضريبي مؤجل ورصيد لالتزام ضريبي مؤجل فانه يجوز عمل تقاص بينهما واظهار الصافي شريطة توفر التالي:

ان يكون للمنشاة الحق القانوني في اجراء تلك المقاصة، ويكون عادة للمنشأة حق قانوني في إجراء التقاص بين الأصل الضريبي الجاري مع الالتزام الضريبي الجاري عندما يعود لضرائب دخل فرضت من قبل نفس السلطة الضريبية وتكون السلطة الضريبية تسمح بدفع أو استلام مبلغ (صافي) واحد.

- ان يكون في نية المنشاة تسوية المبلغ المتعلق بتلك الاصول والالتزامات الضريبية على أساس الصافي، أو يكون بامكانها الاستفادة وتنزيل الأصل الضريبي في نفس الفترة المالية التي سيستحق فيها الالتزام الضريبي.
- كانت الأصول والإلتزامات الضريبية المؤجلة والضريبية المؤجلة تتعلق بضرائب دخل مفروضة من نفس الهيئات الضريبية على ما يلي:

أ- نفس دخل المنشأة الخاضع للضريبة. أو

ب- منشآت مختلفة خاضعة للضريبة ترغب إما تسديد الإلتزامات الضريبية الحالية والأصول الضريبية الحالية على أساس الصافي، أو جعل الأصول الضريبية تتحقق

وسداد الإلتزامات معاً في نفس الوقت، وفي كل فترة مالية قادمة يتوقع أن يجري سداد أو إسترداد مبالغ جوهرية من الأصول والإلتزامات الضريبية المؤجلة.

روف الضريبة

جب عرض مصروف (دخل) الضريبة الخاص بالأرباح أو الخسائر من الأنشطة لعادية في متن (وجه) قائمة الدخل.

وق الصرف من الإلتزامات أو الأصول الضريبية الأجنبية المؤجلة

طلب معيار المحاسبة الدولي رقم (21): أثار التغيرات في أسعار صرف العملات أجنبية، الإعتراف بفروقات العملات الأجنبية كدخل أو مصروف ولكن لا يبين ذلك معيار مكان عرضها في بيان الدخل، لذلك عندما يعترف بفروق الصرف من الأصول الإلتزامات الضريبية الأجنبية المؤجلة في بيان الدخل فإنه يمكن تصنيف هذه فروقات كمصروف (دخل) ضريبي مؤجل إذا كان ذلك العرض يعتبر أكثر فائدة مستخدمي القوائم المالية.

سادساً: الإفصاح Disclosure

يجب الإفصاح بشكل منفصل عن مكونات مصروف (دخل) الضريبة: ويمكن أن تشمل مكونات مصروف (دخل) الضريبة ما يلي:

أ- مصروف (دخل) الضريبة الحالي.

ب- التعديلات المعترف بها في الفترة عن ضريبة حالية من فترات سابقة.

جـ- مبلغ مصروف (دخل) الضريبة المؤجل الناتج عن وجود وانعكاس الفروق المؤقتة.

د- مبلغ مصروف (دخل) الضريبة المؤجل الذي يعزى لتغيرات في معدلات الضريبة أو فرض ضرائب جديدة.

هـ- مبلغ المنفعة الناشئ عن خسائر ضريبية غير معترف بها سابقاً أو خصومات ضريبية أو فرق مؤقت لفترة سابقة مستخدمة لتخفيض مصروف الضريبة الجاري.

و- مبلغ المنفعة الناتجة عن خسائر لم يعترف بها سابقاً أو خصومات ضريبية أو فروقات مؤقتة لفترة سابقة مستخدمة لتخفيض مصروف الضريبة المؤجل.

ز- مصروف الضريبة المؤجل الناجم عن تخفيض أو إنعكاس تخفيض سابق لأصل ضريبي مؤجل.

ح- مبلغ مصروف (دخل) الضريبة الذي يعود إلى التغيرات في السياسات المحاسبية والأخطاء التي يتم معالجتها بصافي الربح أو الخسارة للفترة الجالية، بسبب عدم القدرة على معالجتها بأثر رجعي بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (8)، صافي ربح أو خسارة الفترة والأخطاء والتغيرات في السياسات المحاسبية.

يجب أيضاً الإفصاح عما يلي بشكل منفصل:

أ- مجموع الضريبة الحالية أو المؤجلة التي تتعلق ببنود أضيفت لحساب حقوق الملكية.

ب- شرح للعلاقة بين مصروف (دخل) الضريبة والربح المحاسبي في إحدى أو كلا الحالتين التاليين:

1. مطابقة مصروف (دخل) الضريبة والناتج عن ضرب الربح المحاسبي بمعدل (بمعدلات) الضريبة المطبقة، مع الإفصاح عن أساس إحتساب معدل الضريبة المطبق.
2. مطابقة بين متوسط معدل الضريبة الفعال ومعدل الضريبة المستخدم، مع الإفصاح عن اساس احتساب معدل الضريبة المستخدم.

د- توضيح التغيرات في معدل (معدلات) الضريبة المستخدمة بالمقارنة مع الفترة المحاسبية السابقة.

هـ- مبلغ (وتاريخ الانتهاء إن وجد) للفروق المؤقتة القابلة للخصم، والخسائر الضريبية غير المستخدمة، والخصومات الضريبية غير المستخدمة والتي لم يعترف بأصل ضريبي مؤجل متعلق بها في الميزانية العمومية.

و- المبلغ الإجمالي للفروق المؤقتة المتعلقة بالاستثمارات في المنشآت التابعة والفروع، والمنشآت الزميلة، والحصص في المنشآت الخاضعة للسيطرة المشتركة التي لم يعترف بالتزامات ضريبية مؤجلة متعلق بها.

ز- الأفصاح لكل نوع من انواع الفروقات المؤقتة وكل نوع من الخسائر الضريبية غير المستخدمة والخصومات الضريبية غير المستخدمة:

1. مبلغ الأصول أو الإلتزامات الضريبية المؤجلة المعترف بها في قائمة المركز الماليلكل فترة معروضة.
2. مبلغ الدخل أو المصروف الضريبي المؤجل المعترف به في قائمة الدخل، إذا كان ذلك غير واضحاً من التغيرات في المبالغ المعترف بها في الميزانية العمومية.

ح- فيما يتعلق بالعمليات غير المستمرة، الإفصاح عن مصروف الضريبة الذي يتعلق بما يلي:

1. ربح أو خسارة عدم الاستمرارية.
2. الربح أو الخسارة من النشاطات العادية للعملية غير المستمرة للفترة الحالية، مع المبالغ المقابلة لها لكل فترة سابقة معروضة.

ط- مبلغ ضريبة الدخل على أرباح الأسهم لمساهمي المنشأة التي أعلنت توزيع أرباح قبل التصريح بإصدار البيانات المالية والتي لم يعترف بها في القوائم المالية.

كما يجب على المنشأة الإفصاح عن المبلغ الضريبي المؤجل وعن ماهية الأدلة المعززة للاعتراف به وذلك، عند:

أ- إعتماد الأصل الضريبي المؤجل على الأرباح الضريبية المستقبلية الزائدة عن الأرباح الناجمة من إنعكاس فروقات ضريبية مؤقتة.

ب- تكون المنشأة قد تكبدت خسائر أما في الفترة الحالية أو الفترة السابقة لدى الهيئات الضريبية التي ينتمي لها الأصل الضريبي المؤجل.

دفع أرباح الأسهم

يجب على المنشأة الإفصاح عن طبيعة تبعات ضريبة الدخل المحتملة التي قد تنتج على دفع أرباح الأسهم لمساهميها إضافة إلى ذلك يجب على المنشأة الإفصاح عن مبالغ ضرائب الدخل المحتملة التي يمكن تحديدها عملياً و بيان إذا لم يكن ممكناً تحديدها عملياً.

أمثلة وتطبيقات إضافية

مثال (9)

اذا افترضنا ان التشريع الضريبي يعمل على تشجيع المنشآت على شراء الات ومعدات جديدة، لذلك سمح التشريع الضريبي باحتساب اهتلاك معجل في السنة الاولى بنسبة 25% من تكلفة الآلات والمعدات الجديدة، وعلى ان يتم اهتلاك القيمة المتبقية بعد خصم الاهتلاك المعجل على العمر الإنتاجي المتبقي لتلك المعدات وبطريقة القسط الثابت.

في 2013/1/1 قامت احدى الشركات بشراء معدات جديدة بقيمة 80000 دينار وكان العمر الإنتاجي لها 4 سنوات ولا يوجد لها قيمة نفاية. بفرض ان الأرباح المحاسبية قبل الاهتلاك لعامي 2013 و2014 كانت 300000 دينار، و350000 دينار على التوالي، ولا توجد فروق اخرى بخلاف الاهتلاك بين الربح المحاسبي والربح الضريبي. وتخضع ارباح الشركة لضريبة الدخل بمعدل 40%.

المطلوب:

1. احتساب الأرباح المحاسبية والعبء الضريبي عليها.
2. احتساب الضريبة على اساس الاهتلاك الضريبي.

حل مثال (9)

1. الأرباح المحاسبية والعبء الضريبي

بيان	2013	2014
الربح المحاسبي قبل الاهتلاك	300000	350000
يطرح: مصروف الاهتلاك المحاسبي	(20000)	(20000)
الربح المحاسبي بعد الاهتلاك	280000	330000
ضريبة الدخل (40%)	112000 دينار	132000 دينار

2. احتساب الضريبة على اساس الاهتلاك الضريبي:

الاهتلاك المعجل الإضافي في السنة الأولى = 80000 × 25% = 20000 دينار

مصروف الاهتلاك العادي في كل سنة = 80000 - 20000 = 60000 دينار

60000 ÷ 4 = 15000 دينار.

اجمالي مصروف الاهتلاك في السنة الاولى = الاهتلاك المعجل + الاهتلاك العادي

= 20000 + 15000 = 35000 دينار

ويكون الاهتلاك في الثلاث السنوات التالية هو 15000 دينار

بيان	2013	2014
الربح المحاسبي قبل الاهتلاك	300000	350000
يطرح: مصروف الاهتلاك المحاسبي	(35000)	(15000)
الدخل الخاضع للضريبة بعد الاهتلاك	265000	335000
ضريبة الدخل (40%)	106000 دينار	134000 دينار

من الجدولين السابقين يتبين ما يلي:

1. انخفاض مقدار الضريبية عام 2013 من 112000 الى 106000 دينار أي بمقدار 6000 دينار.
2. رغم انخفاض مقدار عبء الضريبة عام 2013 الا انه سوف يقابله زيادة في العبء الضريبي في السنوات التالية بمقدار 2000 دينار في كل سنة نتيجة انخفاض مصروف الاهتلاك من 20000 الى 15000 دينارا بفرق يبلغ 5000 دينار وهو ما يعادل 2000 دينار ضريبة (5000 × 40%).

مثال (10)

بفرض ان صافي الربح المحاسبي قبل الضريبة لشركة الاتحاد كان 250000 دينار للعام 2013 وتبلغ الفروقات المؤقتة التي تخضع للضريبة 28000 دينار، اما الفروقات المؤقتة القابلة للخصم الضريبي في الفترة او الفترات القادمة فتبلغ 8000 دينار ولا توجد أية خسائر مرحلة او اعفاءات اخرى لدى الشركة، كما لا يوجد اية التزامات او اصول ضريبية من فترات سابقة. تخضع الشركة لنسبة ضريبة على الدخل تبلغ 40%.

المطلوب:

1. احتساب مقدار الضريبة المستحقة على الشركة وكل من الالتزام الضريبي المؤجل والاصل الضريبي المؤجل
2. اثبات قيود اليومية المتعلقة بالضريبة.

حل مثال (10)

يتم احتساب الربح الضريبي في هذه الحالة كما يلي:

الربح المحاسبي قبل الضرائب	250000
الفروقات المؤقتة التي تخضع للضريبة	(28000)
الفروق المؤقتة القابلة للخصم الضريبي	8000
الربح الخاضع للضريبة	230000 دينار
الضريبة المستحقة = 230000 × 40% =	92000 دينار
الالتزام الضريبي المؤجل = 28000 × 40% =	11200 دينار
الاصل الضريبي المؤجل = 8000 × 40% =	3200 دينار

ويكون قيد اليومية اللازم لاثبات العملية السابقة كما يلي:

مدين	دائن	بيان
92000		من حـ/ مصروف ضريبة الدخل الجارية
3200		حـ/ اصول ضريبية مؤجلة
8000		حـ/ مصروف ضريبة الدخل المؤجلة
	11200	الى حـ/ التزامات ضريبية مؤجلة
	92000	حـ/ ضريبة الدخل مستحقة الدفع عن الفترة الحالية

يلاحظ ان مصروف ضريبة الدخل المؤجلة البالغة 8000 دينار هو عبارة عن الالتزام الضريبي المؤجل البالغ 11200 دينار مطروحا منه اصول ضريبية مؤجلة البالغة 3200 دينار. وبافتراض انه في سنة 2014 يوجد لدى شركة الاتحاد ربح محاسبي قبل الضريبة بمبلغ 450000 دينار وفروق مؤقتة خاضعة للضريبة مقدارها 75000 دينار وفروق مؤقتة قابلة للخصم الضريبي مقدارها 36000 دينار ونسبة الضريبة كما هي 40%.

يتم احتساب الربح الضريبي في هذه الحالة كما يلي:

الربح المحاسبي قبل الضرائب	450000
الفروقات المؤقتة التي تخضع للضريبة	(75000)
الفروق المؤقتة القابلة للخصم الضريبي	36000
الربح الخاضع للضريبة	411000 دينار

كون الضريبة على الدخل = 411000 × 40% = 164000 دينار

تم احتساب المبالغ المؤجلة على النحو التالي:

بيان	التزام ضريبي مؤجل	اصل ضريبي مؤجل	مصروف ضريبة دخل مؤجلة
رصيد المطلوب في 2014/12/3			
7500 × 40%	30000		
3600 × 40%		14400	
رصيد المتوفر في 2013/12/31	(11200)	(3200)	
تسوية المطلوبة	18800	11200	7600

د اليومية اللازم لتسجيل المبالغ المؤجلة هو:

مدين	دائن	بيان
11200		من حـ/ اصول ضريبية مؤجلة
7600		حـ/ مصروف ضريبة الدخل المؤجلة
	18800	الى حـ/ التزامات ضريبية مؤجلة

الأسئلة والتمارين

الأسئلة

1. ما الهدف الرئيس للمعيار المحاسبي الدولي رقم 12: "ضرائب الدخل"؟
2. ما هو النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي الدولي رقم 12: "ضرائب الدخل"؟
3. ما المقصود بالمصطلحات والعبارات التالية وذلك حسب ما ورد في المعيار المحاسبي الدولي رقم 12: "ضرائب الدخل":
   - الربح الخاضع للضريبة
   - الضريبة الحالية
   - التزامات ضريبة مؤجلة
   - أصول ضريبة مؤجلة
   - التخصيص الضريبي بين الفترات
4. ما الفرق بين الفروقات الضريبية الدائمة والفروقات الضريبية المؤجلة؟
5. ما الفرق بين القيمة الدفترية المسجلة للاصل والاساس الضريبي للاصل؟
6. ما هي طرق معالجة الضرائب المؤجلة، وما هي الطريقة التي يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (12) استخدامها؟
7. أعطي مثالين على الأمثلة على فروقات مؤقتة لبنود ينتج عنها التزامات ضريبية مؤجلة، ومثالين على فروقات مؤقتة لبنود ينتج عنها اصول ضريبية مؤجلة.
8. في حالة احتمال تغير معدلات الضريبة خلال الفترات المالية القادمة، ما هو معدل الضريبة الواجب استخدامه في هذه الحالة لتحديد الاصول او الالتزامات الضريبية المؤجلة؟
9. هل يجوز إجراء تقاص بين الاصول والالتزامات الضريبية المؤجلة، مع توضيح ما الحالات التي يجوز فيها التقاص والحالات التي لا يجوز وذلك وفق ما ورد بمعيار المحاسبة الدولي رقم (12)؟
10. ما هي أهم الافصاحات التي يتطلبها المعيار المحاسبي الدولي رقم (12): "ضرائب الدخل"؟

التمارين

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. أظهرت ميزانية إحدى الشركات وضمن الأصول المتداولة مبلغ 3000 دينار قروض ممنوحة للغير، ولن يكون هناك تبعات ضريبية لهذا المبلغ. وتبلغ نسبة ضريبة الدخل على المنشأة 20%. ان الأساس (القاعدة) الضريبي لحساب السلف يبلغ:

أ- 1000 دينار ب- 3000 دينار

جـ- 600 دينار د- صفر

2. ينشأ الإلتزام الضريبي المؤجل (المطلوبات الضريبية) عندما تكون:

أ - القيمة الدفترية المسجلة للأصل أقل من أساسه الضريبي.

ب- القيمة الدفترية المسجلة للأصل أكبر من أساسه الضريبي.

جـ- القيمة الدفترية المسجلة للإلتزام أكبر من أساسه الضريبي.

د- القيمة الدفترية المسجلة للإلتزام تساوي أساسه الضريبي.

3. ينشأ الأصل الضريبي المؤجل عندما تكون:

أ- القيمة الدفترية المسجلة للإلتزام أقل من أساسه الضريبي.

ب- القيمة الدفترية المسجلة للأصل أكبر من أساسه الضريبي.

جـ- القيمة الدفترية المسجلة للأصل أقل من أساسه الضريبي.

د - القيمة الدفترية المسجلة للإلتزام تساوي أساسه الضريبي.

4. تسمى بنود الدخل والمصاريف غير الخاضعة للضريبة أو للإقتطاع الضريبي ولن تدخل في حساب الربح الخاضع للضريبة:

أ- فروقات مؤقتة. ب- فروقات مستمرة.

جـ- فروقات دائمة. د- فروقات عرضية.

(الأسئلة من 5 - 7 من أسئلة امتحانات الـ JCPA)

5. يتم الإعتراف بالموجودات الضريبية المؤجلة في حالة :

أ- وجود فروقات ضرائبية مؤقتة.

ب- وجود خسائر مدورة مقبولة.

جـ- إن تحقق النافع الضريبية محتمل الوقوع وتولد أرباح كافية في المستقبل.

د- إن الشركة تحقق أرباحاً بإستمرار في السنوات السابقة ومن المتوقع أن تحقق أرباح في السنوات اللاحقة.

6. يتم إظهار الضرائب المؤجلة – مطلوبات في الميزانية على النحو التالي:

أ- ضمن المطلوبات المتداولة.

ب- يصنف جزء منها ضمن المطلوبات المتداولة والجزء الاخر ضمن المطلوبات غير المتداولة.

جـ- ضمن المطلوبات غير المتداولة.

د- بند مستقل بعد مجموع المطلوبات.

7. قامت شركة بإعادة تقدير قيمة موجوداتها واخذت الفائض من اعادة التقدير في بند مستقل في حقوق الملكية. وكانت القيمة الدفترية للموجودات قبل اعادة التقدير (8) مليون دينار وأصبحت بعد اعادة التقدير (10) مليون دينار.

فإذا علمت ما يلي:

أن الأساس الضرائبي للموجودات المعاد تقديرها يبلغ 6 مليون دينار

ان معدل ضريبة الدخل على ارباح الشركة هو 35%

ان معدل ضريبة الدخل على الأرباح الناجمة عن بيع الموجودات هو 30%

أين تظهر الالتزامات الضريبية وما هو مقدارها مما يلي:

أ- في بند الارباح المدورة ويبلغ (700) الف دينار.

ب- في بيان الدخل وبمبلغ (600) الف دينار.

جـ- في بند ضمن حقوق الملكية وبمبلغ (1.2) مليون دينار.

د- في بيان الدخل وبمبلغ (1.4) مليون دينار.

سرين الثاني (مقالي)

2010/1/1 قامت الشركة المتحدة بشراء آلات بمبلغ 200000 دينار، وتم إهتلاك ، الآلات من قبل الشركة للغايات المحاسبية بنسبة 20% سنوياً وعلى أساس القسط بت، في حين يتم الإهتلاك وفق المتطلبات الضريبية بنسبة 25% سنوياً. حققت ركة خلال السنوات 2010 – 2014 الأرباح التالية:

	2010	2011	2012	2013	2014
افي الربح المحاسبي	80000	65000	90000	70000	60000
تنزيل اهتلاك الآلات					

ماً انه لا يوجد اختلافات بين الأرباح المعدة وفق المحاسبة المالية والأرباح لغايات ريبة الدخل باستثناء فروقات الآلات أعلاه.

طلوب:

. احتساب الدخل الخاضع للضريبة للأعوام 2010 – 2014.
. احتساب ضريبة الدخل الواجبة السداد لدائرة ضريبة الدخل للأعوام 2010 – 2014.
. احتساب مقدار مصروف الضريبة الواجب إظهاره في قائمة الدخل لكل عام من الأعوام 2010 – 2014.
. احتساب رصيد اصول (التزامات) الضرائب المؤجلة في نهاية كل عام من الأعوام 2010 – 2014.

تمرين الثالث (مقالي)

ي 2014/12/31 قامت شركة السالم بإعادة تقييم الآلات والمعدات واعترفت بالزيادة ي إعادة التقييم في قوائمها المالية. وقد كانت القيمة الدفترية للآلات والمعدات بذلك لتاريخ 1250000 دينار وتم إعادة تقييمها بمبلغ 1100000 دينار. وكان الأساس لضريبي للمباني 900000 دينار. يبلغ معدل الضريبة على الأرباح التشغيلية للشركة ما سبته 25%، بينما يبلغ معدل الضريبة المطبق على الأرباح الرأسمالية (بيع الآلات والمعدات) 20%.

المطلوب: احتساب الإلتزام (أو الاصل) الضريبي المؤجل الخاص بالآلات والمعدات اعتبارا من 2014/12/31، بافتراض ان الشركة:

1. ستبيع الآلات والمعدات خلال الفترة المالية القادمة.
2. ستستخدم الآلات والمعدات في عملياتها التشغيلية.

التمرين الرابع (مقالي)

بلغ صافي الربح المحاسبي قبل الضريبة لشركة الأقصى 150000 دينار عن عام 2014 وتبلغ الفروقات المؤقتة التي تخضع للضريبة 18000 دينار، اما الفروقات المؤقتة القابلة للخصم الضريبي في الفترة او الفترات القادمة فتبلغ 6000 دينار ولا توجد أية خسائر مرحلة او إعفاءات اخرى لدى الشركة، كما لا يوجد اية التزامات او اصول ضريبية من فترات سابقة. تخضع الشركة لنسبة ضريبة على الدخل تبلغ 25%.

المطلوب:

1. احتساب مقدار الضريبة المستحقة على الشركة وكل من الالتزام الضريبي المؤجل والاصل الضريبي المؤجل
2. اثبات قيود اليومية المتعلقة بالضريبة.