جامعة عين تموشنت بلحاج بوشعيب

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مطبوعة بيداغوجية بعنوان

معايير إعداد التقارير المالية الدولية IFRS 1

الموجهة لطلبة السنة الأولى ماستر

تخصص: مالية المِؤسسة

من إعداد:

د.بن صابر سليمان أسماء

السنة الجامعية: 2024/2023

العنوان	الصفحة
فهرس المحتويات	II
مقدمة	1
الدرس الأول: مدخل إلى معايير إعداد التقارير المالية الدولية	2
الدرس الثاني: معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 1 (IFRS 1) تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية لأول مرة	7
الدرس الثالث: معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 2 (IFRS 2) الدفع على أساس الأسهم	11
الدرس الرابع: معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 3 (IFRS 3) إندماج الأعمال	21
الدرس الخامس: معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 4 (IFRS 4) عقود التأمين	26
الدرس السادس: معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 5 (IFRS 5) الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات المتوقفة	30
الدرس السابع: معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 6 (IFRS 6) الكشف عن المصادر المعدنية (الطبيعية) و تقييمها	35
الدرس الثامن: معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 7 (IFRS 7) الأدوات المالية :الإفصاحات	40
الدرس التاسع: معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 8 (IFRS 8) القطاعات التشغيلية	49

الدرس العاشر: معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 9 (IFRS 9) الأدوات المالية	**57**
الدرس إحدى عشر: معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 10 (IFRS 10) القوائم المالية الموحدة	**60**
الدرس اثنا عشر: معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 11 (IFRS 11) الترتيبات المشتركة	**66**
الدرس ثلاثة عشر: معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 12 (IFRS 12) الإفصاح عن المصالح في المنشآت الأخرى	**72**
الدرس أربعة عشر: معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 13 (IFRS 13) قياس القيمة العادلة	**80**
الدرس خمسة عشر: معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 14 (IFRS 14) الحسابات القانونية المؤجلة	**85**
المراجع:	**90**

في السنوات الأخيرة, نظرا للتسارع في تطور الإقتصاد العالمي و العولمة و إنفتاح الأسواق الوطنية على الأسواق الدولية و فتح رؤوس أموال الشركات للمستثمرين الخارجيين, وضع المحاسبة التي تعتبر المورد الأساسي للمعلومات المالية في قلب النشاط الإقتصادي. كل هذه التغيرات الإقتصادية أدت إلى ظهور إحتياجات جديدة للمعلومة المالية من بينها:

- الحاجة إلى وجود مقارنة بين المعلومات المالية لمختلف المؤسسات سواءا في الوقت أو الزمان،
- الحاجة إلى معلومة مالية ذات جودة لأن اللغة المالية و المحاسبية بين الأنظمة الوطنية جد مختلفة وفاقدة لمصطلح الشفافية, الدقة و الجودة،
- الحاجة إلى نظام محاسبي و مالي دولي موحد.

من خلال ما سبق، أصبح توحيد الأنظمة المحاسبية المختلفة ضرورة حتمية، مما أدى إلى تجمع المنظمات المحاسبية لمختلف دول العالم المهيمنة إقتصاديا سنة 1973 بلندن من أجل تأسيس أول هيئة دولية لإصدار معايير محاسبية و مالية دولية ذات جودة عالية سميت لجنة المعايير المحاسبة الدولية (IASC) تصدر المعايير المحاسبية الدولية (IAS)، ليتم إعادة هيكلتها سنة 2001 و يطلق عليها مجلس المعايير المحاسبة الدولية (IASB) يصدر معايير إعداد التقارير المالية الدولية (IFRS). .

تعتبر معايير إعداد التقارير المالية الدولية (IFRS) من بين المقاييس الأساسية والمهمة لدى طلبة الماستر، لذلك ارتأينا إصدار هذه المطبوعة الخاصة بمقياس معايير إعداد التقارير المالية الدولية 1 (IFRS1) ، وهي موجهة أساسا لطلبة السنة أولى ماستر، تخصص مالية المؤسسة، كسند بيداغوجي يمكن الطالب من مواكبة التغيرات الحاصلة في مجال المحاسبة الدولية، حيث تضمنت هذه المطبوعة 15 درس. حيث تمثل الدرس الأول في "مدخل إلى المعايير المحاسبية الدولية" أما الدروس الأخرى (14 درس) فقد تضمنت دراسة لمعايير إعداد القوائم المالية الدولية(IFRS) من معيار إعداد القوائم المالية الدولية رقم 1 (IFRS1) " تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية لأول مرة " إلى معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 14 (IFRS14) " الحسابات القانونية المؤجلة ".

إن التوجه نحو توحيد المعايير المحاسبية الدولية ضرورة حتمية من أجل ضمان معلومات محاسبية و مالية ذات جودة تسمح بالمقارنة بين القوائم المالية لمختلف المؤسسات خاصة منها متعددة الجنسيات التي هي طرف في البورصة. لذلك فإن مجلس المعايير المحاسبة الدولية (IASB) حمل على عاتقه هذه المهمة من خلال إصدار معايير محاسبية م مالية دولية تحضى بقبول عام في الوسط الدولي.

1- نشأة الهيئة المصدرة لمعايير محاسبية دولية:

في 29 جوان 1973 إجتمع بلندن الممثلين الأساسيين للهيئات المحاسبية لكل من دولة أستراليا, كندا, فرنسا, ألمانيا, اليابان, المكسيك, المملكة المتحدة, ايرلندا, هولاندا و الولايات المتحدة الامريكية من اجل انشاء "اللجنة الدولية للمعايير المحاسبية IASC" التي تسمى ابتداءا من 2000 "المجلس الدولي للمعايير المحاسبية IASB" التي تهدف الى انشاء معايير دولية موحدة (سواءا محاسبية IAS او معايير مالية IFRS ابتداءا من 2002) مقبولة من طرف دول العالم ككل.

اذا IASB هي هيئة محاسبية خاصة و مستقلة تماما تهدف الى اصدار نظام محاسبي موحد ذو جودة عالية يمكن تطبيقه في كل الدول ,ومنه يمكن حصر اهداف IASB فيما يلي:

2- اهداف مجلس المعايير المحاسبة الدولية (IASB):

تتمحور أهداف مجلس إعداد المعايير المحاسبية الدولية في النقاط التالية:

- نظام محاسبي IAS/IFRS ذو جودة عالية معترف به من طرف المجتمع المالي و المحاسبي الدولي (البورصات, المدققين....الخ).
- نظام محاسبي مفهوم و قابل للتطبيق و مبني على مبادئ واضحة بحيث يعطي معلومة مالية قابلة للمقارنة ,واضحة و تسمح للمستثمرين باتخاذ القرارات الصائبة.
- طريقة عمل IASB مرنة بحيث تسمح باعداد و اصدار و اتمام و تطوير النظام المحاسبي في مدة معقولة بالنسبة لمستعملي المعلومات المالية.

- منظمة IASB هي منظمة مستقلة تتكون من اعضاء من مختلف دول العالم بحيث تصدر معايير تسمح بمقارنة المعلومات المالية للمؤسسات المتواجدة بمختلف دول العالم و لا تخدم مصلحة دولة ما على حساب باقي دول العالم.

3- التواريخ الهامة و المفتاحية في تطور الهيئة المصدرة لمعايير المحاسبية الدولية :

خلال نصف القرن الاخيرة يمكن تمييز ثلاثة مراحل لتطور الهيئة المصدرة للمعايير المحاسبية الدولية و ذلك من خلال تواريخ احداث هامة في مسيرتها, فمن خلال هذه الاخيرة نميز مراحل تطورت فيها المنظمة و اخرى تغيير عميق للمفاهيم و المبادئ.

في البداية تمحورت مهمة هذه المنظمة في محاولة مناغمة الانظمة المحاسبية الدولية و تقريبها من بعضها. الا انه مع التقدم في مرحلة التناغم وجدت المنظمة نفسها تحت ضغوط دولية من بينها منظمة IOSCO" المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية " الذي حملها مسؤولية انشاء نظام محاسبي مالي موحد ذو جودة عالية, يسمح بالمقارنة بين القوائم المالية لمختلف المؤسسات في مختلف الدول.

لذلك يمكن تلخيص مراحل تطور الهيئة المصدرة للمعايير المحاسبية المالية الدولية من خلال التواريخ الهامة المفتاحية في مسيرتها.

3-1- المرحلة الاولى: مرحلة الجرد (1973-1986)

تمثل هذه المرحلة بدايات الهيئة IASC و تميزت بما يلي:

- البحث عن التناغم المحاسبي لا المقارنة بين القوائم المالية.
- جرد التطبيقات المحاسبية للانظمة المحاسبية الوطنية المختلفة و خاصة للدول الصناعية.
- في بداية الثمانينيات, اكثر من 90 دولة انظمت الى IASC باحثة عن ضمان وجود التطبيقات المحاسبية الخاصة بها من اجل الضغط لاصدار معايير تتقارب مع نظامها المحاسبي.
- اصدار معايير غير واضحة تشمل العديد من الخيارات و ذلك من اجل التمكن من ادراج التطبيقات ث المحاسبية و القانونية الخاصة بالعديد ممن الدول.

و من اهم التواريخ التي ميزت هذه المرحلة نذكر:

- **1973**: انشاء اللجنة الدولية للمعايير المحاسبية IASC بلندن تحت اشراف السيد هنري بنسون اول رئيس لهذه المنظمة بهدف انشاء و تطوير معايير محاسبة دولية.
- **1975**: اصدار اول معيارين محاسبيين IAS1"عرض القوائم المالية" و IAS2 "تقييم و عرض المخزونات".
- **1982**: انشاء هيئة IFAC "الفيدرالية الدولية للمحاسبين", ثم تنسيق الاعمال بين المنظمتين IASCو IFAC من اجل العمل معا و المقاومة في الوسط الدولي.

3-2- االمرحلة الثانية: مرحلة الاقلاع (1987-2000)

تمثل هذه المرحلة مرحلة النضوج بالنسبة ل IASC, و اتسمت بما يلي:

- وقوع منظمة IASC تحت ضغوط مؤسساتية لمجموعة من المنظمات من اجل تحسين جودة المعايير المصدرة و الحد من مرونتها.
- الخفض من عدد الخيارات على مستوى المعايير المحاسبية و المالية من اجل اصدار قوائم مالية لمختلف المؤسسات في العالم تتصف بالموثوقية و المقارنة.
- اصدار معايير محاسبية و مالية و ايطار مفاهيمي ذو جودة عالية.

و من اهم التواريخ التي ميزت هذه المرحلة:

- **1987**: اطلاق مشروع E32 للمقارنة و تحسين المعايير و القوائم المالية و التعاون مع منظمة IOSCO من اجل خفض عدد الخيارات المتاحة و المقترحة من طرف المعايير المصدرة و ايضا ضمان صفة المقارنة بين القوائم المالية لمختلف المؤسسات الاقتصادية.

و كنتيجة لهذا المشروع تمت مراجعة 13 معيار و حذف 20 خيار متاح. لذلك سمحت IASC بتواجد فقط خيارين محاسبيين ممكنين في المعيار على اساس المعالجة المرجعية و المعالجة المتاحة الاخرى.

- **1989**: اصدار الايطار المفاهيمي الذي يعتبر كمرشد في عملية اصدار او مراجعة اي معياركما يعبر عن الايطار العام الذي يجمع كل المفاهيم الاساسية و المفتاحية للنظام المحاسبي الدولي.
- **1995**: توصلت IASC الى اتفاق مع هيئة IOSCO الذي ينص على توصيت هذه الاخيرة تحت مجموعة من الشروط مراقبوا البورصات على قبول القوائم المالية للمؤسسات المعدة وفق المعايير المحاسبية الدولية عند اصدار او تداول القيم المالية في البورصات الدولية.

ايضا توصل الاتفاق الى شرط اعداد مجموعة من المعايير المحاسبية و المالية ذات جودة تسمح للمؤسسات بالمقارنة من اجل الولوج الى البورصات الاجنبية و ذلك قبل .1999

- **1997**: اصدار هيئة تابعة ل IASC تسمى لجنة ترجمة المعايير SIC تهدف الى توضيح الغاية من المعايير و مراجعتها و ايضا الاشارة الى الحاجة الى مشاريع معايير جديدة.

اصدار مشروع عمل SWP "STRATEGY WORKING PARTY" يهدف الى مراجعة هيكلها استراتيجياتها.

- **2000**: اعلان تشكيلة جديدة للجنة IASC و المصادقة على انشاء فرع جديد يسمى FOUNDATION يهدف الى اعادة هيكلة اللجنة.

IOSCO تصدر قرارا لاعضائها بقبول القوائم المالية المعدة وفق المعايير المحاسبية الدولية داخل مختلف البورصات.

3-3- المرحلة الثالثة: مرحلة التطبيق (2001 الى يومنا الحالي)

تمثل هذه المرحلة البداية الفعلية لمهمة IASB و اتسمت بما يلي:

- هيئة جديدة بهيكل تنظيمي جديد مع نظام محاسبي دولي ذو جودة عالية.
- تطبيق المعايير المحاسبية و المالية الدولية IAS/IFRS في الاتحاد الاوروبي و العديد من الدول.
- مراجعة و اصدار معايير مالية IFRS و ترجمات IFRIC.

و من اهم التواريخ المفتاحية لهذه المرحلة:

- **2001**: اعادة هيكلة المنظمة حيث لجنة المعايير المحاسبية الدولية IASC اصبحت مجلس المعايير المحاسبة الدولية IASB ويدار من طرف IASCF التي تسهر على تمويله.

أيضا, المعايير المصدرة الى غاية 1 افريل 2001 تحافظ على اسمها IAS بينما المعايير المصدرة بعد هذا التاريخ تسمى معايير مالية IFRS.

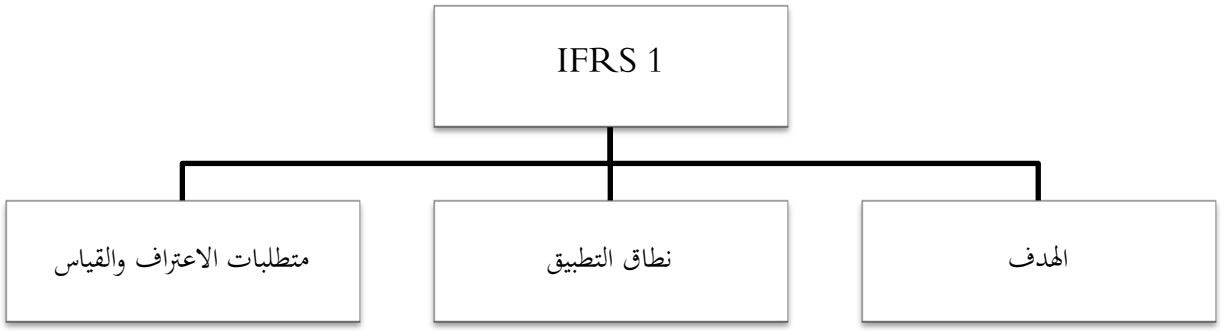
- **2002**: اعلان الاتحاد الاوروبي من خلال الجريدة الرسمية رقم 1606/2002 بتاريخ 2002/09/11 وجوب تطبيق المعايير المحاسبية الدولية من طرف المؤسسات الاوروبية المنتمية الى البورصة ابتداءا من 2005/01/01 مع سنة كمرجع –2004– مع امكانية المحافظة على استعمال النظام المحاسبي الامريكي US CAAP الى غاية 2007 كاخر اجل.
- **2003**: الاتحاد الاوروبي يتبنى جميع المعايير المحاسبية و المالية المصدرة من طرف IASB الا المعيارين اللذين يعالجان الادوات المالية IAS32 و AIS39 .

IASB يصدر اول معيار لإعداد التقارير المالية الدولية IFRS1 الذي يتناول اول تطبيق للمعايير المالية الدولية و الذي يشمل كل متطلبات الانتقال السلس من النظام قديم الى النظام المحاسبي الدولي لاول مرة.

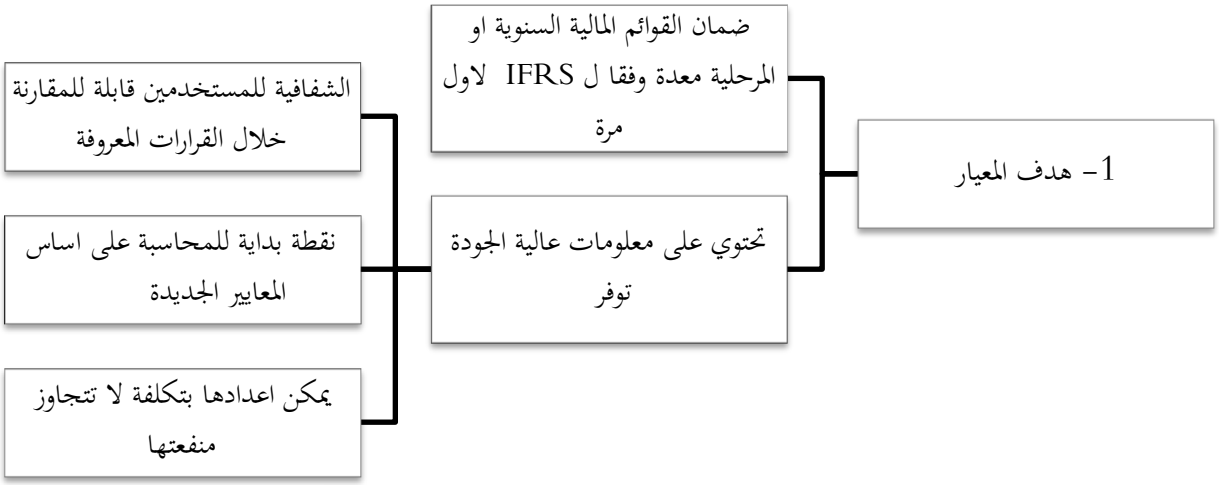
- **2004–2005**: اول انتصار ل IASB الذي يمثل التبني الرسمي للمعايير المحاسبية و المالية الدولية IAS/IFRS في منطقة الاتحاد الاوروبي.
- **2006**: اتفاق بين IASB و FASB "هيئة اصدار المعايير الامريكية" من اجل العمل مع بعض على التناغم بين المعايير IFRS وUS CAAP , المقارنة و فعالية الاسواق المالية الدولية من خلال تطوير معايير موحدة ذات جودة.
- **2009**: جانفي:
- **2010**: تغيير اسماء مختلف الاطراف المرتبطة ب IASB بحيث تحولت اسماءهم و أصبحت مرتبطة بدلالة معايير إعداد التقارير المالية IFRS.

إلى غاية يومنا الحالي تم إصدار 41 معيارا محاسبيا دوليا و 16 معيا لإعداد التقارير المالية. حيث تم تعديل و حذف العديد منهم.

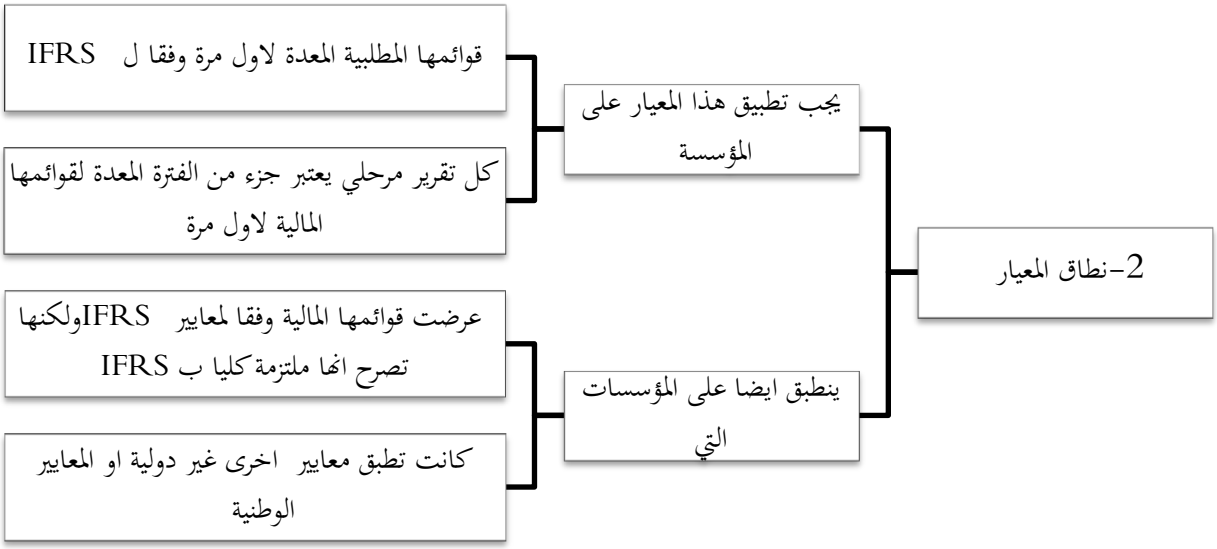
تبني معايير الابلاغ المالي لأول مرة IFRS 1



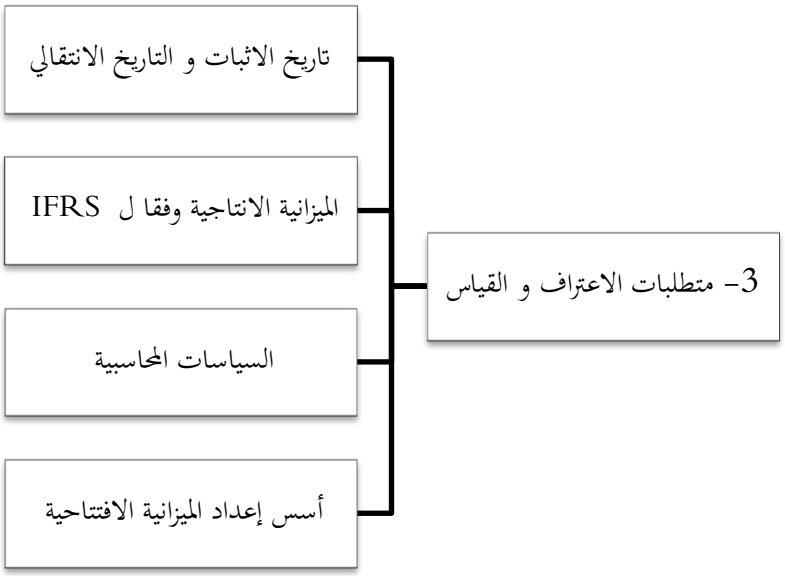
1- هدف المعيار



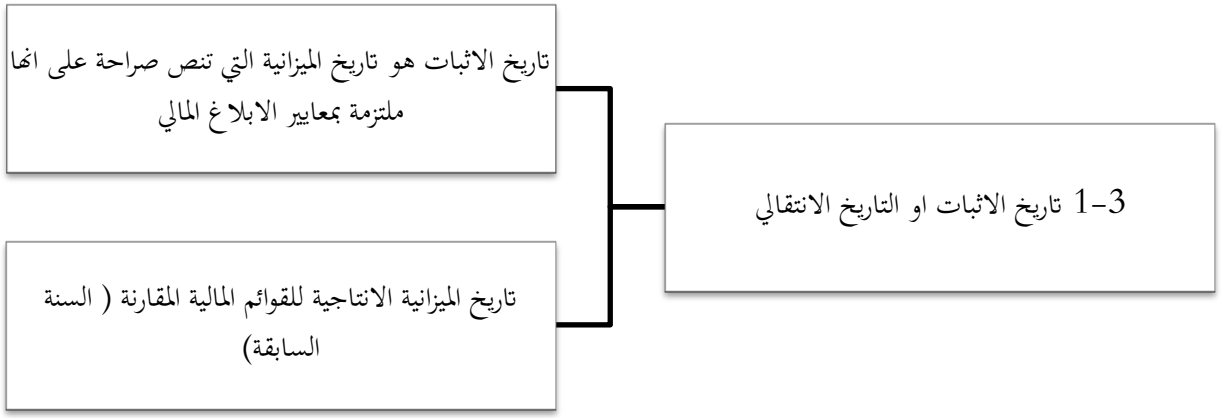
2- نطاق المعيار



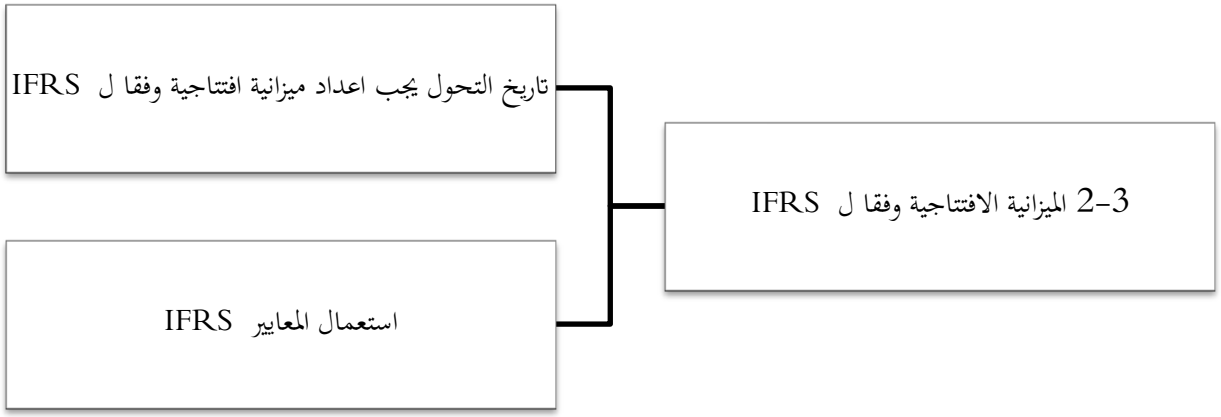
3- متطلبات الاعتراف والقياس



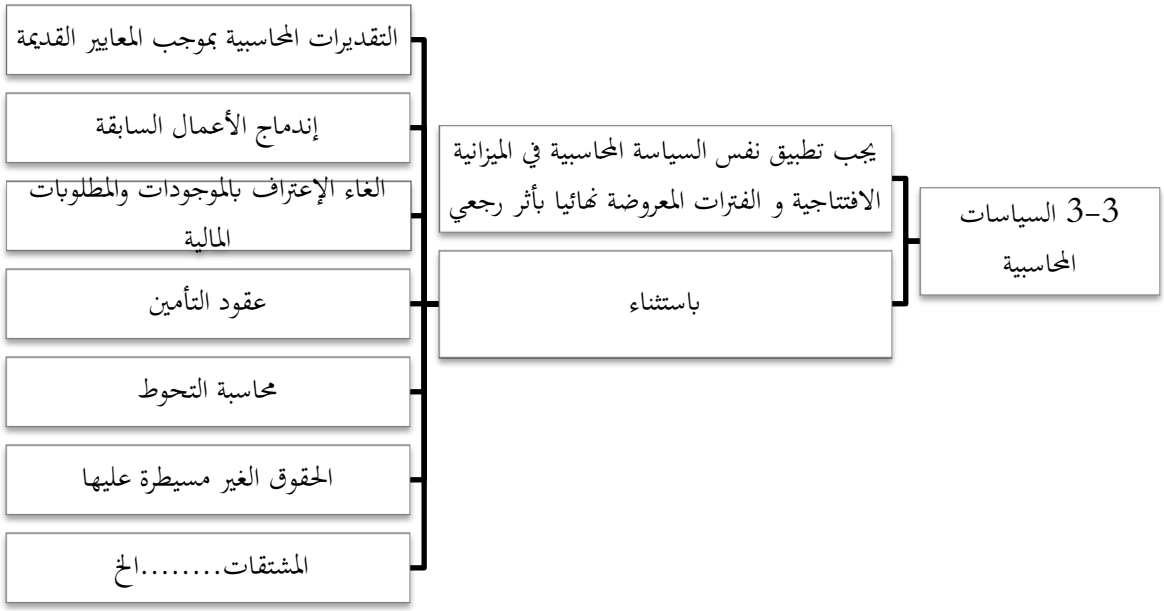
3-1 تاريخ الاثبات او تاريخ الانتقالي



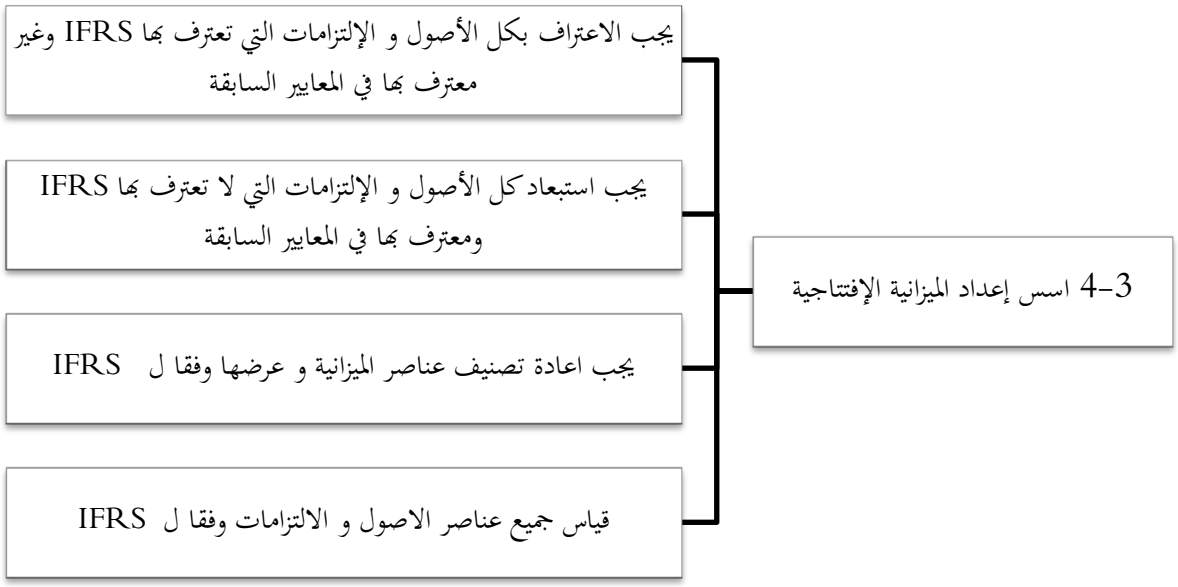
3-2 الميزانية الافتتاحية وفقا ل IFRS



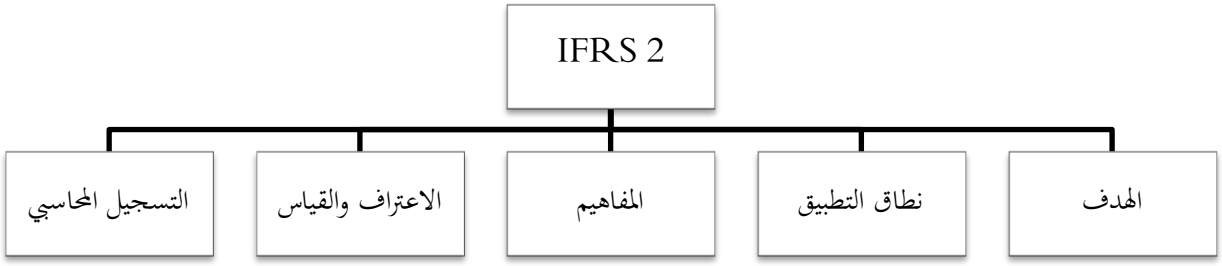
3-3 السياسات المحاسبية



3-4 اسس اعداد الميزانية الافتتاحية



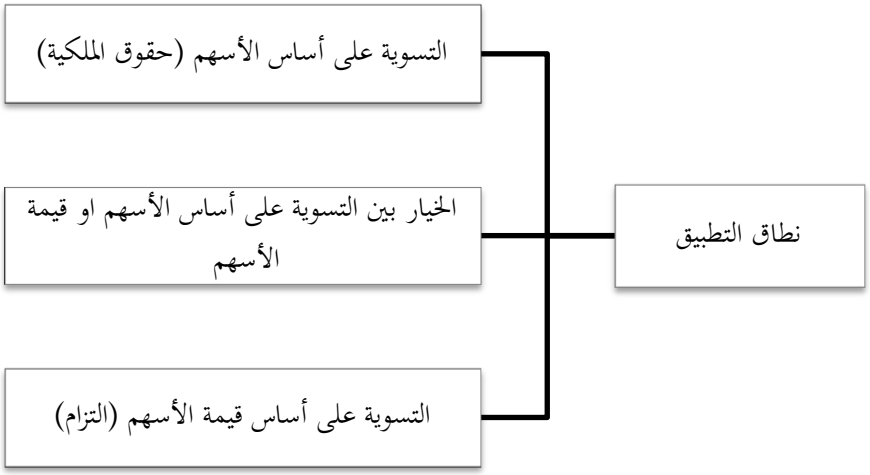
الدفع على أساس الأسهم IFRS 2



1- الهدف من المعيار

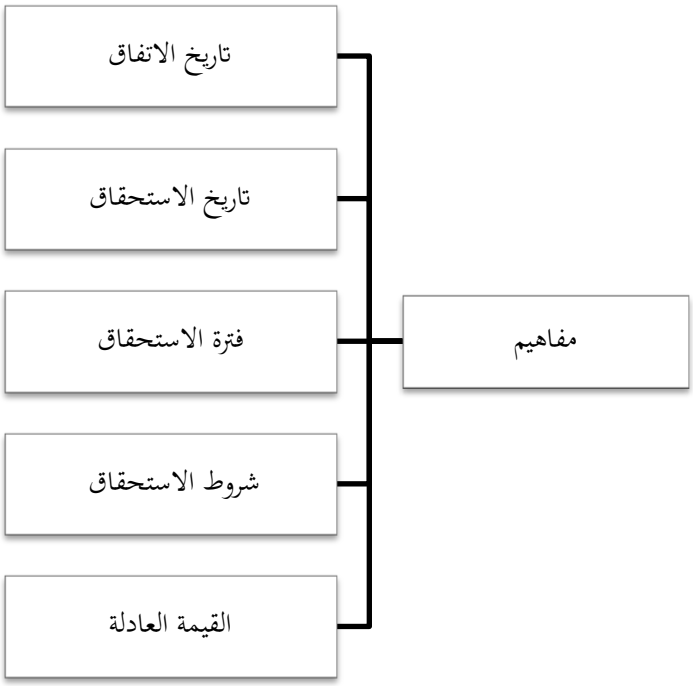
يهدف هذا المعيار إلى معالجة البيانات المالية المتعلقة بكل المبادلات التي تقوم بها المؤسسة ويكون تسديدها على أساس الأسهم إذا على المؤسسة توضيح أثر هذه المبادلات في قوائمها المالية سواء قائمة الدخل أو المركز المالي.

2- نطاق التطبيق:



- **التسويق على أساس الاسهم (حقوق الملكية):** يعني تقوم المؤسسة بتسوية ما تسليمه من سلع و خدمات بأسهم
- **التسويق على أساس قيمة الاسهم:** تقوم المؤسسة بتسوية ما تستلمه من سلع و خدمات بما قيمته القيمة العادلة للاسهم أو حقوق العمال

3- مفاهيم:



- **تاريخ الاتفاق**: هو التاريخ الذي تقوم به المؤسسة مع طرف أخر بالانفاق على التسديد على أساس الاسهم (بداية)
- **تاريخ الاستحقاق**: التاريخ الذي يمكن تطبيق فيه الاتفاق و التسديد (نهاية)
- **فترة الاستحقاق**: الفترة التي تتحقق فيها شروط الاستحقاق
- **شروط الاستحقاق**: تكون هذه الشروط سواء خدمية او أدائية

مثال: شرط خدمي: تعمل لدى المؤسسة لمدة تنسيق أو تسليم مواد

شرط أدائي: مربوط بتحقيق هدف و الوصول الى أداء معين كتحقيق رقم أعمال معنيين في فترة معية

- **القيمة العادلة**: القيمة التي يمكن مبادلة بها الاصل أو القيمة الالتزام الذي تسويه او حقوق الملكية التي تستبدلها بين اطراف على العلم ارادة و على مقدرة على تقنية الاتفاق

4- الاعتراف و المقياس:

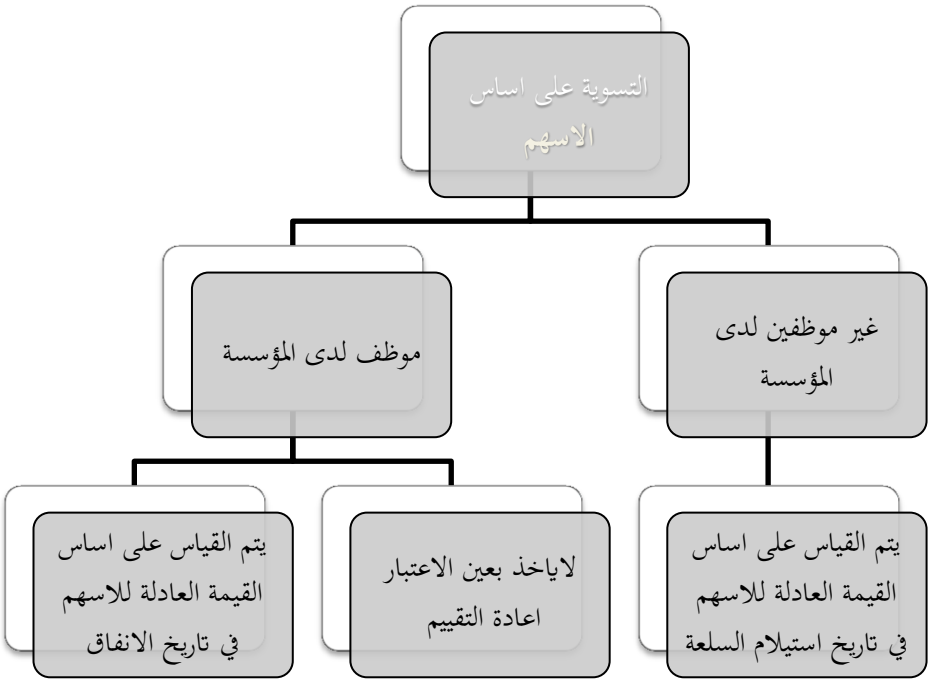
4-1- الاعتراف:

- يتم الاعتراف بمبادلات على اساس الاسهم بعد الحصول على البضاعة او الخدمة المقدمة (اصول او تكلفة)

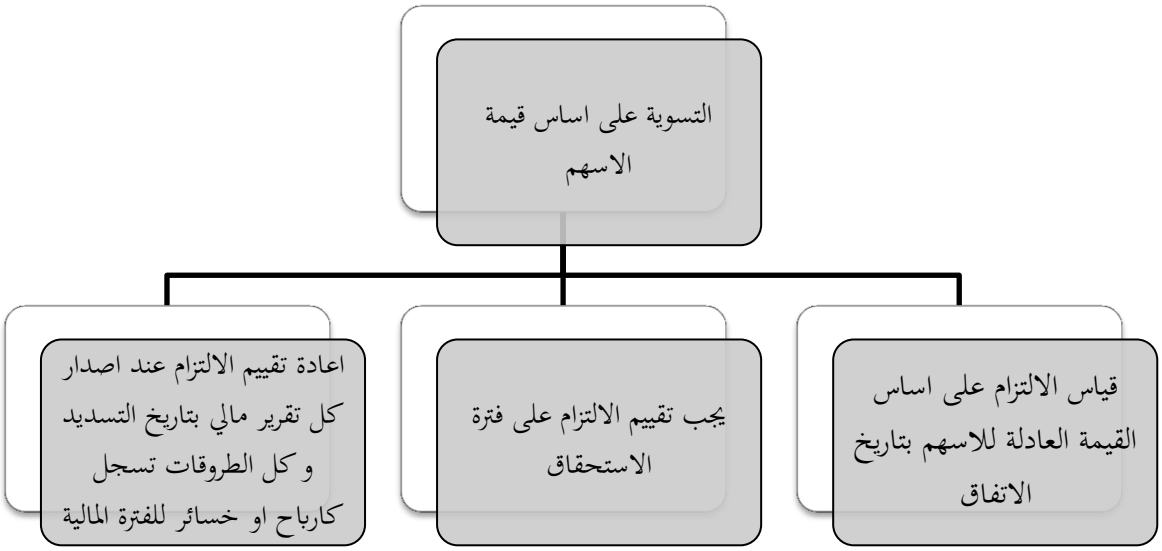
- الاعتراف بالزيادة في الاسهم (حقوق الملكية) عندما تكون المبادلات مبنية على التسوية على اساس الاسهم و الاعتراف بالزيادة في الالتزامات عندما تكون المبادلات مبنية على اساس التسوية على اساس قيمة الاسهم
- البضاعة او الخدمة المستلمة ان لم تكن مؤهلة التسجيل كاصل محاسبي يتم تسجيلها على اساس تكلفة

4-2- القياس:

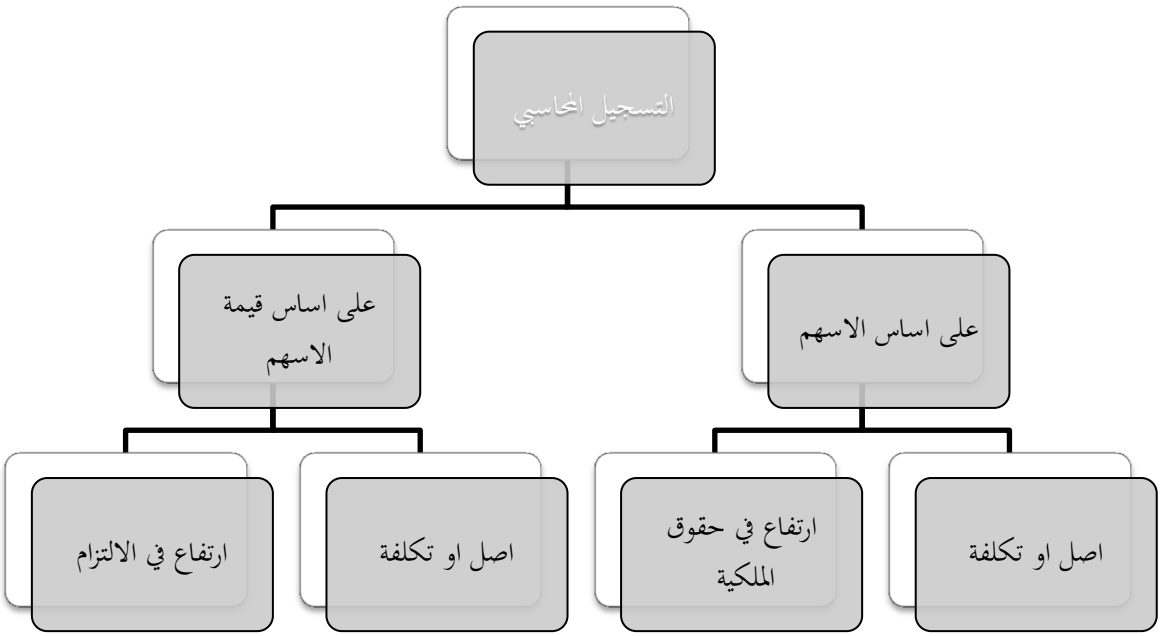
- **التسوية على اساس الاسهم**



- **التسوسة على اساس قيمة الاسهم**



5- التسجيل المحاسبي



التمرين الاول :

بتاريخ 01 جانفي 2000 تعهدت شركة 'X'الى3 مدراءها الفرعيين ب 200 لهم بالاختيار على ان يتم استحقاقهم بعد سنتين من الاتفاق بشرط ان يقدم هؤلاء المدراء خدماتهم خلال هتين السنتين مع العلم ان قيمة العادلة لهم بتاريخ 01 جانفي 2000قدر ب 1000دج و في 01 جانفي 2001 هي 1,150 دج وفي 01 جانفي 2002 ب 1.300دج و في 31ديسمبر 2002 ب 1,350دج

المطلوب : سجل محاسبيا هده المبادلات

الحل: (حالة الدفع على اساس الاهم)

التكاليف (خدمات المدراء)الواجب الاعتراف بها محاسبيا تقدر ب:

200*سهم *3 مدراء *100دج =600دج

(تاريخ القيمة العادلة الواجب اعتمادها هو تاريخ الاتفاق 01 جانفي 2000)

حسب مبدا تحميلكل سنة بتكاليف الخاصة بها فانه في كل سنة يجب الاعتراف بالتكلفة التالية:

2/600 سنوات = 300دج

السنة الاولى :

63		31/12/2000	300.00	300.00
	101.00.01			
		مصريف المستخدمين		
		راس مال على اساس الدفع على اساس الاسهم		
		التسجيل المحاسبي لعبء خدمات المدراء حسب معيار IFRS2الدفع على اساس الاسهم		

السنة الثانية :

63		31/12/2001	300.00	300.00
	101.00.01			
		مصريف المستخدمين		
		راس مال على اساس الدفع على اساس الاسهم		
		التسجيل المحاسبي لعبء خدمات المدراء حسب معيار IFRS2الدفع على اساس الاسهم		

في اخر يوم من اتفاق يجب اصدار الاسهم فعليا و تسجيلها محاسبيا :

السنة الاولى :

101.00.01		31/12/2000	600.00	600.00
	101			
		راس مال على اساس الدفع على اساس		
		الاسهم		
		راس مال خاص للشركة		
		اصدار الاسهم و ترصيد الحساب للوسط		
		الخاص بالدفع على اساس الاسهم		

التمرين الثاني :

نفس التمرين الثاني ولكن نفترض انه مدير واحد بين المدراء لم يفي بالشرط وتخلى عن عمله في خلال السنة الثانية

المطلوب : سجل محاسبيا هاته المبادلات

الحل : (حالة الدفع على اساس الاسهم عدم الوفاء بالشرط)

نفسه في السنة الاولى

السنة الثانية :

التكاليف الواجب الاعتراف بها محاسبيا (اعادة تقييم التكلفة)

200سهم* 02 مدراء*100 دج=400دج

التكاليف الواجب الاعتراف بها :

400دج – 300دج =100دج

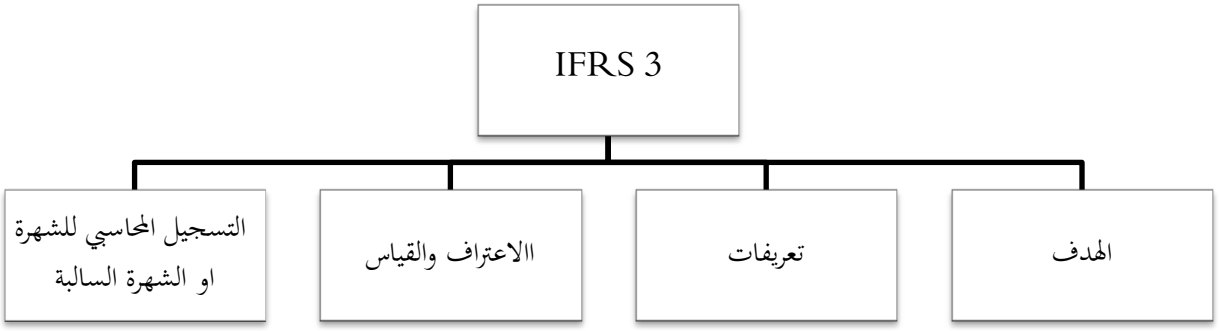
السنة الاولى :

63		31/12/2001	100.00	100.00
	101.00.01	مصريف المستخدمين		
		راس مال على اساس الدفع على اساس الاسهم		
		التسجيل المحاسبي لعبء خدمات المدراء حسب معيار IFRS2الدفع على اساس الاسهم		

في اخر يوم من الاتفاق يجب اصدار الاسهم فعليا و تسجيلها محاسبيا :

101.00.01		31/12/2001	400.00	400.00
	101			
		راس مال على اساس الدفع على اساس		
		الاسهم		
		راس مال خاص للشركة		
		اصدار الاسهم و ترصيد الحساب للوسط		
		الخاص بالدفع على اساس الاسهم		

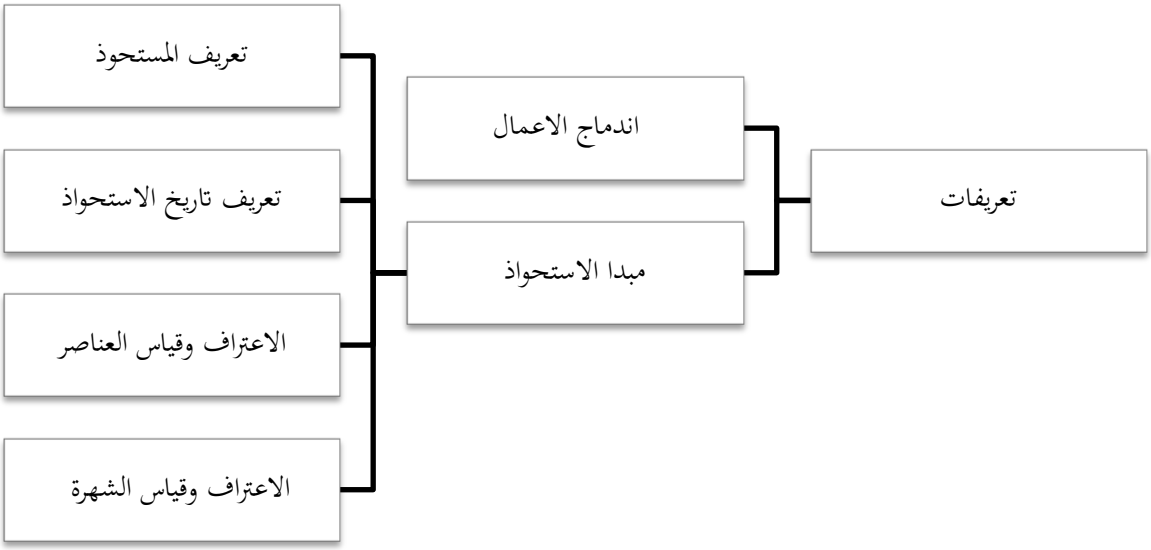
اندماج الاعمال IFRS 3



1- الهدف

يعالج هذا المعيار طرق الحيازة المطبقة في حالة اندماج الاعمال من خلال طرق السيطرة على الاصول الالتزام و الديون بالاظافة الى الشهرة (GOOD WILL)

2- تعريفات



اندماج الاعمال هو عملية نقل او حلات اخرى يتم فيها الحصول (الاستحواذ) على حق الرقابة و التحكم في المستحوذ.

تعريف مبدأ الاستحواذ جميع عمليات اندماج الاعمال المعترف بها من خلال IFRS يجب معالجتها محاسبيا وفق طرق الاستحواذ و لتعريفها يجب التطرق الى :

- **تعريف المستحوذ**: هو المؤسسة التي تستحوذ او تحصل على حق التحكم في مؤسسة اخرى
- **تعريف تاريخ الاستحواذ**: هو التاريخ التي يتم فيه السيطرة على الاعمال ،ولكن ليس بالضرورة التاريخ التي يتم فيه تحويل العناصر (او دفع المبلغ المقايد)
- **الاعتراف و القياس بالاصول المستحوذة**: عليها و الالتزامات التي يتحملها اي اطراف غير مستحوذة (حب نية الاستحواذ)

- **الاعتراف و القياس في مجال الشهرة**: (GOOD WILL) او الشهرة السالبة (NEGETIVE GOOD WILL)

3- الاعتراف و القياس

3-1- قياس الشهرة (GOOD WILL) من خلال العناصر التالية:

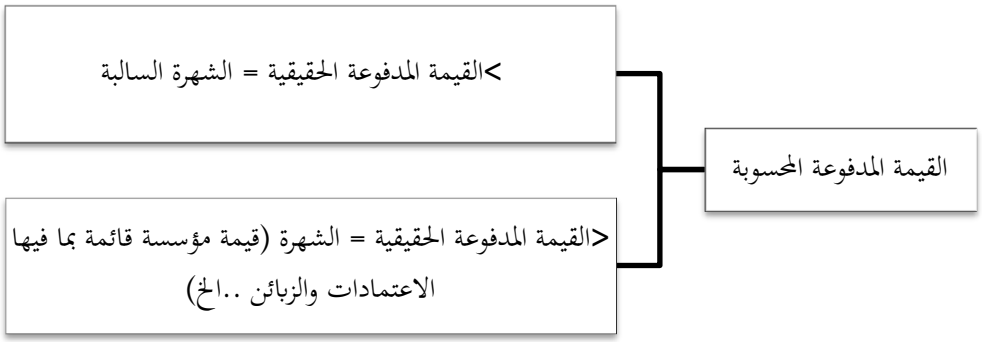
+ القيمة المدفوعة (قيمة الصفقة)

+ قيمة الاطراف الغير مسيطرة

- القيمة العادلة لصافي الاصول المستحوذ عليها (الاصول و الالتزامات)

= الشهرة (GOOD WILL) الشهرة السالبة (BARGAIN PURCHASE)

مثال: المؤسسة A تستحوذ على المؤسسة B ب 70% تقوم بتقييم صافي الاصول - قيمة الاصول الأطراف الغير مستحوذة = القيمة المدفوعة المحسوبة



3-2- الاعتراف بقيمة الصفقة (المدفوعة): نقاس من خلال القيمة العادلة المتضمنة الالتزامات المحتمل دفعها ولا تمثل تكاليف الحيازة التي يجب بتسجيلها كأرباح او خسائر

3-3- الاعتراف بقيمة الاطراف الغير مسيطرة من خلال:

- قيمتها العادلة بتاريخ الحيازة (تتضمن الشهرة)
- نسبة من القيمة العادلة للصافي الاصول بتاريخ الحيازة (لاتحتوي على الشهرة)

3-4- الاعتراف بقيمة الاصول المسيطرة عليها و الالتزامات الواجب تحملها: تقاس من خلال قيمتها العادلة (حسب الايطار المفاهيمي)

4- الاستثناءات

هناك مجموعة من العناصر التي يجب قياسها حسب المبدأ العام لاندماج الاعمال اي القيمة العادلة بتاريخ الاستحواذ (او السيطرة) وتتمثل في: (تتبع معاييرها الخاصة بها)

- التثبيثات المعنوية: ينطبق عليها IAS38 وفي حالة وجود نشئات معنوية لم يطبق عليها هذا المعيار تخضع للايطار العام ل IFRS
- الالتزامات المحتملة: يجب الاعترافات بها حتى في حالة انها لم تكن اكيدة عكس IAS37
- العناصر التي تطبق عليها المعايير الخاصة بها مثل: الضرائب الموجلة (IAS12) منافع المستخدمين (IAS19) الدفع على اساس الاسهم (IFRS2) الاصول المستحوذة عليها بهدف البيع (IFRS5) وفي حالة عدم امكانية تطبيق معاييرها الخاصة تطبق الحالة العامة للاعتراف و القياس حسب IFRS3

5- القيمة الجزئية او الكلية للشهرة

بما انه قيمة الاطراف الغير المسيطرة تقدر حسب طريقسن فان الشهرة تقدر حسب طريقتين حسب الحالة المختارة (NCI) (NON CONTROLING INTEREST):

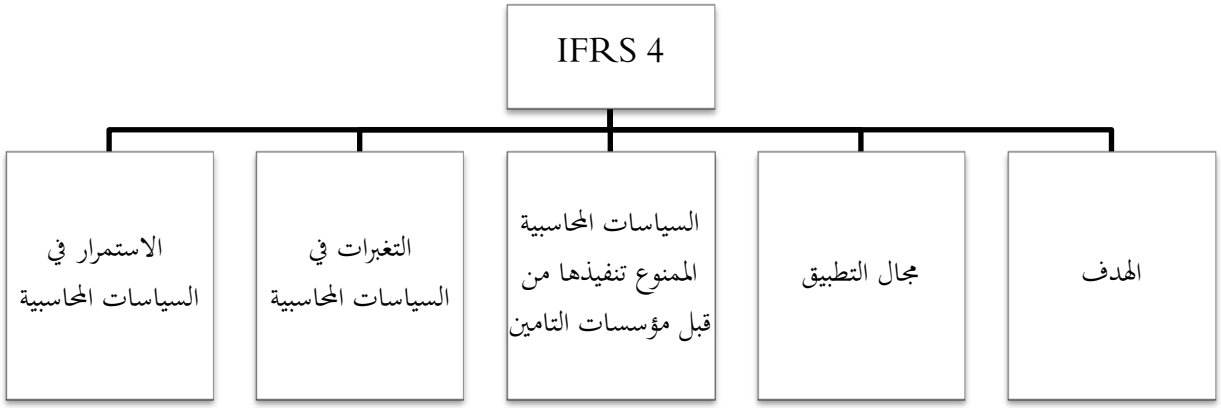
- اذا تم قياس NCI عن طريق القيمة العادلة فانه يتم قياس الشهرة بالقيمة الكلية اي ان الشهرة تتضمن جزء المؤسسة المستحوذة و جزء ل NCI

- اذا تم قياس NCI عن طريق نسبة من صافي الاصول فانه يتم قياس الشهرة بالقيمة الجزئية اي انه الشهرة تتضمن فقط جزء المؤسسة المستحوذة

6- التسجيل المحاسبي

- الشهرة غير قابلة للاهتلاك بل قابلة لاختبار الاضم حلال السنوي الغير قابل للاسترجاع (IAS36)
- الشهرة السالبة (ارباح قيمة الشراء): تسجل مباشرة كايرادات في قائمة الدخل و لكن بعد التأكد الكلي منها و ليس هذا الفرق ناجم عن نسيان او خطأ في القياس

عقود التامين IFRS 4



1- الهدف من المعيار

يهدف هذا المعيار الى تحديد اساليب اعداد التقارير المالية لعقود التامين من قبل شركات التامين:

- ادخال تحسينات محدودة على السياسات المحاسبة لعقود التامين لتكون اكثر انسجاما مع اعداد تقارير حسب IFRS
- الافصاح الذي يبين ويضوح المبالغ الواجب إظهارها في القوائم المالية الناجمة عن عقود التامين , تساعد مستخدمي هذه القوائم على فهم ماهية المبالغ و التوقيت و حالة الشكوك للتدفقات النقدية المستقبلية من عقود التامين

مفهوم عقود التامين:

عقد التامين هو العقد الذي يقتضي بموجبه احد الاطراف (شركة التامين) بحظ تأميني هام من طرف امر (حامل وثيقة التامين) بالاتفاق على التعويض حامل الوثيقة عن حدث مستقبلي محدد غير مؤكد الوقوع (الحدث المأمن من)يؤثر بشكل سلبي على حامل الوثيقة .

2- مجال التطبيق

- عقود التامين على المركبات
- عقود التامين على المكتبات
- عقود التامين على السفر
- عقود التامين على الحياة
- عقود اعادة التامين

استثناءات من مجال التطبيق : (لا يطبق على)

- التامين على المدخرات؛
- التامين على الوصول و التزامات اصحاب العمل بموجب خطط منافع الموظفين IAS19؛

- المنتجات الصادرة مباشرة من المنتجين او الموزعين او تجار التجزئة التي تغطيها المعايير IAS 17 /IAS18 /IAS37؛
- التعويضات الطارئة مستحقة القبض او مستحقة الدفع في اندماج الاعمال IFRS3؛

لا يتناول الجوانب الاخرى لمحاسبة الشركات التامين كمحاسبة الاصول المالية التي لدى شركة التامين او الالتزامات التي اصدرتها شركة التامين

3- السياسات المالية الممنوع تنفيذها من قبل مؤسسات التأمين

- يمنع انشاء مخصصات للمطالبات المحتملة بموجب عقود لا تكون قائمة بتاريخ الميزانية (مخصصات التعويض الموازي ,مخصصات الكوارث)
- يمنع عدم تنفيد اختبار الكفاية للحد الادنى من الالتزام الذي يقضي مقارنة الالتزام التأمينات المعترف بها من طرف شركة التامين مع تقديرات التدفقات المالية المستقبلية اضافة الى وجوب تنفيد اختبار انخفاض قيمة الوصول لإعادة التامين
- الزامية محافظة شركة التامين في ميزانيتها العامة على التزامات التامين الى يتم الوفاء بها (الغاءها قانونيا او انتهاء صلاحيتها و يمنع المفاصلة بين التزامات التامين و اصول اعادة التامين ذات العلاقة

4- التغيرات في السياسات المحاسبية

بإمكان شركات التامين ان تعدل سياستها المحاسبية المالية لعقود التامين طالما هته التعديلات التي متطلبات IFRSلتحسين ملائمة موثوقية المعلومات المالية (مثل امكانية اعتراف باثر تغيرات اسعار الفائدة السوقية الحالية التي تؤثر على قياس التزامات عقود التامين من خلال قائمة الدخل) ،كما يمكنها الاستمرار في السياسات المحاسبية التالية:

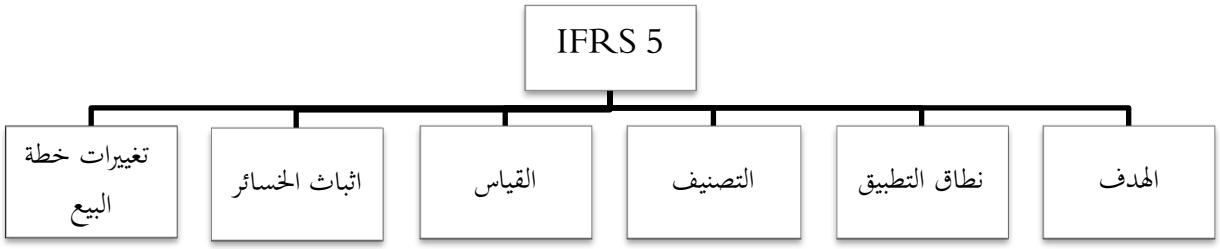
- قياس التزامات التامين على اسس غير مخصومة
- قياس حقوق التعاقد لرسوم الاستتمارات المستقبلية بمبلغ يتجاوز قيمتها العادلة مقارنة بقيمتها السوقية
- استخدام اساسيات المحاسبة الغير موحدة لعقود التامين بالنسبة للشركات التابعة

5- استمرارية السياسات المحاسبة بدون اجراء تعديلات عليها

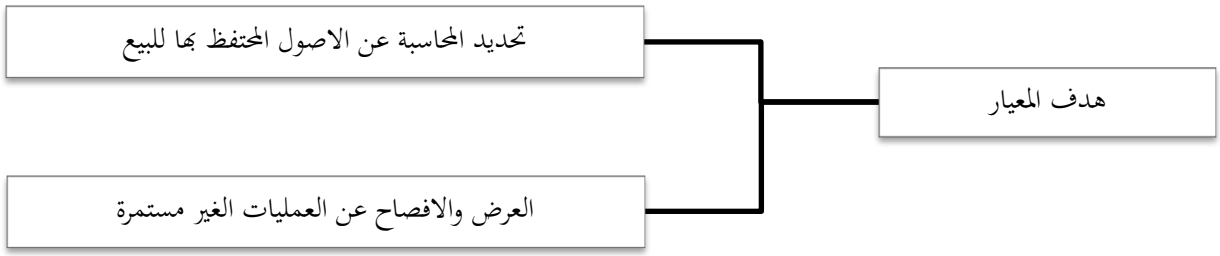
5-1- مبدا الحيطة و الحذر : لا تغير شركات التأمين سياستها المحاسبية المتعلقة بعقود التامين لاستبعاد الحيطة الشديدة ولكن اذا قامت بقياس عقود التامين بما يكفي من الحيطة قليس عليها ان تقوم بإتخاذ المزيد من التدابير الحيطة والحذر

5-2- قياس هامش الاستتمار المستقبلي : لا يجب على المؤسسة تغيير سياستها المحاسبة المتعلقة بعقود التامين لاستبعاد هوامش الاستتمار المستقبلية.

الاصول الغير متداولة المحتفظ بها لغرض البيع و العمليات غير مستقرة IFRS 5

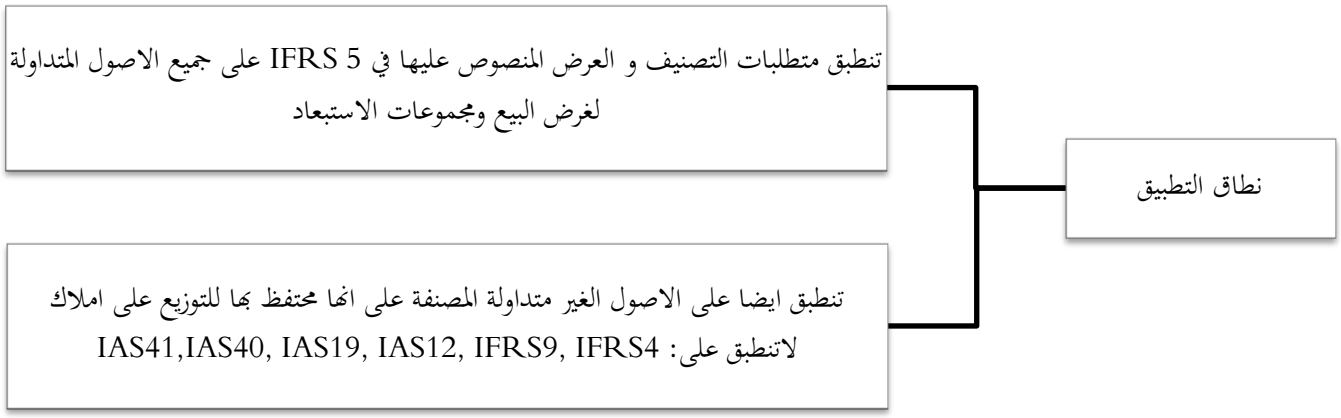


1- **هدف المعيار:**

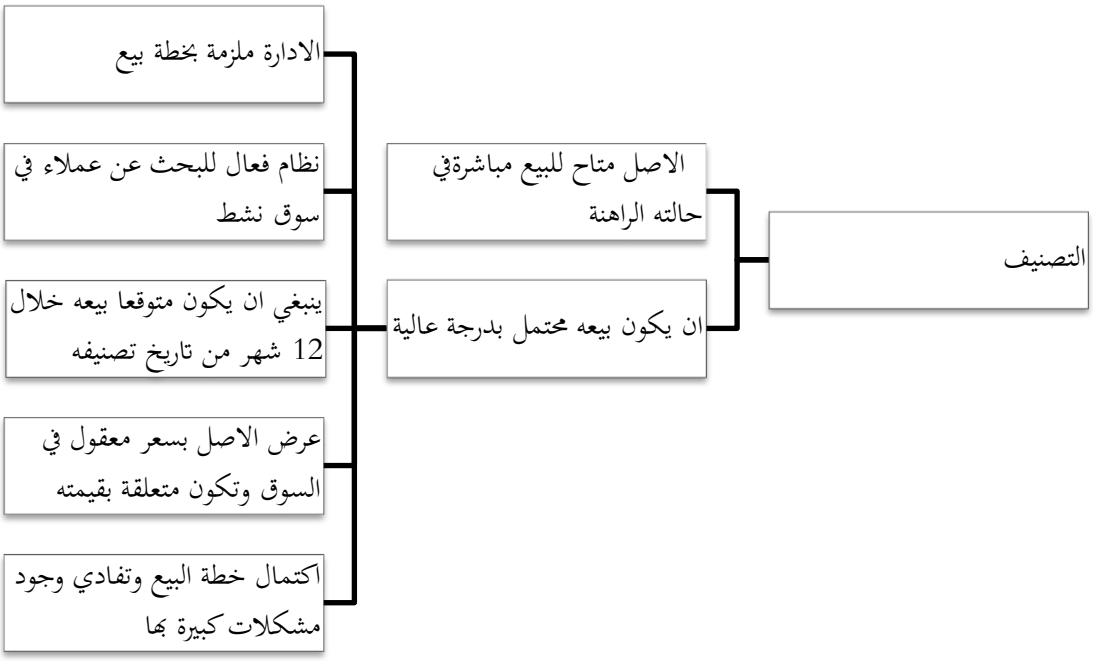


- قياس الاصول التي تستوفي الشروط اللازمة لتسويتها كاصول محتفظ بها لغرض البيع على اساس القيمة الدفترية او القيمة العادلة مخصوما منها تكاليف البيع ايهما اقل مع التوقف عن حساب اي اهتلاك لتلك الاصول
- عرض الاصول التي تستوفي الشروط اللازمة لتصنيفها كاصول محتفظ بها لغرض البيع بشكل منفصل في الميزانية، كما تعرض نتائج العمليات الغير مستمرة بشكل منفصل في حسابات النتائج.

2- **نطاق التطبيق**



3- **التصنيف**



مفهوم اصل غير متداول بعرض البيع: هو اصل تهدف المنشأة الى بيعه او التخلص منه (للتوزيع على للملاك) وتكون جاهزة للبيع فورا

العمليات الغير مستمرة: التخلص من بعض الاصول او الاقسام او فرع وهي عملية ليست تابعة للنشاط الاساسي المسستمرة بل عملية غير مستمرة تظهر ضمن انتاج غير العادية

المجموعات المستبعدة: هي مجموعة من الاصول المرتبطة بمجموعة من الالتزامات التي بامكان المؤسسة التخلص منهما من خلال عملية واحدة(شركات تابعة بهدف البيع)

- تنطبق عليها نفس شروط تصنيف H.F.S .....
- يمكن تصنيفها كمجموعة مستبعدة اذا كانت امكانية البيع في 12 شهر من تاريخ الاقتناء الا انه باقي الشروط يمكن استكمالها في حدود 3 أشهر

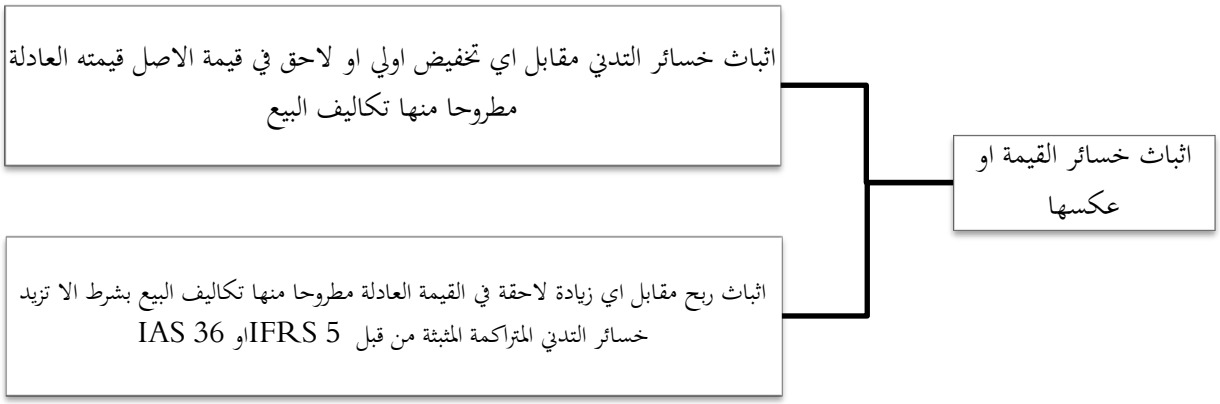
العرض بشكل منفصل: سواء على مستوى الميزانية فيخصص لها عنصر منفصل فلا تكون تابعة للاصول المستخدمة لهدف العمليات المستمرة (عينة و المعنوية) او على قائمة الدخل لاتكون تابعة لنتائج عمليات المستمرة ولكن ضمن نتائج العمليات الغير العادية (الاستثنائية) الغير مستمرة

أصول غير قابلة للاهتهلاك وانما قابلة لضارة القيمة او اضمحلال القيمة اي الفرق بين القيمة الدفترية والقيمة العادلة ايهما اقل بتاريخ التصنيف ثم المقارنة بالقيمة العادلة بتاريخ اعداد القوائم المالية

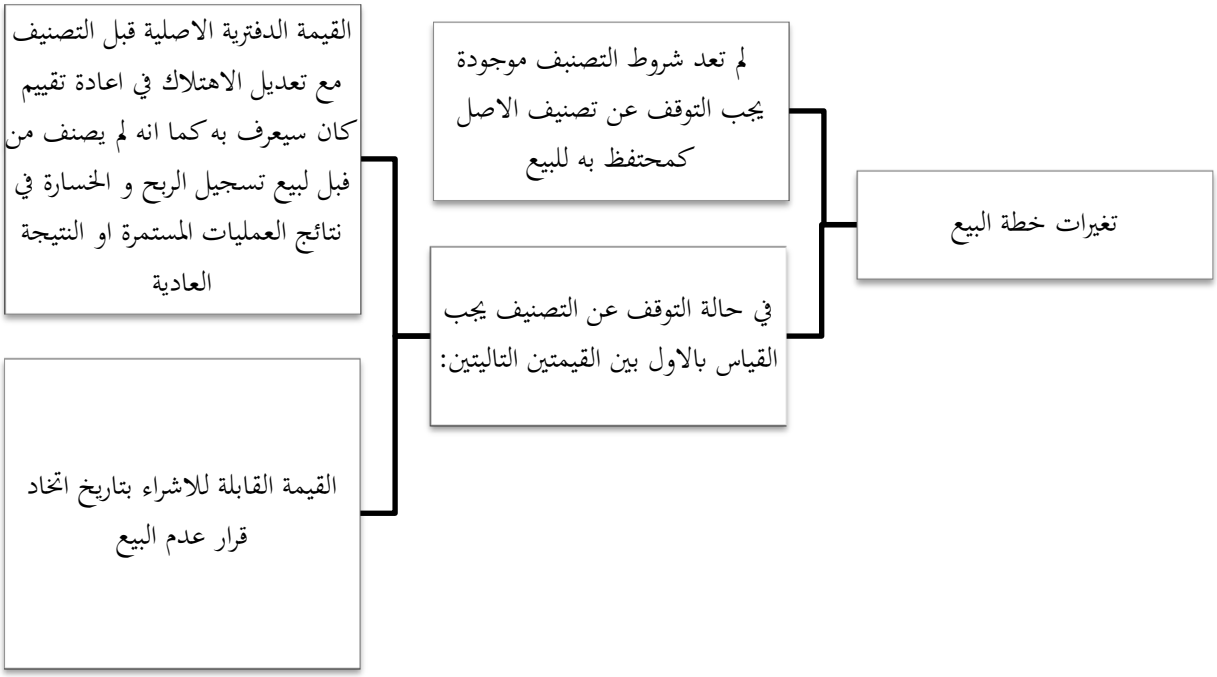
4- القياس

يتم قياس الاصول الغير متداولة بغرض البيع بتاريخ التصنيف بالقيمة الدفترية او القيمة العادلة مخصوما منها تكاليف البيع بايهما اقل اي زيادة في القيمة الحالية لتكاليف البيع بتاريخ اعداد التقارير المالية يتم تسجيلها كخسائر ضمن قائمة حسابات النتائج ضمن تكاليف التمويل واي نقص في القيمة الحالية لتكاليف البيع بتاريخ اعداد التقارير الحالية يتم تسجيلها كارباح ضمن قائمة حسابات النتائج و لكن في حدود استرجاع خسائر القيمة المتراكمة سابقا و في حدود القيمة الدفترية الاصلية

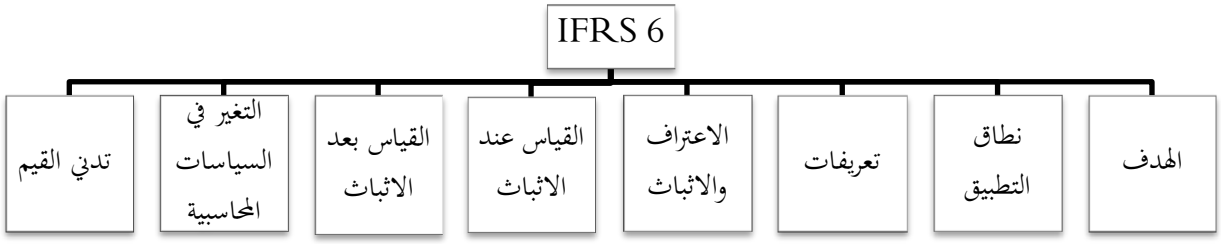
5- اثباث خسائر القيمة او عكسها



6- تغيرات خطة البيع


تغيرات خطة البيع
لم تعد شروط التصنبف موجودة يجب التوقف عن تصنيف الاصل كمحتفظ به للبيع
في حالة التوقف عن التصنيف يجب القياس بالاول بين القيمتين التاليتين:
القيمة الدفترية الاصلية قبل التصنيف مع تعديل الاهتلاك في اعادة تقييم كان سيعرف به كما انه لم يصنف من فبل لبيع تسجيل الربح و الخسارة في نتائج العمليات المستمرة او النتيجة العادية
القيمة القابلة للاشراء بتاريخ اتخاد قرار عدم البيع

استكشاف الموارد المعدنية و تقييمها IFRS 6



1- هدف المعيار

- وصف كيفية التقرير المالي عن كشف عن المصلدر الطبيعية
- تحسينات محدودة في الممارسات المحاسبة القائمة عن نفقات الاستكشاف و التقويم
- اخضاع نفقات الاستكشاف و التقييم لمعاي تدني القيم IAS 36
- بيان الاخصاصات التي تحدد و توضح المبالغ الواردة في القوائم المالية عن كشف و تقييم المصادر الطبيعية

2- نطاق التطبيق

- نفقات الاستكشاف و التقييم المتعلق بالكشف عن المصادر الطبيعية
- لا يتطرق المعيار لمجالات محاسبة اخرى يتعلق بتكاليف الاستكشاف و التقييم
- لا ينطبق المعيار على التكاليف التي تتحدث قبل البدء بتكلفة نفقات الاستكشاف و التقييم مثل تكاليف التي تدفع قبل الحصول على الترخيص القانوني
- النفقات المدفوعة بعد ثبوت الجداول القيمة و التجارية لاستخراج الموارد الطبيعية

3- التعريفات

- اصول الاستكشاف و التقييم المقيمة كاصول: هي تكاليف الاستكشاف و التنقيب و التقييم للمصادر الطبيعية و التي تم تصنيفها كاصول وفقا للسياسة المحاسبة المتبعة لدى المؤسسة
- مصاريف الاستكشاف و التقييم: هي النفقات المتكبدة اثناء عمليات الاستكشاف و التنقيب و قبل ثبوت الجدوى الفنية و الاقتصادية لاستخراج الموارد الطبيعية
- الاستكشاف و التنقيب عن الموارد الطبيعية: هو البحث عن الموارد الطبيعية التي تتمثل كل من المعادن و النفط و الغاز

وكل الموارد الغير المتجددة و ذلك بعد حصول المؤسسة على الحق القانوني للتقييس في منطقة معينة ، إضافة إثبات الجدوى الفنية ، الاقتصادية و التجارية لإمكانية استخراج هته الموارد المعدنية

4- الاعتراف و الاثبات

تتكفل المؤسسة بتحديد السياسة المحاسبية الآمنة للاعتراف و قياس تكاليف الاستكشاف و التنقيب عن المصادر الطبيعية وإدراجها كأصل محاسبي شريطة توفير معلومات مالية ملائمة و موثوقة لذلك حسب المعيار المحاسبي رقم 8 "تغير طرق المحاسبة، التقديرات المحاسبية و تصحيح الأخطاء" في حالة عدم وجود معيار محدد يوضح سياسة المحاسبة المناسبة

5- القياس عند الإثبات

5-1- تحدد المؤسسة سياستها المحاسبية من خلال توضيح نوع النفقات التي يتم رأسملتها كأصول استكشاف وتقييم وباقي التكاليف كمصاريف حسب طبيعتها المحاسبية إضافة إلى تطبيق هذه السياسة المحاسبية بشكل دائم

5-2- يتم قياس تكاليف الاستكشاف و التقييم المرسلة كأصل محاسبي بتكلفتها المحاسبية

5-3- يجب على المؤسسة الأخذ بعين الإعتبار درجة ارتباط تكاليف الاستكشاف و التقييم مع النواتج المقدرة من استخراج هته الموارد الطبيعية

5-4- لايتم رأملة تكاليف تطوير المصادر الطبيعية وانما تندرج ضمن المعيار الحالي رقم 38

5-5- تندرج هته المصاريف ضمن التكاليف الاستكشاف و التقييم التي يكمن رأملتها على سبيل المثال وليس الحصر:

- تكاليف الحقوق القانونية الاستكشاف و التنقيب
- الدراسات المتعلقة بدراسة الجداول التكنولوجية الجيوكميائية الجيوفزيائية
- التنقيب الإستطلاعي
- حفر الخنادق
- أخذ العينات
- الدراسات المتعلقة بدراسة الجدوى الاقتصادية، التجارية، لإستخراج الموارد الطبيعية

5-6- القياس النهائي لتكاليف الإستكشاف و التقييم يكون على أساس طريقتين

- **طريقة التكاليف الكلية**: تأخذ بعين الإعتبار كل التكاليف المكتبة في عملية الاستكشاف و التقييم و المعترف بها هذا المعيار و السياسة المحاسبية المطبقة
- **طريقة تكاليف الجهود الناجحة**: تأخذ بعين الاعتبار فقط التكاليف المكتبة في عملية الاستكشاف و التقييم التي أدت فعليا إلى استكشاف مورد طبيعي مثال :

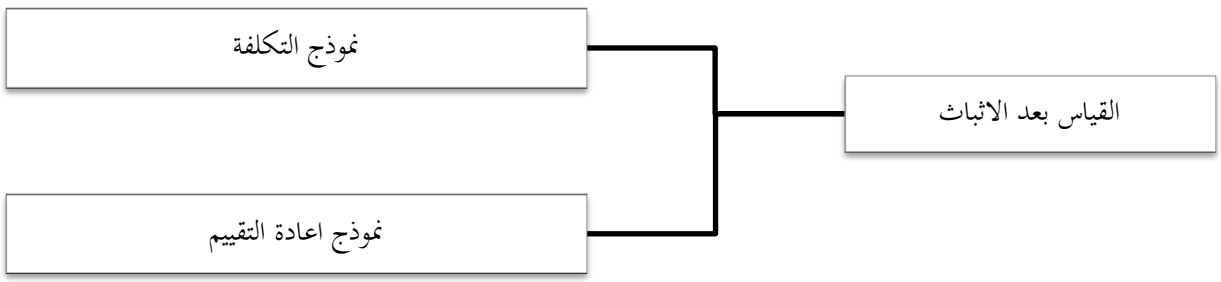
يتم رأسملة تكاليف التنقيب عن بئر النفط الناجح فقط اما باقي تكاليف الأبيار الأخري يتم الإعتراف بتكاليفها حسب طبيعتها و ذلك تطبيق لسياسة المحاسبية المطبقة

6- القياس بعد الإثبات

بعد القياس الأولي لتكاليف الإستكشاف و التقييم و رأسملةها في اصول المحاسبة يتم تطبيق إحدى الطريقتين للتقييم اللاحق سواءا طريقة التكلفة التاريخية أو نموذج إعادة التقييم.

6-1- طريقة التكلفة: حسب إطار المفاهيمي للمعايير المحاسبة الدولية و معيار المحاسبي رقم 16 فإن قيمة اصول الاستكشاف و التقييم تخضع في كل نهاية سنة إلى إطفاء جزء من قيمتها في حساب الإهتلاك حسب العمر الإنتاجي للمصدر إضافة إلى تعرضها إلى تدني القيمة في حال وجود مؤثرات تدل على ذالك حسب معيار المحاسبي. IAS 36

6-2- طريقة إعادة التقييم: بناءا على المعيار المحاسبي رقم 16 و المعيار المحاسبي رقم 38 تستخدم المؤسسة نموذج لإعادة التقييم حسب طريقة الأصل كونه مصنف كأصل ملموس أو أصل غير ملموس.



7- تغيير في سياسة المحاسبة

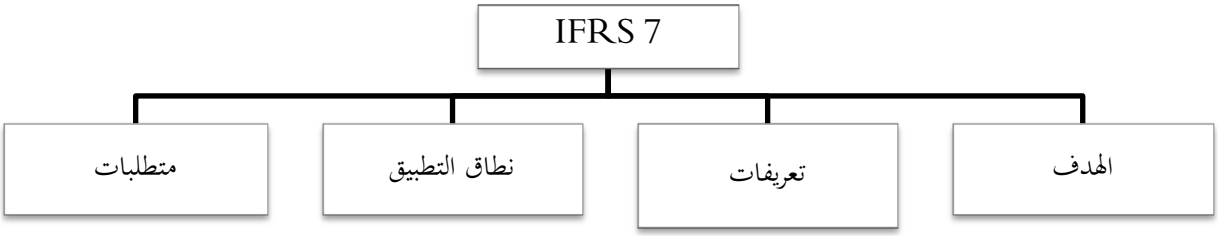
حسب المعيار المحاسبي رقم 8، يمكن لمؤسسة التغيير في سياستها المحاسبية سواء للقياس الأولي أو لقياس اللاحق وفقط إذا كان هذا التغيير يؤدي إلى إصدار قوانين مالية ذات جودة أكثر و ملائمة

8- تدني القيمة لأصول الإستكشاف و التقييم

حسب هذا المعيار و معيار رقم 36 يجب أن تقوم المؤسسة بتسجيل تدني القيمة لأصول الإستكشاف و التقييم في حالة ما إذا بين المؤثرات أن القيمة الدفترية لهته الأصول تفوق قيمة المبلغ الممكن استيراده منها، و من بين هذه المؤشرات التي تفرض إجراء اختبار التدني يمكن ذكر :

- انتهاء الحقوق القانونية للتنقيب أو أنها على وشك الانتهاء مع عدم التوقع بتمديدها
- وجود تكاليف إضافة للاستكشاف و التنقيب لم يكن مخطط لها
- كميات المصادر الطبيعية المتوقع استخراجها لا تتوافق مع الدراسات السابقة و يتوقع ايقاف التنقيب في هذه المنطقة
- حقائق تشير إلى أن قيمة المصادر الطبيعية المتوقع استخراجها لأقل من تكلفة الاستكشاف و التنقيب المرأسملة .

الأدوات المالية: الافصاح IFRS 7

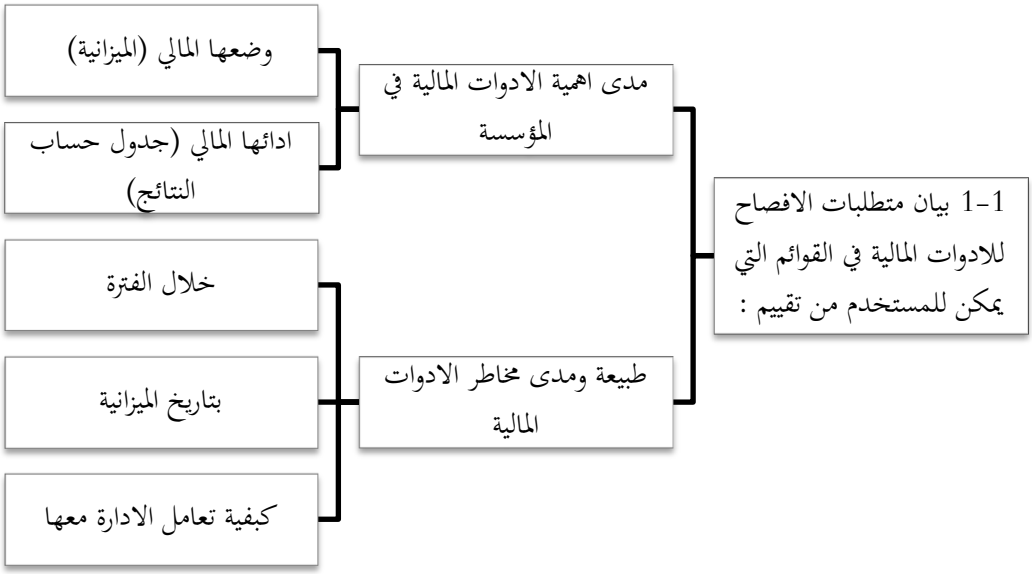


ان المعايير اعداد التقارير المالية الدولية IAS/IFRS موجهة اساسا للمؤسسات طرف في البورصة فان الادوات المالية تعد محور العمليات المحاسبيه والتقارير المالية التي تفصح عنها المؤسسة لذلك اصدرت هيئه IASB معيارين يتناولان هذا الموضوع IAS 32 ; IAS 39 ; IFRS 7 ; IFRS 9

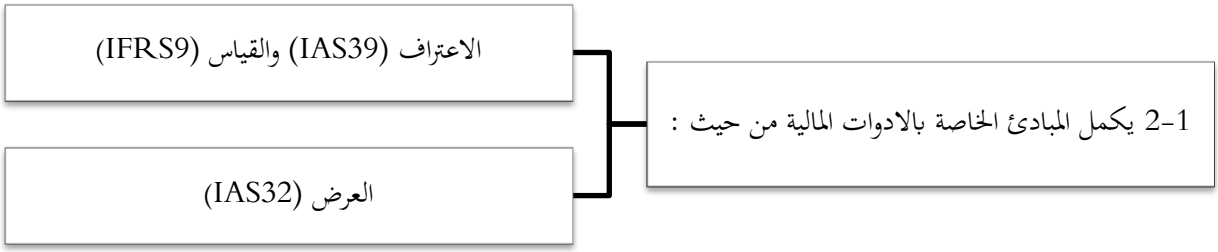
في هذا الدرس نحن بصدد دراسة المعايير لاعداد التقارير المالية الدولية رقم7 "الادوات المالية: الافصاحات" صدر هذا المعيار في شهر اوت سنه 2005 ليحل محل المعيار المحاسبي الدولي 30 والمعيار المحاسبي الدولي 32 "الادوات المالية الافصاح والعرض"

1- هدف المعيار

يهدف المعيار لإعداد التقارير المالية رقم 7 "الادوات المالية: الافصاحات" الى توضيح ومطالبة المؤسسة عن المعلومات المالية المتعلقة بالأدوات المالية التي تسمح لمستعملي المعلومة المالية من تقييم:

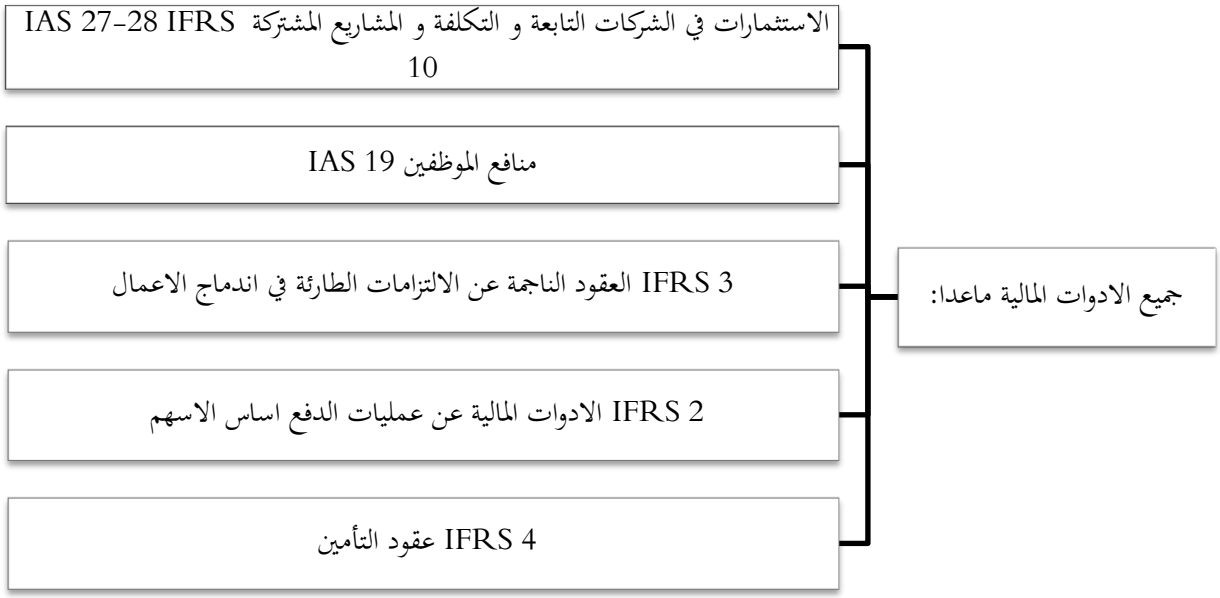


- مدى اهميه الادوات المالية في المؤسسة من خلال قائمه المركز المالي لتوضيح الوضع المالي للمؤسسة, اما تقييم ادائها فيكون من خلال قائمه حسابات النتائج
- طبيعة ومدى المخاطر الناجمة عن الادوات المالية التي تتعرض لها المؤسسة خلال الفترة المعروضة وفي نهاية فترة التقرير والطريقة التي تتعامل بها المؤسسة وتدير تلك المخاطر



بما ان هذا المعيار يهدف الى تكميل المبادئ الخاصة بالأدوات المالية من عرض الاصول والالتزامات المالية من خلال المعيار المحاسبي الدولي رقم "32 الادوات المالية: العرض" وأيضا مبادئ الاثبات والقياس من خلال معيار اعدادات التقارير المالية الدولي رقم9" الادوات المالية"

2- نطاق تطبيق المعيار



يطبق المعيار اعداد التقارير المالية الدوليه IFRS 7 "الادوات المالية :الافصاحات" على جميع الادوات المالية المتواجدة بالمؤسسة ما عدا:

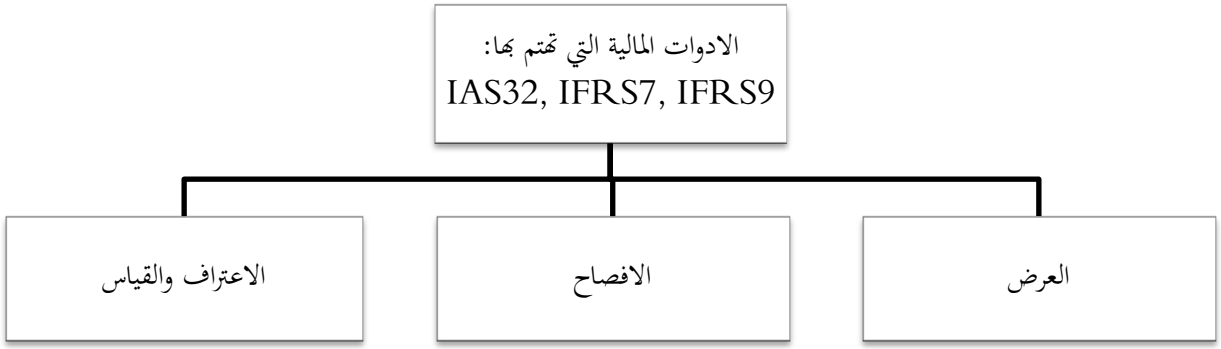
- الحصص في المؤسسات التابعة او الشركات الزميلة او المشاريع المشتركة المعالجة وفقا للمعايير المحاسبيه الدوليه التاليه: IAS 27" القوائم المالية المنفصلة" او IAS 28 "الاستثمارات في المنشات الزميله والمشروعات المشتركة" او معايير اعداد التقارير المالية الدولية التالية: IFRS 10 "القوائم المالية الموحدة" وIFRS 11 "الترتيبات المشتركة", الا في بعض

الحالات التي يستثني فيها تطبيق هذه المعايير وتسمح بتطبيق IFRS 7 والتي تكون فيها متماشية مع تطبيق طريقه القيمة العادلة حسب متطلبات المعيار لإعداد التقارير المالية الدوليه IFRS 13 القيمة العادلة

- حقوق والتزامات الموظفين الناشئة عن حفظ منافع الموظفين الخاضعة للمعيار المحاسب الدولي IAS 19 "منافع الموظفين"
- عقود التامين المعالجه وفق المعيار اعداد التقارير المالية الدوليه IFRS 4 "عقود التامين"
- الادوات المالية والعقود والالتزامات المعالجه وفق المعيار اعداد التقارير المالية الدوليه IFRS 2 "الدفع على اساس الاسهم"
- الادوات المالية التي تصنف على انها ادوات حقوق الملكيه

3- تعريفات

3-1 الادوات المالية: هي جميع الادوات المتناولة في المعايير المحاسبية الدولية IAS 32 والمعايير اعداد التقارير المالية الدوليه IFRS 7 وIFRS 9



ويمكن تعريفها على انها اي عقد يزيد من الاصول المالية في شركة ومن الالتزامات المالية او حقوق الملكية في شركة اخرى مثال:

- السندات: هي ادلة مالية تسجل في المؤسسة المصدرة لهذه السندات كالتزامات اما المؤسسة المستثمرة نسجلها كأصل مالي

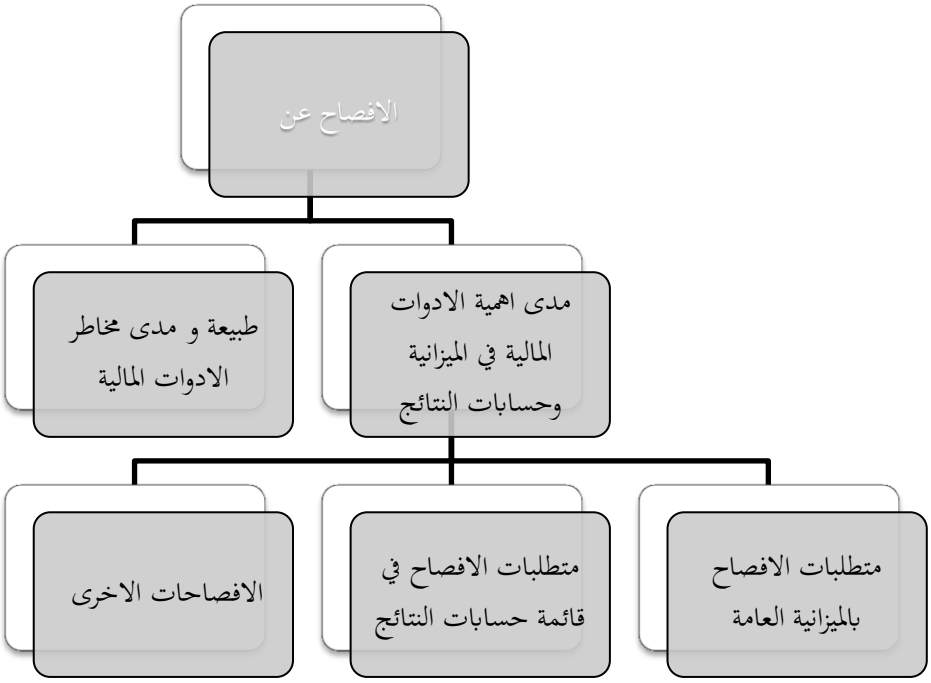
2-3 **الاصول المالية**: النقد او ادوات حقوق الملكية في شركة اخرى التي هي استثمار او عقد يمنح الحق في استلام النقد

3-3 **الالتزامات المالية**: هو التزام بمنح نقد او منع اصل مالي الى مؤسسة اخرى

4-3 حقوق الملكية: هو الباقي من مجموع اصول المؤسسة ككل بعد طرح جميع التزاماتها

حقوق الملكية = مجموعة اصول شركة – التزاماتها

4- متطلبات الافصاح عن الادوات المالية



المعيار لإعداد التقارير المالية الدوليه IFRS 7 "الادوات المالية الافصاح" يلزم المؤسسة على الافصاح عن المبالغ الدفترية لكل اصناف الادوات المالية المعالجة وفقا للمعيار لإعداد التقارير المالية الدوليه 9" الادوات المالية" سواء كانت اصول مالية او التزامات مالية بالقيمة العادلة من خلال القيمة العادلة او الاستثمارات في ادوات حقوق الملكيه المعالجة وفق القيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الاخر

لذلك يجب على المؤسسة الافصاح عن المعلومات المالية التي تسمح لمستخدمي المعلومة المالية من تقييم اهمية هذه الادوات المالية سواء في الحالة المالية للمؤسسة من خلال مركزها المالي (الميزانية) او في ادائها من خلال قائمة حسابات نتائجها.

4-1 الافصاح عن الادوات المالية في قائمة المركز المالي (الميزانية)

يجب على المؤسسة الافصاح عن القيمة الدفترية لكل من اصولها المالية والتزاماتها المالية ضمن قائمة الميزانية اضافة الى قائمة للملاحق من خلال تفسيرات وتوضيحات من خلال:

- الافصاح عن الاصول المالية بالقيمة العادلة من خلال الارباح والخسائر سواء عند الاثبات الاولي او التقييم اللاحق من جهة وسواء كانت اصولا مالية مثبتة اي استثمارات محتفظ بها لتاريخ الاستحقاق او كانت اصول مالية معدة للبيع من جهة اخرى
- الافصاح عن الالتزامات المالية بالقيمة العادلة من خلال الارباح والخسائر سواء عند الاثبات الاولي او التقييم اللاحق من جهة وسواء كانت قروض او قيم طويلة الاجل محتفظ بها لتاريخ الاداء او كانت التزامات مالية محتفظ بها للمتاجرة من جهة اخرى اضافه الى الحد الاقصى للتعرض لمخاطر الائتمان الناجمة عن الاحتفاظ بالقروض والذمم.

4-2 الافصاح عن الادوات المالية في قائمه الحسابات النتائج

بعد الاثبات الاولي لأي اصل مالي بالقيمة العادلة من خلال الربح او الخسارة او التزام مالي بالقيمة العادلة ما خلال الربح او الخسارة او التكلفة المطفأة فيجب على المؤسسة الافصاح عن المعلومات التاليه:

- مبلغ التغير في القيمة العادلة خلال الفترة او بشكل تراكمي للأصل المالي او مجموعه من الاصول المالية او التزام مالي الذي يعود الى المخاطر الائتمانية
- الفرق بين المبلغ الدفتري والالتزام المالي والمبلغ الذي تطالب به المؤسسة تعاقديا بدفعه عند الاستحقاق من حامل الالتزام
- الحد الاقصى للتعرض لمخاطر الائتمان والمنهجية المستخدمه لإثباتها اضافه الى تقرير مفصل حول اثار التغيرات في المخاطر الائتمانية وإذا ما تم تحديد خطر ائتمان اخر سيحدث في الحضارات المستقبليه

4-3 الافصاح عن الاستثمارات في ادوات حقوق الملكيه المعالجه وفق القيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الاخر

اذا اختارت المؤسسة المعالجه المحاسبيه الاستثنائية لحصصها في المؤسسات التابعة والشركات الزميلة والمشاريع المشتركة وفق طريقة حقوق الملكية حيث القيمة العادلة حسب المعيار اعداد التقارير المالية الدولي 9 فيجب عليها الافصاح عن المعلومات التاليه:

- ما هي الاستثمارات في ادوات حقوق الملكيه التي قد تم معالجتها محاسبيا وفق القيمة العادلة في قائمة الدخل الشامل
- اسباب استخدام هذا البديل في عرض المعلومات المالية
- القيمة العادلة لهاته الاستثمارات في نهاية فترة التقرير
- الارباح الموزعة خلال فترة التقرير مع اظهار بشكل مفصل الارباح الموزعة المتعلقة بالاستثمارات التي تم الغاءها في هاته الفترة والاستثمارات المحتفظ بها
- الارباح والخسائر المجمعة ضمن حقوق الملكية خلال الفترة المعروضة اضافه الى اسبابها
- اسباب استبعاد الاستثمارات التي تم الغاء تثبيتها
- القيمة العادلة للاستثمارات في تاريخ الغاء الاثبات
- الارباح والخسائر المجمعة من هذا الاستبعاد

4-4 افصاحات اخرى

اضافة الى المعلومات المالية الواجب الافصاح عنها من طرف المؤسسة حول الاصول والالتزامات المالية والاستثمارات في ادوات حقوق الملكية المعدو وفق مبدا لبقيمة العادلة, هناك معلومات اخرى يجب ان نفصح عنها والتي لها علاقة بالادوات المالية وتتمثل في:

4-4-1 السياسات المحاسبية

حسب المعيار الدولي رقم 1 "عرض القوائم المالية" تفصح المؤسسة عن سياستها المحاسبية المتبناة خلال اعداد قوائمها المالية والتي تجعل المعلومة مفهومة وملائمة , لذلك على المؤسسة الافصاح عن الطرق المحاسبية المستعملة لمعالجة الادوات المالية واثارها وسبب اختيارها او التغيير فيها

4-4-2 محاسبة التحوط

يجب على المؤسسة ان تفصح عن المخاطر التي تتحوط منها وتطبق عليها محاسبة التحوط من خلال المعلومات التالية:

- استراتيجية المؤسسة لادارة المخاطر وكيف يتم تطبيقها

- طريقة تاثير محاسبة التحوط على تدفقاتها النقدية, توقيتها وعدم تاكدها
- اثر محاسبة التحوط على قائمة الميزانية, قائمة الدخل وقائمة تغيرات حركة رؤوس الاموال

4-4-3 القيمة العادلة

حسب المعيار لاعداد التقارير المالية الدولية رقم 7 يجب على المؤسسة الافصاح عن القيمة العادلة لكل صنف من الاصول والالتزامات المالية بطريقة تسمح مقارنتها بالمبلغ الدفتري

ايضا يجب على المؤسسة عند الافصاح عن القيمة العادلة للاصول والالتزامات المالية في شكل اصناف, المقاصة بينها بقدر ما تم المقاصة بين قيمتها الدفترية في قائمة المركز المالي

اضافة لما سبق لا يجب على المؤسسة الافصاح عن التغيرات في القيمة العادلة عندما يكون المبلف الدفتري مقارب بشكل مقبول للقيمة العادلة

4-5 طبيعة ومدى المخاطر الناشئة عن الادوات المالية

حسب متطلبات الافصاح للمعيار اعداد التقارير المالية الدولية رقم 7 "الادوات المالية: الافصاح" يجب على المؤسسة الافصاح عن المعلومات المالية التي تساعد مستعملي القوائم المالية من تقييم طبيعة ومدى المخاطر التي تنتج عن الادوات المالية والتي تكون المؤسسة معرضة لها في نهاية فترة التقرير

كما ان تقديم الافصاحات المالية في شكل افصاحات نوعية واخرى كمية يسمح لمستعملي القوائم المالية من فهم اعمق وتكوين صورة شاملة عن طبيعة ومدى المخاطر الناشئة من الادوات المالية وبالتالي تقييم افضل للحقائق

4-5-1 الافصاحات النوعية

يجب على المؤسسة الافصاح عن المعلومات التالية لكل نوع من المخاطر الناشئة عن الادوات المالية:

- المخاطر المتعرض لها وكيفية نشاتها
- الاهداف, السياسات والاجراءات المتخذة لادارة المخاطر والطرق المستعملة لقياس هاته المخاطر

4-5-2 الافصاحات الكمية

يجب على المؤسسة الافصاح عن المعلومات التالية لكل نوع من المخاطر الناشئة عن الادوات المالية:

- ملخص حول البيانات الرقمية بشان تعريضها لتلك المخاطر في نهاية فترة التقرير المستمدة من الاطارات العليا للمؤسسة من رؤساء تنفيذيين وحتى مجلس الادارة
- نوع المخاطر الاكثر تاثيرا من خلال التقرير في تركيزات المخاطر

4-5-3 المخاطر الائتمانية

يجب على المؤسسة الافصاح عن المعلومات المالية حول المخاطر الائتمانية ليستطيع مستخدمي القوائم المالية من فهم اثرها على التدفقات النقدية المستقبلية, توقيتها وعدم تاكدها من خلال المعلومات التالية:

- ادارة المخاطر الائتمانية الممارسة داخل المؤسسة وارتباطها باثباث وقياس الخسائر الائتمانية المتوقعة, بما في ذلك الطرق, الافتراضات والمعلومات المستخدمة لقياس هذه الخسائر
- معلومات نوعية وكمية تسمح لمستخدمي القوائم المالية بتقييم المبالغ المفصح عنها في القوائم المالية الناشئة عن الخسائر الائتمانية المتوقعة, وكذلك التغيرات فيها وأسبابها

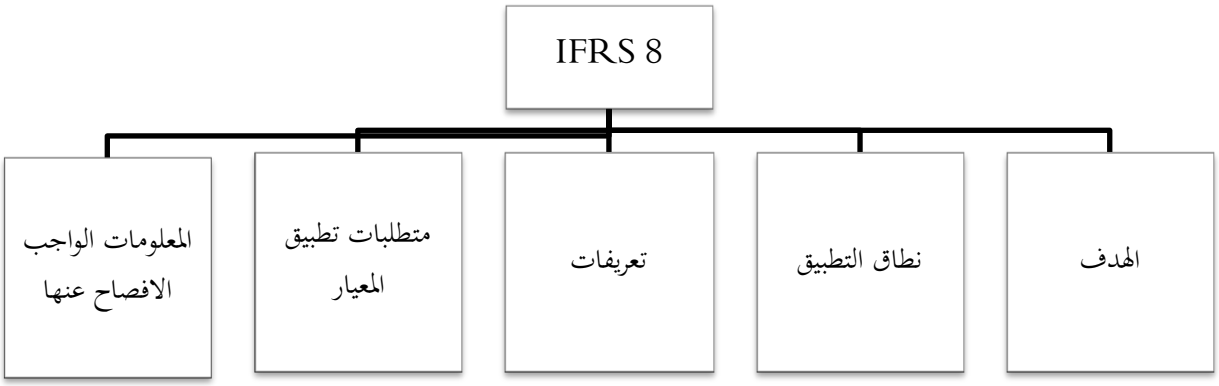
4-5-4 مخاطر السيولة

يجب على المؤسسة الافصاح عن المعلومات المالية حول مخاطر السيولة من خلال:

- تحليل اجال استحقاق الالتزامات المالية
- وصف لكيفية ادارة المؤسسة لمخاطر السيولة الناتجة عن الالتزامات المالية

4-5-5 مخاطر السوق

القطاعات التشغيلية IFRS 8



تعمل المؤسسات في قطاعات مختلفة, لذلك فإن القوائم المالية لا توضح أداء كل قطاع وتأثيره على الحالة المالية العامة للمؤسسة، وبذلك لا يستطيع المستثمرين فهم التشكيلة المكونة النتيجة المالية وتأثير كل قطاع عليها.

لذلك فإن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 8 "القطاعات التشغيلية" ينص على الافصاحات التي يجب على المؤسسة الاعلان عنها ليتمكن مستخدمي هذه المعلومة المالية من تقييم الطبيعة والآثار المالية الناجمة من الانشطة التي تقوم بها المؤسسة والبيئة الاقتصادية التي تنفذ فيها والمخاطر التي تحيط بها من طرف IASB .

صدر المعيار IFRS 8 في شهر نوفمبر2006 ليحل محل المعيار المحاسبي الدولي رقم 14 "المعلومات القطاعية".

1- الهدف من المعيار

يهدف المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 8 "القطاعات التشغيلية" الى افصاح المؤسسات عن المعلومات المالية حول القطاعات التي نستغل فيها المؤسسة حتى يتمكن مستخدمي المعلومة المالية من تقييم طبيعة الانشطة التي تشتغل بها المؤسسة ,اخطارها وتأثيرها على الحالة المالية واداء المؤسسة بصفة عامة

2- نطاق التطبيق

يطبق معيار IFRS 8 " القطاعات التشغيلية" حسب الفقرة 2 من المعيار على القوائم المالية التالية:

القوائم المالية المنفصلة أو الفردية للمؤسسة التي تتصف بما يلي:

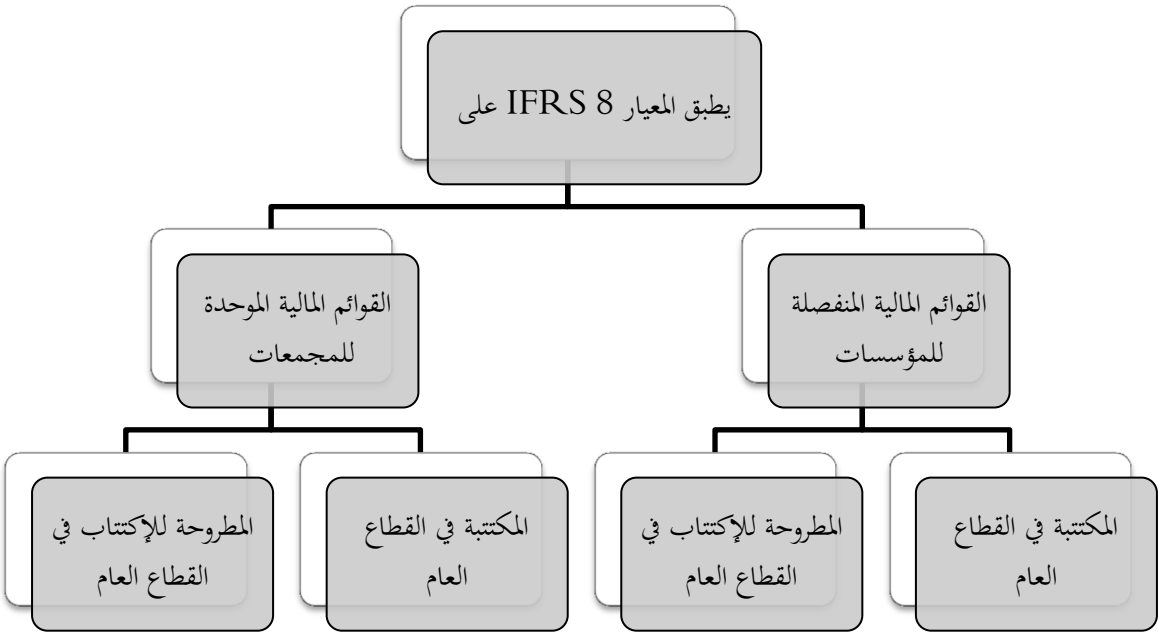
4 مؤسسة تتداول أدواتها المالية في سوق عام أو سوق تداول محلية أو إقليمية

5 مؤسسة قيد إيداع أدواتها المالية في سوق عام أو سوق تداول محلية أو إقليمية

القوائم المالية الموحدة للمؤسسة الأم التي تتصف بما يلي:

6 مؤسسة تتداول أدواتها المالية في سوق عام أو سوق تداول محلية أو إقليمية

7 مؤسسة قيد إيداع أدواتها المالية في سوق عام أو سوق تداول محلية أو إقليمية



اما المؤسسات التي لا يجب عليها تطبيق هذا المعيار وتختار ان تعرض معلومات قطاعية حول نشاطها ولكن ليس حسب متطلبات هذا المعيار يجب عليها الا تصف هاته المعلومات كمعلومات قطاعية.

لتوضيح النقطتين السابقتين اشارت الفقرة 4 من المعيار ان المؤسسة الام التي تقدم قوائم مالية موحدة للمجمع وقوائم ماليه فردية للمؤسسة فان تطبيق المعيار يتوجب تطبيقه فقط على القوائم المالية الموحدة للمجمع اما الفردية فلا تدخل نطاق تطبيق هذا المعيار.

3- تعريفات

القطاعات التشغيلية:

القطاع التشغيلي يتمثل في جزء من المؤسسة :

8 يمارس نشاط عادي ينتج عنه ايرادات يتم تحقيقها من خلال مجموعة من النفقات تتحملها المؤسسة.

9 يتم مراقبة ومراجعة هاته الايرادات بصفه دائمة وبانتظام من طرف متخذ القرارات التشغيلية الرئيسي بهدف تخصيص الموارد لهذا القطاع وتقييم ادائه.

من خلال تحقيق النقطتين السابقتين يمكن توفير معلومات ماليه منفصلة

اضافه لما سبق حسب الفقرة 5 من المعيار يمكن للقطاع التشغيلي الا يتم عنه ايرادات بعد ,على سبيل المثال في حالة نشاط في بداية الاستغلال.

كما ان هناك اجزاء اخرى في المؤسسة لا تولد ايرادات او ان هذه الايرادات تكون استثنائية وغير مهمه لذلك لا يمكن اعتبارها قطاعات تشغيليه.

ايضا ان متخذ القرار التشغيلي يعبر عن منصب عمل وليس بالضرورة شخص معين يمكن ان يقوم بهذه المهمة سواء مدير خاصا بهذا القطاع التشغيلي او مدير تنفيذي لهذه المؤسسة او مديرا عاما ويمكن ان يقوم بها ايضا مجلس الادارة لهذه المؤسسة.

4- متطلبات تطبيق المعيار

ان تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS 8 "القطاعات التشغيلية يستوجب تقديم معلومات ماليه ومعلومات وصفية حول القطاعات المفصح عنها لذلك القطاع المفصح عنه في القوائم المالية المحددة سواء هو قطاع تشغيلي واحد او مجموعة من القطاعات التشغيلية التي تستوفي معايير.

4-1 شروط تجميع القطاعات التشغيلية

حتى تتمكن المؤسسة من تجميع العديد من القطاعات التشغيلية معا يجب ان تتوفر على معدلات متوسطة للهوامش الاجمالية المتماثلة على المدى الطويل لأنها تخضع لخصائص اقتصاديه متشابهة.

اذا يمكن تجميع عدة قطاعات تشغيلية في قطاع تشغيلي وحيد, اذا وفقط اذا :

10 القطاع التشغيلي الوحيد يخضع للمبدأ الاساسي لتطبيق هذا المعيار.

11 تخضع جميع القطاعات التشغيلية لنفس الخصائص الاقتصادية.

تتشابه القطاعات التشغيلية فيما يلي:

- طبيعة المنتجات والخدمات المقدمة.

- طبيعة العمليات الانتاجية.
- نوع وفئة العملاء الذين تقدم اليهم هذه المنتجات والخدمات.
- اساليب توزيع المنتجات او اداء الخدمات.
- اذا ممكن طبيعة البيئة التنظيمية على سبيل المثال "المجال البنكي..... الخ"

4-2 الشروط العامة في تطبيق المعيار

هناك جمله من الشروط العامة يجب توفرها من اجل تطبيق IFRS 8 :

12 تمثل الايرادات المفصح عنها للقطاع ما لا يقل عن 10% من الايرادات التراكمية لجميع القطاعات التشغيلية للمؤسسة سواء ايرادات خارجيه متمثلة في المبيعات للعملاء او ايرادات داخلية متمثلة في التحويلات داخليه بين مختلف القطاعات

13 او تمثل صافي النتيجة المعلن عنها للقطاع ما لا يقل عن 10% من:

- صافي الربح التراكمي لجميع القطاعات التشغيلية للمؤسسة التي لم تحقق خسارة .
- الخسارة التراكمية لجميع القطاعات التشغيلية للمؤسس التي حققت خسارة.
- او تمثل اصول القطاع المعلن عنه ما لا يقل عن 10% من الاصول التراكمية لجميع القطاعات التشغيلية للمؤسسة.

4-3 الشروط الاستثنائية لتطبيق المعيار

الحالة الاولى

في حالة ما تم تطبيق الشروط العامة من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS 8 "القطاعات التشغيلية" الا انه مجموع الايرادات الخارجية للقطاعات التشغيلية المفصح عنها في التقارير المالية حسب المعيارIFRS 8 لم تصل الى نسبه 75% من مجمل الايرادات الخارجية للمؤسسة فانه يجب تحديد قطاعات تشغيليه اضافيه للإفصاح عنها حسب IFRS8 حتى وان لم تستوفي الشرط العام المقدر بنسبه 10% الى ان تصل نسبه 75% على الاقل من ايرادات المؤسسة.

الحالة الثانية

في حالة ما قطاع تشغيلي لم يستوفي الشروط العامة لتطبيق IFRS 8 القطاعات التشغيلية في الفترة المالية الحالية الا انه تم الافصاح عنه حسب IFRS 8 في الفترة المالية السابقة فان القرار يرجع الى ادارة المؤسسة باعتباره ذو اهمية والافصاح عنه في الفترة الحالية من خلال التقارير المالية حسب IFRS 8 ام العكس اما باقي النشاطات والقطاعات التشغيلية الاخرى التي لم تستوفي لا الشروط العامة ولا الشروط الاستثنائية للإفصاح عنها حسب المعيار IFRS 8 "القطاعات التشغيلية" يجب دمج معلوماتها المالية ضمن فئه كافه القطاعات الاخرى لتلبي شروط المقاربة في المعلومات المالية.

الحالة الثالثة

في حالة ما قطاع تشغيلي استوفى شروط تطبيق IFRS 8 لأول مرة وسيفصح عنه في القوائم المالية فان المعلومات المالية لهذا القطاع في الفترة المالية السابقة يجب اعاده دراستها واضافتها للقوائم المالية الحالية من اجل تحقيق مبدا المقارنة بين المعلومات لفترات زمنيه مختلفة من الاطار المفاهيمي ,الا في حالة ان اعادة دراستها غير ممكنه.

5- المعلومات الواجب الافصاح عنها

يجب على المؤسسة الافصاح عن المعلومات التي تسمح لمستعملي المعلومات المالية تقييم الطبيعة والاثر المالي للأنشطة المصرح عنها والبنيه الاقتصادية التي تنشط فيها لذلك يجب على المؤسسة الافصاح عن ثلاث انواع من المعلومات المالية التي سنستذكرها في النقاط التالية:

5-1 معلومات عامه

حسب الفقرة 22 من المعيار IFRS 8 على المؤسسة الافصاح عن المعلومات العامة التالية:

العوامل المستخدمة لتحديد القطاعات التشغيلية للمؤسسة بما في ذلك القاعدة التنظيمية(مثال: حسب اختيار الادارة تنظم المؤسسة على اساس مختلف المنتوجات ,الخدمات ,المناطق الجغرافية ,البيئة التنظيمية او تركيبه مختلطه من هذه العوامل ,واذا هناك مجموعه من القطاعات التشغيلية قد تم توحيدهم).

انواع المنتجات والخدمات المولدة لإيرادات النشاطات العادية لكل قطاع تشغيل مصرح عنه.

2-5 معلومات متعلقة بالنتيجة ,الاصول والخصوم

على المؤسسة عرض المؤشرات والمعلومات المالية المتعلقة بالنتيجة ,الاصول ,الخصوم المعروضة ضمن القوائم في القطاعات التشغيلية المصرح عنها خاصة:

14 الايرادات العادية المتولدة عن المبيعات الخارجية.

15 الايرادات العادية المتولدة عن التبادلات الداخلية بين مختلف القطاعات التشغيلية.

16 الايرادات والتكاليف المالية.

17 الاهتلاكات الناتجة عن الاصول المادية والمعنوية

18 باقي الايرادات والتكاليف المهمة المعلن عنها حسب عن معيار IFRS1 .

19 حصه المؤسسة من نتائج المؤسسات الزميلة والمشاريع المشتركة المعترف بها وفقا لطريقه حقوق الملكية اضافه الى القيمة المحاسبية لحصصها .

20 التكاليف او الايرادات الجبائية.

21 العناصر المهمة التي ليس لها تأثير على حسابات الخزينة خارج الاهتلاكات .

22 قيمه الاصول الغير الجارية خارج الادوات المالية ,الضرائب المؤجلة اصول .....الخ.

3-5 المقاربه بين مجاميع الايرادات ,النتيجة ,الاصول والخصوم للقطاعات التشغيلية المفصح عنها مع باقي العناصر المالية في المؤسسة ككل

على المؤسسة المقاربة بين العناصر التالية:

23 ايرادات النشاط العادي للقطاعات التشغيلية المفصح عنها وايرادات النشاط العادي للمؤسسة ككل.

24 مجمل مؤشرات النتيجة للقطاعات التشغيلية المفصح عنها والنتيجة قبل الضريبة للمؤسسة ككل.

25 مجموع الاصول والخصوم للقطاعات التشغيلية المفصح عنها والاصول والخصوم للمؤسسة ككل.

26 مجاميع العناصر المالية المهمة للقطاعات التشغيلية المفصح عنها وهاته العناصر بالنسبة للمؤسسة ككل.

اضافه الى المعلومات الواجب الافصاح عنها المتعلقة بالبيانات المالية للقطاعات التشغيلية المفصح عنها سابقه الذكر هناك معلومات اخرى اجبارية متعلقة بالمؤسسة في حد ذاتها حتى واذا كانت تملك قطاع تشغيلي واحد تتمثل فيما يلي:

معلومات حول المنتجات والخدمات: على المؤسسة الافصاح عن الايرادات الخارجية لكل منتج او خدمه على حدى ,او لكل مجموعه من المنتجات او الخدمات المتشابهة ,في حاله غياب هذه المعلومات المالية وتكلفه اعدادها باهضه فعلى المؤسسة التصريح بعدم امكانيه توفير المعلومة واسبابه.

معلومات حول المناطق الجغرافية: على المؤسسة الافصاح عن كل من الايرادات الخارجية والاصول الغير المتداولة (خارج الادوات المالية الضرائب المؤجلة اصول .....الخ) الناتجة عن الدولة التي فيها مقر المؤسسة والناتجة عن كافه الدول الاجنبية بشكل منفصل.

معلومات حول العملاء الرئيسين: يجب على المؤسسة الافصاح عن درجه ارتباطها بعملائها الرئيسيين في حاله ان الايرادات المتأتية من عميل خارجي تمثل 10% او اكثر من مجمل ايرادات المؤسسة ,فعلى المؤسسة الافصاح عن مبلغ هذه الايرادات والقطاع التشغيلي التي ينتمي اليه هذا العميل.

الادوات المالية: الاعتراف و القياس IFRS 9

أنواع الأدوات المالية:

حسب الاستخدام	لغرض التجارة (مستوى قصير الاجل)	محتفظ بها لغرض البيع على مستوى طويل الاجل	محتفظ به لتاريخ الاستحقاق
مثال	الاسهم المضاربة	الاسهم للاحتفاظ	السندات
القياس المبدئي	القيمة العادلة	القيمة العادلة مصاريف الشراء	القيمة العادلة + مصاريف الشراء
القياس اللاحق	القيمة العادلة من خلال الارباح و الخسارة FVTPL	القيمة العادلة من خلال قائمة الدخل الشامل الأخر	التكلفة المستهلكة

1- التعاريف

الادوات المالية: نفسها المتداولة في IFRS 7 الأدوات المالية: الإفصاحات.

2- الاعتراف و القياس

2-1- **الاعتراف المبدئي**: عندما تقوم المؤسسة بالتعاقد الفعلي مع طرف اخر من خلال الدوات المالية

2-2- **القياس المبدئي**: من خلال القيمة العادلة + التكاليف المباشرة للحصول على هذا الاصل

مثال 1 :

شراء 100 سهم ب 100€ للسهم بهدف المتاجرة بتاريخ 03/01 بعد 3 ايام يبلغ قيمة السهم 120€ وتم بيع 50 سهم وفي نهاية السنة 12/31 تم اعادة تقييم هذه الاسهم بقيمة 140€ سجل العمليات محاسبة

12/31		
توظيفات مالية	200	
ارباح		200

04/03		
متاحات	600	
توظيفات مالية		500
ارباح		100

12/31		
توظيفات مالية	1000	
ارباح		1000

مثال 2:

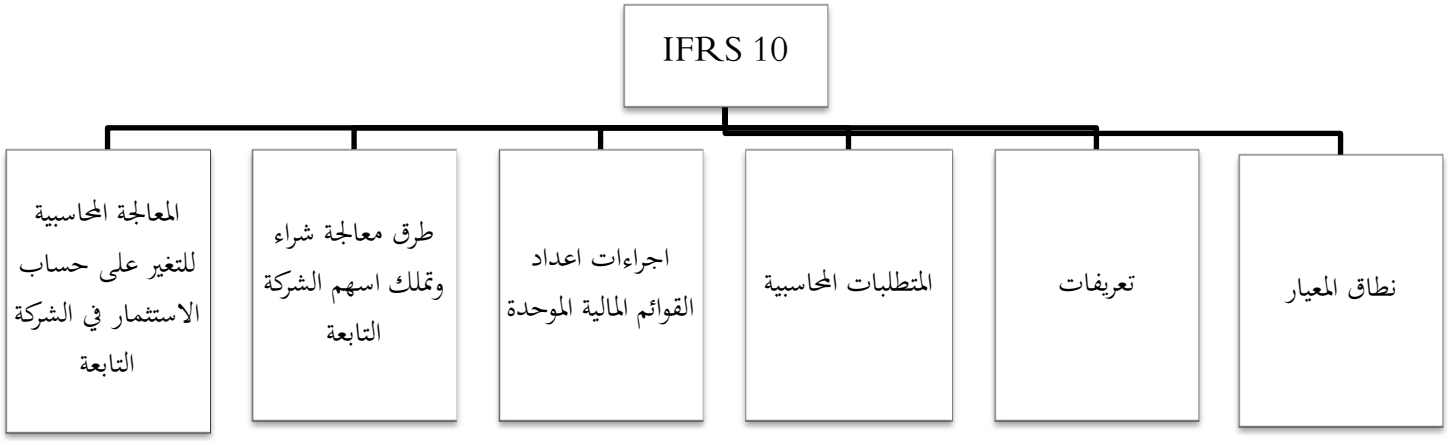
شراء 200 سهم بقيمة 150 € من اجل البيع لمدة طويلة بتاريخ 12/30 تم اعادة الاسهم ب 160 € ثم في 1 جويلية من ن+1 بيع الاسهم ب 200 €

ن+1 /01/07		
متاحات	4000	
توظيفات مالية	3200	
ارباح		800

ن+1 /31/12		
متاحات	4000	
توظيفات مالية		2000
فرق اعادة التقييم		200

ن+1 /01/07		
متاحات	3000	
توظيفات مالية		3000

القوائم المالية الموحده IFRS 10



1- نطاق المعيار

يطبق على جميع الشركات مسيطرة فهي التي تقوم بإعداد قوائم موحده بشرط الا تكون:

- مملوكه جزئيا او كليا لكيان اخر
- تداول ادوات الدين او حقوق ملكيه خاصه بها في البورصة
- عدم ايداع قوائمها الموحدة في البورصة

2- تعريفات

القوائم المالية الموحدة :هي القوائم المالية لمجموعه الشركات كل من المسيطرة والتابعةة تعرض فيها كل بنود القوائم المالية من موجودات والتزامات وحقوق الملكية والايرادات والمصروفات والتدفقات النقدية وكانها قوائم منشاة واحده

السيطرة :تتحقق سيطرة الشركة على الشركات التابعة لها لما تملك اسهم الشركة اكثر من 50% او حق قانوني فتسيطر على قرارات وارادات الشركة التابعة لها

الشركة القابضة (المسيطرة) : هي الشركة المتحكمة في ايرادات وقرارات شركة اخرى اما لامتلاكها اكثر من 50% من اسهمها او لحق قانوني

قوه التاثير: وهو حق الشركة لتوجيه انشطه شركة اخرى لها تاثير مباشر لاراداتها

الحقوق الغير المسيطر عليها : هي حقوق الملكيه في الشركة التابعة لا تتملكها الشركة الام بشكل مباشر او غير مباشر فهي تابعة لملاك اخرون تسمى الاقلية

حقوق الحماية: تكون هذه الحقوق لحمايه طرف ما مثلا يمكن ان تكون حقوق للاقلية تحفظ حقوقهم خوفا من الطرف المسيطر كحماية او يمكن ان تكون حقوق للمقرضين لضمان استرجاع حقوقهم ولا تعني هذه الحقوق اعطاء السيطرة على الشركة لطرف اخر بل هي للضمان فقط

الانشطة الملائمة: وهي انشطه الشركة التابعة التي تؤثر جوهريا على عوائدها

السيطرة : يجب اولا ان يحدد المستثمر اذا كان شركة مسيطرة فالتأثير فقط على مؤسسات اخرى لا يعطي الحق في اعداد قوائم ماليه موحده وتتحقق السيطرة من خلال امتلاك 50% فوق من اسهم التابعة او لديه حق قانوني يؤثر في ايراداتها ويكون مصدر السلطة اما بموجب تشريعات لتملكها اغلب الاسهم او بموجب اتفاقيات معقده تمنح بها الشركة المسيطرة حق الملاك اخرين في السيطرة او دعمها بالسيطرة

3- المتطلبات المحاسبية

على الشركة الام عرض قوائم ماليه موحده ويكون ذلك باستخدام السياسات محاسبيه موحده للمعاملات المتشابهه في شركات القوائم الموحده فلا يجوز اختلافها مثلا استخدام الشركة الام اهتلاك خطي في حين استخدام الشركة التابعة اهتلاك متناقص وذلك من اجل السهوله الجمع في الارقام

كما يتطلب المعيار عدم اعداد قوائم ماليه موحده في حاله اذا ما كانت الشركة القابضة هي نفسها شركة تابعة بشكل كامل او جزئي لشركة اخرى ووافق بقيه الملاك على عدم اعداد قوائم ماليه موحده

اضافه اذا كانت ادوات الدين او ادوات حقوق الملكية للشركة القابضة غير متداول في سوق عام محلي او خارجي

اذا لم تقم الشركة القابضة بايداع او قيد عمليه ايداع بياناتها المالية الموحده لدى هيئه اوراق ماليه او اي هيئه تنظيميه

4- اجراءات اعداد القوائم المالية الموحدة

- تجميع بنود الميزانية الام والشركات التابعة مع بعض
- استبعاد بعض البنود من بينها الحصه التي تستثمرها الشركة الام في الشركات التابعة مقابلا لها بعض الحقوق في الشركة التابعة من راس مال وارباح فهي في الاصل تعود الى الشركة الام
- احتساب الشهرة ذات الصلة عند استخدام طريقه الشراء وليس طريقه الدمج وهذا ما تحدث عنه IFRS3 دمج الاعمال اي عند الشراء لابد من حساب اصول الشركة التابعة بالقيمة العادلة واضافتها عند التجميع لاعداد قوائم ماليه موحده

الشهرة= تكلفه الاستثمار – القيمة العادلة لصافي اصول الشركة التابعة

- استبعاد جميع الارصدة والمعاملات بين كيانات المجموعه بشكل كامل حيث يتم حذف الارباح الخسائر الناتجة عن العمليات المتبادلة فهي تعد ارباح وخسائر داخلية ومنه يجب تعديل ارصدة الاصول والالتزامات المتاثرة بالتغير الناتج عن الربح والخسارة
- من تاريخ السيطرة وحتى فقدانها يجب ان تشتمل القوائم الموحدة على ايرادات ومصاريف ارباح وخسائر الشركة التابعة مع وجود تعديل لمصاريف وايرادات الشركة التابعة في ضوء القيمة العادلة بتاريخ تملكها من قبل الشركة القابضة
- يجب اعداد القوائم الموحدة بنفس التاريخ لجميع شركات المجموعه بمعنى ان تكون السنه المالية تنتهي بنفس اليوم للجميع واذا كان تاريخ اعداد القوائم مختلف بينهم الشركة التابعة ملزمه بتقديم قوائم مالية اضافيه حتى تاريخ القوائم المالية الموحدة شرط الا يزيد الاختلاف بين القوائم اكثر من ثلاثة اشهر
- الحصة الغير مسيطر عليها والتي شرحناها سابقا على انها جزء من حقوق الملكية في الشركة التابعة الغير المنسوبة الى الشركة الام اي حقوق الاقلية وتحسب حسب ما بينها بضرب القيمة العادلة لصافي اصول الشركة التابعة في نسبه حقوق الحصه الغير المسيطر عليها وتعرض ضمن حقوق الملكيه في الميزانيه الموحده في بند منفصل ويتم توزيع ارباح خسائر التابعة حسب نسبه ملكيه القابضة حتى لو نتج عجز في رصيد الحقوق الغير المسيطر عليها في حاله توزيع خسائر من الشركة التابعة
- التغير في نسبه ملكية الشركة الام في الشركة التابعة بدون فقدان السيطرة اي لا تقل عن 50% نعالجها على انها معاملات حقوق ملكيه تمت بين المالكين دون الاعتراف بالمكاسب او الخسائر ولا تؤثر على الاصول والالتزامات في التابعة ولا يعاد قياس الشهرة في قائمه الدخل

اما في حاله فقدان السيطرة بسبب التغير في نسب التملك كان تقوم الشركة الام ببيع الاسهم لزياده السيولة او بسبب سيطرة جهة نافذه سواء كانت حكومة او محكمة او وصي او جهة رقابية حكومية او بسبب اتفاق تعاقدي لا يجب على الشركة الام اقامه قوائم ماليه موحده كما لابد لها من الاعتراف بقيمه الاستثمارات في الشركة التابعة بالقيمة العادلة وهذا سينتج عنه خسائر او ارباح لابد من الاعتراف بها

لابد من افتراض ان كل من الشركة القابضة والشركة التابعة وحده واحده لابد من اقامه قوائم ماليه موحده لهما يقوم باعدادها المحاسب الخاص بالشركة القابضة اعتمادا على القوائم المالية لشركتين اضافه الى معلومات قد لا توفرها القوائم كالعمليات المتبادلة بين الشركات واقامة هذه القوائم لابد من اجراءات لاعدادها وتتمثل في الحصول على القوائم المالية للشركة الام والتابعة ثم تفريغ بيانات القوائم في ورقه العمل وهي كالتالي اجراء بعض التعديلات من خلال عمود التسويات وهذا التعديل يعتمد على البند فمثلا كل من الاصول والمصاريف يتم زيادتها في عمود المدين وتخفيضها في عمود الدائن اما الالتزامات والايرادات فيتم زيادتها في عمود الدائن وتخفيضها في عمود المدين وبعد ذلك نقوم بجمع القيم والتعديلات في العمود الاخير لعرض المبالغ الموحده وكملاحظه اعداد القوائم الموحده يتم خارج نطاق سجلات الشركات المجموعات اي لا يتم تدوينه على اي سجل للمؤسسة كسجل الاستاذ او دفتر اليوميه كما انه يكون بعد التملك مباشره فمثلا اذا تم التملك في 10 جانفي 2024 يتم مباشره اعداد ميزانية موحده فقط اما في السنوات المواليه سنوحد كل القوائم المالية

اما في حاله التملك الشركة القابضة كامل الاسهم فنقوم باعداد الميزانية الموحدة بالاخذ بعين الاعتبار اختلاف القيم والتي توجد غالبا بين القيمة الدفترية والعادل لاصول وخصوم الشركة التابعة كما انه لابد من حساب الشهرة سواء كانت سالبه او موجبه ويتم حسابها بتكلفه الاستثمار ناقص نسبه التملك ضرب القيمة العادلة لصافي الاصول فائدة كانت موجبه ستظهر في عمود التسويات المدين اما في حاله كانت سالبه ستعتبر ايراد وتظهر في قائمه الدخل

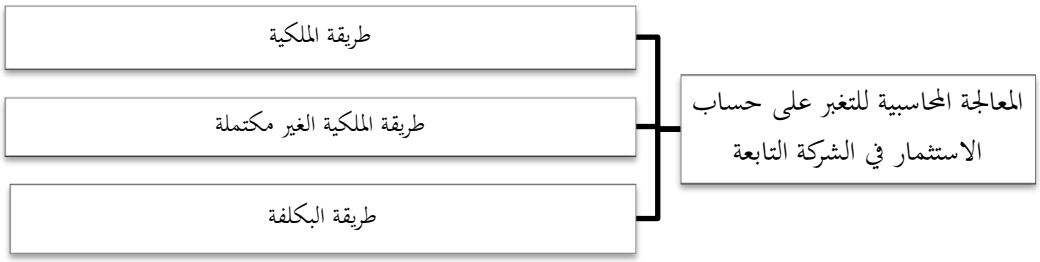
بعد الحساب نقوم بمعالجه الفروقات في عمود التسويات وفقا للقيمة العادلة واخيرا نصل الى عمود المبالغ الموحده حيث نضع القيمة الدفترية لبنود القابضة زائد القيمة الدفترية لبنود التابعة زائد او ناقص التعديلات

5- طرق معالجه شراء وتملك اسهم الشركة التابعة

عند الشراء او التملك يتم مباشره اعداد ميزانيه ويكون ذلك بطريقتين اما طريقه الحيازة او طريقه المصالح المشتركه

طريقه المصالح المشتركه تتم عن طريق تقييم اصول والتزامات التابعة بالقيمة الدفترية وهذا لا ينتج اي فروقات بين القيمة العادلة والدفترية اي نقوم بجمع اصول والتزامات الشركة الام مع اصول التزامات الشركة التابعة ونضعها في المبالغ الموحده

6- المعالجة المحاسبية للتغير على حساب الاستثمار في الشركة التابعة



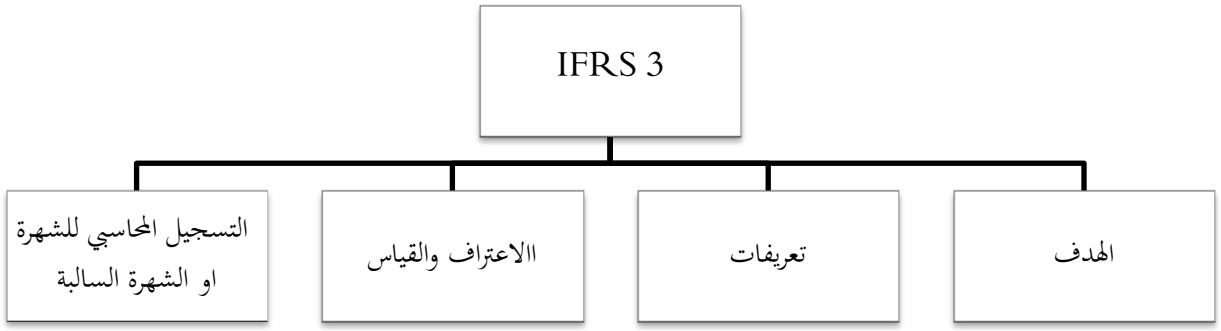
تتم المعالجه المحاسبيه للتغير على حساب الاستثمار في الشركة التابعة بالدفاتر المحاسبية للشركة القابضة فهي صاحبه هذا الاستثمار وتتم وفقا لثلاثة طرق وهي كالتالي :

طريقه الملكيه وهي الطريقه المعتمدة وقد تم التطرق اليها وتوضيحها في المعيار IFRS 3 دمج الاعمال

طريقه الملكية غير المكتملة

طريقه التكلفة, يتم استخدامها في حاله عدم اعداد قوائم موحده فنقوم بعرضها في قوائم منفصله

الترتيبات المشتركةIFRS 11



تقوم المؤسسات من خلال تشاطها بالعديد من الاعمال التجارية والصفقات المشبركة مع اطراف اخرى من اجل تنفيذ وتقديم سلعة او خدمة لعملائها, لهاته العمليات التجارية المشتركة في شكل عقد, اتفاق....الخ اثر مالي على القوائم المالية للمؤسسة في حد ذاتها.

لذلك فان المعيار الدولي لاعداد التقارير المالية رقم 11 "الترتيبات المشتركة" ينص على انواع هاته التعاقدات المشتركة وطريقة المحاسبة عليهم والافصاح عتهم في القوائم المالية.

صدر المعيار IFRS 11 "الترتيبات المشتركة" في ماي 2011 ليحل محل المعيار الدولي المحاسبي رقم 31 "الحصص في المشاريع المشتركة".

1- الهدف من المعيار

يهدف المعيار الدولي لاعداد التقارير المالية IFRS 11 "الترتيبات المشتركة" الى توضيح المبادئ الاساسية التي تعد على اساسها القوائم المالية للمؤسسات طرف في الترتيبات المشتركة التي يمكن السيطرة عليها بالشراكة مع اطراف اخرى.

2- نطاق تطبيق المعيار

يطبق هذا المعيار على جميع المؤسسات التي تكون فيها المؤسسة طرفا في الترتيبات المشتركة وتمثل نوعا من انواعها

3- المفاهيم

هناك جملة من المفاهيم التي يجب التطرق اليها من اجل التحكم الجيد في تطبيق هذا المعيار, اهمها:

3-1 **الترتيبات المشتركة:** هي ترتيبات (عقد, تعاقد, اتفاق) بين طرفيت او اكثر يكون لهم فيه السيطرة المشتركة ويصف اما عملية مشتركة او مشروع مشترك.

3-2 **السيطرة المشتركة:** هو اتفاق تعاقدي بين طرفين او اكثر للترتيبات المشتركة حول التصويت معا فيما يتعلق باتخذ القرارات التي تخص الانشطة ذات الصلة (التي تؤثر بشكل جوهري على عوائد الترتيبات)

3-3 **العملية المشتركة:** هي ترتيب مشترك يكون فيه للاطراف في هذا الترتيب الذين يمتلكون سيطرة مشتركة حقوق في الاصول وواجبات اتجاه الالتزامات المتعلقة بهذا الترتيب المشترك.

3- 4 **مشروع مشترك:** هو ترتيب مشترك يكون فيه الاطراف في هذا الترتيب الذين يمتلكون سيطرة مشتركة حقوق في صافي اصول هذا الترتيب المشترك.

3-5 **طرف في الترتيب المشترك:** هي تلك المؤسسة التي تشارك في الترتيب المشترك, بغض التظر عما اذا كانت لها السيطرة المشتركة على هذا الترتيب.

3-6 **المشارك في عملية مشتركة:** هي مؤسسة طرف في هاته العملية ولها السيطرة المشتركة عليها.

3-7 **المشارك في المشروع المشترك:** هي مؤسسة طرف في هذا المشروع وله السيطرة المشتركة عليه.

3-8 **كيان منفصل:** هيكل مالي قابل للتحديد بشكل منفصل, سواء كان له شخصية اعتبارية منفصلة مستقلة او مؤسسة معترف بها بموجب النظام بغض النظر اذا كان لها شخصية اعتبارية مستقلة ام لا.

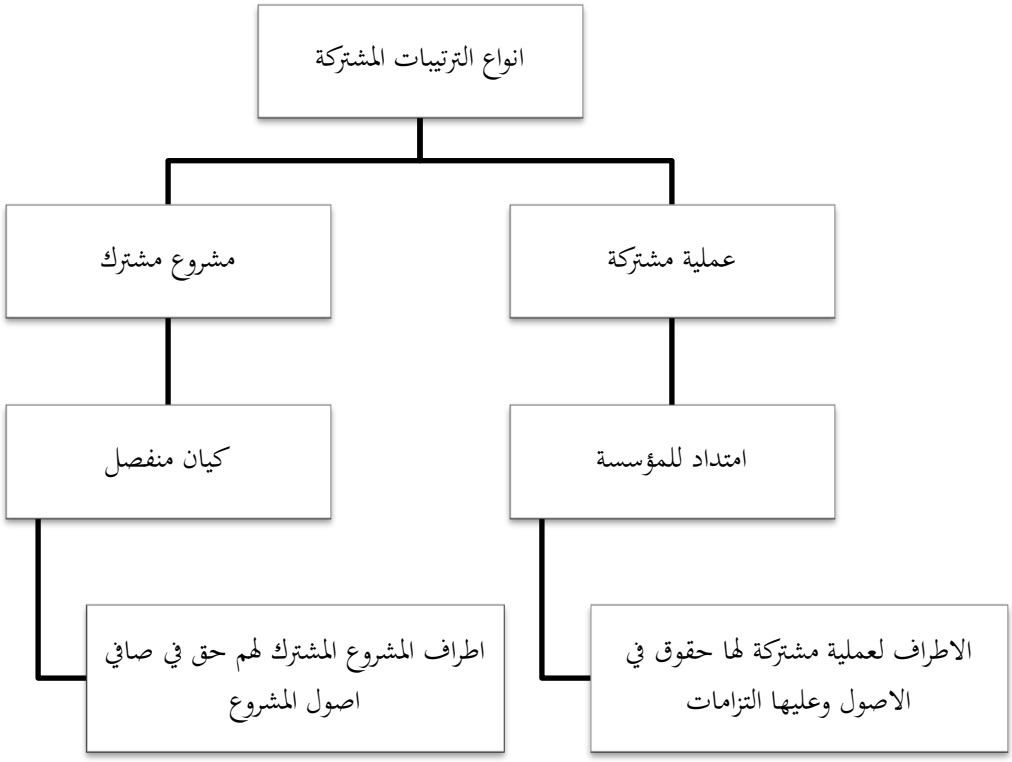
4- انواع الترتيبات المشتركة

يجب على المؤسسة ان تحدد نوع الترتيب المشترك الذي تكون طرفا فيه, بحيث يعتمد هذا التصنيف كونه عملية مشتركة او مشروع مشترك على اساس حقوق و واجبات الاطراف في هذا الترتيب.

4-1 **العمليات المشتركة:** هي عبارة عن ترتيبات مشتركة يكون الاطراف التي لديها سيطرة مشتركة عليها حقوق في الاصول وعليها التزامات متعلقة بهاته العملية, اي انها امتداد للمؤسسة طرف في هاته العملية المشتركة , بحيث اصول العملية تظهر ضمن التزامات المؤسسة وحتى ايرادات ومصاريف هاته العملية تظهر ضمن قائمة دخل المؤسسة حسب نسبة هاته المؤسسة في العملية المشتركة, لذلك يمكن القول ان العملية المشتركة ليست كيان منفصل وانما امتداد للمؤسسات اطراف في هاته العملية.

4-2 **مشروع مشترك:** هو عبارة عن ترتيبات مشتركة يكون للاطراف التي لديها سيطرة مشتركة على هذا المشروع, حقوق في صافي قيمة اصول هاته الترتيبات حسب نسبة الاشتراك.

المشروع المشترك عبارة عن كيات منفصل اي شخصية اعتبارية مستقلة تماما عن المؤسسات طرف فيه.



5- اسس تصنيف الترتيبات المشتركة

يخضع تصنيف الترتيبات المشتركة الى جملة من الاسس, المبادئ والحقائق حول هاته الترتيبة لتعالج كعملية مشتركة او مشروع مشترك , من بيتها:

- تصنف الترتيبات المشتركة على اساس حقوق والتزامات الاطراف لهاذا الترتيب من خلال البنية والشكل القانوني والتعاقدي لهذا الترتيب, وما يتم الاتفاق عليه من طرف اطراف هذا الترتيب, اضافة الى الظروف والحقائق التي تحيط به.
- اما الترتيبات المشتركة التي تمت بدون تنظيم مستقل فانها عملية مشتركة تعطي اطراف الترتيب الذين لهم السيطرة المشتركة الحق في الاصول والالتزام بالمطلوبات المترتبة عن هذا الترتيب المشترك.
- يكون الترتيب ترتيبا مشتركا حتى اذا لم يكن لجميع اطرافه سيطرة على هذا الترتيب, حيث تمكن الاطراف التي لديها سيطرة مشتركة فعلية كمشاركون في عملية مشتركة او مشاركون في مشروع مشترك, عكس الاطراف التي ليس لديها سيطرة فعلية على الترتيب يدعون مشترون مشاركون.

- تكون احيانا الاطراف مقيدة في اطار اتفاق يحدد الشروط العامة لتنفيذ واحد او اكثر من الانشطة, وقد يحدد هذا الاتفاق ان تؤسس هاته الاطراف عدة ترتيبات مشتركة لعدة نشاطات محددة, اذ يمكن في اطار اتفاق واحد ان تنتج عدة ترتيبات مشتركة مختلفة التوع حسب حقوق وواجبات الاطراف في تنفيذ الاتشطة المختلفة فمنها ما يكون عملية مشتركة ومنها ما يكون مشروع مشترك.

6- المعالجة المحاسبية

ان المعالجة المحاسبية للترتيبات المشتركة تختلف حسب اختلاف انواعها من جهة وحسب اذا كانت هناك سيطرة مشتركة فعلية للطرف اولا من جهة اخرى.

6-1 العمليات المشتركة

تقوم المؤسسة طرف في العملية المشتركة سواء كانت لها سيطرة مشتركة فعلية (مشارك في العملية) او ليست لها سيطرة مشتركة فعلية (مستثمر مشارك في العملية) بالاعتراف ضمن قوائمها المالية حسب حصتها النسبية في العملية ب:

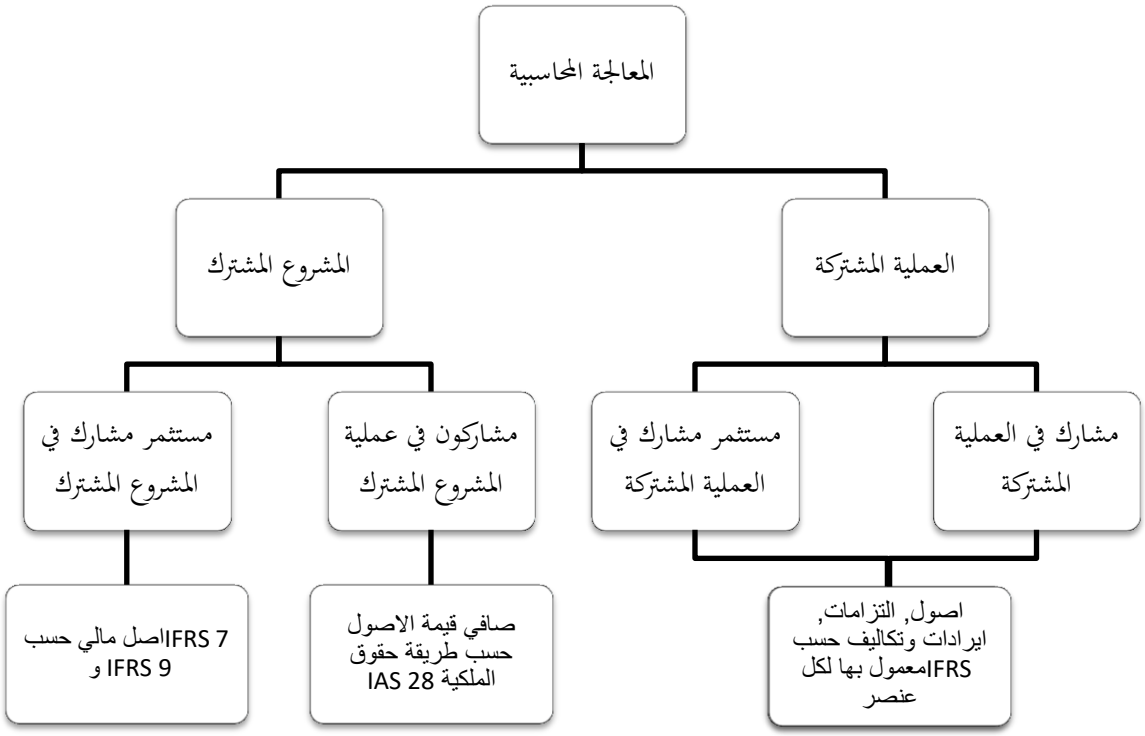
- اصولها
- التزاماتها
- ايراداتها
- تكاليفها

تتم المعالجة المحاسبية لهذه العناصر ضمن القوائم المالية للمؤسسة طرف في العملية المشتركة حسب المعايير اعداد التقارير المالية الدولية الخاصة بها.

6-2 المشروع المشترك

تقوم المؤسسة طرف في المشروع المشترك والتي لها سيطرة مشتركة فعلية (مشارك في المشروع) بالاعتراف ضمن قوائمها المالية حسب حصتها صافي اصول المشروع المشترك في قوائمها المالية حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 28 " الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة"باستخدام طريقة حقوق الملكية الا اذا تم الاستغناء عن استعمال هذه الطريقة حسب المعيار رقم 28 فيتم

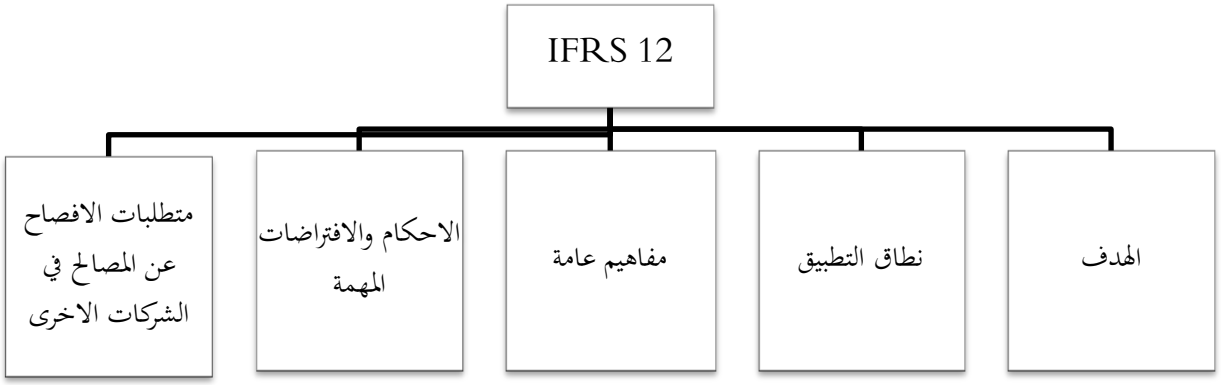
التسجيل حسب طريقة التكلفة اي بمقدار المساهمة في المشروع اما المؤسسات طرف في المشروع المشترك و التي ليست لها سيطرة فعلية مشتركة (مستثمر مشارك) فتقوم بالاعتراف المحاسبي لحصتها في المشروع بقوائمها المالية حسب متطلبات المعيارين لاعداد التقارير المالية الدولية رقم 7 ورقم 9 الادوات المالية.



7- المعلومات الواجب الافصاح عنها

يجب على المؤسسة طرف في الترتيبات المشتركة حسب المعيار اعداد التقارير المالية الدولي IFRS 11 "الترتيبات المشتركة" الافصاح عن كل المعلومات التي لها علاقة بهذا المعيار والواردة بالتفصيل في معيار اعداد التقارير المالية الدولية الخاص بها رقم 12 "الافصاح عن المصالح في المنشات الاخرى".

الافصاح عن المصالح في المنشات الاخرى IFRS 12



تطرقنا من خلال المعايير السابقة الى جملة من العلاقات التي قد تكون بين المؤسسات وطريقة تحديدها, تقييمها ومعالجتها المحاسبية من بيتها IFRS 8 "المحاسبة القطاعية" ,IFRS 10 "القوائم المالية الموحدة", IFRS 11 "الترتيبات المشتركة", لذلك يتمحور الدرس التالي حول الافصاحات الشاملة التي يجب ادراجها ضمن القوائم المالية من خلال المعيار لاعداد القوائم المالية الدولية IFRS 12 "الافصاح عن المصالح في المنشات الاخرى".

صدر هذا المعيار في ماي 2011 ليحل محل متطلبات الافصاح IFRS 9 IFRS 11 و,IFRS 10.

1- الهدف من المعيار

يهدف معيار اعداد التقارير المالية رقم 12 "الافصاح عن المصالح في المنشات الاخرى" الى مطالبة المؤسسة بالافصاح عن المعلومات التي تسمح لمستعملي المعلومة المالية تقييم:

-طريقة المصالح في المؤسسات الاخرى والمخاطر المرتبطة بها.

- اثار هاته المصالح على المركز المالي , الاداء المالي والتدفقات النقدية للمؤسسة.

ولتحقيق هذه الاهداف يجب على المؤسسة الافصاح عن:

ا/ الاحكام والافتراضات الهامة التي استعملتها في تحديد:

- طبيعة مصلحتها (حصتها) في المؤسسة او ترتيب اخر
- نوع الترتيب مصلحة فيه
- تعريف كيان استثماري ان وجد

ب/ معلومات عن مصالحها في:

- الشركات التابعة
- الترتيبات المشتركة والمنتسبين
- المنشات المنظمة التي لا تسيطر عليها المؤسسة

اذا كان تطبيق متطلبات الافصاح المنصوص عليها وفق معيار اعداد التقارير المالية الدولية رقم 12 غير كافية ولا تنص عن الافصاح عن معلومات المؤسسة تحكم عليها انها مهمة بالنسبة لمستعملي المعلومة المالية, اذ لا يجب على المؤسسة الافصاح عنها وتفصيلها في قوائمها المللية.

2- نطاق التطبيق

يطبق معيار اعداد التقارير الدولي رقم 12 على المؤسسات التي لها مصالح في:

- الشركات التابعة
- الترتيبات المشتركة (العمليات المشتركة والمشاريع المشتركة)
- الشركات الزميلة
- المؤسسات التي لا يتم تجميع قوائمها المالية ضمن القوائم المالية الموحدة

ولا يطبق هذا المعيار على:

- خطط منافع الموظفين طويلة الاجل او خطط منافع ما بعد التوظيف
- القوائم المالية المنفصلة التابعة للمعيار المحاسبي الدولي IAS 27
- في حالة تكون المؤسسة كمستثمر مشارك في مشروع مشترك (ليست لها سيطرة مشتركة في مشروع مشترك وليس لها تاثير هام)
- مصالح في مؤسسات اخرى يتم معالجتها من خلال معايير اعداد التقارير المالية الدولية IFRS 7 و IFRS9 "الادوات المالية"

3- مفاهيم عامة

هناك مجموعة من المفاهيم الواجب ادراكها لفهم وتطبيق هذا المعيار ومنها:

3-1 **الدخل من الكيانات المنظمة:** يشمل العديد من العناصر منها: الرسوم المتكررة والغير متكررة, الفوائد والارباح من الاسهم, الارباح او الخسائر الناتجة عن اعادة قياس او الغاء الاعتراف بالمصالح او الحصص في الكيانات المنظمة, الارباح او الخسائر الناتجة عن الكيانات المنظمة او تحويل اصول او التزامات الى كيانات منظمة.

3-2 **المصالح في المؤسسات الاخرى:** هي المصالح او الحصص في مؤسسات او كيانات اخرى سواء كانت تعاقدية او غير تعاقدية التي تتاثر بها الحالة المالية للمؤسسة عن تقلب اداء المؤسسة او الكيانات الاخر مثل حيازة اسهم او سندات او ادوات تمويل اخرى.

اذا هي كل الوسائل التي تتم من خلال السيطرة او السيطرة المشتركة او التاثير الهام لمؤسسة على مؤسسة او كيان اخر, وليس بالضرورة ان تكون ناتجة عن علاقة تجارية عادية مثل المورد او العميل.

3-3 **الكيان المنظم**: هي تنظيم تم تاسيسه بحيث لا تكون حقوق التصويت او حقوق مماثلة هي العامل المهيمن في تحديد السيطرة عليها, كما هو الحال فيما يتعلق بحقوق التصويت في المهام الادارية, الانشطة ذات العلاقة توجه من خلال ترتيبات تعاقدية.

4- الاحكام والافتراضات المهمة

على المؤسسة الافصاح عن المعلومات حول الاحكام والافتراضات الهامة التي اعتمدت عليها في المعالجة المحاسبية لمصالحها في المؤسسات او الكيانات الاخرى اضافة الى الافصاح عن المعلومات حول التغيرات في هاته الاحكام والافتراضات , وذلك لتحديد مايلي:

- السيطرة على مؤسسة او كيان اخر حسب المعيار لاعداد التقارير المالية رقم 10 "القوائم المالية الموحدة"
- السيطرة المشتركة من خلال ترتيبات مشتركة, او تاثير هام على كيات او مؤسسة اخرى
- نوع الترتيبات المشتركة التي هي طرف فيها(عمليات مشتركة او مشاريع مشتركة) عندما يكون منظم من خلال كيان منفصل

5- متطلبات الافصاح عن المصالح في الشركات الاخرى

5-1 المصالح في الشركات التابعة الموحدة

يجب على الشركة الافصاح عن المعلومات التي تمثل مستخدمي المعلومات المالية منهم:

- تركيبة المجموعة
- الحصص التي تمتلكها المؤسسات الغير مسيطرة فيما يتعلق بالانشطة والتدفقات النقدية

ايضا المعلومات المفصح عنها تمكن من تقييم:

- طريقة ومدى اهمية القيود التي تحد من قدرة المؤسسة على استخدام الاصول وتسوية الالتزامات الخاصة بالمجموعة
- طريقة المخاطر التغير فيها المرتبطة بمصالحها في المؤسسات التي تدرج في القوائم الموحدة
- اثار التغيرات في حصة الملكية في الشركة السابقة والتي لا تؤدي الى فقدان السيطرة عليها

- اثار فقدان السيطرة على الشركات السابقة من خلال الفترة التي تغطيها القوائم المالية الحالية

5-1-1 مصالح الاطراف الغير مسيطرة(اصحاب ذوب الاقلية) من خلال الانشطة والتدفقات النقدية في الشركات التابعة

يجب على الشركة الافصاح عن المعلومات التي تخص المؤسسات الغير مسيطرة ولكن لها تاثير جوهري على انشطة المجموعة وتدفقاتها النقدية من خلال مايلي:

- اسم المؤسسة التابعة
- المقر الرئيسي للمؤسسة ومكان تاسيسها
- نسبة حصص الملكية المحتفظ بها من قبل اصحاب ذوي الاقلية
- نسبة حقوق التصويت لاصحاب ذوي الاقلية اذا كانت تختلف حصصهم في الملكية
- الربح او الخسارة الذي يخصص لاصحاب ذوي الاقلية خلال الفترة المالية الحالية
- الحقوق المتراكمة لاصحاب ذوي الاقلية بتاريخ التقرير المالي
- ملخص حول المعلومات المالية للشركة التابعة

5-2 المصالح في الشركات التابعة الغير موحدة (شركات استثمارية)

يجب على الشركات الاستثمارية التي تستثنى من عملية توحيد القوائم المالية حسب معيار اعداد التقارير المالية الدولية IFRS 10 "القوائم المالية الموحدة" , وبدلا عن ذلك ان تعالج محاسبيا استثماراتها في المؤسسات التابعة بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة ان تفحص هات المعلومة ومجموعة من المعلومات الاخرى من بينها:

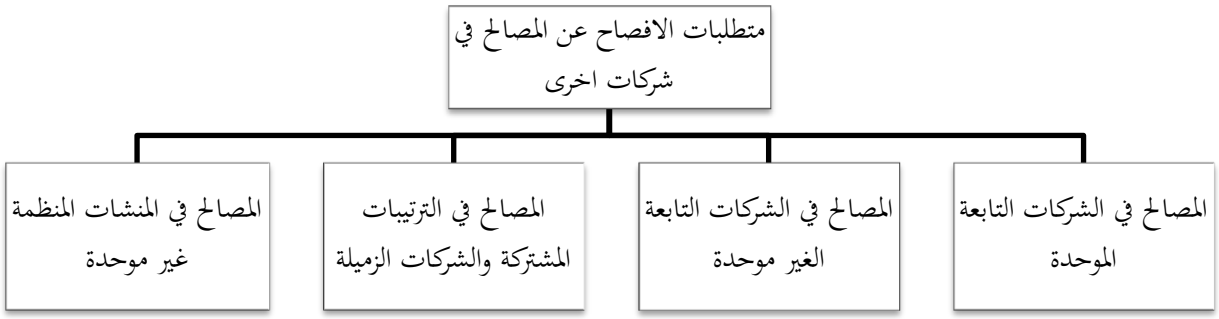
- اسم المؤسسة التابعة
- المقر الرئيسي للمؤسسة ومكان تاسيسها
- نسبة حصة الملكية المحتفظ بها من قبل الشركة الاستثمارية واذا كانت مختلفة عن حقوق التصويت

- طبيعة وتاثير القيود المهمة على قدرة المؤسسة التابعة على تحويل اموال الى الشركة الاستثمارية في شكل ارباح نقدية موزعة, تسديد القروض.....الخ
- اي التزامات او نوايا حالية لتقديم المساعدة في الحصول على دعم مالي او اي دعم اخر للمؤسسة التابعة

5-3 الافصاح عن المصالح في الترتيبات المشتركة والشركات الزميلة

يجب على المؤسسة ان تفصح عن المعلومات المالية ليتمكن مستخدمي المعلومة المالية من تقييم:

- طبيعة ومدى تاثير مصالحها (حصصها) المالية على الترتيبات المشتركة, بما في ذلك طبيعة واثار وعلاقتها التعاقدية مع المستثمرين الاخرين الذين لديهم سيطرة مشتركة او تاثير مهم على الترتيبات المشتركة والشركات الزميلة
- طبيعة المخاطر المرتبطة بمصالحها في المشاريع المشتركة , الشركات الزميلة او التغيرات التي قد تطرا عليها



5-3-1 طبيعة حصص الشركة في الترتيبات المشتركة والشركات الزميلة ومدى تاثيرها

يجب على المؤسسة ان تفصح عن اعداد التقارير المالية لكل ترتيب مشترك تو شركة زميلة عن المعلومات التالية :

- اسم الترتيب المشترك او المؤسسة الزميلة
- طبيعة علاقة المؤسسة مع الترتيب المشترك او المؤسسة الزميلة
- المقر الرئيسي لاعمال الترتيب المشترك او الشركة الزميلة
- نسبة حصة الملكية المشارك والمحتفظ به من قبل المؤسسة ونسبة حقوق التصويت المحتفظ بها
- اذا ماكان الاستثمار في المشروع المشترك او الشركة الزميلة يعالج محاسبيا باستخدام طريقة حقوق الملكية اوبالقيمة العادلة, وما اذا كان سعر السوق معلن للاستثمار, فانه في طريقة حقوق الملكية توحد القيمة العادلة للاستثمارات

- معلومات مالية مختصرة حول المشروع المشترك او الشركة الزميلة
- طبيعة ومدى قدرة المشروعات المشتركة والشركات الزميلة على تحويل الاموال الى المؤسسة في شكل توزيعات نقدية للارباح, تسديد القروض او السلف المقدمة من طرف المؤسسة
- عندما تستخدم القوائم المالية لمشروع مشترك او شركة زميلة في تطبيق طريقة حقوق الملكية ولكن لفترة تختلف عن فترة القوائم المالية المعدة من طرف المؤسسة يجب ايضاح تاريخ الفترة المستعمل من طرف المشروع المشترك او الشركات الزميلة وتوضيح سبب استخدام تاريخ او فترة مختلفة

5-4 الافصاح عن حصص المنشات المنظمة الغير موحدة

يجب على المؤسسة ان تفصح عند اعداد تقاريرها المالية جملة من المعلومات المالية حتى يتمكن مستعملوا المعلومة من:

- فهم طبيعة ومدى تاثير مصالحها في الكيانات المنظمة الغير متضمنة في القوائم المالية الموحدة
- تقييم طبيعة المخاطر المرتبطة بحصصها في الكيانات المنظمة الغير متضمنة في القوائم المالية الموحدة, والتغيرات التي تطرا عليها.

قياس القيمة العادلة IFRS 13

المعيار IFRS 13 وحد طريقة حساب القيمة العادلة للاصول والالتزامات عند احتياجها في معايير اخرى, وقد اصدر المعيار في سنة 2011 وتم تطبيقه في 2013.

1- نطاق التطبيق

المعيار IFRS 13 لايقوم بتحديد متى يجب استعمال ,او الحالات التي يجب فيها استعمال القيمة العادلة , بل هو يحدد طريقة قياس القيمة العادلة فقط عندما يطلب في معايير اخرى.

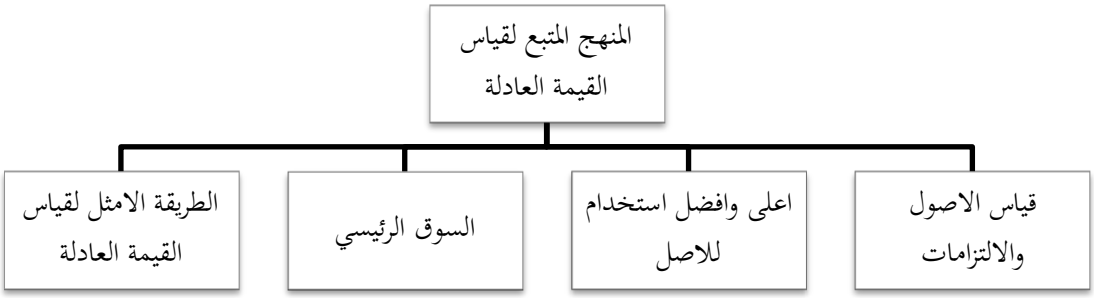
هناك معايير تستخدم طرق خاصة لحساب القيمة العادلة لا تطبق المعيار IFRS 13 "قياس القيمة العادلة", وهي:

- الدفع مقابل الاسهم المعيار IFRS 2
- الايجارات التي تقع تحت المعيار IFRS 16
- القياسات المشابهة للقيمة العادلة مثل صافي القيمة البيعة (كصافي المخزون في IFRS 2)

2- تعريفات

القيمة العادلة وهو السعر الذي نقوم بدفعه مقابل الشراء او البيع, وذلك في حالة السوق العادية اي عدم وجود ظروف استثنائية.

3- المنهج المتبع لقياس القيمة العادلة



عند قياس القيمة العادلة لابد من تتبع مجموعة من الخطوات ,وهي كالتالي:

3-1 قياس الاصول والالتزامات

يجب الاخذ بعين الاعتبار خصائص الاصل او الالتزام الذي سيتم قياسه عند تحديد القيمة العادلة.

مثال: الشركة ص تمتلك ارض لكن عليها حق من شركة الكهرباء لتمديد الاسلاك الكهربائية عبرها, الارض قد تباع بقيمة 3 ملايين وحدة نقدية بدون هاته الخطوط, و 2.7 مليون وحدة نقدية بوجود الخطوط الكهربائية عليها.

وهذا معناه انه عند بيع الارض حق شركة الكهرباء سينتقل الى المشتري وبالتالي لابد من اخدها بعين الاعتبار عتد قياس القيمة العادلة للارض, ومنه القيمة العادلة للارض هي 2.7 مليون وحدة نقدية

3-2 اعلى وافضل استخدام للاصل

القيمة العادلة للاصول الغير المالية يتم تقييمه حسب افضل واعلى استخدام لها حسب وجهة نظر المشاركين في السوق, حتى لو اختلفت القيمة .

وهذا الاعلى وافضل استخدام لابد ان تكون له مجموعة شروط وهي:

- له وجود مادي
- وجود حق قانوني
- وجود حق مالي ايضا

مثال: الشركة ص تمتلك ارض تستخدم لاغراض صناعية ,وقد يتم بيعها على هذا الاساس بمبلغ 1.5 مليون وحدة نقدية. بالقرب من هاته الارض تم تطوير مساحات سكنية ,ولايوجد اي مانع قانوني لبيع الشركة ارضها لاغراض سكنية عقارية ,كما انها ستتمكن من بيعها مقابل 1.8 مليون وحدة نقدية و بالتالي القيمة العادلة للارض هي 1.8 مليون وحدة نقدية.

3-3 السوق الرئيسي او السوق الامثل

وهو السوق الذي به اكثر نشاط خاص بهذا الاصل او الالتزام, ويقوم بتعظيم قيمة الشراء او البيع للاصل بعد الاخذ بعين الاعتبار مصاريف النقل.

والقيمة العادلة يتم تحديدها على اساس السوق الرئيسي للاصل, وفي حالة عدم توفره ناخذها على اساس السوق الذي يحقق افضل المزايا.

مثال: تقوم الشركة ص ببيع منتجاتها في الصين ب 40 وحدة نقدية وفي فرنسا ب 38 وحدة نقدية, بالنسبة لمصاريف التحويل والنقل فهي كالتالي

البلد	سعر المنتج	مصاريف التحويل	مصاريف النقل
الصين	40	1	8
فرنسا	38	3	5

1 القيمة العادلة باعتبار فرنسا هي السوق الرئيسي

38-5= 33 وحدة نقدية .

2 القيمة العادلة في حالة عدم وجود سوق رئيسي

- اذا نقوم باختيار السوق الذي يمنح الافضلية و منه:

الصين: 40-1-8= 31

فرنسا: 38-3-5= 30

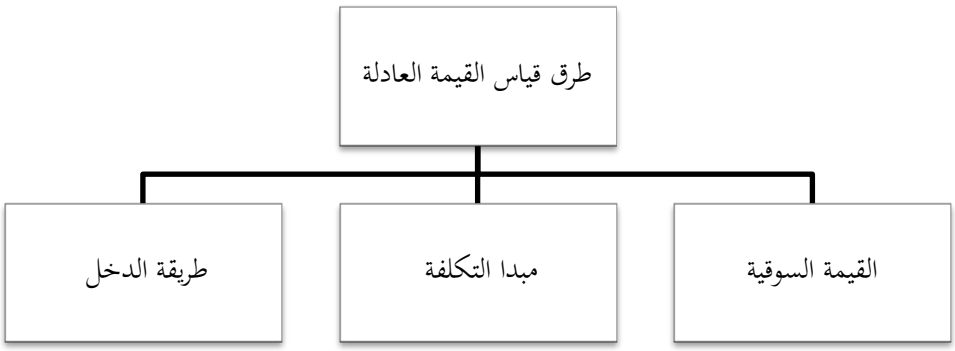
ومنه الصين هي السوق ذو الافضلية لبيع الشركة ص منتجاتها به.

- نقوم بحساب القيمة العادلة للمنتجات بالصين:

40-8= 32 وحدة نقدية

قيمة التحويل تأخذ بعين الاعتبار عند تحديد السوق الامثل لكنها ليست جزءا من القيمة العادلة.

3-4 الطريقة الامثل لقياس القيمة العادلة



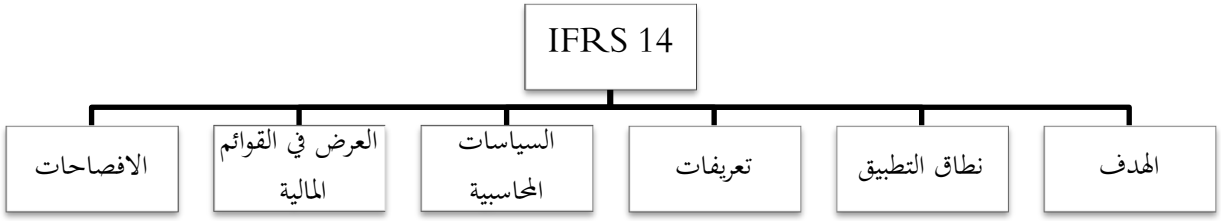
- **القيمة السوقية** تاخذ هذه الطريقة بعين الاعتبار الاسعار والمعلومات الناتجة عن معاملات السوق المماثلة او المشابهة للاصول او الالتزامات موضوع التقييم.
- **مبدا التكلفة** بعكس القيمة المطلوبة حاليا لاستبدال سعة او منفعة الخدمة للاصل (تكلفة الاستبدال الحالية)
- **طريقة الدخل** خصم التدفقات النقدية المستقبلية والدخل والمصاريف التي يتوقع الحصول عليها من الاصل.

لتحديد طريقة التقييم المثلى لابد من توفر مجموعة من المعطيات (مثلا معرفة التدفق التقدي المستقبلي لاستعمال طريقة الدخل) , فالاسعار والمعلومات المتوفرة في السوق للاصول المطابقة او المشابهة هي المعطيات التي تسمح باستخدام الطريقة الاولى" القيمة السوقية" وفي حالة عدم توفرها نستخدم الطريقة الثانية "مبدا التكلفة" و التي معطياتها تتمثل في مصاريف التكاليف وغيرها, اما طريقة الدخل فحسب المعيار IFRS 13 "قياس القيمة العادلة" لا يتم استخدامها الا في الحالات القصوى عند غياب كل المعطيات اللازمة لتطبيق الطريقتين السابقتين.

4- الافصاح

لابد من الافصاح عن كل التفاصيل والسياسات والمناهج الخاصة بكيفية تحديد القيمة العادلة بطريقة مفصلة وليس فقط رؤوس اقلام او نقاط.

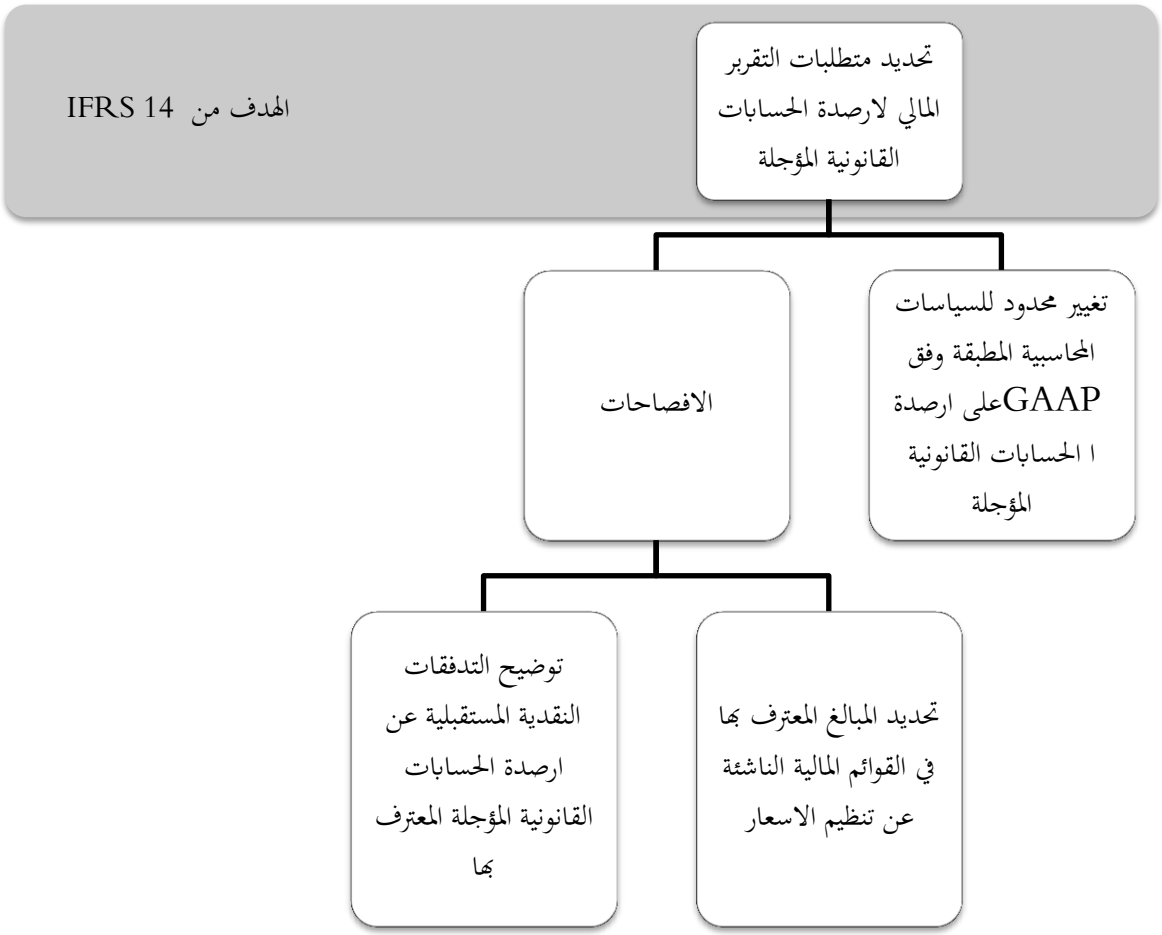
الحسابات القانونية المؤجلة IFRS 14



يعتبر المعيار IFRS 14 من المعايير الحديثة القليل الاستخدام فهو مرحلي ينطبق فقط على المنشات التي تتبنى المعايير الدولية للتقارير المالية لاول مرة, حيث يسمح لتلك المنشات بالاستمرار بالمحاسبة عن ارصدة الحسابات القانونية المؤجلة بموجب المعايير المحلية التي كانت تستعملها سابقا (GAAP).

يناول هذا المعيار متطلبات المعالجة والعرض والافصاح لارصدة الحسابات القانونية المؤجلة الناتجة عن تحديد الجهات المنظمة لعمل بعض القطاعات فتحدد هذه الجهات اسعار بيع السلع والخدمات التي تقدمها للعملاء بموجب تشريعات تمنحها صلاحية تحديد الاسعار, مما ينتج عنه فروقات زمنية مؤقتة ناتجة عن اختلاف اسس الاعتراف ببنود الدخل والمصاريف بموجب تشريعات وقرارات الجهات المنظمة وبين ما تتطلبه اسس الاعتراف لاغراض اعداد التقارير المالية بموجب المعايير المحاسبية.

1- هدف المعيار



2- نطاق تطبيق المعيار

- يسمح هذا المعيار للمؤسسة التي تستخدم المعايير المحاسبية الدولية لأول مرة بعدم تطبيقه في قوائمها المالية ,اذا وفقط اذا كان لديها انشطة يتم تحديد اسعارها تنظيميا وقد قامت بالاعتراف بأرصدة حسابات قانونية مؤجلة في القوائم المالية السابقة (اي قبل تبني المعايير المحاسبية الدولية).
- في حال اعتراف المؤسسة بارصدة حسابات قانونية مؤجلة في اول قوائمها المالية المعدة وفقا للمعايير الدولية للتقارير المالية ,يجب عليها تطبيق متطلبات المعيار IFRS 14 في قوائمها المالية للفترات اللاحقة من خلال اختيار تطبيق متطلبات المعيار.
- في حالة اختيار المؤسسة تطبيق المعيار IFRS 14 لابد لها من تطبيق جميع متطلياته على ارصدة الحسابات القانونية المؤجلة الناشئة عن الانشطة الخاضعة لتنظيم الاسعار.

3- تعريفات

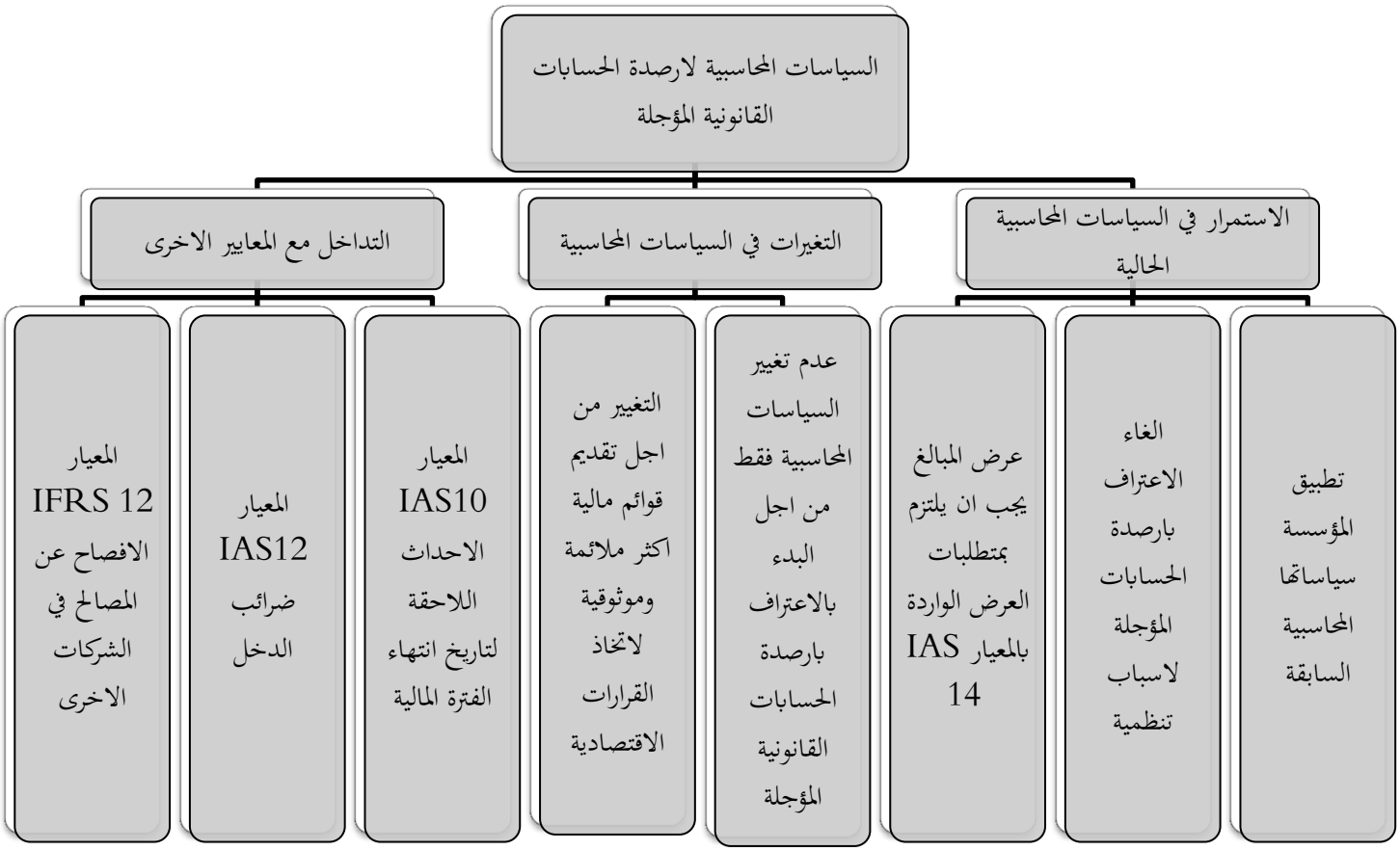
اول القوائم المالية المعدة وفقا للمعايير الدولية للتقارير المالية: وهي القوائم المالية السنوية التي تعرضها المؤسسة لاول مرة بعد تبنيها المعابير الدولية للتقارير المالية.

تنظيم الاسعار: وهو الاطار الذي يحكم تحديد اسعار السلع والخدمات المقدمة من طرف المؤسسة للعملاء من قبل الجهات المنظمة لعمل المؤسسات الناشطة في نفس القطاع, مثال على ذلك اسعار الاتصالات , المحروقات....الخ

منظمو الاسعار: وهو الطرف ذو الصلاحية القانونية او التشريعية لتحديد الاسعار الملزمة التطبيق من طرف المؤسسات التاشطة في نفس القطاع.

رصيد الحسابات القانونية المؤجلة: وهي الحسابات الناتجة عن تحديد الاسعار تنظيمبا , وتمثل رصيد حساب مصروف او دخل لم يعترف به كأصل او التزام بموجب معايير محاسبية اخرى لكنه مؤهل ليكون حسابا مؤجلا كونه ياخذ بعين الاعتبار من قبل منظمي الاسعار .

4- السياسات المحاسبية للمعيار IFRS 14 ارصدة الحسابات القانونية المؤجلة



5- العرض في القوائم المالية

يتم عرض ارصدة الحسابات القانونية المؤجلة بشكل منفصل في القوائم المالية للمؤسسة , وبناءا على ذلك :

- على المؤسسة اظهار مجموع ارصدة الحسابات القانونية المؤجلة (مدينة ودائنة) في سطر منفصل بقائمة المركز المالي.
- يتم عرض ارصدة الحسابات القانونية بشكل منفصل باستخدام مجموع فرعي لها في جانب الاصول او الالتزامات بقائمة المركز المالي.
- يتم عرض صافي التغيرات على ارصدة الحسابات القانونية المؤجلة ضمن الربح او الخسارة والدخل الشامل الاخر باستخدام مجموع فرعي مستقل لها ايضا.

6- الافصاحات

- من واجب المؤسسة المطبقة للمعيار IFRS 14 الافصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي المعلومات المحاسبية من تقييم المخاطر المرتبطة بتنظيم الاسعار, من ضمنها المعلومات حول انشطة المؤسسة الخاضعة لتحديد الاسعار والية تحديدها والافصاح عنها , وكذلك مخاطر وحالات عدم التاكد الخاصة باسترداد او استرجاع الحسابات القانونية المؤجلة.
- الافصاح عن تاثير تحديد الاسعار على القوائم المالية بما في ذلك كيفية الاعتراف بارصدة الحسابات المؤجلة, تقييمها , استردادها, و تسوية القيمة المسجلة لها طول المدة, واية معدلات خصم استخدمت والاثر الضريبي لها, او اية مبالغ لا يتوقع استرجاعها.

المراجع العربية:

1- الهيئة السعودية للمراجعين و المحاسبين، "المعايير الدولية للتقرير المالي"، السعودية، (2021).

المراجع الأجنبية

1- Barbu. E, (2006), «L'application des normes IAS/IFRS par les entreprises françaises cotées : une décision sou influence institutionnelle», Comptabilité, Contrôle, Audit et Institution(s), 27ème Congrès de l'AFC, Tunis.
2- Barbu. E et Baker. C. R, (2009), « L'application des normes IAS/IFRS dans l'Union Européenne: Outil de gouvernance d'entreprise ou de gouvernance mondiale ? », La place de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit, Strasbourg, France.
3- Barbu. E, (2004), «40 ans de recherche en harmonisation comptable internationale», Normes et Mondialisation, France.
4- Couleau-Dupont. A, (2010), « Le processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS au sein des organisations - Essai d'observation et d'interprétation des pratiques-», Business administration, Université de Nice Sophia Antipolis, France.

المواقع الإلكترونية

1- Le site officiel de publication des normes en union européen : www.focusifrs.com
2- Le site officiel de publication des normes par IASB : www.ifrs.org
3- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين :

https://socpa.org.sa/Socpa/Professional-standards/Accounting-standards.aspx