

المحاضرة الحادية عشر: IFRS-8 القطاعات التشغيلية

الهدف من المحاضرة:

ملخص:

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

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

بالنسبة لكل قطاع، تتعلق المعلومات بالخطوط الرئيسية للنتيجة والأصول والديون المتأثرة. يجب على الكيان أيضاً تقديم معلومات حول المنتجات حسب المنطقة الجغرافية والعملاء الرئيسيين.

التقرب إلى الإدارة

• المعلومة القطاعية تقدم على مكونات الوحدة الذي يتبع للإدارة في إطار أخذ القرارات العملية، فهي تستند على (التقرب من الإدارة).

• هذه المكونات (القطاعات التشغيلية) تعرف على أساس التقارير الداخلية التي يطلع عليها بانتظام صاحب القرار الرئيسي التشغيلي للوحدة من أجل ربط الموارد إلى القطاعات و تقييم أدائها.

تجميع القطاعات التشغيلية

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

تحديد القطاعات (الأنشطة) الواجب عرضها

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

تقديم المعلومة القطاعية

▪ المبالغ المفصح عنها، المبلغ عنها، المقابلة للمؤشرات تعرض إلى صانع القرار التشغيلي الرئيسي، و التي ليس بالضرورة تحضيرها على أساس الطرق المحاسبية المطبقة لتقييم المبالغ المسجلة في القوائم المالية.

▪ لهذا السبب، شرح التقييمات للنتيجة الصافية القطاعية، للأصول القطاعية و الخصوم القطاعية تعرض كمؤشرات إلى صانع القرار التشغيلي الرئيسي، لكل قطاع على حدى.

▪ المعلومات العامة الواجب تقديمها لمجموع الوحدة تحتوي معلومات تخص المنتجات و الخدمات، المناطق الجغرافية – خاصة الدولة التي يقع فيها المقر الاجتماعي، و الدول الأجنبية التي تحقق فيها الوحدة نواتج الأنشطة العادية- الزبائن الأساسيين. هذه المعلومات ضرورية حتى و لو كان للوحدة قطاع واحد للعرض.

secteur opérationnel IFRS-8 القطاعات التشغيلية

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

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

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

المطلوب:

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

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

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

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

13658	رقم الأعمال
(9088)	تكلفة السلع المباعة
(1750)	أعباء إدارية و تجارية
2820	نتيجة إجمالية للاستغلال
(886)	مخصصات اهتلاك التثبيتات
1934	نتيجة الاستغلال الجارية
299	زائد أو ناقص قيمة التنازل
(177)	أعباء أخرى
2056	نتيجة الاستغلال

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

الملحق رقم 3: رقم الأعمال الإجمالي بملايين الدينارات

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

الملحق رقم 4: رقم الأعمال بين الفروع بملايين الدينارات

المجموع	اخرى	الجبس	تسقيف	حبيبات الحجر و خليط الاسمنت (الخرسانة)	الاسمنت	
338						موريطانيا
220						السنغال
12						تونس
8						اسباني
2						روسيا
3						الامارات
7						العراق
590		10		18	562	المجموع

الملحق رقم 5: نتيجة الاستغلال الجارية بملايين الدينارات

المجموع	اخرى	الجبس	تسقيف	حبيبات الحجر و خليط الاسمنت (الخرسانة)	الاسمنت	
918						موريطانيا
604						السنغال
78						تونس
49						اسباني
44						روسيا

50						الامارات
191						العراق
1934	(41)	84	142	283	1466	المجموع

الملحق رقم 6: الأصول القطاعية بملايين الدينارات

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

الملحق رقم 7: الخصوم القطاعية بملايين الدينارات

المجموع	اخرى	الجبس	تسقيف	حبيبات الحجر و خليط الاسمنت (الخرسانة)	الاسمنت	
1509						موريطانيا
2028						السنغال
335						تونس
439						اسباني
55						روسيا
180						الامارات
1298						العراق
5844	1596	258	412	1537	2041	المجموع

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

المجموع	اخرى	الجبس	تسقيف	حبيبات الحجر و خليط الاسمنت (الخرسانة)	الاسمنت	
358						موريطانيا
218						السنغال
43						تونس
52						اسباني
32						روسيا
39						الامارات
122						العراق
864	44	58	88	172	502	المجموع

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

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

الملحق رقم 10: اهتلاكات التثبيتات المادية (بملايين الدينارات)

المجموع	اخرى	الجبس	تسقيف	حبيبات الحجر و خليط الاسمنت (الخرسانة)	الاسمنت	
340						موريطانيا
187						السنغال
42						تونس
48						اسباني
28						روسيا
27						الامارات
124						العراق
796	18	68	104	164	442	المجموع

الملحق رقم 11: اهتلاكات التثبيتات المعنوية (بملايين الدينارات)

المجموع	اخرى	الجبس	تسقيف	حبيبات الحجر و خليط الاسمنت (الخرسانة)	الاسمنت	
40						موريطانيا
20						السنغال
3						تونس
5						اسباني
2						روسيا
8						الامارات
12						العراق
90	3	8	12	18	49	المجموع

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

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

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

المجموع	اخرى	الجبس	تسقيف	حبيبات الحجر و خليط الاسمنت (الخرسانة)	الاسمنت	
228						موريطانيا
155						السنغال
						تونس
						اسباني
						روسيا
						الامارات
						العراق
383	33	42	75	15	218	المجموع

الملحق رقم 14: خسارة قيمة الأصول (بملايين الدينارات)

المجموع	اخرى	الجبس	تسقيف	حبيبات الحجر و خليط	الاسمنت	

				الاسمنت (الخرسانة)		
87						موريطانيا
43						السنگال
8						تونس
12						اسبانيا
15						روسيا
6						الامارات
24						العراق
195	46	10	22	37	80	المجموع

الملحق رقم 15: تكلفة إعادة الهيكلة (بملايين الدينارات)

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

الحل:

1) اختيار القطاعات:

حسب المعيار IAS14 قطاع النشاط أو القطاع الجغرافي يجب أن يعرض إذا كانت أغلبية منتجاته ناتجة عن البيع إلى الزبائن الخارجيين و:

- إذا كانت منتجاته ناتجة عن زبائن خارجيين و صفقات مع قطاعات أخرى تمثل 10% على الأقل من مجموع النواتج، الداخلية و الخارجية ، لكل القطاعات.

- إذا كانت نتيجته (ربحاً أو خسارة) تمثل 10% على الأقل من النتيجة المجمعة لكل القطاعات الربحية، أو النتيجة المجمعة لكل القطاعات الخاسرة

- إذا كانت أصوله تمثل 10% على الأقل من مجموع الأصول لكل القطاعات.

إذا كانت المنتجات الخارجية المجمعة الخاصة بالقطاعات الواجب تقديمها تمثل 75% من المنتجات الكلية المدمجة أو للمؤسسة، يجب تحديد قطاعات جديدة لتقديمها، حتى لو كانوا لا يحترمون عتبات 10% معطيات سابقة، لتصل إلى 75% على الأقل للمنتجات الكلية المجمعة أو الشركة على مستوى القطاعات الواجب عرضها.

بالنسبة لقطاعات النشاط (الأسمنت والركام والخرسانة والسقوف والجبس ، إلخ) تمثل قطاعات الاسمنت و حبيبات الحجر و خليط الاسمنت (الخرسانة) والسقوف أكثر من 10% من رقم الأعمال مع

العملاء الخارجيين وكلها أكبر من 75٪ [6945 + 4483 + 1510 - 562 - 18] / (14248 - 590) = 90.48٪]. قطاع الجبس لا يمثل 10٪ من رقم الأعمال [1204 - 10] / (14248 - 590) = 8.74٪. ولا يمثل أيضا 10٪ من نتيجة الاستغلال الجارية (1934/84 = 4.3٪) ، ولا 10٪ من إجمالي الأصول (1,381 / 24,835 = 5.56٪). يمكن دمج قطاع الجبس في القسم "الأخر" في معلومات المقطع حسب قطاع الأعمال.

بالنسبة للقطاعات الجغرافية، فقط موريطانيا و السنغال تتجاوز حد 10٪ من رقم الأعمال الصافي. ولكن الكل لا يغطي 75٪ [6114 + 4060 - 338 - 220] / (590 - 14248) = 70.40٪. لذلك يجب أن نضيف قطاع العراق الذي يغطي ما يقرب من 10٪ من رقم الأعمال الصافي. المناطق الجغرافية تونس ، اسباني ، روسيا و الامارات ، التي و لا واحد منها يمثل 10٪ من النتيجة أو 10٪ من إجمالي الأصول التي يمكن تصنيفها في قسم "الأخر".

و كون نشاط المجموعة منتظم في فروع الأنشطة التي هي وحدات تشغيلية إستراتيجية مسيرة بشكل منفصل، لكل منها احتياجاتها الخاصة في الرأس المال وإستراتيجية التسويق الخاصة بهم. المستوى الأول للمعلومات القطاعية سيكون قطاع الأشغال، والثاني القطاع الجغرافي.

(2) تقديم المعلومة القطاعية للشركة (x) - حسب مسؤولية التسيير و قطاع النشاط (بملايين الدينارات)

القطاع	رقم الأعمال الإجمالي	ناقص: بين الفروع	رقم الأعمال الصافي	نتيجة الاستغلال الجارية
الاسمنت	6945	562	6383	1466
حبيبات الحجر و الخرسانة	4483	18	4465	283
تسقيف	1510		1510	142
أنشطة أخرى	1310	10	1300	43
المجموع	14248	590	13658	1934

القطاع	الأصول القطاعية	الخصوم القطاعية	استثمارات التثبيتات	اهتلاكات التثبيتات
الاسمنت	14365	2041	612	491
حبيبات الحجر و الخرسانة	4617	1537	226	182
تسقيف	2592	412	106	116
أشطة أخرى	3261	1854	124	97
المجموع	24835	5844	1068	886

القطاع	الحصة ضمن نتائج الوحدات موضع التكافؤ	المساهمات في الشركات الحليفة	خسارة قيمة الأصول	تكلفة إعادة الهيكلة
الاسمنت	42	218	80	14
حبيبات الحجر و الخرسانة	5	15	37	12
تسقيف	8	75	22	6
أنشطة أخرى	(18)	75	56	24
المجموع	37	383	195	56

- حسب القطاع الجغرافي (بملايين الدينارات)

القطاع	رقم الأعمال الصافي	نتيجة الاستغلال الجارية	استثمارات التثبيتات
موريطانيا	5776	918	442
السنغال	3840	604	274
العراق	1282	191	150
القطاعات الأخرى	2760	221	202

les instruments financiers IFRS-9 الأدوات المالية

المعيار الدولي **IFRS 9** الذي نشره مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) يتناول محاسبة الأدوات المالية، و يحتوي على ثلاثة مواضيع رئيسية: تصنيف وقياس الأدوات المالية ، وانخفاض قيمة الأصول المالية ومحاسبة التحوط.
دخل المعيار حيز التنفيذ في **01 جانفي 2018**، ليحل محل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية السابقة للأدوات المالية: معيار المحاسبة الدولي **IAS 39** و **IFRS 7**.

أولاً: لمحة تاريخية

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

[حاول مجلس معايير المحاسبة المالية (IASB) وضع معيار شامل يتناول التصنيف والقياس، ومحاسبة الانخفاض في القيمة والمحاسبة في نفس الوقت ، [في عام **2010** ، أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية جزءاً آخر من المعيار الدولي للتقارير المالية **9**، والذي يغطي في المقام الأول تصنيف وقياس المطلوبات المالية ويتناول أيضاً جوانب تطبيق خيار القيمة العادلة ومشتقات المشتقات المضمنة. وفي الوقت نفسه، عمل مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) و FASB معاً لتطوير نموذج لانخفاض قيمة الأصول المالية .

كما قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بتطوير نموذج محاسبة التحوط بشكل مستقل عن مجلس معايير المحاسبة المالية ، وأصدر هذا الجزء من معيار المعيار الدولي للتقارير المالية **9** في عام **2013**. وتم إصدار المعيار **IFRS 9** ، بما في ذلك محاسبة التحوط ، وانخفاض القيمة ، وتصنيف التصنيف والقياس في **24 يوليو 2014**.

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

ثانياً: التصنيف والقياس

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

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

ثالثاً: خسارة القيمة (التلف)

يتطلب المعيار الدولي **IFRS 9** تكوين مخصص انخفاض القيمة مقابل التكلفة المطفأة للموجودات المالية المحتفظ بها بالتكلفة المطفأة أو بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر. يتم تسجيل التغيير

في هذا المخصص في الربح والخسارة .بالنسبة لمعظم هذه الأصول ، عندما يتم شراء الأصل، يتم قياس مخصص انخفاض القيمة على أنه القيمة الحالية لخسائر الائتمان من أحداث التخلف عن السداد المتوقعة خلال الأشهر الـ 12 المقبلة. سيستمر المخصص على أساس الخسائر المتوقعة من التخلف عن السداد خلال الاثني عشر شهرًا القادمة إلا إذا كانت هناك زيادة كبيرة في مخاطر الائتمان. إذا كانت هناك زيادة كبيرة في مخاطر الائتمان ، يتم قياس المخصص كقيمة الحالية لجميع خسائر الائتمان المتوقعة للأداة على مدى عمرها الكامل. إذا تعافت مخاطر الائتمان يمكن أن يقتصر المخصص مرة أخرى على خسائر الائتمان المتوقعة على مدى الأشهر الـ 12 التالية.

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

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

les instruments financiers IFRS-9 الادوات المالية

الحالة الأولى: TITRES HYBRIDES

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

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

كما قامت بتبادل مع البنك "أ" لمدة 3 سنوات عن 100.000 دج **un swap** بسعر متغير مقابل معدل ثابت قدره 6.5% مع "سقف" يساوي المعدل الثابت. لهذه المعاملة، دفعت عمولة قدرها 0.5% من المبلغ الاسمي. كما استحوذت سوناطراك على 2000 سند قابل للتحويل إلى أسهم صدرت بسعر 97 دج (الاسمي 100 دج) من شركة نفضال والتي يُطلب منها الاحتفاظ بها حتى تاريخ الاستحقاق. يتم إصدار هذه السندات بمعدل 5% وهي قابلة للاسترداد بعد 5 سنوات.

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

المطلوب:

- 1) تحديد القيم الخاصة بالأوراق المالية والمعاملات المذكورة أعلاه اعتبارًا من 1 أبريل N.
- 2) وصف طبيعة كل من الأدوات المالية التي تم تحليلها أعلاه والتسجيل المحاسبي اعتبارًا من 1 أبريل N . معدل العائد السائد في السوق في 1 أبريل N هو 6%.

الحل:

1) تحليل القيم المختلفة

أ) السندات القابلة للتحويل إلى أسهم صادرة

الفائدة السنوية: 10000 . 100 . 5% = 50000

• القيمة الحالية للفائدة: 50,000 [1 - (1.06)⁻¹⁰] = 368004

• القيمة الحالية للسداد: $10,000 \cdot 100 \cdot (1.06)^{-10} = 558395$
المجموع 926399
73.601
1000.000

• قيمة حق التحويل
سعر الإصدار: $10 \cdot 10000 =$
(ب) سندات بضمانات الاكتتاب في الأسهم
دفعة السداد السنوي للقرض:

$123291 = [10^{-10} - (10.4) - 1 / 0.04] \cdot 100 \cdot 10000$
• القيمة الحالية للقرض: $123291 \cdot [1 - (1.06)^{-10} / 0.06]$ = 907433
• قيمة ضمان الاشتراك في الأسهم: $(98 \cdot 10000) - 907433 = 72567$
980000

ج) مقايضات أسعار الفائدة *Swaps de taux*

المعدل الحالي هو 6% ، الدورة على المقايضة (معدل متغير أعلى من 6.5%) لا داعي للتدخل في هذا الوقت. إنها مجرد قسط تأمين ويمكن تقييمها بتكلفتها ، أي $100000 \cdot 0.5\% = 500$ دج. من ناحية أخرى ، حيث أن المعدل الثابت للقرض هو 6.5% بينما المعدل المتغير حالياً 6% ، شركة سوناپراك لديها ميزة يمكن أن تكون $100000 \cdot (6.5\% - 6\%) \cdot 3 = 1500$ دج. وبالتالي ، فإن القيمة الإجمالية للعملية هي: $1500 - 500 = 1000$ دج.

د) السندات القابلة للتحويل إلى أسهم مكتسبة

• القيمة الحالية للفوائد: $2000 \times 100 \times 5\% \times [1 - (1.06)^{-5} / 0.06] = 42124$
• القيمة الحالية للسداد: $2000 \times 100 \times (1.06)^{-5} = 149452$
المجموع 191576
2424
194000

• قيمة حق التحويل:

• سعر الإصدار: $97 \times 2,000 =$

هـ) محفظة الأسهم

كان من الممكن إجراء تقييم العلاوة باستخدام النماذج الرياضية مثل صيغة Black and Scholes. سوف نستخدم معطيات التمرين.

عدد الخيارات المطلوبة: $140 = 3980 / 550000$

• قيمة الخيارات: $140 \times [5 + (3930 - 4020)] = 13300$
• قيمة الأوراق المالية المكتسبة $13300 - 550000 = 536700$
المجموع 550000

2) توصيف وقيود محاسبية في 1 أبريل N

من الضروري بشكل خاص معرفة إذا كانت الأداة المالية تحتوي على عنصر من عناصر الخصوم أو أداة من أدوات حقوق الملكية. و ان ترتب بشكل منفصل مختلف مكونات الأدوات المالية.

أ) السندات القابلة للتحويل إلى أسهم صادرة

السند هو التزام مالي (بخلاف الخصم المحتفظ به لغرض الصفقة). يجب تسجيله بالتكلفة المطفأة. الحق في التحويل يمثل أداة من أدوات حقوق ملكية.

التسجيل المحاسبي : في N/04/01

926399	1000000	بنك (أو 471 سندات ، حسابات إصدار)	512
73601		قروض سندات قابلة للتحويل	161
		علاوة تحويل السندات إلى أسهم	1034
		إصدار 10000 سندات قابلة للتحويل إلى أسهم	

ب) سندات بضمانات الاكتتاب في الأسهم

السند هو التزام مالي (بخلاف الالتزام المحتفظ به لغرض الصفقة). يجب تسجيله بالتكلفة المطفأة. قسيمة الاشتراك هي أداة حقوق ملكية.

التسجيل المحاسبي:

907433 72567	980000	بنك (أو 471 سندات ، حسابات إصدار) قروض إلزامية أخرى علاوة تحرير الأسهم إصدار 10000 إلزامية قابلة للتحويل إلى أسهم	512 163 1035
-----------------	--------	--	--------------------

ج) مقايضات أسعار الفائدة *Swaps de taux*

المقايضة هي أداة لتغطية القرض والفائدة المستحقة الدفع. يمكن اعتباره تحوط (تغطية) للقيمة العادلة (لان القيمة الحالية للقرض هي على أساس سعر الفائدة). ويجب تسجيلها بالقيمة العادلة، (التغيرات في القيمة العادلة تم ملاحظتها في حساب النتيجة). العتية على المبادلة هو أداة التحوط (تغطية) المبادلة، يجب تسجيلها أيضًا بالقيمة العادلة، التغيرات في القيمة العادلة تسجل في حساب النتيجة.

التسجيل المحاسبي:

500 1500	1500 500	الأدوات المالية المشتقة (<i>Swaps</i> مبادلة بمعدل فائدة) أعباء مالية (نواقص قيمة على أدوات الخزينة) أدوات الخزينة (خيارات بالتراضي بمعدل فائدة) بعتبة نوتج مالية (فوائض قيمة على أدوات الخزينة) <i>Swaps</i> مبادلة مع عتبة	52 668 52 766
-------------	-------------	---	------------------------

د) السندات القابلة للتحويل إلى أسهم مكتسبة

السندات القابلة للتحويل إلى أسهم هي أصول مالية محتفظ بها حتى تاريخ استحقاقها. شركة سوناطراك لا ترغب في استخدام حقها في التحويل، و بالتالي سيكون لها قيمة صفرية. سيتم تسجيل السندات بالتكلفة المطفأة. سيكون المعدل الفعال أقل من 6٪. هو المعدل الذي يتوافق مع المساواة التالية:

$$97 \times 2000 = 100 \times 2000 + i' [5 - (i + 1) - 1] \times 5\% \times 100 \times 2000 = 5.71\% = i$$

التسجيل المحاسبي:

550000	550000	قيم متداولة للتوظيف - اسهم بنك (أو 471 سندات ، حسابات إصدار) اقتناء حافظة أسهم	503 512
--------	--------	--	------------

الحالة الثانية: القروض الإجبارية *EMPRUNT OBLIGATAIRE*

أصدرت شركة نفضال في الأول من جويلية الماضي قرضًا بمبلغ 100000 سند قيمة السند 100 دج ، بمعدل 5٪ سنويًا ، اصدر بسعر 96 دج. بلغت تكاليف الإصدار 6832 (بالإضافة إلى 19.6٪ ضريبة القيمة المضافة). يتم السداد عن طريق الأقساط السنوية ثابت على مدى 10 سنوات.
(1) تقديم جدول استهلاك القرض وتحديد كل استحقاق التكلفة المطفأة للقرض.
(2) التسجيل المحاسبي في 1 جويلية N و 31 ديسمبر N و 1 جويلية N + 1.

الحل:

(1) إطفاء القرض

القسط السنوي الثابت هو $10000 \times 100 = 129505$ دج.

المعدل الفعال هو المعدل الذي يحقق:

$$i / [5 - (i + 1) - 1] \times 129,505 = 6832 - (96 \times 10000)$$

$$i = 6\%$$

جدول الاستهلاك

التاريخ	الالتزامات الحية	الالتزامات المهتلكة	الفوائد	الرأس المال المسدد	الدفعة الحقيقية	الفوائد ب 6%	القيمة الصافية، التكلفة المطفأة
0							953168
1	10000	795	50000	79500	129500	57190	880856
2	9205	835	46025	83500	129525	52852	804185
3	8370	877	41950	87700	129550	48251	722886
4	7493	920	37465	92000	129469	43373	636794
5	6573	966	32865	96600	129465	38207	545536
6	5607	1015	28035	101500	129535	32732	448733
7	4592	1065	22960	106500	129440	26924	346197
8	3527	1119	17635	111900	129535	20771	237433
9	2408	1175	12040	117500	129540	14246	122139
10	1233	1233	6165	123300	129465	7326	0

(2) القيود المحاسبية

• في 07/01 n

953168	951829 1339	بنك (أو 471 سندات، حسابات إصدار) الدولة، الرسم على السلع و الخدمات x 6832 x 19.6 % القروض السندية الأخرى 6832 - 96 x 10000 إصدار قرص ب 10000 سند ب 96 دج	163	512 44566
--------	----------------	--	-----	--------------

• في 12/31 n

28595	28595	أعباء الفوائد 57190 x (12/6) قروض سندية أخرى الفوائد من 07/01 إلى 12/31	163	661
-------	-------	---	-----	-----

LA CONSOLIDATION IFRS-10 القوائم المالية الموحدة

الوحدات المحتواة في القوائم المالية الموحدة

- الوحدة التي تملك واحدة أو أكثر من فرع تقدم قوائم مالية موحدة إلا في الحالات الاستثنائية الخاصة.

- هيئات الرأسمال – الاستثماري، الأموال المشتركة للتوظيف، شركات الاستثمار ذات الرأسمال المتغير و الوحدات الأخرى الشبيهة ملزمة بتطبيق الإجراءات المنصوص عليها في معيار القوائم المالية الموحدة IFRS-10 و توحيد الفروع التابعة لها.

نموذج الرقابة الموحدة

- المستثمر يراقب الوحدة لما يتيقن بأن (له الحق) في العوائد المتغيرة بسبب ارتباطاته مع الوحدة، و لديه قدرة التأثير على هذه العوائد انطلاقاً من القوة التي يمسكها عليها. مفهوم الرقابة يؤدي مفهوم القوة (السلطة)، و التعرض للعائدات المتغيرة ووجود الربط بين الاثنين.
- الرقابة تقيم على أساس مستمر.

المرحلة 1: فهم الوحدة

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

المرحلة 2: السلطة المحتفظ بها على الأنشطة ذات الصلة

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

المرحلة 3: عرض العوائد المتغيرة

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

المرحلة 4: العلاقة بين السلطة و العوائد

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

- المستثمر يأخذ بعين الاعتبار حقوق الأطراف التي تعمل لصالحه لما يقيم سلطته على الوحدة.

الطرق المحاسبية و الفترات المحاسبية للفروع

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

المساهمات التي لا تترتب عنها الرقابة

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

المعاملات داخل المجموعة

- المعاملات داخل المجموعة أُلغيت تماما.

فقدان الرقابة

- عند فقدان الرقابة على فرع، أصول و خصوم الفرع و القيمة المحاسبية للمساهمات لا تعطي حق الرقابة تلغى محاسبيا. المقابل المتحصل عليه و الفوائد المحتفظ بها المحتملة (تقيم بالقيمة العادلة) تسجل محاسبيا. المبالغ المسجلة في العناصر الأخرى للنتيجة الإجمالية يعاد ترتيبها تماشيا مع المعايير الأخرى IFRS. كل ربح أو خسارة الذي يترتب عن ذلك يسجل محاسبيا في النتيجة الصافية.

تغيير حصة مالكي سندات المساهمة مع الاحتفاظ بالرقابة

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

IFRS-10 القوائم المالية الموحدة LA CONSOLIDATION

مجمع متخصص في المواد الغذائية يتكون من 5 شركات: الشركة الأم (A) لإنتاج المشروبات الغازية، و الفروع: الشركة (B) لإنتاج الطماطم، الشركة (C) لإنتاج معجون البرتقال، الشركة (D) لإنتاج العجائن، الشركة (E) لإنتاج البسكويت. الميزانيات (بملايين الدنانير). في N/12/31 لهذه الشركات تقدم لك في الملحق رقم 1. حسابات النتائج (بملايين الدنانير) للفترة N لهذه الشركات تقدم لك في الملحق رقم 2. بعض المعلومات الإضافية تقدم لك في الملحق رقم 3. المطلوب: تقديم الميزانية الموحدة و حساب النتائج الموحد للمجمع (X) ؟

الملحق رقم 1: ميزانيات شركات المجموعة
ميزانية الشركة (A) لإنتاج المشروبات الغازية

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

ميزانية الشركة (B) لإنتاج الطماطم

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

ميزانية الشركة (C) لإنتاج معجون البرتقال

6000	رأسمال	1000	تشبيطات معنوية
3000	احتياطات	6000	تشبيطات مادية
1000	نتيجة	1000	تشبيطات مالية أخرى
6000	ديون مالية	6000	مخزون
4000	ديون أخرى	5000	مدينون
		1000	نقديات
20000		20000	

ميزانية الشركة (D) لإنتاج العجائن

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

ميزانية الشركة (E) لإنتاج البسكويت

6000	رأسمال	900	تشبيطات معنوية
4000	احتياطات	11400	تشبيطات مادية

1400	نتيجة	200	تثبيات مالية أخرى
5600	ديون مالية	4000	مخزون
8000	ديون أخرى	6900	مدينون
		1600	نقديات
25000		25000	

الملحق رقم 2
حسابات النتائج لشركات المجموعة
حساب نتائج الشركة (A) لإنتاج المشروبات الغازية

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

حساب نتائج الشركة (B) لإنتاج الطماطم

52000	مبيعات	26400	مشتریات مستهلكة
1000	نواتج أخرى	20000	أعباء مختلفة
2000	نواتج مالية	3000	أعباء مالية
		3000	مخصصات الاهتلاكات
		1000	ضرائب على الأرباح
		1600	نتيجة الفترة
55000		55000	

حساب نتائج الشركة (C) لإنتاج معجون البرتقال

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

حساب نتائج ميزانية الشركة (D) لإنتاج العجانن

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

حساب نتائج الشركة (E) لإنتاج البسكويت

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

الملحق رقم 3
معلومات إضافية

■ تفصيل لسندات المساهمة

✓ الشركة A:

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

✓ الشركة B:

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

■ معلومات أخرى

- ✓ الشركة A تتبع بانتظام المنتجات إلى الشركة B، مبلغ المبيعات خارج الرسم للفترة N كان K 3000 دج المدينون الباقي مسجلين في N/12/31 بقيمة K 3000 دج.
- ✓ في 01 جانفي N مخزون الشركة A لدى الشركة B كان K 800 دج. في N/12/31 كان K 1200 دج. الهامش على سعر البيع الشركة A لمنتجاتها كان 20%.
- ✓ الشركة A أقرضت في 01 جويلية N-2 مبلغ K 600 دج للشركة B، معدل الفائدة كان 10%.
- ✓ الشركة B باعت في 01 جانفي N-1 عقار إلى الشركة A ب: K 1000 دج (منها K 200 دج للأراضي) هذا العقار تم اقتنائه من قبل الشركة B في 01 جانفي N-5 ب: K 800 دج (منها K 160 دج للأراضي) و اهتلك على عشرون سنة. الشركة A قررت اهتلاك هذا العقار خلال 16 سنة.
- ✓ الشركة B وزعت خلال N: K 600 دج حصص أرباح للدفع منها K 420 دج تم استلامهم من الشركة A.
- الشركات: C-D-E لم يوزعوا الأرباح.
- ✓ معدل الضريبة على الأرباح 35%.

الحل:

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

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

طرق التوحيد	نسب الرقابة			أسماء الشركات
	إجمالي	غير مباشر	مباشر	

إدماج شامل	70		70	B
إدماج شامل	60	60		C
إدماج تناسبي	50		50	D
موضع المعادلة	30		30	E

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

✓ إعداد الميزانية الموحدة للشركات المدمجة

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

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

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

الأصول

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

الخصوم

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

✓ عرض قيود تعديلات الميزانية:

أ) معادلة أسهم الشركة (E) لإنتاج البسكويت

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

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

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

الأصول المحاسبية الصافية للشركة (E) لإنتاج البسكويت

• رأس المال: 6000

• الاحتياطيات: 4000

• النتيجة: 1400

11400

$3420 = 30\% \times 11400$

فائض القيمة: $1620 = 1800 - 3420$.

و عليه يمكن تسجيل القيد التالي:

265	سندات الشركة (A) المقومة بواسطة المعادلة	3420	
265	سندات الشركة (A)	1800	
106	احتياطيات الشركة (A) $30\% \times 4000$	1200	
120	نتيجة الشركة (A) $30\% \times 1400$	420	

--	--	--	--	--

(ب) التسجيل المحاسبي للديون و الحقوق المتبادلة

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

(ت) إعادة تقييم المخزون المقتنى داخل المجموعة

مخزون الشركة (B) لإنتاج الطماطم تم إعادة تقييمه بأكثر من 20% من 1200 و التكن 240.
 $80 = 20\% \times 400$ ناتجة عن نتيجة الفترة (قبل الضريبة) و $160 = 20\% \times 800$ ناتجة عن نتائج الفترات السابقة (قبل الضريبة).
 حق الضريبة المؤجلة (الضريبة المدفوعة مقدما على هذا التقييم الزائد) يمكن تقديرها ب:
 $84 = 20\% \times 35\% \times 1200$
 يجب تخفيض نتيجة ممارسة شركة ألفا للبيع ب:
 $400 \times 20\%$ (تغير المخزون) 20% (نسبة الهامش) 65% (أخذ بعين الاعتبار الضريبة) = 52
 يجب تخفيض الاحتياطات ب: 800 (مخزون أولي) $\times 20\% \times 65 = 104$
 لذلك نسجل القيود التالية:

240	80 160	نتيجة الشركة (A) $20\% \times 400$ احتياطات الشركة (A) $20\% \times 800$ مخزون $20\% \times 1200$ إعادة صياغة المخزون	3	120 106
28 56	84	ضرائب مؤجلة $240 \times 35\%$ نتيجة الشركة (A) $400 \times 35\%$ احتياطات الشركة (A) $800 \times 35\%$ إعادة صياغة الضرائب المؤجلة	120 106	2761

و يمكننا تسجيل قيد وحيد كالآتي:

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

(ث) إعادة صياغة التثبيات المكتسبة داخل المجموعة

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

328	115 213	ضرائب مؤجلة احتياطات لشركة B تثبيات مادية (أراضي و مباني) فائض التنازل عن التثبيات	21	2761 106
	36	اهتلاك التثبيات المادية		281

12		احتياطات الشركة (A)	106	
12		نتيجة الشركة (A)	120	
12		ضرائب مؤجلة	2761	
		الاهتلاك		

ج) إعادة توزيع الأرباح

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

	420	نتيجة الشركة (A)	120	
		احتياطات الشركة (A)	106	
420		أرباح الشركة (A) التي استلمتها من الشركة B $600 \times 70\%$		

ح) إدماج الشركة (C) لإنتاج معجون البرتقال

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

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

التسجيل المحاسبي:

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

(*) أو فوائد الأقلية على الرأسمال و الاحتياطات

(**) أو فوائد الأقلية على النتيجة

خ) إدماج الشركة (D) لإنتاج العجان

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

التسجيل المحاسبي:

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

د) إدماج الشركة (B) لإنتاج الطماطم

جدول تحليل رؤوس الاموال يمكن اعداده أيضا:

العناصر	المجموع	الشركة (A) 70 %	الأقلية 30 %
الرأسمال	8000	5600	2400
الاحتياطات	5787	4051	1736
النتائج	2200	1540	660
	15987	11191	4796

التسجيل المحاسبي:

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

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

✓ عرض الميزانية الموحدة (الدمجة)

الميزانية الموحدة يمكن عرضها انطلاقاً من الجدول التالي:

ميزانية موحدة	إعادة الصياغة	تراكم الميزانية	العناصر
			الأصول
2400		2400	تثبيبات معنوية
40208	36+ 328 -	40500	تثبيبات عينية
0	1800 - 2500 - 5600 - 3600 -	13500	سندات مساهمة
34200	3420 +		السندات موضع المعادلة
2170	630 -	2800	تثبيبات مالية أخرى
187	12 - 115 + 84		حقوق الضرائب المؤجلة
24160	240 -	24400	مخزون
27800	1000 -	28800	مدينون
2600		2600	تقديرات
			الخصوم
			الرأسمال
			الاحتياطات
102940		11500	النتيجة
20000	2500 - 8000 - 6000 -	36500	فائدة الأقلية
17179	+ 12 + 213 - 104 - 1200 +	18800	ديون مالية
3100	+ 2000 - 1800 + 3000 - 420	4200	ديون أخرى
7736	4051 - 5787 - 2000		
26170	- 420 - 12 + 52 - 420 +	26800	
27700	- 400 + 400 - 600 + 1000	28700	
	1540 + 2200		
	4136 + 3600		
	630 -		
	1000 -		

102940		115000	
--------	--	--------	--

الميزانية الموحدة يمكن عرضها كالآتي:

20000	الرأسمال	2400	تثبيبات معنوية
17179	الاحتياطيات	40208	تثبيبات عينية
3100	النتيجة	0	سندات مساهمة
7736	فائدة الأقلية	34200	السندات موضع المعادلة
26170	ديون مالية	2170	تثبيبات مالية أخرى
27700	ديون أخرى	187	حقوق الضرائب المؤجلة
		24160	مخزون
		27800	مديون
		2600	نقديات
102940		102940	

✓ عرض حساب النتائج المتراكم للشركات المدمجة

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

الأعباء

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

النواتج

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

✓ تقديم القيود الخاصة باعادة تصنيف حسابات النتائج

(أ) معادلة الشركة (E) لصناعة البسكويت

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

(ب) تعديلات أخرى

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

3000	3000	مبيعات	70
60	60	مشتريات مستهلكة مشتريات و مبيعات تبادلية	60
52	800	نواتج مالية 600 10X % أعباء مالية	76
28	12	فوائد الاقتراض و الإقراض المتبادلة	66
18	6	مشتريات مستهلكة 400 20X % النتيجة	60
420	420	ضرائب على الأرباح 80 35X % تغير المخزون	120 695
		النتيجة	120
		ضرائب على الأرباح 80 35X % مخصصات الاهتلاك	68
		اهتلاكات	695
		نواتج مالية	76
		النتيجة	120
		أرباح متحصل عليها من الشركة (A)	

✓ تقديم حساب النتائج الموحد

205000	رقم الأعمال 3000 - 208000
4500	نواتج أخرى
209500	إنتاج الفترة
(119280)	المشتريات المستهلكة 122200 - 3000 + 80
(70700)	أعباء أخرى
(11982)	مخصصات الاهتلاكات 12000 - 18
(201962)	استهلاك الفترة
7538	النتيجة العملياتية
6520	نواتج مالية 7000 - 420 - 60
(7240)	أعباء مالية 7300 - 60
(720)	النتيجة المالية
6818	النتيجة العادية قبل الضريبة
(3078)	ضرائب على الأرباح 3100 - 28 + 6
3740	النتيجة الصافية للشركات المتكاملة
420	حصة الشركات الموضوعه موضع المعادلة في النتيجة الصافية
4160	صافي نتيجة المجموع المدمج
3100	حصة المجمع
1060	حصة الأقلية

IFRS 11 الترتيبات المشتركة JA

نطاق:

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

ترتيب مشترك (JA):

- **يُلزم** الطرفين باتفاق تعاقدي (لا يجب أن يكون كتابيًا، بل يعتمد على مضمون المعاملات بين الطرفين).
- **يمنح** طرفين (أو أكثر) سيطرة مشتركة.
- **تُصنف** الترتيبات المشتركة على النحو التالي:
- عملية مشتركة - للأطراف حقوق في الأصول والالتزامات فيما يتعلق بالتزامات JA
- مشروع مشترك - يحق للأطراف فقط صافي أصول JA.

السيطرة المشتركة:

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

السيطرة المشتركة:

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

يمكن أن يكون ذلك صريحًا أو ضمنيًا:

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

السيطرة الفعلية المشتركة:

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

الحقوق الموضوعية والحماية:

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

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

مستثمر مشترك:

- الطرف المشارك في عملية مشتركة أو مشروع مشترك ، ولكن ليس لديه سيطرة مشتركة على الترتيب المشترك وفقاً للشروط التعاقدية ، سيتم تسميته كمستثمر مشترك .يقوم المستثمر المشترك بحساب حصته في العمليات المشتركة أو المشاريع المشتركة على النحو التالي:
- إذا كان المستثمر المشترك طرفاً في عملية مشتركة، فسوف يعترف بحصته التناسبية في الأصول والخصوم والدخل والنفقات من تلك العملية المشتركة في بياناته المالية الخاصة.
 - إذا كان المستثمر المشترك طرفاً في مشروع مشترك، فسيتم احتساب حصته في المشروع المشترك وفقاً لمتطلبات المعيار الدولي للتقارير المالية IFRS 9.

هيكل الترتيبات المشتركة JAs:

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

الشكل القانوني(1):

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

الشروط التعاقدية(2):

عادة، تكون الحقوق والالتزامات المتفق عليها في الشروط التعاقدية متسقة، أو لا تتعارض مع تلك التي يمنحها الشكل القانوني. ومع ذلك ، يجب على الأطراف تقييم الشروط التعاقدية للتأكد من أنها في الواقع. من تلقاء نفسها، والضمانات المقدمة لأطراف ثالثة، والالتزامات لعدم السداد أو رأس المال الإضافي لا ينتج عنه التزام بالمطلوبات وبالتالي التصنيف كعملية مشتركة.

حقائق وظروف أخرى(3):

الحقائق والظروف الأخرى قد تكون مثل:

- منح الأطراف حقوقاً في جميع الفوائد الاقتصادية بشكل جوهري من الترتيبات المشتركة JA.
 - جعل الترتيبات المشتركة JA تعتمد على الأطراف لتسوية التزاماتها بشكل مستمر .
- على سبيل المثال JAs المصممة لبيع الناتج في المقام الأول إلى الأطراف إعطاء الأطراف إلى حد كبير جميع الفوائد الاقتصادية ، ويعني JA يعتمد على التدفقات النقدية من على الأطراف تسوية التزاماتها. لذلك يتم تصنيف JA كعملية مشتركة.

الاعتراف و القياس: أطراف المراقبة المشتركة

1- العمليات المشتركة:

القوائم المالية الموحدة / الفردية

يعترف المستخدم المشترك فيما يتعلق بالفائدة في عملية مشتركة:

- (أ) أصولها ، بما في ذلك حصتها في أي أصول محتفظ بها بشكل مشترك
- (ب) مطلوباتها ، بما في ذلك حصتها من أي مطلوبات منكبة بشكل مشترك
- (ج) إيراداتها من بيع حصتها من الناتج عن العملية المشتركة

(د) مصروفاتها ، بما في ذلك حصتها من أي مصروفات يتم تكبدها بشكل مشترك.
يتم احتساب ما ورد أعلاه وفقاً للمعايير الدولية للتقارير المالية IFRS المعمول بها.

2- مخاطر المشتركة:

القوائم المالية الموحدة / الفردية

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

بيانات مالية منفصلة

تعرف على الاهتمام إما:

• بتكلفة

• كأصل مالي وفقاً للمعيار الدولي للتقارير المالية 9 الأدوات المالية أو معيار المحاسبة الدولي 39 الأدوات المالية: الاعتراف والقياس.

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

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

(ا) العمليات المشتركة:

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

حساب نصيبها التعاقدية من الموجودات والمطلوبات والمصروفات والإيرادات في كليهما:

○ القوائم المالية الموحدة / الفردية

○ بيانات مالية منفصلة

(ب) المخاطر المشتركة:

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

القوائم المالية الموحدة / الفردية

تقييم التأثير الهام وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي 28 (أي كشرية):

○ إذا كان موجوداً: قم بتطبيق طريقة حقوق الملكية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي 28 (ما لم تكن المنشأة معفى من تطبيق طريقة حقوق الملكية).

○ إذا لم يكن موجوداً: الأصل المالي (معيار المحاسبة الدولي 39 IAS / المعيار الدولي للتقارير

المالية 9 IFRS).

بيانات مالية منفصلة:

تقييم التأثير الهام وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي 28 IAS :

○ إن وجد: إما (1) بالتكلفة (2) أصل مالي (معيار المحاسبة الدولي 39 IAS / المعيار الدولي

للتقارير المالية 9 IFRS)

○ إذا لم يكن موجوداً: الأصل المالي (معيار المحاسبة الدولي 39 IAS / المعيار الدولي للتقارير

المالية 9 IFRS).

(ج) متطلبات الانتقال:

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

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

○ التطبيق بأثر رجعي من بداية الفترة السابقة مباشرة (أي ليس أقرب فترة عرضت).

○ الإفصاح عن أثر التغيير في السياسة المحاسبية (معيار المحاسبة الدولي IAS 8 السياسات والتغيرات المحاسبية) في التقديرات والأخطاء المحاسبية الفقرة 28 (و)) فقط للفترة السابقة مباشرة (أي ليست الفترة الحالية أو أي فترة سابقة أخرى معروضة).
يحتوي الملحق ج من المعيار الدولي للتقارير المالية IFRS 11 أيضًا على انتقال محدد إرشادات التطبيق فيما يتعلق بـ:

- المشاريع المشتركة - الانتقال من التوحيد المتناسب لطريقة حقوق الملكية.
- العمليات المشتركة - الانتقال من طريقة حقوق الملكية إلى محاسبة الأصول والخصوم.
- أحكام الانتقال في المالية منفصلة للمنشأة.

ملاحظة:

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

IFRS 11 الترتيبات المشتركة JA

مثال 1:

يتكون الترتيب المشترك من ثلاثة اطراف: يمتلك فيها A حقوق التصويت بنسبة 50% ، بينما يمتلك B نسبة 30% ويملك C حقوق التصويت بنسبة 20% في الترتيب . تنص شروط العقد بين الأطراف A و B و C على أن 75 ٪ على الأقل من حقوق التصويت مطلوبة لممارسة السيطرة على الترتيب. في هذه الحالة، على الرغم من أن A يمكن أن يعيق عملية صنع القرار ، لكنه لا يستطيع ممارسة السيطرة على الترتيب. يتطلب موافقة B لأن أحكام العقد تحدد على الأقل 75٪ من حقوق التصويت مطلوبة للتحكم في الترتيب. وهذا يعكس أن كل من A و B يسيطران بشكل مشترك على الترتيب حيث لا يمكن لأي طرف فردي اتخاذ القرار دون موافقة الطرف الآخر.

مثال 2:

يتم إنشاء الترتيب من قبل طرفين ويمتلك كل طرف حقوق التصويت بنسبة 50% للترتيب وتتطلب شروط العقد أنه يلزم على الأقل 51% حقوق التصويت لممارسة السيطرة على الترتيب. في هذه الحالة، من الضمني في شروط العقد أن كلا الطرفين يسيطران بشكل مشترك على الترتيب لأنه لا يمكن لأي طرف ممارسة السيطرة على الترتيب على أساس فردي دون موافقة الطرف الآخر. ومع ذلك، في بعض الحالات، تحتاج الشروط التعاقدية المتفق عليها من قبل أطراف الترتيب المشترك إلى نسبة مئوية دنيا من حقوق التصويت لممارسة السيطرة على الترتيب. إذا كانت هذه النسبة الدنيا المطلوبة من حقوق التصويت لا يمكن الحصول عليها إلا من خلال دمج حقوق التصويت لأكثر من طرف واحد يعملان معاً، في مثل هذه الظروف، يجب أن تحدد شروط العقد ما هي مجموعة المستثمرين المطلوبة للاتفاق بشكل مستقل لممارسة السيطرة على الترتيب.

مثال 3:

يتم إنشاء ترتيب مشترك من قبل ثلاثة أطراف تمتلك A حقوق التصويت بنسبة 50% بينما تمتلك كل من B و C حقوق التصويت بنسبة 25% لهذا الترتيب. تنص شروط العقد بين A و B و C على أن 75% على الأقل من حقوق التصويت مطلوبة لممارسة السيطرة على الترتيب. في هذه الحالة، على الرغم من أن A يمكن أن يعيق عملية صنع القرار ولكن لا يمكنه التحكم في الترتيب لأنه يحتاج إلى موافقة إما B أو C. في مثل هذه الحالة، يجب أن تحدد شروط العقد بين الأطراف تلك المجموعة أو مجموعة الأطراف اللازمة لممارسة السيطرة بشكل مستقل على الترتيب، أي (A و B) أو (A و C).

مثال 4:

أنشأ طرفان ترتيباً مشتركاً في شكل كيان قانوني منفصل مدمج. يمتلك كل طرف في الترتيب 50% من حقوق التصويت للكيان المدمج. ينتج عن التأسيس فصل الملاك المشتركين عن هذا الكيان وهذا يعكس أن الموجودات والمطلوبات المحتفظ بها في كيان السيطرة المشتركة هي موجودات ومطلوبات المنشأة. في مثل هذه الحالة، يكون لأطراف الكيان الخاضع للسيطرة المشتركة الحق في صافي الأصول للكيان الخاضع للسيطرة المشتركة، وبالتالي سيتم معاملته كمشروع مشترك. ومع ذلك، فإن الأطراف في الكيان الخاضع للسيطرة المشتركة تعدل ميزة الاتفاقية التعاقدية المتعلقة بالكيان القانوني بطريقة تمكن تلك الأطراف من الحصول على الحق المباشر في أصول وخصوم الكيان القانوني في نسبة محددة، مثل هذا التعديل لميزة الشركة سيؤدي المشروع المشترك إلى أن تكون عملية مشتركة عندما يكون لدى المستثمر مصلحة في مشروع مشترك، فسيتم احتساب حصته في مشروع مشترك وفقاً لطريقة حقوق الملكية بموجب معيار المحاسبة الدولي IAS28.

المعيار IFRS-12 الإفصاح عن المصالح في المنشآت الأخرى IFRS 12 Informations à fournir sur Intérêts dans d'autres entités

نظرة عامة

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

الهدف

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

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

لتحقيق هذا الهدف، يجب على المنشأة الكشف عن:

▪ الأحكام والافتراضات الهامة التي اتخذتها في تحديد:

- طبيعة مصلحتها في مؤسسة أو ترتيب آخر.

- نوع الترتيب المشترك الذي له مصلحة فيه.

- أنه يفي بتعريف كيان استثماري إن وجد.

▪ معلومات عن اهتماماتها في:

- الشركات التابعة

- الترتيبات المشتركة والمنتسبين.

- الكيانات المنظمة التي لا يسيطر عليها الكيان.

تجميع

يشدد المعيار IFRS-12 على أنه من الضروري لمعدّي القوائم المالية تحقيق التوازن بين **العيب** على البيانات المالية بتفاصيل مفرطة قد لا تساعد مستخدمي البيانات المالية و **حجب** المعلومات نتيجة الإفراط في التجميع. يجب على المنشأة تقديم المعلومات بشكل منفصل للمصالح التالية (أي التجميع غير مسموح به):

• الشركات التابعة

• المشاريع المشتركة

• العمليات المشتركة

• المنتسبين

- الكيانات المهيكلة غير الموحدة.
- يجب على المنشأة أن تنظر في الأمور التالية عند تحديد ما إذا كانت المعلومات المجمعة:
 - ✓ كمية ونوعية المعلومات حول خصائص المخاطر و الأخذ بعين الاعتبار خصائص كل كيان ممكن إدماجه. و،
 - ✓ أهمية كل وحدة بالنسبة للجهة المبلغة.
- أمثلة على مستويات التجميع التي قد تكون مناسبة هي:
 - x طبيعة الأنشطة .
 - x تصنيف الصناعة .
 - x الجغرافيا

نطاق

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

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

لا ينطبق المعيار **IFRS-12** على:

- خطط المنافع ما بعد التوظيف أو خطط منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل التي تنطبق عليها معيار المحاسبة الدولي **IAS 19** مزايا الموظفين.
- البيانات المالية المنفصلة للمنشأة التي ينطبق عليها معيار المحاسبة الدولي **IAS 27** البيانات المالية المنفصلة.
- مصلحة تحتفظ بها كيان يشارك ، ولكن ليس له سيطرة مشتركة أو تأثير كبير على ترتيب مشترك.
- فائدة محسوبة وفقاً للمعيار **IFRS-9** ، باستثناء
- حصة في شركة زميلة أو مشروع مشترك مقيمة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي **IAS 28**: الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة .أو
- الفائدة في كيان منظم غير مجمع.

تاريخ السريان المعيار **IFRS-12**:

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

مصطلحات محددة:

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

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

أحكام وافتراضات مهمة:

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

- أن يسيطر على كيان آخر ؛

- أن لديها سيطرة مشتركة على ترتيب أو تأثير كبير على كيان آخر؛ و
 - نوع الترتيب المشترك (عملية مشتركة أو مشروع مشترك) عندما يتم هيكلته من خلال مركبة منفصلة
- أمثلة للحالات التي تتطلب الإفصاح**
- أن الكيان:

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

معلومات الإفصاح المطلوبة بموجب المعيار الدولي للتقارير المالية 12

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

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

تقييم:

- طبيعة ومدى القيود الهامة على قدرتها على الوصول إلى الأصول أو استخدامها ، وتسوية التزاماتها للمجموعة ؛
 - طبيعة والتغيرات في المخاطر المرتبطة بمصالحها في الكيانات المهيكلة الموحدة.
 - عواقب التغييرات في حصة ملكيتها في شركة تابعة والتي لا تؤدي إلى فقدان السيطرة ؛ و
 - عواقب فقدان السيطرة على شركة تابعة خلال الفترة المشمولة بالتقرير.
- الحصص غير المسيطرة في أنشطة المجموعة والتدفقات النقدية:**
- بالنسبة لكل من الشركات التابعة لها التي لها حصة غير مسيطرة تكون جوهرية وتظهر مصلحة في أنشطة المجموعة والتدفقات النقدية ، يجب على المنشأة المبلغة الإفصاح عما يلي:
- اسم الشركة التابعة.
 - مكان العمل الرئيسي وبلد تأسيس الشركة التابعة.
 - نسبة حقوق الملكية التي تحتفظ بها حقوق غير مسيطرة.
 - نسبة حقوق التصويت التي تحتفظ بها الحقوق غير المسيطرة، إذا كانت مختلفة عن نسبة حقوق الملكية المحتفظ بها.
 - الربح أو الخسارة المخصصة للحصص غير المسيطرة على الشركة التابعة خلال فترة التقرير.
 - الحقوق المتراكمة غير المسيطرة للشركة التابعة في نهاية الفترة المشمولة بالتقرير.
 - تلخيص المعلومات المالية حول الشركة التابعة.
- طبيعة المخاطر في المنشآت المهيكلة الموحدة عند وجود علاقة أصل أو تابعة ، يكون ما يلي: المطلوب الإفصاح عنه في البيانات المالية للمجموعة
- شروط أي ترتيبات تعاقدية قد تتطلب الشركة الأم أو الشركات التابعة لها لتقديم الدعم المالي لكيان منظم موحد ، بما في ذلك الأحداث أو الظروف التي يمكن أن تعرض الكيان المبلغ لخسارة.
 - إذا تم خلال الفترة المشمولة بالتقرير تقديم دعم مالي أو أي دعم آخر إلى كيان منظم موحد، دون وجود التزام تعاقدي للقيام بذلك:
 - نوع ومقدار الدعم المقدم
 - أسباب تقديم الدعم
 - إذا تم تقديم الدعم المالي أو أي دعم آخر إلى كيان منظم غير مدمج سابقاً أدى إلى السيطرة ، فيوضح العوامل ذات الصلة في الوصول إلى هذا القرار.

- أي نوايا حالية لتقديم دعم مالي أو دعم آخر لكيان منظم موحد، بما في ذلك نوايا مساعدة الكيان المنظم في الحصول على الدعم المالي.

طبيعة ومدى القيود الهامة

- عند وجود علاقة بين الشركة الأم، يجب الإفصاح عما يلي في البيانات المالية للمجموعة
- ✓ قيود كبيرة على قدرتها الوصول إلى الأصول أو استخدامها وتسوية التزامات المجموعة.
- ✓ طبيعة ومدى الحقوق الحقوقية للمصالح غير المسيطرة التي يمكن أن تحد بشكل كبير من قدرة الكيان على الوصول إلى الأصول أو استخدامها وتسوية مطلوبات المجموعة.
- ✓ المبالغ المدرجة في البيانات المالية الموحدة للموجودات والمطلوبات التي تنطبق عليها هذه القيود.

فوائد في شركات تابعة غير مجمعة (شركات استثمارية):

تفصح المنشأة الاستثمارية عما يلي لكل شركة تابعة غير مجمعة:

- اسم الشركة التابعة .
 - المكان الرئيسي للعمل وبلد تأسيس الشركة التابعة ؛ و
 - نسبة حقوق الملكية التي يحتفظ بها الكيان الاستثماري ، وإذا كانت مختلفة ، فإن نسبة حقوق التصويت المملوكة.
- يجب أن يتم تقديم الإفصاحات أعلاه من قبل كيان استثماري للاستثمارات التي تسيطر عليها كيان استثماري فرعي.

يجب أن تفصح المنشأة الاستثمارية عن:

- × طبيعة ومدى أي قيود مهمة على قدرة الشركة التابعة غير الموحدة لشركة.
- × تحويل الأموال إلى الكيان الاستثماري في شكل أرباح نقدية، أو لسداد القروض أو السلف المقدمة من قبل الكيان الاستثماري ؛ و
- × أي التزامات أو نوايا حالية لتقديم أو المساعدة في الحصول على دعم مالي أو أي دعم آخر لشركة تابعة غير مجمعة.

الاهتمام بالترتيبات المشتركة والمنتسبين

هدف

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

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

طبيعة ومدى وأثار مالية مصالح الكيان في الترتيبات المشتركة والمنتسبين

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

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

لكل مشروع مشترك أو شركة زميلة تعتبر مهمة للكيان المبلغ

- × سواء تم قياس الاستثمار باستخدام طريقة حقوق الملكية أو القيمة العادلة.
- × تلخيص المعلومات المالية حول المشروع المشترك أو الشركة الزميلة كما هو محدد.

* إذا كان هناك سعر سوق مدرج للاستثمار وتم احتساب المشروع المشترك أو الشركة الزميلة باستخدام طريقة حقوق الملكية، فتؤخذ القيمة العادلة لاستثماراتها في المشروع المشترك أو الشركة الزميلة.

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

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

ملاحظة: يجب تجميع المشاريع المشتركة والمنسبين في مجموعتين منفصلتين.

خاتمة:

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

المعيار IFRS-13 قياس القيمة العادلة

IFRS 13 - Evaluation de la juste valeur

تمهيد:

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

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

الهدف من هذا الدليل هو تقديم القواعد المنطبقة على جميع قياسات القيمة العادلة التي تتطلبها معايير المحاسبة الدولية في وثيقة واحدة. لا يشكل زيادة في احتمالات استخدام القيمة العادلة في التقارير المالية. يجب التنبيه إلى أن هذا الملخص للمعيار الدولي IFRS 13 لا يغطي سوى بضع نقاط، ولا يحل بأي حال من الأحوال من القراءة الكاملة للمعيار ولا يكون شاملاً بما فيه الكفاية للسماح بتطبيقه الصحيح. في 11 ديسمبر 2012، تم إجراء تعديلات أخرى على المعيار IFRS 13 ، والتي سنتطرق إليها في الملخص المقدم أدناه.

مجال التطبيق:

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

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

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

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

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

تعريف القيمة العادلة:

هي السعر الذي سيتم استلامه عند بيع أصل أو تسديد مبلغ التزام في معاملة منظمة بين طرفين في السوق في تاريخ التقييم.

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

- ✓ الأصل أو الخصم محل عملية التقييم (وفقاً لوحدة الحساب الخاصة بها).
- ✓ بالنسبة للأصل غير المالي، فرضية التقييم المناسبة (وفقاً للاستخدام الأمثل).
- ✓ السوق الرئيسي (أو الأكثر فائدة) للأصل أو الالتزام.
- ✓ تقنية أو (تقنيات) التقييم المناسبة، مع مراعاة توفر المعلومات التي بواسطتها ستحضر البيانات الداخلة، والتي تمثل الافتراضات التي سيستخدمها المشاركون في السوق لتحديد سعر الأصل أو الالتزام، بالإضافة إلى المستوى الذي سيتم فيه تصنيف بيانات الإدخال هذه في التسلسل الهرمي للقيمة العادلة.

الأصل أو الخصم:

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

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

الصفقة:

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

المشاركون في السوق:

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

السعر:

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

التطبيق على الأصول غير المالية: الاستخدام الأمثل

قياس القيمة العادلة للأصل غير المالي تأخذ في الاعتبار **قدرة** المتدخل في السوق على توليد منفعة اقتصادية عن طريق الاستخدام الأمثل للأصل أو **بيعه** إلى مشارك آخر في السوق من أجل الاستخدام الأمثل. يأخذ **الاستخدام الأمثل** في الاعتبار استخدام الأصل الذي هو ممكن مادياً ومقبول قانونياً ومجدياً مالياً.

التطبيق على التزامات المنشأة وأدوات حقوق الملكية:

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

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

تقنيات التقييم:

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

التسلسل الهرمي للقيمة العادلة:

لزيادة الاتساق وقابلية المقارنة لقياسات القيمة العادلة والإفصاحات المتعلقة بها ، يقدم المعيار **IFRS 13** تسلسلاً هرمياً للقيم العادلة يصنف البيانات المدخلة لتقنيات التقييم المستخدمة لثلاثة مستويات من الأهمية لتحديد القيمة العادلة. يضع هذا التسلسل الهرمي الأسعار المدرجة (غير المعدلة) على أعلى مستوى في الأسواق النشطة للأصول أو الخصوم المتطابقة (بيانات المدخلات من المستوى الأول)، وعلى أدنى مستوى بيانات المدخلات غير القابلة للرصد (البيانات مستوى الدخول 3). في بعض الحالات ، يمكن تصنيف بيانات المدخلات المستخدمة لتحديد القيمة العادلة لأصل أو التزام على مستويات مختلفة في التسلسل الهرمي. يتم تصنيف القيمة العادلة التي تم الحصول عليها ككل على نفس المستوى الهرمي كمدخل أدنى مستوى وهو مهم للقيمة العادلة ككل. يتطلب تقييم الأهمية المادية للمدخلات المحددة للقيمة العادلة ككل ممارسة الحكم ويأخذ في الاعتبار العوامل الخاصة بالأصل أو الالتزام.

بيانات إدخال المستوى 1

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

بيانات الإدخال من المستوى 2

بيانات إدخال من المستوى 2 هي بيانات إدخال أخرى، بخلاف الأسعار المدرجة في بيانات الإدخال من المستوى 1 ، والتي يمكن ملاحظتها للأصل أو الالتزام، سواء بشكل مباشر أو غير مباشر. إذا كان للأصل أو الالتزام تاريخ استحقاق (تعاقدي) محدد، فيجب أن تكون بيانات الإدخال من المستوى 2 قابلة للرصد طوال مدة الأصل أو الالتزام بالكامل تقريباً. تتضمن بيانات الإدخال من المستوى 2 ما يلي:

- الأسعار المدرجة في الأسواق النشطة للأصول أو الخصوم **مماثلة**.
- الأسعار المعروضة في الأسواق غير النشطة للأصول أو الخصوم **متطابقة**.

• المدخلات بخلاف الأسعار المدرجة التي يمكن ملاحظتها للأصل أو الالتزام ، على سبيل المثال أسعار الفائدة ومنحنيات أسعار الفائدة التي يمكن ملاحظتها على فترات زمنية معتادة، والتقلبات (volatilités) الضمنية ، وفروق الأسعار.

التعديلات التي أجريت على معطيات إدخال المستوى 2 تختلف حسب العوامل النوعية بالأصل أو الالتزام. تتضمن هذه العوامل: حالة الأصل أو موقعه ، مدى ارتباط المدخلات ببند مماثلة للأصول أو الخصوم ، بالإضافة إلى حجم ومستوى النشاط في الأسواق التي تتم فيها ملاحظة هذه المدخلات. إن التعديل المهم للقيمة العادلة ككل قد يؤدي إلى تقييم للقيمة العادلة المصنفة في المستوى 3 من التسلسل الهرمي للقيمة العادلة إذا كان التعديل يستخدم مدخلات غير ملحوظة.

بيانات الإدخال من المستوى 3

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

المعلومات الواجب تقديمها

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

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

المعيار IFRS-14 الحسابات القانونية المؤجلة

الهدف:

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

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

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

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

مجال التطبيق:

- المعيار الدولي IFRS-14 مخصص للمتبنين الجدد للمعايير IFRS.
- لا يمكن للمؤسسة التي تقدم بالفعل قوائم مالية بموجب المعايير الدولية IFRS تطبيق المعيار الدولي IFRS-14.
- إن تطبيق المعيار ليس إلزامياً، ولكن إذا كان من الممكن لأول مرة تطبيق المعايير الدولية IFRS لإعداد القوائم المالية تطبيق المعيار، فيجب أن يفعلوا ذلك في أول قوائمهم المالية الخاصة بالمعايير الدولية IFRS؛ إذا لم يفعل، فلن يتمكن من القيام بذلك لاحقاً.
- يتعلق المعيار الدولي IFRS بالمؤسسات التي لديها أنشطة ذات أسعار منظمة ولديها أرصدة حسابات تأجيل تنظيمية في قوائمها المالية تطبيقاً لمعاييرها المحاسبية السابقة.

أحكام:

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

المعيار IFRS-15 الإيراد من العقود مع الزبائن

IFRS 15 Produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients

◆ مجالات التطبيق

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

■ عرض عام

يحدد المعيار الدولي رقم 15 أن المبدأ العام للمحاسبة يقوم على رقم الأعمال يجب أن يعكس نقل السلع والخدمات المقدمة للعملاء مقابل مبلغ يعادل المكافأة التي يتوقع البائع الحصول عليها. يعتمد نقل السلع والخدمات على مفهوم نقل السيطرة إلى العميل. يمكن أن يحدث في تاريخ معين (على سبيل المثال أثناء تسليم سلعة) أو التقدم خلال فترة معينة (عقد بناء على سبيل المثال).

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

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

الخطوة الثانية: تحديد التزامات أداء العقد:

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

الخطوة الثالثة: تحديد سعر بيع العقد:

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

الخطوة الرابعة: تخصيص سعر بيع العقد للالتزامات الأداء

الخطوة الخامسة: الاعتراف بدوران عند نقل السيطرة إلى العميل:

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

◆ تاريخ تقديم الطلب

- يعد تطبيق المعيار الدولي الخاص بالتقارير المالية رقم 15 إلزامياً من السنوات المالية التي تبدأ في أو بعد 1 يناير 2017 (مع إمكانية التطبيق المبكر) ، و يكون للوحدة الاختيار بين:
- أ- تطبيق المعيار الدولي للتقارير المالية 15 بأثر رجعي ،
- ب- العقود بأثر رجعي بأثر رجعي فقط قيد التنفيذ في 1 يناير 2017. في هذه الحالة ، سيتم تحميل التأثير التراكمي على فتح حقوق المساهمين في السنة الأولى من تطبيق المعيار الجديد ، أي 2017 ولن يكون لا حاجة لإعادة صياغة فترات المقارنة المعروضة.

المعيار IFRS-15 الإيراد من العقود مع الزبائن (النجم الساطع للالكترونيات)

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

خلال شهري نوفمبر وديسمبر N ، تم تسجيل العمليات التالية:

■ في 2 نوفمبر: بيع برنامج لشركة (نفتال):

- الإجمالي: 150000 دج

- خصم: 5% ؛

- مبلغ القسط: 45000 دج

- ضريبة القيمة المضافة: 19.6%.
 - التسديدات تتم خلال 60 يوماً.
 - ومع ذلك ، توقعت **(النجم الساطع للإلكترونيات)** ، لهذا العميل منحه ائتمناً مجانيًا ل : 6 اشهر.
 - في 4 نوفمبر: فوترة نهاية الأشغال إلى شركة **(البركة)**:
 - مبلغ التركيب: 120000 دج
 - التسبيق المطلوب: 40000 دج؛
 - بداية الأشغال خلال جوان N ؛ ثم تمت فوترة البرنامج **(logiciel)** 300000 دج
 - ضريبة القيمة المضافة: 19.6%.
 - في 7 نوفمبر: بيع (برنامج) **(logiciel)** إلى **(النور)**:
 - الإجمالي: 200000 دج
 - خصم: 10%
 - تسبيق على التركيب: 39000 دج
 - ضريبة القيمة المضافة: 19.6%.
 - لا ترغب **(النور)** في الاستفادة من ائتمناً مجانيًا لمدة 60 يوماً. هي طلبت خصم تعجيل الدفع بنسبة 2% و الذي تم منحها إياه.
 - في 9 نوفمبر: شكوى من شركة **(سوناطراك)** التي تم بيع اليها برامج **(logiciel)** :
 - الإجمالي: 100000 دج
 - خصم: 5% ؛
 - TVA: 19.6%.
 - تطالب شركة **(سوناطراك)** تخفيض إضافي قدره 5% الذي تم منحها إياه .
 - في 12 نوفمبر: الموزع المتخصص **(عمر للإلكترونيك)**، الذي تم إصدار له فاتورة : إجمالي 120000 دج تخص برنامج **(logiciel)**، تخفيض 5%، TVA 19.6 % ، في جويلية الماضي (و الذي طلب من شركة خدمات أخرى إجراء التركيب) ، وضع حالا في الحراسة القضائية. نتوقع استرداد 80% من الدين في عام.
 - في 15 نوفمبر: دفعت شركة الفرع **(الغزالة NET)** دفعت الإتاوات عن الفترة من 1 نوفمبر 1 - N إلى 31 أكتوبر N. هذه لإتاوات حسبت على النحو التالي حسب رقم الأعمال المحقق من خلال فرعها:
 - الرسوم المقررة في 1 نوفمبر (1 - N): 30000 دج
 - الرسوم المقررة على أساس الإنتاج من 1 نوفمبر (1 - N) إلى 31 أكتوبر (N): 42000 دج
 - الفرق: 12000 دج
 - الإيداع المستحق من الرسوم من 1 نوفمبر (N) إلى 31 أكتوبر (1 + N)] بالاعتماد على رقم التدريب للعام (N) - (1 - N) : $42000 \times 80\% =$
 - ضريبة القيمة المضافة: 19.6%.
 - في 28 نوفمبر: تحصيل أرباح من **(الغزالة NET)** 50000 دج.
 - في 30 نوفمبر: تحصيل فائدة على قرض بقيمة 300000 دج من الفرع **(الغزالة NET)** (تسديد الفوائد المتأخرة: التي حان موعد استحقاقها): معدل 6%.
 - في 31 ديسمبر N: مستوى تقدم التركيب في شركة **(نفضال)** 40% ؛ التثبيت في شركة **(النور)** بنسبة 50%.
- المطلوب:**
- قدم في يومية شركة **(النجم الساطع للإلكترونيات)** القيود المحاسبية الضرورية المتعلقة بالعمليات السابقة. إذا كان لا بد من إجراء التحيين، يؤخذ في الاعتبار معدل سنوي فعال بنسبة 6% ومعدلات مكافئة على فترات أقصر.
- ملاحظة: تطبيق بند الضمان بالنسبة للمؤسسة المختصة في التركيب يحل كما يلي:

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

الحل:

حسب IFRS-15 الإيراد من العقود مع الزبائن النواتج المتأتية من بيع البضائع يتم الاعتراف بها عند استيفاء جميع الشروط التالية:

- قامت المنشأة بتحويل المخاطر والمنافع الرئيسية إلى المشتري المتصلة بالملكية .
- لا تحتفظ المنشأة بأي مشاركة في التسيير عند سقوطها عادة إلى المالك ، ولا السيطرة الفعالة على الممتلكات المنقولة.
- يمكن قياس كمية المنتجات بشكل موثوق.
- من المرجح أن الفوائد المستقبلية المرتبطة بالمعاملة ستستفيد منها المؤسسة.
- قد تكون التكاليف المتكبدة أو التي سيتم تكبدها و التي تتعلق بالعملية تقاس بشكل موثوق.

عندما تكون نتيجة الصفقة تنطوي على توفير خدمة يمكن تقديرها بشكل موثوق به، المنتج المرتبط بهذه الصفقة يجب أن يلاحظ بدلالة درجة تقدم الصفقة في تاريخ الإغلاق.

يجب الاعتراف بالفائدة بناءً على الوقت المنقضي حساب سعر فائدة الأصول (كما هو محدد في معيار المحاسبة الدولي 39) سيتم الاعتراف بالإتاوات عندما يتم الحصول عليها، وفقا لمضمون الاتفاق المعمول به ، فإن أرباح الأسهم سيتم الاعتراف بها عندما يثبت حق المساهم في الأرباح.

بالنسبة للمبيعات، هناك مشكلة تكلفة الضمان التي يمكن أن تكون يعتبر توريد الخدمات.

خذ حالة البرامج التي تم بيعها مقابل 100000 دج (بدون تخفيض). الفوائد من فاتورة خدمات التثبيت 50,000 € وكلها تصبح جاهزة للعمل منذ 1 سبتمبر ، ن. تقدير الضمان هو: $(50000 + 100000) \times (2 + 3) = 7500$ دج. يتم توزيع هذه 7500 دج في السنة المالية N و N + 1 على النحو التالي:

$$\text{على } N : (100000 + 50000) \times (3 \times 4/6) = 3000 \text{ دج}$$

$$\text{على } N + 1 : (100000 + 50000) \times (3 \times 2/6 + 2) = 4500 \text{ دج.}$$

إذا اعتبرنا أن الضمان هو توريد للخدمات، في وقت بيع البرامج والتكليف بها ، فإننا سوف نسجل القيد التالي:

في N/09/01:

الزبون	الحصص الواجب دفعها	مبيعات البرامج (logiciels)	تقديم الخدمات الأخرى (التركيبات)	تقديم الخدمات الأخرى (ضمانات للزبائن)	نواتج معاينة مسبقا	فواتير تسليم البرامج وتثبيتها
411	179400	29400	95000	47500	3000	4500
44571						
701						
706						
706						
487						

لم نتمكن أيضًا من رؤية الضمان على مستوى البيع ونرى في نهاية السنة المالية مخصص ضمان للجزء غير المشمول الوقت المنقضي.

كان يجب تسجيل القيد التاليين:

في N/09/01:

29400 100000 50000	179400	الزبون الحصص الواجب دفعها مبيعات البرامج (logiciels) تقديم الخدمات الأخرى (التركيبات) فواتير تسليم البرامج وتثبيتها	44571 701 706	411
--------------------------	--------	---	---------------------	-----

في N/12/31:

4500	4500	م.ا.م.خ.ق. لعناصر الخصوم غير المتداولة مؤونة الضمانات الممنوحة للزبائن مؤونة الضمانات	158	683
------	------	---	-----	-----

مهما كانت الطريقة ، فإن النتيجة كانت ستكون مشابهة ، صافي العائدات من:
- الطريقة الأولى: $145500 = 3000 + 47500 + 95000$
- الطريقة الثانية: $145500 = 4500 - 50000 + 100000$
لقد فضلنا الطريقة الأولى ، على الرغم من صعوبة تنفيذها لأنها يتناسب بشكل أفضل مع معيار المحاسبة الدولي 18 و 15 IFRS.

عملية 2 نوفمبر:

يمكن تحليل فاتورة 2 نوفمبر على النحو التالي:

- الإجمالي: 150000
- خصم: $5\% \times 150,000 = 7500$
- الباقي 142500
- تسبيقات على تركيبات : 45000
- المجموع 187500
- TVA: $19.6\% \times 187500 = 36750$
- الواجب دفعه 224250

الرصيد المجاني الممنوح للعميل: $224250 - 224250 \times (1.06)^{12/4} = 4314$ دج
الضمان (الذي لا يبدأ إلا بعد التثبيت) يمكن تقييمه ب: $7500 = 5\% \times 150000$ دج.
سنقوم تسجيل القيد التالي (على افتراض أنه سيتم خصم الرصيد من بيع نفسها):

36750 130686 7500 45000 4314	224250	العميل (نفضال) الحصص الواجب دفعها مبيعات البرمجيات نواتج معاينة مسبقا الزبون (نفضال) التسبيقات المستلمة إيرادات مالية أخرى فاتورة العميل (نفضال)	44571 701 487 4191 768	411
--	--------	--	------------------------------------	-----

عملية 4 نوفمبر N:

يمكن تحليل فاتورة 4 نوفمبر N على النحو التالي:

- مبلغ التثبيت: 120.000
- التسبيق المدفوع: 40.000 -
- الباقي 80000

$$\bullet \text{TVA} : 15980 = 19.6\% \times 80000$$

الواجب دفعه 95680

يمكن تقييم الضمان على $120000 \times 5\% = 6000$ دج ؛ ستحمل على الفترة نفسها ب: $120000 \times 3\% = 3600$ دج. يجب أيضا ملاحظة بداية فترة الضمان على البرنامج الذي تم شراؤه في يونيو N والذي تمت فوترته بالفعل، أي $300000 \times 3\% \times \frac{6}{2} = 3000$ دج.

سنسجل القيد التالية: في N /11/02

	95680	العميل (البركة)	411
	40000	الزبون (البركة) التسبيقات المستلمة على طلبيات	4191
	3000	نواتج معاينة مسبقا	487
15680		الحصص الواجب دفعها	44571
114000		تقديم الخدمات الأخرى (التركيبات)	706
		6000-120000	
4200		تقديم الخدمات الأخرى (ضمانات للزبائن)	706
		3000+1200	
4800		نواتج معاينة مسبقا 1200-6000	487
		فاتورة الشركة (البركة)	

عملية 7 نوفمبر N:

يمكن تحليل فاتورة 7 نوفمبر N على النحو التالي:

الإجمالي: 200000

خصم: $10\% : 200000 \times 10\% = 20.000$

الباقى 180000

تسبيق على التجهيزات: 39000

المجموع 219000

خصم: $2\% : 219000 \times 2\% = 4380$

الباقى 214620

TVA : $19.6\% \times 214620 = 42066$

الواجب دفعه 256686

لحساب الخصم المستحق بسبب التسوية المسبقة ، لا يجب تسجيل الخصم إلا على الجزء فوق الرصيد الذي كان سيتم منحه للعميل:

• الرصيد الممنوح للعميل: $256686 - 256686 \times (1.06)^{-12/2} = 2481$

• الخصم التجاري: $4380 - 2481 = 1899$

يمكن تقييم الضمان على $200000 \times 5\% = 10000$ دج.

نسجل القيد التالي:

	256686	العميل (النور)	411
	1899	حسومات ممنوحة (أو مبيعات برمجات)	665
42066		الحصص الواجب دفعها	44571
167519		مبيعات برمجات (180000-10000-2481)	701
10000		نواتج معاينة مسبقا 1200-6000	487
39000		الزبون (النور) التسبيقات المستلمة	4191
		فاتورة الشركة (البركة)	

عملية 9 نوفمبر N:

يمكن تحليل إشعار الفاتورة الإضافية في 9 نوفمبر على النحو التالي:

$$\bullet \text{ مبلغ الخصم: } [100000 - 5000 (\text{خصم})] \times 5\% = 4750$$

$$\bullet \text{ TVA: } 4750 \times 19.6\% = 931$$

$$\bullet \text{ المبلغ الواجب إنقاظه } 5681$$

نسجل القيد التالي:

5681	4750 931	RRR تخفيضات ممنوحة (أو مبيعات برمجات) الحصص الواجب دفعها العميل (سوناطراك) فاتورة اضافية (سوناطراك)	411	7091 44571
------	-------------	--	-----	---------------

عملية 12 نوفمبر N:

الفاتورة غير المسددة إبسيلون تظهر ما يلي:

$$\bullet \text{ الإجمالي: } 120000$$

$$\bullet \text{ تخفيض 5\%: } 120000 \times 5\% = 6000$$

$$\bullet \text{ الباقي } 114000$$

$$\bullet \text{ TVA: } 114000 \times 19.6\% = 22344$$

$$\bullet \text{ الواجب دفعه } 136344$$

يمكننا أن نأمل في استرجاع:

$$- \text{ على العميل: } 136344 \times 80\% \times (1.06)^{-1} = 102901 \text{ دج}$$

$$- \text{ على TVA: } 22344 \times 20\% \times (1.06)^{-1} = 4216 \text{ دج.}$$

نسجل القيود التالية في N/11/12:

136344	136344	زبائن مشكوك في تحصيلهم الزبون (عمر للالكترونيات)	411	416
		دين مشكوك في تحصيله		
29227	29227	م.ا.خ.ق لعناصر الأصول المتداولة خسارة القيمة عن الزبائن المشكوك في تحصيلهم خسارة القيمة 136344 - (102901 + 4216)	4916	685

عملية 15 نوفمبر N:

الرسوم المدفوعة (red evance) يمكن تحليلها كما يلي:

$$\bullet \text{ الفرق عن العام السابق: } 12000$$

$$\bullet \text{ التسبيق: } 33600$$

$$\bullet \text{ المجموع } 45600$$

$$\bullet \text{ TVA: } 45600 \times 19.6\% = 8938$$

$$\bullet \text{ المجموع } 54538$$

• الرسوم المنسوبة (red evance) للسنة المالية N و المدفوعة في 1 - N:

$$= 30000 \times 12/10 = 25000$$

• الرسوم المنسوبة (red evance) للسنة المالية N + 1 و مدفوعة في N:

$$= 33600 \times 12/10 = 28000$$

$$\bullet \text{ الرسوم المنسوبة (red evance) للسنة المالية N: } 42600 = 25000 + 28000 - 45600$$

نسجل القيد التالية في N/11/15:

8938	54538	عمليات المجمع الفرع (الغزالة Net) الحصص الواجب دفعها	44571	451
42600		الاتاوي من الامتيازات و البراءات	751	
3000		نواتج معاينة مسبقا 25000-28000	487	
		رسوم براءات الاختراع		

عمليات 28 نوفمبر و 30 نوفمبر N:

نسجل القيود التالية:

50000	50000	عمليات المجمع الفرع (الغزالة Net) نواتج المساهمات	761	451
		أرباح		
16500	18000	عمليات المجمع الفرع (الغزالة Net) % 6 x 300000 نواتج الحقوق المرتبطة بالمساهمات	7617	451
1500		12/11 x % 6 x 300000 حقوق المرتبطة بالمساهمات- فوائد مستحقة-	2688	
		فوائد إقراض الفرع		

تسويات في 31 ديسمبر N:

في 31 ديسمبر، يجب تسوية الخدمات المقدمة في العقود غير المنتهية و التي يجب تقييم منتجاتها على أنها عقود البناء. وتشمل هذه عقود تنبئيات (نفطال) و (النور).

• عقد (نفطال)

معدل تقدم الأشغال هو 40%، من الضروري ملاحظة المنتجات في هذا المستوى

• المبلغ الإجمالي للمنتج على التركيبات : 45000 / 30% = 150000

• ملاحظة المنتجات غير المضمون: 150 000 × 95% × 40% = 57000

• التسبيقات المدفوعة بالفعل:

• الباقي المستحق خارج الضريبة:

• TVA : 12000 × 19.6% = 2352

المجموع 14352

	14352	العميل (نفطال) – فواتير قيد التحرير		4181
	45000	العميل (نفطال) – تسبيقات مستلمة على طلبات		4191
2352		الدولة، TVA على الفواتير قيد التحرير	44587	
57000		تقديم الخدمات الأخرى (تركيبات)	706	
		نتيجة الشركة (E)		

IFRS-16 عقود الإيجار

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

• مفهوم الإيجار حسب معايير المحاسبة الدولية:

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

- و حق السيطرة يعني أن المستأجر يكون قادر على توجيه الأصل بالطريقة التي يراها و كذلك تحقيق منافع اقتصادية من استخدام الأصل.
- المعيار حدد نموذج واد للمستأجر حيث يتطلب من المستأجر الاعتراف بالأصول و الالتزامات الناشئة من عقد الإيجار كإيجار تمويلي إلا في حالة:
 - x إذا كانت مدة الإيجار لا تتعدى (12) شهرا و لا يوجد خيار الشراء.
 - x إذا كان الأصل ذو قيمة منخفضة.

• تطبيق معيار الإيجار في محاسبة معايير المحاسبة الدولية:

يطبق المعيار لكل الإيجارات ما عدا:

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

(أ) فصل مكونات العقد:

- بعض العقود التي تحتوي مكوناتها عن إيجار و خدمة صيانة معا يمكن للمستأجر تخصيص مبلغ الصيانة بـ النسبة و التناسب مع مبلغ الإيجار للأصل أو اعتبار مكونات العقد كعقد إيجار واحد.
- (ب) معدل الفائدة الضمني لعقد الإيجار:

هو ذلك المعدل الذي يجعل القيمة الحالية لكلا من:

$$A = (A \text{ (مدخولات الإيجار)} + B \text{ (القيمة المتبقية غير المضمونة للأصل)}) \text{ (القيمة العادلة للأصل)}$$

$$+ B \text{ (التكاليف المبدئية المباشرة للعقد)}$$

• شروط الإيجار وفق لمعايير المحاسبة الدولية:

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

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

• إثبات الإيجار في دفاتر المستأجر:

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

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

(أ) قياس الأصل:

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

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

(ب) القياس اللاحق:

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

كما يمكن للمستأجر استخدام نموذج إعادة التقييم إذا كان:

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

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

- في حالة ضمان المستأجر للقيمة المتبقية للأصل يتم تضمين هذه القيمة و حسابها مع الالتزام.

● إثبات الإيجار في دفاتر المؤجر:

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

● إعادة القياس

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

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

● البيع مع إعادة الاستئجار:

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

IFRS-16 عقود الإيجار

تطبيق:

- استأجرت (نفظال) نصف مقطورتين من (سوناطراك) تستخدم في النقل البري بالشروط التالية:
- نصف مقطورة (أ): إيجار سنوي 19600 دج تسدد في بداية كل ثلاثي لمدة 5 سنوات بالإضافة إلى 0.2 دج لكل كيلومتر في نهاية كل عام للمسافات السنوية أكبر من 100000 كم. إمكانية شراء نصف مقطورة بعد 5 سنوات مقابل 60000 دج.

- نصف مقطورة (ب): إيجار سنوي 20000 دج يدفع في بداية كل ثلاثي لمدة 9 سنوات بالإضافة إلى 0.2 دج لكل كيلومتر في نهاية كل عام للمسافات السنوية أكبر من 100000 كم. لا يمكن اقتناء نصف مقطورة بعد 9 سنوات (المعدات تسترجع من قبل المؤجر ويتم التنازل عنها إلى الفرع التابع الأجنبي لهذا المستأجر مقابل 10000 دج. توقعات الاستخدام المتوسطة لكل من هذه المقطورات هو 1000000 كلم على مدى 10 سنوات وتكلفة الشراء (سوناطراك) من 120000 دج.

المطلوب:

- (1) وصف كل من عقدي الإيجار.
- (2) تحديد معدل العائد السنوي الضمني لكل عقد الحد الأدنى للدخل.
- (3) سجل في يومية كل من الشركتين (نفطال) و (سوناطراك) قيود السنة N (السنة الأولى من الاستخدام) العقود التي بدأت في 1 جانفي N علما أن شركة (نفطال) قطعت على التوالي 90000 كم و 110000 كم لنصف مقطورتين أ و ب.
- (4) اذكر المعلومات حول هذه العقود التي يجب تضمينها في الملاحق على البيانات المالية لشركات (نفطال) و (سوناطراك).

الحل:

(1) تأهيل العقود:

العقد (أ) هو عقد إيجار بسيط: لا يفى بالشروط للتأهل كعقد إيجار تمويلي: مدة عقد الإيجار العقد لا يغطي معظم الحياة الاقتصادية للأصل حتى و إن كان هذا العقد يمنح المستأجر خيار شراء الأصل في نهاية فترة الإيجار، السعر ليس اقل بالقدر الكافي من القيمة العادلة في التاريخ الذي يمكن فيه ممارسة الخيار (السعر يساوي 50% من القيمة جديدة).
العقد ب هو عقد إيجار تمويلي حتى لو لم يكن هناك نقل الملكية في نهاية العقد، مدة الإيجار تغطي معظم الحياة الاقتصادية للأصل.

(2) حساب معدلات العائد السنوي الضمني

سنقوم بحساب المعدلات الثلاثية، لأن التسديدات تتم كل ثلاثي، ثم نحول هذه المعدلات الثلاثية إلى معدلات سنوية مكافئة.

العقد أ: لدينا المعادلة التالية إذا كان المعدل الفصلي (i):

$$120000 = 4900 [(i+1)^{20} - 1] / i + 6000 (i+1)^{20}$$

$$i = 2.142\%$$

المعدل السنوي المكافئ: $t = (1 + i)^4 - 1 = 8.85\%$

العقد ب: لدينا المعادلة التالية إذا كان المعدل الفصلي (i):

$$120000 = 5000 [(i+1)^{36} - 1] / i + 10000 (i+1)^{36}$$

$$i = 2.763\%$$

المعدل السنوي المكافئ: $t = (1 + i)^4 - 1 = 11.52\%$

(3) التسجيل المحاسبي:

أولاً مؤسسة (نفظال) المستأجر:
العقد (أ):

في N/01/01

5860.40	4900 960.40	إيجارات الدولة، TVA محصلة على الخدمات البنك الثلاثي الأول	512	6135 44566
---------	----------------	--	-----	---------------

في N/04/01

5860.40	4900 960.40	إيجارات الدولة، TVA محصلة على الخدمات البنك الثلاثي الثاني	512	6135 44566
---------	----------------	---	-----	---------------

في N/07/01

5860.40	4900 960.40	إيجارات الدولة، TVA محصلة على الخدمات البنك الثلاثي الثالث	512	6135 44566
---------	----------------	---	-----	---------------

في N/10/01

5860.40	4900 960.40	إيجارات الدولة، TVA محصلة على الخدمات البنك الثلاثي الرابع	512	6135 44566
---------	----------------	---	-----	---------------

العقد (ب):

في N/01/01

120000	120000	معدات نقل (عقد ايجار تمويلي) الديون المترتبة على (عقد الإيجار التمويلي) الحصول على عقد ايجار	167	2482
5930	5000 930	الديون المترتبة على (عقد الإيجار التمويلي) الدولة، TVA محصلة على الخدمات البنك الثلاثي الأول	512	167 44566

في N/04/01

5930	3178	أعباء الفوائد(120000-5000)x2.763% الديون المترتبة على (عقد الإيجار التمويلي) 3178- 5000 الدولة، TVA محصلة على الخدمات البنك الثلاثي الثاني	512	661
	1822			167
	930			44566

في N/07/01

	3127	أعباء الفوائد(115000-1822)x2.763% الديون المترتبة على (عقد الإيجار التمويلي) 3178- 5000 الدولة، TVA محصلة على الخدمات		661
	1873			167
	930			44566

5930		البنك الثلاثي الثالث	512	
------	--	-------------------------	-----	--

في N/10/01

5930	3075 1925 930	أعباء الفوائد(113178-1873)x2.763% الديون المترتبة على (عقد الإيجار التمويلي) 3075- 5000 الدولة، TVA، محصلة على الخدمات البنك الثلاثي الرابع	512	661 167 44566
------	---------------------	---	-----	---------------------

في N/12/31

3022	3022	أعباء الفوائد(111305-1925)x2.763% فوائد مستحقة قوائد تسدد في N+1 /01/01	1688	661
------	------	---	------	-----

في N/12/31

2392	2000 392	ايجارات 0.20 x10000 الدولة، TVA، محصلة على الخدمات البنك الرسوم المدفوعة على أساس كلم (أكثر من 100، 000كلم)	512	6135 44566
------	-------------	--	-----	---------------

في N/12/31

12222	12222	م.ا.م.خ ق لعناصر الأصول غير متداولة اهتلاك معدات نقل اهتلاك الفترة (120000 – 10000)/9	28182	6811
-------	-------	---	-------	------

ثانيا) شركة سوناطراك المؤجر:
العقد (أ):

في N/01/01

143520	120000 23520	معدات نقل الدولة، TVA، محصلة على الخدمات موردو التثبيتات اقتناء نصف قاطرة (A)	404	2182 44566
4900 960.40	5860.40	البنك تقديم الخدمات الأخرى الدولة، TVA، مجمعة الثلاثي الأول	706 44571	512
4900 960.40	5860.40	البنك تقديم الخدمات الأخرى الدولة، TVA، مجمعة الثلاثي الثاني	706 44571	512

4900 960.40	5860.40	البنك تقديم الخدمات الأخرى الدولة، TVA مجمعة الثلاثي الثالث	706 44571	512
4900 960.40	5860.40	البنك تقديم الخدمات الأخرى الدولة، TVA مجمعة الثلاثي الرابع	706 44571	512
12000	12000	البنك اهتلاك معدات النقل اهتلاك الفترة 10/120000	28182	6811

العقد (ب):

في N/01/01

143520	120000 23520	معدات نقل الدولة، TVA محصلة على الخدمات موردو التثبيبات اقتناء نصف قاطرة (A)	404	2182 44566
120000	120000	إقراض- المترتب على عقد الإيجار- التمويلي تقديم الخدمات الأخرى عقد الإيجار- التمويلي مع (نפטال)	775	274
120000	120000	القيمة الصافية لعناصر الأصول المتنازل عنها معدات النقل عقد الإيجار- التمويلي مع (نפטال)	2182	675
5000 930	5930	البنك إقراض- المترتب على عقد الإيجار- التمويلي الدولة، TVA مجمعة الثلاثي الأول	274 44571	512

في N/04/01

1822 3178 930	5930	البنك إقراض- المترتب على عقد الإيجار- التمويلي عوائد الإقراض الدولة، TVA محصلة على الخدمات اقتناء الثلاثي الثاني	274 7626 44566	512
---------------------	------	--	----------------------	-----

في N/07/01

1873 3127 930	5930	البنك إقراض- المترتب على عقد الإيجار- التمويلي عوائد الإقراض الدولة، TVA محصلة على الخدمات اقتناء الثلاثي الثالث	274 7626 44566	512
---------------------	------	--	----------------------	-----

في N/10/01

1925 3075 930	5930	البنك إقراض- المترتب على عقد الإيجار- التمويلي عوائد الإقراض الدولة، TVA، محصلة على الخدمات اقتناء الثلاثي الثاني	274 7626 44566	512
---------------------	------	---	----------------------	-----

في N/12/31

2392	3022	فوائد مستحقة على الإقراض عوائد الإقراض فوائد ستسدد في 01/جانفي N+1	7626	27684
------	------	--	------	-------

4) محتوى الملاحق: (أ) في شركة (نفضال) المستأجر:

العقد (أ):

- بالنسبة لعقود الإيجار البسيطة، يجب على شركة (نفضال): المستأجر تقديم المعلومات التالية:
- المجموع، في تاريخ إغلاق الحد الأدنى من تسديدات الإيجار وقيمتها المحينة لكل من الفترات التالية: أقل من سنة إلى أكثر من سنة، وأقل من خمس سنوات إلى أكثر من خمس سنوات.
 - مبلغ تسديدات الإيجار المسجلة محاسبيا في نتيجة السنة المالية. مع تحديد المبالغ المقابلة للتسديدات الأقل بشكل منفصل، والإيجارات المشروطة والدخل من عقود الإيجار من الباطن.
 - وصف عام للأحكام الرئيسية لعقود الإيجار بما في ذلك على وجه الخصوص الأساس لتحديد التسديدات للإيجارات المشروطة، وجود خيارات التجديد أو شرط الشراء والفهرسة وشروطها، القيود المفروضة من خلال الأحكام التعاقدية المتعلقة بالأرباح على وجه الخصوص، الديون الإضافية والإيجارات الأخرى.

العقد (ب):

- بالنسبة لعقود الإيجار التمويلي، يجب على شركة (نفضال) المستأجر تقديم المعلومات التالية:
- لكل فئة أصول، صافي القيمة الدفترية في تاريخ الإغلاق.
 - تسوية بين مجموع الحد الأدنى للمدفوعات (المدفوعات التي مطلوب (نفضال) أداءها خلال مدة العقد باستثناء الإيجار المشروط وتكلفة الخدمات والضرائب المستحقة للمؤجر) كإيجار في تاريخ الإغلاق وقيمتها المحينة.
 - المجموع، في تاريخ إغلاق الحد الأدنى من مدفوعات الإيجار وقيمتها الحالية لكل من الفترات الموالية: الأقل من سنة، الأكثر من سنة وأقل من خمس سنوات، والأكثر من خمس سنوات.
 - الإيجارات المشروطة المدرجة في نتيجة السنة المالية.
 - وصف عام للأحكام الرئيسية لعقود الإيجار بما في ذلك على وجه الخصوص الأساس لتحديد تسديدات الإيجارات المشروطة، ووجود خيارات التجديد أو شرط الشراء والفهرسة وشروطها، القيود المفروضة من خلال الأحكام التعاقدية المتعلقة بالأرباح على وجه الخصوص، الديون الإضافية والإيجارات الأخرى.

(ب) في شركة سوناطراك المؤجر:

العقد (أ):

بالنسبة لعقود الإيجار التشغيلية، يجب على شركة سوناطراك، المؤجر، تقديم المعلومات التالية:

- لكل فئة من فئات الأصول، القيمة المحاسبية الإجمالية، الاهتلاك المتراكم و خسائر انخفاض القيمة المتراكمة بتاريخ الإغلاق وكذلك الاهتلاك المسجل وخسارة القيمة المسجلة و الاسترجاع في نتيجة الفترة.
- مبلغ الحد الأدنى للمدفوعات المستقبلية التي سيتم استلامها بموجب العقود الإيجار البسيط لا يمكن إلغاؤها معاً، ولكل الفترات المالية : أقل من سنة و أكثر من سنة و أقل من خمس سنوات، و أكثر من خمس سنوات.
- المبلغ الإجمالي للإيجارات المحتملة المسجلة في حساب النتيجة.
- وصف عام للأحكام الرئيسية لعقود الإيجار.

العقد (ب):

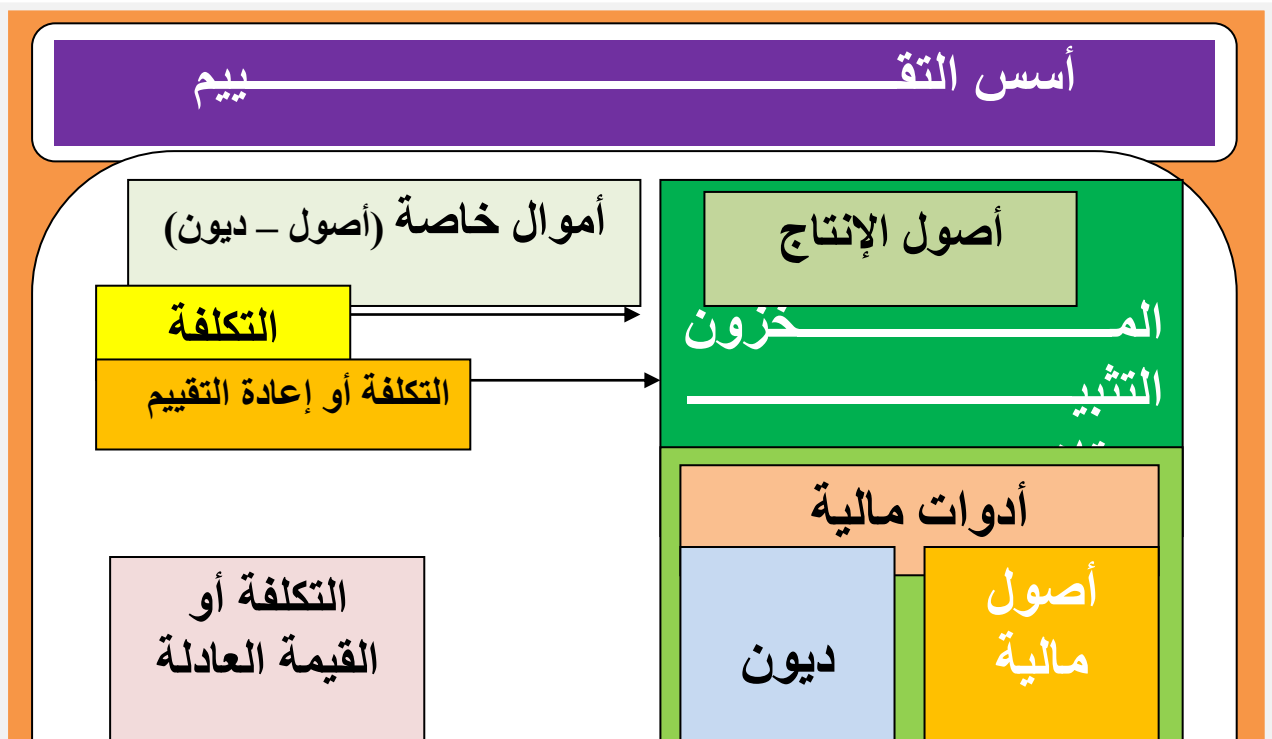
- بالنسبة لعقود الإيجار التمويلي ، يجب على شركة سوناظراك ، المؤجر تقديم المعلومات التالية:
- التوفيق بين إجمالي الاستثمار الإجمالي في عقد الإيجار في تاريخ الإغلاق (أي مجموع الحد الأدنى من المدفوعات كإيجار ، مع إضافة أي قيمة متبقية غير مضمونة متراكمة تعود إلى المؤجر) والقيمة المحيئة للحد الأدنى من المدفوعات التي سيتم استلامها نتيجة التأجير.
- المجموع ، في تاريخ إغلاق للحد الأدنى من مدفوعات الإيجار وقيمتها المحيئة لكل من الفترات المالية: الأقل من سنة، أكثر من سنة وأقل من خمس سنوات، و أكثر من خمس سنوات.
- المنتجات المالية غير المكتسبة.
- القيم المتبقية غير المضمونة المستحقة للمؤجر.
- تعديل القيمة التراكمية للحد الأدنى من المدفوعات فيما يتعلق بالإيجار غير قابل للاسترداد.
- الإيجارات المشروطة المدرجة في نتيجة السنة المالية.
- وصف عام للأحكام الرئيسية للعقود تأجير.

تطبيق على المعيار 16 و 36 استثمارات الإنتاج

تمهيد:

تميز معايير IAS / IFRS بشكل أساسي بين:

- عناصر "الإنتاج" ، أي الأصول المستخدمة لمختلف أنشطة المجموعة أو الوحدة ، والتي يتم تقييمها إما بالتكلفة أو بالقيمة المعاد تقييمها. طريقة واحدة للتقييم خصصت للمخزون (التكلفة) لأن طريقة التكلفة تظل قريبة من القيمة الحالية.
- الأدوات المالية (الأصول والديون) التي يتم تقييمها إما بالتكلفة أو بالقيمة العادلة. في الواقع ، تعتبر "القيمة المعاد تقييمها" و "القيمة العادلة" رسمية تمامًا: فهي تميز أسلوب محاسبة ، لكن من وجهة نظر التقييم ، فإن المفهومين متكافئين. لذلك فمن الممكن ، في النهاية لعدد قليل نادر من الاستثناءات يمكن تقديم حسابات بالقيمة العادلة الكاملة.





تطبيق:

في بداية N1 تم شراء المعدات بمبلغ 20000 ويمكن استهلاكها على مدى 8 سنوات. لها محرك بعمر 4 سنوات فقط تمثل قيمتها المقدرة 20% من السعر الإجمالي.
في بداية جويلية N3 ، تم استبدال المحرك بـ 3600 ، وتم استبدال المحرك القديم بـ 1000.
في أوائل سبتمبر، الصيانة السنوية بتكلفة 500 ، و اليد العاملة بـ 7600 تسمح بمضاعفة الطاقة الإنتاجية.
في هذا التاريخ ، قيمة الاستخدام الجديدة للمعدات هي 18000.

المطلوب :

- (1) ما هي قيمة الاهتلاكات المطبقة في نهاية N1 ؟ (قدم التفسيرات اللازمة)؟
- (2) ما هي المعالجات المحاسبية التي سيتم تطبيقها في N3 إذا كانت قيمة الاستخدام (القيمة الحالية) 16000 في نهاية N3 وما هي المبالغ التي ستظهر في الميزانية و حساب النتائج؟
- (3) ما هو الاستهلاك الذي سيتم تطبيقه في N4 وما هي المبالغ التي ستظهر في الميزانية و حساب النتائج؟
- (4) ما هي الاهتلاكات التي سيتم تطبيقها في N5 و N6 إذا كانت قيمة الاستخدام هي 14000 لـ N5 و 8000 لـ N6 وما هي المبالغ التي ستظهر في الميزانية و حساب النتائج؟

الحل:

السؤال الأول: ما هو مقدار الاهتلاك الذي سيتم تطبيقه في نهاية N1 ؟
النص القابل للتطبيق: المعيار IAS 16 المقابل للقسم 1 من "SCF التسجيل المحاسبي وتقييم الأصول والخصوم:

7. يجب الاعتراف ببند الممتلكات والتجهيزات والمعدات كأصل عندما:
(أ) من المحتمل أن تتدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بهذا الأصل إلى الشركة.
(ب) يمكن قياس تكلفة هذا الأصل للشركة بشكل موثوق.
12. في بعض الحالات يكون من المناسب تجزئة التكلفة الإجمالية للأصل بين عناصرها المختلفة و تسجيل كل عنصر على حدة . مثل هذه هي الحالة عندما تكون مختلفة مكونات الأصل لها عمر إنتاجي مختلف و تقدم تدفقات اقتصادية بمعدل مختلف يتطلب استخدام معدلات وطرق الاستهلاك مختلف . على سبيل المثال ، السفينة و السطح و الكبائن و المطبخ و المحركات تعامل كأصول منفصلة قابلة للاستهلاك إذا كان لها أعمار إنتاجية مختلفة.

الحل:

يجب فصل التكلفة الإجمالية إلى عنصر رئيسي (الأجهزة) ومكون (المحرك) وفقاً للنقطة 12 من معيار المحاسبة الدولي IAS 16
تكلفة المكون الرئيسي، المعدات: $20000 * 80\% = 16000$ ، وتكلفة المكون المحرك:
 $2020000 * 4\% = 80800$
يتم اهتلاك كل مكون حسب بتكلفته الخاصة، و لمدة استخدامه المحتملة (سنفترض قيمة متبقية صفرية):

$$\bullet \text{ استهلاك المعدات} = 8/16000 = 2000$$

$$\bullet \text{ استهلاك المحرك} = 4 / 4000 = 1000$$

السؤال الثاني: ما هي المعالجات المحاسبية التي سيتم تطبيقها في N3 ؟
النص المطبق: المعيار المحاسبة الدولي IAS 16

نموذج التكلفة:

30. بعد الاعتراف كأصل، يجب أن يكون بند الممتلكات والآلات والمعدات معترف بها بالتكلفة ناقصاً الاستهلاك المتراكم والخسارة المتراكمة القيمة.
43. كل جزء من أصل ثابت ملموس له تكلفة كبيرة مقارنة بإجمالي تكلفة يجب استهلاك العنصر بشكل منفصل.
46. إلى الحد الذي يستهلك فيه الكيان بشكل منفصل بعض عناصر الأصل ملموس، كما أنها تستهلك ما تبقى من الأصول بشكل منفصل.
48. يجب احتساب مصاريف الاستهلاك لكل فترة في حساب النتائج إلا إذا يتم دمجها في القيمة الدفترية لأصل آخر.

خسارة القيمة

النص المطبق: المعيار المحاسبة الدولي IAS 36

60. يتم الاعتراف بخسارة القيمة في الأصل المعاد تقييمه كمصروف في حساب النتائج.
61. عندما تتجاوز القيمة المقدرة لخسارة القيمة الدفترية للأصل المعني، يجب على المنشأة أن تسجل خصم إذا فقط توجد معايير محاسبية أخرى تلزمه.
62. بعد تسجيل خسارة القيمة لا بد من تعديل الاهتلاكات للسنوات المقبلة، بحيث تكون القيمة المحاسبية المعادة للأصل مطروحا منها قيمتها المتبقية (إن وجدت)، يمكن توزيعها بشكل منتظم على مدى عمرها الإنتاجي المتبقي.

الحل:

- في بداية N3، القيمة المحاسبية للمعدات هي $16000 * 8/6 (2 \text{ سنة مطفاة}) = 12000$ وقيمة المحرك $4000 * 4/2 = 2000$.
- المعدات، في الجزء الرئيسي، يستهلك ب: $2000 / 12,000 = 6/12$ للفترة N3.
- المكون المستبدل (محرك N1) يهتك بالتناسب حسب المدة حتى يتم استبداله في أوائل جويلية مقابل: $500 = 12/6 * 2/2000$.
- قيمتها الصافية في نهاية N3 هو 1500 وسعر التبادل 1000، يتحقق الشركة خسارة ب: 500.
- المحرك الجديد قابل للاستهلاك على مدى 4 سنوات على أساس تكلفة الشراء البالغة 3600. واستهلاك الفترة N3 تناسيبا مع الزمن $450 = 12/6 * 4 / 3600$.
- تكاليف الصيانة السنوية تمثل دائماً نفقات للسنة المعنية ولا تؤدي إلى أصل ثابت (لا ترسل).
- إن تكاليف التحسين التي تزيد من القدرة على توليد الموارد يتم تثبيتها و رسمتها واهتلاكها على المدة المتبقية من عمر المتبقي للعقار التناسبي المؤقت، أي 5 سنوات و 4 أشهر (من سبتمبر N3 إلى نهاية N8) أي 64 شهراً إجمالاً.
- استهلاك N3 : $475 = 4 * (64 / 7600)$.
- القيمة الصافية المحاسبية الكلية (العنصر الرئيسي، المحرك الجديد والتحسينات) هي 20275 نهاية N3. هذه تتجاوز القيمة القابلة للاسترداد البالغة 18000 ويجب ملاحظة خسارة القيمة من 20275 - 18000 = 2275.

العنصر	الأساس	اهتلاك N3	قيمة صافية في نهاية N3
العنصر الأساسي	12000	- 2000	10000
المحرك القديم	2000	- 500	مباعة
المحرك الجديد	3600	- 450	3150
الاهتلاكات	7600	- 475	7125
	23200	- 2925	20275
قيمة المنفعة			18000
الانخفاضات			2275

القوائم المالية (الميزانية و حساب النتائج) للفترة N3 المناسبة للمعلومات التالية:

N 2	N 3	الميزانية
14000	18000	تثبيات الانتاج

N 2	N 3	النتيجة
500	500	أعباء الصيانة
3000	3425	أعباء الاهتلاك
-	2275	أعباء الانخفاض
-	500	خسائر التنازل

السؤال الثالث: ما هي المعالجات المحاسبية المطبقة في **N 4**؟
منطقياً، انخفاض قيمة 2275 تحمل فقط إلى العنصر الرئيسي والتحسينات التي عمرها يتجاوز 5 سنوات التي تخص المحرك (3.5) سنوات. لهذه الفترة، القيمة الصافية بعد الاستهلاك، أقل من قيمة الاستخدام ب: 1870 التي تم إعادة دمجها في قيمة الأصول.
الحسابات هي كالآتي:

العنصر	الأساس	اهتلاك N 4	قيمة صافية في نهاية N 4
العنصر الأساسي	10000		
تحسينات	7125		
انخفاض	2275-		
	14850	2970 -	11880
محرك جديد	3150	900 -	2250
	18000	3870 -	14130
قيمة مسترجعة			16000
استرجاع الخسائر			1870 -

القوائم المالية (الميزانية و حساب النتائج) للفترة **N 4** المناسبة للمعلومات التالية:

N 3	N 4	الميزانية
18000	16000	تثبيات الانتاج

N 3	N 4	النتيجة
	1870	نواتج، استرجاع عن خسائر
500	500	أعباء الصيانة
2275		أعباء الانخفاض
500		خسائر التنازل

السؤال الرابع: ما هي المعالجات المحاسبية المطبقة في **N 5**؟
للسنة المالية **N5**، صافي القيمة، بعد الاهتلاك، أقل من القيمة المستخدمة. رصيد المؤونة (405) يتم دمجها في حساب النتيجة والقيمة الصافية المحاسبية للمعدات، ولكن معيار المحاسبة الدولي IAS 16 يمنع أن رصيد القيمة العادلة (14000 - 10260 - 405 = 3335) تضاف إلى التثبيت لأنها تعتبر إعادة تقييم (والذي سيكون ممكناً فقط عند تغيير الطريقة لجميع السلع من نفس النوع).

الحسابات هي كالتالي:

العنصر	الأساس	اهتلاك N 5	قيمة صافية في نهاية N 5
العنصر الأساسي	11880	2970	8910
محرك جديد	2250	900 -	1350
	14130	3870 -	10260
قيمة مسترجعة			14000
استرجاع الخسائر			405 -

القوائم المالية (الميزانية و حساب النتائج) لفترة N 5 المناسبة للمعلومات التالية:

الميزانية	N 5	N 4
تثبيات الانتاج	10665	16000

النتيجة	N 5	N 4
نواتج، استرجاع عن خسائر	405	1870
أعباء الصيانة	500	500
أعباء الانخفاض	3870	3870

السؤال الرابع: ما هي المعالجات المحاسبية المطبقة في N 6؟
بالنسبة إلى N6، تكون القيمة القابلة للاسترداد أقل مرة أخرى من القيمة المحاسبية بعد الاستهلاك، لا يوجد أي انخفاض جديد.

الحسابات هي كالتالي:

العنصر	الأساس	اهتلاك N 6	قيمة صافية في نهاية N 6
العنصر الأساسي و التحسينات	8910		
استرجاع الخسائر	405		
	9315	3105-	6210
محرك جديد	1350	900-	450
	10665	4005-	6660
قيمة مسترجعة			8000

القوائم المالية (الميزانية و حساب النتائج) لفترة N 6 المناسبة للمعلومات التالية:

الميزانية	N 6	N 5
تثبيات الانتاج	6660	10665

النتيجة	N 6	N 5
نواتج، استرجاع عن خسائر		405
أعباء الصيانة	500	500
أعباء الاهتلاك	4005	3870

IFRS-17 عقود التأمين - contrats d'assurance

طرق التقييم و العرض المقترحة من مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB

الاعتراف و تسجيل عقد:

الاعتراف بالعقد عندما تبدأ فترة تغطية المخاطر

تقييم العقد في الأصل:

▪ التقييم على أساس جميع المعلومات المتاحة المتعلقة بالتدفقات النقد المنتظرة.

▪ الاتساق مع بيانات السوق الملحوظة.

▪ "خسارة اليوم الأول" ممكنة ولكن تأجيل أي "مكسب يوم واحد"

إعادة تقييم هذا العقد خلال الفترات التالية:

x إعادة التقييم في كل تاريخ تقرير (التدفق النقدي ، معدل الخصم ، هامش الخطر).

x التعرف على آثار التغييرات في تقديرات الخدمات المستقبلية في الفترات التي يتم خلالها تقديم الخدمة.

تقديم النتائج في القوائم المالية:

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

أساسيات المعيار IFRS-17 عقود التأمين

- يتم تقييم الخصم على أساس القيمة الحالية للخدمات (خدمات محينة بسعر الفائدة).
- تشمل القيمة الحالية للخدمات على هامش للمخاطر، من أجل الأخذ في الحسبان حالة عدم اليقين المتعلقة بالتدفقات المستقبلية.
- يضاف إليها هامش الخدمة التعاقدية للتكيف مع المماثلة في أقساط التأمين.
- يتم استهلاك MSC (هامش الخدمة التعاقدية) بمرور الوقت على مدة تغطية المتبقية للعقد.

- إذا كانت خسارة متوقعة، تؤخذ مباشرة ضمن الأعباء حسب نتيجة اشتراك العقد.
 - يتم تعديل CSM (هامش الخدمة التعاقدية) بتغيرات التدفقات النقدية المستقبلية.
- و الجدول التالي يوضح العناصر المكونة لعلاوة تأمين الاشتراك:

المجموع

هامش الخدمة التعاقدية (CSM)

(الفائدة المنتظرة على العقود، المحتفظ بها في حساب انتظار في الخصوم، لتصب في الربح مع مرور الزمن)

القيمة الحالية للخدمات

الدفعات المنتظرة

(علاوات، أداءات، مصروفات)

التحيين

(التقريب للانتقال للقيمة الحالية)

هامش الخطر

(يمثل حالة عدم اليقين المرتبطة بالتدفقات المستقبلية)

علاوة

تأمين

الاشتراك