الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة محمد خيضر- بسكرة
كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم مالية و تجارية

محاضرات في مقياس

معـــــــــايير محاسبية دولية 2

مقدمة لطلبة السنة أولى ماستر علوم مالية و تجارية
تخصص: محاسبة – محاسبية و تدقيق

إعداد:
د. عبد الكريم شناي

السنة الجامعية: 2020-2021

الفهرس:

رقم المحاضرة	المحتويات	الصفحة
	فهرس المحتويات	
	مقدمة	1
1	تطبيق معايير الإبلاغ المالي لأول مرة IFRS-1	3
2	الدفوعات على أساس الأسهم IFRS-2	5
3	اندماج الأعمال IFRS-3	12
4	الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع و الأنشطة المتوقفة IFRS-5	23
5	التنقيب عن المصادر الطبيعية و تقييمها IFRS-6	31
6	الأدوات المالية: العرض IFRS-7	34
7	القطاعات التشغيلية IFRS-8	41
8	الأدوات المالية: التقييم و الإفصاح IFRS-9	52
9	القوائم المالية الموحدة IFRS-10	56
10	الترتيبات المشتركة IFRS-11	75
11	الإفصاح عن المصالح في المنشات الأخرى IFRS-12	82
12	قياس القيمة العادلة IFRS-13	89
13	الحسابات القانونية المؤجلة IFRS-14	94
14	الايراد من العقود مع الزبائن IFRS-15	96
15	عقود الايجار IFRS-16	100
16	عقود التامين IFRS-17	109
	الخاتمة	111
	المراجع	113

مقدمة

كل مهنة لها إطار قانوني ينظم نشاطها ويضبط مجالها وفق إجراءات وقواعد وقوانين يكون لها من القوة ما يمكن من إحترامها وتطبيقها. والدولة الجزائرية تعمل على تنظيم نشاطها الإقتصادي المتشابك من خلال تقديم جملة من القوانين التي تساهم في تحريك الدورة الإقتصادية، تكون فيها المحاسبة عنصر هام وأساسي في هذه العملية.

إن التوجه الاقتصادي في وقتنا الراهن يهدف إلى تلبية متطلبات المستثمرين والممولين المحليين والدوليين مما إستوجب إعداد قوائم مالية ذات مصداقية و موثوقية تتماشى والمعايير المحاسبية الدولية تقدم معلومات تساعد الأطراف الآخذة في إتخاذ القرارات الصحيحة.

إن تبني المعايير المحاسبية الدولية أصبح الشغل الشاغل لكل دول العالم، و الأهمية تكمن في توفير الإطار النظري من مبادئ و قواعد و أسس، و كذا التقنيات التي تساعد على إعداد و تقديم قوائم مالية تحتوي معلومات ذات جودة عالية.

نأمل من خلال هذه المحاضرات أن يتمكن الطالب و كل من تهمه المحاسبة من **المعرفة** لجوهر المعايير المحاسبية الدولية **IAS/IFRS** الا و هو الإطار النظري الذي يعتبر الأساس الذي يستند عليه المحاسب في تسجيل الأحداث و الصفقات، و **التحكم** في الميكانيزمات التي تمكن تسجيل الأحداث بمصداقية و بالتالي إعداد قوائم مالية ملائمة لمستخدميها، و **استخدام** المعايير المحاسبية الدولية في الممارسة الفعلية و الذي لن يتم إلا بتوفير الإطار البشري المتشبع بما جاءت به المعايير.

- **وصف المقياس:**

الإتجاء العام اليوم هو إعتماد المعايير المحاسبية الدولية لما لها من قوة تمكن المؤسسات الاقتصادية من التعبير بمصداقية عن الواقع الاقتصادي الحقيقي بما يمكنها من أخذ مكان في السوق المحلي و كذا الولوج إلى الأسواق العالمية و زيادة استثماراتها و اكتساب التكنولوجيا، كل هذا لن يتم إلا بتوحيد اللغة المحاسبية.

و انطلاقا من كون الطالب سبق له اكتساب المعارف الفنية التي تمكنه من المعالجة المحاسبي للأحداث و الصفقات، من خلال هذه المحاضرات سنحاول التطرق إلى المعايير التي تخص أهم قائمة ألا و هي الميزانية التي تعتبر المرآة التي تهم كل الأطراف المستخدمة للقوائم المالية، مبرزين في ذلك مختلف الجوانب النظرية و الفنية التي تساعد المحاسب على أداء مهامه بصورة جيدة.

- **المعارف السابقة المطلوبة:**

على الطالب الذي سيدرس هذا المقياس أن يكون ملما بكل ما يخص المحاسبة بكل فروعها، و لديه المهارات اللازمة فيما يخص المحاسبة المعمقة، بمعنى انه يستوجب أن تكون لديه الكفاءات و المهارات و التحكم في تقنيات المحاسبة التي تمكنه من فهم جوهر و فلسفة المعايير المحاسبية الدولية **IAS/IFRS**.

- **أهداف المقياس:**

بعد إكمال تدريس هذه المحاضرات على الطالب أن قادرا على:

- ✓ فهم الإطار النظري الذي يعتبر الأساس في فهم الإشكاليات التي تعالجها المعايير المحاسبية الدولية.
- ✓ التحكم في الآليات الخاصة بطرق التقييم و التسجيل لمختلف العناصر المكونة للقوائم المالية.
- ✓ عدم الاكتفاء بالجانب الشكلي في تسجيل الأحداث و الصفقات، بل الانتقال إلى تطبيق جوهر و لب ما جاءت به المعايير المحاسبي الدولية.

- ✓ إدراك أن المعايير المحاسبية الدولية تساعد على تطوير الإفصاح و تحقيق العدالة في تقديم المعلومة الصحيحة لكافة مستخدمي القوائم المالية.
- ✓ استيعاب أن تطبيق المعايير المحاسبة الدولية يمكن من إعداد قوائم مالية ذات مصداقية تساعد في عملية التحليل المالي و تحليل الاستغلال بتعمق بما يمكن كل حسب موقعه من اتخاذ القرارات السليمة.

المحاضرة (1): المعيار المحاسبي IFRS-1 تطبيق معايير الإبلاغ المالي لأول مرة

أهداف المحاضرة:

بعد إكمال المحاضرة الأولى على الطالب فهم ما يلي:

- ✓ الأساس النظري التي تقوم عليه المحاسبة الحديثة.
- ✓ المتطلبات اللازمة على المؤسسات التي تطبق المعايير **IFRS لأول مرة**.

تمهيد:

المعيار الدولي**IFRS-1** تطبيق معايير الإبلاغ المالي لأول مرة، ينص على الإجراءات التي يجب أن تتبعها المنشأة عند تطبيق المعايير الدولية لأول مرة لتحضير بياناتها المالية لأغراض عامة. توفر إعفاءات محدودة من الشرط العام للامتثال لكل المعايير الدولية **IFRS** المعمول بها في نهاية الفترة الأولى التي تقوم المنشأة بتقديم المعلومة المالية بموجب المعايير الدولية **IFRS .**

نطاق المعيار الدولي1-IFRS :

ينطبق المعيار الدولي **IFRS-1** على الكيانات التي يجب أن تطبق المعايير الدولية للتقارير المالية **IFRS-1**. كانت بداية انطلاق لأول بيانات مالية **IFRS** التي أعدتها العديد من المنشات والتي التزمت بتطبيق المعايير **IFRS** في عام 2011. ويمثل هذا المعيار أيضًا الإطار المحاسبي الذي سيتم تطبيقه جميع الوحدات في المستقبل عند اعتمادها للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية **IFRS**. القاعدة العامة للتطبيق الأول هي التطبيق بأثر رجعي. ومع ذلك ، يحتوي المعيار الدولي للتقارير المالية **1 IFRS** على عدد من الإعفاءات الاختيارية والاستثناءات الإلزامية التي تسمح أو تتطلب معالجة أخرى لأنواع معينة من المعاملات.

البيانات الواجب الإفصاح عنها:

البيانات المالية الأولى**IFRS** للمنشأة هي البيانات المالية السنوية الأولى التي تشير فيها المنشأة إلى أنها قد اعتمدت المعايير الدولية للإبلاغ المالي**IFRS** ، و ذلك من خلال بيان الامتثال الصريح وغير المقيد للمعايير الدولية للإبلاغ المالي المدرجة في هذه البيانات المالية. البيانات المالية المتوافقة مع المعايير الدولية **IFRS** هي أول بيانات مالية **IFRS** للمنشأة إذا كانت ، على سبيل المثال:

- ✘ قدمت أحدث بياناتها المالية السابقة:
  - وفقًا للأحكام الوطنية التي تتعارض مع المعايير الدولية للإبلاغ المالي**IFRS** من جميع جوانبها
  - وفقًا للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من جميع جوانبها، باستثناء أن البيانات المالية لم تتضمن بيان صريح وغير مشروط للامتثال للمعايير **IFRS**.
  - من خلال تضمين إعلان صريح عن الامتثال لبعض المعايير الدولية للإبلاغ المالي **IFRS** فقط
  - وفقًا للأحكام الوطنية غير المتوافقة مع المعايير **IFRS**، من خلال تطبيق معايير دولية معينة للمعالجة المحاسبة عن البنود التي لا يوجد بها حكم وطني ، أو
  - وفقاً للأحكام الوطنية، عن طريق تسوية مبالغ معينة مع المبالغ المحددة بموجب المعايير**IFRS .**
- ✘ إعداد البيانات المالية وفقًا للمعايير الدولية **IFRS** للأغراض الداخلية فقط، دون إتاحتها لأصحاب الكيان أو المستخدمين الخارجيين الآخرين.

- إعداد حزمة من المعلومات المالية وفقًا للمعايير الدولية **IFRS** لأغراض الدمج دون إعداد مجموعة كاملة من البيانات المالية.
- لم تقدم القوائم المالية للفترات السابقة.

التعديلات المطلوبة للانتقال من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها عند التطبيق للمرة الأولى السابقة إلى معايير التقارير المالية الدولية (خالد جمال الجعارات:2014 ص19)

- عدم الاعتراف ببعض الأصول مثل مصروفات البحث وببعض المطلوبات مثل الاحتياطات العامة.
- الاعتراف ببعض الأصول الجديدة مثل أصول الضريبة المستحقة والمطلوبات الجديدة مثل مطلوبات الضريبة المستحقة.
- إعادة التصنيف : كإعادة تصنيف الأسهم الممتازة القابلة للإطفاء من حقوق ملكية إلى مطلوبات.
- إعادة القياس كقياس الأدوات المالية المتاحة للبيع بالقيمة العادلة.

وفقًا للمعيار الدولي **IFRS1** ، يجب أن تشرح المنشأة تأثير الانتقال من المعايير المحاسبية السابقة إلى المعايير الدولية لإعداد القوائم المالية: على مركزها المالي وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية المعروضة.

المحاضرة (2): المعيار المحاسبي IFRS-2 الدفوعات على أساس الأسهم

أهداف المحاضرة:

بعد إكمال المحاضرة الثانية على الطالب فهم ما يلي:

- ✓ الأساس النظري التي يقوم عليه المعيار المحاسبي **IFRS-2**.
- ✓ التعرف على مختلف المعاملات التي تقوم بها المؤسسات وفق متطلبات المعيار**IFRS -2**.
- ✓ مثال تطبيقي.

تمهيد:

الدفع على أساس الأسهم أو المنتجات المشتقات هي وسيلة للدفع أكثر استخداما. فهي مخصصة في البداية لعمليات النمو الخارجي. والأسهم ومنتجاتها يتم استخدامها لتعويض الموظفين والقادة ، وحتى الموردين.

لماذا يستخدم الدفع على أساس الأسهم

- الدفع على أساس الأسهم أو المنتجات المشتقات هي وسيلة لتحقيق مصالح الموظفين ومديري الشركات مع مصالح المساهمين أنفسهم.
- طريقة الدفع هذه هي وسيلة لجعل الموظفين والمديرين يهتمون بالرفع من قيمة المؤسسة على المدى الطويل، و كذا أسعار الأسهم في البورصة.

مبادئ أساسية:

- السلع أو الخدمات المستلمة في إطار صفقة و التي سيكون السداد مبني على أساس الأسهم تقيم بالقيمة العادلة.
- المعاملات مع الموظفين التي يكون فيها السداد يتم بأدوات الأموال الخاصة تقيم على العموم بالقيمة العادلة لأدوات الأموال الخاصة الممنوحة في تاريخ المنح.
- المعاملات مع الأطراف غير أعضاء الموظفين أين سيكون السداد بواسطة أدوات الأموال الخاصة تقيم عموما على أساس بالقيمة العادلة للسلع أو الخدمات المستلمة.

معاملات مع الموظفين التي يكون فيها السداد بأدوات الأموال الخاصة:

- في إطار الصفقات التي يتم فيها السداد بأدوات الأموال الخاصة، الوحدة تسجل محاسبيا **تكلفة** و **زيادة الأموال الخاصة في الجهة المقابلة.**
- التقدير الأولي لعدد أدوات الأموال الخاصة التي اقتناؤها منتظر تعدل في كل دورة لتقديم المعلومة المالية، بدلالة العدد النهائي لأدوات الأموال الخاصة المقتناة، إلا إذا كانت الفروق ناتجة عن شروط السوق.

معاملات مع الموظفين التي يكون فيها السداد بواسطة الخزينة:

- في إطار الصفقات التي يكون فيها السداد بالخزينة، الوحدة تسجل محاسبيا **تكلفة** و **خصم** مناسب . التكلفة يجب أن تسجل ضمن **الأعباء** إلا إذا كانت تستوفي شروط التسجيل كأصل.
- حتى أن يسدد **الخصم** الوحدة مطالبة بإعادة تقدير القيمة العادلة في نهاية كل دورة لتقديم المعلومة المالية. هذه التقييمات تسجل في النتيجة الصافية.

معاملات مع الموظفين مع اختيار السداد:

- المعاملات التي من شروطها ترك اختيار السداد للموظفين: - بأدوات الأموال الخاصة أو بالخزينة – تسجل محاسبيا كأدوات مالية مركبة. أيضا، الوحدة تسجل مكونة (**دين**) و مكونة (**أموال خاصة**) منفصلين.
- تصنيف المعاهدات التي تترك شروطها اختيار السداد للوحدة - بأدوات الأموال الخاصة أو بالخزينة – **بطاقتها** و **نيتها** سداد المعاملة بالأسهم.

تغيير و إلغاء المعاملات مع الموظفين:

- تغيير السداد الذي يقوم على الأسهم يؤدي إلى تسجيل كل قيمة عادلة تدريجيا. الانخفاضات في القيمة العادلة تهمل. استبدال تسديد على أساس الأسهم بتسديد آخر من نفس الطبيعة يسجل محاسبيا **كتعديل.**
- الإلغاء البسيط للسداد الذي يقوم على الأسهم يؤدي إلي التسجيل المحاسبي السريع لكل عبئ غير مسجل.

الاتفاقات داخل المجموعة المرتبطة بالدفوعات على أساس الأسهم:

- الصفقة التي يكون فيها السداد على أساس الأسهم، بموجبها الوحدة التي تتلقى السلع و الخدمات (الوحدة المستقبلة) ، الوحدة المرجعية هي الوحدة التي تقوم بالسداد يكونان من نفس المجمع من وجهة نظر المؤسسة الأم الوحيدة، هو اتفاق داخل المجموعة للسداد على أساس الأسهم، و يسجل محاسبيا مثل الذي تسجله المؤسسة المستقبلة و أيضا المؤسسة التي تقوم بالتسديد.
- الدفع على أساس الأسهم المسدد من قبل مساهم خارج عن التجمع، يدخل أيضا في مجال تطبيق المعيار المدفوعات على أساس الأسهم من وجهة نظر الوحدة المستلمة، إذا كانت وحدة المرجع تنتسب لنفس التجمع لهذه الأخيرة.
- الوحدة المستلمة للسلع و الخدمات في إطار صفقة يكون فيها الدفع على أساس الأسهم، و لكن ليس عليها الالتزام بتسوية الصفقة، تسجل محاسبيا العملية كصفقة تسدد بأدوات الأموال الخاصة.
- الوحدة التي تقوم بسداد صفقة التي يكون الدفع على أساس الأسهم تسجل محاسبيا ذلك كما لو سددت بأدوات الأموال الخاصة، إذا كانت الوحدة ملزمة بتسديدها بأدواتها الخاصة للأموال الخاصة. في الحالة العكسية تسجله كصفقة تسدد بالخزينة.

المدفوعات على أساس الأسهم مع أطراف أخرى غير أعضاء المستخدمين:

في هذه الحالة التعامل مع أطراف خارجية. فالسلع تسجل لما يتم استلامهم، والخدمات تسجل خلال الفترة أو عندما تنجز.

تحديد كيفية قياس الدفعات المرتكزة على الأسهم: (خالد جمال الجعارات:2014 ص23)

يتم قياسها بالقيمة العادلة وفق ما يلي:

- ✓ **المبدأ العامل للقياس بالقيمة العادلة :** قياس العمليات التي يتم بموجبها استلام السلع والخدمات كمقابل لأدوات حقوق الملكية للمنشأة بالقيمة العادلة للسلع أو الخدمات المستلمة، وعندما لا يمكن قياس القيمة العادلة للسلع والخدمات بموثوقية فإنه يتم استخدام القيمة العادلة لأدوات الملكية الممنوحة
- ✓ **قياس خيارات أسهم الموظفين :** قياس القيمة العادلة لأدوات الملكية الممنوحة.
- ✓ **قياس القيمة العادلة -للخيارات :** يجب تقدير القيمة العادلة بتاريخ المنح.
- ✓ **قياس القيمة العادلة للسلع والخدمات :** يجب تقدير القيمة العادلة في تاريخ الاستلام لهذه السلع والخدمات.
- ✓ **دليل القياس** : تعتمد القيمة المعترف بها للسع والخدمات المستلمة كمقابل لأدوات الملكية الممنوحة على عدد أدوات الملكية والتي تم اكتسابها في النهاية .
- ✓ **دليل القياس الإضافي** : تعتمد القيمة العادلة على الأسعار السوقية، وعند عدم وجودها يتم تقديرها باستخدام أسلوب تقييم معين لتقدير أسعار أدوات الملكية.
- ✓ **شروط الأداء** : تكون عوامل الأداء المعتمد على السوق مشمولة في قياس القيمة العادلة في تاريخ المنح.

تطبيق على المعيار IFRS-2 المدفوعات على أساس الأسهم

الشركة (X) قررت منذ **4-N /01/01** منح خيارات (خيارات الشراء و خيارات اكتتاب الأسهم) إلى أعضاء الإدارة. و كانت فترة الممارسة للخيارات 4 سنوات. يمكن ممارسة الخيار في أي وقت.

- في **N-1 /12/31** ، تكون تفاصيل التوزيعات كما يلي:

الاستحقاق	العدد	أسعار الدورة
سنة	**1600**	**180**
2 سنة	**5000**	**160**
3 سنوات	**4200**	**190**
4 سنوات	**1800**	**170**
	12600	

- سعر الفترة يتوافق مع متوسط العشرة أيام الأخيرة من شهر جانفي للمنح.
- في **N-1 /12/31** سعر سهم الشركة (X) هو **185 دج**. في هذا التاريخ بند (الأسهم المشتراة) مدين بمبلغ **1136200 دج** ل **6300** سهم مشترى.
- في نهاية الفترة **N 3000** خيار جديد اقترح على المسيرين بسعر الدورة **188 دج**.
- و لتمكين ممارسة الخيارات، تقوم الشركة (X) بإعادة شراء أسهمها الخاصة بالنصف و تتوقع زيادة في الرأسمال بالفائض. و تتعهد بأن يكون لها بصفة دائمة جزء من الأسهم المشتراة يساوي نصف الخيارات الصادرة.
- في **N /12/31** تفصيل الخيارات تقدم حسب الجدول التالي:

تاريخ الاصدار	الخيارات المطروحة	الخيارات المستخدمة	السعر المتوسط للسهم في تاريخ الاستخدام	الخيارات المنتهية غير المستخدمة	الوضعية في N /12/31
N-4 /12/31	1600	1200	200	400	0
N-3 /12/31	5000	3100	200	-	1900
N-2 /12/31	4200	400	200	-	3800
N-1 /12/31	1800	1100	200	-	700
N /12/31	3000	-		-	3000
	15600	5800		400	9400

سعر السهم في **N /12/31** هو 197 دج .

- خلال الفترة **N** أعادة شراء **1300** سهم ب: **247000 دج** و زادت من رأسمالها عن طريق إصدار 2900 سهم بقيمة اسمية **50 دج** طرحت ب: **200 دج**.

المطلوب: - قدم بالنسبة الفترة N كل العمليات التي تراها ضرورية؟

- بين المعلومات الواجب على الشركة (X) اظهارها في ملاحظات ملاحق قوائمها المالية في **N /12/31.**

الحل:

- تسجيل القيد الخاص بزيادة الرأسمال خلال الدورة N:

456		الشركاء، عمليات على الرأسمال	580000	
	101	الرأسمال الصادر		145000
	103	العلاوات المرتبطة برأسمال الشركة		435000

150 = 435000 علاوة الإصدار

2900

50 = 145000 القيمة الاسمية للأسهم

- تسجيل عملية إعادة شراء 1300 سهم خلال الدورة N ب: 247000:

502		أسهم خاصة	247000	
	512	البنك		247000

- نسجل بعد ذلك القيمة العادلة للأجور الإضافية للدورة N بإعادة تقييم الخيارات بأخذ التغيرات للأسعار بين نهاية الدورة السابقة و تاريخ العمل بالنسبة للخيارات الممارسة:

الخيارات N-4: 1200 X (185-200) = 18000

الخيارات N-3: 3100 X (185-200) = 46500

الخيارات N-2: 400 X (190-200) = 4000

الخيارات N-1: 1100 X (185-200) = 16500

85000

638		أعباء المستخدمين الأخرى	85000	
	103	العلاوات المرتبطة برأسمال الشركة		85000

- نسجل بعد ذلك ممارسة مختلف الخيارات خلال الدورة N :

المبالغ المحصلة من قبل الشركة بشيك:

الخيارات N-4: 1200 X (180) = 216000
الخيارات N-3: 3100 X (160) = 496000
الخيارات N-2: 400 X (190) = 76000
الخيارات N-1: 1100 X (170) = 187000
975000

علاوات الإصدار على هذا الاقتناء:

الخيارات N-4: 1200 X (180-200) = 24000
الخيارات N-3: 3100 X (160-200) = 124000
الخيارات N-2: 400 X (190-200) = 4000
الخيارات N-1: 1100 X (170-200) = 33000
185000

التكلفة المتوسطة المقربة هي: $\frac{247000+1136200}{1300+6300} = 182$

تكلفة الأسهم المعاد شراؤها المتنازل عنها: 182 X2900 = **527800**

الربح على الأسهم المعاد شراؤها : 2900 X (200-182) = **52200**

512		البنك	975000	
103		العلاوات المرتبطة برأسمال الشركة	185000	
	502	أسهم خاصة		**527800**
	4563	الشركاء، عمليات على الرأسمال		580000
	768	الفائض عنه إعادة شراء الأسهم		**52200**
		الصادرة من الشركة		

- يجب ملاحظة 400 الأسهم التي حان تاريخ استحقاقها و غير الممارسة في N/12/31

103		علاوات المرتبطة برأسمال الشركة	2000	
	638	400 (180-185)		
		أعباء المستخدمين الأخرى		2000

- في نهاية، سجل إعادة تقييم الخيارات الجارية:

الخيارات N-3: 1900 X (185-197) = 22800
الخيارات N-2: 3800 X (190-197) = 26600
الخيارات N-1: 700 X (185-197) = 8400
الخيارات N: 3000 X (188-197) = 27000
84800

638		أعباء المستخدمين الأخرى	84800	
	103	العلاوات المرتبطة برأسمال الشركة		84800

المحاضرة (3): IFRS-3 اندماج الأعمال

أهداف المحاضرة:

بعد إكمال المحاضرة الثالثة على الطالب فهم ما يلي:

- ✓ التعرف على بعض المصطلحات التي جاء بها المعيار**IFRS3** .
- ✓ الإطلاع على المتطلبات التي جاء بها المعيار**IFRS3**
- ✓ تطبيق على المعيار**IFRS3** .

I. مجال التطبيق:

تجميع الشركات يسجل محاسبيا حسب طريقة الاقتناء، باستثناء حالات قليلة جدا.هذا المعيار لا يطبق:

- اذا كان المشروع مشترك .**COENTREPRISE**
- اقتناء أصل أو مجموعة أصول التي لا **تشكل** مؤسسة. في هذه الحالة **المقتني** المستحوذ يجب أن **يعرف** و **يسجل** الأصول الفردية المعرفة المقتناة التي لا تتماشى التعريف IAS 38 .
- المؤسسات تحت الرقابة المشتركة.

II. المقصود بتجمع الشركات:

- تجمع الشركات أو اندماج الأعمال يدل على معاملة (صفقة) أو أي حدث آخر الذي يسمح للمقتني (المشتري) الحصول على **الرقابة** لواحدة أو أكثر من مؤسسة.
- المقصود بالمؤسسة **مجموعة الأنشطة** و **الأصول المدمجة**، القادرة أن تستغل و تسير من أجل تقديم مردودا لمستثمريها في شكل حصص أرباح للدفع (**DIVIDENDE**)، أو تكاليف مخفضة أو أي منافع اقتصادية.

III. المقصود بالمقتني (المشتري) L'ACQUÉREUR:

المقصود بالمقتني لتجميع المؤسسات هو الوحدة التي تحصل على الرقابة لواحدة أو مجموعة مؤسسات.

IV. تحديد تاريخ الاقتناء:

تاريخ الاقتناء هو التاريخ الذي يتحصل من خلاله المقتني على رقابة المؤسسة المقتناة.

V. المقابل المحول:

المقابل المحول من قبل المقتني، عموما يقيم **بالقيمة العادلة** في تاريخ الاقتناء، يمكن أن تشمل على أصول محولة، ديون مسترجعة من قبل المقتني لدى المالكين القدماء للمؤسسة المقتناة و أسهم الأموال الخاصة الصادرة عن المقتني.

VI. تحديد العناصر المكونة لاندماج الأعمال:

أي عنصر لا يكون جزء من صفقة اندماج الأعمال يسجل محاسبيا خارج (محاسبة الاقتناء).

VII. أصول معرفة مقتناة و خصوم مسترجعة:

الأصول المعرفة المقتناة و الخصوم المسترجعة تسجل محاسبيا منفصلين عن **GOOWILL** في تاريخ الاقتناء إذا كانوا لا يتماشوا مع تعريف الأصول و الخصوم و الذين تم تبادلهم في إطار تجميع الشركات. يتم تقييمهم في تاريخ الاقتناء بالقيمة العادلة، إلا في الحالات الاستثنائية النادرة.

VIII. تقييم المساهمات التي لا تكون محل الرقابة:

- مقتني اندماج الأعمال يستطيع الاختيار، من اجل كل معاملة، أن يقيم المساهمات التي لا تكون محل الرقابة (العادية) بالقيمة العادلة، أو تناسبيا إلى نصيب حصتهم في الأصول الصافية للمؤسسة المقتناة، في تاريخ الاقتناء.
- المساهمات (الأخرى) التي لا تكون محل الرقابة يتم تقييمهم عموما بالقيمة العادلة.

IX. فارق الاقتناء (GOOWILL) أو الربح الناتج عن اقتناء بشروط ذات منافع:

فارق الاقتناء يقيم كمبلغ متبقي، و يسجل كأصل. ، لما تكون قيمة فارق الاقتناء سالبة (ربح نتيجة الاقتناء بشروط ذات منفعة) يسجل في **النتيجة الصافية**، بعد إعادة مراقبة القيم المستخدمة في محاسبة عملية الاقتناء.

X. التقييم و التسجيل اللاحق:

- ✓ التعديلات المنجزة على محاسبة الاقتناء خلال فترة (التقييم) تترجم المعلومات الإضافية على الظروف و الأحداث الموجودة في تاريخ الاقتناء.
- ✓ في القاعدة العامة، العناصر المسجلة محاسبيا في إطار محاسبة الاقتناء تقيم و تسجل لاحقا في تجميع الشركات حسب معايير IFRS المناسبة.

XI. متطلبات الافصاح: (خالد جمال الجعارات:2014 ص26)

- يجب على المقتني أن يفصح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي القوائم المالية من تقييم طبيعة اندماج الأعمال و أثرها المالي.
- لكل عملية اندماج يتطلب الإفصاح بواسطة المقتني عن المعلومات التي تمكن الأطراف الآخذة من تقييم الأثر المالي للتعديلات.

تطبيق: تحصلت المؤسسة **(X) لإنتاج المشروبات الغازية** على الرقابة في **01/01/ N-3** و ذلك باقتناء على الترتيب **60% و 70%** من رأسمال شركتين أخرتين : الشركة **(Y) لإنتاج الطماطم** و الشركة **(Z) لإنتاج معجون البرتقال**.

الميزانيات في **12/31/ N-4** للشركة **(Y)** و **(Z)** تقدم في الملحق **1 و2**. بعض المعلومات الإضافية تقدم لك في الملحق **3**.

المطلوب: - قدم قيود الإدماج للشركة **(Y)** و **(Z) في** 01/01/ N-3؟

- قدم القيود المتعلقة بفروق التقييم التقييم و فارق الاقتناء في إطار إدماج حسابات المجموعة (X) **في** 12/31/ N؟

الملحق رقم:1

ميزانية الشركة **(Y) لإنتاج الطماطم** في 12/31/ N-4 **المبلغ K دج**

أصول غير جارية		**أموال خاصة**	
تثبيتات معنوية	30000	رأسمال صادر	20000
تثبيتات مادية	10000	احتياطات أخرى	8000
السندات المثبة الأخرى	11000	أرباح ضمن الاحتياطات	14000
كفالات مدفوعة	2000	نتيجة الفترة	6000
	53000		48000
أصول جارية		**خصوم غير جارية**	

مخزون	15000	قروض طويلة الأجل	17000
حقوق على الزبائن	12000	ضرائب مؤجلة	4000
مدينون آخرون	6000	مؤونات طيلة الأجل	3000
الخزينة و العناصر المكافئة	2000	منافع للمستخدمين	5000
الأدوات المالية المشتقة	2000		
	37000		29000
		خصوم جارية	
		الموردون و الحسابات المرتبطة	8000
		فوائد مستحقة	2000
		الدولة – رسوم على رقم الأعمال	2000
		أدوات مالية مشتقة - خصوم	1000
			13000
المجموع	90000	المجموع	90000

الملحق رقم:2

ميزانية الشركة **(Z) لإنتاج معجون البرتقال** في N-4 /12/31 **المبلغ K دج**

أصول غير جارية		**أموال خاصة**	
تثبيتات معنوية	20000	رأسمال صادر	10000
تثبيتات مادية	5000	احتياطات أخرى	7000
السندات المثبة الأخرى	4000	أرباح ضمن الاحتياطات	8000
كفالات مدفوعة	4000	نتيجة الفترة	(5000)
	33000		20000
أصول جارية		**خصوم غير جارية**	
مخزون	12000	قروض طويلة الأجل	20000
حقوق على الزبائن	26000	ضرائب مؤجلة	4000
مدينون آخرون	4000	مؤونات طيلة الأجل	5000
الخزينة و العناصر المكافئة	3000	منافع للمستخدمين	6000
الأدوات المالية المشتقة	2000		
	47000	**خصوم جارية**	35000
		الموردون و الحسابات المرتبطة	
		فوائد مستحقة	12000
		الدولة – رسوم على رقم الأعمال	6000
		أدوات مالية مشتقة - خصوم	4000
			3000
			25000
المجموع	80000	المجموع	80000

الملحق رقم:3

معلومات إضافية

- سندات Y وZ تم اقتناءهم على الترتيب ب: **40000000** دج و **12000000** دج.
- في **01/01/ N-3** أثناء اقتناء الشركة Y تم الأخذ بعين الاعتبار فائض القيمة على:
  - مباني ب: 4000000 دج (الاهتلاك على 20 سنة).
  - أراضي ب: 2000000 دج (منها 500000 دج للقيمة العادلة الصافية لمصروفات التنازل عن الأراضي غير ضرورية للاستغلال و موجهه للتنازل).

- براءات ب: 6000000 دج (الامتلاك على 10 سنوات).
- مخزون ب: 2000000 دج.

- في **01/01/ N-3** أثناء اقتناء الشركة Z القيم العادلة للمباني (الاهتلاك على 20 سنة) و الأراضي كانت أكبر على الترتيب: 2000000 دج و 1000000 دج.
- مصروفات إعادة الهيكلة المحددة في **01/01/ N-3** للفرع Z قدرت ب: 5000000 دج.
- في **12/31/ N-1** الفرع Y (المشابهة للوحدة المنتجة للخزينة) قدرت ب: **55** مليون دينار(منها **50** مليون دينار بالنسبة للأصول المعرفة غير الجارية، **40** مليون دينار للأصول الجارية، **25** مليون دينار بالنسبة للخصوم غير الجارية و **20** مليون دينار للخصوم الجارية.
- في **12/31/ N** قدرت ب: **40** مليون دينار(منها 45 مليون دينار بالنسبة للأصول المعرفة غير الجارية، **35** مليون دينار للأصول الجارية، **22** مليون دينار بالنسبة للخصوم غير الجارية و **24** مليون دينار للخصوم الجارية.

معدل الضريبة المستخدم هو **35%** .

الحل:

1) ادماج الشركة (Y) لإنتاج الطماطم و الشركة (Z) لإنتاج معجون البرتقال في N-3/01/01

أ) بالنسبة للشركة (Y) في N-3/01/01 يجب الأخذ بعين الاعتبار فارق التقييم ل:

- المباني: 4000000
- الأراضي(بما فيها الأراضي غير صالحة للاستغلال): 2000000
- البراءات: 6000000
- المخزون: 2000000

14000000

و الذي يجب أن يخفض منه ضريبة مؤجلة ب: **35%، و التكن :**

14000000 X 35% = 4900000،

و يكون فارق التقييم الصافي: **14000000 – 4900000 = 9100000 دج.**

قيمة مساهمة الشركة (Y) يمكن أن تقييم ب:

48000000 (الرأسمال) + 9100000 = 57100000 دج

فارق الاقتناء (موجب) المحقق عن عملية الاقتناء هو:

40000000– 57100000 X60%)= 5740000 دج

ب) بالنسبة للشركة **(Z)**، يجب الأخذ بعين الاعتبار فارق التقييم ل:

- المباني: 2000000
- الأراضي: 1000000
- إعادة الهيكلة: 5000000 -

2000000 -

و التكن فارق الاقتناء الصافي بعد الضريبة:

- 1300000 = 65% X 2000000 -

فارق الاقتناء سيكون سالب:

12000000 – (20000000 - 1300000) X 70% = - 1090000 دج

ج) القيود المحاسبية الخاصة بالشركة (Y) في 01/01/ N-3 (**المبلغ K دج)**

2021		تثبيتات معنوية	30000	
271		تثبيتات مادية	10000	

275		السندات المثبة الأخرى	11000	
3		كفالات مدفوعة	2000	
41		مخزون	15000	
411		حقوق على الزبائن	12000	
467		مدينون آخرون	6000	
512		الخزينة و العناصر المكافئة	2000	
520		الأدوات المالية المشتقة	2000	
	101	رأسمال الشركة (**Y**)		20000
	106	احتياطات أخرى (**Y**)		28000
	16	قروض طويلة الأجل		17000
	134	ضرائب مؤجلة		4000
	15	مؤونات طيلة الأجل		3000
	153	منافع للمستخدمين		5000
	40	الموردون و الحسابات المرتبطة		8000
	445	فوائد مستحقة		2000
	518	الدولة – رسوم على رقم الأعمال		2000
	52	أدوات مالية مشتقة – خصوم		1000
		استرجاع أصول و خصوم الشركة (Y)		

20		تثبيتات معنوية	6000	
21		تثبيتات مادية (4000+2000)	6000	
3		المخزون	2000	
	106	احتياطات الشركة **(Y)**		9100
	134	الضرائب المؤجلة على الخصوم		4900
		فارق تقييم الشركة (Y)		

207		فارق الاقتناء	5740	
	261	سندات مساهمة **الشركة (Y)**		5740
		فارق الاقتناء		

101		ل الشركة (Y)	20000	
106		احتياطات الشركة (Y) (28000+9100)	37100	
	261	سندات مساهمة **الشركة (Y)** (40000-5740)		34260
	173	الديون المرتبطة بشركات في شكل مساهمة		22840
		%40 X(37100+20000)		
		إلغاء السندات و تقسيم الأموال الخاصة الشركة (Y)		

د) القيود المحاسبية الخاصة بالشركة (Z) في 01/01/ N-3 (**المبلغ K دج)**

20		تثبيتات معنوية	20000	
21		تثبيتات مادية	5000	
271		السندات المثبة الأخرى	4000	
275		كفالات مدفوعة	4000	
3		مخزون	12000	
41		حقوق على الزبائن	26000	
467		مدينون آخرون	4000	
512		الخزينة و العناصر المكافئة	3000	
520		الأدوات المالية المشتقة	2000	
	101	رأسمال الشركة (**Z**)		10000
	106	احتياطات أخرى(**Z**)		10000
	16	قروض طويلة الأجل		20000
	134	ضرائب مؤجلة		4000
	15	مؤونات طيلة الأجل		5000
	153	منافع للمستخدمين		6000
	40	الموردون و الحسابات المرتبطة		12000
	445	فوائد مستحقة		6000
	518	الدولة – رسوم على رقم الأعمال		4000
	52	أدوات مالية مشتقة – خصوم		3000
		باع أصول و خصوم الشركة (Z)		

21		ت مادية (2000+1000)	3000	
133		ئب المؤجلة على الأصول(2000X 35%)	700	
106		ات الشركة **(Z)**	1300	
	15	مونات طويلة الأجل		5000
		فارق تقييم الشركة (Z)		
261		سندات مساهمة **الشركة (Z)**	1090	
	120	نتيجة الفترة الشركة (**X**)		1090
		فارق الاقتناء سالب الشركة (Z)		

101		رأسمال الشركة (**Z**)	10000	
106		احتياطات الشركة (**Z**) (10000-1300)	8700	
	261	سندات مساهمة **الشركة (Z)** (12000-1090)		13090
	173	الديون المرتبطة بشركات في شكل مساهمة (10000+8700)X 30%		5610
		إلغاء السندات و تقسيم الأموال الخاصة الشركة (Z)		

2) القيود المتعلقة بفروق التقييم و الاقتناء في إطار إدماج حسابات المجموعة (X) **في** 31/12/ N عند الدمج خلال N، من الضروري الرجوع إلى فروق التقييم و إطفاءها. من الضروري أيضًا إجراء اختبار الانخفاض في قيمة شهرة **الشركة (Y) و تسجيل المؤونات اللازمة.**

- ✓ في 31 ديسمبر ، N-1 ، يمكن تقييم الشهرة

6 000 000 = % 60 × [(000 000 20 – 000 000 25 – 000 000 40 + 000 000 50)– 000 000 55]
فارق الاقتناء تمت ملاحظته في الأصل بقيمة: **,000 740 5**. و لم تخصص له مؤونات.

✓ في 31 ديسمبر N، يمكن تقييم الشهرة

= % 60 × [(000 000 24 – 000 000 22 – 000 000 35 + 000 000 45)– 000 000 40]
3 600 000

فارق الاقتناء تمت ملاحظته في الأصل بقيمة: **,000 740 5**. يجب ملاحظة خسارة قيمة فارق الاقتناء ب: **000 140 2** = 000 600 3 – 000 740 5

✓ القيود المحاسبية في 31 ديسمبر N (**المبلغ K دج)**

أولا: فيما يتعلق بحسابات الميزانية

- نذكر أولا بفارق التقييم في 31/12/ N-3

20		تثبيتات معنوية	6000	
21		تثبيتات مادية (2000+4000)	6000	
3		المخزون	2000	
	106	رأسمال صادر		9100
	134	الضرائب المؤجلة على الخصوم		4900
		فارق تقييم الشركة (Y)		

21		تثبيتات مادية (1000+2000)	3000	
133		الضرائب المؤجلة على الأصول(2000 X35%)	700	
106		احتياطات الشركة **(Z)**	1300	
	15	مؤونات طيلة الأجل		5000
		فارق تقييم الشركة (Z)		

- نسجل اهتلاك فارق تقييم المباني و فارق تقييم (الشهرة) للشركة **(Y) في** 31/12/ N
800 = 600 + 200 = (%10 X6000) + (%5 X4000)

120		نتيجة الشركة **(Y) %65X [600+200]**	520	
106		احتياطات الشركة **(Y) 3X520**	1560	
134		ضرائب الخصوم المؤجلة **%35 X(800+2400)**	1300	
	207	فارق الاقتناء 4X200		800
	213	مباني 4X600		2400

- نسجل اهتلاك فارق تقييم المباني للشركة **(Z) في** 31/12/ N
100 = (%5 X2000)

121		نتيجة الشركة **(Z) %65** X(100)	65	
106		احتياطات الشركة **(Z) 3X65**	195	
134		ضرائب الأصول المؤجلة (400 X35%)	140	
	213	مباني 4X100		400

- خسارة قيمة شهرة الشركة **(Y) في** 31/12/ N

106		احتياطات الشركة **(X)**	2140	
	207	فارق الاقتناء الشركة **(Y)**		2140

ثانيا: فيما يتعلق بحسابات النتائج

- مخصص الشركة **(Y)**

681		مخصصات الاهتلاكات و المؤونات و خسائر القيمة لعناصر الاصول غير الجارية	800	
	695	ضرائب على الأرباح		280
	120	نتيجة الفترة		520

- مخصص الشركة **(Z)**

681		مخصصات الاهتلاكات و المؤونات و خسائر القيمة	100	
	695	ضرائب على الأرباح		35
	120	نتيجة الفترة		65

- **خسارة القيمة على فارق الاقتناء**

681		مخصصات الاهتلاكات و المؤونات و خسائر القيمة	2140	
	120	فارق الاقتناء الشركة **(Y)**		2140

المحاضرة (4): IFRS-5 الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع و الأنشطة المتوقفة

أهداف المحاضرة:

بعد إكمال المحاضرة الرابعة على الطالب فهم ما يلي:

- ✓ المقصود بالأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع التي جاء بها المعيار**IFRS5** .
- ✓ الإطلاع على متطلبات المعيار**IFRS5**
- ✓ تطبيق على المعيار**IFRS5** .

الهدف

الهدف من المعيار هو تقديم الدلالات على التقديم المفصل للأعمال الأساسية التي تريد المؤسسة التخلي عنها. و تحديد المعالجة المحاسبية للأصول المحتفظ بها من اجل البيع و العرض و المعلومات الواجب تقديمها عن الانشطة المتوقفة .

المحتوى

التخلي عن نشاط يمكن أن يخص: (خالد جمال الجعارات:2014 ص30)

- توقف احد الأنشطة أو جزء من نشاط (انقسام، غلق موقع، نهاية استغلال منتج، انهاء قناة توزيع)
- حذف منطقة جغرافية.
- توليفة مجموعة هذه العوامل.

لهذا يجب تقديم المعلومات التالية:

- وصف النشاط المتخلى عنه
- قطاع النشاط أو المنطقة الجغرافية المعنية
- مخطط توقف النشاط و كذا الرزنامة المتوقعة و ما يرافقها من دعاية قبل نهاية الفترة المعنية.
- مبالغ الأصول و الخصوم المعنية بتوقف النشاط و كذا مبلغ الربح أو الخسارة قبل الضريبة المسجل.
- النواتج و الأعباء و النتيجة قبل الضريبة الخاصة بالنشاط التي تتخلى عنه المؤسسة و كذا عبئ الضريبة المناسب عن النتيجة
- تدفقات الخزينة الصافية خلال الفترة الخاصة بأنشطة الاستغلال، الاستثمار و المالية للنشاط الذي تريد المؤسسة التخلي عنه.

الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع: التصنيف:

النشاط المتخلى عنه (المتوقف) هو احد مكونات الوحدة الذي تم فصله أو المصنف كمحتفظ به من اجل البيع. فهي تتعلق فقط بالأنشطة التي تمثل خط نشاط أو منطقة جغرافية أساسية و هامة، أو الفروع المقتناة حصريا من اجل البيع. و يجب التمييز بين:

- الأصول غير المتداولة و بعض مجموعات الأصول و الخصوم (أو المجموعات الموجهة للتنازل) ترتب كمحتفظ بها من اجل البيع إذا كانت قيمتها المحاسبية ستغطى أساسا **بخيار** صفقة **البيع** بدلا من **اسستخدامه** المستمر.
- أصول غير جارية ستصبح مهملة:

الوحدة لا ترتب كمحتفظ به للبيع : الأصل غير الجاري **المهمل** بشرط أن تكون قيمته ستغطى نتيجة **استخدامه المستمر**.

الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع: التقييم و العرض:

- الأصول المرتبة كمحتفظ بها من اجل البيع لا تهتلك.
- الأصول المتداولة (أو المجموعة الموجهة للتنازل) مرتبة كمحتفظ بها من اجل البيع تقيم على العموم بالقيمة الأقل للقيمة المحاسبية الصافية و قيمتها العادلة مخفضا منها مصروفات التوزيع. و تعرض ضمن مجموعة محددة في قائمة الوضعية المالية.

المعالجة المحاسبية لخسائر القيمة و الاسترجاعات:

- الوحدة مطالبة بتسجيل خسارة القيمة **المرتبطة** بكل انخفاض أولى أو لاحق **للأصل** أو المجموعة الموجهة للبيع.
- الوحدة يجب أن تسجل ربح مقابل كل زيادة لاحقة بالقيمة العادلة مخفضا منها تكاليف البيع للأصل، بشرط أن لا تجاوز تراكم خسارة القيمة المسجلة.

أصول محتفظ بها من اجل التوزيع:

متطلبات الترتيب، للعرض و التقديم التي تطبق للعناصر المرتبة كمحتفظ بها من اجل البيع تطبق أيضا بالنسبة للأصول غير الجارية (أو المجموعة الموجهة للتنازل) المصنفة كمحتفظ بها من اجل التوزيع على المالكين.

تطبيق على المعيار IFRS-5 الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع و الأنشطة المتوقفة :

خلال سبتمبر N قررت شركة الأضواء مختصة في الطباعة و النشر التخلي عن نشاط (الطباعة) الذي يعتبر من أنشطتها الهامة. هذا النشاط (طباعة) يتكون من قسمين للتسيير المؤهل (للوحدات المولدة للخزينة) القسم A و القسم B . الإنتاج يتوقف في نهاية الدورة N، و أصول قسمي الإنتاج يتم التنازل عنهم خلال N+1.

بعض المعلومات الإضافية تقدم لك في الملاحق 1- 2 و 3.

المطلوب:

1) قدم المعالجة المحاسبية اللازمة في نهاية الدورة N لدى شركة الأضواء؟
2) قدم المعلومات الواجب إظهارها في حساب النتيجة للفترة N لشركة الأضواء؟
3) قدم المعلومات الواجب إظهارها في ميزانية N/12/31 لشركة الأضواء؟

الملحق: 1:القيم المحاسبية في N/12/31 للأصول قبل تصنيفها كأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع

المبالغ ب (K دج)

العناصر	القسم A	القسم B
الشهرة	1500	3000
تثبيتات عينية (مسجلة بالقيمة المعاد تقديرها) (*)	4600	6000
تثبيتات عينية (مسجلة بالتكلفة)	5700	12000
مخزونات	2400	6000
أصول مالية	1800	7000
المجموع	**16000**	**34000**

(*) فروق التقييم بلغت حسب الترتيب **1000** و **2200** (K دج). (و التكن **650** و **1430** K دج بعد تحميل الضريبة المؤجلة).

الخصوم المناسبة بلغت للقسم لقسم A : 3000 (K دج) و القسم B : 10000 (K دج).

الملحق: 2:القيم المحاسبية في N/12/31 للأصول حالا بعد تصنيفها كأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع

المبالغ ب (K دج)

العناصر	القسم A	القسم B

الشهرة	1500	3000
تثبيتات عينية (مسجلة بالقيمة المعاد تقديرها) (*)	4000	5000
تثبيتات عينية (مسجلة بالتكلفة)	5700	12000
مخزونات	2200	5000
أصول مالية	1500	6000
المجموع	**14900**	**31000**

الخصوم المناسبة بلغت للقسم لقسم A : 3000 (K دج) و القسم B : 10000 (K دج).

الملحق: 3

النتيجة المتحصل عليها من استغلال نشاط (الطباعة) في 31 دسمبر(القسم A و B)

النواتج **100000** K دج

الأعباء **80000** K دج

معدل الضريبة على الأرباح **35** % .

الملحق: 4

السعر المقدر للتنازل (مخفضا منه تكاليف التنازل)

القسم A : **10000** K دج

القسم B : **25000** K دج

الحل:

1) المعالجة المحاسبية اللازمة في نهاية الدورة N لدى شركة الأضواء:

شركة الأضواء مطالبة في N/12/31 بتقييم أصولها المخصصة للتنازل بالقيمة الأقل من قيمتها المحاسبية و القيمة العادلة مخفضا منها تكاليف التنازل.

- بالنسبة للقسم **A** (الوحدة المولدة للخزينة **A**)، القيمة المحاسبية الصافية بعد التصنيف كأصول مخصصة للتنازل هي: 14900 – 3000 = **11900 K دج.** بينما القيمة العادلة الصافية من تكاليف التنازل هي 10000 **K دج.** الأمر الذي يستوجب الاحتفاظ بالقيمة العادلة الصافية من تكاليف التنازل.
- بالنسبة للقسم **B** (الوحدة المولدة للخزينة **B**)، القيمة المحاسبية الصافية بعد التصنيف كأصول مخصصة للتنازل هي: 31000 – 10000 = **21000 K دج.** بينما القيمة العادلة الصافية من تكاليف التنازل هي 25000 **K دج.** الأمر الذي يستوجب الاحتفاظ بالقيمة المحاسبية الصافية .
- تقريب القيمة المحاسبية للقسم **A** للقيمة العادلة الصافية من تكاليف التنازل سوف يكون ب:

11900 – 10000 = **1900 K دج** تحمل أولا إلى فارق الاقتناء ب: **1500 K دج**، ثم تناسبا إلى الأصول المثبتة تطبيقا للمعيار**IAS 36**، و لا تحمل لا على المخزونات و لا على الأصول (والخصوم) المالية التي هي معدلة. نستطيع إعداد الجدول التالي:

عناصر القسم **A**	**VNC**	**PERTE DE VALEUR**	**VALEUR NETTE**
الشهرة	**1500**	**1500**	**0**
تثبيتات عينية (مسجلة بالقيمة المعاد تقديرها)	**4000**	**165**	**3835**
تثبيتات عينية (مسجلة بالتكلفة)	**5700**	**235**	**5465**
مخزونات	**2200**	**-**	**2200**
أصول مالية	**1500**	**-**	**1500**
المجموع	**14900**	**1900**	**13000**

- نسجل القيود التالية (التقريب إلى القيمة المحاسبية بالنسيبة ل: **A و B** ، ثم التقريب إلى القيمة العادلة الصافية من تكاليف التنازل ل :**A**) في N/12/31:

685		مخصصات الاهتلاكات و المؤونات و خسائر القيمة لعناصر الأصول الجارية	2500	
	39	خسارة القيمة عن المخزونات		1200
	59	خسارة القيمة عن الاصول المالية الجارية		1300
		المخزون: (2400+6000) – (2200+5000)		
		الأصولالمالية: (1800+7000) - (1500+6000)		

105		فارق إعادة التقييم	1600	
	21	تثبيتات مادية		1600
		(4600+6000) – (4000+5000)		

681		مخصصات الاهتلاكات و المؤونات و خسائر القيمة لفارق الاقتناء	1500	
681		مخصصات الاهتلاكات و المؤونات و خسائر القيمة التثبيتات المادية	235	
105		فارق إعادة التقييم	165	
	2907			1500
	291	خسارة القيمة عن فارق الاقتناء		400
		خسارة القيمة عن التثبيتات المادية		

الضرائب المؤجلة الواجب تسجيلها تتعلق بمؤونات تدني الأصول الجارية و التثبيتات المادية. و لا تتعلق بفارق الاقتناء . لذلك المعيار **IAS 12** لا يسمح بتكوين ضريبة مؤجلة لما يظهر و يسجل فارق الاقتناء.

و تسجل القيود التالية:

133		ضرائب الأصول المؤجلة	875	

	692	فرض الضريبة المؤجلة على الأصول ضريبة على مؤونة التدني 2500 X 35%		875
33		ضرائب الأصول المؤجلة	560	
	105	فارق إعادة التقييم		560
		ضريبة على انخفاض التثبيتات 1600 X 35%		

133		ضرائب الأصول المؤجلة	140	
	692	فرض الضريبة المؤجلة على الأصول 35% X 235		82
	105	فارق إعادة التقييم 165 X 35%		58
		ضرائب على انخفاض التثبيتات المرتبطة بالوحدة المولدة للخزينة 400 X 35%		

2) المعلومات الواجب إظهارها في حساب النتيجة للفترة N لشركة الأضواء:

في حساب النتيجة يجب إظهار مبلغ يغطي مجموع النتيجة بعد الضريبة المرتبط بالأنشطة المتخلى عنها و النتيجة بعد الضريبة الناتج عن التقييم بالقيمة العادلة مخفضا منها مصروفات البيع أو التنازل عن الأصول أو مجموعة الأصول المكونة للأنشطة المتخلى عنها.

هذا المبلغ يرتفع إلى:

- النتيجة بعد الضريبة المرتبطة بالأنشطة المتخلى عنها:

65% X (80000 – 100000) = **13000**

- النتيجة بعد الضريبة الناتج عن التقييم بالقيمة العادلة:

(82 – 875 – 235 + 1500+2500) = **3278 -**

9722

و عليه جدول حساب النتيجة يمكن أن يظهر كما يلي:

الأنشطة المحتفظ بها	
(...)	
نتيجة الدورة المتعلق بالأنشطة المحتفظ بها	
الأنشطة المتخلى عنها	
نتيجة الدورة المتعلق بالأنشطة المتخلى عنها	
نتيجة الدورة	**9722**

3) المعلومات الواجب إظهارها في ميزانية N/12/31 لشركة الأضواء:

الميزانية يجب أن تضيف الأسطر التالية بالمبالغ المناسبة، انفصالا عن الأصول و الخصوم المرتبطة بالأنشطة المحتفظ بها:

- إجمالي **الأصول** المدرجة في مجموعات الأصول المراد بيعها.
- إجمالي **الديون** المدرجة في مجموعات الأصول التي سيتم التخلص منها.

في الميزانية نجد ضمن الأصول قيم الأصول غير الجارية المراد بيعها و التكن: 13000 **K دج** للقسم **A**، و 31000 **K دج** للقسم B و اليكن في المجموع **44000 K دج** و التي يمكن أن يضاف إليها خصوم الضرائب المؤجلة (و أيضا التي ستغطى بالأنشطة المحتفظ بها).

سنجد ضمن الخصوم **ديون** القسمين الاثنين و التكن 3000+ 10000 = **13000 K دج.** سنجد في النهاية ضمن الأموال الخاصة المبلغ الصافي لفارق التقييم للأصول المدرجة للتنازل و التكن:
650 + 1430 – 1600 +560 – 165 + 58 = **933 K دج.**

المحاضرة (5): IFRS-6 التنقيب عن المصادر الطبيعية و تقييمها

أهداف المحاضرة:

بعد إكمال المحاضرة الخامسة على الطالب فهم ما يلي:

- ✓ التعريف بالمعيار**IFRS6** .و مجال التطبيق.
- ✓ التسجيل المحاسبي للأصول محل التنقيب والتقييم وفق المعيار**IFRS6 .**
- ✓ تقييم أصول التنقيب والتقييم.

ملخص:

يتعامل المعيار الدولي للتقارير المالية **IFRS-6** مع محاسبة نفقات التنقيب عن المعادن وتقييمها. يتم إثبات التكاليف ذات الصلة مبدئيًا بالتكلفة وبعد ذلك بالتكلفة أو القيمة المعاد تقييمها. يتم معاملتهم وفقًا لمعيار المحاسبة الدولي **IAS 16** أو معيار المحاسبة الدولي **IAS 36** وفقًا لطبيعتهم الملموسة أو غير الملموسة.

مجال التطبيق

المؤسسة تطبيق المعيار الدولي **IFRS-6** على نفقات الاستكشاف والتقييم التي تتكبدها.

هذا المعيار لا يتناول الجوانب الأخرى للمحاسبة من قبل الشركات المشاركة في استكشاف وتقييم الموارد المعدنية.

يجب على الشركة عدم تطبيق المعيار الدولي **IFRS-6** على المصروفات التي تحملتها:

- قبل التنقيب عن الموارد المعدنية وتقييمها، مثل النفقات المتكبدة قبل حصول المؤسسة على حقوق قانونية لاستكشاف منطقة معينة.
- بعد إثبات الجدوى الفنية والجدوى التجارية لاستخراج مورد معدني.

التسجيل المحاسبي للأصول محل التنقيب والتقييم:

- الإعفاء المؤقت من الفقرتين **11** و **12** من المعيار المحاسبي **IAS 8** السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات والأخطاء المحاسبية".
- عند تحضير الطرق المحاسبية الخاصة بها، يجب على المؤسسة التي تقوم بمحاسبة أصول التنقيب والتقييم أن تطبق الفقرة **10** من معيار المحاسبة **IAS 8.**
- تحدد الفقرتان **11** و **12** من المعيار المحاسبي **IAS 8** مصادر الأحكام والتعليقات الموثوقة التي يتعين على الإدارة أخذها في الاعتبار عند وضع سياسة محاسبية لبند إذا لم يكن هناك معيار ينطبق على هذا البند على وجه التحديد. وفقًا للفقرتين **9** و **10** أدناه، يعفي المعيار الدولي **IFRS-6** المؤسسة من تطبيق هذه الفقرات على سياساتها المحاسبية لإثبات وقياس أصول الاستكشاف و التنقيب.

تقييم أصول التنقيب والتقييم:

- **التقييم أثناء المعالجة المحاسبية:** يجب تقييم أصول التنقيب والتقييم بالتكلفة.
- **عناصر تكلفة الأصول محل التنقيب والتقييم:**

يجب على المؤسسة **تحديد** الطريقة المحاسبية التي تحدد المصاروفات التي يتم الاعتراف بها في أصول الاستكشاف والتقييم **وتطبيق** هذه الطريقة بصورة متسقة ودائمة. الأمثلة التالية توضح النفقات التي يمكن تضمينها في التقييم الأولي لأصول الاستكشاف والتقييم:

- اكتساب حقوق التنقيب.
- الدراسات الطبوغرافية والجيولوجية والجيوكيميائية والجيوفيزيائية.
- الحفر الاستكشافي.
- حفر الخنادق.
- أخذ العينات.
- الأنشطة المتعلقة بتقييم الجدوى الفنية والجدوى التجارية لاستخراج الموارد المعدنية.

المصروفات المتعلقة بتنمية الموارد المعدنية لا تسجل محاسبيا كأصول استكشاف وتقييم. الإطار المفاهيمي والمعيار **IAS 38** "الأصول غير الملموسة" يقدم شروحات على الاعتراف بالأصول الناتجة عن التنمية.

تسجل المؤسسة محاسبيا الالتزام بلإزالة والاستصلاح المتكبدة خلال فترة معينة والناجمة عن استكشافها وتقييمها للموارد المعدنية وفقًا للمعيار **IAS 37** "المخصصات والمطلوبات المحتملة والأصول المحتملة".

- **التقييم بعد التسجيل المحاسبي:**

بعد التسجيل المحاسبي، يجب على المؤسسة تطبيق نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم على أصول الاستكشاف والتقييم. إذا تم تطبيق نموذج إعادة التقييم (إما النموذج المذكور في المعيار**IAS 16** "الأصول الثابتة الملموسة" أو النموذج الذي يظهر في المعيار **IAS 38**) ، فيجب أن يكون متسقًا مع تصنيف الأصول.

- **التغييرات في السياسات المحاسبية:**

يجوز للمؤسسة تغيير سياساتها المحاسبية المتعلقة بنفقات الاستكشاف والتقييم إذا كان التغيير يجعل القوائم المالية مفيدة لاتخاذ القرارات الاقتصادية للمستخدمين أكثر موثوقية. (خالد جمال الجعارات:2014 ص:32)

العرض:

- **تصنيف أصول التنقيب والتقييم**

يجب على المؤسسة تصنيف أصول الاستكشاف والتقييم كأصول ملموسة أو غير ملموسة وفقًا لطبيعة الأصول المكتسبة وتطبيق التصنيف بطريقة متسقة ودائمة.

- **إعادة تصنيف أصول التنقيب والتقييم:**

أصل التنقيب والتقييم لا يجب أن يصنف على هذا النحو عندما يمكن إثبات الجدوى الفنية والجدوى التجارية لاستخراج مورد معدني.

الانخفاض:

- **التسجيل المحاسبي و التقييم:**

أصول التنقيب والتقييم يجب أن تخضع اختبار للتحقق من وجود انخفاض في القيمة عندما تشير الحقائق والظروف إلى أن القيمة المحاسبية لأصل التنقيب والتقييم قد تتجاوز قيمتها القابلة للاسترداد. عندما تشير الحقائق والظروف إلى أن القيمة المحاسبية تتجاوز المبلغ القابل للاسترداد، يجب على المؤسسة تقييم وتقديم المعلومات عن خسارة القيمة التي تنتج وفقًا للمعيار **IAS 36** "انخفاض قيمة الأصول".

- **تحديد المستوى الذي يتم فيه اختبار أصول التنقيب والتقييم للتأكد من عدم وجود خسارة القيمة**

المؤسسة يجب ان تحدد طريقة محاسبية لتوزيع أصول التنقيب والتقييم إلى وحدات مولدة لخزينة أو مجموعات وحدات مولدة للخزينة من أجل تحديد خسارة قيمة هذه الأصول. يجب ألا تكون كل وحدة أو مجموعة من الوحدات المولدة للخزينة التي يتم تخصيص أصل التنقيب والتقييم لها أكبر من قطاع التشغيل المحدد وفقًا للمعيار **IFRS 8** "قطاعات التشغيل".

المعلومات الواجب تقديمها

على وجه الخصوص، يجب على المؤسسة تقديم المعلومات التي تحدد وتشرح المبالغ المعترف بها (المسجلة محاسبيا) في قوائمها المالية الناتجة عن استكشاف وتقييم الموارد المعدنية.

المحاضرة (6): المعيار IFRS-7 الأدوات المالية: الافصاحات

أهداف المحاضرة:

بعد إكمال المحاضرة السادسة على الطالب فهم ما يلي:

- ✓ لمحة تاريخية عن المعيارIFRS7 .
- ✓ تمكين الطالب من معرفة المخاطر الناشئة عن الأدوات المالية
- ✓ جعل الطالب يعرف مفهوم محاسبة و سياسة التحوط

تمهيد للمعيار IFRS 7 الادوات المالية:

لقد تم نقل الإفصاح من المعيار الدولي IAS 32 الى معيار الابلاغ المالي7 IFRS . ويتطلب هذا المعيار تقديم إفصاحات في البيانات المالية حول أهمية الأدوات المالية بالنسبة للمركز المالي للمؤسسة وكذلك أدائها المالي وذلك بإدراج معظم الإفصاحات التي كانت مطلوبة من قبل معيار المحاسبة IAS 32 التي تم إلغاءها من ذلك المعيار بصدور هذا المعيار(www.focus. IFRS/ ifrs7 consulté le 25/02/2019 à 17:00.)،كما يتطلب إفصاحات عن معلومات نوعية وكمية حول التعرض للمخاطر الناشئة عن الأدوات المالية وذلك ب:

- الحد الأدنى للإفصاحات حول مخاطر الائتمان والسيولة ومخاطر السوق.

- إفصاحات تصف أهداف الإدارة وسياساتها وعملياتها لإدارة هذه المخاطر.
- إفصاحات كمية تقدم:

- المدى الذي تكون فيه المؤسسة معرضة للمخاطر استنادا إلى المعلومات المقدمة داخليا إلى الإدارة الرئيسية في المؤسسة.
- إفصاحات حول استخدام المؤسسة للأدوات المالية وتعرضات المخاطر التي تتسبب فيها هذه الأدوات.

فئات الأدوات المالية ومستوى المعلومات التي سيتم توفيرها

عندما يتطلب المعيار الدولي للتقارير المالية 7 أن يتم تقديم المعلومات حسب فئة الأداة المالية ، يجب على المنشأة تجميع الأدوات المالية في فئات مناسبة لطبيعة المعلومات المقدمة مع الأخذ في الاعتبار خصائص هذه الأدوات. يجب على المنشأة تقديم معلومات كافية للسماح بالتسوية مع البنود المعروضة في الميزانية .

أهمية الأدوات المالية من حيث المركز المالي والأداء

يجب على المنشأة تقديم المعلومات التي تمكن مستخدمي بياناتها المالية من تقييم الأهمية النسبية للأدوات المالية فيما يتعلق بمركزها المالي وأدائها

1- الميزانية

- فئات الأصول المالية و الالتزامات المالية (القيمة الدفترية للفئات المحددة في معيار المحاسبة الدولي **39**: الأصول المالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة (حساب النتائج)؛ التوظيفات المحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق ؛ القروض والمدينون، الأصول المالية المتاحة للبيع ؛ الخصوم المالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة (حساب النتائج)، الخصوم المالية مقاسة بالتكلفة المطفأة)
- الأصول المالية أو الالتزامات المالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة (حساب النتائج).
- إعادة التصنيف (إذا قامت المنشأة بإعادة تصنيف الأصل المالي فإنه يتم قياسه بالتكلفة المطفأة، ولم يعد بالقيمة العادلة).
- الاستبعاد (نوع الأصول ، نوع المخاطر والمنافع المرتبطة بها ، إلخ).
- أدوات الضمان (القيمة الدفترية للأصول المالية المقدمة كضمان للمطلوبات أو الالتزامات الطارئة ، وما إلى ذلك).
- حساب بدل خسارة الائتمان.
- الأدوات المالية المركبة التي تشتمل على مشتقات ضمنية متعددة
- حالات التخلف عن السداد وعدم الأداء (يجب على الكيان تقديم معلومات معينة تتعلق بالقروض المعترف بها في تاريخ الميزانية).

2- حساب النتائج وحقوق الملكية

يجب تقديم المعلومات حول ما يلي:

- بنود النواتج، المصاريف، الربح أو الخسارة.
- طرق المحاسبة.
- محاسبة التحوط: التغطية (نوع التحوط ، وما إلى ذلك) ؛

- القيمة العادلة (يجب على الكيان الإفصاح عن القيمة العادلة لكل فئة من فئات الأصول والخصوم المالية للسماح بالمقارنة مع قيمتها الدفترية، باستثناء ما هو منصوص عليه في الفقرة 29 من المعيار).

أهمية التعامل بالمشتقات المالية :

لم يكن ظهور عقود المشتقات المالية وليد صدفة أو مجرد ابتكار لورقة مالية جديدة، بل كان وليد حاجة وضرورة وما يؤكد ذلك الأهمية الاقتصادية لعقود المشتقات التي تتمثل في تقديم خدمة التغطية ضد مخاطر التغيرات السعرية، كما تتيح الفرصة لتخطيط التدفقات النقدية فضلا عن إتاحة فرص استثمار جديدة، إلى جانب كونها أداة للتنبؤ بالأسعار في السوق الحاضرة في تواريخ لاحقة، وأنها تسهم في سرعة تنفيذ الاستراتيجيات الاستثمارية، وتحقق سمة الكمال للسوق.

أنواع المشتقات المالية

أولا: عقود الخيار :هو عقد يتم فيه الاتفاق والتفاوض بين طرفين وذلك في فترة محددة، وبسعر محدد مسبقا وكمية محددة من سلعة أو أصل معين، حيث تتوفر الرغبة بين الطرفين . والسعر المحدد مسبقا يتم بالتراضي بين أطراف العقد، أما المدة المحددة لتنفيذ العقد فتسمى بفترة النضوج، حيث يتفق الطرفين على كل شروط العقد على أن يتم تنفيذه بعد انقضاء الفترة المحددة بعد ذلك يمكن تنفيذ العقد بتأكيد الشراء/البيع أو إلغاء العقد.(Alain Ruttins, ,2003,p :99-100)

هناك ثلاثة أنواع رئيسية من عقود الخيار هي:

- ✓ **عقود خيارات الشراء** :هو عقد بين طرفين يمنح فيه الطرف الأول ويسمى محرر العقد أو البائع للطرف الأخر الحق في الاختيار بين شراء أصل معين أو عدم شرائه وذلك في تاريخ مستقبلي محدد وبسعر يحدد مسبقا في العقد ومقابل ذلك يحصل على مبلغ من المشتري مقابل منحه هذا الحق يسمى بالعلاوة أو سعر الخيار.
- ✓ **عقود خيارات البيع** :هو عقد بين طرفين يمنح فيه الطرف الأول ويسمى محرر العقد أو البائع للطرف الآخر) المشتري (الحق في الاختيار بين بيع أصل معين أو عدم البيع وذلك في تاريخ مستقبلي محدد وبسعر يحدد مسبقا في العقد، ومقابل ذلك يحصل على مبلغ من المشتري مقابل منحه هذا الحق ويسمى .
- ✓ **الضمانات :** يمكن النظر إلى الضمانات على أنها عقود اختيارات شراء تصدر بواسطة الشركات على أسهمها وعادة ما تكون لفترات زمنية طويلة مقارنة بعقود الاختيارات. **(طارق عبد العال حماد:(2003)، ص52).**

ثانيا: عقود المبادلة :هي عقد بين طرفين من أجل مبادلة تدفقات نقدية، وتمثل عقود المبادلة نسبة ٪ 80 من العقود التي تتم خارج البورصة. من جهة أخرى فإن الفائدة الاقتصادية للمنتوج تطورت بشكل ملحوظ وتشرح أيضا العمليات التي تتم في السوق الأولية بالتراضي مع تحديد شروط العقد. وتكون عقود المبادلة عن طريق مبادلة معدل الفائدة،، أو مبادلة المشتقات أو مبادلة التدفقات النقدية . و تتعامل الأسواق بأربعة أنواع من عقود المبادلة وهى: (ماهر كنج شكري، مروان عوض: 2004، ص353)

- **عقود مبادلة العملات :** ويقصد بها مبادلة عملة بعملة أخرى، فعلى سبيل المثال يقوم متداول العملات في البنك ببيع دولار آني مقابل يورو وإعادة شرائه بعد أسبوع بسعر الدولار الحالي لمدة أسبوع، وذلك لتغطية احتياجاته لليورو لمدة أسبوع بدلا من اقتراضه مباشرة من السوق.

- **عقود مبادلة أسعار الفائدة :** مبادلة أسعار الفائدة غالبا ما يتم بين شركتين حيث يتم تبادل أسعار فائدة متغيرة بأسعار فائدة ثابتة، حيث تتركز فائدة طرفي العقد في تخفيض كلفة اقتراضهما للأموال من السوق من جهة وإتاحة المجال أمام الشركات ذات التصنيف المتدني الحصول على الأموال بسعر فائدة ثابت ولأجال أطول من تلك التي يمنحها السوق. -357.
- **عقود مبادلة السلع :** حيث يقوم طرف بمبادلة كمية من سلعة ما مثل الذهب بسعر ثابت مع الطرف الآخر الذي يتعهد بدفع سعر السوق المتقلب.
- **عقود مبادلة حقوق الملكية :** تتكون عمليات مبادلة حقوق الملكية من قيام الطرف الأول بدفع العائد مقابل قيام الطرف الثاني بدفع العائد على مؤشر سوق آخر .

ثالثا: **العقود المستقبلية:** تعد من الأدوات الحديثة في مجال الاستثمار المالي فهي تشبه العقود الآجلة قديما، وتمثل هذه الأدوات تعاقدا بين طرفين أحدهما بائع والآخر مشتري، بغرض تسليم السلعة أو الأصل في تاريخ لاحق متفق عليه . وهي معيارية منظمة من طرف السوق المالية ويترتب عنها دفع هامش بسيط للوسيط الذي يساهم في إبرام العقد. و هي: (هوشيار معروف كاكا مولا:2003،ص152)

- **العقود المستقبلية التي تنصب على مؤشرات السوق :** هذه العقود عبارة عن تسليم المؤشر المفترض في تاريخ وسعر محددين مسبقا، وتكون قيمة النقود الملزم دفعها من طرف المشتري تساوي قيمة ثانية تحددها البورصة مضروبة في الفرق بين قيمة المؤشر على أساس سعر إقفال آخر يوم يتعامل في العقد وسعر شراء العقد.
- **عقود مستقبلية على السلع :**هو بمثابة عقد بين طرفين يلزم بمقتضاه أحدهما على تسليم الطرف الثاني مقدارا محددا من سلعة معينة في تاريخ محدد.

رابعا: العقود الآجلة: فهي تشكل التزاما بشراء أو بيع أصل معين في تاريخ مستقبلي محدد، وبسعر متفق عليه، وفي ظل هذا العقد فإن المشتري يلتزم بشراء أصل معين، كما يلتزم البائع ببيعه بذلك السعر مع وجود مرونة في التفاوض في تكوين شروط العقد. ويتم في العقود– عادة -تحديد مواصفات الأصل، كدرجة الجودة أو التصنيف، الكمية، طريقة التسليم، مكان التسليم، السعر وطريقة السداد، حيث يتم التفاوض على جميع هذه الأمور بين المشتري والبائع.

وقد تستخدم العقود الآجلة للوقاية من تقلب الأسعار السوقية للسلع وعندها تسمى العقود الآجلة لأسعار الفائدة. فبإمكان المستثمر الذي يريد الحصول على قرض معين مثلا أن يقوم بشراء عقد آجل لأسعار فائدة بمعدل ثابت محدد مسبقا، وأن يلزم الطرف الآخر بالتنفيذ خلال فترة محددة في العقد، وبذلك يضمن حماية نفسه من مخاطر ارتفاع سعر الفائدة.

كما تستخدم العقود الآجلة لتقليل خطر تذبذب أسعار صرف العملات، وذلك بإبرام العقود الآجلة لأسعار الصرف في الأسواق العالمية .

طبيعة ومدى المخاطر الناشئة عن الأدوات المالية:

يجب على المنشأة تقديم معلومات (نوعية وكمية) تمكن مستخدمي بياناتها المالية من تقييم طبيعة ومدى المخاطر الناشئة عن الأدوات المالية التي تتعرض لها في تاريخ الميزانية العمومية.

تتعلق المعلومات المطلوبة في الفقرات من `` 33 " إلى `` 42 " من المعيار بالمخاطر التي تنشأ من الأدوات المالية وطريقة إدارتها. تشمل هذه المخاطر بشكل عام ، ولكن ليس فقط:

- خطر الائتمان LE RISQUE DE CRÉDIT (هو خطر أن يتخلف أحد أطراف الأداة المالية عن الوفاء بأحد التزاماته وبالتالي يتسبب في تكبد الطرف الآخر لخسارة مالية) ؛

- خطر السيولة (خطر أن تواجه المنشأة صعوبة في الوفاء بالتزاماتها المتعلقة بالمطلوبات المالية).
- خطر السوق (مخاطر تقلب القيمة العادلة أو التدفقات النقدية المستقبلية لأداة مالية بسبب التغيرات في أسعار السوق ؛ تتضمن مخاطر السوق ثلاثة أنواع من المخاطر: مخاطر أسعار الفائدة ومخاطر العملة ومخاطر الأسعار الأخرى).

محاسبة التحوط وفق المعيار IFRS7:

تلجأ المؤسسة إلى حماية نفسها من التغيرات المختلفة الممكنة الحدوث مثل تغيرات أسعار الفائدة... وتكون هذه الحماية عن طريق المشتقات المالية التي تشتق قيمتها من الأصل المحوط عليه(المحمي)، وهذه العملية يجب إثباتها محاسبيا وهي ما يعرف بمحاسبة التحوط.

الشروط التي تسمح للمؤسسة بمسك محاسبة التحوط

يسمح بمحاسبة التحوط بموجب المعيار**IFRS7** في ظروف معينة وشريطة أن:

- تتضمن عملية التحوط وثائق واضحة تشرح علاقة التحوط وهدف المؤسسة في تسيير المخاطر وإستراتيجية التحوط.
- أن يكون التحوط ذو فعالية معبرة في التقليل من مخاطر التغير في القيمة العادلة والتدفقات النقدية .
- إمكانية اختبار فعالية التحوط بطريقة صادقة، أي يمكن قياس القيمة العادلة أو التدفقات النقدية للبند المحوط .
- التحوط مقيم بطريقة مستمرة وتحديد كيف أمكنه أن يكون فعالا خلال كل دورات التحوط..

(Pascal Barneto, Pierre Gruson, 2007 , p : 182 – 183:)

المعالجة المحاسبية لعملية التحوط

تتم المعالجة المحاسبية لعمليات التحوط حسب الغرض الذي أنشيء من أجله التحوط ومن خلال هذا العنصر سوف يتم عرض تغطية القيمة العادلة بالتفصيل بالإضافة إلى التطرق لتغطية التدفقات النقدية وتغطية الاستثمار الصافي (Pascal Barneto, Pierre Gruson, 2007 , p :196)

- **محاسبة تحوط القيمة العادلة**

تغطية القيمة هو أن تحمي المؤسسة نفسها من التعرض إلى التغير في أسعار الأصول أو الخصوم والذي يمكن أن يؤثر في نتيجة الوحدة، إن التغير في القيم (ربح أو خسارة) لأداة التحوط (بالنسبة للجزء المحوط عليه) يسجل محاسبيا في النتيجة، ومن الجانب التطبيقي أو العملي فإن التحوط لا يوفر التغطية الكاملة أي الفعالية % 100

- **محاسبة تحوط التدفقات النقدية**

تحوط التدفق النقدي هو تحوط من للتغيرات في التدفقات النقدية المستقبلية الناشئة عن مخاطر متصلة بالسوق مثل مخاطرة العملة، والبند موضع التحوط يمكن أن يكون تدفقات نقدية مستقبلية مرتبطة بالتزام أو أصل أو تدفقات نقدية مستقبلية احتمال حدوثها أكيد، مثل عوائد من مبيعات مستقبلية بعملة أجنبية. عندما يكون التحوط فعال تسجل التغيرات في أداة التحوط في رؤوس الأموال الخاصة إلى غاية تحقق التدفق النقدي للأدوات المحوط عنها، وفي حالة ما كان التحوط غير الفعال فمسجل في النتيجة في حالة كان الأمر يتعلق بنواتج مشتقة، أو في رؤوس الأموال الخاصة في الحالة المعاكسة.

- **محاسبة تحوط الاستثمارات الصافية**

ويقصد به التحوط من فروق الصرف الأجنبية التي تنشأ للمؤسسة على استثمارتها الصافية في مؤسسات أجنبية.حيث يتم تسجيل خسائر ومكاسب الصرف في رؤوس الأموال الخاصة، ويوجد فرق طفيف في المعالجة المحاسبية بينها وبين تغطية التدفقات النقدية يتعلق بما إذا كانت أداة التحوط مشتقة أم غير مشتقة، فإذا كانت الأداة غير مشتقة هنا عدم فعالية التحوط لا تعالج محاسبيا بشكل منفصل وإنما تعالج كليا في رؤوس الأموال الخاصة. (Pascal Barneto, Pierre Gruson, 2007 , p 200-204:).

المحاضرة (7): IFRS-8 القطاعات التشغيلية

أهداف المحاضرة:

بعد إكمال المحاضرة السابعة على الطالب فهم ما يلي:

- ✓ التعريف بالمعيار**IFRS8** .
- ✓ كيفية تجميع القطاعات التشغيلية.
- ✓ تقديم المعلومة القطاعية.

ملخص:

يجب على المنشأة تقديم معلومات عن قطاعات التشغيل الخاصة بها في كل من حساباتها الفردية من الموحدة.

القطاع التشغيلي هو أحد مكونات المؤسسة الذي من المرجح أن ينشأ عنه نواتج و أعباء ، و أيضا يتم التحقق من النتائج بشكل دوري من قبل صانع القرار (الرئيس التنفيذي ، مجلس الإدارة على سبيل المثال) والتي من أجلها تتوفر معلومات منفصلة.

بالنسبة لكل قطاع، تتعلق المعلومات بالخطوط الرئيسية للنتيجة والأصول والديون المتأثرة.

يجب على الكيان أيضًا تقديم معلومات حول المنتجات حسب المنطقة الجغرافية والعملاء الرئيسيين.

التقرب إلى الإدارة

- المعلومة القطاعية تقدم على مكونات الوحدة الذي يتبع للإدارة في إطار أخذ القرارات العملياتية، فهي تستند على (التقرب من الإدارة).
- هذه المكونات (القطاعات التشغيلية) تعرف على أساس التقارير الداخلية التي يطلع عليها بانتظام صاحب القرار الرئيسي التشغيلي للوحدة من أجل ربط الموارد إلى القطاعات و تقييم أدائها.

تجميع القطاعات التشغيلية

- تجميع القطاعات التشغيلية غير مسموح إلا في حالة الأنشطة ذات الخصائص الاقتصادية المتشابهة و تلبي المعايير المحددة الأخرى.

تحديد القطاعات (الأنشطة) الواجب عرضها

- الأنشطة الواجب عرضها تعرف على أساس القيم الكمية للمنتجات، النتيجة الصافية و الأصول.

تقديم المعلومة القطاعية

- المبالغ المفصح عنها، المبلغ عنها، المقابلة للمؤشرات تعرض إلى صانع القرار التشغيلي الرئيسي، و التي ليس بالضرورة تحضيرها على أساس الطرق المحاسبية المطبقة لتقييم المبالغ المسجلة في القوائم المالية.
- لهذا السبب، شرح التقييمات للنتيجة الصافية القطاعية، للأصول القطاعية و الخصوم القطاعية تعرض كمؤشرات إلى صانع القرار التشغيلي الرئيسي، لكل قطاع على حدى.
- المعلومات العامة الواجب تقديمها لمجموع الوحدة تحتوي معلومات تخص المنتجات و الخدمات، المناطق الجغرافية – خاصة الدولة التي يقع فيها المقر الاجتماعي، و الدول الأجنبية التي تحقق فيها الوحدة نواتج الأنشطة العادية- الزبائن الأساسين. هذه المعلومات ضرورية حتى و لو كان للوحدة قطاع واحد للعرض.

متطلبات الافصاح:

معلومات عن كيفية تحديد القطاعات التشغيلية و انواع الخدمات و المنتجات التي يحصل منها القطاع على ايراداته، و معلومات عن ربح او خسارة القطاع الابلاغي، و تسويات لايرادات القطاع الاجمالية، و اصول الطاع و التزاماته و اي بنود هامة اخرى للتوافق مع القوائم المالية للمنشأة.(خالد جمال الجعارات: 2015، ص37)

تطبيق:

الشركة (X) متعددة الجنسيات تمتهن في قطاع منتجات المباني. ميزانيتها و حساب النتائج الموحد يقدمان في الملحق 1 و 2 . المعلومات المرتبطة بالتبليغ تقدم لك في الملاحق من 3 إلى 15. و للتبسيط فقط المجاميع لكل قطاع جغرافي و كل قطاع نشاط تقدم لك في ملاحق التبليغ.

نشاط المجموعة يتكون من أربعة فروع للأنشطة الأساسية [الاسمنت، حبيبات الحجر و خليط الاسمنت (الخرسانة)، تسقيف، الجبس]. منظمين في شكل وحدات عملياتية إستراتيجية منفردة التسيير. لكل واحدة احتياجاتها الخاصة من الرأسمال و إستراتيجيتها التسويقية الخاصة. كل وحدة عملياتية تسير منفردة. حيث كل نشاط يستغل، ينتج و يبيع منتجات نوعية.

فرع الاسمنت ينتج و يبيع **مجموعة واسعة من الاسمنت** التي تلبي احتياجات قطاع البناء، فرع حبيبات الحجر و خليط الاسمنت ينتج و يبيع **حبيبات الحجر** للبناء، و **خليط الاسمنت** (الخرسانة) الجاهز للاستخدام و المشتقات الأخرى للاسمنت. الأنشطة الأساسية لفرع التسقيف هو **القرميد** و **اللواحق**. فرع الجبس ينتج و يبيع **زخارف الجدران و الأسقف** لقطاعات البناء .

المطلوب:

بين ما هي قطاعات النشاط و القطاعات الجغرافية لنشاط الشركة (X) التي تختاره من اجل تقديم معلومة قطاعية مطابقة للمعايير IAS/IFRS . وما هو الاختيار الذي ستنفذه كاختيار أول و ثاني للمعلومة القطاعية؟

الملحق رقم 1 : الميزانية الموحدة للمجموعة (X) في N/12/31 بملايين الدينارات

فارق الاقتناء	4140	الراسمال	569
تثبيتات معنوية	2832	علاوات	5798
تثبيتات مادية	10402	الاحتياطات و النتيجة المدمجة	4053
سندات المساهمة الأخرى	481	فارق التحويل	(2235)
سندات المساهمة المقومة بواسطة المعادلة	383	**أموال خاصة حصة المجموعة**	**8185**
اقراضات طويلة الأجل	810	فوائد الأقلية	2309
أصول غير جارية	**19048**	**أموال خاصة للمجموع المدمج**	**10494**
مخزونات و أشغال جارية	1423	ضرائب مؤجلة	870
الزبائن و الحسابات المرتبطة	1754	مؤونات طويلة الأجل	1857
مدينون اخرون	976	ديون طويلة الأجل	7370
الخزينة	1634	**الخصوم غير الجارية**	**10097**
أصول جارية	**5787**	الموردون و الحسابات المرتبطة	
		ديون أخرى	1243
		الحصة قصيرة الأجل و الديون المالية ط.الأجل	1686
			985
		قسائم بنكية جارية	340
		خصوم جارية	**4244**
مجموع الأصول	**24835**	**مجموع الخصوم**	**24835**

الملحق رقم 2: حساب النتائج المدمج للمجموعة (X) في N/12/31 بملايين الدينارات

رقم الأعمال	**13658**
تكلفة السلع المباعة	(9088)
أعباء إدارية و تجارية	(1750)
نتيجة إجمالية للاستغلال	**2820**
مخصصات اهتلاك التثبيتات	(886)
نتيجة الاستغلال الجارية	**1934**
زائد أو ناقص قيمة التنازل	299
أعباء أخرى	

	(177)
نتيجة الاستغلال	**2056**
مصروفات مالية صافية	(568)
نتيجة الشركات المدمجة قبل الضريبة، خسارة القيمة عن فارق الاقتناء و فوائد الأقلية	**1488**
ضرائب	(425)
نتيجة الشركات المدمجة قبل خسارة القيمة عن فارق الاقتناء و فوائد الأقلية	**1063**
الحصة ضمن نتائج الشركات موضع المعادة	37
مخصصات خسائر القيمة لفروق الاقتناء	(135)
فوائد الأقلية	(237)
نتيجة صافية حصة المجمع	**728**

الملحق رقم 3: رقم الأعمال الإجمالي بملايين الدينارات

	الاسمنت	حبيبات الحجر و خليط الاسمنت (الخرسانة)	تسقيف	الجبس	**اخرى**	**المجموع**
موريطانيا						**6114**
السنغال						**4060**
تونس						**542**
اسباني						**704**
روسيا						**615**
الامارات						**924**
العراق						**1289**
المجموع	**6945**	**4483**	**1510**	**1204**	**106**	**14248**

الملحق رقم 4: رقم الأعمال بين الفروع بملايين الدينارات

	الاسمنت	يات الحجر و خليط الاسمنت (الخرسانة)	تسقيف	الجبس	**اخرى**	**المجموع**
موريطانيا						**338**
السنغال						**220**
تونس						**12**
اسباني						**8**

روسيا						**2**
الامارات						**3**
العراق						**7**
المجموع	**562**	**18**		**10**		**590**

الملحق رقم 5: نتيجة الاستغلال الجارية بملايين الدينارات

	الاسمنت	يات الحجر و خليط الاسمنت (الخرسانة)	تسقيف	الجبس	**اخرى**	**المجموع**
موريطانيا						**918**
السنغال						**604**
تونس						**78**
اسباني						**49**
روسيا						**44**
الامارات						**50**
العراق						**191**
المجموع	**1466**	**283**	**142**	**84**	**(41)**	**1934**

الملحق رقم 6: الأصول القطاعية بملايين الدينارات

	الاسمنت	يات الحجر و خليط الاسمنت (الخرسانة)	تسقيف	الجبس	**اخرى**	**المجموع**
موريطانيا						**10041**
السنغال						**6258**
تونس						**1196**
اسباني						**1537**
روسيا						**916**
الامارات						**1093**
العراق						**3794**
المجموع	**14365**	**4617**	**2592**	**1381**	**1880**	**24835**

الملحق رقم 7: الخصوم القطاعية بملايين الدينارات

	الاسمنت	يات الحجر و خليط الاسمنت (الخرسانة)	تسقيف	الجبس	**اخرى**	**المجموع**
موريطانيا						**1509**
السنغال						**2028**
تونس						**335**
اسباني						**439**

روسيا						**55**
الامارات						**180**
العراق						**1298**
لمجموع	**2041**	**1537**	**412**	**258**	**1596**	**5844**

الملحق رقم 8: الاستثمار في التثبيتات المادية (بملايين الدينارات)

	الاسمنت	يات الحجر و خليط الاسمنت (الخرسانة)	تسقيف	الجبس	**اخرى**	**المجموع**
موريطانيا						**358**
السنغال						**218**
تونس						**43**
اسباني						**52**
روسيا						**32**
الامارات						**39**
العراق						**122**
المجموع	**502**	**172**	**88**	**58**	**44**	

الملحق رقم 9: الاستثمار في التثبيتات المعنوية (بملايين الدينارات)

	الاسمنت	يات الحجر و خليط الاسمنت (الخرسانة)	تسقيف	الجبس	**اخرى**	**المجموع**
موريطانيا						**84**
السنغال						**56**
تونس						**8**
اسباني						**12**
روسيا						**6**
الامارات						**10**
العراق						**28**
المجموع	**110**	**54**	**18**	**12**	**10**	**204**

الملحق رقم 10: اهتلاكات التثبيتات المادية (بملايين الدينارات)

	الاسمنت	يات الحجر و خليط الاسمنت (الخرسانة)	تسقيف	الجبس	**اخرى**	**المجموع**
موريطانيا						**340**
السنغال						**187**
تونس						**42**
اسباني						**48**
روسيا						**28**

الامارات						**27**
العراق						**124**
المجموع	**442**	**164**	**104**	**68**	**18**	

الملحق رقم 11: اهتلاكات التثبيتات المعنوية (بملايين الدينارات)

	الاسمنت	يبات الحجر و خليط الاسمنت (الخرسانة)	تسقيف	الجبس	**اخرى**	**المجموع**
موريطانيا						**40**
السنغال						**20**
تونس						**3**
اسباني						**5**
روسيا						**2**
الامارات						**8**
العراق						**12**
المجموع	**49**	**18**	**12**	**8**	**3**	

الملحق رقم 12: الحصة ضمن نتيجة الوحدات موضع التكافؤ (بملايين الدينارات)

	الاسمنت	يبات الحجر و خليط الاسمنت (الخرسانة)	تسقيف	الجبس	**اخرى**	**المجموع**
موريطانيا						**22**
السنغال						**15**
تونس						
اسباني						
روسيا						
الامارات						
العراق						
المجموع	**42**	**5**	**8**	**12**	**(30)**	**37**

الملحق رقم 13: مبلغ المساهمات في الوحدات الشريكة (بملايين الدينارات)

	الاسمنت	يبات الحجر و خليط الاسمنت (الخرسانة)	تسقيف	الجبس	**اخرى**	**المجموع**
موريطانيا						**228**

السنغال						**155**
تونس						
اسباني						
روسيا						
الامارات						
العراق						
المجموع	**218**	**15**	**75**	**42**	**33**	**383**

الملحق رقم 14: خسارة قيمة الأصول (بملايين الدينارات)

	الاسمنت	يبات الحجر و خليط الاسمنت (الخرسانة)	تسقيف	الجبس	**اخرى**	**المجموع**
موريطانيا						**87**
السنغال						**43**
تونس						**8**
اسبانيا						**12**
روسيا						**15**
الامارات						**6**
العراق						**24**
المجموع	**80**	**37**	**22**	**10**	**46**	**195**

الملحق رقم 15: تكلفة إعادة الهيكلة (بملايين الدينارات)

	الاسمنت	يبات الحجر و خليط الاسمنت (الخرسانة)	تسقيف	الجبس	**اخرى**	**المجموع**
موريطانيا						**8**
السنغال						**4**
تونس						**14**
اسبانيا						**8**
روسيا						**5**
الامارات						**6**
العراق						**11**
المجموع	**14**	**12**	**6**	**8**	**16**	**56**

المحاضرة (8): IFRS-9 الأدوات المالية التقييم و الافصاح

أهداف المحاضرة:

بعد إكمال المحاضرة الثامنة على الطالب فهم ما يلي:

- ✓ فهم العلاقة التي تربط المعيار **IFRS7 بالمعيار IFRS-9** .
- ✓ تمكين الطالب من معرفة كيفية قياس الأدوات المالية حسب ما جاء بها المعيار **IFRS9**
- ✓ الاطلاع على طريقة تقييم الأدوات المالية حسب ما جاء بها المعيار **IFRS9**

تقديم :

المعيار الدولي **IFRS 9** الذي نشره مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) يتناول محاسبة الأدوات المالية، و يحتوي على ثلاثة مواضيع رئيسية: تصنيف وقياس الأدوات المالية ، وانخفاض قيمة الأصول المالية ومحاسبة التحوط.

دخل المعيار حيز التنفيذ في **01 جانفي 2018**، ليحل محل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية السابقة للأدوات المالية: معيار المحاسبة الدولي **IAS 39 و IFRS 7 .**

أولا: لمحة تاريخية

بدأ المعيار الدولي **IFRS 9** كمشروع مشترك مع مجلس معايير المحاسبة المالية **(FASB)**، الذي يصدر معايير المحاسبة في الولايات المتحدة .نشرت المجالس ورقة مناقشة مشتركة في مارس **2008** تقترح هدفًا نهائيًا للإبلاغ عن جميع الأدوات المالية بالقيمة العادلة ، مع الإبلاغ عن جميع التغييرات في القيمة العادلة في صافي الدخل **(FASB)** أو الربح والخسارة .**(IASB)** نتيجة للأزمة المالية لعام **2008**، قررت المجالس مراجعة معاييرها المحاسبية للأدوات المالية لمعالجة أوجه القصور المتصورة التي يعتقد أنها ساهمت في ضخامة الأزمة.

[حاول مجلس معايير المحاسبة المالية **(IASB)** وضع معيار شامل يتناول التصنيف والقياس، ومحاسبة الانخفاض في القيمة والمحاسبة في نفس الوقت ، [في عام **2010** ، أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية جزءًا آخر من المعيار الدولي للتقارير المالية **9**، والذي يغطي في المقام الأول تصنيف وقياس المطلوبات المالية ويتناول أيضًا جوانب تطبيق خيار القيمة العادلة ومشتقات المشتقات المضمنة.

وفي الوقت نفسه، عمل مجلس معايير المحاسبة الدولية **(IASB)** و **FASB** معًا لتطوير نموذج لانخفاض قيمة الأصول المالية .

كما قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بتطوير نموذج محاسبة التحوط بشكل مستقل عن مجلس معايير المحاسبة المالية ، وأصدر هذا الجزء من معيار المعيار الدولي للتقارير المالية **9** في عام

2013. وتم إصدار المعيار **IFRS 9** ، بما في ذلك محاسبة التحوط ، وانخفاض القيمة ، وتصنيف التصنيف والقياس في **24** يوليو **2014**.

تشير الأدلة المبكرة على رد فعل السوق تجاه المعيار **IFRS 9** في أوروبا إلى استجابة إيجابية بشكل عام على الرغم من وجود عدم التجانس عبر البلدان.

ثانيا: التصنيف والقياس

بصيغته المعدلة، كان للمعيار **IFRS 9** أربع فئات تصنيف محتملة للموجودات المالية، بما في ذلك تصنيف القيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر لأدوات الدين. و احتفظ المعيار **IFRS 9** بمعظم إرشادات القياس للمطلوبات من معيار المحاسبة الدولي **IAS 39**، بمعنى أن معظم المطلوبات المالية محتفظ بها بالتكلفة المطفأة، وهو التغيير الوحيد المتعلق بالمطلوبات التي تستخدم خيار القيمة العادلة.

بالنسبة لتلك الالتزامات، يتم تسجيل التغير في القيمة العادلة المتعلقة بالوضع الائتماني للمنشأة في الدخل الشامل الآخر بدلاً من الربح والخسارة.

و احتفظ المعيار **IFRS 9** بمفهوم خيار القيمة العادلة من معيار المحاسبة **IAS 39**، لكنه راجع معايير الأصول المالية. بموجب خيار القيمة العادلة . كما يتضمن المعيار **IFRS 9** خيارًا بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل لبعض أدوات الأسهم التي لا يتم الاحتفاظ بها للتداول. بموجب هذا الخيار، يتم الإبلاغ عن الأداة المالية بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر مشابهة للقيمة العادلة .

ثالثا: خسارة القيمة (الانخفاض)

يتطلب المعيار الدولي **IFRS 9** تكوين مخصص انخفاض القيمة مقابل التكلفة المطفأة للموجودات المالية المحتفظ بها بالتكلفة المطفأة أو بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر. يتم تسجيل التغيير في هذا المخصص في الربح والخسارة .بالنسبة لمعظم هذه الأصول ، عندما يتم شراء الأصل، يتم قياس مخصص انخفاض القيمة على أنه القيمة الحالية لخسائر الائتمان من أحداث التخلف عن السداد المتوقعة خلال الأشهر الـ 12 المقبلة. سيستمر المخصص على أساس الخسائر المتوقعة من التخلف عن السداد خلال الاثني عشر شهرًا القادمة إلا إذا كانت هناك زيادة كبيرة في مخاطر الائتمان.

اذا كانت هناك زيادة كبيرة في مخاطر الائتمان ، يتم قياس المخصص كقيمة حالية لجميع خسائر الائتمان المتوقعة للأداة على مدى عمرها الكامل. إذا تعافت مخاطر الائتمان يمكن أن يقتصر المخصص مرة أخرى على خسائر الائتمان المتوقعة على مدى الأشهر الـ 12 التالية.

ينطبق الاستثناء من نموذج انخفاض القيمة العام على الأصول المالية التي انخفضت قيمتها الائتمانية عندما تم شراؤها في الأصل. بالنسبة لهذه الأصول، يعتمد مخصص انخفاض القيمة دائمًا على التغيير في الخسائر الائتمانية المتوقعة مدى الحياة منذ شراء الأصل.

يهدف نموذج انخفاض القيمة الجديد إلى معالجة انتقاد نموذج انخفاض القيمة المستخدم خلال الأزمة المالية، والذي سمح للشركات بتأخير الاعتراف بانخفاض قيمة الأصول. يتطلب النموذج الجديد من الشركات الاعتراف بسرعة أكبر بالخسائر مدى الحياة. اختار مجلس معايير المحاسبة المالية استخدام نهج مختلف لتسريع الاعتراف بخسائر الانخفاض في القيمة ، يتطلب الاعتراف الكامل مدى الحياة من وقت شراء الأصل. بموجب كل من المعيار **IFRS 9** ونموذج مجلس معايير المحاسبة المالية، ستكون هناك خسارة ، إلى الحد المسموح به ، عندما يتم الحصول على معظم الأصول التي يغطيها هذا التوجيه .ستكون هذه الخسارة أصغر بموجب نموذج المعيار **IFRS 9**، بسبب حد 12 شهرًا.

تطبيق:

الحالة الأولى:TITRES HYBRIDES

في 1 افريل أصدرت شركة سوناطراك، 10000 سند (قابلة للتحويل إلى أسهم) بقيمة اسمية 100 دج (قابلة للسداد بقيمة 100 دج) وبمعدل 5٪. قابلة للسداد ككتلة واحدة بعد 10 سنوات.

كما أصدرت 10000 الزامية (مع ضمانات الاكتتاب في الأسهم) ب:98 دج مستردة عند 100 دج. لكل الزامية يتم إرفاق (ضمانات الاكتتاب في الأسهم). القرض تم اصداره بمعدل 4٪ يسدد على أساس سنوي ثابت على مدى 10 سنوات.

كما قامت بتبادل مع البنك "أ" لمدة 3 سنوات عن 100.000 دج **UN SWAP** بسعر متغير مقابل معدل ثابت قدره 6.5٪ مع "سقف" يساوي المعدل الثابت. لهذه المعاملة، دفعت عمولة قدرها 0.5 ٪ من المبلغ الاسمي.

كما استحوذت سوناطراك على 2000 سند قابل للتحويل إلى أسهم صدرت بسعر 97 دج (الاسمي100 دج) من شركة نفطال والتي يُطلب منها الاحتفاظ بها حتى تاريخ الاستحقاق. يتم إصدار هذه السندات بمعدل 5٪ وهي قابلة للاسترداد بعد 5 سنوات.

وأخيرًا ، استحوذت شركة سوناطراك على محفظة أسهم 550.000 دج مدرجة في بورصة الجزائر. من اجل التحوط ضد أنخفاض القيمة في محفظتها حتى 1 أكتوبر N ، ينص عقد الاستحواذ وضع خيارات البيع ،سعر الفترة 4020 (في البورصة يساوي 3930 في 1 أبريل N) ، قيمة الوقت مكافأة 5 دج.

المطلوب:

1) تحديد القيم الخاصة بالأوراق المالية والمعاملات المذكورة أعلاه اعتبارًا من 1 أبريل N.
2) وصف طبيعة كل من الأدوات المالية التي تم تحليلها أعلاه والتسجيل المحاسبي اعتبارًا من1 أبريلN .

معدل العائد السائد في السوق في 1 أبريل N هو 6٪.

الحالة الثانية: القروض الإجبارية EMPRUNT OBLIGATAIRE

أصدرت شركة نفطال في الأول من جويلية الماضي قرضًا بمبلغ 100000 سند قيمة السند 100 دج ، بمعدل 5٪ سنويًا ، اصدر بسعر 96 دج. بلغت تكاليف الإصدار6832 (بالإضافة إلى 19.6٪ ضريبة القيمة المضافة). يتم السداد عن طريق الأقساط السنوية ثابت على مدى 10 سنوات.

1) تقديم جدول استهلاك القرض وتحديده لكل استحقاق التكلفة المطفأة للقرض.
2) التسجيل المحاسبي في 1 جويلية N و 31 ديسمبر N و 1 جولية 1 + N.

المحاضرة (9): IFRS-10 القوائم المالية الموحدة

أهداف المحاضرة:

بعد إكمال المحاضرة التاسعة على الطالب فهم ما يلي:

- ✓ التعريف بالمعيار **IFRS10** .
- ✓ الإطلاع على مراحل عملية الادماج و الرقابة حسب ما جاء في المعيار **IFRS10**
- ✓ تطبيق على المعيار **IFRS10** .

الوحدات المحتواة في القوائم المالية الموحدة

- الوحدة التي تملك واحدة أو أكثر من فرع تقدم قوائم مالية موحدة إلا في الحالات الاستثنائية الخاصة.
- هيئات الرأسمال – الاستثماري، الأموال المشتركة للتوظيف، شركات الاستثمار ذات الرأسمال المتغير و الوحدات الأخرى الشبيهة **ملزمة** بتطبيق الإجراءات المنصوص عليها في معيار القوائم المالية الموحدة **IFRS-10** و توحيد الفروع التابعة لها.

نموذج الرقابة الموحدة

- المستثمر **يراقب** الوحدة لما يتيقن بأن (له الحق) في العوائد المتغيرة بسبب ارتباطاته مع الوحدة، و لديه **قدرة التأثير** على هذه العوائد انطلاقا من القوة التي يمسكها عليها. مفهوم **الرقابة** يؤدي مفهوم **القوة** (السلطة)، و**التعرض** للعائدات المتغيرة ووجود الربط بين الاثنين.
- **الرقابة** تقيم على أساس مستمر.
- **مفهوم السيطرة:** تتحقق السيطرة بامتلاك الشركة الأم ما يزيد عن 50 % من حقوق ملكية الشركة التابعة، و توفر شروط أخرى هي : السلطة على الشركة المستثمر فيها، التعرض للتقلبات في العوائد او امتلاك حقوقها و الناتجة عن التدخل في الشركة المستثمر فيها، القدرة على استخدام سلطتها على الشركة المستثمر فيها للتاثير في عوائدها. .(خالد جمال الجعارات: 2015، ص39)

المرحلة1: فهم الوحدة

- ✓ **الرقابة** تقيم عموما على مستوى الوحدة القانونية، لذلك المستثمر يستطيع ممارسة الرقابة فقط على بعض الأصول أو الخصوم النوعية للوحدة، في هذه الحالة **الرقابة** تقيم على هذا المستوى لما بعض الشروط تستوفى.
- ✓ **سبب الوجود ومفهوم الوحدة** لا يحددان لوحدهما فقط الرقابة التي يحوزها المستثمر على الوحدة، لكنها تمثل عوامل تساعد للحكم فيما إذا كان المستثمر يمتلك الرقابة. عند تحليل سبب الوجود ومفهوم الوحدة لا بد من الأخذ **بالإخطار** التي، حسب مفهومها: الوحدة لا بد أن تكون **واضحة** فيما يخص **تقديمه** إلى الأطراف المشاركة في المعاملة، و أيضا **الجزء أو الكل** الذي يتعرض له المستثمر من هذه الأخطار.
- ✓ **الأنشطة ذات الصلة بالوحدة**، تعني الأنشطة التي يكون لها أثر هام على عوائد الوحدة، يجب أن تكون معرفة. ثم المستثمر يحدد إذا كانت القرارات المتعلقة بالأنشطة ذات الصلة تم أخذها على أساس القوانين أو الاقتراع.

المرحلة2: السلطة المحتفظ بها على الأنشطة ذات الصلة

- لما **يقدر** بان لديه السلطة على الأنشطة ذات الصلة بالوحدة، **المستثمر** يأخذ فقط بالاعتبار **الحقوق الكبيرة** (الجوهرية) المرتبطة بالوحدة.
- إذا كانت **حقوق الاقتراع** ملائمة لتقييم سلطته، المستثمر يأخذ بالاعتبار حقوق التصويت المحتملة الجوهرية، الحقوق الناتجة عن الاتفاقـــات التعاقدية الأخرى و العوامل التي تدل على سلطة الحال (مثلا المستثمر الذي يمتلك حصة الأغلبية و الآخرون الذين يملكون حق التصويت مشتتين).
- إذا كانت حقوق الاقتراع غير ملائمة لتقييم سلطته، المستثمر يأخذ بالاعتبار العناصر الدالة التي تثبت طاقته العملية للتسيير من جانب واحد للأنشطة ذات الصلة، العناصر التي تدل بوجود علاقة مبجلة مع الوحدة، و أهمية عرضه فيما يخص تنوع العوائد.

المرحلة3: عرض العوائد المتغيرة

تعريف العوائد واسع، و يحتوي ليس فقط العوائد المباشرة مثل حصص الأرباح للدفع، الفوائد و تغيرات القيمة العادلة للمساهمة (الحصة)، ولكن أيضا العوائد غير المباشرة مثل اقتصاديات السلم و اقتصاديات التكلفة.

المرحلة4: العلاقة بين السلطة و العوائد

- لما يكون المستثمر (المقرر) هو **الوكيل** لا تكون هناك علاقة بين السلطة و العوائد، و تعتبر صلاحياته الخاصة بصنع القرار هي التي يحتفظ بها المدير.
- و لتحديد ما إذا كان يتصرف لحسابه الخاص، صانع القرار يدرس:
  - الحقوق الموضوعية للإلغاء، و الحقوق الأخرى المحتجزة من واحد أو أكثر من طرف.
  - إذا كانت أجرته مضبوطة بشروط المنافسة العادية.
  - فوائده الاقتصادية الأخرى.
  - علاقاته في الإجمال مع الأطراف الأخرى.
- المستثمر يأخذ بعين الاعتبار حقوق الأطراف التي تعمل لصالحه لما يقيم سلطته على الوحدة.

الطرق المحاسبية و الفترات المحاسبية للفروع

- الفرق بين تاريخ إغلاق المؤسسة الأم و الذي يخص فرعها لا يكون اكبر من ثلاثة أشهر. التعديلات تنجز بالأخذ بعين الاعتبار الأحداث و الصفقات الهامة التي تظهر بين التاريخين.
- الطرائق المحاسبية الموحدة يجب أن تستخدم داخل المجموعة.

المساهمات التي لا تترتب عنها الرقابة

- المساهمات التي لا تتطلب الرقابة (العادية) تقيم بالقيمة العادلة، أو تناسبيا حسب المشاركة في الأصول الصافية في المؤسسة القابضة، في تاريخ الاقتناء. هذه المساهمات تمثل حقوق الملكية الحالية التي تعطي الحق لحائزها لحصة من الأصول الصافية للوحدة في حالة التصفية. المساهمات الأخرى التي لا تعطي حق الرقابة تقيم بالقيمة العادلة.
- الفرع الذي يتعرض للخسائر يستطيع إنشاء رصيد مدين للمساهمات لا تعطي حق الرقابة.
- في حالة الوضعية المالية المساهمات لا تعطي حق الرقابة ترتب ضمن الأموال الخاصة لكنها تعرض منفصلة عن الأموال الخاصة المقدمة من مساهمي الشركة الأم.
- النتيجة الصافية و العناصر الأخرى المكونة للنتيجة الإجمالية للفترة توزع بين المساهمات لا تعطي حق الرقابة و مالكي الشركة الأم.

المعاملات داخل المجموعة

- المعاملات داخل المجموعة ألغيت تماما.

فقدان الرقابة

- عند فقدان الرقابة على فرع، أصول و خصوم الفرع و القيمة المحاسبية للمساهمات لا تعطي حق الرقابة تلغى محاسبيا. المقابل المتحصل عليه و الفوائد المحتفظ بها المحتملة (تقيم بالقيمة العادلة) تسجل محاسبيا. المبالغ المسجلة في العناصر الأخرى للنتيجة الإجمالية **يعاد ترتيبها**

تماشيا مع المعايير الأخرى **IFRS.** كل ربح او خسارة الذي يترتب عن ذلك يسجل محاسبيا في النتيجة الصافية.

تغيير حصة مالكي سندات المساهمة مع الاحتفاظ بالرقابة

- كل **تغيير** في حصة مالكي سندات المساهمة في الفرع دون خسارة الرقابة **يسجل محاسبيا** كمعاملة ضمن الأموال الخاصة، و لا ربح أو خسارة **تسجل** في حساب النتيجة الصافية.

تطبيق:

مجمع متخصص في المواد الغذائية يتكون من 5 شركات: الشركة الأم (A) لإنتاج المشروبات الغازية، و الفروع: الشركة (B) لإنتاج الطماطم، الشركة (C) لإنتاج معجون البرتقال، الشركة (D) لإنتاج العجائن، الشركة (E) لإنتاج البسكويت. الميزانيات (بملايين الدنانير). في N/12/31 لهذه الشركات تقدم لك في الملحق رقم1. حسابات النتائج (بملايين الدنانير) للفترة N لهذه الشركات تقدم لك في الملحق رقم 2. بعض المعلومات الإضافية تقدم لك في الملحق رقم3.

المطلوب: تقديم الميزانية الموحدة و حساب النتائج الموحد للمجمع (X) ؟

الملحق رقم1: ميزانيات شركات المجموعة

ميزانية الشركة (A) لإنتاج المشروبات الغازية

تثبيتات معنوية	200	رأسمال	20000
تثبيتات مادية	18500	احتياطات	9600
سندات مساهمة	9900	نتيجة	1200
تثبيتات مالية أخرى	800	ديون مالية	6000
مخزون	7400	ديون أخرى	14200
مدينون	13700		
نقديات	500		
	51000		51000

ميزانية الشركة (B) لإنتاج الطماطم

تثبيتات معنوية	600	رأسمال	8000
تثبيتات مادية	12000	احتياطات	4200
سندات مساهمة	3600	نتيجة	1600
تثبيتات مالية أخرى	600	ديون مالية	13000
مخزون	9000	ديون أخرى	8400
مدينون	8600		
نقديات	800		
	35200		35200

ميزانية الشركة (C) لإنتاج معجون البرتقال

تثبيتات معنوية	1000	رأسمال	6000
تثبيتات مادية	6000	احتياطات	3000
تثبيتات مالية أخرى	1000	نتيجة	1000

مخزون	6000	ديون مالية	6000
مدينون	5000	ديون أخرى	4000
نقديات	1000		
	20000		20000

ميزانية الشركة (D) لإنتاج العجائن

تثبيتات معنوية	1200	رأسمال	5000
تثبيتات مادية	8000	احتياطات	4000
سندات مساهمة	-	نتيجة	800
تثبيتات مالية أخرى	800	ديون مالية	3600
مخزون	4000	ديون أخرى	4200
مدينون	3000		
نقديات	600		
	17600		17600

ميزانية الشركة (E) لإنتاج البسكويت

تثبيتات معنوية	900	رأسمال	6000
تثبيتات مادية	11400	احتياطات	4000
تثبيتات مالية أخرى	200	نتيجة	1400
مخزون	4000	ديون مالية	5600
مدينون	6900	ديون أخرى	8000
نقديات	1600		
	25000		25000

الملحق رقم 2

حسابات النتائج لشركات المجموعة

حساب نتائج الشركة (A) لإنتاج المشروبات الغازية

مشتريات مستهلكة	63000	مبيعات	104000
أعباء مختلفة	36200	نواتج أخرى	2000
أعباء مالية	1600	نواتج مالية	3000
مخصصات الاهتلاكات	6000		
ضرائب على الأرباح	1000		
نتيجة الفترة	1200		
	109000		109000

حساب نتائج الشركة (B) لإنتاج الطماطم

مشتريات مستهلكة	26400	مبيعات	52000
أعباء مختلفة	20000	نواتج أخرى	1000
أعباء مالية	3000	نواتج مالية	2000
مخصصات الاهتلاكات	3000		
ضرائب على الأرباح	1000		

نتيجة الفترة	1600		
	55000		55000

حساب نتائج الشركة (C) لإنتاج معجون البرتقال

مشتريات مستهلكة	17600	مبيعات	31000
أعباء مختلفة	10000	نواتج أخرى	1000
أعباء مالية	1600	نواتج مالية	1000
مخصصات الاهتلاكات	2000		
ضرائب على الأرباح	800		
نتيجة الفترة	1000		
	33000		33000

حساب نتائج ميزانية الشركة (D) لإنتاج العجائن

مشتريات مستهلكة	30400	مبيعات	42000
أعباء مختلفة	9000	نواتج أخرى	1000
أعباء مالية	2200	نواتج مالية	2000
مخصصات الاهتلاكات	2000		
ضرائب على الأرباح	600		
نتيجة الفترة	800		
	45000		45000

حساب نتائج الشركة (E) لإنتاج البسكويت

مشتريات مستهلكة	41800	مبيعات	61400
أعباء مختلفة	15500	نواتج أخرى	600
أعباء مالية	1600	نواتج مالية	1200
مخصصات الاهتلاكات	2000		
ضرائب على الأرباح	900		
نتيجة الفترة	1400		
	63200		63200

الملحق رقم 3

معلومات إضافية

- تفصيل لسندات المساهمة

✓ الشركة A:

- 70% من رأسمال الشركة B تم اقتناءهم ب: 5600 K دج
- 50% من رأسمال الشركة D (يتم التحكم فيها بشكل مشترك مع الشركة Z) تم اقتناءهم ب: 2500 K دج
- 30% من رأسمال الشركة E تم اقتناءهم ب: 1800 K دج

✓ الشركة B:

- 60% من رأسمال الشركة C تم اقتناءهم ب: 3600 K دج

- معلومات أخرى

✓ الشركة A تبيع بانتظام المنتجات إلى الشركة B، مبلغ المبيعات خارج الرسم للفترة N كان 3000 K دج المدينون الباقي مسجلين في N/12/31 بقيمة 3000 K دج.

- ✓ في 01 جانفي N مخزون الشركة A لدى الشركة B كان 800 K دج. في N/12/31 كان 1200 K دج. الهامش على سعر البيع الشركة A لمنتجاتها كان 20%.
- ✓ الشركة A أقرضت في 01 جويلية N-2 مبلغ 600 K دج للشركة B، معدل الفائدة كان 10%.
- ✓ الشركة B باعت في 01 جانفي N-1 عقار إلى الشركة A ب: 1000 K دج (منها 200 K دج للأراضي) هذا العقار تم اقتناءه من قبل الشركة B في 01 جانفي N-5 ب: 800 K دج (منها 160 K دج للأراضي) و اهتلك على عشرون سنة. الشركة A قررت اهتلاك هذا العقار خلال 16 سنة.
- ✓ الشركة B وزعت خلال N: 600 K دج حصص أرباح للدفع منها 420 K دج تم استلامهم من الشركة A. الشركات: C-D-E لم يوزعوا الأرباح.
- ✓ معدل الضريبة على الأرباح 35%.

الحل:

- ✓ **تحديد نسب الرقابة و الفائدة، نطاق التوحيد و الأساليب المعمول بها**

لا بد في البداية من تحديد نسب رقابة **الشركة A** على مختلف شركات المجمع، و أيضا اساليب التوحيد المستخدمة.

أسماء الشركات	نسب الرقابة			طرق التوحيد
	مباشر	غير مباشر	إجمالي	
B	70		70	إدماج شامل
C		60	60	إدماج شامل
D	50		50	إدماج تناسبي
E	30		30	موضع المعادلة

بعد تحديد الطرق المعتمدة من كل الشركات المدمجة سنقوم بالتوحيد وذلك بتجميع الحسابات الفردية (الميزانية و حساب النتائج) ثم نسجل القيود المحاسبية على هذه الحسابات المجمعة من اجل الحصول على الحسابات الموحدة.

- ✓ **إعداد الميزانية الموحدة للشركات المدمجة**

الميزانية المجمعة تسترجع عناصر ميزانيات الشركات **A-B و C** المدمجة كلية و 50% من ميزانية الشركة **D** (المدمجة تناسبيا بما في ذلك نسبة الفائدة والسيطرة للشركة **A** و هي 50%).

يسمح في حالة الوحدات المراقبة معا استخدام، بدلا من التكامل الكلي، طريقة موضع المعادلة. في إجابتنا هذه ، اخترنا طريقة الاندماج التناسبي الذي ، في رأينا ، يعطي صورة صادقة للمجموعة.

هذه الميزانية المجمعة يمكن إعدادها انطلاقا من القيود المحاسبية التي سجلت في جانبها المدين حسابات الأصول لمختلف الشركات المدمجة و في الجانب الدائن حسابات الخصوم . و يمكن إعدادها انطلاقا من الجدول المقدم أدناه:

الأصول

	A	B	C	D (ب50%)	التراكم
التثبيتات المعنوية	200	600	1000	600	2400
التثبيتات المادية	18500	12000	6000	4000	40500
سندات المساهمة	9900	3600			13500
تثبيتات مالية اخرى	800	600	1000	400	2800
المخزون	7400	9000	6000	2000	24400
المدينون	13700	8600	5000	1500	28800
النقديات	500	800	1000	300	2600
	51000	35200	20000	8800	115000

الخصوم

	A	B	C	D (ب50%)	التراكم
الرأسمال	20000	8000	6000	2500	36500
الاحتياطات	9600	4200	3000	2000	18800
نتيجة الفترة	1200	1600	1000	400	4200
ديون مالية	6000	13000	6000	1800	26800
ديون اخرى	14200	8400	4000	2100	28700
	51000	35200	20000	8800	115000

✓ **عرض قيود تعديلات الميزانية:**

أ) معادلة أسهم الشركة (E) لإنتاج البسكويت

عندما تم الحصول على أسهم ميزانية الشركة **(E)** لإنتاج البسكويت من قبل المجموعة ، فإن القيمة الدفترية الصافية للشركة **(E)** كان مساوياً لرأس المال أي K،6000 **دج**.

حصلت شركة **(A)** لإنتاج المشروبات الغازية على هذه الأوراق المالية بمبلغ K،1800 **دج** أي بالضبط K،6000 **دج** × 30 ٪. لذلك لم تؤخذ أي (زيادة) شهرة في الاعتبار عند تقييم هذه الأوراق المالية.

يمكن تحديد قيمة معادلة سندات الشركة **(E)** لإنتاج البسكويت المملوكة من قبل الشركة **(A)** لإنتاج المشروبات الغازية:

الأصول المحاسبية الصافية للشركة **(E)** لإنتاج البسكويت

- رأس المال: 6000
- الاحتياطيات: 4000
- النتيجة: 1400

11400

11400 × 30 ٪ = 3420

فائض القيمة: 3420 - 1800 = 1620.

و عليه يمكن تسجيل القيد التالي:

265		سندات الشركة (**A**) المقومة بواسطة المعادلة	3420	
	265	سندات الشركة (**A**)		1800
	106	احتياطات الشركة (**A**) X4000		1200
	120	%30		420
		نتيجة الشركة (**A**) X1400		
		% 30		

ب) التسجيل المحاسبي للديون و الحقوق المتبادلة

401		الموردون	1000	
	411	الزبائن		1000
16		ديون مالية (قروض) 600+ فوائد من 7/1 ال 12/31	630	
	27	تثبيتات مالية اخرى		630
		إعادة صياغة الديون – القروض- الاقراض		

ت) إعادة تقييم المخزون المقتنى داخل المجموعة

مخزون الشركة **(B)** لإنتاج الطماطم تم إعادة تقييمه بأكثر من 20% من 1200 و التكن **240**.

X400 20% = 80 ناتجة عن نتيجة الفترة (قبل الضريبة) و X800 20% = **160** ناتجة عن نتائج الفترات السابقة (قبل الضريبة).

حق الضريبة المؤجلة (الضريبة المدفوعة مقدما على هذا التقييم الزائد) يمكن تقديرها ب:

1200 X 20% X 35% = **84**

يجب تخفيض نتيجة ممارسة شركة ألفا للبيع ب:

X400 (تغير المخزون) 20% (نسبة الهامش) X 65% (أخذ بعين الاعتبار الضريبة) = **52**

يجب تخفيض الاحتياطيات ب: 800 (مخزون أولي) × 20٪ × 65 = **104**

لذلك نسجل القيود التالية:

120		نتيجة الشركة (**A**) X400 20%	**80**	
106		احتياطات الشركة (**A**) X800 20%	**160**	
	3	مخزون X1200 20%		**240**
		إعادة صياغة المخزون		
2761		ضرائب مؤجلة 240 X 35%	**84**	

	120	نتيجة الشركة (**A**) 400 X 35%		**28**
	106	احتياطات الشركة (**A**) 800 X 35%		**56**
		إعادة صياغة الضرائب اللمؤجلة		

و يمكننا تسجيل قيد وحيد كالأتي:

2761		ضرائب مؤجلة	**84**	
120		نتيجة الشركة (**A**) (80- 28)	**52**	
106		احتياطات الشركة (**A**) (160 – 56)	**104**	
	3	مخزون		**240**
		إعادة صياغة المخزون		

ث) إعادة صياغة التثبيتات المكتسبة داخل المجموعة

التثبيتات يجب أن تظهر في الميزانية بالتكلفة التاريخية، و الاهتلاكات يجب أن تصحح.
لذلك يجب إنقاص قيمة التثبيتات بفائض القيمة المتحصل عليه و اليكن: 1000- (160 + 640 × 20/16) = **328**. حق الضريبة عن فائض القيمة يمكن الحصول عليه و اليكن: 328 × 35 ٪ = **115** ، واحتياطيات الشركة (**A**) التي قامت بالتنازل ب: 328 - 115 = **213**.
الاهتلاكات يجب أن تخفض ب: 18 سنويًا (16/800 = **50** بدلاً من 20/640 = **32**) (تم تسجيلها ب: 50 بدلاً من 32 لكل من السنوات N-1 و N) و الذي ترتب عنه التزام ضريبي مؤجل (و الذي سيحمل على الحق) ب: 18 × 2 × 35 ٪ = **12** وزيادة في الاحتياطيات والنتيجة الشركة (**A**) التي قامت بالاهتلاك، و اليكن : 18 × 65٪ = **12**. (**12** للاحتياطيات ، الاهتلاك بعد الضريبة ل: N-1 ، و **12** للنتيجة).
و القيود التالية يمكن تسجيلها:

2761		ضرائب مؤجلة	**115**	
106		احتياطات **لشركة B**	**213**	
	21	تثبيتات مادية (أراضي و مباني)		**328**
		فائض التنازل عن التثبيتات		
281		اهتلاك التثبيتات المادية	**36**	
	106	احتياطات الشركة (**A**)		**12**
	120	نتيجة الشركة (**A**)		**12**
	2761	ضرائب مؤجلة		**12**
		الاهتلاك		

ج) إعادة توزيع الأرباح

الأرباح المحتواة في نتائج الفترة تتعلق في الواقع بنتائج السنوات السابقة. حصص أرباح **الشركة B** التي تلقتها الشركة (**A**) سوف يعاد توزعها. لا توجد أي آثار ضريبية على عمليات إعادة توزيعها لأنهم يأخذون في الاعتبار تطبيق نظام الشركات الأم والشركات التابعة المعفاة من ضريبة الدخل.

120		نتيجة الشركة (**A**)	**420**	
	106	احتياطات الشركة (**A**)		**420**
		أرباح الشركة (**A**) التي استلمتها من **الشركة B**		
		600 × 70 %		

ح) إدماج الشركة (C) لإنتاج معجون البرتقال

في قيود إلغاء السندات و تحديد فوائد الأقلية فانه من الضروري في إطار التوحيد التدريجي معالجة أولاً الشركات الفرعية ومن ثم العودة إلى الشركات التابعة. الجدول أدناه يقدم تحليلًا لأسهم الشركة **(C)** وتفصيله بين مختلف الأصناف.

العناصر	المجموع	الشركة (B) 60 ٪	الاقلية 40 ٪
الرأسمال	6000	3600	2400
الاحتياطات	3000	1800	1200
النتائج	1000	600	400
	10000	6000	4000

التسجيل المحاسبي:

101		رأسمال الشركة (C)	6000	
106		احتياطات الشركة (C)	3000	
120		نتيجة الشركة (C)	1000	
	261	سندات الفروع الشركة (C)		3600
	106	احتياطات الشركة (B)		1800
	120	نتيجة الشركة (B)		600
	108	فوائد الأقلية (*) 2400+1200		3600
	128	نتائج الأقلية (**)		400
		ادماج الشركة (C)		

(*) أو فوائد الأقلية على الرأسمال و الاحتياطات

(**) أو فوائد الأقلية على النتيجة

خ) إدماج الشركة (D) لإنتاج العجائن

بما أن الشركة **(D)** يتم دمجها بشكل متناسب ، فليس لها مصالح أقلية. في قيود التراكم ، لم تتم استرجاع إلا على الحصة الخاصة بالشركة **(D)** ، أي 50٪ من العناصر.

التسجيل المحاسبي:

101		رأسمال الشركة (D)	2500	
106		احتياطات الشركة (D)	2000	
120		نتيجة الشركة (D)	400	
	261	سندات الفروع الشركة (D)		2500
	106	احتياطات الشركة (A)		2000
	120	نتيجة الشركة (A)		400
		ادماج الشركة (D)		

د) إدماج الشركة (B) لإنتاج الطماطم

جدول تحليل رؤوس الاموال بمكن اعداده أيضا:

العناصر	المجموع	الشركة (A) 70 ٪	الأقلية 30 ٪
الرأسمال	8000	5600	2400
الاحتياطات	5787	4051	1736
النتائج	2200	1540	660

	15987	**11191**	**4796**

التسجيل المحاسبي:

101		رأسمال الشركة (**B**)	**8000**	
106		احتياطات الشركة (**B**)	**5787**	
120		نتيجة الشركة (**B**)	**2200**	
	261	سندات الشركة الفروع (**B**)		**5600**
	106	احتياطات الشركة (**A**)		**4051**
	120	نتيجة الشركة (**A**)		**1540**
	108	فوائد الأقلية 2400+1736		**4135**
	128	نتائج الأقلية		**660**
		ادماج الشركة (**B**)		

ملاحظة: كان من الممكن الحصول على نفس النتائج من خلال إعادة تحليل رؤوس الأموال الخاصة بالشركة (**C**) و الشركة (**B**) باستخدام طريقة الدمج المباشر (استخدمنا ما يسمى طريقة الدمج التدريجي).

✓ **عرض الميزانية الموحدة (المدمجة)**

الميزانية الموحدة يمكن عرضها انطلاقا من الجدول التالي:

العناصر	**تراكم الميزانية**	**اعادة الصياغة**	**ميزانية موحدة**
<u>الأصـــــــــــــــول</u>			
تثبيتات معنوية	2400		**2400**
تثبيتات عينية	40500	36+ 328 -	**40208**
سندات مساهمة	13500	2500 – 5600 – 3600 -	**0**
السندات موضع المعادلة		1800 -	**34200**
تثبيتات مالية أخرى	2800	3420 +	**2170**
حقوق الضرائب المؤجلة		630 -	**187**
مخزون	24400	12 – 115 + 84	**24160**
مدينون	28800	240 -	**27800**
نقديات	2600	1000 -	**2600**
<u>الخصـــــــــــــــــوم</u>			
الرأسمال			
الاحتياطات	**11500**		**102945**

	36500	2500 – 8000 – 6000 -	**20000**
النتيجة	18800	+ 12 + 213 – 104 – 12	**17179**
		+ 2000 – 1800 + 3000 –	
		4051 – 5787 –	
فائدة الأقلية		– 420 – 12 + 52 – 4	
نتائج الاقلية	4200	– 400 + 400 – 600 +	**3100**
ديون مالية		1540 +	
ديون أخرى	0	4136 +	**7736**
	0	660	**1060**
	26800		**26170**
	28700	1	**27700**
	115000		**102945**

الميزانية الموحدة يمكن عرضها كالأتي:

تثبيتات معنوية	**2400**	الرأسمال	**20000**
تثبيتات عينية	**40208**	الاحتياطات	**17179**
سندات مساهمة	**0**	النتيجة	**3100**
السندات موضع المعادلة	**34200**	فائدة الأقلية	**7736**
تثبيتات مالية أخرى	**2170**	نتائج الاقلية	**1060**
حقوق الضرائب المؤجلة	**187**	ديون مالية	**26170**
مخزون	**24160**	ديون أخرى	**27700**
مدينون	**27800**		
نقديات	**2600**		
	102945		**102945**

✓ **عرض حساب النتائج المتراكم للشركات المدمجة**

مثل للميزانية، حساب النتائج يتم الحصول عليه عن طريق تجميع عناصر حسلبات النتائج للشركات **A** ، **B** ، **D** ب: 50% و **C**

الأعـــــــــباء

	A	**B**	**C**	ا ب: 50%	**التراكم**
المشـــــتريات و تغيـــــرات	63000	26400	17500	15200	**122200**
ون	36200	20000	10000	4500	**70700**
أعباء أخرى	6000	3000	2000	1000	**12000**
مخصصات الاهتلاكات	1600	3000	1600	1100	**7300**
أعباء مالية	1000	1000	800	300	**3100**
ضرائب على الأرباح	1200	1600	1000	400	**4200**
نتيجة الفترة					
	109000	**55000**	**33000**	**22500**	**219500**

النـــــــــــواتج

	A	B	C	ب: 50%	التراكم
المبيعات	104000	52000	31000	21000	**208000**
نواتج اخرى	2000	1000	1000	500	**4500**
نواتج مالية	3000	2000	1000	1000	**7000**
	109000	**55000**	**33000**	**22500**	**219500**

✓ **تقديم القيود الخاصة باعادة تصنيف حسابات النتائج**

أ) معادلة الشركة (E) لصناعة البسكويت

120		النتيجة	**420**	
	755	قسط النتيجة عن العمليات التي تمت بصورة مشتركة		**420**
		نتيجة الشركة (**E**)		

ب) تعديلات أخرى

إعادة التسجيلات المحاسبية الخاصة بإعادة معالجة الميزانية التي تؤثر في حساب النتائج.

70		مبيعات	**3000**	
	60	مشتريات مستهلكة		**3000**
		مشتريات و مبيعات تبادلية		
76		نواتج مالية 600 X10%	**60**	
	66	أعباء مالية		**60**
		فوائد الاقتراض و الإقراض المتبادلة		
60		مشتريات مستهلكة 400 X20%	**800**	
	120	النتيجة		**52**
	695	ضرائب على الأرباح 80 X35%		**28**
		تغير المخزون		
120		النتيجة	**12**	
695		ضرائب على الأرباح 80 X35%	**6**	
	68	مخصصات الاهتلاك		**18**
		اهتلاكات		
76		نواتج مالية	**420**	
	120	النتيجة		**420**
		أرباح متحصل عليها من الشركة (**A**)		

✓ **تقديم حساب النتائج الموحد**

رقم الأعمال 208000 – 3000	205000
نواتج أخرى	4500
إنتاج الفترة	**209500**
المشتريات المستهلكة 122200 - 3000 + 80	(119280)
	(70700)

أعباء أخرى	(11982)
مخصصات الاهتلاكات 12000 – 18	
استهلاك الفترة	**(201962)**
النتيجة العملياتية	**7538**
نواتج مالية 7000 – 420 - 60	6520
أعباء مالية 7300 – 60	(7240)
النتيجة المالية	**(720)**
النتيجة العادية قبل الضريبة	6818
ضرائب على الأرباح 3100 – 28 + 6	(3078)
النتيجة الصافية للشركات المتكاملة	**3740**
حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية	**420**
صافي نتيجة المجموع المدمج	**4160**
حصة المجمع	3100
حصة الأقلية	1060

المحاضرة (10): IFRS 11 الترتيبات المشتركة

أهداف المحاضرة:

بعد إكمال المحاضرة العاشرة على الطالب فهم ما يلي:

- ✓ التعريف ببعض المصطلحات التي جاء بها المعيار**IFRS11** .
- ✓ الاعتراف و القياس: أطراف المراقبة المشتركة حسب ما جاء في المعيار**IFRS11**
- ✓ امثلة على المعيار**IFRS11** .

نطاق:

ينطبق المعيار الدولي للتقارير المالية **11** على جميع الأطراف الخاضعة لترتيب مشترك.

ترتيب مشترك (JA):

- **يُلزم** الطرفين باتفاق تعاقدي (لا يجب أن يكون كتابيًا، بل يعتمد على مضمون المعاملات بين الطرفين).
- **يمنح** طرفين (أو أكثر) سيطرة مشتركة. (خالد جمال الجعارات: 2015، ص41)

تُصنف الترتيبات المشتركة على النحو التالي:

- عملية مشتركة - للأطراف حقوق في الأصول والالتزامات فيما يتعلق بالتزامات **JA**
- مشروع مشترك - يحق للأطراف فقط صافي أصول **JA**.

السيطرة المشتركة:

تستند **السيطرة المشتركة** على نفس مبدأ التحكم المعتمد في المعيار **IFRS 10** القوائم المالية الموحدة (أي القوة والتعرض للمتغير العوائد، والقدرة على استخدام القوة للتأثير على العوائد المتغيرة).

السيطرة المشتركة:

هي تقاسم السيطرة المتفق عليها تعاقديا فيما يتعلق بالقرارات المتعلقة بالأنشطة ذات الصلة ويتطلب الموافقة بالإجماع من الأطراف المسيطرة (راجع المعيار **IFRS 10** القوائم المالية الموحدة لتحديد الأنشطة ذات الصلة).

يمكن أن يكون ذلك صريحًا أو ضمنيًا:

- على سبيل المثال توجد **سيطرة مشتركة** إذا كان للطرفين حق التصويت بنسبة **50**٪ ، وأغلبية **51**٪ مطلوبة لاتخاذ القرارات بشأن الأنشطة ذات الصلة.
- على سبيل المثال لا توجد **سيطرة مشتركة** إذا، بعد النظر في جميع الاتفاقات التعاقدية، الحد الأدنى المطلوب يمكن تحقيق غالبية حقوق التصويت من خلال أكثر من مجموعة من الأطراف التي تتفق معًا.

السيطرة الفعلية المشتركة:

- تستند السيطرة المشتركة الفعلية على نفس مبدأ السيطرة الواقعية كما هو في المعيار **IFRS 10** القوائم المالية الموحدة.
- إذا كان الطرفان ملزمين بالتعاقد بالتصويت معًا فيما يتعلق بالقرارات المتعلقة بالأنشطة ذات الصلة. في تقييم سيطرة مشتركة بحكم الواقع، قد تنظر المؤسسة في حضور التصويت السابق، ولكن ليس نتائج التصويت السابقة (أي ما إذا كانت الأحزاب الأخرى صوتت تاريخيا بنفس الطريقة التي صوت بها المؤسسة).

الحقوق الموضوعية والحماية:

يستند تقييم الحقوق الجوهرية والحماية على نفس مبادئ في المعيار **IFRS 10** القوائم المالية الموحدة:

- الحقوق الموضوعية (الحقوق التي يمكن ممارستها عمليا) تؤخذ في الاعتبار عند تقييم السلطة.
- حقوق الحماية (الحقوق المصممة لحماية مصالح صاحب التسجيل) لا تؤخذ في الاعتبار عند تقييم السلطة.

مستثمر مشترك:

الطرف المشارك في عملية مشتركة أو مشروع مشترك ، ولكن ليس لديه سيطرة مشتركة على الترتيب المشترك وفقًا للشروط التعاقدية ، سيتم تسميته كمستثمر مشترك .يقوم المستثمر المشترك بحساب حصته في العمليات المشتركة أو المشاريع المشتركة على النحو التالي:

- إذا كان المستثمر المشترك طرفاً في عملية مشتركة، فسوف يعترف بحصته التناسبية في الأصول والخصوم والدخل والنفقات من تلك العملية المشتركة في بياناته المالية الخاصة.
- اذا كان المستثمر المشترك طرفًا في مشروع مشترك، فسيتم احتساب حصته في المشروع المشترك وفقًا لمتطلبات المعيار الدولي للتقارير المالية **IFRS 9.**

هيكل الترتيبات المشتركة JAS:

- تصنف **JAS** غير المهيكلة من خلال مركبة منفصلة على أنها عملية مشتركة.
- يمكن تصنيف **JAS** المنظمة من خلال مركبة منفصلة على أنها إما عملية مشتركة أو مشروع مشترك اعتمادًا على تحليل **(1)** و **(2)** و **(3)** أدناه

الشكل القانوني(1):

قد يكون الشكل القانوني للمركبة المنفصلة ذا صلة في تحديد ما إذا كان للأطراف حقوق في الأصول والالتزامات للمطلوبات أو حقوق صافي الأصول JA. ومع ذلك ، يجب النظر فيما إذا كانت أي شروط تعاقدية و / أو حقائق وظروف أخرى تؤثر على حقوق الأطراف الممنوحة من الشكل القانوني.

الشروط التعاقدية(2):

عادة، تكون الحقوق والالتزامات المتفق عليها في الشروط التعاقدية متسقة، أو لا تتعارض مع تلك التي يمنحها الشكل القانوني.

ومع ذلك ، يجب على الأطراف تقييم الشروط التعاقدية للتأكد من أنها في الواقع. من تلقاء نفسها، والضمانات المقدمة لأطراف ثالثة، والالتزامات لعدم السداد أو رأس المال الإضافي لا ينتج عنه التزام بالمطلوبات وبالتالي التصنيف كعملية مشتركة.

حقائق وظروف أخرى(3):

الحقائق والظروف الأخرى قد تكون مثل:

- منح الأطراف حقوقًا في جميع الفوائد الاقتصادية بشكل جوهري من الترتيبات المشتركة JA.
- جعل الترتيبات المشتركة **JA** تعتمد على الأطراف لتسوية التزاماتها بشكل مستمر.

على سبيل المثال **JAS** المصممة لبيع الناتج في المقام الأول إلى الأطراف إعطاء الأطراف إلى حد كبير جميع الفوائد الاقتصادية ، ويعني **JA** يعتمد على التدفقات النقدية من على الأطراف تسوية التزاماتها. لذلك يتم تصنيف JA كعملية مشتركة.

الاعتراف و القياس: أطراف المراقبة المشتركة

1 - العمليات المشتركة:

فيما يخص القوائم المالية الموحدة / الفردية يعترف المستخدم المشترك فيما يتعلق بالفائدة في عملية مشتركة:

- أصولها، بما في ذلك حصتها في أي أصول محتفظ بها بشكل مشترك
- مطلوباتها ، بما في ذلك حصتها من أي مطلوبات متكبدة بشكل مشترك
- إيراداتها من بيع حصتها من الناتج عن العملية المشتركة
- مصروفاتها، بما في ذلك حصتها من أي مصروفات يتم تكبدها بشكل مشترك.

يتم احتساب ما ورد أعلاه وفقًا للمعايير الدولية للتقارير المالية IFRS المعمول بها.

2- مخاطر المشتركة:

القوائم المالية الموحدة / الفردية

تطبيق طريقة حقوق الملكية وفقًا للمعيار المحاسبي الدولي رقم 28 للاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة (ما لم يكن تعفى المنشأة من تطبيق طريقة حقوق الملكية).

بيانات مالية منفصلة

تعرف على الاهتمام إما:

- بتكلفة
- كأصل مالي وفقًا للمعيار الدولي للتقارير المالية 9 الأدوات المالية أو معيار المحاسبة الدولي 39 الأدوات المالية: الاعتراف والقياس.

الاعتراف والقياس:

الكيانات التي تشارك، ولكن ليس لديها تحكم مشترك ("أطراف التحكم غير المشتركة")

في بعض الحالات، قد يكون هناك أطراف أخرى مستثمرون في ترتيب مشترك ولكن ليس لديهم أنفسهم سيطرة مشتركة على الترتيب المشترك.

ا) العمليات المشتركة:

الطرف المسيطر غير المشترك لديه حقوق والتزامات تعاقدية تجاه الأصول والخصوم والمصروفات والإيرادات.

حساب نصيبها التعاقدي من الموجودات والمطلوبات والمصروفات والإيرادات في كليهما:

- القوائم المالية الموحدة / الفردية
- بيانات مالية منفصلة

ب) المخاطر المشتركة:

مطابق للعمليات المشتركة حيث لا يوجد لدى الطرف المسيطر غير المشترك الحقوق والالتزامات التعاقدية للأصول والخصوم والنفقات والإيرادات (أي التقييم للتأثير الكبير ، ثم تفسر ذلك).

القوائم المالية الموحدة / الفردية

تقييم التأثير الهام وفقًا للمعيار المحاسبي الدولي **28** (أي كشريك):

- إذا كان موجودًا: قم بتطبيق طريقة حقوق الملكية وفقًا لمعيار المحاسبة الدولي 28 (ما لم تكن المنشأة معفى من تطبيق طريقة حقوق الملكية).
- إذا لم يكن موجودًا: الأصل المالي (معيار المحاسبة الدولي **IAS 39** / المعيار الدولي للتقارير المالية **IFRS 9**).

بيانات مالية منفصلة:

تقييم التأثير الهام وفقًا لمعيار المحاسبة الدولي **IAS28** :

- إن وجد: إما **(1)** بالتكلفة **(2)** أصل مالي (معيار المحاسبة الدولي **IAS 39** / المعيار الدولي للتقارير المالية **IFRS 9**)
- إذا لم يكن موجودًا: الأصل المالي (معيار المحاسبة الدولي **IAS 39** / المعيار الدولي للتقارير المالية **IFRS 9**).

ج) **متطلبات الانتقال:**

ينطبق المبدأ العام للتطبيق بأثر رجعي على تطبيق المعيار الدولي للتقارير المالية **IFRS 11**.

ومع ذلك ، يحتوي الملحق ج من المعيار الدولي للتقارير المالية **IFRS 11** على عدد من متطلبات الانتقال المبسطة و المساعدة من بعض الإفصاحات المطلوبة عادة مع التطبيق بأثر رجعي ، بما في ذلك:

- التطبيق بأثر رجعي من بداية الفترة السابقة مباشرة (أي ليس أقرب فترة عرضت).
- الإفصاح عن أثر التغيير في السياسة المحاسبية (معيار المحاسبة الدولي**IAS 8** السياسات والتغيرات المحاسبية) في التقديرات والأخطاء المحاسبية الفقرة **28** (و)) فقط للفترة السابقة مباشرة (أي ليست الفترة الحالية أو أي فترة سابقة أخرى معروضة).

يحتوي الملحق ج من المعيار الدولي للتقارير المالية **IFRS 11** أيضًا على انتقال محدد إرشادات التطبيق فيما يتعلق بـ:

· المشاريع المشتركة - الانتقال من التوحيد المتناسب لطريقة حقوق الملكية.

· العمليات المشتركة - الانتقال من طريقة حقوق الملكية إلى محاسبة الأصول والخصوم.

· أحكام الانتقال في المالية منفصلة للمنشأة.

ملاحظة:

- مدى تأثير الأسهم القابلة للتصويت: أقل من **20% :** تأثير غير هام. بين **20%** و **50%** هام (فعال). اكبر من **50%** سيطرة.
- المعايير **IFRS (3-8-10-11)** تعمل مع بعضها البعض**.**

مثال1:

يتكون الترتيب المشترك من ثلاثة اطراف: يمتلك فيها **A** حقوق التصويت بنسبة **50**٪ ، بينما يمتلك **B** نسبة **30**٪ ويملك **C** حقوق التصويت بنسبة **20**٪ في الترتيب . تنص شروط العقد بين الأطراف **A** و **B** و

C على أن **75** ٪ على الأقل من حقوق التصويت مطلوبة لممارسة السيطرة على الترتيب. في هذه الحالة، على الرغم من أن **A** يمكن أن يعيق عملية صنع القرار ، لكنه لا يستطيع ممارسة السيطرة على الترتيب. يتطلب موافقة **B** لأن أحكام العقد تحدد على الأقل **75**٪ من حقوق التصويت

مطلوبة للتحكم في الترتيب. وهذا يعكس أن كل من **A و B** يسيطران بشكل مشترك على الترتيب حيث لا يمكن لأي طرف فردي اتخاذ القرار دون موافقة الطرف الآخر.

مثال2:

يتم إنشاء الترتيب من قبل طرفين ويمتلك كل طرف حقوق التصويت بنسبة **50**٪ للترتيب وتتطلب شروط العقد أنه يلزم على الأقل **51**٪ حقوق التصويت لممارسة السيطرة على الترتيب.

في هذه الحالة، من الضمني في شروط العقد أن كلا الطرفين يسيطران بشكل مشترك على الترتيب لأنه لا يمكن لأي طرف ممارسة السيطرة على الترتيب على أساس فردي دون موافقة الطرف الآخر.

ومع ذلك، في بعض الحالات ، تحتاج الشروط التعاقدية المتفق عليها من قبل أطراف الترتيب المشترك إلى نسبة مئوية دنيا من حقوق التصويت لممارسة السيطرة على الترتيب .إذا كانت هذه النسبة الدنيا المطلوبة من حقوق التصويت لا يمكن الحصول عليها إلا من خلال دمج حقوق التصويت لأكثر من طرف واحد يعملان معًا ، في مثل هذه الظروف ، يجب أن تحدد شروط العقد ما هي مجموعة المستثمرين المطلوبة للاتفاق بشكل مستقل لممارسة السيطرة على الترتيب.

مثال3:

يتم إنشاء ترتيب مشترك من قبل ثلاثة أطراف تمتلك **A** حقوق التصويت بنسبة **50**٪ بينما تمتلك كل من **B** و **C** حقوق التصويت بنسبة **25**٪ لهذا الترتيب .تنص شروط العقد بين **A و B و C** على أن **75**٪ على الأقل من حقوق التصويت مطلوبة لممارسة السيطرة على الترتيب.

في هذه الحالة ، على الرغم من أن **A** يمكن أن يعيق عملية صنع القرار ولكن لا يمكنه التحكم في الترتيب لأنه يحتاج إلى موافقة إما **B** أو .**C** في مثل هذه الحالة ، يجب أن تحدد شروط العقد بين الأطراف تلك المجموعة أو مجموعة الأطراف اللازمة لممارسة السيطرة بشكل مستقل على الترتيب ، أي (**A و B**) أو (**A و C**).

مثال 4:

أنشأ طرفان ترتيبًا مشتركًا في شكل كيان قانوني منفصل مدمج. يمتلك كل طرف في الترتيب **50**٪ من حقوق التصويت للكيان المُدمج. ينتج عن التأسيس فصل الملاك المشتركين عن هذا الكيان وهذا يعكس أن الموجودات والمطلوبات المحتفظ بها في كيان السيطرة المشتركة هي موجودات ومطلوبات المنشأة. في مثل هذه الحالة، يكون لأطراف الكيان الخاضع للسيطرة المشتركة الحق في صافي الأصول للكيان الخاضع للسيطرة المشتركة، وبالتالي سيتم معاملته كمشروع مشترك.

ومع ذلك، فإن الأطراف في الكيان الخاضع للسيطرة المشتركة تعدل ميزة الاتفاقية التعاقدية المتعلقة بالكيان القانوني بطريقة تمكن تلك الأطراف من الحصول على الحق المباشر في أصول وخصوم الكيان القانوني في نسبة محددة ، مثل هذا التعديل لميزة الشركة سيؤدي المشروع المشترك إلى أن تكون عملية مشتركة.

عندما يكون لدى المستثمر مصلحة في مشروع مشترك ، فسيتم احتساب حصته في مشروع مشترك وفقًا لطريقة حقوق الملكية بموجب معيار المحاسبة الدولي **IAS28.**

المحاضرة (11): المعيار IFRS-12 الإفصاح عن المصالح في المنشات الأخرى

أهداف المحاضرة:

بعد إكمال المحاضرة الحادية عشرة على الطالب فهم ما يلي:

- ✓ التعريف و الهدف من المعيار**IFRS12** .
- ✓ مصطلحات و أحكام هامة جاء بها المعيار**IFRS12**
- ✓ التطرق إلى العناصر الجوهرية التي جاء بها المعيار**IFRS12** .

نظرة عامة

يتطلب المعيار الدولي **IFRS-12** جميع الإفصاحات التي كانت مطلوبة سابقًا في معيار المحاسبة الدولي **IAS 27** القوائم المالية المنفصلة، ومعيار المحاسبة الدولي **IAS 28** الاستثمار في الشركات الشقيقة. بالإضافة إلى ذلك، يتطلب المعيار **IFRS-12** عدد من الإفصاحات الجديدة وأهمها الأحكام الصادرة من قبل كيان تبين ما إذا كانت تسيطر على كيان آخر. وقد أدخل مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB هذه التغييرات جزئياً استجابةً للأزمة المالية ويقصد بها تحسين الشفافية فيما يتعلق بالأحكام التي اتخذت في تقرير ما إذا كان سيتم توحيد أو المالية تأثير إذا وصلت الإدارة إلى استنتاج مختلف.

الهدف

إن الهدف من المعيار **IFRS-12** كما هو موضح في المعيار هو مطالبة الكيان بالكشف عن المعلومات التي تمكن مستخدمي القوائم المالية لتقييم:

- ❖ طبيعة مصالحها في المؤسسات الأخرى والمخاطر المرتبطة بها ؛ و
- ❖ اثأر تلك الفوائد على مركزها المالي وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية.

لتحقيق هذا الهدف، يجب على المنشأة الكشف عن:

- الأحكام والافتراضات الهامة التي اتخذتها في تحديد:
  - طبيعة مصلحتها في مؤسسة أو ترتيب آخر.
  - نوع الترتيب المشترك الذي له مصلحة فيه.
  - أنه يفي بتعريف كيان استثماري إن وجد.
- معلومات عن اهتماماتها في:
  - الشركات التابعة
  - الترتيبات المشتركة والمنتسبين.
  - الكيانات المنظمة التي لا يسيطر عليها الكيان.

تجميع

يشدد المعيار **IFRS-12** على أنه من الضروري لمعدّي القوائم المالية تحقيق التوازن بين **العبء** على البيانات المالية بتفاصيل مفرطة قد لا تساعد مستخدمي البيانات المالية و **حجب** المعلومات نتيجة الإفراط في التجميع.

يجب على المنشأة تقديم المعلومات بشكل منفصل للمصالح التالية (أي التجميع غير مسموح به):

- الشركات التابعة

- المشاريع المشتركة
- العمليات المشتركة
- المنتسبين
- الكيانات المهيكلة غير الموحدة.

يجب على المنشأة أن تنظر في الأمور التالية عند تحديد ما إذا كانت المعلومات المجمعة:

✓ كمية ونوعية المعلومات حول خصائص المخاطر و الأخذ بعين الاعتبار خصائص كل كيان ممكن إدماجه. و،

✓ أهمية كل وحدة بالنسبة للجهة المبلغة.

أمثلة على مستويات التجميع التي قد تكون مناسبة هي:

- طبيعة الأنشطة .
- تصنيف الصناعة .
- الجغرافيا

نطاق

يتم تطبيق المعيار **IFRS-12** من قبل الشركة التي لديها مصلحة في أي مما يلي:

- الشركات التابعة.
- الترتيبات المشتركة (العمليات المشتركة أو المشاريع المشتركة.
- المنتسبين.
- الكيانات المهيكلة غير الموحدة.

لا ينطبق المعيار IFRS-12 على:

- خطط المنافع ما بعد التوظيف أو خطط منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل التي تنطبق عليها معيار المحاسبة الدولي **IAS 19** مزايا الموظفين.
- البيانات المالية المنفصلة للمنشأة التي ينطبق عليها معيار المحاسبة الدولي **IAS 27** البيانات المالية المنفصلة.
- مصلحة تحتفظ بها كيان يشارك ، ولكن ليس له سيطرة مشتركة أو تأثير كبير على ترتيب مشترك.
- فائدة محسوبة وفقًا للمعيار **IFRS-9** ، باستثناء

- حصة في شركة زميلة أو مشروع مشترك مقيمة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي **IAS 28**: الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة .أو
- الفائدة في كيان منظم غير مجمع.

تاريخ السريان المعيار IFRS-12:

يتم تطبيق المعيار **IFRS-12** للفترات السنوية التي تبدأ في أو بعد 1 يناير 2013. تطبق المنشأة تلك التعديلات التي أدخلت على المعيار **IFRS-12** فيما يتعلق بالكيانات الاستثمارية للفترات السنوية التي تبدأ في أو بعد 1 يناير 2014. يسمح بالتطبيق المبكر.

مصطلحات محددة:

<u>كيان منظم</u> : كيان تم تصميمه بحيث لا يكون التصويت أو الحقوق المماثلة هو العامل المهيمن في تحديد من يتحكم في الكيان، مثلا عندما تتعلق أي حقوق تصويت بالمهام الإدارية فقط ويتم توجيه الأنشطة ذات الصلة من خلال الترتيبات التعاقدية.

<u>الدخل من كيان منظم</u> - يشمل الدخل من كيان منظم، على سبيل المثال لا الحصر، الرسوم المتكررة و
غير متكررة، أو فوائد، أو توزيعات أرباح، أو مكاسب أو خسائر من إعادة قياس أو إلغاء الاعتراف بالمصالح في الكيانات المنظمة والمكاسب أو الخسائر من تحويل الأصول الخصوم إلى الكيان المنظم.

أحكام وافتراضات مهمة:

يجب الإفصاح عن المعلومات حول الأحكام والافتراضات الهامة (بما في ذلك التغييرات في تلك الأحكام والافتراضات) التي أجراها الكيان في تحديد ما يلي:

- أن يسيطر على كيان آخر ؛
- أن لديها سيطرة مشتركة على ترتيب أو تأثير كبير على كيان آخر؛ و
- نوع الترتيب المشترك (عملية مشتركة أو مشروع مشترك) عندما يتم هيكلته من خلال مركبة منفصلة

أمثلة للحالات التي تتطلب الافصاح

أن الكيان:

- لا يسيطر على كيان آخر على الرغم من أنه يمتلك أكثر من نصف حقوق التصويت.
- يتحكم في كيان آخر على الرغم من أنه يمتلك أقل من نصف حقوق التصويت.
- مدير أو وكيل..
- ليس له تأثير كبير على الرغم من أنه يمتلك **20**٪أ و أكثر من حقوق التصويت.

معلومات الإفصاح المطلوبة بموجب المعيار الدولي للتقارير المالية 12

مطلوب من المنشأة الكشف عن المعلومات التي تمكن مستخدمي بياناتها المالية الموحدة من:

تفهم:

- تكوين المجموعة .
- الفائدة التي تمتلكها الحصص غير المسيطرة في أنشطة المجموعة والتدفقات النقدية .

تقييم:

- طبيعة ومدى القيود الهامة على قدرتها على الوصول إلى الأصول أو استخدامها، وتسوية التزاماتها للمجموعة.
- طبيعة والتغيرات في المخاطر المرتبطة بمصالحها في الكيانات المهيكلة الموحدة.
- عواقب التغييرات في حصة ملكيتها في شركة تابعة والتي لا تؤدي إلى فقدان السيطرة
- عواقب فقدان السيطرة على شركة تابعة خلال الفترة المشمولة بالتقرير. (خالد جمال الجعارات: 2015، ص42)

الحصص غير المسيطرة في أنشطة المجموعة والتدفقات النقدية:

بالنسبة لكل من الشركات التابعة لها التي لها حصة غير مسيطرة تكون جوهرية وتظهر مصلحة في أنشطة المجموعة والتدفقات النقدية ، يجب على المنشأة المبلغة الإفصاح عما يلي:

- اسم الشركة التابعة.
- مكان العمل الرئيسي وبلد تأسيس الشركة التابعة.
- نسبة حقوق الملكية التي تحتفظ بها حقوق غير مسيطرة.
- نسبة حقوق التصويت التي تحتفظ بها الحقوق غير المسيطرة، إذا كانت مختلفة عن نسبة حقوق الملكية المحتفظ بها.
- الربح أو الخسارة المخصصة للحصص غير المسيطرة على الشركة التابعة خلال فترة التقرير.
- الحقوق المتراكمة غير المسيطرة للشركة التابعة في نهاية الفترة المشمولة بالتقرير.
- تلخيص المعلومات المالية حول الشركة التابعة.

طبيعة المخاطر في المنشآت المهيكلة الموحدة عند وجود علاقة أصل أو تابعة ، يكون ما يلي: المطلوب الإفصاح عنه في البيانات المالية للمجموعة

- شروط أي ترتيبات تعاقدية قد تتطلب الشركة الأم أو الشركات التابعة لها لتقديم الدعم المالي لكيان منظم موحد ، بما في ذلك الأحداث أو الظروف التي يمكن أن تعرض الكيان المبلغ لخسارة.
- إذا تم خلال الفترة المشمولة بالتقرير تقديم دعم مالي أو أي دعم آخر إلى كيان منظم موحد، دون وجود التزام تعاقدي للقيام بذلك:
  - نوع ومقدار الدعم المقدم
  - أسباب تقديم الدعم
- إذا تم تقديم الدعم المالي أو أي دعم آخر إلى كيان منظم غير مدمج سابقًا أدى إلى السيطرة ، فيوضح العوامل ذات الصلة في الوصول إلى هذا القرار.
- أي نوايا حالية لتقديم دعم مالي أو دعم آخر لكيان منظم موحد، بما في ذلك نوايا مساعدة الكيان المنظم في الحصول على الدعم المالي.

طبيعة ومدى القيود الهامة

عند وجود علاقة بين الشركة الأم، يجب الإفصاح عما يلي في البيانات المالية للمجموعة

- ✓ قيود كبيرة على قدرتها الوصول إلى الأصول أو استخدامها وتسوية التزامات المجموعة.
- ✓ طبيعة ومدى الحقوق الحقوقية للمصالح غير المسيطرة التي يمكن أن تحد بشكل كبير من قدرة الكيان على الوصول إلى الأصول أو استخدامها وتسوية مطلوبات المجموعة.
- ✓ المبالغ المدرجة في البيانات المالية الموحدة للموجودات والمطلوبات التي تنطبق عليها هذه القيود.

فوائد في شركات تابعة غير مجمعة (شركات استثمارية):

تفصح المنشأة الاستثمارية عما يلي لكل شركة تابعة غير مجمعة:

- اسم الشركة التابعة .
- المكان الرئيسي للعمل وبلد تأسيس الشركة التابعة ؛ و
- نسبة حقوق الملكية التي يحتفظ بها الكيان الاستثماري ، وإذا كانت مختلفة ، فإن نسبة حقوق التصويت المملوكة.

يجب أن يتم تقديم الإفصاحات أعلاه من قبل كيان استثماري للاستثمارات التي تسيطر عليها كيان استثماري فرعي.

يجب أن تفصح المنشأة الاستثمارية عن:

- ✗ طبيعة ومدى أي قيود مهمة على قدرة الشركة التابعة غير الموحدة لشركة.
- ✗ تحويل الأموال إلى الكيان الاستثماري في شكل أرباح نقدية، أو لسداد القروض أو السلف المقدمة

من قبل الكيان الاستثماري ؛ و

- ✗ أي التزامات أو نوايا حالية لتقديم أو المساعدة في الحصول على دعم مالي أو أي دعم آخر لشركة تابعة غير مجمعة.

الاهتمام بالترتيبات المشتركة والمنتسبين

الهدف

مطلوب من المنشأة الكشف عن المعلومات التي تمكن مستخدمي بياناتها المالية من تقييم:

- طبيعة ومدى وآثار مصالحها في الترتيبات المشتركة والشركات الزميلة، بما في ذلك طبيعة وآثار علاقتها التعاقدية مع المستثمرين الآخرين مع سيطرة مشتركة على أو تأثير كبير على الترتيبات المشتركة والشركات الزميلة ؛ و
- طبيعة والتغيرات في المخاطر المرتبطة بمصالحها في المشاريع المشتركة والشركات الزميلة.

طبيعة ومدى وآثار مالية مصالح الكيان في الترتيبات المشتركة والمنتسبين

يجب أن تفصح المنشأة لكل ترتيب مشترك وزميل ما يكون جوهريا للجهة المبلغة

- ✓ اسم الترتيب المشترك أو المنتسب.
- ✓ طبيعة علاقة الكيان بالترتيب المشترك أو الشركة الزميلة.
- ✓ المكان الرئيسي للعمل وبلد تأسيس الترتيب المشترك أو الشركة الزميلة.
- ✓ نسبة حصة الملكية أو حصة المشاركة التي تمتلكها المنشأة ، وإذا كانت مختلفة ، فإن نسبة حقوق التصويت المحتفظ بها (إذا كانت قابلة للتطبيق)

لكل مشروع مشترك أو شركة زميلة تعتبر مهمة للكيان المبلغ

- ✘ سواء تم قياس الاستثمار باستخدام طريقة حقوق الملكية أو القيمة العادلة.
- ✘ تلخيص المعلومات المالية حول المشروع المشترك أو الشركة الزميلة كما هو محدد.
- ✘ إذا كان هناك سعر سوق مدرج للاستثمار وتم احتساب المشروع المشترك أو الشركة الزميلة باستخدام طريقة حقوق الملكية، فتؤخذ القيمة العادلة لاستثماراتها في المشروع المشترك أو الشركة الزميلة.

المعلومات المالية حول استثمارات الكيان في المشاريع المشتركة والشركات الزميلة التي ليست جوهرية شكل فردي

- ➢ بشكل إجمالي لجميع المشاريع المشتركة غير المادية بشكل فردي.
- ➢ إجمالاً لجميع الشركاء غير الماديين بشكل فردي.

ملاحظة: يجب تجميع المشاريع المشتركة والمنتسبين في مجموعتين منفصلتين.

خاتمة:

متطلبات الإفصاح للمعيار الدولي **IFRS 12** تسمح لمستخدمي القوائم المالية للمنشأة من فهم وتقييم المعلومات الواردة فيه. راجع المعيار الدولي **IFRS 10** والمعيار الدولي **IFRS 12** للتعليم الإلكتروني لمزيد من المعلومات.

المحاضرة (12): المعيار IFRS-13 قياس القيمة العادلة

أهداف المحاضرة:

بعد إكمال المحاضرة الثانية عشرة على الطالب فهم ما يلي:

- ✓ تمهيد و مجال تطبيق المعيار**IFRS13** .
- ✓ الإطلاع على تقنيات استخدام القيمة العادلة حسب جاء بها المعيار**IFRS13**
- ✓ المعلومات الواجب تقديمها وفق المعيار**IFRS13** .

تمهيد:

نشر مجلس معايير المحاسبة الدولية (**IASB**) في **12** مايو **2011** دليلًا لقياس القيمة العادلة بما في ذلك المعلومات التي سيتم تقديمها في الملاحظات على المعلومات المالية. هذا الدليل تم تطويره في المعيار الدولي **IFRS 13** (قياس القيمة العادلة).

تمت الموافقة على المعيار الدولي **IFRS 13** بموجب لائحة الاتحاد الأوروبي رقم **2012/1255** بتاريخ **11** ديسمبر **2012**.

الهدف من هذا الدليل هو تقديم القواعد المنطبقة على جميع قياسات القيمة العادلة التي تتطلبها معايير المحاسبة الدولية في وثيقة واحدة. لا يشكل زيادة في احتمالات استخدام القيمة العادلة في التقارير المالية.

يجب التنبيه إلى أن هذا الملخص للمعيار الدولي **IFRS 13** لا يغطي سوى بضع نقاط، ولا يحل بأي حال من الأحوال من القراءة الكاملة للمعيار ولا يكون شاملاً بما فيه الكفاية للسماح بتطبيقه الصحيح. في 11 ديسمبر 2012، تم إجراء تعديلات أخرى على المعيار **IFRS 13** ، والتي سنتطرق إليها في الملخص المقدم أدناه.

مجال التطبيق:

ينطبق المعيار الدولي **IFRS 13** على أولئك الذين يطلبون أو يسمحون بقياسات القيمة العادلة أو الإفصاح عن معلومات القيمة العادلة ، باستثناء:

- معاملات الدفع على أساس الأسهم (المعيار المحاسبة الدولي **IFRS 2**).
- معاملات الإيجار وفقا لمعيار المحاسبة الدولي **IFRS 17 .**
- التقييمات التي تشبه القيمة العادلة ولكنها ليست قيمًا عادلة، مثل **صافي القيمة القابلة للتحقق** المستخدمة في معيار المحاسبة الدولي (**IAS 2** المخزون) أو **القيمة المستخدمة** في معيار المحاسبة الدولي(**IAS 36** انخفاض قيمة الأصول).

إن الإفصاحات التي تم تطويرها في المعيار الدولي **IFRS 13** غير مطلوبة بالنسبة للعناصر التالية:

- ✖ أصول الوحدة المقيمة بالقيمة العادلة وفقًا لمعيار المحاسبة الدولي (**IAS 19** منافع الموظفين).
- ✖ المساهمات في خطة معاشات المقيمة بالقيمة العادلة وفقًا لمعيار المحاسبة الدولي (**IAS 26** المحاسبة والتقارير المالية لخطط التقاعد).
- ✖ الأصول التي تكون قيمها القابلة للاسترداد هي القيمة العادلة مخفضا منها تكاليف البيع وفقًا لمعيار المحاسبة الدولي (**IAS 36** انخفاض قيمة الأصول).

تنطبق مبادئ قياس القيمة العادلة الموضحة في المعيار الدولي **IFRS 13** على قياسات القيمة العادلة الأولية واللاحقة.

تعريف القيمة العادلة:

هي السعر الذي سيتم استلامه عند **بيع** أصل أو تسديد مبلغ **التزام** في معاملة منظمة بين طرفين في السوق في تاريخ التقييم. (Groupe MAZAR, 2012,p 4.)

الفقرة **B2** من المعيار تحدد المقاربة العامة لقياس القيمة العادلة. فيجب على الوحدة تحديد كل من:

- ✓ الأصل أو الخصم محل عملية التقييم (وفقًا لوحدة الحساب الخاصة بها).
- ✓ بالنسبة للأصل غير المالي، فرضية التقييم المناسبة (وفقًا للاستخدام الأمثل).
- ✓ السوق الرئيسي (أو الأكثر فائدة) للأصل أو الالتزام.

- ✓ تقنية أو (تقنيات) التقييم المناسبة، مع مراعاة توفر المعلومات التي بواسطتها ستحضر البيانات الداخلة، والتي تمثل الافتراضات التي سيستخدمها المشاركون في السوق لتحديد سعر الأصل أو الالتزام، بالإضافة إلى المستوى الذي سيتم فيه تصنيف بيانات الإدخال هذه في التسلسل الهرمي للقيمة العادلة.

الأصل أو الخصم:

عند قياس القيمة العادلة لأصل أو التزام معين، يجب على المنشأة مراعاة خصائص ذلك الأصل أو الالتزام عندما يأخذ المشاركون في السوق ذلك في الاعتبار عند تحديد سعر الأصل أو الالتزام في التاريخ التقييم. وهي تشمل على سبيل المثال:

- حالة الأصل وموقعه.
- القيود، إن وجدت، على بيع أو استخدام الأصل.

الصفقة:

قياس القيمة العادلة لمعاملة بيع **الأصل** أو تحويل **الخصم** تستوجب أن تتم إما في السوق الرئيسي، أي السوق التي يلاحظ فيها حجم ومستوى النشاط، الأعلى لقيمة الأصل أو الالتزام. أو ، في حالة عدم وجود سوق رئيسية، السوق الأكثر منعة للأصل أو الالتزام ، أي السوق التي تزيد من المبلغ الذي سيتم استلامه من بيع الأصل أو تقليل المبلغ الذي سيتم دفعه لتحويل الالتزام.

المشاركون في السوق:

يجب على المنشأة استخدام الفرضيات التي سيستخدمها المشاركون في السوق لتحديد سعر الأصل أو الالتزام ، مع الأخذ في الاعتبار أن المشاركين في السوق يعملون لمصلحتهم الاقتصادية.

السعر:

القيمة العادلة هي السعر الذي سيتم استلامه لبيع أصل أو دفعه مقابل تحويل التزام في معاملة منظمة في السوق الرئيسي (الأكثر فائدة) في تاريخ التقييم وفق ظروف السوق الحالية. السوق ، سواء كان هذا السعر يمكن ملاحظته مباشرة أو تقديره باستخدام تقنية تقييم أخرى.

التطبيق على الأصول غير المالية: الاستخدام الأمثل

قياس القيمة العادلة للأصل غير المالي تأخذ في الاعتبار **قدرة** المتدخل في السوق على توليد منفعة اقتصادية عن طريق الاستخدام الأمثل للأصل أو **بيعه** إلى مشارك آخر في السوق من اجل الاستخدام الأمثل. يأخذ **الاستخدام الأمثل** في الاعتبار استخدام الأصل الذي هو ممكن **ماديًا** ومقبول **قانونيًا** ومجديًا **ماليًا.**

التطبيق على التزامات المنشأة وأدوات حقوق الملكية:

قياس القيمة العادلة يفترض بأن الالتزام المالي أو غير المالي أو أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة يتم تحويلها إلى مشارك في السوق في **تاريخ القياس**. يتضمن نقل الالتزام أو أداة حقوق ملكية ما يلي:

- ✗ ستظل المسؤولية مستحقة، ويتعين على المشارك في السوق (المستفيد) تشريفها. ولن تتم تسوية الالتزام مع الطرف الآخر أو يتم إطفاءه بأي شكل آخر في تاريخ التقييم.
- ✗ ستظل أداة حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة **معلقة** وسيتولى المشارك في السوق **المستفيد** الحقوق والمسؤوليات المرتبطة بالأداة. لن يتم إلغاء الأداة أو إطفاؤها في تاريخ التقييم.

تقنيات التقييم:

يجب على المنشأة استخدام تقنيات التقييم المناسبة للظروف والتي يتوفر لها المعلومات الكافية لقياس القيمة العادلة، **وتعظيم** استخدام معلومات الإدخال التي يمكن ملاحظتها ذات الصلة و تكون صادقة و ذات موثوقية **وتقليل** استخدام بيانات الإدخال التي لا يمكن ملاحظتها.

التسلسل الهرمي للقيمة العادلة:

لزيادة الاتساق وقابلية المقارنة لقياسات القيمة العادلة والإفصاح المتعلقة بها ، يقدم المعيار **IFRS 13** تسلسلاً هرميًا للقيم العادلة يصنف البيانات المدخلة لتقنيات التقييم المستخدمة لثلاثة مستويات

من الأهمية لتحديد القيمة العادلة. يضع هذا التسلسل الهرمي الأسعار المدرجة (غير المعدلة) على أعلى مستوى في الأسواق النشطة للأصول أو الخصوم المتطابقة (بيانات المدخلات من المستوى الأول)، وعلى أدنى مستوى بيانات المدخلات غير القابلة للرصد (البيانات مستوى الدخول 3). في بعض الحالات ، يمكن تصنيف بيانات المدخلات المستخدمة لتحديد القيمة العادلة لأصل أو التزام على مستويات مختلفة في التسلسل الهرمي. يتم تصنيف القيمة العادلة التي تم الحصول عليها ككل على نفس المستوى الهرمي كمدخل أدنى مستوى وهو مهم للقيمة العادلة ككل. يتطلب تقييم الأهمية المادية للمدخلات المحددة للقيمة العادلة ككل ممارسة الحكم ويأخذ في الاعتبار العوامل الخاصة بالأصل أو الالتزام.

بيانات إدخال المستوى 1

بيانات إدخال المستوى الأول هي أسعار مدرجة (غير معدلة) في الأسواق النشطة للأصول أو الخصوم المتطابقة التي يمكن للمنشأة الوصول إليها في تاريخ التقييم. يوفر السعر المعروض في السوق النشطة أكثر الأدلة الموثوقة على القيمة العادلة ويجب استخدامه دون تعديل لقياس القيمة العادلة عند توفرها ، باستثناء حالات خاصة محددة في المعيار (الفقرة **79**).

بيانات الإدخال من المستوى 2

بيانات إدخال من المستوى 2 هي بيانات إدخال أخرى، بخلاف الأسعار المدرجة في بيانات الإدخال من المستوى 1 ، والتي يمكن ملاحظتها للأصل أو الالتزام، سواء بشكل مباشر أو غير مباشر.

إذا كان للأصل أو الالتزام تاريخ استحقاق (تعاقدي) محدد، فيجب أن تكون بيانات الإدخال من المستوى 2 قابلة للرصد طوال مدة الأصل أو الالتزام بالكامل تقريبًا. تتضمن بيانات الإدخال من المستوى 2 ما يلي:

- الأسعار المدرجة في الأسواق النشطة للأصول أو الخصوم **مماثلة**.
- الأسعار المعروضة في الأسواق غير النشطة للأصول أو الخصوم **متطابقة**.
- المدخلات بخلاف الأسعار المدرجة التي يمكن ملاحظتها للأصل أو الالتزام ، على سبيل المثال أسعار الفائدة ومنحنيات أسعار الفائدة التي يمكن ملاحظتها على فترات زمنية معتادة، والتقلبات (VOLATILITÉS) الضمنية ، وفروق الأسعار.

التعديلات التي أجريت على معطيات إدخال المستوى 2 تختلف حسب العوامل النوعية بالأصل أو الالتزام. تتضمن هذه العوامل: حالة الأصل أو موقعه ، مدى ارتباط المدخلات ببنود مماثلة للأصول أو الخصوم ، بالإضافة إلى حجم ومستوى النشاط في الأسواق التي تتم فيها ملاحظة هذه المدخلات.

إن التعديل المهم للقيمة العادلة ككل قد يؤدي إلى تقييم للقيمة العادلة المصنفة في المستوى 3 من التسلسل الهرمي للقيمة العادلة إذا كان التعديل يستخدم مدخلات غير ملحوظة.

بيانات الإدخال من المستوى 3

هي مدخلات للأصل أو الالتزام التي تستند إلى معطيات لا يمكن ملاحظتها. يجب استخدام هذه المدخلات التي لا يمكن ملاحظتها لقياس القيمة العادلة إلى الحد الذي لا توجد فيه مدخلات يمكن ملاحظتها ، مما يجعل التقييم ممكنًا في الحالات التي لا يوجد فيها أو لا يكاد يكون نشاط السوق للأصل أو الالتزام في تاريخ التقييم. ومع ذلك ، يبقى هدف قياس القيمة العادلة كما هو ، وهو تقدير سعر الخروج من منظور مشارك في السوق يمتلك الأصل أو يدين بالالتزام. وبالتالي، يجب أن تعكس المدخلات غير الملحوظة الفرضيات التي سيستخدمها المشاركون في السوق لتحديد سعر الأصل أو الالتزام، بما في ذلك الفرضيات المتعلقة بالمخاطر.

الطرق مستعملة في قياس القيمة العادلة:

- **طريقة السوق :** تستخدم هذه الطريقة كل من الأسعار والمعلومات الملائمة الأخرى الناتجة عن سوق المعاملات الذي يشمل أصول والتزامات مشابهة أو مماثلة للأصول والالتزامات محل القياس.

- **طريقة التكلفة :** تعكس هذه الطريقة المبلغ المطلوب حاليا لاستبدال نفس القدرة الخدمية للأصل أو الالتزام محل القياس، أو ما تسمى بتكلفة الاستبدال الحالية.
- **طريقة الدخل :** وتقوم هذه الطريقة على تحويل المبالغ المستقبلية إلى مبلغ حالي واحد، يعكس التوقعات السوقية الحالية للمبالغ المستقبلية، وهذا باستخدام طريقة الاستحداث.(

(www.focus. IFRS/ifrs13 consulté le 02/01/2019à 13 :00.

المعلومات الواجب تقديمها

يشمل المعيار أيضًا جميع المعلومات التي يجب تقديمها لمساعدة مستخدمي القوائم المالية على إصدار الأحكام التالية:

- بالنسبة للأصول و الخصوم في الميزانية التي يتم قياسها بالقيمة العادلة على أساس متكرر أو غير متكرر بعد التسجيل الأولي، **تقنيات التقييم و معطيات الإدخال** المستخدمة لإجراء هذه التقييمات.
- لقياسات القيمة العادلة المتكررة التي تستخدم بشكل كبير المدخلان غير الملحوظة (المستوى 3)، **تأثير القياسات** على الربح والخسارة أو غيرها

المحاضرة (13): لمعيار IFRS-14 الحسابات القانونية المؤجلة

أهداف المحاضرة:

بعد إكمال المحاضرة الثالثة عشرة على الطالب فهم ما يلي:

- ✓ الهدف من المعيار**IFRS14** .
- ✓ مجال تطبيق المعيار**IFRS14**
- ✓ أحكام عامة.

الهدف:

المعيار الدولي **IFRS-14** الذي تم نشره في **30 جانفي 2014** يهدف إلى تحسين قابلية مقارنة المعلومات المالية للكيانات التي تمارس أنشطة بأسعار منظمة.

يوجد في العديد من البلدان قطاعات صناعية تخضع لتنظيم الأسعار، لذلك تنظم الحكومات العرض والأسعار لأنواع معينة من الأنشطة من قبل المؤسسات الخاصة. يمكن أن تكون هذه الخدمات العامة مثل الغاز والكهرباء والمياه. يمكن أن يكون لتنظيم الأسعار تأثير كبير على التاريخ الذي يتم فيه أخذ الدخل في الاعتبار من قبل المؤسسة وكذلك على مبالغها.

المعايير المحاسبية الدولية **IFRS** الحالية لا توفر أي أحكام محددة بشأن الأنشطة المنظمة للأسعار. لذلك قرر المجلس الدولي للمعايير المحاسبية **IASB** تطوير المعيار الدولي **IFRS-14** كإجراء مؤقت.

و عليه قان المعيار الدولي **IFRS-14 يسمح** للمتبنين الجدد، عندما يعتمدون المعايير الدولية لإعداد القوائم المالية ، بمواصلة الاعتراف بالمبالغ المعترف بها في تطبيق متطلبات معاييرهم المحاسبية السابقة من حيث تنظيم الأسعار. ومع ذلك، من أجل تحسين قابلية المقارنة مع المؤسسات التي تطبق بالفعل المعايير الدولية لإعداد القوائم المالية ولا تعترف بهذه المبالغ ، يتطلب المعيار عرض أثر تنظيم الأسعار بشكل منفصل. كما يتم نشر مثالين توضيحيين.

مجال التطبيق:

- المعيار الدولي **IFRS-14** مخصص للمتبنيين الجدد للمعايير **IFRS**.
- لا يمكن للمؤسسة التي تقدم بالفعل قوائم مالية بموجب المعايير الدولية **IFRS** تطبيق المعيار الدولي **IFRS-14**.

- إن تطبيق المعيار ليس إلزاميًا، ولكن إذا كان من الممكن لأول مرة تطبيق المعايير الدولية **IFRS** لإعداد القوائم المالية تطبيق المعيار، فيجب أن يفعلوا ذلك في أول قوائمهم المالية الخاصة بالمعايير الدولية **IFRS** ؛ إذا لم يفعل ، فلن يتمكن من القيام بذلك لاحقًا.
- يتعلق المعيار الدولي **IFRS** بالمؤسسات التي لديها أنشطة ذات أسعار منظمة ولديها أرصدة حسابات تأجيل تنظيمية في قوائمها المالية تطبيقاً لمعاييرها المحاسبية السابقة.

أحكام:

- السماح للمؤسسة التي تتبنى المعايير الدولية **IFRS** لإعداد قوائمها المالية بالاستمرار في تطبيق قواعد المحاسبة القديمة، كما هو مقبول في نطاق اختصاصها، فيما يتعلق بإثبات وقياس وإضعاف الحسابات المؤجلة التنظيمية. وقد أصبح ذلك ممكنا من خلال عدم تطبيق الفقرة **11** من معيار المحاسبة الدولي **IAS 8**.
- يطلب من المؤسسة تقديم أرصدة حسابات التأجيل التنظيمية في سطر منفصل من الميزانية والتحركات المقابلة في سطر منفصل من بيان حساب النتائج أو عناصر النتيجة الإجمالية الأخرى.
- يطلب من المؤسسة تقديم معلومات محددة، تمكن من التعرف بوضوح على **طبيعة**، **والمخاطر** المرتبطة بالنشاط ذو الأسعار المنظمة. وبالتالي فإن المعلومات التالية مطلوبة:
  - ✓ طبيعة الأنشطة بالأسعار المنظمة .
  - ✓ وصف موجز لطبيعة ومدى الأنشطة وطبيعة عملية تنظيم الأسعار.
  - ✓ هوية المنظمين.
  - ✓ المخاطر والشكوك ذات الصلة (المخاطر على مستوى الطلب: التغيرات في أنماط الاستهلاك وتوافر العروض البديلة، ومستوى المنافسة، والمخاطر التنظيمية: تقييم المؤسسة للتدابير التنظيمية المستقبلية المتوقعة، وما إلى ذلك).
- تفاصيل المبالغ المعترف بها (المسجلة محاسبيا):
  - ✓ أساس محاسبة الحسابات المؤجلة التنظيمية :

  لكل حساب تأجيل تنظيمي: تسوية المبالغ في بداية ونهاية السنة المالية، معدل الخصم المستخدم، الفترات المتبقية لاسترداد الموجودات أو استهلاك الخصوم

المحاضرة (14): المعيار IFRS-15 الإيراد من العقود مع الزبائن

أهداف المحاضرة:

بعد إكمال المحاضرة الرابعة عشرة على الطالب فهم ما يلي:

- ✓ مجال تطبيق المعيار**IFRS15** .
- ✓ الاطلاع على خطوات تطبيق المعيار**IFRS15**
- ✓ تطبيق.

مجالات التطبيق

المعيار الجديد، المنشور في 28 مايو 2014، يحل محل نصوص المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والمعايير المحاسبية المقبولة عمومًا في الولايات المتحدة ويقدم نموذجًا جديدًا لإقرار الإيرادات لعقود العملاء. يحل المعيار الدولي للتقارير المالية 15 محل معيار المحاسبة الدولي 18 بشأن الدخل العادي ومعيار المحاسبة الدولي 11 بشأن العقود البناء.

عرض عام

يحدد المعيار الدولي رقم 15 أن المبدأ العام للمحاسبة يقوم على **رقم الأعمال** يجب أن يعكس نقل السلع والخدمات المقدمة للعملاء مقابل مبلغ يعادل المكافأة التي يتوقع البائع الحصول عليها.

يعتمد نقل السلع والخدمات على مفهوم نقل **السيطرة** إلى العميل. يمكن أن يحدث في تاريخ معين (على سبيل المثال أثناء تسليم سلعة) أو التقدم خلال فترة معينة (عقد بناء على سبيل المثال).

لمعرفة **المبلغ وتاريخ** الاعتراف بالدخل، يتطلب المعيار استخدام 5 خطوات تحليل، وهي:

الخطوة الأولى: تحديد العقد (العقود) المبرمة مع العميل.

الخطوة الثانية: تحديد التزامات أداء العقد:

يتوافق التزام الأداء مع سلعة أو خدمة منقولة إلى العميل (أو مجموعة من السلع أو الخدمات) والتي يجب اعتبارها "مميزة" في إطار المعيار الدولي للتقارير المالية 15. ومع ذلك، فإن التزام الأداء يتوافق مع مكون منفصل العقد ويجب أن يعامل بشكل منفصل.

الخطوة الثالثة: تحديد سعر بيع العقد:

سعر المعاملة هو المبلغ الذي تتوقع الشركة الحصول عليه، وليس القيمة العادلة.

الخطوة الرابعة: تخصيص سعر بيع العقد لالتزامات الأداء.

الخطوة الخامسة: الاعتراف بدوران عند نقل السيطرة إلى العميل:

مثل المعيار المحاسبي الدولي رقم 18، ينطبق المعيار الدولي للتقارير المالية 15 من حيث المبدأ على كل عقد مع العميل. ومع ذلك ، من الممكن تطبيق المعيار الدولي الخاص بالتقارير المالية رقم 15 على مجموعة من العقود ذات الخصائص المتشابهة من حيث أن التطبيق العالمي على محفظة العقود يعطي نتائج مماثلة لتطبيق لكل عقد يتم إجراؤه بشكل فردي.

♦ **تاريخ تقديم الطلب**

يعد تطبيق المعيار الدولي الخاص بالتقارير المالية رقم 15 إلزاميًا من السنوات المالية التي تبدأ في أو بعد 1 يناير 2017 (مع إمكانية التطبيق المبكر)، و يكون للوحدة الاختيار بين:

أ- تطبيق المعيار الدولي للتقارير المالية 15 بأثر رجعي.

ب- العقود بأثر رجعي بأثر رجعي فقط قيد التنفيذ في 1 يناير 2017.في هذه الحالة ، سيتم تحميل التأثير التراكمي على فتح حقوق المساهمين في السنة الأولى من تطبيق المعيار الجديد ، أي 2017 ولن يكون لا حاجة لإعادة صياغة فترات المقارنة المعروضة.

تطبيق:

هي شركة خدمات تكنولوجيا المعلومات. إنها تثبت لزبائنها البرنامج (**DES LOGICIELS**) الذي تشتريه من المالك الأصلي. في بداية عملية التثبيت تفوتر سعر البرنامج الذي قدمه الناشر (الذي منحها تخفيضا قدره 15٪ الذي يمكن ان تحويله كليًا أو جزئيًا إلى زبونها) و 30٪ من سعر التثبيت. الرسم على القيمة المضافة يحسب على المجموع خارج الرسم المفوتر. الرصيد يدفع عند اكتمال التركيبات(**L'INSTALLATION**). تقدم **(النجم الساطع للالكترونيات)** ضمانة تشغيل النظام (بما في ذلك التركيبات الحديثة) لمدة عام بعد انتهاء من التركيبات . من ناحية أخرى ، منحت احد فروعها الحق في تدريب موظفي الشركة على البرامج (**LOGICIELS**) التي قاموا بتثبيتها.

خلال شهري نوفمبر وديسمبر N ، تم تسجيل العمليات التالية:

- في 2 نوفمبر: بيع برنامج لشركة **(نفطال):**

- الإجمالي: 150000 دج
- خصم: 5٪ ؛
- مبلغ القسط: 45000 دج

- ضريبة القيمة المضافة: 19.6٪.

التسديدات تتم خلا ل 60 يومًا.

ومع ذلك ، توقعت **(النجم الساطع للالكترونيات)** ، لهذا العميل منحه ائتمانًا مجانيًا ل : 6 اشهر.

- في 4 نوفمبر: فوترة نهاية الأشغال إلى شركة **(البركة):**
  - مبلغ التركيب: 120000 دج
  - التسبيق المطلوب: 40000 دج؛
  - بداية الأشغال خلال جوان N ؛ ثم تمت فوترة البرنامج **(LOGICIEL)** 300000 دج
  - ضريبة القيمة المضافة: 19.6٪.
- في 7 نوفمبر: بيع (برنامج) **(LOGICIEL)** إلى (**النور**):
  - الإجمالي: 200000 دج
  - خصم: 10٪
  - تسبيق على التركيب: 39000 دج
  - ضريبة القيمة المضافة: 19.6٪.

لا ترغب (**النور**) في الاستفادة من ائتمانًا مجانيًا لمدة 60 يومًا. هي طلبت خصم تعجيل الدفع بنسبة 2٪ و الذي تم منحها اياه.

- في 9 نوفمبر: شكوى من شركة (سوناطراك) التي تم بيع اليها برامج **(LOGICIEL)** :
  - الإجمالي: 100000 دج
  - خصم: 5٪ ؛
  - TVA: 19.6٪.

تطالب شركة (سوناطراك) تخفيض إضافي قدره 5٪ الذي تم منحها إياه .

- في 12نوفمبر: الموزع المتخصص **(عمر للإلكترونيك)**، الذي تم إصدار له فاتورة : إجمالي 120000 دج تخص برنامج **(LOGICIEL)**، تخفيض 5٪، TVA 19.6 ٪ ، في جويلية الماضي (و الذي طلب من شركة خدمات أخري إجراء التركيب) ، وضع حالا في الحراسة القضائية. نتوقع استرداد 80٪ من الدين في عام.
- في 15 نوفمبر: دفعت شركة الفرع **(الغزالة NET)** دفعت الإتاوات عن الفترة من 1 نوفمبر N - 1 إلى 31 أكتوبر N. هذه لإتاوات حسبت على النحو التالي حسب رقم الأعمال المحقق من خلال فرعها:
  - ✓ الرسوم المقررة في1 نوفمبر (N–1): 30000 دج.
  - ✓ الرسوم المقررة على أساس الإنتاج من 1 نوفمبر (N – 1) إلى 31 أكتوبر(N): 42000
  - ✓ الفرق: 12000 دج
  - ✓ الإيداع المستحق من الرسوم من 1 نوفمبر (N) إلى 31 أكتوبر (N + 1) [بالاعتماد على رقم التدريب للعام (N–1) - (N)]: 42000 × 80٪ = 33600 دج.
  - ✓ ضريبة القيمة المضافة: 19.6٪.
- في 28 نوفمبر: تحصيل أرباح من**(الغزالة NET)** 50000 دج.
- في 30 نوفمبر: تحصيل فائدة على قرض بقيمة 300000 دج من الفرع **(الغزالة NET)** (تسديد الفوائد المتأخرة: التي حان موعد استحقاقها): معدل 6٪.
- في 31 ديسمبر N: مستوى تقدم التركيب في شركة **(نفطال)**40٪، التثبيت في شركة **(النور)** بنسبة 50٪.

المطلوب:

قدم في يومية شركة **(النجم الساطع للالكترونيات)** القيود المحاسبية الضرورية المتعلقة بالعمليات السابقة. إذا كان لا بد من إجراء التحيين، يؤخذ في الاعتبار معدل سنوي فعال بنسبة 6 ٪ ومعدلات مكافئة على فترات أقصر.

ملاحظة: تطبيق بند الضمان بالنسبة للمؤسسة المختصة في التركيب يحلل كما يلي:

- متوسط مقدار تكاليف التحديث والتدخلات خلال الأول فصل دراسي بعد التثبيت: 3٪ من التكلفة الإجمالية للبرامج والتثبيت .
- متوسط مقدار تكاليف التحديث والتدخلات خلال الثانية فصل دراسي: 2٪ من التكلفة الإجمالية للبرامج والتثبيت.

المحاضرة (15): IFRS-16 عقود الإيجار

أهداف المحاضرة:

بعد إكمال المحاضرة الخامسة عشرة على الطالب فهم ما يلي:

- ✓ مفهوم الإيجار حسب المعيار**IFRS16** .
- ✓ شروط و اثبات الايجار في دفاتر المستاجر حسب ما جاء بها المعيار**IFRS16**
- ✓ تطبيق.

تمهيد:

معيار الإيجار في المحاسبة عن الإيجار يوضح كيف يتم الاعتراف و القياس و العرض لعقود الإيجار في دفاتر المستأجر و المؤجر و كيفية إثباتها و اهتلاكها.

1- مفهوم الإيجار حسب معايير المحاسبة الدولية:

- هو عقد إيجار يمنح حق **السيطرة** في استخدام الأصل لفترة من الزمن مقابل مبلغ مالي.
- و حق السيطرة يعني أن المستأجر يكون قادر على **توجيه** الأصل بالطريقة التي يراها و كذالك تحقيق **منافع اقتصادية** من استخدام الأصل.
- المعيار حدد نموذج واد للمستأجر حيث يتطلب من المستأجر الاعتراف بالأصول و الالتزامات الناشئة من عقد الإيجار كإيجار تمويلي إلا في حالة:
  - ✖ إذا كانت مدة الإيجار لا تتعدى (12) شهرا و لا يوجد خيار الشراء.

- إذا كان الأصل ذو قيمة منخفضة.

2- تطبيق معيار الإيجار في محاسبة معايير المحاسبة الدولية:

يطبق المعيار لكل الإيجارات ما عدا:

- ✓ الإيجارات الخاصة بالاكتشاف عن المعادن و البترول و الغاز الطبيعي و الموارد المماثلة.
- ✓ إيجارات الأصول الحيوية (تخضع للمعيار (IAS 41).
- ✓ ترتيبات امتياز الخدمة.
- ✓ تراخيص الملكية الفكرية الممنوحة من المؤجر.
- ✓ الحقوق التي يحتفظ بها المستأجر بموجب اتفاقات التراخيص مثل الأفلام و الفيديوهات و الألعاب و المخططات و براءات الاختراع و حقوق التأليف و النشر.

أ) فصل مكونات العقد:

بعض العقود التي تحتوي مكوناتها عن **إيجار** و **خدمة صيانة** معا يمكن للمستأجر تخصيص مبلغ الصيانة ب**النسبة** و **التناسب** مع مبلغ الإيجار للأصل أو اعتبار مكونات العقد كعقد إيجار واحد.

ب) معدل الفائدة الضمني لعقد الإيجار:

هو ذلك المعدل الذي يجعل القيمة الحالية لكلا من:

A (مدخولات الإيجار) + B (القيمة المتبقية غير المضمونة للأصل) = A (القيمة العادلة للأصل) + B (التكاليف المبدئية المباشرة للعقد)

3- شروط الإيجار وفق لمعايير المحاسبة الدولية:

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

- ○ الفترات التي تغطيها خيار التمديد إذا كان ممارسة هذا الخيار من قبل المستأجر مؤكد بطريقة معقولة.
- ○ الفترات التي يغطيها خيار إلغاء العقد في حالة إن المستأجر لديه تأكيد معقول بعدم استخدام هذا الخيار.

4-إثبات الإيجار في دفاتر المستأجر:

يعترف (يسجل محاسبيا) المستأجر في تاريخ الإيجار بأصل حق استخدام و التزام الإيجار.

تاريخ الإيجار: هو التاريخ الذي يكون فيه المستأجر قادر على التحكم في الأصل سواء باستخدامه أو توجيهه، و هذا التاريخ قد يختلف عن تاريخ البدء للإيجار الذي يمكن أن يكون قبل ذلك.

أ) قياس الأصل:

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

- مبلغ التزام الإيجار (القيمة الحالية لدفعات الإيجار).
- التكاليف المبدئية المباشرة للعقد.
- الدفعات المقدمة في أو قبل تاريخ الإيجار.

ب) القياس اللاحق:

في حالة استخدام **نموذج التكلفة** لقياس الأصول يظهر الأصل بالتكلفة ناقصا مجمع الاهتلاك ناقصا مجمع خسارة القيمة.

كما يمكن للمستأجر استخدام **نموذج إعادة التقييم** إذا كان:

- ➢ الأصل عقار استثماري.
- ➢ الأصل ذو علاقة بالأصول (مباني – مصانع – معدات) و كان المستأجر يستخدم نموذج إعادة التقييم.

- يتم قياس الالتزام عند بداية الإيجار بالقيمة الحالية لدفعات الإيجار مخصومة بمعدل الفائدة الضمني للمؤجر إذا كان المستأجر على علم به و إلا على المستأجر استخدام معدل الفائدة الإضافي.
- في حالة ضمان المستأجر للقيمة المتبقية للأصل يتم تضمين هذه القيمة و حسابها مع الالتزام.

5-إثبات الإيجار في دفاتر المؤجر:

- المؤجر لديه الخيار لتصنيف عقد الإيجار سواء إيجار تشغيلي آو إيجار تمويلي.
- المؤجر يصنف الإيجار كإيجار تمويلي إذا كان الإيجار ينقل كل مخاطر و منافع ملكية الأصل للمستأجر.
- الحالات التي تنشا منفردة أو مجتمعة و تؤدي إلى تصنيف الإيجار كإيجار تمويلي:
  - ✓ الإيجار ينقل ملكية الأصل إلى المستأجر بنهاية مدة الإيجار.
  - ✓ يمنح عقد الإيجار المستأجر حق خيار شراء الأصل في نهاية الإيجار بقيمة اقل من القيمة العادلة للأصل في نهاية الإيجار مع تأكيد معقول أن المستأجر سوف يمارس هذا الخيار عند بداية الإيجار.
  - ✓ فترة الإيجار تغطي جزء كبير من العمر الاقتصادي للأصل حتى لو لم يتم نقل ملكية الأصل للمستأجر.
  - ✓ في بداية عقد الإيجار تبلغ القيمة الحالية للحد الأدنى لمدفوعات الإيجار على الأقل بشكل جوهري جميع القيمة العادلة للأصل.
  - ✓ أن يكون الأصل ذات طبيعة متخصصة بحيث لا يمكن إلا للمستأجر استخدامه دون إجراء تعديلات كبيرة.
- عند تاريخ بدء الإيجار يثبت المؤجر الإيجار التمويلي كزبائن بمبلغ يساوي صافي الاستثمار في الإيجار.
- يعترف المؤجر بإيراد تمويلي خلال فترة الإيجار وفقا لمعدل العائد الدوري الثابت لصافي الاستثمار.
- في حالة إذا كان الإيجار تشغيلي يعترف المؤجر بدفعات الإيجار كإيراد بطريقة القسط الثابت.

6- التقييم و التسجيل لعقود الإيجار التمويلي:

أ) التقييم الأولي واللاحق لعقود الإيجار التمويلي

- في محاسبة المستأجر

يدرج الأصل المؤجر ضمن أصول الميزانية بالقيمة المحينة للدفوعات أو بقيمته الحقيقية.

* **طريقة التحيين** تستوجب تحديد أولا معدل التحيين المستخدم الذي يمكن أن يكون:
  - المعدل المشروط في العقد
  - أو معدل القرض الهامشي للمستأجر
* **المعدل المشروط** يتحصل عليه بطريقة **TRI** معدل المردودية الداخلي المعروف من قبل المختصين الماليين، ويحسب كما يلي:

القيمة العادلة = $\sum$ الايجار$(1+i)^{-t}$ +القيمة الباقية $(1+i)^{-N}$

المادة 3-135 من النظام المحاسبي المالي تبين كيفية تجزئة الدفعة (الجريدة الرسمية، العدد 19 ، مرجع سابق ، ص:20):

- بعد تحديد المعدل i يتم اعداد جدول إهتلاك القرض.
- بعدها يمكن فصل الفوائد عن الأصل وتسجيلهم في اليومية عند كل دفعة.
- تسجل الفوائد ضمن الأعباء في حساب النتائج وتسديد القرض في حدود الإهتلاك.

***التقييم اللاحق**: في نهاية الفترة المحاسبية السلعة المقتناة في شكل ايجار تمويل تسجل ضمن الأصول مع ملاحظة الإهتلاك وخسارة القيمة مثل السلع الأخرى الشبيهة.

- في محاسبة المؤجر

المؤجر لا يستفيد مباشرة من المنافع الإقتصادية للأصل المقدم في شكل إيجار تمويل، أيضا لا يتحمل المخاطر، وعليه لا يتم تسجيل السلعة ضمن أصول الميزانية.

لكن المبالغ الدورية التي يستلمها المؤجر في شكل إيجار تمويل التي تشتمل على جزء من إهتلاك الأصل وجزء يمثل الفوائد، حسب المعيار (IAS17) والنظام المحاسبي المالي تظهر في بداية العقد في ميزانية المؤجر ضمن الحقوق بمبلغ يساوي المبلغ المسبق، أما التحصيلات اللاحقة تجزء بين تسديد الحق و الفوائد المستلمة.

ب) التسجيل المحاسبي لعقود الإيجار التمويلي لدى المستأجر

- **التسجيل المحاسبي الأولي لدى المستأجر:**

في بداية فترة الإيجار	**21**		**الأصل المستأجر**	×	
		167	**إلتزام عقود استئجار**		×

: الأصل المستأجر يسجل ضمن أصول الميزانية والالتزام بتسديد الإيجارات المستقبلية في خصوم الميزانية بالقيمة العادلة للسلعة المستأجرة، ولما تكون هذه القيمة أقل، تسجل بالقيمة الحالية للدفعات الأدنى في شكل إيجار.

- **التسجيل المحاسبي أثناء العقد لدى المستأجر:**

- تجزئة التسديدات الممثلة في الإيجار بين العبء المالي وإهتلاك الدين.
- الإيجارات المشروطة تساوي أعباء الدورة التي من خلالها تكون مطلوبة.
- لكل فترة محاسبية، عقد الإيجار التمويلي بترتب عنه عبئ إهتلاك الأصل الذي يعالج محاسبيا يحسب**(IAS 16)** وعلى أساس أن الأصل المستأجر إنتقل إلى دفاتر المستـــأجر بكل مخـــــاطره، وتم تسجيله في دفاتره، فإنه يتم إهتلاك هذا الأصل مثل باقي إستثماراته. وفي حالة عدم التأكد المنطقي لإنتقال الملكية نتيجة العقد، يتم الإهتلاك على الفترة الأقل من بين فترة عقد الإيجار أو مدة إستخدام الأصل.

(philippe dessertine- patrick provillard,(2004.p :205)

*** قيد إثبات دفعة الاستئجار**

167		**إلتزامات عقود الاستئجار**	×	
66		**مصروف فائدة الإستئجار**	×	
	512	**ح/ البنك**		×

*** قيد إثبات اهتلاك الاصل المستأجر**

681		**مخصصات الاهتلاكات و المؤونات و خ/ القيمة**	×	
	28	**اهتلاك الأصل**		×

ج) التسجيل المحاسبي لدى المؤجر:

في بداية فترة الإيجار،المؤجر يسجل في ميزانيته الأصول المحتجزة بمقتضى عقد إيجار تمويلي، وتقديمهم كحقوق بمبلغ يساوي الاستثمار الصافي في عقد الإيجار.

274		الحقوق و الإقراض المترتبة على عقد ايجار تمويل	×	
	21	الأصل المؤجر		×

المعالجة المحاسبية للعوائد المالية يجب أن تتم على أساس قاعدة تترجم معدل مردودية ثابت على صافي إستثمارت المؤجر كإيجار تمويلي.
المؤجر يحول كل الأخطار و المنافع المرتبطة بالملكية القانونية، وبناء عليه يسجل الدفعة التي سيستلم في شكل إيجار جزء منها تسديد للأساس والباقي نواتج مالية.
(pascal barneto(2004). p.130)

512		النقدية	×	
	76	نواتج مالية		×
	274	الحقوق و الاقراض المترتبة على عقد ايجار تمويل		×

ملاحظة: يصنف العقد ضمن عقد الايجار التمويلي اذا توفر على القيمة المضمونة في نهاية مدة العقد وتغطية مدة العقد للجزء الاكبر من العمر الإنتاجي.

7 - عقود التنازل عن الإيجار:

التنازل عن الإيجار هو عملية يتنازل من خلالها المالك عن الأصل إلى الغير من أجل استرجاعه كإيجار،حيث يكون التسديد في شكل إيجار. وتكون المعالجة المحاسبية لعملية التنازل عن الإيجار حسب نوع عقد الإيجار كونه تمويلي أو تشغيلي. فإذا كانت عملية التنازل عن الإيجار سيؤدي إلى عقد إيجار التمويل، كل الفائض عن نواتج التنازل مقارنة مع القيمة المحاسبية لا يسجل فورا ضمن حساب النتائج من قبل البائع، بل يجب ان يؤجل ويهتلك على مدة عقد الإيجار حسب ما جاء في المعيار(**IAS 17)** الذي يتطابق مع النظام المحاسبي المالي في مادته 4-135. (الجريدة الرسمية، العدد 19 ، ص:20)

8- المعلومات الواجب الإفصاح عنها:

المؤسسات التي تعمل في إطار عقود الإيجار مطالبة بالإفصاح عن:

- القيمة المحاسبية الصافية لكل أصل مسجل في الميزانية.
- مطابقة بين مجموع الحد الأدنى لدفعات الإيجار وقيمتها الحالية.
- الإيجارات المعترف بها كمصروف خلال الفترة.
- مجموع الحد الأدنى لدفعات الإيجار المستقبلية المتوقع قبضها بموجب عقود الإيجار وغير القابلة للإلغاء.
- تحديد شروط عقد الإيجار الهامة للمستأجر مثل: قواعد تحديد دفعات الإيجار، وجود شروط خيارات التجديد أو الشراء.

6- إعادة القياس

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

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

7- البيع مع إعادة الاستئجار:

في حالة البيع مع إعادة الاستئجار للأصل المباع يكون على المستأجر البائع تطبيق متطلبات المعيار (IFRS 15) لتحديد الوفاء بالتزامات الأداء.
و عليه تم المحاسبة كعملية بيع و على البائع المستأجر قياس الأصل وفقا للقيمة الدفترية و يتم الاعتراف بأي مكاسب أو خسائر.

أسئلة:

1) اقتنت شركة مجموعة من التثبيتات من اجل التجديد، و قامت بالنفقات التالية، ما هي التي لا تسجل ضمن أعباء الفترة؟
- ثمن شراء الأرض. – أتعاب الموثق.
- ثمن شراء المبنى. – الاتعاب.
- حقوق التسجيل. – مصروفات المهندسين.
مصروفات العقود. – الإصلاحات الكبرى

2) نفس السؤال: ما هي تسجل ضمن الأراضي؟ و ضمن المباني؟

3) في أي حالة عقد الإيجار هو عقد إيجار بسيط؟
- المستأجر يستطيع فسخ عقد الإيجار، لكن الخسائر التي يتكبدها المؤجر تكون على نفقته.
- المستأجر له القدرة على الاستمرار في الإيجار بواسطة إيجار مطابق لسعر السوق.
- المستأجر له القدرة على الاستمرار في الإيجار بواسطة إيجار اقل لسعر السوق.

التمرين الأول: عقود الإيجار

المؤسسة (X) قامت باستئجار شاحنتين نصف مقطورة من المؤسسة (Y) المستخدمة في النقل البري وفق الشروط التالية:
- النصف قاطرة الأولى A: الإيجار السنوي 19600 دج تسدد في بداية كل ثلاثي لمدة 5 سنوات، زائد 0.2 دج للكيلومتر في نهاية كل سنة للمسافات السنوية التى تفوق 100000 كلم. إمكانية امتلاك النصف قاطرة في نهاية 5 سنوات ب: 60000 دج.
- النصف قاطرة الثانية B: الإيجار السنوي 20000 دج تسدد في بداية كل ثلاثي لمدة 9 سنوات، زائد 0.2 دج للكيلومتر في نهاية كل سنة للمسافات السنوية التى تفوق 100000 كلم. لا توجد إمكانية امتلاك النصف قاطرة في نهاية 9 سنوات(الشاحنة تسترجع من قبل المؤجر- و يتم التنازل عنها لأحد الفروع الأجنبية المؤجر ب: 100000 دج).

توقع الاستخدام المتوسط لكلا النصف قاطرتين هو: 1000000 كلم على عشرة سنوات، و تكلفة الشراء بالنسبة للمؤسسة (Y) هو: 120000 دج. **و المطلوب:**
- حلل تصنيف كل من عقدي الإيجار؟
- حدد بالنسبة لكل من العقدين معدل المردودية السنوي المشروط للدفعات الأقل؟
- سجل في يومية كل المؤسسة (X) و (Y) القيود اللازمة للسنة N (السنة الاولى للاستخدام) العقود التي انطلقت في بداية جانفي N، و أن المؤسسة (X) قطعت حسب الترتيب 90000 كلم و 110000 كلم للشاحنتين A وB .
- بين ما هي المعلومات الواجب اظهارها في ملاحق القوائم المالية لكل من هاذين العقدين لكلا المؤسستين (X) و (Y).

التمرين الثاني: البيع بالإيجار

المؤسسة (X) المالكة لمجموعة عقارية إقتنتها ب: 250000 دج (منها قطعة أرض ب: 50000 دج) في 1 جانفي N-4 ، (العقار يهتلك خلال 30 سنة، القيمة الباقية للأراضي في نهاية 30 سنة: 50000 دج. و نتيجة كون المؤسسة تواجه مشاكل مالية قررت في 1 جانفي N تحويل هذا العقار لمؤسسة (Y) في إطار البيع بالإيجار وفق الشروط التالية:
- تقييم التنازل بالإيجار ب، 250000 دج (منها 60000 دج الأراضي و 190000 للمباني).
- عقد الإيجار الدائن على مدار 20 سنة (تعويض سنوي يسدد في وسط السنة كل01 جويلية) 26500 دج خارج الرسم.
- (إمكانية و ليست إجبارية) في نهاية مدة العقد شراء الأرض: 30000 دج و المبنى 50000 دج. بدون TVA.

و المطلوب:

- ✓ أحسب المعدل المتوسط الضروري للعقد، و بدلالة هذا المعدل حدد حصة الإيجار الخاص بالأرض و البناء.
- ✓ سجل القيود الخاصة بالفترة(N) الخاصة بالمؤسسة (X) و المؤسسة (Y).

التمرين الثالث:

استأجرت (**نفطال**) نصف مقطورتين من(**سوناطراك**) تستخدم في النقل البري بالشروط التالية:

- نصف مقطورة (أ): إيجار سنوي 19600 دج تسدد في بداية كل ثلاثي لمدة 5 سنوات بالإضافة إلى 0.2 دج لكل كيلومتر في نهاية كل عام للمسافات السنوية أكبر من 100000 كم. إمكانية شراء نصف مقطورة بعد 5 سنوات مقابل 60000 دج.
- نصف مقطورة (**ب**): إيجار سنوي 20000 دج يدفع في بداية كل ثلاثي لمدة 9 سنوات بالإضافة إلى 0.2 دج لكل كيلومتر في نهاية كل عام للمسافات السنوية أكبر من 100000 كم. لا يمكن اقتناء نصف مقطورة بعد 9 سنوات (المعدات تسترجع من قبل المؤجر ويتم التنازل عنها إلى الفرع التابع الأجنبي لهذا المستأجر مقابل 10000 دج.

توقعات الاستخدام المتوسطة لكل من هذه المقطورات هو 1000000 كلم على مدى 10 سنوات وتكلفة الشراء (**سوناطراك**) من 120000 دج.

المحاضرة (16): IFRS-17 عقود التأمين

أهداف المحاضرة:

بعد إكمال المحاضرة السادسة عشر على الطالب فهم ما يلي:

- ✓ كيفية الاعتراف والتسجيل و التقييم العقد وفق المعيار **IFRS17**.
- ✓ أساسيات المعيار **IFRS-17** عقود التأمين

أساسيات:

- إعادة تقييم هذا العقد خلال الفترات التالية.**الاعتراف و تسجيل عقد:**
- الاعتراف بالعقد عندما تبدأ فترة تغطية المخاطر

تقييم العقد في الأصل:

- التقييم على أساس جميع المعلومات المتاحة المتعلقة بالتدفقات النقد المنتظرة.
- الاتساق مع بيانات السوق الملحوظة.
- "خسارة اليوم الأول" ممكنة ولكن تأجيل أي "مكسب يوم واحد"

إعادة تقييم هذا العقد خلال الفترات التالية:

- عقد إعادة التامين هو عقد تامين تم إصداره من قبل مؤمن معين (جهة إعادة التامين) لتعويض طرف أخر (المؤمن) عن خسائر بموجب عقد أو أكثر تم إصداره من قبل المؤمن. (خالد جمال الجعارات:2014 ص28)
- إعادة التقييم في كل تاريخ تقرير (التدفق النقدي ، معدل الخصم ، هامش الخطر).
- التعرف على آثار التغييرات في تقديرات الخدمات المستقبلية في الفترات التي يتم خلالها تقديم الخدمة.

تقديم النتائج في القوائم المالية:

- عرض النواتج و الأعباء المتطابقة مع التي في العقود غير المؤمنة .
- إمكانية تسجيل أثر التحديث في النتيجة وتأثير تغيرات معدل التحيين بين الفترتين.
- المعلومات المحتواة في الملحق عن المبالغ المسجلة في القوائم المالية، الأحكام المستخدمة والمخاطر المرتبطة بعقود التأمين.

أساسيات المعيار IFRS-17 عقود التأمين

- يتم تقييم الخصم على أساس القيمة الحالية للخدمات (خدمات محينة بسعر الفائدة).
- تشتمل القيمة الحالية للخدمات على هامش للمخاطر، من اجل الأخذ في الحسبان حالة عدم اليقين المتعلقة بالتدفقات المستقبلية.
- يضاف إليها هامش الخدمة التعاقدية للتكيف مع المماطلة في أقساط التأمين.

- يتم استهلاك MSC (هامش الخدمة التعاقدية) بمرور الوقت على مدة تغطية المتبقية للعقد.
- إذا كانت خسارة متوقعة، تؤخذ مباشرة ضمن الأعباء حسب نتيجة اشتراك العقد.
- يتم تعديل CSM (هامش الخدمة التعاقدية) بتغيرات التدفقات النقدية المستقبلية.

الخاتمة

شملت هذه المطبوعة على مجموعة من المحاضرات الخاصة بآخر المستجدات في مجال معايير الإبلاغ المالي IAS/IFRS، و التي تهدف إلى تمكين الممارسين المهنيين للمحاسبة من فهم جوهر و فلسفة المعايير التي تمكنهم من إعداد قوائم مالية ذات مصداقية تمكن مختلف الأطراف الأخذة من الوثوق فيها و بالتالي اتخاذ القرارات السليمة.

كل ذلك يأتي تماشيا مع الواقع الاقتصادي الحالي، كون الإصلاحات الإقتصادية التي قامت بها الدولة الجزائرية كان لابد لها من أن تتوج بإصلاح النظام المحاسبي و جعله يتماشى مع المتطلبات الإقتصادية العالمية، والنظام المحاسبي المالي أخذ بعين الإعتبار ما جاءت به المعايير المحاسبية الدولية، لذلك كا لابد من تحيين المعلومات لطلبة الماستر محسبة – محاسبة و تدقيق حتى يكونوا مسلحين بالإطار النظري للمعاييرIAS/IFRS و في مقدورهم مستقبلا التعبير عن الواقع الاقتصادي للمؤسسة بمصداقية، و بالتالي تحسين المعلومات المحاسبية التي تفيد في إتخاذ القرارات الصحيحة.

حاولنا من خلال هذه المطبوعة عرض أهم المفاهيم المتعلقة المعايير التى تعالج اشكاليات تخص بنود القوائم وذلك من خلال توضحيح الهدف و النطاق و التقييم الاولي و اللاحق و كيفية المعالجة المحاسبية و اخير المعلومات الواجب الافصاح عنها. و من ضمن النقاط الهامة في كل المعايير عند التطرق للتقييم تذكر القيمة العادلة.

وقد كان لإدخال محاسبة القيمة العادلة في الممارسات المحاسبية أثر كبير في إظهار معظم الأصول والخصوم بقيمتها الواقعية فتطبيق القيمة العادلة في محاسبة الأدوات المالية يضفي على القوائم المالية مصداقية ويعطي للمستثمرين مستوى عال من الموثوقية التي تسمح لهم باتخاذ القرارات الاستثمارية في الأسواق المالية، لكن تطبيق هذا المبدأ على أرض الواقع طرح إشكالات عديدة سواء على المستوى الدولي أو المحلي.

ففي الجزائر مرد إشكالية تطبيق القيمة العادلة في المحاسبة الجزائرية مرجعها غياب سوق مالي كفؤ يوفر

الدعامة الأساسية لتحديها ومن ثم اعتمادها في التسجيلات المحاسبية، وهذا ما جعل المشرع الجزائري في النظام المحاسبي المالي يسمح بتطبيق التكلفة التاريخية في تقييم الأدوات المالية في حال استحالة تحديد القيمة العادلة لها.

وعليه فعلى الدولة الجزائرية أن تضع ميكانيزمات فعالة لتنشيط السوق المالي الجزائري، كوضع تحفيزات جبائية للأرباح الناتجة عن التداول بالأدوات المالية فيها .كما يجب القيام باصلاحات و تقييم النظام المحاسبي المالي الذي لم يأخذ بالتعديلات التي طرأت على المحاسبة بعد **2010** . لذلك على الهيئات القائمة على شؤون المحاسبية الاهتمام أكثر بتحيين النظام المحاسبي المالي و جعله يتماشى مع المعطيات الجديدة التي يطرحها مجلس معايير المحاسبة الدولي.

المراجع

المراجع بالعربية:

- محمد أبو نصار، محمد وجمعة حميدات (2019)" معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية"، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، الطبعة الربعة.
- جمعة فلاح حميدات، 2019: خبير المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية،دار النشر المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان ، المملكة الاردنية.
- جمعة حميدات، معايير المحاسبة ومعايير الإبلاغ المالي الدولية، شركة صرح العالمية، الطبعة الثالثة، عمان – الأردن،2113 .

- محمد أبو نصار-جمعة حميدات (2012): معايير المحاسبة و الابلاغ المالي الدولية، دار وائل، عمان.
- محمود السيد الناغي(2011): نظرية المحاسبة : المكتبة العصرية للنشر و التوزيع ، المنصور- مصر.
- حسين القاضي، مأمون حمدان (2008): المحاسبة الدولية و معاييرها: دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان
- محمد أبو ناصر-جمعة حميدات (2008): معايير المحاسبة و الابلاغ المالي الدولية، دار وائل، عمان.
- خالد جمال الجعارات(2008): معايير التقارير المالية 2007 الدولية IFRS/IAS، اثراء للنشرو التوزيع عمان الأردن.
- محمد أبو نصار،(2008): جمعة حميدات، معايير المحاسبة و الابلاغ المالي الدولية، دار وائل، عمان.
- أمين السيد أحمد لطفي، (2008): اعداد و عرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة : دار الثقافة ، الاسكندرية مصر.
- شعيب شنوف، (2008) : محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدوليةIAS/IFRS: مكتبة الشركة الجزائرية ، بودواو.
- هيني قان جريوننج ترجمة د/ طارق حماد(2006): معايير التقارير المالية الدولية، الدار الدولية للاستثمارات الثقافية، مصر.
- طارق عبد العالي حماد (2006): موسوعة معايير المحاسبة، الدار الجامعية الإسكندرية .
- أحمد محمد نور (2004-2003): المحاسبة المالية القياس و التقييم و الإفصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية و العربية و المصرية، الدار الجامعية الاسكندرية مصر،
- هوشيار معروف كاكا مولا، (2004): الاستثمارات و الأسواق المالية ، دار صفاء للنشر و التوزيع-عمان
- طارق عبد العالي حماد (2003): المشتقات المالية: المفاهيم- ادارة المخاطر- المحاسبة، الدار الجامعية مصر.

المراجع بالفرنسية:

- ÉRIC TORT -LIONEL ESCAFFRE, (2012):AMELIORER L'INFORMATION FINANCIERE EN IFRS ,BERTI EDITION DUNOD, PARIS.
- STEPHANE BRUN, (2011):GUIDE D'APPLICATION DES NORMES IAS/IFRS, BERTI EDITION, ALGER
- BRUNO BACHY – MICHEL SION,(2009),ANALYSE FINANCIERE DES COMPTES CONSOLIDES NORMES IFRS, DUNOD PARIS.
- PASCAL BARNETO, (2008) : APPLICATION AUX ETATS FINANCIERS,2 EDITION DUNOD PARIS.
- STEPHAN BRUN ,(2006) : NORMES COMPTABLES INTERNATIONALES IAS/IFRS, GUALINO EDITEUR ,PARIS.
- PASCAL BARNETO, (2004) : NORMES IAS / IFRS, APPLICATION AUX ETATS FINANCIER EDITION DUNOD.
- PASCAL BARNETO, PIERRE GRUSON, INSTRUMENTS FINANCIERS ET IFRS(EVALUATION ET COMPTABILISATION EN IAS 32, 39 ET IFRS 7), DUNOD, PARIS, 2007.
- BERNARD RAFFOURNIER, (2005): LES NORMES COMPTABLES INTERNATIONALES (IAS/IFRS) 2 EDITIONS ECONOMISA. PARIS.

- LAURENT BAILLY, (2005) : COMPRENDRE LES IFRS، 2 EDITION MAXIMA PARIS .
- CATHERINE MAILLET، ANNE LE MANH, (2006) : NORMES COMPTABLES INTERNATIONALES IAS/IFRS، EDITION BERTI.
- JEAN FRANÇOIS DES ROBERT، FRANÇOIS MECHIN، HERVE PUTEAUX, (2004) : NORMES IFRS ET PME، EDITION DUNOD.
- OBERT ROPERT, (2004) : PRATIQUE DES NORMES IAS/IFRS ; EDITION DUNOD PARIS.
- OBERT ROPER, (2006) : LE PETIT IFRS 2006/2007 ; EDITION DUNOD PARIS
- A. KADDOURI- A.MIMECHE , (2009) , COURS DE COMPTABILITE' FINANCIERE , SELON LES NORMES , IAS/IFRS ET LE SCF 2007 , ENAG EDITION, ALGER .
- :ALAIN RUTTINS, FUTURS, SWAPS, OPTIONS, LES PRODUITS FINANCIERS DERIVES, ESPLANADE DE L'EUROPE, BELGIQUE,2003,