



الجمهورية العربية السورية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة حماة – كلية الاقتصاد

المحاسبة الدولية

مدرس المقرر
د. أحمد محمد تاتفي

2026 - 2025

نشأة المحاسبة الدولية وتطورها

The Emergence and Development of International Accounting

بدأت محاولات وضع أسس المحاسبة الدولية مع بداية القرن العشرين ولكنها أصبحت في الآونة الأخيرة حقيقة واضحة وملموسة ومطبقة في معظم الشركات ويمكن القول بأن تاريخ الاعتراف بالمحاسبة الدولية يعود إلى الاتفاقية الموقعة في 1973/12/29 والتي وقعتها عشر دول صناعية متقدمة هي: أستراليا – كندا – فرنسا – ألمانيا – اليابان – المكسيك – نيوزلندا – المملكة المتحدة – إيرلندا – الولايات المتحدة الأمريكية. وبموجب هذه الاتفاقية تأسست لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASB) International Accounting Standards Committee. وتمثل اللجنة في الوقت الحاضر عدد كبيراً من مؤسسات المحاسبة المهنية من أكثر من 80 بلداً وهي الهيئة المستقلة الوحيدة التي عهدت إليها المؤسسات المحاسبية المهنية الأعضاء بمسؤولية وسلطة إصدار معايير محاسبية دولية ويقوم بإدارة أعمال اللجنة مجلس يضم ممثلين عن 13 بلداً تساعد الأمانة الدائمة المتفرغة. انطلاقاً مما سبق أصبحت المحاسبة الدولية حقيقة واقعة بتأسيس لجنة معايير المحاسبة الدولية عام 1973 ولكن هذا التاريخ يعني تاريخ الاعتراف بها بصفاتها حقيقة واقعة وفرع له قواعده ودستوره ومعاييرها، ولكن تاريخ بداية نشأة المحاسبة الدولية يعود إلى ما قبل ذلك التاريخ بعشرات السنين حيث أولى محاولات وضع معايير على المستوى الدولي بدأت مع بدايات القرن العشرين الماضي حيث عقدت عدة مؤتمرات ابتداءً من عام 1904 في عدة دول.

عام 1929: كان "نقطة التحول الجوهرية" حيث أثبت الانهيار المالي (1929 – 1936) أن غياب المعايير الموحدة يؤدي إلى كوارث اقتصادية مما دفع الحكومات والمستثمرين للمطالبة بإنهاء "الممارسات المحاسبية الشخصية".

عام 1936: يُعتبر "البداية التنظيمية الفعلية" حيث بدأت الهيئات المهنية (مثل المعهد الأمريكي للمحاسبين) في صياغة أولى القواعد التي تهدف لتقليل الاختلافات في طرق قياس الأرباح وعرض الميزانيات، وهو ما عُرف

لاحقاً بـ Generally Accepted Accounting Principles

هذا التسلسل هو الذي مهد الطريق لاحقاً (بعد عقود لنقل الفكرة من النطاق المحلي (أمريك إلى النطاق العالمي لتأسيس معايير المحاسبة الدولية (IAS) International Accounting Standards في السبعينيات.

تعتبر المؤتمرات والمنعقدة والمتابعة حصيلة ضغوط متزايدة من مستخدمي القوائم المالية من مساهمين ومستثمرين ودائنين ونقابات واتحادات تجارية ومنظمات دولية وجمعيات حكومية وأجهزة حكومية والتي أسفرت عن تشكيل عدة منظمات استهدفت وضع المعايير الدولية وتهيئة المناخ اللازم لتطبيق هذه المعايير. ونتيجة:

• نمو حركة التجارة الدولية،

• اتساع ظهور ما يسمى الشركات متعددة الجنسية والمنشآت الدولية ونموها واتساع نطاق عملها وازدهارها

ظهرت عدة مشاكل محاسبية لم تكن معروفة من قبل وأصبحت المجالس والهيئات والجمعيات والمؤسسات المتخصصة في العمل المحاسبي ملتزمة بإيجاد حلول لهذه المشاكل. وعليه يمكن القول إن هناك سببين رئيسيين لنشأة المحاسبة الدولية هما:

- نمو المنشآت الدولية وازدهارها والمنشآت متعددة الجنسيات.

- اختلاف الممارسات المحاسبية المهنية بين الدول المختلفة.

أولاً – نمو الشركات الدولية وازدهارها والمنشآت المتعددة الجنسية: First: The Growth and Prosperity of

Multinational Corporations (MNCs) and International Companies

ليس هناك تاريخ محدد ممكن اعتماده لنشأة الشركات الدولية ولكن أسباب ودوافع نشأة الشركات الدولية سابقا هي نفسها الأسباب الحالية في هذه الأيام وهذه الأسباب هي:

- **التجارة الدولية (International Trade):** من استيراد وتصدير السلع والخدمات بمختلف أنواعها عن طريق شركات متخصصة.

- **الاقتصاد الدولي الحديث (Modern International Economics):** حيث يتميز هذا الاقتصاد بعدد من الخصائص:

○ وجود الشركات العالمية.

○ التقدم القائم باتجاه التكامل الدولي للأسواق المالية العالمية.

○ كثرة الاتحادات التجارية الاقتصادية على هيئة تكتلات اقتصادية ضخمة.

- **دور المنشآت الدولية** متعددة الجنسية في حجم التجارة الدولية بنسب متزايدة والحاجة لوجود معايير محاسبية دولية لحل بعض الإشكالات التي تواجه الإثبات المحاسبي في هذه المنشآت.

- **الاستثمار الأجنبي المباشر (FDI):** والمتمثل بالتحويل المباشر لرأس المال من دولة إلى أخرى.

- **النظام النقدي الدولي (IMS):** والمعتمد على أسعار الصرف وتدفق رأس المال وانعكاس ذلك على موازين المدفوعات في الدول المختلفة.

ثانياً – اختلاف الممارسات المحاسبية المهنية بين الدول المختلفة

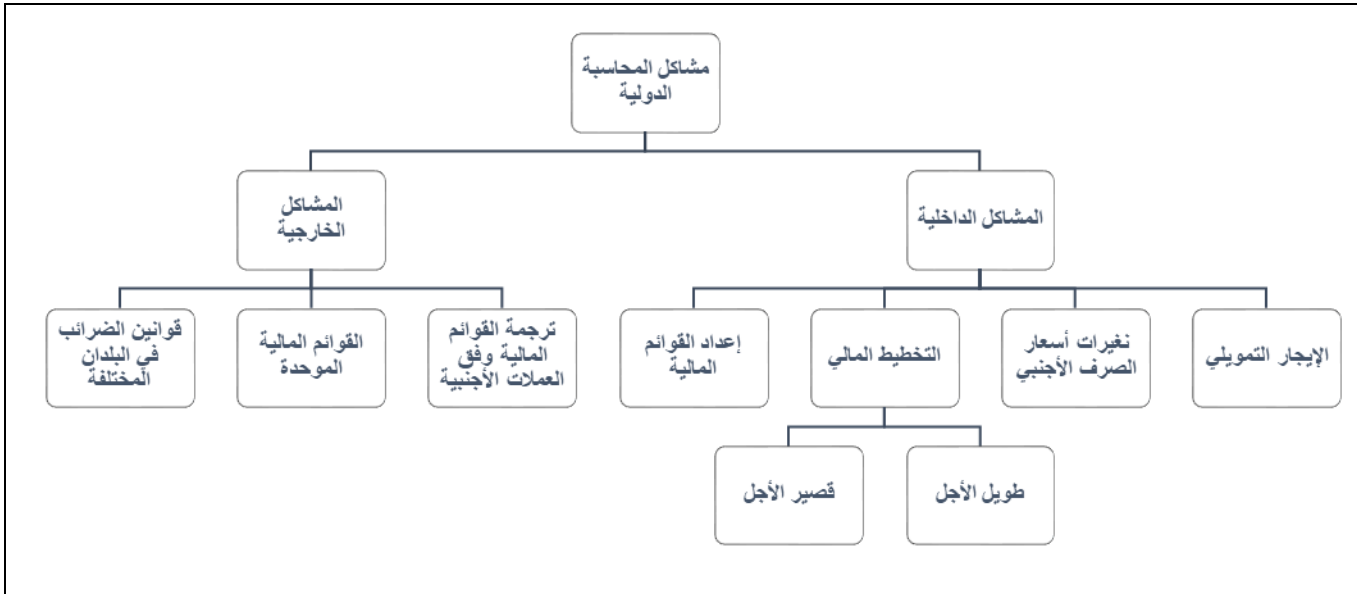
نتيجة لازدهار الشركات الدولية ونموها والمنشآت متعددة الجنسيات بأشكالها المختلفة ظهرت عدة مشاكل محاسبية وحاولت المحاسبة مواجهة هذه المشاكل بطرق مختلفة بحسب أساليب ونظم الممارسة لقواعد المحاسبة في كل دولة حيث إرجاع هذا الاختلاف في الممارسات من دولة لأخرى إلى الاختلاف في الظروف الاجتماعية والاقتصادية والسياسية، أو ما يسمى بالظروف البيئية لكل دولة. ويمكن سرد بعض هذه الظروف كما يلي:

- **المستوى التعليمي (Educational Level):** ويتأثر بمستوى الأمية في المجتمع، نوعية التعليم ضمن الدولة بمراحلها المختلفة، مدى التوافق في نظام التعليم في المجتمع مع احتياجات ومتطلبات ذلك المجتمع.
- **المستوى الثقافي (Cultural Level):** ويتأثر بمستوى تحفظ المجتمع من حيث التشدد في تطبيق الأساليب والسياسات المحاسبية وبمستوى تحفظ عالي عند إعداد القوائم المالية، درجة الحرص في المجتمع بحيث تنعكس سلباً على كمية المعلومات التي يتم الإفصاح عنها، نظرة المجتمع إلى مهنة المحاسبة والمراجعة وأهمية هذه المهنة من وجهة نظر المجتمع لها.
- **النظم القانونية (Legal Systems):** تكمن علاقة قوية بين النظم القانونية والممارسة المحاسبية وتعتبر هذه النظم بمثابة معايير للمحاسبة تعمل بها مثل (قوانين الضرائب وقانون الشركات والقانون التجاري ...). وبمجرد وجد هذه القوانين فإن على المحاسب الالتزام بها وعدم اللجوء إلى الاجتهاد والتطوير عند مواجهة بعض الحالات المنصوص عليها ضمن الأنظمة والقوانين والعكس صحيح.
- **النظام السياسي (Political System):** تختلف مهنة المحاسبة وفقاً للنظام السياسي السائد في المجتمع وذلك من حيث تنشيط روح الاجتهاد والتطوير والتحرر من القيود المختلفة التي تواجه مهنة المحاسبة.
- **النظام الاقتصادي (Economic System):** ويتمثل تأثير مهنة المحاسبة بمستوى التدخل الحكومي، مستويات التضخم الحاصلة في المجتمع.

ومما سبق يتضح أن مظاهر الاختلاف عند التطبيق المحاسبي بين الدول تكمن في النواحي التالية:

- اختلاف اللغة بين الدول.
- اختلاف العملات بين الدول.
- اختلاف القوة الشرائية للعملات بين الدول.
- اختلاف النظام الضريبي بين الدول.
- اختلاف قوانين ونظم الممارسة المحاسبية.
- اختلاف تطبيق القوانين والسياسات المحاسبية.
- اختلاف شكل المعلومات التي يفصح عنها وكميتها.
- اختلاف المعايير المحاسبية في كل الدول.

تأسيسا على ما تقدم ولهذه الأسباب وغيرها بدأ الاهتمام بالمحاسبة الدولية حيث عرفت بأنها " تهتم بدراسة الفرضيات والمفاهيم والأسس والقواعد المحاسبية المطبقة في الدول المختلفة والتحري عن أسباب اختلافها".



مفهوم المعيار المحاسبي (The Concept of Accounting Standard):

لقد جاءت كلمة معيار ترجمة لكلمة Standard الإنجليزية وهي تعني القاعدة المحاسبية ويميل المحاسبين إلى استخدام معيار محاسبي.

ويقصد بكلمة معيار في اللغة: بأنها نموذج يوضع، يقاس على ضوءه وزن شيء أو طوله أو درجة جودته. أما في المحاسبة فيقصد بها: " عبارة عن قواعد إرشادية (Guidelines) يرجع إليها المهنيون لدعم اجتهادهم واستلهم حكمتهم. ولكنها لا تلغي الحكمة أو الاجتهاد أبداً، كما إنها وصف مهني (Professional description) رفيع المستوى للممارسات المهنية المقبولة قبولاً عاماً وتهدف إلى تقليل درجة الاختلاف في التعبير أو الممارسة في الظروف المتشابهة، وتعتمد كإطار عام لتقييم نوعية وكفاءة العمل الفني ولتحديد طبيعة وعمق المسؤولية المهنية ".

أهمية المعايير المحاسبية (The importance of accounting standards): يلاحظ بأن الحاجة إلى المعايير المحاسبية تأتي:

1. تحديد وقياس الأحداث المالية للمنشأة.
 2. إيصال نتائج القياس إلى مستخدمي القوائم المالية.
 3. تحديد الطريقة المناسبة للقياس.
 4. اتخاذ القرار المناسب.
- ولذلك فإن غياب المعايير المحاسبية سوف يؤدي للاعتراف: -

1. استخدام طرق محاسبية قد تكون غير سليمة.
2. إعداد قوائم مالية كيفية (حسب الرغبة).
3. اختلاف الأسس التي تحدد وتعالج العمليات والأحداث المحاسبية للمنشأة الواحدة والمنشآت المختلفة.
4. صعوبة اتخاذ قرار داخلي أو خارجي من قبل المستفيدين وكذلك الدارسين وغيرهم.

أهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية فهي:

في سنة 2001 تم تعديل اسم لجنة معايير المحاسبة الدولية إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية (international accounting standards board) وتم كذلك تعديل مسمى معايير المحاسبة الدولية (international financial reporting) إلى IAS (accounting standards) إلى معايير التقارير المالية الدولية (IASB) ما مجموعه 18 معياراً ضمن سلسلة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التي تبدأ بالمرفق (IFRS)، بالإضافة إلى بقاء العديد من المعايير القديمة التي تبدأ بالمرفق (IAS) سارية المفعول.

بقي حالياً 25 معياراً نافذاً من سلسلة معايير المحاسبة الدولية القديمة (IAS)، من أصل 41 معياراً صدرت تاريخياً. العديد من هذه المعايير تم استبدالها بمعايير IFRS الأحدث (مثلما حدث مع IAS 1 الذي سيحل محله IFRS 18 قريباً، وIAS 17 الذي استبدله IFRS 16).

الجهة الرسمية المسؤولة عن إصدار معايير المحاسبة الدولية هي:

مجلس معايير المحاسبة الدولية (International Accounting Standards Board – IASB).

مقره: لندن، المملكة المتحدة.

تأسس: عام 2001 ليحل محل لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) التي بدأت عملها منذ عام 1973. المهام الأساسية:

- صياغة وتطوير معايير محاسبية دولية عالية الجودة.
- تعزيز التوافق بين الممارسات المحاسبية عالمياً.
- إجراء مشاورات عامة مع جميع أصحاب المصلحة (شركات، محاسبين، هيئات رقابية).
- تحديث وتطوير المعايير بما يتماشى مع التغيرات الاقتصادية والتكنولوجية.

بفضل عمل هذا المجلس، أصبحت معايير IFRS مطبقة اليوم في أكثر من 140 دولة، منها الاتحاد الأوروبي، وأغلب دول آسيا وأفريقيا، إضافة إلى استخدام جزئي أو مواز لبعض الأسواق الكبرى مثل الولايات المتحدة (التي تعتمد GAAP لكنها تسمح بمقارنة القوائم وفق IFRS). أهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية:

- 1- تطوير مجموعة واحدة من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بحيث تكون عالية الجودة ومفهومة وقابلة للتطبيق ومقبولة عالمياً من خلال هيئة وضع المعايير التابعة لها مجلس معايير المحاسبة الدولية.
- 2- تشجيع الاستخدام والتطبيق الصارم لهذه المعايير.
- 3- الأخذ بعين الاعتبار حاجات التقارير المالية للاقتصادات الناشئة والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة (SMEs)
- 4- تحقيق تقارب بين معايير المحاسبة المحلية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لإيجاد حلول ذات جودة عالية.

قائمة بمعايير المحاسبة الدولية لاعداد التقارير المالية IFRS:

IFRS 1: اعتماد المعايير الدولية لأول مرة.

IFRS 2: الدفع على أساس الأسهم.

IFRS 3: اندماج الأعمال.

IFRS 5: الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقفة (ملاحظة: IFRS 4 تم استبداله بـ

IFRS 17).

IFRS 6: استكشاف وتقييم الموارد المعدنية.

IFRS 7: الأدوات المالية: الإفصاحات.

IFRS 8: القطاعات التشغيلية.

IFRS 9: الأدوات المالية (حل محل IAS 39 جزئي).

IFRS 10: القوائم المالية الموحدة.

IFRS 11: الترتيبات المشتركة.

IFRS 12: الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى.

IFRS 13: قياس القيمة العادلة.

IFRS 14: الحسابات المؤجلة التنظيمية.

IFRS 15: الإيراد من العقود مع العملاء.

IFRS 16: عقود الإيجار.

IFRS 17: عقود التأمين.

IFRS 18: العرض والإفصاح في القوائم المالية (أحدث معيار، سيحل محل IAS 1 بدءاً من 2027).

IFRS 19: الشركات التابعة التي ليس لديها محاسبة عامة: الإفصاحات (صدر مؤخراً لتسهيل الإفصاح على

الشركات التابعة).

معايير تم استبدالها بمعايير IFRS حديثة:

- IAS 1 عرض القوائم المالية : ليحل محله IFRS 18 سيبدأ التطبيق الإلزامي في 2027.
- IAS 11 عقود الإنشاء و IAS 18 الإيراد : تم إلغاؤهما واستبدالهما بالمعيار الشامل IFRS 15 الإيراد من العقود مع العملاء.
- IAS 14 التقارير القطاعية : استُبدل بالمعيار IFRS 8 القطاعات التشغيلية.
- IAS 17 عقود الإيجار : ألغي واستُبدل بالمعيار IFRS 16 الذي ألغى التمييز بين الإيجار التشغيلي والتمويلي للمستأجر.
- IAS 22 اندماج الأعمال : استُبدل بالمعيار IFRS 3 اندماج الأعمال.
- IAS 30 الإفصاحات في القوائم المالية للبنوك : استُبدل بالمعيار IFRS 7 الأدوات المالية: الإفصاحات.
- IAS 31 الحصص في المشاريع المشتركة : استُبدل بالمعيار IFRS 11 الترتيبات المشتركة.
- IAS 39 الأدوات المالية: الاعتراف والقياس : استُبدل معظمه بالمعيار IFRS 9 الأدوات المالية، وبقيت منه أجزاء بسيطة جداً تتعلق بمحاسبة التحوط.

معايير ألغيت قديماً ولم يعد لها وجود:

هناك أرقام مفقودة في سلسلة IAS لأنها ألغيت منذ زمن بعيد لعدم الحاجة إليها أو دمجها في معايير أخرى، وهي:

- IAS 3 - IAS 4 - IAS 5 - IAS 6.
- IAS 9 أدرج ضمن IAS 38 للأصول غير الملموسة.
- IAS 13 - IAS 15 - IAS 25.
- IAS 35 العمليات المتوقفة - أدرج ضمن IFRS 5 .

جدول ملخص للوضع الحالي:

السلسلة	الإجمالي التاريخي	الملغى / المستبدل	الباقى نافذ
IAS	41 معياراً	16 معياراً	25 معياراً
IFRS	19 معياراً	1 (استبدل بالمعيار IFRS 17)	18 معياراً

رقم المعيار	اسم المعيار بالعربي	الحالة الحالية	المعيار البديل (في حال الإلغاء)
IAS 1	عرض القوائم المالية	ساري حتى 2027	سيحل محله IFRS 18
IAS 2	المخزون	ساري	-
IAS 3	القوائم المالية الموحدة	ملغى	حل محله IAS 27 و IFRS 10
IAS 4	محاسبة الاستهلاك	ملغى	دمج في IAS 16 و IAS 38
IAS 5	المعلومات الواجب الإفصاح عنها	ملغى	حل محله IAS 1
IAS 6	المحاسبة عن تغير الأسعار	ملغى	حل محله IAS 15 ملغى أيض
IAS 7	قائمة التدفقات النقدية	ساري	-
IAS 8	السياسات المحاسبية والتغيرات	ساري	-
IAS 9	تكاليف البحث والتطوير	ملغى	حل محله IAS 38
IAS 10	الأحداث بعد فترة التقرير	ساري	-
IAS 11	عقود الإنشاء	ملغى	حل محله IFRS 15
IAS 12	ضرائب الدخل	ساري	-
IAS 13	عرض الأصول والالتزامات المتداولة	ملغى	حل محله IAS 1
IAS 14	التقرير القطاعي	ملغى	حل محله IFRS 8
IAS 15	المعلومات العاكسة لأثر تغير الأسعار	ملغى	(لم يعد مطلوب
IAS 16	العقارات والآلات والمعدات	ساري	-
IAS 17	عقود الإيجار	ملغى	حل محله IFRS 16
IAS 18	الإيراد	ملغى	حل محله IFRS 15
IAS 19	منافع الموظفين	ساري	-
IAS 20	المنح والمساعدات الحكومية	ساري	-
IAS 21	أثر تغير أسعار صرف العملات	ساري	-
IAS 22	اندماج الأعمال	ملغى	حل محله IFRS 3
IAS 23	تكاليف الاقتراض	ساري	-
IAS 24	الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة	ساري	-
IAS 25	المحاسبة عن الاستثمارات	ملغى	حل محله IAS 39 و IAS 40
IAS 26	خطط منافع التقاعد	ساري	-
IAS 27	القوائم المالية المنفصلة	ساري	أجزاء منه انتقلت لـ (IFRS 10)
IAS 28	الاستثمارات في الشركات الزميلة	ساري	-
IAS 29	التقرير في الاقتصاديات المتضخمة	ساري	-
IAS 30	الإفصاح في البنوك والمؤسسات المالية	ملغى	حل محله IFRS 7
IAS 31	الحصص في المشاريع المشتركة	ملغى	حل محله IFRS 11
IAS 32	الأدوات المالية: العرض	ساري	-
IAS 33	ربحية السهم	ساري	-
IAS 34	التقارير المالية المرحلية	ساري	-
IAS 35	العمليات المتوقعة	ملغى	حل محله IFRS 5
IAS 36	انخفاض قيمة الأصول	ساري	-
IAS 37	المخصصات والالتزامات المحتملة	ساري	-
IAS 38	الأصول غير الملموسة	ساري	-
IAS 39	الأدوات المالية: الاعتراف والقياس	ساري جزئياً	حل محله بشكل شبه كلي IFRS 9
IAS 40	العقارات الاستثمارية	ساري	-
IAS 41	الزراعة	ساري	-

الإطار الفكري لإعداد وعرض البيانات المالية

The Conceptual Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements

أهداف البيانات المالية (Objectives of Financial Statements)

1. تهدف البيانات المالية إلى تقديم معلومات عن الوضع المالي ونتائج الأعمال والتغير في الوضع المالي للمنشأة تفيد العديد من الفئات التي تستخدمها في اتخاذ القرارات الاقتصادية.
2. تلبى البيانات المالية المعدة لهذا الغرض بعض الاحتياجات المشتركة لمعظم المستخدمين.
3. تظهر البيانات المالية أيضا نتائج تقييم كفاءة الإدارة في القيام بواجباتها وتساعد في محاسبتها عن الموارد المؤتمنة عليها.

الفروض المحاسبية التي تنطوي عليها البيانات المالية (Accounting Assumptions)

1. أساس الاستحقاق (Accrual Basis)
طبقا لهذا الأساس فإنه يتم الاعتراف بآثار العمليات والأحداث الأخرى عند حدوثها (وليس عند استلام أو دفع النقدية وما يعادله).
2. الاستمرارية (Going Concern)
يتم في العادة إعداد البيانات المالية بافتراض أن المنشأة مستمرة في أعمالها وسوف تستمر في أنشطتها في المستقبل المنظور.

الخصائص النوعية للبيانات المالية (Qualitative Characteristics of Financial Statements)

1. القابلية للفهم (Understandability)
تعتبر القابلية للفهم من جانب المستخدمين أحد أهم الخصائص التي يجب توافرها في المعلومات الواردة بالبيانات المالية.
2. الملاءمة (Relevance)
يجب أن تكون المعلومة قادرة على إحداث فرق في قرارات المستخدمين (لها قيمة تنبؤية أو تأكيدية) ..
3. الأهمية النسبية (Materiality)
تعتبر المعلومات هامة نسبيا إذا كان حذفها أو تحريفها يمكن أن يكون له تأثير على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون اعتمادا على البيانات المالية.
4. إمكانية الاعتماد أو الوثوق في المعلومات المالية (Reliability)
لكي تكون المعلومات مفيدة فإنه يجب أن تكون موثوق بها، أي يمكن الاعتماد عليها. وتعتبر المعلومات موثوق فيها إذا كانت خالية من الأخطاء المادية والتحيز ويمكن الاعتماد عليها بواسطة المستخدمين في التمثيل بصدق عما تمثله أو ما يتوقع أن تمثله بدرجة معقولة.

5. الحيادية (Neutrality)

لكي تكون المعلومات الواردة بالبيانات المالية موثوق فيها فإنها يجب أن تكون محايدة أي خالية من التحيز.

6. التحفظ المحاسبي (الحيطه والحذر) (Prudence)

هو ممارسة درجة من "التشكك المهني" عند إصدار الأحكام المطلوبة لإجراء التقديرات في حالات عدم التأكد. أي بان يأخذ معدي البيانات المالية حالات عدم التأكد التي تحيط بالعديد من المواقف مثل الديون والعمر الإنتاجي للأصل الثابت.

7. القابلية للمقارنة (Comparability)

يجب أن يكون مستخدمو البيانات المالية قادرين على إجراء مقارنات للبيانات المالية على ممر الفترات الزمنية المختلفة، وذلك لتحديد بعض الاتجاهات المتعلقة بمركز المنشأة المالي وأدائها. كما يجب أن يكونوا أيضاً قادرين على مقارنة البيانات المالية لمختلف المنشآت وذلك لتقييم المركز المالي والأداء النسبي وكذلك التغيرات في المراكز المالية لتلك المنشآت.

8. التمثيل الصادق (Faithful Representation): حلت هذه الصفة محل مصطلح "الموثوقية"

(Reliability). ليكون التمثيل صادقاً، يجب أن تكون المعلومة:

- كاملة (Complete).
- محايدة (Neutral) "غير متحيزة".
- خالية من الأخطاء الجوهرية (Free from error).

عناصر البيانات المالية (Elements of Financial Statements)

1. المركز المالي (Financial Position)

- **الموجودات (Assets):** هي موارد خاضعة لسيطرة المنشأة نتيجة أحداث ماضية ويتوقع أن تتدفق منافعها الاقتصادية المستقبلية على المنشأة.
- **المطلوبات (Liabilities):** هي التزامات حالية على المنشأة نتجت عن أحداث ماضية، ويتوقع أن يترتب على الوفاء بها تدفقات خارجة من موارد المنشأة تنطوي على منافع اقتصادية.
- **حقوق الملكية (Equity):** عبارة عن المتبقي من موجودات المنشأة بعد استبعاد مطلوباتها كافة.

2. نتيجة الأعمال (Business Performance)

- **الدخل (Income):** هو الزيادة في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المالية في شكل تدفقات داخلية للموجودات أو تعزيز لها أو في شكل انخفاض في المطلوبات، والتي يترتب عليها زيادة في حقوق الملكية.

يشمل تعريف الدخل كل من الإيرادات والمكاسب. **ينشأ الإيراد (Revenue)** من الأنشطة الاعتيادية للمنشأة ويشار إليه بمسميات مختلفة مثل المبيعات والرسوم و الفوائد وأرباح الأسهم وإيراد حقوق الامتياز والإيجار. . **وتتمثل المكاسب (Gains)** زيادة في المنافع الاقتصادية مثل إعادة تقييم الأوراق المالية التي لها سوقا رائجة وتلك التي تنشأ من ارتفاع في القيمة الدفترية لموجودات طويلة الأجل...

- **المصروفات (Expenses):** هي انخفاض في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المالية المتخذة شكل تدفقات خارجة أو استنفاد للموجودات أو نشوء مطلوبات تؤدي إلى انخفاض في حقوق الملكية.

يشمل تعريف المصروفات: المصروفات والخسائر **وتمثل المصروفات** تلك المصروفات التي تنشأ من الأنشطة الاعتيادية للمنشأة مثل تكلفة المبيعات والأجور والاستهلاك. **وتتنطوي الخسائر (Losses)** على انخفاض في المنافع الاقتصادية على سبيل المثال تلك التي تنشأ من كوارث مثل الحرائق والفيضانات ...

قياس عناصر البيانات المالية

أخيرا يعتبر أساس التكلفة التاريخية (**Historical Cost**) هو الأساس الأكثر شيوعا في الاستخدام من جانب المنشآت لغرض إعداد البيانات المالية. وعادة ما يتم دمج هذا الأساس مع أسس القياس الأخرى. فمثلا يظهر المخزون عادة بالتكلفة أو صافي القيمة البيعية أيهما أقل. كما يمكن إظهار الاستثمارات في الأوراق المالية بالقيمة السوقية.

عرض البيانات المالية وفقا

لمعيار المحاسبة الدولي رقم 1 - IAS

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 18-IFRS

Presentation and Disclosure in Financial Statements

الهدف (Objective):

إن الهدف من هذا المعيار 1 - IAS (سيتم الغاؤه في بداية عام 2027) بيان أساس عرض البيانات المالية للأغراض العامة لضمان إمكانية مقارنتها مع البيانات المالية الخاصة بالمنشأة للفتترات السابقة والبيانات المالية للمنشآت الأخرى، ولتحقيق هذا الهدف يحدد هذا المعيار الاعتبارات الكلية لعرض البيانات المالية والإرشادات الخاصة بهيكلها والحد الأدنى من المتطلبات لمحتوى البيانات المالية (تم إصدار المعيار الدولي للتقارير المالية رقم 18 ليحل بدلا من المعيار الدولي رقم 1) بدء من العام 2027، أما الاعتراف بالعمليات والأحداث المحددة وقياسها والإفصاح عنها فيتم تناولها في معايير المحاسبة الدولية الأخرى. ولتحقيق هذا الهدف تقدم البيانات المالية معلومات حول ما يلي:

1. موجودات المنشأة.
2. مطلوبات المنشأة.
3. حقوق المساهمين.
4. دخل ومصروفات المنشأة بما في ذلك الأرباح والخسائر.
5. التدفقات النقدية.

بينما نجد أن الهدف من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 18 هو تحديد متطلبات العرض والإفصاح عن المعلومات في القوائم المالية ذات الأغراض العامة للمساعدة في ضمان توفير المعلومات ذات الصلة التي تمثل بأمانة أصول والتزامات وحقوق الملكية والدخل والمصروفات.

المحاسبة على أساس الاستحقاق (Accrual Basis)

على المنشأة إعداد بياناتها المالية بموجب المحاسبة على أساس الاستحقاق. بموجب المحاسبة على أساس الاستحقاق يتم الاعتراف بالعمليات والأحداث عند حدوثها (وليس عندما يتم استلام أو دفع النقد أو ما يعادله)، ويتم تسجيلها في السجلات المحاسبية والإبلاغ عنها في البيانات المالية للفتترات التي تتعلق بها، ويتم الاعتراف بالمصروفات في قائمة الدخل بناء على ارتباط مباشر بين التكاليف التي تم تحملها وعائدات بنود دخل.

يجب تحديد كل جزء من أجزاء البيانات المالية بوضوح، علاوة على ذلك يجب عرض المعلومات التالية بشكل بارز وإعادتها عندما تكون ضرورية لفهم المعلومات المقدمة بشكل صحيح:

1. اسم المنشأة التي قدمت التقرير أو وسيلة أخرى للتحديد.
2. ما إذا كانت البيانات المالية تغطي المنشأة الفردية أو مجموعة من المنشآت.
3. تاريخ الميزانية العمومية أو الفترة التي تغطيها البيانات المالية.
4. عملة التقرير.

تتكون المجموعة الكاملة وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 18 من القوائم المالية من الآتي:

1. قائمة الربح أو الخسارة (Statement of Profit or Loss):

2. قائمة الدخل الشامل الآخر (Statement of Other Comprehensive Income):

يمكن عرضها مع قائمة الربح أو الخسارة في قائمة واحدة تسمى "قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر".

3. قائمة المركز المالي (Statement of Financial Position):

المعروفة سابقاً بالميزانية العمومية، ولم تشهد تغييرات جذرية في المسمى، لكن المعيار يطلب تحسين تصنيف البنود فيها مثل فصل "الشهرة" كبنود مستقل.

4. قائمة التدفقات النقدية (Statement of Cash Flows):

يظل مسمّاهما ثابتاً، مع تعديلات في طريقة العرض لتبدأ بـ "الربح التشغيلي" عند استخدام الطريقة غير المباشرة لضمان التوافق مع قائمة الدخل.

5. قائمة التغيرات في حقوق الملكية (Statement of Changes in Equity):

تستمر بنفس المسمى والمتطلبات الأساسية للعرض.

6. الإيضاحات (Notes):

تعتبر جزءاً لا يتجزأ من القوائم المالية، ويتوسع المعيار في متطلبات الإفصاح فيها، خاصة فيما يتعلق بـ "مقاييس أداء الإدارة" (MPMs).

أولا – قائمة المركز المالي (Statement of Financial Position)**1- الموجودات المتداولة (Current Assets)**

يجب تصنيف أصل على أنه أصل متداول في الحالات التالية:

- عندما يتوقع أن يتحقق أو يحتفظ به للبيع (Sale) أو الاستهلاك (Depreciation) أثناء الدورة التشغيلية العادية للمنشأة.
- عندما يحتفظ به بشكل رئيسي لأغراض المتاجرة (Trading) أو على المدى القصير (Short Term) ويتوقع أن يتحقق خلال اثنا عشر شهراً من تاريخ الميزانية العمومية.
- عندما يكون نقداً (Cash) أو أصلاً نقدياً معادلاً (ديون قصيرة الأجل لا تتجاوز ثلاثة أشهر) ولا توجد قيود على استعماله.

يستخدم هذا المعيار المصطلح "غير متداول" ليشمل الموجودات الملموسة وغير الملموسة والتشغيلية والمالية التي هي بطبيعتها طويلة الأجل.

2- المطلوبات المتداولة (Current Liabilities): يجب تصنيف المطلوب على أنه مطلوب متداول في الحالتين التاليتين:

- أ. عندما يتوقع تسويته أثناء الدورة التشغيلية العادية للمنشأة.
 - ب. عندما يستحق التسوية خلال اثنا عشر شهراً من تاريخ الميزانية العمومية.
- وبناء عليه يجب تصنيف جميع المطلوبات الأخرى على أنها مطلوبات غير متداولة.

المعلومات التي يجب عرضها في صلب الميزانية العمومية (Balance Sheet)

يجب أن تحتوي الميزانية العمومية في صلبها كحد أدنى على البنود التي تعرض المبالغ التالية.

- أ. الممتلكات والتجهيزات والمعدات (Fixed Assets).
- ب. الموجودات غير الملموسة (Intangible Assets).
- ج. الموجودات المالية (Financial Assets).
- د. المخزون (Inventory).
- هـ. الذمم التجارية المدينة والذمم المدينة الأخرى (Trade Receivables and Other Receivables).
- و. النقد والنقد المعادل (Cash).

- ز. الذمم التجارية الدائنة والذمم الدائنة الأخرى (Trade Payables and Other Payables).
- ح. المطلوبات والموجودات الضريبية حسبما يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم 12 - ضرائب الدخل.
- ط. المخصصات (Provisions).
- ي. المطلوبات غير المتداولة المنتجة للفائدة.
- ك. حصة الأقلية أو حقوق الملكية غير المسيطرة (Non-Controlling Interest).
- ل. رأس المال الصادر والاحتياطيات (Issued Capital and Reserves).
- يجب على المنشأة أن تفصح عما يلي إما في صلب الميزانية العمومية أو في الإيضاحات:
- أ. بالنسبة لكل نوع من رأس المال المساهم:
- 1- عدد الأسهم المصرح بها.
 - 2- عدد الأسهم الصادرة والمدفوعة بالكامل، وعدد الأسهم الصادرة ولكنها ليست مدفوعة بالكامل.
 - 3- القيمة الاسمية لكل سهم.
 - 4- أسهم المنشأة التي تملكها المنشأة نفسها أو شركاتها الفرعية أو شركاتها الزميلة.
- ب. وصف لطبيعة وغرض كل احتياطي ضمن حقوق المالكين.
- ج. مبلغ أرباح الأسهم الموزعة المقترحة أو المصرح.

قائمة المركز المالي (حسب درجة السيولة)

البيان	فرعي	جزئي	كلي
الأصول متداولة	xxxx		
استثمارات مالية قصيرة الأجل	xxxx		
مخزون سلعي	xxxx		
أوراق قبض	xxxx		
المدينون	xxxx		
النقدية	xxxx		
مصروفات مدفوعة مقدما	xxxx		
إيرادات مستحقة و غير مقبوضة	xxxx		
مجموع الأصول المتداولة (1)		xxxx	
الأصول غير المتداولة			
الأراضي	xxxx		
العقارات - الإهلاك	xxxx		
الألات - الإهلاك	xxxx		
السيارات - الإهلاك	xxxx		
الأثاث - الإهلاك	xxxx		
شهرة المحل	xxxx		
صافي الأصول غير المتداولة (2)		xxxx	
مجموع الأصول (3) = 2 + 1			xxxx (3)
الخصوم المتداولة (الالتزامات قصيرة الأجل)			
الدائنون	xxxx		
أوراق الدفع قصيرة الأجل	xxxx		
إيرادات مقبوضة مقدما	xxxx		
مصروفات مستحقة و غير مدفوعة	xxxx		
مجموع الخصوم المتداولة (4)		xxxx	
الخصوم غير المتداولة (الالتزامات طويلة الأجل)			
سندات قرض طويلة الأجل	xxxx		
قروض طويلة الأجل	xxxx		
مجموع الخصوم غير المتداولة (5)		xxxx	
حقوق الملكية			
راس المال	xxxx		
صافي الربح (أو الخسارة)	xxxx		
الاحتياطي	xxxx		
مجموع حقوق الملكية (6)		xxxx	
مجموع الخصوم = 6+5+4			xxxx

قائمة المركز المالي (حسب الهيكلية)

البيان	فرعي	جزئي	كلي
الأصول غير المتداولة			
الأراضي	xxxx		
العقارات - الإهلاك	xxxx		
الألات - الإهلاك	xxxx		
السيارات - الإهلاك	xxxx		
الأثاث - الإهلاك	xxxx		
شهرة المحل	xxxx		
صافي الأصول غير المتداولة (1)		xxxx	
الأصول متداولة	xxxx		
استثمارات مالية قصيرة الأجل	xxxx		
مخزون سلع	xxxx		
أوراق قبض	xxxx		
المدينون	xxxx		
النقدية	xxxx		
مصرفات مدفوعة مقدما	xxxx		
إيرادات مستحقة وغير مقبوضة	xxxx		
مجموع الأصول المتداولة (2)		xxxx	
مجموع الأصول (3) = 2 + 1			xxxx (3)
الخصوم غير المتداولة (الالتزامات طويلة الأجل)			
سندات قرض طويلة الأجل	xxxx		
قروض طويلة الأجل	xxxx		
مجموع الخصوم غير المتداولة (4)		xxxx	
الخصوم المتداولة (الالتزامات قصيرة الأجل)			
الدائنون	xxxx		
أوراق الدفع قصيرة الأجل	xxxx		
إيرادات مقبوضة مقدما	xxxx		
مصرفات مستحقة وغير مدفوعة	xxxx		
مجموع الخصوم المتداولة (5)		xxxx	
حقوق الملكية			
راس المال	xxxx		
صافي الربح (أو الخسارة)	xxxx		
الاحتياطات	xxxx		
مجموع حقوق الملكية (6)		xxxx	
مجموع الخصوم = 6+5+4			xxxx

ثانياً - قائمة الأرباح أو الخسائر (قائمة الأداء المالي): أو قائمة الدخل

Statement of Profit or Loss

جاء المعيار استجابةً لمطالب المستثمرين بضرورة وجود هيكل أكثر تنظيماً لقائمة الدخل، حيث كان المعيار السابق (IAS 1) يمنح مرونة كبيرة أدت إلى صعوبة في مقارنة الأداء بين الشركات المختلفة في نفس القطاع. يفرض المعيار تصنيفاً جديداً لبنود قائمة الأرباح أو الخسائر إلى :

- التشغيل (Operating): تشمل الأنشطة الرئيسية للمنشأة.
 - تُستخدم فئة التشغيل للإيرادات والمصروفات التي لا تُصنف في أي من الفئات الأربعة الأخرى.
 - إيرادات المبيعات / تقديم الخدمات.
 - تكلفة البضاعة المباعة. (COGS)
 - مصاريف البيع والتوزيع.
 - المصاريف الإدارية والعمومية (رواتب، إيجارات، تأمين).
 - مصاريف الاستهلاك والإطفاء (الخاصة بأصول التشغيل).
 - خسائر التدني (Impairment) في قيمة الأصول التشغيلية.
 - الأرباح أو الخسائر من التخلص من أصول تشغيلية.
- الاستثمار (Investing): تشمل العوائد من الأصول المستقلة.
 - إيرادات الفوائد (من الودائع البنكية أو السندات التي تمتلكها الشركة كاستثمار).
 - توزيعات الأرباح المستلمة (من أسهم في شركات أخرى).
 - الأرباح أو الخسائر من تقييم الاستثمارات (بالقيمة العادلة).
 - حصة الشركة من أرباح/خسائر الشركات الزميلة (المحاسبة بطريقة الملكية).
- وهذا يعني أن الإيرادات والمصروفات مثل الفوائد والأرباح المتعلقة بالاستثمارات، ودخل الإيجار، واستهلاك العقارات الاستثمارية، والأرباح أو الخسائر الناتجة عن التخلص من العقارات الاستثمارية، والأرباح أو الخسائر الناتجة عن إعادة تقييم الاستثمار في شركة تابعة في سيناريو الاستحواذ التدريجي، سيتم تضمينها جميعاً في فئة الاستثمار.
- التمويل (Financing): تشمل تكاليف التمويل والفوائد.
 - مصاريف الفوائد (على القروض المصرفية أو السندات المصدرة).
 - تكاليف إصدار الديون.
 - أرباح أو خسائر إعادة شراء الديون (تسوية الالتزامات المالية).
 - الفروق الناتجة عن تقييم الالتزامات المالية (مثل تغير سعر الصرف للقروض بالعملة الأجنبية).

• تنشأ بعض الالتزامات من معاملات تقتصر على جمع التمويل، كالقروض المصرفية وإصدار سندات القروض أو السندات. تُدرج الإيرادات والمصروفات الناتجة عن القياس الأولي واللاحق لهذه الالتزامات، بما في ذلك إلغاء الاعتراف بها، ضمن فئة التمويل. تشمل هذه الإيرادات والمصروفات بنوداً مثل مصروفات الفائدة، ومكاسب وخسائر القيمة العادلة للالتزامات المصنفة بالقيمة العادلة من خلال بيان الربح أو الخسارة، والأرباح الموزعة على الأسهم المصدرة المصنفة كالتزامات.

• تنشأ بعض الالتزامات من معاملات لا تقتصر على جمع التمويل فحسب، بل تشمل التزامات العقود، والتزامات الإيجار، ومخصصات إيقاف التشغيل، والتزامات معاشات التقاعد ذات المزايا المحددة. تُدرج إيرادات ومصروفات الفوائد الناتجة عن هذه الالتزامات، بما في ذلك إلغاء الخصم، ضمن فئة التمويل.

• ضرائب الدخل.

• مصروف ضريبة الدخل الجارية (المستحقة للسنة الحالية).

• ضريبة الدخل المؤجلة (الناتجة عن الفروق المؤقتة بين المحاسبة والضريبة).

• العمليات المتوقعة.

• تُعرض في بند واحد صافي (بعد خصم الضريبة) في أسفل القائمة.

ينص المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 18 بوضوح على أنه ينبغي على الكيانات تجميع البنود في البيانات المالية بناءً على الخصائص المشتركة. وبالمثل، ينبغي عليها تفكيك البنود بناءً على الخصائص غير المشتركة. هذه العملية ضرورية لضمان أن توفر البيانات المالية الأساسية ملخصات منظمة ومفيدة لمستخدميها الرئيسيين.

ينص المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 18 على أن استخدام مصطلح "أخرى" - مثل "إيرادات أخرى" - غير مفيد لأنه لا يوفر للمستخدمين معلومات حول طبيعة البنود المدرجة فيه. ولذلك، ينبغي على الكيانات استخدام مصطلحات تصف طبيعة الخصائص المشتركة بين البنود ضمن ذلك البند، أو تصف البنود الجوهرية المدرجة فيه - مثل "إيرادات من استثمارات الدين". إذا لم تجد الكيانات مصطلحاً أكثر دلالة من "أخرى"، فينبغي وصف البنود المجمعة بأكبر قدر ممكن من الدقة - مثل "إيرادات استثمارية أخرى".

قائمة الأرباح أو الخسائر			
البيان	جزئي	جزئي	كلي
1. فئة التشغيل			
إجمالي المبيعات	xxxxx		
(-) مردودات ومسموحات المبيعات		(xxxx)	
(-) حسم ممنوح		(xxxx)	
صافي المبيعات		xxxxx	
(-) تكلفة البضاعة المباعة			
بضاعة أول المدة		xxxxx	
المشتريات		xxxxx	
مصاريف الشراء المختلفة		xxxxx	
(-) مردودات ومسموحات المشتريات		(xxxx)	
(-) حسم مكتسب		(xxxx)	
(-) بضاعة آخر المدة		(xxxx)	
تكلفة البضاعة المباعة	(xxxx)		
مجمول الربح أو الخسارة	xxxxx		
(-) المصاريف البيعية أو التسويقية		(xxxx)	
المصاريف البيعية أو التسويقية		(xxxx)	
(-) مصاريف إدارية ومالية		(xxxx)	
المصاريف الإدارية والمالية		(xxxx)	
صافي الربح أو الخسارة للعمليات التشغيلية	xxxxx		
2. فئة الاستثمار			
إيرادات الفوائد		xxxxx	
الأرباح أو الخسائر من تقييم الاستثمارات		xxxxx	
حصة الشركة من أرباح/خسائر الشركات الزميلة		xxxxx	
أرباح/خسائر ما قبل التمويل والضريبة	xxxxx	xxxxx	
3. فئة التمويل			
مصاريف الفوائد (على القروض البنكية أو السندات المصدرة)		(xxxx)	
تكاليف إصدار الديون		xxxx	
أرباح أو خسائر إعادة شراء الديون		xxxx	
أرباح/خسائر فئة التمويل	xxxxx	xxxxx	
الربح أو الخسارة قبل الضريبة	xxxxx		
4. فئة ضريبة الدخل			
(-) مخصص الضريبة		(xxxx)	
صافي الربح أو الخسارة بعد الضريبة	xxxxx		
(صافي الربح أو الخسارة من العمليات المستمرة)			
5. فئة العمليات المتوقعة			
نتائج العمليات المتوقعة		xxxx	
صافي الربح أو الخسارة	xxxxx		

مثال على معالجة العمليات غير المستمرة (المتوقفة):

شركة سورية تعمل في قطاعين: (قطاع المواد الغذائية) و (قطاع الملابس) في نهاية عام 2025، قررت الإدارة إغلاق "قطاع الملابس" نهائياً وبيعه، وتم تصنيفه كعملية متوقفة.

بيانات عام 2025:

العمليات المستمرة (المواد الغذائية): حققت صافي ربح قدره 300000 ل.س بعد الضريبة.

العمليات المتوقفة (قطاع الملابس):

- خسائر تشغيلية للقطاع حتى تاريخ الإغلاق (40000) ل.س.
- أرباح ناتجة عن بيع آلات ومعدات قطاع الملابس 10000 ل.س.
- ضريبة الدخل المتعلقة بهذا القطاع (بفرض 20%) 6000 ل.س وفورات ضريبية نتيجة الخسارة.

قائمة الربح أو الخسارة (IFRS 18)

يتم عرض نتائج العمليات المتوقفة في بند واحد صافي في أسفل القائمة، بعد الوصول لنتائج العمليات المستمرة.

المبلغ (ل.س)	البيان
300000	الربح من العمليات المستمرة (بعد الضريبة)
	العمليات المتوقفة:
(24000)	صافي الربح (أو الخسارة) من العمليات المتوقفة
	هذا الرقم هو: $(40,000) + 10,000 + 6,000$ ضريبة
276000	صافي الربح للسنة

مثال عن كيفية إعداد قائمة الربح أو الخسارة وفقاً للمعيار رقم IFRS-18

المبلغ (ل.س)	البند
فئة التشغيل	
1000000	إيرادات المبيعات
(600000)	تكلفة البضاعة المباعة
400000	إجمالي الربح
(50000)	مصاريف إدارية وعمومية
(5000)	خسائر فروق عملة (موردين)
345000	الربح التشغيلي
فئة الاستثمار	
20000	إيرادات توزيعات أرباح أسهم
2000	أرباح فروق عملة (نقدية بالبنك)
367000	الربح قبل التمويل والضرائب
فئة التمويل	
(10000)	مصاريف فوائد بنكية
(8000)	خسائر فروق عملة (قرض بنكي)
349000	الربح قبل الضرائب
فئة الضريبة	
(35000)	مصروف ضريبة الدخل
314000	صافي الربح للسنة

ثالثاً- قائمة الدخل الشامل الآخر: (Statement of Other Comprehensive Income)

أبرز بنود الدخل الشامل الآخر (OCI):

يتم تقسيم هذه البنود عادةً إلى فئتين بناءً على إمكانية تحويلها مستقبلاً إلى أرباح وخسائر:

أ- بنود لن يتم تدويرها (لن تُنقل إلى قائمة الأرباح والخسائر لاحقاً):

- فائض إعادة تقييم الأصول الثابتة: الزيادة في قيمة العقارات أو الآلات عند إعادة تقييمها.
- مكاسب وخسائر إعادة قياس خطط المنافع المحددة: المرتبطة بتعويضات الموظفين ونهاية الخدمة.
- التغير في قيمة الاستثمارات في أدوات الملكية (الأسهم): التي اختارت المنشأة تصنيفها ضمن الدخل الشامل الآخر.

ب- بنود قد يتم تدويرها (تُنقل للأرباح والخسائر عند حدوث واقعة معينة):

- فروق تحويل العملات الأجنبية: الناتجة عن ترجمة القوائم المالية لفروع الشركة في الخارج.
- عقود التحوط (Hedge Accounting): المكاسب أو الخسائر الناتجة عن أدوات تغطية المخاطر النقدية.
- أدوات الدين (السندات): التغيرات في القيمة العادلة للسندات المصنفة كأصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر.

لماذا نهتم بها؟

الغرض هو منع الشركات من "تجميل" أرباحها التشغيلية؛ فلو أن شركة لديها خسائر ضخمة في استثماراتها بالخارج بسبب هبوط العملة، ستظهر هذه الخسارة في "الدخل الشامل" حتى لو لم تبع الشركة تلك الاستثمارات بعد، مما يعطي المستثمر رؤية شاملة للمخاطر.

مثال تابع للمثال السابق:

بفرض أن الشركة قامت خلال عام 2025 بالآتي:

- إعادة تقييم مبنى الإدارة: ارتفعت قيمته بمقدار 100000 ل.س وفق IAS 16
- ترجمة فرع خارجي: لدى الشركة فرع في دبي، ونتيجة ترجمة ميزانيته من الدرهم لليرة حدثت "أرباح ترجمة" قدرها 20000 ل.س وفق المعيار IFRS-21
- استثمارات أسهم: تمتلك الشركة أسهماً في شركة أخرى، وارتفعت قيمتها بمقدار 10000 ل.س.

قائمة الدخل الشامل الآخر (IFRS 18)

المبلغ (ل.س)	البيان
314,000	صافي الربح للسنة (من القائمة السابقة)
	بنود الدخل الشامل الآخر: (OCI)
	بنود لن يتم تدويرها لاحقاً للأرباح والخسائر:
100000	فائض إعادة تقييم الأصول الثابتة (المبنى الإداري)
10000	أرباح تقييم استثمارات أسهم
	بنود قد يتم تدويرها لاحقاً للأرباح والخسائر:
20000	فروق ترجمة عملات أجنبية (فرع دبي)
130000	إجمالي الدخل الشامل الآخر للفترة
444000	إجمالي الدخل الشامل للسنة (314,000 + 130,000)

مثال: إليك البيانات التالية للشركة الأهلية للزجاج المساهمة المستخرجة بتاريخ 2021/12/31 :

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
150000	بضاعة أول المدة	900000	سيارات	1400000	رأس المال
100000	بضاعة آخر المدة بسعر التكلفة	100000	رواتب وأجور	35000	مصاريف دعاية وإعلان
10000	حسم مكتسب	140000	مصاريف إدارية مختلفة	200000	أوراق دفع طويلة الأجل
5000	مردودات مشتريات	250000	الأثاث	30000	احتياطي قانوني
8000	مسموحات مشتريات	200000	أوراق قبض	31250	مصاريف كهرباء
600000	المشتريات	400000	الآلات	100000	تعويض دعوى قضائية دائن
100000	مصاريف نقل مشتريات	250000	المدينون	96250	أرباح محتجزة 1 / 1
15000	حسم ممنوح	600000	الصندوق	60000	أرباح بيع أصول ثابتة
1500000	مبيعات	150000	أوراق دفع قصيرة الأجل	130000	إيجار المباني مدين
114000	مصاريف مبيعات مختلفة	400000	قرض دائن طويل الأجل	70000	أرباح بيع أوراق مالية
15000	مردودات مبيعات	150000	أوراق مالية	61000	خسارة بيع قطع أجنبي
3000	مسموحات مبيعات	125000	دائنون	150000	مخصص اهتلاكات الآلات

إذا علمت عند الجرد:

- 1- قدر سعر بضاعة آخر المدة بسعر السوق 120000 ل.س.
- 2- البند خسارة بيع القطع الأجنبي ناتجة عن قيمة بضاعة تم استيرادها بالدين.
- 3- البند تعويض دعوى قضائية ناتج عن خلاف قضائي مع الممول والقرض يتعلق بتمويل توسع للشركة.
- 4- أرباح بيع الأصول الثابتة متعلقة ببيع سيارة المدير.
- 5- القروض وأوراق الدفع طويلة الأجل من العام السابق وتحسب فوائد عليهما 10 % دفعت نقدا خلال العام.
- 6- ضريبة الدخل المدفوعة 50000 ل.س.
- 7- اهتلاكات السنة الحالية : 22500 للسيارة – 40000 للآلات – 625 للأثاث.

المطلوب:

- 1- إعداد قائمة الأرباح والخسائر لعام 2021 لفئة التشغيل فقط.
- 2- إعداد قائمة المركز المالي لعام 2021

قائمة الدخل المنتهية بتاريخ 2021/12/31		
البيان	جزئي	كلي
مبيعات	1500000	
مردودات المبيعات	(15000)	
مسموحات مبيعات	(3000)	
حسم ممنوح	(15000)	
صافي المبيعات		1467000
- تكلفة البضاعة المباعة		(727000)
بضاعة أول المدة	150000	
مشتريات	600000	
مردودات المشتريات	(5000)	
مسموحات المشتريات	(8000)	
مصاريف نقل مشتريات	100000	
حسم مكتسب	(10000)	
بضاعة آخر المدة	(100000)	
مجمل الربح		740000
مصاريف بيعية		(149000)
مصاريف دعائية وإعلان	35000	
مصاريف مبيعات مختلفة	114000	
مصاريف إدارية ومالية		(470000)
رواتب وأجور	100000	
مصاريف إدارية مختلفة	140000	
إيجار المباني	130000	
استهلاك أثاث	6250	
استهلاك سيارة	22500	
استهلاك الآلات	40000	
مصاريف كهرباء	31250	
بنود أخرى		(1000)
خسارة بيع القطع الأجنبي	(61000)	
أرباح بيع أصول ثابتة	60000	
صافي الربح التشغيل		120000
أرباح بيع أوراق مالية	70000	70000
الربح قبل التمويل والضرائب		190000
تعويض دعوى قضائية دائن	100000	
مصاريف فوائد مدينة	(60000)	
الربح قبل الضريبة		230000
ضريبة الدخل		(50000)
صافي الربح		180000

قائمة المركز المالي المنهية بتاريخ 2021/12/31

البيان	جزئي	كلي
الأصول المتداولة		1300000
أوراق قبض	200000	
المدينون	250000	
الصندوق	600000	
أوراق مالية	150000	
بضاعة آخر المدة بسعر التكلفة	100000	
الأصول غير المتداولة		1331250
سيارات 22500-900000	877500	
الأثاث 6250-250000	243750	
الآلات 190000-400000	210000	
مجموع الأصول		2631250
الخصوم المتداولة		325000
أوراق دفع قصيرة الأجل	150000	
دائنون	125000	
الخصوم غير المتداولة		600000
قرض دائن طويل الأجل	400000	
أوراق دفع طويلة الأجل	200000	
حقوق الملكية		1706250
رأس المال	1400000	
احتياطي قانوني	30000	
أرباح محتجزة 31 / 12 + أرباح الدورة	276250	
مجموع الخصوم		2631250

أسئلة للمناقشة:

1. ما هو التعبير الجوهري الذي أحدثه IFRS 18 في عرض قائمة الربح أو الخسارة مقارنة بـ IAS 1؟
 - A. إلغاء قائمة الدخل الشامل الآخر.
 - B. فرض عرض إجمالي الربح كبند إلزامي لجميع الشركات.
 - C. * تصنيف الدخل والمصاريف إلى خمس فئات محددة (تشغيل، استثمار، تمويل، ضرائب، عمليات متوقفة).
 - D. منع عرض المصاريف حسب طبيعتها.
2. أين يتم تصنيف أرباح أو خسائر فروق العملة الناتجة عن "ذمم تجارية دائنة" (موردين بضاعة)؟
 - A. فئة التمويل.
 - B. فئة الاستثمار.
 - C. * فئة التشغيل.
 - D. الدخل الشامل الآخر (OCI).
3. وفقاً لـ IFRS 18، أي من البنود التالية يعتبر "بنداً وسيطاً إجبارياً" في قائمة الدخل؟
 - A. الربح قبل الاستهلاك والضرائب (EBITDA).
 - B. * الربح التشغيلي (Operating Profit).
 - C. الربح المتاح للتوزيع.
 - D. إجمالي الدخل الشامل.
4. إذا قامت شركة ببيع "مبنى إداري" بربح، فأين يظهر هذا الربح في قائمة الدخل؟
 - A. فئة الاستثمار.
 - B. فئة التمويل.
 - C. * فئة التشغيل.
 - D. لا يظهر في قائمة الدخل بل في حقوق الملكية.
5. أين تظهر "نتائج حصة الشركة من أرباح الشركات الزميلة" (المحاسبة بطريقة الملكية)؟
 - A. فئة التشغيل.
 - B. * فئة الاستثمار.
 - C. فئة التمويل.
 - D. تظهر بعد صافي الربح النهائي.
6. كيف عالج IFRS 18 استخدام بند "مصاريف أخرى" في القوائم المالية؟
 - A. سمح به دون قيود لتسهيل العرض.
 - B. منعه تماماً وحظر استخدامه.
 - C. * وضع قواعد صارمة تمنع تجميع البنود الجوهرية ذات الطبيعة المختلفة تحت مسمى واحد.
 - D. طلب عرضها في فئة التمويل دائماً.
7. إذا كانت الشركة تعرض مصاريفها حسب "الوظيفة"، فما هو واجبها الجديد وفق IFRS 18؟
 - A. التحول للعرض حسب "الطبيعة" فوراً.
 - B. * الإفصاح عن مبالغ الاستهلاك والإطفاء ومنافع الموظفين ضمن الإيضاحات بشكل تفصيلي.
 - C. دمج مصاريف البيع مع المصاريف الإدارية.
 - D. عدم عرض إجمالي الربح.
8. أين تُصنف "مصاريف الفوائد" الناتجة عن التزامات عقود الإيجار (IFRS 16)؟
 - A. فئة التشغيل.
 - B. فئة الاستثمار.
 - C. * فئة التمويل.
 - D. فئة الضرائب.
9. شركة تجارية لديها "نقدية فائضة" في البنك وتدر فوائد، أين تظهر هذه الفوائد؟
 - A. فئة التشغيل كإيراد تشغيلي.
 - B. * فئة الاستثمار.
 - C. فئة التمويل كتخفيض لمصاريف الفوائد.
 - D. تظهر في قائمة التدفقات النقدية فقط.
10. ما هو التصنيف الصحيح لـ "تكاليف إصدار الأسهم" في قائمة الدخل؟
 - A. فئة التمويل.
 - B. فئة التشغيل.
 - C. * لا تظهر في قائمة الدخل بل تُخصم من حقوق الملكية مباشرة.
 - D. فئة الاستثمار.

11. أين يتم تصنيف فروق العملة الناتجة عن "قرض تمويلي طويل الأجل"؟
- A. فئة التشغيل لضمان استقرار الربح التشغيلي.
- B. * فئة التمويل. *
- C. فئة الاستثمار.
- D. لا يتم الاعتراف بها في قائمة الدخل.
12. وفقاً لـ IFRS 18، أين يظهر "مصرف ضريبة الدخل"؟
- A. يُوزع على فئات التشغيل والاستثمار والتمويل.
- B. يظهر ضمن المصاريف الإدارية.
- C. * في فئة مستقلة تسمى "فئة ضرائب الدخل" تظهر بعد الربح قبل الضرائب. *
- D. يظهر فقط في قائمة التغيرات في حقوق الملكية.
13. أين تظهر "الشهرة (Goodwill)" في قائمة المركز المالي وفقاً لمتطلبات التفصيل الجديدة؟
- A. مدمجة مع الأصول الثابتة.
- B. * كبند مستقل وواضح ضمن الأصول غير المتداولة. *
- C. تظهر فقط في القوائم المالية المنفصلة.
- D. يتم شطبها فوراً ولا تظهر في الميزانية.
14. ما هو الهدف الأسمى الذي يسعى IFRS 18 لتحقيقه للمستثمر؟
- A. تقليل الضرائب على الشركات.
- B. * قابلية المقارنة بين الشركات. *
- C. زيادة حجم الإيضاحات المتممة.
- D. إلغاء دور التقديرات المحاسبية.
15. متى يصبح تطبيق المعيار IFRS 18 إلزامياً؟
- A. 2024.
- B. 2025.
- C. * 2027 *.
- D. 2030.
16. احسب صافي المبيعات من المسألة السابقة؟
- A. 1000000.
- B. 650000.
- C. * 1467000 *.
- D. 1200000.
17. احسب تكلفة البضاعة المباعة من المسألة السابقة؟
- A. 1100000.
- B. 600000.
- C. * 727000 *.
- D. 500000.
18. احسب قيمة الأصول المتداولة من المسألة السابقة؟
- A. 1100000.
- B. 900000.
- C. * 1300000 *.
- D. 2500000.
19. احسب الخصوم غير المتداولة؟
- A. 1100000.
- B. * 600000 *.
- C. 727000.
- D. 500000.

الممتلكات والتجهيزات والمعدات وفقا IAS-16**Property, Plant and Equipment - PPE****هدف المعيار: (Objective)**

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

نطاق المعيار: (Scope)

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

- أ. الغابات وما شابهها من الموارد الطبيعية المتجددة.
 - ب. حقوق التعدين، استكشاف واستخراج المعادن والنفط والغاز الطبيعي وما شابهها من الموارد غير المتجددة.
- ولكن يطبق هذا المعيار للممتلكات والتجهيزات والمعدات التي استخدمت لتطوير أو المحافظة على الأنشطة أو الموجودات الواردة في الفقرة (أ) والتي يمكن فصلها عن تلك الأنشطة أو الموجودات.

تعريف المصطلحات (Core Definitions)

- الممتلكات والتجهيزات والمعدات هي الموجودات الملموسة التي:
 - أ. تحتفظ بها المنشأة للاستخدام في الإنتاج أو لغرض تقديم السلع أو الخدمات وللتأجير للغير أو لأغراض إدارية، و
 - ب. يتوقع أن تستخدم خلال أكثر من فترة واحدة.
- **الاستهلاك (Depreciation)** هو توزيع منتظم لقيمة الأصل القابلة للاستهلاك خلال عمره الإنتاجي.
- **قيمة الاستهلاك (Depreciable Amount)** هي تكلفة الأصل أو قيمة أخرى بديلة للتكلفة في البيانات المالية مطروحا منها القيمة التخريدية.

• **العمر الإنتاجي (Useful Life):** هو إما

- أ. الفترة الزمنية (Period of Time) التي خلالها تتوقع المنشأة أن تستخدم الأصل، أو
ب. عدد وحدات الإنتاج (Units of Production) أو ما شابهها المتوقع حصول المنشأة عليها من الأصل.

- **التكلفة (Cost):** هي قيمة النقدية أو ما يعادلها المدفوعة أو القيمة العادلة لأي مقابل آخر يعطى للحصول على الأصل في وقت حيازته أو تشييده.
- **القيمة التخريدية (Residual Value):** هي صافي القيمة التي تتوقع المنشأة أن تحصل عليها من الأصل في نهاية عمره الإنتاجي بعد طرح التكاليف المتوقعة للإزالة.
- **القيمة العادلة (Fair Value):** السعر الذي سيتم استلامه لبيع أصل، أو دفعه لنقل التزام، في معاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس.

الاعتراف بالامتلاكات والتجهيزات والمعدات: (Recognition Criteria)

يعترف بالامتلاكات والتجهيزات والمعدات كأصل حينما:

- أ. يحتمل أن تتدفق إلى المنشأة منافع اقتصادية متعلقة بالأصل.
- ب. يمكن قياس تكلفة الأصل على المنشأة بشكل موثوق به.
- يتطلب الأمر لغرض تحديد مكونات جزء منفصل من الامتلاكات والتجهيزات والمعدات اللجوء إلى الاجتهاد في تطبيق المعايير تحت ظروف محددة أو لأنواع معينة من التجهيزات. ويمكن أن يكون من المناسب تجميع مفردات البنود غير الهامة مثل القوالب والعدد وتطبيق المعايير على قيمتها المتجمعة.
- وأغلب قطع الغيار ومعدات الصيانة عادة ما تعتبر ضمن المخزون ويعترف بها كمصروف عند استخدامها. إلا أن قطع الغيار الرئيسية والمعدات الاحتياطية يمكن اعتبارها امتلاكات وتجهيزات ومعدات حينما تتوقع المنشأة استخدامها خلال أكثر من فترة مالية واحدة.
- وبالمثل حينما يقتصر استخدام قطع الغيار ومعدات الصيانة في بند من بنود الامتلاكات والتجهيزات والمعدات وأن يكون متوقعا استخدامها بشكل غير منتظم فيحاسب عنها على أنها امتلاكات وتجهيزات ومعدات وتستهلك على مدى فترة لا تتعدى العمر الإنتاجي للأصل المتعلق بها.

القياس للممتلكات والتجهيزات والمعدات (Measurement)

1. القياس عند الاعتراف الأولي: (Initial Measurement) يتم قياس الأصل بالتكلفة (At Cost) والتي تشمل سعر الشراء (Purchase Price) وأي تكاليف منسوبة مباشرة (Directly Attributable Costs) لتهيئة الأصل للاستخدام.

2. القياس بعد الاعتراف الأولي (Subsequent Measurement): تختار الشركة أحد النموذجين:

• **نموذج التكلفة: (Cost Model):** (التكلفة Cost - مجمع الإهلاك Accumulated Depreciation -

مجمع خسائر الهبوط Accumulated Impairment Losses)

• **نموذج إعادة التقييم: (Revaluation Model):** يتم تعديل قيمة الأصل لتصل إلى القيمة العادلة (Fair Value) في تاريخ إعادة التقييم.

يجب قياس الممتلكات والتجهيزات والمعدات التي تتأهل للاعتراف بها كأصل مبدئياً على أساس تكلفتها.

مكونات التكلفة (Components of Cost):

وحسب المعيار، تتكون تكلفة الأصل من ثلاثة عناصر رئيسية:

1. سعر الشراء (Purchase Price): ويشمل رسوم الاستيراد (Import Duties) وضرائب الشراء غير المستردة، بعد خصم الخصومات التجارية (Trade Discounts).
2. التكاليف المنسوبة مباشرة (Directly Attributable Costs): هي التكاليف اللازمة لجلب الأصل إلى الموقع والحالة اللازمة ليكون صالحاً للتشغيل، مثل:

- تكاليف تجهيز الموقع (Site Preparation).
- تكاليف المناولة والتسليم الأولي (Delivery and Handling).
- تكاليف التركيب والتجميع (Installation and Assembly).
- تكاليف اختبار التشغيل (Testing Costs).
- أتعاب المهنيين (Professional Fees) مثل المهندسين.

3. التكاليف المقدرة للتفكيك والإزالة (Estimated Costs of Dismantling and Removing): وتُعرف أيضاً بـ "التزام التفكيك" (Decommissioning Liability).

مثال (1) :

2023/1/1 اشترت الشركة الأهلية آلة بمبلغ 500000 ل.س نقدا ودفعت عليها نقدا المصاريف التالية:
 5000 ل.س مصاريف نقل – 3000 ل.س مصاريف عمال تحميل وتنزيل – 2000 ل.س مصاريف إعداد
 مكان الآلة – 5000 ل.س مصاريف إجراءات قانونية لتسجيل الآلة في السجل الصناعي – 2000 تدريب
 موظفين على الآلة.

المطلوب إثبات العملية السابقة (Accounting Entry).

التاريخ	البيان	له	منه
2023/1/1	إلى ح/ الصندوق	500000	500000
2023/1/1	إلى ح/الصندوق	15000	15000

رقم	ح/ الآلة	المبلغ	البيان	التاريخ	المبلغ
			إلى ح/ الصندوق	2023/1/1	500000
			إلى ح/ الصندوق	2023/1/1	15000
		515000	رصيد مدين (الميزانية)		
		515000	المجموع		515000

الحالة (Status)	المبلغ (Amount)	البيان (Description)
يُضاف (عنصر أساسي)	500,000	سعر الشراء (Purchase Price)
تُضاف (تكلفة مباشرة)	5,000	مصاريف النقل (Transportation Costs)
تُضاف (تكلفة مباشرة)	3,000	عمال تحميل وتنزيل (Handling Costs)
تُضاف (تكلفة مباشرة)	2,000	إعداد مكان الآلة (Site Preparation)
تُضاف (تكلفة مباشرة)	5,000	إجراءات قانونية وتسجيل (Professional/Legal Fees)
لا تُضاف	2000	تدريب موظفين على الآلة (Training Expenses)
القيمة الدفترية الأولية	515,000	إجمالي التكلفة (Total Cost)

الاستهلاك (الاهلاك) (Depreciation):

توزع قيمة بند الممتلكات والتجهيزات والمعدات القابلة للاستهلاك على العمر الإنتاجي له على أساس منتظم. ويجب أن تعكس طريقة الاستهلاك النمط الذي تستنفد فيه المنشأة المنافع الاقتصادية للأصل. ويجب الاعتراف بالاستهلاك الخاص بكل فترة على أنه مصروف.

حيث إن المنشأة تستنفد المنافع الاقتصادية المتضمنة في الأصل فإن القيمة المسجلة للأصل تخفض لتعكس هذا الاستنفاد عن طريق احتساب الاستهلاك كمصروف. ويجب إجراء احتساب مصروف الاستهلاك حتى لو كانت قيمة الأصل تزيد على قيمته المدرجة.

تستنفد المنشأة المنافع الاقتصادية المتضمنة في بند الممتلكات والتجهيزات والمعدات أساساً من خلال استخدام الأصل. ولكن العوامل الأخرى مثل التقادم الفني والبلى (التآكل) أثناء وجود الأصل عاطل عادة ما تؤدي إلى تقلص المنافع الاقتصادية التي كان من المتوقع تولدها من الأصل وعليه فإن العوامل التالية كافة تحتاج إلى الأخذ بالاعتبار عند تحديد العمر الإنتاجي للأصل:

- أ- الاستخدام المتوقع للأصل من قبل المنشأة. يحدد الاستخدام بالرجوع إلى الطاقة المتوقعة للأصل أو المخرجات.
- ب- البلى الطبيعي (التآكل) المتوقع الذي يعتمد على العوامل التشغيلية مثل عدد الورديات التي يستخدم فيها الأصل وبرنامج الإصلاح والصيانة لدي المنشأة والعناية والصيانة للأصل حينما يكون عاطلاً.
- ج- يحدث التقادم الفني من تغيرات أو تحسينات في الإنتاج أو من تغير الطلب في السوق على منتجات أو خدمات الأصل.
- د- المحددات القانونية وما شابهها على استخدام الأصل مثل انقضاء تاريخ عقود التأجير المتعلقة بها.

الأراضي والمباني (Land and Buildings)

تعتبر الأراضي والمباني موجودات قائمة بذاتها ويتم التعامل معها بشكل منفصل للأغراض المحاسبية حتى لو تم حيازتها معاً. الأراضي عادة لها عمر غير محدود ولذلك لا تُستهلك (Non-depreciable). أما المباني فلها عمر محدد ولذا تعتبر من الموجودات القابلة للاستهلاك. إن ارتفاع قيمة الأرض المشيد عليها مبنى لا يؤثر على تحديد العمر الإنتاجي للمبنى.

ملاحظة هامة عند الشراء المشترك:

إذا اشترت الشركة عقاراً (أرض ومبنى) بمبلغ إجمالي، يجب تخصيص (Allocate) القيمة بينهما بناءً على القيمة العادلة (Fair Value) لكل منهما، لأننا سنقوم بإهلاك المبنى فقط ونترك الأرض كما هي.

طرق استهلاك: (Depreciation Methods)

هناك العديد من طرق الاستهلاك التي يمكن استخدامها لتوزيع القيمة القابلة للاستهلاك بشكل منتظم خلال العمر الإنتاجي. وتشمل هذه الطرق: طريقة القسط الثابت (Straight-line)، وطريقة القسط المتناقص (Diminishing Balance)، وطريقة مجموع الوحدات (Units of Production).

1. طريقة القسط الثابت (Straight-line Method)

- المفهوم: يتم توزيع تكلفة الأصل بالتساوي على مدار عمره الإنتاجي.
- الاستخدام: تُستخدم عندما يُتوقع أن يقدم الأصل منافع متساوية كل سنة (مثل الأثاث والمباني).
- المعادلة: (التكلفة - قيمة النفاية) ÷ العمر الإنتاجي

2. طريقة الرصيد المتناقص (Diminishing Balance Method)

- المفهوم: يتم حساب الإهلاك كنسبة مئوية ثابتة من القيمة الدفترية (Carrying Amount) في بداية كل فترة.
- النتيجة: يكون مصروف الإهلاك عالياً في السنوات الأولى وينخفض تدريجياً.
- الاستخدام: تُستخدم للأصول التي تفقد قيمتها أو كفاءتها بسرعة في البداية (مثل السيارات، أجهزة الكمبيوتر، والآلات التكنولوجية).
- المعادلة في كل سنة عند الجرد: القيمة الدفترية × النسبة المئوية (%)

3. طريقة وحدات الإنتاج (Units of Production Method)

- المفهوم: يعتمد الإهلاك على الاستخدام الفعلي (Expected Use) أو المخرجات المتوقعة من الأصل.
- الاستخدام: تُستخدم للأصول التي يقاس عمرها بالجهد المبذول وليس بالزمن (مثل الطائرات "ساعات طيران" أو المطابع "عدد النسخ").
- المعادلة:

$$[(\text{التكلفة} - \text{قيمة النفاية}) \div \text{إجمالي وحدات الإنتاج المتوقعة}] \times \text{الوحدات المنتجة خلال الفترة.}$$

ويعتمد اختيار الطريقة على نمط المنافع الاقتصادية المتوقعة من ذلك الأصل، وتطبق بطريقة متسقة من فترة لأخرى، إلا إذا كان هناك تغييراً في النمط المتوقع للمنافع الاقتصادية للأصل.

مثال (2) - 2023/1/1 اشترت الشركة الأهلوية آلة بمبلغ 100000 ل.س نقدا ودفعت عليها نقدا المصاريف التالية:

20000 ل.س مصاريف إعداد مكان الآلة – 15000 ل.س مصاريف إجراءات قانونية لتسجيل الآلة في السجل الصناعي.

وقد قدر عمر الآلة بعشر سنوات وقيمتها كنفائية 15000 ل.س وتقرر حساب قسط الاهتلاك حسب طريقة القسط الثابت.

المطلوب

• إثبات العملية السابقة في تاريخ الشراء (Accounting Entry)

• تصوير حساب الاهتلاك في تاريخ 2023/12/31

التاريخ	البيان	له	منه
2023/1/1	إلى ح/ الصندوق	100000	100000
2023/1/1	إلى ح/ الصندوق	35000	20000
	ح/ مصاريف إعداد		15000
	ح/ مصاريف قانونية		35000
2023/1/1	إلى مذكورين	20000	
	ح/ مصاريف إعداد	15000	
	ح/ مصاريف قانونية		
	رسملة المصاريف (أي إضافة المصاريف إلى تكلفة الآلة)		

رقم	ح/ الآلة	المبلغ	التاريخ	البيان	المبلغ
			2023/1/1	إلى ح/ الصندوق	100000
			2023/1/1	إلى ح/ مذكورين	35000
	رصيد مدين (الميزانية)	135000			
	المجموع	135000		المجموع	135000

حساب قسط الاهتلاك:

قسط اهتلاك الآلة = (التكلفة التاريخية – قيمة النفاية) ÷ العمر الإنتاجي

= (15000 – 135000) ÷ 10 = 12000 ل.س قسط الاهتلاك السنوي

التاريخ	البيان	له	منه
2023/12/31	إلى ح/ مجمع اهتلاك الآلة	12000	12000
2023/12/31	إلى ح/ قسط اهتلاك الآلة	12000	12000
	من ح/ أ. خ		

مثال (3) - 2023/9/1 اشترت الشركة الأهلية آلة بمبلغ 100000 ل.س نقدا ودفعت عليها نقدا المصاريف التالية:

20000 ل.س مصاريف إعداد مكان الآلة – 15000 ل.س مصاريف إجراءات قانونية لتسجيل الآلة في السجل الصناعي.

وقد قدر عمر الآلة بعشر سنوات وقيمتها كنفاية 15000 ل.س وتقرر حساب قسط الاهتلاك حسب طريقة القسط الثابت.

المطلوب: إثبات العملية السابقة في تاريخ الشراء - إثبات حساب الاهتلاك في تاريخ 2023/12/31.

منه	له	البيان	التاريخ
100000	100000	من ح/ الآلة إلى ح/ الصندوق	2023/9/1
20000	35000	من مذكورين ح/ مصاريف إعداد	2023/9/1
15000		ح/ مصاريف قانونية	
35000		من ح/ الآلة إلى مذكورين ح/ مصاريف إعداد	2023/7/1
	20000		
	15000	ح/ مصاريف قانونية	

رقم	ح/ الآلة	المبلغ	البيان	التاريخ
			إلى ح/ الصندوق	2023/9/1
			إلى ح/ مذكورين	2023/9/1
		135000	رصيد مدين (الميزانية)	
		135000	المجموع	

حساب قسط الاهتلاك:

قسط اهتلاك الآلة = (التكلفة التاريخية - قيمة النفاية) ÷ العمر الإنتاجي

= (15000 - 135000) ÷ 10 = 12000 ل.س قسط الاهتلاك السنوي

باعتبار اشترت الآلة بتاريخ 9/1 فينبغي تحميل السنة المالية فقط بالفترة الزمنية التي استفادت من الآلة وهي أربعة أشهر فقط.

= 12000 × 12/4 = 4000 ل.س

منه	له	البيان	التاريخ
4000	4000	من ح/ قسط اهتلاك الآلة إلى ح/ مجمع اهتلاك الآلة	2023/12/31
4000	4000	من ح/ أ. خ إلى ح/ قسط اهتلاك الآلة	2023/12/31

مراجعة العمر الإنتاجي (Review of Useful Life):

يجب مراجعة العمر الإنتاجي لبند الممتلكات والتجهيزات والمعدات دوريا في نهاية الفترة المحاسبية، وإذا كانت التوقعات تشير إلى اختلاف كبير عن التقديرات السابقة فيجب تعديل مصروف الاستهلاك للفترة الجارية والفترات المستقبلية وبأثر مستقبلي فقط وليس بأثر رجعي. وعليه فإن قسط الاهتلاك يحسب وفق المعادلة التالية

$$\text{قسط الاهتلاك} = (\text{القيمة الدفترية للأصل} - \text{قيمة النفاية الجديدة}) \div \text{العمر الإنتاجي الجديد}$$

قد يتضح خلال العمر الإنتاجي للأصل أن تقدير العمر الإنتاجي قد أصبح غير مناسباً. مثال ذلك امتداد العمر الإنتاجي نتيجة نفقات لاحقة على الأصل أدت إلى تحسين ظروف الأصل بشكل يفوق الأداء النمطي المحدد في البداية. وقد تؤدي التغيرات التكنولوجية أو التغيرات في سوق المنتجات إلى تخفيض العمر الإنتاجي للأصل. في هذه الحالات يعدل العمر الإنتاجي وبالتالي معدل الاستهلاك للفترة الحالية والفترات المستقبلية.

مثال (4) - في 2020/1/1 تم شراء آلة بقيمة 410000 ل.س وقد قدر عمرها الإنتاجي بـ 5 سنوات وقيمتها كنفاية 10000 ل.س وتستخدم الشركة طريقة القسط الثابت في حساب الاهتلاك. في 2023/1/1 نظرا لوجود معلومات جديدة لم تكن متوفرة سابقا قدرت الشركة بأن الأصل سيستخدم 5 سنوات إضافية اعتبارا من 2023/1/1 وأعيد تقدير النفاية بـ 30000 ل.س.

$$\text{قسط الاهتلاك السنوي} = 400000 \div 5 = 80000 \text{ ل.س}$$

$240000 = 3 \times 80000$ ل.س أقساط الاهتلاك عن ثلاثة سنوات من 2020/1/1 وحتى 2022/12/31 وهو مجمع اهتلاك الآلة

$$170000 = 240000 - 410000 \text{ القيمة الدفترية بتاريخ } 2022/12/31$$

$$20000 = 30000 - 170000 \div 7 \text{ ل.س قسط الاهتلاك الجديد بتاريخ } 2023/12/31$$

البيان	قبل التعديل (2022)	بعد التعديل (2023)
القسط السنوي	80000 ل.س	20000 ل.س
العمر المتبقي	2 سنة	7 سنوات
قيمة النفاية	10000 ل.س	30000 ل.س

مراجعة طرق الاستهلاك (Review of Depreciation Methods):

يجب مراجعة طريقة الاستهلاك المطبقة على الممتلكات والتجهيزات والمعدات بشكل دوري، وإذا كان هناك تغير جوهري في النمط المتوقع للمنافع الاقتصادية من تلك الموجودات فيجب تغيير الطريقة بما يعكس التغير في النمط. وحينما يكون هذا التغير في طريقة الاستهلاك ضروريا فيجب المحاسبة عن التغير كتغير في التقدير ويجب تعديل مصروف الاستهلاك للفترة الجارية والفترات المستقبلية (Prospective Basis). حيث اعتبر المعيار IAS-16:

1. دورية المراجعة (Frequency of Review)

يجب مراجعة طريقة الاستهلاك المستخدمة مرة واحدة على الأقل في نهاية كل سنة مالية (At least at each financial year-end).

2. شرط التغير (Condition for Change)

لا يتم تغيير الطريقة لمجرد الرغبة في ذلك، بل يجب التغير فقط إذا حدث تغير جوهري في النمط المتوقع للاستهلاك (Significant change in the expected pattern of consumption) للمنافع الاقتصادية المستقبلية للأصل.

مثال: إذا كانت الشركة تستخدم القسط الثابت، واكتشفت أن الآلة تستهلك كفاءتها بسرعة أكبر في السنوات الأولى، يجب التحويل للقسط المتناقص.

3. المعالجة المحاسبية (Accounting Treatment)

عند تغيير طريقة الاستهلاك، يتم التعامل معها ك تغيير في تقدير محاسبي (Change in Accounting Estimate) وفقاً للمعيار IAS 8.

الأثر المستقبلي (Prospective Basis): يتم تطبيق الطريقة الجديدة على القيمة الدفترية المتبقية بدءاً من تاريخ التغير، ولا يتم تعديل السنوات السابقة نهائياً.

4. الربط مع العمر الإنتاجي والقيمة المتبقية

أكد المعيار أن مراجعة "طريقة الاستهلاك" تسير جنباً إلى جنب مع مراجعة "العمر الإنتاجي" (Useful Life) و"القيمة المتبقية" (Residual Value)، لأن الثلاثة معاً يحددون مصروف الإهلاك الدوري.

مثال (5)

في 1 / 1 / 2021 اشترت شركة آلة بمبلغ 500000 ل.س.

• العمر الأصلي المقدر 5 سنوات.

• قيمة النفاية 50000 ل.س.

• الطريقة المستخدمة للاهلاك : القسط الثابت

في 1 / 1 / 2023 (بعد مرور سنتين)، قررت الشركة ما يلي:

1. تغيير طريقة الإهلاك إلى الرصيد المتناقص بنسبة 40% سنوياً.

2. تعديل قيمة النفاية لتصبح 20000 ل.س.

المطلوب: المعالجة لمحاسبية وفقاً للمعيار الدولي رقم 16.

القسط السنوي القديم = $(500000 - 50000) \div 5 = 90000$ ل.س.

مجمع الإهلاك لسنتين $(2021 + 2022) = 2 \times 90000 = 180000$ ل.س.

القيمة الدفترية في 1/1/2023 = $500000 - 180000 = 320,000$ ل.س.

قسط الإهلاك 31 / 12 / 2023:

القيمة الدفترية $(320,000) \times$ النسبة (40%) = $128,000$ ل.س.

البيان	قبل التعديل (2022)	بعد التعديل (2023)
القسط السنوي	90000 ل.س	128000 ل.س
طريقة الإهلاك	القسط الثابت	القسط المتناقص
العمر المتبقي	5 سنة	5 سنوات
قيمة النفاية	50000 ل.س	20000 ل.س

الإيقاف والتخلص (Derecognition and Disposal):

يجب أن يحدف بند الممتلكات والتجهيزات والمعدات من الميزانية عند التخلص من الأصل أو حينما يسحب من الخدمة بصفة نهائية ولا يتوقع تحقيق منافع اقتصادية مستقبلية من إزالته.

يجب تحديد المكاسب، والخسائر الناتجة عن استبعاد أو إزالة بند من الممتلكات والتجهيزات والمعدات بالفرق بين صافي العائد من الاستبعاد والقيمة المسجلة للأصل ويجب الاعتراف بالفرق على أنه إيراد أو مصروف في قائمة الأرباح أو الخسائر في فئة التشغيل.

أولاً- بيع الأصول الثابتة (Sale):

عند بيع الأصل الثابت يجب استبعاد تكلفة الأصل التاريخية من الدفاتر وكذلك استبعاد مجمع الاهتلاك الخاص به وإثبات الأرباح أو الخسائر الناتجة عن البيع من خلال المقارنة بين ثمن البيع وصافي القيمة الدفترية للأصل المباع.

مثال (6) - في 2023/1/1 كان رصيد الأثاث في الشركة الأهلية 200000 ل.س ومجمع اهتلاكه 100000 ل.س وقامت الشركة بتاريخ 1/1 من نفس العام ببيع الأثاث وفق الفرضيات التالية:

(1) 80000 ل.س (2) 100000 ل.س (3) 130000 ل.س

الفرضية الأولى:

$$200000 - 100000 = 100000 \text{ القيمة الدفترية للأثاث}$$

$$100000 - 80000 = 20000 \text{ خسارة بيع الأثاث}$$

التاريخ	البيان	له	منه
2023/1/1	من مذكورين	200000	
	إلى ح/ الأثاث		100000
	ح/ مجمع اهتلاك الأثاث		80000
	ح/ الصندوق		20000
	ح/ خسائر بيع الأثاث		

الفرضية الثانية:

$$200000 - 100000 = 100000 \text{ القيمة الدفترية للأثاث}$$

$$100000 - 100000 = 0$$

التاريخ	البيان	له	منه
2023/1/1	من مذكورين	200000	
	إلى ح/ الأثاث		100000
	ح/ مجمع اهتلاك الأثاث		100000
	ح/ الصندوق		

الفرضية الثالثة:

$$200000 - 100000 = 100000 \text{ القيمة الدفترية للأثاث}$$

$$130000 - 100000 = 30000 \text{ أرباح بيع الأثاث}$$

التاريخ	البيان	له	منه
2023/1/1	من مذكورين		
	إلى مذكورين		
	ح/ الأثاث	200000	100000
	ح/ مجمع اهتلاك الأثاث		
	ح/ مكاسب بيع الأثاث	30000	130000
	ح/ الصندوق		

ملاحظة : اذا كان الأثاث مرتبط بالنشاط الأساس للشركة فنتيجة البيع تظهر في قائمة الأرباح والخسائر في فئة التشغيل. أما اذا كان الأثاث مرتبط بنشاط استثماري (اثاث موجود في شقة تم تاجيرها) هنا نتيجة البيع تظهر في فئة الاستثمار.

ثانيا- استبدال الأصول الثابتة (Exchange of Assets):

حيث يتم استبعاد الأصل القديم بتكلفته التاريخية مع مجمع اهتلاكه بتاريخ المبادلة من دفاتر الشركة وإثبات الأصل الجديد بالقيمة السوقية العادلة بجعله مدينا. ولتحديد نتيجة المبادلة ربحا كانت أم خسارة تجري المقارنة بين القيمة الدفترية للأصل الثابت (القديم) وبين القيمة السوقية العادلة للأصل الجديد وتثبت المكاسب أو الخسائر على أساس نتيجة المقارنة.

$$\text{نتيجة الاستبدال} = (\text{القيمة العادلة للأصل الثابت} + \text{النقدية المقبوضة}) - \text{القيمة الدفترية للأصل الثابت}$$

مثال (7)

في 2022/1/1 اشترت الشركة الأهلية آلة بمبلغ 62000 ل.س ودفعت مبلغ 8000 ل.س كمصروفات نقل وتركيب، وقد قدر العمر الإنتاجي للآلة بأربع سنوات تباع في نهايتها بمبلغ 10000 ل.س
في 2023/7/1 تم استبدال الآلة بآلة أخرى جديدة وقد قدرت القيمة العادلة للآلة الجديدة بمبلغ 40000 ل.س
علما إن الشركة تستخدم طريقة القسط الثابت.

المطلوب: إثبات العملية السابقة وفق الفرضية التالية:

1) تلقت الشركة مبلغ 10000 ل.س 2) تلقت الشركة 5000 ل.س 3) تلقت الشركة 7500 ل.س

$$\text{حساب اهتلاك الآلة في عام 2022} = (10000 - (8000 + 62000)) \div 4 = 15000 \text{ ل.س}$$

$$\text{حساب قسط الاهتلاك حتى 2023/7/1} = 15000 \times 12/6 = 7500 \text{ ل.س}$$

الفرضية الأولى: قبض 10000 ل.س

نتيجة المبادلة = (10000 + 40000) - (22500 - 70000) = 2500 أرباح الاستبدال

التاريخ	البيان	له	منه
2023/7/1	من مذكورين	70000	40000
	إلى مذكورين		
	ح/ الآلة (الجديدة)		
	ح/ الآلة (القديمة)		
	ح/ مجمع اهتلاك الأثاث	2500	22500
	ح/ الصندوق		10000

الميزانية العمومية بتاريخ 2023/12/31

البيان	المبلغ	البيان	المبلغ
		الآلة	40000
المجموع		المجموع	

الفرضية الثانية: تلقت الشركة 5000 ل.س

نتيجة المبادلة = (5000 + 40000) - (22500 - 70000) = 2500 خسارة الاستبدال

التاريخ	البيان	له	منه
2023/7/1	من مذكورين	70000	40000
	إلى ح/ الآلة (القديمة)		
	ح/ الآلة (الجديدة)		
	ح/ مجمع اهتلاك الأثاث		
	ح/ الصندوق		
	ح/ خسارة استبدال الآلة		2500

الميزانية العمومية بتاريخ 2023/12/31

البيان	المبلغ	البيان	المبلغ
		الآلة	40000
المجموع		المجموع	

الفرضية الثالثة: تلقت الشركة 7500 ل.س

نتيجة المبادلة = (7500 + 40000) - (22500 - 70000) = 0

التاريخ	البيان	له	منه
2023/7/1	من مذكورين	70000	40000
	إلى ح/ الآلة (القديمة)		
	ح/ الآلة (الجديدة)		
	ح/ مجمع اهتلاك الأثاث		
	ح/ الصندوق		7500

الميزانية العمومية بتاريخ 2023/12/31

البيان	المبلغ	البيان	المبلغ
		الآلة	40000
المجموع		المجموع	

الإفصاح (Disclosure):

- يجب أن تفصح البيانات المالية حيال كل نوع من الممتلكات والتجهيزات والمعدات:
- أسس القياس (**Measurement Bases**) التي بموجبها تم تحديد إجمالي القيمة المسجلة. وإذا تم استخدام أكثر من مقياس فيجب الإفصاح عن إجمالي القيمة المسجلة بموجب ذلك المقياس لكل فئة.
 - طريقة الاستهلاك المستخدمة.
 - العمر الإنتاجي أو معدلات الاستهلاك المستخدمة.
 - القيم المسجلة الإجمالية ومجمع الاستهلاك.
 - وجود أية قيود على الملكية القانونية وقيمتها، والممتلكات والتجهيزات والمعدات المرهونة لضمان مطلوبات.
 - السياسة المحاسبية لتكاليف الترميم المقدرة لبنود الممتلكات، والتجهيزات أو المعدات.
 - النفقات الرأسمالية على الممتلكات والتجهيزات والمعدات خلال فترة الإنشاء و
 - قيمة التعهدات لامتلاك الممتلكات والتجهيزات والمعدات.

ملاحظة رقم: () الممتلكات والآلات والمعدات (Property, Plant and Equipment)

الإجمالي (Total)	الآلات (Machinery)	المباني (Buildings)	الأراضي (Land)	البيان (Description) التكلفة: (Cost)
1700000	400000	800000	500000	الرصيد في 2023/1/1
150000	100000	50000	-	إضافات (Additions)
(30000)	(30000)	-	-	استبعادات (Disposals)
1820000	470000	850000	500000	الرصيد في 2023/12/31
				مجمع الإهلاك: (Accumulated Depreciation)
280000	120000	160000	-	الرصيد في 2023/1/1
100000	60000	40000	-	إهلاك السنة (Depreciation Expense)
(10000)	(10000)	-	-	استبعادات (Disposals)
370000	170000	200000	-	الرصيد في 2023/12/31
				صافي القيمة الدفترية: (Net Carrying Amount)
1450000	300000	650000	500000	في 2023/12/31

أسئلة للمناقشة

1. عند استبدال أصل ثابت بآخر في عملية "تفتقر للجوهر التجاري" (Lacks Commercial Substance)، كيف يتم قياس الأصل الجديد؟
 - A. بالقيمة العادلة للأصل المتنازل عنه.
 - B. بالقيمة العادلة للأصل المستلم.
 - C. * بالقيمة الدفترية للأصل المتنازل عنه (مع تعديلها بأي نقد مستلم/مدفوع).
 - D. بالتكلفة التاريخية للأصل الجديد كما لو تم شراؤه نقداً.
2. ما هو الأثر المحاسبي لقرار الإدارة بتغيير طريقة الإهلاك من "القسط الثابت" إلى "وحدات الإنتاج"؟
 - A. تعديل الأرباح المحتجزة الافتتاحية (أثر رجعي).
 - B. * توزيع القيمة الدفترية المتبقية على الوحدات المتوقعة إنتاجها مستقبلاً (أثر مستقبلي).
 - C. إيقاف الإهلاك للعام الحالي حتى يتم التأكد من دقة الوحدات.
 - D. إعادة حساب كافة الإهلاكات منذ تاريخ اقتناء الأصل.
3. حسب IFRS 18، أين تظهر "أرباح بيع عقار استثماري" (Investment Property) لشركة غير عقارية؟
 - A. فئة التشغيل (Operating).
 - B. * فئة الاستثمار (Investing).
 - C. فئة التمويل (Financing).
 - D. تُعرض كبند استثنائي بعد صافي الربح.
4. إذا زادت "القيمة المتبقية" (Residual Value) لأصل لتصبح أكبر من "قيمه الدفترية"، فما هو الإجراء؟
 - A. يتم تسجيل ربح فوري بالفرق.
 - B. * يتم إيقاف مصروف الإهلاك حتى تنخفض القيمة المتبقية عن القيمة الدفترية.
 - C. يتم إهلاك الأصل بقيمة سالبة.
 - D. يتم إعادة تقييم الأصل إجبارياً.
5. في عملية مبادلة أصول "مع نقد مستلم" (Boot Received)، كيف يُحسب ربح المبادلة؟
 - A. الفرق بين القيمة العادلة للجديد والقديم.
 - B. * الفرق بين (القيمة العادلة للجديد + النقد المستلم) والقيمة الدفترية للقديم.
 - C. بمقدار النقد المستلم فقط.
 - D. لا يُعترف بأرباح في عمليات المبادلة أبداً.
6. أي من المصاريف التالية "يُمنع" رسمته ضمن تكلفة الأصل الثابت تحت أي ظرف؟
 - A. تكاليف اختبار التشغيل (Testing).
 - B. * تكاليف افتتاح مرفق جديد أو تقديم منتج جديد (Marketing/Opening).
 - C. أتعاب المهندسين الاستشاريين.
 - D. تكاليف تجهيز الموقع المادي.
7. إذا تم تغيير "نموذج القياس" من التكلفة إلى إعادة التقييم لأول مرة، فما هو نوع التغيير؟
 - A. تغيير في تقدير محاسبي (أثر مستقبلي).
 - B. * تغيير في سياسة محاسبية (يُعالج استثناءً بأثر مستقبلي حسب IAS 16).
 - C. تغيير في سياسة محاسبية (يُعالج بأثر رجعي حسب IAS 8).
 - D. خطأ محاسبي يتطلب تعديل السنوات السابقة.
8. حسب IFRS 18، "مصاريف إهلاك" السيارات المخصصة لمديري التمويل تُصنف ضمن:
 - A. فئة التمويل (Financing).
 - B. * فئة التشغيل (Operating).
 - C. فئة الاستثمار (Investing).
 - D. تُوزع بين فئات التشغيل والتمويل.
9. متى يتم التوقف عن إهلاك أصل ثابت تم تصنيفه كـ "محتفظ به للبيع" (IFRS 5)؟
 - A. عند إتمام عملية البيع فعلياً.
 - B. * فور تصنيفه كأصل محتفظ به للبيع.
 - C. في نهاية السنة المالية التي تم فيها القرار.
 - D. يستمر الإهلاك حتى تصبح القيمة صفراً.
10. في طريقة "وحدات الإنتاج"، إذا لم ينتج الأصل أي وحدة خلال سنة كاملة، فإن مصروف الإهلاك:
 - A. يكون مساوياً لقسط السنة السابقة.
 - B. * يكون صفراً.
 - C. يُحسب بناءً على مرور الزمن (قسط ثابت).
 - D. يُعتبر خسارة هيوط إجبارية.
11. في المثال رقم (2) احسب تكلفة الآلة.
 - A. * 135000 ل.س.
 - B. 100000 ل.س.
 - C. 120000 ل.س.
 - D. 115000 ل.س.
12. في المثال رقم (2) احسب القيمة القابلة للاهلاك.
 - A. 135000 ل.س.
 - B. 115000 ل.س.
 - C. * 120000 ل.س.
 - D. 100000 ل.س.
13. وفقاً للمثال رقم (3) احسب عدد الأشهر المستفيدة من الآلة.
 - A. 3 أشهر.
 - B. * 4 أشهر.
 - C. 6 أشهر.
 - D. 12 شهر.

انخفاض قيمة الموجودات

المعيار المحاسبي الدولي IAS-36

Impairment of Assets

الهدف (Objective):

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

يحدد معيار المحاسبة الدولي السادس والثلاثون المعالجة المحاسبية والإفصاح عن الانخفاض في قيمة جميع الموجودات. كما يحل هذا المعيار محل متطلبات تقدير القيمة الإسترجاعية للأصل ويعترف بالخسارة الناجمة عن الانخفاض في قيمة الأصول الثابتة.

لا يغطي معيار المحاسبة الدولي السادس والثلاثون انخفاض قيمة المخزونات أو موجودات الضريبة المؤجلة أو الموجودات الناشئة من عقود الإنشاء أو الموجودات الناشئة من منافع الموظفين أو معظم الموجودات المالية. يتطلب معيار المحاسبة الدولي السادس والثلاثون وجوب تقييم مبلغ الأصل القابل للاسترداد عند وجود دلالة على احتمال انخفاض قيمة الأصل.

يتطلب معيار المحاسبة الدولي السادس والثلاثون الاعتراف بالخسارة في انخفاض القيمة (انخفاض قيمة أصل) عندما يزيد المبلغ المسجل (القيمة الدفترية) لأصل عن مبلغه القابل للاسترداد ، ويجب الاعتراف بالخسارة في انخفاض القيمة في بيان الدخل للموجودات المسجلة بمقدار تكلفتها ومعاملتها على أنها انخفاض في إعادة تقييم أصول سجلت بمقدار مبلغ أعيد تقييمه.

يتطلب معيار المحاسبة الدولي السادس والثلاثون وجوب قياس المبلغ القابل للاسترداد على أساس صافي سعر البيع أو القيمة المستعملة، أيهما أعلى.

وحدة توليد النقد (CGU): أصغر مجموعة محددة من الأصول التي تولد تدفقات نقدية داخلية مستقلة بشكل كبير عن الأصول الأخرى؛ يتم اللجوء إليها إذا تعذر حساب المبلغ القابل للاسترداد للأصل بشكل منفرد. ملاحظة: عكس الخسارة: يسمح المعيار بإلغاء (عكس) خسارة انخفاض القيمة السابقة إذا حدث تغير إيجابي في التقديرات، باستثناء خسارة الشهرة التي لا يجوز عكسها أبداً.

المصطلحات المستخدمة:

- **خسارة انخفاض القيمة:** هي القيمة التي تزيد بها القيمة المسجلة للأصل عن قيمته القابلة للاسترداد.
- **المبلغ القابل للاسترداد (Recoverable Amount):** على أنه صافي سعر بيع الأصل أو القيمة المستعملة أيهما أعلى،
- **القيمة المستعملة (Value in Use):** هي القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة التي يتوقع أن تنشأ من الاستعمال المستمر لأصل مضافاً لها مصاريف التخلص منه في نهاية عمره النافع.
- **صافي سعر البيع (Net Selling Price):** هو المبلغ الذي يمكن الحصول عليه من بيع أصل في عملية تجارية بحتة بين أطراف مطلعة وراغبة ناقصاً تكاليف التخلص.
- **تكاليف التخلص (Costs of Disposal):** هي التكاليف الإضافية التي تعزى بشكل للتخلص من أصل، باستثناء تكاليف التمويل ومصروف ضريبة الدخل. أمثلة عليها:
 - **Legal Costs:** المصاريف القانونية.
 - **Stamp Duty:** ضريبة الدمغة أو رسوم التسجيل.
 - **Transaction Taxes:** الضرائب المتعلقة بالمعاملة.
 - **Costs of removing the asset:** تكاليف إزالة أو نقل الأصل.
 - **Costs to bring the asset into a saleable condition:** تكاليف تجهيز الأصل ليكون صالحاً للبيع.
- **خسارة الانخفاض (Impairment Loss)** هي مقدار زيادة المبلغ المسجل لأصل عن مبلغه القابل للاسترداد.
- **المبلغ المسجل (Carrying Amount)** هو المبلغ الذي يعترف به للأصل في الميزانية العمومية بعد خصم أي استهلاك (إطفاء) متراكم وخسائر الانخفاض المتراكمة في قيمته.
- **الاستهلاك (الإطفاء)** هو التخصيص المنتظم للمبلغ القابل للاستهلاك لأصل على مدى عمره النافع.
- **السوق النشط (Active Market)** وفقاً للمعيار IFRS-13 : هي السوق التي تضم جميع الحالات التالية:
 - يتم المتاجرة في المواد ضمن سوق متجانسة؛
 - عندما يكون من الممكن إيجاد مشتريين وبائعين راغبين في أي وقت؛
 - الأسعار في متناول يد العامة.

تحديد الأصل الذي قد تنخفض قيمته

تنخفض قيمة الأصل عندما يزيد المبلغ المسجل للأصل عن مبلغه القابل للاسترداد، إذا وجد أي دليل من هذه الدلائل فإنه يطلب من المنشأة إجراء تقدير رسمي للمبلغ القابل للاسترداد. وفي حالة عدم توفر دليل على احتمال خسارة انخفاض فإن هذا المعيار لا يطلب من المنشأة إجراء تقدير رسمي للمبلغ القابل للاسترداد. يجب على المنشأة أن تقوم في كل ميزانية عمومية بتقييم ما إذا كان هناك أية دلالة على احتمال انخفاض قيمة الأصل، وإذا وجدت هذه الدلالة يجب على المنشأة تقدير مبلغ الأصل القابل للاسترداد. لتقييم ما إذا كانت توجد أية دلالة على أن أصلاً قد تنخفض قيمته يجب على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار الدلائل التالية كحد أدنى:

المصادر الخارجية للمعلومات:

- خلال الفترة انخفضت القيمة السوقية للأصل إلى حد كبير أكثر مما كان يتوقع نتيجة لمرور الوقت أو الاستعمال العادي.
- حدثت تغيرات هامة ذات أثر عكسي على المنشأة خلال الفترة أو أنها ستحدث في المستقبل القريب في البيئة التقنية أو السوقية أو الاقتصادية أو القانونية التي تعمل فيها المنشأة أو في السوق الذي ينتمي إليه الأصل.
- زادت أسعار الفائدة في السوق أو معدلات العائد الأخرى في السوق على الاستثمارات خلال الفترة ومن المحتمل أن تؤثر هذه الزيادات على سعر الخصم المستخدم في حسابات قيمة الأصل المستعملة وتخفض مبلغ الأصل القابل للاسترداد بشكل مادي.
- المبلغ المسجل لصافي موجودات المنشأة المقدمة للتقارير أعلى من رأسماله السوقية.

المصادر الداخلية للمعلومات

- تتوفر الأدلة على تقادم الأصل أو حدوث تلف فيه.
- حدثت تغيرات هامة ذات أثر عكسي على المنشأة خلال الفترة، أو يتوقع حدوثها في المستقبل القريب إلى المدى، أو بالأسلوب الذي يستخدم فيه الأصل أو يتوقع استخدامه فيه، وتشمل هذه التغيرات خططا لإيقاف أو إعادة هيكلة العملية التي ينتمي إليها الأصل أو التخلص من الأصل قبل التاريخ المتوقع سابقا.
- تتوفر الأدلة من التقارير الداخلية التي تشير على أن الأداء الاقتصادي لأصل هو أسوأ أو سيكون أسوأ مما هو متوقع.

مثال (1):

فيما يلي المعلومات المتعلقة بالآلات لدى الشركة الأهلية:

التكلفة التاريخية للآلات 75000 ل.س

رصيد مجمع الاهتلاك في 2022/12/31 بقيمة 25000 ل.س

قامت الشركة بنهاية السنة بدراسة القيمة العادلة للآلات في السوق حيث وجدت قيمتها 33000 إضافة إلى مصاريف التفكيك 4000 ل.س.

تم تقدير القيمة قيد المستعملة بمبلغ إجمالي 32000 ل.س وهي الناتجة عن خصم التدفقات النقدية المتوقعة من استعمال الآلات خلال العمر الإنتاجي المتبقي لها والبالغ 6 سنوات.

المطلوب: تحديد قيمة التدني في قيمة الآلات.

القيمة القابلة للاسترداد = صافي سعر بيع الأصل أو القيمة المستعملة أيهما أعلى

صافي سعر البيع هو المبلغ الذي يمكن الحصول عليه من بيع أصل في عملية تجارية بحتة بين أطراف مطلعة وراغبة ناقصا تكاليف التخلص.

صافي سعر البيع = 33000 - 4000 = 29000 ل.س

القيمة المستعملة هي القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة التي يتوقع أن تنشأ من الاستعمال المستمر لأصل مضافا لها مصاريف التخلص منه في نهاية عمره النافع.

القيمة المستعملة = 32000 ل.س

القيمة القابلة للاسترداد = 32000 ل.س لأنها القيمة الأعلى.

خسارة الانخفاض هي مقدار زيادة المبلغ المسجل لأصل عن مبلغه القابل للاسترداد.

القيمة الدفترية للأصل = 75000 - 25000 = 50000 ل.س

خسارة التدني = 50000 - 32000 = (18000) ل.س

التاريخ	البيان	له	منه
2022/12/31	من ح/ خسارة تدني الآلات	18000	إلى ح/ مجمع تدني الآلات
2022/12/31	من ح/ أ. خ (فئة التشغيل)	18000	إلى ح/ خسارة تدني الآلات

الميزانية العمومية بتاريخ 2022/12/31			
المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
75000	الآلات		
(25000)	- مجمع الاهتلاك		
(18000)	- مجمع تدني الآلات		
32000			
	المجموع		المجموع

مثال (2):

في 2022/12/31 أظهرت سجلات الشركة الأهلية تكلفة الآلات مبلغا 60000 ل.س ورصيد مجمع الاهتلاك لها 20000 ل.س ولدى إجراء اختبار التدني دلت المؤشرات الداخلية والخارجية على وجود انخفاض في قيمة الآلات، وان القيمة العادلة للآلات تبلغ 25000 ل.س وتكاليف البيع التي سوف تتكبدها الشركة 2000 ل.س وقدرت القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة من استخدام الآلات وبيع الخردة في نهاية العمر الإنتاجي بمبلغ 28000 ل.س

المطلوب حساب قيمة التدني.

القيمة القابلة للاسترداد = صافي سعر بيع الأصل أو القيمة المستعملة أيهما أعلى

صافي القيمة العادلة = 25000 - 2000 = 23000 ل.س

القيمة المستعملة = 28000 ل.س

القيمة القابلة للاسترداد = 28000 ل.س لأنها القيمة الأعلى

صافي القيمة الدفترية = 60000 - 20000 = 40000 ل.س

خسارة التدني = 40000 - 28000 = (12000) ل.س

التاريخ	البيان	له	منه
2022/12/31	من ح/ خسارة تدني الآلات	12000	12000
2022/12/31	إلى ح/ مجمع تدني الآلات		
2022/12/31	من ح/ أ. خ (فئة التشغيل)	12000	12000
2022/12/31	إلى ح/ خسارة تدني الآلات		

الميزانية العمومية بتاريخ 2022/12/31			
المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
60000	الآلات		
(20000)	- مجمع الاهتلاك		
(12000)	- مجمع تدني الآلات		
28000			
	المجموع		المجموع

معالجة الاهتلاك للفترات المقبلة:

إذا كان المبلغ القابل للاسترداد لأصل أقل من مبلغه المسجل فإنه يجب تخفيض المبلغ المسجل للأصل إلى مقدار مبلغه القابل للاسترداد، ويعتبر ذلك التخفيض خسارة انخفاض القيمة.

يجب الاعتراف بخسارة الانخفاض على أنها **مصروف** في بيان الدخل في الحال في فئة التشغيل إذا كان الأصل متصل بالنشاط الأساسي للمشروع أما إذا كان الأصل متصل بالنشاط الاستثماري فتظهر خسارة التدني في فئة الاستثمار في فائمه الأرباح والخسائر.

بعد الاعتراف بخسارة انخفاض القيمة يجب تعديل مبلغ استهلاك (إطفاء) الأصل في **الفترات المستقبلية** لتخصيص المبلغ المسجل المعدل للأصل ناقصاً قيمته المتبقية (إن وجدت) على أساس منتظم على مدى عمره **النافع المتبقي**.

مثال (3):

في 2022/12/31 كان لدى الشركة الأهلية معدات صافي قيمتها الدفترية 600000 ل.س علماً أن تكلفتها التاريخية 750000 ل.س وعمرها المتبقي في هذا التاريخ 6 سنوات.
في تاريخه تم إعادة تقييم المعدات بقيمة عادلة صافية 450000 ل.س والقيمة المستعملة 410000 ل.س
المطلوب احتساب قيمة التدني والاهتلاك.

$$\text{خسارة التدني} = 600000 - 450000 = (150000) \text{ ل.س}$$

$$\text{قسط الاهتلاك} = (\text{التكلفة التاريخية} - \text{مجمع الاهتلاك} - \text{مجمع التدني}) \div \text{العمر المتبقي}$$

$$= (750000 - 150000 - 150000) \div 6 = 75000 \text{ ل.س للسنوات المقبلة (6 سنوات)}$$

الميزانية العمومية بتاريخ 2023/12/31			
المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
750000	الألات		
(225000)	- مجمع الاهتلاك		
(150000)	- مجمع تدني الألات		
375000			
	المجموع		المجموع

ارتفاع القيمة القابلة للاسترداد بعد التدني:

إذا ظهر في الفترة التي تلي تدني القيمة القابلة للاسترداد لأحد الأصول الثابتة (عدا الشهرة) أي ارتفاع يتم الاعتراف بمكاسب استعادة خسائر التدني مع مراعاة ما يلي:

- يجب ألا تزيد مكاسب استعادة التدني عن رصيد مجمع خسائر التدني.

- يجب ألا تزيد القيمة الدفترية للأصل عن القيمة الدفترية فيما لو لم يحصل انخفاض القيمة.

مثال: 2021/1/1 اشترت الشركة الأهلية حفارة بمبلغ 280000 ل.س ولدى إجراء اختبار التدني نهاية العام 2021 و2022 تبين أن القيمة القابلة للاسترداد هي 180000 ل.س و230000 ل.س على التوالي والعمر الإنتاجي المقدر بـ 7 سنوات وتتبع الشركة القسط الثابت في الاهتلاك.

المطلوب: المعالجة المحاسبية اللازمة نهاية عامي 2021 – 2022.

نهاية عام 2021:

اهتلاك الحفارة عام 2021 = $280000 \div 7 = 40000$ ل.س القسط السنوي لاهتلاك الحفارة.

خسائر التدني = القيمة القابلة للاسترداد – صافي القيمة الدفترية

$$= 180000 - (280000 - 40000) = (60000) \text{ ل.س}$$

التاريخ	البيان	له	منه
2021/12/31	من حـ/ خسارة تدني الحفارة إلى حـ/ مجمع تدني الحفارة	60000	60000

الميزانية العمومية بتاريخ 2021/12/31			
المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
280000	الحفارة		
(40000)	- مجمع الاهتلاك		
(60000)	- مجمع تدني الآلات		
180000			
	المجموع		المجموع

نهاية عام 2022:

قسط الاهتلاك بعد التدني = $180000 / 6 = 30000$ ل.س

لحساب مكاسب استعادة التدني = $230000 - (60000 - 70000 - 280000) = 80000$ ل.س

الشرط ألا تزيد مكاسب استعادة خسائر التدني عن رصيد مجمع خسائر التدني وهو 60000 ل.س

أما الشرط الثاني والذي يفترض عدم وجود مجمع تدني سابق

القيمة الدفترية للحفارة = $280000 - (2 \times 40000) = 200000$ ل.س

وعليه فإن أقصى مبلغ يمكن الاعتراف به كمكاسب خسائر التدني هو:

$$200000 - (60000 - 70000 - 280000) = 50000 \text{ ل.س}$$

منه	له	البيان	التاريخ
30000	30000	من ح/ قسط اهتلاك الحفارة	2022/12/31
		يقفل في فئة التشغيل	
60000	50000	من ح/ مجمع تدني الحفارة	2022/12/31
	10000	إلى مذكورين ح/ مكاسب استعادة خسائر التدني ح/ مجمع اهتلاك الحفارة	
		المكاسب تقفل في فئة التشغيل	

الميزانية العمومية بتاريخ 2022/12/31			
المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
280000	الحفارة		
(80000)	- مجمع الاهتلاك		
200000	القيمة الدفترية		
	المجموع		المجموع

مجمع الاهتلاك:

40000 عن سنة 2021

30000 مجمع الاهتلاك بعد التدني بنهاية 2022

10000 إضافة لمجمع الاهتلاك بعد الاعتراف بمكاسب خسائر التدني

أسئلة للمناقشة

- D. يُخصم من مجمع الإهلاك ولا يُعترف به كربح.
3. ما هي "القيمة الاستردادية" (Recoverable Amount) للأصل عند اختبار الهبوط؟
- A. القيمة العادلة دائماً.
- B. * أيهما أكبر: القيمة العادلة ناقصاً تكاليف البيع أو قيمة الاستخدام (Value in Use). *
- C. التكلفة التاريخية المعدلة بالتضخم.
- D. سعر البيع المتوقع في سوق السكراب.
4. العلاقة بين IAS 16 و IAS 36 (الهبوط) تظهر بوضوح عندما:
- A. تزيد القيمة السوقية للأصل.
- B. * تتجاوز القيمة الدفترية للأصل قيمته الاستردادية. *
- C. يتم شراء أصل جديد نقداً.
- D. يتم تغيير العمر الإنتاجي للأصل.

1. وفقاً لـ IFRS 18، أين يتم تصنيف "خسائر هبوط قيمة" (Impairment Losses) لآلة تُستخدم في خط إنتاج رئيسي؟
- A. فئة الاستثمار (Investing Category).
- B. * فئة التشغيل (Operating Category). *
- C. فئة التمويل (Financing Category).
- D. تُعرض مباشرة في حقوق الملكية ولا تظهر في قائمة الدخل.
2. إذا تحقق "فائض" لأصل كان قد سُجل له "خسارة انخفاض" في السنة السابقة، فأين يذهب الفائض؟
- A. بالكامل إلى الدخل الشامل الآخر (OCI).
- B. * إلى قائمة الأرباح والخسائر (P&L). *
- C. بالكامل إلى الأرباح المحتجزة.

آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية

المعيار المحاسبي الدولي 21 – IAS

The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates

لقد عالجت معايير المحاسبة الدولية أحد أصعب المشاكل التي تواجه المحاسبين في الحياة العملية وهي مشكلة المحاسبة عن آثار تغيرات أسعار صرف العملات الأجنبية، وذلك من خلال المعيار المحاسبي الدولي الحادي والعشرين، (IAS-21) الذي يعتبر انعكاساً للممارسة العملية للمحاسبة المالية، حيث ينص هذا المعيار المحاسبي على أنه ينبغي أن تكون المعاملات بالعملة الأجنبية وكذا ترجمة القوائم المالية للعمليات الأجنبية تخضع لقواعد المحاسبة الدولية.

الهدف (Objective):

يهدف المعيار إلى الإجابة على سؤالين جوهريين تواجههما المنشأة عند التعامل مع العملات الأجنبية:

- كيف يتم إدراج المعاملات بالعملات الأجنبية (Foreign Currency Transactions) في القوائم المالية للمنشأة؟
- كيف يتم ترجمة (Translate) القوائم المالية لـ عملية أجنبية (Foreign Operation) لدمجها في القوائم المالية للمنشأة (مثل الفروع أو الشركات التابعة في الخارج؟

تعريف (Definitions):

تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعاني المحددة لها:

- **النشاط الأجنبي (Foreign Operation):** هي منشأة تابعة (Subsidiary) أو منشأة زميلة (Associate) أو مشروع مشترك (Joint Venture) أو فرع للمنشأة (Branch) معدة التقرير توجد نشاطاتها أو تتم في بلد غير بلد المنشأة معدة التقرير.
- **عملة التقرير أو العرض (Presentation Currency):** هي العملة المستخدمة في عرض القوائم المالية.
- **العملة الأجنبية (Foreign Currency):** هي عملة عدا عملة التقرير للمنشأة.
- **العملة الوظيفية (Functional Currency):** هي عملة البيئة الاقتصادية الأساسية التي تزاوّل فيها المنشأة نشاطها (أي العملة التي تولد بها النقد وتنفقه).
- **سعر الصرف (Exchange Rate):** معدل التبادل بين عملتين.
- **سعر الصرف الفوري (Spot Exchange Rate):** هو سعر الصرف للتسليم الفوري للعملات في تاريخ المعاملة.
- **سعر الإغلاق (Closing Rate):** هو سعر الصرف الفوري في نهاية الفترة التقريرية (تاريخ الميزانية).
- **سعر الصرف التاريخي (Historical Rate):** هو سعر الصرف الذي كان سائداً في تاريخ حدوث المعاملة أو تاريخ تحديد القيمة العادلة.

- **فرق سعر الصرف (Exchange Difference):** هو الفرق الناتج عن ترجمة عدد معين من وحدات عملة ما إلى عملة أخرى بأسعار صرف مختلفة.
- **صافي الاستثمار في منشأة أجنبية (Net Investment in a Foreign Operation):** هو حصة المنشأة معدة التقرير في صافي أصول المنشأة الأجنبية.
- **البنود النقدية (Monetary Items):** هي وحدات العملة المحتفظ بها، والأصول والالتزامات التي سيتم استلامها أو دفعها بمبالغ ثابتة أو قابلة للتحديد من وحدات العملة (المدينون والنقدية والدائنون والقروض).
- **البنود غير النقدية (Non-monetary Items):** هي البنود التي لا تعطي حقاً تعاقدياً لاستلام (أو التزاماً بدفع) مبالغ ثابتة أو قابلة للتحديد من العملة. (المخزون - العقارات - الآلات - المعدات - الشهرة)
- **القيمة العادلة (Fair Value):** السعر الذي سيتم استلامه لبيع أصل أو دفعه لتحويل التزام في معاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس.

مفهوم سعر الصرف وأنواعه (Definition of Exchange Rate):

- يمثل سعر الصرف العلاقة السعرية بين العملات الأجنبية والعملة المحلية، فعملة أية دولة في سوق المال مثلها كسلعة من السلع التي يمكن بيعها وشراؤها مقابل أية عملة أخرى، وعليه فإن سعر الصرف هو المقدار الذي يجب دفعه من عملة معينة للحصول على وحدة واحدة من عملة أخرى. وهناك العديد من أسعار الصرف التي يتم التعامل معها كما يتضح مما يلي:
- **من حيث أساس تحديد سعر الصرف** يمكن التمييز بين أسعار الصرف الحرة (العائمة) **Free Exchange Rates** التي يتم تحديدها طبقاً لقوى العرض والطلب في سوق الصرف الحرة دون تدخل فهي تعكس القيمة السوقية للعملة، وأسعار الصرف الرسمية **(Official Exchange Rate)** التي تحددها الحكومة أو أحد أجهزتها مثل المصرف المركزي.
- **من حيث الطرف الذي يتعامل في العملة** فهناك أسعار الشراء (أسعار الطلب **Bid Rates**) التي يستخدمها المصرف في شراء العملات الأجنبية، وأسعار البيع (أسعار العرض) **(Ask Rates)** التي يستخدمها المصرف في بيع العملات الأجنبية للعملاء.
- **من حيث البعد الزمني** فيمكن أن نميز بين سعر الصرف التاريخي الذي كان سائداً في تاريخ حيازة الأصل أو نشأة الالتزام على المنشأة، وسعر الصرف الجاري السائد في تاريخ معين.
- **أما من حيث توقيت تسليم العملة** فهناك سعر صرف فوري وهو السعر السائد لحظة إتمام الحدث المالي وسعر الصرف الآجل **(Forward Exchange Rate)** الذي يتم الاتفاق عليه الآن على أن يتم تبادل العملتين مستقبلاً في تاريخ محدد لاحق لتاريخ الاتفاق.

العوامل المؤثرة في أسعار صرف العملات الأجنبية: (Factors Affecting Foreign Exchange Rates)

تنشأ أسعار الصرف نتيجة لتفاعل النشاط السياسي المحلي، ومعدلات التبادل في الأسواق الأجنبية، وتقلب العديد من الظواهر الاقتصادية والتي منها على سبيل المثال: تقلب القوة الشرائية للعملة، الموارد الطبيعية المتاحة، الأثر الاقتصادي لمستوى التطور الفني، تفضيل المستهلك، معدلات النمو الاقتصادي، تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية لتحقيق أهداف سياسية معينة، بالإضافة إلى التغيرات الاقتصادية التي تؤثر في تكوين السوق بالداخل والخارج. ولذا يمكن حصر أهم محددات سعر الصرف فيما يلي: -

1. العوامل الاقتصادية (Economic Factors)

- **معدلات الفائدة (Interest Rates):** العلاقة طردية غالباً؛ فارتفاع أسعار الفائدة في دولة ما يجذب المستثمرين الأجانب للبحث عن عوائد أعلى، مما يزيد الطلب على العملة المحلية ويرفع قيمتها.
- **معدلات التضخم (Inflation Rates):** الدولة التي تعاني من تضخم مرتفع تنخفض القوة الشرائية لعملة، مما يؤدي عادةً إلى انخفاض قيمة العملة مقابل العملات الأخرى.
- **الحساب الجاري والميزان التجاري (Current Account & Trade Balance):** إذا كانت صادرات الدولة أكثر من وارداتها (فائض)، يزداد الطلب على عملتها لتسديد أثمان هذه الصادرات، مما يقوي العملة.
- **الدين العام (Public Debt):** المستويات العالية من الدين قد تؤدي إلى القلق من التضخم أو التخلف عن السداد، مما يدفع المستثمرين لبيع العملة فتتخفض قيمتها.

2. العوامل السياسية (Political Factors)

- **الاستقرار السياسي (Political Stability):** العملات هي "مرآة" لثقة العالم في الدولة. الاضطرابات السياسية أو الحروب تؤدي إلى "هروب رؤوس الأموال" (Capital Flight) وضعف العملة.
- **السياسات الحكومية (Government Policies):** تدخلات البنوك المركزية (سواء بالرفع أو خفض المتعمد لقيمة العملة) تؤثر بشكل مباشر على الأسعار الرسمية والحرّة.

3. عوامل السوق والنفسية (Market Sentiment)

- **المضاربة (Speculation):** إذا اعتقد المتداولون أن عملة ما ستقوى في المستقبل، سيطلبونها الآن بكميات كبيرة، مما يرفع سعرها فعلياً (توقعات ذاتية التحقق).
- **الهروب إلى الأمان (Safe Haven):** في الأزمات العالمية، يلجأ المستثمرون لعملة تعتبر "ملاذاً آمناً" مثل الدولار الأمريكي (USD) أو الفرنك السويسري (CHF)، مما يرفع قيمتها بغض النظر عن مؤشرات الاقتصاد الداخلية. المعاملات بالعملة الأجنبية

المعاملة بالعملة الأجنبية :

هي معاملة محددة أو تتطلب التسوية بعملة أجنبية، بما في ذلك المعاملات الناشئة عن قيام المنشأة بما يلي:

- شراء أو بيع سلع أو خدمات أسعارها محددة بعملة أجنبية.
- إقراض أو اقتراض أموال عندما تكون المبالغ المستحقة لها أو عليها محددة بعملة أجنبية.
- تصبح طرفاً في عقد تبادل عملة أجنبية غير منجز، أو
- تمتلك أو تتخلص من أصول أو تتكبد أو تسدد التزامات محددة بعملة أجنبية.

في هذا المحور سنستعرض حالات تطبيقية للمعاملات المحاسبية المتمثلة في المعاملات التي تتم بعملات أجنبية من خلال التطرق للمعالجة المحاسبية.

يترتب على التغيرات في أسعار صرف العملة الأجنبية مكاسب أو خسائر في التبادل، وتكون تلك المكاسب أو الخسائر محققة (عندما يتم تسوية الدين بالسداد أو القبض) أو غير محققة (عندما يتم تقييم الدين بالعملة الأجنبية في تاريخ إعداد التقارير المالية)، فتلك المكاسب أو الخسائر تنتج من وجود معاملات بالعملة الأجنبية تتمثل في معاملات مخصصة بعملة بخلاف العملة المستخدمة في إعداد التقارير المالية للوحدة الاقتصادية.

التمييز بين مكاسب أو خسائر تغيرات أسعار الصرف المحققة وغير المحققة:

هنا نميز بين معالجتين:

الأولى: أن يتم إبرام الصفقة وتسديدها في نفس الفترة المحاسبية حيث تتم المعالجة المحاسبية بالاعتراف بالأرباح

أو الخسائر الناتجة عن تغير سعر الصرف وإقفالها بحساب الأرباح في نهاية الدورة المالية.

الثانية: أما إذا كنا أمام حالة إبرام الصفقة في دورة مالية وتسديدها في دورة مالية تالية فتعتبر هذه الطريقة أن

تاريخ إبرام العملية (الصفقة) منفصل عن تاريخ سداد القيمة وبالتالي هناك فروقات سوف تحدث في سعر الصرف

بين هذين التاريخين وينبغي الاعتراف بهذه الفروقات كأرباح أو خسائر فروق أسعار الصرف. ولكن يتخلل كلا

العمليتين (تاريخ عقد الصفقة وتاريخ السداد) فترة إعداد القوائم المالية (التسويات الجردية) في نهاية الفترة

المحاسبية حيث تتم المعالجة وفق الآتي :

- عند عقد الصفقة تسجل العملية وفقاً للسعر الفوري وبالعملة الوظيفية.
- عند التسويات الجردية يتم إعادة تقييم العملة الأجنبية وفقاً لسعر الصرف في تاريخ الجرد حيث يقارن سعر الصرف عند تاريخ عقد الصفقة مع سعر الصرف في تاريخ الجرد، والناتج سواء مكاسب أو خسائر يعترف به محاسبياً ويتم إقفاله محاسبياً في قائمة الأرباح أو الخسائر حسب الفئة. مع ملاحظة أن حساب المدينون أو الدائنون هم من يتحمل هذه الفروقات.

- عند سداد المبلغ سواء بشكل كامل أو جزئي يتم مقارنة سعر الصرف في تاريخ الجرد الأخير وسعر الصرف في تاريخ السداد والنتيجة سواء كان مكاسب أو خسائر يعترف به ويتم معالجته محاسبياً في قائمة الأرباح أو الخسائر في نفس الفترة المتصلة بالسداد وهكذا لبقية الأجزاء إذا كان السداد مجزأ.

تصنيف فروق أسعار الصرف (Classification):

وفقاً لـ **IFRS 18** يجب تصنيفها ضمن الفئات (Categories) الثلاث في قائمة الأداء المالي:

- **الفئة التشغيلية (Operating Category):** إذا كانت الفروق ناتجة عن مدينين أو دائنين تجاريين (بضاعة / خدمات).
- **فئة الاستثمار (Investing Category):** إذا كانت ناتجة عن أصول استثمارية.
- **الفئة التمويلية (Financing Category):** إذا كانت ناتجة عن قروض أو أرصدة بنكية.

حيث أشار المعيار المحاسبي رقم **IAS 21** / لهذه الحالة:

- إن فروقات الصرف الناشئة عن تسوية بنود نقدية أو عن التقرير عن بنود نقدية للمنشأة بمعدلات مختلفة عن تلك التي سبق وأن سجلت بها أولاً خلال الفترة، أو تم التقرير عنها في قوائم مالية سابقة، يجب الاعتراف بها كدخل أو كمصروف في الفترة التي تنشأ فيها.
- ينتج فرق سعر الصرف عن التغيير في معدل الصرف بين تاريخ العملية وتاريخ التسوية لأي بنود نقدية ناشئة من عملية بالعملة الأجنبية. عندما يجري سداد العملية خلال نفس الفترة المحاسبية التي حدثت فيها، فإنه يعترف بكامل فرق الصرف في تلك الفترة. ولكن عندما يتم سداد العملية في فترة محاسبية لاحقة فإنه يجري تحديد فرق سعر الصرف المعترف به في كل فترة تقع قبل فترة التسوية بموجب التغيير في أسعار الصرف خلال تلك الفترة.

لتوضيح المعالجات المحاسبية باستخدام نستعرض الحالات التالية:

الحالة الأولى: أن يتم التعاقد بعملة الشركة المصدرة والسداد دفعة واحدة في نفس السنة:

مثال (1)

في 2022/02/01 قامت شركة الأهلية السورية بشراء بضاعة من شركة برتغالية بمبلغ 20000 يورو على أن يتم السداد في تاريخ 2022/03/01 علماً بأن سعر الصرف في تاريخ الشراء كان يساوي 1 يورو = 50 ل.س، فإن التسجيل في دفاتر الشركة السورية علماً أن سعر اليورو بتاريخ السداد كان وفقاً للفرضيتين التاليتين:

إذا كان 1 يورو = 52 ل.س.

إذا كان 1 يورو = 47 ل.س.

المطلوب: التسجيل في دفاتر كل من المستورد والمصدر حسب الفرضيات أعلاه.

دفاتر الشركة الأهلية (العملة: ل.س) وفق الفرضية الأولى 1 يورو = 52 ل.س

التاريخ	البيان	له	منه
2022/2/1	من ح/ المشتريات إلى ح/ الموردون	1000000	1000000
	50×20000		
2022/3/1	من مذكورين ح/ الموردون ح/ خسائر فرق سعر الصرف إلى ح/ النقدية	1040000	1000000 40000
	$1000000 = 50 \times 20000$ $1040000 = 52 \times 20000$ 40000 خسارة فرق سعر الصرف		
2022/12/31	من ح/ أ. خ (فئة التشغيل) إلى ح/ خسائر فرق سعر الصرف	40000	40000

دفاتر الشركة الأهلية (العملة: ل.س) وفق الفرضية الأولى 1 يورو = 47 ل.س

التاريخ	البيان	له	منه
2022/2/1	من ح/ المشتريات إلى ح/ الموردون	1000000	1000000
	50×20000		
2022/3/1	من ح/ الموردون إلى مذكورين ح/ النقدية ح/ أرباح فرق سعر الصرف	940000 60000	1000000
	$1000000 = 50 \times 20000$ $940000 = 47 \times 20000$ 60000 أرباح فرق سعر الصرف		
2022/12/31	من ح/ أرباح فرق سعر الصرف إلى ح/ أ. خ (فئة التشغيل)	60000	60000

دفاتر الشركة البرتغالية (العملة: يورو)

التاريخ	البيان	له	منه
2022/2/1	من ح/ المدينون إلى ح/ المبيعات	20000	20000
2022/3/1	من ح/ النقدية إلى ح/ المدينون	20000	20000

مثال (2):

في 2022/1/1 اشترت شركة الأهلية بضاعة بالأجل بمبلغ 10000 يورو (سعر الصرف 1 يورو = 50 ل.س.).

في 2022/2/1، حان موعد سداد المورد، فاقترضت الشركة مبلغ 10000 يورو من المصرف لتسديده فوراً (سعر الصرف 1 يورو = 55 ل.س.).

في 2022/3/1، قامت الشركة بسداد القرض للبنك (سعر الصرف 1 يورو = 58 ل.س.) مع فوائده البالغة .

المطلوب: التسجيل في دفاتر كل من المشتري.

التاريخ	البيان	له	منه
2022/1/1	من ح/ المشتريات إلى ح/ الموردون	500000	500000
	50 × 20000		
2022/2/1	من ح/ النقدية إلى ح/ قرض مصرفي	550000	550000
2022/2/1	من مذكورين ح/ الموردون إلى ح/ النقدية	550000	500000
	ح/ خسائر فرق سعر الصرف		50000
	500000 = 50 × 10000 550000 = 55 × 10000 50000 خسارة فرق سعر الصرف		
2022/3/1	من مذكورين ح قرض مصرفي إلى ح/ النقدية	580580	550000
	ح/ خسائر فروق سعر الصرف		30000
	ح/ فوائد مصرفية		580
	550000 = 55 × 10000 قيمة القرض 580000 = 58 × 10000 قيمة القرض بتاريخ السداد 30000 خسائر فروق سعر الصرف 580 = 58 × 10 فوائد القرض		
2022/12/31	من ح/ أ. خ (فئة التشغيل) إلى ح/ خسائر فرق سعر الصرف	50000	50000
2022/12/31	من ح/ أ. خ (فئة التمويل) إلى ح/ خسائر فرق سعر الصرف	30000	30000
2022/12/31	من ح/ أ. خ (فئة التمويل) إلى ح/ فوائد مصرفية	580	580

المبلغ (ل.س.)	البند	الفئة في قائمة الدخل
(50,000)	خسائر فروق عملة (الموردين)	الفئة التشغيلية (Operating)
(30,000)	خسائر فروق عملة (القرض)	الفئة التمويلية (Financing)
(580)	مصروفات فوائد	الفئة التمويلية (Financing)

الحالة الثانية: أن يتم التعاقد بعملة دولة ثالثة والسداد دفعة واحدة في نفس السنة:

لتوضيح هذه الحالة نستعرض المثال التالي:

مثال (3):

في 2022/4/12 قامت الشركة الأهلية السورية باستيراد مواد خام من إحدى الشركات الإسبانية بمبلغ 25000 دولار على أن تتم تسوية هذه الصفقة بتاريخ 2022/9/15 علماً أن سعر الصرف الدولار مقابل اليورو والليرة السورية كان على النحو التالي:

يورو 0.93 = 50 ل.س = 1 دولار في 2022/4/12

يورو 0.99 = 52 ل.س = 1 دولار في 2022/9/15

المطلوب: التسجيل في دفاتر كل من المستورد والمصدر.

دفاتر الشركة الأهلية (العملة: ل.س)

التاريخ	البيان	له	منه
2022/4/12	من ح/ المشتريات إلى ح/ الموردون	1250000	1250000
	50 × 25000		
2022/9/15	من مذكورين ح/ الموردون ح/ خسائر فرق سعر الصرف إلى ح/ النقدية	1040000	1000000 50000
	1250000 = 50 × 25000 1300000 = 52 × 25000 50000 خسارة فرق سعر الصرف		
2022/12/31	من ح/ أ. خ (فئة التشغيل) إلى ح/ خسائر فرق سعر الصرف	50000	50000

دفاتر الشركة الإسبانية (العملة: يورو)

التاريخ	البيان	له	منه
2022/4/12	من ح/ المدينون إلى ح/ المبيعات	23250	23250
	0.93 × 25000		
2022/3/1	من ح/ النقدية إلى مذكورين ح/ المدينون ح/ أرباح فرق سعر الصرف	23250 1500	24750
	23250 = 0.93 × 25000 24750 = 0.99 × 25000 1500 أرباح فرق سعر الصرف		
2022/12/31	من ح/ أرباح فرق سعر الصرف إلى ح/ أ. خ (فئة التشغيل)	1500	1500

الحالة الثالثة: أن يتم التعاقد بعملة الشركة المصدرة والسداد على أقساط في نفس السنة:

مثال (4):

في تاريخ 2022/1/1 قامت الشركة الأهلية بشراء بضاعة من شركة سويدية بمبلغ 20.000 يورو وأن سعر الصرف في تاريخ الشراء للدولار الواحد كان 50 ل.س، وتم الاتفاق على أن عملية السداد تكون على قسطين متساويين كل ثلاثة شهور من تاريخ إبرام الصفقة وفي تاريخ سداد القسط الأول كان سعر صرف 1 يورو = 51 ل.س، وفي 2022/6/1 كان سعر صرف 1 يورو = 49 ل.س تكون المعالجة المحاسبية حسب هذه الطريقة على النحو الموالي.

دفاتر الشركة الأهلية (العملة: ل.س)

التاريخ	البيان	له	منه
2022/1/1	من ح/ المشتريات إلى ح/ الموردون	1000000	1000000
	50 × 20000		
2022/3/1	من مذكورين ح/ الموردون ح/ خسائر فرق سعر الصرف إلى ح/ النقدية	510000	500000 10000
	500000 = 50 × 10000 510000 = 51 × 10000 10000 خسارة فرق سعر الصرف		
2022/6/1	من ح/ الموردون إلى مذكورين ح/ النقدية ح/ أرباح فرق سعر الصرف	490000 10000	500000
	500000 = 50 × 10000 490000 = 49 × 10000 10000 أرباح فرق سعر الصرف		
2022/12/31	من ح/ أ. خ (فئة تشغيلية) إلى ح/ خسائر فرق سعر الصرف	10000	10000
2022/12/31	من ح/ أرباح فرق سعر الصرف إلى ح/ أ. خ (فئة تشغيلية)	10000	10000

دفاتر الشركة السويدية (العملة: يورو)

التاريخ	البيان	له	منه
2022/1/1	من ح/ المدينون إلى ح/ المبيعات	20000	20000
2022/3/1	من ح/ النقدية إلى ح/ المدينون	10000	10000
2022/6/1	من ح/ النقدية إلى ح/ المدينون	10000	10000

الحالة الرابعة: أن يتم التعاقد في سنة مالية والتسديد في السنة التالية:

مثال(5):

في 2022/11/10 قامت الشركة الأهلية السورية بشحن بضاعة لشركة الصقر الأردنية بقيمة 100000 دينار أردني على أن يتم التسديد بعد أربعة أشهر من تاريخ الشحن وقد تم تنفيذ العقد بين الشركتين وكانت أسعار الصرف كما يلي:

بتاريخ التعاقد 1 دينار = 50 ل.س

بتاريخ 2022/12/31 1 دينار = 52 ل.س

بتاريخ السداد 1 دينار = 49 ل.س

المطلوب: إثبات القيود اليومية في دفاتر المستورد والمصدر.

دفاتر الشركة الأهلية (العملة: ل.س)

التاريخ	البيان	له	منه
2022/11/10	من ح/ المدينون إلى ح/ المبيعات	5000000	5000000
	50 × 100000		
2022/12/31	من ح/ المدينون إلى ح/ أرباح فرق سعر الصرف	200000	200000
	5000000 = 50 × 100000 5200000 = 52 × 100000 200000 أرباح فرق سعر الصرف غير محققة		
2022/12/31	من ح/ أرباح فرق سعر الصرف إلى ح/ أ. خ (فئة التشغيل)	200000	200000
2023/3/10	من مذكورين إلى ح/ المدينون ح/ الصندوق ح/ خسائر فرق سعر الصرف	5200000	4900000 300000
	5200000 = 52 × 100000 4900000 = 49 × 100000 300000 خسائر فرق سعر الصرف محققة		
2023/12/31	من ح/ أ. خ (فئة التشغيل) إلى ح/ خسائر فرق سعر الصرف	300000	300000

دفاتر الشركة الأردنية (العملة: دينار)

التاريخ	البيان	له	منه
2022/11/10	من ح/ المشتريات إلى ح/ الموردون	100000	100000
2023/3/1	من ح/ المردون إلى ح/ النقدية	100000	100000

الحالة الخامسة: أن يتم التعاقد في سنة مالية والتسديد في السنة التالية وبعملة ثالثة:

مثال (6):

في 2022/12/1 قامت الشركة الأهلية السورية بالتعاقد مع شركة اردنيه على تصدير مواد أولية بقيمة 100000 دولار وكان الاتفاق على سداد القيمة على قسطين الأول 60000 دولار بتاريخ 2022/12/30 ، أما القسط الثاني فيتم بتاريخ 2023/2/1 . وكانت أسعار الصرف كما يلي:

2022/12/1 الدولار الواحد = 50 ل.س و = 1 دينار أردني.

2022/12/30 الدولار الواحد = 50 ل.س و = 1 دينار أردني.

2022/12/31 الدولار الواحد = 51 ل.س و = 1.1 دينار أردني.

2023/2/1 الدولار الواحد = 49 ل.س و = 0.89 دينار أردني.

المطلوب: إثبات العمليات السابقة في دفترى المستورد والمصدر

دفاتر الشركة الأهلية (العملة: ل.س)

التاريخ	البيان	له	منه
2022/12/1	من ح/ المدينون إلى ح/ المبيعات	5000000	5000000
	50 × 100000		
2022/12/30	من ح/ الصندوق إلى ح/ المدينون	3000000	3000000
	3000000 = 50 × 60000 3000000 = 50 × 60000		
2022/12/31	من ح/ المدينون إلى ح/ أرباح فروق سعر الصرف	40000	40000
	2000000 = 50 × 40000 <u>2040000</u> = 51 × 40000 40000 أرباح فروق سعر الصرف غير محققة		
2022/12/31	من ح/ أرباح فروق سعر الصرف إلى ح/ أ. خ (فئة التشغيل)	40000	40000

الميزانية العمومية بتاريخ 2022/12/31 في الشكة الأهلية			
المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
2040000	مدينون		
	المجموع		المجموع

التاريخ	البيان	له	منه
2023/2/1	من حـ/ مذكورين حـ/ الصندوق حـ/ خسائر فوق أسعار الصرف	2040000	1960000 80000
	2040000 = 51 × 40000 1960000 = 49 × 40000 80000 خسائر فروق سعر الصرف		
2023/12/31	من حـ/ أ. خ (فئة التشغيل) إلى حـ/ خسائر فوق أسعار الصرف	80000	80000

دفاتر الشركة الأردنية (العملة: دينار أردني)

التاريخ	البيان	له	منه
2022/12/1	من حـ/ المشتريات إلى حـ/ الموردون	100000	100000
	1 × 100000		
2022/12/30	من حـ/ الموردون إلى حـ/ النقدية	60000	60000
	60000 = 1 × 60000 60000 = 1 × 60000		
2022/12/31	من حـ/ خسائر فرق سعر الصرف إلى حـ/ الموردون	4000	4000
	40000 = 1 × 40000 44000 = 1.1 × 40000 4000 خسائر فرق سعر الصرف		
2022/12/31	من حـ/ أ. خ (فئة التشغيل) إلى حـ/ خسائر فرق سعر الصرف	4000	4000
2023/2/1	من حـ/ الموردون إلى مذكورين حـ/ الصندوق حـ/ أرباح فرق سعر الصرف	35600 8400	44000
	44000 = 1.1 × 40000 35600 = 0.89 × 40000 8400 أرباح فرق سعر الصرف		
2023/12/31	من حـ/ خسائر فرق سعر الصرف إلى حـ/ أ. خ (فئة التشغيل)	8400	8400

مثال (7):

في 2022/7/1 قامت الشركة الأهلية بالتعاقد مع شركة الهرم المصرية على استيراد مواد أولية لزوم الإنتاج بقيمة 20000 يورو وكان الاتفاق نص على أن يتم السداد على قسطين الأول يدفع في 2022/10/1 بقيمة 15000 يورو والثاني يدفع في 2023/2/1 بقيمة 5000 يورو. كانت أسعار الصرف لليورو كما يلي:

التاريخ	ليرة سورية	جنية مصري
2022/7/1	50	15
2022/10/1	51	16
2022/12/31	50	15
2023/2/1	52	17

المطلوب: إثبات القيود اليومية اللازمة في دفاتر كل من المستورد والمصدر .

دفاتر الشركة الأهلية (العملة: ل.س)

التاريخ	البيان	له	منه
2022/7/1	من ح/ مشتريات إلى ح/ دائنون	1000000	1000000
	50 × 20000		
2022/10/1	من مذكورين ح/ دائنون ح/ خسائر فروق أسعار الصرف إلى ح/ المصرف	765000	750000 15000
	750000 = 50 × 15000 765000 = 51 × 15000 15000 خسائر فروق أسعار الصرف		
2022/12/31	من ح/ أ. خ (فئة التشغيل) إلى ح/ خسائر فروق أسعار الصرف	15000	15000
	250000 = 50 × 5000 250000 = 50 × 5000 000000 لا يوجد خسائر أو أرباح غير محققة		
2023/2/1	من مذكورين ح/ دائنون ح/ خسائر فروق أسعار الصرف إلى ح/ المصرف	260000	250000 10000
	250000 = 50 × 5000 260000 = 52 × 5000 10000 خسائر فروق أسعار الصرف		
2023/12/31	من ح/ أ. خ (فئة التشغيل) إلى ح/ خسائر فروق أسعار الصرف	10000	10000

دفاتر الشركة المصرية (العملة: جنيه مصري)

التاريخ	البيان	له	منه
2022/7/1	من ح/ مدينون إلى ح/ مبيعات	300000	300000
	15 × 20000		
2022/10/1	من ح/ المصرف إلى مذكورين ح/ مدينون ح/ أرباح فروق أسعار الصرف	225000 15000	240000
	225000 = 15 × 15000 240000 = 16 × 15000 15000 أرباح فروق أسعار الصرف		
2022/12/31	من ح/ أرباح فروق أسعار الصرف إلى ح/ أ. خ (فئة التشغيل)	15000	15000
	75000 = 15 × 5000 75000 = 15 × 5000 0 0 0 0 لا يوجد أرباح أو خسائر غير محققة		
2023/2/1	من ح/ المصرف إلى مذكورين ح/ مدينون ح/ أرباح فروق أسعار الصرف	75000 10000	85000
	75000 = 15 × 5000 85000 = 17 × 5000 10000 أرباح فروق أسعار الصرف		
2023/12/31	من ح/ أرباح فروق أسعار الصرف إلى ح/ أ. خ (فئة التشغيل)	10000	10000

مثال(8):

في 2022/7/1 قامت الشركة الأهلية السورية بالتعاقد مع شركة الهرم المصرية على استيراد مواد أولية لزوم الإنتاج بقيمة 10000 يورو وكان الاتفاق نص على أن يتم السداد على قسطين الأول يدفع في 2022/10/1 بقيمة 7000 يورو والثاني يدفع في 2023/2/1. كانت أسعار الصرف لليورو كما يلي:

التاريخ	ليرة سورية	جنية مصري
2022/7/1	50	15
2022/10/1	51	16
2022/12/31	52	14
2023/2/1	49	17

المطلوب: إثبات القيود اليومية اللازمة في دفاتر كل من المستورد والمصدر.

دفاتر الشركة الأهلية (العملة: ل.س)

منه	له	البيان	التاريخ
500000	500000	من ح/ مشتريات إلى ح/ دائنون	2022/7/1
		50 × 10000	
350000 7000	357000	من مذكورين ح/ دائنون ح/ خسائر فروق أسعار الصرف	2022/10/1
		350000 = 50 × 7000 357000 = 51 × 7000 7000 خسائر فروق أسعار الصرف	
6000	6000	من ح/ خسائر فروق أسعار الصرف إلى ح/ دائنون	2022/12/31
		150000 = 50 × 3000 156000 = 52 × 3000 6000 خسائر غير محققة	
13000	13000	من ح/ أ. خ (فئة التشغيل) إلى ح/ خسائر فروق أسعار صرف	2022/12/31
		6000 + 7000	
156000 9000 147000	9000	من ح/ دائنون ح/ أرباح فروق أسعار الصرف ح/ المصرف	2023/2/1
		156000 = 52 × 3000 147000 = 49 × 3000 9000 أرباح فروق أسعار الصرف	
9000	9000	من ح/ أرباح فروق أسعار الصرف إلى ح/ أ. خ (فئة التشغيل)	2023/12/31

دفاتر الشركة المصرية (العملة: جنيه مصري)

التاريخ	البيان	له	منه
2022/7/1	من حـ/ مدينون إلى حـ/ مبيعات	150000	150000
	15 × 10000		
2022/10/1	من حـ/ المصرف إلى مذكورين حـ/ مدينون حـ/ أرباح فروق أسعار الصرف	105000 7000	112000
	105000 = 15 × 7000 112000 = 16 × 7000 7000 أرباح فروق أسعار الصرف		
2022/12/31	من حـ/ أرباح فروق أسعار الصرف إلى حـ/ أ. خ (فئة التشغيل)	7000	7000
2022/12/31	من حـ/ خسائر فروق أسعار الصرف إلى حـ/ مدينون	3000	3000
	45000 = 15 × 3000 42000 = 14 × 3000 3000 خسائر غير محققة		
2022/12/31	من حـ/ أ. خ (فئة التشغيل) إلى حـ/ خسائر فروق أسعار الصرف	3000	3000
2023/2/1	من حـ/ المصرف إلى مذكورين حـ/ مدينون حـ/ أرباح فروق أسعار الصرف	42000 9000	51000
	42000 = 14 × 3000 51000 = 17 × 3000 9000 أرباح فروق أسعار الصرف		
2023/12/31	من حـ/ أرباح فروق أسعار الصرف إلى حـ/ أ. خ	9000	9000

مثال (9):

في 2022/10/1 قامت الشركة الأهلية باستيراد بضاعة من شركة فرنسية بقيمة 10000 دولار ونص الاتفاق على سداد القيمة على مرحلتين. الأولى في 2022/12/1 بقيمة 6000 دولار والدفعة الثانية 2023/1/15 بالمبلغ الباقي. وكانت أسعار الصرف خلال مراحل تنفيذ الاتفاق كما يلي:

التاريخ	ليرة سورية	يورو
2022/10/1	50	1.5
2022/12/1	51	1.6
2022/12/31	52	1.7
2023/1/15	49	1.3

دفاتر الشركة الأهلية (العملة: ل.س)

التاريخ	البيان	له	منه
2022/10/1	من ح/ مشتريات إلى ح/ دائنون	500000	500000
	50×10000		
2022/12/1	من مذكورين ح/ دائنون ح/ خسائر فروق أسعار الصرف إلى ح/ المصرف	306000	300000 6000
	$300000 = 50 \times 6000$ $306000 = 51 \times 6000$ 6000 خسائر فروق أسعار الصرف		
2022/12/31	من ح/ خسائر فروق أسعار الصرف إلى ح/ دائنون	8000	8000
	$200000 = 50 \times 4000$ $208000 = 52 \times 4000$ 8000 خسائر غير محققة		
2022/12/31	من ح/ أ. خ (فئة التشغيل) إلى ح/ خسائر فروق أسعار الصرف	15000	15000
	$8000 + 6000$		
2023/1/15	من ح/ دائنون ح/ أرباح فروق أسعار الصرف ح/ المصرف إلى مذكورين	12000 196000	208000
	$208000 = 52 \times 4000$ $196000 = 49 \times 4000$ 12000 أرباح فروق أسعار الصرف		
2023/12/31	من ح/ أرباح فروق أسعار الصرف إلى ح/ أ. خ (فئة التشغيل)	12000	12000

دفاتر الشركة الفرنسية (العملة: يورو)

التاريخ	البيان	له	منه
2022/10/1	من ح/ مدينون إلى ح/ مبيعات	15000	15000
	1.5×10000		
2022/10/1	من ح/ المصرف إلى مذكورين ح/ مدينون ح/ أرباح فروق أسعار الصرف	9000 600	9600
	$9000 = 1.5 \times 6000$ $9600 = 1.6 \times 6000$ 600 أرباح فروق أسعار الصرف		
2022/12/31	من ح/ مدينون إلى ح/ أرباح فروق أسعار الصرف	800	800
	$6000 = 1.5 \times 4000$ $6800 = 1.7 \times 4000$ 800 أرباح غير محققة		
2022/12/31	من ح/ أرباح فروق أسعار الصرف إلى ح/ أ. خ (فئة التشغيل)	1400	1400
2023/1/15	من مذكورين ح/ المصرف ح/ خسائر فروق أسعار الصرف إلى ح/ مدينون	6800	5200 1600
	$6800 = 1.7 \times 4000$ $5200 = 1.3 \times 4000$ 1600 خسائر فروق أسعار الصرف		
2023/12/31	من ح/ أ. خ (فئة التشغيل) إلى ح/ خسائر فروق أسعار الصرف	1600	800 800

أسئلة للمناقشة

1. العملة التي تؤثر بشكل أساسي على أسعار بيع السلع والخدمات في البيئة الاقتصادية للمنشأة هي:
 - A. عملة العرض (Presentation Currency).
 - B. العملة الوظيفية (Functional Currency) *
 - C. العملة الأجنبية (Foreign Currency).
 - D. عملة التقرير (Reporting Currency).
2. أي من البنود التالية يعتبر "بنداً غير نقدي (Non-monetary Item) وفقاً لـ IAS 21 ؟
 - A. المدينون (Trade Receivables).
 - B. النقدية في البنك (Cash at Bank).
 - C. المخزون (Inventory) *
 - D. القروض البنكية (Bank Loans).
3. يُعرف "سعر الإقفال (Closing Rate) " بأنه:
 - A. متوسط سعر الصرف خلال الفترة.
 - B. السعر التاريخي في تاريخ نشوء المعاملة.
 - C. سعر الصرف الفوري في تاريخ نهاية الفترة التقريرية. *
 - D. سعر الصرف الآجل المتوقع للسنة القادمة.
4. وفقاً لـ IFRS 18 ، تُصنف فروق العملة الناتجة عن "قرض بنكي" ضمن:
 - A. الفئة التشغيلية (Operating Category).
 - B. فئة الاستثمار (Investing Category).
 - C. الفئة التمويلية (Financing Category) *
 - D. الدخل الشامل الآخر (OCI).
5. اشترت شركة بضاعة بمبلغ 10000 يورو بسعر صرف 50 ل.س. في تاريخ السداد أصبح السعر 52 ل.س. مقدار خسارة فروق العملة هو:
 - A. 10,000 ل.س.
 - B. 20,000 ل.س. *
 - C. 5,000 ل.س.
 - D. لا يوجد خسارة لأن البضاعة لم تُباع بعد.
6. في السؤال السابق (رقم 5)، أين تُقفل خسارة فروق سعر الصرف وفقاً لـ IFRS 18 ؟
 - A. تُضاف لتكلفة البضاعة (المخزون).
 - B. تُقفل في الفئة التمويلية.
 - C. تُقفل في الفئة التشغيلية (Operating Category) *
 - D. تُقفل في حساب الاحتياطات.
7. إذا اقترضت شركة 10000 يورو لسداد مورد بضاعة (سعر الصرف 55 ل.س) وسددت القرض لاحقاً بسعر 58 ل.س، فإن فرق الصرف الناتج عن "القرض" يُصنف:
 - A. خسارة تشغيلية بقيمة 30,000 ل.س.
 - B. خسارة تمويلية بقيمة 30,000 ل.س. *
 - C. ربح تمويلي بقيمة 30,000 ل.س.
 - D. مصروف إداري عام.
8. باعت شركة بضاعة بالدين بمبلغ 20000 يورو (السعر 50 ل.س). في تاريخ الجرد (12/31) أصبح السعر 54 ل.س. القيد في تاريخ الجرد يتضمن:
 - A. طرفاً مدينياً لحساب العملاء بمبلغ 80000 ل.س. *
 - B. طرفاً دائناً لحساب العملاء بمبلغ 80000 ل.س.
 - C. لا يتم إجراء قيد لأن الربح غير محقق.
 - D. تعديل قيمة المبيعات بمبلغ 80000 ل.س.
9. عند شراء "أثاث" لمحل تجاري (نشاط غير أساسي) بالدين، فإن فروق العملة الناتجة عن سداد المورد تُصنف وفق IFRS 18 ضمن:
 - A. الفئة التشغيلية.
 - B. فئة الاستثمار (Investing Category) *
 - C. الفئة التمويلية.
 - D. تكلفة الأصل الثابت.
10. لماذا تُعتبر "الدفعة المقدمة للموردين" بنداً غير نقدي؟
 - A. لأنها تُمثل مبلغاً نقدياً مدفوعاً.
 - B. لأنها تُمثل حقاً في استلام سلعة أو خدمة وليس مبلغاً نقدياً ثابتاً. *
 - C. لأن سعر الصرف فيها ثابت دائماً.
 - D. لأنها تُقاس بالقيمة العادلة.

15. أي من العوامل التالية يؤدي عادةً إلى "تقوية" العملة المحلية (ارتفاع قيمته)؟

A. ارتفاع معدلات التضخم.

B. ارتفاع معدلات الفائدة. (Interest Rates) *

C. زيادة العجز في الميزان التجاري.

D. زيادة الدين العام.

16. بموجب IAS 21 ، يتم الاعتراف بفروق الصرف للبند النقدية في قائمة الأرباح والخسائر:

A. عند التحقق النقدي فقط.

B. في الفترة التي تنشأ فيها (سواء كانت محققة أو غير محققة) *.

C. في نهاية عمر المشروع.

D. فقط إذا كانت خسائر (مبدأ الحيطة)

17. استيراد "مواد أولية" بقيمة 25000 دولار سُددت بعد 4 أشهر. التغير في سعر الصرف بين "تاريخ الشراء" و"تاريخ السداد" يسمى:

A. فرق ترجمة. (Translation difference)

B. فرق صفقات عملة أجنبية (Transaction difference).

C. علاوة صرف.

D. احتياطي تحوط.

11. المعيار الذي سيحل محل IAS 1 في عرض القوائم المالية هو:

A. IFRS 17.

B. IFRS 18. *

C. IFRS 9.

D. IFRS 16.

12. عند سداد "قرض باليورو" مع فوائد، فإن فروق العملة على "الفوائد المستحقة" تُعامل كـ:

A. مصروفات تشغيلية.

B. مصروفات تمويلية. (Financing) *

C. زيادة في أصل القرض.

D. خسائر غير محققة.

13. اشترت شركة آلة بسعر 100000 يورو (السعر 50 ل.س) بالدين. عند الجرد أصبح السعر 55 ل.س. قيمة "الآلة" في الميزانية تظهر بـ:

A. 5500000 ل.س.

B. 5000,000 ل.س (التكلفة التاريخية) *.

C. 5250000 ل.س (المتوسط).

D. القيمة العادلة بالليرة.

14. سعر الصرف الذي يتم الاتفاق عليه اليوم لتبادل عملات في تاريخ مستقبلي يسمى:

A. السعر الفوري. (Spot Rate)

B. سعر الإقفال. (Closing Rate)

C. السعر الآجل. (Forward Rate) *

D. السعر الرسمي.

عقود الصرف الآجلة الخاصة بالصفقات الأجنبية

Forward Exchange Contracts

انعكست حالة عدم الاستقرار في أسواق الصرف الأجنبي نتيجة للتقلبات والتذبذبات في أسعار صرف العملات الأجنبية على نتائج الشركات الدولية، الأمر الذي ترتب عليه ضرورة قيامها بإجراء العديد من التسويات المحاسبية لتحديد حجم مكاسبها وخسائرها سواء المحققة أو غير المحققة من عملياتها الدولية سواء الخاصة بمعاملات الاستيراد والتصدير أو الإقراض والاقتراض أو الاستثمارات الأجنبية أو المضاربة.

تقوم تلك الشركات الدولية بمحاولة حماية نفسها من الخسائر المتوقعة في المستقبل نتيجة للتقلبات والتغيرات في أسعار صرف العملات الدولية عن طريق الدخول والارتباط بعقود صرف مؤجلة في توقيت يتزامن مع إبرام عقود المعاملات بالعملة الأجنبية حتى تتجنب تلك التقلبات في أسعار الصرف خلال الفترة الزمنية التي تقع في الفترة ما بين تاريخ نشأة المعاملة وتاريخ التسوية النقدية لها، وتعرف تلك العملية بتعبير محاسبة التغطية أو التحوط.

وتهدف تلك العملية بتغطية العديد من العمليات التي تقوم الشركات الدولية، والتي تتطلب بصفة أساسية معالجة محاسبية واحدة لتغطية الخسائر المتوقعة في المستقبل في مقابل مصروفات وعمولات وفوائد تدفع إلى سماسرة العملات الأجنبية والمنشآت المالية التي ترتبط بتلك المعاملات والتي قد تتضمن ما يلي:

- تغطية المقبوضات والمدفوعات المستقبلية بعملات أجنبية.
- تغطية ارتباطات مستقبلية بعملات أجنبية.
- تغطية صافي الاستثمارات الأجنبية في الفروع والشركات التابعة الأجنبية.
- تغطية عقود المضاربة.

ترتب عن العمليات بالعملات الأجنبية مكاسب أو خسائر صرف ناتجة عن تغيرات أسعار الصرف عند التسوية المالية للعملية (محقة) أو عند انتهاء السنة المالية (غير محقة)، ويمكن تفصيل ذلك حسب تقنية التغطية المتخذة كما يلي:

المعالجة المحاسبية لعقود الصرف الآجلة:

(Accounting Treatment for Forward Exchange Contracts)

من أجل حماية نفسها من تذبذبات أسعار الصرف وما قد ينتج عنه من خسائر محتملة ولضمان تدفقات نقدية ثابتة تقوم بعض الشركات خاصة الدولية منها بالدخول كطرف في عقد صرف آجل.

"عقد الصرف الآجل": وهو عبارة عن اتفاق أو عقد قانوني يتعلق بشراء أو بيع كمية محددة من عملة أجنبية في فترة لاحقة لتغطية احتياجات الشركة في تلك الفترة، بسعر محدد يعرف بسعر الصرف الآجل.

فهي عقود آجلة تبرمها الشركة لغرض مواجهة مخاطر تقلبات أسعار الصرف للمقبوضات أو المدفوعات المستقبلية بالعملات الأجنبية التي تتعامل الشركة.

أولاً- تغطية المقبوضات والمدفوعات المستقبلية بعملات أجنبية.

قبل الدخول في عقود الصرف الآجل تحتاج الإدارة لتقييم جدوى هذه العملية، هذا التقييم يقوم في الغالب على مقدار الوفر أو العائد الذي تستحقه الشركة من دخولها في عقد الصرف الآجل، ويتم قياس هذا الوفر. بمقدار الفرق بين سعر الصرف الآجل وسعر الصرف الآني المتوقع في تاريخ تنفيذ العقد، وحيث أن الأخير هو سعر تقديري ولا يمكن تحديده بشكل مؤكد وبالتالي فإن الاختلافات المحسوبة لا يمكن الاعتماد عليها بشكل نهائي من قبل المدير المالي بالشركة في قرار الدخول أو عدم الدخول في عقد صرف آجل.

ويمكن استخدام مقدار الاختلافات بين سعر الصرف الآجل وسعر الصرف الآني الحقيقي عند تنفيذ العقد في التقييم الدقيق لقرار الدخول أو عدم الدخول في عقد صرف آجل، إلا أن نتيجة التقييم تعتبر ذات فائدة محدودة نظراً لما تتطلبه من انتظار حتى تنفيذ العقد الجديد قيمة سعر الصرف الآني الحقيقي في تاريخ تنفيذ العقد. وبالتالي قد لا يكون تحديد مقدار الوفر أو العائد هو الدافع الأساسي من وراء الدخول في عقد الصرف الآجل حيث تعتبر زيادة درجة التأكد لمقدار التدفقات النقدية أحد الأهداف الرئيسية للشركة من الدخول في عقود الصرف الآجل.

وتجدر الإشارة هنا إلى أنه غالباً ما يكون سعر الصرف الآجل لشراء عملة أجنبية أقل أو أكثر من سعر الصرف للشراء الفوري للعملة الأجنبية حيث يطلق على هذا الفرق **معدل الانتشار (Spread)**.

وفي حالة زيادة سعر الصرف الآجل عن سعر الصرف الجاري يمثل الفرق **علاوة صرف (Forward Premium)** (ربح للمصدر وخسارة للمستورد).

وفي حالة زيادة سعر الصرف الجاري عن سعر صرف الآجل يمثل الفرق **خصم الصرف (Forward Discount)** (ربح للمستورد وخسارة للمصدر).

مثال (1):

بتاريخ 2022/10/1 قامت الشركة الأهلية بشراء بضاعة من شركة إيطالية بقيمة 10000 يورو تستحق السداد بتاريخ 2023/2/1 ولتجنب مخاطر تغير أسعار الصرف وتوفير التغطية اللازمة لسداد المبلغ المستحق بإبرام عقد صرف آجل مع أحد المصارف لشراء 10000 يورو يستحق في 2023/2/1، وقد كانت أسعار صرف اليورو مقابل الليرة السورية كما يلي:

سعر صرف فوري (آني) 2022/10/1 = 1 يورو = 60 ل.س

سعر صرف آجل بتاريخ عقد الصفقة 1 يورو = 62 ل.س

سعر الصرف الجاري بتاريخ 2022/12/31 1 يورو = 61 ل.س

سعر الصرف بتاريخ 2023/2/1 1 يورو = 63 ل.س

المطلوب: إثبات العمليات السابقة وفق تسلسلها الزمني في دفاتر المستورد.

خطوات الإثبات المحاسبي لعقود الصرف الآجلة: في دفاتر المستورد (الشركة الأهلية) العملة: ل.س

1. تقوم الشركة بإثبات عملية الاستيراد (شراء بضاعة) وفق سعر الصرف الفوري:

التاريخ	البيان	له	منه
2022/10/1	من ح/ المشتريات إلى ح/ الموردون	600000	600000
	60 × 10000		

2. قيد إثبات الاتفاق مع المصرف على عقد صرف آجل بسعر صرف 62 ل.س مقابل 10000 يورو

تحصل عليها الشركة بتاريخ 2023/2/1:

التاريخ	البيان	له	منه
2022/10/1	من مذكورين إلى ح/ دائنو عقود صرف آجلة	620000	600000
	ح/ عقود صرف آجلة		20000
	ح/ علاوة صرف سعر آجل		
	600000 = 60 × 10000 (السعر الفوري)		
	620000 = 62 × 10000 (السعر المؤجل)		
	20000 علاوة صرف سعر آجل (خسارة للمستورد)		

3. بتاريخ التسوية الجردية في 2022/12/31 يتم خلالها إعادة تقييم لعقود الصرف الآجلة حيث يتحمل

الدائنون التغير في سعر الصرف زيادة أو نقصاناً. كما يتم إعادة تحميل عقود الصرف الآجلة التغير في

سعر الصرف زيادة أو نقصاناً.

التاريخ	البيان	له	منه
2022/12/31	من حـ/ خسارة سعر الصرف إلى حـ/ الموردون	10000	10000
	$600000 = 60 \times 10000$ (السعر الفوري بتاريخ 2022/10/1) $610000 = 61 \times 10000$ (السعر الجاري بتاريخ 2022/12/31) 10000 خسارة سعر الصرف		
2022/12/31	من حـ/ عقود صرف آجلة إلى حـ/ أرباح فرق سعر الصرف	10000	10000
	$600000 = 60 \times 10000$ (السعر الفوري بتاريخ 2022/10/1) $610000 = 61 \times 10000$ (السعر الجاري بتاريخ 2022/12/31) 10000 أرباح سعر الصرف بمعنى أن قيمة العقد الآجل قد انخفض بالنسبة للمستورد من 620000 ل.س إلى 610000 ل.س وبالتالي قد تحقق مكاسب للمستورد.		

4. إقفال الأرباح أو المكاسب الناتجة عن تغير أسعار الصرف بتاريخ التسوية سواء للموردين أو للعقود الصرف الآجلة ببعضها بالقيد التالي وفي حال وجود فرق يقفل في حـ/ أ. خ:

التاريخ	البيان	له	منه
2022/12/31	من حـ/ أرباح فرق سعر الصرف إلى حـ/ خسارة سعر الصرف	10000	10000

5. استنفاد العلاوة أو الخصم بتاريخ التسوية الجردية بما يخص الدورة المالية فقط.

التاريخ	البيان	له	منه
2022/12/31	من حـ/ مصروف استنفاد علاوة إلى حـ/ علاوة صرف سعر آجل الصرف	15000	15000
	$4 / 3 \times 20000$		
2022/12/31	من حـ/ أ. خ (فئة التمويل) إلى حـ/ مصروف استنفاد علاوة الصرف	15000	15000

6. استلام الشركة المستوردة مبلغ العقد الآجل من المصرف، حيث تقوم الشركة بإثبات العملية بالقيد التالي حيث يتم إقفال رصيد حـ/العقود وإثبات المبلغ المقبوض بسعر صرف الفوري بتاريخ 2023/2/1 والفرق يعتبر أرباح أو خسائر فروق سعر صرف:

التاريخ	البيان	له	منه
2023/2/1	من حـ/ الصندوق (بالسعر الفوري) إلى مذكورين حـ/ عقود صرف آجلة (الرصيد) حـ/ أرباح فرق سعر الصرف	610000 20000	630000

7. يتم سداد رصيد ح/ الموردون مقارنة بسعر الصرف الفوري بتاريخ 2023/2/1 والفرق عبارة عن أرباح أو خسائر فروق سعر صرف:

منه	له	البيان	التاريخ
610000	630000	من مذكورين	2023/2/1
20000		ح/ الموردون	
		ح/ خسائر فرق سعر الصرف	

8. إثبات قيد سداد مبلغ العقد للأجل للمصرف بسعر الصرف الآجل المتفق عليه:

منه	له	البيان	التاريخ
620000	620000	من ح/ دائنو عقود صرف آجل	2023/2/1
		إلى ح/ الصندوق	
		62 × 10000	

9. استنفاد علاوة أو خصم الصرف:

منه	له	البيان	التاريخ
5000	5000	من ح/ مصروف استنفاد علاوة	2023/2/1
		إلى ح/ علاوة صرف سعر آجل	
		4/1 × 20000	
5000	5000	من ح/ أ. خ (فئة التمويل)	2023/12/31
		إلى ح/ مصروف استنفاد علاوة	
		الصرف	
20000	20000	من ح/ أرباح فرق سعر الصرف	2023/12/31
		إلى ح/ خسائر فرق سعر الصرف	

مثال (2):

بتاريخ 2022/12/1 قامت الشركة الأهلية السورية بشراء بضاعة من شركة فرنسية بقيمة 20000 يورو
تستحق السداد بتاريخ 2023/1/31 ولغرض توفير التغطية اللازمة لسداد المبلغ المستحق وتجنب مخاطر تقلبات
أسعار الصرف قامت الشركة الأهلية بتاريخه بالدخول في عقد صرف أجل يستحق في 2023/1/31 مع أحد
المصارف لشراء 20000 يورو وقد كانت أسعار صرف اليورو مقابل الليرة السورية على النحو التالي:

في 2022/12/1 كان 1 يورو = 60 ل.س

في 2022/12/31 كان 1 يورو = 55 ل.س

في 2023/1/31 كان 1 يورو = 57 ل.س (سعر صرف الأجل)

2023/1/31 كان سعر الصرف الفوري لليورو = 58 ل.س

المطلوب: إثبات العمليات في دفاتر الشركة الأهلية حتى تسوية العملية بالكامل.

التاريخ	البيان	له	منه
2022/12/1	من د/ المشتريات إلى د/ الموردون	1200000	1200000
	60 × 20000		
2022/12/1	من د/ عقود صرف آجلة إلى د/ مذكورين د/ دائنو عقود صرف آجلة د/ خصم سعر صرف آجل	1140000 60000	1200000
	1200000 = 60 × 20000 1140000 = 57 × 20000 60000 خصم سعر الصرف الأجل		
2022/12/31	من د/ الموردون إلى د/ أرباح فرق سعر الصرف	100000	100000
	1200000 = 60 × 20000 (السعر الفوري بتاريخ 2022/12/1) 1100000 = 55 × 20000 (السعر الجاري بتاريخ 2022/12/31) 100000 أرباح سعر الصرف		
2022/12/31	من د/ خسائر فرق سعر الصرف إلى د/ عقود صرف آجلة	100000	100000
	1200000 = 60 × 20000 (السعر الفوري بتاريخ 2022/12/1) 1100000 = 55 × 20000 (السعر الجاري بتاريخ 2022/12/31) 100000 خسارة سعر الصرف		
2022/12/31	من د/ أرباح فرق سعر الصرف إلى د/ خسائر فرق سعر الصرف	100000	100000
2022/12/31	من د/ خصم سعر صرف آجل إلى د/ استنفاد خصم سعر الصرف الأجل	30000	30000
	2 / 1 × 60000		

2022/12/31	من ح/ استنفاد خصم سعر الصرف الآجل	إلى ح/ أ. خ (فئة التمويل)	30000	30000
2023/1/31	من ح/ الصندوق (بالسعر الفوري)	إلى مذكورين ح/ عقود صرف آجلة (الرصيد) ح/ أرباح فرق سعر الصرف	1100000 60000	1160000
2023/1/31	من مذكورين ح/ الموردون ح/ خسائر فرق سعر الصرف	إلى ح/ الصندوق	1160000	1100000 60000
2022/1/31	من ح/ دائنو عقود صرف آجل	إلى ح/ الصندوق	1140000	1140000
	57 × 20000			
2023/1/31	من ح/ خصم سعر صرف آجل	إلى ح/ استنفاد خصم سعر الصرف الآجل	30000	30000
	2/1 × 60000			
2023/12/31	من ح/ استنفاد خصم سعر الصرف الآجل	إلى ح/ أ. خ	30000	30000

ثانيا - عقود الصرف الآجلة الخاصة بتغطية صافي الاستثمارات الأجنبية:

Net Investment Hedge

السبب الثالث وراء دخول الشركات الدولية أو متعددة الجنسية في عقود صرف آجلة قد يكون لتغطية المخاطر الناتجة عن تغير أسعار الصرف على قيمة الاستثمارات بالفروع أو الوحدات التابعة الأجنبية للشركة و. بالتالي تلجأ الشركات لحماية نفسها من هذه المخاطر بإبرام عقود صرف آجلة لتغطية صافي الاستثمارات الأجنبية.

وتقوم فكرة العقود هذه على أن استثمارات الشركة بالدول المختلفة والمقومة بعملة أجنبية تظهر بدفاتر الشركة الأم بالمقابل لها بالعملة الرئيسية في تاريخ إعداد الحسابات الختامية، وحيث أن هذا المقابل يتغير بتغير أسعار الصرف للعملة الأجنبية مقابل العملة الرئيسية أو الوظيفية، فمن المتوقع أن تتعرض الشركة الدولية لمخاطر الخسارة الناتجة عن انخفاض قيمة عملة استثماراتها الأجنبية

ما أشرنا إحدى الطرق التي يمكن أن تستخدمها الشركات الدولية لمواجهة هذه المخاطر هو الدخول في عقد صرف

اجل يترتب عليه التزام على الشركة بعملة أجنبية يقابل استثماراتها الأجنبية. حيث تعوض خسائر انخفاض قيمة عملة الاستثمارات بمكاسب انخفاض قيمة الالتزامات بالعملة الأجنبية ومن ثم يتم حماية قيمة الاستثمارات الأجنبية.

وينتج عن عقود الصرف الآجلة لتغطية مخاطر تغير أسعار الصرف على صافي قيمة الاستثمارات بالفروع أو الوحدات التابعة الأجنبية لشركة ما من ناحية، وتحديد التكاليف الإضافية التي تتحملها الشركة نظير حصولها على قروض بالعملة الأجنبية مثل المصروفات المصرفية ومصروفات الفوائد على القروض.

وقد سمح معيار المحاسبة المالية الأمريكية 52 على أن تظهر أرباح أو خسائر عقود الصرف لتغطية مخاطر تغير أسعار الصرف على صافي قيمة الاستثمارات وكذلك خصم أو علاوة الصرف في حساب مستقل بالميزانية ضمن حقوق الملكية بدلا من حساب الأرباح والخسائر. هذه معالجة تتشابه إلى حد كبير مع ما نصت عليه لجنة معايير المحاسبة الدولية من خلال معيارها 21 على أن تظهر أرباح أو خسائر عقود الصرف لتغطية مخاطر تغير أسعار الصرف على صافي قيمة الاستثمارات في حساب مستقل بالميزانية ضمن حقوق الملكية طالما ظل حساب الاستثمار قائم، ويتم إقفال رصيد هذا الحساب في حساب الأرباح والخسائر عند التخلص من الاستثمارات.

" يجب تصنيف فروقات الصرف الناشئة عن التزام بالعملة الأجنبية تمت المحاسبة عنه كتحوط لصافي استثمار المنشأة في منشأة أجنبية كحقوق مالكيين في القوائم المالية للمنشأة حتى التخلص من صافي الاستثمار، حيث يجب عندئذ الاعتراف بها كدخل أو مصروف"

مثال (3):

في 2022/1/1 قامت الشركة الأهلية السورية بشراء حصة تعادل 40% من صافي أصول شركة الفاخر الأردنية ودفعت ثمنها 50000 دينار وبقصد التحوط من أي هبوط في قيمة استثماراتها في الشركة الأردنية اقترضت من أحد المصارف نفس المبلغ بتاريخ 2022/2/5 وفيما يلي أسعار صرف الدينار مقابل الليرة السورية:

التاريخ	سعر الصرف (ل.س)
2022/1/1	67
2022/2/5	66
2022/12/31	65

بافتراض أن شركة الأهلية تتبع طريقة حقوق الملكية في المحاسبة عن استثماراتها.

المطلوب: إثبات قيود اليومية اللازمة في دفاتر الشركة الأهلية.

منه	له	البيان	التاريخ
3350000	3350000	من ح/ صندوق العملات الأجنبية إلى ح/ الصندوق	2022/1/1
		67×50000	
3350000	3350000	من ح/ استثمارات في شركة زميلة إلى ح/ صندوق العملات الأجنبية	2022/1/1
		67×50000	
3300000	3300000	من ح/ صندوق العملات الأجنبية إلى ح/ قروض وسلف خارجية	2022/2/5
		66×50000	
3300000	3300000	من ح/ الصندوق إلى ح/ صندوق العملات الأجنبية	2022/2/5
		66×50000	
100000	100000	من ح/ خسائر فروق أسعار الصرف إلى ح/ استثمارات في شركة زميلة	2022/12/31
		$3350000 = 67 \times 50000$	
		$3250000 = 65 \times 50000$	
		100000 خسارة فرق أسعار الصرف	
50000	50000	من ح/ قروض وسلف خارجية إلى ح/ أرباح فروق أسعار الصرف	2022/12/31
		$3300000 = 66 \times 50000$	
		$3250000 = 65 \times 50000$	
		50000 ربح فرق أسعار الصرف (أرباح غير محققة)	

قائمة الدخل الشامل الآخر (OCI)

البند	المبلغ (ل.س)	التوضيح
صافي ربح السنة (Profit or Loss)	-	لا يتأثر بأي فروق تقييم لهذه العملية.
بنود الدخل الشامل الآخر: (OCI)		
خسائر فروق أسعار صرف (ترجمة استثمارات أجنبية)	(100000)	انخفاض قيمة الاستثمار (من 67 إلى 65).
أرباح فروق سعر صرف (أداة التحوط (القرض))	50000	انخفاض قيمة القرض الالتزام (من 66 إلى 65).
إجمالي الدخل الشامل الآخر للفترة (يشكل لها احتياطي)	(50000)	يظهر كخسارة "غير محقق"

قائمة المركز المالي

البند (Item)	الجزئي	الكلّي	التوضيح
الأصول غير المتداولة (Non-Current Assets)		3250000	
استثمارات في شركات حليفة (شركة ***)		3250000	(50000 دينار × 65 ل.س)
حقوق الملكية (Equity)		(50000)	
احتياطي ترجمة عملات أجنبية (OCI)	(50000)		صافي أثر التحوط (خسارة 100 ألف + ربح 50 ألف)
الالتزامات غير المتداولة (Non-Current Liabilities)		3250000	
قروض طويلة الأجل		3250000	(50000 دينار × 65 ل.س)

ثالثاً - عقود الصرف الآجلة لتغطية المضاربة في أسواق العملات الأجنبية وفقاً للمعيار IFRS-9:**(Speculative Forward Contracts)**

قد تدخل الشركات في عمليات مضاربة على تقلبات أسعار صرف العملات الأجنبية في السوق المصرفية، وذلك من خلال عقود الصرف الآجلة لشراء أو بيع العملة الأجنبية وذلك بهدف تحقيق أرباح نتيجة تقلبات سعر صرف العملة موضع المضاربة.

فمثلاً قد تدخل إحدى الشركات في عقد صرف آجل في (أول شهر كانون الثاني) لبيع مبلغ معين من العملة الأجنبية طبقاً لسعر صرف آجل يتم الاتفاق عليه، على أن يتم تنفيذ العقد في فترة زمنية لاحقة (شهر آذار) من نفس العام فإذا كانت الشركة تتوقع أن يكون سعر الصرف الفوري للعملة الأجنبية في تاريخ تنفيذ العقد أقل من سعر الصرف الآجل المتفق عليه فإن الشركة يمكنها تحقيق أرباح من هذه العملية تساوي الفرق بين سعر البيع المؤجل (المرتفع) وسعر الشراء الفوري المنخفض، والعكس قد يحدث وتحقق الشركة هنا خسارة.

المعالجة المحاسبية لعقد المضاربة:

- i. تجاهل علاوة الصرف أو خصم الصرف.
- ii. في نهاية الفترة المالية يتم إعادة تقييم العقد طبقاً للقيمة السوقية الجارية.
- iii. يتم حساب أرباح أو خسائر عقد الصرف الآجل في حالة المضاربة كما يلي:
 1. مبلغ العملة × (سعر الصرف الآجل في تاريخ الميزانية لفترة تساوي المدة الباقية من العقد – سعر الصرف الآجل المتفق عليه أو آخر سعر صرف تم استخدامه لإعداد القوائم المالية)
 2. يتم تحميل أرباح أو خسائر عقد الصرف الآجل للفترة التي تغير فيها سعر الصرف.

مثال (1) حالة شراء قطع أجنبي:

2022/12/1 قامت الشركة الأهلية في عقد صرف آجل لشراء 10000 دولار بسعر صرف آجل 53 ل.س. يستحق في 2023/3/1 لبيع المبلغ في نفس اليوم وفقاً لتوقعات بارتفاع سعر صرف الدولار لاحقاً. علماً أن أسعار صرف الدولار مقابل الليرة السورية كان كما يلي:

2022/12/1 كان سعر الدولار الواحد = 52 ل.س

2022/12/31 كان سعر الدولار الواحد = 54 ل.س

2023/3/1 كان سعر الدولار الواحد = 55 ل.س

المطلوب: إثبات العمليات السابقة.

التاريخ	البيان	له	منه
2022/12/1	من ح/ عقود صرف آجلة إلى ح/ دائن عقود صرف آجلة	530000	530000
	53 × 10000 سعر صرف الأجل		
2022/12/31	من ح/ عقود صرف آجلة إلى ح/ أرباح فروق أسعار الصرف	10000	10000
	$(54 - 53) \times 10000$ $530000 = 53 \times 10000$ (سعر صرف آجل) $540000 = 54 \times 10000$ (سعر صرف الجاري بتاريخ 2022/12/31) 10000 أرباح فروق أسعار صرف		
2022/12/31	من ح/ أرباح فروق أسعار الصرف إلى ح/ أ. خ (فئة الاستثمار)	10000	10000
2023/3/1	من ح/ دائن عقود صرف آجلة إلى ح/ النقدية	530000	530000
	53 × 10000 سعر الصرف الأجل		
2023/3/1	من ح/ النقدية – عملة أجنبية إلى مذكورين ح/ عقود صرف آجلة ح/ أرباح فروق سعر الصرف	540000 10000	550000
	$540000 = 54 \times 10000$ سعر الصرف في 2022/12/31 $550000 = 55 \times 10000$ سعر الصرف الفوري 10000 أرباح فروق سعر الصرف		
2023/3/1	من ح/ النقدية إلى ح/ النقدية – عملة أجنبية	550000	550000
	55 × 10000 سعر الصرف الفوري		
2023/12/31	من ح/ أرباح فروق سعر الصرف إلى ح/ أ. خ (فئة الاستثمار)	10000	10000

مثال (2) على حالة البيع:

في 2022/10/1 أبرمت الشركة الأهلية السورية للمضاربة مع المصرف التجاري عقد صرف آجل تقوم بموجبه ببيع المصرف 10000 دولار بسعر صرف آجل متفق عليه 51.5 للدولار في تاريخ 2023/3/1 وقد قامت الشركة بالوفاء بالتزاماتها في الموعد المحدد وكانت أسعار الصرف كما يلي:

2022/10/1 سعر صرف الدولار الواحد = 50 ل.س

2022/12/31 سعر صرف الدولار الواحد = 51 ل.س

2023/3/1 سعر صرف الدولار الواحد = 50.5 ل.س

المطلوب: إثبات القيود اليومية اللازمة.

التاريخ	البيان	له	منه
2022/12/1	من ح/ مدينو عقود صرف آجلة إلى ح/ عقود صرف آجلة	515000	515000
	51.5 × 10000 سعر صرف الآجل		
2022/12/31	من ح/ عقود صرف آجلة إلى ح/ أرباح فروق أسعار الصرف	5000	5000
	$(51 - 51.5) \times 10000$ $515000 = 51.5 \times 10000$ (سعر صرف آجل) $510000 = 51 \times 10000$ (سعر صرف الجاري) 5000 ربح فروق أسعار صرف		
2022/12/31	ح/ أرباح فروق أسعار الصرف إلى ح/ أ. خ (فئة الاستثمار)	5000	5000
2023/3/1	من ح/ النقدية إلى ح/ مدينو عقود صرف آجلة	515000	515000
	51.5 × 10000 سعر الصرف الآجل		
2023/3/1	من ح/ عقود صرف آجلة إلى مذكورين ح/ النقدية – عملة أجنبية ح/ أرباح فروق سعر الصرف	505000 505000 5000	510000
	$510000 = 51 \times 10000$ سعر الصرف في 2022/12/31 $505000 = 50.5 \times 10000$ سعر الصرف الفوري بتاريخ 2023/3/1 5000 أرباح فروق سعر الصرف		
2023/3/1	من ح/ النقدية – عملة أجنبية إلى ح/ النقدية	505000	505000
	50.5 × 10000 سعر الصرف الفوري		
2023/12/31	من ح/ أرباح فروق سعر الصرف إلى ح/ أ. خ (فئة الاستثمار)	5000	5000

ترجمة القوائم المالية المعدة بعملات الأجنبية

Translation of Financial Statements Prepared in Foreign Currencies

يتم إعداد القوائم المالية لفروع الشركات بالخارج بالعملة المحلية (**Local Currency**) للدولة الأجنبية المستضيفة للفرع والتي تختلف عن العملة المعدة بها القوائم المالية للمركز الرئيسي، لذلك فإن هناك حاجة ضرورية لترجمة تلك القوائم الخاصة بالفروع الخارجية بصورة تسمح بإعداد القوائم المالية الموحدة (**Consolidated Financial Statements**) للشركة والتي تضم حسابات كل من المركز الرئيسي للشركة وفروعها الخارجية. وتعتبر مشكلة ترجمة القوائم المالية للفروع الأجنبية من الموضوعات التي يكتنفها العديد من الصعوبات والمشاكل ولقد أثارت جدلاً بين المحاسبين والمنظمات المهنية، حيث يدور هذا الجدل حول عملة القياس (**Measurement Currency**) التي تستخدم في تسجيل وقياس الظواهر والأحداث الاقتصادية الخاصة بالفرع الأجنبي وتلك التي تستخدم في التقرير (**Presentation Currency**) عن هذه العمليات في صورة تقارير وقوائم مالية، ويضاف إلى ذلك التذبذب في العلاقة بين العملة الرسمية للفروع الأجنبية وعملة التقرير للشركة الأم، مما يجعل المحاسبين يواجهون صعوبات عند إجراء عملية الترجمة للقوائم المالية الأجنبية، والتي تنحصر في محاولة الإجابة على التساؤلات المرتبطة بمعالجة مشكلتي القياس والإفصاح المحاسبي (**Measurement & Disclosure**) لفروع الشركات الأجنبية كما يتضح مما يلي :

- ماهية سعر أو أسعار الصرف (**Exchange Rates**) المناسبة الواجب استخدامها في ترجمة مفردات القوائم المالية الخاصة بالفروع الخارجية، وهل يتم ترجمة جميع العناصر التي تتضمنها تلك القوائم بسعر صرف معين أو بأسعار صرف مختلفة؟
- ما المعالجات المحاسبية للفروق المترتبة على عملية الترجمة سواء كانت مكاسب أو خسائر والتي تتولد نتيجة الاختلاف في سعر الصرف المعلن وقت الترجمة عنه وقت حدوث العمليات المالية؟

ترجمة القوائم المالية تقوم على تحويل القوائم المالية للشركة التابعة (الفرع) (**Subsidiary**) والقوائم المالية للشركة القابضة (المركز الشركة الأم) (**Parent**) إلى عملة واحدة (**Consolidation Currency**) وغالبا ما تكون عملة القابضة.

أهداف ترجمة القوائم المالية

- تحقيق الاتساق في وحدة القياس (**Consistency in Unit of Measure**)، وذلك من خلال التعبير عن مفردات القوائم المالية للمؤسسة الأم وفروعها بنفس وحدة القياس؛
- تحقيق إمكانية التجميع للبيانات والمعلومات المحاسبية (**Aggregability of Accounting Data**) للمؤسسة الأم وعملياتها وفروعها بالخارج.
- تسهيل إمكانية المقارنة الداخلية **Comparability** على مستوى عمليات وفروع المؤسسة الأم، بل والمقارنة على المستوى الكلي بين المؤسسة الأم والصناعة التي تنتمي إليها؛

- تحقيق تجاوب للممارسة المحاسبية المالية مع متطلبات بيئة الأعمال الحديثة (Global Business Environment) خاصة البيئة التي أصبحت تتسم بالتدويل (Internationalization) والعولمة (Globalization) والتجارة الإلكترونية.

الطريقة المستخدمة للترجمة:

وضح المعيار الدولي رقم (21) أن المنشأة يمكن تعرض بياناتها المالية بأية عملة، ولكن متى ما اختلفت عملة العرض للشركات التابعة عن عملة العرض للشركة القابضة فإنه يجب اختيار عملة واحدة شائعة للمجموعة ككل حتى يمكن عرض البيانات المالية الموحدة بعملة واحدة.

حدد المعيار الدولي رقم (21) طريقة الترجمة أو طريقة المعدل الجاري:

تعد طريقة سعر الصرف الجاري (طريقة المعدل الجاري) (Current Rate Metho) هي الأسلوب الذي أقرته لجنة معايير المحاسبة الدولية لترجمة القوائم المالية من خلال ما يمليه معيارها المحاسبي الدولي الحادي والعشرين، ولا شك أن استعمال هذه الطريقة في ترجمة القوائم المالية للفروع والمؤسسات التابعة الأجنبية تتميز بالعديد من المزايا، لعل أهمها ما يلي:

- تعتبر هذه الطريقة أسهل الطرق وأقلها تكلفة عند التطبيق، فهي لا تتطلب تبويبا أو تمييزا معينا بين بنود القوائم المالية) سواء بنود متداولة أو غير متداولة أو بنود نقدية أو غير نقدية.
- هذه الطريقة أكثر ملائمة في حالة ثبات سعر الصرف أو عندما تكون التغيرات في أسعار الصرف بسيطة جدا، كما أنها تتفق مع مفاهيم التكلفة الجارية في تقييم الأصول كأحد المداخل المحاسبية لعلاج مشاكل التضخم بسبب ما تحققه للمستخدمين من فائدة قصوى من خلال احتفاظها بنفس العلاقات بين البنود بعد الترجمة.
- أن هذه الطريقة توفر الكثير من الجهود المبذولة في تسجيل وتتبع التغيرات في أسعار الصرف والاحتفاظ بها للعديد من السنوات والكثير من البلدان. ولكن بالرغم من هذه الخصائص المميزة لهذه الطريقة.

إلا أنها تتعرض للعديد من أوجه النقد لعل أبرزها ما يلي:

- إن اعتماد هذه الطريقة في ترجمة البنود غير النقدية على أساس أسعار الصرف الجارية قد يترتب عليه وجود تخفيضات أو زيادات غير حقيقية في قيمتها في حالة انخفاض أو ارتفاع أسعار الصرف؛
- كذلك ترجمة أرصدة بنود الإيرادات المحصلة مقدما والمصروفات المدفوعة مقدما بالسعر الجاري بالرغم من أنها تمثل أهدافا مالية تمت بالفعل وتتطلب ترجمتها مستقبلا استخدام أسعار الصرف التاريخية لها

يبين المعيار أن التغير في سعر الصرف بين عملة مقر الفرع وبين العملة في مقر الأصل له تأثير مباشر على التدفقات النقدية من الفرع حيث تتأثر بذلك الحسابات النقدية لدى الفرع دون أن تتأثر استثمارات الأصل في الفرع، وعليه فإن عمليات الفرع تترجم كما لو كانت عمليات الأصل تمت بعملة أجنبية. وبالمقابل فإن تغير سعر الصرف بين عملة مقر المؤسسة التابعة وعملة مقر المؤسسة التي تعد عنها القوائم المالية يؤدي إلى تأثير صافي استثمارات المؤسسة الأم في المؤسسة التابعة، وعليه تترجم عمليات الفروع الأجنبية كما يلي

- يتم الترجمة لبنود الأصول والالتزامات (**Assets & Liabilities**) باستخدام سعر الصرف الإقفال (**Closing Rate**) في تاريخ إعداد الميزانية العمومية.
- بينما يتم ترجمة بنود حقوق الملكية (رأس المال المصدر والمدفوع والاحتياطات والأرباح المحتجزة) باستخدام أسعار الصرف التاريخية (**Historical Rate**) المناسبة التي كانت سائدة وقت نشأة أو تكوين أو إضافة كل بند أو دفعة منها.
- في حين يتم ترجمة بنود قائمة الدخل (**Income & Expenses**) باستخدام سعر الصرف السائد في تاريخ الاعتراف بهذه البنود، وإذا تعذر ذلك يتم استخدام متوسط مرجح أسعار الصرف السائدة خلال الفترة.

البند (Item)	سعر الصرف المستخدم (Exchange Rate)	المصطلح الإنجليزي
الأصول والالتزامات	سعر الإقفال (في تاريخ الميزانية)	Closing Rate
الدخل والمصروفات	سعر تاريخ المعاملة (أو المتوسط)	Transaction/Average Rate
حقوق الملكية	السعر التاريخي	Historical Rate

تعالج فروقات الصرف الناتجة عن الترجمة كحقوق ملكية، أي في حساب رأسمالي يبقى مفتوحاً طالما أن الاستثمار باق. وفي حالة تصفية الاستثمار في المؤسسة التابعة فإن رصيد حساب فروق العملات يعتبر إيراداً أو مصروفاً في السنة التي تمت فيها تصفية الاستثمار كما هو الحال في معالجة ربح أو خسارة تصفية الاستثمار.

فروق ترجمة العمليات الأجنبية:

- يتم الاعتراف بجميع فروق الصرف الناتجة ضمن الدخل الشامل الآخر (OCI)، وتُجمع في بند منفصل ضمن حقوق الملكية يُعرف غالباً بـ "احتياطي ترجمة عملات أجنبية".
- عند التخلص من العملية الأجنبية: يتم إعادة تصنيف هذه الفروق المتراكمة من حقوق الملكية إلى الأرباح والخسائر كجزء من ربح أو خسارة التخلص.

الفقرة 38:

"يجوز للمنشأة أن تعرض قوائمها المالية بأية عملة (أو عملات). فإذا كانت عملة العرض تختلف عن العملة الوظيفية للمنشأة، فإنه يتعين عليها ترجمة نتائجها ومركزها المالي إلى عملة العرض. فمثلاً، عندما تضم مجموعة منشآت فردية ذات عملات وظيفية مختلفة، فإنه يتم التعبير عن نتائج ومركز مالي كل منشأة بعملة مشتركة حتى يمكن عرض قوائم مالية موحدة."

الفقرة 39:

"يتم ترجمة النتائج والمركز المالي للمنشأة التي لا تكون عملتها الوظيفية هي عملة اقتصاد يعاني من تضخم جامح إلى عملة عرض مختلفة باستخدام الإجراءات التالية:

(أ) يتم ترجمة الأصول والالتزامات لكل مركز مالي معروض (أي بما في ذلك أرقام المقارنة) بـ سعر الإقفال في تاريخ ذلك المركز المالي؛

(ب) يتم ترجمة الدخل والمصروفات لكل قائمة تعرض الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر (أي بما في ذلك أرقام المقارنة) بـ أسعار الصرف في تواريخ المعاملات؛

(ج) يتم الاعتراف بكافة فروق الصرف الناتجة ضمن الدخل الشامل الآخر."

الفقرة 40:

"لأسباب عملية، غالباً ما يُستخدم معدل يقترب من أسعار الصرف في تواريخ المعاملات، على سبيل المثال متوسط سعر الصرف للفترة، لترجمة بنود الدخل والمصروفات. ومع ذلك، إذا تقلب أسعار الصرف بشكل ملحوظ، فإن استخدام متوسط سعر الصرف لفترة ما يكون غير ملائم."

الفقرة 41:

"يتم الاعتراف بفروق الصرف المشار إليها في الفقرة 39 (ج) ضمن الدخل الشامل الآخر وتُجمع في مكون منفصل من حقوق الملكية حتى يتم استبعاد العملية الأجنبية. وتنشأ هذه الفروق من:

(أ) ترجمة الدخل والمصروفات بأسعار الصرف في تواريخ المعاملات والأصول والالتزامات بسعر الإقفال.

(ب) ترجمة صافي الأصول الافتتاحية بسعر إقفال يختلف عن سعر الإقفال السابق."

مثال (1):

فيما يلي قائمة الدخل لفرع الشركة الأهلية السورية في فرنسا عن الفترة المنتهية بتاريخ 2022/12/31 والتي تم تسليمها إلى الشركة الأم في سورية في ذات التاريخ والمعدة باليورو.

قائمة الدخل لفرع الشركة الأهلية السورية في فرنسا (العملة: يورو)		
البيان	جزئي	كلي
المبيعات		1100
تكلفة البضاعة المباعة		(800)
مخزون أول المدة	400	
مشتريات	1000	
مخزون آخر المدة	(600)	
مجمّل الربح		300
المصاريف التشغيلية والبيعية		(100)
المصاريف الإدارية	36	
المصاريف البيعية	54	
المصاريف المختلفة	10	
صافي الربح		200
إيرادات غير عادية		120
مصاريف غير عادية		(40)
صافي الربح الشامل قبل الضريبة		280

الميزانية العمومية لفرع الشركة الأهلية السورية في فرنسا (العملة: يورو)			
الأصول		الخصوم	
260	الأصول غير المتداولة	720	حقوق الملكية
45	أراضي	450	راس المال
55	مباني	150	احتياطات
100	أثاث وتركيبات	120	أرباح محتجزة
60	سيارات	300	الالتزامات الطويلة الأجل
1240	الأصول المتداولة	300	قرض طويل الأجل
200	النقدية	500	الالتزامات المتداولة
400	المدينون	230	دائنون
40	استثمارات مالية قصيرة الأجل	270	قرض قصير الأجل
600	بضاعة		
13	مصروفات إيجار مدفوع مقدما		
7	إيرادات مستحقة		
1520	المجموع	1520	المجموع

كما أرفقت هذه القائمة بكشف يمثل حركة أسعار اليورو مقابل الليرة السورية على النحو التالي:

سعر الصرف	التاريخ	سعر الصرف	التاريخ
55	2022/12/31		
51	2020/12/31	50	2018/1/1
56	2021/7/15	48	2018/1/15
53	2021/12/31	52	2018/12/31
54	متوسط أسعار الصرف عام 2018	49	2019/12/31
58	متوسط أسعار الصرف لعام 2021	42	2020/7/1
54	متوسط أسعار الصرف لعام 2022	52	2020/7/15

فاذا علمت:

- 1- تم شراء الأراضي على دفعتين في 2018/1/12 بـ 15، والثانية بتاريخ 2021/7/15.
 - 2- تم شراء السيارة في 2020/7/1.
 - 3- جزء من المباني بقيمة 30 تم بناؤه خلال عام 2018 والجزء الباقي تم شراؤه في تاريخ 2019/12/31.
 - 4- تم شراء الأثاث والتركيبات في تاريخ 2018/1/15 دفعة واحدة مع العلم أن السيارات والأثاث تظهر بصافي قيمتها الدفترية.
 - 5- يمثل رصيد الأرباح المحتجزة أرباح العام 2021 حيث كان رقم الترجمة في ذلك التاريخ 6960 ل.س.
 - 6- يمثل رصيد رأس المال المدفوع في 2018/1/1 وهو عبارة عن أسهم عادية.
 - 7- الاحتياطات تم تكوينها خلال السنتين 2021 و 2022 على التساوي.
 - 8- فيما يتعلق بالقرض الطويل الأجل تحصلت عليه الشركة في 2020/7/15 لمدة خمس سنوات وبفائدة 8 % سنوياً.
- المطلوب:** ترجمة قائمة الدخل والميزانية (Accounting Translation) لفرع الشركة الأهلية السورية في فرنسا وفق معيار المحاسبة الدولية رقم 21.

قائمة الربح أو الخسارة (Statement of Profit or Loss) وفق IFRS 18

(SYP - بالليرة السورية)

الفئة / البيان (Category / Item)	القيمة (€)	سعر الصرف (Avg)	جزئي (SYP)	كلي (SYP)	المصطلح الإنجليزي
الفئة التشغيلية: (Operating)					
المبيعات	1100	54		59400	Revenue
(-) تكلفة البضاعة المباعة:	(800)	54		(42200)	Cost of Sales
مخزون أول المدة	400	53	21200		Opening Inventory
المشتريات	1000	54	54000		Purchases
مخزون آخر المدة	(600)	55	(33000)		(Closing Inventory)
إجمالي الربح (Gross Profit)	300	54		17200	Subtotal
(-) المصاريف التشغيلية:	(100)	54		(5400)	Operating Exp.
المصاريف الإدارية	36	54	1944		Admin Exp.
المصاريف البيعية	54	54	2916		Selling Exp.
المصاريف المختلفة	10	54	540		Other Exp.
الربح التشغيلي (Operating Profit)	200	54		11800	IFRS 18 Subtotal
الفئة الاستثمارية: (Investing)					
إيرادات استثمارية	120	54		6480	Investing Income
الربح قبل التمويل والضريبة	320	54		18280	Subtotal
الفئة التمويلية: (Financing)					
مصاريف تمويلية	(40)	54		(2160)	Financing Exp.
صافي الربح النهائي للعام	280	54		16120	Net Profit

قائمة المركز المالي في تاريخ 2022/12/31

المصطلح الإنجليزي	كلي (SYP)	جزئي (SYP)	سعر الصرف	القيمة (€)	البيان (ITEM)
(ASSETS):					الأصول
NON-CURRENT ASSETS	14300		55	260	أصول غير متداولة:
LANDS		2475	55	45	أراضي
BUILDINGS		3025	55	55	مباني
FIXTURES		5500	55	100	أثاث وتركيبات
VEHICLES		3300	55	60	سيارات (صافي)
CURRENT ASSETS	69300		55	1260	أصول متداولة:
CASH		11000	55	200	نقدية
TRADE RECEIVABLES		22000	55	400	مدينون
INVENTORY		33000	55	600	بضاعة آخر المدة
OTHER RECEIVABLES		3300	55	60	أرصدة مدينة أخرى
TOTAL ASSETS	83600		55	1520	إجمالي الأصول
					الالتزامات وحقوق الملكية:
(LIABILITIES)					الالتزامات
NON-CURRENT LIAB.		16500	55	300	قرض طويل الأجل
CURRENT LIAB.		27500	55	500	التزامات متداولة
TOTAL LIABILITIES	44000		55	800	إجمالي الالتزامات
(EQUITY):	53980				حقوق الملكية
SHARE CAPITAL		22500	50	450	رأس المال
RESERVES		8400	58-54	150	احتياطات
RETAINED EARNINGS		6960	--	120	أرباح محتجزة (2021)
NET PROFIT (FROM P&L)		16120	--	280	أرباح العام (2022)
TRANSLATION RESERVE	(14380)		--	--	فروق ترجمة (متمم)
TOTAL EQUITY	39600		--	720	إجمالي حقوق الملكية
TOTAL LIAB. & EQUITY	83600		--	1520	إجمالي الخصوم

الأرباح المحتجزة لا تُترجم بشكل مباشر باستخدام سعر صرف واحد. يتم حسابها كرقم تراكمي ناتج عن ترجمة قوائم الدخل عبر السنوات، وهي تمثل خلاصة الأرباح المتراكمة بعد خصم أرباح الأسهم الموزعة.

مثال (2):

2022/12/31 قام أحد فروع الشركة الأهلية بالولايات المتحدة الأمريكية بإعداد حساباته الختامية بالعملة المحلية في الولايات المتحدة والتي أعدت للدورة المالية الأولى لها بعملة الدولار وهي كما يلي:

ميزان المراجعة في فرع الشركة الأهلية في الولايات المتحدة الأمريكية (العملة: دولار)		
البيان	أرصدة مدينة	أرصدة دائنة
النقدية	3000	
المدينون	5000	
بضاعة آخر المدة	4000	
آلات	7000	
مخصص اهتلاك الآلات		3000
الدائنون		1000
راس المال		2000
الاحتياطات		500
أرباح محتجزة		7500
المبيعات		20000
تكلفة المبيعات	10000	
مصروف اهتلاك الآلات	1000	
مصاريف إدارية ومالية	4000	
	34000	34000

وكانت ميزانية الفرع في 2022/1/1 كما يلي:

ميزانية فرع الشركة الأهلية في الولايات المتحدة الأمريكية في تاريخ 2022/1/1 (العملة: دولار)			
الأصول		الخصوم	
النقدية	1000	راس المال	2000
بضاعة آخر المدة	2000	الاحتياطات	500
الآلات	7000	أرباح محتجزة	2500
مخصص اهتلاك الآلات	(2000)	الدائنون	3000
	8000		8000

علما أن بند الأرباح المحتجزة كان محسوبا 600000 ل.س. وكان سعر الصرف:

2022/1/1 كان سعر صرف الدولار 80 ل.س

2022/12/31 كان سعر صرف الدولار 90 ل.س

متوسط سعر الصرف خلال عام 2022 85 ل.س

المطلوب: إعداد وترجمة القوائم المالية لفرع الشركة الأهلية .

ترجمة ميزان المراجعة في فرع الشركة الأهلية في الولايات المتحدة الأمريكية					
البيان	العملة: الدولار		سعر الصرف	العملة: ل.س	
	أرصدة مدينة	أرصدة دائنة		أرصدة مدينة	أرصدة دائنة
النقدية	3000		90	270000	
المدينون	5000		90	450000	
بضاعة آخر المدة	4000		90	360000	
آلات	7000		90	630000	
مخصص اهتلاك الآلات		3000	90		270000
الدائنون		1000	90		90000
راس المال		2000	80		160000
الاحتياطيات		500	80		40000
أرباح محتجزة		7500	--		600000
المبيعات		20000	85		1700000
تكلفة المبيعات	10000		85	850000	
مصروف اهتلاك الآلات	1000		85	85000	
مصاريف إدارية ومالية	4000		85	340000	
فروق الترجمة					125000
المجموع	34000	34000		2985000	2985000

ترجمة قائمة الأرباح والخسائر لفرع الشركة الأهلية السورية في الولايات المتحدة الأمريكية					
البيان	يورو		سعر الصرف	ل.س	
	جزئي	كلي		جزئي	كلي
المبيعات		20000	85		1700000
تكلفة المبيعات		(10000)	85		(850000)
مجمل الربح		10000			850000
المصاريف الإدارية والمالية		(4000)	85		(340000)
مصروف الاهتلاك		(1000)	85		(85000)
صافي الربح		5000			425000

الأرباح المحتجزة بتاريخ 2022/12/31

رصيد أول المدة	أرباح العام	رصيد آخر المدة
7500	5000	12500 بالدولار
600000	425000	1025000 ل.س

ترجمة ميزانية فرع الشركة الأهلية في الولايات المتحدة الأمريكية في تاريخ 2022/12/31

الأصول	الدولار	سعر الصرف	ل.س	الخصوم	الدولار	سعر الصرف	ل.س
النقدية	3000	90	270000	رأس المال	2000	80	160000
بضاعة آخر المدة	4000	90	360000	الاحتياطيات	500	80	40000
المدينون	5000	90	450000	أرباح محتجزة	12500		1025000
الآلات	7000	90	630000	فروق الترجمة			125000
مخصص اهتلاك الآلات	(3000)	90	(270000)	الدائنون	1000	90	90000
	16000		1440000		16000		1440000

أسئلة للمناقشة من المثال (1)

4. "أرباح العام 2022" البالغة 280 يورو تُرجمت بمبلغ 15120 ل.س ، فما هو سعر الصرف المعتمد؟

سعر الإقفال (55)

. لا يوجد إجابة صحيحة *

السعر التاريخي (50)

سعر الإقفال السابق (53)

5. "القرض طويل الأجل" البالغ 300 يورو، يظهر في الميزانية المترجمة في 2022/12/31 بمبلغ:

15,000 ل.س (سعر 50)

16,200 ل.س (سعر 54)

16,500 ل.س (سعر 55) *

15,900 ل.س (سعر 53)

6. "أرباح محتجزة 2021" البالغة 120 يورو، تُرجمت بمبلغ 6960 ل.س بناءً على:

سعر إقفال عام 2021 (53)

تحسب بناءً على ترجمتها السابقة *

سعر إقفال عام 2022 (55)

متوسط سعر عام 2022 (54)

1. ما هو سعر الصرف الذي اعتمدناه لترجمة "المبيعات" في قائمة دخل عام 2022؟

سعر الإقفال (55)

السعر التاريخي (50)

متوسط سعر صرف العام * (54)

سعر بداية السنة (53)

2. عند ترجمة "الأراضي" التي تم شراؤها في 2018، ما هو السعر المعتمد في ميزانية 2022/12/31 وفقاً لطريقة السعر الجاري؟

السعر التاريخي (50)

سعر الإقفال الحالي * (55)

متوسط سعر عام 2018 (54)

متوسط سعر عام 2022 (54)

3. تُرجم "رأس المال" البالغ 450 يورو (المدفوع في 2018/1/1) بمبلغ 22500 ل.س ، فما هو السعر المستخدم؟

سعر الإقفال (55)

متوسط عام 2022 (54)

السعر التاريخي لنشؤنه * (50)

متوسط عام 2018 (54)

7. "بضاعة آخر المدة" (600 يورو) تظهر في "الميزانية العمومية" المترجمة بمبلغ:
- 32,400 .ل.س (سعر 54)
31,800 .ل.س (سعر 53)
33,000 .ل.س (سعر 55)*
30,000 .ل.س (سعر 50)
8. نتج عن ترجمة القوائم "خسارة ترجمة" (متمم حسابي) قيمتها 14380 ل.س ، أين يتم تبويبها؟
قائمة الأرباح والخسائر (P&L)
ضمن المصاريف التشغيلية
الدخل الشامل الآخر (OCI) وحقوق الملكية*
تُخصم من رأس المال مباشرة
9. الاحتياطات (150 يورو) التي كُنت بالتساوي في 2021 و2022، تُرجمت بمبلغ 8,400 ل.س بناءً على:
- سعر الإقفال (55)
متوسط سعر عام 2022 (54)
تراكم متوسطات سنوات التكوين (58 و 54)*
السعر التاريخي لرأس المال (50)
10. "النقدية" البالغة 200 يورو في 2022/12/31 تُرجمت بمبلغ 11000 ل.س باستخدام:
- متوسط السعر (54)
سعر الإقفال في تاريخ الميزانية* (55)
السعر التاريخي (50)
سعر الإقفال السابق (53)
11. وفقاً للمعيار IAS 21 ، تُترجم كافة الأصول والالتزامات لعملية أجنبية مستقلة بـ:
- السعر التاريخي
متوسط سعر الصرف
سعر الإقفال في تاريخ الميزانية*
سعر الصرف الفعلي يوم المعاملة
12. ما هي "العملة الوظيفية (Functional Currency)"؟
العملة التي تُعرض بها القوائم المالية للمجموعة
عملة البيئة الاقتصادية الأساسية التي تعمل فيها المنشأة*
عملة الدولة التي يقع فيها المركز الرئيسي (الشركة الأم)
أي عملة أجنبية يختارها المحاسب للتقرير
13. أين يتم الاعتراف بـ "فروق ترجمة القوائم المالية" عند استخدام عملة عرض مختلفة؟
في قائمة الأرباح والخسائر (صافي الربح)
ضمن الدخل الشامل الآخر* (OCI)
في حساب الأرباح المبقاة مباشرة
لا يتم الاعتراف بها وتُهمل محاسبياً
14. يسمح المعيار IAS 21 باستخدام "المتوسط" لترجمة بنود الدخل والمصروفات بشرط:

- أن تكون المبالغ المترجمة صغيرة
عدم وجود تقلبات حادة في أسعار الصرف خلال الفترة*
الحصول على موافقة مراجع الحسابات الخارجي
أن تكون الشركة تابعة وليست فرعاً
15. وفقاً للهيكلية الجديدة في IFRS 18 ، يعتبر "الربح التشغيلي (Operating Profit)" إجمالي فرعي:
- اختياري للشركات الكبرى فقط
إلزامي في قائمة الأرباح والخسائر*
يظهر فقط في الإيضاحات المتممة للقوائم
يتم حسابه بعد خصم كافة الضرائب والفوائد
16. متى يتم نقل (إعادة تدوير) فروق الترجمة المتراكمة من حقوق الملكية إلى قائمة الدخل؟
في نهاية كل سنة مالية بانتظام
عند زيادة رأس مال العملية الأجنبية
عند استبعاد أو تصفية العملية الأجنبية بالكامل*
عند تحقيق أرباح غير عادية تتجاوز 10%
17. ترجمة بنود "حقوق الملكية (Equity)" في طريقة سعر الصرف الجاري تتم بـ:
- سعر الإقفال الحالي
الأسعار التاريخية لنشأة كل بند*
متوسط السعر للسنة الحالية
سعر الصرف المتوقع في نهاية السنة القادمة
18. وفقاً لـ IFRS 18 ، تُصنف "مصاريف الفوائد على القروض" عادة ضمن فئة:
- الفئة التشغيلية (Operating)
الفئة الاستثمارية (Investing)
الفئة التمويلية* (Financing)
فئة الضرائب (Tax)
19. إذا كانت العملة الوظيفية تعاني من "تضخم جامح"، يجب قبل البدء بالترجمة تطبيق المعيار:
- المعيار الدولي لعرض القوائم (IAS 1)
المعيار الدولي للتقرير المالي في الاقتصادات ذات التضخم الجامح* (IAS 29)
المعيار الدولي للإيراد (IFRS 15)
المعيار الدولي للأصول غير الملموسة (IAS 38)

إعداد التقارير المالية في الاقتصاديات ذات التضخم المفرط

معيار المحاسبة الدولي رقم IAS- 29

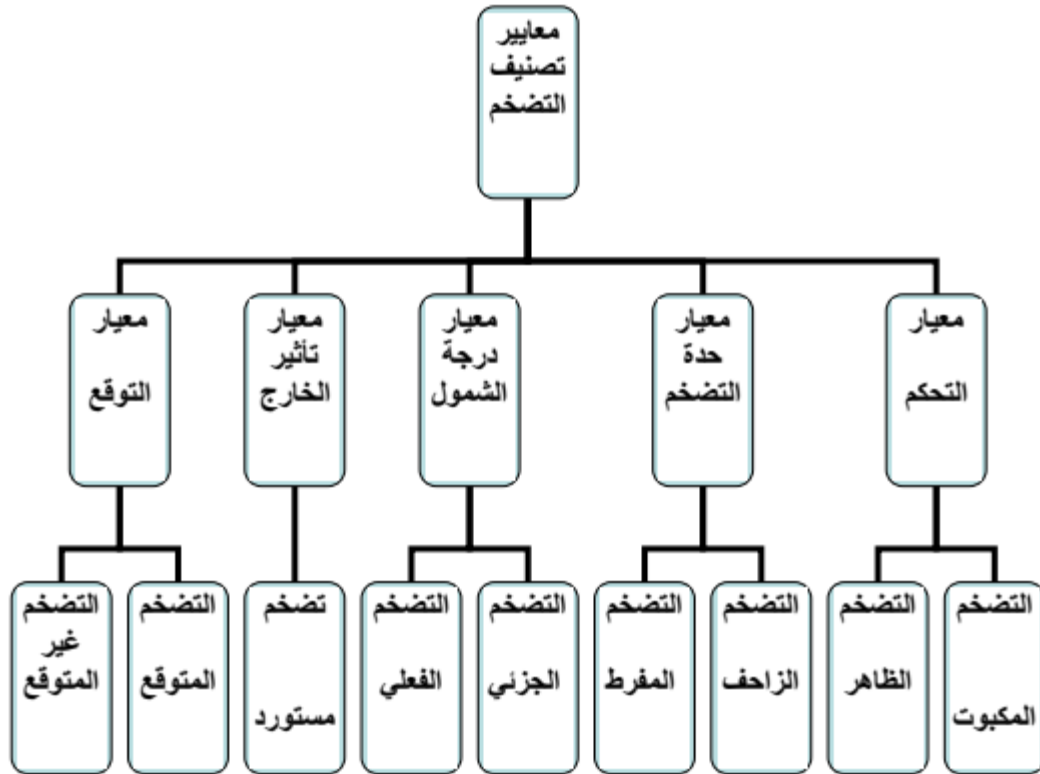
Financial Reporting in Hyperinflationary Economies

إن التضخم (Inflation) كظاهرة ليس امراً حديثاً بل أن جذوره التاريخية قديمة غير أن تصاعد الاهتمام بقضية التضخم بدأ يتجلى بشكل ملحوظ على صعيد الفكر الاقتصادي وكذلك على ساحة الدراسات الاقتصادية التطبيقية منذ الحرب العالمية الأولى، والواقع أن تزايد الاهتمام بقضية التضخم لم يأتي كنتيجة للتطور التقني للعلوم الاقتصادية ولكنه يرجع إلى تغيرات أساسية حدثت على صعيد الواقع الاقتصادي والاجتماعي والسياسي منذ الثلاثينات من القرن الماضي تعد في مجملها من تأثيرات التضخم النقدي (Monetary Inflation) وانعكاساته، ومن ابرز ذلك التطور الذي شهده النظام النقدي (Monetary System) وشيوع النقود الائتمانية (Credit Money / Fiat Money) التي هي أكثر أنواع النقود عرضة للتقلبات والتغيرات.

كما يلاحظ ومن خلال الوقائع والأحداث التاريخية أن التضخم يتطور بمرور الزمن وباتجاه واحد وغير قابل للتراجع كما يلاحظ المنتبع للشؤون الاقتصادية بوضوح أن الأسعار تنمو وتتطور خلال الزمن، فأسعار العقد الأول من القرن الحادي والعشرين ليست بمثل أسعار عقد التسعينات من القرن العشرين لذلك فإن التضخم لم يعد اليوم حدث عرضي يزول بزوال الأسباب التي أدت إلى ظهوره، وإنما يشكل ظاهرة تلازم أغلب اقتصاديات بلدان العالم

تعريف التضخم (Definition of Inflation):

الارتفاع أو الزيادة المستمرة في الأسعار للسلع والخدمات التي يتم تداولها في دول العالم نتيجة انخفاض القوة الشرائية لوحدة النقد.



متطلبات المعالجة المحاسبية لآثار التضخم:

(Requirements for Accounting for the Effects of Inflation)

أ- الأرقام القياسية (Index Numbers):

تعكس التغيرات في مستويات الأسعار (Price Levels) (التغيرات في القوى الشرائية Purchasing Power) لوحدة القياس (Unit of Measurement) بين سنتين ماليتين على الأقل. ويطلق على السنة الأولى سنة الأساس (Base Year) والسنة الثانية سنة المقارنة (Comparison Year) ويتم قياس الأرقام القياسية باستخدام مجموعة من أسعار مجموعة من السلع الأساسية في سنتي الأساس والمقارنة وترجيحهم بـ

كمية سنة الأساس / كمية سنة المقارنة / كمية سنة الأساس وسنة المقارنة.

وعادة ما يكون الرقم القياسي للأسعار في سنة الأساس مساوياً لـ (100) أي:

- إذا كان الرقم القياسي للسنة الجارية أكبر من (100) فهذا يعني أن الأسعار قد ارتفعت.
- إذا كان الرقم القياسي للسنة الجارية أقل من (100) فهذا يعني أن الأسعار قد انخفضت.
- إذا كان الرقم القياسي للسنة الجارية يساوي (100) فهذا يعني أن الأسعار لم تتغير.

وتستخدم الصيغة التالية لاستخراج الرقم القياسي:

$100 \times$	سعر السلعة في سنة المقارنة	الرقم القياسي للأسعار =
	سعر السلعة في سنة الأساس	

فمثلا اذا ارتفع سعر سلعة من 100 ل.س في عام 2019 إلى 170 ل.س في عام 2023 فان:

الرقم القياسي للأسعار =	170	$100 \times$	% 170
	100		

أي بنسبة 70 % مقارنة بسنة الأساس 2019.

وبناءً على ذلك فإن حساب الأرقام القياسية يكون معتمداً على السلع التي يتم اختيار وكذلك الخدمات أي أسعار مجموعة من السلع في وقت معلوم بالنسبة إلى مستواها في وقت آخر يتخذ أساساً للقياس أو أساساً للمقارنة، أو بعبارة أخرى العلاقة بين متوسط سعر مجموعة من السلع والخدمات في فترات متتالية ومتوسط سعر نفس المجموعة من السلع والخدمات في تاريخ معين يسمى سنة الأساس.

ب- طرق قياس الأرقام القياسية (Methods of Measuring Index Numbers):

1. طريقة لاسبيرز (Laspeyres Price Index):

$$\sum \frac{\text{أسعار سنة المقارنة} \times \text{كميات سنة الأساس}}{\text{أسعار سنة الأساس} \times \text{كميات سنة الأساس}}$$

تعتمد هذه الطريقة على ترجيح أسعار سنتي الأساس والمقارنة بكميات سنة الأساس. يفترض هذا الرقم القياسي أن الأفراد يستهلكون في الفترة الزمنية التالية (المقارنة) في ظل المستوى الجديد للأسعار نفس المجموعة الأصلية من السلع التي كانت تستهلك في سنة الأساس أي انه يسمح بالتغير في أسعار السلع مع ثبات الكميات المستخدمة.

2. طريقة باش (Paasche Price Index):

$$\sum \frac{\text{أسعار سنة المقارنة} \times \text{كميات سنة المقارنة}}{\text{أسعار سنة الأساس} \times \text{كميات سنة المقارنة}}$$

تعتمد هذه الطريقة على ترجيح أسعار سنتي الأساس والمقارنة بكميات سنة المقارنة. يختلف هذا المقياس عن مقياس لاسبيرز في إعطائه أوزان لكميات سنة المقارنة (القياس وليس لكميات سنة الأساس، كما يفترض أن الأفراد يستهلكون المجموعة الجديدة من السلع في كل سنوات المقارنة والتي يتم شراؤها بالأسعار الجارية لكل سنة على حدة.

طريقة فيشر (Fisher's Ideal Index):

$$\frac{\sum (Q_1 \times P_0 / Q_1 \times P_1) \times \sum (Q_0 \times P_0 / Q_0 \times P_1)}{\sum (Q_1 \times P_0 / Q_1 \times P_1) \times \sum (Q_0 \times P_0 / Q_0 \times P_1)}$$

Q_1 = كمية سنة المقارنة. Q_0 = كمية سنة الأساس.

P_0 = سعر سنة الأساس. P_1 = سعر سنة المقارنة.

تعتمد هذه الطريقة على ترجيح أسعار سنتي الأساس والمقارنة بكميات سنتي الأساس والمقارنة.

المعالجة المحاسبية وفق معيار المحاسبة الدولي 29

النطاق (Scope of Application):

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

2. إن التقرير عن نتائج العمليات والمراكز المالية في اقتصاد ذو معدل تضخم مرتفع بالعملة المحلية وبدون إعادة احتساب أمر غير مفيد، فالتقيد يفقد قوته الشرائية بمعدل يجعل مقارنة مبالغ العمليات والأحداث الأخرى التي تجري في أوقات مختلفة حتى في نفس الفترة المحاسبية مضللاً.

3. لا يحدد هذا المعيار معدلاً مطلقاً لتعريف التضخم المرتفع، إن تحديد متى يصبح إعادة إصدار البيانات المالية بموجب هذا المعيار أمراً ضرورياً مسألة خاضعة للاجتهاد الشخصي. يتضح التضخم المرتفع بناء على خصائص الظروف الاقتصادية للبلد ولكن تشمل على سبيل المثال لا الحصر على ما يلي:

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

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

○ يتم تحديد المبيعات والمشتريات على الحساب بأسعار تأخذ في الحساب الخسارة المتوقعة للقوة الشرائية خلال فترة الائتمان حتى ولو كانت المدة قصيرة،

○ يتم ربط معدلات الفائدة والأجور والأسعار بمؤشر أسعار،

○ معدل التضخم المتراكم لثلاثة سنوات يقارب أو يزيد على 100%.

4. في الاقتصاديات ذات معدلات تضخمية مرتفعة، تعد البيانات المالية المعدة سواء على أساس التكلفة

التاريخية أو التكلفة الجارية، مفيدة فقط إذا تم التعبير عنها بوحدة قياس جارية بتاريخ الميزانية العمومية.

كنتيجة لذلك يطبق هذا المعيار على البيانات المالية الأساسية للمنشأة التي تعد تقاريرها في عملة الاقتصاد

مرتفعة التضخم، ولا يسمح بتقديم المعلومات المطلوبة بموجب هذا المعيار كمعلومات إضافية للقوائم

المالية غير المعاد بيانها. إضافة لذلك فإن تقديم البيانات المالية بصورة منفصلة قبل إعادة البيان أمر غير مرغوب به.

5. يجب شمول المكسب أو الخسارة الناجمة عن صافي المركز النقدي في صافي الدخل والإفصاح عنها بشكل منفصل.

6. تتطلب تعديل البيانات المالية بموجب هذا المعيار تطبيق إجراءات محددة كما تتطلب التقدير الشخصي. إن الثبات في تطبيق هذه الإجراءات والتقديرات من فترة لأخرى أكثر أهمية من دقة المبالغ الناتجة الظاهرة في البيانات المالية المعاد صياغتها.

البيانات المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية:

أولاً-الميزانية العمومية :

1. يعاد بيان مبالغ الميزانية العمومية غير المعبر عنها بموجب وحدة قياس جارية بتاريخ الميزانية باستخدام مؤشر أسعار عام.

2. لا يتم إعادة بيان البنود النقدية (Monetary Items) لأنها أصلاً معبر عنها بوحدة نقدية جارية بتاريخ الميزانية العمومية، فالبنود النقدية أموال محتفظ بها أو بنود سيتم استلامها أو دفعها نقداً.

3. الأصول والمطلوبات المرتبطة بموجب اتفاقية بالتغيرات في الأسعار، مثال السندات أو القروض المرتبطة بمؤشر، تعدل بموجب الاتفاقية من أجل تأكيد المبلغ القائم بتاريخ الميزانية العمومية، وتظهر هذه البنود بهذه المبالغ المعدلة في الميزانية العمومية المعاد بيانها.

4. تعتبر الأصول والمطلوبات الأخرى كافة غير نقدية. بعض البنود غير النقدية (Non-monetary Items) تكون مسجلة بمبالغ جارية بتاريخ الميزانية العمومية مثل صافي القيمة المتحققة أو القيمة السوقية لذلك لا يعاد بيانها، أما كافة الأصول والمطلوبات غير النقدية الأخرى فيعاد بيانها.

5. تسجل غالبية البنود غير النقدية بالتكلفة أو بالتكلفة ناقصاً الاستهلاك، وبالتالي فإنه قد يتم التعبير عنها بمبالغ جارية بتاريخ تملكها. تتحدد التكلفة أو التكلفة ناقصاً الاستهلاك المعاد بيانها لكل بند بواسطة تطبيق التغير في المؤشر العام للأسعار على التكلفة التاريخية ومجمع الاستهلاك من تاريخ التملك إلى تاريخ الميزانية العمومية. بالتالي يتم إعادة بيان الممتلكات والمصانع والمعدات والاستثمارات، ومخزون المواد الأولية والمخزون والشهرة، وحقوق الاختراع، والعلامات التجارية والأصول المشابهة من تاريخ شرائها. ويعاد بيان المخزون تحت الصنع والبضاعة تامة الصنع من التواريخ التي تم عندها تكبد تكاليف الشراء أو التحويل.

6. قد لا توفر سجلات تفصيلية لتواريخ تملك بنود الممتلكات والمصانع والمعدات أو يصعب تقديرها. في مثل هذه الحالات النادرة قد يكون ضرورياً استخدام تقديرات مستقلة من جانب أصحاب الخبرة في الفترة الأولى لتطبيق هذا المعيار.

7. قد لا يتوفر مؤشر أسعار عام للفترات التي يتطلب هذا المعيار إعادة بيان الممتلكات والمصانع والمعدات فيها، في مثل هذه الحالات النادرة قد يكون من الضروري، على سبيل المثال، استخدام تقدير على أساس التغيرات في معدلات أسعار الصرف بين عملة التقرير والعملة الأجنبية المستقرة نسبياً.

8. تظهر بعض البنود غير النقدية بمبالغ جارية بتواريخ غير تواريخ الحيازة أو تواريخ الميزانية العمومية، على سبيل المثال، الممتلكات والمصانع والمعدات التي تم إعادة تقييمها بتاريخ سابق. في مثل هذه الحالات يتم إعادة بيان القيم المسجلة من تاريخ إعادة التقييم.

9. يتم تخفيض قيمة البند غير النقدي المعاد بيانه بموجب المعايير المحاسبية المناسبة عندما يزيد عن المبلغ القابل للاسترداد من الاستخدام المستقبلي للبند (بما في ذلك البيع أو الاستبعاد بشكل آخر). من هنا، فإنه في مثل هذه الحالات يجري تخفيض القيم المعاد بيانها للممتلكات والمصانع والمعدات والشهرة، وحقوق الاختراع والعلامات التجارية إلى القيمة القابلة للاسترداد، وتخفيض القيم المعاد بيانها للمخزون إلى صافي القيمة القابلة للتحقق، وتخفيض القيمة المعاد بيانها للاستثمارات الجارية إلى القيمة السوقية.

10. قد تضع المنشأة المستثمر بها، والتي تجري المحاسبة عن الاستثمار بها بطريقة حقوق الملكية تقاريرها باستخدام عملة اقتصاد ذو تضخم مرتفع وعليه يجب إعادة بيان الميزانية العمومية وقائمة الدخل لمثل هذه المنشأة بموجب هذا المعيار من أجل احتساب نصيب المستثمر في صافي أصولها ونتائج أعمالها، وإذا كانت البيانات المالية للمنشأة المستثمر بها معبر عنها بعملة أجنبية فيتم ترجمتها بمعدلات الإقفال.

11. حيث أن أثر التضخم يظهر عادة في تكاليف الاقتراض، فإنه من غير الملائم القيام معاً بإعادة بيان الإنفاق الرأسمالي الممول بالاقتراض وأيضاً برسمة ذلك الجزء من تكاليف الاقتراض الذي يعوض عن التضخم خلال نفس الفترة. لذلك فإنه يعترف بهذا الجزء من تكاليف الاقتراض كمصروف في الفترة التي يتم تكبد التكاليف فيها.

12. قد تمتلك المنشأة أصولاً بموجب ترتيبات تسمح لها بتأجيل الدفع دون أن تتكبد أعباء ظاهرة للفائدة. حيثما لا يكون عملياً افتراض مبلغ للفائدة. فإن مثل هذه الأصول يعاد بيانها من تاريخ الدفع وليس من تاريخ الشراء.

13. يسمح المعيار المحاسبي الدولي الحادي والعشرون، آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية، للمنشأة بشمول فروق صرف العملات الناجمة عن الاقتراض في القيمة المسجلة للأصول بعد تخفيض حاد وحديث للعملة. إن مثل هذه الممارسة ليست ملائمة للمنشأة التي تضع تقاريرها في عملة الاقتصاد مرتفع التضخم عندما تعاد صياغة القيمة المسجلة للأصل من تاريخ تملكه.

14. في بداية فترة التطبيق الأولى لهذا المعيار يتم إعادة بيان مكونات حقوق المالكين، ما عدا الأرباح المدورة وأي فائض إعادة تقييم، وذلك باستخدام مؤشر عام للأسعار من تواريخ المساهمة بها

أو نشوئها. ويتم حذف أي فوائض إعادة تقييم نشأت في الفترات السابقة، كما يجري اشتقاق رقم الأرباح المدورة المعاد بيانها كمتعم حسابي لكافة المبالغ الأخرى المعاد بيانها في الميزانية العمومية.

15. في نهاية الفترة الأولى وفي كل فترة لاحقة، يتم إعادة بيان كافة مكونات حقوق المالكين بتطبيق مؤشر عام للأسعار من بداية الفترة أو تاريخ المساهمة فيها، إذا كان هذا التاريخ لاحقاً. ويتم الإفصاح عن تحركات حقوق المالكين في الفترة بموجب المعيار المحاسبي الدولي الخامس، المعلومات الواجب الإفصاح عنها في البيانات المالية.

ثانياً- قائمة الدخل

يتطلب هذا المعيار التعبير عن كافة البنود في قائمة الدخل بوحدة القياس الجارية بتاريخ الميزانية العمومية. وعليه يتوجب إعادة بيان كافة المبالغ بتطبيق التغير في مؤشر الأسعار العام من تواريخ القيد الأولية لبنود الدخل والمصروفات في البيانات المالية.

المكسب أو الخسارة من صافي المركز النقدي

1. في فترة التضخم تفقد المنشأة قوة شرائية إذا كان لديها زيادة في الأصول النقدية عن المطلوبات النقدية، وتكسب المنشأة قوة شرائية عندما يكون لديها مطلوبات نقدية تزيد عن الأصول النقدية إلى الحد الذي لا تكون فيه الأصول والمطلوبات مربوطة مع مستوى الأسعار. يتمثل المكسب أو الخسارة من صافي المركز النقدي في الفرق الناتج عن إعادة بيان الأصول غير النقدية وحقوق المالكين وبند قائمة الدخل من ناحية وتعديل الأصول والمطلوبات المرتبطة مع مؤشر أسعار من ناحية أخرى. ويمكن تقدير المكسب أو الخسارة بتطبيق التغير في مؤشر الأسعار العام على المتوسط المرجح للفرق بين الأصول النقدية والمطلوبات النقدية خلال الفترة.

2. يتم شمول المكسب أو الخسارة من صافي المركز النقدي في صافي الدخل. ويتم إجراء مقاصة بين المكسب أو الخسارة من صافي المركز النقدي والتعديل المحدد بموجب الفقرة 3 للأصول والمطلوبات المرتبطة بموجب اتفاقية بالتغيرات في الأسعار. كذلك فإن بنود قائمة الدخل الأخرى، مثل دخل ومصروف الفائدة وفروق صرف العملات الأجنبية المتعلقة بالأموال المستثمرة أو المقترضة فإنها تعتبر أيضاً مرتبطة بصافي المركز النقدي. ومع أنه يجري الإفصاح عن هذه البنود بشكل منفصل، فإن من المفيد عرضها مع المكسب أو الخسارة من صافي المركز النقدي في قائمة الدخل.

الخلاصة:

بالنسبة لبنود الميزانية:

1. البنود النقدية (Monetary Items)

هي النقود المحتفظ بها والبنود التي سيتم استلامها أو دفعها بمبالغ نقدية ثابتة أو قابلة للتحديد.

أمثلة: النقدية (Cash)، المدينون (Receivables)، الدائنون (Payables)، والقروض (Loans).

المعالجة: لا يتم إعادة عرضها (No Restatement) لأنها معبر عنها أصلاً بوحدة القياس الجارية في تاريخ الميزانية.

الأثر: الاحتفاظ بهذه البنود يؤدي إلى ظهور ربح أو خسارة في صافي المركز النقدي (Gain or Loss on Net Monetary Position) نتيجة تآكل قوتها الشرائية.

2. البنود غير النقدية (Non-monetary Items)

هي البنود التي لا تمثل حقاً تعاقدياً لاستلام أو دفع مبلغ ثابت من النقود.

أمثلة: الأصول الثابتة (Property, Plant and Equipment)، المخزون (Inventory)، الشهرة (Goodwill)، وحقوق الملكية (Equity).

المعالجة: يجب إعادة عرضها (Must be Restated) من تاريخ نشوئها (تاريخ الحيازة) حتى تاريخ الميزانية باستخدام عامل التحويل (Conversion Factor) المستخرج من الرقم القياسي العام للأسعار (General Price Index).

القيمة القابلة للاسترداد: إذا تجاوزت القيمة المعاد عرضها للبند غير النقدي قيمته القابلة للاسترداد (Recoverable Amount)، يتم تخفيضها وفقاً لمعايير أخرى مثل (IAS 36 - Impairment of Assets).

3. حقوق الملكية (Equity)

يتم إعادة عرض جميع مكونات حقوق الملكية (مثل رأس المال Share Capital والاحتياطيات Reserves) من تاريخ المساهمة بها أو نشوئها.

الأرباح المبقاة (Retained Earnings): تُشتق كبنود متمم في الميزانية المعاد عرضها.

فيما يتعلق ببنود حساب الأرباح والخسائر:

1. إعادة عرض الإيرادات والمصروفات (Restatement of Revenues and Expenses)

القاعدة: يجب إعادة عرض جميع المبالغ من تاريخ حدوث العمليات (Date of Transaction) حتى نهاية الفترة.

المصطلح: يتم ضرب كل بند في عامل التحويل (Conversion Factor).

التبسيط: نظراً لصعوبة تعديل كل عملية بيع أو شراء يومية، يسمح المعيار باستخدام متوسط الرقم القياسي (Average Price Index) لفترات قصيرة (شهرياً مثلاً) بدلاً من الرقم القياسي لكل عملية على حدة.

2. البنود المرتبطة بالأصول والالتزامات (Items Linked to Assets and Liabilities)

استهلاك الأصول الثابتة: (Depreciation) يتم احتسابه بناءً على القيمة المعاد عرضها للأصل الثابت (وليس التكلفة التاريخية).

تكلفة البضاعة المباعة: (Cost of Goods Sold) تُحسب بناءً على قيم المخزون المعاد عرضها (بداية المدة، المشتريات، ونهاية المدة)

3. ربح أو خسارة المركز النقدي (Gain or Loss on Net Monetary Position)

هذا هو أهم بند يظهر في قائمة الدخل نتيجة التضخم:

التعريف: هو صافي الأثر الناتج عن تآكل القوة الشرائية للأصول والالتزامات النقدية.

خسارة نقدية: (Monetary Loss) تحدث عند الاحتفاظ بزيادة في الأصول النقدية (مثل الكاش)؛ لأن قيمتها الشرائية تنخفض.

ربح نقدي: (Monetary Gain) يحدث عند الاحتفاظ بزيادة في الالتزامات النقدية (مثل القروض الدائنة)؛ لأن الشركة ستسدد الدين بعملة قيمتها أقل.

العرض: يظهر هذا البند بشكل مستقل (Separately) في قائمة الدخل وحسب الفئة المتصلة بالبنود.

مثال: فيما يلي قائمة الدخل والمركز المالي لإحدى الشركات في تاريخ 2022/12/31:

قائمة الدخل عن السنة المنتهية في تاريخ 2022/12/31		
المبيعات	10000	
(-) تكلفة المبيعات	(5500)	
المشتريات	6500	
بضاعة آخر المدة	(1000)	
مجمّل الربح	4500	
مصروفات إدارية مالية	(2000)	
مصروفات الإدارة العامة	500	
اهتلاك الآلات	500	
اهتلاك السيارات	1000	
صافي الربح	2500	

الميزانية كما تظهر في تاريخ 2022/12/31					
البيان	جزني	كلي	البيان	جزني	كلي
راس المال		20000	الموجودات غير المتداولة		
صافي الربح		2500	الآلات	5000	
			مخصص اهتلاك الآلات	(500)	4500
			السيارات	10000	
			مخصص اهتلاك السيارات	(1000)	9000
			الموجودات المتداولة		
			بضاعة آخر المدة		1000
			النقدية		8000
		22500			22500

فاذا توفرت لديك المعلومات التالية:

- 1- تأسست الشركة في تاريخ 2022/1/5 وادّع رأسمالها بالكامل في المصرف دفعة واحدة
- 2- اشترت الشركة الآلات في تاريخ 2022/1/1 والسيارات في تاريخ 2022/1/15 نقداً.
- 3- اشترت الشركة البضائع كاملة خلال هذا العام منها 4000 ل.س بتاريخ 2022/2/28 والباقي نقداً بتاريخ 8/8.
- 4- كانت المبيعات موزعة على أشهر السنة بانتظام وبشكل نقدي وكذلك بالنسبة لمصروفات الإدارة العامة.
- 5- تم تقييم المخزن بطريقة الوارد أولاً صادر أولاً .
- 6- تهتك المخزونات الثابتة في الشركة بطريقة القسط الثابت وبمعدل (10)% سنوياً.

7- كانت الأرقام القياسية خلال العام:

- الرقم القياسي في 1/1 = 100
- متوسط الرقم القياسي خلال العام = 125.
- متوسط الرقم القياسي خلال النصف الأول = 120
- متوسط الرقم القياسي خلال النصف الثاني = 130
- الرقم القياسي في 2022/12/31 = 150

المطلوب: تعديل القوائم المالية باستخدام محاسبة التضخم وفقا للمعيار المحاسبي الدولي 29.

احتساب مكاسب وخسائر القوة الشرائية على البنود النقدية:

مبلغ معدل	معامل التحويل		مبلغ تاريخي	البيان
	نهائية	أساس		
30000	100	150	20000	البنود النقدية بداية العام
12000	125	150	10000	مقبوضات خلال العام
42000			30000	المجموع
				المدفوعات
7500	100	150	5000	شراء الآت
15000	100	150	10000	شراء سيارات
5000	120	150	4000	شراء بضاعة 2/28
2885	130	150	2500	شراء بضاعة 8/8
600	125	150	500	مصروفات الإدارة العامة
11015			8000	البنود النقدية نهاية العام

مكاسب وخسائر القوة الشرائية للموجودات النقدية = القيمة التاريخية – القيمة المعدلة

$$= 11015 - 8000 = (3015) \text{ خسارة القوة الشرائية للموجودات النقدية.}$$

تعديل قائمة الدخل:

قائمة الدخل في تاريخ 2022/12/31 بعد التعديل				
مبلغ معدل	معامل التعديل		مبلغ تاريخي	البيان
	مقياس تاريخ المعاملة	مقياس تاريخ التقرير		
12000	125	150	10000	المبيعات
(6731)			(5500)	(-) تكلفة المبيعات
5000	120	150	4000	المشتريات 2/28
2885	130	150	2500	مشتريات 8/8
(1154)	130	150	(1000)	بضاعة آخر المدة
5269			4500	مجمّل الربح
				مصروفات إدارية مالية
(600)	125	150	(500)	مصروفات الإدارة العامة
(750)	100	150	(500)	اهتلاك الآلات
(1500)	100	150	(1000)	اهتلاك السيارات
2419			2500	صافي الربح
(3015)				خسارة القوة الشرائية
(596)				صافي الخسارة للفترة

تعديل الميزانية (قائمة المركز المالي)

يتعين عند تعديل الميزانية التفرقة بين البنود النقدية والبنود غير النقدية. فقد ذكر سابقاً إلى أن المعيار (29) الدولي نص على عدم تعديل البنود النقدية أي أنها تظهر بمبلغها الأصلية دون تعديل لأنها أساساً مقاسة بوحدات نقدية جارية وتتمثل في هذا المثال في النقدية حصراً ولكنها تشمل كذلك موجودات نقدية أخرى مثل النقدية في الصندوق والبنك وحسابات المدينين (الذمم المدينة) وأوراق القبض ومخصص الديون المشكوك فيها وإيرادات مستلمة مقدماً وسلف العاملين والرهونات والضمانات النقدية القابلة للاسترداد.

كما تشمل البنود النقدية مطلوبات نقدية مثل حسابات الدائنين وأوراق الدفع والمصروفات المستحقة والسندات والقروض وتوزيعات الأرباح. والبنود غير النقدية تشمل الموجودات طويلة الأجل والاهتلاك المتراكم والموجودات غير الملموسة والاستثمارات طويلة وقصيرة الأجل والمصروفات المدفوعة مقدماً. أما المطلوبات غير النقدية فتتمثل أساساً في حقوق الملكية وغيرها من البنود التي تظهر بوصفها بنود غير نقدية. وفيما يلي عرض الميزانية المعدلة.

الميزانية المعدلة في 2022/12/31						
المبالغ المعدلة		معامل التعديل		المبالغ التاريخية		البيان
كلي	جزئي	مقياس تاريخ المعاملة	مقياس تاريخ التقرير	كلي	جزئي	
	7500	100	150		5000	آلات وأجهزة
6750	(750)	100	150	4500	(500)	(مخصص الاهتلاك)
	15000	100	150		10000	سيارات
13500	(1500)	100	150	9000	(1000)	(مخصص اهتلاك)
1154		130	150	1000		مخزون
8000				8000		نقدية
29404				22500		المجموع
30000		100	150	20000		راس المال
(596)				2500		صافي الربح
29404				22500		المجموع

مثال (2):

في 2023/1/1 تم تأسيس الشركة الأهلية وقد ظهرت قائمة المركز المالي المقارنة في الشركة لعام 2023 كما يلي:

قائمة الدخل 2023/12/31	
420000	مبيعات
(260000)	تكلفة المبيعات
30000	مخزون أول المدة
350000	مشتريات مواد أولية
(120000)	مخزون آخر المدة
160000	مجمّل الربح
(90000)	مصاريف إدارية وبيعية
(26000)	اهتلاك الآلات
44000	صافي الربح

الميزانية العمومية المقارنة		
2023/12/31	2023/1/1	البيان
20000	10000	النقدية
20000	10000	مدينون
120000	30000	مخزون
40000	40000	أراضي
60000	60000	الآلات
(26000)	0	مخصص اهتلاك الآلات
234000	150000	المجموع
40000	24000	دائنون
60000	36000	أوراق دفع
90000	90000	راس المال
44000	0	صافي الربح
234000	150000	المجموع

مؤشرات التضخم كانت على الشكل التالي:

$$2023/1/1 = 120\%$$

$$2023/12/31 = 180\%$$

متوسط المؤشر خلال عام 2023 = 150%

مؤشر الأسعار للربع الرابع = 180%

جميع الإيرادات والمصاريف حدثت بشكل منظم خلال العام وبافتراض أن مؤشر الأسعار كان يتزايد بشكل تناسبي منتظم خلال العام.

تم شراء المخزون آخر المدة في الربع الرابع .

المطلوب: إعادة عرض قائمة الدخل والمركز المالي للشركة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي 29

جدول احتساب أرباح أو خسائر القوة الشرائية (الاحتفاظ بالنقود النقدية)				
القيمة المعدلة	معامل التحويل		القيمة التاريخية	
	مقياس تاريخ المعاملة	مقياس تاريخ التقرير		
(60000)	120	180	(40000)	صافي البنود النقدية في بداية العام 10000 + 10000 - 24000 - 36000
504000	150	180	420000	المبيعات
(420000)	150	180	(350000)	مشتريات
(108000)	150	180	(90000)	مصاريف إدارية وبيعية
(84000)			(60000)	صافي البنود النقدية في نهاية العام 20000 + 20000 - 40000 - 60000
24000				صافي مكاسب إعادة القياس 84000 + 60000 -

قائمة الدخل المعاد عرضها وفقا لمعيار				
البيان	القيمة التاريخية	معامل التحويل		القيمة المعدلة
		مقياس تاريخ التقرير	مقياس تاريخ المعاملة	
المبيعات	420000	180	150	504000
بضاعة أول المدة	(30000)	180	120	(45000)
المشتريات	(350000)	180	150	(420000)
بضاعة آخر المدة	120000	180	180	120000
مجمّل الربح	160000			159000
مصاريف إدارية وبيعية	(90000)	180	150	(108000)
اهتلاك	(26000)	180	120	(39000)
ربح الفترة	44000			12000
صافي ربح إعادة القياس				24000
ربح الفترة				36000

قائمة المركز المالي المعاد عرضها وفقا لمعيار				
البيان	القيمة التاريخية	معامل التحويل		القيمة المعدلة
		مقياس تاريخ التقرير	مقياس تاريخ المعاملة	
النقدية	20000	180	180	20000
مدينون	20000	180	180	20000
مخزون	120000	180	180	120000
أراضي	40000	180	120	60000
الألات	60000	180	120	90000
مخصص اهتلاك الألات	(26000)	180	120	(39000)
المجموع	234000			271000
دائنون	40000	180	180	40000
أوراق دفع	60000	180	180	60000
راس المال	90000	180	120	135000
ربح الفترة	44000			36000
المجموع	234000			271000

مثال (3):

إليك الميزانية العمومية للشركة الأهلية المنتهية في تاريخ 2022/12/31 :

الميزانية كما تظهر في تاريخ 2022/12/31					
البيان	جزئي	كلي	البيان	جزئي	كلي
المطالب المتداولة		50000	الموجودات غير المتداولة		56500
الدائنون	20000		الألات	40000	
أوراق دفع	30000		مخصص اهتلاك الألات	(3500)	
حقوق الملكية		86500	الأراضي	20000	
راس المال	45000		الموجودات المتداولة		80000
الأرباح المحتجزة	41500		بضاعة آخر المدة	60000	
			المدينون	10000	
			النقدية	10000	
		136500			136500

وكانت قائمة الدخل المعدة في تاريخ 2022/12/31 على النحو التالي:

قائمة الدخل المعدة عن السنة المالية المنتهية في تاريخ 2022/12/31		
كلي	جزئي	
200000		المبيعات
(130000)		(تكلفة المبيعات)
	15000	بضاعة أول المدة
	175000	المشتريات
	(60000)	(بضاعة آخر المدة)
70000		مجمل الربح
(15000)		مصاريف إدارية ومالية
(3500)		اهتلاك الألات
(10000)		مصروف فائدة
41500		صافي الأرباح

وقد توفرت المعلومات التالية :

1- كانت المؤشر العام للأسعار خلال السنة كما يلي:

$$2022/1/1 = 150\%$$

$$2022/12/31 = 190\%$$

$$2022 \text{ عام خلال } = 170\%$$

مؤشر الأسعار عند شراء الآلة في 2022/7/1 = 170 %

مؤشر الأسعار في الربع الرابع لعام 2022 = 180 %

2- جميع الإيرادات والمصاريف حدثت بشكل منتظم خلال العام ومؤشر الأسعار كان يتزايد بشكل تناسبي ومنتظم خلال العام.

3- تستخدم الشركة في تقييم مخزون آخر المدة طريقة الوارد أولاً صادر أولاً والمخزون آخر المدة تم شراؤه خلال الربع الرابع من عام 2022.

4- تستهلك الآلات بطريقة القسط الثابت وبنسبة 10 % وتم شراء آلة جديدة بقيمة 10000 في تاريخ 2022/7/1.

5- علماً أن الشركة بدأت عملها في بداية عام 2022 بالموجودات والالتزامات التالية:

5000 نقدية – 5000 مدينون – 15000 مخزون – 12000 دائنون – 18000 أوراق دفع.

المطلوب: إعادة عرض القوائم المالية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولية رقم 29.

جدول احتساب أرباح أو خسائر القوة الشرائية (الاحتفاظ بالنقد النقدية)				
القيمة المعدلة	معامل التحويل		القيمة التاريخية	
	مقياس تاريخ المعاملة	مقياس تاريخ التقرير		
(25333)	150	190	(20000)	صافي البنود النقدية في بداية العام 18000-12000- 5000 + 5000
223530	170	190	200000	المبيعات
(195588)	170	190	(175000)	مشتريات
(16765)	170	190	(15000)	مصاريف إدارية وبيعية
(11176)	170	190	(10000)	شراء آلة جديدة
(11176)	170	190	(10000)	مصروف فائدة
(36508)			(30000)	صافي البنود النقدية في نهاية العام 10000 + 10000 - 20000 30000
6508				صافي مكاسب إعادة القياس 36508+ 30000-

قائمة الدخل المعاد عرضها وفقا لمعيار				
البيان	القيمة التاريخية	معامل التحويل		القيمة المعدلة
		مقياس تاريخ التقرير	مقياس تاريخ المعاملة	
المبيعات	200000	190	170	223530
بضاعة أول المدة	(15000)	190	150	(19000)
المشتريات	(175000)	190	170	(195588)
بضاعة آخر المدة	60000	190	180	63333
مجموع الربح	70000			72275
مصاريف إدارية ومالية	(15000)	190	170	(16765)
اهتلاك	(3500)	*		(4359)
مصروف الفائدة	(10000)	190	170	(11176)
ربح الفترة	41500			39975
صافي ربح إعادة القياس				6508
ربح الفترة				46483

كيفية حساب الاهتلاك: $30000 \times 10\% = 3000$ ل.س

$10000 \times 10\% \times \frac{12}{6} = 500$ ل.س

إعادة عرض الأرقام: $3000 \left(\frac{150}{190} \right) + 500 \left(\frac{170}{190} \right) = 4359$ ل.س

الآلات:

$30000 \times \frac{150}{190} = 38000$ ل.س

$10000 \times \frac{170}{190} = 11176$ ل.س

إعادة عرض الآلات = 49176 ل.س

قائمة المركز المالي المعاد عرضها وفقا لمعيار				
البيان	القيمة التاريخية	معامل التحويل		القيمة المعدلة
		مقياس تاريخ التقرير	مقياس تاريخ المعاملة	
النقدية	10000	190	190	10000
مدينون	10000	190	190	10000
مخزون	60000	190	180	63333
أراضي	20000	190	150	25333
الألات	40000			49176
مخصص اهتلاك الألات	(3500)			(4359)
المجموع	136500			153483
دائنون	20000	190	190	20000
أوراق دفع	30000	190	190	30000
راس المال	45000	190	150	57000
ربح الفترة	41500			46483
المجموع	234000			153483

أسئلة للمناقشة

1. ما هو المؤشر الكمي الرئيسي الذي وضعه معيار IAS 29 لاعتبار الاقتصاد "شديد التضخم"؟
 - A- وصول معدل التضخم السنوي إلى 50%.
 - B- تجاوز معدل التضخم التراكمي لثلاث سنوات نسبة 100%.
 - C- انخفاض سعر صرف العملة المحلية مقابل الدولار بنسبة 100%.
 - D- زيادة الأسعار الشهرية بنسبة منتظمة تتجاوز 10%.
2. أي من البنود التالية يُصنف كبند "غير نقدي- (Non-monetary Item) ويجب إعادة عرضه بموجب المعيار؟
 - A- النقدية في الصندوق. (Cash on hand)
 - B- الحسابات المدينة. (Accounts Receivable)
 - C- الأراضي والعقارات. (Lands and Buildings)
 - D- القروض قصيرة الأجل. (Short-term Loans)
3. وفقاً للمعيار، كيف يتم التعامل مع "البنود النقدية" (Monetary Items) عند إعادة عرض الميزانية؟
 - A- تُضرب في عامل التحويل من تاريخ نشوئها.
 - B- تُعرض بقيمتها الاسمية في تاريخ الميزانية دون تعديل.
 - C- تُعدل باستخدام متوسط الرقم القياسي العام للأسعار.
 - D- تُستبعد تماماً من الميزانية المعاد عرضها.
4. ما هو "عامل التحويل" (Conversion Factor) المستخدم في إعادة عرض القوائم المالية؟
 - A- الرقم القياسي في تاريخ العملية ÷ الرقم القياسي في نهاية الفترة.
 - B- متوسط الرقم القياسي ÷ الرقم القياسي في نهاية الفترة.
 - C- الرقم القياسي في نهاية فترة التقرير ÷ الرقم القياسي في تاريخ نشوء البند.
 - D- الرقم القياسي في نهاية فترة التقرير ÷ متوسط الرقم القياسي.
5. في حالة وجود "صافي التزامات نقدية (Net Monetary Liability Position) في ظل التضخم، فإن الشركة تحقق:
 - A- خسائر في القوة الشرائية (Purchasing Power Loss).
 - B- أرباحاً في القوة الشرائية (Purchasing Power Gain).
 - C- لا تحقق أرباحاً ولا خسائر لأن الالتزامات بنود نقدية.
 - D- خسائر تشغيلية تظهر في بيان الدخل الشامل.
6. بموجب المعيار IFRS 18 ، أين يُعرض "ربح أو خسارة المركز النقدي" الناتج عن نقدية تشغيلية؟
 - A- ضمن فئة التمويل. (Financing Category)
 - B- ضمن فئة الاستثمار. (Investing Category)
 - C- ضمن فئة التشغيل. (Operating Category)
 - D- كبند مستقل خارج تصنيفات قائمة الدخل.
7. لماذا يتم إعادة عرض "تكلفة البضاعة المباعة" (COGS) بشكل مختلف عن المبيعات في ظل التضخم المفرط؟
 - A- لأن المخزون بند نقدي بينما المبيعات بند غير نقدي.
 - B- لأن مكونات المخزون (أول المدة، مشتريات) نشأت في تواريخ وقوى شرائية مختلفة.
 - C- لأن المعيار IAS 21 يفرض استخدام سعر الصرف التاريخي لها.
 - D- لأن تكلفة البضاعة دائماً تتبع طريقة الوارد أولاً صادر أولاً. (FIFO)
8. ما هي الغاية الأساسية من تطبيق المعيار IAS 29 في التقارير المالية؟
 - A- زيادة الأرباح الدفترية للشركات العاملة في دول التضخم.
 - B- الحفاظ على رأس المال الحقيقي وعرض القوائم بوحدة قياس جارية.
 - C- توحيد أسعار صرف العملات الأجنبية في الميزانية.
 - D- تقليل العبء الضريبي على المنشآت الاقتصادية.
9. أي من المؤشرات التالية يُعتبر مؤشراً "نوعياً" (Qualitative) على وجود تضخم مفرط؟
 - A- وصول التضخم التراكمي لثلاث سنوات إلى 90%.
 - B- تفضيل السكان الاحتفاظ بالثروة في أصول غير نقدية أو عملات أجنبية مستقرة.
 - C- انخفاض معدلات الفائدة في البنوك المحلية.
 - D- استقرار أسعار السلع والخدمات الأساسية لفترة طويلة.
10. كيف يتم تحديد قيمة "الأرباح المحتجزة" في أول سنة يتم فيها تطبيق المعيار؟
 - A- تُضرب في عامل التحويل من تاريخ تأسيس الشركة.
 - B- تُؤخذ من القوائم المالية التاريخية كما هي.
 - C- تُشتق كبند متمم (Balancing figure) في الميزانية المعاد عرضها.
 - D- تُحسب كنسبة ثابتة من رأس المال المعاد عرضه.

عقود الإيجار وفق المعيار المحاسبي الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 16 – IFRS

Leases under International Financial Reporting Standard IFRS 16

الهدف (Objective)

هدف هذا المعيار أن يبين للمستأجرين (Lessee) والمؤجرين (Lessor) السياسات والإفصاحات المحاسبية المناسبة لتطبيقها فيما يتعلق بعقود الإيجار التمويلي (Finance Lease) والتشغيلي (Operating Lease).

تعريفات:

- عقد الإيجار (Lease Contract): على أنه ترتيب ينقل بموجبه المؤجر الحق في استخدام أصل مقابل دفعة أو سلسلة دفعات (بدل إيجار) تستحق على المستأجر.
- عقد الإيجار: هو اتفاقية يعطي المؤجر إلى المستأجر بموجبها حق استخدام أصل لفترة زمنية متفق عليها مقابل دفعة أو سلسلة دفعات.
- عقد الإيجار التمويلي (Finance Lease): هو عقد ينقل بشكل جوهري المخاطر والمنافع كافة المتعلقة بملكية أصل، وقد يتم أو لا يتم تحويل حق الملكية في نهاية الأمر.
- عقد الإيجار التشغيلي (Operating Lease): هو عقد إيجار عدا عن عقد الإيجار التمويلي.
- عقد الإيجار غير القابل للإلغاء (Non-cancellable Lease): هو العقد الذي يمكن إلغاؤه في الحالات التالية:

- عند حدوث بند طارئ بعيد الاحتمال.
- بإذن من المؤجر.
- إذا دخل المستأجر في عقد إيجار جديد لنفس الأصل أو لأصل معادل له مع نفس المؤجر،
- عند قيام المستأجر بدفع مبلغ إضافي بحيث يبدو عند بدء عقد الإيجار أن استمراره مؤكد بشكل معقول.
- بدء عقد الإيجار (Inception of the Lease): هو تاريخ اتفاقية الإيجار أو التزام الأطراف بالأحكام الرئيسية لاتفاقية الإيجار أيهما أقرب.
- مدة عقد الإيجار (Lease Term): هي الفترة غير القابلة للإلغاء التي تعاقد فيها المستأجر لاستئجار الأصل بالإضافة إلى أي فترات أخرى يكون فيها للمستأجر حق اختيار الاستمرار في استئجار الأصل مقابل دفعة أخرى أو بدونها، مع وجود التأكيد بشكل معقول عند بدء العقد أن المستأجر سوف يمارس حقه بموجب ذلك الخيار.
- الحد الأدنى لدفعات عقد الإيجار: هي المبالغ التي يدفعها المستأجر أو قد يُطلب منه دفعها طيلة مدة عقد الإيجار، باستثناء بدل الإيجار المحتمل وتكاليف الخدمات والضرائب التي سيقوم المؤجر بدفعها واستردادها.

- العمر الاقتصادي (Economic Life): هو إما:
 - الفترة التي من المتوقع خلالها أن يكون الأصل قابلاً للاستعمال اقتصادياً من قبل مستخدم واحد أو أكثر، أو
 - عدد وحدات الإنتاج أو الوحدات المشابهة التي يتوقع الحصول عليها من الأصل من قبل مستخدم واحد أو أكثر.
- العمر النافع (Useful Life): هي الفترة الباقية المقدرة من بدء مدة عقد الإيجار دون أن تحددها مدة عقد الإيجار والتي يتوقع من خلالها أن تستهلك المنشأة المنافع الاقتصادية للأصل.
- القيمة المتبقية المضمونة (Guaranteed Residual Value): هي:
 - بالنسبة للمستأجر ذلك الجزء من القيمة المتبقية المضمون من قبل المستأجر أو من قبل طرف له علاقة بالمستأجر (قيمة الضمان هي الحد الأعلى من المبلغ الذي يمكن في أي حال أن يصبح مستحق الدفع).
 - بالنسبة للمؤجر ذلك الجزء من القيمة المتبقية المضمون من قبل المستأجر أو من قبل طرف ثالث ليس له علاقة بالمؤجر والذي هو قادر مادياً على الوفاء بالالتزامات بموجب الضمان.
- القيمة المتبقية غير المضمونة (Unguaranteed Residual Value): هي ذلك الجزء من القيمة المتبقية من الأصل المؤجر والذي لا يضمن المؤجر تحقيقه فقط من قبل طرف له علاقة بالمؤجر.
- إجمالي الاستثمار في عقد الإيجار: هو إجمالي الحد الأدنى من دفعات الإيجار بموجب عقد إيجار تمويلي من وجهة نظر المؤجر وأية قيمة متبقية غير مضمونة تستحق للمؤجر.

المعالجة المحاسبية لعقد الإيجار التشغيلي:

- يتم الاعتراف بدفعات الإيجار بموجب عقود الإيجار التشغيلية كمصروف على أساس القسط الثابت خلال مدة العقد.
- يتم الاعتراف بالحوافز التي يمنحها المؤجر للمستأجر في عقود الإيجار التشغيلية، وتتخذ الحوافز للدخول في عقود الإيجار التشغيلية شكل دفعات مقدمة أو فترات يعفى فيها المستأجر من دفع إيجارات وما شابه ذلك ويجب الاعتراف بهذه الحوافز بشكل ملائم خلال مدة العقد من بدايته. لذلك فإن الفترة التي يعفى فيها المستأجر من الإيجارات يتم تحميلها بمصروف الإيجار بعد توزيع إجمالي أعباء الإيجار الإجمالية المدفوعة على السنوات التي تغطيها مدة الإيجار الكلية، أي أن الإعفاء يؤدي إلى تخفيض الإيجار السنوي لجميع السنوات.

مثال (1):

قامت الشركة الأهلية بتحفيز المستأجر من خلال منحه إعفاء من دفع إيجار الثلاثة الأولى للعقد البالغ مدته 20 سنة، علما بأن الأجرة السنوية مقدارها 4000 ل.س كما تحمل المؤجر مبلغ 2000 ل.س تمثل تكاليف رسوم حكومية لتسجيل العقد والتي يتوجب أن يتحملها المستأجر.

المطلوب: ما هو مصروف الإيجار السنوي الذي سيظهر في قائمة الدخل للمستأجر.

قسط الإيجار السنوي لدى كل من المؤجر والمستأجر يبلغ:

$$(17 \times 4000) - 2000 = 66000 \text{ ل.س}$$

$$66000 \div 20 \text{ سنة} = 3300 \text{ ل.س}$$

مثال (2):

في 2022/4/1 استأجرت الشركة الأهلية آلة من مؤسسة النور وذلك لمدة سنة وبقيمة إيجارية تبلغ 4000 ل.س سنويا أثبتتها الشركة كمصروف إيجار عند دفعها على أن يبدأ تنفيذ العقد اعتباراً من 2022/4/1 وقد دفعت الشركة الأهلية كامل قيمة العقد نقداً في 2022/4/1 علماً بأن التكلفة التاريخية للآلة في دفاتر المؤجر 20000 ل.س وتستهلك بطريقة القسط الثابت وبعمر إنتاجي يبلغ 8 سنوات وبدون قيمة تخريدية وقد تم تصنيف العقد على أنه تشغيلي في دفاتر المؤجر والمستأجر.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية للعملية أعلاه في دفاتر المستأجر والمؤجر.

دفاتر الشركة الأهلية (المستأجر)

التاريخ	البيان	له	منه
2022/4/1	من ح/ إيجار آلات مدفوع مقدماً إلى ح/ النقدية	4000	4000
2022/12/31	من ح/ مصروف استئجار آلات إلى ح/ إيجار آلات مدفوع مقدماً	3000	3000
	2022/12/31 - 2022/4/1 = 9 أشهر		
	3000 = 12/9 × 4000 المصروف الواجب تحميله للدورة المالية (أ. خ)		
	1000 = 3000 - 4000 مصروف الإيجار المدفوع مقدماً. (الميزانية)		

دفاتر مؤسسة النور (المؤجر)

منه	له	البيان	التاريخ
4000	4000	من حـ/النقدية إلى حـ/ إيراد تأجير مقبوض مقدما	2022/4/1
3000	3000	من حـ/ إيراد تأجير مقبوض مقدما إلى حـ/ إيراد تأجير آلات	2022/12/31
$2022/12/31 - 2022/4/1 = 9$ أشهر $3000 = 12/9 \times 4000$ الإيراد الواجب تحميله للدورة المالية (أ. خ) $1000 = 3000 - 4000$ إيراد الإيجار المقبوض مقدما. (الميزانية)			
2500	2500	من حـ/ مصروف الاهتلاك إلى حـ/ مخصص الاهتلاك	2022/12/31
$8 \div 20000$			

متطلبات تصنيف عقد الإيجار التمويلي: توفر أحد الشروط التالية في عقد الإيجار ليكون عقدا تمويليا:

1. العقد الذي تنتقل بموجبه ملكية الأصل إلى المستأجر في نهاية مدة عقد الإيجار.
2. عندما يكون للمستأجر حق شراء الأصل بسعر يتوقع أن يكون أقل إلى حد كاف من القيمة العادلة للأصل في التاريخ الذي يمكن فيه ممارسة حق الخيار، بحيث يكون من المؤكد بشكل معقول عند بدء عقد الإيجار أن المستأجر سيمارس هذا الحق.
3. عندما تكون مدة عقد الإيجار تغطي الجزء الرئيسي من العمر الاقتصادي للأصل حتى وإن لم يتم تحويل حق الملكية.
4. إذا بلغت عند بدء عقد الإيجار القيمة الحالية للحد الأدنى من دفعات الإيجار فعليا على الأقل كامل القيمة العادلة للأصل المؤجر.
5. إذا كانت الموجودات المؤجرة ذات طبيعة خاصة بحيث يمكن للمستأجر فقط استخدامها بدون إجراء تعديلات رئيسية.
6. إذا استطاع المستأجر إلغاء عقد الإيجار وتحمل المستأجر خسائر المؤجر المتعلقة بالإلغاء.
7. إذا تحمل المستأجر المكاسب أو الخسائر من التقلبات في القيمة العادلة للأصل المتبقي (على سبيل المثال على شكل مرتجعات إيجار مساوية لمعظم عوائد المبيعات في نهاية عقد الإيجار).
8. إذا كان للمستأجر القدرة على الاستمرار في الاستئجار لفترة ثانوية بإيجار أقل إلى حد كبير من الإيجار السائد في السوق.

المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار التمويلي:

1. يجب على المستأجرين الاعتراف بعقود الإيجار التمويلي على أنها موجودات ومطلوبات في ميزانياتهم العمومية بمقدار مبالغ مساوية عند بدء العقد للقيمة العادلة للأموال المستأجرة، أو إذا كانت أقل من ذلك بمقدار القيمة العادلة للحد الأدنى من دفعات الإيجار وعند حساب القيمة الحالية للحد الأدنى من دفعات الإيجار يكون عامل الخصم هو سعر الفائدة الضمني في عقد الإيجار إذا كان من الممكن تحديده عملياً، وإذا لم يكن ذلك ممكناً يجب استخدام سعر الاقتراض التفاضلي.
2. تتم محاسبة وعرض العمليات والأحداث الأخرى حسب جوهرها وحقيقتها المالية وليس حسب شكلها القانوني فقط، وبينما يحدد الشكل القانوني لاتفاقية إيجار بأنه لا يمكن للمستأجر أن يحصل على حق ملكية قانوني في الأصل المؤجر، فإنه في حالة عقود الإيجار التمويلي يشير الجوهر والحقيقة المالية إلى أن المستأجر يحصل على المنافع الاقتصادية من استعمال الأصل المستأجر خلال معظم عمره الإنتاجي مقابل التزامه بدفع مبلغ مقابل ذلك الحق مساو تقريباً للقيمة العادلة للأصل ومصرف التمويل المتعلق به.
3. إذا لم يتم إظهار عمليات الإيجار في الميزانية العمومية للمستأجر فإن الموارد الاقتصادية ومستوى الالتزامات للمنشأة تكون قد ظهرت بأقل من حقيقتها، وبذلك تشوه النسب المالية، وعلى ذلك من المناسب الاعتراف بعقد الإيجار التمويلي في الميزانية العمومية للمستأجر كأصل والتزام لسداد دفعات الإيجار المستقبلية، وفي بداية عقد الإيجار يتم الاعتراف بالأصل والمطلوب المتعلقين بدفعات الإيجار المستقبلية في الميزانية العمومية بمقدار نفس المبالغ.
4. كثيراً ما يتم تكبد تكاليف أولية مباشرة فيما يتعلق بأنشطة إيجار محددة كما في التفاوض بشأن ترتيبات الإيجار وتأمينها، والتكاليف التي تحدد على أنها تعود بشكل مباشر للأنشطة التي يقوم بها المستأجر لعقد إيجار تمويلي يتم إدخالها كجزء من المبلغ المعترف به كأصل بموجب عقد الإيجار.
5. يجب تقسيم دفعات الإيجار بين تكلفة التمويل وتخفيض المطلوب القائم كما يجب أن توزع تكلفة التمويل على الفترات أثناء مدة عقد الإيجار لإنتاج سعر فائدة دوري ثابت على الرصيد المتبقي من المطلوب لكل فترة. من ناحية عملية عند توزيع تكلفة التمويل على الفترات أثناء مدة عقد الإيجار يمكن استعمال شكل ما من أشكال التقريب من أجل تسهيل عملية الحساب.
6. ينشأ من عقد الإيجار التمويلي مصرف استهلاك للأصل وكذلك مصرف تمويل لكل فترة محاسبية، ويجب أن تكون سياسة الاستهلاك للموجودات المؤجرة متفقة مع السياسة الخاصة بالموجودات المملوكة القابلة للاستهلاك، ويجب حساب الاستهلاك المعترف به بناء على الأساس المبين في المعيار المحاسبي الدولي الرابع – محاسبة الاستهلاك وفي المعيار المحاسبي الدولي السادس عشر- الممتلكات والمصانع والمعدات وإذا لم يتوفر تأكيد معقول بأن ملكية الأصل ستنتقل في نهاية عقد الإيجار إلى المستأجر فإنه يجب استهلاك الأصل بالكامل على مدى مدة العقد أو عمره الإنتاجي أيهما أقصر.

7. يتم توزيع المبلغ القابل للاستهلاك لأصل مؤجر على كل فترة محاسبية خلال فترة الاستعمال المتوقعة على أساس منتظم يتفق مع سياسة الاستهلاك التي يتبناها المستأجر فيما يتعلق بالموجودات المملوكة القابلة للاستهلاك، وإذا كان هناك تأكيد معقول بأن المستأجر سيحصل على الملكية في نهاية مدة عقد الإيجار تكون فترة الاستعمال المتوقعة هي العمر النافع للأصل، وخلافاً لذلك يتم استهلاك الأصل على مدى مدة عقد الإيجار أو عمره النافع أيهما أقصر.

8. من أجل تحديد ما إذا كان أصل مؤجر قد انخفضت قيمته، أي عندما تكون المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة من ذلك الأصل أقل من مبلغه المسجل تطبق المنشأة معيار المحاسبة الدولي الذي يتناول انخفاض قيمة الموجودات، والذي يحدد المتطلبات الخاصة بكيفية قيام المنشأة بإجراء المراجعة للمبلغ المسجل لموجوداتها، وكيفية تحديد مبلغ الأصل القابل للاستعادة، ومتى يجب الاعتراف بالخسارة في الانخفاض أو عكسها.

المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار:

ملاحظة: رسملة عقد الإيجار التمويلي بالقيمة الحالية للحد الأدنى لدفعات الإيجار أو القيمة العادلة أيهما أقل.

مثال (3):

في 2020/1/1 استأجرت الشركة الأهلية آلات من شركة الهرم وكانت شركة الهرم قد اشترت الآلات بتاريخ 2020/1/1 بمبلغ 8900 ل.س وفيما يلي تفاصيل عقد التأجير:

2 سنة	مدة العقد
3 سنوات	العمر الإنتاجي المقدر للآلات
5000 ل.س	قيمة الدفعة السنوية
8900 ل.س	القيمة العادلة عند توقيع العقد
10 %	معدل الفائدة الضمني
1.73553719	معامل القيمة الحالية لدفعة عادية قيمتها ل.س عند معدل فائدة 10 % ولمدة 2 سنة
	قسط الاهتلاك يحسب وفق القسط الثابت

المطلوب: إثبات العمليات السابقة في دفتر المستأجر والمؤجر وتصوير الميزانية الختامية بداية ونهاية العام 2020

يعد هذا العقد عقد إيجار تمويلي نظراً لأن مدة العقد تغطي المدة الأكبر من العمر الإنتاجي للأصل الثابت المستأجر، وباعتبار أن العقد تمويلي فيتم إيجاد القيمة الحالية لكل الدفعات التي سيدفعها المستأجر للمؤجر وباستخدام معدل خصم 10 %.

التسجيل في دفاتر الشركة الأهلية (المستأجر):

القيمة الحالية = $1.73553719 \times 5000 = 8677$ ل.س بالمقارنة مع القيمة العادلة نأخذ القيمة الأدنى وهي القيمة الحالية.

التاريخ	قيمة الدفعة السنوية	مصرفو الفائدة	قيمة الالتزامات المسددة	رصيد الالتزامات غير المسددة
2020/1/1				8677
2020/12/31	5000	868	4132	4545
2021/12/31	5000	455	4545	0
	10000	1323	8677	

منه	له	البيان	التاريخ
8677	8677	من ح/آلات مستأجرة	2020/1/1
		إلى ح/التزامات عقود إيجار	2020/1/1
		1.73553719×5000	
4132	5000	من مذكورين	2020/12/31
868		ح/التزامات عقود إيجار	2020/12/31
		ح/مصرفو الفائدة	2020/12/31
4338.5	4338.5	من ح/مصرفو الاهتلاك للآلات	2020/12/31
		المستأجرة	2020/12/31
		إلى ح/مجمع الاهتلاك للآلات	2020/12/31
		المستأجرة	2020/12/31
		$2 \div 8677$	
4545	5000	من مذكورين	2021/12/31
455		ح/التزامات عقود إيجار	2021/12/31
		ح/مصرفو الفائدة	2021/12/31
4338.5	4338.5	من ح/مصرفو الاهتلاك للآلات	2021/12/31
		المستأجرة	2021/12/31
		إلى ح/مجمع الاهتلاك للآلات	2021/12/31
		المستأجرة	2021/12/31
		$2 \div 8677$	
8677	8677	من ح/مجمع الاهتلاك	2021/12/31
		إلى ح/آلات مستأجرة	2021/12/31
		إعادة الأصل الثابت إلى المؤجر	2021/12/31

الميزانية العمومية بتاريخ 2020/1/1			
المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
8677	آلات مستأجرة	8677	التزامات عقود إيجار
	المجموع		المجموع

الميزانية العمومية بتاريخ 2020/12/31			
المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
8677	آلات مستأجرة	4545	التزامات عقود إيجار
4338.5	مجمع الاهتلاك للآلات المستأجرة		
	المجموع		المجموع

التسجيل في دفاتر شركة الهرم (المؤجر):

التاريخ	قيمة الدفعة السنوية	إيراد الفائدة	قيمة الإيجارات المحصلة	رصيد الإيجارات
2020/1/1				8677
2020/12/31	5000	868	4132	4545
2021/12/31	5000	455	4545	0
	10000	1323	8677	

منه	له	البيان	التاريخ
8677	8677	من ح/مديني عقود إيجار	2020/1/1
		إلى ح/ الآلات	
		تأجير الآلات للشركة الأهلية	
5000		من ح/ المصرف	
	4132	إلى مذكورين	2020/12/31
	868	ح/ مديني عقود إيجار	
		ح/ إيراد الفائدة	
5000		من ح/ المصرف	
	4545	إلى مذكورين	2021/12/31
	455	ح/ مديني عقود إيجار	
		ح/ إيراد الفائدة	
8677	8677	من ح/ الآلات	2021/12/31
		إلى ح/ مخصص الاهتلاك	
		إعادة الأصل الثابت	

مثال(4):

في 2020/1/1 استأجرت الشركة الأهلية آلات من شركة الهرم وكانت شركة الهرم قد اشترت الآلات بتاريخ 2020/1/1 بمبلغ 10000 ل.س وفيما يلي تفاصيل عقد التأجير:

3 سنوات	مدة العقد
4 سنوات	العمر الإنتاجي المقدر للآلات عند تاريخ الشراء
3500 ل.س	قيمة الدفعة السنوية
9000 ل.س	القيمة العادلة عند توقيع العقد
10 %	معدل الفائدة الضمني
2.487	معامل القيمة الحالية لدفعة عادية قيمتها 1/ ل.س عند معدل فائدة 10 % ولمدة 3 سنوات
	قسط الاهتلاك يحسب وفق طريقة القسط الثابت

المطلوب: إثبات العمليات السابقة في دفتر المستأجر والمؤجر وتصوير الميزانية الختامية لعام 2020

التسجيل في دفاتر الشركة الأهلية (المستأجر):

القيمة الحالية = $2.487 \times 3500 = 8705$ ل.س بالمقارنة مع القيمة العادلة نأخذ القيمة الأدنى وهي القيمة الحالية

التاريخ	قيمة الدفعة السنوية	مصرف الفائدة	قيمة الالتزامات المسددة	رصيد الالتزامات غير المسددة
2020/1/1				8705
2020/12/31	3500	870	2630	6075
2021/12/31	3500	607	2893	3182
2022/12/31	3500	318	3182	0

التاريخ	البيان	له	منه
2020/1/1	من ح/آلات مستأجرة	8705	8705
	إلى ح/التزامات عقود إيجار		
	2.487 × 3500		
2020/12/31	من مذكورين	3500	2630
	ح/التزامات عقود إيجار		870
	ح/مصرفوف الفائدة		
2020/12/31	من ح/مصرفوف الاهتلاك	2902	2902
	إلى ح/مجمع الاهتلاك		
	3 ÷ 8705		
2021/12/31	من مذكورين	3500	2893
	ح/التزامات عقود إيجار		607
	ح/مصرفوف الفائدة		
2021/12/31	من ح/مصرفوف الاهتلاك	2902	2902
	إلى ح/مجمع الاهتلاك		
	3 ÷ 8705		
2022/12/31	من مذكورين	3500	3182
	ح/التزامات عقود إيجار		318
	ح/مصرفوف الفائدة		
2022/12/31	من ح/مصرفوف الاهتلاك	2902	2902
	إلى ح/مجمع الاهتلاك		
	3 ÷ 8705		
2022/12/31	من ح/مجمع الاهتلاك	8705	8705
	إلى ح/آلات مستأجرة		
	3 ÷ 8705		

الميزانية العمومية بتاريخ 2020/1/1			
المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
8705	آلات مستأجرة	8705	التزامات عقود إيجار
	المجموع		المجموع

الميزانية العمومية بتاريخ 2020/12/31			
المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
8705	آلات مستأجرة	6075	التزامات عقود إيجار
2902	مخصص الاهتلاك		
		2630	التزامات عقود إيجار
	المجموع		المجموع

الميزانية العمومية بتاريخ 2021/12/31			
المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
8705	آلات مستأجرة	3182	التزامات عقود إيجار
5804	مخصص الاهتلاك		
		2892	التزامات عقود إيجار
	المجموع		المجموع

التسجيل في دفاتر شركة الهرم (الموَجَر):

التاريخ	قيمة الدفعة السنوية	إيراد الفائدة	قيمة الإيجارات المحصلة	رصيد الإيجارات
2020/1/1				8705
2020/12/31	3500	870	2630	6075
2021/12/31	3500	607	2893	3182
2022/12/31	3500	318	3182	0

منه	له	البيان	التاريخ
8705	8705	من ح/مديني عقود إيجار إلى ح/ الآلات	2020/1/1
		تأجير الآلات للشركة الأهلية	
3500	2630 870	من ح/ المصرف إلى مذكورين ح/ مديني عقود إيجار ح/ إيراد الفائدة	2020/12/31
3500	2893 607	من ح/ المصرف إلى مذكورين ح/ مديني عقود إيجار ح/ إيراد الفائدة	2021/12/31
3500	3182 318	من ح/ المصرف إلى مذكورين ح/ مديني عقود إيجار ح/ إيراد الفائدة	2022/12/31
8705	8705	من ح/ الآلات إلى ح/ مخصص الاهتلاك	2022/12/31
		إعادة الأصل الثابت	

جدول القيمة الحالية لدفعة عادية قيمتها ل.س واحدة									
20%	16%	12%	10%	8%	6%	4%	2%	1%	n
0.833	0.862	0.893	0.909	0.926	0.943	0.962	0.980	0.990	1
1.528	1.605	1.690	1.736	1.783	1.833	1.886	1.942	1.970	2
2.106	2.246	2.402	2.487	2.577	2.673	2.775	2.884	2.941	3
2.589	2.798	3.037	3.170	3.312	3.465	3.630	3.808	3.902	4
2.991	3.274	3.605	3.791	3.993	4.212	4.452	4.713	4.853	5
3.326	3.685	4.111	4.355	4.623	4.917	5.242	5.601	5.795	6
3.605	4.039	4.564	4.868	5.206	5.582	6.002	6.472	6.728	7
3.837	4.344	4.968	5.335	5.747	6.210	6.733	7.325	7.652	8
4.031	4.607	5.328	5.759	6.247	6.802	7.435	8.162	8.566	9
4.192	4.833	5.650	6.145	6.710	7.360	8.111	8.983	9.471	10
4.327	5.029	5.938	6.495	7.139	7.887	8.760	9.787	10.368	11
4.439	5.197	6.194	6.814	7.536	8.384	9.385	10.575	11.255	12
4.533	5.342	6.424	7.103	7.904	8.853	9.986	11.348	12.134	13
4.611	5.468	6.628	7.367	8.244	9.295	10.563	12.106	13.004	14
4.675	5.575	6.811	7.606	8.559	9.712	11.118	12.849	13.865	15
4.730	5.668	6.974	7.824	8.851	10.106	11.652	13.578	14.718	16

أسئلة للمناقشة وفقاً للمثال / 3 /

- C- القيمة الحالية لدفعات الإيجار مخصومة بمعدل الفائدة.
D- تكلفة شراء الأصل من المورد الأساسي.

6. إذا كانت القيمة الحالية للالتزام بالإيجار 8677 ل.س ومعدل

الفائدة 10%، كم يبلغ مصروف الفائدة في السنة الأولى؟

A- 500 ل.س.

B- 868 ل.س.*

C- 1000 ل.س.

D- 4339 ل.س.

7. في نهاية السنة الأولى، إذا كان القسط المسدد 5000 ل.س

ومصروف الفائدة 868 ل.س، فبكم ينخفض "أصل الالتزام"

في الميزانية؟

A- 5,000 ل.س.

B- 868 ل.س.

C- 4132 ل.س.*

D- 5868 ل.س.

8. شركة استأجرت آلة لمدة سنتين، قيمة أصل حق الاستخدام

(ROU) عند البدء 8677 ل.س، كم تبلغ قيمة "مصروف

الاستهلاك" السنوي بطريقة القسط الثابت؟ (على أساس العمر

الإنتاجي 2 سنة).

A- 8678 ل.س.

B- 5000 ل.س.

C- 4339 ل.س.*

D- 2892 ل.س.

9. إذا قام المستأجر بسداد القسط الأول (5000 ل.س) نقداً، ما

هو الطرف الدائن في القيد المحاسبي لهذه العملية؟

A- ح/ مصروف الفائدة.

B- ح/ أصل حق الاستخدام.

C- ح/ الصندوق أو البنك.*

D- ح/ إيراد الإيجار.

1. وفقاً للمعيار IFRS 16، كيف يعامل "المستأجر" عقود

الإيجار التشغيلية طويلة الأجل؟

A- يسجلها كمصروف إيجار مباشر في قائمة الدخل.

B- يسجلها كأصل "حق استخدام" مقابل "التزام عقد إيجار" في الميزانية.*

C- يظهرها في الإيضاحات المتممة فقط كالتزامات عرضية.

D- يسجلها كأصل ثابت ضمن الممتلكات والمصانع والمعدات (PPE).

2. أي من الحالات التالية تُصنف العقد كـ "إيجار تمويلي" لدى المؤجر؟

A- إذا كانت مدة العقد تغطي 20% فقط من العمر الاقتصادي للأصل.

B- إذا كان الأصل ذا طبيعة عامة ويمكن لأي طرف استخدامه بسهولة.

C- إذا كانت القيمة الحالية لدفعات الإيجار تعادل تقريباً القيمة العادلة للأصل.*

D- إذا كان العقد قابلاً للإلغاء في أي وقت دون غرامات.

3. ما هو الاستثناء الذي سمح به IFRS 16 للمستأجر لعدم

الاعتراف بالأصل والالتزام؟

A- العقود التي تزيد مدتها عن 5 سنوات.

B- العقود قصيرة الأجل (12 شهراً أو أقل) أو قليلة القيمة.*

C- العقود التي تتم مع جهات حكومية فقط.

D- العقود التي لا تحتوي على خيار شراء في نهايتها.

4. وفقاً للمعيار IFRS 18، أين يجب تصنيف "مصروف

الفائدة" الناتج عن عقد الإيجار لدى المستأجر؟

A- ضمن فئة التشغيل (Operating Category).

B- ضمن فئة الاستثمار (Investing Category).

C- ضمن فئة التمويل.* (Financing Category).

D- يتم خصمه مباشرة من حقوق الملكية.

5. ماذا يمثل "إجمالي الاستثمار في عقد الإيجار" بالنسبة

للمؤجر؟

A- القيمة العادلة للأصل عند بدء العقد فقط.

B- مجموع الحد الأدنى لدفعات الإيجار والقيمة المتبقية غير المضمونة.*

القوائم المالية الموحدة وفق المعيار رقم 10 - IFRS**Consolidated Financial Statements****واندماج الأعمال وفق المعيار الدولي رقم (3 - IFRS)****Business Combinations**

تعريف المصطلحات: فيما يلي تعريف المصطلحات المستخدمة في هذا المعيار

القوائم المالية الموحدة: قوائم مالية لمجموعة يتم فيها عرض الأصول والالتزامات وحقوق الملكية والدخل والمصروفات والتدفقات النقدية للمنشأة الأم ومنشآتها التابعة على أنها قوائم مالية لمنشأة اقتصادية واحدة (Single Economic Entity).

السيطرة على المنشأة المستثمر فيها (Control over an Investee): تسيطر المنشأة المستثمرة على المنشأة المستثمر فيها عندما تكون معرضة لعوائد متقلبة (Variable Returns)، أو لها حقوق في عوائد متقلبة، من ارتباطها بالمنشأة المستثمر فيها، وتكون لها القدرة على التأثير في تلك العوائد من خلال سلطتها على المنشأة المستثمر فيها.

المجموعة: المنشأة الأم ومنشآتها التابعة.

المنشأة الاستثمارية: هي منشأة:

- تحصل على الأموال من مستثمر واحد أو أكثر لغرض تزويد أولئك المستثمرين بخدمات إدارة الاستثمارات؛

- تلتزم تجاه المستثمرين فيها بأن يكون الغرض من أعمالها هو أن تستثمر الأموال فقط لأجل تحقيق عوائد ناتجة من إنشاء رأس المال أو من دخل الاستثمار، أو من كليهما؛

- تقيس وتقوم أداء جميع استثماراتها تقريباً على أساس القيمة العادلة

الحصة غير المسيطرة (Non-controlling Interest - NCI): حقوق الملكية في المنشأة التابعة التي لا يمكن عزوها، بشكل مباشر أو غير مباشر، إلى المنشأة الأم.

المنشأة الأم (Parent): المنشأة التي تسيطر على منشأة واحدة أو أكثر.

المنشأة التابعة (Subsidiary): منشأة تسيطر عليها منشأة أخرى.

اندماج الأعمال (Business Combination): عبارة عن عملية دمج لشركتين أو أكثر بحيث ينتج عن ذلك وحدة اقتصادية نتيجة قيام شركة بالاتحاد مع أو السيطرة على صافي موجودات وعمليات شركة أخرى.

الدمج: هو معاملة أو حدث آخر يحصل فيه المستحوذ (Acquirer) على السيطرة (Control) على عمل واحد أو أكثر.

السيطرة (Control): المستثمر يسيطر على المنشأة المستثمر فيها فقط إذا توافرت العناصر التالية مجتمعة:

- **السلطة (Power):** امتلاك حقوق حالية تمنح القدرة على توجيه الأنشطة ذات الصلة (Relevant Activities).

- **التعرض للعوائد (Exposure to Returns):** الحق في الحصول على عوائد متغيرة (Variable Returns) من مشاركته.

- **الربط (The Link):** القدرة على استخدام سلطته للتأثير على مقدار تلك العوائد.

الحصص غير المسيطرة (حقوق الأقلية) (NCI): عبارة عن ذلك الجزء من صافي نتائج العمليات (الربح) وصافي موجودات الشركة التابعة المتعلقة بحقوق غير مملوكة بطريقة مباشرة أو غير مباشرة عن طريق المنشأة الأم.

الموجودات النقدية: هي نقود محتفظ بها وموجودات سيتم استلامها من خلال مبالغ محددة أو قابلة للتحديد.

تاريخ الامتلاك: هو تاريخ انتقال السيطرة الفعلية على صافي موجودات وعمليات الشركة المملوكة إلى الشركة الدامجة.

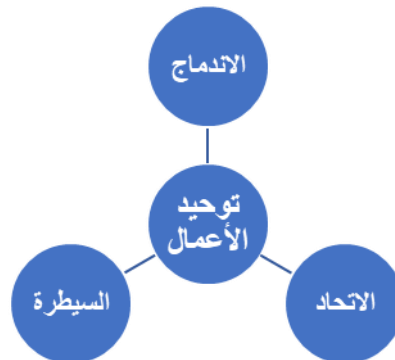
مفهوم توحيد الأعمال:

يقصد بمفهوم توحيد الأعمال جمع شركات مساهمة منفصلة في وحدة اقتصادية واحدة نتيجة لنشوء علاقة اندماج أو اتحاد أو سيطرة فيما بين الشركات المتحدة حيث يترتب على توحيد الأعمال انتقال سلطة اتخاذ القرارات الإدارية من إدارات الشركات المتحدة إلى إدارة واحدة.

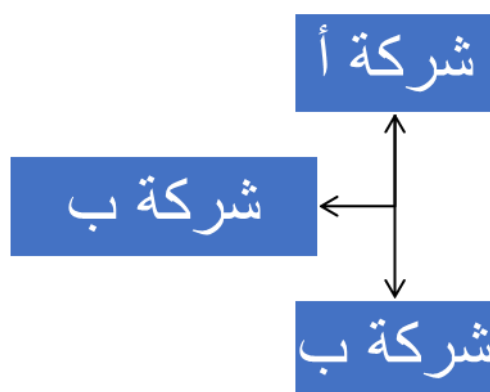
- **الاندماج (Merger):** حيث تذوب شركة في أخرى (تنتقل الموجودات والمطلوبات وتختفي الشركة المدمجة قانونياً).

- **الاتحاد (Consolidation/Amalgamation):** ظهور كيان جديد تماماً يضم الشركتين.

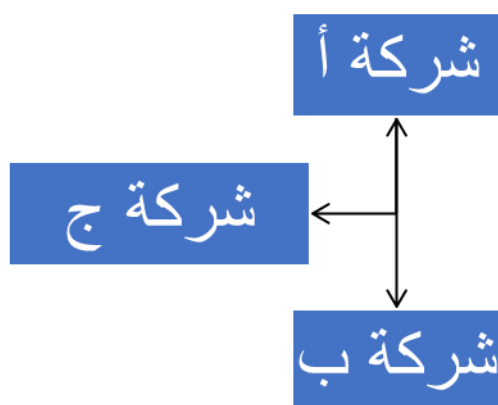
- **السيطرة (Acquisition of Control):** بقاء الشركات ككيانات قانونية مستقلة مع تبعية القرار للأمم .



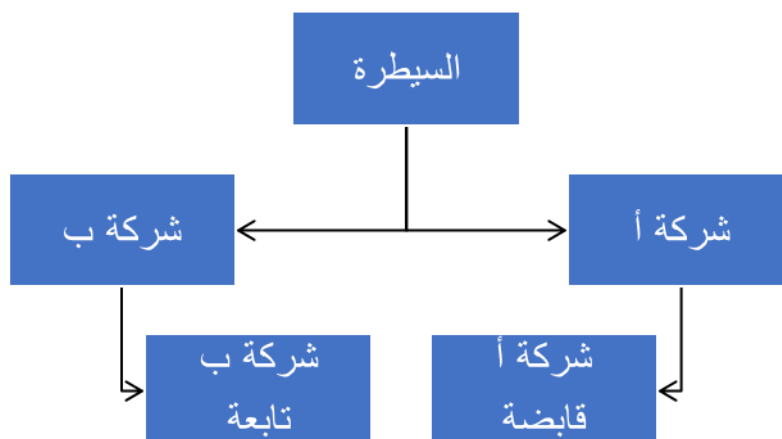
أولاً-الاندماج: يحدث الاندماج عندما يتم تصفية شركة وتنتقل أصولها والتزاماتها إلى شركة أخرى لتصبح جزء منها.



ثانياً-الاتحاد: يحدث الاتحاد عندما تقرر شركتان أو أكثر الاتحاد مع بعضهما لتكوين شركة جديدة.



ثالثاً- السيطرة: تتحقق السيطرة عند قيام شركة بشراء غالبية اسهم شركة أخرى (أكثر من 50%) وتستمر الشركتان بالعمل بشكل منفصل إلا أن الشركة المستثمرة تتمتع بقدرة السيطرة على إدارة وقرارات الشركة المستثمر فيها حيث يتم تسيير أعمال الشركة المسيطر عليها بما يخدم مصالح الشركة المسيطرة.



مفهوم القوائم المالية الموحدة:

هي تلك القوائم المالية العائدة للشركة القابضة (الام) ومنشأتها التابعة والتي يتم عرضها وكأنها وحدة اقتصادية واحدة حيث يتم تجميع أصول والتزامات كل من الشركة القابضة والتابعة ومصاريفها وإيراداتها ومن ثم يتم عرضها في شكل قوائم مالية موحدة تشمل قائمة الدخل الموحدة وقائمة الأرباح المحتجزة الموحدة وقائمة المركز المالي الموحدة.

تقع مهمة إعداد القوائم المالية الموحدة على عاتق الشركة القابضة وتتطلب عملية الإعداد الحصول على القوائم المالية لكل من الشركة القابضة والتابعة ثم تفريق بيانات الشركتين في نموذج يسمى ورقة العمل التي تأخذ الشكل التالي:

أسماء الحسابات	الشركة القابضة	الشركة التابعة	التسويات	المبالغ الموحدة

وفقا لطريقة الشراء (الاستحواذ Acquisition Method) تعالج عملية توحيد الأعمال بالسيطرة على أنها عملية شراء أصول وعليه يتم تسجيل الأصول التي تم الحصول عليها بالقيمة المدفوعة إذا تم السداد نقدا وإذا تم السداد عن طريق إصدار أسهم فتسجل الأصول بالقيمة العادلة أو القيمة الحالية للأسهم أيهما أكثر، ثم يتم مقارنة تكلفة الشراء مع القيمة السوقية العادلة لصافي الأصول المشتراة وهنا يوجد أحد احتمالين:

1. إذا كانت تكلفة الشراء أكبر من القيمة السوقية العادلة لصافي الأصول المقتناة فإن الزيادة تعتبر شهرة موجبة يتم الاعتراف بها كأصل معنوي يظهر في قائمة المركز المالي الموحدة بتاريخ الشراء، ثم في نهاية السنوات التالية يتم اختبار قيمة الشهرة في نهاية كل سنة فإذا حدث انخفاض في قيمتها يتم تخفيض الشهرة بمقدار ذلك الانخفاض أما إذا بقيت على حالها أو ارتفعت قيمتها فلا تجري أي معالجة.
2. إذا كانت تكلفة الشراء أقل من القيمة السوقية العادلة لصافي الأصول المقتناة فإن الفرق بينهما يمثل شهرة سالبة وبحسب المعايير المحاسبية الدولية تعالج الشهرة السالبة كإيراد.

إذا تمت عملية التوحيد خلال العام فإن الإيرادات والمصاريف الخاصة بالشركة التابعة عن الفترة من بداية العام وحتى تاريخ التوحيد لا يتم نقلها لحسابات الشركة القابضة، وكذلك الحال للأرباح المحجوزة العائدة للشركة التابعة، وبناء على ذلك فإن القوائم المالية الموحدة في تاريخ الشراء تقتصر على قائمة المركز المالي الموحد فقط.

بالنسبة للمصاريف التي تدفعها الشركة القابضة خلال مرحلة شراء شركة تابعة: هنا نعالج هذه المصاريف كالتالي وفقاً للمعيار IFRS-3:

1. تكاليف الاستحواذ (Acquisition-related costs):

وفقاً للمعيار IFRS 3 (الفقرة 53)، تُصنف هذه التكاليف كـ مصاريف إدارية وعامة (Administrative Expenses)، وتُقبل في قائمة الأرباح والخسائر (فئة التشغيل) في الفترة التي تم تكبدها فيها لأنها تتعلق بإدارة عملية الاستحواذ وليست جزءاً من ثمن الأصول ذاتها. مثال على هذه المصاريف (أتعاب المدققين والمحاسبين – الاستشارات القانونية والمحاسبية – مصاريف التسجيل اللازمة – أتعاب المدققين والمحاسبين – الاستشارات القانونية والمحاسبية – مصاريف التسجيل اللازمة).

2. التكاليف المرتبطة بإصدار أدوات الملكية:

تُخفض أولاً من حساب علاوة الإصدار (Share Premium) وإذا لم تكف، تُخفض من الأرباح المحتجزة (Retained Earnings). مثال: (مصاريف الطباعة وتسجيل الأسهم المصدرة - رسوم تسجيل الأسهم).

إعداد القوائم المالية الموحدة في تاريخ السيطرة بطريقة الشراء (التملك أو الحيازة) حالة وجود شهرة موجبة وتملك 100 %:

في 2022/12/31 اشترت الشركة الأهلية جميع أسهم شركة الزيوت بمبلغ 600000 ل.س كما دفعت 6000 ل.س عمولة شراء نقداً. ومبلغ 18000 أتعاب مراجعين وكانت القوائم المالية لشركتي الأهلية والزيوت في ذلك التاريخ قبل إتمام عملية الشراء كما يلي:

قائمة الدخل المعدة في 2022/12/31 للشركة الأهلية وشركة الزيوت		
الشركة الأهلية	شركة الزيوت	البيان
3000000	1000000	صافي المبيعات
(2200000)	(800000)	كلفة المبيعات
800000	200000	مجمّل الربح
(600000)	(110000)	مصروفات التشغيل
200000	90000	صافي الدخل

قائمة الأرباح المحتجزة المعدة في 2022/12/31 للشركة الأهلية وشركة الزيوت		
الشركة الأهلية	شركة الزيوت	البيان
150000	20000	الأرباح المحتجزة بداية العام
200000	90000	صافي الدخل
(50000)	(30000)	توزيعات أرباح محتجزة
300000	80000	الأرباح المحتجزة نهاية العام

الميزانية العمومية بتاريخ 2022/12/31 للشركة الأهلية وشركة الزيوت					
الشركة الأهلية	شركة الزيوت	البيان	الشركة الأهلية	شركة الزيوت	البيان
800000	70000	نقدية	600000	100000	مدنيون
500000	180000	مخزون	2000000	60000	أراض
480000	120000	آلات	100000	30000	سيارات
600000	40000	براءة اختراع	300000		
440000					
180000					
-					
3000000	600000	المجموع	3000000	600000	المجموع

فاذا علمت أن القيم العادلة لأصول والتزامات شركة الزيوت كانت مساوية لقيمتها الدفترية في ذلك التاريخ فيما عدا الأصول التالية التي كانت قيمتها العادلة على النحو التالي: المخزون 186000 – الأراضي 90000 – الآلات 112000 – السيارات 36000 – براءة الاختراع 50000. المطلوب:

1. تحديد تكلفة الشراء واحتساب الشهرة.
2. إثبات القيود اللازمة في دفاتر الشركة الأهلية.
3. إجراء ورقة عمل قائمة المركز المالي الموحدة في تاريخ 2022/12/31.
4. إعداد قائمة المركز المالي الموحدة في تاريخ 2022/12/31.

تكلفة الاستثمار (الشراء) = ثمن الشراء

تكلفة الاستثمار (الشراء) = 600000 ل.س

الشهرة = تكلفة الاستثمار (الشراء) – صافي أصول الشركة التابعة بالقيمة العادلة

صافي أصول الشركة التابعة بالقيمة العادلة = الأصول بالقيمة العادلة – الالتزامات بالقيمة العادلة

صافي الأصول بالقيمة العادلة = (70000 + 100000 + 186000 + 90000 + 112000 + 36000 + 50000) – 100000

صافي الأصول بالقيمة العادلة = 544000 ل.س

الشهرة = 544000 – 600000 = 56000 شهرة موجبة يتم إظهارها في القوائم الموحدة.

دفاتر الشركة الأهلية

التاريخ	البيان	له	منه
2022/12/31	من ح/الاستثمار في شركة الزيوت إلى ح/النقدية	600000	600000
	إثبات شراء جميع أسهم شركة الزيوت		
2022/12/31	من ح/مصاريف الاستحواذ إلى ح/النقدية	24000	24000
	إثبات دفع مصاريف الاستحواذ		
2022/12/31	من ح/أ. خ (فئة التشغيل) إلى ح/مصاريف الاستحواذ	24000	24000
	اقفال مصاريف الاستحواذ		

ورقة عمل قائمة المركز المالي الموحدة في تاريخ 2022/12/31

المبالغ الموحدة	التسويات	الشركة التابعة شركة الزيوت	الشركة القابضة الشركة الأهلية	أسماء الحسابات
246000		70000	176000	نقدية
600000		100000	500000	مدينون
666000	6000	180000	480000	مخزون
-	(600000)		600000	الاستثمار في شركة الزيوت
690000	30000	60000	600000	أراض
552000	(8000)	120000	440000	آلات
216000	6000	30000	180000	سيارات
50000	10000	40000	-	براءة اختراع
56000	56000			الشهرة
3076000	(500000)	600000	2976000	إجمالي الأصول
700000		100000	600000	دائنون
2000000	(400000)	400000	2000000	راس المال بالأسهم
100000	(20000)	20000	100000	علاوة إصدار
276000	(80000)	80000	276000	أرباح محتجزة
3076000	(500000)	600000	2976000	إجمالي الخصوم

قائمة المركز المالي للشركة الأهلية في تاريخ 2022/12/31		قائمة المركز المالي الموحدة للشركة الأهلية في تاريخ 2022/12/31	
المبالغ	البيان	المبالغ	البيان
176000	نقدية	246000	نقدية
500000	مدينون	600000	مدينون
480000	مخزون	666000	مخزون
600000	الاستثمار في شركة الزيوت	690000	أراض
600000	أراض	552000	آلات
440000	آلات	216000	سيارات
180000	سيارات	50000	براءة اختراع
		56000	الشهرة
2976000	إجمالي الأصول	3076000	إجمالي الأصول
600000	دائنون	700000	دائنون
2000000	راس المال بالأسهم	2000000	راس المال بالأسهم
100000	علاوة إصدار	100000	علاوة إصدار
276000	أرباح محتجزة	276000	أرباح محتجزة
2976000	إجمالي الخصوم	3076000	إجمالي الخصوم

إعداد القوائم المالية الموحدة في تاريخ السيطرة بطريقة الشراء (التملك أو الحيازة) حالة وجود شهرة سالبة وتملك 100 %:

نفس بيانات المثال السابق باستثناء أن قيمة الشراء بلغت 500000 ل.س.

تكلفة الشراء = ثمن الشراء + جميع المصاريف التي أنفقت على عملية الشراء

تكلفة الشراء = 500000 ل.س

الشهرة = تكلفة الاستثمار - صافي أصول الشركة التابعة بالقيمة العادلة

صافي أصول الشركة التابعة بالقيمة العادلة = الأصول بالقيمة العادلة - الالتزامات بالقيمة العادلة

صافي الأصول بالقيمة العادلة = (36000 + 112000 + 90000 + 186000 + 100000 + 70000)

+ 50000 - 100000

صافي الأصول بالقيمة العادلة = 544000 ل.س

الشهرة = 544000 - 500000 = (44000) شهرة سالبة يتم اعتبارها مكاسب تظهر في القوائم المالية الموحدة.

دفاتر الشركة الأهلية

التاريخ	البيان	له	منه
2022/12/31	من ح/الاستثمار في شركة الزيوت إلى ح/النقدية	500000	500000
	إثبات شراء جميع أسهم شركة الزيوت		
2022/12/31	من ح/مصاريف الاستحواذ إلى ح/النقدية	24000	24000
	إثبات دفع مصاريف الاستحواذ		
2022/12/31	من ح/أ. خ (فئة التشغيل) إلى ح/مصاريف الاستحواذ	24000	24000
	اقفال مصاريف الاستحواذ		
2022/12/31	من ح/فروق تقييم الأصول (صافي الزيادة) إلى ح/مكاسب الشراء	44000	44000
	إثبات مكاسب الشراء		
2022/12/31	من ح/مكاسب الشراء إلى ح/أ. خ (فئة التشغيل)	44000	44000
	اقفال		

ورقة عمل قائمة المركز المالي الموحدة في تاريخ 2022/12/31

أسماء الحسابات	الشركة القابضة الشركة الأهلية	الشركة التابعة شركة الزيوت	التسويات	المبالغ الموحدة
نقدية	276000	70000		346000
مدينون	500000	100000		600000
مخزون	480000	180000	6000	666000
الاستثمار في شركة الزيوت	500000		(500000)	-
أراض	600000	60000	30000	690000
آلات	440000	120000	(8000)	552000
سيارات	180000	30000	6000	216000
براءة اختراع	-	40000	10000	50000
إجمالي الأصول	2976000	600000	(456000)	3120000
دائنون	600000	100000		700000
راس المال بالأسهم	2000000	400000	(400000)	2000000
علاوة إصدار	100000	20000	(20000)	100000
أرباح محتجزة	276000	80000	(80000)	276000
مكاسب الشراء	-	-	44000	44000
إجمالي الخصوم	2976000	600000	(456000)	3120000

قائمة المركز المالي للموحد للشركة الأهلية في تاريخ 2022/12/31		قائمة المركز المالي الموحد للشركة الأهلية في تاريخ 2022/12/31	
المبالغ	البيان	المبالغ	البيان
276000	نقدية	346000	نقدية
500000	مدينون	600000	مدينون
480000	مخزون	666000	مخزون
500000	الاستثمار في شركة الزيوت	690000	أراض
600000	أراض	552000	آلات
440000	آلات	216000	سيارات
180000	سيارات	50000	براءة اختراع
2976000	إجمالي الأصول	3120000	إجمالي الأصول
600000	دائنون	700000	دائنون
2000000	راس المال بالأسهم	2000000	راس المال بالأسهم
100000	علاوة إصدار	100000	علاوة إصدار
276000	أرباح محتجزة	276000	أرباح محتجزة
		44000	مكاسب الشراء (شهرة سالبة)
2976000	إجمالي الخصوم	3120000	إجمالي الخصوم

إعداد القوائم المالية الموحدة في تاريخ السيطرة بطريقة الشراء حالة وجود شهرة سالبة وتملك أقل من 100 %:

في 2022/12/31 اشترت الشركة الأهلية 80 % من أسهم شركة الزيوت وقامت بسداد القيمة لمساهمي شركة الزيوت بإصدار 400 سهم بقيمة اسمية للسهم 1000 ل.س علما أن القيمة الجارية لأسهم الشركة الأهلية في تاريخ السيطرة كانت 1200 ل.س للسهم الواحد كما دفعت 20000 ل.س عمولة شراء ومبلغ 15000 ل.س مصروفات إصدار وتسجيل الأسهم، وقد كانت القوائم المالية للشركتين في ذات التاريخ كما في المثال السابق.

المطلوب:

1. تحديد تكلفة الشراء واحتساب الشهرة وإثبات العمليات بدفاتر الشركة الأهلية وفقا لطريقة الشراء.

2. إعداد ورقة عمل قائمة المركز المالي الموحدة بذات التاريخ.

3. إعداد قائمة المركز المالي الموحدة للشركة الأهلية بذات التاريخ.

القيمة الاسمية للسهم 400 سهم $\times$ 1000 ل.س = 400000 ل.س

علاوة الإصدار للسهم 400 سهم $\times$ 200 ل.س = 80000 ل.س

تكلفة الاستثمار 480000 ل.س

صافي الأصول بالقيمة العادلة = $36000 + 112000 + 90000 + 186000 + 100000 + 70000$)
 $100000 - (50000 +$

صافي الأصول بالقيمة العادلة = 544000 ل.س

حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة = $20\% \times 544000 = 108800$ ل.س

حقوق الشركة القابضة في صافي أصول الشركة التابعة = $80\% \times 544000 = 435200$ ل.س

الشهرة = $480000 - 435200 = 44800$ ل.س شهرة موجبة تظهر في القوائم المالية الموحدة.

دفاتر الشركة الأهلية

التاريخ	البيان	له	منه
2022/12/31	من حـ/الاستثمار في شركة الزيت إلى مذكورين حـ/ راسم المال 400 سهم $\times 1000$ حـ/ علاوة إصدار 400 سهم $\times 200$	400000 80000	480000
	إثبات شراء 80 % من أسهم شركة الزيت		
	من حـ/ مصاريف الاستحواذ إلى حـ/ الصندوق	20000	20000
2022/12/31	من حـ/ علاوة إصدار إلى حـ/ الصندوق (مصرف إصدار الأسهم)	15000	15000
	إقفال مصاريف الإصدار بالعلوة		

ورقة عمل قائمة المركز المالي الموحدة في تاريخ 2022/12/31				
المبالغ الموحدة	التسويات	الشركة التابعة شركة الزيت	الشركة القابضة الشركة الأهلية	أسماء الحسابات
835000		70000	765000	نقدية
600000		100000	500000	مدينون
666000	6000	180000	480000	مخزون
-	(480000)		480000	الاستثمار في شركة الزيت
690000	30000	60000	600000	أراض
552000	(8000)	120000	440000	آلات
216000	6000	30000	180000	سيارات
50000	10000	40000	-	براءة اختراع
44800	44800			الشهرة
3653800	(391200)	600000	3445000	إجمالي الأصول
700000		100000	600000	دائنون
108800	108800			حصة غير مسيطرة (حقوق الأقلية)
2400000	(400000)	400000	2400000	راس المال بالأسهم
165000	(20000)	20000	165000	علاوة إصدار
280000	(80000)	80000	280000	أرباح محتجزة
3653800	(391200)	600000	3445000	إجمالي الخصوم

قائمة المركز المالي للشركة الأهلية في تاريخ 2022/12/31		قائمة المركز المالي الموحدة للشركة الأهلية في تاريخ 2022/12/31	
المبالغ	البيان	المبالغ	البيان
765000	نقدية	835000	نقدية
500000	مدينون	600000	مدينون
480000	مخزون	666000	مخزون
480000	الاستثمار في شركة الزيوت	690000	أراض
600000	أراض	552000	آلات
440000	آلات	216000	سيارات
180000	سيارات	50000	براءة اختراع
		44800	شهرة
3445000	إجمالي الأصول	3653800	إجمالي الأصول
600000	دائنون	700000	دائنون
2400000	راس المال بالأسهم	108800	حصة غير مسيطرة
165000	علاوة إصدار	2400000	راس المال بالأسهم
280000	أرباح محتجزة	165000	علاوة إصدار
		280000	أرباح محتجزة
3445000	إجمالي الخصوم	3653800	إجمالي الخصوم

إعداد القوائم المالية الموحدة بعد تاريخ السيطرة بطريقة الشراء:

حسب معيار التقارير المالية الدولي رقم 10 يجب إعداد القوائم المالية الموحدة بعد تاريخ السيطرة في نهاية كل دورة مالية طالما بقيت الشركة الأم تمتلك غالبية أسهم الشركة أو الشركات التابعة وتسيطر على إدارتها. تقوم الشركة القابضة بإجراء قيود يومية لإثبات التغيرات في حساب الاستثمار في الشركة التابعة حيث يتأثر بالأمور الآتية:

- يتم زيادته بمقدار حصة الشركة القابضة في أرباح الشركة التابعة أو تخفيضه بحصتها في خسارة الشركة التابعة.
- يتم تخفيضه أو زيادته بمقدار الجزء الواجب إطفائه سنوياً من الفروق بين القيمة العادلة والدفترية لأصول والتزامات الشركة التابعة.
- يتم تخفيضه بمقدار حصة الشركة القابضة في توزيعات أرباح الشركة التابعة.

يوجد هناك ثلاثة طرق لإثبات التغيرات في حساب الاستثمار هي:

أولاً - طريقة الملكية : تقوم هذه الطريقة بإثبات الاستثمار بدفاتر الشركة القابضة بقيود بتاريخ السيطرة بالتكلفة كما تم عرضه سابقاً، ثم يتم تعديل تلك التكلفة بما يلي:

- بحصة الشركة القابضة من نتيجة أعمال الشركة التابعة حيث يتم زيادة التكلفة بالأرباح وتخفيضها بالخسائر.
- بحصة الشركة القابضة من توزيعات الأرباح التي أقرتها الشركة التابعة حيث يتم تخفيض حساب الاستثمار بتلك التوزيعات.
- بحصة الشركة القابضة من الفروقات ما بين القيم الدفترية والقيم العادلة لأصول وخصوم الشركة التابعة. أما القيود المستخدمة في دفاتر الشركة القابضة فهي:

منه	له	البيان	التاريخ
		من ح/الاستثمار في شركة **** إلى ح/ دخل الاستثمار في شركة ****	
		إثبات حصة الشركة من صافي الأرباح في الشركة التابعة	
		من ح/ توزيعات أرباح مستحقة القبض إلى ح/ الاستثمار في شركة ****	
		إثبات التوزيعات المعلنة في الشركة التابعة	
		من ح/ دخل الاستثمار في شركة **** إلى ح/ الاستثمار في شركة ****	
		إطفاء الفروق الموجبة بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية لأصول الشركة التابعة	
		من ح/ الاستثمار في شركة **** إلى ح/ دخل الاستثمار في شركة ****	
		إطفاء الفروق السالبة بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية لأصول الشركة التابعة	

ثانيا - طريقة الملكية غير المكتملة: تجري الشركة القابضة نهاية كل سنة في دفاترها قيدين فقط لمعالجة التغير في ح/ الاستثمار وهما:

- إثبات حصة الشركة القابضة في صافي أرباح وخسائر الشركة التابعة.
 - إثبات حصة الشركة القابضة في توزيعات الأرباح التي أعلنتها الشركة التابعة.
- ثالثا - طريقة التكلفة:** لا تجري الشركة القابضة قيودا تؤثر في ح/ الاستثمار حيث يظل رصيده ثابتا بالتكلفة المدفوعة عند السيطرة، أما حصة الشركة القابضة في توزيعات أرباح الشركة التابعة فتثبت كإيراد استثمارات قم تقفل في ح/ الأرباح والخسائر في نهاية الفترة التي جرى فيها التوزيع.

منه	له	البيان	التاريخ
		من ح/النقدية إلى ح/ إيرادات الاستثمار	
		إثبات حصة الشركة من صافي الأرباح في الشركة التابعة	
		من ح/ إيرادات الاستثمار إلى ح/ الأرباح والخسائر	
		إقفال الإيرادات في ح/ أ. خ	