الدورة التدريبية التخصصية للمتقدمين لامتحان شهادة المحاسب القانونى لعام ٢٠٢٣
ضمن الفعاليات العلمية لجمعية المحاسبين القانونيين فى سورية

مقدمة

إن من دلائل التقدم وحسن أداء العمل المالي والمحاسبي وجود نظام عام لتبيان المهام الأساسية لتلك الأعمال بهدف ضبط الأداء وتنظيم آلية تدقيق واستخراج البيانات المالية.

وفي هذا الإطار كان الاهتمام بمهنة تدقيق الحسابات التي شهدت تقدماً واسعاً في السنوات الأخيرة بصدور القانون رقم (33) لعام 2009 الناظم لمهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات الذي وضع أسس ومبادئ ممارسة المهنة ،حيث أولى اهتماماً واضحاً بمدقق الحسابات من خلال المهام الموكلة إليه والمسؤوليات المناطة به.

وفي هذا السياق أخذت جمعية المحاسبين القانونيين على عاتقها النهوض بالسوية العلمية والمهنية للمتقدمين لنيل " إجازة محاسب قانوني" من خلال إقامة الدورات التدريبية والندوات والمحاضرات إعمالاً لنص المادة (10) من القانون رقم /33/ لعام 2009:

" يجري امتحان شهادة المحاسب القانوني بإشراف وزارة المالية مرة على الأقل سنوياً "

وضمن هذا الإطار فقد أعدت الجمعية برنامج الدورة التدريبية للمتقدمين لنيل إجازة محاسب قانوني وفق المنهاج المعتمد من قبل مجلس المحاسبة والتدقيق وقامت بوضع هذا الكراس المختصر ليكون عوناً ومساعداً للمتقدمين للامتحان، يمكنهم الرجوع إليه والاستزادة من مضمونه نظراً لأهميته الامتحانية والمهنية مستقبلاً، وقد شمل هذا الكراس :

١. أهم معايير المحاسبة الدولية (كعرض البيانات المالية والمخزون وقائمة التدفقات النقدية والسياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات والأخطاء والأحداث اللاحقة والأصول غير الملموسة والتقارير المرحلية والإيراد وعقود الإيجار ومخصصات الالتزامات والأصول المحتملة والممتلكات والمصانع والمعدات وآثار التغيرات في أسعار الصرف .....)

٢. أهم معايير التدقيق الدولية (كتقرير مدقق الحسابات والتخطيط لعملية التدقيق والاستجابة لمخاطر التدقيق وإجراءات التدقيق وأدلة الاثبات وذلك من خلال معاييرها ذات الصلة) .

٣. بعض المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

٤. عرضاً وافياً لتحليل البيانات المالية.

٥. المحاسبة الضريبية.

مرفقين به بعض القوانين الهامة ذات الصلة المالية والمحاسبية وخاصة (قانون الشركات الصادر بالمرسوم التشريعي رقم (29) لعام 2011 وقانون تنظيم المهنة رقم (33) لعام 2009 وقوانين ضريبة الدخل رقم (24) لعام 2003 وتعديلاته ، إضافة إلى حالات عملية وتطبيقية عليها).

ولنا وطيد الأمل أن تكون هذه الدورات عموماً وهذا الكراس خصوصاً خير مساعد لزملائنا الجدد وعوناً لهم في اجتياز الامتحان المقرر .

ولا بد من التنويه بأن هذا الكراس ليس كافياً لوحده كمرجع للامتحان بل لابد من العودة إلى أمهات الكتب والمراجع المتعلقة بالمهنة .

مع تمنياتنا لكم بالتوفيق والنجاح

مجلس إدارة جمعية المحاسبين القانونيين في سورية

مجلـس إدارة جمعية المحـاسبين القانونيين فـي ســورية

م	الاسم	الصفـــة
١	الأستاذ أحمد هيثم العجلانـــي	رئيـس مجلـــس الإدارة
٢	الأستاذ محمد منيـر علبـــي	نائب رئيس مجلس الادارة
٣	الأستاذ ياســـــر الجـاجـة	أميـــــن الســـــر
٤	الأستاذ محمد يوسف الصيرفـي	محاســـــــــب
٥	د. منـــــال الشـــياح	أمـيـــــن صـــندوق
٦	الأستاذ محمد غسـان تسابحجي	عضـــــــــواً
٧	الأستاذ ابـراهيـم مـــراد	عضـــــــــواً
٨	الأستاذ محمد شـادي الصبـاغ	عضـــــــــواً
٩	الأستاذ نـــــوار مـكـــي	عضـــــــــواً

الفهرس

المعايير الدولية للتقارير المالية والمعايير الدولية المحاسبية.....6
مقدمة عن معايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية للتقارير المالية.....7
المعيار الدولي للتقارير المالية رقم (1) 24
المعيار الدولي للتقارير المالية (5) 26
معايير تتعلق بالأدوات المالية 34
المعيار الدولي للتقارير المالية رقم (10)..... 66
المعيار الدولي للتقارير المالية رقم (13)..... 86
المعيار الدولي للتقارير المالية رقم (15)..... 94
المعيار الدولي للتقارير المالية رقم (16)..... 111
المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (17).....119
معيار المحاسبة الدولي رقم (1)..... 128
معيار المحاسبة الدولي رقم (2)..... 137
معيار المحاسبة الدولي رقم (7).....152
معيار المحاسبة الدولي رقم (8).....168
معيار المحاسبة الدولي رقم (10)..... 183
معيار المحاسبة الدولي رقم (16)..... 189
معيار المحاسبة الدولي رقم (21)..... 212
معيار المحاسبة الدولي رقم (23)..... 227
معيار المحاسبة الدولي رقم (33)..... 233
معيار المحاسبة الدولي رقم (34)..... 242
معيار المحاسبة الدولي (36)..... 250
معيار المحاسبة الدولي رقم (37)..... 259
معيار المحاسبة الدولي رقم (38).....268
معيار المحاسبة الدولي رقم (40)..... 275

معايير التدقيق الدولية.....280
المعيار الدولي للتدقيق رقم (200).....281
المعيار الدولي للتدقيق رقم (210).....285

المعيار الدولي للتدقيق رقم (220)..... 291
المعيار الدولي للتدقيق رقم (230)..... 296
المعيار الدولي للتدقيق رقم (240)..... 299
المعيار الدولي للتدقيق رقم (250)..... 305
المعايير الدولية للتدقيق رقم (260,265)..... 308
المعيار الدولي للتدقيق رقم (300)..... 312
المعيار الدولي للتدقيق رقم (315)..... 322
المعيار الدولي للتدقيق رقم (320)..... 333
المعيار الدولي للتدقيق رقم (330)..... 336
المعيار الدولي للتدقيق رقم (500)..... 340
المعيار الدولي للتدقيق رقم (560)..... 351
المعايير الدولية للتدقيق رقم (501,505,510,530,580)..... 353
المعايير الدولية للتدقيق رقم (540,550,570,520)..... 371
المعايير الدولية للتدقيق رقم (402,600,450)..... 395
المعايير الدولية للتدقيق رقم (700,706,710,701)..... 405
المعيار الدولي للتدقيق رقم (610)..... 432
المعيار الدولي للتدقيق رقم (620)..... 437
المعيار الدولي لإدارة الجودة ISQM 1..... 439
المعيار الدولي لارتباطات التأكيد ISAE 3400 452

تحليل البيانات المالية..... 457

المحاسبة الضريبية..... 491

الدورة التدريبية التخصصية للمتقدمين لامتحان شهادة المحاسب القانوني لعام ٢٠٢٣
معايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية للتقارير المالية

مقدمة عن معايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية للتقارير المالية

الحاجة إلى معايير IFRS

نشأت الحاجة إلى مجموعة موحدة من معايير اعداد التقارير المالية نتيجة لعولمة الأنشطة والعمليات التجارية. الواقع الحالي هو أن أسواق رأس المال في العالم تعمل بحرية أكبر عبر الحدود، حيث يحتاج مستخدمو البيانات المالية إلى معلومات شفافة ومقارنة لمساعدتهم على اتخاذ القرارات الاقتصادية. تتجاوز واقع اختلاف أسس اعداد وعرض القوائم المالية في مختلف الأنظمة والظروف الاقتصادية والاجتماعية من اقتصاد لآخر، لذلك كان لابد من جهة واحدة، تقوم بتطوير معايير لا ترتبط ببلد معين او اقتصاد معين.

أسباب وضع المعايير الدولية للتقارير المالية:

لمحة تاريخيه

قامت لجنة معايير المحاسبة الدولية International Accounting Standards Committee عام 1989 بوضع ونشر إطار مفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية. كما تم في العام 2001 تعديل هذا الإطار من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية International Accounting Standards Board (حل المجلس بدلاً من اللجنة منذ عام 2001) كما تم إجراء تعديلات على هذا الإطار العام في 2010 و2018

يضع الإطار المفاهيمي للتقارير المالية مجموعة الأفكار الرئيسية لعملية التقرير المالي التي توجه المجلس في تطوير المعايير الدولية للتقارير المالية. كما يساعد هذا الإطار المفاهيمي على ضمان اتساق المعايير من الناحية النظرية وأن العمليات المالية المتشابهة تتم معالجتها بطريقة متناسقة، وذلك من أجل توفير معلومات مفيدة لكل من المستثمرين والدائنين.

أصدرت لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) خلال فترة نشاطها (بين عامي 1973-2000) 41 معياراً معايير المحاسبة الدولية (IAS) تم إستبدال أو إلغاء 17 منها، وإبتداءً من عام 2001 عدّل مجلس معايير المحاسبة الدولية اسم المعايير ليصبح المعايير الدولية للتقارير المالية (IFRS) والتي صدر منها حتى الآن 17 معياراً لتحل بتسميتها الجديدة محل معايير المحاسبة الدولية.

مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB

هو جهة مستقلة ممولة بشكل خاص ويعتبر المجلس المسؤول عن التطوير والموافقة على المعايير الدولية للتقارير المالية، تم إصدار المعيار الدولي للتقارير المالية الأول IFRS1 عام 2003.

يتألف المجلس من بلدان وجنسيات متعددة، مع مزيج من المدققين ومعدي البيانات المالية و مستخدمي البيانات المالية وأعضاء أكاديميين. كما يعمل المجلس تحت مراقبة وتوجيه مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية IFRS-FOUNDATION التي كانت تعرف سابقاً باسم مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية، وهي مؤسسة غير ربحية، تتابع وتشرف على عمل المجلس IASB.

عرض معايير المحاسبة الدولية (IAS)

1	عرض البيانات المالية	Presentation of Financial Statements
2	المخزون	Inventories
7	بيان التدفقات النقدية	Statement of Cash Flows
8	السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية و وتصحيح الأخطاء	Accounting Policies, Changes in accounting estimates and errors
10	الأحداث اللاحقة (بعد فترة إعداد التقارير)	Events After Reporting Period

12	ضرائب الدخل	Income Taxes
16	الممتلكات والمصانع والمعدات	Property, Plant and Equipment
19	منافع الموظفين	Employee Benefits
20	المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية	Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance
21	آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية	The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates
23	تكاليف الاقتراض	Borrowing Costs
24	الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة	Related Party Disclosures
26	المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد	Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans
27	البيانات المالية المنفصلة	Separate Financial Statements
28	الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة	Investments in Associates and Joint Ventures
29	التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع	Financial Reporting in Hyperinflationary Economies
32	عرض الأدوات المالية	Financial Instruments: Presentation
33	ربحية السهم	Earnings Per Share
34	البيانات المالية المرحلية	Interim Financial Reporting
36	الانخفاض في قيمة الأصول	Impairment of Assets
37	المخصصات، الالتزامات والأصول الطارئة	Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets
38	الأصول غير الملموسة	Intangible Assets
40	الاستثمارات العقارية	Investment Property
41	النشاط الزراعي	Agriculture

عرض المعايير الدولية للتقارير المالية

1	تبني المعايير الدولية للتقارير المالية للمرة الأولى	First-time Adoption of international financial reporting standards
2	الدفع على أساس الأسهم	Share-based payment

3	اندماج الأعمال	Business combinations
5	الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة	None-current assets held for sale and discontinued operations
6	استكشاف وتقييم الموارد الطبيعية	Exploration for and evaluation of mineral assets
7	افصاحات الادوات المالية	Financial instruments: disclosure
8	القطاعات التشغيلية	Operation segments
9	الأدوات المالية	Financial instruments
10	البيانات المالية الموحدة	Consolidated Financial Statements
11	الترتيبات المشتركة	Joint Arrangements
12	الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى	Disclosure of Interests in Other Entities
13	قياس القيمة العادلة	Fair Value Measurement
14	ترتيبات الحسابات المؤجلة	Regulatory Deferral Accounts
15	الإيرادات من العقود مع العملاء	Revenue from Contracts with customers
16	عقود الإيجار	Lease
17	عقود التأمين	Insurance contracts

ملاحظات عامة حول تطبيق المعايير

1- لا يوجد فارق في التطبيق بين معايير المحاسبة الدولية و المعايير الدولية للتقارير الماليةوالفارق هو في التسمية فقط فكلا المجموعتين واجبتا التطبيق لدى الجهة التي تطبق المعايير. وقد اختلفت التسمية نظراً لاختلاف الجهة المصدرة لكل منها والفترة الزمنية التي صدرت خلالها فالأولى صدرت عن اللجنة قبل عام 2003 والثانية من قبل المجلس بعد ذلك.

2- لا يمكن لأي شركة الإفصاح عن أنها تطبق المعايير الدولية للتقارير المالية ما لم تطبقها بالكامل.

3- يجب التأكد من نطاق تطبيق كل معيار، ويقصد بذلك الحالات التي يغطيها المعيار والحالات التي لا يغطيها.

4- تتضمن بعض المعايير أكثر من خيار أو طريقة، ويمكن اختيار أياً منها بشرط الإفصاح عن ذلك.

5-عندما يتعذر على الشركة تطبيق ما نص عليه معيار معين فعليها أن تبرر ذلك وتفصح بوضوح.

6- لكل معيار تاريخ للبدء في تطبيقه وتسمح بعض المعيار التطبيق المبكر لها.

7- لكل معيار مصطلحات محددة وتعريفات لها وعلى الشركة التي تطبق المعيار الالتزام بها.

8- تعتبر التفسيرات الملحقة بالمعايير بمثابة ارشادات رسمية لتطبيق المعايير.

9 – تختلف المعايير من حيث طبيعتها ويمكن تصنيفها كما يلي:

أ. معايير دائمة، تطبق باستمرار إلى أن يتم تعديلها.

ب. معايير تطبق لمرة واحدة فقط مثل المعيار الدولي للتقارير المالية رقم 1 "تبني المعايير للمرة الأولى".

ج. معايير تطبق في حالات محددة كما هو الحال في المعيار 29 الذي يطبق في حالات التضخم فقط أو معايير اندماج الأعمال.

د. معايير تطبق على صناعات محددة (تأمين، استخراجية..)

10- تتعدل المعايير باستمرار لذلك يجب متابعة إصدارات المعايير من عام إلى آخر. وهنا لابد من ملاحظة أن بعض المعايير تتغير وتؤثر على معايير أخرى.
11- يتطلب تطبيق المعايير مستوى عال من التأهيل العلمي والعملي في المحاسبة.
12- على من يطبق المعايير أن يطلع على إطار إعداد وعرض البيانات المالية الصادر عن المجلس.
13- تطبق المعايير على الحالات الواردة فقط ضمن نطاقها.

ملخص معايير المحاسبة الدولية

1-عرض البيانات المالية Presentation of Financial Statements

يهدف هذا المعيار إلى بيان أساس عرض البيانات المالية من أجل ضمان إمكانية المقارنة مع بيانات مماثلة لنفس المنشأة في فترات أخرى أو لمنشآت أخرى. ويحدد المعيار عدة اعتبارات لعرض البيانات وإرشادات خاصة بهيكلها والحد الأدنى لمحتوياتها كما يعرض المعيار نماذج عن البيانات المالية.

وتتصف البيانات المالية بأنها ذات الأغراض العامة وتهدف إلى تغطية المعلومات للمستخدمين غير المؤهلين للمطالبة بتقارير مصممة خصيصاً لهم.

وتشمل المجموعة الكاملة من البيانات المالية ما يلي:

- بيان المركز المالي في نهاية الفترة.
- بيان الدخل الشامل للفترة
- بيان التغيرات في حقوق الملكية للفترة
- بيان التدفقات النقدية للفترة
- الإيضاحات، وتشمل ملخصاً للسياسات المحاسبية المهمة ومعلومات توضيحية.
- المركز المالي من بداية فترة المقارنة الأولى عندما:
  - تطبق المنشأة سياسة محاسبية بأثر رجعي
  - تقوم بإعادة عرض البنود بأثر رجعي
  - تعيد تصنيف البنود في بياناتها المالية

2- المخزون Inventories

يهدف إلى عرض المعالجة المحاسبية للمخزون ، حيث يوفر إرشادات لتحديد تكلفة المخزون والاعتراف اللاحق بالتكلفة كمصروف، بما في ذلك أي تخفيض إلى صافي القيمة القابلة للتحقق. كما يوفر إرشادات حول صيغ التكلفة المستخدمة لتحديد تكاليف المخزون. يتم قياس المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق، أيهما أقل. صافي القيمة القابلة للتحقق هي سعر البيع المقدر في السياق العادي للأعمال مطروحاً منها التكاليف المقدرة للإتمام والتكاليف المقدرة الضرورية لعملية البيع.

تشتمل تكلفة المخزون على جميع تكاليف الشراء والتكاليف الأخرى المتكبدة في نقل المخزون إلى موقعه ووضعه الحالي. عند بيع المخزون، يتم الاعتراف بالقيمة الدفترية لذلك المخزون كمصروف في الفترة التي يتم فيها الاعتراف بالإيرادات ذات الصلة. يتم تسجيل أي مبلغ تخفيض لقيمة المخزون إلى صافي القيمة القابلة للتحقق وجميع خسائر المخزون كمصروف في الفترة التي يحدث فيها التخفيض أو الخسارة.

ويعرف المخزون على أنه أصل:

- يحتفظ به لغايات البيع في سياق النشاط العادي،
- قيد التصنيع لغرض البيع،
- على شكل مواد ولوازم تستهلك في العملية الإنتاجية أو تقديم الخدمة

7- بيان التدفقات النقدية Statement of Cash Flows

يصف المعيار كيفية عرض المعلومات في بيان التدفقات النقدية، حول تغير النقد (نقد في الخزينة وودائع تحت الطلب) وما في حكمه (استثمارات قصيرة الأجل وعالية السيولة قابلة للتحويل بسهولة إلى مبالغ نقدية) لمنشأة ما خلال الفترة.

يحدد المعيار مفاهيم بعض المصطلحات المستخدمة مثل النقدية والنقدية المعادلة والتدفقات النقدية والأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية،

الأنشطة التشغيلية هي الأنشطة الرئيسية المولدة للإيراد بالنسبة للمنشأة والأنشطة الأخرى التي لا تندرج ضمن الأنشطة الاستثمارية أو التمويلية.

الأنشطة الاستثمارية هي حيازة الأصول الطويلة الأجل والتخلي عنها والاستثمارات الأخرى غير المدرجة ضمن ما في حكم النقد. يتم عرض التدفقات النقدية الإجمالية الناتجة عن الحصول على السيطرة على الشركات التابعة أو الشركات الأخرى وفقدان السيطرة عليها كنشاطات استثمارية.

الأنشطة التمويلية هي الأنشطة التي تؤدي إلى تغيرات في حجم وتكوين حقوق الملكية المساهم بها وقروض المنشأة.

كما ويعرض المعيار شكلاً لبيان التدفقات النقدية موزعة إلى هذه الأنشطة الثلاث، بالطريقتين:

الطريقة المباشرة: حيث يتم عرض الفئات الرئيسية من إجمالي المقبوضات النقدية وإجمالي المدفوعات النقدية

الطريقة غير المباشرة: حيث يتم تسوية الربح أو الخسارة بأثر المعاملات ذات الطبيعة غير النقدية، وأي مؤجلات أو مستحقات من مقبوضات أو مدفوعات نقدية سابقة أو مستقبلية وبنود الدخل أو المصاريف المرتبطة بالتدفقات النقدية الاستثمارية أو التمويلية.

كما يحدد المعيار شروط عرض التدفقات النقدية بالعملة الأجنبية، والتدفقات النقدية المرتبطة بالبنود غير العادية وتلك الناجمة عن الفوائد وأرباح الأسهم وعن ضرائب الدخل وغيرها. وتستثنى عمليات الاستثمار والتمويل التي لا تتطلب استخدام النقد أو ما في حكمه من بيان التدفقات النقدية على أن يتم الإفصاح عنها بشكل منفصل.

يشترط المعيار المحاسبي الدولي رقم 7 على المنشأة عرض مكونات النقد وما في حكمه وعرض تسوية بين المبالغ الواردة في بيان التدفقات النقدية (النقد وما في حكمه) مع البنود المعادلة الواردة في بيان المركز المالي

8- السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء

Accounting Policies, Changes In Accounting Estimates And Errors

يحدد المعيار المحاسبي الدولي رقم 8 معايير اختيار السياسات المحاسبية وتغييرها إلى جانب المعالجة المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية وتصحيح الأخطاء.

إن السياسات المحاسبية هي المبادئ والأسس والقوانين والقواعد والممارسات المحددة التي تطبقها المنشأة في إعداد وعرض البيانات المالية، عندما ينطبق أحد المعايير الدولية للتقارير المالية أو تفسيراته بشكل خاص على معاملة أو حدث، يجب على المنشأة تطبيق هذا المعيار والإفصاح عنه.

يجب على الشركة تطبيق ما يرد في كل معيار من سياسات على الحالة التي يغطيها المعيار.

في حال عدم وجود معيار ينطبق على حالة معينة، فإنه يجب على الشركة اعتماد حكمها الشخصي في وضع وتطبيق سياسة محاسبية تؤدي إلى انتاج معلومات تتصف بأنها:

- ملائمة لاحتياجات متخذي القرارات،
- موثقة تعكس جوهر العملية أو الحدث بصدق وحيادية وبشكل كامل.

يجب على الشركة الاستمرار في اتباع نفس السياسة على كل الحالات المتماثلة كما عليها أن تتبع نفس السياسة من فترة لأخرى من اجل تمكين مستخدمي البيانات من إجراء المقارنات.

يمكن للمنشأة تغيير سياساتها المحاسبية إذا كان التغيير منصوص عليه بموجب معيار محاسبي جديد أو إذا كان التغيير يقدم معلومات أفضل. في حال التطبيق للسياسة الجديدة بأثر رجعي فيجب تعديل الرصيد الافتتاحي لكل عنصر يتأثر من حقوق الملكية لأول فترة سابقة والمبالغ الأخرى المقارنة لكل فترة سابقة كما لو أن السياسة مطبقة على الدوام

يتم الاعتراف بأثر التغير في التقديرات المحاسبية، في بيان الدخل:

- في الفترة التي تم فيها التغيير إن كان يؤثر على الفترة نفسها فقط
- في فترة التغيير والفترات المستقبلية إن كان التغيير يؤثر على كل منها.
- إن كان التغيير يؤثر على الأصول أو الالتزامات أو حقوق الملكية، فيجب تعديل المبالغ المسجلة لها في فترة التغيير.

في حالة الأخطاء (حذف من البيانات المالية للمنشأة أو تحريف فيها لفترة واحدة أو أكثر من الفترات السابقة) يجب تصحيح الأخطاء المادية للفترة السابقة بأثر رجعي في أول مجموعة من البيانات المالية المصرح بإصدارها بعد اكتشافها عن طريق:

- إعادة مبالغ المقارنة للفترات السابقة التي يخصها الخطأ،
- في حال كون الخطأ يعود إلى قبل الفترة السابقة الاولى يجب إعادة الأرصدة الافتتاحية للأصول أو الالتزامات أو حقوق الملكية للفترة السابقة المتخذة كأساس.

10-الأحداث اللاحقة (بعد فترة إعداد التقارير) Events After the Reporting Period

يصف المعيار متى يجب على المنشاة تعديل بياناتها المالية بالأحداث بعد فترة التقرير والإفصاحات التي يجب على المنشأة تقديمها.

تعني الأحداث اللاحقة تلك الأحداث التي تقع بين فترة إعداد التقارير وتاريخ المصادقة على إصدار البيانات المالية.

وهناك نوعان من الأحداث: :

١. أحداث تودى للتعديل: أحداث توفر دليل بالظروف التي سادت بفترة إعداد التقارير، وهنا يجب على المنشأة تعديل المبالغ المعترف بها في البيانات المالية لكي تعكس الأحداث المعدلة بعد فترة إعداد التقارير.

٢. أحداث لا تؤدي للتعديل: أحداث تشير إلى ظروف نشأت بعد فترة إعداد التقارير وهذا لا يتطلب إجراء أي تعديل.

12- ضرائب الدخل Income Taxes

يصف المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل التي تضم جميع الضرائب المحلية والأجنبية المفروضة على الأرباح الخاضعة للضريبة.

يتم الاعتراف بالضريبة الحالية للفترات الحالية والسابقة، المتحققة وغير المدفوعة، كالتزام. ويتم إثبات المبالغ المدفوعة زيادة على الضريبة الحالية كأصل. يتم قياس الالتزامات (الأصول) الضريبية الحالية للفترتين الحالية والسابقة بالمبلغ المتوقع دفعه إلى او استرداده من الدوائر المالية والضريبية، وذلك باستخدام المعدلات الضريبية (والقوانين الضريبية) السارية في نهاية فترة التقرير.

ويحدد المعيار تعريفات للربح المحاسبي والربح الخاضع للضريبة ومفهوم الخسارة الضريبية والمصروف الضريبي والدخل الضريبي والضريبة الجارية والالتزامات الضريبية المؤجلة والأصول الضريبية المؤجلة والفروق الضريبية والقاعدة الضريبية وأسس الاعتراف بالأصول والالتزامات الضريبية الجارية والمؤجلة.

16- الممتلكات والمصانع والمعدات Property, Plant and Equipment

يعالج المعيار رقم 16 مبادئ الاعتراف بالممتلكات والآلات والمعدات كأصول، وقياس قيمتها الدفترية، للأصول المذكورة والاعتراف بها. حيث يعرف هذه الأصول واستهلاكها والقيمة القابلة للاستهلاك والحياة الإنتاجية والقيمة المتبقية والقيمة العادلة. كما يحدد المعيار عناصر تكلفة الأصل والنفقات اللاحقة المتعلقة به وإعادة تقييمه واستهلاكه واستبعاده.

وقد عرف المعيار بند الممتلكات والمصانع والمعدات بأنها أصول:

١- تحتفظ بها المنشأة لاستخدامها في انتاج، أو توريد البضائع والخدمات، أو الإيجار للغير، أو لأغراض إدارية.

٢- من المتوقع استخدامها لأكثر من فترة مالية واحدة.

كما نص المعيار على ارشادات حول قياس البند عند الاقتناء الأولي والقياس اللاحق واسس إعادة التقويم.

19 - منافع الموظفين Employee Benefits

يعالج هذا المعيار المحاسبة لجميع أنواع مزايا الموظفين (باستثناء الدفع على أساس الأسهم، والذي ينطبق عليه المعيار الدولي للتقارير المالية رقم 2). ويشمل كافة التعويضات والمزايا المقدمة من قبل المنشأة مقابل الخدمة المقدمة من قبل الموظفين أو لإنهاء خدماتهم.

يعرف المعيار مصطلحات منافع الموظفين والمنافع قصيرة الأجل وطويلة الأجل وغيرها. وينص المعيار على شروط الاعتراف والقياس والإفصاح.

20- محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance

يعرّف المعيار المنح الحكومية والمساعدات الحكومية بأشكالها المختلفة وشروط الاعتراف والإفصاح.

المنح الحكومية عبارة عن تحويلات الموارد إلى منشأة بواسطة الحكومة في مقابل الامتثال في الماضي أو المستقبل لشروط معينة تتعلق بالأنشطة التشغيلية للمنشأة.

المساعدة الحكومية هي إجراء من قبل الحكومة يهتم لتوفير منفعة اقتصادية خاصة بمنشأة أو مجموعة من المنشآت المؤهلة وفقاً لمعايير معينة.

21- آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبيةThe Effects of Changes in Foreign Exchange Rates

يصف المعيار 21 كيف يجب على المنشأة حساب المعاملات بالعملات الأجنبية، وترجمة البيانات المالية للعملية الأجنبية إلى العملة الوظيفية للمنشأة، وكذلك ترجمة البيانات المالية للمنشأة إلى عملة العرض إذا كانت مختلفة عن العملة الوظيفية للمنشأة (هي عملة البيئة الاقتصادية الرئيسية التي تعمل فيها المنشأة وأي عملة أخرى هي عملة أجنبية). فالقضية الرئيسية في سعر الصرف هي كيفية الإبلاغ عن آثار التغييرات في أسعار الصرف على البيانات المالية.

يطبق هذا المعيار على المعاملات الأجنبية وفي ترجمة البيانات المالية للعمليات الأجنبية حيث ينص على شروط الاعتراف الأولي وبفروقات الصرف وتصنيف العمليات الأجنبية والتغيرات في أسعار الصرف ومعالجتها، وتحويل نتائج المنشأة ومركزها المالي إلى عملة عرض معينة.

23- تكاليف الاقتراض Borrowing Costs

يوفر المعيار 23 إرشادات حول كيفية قياس تكاليف الاقتراض، حيث تعد تكاليف الاقتراض المنسوبة مباشرة إلى اقتناء أو إنشاء أو إنتاج الأصل المؤهل جزءً من تكلفة الأصل. ويتم الاعتراف بالتكاليف الأخرى كمصروفات.

الأصل المؤهل: هو الأصل الذي يتطلب وقتاً زمنياً طويلاً لكي يصبح جاهزاً للاستخدام المقصود أو البيع.

يشترط أن تتم رسملة تكاليف الاقتراض الفعلية المتكبدة على الاقتراض خلال الفترة مطروحاً منها أي دخل استثمار الأموال المقترضة.

24- الافصاح عن الأطراف ذات العلاقة Related Party Disclosures

يهدف إلى ضمان أن تحتوي البيانات المالية على الإفصاحات اللازمة للفت الانتباه نحو إمكانية أن يكون المركز المالي والأرباح و الخسائر للمنشأة قد تأثرت بوجود الأطراف ذات علاقة وبالمعاملات والأرصدة المعلقة لدى هذه الجهات. يتم تطبيق هذا المعيار في:

١- تحديد وتعريف الأطراف ذوي العلاقة والمعاملات المتبادلة
٢- تحديد الأرصدة المعلقة بين المنشأة والأطراف ذات العلاقة الخاصة بها.
٣- تحديد الظروف التي يكون فيها الإفصاح عن البنود في النقطتين (أ)و(ب) مطلوبا
٤- تحديد الإفصاحات التي ينبغي القيام بها حول تلك البنود.

الطرف ذو العلاقة:

هو شخص أو منشأة ذات علاقة بالمنشأة معدة التقارير له صفات أهمها:

1- له سيطرة أو سيطرة مشتركة على المنشأة، أو يملك تأثيراً جوهرياً عليها، أو كان عضوا أساسيا في الإدارة العليا في المنشأة أو شركتها الأم.

2- كان الطرف معدة التقارير أعضاء في نفس المجموعة او شركة زميلة للمنشأة وفقا للمعيار 28

3- كان الطرف مشروع مشترك والمنشأة شريك له وفق المعيار 31

26- المحاسبة والتقرير عن خطط منافع التقاعد Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans

يهتم هذا المعيار ببرامج المساهمات المحددة وبرامج المنافع المحددة ويعرض المعيار طريقة احتساب القيمة الحالية الاكتوارية لمنافع التقاعد وشروط الإفصاح، ويحدد هذا المعيار الحد الأدنى للمحتوى في البيانات المالية لخطط منافع التعاقد.

27- البيانات المالية المنفصلة Separate Financial Statements

يحدد هذا المعيار متطلبات المحاسبة والإفصاح للاستثمارات في الشركات التابعة والمشاريع المشتركة والشركات الزميلة عندما تختار المنشأة، أو يطلب منها بموجب التشريعات المحلية تقديم بيانات مالية منفصلة (غير موحدة).

28- المحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة Investments in Associates and Joint Ventures

يطبق المعيار على جميع المنشآت التي تملك تأثير هام (منشآت زميلة) أو سيطرة مشتركة (مشروع مشترك) على الجهة المستثمر فيها. يصف المعيار المعالجة المحاسبية لتلك الاستثمارات ومتطلبات تطبيق طريقة حقوق الملكية (مع بعض الاستثناءات المحددة).

29- التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع Financial Reporting in Hyperinflationary Economies

يطالب هذا المعيار المنشآت التي تكون عملتها الوظيفية هي عملة اقتصاد لديه حالة تضخم شديد (معدل التضخم التراكمي على مدى ثلاث سنوات يصل إلى 100%) أن تقوم بإجراء إعادة صياغة للوحدات الحالية للعملة باستخدام التغيير في المؤشر العام للأسعار وأن يتم الإفصاح عنها بشكل مستقل. كما يجب أن تفصح المنشأة عن حقيقة أنه قد تمت إعادة صياغة البيانات المالية ، ومؤشر الأسعار المستخدم لإعادة العرض ، وما إذا كانت البيانات المالية قد أعدت على أساس التكاليف التاريخية أو التكاليف الحالية.

33- ربحية السهم Earnings Per Share

يهدف هذا المعيار إلى وضع المبادئ من أجل تحديد وعرض حصة السهم من الأرباح مما يؤدي إلى تحسين إمكانية المقارنة بين أداء المنشآت أو الفترات المحاسبية ويركز المعيار على حساب حصة السهم من الأرباح.

34- التقارير المالية المرحلية Interim Financial Reporting

التقرير المالي المرحلي عبارة عن مجموعة كاملة أو مختصرة من البيانات المالية لفترة تقل عن سنة مالية. لا يحدد هذا المعيار المنشآت التي يتعين عليها نشر تقرير مالي مرحلي. بل يهدف هذا المعيار إلى بيان الحد الأدنى من مضمون التقرير المالي المرحلي وبيان مبادئ الاعتراف والقياس في البيانات المالية الكاملة أو المختصرة لفترة مرحلية ويقصد بالتقرير المرحلي، تقرير مالي يحتوي إما على مجموعة كاملة أو مختصرة من البيانات المالية.

الحد الأدنى بحسب المعيار هو البيانات المالية المختصرة للفترة الحالية ومعلومات المقارنة عن الفترة السابقة، أي بيان المركز المالي، بيان الدخل الشامل، بيان التدفقات النقدية، بيان التغيرات في حقوق الملكية، والايضاحات المرفقة. ويتم تطبيق نفس السياسات المحاسبية في التقرير المرحلي كما هو الحال في أحدث تقرير سنوي.

36- انخفاض قيمة الأصول Impairment of Assets

يعرض هذا المعيار، المعالجة المحاسبية للانخفاض في قيمة الأصول والإفصاح عنها. حيث يطالب بالاعتراف بالخسارة الناجمة عن الانخفاض في قيمة الأصول بحيث لا يتم تسجيل الأصول بما لا يزيد عن المبلغ القابل للاسترداد. ويعرف المعيار المبلغ القابل للاسترداد بأنه القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع أو قيمته المستخدمة (القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة للأصل) أيهما أعلى.

كما يعرض المعيار مصادر المعلومات عن الانخفاض في القيمة وطرق قياس الانخفاض.

37- المخصصات، الالتزامات والأصول الطارئة (الاحتمالية) Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets

يحدد هذا المعيار المحاسبة والإفصاح عن المخصصات والمطلوبات الطارئة والأصول الطارئة. ويعرف المعيار المخصص على أنه التزام ناتج عن عدم التأكد إما بالتوقيت أو المبلغ. (وينشأ هذا التزام من تصرفات المنشأة مثل التزامات الضمان، الالتزامات القانونية، والالتزامات الناجمة عن سياسة بيع برد المبالغ للزبائن في حالات معينة...) يتم قياس مخصص بالمبلغ الذي ستدفعه المنشأة لتسوية الالتزام في نهاية فترة التقرير.

أما **الالتزامات الطارئة أو الاحتمالية** هي التزامات محتملة سيتم تأكيد وجودها من خلال أحداث مستقبلية غير مؤكدة لا تخضع لسيطرة المنشأة بالكامل. مثل وجود دعوى قضائية ضد المنشأة. وكذلك **الأصول الطارئة أو الاحتمالية** هي أصول محتملة سيتم تأكيد وجودها من خلال وقوع أو عدم وقوع أحداث مستقبلية غير مؤكدة لا تخضع بالكامل لسيطرة المنشأة. لا يتم الاعتراف بالأصول أو الالتزامات الطارئة ، لكن يتم الإفصاح عنها.

38- الأصول غير الملموسة Intangible Assets

يعرض المعيار المعالجة المحاسبية الأصول غير الملموسة التي لم تتم معالجتها في معيار آخر. كما ينص على وجوب الاعتراف بالأصل إذا حقق الشروط الواردة فيه وينص أيضاً على كيفية قياس المبلغ المسجل الأصول غير الملموسة والإفصاح عنها.

40- الاستثمارات العقارية Investment Property

ويهدف إلى وصف المعالجة المحاسبية لعمليات الاستثمار في العقارات ومتطلبات الافصاح المتعلق بها. وتشمل الأراضي والمباني المحتفظ بها لاكتساب إيرادات إيجارية أو من ارتفاع قيمتها الرأسمالية ولا تستخدم للإدارة أو في إنتاج أو توريد السلع والخدمات، وغير محتفظ بها للبيع في سياق العمل المعتاد.

41- الزراعة Agriculture

يهدف إلى بيان المعالجة المحاسبية وعرض البيانات المالية المتعلقة بالنشاط الزراعي والإفصاح المتعلق به

ويهتم بالأصول البيولوجية (حيوان أو نبات حي) وحصاد الأصول البيولوجية للبيع أو لتحويلها إلى منتجات زراعية أو إلى أصول بيولوجية إضافية، و يقاس الأصل البيولوجي بقيمته العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع

وكذلك المنتجات الزراعية في وقت الحصاد بالقيمة العادلة ناقصاً تكاليف البيع.كما يعالج هذا المعيار المنح الحكومية للنشاط الزراعي.

.

ملخص المعايير الدولية للتقارير المالية

1- تبني المعايير الدولية للتقارير المالية للمرة الأولى First time adoption of IFRS

يتعلق هذا المعيار بحالة تبني منشأة ما للمعايير الدولية للتقارير المالية لأول مرة، حيث يتطلب إعداد مجموعة كاملة من البيانات المالية التي تغطي الدورة المحاسبية الاولى والسنة السابقة لها بالاعتماد على المعايير الدولية للتقارير المالية. يهدف هذا المعيار إلى ضمان أن تصبح البيانات المالية المعدة وفق المعايير للمرة الأولى، بيانات مالية ذات جودة عالية من حيث:

1- جعلها واضحة وقابلة للمقارنة.
2- تكون نقطة بداية لتطبيق المعايير.
3- مراعاة عامل التكلفة في تحسين جودة البيانات.

كما يتضمن المعيار إرشادات عن كيفية إعداد البيانات لأول مرة وفق المعايير ومعالجة الفروقات الناشئة عن الانتقال إلى تطبيق المعايير.

2- الدفع على أساس الأسهم Share-Based Payment

ويهدف هذا المعيار إلى توضيح المعالجة المحاسبية عندما تقوم بمعاملة دفع على شكل أسهم، بما في ذلك المعاملات مع الموظفين أو الأطراف الأخرى، والتي تتم تسويتها بشكل نقدي أو عبر أصول أخرى أو من خلال أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة نفسها.

ويتطلب المعيار من المنشأة أن تظهر في بياناتها المالية الآثار المترتبة على عمليات الدفع هذه، بما في ذلك النفقات المرتبطة بالمعاملات التي يتم فيها منح خيارات أسهم للموظفين.

3- اندماج الأعمال Business combinations

يضع المعيار الدولي الثالث المبادئ والمتطلبات الخاصة في حال دمج الأعمال، وبالتالي كيفية قيام المستحوذ بما يلي:

- الاعتراف والقياس بالأصول والمطلوبات التي تم اكتسابها، وحقوق الجهات الأخرى.
- الاعتراف والقياس بشهرة المحل المكتسبة عند الاستحواذ.
- المعلومات التي يجب الافصاح عنها بما يمكن مستخدمي البيانات المالية من تقدير طبيعة عملية دمج الأعمال والآثار المالية المترتبة على عملية الدمج هذه.

5- الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations

ويقتضي المعيار ما يلي:

1- قياس الأصول المحتفظ بها برسم البيع بالمبلغ المسجل أو القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع أيهما أقل
2- عرض الأصول المحتفظ بها برسم البيع في الميزانية بشكل منفصل
3- عرض نتائج العمليات المتوقفة بشكل منفصل في بيان الدخل.

6- استكشاف وتقييم الموارد المعدنيةExploration for and Evaluation of Mineral Resources

يحدد هذا المعيار بعض الجوانب فيما يتعلق بالبيانات المالية حول التكاليف المتكبدة لاستكشاف وتقييم الموارد الطبيعية مثل (المعادن، النفط، الغاز الطبيعي، والموارد غير المتجددة المشابهة) وكذلك تكاليف تحديد الجدوى التقنية والجدوى الاقتصادية لاستخراج الموارد الطبيعية.

حيث يتطلب المعيار:

1- معالجة مصاريف الاستكشاف والتقييم.
2- تقييم أصول الاستكشاف لتحديد الانخفاض في القيمة.
3- الافصاح عن الأصول.

7- الافصاحات المتعلقة بالأدوات المالية Financial Instruments: Disclosures

يهدف المعيار إلى الطلب من المنشآت توفير الإفصاحات في بياناتها المالية، وذلك لتمكين مستخدميها من تقييم:

١. أثر الأدوات المالية على المركز المالي للمنشأة وعلى نتائجها.
٢. طبيعة ومدى المخاطرة التي تتعرض لها المنشأة والناجمة عن الأدوات المالية وكيفية التعامل معها خلال الفترة المحاسبية وفي نهاية هذه الفترة.

8- القطاعات التشغيلية Operating Segments

يتطلب المعيار من أي منشأة يتم تداول أسهمها أو سندات الدين التي تصدرها في سوق مالية أن تفصح عن المعلومات بما يمكن مستخدمي البيانات المالية من تقييم طبيعة الأنشطة التجارية المختلفة التي تعمل فيها والآثار المالية المترتبة عليها. وبهذا فقد تم تعديل المعيار الدولي رقم 34 حيث يتطلب أن تضع الشركة تقاريرها المتضمنة معلومات مختارة عن قطاعاتها التشغيلية في بياناتها المرحلية. وكذلك فهي تتطلب الافصاح عن المنتجات والخدمات وعن المناطق الجغرافية وعن أهم الزبائن.

9- الأدوات المالية Financial Instruments

صدر هذا المعيار عام 2009، بنية استبدال معيار المحاسبة الدولي رقم 39 على مراحل، وصدرت النسخة النهائية من هذا المعيار في تموز عام 2014، وتم تحديد تاريخ تطبيقه في الأول من كانون الثاني لعام 2018.

يحدد كيف ينبغي للمنشأة تصنيف وقياس الأصول المالية والمطلوبات المالية وبعض عقود الشراء أو بيع البنود غير المالية. ويحدد كيفية وشروط الاعتراف بالأدوات المالية (الاصول والمطلوبات) وكيفية قياسها عند الاعتراف المبدئي وإعادة قياسها لاحقاً وشروط إلغاء الاعتراف. وقياس انخفاض القيمة ومخصصات الخسائر الائتمانية المتوقعة للأصول المالية.

10- القوائم المالية الموحدة Consolidated Financial Statements

يحدد هذا المعيار مبادئ عرض وإعداد البيانات المالية الموحدة عندما تقوم منشأة بالسيطرة على واحدة أو أكثر من المنشآت الأخرى. ويعرف مبدأ السيطرة، ويحدد مبدأ السيطرة كأساس التوحيد.

11- الترتيبات المشتركة Joint Arrangements

يضع المعيار مبادئ للتقارير والبيانات المالية من قبل المنشآت التي لها حصة في الترتيبات التي تتم إدارتها بشكل مشترك (الترتيبات المشتركة).

الترتيب المشترك هو ترتيب يتمتع فيه طرفان أو أكثر بالسيطرة المشتركة، والسيطرة المشتركة هي مشاركة السيطرة المتفق عليها تعاقدياً والتي لا تتواجد إلا عندما تتطلب القرارات المتعلقة بالأنشطة ذات الصلة (أي الأنشطة التي تؤثر بشكل كبير على عوائد الترتيب) موافقة بالإجماع من الأطراف المشاركة في السيطرة.

12- الإفصاح عن الحقوق في المنشآت الأخرى Disclosure of Interests in Other Entities

يطبق هذه المعيار على المنشآت التي تملك حصة في شركة تابعة، أو شركة زميلة، أو ترتيب مشترك، أو منشأة منظمة غير موحدة.

يهدف هذا المعيار إلى الطلب من المنشأة الإفصاح عن المعلومات التي تتيح لمستخدمي بياناتها المالية تقييم:

أ- طبيعة حصصها في المنشآت الأخرى والمخاطر المصاحبة لها.

ب- تأثيرات تلك الحصص على مركزها المالي وأدائها المالي والتدفقات النقدية.

13- قياس القيمة العادلة Fair Value Measurement

يحدد هذا المعيار تعريف القيمة العادلة ويضع إطاراً لقياس القيمة العادلة، ويتطلب إفصاحات عن مقاييس القيمة العادلة. ويطبق هذا المعيار عندما يقتضي معيار دولي آخر بقياس أو إفصاح للقيمة العادلة، إلا في ظروف محددة تحكم فيها معايير أخرى (مثل IFRS2، IFRS9، الخ)

14- الحسابات المؤجلة الناتجة عن تحديد الأسعار التنظيمي Regulatory Deferral Accounts

يصف المعيار المحاسبة الخاصة عن آثار تحديد الأسعار من قبل السلطات الرسمية، يعد تنظيم الأسعار إطاراً قانونياً لتحديد الأسعار التي يمكن للمنفعة العامة أو كيان مشابه فرضها على العملاء مقابل السلع أو الخدمات الخاضعة للتنظيم.

يتكون رصيد حساب التأجيل التنظيمي من مقدار المصاريف أو الدخل الذي لن يتم الاعتراف به كأصل أو التزام وفقاً للمعايير الأخرى، لأن المبلغ المدرج أو المتوقع تضمنيه (بمعدل من قبل منظم الأسعار) في الأسعار التي يتم فرضها على العملاء أو الزبائن، حسب السلع وتنظيم أسعارها.

15- الايراد من العقود مع العملاء Revenue from contracts with customers

يحدد هذا المعيار المبادئ التي تطبقها المنشأة عند الإبلاغ عن معلومات حول طبيعة ومقدار وتوقيت عدم اليقين للإيرادات والتدفقات النقدية من عقد مع عميل. تعترف المنشأة بالإيرادات التي تصور نقل البضائع أو الخدمات الموعودة إلى العميل بمبلغ يعكس الاعتبار الذي تتوقع المنشأة الحصول عليه مقابل تلك السلع أو الخدمات.

للتعرف على الإيرادات بموجب هذا المعيار تطبق المنشأة الخطوات الخمس التالية:

- تحديد العقد (العقود) مع العميل.

- تحديد التزامات الأداء في العقد. التزامات الأداء هي وعود في عقد لنقل سلع أو خدمات متميزة للعملاء.
- تحديد سعر الصفقة. سعر المعاملة هو مقدار الاعتبار الذي تتوقع المنشأة أن تحصل عليه مقابل تحويل البضائع أو الخدمات الموعودة إلى العميل. إذا كان المقابل الموعود في العقد يتضمن مبلغاً متغيراً، فيجب على المنشأة تقدير مقدار الاعتبار الذي تتوقع الحصول عليه مقابل نقل البضائع أو الخدمات الموعودة إلى العميل.
- تخصيص سعر المعاملة لكل التزام أداء على أساس أسعار البيع المستقلة النسبية لكل سلعة أو خدمة متميزة موعودة في العقد.
- الاعتراف بالإيرادات عندما يتم الوفاء بالتزام الأداء من خلال نقل سلعة أو خدمة وعدت بها إلى عميل (والذي يتحقق عند حصول العميل على السيطرة على تلك السلعة أو الخدمة).

16- عقود الايجار Leases

الهدف من المعيار الدولي للتقارير المالية رقم 16 هو الإبلاغ عن المعلومات التي (أ) تمثل بأمانة معاملات التأجير و (ب) توفر أساساً لمستخدمي البيانات المالية لتقييم مقدار وتوقيت وعدم التأكد من التدفقات النقدية الناشئة عن عقود الإيجار. لتحقيق هذا الهدف، يجب على المستأجر الاعتراف بالأصول والخصوم الناشئة عن عقد الإيجار.

يقدم المعيار نموذجاً محاسبياً واحداً للمستأجر ويتطلب من المستأجر الاعتراف بالأصول والمطلوبات لجميع عقود الإيجار لمدة تزيد عن 12 شهراً، ما لم يكن الأصل الأساسي ذا قيمة منخفضة. يتعين على المستأجر الاعتراف بأصل حق الاستخدام الذي يمثل حقه في استخدام الأصل المؤجر الأساسي ومسؤولية الإيجار التي تمثل التزامه بدفع مدفوعات الإيجار.

يقوم المستأجر بقياس أصول حق الاستخدام بشكل مشابه للأصول غير المالية الأخرى (مثل الممتلكات والمنشآت والمعدات) والتزامات الإيجار المماثلة للالتزامات المالية الأخرى. نتيجةً لذلك، يدرك المستأجر انخفاض قيمة أصل الاستخدام والفائدة على التزام الإيجار. وعادة ما يكون الاستهلاك على أساس القسط الثابت. في بيان التدفقات النقدية، يفصل المستأجر المبلغ الإجمالي للنقد المدفوع إلى أصل (معروض ضمن أنشطة التمويل) والفائدة (معروضة ضمن أنشطة التشغيل أو التمويل) وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي 7.

17- عقود التأمين Insurance Contract

يبدأ تطبيق هذا المعيار في 1-1-2023 إن عقود التأمين تجمع ما بين نوعين من الأدوات المالية وعقود الخدمات. إضافة إلى أن العديد من عقود التأمين تولد تدفقات نقدية مع التغيير الجوهري على مدى فترات طويلة.

لكي يؤمن المعيار معلومات مفيدة عن هذه الأنواع لقارئي البيانات المالية فإن المعيار:

- يدمج القياس الحالي للتدفقات النقدية مع الاعتراف بالأرباح على المدة الزمنية للخدمات التي يغطيها العقد.
- يعرض نتائج خدمات التأمين (بما يتضمن عرض إيرادات التأمين) بشكل منفصل عن دخل أو مصاريف التأمين المالية،
- يتطلب من المنشأة أن تقوم باتخاذ خيار السياسة المحاسبية إما للاعتراف بكل الدخل والمصاريف التأمين المالية من خلال الأرباح والخسائر أو للاعتراف بجزء منها ضمن مكونات الدخل الشامل الأخرى.

المعيار الدولي للتقارير المالية للمنشآت صغيرة ومتوسطة الحجم

إن المعيار الدولي للتقارير المالية للمنشآت صغيرة ومتوسطة الحجم هو معايير كامل وقائم بحد ذاته (ويقع في أقل من 250 صفحة). يلبي هذا المعيار احتياجات ويتناسب مع إمكانيات المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم التي تشير التقديرات إلى أنها تمثل أكثر من 95% من الشركات في جميع أنحاء العالم.

إن المعيار الدولي للتقارير المالية للمنشآت صغيرة ومتوسطة الحجم أقل تعقيداً إذا ما قارنناه مع المعايير الدولية للتقارير المالية بنسختها الكاملة، فقد تم حذف المواضيع التي لا تهم المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم، مثل: ربحية السهم، التقارير المالية المرحلية، والتقارير القطاعية. وتبسيط العديد من المبادئ المتعلقة بالقياس والاعتراف بالموجودات والمطاليب والدخل والمصاريف. على سبيل المثال: إطفاء شهرة المحل، الاعتراف بجميع تكاليف الاقتراض والتطوير كمصروفات، نموذج التكاليف للمنشآت الزميلة والمنشآت الخاضعة للسيطرة المشتركة، والإعفاء من بعض المتطلبات المحددة التي تشكل أعباء أو تكاليف يمكن الاستغناء عنها. كما تم تخفيض الافصاحات المطلوبة بشكل جوهري وكتابة المعيار بلغة واضحة وقابلة للترجمة بسهولة، ومن المتوقع أن تقتصر التعديلات على المعيار لمرة واحدة كل ثلاثة سنوات لتخفيض العبء أيضاً على المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم.

صدر هذا المعيار عام 2009 عن مجلس معايير المحاسبة الدولية ويتضمن 35 قسماً، يعالج كل منها موضوع محدد .

عرف المعيار المنشآت صغيرة ومتوسطة الحجم بأنها منشآت: (1) ليس لها مسؤولية عامة (ويقصد بالمسؤولية العامة أن يتم تداول أدوات الدين أو أدوات حقوق الملكية الخاصة بها في سوق عام .أو إذا كانت بنك، أو اتحاد ائتمان ،أو شركة تأمين ،أو شركة وساطة ،أو صندوق استثمار مشترك ،أو بنك استثمار). و(2) تنشر بيانات مالية ذات غرض عام للمستخدمين الخارجيين.

أقسام المعيار الدولي للتقارير المالية للمنشآت صغيرة ومتوسطة الحجم:

1-تعريف المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم
2-المفاهيم والمبادئ السائدة
3-عرض القوائم المالية
4- قائمة المركز المالي
5- قائمة الدخل الشامل وقائمة الدخل
6- قائمة التغيرات في حقوق الملكية وقائمة الدخل والأرباح المحتجزة
7- قائمة التدفقات النقدية
8- الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية
9- البيانات المالية الموحدة والمنفصلة
10- السياسات المحاسبية التقديرات والأخطاء
11- الأدوات المالية الأساسية
12- إصدارات الأدوات المالية الأخرى
13- المخزون
14- الاستثمارات في المنشآت الزميلة
15- الاستثمارات في المشاريع المشتركة
16- الاستثمار العقاري
17- الممتلكات والمصانع والمعدات
18- الأصول غير الملموسة باستثناء الشهرة
19- اندماج الأعمال وشهرة المحل
20- عقود الإيجار
21- المخصصات والإلتزامات المحتملة، ملحق-إرشادات حول قياس المخصصات والاعتراف بها
22- الالتزامات وحقوق الملكية، ملحق- مثال على محاسبة الجهة المصدرة للديون القابلة للتحويل
23- الإيرادات، ملحق- أمثلة على الاعتراف بالإيرادات بموجب المبادئ الواردة في القسم 23

24- المنح الحكومية
25- تكاليف الاقتراض
26- الدفع على أساس الأسهم
27- انخفاض قيمة الأصول
28- منافع الموظفين
29- ضريبة الدخل
30- تحويل العملات الأجنبية
31- التضخم الجامح
32- الأحداث اللاحقة لنهاية فترة إعداد التقارير
33- إفصاحات الأطراف ذات العلاقة
34- الأنشطة المتخصصة
35- التحول إلى المعيار الدولي للتقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة

الإطار المفاهيمي الخاص بإعداد البيانات المالية

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

إن الغرض من الإطار المفاهيمي الخاص بإعداد البيانات المالية هو

- مساعدة مجلس المعايير الدولية للمحاسبة في وضع معايير دولية للتقارير المالية تستند إلى مفاهيم متسقة.
- مساعدة معدي البيانات المالية في وضع سياسات محاسبية متسقة عندما لا ينطبق أي من المعايير على معاملة أو حالة بعينها، أو عندما يسمح أحد المعايير باختيار السياسة المحاسبية.
- مساعدة جميع الأطراف في فهم وتفسير المعايير.

مضمون الإطار المفاهيمي الخاص بإعداد البيانات المالية

١. هدف البيانات المالية.

يتمثل هدف التقرير المالي ذي الغرض العام توفير معلومات مالية عن المنشأة المعدة للتقرير، بحيث تفيد تلك المعلومات المستثمرين والمقرضن والدائنن الآخرين، الحالين منهم والمحتملن، في اتخاذ القرارات

١) تقديم معلومات مالية مفيدة لاتخاذ القرارات المتعلقة بقدرة المنشأة على توفير الموارد،
٢) تقييم صافي التدفقات النقدية المستقبلية الواردة للمنشأة،
٣) تقديم معلومات حول موارد المنشأة والتزاماتها وتقييم أداء الإدارة.
٤) تقديم معلومات للمستخدمين الذين لا يستطيعون طلب معلومات خاصة لهم.
٥) لا تتضمن البيانات المالية كل ما يحتاجه متخذ القرار لذلك عليه الحصول على معلومات من مصادر أخرى.
٦) التقارير المالية ذات الغرض العام هي غير مصممة لإظهار قيمة المنشأة وإنما تقديم معلومات تساعد المهتمين على تقدير قيمتها.
٧) توفير معلومات تفيد أكبر عدد ممكن من المستخدمين الرئيسين وهذا لا يمنع المنشأة من تضمين معلومات إضافية.
٨) تستفيد إدارة المنشأة من التقارير ذات الغرض العام، ولكنها يجب ألا تعتمد عليها.
٩) تستفيد جهات عديدة من التقارير المالية حتى ولو كانت غير موجهة لها.
١٠) تستند التقارير إلى تقديرات وأحكام شخصية ونماذج وليس إلى أوصاف دقيقة أو مثالية.

٢. الخصائص النوعية للبيانات المالية المفيدة

الخاصيتان النوعيتان الأساسيتان هما الملاءمة والتعبير الصادق ويتضمن ذلك:

١) **الملاءمة:** القدرة على إحداث تغيير في القرارات التي يتخذها المستخدمون، ويكون ذلك عندما تنطوي البيانات المالية على قيمة تنبؤية أو قيمة تأكيدية أو كليهما معاً.
وتعد الأهمية النسبية جانباً من الملاءمة تعتمد على طبيعة أو حجم البند أو كليهما معاً.
٢) **الأهمية النسبية:** تكون المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان يمكن التوقع بدرجة معقولة أن إغفال ذكرها أو تحريفها أو حجبها قد يؤثر على القرارات التي يتخذها مستخدمو التقارير المالية.
٣) **التمثيل الصادق:** يتم تمثيل البيانات المالية بالكلمات والأرقام، وحتى يكون التمثيل صادقاً يجب أن تتسم البيانات المالية بثلاثة خصائص:
أ-الكمال: تتضمن البيانات المالية جميع المعلومات اللازمة للمستخدم لفهم الظاهرة التي يتم وصفها، بما في ذلك جميع التوصيفات والتوضيحات اللازمة. مثال: وصف طبيعة الأصول في المجموعة. وصف رقمي لجميع الأصول في المجموعة. وصف لما يمثله الوصف الرقمي (تكلفة أصلية أو قيمة عادلة).
ب-الحيادية: هو الوصف الذي يخلو من التحيز في اختيار أو عرض المعلومات المالية.
جـ -الخلو من الخطأ: عدم وجود أخطاء أو إغفال في وصف الظاهرة، وأنه قد تم اختيار وتطبيق طريقة معينة لإنتاج المعلومات دون أي أخطاء في تطبيق الطريقة.
الخصائص النوعية المعززة للمعلومات المالية
١) **قابلية المقارنة:** المحافظة على الاتساق بين البنود أي استخدام نفس الطرق لنفس البنود إما من فترة إلى أخرى ضمن منشأة واحدة أو ضمن فترة واحدة بين المنشآت.
٢) **قابلية التحقق:** قدرة مراقبين مطلعين ومستقلين مختلفين التوصل إلى إجماع على أن وصف محدد لظاهرة معينة هو تمثيل صادق لهذه الظاهرة.
٣) **التوقيت المناسب: ت**قديم المعلومات في الوقت المناسب بحيث تؤثر على قرارات المستخدمين.
٤) **قابلية الفهم:** تصنيف وعرض المعلومات بشكل واضح وموجز يجعلها قابلة للفهم.

٣. القوائم المالية والمنشآة معدة التقدير

الهدف من القوائم المالية هو تقديم معلومات مالية عن الأصول والالتزامات وحقوق الملكية والدخل والمصروفات الخاصة بالمنشأة المعدة للتقرير بحيث تكون تلك المعلومات مفيدة لمستخدمي القوائم المالية في تقييم فرص تحقيق المنشأة المعدة للتقرير لتدفقات نقدية داخلة صافية في المستقبل وفي تقييم رعاية الإدارة للموارد الاقتصادية الخاصة بالمنشأة.
يتم إعداد القوائم المالية لفترة زمنية محددة (فترة التقرير) لتقديم معلومات عمّا يلي:
أ) الأصول والالتزامات -بما في ذلك الأصول والالتزامات غير المثبتة- وحقوق الملكية الموجودة في نهاية فترة التقرير، أو أثناء فترة التقرير.
ب) الدخل والمصروفات لفترة التقرير
يتم إعداد القوائم المالية عادةً على افتراض أن المنشأة المعدة للتقرير منشأة مستمرة وسوف تستمر في عملها في المستقبل المنظور. لذا، يُفترض أن المنشأة ليست لديها النية، وليست مضطرة، للدخول في تصفية أو التوقف عن التجارة. وفي حالة وجود مثل هذه النية أو الاضطرار.

٤. عناصر القوائم المالية

تنقسم عناصر البيانات المالية إلى ما يأتي:
أ. عناصر قياس المركز المالي
أولا الأصل :مورد يسيطر عليه المشروع نتيجة لأحداث سابقة ومن المتوقع أن ينجم عنه منافع اقتصادية مستقبلية تتدفق للمشروع.
العناصر الرئيسة للأصل: السيطرة – أحداث سابقة – منافع مستقبلية واردة
1. السيطرة: مثلا يعد العقار المستأجر أصلا من أصول المشروع نظرا لوجود سيطرة على المنافع المستقبلية من استخدام الأصل رغم عدم وجود حق ملكية للمنشأة.

2. أحداث سابقة: يجب الاعتراف بالأصول نتيجة أحداث سابقة بالشراء أو الإنتاج أما الأصول المحتمل نشؤها مستقبلا فلا يتم الاعتراف بها، كأن لا يعترف بالمخزون المراد شراؤه مستقبلا ل

٣. 3. منافع مستقبلية واردة للمنشأة يمكن أن يأخذ الأصل مثلاً خلالها إحدى الأشكال الآ–ية: 1 - يستخدم في عمليات الإنتاج. 2 – يمكن أن ي–اع. 3 - يستبدل مع أصول أخرى. 4- يستخدم في سداد التزام

ثانيا الالتزام :مديونية حالية على المنشأة ناتجة عن أحداث سابقة ومن المتوقع أن يتطلب سدادها تدفقات خارجة للموارد التي تتجسد فيها منافع اقتصادية.

العناصر الرئيسة للالتزام:–ديون - أحداث–سابقة - منافع مستقبلية خارجة

1. الديون: مثل المبالغ واجبة الدفع لقاء سلع وخدمات استلمتها المنشأة.

2. أحداث سابقة: تنتج الالتزامات عن عمليات مالية أو أحداث تمت بشكل مسبق، مثل استلام قرض من المصرف (حدث) يؤدي إلى نشوء التزام بإعادة دفع القرض، ومن الضروري التفريق بين الالتزام الحالي والتعهد المستقبلي، فمثلاً اتخاذ قرار من قبل إدارة المنشأة بالحصول على أصول في المستقبل لا يؤدي إلى نشوء التزاملي.

٤. 3. منافع مستقبلية خارجة: يمكن أن يتم تسديد الالتزام الحالي بعدة طرق مثلاً: 1- الدفع نقداً. 2-تحويل أصول أخرى. 3-تقديم خدمات. 4-استبدال الالتزام بالتزام آخر. 5-تحويل الالتزام إلى حقوق ملكية.

ثالثاً حق الملكية :حصة الملاك المتبقية في أصول المنشأة بعد طرح جميع الالتزامات.

ويمكن أن يشمل حق الملكية على تصنيفات فرعية مثل: الأموال التي يقدمها المساهمون (رأس ا–مال). - الأرباح المح–جزة. - الاحتياطيات.

ب. عناصر قياس الأداء المالي

يستخدم الربح غالباً كمقياس للأداء، ويعتمد قياس الربح على بندي: الدخل والمصاريف.

الدخل: هو الزيادة في المنافع الاقتصادية أثناء الفترة المحاسبية على شكل: تدفقات داخلة. - زيادة في الأصول. - نقصان في الالتزامات.

ينشأ عن الدخل زيادة في حق الملكية تختلف عن الزيادة المتعلقة بمساهمات المالكين في الشركة.

يتضمن تعريف الدخل كلاً من:

١) الإيرادات: يتحقق الإيراد من النشاط العادي للمنشأة، مثل المبيعات، الفائدة الدائنة، أرباح الأسهم.

٢) المكاسب: مثل المكاسب الناشئة عن بيع الأصول غير المتداولة، أو المكاسب غير المحققة الناشئة عن إعادة تقييم الأوراق المالية المتداولة، أو الزيادات غير المحققة في القيمة المرحلة للأصول طويلة الأجل.

المصاريف :هي النقصان في المنافع الاقتصادية أثناء الفترة المحاسبية على شكل: تدفقات خارجة. - استنزاف الأصول. - تكبد التزامات.

ينشأ عن المصروف نقصان في حق الملكية يختلف عن النقصان المتعلق بالتوزيعات للمالكين في الشركة.

٥. الاعتراف وإلغاء الاعتراف

الاعتراف: هو إدراج البند في بيان المركز المالي أو بيان الدخل عندما يحقق الصفات الأساسية الواردة في تعريف هذا البند، وذلك بعد أن يلبي معايير الاعتراف الآتية:

١) من المحتمل أن تتدفق من أو إلى المنشأة منافع اقتصادية مستقبلية.

٢) إن العنصر له تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بموثوقية.

٦. القياس

يتضمن أسس القياس (التكلفة التاريخية أو القيمة الجارية) والعوامل المؤثرة في اختيار أساس القياس المناسب

٧. العرض والافصاح

يؤدي التوصيل الفعّال للمعلومات من خلال القوائم المالية إلى جعل تلك المعلومات أكثر ملائمة، ويساهم في تعزيز خاصية التمثيل الصادق للأصول والإلتزامات وحقوق الملكية وبنود الدخل والمصاريف. كما يؤدي ذلك إلى تعزيز قابلية الفهم والمقارنة للمعلومات في القوائم المالية.

لذلك يتطرق هذا القسم إلى تصنيف الأصول والالتزامات، واجراء التقاص وتصنيف حقوق الملكية - الدخل والمصروفات - الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر

٨. مفاهيم رأس المال والحفاظ عليه.

ينظر إلى رأس المال وفق مفهومين:

المفهوم المالي لرأس المال: رأس المال هو صافي الأصول وحقوق الملكية في المنشأة، مثل الأموال المستثمرة أو القوة الشرائية المستثمرة.

أما **المفهوم المادي لرأس المال:** فهو الطاقة الإنتاجية للمنشأة، مثل وحدات الإنتاج اليومية.

يختلف مفهوم الحفاظ على رأس المال حسب تعريف المنشأة لرأس المال، وهذا يحدد نقطة الوصل بين الحفاظ على رأس المال ومفاهيم الربح.

1) الحفاظ على القيمة المالية لرأس المال: يكتسب الربح وفق هذا المفهوم إذا كان المبلغ المالي أو النقدي لصافي الأصول في نهاية الفترة يزيد عن بدايتها بعد استبعاد أي توزيعات للمالكين أو مساهماتهم أثناء الفترة.

2) الحفاظ على القيمة المادية لرأس المال: يكتسب الربح وفق هذا المفهوم إذا كانت الطاقة الإنتاجية المادية للمنشأة في نهاية الفترة تزيد عن بدايتها بعد استبعاد توزيعات للمالكين أو مساهماتهم أثناء الفترة.

المعيار الدولي للتقارير المالية رقم (1) تبني المعايير الدولية للتقارير المالية للمرة الأولى

الهدف

يهدف هذا المعيار إلى ضمان أن تكون البيانات المالية المعدة وفق للمعايير الدولية للتقرير المالي للمرة الأولى، تحتوي معلومات ذات جودة عالية: واضحة للمستخدمين وقابلة للمقارنة عبر جميع الفترات المعروضة؛ وأن توفر نقطة بداية مناسبة للمحاسبة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي؛ على أن تكون تكلفة اعدادها لا تتجاوز المنافع المتحققة منها

تفصيل محتوى المعيار

يحتوي هذا المعيار على 40 فقرة وفق العناوين التالية:

- الهدف	الفقرة 1
- النطاق	الفقرة 2 - 5
- الاثيات والقياس	الفقرة 6 - 19
- العرض والافصاح	الفقرة 20 -33
- تاريخ السريان	الفقرة 34 -40

النطاق

يطبق عندما تتبنى المنشأة للمرة الأولى إعداد بياناتها المالية وفقاً للمعايير الدولية للتقارير المالية.

السياسات المحاسبية

- يجب على المنشأة استخدام نفس السياسات المحاسبية في بيان المركز المالي حسب المعايير الدولية للتقارير المالية ولجميع الفترات المعروضة في بياناتها المالية الأولى وفقاً لهذا المعيار.
- يجب أن تعتمد السياسات المحاسبية بكل معيار دولي ساري المفعول في تاريخ إعداد البيانات المالية للمرة الأولى.

على المنشأة أن تقوم أثناء إعداد بيان المركز المالي الافتتاحي وفق معايير المحاسبة الدولية للمرة الأولى أن تقوم بما يأتي:

- الاعتراف بجميع الأصول والالتزامات كما هو مطلوب بموجب المعايير الدولية للتقارير المالية.
- عدم الاعتراف بالبنود كأصول والتزامات إذا لم تسمح المعايير الدولية بمثل ذلك الاعتراف.
- إعادة تصنيف البنود وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية.
- تطبيق المعايير الدولية في قياس جميع الأصول والالتزامات المعترف بها.

التقديرات

يجب أن تتوافق التقديرات وفقاً للمعايير الدولية للتقارير المالية في تاريخ التحول إلى المعايير مع التقديرات التي تم إجراؤها للتاريخ نفسه وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً إلا في حال كون تلك التقديرات خاطئة.

العرض والإفصاح

لا يقدم هذا المعيار أي إعفاءات من متطلبات العرض والإفصاح الواردة في المعايير الدولية للتقارير المالية الأخرى.

المعلومات المقارنة

من أجل الامتثال لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي IAS1، يجب أن تشمل البيانات المالية على الأقل:

1. ثلاث قوائم للمركز المالي.
2. قائمتين للربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر بيانين عن الدخل الشامل.
3. بيانين عن التدفقات النقدية.
4. بيانين عن التغيرات في حقوق الملكية.
5. الإيضاحات ذات العلاقة.
6. المعلومات المقارنة.

يجب أن تشمل أول قوائم مالية وفق المعايير الدولية:

- مطابقة حقوق الملكية التي تم التق رير عنها وفق المبادئ السابقة مع حقوق الملكية وفق المعايير الدولية في تاريخ التحول وفي نهاية اخر فترة تم عرضها فيها وفق المبادئ السابقة.-مطابقة إجمالي الدخل الشامل وفق المعايير الدولية لأخر فترة مع إجمالي الدخل الشامل وفق المبادئ السابقة.

توضيح الانتقال إلى المعايير الدولية للتقارير المالية

- على المنشأة أن توضّح كيف أثر التحول من مبادئ المحاسبة المقبولة إلى المعايير الدولية للتقارير المالية على مركزها المالي وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية.

التسويات

حدد المعيار التسويات اللازمة لتطبيق كل معيار دولي وذلك عند الانتقال إلى تطبيق المعايير الدولية للتقارير المالية للمرة الأولى،

- لغرض قياس المباني والاراضي والمعدات وعرضها في قائمة المركز المالي الافتتاحية يمكن قياسها إما بالتكلفة التاريخية أو التكلفة المفترضة، والإفصاح عن مجموع القيم العادلة والتعديل الاجمالي في المبالغ الدفترية السابقة.

- عند استخدام التكلفة المفترضة للاستثمارات في المنشآت التابعة والمشروعات المشتركة والمنشآت الزميلة في قائمة المركز المالي الافتتاحية يجب أن يفصح عن التكلفة المفترضة الاجمالية للاستثمارات المقاسة بالقيمة الدفترية سابقا والاستثمارات المقاسة بالقيمة العادلة سابقا.

- يجب ان تعكس التقديرات التي تتم وفقا للمعايير الدولية الظروف التي وجدت في تاريخ التحول.

على سبيل المثال لا الحصر التسويات اللازمة لـ:

١. الأصول والالتزامات المالية.
٢. محاسبة التحوط.
٣. استخدام القيمة العادلة.
٤. التقارير المالية المرحلية.
٥. الحصص غير المسيطرة.

أمثلة على إلغاء الاعتراف بالأصول

إلغاء الاعتراف بأية نفقة رأسمالية على أي مما يلي طبقا للمعيار 38:

- ☐ نفقات البحث
- ☐ نفقات التأسيس
- ☐ نفقات التدريب
- ☐ نفقات الإعلان
- ☐ نفقات الانتقال وتغيير الموقع.

أمثلة على الاعتراف بالأصول والالتزامات غير المعترف بها سابقا: على المنشأة الاعتراف بكل الأصول والالتزامات والتي تعترف بها المعايير حتى ولو لم تتم الاعتراف بها سابقا، مثل:

- ☐ يتطلب المعيار 39 الاعتراف بكل الأصول المالية والالتزامات المالية المشتقة حتى ولو لم تكن المنشأة تعترف بها حاليا.
- ☐ متطلبات المعيار 19 (منافع التقاعد)
- ☐ متطلبات المعيار 37
- ☐ متطلبات المعيار 12

أمثلة على إعادة التصنيف على المنشأة إعادة تصنيف بنود الميزانية الافتتاحية بما ينسجم مع متطلبات المعايير. مثال ذلك:

- IAS10) لا يسمح تصنيف توزيعات الأرباح المعلنة بعد تاريخ الميزانية كالتزام في تاريخ الميزانية لذلك يجب إعادة تصنيفه بأن يتم الإفصاح عنه.

- إذا كانت المنشأة تصنف أسهم الخزينة كأصل، فعليها أن تعيد التصنيف كعنصر من حقوق الملكية وفقا للمعايير.على المنشأة إعادة تصنيف بنود الميزانية الافتتاحية بما ينسجم مع متطلبات المعايير.

المعيار الدولي للتقارير المالية 5
الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات غير المستمرة

هدف المعيار

يهدف هذا المعيار إلى بيان المعالجة المحاسبية للأصول غير المتداولة المُحتفظ بها للبيع، والعرض والإفصاح عن العمليات غير المستمرة.

تفصيل محتوى المعيار:

يحتوي هذا المعيار على 95 فقرة وفق العناوين التالية:

- الهدف	الفقرة 1
- النطاق	الفقرة 2 – 5
- تصنيف الأصول المحتفظ بها برسم البيع (أو التوزيع على الملاك):	الفقرة 6 – 14
- قياس الأصول غير المتداولة المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع	الفقرة 15 – 29
- العرض والإفصاح	الفقرة 30 – 42
- أحكام التحول وتاريخ السريان	الفقرة 43 – 45

التعاريف

الأصل المتداول: يصنف أصل على أنه متداول في الحالات التالية:

أ- عندما يتوقع أن يتحقق أو تنوي المنشأة بيعه أو استهلاكه في نشاطها الاعتيادي والدورة التشغيلية لعملها.

ب- عندما يحتفظ به بشكل رئيسي لأغراض المتاجرة.

ج- عندما يتوقع أن يتحقق خلال اثني عشر شهراً بعد فترة التقرير.

د- الأصل عبارة عن نقد أو نقد معادل ما لم يكن مقيداً للتبادل أو الاستخدام لتسوية التزام لمدة اثني عشر شهراً بعد فترة التقرير.

الأصل غير المتداول: هو الأصل الذي لا يلبي تعريف الأصل المتداول

مجموعة الاستبعاد: مجموعة أصول يتم استبعادها معاً بالبيع أو بطرق أخرى كمجموعة في معاملة واحدة، بالإضافة إلى الالتزامات المرتبطة مباشرة بتلك الأصول التي سيتم نقلها في المعاملة.

العملية غير المستمرة: هي أحد مكونات المنشأة (وحدة توليد نقد) التي تم استبعادها أو يتم تصنيفها على أنها محتفظ بها برسم البيع، إضافة إلى أنه:

أ- يمثل خطاً رئيسياً منفصلاً من الأعمال أو منطقة عمليات جغرافية، أو

ب- تشكل جزءً من خطة منسقة مفردة للاستبعاد بخط رئيسي منفصل من الأعمال أو منطقة جغرافية من العمليات، أو

ج- عبارة عن منشأة تابعة مشتراة حصرياً بقصد إعادة البيع.

تكاليف البيع: التكاليف المنسوبة مباشرة إلى استبعاد الأصل (أو مجموعة الاستبعاد) باستثناء تكاليف التمويل ومصروف ضريبة الدخل

المبلغ القابل للاسترداد: القيمة العادلة للأصل مطروحا منها التكاليف حتى البيع أو قيمة استخدامه أيهما أعلى.

قيمة الاستخدام: القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة التي يتوقع أن تنشأ من الاستخدام المستمر للأصل ومن استبعاده في نهاية عمره الإنتاجي.

النطاق

يطبق المعيار على كافة الأصول غير المتداولة المعترف بها وكافة مجموعات التصرف للمنشأة عدا بإستثناء باستثناء الأصول التالية والتي يجب أن يستمر قياسها وفقاً للمعيار المشار إليه:

- الأصول الضريبية المؤجلة IAS 12
- الأصول الناشئة من منافع الموظفين IAS 19
- الأصول المالية IFRS 9
- الأصول غير المتداولة الاستثمارية IAS 40
- عقود التأمين IFRS 17

تصنيف الأصول المحتفظ بها برسم البيع (أو التوزيع على الملاك):

تصنف المنشأة الأصل غير المتداول (أو مجموعة الاستبعاد) على أنه محتفظ به برسم البيع إذا كان سيتم استرداد مبلغه الدفتري بشكل رئيسي من خلال معاملة بيع وليس من خلال الاستخدام المستمر، وذلك إذا تحققت الشروط التالية:

- أن يكون الأصل جاهز للبيع الفوري في وضعه الحالي
- يجب أن تكون عملية البيع محتملة جدا.
- يوجد التزام من الإدارة بخطة لبيع الأصل.
- يوجد برنامج نشط لتحديد المشتري وإنجاز الخطة
- يوجد برنامج نشط لتسويق الأصل للبيع بسعر معقول بالمقارنة بقيمته العادلة الحالية
- من المتوقع أن يتم البيع خلال سنة واحدة من تاريخ التصنيف.
- من غير المحتمل إجراء تغييرات هامة على خطة البيع أو إلغاءها
- ينبغي أخذ احتمالية موافقة المساهمين (إذا اقتضى الأمر في نطاق الاختصاص) باعتباره كجزء من تقييم ما إذا كان البيع محتملا إلى حد كبير.

مثال

التزمت منشأة بخطة لبيع أحد مبانيها وبدأت بالبحث عن مشتر له، إلا أنها قررت الاستمرار باستخدام المبنى إلى أن تكتمل عملية بناء المبنى الجديد وقررت عدم الانتقال للمبنى الجديد إلا بعد اكتماله.

المطلوب: هل يتم تصنيف المبنى القديم على أنه محتفظ به برسم البيع؟

الحل:

لا يصنف المبنى على أنه محتفظ به برسم البيع نظرا لأنه غير متوفر للبيع الفوري

أما إذا كانت نية الشركة إخراج هذه الأصول من الخدمة وتوزيعها على الملاك (حملة الأسهم) بدلا من بيعها فيجب تصنيف تلك الأصول على أنها أصول محتفظ بها للتوزيع على الملاك عند تحقق الشروط التالية:

- المنشأة ملتزمة بتوزيع الأصل على الملاك
- أن تكون الأصول متوافرة للتوزيع الفوري بوضعها الراهن
- تم البدء في أعمال استكمال أعمال التوزيع ويتوقع استكماله بفترة لا تتجاوز سنة
- من غير المحتمل إجراء تغييرات هامة على خطة التوزيع
- ينبغي أخذ احتمالية موافقة المساهمين (إذا اقتضى الأمر في نطاق الاختصاص) باعتباره كجزء من تقييم ما إذا كان البيع محتملا إلى حد كبير.

ويبين التفسير رقم (13) للجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي IFRIC 17 المعالجة المحاسبية لتلك التوزيعات وكما يلي:

أ- يجب أن تثبت المنشأة إلتزام بدفع توزيع أرباح عندما يتم اعتماد توزيع أرباح - بالشكل المناسب- ويصبح خارج تصرف المنشأة، وهو التاريخ الذي يتم فيه التصديق من قبل السلطة المعنية، مثل حملة الأسهم (الهيئة أو الجمعية العمومية للمساهمين)، على الإعلان بتوزيع أرباح، أو يتم فيه الإعلان عن توزيع أرباح، من قبل إدارة أو مجلس إدارة المنشأة، إذا كانت السلطة القانونية لا تتطلب تصديقا إضافياً

ب- قياس توزيعات الأرباح مستحقة الدفع

1.يجب على المنشأة أن تقيس الإلتزام بتوزيع أصول غير نقدية على أنها توزيعات أرباح على مالكها بالقيمة العادلة لأصولها التي سيتم توزيعها.

2.إذا كانت المنشأة تمنح مالكيها خيار استلام إما أصل غير نقدي أو بديل نقدي، فيجب على المنشأة أن تقدر توزيع الأرباح مستحقة الدفع بالأخذ بالاعتبار كل من القيمة العادلة لكل بديل والإحتمال المرتبط باختيار المالكين لكل بديل.

3.في نهاية كل فترة تقرير وفي تاريخ التسوية، يجب على المنشأة أن تعيد النظر وأن تعدل القيمة الدفترية لحساب "توزيع الأرباح مستحقة الدفع"، مع إثبات أي تغيرات ضمن حقوق الملكية على أنها تعديلات لمبلغ التوزيع مقابل للتغير في القيمة الدفترية لتوزيع "الأرباح مستحقة الدفع."

4.عند تسوية المنشأة لتوزيع الأرباح مستحقة الدفع، يجب عليها أن تعترف بالفرق إن وجد، بين القيمة الدفترية للأصول الموزعة والقيمة الدفترية لتوزيع الأرباح مستحقة الدفع ضمن "الربح أو الخسارة." على أن يتم عرض ذلك الفرق كبند مستقل ضمن "الربح أو الخسارة".

بتاريخ 2022/5/5 تمت مصادقة الهيئة العامة لشركة الصمود على توزيع أرباح للمساهمين على شكل توزيع إستثمارات في أسهم تملكها شركة الصمود في شركة الإتصالات الدولية. وكانت القيمة الدفترية لتلك الأسهم بذلك التاريخ 440,000 وقيمتها العادلة 500,000

وفي 2022/6/30 تاريخ إعداد القوائم المالية نصف السنوية بلغت القيمة العادلة للأسهم 524,000 وقد تم توزيع تلك الأسهم على المساهمين في 2022/7/7 حيث كانت القيمة العادلة للأسهم تبلغ 520,000

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية اللازمة للحالة السابقة وإعداد قيود اليومية اللازمة.

الحل:

بتاريخ 2022/5/5 يتم في البداية إعادة تقييم الإستثمارات في أسهم المتاجرة بالقيمة العادلة عند المصادقة على توزيعات الأرباح من الهيئة العامة لشركة الصمود (والإعتراف بالفرق بين القيمة الدفترية والعادلة في قائمة الدخل)

60,000		من حـ / أسهم للمتاجرة
	60,000	إلى حـ / مكاسب وخسائر تقييم غير متحققة

500,000		من حـ / الأرباح القابلة للتوزيع
	500,000	إلى حـ / توزيعات أرباح عينية مستحقة الدفع

بتاريخ 2022/6/30 يتم تعديل القيمة الدفترية لحساب "توزيعات الأرباح مستحقة الدفع"، مع إثبات أي تغيرات ضمن حقوق الملكية على أنها تعديلات لمبلغ التوزيع مقابل للتغير في القيمة الدفترية لتوزيع الأرباح مستحقة الدفع

24,000 من حـ / الأرباح القابلة للتوزيع

24,000 إلى حـ / توزيعات أرباح عينية مستحقة الدفع

بتاريخ 2022/7/7 يتم تعديل القيمة الدفترية لحساب "توزيعات الأرباح مستحقة الدفع"، مع إثبات أي تغيرات ضمن حقوق الملكية على أنها تعديلات لمبلغ التوزيع مقابل للتغير في القيمة الدفترية لتوزيع الأرباح مستحقة الدفع

4,000 من حـ / توزيعات أرباح عينية مستحقة الدفع

4,000 إلى حـ / الأرباح القابلة للتوزيع

وعند تحويل الإستثمارات في الأسهم للمساهمين أي تسديد التوزيعات، يتم إعداد القيد التالي:

520,000 من حـ / توزيعات أرباح عينية مستحقة الدفع

إلى مذكورين

500,000 حـ / أسهم للمتاجرة

20,000 حـ / مكاسب وخسائر تقييم غير متحققة

الأصول غير المتداولة التي سيتم التخلي عنها (المهجورة)

لا يجوز للمنشأة أن تصنف أصلا غير متداول (أو مجموعة استبعاد) سيتم التخلي عنه على أنه مُحتفظ به للبيع، وذلك نظراً لأن القيمة الدفترية للأصل سوف تسترد أساساً من خلال الاستمرار في استخدام. ومع ذلك، إذا كانت مجموعة التصرف المقرر تركها مستوفية للشروط الواردة بالمعيار والخاصة بالعمليات غير المستمرة، فإن المنشأة تعرض في هذه الحالة النتائج والتدفقات النقدية من مجموعة الإستبعاد على أنها عمليات غير مستمرة إعتباراً من تاريخ التوقف عن استخدامها. وتشمل الأصول غير المتداولة أو (مجموعات التصرف) المقرر تركها، الأصول المقرر استخدامها حتى نهاية عمرها الإقتصادي، ثم الإستغناء عنها بهجرها وليس بيعها.

قياس الأصول غير المتداولة المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع

- يقاس الأصل غير المتداول المصنف على أنه محتفظ به برسم البيع (أو المحتفظ به لتوزيعه على الملاك) بصافي القيمة الدفترية أو قيمته العادلة مطروحا منها تكاليف البيع (أو تكاليف التوزيع على الملاك)، أيهما أقل. ويتم هذا القياس عند تحويله إلى أصل محتفظ به برسم البيع، وفي نهاية كل فترة تقرير.
- عندما يكون من المتوقع حدوث عملية البيع بعد سنة واحدة، فإن المنشأة تقيس التكلفة المقدرة للبيع (تكاليف الاستبعاد) بقيمتها الحالية، وأي زيادة في القيمة الحالية لتكلفة البيع تنشأ مع مرور الوقت، تصنف كتكلفة تمويل ويتم عرضها في قائمة الدخل.
- يتم الإعتراف بخسارة انخفاض القيمة للأصول غير المتداولة عند انخفاض صافي القيمة العادلة للأصل عن القيمة الدفترية.

تذكر: لتحديد خسارة انخفاض القيمة وفقا للمعيار IAS 36 يتم مقارنة المبلغ الدفتري للأصل مع مبلغه القابل للاسترداد (القيمة العادلة للأصل مطروحا منها تكاليف الاستبعاد أو قيمة استخدام الأصل). ولكن فيما يخص الأصول المحتفظ بها برسم البيع فيتم اعتبار القيمة العادلة مطروحا منها نفقات الاستبعاد على أنها المبلغ القابل للاسترداد نظرا إلى رغبة إدارة المنشأة بالتوقف عن تشغيل الأصل وبيعه

- في حالة حدوث زيادة في الفترات التالية على صافي القيمة العادلة لأصل سبق أن اعترف بتدني قيمته في فترات سابقة، يتم الإعتراف بالزيادة كمكاسب في قائمة الدخل، شريطة ألا تزيد هذه المكاسب عن خسارة انخفاض القيمة المتراكمة والتي تم الإعتراف بها سابقا وفقا لهذا المعيار أو تم الإعتراف بها سابقا وفقا للمعيار IAS 36 قبل تصنيف الأصل كأصل متداول
- لا تخضع الأصول غير المتداولة (الثابتة) المحتفظ ُ بها للبيع أو الأصول التي تمثل جزء من "مجموعة تصرف" للإهتلاك أو الإطفاء. أما الفائدة والمصروفات الأخرى المرتبطة بإلتزامات مجموعة الإستبعاد والمصنفة على أنها " محتفظ ُ بها البيع" فيستمر الإعتراف بها كما هي.

مثال:

قررت منشأة في منتصف عام 2019 البدء (الالتزام) بخطة لبيع آلة، وفي ذلك التاريخ أشارت الظروف والدلائل أن هذه الآلة تلبي معايير تصنيفها كمحتفظ بها برسم البيع وفق متطلبات التصنيف الواردة في المعيار IFRS 5 وقد توفرت من سجلات المنشأة المعلومات التالية المتعلقة بهذه الآلة:

2,000,000	تكلفة الأصل
100,000	مجمع انخفاض قيمة الأصل IAS 36
1,200,000	مجمع الاستهلاك
700,000	القيمة الدفترية (المبلغ المرحل)

علما أن:

600,000	القيمة العادلة ناقصاً التكاليف حتى البيع في تاريخ الالتزام بخطة بيع الآلة
500,000	القيمة العادلة ناقصاً التكاليف حتى البيع في 2019\12\31.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية اللازمة لقياس الأصل المحتفظ به برسم البيع، علما أن عملية البيع تمت بتاريخ 2020/10/31 بمبلغ 530,000

الحل:

يتم إثبات الإنخفاض في قيمة الأصل في تاريخ الالتزام بخطة البيع

100,000	من جـ / خسارة انخفاض قيمة الآلة	
	100,000	إلى حـ / مخصص انخفاض قيمة الآلة

وفي أخر العام يتم إعادة قياس الأصل

100,000	من حـ / خسارة انخفاض قيمة الآلة	
	100,000	إلى حـ / مخصص انخفاض قيمة الآلة

ويعرض الأصل في قائمة المركز المالي لعام 2019 كما يلي:

الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع

2,000,000	تكلفة الأصل
300,000	مخصص انخفاض قيمة الأصل
1,200,000	مجمع الاستهلاك لغاية إعادة التصنيف
500,000	المجموع (المبلغ المرحل)

وفي تاريخ البيع، يتم إثبات مكاسب تمثل الفرق بين المبلغ المرحل للأصل والبالغ 500,000 وصافي سعر البيع البالغ 530,000 ويكون القيد على الشكل التالي:

	من مذكورين
530,000	حـ / النقدية
1,200,000	حـ / مجمع استهلاك الآلة

300,000		حـ / مخصص إنخفاض قيمة الآلة
		إلى مذكورين
	2,000,000	حـ / الآلة
	30,000	حـ / مكاسب بيع الآلة (أو مكاسب عكس انخفاض)

التغييرات في خطة البيع أو خطة التوزيع على الملاك

يجب على المنشأة أن تقيس الأصل غير المتداول الذي تم التوقف عن تصنيفه محتفظ به حتى البيع (أو محتفظ به للتوزيع على الملاك) بأحد المبلغين الآتيين، أيهما أقل:

- مبلغه قبل تصنيف الأصل على أنه محتفظ به برسم البيع معدلاً لأي استهلاك أو إطفاء أو إعادة تقييم كان سيتم الاعتراف به لو لم يتم تصنيف الأصل على أنه محتفظ به برسم البيع، و
- مبلغه القابل للاسترداد في تاريخ القرار اللاحق بعدم البيع أو التوزيع.

ويعتبر التغيير في التصنيف استمرارا لخطة الاستبعاد (لا يستلزم إعادة القياس) إذا أعادت المنشأة تصنيف أصل محتفظ به للبيع إلى أصل محتفظ به للتوزيع على الملاك (أو بالعكس).

مثال:

في 2020/7/1 قامت شركة النديم التجارية بتصنيف أجهزة كأصول مُحتفظ بها للبيع حيث بلغت تكلفتها 10,000 ومجمع إهتلاكها بذلك التاريخ 3,000 والعمر المتبقي لها 7 سنوات، كما بلغت القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع بذلك التاريخ 5,000

وفي 2020/12/31 بلغت قيمتها العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع 4,200

وفي 2021/12/31 توقفت المنشأة عن تصنيف الأجهزة كمُحتفظ بها للبيع بسبب تغير خطة البيع، حيث بلغت القيمة القابلة للإسترداد للأجهزة بذلك التاريخ 6,200 علماً بأن مصروف الإهتلاك السنوي للأجهزة بطريقة القسط الثابت 1,000

المطلوب: إجراء القيود المحاسبية لبيان معالجة للأجهزة

الحل:

بتاريخ 2020/7/1 يتم إثبات خسارة انخفاض قيمة الأجهزة

2,000		من حـ / خسارة إنخفاض قيمة الأصل
	2,000	إلى حـ / مخصص إنخفاض قيمة الأصل

بتاريخ 2020/12/31 إثبات خسارة الإنخفاض الإضافية

800		من حـ / خسارة إنخفاض قيمة الأصل
	800	إلى حـ / مخصص إنخفاض قيمة الأصل

ويعرض الأصل في قائمة المركز المالي بتاريخ 2020/12/31 كما يلي:

الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع:

10,000	تكلفة الأجهزة
3,000	مجمع الاستهلاك لتاريخ إعادة التصنيف
2,800	مخصص إنخفاض قيمة الأجهزة
4,200	المجموع (المبلغ المرحل)

بتاريخ 2021/12/31 يتم إعادة قياس الأصل نظرا للتغيير في الخطة، ويقاس الأصل إما بالمبلغ المرحل للأصل (فيما إذا لم يتم تصنيف الأصل سابقا) أو المبلغ القابل للاسترداد، أيهما أقل (يتم قياس الأصل مجددا وفق المعيار IAS 36):

المبلغ المرحل فيما إذا لم يتم تصنيف الأصل سابقا كمحتفظ به للبيع = 7,000 – (1,000 × 1.5 سنة) = 5,500

وعليه يتم إثبات الأصل في قائمة المركز المالي بمبلغ 5,500 (كونه أقل من القيمة القابلة للاسترداد) والإعتراف بمكاسب استرداد قيمة الأصل بمبلغ 1,300 (5,500 – 4,200). ويكون القيد كما يلي:

1,300 من حـ / مخصص إنخفاض قيمة الأصل
1,300 إلى حـ / مكاسب استرداد انخفاض قيمة الأصل

ويعرض الأصل في قائمة المركز المالي ضمن الأصول الثابتة بتاريخ 2021/12/31 كما يلي:

10,000	تكلفة الأجهزة
3,000	مجمع الاستهلاك
1,500	مخصص إنخفاض قيمة الأجهزة
5,500	المجموع (المبلغ المرحل)

العرض والإفصاح

عرض العمليات غير المستمرة

عرف المعيار العملية غير المستمرة بأنها أصل (وحدة توليد نقد مؤلفة من مجموعة تدفقات نقدية يمكن تمييزها بشكل واضح "من الناحية التشغيلية ولأغراض التقرير المالي" عن بقية المنشأة) إما أنه قد تم استبعاده أو أنه مصنف على أنه محتفظ به للبيع، إضافة إلى ما يلي:

أ- يمثل خطاً رئيسياً منفصلاً من الأعمال أو منطقة عمليات جغرافية، أو

ب- تشكل جزءً من خطة منسقة مفردة للاستبعاد بخط رئيسي منفصل من الأعمال أو منطقة جغرافية من العمليات، أو

ج- عبارة عن منشأة تابعة مشتراة حصرياً بقصد إعادة البيع.

وعند توفر هذه الشروط تفصح المنشأة فيما يتعلق بالعمليات غير المستمرة عما يلي:

- في قائمة الدخل: فصل نتائج العمليات غير المستمرة عن العمليات المستمرة عن طريق عرض مبلغ واحد في قائمة الدخل الشامل يشمل مجموع الربح أو الخسارة (بعد الضريبة) للعمليات غير المستمرة بالإضافة إلى مبلغ المكسب أو الخسارة بعد الضريبة المثبت عند القياس بالقيمة العادلة
- إضافة إيضاح للقوائم المالية لتحليل المبلغ الوارد في قائمة الدخل
- إيضاح حول صافي التدفقات النقدية (التشغيلية، الاستثمارية، والتمويلية) من العمليات غير المستمرة

ملاحظة: إذا استوفى الأصل غير المتداول تعريف العملية غير المستمرة، يجب على المنشأة إدراج أي مكاسب أو خسائر ناتجة من إعادة قياس الأصل في قائمة الدخل ضمن العمليات المستمرة.

عرض الأصل غير المتداول المصنف على أنه محتفظ به للبيع

يجب على المنشأة أن تعرض الأصل غير المتداول المصنف على أنه محتفظ به للبيع بشكل منفصل عن الأصول في قائمة المركز المالي، ويجب على المنشأة أيضا أن تعرض بشكل منفصل أي دخل أو مصروف متراكم تم إثباته في الدخل الشامل الأخر فيما يتعلق بأصل غير متداول مصنف على أنه محتفظ به للبيع.

إفصاحات إضافية

يجب على المنشأة أن تفصح عن المعلومات التالية في الإيضاحات في الفترة التي تم فيها تصنيف أصل غير متداول على أنه محتفظ به للبيع أو التي تم فيها بيعه:

- وصف للأصل غير المتداول
- وصف لحقائق وظروف البيع
- المكاسب والخسائر المثبتة خلال الفترة

معايير تتعلق بالأدوات المالية

المعيار الدولي للتقارير المالية رقم (9) – الأدوات المالية

المعيار الدولي للتقارير المالية رقم (7) – إفصاحات الأدوات المالية

معيار المحاسبة الدولي رقم (32) – عرض الأدوات المالية

الهدف

نهدف إلى تلخيص المعايير المالية الدولية والمعايير المحاسبية الدولية المتعلقة بالأدوات المالية. سيتم التركيز على تحديد معايير تقديم التقارير المالية المتعلقة بالأدوات المالية بأنواعها المختلفة وطرق تصنيفها ضمن البيانات المالية. سيتم استعراض نماذج الأعمال المختلفة وكيفية تأثيرها على طريقة تصنيف الأدوات المالية.

سنقوم أيضًا بتسليط الضوء على مراحل تصنيف الخسائر الائتمانية المتوقعة والأساليب المستخدمة في قياسها، مع التركيز على الأسس والمعايير التي تستند إليها عمليات التصنيف والقياس. سنتناول بالتفصيل الإفصاحات اللازمة للأدوات المالية والخسائر الائتمانية المتوقعة، وذلك لضمان شفافية ووضوح المعلومات المالية المقدمة للمستفيدين.

باختصار، سيتم تقديم نظرة شاملة حول المعايير المالية الدولية المتعلقة بالأدوات المالية، بدءًا من تصنيفها وصولاً إلى تقديم طرق قياسها، وقياس الخسائر الائتمانية المتوقعة لها والإفصاحات اللازمة.

مقدمة

أكمل مجلس معايير المحاسبة الدولية في عام 2014 النسخة النهائية وذلك نتيجة استجابته الشاملة للأزمات المالية العالمية لعام 2008 التي أدت إلى إصدار المعيار الدولي للتقارير المالية 9- الأدوات المالية- والذي حل محل معيار المحاسبة الدولي 39، الأدوات المالية: الاعتراف والقياس، اعتباراً من 1كانون الثاني 2018.

نظراً لأن معيار المحاسبة الدولي 39 كان معقداً وصعب الفهم، فقد كان تبسيط متطلبات معيار المحاسبة الدولي 39 أحد الأهداف الرئيسية لمجلس معايير المحاسبة الدولية. يستخدم المعيار الدولي للتقارير المالية 9 نموذجاً قائماً على المبادئ بشكل متزايد مقارنة بالنموذج القائم على القواعد لمعيار المحاسبة الدولي 39، وبالتالي تقليل التعقيد الذي يدور حول تصنيف الأدوات المالية والاعتراف بها وإعادة تصنيفها. من حيث القياس، يتضمن المعيار الدولي للتقارير المالية رقم 9 منهجية تم تعديلها بالكامل للاعتراف بخسائر انخفاض القيمة.

يتطلب المعيار الدولي للتقارير المالية 9 قياس جميع الأصول المالية بالتكلفة المطفأة أو بالقيمة العادلة، اعتماداً على تصنيفها بالرجوع إلى نموذج الأعمال الذي يتم الاحتفاظ بها وخصائص التدفقات النقدية التعاقدية الخاصة بها. لذلك هناك أهمية كبيرة تُعطى لنموذج الأعمال بموجب المعيار الدولي للتقارير المالية 9. هناك أيضاً أهمية متساوية تُعطى لطبيعة التدفقات النقدية الأساسية المتعلقة بالأدوات المالية، والتي تلعب أيضاً دوراً مهماً في تحديد التصنيف.

يحتفظ المعيار الدولي للتقارير المالية رقم 9 بجميع المتطلبات الحالية لمعيار المحاسبة الدولي 39 المتعلقة بالقياس اللاحق للمطلوبات المالية باستثناء الحالات التي يتم فيها تطبيق خيار القيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، والتي بموجبها يتم الاعتراف بالمكاسب والخسائر المنسوبة إلى التغيرات في مخاطر الائتمان الخاصة في الدخل الشامل الآخر (وليس في الربح أو الخسارة). سيؤدي هذا التغيير إلى زيادة مخاطر الائتمان الخاصة التي لا تؤدي إلى تحقيق أرباح ضمن الربح أو الخسارة.

تم انتقاد نموذج الخسارة المتكبدة بموجب معيار المحاسبة الدولي 39 لتأخير الاعتراف بخسائر الائتمان إلى أن يكون هناك دليل على وقوع حدث مؤكد. يحتوي معيار المحاسبة الدولي 39 أيضاً على نماذج لقياس انخفاض القيمة متعددة ومعقدة يصعب

فهمها وتطبيقها وتفسيرها. يهدف النموذج الجديد لخسارة الائتمان المتوقعة لإثبات وقياس انخفاض القيمة إلى معالجة القضايا السابقة مع الاعتراف المسبق بخسائر الائتمان المتوقعة. ومع ذلك، فإن النهج الجديد يتطلب وقتاً وجهداً كبيرين لتطوير نماذج مالية تاريخية واستشرافية مناسبة.

تم تعديل المعيار الدولي للتقارير المالية 9 بشكل جوهري فيما يتعلق بمحاسبة التحوط بهدف الحصول على انعكاس أفضل في البيانات المالية لكيفية تنفيذ أنشطة إدارة المخاطر عند التحوط من المخاطر المالية وغير المالية. تهدف متطلبات محاسبة التحوط الجديدة إلى أن تعكس بشكل أوثق نموذج الأعمال والأهداف الأساسية وبالتالي تؤدي إلى تحسين المحاسبة لترتيبات التحوط.

النطاق

تنطبق معايير الأدوات المالية على جميع الأدوات المالية مع استثناءات نطاق محددة كما هو مفصل أدناه:

المعيار الدولي للتقارير المالية 9 / المعيار الدولي للتقارير المالية 7 ومعيار المحاسبة الدولي 32

الاستثناءات من نطاق المعيار	ما يعتبر ضمن نطاق معايير الأدوات المالية	المعايير البديلة
حصص في الشركات التابعة والشركات الزميلة والمشاريع المشتركة ما لم تتطلب تطبيق المعايير البديلة.	يتضمن المعيار الدولي للتقارير المالية 9 في نطاقه مشتقات على حصص في شركة تابعة أو شركة زميلة أو مشروع مشترك، ولكن يستثنى من نطاقه إذا استوفت هذه الأدوات معيار أدوات الملكية حينها تخضع للمعايير البديلة.	المعيار الدولي للتقارير المالية IFRS، 10 البيانات المالية الموحدة معيار المحاسبة الدولي IAS 27 البيانات المالية المنفصلة معيار المحاسبة الدولي 28 IAS، الاستثمارات في الشركات الشقيقة وشركات التضامنية
الحقوق والالتزامات بموجب عقود الإيجار.	يخضع مدينو عقود الإيجار التمويلي والإيجار التشغيلي المعترف بها من قبل المؤجر لمعايير انخفاض القيمة إلغاء الاعتراف. تخضع مطلوبات الإيجار المعترف بها من قبل المستأجر لمعايير إلغاء الاعتراف. تخضع المشتقات المضمنة في عقود الإيجار لمعايير المشتقات المضمنة.	المعيار الدولي للتقارير المالية 16 IFRS عقود الإيجار
الحقوق والالتزامات بموجب خطط مزايا الموظفين.	-	معيار المحاسبة الدولي IAS 19 مزايا الموظفين
الحقوق والالتزامات الناشئة عن عقد ضمن نطاق معيار عقود التأمين.	تخضع عقود الضمانات المالية (مثل الضمانات وأنواع الاعتمادات المستندية وعقود التخلف عن السداد وعقود التأمين وما إلى ذلك) والعقود ذات ميزات المشاركة التقديرية والمشتقات الضمنية لمتطلبات المعيار الدولي للتقارير المالية 9. تعتمد محاسبة عقود الضمانات المالية على الجوهر وليس الشكل القانوني، وعلى الرغم من	المعيار الدولي للتقارير المالية 17 IFRS عقود التأمين

الاستثناءات من نطاق المعيار	ما يعتبر ضمن نطاق معايير الأدوات المالية	المعايير البديلة
	أن هذا العقد سوف يفي بتعريف عقد التأمين، إلا أنه يتم المحاسبة عنه بما يتماشى مع المعيار الدولي للتقارير المالية رقم 9. ومع ذلك، إذا كان مُصدر عقود الضمانات المالية قد أكد مسبقاً صراحةً أنه يُعتبر عقد تأمين واستخدم المحاسبة التي تنطبق على عقود التأمين، فقد يختار المصدر تطبيق هذا المعيار أو المعيار الدولي للتقارير المالية 17 على عقود الضمانات المالية هذه. يجوز للمُصدر اختيار تصنيف العقد ضمن بنود العقد ذاته، ولكن التصنيف المختار لكل عقد لا رجوع فيه.	
العقود الآجلة (حيث لا تتجاوز مدة العقد الآجل بشكل معقول، الفترة اللازمة عادة لإتمام الصفقة) بين المشتري والمساهم البائع لمعاملة تفي بتعريف اندماج الأعمال (على النحو المحدد في المعيار الدولي للتقارير المالية 3).	-	المعيار الدولي للتقارير المالية 3 IFRS اندماج الأعمال
التزامات القروض بخلاف التزامات القروض المحددة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، والتزامات القروض التي يمكن تسويتها بالصافي عن طريق تسليم نقد أو أداة مالية أخرى (أدوات مشتقة) والالتزامات بتقديم قرض بسعر فائدة أقل من السوق.	يجب على مُصدر التزامات القروض تطبيق متطلبات انخفاض القيمة وفقاً للمعيار الدولي للتقارير المالية 9 على التزامات القروض. تخضع جميع التزامات القروض لمتطلبات إلغاء الاعتراف حسب المعيار الدولي للتقارير المالية 9.	-
الأدوات المالية والعقود والالتزامات ضمن عمليات المدفوعات على أساس الأسهم.	تندرج عقود شراء أو بيع بند غير مالي يمكن تسويته بالصافي نقداً أو بأداة مالية أخرى، أو عن طريق تبادل الأدوات المالية وكذلك الخيار المحرر لشراء أو بيع بند غير مالي والذي يمكن تسويته بالصاف نقداً أو بأداة مالية أخرى، أو مبادلته بأدوات مالية، ضمن نطاق المعيار الدولي للتقارير المالية 9.	المعيار الدولي للتقارير المالية 2 IFRS المدفوعات على أساس الأسهم
تعويضات مصاريف المخصصات	-	معيار المحاسبة الدولي 37 المخصصات والالتزامات

الاستثناءات من نطاق المعيار	ما يعتبر ضمن نطاق معايير الأدوات المالية	المعايير البديلة
		المحتملة والأصول المحتملة
الأدوات المالية التي تمثل الحقوق والالتزامات ضمن نطاق المعيار الدولي للتقارير المالية 15، الإيرادات من العقود مع العملاء، والتي يحددها المعيار الدولي للتقارير المالية 15.	يجب تطبيق متطلبات انخفاض القيمة للمعيار الدولي للتقارير المالية رقم 9 على تلك الحقوق التي يحددها المعيار الدولي للتقارير المالية رقم 15 والتي يتم المحاسبة عنها وفقاً للمعيار الدولي للتقارير المالية رقم 9 لأغراض الاعتراف بمكاسب أو خسائر انخفاض القيمة.	المعيار الدولي للتقارير المالية 15 IFRS الإيرادات من العقود مع العملاء

تعريفات

12 شهر خسارة ائتمانية متوقعة: الجزء من الخسارة الائتمانية المتوقعة على مدى العمر والتي تمثل الخسائر الائتمانية المتوقعة التي تنتج عن أحداث التعثر عن السداد على أداة مالية والمحتمل حدوثها خلال 12 شهراً بعد تاريخ التقرير.

التكلفة المطفأة للأصول المالية أو المطلوبات المالية: المبلغ الذي يقاس به الأصل أو الالتزام المالي عند الإثبات الأولي، مطروحاً منه أقساط سداد المبلغ الأصلي، ومضافاً إليه أو مطروحاً منه الإطفاء التراكمي باستخدام طريقة الفائدة الفعلية لأي فرق بين ذلك المبلغ الأولي والمبلغ عند تاريخ الاستحقاق، وبالنسبة للأصول المالية، معدلة لأي مخصص خسارة.

النقد: يشير إلى النقد في الصندوق والودائع تحت الطلب لدى البنوك أو المؤسسات المالية الأخرى.

ما في حكم النقد: استثمارات قصيرة الأجل وعالية السيولة وقابلة للتحويل بسهولة إلى مبالغ نقدية معروفة والتي لا تتعرض لمخاطر كبيرة تتمثل في حدوث تغيرات في القيمة.

الأصول المالية منخفضة القيمة الائتمانية: يعتبر الأصل المالي منخفض القيمة الائتمانية عند الإثبات الأولي عند وقوع حدث أو أكثر من الأحداث التي لها تأثير ضار على التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة لذلك الأصل المالي. ومن أمثلة الأدلة على أن الأصل المالي قد انخفضت قيمته الائتمانية البيانات الممكن ملاحظتها حول الأحداث التالية:

1. صعوبة مالية كبيرة للمُصدر أو المقترض.
2. الإخلال بالعقد، على سبيل المثال، التقصير أو نجاوز موعد الاستحقاق؛
3. منح المُقرض امتيازاً للمقترض لأسباب اقتصادية أو تعاقدية تتعلق بالصعوبة المالية التي يواجهها المقترض والتي لولاها ما كان المقرض لينظر في منح هذه الامتيازات أو التسهيلات؛
4. احتمال دخول المقترض في مرحلة إفلاس أو إعادة هيكلة مالية أخرى؛
5. اختفاء سوق نشط للأصل المالي بسبب الصعوبات المالية.
6. شراء أو استحداث أصل مالي بخصم كبير يعكس الخسائر الائتمانية المتكبدة. أو
7. وقد يكون من الاستحالة تحديد حدث واحد مميز، بدلاً من ذلك، قد يكون التأثير المشترك للعديد من الأحداث قد تسبب في انخفاض قيمة الأصول المالية.

الخسارة الائتمانية: الفرق بين جميع التدفقات النقدية التعاقدية المستحقة لمنشأة وفقاً للعقد وجميع التدفقات النقدية التي تتوقع المنشأة أن تستلمها (أي القيمة الحالية لجميع حالات العجز النقدي) مخصومة بسعر الفائدة الفعلي الأصلي أو معدل الفائدة الفعلي المعدل للأصول المالية المشتراة أو التي تم استحداثها منخفضة القيمة الائتمانية.

مخاطر الائتمان: خطر حدوث خسارة نتيجة فشل أحد الأطراف المتعاقدين بأداة مالية في الوفاء بالتزاماته وفقاً لشروط التعاقد.

إلغاء الاعتراف: إزالة أصل أو التزام مالي معترف به سابقاً من بيان المركز المالي للمنشأة.

المشتق: أداة مالية أو عقد آخر تتوفر فيه جميع الخصائص الثلاثة التالية:

1. تتغير قيمته استجابة للتغيرات في معدل فائدة محدد، أو سعر أداة مالية محددة، أو سعر سلعة محددة، أو سعر صرف عملة أجنبية محددة، أو مؤشر أسعار، أو معدلات محددة، أو تصنيف ائتماني، أو مؤشر ائتماني محدد، أو متغير آخر محدد، شريطة ألا يكون المتغير المالي مرتبطاً بأحد أطراف العقد.

2. لا يتطلب صافي استثمار مبدئي أو أن صافي الاستثمار المبدئي أقل من المطلوب مقارنة بأنواع العقود الأخرى التي يتوقع أن يكون لها استجابة مشابهة للتغيرات في عوامل السوق.

3. يتم تسويتها في تاريخ لاحق مستقبلي.

توزيعات الأرباح: توزيع الأرباح على حاملي أدوات حقوق الملكية بما يتناسب مع حيازاتهم من فئة معينة من رأس المال.

طريقة الفائدة الفعالة: الطريقة المستخدمة في حساب التكلفة المطفأة لأصل مالي أو التزام مالي وفي تخصيص وإثبات إيرادات الفوائد أو مصروفات الفوائد ضمن الربح أو الخسارة خلال الفترة ذات الصلة.

معدل الفائدة الفعلي: المعدل الذي يخصم تماماً التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة إلى صافي القيمة الدفترية للأداة المالية خلال العمر المتوقع للأداة (أو فترة أقصر، عندما يكون ذلك مناسباً). عند حساب المعدل الفعلي، يجب على المنشأة تقدير التدفقات النقدية المستقبلية بعد النظر في جميع الشروط التعاقدية للأداة المالية، ولكن دون اعتبار الخسائر الائتمانية المستقبلية المتوقعة. يتم أيضاً تضمين الرسوم والنقاط المدفوعة أو المستلمة بين أطراف العقد وتكاليف المعاملات والأقساط والخصومات الأخرى.

خسائر الائتمان المتوقعة: المتوسط المرجح لخسائر الائتمان مع اعتبار أن الأوزان المرجحة هي المخاطر ذات الصلة لحدوث تخلف عن السداد.

القيمة العادلة: المبلغ الذي يمكن مبادلة الأصل به، أو تسوية التزام، بين أطراف مطلعة وراغبة في معاملة على أسس تجارية.

أصول مالية: أي أصل يعد أحد العناصر التالية:

1. النقد.
2. أداة حقوق ملكية لمنشأة آخر.
3. حق تعاقدي:

أ. لتلقي النقد أو أي أصل مالي آخر من منشأة آخر؛ أو

ب. لتبادل الأدوات المالية مع منشأة آخر في ظل ظروف يحتمل أن تكون مواتية.

4. العقد الذي سيتم تسويته في أدوات حقوق الملكية الخاصة بالكيان الذي يقدم التقارير وهو:

أ. غير المشتقة التي تكون المنشأة، أو قد تكون، ملزمة من أجلها باستلام عدد متغير من أدوات حقوق الملكية الخاصة بها؛ أو

ب. مشتقات سيتم تسويتها أو يمكن تسويتها بخلاف تبادل مبلغ نقدي ثابت أو أصل مالي آخر لعدد ثابت من أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة (التي تستثني الأدوات المالية القابلة للطرح المصنفة كحقوق ملكية والأدوات التي هي في حد ذاتها عقود من أجل الاستلام أو التسليم المستقبلي لأدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة).

عقد الضمان المالي: عقد يتطلب من المُصدر إجراء مدفوعات محددة لتعويض المالك عن خسارة تكبدها بسبب فشل المدين المحدد في السداد عند الاستحقاق وفقاً للشروط الأصلية أو المعدلة لأداة الدين.

أداة مالية: أي عقد ينشأ عنه أصل مالي لمنشأة والتزام مالي أو أداة حقوق ملكية لمنشأة أخرى.

المسؤولية المالية: أي مسؤولية تفي بأي من المعايير التالية:

1 - التزام تعاقدي:

أ. لتسليم النقد أو أي أصل مالي آخر إلى مِنشأة أخرى؛ أو

ب. لتبادل الأدوات المالية مع كيان آخر في ظل ظروف يحتمل أن تكون غير مواتية للكيان.

2. العقد الذي سيتم أو يمكن تسويته في أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة ويكون:

أ. غير المشتقة التي تكون المنشأة، أو قد تكون، ملزمة بتقديم عدد متغير من أدوات حقوق الملكية الخاصة بها؛ أو

ب. مشتقات سيتم تسويتها أو يمكن تسويتها بخلاف تبادل مبلغ نقدي ثابت أو أصل مالي آخر لعدد ثابت من أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة (التي تستثني الأدوات المالية القابلة للطرح المصنفة كحقوق ملكية والأدوات التي هي في حد ذاتها عقود من أجل الاستلام أو التسليم المستقبلي لأدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة).

مطلوبات مالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة: التزام مالي يستوفي أحد الشروط التالية:

1. تعريف المحتفظ به لغرض المتاجرة.
2. عند الاعتراف المبدئي، يتم تصنيفها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.
3. هي مشتقات ائتمانية يتم تخصيصها إما عند الاعتراف الأولي أو لاحقاً بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.

مكاسب أو خسارة انخفاض القيمة: المكاسب أو الخسائر المعترف بها في الربح أو الخسارة الناتجة عن تطبيق متطلبات انخفاض القيمة للمعيار الدولي للتقارير المالية 9.

خسارة ائتمانية متوقعة مدى العمر: خسائر الائتمان المتوقعة التي تنتج عن جميع حالات التخلف عن السداد المحتملة على مدى العمر المتوقع للأداة المالية.

مخاطر السيولة: الخطر المتمثل في أن الكيان قد يواجه صعوبة في الوفاء بالالتزامات المرتبطة بالمطلوبات المالية.

مخصص الخسارة: مخصص خسائر الائتمان المتوقعة للأصول المالية ومديني الإيجار أصول العقد ومبلغ الانخفاض المتراكم للأصول المالية ومخصص خسائر الائتمان المتوقعة لالتزامات القروض وعقود الضمان المالي.

تاريخ التداول التاريخ الذي تلتزم فيه المنشأة بشراء أو بيع أصل: يشير تاريخ التداول إلى:

1. الاعتراف بالأصل الذي سيتم استلامه والالتزام بدفعه في تاريخ التداول. و
2. إلغاء الاعتراف بأصل تم بيعه، والاعتراف بأي مكسب أو خسارة عند البيع، والاعتراف بالمستحق من المشتري للدفع في تاريخ التداول.

تكاليف المعاملة: التكاليف الإضافية المتعلقة مباشرة بالاقتناء أو الاستبعاد لأصل أو التزام مالي.

الأدوات المالية

هي عبارة عن عقد ينتج عنه اصل مالي لمنشأة معينة أو التزام مالي أو أداة حق ملكية لمنشأة أخرى.

يشير مصطلح العقد إلى اتفاق بين طرفين يكون لهما قدرة محدودة على تفاديه، لأن الاتفاق واجب النفاذ بحكم القانون.

أمثلة الأدوات المالية

الأسهم العادية، السندات، العقود الآجلة، النقدية، مبادلة الفائدة، القروض، الحسابات المدينة، أسهم الامتياز، الحسابات الدائنة.

فئات التصنيف

يتضمن المعيار الدولي للتقارير المالية رقم 9 ثلاث فئات لتصنيف الأدوات المالية هي:

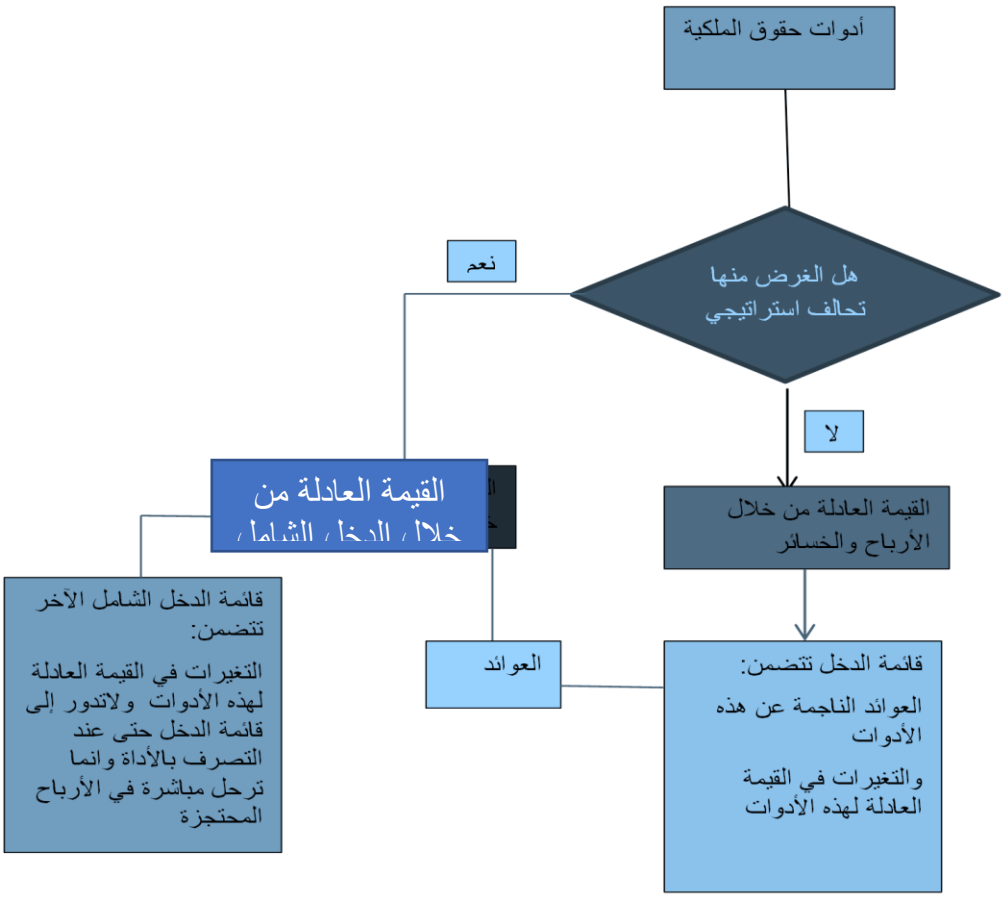
- التكلفة المطفأة (Amortized Cost)
- القيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر (FVTOCI)
  (Fair Value Through Other Comprehensive Income)
- القيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر (FVTPL)
  (Fair Value Through Profit or Loss)

تم الغاء فئات التصنيف الموجودة في المعيار المحاسبي الدولي رقم 39 وهي المحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق والقروض والذمم المدينة، والمتاحة للبيع (AFS).

تختلف معايير التصنيف اختلافا جوهرياً عن المعيار الدولي رقم 39 بالرغم من تشابه فئات تصنيف الأدوات المالية.

عند وجود أداة مالية مركبة تتضمن مشتق مالي فإنه يجب قياس الأداة بالكامل بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر وذلك على العكس من المعيار الدولي 39 الذي يلزم بفصل قيمة المشتق عن الأداة.

تصنيف أدوات حقوق الملكية



أدوات حقوق الملكية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر (FVTPL)

يتم قياس الاستثمارات في أدوات حقوق الملكية دائما بالقيمة العادلة في الميزانية ولا تخضع لاختبار الانخفاض في القيمة بشكل عام.

يتم الاعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية المحتفظ بها للمتاجرة في الأرباح والخسائر.

يجب دائما الاعتراف بإيرادات توزيعات الأرباح في حساب الأرباح والخسائر.

مثال

مثال حول أدوات حقوق الملكية بالقيمة العادلة:

- بتاريخ 2017/4/1 اشترت الشركة العربية أسهم بغرض المتاجرة بمبلغ 3,000,000 ل.س.
- بتاريخ 2017/12/31 بلغت قيمة هذه الاستثمارات في السوق 3,700,000. وكانت قيمة توزيعات الأرباح المستلمة 60,000 وحدة نقدية.
- بتاريخ 2018/3/5 قامت الشركة العربية ببيع هذه الاستثمارات بمبلغ 3,800,000 ل.س.

المطلوب:

احتساب نتيجة بيع الاستثمارات المالية، واثبات قيد اثبات بيع تلك الاستثمارات.

الحل:

3000000	3000000	من ح/الاستثمارات بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر إلى ح/ النقدية 2017 /1/4
700000	700000	من ح/التغير في القيمة العادلة إلى ح/الأرباح والخسائر بتاريخ 31/12/2017
60000	60000	من ح/ النقدية إلى ح/ توزيعات الأرباح بتاريخ 31/12/2017
60000	60000	من ح/ توزيعات الأرباح إلى ح/ الأرباح والخسائر بتاريخ 31/12/2017
3800000	3000000 700000 100000	من مذكورين ح/ النقدية إلى مذكورين ح/ الاستثمارات ح/التغير في القيمة العادلة ح/ الأرباح والخسائر 5/3/2018

أدوات حقوق الملكية بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر (FVTOCI)

يتم قياس الاستثمارات في أدوات حقوق الملكية دائما بالقيمة العادلة في الميزانية ولا تخضع لاختبار الانخفاض في القيمة بشكل عام.

يتم الاعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية في الدخل الشامل الآخر.

الاعتراف بإيرادات توزيعات الأرباح في حساب الأرباح والخسائر.

لا يسمح للأرباح أو الخسائر المتراكمة ضمن بنود الدخل الشامل الأخر بإعادة تدويرها إلى الأرباح والخسائر، حتى في حالة استبعاد أو إلغاء الاعتراف نهائيا باستثمار أداة حقوق الملكية. وعوضا عن ذلك، فإن الأرباح أو الخسائر المتراكمة ضمن بنود الدخل الشامل الآخر أو نسبة منها، والتي ترتبط باستثمار حقوق الملكية المستبعدة أو التي ألغي الاعتراف بها يجب تحويلها ضمن حقوق الملكية إلى الأرباح المحتجزة.

إعادة حل المثال السابق بافتراض أن الاستثمارات هي لغرض غير المتاجرة

3000000		من ح/الاستثمارات بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر
	3000000	إلى ح/ النقدية
		2017 /1/4
700000		من ح/التغير في القيمة العادلة OCI(يضاف إلى قيمة الأصل)
	700000	إلى ح/التغيير المتراكم في القيمة العادلةOCI (حساب يظهر في حقوق الملكية)
		بتاريخ 31/12/2017
60000		من ح/ النقدية
	60000	إلى ح/ توزيعات الأرباح
		بتاريخ 31/12/2017
60000		من ح/ توزيعات الأرباح
	60000	إلى ح/ الأرباح والخسائر
		بتاريخ 31/12/2017
		من مذكورين
700000		ح/ التغير المتراكم
3800000		ح/ النقدية
		إلى مذكورين
	3000000	ح/ الاستثمارات
	700000	ح/التغير في القيمة العادلة OCI
	800000	ح/ الأرباح المحتجزة
		5/3/2018

أصول مالية أدوات المديونية

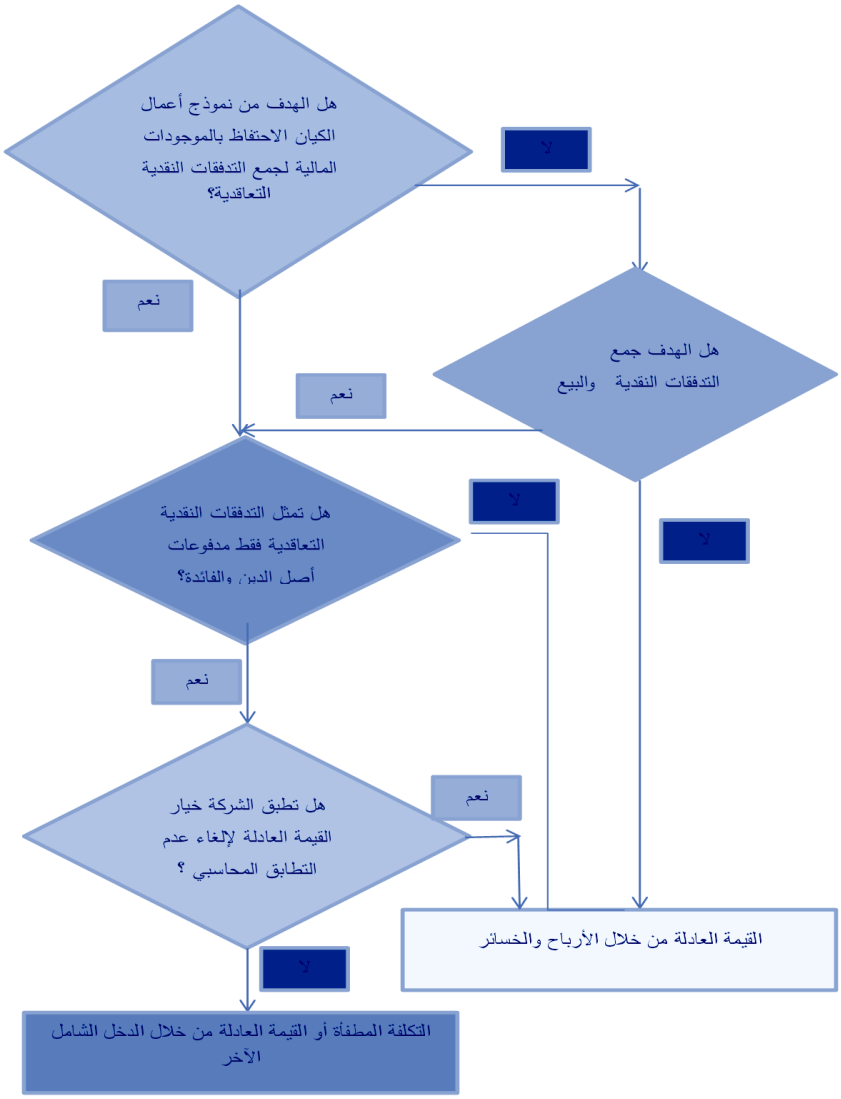
تشمل كل أدوات المديونية التي تكون بحوزة المنظمة مثل القروض والسلف المرابحة الايجار التمويلي عقود الايجار المنتهية بالتمليك السندات...الخ.

إذا كان الأصل المالي أداة دين (أو لا يستوفي تعريف أداة حقوق الملكية في مجمله)، فإن على الإدارة مراعاة كل من الأمرين التاليين لتحديد التصنيف الخاص بالأصل:

- هدف نموذج الأعمال للمنشأة، حيث يتم في هذا الاختبار تحديد غاية المنشأة من اقتناء أو انشاء أدوات المديونية وتتمثل هذه الأهداف ب:
  ١. تحصيل التدفقات النقدية عن الأداة
  ٢. أو تحصيل التدفقات النقدية وبيع الأداة
  ٣. أو اقتناء الأداة بغرض المتاجرة بها.

- أن تمثل التدفقات النقدية التعاقدية للأصل دفعات مقصورة على أصل الدين والفائدة وهو ما يتم تحديده من خلال اختبار SPPI (solely payments of principal and interest).

شجرة القرارات لتصنيف الأصول (أدوات المديونية)



قائمة الشروط								
تحصيل التدفقات النقدية فقط	نعم	لا	نعم	لا	لا	لا	لا	لا
تحصيل التدفقات النقدية والبيع	لا	نعم	لا	لا	نعم	نعم	نعم	نعم
الاقتناء بغرض المتاجرة	لا	لا	لا	نعم	لا	لا	لا	لا
التدفقات النقدية تقتصر على أصل المبلغ والفائدة	نعم	نعم	لا	نعم	نعم	لا	نعم	
هناك عدم تطابق محاسبي	لا	لا	نعم	نعم	نعم	لا	نعم	
قائمة التصنيف والقياس(القرار)								
التكلفة المطفأة	×							
القيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر		×						
القيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر			×	×	×	×	×	

التكلفة المطفأة

يتم تسجيل الاستثمارات بالتكلفة بالقيمة العادلة (التكلفة) مضافاً اليها تكاليف الاقتناء كالعمولات

يتم إعادة قياسها (القياس اللاحق) بالتكلفة المطفأة (Amortized cost)باستخدام طريقة الفائدة الفعلية (Effective interest rate method)مطروحاً منها مخصص التدني في القيمة.

يتم احتساب التكلفة المطفأة آخذين بالاعتبار أي خصم أو علاوة على الشراء والأتعاب التي تشكل جزء لا يتجزأ من الفائدة الفعلية.

الإطفاء يتم قيده ضمن بيان الدخل في بند الفوائد الدائنة أو المدينة حسب واقع الحال.

خسائر التدني في القيمة يتم قيدها في بيان الدخل ضمن بند مخصص تدني استثمارات مقاسة بالتكلفة.

يتم الاعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة فقط عندما يتم إلغاء الاعتراف بالأصول أو إعادة تصنيفها في الأرباح أو الخسائر.

مثال

في 2016/1/1 قامت شركة النور بشراء سندات مصدرة من شركة الوفاق بمبلغ 887000 ل.س. تستحق بعد 10 سنوات، تحمل فائدة 10%، قيمتها الاسمية (1000000) ل.س. وتنوي الشركة الاحتفاظ بهذه السندات بغرض تحصيل التدفقات النقدية،

علماً أن الأداة المالية تجتاز اختبار مدفوعات الفائدة وأصل قيمة السند، مع العلم أن الفائدة تدفع في 1/1 من كل عام. المطلوب تسجيل قيود الشراء بفرض أن سعر الفائدة الفعال هو 12%.

في 2016/12/31 ولدى دراسة وضع شركة الوفاق تبين أن احتمال التعثر خلال سنة يبلغ 2% وتقرر تكوين مخصص للخسائر المتوقعة عن السندات بمبلغ 50000 ل.س.

المطلوب

المعالجة المحاسبية للسندات للعمليات السابقة.

الحل

الشراء

من ح/ الاستثمارات المالية بالتكلفة المطفأة		887000
إلى ح/ النقدية	887000	
في 2016/1/1		

في 2016/12/31 :

التاريخ	الفائدة المقبوضة (1)	الفائدة الفعالة (2)	إطفاء الخصم (2)- (1)	القيمة الدفترية +إطفاءالخصم
				887000 ل.س.
2016/12/31	%10*1000000	(%12*887000)		
	100000 ل.س.	106440 ل.س.	6440	893440 ل.س.

القيود في 2016/12/31

100000 6440	106440	من ح/ فائدة مستحقة القبض ح/ إستثمارات مالية بالتكلفة المطفأة إلى ح/ إيراد فوائد السندات في 31/12/2016
106440	106440	من ح/ إيراد فوائد السندات إلى ح/ أرباح وخسائر 31/12/2016
5000	50000	من ح/مصروف الخسائر الائتمانية المتوقعة إلى ح/ مخصص تدني استثمارات مالية بالتكلفة 31/12/2016
50000	50000	ح/أرباح وخسائر إلى ح/مصروف الخسائر الائتمانية المتوقعة 31/12/2016

العرض في بيان المركز المالي

وبالتالي تظهر هذه الاستثمارات في بيان المركز المالي في على النحو التالي:

استثمارات مالية بالتكلفة	893440
مخصص تدني	(50000)
صافي القيمة	843440

القيود في 2017/3/31

25000 1803	26803	من ح/ فائدة مستحقة القبض ح/ إستثمارات مالية بالتكلفة المطفأة إلى ح/ إيراد فوائد السندات في 31/3/2017
912660 50000		من مذكورين النقدية ح/ مخصص تدني استثمارات مالية بالتكلفة
	895243 67417	إلى مذكورين إستثمارات مالية بالتكلفة المطفأة أرباح بيع استثمارات مالية بالتكلفة

المعالجة المحاسبية لأدوات المديونية المصنفة بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر

بموجب هذا النموذج، يتم الاحتفاظ بالأصول لتحصيل التدفقات وفقاً الشروط التعاقدية للأصول، كما يجوز أيضا بيعها، بشرط أن تتكون التدفقات النقدية المرتبطة بالأصول من الدفعات المقصورة على أصل الدين والفائدة ويتم الاعتراف بها بالقيمة العادلة.

لأن هذه الأصول يتم اقتناؤها بغرض الحصول على التدفقات النقدية والبيع فإن مجلس معايير المحاسبة الدولية قرر أن تكون كل من معلومات التكلفة المطفأة ومعلومات القيمة العادلة مهمة، ويتم ذلك من خلال قياس أدوات الدين بالقيمة العادلة من خلال

الدخل الشامل الآخر في بيان المركز المالي وتتبع معلومات التكلفة المطفأة وعرضها من خلال الأرباح والخسائر على النحو التالي:

يتم احتساب إيرادات الفوائد باستخدام طريقة الفائدة الفعلية المطبقة على الأصول المالية المقاسة بالتكلفة المطفأة.

يتم الاعتراف بمكاسب وخسائر القيمة العادلة لهذه الأصول المالية الناجمة عن التغير في سعر الفائدة في الدخل الشامل الآخر.

خسائر الانخفاض بالقيمة الناجمة عن المخاطر الائتمانية ومكاسبها يتم الاعتراف بها في حساب الأرباح والخسائر وتعالج بالمقابل في حساب الدخل الشامل الآخر.

يتم الاعتراف بأرباح وخسائر أسعار الصرف على أساس التكلفة المطفأة ويتم اقفالها في حساب الأرباح والخسائر.

عند إلغاء الاعتراف بالأصل، يعاد تدوير المكاسب أو الخسائر التراكمية من بنود الدخل الشامل الأخر إلى حساب الأرباح والخسائر، على أساس أن ينتج دائما عن أصل مقاس بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر نفس التأثير على الأرباح والخسائر كما لو كان يتم قياسه بالتكلفة المطفأة.

مثال:

تقوم المنشأة بشراء أداة دين بقيمة عادلة تبلغ 1000 دولار بتاريخ 15 تشرين الثاني 2010 وقررت تصنيفها بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر. السند يحمل سعر الفائدة 5% لمدة 10 سنوات وكان سعر الفائدة السائد في السوق (الفعال) 5%. وبذلك قررت المنشآة أن الأصل ليس متدني القيمة عند الاعتراف الأولي.

1000 من حـ/أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر
1000 إلى حـ/ النقدية.

في 31 كانون الأول 2010 (تاريخ التقرير)، انخفضت القيمة العادلة للسند إلى 980 دولار نتيجة للتغيرات في معدلات الفائدة السوقية. وتحدد المنشأة أنه لم تحدث زيادة جوهرية في مخاطر الائتمان منذ الاعتراف الأولي، وأن خسائر الائتمان المتوقعة يجب أن تكون مقاسة بمبلغ يعادل خسائر الائتمان المتوقعة لمدة 12 شهرا، والتي تبلغ 30 دولار.

50 من حـ/ النقدية
50 إلى حـ/ ايراد الفائدة

20 من حـ/ التغير في القيمة العادلة خلال الدخل الشامل الآخر/حساب دخل شامل أخر
20 إلى حـ/ مخصص التغير في القيمة العادلة لأصول مالية

وسيتم الإفصاح عن مبلغ مقابل الانخفاض المتراكم البالغ 30 دولار.

وفي 31 كانون الأول 2011، تقرر المنشأة بيع السند بمبلغ 950 دولار، وهي القيمة العادلة في ذلك التاريخ.
من مذكورين
950 من حـ/ النقدية
30 من حـ/ مقابل خسائر ائتمانية
980 إلى حـ/اصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر

20 من حـ/ الأرباح والخسائر
20 إلى حـ/ التغير في القيمة العادلة خلال الدخل الشامل الآخر.

المعالجة المحاسبية لأدوات المديونية المصنفة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر

وفي حال لم تندرج أي من أدوات المديونية ضمن فئة التكلفة المطفأة أو فئة القيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر، فإنها سوف تندرج ضمن نموذج القيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر، بشرط أن تكون مدرجة بالبورصة، حيث يتم قياسها "بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر". تقاس الأصول المالية في هذه الفئة بالقيمة العادلة مع تسجيل جميع حركات القيمة العادلة في حساب الأرباح والخسائر.

يشمل هذا بشكل عام الأصول المحتفظ بها لجني أرباح على المدى القصير. بالنسبة للأصول المحتفظ بها في هذا النموذج، لا يعتبر تقييم خصائص التدفقات النقدية ضروريا، لأن الأصل سوف يتم تسجيله بالقيمة العادلة.

مثال:

سندات مصدرة من شركة الاتحاد بمبلغ 5360000 ل.س. تستحق بعد 5 سنوات، تحمل فائدة 14%، قيمتها الإسمية (5000000) ل.س. معدل الفائدة الفعال بتاريخ الشراء كان 12%، تتوقع الشركة أن أسعار الفائدة سوف تنخفض وبالتالي سوف تباع السندات بربح وسيتم المتاجرة بها وقد بلغت القيمة العادلة لها في 2004/12/31 (5634000) ل.س. وتقبض الفائدة في 1/1 من كل عام.

الحل:

الإستثمار في سندات شركة الاتحاد

5360000		من ح/ إستثمارات مالية في سندات شركة الاتحاد بالقيمة العادلة الأرباح والخسائر – محتفظ بها للمتاجرة
	5360000	إلى ح / النقدية

في 2004/12/31

التاريخ	الفائدة المقبوضة (1)	الفائدة الفعالة (2)	إطفاء الخصم (2)-(1)	القيمة الدفترية +إطفاءالخصم
				5360000ل.س.
2016/12/31	5000000 *14%	(%12*5360000)		
	700000 ل.س.	643200ل.س.	56800	5303200ل.س.

يتم إثبات ذلك بالقيد التالي :

700000		من ح/ فائدة مستحقة القبض
	56800	إلى ح/ إستثمارات مالية في سندات شركة الإتحاد بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر
	643200	إلى ح/ إيراد فوائد السندات

وتبلغ القيمة العادلة في 2016/12/31 مبلغ (5634000) ل.س. و قد إرتفعت القيمة العادلة عن القيمة المسجلة (الدفترية) البالغة 5303200 ل.س. بمقدار330800 ل.س. و التي سيعترف بها كأرباح حيازة غير متحققة يعترف بها في قائمة الدخل كونها أصول مالية للمتاجرة ، و يتم إعداد القيد التالي :

330800		من ح/ تعديلات القيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر
	330800	إلى ح / أرباح حيازة غير متحققة لاستثمارات بالقيمة العادلة من خلال الارباح والخسائر

ويتم إقفال حساب الأرباح غير المحققة في بيان الدخل :

330800		من ح/ أرباح حيازة غير متحققة لاستثمارات مالية بالقيمة العادلة
	330800	إلى ح / ملخص الدخل (أ . خ)

و حساب تعديلات القيمة العادلة و **هو حساب وسيط يظهر مضافا إلى حساب** إستثمارات مالية في سندات شركة الاتحاد - محتفظ بها للمتاجرة **كون رصيده مدين.**

المطاليب المالية

يمكن تحديد المطلوبات المالية تصنيفاً وقياساً بثلاثة فئات:

- مطلوبات مالية مقاسة بالتكلفة المطفأة: وهي الفئة الأشمل والأكثر استخداما وينطبق عليها نفس أسس القياس الواردة في أدوات المديونية بالتكلفة المطفأة، وتشمل هذه الفئة بشكل عام الودائع والتأمينات والسندات والقروض التي تم الحصول عليها بغرض استخدامها.
- المطلوبات المالية المحتفظ بها للمتاجرة والمشتقات المالية التي تقاس بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر ويتم الاعتراف بجميع حركات القيمة العادلة الخاصة بها، بما في ذلك تلك المرتبطة بالتغيرات في مخاطر الائتمان الخاصة بالالتزام، في الربح أو الخسارة.
- المطلوبات المالية التي تختار المنشآة تطبيق خيار القياس بالقيمة العادلة عليها. وينحصر استخدام خيار القيمة العادلة في الحالات التالية:

اختيار القيمة العادلة سوف يعمل على تقليص أو التخلص من عدم التطابق المحاسبي، أو الأداة المالية المركبة التي لم يتم فصل المشتقات الضمنية منها.

اختيار قياس الالتزام بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر

عندما تختار المنشآة قياس الالتزام المالي بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر باستخدام خيار القيمة العادلة، يتم عرض التغيرات في القيمة العادلة لهذا الالتزام المرتبطة بالتغيرات في مخاطر الائتمان الخاصة بالمنظمة المصدرة ("أرباح وخسائر الائتمان الخاصة بها") بشكل منفصل في بنود الدخل الشامل الآخر ولا يعاد تدويرها إلى الربح أو الخسارة، ولا حتى عند إلغاء الاعتراف بالالتزام وسداد المبلغ. وعوضا عن ذلك، يتعين إعادة تصنيف أرباح وخسائر الائتمان الخاصة بالالتزام إلى الأرباح المدورة ضمن حقوق الملكية عند إلغاء الاعتراف بالالتزام ذي العلاقة.

وينطبق هذا فقط على الأدوات المالية التي تم قياسها اختياريا من قبل المنشأة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر، وليس تلك التي يجب إدراجها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر مثل المشتقات المستقلة.

مثال

أحد البنوك العقارية يقدم قروضا للعملاء ويمول القروض عن طريق بيع سندات مطابقة في السوق. يمكن للعميل سداد قرض الرهن العقاري عن طريق شراء السندات وتسليمها إلى بنك العقاري. إذا انخفضت القيمة العادلة للسند (الالتزام المالي لبنك الرهون العقارية) بسبب مخاطر الائتمان الخاصة، يتم تعويضها بالتغيرات في القيمة العادلة للقرض العقاري (الأصول المالية). لذلك، فإن تحديد مخاطر الائتمان للسند في OCIمن شأنه أن يخلق عدم تطابق في الحسابات، لأن تدني قيمة القروض العقارية (تكلفة مطفأة) تتم في حساب الأرباح والخسائر.

اختبارات تصنيف الأدوات المالية

يجب على الإدارة مراعاة كل من الأمرين التاليين لتحديد التصنيف الخاص بالأصل:

هدف نموذج الأعمال للمنشأة، حيث يتم في هذا الاختبار تحديد غاية المنشأة من اقتناء أو انشاء أدوات المديونية وتتمثل هذه الأهداف ب:

١. تحصيل التدفقات النقدية عن الأداة
٢. أو تحصيل التدفقات النقدية وبيع الأداة
٣. أو اقتناء الأداة بغرض المتاجرة بها.

أن تمثل التدفقات النقدية التعاقدية للأصل دفعات مقصورة على أصل الدين والفائدة وهو ما يتم تحديده من خلال اختبار SPPI (solely payments of principal and interest).

نموذج أعمال المنشأة

يعد نموذج الأعمال عاملاً حاسماً في تصنيف الأصول المالية (أدوات المديونية)، فإذا كان:

نموذج الأعمال للمحفظة يقوم على تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية، فإن ذلك يعد شرطاً أساسياً لتصنيف الأصل بالتكلفة المطفأة.

أما إذا كان الأصل جزءا من مجموعة أو محفظة تدار ضمن نموذج أعمال يهدف إلى جمع التدفقات النقدية التعاقدية وبيعها بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر،

وبخلاف ذلك، يتم قياس الأصل بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر.

تصنيف نموذج الأعمال

يشير المعيار الدولي للتقارير المالية رقم 9 إلى أن تحديد نماذج الأعمال هو واقع يمكن إقراره عادة من خلال أنشطة المنشأة، وليس مجرد إقرار من قبل إدارة المنشآة. ومن أهم الأدلة التي يجب أن تفحص ما يلي:

- كيف يتم أداء محفظة أصول مالية من قبل إدارة المنشأة.
- المخاطر التي تؤثر على أداء المحفظة والطريقة التي تدار بها تلك المخاطر.
- كيف يتم احتساب تعويضات مدير المحفظة (على سبيل المثال، ما إذا كان التعويض يستند إلى القيمة العادلة للأصول أو التدفقات النقدية التعاقدية التي يتم تحصيلها)

The SPPI test

وفقا للمعيار الدولي للتقارير المالية رقم 9، فإن الشرط الآخر الضروري لتصنيف أدوات المديونية بالتكلفة المطفأة أو القيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر هو أن تكون المدفوعات التعاقدية الناجمة عن الأداة المالية التدفقات النقدية هي مدفوعات أصل الدين والفائدة على رصيد الأداة المالية.

الهدف من اختبار SPPIهو تحديد ما إذا كان الدفعات الناجمة عن الأداة المالية تمثل فقط الفائدة والقيمة الأصلية للأداة، على النحو المحدد، وليس لتحديد مبالغ كل منها.

تعاريف خاصة بالاختبار

١. القيمة الأصلية للأداة المالية بأنها قيمتها العادلة عند الاعتراف الأولي، والتي قد تتغير على مدى عمر الأداة المالية.

٢. الفائدة هي التعويض الذي يحدد وفق مفهوم القيمة الزمنية للنقود، بالإضافة إلى مخاطر الائتمان المرتبطة بالقيمة المبدئية خلال فترة معينة من الزمن ومخاطر الإقراض الأخرى مثل السيولة والتكاليف الإدارية وهامش الربح.

٣. معدل العائد على قرض ما= سعر الفائدة الأساس (اليحبور أو تكلفة الودائع) +علاوة مخاطر الإئتمان+علاوة تكاليف إدارية+هامش الربح.

مثال

تملك إحدى الشركات سندات قابلة للتحويل إلى عدد محدد من أسهم الشركة المصدرة للسندات بناء على طلب حامل السند مثل هذا النوع من السندات لا يمكن أن يجتاز اختبار مدفوعات الفائدة والمبلغ الأساسي للسند لأن العائد على السند ليس مجرد اعتبار للقيمة الزمنية للنقود ومخاطر الائتمان، ولكنها تعكس أيضاً قيمة أسهم الجهة المصدرة.

العوامل المؤثرة على الاختبار

- شروط العقد التي يجب أن تأخذ بعين الاعتبار.
- الشروط التي تحكم الدفع المسبق.
- الحقوق التعاقدية في حالة الافلاس أو التأخر عن السداد.
- الأدوات المقومة بعملة أجنبية.
- خيار تمديد أجل الأداة المالية.

إعادة التصنيف

يتضمن المعيار المحاسبي الدولي رقم 39 أحكاما معقدة تنظم متى، (يكون مناسبا، أو متى يكون من غير الملائم إعادة تصنيف الأدوات المالية من تصنيف وقياس إلى فئة أخرى).

المعيار الدولي للتقارير المالية 9 يستبدل كل هذه المتطلبات باثنين من المتطلبات العامة:

١. في الظروف النادرة عندما تقوم المنشأة بتغيير نموذج أعمالها لإدارة الأصول المالية، يجب عليها إعادة تصنيف جميع الأصول المالية المتأثرة بتغير نموذج الأعمال وفقا للتصنيف الأساسي ومعايير القياس التي تمت مناقشتها سابقا.

٢. لا تستطيع المنشأة إعادة تصنيف المطلوبات المالية.

قواعد إعادة تصنيف الموجودات المالية بموجب(IFRS9):

من	إلى	المتطلبات
Amortized Cost	FVPL	قياس القيمة العادلة في تاريخ إعادة التصنيف وإدراج الفرق بين القيمة العادلة والتكلفة المطفأة في الربح والخسارة
FVPL	**Amortized Cost**	إن القيمة العادلة في تاريخ إعادة التصنيف تصبح القيمة الدفترية الإجمالية الجديدة
Amortized Cost	FVOCI	قياس القيمة العادلة في تاريخ إعادة التصنيف وإدراج أي فرق في الدخل الشامل الآخر
FVOCI	**Amortized Cost**	يتم حذف الأرباح أو الخسائر المتراكمة المعترف بها سابقا في الدخل الشامل الآخر من حقوق الملكية ويتم تطبيقها مقابل القيمة العادلة للأصل المالي في تاريخ إعادة التصنيف.
FVPL	FVOCI	يستمر قياس الأصل بالقيمة العادلة ولكن يتم إثبات الأرباح والخسائر اللاحقة في الدخل الشامل الآخر بدلاً من الأرباح والخسائر
FVOCI	FVPL	يتم إدراج الأصل بالقيمة العادلة ويتم نقل الأرباح أو الخسائر المتراكمة المسجلة سابقا في الدخل الشامل الآخر من حقوق الملكية، إلى الأرباح والخسائر

الإفصـــاحات

التصنيفات والقياس

المعلومات التي يجب عرضها في بيان الدخل (IAS 1.82):

- عندما يتم إعادة تصنيف الأصول المالية من التكلفة المطفأة (Amortized Cost) إلى القيمة العادلة وفق الأرباح والخسائر(FVTPL) ، فإن الأرباح أو الخسائر الناتجة عن إعادة التقييم يتم تصنيفها كبند منفصل في بيان الأرباح والخسائر
- عندما يتم إعادة تصنيف الأصول المالية من القيمة العادلة وفق الدخل الشامل الآخر (FVTOCI) إلى القيمة العادلة وفق الأرباح والخسائر(FVTPL) ، يتم الافصاح بشكل منفصل عن أي تحويلات للمبالغ المعترف بها في الدخل الشامل الآخر إلى الأرباح والخسائر.

الاستثمارات في أدوات حقوق الملكية بالقيمة العادلة وفق الدخل الشامل (FVTOCI) الآخر (IFRS 7 , - B7.11.11A):

- الافصاح عن أي الاستثمارات في أدوات حقوق الملكية المعروضة بالقيمة العادلة وفق الدخل الشامل الآخر (FVTOCI) ولماذا.
- القيمة العادلة لكل من هذه الاستثمارات في تاريخ بيان المركز المالي

- توزيعات الأرباح المعترف بها ضمن فترة التقرير
- أي تحويلات للأرباح أو الخسائر المتراكمة ضمن حقوق الملكية والأسباب
- الافصاح عن معلومات حول الغاء الاعتراف بالاستثمارات بأدوات حقوق الملكية المقاسة تبعاً للقيمة العادلة وفق الدخل الشامل الآخر (FVTOCI)، متضمن أسباب الاستبعاد، القيمة العادلة بتاريخ الاستبعاد والربح أو الخسارة الناتجة عن الاستبعاد

معايير إلغاء الاعتراف بالأصول المالية

تلغي المنشأة أي أصل مالي أو جزء منه من الميزانية عندما تمارس المنشأة حقوقها في المنافع المحددة في العقد أو ينتهي سريان الحقوق أو تتنازل المنشأة أو تفقد السيطرة على الحقوق التعاقدية التي يتألف منه الأصل المالي.

نقل الأصل المالي ويكون النقل مؤهلاً لإلغاء الاعتراف بناء على تقييم لمدى نقل مخاطر ومكافئات ملكية الأصل المالي. ويلاحظ أن الالغاء يعتمد على تقييم مدى نقل المخاطر والمكافئات المرتبطة بملكية الأصل، وإذا لم يكن ذلك التقييم قاطعاً فهو يتعمد على تقييم ما إذا كانت المنشاة تحتفظ بالسيطرة على الأصل المالي.

مثال

هناك أصل مالي صنف على أنه بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة تبلغ قيمته المسجلة 26300 وتم بيعه مقابل 26500 ل.س. في عملية نقل مؤهلة لإلغاء الاعتراف، عندئذ يسجل القيد التالي:

26,500	من حـ/ نقدية
	إلى مذكورين
26,300	أصول بالقيمة العادلة من خلال الربح
200	ربح بيع أصول

مثال حول إلغاء الاعتراف

قامت منشأة ببيع أصول مالية بغرض المتاجرة بمبلغ 3,000,000 وأبرمت بنفس الوقت اتفاقية لإعادة شرائها بمبلغ 3,050,000 ل.س.، إن عملية البيع هذه غير مؤهلة لإلغاء الاعتراف ويستمر الاعتراف بالأصل لدى البائع وتسجل العملية على أنها اقتراض والفرق بين سعر البيع والشراء يسجل على أنه مصروف فائدة.

معايير إلغاء الاعتراف بالأصول المالية

إذا قامت منشأة بتحويل جزء من أصل مالي ما إلى جهة ثانية مع الاحتفاظ بجزء من الأصل أو تحمل التزام ذا صلة، ينبغي في هذه الحالة توزيع المبلغ المسجل للأصل المالي بين الجزء المحتفظ به والجزء المباع أو مبلغ الالتزام المحتفظ به، وذلك بناء على القيمة العادلة النسبية في تاريخ البيع، ويجب الاعتراف بالمكسب أو الخسارة بناء فقط على العوائد المحصلة من الجزء المباع

مثال

باعت منشأة محفظة القروض المسجلة بمبلغ 100,000 ل.س. مقابل مبلغ 98,000 ل.س. وقدمت ضمانة للمشتري بتعويضه عن أي ديون لا يتم تحصليها حتى مبلغ 1,000ل.س. في هذه الحالة يمكن الغاء الاعتراف بمبلغ 98,000ل.س. من القروض وتسجيل مبلغ 1,000ل.س. من قيمة الأصل معترف بها ويقابله مخصص بمبلغ 1000 ل.س.

معايير إلغاء الاعتراف بالالتزامات المالية

يجب على المنشأة استبعاد الالتزام المالي أو جزء منه من ميزانيتها وذلك عندما يتم تنفيذ الالتزام المحدد في العقد أو الغاؤه أو انتهاء مدته ويحدث ذلك من خلال:

- عندما يقوم المدين بالوفاء بالتزاماته

- عند إخلاء ذمة المدين من المسؤولية القانونية عن الالتزام.

التدني (Impairment) وفق IFRS 9

حدثت الأزمة المالية العالمية في العام 2008 وتبين أن أحدى مكونات الأزمة هو التأخر في الاعتراف بالخسائر الائتمانية المرتبطة بالقروض والتي كان يتم الاعتراف بها بموجب IAS39.

وبما أن الخسائر نادرا ما يتم تكبدها بالتساوي على مدى حياة القروض، نشأ عدم مقابلة بين الايرادات المتمثلة بالفوائد والتي تحسب بشكل منتظم على طول حياة الأصل، والخسائر الناجمة عن الأصل والمتمثلة بانخفاض قيمته والتي لا يتم الاعتراف بها إلا بعد حدوثها في وقت لاحق.

لذلك ينطلق المعيار 9 من مقاربة جديدة لمعالجة خسائر الائتمان وتتمثل هذه المقاربة الجديدة في مفهوم نموذج "الخسارة الائتمانية المتوقعة ".

والتي يرمز لها ب "ECLs (Expected Credit Loss)" والذي يركز على قياس مخاطر عدم سداد القرض لتكوين مخصصات الخسارة الائتمانية عوضاً من الخسارة المتكبدة في ظل المعيار المحاسبي الدولي رقم 39.

المدخل وفق المعيار 9

لأن كل قرض ينضوي على احتمال التخلف عن السداد في المستقبل، فإن كل قرض له خسارة ائتمان متوقعة مرتبطة به - منذ لحظة نشأته أو اقتنائه. اختار مجلس معايير المحاسبة الدولية أن يسمي نموذجه الجديد لانخفاض القيمة بنموذج "خسائر الائتمان المتوقعة"، لأن هذا المصطلح هو المستخدم في الإحصاء لوصف المتوسط المرجح لنتائج الحالات المختلفة مضروبة باحتمال حدوثها (القيمة المتوقعة). ولأن النتيجة هي متوسط، فإن خسائر الائتمان المتوقعة لا تكون بالضرورة "متوقعة" ولا "خسائر"، إنها ببساطة مقياس لمخاطر الائتمان لأصل ما.

خسائر الائتمان المتوقعة هي المتوسط المرجح لخسائر الائتمان مثقلة بالمخاطر المرتبطة لحالات العجز عن السداد كأوزان.

إن خسائر الائتمان هي الفرق بين جميع التدفقات النقدية التعاقدية التي تعود إلى المنشأة وفقا للعقد وجميع التدفقات النقدية التي تتوقع الشركة استلامها (أي العجز النقدي) مخصومة بمعدل الفائدة الفعال الأساسي.

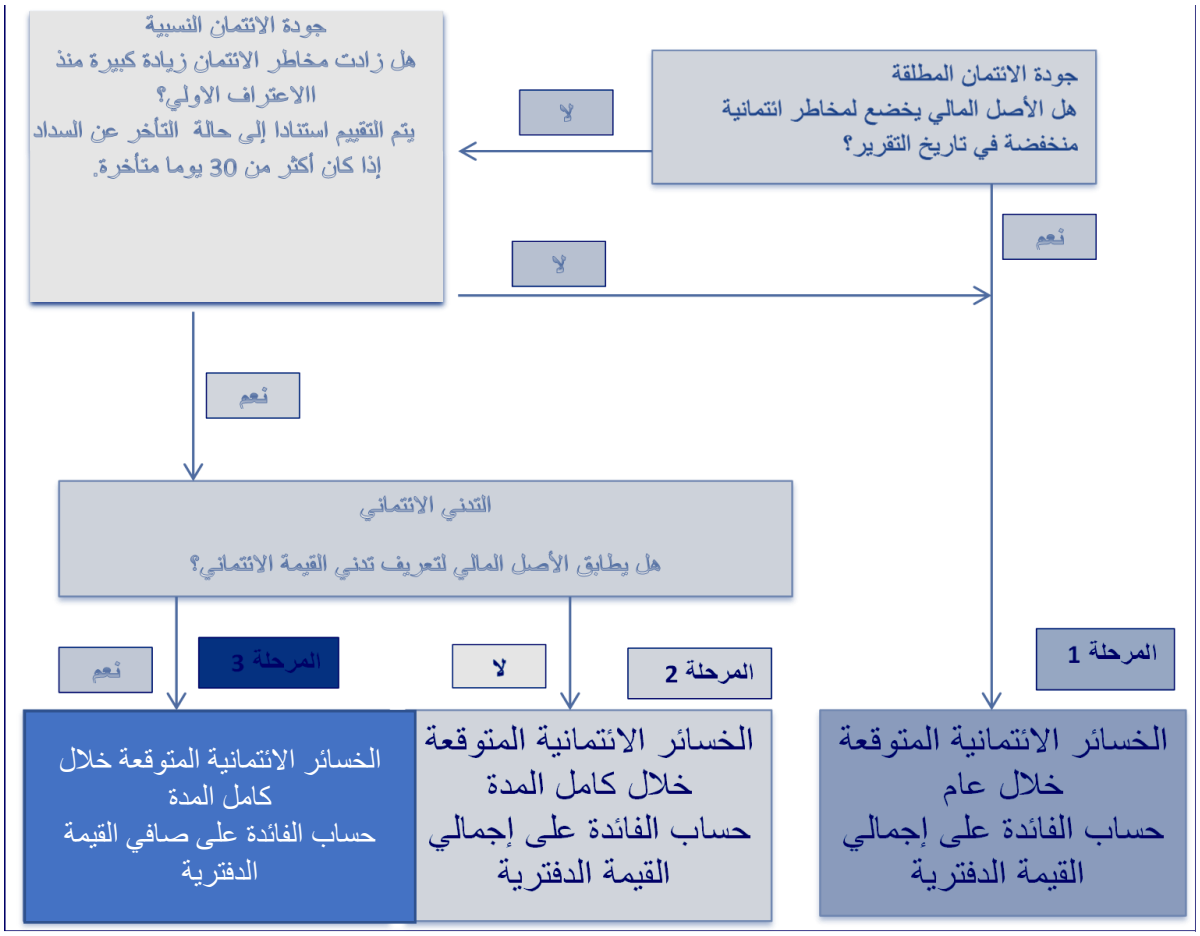
التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة عند الاعتراف المبدئي بافتراض أن المقترض يدفع كما هو متوقع، مخصوما بمعدل الفائدة الفعلي للقرض	1000
التدفقات النقدية المستقبلية المخصومة المقدرة إذا حدث التخلف عن السداد	100
النقدية المفقودة في حال العجز	900
احتمال التعثر	%1
الخسائر الائتمانية المتوقعة	9

تصنيف الأصول وأسس قياس خسائر الائتمان المتوقعة بموجب المعيار رقم 9:

تصنف الأصول المالية لأغراض احتساب المخصصات وفق المعيار إلى الفئات التالية وفق معيار المخاطر الائتمانية المرتبطة بالأداة المالية:

- المرحلة 1
- المرحلة 2
- المرحلة 3

الأدوات المالية ذات المخاطر الائتمانية المرتفعة عند الحيازة:



المرحلة الأولى Stage 1

تتضمن الأصول المالية عند بداية الاعتراف بها والتي لم تتعرض لزيادة كبيرة في مخاطر الائتمان منذ الاعتراف الأولي أو ذات المخاطر الائتمانية المنخفضة في تاريخ التقرير المالي. بالنسبة لهذه الأصول، يتم الاعتراف بالخسائر الائتمانية المتوقعة لفترة 12 شهراً ويكون حساب ايرادات الفائدة/العائد على إجمالي القيمة الدفترية للأصل (أي دون خصم مخصص الائتمان). وتعد الخسائر الائتمانية المتوقعة لفترة 12 شهراً هي الخسائر الائتمانية المتوقعة التي تنتج من أحداث عدم الانتظام المحتملة في غضون 12 شهراً بعد تاريخ التقرير. ولا تمثل الخسائر الائتمانية المتوقعة لفترة 12 شهراً العجز النقدي المتوقع على مدار فترة 12 شهراً وإنما تمثل الخسارة الائتمانية بكاملها على الأصل مرجحة باحتمال حدوث عدم انتظام ((PD في فترة 12 شهراً التالية.

المرحلة الثانية Stage 2

تتضمن الأصول المالية التي تعرضت لزيادة جوهرية في مخاطر الائتمان منذ الاعتراف الأولي، ولكن لا يوجد دليل موضوعي على انخفاض قيمتها. بالنسبة لهذه الأصول، يتم الاعتراف بالخسائر الائتمانية المتوقعة لكامل عمر الدين، ولكن يستمر حساب إيرادات الفائدة/العائد على إجمالي القيمة الدفترية للأصل. وتعد الخسائر الائتمانية المتوقعة لكامل العمر هي الخسائر الائتمانية المتوقعة التي تنتج من جميع أحداث عدم الانتظام المحتملة على مدار العمر المتوقع للأداة المالية. وتعد

الخسائر الائتمانية المتوقعة هي المتوسط المرجح للخسائر الائتمانية ويكون عامل الترجيح هو احتمالية عدم الانتظام (PD) لكامل العمر.

المرحلة الثالثة Stage 3

وتتضمن الأصول المالية التي يوجد دليل موضوعي على انخفاض قيمتها في تاريخ التقرير المالي وفقاً للمؤشرات المحددة في المعيار. وبالنسبة لهذه الأصول، يتم الاعتراف بالخسائر الائتمانية المتوقعة لكامل العمر، ومعالجتها مع الفوائد المحتسبة عليها. عند نقل الأصول المالية من المرحلة 2 الى المرحلة 3، يجب ألا تقل نسبة المخصصات المكونة لتلك الأصول عن نسبة المخصص المكون قبل النقل.

مداخل قياس الخسائر الائتمانية المتوقعة

يسمح بثلاثة مداخل لقياس الخسائر الائتمانية المتوقعة والاعتراف بها هي:

- المدخل المبسط
- المدخل العام

المدخل المبسط

يسمح المعيار الدولي للتقارير المالية رقم 9 للمنشأة باستخدام "مصفوفة مخصصات" مبسطة لحساب الخسائر المتوقعة باعتبارها وسيلة عملية (على سبيل المثال، بالنسبة للذمم التجارية المدينة)، إذا كانت تتفق مع المبادئ العامة لقياس الخسائر المتوقعة. تستند مصفوفة المخصصات إلى معدلات التخلف التاريخية للمؤسسة على مدى العمر المتوقع للذمم التجارية المدينة ويتم تعديلها وفقاً للتقديرات التنبؤية.

مثال

	حسابات منتظمة	مضى على استحقاقها من 1-30يوم	مضى على استحقاقها من 31-60 يوم	مضى على استحقاقها من 61-90يوم	مضى على استحقاقها من 90يوم فأكثر
معدل التعثر	0.3%	1.6%	3.6%	6.6%	10.6%
رصيد الحساب في الدفاتر ألف دولار	15000	7500	4000	2500	1000
الخسارة الائتمانية المتوقعة على مدى عمر الحساب	45	120	144	165	106

متى يطبق:

الذمم المدينة التجارية وأصول العقود ضمن نطاق المعيار الدولي للتقارير المالية 15	أساس التطبيق
الحسابات التي لاتتضمن على مكون تمويل هام، أو تقوم المنشأة بتطبيق الطريقة العملية لقياس الأصل بسعر المعاملة وفقا للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 15	إلزامي
يحتوي على عنصر تمويلي هام	بحسب السياسة المحاسبية
الذمم المدينة لعقود الإيجار	
ايجار تمويلي	بحسب السياسة المحاسبية
ايجار تشغيلي	بحسب السياسة المحاسبية
يجوز للمنشأة أن تختار سياستها المحاسبية للمدينين التجاريين وذمم الإيجار التمويلي بنوعيها بشكل مستقل عن بعضها البعض. لايجوز تطبيقه على القروض بين الشركات.	

المدخل المعدل بالائتمان

أوجب مجلس معايير المحاسبة الدولية استخدام المدخل المعدل للائتمان بالنسبة للقروض والذمم المدينة المنخفضة القيمة في تاريخ الاعتراف الأولي (مثل القروض المستحوذ عليها بخصم كبير بسبب جودة الائتمان المتدنية) لأنه لا يمكن للمدخل لعام أو المبسط أن يعكس بشكل مناسب الشروط الاقتصادية لهذه القروض.

لا يطبق المدخل المعدل بالائتمان إلا نادرا، وذلك عندما تستحوذ المنشأة أو تنشئ قرضا أو ذمم مدينة "متدنية التصنيف الائتمانية" في تاريخ الاعتراف الأولي بها (على سبيل المثال، عندما يتم اقتناء القرض بخصم كبير بسبب المخاوف الائتمانية من خلال دمج الأعمال). إن الأصل المتدني التصنيف ائتمانياً عندما يحدث حدث واحد أو أكثر يكون له تأثير سلبي على التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة للأصل.

المؤشرات التي تدل على انخفاض القيمة عند الاقتناء

- صعوبة مالية كبيرة للمصدر أو المقترض
- إخلال بالعقد، فشل المقترض في تسديد دفعة عند استحقاقها
- منح المقرض، لأسباب اقتصادية أو تعاقدية تتعلق بصعوبة مالية للمقترض، امتيازا لا يعتبره المقرض بخلاف ذلك.
- من المحتمل أن يدخل المقترض في إفلاس أو إعادة هيكلة مالية أخرى
- اختفاء سوق نشط لذلك الاصل المالي بسبب صعوبات مالية
- شراء أو إنشاء أصل مالي بخصم كبير يعكس خسائر الائتمان المتكبدة.

مثال

- في 1 /1/ 2009، أصدرت الشركة D السندات بقيمة اسمية 10000 دولار وقسيمة سنوية قدرها 800 دولار، ويستحق سداد السند في 2018/12/31.
- في العام 2014 عانت الشركة D من صعوبات مالية بحيث أنها لم تتمكن من سداد القسيمة المستحقة في 2014/12/31

- قسيمة سنوية قدرها 800 دولار في المتأخرات وسداد أصل السند 10000 دولار في 31 ديسمبر 2018. وبحلول عام 2014، كانت الشركة D في أزمة مالية كبيرة ولم تتمكن من سداد القسيمة المستحقة في 31 ديسمبر 2014.
- وفي 1 كانون الثاني / 2015، تتوقع الشركة Y أن المبالغ التي يمكن الحصول عليها من السند هي مبلغ 4000 دولار في نهاية العام 2016، لذلك قامت بشراء السند بسعر 3000 دولار.
- وبذلك تكون الشركة Y قد حددت بأن السند هو اداة منخفضة القيمة عند الشراء، وذلك لأن الشركة المصدرة تعاني من صعوبات مالية وأن السند تم شراؤه بخصم كبير.
- بالتالي يجب خصم التدفقات النقدية المتوقعة وفق سعر خصم يجعلها تتساوى مع سعر شراء السند، أي خصم 4000 دولار مستلمة بعد سنتين لتتساوى مع 3000 دولار ينتج معدل خصم قدره 15.5%.
- وبالتالي فإن ايرادات الفائدة التي سيتم الاعتراف بها في السنة الأولى 2015 كزيادة في قيمة الأصل تبلغ 3000*15.5%= 464 دولار، وبالتالي فإن رصيد السند التحميلي في نهاية 2015 يبلغ 3464 دولار.
- مع ذلك، إذا كان في نهاية السنة، استنادا إلى أدلة معقولة وداعمة، قدر أن التدفق النقدي للسند سيزداد ليصبح 4250 دولار. التي لا يزال يتعين استلامها في نهاية عام 2016، سيتم إجراء تعديل على التكلفة المطفأة للسند. وبناء على ذلك، سيتم زيادة قيمتها الدفترية إلى 3681 دولار (4250 دولار مخصومة على مدى سنة واحدة بنسبة 15.5%) وبالتالي سيتم الاعتراف بالفرق بين القيمة المحسوبة الجديدة والقيمة المسجلة بالدفاتر مكاسب تدني تسجل في حساب الأرباح والخسائر.

نموذج الخسائر الائتمانية المتوقعة (ECLs): المدخل العام

يطبق المدخل العام على كل القروض والذمم المدينة التي لا يمكن تطبيق المدخل المبسط والمدخل المعدل بالائتمان عليها.

نمـــــــــــوذج الخســـــــــــائر الائتمانيـــــــــــة المتوقعـــــــــــة ECLs

يتم احتساب خسائر الائتمان المتوقعة من خلال:

- تحديد السيناريوهات الممكن أن يحدث فيها تخلف عن سداد القروض أو المستحقات.
- تقدير المبالغ النقدية المفقودة في كل سيناريو في حال حدوث العجز.
- ضرب تلك الخسارة باحتمال حدوث التعثر.
- تجميع نتائج جميع حالات التعثر المحتملة.

وبالتالي يتم احتساب الخسائر الائتمانية المتوقعة وفق النموذج التالي:

النموذج العام التالي لحساب مخصص الخسائر المتوقعة للأصول:

احتمالية عدم الانتظام (PD)×التعرض عند عدم الانتظام ((EAD× نسبة الخسارة بافتراض حدوث عدم الانتظام (LGD)

تعريف المصطلحات المستخدمة في النموذج Expected Credit Loss (ECL)

يقوم نموذج الخسائر الائتمانية المتوقعة على ثلاثة مفاهيم رئيسة هي:

- احتمالية عدم الانتظام (التعثر) (Probability of Default) والذي يرمز له اختصاراً ب(PD).
- التعرض عند عدم الانتظام (Exposure at Default) والذي يرمز له اختصاراً ب(EAD).
- نسبة الخسارة بافتراض عدم الانتظام (Loss Given Default) والذي يرمز له اختصاراً ب(LGD).

احتمالية عدم الانتظام (التعثر)(PD):

ليس المقصود باحتمال عدم الانتظام هو تحديد كل الحالات المحتملة للتعثر وانما تحديد الاحتمال المستقبلي لحدوث خسارة ائتمانية والاحتمال المستقبلي لعدم حدوث خسارة ائتمانية في لحظة إعداد التقرير.

وبالتالي يطلب أن تكون المعلومات الخاصة باحتمالية عدم الانتظام المستخدمة عند قياس الانخفاض في القيمة ذات رؤية مستقبلية. وعند قياس الخسائر الائتمانية المتوقعة لفترة 12 شهرا وكذلك لكامل عمر الأداة.

التعرض عند عدم الانتظام (EAD):

تمثل التعرضات عند عدم الانتظام مبلغ التعرض المحتمل الخاضع للمخاطر. وبصفة عامة، يتم حساب التعرضات عند عدم الانتظام بشكل واضح عند قياس الخسائر الائتمانية المتوقعة. ومن جهة أخرى، بما أن الخسائر الائتمانية المتوقعة تمثل قياساً برؤية مستقبلية، فإن مدخلات التعرضات عند عدم الانتظام يجب أن تكون برؤية مستقبلية، وتستند إلى الفترة الزمنية التي يحتمل وقوع عدم الانتظام فيها، وبالتالي تشمل جميع الالتزامات الجارية داخل وخارج المركز المالي بعد تعديلها بالتدفقات النقدية التعاقدية لتوافق تلك المتوقعة عند عدم الانتظام. بالإضافة إلى ذلك، سوف تشمل أيضاً التعرضات عند عدم الانتظام أي مدفوعات مقدمة يتوقع البنك سدادها قبل تاريخ استحقاقها وفقاً لأدلة وقرائن مستندية أو خبرة تاريخية موثقة.

نسبة الخسارة بافتراض عدم الانتظام (LGD):

هي المقياس الذي يحدد مبلغ الخسارة الذي سوف ينشأ إذا تعرض المقترض لعدم الانتظام. ويتم احتساب هذه النسبة بالنظر إلى الضمانات والمصادر المتاحة للبنك والذي يمكن استخدامها لاسترداد رصيد الائتمان في حالة عدم الانتظام. ويراعى في ذلك تقدير قيمة الضمان وفقاً للعديد من العوامل المشار إليها أدناه في الفقرة الخاصة بالضمانات.

تحتسب نسبة الخسارة بافتراض عدم الانتظام باستخدام المعادلة التالية:

التعرض عند عدم الانتظام – المبلغ المتوقع الحصول عليه

مثال توضيحي

اشترت شركة في 31/12/ 2014 سند قيمته 100000 يورو 5% سنوياً يستحق بعد خمس سنوات. وكان الهدف من اقتناء السند الاحتفاظ به لتجميع تدفقاته النقدية المتمثلة بالفوائد وأصل المبلغ أو بيعه لذلك تم تصنيف السند ضمن الأصول المالية بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر.

صنفت الشركة السند بأنه أداة مالية غير متدنية القيمة وبالتي أخضعته لحساب الخسائر الائتمانية المتوقعة لمدة 12 شهراً وقدرت احتمال التعثر ل 12 شهراً ب 2% كما قدرت مبلغ الخسائر في حال التعرض للتعثر ب 60000 يورو.

ويمكن احتساب المخصص:

التدفقات النقدية العقدية = 5000 +5000+5000+5000+105000

التدفقات النقدية المتوقعة= 5000+ 40000

العجز النقدي المتوقع =40000 – 5000 – 5000 – 5000 – 105000

القيمة الحالية للعجز النقدي المتوقع عند معدل خصم 5% كما هو في الجدول التالي:

السنة	المبلغ	معامل القيمة الحالية	القيمة الحالية
1	40000.00	0.9524	38095.24

2	(5000.00)	0.9070	(4535.15)
3	(5000.00)	0.8638	(4319.19)
4	(5000.00)	0.8227	(4113.51)
5	(105000.00)	0.7835	(82270.25)
			(57142.86)

المخصص = القيمة الحالية للعجز النقدي × احتمال التعثر

= 57142.86 × 2% = 1143 يورو.

قياس الخسائر الائتمانية المتوقعة ل 12 شهراً على أساس مدخل معدل الخسائر

باستخدام هذا المدخل، تطور المنشآت احصاءات تاريخية حول معدل الخسارة من خلال نسبة المبالغ المشطوبة على مدى حياة الأصول المالية. بعد ذلك يجب أن تعدل هذه الاتجاهات التاريخية لخسارة الائتمان وفق الظروف الحالية والتوقعات بشأن المستقبل. المثال التالي مصمم لتوضيح كيفية قيام منشأة بقياس ECLsلمدة 12 شهرا باستخدام مدخل معدل الخسارة.

مثال

ينشأ البنك (أ) 2000 قرض صغير بقيمة دفترية اجمالية تبلغ 500000 دولار قام البنك بتصنيف القروض على قطاعين من المقترضين قطاع س وقطاع ع على أساس مخاطر الائتمان المشتركة عند الاعتراف الأولي.

وتتألف المجموعة "س" من 1000 قرض بقيمة دفترية إجمالية لكل عميل 200 دولار، ليبلغ إجمالي القيمة الدفترية 200000 دولار. المجموعة ع تضم 1000 قرض بقيمة دفترية إجمالية لكل عميل بقيمة 300 دولار، وبقيمة دفترية اجمالية للقطاع ع تبلغ 300000 دولار. مع اهمال اي تكاليف تتعلق بإنشاء القروض وبفرض عدم وجود أية خيارات ضمن عقود القرض (على سبيل المثال، الدفع المسبق أو خيارات الاستدعاء). وعدم وجود علاوة أو خصم أو أية رسوم أخرى.

يقوم البنك باحتساب خسائر الائتمان المتوقعة على أساس مدخل معدل الخسارة بالنسبة للقطاعين س وع. ومن اجل احتساب معدلات الخسارة قام البنك بدراسة التطور التاريخي لمعدلات الخسارة في القطاعين بالإضافة إلى ذلك أخذ لبنك بعين الاعتبار المعلومات الرؤية المستقبلية وحدث معدلات الخسارة التاريخية على ضوء الظروف الاقتصادية المستقبلية، معدلات الخسار التاريخية من واقع السجلات كان 4 قروض في القطاع س و2 قرض في القطاع ع.

	عدد المقترضين	قيمة القرض في حال التعثر	القيمة الإجمالية للمحفظة (التعرض في حالة التعثر)	عدد حالات التعثر التاريخية	القيمة المقدرة للمبالغ في حال التعثر	صافي القيمة الحالية للمبالغ في حال التعثر	معدل الخسارة
القطاع	A	B	C=A*B	D	E=D*B	F	=F/C
س	1000	200	200000	4	800	600	0.3%
ع	1000	300	300000	2	600	450	0.15%

بعد إدخال المتغيرات الاقتصادية المستقبلية في النموذج أصبح من المتوقع شطب 5 قروض في القطاع س وثلاثة قروض في القطاع ع، خلال 12شهر من تاريخ التقرير المالي.

	عدد المقترضين	قيمة القرض في حال التعثر	القيمة الإجمالية للمحفظة (التعرض في حالة التعثر)	عدد حالات التعثر التاريخية بعد التعديل على ضوء المتغيرات	القيمة المقدرة للمبالغ في حال التعثر	صافي القيمة الحالية للمبالغ في حال التعثر	معدل الخسارة
القطاع	A	B	C=A*B	D	E=D*B	F	=F/C
س	1000	200	200000	5	1000	750	0.375%
ع	1000	300	300000	3	900	675	0.225%

يستخدم المصرف معدلات الخسارة البالغة 0.375 في المائة و0.225 في المائة على التوالي لتقدير خسائر الائتمان المتوقعة لمدة 12 شهرا على القروض الجديدة في المجموعة س والمجموعة "ع" خلال السنة ولم تتم زيادة مخاطر الائتمان بشأنها بشكل ملحوظ منذ الاعتراف الأولي.

الضمانات (Collateral)

على الرغم من أن الضمانات تلعب دورا محدودا في تقييم ما إذا كان هناك زيادة كبيرة في مخاطر الائتمان، فإن وجود الضمانات يؤثر على عملية احتساب الخسائر الائتمانية المتوقعة (على سبيل المثال قروض الرهن العقاري)، ففي حالة توقف المنشأة المقترضة عن العمل وعدم تمكنها من سداد الفوائد والأقساط نجد أن هناك زيادة جوهرية في مخاطر الائتمان، وإذا كانت قيمة الضمانات كبيرة تتجاوز قيمة مستحقات القرض فإن الخسائر الائتمانية المتوقعة تكون صفر وبالتالي فإن المخصص لهذا القرض يجب أن يكون صفراً.

ولذلك عند قياس ECLs، فإن العجز النقدي المتوقع يجب أن يتضمن التدفقات النقدية من تحقيق الضمانات والتعزيزات الائتمانية الأخرى، بشرط توفر الخصائص التالية:

- جزء من الشروط التعاقدية
- لا يتم الاعتراف بها بشكل منفصل من قبل المنشأة

أسس معالجة الضمانات لاحتساب الخسائر المتوقعة

الافتراض	الوصف
القيمة المستقبلية للضمان	يتعين على المنشآت تحديد قيمة الضمان في الوقت المتوقع للتنفيذ على الضمان.
نسبة الخصم (التخفيض)	على المنشآت أن تطبق تخفيضاً على قيمة الضمان نتيجة التنفيذ الاضطراري /المتعجل. ويجب أن تستند نسبة التخفيض إلى الخبرة السابقة للمنشآت وإلى التصنيف الائتماني للجهة الضامنة (احتمالية التعثر) وبحيث لا تقل نسبة خصم الضمانات العينية على تلك المقررة في تعليمات المصرف المركزي فيما يتعلق بنسب الخصم المطبقة على الضمانات للمخصصات المحتسبة
تكلفة الاسترداد	يجب اقتطاع تكاليف حيازة وبيع الضمان مثل الرسوم القانونية وأتعاب الوكلاء وغيرها عند قياس المبالغ القابلة للاسترداد.
مدة الاسترداد	ينبغي أن تسترشد المنشآت بخبراتها السابقة في تحديد المدة اللازمة بين عدم الانتظام واسترداد الضمان.
معدل الفائدة /العائد	يجب أن يكون معدل الخصم المستخدم هو معدل الفائدة /العائد الفعلي للاداة المالية.

تحديد التغير الجوهري في مخاطر الائتمان

واحدة من التحديات الرئيسية في تطبيق المدخل العام من المعيار الدولي للتقارير المالية 9 نموذج الخسارة المتوقعة، هو تتبع وتحديد ما إذا كان هناك تغير جوهري في مخاطر الائتمان للمخاطر لخطر التعرض للمنشأة منذ الاعتراف الأولي. وبالتالي لا يجوز تأخير إقرار وجود زيادة جوهرية (هامة) في مخاطر الائتمان لأصل ما حتى يصل إلى مرحلة تدني القيمة.

أحد المداخل، الذي يمكن استخدامه من دون استخدام احتمال التعثر كمدخلات واضحة، فصل التغير في خطر التعثر الناجمة عن التغيرات في محركات قياس الخسائر المتوقعة مثل الضمانات والتركيز على التالي عند صنع التقديرات:

- التغير في مخاطر حدوث تعثر منذ الاعتراف الأولي
- العمر المتوقع للأداة المالية
- المعلومات المعقولة والداعمة التي تتوفر دون تكلفة أو جهد غير مبررين والتي قد تؤثر على مخاطر الائتمان

عوامل أو مؤشرات التغيرات في الخطر الائتماني

المدخل المناسب سوف يختلف باختلاف مستويات ثقافة وخبرة المنشآة وطبيعة الأداة المالية وتوافر البيانات. ومن المهم التأكيد على حدوث زيادة جوهرية في الخطر الائتماني غالبا ما تنطوي على عوامل متعددة بحسب شمولية التحليل وستعتمد أهمية كل عامل محدد وملاءمته بحسب نوع المنتج، وخصائص الأدوات المالية، والمقترض والمنطقة الجغرافية.

المعيار الدولي للتقارير المالية رقم (10)
البيانات المالية الموحدة

مقدمة

تم إصدار هذا المعيار في شهر مايو 2011 ويبدأ سريانه اعتباراً من 2013/1/1، وقد حل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي رقم (27) السابق " البيانات المالية الموحدة والمفصلة"، حيث تم فصل متطلبات إعداد البيانات الموحدة لتدرج في هذا المعيار، في حين أصبح معيار المحاسبة الدولي رقم (27) باسم " البيانات المالية المنفصلة". كما حل هذا المعيار محل التفسير رقم (12).

عندما تسيطر شركة ما على واحدة أو أكثر من الشركات الأخرى، فإن الشركة المسيطرة تصبح لها سيطرة على القرارات الإدارية والتشغيلية للشركة المستثمر بها. أي أن القرارات الهامة والاستراتيجية للشركة المالكة المسيطرة تصبح بيد الشركة المالكة. من هنا جاءت تسمية الشركة المالكة للأسهم بالشركة القابضة أو الأم والشركة المسيطر عليها بالشركة التابعة.

هدف المعيار Objective:

يهدف هذا المعيار إلى وضع المبادئ المتعلقة بإعداد وعرض البيانات المالية الموحدة عندما تسيطر المنشأة على واحدة أو أكثر من المنشآت الأخرى، وبالتالي فإن البيانات الموحدة تعتبر أن الشركة التابعة هي جزء من الشركة الأم وكأنها أحد فروعها.

ولتحقيق الهدف السابق فإن المعيار يتطلب:

١. الطلب من الشركة الأم وهي الشركة التي تملك السيطرة على قرارات شركة أو أكثر (الشركة التابعة) بإعداد وعرض بيانات مالية موحدة.

٢. وضع الأساس لتحدد السيطرة، واعتبار السيطرة أساس لإعداد البيانات المالية الموحدة.

٣. يوضح كيفية تطبيق مبدأ السيطرة لتحديد ما إن كان المستثمر يسيطر على الجهة المستثمر بها ويجب عليه بالتالي توحيد الجهة المستثمر بها.

٤. يحدد المتطلبات المحاسبية اللازمة لإعداد البيانات المالية الموحدة.

٥. يُعرف المنشأة الاستثمارية ويحدد استثناءً من توحيد منشآت تابعة معينة للمنشأة الاستثمارية.

ولا يتعامل هذا المعيار مع متطلبات المحاسبة لاندماج الأعمال وتأثيرها على التوحيد، بما في ذلك الشهرة الناتجة من اندماج الأعمال (ينطبق عليها المعيار الدولي للتقارير المالية (3) "اندماج الأعمال").

نطاق المعيار Scope:

يجب على المنشأة التي تكون عبارة عن شركة أم A parent عرض بيانات مالية موحدة. وينطبق هذا المعيار على جميع المنشآت باستثناء ما يلي:

A. لا يُشترط (غير ملزمة) أن تقوم الشركة الأم عرض بيانات مالية موحدة في حال استوفت **جميع الشروط التالية:**

١. إذا كانت الشركة الأم هي نفسها شركة تابعة مملوكة بالكامل أو مملوكة بشكل جزئي لمنشأة أخرى وتم إطلاع جميع مالكيها الآخرين، بمن فيهم الأشخاص الذين لا يحق لهم التصويت، على عدم قيام الشركة الأم بعرض البيانات المالية الموحدة، وقد أبدوا عدم اعتراضهم على ذلك.

٢. إذا كانت أدوات الدين أو أدوات حقوق الملكية للشركة القابضة غير متداولة في سوق عام (بورصة) سواء كان السوق محلي أو خارجي.

٣. في حال لم تودع، أو ليست بصدد إيداع، بياناتها المالية لدى هيئة الأوراق المالية أو أي هيئة تنظيمية أخرى لغرض إصدار أي فئة من الأدوات في سوق عام.

٤. إذا كانت الشركة القابضة النهائية أو أي من الشركات القابضة الوسيطة تعد بيانات مالية موحدة متاحة للجمهور تتفق ومتطلبات المعايير الدولية.

نطاق المعيار Scope: (تتمة)

B. خطط منافع ما بعد التوظيف وخطط منافع الموظفين طويلة الأجل التي ينطبق عليها معيار المحاسبة الدولي (19) "منافع الموظفين".

C. لا يجوز للمنشأة الأم التي هي منشأة استثمارية أن تعرض بيانات مالية موحدة، أو أن تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي 3 عندما تكتسب السيطرة على منشأة أخرى. ويجب عليها قياس جميع شركاتها التابعة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة بموجب (IFRS 9). ولكن إذا كانت المنشأة الاستثمارية تمتلك شركة تابعة وتقدم هذه الشركة خدمات ذات صلة بالأنشطة الاستثمارية (استثمار الأموال لتحقيق دخل استثماري أو أرباح رأسمالية أو كلاهما) للمنشأة الاستثمارية فيجب عليها توحيد تلك الشركة التابعة وفقاً لهذا المعيار وتطبيق متطلبات المعيار الدولي للتقارير المالية (3) على عملية استملاك أي من هذه الشركات التابعة.

التعريفات Definitions:

البيانات المالية الموحدة Consolidated Financial Statements

هي البيانات المالية لمجموعة تُعرض فيها الأصول، والالتزامات، وحقوق الملكية، والدخل، والمصروفات، والتدفقات النقدية للمنشأة الأم والمنشآت التابعة لها على أنهم وحدة اقتصادية واحدة.

Separate Financial البيانات **المالية المنفصلة**

البيانات المالية المنفصلة هي البيانات المعروضة بواسطة المنشأة، والتي يمكن للمنشأة أن تختار فيها، وفقاً لمتطلبات في المعيار الأدوات 9 "(27)، أن تحاسب عن إستثماراتها في المنشآت التابعة والمشاريع المشتركة والمنشآت الزميلة إما (بالتكلفة، أو وفقا للمعيار الدولي للتقرير المالي رقم المالية"، أو باستخدام طريقة حقوق الملكية كما هو مبين في معيار المحاسبة الدولي رقم (28) "الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة".

الاستثمار) تكلفة الاستملاك)-Investment

يجب على المنشأة الدامجة (المشترية) أن تقيس تكلفة دمج الأعمال من خلال مجموع القيم العادلة بتاريخ التبادل للأصول المعطاة (نقدية مدفوعة أو أي أصول أخرى)والالتزامات التي تم تحملها. وتاريخ التبادل هو التاريخ الذي يحصل فيه المشتري (المنشأة الدامجة) على السيطرة على المنشأة المندمجة في عملية تبادل مفردة. ولا تعتبر الخسائر التشغيلية المستقبلية أو التكاليف التي يتوقع تكبدها نتيجة دمج الأعمال لا تعتبر التزامات تتكبدها المنشأة المشترية وبالتالي لا تعتبر جزء من تكلفة الاستملاك.

التكاليف المتعلقة بالتملك -Acquisition Related Costs

تكاليف التملك وهي التكاليف التي تتحملها المنشأة لتفعيل عملية الدمج مثل المصاريف القانونية، أتعاب المحاسبين، أتعاب المقيمين والرسوم المهنية الأخرى، المصاريف الإدارية والعمومية بما في ذلك تكاليف إنشاء قسم داخلي لعمليات الاستحواذ ورسوم تسجيل وإصدار الأوراق المالية للديون ولحقوق لملكية، ، .والرسوم المهنية يتم معالجتها كمصاريف فترة في السنة التي يتم تحملها بها .

باستثناء واحد وهو تكاليف إصدار الأوراق المالية للديون أو لحقوق الملكية وفقا .IFRS 9 وIAS 32 لمعياري فمثلا مصاريف طباعة وتسجيل الأسهم المصدرة من قبل الشركة المشترية لتمويل عملية التوحيد فتخصم من القيمة العادلة Additional Paid-in Capital.

السيطرة على الشركة المستثمر بها Control of an Investee

يسيطر المستثمر على الجهة المستثمر بها عندما يتعرض للعوائد المتغيرة الناتجة من شراكته مع الجهة المستثمر بها أو يكون له حقوق في هذه العوائد، ويكون قادراً على التأثير على هذه العوائد من خلال سلطته على الجهة المستثمر بها.

الشركة الأم Company Parent

عبارة عن منشأة تمتلك غالبية أسهم واحدة أو أكثر من الشركات التابعة لمدة غير مؤقتة (مدة تزيد عن 12 شهر).

قوة التأثير (السلطة) Power

وجود الحق لدى منشأة في التأثير وتوجيه أنشطة شركة أخرى.

الحقوق غير المسيطرة Non–controlling Interest

هي الجزء من حقوق الملكية في شركة تابعة لا تُنسب بشكل مباشر أو غير مباشر إلى الشركة الأم. فمثلا إذا تمكنت المنشأة (س) من السيطرة على 90% من أسهم الشركة (ص) التابعة، ففي هذه الحالة فإن باقي الأسهم ما نسبته 10% من أسهم الشركة (ص)) يكون مملوك لمساهمين آخرين، حيث يطلق على مالكي الـ 10% من أسهم (ص) بالحقوق غير المسيطرة (الأقلية).

- يجب على الشركة الأم عرض الحصص غير المسيطرة في بيان المركز المالي الموحدة ضمن حقوق الملكية وبشكل منفصل عن حقوق الملكية لمالكي الشركة الأم.
- يتم توزيع أرباح الشركة التابعة بين الشركة القابضة والحقوق غير المسيطر عليها وذلك في ضوء نسبة ملكية القابضة للتابعة. يجب أن تحمل المنشأة الأرباح أو الخسائر وكل من عناصر الدخل الشامل الآخر إلى مالكي الشركة الأم والحصص غير المسيطر عليها حتى وإن أدّى ذلك إلى حصول رصيد عجز فيها (أي تجاوزت الخسارة رصيد ملكية الحقوق غير المسيطر عليه).

ويسمح المعيار الدولي للتقارير المالية رقم (3) "اندماج الأعمال" بالمحاسبة عن الحصص غير المسيطرة في بيان المركز المالي الموحدة للمجموعة وفقاً لإحدى الطريقتين الآتيتين:

a) حصتها التناسبية من القيمة العادلة لصافي أصول الشركة التابعة؛
b) القيمة الكاملة (أو العادلة) (تستند عادةً إلى القيمة السوقية للأسهم التي تحتفظ بها حقوق الملكية غير المسيطرة).

الشهرة الناتجة عن التوحيد :(Goodwill)

الشهرة الناتجة عن التوحيد هي أحد أشكال الشهرة المشتراة، وتخضع للمعيار الدولي للتقارير المالية رقم 3، حيث يتطلب المعيار أن يتم رسملة الشهرة الناتجة عن التوحيد في بيان المركز المالي الموحد ومراجعتها لتحديد الانخفاض في القيمة كل عام.

الشهرة الناتجة عن التوحيد هي الفرق بين تكلفة الاستحواذ وقيمة أصول الشركة التابعة الصافية، قد يكون هذا الاختلاف سالباً: حيث قد يتجاوز إجمالي القيم العادلة لصافي الأصول القابلة للامتلاك ما دفعته الشركة الأم مقابل هذه الأصول. وغالباً ما يشار إلى ذلك ب **"الشهرة السلبية"**. يشير المعيار الدولي للتقارير المالية رقم 3 إلى أنه **"ربح من صفقة شراء"** في هذا الوضع:

I. ينبغي للشركة أولاً إعادة تقييم المبالغ التي قيست بها كلاً من تكلفة التوحيد وصافي أصول الشركة المستحوذة القابلة للتحديد (المعيار الدولي للتقارير المالية 3). يجب أن يحدد هذا التمرين أي أخطاء.
II. أي فائض متبقي يجب الاعتراف به مباشرة كربح أو خسارة.

حقوق الحماية Protective Rights

حقوق مصممة لحماية حصص الطرف الذي يمتلك هذه الحقوق دون إعطائه السلطة على المنشأة التي ترتبط بها هذه الحقوق.

حقوق الانتزاع Removal Rights

هي حقوق تجرد متخذ القرار من سلطته لاتخاذ القرارات.

الأنشطة ذات الصلة Relevant Activities

وهي أنشطة الشركة المستثمر بها والتي تؤثر بشكل جوهري على عائدها، وتشمل النشاطات التشغيلية والمالية. مثل بيع أو شراء البضائع أو الخدمات، إدارة الأصول المالية، تحديد هيكل التمويل، اختيار الأصول أو امتلاكها أو التصرف بها.

المنشأة الاستثمارية Investment Entity هي منشأة:

a) تحصل على الأموال من مستثمر واحد أو أكثر لغرض تزويدهم بخدمات إدارة الاستثمار؛
b) تلتزم تجاه مستثمريها بأن الغرض من أعمالها هو فقط لأجل إستثمار الأموال لتحقيق عوائد من المكاسب الرأسمالية أو الدخل الاستثماري أو كلاهما؛ و
c) تقيس وتقيّم أداء جميع استثماراتها تقريباً على أساس القيمة العادلة.

الالتزامات المحتملة (الطارئة) Contingent Considerations:

هي الالتزامات التي لا يتم الاعتراف بها بموجب (التي تم نقلها IAS 37 والتي تم نقلها من الشركة المشتراة إلى الشركة المشترية عند دمج الأعمال إذا كانت هذه الالتزامات عبارة عن التزام حالي ناشئ من أحداث سابقة ويمكن قياس قيمته العادلة بشكل موثوق.

نتيجة لذلك وخلافا لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (37)، تعترف المنشأة الدامجة بالالتزام المحتمل في دمج الأعمال بتاريخ الاستملاك، حتى لو لم يكن مرجحاً حدوث تدفق نقدي صادر. في الفترة اللاحقة.

السيطرة Control:

يجب على المستثمر، بغض النظر عن طبيعة شراكته مع المنشأة (الجهة المستثمر بها)، تحديد ما إذا كانت المنشأة هي شركة أم (قابضة) من خلال تقييم مدى سيطرتها على الجهة المستثمر بها. ويسيطر المستثمر على الجهة المستثمر بها عندما يتعرض للعوائد المتغيرة الناتجة من شراكته مع الجهة المستثمر بها أو يكون له حقوق فيها، ويكون قادراً على التأثير على هذه العوائد من خلال سلطته على الجهة المستثمر بها.

وفيما يلي بعض الإرشادات المساعدة في تقييم وجود السيطرة:

A. تحدد السيطرة من قبل الشركة المستثمرة (الأم)، والتي يتوجب عليها استخدام جميع الحقائق المتاحة والظروف المحيطة لتحديد مدى وجود سيطرة لها على الشركة المستثمر بها (التابعة). تسيطر الشركة المستثمرة (الأم او القابضة) على شركة أخرى (التابعة) عندما تستطيع من خلال تملكها لأسهم التابعة أو عندما يعطيها القانون الحق في التدخل في القرارات الإدارية للشركة التابعة مما يؤثر هذا التدخل على إيرادات وعوائد الشركة التابعة.

B. تملك الشركة المستثمرة السيطرة على الشركة المستثمر بها إذا توفرت جميع الشروط والحالات الثلاث التالية:

١. إذا كان لدى الشركة المستثمرة قوة أو نفوذ (السلطة) على الشركة المستثمر بها يعطيها ذلك القدرة على توجيه أنشطة الشركة المستثمر بها Power Over the Investee وتقييم وجود السلطة قد يكون بشكل مباشر عن طريق حقوق التصويت الممنوحة بواسطة أدوات حقوق الملكية مثل الأسهم، أو من خلال ترتيب تعاقدي واحد أو أكثر. وإذا امتلك مستثمران اثنان أو أكثر حقوق قائمة تمنحهم القدرة الفردية على توجيه نشاطات مختلفة ذات صلة، فإن المستثمر الذي يمتلك القدرة الحالية على توجيه النشاطات الأكثر تأثيراً في عوائد الجهة المستثمر بها هو الذي يمتلك السلطة على الجهة المستثمر بها.

٢. وجود الحق أو لدى الشركة المستثمرة ما يمكنها من تغيير أو توجيه عوائد الشركة المستثمر بها، مثل قرارات بيع وشراء السلع والخدمات، إدارة الأصول المالية، شراء وبيع الأصول الثابتة، تحديد هيكل التمويل للشركة.

٣. إذا كان لدى الشركة المستثمرة قوة أو نفوذ عالٍ (السلطة) على الشركة المستثمر يعطيها القدرة في التأثير على العوائد المتحققة لها من استثماراتها في الشركة المستثمر بها.

C. تستمد السيطرة إما من خلال التشريعات عند تملك الشركة القابضة لأغلبية أسهم الشركة التابعة، أو من خلال عمليات معقدة مثل وجود اتفاق بين الشركة المستثمرة ومالكين آخرين لأسهم الشركة المستثمر يمكنها هذا الاتفاق من السيطرة على الشركة المستثمر بها. إن حصول منشأة على حقوق حماية في شركة أخرى دون وجود القوة والتأثير على الشركة المستثمر بها لا يعطي المنشأة التي تتمتع بحقوق الحماية السيطرة على الشركة الأخرى.

وبالتالي فإن السيطرة تظهر عندما يكون للمنشأة المالكة تأثير واضح ومهم على أنشطة الشركة الأخرى بحيث يؤدي هذا التأثير إلى تغيير على انجازات وأداء الشركة المستثمر بها، علماً بان هذا التغيير قد يكون إيجابي أو سلبي أو كلاهما.

كما أن سيطرة الشركة المالكة على الشركة الأخرى لا يتحقق فقط من خلال تأثير الشركة المسيطرة على أنشطة وأداء الشركة الأخرى، وإنما أيضاً من خلال التأثير الواضح على عوائدها المتحققة لها من استثماراتها في الشركة الأخرى. وعند تقييم مدى وجود سيطرة من المنشأة المستثمرة على منشأة مستثمر بها، فإن متخذ القرار في الشركة المستثمرة هو من يحدد وجود أو عدم وجود مثل هذه السيطرة، حيث إن هناك عوامل عديدة قد تؤخذ بالحسبان.

D. حقوق تمنح المستثمر السلطة على الجهة المستثمر بها Rights that give an investor power over an investee

تُستمد السلطة من الحقوق. ومن أجل امتلاك سلطة على الجهة المستثمر بها، يجب على المستثمر امتلاك حقوق قائمة تمنحه القدرة الحالية لتوجيه النشاطات ذات الصلة. قد تختلف الحقوق التي تمنح المستثمر السلطة باختلاف الجهات المستثمر بها.

تتضمن الأمثلة على الحقوق التي تمنح المستثمر السلطة، إما بشكل منفصل أو مجتمعة، ما يلي على سبيل المثال لا الحصر الفقرة ب 15 من معيار (IFRS 10):

- حقوق تصويت الجهة المستثمر بها (أو حقوق تصويت محتملة) (انظر الفقرات ب 34- ب 50) من المعيار.
- حقوق تعيين أو إعادة تعيين أو عزل أعضاء من موظفي الإدارة الرئيسيين للجهة المستثمر بها ممن يمتلكون القدرة على توجيه النشاطات ذات الصلة.
- حقوق لتعيين أو إقصاء منشأة أخرى تقوم بتوجيه النشاطات ذات الصلة.
- حقوق توجيه الجهة المستثمر بها لإبرام، أو رفض أي من التغييرات على المعاملات التي تصب في مصلحة المستثمر.
- حقوق أخرى (كحقوق صنع القرارات المحددة ضمن عقد الإدارة) التي تمنح المالك القدرة على توجيه النشاطات ذات الصلة.

E. أكثرية حقوق التصويت دون امتلاك السلطة Majority of the voting rights but no power

يجب أن تكون حقوق المستثمر الذي يملك أكثر من نصف حقوق التصويت في الجهة المستثمر بها، جوهرية حتى يمتلك السلطة عليها، ويجب منح المستثمر القدرة الحالية على توجيه النشاطات ذات الصلة والتي تكون عادة عبر تحديد السياسات التشغيلية والمالية. وإذا امتلكت منشأة أخرى حقوق قائمة تمنحها الحق في توجيه النشاطات ذات الصلة ولم تكن هذه المنشأة وكيلة للمستثمر، فإن المستثمر لا يمتلك السلطة على الجهة المستثمر بها.

F. امتلاك السلطة دون أكثرية حقوق التصويت Power without a majority of the voting rights

يحق للمستثمر امتلاك السلطة حتى وإن كان حاصلا على أقل من أكثرية حقوق التصويت في الجهة المستثمر بها. أي أنه يحق له امتلاك السلطة مع حقوق تصويت أقل من الأكثرية في الجهة المستثمر بها، على سبيل المثال من خلال:

١. ترتيب تعاقدي بين المستثمر ومالكي أصوات آخرين.
٢. حقوق ناتجة من ترتيبات تعاقدية أخرى.
٣. حقوق تصويت المستثمر (يمتلك المستثمر الحاصل على أقل من أكثرية حقوق التصويت حقوق كافية لمنحه السلطة عند امتلاكه القدرة الفعلية لتوجيه النشاطات ذات الصلة بشكل منفرد).
٤. حقوق تصويت محتملة.
٥. (أ) و (د) معاً.

المتطلبات المحاسبية Accounting Requirements:

A. يجب على المنشأة الأم أن تعد بيانات مالية موحدة باستخدام سياسات محاسبية متماثلة للمعاملات والأحداث الأخرى المتماثلة في ظروف مشابهة، وتقدم حساباتها الخاصة وحسابات المجموعة في حزمة واحدة؛ عادة ما تتضمن هذه الحزمة ما يلي:

- البيانات المالية المستقلة للشركة الأم متضمنة، الاستثمار في الشركة التابعة كأحد بنود الأصول في بيان المركز المالي، والإيراد المتحصّل عليه من التابعة (توزيعات الأرباح) كأحد بنود الإيراد في بيان الدخل.
- بيان المركز المالي الموحدة.
- بيان الدخل العادية الموحدة بيان الدخل الشامل الآخر الموحدة.
- بيان التدفقات النقدية الموحدة.

قد لا يكون من الضروري نشر جميع البيانات المالية للشركة الأم، اعتماداً على القواعد والقوانين المحلية.

B. إجراءات إعداد البيانات **الموحدة Consolidation Procedures**

١. تجميع بنود الأصول والمطلوبات وحقوق الملكية والدخل والمصروفات المتماثلة بنداً للبيانات المالية للمنشأة القابضة ومنشآتها التابعة.

٢. حذف القيمة الدفترية أو المسجلة لحساب الاستثمار في الشركات التابعة من ميزانية الشركة القابضة وحذف حقوق ملكية التابعة واحتساب الشهرة وفق ماورد في معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (3) "اندماج الأعمال".

٣. حذف جميع المعاملات والأرصدة وبنود الدخل والمصاريف بين المجموعات بشكل كامل، أي العمليات التي تتم بين الشركة القابضة وشركاتها التابعة وبين الشركات التابعة نفسها. حيث يتم حذف الربح الناتج من العمليات المتبادلة بين شركات المجموعة وتعديل أرصدة الأصول والالتزامات المتعلقة بالتغير الناتج عن الربح.

٤. يتوجب أن يتم تضمين إيرادات ومصاريف وأرباح الشركة التابعة في البيانات المالية الموحدة من تاريخ نفاذ السيطرة وحتى تفقد الشركة القابضة سيطرتها على الشركة التابعة.

٥. عند إعداد بيان الدخل الموحدة يتم تعديل مصاريف وإيرادات الشركة التابعة في ضوء القيمة العادلة لأصول والتزامات التابعة بتاريخ تملكها من قبل الشركة القابضة.

٦. يجب إعداد البيانات المالية للشركة القابضة وشركاتها التابعة بنفس التاريخ (أي أن تكون السنة المالية تنتهي بنفس اليوم)، إذ كان تاريخ إعداد البيانات المالية مختلف ببين الشركة القابضة وإحدى شركاتها التابعة، يجب على الشركة التابعة تقديم بيانات مالية إضافية بتاريخ البيانات المالية للشركة القابضة لأغراض التوحيد، شريطة ألا تزيد فترة الاختلاف بتواريخ البيانات المالية عن ثلاثة أشهر. ويتم إجراء تعديلات لأثر المعاملات والأحداث الواقعة بين تاريخ البيانات المالية للشركة التابعة والبيانات المعدّة بتاريخ البيانات المالية للشركة القابضة.

٧. وتتم المحاسبة عن الاستثمارات في الشركات التابعة والشركات الزميلة والمشاريع المشتركة في البيانات المالية المستقلة للشركة الأم وفقاً لأحد الطرق الآتية:

أ) بالتكلفة.
ب) وفقاً لمتطلبات المعيار الدولي للتقارير المالية رقم (9).
ج) باستخدام طريقة حقوق الملكية كما وردت في سياق المعيار المحاسبي الدولي رقم (28).

بيان الدخل الموحد:

مصدر بيان الدخل الموحد هو البيانات الدخل الفردية للشركات المنفصلة في المجموعة.

إجراءات التوحيد:

من المعتاد في الممارسة العملية إعداد ورقة عمل (تُعرف باسم جدول التغطية التكميلية) يتم على أساسها وضع البيانات الدخل الفردية جنباً إلى جنب ويتم تجميعها لتشكل أساس بيان الدخل الموحد.

في بيان الدخل الموحد، يتم تقديم الحصص غير المسيطرة كتعديل في بند واحد في نهاية البيان.

أمثلة:

مثال (1):

في 2019/1/1 اشترت الشركة (أ) كامل أسهم الشركة (ب) بسعر 62,000 ليرة سورية، ودفعت الشركة (أ) أيضاً مبلغ 5,000 ليرة سورية عمولات وأتعاب لإتمام الصفقة، ونتج عن عملية الشراء نشوء علاقة قابضة وتابعة بين الشركتين. علماً بأنّ الشركة (أ) تقوم باتباع طريقة الحيازة (التملك) لإثبات عملية شراء أسهم الشركة التابعة (ب).

وقد ظهرت الميزانيتين قبل الشراء كما يلي:

	الشركة (أ)	الشركة (ب)	
البيان		القيمة الدفترية	القيمة العادلة
النقدية بالصندوق ولدى البنوك	100,000	30,000	30,000

ذمم مدينة	80,000	10,000	5,000
بضاعة	70,000	20,000	30,000
مباني	100,000	40,000	45,000
أثاث	20,000	10,000	15,000
مجموع الأصول	**370,000**	**110,000**	**125,000**
ذمم دائنة	200,000	60,000	60,000
رأس المال	100,000	30,000	
رأس المال الإضافي	40,0000	10,000	
أرباح محتجزة	30,000	10,000	
مجموع الالتزامات وحقوق الملكية	**370,000**	**110,000**	

المطلوب:
احتساب تكلفة شراء أسهم الشركة التابعة (ب)، وإثبات القيود اللازمة في دفاتر الشركة (أ) والخاصة بشراء أسهم الشركة (ب).
وإعداد بيان المركز المالي الافتتاحية للشركة (أ) بعد شراء أسهم الشركة (ب) مباشرة.

حل مثال (1):
تكلفة الاستثمار في (ب)= 62,000 ليرة سورية.
أما مصاريف التملك فتعتبر مصاريف فترة يُعترف بها في بيان الدخل.
وفي هذه الحالة يتم شراء (ب) مع بقاء الشركة (ب) قائمة، ويتم إعداد القيدين التاليين في دفاتر الشركة القابضة:

2019/1/1

62,000	من حـ/ الاستثمار في الشركة التابعة (ب)	
		62,000 إلى حـ/ النقدية

2019/1/1

5,000	من حـ/ مصاريف الاستحواذ على الشركة التابعة (ب)	
		5,000 إلى حـ/ النقدية

بيان المركز المالي الافتتاحية المنفصلة للشركة (أ) كما في 2019/1/1 بعد شراء أسهم الشركة (ب) مباشرة:

	ليرة سورية
البيان	
النقدية بالصندوق ولدى البنوك (100,000- 62,000)	38,000
ذمم مدينة	80,000
بضاعة	700,000
مباني	100,000

أثاث	20,000
استثمارات في شركة تابعة (ب)	62,000
مجموع الأصول	**370,000**
ذمم دائنة	200,000
رأس المال	100,000
رأس المال الإضافي	40,000
أرباح محتجزة	30,000
مجموع الالتزامات وحقوق الملكية	**370,000**

مثال (2): إعداد البيانات المالية الموحدة للقابضة والتابعة بوجود شهرة

في 2019/1/1 اشترت الشركة (أ) 100% من أسهم الشركة (ب) بسعر 120,000 ليرة سورية نقداً، كما دفعت الشركة مبلغ 5,000 ليرة سورية نقداً عمولات لإتمام الصفقة. وقد نتج عن شراء الشركة (أ) لأسهم الشركة (ب) علاقة قابضة وتابعة بين الشركتين. واتبعت الشركة طريقة الحيازة (التملك) لإثبات عملية شراء أسهم الشركة التابعة (ب).

وقد ظهرت ميزانية الشركتين بعد الشراء مباشرة على النحو التالي:

	الشركة (أ)	**الشركة (ب)**	
البيان		**القيمة الدفترية**	**القيمة العادلة**
النقدية	25,000	30,000	30,000
ذمم مدينة	150,000	55,000	40,000
بضاعة	140,000	40,000	45,000
معدات وأجهزة	80,000	30,000	35,000
أثاث	40,000	20,000	20,000
الاستثمار في الشركة التابعة (ب)	120,000		
مجموع الأصول	**555,000**	**175,000**	**170,000**
ذمم دائنة	155,000	65,000	60,000
رأس المال	300,000	80,000	
رأس المال الإضافي	60,000	20,000	
أرباح محتجزة	40,000	10,000	
مجموع الالتزامات وحقوق الملكية	**555,000**	**175,000**	

المطلوب: إعداد الميزانية الموحدة للشركة القابضة (أ) في 2019/1/1.

حل مثال (2):

يتم احتساب قيمة الشهرة الخاصة بالشركة التابعة (ب).

الشهرة = تكلفة الاستثمار – القيمة العادلة لصافي الأصول للشركة التابعة × نسبة التملك

= (120,000) – (170,000 – 60,000) × 100%

= 120,000 – 110,000= 10,000 ليرة سورية

ورقة العمل الخاصة بإعداد المركز المالي الموحدة كما في 2021/1/1:

البيان	**القابضة (الأم)**	**التابعة**	**التسويات**		**بيان المركز المالي الموحدة**
			مدين	**دائن**	

النقدية بالصندوق ولدى البنوك	25,000	30,000			55,000
ذمم مدينة	150,000	55,000		15,000	190,000
بضاعة	140,000	40,000	5,000		185,000
معدات وأجهزة	80,000	30,000	5,000		115,000
أثاث	40,000	20,000			60,000
الشهرة			10,000		10,000
الاستثمار في الشركة التابعة (ب)	120,000			120,000	-
مجموع الأصول	555,000	175,000			615,000
ذمم دائنة	155,000	65,000	5,000		215,000
رأس المال	300,000	80,000	80,000		300,000
رأس المال الإضافي	60,000	20,000	20,000		60,000
أرباح محتجزة	40,000	10,000	10,000		40,000
مجموع الالتزامات وحقوق الملكية	555,000	175,000	135,000		615,000

قيد التوحيد في هذه الحالة:

مدين		**دائن**	
80,000	رأس مال التابعة	120,000	الاستثمار
20,000	رأس مال اضافي التابعة		
10,000	أرباح محتجزة التابعة		
10,000	الشهرة		

2019 /1/1

مثال (3): التملك بنسبة تقل عن 100%

البيان	**الشركة (أ)**	**الشركة (ب)**	
		القيمة الدفترية	**القيمة العادلة**
النقدية بالصندوق ولدى البنوك	20,000	30,000	30,000
ذمم مدينة	100,000	15,000	10,000
بضاعة	120,000	30,000	40,000
معدات وأجهزة	70,000	25,000	30,000
أثاث	40,000	10,000	15,000
الاستثمار في الشركة التابعة (ب)	90,000		
مجموع الأصول	**440,000**	**110,000**	**125,000**
ذمم دائنة	90,000	50,000	45,000
رأس المال	260,000	40,000	
رأس المال الإضافي	50,000	15,000	
أرباح محتجزة	40,000	5,000	

مجموع الالتزامات وحقوق الملكية	**440,000**	**110,000**	

المطلوب: إعداد بيان المركز المالي الموحدة للشركة الأم (أ) في 2019/1/1.

حل مثال (3):

الاستثمار: = 90,000 ل.س

القيمة الدفترية للشركة التابعة = حقوق ملكية الشركة التابعة

رأس المال للشركة التابعة	40,000
رأس مال اضافي للشركة التابعة	15,000
ارباح محتجزة للشركة التابعة	5,000
المجموع	**60,000 ل.س**

القيمة العادلة للشركة التابعة = القيمة الدفترية للشركة التابعة ± فروقات القيم العادلة المحددة في تاريخ الاستحواذ

القيمة الدفترية للشركة التابعة	60,000
نقص ذمم مدينة	(5,000)
زيادة بضاعة	10,000
زيادة معدات وأجهزة	5,000
زيادة أثاث	5,000
نقص ذمم دائنة	5,000
القيمة العادلة	**80,000 ل.س**

يتم احتساب الشهرة الخاصة بالشركة التابعة (ب).
الشهرة = تكلفة الاستثمار – القيمة العادلة لصافي أصول الشركة التابعة × نسبة الملكية
= 90,000 – 80,000 × 80% =
26,000 ليرة سورية

حقوق الحصص غير المسيطرة = القيمة العادلة لصافي أصول الشركة التابعة xنسبة ملكية الحصص غير المسيطرة
= 80,000 ×20 % = 16,000

ورقة العمل الخاصة بإعداد الميزانية الموحدة للشركة القابضة (أ) والشركة التابعة (ب) كما في 2019/1/1.

البيان	القابضة (الأم)	التابعة	التسويات		بيان المركز المالي الموحدة
			مدين	دائن	
النقدية	20,000	30,000			50,000
ذمم مدينة	100,000	15,000		5,000	110,000
بضاعة	120,000	30,000	10,000		160,000
معدات وأجهزة	70,000	25,000	5,000		100,000
أثاث	40,000	10,000	5,000		55,000
الشهرة			26,000		26,000
الاستثمار في الشركة التابعة (ب)	90,000			90,000	-
مجموع الأصول	**440,000**	**110,000**			**501,000**

ذمم دائنة	90,000	50,000	5,000		135,000
رأس المال	260,000	40,000	40,000		260,000
رأس المال الإضافي	50,000	15,000	15,000		50,000
أرباح محتجزة	40,000	5,000	5,000		40,000
حقوق الحصص غير المسيطرة				16,000	16,000
مجموع الالتزامات وحقوق الملكية	**440,000**	**110,000**	**111,000**	**111,000**	**501,000**

قيد التوحيد:

	مدين		دائن
40,000	رأس مال التابعة	90,000	الاستثمار
15,000	رأس مال اضافي التابعة	5,000	ذمم مدينة
5,000	أرباح محتجزة التابعة	16,000	حقوق أقلية
26,000	الشهرة		
10,000	بضاعة		
5,000	معدات واجهزة		
5,000	أثاث		
5,000	ذمم دائنة		

إعداد البيانات المالية الموحدة بعد عام من التملك:

في هذه الحالة ينشأ لدينا 4 نقاط تستوجب المعالجة وهي:

١. احتساب اهتلاك لفروقات القيم العادلة عن القيم الدفترية لأصول الشركة التابعة.

٢. احتساب الايراد الناتج من استثمار الشركة القابضة في التابعة ويسمى ايراد الاستثمار من التابعة ويحسب اما باتباع طريقة التكلفة او طريقة حقوق الملكية.

٣. احتساب حصة الحصص غير المسيطرة في صافي دخل التابعة.

٤. اجراء ورقة العمل وقيود التوحيد لغاية اصدار البيانات المالية الموحدة والتي تتمثل بشكل رئيسي بقائمتي الدخل الشامل والمركز المالي.

احتساب اهتلاك لفروقات القيم العادلة عن القيم الدفترية لأصول الشركة التابعة.

وفق الجدول التالي لاحتساب هذا الاهتلاك:

البند	قيمة الفرق	نسبة الاهتلاك	المبلغ	حصة القابضة	حصة الحصص غير المسيطرة
المجموع					

١. احتساب الايراد الناتج من استثمار الشركة القابضة في التابعة ويسمى ايراد الاستثمار من التابعة ويحسب اما باتباع طريقة التكلفة او طريقة حقوق الملكية.

- **طريقة التكلفة:**

تقوم هذه الطريقة باعتبار ايراد الاستثمار هو حصة من توزيعات الشركة التابعة المسددة او المعلن عنها (التي ستسدد)، وعليه تسجل الشركة القابضة في دفاترها المنفصلة القيد التالي:

من حـ /النقدية أو توزيعات مستحقة القبض
الى حـ /ايراد الاستثمار في الشركة التابعة

وعليه فان ايراد الاستثمار في الشركة التابعة = توزيعات التابعة x نسبة الملكية
ويبقى رصيد الاستثمار كما هو دون اي تغير أي أنّ1:
رصيد الاستثمار في أول المدة = رصيد الاستثمار اخر المدة

- **طريقة حقوق الملكية:**

تقوم هذه الطريقة باعتبار ان ايراد الاستثمار يحسب على النحو التالي:
صافي دخل التابعة x نسبة ملكية الشركة القابضة في التابعة
وتسجل القيد التالي لدى اثباته:
من حـ /الاستثمار
إلى حـ /ايراد الاستثمار في الشركة التابعة

وعند قيام الشركة التابعة بتوزيع جزء من هذه الارباح او الاعلان عن توزيع جزء من هذه الرباح تقوم القابضة بتسجيل القيد التالي:
من حـ /النقدية أو توزيعات مستحقة القبض
إلى حـ /الاستثمار في الشركة التابعة

ويتوجب على القابضة تسجيل حصتها في اهتلاك الفروقات ما بين القيم الدفترية لأصول الشركة التابعة والقيم العادلة وفق التالي:
من حـ /ايراد الاستثمار
إلى حـ / الاستثمار
وعليه فان ايراد الاستثمار في التابعة والذي سيظهر في بيان الدخل الشامل للشركة القابضة وفق طريقة حقوق الملكية هو:
صافي دخل التابعة x نسبة ملكية القابضة
± اجمالي اهتلاك الفروقات x نسبة ملكية القابضة

ويحسب رصيد الاستثمار آخر العام على النحو التالي:
رصيد الاستثمار في أول المدة ± ايراد الاستثمار في التابعة ـ حصة القابضة من توزيعات التابعة = رصيد الاستثمار آخر المدة

٢. احتساب حصة الحصص غير المسيطرة في صافي دخل التابعة.
بشكل دائم حصة الحصص غير المسيطرة تحسب وفق الشكل التالي:
صافي دخل التابعة x نسبة ملكية الحصص غير المسيطرة
± اجمالي اهتلاك الفروقات x نسبة ملكية الحصص غير المسيطرة
وحصة الحصص غير المسيطرة تظهر فقط في بيان الدخل الشامل الموحدة

[1] في حال تجاوز التوزيعات صافي الارباح السنوية سيقل رصيد حساب الاستثمار آخر العام عن أول العام.

٣. اجراء ورقة العمل وقيود التوحيد لغاية اصدار البيانات **المالية الموحدة والتي تتمثل بشكل رئيسي بقائمتي الدخل الشامل والمركز المالي.**

ورقة العمل:

البيان	القابضة	التابعة	التسويات		الارقام الموحدة
			مدين	دائن	
بيان الدخل					
مبيعات					
ايراد الاستثمار في التابعة					
تكلفة البضاعة المباعة					
مصاريف مختلفة					
حصة الحصص غير المسيطرة					
صافي الدخل					
بيان الارباح المحتجزة					
رصيد 1/1					
صافي الدخل					
توزيعات الارباح					
رصيد 31/12					
بيان المركز المالي					
نقدية					
مخزون					
مباني بالصافي					
الات بالصافي					
استثمار بالتابعة					
شهرة المحل					
المجموع					
راس مال الاسهم					
راس المال الاضافي					
ارباح محجوزة					
دائنون					
حقوق الحصص غير المسيطرة					
المجموع					

قيود التوحيد

1- **الغاء ايراد الاستثمار**

مدين **دائن**

ايراد الاستثمار
توزيعات
الاستثمار متمم حسابي لتوازن القيد إما مدين أو دائن

2- **الغاء الاستثمار**

مدين	دائن
راس المال 1/1	
رأسمال اضافي 1/1	
الارباح المحجوزة 1/1	
فروقات القيم العادلة كما في 1/1	
شهرة محل	
	الاستثمار 1/1
	حقوق الحصص غير المسيطرة 1/1
	فروقات القيم العادلة كما في 1/1

3- **اجراء تسويات المصاريف**

مدين	دائن
مصروف اهتلاك	مخصص اهتلاك
تكلفة بضاعة مباعة	مخزون
مخصص اهتلاك	مصروف اهتلاك

4- **احتساب حصة الحصص غير المسيطرة من صافي دخل التابعة**

مدين	دائن
حصة الحصص غير المسيطرة	
	توزيعات
حقوق الحصص غير المسيطرة متمم حسابي لتوازن القيد اما مدين أو دائن	

5- **الغاء المديونية والدائنية والمصاريف والايرادات المشتركة**

مدين	دائن
	الحساب الدائن أو الايراد
الحساب المدين أو المصروف	

مثال:

بتاريخ 1-1-2018 تملكت شركة (س) 90 % من اسهم شركة (ع) مقابل 450,000 ل.س وقد كانت القيم الدفترية للشركة (ع) بتاريخ التملك على النحو التالي:

رأس مال: 225,000ل.س

رأس مال اضافي: 139,500ل.س
أرباح محجوزة: 45,000ل.س
وتساوت القيم الدفترية لأصول والتزامات الشركة (ع) مع القيم العادلة لها عدا ما يلي:

زيادة في المباني	36,000	تستهلك على 10 سنوات
نقص في المعدات	27,000	تستهلك على 6 سنوات
زيادة في المخزون	9,000	بيع بالكامل

وتتبع الشركة (س) طريقة حقوق الملكية وطريقة الشراء في المحاسبة عن استثمارها وقد كانت بيانات كلا الشركتين في 31-12-2018 على النحو التالي:

البيان	القابضة	التابعة	قيود التسوية		الارقام الموحدة
			مدين	دائن	
بيان الدخل					
مبيعات	921,240	540,000			
ايراد الاستثمار في التابعة	114,210	-			
تكلفة البضاعة المباعة	707,400	315,000			
مصاريف مختلفة	135,000	90,000			
حصة الحصص غير المسيطرة					
صافي الدخل	**193,050**	**135,000**			
بيان الارباح المحجوزة					
رصيد 1/1	90,000	45,000			
صافي الدخل	**193,050**	**135,000**			
توزيعات نقدية		90,000			
رصيد 31/12	**283,050**	**90,000**			
بيان المركز المالي					
نقدية	184,500	90,000			
مخزون	114,840	45,000			
مبان بالصافي	360,000	225,000			
الات بالصافي	265,500	135,000			
استثمار في التابعة	483,210				
شهرة محل					
المجموع	**1,408,050**	**495,000**			
راس مال الاسهم	900,000	225,000			
راس المال الاضافي	225,000	139,500			
ارباح محجوزة	**283,050**	**90,000**			
حقوق الحصص غير المسيطرة					
دائنون		40,500			
المجموع	**1,408,050**	**495,000**			

الحل:

قيمة الاستثمار = 450,000ل.س

القيمة الدفترية:

225,000	راس مال التابعة
139,500	راس مال اضافي
45,000	ارباح محتجزة
ل.س 409,500	

القيمة العادلة

409,500	**القيمة الدفترية للتابعة**
36,000	مباني
(27,000)	الات
9,000	مخزون
ل.س427,500	

شهرة المحل:

سعر الشراء	-	القيمة العادلة * نسبة ملكية القابضة		
450,000	-	384,750	=	65,250 ل.س

حقوق الحصص غير المسيطرة: القيمة العادلة للشركة التابعة × نسبة ملكية الحصص غير المسيطرة

427,500 × 10 % = 42,750ل.س

جدول اهتلاك فروقات القيم العادلة:

البيان	الفرق	العمر الانتاجي	قسط الاهتلاك الاضافي	حصة الشركة القابضة	حصة الحصص غير المسيطرة
مباني	36,000	10	3,600	3,240	360
الات	(27,000)	6	(4,500)	(4,050)	(450)
مخزون	9,000	بالكامل	9,000	8,100	900
	18,000		**ل. س8100**	**ل.س 7,290**	**ل.س 810**

ايراد الاستثمار في التابعة وفق طريقة حقوق الملكية:

حصة القابضة من صافي دخل التابعة = صافي دخل التابعة × نسبة ملكية القابضة

= 135,000 × %90 = 121,500 ل.س

± حصة القابضة من اهتلاك الفروقات = (8,100) × %90 = (7,290) ل.س

114,210 ل.س

حصة الحصص غير المسيطرة في دخل التابعة:

حصة الحصص غير المسيطرة من صافي دخل التابعة = صافي دخل التابعة × نسبة ملكية القابضة

	=	135,000 ×	%10	= 13,500 ل.س
± حصة الحصص غير المسيطرة من اهتلاك الفروقات	=	(8,100) ×	%10	= (810) ل.س
				12,690 ل.س

ورقة التوحيد:

البيان	القابضة	التابعة	قيود التسوية		الارقام الموحدة
			مدين	دائن	
بيان الدخل					
مبيعات	921,240	540,000			1,461,240
ايراد الاستثمار في التابعة	114,210	-	114,210		0
تكلفة البضاعة المباعة	707,400	315,000	9,000		1,031,400
مصاريف مختلفة	135,000	90,000	3,600	4,500	224,100
الحصة غير المسيطرة			12,690		12,690
صافي الدخل	**193,050**	**135,000**	**139,500**	**4,500**	**193,050**
بيان الارباح المحجوزة					
رصيد 1/1	90,000	45,000	45,000		90,000
صافي الدخل	**193,050**	**135,000**	**139,500**	**4,500**	**193,050**
توزيعات نقدية		90,000		**81,000**	
				9,000	
رصيد 31/12	**283,050**	**90,000**	**184,500**	**94,500**	**283,050**
بيان المركز المالي					
نقدية	184,500	90,000			274,500
مخزون	114,840	45,000	9,000	9,000	159,840
مبان بالصافي	360,000	225,000	36,000	3,600	617,400
الات بالصافي	265,500	135,000	4,500	27,000	378,000
استثمار في التابعة	483,210			33,210	0
				450,000	
شهرة محل			65,250		65,250
المجموع	**1,408,050**	**495,000**	**114,750**	**522,810**	**1,494,990**
راس مال الاسهم	900,000	225,000	225,000		900,000
راس المال الاضافي	225,000	139,500	139,500		225,000
ارباح محجوزة	**283,050**	**90,000**	**184,500**	**94,500**	**283,050**
حقوق الحصص غير المسيطرة				42,750	46,440
				3,690	
دائنون		40,500			40,500
المجموع	**1,408,050**	**495,000**	**549,000**	**140,940**	**1,494,990**

		663,750	**663,750**

القيود:

1	**مدين**	**دائن**
114,210	ايراد الاستثمار	
	33,210	توزيعات
	81,000	استثمار

2	**مدين**	**دائن**
225,000	راس المال 1/1	
139,500	رأسمال اضافي 1/1	
45,000	الارباح المحجوزة 1/1	
36,000	مباني 1/1	
9,000	مخزون 1/1	
65,250	شهرة محل 1/1	
	450,000	الاستثمار 1/1
	42,750	حقوق الحصص غير المسيطرة 1/1
	27,000	معدات

3

	مدين		**دائن**
3,600	مصروف استهلاك	3,600	مخصص استهلاك مباني
9,000	تكلفة بضاعة مباعة	9,000	مخزون
4,500	مخصص استهلاك معدات	4,500	مصروف استهلاك معدات

4

	مدين	**دائن**
12,690	الحصة غير المسيطرة	
	3,690	حقوق الحصص غير المسيطرة
	9,000	توزيعات

العمليات المتبادلة:

مقدمة:

يمكن أن يؤدي التداول داخل المجموعة إلى ربح غير محقق أو خسارة غير محققة يجب أن يتم استبعاده عند التوحيد.

الربح غير المحقق:

يتم إلغاء أي أرصدة مدينة / مستحقة الدفع قائمة بين شركات المجموعة عند التوحيد. لا تنشأ مشكلة أخرى إذا تم إجراء جميع هذه المعاملات داخل المجموعة بالتكلفة، دون أي هامش في الربح.

ومع ذلك، فإن كل شركة في مجموعة هي كيان تجاري منفصل وقد ترغب في التعامل مع شركات المجموعة الأخرى بنفس طريقة معاملة أي عميل آخر. في هذه الحالة، يجوز لشركة (شركة A) شراء البضائع بسعر واحد وبيعها بسعر أعلى لشركة مجموعة أخرى (شركة B). ستشمل البيانات المالية لشركة A بشكل صحيح الربح المكتسب من المبيعات لشركة B؛ وعلى نفس المنوال، سيتضمن بيان المركز المالي لشركة ما مخزونات بسعر تكلفتها لشركة B، أي بالمبلغ الذي تم شراؤه من شركة A.

I. على الرغم من أن شركة A تحقق ربحاً بمجرد قيامها ببيع البضائع إلى شركة B، إلا أن المجموعة لا تجري عملية بيع أو تحقق ربحاً حتى يشتري عميل خارجي البضائع من شركة B.

II. سيتم إدراج أي مشتريات من شركة A والتي لا تزال غير مباعة من قبل B Co في نهاية العام في مخزون شركة B. ستكون قيمتها في بيان المركز المالي هي تكلفتها لشركة B، وهي ليست نفس تكلفتها للمجموعة.

إن الهدف من الحسابات الموحدة هو تقديم المركز المالي للعديد من الشركات المرتبطة على أنها كيان واحد – المجموعة – (المعيار الدولي للتقارير المالية رقم 10: الملحق أ). هذا يعني أنه في بيان المركز المالي الموحد، يجب أن تكون الأرباح الوحيدة المعترف بها هي الأرباح التي حققتها المجموعة في توفير السلع أو الخدمات لأطراف خارجية؛ وبالمثل، يجب تقييم المخزون في بيان المركز المالي الموحد بالتكلفة على المجموعة.

لنفترض أن الشركة الأم P تشتري البضائع بمبلغ 1,600 وحدة نقدية وتبيعها لشركة تابعة مملوكة بالكامل S بمبلغ 2,000 وحدة نقدية. توجد البضائع في مخزون شركة Sفي نهاية العام وتظهر في بيان المركز المالي لشركة S بمبلغ 2,000 وحدة نقدية. في هذه الحالة، ستسجل Pربحاً قدره 400 وحدة نقدية في حساباتها الفردية، ولكن من وجهة نظر المجموعة، فإن الأرقام هي:

التكلفة	1,600
مبيعات خارجية	-
إغلاق المخزون بسعر التكلفة	1,600
خسارة الأرباح	-

إذا أضفنا معاً الأرقام المتعلقة بالأرباح والمخزونات المحتجزة في البيانات الفردية للمركز المالي لشركة P وS، فإن الأرقام الناتجة عن الأرباح المحتجزة الموحدة والمخزون الموحد سيتم المبالغة فيها بمبلغ 400 وحدة نقدية. لذلك، يعد تعديل التوحيد ضرورياً على النحو التالي:

مدين	الأرباح المحتجزة للمجموعة
دائن	مخزون المجموعة (بيان المركز المالي)

مع مقدار الربح غير المحقق من قبل المجموعة.

الحصص غير المسيطرة في أرباح المجموعة غير المحققة:

تحدث مشكلة أخرى عندما تشارك شركة تابعة غير مملوكة بالكامل في التداول داخل المجموعة. إذا كانت شركة S تابعة لشركة مملوكة بنسبة 75% وتبيع سلعاً للشركة الأم مقابل 16,000 وحدة نقدية بالإضافة إلى 4,000 وحدة نقدية ربحاً، أي بمبلغ 20,000 وحدة نقدية، وإذا لم يتم بيع هذه العناصر من قبل شركة Pفي نهاية فترة التقرير، فإن الربح "غير المحقق" هو 4,000 وحدة نقدية، ستكون شركة S المملوكة جزئياً والمدفوعة لشركة P مملوكة جزئياً للحصص غير المسيطرة لشركة S.

إن المعالجة الصحيحة لهذه الأرباح داخل المجموعة هي إزالة الربح بالكامل، وتحميل الحصص غير المسيطرة بنسبتها.

لاحظ أنه في حالة إجراء عملية البيع من قبل الشركة الأم، فلن يتم تحميل أي ربح غير محقق على الحصص غير المسيطرة.

مدين	الأرباح المحتجزة للمجموعة
مدين	الحصص غير المسيطرة

دائن	مخزون المجموعة (بيان المركز المالي)

فقدان سيطرة الشركة الأم على الشركة التابعة Loss of Control

عند فقدان سيطرة الشركة الأم على الشركة التابعة بسبب تغير في نسبة تملك الشركة الأم بالشركة التابعة، أو بسبب خضوع الشركة التابعة لسيطرة حكومة، أو محكمة، أو وصي، أو جهة تنظيمية (جهة رقابية حكومية) أو اتفاقية تعاقدية يتم عند ذلك معالجة فقدان السيطرة كما يلي:

١. إلغاء الاعتراف بأصول والتزامات الشركة التابعة في الميزانية الموحدة المعدة بعد فقدان السيطرة.

٢. الاعتراف بأي استثمار محتفظ ب في المنشأة التابعة السابقة بقيمته العادلة عند فقدان السيطرة، ولاحقاً محاسبته ومحاسبة المبالغ المستحقة من أو إلى الشركة التابعة السابقة وفقاً للمعايير الدولية للتقارير المالية ذات الصلة. ووفقاً للمعيار الدولي للتقارير المالية رقم (9)، يُنظر إلى تلك القيمة العادلة على أنها القيمة العادلة للأصل المالي عند الاعتراف المبدئي، أو حيث يكون مناسباً، يُنظر إليها على أنها تكلفة الاستثمار في منشأة زميلة أو مشروع مشترك عند الاعتراف المبدئي.

٣. الاعتراف بأية أرباح أو خسائر مرتبطة بفقدان السيطرة على الشركة التابعة إذا كانت تعزى الأرباح والخسائر لأحداث تتعلق بما قبل فقدان السيطرة.

متطلبات الإفصاح Disclosures:

متطلبات الإفصاح المتعلقة بإعداد البيانات المالية الموحدة والشركات التابعة تم نقلها لمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (12) "الإفصاح عن المصالح في المنشآت الأخرى" والساري المفعول من 2013/1/1.

المعيار الدولي للتقارير المالية رقم (13)
قياس القيمة العادلة

الهدف

يحدد المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 13 ما يلي:

١. تحديد القيمة العادلة.

٢. وضع إطار عمل لقياس القيمة العادلة في معيار واحد من معايير التقارير المالية الدولية.

٣. متطلبات الإفصاح حول مقاييس القيمة العادلة.

٤. (المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 13: الفقرة 1)

تفصيل محتوى المعيار

يحتوي هذا المعيار على 99 فقرة وفق العناوين التالية:

- الهدف الفقرة 1 - 4
- النطاق الفقرة 5 – 8
- القياس
  - تعريف القيمة العادلة الفقرة 9
  - الأصل أو الالتزام الفقرة 10 – 14
  - المعاملة الفقرة 15 - 21
  - المشاركون في السوق الفقرة 22 - 23
  - السعر الفقرة 24 – 26
- التطبيق على الأصول غير المالية الفقرة 27 - 33
- التطبيق على الالتزامات .و أدوات حقوق الملكية الفقرة 34 – 40
- مخاطر عدم الأداء الفقرة 42 - 47
- التطبيق على الاصول المالية و الالتزامات التي لها مقاصة الفقرة 48 - 56
- القيمة العادلة عن الاثبات الأولي الفقرة 57 – 60
- أساليب التقييم الفقرة 61 - 66
- مدخلات أساليب التقييم الفقرة 67 - 71
- التسلسل الهرمي للقمية العادلة الفقرة 72 - 90
- الافصاح الفقرة 91 – 99

تعريفات

يعرف المعيار الدولي للتقارير المالية رقم 13 القيمة العادلة على أنها السعر الذي سيتم استلامه مقابل بيع الأصل أو المدفوع لتحويل الالتزامات في معاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس (المعيار الدولي للتقارير المالية ١٣: الفقرة. 9).

النطاق

يطبق المعيار الدولي للتقارير المالية 13 عندما تتطلب معايير دولية أخرى أو تسمح بالقياس وفق أو الإفصاح عن القيمة العادلة.

لا تنطبق متطلبات القياس والإفصاح في حالة:

أ) عمليات الدفع على اساس الاسهم في نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 2 «الدفع على اساس الاسهم»؛

ب) معاملات التأجير ضمن نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 16 عقود إيجار؛

ج) صافي القيمة القابلة للتحقق كما هو الحال في المعيار المحاسبي الدولي رقم 2 للمخزون أو القيمة قيد الاستخدام كما في المعيار المحاسبي الدولي رقم 36 انخفاض قيمة الأصول.

(المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 13: الفقرة 6)

القياس

القيمة العادلة هي مقياس قائم على السوق، وليس مقياسًا خاصًا بالمنظمة (المعيار الدولي للتقارير المالية 13: الفقرة 2، الإيضاح BPP). وهو يركز على الأصول والخصوم وعلى أسعار الخروج (البيع). كما يأخذ في الاعتبار ظروف السوق في تاريخ القياس. بمعنى آخر، فإنه يبحث في المبلغ الذي يمكن لحامل الأصل بيعه بالمقابل والمبلغ الذي يتعين على صاحب الالتزام دفعه لتحويله. يمكن استخدامه أيضًا لتقييم أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنظمة.

نظرًا لأنه مقياس قائم على السوق، يتم قياس القيمة العادلة باستخدام الافتراضات التي يستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل، مع مراعاة أي خصائص ذات صلة بالأصل (المعيار الدولي للتقارير المالية 13: الفقرة. 3)

الأصل أو الالتزام

يتم قياس القيمة العادلة لأصل أو التزام معين. وبناءً عليه، فعند قياس القيمة العادلة، يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان خصائص الأصل أو الالتزام إذا كان المشاركون في السوق سياخذون تلك الخصائص في الحسبان عند تسعير الأصل أو الالتزام في تاريخ القياس وتشمل مثل هذه الخصائص، على سبيل المثال ما يلي:

(أ) حالة الأصل وموقعه

(ب) القيود إن وجدت على بيع الأصل أو استخدامه

سوف يختلف الأثر الواقع على القياس والناشئ عن خاصية معينة، اعتماداً على الكيفية التي يأخذ بها المشاركون في السوق تلك الخاصية في الحسبان.

قد يكون الأصل أو الالتزام المقيس بالقيمة العادلة أياً مما يلي:

(أ) أصل أو التزام قائم بذاته (مثل أداة مالية أو أصل غير مالي)؛ أو

(ب)مجموعة من الأصول أو مجموعة من الالتزامات أو مجموعة من الأصول والالتزامات (مثل وحدة لتوليد النقد أو أعمال)

لأغراض الإثبات أو الإفصاح يعتمد ما إذا كان الأصل أو الالتزام بعد أصلاً أو التزاماً قائماً بذاته، أو مجموعة من الأصول، أو مجموعة من الالتزامات أو مجموعة من الأصول والالتزامات على وحدة حسابه، ويجب تحديد وحدة الحساب للأصل أو الالتزام وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي الذي يتطلب أو يسمح بقياس القيمة العادلة، باستثناء ما هو منصوص عليه في هذا المعيار.

من المفترض أن تتم معالجة عملية بيع الأصل أو نقل الالتزام إما:

أ) في السوق الرئيسي للأصل أو الالتزام؛ أو

ب) في حالة عدم وجود سوق رئيسي، ففي أكثر الأسواق منفعةً للأصل أو الالتزام،

(المعيار الدولي للتقارير المالية 13: الفقرة. 16)

المعاملة

يفترض قياس القيمة العادلة أن الأصل أو الالتزام تتم مبادلته في معاملة تتم في ظروف اعتيادية منتظمة بين مشاركين في السوق لبيع الأصل أو لنقل الالتزام في تاريخ القياس في ظل ظروف السوق الحالية.

يفترض قياس القيمة العادلة أن معاملة بيع الأصل أو نقل الالتزام تتم إما:

(أ)في السوق الرئيسية للأصل أو الالتزام أو

(ب)في السوق الأكثر نفعاً للأصل أو الالتزام في حالة عدم وجود سوق رئيسية.

المشاركون في السوق

يجب على المنشأة أن تقيس القيمة العادلة للأصل أو الالتزام باستخدام الافتراضات التي يستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير الأصيل أو الالتزام بافتراض أن المشاركين في السوق يتصرفون بما يحقق لهم أفضل مصلحة اقتصادية.

عند وضع تلك الافتراضات لا يلزم المنشأة أن تحدد مشاركين معينين في السوق وبدلاً من ذلك، يجب على المنشأة أن تحدد الخصائص التي تميز المشاركين في السوق بشكل عام، مع الأخذ في الحسبان العوامل الخاصة بجميع ما يلي:

(1)الأصل أو الالتزام

(ب)السوق الرئيسية أو السوق الأكثر نفعاً) للأصل أو الالتزام

السوق الرئيسي

هو السوق الأكثر سيولة (لديه أكبر حجم ومستوى نشاط) لذلك الأصل أو الالتزام (المعيار الدولي للتقارير المالية 13: الملحق أ). في معظم الحالات، يكون السوق الرئيسي والسوق الأكثر منفعة للأصل أو الالتزام هو نفسه.

يقر المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 13 بأنه عندما ينخفض نشاط السوق، يجب على المنشأة أن تستخدم أسلوب تقييم لقياس القيمة العادلة (المعيار الدولي للتقارير المالية 13: الفقرة 38). في هذه الحالة، يجب أن يكون التركيز على ما إذا كانت قيمة العملية تستند إلى عملية بيع منظمة، بدلاً من البيع القسري.

لا يتم تعديل القيمة العادلة حسب تكاليف العمليات. بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 13، لا تعد هذه ميزة من ميزات الأصل أو الالتزام، ولكن يمكن أخذها في الاعتبار عند تحديد السوق الأكثر منفعة. (المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 13: الفقرات 25-26)

مثال: السوق الرئيسي أو الأكثر فائدة

يُباع الأصل في سوقين نشطين، السوق X والسوق Y، بـ 58 ليرة و57 ليرة على التوالي. تعمل الشركة المتحدة في كلا السوقين ويمكنها الوصول إلى السعر في تلك الأسواق للأصل في تاريخ القياس على النحو التالي.

	X سوق ليرة سورية	Y سوق ليرة سورية
السعر	58	57
تكاليف المعاملات	(4)	(3)
تكاليف النقل (لنقل الأصل إلى هذا السوق)	(4)	(2)
	50	52

تذكر أن القيمة العادلة لا يتم تعديلها وفقاً لتكاليف العملية. بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 13، لا تعد هذه ميزة من ميزات الأصل أو الالتزام، ولكن يمكن أخذها في الاعتبار عند تحديد السوق الأكثر منفعة.

إذا كان السوق X هو السوق الرئيسي للأصل (أي السوق الذي يتمتع بأكبر حجم ومستوى نشاط للأصل)، فإن القيمة العادلة للأصل ستكون 54 ليرة، تقاس بالسعر الذي سيتم استلامه في هذا السوق (58 ليرة) مطروحاً منها تكاليف نقل (4 ليرات) ومع تجاهل تكاليف العملية.

إذا لم يكن Market X أو Market Y هو السوق الرئيسي للأصل، فيجب على المتحدة قياس القيمة العادلة للأصل باستخدام السعر في السوق الأكثر منفعة.

السوق الأكثر منفعة هو السوق الذي يزيد من المبلغ الذي سيتم استلامه لبيع الأصل، مع مراعاة تكاليف العملية وتكاليف النقل (أي المبلغ الصافي الذي سيتم استلامه في الأسواق المعنية).

يمكن الحصول على الحد الأقصى للمبلغ الصافي (بعد خصم كل من تكاليف العملية والنقل) في السوق Y (52 ليرة مقابل 50 ليرة). لكن هذه ليست القيمة العادلة للأصل. يتم الحصول على القيمة العادلة للأصل عن طريق خصم تكاليف النقل ولكن ليس تكاليف العملية من السعر المستلم للأصل في السوق Y أي 57 ليرة مطروحاً منها 2 ليرة يساوي 55 ليرة

الأصول غير المالية

بالنسبة للأصول غير المالية، يبحث قياس القيمة العادلة في كيفية استخدام الأصل.

يأخذ في الاعتبار قدرة المشارك في السوق على توليد منافع اقتصادية باستخدام الأصل استخداماً أمثل.

أقصى وأفضل استخدام للأصول غير المالية

إن قياس القيمة العادلة للأصل غير المالي يأخذ في الحسبان قدرة المشارك في السوق على توليد منافع اقتصادية عن طريق استخدام الأصل بأقصى وأفضل استخدام له أو عن طريق بيعه إلى مشارك آخر في السوق سيقوم باستخدام الأصل بأقصى وأفضل استخدام له.

إن أقصى وأفضل استخدام للأصل غير المالي يأخذ في الحسبان استخدام الأصل الذي يكون ممكناً من الناحية المادية، وجائزاً من الناحية النظامية، ومجدياً من الناحية المالية، كما يلي:

(أ) إن الاستخدام الذي يكون ممكناً من الناحية المادية يأخذ في الحسبان الخصائص المادية للأصل التي يأخذها المشاركون في السوق في الحسبان عند تسعير الأصل (مثل موقع أو حجم العقار).

(ب)إن الاستخدام الذي يكون جائزاً من الناحية النظامية يأخذ في الحسبان أي قيود نظامية على استخدام الأصل والتي يأخذها المشاركون في السوق في الحسبان عند تسعير الأصل (مثل لوائح تقسيم المناطق المنطبقة على العقار

(ج)إن الاستخدام الذي يكون مجدياً من الناحية المالية يأخذ في الحسبان ما إذا كان استخدام الأصل، الممكن من الناحية المادية والجائز من الناحية النظامية، بولد دخلاً أو تدفقات نقدية كافية (مع الأخذ في الحسبان تكاليف تحويل الأصل إلى ذلك الاستخدام الإنتاج العائد الاستثماري الذي سيطلبه المشاركون في السوق من الاستثمار في ذلك الأصل الذي تم وضعه في ذلك الاستخدام.

القيمة العادلة عند الإثبات الأولي

عندما يتم اقتناء أصل أو تحمل التزام في معاملة تبادلية لذلك الأصل أو الالتزام، فإن سعر المعاملة هو السعر المدفوع لاقتناء الأصل أو المستلم لتحمل الالتزام (سعر الدخول. وفي المقابل، فإن القيمة العادلة للأصل أو الالتزام هي السعر الذي يمكن أن يتم تسلمه لبيع الأصل أو يتم دفعه لنقل الالتزام (سعر الخروج). وليس بالضرورة أن تبيع المنشآت الأصول بالأسعار المدفوعة لاقتنائها. وبالمثل، ليس بالضرورة أن تنقل المنشأت الالتزامات بالأسعار المستلمة لتحملها.

في العديد من الحالات، سوف يساوي سعر المعاملة القيمة العادلة على سبيل المثال، قد يكون ذلك هو الحال في تاريخ المعاملة عندما تحدث المعاملة لشراء أصل في السوق التي سيتم فيها بيع الأصل).

عند تحديد ما إذا كانت القيمة العادلة عند الإثبات الأولي تساوي سعر المعاملة، يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان العوامل الخاصة بالمعاملة والخاصة بالأصل أو الالتزام. وتصف الفقرة ب٤ الحالات التي قد لا يمثل فيها سعر المعاملة القيمة العادلة للأصل أو الالتزام عند الإثبات الأولي

إذا تطلب معيار دولي آخر للتقرير المالي من المنشأة، أو سمح لها بأن تقيس أصلاً أو التزاماً ابتداءً بالقيمة العادلة وكان سعر المعاملة يختلف عن القيمة العادلة، فإن المنشأة يجب عليها أن تثبت المكسب أو الخسارة الناتجة عن ذلك ضمن الربح أو الخسارة ما لم يحدد ذلك المعيار غير ذلك.

طرق التقييم

يحدد المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية **ثلاث طرق تقييم**:

منهجية الدخل. أساليب التقييم التي "تحول المبالغ المستقبلية (مثل التدفقات النقدية أو الإيرادات والمصروفات) إلى مبلغ واحد (أي مخصوم) حالي" (المعيار الدولي للتقارير المالية 13: الفقرة. B10). يتم تحديد قياس القيمة العادلة على أساس القيمة المشار إليها بواسطة توقعات السوق الحالية حول تلك المبالغ المستقبلية.

منهجية السوق. أسلوب تقييم "يستخدم الأسعار والمعلومات الأخرى ذات الصلة الناتجة عن معاملات السوق التي تتضمن موجودات أو مطلوبات مماثلة أو قابلة للمقارنة (أي مشابهة) أو مجموعة من الأصول والخصوم، مثل النشاط التجاري" (المعيار الدولي للتقارير المالية 13: الفقرة. 85).

منهجية التكلفة. أسلوب تقييم "يعكس المبلغ الذي سيكون مطلوب حاليًا لاستبدال الطاقة الإنتاجية للأصل (يشار إليها غالبًا بتكلفة الاستبدال الحالية)، (المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 13: الفقرة. B8).

يجوز للمنظمات استخدام أكثر من تقنية تقييم واحدة لقياس القيمة العادلة في موقف معين (المعيار الدولي للتقارير المالية 13: الفقرة. 63).

مدخلات أساليب التقييم

المبادئ العامة

يجب أن تزيد أساليب التقويم المستخدمة لقياس القيمة العادلة، قدر الإمكان من استخدام المدخلات الملائمة التي يمكن رصدها وأن تقلل قدر الإمكان من استخدام المدخلات التي لا يمكن رصدها.

من أمثلة الأسواق التي قد تكون فيا المدخلات من الممكن رصدها لبعض الأصول والالتزامات على سبيل المثال، الأدوات المالية) أسواق الأوراق المالية وأسواق المتعاملين وأسواق السمسرة والأسواق بدون وسطاء

يجب على المنشأة أن تختار المدخلات التي تتسق مع خصائص الأصل أو الالتزام والتي يمكن أن يأخذها المشاركون في السوق في الحسبان في معاملة للأصل أو الالتزام. وفي بعض الحالات، ينتج عن تلك الخصائص تطبيق تعديل، مثل علاوة أو خصم (على سبيل المثال، علاوة سيطرة أو خصم حصة غير مسيطرة). وبالرغم من ذلك، لا يجوز أن ينطوي قياس القيمة العادلة على علاوة أو خصم غير منسق مع وحدة الحساب الواردة في المعيار الدولي للتقرير المالي الذي يتطلب قياس القيمة العادلة أو يسمح به . ولا يُسمح في قياس القيمة العادلة بالعلاوات أو الخصومات التي تعكس الحجم على أنه خاصية لحيازة المنشأة (وعلى وجه الخصوص، عامل المنع الذي يعدل السعر المعلن لأصل أو التزام لأن حجم التداول اليومي العادي للسوق ليس كافياً لاستيعاب الكمية التي تحتفظ بها المنشأة، وليس على أنه خاصية للأصل أو الالتزام على سبيل المثال، علاوة السيطرة عند قياس القيمة العادلة لحصة مسيطرة). وفي جميع الأحوال، إذا كان هناك سعر معلن في سوق نشطة أي مدخل من المستوى (١) لأصل أو التزام. فيجب على المنشأة أن تستخدم ذلك السعر المعلن بدون تعديل عند قياس القيمة العادلة.

المدخلات المستندة إلى أسعار العرض والطلب

إذا كان للأصل أو الالتزام المقيس بالقيمة العادلة سعر عرض وسعر طلب (على سبيل المثال، مدخل من سوق للمتعاملين)، فيجب استخدام السعر الواقع ضمن الفرق بين سعري العرض والطلب والذي بعد الأكثر تمثيلاً للقيمة العادلة في ظل الظروف

القائمة بعض النظر عن المستوى الذي يتم فيه تصنيف المدخل في التسلسل الهرمي للقيمة العادلة أي المستوى ١ أو ٢ أو ٣- ويُسمح باستخدام أسعار العرض لمراكز الأصول وأسعار الطلب لمراكز الالتزامات. ولكن لا يتطلب ذلك.
لا يمنع هذا المعيار استخدام المتوسط السعري للسوق أو أعراف التسعير الأخرى التي يستخدمها المشاركون في السوق كوسيلة عملية القياسات القيمة العادلة الواقعة ضمن الفرق بين سعري العرض والطلب

التسلسل الهرمي

لزيادة الاتساق والقابلية للمقارنة في قياسات القيمة العادلة والإفصاحات ذات الصلة، فإن هذا المعيار يضع تسلسلاً هرمياً للقيمة العادلة يصنف في ثلاثة مستويات مدخلات أساليب التقويم المستخدمة لقياس القيمة العادلة ويعطي التسلسل الهرمي للقيمة العادلة الأولوية الأعلى للأسعار المعلنة (غير المعدلة) في الأسواق النشطة للأصول أو الالتزامات المطابقة (مدخلات المستوى (١)

والأولوية الأدنى للمدخلات التي لا يمكن رصدها مدخلات المستوى (٣).

في بعض الحالات، قد يتم تصنيف المدخلات المستخدمة لقياس القيمة العادلة لأصل أو التزام ضمن مستويات مختلفة في التسلسل الهرمي للقيمة العادلة. وفي تلك الحالات يتم تصنيف قياس القيمة العادلة في مجمله ضمن نفس المستوى في التسلسل الهرمي للقيمة العادلة لأدنى مدخل يُعد مهماً بالنسبة لمجمل القياس ويتطلب تقييم أهمية مدخل معين بالنسبة لمجمل القياس ممارسة الاجتهاد، مع الأخذ في الحسبان العوامل الخاصة بالأصل أو الالتزام ولا يجوز أن تؤخذ في الحسبان التعديلات التي يتم إجراؤها للوصول إلى القياسات المستندة إلى القيمة العادلة، مثل تكاليف البيع عند قياس القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع، عند تحديد المستوى في التسلسل الهرمي للقيمة العادلة الذي يُصنف فيه قياس القيمة العادلة.
يحدد المعيار تسلسل هرمي من ثلاثة مستويات للمدخلات التي تستخدمها تقنيات التقييم لقياس القيمة العادلة:

أمثلة على المدخلات المستخدمة لقياس القيمة العادلة

	الأصول أو الالتزامات	إدخال
المستوى الأول	أسهم في شركة مدرجة في البورصة	الأسعار المعروضة غير المعدلة في السوق النشطة

	الأصول أو الالتزامات	إدخال
المستوى الثاني	الترخيص الناشئ عن دمج الأعمال	معدل الاتاوة في العقد المبرم مع طرف غير ذي صلة في بداية الاتفاقية
	وحدة مولدة للنقد	مضاعف التقييم (على سبيل المثال ، مضاعف الأرباح أو الإيرادات أو مقياس أداء مشابه) المستمد من بيانات السوق الملحوظة، على سبيل المثال أسعار العمليات التي تم رصدها والتي تنطوي على أعمال مشابهة
	مخزون البضائع تامة الصنع في متاجر البيع بالتجزئة	سعر البيع للعملاء والمعدل وفقًا للفروق بين حالة وموقع عنصر المخزون وبنود المخزون المشابهة
	مبنى محتفظ به ويتم استخدامه	السعر للمتر المربع والمستمد من بيانات السوق الملحوظة، مثل الأسعار في العمليات التي تم رصدها والتي تنطوي على مباني مماثلة في مواقع مماثلة

	الأصول أو الالتزامات	إدخال

المستوى الثالث	وحدة مولدة للنقد	التنبؤات المالية (مثل التدفقات النقدية أو الربح أو الخسارة) والتي تم وضعها باستخدام البيانات الخاصة بالمنظمة
	خيار مدته ثلاث سنوات على الأسهم المتداولة في البورصة	التقلبات التاريخية ، أي تقلب الأسهم المشتقة من الأسعار التاريخية للأسهم
		التعديل وفقاً لوسطي الأسعار المتفق عليه (غير الملزم) لأداة المبادلة والذي تم تطويره باستخدام بيانات غير ملحوظة بشكل مباشر أو مدعومة ببيانات ملحوظة من السوق.

(المعيار الدولي رقم 9: الفقرات B35-B36)

قياس الالتزامات

منهجية الدخل. أساليب التقييم التي "تحول المبالغ المستقبلية (مثل التدفقات النقدية أو الإيرادات والمصروفات) إلى مبلغ واحد (أي مخصوم) حالي" (المعيار الدولي للتقارير المالية 13: الفقرة. B10). يتم تحديد قياس القيمة العادلة على أساس القيمة المشار إليها بواسطة توقعات السوق الحالية حول تلك المبالغ المستقبلية.
(المعيار الدولي رقم 9: الفقرات 34، 42)

الافصاح

يجب على المنشأة أن تفصح عن المعلومات التي تساعد مستخدمي قوائمها المالية في تقييم كل مما يلي:

(أ) فيما يخص الأصول والالتزامات التي يتم قياسها بالقيمة العادلة على أساس متكرر أو غير متكرر في قائمة المركز المالي بعد الإثبات الأولي: أساليب التقويم والمدخلات المستخدمة لإجراء تلك القياسات.
(ب)فيما يخص قياسات القيمة العادلة المتكررة التي تستخدم مدخلات مهمة لا يمكن رصدها (المستوى (٣): أثر القياسات على الربح أو الخسارة أو الدخل الشامل الآخر للفترة.
لتحقيق أهداف الافصاح، يجب على المنشأة أن تأخذ جميع ما يلي في الحسبان
(أ)مستوى التفصيل اللازم لاستيفاء متطلبات الإفصاح؛
(ب)حجم التركيز الذي يجب إيلاؤه لكل من المتطلبات المختلفة
(ج) حجم التجميع أو التفصيل الذي يجب القيام به؛
(د)ما إذا كان مستخدمو القوائم المالية بحاجة لمعلومات إضافية لتقويم المعلومات الكمية المفصح عنها.

المعيار الدولي للتقارير المالية رقم (15)
الإيرادات من العقود

الهدف

- يحدد المعيار الدولي للتقارير المالية 15 قواعد الاعتراف بالإيرادات بناءً على تحويل السيطرة إلى العميل من المنشأة التي توفر السلع أو الخدمات.
- بشكل عام، يتم الاعتراف بالإيراد عندما تقوم المنشأة بتحويل السلع أو الخدمات المتعهد بها إلى العميل. يتبع المعيار الدولي للتقارير المالية (15) عملية منطقية لإثبات الإيرادات.
- توفر ملاحظات التطبيق على المعيار الدولي للتقارير المالية رقم 15 إرشادات حول كيفية التعامل مع عدد من المعاملات المختلفة.
- تعد متطلبات العرض والإفصاح مهمة فيما يتعلق بالعقود التي يتم فيها الوفاء بواجبات الأداء بمرور الوقت، حيث من المحتمل أن يكون هناك أصول والتزامات تعاقدية يتم المحاسبة عنها في نهاية فترة اعداد البيانات.
- عندما يتم الوفاء بواجبات الأداء بمرور الوقت، يجب على المنشأة تحديد المبالغ التي يجب الاعتراف بها كإيرادات وتكاليف في كل فترة محاسبية والاعتراف بأصل أو التزام عقد في نهاية السنة.

تفصيل محتوى المعيار

يحتوي هذا المعيار على 129 فقرة وفق العناوين التالية:

- الهدف	الفقرة 1 - 4
- النطاق	الفقرة 5 – 8
- الاثبات	
• تحديد العقود مع العميل	الفقرة 9 -21
• تحديد واجبات الأداء	الفقرة 22 - 30
• الوفاء بواجبات الأداء	الفقرة 31 - 45
- القياس	
• تحديد سعر المعاملة	الفقرة 46 - 72
• تحصيص سعر المعاملة على واجبات الأداء	الفقرة73 - 86
• التغيرات في سعر المعاملة	الفقرة 87 - 90
- تكاليف العقد	الفقرة 91 - 104
- العرض والافصاح	الفقرة 105 - 129

تعريفات

يتم تقديم التعريفات التالية في المعيار.

الدخل: الزيادة في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية على شكل تدفقات داخلة أو زيادة في الأصول أو انخفاض في الالتزامات التي تؤدي إلى زيادة في حقوق الملكية، بخلاف تلك المتعلقة بالمساهمات من المشاركين في حقوق الملكية.

الإيراد: الدخل الناشئ من الأنشطة العادية للمنشأة.

العقد: اتفاقية بين طرفين أو أكثر تنشئ حقوقاً والتزامات واجبة التنفيذ.

الأصل الناتج عن العقد: حق المنشأة مقابل السلع أو الخدمات التي قامت بنقلها إلى العميل عندما يكون هذا الحق مشروطاً بشيء آخر غير مرور الوقت (على سبيل المثال الأداء المستقبلي).

ذمة مدينة: حق المنشأة في المقابل غير المشروط - أي فقط مرور الوقت مطلوب قبل استحقاق السداد.

الالتزام الناتج عن العقد: التزام الكيان بتحويل البضائع أو الخدمات إلى العميل التي تم استلام مقابل لها (أو المبلغ مستحق) من العميل.

العميل: هو طرف تعاقدي مع إحدى المنشآت للحصول على سلع أو خدمات تمثل ناتجاً للأنشطة العادية للمنشأة في مقابل عوض.

واجب الأداء: تعهد في عقد مع عميل بتحويل إما:

(أ) سلعة أو خدمة (أو مجموعة سلع أو خدمات) من الممكن تمييزها بالذات، أو

(ب) سلسلة من السلع أو الخدمات من الممكن تمييزها بذاتها، ومتمثل إلى حد كبير ويتم نقلها إلى العميل بنفس النمط.

سعر البيع المستقل: السعر الذي تبيع به المنشأة سلعة أو خدمة متعهد بها بشكل منفصل إلى العميل.

سعر المعاملة: المبلغ المقابل الذي تتوقع المنشأة أن يكون لها حق فيه مقابل تحويل البضائع أو الخدمات المتعهد بها إلى العميل، باستثناء المبالغ المحصلة نيابة عن أطراف ثالثة.

(المعيار الدولي للتقارير المالية 15: الملحق أ)

لا تشمل الإيرادات ضرائب المبيعات أو ضرائب القيمة المضافة أو ضرائب السلع والخدمات التي يتم تحصيلها فقط لأطراف ثالثة، لأنها لا تمثل منافع اقتصادية تتدفق على المنشأة.

مقدمة

الإيرادات هي الدخل الناشئ في الدورات العادية لأنشطة الكيان وقد يطلق عليه أسماء مختلفة، مثل المبيعات أو الرسوم أو الإتاوات. عادةً ما يكون الايراد هو أكبر مبلغ في بيان الربح أو الخسارة، لذا فمن المهم ذكره بشكل صحيح.

أصبحت الإيرادات الآن موضوع معيار جديد: المعيار الدولي للتقارير المالية رقم 19 الإيرادات من العقود مع العملاء.

يحدد المعيار الدولي للتقارير المالية 15 قواعد الاعتراف بالإيرادات بناءً على تحويل السيطرة على البضائع والخدمات للعميل من الكيان الذي يقدم البضائع والخدمات.

الإيراد

الإيراد هو الدخل الذي ينشأ في السياق العادي لأنشطة الكيان ويمكن تسميته بأسماء مختلفة، مثل المبيعات أو الرسوم أو الإتاوات.

(المعيار الدولي للتقارير المالية 15: الملحق أ)

تم إصدار المعيار في مايو 2014. وهي نتيجة مشروع مشترك بين مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) بشأن الاعتراف بالإيرادات، ومبدأه الأساسي هو الاعتراف بالإيرادات لعرض نقل البضائع الموعودة أو الخدمات المقدمة إلى العميل بمبلغ يعكس المقابل الذي تتوقع المنشأة الحصول عليه مقابل تلك السلع أو الخدمات.

بموجب المعيار الدولي للتقارير المالية رقم 15، يعتمد نقل السلع والخدمات على نقل السيطرة، ويتم وصف السيطرة على الأصل في المعيار على أنه القدرة على توجيه استخدام الأصل والحصول على جميع المنافع المتبقية منه.

النطاق

ينطبق المعيار الدولي للتقارير المالية 15 على جميع العقود مع العملاء باستثناء (الفقرة 5):

- عقود الإيجار ضمن نطاق المعيار الدولي للتقارير المالية رقم 16.
- عقود التأمين ضمن نطاق المعيار الدولي للتقارير المالية 4.
- الأدوات المالية والحقوق والالتزامات التعاقدية الأخرى ضمن نطاق المعايير الدولية للتقارير المالية 9 أو المعيار الدولي للتقارير المالية 10 أو المعيار الدولي للتقارير المالية 11 أو معيار المحاسبة الدولي 27 أو معيار المحاسبة الدولي 28.
- التبادلات غير النقدية بين الكيانات في نفس النشاط التجاري.

الاعتراف والقياس

بشكل عام، يتم الاعتراف بالإيراد عندما تقوم المنشأة بتحويل السلع أو الخدمات المتعهد بها إلى العميل. يتبع المعيار الدولي للتقارير المالية 15 عملية منطقية لإثبات الإيرادات.

الاعتراف بالإيرادات

يتطلب المعيار الدولي للتقارير المالية رقم 15 الاعتراف بالإيرادات وقياسها وفقاً لعدد من المعايير الرئيسية التي تتبع عملية منطقية. يمكن تلخيص هذه المعايير في خمس خطوات سننظر فيها بالترتيب.

١. تحديد العقد مع العميل.
٢. تحديد واجبات الأداء المنفصلة.
٣. تحديد سعر المعاملة.
٤. تخصيص سعر المعاملة لالتزامات الأداء.
٥. الاعتراف بالإيراد عند الوفاء بالتزام الأداء.

تحديد العقد مع العميل

يقع العقد مع العميل في نطاق المعيار الدولي للتقارير المالية 15 فقط عندما تكون جميع المعايير التالية موجودة:

(أ) وافق الطرفان على شروط العقد والتزامهما بالوفاء بها.

(ب) يمكن تحديد حقوق كل طرف فيما يتعلق بالسلع والخدمات التي سيتم نقلها.

(ج) تحديد واضح لشروط الدفع للسلع والخدمات التي سيتم نقلها.

(د) للعقد جوهر تجاري.

(هـ) من المحتمل أن تقوم المنشأة بتحصيل المقابل الذي تستحقه.

(و) يمكن أن يكون العقد مكتوباً أو شفهياً أو ضمنياً.

(المعيار الدولي للتقارير المالية 15: الفقرات 9-10)

تحديد واجبات الأداء المنفصلة

النقطة الأساسية هي السلع أو الخدمات المميزة. يتضمن العقد تعهداً بتقديم سلع أو خدمات للعميل. وهذه التعهدات تسمى واجبات الأداء. ستحاسب الشركة على واجب الأداء بشكل منفصل فقط إذا كانت السلعة أو الخدمة المتعهد بها مميزة. تكون السلعة أو الخدمة مميزة إذا تم بيعها بشكل منفصل أو إذا كان من الممكن بيعها بشكل منفصل لأن لها وظيفة مميزة وهامش ربح مميز.

ينص المعيار الدولي للتقارير المالية رقم 15 على أن السلعة أو الخدمة التي وعد بها العميل من الممكن تمييزها بذاتها إذا تم استيفاء كلا المعيارين التاليين:

(أ) يمكن للعميل الاستفادة من السلعة أو الخدمة إما بمفردها أو مع مصادر أخرى متاحة بسهولة للعميل (أي أن السلعة أو الخدمة قادرة على التميز)، و

(ب) يمكن تحديد وعد المنشأة بتحويل السلعة أو الخدمة إلى العميل بشكل منفصل عن الوعود الأخرى الواردة في العقد (أي أن السلعة أو الخدمة مميزة في سياق العقد)، (المعيار الدولي للتقارير المالية 15: الفقرات 22 و27 و29)

مثال

قامت شركة اوفيس، وهي شركة محدودة المسؤولية، بتطوير حزمة برامج اتصالات تسمى كومسوفت. أبرمت اوفيس عقداً مع شركة لوجيك لتزويدها بما يلي:

(أ) ترخيص استخدام كومسوفت

(ب) خدمة التثبيت. قد يتطلب هذا ترقية إلى نظام تشغيل الكمبيوتر، ولكن لا يلزم تعديل البرنامج.

(ج) الدعم الفني لمدة ثلاث سنوات.

(د) ثلاث سنوات من التحديثات الخاصة بـ كومسوفت.

اوفيس ليست الشركة الوحيدة القادرة على تثبيت كومسوفت، ويمكن أيضاً توفير الدعم الفني من قبل شركات أخرى. يمكن أن يعمل البرنامج بدون التحديثات والدعم الفني.

اشرح ما إذا كانت السلع أو الخدمات المقدمة إلى لوجيك مميزة وفقاً للمعيار الدولي للتقارير المالية رقم 15، الإيرادات من العقود مع العملاء.

الحل

تم تسليم كومسوفت قبل السلع أو الخدمات الأخرى وهو يعمل بدون التحديثات والدعم الفني. فعليه يمكن الاستنتاج أن لوجيك يمكن أن تستفيد من كل من السلع والخدمات إما بمفردها أو مع السلع والخدمات الأخرى المتاحة بسهولة.

يمكن تحديد الوعود بنقل كل سلعة وخدمة للعميل بشكل منفصل. على وجه الخصوص، لا تقوم خدمة التثبيت بتعديل البرنامج نفسه بشكل كبير، وعلى هذا النحو، فإن البرنامج وخدمة التثبيت عبارة عن مخرجات منفصلة تم التعهد بها بواسطة اوفيس بدلاً من المدخلات المستخدمة لإنتاج مخرجات مشتركة.

في الختام، فإن السلع والخدمات مستقلة وهي أربع واجبات أداء في العقد بموجب المعيار الدولي للتقارير المالية رقم 15.

تحديد سعر المعاملة

سعر المعاملة هو مبلغ المقابل الذي تتوقع الشركة الحصول عليه من العميل مقابل نقل البضائع أو الخدمات. سيعكس سعر المعاملة تقدير الشركة المرجح للمقابل المتغير (بما في ذلك التقديرات المعقولة للمبالغ الطارئة) بالإضافة إلى آثار مخاطر الائتمان الخاصة بالعميل والقيمة الزمنية للنقود (إذا كانت جوهرية)،

يتم تضمين المبالغ الطارئة المتغيرة فقط عندما يكون هناك احتمال كبير بعدم حدوث انعكاس في الإيرادات عند يكون هناك أي حالة عدم يقين مرتبطة بالمقابل المتغير. تتضمن الأمثلة على الحالات التي يمكن أن ينشأ فيها المقابل المتغير: الخصومات، والحسومات، والمبالغ المستردة، وامتيازات الأسعار، والائتمانيات، والعقوبات.

عند تحديد سعر المعاملة، يجب على المنشأة تعديل المقابل حسب تأثيرات القيمة الزمنية للنقود إذا كان توقيت المدفوعات يحتوي على عنصر تمويلي هام. قد يتم ذكر عنصر تمويل هام صراحة في العقد أو ضمنياً من خلال شروط الدفع في العقد، (المعيار الدولي للتقارير المالية 15: الفقرات 47-72)

مثال (تحديد سعر المعاملة)

توفر شركة Taplop أجهزة الكمبيوتر المحمولة للشركات الكبيرة. في 1 تموز 2015، أبرمت شركة Taplop عقداً مع TrillCo، وبموجبه تقوم TrillCo بشراء أجهزة كمبيوتر محمولة بسعر 500 وحدة نقدية لكل جهاز. ينص العقد على أنه إذا اشترى TrillCo أكثر من 500 جهاز كمبيوتر محمول في السنة، فسيتم تخفيض سعر الوحدة بأثر رجعي إلى 450 وحدة نقدية لكل وحدة، ونهاية السنة المالية ل Taplap هي 30 حزيران.

(أ) في 30 ايلول 2015، اشترت 70TriliCo جهاز كمبيوتر محمول من Taplop. لذلك قدرت شركة Taplop أن مشتريات TrillCo لن تتجاوز 500 في السنة المنتهية في 30 حزيران 2015، وبالتالي لن يحق لـ TrillCo الحصول على خصم الكمية.

(ب) خلال الربع المنتهي في 31 كانون الاول 2015، توسعت Trillo بسرعة نتيجة لعملية استحواذ كبيرة، واشترت 250 جهاز كمبيوتر محمولاً إضافياً من Taplop. ثم قدرت شركة Taplop أن مشتريات TrillCo ستتجاوز الحد الأدنى لخصم الكمية في العام حتى 30 حزيران 2016.

المطلوب

احسب الإيرادات التي ستعترف بها شركة Taplop في:

(أ) الربع المنتهي في 30 ايلول 2015

(ب) الربع المنتهي في 31 كانون الاول 2015

نحن بحاجة إلى تطبيق مبادئ المعيار الدولي للتقارير المالية رقم 15 "الإيرادات من العقود مع العملاء".

الحل

(أ) تطبيق متطلبات المعيار الدولي للتقارير المالية 15 على نمط شراء TrillCo في 30 ايلول 2015، يجب أن تستنتج شركة Taplop أنه من المحتمل جداً ألا يحدث انعكاس كبير في المبلغ التراكمي للإيرادات المعترف بها (500 وحدة نقدية لكل كمبيوتر محمول) عند نفي حالة عدم اليقين، أي عندما كان المبلغ الإجمالي للمشتريات معروفاً.

بالتالي. يجب أن تعترف شركة Taplop بإيرادات تبلغ 70 × 500 وحدة نقدية- 35,000 وحدة نقدية للربع الأول المنتهي في 30 ايلول 2015.

(ب) في الربع المنتهي في 31 كانون الاول 2015، تغير نمط الشراء في TrillCo بحيث يكون من حق شركة Taplop أن تستنتج أن مشتريات TrillCo ستتجاوز الحد الأدنى لخصم الحجم في السنة حتى 30 حزيران 2016، وبالتالي كان ذلك مناسباً لخفض السعر إلى 450 وحدة نقدية لكل كمبيوتر محمول.

لذلك يجب أن تعترف شركة Taplop بإيرادات قدرها 109000 وحدة نقدية للربع المنتهي في 31 كانون الاول 2015، ويتم حساب المبلغ بدءاً من 112,500 وحدة نقدية (250 جهاز كمبيوتر محمول × 450 وحدة نقدية) مطروحاً منه التغير في سعر المعاملة البالغ 3,500 وحدة نقدية (70 جهاز كمبيوتر محمول × 50 وحدة نقدية تخفيض السعر) لتقليل السعر من أجهزة الكمبيوتر المحمولة المباعة في الربع المنتهي في 30 ايلول 2015.

مثال 2 (عنصر تمويل هام)

في 31 كانون الأول 2017. باعت Lansdale المنتج X للعميل مقابل $ 12,100 مستحق الدفع بعد 24 شهراً من التسليم. حصل العميل على السيطرة على المنتج عند بداية العقد. سعر البيع النقدي للمنتج X هو 10,000 وحدة نقدية، وهو ما يمثل المبلغ الذي سيدفعه العميل عند تسليم نفس المنتج المباع بموجب شروط وأحكام مماثلة في بداية العقد. تكلفة المنتج لشركة Lansdale هي 8,000 وحدة نقدية.

المطلوب

اشرح كيف يجب أن تعالج Lansdale هذه المعاملة.

الحل

يشتمل العقد على عنصر تمويل هام نظراً لوجود فرق بين مبلغ المقابل الموعود به البالغ 12100 وحدة نقدية وسعر البيع النقدي البالغ 10,000 وحدة نقدية في تاريخ نقل البضائع إلى العميل، في السنة المنتهية في 31 ديسمبر 2017، يجب أن تسجل Lansdale الإيرادات، وذمم مدينة بقيمة 10,000 وحدة نقدية لبيع المنتج X. ثم يجب الاعتراف بإيرادات الفوائد على الذمم المدينة في السنوات المنتهية في 31 كانون الاول 2018 و 2019 بسعر الفائدة الفعلي (بناءً على مدة العقد البالغة 24 شهراً) وفقاً للمعيار الدولي للتقارير المالية 9 الأدوات المالية.

تخصيص سعر المعاملة على واجبات الأداء

عندما يحتوي العقد على أكثر من واجب أداء مميز، تقوم الشركة بتخصيص سعر المعاملة لجميع واجبات الأداء المنفصلة بما يتناسب مع سعر البيع المستقل للسلعة أو الخدمة الأساسية لكل التزام أداء. إذا لم يتم بيع السلعة أو الخدمة بشكل منفصل، فسيتعين على الشركة تقدير سعر البيع المستقل.

لذلك، إذا قام أي كيان ببيع حزمة من السلع و / أو الخدمات التي يقدمها أيضاً بشكل منفصل، فيجب تسعير التزامات الأداء المنفصلة في العقد بنفس نسبة الأسعار غير المجمعة. ينطبق هذا على عقود الهاتف المحمول حيث يتم توفير الهاتف "مجاناً". يجب على الكيان أن ينظر إلى السعر المستقل لهذا الهاتف ويجب تخصيص بعض مقابل العقد للهاتف.

(المعيار الدولي للتقارير المالية 15: الفقرات 73-74، 78-79)

مثال

تمنح شركة الهاتف المحمول العملاء جهاز محمول مجاني عند توقيع عقد لمدة عامين لتوفير خدمات الشبكة. يبلغ سعر جهاز المحمول 100 وحدة نقدية والعقد 20 وحدة نقدية شهرياً، قبل المعيار الدولي للتقارير المالية رقم 15، لن تعترف الشركة بأي إيرادات فيما يتعلق بالهاتف وإجمالي 240 وحدة نقدية سنوياً فيما يتعلق بالعقد.

بموجب المعيار الدولي للتقارير المالية رقم 15، يجب تخصيص الإيرادات للجهاز لأن تسليم الجهاز يشكل التزام أداء. سيتم احتساب ذلك على النحو التالي:

	$	%
الجهاز	100	%17
العقد – سنتين	480	%83
إجمالي القيمة	**580**	**%100**

نظراً لأن إجمالي المقبوضات يبلغ 480 وحدة نقدية، فهذا هو المبلغ الذي يجب تخصيصه لالتزامات الأداء المنفصلة. سيتم الاعتراف بالإيراد على النحو التالي (مقرباً إلى أقرب وحدة نقدية).

السنة الأولى

جهاز المحمول (480 × 17%)	82
العقد (480 – 82) / 2	199
	281

السنة الثانية

العقد مساوي لأول سنة	199

وبهذا الأمر، بتطبيق المعيار 15، تم نقل 41$ من السنة الثانية إلى الأولى.

الاعتراف بالإيراد عند الوفاء بواجب الأداء

تفي المنشأة بواجب الأداء عن طريق نقل السيطرة على سلعة أو خدمة متعهد بها إلى العميل. يمكن الوفاء بالتزام الأداء في وقت ما، كما هو الحال عند تسليم البضائع إلى العميل، أو بمرور الوقت. الالتزام الذي يتم الوفاء به بمرور الوقت يجب ان يفي بأحد المعايير التالية:

- يتلقى العميل المنافع ويستهلكها في وقت واحد أثناء تسليم الأداء،
- يؤدي تسليم الأداء إلى إنشاء أو تحسين أحد الأصول التي يتحكم بها العميل أثناء إنشاء الأصل أو تحسينه.
- لا يُنشئ أداء المنشأة أصلاً له استخدام بديل للكيان وللمنشأة حق في السداد مقابل الأداء المكتمل حتى الآن.

مبلغ الإيرادات المعترف به هو المبلغ المخصص لذلك الالتزام بالأداء.

يجب أن تكون المنشأة قادرة على قياس نتيجة التزام الأداء بشكل معقول قبل الاعتراف بالإيرادات ذات الصلة.

في بعض الظروف، كما هو الحال في المراحل الأولى من العقد، قد لا يكون من الممكن قياس نتيجة التزام الأداء بشكل معقول، ولكن تتوقع المنشأة استرداد التكاليف المتكبدة. في هذه الظروف، يتم الاعتراف بالإيراد فقط في حدود التكاليف المتكبدة.

(المعيار الدولي للتقارير المالية 15: الفقرات 25 و31 و32)

تكاليف العقد

(المعيار الدولي للتقارير المالية 15: الفقرات 39-45)

يتم الاعتراف بالتكاليف الإضافية للحصول على العقد (مثل عمولة المبيعات) كأصل إذا كانت المنشأة تتوقع استرداد تلك التكاليف.

التكاليف التي سيتم تكبدها بغض النظر عما اذا كان سيتم الحصول على العقد او لا يتم الاعتراف بها كمصروف عند تكبدها.

يتم الاعتراف بالتكاليف المتكبدة في الوفاء بالعقد، ما لم يكن ضمن نطاق معيار آخر (مثل معيار المحاسبة الدولي 2، أو معيار المحاسبة الدولي رقم 16، الممتلكات والآلات والمعدات أو معيار المحاسبة الدولي 38 الأصول غير الملموسة) كأصل إذا كانت تستوفي المعايير التالية (المعيار الدولي للتقارير المالية 15: الفقرة 95):

(أ) تتعلق التكاليف مباشرة بعقد محدد (تكاليف مثل العمالة والمواد والإدارة والتكاليف).

(ب) التكاليف تولد أو تحسن موارد الكيان التي ستستخدم في الوفاء (أو مواصلة الوفاء) بالتزامات الأداء في المستقبل؛ و

(ج) من المتوقع استرداد التكاليف.

يتم إطفاء التكاليف المعترف بها كأصول على أساس منتظم بما يتوافق مع التحويل السلع أو الخدمات إلى العميل.

الوفاء بواجبات الأداء بمرور الوقت

(المعيار الدولي للتقارير المالية 15: الفقرات 39-45)

عندما يحتوي العقد على التزام أداء يتم الوفاء به بمرور الوقت، فغالباً ما يكون للمنشأة حق في الدفع مقابل الأداء المكتمل حتى الآن. يصف المعيار هذا على أنه المبلغ الذي يقارب سعر بيع السلع أو الخدمات المحولة حتى تاريخه (على سبيل المثال استرداد التكاليف التي تكبدتها المنشأة في تحقيق الأداء بالإضافة إلى هامش ربح معقول).

تشمل طرق قياس مقدار الأداء المكتمل حتى الآن طريقة المخرجات والمدخلات،

تعترف طريقة المخرجات بالإيراد على أساس القيمة التي يحصل عليها العميل من السلع أو الخدمات المحولة. وهي تشمل استبيان الأداء المكتمل، وتقييم الوحدات المنتجة أو المسلمة وما إلى ذلك.

تعترف طريقة المدخلات بالإيرادات على أساس مدخلات المنشأة، مثل ساعات العمل والموارد المستهلكة والتكاليف المتكبدة. في حالة استخدام طريقة قائمة على التكلفة.

الوفاء بواجبات الأداء في وقت محدد

(المعيار الدولي للتقارير المالية 15: الفقرة 38)

واجب الأداء غير المستوفى بمرور الوقت سوف يتحقق في وقت محدد. ستكون هذه هي النقطة الزمنية التي يحصل فيها العميل على السيطرة على الأصل المتعهد به وتفي المنشأة بواجب الأداء، بعض مؤشرات السيطرة هي:

(أ) للمنشأة حق حالي في الدفع مقابل الأصل؛

(ب) أن يكون للعميل حق قانوني في الأصل؛

(ج) قامت المنشأة بتحويل الحيازة المادية للأصل؛

(د) تم نقل المخاطر الكبيرة ومزايا الملكية إلى العميل؛

(هـ) قبول العميل للأصل.

أنواع شائعة من المعاملات

تقدم ملاحظات التطبيق على المعيار الدولي للتقارير المالية رقم 15 إرشادات حول كيفية التعامل مع عدد من المعاملات المختلفة.

الضمانات

(المعيار الدولي للتقارير المالية 15: الفقرة ب 28)

إذا كان لدى العميل خيار شراء ضمان بشكل منفصل عن المنتج الذي يتعلق به، فإنه يشكل خدمة مستقلة ويتم احتسابه كالتزام أداء منفصل. ينطبق هذا على الضمان الذي يوفر للعميل خدمة بالإضافة إلى التأكيد على أن المنتج يتوافق مع المواصفات المتفق عليها، إذا لم يكن لدى العميل خيار شراء الضمان بشكل منفصل، على سبيل المثال إذا كان الضمان مطلوباً من قبل القانون، الذي لا ينشأ عنه التزام أداء ويتم احتساب الضمان وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي 37، المؤونات، الالتزامات الطارئة والأصول الطارئة.

مثال

تبيع شركة Premier Co آلة للعميل مقابل 196 ألف وحدة نقدية، وهو سعر البيع المستقل للآلة، ويتضمن عقد البيع ضماناً بأن الآلة تتوافق مع المواصفات المتفق عليها وستعمل على النحو المتفق عليه لمدة عام واحد من التاريخ الشراء. نظراً لأن العميل يمثل نشاطاً تجارياً جديداً لشركة Premier Co، فقد قدمت أيضاً ضماناً إضافياً بدون تكلفة إضافية مما يضمن أن الآلة ستعمل كما هو متوقع لمدة ستة أشهر أخرى بعد انقضاء الضمان الأساسي، وعادة ما يتم احتساب الضمانات الممتدة لمدة ستة أشهر- 4,000 وحدة نقدية.

المطلوب

اشرح كيف يجب حساب الضمانين وبيع الجهاز (تجاهل تأثير أي خصم).

الحل

الضمان الأساسي الذي يؤكد بأن الآلة تتوافق مع المواصفات وستعمل على النحو الموعود به بعد عام واحد من تاريخ الشراء هو ضمان بدون تكلفة على العميل.

لذلك، يجب حسابها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي 37.

ضمان إضافي

يتم توفير الضمان الإضافي للعميل دون أي تكلفة لمدة ستة أشهر أخرى بعد انتهاء صلاحية الضمان الاساسي. يجب التعامل مع هذا الضمان على أنه التزام أداء منفصل ولن يتم الاعتراف بالإيرادات حتى يتم الوفاء بالتزام الأداء والذي سيكون عند حدوث فترة الضمان الإضافية.

بيع الآلة

يجب تخصيص سعر المعاملة البالغ 196,000 وحدة نقدية لالتزامي الأداء وفقاً لأسعار البيع المستقلة لكل منهما:

التزام الأداء	سعر البيع المستقل	نسبة من الإجمالي	تخصيص سعر المعاملة
	$		$
الآلة	196,000	%98	192,080
الخدمة	4,000	%2	3,920
الإجمالي	200,000	%100	196,000

سيتم الاعتراف بالإيرادات البالغة 192,080 وحدة نقدية من بيع الآلة عند نقل السيطرة إلى العميل والذي من المحتمل أن يكون عند التسليم. سيتم الاعتراف بالإيرادات المخصصة للضمان الإضافي عند انتهاء فترة الضمان.

الأصيل مقابل الوكيل

(المعيار الدولي للتقارير المالية 15: الفقرات، ب 34-38)

يجب على المنشأة أن تحدد في أي معاملة سواء كانت تتصرف بصفتها أصيلاً أو وكيلاً، فهي أصيل إذا كانت تتحكم في السلعة أو الخدمة المتعهد بها قبل تحويلها إلى العميل، وعندما يتم الوفاء بواجب الأداء، تعترف المنشأة بالإيرادات في مبلغ المقابل الذي يتوقع أن يكون مستحقاً لتلك السلع أو الخدمات.

تكون المنشأة وكيلاً إذا كان واجب الأداء الخاص بها هو لتوفير السلع أو الخدمات من قبل طرف آخر. في هذه الحالة، يتم قياس إيرادات الوكيل بالرسوم أو العمولة التي يتوقع الحصول عليها لتوفير السلع أو الخدمات من قبل الطرف الآخر.

تشمل المؤشرات التي تشير إلى أن المنشأة أصيل ما يلي:

(أ) المنشأة مسؤولة بشكل أساسي عن الوفاء بالعقد (على سبيل المثال، تتحمل مسؤولية البضائع أو الخدمات التي تلبي مواصفات العميل).

(ب) المنشأة لديها مخاطر مخزون قبل أن يتم تحويل البضائع إلى العميل أو بعد نقل السيطرة إلى العميل.

(ج) للمنشأة حرية التصرف في تحديد أسعار السلع أو الخدمات.

مثال

تدير شركة Fancy Goods Co (FG) موقعاً إلكترونياً يتيح للعملاء شراء البضائع من مجموعة من الموردين. يحدد الموردون السعر الذي سيتم تقاضيه وتسليمه مباشرة إلى العملاء الذين دفعوا مقدماً. يسهل موقع FG الدفع من قبل العملاء ويحق للشركة الحصول على عمولة بنسبة 5٪ من سعر البيع،

لا يوجد التزام إضافي على الشركة تجاه العميل بعد توريد المنتجات.

المطلوب

هل FG أصيل أم وكيل؟

الحل

النقاط التالية ذات صلة:

- المورد مسؤول بشكل أساسي عن تلبية طلب العميل بدلاً من FG، FG ليست ملزمة بتوفير البضائع إذا فشل المورد في التسليم إلى العميل.
- لا تتعرض FG لمخاطر المخزون في أي وقت، حيث إنها لا تتعامل مع المخزونات على الإطلاق.
- لا تحدد FG الأسعار.

لذلك، تعمل FG كوكيل ويجب أن تعترف بإيرادات مساوية للمبالغ المستلمة كعمولة.

اتفاقيات إعادة الشراء

(المعيار الدولي للتقارير المالية 15: 164-66)

بموجب اتفاقية إعادة الشراء، تبيع المنشأة أصلاً وتعد أو لديها خيار إعادة شرائه. تأتي اتفاقيات إعادة الشراء بشكل عام في ثلاثة أشكال:

(أ) تلتزم المنشأة بإعادة شراء الأصل (عقد آجل).

(ب) يحق للمنشأة إعادة شراء الأصل (خيار شراء).

(ج) يجب على المنشأة إعادة شراء الأصل إذا طلب العميل ذلك (خيار بيع).

في حالة العقد الآجل أو خيار الشراء، لا يسيطر العميل على الأصل، حتى لو كان العميل يمتلك الحيازة المادية. وستحاسب المنشأة عن العقد على النحو التالي:

(أ) التأجير وفقاً للمعيار الدولي للتقارير المالية رقم 16، إذا كان سعر إعادة الشراء أقل من سعر البيع الأصلي، أو

(ب) تمويل إذا كان سعر إعادة الشراء مساوياً أو أكبر من سعر البيع الأصلي.

في هذه الحالة، سوف تعترف المنشأة بكل من الأصل والالتزام المقابل.

إذا كانت المنشأة ملزمةً بإعادة الشراء بناءً على طلب العميل (خيار بيع)، فيجب أن يأخذ في الاعتبار ما إذا كان من المحتمل أن يمارس العميل هذا الخيار أم لا.

إذا كان سعر إعادة الشراء أقل من سعر البيع الأصلي واعتبر أن العميل ليس لديه بالتالي حافز اقتصادي كبير لممارسة الخيار، فيجب اعتبار العقد بيعاً مباشراً، مع حق الترجيع. إذا اعتبر العميل أن لديه حافزاً اقتصادياً هاماً لممارسة الخيار، فيجب على المنشأة المحاسبة عن الاتفاقية كعقد إيجار وفقاً للمعيار الدولي للتقارير المالية رقم 16.

إذا كان سعر إعادة الشراء أكبر من أو يساوي سعر البيع الأصلي وكان أعلى من القيمة السوقية المتوقعة للخيار، يتم التعامل مع العقد كترتيب تمويل.

مثال (عقد مع خيار شراء)

أبرمت شركة A CO عقداً مع عميل (B Co) لبيع أصل ملموس في 1 كانون الثاني 2017 مقابل 1 مليون وحدة نقدية. يتضمن العقد خيار شراء يمنح A Co الحق في إعادة شراء الأصل مقابل 1.1 مليون وحدة نقدية في أو قبل 31 كانون الاول 2017.

وهذا يعني أن B Co لا تتحكم في الأصل، لأن خيار إعادة الشراء يعني أنه محدود في قدرته على استخدام الأصل والاستفادة منه.

نظراً لأنه لم يتم نقل السيطرة، فإن الشركة تقوم بالمحاسبة عن المعاملة كتمويل، لأن سعر الشراء أعلى من سعر البيع الأصلي. تستمر الشركة في الاعتراف بالأصل وتعترف بالنقد المستلم كالتزام مالي. يتم الاعتراف بالفرق البالغ 0.1 مليون وحدة نقدية كمصروف فائدة.

إذا انقضت فترة سريان الخيار في 31 كانون الاول 2017 دون أن يتم تنفيذه، فإن شركة B Co تحصل على سيطرة الأصل. وستلغي الشركة A الاعتراف بالأصل وتعترف بإيرادات قدرها 1.1 مليون وحدة نقدية (المليون وحدة نقدية الذي تم تلقيه بالفعل بالإضافة إلى 0.1 مليون وحدة نقدية المحملة على الفائدة).

مثال (عقد مع خيار بيع)

يتضمن نفس العقد على النحو الوارد أعلاه بدلاً من ذلك خيار البيع الذي يلزم A Co بإعادة شراء الأصل بناءً على طلب B Co مقابل 900,000 وحدة نقدية في أو قبل 31 كانون الاول 2017، وفي ذلك الوقت من المتوقع أن تكون القيمة السوقية 750,000 وحدة نقدية،

في هذه الحالة، يكون لدى B Co حافز اقتصادي كبير لممارسة خيار البيع لأن سعر إعادة الشراء يتجاوز القيمة السوقية في تاريخ إعادة الشراء. هذا يعني أن السيطرة لا تنتقل إلى B Co بما أن B Co ستمارس خيار البيع، فإن هذا يحد من قدرتها على استخدام الأصل أو الاستفادة منه.

في هذه الحالة، تقوم شركة A بالمحاسبة عن المعاملة كعقد إيجار وفقاً للمعيار الدولي للتقارير المالية 16. ويتم تأجير الأصل للعميل للفترة حتى إعادة الشراء وسيتم احتساب الفرق البالغ 100,000 وحدة نقدية كمدفوعات مستلمة بموجب عقد إيجار تشغيلي.

ترتيبات بضاعة الأمانة

(المعيار الدولي للتقارير المالية 15: الفقرات B77-B787)

عندما يتم تسليم منتج إلى عميل على اساس بضاعة أمانة، لا يتحكم العميل بالمنتج في ذلك الوقت، لذلك لا يتم الاعتراف بالإيرادات عند التسليم.

تشمل مؤشرات بضاعة الأمانة ما يلي:

(أ) تتحكم المنشأة في المنتج حتى يقع حدث محدد، مثل بيع المنتج، أو انتهاء فترة محددة؛

(ب) يمكن للمنشأة أن تطلب إرجاع المنتج، أو نقله إلى طرف آخر؛

(ج) ليس لدى العميل (تاجر/ موزع) التزام غير مشروط بالدفع مقابل المنتج.

المحاسبة المطلوبة

ينطبق ما يلي عندما يتم التوصل إلى أن السيطرة على المخزون قد تم نقلها إلى التاجر:

(أ) يجب الاعتراف بالمخزون على هذا النحو في بيان المركز المالي للتاجر، إلى جانب الالتزام المقابل للشركة المصنعة.

(ب) يجب خصم أي وديعة من الالتزام وتصنيف الزيادة على أنها دائنة.

عندما يتم الاستنتاج بأنه لم يتم نقل السيطرة على المخزون إلى التاجر، يتم تطبيق ما يلي:

(أ) لا ينبغي إدراج المخزون في بيان المركز المالي للتاجر حتى يتم نقل السيطرة.

(ب) ينبغي إدراج أي وديعة تحت ذمم مدينة أخرى.

مثال

يقوم تاجر الجملة بتوريد البضائع إلى بائع التجزئة على أساس بضاعة الأمانة. يحتفظ تاجر الجملة بحق الملكية حتى يتم بيع البضائع بواسطة بائع التجزئة. لا يدفع بائع التجزئة لتاجر الجملة حتى يتم بيع البضائع ويمكن إرجاع أي سلع غير مباعة.

في هذه الحالة، لا يتم نقل السيطرة على البضائع إلى بائع التجزئة حتى يتم بيع البضائع إلى المستهلك النهائي، لذلك في هذه المرحلة فقط يمكن لتاجر الجملة الاعتراف بالإيرادات.

سؤال

شركة Jameson Co هي شركة بيع بالتجزئة للسلع عالية القيمة من المجوهرات الماسية. تم تصنيع جزء كبير من العناصر في متاجر شركة Jameson Co يدوياً بواسطة شركة Rochester Diamonds Co.

يتم الاحتفاظ بهذه العناصر بموجب ترتيب تعاقدي مع شركة Rochester Diamonds Co التي تحدد شروطها Rochester Diamonds Co حيث تحتفظ بالقدرة على تغيير سعر بيع المجوهرات، وأن شركة Jameson Co مطالبة بإعادة أي مجوهرات غير مباعة بعد فترة تسعة أشهر. عندما تبيع شركة Jameson Co قطعة من المجوهرات لأحد العملاء، تنتقل الملكية القانونية للمجوهرات من Rochester Diamonds Co إلى العميل.

دفعت شركة Jameson Co وديعة كبيرة لشركة Rochester Diamonds من أجل الاحتفاظ بالمجوهرات في متاجرها. يتم خصم هذه الوديعة على أساس تناسبي من المبلغ المستحق لشركة Rochester Diamonds عند بيع القطع، أو يتم ردها بالكامل في حالة إرجاع القطع. لا يُطلب من شركة Jameson Co الدفع بالكامل مقابل المجوهرات حتى يتم بيعها للعميل.

هل يجب أن تقوم شركة Jameson Co بإدراج عناصر المجوهرات في مخزونها؟

الجواب

بموجب المعيار الدولي للتقارير المالية رقم 15، يجب الاعتراف بقطع المجوهرات في بيانات جرد شركة Jameson Co عندما تحصل شركة Jameson Co على السيطرة عليها. لذلك نحتاج إلى تقييم ما إذا كانت شركة Jameson Co تسيطر على في عناصر المجوهرات،

تحتفظ شركة Rochester Diamonds Co بالملكية القانونية للعناصر أثناء وجودها مع شركة Jameson Co، وعندما يتم بيعها، تنتقل هذه الملكية مباشرة إلى العميل. وبالتالي لا تمتلك شركة Jameson Co أي ملكية قانونية للمجوهرات.

تحتفظ شركة Rochester Diamonds بالقدرة على تغيير سعر بيع المجوهرات وتتعرض أيضاً لخطر عدم بيع العناصر، حيث يجب إعادة العناصر غير المباعة بعد تسعة أشهر. لذلك يبدو أن مخاطر ومكافآت ملكية المجوهرات تقع على عاتق شركة Rochester Diamonds، وليس على شركة Jameson Co.

علاوة على ذلك، لا تلتزم شركة Jameson Co بالتزام غير مشروط بدفع ثمن المجوهرات: الدفع مشروط ببيع المجوهرات للعملاء. لذلك يبدو أن الترتيب عبارة عن ترتيب بضاعة أمانة وسيظل التحكم في المجوهرات مع شركة Rochester Diamonds على هذا النحو، لا ينبغي إدراج المجوهرات في رصيد مخزون شركة Jameson Co.

اتفاقيات الفوترة والاحتفاظ

(المعيار الدولي للتقارير المالية 15: الفقرات B79-B82)

بموجب اتفاقيات الفوترة والاحتفاظ، يتم بيع البضائع، ولكنها تظل في حوزة البائع لفترة محددة، ربما لأن العميل يفتقر إلى مرافق التخزين.

ستحتاج المنشأة إلى تحديد النقطة التي يحصل فيها العميل على السيطرة على المنتج، بالنسبة لبعض العقود، لن يتم نقل السيطرة حتى يتم تسليم البضائع إلى العميل. بالنسبة للآخرين، قد يحصل العميل على السيطرة على الرغم من بقاء البضائع في حيازة الكيان المادية. في هذه الحالة، سيقدم الكيان خدمات الحراسة (التي قد تشكل واجب أداء منفصل) للعميل على أصل.

لكي يتمكن العميل من السيطرة على منتج في اتفاقية الفوترة والاحتفاظ، يجب استيفاء جميع المعايير التالية:

(أ) يجب أن يكون السبب جوهرياً (على سبيل المثال، طلب العميل).

(ب) يجب تحديد المنتج بشكل منفصل على أنه تابع للعميل.

(ج) يجب أن يكون المنتج جاهزاً للنقل المادي للعميل.

(د) لا يمكن للمنشأة أن تكون لديها القدرة على استخدام المنتج أو نقله إلى عميل آخر.

مثال

أبرمت المنشأة عقداً مع عميل في 1 كانون الثاني 2018 لبيع آلة وقطع غيار. يستغرق تصنيعها عامين، وفي 31 كانون الاول 2019 يدفع العميل لكل من الآلة وقطع الغيار، ولكنه لا يأخذ سوى الحيازة المادية للآلة. يقوم العميل بفحص وقبول قطع الغيار، ولكنه يطلب استمرار تخزينها في مستودع الكيان.

يوجد الآن ثلاث التزامات أداء - الآلة - قطع الغيار - وخدمات الاحتفاظ. يتم تخصيص سعر المعاملة لالتزامات الأداء الثلاثة ويتم الاعتراف بالإيرادات عند انتقال السيطرة إلى العميل.

تعد الآلة وقطع الغيار على حد سواء التزامات أداء مستوفاة في نقطة زمنية محددة، ولكليهما فإن هذه النقطة الزمنية هي 31 كانون الاول 2019. في حالة قطع الغيار، يكون العميل قد دفع ثمنها، ويكون للعميل سند قانوني لها ويتحكم بها العميل حيث يمكنه إزالتها من المخزون في أي وقت.

خدمات الاحتفاظ هي التزام أداء يتم الوفاء به بمرور الوقت، لذلك سيتم الاعتراف بالإيرادات على مدار الفترة التي يتم خلالها تخزين قطع الغيار،

البيع مع حق الإعادة

عندما يتم بيع البضائع مع حق الاعادة، يجب على المنشأة ألا تعترف بإيرادات البضائع التي تتوقع إرجاعها. يمكن حساب قيمة المرتجعات باستخدام طريقة القيمة المتوقعة (المجموع الاحتمالي المرجح للمبالغ) أو ببساطة تقدير المبلغ الأكثر احتمالية، وسيظهر هذا كالتزام استرداد وخصم من الإيرادات.

تعترف المنشأة أيضاً بالأصل لحقها في استرداد المنتجات من العملاء عند تسوية التزام المرتجعات (المعيار الدولي للتقارير المالية 15: الفقرة ب 20).

العرض والإفصاح

تعد متطلبات العرض والإفصاح مهمة فيما يتعلق بالعقود التي يتم فيها الوفاء بالتزامات الأداء بمرور الوقت، حيث من المحتمل أن تكون هناك أصول والتزامات تعاقدية يتم المحاسبة عنها في نهاية فترة اعداد البيانات.

العرض

(المعيار الدولي للتقارير المالية 15: الفقرة 105)

سيتم عرض العقود المبرمة مع العملاء في بيان المركز المالي للمنشأة كالتزام عقد أو أصل عقد أو ذمم مدينة، اعتماداً على العلاقة بين أداء الكيان ودفع العميل.

يتم الاعتراف بالتزام العقد وعرضه في بيان المركز المالي حيث يكون العميل قد دفع مبلغاً قبل أداء المنشأة التزاماتها عن طريق نقل السيطرة على السلعة أو الخدمة ذات الصلة إلى العميل.

عندما تقوم المنشأة بأداء الالتزام، ولكن العميل لم يدفع بعد المقابل ذي الصلة، فإن هذا سيؤدي إلى أصل عقد أو ذمم مدينة. يتم الاعتراف بأصل العقد عندما يكون حق المنشأة في المقابل مشروطاً بشيء آخر غير مرور الوقت، على سبيل المثال الأداء المستقبلي. يتم الاعتراف بالذمم المدينة عندما يكون حق الكيان في المقابل غير مشروط باستثناء مرور الوقت.

في حالة إصدار فاتورة بالإيراد، يتم إثبات الذمم المدينة. عندما يتم تحقيق الإيرادات، ولكن لم يتم تحرير فواتير بها، يتم الاعتراف بها كأصل عقد.

الوفاء بواجبات الأداء بمرور الوقت

عندما يتم الوفاء بواجبات الأداء بمرور الوقت، يجب على المنشأة تحديد المبالغ التي يجب الاعتراف بها كإيرادات وتكاليف في كل فترة محاسبية.

العقود التي يتم فيها الوفاء بواجبات الأداء بمرور الوقت

تقوم شركة ببناء برج كبير يضم مكاتب بموجب عقد مع شركة استثمارية. سيستغرق البناء ثلاث سنوات، وخلال ذلك الوقت من الواضح أنه سيتعين عليها دفع تكاليف مواد البناء وأجور العمال في المبنى ورسوم المهندسين المعماريين وما إلى ذلك. ستتلقى مدفوعات دورية من شركة الاستثمار في مراحل مختلفة محددة مسبقاً من البناء. كيف تقرر في كل من السنوات الثلاث ما يجب الاعتراف به كإيرادات ونفقات للعقد في بيان الارباح او الخسائر؟

مثال (العقد)

لنفترض أن العقد قد بدأ في 1 كانون الثاني، 2015 بتاريخ إتمام تقديري في 31 كانون الأول 2016. سعر العقد النهائي هو 1,500,000 وحدة نقدية.

في السنة الأولى حتى 31 كانون الأول 2015:

(أ) بلغت التكاليف المتكبدة 600,000 وحدة نقدية.

(ب) اكتمل نصف العمل في العقد.

(ج) صدرت شهادات العمل المنجزة بقيمة 750,000 وحدة نقدية.

(د) من المقدر بدرجة معقولة من اليقين أن التكاليف الإضافية حتى استكمال العقد في 2016 ستكون 600,000 وحدة نقدية.

ما هو ربح العقد في 2015، وما هي القيود التي سيتم إجراؤها للعقد في 31 كانون الأول 2015؟

الحل

هو عقد يتم فيه الوفاء بواجب الأداء بمرور الوقت. يقوم الكيان بتنفيذ العمل لصالح العميل بدلاً من إنشاء أصل لاستخدامه الخاص وفي هذه الحالة يكون له حق في الدفع مقابل العمل المنجز حتى تاريخه. يمكننا أن نرى هذا من حقيقة أنه تم إصدار شهادات العمل المنجزة.

يتوافق مبلغ السداد الذي يحق للمنشأة الحصول عليه مع مبلغ الأداء المكتمل حتى تاريخه (السلع و/ أو الخدمات المحولة) والإيرادات المعترف بها فيما يتعلق بواجب الأداء هذا.

في هذه الحالة، يتم التصديق على العقد بنسبة 50% مكتمل، ويتم قياس التقدم وفقاً لطريقة المخرجات. في 31 كانون الثاني 20X5 سوف تعترف المنشأة بإيرادات قدرها 750,000 وحدة نقدية وتكلفة مبيعات قدرها 600,000 وحدة نقدية، مما يترك ربحاً قدره 150,000 وحدة نقدية. سيكون أصل العقد هو الإيرادات المعترف بها حتى الآن، أي 750,000 وحدة نقدية. لم يتم إخبارنا أنه لم يتم إصدار فاتورة بأي من هذا المبلغ حتى الآن، لذلك لم يتم تصنيف أي من هذا المبلغ كمستحقات.

مثال (أرباح العقد)

لدى P Co العقد التالي قيد التنفيذ:

	مليون
إجمالي سعر العقد	750
التكاليف المتكبدة حتى تاريخه	225
التكاليف المقدرة حتى الانتهاء	340
تم إصدار فاتورة بالدفعات واستلامها	290

تستخدم شركة P Co طريقة المدخلات لقياس مدى الوفاء بالتزامات الأداء بناءً على التكاليف المتكبدة كنسبة من إجمالي التكاليف المتوقعة.

المطلوب

احسب المبالغ التي سيتم الاعتراف بها للعقد في بيان الربح أو الخسارة وبيان المركز المالي.

(أ) التكاليف المتكبدة كنسبة من إجمالي التكاليف

التكاليف حتى الآن / إجمالي التكاليف المقدرة: 225 / (225 + 340) = 40%

(ب) بيان الربح أو الخسارة	مليون
الإيرادات (40% × 750 مليون وحدة نقدية)	300
تكلفة المبيعات (التكاليف المتكبدة)	(225)
الربح	75

(ج) بيان المركز المالي	مليون
أصل العقد	10

(الإيرادات المعترف بها 300 مليون وحدة نقدية مطروحاً منها 290 مليون وحدة نقدية) = 10

سؤال

العمل الرئيسي لشركة Santolina Co هو أعمال البناء. في نهاية ايلول 2013، كان هناك عقد غير مكتمل، وتفاصيله كما يلي:

تاريخ البدء	1.4.2011

تاريخ الانتهاء المتوقع	23.12.2013
إجمالي إيرادات العقد	290,000
إجمالي تكاليف إيرادات العقد حتى 30.9.2013	210,450
قيمة التزامات الأداء التي تم الوفاء بها حتى 30.9.2013	230,000
المبالغ التي تم تحرير فواتير بها للعمل مصدق عليها في 30.9.2013	210,000
النقدية المستلمة حتى 30.9.2013	194,000

من المتوقع أن يكون العقد مربحاً عند الانتهاء. وفي معاملة منفصلة، قامت Santolina Co بتحويل مخزون الطوب إلى العميل في 30 ايلول 2013 والذي يخطط العميل لاستخدامه في عقد آخر لن تتعهد به Santolina Co. كلفة الطوب لشركة Santolina 10,000 وحدة نقدية وتم بيعه للعميل مقابل 14000 وحدة نقدية.

المطلوب

قم بإعداد حسابات توضح المبالغ التي سيتم تضمينها في بيان الارباح او الخسائر لشركة Santolina Co وبيان المركز المالي في 30 ايلول 2013 فيما يتعلق بعقد البناء وبيع الطوب.

الحل

في هذه الحالة، فإن أعمال البناء هي عقد يتم فيه الاعتراف بالتزامات الأداء بمرور الوقت وبيع الطوب هو معاملة يتم الاعتراف بها في وقت محدد.

بيان الربح أو الخسارة

الإيرادات (الوفاء بالتزامات الأداء + بيع الطوب)	244,000
تكلفة المبيعات	(220,450)
اجمالي الربح	**23,550**

بيان المركز المالي

أصل العقد	
الإيرادات المحققة	230,000
مخصوماً منه: المبالغ التي تم تحرير فواتير بها	(210,000)
	20,000
ذمم مدينة (210 - 194 + 14)	**30,000**

المعيار الدولي للتقارير المالية رقم 16
الإيجارات

مقدمة

لماذا تم إصدار المعيار الدولي للتقارير المالية رقم 16

- يحل المعيار الدولي للتقارير المالية رقم 16 محل المعيار المحاسبي الدولي رقم 17 عقود الإيجار. صنف معيار المحاسبة الدولي رقم 17 عقود الإيجار إلى عقود إيجار تشغيلي وعقود إيجار تمويلي، على غرار النهج المستخدم لمحاسبة **المؤجر** في المعيار الدولي للتقارير المالية رقم 16 (معيار المحاسبة الدولي 17: الفقرة 8).
- لذلك كان لتصنيف عقد الإيجار كعقد إيجار تشغيلي أو تمويلي تأثير كبير على البيانات المالية، وعلى الأخص على المديونية، ومعدلات المديونية، والعائد على رأس المال وتغطية الفوائد.
- تم انتقاد معيار المحاسبة الدولي 17 لأن التمييز بين عقود الإيجار التمويلي وعقود الإيجار التشغيلي في معيار المحاسبة الدولي رقم 17 كان ذاتياً للغاية ولأن تكلفة التمييز هذه كانت حافزاً لتصنيف جميع عقود الإيجار كعقود إيجار تشغيلي، وبالتالي التقليل من الالتزامات. وقيل أيضاً أن المعالجة المحاسبية لمعيار المحاسبة الدولي رقم 17 لعقود الإيجار التشغيلي كانت غير متوافقة مع تعريف الأصول والالتزامات في الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية.

تحديد عقد الإيجار

عقد الإيجار: هو عقد أو جزء من عقد ينقل الحق في استخدام أصل (الأصل محل العقد) لفترة من الزمن مقابل عوض ما.

إعفاءات الاعتراف

يوفر المعيار الدولي للتقارير المالية رقم 16 إعفاء اختيارياً من المتطلبات الكاملة للمعيار كما يلي:

١- عقود الإيجار قصيرة الأجل: وهي عقود إيجار لمدة 12 شهراً أو أقل. يتم اتخاذ هذا الاختيار حسب كل فئة من الأصول الأساسية. ولا يمكن لعقد الإيجار الذي يحتوي على خيار شراء ان يكون عقد إيجار قصير الأجل.

٢- عقود الإيجار منخفضة القيمة. وهي عقود الإيجار التي تكون فيها قيمة الأصل الأساسي منخفضة عندما يكون جديداً. يمكن إجراء هذا الاختيار على أساس كل عقد ايجار على حدة.

محاسبة المستأجر

الاعتراف

في تاريخ البدء، وهو التاريخ الذي يجعل فيه المؤجر الأصل الأساسي متاحاً للاستخدام من قبل المستأجر. على المستأجر تسجيل ما يلي:

- التزام عقد الإيجار
- حق استخدام الأصل

التزام عقد الإيجار

يتم قياس التزام عقد الإيجار مبدئياً بالقيمة الحالية لمدفوعات الإيجار التي لم يتم دفعها في تاريخ البدء، مخصومة بسعر الفائدة الضمني في عقد الإيجار (المعيار الدولي للتقارير المالية رقم 16: الفقرة 26)، وإذا تعذر تحديد هذا السعر بسهولة، فيجب استخدام معدل الاقتراض المتزايد للمستأجر (المعيار الدولي للتقارير المالية 16: الفقرة 26).

يشمل التزام عقد الإيجار:

- مدفوعات الإيجار الثابتة، ناقص أي حوافز إيجار.
- المدفوعات المتغيرة التي تعتمد على مؤشر (مثل مؤشر أسعار المستهلك) أو معدل (مثل إيجار السوق)
- المبالغ المتوقع دفعها بموجب القيمة المتبقية المضمونة
- خيارات الشراء (إذا كان من المؤكد بشكل معقول أنه سيتم تنفيذها)

حق استخدام الأصل

يتم قياس حق استخدام الأصل مبدئياً بالتكلفة، والتي تشمل:

- مبلغ القياس الأولي لالتزام الإيجار (القيمة الحالية لمدفوعات الايجار التي لم يتم دفعها عند تاريخ البدء).
- أي مدفوعات إيجار تمت في / قبل تاريخ البدء، ناقصاً أي حوافز إيجار مستلمة.
- أي تكاليف أولية مباشرة (مثل التكاليف القانونية) يتكبدها المستأجر.
- أي تكاليف سيتكبدها المستأجر لتفكيك وإزالة الأصل الأساسي أو استعادة الموقع في نهاية مدة الإيجار.

بموجب هذا النموذج، يتم استهلاك حق استخدام الأصل من تاريخ البدء إلى تاريخ نهاية العمر الإنتاجي أو نهاية مدة الإيجار، أيهما أقرب.

عوضا عن ذلك، يمكن المحاسبة عن حق استخدام الأصل وفقاً ل:

- نموذج إعادة التقييم للمعيار المحاسبي الدولي 16
- نموذج القيمة العادلة لمعيار المحاسبة الدولي 40 العقارات الاستثمارية

توزيع تكاليف التمويل

نظراً لأن الشركة تستفيد من دفع الإيجار على فترة زمنية، فإن المبلغ الإجمالي المدفوع سيتضمن بالتالي المدفوعات الاساسية والفوائد. يشار إلى الفائدة على أنها مصاريف فائدة أو مصاريف تمويل.

مثال 1: (تخصيص أجرة التمويل)

يعتمد هذا المثال على المثال التوضيحي رقم 13 من المعيار الدولي للتقارير المالية رقم 16.

يدخل المستأجر في عقد إيجار لمدة خمس سنوات لمبنى له العمر الإنتاجي المتبقي مدة عشر سنوات، ودفعات الإيجار 50,000 ليرة سنوياً، تدفع في بداية كل عام.

يتحمل المستأجر تكاليف أولية مباشرة قدرها 20,000 ليرة ويتلقى حوافز إيجار بقيمة 5,000 ليرة. لا يوجد نقل ملكية للأصل في نهاية عقد الإيجار ولا يوجد خيار شراء.

معدل الفائدة الضمني في عقد الإيجار لا يمكن تحديده على الفور، ولكن معدل الاقتراض المتزايد للمستأجر هو 5٪.

في تاريخ بدء الإيجار، يدفع المستأجر مبلغ 50,000 ليرة، ويتكبد التكاليف المباشرة ويتلقى حوافز الإيجار.

يتم قياس التزام عقد الإيجار بالقيمة الحالية للمدفوعات الأربع المتبقية

	ليرة
50,000/1.05	47,619

50,000/1.05²	45,351	
50,000/1.05³	43,192	
50,000/1.05⁴	41,135	
	177,297	

سيتم الاعتراف بالأصول والالتزامات مبدئياً على النحو التالي:

	مدين ليرة	دائن ليرة
حق استخدام الأصل:		
الدفعة الاولى	50,000	
التزام عقد الايجار	177,297	
التكاليف الأولية المباشرة	20,000	
استلام الحوافز	(5,000)	
	242,297	
التزام عقد الايجار		177,297
المدفوع نقدا (5,000-20,000+50,000)		65,000
	242,297	**242,297**

في نهاية السنة الأولى، سيتم قياس الالتزام على النحو التالي:

	ليرة
الرصيد الافتتاحي	177,297
الفائدة 5٪ من الرصيد الافتتاحي	8,865
المجموع: التزامات عقد الايجار	**186,162**
التزام عقد الايجار المتداول	50,000
التزام عقد الايجار غير المتداول	136,162
	186,162

سيتم استهلاك حق استخدام الأصل على خمس سنوات، كونها الأقصر من بين مدة الإيجار والعمر الإنتاجي للأصل الأساسي.

مثال 2:

سنرى الآن كيف تتغير محاسبة التزام الايجار في حال أن مدفوعات الإيجار تمت بآخر السنة بدلاً من أول السنة.

في تاريخ البدء، سيتحمل المستأجر التكاليف المباشرة ويتلقى حوافز الإيجار.

سيتم قياس عقد الإيجار بالقيمة الحالية لخمس دفعات:

	ليرة
$50,000/1.05$	47.619
$50,000/1.05^2$	45.351
$50,000/1.05^3$	43.192
$50,000/1.05^4$	41.135
$50,000/1.05^5$	39.176
	216,473

يتم الاعتراف بالأصول والخصوم على النحو التالي:

	مدين	دائن
	ليرة	ليرة
حق استخدام الاصل		
التزام عقد الإيجار	216,473	
التكاليف المباشرة	20,000	
حوافز الإيجار	(5,000)	
المجموع	231,473	
التزام عقد الايجار		216,473
المدفوع نقدا (5,000-20,000)		15,000
	231,473	**231,473**

في نهاية السنة الأولى، سيتم قياس الالتزام على النحو التالي:

	ليرة
الرصيد الافتتاحي	216,473
الفائدة 5٪ من الرصيد الافتتاحي	10,824
سنة دفع الإيجار1	(50,000)
رصيد نهاية العام	**177,297**

للتصنيف بين الالتزامات المتداولة والغير المتداولة، نقوم بحساب الرصيد في نهاية السنة الثانية:

	ليرة
الرصيد الافتتاحي	177,297

الفائدة 5٪	8,865
دفعة الايجار للسنة الثانية	(50,000)
رصيد نهاية العام	**136,162**

سيظهر في بيان المركز المالي:

	ليرة
التزامات الايجار غير المتداولة	136,162
التزامات الايجار المتداولة	41,135
	177,297

يرجى الملاحظة أنه عندما يتم سداد المدفوعات بآخر السنة، فإن القسط التالي سيحتوي على الفائدة، لذلك يتم خصم الفائدة من المبلغ المدفوع للوصول الى قيمة القسط الفعلية.

سؤال:

تعد الشركة "A" حساباتها في 31 كانون الاول من كل عام. وقد دخلت في عقد لاستئجار معدات بالشروط التالية:

بدء عقد الإيجار:	**1 كانون الثاني 2001**
شروط العقد:	خمس سنوات: 2,000 ليرة تُدفع عند بدء عقد الإيجار، تليها أربع دفعات بقيمة 2,000 ليرة تُدفع في بداية كل سنة لاحقة
القيمة العادلة للأصل:	8,000 ليرة
القيمة الحالية لمدفوعات الإيجار المستقبلية	6,075 ليرة
العمر الإنتاجي	ثماني سنوات
سعر الفائدة المتضمن في عقد الإيجار	12%

المطلوب:

كما في 31 كانون الاول 2001 "A" وضح كيف يجب احتساب هذا الإيجار في بيان المركز المالي للشركة

الجواب

بيان المركز المالي كما في 31 كانون الاول 2001

	ليرة
الأصول غير المتداولة	
حق استخدام الأصل (w1)	6,460
التزامات غير متداولة	
التزام الإيجار (w1)	4,804

التزامات متداولة	
التزام الإيجار ((w2(4,804-6,804)	2,000

حق استخدام الأصل (w1)

	ليرة
القياس الأولي لالتزام الإيجار	6,075
المدفوعات الحاصلة قبل أو عند بدء عقد الإيجار	2,000
حق استخدام الأصل	**8,075**

الاهتلاك على مدار العمر الإنتاجي أو مدة الإيجار، أيهما أقصر:

رسوم الاهتلاك: 8,075/5 = 1,615

القيمة الدفترية كما 2001/12/31: 8,075 – 1,615 =6,460

التزام الإيجار

		ليرة
2001/1/1	التزامات الإيجار	6,075
2001/1/1- 2001/12/31	الفائدة 12%	729
2001/12/31	**قيمة عقد الإيجار**	**6,804**
2002/1/1	دفعات	(2,000)
2002/1/1	**الالتزام المستحق خلال أكثر من سنة**	**4,804**

محاسبة المؤجر

بالنسبة لمحاسبة المؤجر، يحتفظ المعيار الدولي للتقارير المالية رقم 16 بنفس طريقة التمييز كما في معيار المحاسبة الدولي رقم 17 بين عقود الإيجار التمويلي والإيجار التشغيلي.

تعريف عقود الايجار عند المؤجر

عقود الإيجار التمويلي: هي عقود الإيجار التي تنتقل بموجبها نقل بشكل جوهري كامل المخاطر والمنافع المتعلقة بالأصل موضوع العقد.

عقود الإيجار التشغيلي: هي عقود الإيجار التي لا تنتقل بموجبها بشكل جوهري كامل المخاطر والمنافع المتعلقة بالأصل موضوع العقد.

إجمالي الاستثمار في عقد الإيجار هو مجموع:

1- مدفوعات الإيجار المستحقة على المؤجر بموجب عقد إيجار تمويلي، و

2- أي قيمة متبقية غير مضمونة تعود إلى المؤجر.

صافي الاستثمار في عقد الإيجار هو إجمالي الاستثمار في عقد الإيجار مخصوماً بسعر الفائدة الضمني في عقد الإيجار.

إيراد التمويل غير المكتسب هو الفرق بين:

1- إجمالي الاستثمار في عقد الإيجار، و

2- صافي الاستثمار في عقد الإيجار.

المعالجة المحاسبية لعقود الايجار عند المؤجر

يتطلب المعيار الدولي للتقارير المالية رقم 16 تسجيل المبلغ المستحق من المستأجر بموجب عقد الإيجار التمويلي في بيان المركز المالي للمؤجر كحساب مدين على أساس مبلغ صافي الاستثمار في عقد الإيجار.

يجب أن يستند الاعتراف بإيراد التمويل في عقد الإيجار التمويلي على أساس معدل عائد دوري ثابت على صافي استثمار المؤجر.

عقود الإيجار التشغيلية

المعالجة المحاسبية:

يجب الاعتراف بالدخل من عقد الإيجار التشغيلي على أساس القسط الثابت، ما لم يكن هناك أساس منهجي ومنطقي آخر أكثر تمثيلا.

تضاف التكاليف الأولية المباشرة إلى القيمة الدفترية للأصل المؤجر ويتم الاعتراف بها كمصروفات على مدى فترة الإيجار على نفس أساس ايرادات الإيجار.

مثال: عقد إيجار تشغيلي

قامت شركة الفا بتأجير آلة بعمر إنتاجي متبقي مدته عشر سنوات لشركة بيتا .بدأ عقد الإيجار في 1 كانون الثاني2001 ولمدة ثلاث سنوات. تستحق مدفوعات الإيجار البالغة 3,600 ليرة في 31 كانون الاول من كل عام. كتحفيز للمستأجر، تم منح شركة بيتا فترة شهرين سماحية عند بدء عقد الإيجار. شركة ألفا مسؤولة عن صيانة الآلة.

المطلوب:

ناقش المعالجة المحاسبية لعقد الإيجار أعلاه في البيانات المالية لشركة الفا للسنة المنتهية في 31 كانون الاول 2001، بما في ذلك الحسابات ذات الصلة.

الحل:

تحتفظ شركة الفا بمخاطر ومزايا ملكية الآلة مع الأخذ بالاعتبار أن عقد الإيجار يغطي فترة قصيرة من العمر الإنتاجي للآلة، كما أن شركة الفا هي المسؤولة عن الصيانة خلال فترة الإيجار. ولذلك، فإن عقد الإيجار هو عقد إيجار تشغيلي في البيانات المالية لشركة الفا.

ويتم الحصول على المنفعة المستلمة من الأصل على مدى ثلاث سنوات من عقد الإيجار. في السنة الأولى، تتلقى ألفا 3,600 ليرة × 12/10 = 3000 ليرة فقط. يتم استلام دفعات الإيجار التي تبلغ 10,200 ليرة (3,000 ليرة + (3,600 ليرة × 2 سنوات)) على مدى عقد الإيجار لمدة 3 سنوات. وفقاً للمعيار الدولي للتقارير المالية رقم 16، يجب أن تعترف ألفا بدخل قدره

3,400 ليرة (10,200 ليرة / 3 سنوات) في السنة المنتهية في 31 كانون الاول 2001، وفي كل من العامين التاليين يجب الاعتراف برصيد مدين قدره 400 ليرة في 31 كانون الاول 2001 (تم استلام مبلغ قدره 3400 - 3000 ليرة)

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (17)
عقود التأمين

تعاريف عقد التأمين

١. **عقد التأمين:** هو عقد يقبل بمقتضاه طرف (شركة التأمين) مخاطر تأمين هامة من طرف آخر (المؤمَّن له) كما عرفه المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 4.

٢. **التأمين:** هو عبارة عن وثيقة أو عقد أو تعهد يلتزم بموجبه المؤمِّن أن يؤدي إلى المؤمَّن له أو المستفيد الذي اشترط التأمين لصالحه مبلغاً من المال أو إيراد أو مرتب أو أي عوض مالي آخر في حالة وقوع الحادث أو تحقيق الخطر المبين في العقد، وذلك مقابل قسط أو أي دفعة مالية يؤديها المؤمَّن له للمؤمِّن (شركة التأمين).

٣. **التعريف القانوني:** هو عقد بين طرفين يلتزم المؤمن "شركة التأمين "بمقتضاه بدفع تعويض للمؤمن له "طالب التأمين" عند وقوع حادث معين ويتعهد الثاني بسداد القسط.

٤. **التعريف الفني:** هو وسيلة لتعويض الفرد عن الخسارة التي تحل به نتيجة لوقوع الخطر.

عناصر أو مقومات التأمين

٥. **المؤمِّن insurer:** وهو شركة التأمين المتخصصة التي تتولى إجراءات التعاقد مع المؤمن له.

٦. **المؤمَّن له insured:** الشخص الطبيعي أو الاعتباري الذي أبرم عقد التأمين مع المؤمِّن.

٧. **المستفيد Beneficiary:** الشخص الطبيعي أو الاعتباري الذي أجري التأمين لصالحه أو انتقلت إليه حقوق عقد التأمين بصورية قانونية.

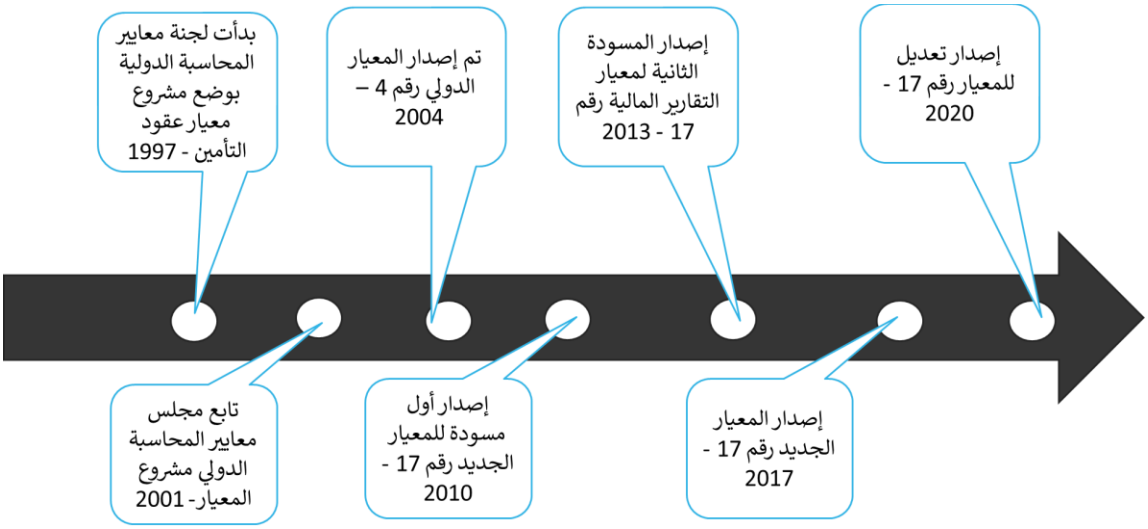
٨. **الخطر Risk:** يعبر عن الخطر المحتمل حصوله (وقوعه) للمؤمَّن له، ويعتبر نوع الخطر المؤمَّن ضده أمراً جوهرياً في التأمين ويجب أن يكون محدداً بصورة واضحة في وثيقة التأمين.

٩. **وثيقة عقد التأمين Policy:** عقد التأمين (البوليصة) المبرم بين المؤِّمن والمؤمَّن له، المتضمن الشروط والالتزامات والحقوق المترتبة على طرفي التعاقد.

١٠. **قسط التأمين Premium:** هو المبلغ الذي يدفعه المؤمن له للمؤمن مقابل التزام المؤمن بتحمل تبعة الخطر المؤمن ضده، يتم احتساب القسط المناسب تبعاً لطبيعة الخطر، ويختلف باختلاف هذه الطبيعة من حيث تكرارها النسبي والخسائر التي تسببها وتعمد شركات التأمين إلى الدراسات الإحصائية الدقيقة عن كل خطر لتحديد القسط الواجب استيفاؤه.

١١. **مبلغ التأمين Sum Insured:** هو المبلغ الذي يلتزم المؤمِّن بدفعه إلى المؤمَّن له أو إلى المستفيد، عند تحقق الخطر المؤمن ضده ويتناسب قسطا لتأمين طردا مع مبلغ التأمين

المعيار الدولي الجديد رقم 17-لمحة تاريخية



النقاط التي تم تجاوزها في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 17

المعيار الدولي الجديد – النطاق

يطبق المعيار على ما يلي:

١. عقود التأمين بما في ذلك عقود إعادة التأمين التي تصدرها.

٢. عقود إعادة التأمين التي تحتفظ بها.

٣. عقود التأمين (الاستثمار) ذات المشاركة الاختيارية Discretionary Participation Features التي تصدرها، شريطة قيام المنشأة أيضاً بإصدار عقود التأمين.

المصطلحات المستخدمة في المعيار الجديد 17
تضمن المعيار الجديد المصطلحات والمفاهيم التالية:

١. **عقد التأمين - insurance contract:** عقد بموجبه يحول العميل (حامل البوليصة) جزء هام من الخطر المؤمن ضده إلى شركة التأمين (مصدر البوليصة).

٢. **حامل البوليصة – policy holder:** الطرف الذي لديه الحق بالتعويض بموجب عقد التأمين في حال حصول الخطر المؤمَّن ضده.

٣. **تراكم الفوائد – interest accretion:** يتم احتساب تراكم الفائدة باستخدام معدل الخصم المطبق عند الاعتراف بالعقد في البداية. يتطلب المعيار احتساب معدل الفائدة على CSM باستخدام معدلات الخصم المطبقة على قياس التزام عقد التأمين عند الاعتراف بالعقد في البداية.

٤. **فترة التغطية – coverage period:** الفترة التي تقدم خلالها المؤمَّن (من أصدر البوليصة) خدماته إلى المؤمِّن (حامل هذه البوليصة) بموجب عقد التأمين (البوليصة).

٥. **خطر التأمين – insurance risk:** خطر بخلاف المخاطر المالية، محولة من حامل البوليصة إلى مصدر هذه البوليصة (بوليصة التأمين على الحياة – ضد الموت).

٦. **التدفقات النقدية للوفاء بالالتزامات – cash fulfillment:** المبالغ النقدية التي يتوقع المؤمِّن تحصيلها من أقساط التأمين وسدادها لقاء مطالبات، منافع أو مصروفات، متضمنة التعديلات الخاصة بتوقيت ومخاطرة هذه المبالغ.

٧. **هامش الخدمة التعاقدي – Contractual Service Margin:** مبلغ (مكون) الأرباح غير المكتسبة لعقد التأمين الظاهر في الميزانية والمعترف به في قائمة الدخل من خلال تقديم الشركة لخدماتها في إطار عقد التأمين.

٨. **المكون الاستثماري – investment component**: المبالغ المتضمنة في أقساط التأمين والتي تعيدها شركة التأمين لعملائها في أي حالة من الحالات وبغض النظر عن حصول الخطر.

٩. **التزامات التغطية المتبقية – liability for remaining coverage**: التزامات المؤمِّن (مصدر البوليصة) من أجل تقديم خدمات التأمين.

١٠. **التزامات المطالبات الحاصلة – liability for incurred claims:** التزامات المؤمن بدفع المبالغ المتعلقة بالخدمات المقدمة من قبل المؤمِّن (مصدر البوليصة).

١١. **محفظة عقود التأمين – portfolio of Insurance contract:** هي عقود التأمين التي تخضع لنفس الأخطار وتتم إدارتها مجتمعة، عقود التأمين المختلفة يتوقع أو تتواجد في محافظ عقود تأمين مختلفة (محفظة الحياة، محفظة السيارات، محفظة التأمين صحي)

١٢. **تعديلات المخاطر للتعويض عن المخاطر غير المالية – risk adjustment for non-financial risk:**
تعديل التقدير الخاص بالقيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية لإظهار التعويض الذي تطلبه المنشأة لتحمل حالة عدم التأكد المحيطة بمبلغ وتوقيت التدفقات النقدية والناشئة عن المخاطر غير المالية

١٣. **التجميع السنوي للعقود – annual cohort:** توقيت الاعتراف بالأرباح في العقد حيث يتم تحديد هامش الخدمة التعاقدي لمجموعة من العقود ويتم الاعتراف بها ضمن الربح أو الخسارة عند تقديم الخدمات لحملة وثائق التأمين في تلك المجموعة.

١٤. **وحدات التغطية – Coverage unit:** كمية الخدمات المقدمة بموجب العقود في المجموعة والتي يتم تحديدها من خلال مراعاة كمية المنافع المقدمة بموجب العقد وفترة تغطيتها المتوقعة لكل عقد.

١٥. **كمية المنافع – quantity of benefits:** المبالغ التي يمكن المطالبة بها من قبل حامل البوليصة.

توقيت الاعتراف بعقد التأمين حسب المعيار الجديد 17
يجب على المنشأة الاعتراف بمجموعة لعقود التأمين التي تصدرها اعتباراً من أي من التواريخ التالية أيهما أسبق (يأتي أولاً):
أ. بداية التغطية الخاصة بمجموعة من العقود.
ب. تاريخ استحقاق أول دفعة من أي حامل وثيقة في المجموعة.
ج. تاريخ تحول مجموعة من العقود إلى مجموعة من المتوقع خسارتها.
مثال: قامت شركة النصر للتأمين وبتاريخ 1 حزيران 2023 بتوقيع عقد مع شركة السعادة من أجل تأمين ضد الحريق لمعامل الشركة، تبدأ فترة التغطية من 1 كانون الثاني 2024 والذي يعتبر تاريخ إلزام شركة السعادة بدفع أقساط التأمين.
مع افتراض عدم تجميع هذا العقد مع أية عقود أخرى، ما هو تاريخ بداية العقد؟
التحليل:
من تاريخ توقيع العقد 1 – حزيران 2023 وحتى 31 كانون الأول 2023 (فترة ما قبل التغطية) يجب على شركة النصر للتأمين تقييم أية حقائق تشير إلى إمكانية تحول العقد إلى عقد خاسر وفي حال توافرها يجب على شركة النصر للتأمين الاعتراف بالخسارة وفقا لمتطلبات هذا المعيار وإلا فتنتظر الشركة حتى تاريخ 1 كانون الثاني 2024 حتى تبدأ بتسجيل العقد.

توقيت الاعتراف المبدئي – الأهمية
يعتبر تحديد تاريخ الاعتراف المبدئي مهما لأنه يرتبط بالعوامل التالية:
تحديد هامش الخدمة التعاقدي: عند الاعتراف المبدئي (الأولي) تقيس الشركة التدفقات النقدية الخاصة بوفاء الالتزامات وتحدد هامش الخدمة التعاقدي والذي سيتم الاعتراف به في حساب الأرباح أو الخسائر في الفترات اللاحقة.

تحديد معدل الخصم عند الاعتراف المبدئي: يستخدم هذا المعدل في نموذج القياس العام ومن الممكن استخدامها في النموذج المبسط (منهج تخصيص الأقساط).

حدود عقد التأمين حسب المعيار الجديد 17
تكون التدفقات النقدية ضمن حدود العقد عندما تكون ناشئة عن حقوق او التزامات جوهرية قائمة خلال فترة إعداد التقرير والتي يمكن للشركة فيها إجبار حامل وثيقة التأمين على سداد قيمتها أو التي تكون فيها الشركة مجبرة على تقديم خدماتها لحامل وثيقة التأمين.

مناهج المحاسبة
تصنيف العقود

يجب على المنشأة تطبيق معيار التقرير المالي الدولي رقم 17 على:

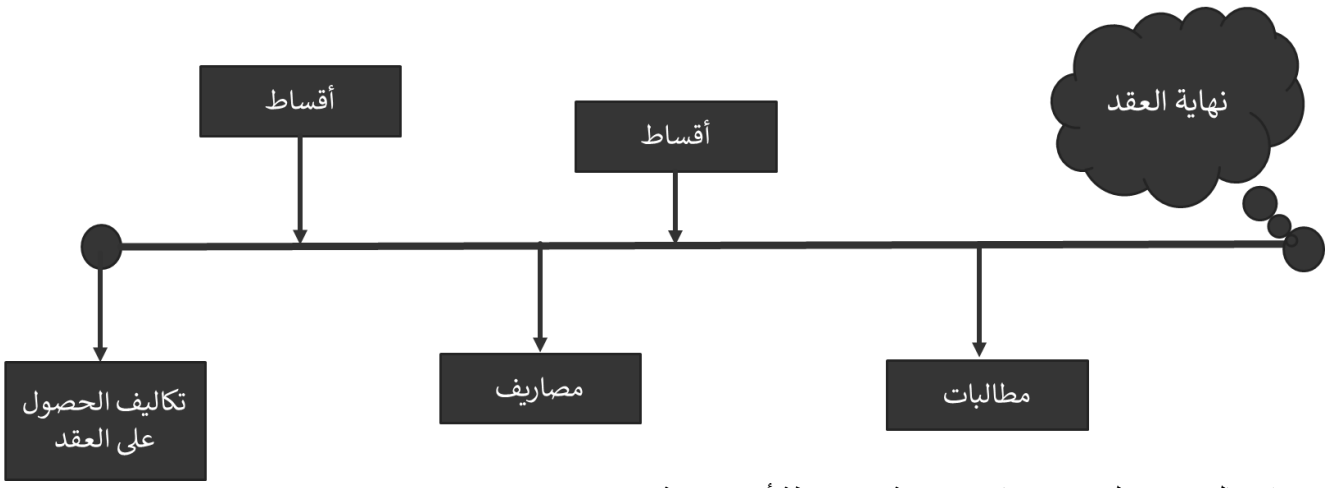
- عقود التأمين، بما في ذلك عقود إعادة التأمين، التي تصدرها.
- عقود إعادة التأمين المصدرة والمحتفظ بها.
- عقود الاستثمار ذات ميزات المشاركة الاختيارية التي تصدرها، شريطة قيام المنشأة أيضاً بإصدار عقود تأمين.

المخاطر الجوهرية لعقود التأمين

يعرّف المعيار 17 المخاطر الجوهرية لعقود التأمين كما يلي:

١- تعتبر مخاطر التأمين جوهريةً إذا توفر على الأقل سيناريو واحد حيث يؤدي العنصر المؤمّن إلى تكبُّد تكاليف جوهرية إضافية بالإضافة إلى خسارة إجمالية للعقد المحدد، ولتقدير وجود حالة مماثلة، يتوجب على شركة التأمين تقدير احتمال تكبد خسارة على أساس القيمة الحالية. (لم تتوفر هذه المتطلبات ضمن المعيار 4).

٢- يتم تقدير وجود مخاطر تأمين جوهرية لكل عقد على حدا، ووفقاً لذلك، فإن مخاطر التأمين قد تكون جوهرية حتى لو توفر



احتمال ضعيف لحدوث خسائر جوهرية في محفظة أو مجموعة عقود.

متطلبات مستوى التجميع

تهدف متطلبات مستوى التجميع على النحو المنصوص عليه من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى:

١- تحديد العقود المتوقع خسارتها في الوقت المناسب وعدم إخفاء العقود المتوقع خسارتها عن طريق تصنيفها في مجموعة مع العقود المربحة في مجموعة أخرى.

٢- تجنب المحافظ المتاحة بشكل دائم، من أجل التتبع الدقيق المعلومات حول تطور الربحية بمرور الوقت.

٣- تخصيص هامش الخدمة التعاقدي بشكل مناسب للربح أو الخسارة على أساس المجموعة مما يؤدي إلى توجهات ربح ذات مغزى وكذلك ضمان التخصيص المنتظم لهامش الخدمة التعاقدي خلال فترة التغطية.

٤- خلق المزيد من الاتساق في الاعتراف بالأرباح داخل الصناعة وبين صناعة التأمين والصناعات الأخرى.

ترتب متطلبات مستوى التجميع للمعيار الدولي للتقارير المالية 17 عقود التأمين في مجموعات على أساس ثلاث مراحل أو مستويات:

- حسب نوع المخاطر وطريقة إدارتها (مستوى المحفظة)؛
- وفق وقت الإصدار (فترة إصدار لسنة واحدة)؛
- درجة الربحية (مستوى المجموعة).

المرحلة الأولى: مستوى المحفظة

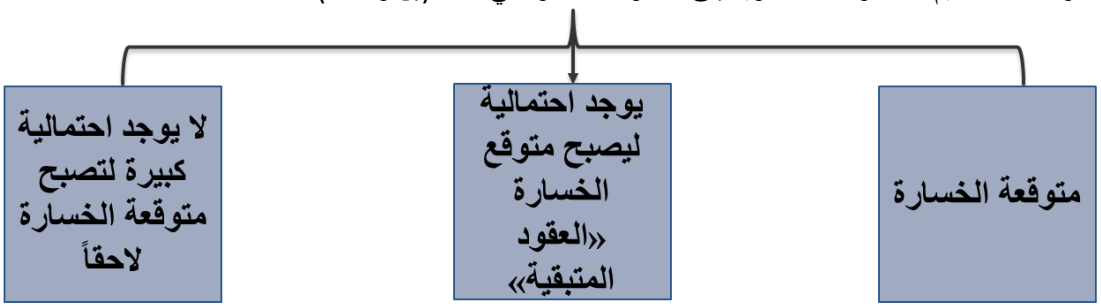
- يتطلب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 17 أن تقوم المنشأة بتحديد محافظ العقود المعرضة لمخاطر متشابهة والتي تتم إدارتها معاً. يتم تجميع عقود التأمين عند إصدار العقود ولا يتم مراجعتها لاحقاً.

- من المتوقع أن تنطوي العقود ضمن خط الإنتاج الواحد على مخاطر متشابهة (على سبيل المثال أقساط سنوية ثابتة فردية)، وبالتالي من المتوقع أن تكون في نفس المحفظة عند إدارتها معاً.

- كما لا يتوقع أن تنطوي العقود في خطوط الإنتاج المختلفة (على سبيل المثال التأمين العادي على الحياة) على مخاطر متشابهة، وبالتالي من المتوقع أن تُصنف في محافظ مختلفة.

- من المتوقع أن تدار العقود التابعة لخطوط أعمال مختلفة بطرق مختلفة لأن المخاطر الأساسية التي تنطوي عليها مختلفة.

تجميع العقود-ملخص
المرحلة 1: تحديد محافظ عقود التأمين المصدرة منذ البدء
المرحلة 2: تقسيم محافظ العقود إلى مجموعات عقود بفاصل زمني سنوي.
المرحلة 3: تقسيم المجموعات السنوية إلى مجموعات عقود في البدء (إن وجدت)



يتم تطبيق متطلبات القياس والاعتراف على كل مجموعة.

العقود متوقعة الخسارة

١- وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم17، الفقرة 47، يكون عقد التأمين متوقع الخسارة عند الاعتراف الأولي إذا كانت التدفقات النقدية للسداد مخصصة للعقد، وأي تدفقات نقدية للحيازة معترف بها مسبقاً بالإضافة إلى أي تدفقات نقدية ناتجة عن العقد في تاريخ الاعتراف الأولي تعتبر صافي تدفق نقدي صادر.

٢- تعترف شركة التأمين بالخسارة الفورية لصافي التدفق النقدي الصادر لمجموعة العقود المتوقع خسارتها، مما يؤدي إلى أن القيمة الدفترية للالتزام للمجموعة تساوي التدفقات النقدية للسداد وأن يكون هامش الخدمة التعاقدي للمجموعة مساوياً للصفر.
٣- يتم تحديدها عند البدء.
٤- يمكن تقدير توقع الخسارة بقياس مجموعة من العقود وليس كل عقد على حدى.
٥- تبقى ضمن مجموعة مستقلة ويتم الاعتراف بخسائرها مباشرةً في الأرباح أو الخسائر.

القياس وفقاً للمعيار 17
طريقة تخصيص أقساط التأمين PAA:

- تأمين عام قصير الأجل.
- مجموعة عقود محددة وتأمين على الحياة قصير الأجل.

طريقة النموذج العام BBA:

- أعمال طويلة الأجل.
- تأمين مدى الحياة.
- ضمان طويل المدى.
- أعمال حماية.
- عقود سنوية.
- إعادة تأمين موثق.
- عقود تأمين عامة محددة.

طريقة الرسوم المتغيرة:

- عقود مرتبطة بوحدة معينة.
- دخل سنوي متغير وعقود مرتبطة بمؤشرات حقوق الملكية.
- العقود الأوروبية 10/90
- العقود البريطانية ذات الربحية.
- العقود الموحدة ذات الربحية.

منهج النموذج العام – التزام التامين
الاعتراف الأولي
التدفقات النقدية للسداد:

- التدفقات النقدية المتوقعة والمثقلة بالاحتمالية: يشمل الأخذ بعين الاعتبار مجموعة كاملة من النتائج المحتملة وجميع التدفقات النقدية داخل حدود العقد
- معدل الخصم: يتواءم مع السوق الحالي ويعكس خصائص التزام التأمين
- التعديل للمخاطر: التعويض المطلوب مقابل عدم التأكد حول توقيت ومبلغ المطالبات

هامش الخدمة التعاقدي: تمثل الأرباح غير المحققة في العقد والتي سيتم الاعتراف بها بمرور الوقت

يعكس قياس عقد التأمين جميع المعلومات المتاحة بطريقة تتفق مع بيانات السوق المتوفرة.

تتم الإشارة إلى النموذج العام بأنه نموذج اللّبنات "BBA" .

المبادئ:

- يتم القياس باستخدام افتراضات التقديرات الحالية.
- يتم تجميع العقود على أساس المحفظة، عام البيع، وأحد مستويات الربحية الثلاث المتوفرة.
- يتم قياس الربح والإفصاح عنه بناءً على تحقق «خدمة التغطية التأمينية».
- تتضمن الأرباح المؤجلة افتراضات التغير في التغطية المستقبلية.
- تحدد معدلات الخصم بناءً على معدلات الفائدة السوقية (العملة، الفترة، السيولة)
- يتم إعادة تقييم الأرباح المتوقعة من العقود المشاركة بناءً على الأصول.

إجمالي التزام التأمين وفقاً للمعيار:

التدفقات النقدية للسداد:

١- **اللّبنة الأولى:** التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة (طريقة التثقيل بالاحتمالية غير المتحيزة)

التدفقات النقدية (المثقلة بالاحتمالية) المتوقعة من أقساط التأمين، المطالبات، المزايا، المصاريف وتكاليف الاستحواذ.

٢- اللّبنة الثانية: القيمة الزمنية للنقود

تحويل التدفقات النقدية المستقبلية إلى مبالغ حالية.

٣- اللّبنة الثالثة: التعديل للمخاطر

تقدير على مستوى المنشأة عن عدم التأكد حول مبالغ وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية.

٤- اللّبنة الرابعة: هامش الخدمة التعاقدية

- يتم قياسها في البداية على أنها الأرباح المتوقع تحقيقها عند انتهاء الخدمة.
- يتم تعديلها بما يتناسب مع المتغيرات غير المالية المؤثرة على التدفقات النقدية.
- يتم تسجيل الفوائد بناءً على معدل الخصم في اليوم الأول (Locked-in rate)

منهج تخصيص أقساط التأمين

منهج تخصيص أقساط التأمين مقابل منهج اللّبنات

الخصم

- إذا كانت فترة التغطية سنة واحدة أو أقل فلا داعي لخصم التزام التغطية التأمينية المتبقية.
- التزام التغطية التأمينية المتبقية محدد من خلال منحنيات العائد.
- إذا كان الوقت الفاصل بين استحقاق وتسوية المطالبة أقل من عام، فلا يلزم خصم التزام المطالبات المستحقة
- الأهمية النسبية

التدفقات النقدية للاستحواذ على التأمين

- الفقرة 59 (أ): إذا كانت فترة تغطية العقد لا تزيد عن سنة، فيمكن الاعتراف بتكاليف الاستحواذ على التأمين عند تكبدها.
- منهج اللبنات: يتم إطفاءه بما يتماشى مع هامش الخدمة التعاقدي.

العقود متوقعة الخسارة

- لا يوجد شرط لاختبار احتمالية الخسارة عند الاعتراف الأولي.
- الحقائق والظروف
- الالتزام متوقع الخسارة:

١) التزام التغطية التأمينية المتبقية من خلال منهج تخصيص أقساط التأمين.

٢) التزام التغطية التأمينية المتبقية من خلال منهج اللبنات.

كيف يتم حساب التزام التغطية التأمينية المتبقية من خلال منهج تخصيص أقساط التأمين؟

الالتزام عند الاعتراف الأولي:

١. + الأقساط المستلمة عند الاعتراف الأولي

٢. - التدفقات النقدية للاستحواذ على التأمين

٣. + أي التزام عقد متوقع الخسارة تم الاعتراف به

الالتزام في كل فترة لاحقة:

١. + الالتزام السابق
٢. + الأقساط المستلمة خلال الفترة
٣. التدفقات النقدية للاستحواذ على التأمين
٤. + أي التزام عقد متوقع الخسار تم الاعتراف به
٥. المبلغ المعترف به كإيراد تأمين للتغطية المقدمة في تلك الفترة
٦. + المبلغ المعترف به على أنه إطفاء التدفقات النقدية للاستحواذ
٧. + أي تعديل يعكس القيمة الزمنية للنقود (إن أمكن)

ما هي معايير استخدام منهج تخصيص أقساط التأمين؟

١. يوجد مقاربة منطقية مع منهج النموذج العام وفترة التغطية عند الاعتراف الأولي هي أكثر من عام واحد: ينطبق على الالتزامات عن التغطية المتبقية فقط

٢. إذا كانت فترة التغطية عند الاعتراف الأولي هي سنة واحدة فقط أو أقل: قابل للتطبيق على المنتجات لمدى الحياة القابلة للتجديد بشكل سنوي والتأمين الصحي قصير الأجل،

معيار المحاسبة الدولي رقم (1)
عرض البيانات المالية

الهدف

يهدف المعيار (1) عرض البيانات المالية إلى:

١. بيان الأساس لعرض البيانات المالية ذات الغرض العام، وذلك لضمان إمكانية المقارنة مع البيانات المالية للمنشأة للفترات السابقة والبيانات المالية للمنشآت الأخرى

٢. تحديد المتطلبات الكلية لعرض البيانات المالية والإرشادات الخاصة بهيكليتها والحد الأدنى من المتطلبات لمحتوى البيانات المالية.

تفصيل محتوى المعيار:

يحتوي هذا المعيار على 140 فقرة وفق العناوين التالية:

- الهدف — الفقرة 1
- النطاق — الفقرة 2 – 6
- التعريفات — الفقرة 7 – 8
- القوائم المالية — الفقرة 9
  - غرض القوائم المالية — الفقرة 9
  - المجموعة الكاملة من القوائم المالية — الفقرة 10 – 14
  - السمات العامة — الفقرة 15
    - العرض العادل والالتزام بالمعايير الدولية — الفقرة 15 – 24
    - الاستمرارية — الفقرة 25 – 26
    - المحاسبة على أساس الاستحقاق — الفقرة 27 - 28
    - الأهمية النسبية والتجميع — الفقرة 29 – 31
    - المقاصة — الفقرة 32 – 35
    - دورة التقرير — الفقرة 36 – 37
    - المعلومات المقارنة — الفقرة 38 – 44
    - ثبات طريقة العرض — الفقرة 45 – 46
- الهيكل والمحتوى — الفقرة 47
  - مقدمة — الفقرة 47 – 48
  - تحديد القوائم المالية — الفقرة 49 – 53
  - قائمة المركز المالي — الفقرة 54 – 80
  - قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الاخر — الفقرة 81 – 105
  - قائمة التغيرات في حقوق الملكية — الفقرة 106 – 110
  - قائمة التدفقات النقدية — الفقرة 111
  - الإيضاحات المرافقة للقوائم المالية — الفقرة 112 – 138
- التحول وتاريخ السريان — الفقرة 139 – 140

نطاق المعيار

- يجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار عند إعداد وعرض القوائم المالية ذات الغرض العام عندما تكون معدة وفقا للمعايير الدولية للتقرير المالي
- لا ينطبق هذا المعيار على هيكل محتوى البيانات المالية المرحلية الموجزة التي يتم إعدادها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي (34) التقارير المالية المرحلية.
- إذا قامت منشأة غير ربحية بتطبيق هذا المعيار، فقد يلزمها أن تعدل الأوصاف المستخدمة لبنود معينة وللقوائم المالية نفسها. وبالمثل، فإن المنشأة التي لا يوجد فيها حقوق ملكية، فقد يلزمها أن تكيف عرض حصص الأعضاء أو حملة الوحدات في القوائم المالية.

القوائم المالية

غرض القوائم المالية:

تعد القوائم المالية بمثابة تعبير منظم عن المركز المالي والأداء المالي للمنشأة، وتهدف القوائم المالية إلى توفير معلومات عن المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة. وتظهر القوائم المالية أيضا نتائج قيام الإدارة برعاية الموارد الموضوعة نحن تصرفها.

المجموعة الكاملة من القوائم المالية:

تتضمن المجموعة الكاملة للبيانات المالية كما هو مبين في معيار المحاسبة الدولي رقم (1) على ما يلي:

- قائمة المركز المالي كما في نهاية الفترة.
- قائمة الدخل (الربح والخسارة) والدخل الشامل الآخر
- قائمة التغيرات في حقوق الملكية للفترة.
- قائمة التدفقات النقدية للفترة.
- إيضاحات تضم ملخص عن أهم السياسات المحاسبية والمعلومات التوضيحية الأخرى.
- المعلومات المقارنة المتعلقة بالفترة السابقة

السمات العامة لعرض القوائم المالية:

العرض العادل والالتزام بالمعايير الدولية للتقرير المالي:

يجب أن تعرض القوائم المالية المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة بشكل عادل.

يتطلب العرض العادل للقوائم المالية عرض أثر الأحداث والعمليات والظروف التي مرت بها المنشأة بشكل صادق وبما يتماشى مع ما تم تحديده وتعريفه للأصول والإلتزامات والدخل والمصاريف بموجب الإطرار العام لإعداد القوائم المالية المحدد من قبل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ويجب على الإدارة إرفاق إقرار مرفق بالقوائم المالية بأن القوائم المالية المعروضة تعبر بعدالة عن المركز المالي للمنشأة، وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية.

وقد أشار المعيار إلى أن إعداد القوائم المالية وبما ينسجم ومتطلبات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إضافة إلى توفير الإفصاح الضروري سيحقق التمثيل العادل للقوائم المالية.

الاستمرارية:

تعد البيانات المالية بناء على مبدأ الاستمرارية إلا إذا كانت الإدارة تنوي أن تصفي المنشأة أو إيقاف العمليات التجارية، أو لا يوجد أي بديل واقعي عن فعل ذلك. يجب أن يتم الإفصاح عن أي حالة عدم تأكد جوهري حول قدرة المنشأة على الاستمرار.

عندما يكون مبدأ الاستمرارية غير مستخدم، يجب الإفصاح عن:

- حقيقة أن مبدأ الاستمرارية غير مستخدم
- المبدأ البديل الذي تم استخدامه

- لماذا لا تعد المنشأة مستمرة

عندما يكون مبدأ الاستمرارية مستخدم، ولكن هناك عدم تأكد جوهري، يجب على الإدارة أن تفصح عن عوامل عدم التأكد.

عند تقييم ما إذا كان مبدأ الاستمرارية مناسبا، تأخذ الإدارة بالحسبان كافة المعلومات حول المستقبل، والتي على الأقل، ولكن ليست محدودة لفترة 12 شهرا من تاريخ البيانات المالية. درجة الاعتبار تعتمد على الحقائق المتعلقة بكل حالة.

عندما يكون للمنشأة تاريخ من العمليات المربحة ومصادر مالية مع جاهزية الوصول إليها، ممكن أن تقرر الإدارة ما إذا كان مبدأ الاستمرارية المحاسبي مناسبا من دون القيام بدراسة تحليلية مفصلة.

في حالات أخرى، وخاصة خلال التراجع الاقتصادي، يجب على الإدارة أن تأخذ بعين الاعتبار ما مدى نطاق العوامل المتعلقة بالربحية الحالية والمتوقعة، جدول الدفعات المدينة ومصادر استبدال التمويلات المحتملة قبل أن تعتمد ما إذا كان مبدأ الاستمرارية محقق.

المحاسبة على أساس الاستحقاق:

يجب على المنشأة أن تعد بياناتها المالية (ما عدا معلومات التدفقات النقدية) مستخدمة مبدأ أساس الاستحقاق المحاسبي.

يعكس أساس الاستحقاق المحاسبي أثر العمليات، والأحداث والظروف الأخرى، عن المصادر الاقتصادية والمطالبات للمنشأة المقررة خلال فترات حدوث تلك التأثيرات، حتى إذا كانت الدفعات أو المقبوضات النقدية الناتجة حدثت في فترات أخرى. يعتبر هذا هاما لأن المعلومات عن المصادر الاقتصادية والمطالبات للمنشأة المقررة والتغيرات فيها خلال الفترة يوفر أساس لتقييم أداء المنشأة السابق والمستقبلي أكثر من المعلومات الخاصة بالدفعات والمقبوضات النقدية خلال الفترة وحدها.

الأهمية النسبية والتجميع:

تنتج البيانات المالية عن معالجة عدد كبير من العمليات أو الأحداث الأخرى التي يتم تجميعها إلى فئات بناء على الطبيعة أو الأداء. المرحلة الأخيرة من عملية التجميع والتصنيف هي العرض للبيانات المجمعة والمصنفة، والتي تشكل خط أساسي في البيانات المالية.

يتطلب لمعيار المحاسبة الدولي رقم (1):

- كل فئة هامة من البنود المتشابهة يجب أن تعرض بشكل منفصل في البيانات المالية
- البنود المختلفة من حيث الطبيعة أو الأداء يجب أن تعرض بشكل منفصل إلا إذا لم تكن جوهرية

البند الذي ليس جوهري بشكل كافي ليتطلب عرض منفصل في البيانات ممكن أن يكون جوهري بشكل كافي ليتم عرضه بشكل منفصل في الإيضاحات.

دليل عمل مجلس المعايير المحاسبية العالمي يبين أن المعلومات تعتبر هامة إذا كان حذفها أو عرضها بشكل خاطئ يمكن أن يؤثر على القرارات التي يأخذها المستخدمين على أساس المعلومات المالية حول منشأة معين.

تطبيق مفهوم المادية يعني أن متطلبات الإيضاح المحدد في المعيار أو الترجمة يمكن التغاضي عنها في حال كانت المعلومات غير جوهرية. تقييم ما إذا كان الخطأ أو الإهمال ممكن أن يؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين (وبالتالي يكون جوهري) يتطلب الأخذ بعين الاعتبار خصائص هؤلاء المستخدمين. وفقا مع دليل عمل مجلس المعايير المحاسبية العالمي التقارير المالية تحضر للمستخدمين الذين يمتلكون معرفة معقولة بالعمل والنشاطات الاقتصادية والذين يقومون بمراجعة وتحليل المعلومات بشكل جدي.

ولذلك، تحليل المادية يتطلب الأخذ بعين الاعتبار كيف من الممكن ان يتأثر المستخدمين بشكل منطقي في صنع القرارات الاقتصادية.

بالممارسة، تطبيق اعتبارات مادية جوهرية ممكن أن يتضمن الأخذ بعين الاعتبار مبلغ البند ذو العلاقة لبند أساسي ملائم، أو مبلغ تجميعي، أو المجموع الذي يتضمن البند.

وعلى العكس، عند مراعاة إيضاحات الأطراف ذات العلاقة، الاعتبارات النوعية ممكن أن تنطبق أيضا.

يكونون أحيانا أقل جوهرية من ناحية المبلغ المطلق، ولكن ذات طبيعة جوهرية نوعية نتيجة إلى علاقة الأطراف ذو علاقة.

أحيانا المبالغ الفردية غير الجوهرية يجب أن تؤخذ بعين الاعتبار مجموعة. من ناحية العرض والإفصاح، هذه الحالة ممكن أن تنتج عن عدة حالات من المعلومات المفقودة أو المعروضة بشكل غير مناسب، ويمكن أن تثير الاهتمام حول ما إذا كان لها تأثير بشكل سلبي على الصورة المقدمة من خلال البيانات المالية.

المقاصة:

كلا الأصول والمطلوبات والأرباح والخسائر لا يمكن أن يتم تقاصها الا إذا كان مطلوب أو مسموح به من خلال معيار من المعايير الدولية للتقارير المالية.

إن المعيار المحاسبة الدولي رقم (1) ينوه إلى أنه من المهم أن الأصول والمطلوبات، والأرباح والخسائر، أن يتم التقرير عنها بشكل منفصل. التقاص في بيان الأرباح والخسائر والدخل الشامل الأخر أو في بيان المركز المالي، إلا عندما يعكس التقاص جوهر العملية أو الأحداث الأخرى، يحول دون قابلية المستخدم من فهم العمليات، والأحداث الأخرى والظروف التي حدثت وتقييم التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة.

من الممكن إيجاد أمثلة عن الحالات المسموح أو المطلوب فيها التقاص في لمعيار المحاسبة الدولي رقم (12) ضريبة الدخل (لضريبة الحالية والمؤجلة)، معيار المحاسبة الدولي رقم (32) الأدوات المالية: العرض (للأصول المالية والمطلوبات) ومعيار المحاسبة الدولي رقم (19) منافع الموظفين

قياس الأصول الصافية من مخصصات التقييم- على سبيل المثال، مخصصات التالف في المخزون ومخصصات الديون المشكوك فيها في الذمم المدينة- لا يعتبر تقاص.

تصفية الدخل مع المصاريف ذات العلاقة الناتجة عن بعض العمليات يسمح به عندما يعكس العرض جوهر العملية أو الحدث، على سبيل المثال:

- الأرباح والخسائر الناتجة عن استبعاد من الاصول غير المتداولة، بما فيها الاستثمارات والاصول التشغيلية، تعرض بطرح المبلغ التحميلي للأصل ومصاريف البيع الناتجة عن عملية الاستبعاد.
- المصروف المتعلق بالمخصص المعرف ضمن معيار لمحاسبة الدولي رقم (37) المخصصات، الأصول المحتملة، والمطلوبات المحتملة والتي سددت وفقا لترتيب تعاقدي مع طرف ثالث ممكن أن تطرح من التسديد ذو الصلة.

بالإضافة إلى ذلك، الأرباح والخسائر الناتجة عن مجموعة من العمليات المشابهة يتم التقرير عنها بشكل صافي؛ على سبيل المثال، أرباح وخسائر العملات الأجنبية الناجمة عن الأدوات المالية للمتاجرة. مثل تلك الأرباح والخسائر، يتم التقرير عنها بشكل منفصل إذا كانت جوهرية.

دورية التقرير:

يجب على المنشأة أن تعرض مجموعة كاملة من القوائم المالية (بما في ذلك المعلومات المقارنة) على الأقل سنويا. وعندما تغير المنشأة نهاية فترة التقرير لفترة أطول أو أقصر من سنة واحدة يجب عليها أن تفصح عن سبب استخدام فترة أطول أو أقصر، وحقيقة أن المبالغ المعروضة غير قابلة للمقارنة.

المعلومات المقارنة:

يجب إدراج المعلومات المقارنة في الإيضاحات والملاحظات الوصفية عندما تكون ملائمة لفهم محتويات القوائم المالية للفترة الحالية. ويتطلب المعيار عرض قائمتين للمركز المالي واثنين من كل قائمة من البيانات المالية. وعندما تطبق المنشأة سياسة محاسبية بأثر رجعي أو تقوم بإعادة عرض بنود القوائم المالية بأثر رجعي أو عندما تعيد تصنيف بنود داخل قوائمها المالية، يجب على المنشأة بالحد الأدنى عرض ثلاثة قوائم مالية للمركز المالي واثنتين من كل قائمة من القوائم الأخرى والملاحظات المتعلقة بها.

ثبات طريقة العرض:

يحافظ على عرض وتصنيفات البنود في البيانات المالية من فترة إلى أخرى، إلا إذا:

- من الواضح، تغيير هام في طبيعة عمليات المنشأة مثل استحواذ هام أو استبعاد أو مراجعة للبيانات المالية، والتي توصي بأن عرض أو تصنيف أخر سيكون مناسبا اكثر
- معيار أو تفسير أخر يتطلب تغيير في العرض

الهيكل والمحتوى

يجب على المنشأة أن تحدد بشكل واضح القوائم المالية وأن تميزها عن المعلومات الأخرى الموجودة في نفس الوثيقة المنشورة. ويجب على المنشأة أن تحدد بشكل واضح كل قائمة مالية والإيضاحات. كما يجب على المنشأة أن تظهر المعلومات الآتية بشكل واضح

- اسم المنشأة التي تعود لها البيانات المالية.
- ما إذا كانت البيانات المالية تغطي المنشأة منفردة أو مجموعة معينة من المنشآت.
- تاريخ التقارير المالية أو الفترة التي تغطيها البيانات المالية أو الإيضاحات.
- عملة العرض، دينار أو دولار مثلاً. وعملة التقرير هي عملة البيانات الموحدة للشركة الأم.
- مستوى التقريب المستخدم في عرض المبالغ في البيانات المالية

الهيكل والمحتوى لقائمة المركز المالي

يجب أن تشمل قائمة المركز المالي بنوداً مستقلةلعرض المبالغ الآتية:

- الممتلكات والمعدات والمصانع.
- العقارات الاستثمارية
- الأصول غير الملموسة
- الأصول المالية
- محافظ عقود التأمين التي تعد أصولا وفق المعيار IFRS17
- الاستثمارات التي تم المحاسبة عليها من خلال حقوق الملكية.
- الأصول البيولوجية.
- المخزون
- المبالغ المستحقة من المدينين التجاريين وغيرهم
- النقد وما في حكمه.
- الأصول التي تم تصنيفها بغرض البيع والتي تم تصنيفها ضمن الأصول المحتفظ بها برسم البيع وفق معيار المحاسبة الدولي رقم (5) والعمليات المتوقفة.
- المبالغ واجبة السداد للدائنين التجاريين
- المخصصات
- الالتزامات المالية
- محافظ عقود التأمين التي تعد التزامات وفق المعيار IFRS17
- الالتزامات والأصول الضريبية الحالية
- الالتزامات الضريبية المؤجلة والأصول الضريبية المؤجلة
- الالتزامات الموجودة ضمن مجموعة التي تنوي التخلص منها يتم تصنيفها ضمن الالتزامات المعدة للبيع وفقاً للمعيار الدولي رقم 5.
- حصص غير مسيطرة، يتم عرضها ضمن حقوق الملكية.
- رأس المال المصدر والاحتياطي القانوني موزع على أصحاب حقوق الملكية في الشركة الأم.

الأصول المتداولة

يجب على المنشأة أن تصنف أصل على أنه أصل متداول عندما يحقق أحد الشروط التالية:

١- الأصول التي يتوقع أن تتحقق أو يتم الاحتفاظ بها بغرض البيع ضمن *الدورة التشغيلية الاعتيادية* للمنشاة.
٢- الأصول التي يتم الاحتفاظ بها للمتاجرة.
٣- الأصول التي يتوقع أن تتحقق خلال اثني عشر شهراً بعد انتهاء فترة اعداد التقارير.
٤- النقد وما في حكمه التي لا يتم قيد استخدامها.

ويجب تصنيف الأصول التي لا تحقق أحد هذه الشروط على أنها أصول غير متداولة

ملاحظة 1: من الممكن في بعض الأحيان أن تكون الدورة التشغيلية الاعتيادية أطول من 12 شهر، وإن العناصر السابقة يتم تصنيفها وفقاً لذلك الأساس.

ملاحظة 2: إن مصطلح "أصول غير متداولة" مصطلح واسع يشمل الكثير من الأصول، منها الأصول الملموسة (المعروضة في أكثر من معيار محاسبي مثل IAS 16 العقارات والآلات والمعدات و IAS 40 العقارات الاستثمارية و IAS41 الأصول الزراعية و IFRS 5 الأصول المحتفظ بها للبيع)، والأصول غير الملموسة، والأصول المالية، وغيرها

الالتزامات المتداولة

يجب على المنشأة أن تصنف إلتزام على أنه إلتزام متداول عندما يحقق أحد الشروط التالية:

١- التزامات يتوقع ان يتم تسويتها خلال الدورة التشغيلية الاعتيادية للمنشاة.
٢- التزامات يتم الاحتفاظ بها لغرض المتاجرة.
٣- الالتزامات التي تتحقق خلال اثني عشر شهراً من تاريخ إعداد البيانات المالية.
٤- الالتزامات التي لا تملك المنشاة فيها حقوق غير مشروطة لتسوية الالتزام خلال اثني عشر شهرا من تاريخ إعداد البيانات المالية.

ويجب تصنيف الإلتزامات التي لا تحقق أحد هذه الشروط على أنها إلتزامات غير متداولة.

إفصاحات قائمة المركز المالي

يجب على المنشأة أن تفصح إما في قائمة المركز المالي أو في الإيضاحات عن تصنيفات فرعية للمبالغ المعروضة في قائمة المركز المالي. فعلى سبيل المثال يتم تفصيل مبلغ "المبالغ المستحقة من المدينين" المعروض في قائمة مركز مالي إلى مبالغ مستحقة من العملاء التجارين، ومبالغ مستحقة من أطراف ذات علاقة، ومبالغ مدفوعة مقدما، ومبالغ أخرى. (بما يتناسب مع عمليات المنشأة)

ويجب على المنشأة أن تفصح عن مكونات رأس المال، إما في قائمة المركز المالي أو في قائمة التغييرات في حقوق الملكية، أو ضمن الإيضاحات لإظهار المعلومات التالية:

- عدد الأسهم المصرح عنها
- عدد الأسهم الصادرة والمسددة بشكل كامل، والصادرة غير المسددة بعد
- القيمة الاسمية للسهم/ او أن الأسهم لا تملك قيمة اسمية بعد
- تسوية ما بين عدد الأسهم المعلقة في بداية ونهاية كل فترة
- الحقوق، الافضليات، والقيود المتعلقة بتلك الفئة، بما فيه القيود على توزيعات الأرباح وتسديدات رأس المال
- الأسهم في المنشأة المحتفظ بها من قبل المنشأة أو الشركات التابعة
- الأسهم المحجوزة للإصدار ضمن عقود الاختيار وعقود المبيعات متضمنة الحقوق والمبالغ

الهيكل والمحتوى لقائمة الدخل (الربح أو الخسارة)، والدخل الشامل الأخر

يمكن للمنشأة أن تعد قائمة الدخل الشامل ضمن قائمة واحدة أو بشكل قائمتين منفصلتين، حيث تكون القائمة الأولى هي قائمة الدخل (الربح أو الخسارة)، وتكون القائمة الثانية قائمة الدخل الشامل الذي يعرض فيها صافي الدخل بعد الضريبة كما وارد في قائمة الدخل، ومن ثم يتم عرض بنود الدخل الشامل الآخر.

قائمة الدخل الشامل	=	قائمة الدخل	+	بنود الدخل الشامل الآخر

يجب أن تعرض قائمة الدخل الشامل بالإضافة إلى معلومات قائمة الدخل، وبنود الدخل الشامل الآخر، ما يلي:

- مبلغ الربح أو الخسارة
- مجموع الدخل الشامل الآخر
- مجموع الدخل الشامل للفترة

المعلومات التي تعرض في قائمة الدخل (الربح أو الخسارة)

يجب أن تتضمن قائمة الدخل (أو قسم الربح والخسارة في قائمة الدخل الشامل) بنودا مستقلة تعرض المبالغ الآتية للفترة:

- الإيراد.
- المكاسب والخسائر الناشئة عن إلغاء إثبات الأصول المالية المقيسة بالتكلفة المستنفذة
- مصروفات خدمات التأمين IFRS 17
- تكاليف التمويل.
- خسائر الهبوط في القيمة
- نصيب الربح أو الخسارة من الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة التي تمت محاسبتها باستخدام طريقة حقوق الملكية.
- أي مكاسب أو خسائر متراكمة مثبتة في السابق في بنود الدخل الشامل الآخر، ومعاد تصنيفها كونها استحقت
- مصاريف الضريبة.
- مبلغ واحد لمجموع العمليات غير المستمرة (يتم احتساب المبلغ بعد إزالة الأثر الضريبي منه، نظرا لعرضه في قائمة الدخل بعد احتساب المصاريف الضريبية)

المعلومات التي تعرض في قسم الدخل الشامل الآخر

تشمل مكونات الدخل الشامل الآخر ما يلي:

- التغيرات في فائض إعادة التقييم IAS 16 (الممتلكات والمصانع والمعدات)
- إعادة قياس خطط المنافع المحددة IAS 19 (منافع الموظفين)
- المكاسب والخسائر الناجمة عن ترجمة البيانات المالية الخاصة بالعملية الأجنبية IAS 21 (آثار تغيرات أسعار الصرف)
- المكاسب والخسائر الناتجة عن إعادة قياس للاستثمارات في أدوات الملكية IFRS 9 (الأدوات المالية)
- المكاسب والخسائر الناتجة على الأصول المالية المقيسة بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر IFRS 9 (الأدوات المالية)
- مكسب أو خسارة الجزء الفعّال من تحوط التدفقات النقدية، والأرباح والخسائر الناتجة عن أدوات التحوط المتعلقة بالتحوط للاستثمارات في أدوات الملكية المصنفة بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر.

تصنيف المصاريف

يتوجب على المنشاة تقديم تحليل للمصاريف الواردة ضمن قائمة الدخل عن طريق تصنيفها بناء إما على طبيعة المصروف أو بناء على وظيفته داخل المنشأة، وذلك لتوفير معلومات موثوقة وأكثر ملاءمة.

ويكون الشكل الأولي للتحليل هو طريقة (طبيعة المصروف) حيث تجمع المنشأة المصروفات ضمن قائمة الدخل وفقا لطبيعتها دون أن تقوم بتخصيصها بين الوظائف داخل المنشأة. ويتم عرضها على الشكل الآتي:

الإيراد		×
الدخل الآخر		×
التغيرات في مخزون السلع تامة الصنع وتحت التشغيل	×	
المواد الخام والمواد الاستهلاكية المستخدمة	×	
مصروف الموظفين	×	
مصاريف الاستهلاك والاستنفاذ	×	
مصروفات أخرى	×	
مجموع المصروفات		(×)
الربح قبل الضريبة		×

أو يمكن استخدام الشكل الثاني للتحليل وهو طريقة (وظيفة المصروف) التي تعرض تكلفة البضاعة المباعة بشكل مسقل. ويتم عرضها على الشكل التالي:

الإيراد	×
تكلفة المبيعات	(×)
إجمالي الربح	×
الدخل الأخر	×
تكاليف التوزيع	(×)
المصاريف الإدارية	(×)
مصروفات أخرى	(×)
الربح قبل الضريبة	×

الهيكل والمحتوى لقائمة التغيرات في حقوق الملكية

يجب أن تشتمل قائمة التغيرات في حقوق الملكية على المعلومات الآتية:

- مجموع الدخل الشامل للفترة
- فيما يخص كل مكون لحقوق الملكية، آثار التطبيق بأثر رجعي أو إعادة العرض بأثر رجعي عند معالجة تغيرات في السياسات والأخطاء IAS 8
- فيما يخص كل مكون لحقوق الملكية، مطابقة بين المبلغ الدفتري في بداية الفترة مع المبلغ الدفتري في نهاية الفترة

يتوجب على المنشاة عرض توزيعات الأرباح إما ضمن قائمة التغيرات في حقوق الملكية أو ضمن الإيضاحات، عن مبلغ التوزيعات الذي تم الاعتراف به كأرباح معدة للتوزيع للمساهمين خلال الفترة، والمبلغ المرتبط بحصة السهم الواحد من توزيعات الأرباح.

الهيكل والمحتوى لقائمة التغيرات في حقوق الملكية

سيتم دراسة قائمة التدفقات النقدية ضمن المعيار IAS 7 بشكل مستقل

الهيكل والمحتوى للإيضاحات المرافقة للقوائم المالية

الإيضاحات المرافقة للقوائم المالية يجب أن

١- تعرض معلومات عن أساس إعداد القوائم المالية والسياسات المحاسبية المستخدمة

٢- تفصح عن المعلومات المطلوبة بموجب المعايير الدولية للتقرير المالي

٣- توفر المعلومات التي لن تعرض في أي مكان آخر في القوائم المالية، ولكنها مهمة وملائمة لفهم أي منها

كما يجب على المنشأة أن تفصح عن المعلومات ذات الأهمية النسبية عن السياسات المحاسبية المستخدمة. حيث تعد تلك المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان يتوقع بدرجة معقولة أ، تكون هذه المعلومات قد تؤثر في قرارات مستخدمو القوائم المالية

كما يجب على المنشأة أ، تفصح عن الإجتهادات التي مارستها الإدارة أثناء تطبيق السياسات المحاسبية للمنشأة، والتي كان لها الأثر الأكبر على المبالغ المثبتة في القوائم المالية.

كما يجب على المنشأة أن تفصح في الإيضاحات عما يلي:

١- مبلغ توزيعات الأرباح المقترحة أو المعلن عنها قبل إعتماد القوائم المالية للإصدار

٢- مبلغ أي توزيعات أرباح تراكمية

ويجب على المنشأة أن تفصح عن (إذا لم يتم الإفصاح عنه في مكان آخر) مقر المنشأة وشكلها القانوني وعنوان المنشأة ووصف لطبيعاة عملها.

معيار المحاسبة الدولي رقم (2)
المخزون

الهدف

- كيفية قياس المخزون كأحد بنود الأصول المتداولة
- متى وكيف يعترف بالمخزون كمصروف في قائمة الدخل
- طرق تحديد تكلفة المخزون
- مفهوم القيمة القابلة للتحقق للمخزون

تفصيل محتوى المعيار:

يحتوي هذا المعيار على 41 فقرة وفق العناوين التالية:

- الهدف الفقرة 1
- النطاق الفقرة2 – 5
- التعريفات الفقرة 6 – 8
- قياس المخزون الفقرة 9
  - تكلفة المخزون الفقرة 10 – 22
  - الصيغ الرياضية لاحتساب التكلفة الفقرة 23 – 27
  - صافي القيمة القابلة للتحقق الفقرة 28 – 33
- اثبات المخزون على أنه مصروف الفقرة 34 – 35
- الإفصاح وتاريخ السريان الفقرة 36 – 41

نطاق تطبيق المعيار

ينطبق هذا العيار على كافة أنواع المخزون من البضاعة التامة الصنع والبضاعة المعدة للبيع والبضاعة تحت التشغيل والمواد المستخدمة في الإنتاج باستثناء:

أ- الأدوات المالية.
ب- الأصول البيولوجية المتعلقة بالنشاط الزراعي والمنتجات الزراعية عند الحصاد.
ت- المنتجات الزراعية والغابات والمنتجات الزراعية بعد الحصاد.
ث- المعادن والمنتجات المعدنية.

التعريفات

- **المخزون:** هو أصل محتفظ به برسم البيع في السياق الطبيعي للأعمال (مخزون تام)، أو قيد الإنتاج لمثل هذا البيع (مخزون تحت التشغيل)، أو على شكل مواد أو إمدادات سيتم استخدامها في عملية الإنتاج أو تقديم الخدمات (مخزون مواد أولية).
- **صافي القيمة القابلة للتحقق:** هو سعر البيع المقدر في السياق الطبيعي للأعمال مطروحا منه التكلفة المقدرة لإتمام الإنجاز والتكلفة المقدرة لإتمام البيع.
- **القيمة العادلة:** المبلغ الذي يمكن مقابله أصل أو تسوية التزام بين الأطراف الراغبة والمطلعة في معاملة على أساس تجاري.

قياس المخزون

يجب أن يقاس المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق، أيهما أقل

تكلفة المخزون:

وتشمل تكلفة المخزون على ما يلي:

١- تكاليف الشراء: وتشمل سعر الشراء ورسوم الاستيراد وتكاليف النقل وتكاليف المناولة المرتبطة مباشرة بشراء السلع (بعد اقتطاع الخصومات والحسومات التجارية)

وعند الاعتراف بسعر الشراء يجب تحديد التوقيت الذي تنتقل فيه الملكية القانونية للمنشأة. فعلى سبيل المثال، تعد البضائع في الطريق من المخزون من اللحظة التي تصبح فيها هذه البضاعة من حق الجهة المشترية بموجب شروط العقد، فإذا كانت البضاعة تسليم محل البائع فإنه تعد من المخزون، أما إذا كانت البضاعة تسليم محل المشتري فإنها تعد بمثابة بضاعة في الطريق ولا تعد ضمن المخزون.

٢- تكاليف التحويل: ويقصد بها تكاليف تحويل المواد الأولية إلى سلع جاهزة، وتشمل تكلفة اليد العاملة المباشرة بالإضافة إلى حصة المنتج من نفقات الإنتاج غير المباشرة (المصاريف الصناعية غير المباشرة) والتي تقسم إلى:

أ- تكلفة اليد العاملة المباشرة: وهي كلفة أجور وتعويضات العمال الذين يعملون بشكل مباشر على إنتاج المنتج.
ب- نفقات الإنتاج غير المباشرة: وتقسم نفقات الإنتاج غير المباشرة إلى:

- نفقات الإنتاج غير المباشرة الثابتة: والتي تبقى ثابتة نسبيا بغض النظر عن حجم الإنتاج (مثل أجار صالة الإنتاج، استهلاك مباني ومعدات المصنع).

حيث يتم تخصيص هذه النفقات على حجم الطاقة الإنتاجية العادية لمرافق الإنتاج (حجم الطاقة الإنتاجية العادية للآلات مثلا)

- نفقات الإنتاج غير المباشرة المتغيرة: والتي تتغير بشكل مباشر أو شبه مباشر بحجم الإنتاج (على سبيل المثال، يعتبر مراقبو الإنتاج من ضمن الأجور غير المباشرة)

٣- التكاليف الأخرى التي تكبدها في إحضار المخزون إلى موقعه ووضعه الحاليين

ومن أمثلة التكاليف غير المشمولة في تقييم المخزون ويتم الاعتراف بها كمصروف خلال الفترة التي يتم تكبدها فيها ما يلي:

a. المبالغ غير العادية للمواد التالفة أو العمالة أو تكاليف الإنتاج الأخرى.
b. فروق سعر الصرف المتعلق بشراء بضاعة بعملة أجنبية وسداد قيمتها لاحقاً.
c. تكاليف التخزين مالم تكن أساسية لعملية الإنتاج.

d. النفقات الإدارية العامة التي لا تساهم في إحضار المخزون إلى موقعه ووضعه الحاليين.
e. تكاليف البيع.
f. الفروقات بين السعر النقدي والسعر الأجل والذي يعتبر تكاليف اقتراض (ما لم يسمح المعيار IAS 23 برسملتها)

مثال:
تم شراء 50 طن من الزيوت لأجل ستة أشهر بسعر الطن 10000 ل.س. فإذا علمت أن سعر طن الزيت النقدي هو 9000 ل.س

المطلوب: إثبات قيود الشراء.
الحل:

	من مذكورين	
450000	حـ / المشتريات	
50000	حـ / الفوائد المدينة	
	حـ / الدائنين	500000

إن توزيع التكاليف غير المباشرة على تكلفة التحويل يعتمد على القدرة الطبيعية للمنشأة والقدرة الطبيعية هي الإنتاج الذي يتحقق عادة في المتوسط عبر عدد من الفترات مع الأخذ بعين الاعتبار خسارة القدرة التي قد تنتج وينبغي قيد التكاليف التي لا يمكن توزيعا بشكل معقول على تكلفة المخزون عندما يتم تكبدها.

مثال:
ظهرت الأرصدة التالية في ميزان المراجعة لإحدى الشركات الصناعية:
مصاريف صناعية مباشرة 5,000,000
مصاريف صناعية غير مباشرة 3,000,000
فإذا علمت أن عدد الوحدات المنتجة خلال الفترة بلغت 50,000 وحدة وأن الطاقة الإنتاجية العادية للخط الإنتاجي في الشركة يبلغ 75,000 وحدة،

المطلوب: تحديد ماهي تكلفة الوحدة الواحدة من المنتج؟

الحل:
نصيب وحدة المنتج من المصاريف الصناعية المباشرة = 5,000,000 / 50,000 = 100
نصيب وحدة الإنتاج من المصاريف الصناعية غير المباشرة = 3,000,000 / 75,000 = 40
أي أن كلفة وحدة المخزون هي 140
أما المتبقي من المصاريف الصناعية غير المباشر فلا يجوز تحميله على تكاليف المخزون والبالغ:
= 3,000,000 – (50,000 × 40)
= 1,000,000 وتحمل كمصروف للفترة في قائمة الدخل

مثال:
خلال شهر تموز 2014 بدأت الشركة الوطنية بإنتاج الأمر الإنتاجي رقم (55) وقد بلغت تكلفة المواد المباشرة له 5000 واستغرق 10000 ساعة عمل مباشرة ويتم تحميل تكاليف الصنع على اساس ساعات العمل
وكانت تكاليف التحويل لعام 2014 عند مستوى الطاقة الانتاجية العادية البالغة 100000 ساعة عمل كما يلي:
40,000 أجور مباشرة

10,000 تكاليف صنع إضافية متغيرة
30,000 تكاليف صنع إضافية ثابتة

المطلوب:
احسب إجمالي التكاليف للأمر الإنتاجي رقم (55) بافتراض:
أ- مستوى الطاقة الانتاجية الفعلية 125,000 ساعة عمل.
ب- مستوى الطاقة الانتاجية الفعلية 80,000 ساعة عمل.

الحل:
أ- مستوى الطاقة الانتاجية الفعلية 125,000 ساعة عمل:
بما أن مستوى الطاقة الانتاجية الفعلية 125,000 ساعة عمل وهو أكبر من مستوى الطاقة الانتاجية العادية 100,000 ساعة، فإن حصة الوحدة المنتجة من التكاليف الثابتة سوف تنخفض. وسيتم احتساب تكلفة الأمر الإنتاجي رقم (55) كما يلي:
إجمالي التكاليف =
5,000 مواد مباشرة
3,200 أجور مباشرة (125,000/40,000) * 10,000 ساعة
800 تكاليف الصنع الاضافية المتغيرة (125,000/10,000) * 10000 ساعة
2,400 تكايف الصنع الاضافية الثابتة (125,000/30,000) * 10000 ساعة
11,400

ب- مستوى الطاقة الانتاجية الفعلية 80,000 ساعة عمل:
بما أن مستوى الطاقة الإنتاجية الفعلية 80,000 ساعة عمل وهو أقل من مستوى الطاقة الانتاجية العادية 100,000 ساعة، فان التكاليف المتغيرة كالأجور المباشرة وتكاليف الصنع الاضافية المتغيرة يتم تحميلها على اساس الطاقة الفعلية اي بمقدار التكاليف الفعلية،
أما تكاليف الانتاج الثابتة التي يتم تخصيصها للوحدات المنتجة يجب ان لا تزيد نتيجة لانخفاض الطاقة الانتاجية الفعلية (وجود طاقة عاطلة)، أي يتم تحميل التكاليف الثابتة على اساس الطاقة الانتاجية العادية البالغة 100000 ساعة.
وسيتم احتساب تكلفة الأمر الإنتاجي رقم (55) كما يلي:
إجمالي التكاليف =
5000 مواد مباشرة
5,000 أجور مباشرة (80,000/40,000) * 10,000 ساعة
1,250 تكاليف الصنع الاضافية المتغيرة (80,000/10,000) * 10,000 ساعة
3,000 تكايف الصنع الاضافية الثابتة (100,000/30,000) * 10,000 ساعة
14,250
أو معدل التحميل لتكاليف التحويل = 40,000 + 10,000 + (30,000*80%) /80,000 ساعة
= 0.925 وحدة نقدية/ ساعة
إجمالي التكاليف = المواد المباشرة + تكاليف التحويل
= 5,000 + (0.925 * 10,000 ساعة) = 14,250

قد يحدث أحيانا أن يتم إنتاج أكثر من منتج بشكل متزامن بحيث لا يمكن فصل تكاليف التحويل لكل منتج على حدا. في هذه الحالة يتم توزيع التكاليف المشتركة على المنتجات باستخدام أساس منطقي وثابت. ومن هذه الطرق، توزيع التكاليف المشتركة على كمية الإنتاج عند لحظة الفصل بين المنتجات، أو التوزيع على أساس القيمة البيعية النسبية لكل منتج إما عند لحظة الفصل بين المنتجات أو عند إتمام عملية الإنتاج (إذا كانت عملية الفصل تتم قبل الوصول للمنتج النهائي)

مثال:
قامت شركة التنقيب بتكرير بترول خام لتحويله إلى بنزين وزيت وكاز، وكانت التكلفة المشتركة حتى وصول المنتج لنقطة الفصل هي 100,000 (غير قابلة للتحديد بشكل منفصل) حيث أنتجت الشركة 300 برميل من البنزين و200 برميل من الزيوت و100 برميل من الكاز. بالإضافة إلى إنتاج منتج ثانوي من مخلفات الإنتاج يمكن بيعه في السوق فورا بمبلغ 2,000

المطلوب: تحديد كلفة إنتاج كل صنف على حدا

الحل:
يتم تخفيض التكلفة الكلية بالمبلغ القابل للتحصيل من بيع المنتج الثانوي لتكون التكاليف المشتركة كما يلي:
التكلفة المشتركة القابلة للتوزيع = 100,000 – 2,000 = 98,000
نصيب البنزين من التكاليف المشتركة= 98,000 × (600 / 300) = 49,000
نصيب الزيت من التكاليف المشتركة = 98,000 × (600 / 200) = 32,666
نصيب الكاز من التكاليف المشتركة = 98,000 × (600 / 100) = 16,334

تتمة المثال: إذا علمت أن سعر برميل البنزين يعادل 225 وسعر برميل الزيوت يعادل 175 وسعر برميل الكاز يعادل 100
المطلوب: تحديد كلفة إنتاج كل صنف باستخدام القيمة القابلة للتحصيل
الحل:
نصيب البنزين من التكاليف المشتركة= 98,000 × (500 / 225) = 44,100
نصيب الزيت من التكاليف المشتركة = 98,000 × (500 / 175) = 34,300
نصيب الكاز من التكاليف المشتركة = 98,000 × (500 / 100) = 19,600

لاحظ تغير تكلفة البرميل نتيجة تغيير الأساس المستخدم في توزيع التكاليف المشتركة

كما سمح المعيار باستخدام أساليب مثل طريقة التكلفة المعيارية أو طريقة التجزئة لقياس تكلفة المخزون إذا كانت النتائج تقارب نتائج أسلوب التكلفة الفعلية.
إن استخدام أسلوب التكاليف المعيارية يحتاج إلى موازنات تخطيطية تراعي المستويات العادية لاستخدام المواد الخام وتكاليف التحويل والكفاءة والطاقة الإنتاجية على أن يعاد النظر في هذه الموازنات ونتائج التكاليف المحسوبة على أساسها بشكل منتظم وتعديلها عند الضرورة في ضوء الظروف القائمة.
في حين غالبا ما تستخدم طريقة التجزئة لقياس مخزون يتألف من أعداد كبيرة من بنود تتغير بشكل سريع وذات هوامش ربح متشابهة.

مثال:
تدير شركة الجود مجموعة من السوبر ماركت للبيع بالتجزئة. وقد توافرت إليك المعلومات التالية:
بلغ مخزون أول المدة خلال الفترة 14,000
بلغت إجمالي المشتريات 45,000
صافي المبيعات خلال الشهر 70,000 علماً أن هامش الربح الإجمالي 40%

المطلوب:
تقدير تكلفة مخزون آخر المدة بطريقة أسعار التجزئة.

الحل:

تكلفة البضاعة المباعة = 70,000 / 1.4 = 50,000
وفقا لمعادلة تكلفة البضاعة المباعة

14,000	مخزون أول المدة
45,000	+ المشتريات
??	- مخزون أخر المدة
50,000	تكلفة البضاعة المباعة

فإن مخزون أخر المدة = 14,000 + 45,000 – 50,000 = 9,000

الصيغ الرياضية لاحتساب المخزون:

يجب تحديد تكلفة المخزون عن طريق (التمييز المحدد لتكاليف كل منها) وذلك للبنود التي لا يمكن عادة استخدام أحدها محل الأخر، أو الخدمات المنتجة المفصول فيما بينها لاستخدامها في مشروعات محددة.

مثال: صالة بيع سيارات أو معرض بيع ساعات فارهة حيث يمكن تحديد تكلفة كل سيارة أو ساعة على حدا. أو شركة محاماة التي تستطيع تحديد تكلفة تنفيذ عقد كل عميل عن طريق عدد ساعات العمل المنفذة لكل عقد.

وإذا لم تتمكن المنشأة من استخدام طريقة التمييز، فيمكنها اختيار استخدام إحدى البدائل التالية (على أن تستخدم المنشأة الطريقة المختارة على كافة بنود المخوزن المتشابهة في طبيعتها واستخدامها بالنسبة للمنشأة):

- طريقة الوارد أولا صادر أولا
- طريقة متوسط التكلفة المرجح

على الرغم من أن المعيار IAS 2 لم يتطرق إلى السياسات المحاسبية لتحديد تكلفة البضاعة المباعة. إلا أن أنظمة الجرد المتبعة هي:

١- طريقة الجرد الدوري:

لا يتم محاسبيا تحديد قيمة المخزون (وبالتالي تكلفة البضاعة المباعة) خلال الفترة المحاسبية، حيث يتم تحديد قيمة المخزون دوريا (في نهاية الفترة) باستخدام إحدى الصيغ الرياضية لاحتساب المخزون، ومن ثم يتم تحديد تكلفة البضاعة المباعة.
يتم تسجيل كافة عمليات الشراء على (حـ / المشتريات)، وعند عملية البيع يتم إثبات قيد البيع فقط.

٢- طريقة الجرد المستمر:

يتم محاسبيا تحديد قيمة المخزون في أي لحظة (وبالتالي تحديد تكلفة ما تم بيعه) وذلك عن طريق تسجيل كافة عمليات الشراء على (حـ / المخزون)، وتخفيض حساب المخزون بزيادة تكلفة البضاعة المباعة عند كل عملية بيع.

مثال:
قامت شركة الوفاء بشراء بضاعة بكلفة 50,000 وبيعها بمبلغ 60,000
المطلوب: إجراء القيود اللازمة في نظامي الجرد الدوري والجرد المستمر
الحل:

نظام الجرد الدوري

عند الشراء

50,000 من حـ / المشتريات
50,000 إلى حـ / النقدية

عند البيع

60,000 من حـ / النقدية
60,000 إلى حـ / المبيعات

نظام الجرد المستمر

عند الشراء
50,000 من حـ / المخزون
50,000 إلى حـ / النقدية

عند البيع
60,000 من حـ / النقدية
60,000 إلى حـ / المبيعات
50,000 من حـ / كلفة البضاعة المباعة
50,000 إلى حـ / المخزون

ملاحظة: يفترض هذا المثال عدم وجود مخزون سابق (أو استخدام طريقة التمييز) ولذلك تم استخدام كلفة الشراء عند البيع. وفي حين وجود مخزون سابق غير قابل للتمييز فيجب الأخذ بعين الأعتبار الطريقة المتبعة في تقييم المخزون (الوارد أول صادر أول، أومتوسط التكلفة المرجح)

صافي القيمة القابلة للتحقق:

إذا تبين للمنشأة أن تكلفة المخزون أصبحت غير قابلة للاسترداد سواء بسبب إنخفاض سعر بيع تلك المنتجات إلى ما دون التكلفة، أو بسبب تلف في المخزون، أو أصبح متقادما بشكل كلي أو جزئي، فيجب على المنشأة تخفيض قيمة المخزون إلى صافي القيمة القابلة للتحقق (والذي يمثل سعر البيع مطروحا من التكاليف اللازمة لإتمام عملية البيع) ويتم إثبات التخفيض ضمن قائمة الدخل (كمصروف) في الفترة الذي يحدث فيه.

يجب أن تستند تقديرات صافي القيمة القابلة للتحقق إلى أفضل الأدلة التي يمكن الاعتماد عليها والمتاحة في وقت إجراء التقديرات. كما يجب أن تراعي هذه التقديرات تقلبات السعر التي تتعلق بشكل مباشر بالأحداث التي تقع بعد نهاية الفترة وذلك بالقدر الذي تؤكد به تلك الأحداث الظروف القائمة في نهاية الفترة.

تأخذ تقديرات صافي القيمة القابلة للتحقق بعين الاعتبار أيضا السبب أو الغرض وراء الاحتفاظ بمواد المخزون. فعلى سبيل المثال فإن صافي القيمة القابلة للتحقق لكمية من المخزون محتجزة للوفاء بعقد بيع ثابت أو عقد خدمة يعتمد على سعر العقد. وإذا كان عقد البيع يغطي جزءا من المخزون المحتفظ بها فإن صافي القيمة القابلة للتحقق لباقي المخزون يكون على أساس الأسعار العامة للبيع.

إذا تبين لاحقا زيادة في صافي القيمة القابلة للتحقق للمخزون الذي تم تخفيض قيمته سابقا إلى صافي القيمة القابلة للتحقق، فيجب على المنشأة أن تعكس الخسارة السابقة بما لا يزيد عن التكلفة الأساسية.

إذا طرئ انخفاض على المواد الأولية الداخلة في الإنتاج فإنها لا تخفض إلى صافي القيمة القابلة للتحقق في حال كانت القيمة القابلة للتحقق للمنتج النهائي أعلى من تكلفة الإنتاج النهائية.

مثال:
لدى إحدى الشركات بضاعة نصف مصنعة تبلغ تكلفتها 15,000,000 وتبلغ صافي القيمة القابلة للتحقق لها 13,500,000 تبلغ تكاليف الإتمام المقدرة لهذه السلع حتى تصبح تامة الصنع 3,000,000 وعندما تصبح تامة الصنع تقدر صافي القيمة القابلة للتحقق 19,000,000

المطلوب: تحديد مقدار الإنخفاض في البضاعة نصف المصنعة الواجب إثباته

الحل:

طالما أن صافي القيمة القابلة للتحقق بعد الاتمام تتجاوز التكلفة بعد الاتمام فلا حاجة للاعتراف بالفرق بين التكلفة والقيمة القابلة للتحقق للبضائع نصف المصنعة.

مثال:
توفرت لدى شركة التوريدات الصناعية البيانات التالية حول قيمة المخزون في نهاية الفترة المالية:

2,000,000	كلفة المخزون
1,600,000	سعر البيع المقدر
1,500,000	صافي القيمة القابلة للتحقق

المطلوب: إجراء القيود اللازمة في نهاية الفترة المالية:

الحل:

500,000 من حـ / خسائر انخفاض قيمة المخزون	
	500,000 إلى حـ / المخزون

تتمة المثال: لنفرض أنه في نهاية النصف الأول من العام التالي ارتفعت صافي القيمة القابلة للتحقق إلى 2,200,000 المطلوب: إجراء القيد اللازم

الحل:
على الرغم من ارتفاع صافي القيمة القابلة للتحقق بمبلغ 700,000 إلا أنه لا يجوز زيادة المخزون بما يزيد عن التكلفة الأساسية. وعليه يكون القيد:

500,000 من حـ / المخزون	
	500,000 إلى حـ / عكس خسائر انخفاض قيمة المخزون

إثبات المخزون على أنه مصروف
بعد إثبات المخزون والذي يعتبر من الأصول المتداولة والتي تظهر في قائمة المركز المالي، يجب الاعتراف به كمصروف في قائمة الدخل وبسعر التكلفة عندما يتم بيعه مقابل الاعتراف بإيرادات بيع هذا المخزون. كما يجب الاعتراف بمبلغ تخفيض المخزون إلى صافي القيمة القابلة للتحقق وجميع خسائر المخزون كمصروف في الفترة التي يحدث فيها التخفيض أو الخسارة.

الإفصاح
يجب أن تفصح القوائم المالية عا يلي:
- السياسات المحاسبية المتبعة لقياس المخزون بما في ذلك الصيغ الرياضية لاحتساب التكلفة.
- مجموع المبلغ الدفتري للمخزون
- المبلغ الدفتري للمخزون الذي تم تسجيله بالقيمة القابلة للتحقق
- مبلغ المخزون المثبت على أنه مصروف
- مبلغ أي عكس لتخفيض سابق
- الظروف التي أدت إلى عكس تخفيض سابق
- المبلغ الدفتري للمخزون المرهون على أنه ضمان لالتزامات

أمثلة عن معيار المحاسبة الدولي IAS 2 (المخزون)

مثال:
تستخدم شركة النديم نظام الجرد الدوري للمخزون وفيما يلي تفصيل المشتريات خلال عام 2021:

البيان		الكمية	السعر	التكلفة
رصيد أول المدة		100	4	400
مشتريات في 2021/4/1	400	5	2,000	
مشتريات في 2021/8/24		600	7	4,200
مشتريات في 2021/10/18		500	8	4,000
		1,600		**10,600**

فإذا علمت أن عدد الوحدات المباعة بلغت 1000 بسعر بيع 14 للوحدة.

المطلوب:

تحديد قيمة المخزون وتكلفة البضاعة المباعة ومجمل الربح لعام 2021 وفق الطرق التالية:

1 - طريقة التمييز إذا علمت أن بضاعة أخر المدة تتكون 300 وحدة من مشتريات 2021/4/1 و300 وحدة من مشتريات 2021/10/18

2 - طريقة الوارد أولا صادر أولاً.

3 - طريقة المتوسط المرجح.

الحل:

عدد وحدات آخر المدة = عدد الوحدات المتاحة للبيع – عدد الوحدات المباعة
= 1,600 – 1,000 = 600

طريقة التميز:

مخزون أخر المدة = (300 × 5) + (300 × 8) = 3,900
تكلفة البضاعة المباعة = تكلفة البضاعة المتاحة للبيع – تكلفة بضاعة آخر المدة
= 10,600 – 3,900 = 6,700
مجمل الربح = (1,000 × 14) – 6,700 = 7,300

طريقة الوارد أولا صادر أولا:

وفقاً لهذه الطريقة يتكون مخزون أخر المدة (المكون من 600 وحدة) من البنود التي تم شراؤها مؤخراً، في حين يتم احتساب تكلفة البضاعة المباعة من البنود التي تم شراؤها أولاً. وبناء عليه فإن مخزون أخر المدة المؤلف من 600 وحدة

مخزون أخر المدة = (500 × 8) + (100 × 7) = 4,700
تكلفة البضاعة المباعة = 10,600 – 4,700 = 5,900
مجمل الربح = (1,000 × 14) – 5,900 = 8,100

طريقة متوسط التكلفة المرجح:

متوسط التكلفة المرجح = 10,600 / 1,600 = 6.625
مخزون أخر المدة = 600 × 6.625 = 3,975
تكلفة البضاعة المباعة = 1,000 × 6.625 = 6,625
مجمل الربح = (1,000 × 14) – 6,625 = 7,375

مثال:

فيما يلي العمليات التي تمت لدى شركة المشرق الدولية خلال شهر أيلول/ 2020 والتي تتبع نظام **الجرد المستمر** في المحاسبة عن المخزون:

2020/9/1	100	رصيد أول المدة بتكلفة 3 للوحدة
2020/9/5	80	مشتريات بتكلفة 4 للوحدة

2020/9/11 140 مبيعات بسعر 8 للوحدة
2020/9/23 70 مشتريات بتكلفة 7 للوحدة

المطلوب:

١. احسب عدد الوحدات المتاحة للبيع وتكلفتها.
٢. احسب تكلفة مخزون آخر المدة وتكلفة البضاعة المباعة باستخدام:
أ. طريقة الوارد اولا صادر اولاً.
ب. متوسط التكلفة المرجح.

الحل:

١- عدد الوحدات المتاحة للبيع وتكلفتها متساوية في ظل جميع الطرق كونها تمثل إجمالي المدخلات، وهي كما يلي:
عدد الوحدات المتاحة للبيع = عدد وحدات أول المدة + عدد الوحدات المشتراة
= 100 + 150 = 250 وحدة
تكلفة الوحدات المتاحة للبيع= تكلفة وحدات أول المدة + صافي المشتريات
= 300 + (490 + 320) = 1,110
عدد وحدات آخر المدة وتكلفة وحدات آخر المدة، وتكلفة البضاعة المباعة:
تتم من خلال إعداد بطاقة الصنف كما يلي:

٢- حساب تكلفة المخزون وتكلفة البضاعة المباعة

أ. طريقة الوارد أولاً صادر أولاً:

التاريخ	المشتريات			المبيعات			الرصيد		
	عدد	سعر	تكلفة	عدد	سعر	تكلفة	عدد	سعر	تكلفة
2020/9/1	-	-	-	-	-	-	100	3	300
2020/9/5	80	4	320	-	-	-	100 80 180	3 4	300 320 620
2020/9/11	-	-	-	100 40 140	3 4	300 160 460	40	4	160
2020/9/23	70	7	490	-	-	-	40 70 110	4 7	160 490 650

وعليه فإن تكلفة مخزون أخر المدة والمؤلف من 110 وحدة بلغ 650 في حين بلغت تكلفة البضاعة المباعة 460

ب. طريقة المتوسط المرجح:

التاريخ	المشتريات			المبيعات			الرصيد		
	عدد	سعر	تكلفة	عدد	سعر	تكلفة	عدد	سعر	تكلفة
2020/9/1	-	-	-	-	-	-	100	3	300
2020/9/5	80	4	320	-	-	-	100 80 180	3 4 3.44	300 320 620
2020/9/11	-	-	-	140	3.44	482.4	40	3.44	137.7
2020/9/23	70	7	490	-	-	-	40 70 110	3.44 7 5.705	137.7 490 627.7

وعليه فإن تكلفة مخزون أخر المدة والمؤلف من 110 وحدة بلغ 627.7 في حين بلغت تكلفة البضاعة المباعة 482.4

مثال:

شركة الساحل لبيع المفروشات بالتجزئة ولديها خمس منتجات رئيسة والجدول التالي يظهر أنواع وكمية وتكلفة كل وحدة وصافي القيمة القابلة للتحقق لكل وحدة من المنتجات في 2005/12/31 على النحو الآتي:

خط المنتج	الكمية في المستودع	تكلفة / وحدة	صافي القيمة القابلة للتحقق/وحدة
الأرائك	100	1,000	1,200
موائد الطعام	200	500	450
الأسرة	300	1,500	1,600
الخزانات	400	750	770
مقاعد غرفة الجلوس	500	250	200

المطلوب:

إجراء تقييم للمخزون في 2005/12/31 وفقا لمعيار المحاسبة الدولي IAS 2

خط المنتج	**الكمية في المستودعات**	**تكلفة / وحدة**	**المخزون بسعر التكلفة**	**صافي القيمة القابلة للتحقق**	**أيهما أقل**
الأرائك	100	1000	100,000	120,000	100,000
موائد الطعام	200	500	100,000	90,000	90,000
الأسرة	300	1500	450,000	480,000	450,000
الخزانات	400	750	300,000	308,000	300,000
مقاعد غرفة الجلوس	500	250	125,000	100,000	100,000
			1,075,000		**1,040,000**

وعليه يتم تقييم مخزون أخر المدة بمبلغ 1,040,000 عن طريق تخفيض تكلفة المخزون بمبلغ 35,000 والإعتراف بها في قائمة الدخل كخسارة انخفاض في قيمة المخزون

مثال: عن أثار اعتماد المجموعات المتشابهة أو المفردة كأساس في تقويم المخزون

	قيمة المخزون على أساس		تطبيق القاعدة على		
	التكلفة	صافي القيمة القابلة للتحقق	مفردة	مجموعات رئيسية	مجمل المخزون
مجموعة (1)					
بند أ	2000	3000	2000		
بند ب	4000	2500	2500		
بند ج	5000	3000	3000		
المجموع	11000 =====	8500 =====	7500 =====	8500 =====	
المجموعة (2)					
بند أ	1000	1500	1000		
بند ب	8000	16000	8000		
بند ج	10000	6000	6000		
المجموع	19000 =====	23500 =====	15000 =====	19000 =====	
مجموع المخزون	30000	32000	22500	27500	30000

الحل:

•إذا عاملنا المخزون ككل واحد فلا يوجد مبرر لوجود خسائر انخفاض القيمة لأن القيمة القابلة للتحقق لكل عناصر المخزون تبلغ 32500 وهي تتجاوز التكلفة البالغة 30000 وهي غير مقبولة لأن أخفت خسائر انخفاض نتيجة لإجراء مقاصة بينها وبين ما هو معروف بمكاسب غير محققة.

•بينما إذا أخذنا المجموعات فيجب تحميل حساب الأرباح والخسائر بمبلغ 2500 خسارة انخفاض للمجموع الأولى بينما في المجموعة الثانية لا يوجد مبرر لأن صافي القيمة القابلة للتحقق أكبر من التكلفة.

•أما إذا أخذنا كل عنصر بشكل مستقل فيجب تحميل حساب الأرباح والخسائر بمبلغ 7500 خسارة انخفاض لعناصر المخزون المختلفة كل عنصر على حدة.

أختر الإجابة الصحيحة:

يتم تقييم مخزون بضاعة آخر المدة وإظهارها في الميزانية بموجب معايير المحاسبة الدولية كما يلي:
أ- التكلفة.
ب- بصافي القيمة القابلة للتحقق.
ت- بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل.
ث- بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أكبر.

واحدة من التكاليف التالية تعتبر ضمن تكاليف المخزون وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم 2 المخزون:
أ- التالف غير العادي.
ب- فروق أسعار صرف العملات الأجنبية الناشئة مباشرة عن حيازة مخزونات في الآونة الأخيرة بعملة أجنبية.
ت- التالف العادي.
ث- مصاريف البيعية.

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

200,000	المبيعات
50,000	مخزون أول المدة
130,000	المشتريات

قيمة المخزون في 2014/6/30:
أ- 120,000
ب- 70,000
ت- 40,000
ث- 20,000

في حالات التضخم لو استخدمت الشركة (س) طريقة متوسط التكلفة المرجحً بدلاً من الوارد أولا صادر أولا أي من العبارات التالية خاطئة:
أ- تكلفة البضاعة المتاحة للبيع لن تتغير.
ب- عدد وحدات المخزون لن تتغير.
ت- تكلفة البضاعة المتاحة للبيع ستنخفض.
ث- - مجمل الربح سينخفض.

معيار المحاسبة الدولي رقم (7)
قائمة التدفقات النقدية

هدف المعيار

تعد المعلومات عن التدفقات النقدية للمنشأة مفيدة في تزويد مستخدمي البيانات المالية بأسس لتقييم قدرة المنشأة على توليد النقد ومعادلات النقد واحتياجات المنشأة لاستغلال تلك التدفقات، وتتطلب القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون تقييماً لقدرة المنشأة على توليد النقد ومعادلات النقد وتوقيت ودرجة التأكد من ذلك.

وهدف هذا المعيار هو المطالبة بتوفير معلومات عن التغيرات التاريخية في النقد ومعادلات النقد الخاصة بالمنشأة باستخدام بيان التدفقات النقدية التي تصنفها من خلال الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية.

تفصيل محتوى المعيار:

يحتوي هذا المعيار على 53 فقرة وفق العناوين التالية:

- الهدف
- النطاق — الفقرة 1 – 3
- المنافع من معلومات التدفقات النقدية — الفقرة 4 – 5
- التعريفات — الفقرة 6
  - النقد ومعادلات النقد — الفقرة 7 – 9
- عرض قائمة التدفقات النقدية — الفقرة 10 – 12
  - الأنشطة التشغيلية — الفقرة 13 – 15
  - الأنشطة الاستثمارية — الفقرة 16
  - الأنشطة التمويلية — الفقرة 17
- التقرير عن التدفقات من الأنشطة التشغيلية — الفقرة 18- 20
- التقرير عن التدفقات من الأنشطة الاستثمارية والتمويلية — الفقرة 21
- التقرير عن التدفقات النقدية على أساس صاف — الفقرة 22 -24
- التدفقات النقدية بعملة أجنبية — الفقرة 25 – 30
- الفائدة وتوزيعات الأرباح — الفقرة 31 – 34
- الضرائب على الدخل — الفقرة 35 – 36
- الاستثمارات في المنشآت التابعة والزميلة والمشروعات المشتركة — الفقرة 37 – 38
- التغيرات في حصص الملكية في المنشآت التابعة والأعمال الأخرى — الفقرة 39 – 42
- المعاملات غير النقدية — الفقرة 43 – 44
- الإفاصاحات — الفقرة 44 – 53

نطاق المعيار

يجب على المنشأة إعداد بيان التدفقات النقدية وفق المعيار المحاسبي IAS 7 وعرضه كبيان منفصل وكجزء لا يتجزأ من البيانات المالية والإيضاحات المرفقة معها لكل فترة مالية.

فوائد بيان التدفقات النقدية

يعتبر بيان التدفقات النقدية جزءاً لا يتجزأ من البيانات المالية، ويفيد ما يلي:

١- يعطي نظرة أعمق عن الهيكل المالي للمنشأة بما في ذلك السيولة والملاءة المالية وقدرته على التأثير على مبالغ وتوقيت التدفقات النقدية للتكيف مع الظروف والفرص المتغيرة، حيث يفصح بيان التدفقات النقدية عن معلومات مهمة من الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية للمنشأة، أو المعلومات غير المتوفرة أو التي لا تظهر بوضوح في بيان المركز المالي أو بيان الدخل أو بيان الدخل الشامل.

توفر الإفصاحات الإضافية الإلزامية أو التي ينصح بها معيار IAS 7 معلومات قيمة لمستخدمي البيانات المالية، وتعطي هذه الإفصاحات مقترنة مع بيان التدفقات النقدية نظرة أعمق حول أداء ومركز المنشأة المالي، والنتائج المستقبلية المحتملة مما لو أخذت بيانات المركز المالي والدخل الشامل كل على حدة.

٢- يعطي بيان التدفقات النقدية معلومات إضافية لمستخدمي البيانات المالية لتقييم التغيرات في أصول والتزامات وحقوق الملكية للمنشأة. عند عرض بيانات المقارنة فإن مستخدمي البيانات المالية يستطيعون معرفة معلومات أكثر عن أسباب التغيرات في الأصول والالتزامات وحقوق الملكية، وربطها بالحسابات ذات الصلة في بيان الدخل، على سبيل المثال يستطيع مستخدمو البيانات المالية استخدام صافي التغير في الذمم المدينة من بداية السنة لنهايتها لتحويل المبيعات الواردة في بيان الدخل إلى الأساس النقدي، ولكن في حال الاستحواذ على منشأة أخرى – بما في ذلك ذممها المدينة- فإن الزيادة في الذمم المدينة ستكون غير مرتبطة بمبيعات المنشأة المستحوذة وبالتالي فإن هذه الزيادة ستكون غير مفهومة ما لم يتم عرض بيان التدفقات النقدية الفعلية مرفقاً مع بيان المركز المالي وبيان الدخل.

٣- يعتبر بيان التدفقات النقدية مؤشراً لمبالغ وتوقيت وموثوقية التدفقات النقدية المستقبلية، بالإضافة لذلك، يمكن أن اعتبار بيان التدفقات النقدية مقياساً لتقييم دقة توقعات التدفقات النقدية المستقبلية في المنشآت التي تستخدم نظام توقع التدفقات النقدية، كما أنه يعطي معلومات قيمة عن العلاقة بين ربحية الشركة وتدفقاتها النقدية، وتقييم أثر تغيرات الأسعار.

التعاريف

تستخدم التعاريف والمصطلحات التالية في المعيار وهي:

النقد: النقد في الخزينة والودائع تحت الطلب في المصارف أو المؤسسات المالية

ما يعادل النقد: الاستثمارات قصيرة الأجل عالية السيولة والقابلة للتحويل بسهولة إلى مبالغ نقدية معلومة وتكون عرضة لمخاطر ضئيلة للتغيرات في القيمة.

الطريقة المباشرة: هي طريقة الحصول على النقد الصافي المولد (أو المستخدم) من (في) عمليات التشغيل من المكونات الرئيسية للمقبوضات والمدفوعات التشغيلية.

الطريقة غير المباشرة: وهي طريقة الحصول على النقد الصافي المولد (أو المستخدم) من (في) عمليات المنشأة من خلال تعديل الربح قبل الضريبة بإضافة أو استبعاد آثار العمليات غير النقدية، أي مبالغ مؤجلة أو مستحقة من مقبوضات أو مدفوعات تشغيلية سابقة أو مستقبلية، وأي بنود مرتبطة بالأنشطة الاستثمارية والتمويلية.

الأنشطة التمويلية: هي أنشطة ينتج عنها تغيرات في حجم وتكوين حقوق ملكية المنشأة المساهم بها واقتراضها.

الأنشطة الاستثمارية: هي اقتناء واستبعاد أصول طويلة الأجل والاستثمارات الأخرى غير المُضمنة في مُعادِلات النقد.

الأنشطة التشغيلية: هي أنشطة المنشأة الرئيسية المنتجة للإيراد والعمليات والأحداث غير المصنفة كأنشطة تمويلية أو استثمارية.

مكونات النقد ومعادلات النقد

يتضمن النقد وما في حكمه النقد غير المقيد (كالنقد في الصندوق أو الحسابات الجارية في البنوك)، أو الودائع تحت الطلب أو الاستثمارات قصيرة الأجل (موعد الاستحقاق ثلاثة أشهر أو أقل من تاريخ الإقتناء).

لا تعتبر استثمارات حقوق الملكية من مكونات النقد وما في حكمه ما لم تتوافق مع تعريف الأجل القصير (ثلاثة أشهر أو أقل).

تصنف القروض المصرفية عادة ضمن الأنشطة التمويلية، ولكن في بعض الحالات، يكون للحساب الجاري المدين (السحب على المكشوف) دور مهم عند إدارة المنشأة كمكون أساسي من مكونات النقد وما في حكمه، يمكن اعتبار الحساب الجاري المدين من مكونات النقد ومافي حكمه إذا حقق ما يلي:

١- يستحق الحساب عند الطلب من المنشأة؛
٢- يكون رصيد البنك متقلباً عادة بين المدين والدائن.

تعامل ودائع البنوك المحتفظ بها لأغراض قانونية (كالودائع لدى البنك المركزي لأغراض الالتزام) في بيان التدفقات النقدية كما تتم معاملتها في بيان المركز المالي (إما معادل نقدي أو أصل تشغيلي).

عرض قائمة التدفقات النقدية

تصنف قائمة التدفقات النقدية المقبوضة والنقدية المدفوعة خلال فترة مالية معينة إلى أنشطة تشغيلية وأنشطة إستثمارية وأنشطة تمويلية. ويوفر التصنيف وفق تلك الأنشطة معلومات تمكن مستخدمي القوائم المالية من تقدير أثر هذه الأنشطة على المركز المالي وتحديد مصادر السيولة، ومعرفة العلاقات بين تلك الأنشطة.

الأنشطة التشغيلية: وتمثل الآثار النقدية لعناصر قائمة الدخل إضافة إلى عناصر رأس المال العامل (الأصول والإلتزامات المتداولة) والفرق بين التدفقات النقدية الواردة والتدفقات النقدية الصادرة يمثل صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية.

ومن أمثلة الأنشطة التشغيلية:

- المقبوضات النقدية من بيع السلع وتقديم الخدمات
- المقبوضات النقدية من العمولات والأتاوات والرسوم والإيرادات الأخرى
- المدفوعات النقدية للموردين مقابل شراء البضائع والحصول على الخدمات
- المدفوعات النقدية للموظفين أو بالنيابة عنهم (مثل التأمينات الاجتماعية وضرائب الموظفين)
- المدفوعات النقدية لضرائب الدخل أو المبالغ المستردة منها ما لم تتعلق مباشرة بالنشاطات الإستثمارية والتمويلية
- المقبوضات والمدفوعات النقدية من عقود محتفظ بها لأغراض التعامل، أو المتاجرة
- شراء الأوراق المالية والقروض لأغراض المتاجرة (التعامل) حيث تشبه هنا المخزون حيث يتم إعادة بيعها، حيث يتم تصنيف التدفقات النقدية الناتجة عن الشراء والبيع لأوراق مالية وقروض يحتفظ بها للمتاجرة على أنها أنشطة تشغيلية
- التدفقات النقدية الناتجة عن تقديم السلف والقروض النقدية وتحصيلها والتي تقدمها المؤسسات المالية (البنوك) على أنها أنشطة تشغيلية لأنها تتعلق بالنشاط الرئيسي المنتج للإيراد لتلك المؤسسات

الأنشطة الاستثمارية: وتمثل العمليات والأحداث المتعلقة بالتكوين الرأسمالي للمنشأة والخاصة بالأصول الثابتة والإستثمارات غير المتداولة.

ومن الأمثلة على التدفقات النقدية من النشاطات الإستثمارية:

- المقبوضات/والمدفوعات النقدية لشراء الممتلكات والآلات والمعدات والأصول غير الملموسة والأصول طويلة الأجل الأخرى. وتشمل هذه المدفوعات تكاليف التطوير التي تم رسملتها والممتلكات والآلات والمعدات التي تقوم المنشأة بتشييدها ذاتياً
- المقبوضات/والمدفوعات النقدية لاقتناء أدوات حقوق ملكية باستثناء المدفوعات لتلك الأدوات التي تعتبر معادلة للنقد، أو تلك المحتفظ بها لأغراض المتاجرة)
- المدفوعات النقدية نتيجة تقديم القروض والسلف للغير، حيث ينجم عنها إيرادات فوائد وبالتالي فهي نشاط إستثماري، بإستثناء السلف والقروض المقدمة من قبل البنوك والشركات المشابهة والتي تعتبر نشاط تشغيلي.
- المقبوضات النقدية من تحصيل السلف والقروض التي قدمت للغير بإستثناء السلف والقروض المقدمة من قبل البنوك والشركات المشابهة والتي تعتبر نشاط تشغيلي.
- المقبوضات/والمدفوعات من العقود المستقبلية والعقود الآجلة وعقود الخيارات وعقود المبادلة. إلا عندما يتم الإحتفاظ بالعقود لأغراض المتاجرة

الأنشطة التمويلية: تتضمن الحصول على الموارد أو إعادتها من المالكين (بنود حقوق الملكية)، أو المقرضين (الالتزامات "غير التشغيلية").

ومن الأمثلة على التدفقات النقدية من النشاطات التمويلية:

- المقبوضات النقدية من الملاك لزيادة رأس المال وإصدار الأسهم أو أدوات حقوق الملكية الأخرى.
- المدفوعات النقدية إلى الملاك لتخفيض رأس المال.
- المدفوعات النقدية نتيجة شراء أو بيع أسهم الخزينة
- المقبوضات النقدية من إصدار السندات، والقروض، وأوراق الدفع، والرهونات العقارية وغيرها من القروض قصيرة أو طويلة الأجل.
- المدفوعات النقدية لتسديد القروض.
- المدفوعات النقدية من قبل المستأجر لتخفيض الإ لتزام القائم او المتعلق بعقد الإيجار.

التقرير عن التدفقات النقدية الناتجة من الأنشطة التشغيلية

يتم عرض الأنشطة التشغيلية في قائمة التدفقات النقدية إما بالطريقة المباشرة أو بالطريقة غير المباشرة حيث تختلف طريقة احتساب صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية حسب الطريقة المتبعة.

الطريقة المباشرة: والتي بموجبها يتم الإفصاح عن الفئات الرئيسة لإجمالي المقبوضات النقدية وإجمالي المدفوعات النقدية خلال الفترة. ويشجع المعيار على تقديم التقارير عن التدفقات النقدية باستخدام الطريقة المباشرة حيث أن الطريقة المباشرة توفر معلومات يمكن أن تكون مفيدة في تقدير التدفقات النقدية المستقبلية لا تتوفر بمقتضى الطريقة غير المباشرة. إلا أن المعيار أشار إلى أن استخدام الطريقة غير المباشرة يعتبر أسلوباً مقبولاً.
ويجب على المنشآت التي تستخدم الطريقة المباشرة أن تعرض التصنيفات الرئيسية التالية:

- النقد المتحصل من الزبائن
- الفوائد وتوزيعات الأرباح المقبوضة
- النقد المدفوع للموظفين وللموردين
- الفوائد المدفوعة
- الضرائب المدفوعة
- المقبوضات والمدفوعات التشغيلية الأخرى

الطريقة غير المباشرة: والتي بموجبها يتم تعديل صافي الربح قبل الضرائب والفوائد بالتغيرات في أرصدة الأصول والمطلوبات المتداولة التشغيلية خلال السنة المالية، وبإضافة قيمة إهتلاك الأصول غير المتداولة ومبلغ إطفاء الأصول غير الملموسة وأي نفقات لا تتطلب نقدية مدفوعة، وكذلك بالمكاسب أو الخسائر الناجمة عن التخلص من الأصول غير المتداولة أو الإستثمارات المالية.
وبموجب الطريقة غير المباشرة يحدد صافي التدفق النقدي التاتج من الأنشطة التشغيلية عن طريق تعديل الربح أو الخسارة تبعاً لأثار ما يلي:

- البنود غير النقدية الواردة في قائمة الدخل مثل الاستهلاكات والمخصصات والضرائب المؤجلة ومكاسب وخسائر العملة الأجنبية غير المحققة وأرباح المنشأت الزميلة المعترف بها وغير الموزعة
- التغيرات خلال الفترة في المخزون وفي المبالغ التشغيلية مستحقة التحصيل والمبالغ التشغيلية مستحقة السداد
- جميع البنود الأخرى الواردة في قائمة الدخل التي قد تكون أثارها النقدية استثمارية أو تمويلية

التقرير عن التدفقات النقدية الناتجة من الأنشطة الاستثمارية والأنشطة التمويلية

يجب على المنشأة التقرير بشكل منفصل عن الفئات الرئيسية لإجمالي المقبوضات النقدية وإجمالي المدفوعات النقدية الناشئة عن الأنشطة الاستثمارية والتمويلية.
وتنتج التدفقات النقدية من الأنشطة الإستثمارية من خلال رصد التغيرات على رصيد الأصول غير المتداولة الملموسة وغير الملموسة، وكذلك التغيرات في الإستثمارات المالية مثل شراء وبيع الأسهم الإستراتيجية والسندات.
في حين تمثل التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية التغيرات على الحسابات التي تمثل مصادر تمويل للمنشأة، مثل القروض قصيرة وطويلة الأجل والتغيرات على رأس المال التي تتم نقداً بالزيادة أو النقص ومدفوعات عقود الإيجار التمويلي، كما قد تشمل توزيعات الأرباح للمساهمين ومدفوعات الفائدة

يوضح الجدول التالي بعض الأمثلة للتصنيف ضمن بيان التدفقات النقدية وفق معيار المحاسبة الدولي IAS 7:

	أنشطة تشغيلية	أنشطة استثمارية	أنشطة تمويلية
التدفقات النقدية الداخلة	تقديم خدمات وبيع بضائع	تحصيلات المبلغ الأساسي من قروض	المتحصل من إصدار أسهم
	بيع أدوات حقوق ملكية محتفظ بها لغرض المتاجرة	بيع أصول ثابتة	المتحصل من إصدار سندات دين
	فوائد دائنة (إيراد فوائد)		
التدفقات النقدية الخارجة	دفعات للموردين (بضائع أو خدمات)	شراء أسهم ملكية في منشأة أخرى	توزيع أرباح للمساهمين
	الضرائب المدفوعة	شراء أصول ثابتة	إعادة شراء أسهم المنشأة نفسها
	فوائد مدينة (مصروف فوائد)		

وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي IAS 7، فإن الأنشطة الاستثمارية والتمويلية غير ذات الطابع النقدي يجب أن تعرض في البيانات المالية في مكان آخر(كالإيضاحات) دون تضمينها في بيان التدفقات النقدية، وكمثال على هذه العمليات:

- الاستحواذ على أصل من خلال عقد إيجار تمويلي
- استبدال أصل أو التزام غير مالي بأصل أو التزام آخر غير مالي أيضاً
- إصدار أسهم للاستحواذ على اصل

فيما يلي مثال يوضح شكل العرض لقائمة التدفقات النقدية

	20YY ليرة سورية	20YX ليرة سورية
التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية:		
النقد المتحصل من الزبائن	**X**	X
النقد المدفوع للموردين والموظفين	**(X)**	(X)
التدفق النقدي من العمليات التشغيلية	**X**	X
فوائد مدفوعة	**(X)**	(X)
ضريبة الدخل المدفوعة	**(X)**	(X)
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية	**X**	X
التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية:		
النقد المتحصل من الاستحواذ على شركة تابعة (بالصافي)	**X**	X
شراء أصول ثابتة	**(X)**	(X)
المتحصل من بيع أصول ثابتة	**X**	X
فوائد مقبوضة	**X**	X
النقد المتحصل من توزيعات أرباح	**X**	X
صافي التدفقات النقدية المستخدمة في الأنشطة الاستثمارية	(X)	(X)
التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية		
المتحصل من إصدار أسهم رأس المال	**X**	X
المتحصل من قروض طويلة الأجل	**X**	X
توزيعات أرباح مدفوعة لحملة الأسهم	**(X)**	(X)
صافي التدفقات النقدية من (المستخدمة في) الأنشطة التمويلية	**X**	(X)
النقد وما في حكمه كما في 1 كانون الثاني	**X**	X
أثر تغيرات أسعار الصرف على أرصدة النقد بالعملات الأجنبية	**(X)**	X
النقد وما في حكمه كما 31 كانون الأول	**X**	X

مثال (1):

أدناه الموازنات المقارنة لشركة (x) لسنتي 98 و1999 مع بيان الدخل للشركة المذكورة لسنة 1999:

الميزانية العمومية لشركة (x) كما هي في 1998/12/31 و 1999

البيان	1999 **ليرة سورية**	1998 ليرة سورية	الفرق الزيادة (النقص)
الأصول			
النقد	21000	10000	11000
الذمم المدينة (بالصافي)	30000	20000	10000
مخزون آخر المدة	26000	30000	(4000)
المعدات	70000	50000	20000
مجمع اهتلاك المعدات	(10000)	(5000)	(5000)
مجموع الأصول	137000	105000	32000
المطاليب وحقوق الملكية			
الذمم الدائنة (الدائنون)	9000	15000	(6000)
الالتزامات المستحقة (واجبة الدفع)	2000	-	2000
أسهم رأس المال (10 ل.س قيمة اسمية)	90000	60000	30000
الأرباح المحتجزة	36000	30000	6000
مجموع الالتزامات وحقوق الملكية	137000	105000	32000

بيان الدخل لشركة (x)للسنة المنتهية في 1999/12/31

المبيعات	140000
(-) كلفة البضاعة	(100000)
إجمالي الربح (الدخل)	40000
(-) المصاريف التشغيلية (عدا الاهتلاك)	25000
مصاريف الاهتلاك	5000
صافي الدخل (الربح الصافي)	10000

بيانات إضافية:

1 - اشتريت المعدات نقد اً خلال 1999 بمبلغ 20000 ل.س.

2 – رأس مال الأسهم بقيمة 30000 ل.س أصدرت للبيع نقد اً بالقيمة الاسمية.

3 - حصص أرباح نقدية أعلن عنها ودفعت في 1999 نقد اً بمبلغ 4000 ل.س.

المطلوب: عرض قائمة التدفقات النقدية بالطريقة المباشرة وغير المباشرة

الحل:

١- احتساب التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية بالطريقة المباشرة

المتحصلات من العملاء:

= صافي المبيعات + النقص في رصيد الزبائن أو (-) الزيادة في رصيد حساب الزبائن

= 140,000 - 10,000 = 130,000

المدفوعات للموردين:

= تكلفة البضاعة المباعة + الزيادة في المخزون السلعي أو (-) النقص في المخزون السلعي

+ النقص في حساب الذمم الدائنة أو (-) الزيادة في حساب الذمم الدائنة

= 100,000 – 4,000 + 6,000 = 102,000

النقدية المدفوعة في المصروفات:

= المصروفات + زيادة في المصروفات المقدمة أو (-) النقص في المصروفات المقدمة

+ النقص في المصروفات المستحقة أو (-) الزيادة في المصروفات المستحقة

= 25,000 – 2,000 = 23,000

وعليه يكون صافي التدفق نت الأنشطة التشغيلية = 130,000 – 102,000 – 23,000 = 5,000

٢- احتساب التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية بالطريقة غير المباشرة

صافي الدخل		10000
تسوية صافي الدخل إلى صافي النقدية		
مستحصل من الأنشطة التشغيلية:		
الزيادة في الحسابات المدينة	(10000)	
النقص في المخزون السلعي	4000	
النقص في الحسابات الدائنة	(6000)	
الزيادة في الالتزامات مستحقة الدفع	2000	
مصارف الاهتلاك	5000	(5000)
صافي التدفق من العمليات التشغيلية		5000

ويلاحظ أن كلا الطريقتين قد أوصلتنا إلى نفس النتيجة وهي أن صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية هي 5000 وبمعالجة بقية الأنشطة الاستثمارية والأنشطة التمويلية بنفس الأسلوب الذي سبق توضيحه نصل إلى بيان التدفقات النقدية التالية للطريقتين المباشرة وغير المباشرة.

بيان التدفقات النقدية لشركة (x) للسنة المنتهية في 1999/12/31 (الطريقة المباشرة):

	1999 ليرة سورية
النقدية من الأنشطة التشغيلية	
نقدية مستلمة من العملاء	130000
نقدية مدفوعة عن المشتريات	(102000)
نقدية مدفوعة من المصاريف التشغيلية	(23000)
	5000
التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية:	
شراء معدات	(20000)
التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية:	
مستلمات مقدمة عن إصدار أسهم رأس المال	30000
حصص أرباح نقدية مدفوعة	(4000)
صافي النقدية من الأنشطة التمويلية	26000
صافي الزيادة (النقص) في النقدية	11000

بيان التدفقات النقدية لشركة (x) للسنة المنتهية في 1999/12/31 (الطريقة غير المباشرة):

	1999 ليرة سورية
النقدية من الأنشطة التشغيلية	
صافي الدخل	10000
تسويات لتعديل صافي دخل الاستحقاق إلى صافي الدخل النقدي الناتج عن العمليات التشغيلية:	
الزيادة في الحسابات المدينة	(10000)
النقص في مخزون البضاعة	4000
النقص في الحسابات الدائنة	(6000)
الزيادة في الالتزامات مستحقة الدفع	2000
مصاريف الاهتلاك	5000
صافي النقد من الأنشطة التشغيلية	5000
التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية:	
شراء معدات	(20000)
التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية:	
مستلمات مقدمة عن إصدار أسهم رأس المال	30000
حصص أرباح نقدية مدفوعة	(4000)
صافي النقدية من الأنشطة التمويلية	26000
صافي الزيادة (النقص) في النقدية	11000

مثال (2):

فيما يلي الميزانيات المقارنة لشركة دمشق كما هي في 2005/12/31 و 2006/12/31 وكذلك بيان الدخل للفترة المنتهية في 2006/12/31

البيـــــــــان	2005 **ليرة سورية**	2006 ليرة سورية
أصول متداولة		
النقد وما في حكمه	17500	7500
مدينون (الصافي)	42500	52500
مخزون	60000	100000
مصاريف مدفوعة مقدماً	6000	12500
المجموع	126000	172500
أصول ثابتة:		
أراضي	100000	150000
معدات وآلات	190000	235000
مخصص الاهتلاك	62500	96250
المجموع	227500	288750
مجموع الأصول	353500	461250
خصوم متداولة		
دائنون	21000	11250
خصوم طويلة الأجل		
أوراق دفع مصرفية طويلة الأجل	45000	72500
أوراق دفع أخرى	10000	85000
سندات طويلة الأجل	92500	55000
المجموع	147500	212500
مجموع الخصوم	168500	223750
حقوق المساهمين:		
رأس المال (القيمة الأسمية 10ل.س)	30000	50000
علاوة الإصدار	50000	77500
أرباح محتجزة	105000	110000
مجموع حقوق المساهمين	185000	237500
مجموع الخصوم وحقوق المساهمين	353500	461250

بيان الدخل لشركة دمشق لمفترة المنتهية في 2006/12/31

البيان	مبالغ جزئية **ليرة سورية**	مبالغ كلية ليرة سورية
المبيعات		450000
تكلفة البضاعة المباعة	250000	250000
مجمل ربح العمليات		200000
مصاريف التشغيل والفوائد المدينة	170000	170000
صافي ربح التشغيل		30000
مكاسب بيع أراضي		10000
صافي الربح قبل الضريبة		40000

كما توفرت المعلومات الإضافية التالية:
1 - تم إصدار أسهم جديدة عددها 1000 سهم سعر إصدار 32.5 ل. س للسهم.
2 - تم شراء أراضي بمبلغ 75000 سدد ثمنها بورقة دفع طويلة الأجل.
3 - تم بيع أراضي تكلفتها 25000 بمبلغ 35000.
4 - جرى إطفاء سندات قيمتها 37500.
5 - كان مصروف الاهتلاك عن السنة والداخل ضمن مصاريف التشغيل 33750.
6 - تم شراء معدات بمبلغ 45000 نقد اً.
7 - أعلنت الشركة عن توزيع أرباح بنسبة 50 % من رأس المال، وجرى توزيع أرباح نقد اً قيمتها 20000.

المطلوب: إعداد بيان التدفقات النقدية بموجب الطريقتين المباشرة وغير المباشرة.

الحل:

أولاً: إعداد بيان التدفق النقدي وفق الطريقة المباشرة

بموجب هذه الطريقة يُطلب إعادة احتساب النقد المحصل من العملاء (المبيعات + التغير في رصيد المدينون) والنقد المدفوع للموردين
(المشتريات + التغير في رصيد الدائنون) بعد الأخذ بالاعتبار التغير في رصيد البضاعة وكذلك النقد المدفوع عن مصاريف التشغيل النقدية والفوائد وذلك بأخذ أرصدة أول وآخر المدة للحسابات المعنية
كما يلي:
1 - النقد المحصل من العملاء = 450000 مبيعات + (42500-52500) = 440000
2 - النقد المدفوع للموردين = مشتريات عام 2006 + التغير في رصيد الدائنون، وبما أن المشتريات النقدية لعام 2006 تتأثر بأرصدة مخزون أول المدة وآخر المدة.
فإن مشتريات عام 2006 النقدية هي:
تكلفة البضاعة المباعة لعام 2006 + مخزون آخر المدة – مخزون أول المدة
250000+100000-60000=290000
وعليه فإن النقد المدفوع للدائنين = 290000 + 21000– 11250 = 299750

3 - النقد المدفوع لمصاريف التشغيل والفوائد:

إن مصاريف التشغيل النقدية تتأثر بالمصاريف المدفوعة مقدماً أول المدة وآخر المدة. ولذلك ينبغي معالجة فرق أرصدة هذا الحساب، كذلك فإن من الضروري استبعاد مصاريف الاهتلاك لأنها مصاريف غير نقدية، عليه فإن النقد المدفوع لمصاريف التشغيل النقدية هو:

(مصاريف التشغيل لعام 2006 – الاهتلاك) + رصيد المصاريف المقدمة آخر المدة – رصيد المصاريف المقدمة أول المدة

(33750-170000) + 6000-12500 = 142750

البيان	مبالغ جزئية **ليرة سورية**	مبالغ كلية ليرة سورية
التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية:		
النقد المتحصل من العملاء (1)		440000
النقد المدفوع للدائنين (2)		(299750)
النقد المدفوع عن مصاريف التشغيل (3)		(142750)
صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية		(2500)
التدفق النقدي من الأنشطة الاستثمارية:		
النقد المحصل من بيع الأراضي	35000	
النقد المدفوع لشراء معدات	(45000)	
صافي التدفق النقدي للأنشطة الاستثمارية		(10000)
التدفق النقدي من الأنشطة التمويلية:		
النقد المحصل من إصدار الأسهم	32500	
النقد المحصل من أوراق دفع مصرفية	27500	
النقد المدفوع لإطفاء السندات	(37500)	
توزيعات أرباح نقدية	(20000)	
صافي التدفق النقدي من العمليات التمويلية		2500
صافي التدفق النقدي خلال العام		(10000)
(+) رصيد النقدية في بداية العام		17500
(-) رصيد النقدية في نهاية العام		7500

ثانياً: إعداد بيان التدفق النقدي وفق الطريقة غير المباشرة

استناد اً إلى هذه الطريقة يتم تحويل صافي الربح المحدد على أساس الاستحقاق إلى الأساس النقدي وهو ما يتطلب إجراء التسويات التالية:

1 - إضافة مصاريف الاهتلاك إلى صافي الربح (المعد بموجب مبدأ الاستحقاق.)

2 - طرح مكاسب بيع الأراضي.

3 - مع ملاحظة أن صافي التدفق النقدي المستخرج بموجب الطريقة غير المباشرة سيكون مساوي اً لصافي التدفق الناتج بواسطة الطريقة المباشرة.

البيان	مبالغ جزئية **ليرة سورية**	مبالغ كلية ليرة سورية
صافي الربح وفقاً لأساس الاستحقاق		40000
(+) مصروف الاهتلاك		33750
(-) مكاسب بيع الأراضي		(10000)
صافي ربح التشغيل النقدي قبل التغيرات النقدية في رأس المال العامل		63750
(+) نقص الأصول المتداولة وزيادة الخصوم المتداولة		-
(-) زيادة الأصول المتداولة ونقص الخصوم المتداولة:		
-زيادة المدينين	(10000)	
-زيادة المخزون	(40000)	
-زيادة المصاريف المدفوعة مقدماً	(6500)	
-نقص الدائنين	(9750)	(66250)
صافي التدفق النقدية من الأنشطة التشغيلية		(2500)
التدفق النقدي من الأنشطة الاستثمارية:		
النقد المحصل من بيع الأراضي	35000	
النقد المدفوع لشراء معدات	(45000)	
صافي التدفق النقدي للأنشطة الاستثمارية		(10000)
التدفق النقدي من الأنشطة التمويلية:		
النقد المحصل من إصدار الأسهم	32500	
النقد المحصل من أوراق دفع مصرفية	27500	
النقد المدفوع لإطفاء السندات	(37500)	
توزيعات أرباح نقدية	(20000)	
صافي التدفق النقدي من العمليات التمويلية		2500
صافي التدفق النقدي خلال العام		(10000)
(+) رصيد النقدية في بداية العام		17500
(-) رصيد النقدية في نهاية العام		7500

التقرير عن التدفقات النقدية على أساس صافي المبالغ

يمكن عرض التدفقات الناشئة عن النشاطات التالية لمنشأة مالية بالمبلغ الصافي:

أ) المقبوضات والمدفوعات النقدية بالنسبة لقبول الودائع واعادة دفعها والتي يكون لها تاريخ استحقاق محدد.

ب) إيداع الودائع وسحبها من المنشآت المالية الأخرى.

ج) السلف النقدية والقروض المقدمة للعملاء واعادة تسديد هذه السلف والقروض.

التدفقات النقدية بالعملة الأجنبية

يجب أن تسجل التدفقات النقدية الناشئة عن عمليات بالعملة الأجنبية باستخدام عملة المنشأة (العملة الوظيفية) التي تثبت فيها عملياتها، وذلك بتحويل مبلغ العملة الأجنبية إلى عملة المنشأة باستخدام سعر الصرف السائد بين العمليتين في تاريخ التدفق النقدي.

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

ويجب التقرير عن التدفقات النقدية المحددة بعملة أجنبية بأسلوب منسجم مع المعيار المحاسبي الدولي الحادي والعشرين " "تأثيرات التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية ".

لا تعتبر المكاسب والخسائر غير المحققة الناجمة عن التغيرات في معدلات صرف العملة الأجنبية تدفقات نقدية ولكن يجري التقرير عن آثار التغيرات في سعر الصرف للعملة الأجنبية على النقدية وما يعادلها المحتفظ بها و التي تستحق بعملة أجنبية في بيان التدفقات النقدية بهدف مطابقة أرصدة النقدية وما يعادلها بين أول الفترة ونهايتها ويعرض هذا المبلغ بشكل منفصل عن التدفقات النقدية من النشاطات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية ويتضمن تلك الفروقات (إن وجدت) فيما لو تم التقرير عن التدفقات النقدية على أساس أسعار الصرف في نهاية الفترة المالية.

الفائدة وتوزيعات الأرباح

يجب الإفصاح بشكل منفصل عن كل من التدفقات النقدية المقبوضة والمدفوعة من الفوائد وأرباح الأسهم ويجب أن يصنف كل منها بأسلوب ثابت من فترة لأخرى.

يتم الإفصاح عن المبلغ الكلي للفائدة المدفوعة خلال الفترة في بيان التدفقات النقدية سواء اعترف بالفائدة كمصروف في بيان الدخل أو تم رسملتها حسب المعالجة البديلة المسموح بها بموجب معيار المحاسبة الدولي الثالث والعشرين " تكاليف الاقتراض".

يتم تصنيف الفائدة المدفوعة والفائدة وأرباح الأسهم المقبوضة عادة على أنها تدفقات نقدية تشغيلية بالنسبة للمنشآت المالية إلا أنه لا يوجد إجماع في الرأي بالنسبة لتصنيف هذه التدفقات النقدية من قبل المنشآت الأخرى. يمكن تصنيف الفائدة المدفوعة والفائدة وأرباح الأسهم المقبوضة على أنها تدفقات نقدية تشغيلية لأنها تدخل في تحديد صافي الربح أو الخسارة وكبديل آخر يمكن تصنيف الفائدة المدفوعة والفائدة وأرباح الأسهم المقبوضة على أنها تدفقات نقدية تمويلية، وتدفقات نقدية استثمارية على التوالي لأنها تعتبر تكاليف للحصول على الموارد المالية وعوائد الاستثمارات.

يمكن تصنيف أرباح الأسهم المدفوعة كتدفق نقدي تمويلي لأنها تعتبر تكلفة للحصول على الموارد المالية. وكبديل آخر، يمكن تصنيف أرباح الأسهم المدفوعة على أنها إحدى مكونات التدفقات النقدية من النشاطات التشغيلية من أجل مساعدة مستخدمي البيانات المالية على تحديد قدرة المنشأة على دفع أرباح الأسهم من خلال التدفقات النقدية التشغيلية.

الضرائب على الدخل

يجب الإفصاح بشكل منفصل عن التدفقات النقدية الناشئة عن الضرائب المدفوعة عن الدخل. ويجب تصنيفيها كتدفقات من النشاطات التشغيلية، ما لم يتم التعرف عليها بشكل محدد على أنها نشاطات استثمارية أو تمويلية.

المعاملات غير النقدية

إن العمليات الاستثمارية والتمويلية التي لا تتطلب استخدام النقدية أو ما يعادلها يجب أن تستبعد من بيان التدفقات النقدية ويجب الإفصاح عن مثل هذه العمليات في مكان آخر في البيانات المالية وبطريقة توفر كل المعلومات المتعلقة بهذه النشاطات الاستثمارية والتمويلية.

الإفصاحات

- يجب على المنشأة الإفصاح عن مكونات النقدية وما يعادلها. ويجب أن تعرض مطابقة بين المبالغ في قائمة التدفقات النقدية مع البنود المعادلة لها في قائمة المركز المالي
- يجب الإفصاح عن تأثير أي تغير في سياسة تحديد مكونات النقدية وما يعادلها
- يجب على المنشأة الإفصاح مع تعليق الإدارة عن مبلغ الأرصدة النقدية وما يعادلها الهامة التي تحتفظ بها المنشأة وغير المتوفرة للاستعمال (ودائع طويلة الأجل)

معيار المحاسبة الدولي رقم (8)
السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء

هدف المعيار

الهدف من المعيار هو تعزيز مدى ملائمة وموثوقية البيانات المالية للمنشأة، وإمكانية القابلية للمقارنة مع تلك البيانات خلال الفترات المختلفة ومع بيانات المنشآت الأخرى.

تفصيل محتوى المعيار:

يحتوي هذا المعيار على 55 فقرة وفق العناوين التالية:

- الهدف	الفقرة 1 - 2
- النطاق	الفقرة 3 – 4
- التعريفات	الفقرة 5 – 6
- الجزء الأول: السياسات المحاسبية	الفقرة 7
• اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية	الفقرة 7 – 12
• اتساق السياسات المحاسبية	الفقرة 13
• التغيرات في السياسات المحاسبية	الفقرة 14 – 28
• الإفصاح عن التغيير في السياسات	الفقرة 29 – 31
- الجزء الثاني: التقديرات المحاسبية	الفقرة 32 – 33
• التغيرات في التقديرات المحاسبية	الفقرة 34 – 38
• الإفصاح عن التغير في التقديرات	الفقرة 39 – 40
- الجزء الثالث: الأخطاء	الفقرة 41 – 42
• حدود إعادة العرض بأثر رجعي	الفقرة 43 - 48
• الإفصاح عن أخطاء الفترات السابقة	الفقرة 49
- عدم الامكانية العملية للتطبيق بأثر رجعي وإعادة العرض بأثر رجعي	الفقرة 50 – 53
- تاريخ السريان والتحول	الفقرة 54 – 55

نطاق المعيار

يطبق هذا المعيار في ثلاث مجالات:

١- عند اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية.

٢- عند المحاسبة عن التغييرات في السياسات المحاسبية.

٣- عن التغييرات في التقديرات المحاسبية وتصحيح أخطاء الفترات السابقة.

أما الآثار الضريبية لتصحيح أخطاء الفترات السابقة وللتسويات الخاصة بتطبيق التغييرات في السياسات المحاسبية فيتم التعرض لها في معيار المحاسبة الدولي رقم "12" ضريبة الدخل.

التعريفات

تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار كما يلي:

السياسات المحاسبية: هي المبادئ والأسس والقواعد والممارسات التي تقوم المنشأة بتطبيقها عند إعداد وتقديم البيانات المالية.

التقديرات المحاسبية: هي مبالغ نقدية في القوائم المالية يحيط بها حالة عدم تأكد

الأهمية النسبية: يعتبر حذف أو تحريف البنود هاماً إذا كان لهذا الحذف أو التحريف منفرداً أو مجمعاً تأثير على القرارات الاقتصادية التي تتخذ بناء على استخدام البيانات المالية، وتعتمد الأهمية النسبية على حجم وطبيعة الخطأ أو التحريف الذي تم تحديده في الظروف المحيطة وقد يكون حجم أو طبيعة البند أو كليهما العامل المحدد في هذا الشأن.

أخطاء الفترات السابقة: هي الإغفالات والتحريفات في القوائم المالية للمنشأة عن فترة أو فترات سابقة والتي تنشأ من عدم استخدام المعلومات الموثوق بها أو نتيجة سوء استخدام هذه المعلومات، والتي:

أ- كانت متاحة عند الموافقة على إصدار البيانات المالية عن هذه الفترات.

ب- كان من المتوقع على نحو معقول الحصول عليها وأخذها في الاعتبار عند إعداد وعرض هذه البيانات المالية.

وتشمل هذه الأخطاء، تأثيرات الأخطاء الحسابية والأخطاء في تطبيق السياسيات المحاسبية أو إغفال أو سوء تفسير الحقائق وكذلك الغش والتدليس.

التطبيق بأثر رجعي: هو تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة على المعاملات والأحداث والظروف الأخرى كما لو كانت هذه السياسة مطبقة دائماً.

إعادة العرض بأثر رجعي: هو تصحيح إثبات إثبات المبالغ الخاصة بعناصر القوائم المالية وقياسها والإفصاح عنها كما لو أن الفترات السابقة لم تشهد حدوث خطأ على الإطلاق.

غير ممكن عملياً (تعذر التطبيق): يعتبر تطبيق أحد المتطلبات غير عملي عندما يتعذر على المنشأة تطبيق هذا الأمر بعد القيام بجهود معقولة في هذا الشأن. وفيما يخص فترة سابقة معينة، قد يكون من المتعذر تطبيق التغيير في السياسة المحاسبية بأثر رجعي أو القيام بإعادة العرض بأثر رجعي لتصحيح خطأ ما إذا:

- كانت أثار التطبيق بأثر رجعي أو إعادة العرض بأثر رجعي غير قابلة للتحديد
- كان التطبيق أو إعادة العرض بأثر رجعي يتطلب افتراضات عما كانت ستنويه الإدارة في هذه الفترة
- كان التطبيق أو إعادة العرض بأثر رجعي يتطلب تقديرات مهمة لمبالغ معينة وكان من المتعذر تمييز المعلومات المتعلقة بهذه التقديرات بشكل موضوعي

التطبيق بأثر مستقبلي (اللاحق): التطبيق اللاحق للتغيير في السياسة المحاسبية والاعتراف بتأثير التغيير في التقديرات المحاسبية يتم من خلال:

أ- تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة على المعاملات والأحداث والظروف الأخرى التي تنشأ بعد تاريخ تغيير السياسة.

ب- الاعتراف بتأثير التغير في التقدير المحاسبي في الفترات الحالية والمستقبلية المتأثرة بالتغيير.

الفرق بين السياسات المحاسبية والتقديرات المحاسبية:

كما سبق بيانه يعرف المعيار المحاسبي الدولي رقم "8" السياسات المحاسبية بأنها" هي المبادئ والأسس والقواعد والممارسات التي تقوم المنشأة بتطبيقها عند إعداد وتقديم البيانات المالية". وبصفة محددة فإن المعيار يعتبر أن التغيير في أساس القياس هو تغيير في السياسة المحاسبية وليس تغييراً في التقدير، ومن أمثلة القياس هذه:

١- التكلفة التاريخية.
٢- القيمة الحالية القابلة للتحقق.
٣- القيمة العادلة.

أما التغييرات في التقديرات المحاسبية فيحددها المعيار بأنها: تعديل القيمة الدفترية لأي أصل أو التزام أو تعديل قيمة الاستهلاك الدوري لأي أصل". ويضيف المعيار توضيحاً لذلك بأن هذه التغيرات في التقديرات ترتبط بحدوث تعديلات في الموقف الحالي والمنافع المستقبلية المتوقعة والالتزامات المرتبطة بالأصول والالتزامات، وينشأ التغيير في التقديرات المحاسبية من المعلومات والتطورات الجديدة وبالتالي فلا تعد هذه التغييرات تصحيحاً لأخطاء.

ويبين المعيار أمثلة عن هذه التغيرات في التقديرات مثل تقديرات الديون المعدومة والعمر الإنتاجي للأصل الثابت أو النمط المتوقع لاستهلاك المنافع المتوقعة من الأصل.

الجزء الأول: السياسات المحاسبية

يمكن تحديد القواعد والأسس التالية بشأن اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية واتساقها والتغيرات في هذه السياسات وفق ما يلي:

اختيار السياسات المحاسبية:

كما سبق بيانه تعتبر السياسات المحاسبية تلك المبادئ والأسس والقواعد والممارسات التي تقوم المنشأة بتطبيقها عند إعداد وتقديم البيانات المالية. وهنا تحدد السياسات المحاسبية أو السياسات المطبقة على البنود عن طريق:

١- تطبيق المعايير الدولية للتقارير المالية (نصوص المعايير).

٢- الإرشادات التي تصدر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، حيث تبين تلك الإرشادات ما إذا كانت إلزامية أم لا، فالإرشادات التي تشكل جزء أساسي من معايير المحاسبة الدولية تعتبر إلزامية، أما الإرشادات التي لا تشكل جزء أساسي من المعايير فلا تعتبر إلزامية.

أما في حالة عدم وجود معيار محاسبي دولي أو تفسير للتطبيق: في هذه الحالة على *الإدارة أن تستخدم أحكامها وتقديرها* لوضع وتطبيق سياسة محاسبية تؤدى إلى معلومات توصف بأنها:

أ- ملائمة لاحتياجات مستخدمي البيانات المالية لاتخاذ القرارات الاقتصادية.

ب- موثوقة، وذلك من حيث إن البيانات المالية:

- تمثل الوضع المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية بصدق.
- تعكس الجوهر الاقتصادي للمعاملات والأحداث والظروف الأخرى وطبيعة هذه المعاملات وليس مجرد الشكل القانوني.
- حيادية (خالية من التحيز).
- تتسم بالحيطة
- كاملة من كافة جوانبها الهامة.

ويمكن للإدارة أن تطبق سياسة محاسبية من أحدث الإصدارات الصادرة من هيئة مهنية تصدر معايير محاسبية وتستخدم إطار مماثل عند إصدارها لمعاييرها. وإذا تم حدوث تعديل في هذا الإصدار واختارت المنشأة تغيير سياستها المحاسبية فإن هذا التغيير يعامل ويفصح عنه كتغيير طوعي في السياسات المحاسبية (بأثر رجعي).

إتساق السياسات المحاسبية:

تقوم المنشأة باختيار وتطبيق سياستها المحاسبية بثبات وذلك بالنسبة للمعاملات المتماثلة والأحداث والظروف الأخرى ما لم يشترط أي معيار أو تفسير يسمح بتبويب البنود وفقاً لسياسات مختلفة تكون مناسبة. وإذا ما سمح أو تطلب هذا المعيار أو التفسير مثل هذا التبويب يتم اختيار السياسة المحاسبية المناسبة وتطبيقها بثبات على كل مجموعة.

التغييرات في السياسات المحاسبية:

يجب أن يكون مستخدمو البيانات المالية قادرين على مقارنة البيانات المالية لعدد من الفترات الزمنية للمنشأة، والتعرف على اتجاهات موقفها المالي وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية. لذلك لا يجوز للمنشأة أن تغير السياسات المحاسبية في هذه الفترات الزمنية المختلفة إلا إذا كان هذا التغيير:

أ- مطلوبا بموجب معيار دولي أخر

ب- أو إذا كان مثل هذا التغيير يفضي إلى بيانات مالية تقدم معلومات موثوق بها وأكثر ملائمة عن تأثير المعاملات والأحداث الأخرى على المركز المالي أو الأداء المالي أو التدفقات النقدية للمنشأة.

ولا يعتبر ما يلي تغييراً في السياسة المحاسبية:

١- تطبيق سياسة محاسبية لمعاملات أو أحداث أو ظروف أخرى تختلف في جوهرها عن تلك المعاملات السابقة.

٢- تطبيق سياسة محاسبية جديدة على معاملات أو أحداث أو ظروف أخرى لم تحدث من قبل أو كانت غير ذات أهمية نسبية.

تطبيق التغييرات في السياسات المحاسبية:

أوجب المعيار معالجة كافة التغييرات في السياسات المحاسبية بأثر رجعي، إلا في حالة وجود أحكام للتحول عند التطبيق الأولي لمعيار دولي للتقرير المالي (في هذه الحالة يجب على المنشأة الإلتزام بأحكام التحول عند التطبيق الأولي للمعيار).

التطبيق بأثر رجعي:

عند تطبيق أي تغيير في السياسة المحاسبية بأثر رجعي، تقوم المنشأة بتسوية رصيد أول المدة لأي بند من بنود حقوق الملكية قد تأثر بذلك للفترات السابقة حتى أسبق فترة ممكنة عمليا يتم عرضها، وكذلك مبالغ المقارنة الأخرى المفصح عنها عن كل فترة سابقة يتم عرضها كما لو كانت السياسة المحاسبية يتم تطبيقها بصفة مستمرة. ويبين المعيار أن التعديل الناتج والمتعلق بالفترات السابقة لتلك المعروضة في البيانات المالية (أثر التغيير على الفترات غير المعروضة) سيتم إجراؤه للأرباح المحتجزة، ومع ذلك يشير المعيار إلى إمكانية إجراء التعديل في عنصر آخر من حقوق الملكية كما سنرى لاحقاً.

وعند تطبيق الأثر الرجعي على التغيير في السياسات المحاسبية، يجب إجراء التسويات التالية:

أ- يتم إعادة بيان المعلومات المقارنة عن الفترات السابقة بحيث تعكس التغيير الحاصل في السياسات المحاسبية، ويحسب هذا التغيير كما لو أن السياسة المحاسبية مطبقة بشكل مستمر.

ب- يتم بيان الأثر التراكمي للتغيير صافياً من ضرائب الدخل – إن وجود – كتسوية للرصيد الافتتاحي للأرباح المحتجزة.

ت- أية معلومات تتعلق بالفترات السابقة مثل الملخصات التاريخية للبيانات المالية يعاد بيانها أيضاً.

كما سمح المعيار ضمن الشروط التالية بالتطبيق بأثر رجعي من بداية أقرب فترة ممكنة (بدلا من أسبق فترة ممكنة):

١. إذا كانت آثار التطبيق بأثر رجعي غير قابلة للتحديد حتى أسبق فترة ممكنة

٢. عند تعذر تحديد الأثر التراكمي في بداية الفترة الحالية والخاص بتطبيق سياسة محاسبية جديدة على جميع الفترات السابقة، فإنه يجب على المنشأة تعديل المعلومات المقارنة لتطبقها السياسة المحاسبية الجديدة بأثر لاحق في أقرب تاريخ ممكن.

٣. وعندما لا يكون بإمكان المنشأة تطبيق سياسة محاسبية جديدة بأثر رجعي نظراً لعدم استطاعتها تحديد التأثير التراكمي لتطبيق السياسة على جميع الفترات السابقة

مثال:

قامت الشركة الوطنية بتغيير سياستها المحاسبية في عام 2001 فيما يخص تقييم المخزون ولغاية عام 2000 كان يتم تقييم المخزون باستخدام طريقة تكلفة المتوسط المرجح وفي عام 2001 تمت تغيير الطريقة إلى الوارد أولاً صادر أولاً، باعتبار أنها تعكس بدقة أكبر استخدام وتدفق المخزون في الدورة الاقتصادية. وتم تحديد الأثر على قيمة المخزون على النحو التالي:

في 31 كانون الأول 1999:	زيادة بقيمة 10,000
في 31 كانون الأول 2000:	زيادة بقيمة 15,000
في 31 كانون الأول 2001:	زيادة بقيمة 20,000

وكانت بيانات الدخل قبل التعديل هي على النحو التالي:

عام 2001	**عام 2000**

الإيرادات	250,000	200,000
تكلفة المبيعات	100,000	80,000
إجمالي الربح	150,000	120,000
التكاليف الإدارية	60,000	50,000
تكاليف البيع والتوزيع	25,000	15,000
صافي الأرباح	65,000	55,000

المطلوب:

قم بعرض التغيير الحاصل في السياسة المحاسبة ضمن بيان الدخل وبيان التغيرات في حقوق الملكية وفقاً لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي 8 علماً ان رصيد الارباح المحتجزة في 2000/1/1 كان 300,000

الحل:

تكون بيانات الدخل بعد التعديل على النحو التالي:

الشركة الوطنية
بيان الدخل
للسنة المنتهية في 31 كانون الأول 2001

	عام 2001	عام 2000 معاد بيانه
الإيرادات	250,000	200,000
تكلفة المبيعات	95,000	75,000
إجمالي الربح	155,000	125,000
التكاليف الإدارية	60,000	50,000
تكاليف البيع والتوزيع	25,000	15,000
صافي الأرباح	70,000	60,000

التفسير:

سيتم في كل سنة تخفيض تكلفة المبيعات بقيمة 5,000 وهو الأثر الصافي على مخزون الإقفال والافتتاح لعام 2000/1999 (10,000 – 15,000) للتغير في السياسة المحاسبية.

وفيما يلي الأثر على الأرباح المحتجزة المشمول في بيانات التغيرات في حقوق الملكية:

الشركة الوطنية
بيان التغيرات في حقوق الملكية (أعمدة الأرباح المحتجزة فقط)
للسنة المنتهية في 31 كانون الأول 2001

	الأرباح المحتجزة	الأرباح المحتجزة قبل التعديل
كما ذكرت في 1 كانون الثاني 2000	300,000	300,000

التغير في السياسة المحاسبية لتقييم المخزون	10,000	
في 1 كانون الثاني 2000 كما أعيد بيانها	310,000	
صافي أرباح السنة كما أعيد بيانها	60,000	55,000
في 31 كانون الأول 2000	370,000	355,000
صافي أرباح السنة	70,000	65,000
في 31 كانون الأول 2001	440,000	420,000

التفسير:

إن الأثر التراكمي في 2000/12/31 هو زيادة في الأرباح المحتجزة بقيمة 15,000 (تساوي الزيادة في تقييم المخزون بذات التاريخ) وفي 2001/12/31 بقيمة 20,000

ملاحظة: يعتبر التطبيق المبدئي لأي سياسة لإعادة تقييم الأصول طبقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم "16" الخاص - بالأصول الثابتة واستهلاكها أو معيار المحاسبة الدولي رقم (38) الخاص بالأصول غير الملموسة تغييراً في السياسة المحاسبية يتم التعامل معه كإعادة تقييم طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية رقم "16" و"38" وليس طبقاً لهذا المعيار.

وبناء على ذلك، يجب التعامل مع التغيير في سياسة إعادة تقويم الأصول الثابتة طبقاً للمعايير ذات الصلة، وهذا يعني أنه من غير الضروري إعادة بيان الفترات السابقة بالنسبة للقيمة الدفترية ومصاريف الاستهلاك.

إلا أنه وبغض النظر عن الملاحظة السابقة، يشير المعيار رقم "8" إلى أن التغيير في أساس القياس هو تغيير في السياسة المحاسبية وليس تغييراً في التقدير المحاسبي، ويبين لاحقاً – كما سنرى – أنه عندما يصعب التمييز بين التغيير في السياسة المحاسبية والتغيير في التقدير، يعامل التغيير وكأنه تغيير في التقدير المحاسبي.

ومن ناحية أخرى، وبالنسبة لطريقة استهلاك الأصول غير المتداولة فإن المعيار المحاسبي الدولي رقم "16" يعتبر أن تغيير طريقة استهلاك الأصول غير المتداولة يجب أن يرتبط بحدوث تغير في النمط المتوقع للمنافع المستقبلية المتولدة من الأصل، وهنا يجب التعامل مع التغيير في طريقة الاستهلاك كتغيير في التقدير المحاسبي وليس كتغيير في السياسة المحاسبية.

الإفصاح

١- عندما يكون للتغيير الاختياري في السياسة المحاسبية تأثير على الفترة الحالية أو أي فترة سابقة، أو إذ كان هذا التأثير موجود مع تعذر تحديد قيمة التسوية، أو في حالة أن يكون لهذا التغيير تأثير على الفترات المستقبلية، عندئذ تقوم المنشأة بالإفصاح عما يلي:

أ- طبيعة التغيير في السياسة المحاسبية.

ب- الأسباب التي تفسر أن تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة يقدم معلومات أكثر مصداقية وموضوعية.

ت- بالنسبة للفترة الحالية وأي فترة سابقة يتم عرضها وفى حدود الممكن، يتم الإفصاح عن قيمة التعديل بالنسبة لما يلي:

- كل بند بالبيانات المالية تم تأثيره.
- في حالة سريان معيار المحاسبة الدولي رقم (33) على المنشأة، يتم الإفصاح عن نصيب السهم الأساسي والمخفض في الأرباح.

ث- مقدار التعديل المرتبطة بالفترة السابقة على الفترات التي يتم عرضها في حدود ما يمكن.

ج- في حالة تعذر التطبيق بأثر رجعي بالنسبة لفترة سابقة محددة، أو بالنسبة لفترات سابقة على الفترات التي يتم عرضها، يتم الإفصاح عن الظروف التي أدت إلى ذلك وبيان كيفية وتوقيت تطبيق التغيير في السياسة المحاسبية، ولا تحتاج البيانات المالية عن الفترات اللاحقة إلى تكرار هذه الإفصاحات.

٢- عندما يترتب على التطبيق الأولي لأي معيار أو تفسير تأثير على الفترة الحالية أو أي فترة سابقة ويكون من المتعذر تحديد قيمة التسوية أو أن يكون لهذا التطبيق تأثير على الفترات المستقبلية، عندئذ تقوم المنشأة بالإفصاح عما يلي:

أ- أسم المعيار أو التفسير.

ب- أن التغيير في السياسة المحاسبية يتم طبقاً للأحكام الانتقالية للمعيار إن أمكن ذلك.

ت- طبيعة التغيير في السياسة المحاسبية.

ث- وصف الأحكام الانتقالية إن أمكن ذلك.

ج- الأحكام الانتقالية التي قد يكون لها تأثير على الفترات المستقبلية إن أمكن ذلك.

ح- قيمة التعديل بالنسبة للفترة الحالية وكل فترة سابقة تم عرضها - في حدود ما يمكن - وذلك فيما يتعلق بما يلي:

- كل بند بالبيانات المالية تم تأثيره.
- في حالة سريان معيار المحاسبة الدولي رقم (33) الخاص "بنصيب السهم في الأرباح" على المنشأة، يتم الإفصاح عن قيمة التسويات بالنسبة لنصيب السهم الأساسي في الأرباح ونصيب السهم المخفض للأرباح.

خ- قيمة التسوية المرتبطة بالفترات قبل تلك الفترات التي يتم عرضها إن أمكن ذلك.

د- إذا تعذر التطبيق بأثر رجعي يتم الإفصاح عن الظروف التي أدت إلى وجود هذا الظرف أو الحالة مع بيان كيفية وتوقيت تطبيق التغيير في السياسة المحاسبية.

ولا تحتاج البيانات المالية عن الفترات اللاحقة إلى تكرار هذه الإفصاحات.

٣- في حالة عدم قيام المنشأة بتطبيق معيار أو تفسير جديد قد صدر ولم تدخل حيز التنفيذ بعد، تقوم المنشأة بالإفصاح عما يلي:

- هذه الحقيقة.
- المعلومات المعروفة أو التي يمكن تقديرها بشكل معقول المرتبطة بتقدير التأثير المحتمل لتطبيق المعيار أو التفسير الجديد على البيانات المالية للمنشأة في فترة التطبيق الأولى.

مثال:

في 1/ 2019/1 اشترت شركة الإتحاد معدات بقيمة 36,000 وقدر العمر الإنتاجي للمعدات ب 5 سنوات والخردة بقيمة 6,000 وقررت الشركة استخدام طريقة القسط الثابت في اهتلاك المعدات.

في 2021/12/31 قررت الشركة تغيير طريقة الإهتلاك واستخدام طريقة مجموع أرقام السنين وكان سبب التغيير هو استخدام الشركات التي تعمل في مجال نفس الصناعة لطريقة مجموع أرقام السنين (وليس بسبب التغير في المنافع الاقتصادية المقدر الحصول عليها من الأصل).

تخضع الشركة لضريبة على الدخل تبلغ 20% وتستهلك المعدات لغايات الضريبة بطريقة القسط الثابت.

بلغ رصيد الأرباح المحتجزة قبل اجراء التغيير كما يلي:

20,000 بتاريخ 2019/1/1

28,000 بتاريخ 2020/1/1

60,000 بتاريخ 2021/1/1

عاما أن رأس المال يبلغ 100,000

كما ظهر بيان الدخل المختصرة للعام 2020 و 2021على النحو التالي:

	2020	2021
ايرادات المبيعات	170000	220000
يطرح: تكاليف المبيعات	(90000)	(100000)
مجمل الربح	80000	120000
يطرح: مصاريف ادارية (قبل تنزيل مصروف اهتلاك المعدات)	(34000)	(50000)
ينزل مصروف اهتلاك المعدات	(6000)	
الربح قبل الضريبة	40000	
ينزل الضريبة 20%	(8000)	
الربح بعد الضريبة	32000	

المطلوب:

بيان أثر التغير في السياسة المحاسبية على البيانات المالية المعدة في 2021/12/31 مع اعداد القيد المحاسبي اللازم لإثبات أثر التغير بالسياسة المحاسبية وإعادة عرض البيانات للفترات السابقة.

الحل:

أثر التغير على الفترات السابقة للتغير (2019 و2020)

البيان	2019	2020
قسط الإهتلاك السنوي حسب طريقة مجموع أرقام السنين (بعد إجراء التغيير)		
عام 2019 = (6000-36000) x 15/5	10000	8000
عام 2020 = (6000-36000) x 15/4		
قسط الإهتلاك السنوي حسب طريقة القسط الثابت (بدون إجراء التغيير)		
= (6000-36000) = 30000 ÷ 5	(6000)	(6000)
فرق الاهتلاك	4000	2000
أثر الضريبة 20%	(800)	(400)
صافي أثر التغيير في السياسات المحاسبية بعد الضريبة	3200	1600

وبناءً على ما سبق، يتم في 2021/12/31 اجراء القيد التالي لتعديل فروقات عامي 2019 و2020:

من مذكورين

4,800 حـ / الأثر المتراكم للتغير في السياسات المحاسبية (يقفل في حساب الأرباح المحتجزة)

1,200 حـ / أصول ضريبية مؤجلة

1,600 حـ / مجمع استهلاك المعدات

ويقفل حساب الأثر المتراكم للتغير في السياسات المحاسبية في حساب الأرباح المحتجزة في 2021/12/31:

4,800 من حـ / الأرباح المحتجزة

4,800 إلى حـ / الأثر المتراكم للتغير في السياسات المحاسبية

أما العام في عام 2021 فيتم احتساب اهتلاك المعدات بناءً على طريقة الإهتلاك الجديدة التي تم تبنيها من قبل الشركة، وعليه يكون مصروف الإهتلاك للعام 2021 كما يلي:

عام 2021 = (36000 - 6000) × 15/3 = 6000

بيان الدخل المقارنة للعامين 2020 2021 في ضوء التغيير بافتراض أن الشركة تنشر بيانات مقارنة لعامين فقط كما يلي:

بيان **الدخل لعام**

البيان	**2020 معدلة**	**2021**
ايرادات المبيعات	170000	220000
يطرح: تكاليف المبيعات	(90000)	(100000)
مجمل الربح	80000	120000
يطرح: مصاريف ادارية (قبل تنزيل مصروف اهتلاك المعدات)	(34000)	(50000)
ينزل مصروف اهتلاك المعدات	**(8000)**	**(6000)**
الربح قبل الضريبة	38000	64000
ينزل الضريبة 20%	(7600)	(12800)
الربح بعد الضريبة	30400	51200

بيان المركز المالي المقارنة لعامي 2020 و2021 في ضوء التغيير وبافتراض أن الشركة تنشر البيانات بيان المركز المالي المقارنة للعامين:

البيان	بيان **المركز المالي كما هي في**		
	2020/1/1 معدلة	**2020/12/31 معدلة**	**2021/12/31**
المعدات (بالتكلفة التاريخية)	36000	36000	36000
يطرح مجمع الاهتلاك	(10000)	(18000)	(24000)
صافي القيمة الدفترية	26000	18000	12000

كما وسيتم اعادة عرض بيان التغيرات في حقوق الملكية كما يلي:

بيان **التغيرات في حقوق الملكية**

البيان	**أسهم رأس المال**	**الارباح المحتجزة (المعاد بيانها)**	**المجموع**
الرصيد كما في 2020/1/1	100000	28000	128000
أثر التغير في السياسة المحاسبية اهتلاك المعدات لعام 2019(ماقبل2020/1/1)		(3200)	(3200)
الرصيد كما في 2020/1/1 (المعدل)	100000	24800	124800
يضاف: صافي الربح للعام 2020 (المعدل)		30400	30400
الرصيد كما في 2020/12/31 (المعدل)	100000	55200	155200
صافي الربح للعام 2021		51200	51200
الرصيد كما في 2021/12/31	100000	106400	206400

الجزء الثاني: التقديرات المحاسبية

يتطلب إعداد البيانات المالية استخدام العديد من التقديرات، وتعتبر هذه التقديرات ضرورية نتيجة لظروف عدم التأكد التي تتصف بها أنشطة المنشأة، إذ لا يمكن قياس العديد من البنود في البيانات المالية بدقة، ولكن يمكن فقط تقديرها، ويعد استخدام التقديرات المعقولة جزء أساسياً في إعداد البيانات المالية ولا يؤدى إلى المساس بمصداقيتها.

وتنطوي عملية التقدير على أحكام تتم بناءً على آخر معلومات متاحة وموثوق بها، فعلى سبيل المثال قد يطلب تقديرات تتعلق بما يلي:

١. الديون المشكوك فيها.
٢. تقادم المخزون.
٣. القيمة العادلة للأصول والالتزامات المالية.
٤. العمر الإنتاجي المقدر أو النمط المتوقع لاستهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصول القابلة للاستهلاك.
٥. الالتزامات بموجب ضمانات (الكفالات).

وسيلزم إجراء تغيير في التقديرات إذا حدثت تغيرات في الظروف التي على أساسها أعدت تلك التقديرات، أو كنتيجة لمعلومات جديدة أو مزيد من الخبرات، ووفقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم "8" فإنه **لا ترتبط عملية مراجعة التقديرات بالفترات السابقة، كما أنها لا تعد تصحيحاً لأي خطأ.** وبالتالي فإن المعيار – كما سنلاحظ أدناه – يتطلب معالجة التغير في التقديرات المحاسبية في الفترات الجارية والمستقبلية المتأثرة بتغيير التقديرات.

الاعتراف بالتغييرات في التقديرات المحاسبية:

يعترف بتأثير التغيير في التقديرات المحاسبية بأثر مستقبلي (لاحق) وذلك بإدراجه في قائمة الدخل:

أ- في فترة التغيير إذا كان التغيير يؤثر على الفترة فقط.
ب- أو في فترة التغيير أو الفترات المستقبلية إذا كان التغيير يؤثر على كليهما.

وعندما يترتب على تغيير التقديرات المحاسبية تعديل في الأصول أو الالتزامات أو حقوق الملكية يكون من الواجب الاعتراف بهذا التغيير أيضاً بتعديل القيم الدفترية للأصول أو الالتزامات أو حقوق الملكية في فترة التغيير.

التطبيق بأثر مستقبلي:

يقصد بالاعتراف اللاحق لتأثير التغيير في التقدير المحاسبي أن يطبق هذا التغيير على المعاملات والأحداث والظروف الأخرى من تاريخ تغيير هذه التقديرات.

وقد يؤثر التغيير في التقديرات المحاسبية فقط على أرباح أو خسائر الفترة الحالية أو على كل من أرباح أو خسائر الفترة الحالية والفترات المستقبلية، مثلاً يؤثر التغيير في تقدير قيمة الديون المشكوك فيها فقط على أرباح أو خسائر الفترة الحالية، وبالتالي يتم الاعتراف به في الفترة الحالية، إلا أن التغيير في العمر الإنتاجي المقدر أو النمط المتوقع لاستهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصل القابل للاستهلاك يؤثر على مصروف الاستهلاك للفترة الحالية ولكل فترة مستقبلية أثناء العمر الإنتاجي المتبقي للأصل.

وفي كلا الحالتين يتم الاعتراف بتأثير التغيير الخاص بالفترة الحالية كإيراد أو مصروف في الفترة الحالية، ويتم الاعتراف بالتأثير (إن وجد) على الفترات المستقبلية كإيراد أو مصروف في هذه الفترات المستقبلية.

ملاحظة: يعد التغيير في أساس القياس المطبق تغيير في السياسة المحاسبية وليس تغيير في التقدير المحاسبي، وفى حالة صعوبة تمييز التغيير في السياسة المحاسبية عن التغيير في التقديرات المحاسبية يعامل التغيير كتغيير في التقديرات المحاسبية.

الإفصاح

تقوم المنشأة بالإفصاح عن طبيعة وقيمة التغيير في التقدير المحاسبي الذي يكون له تأثير في الفترة الحالية أو الذي يكون له تأثير متوقع في الفترات المستقبلية. وذلك فيما عدا إذا كان من المتعذر تقدير هذا التأثير على الفترات المستقبلية (في هذه الحالة يجب الإفصاح عن تعذر التقدير المستقبلي).

مثال

اشترت إحدى المنشآت آلة بمبلغ 1,000,000 في 2007/1/1 يقدر عمرها الإنتاجي بـ 10 سنوات وتستهلك بموجب القسط الثابت، علماً أن قيمة النفاية المقدرة تبلغ 50,000 وتقوم سياسة الشركة على مراجعة العمر الإنتاجي للأصول الثابتة في الربع الأخير من عمرها.

وفي 2015/1/1 (بعد مرور 8 سنوات) وبناء على تقرير الخبراء المعينين قدر عمرها المتبقي بـ 4 سنوات.

المطلوب: تحديد المعالجة المحاسبية وفقا للمعيار IAS 8

الحل:

تعتبر مراجعة العمر الإنتاجي للأصل الثابت هو تغيير في التقدير المحاسبي، ويتم معالجته كما يلي:

مجمع الاستهلاك السنوي قبل التغيير = (1,000,000 – 50,000) × (8 ÷ 10 سنوات) = 760,000

القيمة الدفترية بتاريخ 2015/1/1 = 1,000,000 – 760,000 = 240,000

مصروف الاستهلاك لعام 2015 (بعد تعديل العمر الإنتاجي)

= (240,000 – 50,000) / 4 = 47,500

يتم إثبات قيد الإستهلاك لعام 2015 والسنوات اللاحقة بمبلغ 47,500 وتفصح عن تغيير التقدير دون أي تعديل للسنوات السابقة.

الجزء الثالث: الأخطاء

قد تنشأ الأخطاء في الاعتراف بعناصر البيانات المالية، أو في عرضها أو الإفصاح عنها، ولا تعتبر البيانات المالية ملتزمة بما جاء في معايير المحاسبة الدولية إذا كانت تتضمن أخطاء متعمدة (سواء كانت هامة وجوهرية أو غير هامة) من أجل التأثير على عرض المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية.

ويتم التمييز بين الأخطاء التي تكتشف في الفترة التي تحدث فيها، وتلك التي تكتشف في فترات لاحقة، فالأخطاء التي تكتشف في نفس فترة حدوثها يتم تصحيحها قبل اعتماد إصدار البيانات المالية، إلا أنه أحيانا لا يتم إكتشاف الأخطاء الهامة حتى الفترة التالية، ويتم تصحيح أخطاء الفترات السابقة ضمن معلومات المقارنة الواردة في البيانات المالية في الفترة التي يتم فيها إكتشاف الخطأ.

تصحيح الأخطاء:

حدد المعيار المحاسبي الدولي رقم "8" أنه يجب تصحيح الأخطاء الهامة التي تكتشف في الفترة الحالية وتتعلق بفترات سابقة بأثر رجعي في أول بيانات مالية تعتمد للإصدار بعد اكتشافها وذلك من خلال ما يلي:

١. إعادة إثبات مبالغ المقارنة عن الفترة أو الفترات السابقة المعروضة التي حدث بها الخطأ.
٢. إذا كان الخطأ حدث قبل أقرب فترة سابقة معروضة، يتم تعديل الأرصدة الافتتاحية للأصول والالتزامات وحقوق الملكية.

ملاحظة: تختلف عملية تصحيح الأخطاء عن عملية التغييرات في التقديرات المحاسبية، حيث إن التقديرات المحاسبية بطبيعتها هي تقديرات تقريبية قد تحتاج مراجعة في حالة ظهور معلومات إضافية، فعلى سبيل المثال لا تعتبر الأرباح أو الخسائر الناشئة عن أحداث محتملة بمثابة تصحيح للأخطاء.

وكما هو الحال في تعذر التطبيق بأثر رجعي للتغير في السياسات المحاسبية، فإن إعادة البيان بأثر رجعي لتصحيح الأخطاء المادية المتعلقة بفترات سابقة لا يكون مطلوب إذا لم يكن من الممكن أو من غير العملي تحديد التأثيرات المحددة للفترة أو تعذر تحديد الأثر التراكمي للخطأ. وذلك كما سبق بيانه في مناقشة المصطلحات والتعاريف في المقدمة.

مثال

في عام 2015 تبين لإحدى الشركات أنها لم تثبت مصروف رواتب قدره 50,000 عن عام 2014.

المطلوب: تحديد المعالجة المحاسبية وإجراء القيد اللازم:

الحل:

يتم تصحيح الخطأ في قيود عام 2015 باستخدام حساب الأرباح المحتجزة (المدورة) الذي تم فيه أقفال أرباح وخسائر عام 2014.

50,000 من حـ / الأرباح المحتجزة
50,000 إلى حـ / رواتب العمال المستحقة

الإفصاح عن أخطاء الفترات السابقة:

يجب على المنشأة التي تصحح أخطاء فترات سابقة الإفصاح عما يلي:

١. طبيعة خطأ الفترة السابقة.
٢. قيمة الخطأ عن كل فترة سابقة يتم عرضها إن أمكن ذلك وذلك بالنسبة لما يلي:

أ- كل بند بالبيانات المالية تم تأثيره.

ب- في حالة سريان معيار المحاسبة الدولي رقم (33) على المنشأة، يتم الإفصاح عن قيمة الخطأ بالنسبة لنصيب السهم الأساسي أو المخفض في الأرباح.

٣. قيمة التصحيح في بداية أقرب فترة سابقة يتم عرضها.

٤. إذا كان من المتعذر إعادة الإثبات بأثر رجعي عن فترة سابقة معينة، يتم الإفصاح عن الظروف التي أدت إلى وجود هذا الظرف وبيان كيفية وتوقيت تصحيح هذا الخطأ. ولا تحتاج البيانات المالية عن الفترات اللاحقة إلى تكرار هذه الإفصاحات.

مثال:

تبين لدى إحدى الشركات في عام 2014 أن الشركة أغفلت في عام 2013 إثبات القيد المحاسبي المتعلق بمصروف اطفاء براءة الاختراع والبالغ 50,000 حيث تظهر بيانات قائمة الدخل عن العامين للشركة كما يلي:

البيـــــان	2013	2014
مجل الربح	5,000,000	5,500,000
يطرح:		
مصاريف عامة وإدارية	(800,000)	(800,000)
مصاريف البيع والتوزيع	(200,000)	(250,000)
استنفاذ براء اختراع	صفر	(50,000)
= صافي الربح قبل الضرائب	4,000,000	4,400,000
يطرح الضرائب (بفرض 25%)	(1,000,000)	(1,100,000)
= صافي الربح	3,000,000	3,300,000

وكانت بيان الأرباح المحتجزة قبل تصحيح الأخطاء كما يلي:

البيـــــان	2013	2014
الأرباح المحتجزة في بداية العام	300,000	3,300,000
صافي أرباح العام	3,000,000	3,300,000
الأرباح المحتجزة في نهاية العام	3,300,000	6,600,000

وتطبيقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم "8", وعرض البيانات المالية وفق المعيار تكون بيان الدخل وبيان التغيرات في حقوق الملكية، كما يلي:

البيـــــان	2013	2014
مجل الربح	5,000,000	5,500,000
يطرح:		
مصاريف عامة وإدارية ومصاريف البيع والتوزيع	(1,050,000)	(1,100,000)
= صافي الربح قبل الضرائب	3,950,000	4,400,000
يطرح الضرائب (بفرض 25%)	(987,500)	(1,100,000)
= صافي الربح	2,962,500	3,300,000

بيان التغيرات في حقوق الملكية (بيان الأرباح المحتجزة فقط):

البيـــــان	2013	2014
الأرباح المحتجزة في بداية العام	300,000	3,300,000

تصحيح الخطأ (صافي الربح بمقدار 37500)	00	(37,500)
الأرباح المحتجزة في بداية العام كما تم إعادة عرضها	300,000	3,262,500
صافي الربح عن العام	2,962,500	3,300,000
الأرباح المحتجزة في نهاية العام	3,262,500	6,562,500

وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم "8":
يجب الإبلاغ عن مقدار تصحيح الخطأ المتعلق بفترات سابقة من خلال تعديل الرصيد الافتتاحي للأرباح المحتجزة، ويحب إعادة عرض المعلومات المقارنة إذا كان من المتعذر القيام بذلك، حيث تم ما يلي:

أ- تم تعديل الأرباح المحتجزة في بداية العام بقيمة 37,500 والتي تعبر عن خطأ قيمته 50,000 وصافي تأثير الضريبة 12,500

ب- تم إعادة عرض المبالغ المقارنة في بيان الدخل كما يلي:

مصاريف عامة وإدارة وبيع وتوزيع قبل التصحيح	1,000,000
مقدار التصحيح	50,000
مصاريف التشغيل بعد التصحيح	1,050,000
ضرائب الدخل قبل التصحيح	1,000,000
تأثير ضرائب الدخل	(12,500)
الضرائب بعد التصحيح	987,500

معيار المحاسبة الدولي رقم (10)
الأحداث اللاحقة بعد فترة التقرير

الهدف

- الحالات التي يجب على المنشأة أن تعدل فيها قوائمها المالية تبعاً للأحداث اللاحقة يعد فترة التقرير
- الإفصاحات التي يجب على المنشأة أن تقدمها عن التاريخ الذي اعتمدت فيه القوائم المالية للاصدار
- الإفصاحات عن الأحداث بعد فترة التقرير

تفصيل محتوى المعيار:

يحتوي هذا المعيار على 24 فقرة وفق العناوين التالية:

- الهدف الفقرة 1
- النطاق الفقرة 2
- التعريفات الفقرة 3 – 7
- الاثبات والقياس الفقرة 8
  - الأحداث بعد فترة التقرير التي تتطلب تعديلات الفقرة 8 – 9
  - الأحداث بعد فترة التقرير التي لا تتطلب تعديلات الفقرة 10 – 11
  - توزيعات الأرباح الفقرة 12 – 13
- الاستمرارية الفقرة 14 – 16
- الإفصاح الفقرة 17
  - تاريخ الاعتماد للإصدار الفقرة 17 – 18
  - تحديث الإفصاح عن الظروف في نهاية فترة التقرير الفقرة 19 – 20
  - الأحداث بعد فترة التقرير التي لا تتطلب تعديلات الفقرة 21 – 22
- تاريخ السريان الفقرة 23 – 24

النطاق

يجب أن يطبق هذا المعيار للمحاسبة عن الأحداث بعد فترة التقرير المالي (تاريخ قائمة المركز المالي)، والإفصاح عنها

التعريفات

تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعاني المحددة لها:

الأحداث اللاحقة لتاريخ قائمة المركز المالي: هي تلك الأحداث التي قد تقع بين نهاية فترة التقرير (تاريخ قائمة المركز المالي وتاريخ المصادقة على إصدار البيانات المالية. ويمكن تحديد نوعين من هذه الأحداث:

أ. أحداث لاحقة توفر دليلا على ظروف كانت قائمة في نهاية فترة التقرير (أحداث بعد فترة التقرير تتطلب تعديلات).

ب. أحداث لاحقة عن أمور نشأت بعد فترة التقرير (أحداث بعد فترة التقرير لا تتطلب تعديلات).

تاريخ التصريح بإصدار البيانات المالية:

تاريخ الاعتماد هو التاريخ الذي يمكن فيه اعتبار البيانات المالية معتمدة قانوناً للإصدار، وتختلف العملية الخاصة بإقرار البيانات المالية لإصدارها اعتماداً على الشكل التنظيمي لإدارة المنشأة والمتطلبات القانونية والإجراءات المتبعة في الإعداد والانتهاء من البيانات المالية.

يعتبر تاريخ التصريح بإصدار البيانات المالية (الاعتماد) وفق ما يتطلبه المعيار رقم (10) هو تاريخ إقرار مجلس الإدارة بإصدار تلك البيانات، وليس تاريخ موافقة الهيئة العامة أو تاريخ انتهاء إدارة الشركة من إعداد تلك البيانات.

مثال

- في2021/2/27 أتمت إدارة شركة الشروق مسودة البيانات المالية للسنة المنتهية في 2020/12/31
- في 2021/3/9 راجع مجلس الإدارة البيانات المالية وتم إقرارها لإصدارها
- في 2021/3/18 أعلنت الشركة عن أرباحها واختارت المعلومات المالية الأخرى
- 2021/3/27 أصبحت البيانات المالية متاحة للمساهمين والآخرين
- في 2021/4/14 صادق الاجتماع السنوي للمساهمين على البيانات المالية.
- تم تقديم البيانات المالية المصادق عليها لهيئة الأوراق المالية في 2021/4/19.

المطلوب:

ما هو تاريخ التصريح بإصدار البيانات المالية لشركة الشروق (تاريخ الاعتماد) بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (10)؟

الحل

بموجب المعيار الدولي رقم (10) فإن تاريخ التصريح بإصدار البيانات المالية هو 2021/3/9 وهو تاريخ إقرار مجلس الإدارة لإصدارها وليس تاريخ موافقة الهيئة العامة على تلك البيانات أو أي تاريخ آخر. وبالتالي فإن كل الأحداث التي وقعت خلال الفترة الممتدة من 2020/12/31 وحتى يوم 2021/3/9 تعتبر فترة الأحداث اللاحقة ويجب أن تؤخذ بالحسبان من قبل شركة الشروق وتحديد ما إذا كان معالجة هذه الأحدث يتم محاسبيا أو الإفصاح عنها فقط.

الإثبات والقياس

أولاً: الأحداث اللاحقة بعد فترة التقرير التي تتطلب تعديلات

يجب على المنشأة تعديل المبالغ المقرة في البيانات المالية لتعكس الأحداث اللاحقة لتاريخ قائمة المركز المالي التي تتطلب تعديلات.

فيما يلي أمثلة على أحداث لاحقة لتاريخ قائمة المركز المالي توجب التعديل والتي تتطلب من المنشأة تعديل المبالغ المقرة في البيانات المالية أو إقرار بنود لم تكن مقرة من قبل:

أ. قرار من المحكمة بعد تاريخ قائمة المركز المالي يصادق بأن المنشأة عليها التزام أو ديون بتاريخ قائمة المركز المالي مما يتطلب من المنشأة تعديل المخصص الموجود أصلا أو إنشاء مخصص وذلك بدلا من الإفصاح عنها في البيانات كالتزامات محتملة فقط.

ب. استلام معلومات بعد تاريخ قائمة المركز المالي تشير إلى تعرض مبلغ أحد الأصول للانخفاض أو أن المبلغ المعترف به كمخصص خسائر لانخفاض مبلغ الأصل يتطلب التعديل بتاريخ قائمة المركز المالي، فعلى سبيل المثال:

١. إفلاس أحد العملاء بعد تاريخ قائمة المركز المالي يؤكد وجود خسارة بتاريخ قائمة المركز المالي في الذمم المدينة ويتوجب على المؤسسة تعديل مبلغ الذمم المدينة.

٢. بيع بضائع بعد تاريخ قائمة المركز المالي ممكن أن يعطي دليلا على صافي القيمة التحصيلية بتاريخ قائمة المركز المالي.

ج. تحديد - بعد تاريخ قائمة المركز المالي - تكلفة شراء أصول أو العائد من بيع أصول قبل تاريخ قائمة المركز المالي.

د. اكتشاف غش أو خطأ يظهر أن البيانات المالية كانت غير صحيحة.

مثال:

خلال عام 2021 أقيمت دعوى قضائية من قبل أحد المنافسين على شركة النور بمبلغ 5,000,000 لانتهاكها علامة تجارية معينة. وبناء على توصية المستشار القانوني للشركة فقد اقتطعت شركة النور مبلغ 3,000,000 مليون من أرباح عام 2021 كمخصص قضايا مقامة على المنشأة وظهر المخصص في قائمة المركز المالي كما في 2021/12/31 ضمن الالتزامات.

في 2022/2/2 وبعد تاريخ بيان المركز المالي أصدرت المحكمة العليا حكما قطعياً لصالح المدعي بأن تدفع شركة النور مبلغ 4,000,000 وكانت البيانات المالية قد أعدت بواسطة إدارة الشركة في 2022/1/31 وأقرها مجلس الإدارة في 2022/2/18.

المطلوب: تحديد أثر الحكم القطعي على البيانات المالية لعام 2021

الحل:

نظرا لأن الحكم القطعي صدر قبل تاريخ إقرار القوائم المالية من مجلس الإدارة، يجب على الشركة زيادة المخصص لكي تعكس أثر الحكم الذي قضت به المحكمة بالقيد التالي:

1,000,000 من حـ / مصاريف قضائية

1,000,000 إلى حـ / مخصص قضايا مقامة على المنشأة

بافتراض أن الحكم القطعي صدر بتاريخ 2022/2/23 فإن هذا الحدث سيكون بعد تاريخ التصريح من مجلس الإدارة لإصدار البيانات المالية، ولا يطلب من شركة النور عندئذ إجراء أي تسويات أو تعديل على البيانات المالية لعام 2121.

الأحداث اللاحقة لتاريخ قائمة المركز المالي التي لا تتطلب تعديلات

يتوجب على المنشأة ألا تعدل مبالغ أقرت فيها البيانات المالية لتعكس الأحداث اللاحقة لتاريخ قائمة المركز المالي التي لا تتطلب تعديلات. ومع ذاك، يجب على المنشأة الإفصاح عن هذه الأحداث إذا كانت ذات أهمية لدرجة أن عدم الإفصاح عنها يمكن أن يؤثر على مقدرة المستخدم للبيانات المالية لأخذ القرارات وعمل التقييمات المناسبة.

مثال على الأحداث اللاحقة لتاريخ قائمة المركز المالي التي لا تتطلب تعديلات هي انخفاض القيمة السوقية للاستثمارات بين تاريخ قائمة المركز المالي وتاريخ المصادقة على البيانات المالية للإصدار. فلا يعود الانخفاض في القيمة السوقية عادة إلى ظروف الاستثمار بتاريخ قائمة المركز المالي، بل يعكس ظروفا نشأت في الفترة التالية. ولذلك لا تقوم المنشأة بتعديل مبلغ الاستثمارات المقر في البيانات المالية. وبشكل مشابه لا تقوم المنشأة بتحديث مبالغ الاستثمارات المفصح عنها بتاريخ قائمة المركز المالي مع أن المنشأة قد تحتاج إلى إعطاء إفصاح إضافي.

فيما يلي أمثلة على الأحداث اللاحقة لتاريخ قائمة المركز المالي التي لا تتطلب تعديلات والتي قد تكون ذات أهمية لدرجة أن عدم الإفصاح عنها يمكن أن يؤثر على مقدرة المستخدم للبيانات المالية على عمل التقييمات وأخذ القرارات المناسبة:

أ. عملية اندماج أعمال رئيسية لاحقة لتاريخ قائمة المركز المالي أو التخلص من شركة تابعة رئيسية.

ب. الإعلان عن خطة لإيقاف عملية التخلص من أصل أو تسديد التزامات متعلقة بعملية متوقفة أو الدخول في اتفاقيات ملزمة لبيع مثل هذه الأصول أو تسديد هذه المطلوبات.

ج. عملية شراء أو بيع رئيسية للأصول أو مصادرة لأصول رئيسية من قبل الحكومة.

د. دمار مصنع إنتاج رئيسي نتيجة حريق بعد تاريخ قائمة المركز المالي.

ه. التغيرات الكبيرة وغير العادية في أسعار الأصول أو في أسعار صرف العملات الأجنبية بعد تاريخ قائمة المركز المالي.

و. التغير في النسب الضريبية أو قوانين الضريبة المعلنة والمسنة بعد تاريخ قائمة المركز المالي، والتي لها تأثير واضح على الأصول والمطلوبات الضريبية الحالية والمؤجلة

ز. الدخول بالتزامات أو مطلوبات محتملة هامة، مثل إصدار ضمانات رئيسية، و

ح. البدء بمقاضاة نتيجة أحداث لاحقة لتاريخ قائمة المركز المالي.

توزيعات الأرباح

إذا أعلنت المنشأة بعد فترة التقرير عن أرباح لحملة الأسهم فلا يجوز للمنشأة إثبات تلك التوزيعات على أنها التزام في نهاية فترة التقرير

إذا كانت الأرباح الموزعة لحاملي الأسهم مقترحة أو معلن عنها بعد تاريخ قائمة المركز المالي. فعلى المنشأة ألا تعتبر هذه الأرباح الموزعة كمطلوبات في تاريخ قائمة المركز المالي.

في حيت يتطلب المعيار المحاسبي الدولي IAS 1 (عرض البيانات المالية) من المنشأة الإفصاح عن مبلغ الأرباح الموزعة التي اقترحت أو أعلن عنها بعد تاريخ قائمة المركز المالي، ولكن قبل المصادقة على إصدار البيانات المالية.

مثال:

تقوم شركة النجاح بتقييم مخزونها بالتكلفة أو القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل. وبلغت تكلفة المخزون وفق طريقة الوارد أولاً صادر أولا 2,500,000 والقيمة القابلة للتحقق 2,000,000 وبناء عليه قامت الشركة بإثبات 500,000 هبوط في أسعار المخزون في القوائم المالية لعام 2020.

وفي 2021/2/2 باعت الشركة كامل المخزون بمبلغ 3,000,000 علماً بأنه لا يوجد تغيرات مهمة في سوق بيع السلعة نشأت بعد 2020/12/31، وبافتراض أنه قد صرح بإصدار البيانات المالية (تاريخ موافقة مجلس الإدارة) بتاريخ 2021/3/3.

المطلوب:
ما هي المعالجة اللازمة للارتفاع في قيمة المخزون وفق معيار المحاسبة الدولي (10) عند بيع المخزون؟

الحل
يجب على الشركة بتاريخ 2021/2/2 إلغاء الهبوط المعترف به في قيمة المخزون في البيانات المالية للسنة المنتهية في 2020/12/31 بمبلغ 500,000 لأنه حدث لاحق معدل كون القيمة القابلة للتحقق قيمة تقديرية والارتفاع في أسعار البضاعة يعود لظروف كانت سائدة بتاريخ 2020/12/31 حيث إنه لا يوجد تغيرات في ظروف بيع السلعة بعد نهاية الفترة المالية لعام 2020

ملاحظة: إذا كان ارتفاع أسعار البضاعة بظروف لا علاقة لها بتاريخ انتهاء الفترة المالية، أي أحداث وظروف نشأت بعد 2020/12/31 مثل ارتفاع سعر البضاعة بسبب صدور قرار حكومي بمنع استيراد بضاعة مشابهة من الخارج مما رفع سعر البضاعة، ولم يكن هناك ما يشير إلى إمكانية صدور مثل هذا القرار في تاريخ انتهاء الفترة المالية نهاية 2020. فإن الحدث اللاحق يعتبر غير معدل ولا يتم إجراء أي تعديل على قيمة مخصص هبوط المخزون لأن الحدث اللاحق لا يقدم معلومات إضافية عن ظروف كانت سائدة بتاريخ إعداد البيانات المالية نهاية 2020.

الاستمرارية
لا يجوز للمنشأة إعداد بياناتها المالية على أساس مبدأ الاستمرارية في حالة قررت الإدارة بعد تاريخ قائمة المركز المالي نيتها على تصفية المنشأة أو إيقاف العمليات التجارية، أو ليس لها بديل واقعي إلا أن تفعل هذا.
قد يشير تدهور النتائج التشغيلية والمركز المالي بعد نهاية السنة إلى وجود حاجة للنظر فيما إذا كان افتراض الاستمرارية مناسباً، وإذا لم يعد فرض الاستمرارية مناسباً سيكون الأثر كبيراً، حيث يتطلب هذا المعيار تغيير جوهري في الأساس المحاسبي وليس تعديل للمبالغ المقرة حسب المبادئ والأصول المحاسبية.

يحدد المعيار المحاسبي الدولي IAS 1 (عرض البيانات المالية) الافصاحات في حال:
أ. لم تكن البيانات المالية معدة على أساس الاستمرارية، أو
ب. إذا كانت الإدارة مدركة أو لديها شك يتعلق بأحداث أو حالات يمكن أن تسبب ريب على قدرة المنشأة على الاستمرار. الأحداث أو الحالات التي تتطلب إفصاح ممكن أن تظهر بعد تاريخ قائمة المركز المالي.

الإفصاح
نظرا لأن البيانات المالية لا تعكس أي أحداث بعد تاريخ المصادقة واعتمادها من قبل مجلس الإدارة، فيجب على المنشأة الإفصاح عن تاريخ المصادقة على إصدار البيانات المالية ومن أعطى صلاحية المصادقة. وإذا كان مالكي المنشأة أو غيرهم لديهم القدرة على تعديل البيانات المالية بعد إصدارها.

تحديث الإفصاح عن الظروف في تاريخ قائمة المركز المالي
في حال استلام المنشأة بعد تاريخ قائمة المركز المالي معلومات عن ظروف وجدت أصلاً في تاريخ قائمة المركز المالي، على المنشأة تحديث الإفصاح المتعلق بهذه الظروف في ضوء المعلومات الحديثة.

في بعض الحالات تحتاج المنشأة إلى تحديث الإفصاح في بياناتها المالية ليعكس المعلومات المستلمة بعد تاريخ قائمة المركز المالي، حتى وإن لم يكن لهذه المعلومات تأثير على المبالغ التي أقرتها المنشأة في بياناتها المالية. مثال على ذلك، الحاجة لتحديث الإفصاح هو عندما يتوفر الدليل بعد تاريخ قائمة المركز المالي عن التزام محتمل والموجود أصلاً بتاريخ قائمة المركز المالي. بالإضافة لاعتبار فيما إذا كان من الممكن الاعتراف بمخصص كما ينص المعيار المحاسبي الدولي السابع والثلاثون "المخصصات، المطلوبات المحتملة، الأصول المحتملة"، وعلى المنشأة تحديث الإفصاح عن المطلوبات المحتملة في ضوء ذلك الدليل.

الأحداث اللاحقة لتاريخ قائمة المركز المالي التي لا تتطلب تعديلات

عندما تكون الأحداث اللاحقة لتاريخ قائمة المركز المالي غير موجبة للتعديل، ولكنها ذات أهمية لدرجة أن عدم الإفصاح عنها يمكن أن يؤثر على مقدرة المستخدم للبيانات المالية لأخذ القرارات وعمل التقييمات المناسبة، على المنشأة الإفصاح عن المعلومات التالية لكل فئة هامة من الأحداث غير التي تتطلب تعديلات:

أ. طبيعة الحدث، و

ب. تقدير لأثرها المالي أو بيان بعدم إمكانية عمل مثل هذا التقدير.

معيار المحاسبة الدولي 16
الممتلكات، المصانع والمعدات

الهدف

يبين هذا المعيار كيفية المحاسبة عن الأصول الثابتة التي تقدم منافع اقتصادية للمنشأة لأكثر من فترة واحدة، من حيث رسملة هذه الأصول وتوزيع تكاليفها على مدار عمرها الإنتاجي وهو ما يطلق عليه الإهتلاك وبما ينسجم مع نمط المنافع التي تحصل عليها المنشأة نتيجة استخدام هذه الأصول، وعند وجود إضافات عليها، وفي حالة مبادلتها، أو الاستغناء عنها بالمبادلة أو البيع وكيفية إهتلاكها وغيرها من العمليات المتعلقة بتلك الأصول.

تفصيل محتوى المعيار

يحتوي هذا المعيار على 83 فقرة وفق العناوين التالية:

- الهدف من المعيار — الفقرة 1
- النطاق — الفقرة 2 - 5
- التعاريف — الفقرة 6
- الاعتراف بالأصل (الإثبات) — الفقرة 7 - 14
- القياس الأولي — الفقرة 15
  - عناصر التكلفة — الفقرة 16 - 22
  - قياس التكلفة — الفقرة 23 - 28
- القياس اللاحق — الفقرة 29
  - نموذج التكلفة — الفقرة 30
  - نموذج إعادة التقييم — الفقرة 31 - 42
  - الاستهلاك — الفقرة 43 - 62
  - الهبوط — الفقرة 63 - 64
  - التعويض عن الهبوط — الفقرة 65 - 66
- إلغاء الاعتراف — الفقرة 67 - 72
- متطلبات الإفصاح — الفقرة 73 - 79
- أحكام التحول لتطبيق المعيار وتاريخ السريان — الفقرة 80 - 83

نطاق المعيار

يجب أن يُطبق هذا المعيار عند المحاسبة عن الممتلكات والآلات والمعدات، باستثناء عندما يتطلب معيار آخر أو يسمح بمعالجة محاسبية مختلفة باستثناء ما يلي:

- الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع بموجب (IFRS 5).
- الأصول البيولوجية المرتبطة بالنشاط الزراعي ما عدا النباتات (الأشجار) المثمرة بموجب المعيار IAS 41, حيث يطبق هذا المعيار على النباتات (الأشجار) المثمرة والتي يتم تصنيفها ومعالجتها كأصول غير متداولة ملموسة اعتباراً من 2016/1/1 ولكن لا يتم تطبيقه على المنتج الزراعي الذي ينمو على النباتات المثمرة.
- الاعتراف والقياس المتعلقة لأصول الاستكشاف والتقييم بموجب (IFRS 6).
- حقوق التعدين والاحتياطيات المعدنية مثل النفط والغاز الطبيعي والموارد غير المتجددة المشابهة.

إلا أنه يمكن تطبيق هذا المعيار على الممتلكات والآلات والمعدات المستخدمة لتطوير أو صيانة النشاطات التعدينية أو الأصول البيولوجية.

التعاريف والمصطلحات الواردة في المعيار

- **الممتلكات، المصانع والمعدات:** أصول ملموسة بحيث:

١) يحتفظ بها المشروع لاستخدامها في إنتاج، أو تزويد البضائع والخدمات، أو للإيجار للغير، أو لأغراض إدارية.
٢) من المتوقع استخدامها خلال أكثر من دورة مالية واحدة.

- **المبلغ المرحل:** هو المبلغ المعترف به للأصل في قائمة المركز المالي بعد خصم أي استهلاك متراكم وأي خسائر انخفاض القيمة.
- **التكلفة:** مبلغ النقدية أو ما يعادل النقدية المدفوع، أو القيمة العادلة للمقابل المعطى للحصول على الأصل وقت شرائه أو إنشائه، أي المبلغ المسجل للأصل عندما يتم الاعتراف به بشكل أولي.
- **القيمة العادلة:** هو السعر الذي يُستلم لبيع الأصل أو يُدفع لنقل الالتزام من خلال معاملة منظمة بين الأطراف المشاركة في السوق في تاريخ القياس.
- **القيمة القابلة للاستهلاك:** تكلفة الأصل أو أي مبلغ آخر يحل محله في البيانات المالية مطروحاً منها قيمة الخردة.
- **الاستهلاك:** هو التوزيع المنتظم للقيمة القابلة للاستهلاك للأصل على مدى حياته الإنتاجية.
- **الحياة الإنتاجية:** إما:

١) الفترة الزمنية المتوقع استخدام الأصل خلالها من قبل المشروع.
٢) عدد وحدات الإنتاج أو الوحدات المماثلة التي يتوقع المشروع الحصول عليها من الأصل.

- **خسارة انخفاض القيمة:** مقدار زيادة المبلغ المرحل للأصل عن مبلغه القابل للاسترداد.
- **المبلغ القابل للاسترداد:** صافي سعر بيع الأصل أو قيمة استخدامه أيهما أعلى.
- **القيمة الخاصة بمنشأة معينة:** القيمة الحالية للتدفقات النقدية التي تتوقع المنشأة نشوئها من الاستخدام المستمر للأصل ومن التصرف به في نهاية حياته الإنتاجية أو التي تتوقع أن تتكبدها عند تسوية التزام معين.
- **القيمة المتبقية:** المبلغ المقدر الذي تحصل عليه المنشأة حالياً من التصرف بالأصل بعد اقتطاع التكاليف المقدرة للتصرف، إذا كان الأصل في عمر ووضع متوقعين في نهاية حياته الإنتاجية.

الاعتراف بالأصل (الإثبات)

يجب الاعتراف ببند الممتلكات والمصانع والمعدات كأصل عندما:

- **يكون من المحتمل تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية من الأصل إلى المشروع**
- **ويمكن قياس تكلفة الأصل بموثوقية.**

١)يتم الاعتراف ببنود قطع الغيار والمعدات الاحتياطية ومعدات الصيانة كأصل (وفقاً لهذا المعيار) عندما تستوفي تعريف الممتلكات والآلات والمعدات . وبخلاف ذلك، تصنف مثل هذه البنود على أنها مخزون.

٢)تقوم المنشأة، بموجب مبدأ الاعتراف هذا، بتقييم (تسجيل) جميع تكاليف ممتلكاتها، وآلاتها ومعداتها في الوقت الذي يتم فيه تحملها. وتشمل هذه التكاليف:

- التكاليف التي يتم تحملها –بشكل أولي– لاقتناء أو تشييد بند من بنود الممتلكات والآلات والمعدات
- والتكاليف التي يتم تحملها –لاحقاً- للإضافة إليه، أو استبدال جزء منه، أو صيانته.

قد تشمل تكلفة بنود الأصول الثابتة تكاليف متكبدة متعلقة بإيجار الأصول المستخدمة في إنشاء وإضافة وإحلال الأصول الثابتة مثل" استهلاك حق الاستخدام" للمعدات المستخدمة في إنشاء المباني.

٣)قد يتم أحياناً اقتناء بنود الممتلكات والآلات والمعدات لأسباب تتعلق بالسلامة أو البيئة (وليس لتوليد منافع اقتصادية والذي يعتبر أحد شروط الاعتراف بالأصل) إلا أنه قد يكون اقتناء هذه البنود أمراً ضرورياً لكي تتمكن المنشأة من الحصول على المنافع الاقتصادية المستقبلية من أصولها الأخرى.

فعلى سبيل المثال، قد يقوم مصنع مواد كيميائية بتركيب معالجات لمناولة المواد الكيميائية للالتزام بمتطلبات بيئية لإنتاج وتخزين المواد الكيميائية الخطرة، وعليه يتم إثبات تحسينات المصنع المتعلقة بها على أنها أصل نظراً لأنه بدونها لن تتمكن المنشأة من تصنيع وبيع المواد الكيميائية .وبالرغم من ذلك، يتم مراجعة القيمة الدفترية الناتج عن مثل هذا الأصل والأصول المتعلقة به لاختبار تدني القيمة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم" 36 الانخفاض في قيمة الأصول."

حالات عملية عن الاعتراف

أولاً - هل تعتبر قطع الغيار ومعدات التخديم مستهلكات أي مخزون (يخضع للمعيار 2) أو من الممتلكات والمصانع والمعدات (أصل يخضع للمعيار 16)؟

نحكم على قطع الغيار ومعدات التخديم اعتماداً على متطلبات الاعتراف لكل من المخزون، والممتلكات، والمصانع، والمعدات.

الحالة الأولى: تعالج كمستهلكات أي مخزون عندما لا تتوقع المنشأة استخدامها خلال ما يزيد عن فترة واحدة.

الحالة الثانية: تعالج ضمن الممتلكات والمصانع والمعدات عندما تتوقع المنشأة استخدامها خلال ما يزيد عن فترة واحدة.

الحالة الثالثة: إذا تم استخدامها فقط لأحد بنود الممتلكات والمصانع والمعدات، فتتم محاسبتها كممتلكات ومصانع ومعدات (معيار 16).

ثانياً- قام أحد مصانع المواد الكيميائية الخطيرة بتركيب وسائل مناولة جديدة بغية الالتزام بالمتطلبات البيئية، ولم تتوقع الإدارة زيادة المنافع الاقتصادية المستقبلية من هذه الوسائل. فهل تعتبر هذه الوسائل ضمن الممتلكات والمصانع والمعدات؟

نعم تعتبر هذه الوسائل ضمن الممتلكات والمصانع والمعدات لأنها ضرورية لتحقيق منافع اقتصادية مستقبلية من أصولها الأخرى، وبدونها يعتبر المصنع غير قادر على إنتاج وبيع المواد الكيميائية.

ثالثاً- تتحمل المنشأة (أ) تكاليف يومية بغية المحافظة على الممتلكات والمصانع والمعدات لديها، مثل تكاليف أجزاء صغيرة منها، تكاليف العمالة وغيرها من البنود القابلة للاستهلاك. فما هي المعالجة المحاسبية لهذه التكاليف؟

يتمثل الغرض الرئيسي من هذه التكاليف صيانة وإصلاح للممتلكات، المصانع أو المعدات، أي لا تزيد هذه التكاليف من المنافع الاقتصادية المستقبلية للمنشأة، ولكونها قابلة للاستهلاك فلا يتوقع استخدامها خلال ما يزيد عن فترة واحدة، لذا تعالج هذه التكاليف على أنها مصاريف وليست أصل.

رابعاً- قد يتطلب فرن ما إعادة تبطين بعد عدد محدد من ساعات الاستخدام، أو قد تتطلب القطع الموجودة داخل الطائرة مثل المقاعد والمطابخ استبدالها عدة مرات خلال فترة حياة هيكل الطائرة، فما هي المعالجة المحاسبية لمثل هذه الحالات؟

تعترف المنشأة بتكلفة استبدال أي جزء منها على أنها أصل إذا تم تلبية معايير الاعتراف، أي تحقيق منافع اقتصادية مستقبلية منها إلى المشروع، ويمكن قياسها بموثوقية.

ومن أمثلة الاستبدال لزيادة المنافع الاقتصادية المستقبلية:

1. تعديل بند لزيادة عمر الأصل الإنتاجي وطاقته الإنتاجية.
2. تحديث في أجزاء آلة لتحقيق تحسينات جوهرية في نوعية الإنتاج.

3. تبني عمليات إنتاجية جديدة تمكن المنشأة من تخفيض نفقات التشغيل بشكل أكبر مما كانت عليه في السابق.

القياس عند الاعتراف/ الإثبات
تتم عملية القياس الأولي للأصل عند الاقتناء سواء عن طريق (الشراء أو التصنيع أو المبادلة).

بالإضافة إلى ذلك, لا بد للمنشأة من إجراء القياس اللاحق للأصل الذي يتمثل في كيفية الاعتراف بالأصل في السنوات اللاحقة سواء باستخدام نموذج التكلفة, أو باستخدام نموذج إعادة التقييم.

القياس عند الاعتراف الأولي

يجب قياس الممتلكات، المصانع والمعدات عند الاعتراف الأولي **بالتكلفة**. ويقصد بالتكلفة هو معادل السعر النقدي في تاريخ الإثبات. وفي حال تم تأجيل الدفع لما يتجاوز مدد الائتمان العادية، فيثبت الفرق بين معادل السعر النقدي وإجمالي المدفوعات على أنه فائدة (ما لم تتم رسملة الفائدة وفقا للضوابط في المعيار IAS 23)
في حالة الاعتراف الأولي نواجه ثلاث حالات محتملة:
- شراء الأصل.
- التصنيع الداخلي للأصل.
- اقتناء الأصل بالتبادل.

القياس عند الاعتراف الأولي – في حالة شراء الأصل:

تتألف تكلفة الأصل في في حالة شراء الأصل من البنود الآتية:

١. سعر الشراء، مضافاً إليه رسوم الاستيراد، ضرائب الشراء غير المستردة، بعد طرح الخصومات التجارية والحسومات.

٢. تكاليف أخرى مباشرة لوضع الأصل في حالة التشغيل النهائي للاستخدام المقصود وفقاً لما تقرره الإدارة، مثل: تكلفة منافع الموظفين الناشئة بشكل مباشر من إنشاء أو امتلاك الأصل، تكلفة إعداد الموقع، تكاليف الاستلام والمناولة، تكاليف التحميل والتركيب، التكاليف المهنية، تكاليف اختبار ما إذا كان الأصل يعمل بشكل دقيق

والمقصود في "تكاليف اختبار ما إذا كان الأصل يعمل بشكل دقيق" هو تقييم ما إذا كان الأداء التقني والمادي للأصل يتيح إمكانية استخدامه في إنتاج أو توريد السلع أو الخدمات.
أما في حال قيام المنشأة ببيع العينات التي تنتج أثناء تجربة ما إذا كان الأصل يعمل بشكل سليم، فإن تكلفة تلك العينات وأي متحصلات من بيعها يتم إثباتهم في قائمة الدخل للفترة المالية التي تم فيها البيع.

٣. التقدير الأولي لتكاليف تفكيك وإزالة البند واسترداد الموقع، وذلك عندما تتكبده المنشأة إما عند شراء البند أو عند استخدامه لأغراض أخرى غير إنتاج المخزون. وعلى العكس تماماً عندما تتحمل المنشأة هذه التكاليف لأغراض إنتاج المخزون، فيتم تضمينها ضمن تكلفة تحويل المخزون وفقاً لـ IAS 2.

أمثلة عن التكاليف التي لا تعتبر ضمن تكلفة الأصل:

١. تكاليف افتتاح مرافق جديدة.
٢. تكاليف تقديم منتج جديد أو خدمة جديدة، بما في ذلك تكاليف الأنشطة الإعلامية والترويجية.
٣. تكاليف تنفيذ الأعمال في مكان جديد أو مع فئة جديدة من المستهلكين، بما في ذلك تكاليف تدريب الموظفين.
٤. تكاليف الإدارة وغيرها من التكاليف العامة غير المباشرة.

مثال:
لدينا المعلومات التالية من عملية استيراد آلة لشركة الوسيم الصناعية:
ثمن الشراء (5,000,000) - نفقات النقل والتأمين (1,000,000) نفقات مصرفية لفتح الاعتماد المستندي (50,000) الرسوم الجمركية (500,000) - نفقات نقل الآلة إلى المصنع (10,000) - نفقات تركيب الآلة (15,000) قيمة الإنتاج للاختبار الأولي الآلة (100,000)، وقد تمكنت المنشأة من بيعه بمبلغ (25,000) فإذا علمت أن الشركة سددت قيمة الآلة بعد أن حصلت على خصم تجاري بمعدل (5%) من ثمن الشراء الأصلي، وأن الشركة قد حصلت على مستردات من رسوم جمركية بمبلغ (125,000).

المطلوب:
تحديد تكلفة الآلة الواجب الاعتراف بها وفقاً للمعيار (16).

الحل:

ثمن الشراء= 5000000 – (500000 X 5%) =	4,750,000
+ نفقات النقل والتأمين	1,000,000
+ النفقات المصرفية	50,000
+ الرسوم الجمركية = 500000 -125000=	375,000
+ نفقات نقل الآلة للمصنع	10,000
+ نفقات تركيب الآلة	15,000
	6,200,000 تكلفة الآلة الواجب الاعتراف بها.

ملاحظة (1):
عندما يكون الأصل في المكان والوضع اللازمين بحيث يكون قادراً على العمل بالطريقة التي تقررها الإدارة، فإن أي تكاليف متكبدة في استخدام أو إعادة توزيع هذا الأصل لا يتم تضمينها في التكلفة، مثل:
١) التكاليف التي يتم تكبدها ليتم استخدام الأصل أو تشغيله بأقل من طاقته الكاملة.
٢) الخسائر التشغيلية الأولية عند زيادة الطلب على مخرجات الأصل.
٣) تكاليف إعادة تحديد موقع الأصل أو إعادة تنظيم جزء أو كامل عمليات المنشأة.

ملاحظة (2):
تحدث بعض العمليات غير الضرورية لتهيئة الأصل إلى المكان والوضع اللازمين ليكون قادراً على العمل بالطريقة التي تقررها الإدارة، ويمكن أن تحدث هذه العمليات قبل أو خلال أنشطة الإنشاء أو التطوير، عندها يتم الاعتراف بالدخل أو المصاريف ذات العلاقة في حساب الأرباح أو الخسائر وليس ضمن تكلفة الأصل، **مثل** استخدام موقع المبنى كموقف سيارات قبل أن يتم البدء بالإنشاء.

القياس عند الاعتراف الأولي – في حالة تصنيع الأصل:
تحدد تكلفة الأصل الذي يصنعه المشروع داخلياً، بنفس المبادئ للأصل المشترى، وذلك يتوجب استبعاد أية أرباح داخلية في الوصول إلى تكلفة هذا الأصل، وبالمثل لا يدخل في تكلفة هذا الأصل المبالغ غير العادية من تلف مواد أو أجور أو أي مواد مستهلكة في الإنتاج، ويحدد المعيار المحاسبي الدولي (23) تكاليف الاقتراض الشروط الواجب توفرها قبل الاعتراف بتكاليف الفائدة كعنصر مكون لتكلفة الممتلكات والمصانع والمعدات.
سمح المعيار المحاسبي الدولي (23) برسملة تكاليف الاقتراض التي تنسب مباشرة إلى امتلاك أو إنشاء أو إنتاج أصل مؤهل وذلك كجزء من تكلفة ذلك الأصل. (سيتم شرحها في معيار تكاليف الاقتراض)

مثال:

إذا كانت إحدى المنشآت تصنع معدات بمواصفات معينة وتقوم بيعها بمبلغ (1,000,000)، مع العلم أن تكلفتها (800,000)، فإذا قررت المنشأة استخدام إحدى هذه الآلات في خطوط إنتاجها فإن تكلفة الآلة الواجب رسملتها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي (16) هي (800,000) وليس (1,000,000).

القياس عند الاعتراف الأولي – في حالة اقتناء الأصل بالتبادل:

يمكن شراء بند واحد أو أكثر من الممتلكات والمصانع والمعدات مقابل أصل أو أصول غير نقدية، أو مجموعة من الأصول النقدية وغير النقدية.

وهنا ميّز المعيار المحاسبي الدولي (16) بين الحالتين الآتيتين:

أ- عملية المبادلة لها جوهر تجاري.

ب- عملية تبادل ليس لها جوهر تجاري.

إن الاختلاف في المعالجة المحاسبية يعتمد فيما إذا كان هناك أثر جوهري ناتج من عملية التبادل (تغير مهم نسبيا في التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة) أم لا.

ففي حالة مبادلة أصل ضمن عملية ذات جوهر تجاري، فيجب الاعتراف بأية مكاسب أو خسائر ناتجة عن اختلاف المبلغ المرحل للأصل القديم (صافي القيمة الدفترية) عن القيمة العادلة له.

أما في حال افتقار عملية التبادل للجوهر التجاري، فلا يجوز الاعتراف بأي مكاسب أو خسائر مرتبطة باختلاف المبلغ المرحل للأصل القديم عن قيمته العادلة.

تحدد المنشأة ما إذا كانت معادلة التبادل ذات جوهر تجاري عن طريق دراسة الحد الذي يُتوقع فيه أن تتغير تدفقاتها النقدية المستقبلية نتيجة للمعاملة، وتكون معاملة التبادل ذات جوهر تجاري في الحالات الآتية:

١. إذا كان شكل التدفقات النقدية (المخاطرة والتوقيت والمبلغ) للأصل المستلم يختلف عن شكل التدفقات النقدية للأصل المنقول؛ **أو**

٢. إذا كانت القيمة الخاصة بالمنشأة لجزء من عملياتها المتأثرة بالمعاملة تتغير نتيجة للتبادل. **و**

٣. إذا كان الفرق في (1) و (2) كبير مقارنة مع القيمة العادلة للأصول المتبادلة.

مثال (1):

قامت إحدى المنشآت بمبادلة آلة قديمة لديها بآلة جديدة ومواصفات متطورة، ويجب على المنشأة أن تدفع مبلغاً قدره 700,000 ليرة سورية، وكانت البيانات كما يأتي:

1,200,000 ل.س	تكلفة الآلة القديمة
400,000 ل.س	مجمع الإهتلاك
800,000 ل.س	القيمة الدفترية للآلة القديمة
600,000 ل.س	القيمة العادلة للآلة القديمة

المطلوب: ما هو القيد المحاسبي إذا علمت أن عملية التبادل ذات جوهر تجاري.

الحل:

	من مذكورين	
1,300,000	حـ / الآلة الجديدة	
400,000	حـ / مجمع اهتلاك الآلة القديمة	
200,000	حـ / خسارة التبادل	
	إلى مذكورين	
	حـ / الآلة القديمة	1,200,000
	حـ / النقدية	700,000

ملاحظة: في حال كانت عملية التبادل ذات جوهر تجاري، فإن قيمة الأصل الجديد تتكون من القيمة العادلة للأصل القديم مضافاً إليه أي مبلغ مدفوع عند القيام بعملية التبادل
قيمة الأصل الجديد = القيمة العادلة للأصل القديم + المبالغ النقدية المدفوعة – المبالغ النقدية المستلمة

لنفترض قيام المنشأة باستلام مبلغ 100,000 ل.س بدلا من دفع مبلغ 700,000
المطلوب اعداد القيد المحاسبي على افتراض أن العملية ذات طابع تجاري
الحل:

	من مذكورين	
500,000	حـ / الآلة الجديدة	
400,000	حـ / مجمع اهتلاك الآلة القديمة	
100,000	حـ / النقدية	
200,000	حـ / خسارة التبادل	
		1,200,000 إلى حـ / الآلة القديمة

مثال (2):
إعادة للمثال أعلاه رقم (1) ولكن كانت القيم على الشكل الآتي:

6,400,000 ل.س	تكلفة الآلة القديمة
2,200,000 ل.س	مجمع الإهتلاك
4,200,000 ل.س	القيمة الدفترية للآلة القديمة
4,900,000 ل.س	القيمة العادلة للآلة القديمة
1,100,000 ل.س	الدفعة النقدية

ما هو القيد المحاسبي إذا علمت أن عملية التبادل ذات جوهر تجاري؟

	من مذكورين	
6,000,000	حـ / الآلة الجديدة	
2,200,000	حـ / مجمع اهتلاك الآلة القديمة	
	إلى مذكورين	
	حـ / الآلة القديمة	6,400,000
	حـ / النقدية	1,100,000
	حـ / ربح التبادل	700,000

مثال (3):
إعادة للمثال أعلاه رقم (2) ولكن عملية التبادل ليس لها جوهر تجاري، فما هو القيد المحاسبي؟

	من مذكورين	
5,300,000	حـ / الآلة الجديدة	
2,200,000	حـ / مجمع اهتلاك الآلة القديمة	
	إلى مذكورين	
	حـ / الآلة القديمة	6,400,000
	حـ / النقدية	1,100,000

القياس اللاحق

بعد الاعتراف الأولي ببند الممتلكات والآلات والمعدات، يجب قياس الأصل باستخدام **نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم.**
وعند اختيار المنشأة أحد النموذجين كسياسة لها فيجب عندها تطبيق تلك السياسة على كافة مكونات فئة الممتلكات والآلات والمعدات، فمثلاً إذا تم تطبيق نموذج التقييم على فئة السيارات فيجب تطبيق نفس السياسة على كافة بنود المركبات والسيارات . أي لا تستطيع المنشأة اختيار بعض السيارات لقياسها بالتكلفة وسيارات أخرى حسب نموذج إعادة التقييم حيث سيؤدي ذلك لأن يكون للأصول المتشابهة أسس قياس مختلفة.

أ- نموذج التكلفة

يعتبر هذا النموذج في القياس اللاحق بمثابة المعالجة الأساسية المعمول بها وفقاً للمعيار IAS 16
ويكون المبلغ المرحل للأصل وفق نموذج التكلفة هو التكلفة مطروحاً منها أي استهلاك متراكم وأية خسائر متراكمة لانخفاض القيمة. (سيتم شرح الخسائر المتراكمة لانخفاض القيمة في المعيار رقم 36)

المبلغ المرحل = تكلفة الأصل – مجمع استهلاك الأصل – خسائر انخفاض القيمة

ب- نموذج إعادة التقييم

سمح المعيار باستخدام هذا النموذج كمعاملة بديلة لنموذج التكلفة حيث يجب وفقا لهذا النموذج إعادة تقييم الأصل وفقا لقيمته العادلة
ويكون المبلغ المرحل للأصل وفق هذا النموذج هي القيمة العادلة مطروحاً منها مجمع الاستهلاك اللاحق وأية خسائر لاحقة متراكمة في انخفاض القيمة.

المبلغ المرحل = القيمة العادلة الأصل – مجمع الاستهلاك اللاحق – خسائر انخفاض القيمة اللاحقة

ملاحظة: لا يجوز تطبيق نموذج إعادة التقييم على العقارات الاستثمارية وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة (العقارات الاستثمارية IAS 40)

كيفية تطبيق نموذج إعادة التقييم

إن تطبيق نموذج إعادة التقييم يهدف إلى إظهار المبلغ المرحل للأصل في قائمة المركز المالي استنادا إلى قيم الأصل العادلة، وليس استنادا إلى تكلفته التاريخية. الأمر الذي يتطلب إعادة تقييم تلك الأصول على أساس منتظم بحيث لا تختلف القيمة المرحلة (بشكل مهم نسبيا) عن القيمة العادلة في نهاية فترة إعداد التقارير المالية. لذلك فإن تكرار عملية إعادة التقييم يعتمد على مدى التغير في القيمة العادلة للأصل.

عندما يعاد تقييم أحد بنود الممتلكات والمصانع والمعدات فإنه يجب إعادة تقييم كامل الصنف الذي ينتمي إليه البند المعاد تقييمه. مثال على الأصناف المنفصلة: الأراضي، المعدات، السفن، الأثاث.

إن عملية إعادة تقييم الأصل والتي تعني تعديل المبلغ المرحل للأصل ليساوي القيمة العادلة له في تاريخ إعادة التقييم، ستؤدي إما إلى تشكيل فائض لإعادة التقييم (في حال كانت القيمة العادلة للأصل أكبر من المبلغ المرحل قبل إعادة التقييم) أو إلى تشكيل عجز إعادة القييم (في حال كانت القيمة العادلة للأصل أصغر من المبلغ المرحل قبل إعادة التقييم).

إن الاعتراف المحاسبي بالفائض أو العجز الناتج عن إعادة التقييم يعتمد على ما إذا كانت عملية إعادة التقييم تتم للمرة الأولى في المنشأة، أم هناك عمليات إعادة تقييم سابقة.

- في حال كانت عملية إعادة التقييم تتم للمرة الأولى: نظرا لأن فائض إعادة التقييم يعتبر ربح رأسمالي غير متحقق (يتحقق فقط عند الاستخدام أو البيع) فإنه لا يجوز الاعتراف به ضمن قائمة الدخل. بل يجب أن يتم إثباته في "بنود الدخل الشامل الأخرى" والتي تظهر في قائمة المركز المالي ضمن حقوق الملكية.

في حين أن العجز الناتج عن إعادة التقييم يجب أن يتم إثباته مباشرةً في قائمة الدخل تماشياً مع مبدأ الإسراع في الاعتراف في الخسائر.

- في حال كانت عملية إعادة التقييم ليست للمرة الأولى: في هذه الحالة يتم إثبات فائض إعادة التقييم في "بنود الدخل الشامل الأخرى" بعد إطفاء أي خسائر سابقة قد تكون ناتجة عن عملية إعادة التقييم السابقة. وفي حال كانت عملية إعادة التقييم السابقة قد نتج عنها فائض، فيضاف الفائض الجديد إلى الفائض القديم في "بنود الدخل الشامل الأخرى"

أما إذا نتج عن عملية إعادة التقييم الجديدة عجز فيجب إثباته في قائمة الدخل للفترة الحالية مباشرةً، إلا إذا كان هناك فائض إعادة تقييم ناتج عن إعادة تقييم سابقة حيث يتوجب في هذه الحالة إطفاء أي خسائر حالية في فائض إعادة التقييم الناتج عن إعادة تقييم سابقة، وإثبات أي خسائر تزيد عن مبلغ الفائض في قائمة الدخل.

يتم إثبات فائض إعادة التقييم في "بنود الدخل الشامل الأخرى" إلا إذا كان هناك خسائر إعادة تقييم سابقة، حيث يجب إطفاء الخسائر السابقة أولاً ثم إثبات المتبقي كفائض إعادة تقييم.
ويتم إثبات عجز إعادة التقييم في قائمة الدخل للفترة الحالية إلا إذا كان هناك فائض إعادة تقييم سابق، حيث يجب إطفاء الخسائر الحالية في الفائض السابق أولاً ثم إثبات المتبقي كخسائر في قائمة الدخل.

معالجة مجمع الاستهلاك بتاريخ إعادة التقييم

عندما يعاد تقييم أي بند من الممتلكات والمصانع والمعدات، فإن أي استهلاك متراكم بتاريخ إعادة التقييم تتم معالجته وفقاً لإحدى الطريقتين التاليتين:

الطريقة الأولى: إلغاء مجمع الإهتلاك ومن ثم يتم إعادة التقييم.
الطريقة الثانية: إعادة احتسابه بما يتناسب مع القيمة المعدلة.

الطريقة الأولى: إلغاء مجمع الاهتلاك ومن ثم يتم إعادة التقييم.

أ. إلغاء الاهتلاك المتراكم مقابل القيمة المرحلة الإجمالية للأصل.
ب. احتساب فائض إعادة التقويم وهو يمثل الفرق بين القيمة المرحلة للأصل وقيمته بعد إعادة التقويم.
ج. تعديل القيمة المرحلة للأصل لتصبح مطابقة لقيمة الأصل بعد إعادة التقييم.

مثال:
آلة تكلفتها الأصلية 200,000 ليرة سورية، وعمرها الإنتاجي 5 سنوات، تمت إعادة تقييمها بعد سنتين، وتبين أن قيمتها العادلة تبلغ 300,000.

الحل:

إلغاء الاهتلاك المتراكم مقابل القيمة المرحلة الإجمالية للأصل:

80,000 من حـ / مجمع الاستهلاك
80,000 إلى حـ / الآلة

احتساب فائض إعادة التقويم:

فائض إعادة التقييم = 300,000 – (200,000 – 80,000) = 180,000

180,000 من حـ / الآلة
180,000 إلى حـ / فائض إعادة التقييم

ويتم عرض الأصل في قائمة المركز المالي:

900,000	قيمة الأصل
0	مجمع الاستهلاك بعد إعادة التقييم

900,000	المبلغ المرحل

الطريقة الثانية: إعادة احتسابه بما يتناسب مع القيمة المعدلة.

تعتمد هذه الطريقة على إعادة احتساب كلاً من قيمة الأصل ومجمع الاستهلاك، ليكون الفارق بينهما مساوياً للقيمة العادلة للأصل (بدلا من إطفاء الاستهلاك في الأصل، ومن ثم تعديل الرصيد ليساوي القيمة العادلة).

مثال:

آلة تكلفتها الأصلية 200,000 ليرة سورية، وعمرها الإنتاجي 5 سنوات، تمت إعادة تقييمها بعد سنتين، وتبين أن قيمتها بعد إعادة التقييم تبلغ 300,000.

الحل:

احتساب فائض إعادة التقويم:

فائض إعادة التقييم = 300,000 – (200,000 – 80,000) = **180,000**

إعادة احتساب كلاً من قيمة الأصل ومجمع الاستهلاك:

قيمة الأصل = القيمة العادلة × العمر الإنتاجي للأصل / عدد السنوات المتبقية

= 300,000 × 5 / 3

= 500,000

وبالتالي فإننا سنحتاج إلى زيادة قيمة الأصل بمبلغ **300,000** نظراً لأن (قيمة الأصل السابقة 200,000)

قيمة مجمع الاستهلاك: = قيمة الأصل المعاد احتسابها – القيمة العادلة للأصل

= 500,000 – 300,000

= 200,000

وبالتالي فإننا سنحتاج إلى زيادة مجمع الاستهلاك بمبلغ **120,000** نظرا لأن (قيمة المجمع السابقة 80,000)

وبناء عليه يكون القيد المحاسبي وفق هذه الطريقة:

300,000		من حـ / الآلة
		إلى مذكورين
	120,000	حـ / مجمع الاستهلاك
	180,000	حـ / فائض إعادة التقييم

ويتم عرض الأصل في قائمة المركز المالي:

500,000	قيمة الأصل
200,000	مجمع الاستهلاك بعد إعادة التقييم
300,000	المبلغ المرحل

مثال:

أصل تكلفته التاريخية 100,000 يستهلك سنوياً بمعدل (20%)، وبلغ مجمع اهتلاكه في نهاية عام (2008) 40,000 فإذا علمنا أن القيمة السوقية لهذا الأصل في نهاية عام (2008) كانت 70,000 وأن الشركة اختارت نموذج إعادة التقييم كسياسة محاسبية فما هي المعالجة المحاسبية وفقاً للمعيار IAS (16)

الحل:

إطفاء مجمع الاستهلاك:

40,000 من حـ / مجمع الاستهلاك

40,000 إلى حـ / الأصل

اثبات فروقات إعادة التقييم:

فرق إعادة التقييم (الفائض) = القيمة العادلة – المبلغ المرحل قبل إعادة التقييم

= 70,000 – (40,000 – 100,000)

= 10,000

وعليه يكون القيد:

10,000 من حـ / الأصل

10,000 إلى حـ / فائض إعادة التقييم

ويظهر الأصل في الميزانية:

70,000	قيمة الأصل
0	مجمع الاستهلاك بعد إعادة التقييم
70,000	المبلغ المرحل

كما يظهر مبلغ 10,000 مع حقوق الملكية باسم فائض إعادة التقييم

ملاحظة: يتم إعادة احتساب قسط الاستهلاك في السنوات اللاحقة لإعادة التقييم وفقاً للقيم الجديدة.

قسط الاستهلاك الجديد = قيمة الأصل بعد إعادة التقييم / العمر المتبقي من العمر الإنتاجي

= 70,000 / 3

= 23,333

مثال:

بتاريخ 1-1-2008 أظهرت ميزانية الشركة x ما يلي:

250,000	الأصل
100,000	مجمع الاستهلاك
25,000	فائض إعادة تقييم

فإذا علمنا أن قسط الاهتلاك السنوي لعام 2008 بلغ (30,000)، وأن القيمة السوقية لهذا الأصل في نهاية عام (2008) بلغت (80,000) ما هي المعالجة المحاسبية وفقاً للمعيار IAS 16.

الحل:

المبلغ المرحل للأصل في نهاية عام 2008 = 250,000 – (100,000 + 30,000)

= 120,000

بالمقارنة مع القيمة العادلة للأصل نلاحظ وجود عجز إعادة تقييم بمبلغ 40,000 وعليه يكون القيد على الشكل التالي:

من مذكورين
25,000 حـ / فائض إعادة التقييم (إطفاء الخسارة بالمبلغ المتاح من الفائض)
15,000 حـ / خسارة إعادة تقييم (الاعتراف في قائمة الدخل بالخسارة الزائدة عن الفائض)
40,000 إلى حـ / الأصل

كما سمح المعيار IAS 16 بتحويل فائض إعادة التقويم في حقوق الملكية إلى الأرباح المدورة مباشرة عندما يتحقق هذا الفائض، حيث يتحقق الفائض كاملاً عند إخراج الأصل من الخدمة أو بيعه، ولكن جزءاً من الفائض يتحقق مع استخدام المشروع للأصل.

في هذه الحالة يتم احتساب المبلغ المتحقق بتوزيع فائض إعادة التقييم على العمر المتبقي للأصل، أو بالفرق بين قسط الاستهلاك قبل إعادة التقييم وبعد إعادة التقييم.

لا يجوز التحويل من فائض إعادة التقويم إلى الأرباح المدورة من خلال قائمة الدخل، وإنما يتم التحويل مباشرة إلى الأرباح المدورة. فيما يأتي مثال يوضح هذه الحالة.

مثال:

فيما يأتي بيانات متعلقة بحفارة لدى المنشأة (أ):

تكلفة الحفارة	10,000,000
تاريخ الشراء	2009/01/01
العمر الإنتاجي	10 سنوات

المطلوب: إعداد القيود المحاسبية وفقا لنموذج إعادة للسنوات 2009 – 2010 – 2011 إذا علمت أن القيمة العادلة للأصل بتاريخ 2010/12/31 بلغت 8,800,000

الحل:

عام 2009: يتم إثبات الأصل واستهلاكه

10,000,000	من حـ / الحفارة		
		10,000,000	إلى حـ / النقدية

1,000,000	من حـ / قسط الاستهلاك		
		1,000,000	إلى حـ / مجمع الاستهلاك

عام 2010: يتم إثبات قسط الاستهلاك في نهاية الفترة ثم يتم الاعتراف بفروقات إعادة التقييم

1,000,000	من حـ / قسط الاستهلاك		
		1,000,000	إلى حـ / مجمع الاستهلاك

2,000,000	من حـ / مجمع الاستهلاك		
			إلى مذكورين
		1,200,000	حـ / الحفارة
		800,000	حـ / فائض إعادة التقييم

عام 2011: يتم إعادة احتساب الاستهلاك واثباته. وتحويل الجزء المتحقق من فائض إعادة التقييم نتيجة الاستخدام إلى الأرباح المدورة مباشرةً

1,100,000	من حـ / قسط الاستهلاك		
		1,100,000	إلى حـ / مجمع الاستهلاك
---	---	---	---
100,000	من حـ / فائض إعادة التقييم		
		100,000	إلى حـ / الأرباح المدورة

الاستهلاك:

متطلبات معالجة استهلاك الممتلكات والآلات والمعدات

- يتم عادة الاعتراف بتكلفة الاستهلاك للفترة في قائمة الدخل، إلا أنه في بعض الأحيان يتم استخدام المنافع الاقتصادية المستقبلية المجسدة في الأصل في إنتاج أصول أخرى وفي هذه الحالة تشكل تكلفة الاستهلاك جزءاً من تكلفة الأصل الآخر ويتم تضمينها في مبلغه المسجل.

مثال ذلك: تضمين استهلاك الممتلكات والمصانع المستخدمة لأنشطة التطوير في تكلفة الأصل غير الملموس المعترف به وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي (38) " الأصول غير الملموسة".
أو تضمين استهلاك آلية معينة في حساب المباني إذا كانت هذه الآلية مخصصة وبشكل كامل للعمل في إنشاء مبنى المنشأة

- كل بند من عناصر الممتلكات والمصانع والمعدات والذي يشكل نسبة هامة من التكلفة الإجمالية لعناصر الممتلكات والمصانع والمعدات يجب أن يتم استهلاكه بشكل منفصل.
- إن الأجزاء المكونة لبند الممتلكات أو المصانع أو المعدات تعالج كعناصر منفصلة إذا كانت الأصول ذات العلاقة لها حياة إنتاجية مختلفة عن الحياة الإنتاجية لهذه الأجزاء أو إذا كانت المنافع الاقتصادية الناجمة عن هذه الأجزاء يتم الحصول عليها على نحو مختلف عن المنافع الاقتصادية للأصول ذات العلاقة على سبيل المثال: يتم الاستهلاك بشكل منفصل لكل من هيكل الطائرة ومحركاتها، وكذلك بالنسبة للمباني والأراضي

المبلغ القابل للاستهلاك وفترة الاستهلاك:

- يتم تخصيص المبلغ القابل للاستهلاك الخاص بالأصل على أساس منتظم خلال عمره الإنتاجي.
- يتم الاعتراف بالاستهلاك، حتى لو كانت القيمة العادلة للأصل تتجاوز مبلغه المسجل، طالما أن القيمة المتبقية للأصل لا تتجاوز مبلغه المسجل، وإن إصلاح الأصل أوصيانته لا ينفي الحاجة إلى استهلاكه.
- قد ترتفع القيمة المتبقية للأصل إلى مبلغ يساوي أو يزيد عن المبلغ المسجل للأصل، وإذا حدث ذلك تكون تكلفة استهلاك الأصل صفر، إلى أن تنخفض القيمة المتبقية للأصل إلى مبلغ اقل من المبلغ المسجل للأصل.
- يبدأ الاهتلاك عندما يصبح الأصل جاهزاً للاستعمال، وينتهي عندما يتم إلغاء الاعتراف بالأصل أو عندما يصنف الأصل على انه متاح للبيع.
- لا يتوقف الاستهلاك عندما يصبح الأصل غير مستخدم أو عندما يتم سحبه من الاستخدام الفعال إلا إذا كان الأصل مستهلكاً بالكامل، إلا انه بموجب طرق الاستهلاك يمكن أن تكون تكلفة الاستهلاك صفر عندما لا يكون هناك إنتاج كما في حالة الاهتلاك على أساس ساعات الاستعمال بالنسبة للآلات، فان الاستهلاك لا يخفض عندما لا تكون هذه الآلات قيد الاستعمال.
- يتم استهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية المجسدة في الأصل من قبل المنشأة بشكل رئيسي من خلال استخدامه إلا أن العوامل الأخرى قد ينتج عنها أحيانا تقليل في المنافع الاقتصادية التي كان من الممكن الحصول عليها من الأصل وبالتالي تؤخذ بعين الاعتبار كافة العوامل التالية في تحديد العمر الإنتاجي للأصل:

أ- الاستخدام المتوقع للأصل ويتم تقييم الاستخدام بالرجوع إلى الطاقة المتوقعة للأصل أو مخرجاته المادية.

ب- الاهتراء المادي المتوقع الذي يعتمد على العوامل التشغيلية مثل عدد المناوبات التي يتم فيها استخدام الأصل.

أ- التقادم الفني أو التجاري الناتج عن التغييرات أو التحسينات في الإنتاج أو التغيير في طلب السوق على مخرجات الأصل.

ب- القيود القانونية أو القيود المشابهة على استخدام الأصل، مثل انتهاء الإيجارات للأصول المستأجرة بعقود تأجير تمويلي.

- تعتبر الأراضي والمباني أصول قابلة للفصل ويتم محاسبتها بشكل منفصل، حتى عندما يتم شراؤها معاً، مع وجود بعض الاستثناءات مثل المحاجر والمواقع المستخدمة لأنظمة تجميع القمامة، حيث يكون للأراضي عمر إنتاجي غير محدد وبالتالي لا يتم استهلاكها، بينما يكون للمباني عمر إنتاجي محدد وبالتالي تعتبر أصول قابلة للاستهلاك.
- إن الزيادة في قيمة الأرض التي يقع عليها المبنى لا تؤثر على تحديد مبلغه القابل للاستهلاك.
- إذا كانت الأرض تشتمل على تكاليف تفكيك الموقع وإزالته واسترداده، فإنه يتم استهلاك ذلك الجزء من أصل الأرض خلال فترة المنافع التي يتم الحصول عليها من تكبد تلك التكاليف، وفي بعض الحالات يمكن أن يكون للأرض نفسها عمر إنتاجي محدود وفي هذه الحالة يتم استهلاكها بطريقة تعكس المنافع التي يتم الحصول عليها منها.
- يجب أن تعكس طريقة الاستهلاك المستخدمة النمط الذي يتوقع فيه استهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصل من قبل المنشأة.
- يجب أن تتم مراجعة طريقة الاستهلاك المطبقة على الأصل على الأقل في نهاية كل سنة مالية، وإذا حدث تغيير هام في نمط الاستهلاك المتوقع للمنافع الاقتصادية المستقبلية المجسدة في الأصل، يتم تغيير الطريقة لتعكس النمط المتغير وينبغي محاسبة هذا التغيير على أنه تغيير في التقدير المحاسبي.
- يمكن استخدام مجموعة متنوعة من طرق الاستهلاك لتخصيص المبلغ القابل للاستهلاك للأصل على أساس منتظم خلال عمره الإنتاجي، وتشتمل هذه الطرق على طريقة القسط الثابت وطريقة الرصيد المتناقص وطريقة وحدات الإنتاج ويؤدي الاستهلاك بطريقة القسط الثابت إلى تكلفة ثابتة خلال العمر الإنتاجي إذا لم تتغير القيمة المتبقية للأصل وتؤدي طريقة الرصيد المتناقص إلى تخفيض التكلفة خلال العمر الإنتاجي، أما طريقة وحدات الإنتاج فينتج عنها تكلفة على أساس الاستخدام أو الإنتاج المتوقع.
- تختار المنشأة الطريقة التي تعكس أكثر من غيرها نمط الاستهلاك المتوقع للمنافع الاقتصادية المستقبلية المجسدة في الأصل ويتم تطبيق تلك الطريقة بشكل منسجم من فترة إلى أخرى إلا إذا حدث تغيير في النمط المتوقع لاستهلاك تلك المنافع الاقتصادية المستقبلية.
- وبالتالي فان استهلاك الأصول يعتبر وسيلة لتعديل الأصل إلى قيمته السوقية العادلة وكذلك وسيلة للحصول على الأموال لاستبدال الأصل في نهاية عمره الإنتاجي.

- عندما يتم احتساب الاستهلاك بالاعتماد على التكلفة التاريخية للأصول، هذه سيؤدي حتماً إلى مشاكل في فترات التضخم عندما تزداد أسعار السلع الإنتاجية بمرور الوقت وبالتالي فإن مبلغ مجمع الاهتلاك المتراكم في نهاية العمر الإنتاجي للأصل سوف لن يكفي لاستبدال الأصول بسبب ارتفاع سعرها

على سبيل المثال:
لنفترض أن آلة تكلفتها (500,000)، الحياة الإنتاجية (5) سنوات، ولا توجد قيمة متبقية للآلة ففي حال استخدام طريقة القسط الثابت للآلة فان مصروف الاهتلاك السنوي للآلة سيكون (100,000) وفي نهاية العمر الإنتاجي للآلة سيكون مجمع الاهتلاك (500,000)
في حالة عدم وجود تضخم خلال هذه الفترة عندها يمكن استبدال هذه الآلة بآلة جديدة مماثلة، ولكن في حال وجود تضخم وارتفاع في الأسعار سوف نجد أن مجمع الاهتلاك للآلة لا يكفي لاستبدال هذه الآلة بآلة جديدة مماثلة.
وبالتالي فإنه في البيئة التي يكون فيها التضخم صفراً يكون المقصود من الاستهلاك مفهوماً لأن نفقات الاستهلاك المتراكمة خلال العمر الإنتاجي للأصل تعادل تكلفة استبدال الأصل المستهلك بأصل جديد مماثل له. ولكن بافتراض أن نسبة التضخم كانت (10%) في السنة بدلاً من الصفر، عندما يأتي وقت استبدال الآلة في نهاية عمرها الإنتاجي في المثال السابق فإن تكلفة استبدال هذه الآلة بآلة جديدة مماثلة سيبلغ $500000 X(1.05)^5$ =805255
وبالتالي فإن الاستهلاك المتجمع سيكون أقل من المبلغ المطلوب لإعادة الواقع إلى ما كانت عليه المنشأة قبل الاستهلاك بمبلغ 305255، وبالتالي فإن التكلفة الحقيقية أعلى وأن البيانات المالية المقرر عنها مشوهة.

إن الإدارة يجب أن تقوم بثلاثة اختيارات عندما تقرر كيف تستهلك أصولها وهي:
١- طريقة الاستهلاك التي ستستخدمها
٢- الحياة الإنتاجية للأصول.
٣- القيمة المتبقية للأصول.
وإن المرونة الكبيرة التي تملكها الإدارة في اختيارها للمتغيرات الثلاثة السابقة تؤثر على قيم الأصول المقرر عنها في الميزانية والدخل المقرر عنه في بيان الدخل، كما تؤثر على عدة نسب مالية رئيسية أيضا، ويجب على المحلل أن يكون مدركاً لتأثير هذه الاختيارات:

أ- تأثير اختيار طريقة الاستهلاك:
إن طريقة الاستهلاك المعجل سوف تزيد نفقات الاستهلاك في أوائل سنوات حياة الأصل الإنتاجية نسبة إلى ما ستكون عليه هذه النفقات إذا تم استعمال طريقة القسط الثابت، وهذا يؤدي إلى تخفيض الدخل المقرر عنه وإلى تخفيض القيمة الدفترية للأصول طويلة الأجل المقرر عنها في الميزانية، ونتيجة لذلك فإن حقوق حملة الأسهم ستكون أقل في السنوات الأولى من حياة الأصول، بالإضافة لذلك أيضا سيؤثر ذلك على العديد من النسب المالية الرئيسية المستندة على الدخل وقيم الأصول أو قيم الملكية.
وفي النهاية لا يوجد مشكلة في اختيار أي طريقة من طرق الاستهلاك لأن إجمالي الاهتلاك المتراكم سوف يكون نفسه في نهاية العمر الإنتاجي للأصل باستخدام أي طريقة من طرق الاستهلاك.

ب- **تأثير اختيار الحياة الإنتاجية:**
إن اختيار الحياة الإنتاجية سوف يؤثر على القيم بالبيانات المالية وكذلك على النسب المالية حيث إن اختيار الحياة الإنتاجية الأقصر سوف ينتج عنها ارتفاع تكلفة الاستهلاك. فمثلاً لو أنه لدينا آلة تكلفتها 1,000,000 والعمر الإنتاجي 10 سنوات فتكون تكلفة الاستهلاك 1,000,000 / 10 = 100,000 أما لو كانت الحياة الإنتاجية 8 سنوات فإن تكلفة الاستهلاك تكون 1,000,000 / 8 = 125,000

ت- **تأثير اختيار القيمة المتبقية للأصول:**
إن اختيار القيمة المتبقية الأكبر لها تأثير معاكس لاختيار الحياة الإنتاجية الأقصر للأصل، حيث إنه مع بقاء العوامل الأخر ثابتة، فإن اختيار القيمة المتبقية الكبيرة ستؤدي إلى تخفيض نفقة الاستهلاك، وزيادة الدخل المقرر عنه، وزيادة القيمة الدفترية للأصول وكذلك زيادة حقوق حملة الأسهم نسبة إلى ما سيكون عليه الوضع عند اختيار القيمة المتبقية الأقل.
أن التدفق النقدي أيضا هنا لن يتأثر، ولكن عند اختيار القيمة المتبقية الأكبر سوف يزداد هامش الربح والعائد على الملكية وسوف ينخفض كل من معدل دوران الأصول ونسبة الديون إلى الملكية.

لابد من مراجعة القيمة المتبقية والعمر الإنتاجي للأصل في نهاية كل سنة مالية على الأقل وإذا كانت التوقعات تختلف عن التقديرات السابقة، تتم محاسبة التغييرات كتغير في التقدير المحاسبي وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (8) " السياسات المحاسبية التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"

مثال:
أصل تم شراؤه في 1-1-2009 بمبلغ (600,000)، والعمر الإنتاجي لهذا الأصل (5) سنوات، والقيمة المتبقية المقدرة لهذا الأصل في نهاية عمره الإنتاجي (100,000). وفي 31-12-2012 تبين أن القيمة المتبقية للأصل هي (50,000) ما هي المعالجة المحاسبية اللازمة؟

الحل:
مجمع الاستهلاك حتى تاريخ 2011-12/31 = 100,000 × 3
= 300,000
قسط الاهتلاك في عام 2012 = المبلغ القابل للاستهلاك / العمر الإنتاجي المتبقي
= (600,000 – 300,000 – 50,000) / 2
= 125,000

انخفاض القيمة: (سيتم دراسته مفصلا ضمن المعيار IAS 36)
على الرغم من أن المعيار IAS 16 سمح للمنشأة باستخدام نموذج إعادة التقييم كمعالجة بديلة عند القياس اللاحق للأصول، إلا أن المعيار IAS 36 أجبر المنشآت على الاعتراف بخسائر انخفاض في القيمة عندما يكون المبلغ القابل للاسترداد من الأصل أقل من المبلغ المرحل حتى ولو كان نموذج التكلفة هو النموذج المعتمد في المنشأة كنموذج للقياس اللاحق
لتحديد ما إذا انخفضت قيمة أي بند من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات تطبق المنشأة معيار المحاسبة الدولي (36) انخفاض قيمة الأصول.

محاسبة انخفاض القيمة وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي (36):
- لمعرفة ما إذا كان هناك انخفاض في قيمة الأصل يتم مقارنة القيمة المرحلة للأصل مع المبلغ القابل للاسترداد.
- المبلغ القابل للاسترداد هو أما القيمة الاستعمالية للأصل (وهي القيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية الناجمة عن استعمال الأصل) أو صافي القيمة البيعية للأصل أيهما أكبر.
- نتيجة المقارنة يكون لدينا حالتين:

الحالة 1: المبلغ القابل للاسترداد = القيمة المرحلة للأصل هنا لا يوجد انخفاض في قيمة الأصل ولا يتم اتخاذ أي إجراء.
الحالة 2: القيمة المرحلة للأصل > المبلغ القابل للاسترداد ← هنا يوجد انخفاض في قيمة الأصل ويجب الاعتراف بها.

مثال: بفرض وجود المعطيات التالية:

3,000,000	قيمة الأصل
600,000	مجمع الاستهلاك
2,100,000	القيمة الاستعمالية للأصل (القيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية المستقبلية للأصل)
1,900,000	صافي القيمة البيعية للأصل

المطلوب:
اختبار انخفاض قيمة الأصل وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي (36)

الحل:
القيمة المرحلة للآلة = 3,000,000 – 600,000 = 2,400,000
المبلغ القابل للاسترداد = 2,100,000 (القيمة الاستعمالية أو صافي القيمة البيعية، أيهما أكبر)

خسارة انخفاض القيمة = 2,400,000 – 2,100,000 = 300,000

ويتم عرض الأصل في قائمة المركز المالي كما يلي:

قيمة الأصل	3,000,000
مجمع الاستهلاك	600,000
خسائر انخفاض القيمة	300,000
المبلغ المرحل للأصل	2,100,000

إلغاء الاعتراف

- يتم إلغاء الاعتراف بالمبلغ المسجل لأي بند من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات:

أ- عند التصرف به

ب- عندما لا يتم توقع أية منافع اقتصادية مستقبلية من استخدامه أو التصرف به.

- يجب تضمين الربح أو الخسارة الناتجة من إلغاء الاعتراف ببند الممتلكات والمصانع والمعدات في حساب الربح أو الخسارة عندما يتم إلغاء الاعتراف بالبند.
- يمكن أن يتم التصرف بأي بند من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات بعدة طرق.

على سبيل المثال:

من خلال البيع أو من خلال إبرام عقد إيجار تمويلي أو التبرع.

وعند تحديد تاريخ التصرف بالبند تطبق المنشأة المعايير الواردة في معيار المحاسبة الدولي (18) " الإيراد" للاعتراف بالإيرادات من بيع السلع، ويطبق معيار المحاسبة الدولي (17) على التصرف من خلال البيع وإعادة الاستئجار.

متطلبات الإفصاح

يجب الإفصاح في البيانات المالية لكل صنف من الممتلكات والمصانع والمعدات عما يلي:

أ. أسس القياس المستخدمة لتحديد إجمالي المبلغ المرحل، وعندما يستخدم أكثر من أساس فإنه يجب الإفصاح عن إجمالي المبلغ المرحل بموجب ذلك الأساس في كل تصنيف.

ب. طرق الاستهلاك المستخدمة.

ج. الحياة الإنتاجية أو معدلات الاستهلاك المستخدمة.

د. إجمالي المبلغ المرحل والاستهلاك المتراكم مجمعة مع خسائر انخفاض القيمة المجمعة في بداية الفترة ونهايتها.

ه. التسوية ما بين المبلغ المرحل في أول الفترة ونهايتها مظهراً ما يلي:

١- الإضافات.

٢- أصول مصنفة كأصول للبيع أو ضمن ترتيب المجموعات المعدة للبيع بما يتفق مع المعيار الدولي للتقارير الدولية 5 أو الترتيبات أخرى.

٣- التملك في حال اندماج الأعمال.

٤- الزيادات أو الانخفاضات خلال الفترة الناجمة من إعادة التقييم.

٥- خسائر انخفاض القيمة المعترف بها في بيان الدخل خلال الفترة بموجب معيار المحاسبة الاستبعادات.

٦- خسائر انخفاض القيمة المعكوسة في بيان الدخل خلال الفترة بموجب معيار المحاسبة الدولي (36).

٧- الاستهلاك.

٨- صافي فروقات التبادل الناتجة من تحويل البيانات المالية من العملة الوظيفية إلى عملة عرض مختلفة، بما في ذلك تحويل العملة الأجنبية إلى عملة العرض الخاصة بالمنشأة معدة التقارير.

٩- التغيرات الأخرى

يجب أن تفصح البيانات المالية أيضا عما يلي:

أ- طريقة ومبلغ القيود على الملكية وكذلك الممتلكات والمصانع والمعدات المقدمة كضمان للالتزامات.

ب- مبلغ النفقات المعترف بها في المبلغ المسجل لبند الممتلكات والمصانع والمعدات في سياق إنشائه.

ت- مبلغ التعهدات التعاقدية لامتلاك الممتلكات والمصانع والمعدات.

ث- إذا لم يتم الإفصاح عنه بشكل منفصل في متن بيان الدخل، مبلغ التعويض من أطراف ثالثة لبنود الممتلكات والمصانع والمعدات التي انخفضت قيمتها أو فقدت أو تم التنازل عنها المشمول في حساب الربح أو الخسارة.

التفسيرات ذات العلاقة:

التفسير رقم (1) للجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقارير المالية: التغيرات في الالتزامات الحالية للإزالة والاستعادة والالتزامات المماثلة.

ينطبق هذا التفسير على التغيرات في قياس أية **التزامات حالية لإزالة الأصول أو الإعادة الحالة الأصلية والتي تم إثباتها كجزء من تكلفة** (الممتلكات والآلات والمعدات) بموجب معيار المحاسبة الدولي (16) IAS أو كجزء من تكلفة أصل" حق الاستخدام " بموجب معيار التقرير المالي الدولي رقم (16) "عقود الإيجار."

مثل وجود التزام لإزالة مصنع أو إصلاح التلف البيئي في الصناعات الاستخراجية أو إزالة المعدات أو تفكيك الآلات . ويتطلب هذا التفسير ما يلي:

أ- إذا تم قياس الأصل ذي العلاقة باستخدام **نموذج التكلفة** يتم إضافة الزيادة المقدرة في الالتزام تكلفة الأصل ويتم طرح النقص المقدر في تكاليف الإزالة من تكلفة الأصل في الفترة الحالية . ولا يجوز أن يتجاوز المبلغ الذي يتم طرحه من تكلفة الأصل القيمة المسجلة (الدفترية) له، وإذا تجاوز الانخفاض في الالتزام القيمة الدفترية للأصل فإن الزيادة يجب إثباتها مباشرة ضمن الخسائر . وإذا نتج عن التعديل بتكاليف الإزالة إضافة أو زيادة لتكلفة الأصل يتم التحقق من وجود التدني بموجب معيار رقم (36).

ب- إذا تم قياس الأصل باستخدام **نموذج القيمة العادلة** عندها تؤثر التغيرات في الالتزام على فائض التقييم أو خسارة التدني المُعترف بها سابقاً على ذلك الأصل .بحيث يتم تحميل الانخفاض في الالتزام مباشرة لحساب **فائض التقييم** (يجعل دائناً)، إلا أنه يجب الاعتراف بالانخفاض في الالتزام في **الربح والخسارة** إذا كانت نتيجة التقييم للفترات السابقة تعكس وجود خسائر تدني .ويجب إثبات الزيادة في الالتزام ضمن الربح أو الخسارة باستثناء أنه يجب إثباتها ضمن الدخل الشامل الآخر وتخفيض فائض التقييم ضمن حقوق الملكية بقدر أي رصيد دائن متوفر في حساب فائض التقييم يتعلق بذلك الأصل.

التفسير رقم (17) للجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقارير المالية: توزيع الأصول غير النقدية على المالكين.

ينطبق هذا التفسير على التوزيعات غير التبادلية للأصول من قبل المنشأة على مالكها بصفتهم مالكين أي توزيعات أرباح للمالكين على شكل توزيعات الأصول غير النقدية مثل بنود الممتلكات والآلات والمعدات، أو توزيع حصص ملكية (أسهم) تملكها الشركة في منشأة أخرى أو توزيع غير متداولة مُحتفظ بها للبيع بموجب المعيار الدولي للتقرير المالي (5). أو توزيع حصص في منشآت الأعمال كما عرفها معيار التقرير المالي الدولي رقم (3) "اندماج الأعمال."

وفيما يلي المعالجة المحاسبية لهذه التوزيعات:

- يجب أن يتم إثبات الالتزام بتوزيع عند اعتماد توزيعات بالشكل المناسب ويتمثل بثبوت الحق القانوني للمساهم بالتوزيعات ويصبح الأمر بعدها خارج تصرف المنشأة . وهو عادة تاريخ مصادقة الهيئة العامة (الجمعية العمومية) للشركة على اقتراح توزيع من الإدارة أو مجلس الإدارة وفي بعض الدول لا يلزم تصديق الهيئة العامة على قرار الإدارة أو مجلس الإدارة بتوزيع عنها يصبح تاريخ قرار الإدارة أو مجلس الإدارة هو التاريخ الذي يتم عنده إثبات الالتزام بتوزيعات.
- يجب على المنشأة قياس التزام توزيع الأصول غير النقدية كأرباح أسهم على مالكيها بالقيمة العادلة للأصول التي سيتم توزيعها.
- يجب على المنشأة مراجعة وتعديل القيمة العادلة لأرباح الأسهم المستحقة الدفع (وفق تغيرات القيمة العادلة للأصول المراد توزيعها للمساهمين) مع الاعتراف بأية تغيرات في القيمة العادلة لأرباح الأسهم في حقوق الملكية (المحتجزة) كالتعديل على قيمة التوزيعات وذلك عند إعداد البيانات المالية أو عند التوزيع.
- إذا كانت المنشأة تمنح مالكها خيار استلام إما أصل غير نقدي أو بديل نقدي، فيجب على المنشأة أن تقدر توزيع مستحقة السداد مع الأخذ بالاعتبار كل من القيمة العادلة لكل بديل والاحتمال المرتبط باختيار المالك لكل بديل.
- وعندما تقوم المنشأة بتسوية أرباح الأسهم المستحقة فيجب عليها الاعتراف بالفرق إن وجد بين القيمة المسجلة (الدفترية) للأصول الموزعة والقيمة المسجلة لأرباح الأسهم مستحقة الدفع في الربح أو الخسارة.

مثال:

في 2020/5/1 قررت الهيئة العامة لشركة الصناعات الحديثة إجراء توزيعات أصول ثابتة (أجهزة) على مساهميها وبلغت القيمة الدفترية لها 20,000 ليرة، وبلغت القيمة العادلة للأجهزة 32,000 ليرة بذلك التاريخ. وبتاريخ التوزيع في 2020/8/1 بلغت القيمة العادلة للأجهزة 40,000 ليرة.

المطلوب:
بيان المعالجة المحاسبية للتوزيعات.

الحل:

- **اثبات التوزيعات المستحقة الدفع عند اقرارها في 5/1:**

32,000 من حـ / الأرباح المحتجزة
32,000 إلى حـ / توزيع أرباح عينية مستحقة

- **إثبات تسوية (تسديد) التوزيعات :**

يتم تقييم التوزيعات بالقيمة العادلة للأجهزة لتصبح 40,000 ليرة في 2020/8/1
8,000 من حـ / الأرباح المحتجزة
8,000 إلى حـ / توزيع أرباح عينية مستحقة

- **إثبات تسديد التوزيعات وتحويل الأجهزة للمساهمين: في 2020/8/1**

40,000 من حـ / توزيع أرباح عينية مستحقة
إلى مذكورين
20,000 حـ / الأجهزة
20,000 حـ / مكاسب توزيعات عينية (أجهزة)

تمارين محلولة:

التمرين الاول:
بفرض أن منشأة اشترت آلة في 1\1\2000 بمبلغ 80000 وتقرر استهلاكها بطريقة القسط الثابت على مدى 10 سنوات وقيمة النفاية في نهاية العمر الإنتاجي 8000 وفي 1\1\2007 أظهرت حسابات الأستاذ رصيد الآلات مدين بقيمة 80000 ورصيد مجمع الإهتلاك دائن بقيمة 50400 وفي 30\9\2007 قرت المنشأة الاستغناء عن آلة تكلفتها 20000 وفي هذه الحالة أمام المنشأة الحالات التالية:

1 - لا يوجد قيمة بيعيه للآلة.
2 - بيع الآلة نقداً بمبلغ 6050.
3 - بيع الآلة نقداً بمبلغ 8000.
4 - بيع الآلة نقداً بمبلغ 6000.
5 - استبدال الآلة بأخرى مشابهة (عملية لسيت ذات جوهر تجاري) حيث إن تكلفة الآلة الجديدة 24000 والقيمة الاستبدالية للآلة القديمة 6000 والمدفوع نقداً 18000.
6 - استبدال الآلة بأخرى مشابهة (عملية لسيت ذات جوهر تجاري) حيث إن تكلفة الآلة الجديدة 23000 والقيمة الاستبدالية للآلة القديمة 8000 والمدفوع نقداً 15000.
7 - استبدال الآلة بأخرى غير مشابهة (عملية ذات جوهر تجاري) حيث إن تكلفة الآلة الجديدة 23000 والقيمة الاستبدالية للآلة القديمة 8000 والمدفوع نقداً 15000.

المطلوب:
إجراء القيود المحاسبية للحالات السابقة

الحل:

قبل البدء بإعداد القيود المحاسبية يلزمنا أولا تحديد مجمع الاستهلاك بتاريخ 2007/9/30 للآلة التي قررت المنشأة الاستغناء عنها والبالغ تكلفتها 20,000.

وحيث أن قيمة النفاية 8,000 لمجموع قيمة الآلات الكلية للمنشأة والبالغ قيمتها 80,000 أي بنسبة 10% من قيمة الآلات

وعليه فإننا نستطيع حساب مجمع استهلاك الآلة التي تم الاستغناء عنها بتاريخ 2007/9/30 كما يلي:

المبلغ القابل للاستهلاك = قيمة الآلة – قيمة الخردة في نهاية العمر الإنتاجي
= 20,000 – 2,000 = 18,000

قسط الاستهلاك السنوي = 18,000 / 10 سنوات = 1,800

مجمع الاستهلاك في 2007/12/31 = 1,800 × 7 سنوات = 12,600

قسط الاستهلاك لعام 2007 = 1,800 / 12 × 9 = 1,350

مجمع استهلاك الآلة المستغنى عنها بتاريخ 2007/9/30:
= 12,600 + 1,350 = 13,950

بعد تحديد مجمع استهلاك الآلة المستغنى عنها، يمكن البدء بوضع القيود المحاسبية

1 – لا يوجد قيمة بيعية للآلة

13,950		حـ / مجمع استهلاك الآلة
6,050		حـ / خسارة الاستغناء عن الآلة
	20,000	حـ / الآلة

2 - بيع الآلة نقداً بمبلغ 6050.

13,950		حـ / مجمع استهلاك الآلة
6,050		حـ / النقدية
	20,000	حـ / الآلة

3 - بيع الآلة نقداً بمبلغ 8000.

13,950		حـ / مجمع استهلاك الآلة
8,000		حـ / النقدية
	20,000	حـ / الآلة
	1,950	حـ / مكاسب بيع الأصول

4 - بيع الآلة نقداً بمبلغ 6000.

13,950		حـ / مجمع استهلاك الآلة
6,000		حـ / النقدية
50		حـ / خسارة بيع أصول
	20,000	حـ / الآلة

5 - استبدال الآلة بأخرى مشابهة (عملية لسيت ذات جوهر تجاري) حيث إن تكلفة الآلة الجديدة 24000 والقيمة الاستبدالية للآلة القديمة 6000 والمدفوع نقداً 18000.

24,000		حـ / الآلة الجديدة
13,950		حـ / مجمع استهلاك الآلة
50		حـ / خسارة الاستبدال
	20,000	حـ / الآلة القديمة
	18,000	حـ / النقدية

6 - استبدال الآلة بأخرى مشابهة (عملية لسيت ذات جوهر تجاري) حيث إن تكلفة الآلة الجديدة 23000 والقيمة الاستبدالية للآلة القديمة 8000 والمدفوع نقداً 15000.

21,050		حـ / الآلة الجديدة
13,950		حـ / مجمع استهلاك الآلة
	20,000	حـ / الآلة القديمة
	15,000	حـ / النقدية

7 - استبدال الآلة بأخرى غير مشابهة (عملية ذات جوهر تجاري) حيث إن تكلفة الآلة الجديدة 23000 والقيمة الاستبدالية للآلة القديمة 8000 والمدفوع نقداً 15000.

23,000		حـ / الآلة الجديدة
13,950		حـ / مجمع استهلاك الآلة
	20,000	حـ / الآلة القديمة
	15,000	حـ / النقدية
	1,950	حـ / ربح التبادل

التمرين الثاني:

في 2008/1/1 اشترت الشركة سيارة بمبلغ /67,000/ ليرة لنقل الموظفين لديها، وقد قدر العمر الانتاجي للآلة ب 6 سنوات تباع في نهايتها السيارة بمبلغ /7,000/ ليرة وفي 2010/7/1 قامت الشركة بالتبرع بالسيارة لإحدى الجمعيات الخيرية، علماً بان الشركة تستخدم القسط الثابت للاهتلاك. المطلوب: إعداد قيد التبرع بالسيارة.

الحل:

مجمع الاهتلاك في 2010/7/1 = (67,000 – 7,000) /6 * 2.5 سنة = 25,000

مصروف التبرع بالسيارة = القيمة الدفترية للسيارة = 67,000 – 25,000 = 42,000

القيد:

25,000 حـ / مجمع الاستهلاك

42,000 حـ / مصروف التبرع بالسيارة

67,000 حـ / السيارة

التمرين الثالث:

في 2008/1/1 اشترت الشركة معدات تكلفتها التاريخية / 75,000/ ، وعند الشراء قدر العمر الإنتاجي للمعدات ب 5 سنوات، كما قدرت الخردة بقيمة /5,000/ ليرة، في 2011/1/1 قامت الشركة ببرنامج صيانة شامل للمعدات ودفعت مبلغ /25,000/، ونتيجة لذلك قامت الإدارة بمراجعة العمر الإنتاجي وقيمة الخردة للمعدات بحيث تم تمديد العمر الإنتاجي إلى 8 سنوات من تاريخ شراء المعدات، كما أعيد تقدير القيمة المتبقية (الخردة) بمبلغ / 8,000/ ليرة، علما بان الشركة تستخدم طريقة القسط الثابت.

المطلوب:

ما هو مصروف الاهتلاك السنوي بعد تعديل العمر الانتاجي للمعدات وتعديل قيمة الخردة؟

الحل:

مصروف الاهتلاك السنوي قبل التغير بالتقديرات = (75,000 – 5,000) /5 = 14,000

القيمة الدفترية في 2011/1/1 = التكلفة – مجمع الاهتلاك

= 75,000 – (14,000 *3)

= 33,000

القيمة الدفترية بعد دفع الصيانة = 33,000 + 25,000 = 58,000

مصروف الاهتلاك السنوي بعد اعادة التقدير = (القيمة الدفترية – الخردة) / العمر الإنتاجي

= (58,000 – 8,000) / 5 = 10,000

معيار المحاسبة الدولي رقم (21)
آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية

هدف المعيار

يحدد هذا المعيار كيفية قياس وإثبات العمليات التي تتم بعملات أجنبية Foreign Transactions والافصاح عنها في البيانات المالية للشركات، كما يحدد هذا المعيار كيفية ترجمة البيانات المالية المعدة بعملة معينة الى عملة أخرى (عملة العرض).

وبالتالي فإن القضايا الرئيسية التي يتناولها المعيار 21:

- ما هو سعر الصرف الذي ينبغي استخدامه في تسجيل المعاملات وترجمة الأرصدة والبيانات المالية
- كيفية اظهار التأثيرات الناتجة عن التغيرات بأسعار صرف العملات الاجنبية في البيانات المالية

تفصيل محتوى المعيار

يحتوي هذا المعيار على 60 فقرة وفق العناوين التالية:

- الهدف	الفقرة 1 - 2
- النطاق	الفقرة 3 - 7
- التعريفات	الفقرة 8
- شرح التعريفات	الفقرة 9 - 19
- الإثبات الأولي	الفقرة 20 - 22
- التقرير في نهاية فترات التقرير اللاحقة	الفقرة 23 - 26
- إثبات فروقات الصرف	الفقرة 27 - 34
- تغيير العملة الوظيفية	الفقرة 35 - 37
- الترجمة إلى عملة العرض	الفقرة 38 - 43
- ترجمة عملية أجنبية	الفقرة 44 - 47
- الاستبعاد أو الاستبعاد الجزئي لعملية أجنبية	الفقرة 48 - 49
- الآثار الضريبية لجميع فروقات الصرف	الفقرة 50
- الإفصاح	الفقرة 51 - 57
- تاريخ السريان	الفقرة 58 - 60

النطاق

يطبق هذا المعيار على:

- المحاسبة عن العمليات التي تتم بعملات أجنبية.
- المحاسبة عن الأرصدة المسجلة بعملات أجنبية.
- ترجمة البيانات المالية المعدة بعملات أجنبية العائدة للأنشطة الأجنبية عند توحيد البيانات المالية.
- ترجمة نتائج الشركة ومركزها المالي إلى عملة عرض معينة.

ويستثنى من تطبيق هذا المعيار:

- المحاسبة عن مشتقات العملات الأجنبية ومحاسبة التحوط ضد مخاطر العملات الأجنبية والتي هي من ضمن نطاق المعيار الدولي للتقارير المالية IFRS 9، مع العلم أن المعيار 21 يُطبق عند ترجمة المشتقات من العملة الوظيفية إلى عملة العرض.
- لا يطبق هذا المعيار على عرض بيان التدفقات النقدية الناجمة عن عمليات بالعملة الأجنبية أو عند ترجمة التدفقات النقدية للأنشطة الأجنبية (راجع المعيار رقم 7).

التعريفات

- **سعر الصرف التاريخي** Historical Exchange Rate:

هو ذلك السعر الذي تمت به عملية ما بالعملة الأجنبية أي عند تاريخ حدوث الصفقة.

- **سعر الصرف الجاري** Spot Rate / Current Rate:

هو سعر الصرف للتسليم الفوري، وهو ذلك السعر الذي تحدده قوى العرض والطلب في سوق العملات في لحظة معينة وهو يتغير باستمرار تبعاً لتغير تلك القوى.

- **سعر الصرف المتوسط** Average Exchange Rate:

هو متوسط سعر الصرف لفترة معينة.

- **سعر الصرف عند الاقفال** Closing Exchange Rate:

هو سعر الصرف الجاري في تاريخ الاقفال أي تاريخ إعداد البيانات المالية.

- **فرق سعر الصرف** Exchange Difference :

هو الفرق الناتج عن تحويل عدد معين من وحدات عملة معينة إلى عملة أخرى بأسعار صرف مختلفة.

- **العملة الوظيفية** Functional Currency:

هي عملة البيئة الاقتصادية الرئيسية التي تعمل فيها الشركة، وهي عادةً البيئة التي تقوم فيها الشركة بشكل رئيسي بتوليد النقد وإنفاقه.

- **العملة الأجنبية** Foreign Currency:

هي جميع العملات الأخرى بخلاف العملة الوظيفية للشركة.

- **عملة العرض** Presentation Currency:

هي العملة المستخدمة في عرض القوائم المالية للشركة.

- **البنود النقدية** Monetary Items:

هي وحدات من العملة محتفظ بها وأصول والتزامات سوف تستلم أو تدفع بمبالغ نقدية ثابتة أو قابلة للتحديد.

- **المنشأة (العملية) الأجنبية** Foreign Operation:

هي منشأة تابعة أو زميلة أو فرع للمنشأة الأم معدة التقارير Reporting Entity، تقوم بممارسة نشاطاتها في بلد غير بلد المنشأة معدة التقارير أو بعملة أخرى غير العملة الوظيفية للمنشأة معدة التقارير.

مفهوم العملة الوظيفية

I. تحديد العملة الوظيفية

العملة الوظيفية (Functional Currency): هي عملة البيئة الاقتصادية الرئيسية التي تعمل فيها المنشأة. البيئة الاقتصادية الرئيسية (Primary Economic Environment) التي تعمل فيها المنشأة هي عادة البيئة التي تقوم فيها بشكل رئيسي بتوليد النقد وإنفاقه.

ينبغي أن يستند تحديد العملة الوظيفية إلى بضعة **عوامل أساسية** محددة، فالعملة الوظيفية هي:

a) العملة التي تحدد من خلالها أسعار بيع السلع والخدمات.
b) عملة البلد الذي تحدد قواه التنافسية وأنظمته أسعار بيع السلع والخدمات.
c) العملة التي تؤثر بشكل رئيسي على تكاليف العمالة وغيرها من تكاليف تقديم السلع والخدمات.

هناك أيضا **عوامل أخرى** تساعد على تحديد العملة الوظيفية للمنشأة:

a) العملة التي يتم بها توليد الأموال من الأنشطة التمويلية (مثل إصدار أدوات الدين وحقوق الملكية).
b) العملة التي يتم بها عادة الاحتفاظ بالمقبوضات من الأنشطة التشغيلية.

بالنسبة للمنشآت الأجنبية يجب ان تؤخذ **العوامل الإضافية** التالية بالحسبان عند تحديد العملة الوظيفية للمنشأة الأجنبية، وفيما إذا كانت العملة الوظيفية للمنشأة الأجنبية هي ذات العملة الوظيفية للمنشأة مُعدة التقارير:

a) درجة الاستقلالية عن الشركة الأم.
b) حجم المعاملات مع المنشأة مُعدة التقارير نسبة إلى إجمالي نشاط المنشأة الأجنبية.
c) ما إذا كانت التدفقات النقدية من أنشطة المنشأة الأجنبية تؤثر بشكل مباشر على المنشأة مُعدة التقارير.
d) ما إذا كانت التدفقات النقدية من أنشطة المنشأة الأجنبية تكفي لتلبية التزاماتها من دون تمويل المنشأة مُعدة التقارير.

عندما تكون المؤشرات المذكورة أعلاه مختلطة والعملة الوظيفية غير واضحة، تستخدم الإدارة أفضل تقدير لها (Judgment) لتحديد العملة الوظيفية. وأعطى المعيار الأولوية للعوامل الأساسية المذكورة أعلاه قبل اعتبار العوامل الأخرى والإضافية التي تليها والتي صممت لتعطي أدلة دعم إضافية مؤيدة لتحديد العملة الوظيفية للشركة.

تعكس العملة الوظيفية للمنشأة المعاملات والأحداث ذات الصلة التي ترتبط بها، وتبعاً لذلك:

- ✓ ليس للمنشأة حرية اختيار عملتها الوظيفية.
- ✓ ما إن يتم تحديد العملة الوظيفية، لا يتم تغييرها مالم يكن هناك تغيير في طبيعة المعاملات والعوامل التي تؤثر على تحديدها.
- ✓ إذا كانت العملة الوظيفية هي عملة اقتصاد ذو تضخم مرتفع جداً، فإن البيانات المالية للمنشأة يتم إعادة عرضها وفقا للمعيار الدولي للمحاسبة رقم 29.

مثال رقم 1:

شركة ABC للحديد هي شركة يابانية مصنعة لمنتجات الحديد والصلب وتبيع معظم منتجاتها في السوق المحلي (اليابان) وفقا للاسعار العالمية للحديد والمقومة بالدولار الأمريكي. القوى التنافسية في البلاد تؤثر أيضا على سعر البيع المحلي.

يتم شراء معظم المواد الخام من موردين محليين بالعملة المحلية، على أساس أسعار الحديد العالمية والمحددة بالدولار الأمريكي، في بورصة لندن للمعادن.
فواتير البيع والشراء تتم بالعملة المحلية. كما ان معظم النفقات الأخرى تدفع بالعملة المحلية أيضا.
قدر كبير من تمويل الشركة يتم بالدولار الأمريكي ليتناسب مع العملة التي تسعر من خلالها مبيعات الشركة، في حين تحتفظ الشركة باحتياطيات نقدية بالعملة المحلية.
ما هي العملة الوظيفية للشركة؟ الين الياباني ام الدولار الأمريكي؟

الجواب:
الين الياباني

II. تغيير العملة الوظيفية

لا يتم تغيير العملة الوظيفية **مالم يكن** هناك تغيير في طبيعة المعاملات والعوامل التي تؤثر على تحديدها.
تطبق إجراءات التحويل للعملة الوظيفية الجديدة بأثر مستقبلي اعتباراً من تاريخ التغيير على الشكل التالي:

- يتم تحويل جميع البنود إلى العملة الوظيفية الجديدة باستخدام سعر الصرف السائد في تاريخ التغيير.
- تعامل المبالغ الناتجة عن تحويل البنود غير النقدية على أنها تكلفتها التاريخية.

لا يتم إعادة تصنيف فروقات الصرف الناتجة عن ترجمة الشركة الأجنبية التابعة والمعترف بها سابقاً ضمن بنود الدخل الشامل الأخرى من حقوق الملكية إلى الربح أو الخسارة حتى يتم استبعاد الشركة الأجنبية التابعة.

مثال رقم 2:

بدأت احدى الشركات نشاطها في الولايات المتحدة، مستعملةً الدولار الأمريكي على انه عملتها الوظيفية. بعد بضعة سنين بدأت المنشأة بتصدير منتجاتها الى انكلترا، حيث العملة هناك هي الجنيه الاسترليني، وبدأت بإصدار فواتير البيع بالجنيه الاسترليني. وبعد بضعة سنين أطلقت المنشأة فرع في انكلترا يقوم بتصنيع المنتج ويتحمل المصاريف ويستلم عوائد البيع بالجنيه الاسترليني. مع هبوط الطلب في الولايات المتحدة بحلول عام 2020 أصبح نشاطها في انكلترا يمثل جزء كبير من نشاط المنشأة.
فماذا يجب أن تكون العملة الوظيفية للمنشأة؟
الجواب: الجنيه الاسترليني

قياس المعاملات بالعملة الأجنبية والاعتراف بفروقات الصرف

I. التمييز بين البنود النقدية والبنود غير النقدية وفقاً للمعيار رقم 21:

عرف المعيار 21 البنود النقدية (Monetary Items): على أنها النقد المحتفظ به، والأصول والالتزامات التي سيتم استلامها أو دفعها *بمبالغ* نقدية محددة أو قابلة للتحديد.

- ◄ الميزة الأساسية للبنود النقدية هي الحق باستلام Right to Receive، أو الالتزام بدفع Obligation to Deliver، مبالغ نقدية محددة.
- ◄ الميزة الأساسية للبنود غير النقدية (Nonmonetary Items) هي غياب الحق باستلام، أو الالتزام بدفع، مبالغ نقدية محددة.

جدول توضيحي:

Monetary Assets أصول نقدية	Non-Monetary Assets أصول غير نقدية
النقد لدى المصارف الذمم التجارية المدينة سلف الموردين (المستردة)	المصاريف المدفوعة مقدما المخزون الأصول المعنوية سلف الموردين (غير المستردة)
Monetary Liabilities **مطلوبات نقدية**	**Non-Monetary Liabilities** **مطلوبات غير نقدية**
الذمم الدائنة المصاريف المستحقة	الايرادات المؤجلة

- ▶ هل تعتبر السلف المدفوعة بعملة أجنبية لشراء أصول ثابتة او مخزون بنوداً نقدية أم غير نقدية؟
- ❖ الجواب يعتمد على طبيعة هذه الدفعة، هل هي تأمينات مستردة (Refundable) أم دفعات مقدمة لشراء الاصل: (Non-Refundable)

- ✓ في حال كانت **تأمينات مستردة** فتعتبر بنود نقدية وبالتالي في حال عدم استلام الاصل في نهاية الفترة المالية فإنها تظهر في بيان المركز المالي مقيمة بسعر الإقفال وتظهر فروقات أسعار الصرف الناتجة في بيان الدخل
- ✓ وفي حال كانت **دفعات مقدمة لحساب شراء الأصل** فتعتبر بنود غير نقدية وبالتالي في حال عدم استلام الاصل في نهاية الفترة المالية فإنها تظهر في بيان المركز المالي مقيمة بسعر الصرف بتاريخ السداد.

II. اعتراف الأولي للمعاملات بالعملات الأجنبية:

- ▶ يتم ترجمة المعاملات بالعملة الأجنبية إلى العملة الوظيفية للمنشأة بسعر الصرف السائد بتاريخ العملية.
  - ▪ تاريخ العملية هو التاريخ الذي تصبح فيه المعاملة مؤهلة للاعتراف بها حسب المعايير الدولية.
- ▶ بهدف تسهيل المعالجة، يسمح المعيار 21 باستخدام معدل صرف تقريبي، على سبيل المثال: متوسط سعر صرف العملة الأجنبية لأسبوع أو شهر.
  - ▪ ولكن إذا كانت معدلات الصرف تتقلب بشكل كبير، فإن استخدام متوسط سعر الصرف لفترة ما يعد غير ملائم.

III. في تاريخ نهاية الفترة المالية:

يعتمد عرض الأرصدة في البيانات المالية في نهاية الفترة المالية على طبيعة البنود المقاسة سواء كانت بنوداً نقدية أو بنوداً غير نقدية بالتكلفة التاريخية أو بنوداً غير نقدية بالقيمة العادلة. يوضح الجدول التالي سعر الصرف الواجب استخدامه لإظهار كل من هذه البنود المذكورة في نهاية الفترة المالية:

البند	سعر الصرف
البنود النقدية	سعر الإقفال (سعر الصرف بتاريخ نهاية الفترة المالية)
البنود غير النقدية التي يتم قياسها بالتكلفة التاريخية	سعر الصرف في تاريخ الاعتراف الأولي للمعاملة
البنود غير النقدية التي يتم قياسها بالقيمة العادلة	سعر الصرف السائد في تاريخ قياس القيمة العادلة

ويعرف المعيار الدولي للتقارير المالية 13 القيمة العادلة على أنها السعر الذي سيتم الحصول عليه لبيع أصل أو دفعه لنقل التزام في معاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس.

IV. الاعتراف بفروقات أسعار الصرف:

A. فروقات أسعار الصرف – البنود النقدية

يتم إدراج فروقات أسعار الصرف الناتجة عن تسوية أو إعادة ترجمة البنود النقدية في بيان الأرباح والخسائر (بيان الدخل) في الفترة التي تنشأ فيها.

عندما يتم تسوية المعاملة:

- في نفس الفترة التي حدثت فيها، يتم الاعتراف بكامل مجموع فروقات أسعار الصرف في تلك الفترة.
- في فترة لاحقة، فإن فروقات أسعار الصرف الخاصة بكل فترة وحتى تاريخ التسوية يتم تحديدها والاعتراف بها من خلال تغير أسعار الصرف في تلك الفترة.

B. فروقات أسعار الصرف – البنود غير النقدية

عندما يتم الاعتراف بأرباح أو خسائر نتيجة إعادة تقييم البند غير النقدي ضمن بنود الدخل الشامل الأخرى Other Comprehensive Income، فإن أية فروقات أسعار صرف عائدة لهذه الأرباح أو الخسائر يتم الاعتراف بها أيضاً ضمن بنود الدخل الشامل الأخرى.

تتطلب بعض المعايير الدولية للتقارير المالية الاعتراف ببعض الأرباح والخسائر ضمن بنود الدخل الشامل الأخرى. فعلى سبيل المثال، يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم 16 الاعتراف ببعض الأرباح والخسائر الناتجة عن إعادة تقييم الأصول الثابتة ضمن بنود الدخل الشامل الأخرى. فعندما تكون هذه الأصول مقاسة بعملة أجنبية، يجب الاعتراف بفروقات أسعار الصرف الناتجة عن ذلك أيضاً ضمن بنود الدخل الشامل الأخرى.

مثال رقم 3:

- العملة الوظيفية لإحدى الشركات هي الليرة السورية
- اشترت الشركة مبنى بمبلغ 100,000 دولار أمريكي حين كان سعر الصرف 1 $ = 50 ليرة سورية
- في 31 تشرين الأول تم إعادة تقييم هذا الأصل ليكون 120,000 دولار أمريكي حيث سعر الصرف في ذلك التاريخ هو 1 $ = 55 ليرة سورية
- بفرض أن هذا الأصل لا يستهلك.
- في 31 كانون الاول كان سعر الصرف هو 1$ = 60 ليرة سورية

المطلوب: كيف تظهر فروقات أسعار الصرف؟

الحل:

	$	سعر الصرف	SP
التكلفة	100,000	50	000,000,5
الزيادة في اعادة التقييم	20,000		1,000,000
فروقات أسعار الصرف	-		600,000
المبلغ المعاد تقييمه	120,000	55	6,600,000

تظهر الزيادة في اعادة تقييم المبنى بالإضافة الى فروقات أسعار الصرف الناتجة ضمن بنود الدخل الشامل الاخرى بمبلغ 1,600,000 ليرة سورية.

كما يظهر المبنى في بيان المركز المالي في 31 كانون الاول بمبلغ 6,600,000 ليرة سورية

مثال رقم 4: شراء بضاعة أو أصل ثابت بعملة أجنبية على الحساب:

قامت شركة عملتها الوظيفية الليرة السورية بالتعاقد مع مورد أجنبي لشراء بضاعة (أو أصل ثابت) بقيمة 1,000 دولار على أن يتم التسديد على الشكل الآتي:

50% دفعة اولى عند توقيع العقد في تاريخ 1 أيلول 2013
25% دفعة ثانية عند استلام البضاعة في تاريخ 1 حزيران 2014.
25% دفعة أخيرة في تاريخ 1 شباط 2015.

قامت الشركة بتسديد الدفعات واستلام البضاعة (أو أصل ثابت) في الموعد المحدد، حيث كان سعر صرف الدولار كالآتي:
100 ليرة سورية للدولار في تاريخ 1 أيلول 2013.
150 ليرة سورية للدولار في تاريخ 31 كانون الأول 2013.
200 ليرة سورية للدولار في تاريخ 1 حزيران 2014.
250 ليرة سورية للدولار في تاريخ 31 كانون الأول 2014.
280 ليرة سورية للدولار في تاريخ 1 شباط 2015.

المطلوب: تسجيل القيود اللازمة

الحل:

في 1 أيلول 2013:

SYP 50,000 من ح/ سلف لشراء بضاعة (أو أصول ثابتة)
SYP 50,000 الى ح/ الصندوق (1000*50%*100)
إثبات دفعة اولى مقدمة على حساب شراء البضاعة (أو الأصل الثابت)

في 31 كانون الأول 2013:

طالما أن هذه الدفعة تعتبر دفعة اولى مقدمة على حساب شراء البضاعة (أو الأصل الثابت) فهي بند غير نقدي وبالتالي تظهر في بيان المركز المالي كما في 31 كانون الاول 2013 بقيمة 50,000 أي بسعر الصرف التاريخي (تاريخ السداد).

في 1 حزيران 2014:

SYP 50,000 من ح/ سلف لشراء بضاعة (أو أصول ثابتة)
SYP 50,000 الى ح/ الصندوق (1000*25%*200)
إثبات دفعة ثانية على حساب شراء البضاعة (أو الأصل الثابت)

كما يتم بنفس التاريخ اقفال حساب السلف في حساب المخزون (الأصول الثابتة) واثبات الاستلام بالقيد:

SYP 150,000 من ح/ المخزون (أو الأصول ثابتة)
SYP 100,000 إلى ح/ سلف لشراء بضاعة (أو أصول ثابتة)
SYP 50,000 إلى ح / الموردين (1000*25%*200)
إثبات قيد استلام البضاعة (أو الأصل الثابت) مع إقفال حساب السلف وإثبات الذمة المتبقية

في 31 كانون الأول 2014:

SYP 12,500 من ح/ خسائر فروقات سعر صرف
SYP 12,500 الى ح/ الموردين [(250*250) - 50000]
إعادة تقييم رصيد الموردين حسب سعر الصرف بتاريخ 31-12-2014 وخسائر فروق القطع تظهر في بيان الدخل ولا تدخل في تكلفة البضاعة أو الأصل

في 1 شباط 2015:

SYP 62,500 من ح/ الموردين

SYP 7,500 من ح/ خسائر فروقات سعر صرف

SYP 70,000 الى ح/ الصندوق (1000*25%*280)

تسديد الدفعة الأخيرة بسعر الصرف بتاريخ السداد والاعتراف بفروقات اسعار الصرف الناتجة

C. فروقات أسعار الصرف في صافي الاستثمار في شركة أجنبية

➢ قد يكون بين المنشأة الأم والشركة الأجنبية التابعة بنود نقدية تستحق القبض أو الدفع (ذمم تجارية مدينة أو دائنة، أو قروض طويلة الأجل). في حال كان السداد غير مخطط له أو غير متوقع في المستقبل المنظور، فإن هذا البند النقدي يمثل جزءاً من صافي الاستثمار في شركة أجنبية. لا تعتبر الذمم التجارية المدينة أو الدائنة جزءاً من صافي الاستثمار في الشركة الأجنبية.

➢ يتم الاعتراف بفروقات أسعار الصرف الناتجة عن البنود النقدية المذكورة **في بيان الدخل في البيانات المالية المنفصلة** لكل من المنشأة الأم أو للشركة الأجنبية وذلك حسب مقتضى الحال. وبالتالي عندما تكون عملة هذا البند النقدي هي:

✓ نفس العملة الوظيفية للشركة الأم فإن فروقات الصرف تظهر فقط في البيانات المالية المنفصلة للشركة الأجنبية.

✓ نفس العملة الوظيفية للشركة الأجنبية فإن فروقات الصرف تظهر فقط في البيانات المالية المنفصلة للشركة الأم.

✓ تختلف عن العملة الوظيفية للشركة الأم وللشركة الأجنبية فإن فروقات الصرف تظهر في البيانات المالية المنفصلة للشركة الأجنبية البيانات المالية المنفصلة للشركة الأم.

➢ عند إعداد البيانات المالية الموحدة التي تجمع كل من الشركة الأم والشركة الأجنبية يتم اتباع إجراءات التوحيد العادية وفقاً للمعيار الدولي للتقارير المالية رقم 10 " البيانات المالية الموحدة" مثل إلغاء الأرصدة والعمليات المشتركة بين الشركة الأم والشركة الأجنبية التابعة، ولكن البنود النقدية بين الشركة الام والشركة الأجنبية داخل المجموعة (أصل أو التزام) سواء كانت قصيرة الأجل أو طويلة الأجل، لا يمكن إلغاؤها بعمل تقاص بينها دون إظهار نتائج تقلبات أسعار الصرف في البيانات المالية الموحدة، والسبب في ذلك هو أن البنود النقدية تمثل التزاماً لتحويل عملة إلى عملة أخرى وبالتالي تعريض الشركة الأم إلى أرباح أو خسائر من خلال تقلبات أسعار الصرف. وعليه فإن أي فرق في الصرف يتم الاعتراف به في البيانات المالية الموحدة في بيان الدخل أو ضمن بنود الدخل الشامل الآخر حسب التالي:

✓ فروقات الصرف الناشئة عن البند النقدي والذي لا يشكل في جوهره جزءاً من صافي استثمار الشركة في شركة أجنبية يجب أن تظهر في البيانات المالية الموحدة ضمن بيان الدخل.

✓ فروقات الصرف الناشئة عن البند النقدي والذي يشكل في جوهره جزءاً من صافي استثمار الشركة في شركة أجنبية يجب أن تظهر في البيانات المالية الموحدة ضمن بنود الدخل الشامل الآخر، ويتم تجميعه بشكل متراكم في مكون منفصل لحقوق الملكية إلى حين استبعاد الاستثمار في الشركة الأجنبية التابعة حيث يجب عندئذ إعادة تصنيف هذه الفروقات من حقوق الملكية إلى بيان الدخل.

مثال رقم (5): معالجة فروقات الصرف للبنود النقدية المشتركة بين الشركة الأم والشركة الأجنبية التابعة:

شركة أمريكية (الشركة الأم) باعت بضاعة لشركة تابعة ألمانية بقيمة 12,000 دولار بالدين بتاريخ 01-11-2020 وفي نهاية عام 2020 كان رصيد المدينين مازال مفتوحاً

كانت أسعار الصرف على الشكل الآتي:

- في 01-11-2020 كل 1 يورو يعادل 1.20 دولار أمريكي.
- في 31-12-2020 كل 1 يورو يعادل 1.21 دولار أمريكي.

بتاريخ 01-11-2020 سوف تسجل الشركة الألمانية التزام بقيمة 10,000 يورو (1.20/12,000).

وفي 31-12-2016 ستقوم الشركة الألمانية بقياس الالتزام النقدي بسعر صرف 31-12 والاعتراف بفروقات الصرف بالقيد الآتي:

83 يورو من حـ/ التزامات تجاه الشركة الامريكية

83 يورو إلى حـ/ إيرادات فروقات صرف

وعندما تترجم البيانات المالية للشركة الألمانية إلى عملة العرض (الدولار) سيكون لديها التزام بقيمة 9,917 يورو يترجم باستخدام سعر الصرف في 31-12-2020 ما يعادل 12,000 دولار (9,917 *1.21).

عند التوحيد يتم إلغاء الأرصدة المتداخلة بين الشركة الأم والشركة التابعة أي 12,000 دولار التزام في بيانات الشركة التابعة مع 12,000 دولار حساب المدينين في بيانات الشركة الأم، ولكن تبقى فروقات الصرف البالغة 83 يورو ظاهرة في بيان الدخل للشركة التابعة وتصبح جزءاً من الأرباح والخسائر في بيان الدخل الموحدة لأنها تعكس فروقات صرف ناجمة عن عملية تجارية.

مثال رقم (6): معالجة فروقات الصرف لبند نقدي يُعد جزءاً من صافي استثمار الشركة في شركة أجنبية عند التوحيد:

بتاريخ 1-1-2020 قامت شركة تابعة عملتها الوظيفية الدولار الأمريكي بالاقتراض من الشركة الأم التي عملتها الوظيفية اليورو مبلغ 3 مليون يورو حيث كان سعر الصرف بتاريخ الاقتراض كل 1 € يعادل 1.5$.

فإذا علمت أنه لم يتم تسديد القرض في عام 2020 وبأن هذا القرض ليس من المخطط أو المتوقع تسديده في المستقبل القريب، وأن سعر الصرف بتاريخ 31-12-2020 كان كل 1 € يعادل 2 $ وأن متوسط سعر الصرف لعام 2020 هو 1 € يعادل 1.75 €

المطلوب: كيف سيتم التعامل مع هذا القرض في نهاية عام 2020 في كل من البيانات المالية المنفصلة للشركة الأم والبيانات المالية المنفصلة للشركة التابعة والبيانات المالية الموحدة.

الحل:

نظراً لأن هذا القرض ليس من المخطط أو المتوقع تسديده في المستقبل القريب وليس دين تجاري (كذمم مدينة تجارية) لذا يعتبر هذا البند النقدي كجزء من صافي الاستثمار في الشركة التابعة.

ونظراً لأن القرض بالعملة الوظيفية للشركة الأم لذا لا يوجد فروقات صرف في بيان الدخل المنفصلة العائدة للشركة الأم.

بالنسبة للشركة التابعة فإنه يتم تسجيل القرض بعملتها الوظيفية عند الاعتراف الأولي بالقرض بسعر صرف 1-1-2020 أي بقيمة 4.5 مليون دولار، وفي نهاية العام يتم تقييم القرض (باعتباره بند نقدي) بسعر صرف 31-12-2020 أي يصبح القرض بقيمة 6 مليون دولار (3 مليون × 2) وبالتالي تسجل الشركة التابعة خسارة فروقات صرف بقيمة 1.5 مليون دولار وتظهر هذه الخسارة في بيان الدخل المنفصلة العائدة للشركة التابعة

وتظهر خسارة فروقات صرف في البيانات المالية الموحدة ضمن بند الدخل الشامل الآخر حيث يتم ترجمتها باستخدام متوسط سعر الصرف (1.5 مليون دولار ÷ 1.75) = 857,000 €.

ترجمة البيانات المالية

يسمح هذا المعيار للمنشأة بعرض البيانات المالية بأية عملة بغض النظر عن عملتها الوظيفية، وبالتالي في حال كانت عملة العرض تختلف عن العملة الوظيفية للمنشأة وجب على الشركة أن تقوم بترجمة نتائج أعمالها ومركزها المالي إلى عملة العرض.

ولهذا الغرض يمكن أن تكون المنشأة منشأة مستقلة أو شركة أم تعد بيانات مالية موحدة وفقاً للمعيار الدولي للتقارير المالية رقم 10 "البيانات المالية الموحدة" أو مستثمراً له سيطرة مشتركة أو تأثير جوهري على الشركة المستثمر بها وتعد بياناتها المالية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم 27 "البيانات المالية المنفصلة".

بالنسبة للبيانات المالية الموحدة للمجموعة: تتم ترجمة البيانات المالية لكل منشأة في المجموعة إلى عملة مشتركة وهي العملة التي ستعرض بها البيانات الموحدة للمجموعة.

I. قواعد ترجمة البيانات المالية

عندما تكون العملة الوظيفية للمنشأة ليست عملة اقتصاد عالي التضخم فإن أسعار الصرف المستخدمة في الترجمة هي كالتالي:

- بالنسبة للأصول والالتزامات في بيان المركز المالي: يتم ترجمتها باستخدام سعر الإقفال في نهاية الفترة المالية.
  - وبالنسبة لأرقام المقارنة يتم ترجمتها بسعر الإقفال في نهاية الفترة المقارنة.
- بالنسبة للإيرادات والمصاريف وبنود الدخل الشامل الأخرى: يتم ترجمتها باستخدام سعر الصرف بتاريخ المعاملة (أو سعر وسطي).
- بالنسبة لفروقات أسعار الصرف الناتجة عن عملية الترجمة يتم الاعتراف بها ضمن بنود الدخل الشامل الأخرى Other Comprehensive Income.

II. قضايا خاصة بالبيانات المالية الموحدة

- عندما تتعلق فروقات الترجمة بشركة أجنبية يتم توحيدها، ولكنها ليست مملوكة بالكامل، فإن الفروقات الترجمة المتراكمة والتي تنسب إلى الحصص غير المسيطرة (حقوق الأقلية)، يتم تخصيصها إلى الحصص غير المسيطرة، ويتم إثباتها على أنها جزء من حقوق الأقلية في بيان المركز المالي الموحدة.

- في حال كانت السنة المالية للمنشأة الأم تختلف عن السنة المالية للشركة التابعة: يسمح المعيار الدولي رقم 10 "البيانات المالية الموحدة" - في حال عدم قيام الشركة التابعة بإعداد بيانات مالية إضافية بتاريخ البيانات المالية للمنشأة الأم - بأن يتم التوحيد باستخدام البيانات المالية ذات التواريخ المختلفة بشرط ألا يزيد الفرق عن ثلاثة أشهر وأن يتم إجراء بعض التعديلات على بيانات الشركة التابعة لتعكس العمليات الهامة التي حدثت خلال فترة الاختلاف. وبناء عليه يتم ترجمة الأصول والالتزامات للشركة التابعة بسعر الصرف السائد في نهاية السنة المالية للشركة التابعة، كما يتم إجراء تعديلات للتغيرات الهامة في أسعار الصرف حتى نهاية الفترة المالية للشركة الأم.

- تتم معاملة شهرة المحل التي نجمت من عملية شراء الشركة الأجنبية وأية تعديلات على القيم الدفترية للأصول والمطاليب الخاصة بالشركة الأجنبية على أنها جزء من الأصول والالتزامات الخاصة بالشركة الأجنبية التابعة، وبالتالي فإنه يعبر عنها بالعملة الوظيفية للشركة الاجنبية التابعة ويتم ترجمتها لعملة العرض بسعر الإقفال.

مثال رقم 7: ترجمة البيانات المالية:

باشرت إحدى الشركات أعمالها في 1 كانون الثاني 2013 واعتمدت الليرة السورية كعملة وظيفية لها. تقوم الشركة في نهاية كل سنة مالية بإعداد بياناتها المالية بالليرة السورية. كذلك تقوم الشركة بترجمة هذه البيانات المالية إلى الدولار الأمريكي الذي يمثل عملة التقرير للشركة الأم.

تم عرض البيانات المالية للشركة بالليرة السورية على الشكل التالي:

بيان المركز المالي كما في			
	31 كانون الأول 2013		**31 كانون الأول 2014**
	ليرة سورية		**ليرة سورية**
الأصول الثابتة	4,000,000		4,500,000
الأصول المتداولة	1,000,000		1,500,000
مجموع الأصول	**5,000,000**		**6,000,000**
رأس المال	3,000,000		3,000,000
الأرباح المحتجزة	250,000		600,000
مجموع حقوق الملكية	3,250,000		3,600,000
المطاليب المتداولة	1,750,000		2,400,000
مجموع حقوق الملكية والمطاليب	**5,000,000**		**6,000,000**

بيان الدخل للسنة المنتهية في			
	31 كانون الأول 2013		**31 كانون الأول 2014**
	ليرة سورية		**ليرة سورية**
المبيعات	1,000,000		1,500,000
تكلفة المبيعات	(600,000)		(900,000)
مجمل الربح	400,000		600,000
المصاريف الإدارية والعمومية	(150,000)		(250,000)
صافي الربح	**250,000**		**350,000**

كانت أسعار الصرف خلال الفترات على الشكل التالي:

- ✓ 1 كانون الثاني 2013: 1 دولار = 48 ليرة
- ✓ 31 كانون الأول 2013: 1 دولار = 50 ليرة
- ✓ 31 كانون الأول 2014: 1 دولار = 100 ليرة
- ✓ الوسطي خلال عام 2013: 1 دولار = 49 ليرة
- ✓ الوسطي خلال عام 2014: 1 دولار = 80 ليرة

تتم ترجمة بياني الدخل عن عام 2013 وعام 2014 إلى الدولار الأمريكي وفق ما يلي:

	بيان الدخل للسنة المنتهية في 31 كانون الأول 2013				**بيان الدخل للسنة المنتهية في 31 كانون الأول 2014**			
	ليرة سورية		**سعر الصرف**	**دولار أمريكي**		**ليرة سورية**		**سعر الصرف**	**دولار أمريكي**
المبيعات	1,000,000		**49**	20,408		1,500,000		**80**	18,750
تكلفة المبيعات	(600,000)		**49**	(12,245)		(900,000)		**80**	(11,250)
مجمل الربح	400,000			8,163		600,000			7,500
المصاريف الإدارية	(150,000)		**49**	(3,061)		(250,000)		**80**	(3,125)
صافي الربح	**250,000**			**5,102**		**350,000**			**4,375**

تتم ترجمة بياني المركز المالي عن عام 2013 وعام 2014 إلى الدولار الأمريكي وفق ما يلي:

	بيان المركز المالي كما في 31 كانون الأول 2013				**بيان المركز المالي كما في 31 كانون الأول 2014**			
	ليرة سورية		**سعر الصرف**	**دولار أمريكي**		**ليرة سورية**		**سعر الصرف**	**دولار أمريكي**
الأصول الثابتة	4,000,000		**50**	80,000		4,500,000		**100**	45,000
الأصول المتداولة	1,000,000		**50**	20,000		1,500,000		**100**	15,000
مجموع الأصول	**5,000,000**			**100,000**		**6,000,000**			**60,000**
رأس المال	3,000,000		**48**	62,500		3,000,000		**48**	62,500

الأرباح المحتجزة	250,000		5,102		600,000		9,477
فروقـــات ترجمـــة (OCI)	-		(2,602)		-		(35,977)
مجموع حقوق الملكية	3,250,000		65,000		3,600,000		36,000
المطاليب المتداولة	1,750,000	**50**	35,000		2,400,000	**100**	24,000
مجموع حقوق الملكية والمطاليب	**5,000,000**		**100,000**		**6,000,000**		**60,000**

حالات خاصة بمحاسبة العملات الأجنبية:

I. ترجمة البيانات المالية في ظل التضخم المرتفع Hyperinflation:

➢ بحسب المعيار المحاسبي الدولي 21 عندما تكون العملة الوظيفية للمنشأة عملة اقتصاد ذي تضخم مرتفع، يجب على المنشأة وقبل البدء بأية عملية ترجمة أن تقوم بإعادة عرض بياناتها المالية وفقا للمعيار الدولي للمحاسبة 29، ومن ثم يتم ترجمة جميع الأرقام (أصول والتزامات وحقوق ملكية وايرادات ومصاريف بما في ذلك الأرقام المقارنة) بسعر الاقفال لأحدث تاريخ بيان مركز مالي. (فمثلاً الأرقام المقارنة للسنة الماضية بعد إعادة عرضها للتغيرات في المستوى العام للأسعار يتم ترجمتها باستخدام سعر صرف نهاية الفترة لهذه السنة).

➢ في حال كانت العملة الوظيفية للمنشأة هي عملة اقتصاد ذي تضخم مرتفع والتي يتم ترجمة بياناتها المالية الى عملة ليست ذات تضخم مرتفع، عندها يجب أن تكون أرقام المقارنة هي نفسها التي تم عرضها على أنها مبالغ السنة الحالية في البيانات المالية للسنة المالية السابقة ذات الصلة. أي أن جميع المبالغ التي تم عرضها في السنوات الماضية لا يتم تعديلها للتغيرات اللاحقة في المستوى العام للأسعار.

➢ عندما يخرج الاقتصاد من مرحلة التضخم المرتفع وتتوقف الشركة عن إعادة عرض بياناتها المالية وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي 29، عندها يجب اعتبار المبالغ المعاد عرضها بالمستوى العام للأسعار بتاريخ توقف المنشأة عن إعادة عرض بياناتها المالية على أنها هي التكلفة التاريخية للترجمة إلى عملة العرض.

II. التدفقات النقدية بالعملة الأجنبية:

➢ يجب ان تسجل التدفقات النقدية الناتجة عن عمليات بعملات أجنبية بالعملة الوظيفية للمنشأة بسعر الصرف بتاريخ عملية التدفق النقدي، مع السماح باستخدام سعر صرف وسطي خلال الفترة.

➢ لا تعد المكاسب أو الخسائر غير المحققة الناتجة عن التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية كتدفقات نقدية. وعلى الرغم من ذلك فإن أثر التغير في أسعار الصرف على النقد وما في حكمه يجب إظهاره ببيان التدفقات النقدية بهدف تسوية أرقام النقد وما في حكمه في بداية ونهاية المدة، وذلك في موضع منفصل عن التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية.

متطلبات الإفصاح

- حسب متطلبات المعيار 21، على المنشأة الافصاح عن:
- ✓ فروقات أسعار الصرف المعترف بها في الأرباح والخسائر.
- ✓ فروقات أسعار الصرف المعترف بها ضمن بنود الدخل الشامل الآخرى وتسوية مبالغ فروقات أسعار الصرف ما بين بداية الفترة ونهايتها.
- عندما تختلف العملة الوظيفية عن عملة العرض يجب الإفصاح عن سبب هذا الاختلاف وعن العملة الوظيفية للمنشأة.
- في حال قامت المنشأة بتغيير العملة الوظيفية لها أو لشركة أجنبية هامة تابعة لها فيجب الافصاح عن سبب هذا التغير
- لا يحدد المعيار 21 مكان عرض فروقات أسعار الصرف في بيان الدخل الشامل.

معيار المحاسبة الدولي رقم (23)
تكاليف الاقتراض

الهدف

- مفهوم الأصل المؤهل
- متى يجب البدء والتوقف عن رسملة تكاليف الاقتراض
- كيفية تحديد تكاليف الاقتراض القابلة للرسملة
- الإفصاحات الواجب عرضها

تفصيل محتوى المعيار

يحتوي هذا المعيار على 30 فقرة وفق العناوين التالية:

- المبدأ الأساسي	الفقرة 1
- النطاق	الفقرة 2 – 4
- التعريفات	الفقرة 5 – 7
- إثبات تكاليف الاقتراض المؤهلة للرسملة	الفقرة 8 – 25
- الإفصاح	الفقرة 26
- أحكام التحول وتاريخ السريان	الفقرة 27 – 30
- تاريخ السريان	الفقرة 29
- سحب المعيار الدولي للمحاسبة 23(المنقح في 1993)	الفقرة 30

المبدأ الأساس

تعتبر تكاليف الاقتراض التي يمكن عزوها بشكل مباشر إلى إقتناء أصل مؤهل، أو إنتاجه، جزءاً من تكلفة الأصل. وتعتبر أي تكاليف الإقتراض الأخرى على أنها مصروف وتسجل في قائمة الدخل عند استحقاقها.

النطاق

يجب على المنشأة تطبيق هذا المعيار عند المحاسبة على تكاليف الاقتراض.

لا يتناول المعيار التكلفة الفعلية أو الضمنية لحقوق الملكية

لا يلزم المنشأة تطبيق المعيار على تكاليف الاقتراض لأصل مؤهل مقيس بالقيمة العادلة (مثل الأصول الحيوية التي تقع ضمن نطاق المعيار (IAS 41 الزراعة)، أو المخزون الي يصنع أو ينتج بكميات كبيرة بشكل متكرر.

التعريفات

المصطلحات التالية استخدمت في المعيار بالمعاني المحددة.

تكاليف الاقتراض: هي الفائدة وغيرها من التكاليف التي تتحملها المنشأة فيما يتعلق باقتراض الأموال.

أصل مؤهل: هو أصل يتطلب إنشاؤه فترة طويلة لإعداده للاستخدام المعد له أو لبيعه.

إن الأصول المؤهلة للرسملة هي الأصول التي تتطلب فترة طويلة لجعلها قابلة للبيع أو الاستخدام مثل المصانع، معدات وتجهيزات إنتاج الطاقة، الممتلكات الاستثمارية.

أما الاستثمارات الأخرى وتلك البضائع التي تصنع بشكل روتيني أو بكميات كبيرة بشكل متكرر خلال فترة قصيرة فإنها لا تعتبر من الأصول المؤهلة.

وكذلك فإن الأصول التي تم امتلاكها وهي جاهزة للاستخدام أو للبيع لا تعتبر من الأصول المؤهلة. بل أن الأصول المؤهلة لأغراض هذا المعيار هي الأصول التي تستغرق فترة زمنية طويلة لتصبح جاهزة للاستخدام المقصود من قبل الإدارة. وتتضمن الأمثلة على الأصول المؤهلة ما يلي:

- المخزون الذي يتطلب وقتاً طويلاً ليصبح جاهزاً للبيع.
- بناء المنشآت الصناعية.
- مرافق توليد الطاقة الكهربائية.
- الممتلكات الاستثمارية مثل العقارات.
- الأصول غير الملموسة التي يحتاج تطويرها فترة طويلة.

إثبات تكاليف الاقتراض المؤهلة للرسملة

يجب على المنشأة رسملة تكاليف الاقتراض التي يمكن عزوها بشكل مباشر إلى اقتناء أصل مؤهل (أو إنشاؤه) على أنها جزء من تكلفة ذلك الأصل. ويجب على المنشأة إثبات تكاليف الاقتراض الأخرى على أنها مصروف (فوائد مدينة) في قائمة الدخل في الفترة التي تكبدتها فيها

إن تكاليف الاقتراض التي يمكن عزوها بشكل مباشر إلى اقتناء أصل مؤهل هي تكاليف الاقتراض التي كان من الممكن تجنبها فيما لو لم يتم الانفاق على الأصل المؤهل.

عند اقتراض أموال خصيصاً لغرض الحصول على أصل مؤهل، فإن تكاليف الاقتراض المؤهلة للرسملة هي تكاليف الاقتراض الفعلية مطروحا منها أي ربح على الاستثمار المؤقت لتلك القروض.

أما في حال قيام المنشأة بالاقتراض بشكل عام واستخدامها لإنشاء أصل معين، فيجب على المنشأة أن تحدد مبلغ تكاليف الاقتراض المؤهلة للرسملة عن طريق تطبيق معدل رسملة على النفقات المتكبدة على ذلك الأصل. ويجب أن يكون معدل الرسملة هو المتوسط المرجح لتكاليف الاقتراض المنطبقة على جميع قروض المنشأة خلال الفترة المالية. ومع ذاك، يجب على المنشأة أن تستبعد من ذلك الاحتساب تكاليف الاقتراض المتعلقة بالقروض التي تتم خصيصاً لغرض الحصول على أصل مؤهل إلى أن تكتمل تقريباً جميع الأنشطة اللازمة لإعداد ذلك الأصل للاستخدام المقصود أو لبيعه.

في بعض الأحيان، ونتيجة القيام برسملة تكاليف الاقتراض فإنه قد تزيد تكلفة الأصل النهائية عن المبلغ القابل للاسترداد (بالنسبة للأصول الثابتة)، أو عن صافي القيمة القابلة للتحقق (بالنسبة للمخزون).

في هذه الحالة يجب تخفيض المبلغ الدفتري للأصل وفقاً لمتطلبات المعايير الأخرى (مثلا تطبيق المعيار IAS 36) عندما يكون الأصل من ضمن الأصول الثابتة.

بدء رسملة تكاليف الاقتراض

تبدأ رسملة تكاليف الاقتراض كجزء من تكلفة الأصل المؤهل تحقق المنشأة للمرة الأولى كافة الشروط التالية:

- بدء الإنفاق الرأسمالي على الأصل.
- بدء تحمُل تكاليف الاقتراض.
- بدء الأنشطة الضرورية لتجهيز الأصل للاستخدام المقصود له أو بيعه

تعليق الرسملة

يجب تعليق رسملة تكاليف الاقتراض خلال الفترات الطويلة التي يتوقف فيها التطور الفعلي، باستثناء:

- إذا كان ذلك التوقف جزءاً ضرورياً من عملية إنتاج الأصل، فمثلاً تستمر الرسملة خلال الفترة الإضافية التي يؤدي ارتفاع منسوب المياه خلالها إلى إعاقة بناء جسر، إذا كانت مستويات المياه العالية أمر طبيعي خلال فترة الإنشاء في تلك المنطقة الجغرافية.
- لا يتم تعليق رسملة تكاليف الاقتراض خلال فترة عندما تنفذ المنشأة عملاً فنياً وإدارياً كبيراً.

التوقف عن الرسملة

١. يتعين إيقاف رسملة تكاليف الاقتراض الانتهاء تقريبا من جميع الأنشطة اللازمة لتجهيز الأصل المؤهل للاستخدام المقصود له أو بيعه

٢. يكون الأصل عادة جاهزاً للاستعمال المقصود له أو للبيع عند الانتهاء من الإنشاء المادي للأصل حتى مع احتمال أن يبقى العمل الإداري الروتيني مستمراً. وإذا تبقت تعديلات ثانوية مثل ديكور المبنى ليناسب مواصفات المشتري أو المستخدم فهذا يشير إلى أن كافة الأنشطة قد استكملت بشكل جوهري.

٣. عندما تنتهي المنشأة من إنشاء أصل مؤهل على أجزاء ويكون كل جزء قابل للاستعمال فيما يستمر إنشاء الأجزاء الأخرى يجب على المنشأة أن تتوقف عن رسملة تكاليف الاقتراض عندما تنتهي تقريبا من جميع الأنشطة اللازمة لتجهيز ذلك الجزء للاستخدام المقصود له أو لبيعه

كمثال على أصل مؤهل مكون من عدة أجزاء قابلة للاستعمال منفردة كما هو في حالة مجمع تجاري مكون من عدة مباني قابلة للاستعمال منفردة بينما يستمر الإنشاء لباقي المباني، وكمثال لأصل مؤهل يستلزم استكماله قبل إمكان استخدام أي جزء في حالة المصنع الذي يتطلب عدة عمليات تنفذ بشكل متسلسل في عدة أجزاء من المصنع في نفس الموقع مثل مصنع الصلب.

متطلبات الإفصاح

يجب على المنشأة أن تفصح في البيانات المالية عن:

- مبلغ تكاليف الإقتراض المرسملة خلال الفترة
- معدل الرسملة المستخدم لتحديد مبلغ تكاليف الاقتراض المؤهلة للرسملة

مثال:

في 1/1/2015 اقترضت شركة الوليد 15,000,000 بغرض إنشاء أصلين مؤهلين للرسملة وقد تم سحب التسهيل اعتبارا من 1/1/2015 وكان الإنفاق على الأصلين على النحو التالي:

التاريخ	الأصل أ	الأصل ب
1/1/2015	2,500,000	5,000,000
1/7/2015	2,500,000	5,000,000

	5,000,000	10,000,000

فإذا علمت معدل الفائدة على القرض يبلغ 9% وأنه تم استثمار فائض الأموال بمعدل 7% سنوياً

المطلوب:
حساب تكلفة الأصل أ، والأصل ب

الحل:
نظرا لتوفر فائض يعادل نصف المبلغ خلال النصف الأول من العام واستثماره بمعدل 7% فإنه يجب احتساب فوائد القرض، ومن ثم تخفيضها بمبلغ عائد الاستثمار

<u>الأصل أ</u>

الفائدة المترتبة على الأصل أ	= 5,000,000 × 9%	= 450,000
استثمار الفائض للأصل أ	= 2,500,000 × 7% / 2	= 87,500
تكاليف الاقتراض القابلة للرسملة	= 450,000 – 87,500	= 362,500
تكلفة الأصل أ	= 5,000,000 + 362,500	= 5,362,500

<u>الأصل ب</u>

الفائدة المترتبة على الأصل ب	= 10,000,000 × 9%	= 900,000
استثمار الفائض للأصل ب	= 5,000,000 × 7% / 2	= 175,000
تكاليف الاقتراض القابلة للرسملة	= 900,000 – 175,000	= 725,000
تكلفة الأصل ب	= 10,000,000 + 725,000	= 10,725,000

مثال:
تعاقدت الشركة (س) مع الشركة (ص) على إنشاء أصل مؤهل بمبلغ 20 مليون على ان تقوم الشركة (س) بسداد 5 دفعات خلال الانشاء عل النحو التالي:

1/كانون الثاني	2,000,000
31/آذار	4,000,000
30/حزيران	6,100,000
30/أيلول	4,400,000
31/كانون الأول	3,500,000
	20,000,000

وكانت الأرصدة الدائنة للقروض لدى الشركة (س) كما يلي:
قرض بمبلغ 8,500,000 بمعدل فائدة 12% سنوياً وهو مخصص لإنشاء الأصل
قرض بمبلغ 6,000,000 بمعدل فائدة 10%
قرض بمبلغ 7,000,000 بمعدل فائدة 12%

المطلوب:
تحديد تكاليف الاقتراض (الفائدة) المرسملة على الأصل.

الحل:

أولا: في حال وجود أكثر من قرض غير مخصص للأصل، فإننا بحاجة لحساب معدل الفائدة المرجح لتلك القروض

المبلغ	معدل الفائدة	المدة الزمنية	الفائدة
6,000,000	10%	12	600,00
7,000,000	12%	12	840,000
13,000,000			**1,440,000**

وبالتالي فإن المتوسط المرجح لتكاليف الاقتراض غير المخصص للأصل = 1,440,000 / 13,000,000 = 11,08%

ثانيا: نظرا لأن الإنفاق على الأصل لم يكن فقط في بداية العام، فإننا بحاجة لحساب المبلغ المعادل لكل دفعة على حدا.

التاريخ	المبلغ المنفق	مدة الرسملة	المبلغ المعادل
1/كانون الثاني	2,000,000	12 من أصل 12 شهر	2,000,000
31/آذار	4,000,000	9 من أصل 12 شهر	3,000,000
30/حزيران	6,100,000	6 من أصل 12 شهر	3,050,000
30/أيلول	4,400,000	3 من أصل 12 شهر	1,100,000
31/كانون الأول	3,500,000	0 من أصل 12 شهر	0
			9,150,000

أي أنه وبغرض حساب الفوائد، فإن مبلغ الإنفاق الكلي البالغ 20,000,000 والمسدد على دفعات خلال العام، يعادل مبلغ 9,150,000 كما لو أنه تم إنفاقه في بداية العام.

ثالثاً: تحديد تكاليف الإقتراض القابلة للرسملة

نظرا لأن "المبلغ المعادل" المنفق على الأصل يعادل 9,150,000 وبما أن القرض المخصص لإنشاء الأصل 8,500,000 فهذا يعني أنه تم استخدام مبلغ 650,000 من قروض الشركة غير المخصصة للأصل (قروض تشغيلية عامة). وبالتالي فإن مبلغ تكاليف الاقتراض الكلية القابلة للرسملة تكون على الشكل التالي:

تكاليف الاقتراض من القرض المخصص للأصل = 8,500,000 × 12% = 1,020,000
تكاليف الاقتراض من القروض غير المخصصة = 650,000 × 11,08% = 72,020
تكاليف الاقتراض القابلة للرسملة = 1,020,000 + 72,020 = 1,092,020

مثال:

تقوم شركة الواحة بإنشاء أصل مؤهل للرسملة خلال عام 2007 وفق الإنفاق التالي:

في 2007/1/1	تم دفع مبلغ 30,000,000
في 2007/4/1	تم دفع مبلغ 8,000,000
في 2007/7/1	تم دفع مبلغ 4,000,000
	42,000,000

وكان على الشركة القروض التالية:

مبلغ القرض	تاريخ الحصول على القرض	تاريخ استحقاق القرض	معدل الفائدة
10,000,000	2006/7/1	2009/7/1	12%
20,000,000	2006/4/1	2008/4/1	14%
5,000,000	2007/1/1	2009/1/1	9%

المطلوب:
تحديد تكاليف الاقتراض (الفائدة) المرسملة على الأصل.

الحل:
أولا: حساب معدل الفائدة المرجح لتلك القروض

المبلغ	معدل الفائدة	المدة الزمنية	الفائدة
10,000,000	12%	12	1,200,000
20,000,000	14%	12	2,800,000
5,000,000	9%	12	450,000
35,000,000			**4,450,000**

وبالتالي فإن المتوسط المرجح لتكاليف الاقتراض غير المخصص للأصل = 4,450,000 / 35,000,000 = 12,7%

ثانيا: حساب المبلغ المعادل لكل دفعة على حدا.

التاريخ	المبلغ المنفق	مدة الرسملة	المبلغ المعادل
2007/1/1	30,000,000	12 من أصل 12 شهر	30,000,000
2007/4/1	8,000,000	9 من أصل 12 شهر	6,000,000
2007/7/1	4,000,000	6 من أصل 12 شهر	2,000,000
			38,000,000

ثالثاً: تحديد تكاليف الإقتراض القابلة للرسملة
تكاليف الاقتراض القابلة للرسملة **مبدئياً** = 38,000,000 × 12,7% = 4,826,000

نظراً لأن تكاليف الاقتراض القابلة للرسملة أكبر من تكاليف الاقتراض المتكبدة خلال العام فإنه لا يجوز رسملة كامل المبلغ وإنما يتم رسملة تكاليف الاقتراض المتكبدة كحد أقصى

معيار المحاسبة الدولي رقم (33)
حصة السهم من الأرباح (ربحية السهم)

هدف المعيار

يحدد هذا المعيار أسس تحديد ربحية السهم وعرضها مما يمكن المهتمين بالشركات من إجراء المقارنات بين المنشآت في نفس الفترة وفيما بين الفترات المحاسبية المختلفة لنفس المنشأة.

يركز المعيار على احتساب ربحية السهم رغم اختلاف السياسات المحاسبية المستخدمة لتحديد الأرباح.

تفصيل محتوى المعيار:

يحتوي هذا المعيار على 74 فقرة وفق العناوين التالية:

- الهدف	الفقرة 1
- النطاق	الفقرة 2 - 4
- التعريفات	الفقرة 5 - 8
- ربحية السهم الأساسية	الفقرة 9 – 29
- ربحية السهم المخفضة	الفقرة 30 - 63
- التعديلات بأثر رجعي	الفقرة 64 - 65
- العرض	الفقرة 66 - 69
- الإفصاح	الفقرة 70 - 73
- تاريخ السريان	الفقرة 74

النطاق

يطبق المعيار على الشركات:

- التي تتداول أسهمها العادية في سوق الأوراق المالية حالياً.
- التي هي في طريقها لإصدار أسهم عادية ليتم تداولها في أسواق الأوراق المالية.
- عند عرض كل من البيانات المالية الخاصة بالشركة القابضة والبيانات المالية (الموحدة) فإن المعلومات المطلوبة بموجب هذا المعيار تحتاج إلى عرض فقط على أساس المعلومات المجمعة وليس البيانات الخاصة بكل منشأة. (حيث تعرض في البيانات المنفصلة الخاصة بها)

التعريفات

السهم العادي: هو أداة حقوق الملكية والتي تعتبر في المرتبة الأخيرة لجميع أدوات حقوق الملكية الأخرى.

السهم العادي المحتمل: أداة مالية أو عقد ممنوح للغير يمكن أن يمنح حامله الحق في امتلاك أسهم عادية.

أمثلة على الأسهم العادية المحتملة:

- أدوات حقوق ملكية أو أدوات الديون بما في ذلك الأسهم الممتازة القابلة للتحويل إلى أسهم عادية.
- خيارات شراء الأسهم الممنوحة للغير.
- الأسهم التي يتم إصدارها عند تحقق شروط معينة ناتجة عن ترتيبات تعاقدية مثل شراء منشأة أو شراء أصول أخرى.

حقوق شراء الأسهم أو الخيارات: أدوات مالية تعطي حاملها الحق في شراء أسهم عادية بسعر محدد خلال الفترة المحددة.

ملاحظة:

- تشارك الأسهم العادية في صافي أرباح الفترة بعد الأنواع الأخرى من الأسهم مثل الأسهم الممتازة.
- الأسهم العادية من نفس الفئة لها نفس الحقوق في الأرباح الموزعة.

تعريفات من معايير أخرى:

- **الأداة المالية:** عبارة عن أي عقد ينشئ كلا من أصل مالي في إحدى المنشآت والتزام مالي أو أداة حقوق ملكية في منشأة أخرى.
- **أداة حقوق ملكية:** عبارة عن أي عقد يدل على حقوق متبقية في أصول منشأة بعد طرح مطلوباتها.
- **القيمة العادلة:** هي القيمة التي يمكن بها تبادل أصل أو تسوية التزام فيما بين أطراف يتوافر لهم الدراية والرغبة في معاملة متكافئة.

احتساب حصة السهم من الأرباح:

حصة السهم من الأرباح الأساسية: يتم احتسابها وفقاً للمعادلة التالية:

صافي ربح الفترة العائد لحملة الأسهم العادية

المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية المتداولة خلال الفترة

أو بشكل أخر:

صافي ربح الفترة – حصة الأسهم الممتازة من الأرباح

المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية المتداولة خلال الفترة

وتتألف الأرباح الأساسية المذكورة في المعادلة مما يلي:

a) الربح أو الخسارة من الأنشطة المستمرة العائد للشركة الأم.
b) الربح أو الخسارة الخاصة بالشركة الأم.

ويتم تعديل البندين السابقين بأثر توزيعات أرباح الأسهم الممتازة.
لتحديد صافي ربح أو خسارة الفترة يجب إدخال جميع بنود الإيرادات والمصروفات المعترف بها خلال الفترة بما فيها مصروف الضرائب وتوزيعات أرباح الأسهم الممتازة والمبوبة كالتزامات.

تتمثل أرباح الأسهم الممتازة التي تطرح من صافي ربح الفترة في:

١. توزيعات الأرباح على الأسهم الممتازة غير المجمعة للأرباح والتي تم إعلان توزيعها عن الفترة.
٢. إجمالي قيمة توزيعات الأرباح للأسهم الممتازة المجمعة للأرباح للفترة سواء تم الإعلان عنها أم لا.
٣. ولا يشتمل على أية توزيعات أرباح الأسهم الممتازة المجمعة للأرباح تم سدادها أو تم الإعلان عنها خلال الفترة الجارية وتكون متعلقة بفترات سابقة.

احتساب المتوسط المرجح للأسهم العادية

- يستخدم المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية خلال الفترة نظراً لأن رأس المال قد يتغير نتيجة زيادة أو انخفاض عدد الأسهم القائمة في أي وقت خلال الفترة.
- يتم تعديل عدد الأسهم العادية القائمة في بداية الفترة، بعدد الأسهم العادية التي قامت الشركة بإعادة شرائها (أسهم الخزانة) أو التي أصدرتها خلال الفترة مضروباً بمعامل الترجيح الزمني. وهذا المعامل هو عدد الأيام التي تكون خلالها الأسهم محددة قائمة كنسبة من إجمالي عدد الأيام في الفترة.

طريقة احتساب المتوسط المرجح لعدد الأسهم:

مثال

فيما يلي حركة الأسهم العادية لإحدى الشركات خلال العام 2022

	الأسهم المصدرة	أسهم الخزانة	الأسهم القائمة
2022/1/1 الرصيد في بداية السنة	2,000	300	1,700
2022/5/31 إصدار أسهم نقدية	800	-	2,500
2022/12/1 شراء أسهم نقداً	-	250	2,250
2022/12/31 الرصيد في نهاية السنة	2,800	550	2,250

المطلوب:

احتساب المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية.

الحل:

المتوسط المرجح لعدد الأسهم يحتسب وفقاً لما يلي:

(12/1*2,250) + (6/12*2,500) + (12/5*1,700) = 2,146 سهم

أو

(1/12*250) - (12/7*800) + (12/12*1,700) = 2,146 سهم

مواعيد إدخال الأسهم العادية في احتساب المتوسط المرجح

يتم إدخال الأسهم العادية في احتساب المتوسط المرجح منذ التاريخ الذي تصبح فيه قيمتها قابلة للتحصيل (الذي عادة ما يكون تاريخ إصدارها) وفقاً لما يلي:

- يتم إدخال الأسهم العادية النقدية عند استحقاق استلام النقدية.
- يتم إدخال الأسهم العادية التي أصدرت على أساس إعادة الاستثمار توزيعات أرباح اختيارياً تدرج بتاريخ دفع أرباح الأسهم.
- أسهم عادية أصدرت نتيجة تحويل أدوات المديونية إلى أسهم عادية تدرج بتاريخ توقف استحقاق الفائدة.
- أسهم عادية أصدرت بدلاً من الفائدة أو أصل المبلغ في أدوات مالية أخرى تدرج بتاريخ توقف استحقاق الفائدة.
- أسهم عادية أصدرت مقابل تسوية التزام على المنشأة تدرج بتاريخ التسوية.

قاعدة عامة:

يتحدد توقيت إدراج الأسهم العادية حسب الشروط والظروف المرتبطة بإصدارها. ويجب إعطاء اعتبار كامل لجوهر العقد المتعلق بالإصدار.

في حال إصدار أسهم منحة (مجانية) أو تجزئة السهم، يتم تعديل عدد الأسهم العادية القائمة قبل الإجراء بما يعادل نسبة التغير في عدد الأسهم العادية القائمة كما لو أن الحدث قد وقع في بداية أول فترة يتم عنها إعداد التقارير المالية فمثلاً إصدار سهمين منحة لكل سهم يتطلب ضرب عدد الأسهم القائمة قبل الإصدار في المعامل ثلاثة للحصول على العدد الإجمالي الجديد للأسهم، أو الضرب في المعامل اثنان للحصول على عدد الأسهم الإضافية.

مثال على إصدار أسهم المنحة:

- صافي الربح لسنة 2021 180
- صافي الربح لسنة 2022 600
- عدد الأسهم العادية المتداولة حتى 30 أيلول 2022 200

إصدار أسهم منحة في 1 تشرين الأول 2022 بمعدل 2 سهم عادي لكل سهم عادي قائم في 3 أيلول 2022

400 = 2*200

- ربحية السهم لسنة 2022 = 600 ÷ (400 + 200) = 1
- ربحية السهم المعدلة لسنة 2021 = 180 ÷ (400 + 200) = 0,3
- بما أن إصدار أسهم المنحة عبارة عن إصدار بدون مقابل يعامل الإصدار كما لو كان قد إصدار قبل بداية سنة 2021 وهي أول فترة صدرت التقرير عنها.

حصة السهم من الأرباح المخفضة

يتم تخفيض حصة السهم من الأرباح نتيجة الأوراق المالية القابلة للتحويل إلى أسهم عادية.

- لغرض احتساب ربحية السهم المخففة يجب تعديل صافي الربح المنسوب لحملة الأسهم العادية والمتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية القائمة بتأثيرات جميع الأسهم العادية المحتملة المخففة.
- صافي ربح الفترة والمنسوب للأسهم العادية تتم زيادته بقيمة توزيعات الأرباح بعد الضريبة (المستحقة للأسهم الممتازة القابلة للتحول إلى أسهم العادية) وتضاف الفوائد المحتسبة خلال الفترة بالنسبة للديون القابلة للتحول إلى أسهم عادية. كما يجب تسوية الأرباح بأية تغييرات في الإيرادات والمصروفات التي قد تنشأ عن تحويل أسهم عادية محتملة مخففة إلى أسهم عادية.
- يتم زيادة المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية المتداولة بالمتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية الإضافية التي ستكون قائمة بافتراض تحويل جميع الأسهم العادية المحتملة المخففة إلى أسهم عادية.

الأرباح المخفضة

من أجل احتساب حصة السهم من الأرباح المخفضة فإنه يجب تعديل مبلغ صافي الربح أو الخسارة للفترة، كما أن العائد لحملة الأسهم العادية يجب تعديله بمقدار تأثيرات ما بعد الضريبة كما يلي:

- أية توزيعات أرباح على الأسهم العادية المحتملة المخففة التي تم خصمها للوصول إلى صافي الربح المنسوب لحملة الأسهم العادية.
- الفائدة المعترف بها خلال الفترة للأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض.
- أية تغييرات في الإيراد أو المصروف التي ستنتج فيما لو تم تحويل الأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض.

بعد تحويل الأسهم العادية المحتملة إلى أسهم عادية يجب إيقاف توزيعات الأرباح وتحمل الفوائد والاعتراف بالإيرادات والمصروفات المتعلقة بتلك الأسهم العادية المحتملة، وبدلاً عن ذلك يتم إدخال الأسهم العادية الجديدة في المشاركة بصافي الربح المنسوب لحملة الأسهم العادية. وعليه فإن صافي الربح للفترة العائد لحملة الأسهم العادية تتم زيادته بقيمة توزيعات الأرباح والفائدة والإيرادات والمصروفات التي سوف يتم توفيرها من جراء تحويل الأسهم العادية المحتملة المخففة إلى أسهم عادية.

مثال عن السندات القابلة للتحويل:

صافي الربح	1,400
الأسهم العادية المتداولة	1,000 سهم
ربحية السهم الأساسية	100
السندات القابلة للتحويل	100 سند

- كل مجموعة من السندات عددها 10 سندات قابلة للتحويل إلى 3 أسهم عادية
- مصاريف الفائدة للسنة الحالية والمرتبطة بمكونات الالتزام الخاص بالسندات القابلة للتحويل 10
- الضريبة الحالية والمؤجلة والمتعلقة بتلك الفائدة 400
- صافي الربح المعدل = 1,400 + 10 - 400 = 1,010
- عدد الأسهم العادية الناتجة من تحويل السندات 30
- عدد الأسهم العادية المستخدمة لاحتساب ربحية السهم المخففة = 1000 + 30 = 1,030
- ربحية السهم المخففة (حصة السهم من الأرباح المخفضة) = 1,010 / 1,030 = 0,98

ربحية السهم المخفضة

في حالة وجود أسهم محتملة قائمة لدى منشأة بتاريخ الميزانية، يجب على المنشأة احتساب ربحية السهم المخفضة أي بافتراض أن حاملي حقوق التحويل الأسهم العادية قد قاموا بممارسة خيارات التحويل فإن ذلك في معظم الحالات سيؤدي إلى تخفيض ربحية السهم الأساسية. وتأتي أهمية احتسابها كونها تزود مستخدمي المعلومات المحاسبية بمعلومات إضافية حول المخاطر التي تهدد ربحية السهم الأساسية ومن الأمثلة على الأسهم العادية المحتملة:

- السندات القابلة للتحويل الى أسهم عادية.
- الأسهم الممتازة القابلة للتحويل الى أسهم عادية.
- خيارات الأسهم.
- الحقوق التعاقدية لشراء الأسهم.
- الأسهم المتوقع إصدارها للموظفين كتعويض نهاية الخدمة.

عند احتساب ربحية السهم المخفضة يتم تعديل صافي الربح أو الخسارة المعد لحملة الأسهم العادية والذي تم احتسابه في بسط ربحية السهم الأساسية بأثر الأسهم المحتملة وكما يلي:

- بالنسبة للسندات القابلة للتحويل لأسهم عادية يتم إضافة مصروف فوائد السندات بعد الضريبة إلى (البسط) حيث لا يتم دفع مصروف فائدة لحملة السندات بافتراض ممارستهم لحق التحويل لأسهم عادية
- أما توزيعات الأسهم الممتازة القابلة للتحويل لأسهم عادية، والتي تم طرحها من البسط عند احتساب ربحية السهم الأساسية فيتم إضافتها للربح المعد لحملة الأسهم العادية.

المتوسط المرجح للأسهم العادية القائمة والمحتملة فيتم احتسابها مع الأخذ بالاعتبار ما يلي:

– لاحتساب المتوسط المرجح للأسهم والمستخدم في احتساب ربحية السهم المخفضة، يتم زيادة المتوسط المرجح لعدد الأسهم بمقدار الأسهم المحتمل تحويلها لأسهم عادية **"فيما لو"** مارس حملة الأدوات المالية القابلة للتحويل لأسهم عادية حقهم في التحويل لأسهم عادية. ويتم اعتبار الأسهم العادية المحتملة على أنها مخفضة لربحية السهم إذا أدى تحويلها إلى أسهم عادية إلى تخفيض ربحية السهم الأساسية، أما إذا كانت غير مخفضة يتم استبعادها، وبالتالي يجب مراعاة أولويات التخفيض عند احتساب حصة السهم المخفضة من الأرباح ويتم تجاهل الأسهم المحتملة التي لا تؤدي إلى تخفيض ربحية السهم الأساسية عند احتساب وعرض حصة السهم المخفضة من الأرباح.

– يجب أن تتضمن الأسهم المحتملة التي ستضاف إلى المتوسط المرجح للأسهم العادية الأسهم العادية المحتملة التي انقضت مدتها خلال السنة المالية أو التي تم إلغاؤها خلال السنة المالية.

– عند وجود أسهم عادية محتملة صادرة عن شركات تابعة أو زميلة أو مشروع خاضع لسيطرة مشتركة، فقد يؤدي ممارسة حملة الأدوات المالية لحق التحويل الى أسهم عادية والممنوح لهم من قبل الشركات التابعة والزميلة والمشاريع المشتركة إلى التأثير على حصة الأقلية من صافي ربح المجموعة وبالتالي التأثير على ربحية السهم المخفضة التي تعرض في بيان الدخل الموحد.

– إذا حدثت عمليات تجزئة أسهم أو إصدار أسهم منحة أو أسهم مجانية أو حدثت عمليات توحيد أو دمج لأسهم في الفترة اللاحقة لتاريخ بيان المركز المالي وقبل المصادقة على إصدار البيانات المالية فإن هذا الحدث مؤدي للتعديل، أي يتم أخذه بعين الاعتبار كما لو أنه حدث خلال السنة المالية، وتعدل البيانات المالية المقارنة لربحية السهم المخفضة المعاد احتسابها للسنة السابقة المقارنة على العدد الجديد للأسهم.

- تعدل ربحية السهم المخفضة عند معالجة الأخطاء المكتشفة وبأثر التغيرات الناجمة عن التغير في السياسات المحاسبية التي تعالج بأثر رجعي.
- في حالة وجود خيارات أسهم قابلة للتحويل لأسهم عادية بسعر يقل عن القيمة العادلة للسهم، يتم احتساب عدد الأسهم المحتملة بطريقة أسهم الخزينة من خلال الافتراض أن التسوية مع حامل حق الخيار ستتم بالصافي من خلال الأسهم بما يساوي مكاسب حامل حق الخيار والتي تساوي الفرق بين متوسط سعر القيمة العادلة للسهم وسعر الممارسة المتفق عليه مضروبا بعدد حقوق الخيار.

مثال:

في 2022/1/1 منحت شركة الرحاب أحد موظفيها حق خيار شراء 1,000 سهم بسعر ممارسة 500 ليرة سورية للسهم ولفترة تنفيذ تبلغ سنتين، عند إعداد البيانات المالية في 2022/12/31 بلغ معدل متوسط سعر السهم العادل خلال السنة 1,000 ليرة سورية.

المطلوب:

ما هو عدد الأسهم المحتملة التي سيتم إضافتها للمتوسط المرجح للأسهم العادية عند احتساب ربحية السهم المخفضة.

الحل:

وفق متطلبات المعيار رقم (33) سيتم حساب عدد الأسهم التي سيتم إصدارها لحامل حق الخيار فيما لو تمت التسوية من خلال الأسهم فقط وبالصافي:

المكاسب التي اكتسبها حامل حق الخيار = 1,000 * (1,000 – 500) = 500,000 ليرة سورية سيتم منح حامل حق الخيار أسهم عادية مقابل 500,000 ليرة سورية، وبما أن متوسط سعر السهم السوقي العادلة 1,000 ليرة سورية فإن الشركة ستصدر 500 سهم (500,000 ÷ 1,000) لحامل حق الخيار دون قبض أية مبالغ نقدية منه.

وعليه فإن عدد الأسهم المحتملة لحق الخيار هو 500 سهم عادي.

مثال:

خلال العام 2022 بلغ عدد الأسهم العادية المرجح لدى شركة الشروق 100,000 سهم. وفيما يلي المعلومات الإضافية التالية:

- لدى الشركة أسهم ممتازة قيمتها الإسمية 50,000 ليرة سورية تعطي أرباح 10% سنويا، ويبلغ عددها 20,000 سهم قابل للتحويل إلى أسهم عادية بمعدل كل سهم ممتاز قابل للتحويل إلى 2 سهم عادي.
- لدى الشركة سندات قيمتها الإسمية 200,000 ليرة سورية يبلغ معدل الفائدة عليها 12 %سنويا ويبلغ عددها 100,000 سند قابلة للتحويل إلى أسهم عادية بمعدل كل سند قابل للتحويل إلى 4 أسهم عادية.
- بلغ صافي ربح الشركة للعام 2022 مبلغ 85,000 ليرة سورية
- يبلغ معدل ضريبة الدخل على الشركة 20% .

المطلوب :

١- احتساب ربحية السهم الأساسية.
٢- ربحية السهم المخفضة.

الحل:

احتساب ربحية السهم الأساسية: (صافي الأرباح السنوية – حصة الأسهم الممتازة من الأرباح) ÷ الوسطي المرجح لعدد الأسهم خلال العام.

$$\text{ربحية السهم الأساسية} = \frac{\%10 \times 50{,}000 - 85{,}000}{100{,}000} = 0.800$$

ربحية السهم المخفضة

يتم في البداية ترتيب الأدوات المالية القابلة للتحويل إلى أسهم عادية حسب درجة أثرها على ربحية السهم:

أثر تحويل الأسهم الممتازة:

$$\frac{\%10 \times 50{,}000}{2 \times 20{,}000} = 0.125$$

وبما أن القيمة المحسوبة أقل من ربحية السهم الأساسية بالتالي يكون تحويل الأسهم الممتازة مخفضة.

أثر تحويل السندات:

$$\frac{(0.20-1)\ \%12 \times 200{,}000}{4 \times 100{,}000} = 0.048$$

ترتيب الأدوات المالية حسب درجة أثر تحويلها على ربحية السهم:

- السندات 0,048 ليرة سورية
- الأسهم الممتازة 0.125 ليرة سورية

وبناء عليه يتم البدء باحتساب ربحية السهم المخفضة في ضوء تحويل السندات يليها الأسهم الممتازة.

ربحية السهم في حالة تحويل السندات:

$$\frac{(0.20-1)\ \%12 \times 200{,}000 + (\%10 \times 50{,}000) - 85{,}000}{4 \times 100{,}000 + 100{,}000} = 0.1984$$

ربحية السهم في حالة تحويل السندات والأسهم الممتازة

$$\frac{(0.20-1)\ \%12 \times 200{,}000 + 85{,}000}{2 \times 20{,}000 + 4 \times 100{,}000 + 100{,}000}$$

$$0.19296 = \frac{19{,}200 + 85{,}000}{540{,}000} =$$

وبناء على ما سبق تكون الأسهم الممتازة والسندات مخفضة وبالتالي تكون ربحية السهم المخفضة 0.19296 ليرة سورية للسهم حيث يتوجب على الشركة نشر كل من ربحية السهم الأساسية والبالغة 0.800 ليرة سورية للسهم وربحية السهم المخفضة والبالغة 0.19296 ليرة سورية للسهم.

المعيار المحاسبي الدولي رقم (34)
التقارير المالية المرحلية (المؤقتة)

مقدمة

تعتبر القوائم المالية محور الإبلاغ الرئيسي عن المنشأة، حيث يستخدم الأطراف المعنيون المعلومات المالية لتقييم الأداء وتقدير المركز المالي والقدرة على توليد التدفقات النقدية. ومن هنا تبرز في كثير من الأحيان الحاجة إلى إعداد قوائم مالية عن فترة معينة تكون أقصر من الفترة المالية الواحدة. حيث كلما كانت جودة المعلومات المتاحة أفضل وتكرار إتاحتها أكثر كلما استطاع المستثمرين اتخاذ قرارات رشيدة. كما أن ذلك يخفف من حدة الانتقاد الموجه إلى القوائم المالية، بالقول أنها تعد في نهاية الفترة المالية ولا تعكس بالضرورة ما قد حصل خلال الفترة المالية من تغيرات وتقلبات. وهذا ما تطرق له المعيار الدولي (IAS 34) ، حيث أجاز هذا المعيار اختيارياً للمنشأة أن تقوم بنشر معلومات عن مركزها المالي ونتيجة أعمالها لتحقيق بعض الأهداف منها ما يتعلق بالأهداف الاستثمارية المتعلقة بأسعار الأسهم ، أو بيان الاتجاهات المتعلقة ببنود القوائم المالية خلال السنة وتوقيتها ، ومنها ما يتعلق بالتأثيرات الموسمية على أعمال المنشأة، وأحياناً أخرى يكون إعداد القوائم المالية المرحلية (المؤقتة) بناءً على طلب بعض الجهات الائتمانية كالبنوك وغيرها من أجل منح تسهيلات ائتمانية إلى المنشأة بضمان مركزها المالي ونتيجة أعمالها لغاية تاريخه. إذاً لم يوضح هذا المعيار أي المنشآت يكون مطلوباً منها أن تنشر قوائم مالية مرحلية ولا مدى تكرار التقارير المالية المرحلية الواجب تقديمها (ولكنها عادة ما تكون نصف سنوية أو ربع سنوية) ،واعتبر أن مثل هذه القضايا متروكة للحكومات المحلية ، الأسواق المالية ، والهيئات المحاسبية ،كما لم يبين المعيار المدى الزمني بعد انتهاء الفترة المرحلية والتي يجب خلاله إصدار التقارير المرحلية ،ومع هذا فإن مجلس معايير المحاسبة الدولية يشجع المنشآت المدرجة في الأسواق المالية بصفة عامة على التزويد بتقارير مالية مرحلية تتوافق مع مبادئ الاعتراف والقياس والإفصاح التي تضمنها المعيار (IAS 34)، كما يشجع على إعداد تقارير مرحلية على الأقل في نهاية النصف الأول من السنة المالية .كما يشجع أن يتم عرض تلك المعلومات (التقارير المرحلية) خلال (60) يوماً بعد نهاية الفترة كحد أقصى.

هدف المعيار

وصف الحد الأدنى الذي يجب أن تتضمنه مجموعة التقارير المالية المرحلية (المؤقتة) والتعرف على مبادئ الاعتراف والقياس والإفصاح للفترة البينية. وهذا يتضمن النقاط التالية:

- تحديد محتوى التقرير المالي المؤقت وشكله.
- تحديد الفترات التي يغطيها التقرير المالي المؤقت.
- تحديد مبادئ الاعتراف والقياس في القوائم المالية المؤقتة.
- تحديد السياسات المحاسبية ومتطلبات الإفصاح في التقرير المالي المؤقت.

المصطلحات الأساسية

- التقرير المالي المرحلي: هو تقرير مالي يتضمن إما مجموعة كاملة من القوائم المالية مثلما جاء في المعيار(1): عرض القوائم المالية، أو مجموعة من القوائم المالية المختصرة عن فترة مرحلية (أقل من سنة).
- الفترة المرحلية: هي الفترة الإبلاغية المالية التي تقل عن السنة المالية الكاملة (النموذج الغالب لها ربع أو نصف سنوية).
- الميزانية (قائمة المركز المالي) المختصرة: هي ميزانية تعد في نهاية الفترة المالية المرحلية (المؤقتة) تبين المركز المالي للمنشأة في ذلك التاريخ.
- قائمة دخل مختصرة: قائمة دخل تعد عن الفترة المالية المرحلية (المؤقتة) تبين نتيجة الأعمال للمنشأة عن تلك الفترة.
- قائمة تدفقات نقدية مختصرة: قائمة تدفقات نقدية تعد عن الفترة المرحلية (المؤقتة) تبين المركز النقدي للمنشأة عن الفترة

محتوى التقارير المالية المرحلية (المؤقتة)

يجب أن تحتوي التقارير المالية المرحلية (المؤقتة) كحد أدنى على ما يلي:

- ميزانية (قائمة المركز المالي) مختصرة (ملخصة).
- قائمة دخل مختصرة (ملخصة).
- قائمة تدفقات نقدية مختصرة (ملخصة).
- قائمة توضح إما:
  - كل التغيرات في حقوق الملكية.
  - التغيرات في حقوق الملكية غير تلك الناشئة عن معاملات مع الملاك.
- إيضاحات متممة.

شكل التقارير المالية المرحلية (المؤقتة)

قد تختار المنشأة نشر مجموعة كاملة من القوائم المالية عن الفترة المرحلية، وحينما تعد مجموعة كاملة من القوائم المالية يجب أن تكون وفقاً للمعيار "الأول" عرض القوائم المالية " وليس المعيار (IAS 34) حتى ولو كانت البيانات عن فترة مرحلية (مؤقتة).

ومع هذا – فإن الأكثر احتمالاً هو أن المنشأة سوف تختار نشر معلومات مختصرة (ملخصة) في قوائمها المالية المرحلية حيث أنها أقل تكلفة في إعدادها، ويقصد بكلمة مختصرة (ملخصة):

أن كل من العناوين والإجماليات الجزئية المعروضة في القوائم المالية الأحدث للمنشأة مطلوبة – ولكن لا يوجد مطلب بأن تحتوي تفصيلات أكثر ما لم يكن هذا مطلوباً بصفة خاصة، وبصفة عامة لا يوجد متطلب لتحديث الملاحظات التفصيلية المعروضة في القوائم المالية الكاملة الأخيرة لأن المستخدم يكون قد دخل على هذه المعلومات السابق نشرها، ومع هذا فإنه ينبغي على المنشأة أن توفر بنود خطوط إضافية وعناوين إذا كان عدم ذكرها يكون مضللاً لمستخدمي التقارير المالية المرحلية (المؤقتة).

ويتطلب المعيار (IAS 34) أن تعرض المنشأة ربحية السهم الواحد.

محتويات القوائم المالية المرحلية المختصرة (الملخصة)

فيما يتعلق بمحتويات القوائم المالية المختصرة، فيجب أن تتضمن على الأقل ما يلي:

- البنود الرئيسية.
- مجاميع البنود الفرعية الموجودة في القوائم المالية السنوية الحالية.
- الملاحظات التفسيرية المطلوبة.
- أي بنود رئيسية إضافية إذا كان شطبها يجعل القوائم المالية المرحلية (المؤقتة) مضللة.
- وإذا كانت القوائم المالية هي قوائم مالية موحدة (مجمعة) فيجب أن تكون القوائم المالية المرحلية (المؤقتة) مجمعة أيضاً.

أما فيما يتعلق بشكل القوائم المالية فإنه يجب أن يكون وفقاً لما ورد في المعيار (IAS 1).

الفترات التي يمكن تغطيتها بموجب القوائم المالية المرحلية

يجب أن تتضمن التقارير المالية المرحلية (الملخصة أو الكاملة) الفترات التالية:

القائمة	الفترة المرحلية الحالية	الفترات المقارنة
الميزانية	في نهاية الفترة المرحلية الحالية	في نهاية السنة المالية السابقة لها.

قائمة الدخل	عن: 1- الفترة المرحلية الحالية. 2- مجمعة عن السنة – حتى تاريخه (حيث لا تكون الفترة المرحلية على أساس السنة حتى تاريخه).	عن الفترات المرحلية المقارنة: - نفس الفترة المرحلية. - مجمعة عن السنة حتى تاريخه للسنة المالية السابقة مباشرة .
قائمة التدفق النقدي	مجمعة عن السنة حتى تاريخه.	السنة حتى تاريخه للسنة المالية السابقة مباشرة.
قائمة التغيرات في حقوق الملكية	مجمعة عن السنة حتى تاريخه.	السنة حتى تاريخه للسنة المالية السابقة مباشرة.

مثال: 1
منشأة النور التجارية تنتهي سنتها المالية في 31 كانون الأول من كل عام، وهي على وشك عرضها لقوائمها المالية المرحلية (المؤقتة) عن الستة شهور الأولى من سنة 2008.
المطلوب: تحديد فترات التقارير المالية المرحلية.
الحل: إن التواريخ ذات العلاقة والتي تعرض بها القوائم المالية المرحلية، يحتاج إعدادها عن الفترة المالية الحالية وعن الفترة المقارنة هي:

القائمة	الفترة المالية المرحلية الحالية	فترة المقارنة
الميزانية	30 حزيران 2008	31 كانون الأول 2007
قوائم الدخل عن الستة شهور المنتهية في	30 حزيران 2008	30 حزيران 2007
قائمة التدفقات النقدية عن الستة شهور المنتهية في	30 حزيران 2008	30 حزيران 2007
قائمة التغيرات في حقوق الملكية عن الستة شهور المنتهية في	30 حزيران 2008	30 حزيران 2007

السياسات المحاسبية
يجب تطبيق ذات السياسات المحاسبية التي تستخدمها المنشأة في إعداد القوائم المالية السنوية وذلك عند إعداد القوائم المالية المرحلية (المؤقتة)،وفيما يتعلق بالتغيرات في السياسات المحاسبية التي يتم إجراءها بعد إصدار القوائم المالية السنوية الحالية والتي سيتم عكسها في القوائم المالية للسنة التالية ،فيجب على المنشأة أن تأخذها بعين الاعتبار عند إعداد التقرير المالي المرحلي (المؤقت) والتركيز على التغيرات التي تكون إلزامية بموجب معيار أو تفسير ،خاصة المعيار (IAS 8) المتعلق بالسياسات المحاسبية التغيرات في التقدير والأخطاء.
وقد تضمن المعيار (IAS 34) شرطاً يتعلق بتغيير السياسات المحاسبية وهو أنه يجب على المنشأة استخدام ذات السياسات المحاسبية طيلة السنة المالية الواحدة وإذا تم اتخاذ قراراً بتغيير سياسة محاسبية معينة في منتصف السنة فإنه يجب تطبيق هذا التغيير بأثر رجعي بحيث يعاد تعديل بيانات التقرير المرحلي (المؤقت) لفترة المقارنة السابقة.

الاعتراف والقياس
إن عمليات الاعتراف والقياس لأغراض التقرير المرحلي (المؤقت) يجب القيام بها على أساس السنة لغاية تاريخه ويجب أن تتصف بالموثوقية ومع أن المنشآت عند إعدادها للتقارير المالية المرحلية (المؤقتة) ليست ملزمة بإصدارها وفقاً لجميع نصوص المعيار (IAS 1) المتعلق بعرض القوائم المالية،إلا أنه يجب عليها مراعاة الأمور التالية التي وردت في المعيار المذكور :
1-العرض العادل والالتزام بمعايير التقارير المالية الدولية IFRSs.

2-فرضية الاستمرارية.
3-المحاسبة المستندة إلى أساس الاستحقاق
4-الأهمية النسبية ومستوى التجميع
5-المقاصة.
6-المعلومات المقارنة.

وهناك بعض النقاط الهامة التي يجب مراعاتها في عملية القياس كما يلي :

- يجب عدم التنبؤ بالإيرادات التي يتم استلامها موسمياً أو دورياً خلال السنة المالية أو تأجيلها حتى الإبلاغ المؤقت إذا كان التنبؤ أو التأجيل يعتبر غير مناسب في نهاية السنة المالية
- يجب التنبؤ بالتكاليف التي يتم تحملها بشكل غير منتظم أو تأجيلها لأغراض التقرير المرحلي (المؤقت) إذا كان من المناسب فقط التنبؤ بذلك النوع من التكاليف أو تأجيلها في نهاية السنة المالية .
- ويجب الاعتراف بالأصول غير الملموسة عند تحقق شروط الاعتراف بها وفقاً لما ورد في المعيار(IAS 38) .

والإيرادات التي يتم تسلمها أو التكاليف التي تنفق فإنها تحمل فقط في نقطة زمنية معينة في السنة المالية ولا يجب توزيعها على كل السنة مقدماً أو تأجيلها وبدلا من ذلك - يجب الاعتراف بها عند تلقيها أو تكبدها .

مثال : 2

تنتهي السنة المالية لمنشأة الشرق في 12/31/من كل عام، وتقوم المنشأة في الوقت الحالي بإعداد القوائم المالية المرحلية عن الست
شهور الأولى من السنة حتى نهاية حزيران 2008، وهناك ارتباط تعاقدي مع العاملين بأن تدفع لهم المنشأة حوافز سنوية يساوي 10%من رواتبهم السنوية إذا تجاوز حجم الإنتاج مليون وحدة والناتج المقدر بالموازنة هو 1,4 مليون وحدة وقد حققت المنشأة ناتج الموازنة خلال الستة شهور الأولى من السنة والرواتب السنوية تقدر بـ100مليون ل.س مع تكلفة في النصف الأول من السنة حتى 30 حزيران قدرها 45 مليون ل.س.

المطلوب : معالجة الحوافز .

الحل :

يجب أن تدفع المنشأة حوافز العاملين على أساس أن الناتج الفعلي المحقق في الست شهور الأولى يسير مع الأرقام الواردة بالموازنة وكذلك فإن الأرقام الواردة بالموازنة تتجاوز بكثير المستوى المطلوب من الإنتاج للحصول على الحوافز ولذلك فإن حوافز قدرها 4,5 مليون ل.س يجب الاعتراف بها في القوائم المالية المرحلية (المؤقتة) في 30 حزيران 2008 .

مثال : 3

تنتهي الفترة المالية لمنشأة دمشق في 2008/12/31، وتقوم المنشأة حالياً بإعداد قوائمها المالية المرحلية (المؤقتة) عن النصف الأول من السنة حتى 30 حزيران 2008.

ويميل سعر منتجاتها للتذبذب عادة ما بين فترات الصيف والشتاء وفي 30 حزيران كان لديها مخزون 100000 وحدة بتكلفة 1,40 ل.س للوحدة وصافي القيمة القابلة للتحقق للمخزون هي 1,20 ل.س للوحدة في 30 حزيران2008، وصافي القيمة القابلة للتحقق المتوقعة للمخزون في 2008/12/31 هو 1,55 ل.س للوحدة .

المطلوب:

أسس تقييم المخزون

الحل :

يتم تقييم المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل.

استخدام التقديرات

يعتمد إعداد التقارير المالية (سواء السنوية أو المرحلية) على استخدام التقديرات في قياس الأصول والالتزامات ويجب أن تصمم إجراءات القياس في أي فترة لضمان أن التقديرات الناتجة يعتمد عليها وغالبا ما تكون هناك حاجة للتقديرات عند إعداد التقارير المالية المرحلية وذلك بشكل أكبر مما يكون عليه الحال في التقارير المالية السنوية.

الأهمية النسبية

في تقرير كيفية الاعتراف ببند معين لأغراض التقرير المالي المرحلي (المؤقت) وتصنيفه والإفصاح عنه فيجب تقدير الأهمية النسبية التي تكون متعلقة بالبيانات المالية للفترة المرحلية (المؤقتة)،بحيث يتم عرض المعلومات التي يعتقد أنها مهمة نسبيا وبالرغم من أن الاجتهادات الشخصية المتعلقة بالأهمية النسبية تكون عادة غير موضوعية ،إلا أن المهم في الأمر أن تكون المعلومات التي تحتويها القوائم المالية المرحلية (المؤقتة) ملائمة لفهم المركز والأداء الماليين للمنشأة خلال الفترة المؤقتة .

الالتزامات المحتملة

بينما ينبغي الإفصاح عن الأمور المحتملة في التقارير المرحلية فإنه ليس من الضروري دائماً الحصول على وثائق رسمية من الخبراء (عن موضوعات تمثل أمور محتملة مثل الدعاوى القضائية والمطالبات الفنية)، وذلك لأجل التحقق من مبلغ هذه الأمور المحتملة في تواريخ التقارير المرحلية (المؤقتة) .

الملاحظات الإيضاحية المختارة

كما سبق ذكره فإن التحديثات غير الهامة نسبياً للمعلومات المعروضة في إيضاحات القوائم المالية الأحدث الكاملة غير مطلوبة في التقرير المالي المرحلي ومستخدم القوائم المالية يكون متاحاً لديه المجموعة الأخيرة للقوائم المالية ومقارنة هذه مع التقارير الملخصة في القوائم المالية المرحلية يجب أن يوفر معلومات كافية لضمان أن معلومات التقرير المالي المرحلي سوف تكون مفهومة ومع هذا فإن هناك بعض المعلومات أساسية لفهم التقرير المالي المرحلي ولذلك فإن المعيار (IAS 34) يتطلب أن تُعرض إيضاحات متممة للتقارير المالية المرحلية والمعلومات الأخرى الواجب عرضها هي تلك المعلومات التي يؤدي إغفالها التأثير على القرارات الاقتصادية . والمعلومات المعروضة والمقاسة خلال الفترة البينية تكون على أساس الوقائع عن تلك الفترة البينية .

واستخدام التقديرات جزء هام وضروري في إعداد المعلومات المالية بما فيها التقارير المالية المرحلية وحينما يتم عمل تقدير قيم في فترة مرحلية معينة فإنها قد تتغير كثيراً في الفترة المرحلية التالية وعند عرض معلومات مالية منفصلة عن الفترة المرحلية التالية ،فإن الأمر قد لا يكون واضحاً، ولذلك ينبغي على المنشأة أن توضح هذا التغيير في القوائم المالية الكاملة وهذا الإفصاح الإضافي مطلوب فقط إذا كان التغيير هاماً .

ونبين فيما يلي المعلومات الإيضاحية المطلوب عرضها في إيضاحات القوائم المالية المرحلية (المؤقتة) :

- عند إعداد تقرير مرحلي ينبغي على المنشأة أن تطبق نفس السياسات المحاسبية . وطرق الحساب التي اتبعت واستخدمت في إعداد قوائمها المالية السنوية الأحدث وهذا يوفر التوافق في القياس والعرض ويساعد في إجراء المقارنات ،ومطلوب من المنشأة الإفصاح عن هذه الواقعة بوضوح في التقرير المرحلي وإذا وجدت ضرورة في الأخذ بسياسة مختلفة أو طريقة مختلفة – مثلاً – عقب نشر معيار دولي جديد – فإن هذا يجب توضيحه كاملاً – ووصف طبيعة وتأثير التغيير، وحينما تكون المنشأة قد غيرت سياستها المحاسبية خلال الفترة المرحلية فعليها تعديل النتائج المقارنة للفترة المرحلية في خط واحد مع المعيار (IAS 8) الخاص بالسياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات والأخطاء .
- كثير من نشاطات منشآت الأعمال موسمي بطبيعته أو تمر بمراحل ودورات مثل منشآت إنتاج المرطبات حيث تتم أغلب مبيعاته في الصيف والفترة المرحلية التي تغطي فقط شهور الشتاء يحتمل أن تكون مختلفة جداً عن تلك التي تغطي شهور الصيف بالنسبة لهذه المنشأة لذلك يجب الإفصاح عن المعلومات اللازمة لتوضيح هذا الفرق
- ينبغي على المنشأة الإفصاح عن بنود سنوية غير معتادة بطبيعتها أو حجمها أو حدوثها في الفترة الحالية إذا كانت تؤثر في القرارات الاقتصادية التي يتخذها مستخدم التقرير المرحلي

- حينما يجب على المنشأة عرض معلومات قطاعية في قوائمها المالية السنوية وفق متطلبات المعيار (IFRSs8) "التقارير القطاعية "،فعليها أن تعرض القرير المرحلي على نفس السياق (الإبلاغ عن قطاعات الأعمال والقطاعات الجغرافية).
- وكذلك الأمر فإنه مطلوب من المنشأة الإفصاح عن الأحداث الهامة التي ستقع بعد نهاية الفترة المرحلية وبنفس الطريقة المستخدمة عند إعداد القوائم المالية السنوية .
- كما ينبغي على المنشأة أن تفصح عن أي تغيير في هيكل المنشأة خلال الفترة المرحلية مثل دمج أو التصرف في شركة تابعة هامة أو حدوث عملية غير مستمرة أو إعادة هيكلة للأعمال الرئيسية للمنشأة .
- ويجب الإفصاح عن إصدارات وإعادةشراء وإطفاء الأوراق المالية الممثلة للمديونية والملكية
- يجب الإفصاح عن التغيرات في التقديرات وقيمها إذا كانت متعلقة بالفترة المالية المرحلية.
- كما يجب الإفصاح عن اندماجات الأعمال والاستثمارات طويلة الأجل
- ويجب الإفصاح عن تخفيض البضاعة للقيمة القابلة للتحقق.
- ويجب الإفصاح عن خسائر الانخفاض في الممتلكات والمنشآت والمعدات والأصول غير الملموسة أو أي أصول أخرى وعكس خسائر الانخفاض
- الإفصاح عن أي فشل في سداد الديون أو أي إخلال في اتفاقيات الديون والتي لم يتم تسويتها
- التسويات القضائية
- كما يمكن أن توجد معلومات إضافية هامة مطلوب الإفصاح عنها مثل التغييرات في هيكل رأس مال المنشأة من خلال إصدار أسهم عادية ،أو سداد دين ،وكذلك المعلومات المتعلقة بالالتزامات المحتملة أو الأصول المحتملة حيث يجب تحديثها بالنسبة للتغييرات من تاريخ أخر ميزانية . كذلك يجب الإفصاح عن أي توزيعات أرباح تكون قد دفعت سواء على مستوى السهم الواحد أو إجمالي التوزيعات بشكل عام، وإذا كان إعداد التقارير المالية المرحلية يتوافق مع المعيار (IAS 34)،فهذه الحقيقة يجب الإفصاح عنها .

الإفصاح في القوائم المالية السنوية

إذا تم تغيير تقدير معين إلى حد كبير لقيمة معينة تم الإفصاح عنها سابقاً في تقرير مالي مرحلي خلال السنة المالية فيجب الإفصاح عن قيمة وطبيعة التغير في الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية السنوية وذلك للتأكيد على أن تسويات نهاية السنة قد تم الإفصاح عنها بشفافية .

حالة عملية :

شركة النهضة مدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية امتلكت 15% من الأسهم العادية لشركة التاج وتم تصنيف هذه الأسهم على أنها استثمارات مالية متاحة للبيع بمقتضى المعيار الدولي (39) . فإذا علمت ما يلي :

- أعدت شركة النهضة تقريرها المالي السنوي في 2006/12/31 .
- كما أعدت تقريرها المالي المرحلي في 2006/6/30 .
- في 2006/1/1 كانت القيمة العادلة للاستثمار في أسهم شركة التاج (2) مليون ل.س
- في 2006/6/30تبين أن القيمة العادلة للاستثمار في شركة التاج قد انخفضت وبلغت قيمة الانخفاض 500000 ل.س .
- في 2006/12/31 تبين أن القيمة العادلة للاستثمار في أسهم شركة التاج قد ارتفعت إلى (2,3) مليون ل.س

المطلوب: إيضاح كيفية إظهار ما سبق في : 1- التقرير المالي المرحلي في 2006/6/30 .
2- التقرير المالي السنوي في 2006/12/31 .

الحـــل:
يجب مراجعة الأصل المالي بسبب الانخفاض الذي حدث في القيمة في تاريخ التقرير المرحلي ولذلك فإن الانخفاض في القيمة البالغ 500000 ل.س يجب الاعتراف به في قائمة الدخل في هذا التاريخ . وبالنسبة للزيادة في القيمة البالغة 800000 ل.س خلال الفترة من 2006/7/1 حتى 2006/12/31 فإنه يجب ترحيلها إلى حقوق الملكية.
أما لو لم تكن شركة النهضة قد أعدت تقريرها المالي المرحلي، فإن مقدار الزيادة في القيمة العادلة خلال الفترة من 2006/1/1 حتى 2006/12/31 تبلغ 300000 ل.س هي فقط التي كانت سترحل إلى حقوق الملكية في 2006/12/31 ولذلك فإن تكرار إعداد الميزانية هو الذي سيؤثر في النتائج السنوية.

أسئلة خيارات متعددة

1-بموجب المعيار المحاسبي الدولي (34) يجب أن تُنشر التقارير المالية المرحلية:
- مرة واحدة في السنة وفي أي وقت من هذه السنة
- خلال شهر من نهاية نصف السنة
- على أساس ربع سنوي
- كلما رغبت الشركة

الإجابة الصحيحة: d

2-يشجع مجلس معايير المحاسبة المالية المنشآت المدرجة في الأسواق المالية على توفير تقارير مالية مرحلية:
- على الأقل في نهاية النصف الأول من السنة وخلال 60 يوماً من نهاية الفترة المرحلية
- خلال شهر من نهاية نصف السنة
- على أساس ربع سنوي
- كلما رغبت المنشأة

الإجابة الصحيحة : a

3-إذا كانت المنشأة لا تعد تقارير مالية مرحلية عندئذ:
- لا تعتبر القوائم المالية في نهاية السنة متوافقة مع معايير التقارير المالية الدولية
- لا يتأثر توافق القوائم المالية في نهاية الفترة مع المعايير الدولية للتقارير المالية
- لا تكون القوائم المالية لنهاية السنة مقبولة.
- لا بد من إدخال التقارير المالية المرحلية في القوائم المالية في نهاية السنة

الإجابة الصحيحة : b

4-يجب أن تشمل التقارير المالية المرحلية على الأقل:
- مجموعة كاملة من القوائم المالية متوافقة مع معيار المحاسبة الدولي رقم (1)عرض القوائم المالية .
- مجموعة ملخصة من التقارير المالية وإيضاحات مختارة
- ميزانية وقائمة دخل فقط
- ميزانية ملخصة وقائمة دخل وقائمة تدفق نقدي فقط

الإجابة الصحيحة : b

5-يفترض المعيار الدولي (34) مسبقاً بأن أي شخص يقرأ القوائم المالية المرحلية
- يفهم كل معايير التقارير المالية الدولية

- يكون له دخول على سجلات المنشأة
- يكون له دخول على التقرير المالي السنوي الأحدث للمنشأة
- لا يتخذ قرارات على أساس التقرير

الإجابة الصحيحة : c

6- منشأة تملك عدداً من المزارع حيث يُجمع المحصول موسمياً، و 80% من مبيعات المنشأة تقريباً تتم خلال الفترة من شهر أب حتى شهر تشرين الأول، ولأن أعمال المنشأة موسمية، فإن المعيار الدولي (34) يرى :

- ضرورة ذكر ملاحظة إضافية في التقارير المرحلية حول الطبيعة الموسمية لأعمال المنشأة
- الإفصاح عن المعلومات المالية عن الاثني عشر شهراً الأخيرة والفترة المقارنة بالإضافة إلى التقرير المرحلي
- إفصاح إضافي في ملاحظة عن السياسة المحاسبية
- لا إفصاح إضافي

الإجابة الصحيحة : b

7- تعد إحدى المنشآت تقارير نصف سنوية تمشياً مع المعيار الدولي رقم (34) والفترة التي تغطيها القوائم المالية هي ستة شهور حتى 30 حزيران 2007 ،ولقد نُشر معيار IFRS جديد يسري عن الفترات التي تبدأ في أو بعد أول كانون ثاني 2007 إذاً على المنشأة أن تأخذ بمعيار IFRSالجديد:

- في القوائم المالية عن السنة حتى 2007/12/31 فقط
- في قوائمها المالية المرحلية حتى 30حزيران 2007 فقط
- في قوائمها المالية المرحلية حتى 30حزيران 2007 وقوائمها المالية السنوية حتى 2007/12/31 .
- وفق تقديرها الخاص

الإجابة الصحيحة : c

8- منشأة تعمل في الصناعات الغذائية وتتحمل تكاليف غير متساوية خلال السنة المالية ،تكاليف الإعلان تبلغ (2) مليون ل.س تحملتها في أول آذار 2007، وتدفع حوافز للعاملين في نهاية السنة على أساس المبيعات ويتوقع أن تكون حوافز العاملين حوالي (20) مليون ل.س عن السنة،(3) مليون ل.س من هذا المبلغ تتعلق بالفترة المنتهية في 31 آذار 2007 . فما هي التكاليف التي يجب أن تدخل في التقرير المالي المرحلي الربع سنوي في 31 آذار 2007:

- تكاليف الإعلان 2 مليون ل.س وحوافز العاملين 5 مليون ل.س
- تكاليف الإعلان 0,5 مليون ل.س وحوافز العاملين 5 مليون ل.س
- تكاليف الإعلان 2 مليون ل.س وحوافز العاملين 3 مليون ل.س
- تكاليف الإعلان 0,5 مليون ل.س وحوافز العاملين 3 مليون ل.س

الإجابة الصحيحة : c

معيار المحاسبة الدولي (36)
انخفاض قيمة الأصول

الهدف

يبين هذا المعيار الاجراءات التي تطبقها المنشأة لضمان تسجيل أصولها بما لا يزيد عن مبلغها القابل للاسترداد. أي أن تزيد قيمته الدفترية عن المبلغ الذي يمكن استرداده من جراء استعمال الأصل أو بيعه وإذا كان الحال كذلك يوصف الأصل بأنه قد انخفضت قيمته، ويتطلب المعيار أن يقوم المشروع بالاعتراف بخسارة الانخفاض

تفصيل محتوى المعيار

يحتوي هذه المعيار على 141 فقرة وفق العناوين التالية:

- الهدف الفقرة 1
- النطاق الفقرة 2 – 5
- التعريفات الفقرة 6
- تحديد الأصل الذي يمكن أن يكون قد حدث هبوط في قيمته الفقرة 7 – 17
- قياس/تحديد المبلغ الممكن استرداده من الأصل الفقرة 18 – 57
- إثبات وقياس خسارة الهبوط الفقرة 58 – 64
- وحدات توليد النقد والشهرة الفقرة 65 – 108
- عكس خسارة الهبوط الفقرة 109 – 125
- متطلبات الإفصاح الفقرة 126 – 138
- أحكام التحول لتطبيق المعيار وتاريخ السريان الفقرة 139 - 141

نطاق المعيار

يطبق المعيار (36) للمحاسبة عن انخفاض قيمة كافة الأصول عدا الحالات التالية:

- المخزون (انظر المعيار 2)
- الأصول الناجمة عن عقود الإنشاء (معيار 11)
- أصول الضريبة المؤجلة (12)
- الأصول الخاضعة للمعايير IFRS4+5-41-40-39-19

ويطبق المعيار (36) للمحاسبة عن انخفاض قيمة الأصول على حالات أهمها ما يلي

- الأراضي والمباني
- الآلات والمعدات
- الاستثمارات العقارية المسجلة بالتكلفة
- الأصول غير الملموسة بما يتضمن شهرة المحل.
- الاستثمارات في شركات تابعة ومشتركة
- الأصول المسجلة بمبلغ إعادة التقييم وفقا للمعيارين 16 و38

التعريفات

خسارة الانخفاض: هي مبلغ زيادة القيمة المسجلة لأصل أو لوحدة توليد نقد عن مبلغه القابل للاسترداد

المبلغ المسجل: المبلغ المعترف به لأصل في الميزانية بعد طرح مجمع الاهتلاك وخسائر انخفاض المتراكمة

المبلغ القابل للاسترداد: القيمة العادلة للأصل ناقصا تكاليف البيع (صافي القيمة البيعية) أو القيمة الاستعمالية له أيهما أعلى

القيمة العادلة: السعر الذي يمكن الحصول عليه لبيع الأصل أو لسداد أو تحويل التزام في سياق العمليات العادية في السوق بتاريخ القياس

القيمة الاستعمالية: هي القيمة الجارية أو التدفقات النقدية المستقبلية المتوقع الحصول عليها من أصل أو من وحدة توليد نقد

تحديد الأصل الذي يمكن أن يكون قد حدث هبوط في قيمته

على الرغم من أن المعيار IAS 16 سمح للمنشأت باستخدام نموذج إعادة التقييم عند الاعتراف اللاحق للأصل، وتعديل المبلغ المرحل للأصل (صعودا وهبوطا) تماشيا مع القيمة العادلة.

إلا أن المعيار IAS 36 ألزم المنشأت على تعديل المبلغ المرحل للأصل عند هبوطه عن المبلغ القابل للاسترداد من الأصل.

لذلك، يتعين على المنشأة في نهاية كل فترة إعداد البيانات المالية تقييم ما إذا كان هناك مؤشر على إمكانية انخفاض الأصل، وإذا وجد أي مؤشر من هذا النوع تقوم المنشأة بتقدير المبلغ القابل للاسترداد للأصل.

حيث تنخفض قيمة الأصل عندما تزيد القيمة الدفترية للأصل (المبلغ المرحل)، عن مبلغه القابل للاسترداد.

ويتم الحصول على تلك المؤشرات سواء من مصادر داخل المنشأة أو من مصادر خارجية.

المصادر الداخلية للمعلومات (دلائل داخلية):

- بطلان استعمال الأصل أو حدوث تلف فيه.
- تعطل الأصل، او كون الأصل جزء من إعادة الهيكلة أو أنه بانتظار التصرف به
- الأداء الاقتصادي أسوأ مما هو متوقع.

المصادر الخارجية للمعلومات (دلائل خارجية):

- انخفاض القيمة السوقية للأصل.
- حدوث تغيرات هامة في التكنولوجيا أو في الأسواق أو في الاقتصاد أو القوانين
- زيادة معدلات الفائدة السائد في السوق
- صافي أصول المنشأة أعلى من القيمة السوقية لها

ملاحظة: باستثناء "الأصل الثابت غير الملموس الذي له عمر انتاجي غير محدود" فإن عملية تحديد الأصل الذي من الممكن أن يكون قد حدث هبوط في قيمته تتم على مرحلتين: المرحلة الأولى هي تقييم ما إذا كان هناك مؤشر على حدوث انخفاض في القيمة. وفي حال هناك أي مؤشر تتم المرحلة الثانية وهي تقدير المبلغ القابل للاسترداد.
أما بالنسبة للأصل الثابت غير الملموس الذي له عمر انتاجي غير محدود (كاشهرة)، فيجب أن تقوم المنشأة سنوياً بتحديد المبلغ القابل للاسترداد ومقارنته مع مبلغه الدفتري وإثبات أي خسائر هبوط.

قياس/تحديد المبلغ الممكن استرداده من الأصل

عرف المعيار المبلغ القابل للاسترداد على أنه القيمة العادلة للأصل مطروحا منها تكاليف البيع، أو القيمة الاستعمالية للأصل، أيهما أكبر

ويقصد بمصطلح القيمة العادلة للأصل هو السعر الذي يمكن الحصول عليه لبيع الأصل، أو لسداد أو تحويل التزام في سياق العمليات العادية في السوق بتاريخ القياس (سعر الخروج).

تذكر:

عند تطبيق نموذج إعادة التقييم الوارد في المعيار IAS 16، يتم مقارنة القيمة العادلة مع المبلغ المرحل للأصل لتحديد فائض/عجز إعادة التقييم.

في حين يتم استخدام القيمة العادلة للأصل مطروحا منها تكاليف الاستبعاد (البيع) في تحديد المبلغ القابل للاسترداد وفق هذا المعيار IAS 36

ليس من الضروري دائماً قياس مكونيّ المبلغ الممكن استرداد من الأصل، فإذا زاد أحد هذين المبلغين عن القيمة الدفترية للأصل (المبلغ المرحل)، فإن قيمة الأصل لا تكون قد انخفضت وليس من الضروري تقدير المبلغ الآخر.
كما أنه في حال عدم امكانية تحديد القيمة العادلة ناقصا تكاليف البيع فإن المبلغ القابل للاسترداد هو القيمة الاستعمالية.
أما بالنسبة للأصول المعدة للبيع، فإن القيمة القابلة للاسترداد هي القيمة العادلة ناقصا تكاليف البيع

في حين عرف المعيار القيمة الاستعمالة للأصل بأنها القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقع الحصول عليها من الاستعمال المستمر للأصل، ومن استبعاده في نهاية عمره الانتاجي. ويتضمن تقدير القيمة الاستعمالية للأصل:

١- تقدير التدفقات النقدية المستقبلية الداخلة والخارجة المتوقعة من استعمال الأصل أو استبعاده بشكل نهائي.
٢- تطبيق معدل الخصم المناسب على تلك التدفقات النقدية المستقبلية

عندما تقوم المنشأة بتقدير التدفقات النقدية لحساب القيمة الاستعمالية للأصل يجب أن تبنى توقعات التدفقات النقدية على افتراضات معقولة ومدعومة وعلى أحدث الميزانيات التقديرية والتوقعات التي اعتمدتها الإدارة، ويجب أن تغطي هذه التوقعات المبنية على الميزانيات التقديرية فترة لا تزيد على خمس سنوات، إلا إذا أمكن تبرير فترة أطول

مثال:
تخطط كلاً من الشركة (س) والشركة (ص) لاستثمار أصل مشابه وبذات المواصفات لمدة سنتين، وتتوقع كلا الشركتين بيع كامل الإنتاج وبنفس السعر وفق التدفقات النقدية التالية:
تتوقع الشركة (س) إمكانية إقناع زبائنها بالتسديد خلال شهر واحد فقط
في حين تتوقع الشركة (ص) وجود صعوبة في إمكانية التسديد قبل ثلاثة أشهر
بناءاً على هذه التوقعات فإن القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية ستختلف نتيجة اختلاف توقيت ذات القيمة من تلك التدفقات. (مع إمكانية وجود اختلاف في معدل الخصم أيضاً)

إثبات وقياس خسارة الهبوط

يجب الاعتراف بخسارة الانخفاض عندما يكون المبلغ القابل للاسترداد للأصل أقل من قيمته الدفترية. ويتم الاعتراف بخسارة الانخفاض كمصروف في قائمة الدخل.

إذا حدثت خسارة انخفاض القيمة هذه السنة لأصل أعيد تقييمه بزيادة قيمته في سنوات سابقة (وفق نموذج إعادة التقييم المسموح به في المعيار IAS 16) نسجل خسارة الانخفاض في حساب فائض إعادة التقييم ونخفضه بمقدار الخسارة التي حدثت، وإذا تجاوزت الخسارة مبلغ فائض إعادة التقييم يسجل الباقي كمصروف في قائمة الدخل)

بعد الاعتراف بخسائر انخفاض القيمة يجب تعديل مبلغ استهلاك الأصل في الفترات المستقبلية لتخصيص القيمة الدفترية المعدلة للأصل ناقصاً قيمته المتبقية إن وجدت على أساس منتظم على مدى عمره الانتاجي المتبقي (تعتبر تغير في التقديرات وتعالج بأثر مستقبلي وفق المعيار المحاسبي الدولي /8/)

مثال: في بداية عام 2011 اشترت منشأة آلة بمبلغ /10000/، وعمرها الإنتاجي المتوقع /10/ سنوات. وقد تقرر استهلاكها بطريقة القسط الثابت؛ مع افتراض عدم وجود نفاية.

في نهاية عام 2013 تبين للمنشأة ان القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة من الاستخدام المستمر للأصل تبلغ /5,000/، وقد بلغت القيمة العادلة للأصل مطروحا منها تكاليف البيع /4,800/

المطلوب:

معالجة بند الآلة وفق متطلبات IAS 36

الحل:

المبلغ القابل للاسترداد هو القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية أو القيمة العادلة مطروحا من تكاليف البيع، أيهما أكبر.

وبناء عليه فإن المبلغ القابل للاسترداد هو 5,000 (4,800 < 5,000)

وبما أن القيمة الدفترية للأصل 7,000 (صافي قيمة الأصل بعد استهلاك 3 سنوات)

فإن خسارة انخفاض القيمة = 7,000 – 5,000 = 2,000 وتثبت في قائمة الدخل

2,000 من حـ / خسارة انخفاض قيمة الآلة

2,000 إلى حـ / مخصص انخفاض القيمة

وتظهر الآلة في قائمة المركز المالي كما يلي:

10,000 الآلة	
3,000	مجمع استهلاك الآلة
2,000	مخصص انخفاض قيمة الآلة
5,000	المبلغ المرحل

ويتم استهلاك الآلة خلال العمر الإنتاجي المتبقي وفقاً للمبلغ المرحل الجديد (القيمة الدفترية المعدلة) ليصبح قسط الاستهلاك في السنوات اللاحقة: 5,000 / 7 = 714

تذكر:
المبلغ المرحل وفق نموذج التكلفة = تكلفة الأصل – مجمع الاستهلاك – خسائر انخفاض القيمة

مثال:
في بداية عام 2011 اشترت منشأة آلة بمبلغ /10000/، وعمرها الإنتاجي المتوقع /10/ سنوات. وقد تقرر استهلاكها بطريقة القسط الثابت؛ مع افتراض عدم وجود نفاية.
وفي نهاية عام 2012 كانت القيمة العادلة للآلة 9,000
وفي نهاية عام 2013 تبين للمنشأة ان القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة من الاستخدام المستمر للأصل تبلغ 5,000، وقد بلغت القيمة العادلة للأصل مطروحا منها تكاليف البيع 4,800

المطلوب:
معالجة بند الآلة وفق متطلبات IAS 16 + 36

الحل:
عام 2012:
المبلغ المرحل للآلة في نهاية 2012 = 10,000 – 2,000 مجمع الاستهلاك = 8,000
فائض إعادة التقييم = 9,000 – 8,000 = 1,000

2,000 من حـ / مجمع الاستهلاك
إلى مذكورين
1,000 حـ / الآلة
1,000 حـ / فائض إعادة التقييم

وتعرض الآلة في قائمة المركز المالي في نهاية 2012 بمبلغ 9,000 كما يظهر فائض إعادة التقييم مع حقوق الملكية

عام 2013:
المبلغ المرحل للآلة في نهاية 2013 = 9,000 – 1,125 (قسط الاستهلاك لعام 2013) = 7,875
خسارة انخفاض القيمة = 7,875 – 5,000 = 2,875
على الرغم من أن خسارة انخفاض الأصل تثبت في قائمة الدخل، إلا أن وجود فائض إعادة تقييم سابق يفرض على المنشأة تخفيض خسارة انخفاض الأصل بقيمة الفائض، وإثبات أي خسارة تزيد عن مبلغ الفائض في قائمة الدخل. وعليه يكون القيد المحاسبي:

من مذكورين
1,000 حـ / فائض إعادة التقييم
1,875 حـ / خسارة انخفاض قيمة الآلة
2,875 إلى حـ / مخصص انخفاض قيمة الآلة

وتعرض الآلة في قائمة المركز المالي في نهاية 2013 كما يلي:

9,000 الآلة
1,125 مجمع الاستهلاك
2,875 مخصص انخفاض قيمة الآلة

5,000 المبلغ المرحل
تذكر: **المبلغ المرحل وفق نموذج إعادة التقييم= القيمة العادلة للأصل – مجمع الاستهلاك اللاحق – خسائر انخفاض القيمة اللاحقة**

وحدة توليد النقد

إذا كان من غير الممكن للمنشأة تحديد المبلغ الممكن استرداده من أصل ما بشكل منفرد، فإنه يجب على المنشأة أن تحدد المبلغ الممكن استرداده من وحدة توليد النقد التي ينتمي إليها الأصل.

وقد عرف المعيار وحدة توليد النقد بأنها أصغر مجموعة يمكن تحديدها من الأصول التي تولد تدفقات نقدية داخلة مستقلة بشكل كبير عن التدفقات النقدية الداخلة من الأصول أو مجموعات الأصول الأخرى

وقد حدد المعيار حالتين يمكن اعتبار الأصول فيها كبند من ضمن وحدة توليد النقد:

(أ) إذا لم يكن ممكنا تحديد القيمة الاستعمالية للأصل لتكون مقاربة للقيمة العادلة ناقصا منها تكلفة البيع. (على سبيل المثال، عدم امكانية تقدير التدفقات النقدية للأصل بسبب ضآلتها)

(ب) إذا لم يولد الأصل تدفقات نقدية داخلة والتي هي مستقلة إلى حد كبير عن التدفقات النقدية عن أصول أخرى.

مثال:

منشأة تعدينية تمتلك سكة حديدية خاصة لدعم أنشطتها التعدينية. ويمكن بيع السكة الحديدية كخردة فقط وهي لا تولد تدفقات نقدية داخلة مستقلة بشكل كبير عن التدفقات النقدية الداخلة من الأصول الأخرى في المنجم.

ليس بالإمكان تقدير المبلغ الممكن استرداده من السكة الحديدة الخاصة لأنه لا يمكن تحديد قيمة استخدامها (القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية) وبالتالي يجي على المنشأة أن تقوم بتقدير المبلغ الممكن استرداده من وحدة توليد النقد التي تنتمي إليها السكة الحديدية، آي المنجم ككل

مثال:

تقدم شركة حافلات خدمات بموجب عقد مع البلدية يتطلب حدا أدنى من الخدمة على كل خط من خمسة خطوط مستقلة. ويمكن تحديد الأصول المخصصة لكل خط والتدفقات النقدية من كل خط بشكل مستقل. علما أن أحد الخطوط يتكبد خسارة كبير.

نظراً لأن المنشأة ليس لديها خيار تقليص أي خط من خطوط الحافلات، فإن أدنى مستوى من التدفقات النقدية الداخلة القابلة للتحديد والمستقلة بشكل كبير عن التدفقات النقدية الداخلة من الأصول أو مجموعات الأصول الأخرى هو التدفقات النقدية الداخلة المولدة من الخطوط الخمسة مجتمعة. أي أن وحدة توليد النقد لكل خط هي شركة الحافلات ككل

عكس خسارة الهبوط

يجب على المشروع في نهاية كل فترة إعداد البيانات المالية تقييم إن كانت هناك موشرات على أن خسارة الانخفاض المعترف بها في السنوات السابقة لم تعد توجد أو انخفضت فإذا وجد ما يدل على ذلك فيجب إعادة تقدير المبلغ القابل للاسترداد. وهذه المؤشرات هي نقيض المؤشرات التي جعلت المنشأة تتنبه لانخفاض القيمة سابقا ً.

ويتم تحديد المعالجة المحاسبية لعكس خسارة الانخفاض تبعا للنموذج المستخدم من قبل المنشأة في الاعتراف اللاحق للأصل.

فإذا كان المنشأة تتبع نموذج التكلفة، فيتم عكس خسارة الانخفاض من خلال زيادة القيمة الدفترية للأصل إلى مبلغه القابل للاسترداد بشرط ألا تزيد القيمة الدفترية المعدلة للأصل (بعد عكس الخسارة) عن القيمة الدفترية التي كانت ستحدد لو أنه لم يتم الاعتراف بأية خسارة مسبقة في القيمة خلال السنوات السابقة. ويتم الاعتراف في عكس الخسارة ضمن قائمة الدخل.

أما إذا كانت المنشأة تتبع نموذج إعادة التقييم فلا يوجد شروط أو سقف لعكس الخسارة، ويتم إثبات المبلغ الفائض عن الخسائر السابقة كفائض إعادة التقييم (راجع المعيار IAS 16).

ملاحظة: إن خسارة الهبوط المثبتة للشهرة لا يجوز عكسها في الفترات اللاحقة.

مثال:
اشترت منشأة أصل في بداية عام 2007 بمبلغ 500 وقدرت عمره الإنتاجي 5 سنوات، وتقوم الشركة بإتباع طريقة القسط الثابت في استهلاك الأصل ولا يوجد قيمة متبقية للأصل
وفي نهاية عام 2007 تبين للمنشأة وجود مؤشرات على انخفاض القيمة للأصل، وبناء عليه قامت بتحديد القيمة الاستعمالية للأصل والتي بلغت 250، وتحديد القيمة العادلة للأصل ناقصا منها تكاليف البيع والتي بلغت 300

المطلوب
معالجة بند الآلة وفق متطلبات المعيار IAS 36

الحل
المبلغ المرحل للأصل = 500 – 100 مجمع استهلاك = 400
المبلغ القابل للاسترداد = 250 أو 300 أيهما أكبر = 300
خسارة انخفاض قيمة الأصل = 400 – 300 = 100
وعليه يكون القيد المحاسبي:

100		من حـ / خسارة انخفاض قيمة الأصل
	100	إلى حـ / مخصص انخفاض القيمة

ويظهر الأصل في قائمة المركز المالي:

500	الأصل
100	مجمع الاستهلاك
100	مخصص انخفاض القيمة
300	المبلغ المرحل

مثال:
بافتراض نفس المثال السابق. وفي نهاية عام 2008 تبين وجود مؤشرات لاسترداد خسائر قيمة الأصل، وبلغت القيمة القابلة للاسترداد من الأصل 350

المطلوب: إكمال المعالجات المحاسبية
1 – إذا كانت الشركة تستخدم نموذج التكلفة في الاعتراف اللاحق للأصل
2 - إذا كانت الشركة تستخدم نموذج إعادة التقييم في الاعتراف اللاحق للأصل

الحل:
1 – إذا كانت الشركة تستخدم نموذج التكلفة في الاعتراف اللاحق للأصل: إن عكس خسارة الأصل وفق نموذج التكلفة مقيد بعدم تجاوز المبلغ المرحل للأصل بعد عكس الخسارة لـ "المبلغ المرحل للأصل في حال عدم وجود خسائر انخفاض سابقة".

مجمع الاستهلاك في نهاية 2008 = 100 + (4/300) = 175
المبلغ المرحل للأصل = 500 – 175 مجمع الاستهلاك – 100 مخصص انخفاض القيمة = 225
المبلغ المرحل في حال عدم وجود خسارة سابقة= 500 – 200 (استهلاك 2007 و2008) = 300
مبلغ عكس الخسارة المسموح بها = 300 – 225 = 75

وعليه يكون القيد المحاسبي:

75		من حـ / مخصص انخفاض القيمة

	75	إلى حـ / مكاسب عكس خسارة اتخفاض قيمة الأصل

ويظهر الأصل في قائمة المركز المالي:

500	الأصل
175	مجمع الاستهلاك
25	مخصص انخفاض القيمة
300	المبلغ المرحل

2 - إذا كانت الشركة تستخدم نموذج إعادة التقييم في الاعتراف اللاحق للأصل: سمح نموذج إعادة التقييم الوارد في المعيار IAS 16 للمنشأة باسترداد كافة الخسائر المعترف بها سابقاً، والاعتراف بأي مبلغ يزيد عن الخسائر السابقة كفائض إعادة تقييم.

وعليه يكون القيد المحاسبي:

175		من حـ / مجمع الاستهلاك
	175	إلى حـ / الأصل

		من مذكورين
100		حـ / مخصص انخفاض قيمة الأصل
25		حـ / الأصل
		إلى مذكورين
	100	حـ / مكاسب عكس خسارة انخفاض قيمة الأصل
	25	حـ / فائض إعادة التقييم

ويظهر الأصل في قائمة المركز المالي:

350	الأصل (القيمة العادلة)
0	مجمع الاستهلاك اللاحق
0	مخصص انخفاض القيمة اللاحق
350	المبلغ المرحل

متطلبات الإفصاح

يجب أن تفصح البيانات المالية لكل فئة من الأصول عما يلي:

- مبلغ خسائر الانخفاض المعترف بها في بيان الدخل الشامل خلال الفترة، وبنود بيان الدخل التي عكست بها خسائر الانخفاض هذه.
- مبلغ استرداد/عكس خسائر الانخفاض المعترف بها في الدخل خلال الفترة وبنود بيان الدخل الشامل الذي عكست بها خسائر الانخفاض هذه.
- مبلغ خسائر الانخفاض المعترف بها مباشرةً في حقوق الملكية خلال الفترة.
- مبلغ استرداد/عكس خسائر الانخفاض المعترف بها في بيان الدخل الشامل خلال الفترة.
- الأحداث والظروف التي أدت للاعتراف بخسائر الانخفاض أو عكسها.
- مبلغ خسارة انخفاض القيمة المعترف بها أو المعكوسة.
- إذا تغيرت وحدة توليد النقد فعلى المشروع وصف الطريقة الحالي والسابقة لتجميع الأصول وأسباب تغير طريقة تحديد وحدة توليد النقد.
- هل المبلغ القابل للاسترداد هو صافي سعر البيع أم القيمة الاستعمالية للأصل.

- الأساس المستخدم لتحديد صافي سعر البيع (سوق نشط أو غيره) عندما يكون المبلغ القابل للاسترداد هو صافي سعر البيع.
- أما لو كان هو القيمة الاستعمالية فيجب الإفصاح عن سعر الخصم المستخدم في التقدير الحالي والتقدير السابق (إن وُجد) للقيمة الاستعمالية.

معيار المحاسبة الدولي رقم (37)
المخصصات الالتزامات الأصول المحتملة

الهدف من المعيار

يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم 37 الى تحديد مقاييس الاعتراف وأسس الاعتراف المناسبة لكل من المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة وضمان تطبيقها، وكذلك يهدف الى تنظيم وتحديد متطلبات الافصاح عن معلومات كافية في إيضاحات البيانات المالية لتمكين المستخدمين من فهم طبيعتها وتوقيتها وقيمها.

تفصيل محتوى المعيار:

يحتوي هذا المعيار على 95 فقرة وفق العناوين التالية:

- الهدف
- النطاق الفقرة 1 – 9
- التعريفات الفقرة 10 – 13
- الاثبات الفقرة 14
- المخصصات الفقرة 14 – 26
- الالتزامات المحتملة الفقرة 27 – 30
- الأصول المحتملة الفقرة 31 – 35
- القياس الفقرة 36 – 52
- التعويضات الفقرة 53 – 58
- التغيرات في المخصصات الفقرة 59 – 60
- استخدام المخصصات الفقرة 61 – 62
- تطبيق قواعد الاثبات والقياس الفقرة 63
- الخسائر التشغيلية المستقبلية الفقرة 63 – 65
- العقود غير المجدية الفقرة 66 – 69
- إعادة الهيكلة الفقرة 70 – 83
- الإفصاح الفقرة 84 – 92
- أحكام التحول وتاريخ السريان الفقرة 93 – 95

نطاق المعيار

يطبق هذا المعيار على جميع المنشآت عند المحاسبة عن المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة فيما عدا تلك الناشئة عن:

١. تلك الناشئة عن عقود قيد التنفيذ. إلا إذا كان العقد غير مجدٍ

٢. الأدوات المالية التي تقع ضمن نطاق المعيار IFRS 9 "الأدوات المالية"

٣. أو في المواضيع التي يشملها معيار أخر، مثل:

- ضريبة الدخل IAS12
- عقود التأمين IFRS 17
- منافع الموظفين IAS 19
- عقود الإيجار IFRS 16
- العوض المحتمل ضمن دمج الأعمال IFRS 3

نظراً لأن المعيار IFRS 15 (العقود مع العملاء) لا يتضمن متطلبات محددة لتناول العقود مع العملاء التي تُعد، أو التي أصبحت، عقوداً غير مجدية فإن هذا المعيار ينطبق على مثل هذه الحالات.

عرف هذا المعيار المخصصات على أنها التزامات غير مؤكدة التوقيت أو المبلغ. ولا يدخل ضمن نطاق هذا المعيارمخصصات الإهتلاك والانخفاض أو التدني في قيمة الأصول والديون المشكوك في تحصيلها حيث تعتبر هذه الحسابات تعديلات للقيم الدفترية للأصول.

ينطبق هذا المعيار على مخصصات إعادة الهيكلة. وعندما تستوفي إعادة هيكلة تعريف عملية غير مستمرة قد تتطلب إفصاحات إضافية بموجب المعيار الدولي للتقرير المالي رقم 5.

التعريفات:

المخصص: هو التزام غير مؤكد من ناحية توقيت حدوثه أو مبلغه.

الالتزام (الخصوم): هو واجب قائم على المنشأة ناشئ عن أحداث سابقة ويتوقع أن ينتج عن تسويته تدفق إلى الخارج من موارد المنشأة.

ما يميز المخصصات عن الالتزامات هو حالة عدم التأكد المرافقة للمخصصات من ناحية توقيت أو مبلغ النفقات المستقبلية عند التسوية.

الحدث الملزم: هو حدث ينتج عنه واجب نظامي أو ضمني يترتب عليه تسوية ذلك الواجب من قبل المنشأة.

الواجب النظامي: هو واجب ينشأ عن عقد أو تشريعات

الواجب الضمني: هو واجب ينشأ عندما توحي المنشأة لأطراف أخرى بأنها شوف تقبل مسؤوليات معينة بطريقة تكون قد أوجدت توقعاً لتلك الأطراف بأن المنشأة سوف تفي بتلك المسؤوليات

الأصل المحتمل:
هو أصل من المحتمل أن ينشأ نتيجة أحداث سابقة ولا يتأكد وجوده إلا من خلال وقوع أو عدم وقوع حدث مستقبلي غير مؤكد ليس ضمن السيطرة الكاملة للمنشأة.

الالتزام المحتمل: هو التزام يكون إما:

- واجب من المحتمل أن ينشأ نتيجة أحداث سابقة ولا يتأكد وجوده إلا من خلال وقوع أو عدم وقوع حدث مستقبلي غير مؤكد ليس ضمن السيطرة الكاملة للمنشأة.
- أو واجب قائم ناشئ عن أحداث سابقة ولم يتم الاعتراف به نظرا لأنه:

a) من غير المحتمل أن يتطلب تسوية هذا الالتزام حدوث تدفق في الموارد إلى الخارج.
b) لا يمكن قياس مبلغ الالتزام بموثوقية كافية.

الإثبات

أولاً: إثبات المخصص

يجب الاعتراف بالمخصص عند تلبية جميع الشروط التالية:

١- عند ما يكون لدى المنشأة التزام محتمل (قانوني أو استنتاجي) نتيجة لحدث ماضي

٢- كان من المحتمل (أي أن احتمال الحدوث أكبر من احتمال عدم الحدوث) أن يصبح التدفق الخارج للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية سوف يكون مطلوباً لتسوية الالتزام

٣- إذا كان من الممكن تقدير مبلغ الالتزام بموثوقية

وإذا لم يتم استيفاء هذه الشروط الثلاثة، فلا يجوز إثبات مخصص.

وفي المقابل، تفصح المنشأة عن الالتزام المحتمل إذا كان احتمال عدم حدوث التدفق الخارجي أكبر من احتمال حدوث التدفق الخارجي، ما لم تكن احتمالية حدوث تدفق خارجي هي إمكانية بعيدة.

ثانياً: إثبات الالتزامات المحتملة

لا يجوز للمنشأة أن تثبت إلتزاما محتملا. وإنما يجب على المنشأة أن تفصح عنه ما لم تكن احتمالية حدوث تدفق خارجي هي إمكانية بعيدة.

٤- يتم إثبات الإلتزام المحتمل كمخصص والإفصاح عنه إذا استوفى شروط الإثبات الثلاثة

٥- ويتم الإفصاح فقط عن الإلتزام المحتمل إذا كانت إمكانية حدوث تدفق خارجي أكبر من إمكانية عدم حدوث تدفق خارجي

٦- ولا يطلب من الشركة أي إجراء إذا كانت إمكانية حدوث تدفق خارجي ناتج عن الإلتزام المحتمل هي إمكانية بعيدة

مثال:
كانت هناك قضية مقامة على الشركة الدولية خلال عام 2020 من قبل أحد المنافسين للتعويض بمبلغ 80 مليون عن أضرار وقعت على ذلك المنافس .وحسب تقديرات الخبراء القانونيين في الشركة الدولية لا يوجد مسؤولية على الشركة الدولية وإن وجدت فإن احتمالي دفع تعويضات للعميل في المستقبل ضعيفة.

المطلوب :
كيف سيتم معالجة القضية المقامة على المنشأة في 2020/12/31

الحل:
في هذه الحالة لا يتم الاعتراف بأي مخصص لمواجهة الالتزام المحتمل كون إحتمالية تدفق موارد خارج المنشأة هي إحتمالية بعيدة، ويتم الإفصاح فقط عن التزامات محتملة في إيضاحات البيانات المالية لعام 2020

ثالثاً: إثبات الأصول المحتملة

لا يجوز للمنشأة أن تثبت في قيودها أصلاً محتملاً، ويتم الإفصاح عن الأصل المحتمل عندما يكون إمكانية حدوثه أكبر من إمكانية عدم حدوثه. ويتم إثباته فقط عندما يكون تحقق الدخل في حكم المؤكد.

تنشأ الأصول المحتملة عادة عن أحداث غير مخطط لها أو أحداث غير متوقعة، تنشأ عنها إمكانية حدوث تدفق داخل لمنافع إقتصادية. ومثال على ذلك، دعوى قضائية تقيمها المنشأة ونتيجتها غير مؤكدة (عدم صرور حكم قطعي).

مثال:
إذا رفعت الشركة العربية دعوى قضائية على شركة أخرى (مورد معين) للمطالبة بتعويض بمبلغ 70,000 ويفيد الرأي القانوني بأن هناك احتمالية مرتفعة للحصول على التعويض كاملا نتيجة هذه القضية.

الحل:
في هذه الحالة لا يتم الاعتراف بأي أصول محتملة، ويتم الإفصاح فقط عن تلك الأصول في البيانات المالية.

القياس

يجب أن يكون المبلغ المثبت على أنه مخصص هو أفضل تقدير للنفقات المطلوبة لتسوية الواجب القائم في نهاية الفترة المالية. ويجب أن يؤخذ في الحسبان المخاطر وحالات عدم التأكد التي تحيط حتما بالعديد من الأحداث والظروف عند التوصل إلى أفضل تقدير للمخصص. كما يجب أن تنعكس الأحداث المستقبلية (التي يمكن أن تؤثر على المبلغ المطلوب لتسوية الواجب) في مبلغ المخصص عندما تكون هناك أدلة موضوعية كافية على وقوعها.

مثال:
تبيع المنشأة سلعاً بضمان يتم بموجبه تعويض العملاء عن تكلفة إصلاح أي عيوب في التصنيع تتضح خلال الستة أشهر الأولى بعد الشراء.

وتقدر الشركة أنه في حال تم إكتشاف عيوب طفيفة في جميع المنتجات المباعة، فقد ينتج عن ذلك نفقات إصلاح بمبلغ 1,000,000 وإذا تم إكتشاف عيوب رئيسية في جميع المنتجات المباعة، فقد ينتج عن ذلك نفقات إصلاح بمبلغ 4,000,000

وتشير الجربة السابقة والتوقعات المستقبلية للمنشأة إلى أن 75% من السلع المباعة لن يكون فيها أي عيوب خلال السنة القادمة. وأن 20% من السلع المباعة سيكون فيها عيوب طفيفة، وأن 5% من السلع سيكون فيها عيوب رئيسية.

المطلوب: تحديد القيمة المتوقعة لتكلفة الإصلاحات (قيمة المخصص)

الحل:
قيمة المخصص = (20% × 1,000,000) + (5% × 4,000,000) = 400,000

مثال:
خلال عام 2020 باعت الشركة الدولية لتجارة السيارات 60 سيارة بسعر 12,000,000 للسيارة الواحدة وتقدم الشركة ضمان صيانة السيارات مجاناً لمدة سنتين من تاريخ البيع.

ووفقاً لتقديرات الشركة فإن تكلفة صيانة السيارة خلال فترة الضمان تبلغ بالمتوسط 400,000 شاملة أجور التصليح وقطع الغيار.
وقد بلغت تكاليف الصيانة الفعلية التي تحملتها الشركة والمتعلقة بالسيارات المباعة 4,000,000 ل.س و5,000,000 ل.س و8,500,000 ل.س للأعوام 2020 -2021- 2022 على التوالي.

المطلوب: إثبات قيود اليومية المتعلقة بعملية البيع والضمان خلال الفترات من 2020 الى 2022 بموجب متطلبات معيار المحاسبة الدولي 37

الحل:

عام 2020: بعد إثبات قيد البيع، يتم فورا إثبات مخصص صيانة للسيارات المباعة. وأي إنفاق على مصاريف الصيانة لهذه السيارات يتم من خلال المخصص

قيد البيع:	720,000,000	من حـ / النقدية		
			720,000,000	إلى حـ / المبيعات
قيد إثبات المخصص:	24,000,000	من حـ / مصروف ضمان الصيانة		
			24,000,000	إلى حـ / مخصص ضمان الصيانة
قيد إثبات الإنفاق:	4,000,000	من حـ / مخصص ضمان الصيانة		
			4,000,000	إلى حـ / النقدية
عام 2021:				
	5,000,000	من حـ / مخصص ضمان الصيانة		
			5,000,000	إلى حـ / النقدية
عام 2022:				
	8,500,000	من حـ / مخصص ضمان الصيانة		
			8,500,000	إلى حـ / النقدية

ونظراً لانتهاء فترة الصيانة وعدم نفاذ المخصص فإنه من الممكن رد الباقي إلى قائمة الدخل. أما في حال عدم كفاية التقديرات ونفاذ المخصص قبل الإنتهاء من صيانة هذه السيارات فيسجل الفرق مباشرة كمصروف صيانة في قائمة الدخل.

التعويضات

عندما يكون بعض أو كل النفقات المطلوبة لتسوية المخصص من المتوقع تعويضها من طرف آخر، فلا يجوز إثبات التعويض إلا عندما يكون في حكم المؤكد (حاله كحال جميع الأصول المحتملة) أنه سيتم استلام التعويض إذا قامت المنشأة بتسوية الواجب. ويجب معالجة التعويض على أنه أصل منفصل.

التغييرات في المخصصات

يجب إعادة النظر في المخصصات في نهاية كل فترة مالية، وتعديلها لتعكس أفضل تقدير حالي. وإذا لم يعد من المرجح أن تتطلب تسوية الواجب تدفقاً خارجاً لموارد تنطوي على منافع اقتصادية، فيجب أن يتم عكس المخصص.

استخدام المخصصات

لا يجوز استخدام المخصص إلا لأجل النفقات التي تم إثبات المخصص أساساً لأجلها.

مثال

أظهر ميزان المراجعة في إحدى المنشآت الأرصدة التالية:

20,000,000 المبيعات
3,000,000 مخصص الضمان
لدى التدقيق تبين أن المبيعات من السيارات وأن معدل 5% من قيمة المبيعات يجب أن يكون مخصص لضمان ما بعد البيع ولمدة سنة واحدة.
لدى مناقشة إدارة الشركة احتجت بأن هناك دعوى قضائية قد تلزم الشركة بدفع 2 مليون ولذلك قررت تكوين المخصص بهذا الشكل.

المطلوب: تحديد مدى انسجام المعالجة مع المعيار رقم IAS 37

الحل:
لا يجوز للشركة استخدام مخصص الضمان لمواجهة مصاريف قضائية.
لذلك يجب إثبات مخصص الضمان بمبلغ 1,000,000 (20,000,000 × 5%)، وإثبات مخصص أخر للمصاريف القضائية في حال تحقق الشروط الثلاثة لإثبات المخصص.

تطبيق قواعد الإثبات والقياس
ناقش المعيار من ضمن بنوده ثلاث حالات، وحدد الضوابط لكل حالة في الإثبات والقياس، وهي:

١- الخسائر التشغيلية المستقبلية: في حال توقعت المنشأة حدوث خسائر تشغيلية في المستقبل، فهل يجوز لها تشكيل مخصص؟
لا يجوز إثبات مخصصات للخسائر التشغيلية المستقبلية لانها لا تستوفي تعريف الإلتزام ولا الشروط الثلاث اللازم تحققها لإثبات المخصصات.

٢- العقود غير المجدية: إذا كان لدى المنشأة عقد غير مجدٍ، فيجب إثبات الواجب القائم بموجب العقد وقياسه على أنه مخصص.
وعرف المعيار العقد غير المجدي بأنه عقد تكون فيه التكاليف التي لا يمكن تجنبها لتنفيذ العقد أكبر من المنافع الاقتصادية المتوقع أن يتم الحصول عليها بموجب العقد. وتعكس التكاليف التي لا يمكن تجنبها أدنى صافي تكلفة للخروج من العقد.

مثال:
في 2019/11/1 وقعت الشركة العالمية اتفاقية مع أحد الزبائن لبيع كمية من منتج معين بقيمة 400,000 يتم توريدها في 2020/1/15 مع إمكانية إلغاء الشركة العالمية للعقد بغرامة 5%
وبسبب الإرتفاع الشديد لأسعار المنتج في نهاية 2019 قدرت كلفة تنفيذ العقد على الشركة العالمية بمبلغ 435,000

المطلوب: تحديد المعالجة المحاسبية في 2019/12/31 وفق المعيار IAS 37

الحل:
الخسائر التي لا يمكن تجنبها في حال تنفيذ العقد = 450,000 – 400,000 = 50,000
الخسائر التي لا يمكن تجنبها في حال إلغاء العقد = 400,000 × 5% = 20,000
يجب تشكيل مخصص بمبلغ 20,000 كونه يعكس أدنى صافي تكلفة للخروج من العقد.

مثال
لدى إحدى الشركات عقد استئجار ملزم لمصنع في المدينة بمبلغ 1,000,000 سنوياً ولمدة 5 سنوات، في نهاية السنة الثالثة أصدرت البلدية قراراً يقضي بمنع مزاولة العمل في هذا المكان وطلبت من الشركة الانتقال إلى مكان آخر. فإذا كان العقد غير قابل للإلغاء.

المطلوب: ما هو مبلغ المخصص الذي يجب تكوينه لهذه الغاية؟

الحل:
يجب تكوين مخصص بمبلغ 2,000,000 والتي تمثل المبالغ التي يتوجب على الشركة سدادها عن الفترة المتبقية من العقد والتي لا تحقق أي منفعة للشركة.

٣- نفقا

ت إعادة الهيكلة: وقد حدد المعيار عملية إعادة الهيكلة بأنها التي تشمل بيع أو إيقاف خط أعمال، وإغلاق أو نقل موقع عمل من بلد إلى أخرى، والتغييرات في هيكل الإدارة، وعمليات إعادة التنظيم الأساسية التي يكون لها أثر ذو أهمية نسبية على عمليات المنشأة.

حيث يتم إثبات مخصص لتكاليف إعادة الهيكلة فقط عندما تكون المنشأة:

أ. لديها

ا خطة رسمية تفصيلية لإعادة الهيكلة تحدد على الأقل:

a. الأ

عمال أو جزء من الأعمال المعنية

b. الـم

واقع الرئيسية المتأثرة

c. موق

ع ووظيفة الموظفين الذين سيتم تعويضهم عن إنهاء خدماتهم وعددهم التقريبي

d. النفق

ات التي سيتم الإضطلاع بها

e. مـو

عد تنفيذ الخطة

ب. قـد

أوجدت توقعا وجيها لدى الأشخاص المتأثرين بإعادة الهيكلة بأنها ستقوم بتنفيذها، وذلك عن طريق البدء في تنفيذ تلك الخطة أو الإعلان عن سماتها الرئيسية للأشخاص المتأثرين بها.

ويجب أن يشمل مخصص إعادة الهيكلة (في حال استوفى ضوابط الإثبات) على النفقات المباشرة الناشئة فقط عن إعادة الهيكلة وغير المرتبطة بالأنشطة المستمرة للمنشأة

الإفصاح

يجب على المنشأة أن تفصح فيما يخص كل فئة من فئات المخصصات، عما يلي:

- المبلغ الدفتري المسجل في بداية ونهاية الفترة.
- المخصصات المضافة خلال الفترة، بما في ذلك الزيادة على المخصصات الحالية.
- المبالغ المستعملة والتي قيدت على حساب المخصص خلال الفترة.
- المبالغ غير المستخدمة المعكوسة لبيان الدخل (مكاسب تخفيض المخصص) خلال الفترة.
- الزيادة خلال الفترة في المبلغ المخصوم الناتج عن مرور الوقت وأثر أي تغير في معدل الخصم.

ويجب على المنشأة أن تفصح عما يلي فيما يخص كل فئة من فئات المخصصات:

- وصف مختصر عن طبيعة الالتزام والتوقيت المتوقع لأية تدفقات صادرة.
- إشارة إلى الشكوك في مبلغ وتوقيت تلك التدفقات الصادرة (وتوضيح الافتراضات الرئيسة الخاصة بالأحداث المستقبلية.)
- مبلغ التعويضات المتوقعة.

ويجب على المنشأة أن تفصح عما يلي فيما يخص كل فئة من فئات الالتزامات المحتملة (ما لم تكن إمكانية حدوث تدفق خارج إمكانية بعيدة):

- وصف موجز لطبيعة الإلتزام المحتمل
- تقدير لأثره المالي.
- إشارة إلى الشكوك المتعلقة بمبلغ أو توقيت أي تدفق صادر.
- إمكانية أي تعويض.

وعندما يكون من المرجح حدوث تدفق داخل لمنافع إقتصادية، يجب على المنشأة الإفصاح عما يلي:

- وصف موجز لطبيعة الأصول المحتمل
- تقدير لأثره المالي.

معيار المحاسبة الدولي 38
الأصول غير الملموسة

الهدف

- تحديد متى يجب الاعتراف بالأصول غير الملموسة.
- تحديد الأسس الواجب استخدامها لقياس الأصول غير الملموسة.
- التمييز في المعالجات المحاسبية للأصول ذات الأعمار الإنتاجية المحدودة وغير المحدودة
- توضيح كيفية معالجة الإطفاءات وخسائر التدني التي يمكن أن تطرأ على الأصول غير الملموسة.
- الإفصاحات الواجب عرضها بخصوص الأصول غير الملموسة.

تفصيل محتوى المعيار

يحتوي هذا المعيار على 133 فقرة وفق العناوين التالية:

- الهدف الفقرة 1
- النطاق الفقرة 2 - 7
- التعريفات الفقرة 8 – 17
- الاثبات والقياس الفقرة 18 – 24
  - الاقتناء المنفصل الفقرة 25 – 32
  - الاقتناء كجزء من عملية تجميع أعمال الفقرة 33 – 43
  - الاقتناء عن طرق منحة حكومية الفقرة 44
  - عمليات تبادل الأصول الفقرة 45 -47
  - الشهرة المتولدة داخل المنشأة الفقرة 48 - 50
  - الأصول غير الملوسة المتولدة داخل المنشأة الفقرة 51 – 71
- القياس بعد الاثبات الفقرة 72 – 73
  - نموذج التكلفة الفقرة 74
  - نموذج إعادة التقويم الفقرة 75 – 87
- العمر الإنتاجي الفقرة 88 – 96
- الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية المحدودة الفقرة 97 – 106
- الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحدودة الفقرة 107 – 110
- إمكانية استرداد المبلغ الدفتري – خسائر هبوط الفقرة 111
- السحب من الخدمة والاستبعادات / إلغاد الإثبات الفقرة 112 – 117
- الإفصاح الفقرة 118 - 128
- أحكام التحول وتاريخ السريان الفقرة 129 – 133

المقدمة

تمثل الأصول غير الملموسة أحد عناصر الموارد الهامة لدى العديد من المنشآت حيث تعد هذه الأصول المصدر الرئيس والهام لتوليد الإيرادات مثل العلامة التجارية وبراءات الاختراع، حقوق التأليف وغيرها. وتمتاز الأصول غير الملموسة بالآتي:

ليس لها وجود مادي ملموس.
أصول غير مالية، وهي بند غير نقدي.
يمتد عمرها الانتاجي لأكثر من فترة واحدة.
قد تنشأ داخلياً وقد يتم شراؤها من الخارج
صعوبة التحقق من قيمتها ومدى الزيادة أو الانخفاض في قيمها في حالة عدم وجود سوق نشط لها.

نطاق التطبيق

تنطبق متطلبات المعيار في المحاسبة عن الأصول الملموسة باستثناء ما يلي:

- الأصول غير الملموسة التي تنطبق في معيار محاسبي دولي أخر.
- الأصول المالية المعيار رقم 9.
- أسس الاعتراف والقياس للأصول الناجمة عن رسملة مصاريف الاستكشاف والتطوير التي يغطيها المعيار الدولي للتقارير المالية رقم 6
- الأصول الضريبة المؤجلة معيار رقم 12.

التعريفات

الأصل المعنوي هو أصل غير نقدي قابل للتحديد وليس له وجود مادي ويتوقع أن تتدفق منه منافع اقتصادية مستقبلية. ويتم الاعتراف بالأصول المعنوية إذا تحققت الشروط التالية:

١- القابلية للتحديد:

يتطلب تعريف الأصل غير الملموس وجوب أن يكون الأصل غير الملموس قابلا للتحديد لتمييزه بشكل واضح عن الشهرة، وقد تنتج المنافع الاقتصادية المستقبلية من المشاركة بين الأصول القابلة للتحديد الممتلكة أو من الأصول التي لا تحقق بشكل فردي شروط الاعتراف بها.

يمكن بوضوح تمييز الأصل غير الملموس عن الشهرة إذا كان الأصل قابلا للفصل، ويكون الأصل قابلا للفصل إذا استطاعت المنشاة تأجير، أو بيع، أو استبدال، أو توزيع المنافع الاقتصادية المستقبلية التي تعزى للأصل بدون التخلص كذلك من المنافع الاقتصادية المستقبلية التي تتدفق من الأصول الأخرى المستخدمة في نفس النشاط المحقق للإيراد.

إن قابلية الفصل ليست شرطا ضروريا لقابلية التحديد، ان الأصل قابل للتحديد إذا استطاعت المنشاة تحديد المنافع الاقتصادية المستقبلية التي ستتدفق من الأصل.

٢- السيطرة:

تسيطر المنشأة على الأصل إذا كانت المنشاة تملك سلطة الحصول على المنافع الاقتصادية المستقبلية المتدفقة من المورد، وتستطيع كذلك الحد من إمكانية وصول الآخرين لهذه المنافع، وقدرة المنشأة على السيطرة على المنافع الاقتصادية المستقبلية من أصل غير ملموس تنبع عادة من الحقوق القانونية التي يمكن فرضها في المحكمة، وفي ظل عدم وجود حقوق قانونية يكون من الصعب إظهار السيطرة، على أن الإمكانية القانونية لفرض حق ليست شرطا ضروريا للسيطرة حيث قد تكون المنشاة قادرة على السيطرة على المنافع الاقتصادية المستقبلية بطريقة أخرى.

٣- المنافع الاقتصادية المستقبلية:

قد تشمل المنافع الاقتصادية المستقبلية المتدفقة من أصل غير ملموس الإيراد من بيع المنتجات، أو الخدمات، أو وفورات التكلفة، أو المنافع الأخرى الناجمة من استخدام المنشأة للأصل، فعلى سبيل المثال قد يخفض استخدام الملكية الفكرية في عمليه إنتاج من تكاليف الإنتاج المستقبلية بدلا من زيادة الإيرادات المستقبلية.

الإثبات والقياس

يجب على المنشأة *إثبات* الأصل غير الملموس على أنه أصل عند توافر الشرط التالية:

- أن يكون من المرجح آن تتدفق إلى المنشأة المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة والتي يمكن عزوها إلى الأصل
- يمكن قياس تكلفة الأصل بطريقة يمكن الاعتماد عليها

عند تحقق هذين الشرطين معاً يمكن للمنشأة إثبات البند كأصل غير ملموس، ويقاس الأصل غير الملموس -بشكل أولي- بالتكلفة.

وقد ناقش المعيار متطلبات *القياس* في الحالات المختلفة للاستحواذ على الأصل، وهي:

- **الاقتناء المنفصل:**

تتم عملية القياس بطريقة مماثلة لأسس القياس الواردة في المعيار IAS 16 "العقارات والممتلكات والمعدات" حيث تشمل تكلفة الأصل غير الملموس المقتنى بشكل منفصل على سعر شرائه (بما في ذلك رسمو الاستيراد وضرائب المشتريات غير القابلة للرد، بعد طرح الحسومات التجارية)، وأية تكاليف يمكن عزوها بشكل مباشر إلى إعداد الأصل للاستخدام المقصود منه، مثل منافع الموظفين والأتعاب المهنية وتكاليف اختبار ما إذا كان الأصل يعمل بشكل سليم.

وفي حال تم تأجيل الدفع لما يتجاوز مدد الائتمان العادية، فيثبت الفرق بين معادل السعر النقدي وإجمالي المدفوعات على أنه فائدة (ما لم تتم رسملة الفائدة وفقا للضوابط في المعيار IAS 23)

مثال:

قامت إحدى شركات الأدوية في بداية العام بشراء براءة تصنيع حصري لأحد الأدوية بسعر 300 على أن يتم تسديد الثمن بعد خمس سنوات وكان السعر النقدي لهذه البراءة هو 220

المطلوب: إجراء القيد المحاسبي للإثبات

الحل:

من مذكورين		
220		حـ / براءة التصنيع
80		حـ / فوائد مدينة مقدمة
	300	إلى حـ / الدائنين

إجراء القيود المحاسبية في الحالات التالية:

- **الاقتناء كجزء من عملية تجميع الأعمال:**

في حالة اقتناء أصل غير ملموس ضمن عملية تجميع أعمال، تكون تكلفة ذلك الأصل غير الملموس هي قيمته العادلة في تاريخ الاستحواذ. ويعني هذا أن المنشأة المستحوذة تثبت أي مشروع جار "للبحث والتطوير" في الأعمال المستحوذ عليها على أنه أصل إذا كان المشروع يستوفي تعريف الأصل غير الملموس .

ويستوفي مشروع جار "للبحث والتطوير" في الأعمال المستحوذ عليها تعريف الأصل غير الملموس عندما:

- يستوفي تعريف الأصل
- يكون قابلا للتحديد

وعلى الرغم من ذلك، يتم معالجة أي نفقات لاحقة على المشروع الجار "للبحث والتطوير" المقتنى ضمن عملية تجميع الأعمال والمثبت مبدئيا بالقيمة العادلة، وفقاً لمتطلبات الإثبات في هذا المعيار (سيتم مناقشتها لاحقا ضمن هذا المعيار)

- **الاقتناء عن طريق منحة حكومية:**

وفقا لهذا المعيار، وللمعيار IAS 20 (المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية) فإنه إذا حصلت المنشأة على منحة حكومية لأصل غير ملموس (مثل ترخيص بدون مقابل لتشغيل محطات الإذاعة والتلفزيون) فيمكن للمنشأة أن تختار أحد طرق الإثبات التالية:

- إثبات كل من الأصل غير الملموس، والمنحة بالقيمة العادلة
- أو / إثبات كل من الأصل غير الملموس والمنحة بمبلغ اسمي

– **الاقتناء عن طريق تبادل الأصول:**

إن عملية القياس المحاسبي لإقتناء أصل غير ملموس عن طريق التبادل مشابهة لعملية القياس المحاسبي الواردة في المعيار IAS 16. حيث تختلف عملية القياس بناء على وجود أو عدم وجود جوهر تجاري لعملية التبادل

إذا تم اقتناء أصل معنوي ما مقابل أصل آخر يقاس الأصل المقتنى عندئذ بقيمته العادلة، وبالمقابل يتم إثبات أي أرباح أو خسائر رأسمالية للأصل المتنازل عنه.

أما إذا انعدم المضمون التجاري في عملية التبادل، أو كان من المتعذر قياس القيمة العادلة بشكل موثوق فينبغي قياس الأصل المقتنى بالمبلغ المرحل للأصل المتنازل عنه.

مثال:

قامت الشركة المتحدة للاستثمار بشراء براءة اختراع وكان الثمن المتفق عليه هو أحد عقارات الشركة المتحدة والذي بلغت قيمته الدفترية 600 ومجمع الاهتلاك 200 وخسائر انخفاض القيمة 40

المطلوب:

إجراء القيد المحاسبي

الحل:

نظرا لعدم توافر القيمة العادلة لبراءة الاختراع يتم قياسها بالمبلغ المرحل للأصل المتنازل عنه

من مذكورين		
200	حـ / مجمع الاستهلاك	
40	حـ / مخصص انخفاض القيمة	
360	حـ / براءة الاختراع	
	600	إلى حـ / العقارات

تتمة المثال: إذا علمت أن القيمة العادلة لبراءة الإختراع هي 450. المطلوب إجراء القيد المحاسبي

من مذكورين		
200	حـ / مجمع الاستهلاك	
40	حـ / مخصص انخفاض القيمة	
450	حـ / براءة الاختراع	
	إلى مذكورين	
	600	حـ / العقارات
	90	حـ / أرباح مبادلة الأصول

– **الشهرة المتولدة داخل المنشأة:**

منع المعيار إثبات الشهرة المتولدة داخلياً أو أي تكاليف مرتبطة بها على أنها أصل، وذلك لأنها ليست موردا قابلاً للتحديد ولا يمكن قياسه بالتكلفة بطريقة يمكن الاعتماد عليها.

– **الأصول غير الملموسة المتولدة داخل المنشأة:**

لتقييم ما إذا كان الأصل غير الملموس المتولد داخل المنشأة يستوفي ضوابط الإثبات قسَّم المعيار مرحلة "البحث والتطوير" إلى مرحلتين هما مرحلة البحث، ومرحلة التطوير.

- مرحلة البحث: لا يجوز إثبات أي إنفاق على أنه أصل غير ملموس، وتثبت كافة النفقات في قائمة الدخل عند تحملها.

ومن أمثلة أنشطة البحث:

أ- البحث عن وتقويم وتطبيق اختيار تطبيقات للنتائج أو المعرفة البحثية

ب- البحث عن بدائل للمواد، أو الأدوات، أو المنتجات، أو النظم، أو العمليات
ت- صياغة وتصميم وتقيم واختيار بدائل محتملة لمواد، أو أدوات، أو منتجات، أو نظم، أو عمليات جديدة، أو محسنة
- مرحلة التطوير: لا يجوز إثبات أي إنفاق على أنه أصل إلا إذا استطاعت المنشأة أن تُدلل على جميع ما يلي:
أ- الجدوى الفنية من الاستمرار في إنتاج الأصل
ب- نية المنشأة على الاستمرار في إنتاج الأصل
ت- قدرة المنشأة على الاستمرار في إنتاج الأصل
ث- قدرة المنشأة على استخدام الأصل أو بيعه بعد انتاجه
ج- تحديد الكيفية التي سيولد بها الأصل منافع اقتصادية مستقبلية
ح- قدرة المنشأة على قياس النفقات في مرحلة التطوير بطريقة يمكن الاعتماد عليها

مثال: إن موقع الويب الذي يتم تطويره فقط لغرض الترويج والإعلان عن منتجات وخدمات المنشأة لا يتم الاعتراف به كأصل غير ملموس لعدم قدرة المنشأة من تحديد الكيفية التي سيولد بها الأصل منافع اقتصادية مستقبلية في حال وجودها.

القياس بعد الإثبات / اللاحق

بعد الاثبات الأولي بالأصل غير الملموس، يجب قياس الأصل باستخدام **نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم**. وعند اختيار المنشأة أحد النموذجين كسياسة لها فيجب عندها تطبيق تلك السياسة على كافة مكونات فئة الأصل غير الملموس، إلا إذا لم يكن هناك سوق نشطة لتلك الأصول قادرة على تحديد قيمته العادلة.

ت- نموذج التكلفة

يتم الاعتماد على التكلفة التاريخية للأصل ويكون المبلغ المرحل:

المبلغ المرحل = تكلفة الأصل – مجمع استهلاك الأصل – خسائر انخفاض القيمة

ث- نموذج إعادة التقييم

سمح المعيار باستخدام هذا النموذج كمعاملة بديلة لنموذج التكلفة حيث يجب وفقا لهذا النموذج إعادة تقييم الأصل وفقا لقيمته العادلة بناء على وجود سوق نشط للأصل
ويكون المبلغ المرحل للأصل وفق هذا النموذج:

المبلغ المرحل = القيمة العادلة الأصل – مجمع الاستنفاد اللاحق – خسائر انخفاض القيمة اللاحقة

إن الاعتراف المحاسبي بالفائض أو العجز الناتج عن إعادة التقييم يعتمد على ما إذا كانت عملية إعادة التقييم تتم للمرة الأولى في المنشأة، أم هناك عمليات إعادة تقييم سابقة.

- في حال كانت عملية إعادة التقييم تتم للمرة الأولى: نظرا لأن فائض إعادة التقييم يعتبر ربح رأسمالي غير متحقق (يتحقق فقط عند الاستخدام أو البيع) فإنه لا يجوز الاعتراف به ضمن قائمة الدخل. بل يجب أن يتم إثباته في "بنود الدخل الشامل الأخرى" والتي تظهر في قائمة المركز المالي ضمن حقوق الملكية.
في حين أن العجز الناتج عن إعادة التقييم يجب أن يتم إثباته مباشرةً في قائمة الدخل تماشياً مع مبدأ الإسراع في الاعتراف في الخسائر.

- في حال كانت عملية إعادة التقييم ليست للمرة الأولى: في هذه الحالة يتم إثبات فائض إعادة التقييم في "بنود الدخل الشامل الأخرى" بعد إطفاء أي خسائر سابقة قد تكون ناتجة عن عملية إعادة التقييم السابقة. وفي حال كانت عملية إعادة التقييم السابقة قد نتج عنها فائض، فيضاف الفائض الجديد إلى الفائض القديم في "بنود الدخل الشامل الأخرى"

أما إذا نتج عن عملية إعادة التقييم الجديدة عجز فيجب إثباته في قائمة الدخل للفترة الحالية مباشرةً، إلا إذا كان هناك فائض إعادة تقييم ناتج عن إعادة تقييم سابقة حيث يتوجب في هذه الحالة إطفاء أي خسائر حالية في فائض إعادة التقييم الناتج عن إعادة تقييم سابقة، وإثبات أي خسائر تزيد عن مبلغ الفائض في قائمة الدخل.

مثال:

في بداية عام 2001 قامت شركة النور بشراء رخصة تشغيل سيارات لمدة 5 سنوات بمبلغ 1000 وفي نهاية عام 2002 وبسبب ارتفاع أجور النقل بلغت القيمة العادلة لهذه الرخصة 1200

المطلوب:

إجراء القيد المحاسبي لإثبات عملية إعادة التقييم

الحل:

المبلغ المرحل للأصل قبل إعادة التقييم = 1000 – 200 مجمع الاستهلاك = 800

فائض إعادة التقييم = 1200 – 800 = 400

من مذكورين

200 حـ / مجمع الاستهلاك

200 حـ / الأصل

400 إلى حـ / فائض إعادة التقييم

العمر الانتاجي

يجب تقيم العمر الإنتاجي لأصل معنوي ما عند الاعتراف به إما بأنه محدد أو غير محدد وإذا قرر التقييم إن العمر محدد يجب عندئذ تحديد طول العمر الإنتاجي أو عدد الوحدات التي سيتم إنتاجها ويمكن تحديد العمر الإنتاجي بأنه غير محدد عندما لا يكون هناك حد متوقع للفترة التي سيواصل فيها الكيان الحصول على منفعة اقتصادية من الأصل.

العوامل المؤثرة في تصنيف الأصل المعنوي

- الاستخدام المتوقعة بواسطة الكيان وما إذا كان يمكن استخدامه بواسطة فرق إدارية جديدة.
- دورات حياة المنتج.
- معادلات التغير الفني أو التجاري.
- استقرار الصناعة.
- الأفعال المحتملة من جانب المنافسين.
- القيود القانونية.
- ما إذا كان العمر الإنتاجي متوقف على الأعمار الإنتاجية لأصول أخرى.

الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية المحدودة

يتم توزيع المبلغ القابل للاهتلاك للأصول المعنوية ذات الأعمار الإنتاجية المحدودة على عمرها الإنتاجي والمبلغ القابل للاهتلاك هو تكلفة الأصل ناقص قيمته المتبقية (النفاية) ويبدأ الاستهلاك عندما يكون الأصل جاهز للاستعمال ويتوقف عندما يتم إلغاء لاعتراف به أو يعاد تصنيفه بأنه محتفظ به للبيع فقط ل IFRS5.

يفترض المعيار إن القيمة المتبقية صفر، ما لم يوجد التزام من جانب طرف ثالث باقتناء الأصل في نهاية عمره الإنتاجي، أو كانت توجد سوق نشطة للأصل وكان بالإمكان تحديد القيمة المتبقية بالرجوع إلى تلك السوق، وكان من المحتمل إن السوق النشطة ستظل قائمة في نهاية العمر الإنتاجي للأصل، ولذلك فالأصل الذي له قيمة متبقية ليست صفر يفترض إن الكيان سيتخلص من الأصل قبل نهاية العمر الاقتصادي للأصل.

الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحدودة

لا يجوز استنفاد أصل عير ملموس ذي عمر انتاجي غير محدود. وإنما يجب على المنشأة اختبار الأصل غير الملموس لتحديد الهبوط في قيمته وذلك بمقارنة المبلغ الممكن استرداده من الأصل مع مبلغه الدفتري (وفق المعيار IAS 36)

إمكانية استرداد المبلغ الدفتري – خسائر الهبوط

لتحديد ما إذا كانت قيمة الأصل غير الملموس قد هبطت يجب على المنشأة تطبيق المعيار IAS 36 الذي يوضح توقيت وكيفية قيام المنشأة بإعادة النظر في المبلغ الدفتري لأصولها، وكيفية تحديدها للمبلغ الممكن استرداده من الأصل، وتوقيت قيامها بإثبات خسارة الهبوط وعكسها (راجع المعيار IAS 36 الهبوط في قيمة الأصول)

الغاء الاعتراف

يتم إلغاء الاعتراف بالأصول المعنوية عند الاستبعاد أو عندما لا تكون هناك أي منافع اقتصادية مستقبلية من استخدام الأصل
يتم تحديد مبلغ المكاسب أو الخسائر الناشئة عن إلغاء الاعتراف بالفرق بين المبلغ المرحل للأصل وبين صافي المتحصلات من الاستبعاد (إن وجدت)، ويجب إثبات المكاسب أو الخسائر في قائمة الدخل عند إلغاء الاثبات.

متطلبات الإفصاح

يجب الإفصاح في البيانات المالية لكل فئة من فئات الأصول غير الملموسة عما يلي: مع مراعاة التمييز بين الأصول المولدة داخلياً والأصول المشتراة.

- إجمالي المبلغ الدفتري المرحل ومجمع الاستهلاك وخسائر الانخفاض في القيمة في بداية ونهاية الفترة.
- الإضافات مع بيان بشكل منفصل تلك المولدة داخليا وتلك المستحوذ عليها بشكل منفصل وتلك المستحوذ عليها من خلال اندماج الشركات.
- الأصول المصنفة بأنها محتفظ بها للبيع وفقا ل 5ifrs
- الارتفاعات أو الانخفاضات أثناء الفترة والناتجة من عمليات إعادة التقييم.
- خسائر الانخفاض في القيمة.
- عمليات عكس خسائر الانخفاض في القيمة.
- الإطفاء المعترف به أثناء الفترة.
- تغيرات أخرى أثناء الفترة.
- الالتزامات التعاقدية باقتناء أصول معنوية.
- الأصول المعنوية المقتناة عن طريق المنح الحكومية والمعترف بها مبدئياً بالقيمة العادلة بما في ذلك قيمتها العادلة ومبلغها المرحل وما إذا كانت قد رحلت بعد ذلك وفقا لنموذج التكاليف أم إعادة التقييم.
- مبلغ نفقات البحوث والتطوير المقيد كتكلفة فترة جارية أثناء الفترة.
- إذا تم بيان الاصول المعنوي بمبالغ معاد تقيمها يجب في هذه الحالة الافصاح عن النقاط التالية:
- بالنسبة لكل فئة اصول: تاريخ اعادة التقييم والمبلغ المرحل والمبلغ المرحل الذي كان سيتم الاعتراف به لو إن نموذج التكاليف قد تم استخدامه.
- فائض إعادة التقييم المتصل بالأصول المعنوية في بداية ونهاية المدة مع بيان التغيرات التي حدثت أثناء المدة وأية قيود على التوزيعات للمساهمين.
- الطرق والافتراضات الهامة المستخدمة في تقدير القيم العادلة.
- بالإضافة إلى الإفصاحات السابقة من المحبذ إن تفصح الكيانات عن وصف لأي أصول معنوية مستهلكة بالكامل لا تزال مستخدمة وأي أصول معنوية هامة يسيطر عليها الكيان، ولكن ليست معترف بها كأصول بسبب عدم استيفائها معايير الاعتراف.

معيار المحاسبة الدولي رقم (40)
الاستثمار العقاري

الهدف

قد يمتلك الكيان أرضاً أو مبنى كاستثمار وليس للاستخدام في الأعمال التجارية. وبالتالي قد تولد تدفقات نقدية إلى حد كبير بشكل مستقل عن الأصول الأخرى التي تحتفظ بها المنشأة. يتم تغطية معالجة العقارات الاستثمارية في معيار المحاسبة الدولي 40.

تفصيل محتوى المعيار:

يحتوي هذا المعيار على 86 فقرة وفق العناوين التالية:

- الهدف	الفقرة 1
- النطاق	الفقرة 2 - 4
- التعريفات	الفقرة 5
- تصنيف العقار على أنه عقار استثماري	الفقرة 6 – 15
- الاثبات	الفقرة 16 – 19
- القياس عند الاثبات	الفقرة 20 – 29
- القياس بعد الاثبات	الفقرة 30
• السياسة المحاسبية	الفقرة 30 – 32
• نموذج القيمة العادلة	الفقرة 33 – 55
• نموذج التكلفة	الفقرة 56
- التحويلات	الفقرة 57 – 65
- الاستبعادات	الفقرة 66 – 73
- الإفصاح	الفقرة 74 – 79
- أحكام التحول وتاريخ السريان	الفقرة 80 – 86

النطاق

يطبق هذا المعيار عند إثبات العقار الاستثماري وقياسه والافصاح عنه باستثناء:

- الأصول الحيوية المتعلقة بالنشاط الزراعي
- حقوق التعدين والاحتياطيات المعدنية مثل النفط والغاز

التعريفات

القيمة الدفترية: هي المبلغ الذي يتم فيه الاعتراف بأصل في قائمة المركز المالي

القيمة العادلة: هي السعر الذي سيتم استلامه لبيع أصل أو دفعه لتحويل التزام في معاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس.

الاستثمار العقاري: هو عقار (أرض أو مبنى - أو جزء من مبنى - أو كليهما) مملوكة (من قبل المالك أو المستأجر كأصل حق استخدام) لكسب الإيجارات أو لزيادة رأس المال أو كليهما، بدلاً من:

أ- الاستخدام في إنتاج، أو توريد السلع، أو الخدمات، أو لأغراض إدارية، أو

ب- البيع في سياق الأعمال العادي.

عقار يشغله المالك: هي الممتلكات التي يحتفظ بها المالك (أو المستأجر كأصل حق استخدام) لاستخدامها في إنتاج، أو توريد السلع، أو الخدمات، أو لأغراض إدارية.

تصنيف العقار على أنه عقار استثماري

يقصد بالعقار الاستثماري العقار الذي يحتفظ به إما لكسب إيرادات تأجيرية (تأجيره) أو لإنماء رأس المال، أو للسببين معاً. وبناء عليه يولد العقار الاستثماري تدفقات نقدية مستقلة إلى حد كبير عن الأصول الأخرى التي تحتفظ بها المنشأة. ومن أمثلة الاستثمار العقاري:

أ- لأراضي المحتفظ بها بغرض زيادة رأس المال على المدى الطويل بدلاً من البيع قصير الأجل في سياق الأعمال العادية.

ب- الأراضي المحتفظ بها لاستخدام مستقبلي غير محدد

ت- مبنى مملوك من قبل الكيان (أو مملوك من قبل المنشأة كأصل حق استخدام) ومؤجر بموجب عقد إيجار تشغيلي.

ث- مبنى شاغر محتفظ به لحين تأجيره إيجار تشغيلي

ج- العقارات التي يتم إنشاؤها أو تطويرها للاستخدام المستقبلي كعقار استثماري.

فيما لا تعد البنود التالية عقارا استثمارياً:

- عقار بقصد البيع في السياق العادي للأعمال (IAS 2 المخزون)
- عقار يشغله المالك (IAS 16 الممتلكات المصانع والمعدات)

مثال:

تمتلك شركة ريتش قطعة أرض. لم يقرر المديرون بعد ما إذا كانوا سيبنون عليه مصنعاً لاستخدامه في أعمالهم أو الاحتفاظ به وبيعه عندما ترتفع قيمته، فهل سيتم تصنيف هذا على أنه عقار استثماري بموجب معيار المحاسبة الدولي 40؟

الحل:

نعم. إذا لم تحدد المنشأة أنها ستستخدم الأرض إما كعقار يشغله المالك أو للبيع قصير الأجل في سياق الأعمال العادية، فإن الأرض تعتبر محتفظ بها لزيادة رأس المال.

الإثبات

يجب الاعتراف بالعقار الاستثماري كأصل عند استيفاء شرطين.

- من المحتمل أن تكون المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالعقار الاستثماري سوف تتدفق إلى المنشأة
- وأن يكون من الممكن قياس تكلفة الاستثمار العقاري بشكل موثوق.

القياس عند الإثبات

يجب قياس العقار الاستثماري مبدئياً بتكلفته. وتشمل تكلفة العقار على سعر الشراء النقدي في تاريخ الشراء وأية نفقات أخرى يمكن عزوها بشكل مباشر إلى العقار.

أما إذا تم إقتناء الأصل عن طريق المبادلة فيجب على المنشأة قياس الأصل المقتنى بالقيمة العادلة إلا إذا كانت عملية التبادل تفتقر إلى الجوهر التجاري، أو كان من الصعب تقدير القيمة العادلة للأصل المقتنى (راجع اقتناء الأصل عن طريق المبادلة في المعيار IAS 16).

القياس بعد الاثبات

يجب على المنشأة أن تختار بين نموذج القيمة العادلة أو نموذج التكلفة عاى أنه سياستها المحاسبية، ويجب عليها تطبيق تلك السياسة على جميع عقاراتها الاستثمارية.

أ- نموذج القيمة العادلة

بعد الاعتراف الأولي، يجب على المنشأة التي تختار نموذج القيمة العادلة أن تقيس جميع استثماراتها العقارية بالقيمة العادلة (باستثناء الحالات النادرة للغاية حيث لا يمكن قياس ذلك بشكل موثوق). ويجب أن يتم الاعتراف بالربح أو الخسارة الناتج عن التغير في القيمة العادلة للعقار الاستثماري في قائمة الدخل للفترة التي نشأت فيها.

تذكر: إن الاختلاف بين نموذج إعادة التقييم الوارد في المعيار IAS 16 الممتلكات والمصانع والمعدات، وبين نموذج القيمة العادلة الوارد في هذا المعيار هو في كيفية الاعتراف في زيادة القيمة العادلة للأصل عن المبلغ الدفتري. حيث سمح هذا المعيار في الاعتراف في هذه الزيادة في قائمة الدخل للفترة الحالية وإضافتها للأرباح المدورة، في حين فرض المعيار IAS 16 إبقاء هذه الزيادة خارج قائمة الدخل وتشكيل فائض إعادة تقييم يعرض مع بنود الدخل الأخرى في حقوق الملكية.

ب- نموذج التكلفة

بعد الإثبات الأولي يجب على المنشأة التي تختار تطبيق نموذج التكلفة قياس العقارات الاستثمارية وفقاً لنموذج التكلفة الوارد في المعيار IAS 16 إلا في الحالات التالية:

- إذا استوفى الضوابط ليتم تصنيفه أصل محتفظ به للبيع (يطبق المعيار IFRS 5)
- إذا كان محتفظا به بواسطة مستأجر على أنه أصل حق استخدام (يطبق المعيار IFRS 16)

التحويلات

يجب أن تتم التحويلات من وإلى العقار الاستثماري فقط عندما يكون هناك تغيير في الاستخدام (مثل بدء شغل المالك للعقار الاستثماري)، لذلك سيتم التعامل مع العقار الاستثماري بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم 16 كعقار يشغله المالك.

عندما يكون هناك تحويل من عقار استثماري مدرج بالقيمة العادلة إلى ممتلكات أو مخزون يشغله المالك، فإن تكلفة العقار للمحاسبة اللاحقة بموجب IAS 16 (الممتلكات والمصانع والمعدات) أو IAS 2 (المخزون) يجب أن تكون قيمتها العادلة في تاريخ تغيير الاستخدام.

على العكس من ذلك، قد يصبح العقار الذي يشغله المالك عقاراً استثمارياً ويحتاج إلى تسجيله بالقيمة العادلة. يجب على الكيان تطبيق المعيار IAS 16 حتى تاريخ تغيير الاستخدام، ويجب أن تعامل أي فرق في ذلك التاريخ بين القيمة الدفترية للعقار بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم 16 وقيمته العادلة كفائض إعادة تقييم.

مثال:

في 2009/6/30 قامت المنشأة بنقل المكتب الرئيسي من أحد المباني المملوكة لها إلى أحد موقع أخر. وقررت تصنيف المبنى القديم كعقار استثماري. فإذا علمت
كانت التكلفة الأصلية للمبنى في 2000/1/1 مبلغ 250,000 وقدر العمر الإنتاجي 50 عاماً. وبلغت القيمة العادلة في تاريخ تحويل الاستخدام 350,000

المطلوب: تحديد المعالجة المحاسبية لتحويل الاستخدام

الحل:

مجمع الاستهلاك لغاية تاريخ تحويل الاستخدام = (250,000 / 50) × 9.5 = 47,500
المبلغ المرحل للأصل = 250,000 – 47,500 = 202,500
فائض إعادة التقييم = 350,000 – 202,500 = 147,500
ويتم إثبات العقارات الاستثمارية في القيمة العادلة وإثبات فائض إعادة التقييم في حقوق الملكية. ويكون القيد المحاسبي:

350,000		حـ / العقارات الاستثمارية
47,500		حـ / مجمع استهلاك المبنى
	250,000	حـ / المبنى
	147,500	حـ / فائض إعادة التقييم

ملاحظة: فائض إعادة التقييم مرتبط في المبنى عن الفترة التي كان فيها المبنى مصنف وفقاً للمعيار IAS 16. وأي زيادة لاحقة في قيمة المبنى يتم الاعتراف بها في قائمة الدخل وفقاً لهذا المعيار

الاستبعادات

يجب إلغاء اثبات العقار الاستثماري (حذفه من قائمة المركز المالي) عند استبعاده أو عندما يتم سحبه بشكل دائم من الاستخدام، ولا يتوقع أي منافع اقتصادية مستقبلية من بيعه.
ويجب تحديد المكاسب أو الخسائر الناشئة من استبعاد العقار الاستثماري على أنها الفرق بين صافي متحصلات التخلص والقيمة الدفترية. ويجب بشكل عام الاعتراف بها في قائمة الدخل

الإفصاح

بعض الإفصاحات التي يجب على المنشأة أن تفصح عنها:

- ما إذا كانت تطبق نموذج القيمة العادلة أونموذج التكلفة
- المبالغ التي تم إثباتها في قائمة الدخل
- الإفصاحات المطلوبة في المعيار IAS 16 لنموذج التكلفة عند اعتماده

الدورة التدريبية التخصصية للمتقدمين لامتحان شهادة المحاسب القانونى لعام ٢٠٢٣
المعايير الدولية للتدقيق

المعيار الدولي للتدقيق رقم (200)
الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية تدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية

النطاق
يتناول هذا المعيار المسؤوليات العامة للمدقق المستقل عند القيام بمراجعة القوائم المالية وفقاً لمعايير التدقيق وعلى وجه التحديد، يوضح المعيار الأهداف العامة للمدقق المستقل، ويشرح طبيعة ونطاق التدقيق المصممة لتمكين المدقق المستقل من تحقيق تلك الأهداف. المعيار أيضاً نطاق معايير التدقيق واختصاصها وهيكلها، ويتضمن المتطلبات المحدّدة للمسؤوليات العامة للمدقق المستقل المطبقة على جميع أعمال التدقيق.

تتمثل الأهداف العلامة للمدقق عند تدقيق القوائم المالية فيما يلي:

(أ)الوصول إلى تأكيد معقول بشأن ما إذا كانت القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهري، سواءً بسبب غش أو خطأ، مما يمكن المراجع من إبداء رأيه فيما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لإطار التقرير المالي المطبق

(ب) إعداد تقرير عن القوائم المالية والإبلاغ حسبما تتطلبه معايير المراجعة، وفقاً للنتائج التي توصل إليها المراجع.

في جميع الحالات التي لا يمكن الوصول فيها إلى تأكيد معقول وفي الظروف التي يكون فيها إبداء رأي متحفظ في تقرير المدقق غير كافٍ الأغراض تقديم التقرير إلى مستخدمي القوائم المالية المستهدفين، فإن معايير المراجعة تتطلب أن يمتنع المدقق عن إبداء الرأي، أو أن ينسحب من الارتباط (أو يستقيل منه"، عندما يكون الانسحاب ممكناً وفقاً للأنظمة أو اللوائح المنطبقة).

تعريفات

تدقيق الحسابات: هناك الكثير من التعريفات المتداولة لتدقيق الحسابات إلا أن اكثرها شيوعاً وشمولاً هو التعريف التالي:
التدقيق هو عملية منظمة ومنهجية للجمع والتقييم الموضوعي للأدلة والقرائن التي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بينها وبين مجموعة معايير مقررة، وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج هذه العملية.

ومن خلال هذا التعريف يمكن تحديد مجموعة من الخصائص الرئيسية لعملية التدقيق وهي:
- التدقيق عملية منظمة ومنهجية وبالتالي فهي عملية تستوجب التخطيط لها والعمل وفقاً لبرنامج محدد بالاستناد إلى منهجية منطقية وعلمية.
- التدقيق يقوم على جمع وتقييم أدلة وقرائن (أدلة اثبات) وبالتالي فالحصول على هذه الأدلة هو جزء هام من عملية التدقيق.
- التدقيق يعتمد على تحديد مدى توافق أو تطابق لذا فعلى المدقق تطوير معرفة معمقة حول الشركة وصناعتها ونتائج أعمالها خلال مراحل التدقيق.
- التدقيق يستند على وجود معايير مقررة (أطر) لمعالجة العمليات والأحداث وتشكل هذه الأطر أساس الحكم على نتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية.

- التدقيق يشمل تبليغ الأطراف المعنية بالنتائج التي تم التوصل إليها، وبالتالي فالتدقيق ينتهي بتقرير لإيصال رأي المدقق وفق نموذج مهني معين.

إطار إعداد التقارير المالية المعمول به: هو إطار إعداد التقارير المالية الذي تتبناه الإدارة وحيث يكون مناسباً، المكلفون بالرقابة، لدى إعداد البيانات المالية والمقبول في ضوء طبيعة المنشأة وهدف البيانات المالية، أو ذلك الإطار الذي يقتضي القانون أو النظام استخدامه.

أدلة التدقيق: المعلومات المستخدمة من قبل المدقق للتوصل إلى الاستنتاجات التي يستند إليها رأي المدقق. وتشتمل الأدلة على كل من المعلومات الواردة في السجلات المحاسبية ذات الصلة بالبيانات المالية والمعلومات الأخرى. ولأغراض معايير التدقيق الدولية:

- تكون كفاية أدلة التدقيق عبارة عن قياس حجم أدلة التدقيق. ويتأثر حجم أدلة التدقيق المطلوبة بتقييم المدقق لمخاطر الأخطاء الجوهرية ونوعية هذه الأدلة أيضًا.
- تكون مدى ملائمة أدلة التدقيق عبارة عن قياس نوعية هذه الأدلة؛ أي مدى ارتباطها وموثوقيتها في توفير دعم للاستنتاجات التي يستند إليها رأي المدقق.

مخاطرة (خطر) التدقيق: مخاطرة أن يعبر المدقق عن رأي تدقيق غير ملائم عندما تحتوي البيانات المالية على أخطاء جوهرية. وتعد مخاطرة التدقيق دالة على مخاطر الأخطاء الجوهرية ومخاطرة الاكتشاف.

مخاطرة (خطر) الاكتشاف: مخاطرة أن الإجراءات التي يؤديها المدقق للحد من مخاطرة التدقيق إلى مستوى متدن مقبول لن تكشف عن خطأ موجود قد يكون خطأ جوهريًا، إما منفرداً أو عند جمعه مع الأخطاء الأخرى.

عملية تدقيق البيانات المالية

1. إن الهدف من عملية تدقيق البيانات المالية هو تعزيز درجة ثقة المستخدمين المستهدفين في تلك البيانات المالية.

2. إن البيانات المالية التي تخضع للتدقيق هي تلك التي البيانات الخاصة بالمنشأة التي تعدّها إدارة المنشأة تحت إشراف المكلفين بالرقابة. ولا تفرض معايير التدقيق الدولية أية مسؤوليات على الإدارة أو المكلفين بالرقابة ولا تسود على القوانين والأنظمة التي تحكم مسؤولياتهم.

3. تقتضي معايير التدقيق الدولية أن يحصل المدقق على تأكيد معقول حول ما إذا كانت البيانات المالية ككل خالية من الأخطاء الجوهرية، سواء كانت هذه الأخطاء ناجمة عن احتيال (خطأ مقصود) أو عن خطأ غير مقصود. ولا يعتبر التأكيد المعقول تأكيداً مطلقاً بسبب وجود قيود كامنة في عملية التدقيق تجعل معظم أدلة التدقيق التي يستخلص منها المدقق استنتاجاته ويستند إليها في تكوين رأيه أدلة تدقيق مقنعة أكثر من كونها حاسمة.

4. يطبق المدقق مفهوم الأهمية النسبية في كل من تخطيط وأداء عملية التدقيق، وفي تقييم تأثير الأخطاء المحددة في عملية التدقيق والأخطاء غير المصححة، إن وجدت، على البيانات المالية وبشكل عام، تعتبر الأخطاء، بما في ذلك إغفال تسجيل بيانات كان

يجب تسجيلها، جوهرية إذا كان من المتوقع أن تؤثر، بشكل فردي أو مجتمعةً، على القرارات الاقتصادية التي قد يتخذها المستخدمون بالاعتماد على البيانات المالية.

5. تقتضي معايير التدقيق الدولية من المدقق ممارسة الحكم المهني والشك المهني أثناء تخطيط وإجراء عملية التدقيق.
6. يعتمد تكوين رأي من قبل المدقق على إطار إعداد التقارير المالية المعمول به وأي قانون أو نظام معمول به.
7. كما يقع على عاتق المدقق مسؤوليات اتصال وإبلاغ معينة أخرى إلى المستخدمين أو الإدارة أو المكلفين بالرقابة أو أطراف خارج المنشأة، فيما يتعلق بمسائل ناشئة عن عملية التدقيق. وقد يتم تحديد هذه المسؤوليات في معايير التدقيق الدولية أو قانون أو نظام معمول به.

الأهداف الكلية للمدقق

يهدف المدقق، عند قيامه بتدقيق البيانات المالية، إلى ما يلي:

١. الحصول على تأكيد معقول حول ما إذا كانت البيانات المالية ككل خالية من التحريفات الجوهرية، سواء أكانت ناجمة عن احتيال أو عن خطأ، مما يمكّن المدقق من التعبير عن رأي حول ما إذا كانت البيانات المالية معدة، من كافة النواحي الهامة، وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به،
٢. التقرير (الإبلاغ) عن البيانات المالية، وإيصال المعلومات بشأنها حسبما تقتضي معايير التدقيق الدولية، بما يتوافق مع النتائج التي توصل إليها المدقق.

تقتضي معايير التدقيق الدولية بأن يقوم المدقق بحجب الرأي أو الانسحاب من العملية، حيث يكون الانسحاب ممكناً بموجب القانون أو النظام المعمول به، عندما يواجه حالات لا يمكنه فيها الحصول على تأكيد معقول حول القوائم المالية والتي يكون فيها التعبير عن رأي متحفظ في تقرير المدقق غير كاف في الظروف القائمة لأغراض الإبلاغ إلى مستخدمي البيانات المالية المستهدفين.

المتطلبات

متطلبات السلوك الأخلاقي المتعلقة بتدقيق البيانات المالية

ينبغي أن يمتثل المدقق لمتطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة، بما في ذلك تلك المتطلبات المعنية بالاستقلالية، والمتعلقة بعمليات تدقيق البيانات المالية.

الشك المهني

ينبغي أن يخطط ويجري المدقق عملية تدقيق ما مع ممارسة التشكك المهني مدركاً أن الظروف قد تكون موجودة بحيث تؤدي إلى وجود أخطاء جوهرية في البيانات المالية.

الحكم المهني

ينبغي أن يمارس المدقق الحكم المهني عند تخطيط وإجراء عملية تدقيق للبيانات المالية.

أدلة التدقيق الكافية والمناسبة وخطر التدقيق

في سبيل الحصول على تأكيد معقول، ينبغي أن يحصل المدقق على أدلة تدقيق كافية ومناسبة لتخفيض خطر التدقيق إلى مستوى متدن مقبول وبالتالي تمكين المدقق من التوصل إلى إستنتاجات معقولة ليبني عليها رأيه.

إجراء عملية تدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية

١. ينبغي أن يمتثل المدقق لكافة معايير التدقيق الدولية ذات العلاقة بالتدقيق. ويكون معيار تدقيق دولي معين مرتبطاً بعملية التدقيق عندما يكون ساري المفعول وتكون الظروف التي يتناولها المعيار قائمة.
٢. ينبغي أن يحصل المدقق على فهم حول كامل نص معيار تدقيق دولي معين، بما في ذلك التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى، وذلك في سبيل فهم أهدافه وتطبيق متطلباته بالشكل الملائم.
٣. لا ينبغي أن يعرض المدقق امتثاله لمعايير التدقيق الدولية في تقرير المدقق إلا في حال امتثاله لمتطلبات هذا المعيار وكافة معايير التدقيق الدولية ذات العلاقة بالتدقيق.

الامتثال للمتطلبات ذات العلاقة

ينبغي أن يمتثل المدقق لكل متطلب يقتضيه معيار تدقيق دولي ما، إلا في حال، في ظروف عملية التدقيق:
(أ) كان معيار التدقيق الدولي كاملاً لا ينطبق على عملية التدقيق المحددة؛ أو
(ب) كان المتطلب الوارد في المعيار غير مطلوب لأنه متطلب شرطي والشرط غير قائم.

الإخفاق في تحقيق الهدف

إذا لم يستطع المدقق تحقيق هدف معين في معيار تدقيق دولي ذي علاقة، فعليه تقييم ما إذا كان ذلك يحول دون تحقيقه للأهداف الكلية للمدقق وبالتالي يقتضي منه بموجب معايير التدقيق الدولية تعديل رأي المدقق أو الانسحاب من العملية حيث يكون الانسحاب ممكناً بموجب قانون أو نظام معمول به. ويمثل الإخفاق في تحقيق هدف معين مسألة هامة تقتضي التوثيق وفقًا لمعيار التدقيق الدولي ٢٣٠.

معيار التدقيق الدولي رقم (210)
الاتفاق على شروط التكليف بالتدقيق

مقدمة

يوجد، قبل البدء الفعلي بعملية التدقيق، مجموعة من الإجراءات التي يقوم بها المدقق لضمان توفر شروط أساسية لسير عملية التدقيق بشكل صحيح، ويتم خلال هذه المرحلة الاتفاق مع العميل على هذه الشروط التي تسمى شروط التكليف بالتدقيق.

التعريفات

لأغراض المعايير المتعلقة بالتدقيق/ تعرف الشروط المسبقة: أن الإدارة تعتمد وتستخدم إطار اعداد تقارير مالي مقبول خلال إعداد بياناتها االمالية و موافقة الإدارة و المكلفون بالحوكمة على الافتراض الأساسي لعملية التدقيق، الذي يحملهم مسؤولية إعداد البيانات المالية حسب هذه الإطار.

المتطلبات

الهدف

إن هدف المدقق هو قبول عملية تدقيق معينة أو الاستمرار فيها فقط في حال الاتفاق على الأساس الذي سيتم أداء العملية بناءً عليه، وذلك من خلال:

١. تحديد ما إذا كانت الشروط المسبقة لعملية التدقيق متوفرة أم لا؛ و
٢. التأكد من وجود تفاهم مشترك بين المدقق والإدارة (وحيث يكون مناسباً المكلفين بالرقابة) حول شروط التكليف بالتدقيق.

الشروط المسبقة لعملية التدقيق

ينبغي على مدقق الحسابات القيام بما يلي للتأكد من توافر الشروط المسبقة لعملية التدقيق:

(أ) تحديد ما إذا كان إطار إعداد التقارير المالية المعمول به في إعداد البيانات المالية مقبولاً أم لا؛ و

(ب) الحصول على موافقة الإدارة بأنها تدرك وتتفهّم مسؤوليتها عن الأمور التالية:

(1) إعداد البيانات المالية وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به، بما في ذلك- إذا كان مناسباً- العرض العادل لها؛

(2) الرقابة الداخلية التي ترى الإدارة أنها ضروريةً من أجل إعداد بيانات مالية خالية من التحريفات الجوهرية، سواءً كانت ناجمة عن احتيال أو خطأ؛ و

(3) تمكين المدقق من:

أ. الوصول إلى كافة المعلومات التي تعلم الإدارة بأنها مرتبطة بإعداد البيانات المالية مثل السجلات والوثائق وغيرها من المسائل؛

ب. المعلومات الإضافية التي قد يطلبها المدقق من الإدارة لغرض عملية التدقيق؛ و

ج. الوصول غير المقيد إلى الأشخاص الذين يعملون في المنشأة والذين يرى المدقق بأنه من الضروري الحصول على أدلة تدقيق منهم.

ويجب على المدقق أن يأخذ بالحسبان بأن معيار التدقيق الدولي رقم(580)يوجب أن يطلب المدقق من الإدارة تقديم إفادات مكتوبة بأنها قد أوفت بجزء معين من مسؤولياتها، فيما يتعلق بإعداد البيانات المالية، وفي حال عدم إقرار الإدارة لتحمل مسؤولياتها، أو عدم موافقتها على تقديم الافادات المكتوبة. فلن يتمكن المدقق من الحصول على مايكفي من أدلة تدقيق مناسبة. وفي مثل هذه الحالات فلن يكون من المناسب للمدقق قبول ارتباط التدقيق.
تحافظ الإدارة على الرقابة الداخلية التي ترى أنها ضرورية للتمكين من إعداد بيانات مالية خالية من التحريف الجوهري، سواء بسبب الخطأ او الاحتيال ونظراً للقيود الملازمة للرقابة الداخلية، فإنها و مهما بلغت فاعليتها، لن توفر للمنشأة إلى تأكيداً معقولاً عن تحقيق أهداف البيانات المالية للمنشأة.

لا يعد القيام بعملية التدقيق المستقلة وفقاً لمعايير التدقيق الدولية بديلاً لصون الرقابة الدخلية المطلوبة لإعداد بيانات مالية خالية من الاخطاء الجوهرية بواسطة الادارة. و إقرار الادارة بمسؤوليتها عن الرقابة الداخلية لا يضمن عدم وجود قصور فيها.

فرض قيد على النطاق قبل قبول عملية التدقيق:
في حال فرضت الإدارة أو المكلفون بالرقابة قيداً على نطاق عمل المدقق في شروط ارتباط عملية تدقيق مقترحة بحيث يعتقد المدقق بأن هذا القيد سيؤدي إلى امتناع المدقق عن إبداء رأيه حول البيانات المالية، فينبغي عليه ألا يقبل عملية مقيدة كعملية تدقيق، إلا في حال اقتضى القانون أو النظام القيام بذلك.

الاتفاق على شروط عملية التدقيق

1. ينبغي أن يتفق المدقق على شروط التكليف بالتدقيق مع الإدارة أو المكلفين بالرقابة (كلما كان مناسباً).

2. ينبغي تدوين شروط التكليف بالتدقيق المتفق عليها في كتاب تعيين عملية التدقيق أو شكل آخر من أشكال الاتفاقيات الخطية وينبغي أن يتضمن ما يلي:

(أ) هدف ونطاق عملية تدقيق البيانات المالية؛

توضيح لنطاق التدقيق، بما في ذلك الإشارة إلى الأنظمة واللوائح ومعايير التدقيق والمتطلبات المسلكية المنطبقة، والإصدارات الأخرى للهيئات المهنية التي يجب أن يلتزم فيها المدقق.

(ب) مسؤوليات المدقق؛

(ج) مسؤوليات الإدارة؛

(د) تحديد إطار إعداد التقارير المالية المعمول به في إعداد البيانات المالية؛ و

(ه) الإشارة إلى الشكل والمحتوى المتوقعين لأية تقارير سيصدرها المدقق وبيان أنه قد توجد ظروف يمكن أن تغير من شكل ومحتوى التقرير المتوقع.

وقد يشير خطاب الارتباط إلى:

- توقع أن الإدارة ستقدم إقرارات مكتوبة
- توقع أن توفر الإدارة الوصول إلى جميع المعلومات التي تكون على دراية بها والتي تكون ذات صلة بإعداد البيانات المالية، بما في ذلك توقع أن توفر الإدارة الوصول إلى المعلومات ذات الصلة بالإفصاحات.
- موافقة الإدارة على تزويد المدقق بمسودة البيانات امالية، بما في ذلك جميع المعلومات ذات الثلة بإعدادها، بالوقت المناسب للسماح للمدقق بإنجاز عملية التدقيق.
- موافقة الإدارة على إبلاغ المدقق بالحقائق التي يمكن أن تؤثر على البيانات المالية، و التي قد تصبح الإدارة على دراية بها خلال الفترة من تاريخ تقرير المدقق و حتى تاريخ إصدار البيانات المالية.

عمليات التدقيق المتكررة:

في عمليات التدقيق المتكررة، ينبغي أن يقيّم المدقق ما إذا كانت الظروف تقتضي تنقيح شروط التكليف بالتدقيق وما إذا كانت هناك حاجة إلى تذكير المنشأة بشروط التكليف القائمة.

تقرير المدقق المنصوص عليه في القانون أو النظام

ينص القانون أو النظام الخاص بالمنطقة ذات العلاقة أحياناً على الشكل عام أو الصياغة المستخدمة في تقرير المدقق بشكل أو شروط تختلف جوهرياً عن متطلبات معايير التدقيق الدولية. وفي هذه الظروف، ينبغي أن يقيم المدقق ما يلي:

(أ) ما إذا قد يسيء المستخدمون فهم التأكيد الذي تم الحصول عليه من عملية تدقيق البيانات المالية وإذا كان الحال كذلك،

(ب) ما إذا كان من الممكن أن يقلل تضمين توضيح إضافي في تقرير المدقق من سوء الفهم المحتمل.

في حال توصل المدقق إلى أن التوضيح الإضافي في تقرير المدقق لا يمكن أن يقلل من حدوث سوء الفهم المحتمل، فينبغي ألا يقبل عملية التدقيق، إلا في حال اقتضى القانون أو النظام قبولها. ولا تمتثل عملية تدقيق تطبق وفقاً لمثل هذا القانون أو النظام لمعايير التدقيق الدولية. وبالتالي، ينبغي ألا يورد المدقق أية إشارة في تقرير المدقق إلى عملية التدقيق التي يتم إجراؤها وفقاً لمعايير التدقيق الدولية.

وفيما يلي نموذج عن خطاب تعيين (تعاقد) بين مدقق حسابات وعميل جديد.

<u>خطاب التعيين (التعاقد)</u>

التاريخ:

السادة:

شركة/مؤسسة.....

المدينة – الدولة

[هدف و نطاق التدقيق]

بالإشارة إلى طلبكم منا تدقيق البيانات المالية لشركة / مؤسسة.....، و التي تشمل بيان المركز المالي كما في 31 كانون الأول 2XXX، وبيان الدخل الشامل وبيان التغيرات في حقوق الملكية وبيان التدفقات النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ وملخص السياسات المحاسبية الهامة والإيضاحات الأخرى المرفقة بالبيانات المالية، فإننا نشكركم على ثقتكم بنا ويسعدنا أن نؤكد لكم قبولنا وفهمنا لهذا التعيين حسب ما هو وارد في هذا العقد.

و تتمثل أهداف تدقيقنا في الوصول إلى تأكيد معقول عما إذا كانت البيانات المالية ككل تخلو من التحريف الجوهري، سواءً بسبب الاحتيال أو الخطأ، و في إصدار تقرير المدقق المستقل الذي يتضمن رأينا. والتأكيد المعقول هو مستوى تأكيد مرتفع، لكنه لا يضمن أن المراجعة التي تم القيام بها وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق ستكشق دوماً عن تحريف جوهري إن كان موجوداً. و يمك ن أن تنتج التحريفات الجوهرية عن احتيال او خطأ، و تعد التحريفات جوهرية إذا ما كان من المتوقع بدرجة معقولة أن تؤثر، منفردة أو في مجملها، على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس هذه البيانات المالية.

[مسؤوليات المدقق]

سنقوم بتنفيذ عملية التدقيق وفقا للمعايير الدولية للتدقيق. إن هذه المعايير تتطلب منا الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية للمهنة، وكجزء من التدقيق وفقاً للمعايير الدولية، فإننا نمارس الحكم المهني و نلتزم بالشك المهني خلال عملية تنقيذ التدقيق. وأن نخطط وننفذ عملية التدقيق بغرض التوصل إلى تأكيد معقول وليس مطلق حول ما إذا كانت البيانات المالية خالية من التحريفات المادية الناتجة عن الغش أو الخطأ.

و نقوم أيضاً بما يلي:

- التعرف على مخاطر التحريف الجوهري في البيانات المالية وتقييمها، سواء بسبب الغش أو الخطأ، وتصميم وتنفيذ إجراءات تدقيق تستجيب لتلك المخاطر، والحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا.
- التوصل إلى فهم الرقابة الداخلية ذات الصلة بالتدقيق من أجل تصميم إجراءات التدقيق المناسبة في ظل الظروف القائمة، وليس لغرض إبداء رأي في فاعلية الرقابة الداخلية للمنشأة، ومع ذلك سنقوم بإبلاغكم كتابياً بشأن أي أوجه قصور مهمة في الرقابة الداخلية ذات الصلة بإعداد البيانات المالية، نتعرف عليها خلال التدقيق.
- تقويم مدى مناسبة السياسات المحاسبية المستخدمة ومدى معقولية التقديرات المحاسبية والافصاحات المتعلقة بها التي أعدتها الإدارة. ز
- التوصل إلة استنتاج بشأن مدى مناسبة استخدام الادارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة، وما إذا كان هناك عدم تأكد جوهري متعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشاة على البقاء كمنشأة مستمرة استناداً إلى أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها. و إذا خلصنا إلى وجود عدم تأكد جوهري، فإن علينا أن نلفت الانتباه في تقريرنا إلى الافصاحات ذات العلاقة الواردة غي البيانات المالية، أو علينا أن نقوم بتعديل رأينا إذا كانت تلك الافصاحات غير كافية. و تستند استنتاجاتنا إلى أدلة التدقيق التي يتم الحصول عليها حتى تاريخ تقرير المدقق ومع ذلك، فإن أحداثاً أو ظروفاً مستقبلية قد تتسبب في توقف المنشأة عن كونها منشأة مستمرة.
- تقويم العرض العادل للبيانات المالية وهيكلها و محتواها بما فيها الافصاحات وما اذا كانت البيانات المالية تعبر عن المعاملات الاحداث التي تمثلها بصورة عادلة.
-

وفي حال وجود أي سبب يمنعنا من إكمال عملية التدقيق، أو تكوين رأي حول مدى عدالة البيانات المالية، قد نضطر إلى الامتناع عن إبداء الرأي أو إصدار رأي متحفظ.

كجزء من إجراءات التدقيق المهنية، نرغب إعلامكم بأننا سنقوم بالاتصال مع مدقق حساباتكم السابق.

[مسؤولية الادارة]

نود تذكيركم بأن إدارة الشركة/المنشأة (والمكلفون بالحوكمة) هم المسؤولة عن إعداد البيانات المالية التي تظهر بعدالة المركز المالي للشركة / المنشأة وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية وفقا للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

إن تقريرنا حول البيانات المالية سيوضح أن إدارة الشركة / المنشأة هي المسؤولة عن إعداد وعدالة عرض البيانات المالية وفقا لإطار معايير التقارير المالية المعمول به وإن مسؤولية الإدارة تشتمل على ما يلي:

١. تصميم، تطبيق والاحتفاظ بنظام رقابة داخلية ملائم لإعداد بيانات مالية خالية من التحريفات المادية سواء كانت بسبب الغش أو الخطأ.
٢. اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية الملائمة،
٣. عمل التقديرات المحاسبية الملائمة في ظل الظروف القائمة، و
٤. الامتثال بالقوانين والأنظمة المرعية في الدولة والخاصة بنشاطات المؤسسة/ الشركة.

كما أن الإدارة مسؤولة عن تمكيننا بما يلي:

١) الوصول إلى جميع المعلومات التي تكون الادارة على علم و دراية بها، ذات الصلة باعداد البيانات المالية مثل السجلات والوثائق والأمور الاخرى.
٢) المعلومات الاضافية التي من الممكن ان نطلبها من الادارة خلال عملية التدقيق
٣) الوصول غير المقيد للأشخاص داخل المنشأة الذين نرى من الضروري الحصول منهم على ادلة تدقيق.

كما أن الإدارة مسؤولة عن إخطارنا عندما تنوي إعادة نشر تقريرنا– جزئيا أو كليا - لأي سبب، من اجل إعطاءنا الفرصة لدراسة الموضوع. إن مجرد إخطارنا لا يعني اعترافنا بمسؤوليتنا تجاه أي طرف آخر ممكن أن يعتمد على التقرير المنشور لاتخاذ قراراته. وفيما يتعلق بالبيانات المالية المنشورة عبر موقعكم الالكتروني، نحن نتفهم أن الموقع الالكتروني هو وسيلة من اجل إعادة نشر وتوزيع المعلومات، فليس مطلوب منا القيام بقراءة جميع المعلومات المتوفرة على الموقع الالكتروني أو التأكد من مدى مطابقة هذه المعلومات للوثائق الأصلية.

كجزء من عملية التدقيق، سنطلب من إدارة الشركة / المؤسسة تأكيدات/ إقرارات مكتوبة حول المعلومات المقدمة لنا خلال عملية التدقيق. ونحن نتطلع إلى التعاون التام من قبل موظفيكم ونحن على ثقة بأنهم سوف يقدمون لنا كافة السجلات والوثائق والمعلومات الأخرى اللازمة لإنجاز عملية التدقيق.

إن أتعابنا المهنية لهذه المهمة هي ليست أتعاب مرتبطة (مشروطة) بنتيجة المهمة. بل إن أتعابنا ستكون معتمدة على معدل أجر الساعة حسب جدول أجور ساعات العمل المرفق. بالإضافة إلى ذلك سنقوم بمطالبتكم عن أي تكاليف إضافية أخرى قد نتحملها في سبيل انجازنا لهذه المهمة، مثل مواجهة ظروف غير اعتيادية تتطلب توسيع نطاق التدقيق، سنقوم بالحصول على الإذن المسبق منكم على تحمل التكاليف الإضافية قبل متابعه انجاز المهمة.
ستكون أتعابنا المهنية للقيام بعملية التدقيق حسب ما هو وارد في هذا العقد هي..... تدفع كما يلي: .....
إن خطاب التعاقد هذا قانوني بطبيعته، ويحتوي على البنود والشروط التي ستحكم المهمة التي سنقوم بها.
إن الشروط الواردة في هذا العقد تلغي أي ترتيبات سابقة (شفوية أو مكتوبة) بيننا – جزئيا أو كليا - أي تغيرات أو إضافات جوهرية لشروط هذا العقد لا تعتبر مقبولة إلا بعد أن يتم الاتفاق والتوقيع عليها من قبل الطرفين.

نرجو منكم التوقيع على أحد نسخ هذا العقد وتسليمنا إياها تأكيدا منكم على فهمكم وقبولكم للترتيبات والمتطلبات الخاصة بتدقيق البيانات المالية.
وتفضلوا بقبول فائق الاحترام،

عن شركة التدقيق .....

التوقيع:
الاسم:
الوظيفة:
التاريخ:

عن شركة / منشأة .....

التوقيع:
الاسم:
الوظيفة:
التاريخ:

معيار التدقيق الدولي رقم (220)
راقبة الجودة لعمليات تدقيق البيانات المالية

مقدمة

يتضمن هذا المعيار المسؤوليات المحددة للمدقق فيما يتعلق باجراءات رقابة الجودة على عملية تدقيق البيانات المالية، و يتناول أيضاً حسب الحالة و الضرورة، مسؤوليات مراجع رقابة جودة الارتباط، ويجب أن يقرأ هذا المعيار مع قواعد السلوك المهني وقواعد السلوك الاخلاقي للمحاسبين المهنيين.

نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب ودور فرق الارتباطات

وفقاً لمعيار إدارة الجودة (١) فإن هدف المكتب هو تصميم نظام لإدارة الجودة، وتطبيقه وتشغيله، فيما يخص ارتباطات تدقيق أو فحص القوائم المالية أو ارتباطات التأكيد الأخرى أو ارتباطات الخدمات ذات العلاقة التي ينفذها المكتب، بحيث يوفر هذا النظام للمكتب تأكيداً
معقولاً بشأن ما يلي
(أ) وفاء المكتب والعاملين فيه بمسؤولياتهم وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة، وتنفيذهم للارتباطات وفقاً لهذه المعايير والمتطلبات:
(ب) مناسبة تقارير الارتباطات الصادرة عن المكتب أو الشركاء المسؤولين عن الارتباطات في ظل الظروف القائمة.
ينبني هذا المعيار على افتراض أساس بأن المكتب يخضع لمعايير إدارة الجودة أو للمتطلبات الوطنية التي تكون مساوية على الأقل لمتطلبات تلك المعايير.

يتولى فريق الارتباط، تحت قيادة الشريك المسؤول عن الارتباط، المسؤولية عما يلي في سياق نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب ومن خلال الالتزام بمتطلبات هذا المعيار

(أ) تطبيق استجابات المكتب لمخاطر الجودة أي سياسات أو إجراءات المكتب المنطبقة على ارتباط التدقيق باستخدام المعلومات التي يقوم المكتب بنقلها، أو التي يتم الحصول عليها من المكتب:
(ب) في ضوء طبيعة ارتباط التدقيق وظروفه، تحديد ما إذا كان سيتم تصميم وتطبيق استجابات أخرى على مستوى الارتباط بخلاف تلك المحددة في سياسات أو إجراءات المكتب
(ج) نقل المعلومات التي يتم الحصول عليها أثناء ارتباط التدقيق إلى المكتب والتي تتطلب سياسات أو إجراءات المكتب نقلها لدعم تصميم نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب، ودعم تطبيقه وتشغيله.

قد يوفر الالتزام بمتطلبات معايير التدقيق الأخرى معلومات ذات صلة بإدارة الجودة على مستوى الارتباطات مما يخدم المصلحة العامة تنفيذ ارتباطات التدقيق بجودة عالية على نحو ثابت من خلال تحقيق هدف هذا المعيار وأهداف المعايير الأخرى.

التدرج

المراد هو تطبيق متطلبات هذا المعيار في سياق طبيعة كل مراجعة وظروفها. فعلى سبيل المثال:

(أ) عندما يتولى الشريك المسؤول عن الارتباط تنفيذ التدقيق بالكامل، وهو ما قد تكون عليه الحال عند مراجعة المنشأت الأقل تعقيداً. فإن بعض متطلبات هذا المعيار لا تكون ذات صلة لأنها مشروطة بمشاركة أعضاء آخرين من فريق الارتباط
(ب) عندما لا يتولى الشريك المسؤول عن الارتباط تنفيذ التدقيق بالكامل أو عند مراجعة منشأت ذات طبيعة وظروف أكثر تعقيداً، فلي يقوم الشريك المسؤول عن الارتباط بإسناد تصميم أو تنفيذ بعض الإجراءات أو المهام أو التصرفات إلى أعضاء آخرين في فريق الارتباط.

مسؤوليات الشريك المسؤول عن الارتباط

يظل الشريك المسؤول عن الارتباط هو المسؤول النهائي، ومن ثم فهو المسائل، عن الالتزام بمتطلبات هذا المعيار. وتُستخدم عبارة "يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط تحمل المسؤولية عن..." فيما يخص تلك المتطلبات التي يُسمح فيها للشريك المسؤول عن الارتباط بإسناد تصميم أو تنفيذ الإجراءات أو المهام أو التصرفات إلى أعضاء فريق الارتباط الذين يحظون بالمهارات الملائمة أو الخبرات المناسبة. وفيما يخص المتطلبات الأخرى، يهدف هذا المعيار صراحة إلى وفاء الشريك المسؤول عن الارتباط بالمتطلب أو المسؤولية ويجوز للشريك المسؤول عن الارتباط الحصول على المعلومات من المكتب أو من الأعضاء الآخرين في فريق الارتباط.

التعريفات

شريك في ارتباط التدقيق: الشريك أو شخص آخر في مكتب/شركة التدقيق الذي يتحمل مسؤولية عملية التدقيق وأدائها ومسؤولية تقرير المدقق الصادر بالنيابة عن مكتب/شركة التدقيق والذي يملك الصلاحية الملائمة عند اللزوم التي تمنحه إياها الهيئة المهنية أو القانونية أو التنظيمية.

مراجعة رقابة جودة ارتباط التدقيق: عملية مصممة لتقديم تقييم موضوعي حول الأحكام الهامة التي أصدرها فريق العملية والإستنتاجات التي توصل إليها الفريق في صياغة تقرير المدقق وذلك في تاريخ إصدار تقرير المدقق أو بعد ذلك التاريخ. وتقتصر عملية مراجعة رقابة جودة العملية على عمليات تدقيق البيانات المالية للمنشآت المدرجة وعمليات التدقيق الأخرى، إن وجدت، التي حدد مكتب/ شركة التدقيق حاجتها إلى إجراء مراجعة رقابة جودة العملية عليها.

مراجع رقابة جودة ارتباط التدقيق: هو شريك أو شخص آخر في المؤسسة يقوم بتعيين شخص خارجي مؤهل أو فريق من أفراد مؤهلين لا يعد أياً منهم عضواً في فريق العمليات والذين يملكون خبرة وصلاحية كافية ومناسبة لتقييم الأحكام الهامة التي أصدرها فريق العمليات والإستنتاجات التي توصل إليها في صياغة تقرير المدقق بشكل موضوعي.

فريق ارتباط التدقيق: هم جميع الشركاء والموظفين الذين يقومون بأداء العملية وأي أفراد مشاركون تعينهم المؤسسة أو شركة ضمن المجموعة والذين يقومون بإجراءات التدقيق على العملية. ويستبعد من ذلك الخبير الخارجي التابع للمدقق الذي يعينه مكتب/ شركة التدقيق أو مكتب ضمن شبكة شركة التدقيق، ويستثنى أيضاً الافراد في وظيفة المدقق الداخلي لدى العميل الذين يقدمون مساعدة مباشرة بشأن ارتباط التدقيق حسب معيار (610).

المتطلبات

الهدف

مسؤوليات القيادة لجودة عمليات التدقيق:

يتحمل الشريك في العملية مسؤولية الجودة الشاملة لكل عملية تدقيق عيّن ذلك الشريك لأجلها.

تؤكد تصرفات الشريك المسؤول عن الارتباط والرسائل المناسبة التي ينقلها أعضاء فريق الارتباط الآخرين، في سياق تحمله المسؤولية عن الجودة العامة في كل ارتباط من ارتباطات التدقيق، على ما يلي:

أ. أهمية ما يلي لجودة التدقيق:

a. تنفيذ العمل المستوفي لمتطلبات المعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة؛
b. الالتزام بسياسات وإجراءات المكتب المنطبقة فيما يتعلق برقابة الجودة؛
c. إصدار تقارير المدقق التي تكون مناسبة في ظل الظروف القائمة؛
d. قدرة فريق الارتباط على إثارة الشكوك دون الخوف من ردود الفعل الانتقامية؛

ب. حقيقة أن الجودة أمر أساس في تنفيذ ارتباطات التدقيق.

المتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة.

طوال مدة ارتباط التدقيق، يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط أن يظل منتبهاً، عن طريق الملاحظة وتوجيه الاستفسارات إذا لزم الأمر، لكل ما يدل على عدم التزام فريق الارتباط بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة إذا نما إلى علم الشريك المسؤول عن الارتباط، من خلال نظام رقابة الجودة بالمكتب/شركة التدقيق أو من أي مصدر آخر، أمورٌ تشير إلى عدم التزام أعضاء فريق الارتباط بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة، فيجب على الشريك المسؤول عن الارتباط تحديد التصرف المناسب الذي يجب اتخاذه بالتشاور مع المسؤولين الآخرين في المكتب

تحدد قواعد سلوك وآداب المهنة المبادئ الأساسية لسلوك وآداب المهنة، والتي تشمل:

أ النزاهة؛

ب الموضوعية؛

ج الكفاءة المهنية والعناية الواجبة؛

د السرية؛

ه السلوك المهني

الاستقلالية

ينبغي على الشريك في العملية للوصول إلى نتيجة حول الامتثال للمتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة التي تطبق على عملية التدقيق القيام بما يلي:

١. الحصول على معلومات ذات علاقة من المؤسسة ومن شركات ضمن المجموعة، عند الاقتضاء، لتحديد وتقييم الظروف والشراكات التي تشكل تهديدًا للاستقلالية؛
٢. تقييم المعلومات حول المخالفات المحددة، إن وجدت، لسياسات وإجراءات الاستقلالية الخاصة بالمؤسسة لتحديد ما إذا كانت تشكل تهديدًا لاستقلالية عملية التدقيق؛ و
٣. اتخاذ الإجراء المناسب للقضاء على مثل هذه التهديدات أو تخفيضها لمستوى مقبول بتطبيق الإجراءات الوقائية أو بالانسحاب من العملية إذا كان ذلك مناسبًا، حيث يكون الانسحاب ممكنًا وفقًا للقانون أو النظام المطبق. وينبغي على الشريك في العملية إعلام المؤسسة على الفور حول عدم القدرة على حل المسألة لاتخاذ الإجراء المناسب.

قبول واستمرار العلاقة مع العملاء وعمليات التدقيق.

يجب أن يقتنع الشريك المسؤول عن الارتباط بأنه قد اتُبعت إجراءات مناسبة بشأن قبول العالقات مع العملاء وارتباطات التدقيق والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات، ويجب عليه أن يحدد أن الاستنتاجات التي تم التوصل إليها في هذا الخصوص تُعد مناسبة.

إذا حصل الشريك المسؤول عن الارتباط على معلومات كان من الممكن أن تؤدي إلى رفض المكتب ارتباط التدقيق فيما لو كانت متاحة من قبل، فيجب عليه إبلاغ المكتب على الفور بهذه المعلومات، حتى يتسنى للمكتب وللشريك المسؤول عن الارتباط اتخاذ التصرف اللازم.

تعيين فريق الارتباط.

يجب أن يقتنع الشريك المسؤول عن الارتباط بأن فريق الارتباط، وأي خبراء يستعين بهم المراجع وليسوا ضمن فريق الارتباط، يتمتعون مجتمعين بالكفاءات والقدرات المناسبة لما يلي:

أ. تنفيذ ارتباط المراجعة وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة؛
ب. التمكن من إصدار تقرير المراجع المناسب في ظل الظروف القائمة

تنفيذ الارتباط

التوجيه والإشراف والأداء

يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط تحمل المسؤولية عما يلي

أ. توجيه ارتباط التدقيق وتنفيذه والإشراف عليه، في إطار الالتزام بالمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة؛
ب. صدور تقرير التدقيق بشكل مناسب في ظل الظروف القائمة .فحص عمل أعضاء فريق الارتباط الآخرين لسياسات وإجراءات الفحص.

يتحمل الشريك المسؤول عن الارتباط مسؤولية تنفيذ الفحص وفقاً الخاصة بالمكتب.

يجب أن يقتنع الشريك المسؤول عن الارتباط، من خلال فحصه لتوثيق أعمال التدقيق والمناقشة مع فريق الارتباط، في تاريخ تقرير المدقق أو قبله، بأنه قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لدعم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها ولإصدار تقرير المدقق.

التشاور والمراجعات

يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط

أ. أن يتحمل المسؤولية عن قيام فريق الارتباط بإجراء التشاور المناسب بشأن الأمور الصعبة أو المثيرة للجدل
ب. أن يكون على قناعة بأن أعضاء فريق الارتباط قد قاموا خلال سير الارتباط بإجراءات داخل فريق الارتباط أو بين فريق الارتباط وأشخاص آخرين التشاور المناسب، سوا على مستوى مناسب من داخل المكتب أو خارجه
ت. أن يقتنع بأن طبيعة ونطاق هذه المشاورات، والاستنتاجات المستخلصة منها، ُمتفق عليها مع الطرف الذي تم التشاور معه
ث. أن يحدد ما إذا كانت الاستنتاجات التي أسفر عنها التشاور قد تم تطبيقها

مراجعة رقابة جودة ارتباط التدقيق

لغرض تدقيق البيانات المالية للمنشأت المدرجة، أو ارتباطات التدقيق الأخرى، إن وجدت، التي يرى المكتب أنه من الضروري إجراء فحص لرقابة جودتها، يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط:

أ. تعيين مراجع لرقابة جودة الارتباط.
ب. مناقشة الأمور المهمة التي تظهر أثناء ارتباط التدقيق، بما في ذلك التي يتم تحديدها أثناء مراجعة، فحص رقابة جودة تنفيذ الارتباط، مع مراجع رقابة الجودة للارتباط المحدد.
ت. عدم إصدار التقرير لحين الانتهاء من مراجعة رقابة الجودة للارتباط.

يتوجب على مراجع رقابة الجودة للارتباط إجراء تقييم موضوعي للاحكام المهمة التي اتخذها فريق الارتباط، و الاستنتاجات التي تم التوصل إليها في صياغة تقرير المدقق ويجب ان يتضمن التقييم:

أ. مناقشة الأمور المهمة مع الشريك المسؤول عن الارتباط؛
ب. فحص البيانات المالية وتقرير المدقق المقترح
ت. فحص وثائق أعمال التدقيق المختارة المتعلقة بالأحكام المهمة التي اتخذها فريق الارتباط ةالاستنتاجات التي تم التوصل اليها؛
ث. تقييم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها في صياغة تقرير المدقق

اختلافات الرأي

إذا نشأ اختلاف في الرأي بين أعضاء فريق العملية أو مع الجهات التي تمت مشاورتها أو، عند الاقتضاء، بين الشريك في العملية ومراجع رقابة جودة العملية، ينبغي على فريق العملية إتباع سياسات وإجراءات المؤسسة لمعالجة وتسوية اختلافات الرأي.

المتابعة

يتضمن النظام الفعال لرقابة الجودة تطبيق آلية متابعة مصممة لتزويد المكتب بتأكيد معقول بأن السياسات والإجراءات المتعلقة بنظام رقابة الجودة ملائمة وكافية وتعمل بفاعلية. ويجب على الشريك المسؤول عن الارتباط أن يأخذ في الحسبان نتائج آلية المتابعة الخاصة بالمكتب الثابتة في آخر معلومات تم تعميمها من خلال المكتب ومكاتب الشبكة الأخرى، في حالة الانطباق، وما إذا كان من الممكن لأوجه القصور التي تمت الإشارة إليها في تلك المعلومات أن تؤثر على ارتباط المراجعة

التوثيق

يجب على المراجع أن يُضمِّن في توثيقه لأعمال التدقيق ما يلي:

أ. القضايا التي تم تحديدها فيما يتعلق بالالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة وكيفية حلها
ب. الاستنتاجات عن الالتزام بمتطلبات الاستقلال المنطبقة على ارتباط التدقيق، وأية مناقشات ذات صلة تمت مع المكتب لدعم هذه الاستنتاجات
ت. الاستنتاجات التي تم التوصل إليها بشأن قبول العلاقات مع العملاء وارتباطات التدقيق والاستمرار في تلك العالقات والارتباطات
ث. طبيعة ونطاق المشاورات التي تمت خلال سير ارتباط التدقيق ، والاستنتاجات الناتجة عنه

يجب أن يوثق فاحص رقابة جودة الارتباط، بالنسبة الارتباط التدقيق الذي تم فحصه:

أ. أن الإجراءات التي تتطلبها سياسات المكتب لفحص رقابة جودة الارتباط قد تم تنفيذها؛
ب. أن فحص رقابة جودة الارتباط قد اكتمل في تاريخ تقرير المدقق أو قبله؛
ت. أن الفاحص لا يعلم بأي أمور لم يتم حلها، من شأنها أن تؤدي إلى الاعتقاد بأن الأحكام المهمة التي اتخذها فريق الارتباط والاستنتاجات التي توصل إليها كانت غير مناسبة.

معيار التدقيق الدولي رقم (230)
وثائق التدقيق

مقدمة
يتناول هذا المعيار مسؤولية المدقق المتمثلة في إعداد وثائق التدقيق (أوراق العمل) لعملية تدقيق بيانات مالية.

التعريفات
وثائق التدقيق: سجل إجراءات التدقيق التي تمت تأديتها، وأدلة التدقيق ذات العلاقة التي تم الحصول عليها، والاستنتاجات التي توصل إليها المدقق، وتستخدم أحياناً مصطلحات مثل أوراق العمل أو أوراق التدقيق للإشارة إلى هذه الوثائق.
ملف التدقيق: مجلد واحد أو أكثر أو أي وسيلة تخزين أخرى، سواء كانت مادية أم إلكترونية، تحتوي على سجلات تتألف من وثائق التدقيق الخاصة بعملية محددة.

المتطلبات

الهدف
هدف المدقق هو إعداد توثيق يوفر مايلي:
١. سجلاً كافياً ومناسباً كأساس لتقرير المدقق.
٢. ادلة عل ان عملية التدقيق قد تم التخطيط لها وتنفيذها وفقا لمعايير التدقيق المطبقة.

طبيعة وأغراض وثائق التدقيق
تخدم وثائق التدقيق عدداً من الأغراض الأخرى، بما في ذلك الأغراض التالية:
- مساعدة فريق العملية في تخطيط وأداء عملية التدقيق.
- مساعدة أعضاء فريق العملية المسؤولون عن الإشراف في سبيل التوجيه والإشراف على عمل التدقيق، وإخلاء مسؤولياتهم المتعلقة بالمراجعة وفقاً للمعيار الدولي للتدقيق.
- تمكين فريق العملية من أن يكون مسؤولاً عن عمله.
- الاحتفاظ بسجل للمسائل ذات الأهمية المستمرة في عمليات التدقيق المستقبلية.
- التمكين من إجراء مراجعات رقابة الجودة والفحوصات وفقًا للمعيار الدولي لرقابة الجودة ١ أو كحد أدنى المتطلبات الطبيعية المطلوبة.
- التمكين من إجراء فحوصات خارجية وفقًا للمتطلبات القانونية والتنظيمية والمتطلبات الأخرى المعمول بها.

يتطلب المعيار إعداد وثائق التدقيق في الوقت المحدد

كما يجب توثيق إجراءات التدقيق التي تم أداؤها وأدلة التدقيق التي تم الحصول عليها

شكل ومحتوى ونطاق وثائق التدقيق

يقوم المدقق بإعداد وثائق التدقيق الكافية لتمكين مدقق خبير لا يملك أي ارتباط سابق بعملية التدقيق من فهم ما يلي:

(أ) طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق التي تم أداؤها من أجل الامتثال لمعايير التدقيق الدولية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها؛

(ب) نتائج إجراءات التدقيق التي تم أداؤها وأدلة التدقيق التي تم الحصول عليها؛ و

(ج) المسائل الهامة التي تنشأ أثناء عملية التدقيق، والاستنتاجات التي تم التوصل إليها فيما يتعلق بذلك والأحكام المهنية الهامة التي تم إصدارها لدى التوصل إلى هذه الاستنتاجات.

عند توثيق طبيعة ومدى اجراءات التدقيق المطبقة، يتوجب على المدقق تسجيل:

(أ) الخصائص المميزة للبنود أو الأمور الخاصة التي تم اختبارها

(ب) من قام بتنفيذ إجراءات التدقيق وتاريخ الانتهاء من هذه الاجراءات والاعمال

(ت) من قام بمراجعة اجراءات التدقيق، وتاريخ هذه المراجعة ومداها

يجب على المدقق توثيق المناقشات التي تناولت الأمور المهمة مع الادارة والمكلفين بالحوكمة وغيرهم، بما في ذلك طبيعة الأمور المهمة التي تمت مناقشتها، وأطراف النقاش

إذا تعرف المدقق علة معلومات لا تتسق مع الاستنتاج النهائي الذي تم التوصل غليه بشأن أمر مهم، فعليه توثيق كيفية التعامل مع عدم الاتساق.

المسائل التي تنشأ بعد تاريخ إصدار تقرير المدقق

يتعين على المدقق توثيق الأمور التالية إذا قام بإجراءات تدقيق جديدة أو إضافية أو توصل إلى استنتاجات جديدة بعد تاريخ إصدار تقرير التدقيق:

١. الظروف التي تمت مواجهتها؛
٢. إجراءات التدقيق الجديدة أو الإضافية التي تم أداؤها وأدلة التدقيق التي تم الحصول عليها والاستنتاجات التي تم التوصل إليها وتأثيرها على تقرير المدقق
٣. وقت إجراء ومراجعة التغييرات التي طرأت على وثائق التدقيق والشخص الذي قام بذلك.

تجميع ملف التدقيق النهائي

يتطلب معيار رقابة الجودة (1) أن تقوم المكاتب/شركات التدقيق بوضع سياسات وإجراءات من أجل استكمال جميع ملفات التدقيق في الوقت المناسب، و الحد الزمني المناسب لاستكمال جمع ملف التدقيق النهائي هو عادة 60 يوم بحد أقصى من تاريخ تقرير المدقق.

يتطلب معيار الجودة (1) أن تقوم المكاتب/شركات التدقيق بوضع سياسات وإجراءات من أجل الاحتفاظ بوثائق أعمال الارتباط. و لاتقل مدة الاحتفاظ لارتباطات لتدقيق عادة عن خمس سنوات من تاريخ تقرير التدقيق، مالم تنص القوانين المحلية على متطلبات إضافية.

لا يمكن تقديم قائمة شاملة بكل وثائق التدقيق حيث تختلف هذه الوثائق باختلاف المدقق وباختلاف الشركة الخاضعة للتدقيق وينظم المدقق وثائق التدقيق في ملفين أساسيين هما: الملف الدائم والملف الجاري (السنوي). ويمكن تقسيم وثائق التدقيق من حيث منشئها إلى نوعين هما أوراق عمل يقوم المدقق بتصميمها وملئها (وقد تكون مصممة مسبقاً من قبل منشأة التدقيق أو مطوّرة من

قبل برامج التدقيق الالكترونية) وأوراق عمل يجمعها المدقق كمستندات تدعم الإجراءات التي يقوم بها (كنسخ النظام الأساسي للشركة الخاضعة للتدقيق وهيكلها التنظيمي).

الملف الدائم والملف الجاري:

يتم عادة حفظ وثائق التدقيق في ملفين هما الملف الدائم والملف الجاري (السنوي) حيث يتضمن الملف الدائم البيانات ذات الطبيعة المستمرة أي البيانات التي لا ترتبط بعام محدد بحيث تتغير قيمتها في العام التالي. ومن الأمثلة على الوثائق التي تصنف في الملف الدائم عقد تأسيس الشركة الخاضعة للتدقيق ونظامها الأساسي، اتفاقات السندات، والعقود، وتحليلات الحسابات ذات الاستمرارية والمهمة للمدقق كحسابات الديون طويلة الأجل، حسابات ملكية المساهمين. وتضيف بعض شركات التدقيق توصيفاتها للرقابة الداخلية وخرائط تدفق العمليات مع تقييمات خطر الرقابة ضمن الملف الدائم في حين توجد شركات تدقيق أخرى تصنّف هكذا معلومات ضمن الملف الجاري. ويشمل الملف الجاري على بيانات تتعلق بشكل خاص بالسنة الخاضعة للتدقيق حيث تتغير هذه البيانات من سنة لأخرى ومن وثائق التدقيق التي نجدها في الملف الجاري الاستبيان المرسل قبل التعاقد للحصول على المعلومات اللازمة لتقديم العرض المالي للزبون، خطاب التعاقد، برنامج التدقيق الشامل وبرامج التدقيق الجزئية، البيانات المالية للشركة الخاضعة للتدقيق وميزان المراجعة السنوي أو موازين المراجعة الشهرية، نسخ من كشوفات المصرف، المصادقات...الخ.

معيار التدقيق الدولي رقم (240)
مسؤوليات المدقق المتعلقة بالاحتيال في عملية تدقيق البيانات المالية

مقدمة

يتناول هذا المعيار مسؤولية المدقق فيما يتعلق بالغش/الاحتيال عند تدقيق البيانات المالية، و كذلك كيفية تطبيق معيار التدقيق(315) ومعيار التدقيق (330) فيما يتعلق بمخاطر التحريف الجوهري بسبب الاحتيال.

التعريفات

الاحتيال: هو فعل مقصود من قبل واحد أو أكثر من أفراد الإدارة، أو أولئك المكلفين بالرقابة، أو الموظفين، أو أطراف ثالثة، ينطوي على اللجوء إلى الخداع للحصول على منفعة غير عادلة أو غير قانونية.

عوامل مخاطرة الاحتيال: الأحداث أو الظروف التي تشير إلى دافع ما أو ممارسة ضغط معين لارتكاب الاحتيال أو إتاحة فرصة لارتكاب الاحتيال، وتوفر تبرير لدى مرتكب الاحتيال.

الخصائص والمتطلبات

الهدف

تتلخص أهداف المدقق فيما يلي:

- تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية للبيانات المالية بسبب الاحتيال؛
- الحصول على ما يكفي من أدلة مناسبة حول المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية بسبب الاحتيال، من خلال تصميم وتنفيذ استجابات مناسبة؛ و
- الاستجابة بشكل مناسب للاحتيال أو الاحتيال المشتبه به المحدد خلال التدقيق.

خصائص الاحتيال

يمكن أن تنشأ الأخطاء في البيانات المالية إما بسبب الاحتيال أو الخطأ والعامل الذي يميز بين الاحتيال والخطأ هو ما إذا كان الإجراء الأساسي الناجم عن الخطأ في البيانات المالية مقصود أو غير مقصود.
يعتبر المدقق معنياً بالاحتيال الذي يتسبب في خطأ جوهري في البيانات المالية وهناك نوعان من البيانات الخاطئة المقصودة ذات الصلة بالمدقق وهما البيانات الخاطئة الناتجة عن تقرير مالي احتيالي والبيانات الخاطئة الناتجة عن اختلاس الأصول. ولا يقوم المدقق بتحديدات قانونية حول ما إذا كان هناك احتيال قد وقع فعلاً.

مثلث الاحتيال: وجدت الدراسات أن معظم حالات الاحتيال المكتشفة ترافقت مع توفر ثلاثة عوامل مما دفع الباحثين إلى تسميتها مجازاً بمثلث الاحتيال، وهذه العوامل (عوامل مخاطرة الاحتيال) هي:

١. وجود دافع (حافز أو ضغط) لارتكاب الاحتيال
٢. توفر الفرصة لارتكاب الاحتيال

٣. إعطاء تبرير أو مسوّغ لارتكاب الاحتيال

ومن الأمثلة على هذه العوامل:

- يمكن أن توجد دوافع أو ضغوط لإعداد تقارير مالية احتيالية عندما تكون الإدارة خاضعة لضغوطات من مصادر خارج المنشأة أو داخلها لتحقيق نسبة مستهدفة (وأحيانا غير واقعية) من الأرباح أو الدخل المالي- وخصوصا أن عواقب إخفاق الإدارة في تلبية الأهداف المالية يمكن أن تكون كبيرة. وعلى نحو مماثل، فقد يكون لدى الأفراد ما يدفعهم إلى اختلاس الأصول، و خاصة لدى الأفراد الذين يعيشون بطريقة تتجاوز ما يمكن أن توفره أوضاعهم المادية.

- يمكن أن توجد فرصة ملحوظة لارتكاب الاحتيال عندما يعتقد الفرد بأنه من الممكن تجاوز الرقابة الداخلية، وذلك لأن الفرد (على سبيل المثال) في موضع ثقة أو لديه معرفة بنقاط الضعف المحددة في الرقابة الداخلية.

- يمكن أن يكون الأفراد قادرون على تبرير ارتكاب فعل احتيالي ما. فبعض الأفراد يملكون سلوكًا أو صفة أو مجموعة من القيم الأخلاقية التي تسمح لهم بارتكاب فعل مضلل عن قصد منهم ودراية. وحتى الأفراد الأمناء يمكنهم ارتكاب الاحتيال في بيئة تفرض ما يكفي من الضغوط عليهم

مسؤولية منع الاحتيال والكشف عنه

١. إن المسؤولية الرئيسية لمنع واكتشاف الاحتيال تقع على الأشخاص المكلفين بالرقابة في المنشأة وإدارتها.
٢. مسؤوليات المدقق: يقع على عاتق المدقق الذي يقوم بعملية تدقيق معينة وفقاً لمعايير التدقيق الدولية مسؤولية الحصول على تأكيد معقول بأن البيانات المالية بمجملها تخلو من الأخطاء الجوهرية، سواء كانت بسبب الاحتيال أو الخطأ.

كثيرًا ما تتضمن التقارير المالية الاحتيالية تجاوز الإدارة لأنظمة الرقابة التي قد تظهر خلافاً لذلك أنها تعمل بفاعلية، ومن الممكن أن ترتكب الإدارة التي تتجاوز أنظمة الرقابة الاحتيال باستخدام أساليب مختلفة ومنها على سبيل المثال ما يلي:

- تسجيل قيود وهمية في دفتر اليومية، وخصوصا بالقرب من نهاية الفترة المحاسبية للتلاعب بالنتائج التشغيلية أو تحقيق أهداف أخرى.
- تعديل الافتراضات بشكل غير مناسب وتغيير الأحكام المستخدمة لتقدير الأرصدة المحاسبية.
- إغفال أو تقديم أو تأخير الاعتراف في البيانات المالية بالأحداث والمعاملات التي تمت أثناء فترة إعداد التقارير.
- إخفاء أو عدم الإفصاح عن حقائق قد تؤثر على المبالغ المسجلة في البيانات المالية.
- الدخول في معاملات معقدة لتحريف المركز المالي أو الأداء المالي للمنشأة.
- تغيير السجلات والشروط الخاصة بالمعاملات الهامة وغير العادية.

علاوة على ذلك، فأن خطر عدم اكتشاف المدقق لتحريف جوهري ناتج من احتيال الادارة أكبر من خطر عدم اكتشاف المدقق لتحريف جوهري ناتج عن احتيال الموظفين، لأن الادارة عادة ما تكون في موضع يمكنها من التلاعب بشكل مباشر أو غير مباشر ف يالسجلات المحاسبية، او من عرض بيانات مالية مضللة أو تجاوز أنظمة الرقابة المصممة لمنع الموظفين الأخرين من ارتكاب الاحتيال.

الشكك المهني

يجب على المراجع أن يحافظ على نزعة الشك المهني طوال التدقيق، مدركاً لاحتمال أنه قد يوجد تحريف جوهري بسبب الاحتيال، بغض النظر عن خبرة المدقق السابقة فيما يتعلق بأمانة ونزاهة إدارة المنشأة والمكلفين بالحوكمة.

ما لم يكن لدى المدقق سبب يدعوه للاعتقاد بخالف ذلك، فإنه قد يقبل السجلات والوثائق على أنها صحيحة. ولكن إذا تبيّنت حالة أثناء التدقيق جعلت المدقق يعتقد بأن مستنداً ما قد لا يكون موثوقاً أو أن شروطاً في مستند ما قد تم تعديلها، ولكن دون الإفصاح عن ذلك للمدقق، فيجب على المدقق إجراء المزيد من التحري

يجب على المدقق أن يتحرى عن أوجه عدم الاتساق، عندما تكون الإجابات على الاستفسارات المطروحة من المدقق على الإدارة أو المكلفين بالحوكمة غير متسقة.

المناقشة بين أعضاء فريق العملية

يتطلب معيار المراجعة (315) إجراء مناقشات بين أعضاء فريق الارتباط وقيام الشريك المسؤول عن الارتباط بتحديد الأمور التي يجب إبلاغها إلى أعضاء الفريق الذين لم يشاركوا في المناقشات .ويجب أن تركز هذه المناقشات بشكل خاص على كيفية تعرض البيانات المالية الخاصة بالمنشأة للتحريف الجوهري بسبب الاحتيال، ومواضع مثل هذه التحريفات في البيانات المالية، بما في ذلك كيفية حدوث الاحتيال. ويجب أن تتم هذه المناقشات دون مراعاة لمعتقدات أعضاء فريق الارتباط بأن الإدارة والمكلفين بالحوكمة يتصفون بالأمانة والنزاهة.

إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة ذات العلاقة:

- الإدارة والآخرون ضمن المنشأة
- المكلفون بالرقابة
- العلاقات غير العادية أو غير المتوقعة
- معلومات أخرى
- تقييم عوامل مخاطر الاحتيال
- تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية بسبب الاحتيال

الاستجابات للمخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية بسبب الاحتيال

يجب على المراجع تحديد الاستجابات العامة لمواجهة المخاطر مقيَّمة للتحريف الجوهري بسبب الاحتيال على مستوى البيانات المالية عند تحديد الاستجابات العامة لمواجهة المخاطر في البيانات المالية، يجب على المراجع:

أ. تحديد العاملين والإشراف عليهم، مع الأخذ في الحسبان معرفة ومهارات وقدرات الأفراد الذين ستُوكل إليهم مسؤوليات مهمة في الارتباط، وتقييم المراجع لمخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش التي ينطوي عليها الارتباط.

ب. تقويم ما إذا كان اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية من قبل المنشأة، وخصوصاً بالمقاييس غير الموضوعية والمعاملات المعقدة، قد يكون مؤشراً على وجود تقرير مالي مغشوش بسبب جهود الإدارة الرامية إلى إدارة الأرباح؛

ت. تضمين عنصر المفاجأة في اختياره لطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة.

يجب على المراجع تصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة إضافية تستجيب في طبيعتها وتوقيتها ومداها للمخاطر المقيمة للتحريف الجوهري بسبب الغش على مستوى الإقرارات.

إجراءات التدقيق للاستجابة للمخاطر المتعلقة بتجاوز الإدارة لأدوات الرقابة

تحظى الإدارة بوضع فريد يمّكنها من ارتكاب الغش بسبب قدرتها على التلاعب في السجلات المحاسبية وإعداد بيانات مالية مغشوشة عن طريق تجاوز أدوات الرقابة التي تبدو وكأنها تعمل بفاعلية، وهي على خلاف ذلك. وعلى الرغم من اختلاف مستوى خطر تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة من منشأة لأخرى، فإن هذه المخاطر موجودة في جميع المنشآت. وبسبب عدم القدرة على توقع الطريقة لوجود تحريف جوهري بسبب الغش/ الاحتيال، التي يمكن أن يحدث بها مثل هذا التجاوز، فإن ذلك يعد خطراً ومن ثم يُعد خطراً مهماً

بغض النظر عن تقييم المدقق لمخاطر تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة، يجب على المدقق تصميم وتنفيذ إجراءات التدقيق لتحقيق ما يلي :

أ. اختبار مدى مناسبة قيود اليومية المسّجلة في دفتر الأستاذ العام، والتعديلات الأخرى التي تمت عند إعداد البيانات المالية. وعند تصميم وتنفيذ إجراءات التدقيق لمثل هذه الاختبارات يجب على المدقق القيام بما يلي:

a. الاستفسار من الأفراد المشاركين في آلية التقرير المالي عن الأنشطة غير المناسبة أو غير المعتادة فيما يتعلق بمعالجة قيود اليومية والتعديلات الأخرى؛
b. اختيار قيود اليومية والتعديلات الأخرى التي تمت في نهاية فترة التقرير
c. النظر في مدى الحاجة إلى اختبار قيود اليومية والتعديلات الأخرى طوال الفترة

ب. فحص التقديرات المحاسبية للتحقق مما إذا كانت تحتوي على تحيزات، وتقويم ما إذا كانت لوجود تحريف جوهري بسبب الظروف التي أدت إلى وجود التحيز، إن وجد، تمثل خطر الغش/الاحتيال. وعند إجراء هذا الفحص، يجب على المدقق:

a. تقويم ما إذا كانت الاجتهادات والقرارات التي اتخذتها الإدارة عند القيام بالتقديرات المحاسبية المضَّمنة في البيانات المالية، حتى ولو كانت في مفردها معقولة، تشير إلى وجود تحيز محتمل من جانب إدارة المنشأة يمكن أن يمثل خطراً لوجود تحريف جوهري بسبب الغش/الاحتيال. وفي هذه الحالة، يجب على المدقق أن يُعيد تقويم التقديرات المحاسبية ككل؛
b. إجراء فحص بأثر رجعي لاجتهادات وافتراضات الإدارة المتعلقة بالتقديرات المحاسبية المهمة الظاهرة في البيانات المالية للسنة السابقة.
c. فيما يخص المعاملات المهمة التي تتم خارج المسار الطبيعي لعمل المنشأة، أو التي تبدو غير معتادة في ضوء فهم المراجع للمنشأة وبيئتها والمعلومات الأخرى التي تم الحصول عليها أثناء المراجعة، يجب على المدقق تقويم ما إذا كان المبرر التجاري لهذه المعاملات (أو عدم وجود مثل هذا المبرر) يشير إلى إمكانية الدخول فيها كوسيلة لإعداد تقرير مالي مغشوش أو لإخفاء اختلاس الأصول.

لتحقيق الاستجابة للمخاطر المحددة فيما يتعلق بتجاوز الإدارة لأدوات الرقابة، يجب على المدقق تحديد ما إذا كان بحاجة إلى تنفيذ إجراءات تدقيق أخرى بالإضافة إلى تلك المشار إليها أعلاه.

١. تقييم أدلة التدقيق

يجب على المدقق تقويم ما إذا كانت الإجراءات التحليلية المنفّذة قرب نهاية عملية التدقيق، عند تكوين استنتاج عام بشأن ما إذا كانت البيانات المالية متّسقة مع فهم المدقق للمنشأة، تشير إلى وجود خطر تحريف جوهري بسبب الغش/الاحتيال لم يتم الانتباه له من قبل.

عندما يحدد المدقق تحريفاً، يجب عليه تقويم ما إذا كان ذلك التحريف يُعّد مؤشراً على وجود غش/احتيال. وفي حالة وجود مثل هذا المؤشر، فيجب على المدقق تقويم الآثار المترتبة على هذا التحريف بالنسبة لجوانب التدقيق الأخرى، وبخاصة مدى إمكانية الاعتماد على إفادات الإدارة، مع إدراك أن حالة الغش من غير المرجح أن تكون حدثا منعزلا

إذا حدد المدقق تحريفاً، سواء كان جوهرياً أو غير جوهري، وكان لديه من الأسباب ما يدعوه للاعتقاد بأن هذا التحريف نتيجة لغش، أو يمكن أن يكون نتيجة لغش، وأن الإدارة (وتحديداً الإدارة العليا) متورطة في هذا التحريف، فيجب عليه إعادة النظر في تقييم مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش، وأثر هذا التقدير على طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق للاستجابة للمخاطر التي تم تقييمها ويجب على المدقق أيضاً ن يأخذ في الحسبان ما إذا كانت الظروف أو الحالات تشير إلى احتمالية وجود تواطؤ بين الموظفين أو الإدارة أو أطراف ثالثة عند إعادة النظر في مدى إمكانية الاعتماد على الأدلة التي تم الحصول عليها سابقاً.

إذا تأكد المدقق من أن البيانات المالية محرفة بشكل جوهري نتيجة لغش، أو كان غير قادر على استنتاج ذلك، فيجب عليه تقويم ما يترتب على ذلك من آثار على عملية التدقيق.

عدم قدرة المدقق على الاستمرار في العملية

إذا واجه المدقق ظروفاً استثنائية، نتيجة لتحريف ناتج عن غش أو غش مشتبه فيه، مما يثير الشكوك حول قدرته على الاستمرار في تنفيذ عملية التدقيق، فيجب عليه:

١- تحديد المسؤوليات المهنية والنظامية المنطبقة في ظل هذه الظروف، بما في ذلك ما إذا كان هناك متطلب يُلزم المدقق بتقديم تقرير بذلك إلى الشخص أو الأشخاص الذين قاموا بتعيينه لأداء عملية التدقيق، أو في بعض الحالات، إلى السلطات التنظيمية؛

٢- النظر في مناسبة انسحابه من الارتباط، عندما يكون الانسحاب ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة؛

٣- في حالة انسحابه:

a. مناقشة الانسحاب من الارتباط والأسباب التي دعته للانسحاب مع المستوى الإداري المناسب ومع المكلفين بالحوكمة؛

b. تحديد ما إذا كان هناك متطلب مهني أو نظامي يتطلب تقديم تقرير إلى الشخص أو الأشخاص الذين قاموا بتعيينه لأداء عملية التدقيق، أو في بعض الحالات إلى السلطات التنظيمية، حول انسحاب المدقق من الارتباط وأسباب ذلك.

الاقرارات المكتوبة

يجب على المدقق أن يحصل على إقرارات مكتوبة من الإدارة ومن المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، بأنهم:

أ. يقرون بمسؤوليتهم عن تصميم الرقابة الداخلية وتطبيقها وصونها لمنع الغش/الاحتيال واكتشاف حدوثه؛

ب. أفصحوا للمدقق عن نتائج تقييم الإدارة لخطر أن تكون البيانات المالية محرفّة تحريفاً جوهرياً نتيجة للغش/الاحتيال؛

ت. أفصحوا للمدقق عن علمهم بحدوث غش/احتيال، أو غش مشتبه فيه، يؤثر على المنشأة ومتورط فيه

a. الإدارة

b. الموظفون الذين لهم أدوار مهمة في الرقابة الداخلية

c. أشخاص آخرون، عندما يُحتمل أن يكون للغش/الاحتيال تأثير جوهري على البيانات المالية

ث. أفصحوا للمدقق عن علمهم بأي مزاعم أبلغ عنها موظفون، أو موظفون سابقون ،أو محللون، أو سلطات تنظيمية ،أو آخرون، تدل على وجود غش، أو غش مشتبه فيه، يؤثر على البيانات المالية للمنشأة.

الاتصالات مع الإدارة والمكلفين بالرقابة

ما لم يكن ذلك محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح، فإن المدقق إذا حدد وجود غش/احتيال، أو حصل على معلومات تشير إلى احتمال وجود غش/احتيال ، فيجب عليه إبلاغ هذه الأمور في الوقت المناسب إلى المستوى الإداري المناسب، بهدف إبلاغ من يتحملون المسؤولية الرئيسية عن منع الغش واكتشاف حدوثه بالأمور ذات الصلة بمسؤولياتهم.

التقرير عن الغش لسلطة معنية خارج المنشأة

في حالة قيام المدقق بتحديد حدوث غش/احتيال أو اشتباهه في حدوثه، فيجب عليه أن يحدد ما إذا كانت الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة:

أ. تتطلب منه أن يقوم بالتقرير عن ذلك لسلطة معنية خارج المنشأة

ب. تفرض مسؤوليات قد يكون من المناسب بموجبها، في ظل الظروف القائمة، أن يقوم بالتقرير عن ذلك لسلطة معنية خارج المنشأة.

معيار التدقيق الدولي رقم (250)
مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية

مقدمة

يتناول هذا المعيار مسؤولية المدقق عن مراعاة الأنظمة و القوانين عند تدقيق البيانات المالية، ولا ينطبق على ارتباطات التأكيد الأخرى التي يتم بها تكليف المدقق
باختبار الالتزام بأنظمة وقوانين معينة والتقرير عن ذلك بشكل منفصل

التعريفات

عدم الالتزام: تصرفات المنشأة والمكلفين بالحوكمة أو الإدارة أو الموظفين الذين يعملون لصالح المنشأة أو بتوجيهات منها، بالامتناع عن فعل او ارتكابه سواء عن قصد او غير قصد بالمخالفة للأنظمة والقوانين السارية، ولا يشمل عدم الالتزام السلوك الشخصي غير المتعلق بأنشطة أعمال المنشأة.

الخصائص والمتطلبات

الهدف

يهدف المدقق من خلال تطبيق هذا المعيار إلى تحقيق ما يلي:

١. الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة فيما يتعلق بالامتثال لأحكام هذه القوانين والأنظمة المعترف بها بشكل عام أن لها أثراً مباشراً على تحديد المبالغ والإفصاحات الجوهرية في البيانات المالية.
٢. أداء إجراءات تدقيق محددة للمساعدة في تحديد حالات عدم الامتثال للقوانين والأنظمة الأخرى التي قد يكون لها أثر جوهري على البيانات المالية.
٣. الاستجابة بشكل مناسب لعدم الامتثال أو عدم الامتثال المشكوك فيه للقوانين والأنظمة الذي تم تحديده أثناء عملية التدقيق.

المسؤولية عن الالتزام بالأنظمة والقوانين

تتحمل الادارة تحت المكلفين بالحوكمة، مسؤولية التأكد من أن عمليات المنشأة تتم وفقاً لاحكام الانظمة والقوانين السارية، بما في ذلك الالتزام بالقوانين والأنظمة التي تحدد المبالغ والافصاحات المقرر عنها في البيانات المالية للمنشأة.

مسؤولية المراجع

المدقق غير مسؤول عن منع عدم الالتزام، ولا يتوقع منه أن يكتشف عدم الالتزام بجميع الأنظمة والقوانين،

يعد المدقق مسؤولاً عن الوصول إلى تأكيد معقول بأن البيانات المالية ككل تخلو من التحريف الجوهري، سواء بسبب الاحتيال/الغش أو الخطأ. ويأخذ المدقق بعين الاعتبار عند تدقيق البيانات المالية الاطار التنظيمي والتشريعي المطبق، وبسبب القيود الملازمة لعملية التدقيق، يوجد خطر لا يمكن تفاديه يتمثل في أن بعض التحريفات الجوهرية في البيانات المالية قد لا يتم اكتشافها، على الرغم من التخطيط لعملية التدقيق وتنفيذها بشكل سليم وفقاً لمعايير التدقيق العالمية. وفي سياق الانظمة والقوانين، تكون التأثيرات المحتملة للقيود الملازمة للتدقيق على قدرة المدقق على اكتشاف التحريفات الجوهرية أكبر لأسباب مثل:

- وجو دأنظمة وقوانين عديدة ترتبط بشكل أساسي بالجوانب التشغيلية للمنشأة، ةلا تؤثر عادة على البيانات المالية ولا تتضمنها نظم معلومات المنشأة ذات الصلة بالتقارير المالية.

- احتمال وجود حالة عدم التزام على سلوك يهدف إلى إخفائها، مثل التواطؤ أو التزوير أو تعمد عدم تسجيل المعاملات أو تجاوز الادارة لادوات الرقابة أو التحريف المتعمد في الاقرارات او الادلة المقدمة للمدقق.
- اختصاص المحاكم والهيئات القضائية المختصة الأخرى المعنية بالفصل فيما إذا كان التصرف يشكل عدم التزام.

يفرق هذا المعيار بين مسؤوليات المدقق فيما يتعلق بالامتثال لفئتين مختلفتين من القوانين والأنظمة، كما يلي:

١. أحكام القوانين والأنظمة المعترف بها بشكل عام أن لها أثراً مباشراً على تحديد المبالغ والإفصاحات الجوهرية في البيانات المالية مثل قوانين وأنظمة الضرائب والتقاعد.
٢. القوانين والأنظمة الأخرى التي ليس لها أثر مباشر على تحديد المبالغ والإفصاحات في البيانات المالية، إلا أن الامتثال لها قد يكون أساسيًا للنواحي التشغيلية للعمل ولقدرة المنشأة في الاستمرار في أعمالها، أو لتجنب عقوبات كبيرة، على سبيل المثال الامتثال لأحكام رخصة تشغيلية أو الامتثال لمتطلبات الملاءة التنظيمية أو الامتثال للأنظمة البيئية ولذلك فإن عدم الامتثال لهذه القوانين والأنظمة قد يكون له أثر جوهري على البيانات المالية.

مسؤولية مدقق الحسابات لكل فئة من فئات القوانين والأنظمة المذكورة أعلاه:

- بالنسبة للفئة الأولى فإن مسؤولية المدقق هي الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة فيما يتعلق بالامتثال لأحكام هذه القوانين والأنظمة،
- بالنسبة للفئة الثانية فإن مسؤولية المدقق محدودة باتخاذ إجراءات تدقيق محددة للمساعدة في تحديد عدم الامتثال للقوانين والأنظمة الذي قد يكون له أثر جوهري على البيانات المالية.

أمثلة على أنواع السياسات والإجراءات التي يمكن للمنشأة تنفيذها للمساعدة في منع واكتشاف عدم الامتثال للقوانين والأنظمة:

١. متابعة المتطلبات القانونية وضمان أن الإجراءات التشغيلية مصممة لتلبية هذه المتطلبات.
٢. وضع وتشغيل أنظمة رقابة داخلية مناسبة.
٣. تطوير قواعد للسلوك الأخلاقي والإعلان عنها وإتباعها.
٤. ضمان أن الموظفين مدربون بشكل مناسب ويفهمون قواعد السلوك الأخلاقي.
٥. متابعة الامتثال لقواعد السلوك الأخلاقي واتخاذ الإجراءات لمعاقبة الموظفين الذين لا يمتثلون لها.
٦. تعيين مستشارين قانونيين للمساعدة في متابعة المتطلبات القانونية.
٧. الاحتفاظ بسجل للقوانين والأنظمة المهمة التي يجب على المنشأة الامتثال لها ضمن صناعتها المحددة، وسجل للشكاوى.

أمثلة على إجراءات يمكن للمدقق القيام بها للحصول على فهم عام للإطار القانوني والتنظيمي وكيفية امتثال المنشأة لهذا الإطار يمكن

١. أن يستخدم الفهم الحالي للمدقق لصناعة المنشأة والعوامل التنظيمية والعوامل الأخرى
٢. تحديث فهم هذه القوانين والأنظمة التي تحدد بشكل مباشر المبالغ والإفصاحات التي ترد في البيانات المالية
٣. الاستفسار من الإدارة عن القوانين والأنظمة الأخرى التي يتوقع أن يكون لها أثر رئيسي على عمليات المنشأة
٤. الاستفسار من الإدارة بشأن سياسات وإجراءات المنشأة فيما يتعلق بالامتثال للقوانين والأنظمة
٥. الاستفسار من الإدارة بشأن السياسات والإجراءات المتبناة لتحديد وتقييم ومحاسبة مطالبات المقاضاة.

الإبلاغ والتقرير عن عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه

الإبلاغ عن عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه للمكلفين بالحوكمة

٢٣. ما لم يكن ذلك محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح، يجب على المراجع إبلاغ المكلفين بالحوكمة بالأمور المتعلقة بعدم الالتزام بالأنظمة واللوائح التي تنمو إلى علمه خلال سير المراجعة، ما لم يكن جميع المكلفين بالحوكمة مشاركين في إدارة المنشأة، وبالتالي يكونون مدركين للأمور المتعلقة بعدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، التي قام المراجع فعلاً بالإبلاغ عنها،[٥] إلا إذا كان من الواضح أن تلك الأمور ليست لها تبعات مهمة.

٢٤. إذا اعتقد المراجع، بحسب حكمه، أن عدم الالتزام المشار إليه في الفقرة ٢٣ يعد تصرفاً متعمداً وجوهرياً، فيجب عليه إبلاغ الأمر للمكلفين بالحوكمة في أقرب وقت ممكن عملياً.

٢٥. في حال اشتباه المراجع في تورط الإدارة أو المكلفين بالحوكمة في عدم الالتزام، فيجب عليه إبلاغ الأمر إلى مستوى السلطة التالي الأعلى داخل المنشأة، إن كان موجوداً، مثل لجنة المراجعة أو المجلس الإشرافي. وعندما لا توجد سلطة أعلى، أو إذا كان المراجع يعتقد أنه لن يتم اتخاذ تصرف بشأن ما تم الإبلاغ عنه، أو كان غير متأكد بشأن الشخص الذي سيقدَّم له التقرير، فيجب على المراجع أن ينظر في مدى الحاجة للحصول على مشورة قانونية.

الآثار المحتملة في تقرير المراجع المترتبة على عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه (راجع: الفقرتين أ٢٦ ، أ٢٧)

٢٦. إذا خلص المراجع إلى أن عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه له تأثير جوهري على القوائم المالية، وأنه لم ينعكس بصورة كافية في القوائم المالية، فيجب عليه، وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥)، أن يبدي رأياً متحفظاً أو رأياً معارضاً في القوائم المالية.[٦]

٢٧. إذا منعت الإدارة أو المكلفون بالحوكمة المراجع من الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتقويم ما إذا كان عدم الالتزام، الذي ربما يكون له تأثير جوهري على القوائم المالية، قد حدث أو من المرجح أنه قد حدث، فيجب على المراجع أن يبدي رأياً متحفظاً أو أن يمتنع عن إبداء الرأي في القوائم المالية، على أساس تقييد نطاق المراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥).[٧]

٢٨. إذا لم يكن المراجع قادراً على تحديد ما إذا كان هناك عدم التزام قد حدث بسبب قيود فرضتها الظروف، وليس الإدارة أو المكلفون بالحوكمة، فيجب على المراجع تقويم تأثير ذلك على رأيه وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥).

معيار التدقيق الدولي رقم (260)

الاتصال مع المكلفين بالرقابة

النطاق

يتناول هذا المعيار الدولي للمراجعة مسؤولية المدقق عن الاتصال بالمكلفين بالحوكمة عند مراجعة القوائم المالية. وعلى الرغم من أن هذا المعيار يُطبق بغض النظر عن هيكل الحوكمة في المنشأة أو حجمها، فإنه توجد اعتبارات معينة يتم تطبيقها عندما يكون جميع المكلفين بالحوكمة مشاركين في إدارة المنشأة، وعند مراجعة المنشآت المدرجة. ولا يضع هذا المعيار متطلبات تتعلق باتصال المراجع بإدارة المنشأة أو ملاكها ما لم يكونوا مكلفين أيضاً بدور في الحوكمة.

التعريفات

المكلفون بالحوكمة- الشخص (الأشخاص) أو المؤسسة (المؤسسات) (على سبيل المثال أمين على الشركة) الذين يقع على عاتقهم الإشراف على الاتجاه الاستراتيجي للمنشأة والواجبات المتعلقة بمسؤولية المنشأة. وتتضمن هذه المسؤولية الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية. وفيما يتعلق ببعض المنشآت في بعض المناطق، قد يشتمل المكلفون بالرقابة على الموظفين الإداريين مثل الأعضاء التنفيذيين لمجلس رقابة معين في منشأة تابعة للقطاع الخاص أو العام.

الإدارة – الشخص (الأشخاص) الذي يتحمل المسؤولية التنفيذية عن القيام بعمليات المنشأة. وفيما يتعلق ببعض المنشآت في بعض المناطق، تشتمل الإدارة على بعض أو كافة المكلفين بالرقابة مثل الأعضاء التنفيذيين في مجلس رقابة معين أو مالك-مدير.

تتلخص أهداف المدقق فيما يلي:

- إبلاغ المكلفين بالرقابة مسؤوليات المدقق فيما يتعلق بتدقيق البيانات المالية وإعطائهم نظرة عامة على نطاق وتوقيت عملية التدقيق المخطط لهما؛
- الحصول على معلومات ذات علاقة بعملية التدقيق من المكلفين بالرقابة؛
- تزويد المكلفين بالرقابة بملاحظات تنشأ عن عملية التدقيق في الوقت المحدد والتي تعتبر هامة وذات علاقة بمسؤوليتهم في الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية؛ و
- تشجيع الاتصال المتبادل بين المدقق والمكلفين بالرقابة.

المتطلبات

المسائل الواجب إبلاغها

<u>مسؤوليات المدقق فيما يتعلق بتدقيق البيانات المالية</u>

يعتبر المدقق مسؤولاً عن صياغة والتعبير عن رأي معين حول البيانات المالية التي تم إعدادها من قبل الإدارة تحت إشراف المكلفين بالرقابة؛ ولا يعفي تدقيق البيانات المالية الإدارة أو المكلفين بالرقابة من مسؤولياتهم.

<u>نطاق وتوقيت عملية التدقيق المخطط لهما</u>

يعطي المدقق المكلفين بالرقابة نظرة عامة حول نطاق وتوقيت عملية التدقيق المخطط لهما.

<u>نتائج هامة من التدقيق</u>

يبلغ المدقق المكلفين بالرقابة بما يلي:
(أ) وجهات نظر المدقق حول الجوانب النوعية الهامة للممارسات المحاسبية في المنشأة، بما في ذلك السياسات المحاسبية والتقديرات المحاسبية والإفصاحات حول البيانات المالية.
(ب) الصعوبات الجوهرية، إن وجدت، التي تتم مواجهتها خلال عملية التدقيق
(ج) إلا في حال مشاركة المكلفين بالرقابة في إدارة المنشأة:
١) المسائل الهامة، إن وجدت، التي تنشأ من عملية التدقيق والتي تمت مناقشتها أو التي تخضع للتراسل مع الإدارة
٢) الإقرارات الخطية التي يطلبها المدقق
(د) المسائل الأخرى، إن وجدت، التي تنشأ من عملية التدقيق.

استقلالية المدقق

في حالة المنشآت المدرجة، يبلغ المدقق المكلفين بالرقابة بما يلي:
١. بيان بأن فريق العملية والأشخاص الآخرين في الشركة قد التزموا بالمتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة فيما يتعلق بالاستقلالية؛ و
٢. كافة العلاقات والمسائل الأخرى التي تدور بين الشركة والمنشأة، والتي يرى المدقق حسب حكمه المهني بأنها تتعلق بالاستقلالية. ويتضمن هذا إجمالي الأتعاب خلال الفترة التي تغطيها البيانات المالية فيما يخص الخدمات المتعلقة بالتدقيق والخدمات غير المتعلقة بالتدقيق التي توفرها الشركة أو الشركات ضمن المجموعة للمنشأة والعناصر التي تسيطر عليها المنشأة، والإجراءات الوقائية ذات العلاقة التي تم تطبيقها للتخلص من التهديدات المحددة على الاستقلالية أو الحد منها إلى مستوى مقبول.

معيار التدقيق الدولي رقم (265)
الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالرقابة والإدارة

النطاق:
١. يتناول المعيار الدولي للتدقيق هذا مسؤولية المدقق أن يبلغ بالشكل المناسب المكلفين بالحاكمية والإدارة عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية التي حددها المدقق في تدقيق البيانات المالية، ولا يفرض هذا المعيار مسؤولية إضافية على المدقق فيما يتعلق بالحصول على فهم للرقابة الداخلية وتصميم وإداء اختبارات لأنظمة الرقابة بما يزيد ويتعدى متطلبات المعيار الدولي للتدقيق ٣١٥ والمعيار الدولي للتدقيق ٣٣٠، يحدد المعيار الدولي للتدقيق ٢٦٠ متطلبات إضافية ويوفر الإرشاد فيما يتعلق بمسؤولية المدقق الاتصال مع المكلفين بالحاكمية فيما يتعلق بالتدقيق.

٢. يطلب من المدقق الحصول على فهم للرقابة الداخلية فيما يتعلق بالتدقيق عند تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية، وعند إجراء تقييمات لهذه المخاطرة على المدقق النظر في الرقابة الداخلية من أجل تصميم إجراءات تدقيق مناسبة في ظل الظروف، ولكن ليس لغرض إبداء رأي حول فاعلية الرقابة الداخلية، ومن الممكن أن يحدد المدقق عيوبًا في الرقابة الداخلية ليس فقط أثناء تقييم المخاطرة هذه، ولكن أيضًا في أية رحلة من مراحل التدقيق. يحدد معيار التدقيق هذا أية نواحي قصور محددة يطلب من المدقق الإبلاغ عنها للمكلفين بالحاكمية والإدارة.

٣. لا شيء في هذا المعيار يمنع المدقق أن يبلغ المكلفين بالحاكمية والإدارة أمور التدقيق الأخرى التي حددها المدقق أثناء التدقيق.

الهدف: إن هدف المدقق هو ابلاغ المكلفين بالحوكمة والإدارة بالشكل المناسب عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية التي حددها المدقق أثناء تدقيق البيانات المالية والتي تستحق، في رأيه المهني، الاهتمام من قبلهم.

التعريفات

القصور في الرقابة الداخلية: هو خلل يكون موجوداً عندما:

١. تكون الرقابة مصممة أو منفذة أو مشغلة بطريقة بحيث لا تكون فيها قادرة على منع أو اكتشاف وتصحيح الأخطاء في البيانات المالية في الوقت المناسب؛ أو

٢. لا تكون الرقابة اللازمة لمنع أو اكتشاف وتصحيح الأخطاء في البيانات المالية في الوقت المناسب موجودة.

القصور الهام في الرقابة الداخلية: هو قصور أو مجموعة من نواحي القصور في الرقابة الداخلية، والتي في الرأي المهني للمدقق ذات أهمية كافية لتستحق عناية المكلفين بالحاكمية.

يكون هناك قصور في الرقابة الداخلية عندما:

- لا تكون الرقابة اللازمة لمنع أو اكتشاف وتصحيح الأخطاء في البيانات المالية في الوقت المناسب موجودة
- تكون الرقابة موجودة لكنها مصممة أو منفذة أو مشغلة بحيث لا تكون قادرة على منع أو اكتشاف وتصحيح الأخطاء في البيانات المالية في الوقت المناسب

المتطلبات:

- يجب أن يحدد المدقق فيما إذا كانت هناك ناحية قصور واحدة أو أكثر في الرقابة الداخلية قد حددت من قبله بناءً على التدقيق الذي قام به
- إذا حدد المدقق ناحية قصور أو أكثر في الرقابة الداخلية فعليه أن يحدد، بناءً على التدقيق الذي قام به، فيما إذا كانت نواحي القصور هذه فردية أو مجتمعة تمثل نواحي قصور هامة
- ينبغي على المدقق أن يبلغ كتابةً عن نواحي القصور الهامة في الرقابة الداخلية التي تم تحديدها أثناء التدقيق للمكلفين بالحوكمة وذلك في الوقت المناسب
- ينبغي على المدقق أيضاً أن يبلغ الإدارة كتابةً عند المستوى المناسب من المسؤولية وفي الوقت المناسب ما يلي:
  - نواحي القصور الهامة في الرقابة الداخلية التي قام المدقق بالإبلاغ عنها أو التي ينوي الإبلاغ عنها للمكلفين بالحوكمة إذا كان من غير المناسب إبلاغ الإدارة بشكل مباشر في ظل الظروف، و
  - نواحي القصور الهامة الأخرى في الرقابة الداخلية والمحددة أثناء التدقيق والتي لم يتم ابلاغ الإدارة بها من قبل الأطراف الأخرى علماً أنها، في الرأي المهني للمدقق، ذات أهمية كافية لتستحق عناية الإدارة

- على المدقق أن يضمن الإبلاغ الكتابي عن نواحي القصور الهامة في الرقابة الداخلية ما يلي:
  - وصف لنواحي القصور وإيضاح لآثارها المحتملة

- معلومات كافية لتمكين المكلفين بالحوكمة والإدارة من فهم سياق الإبلاغ، وعلى المدقق أن يوضح بشكل خاص ما يلي: 1. إن هدف التدقيق كان بالنسبة للمدقق هو إبداء رأي حول البيانات المالية، 2. شمل التدقيق أخذ الرقابة الداخلية المتعلقة بإعداد البيانات المالية في الاعتبار من أجل تصميم اجراءات التدقيق الملائمة وفقاً للظروف، ولكن ليس لأغراض إبداء حول فعالية الرقابة الداخلية، يقتصر الإبلاغ فقط على نواحي القصور التي حددها المدقق أثناء تدقيقه والتي توصل المدقق إلى أنها هامة بما يكفي للإبلاغ عنها للمكلفين بالحوكمة.

معيار التدقيق الدولي رقم (300)
تخطيط عملية تدقيق البيانات المالية

النطاق

يتناول هذا المعيار مسؤولية المدقق عن التخطيط لتدقيق البيانات المالية. وقد تمت صياغة هذا المعيار في سياق عمليات التدقيق المتكررة. كما حدّدت بشكل منفصل اعتبارات إضافية في ارتباطات التدقيق التي تتم لأول مرة.

دور التخطيط وتوقيته

- يتطلب التخطيط لعملية التدقيق وضع إستراتيجية تدقيق عامة للمهمة ووضع خطة تدقيق وذلك لتخفيض خطر التدقيق لمستوي منخفض مقبول نسبيا. ويشترك في التخطيط كل من الشريك المسؤول وغيره من الأعضاء الأساسيين في فريق العمل للاستفادة من خبرتهم وأفكارهم ولتعزيز فعالية وكفاءة عملية التخطيط.
- إن التخطيط الجيد لعملية التدقيق يساعد على التأكد من أن موضوعات التدقيق الهامة قد نالت العناية المناسبة وأن المشاكل المتوقعة قد تم تحديدها وحلها في الوقت المناسب، وذلك حتى يتم أداء عملية التدقيق بفعالية وكفاءة. كما يساعد التخطيط الجيد أيضا على إسناد الأعمال المناسبة لأعضاء فريق العمل كما يسهل التوجيه والإشراف عليهم وفحص عملهم، ويساعد على تنسيق العمل الذي تم أداؤه بواسطة مدققي حسابات، وحدات الشركة، والخبراء حال، وجودهم. وتتنوع طبيعة ومدى التخطيط للنشاط طبقا لحجم وتعقيد المنشأة وخبرة المدقق السابقة مع المنشأة والتغيرات في الظروف التي تحدث أثناء عملية التدقيق.
- لا يعتبر التخطيط مرحلة منفصلة عن التدقيق، ولكن على العكس هو عملية مستمرة ومتكررة غالبا ما تبدأ بعد مدة وجيزة من اكتمال التدقيق السابقة أو تتصل بها وتستمر حتى اكتمال عملية التدقيق الحالية. ومع ذلك فعلى المدقق عند التخطيط لعملية تدقيق تحديد توقيت للانتهاء من بعض أنشطة التخطيط وإجراءات التدقيق قبل البدء في إجراءات تدقيق أخرى ، فعلي سبيل المثال يقوم المدقق بالتخطيط للنقاش فيما بين أعضاء فريق العمل والقيام بالإجراءات التحليلية التي يجب تطبيقها باعتبارها إجراءات لتقييم الخطر و الحصول على فهم عام للإطار القانوني والتنظيمي الذي تخضع له المنشأة ومدى التزام المنشأة بهذا الإطار، وتحديد الأهمية النسبية ، والحاجة إلى اشتراك الخبراء ، وأداء إجراءات أخرى لتقييم الخطر قبل تحديد وتقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر، وأداء إجراءات تدقيق إضافية علي مستوي التأكيد لفئات من المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات التي تتعامل مع تلك المخاطر.

المتطلبات

<u>الأنشطة المبدئية للمهمة</u>

<u>ينبغي على المدقق أداء الأنشطة التالية في بداية مهمة التدقيق الحالية:</u>

* أداء إجراءات تتعلق باستمرار العلاقة مع العميل ومهمة التدقيق المحددة (لمزيد من الإرشادات راجع المعيار الدولي للتدقيق رقم (220) " رقابة الجودة علي عمليات تدقيق معلومات مالية تاريخية ")
* تقييم مدى الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية، بما فيها الاستقلالية (لمزيد من الإرشادات راجع المعيار الدولي للتدقيق رقم (220))
* الحصول على فهم لشروط المهمة (لمزيد من الإرشادات راجع المعيار الدولي للتدقيق رقم (210) " شروط التكليف بعمليات التدقيق ")

يتعين على المدقق أثناء استمرارية علاقته مع العميل تقييم المتطلبات الأخلاقية بما في ذلك الاستقلالية ـ طوال أداء عملية التدقيق ـ، بسبب حدوث التغير في الظروف والمواقف، ويقوم بهذا الأجراء قبل أداء الأنشطة الهامة الأخرى لعملية التدقيق الحالية ومن اجل استمرار مهام التدقيق غالباً ما تتم مثل هذه الإجراءات الأولية بعد اكتمال التدقيق السابقة بفترة وجيزة أو تتصل بها.

إن الغرض من أداء الأنشطة المبدئية للمهمة هذه هو ضمان أن يكون المدقق قد درس أية أحداث أو ظروف يمكنها أن تؤثر بصورة عكسية على قدرة المدقق على التخطيط وأداء عملية التدقيق لتخفيض خطر التدقيق لمستوي منخفض مقبول نسبيا.
ويساعد أداء الأنشطة المبدئية للمهمة هذه على ضمان أن المدقق يخطط لعملية تدقيق التي من أجلها:
* يحافظ المدقق على الاستقلالية اللازمة والقدرة على أداء المهمة.
* التأكد من عدم وجود أمور تتعلق بنزاهة الإدارة يمكنها أن تؤثر على استعداد المدقق للاستمرار في المهمة.
* عدم وجود سوء تفاهم مع العميل بالنسبة لشروط المهمة.

أنشطة التخطيط:

إستراتيجية التدقيق العامة
ينبغي على المدقق وضع استراتيجية تدقيق عامة من أجل عملية التدقيق.

تحدد استراتيجية التدقيق العامة نطاق وتوقيت وتوجيه عملية التدقيق وتساعد في إعداد خطة التدقيق الأكثر تفصيلا. ويتطلب وضع إستراتيجية تدقيق عامة ما يلي:
(أ) تحديد خصائص المهمة التي تحدد نطاقها مثل إطار إعداد التقارير المالية المستخدم ومتطلبات التقارير الخاصة بالنشاط وأماكن وحدات المنشأة.
(ب) التعرف على أهداف إعداد التقارير الخاصة بالمهمة وذلك لتخطيط توقيت عملية التدقيق وطبيعة الاتصالات المطلوبة مثل آخر موعد لإعداد التقارير سواء منها الدورية أو النهائية والتواريخ الهامة للاتصالات المتوقعة مع الإدارة والمسئولين عن الحوكمة.
(ج) دراسة العوامل الهامة التي ستكون محور ارتكاز لجهود فريق العمل مثل تحديد مستويات الأهمية النسبية، وتحديد مبدئي للمناطق التي يمكن أن تزيد بها مخاطر التحريف الهام والمؤثر، وتحديد مبدئي للمكونات الهامة وأرصدة الحسابات، وتقييم ما إذا كان يمكن للمدقق أن يخطط للحصول على أدلة تدقيق تتعلق بفعالية نظام الرقابة الداخلية، وتحديد أهم أحدث أنشطة للمنشأة، والتقارير المالية، وأية تطورات أخرى ذات صلة.
ويقوم المدقق أيضا بدراسة نتائج الأنشطة المبدئية للمهمة عند وضع إستراتيجية عامة للتدقيق (راجع الفقرات "6"، "7")، والخبرة المكتسبة من مهام أخرى يكون قد تم أداؤها لصالح المنشأة.
ويعدد ملحق هذا المعيار الأمثلة على الأمور التي يمكن أن يدرسها المدقق عند وضعه لإستراتيجية التدقيق العامة لعملية تدقيق ما.

تساعد عملية وضع إستراتيجية عامة للتدقيق المدقق على أن يتحقق من طبيعة وتوقيت ومدي الموارد اللازمة لأداء المهمة. وكاستجابة للأمور التي تم تحديدها في الفقرة "9" ورهنا باكتمال الإجراءات التي يقوم بها المدقق لتقييم الخطر، تحدد إستراتيجية التدقيق العامة بوضوح ما يلي:
(أ) الإمكانيات التي يجب استخدامها في بعض مناطق التدقيق مثل استخدام أعضاء فريق عمل لديهم الخبرة المناسبة للمناطق ذات الخطر المرتفع أو إشراك خبراء في الأمور المعقدة.

(ب) الأعداد التي ستخصص لكل منطقة تدقيق محددة، مثل عدد أعضاء الفريق المكلفين بملاحظة جرد المخزون في المواقع الهامة، (ومدي فحص عمل المدققين الآخرين في حالة تدقيق المجموعة) أو موازنة وقت التدقيق بالساعات لتخصيصها للمناطق مرتفعة الأخطار.
(ج) متى يتم استخدام هذه الإمكانيات سواء في مرحلة التدقيق الدورية أو في تواريخ إجراءات القطع.
(د) كيفية إدارة وتوجيه والإشراف على هذه الإمكانيات من حيث تحديد التواريخ المتوقعة لعقد اجتماع بداية التدقيق واجتماع الانتهاء منها، والتواريخ المتوقعة لقيام الشريك المسئول والمدير بإجراءات الفحص (بموقع التدقيق أو خارج موقع التدقيق) وما إذا كان سيتم استكمال تدقيق مدققة الجودة لعملية التدقيق قبل إصدار التقرير أم لا.

متى تم وضع الإستراتيجية العامة للتدقيق يكون المدقق قادرا على البدء في وضع خطة تدقيق أكثر تفصيلا للتعامل مع الأمور المختلفة التي تم تحديدها في استراتيجية التدقيق العامة، مع ضرورة الأخذ في الاعتبار الحاجة لتحقيق أهداف التدقيق من خلال الاستخدام الفعال لإمكانيات المدقق. وعلي الرغم من أن المدقق عادة ما يضع استراتيجية التدقيق العامة قبل وضع خطة التدقيق التفصيلية، إلا أن أنشطة التخطيط ليست بالضرورة عمليات منفصلة أو متتالية، ولكنها ترتبط ارتباطا وثيقا ببعضها البعض حيث إن التغيير في أحداهما يمكن أن يسفر عن تغيرات تبعية في الأخرى. وتوفر الفقرات "14"، "15" مزيداً من الإرشادات تتعلق بوضع خطة التدقيق.

في عمليات تدقيق المنشآت الصغيرة يمكن أن تتم عملية التدقيق بأكملها بواسطة فريق تدقيق صغير للغاية. وترتبط العديد من عمليات التدقيق في المنشآت الصغيرة بالشريك المسئول عن التدقيق (الذي يمكن ان يكون ممارس فرد) يعمل مع أحد أعضاء فريق العمل (أو بدون أي فريق العمل). ومع وجود فريق عمل أصغر يتم التنسيق والاتصال فيما بينهم بصورة أسهل. فلا يجب أن يكون وضع استراتيجية عامة للتدقيق بالنسبة لتدقيق منشأة صغيرة معقدا أو يحتاج لوقت طويل وعادة ما يتنوع طبقا لحجم المنشأة ومدى تشابك عملية التدقيق، فعلي سبيل المثال يمكن أن يكون الأساس لتخطيط عملية التدقيق الحالية عبارة عن مذكرة مختصرة أعدت عند استكمال عملية تدقيق سابقة، استنادا على فحص أوراق العمل وتلقي الضوء على أمور تم تحديدها في عملية التدقيق التي تم استكمالها وتحديثها وتغييرها في الفترة الحالية استنادا على المناقشات مع المدير المالك.

خطة التدقيق

ينبغي على مدقق الحسابات وضع خطة تدقيق لعملية التدقيق وذلك لتخفيض خطر التدقيق لمستوي منخفض مقبول.

تكون خطة التدقيق أكثر تفصيلا من استراتيجية التدقيق العامة وتشمل طبيعة وتوقيت ومدي إجراءات التدقيق المفترض أن يقوم أعضاء فريق العمل بأدائها وذلك للحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة لتخفيض خطر التدقيق لمستوي منخفض مقبول. ويستعمل أيضا توثيق خطة التدقيق كسجل للتخطيط والأداء الجيد لإجراءات التدقيق التي يمكن فحصها واعتمادها عليها قبل أداء إجراءات تدقيق أخرى.

تشمل خطة التدقيق ما يلي:
* وصف لطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات تقييم الخطر التي تم التخطيط لها والتي تكفي لتقييم خطر التحريف الهام والمؤثر كما تم تحديده بموجب معيار التدقيق رقم (315) " تفهم المنشأة وبيئتها وتقييم مخاطر التحريف الهام ".

* وصف لطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الإضافية التي تم التخطيط لها على مستوي التأكيد لكل فئة من فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات الهامة والمؤثرة كما هو مطلوب بموجب معيار التدقيق رقم (330) " إجراءات المدقق لمواجهة المخاطر التي تم تقييمها " ويعكس التخطيط لإجراءات تدقيق إضافية قرار المدقق المتعلق بما إذا كان يجب اختبار كفاءة تشغيل الضوابط وطبيعة وتوقيت إجراءات التحقيق المخطط لها ام لا.
* إجراءات التدقيق الأخرى الإضافية مثل تلك المطلوب تنفيذها لعملية التدقيق وذلك للالتزام بمعايير التدقيق الدولية (على سبيل المثال: السعي للحصول على اتصال مباشر مع محامي المنشاة).

ويتم التخطيط لإجراءات التدقيق تلك أثناء سير عملية التدقيق وذلك مع تقدم تنفيذ خطة التدقيق. فعلي سبيل المثال عادة ما يحدث التخطيط الخاص بإجراءات المدقق لتقييم الخطر في وقت مبكر من عملية التدقيق ومع ذلك يعتمد تخطيط طبيعة وتوقيت ومدي إجراءات التدقيق الإضافية على نتيجة إجراءات تقييم الخطر تلك. وبالإضافة إلى ذلك يمكن أن يبدأ المدقق بتنفيذ إجراءات تدقيق إضافية لبعض فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات قبل استكمال خطة التدقيق الأكثر تفصيلا بالنسبة لكل ما يتبقى من إجراءات التدقيق الإضافية.

التغييرات في قرارات التخطيط أثناء سير عملية التدقيق

ينبغي تحديث استراتيجية التدقيق العامة وخطة التدقيق وتغييرهما كلما لزم الأمر أثناء سير عملية التدقيق.

يعتبر التخطيط لعملية تدقيق عملية مستمرة ومتكررة تحدث أثناء عملية التدقيق. وكنتيجة للأحداث غير المتوقعة والتغييرات في الظروف أو أدلة التدقيق التي يتم الحصول عليها من نتائج إجراءات التدقيق، قد يحتاج المدقق إلى تعديل استراتيجية التدقيق العامة وخطة التدقيق وبالتالي ما يترتب عليهما من توقيت ومدي إجراءات التدقيق التي تم التخطيط لها. وقد يكتشف المدقق معلومات تختلف بشكل جوهري عن تلك المعلومات التي كانت متاحة عندما قام المدقق بالتخطيط لإجراءات التدقيق. فعلي سبيل المثال، يمكن أن يحصل المدقق على أدلة تدقيق من خلال أداء إجراءات التحقيق التي تناقض أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها من اختبار فاعلية تشغيل الضوابط، وفي مثل هذه الظروف يقوم المدقق بإعادة تقييم إجراءات التدقيق التي تم التخطيط لها استنادا إلى الاعتبارات التي تمت مراجعتها والخاصة بالمخاطر التي تم تقييمها على مستوي التأكيد لكل أو لبعض فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات.

التوجيه والإشراف والفحص

ينبغي على المدقق التخطيط لطبيعة وتوقيت ومدي التوجيه والإشراف على أعضاء فريق العمل وفحص عملهم.

تتنوع طبيعة وتوقيت ومدي التوجيه والإشراف على أعضاء فريق العمل وفحص أعمالهم اعتمادا على عوامل كثيرة تشمل حجم وتعقيد المنشأة ومجال عملية التدقيق ومخاطر التحريف الهام والمؤثر وقدرات وكفاءة العاملين الذين يقومون بأداء عملية التدقيق. ويحتوي المعيار الدولي للتدقيق (220) على إرشادات مفصلة تتعلق بالتوجيه والإشراف وفحص أعمال التدقيق المنفذة.

يخطط مدقق الحسابات طبيعة وتوقيت ومدي التوجيه والإشراف على أعضاء فريق العمل استنادا إلى مخاطر التحريف الهام والمؤثر التي تم تقييمها. ومع زيادة خطر التحريف الهام والمؤثر الذي تم تقييمه في منطقة خطر التدقيق عادة ما يزيد المدقق من مدي التوجيه والإشراف على أعضاء فريق العمل ويقوم بأداء فحص أكثر تفصيلا على عملهم. وبالمثل يقوم المدقق بتخطيط طبيعة وتوقيت ومدي التوجيه والإشراف على أعضاء فريق العمل على أساس قدرات وكفاءات كل من أعضاء الفريق الذين يقومون بأداء عمل التدقيق.

في أعمال التدقيق للمنشآت الصغيرة قد يقوم الشريك المسئول عن التدقيق (الذي قد يكون ممارسا فرداً) بأداء عملية التدقيق بأكملها. وفي مثل هذه الحالات لا تثار مسألة التوجيه والإشراف على أعضاء فريق المهام ولا فحص أعمالهم لأن الشريك المسئول القائم بعملية التدقيق يكون على دراية بجميع جوانب العمل، ومع ذلك فإن الشريك المسئول القائم بعملية التدقيق (أو الممارس الفرد) يحتاج إلى التأكد من أن عملية التدقيق قد تم أداؤها طبقا لمعايير التدقيق الدولية. ويمكن أن يمثل تكوين رأي موضوعي بشأن ملاءمة الأحكام الشخصية التي اتخذت أثناء سير عملية التدقيق مشاكل عملية وذلك عندما يقوم نفس الشخص أيضا بأداء عملية التدقيق بأكملها. وعندما يتعلق الأمر بأمور معقدة أو غير عادية بصورة خاصة وتكون عملية التدقيق تمت بواسطة ممارس واحد، يكون من الأفضل الترتيب لاستشارة مدققين آخرين لديهم الخبرة المناسبة أو استشارة المنظمة المهنية التي يتبعها المدقق.

التوثيق

ينبغي على المدقق توثيق استراتيجية التدقيق العامة وخطة التدقيق وكذلك أية تغييرات جوهرية تتم عليها أثناء عملية التدقيق.

يسجل توثيق إستراتيجية التدقيق العامة القرارات الرئيسية اللازمة لتخطيط عملية التدقيق بصورة جيدة ولتوصيل أمورا هامة إلي فريق العمل. فعلي سبيل المثال، يمكن أن يلخص المدقق استراتيجية التدقيق العامة في شكل مذكرة تحتوي على القرارات الرئيسية المتعلقة بالنطاق العام وتوقيت وأداء عملية التدقيق.

يكون توثيق المدقق لخطة التدقيق كافيا لإظهار طبيعة وتوقيت ومدي إجراءات تقييم الخطر الذي تم التخطيط لها وإجراءات التدقيق الإضافية على مستوي التأكيد لكل فئة هامة من فئات المعاملات وأرصد الحسابات والإفصاحات لمواجهة المخاطر التي تم تقييمها. ويمكن أن يستخدم المدقق برامج تدقيق نمطية أو قائمة استكمال التدقيق، ومع ذلك عندما يتم استخدام مثل تلك البرامج النمطية أو البيانات فإن المدقق يقوم باستخدامها بالطريقة الملائمة التي تعكس الظروف المحددة لعملية التدقيق.

يتضمن توثيق المدقق لأية تغييرات جوهرية في استراتيجية التدقيق العامة وخطة التدقيق التفصيلية الأصلية أسباب التغييرات الجوهرية واستجابة المدقق للأحداث أو الظروف أو نتائج إجراءات التدقيق التي تسببت في هذه التغييرات. فعلي سبيل المثال، يمكن أن يغير المدقق استراتيجية التدقيق العامة وخطة التدقيق تغييرا جوهريا نتيجة للتغيير الهام في الأعمال أو نتيجة لتحديد تحريف هام ومؤثر في البيانات المالية. ويوضح تسجيل التغييرات الجوهرية في استراتيجية التدقيق العامة وخطة التدقيق والتغييرات الناتجة على طبيعة وتوقيت ومدي إجراءات التدقيق التي تم التخطيط لها الإستراتيجية العامة وخطة التدقيق التي تم تبنيها لعملية التدقيق في النهاية والتي توضح الاستجابة الملائمة للتغييرات الجوهرية التي تحدث أثناء عملية التدقيق.

ويعتمد شكل ومدي التوثيق على أمور عديدة مثل حجم وتعقيد المنشأة والأهمية النسبية ومدي التوثيق وظروف عملية التدقيق المحددة.

الاتصال مع المسئولين عن الحوكمة ومع الإدارة

يمكن أن يناقش المدقق محتويات التخطيط مع المسئولين عن الحوكمة ومع إدارة المنشاة. ويمكن أن تكون تلك المناقشات جزء من الاتصالات العامة المطلوب عملها مع المسئولين عن حوكمة المنشاة أو التي تتم لتحسين كفاءة وفاعلية عملية التدقيق. وعادة ما تشمل المناقشات مع المسئولين عن الحوكمة استراتيجية التدقيق العامة وتوقيت التدقيق بما في ذلك أية قيود عليها أو أية متطلبات إضافية، وتتم المناقشات مع الإدارة لتسهيل قيادة وإدارة مهمة التدقيق (مثل تنسيق بعض إجراءات التدقيق التي تم التخطيط لها مع عمل العاملين بالمنشاة) وعلى الرغم من أن هذه المناقشات غالبا ما تحدث، إلا أن استراتيجية التدقيق العامة وخطة التدقيق تظل مسئولية المدقق. وعندما تحدث مناقشات عن أمور موجودة في استراتيجية التدقيق العامة أو خطة التدقيق فينبغي توخى الحذر حتى لا تكون فاعلية التدقيق عرضة للخطر، مثل أن يقوم المدقق بدراسة ما إذا كانت مناقشة طبيعة وتوقيت إجراءات التدقيق التفصيلية مع الإدارة تعرض فعالية التدقيق للخطر عن طريق إمكانية تنبؤ الإدارة بإجراءات التدقيق.

اعتبارات إضافية لعملية تدقيق منشأة لأول مرة

ينبغي على مدقق الحسابات القيام بالأنشطة التالية قبل البدء في عملية تدقيق تتم لأول مرة:

(أ) القيام بإجراءات تتعلق بقبول العلاقة مع العميل ومهام التدقيق المحددة (راجع المعيار الدولي للتدقيق رقم (220) لمزيد من الإرشادات).

(ب) الاتصال مع المدقق السابق في حالة حدوث تغيير في مدققي الحسابات، وذلك طبقا لمتطلبات الآداب والسلوك المهني.

يعتبر الغرض والهدف من التخطيط لعملية التدقيق واحدا سواء أكانت التدقيق تدقيق لأول مرة أو مهمة متكررة. ومع ذلك، بالنسبة لعملية التدقيق لأول مرة يمكن أن يحتاج المدقق لان يتوسع في أنشطة التخطيط لأنه عادة لا يملك الخبرة السابقة مع المنشأة التي تكون محل دراسة عند التخطيط لعمليات التدقيق. وبالنسبة لعملية التدقيق لأول مرة، فهناك أمورا إضافية يمكن أن يضعها المدقق في اعتباره عند وضعه لإستراتيجية التدقيق العامة وخطة التدقيق وتشمل ما يلي:

* يجب عمل ترتيبات مع المدقق السابق، على سبيل المثال، فحص أوراق عمله.
* أية موضوعات هامة (مثل تطبيق المبادئ المحاسبية أو معايير التدقيق ومعايير اعداد التقارير) تمت مناقشتها مع الإدارة فيما يتعلق باختيار المدققين لأول مرة وإبلاغ هذه الأمور للمسئولين عن الحوكمة وكيفية تأثير هذه الأمور على استراتيجية التدقيق العامة وخطة التدقيق.
* إجراءات التدقيق التي تم التخطيط لها للحصول على أدلة تدقيق ملائمة وكافية فيما يتعلق بأرصدة أول المدة (راجع الفقرة "2" من المعيار الدولي للتدقيق رقم (510) " التكليف بالتدقيق لأول مرة ـ الأرصدة الافتتاحية ").
* تكليف فريق عمل من العاملين بالمؤسسة من ذوي القدرات والكفاءات المناسبة لمواجهة المخاطر الجوهرية المتوقعة.

* الإجراءات الأخرى التي يتطلبها نظام رقابة الجودة في المؤسسة بالنسبة لعمليات التدقيق لأول مرة (على سبيل المثال يمكن أن يتطلب نظام رقابة الجودة في المؤسسة إشراك شريك آخر أو شخص أقدم في المنصب لفحص استراتيجية التدقيق العامة قبل البدء في إجراءات تدقيق جوهرية أو فحص التقارير قبل إصدارها).

ملحق

أمثلة على الأمور التي يمكن أن يدرسها المدقق عند وضعه الإستراتيجية العامة لعملية التدقيق

يقدم هذا الملحق أمثلة على أمور يمكن أن يدرسها المدقق عند وضعه إستراتيجية التدقيق العامة. وسيؤثر العديد من هذه الأمثلة أيضا على خطة التدقيق التفصيلية التي يضعها المدقق. وتغطي الأمثلة المعطاة العديد من الأمور التي تنطبق على العديد من مهام التدقيق، إلا أنه يمكن أن يتطلب معيار تدقيق آخر أداء بعض الأمور المشار إليها أدناه، فليست كل الأمور ذات صلة بكل عملية تدقيق ولا أن هذه القائمة تعتبر شاملة. بالإضافة إلى ذلك يمكن أن يدرس المدقق هذه الأمور بترتيب يختلف عن ذلك الترتيب الموضح أدناه.

نطاق عملية التدقيق

يمكن أن يأخذ مدقق الحسابات في اعتباره الأمور التالية عند تحديد نطاق عملية التدقيق:

* إطار إعداد التقارير المالية التي أعدت من أجله المعلومات المالية التي يجب مراجعتها، ويتضمن ذلك الحاجة إلى أية تسويات مع إطار محاسبي آخر.
* متطلبات إعداد التقارير الخاصة بالنشاط مثل التقارير المطلوبة من الجهات الرقابية المعنية.
* التغطية المتوقعة للتدقيق، ويشمل ذلك عدد وأماكن وحدات الشركة التي ينبغي أن تدخل في البيانات المالية.
* طبيعة علاقة الرقابة بين الشركة الأم وفروعها والتي تحدد كيفية تجميع حسابات المجموعة.
* المدى الذي تتم فيه تدقيق وحدات الشركة بواسطة مدققين آخرين.
* طبيعة قطاع النشاط الذي ينبغي مراجعته ويتضمن ذلك الحاجة للمعرفة المتخصصة.
* عملة التسجيل المستخدمة بما في ذلك أية حاجة لترجمة العملات للمعلومات المالية محل التدقيق.
* الحاجة إلى تدقيق البيانات المالية المستقلة تدقيق قانونية، بالإضافة إلى عملية تدقيق البيانات المالية المجمعة.
* مدى كفاءة عمل المراجعين الداخليين ومدى الاعتماد المتوقع من المدقق عليهم.
* استخدام المنشأة للمنظمات الخدمية وكيفية حصول المدقق على أدلة تتعلق بتصميم أو تنفيذ أنظمة الرقابة التي يتم تطبيقها.

* الاستخدام المتوقع لأدلة التدقيق التي تم الحصول عليها في مراجعات سابقة، على سبيل المثال، أدلة التدقيق المتعلقة بإجراءات تقييم الخطر واختبارات فاعلية الضوابط.
* تأثير تكنولوجيا المعلومات على إجراءات التدقيق وتشمل توافر المعلومات والاستخدام المتوقع لأساليب التدقيق بالكمبيوتر.
* التنسيق بين التغطية المتوقعة وتوقيت أعمال التدقيق مع أي فحص محدود للمعلومات المالية وتأثير المعلومات التي تم الحصول عليها أثناء مثل ذلك الفحص على عملية التدقيق.
* مناقشة الأمور التي يمكن أن تؤثر على التدقيق مع العاملين بالمنشأة.
* تواجد موظفي العميل وتوفر البيانات.

أهداف إعداد التقارير وتوقيت عملية التدقيق والاتصالات المطلوبة

يمكن أن يقوم المدقق بدراسة الأمور التالية عند التحقق من أهداف إعداد التقارير الخاصة بالمهمة وتوقيت عملية التدقيق وطبيعة الاتصالات المطلوبة:

* توقيتات التقارير الخاصة بالمنشأة مثل تلك الموجودة في المراحل الدورية والمراحل الأخيرة.
* تنظيم الاجتماعات مع الإدارة والمسئولين عن الحوكمة بخصوص أنواع وتوقيتات التقارير المتوقعة والواجب إصدارها والاتصالات الأخرى الشفهية والكتابية، وتتضمن تقرير مدقق الحسابات وخطابات الإدارة والاتصالات مع المسئولين عن الحوكمة.
* المناقشة مع الإدارة بخصوص الاتصالات المتوقعة بشأن أعمال التدقيق أثناء المهمة والتقارير المتوقعة الناتجة عن إجراءات التدقيق.
* الاتصال مع مدققي وحدات المنشأة بخصوص أنواع وتوقيتات التقارير المتوقعة الواجب إصدارها والاتصالات الأخرى التي تتعلق بتدقيق وحدات المنشأة.
* طبيعة وتوقيت الاتصالات المتوقعة بين أعضاء فريق العمل ويشمل طبيعة وتوقيت اجتماعات الفريق وتوقيت فحص العمل الذي تم أداؤه.
* ما إذا كانت هناك أية اتصالات متوقعة أخرى مع الغير ويتضمن ذلك أية مسئولية عن إعداد تقارير قانونية أو تعاقدية ناتجة عن التدقيق.

توجيه عملية التدقيق

يقوم المدقق بدراسة الأمور التالية عند تخطيطه لأسلوب توجيه عملية التدقيق:

* فيما يتعلق بالأهمية النسبية
  - تحديد الأهمية النسبية لأغراض التخطيط.
  - تحديد وتبليغ الأهمية النسبية لمدققي حسابات وحدات المنشأة.
  - إعادة دراسة الأهمية النسبية أثناء سير عملية التدقيق.
  - تحديد المكونات الهامة وأرصدة الحسابات.
* مناطق التدقيق التي يزيد فيها خطر التحريف الهام والمؤثر.
* تأثير خطر التحريف الهام والمؤثر الذي تم تقييمه على مستوى البيانات المالية ككل على التوجيه والإشراف والفحص.
* اختيار فريق العمل (ويتضمن ذلك، إذا لزم الأمر، فاحص ما قبل الإصدار) وتكليف فريق العمل بأعمال التدقيق ويتضمن ذلك تكليف أعضاء الفريق ذوي الخبرة المناسبة في مناطق التدقيق التي قد ترتفع فيها مخاطر التحريف الهام والمؤثر.
* موازنة عملية التدقيق مع ضرورة مراعاة تخصيص الوقت المناسب لمناطق التدقيق التي يمكن أن ترتفع بها مخاطر التحريف الهام والمؤثر.

* الطريقة التي يؤكد بها المدقق، لأعضاء فريق العمل، على الحاجة للحفاظ على عقل يقظ وعلى ممارسة الشك المهني عند جمع أدلة التدقيق وتقييمها.
* نتائج المراجعات السابقة التي تضمنت تقييم فعالية تشغيل نظام الرقابة الداخلية، وطبيعة جوانب الضعف التي تم تحديدها والإجراء المتخذ لمواجهتها.
* أدلة التزام الإدارة بتصميم وتشغيل نظام رقابة داخلية سليم وأدلة التوثيق الملائمة لمثل هذا النظام.
* حجم المعاملات والتي عن طريقها يمكن أن يحدد مدقق الحسابات ما إذا كان اعتماده على نظام الرقابة الداخلية سيكون أكثر فاعلية أم لا.
* أهمية تواجد الرقابة الداخلية في جميع أنحاء المنشاة من اجل التوصل إلى تشغيل ناجح للنشاط.
* التطورات الهامة في النشاط التي تؤثر على المنشاة بما في ذلك التغييرات في نظام تكنولوجيا المعلومات وعمليات النشاط والتغييرات في الإدارة العليا والاستحواذات والاندماجات والانقسامات.
* تطورات النشاط الهامة مثل التغييرات في لوائح النشاط والمتطلبات الجديدة لإعداد التقارير.
* التغييرات الهامة في إطار إعداد التقارير المالية مثل معايير المحاسبة.
* أية تطورات أخرى هامة ذات صلة مثل التغييرات في البيئة القانونية التي تؤثر على المنشأة.

كذلك فإن المدقق يحدد أهداف التدقيق التي عليه تحقيقها، ومن ثم ربطها بإجراءات التدقيق المختلفة من خلال تصميم برنامج تدقيق يشمل هذه الإجراءات. وقد بينت معايير التدقيق الدولية أن الهدف النهائي للتدقيق هو ابداء رأي حول البيانات المالية، ولتحقيق ذلك هناك مجموعة من الأهداف الوسيطة التي يسعى المدقق من خلالها إلى التحقق من تأكيدات (ادعاءات) الإدارة، علماً أن تأكيدات الإدارة هي خصائص تم اعداد وتقديم البيانات المالية من قبل الإدارة وفقاً لها. ويمكن عرض هذه التأكيدات وفقاً لثلاث مجموعات كما يلي:

تأكيدات لها علاقة بالعمليات:

١. الحدوث: كل العمليات المسجلة قد حدثت فعلاً
٢. الاكتمال: كل العميات التي يجب أن تسجل (أي التي حدثت بشكل نظامي) قد سجلت
٣. الدقة: تم تسجيل العمليات بالقيم المناسبة
٤. قطع الحسابات (التوقيت المناسب): تم تسجيل العمليات في الفترة التي حدثت فيها
٥. التصنيف: تم تسجيل العمليات في الحسابات المناسبة.

تأكيدات لها علاقة بأرصدة الحسابات:

١. الوجود: أرصدة الحسابات (الأصول، الالتزامات، وحقوق الملكية) موجودة فعلاً
٢. الاكتمال: كل الأرصدة التي يجب أن تسجل قد سجلت
٣. الحقوق والالتزامات: تمثل الأصول حقوق للشركة وتمثل الالتزامات التزامات على الشركة
٤. التقييم: تم تسجيل الأصول والالتزامات وحقوق الملكية وفقاً للتقويم المناسب لها.

تأكيدات لها علاقة بالعرض والافصاح:

١. الحدوث: إن العمليات التي تم الإفصاح عنها قد حدثت فعلاً
٢. الاكتمال: كل العمليات التي يجب الافصاح عنها قد تم الإفصاح عنها
٣. الدقة والتقييم: تم الإفصاح عن العمليات بالمبالغ المناسبة التي تعكس قيمها وفقا لأسس التقييم الملائمة

٤. الحقوق والالتزامات: الحقوق والالتزامات التي تم الإفصاح عنها تعود للشركة الخاضعة للتدقيق
٥. قابلية الفهم: تم عرض المعلومات في البيانات المالية بشكل ملائم وهي واضحة وقابلة لفهمها من قبل قراء البيانات المالية.

ويقوم المدقق بتصميم إجراءاته للحصول على أدلة إثبات بهدف التحقق من هذه التأكيدات.

المعيار الدولي للتدقيق ISA 315
التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها

مقدمة

النطاق

يتناول هذا المعيار مسؤولية المدقق عن تحديد مخاطر التحريف الجوهري، وتقييمها، في البيانات المالية.

المفاهيم الرئيسية في المعيار

يتناول المعيار الدولي للتدقيق ISA 200 الأهداف العامة للمدقق عند تدقيق البيانات المالية، بما في ذلك الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة لتخفيض خطر التدقيق إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها. ويعد خطر التدقيق دالة في مخاطر التحريف الجوهري وخطر الاكتشاف. ويوضح معيار التدقيق ISA 200 أن مخاطر التحريف الجوهري قد تظهر على مستويين: مستوى البيانات المالية عموماً ومستوى الإقرارات (assertions) لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات. يتطلب معيار التدقيقISA 200 من المدقق أن يمارس الحكم المهني عند التخطيط للتدقيق وتنفيذه، وأن يخطط للتدقيق وينفذه مع التحلي بنزعة الشك المهني وإدراك أنه قد توجد ظروف تتسبب في جعل البيانات المالية محرفة بشكل جوهري.

تتعلق المخاطر التي على مستوى البيانات المالية، بشكل واسع الانتشار، بالبيانات المالية ككل، ويمكن أن تؤثر على العديد من الإقرارات. وتتألف مخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات من مكونين، هما: الخطر المتأصل (inherent risk) وخطر الرقابة (control risk).

يوصف الخطر المتأصل بأنه قابلية تعرض أحد الإقرارات عن فئة معاملات أو رصيد حساب أو إفصاح لتحريف قد يكون جوهرياً بمفرده أو عند اقترانه بتحريفات أخرى، وذلك قبل النظر في أية أدوات رقابة ذات علاقة.

يوصف خطر الرقابة بأنه خطر عدم منع التحريف الذي يمكن أن يحدث في إقرار عن فئة معاملات أو رصيد حساب أو إفصاح ما والذي قد يكون تحريفاً جوهرياً، سواء بمفرده أو عند اقترانه بتحريفات أخرى، أو عدم اكتشاف ذلك التحريف وتصحيحه، في الوقت المناسب عن طريق أدوات الرقابة الخاصة بالمنشأة.

يوضح معيار التدقيق ISA 200 أنه يتم تقييم مخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات لغرض تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الإضافية الضرورية للحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة. وفيما يخص مخاطر التحريف الجوهري التي تم التعرف عليها على مستوى الإقرارات، يتطلب هذا المعيار إجراء تقييم منفصل للخطر المتأصل وخطر الرقابة. ويشار في هذا المعيار إلى مدى التفاوت في شدة الخطر المتأصل بلفظ "نطاق الخطر المتأصل".

تشمل مخاطر التحريف الجوهري التي يقوم المدقق بالتعرف عليها وتقييمها كلاً من المخاطر التي بسبب الخطأ والمخاطر التي بسبب الغش. ورغم أن هذا المعيار يتناول كلا النوعين، فإن الغش يعد على قدر من الأهمية بحيث تضمن معيار التدقيق ISA 240 متطلبات وإرشادات إضافية بشأن إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها، بغية الحصول على المعلومات التي تستخدم في التعرف على مخاطر التحريف الجوهري التي بسبب الغش، وتقييمها والاستجابة لها.

يقوم المدقق بالتعرف على المخاطر وتقييمها بشكل متكرر ومتجدد. ويرتبط فهم المدقق للمنشأة وبيئتها، وإطار التقرير المالي المنطبق، ونظام الرقابة الداخلية للمنشأة بالمفاهيم الواقعة في نطاق متطلبات التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها. وعند التوصل إلى الفهم الذي يتطلبه هذا المعيار، يمكن وضع توقعات مبدئية للمخاطر، ثم تتقيح هذه التوقعات لاحقاً وتقييمها. وإضافة لذلك، يتطلب هذا المعيار ومعيار التدقيق ISA 330 من المدقق أن يعيد النظر في تقييمات المخاطر وأن يضع استجابات عامة إضافية وإجراءات تدقيق إضافية، بناءً على أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها من تنفيذ إجراءات التدقيق الإضافية وفقاً لمعيار التدقيق ISA 330، أو إذا تم الحصول على معلومات جديدة.

يتطلب معيار التدقيق ISA 330 من المدقق تصميم وتطبيق استجابات عامة لمواجهة مخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها على مستوى البيانات المالية. ويبين معيار التدقيق ISA 330 أن تقييم المدقق لمخاطر التحريف الجوهري على مستوى البيانات المالية، والاستجابات العامة من المدقق، يتأثران بفهم المدقق لبيئة الرقابة. ويتطلب معيار التدقيق ISA 330 أيضاً من المدقق أن يصمم وينفذ إجراءات تدقيق إضافية تستند وتستجيب في طبيعتها وتوقيتها ومداها لمخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها على مستوى الإقرارات.

التدرج

ينص معيار التدقيق ISA 200 على أن بعض المعايير تتضمن اعتبارات للتدرج توضح تطبيق المتطلبات على جميع المنشآت بغض النظر عما إذا كانت طبيعتها أو ظروفها أقل تعقيداً أو أكثر تعقيداً. ويستهدف هذا المعيار أعمال التدقيق التي تنفذ على

جميع المنشآت، بغض النظر عن حجمها أو تعقيدها، ولذلك تتضمن المواد التطبيقية اعتبارات محددة تخص كلاً من المنشآت الأقل والأكثرتعقيداً، عند الاقتضاء. ورغم أن حجم المنشأة قد يكون مؤشراً على درجة تعقيدها، فإن بعض المنشآت الأصغر قد تكون معقدة وبعض المنشآت الأكبرقد تكون أقل تعقيداً.

الهدف

هدف المدقق هو التعرف على مخاطر التحريف الجوهري، سواءً بسبب الغش أو الخطأ، وتقييمها، على مستوى البيانات المالية ومستوى الإقرارات، مما يوفر له أساساً لتصميم وتطبيق الاستجابات لمواجهة مخاطر التحريف الجوهري المقيّمة.

تعاريف

الإقرارات Assertions: الإفادات (representations) الصريحة أو غيرها، المتعلقة بإثبات المعلومات وقياسها وعرضها والإفصاح عنها في البيانات المالية والملازمة لإفادة الإدارة بأن البيانات المالية معدة وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق. ويستخدم المدقق الإقرارات للنظر في مختلف أنواع التحريفات المحتملة التي يمكن أن تحدث، وذلك عند تعرفه على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها والاستجابة لها.

خطر الأعمال Business risk: خطر ناتج عن حالات أوأحداث أو ظروف وتصرفات أو حالات تقاعس مهمة يمكن أن تؤثر سلباً على قدرة المنشأة على تحقيق أهدافها وتنفيذ استراتيجياتها، أو هو خطر ناتج عن وضع أهداف واستراتيجيات غير مناسبة.

أدوات الرقابة Controls: السياسات أوالإجراءات التي تضعها المنشأة لتحقيق أهداف الرقابة التي ترمي إليها الإدارة أوالمكلفون بالحوكمة. وفي هذا السياق:

١. السياسات هي تعليمات بما ينبغي القيام به، أو ما لا ينبغي القيام به، داخل المنشأة لتحقيق الرقابة. وهذه التعليمات قد تكون موثّقة أومنصوصاً عليها صراحة في وسائل التواصل أومفهومة ضمناً من خلال التصرفات والقرارات.
٢. الإجراءات هي التصرفات المتخذة لتطبيق السياسات.

قد تكون أدوات الرقابة مباشرة أو غير مباشرة. وأدوات الرقابة المباشرة هي أدوات رقابة دقيقة بما يكفي لمواجهة مخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات. وأدوات الرقابة غيرالمباشرة هي أدوات رقابة تدعم أدوات الرقابة المباشرة.

أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات General information technology (IT) controls: أدوات الرقابة على آليات تقنية المعلومات داخل المنشأة التي تدعم استمرار العمل السليم لبيئة تقنية المعلومات، بما في ذلك استمرار العمل الفعال لأدوات الرقابة على معالجة المعلومات وسلامة المعلومات (أي اكتمال المعلومات ودقتها وصحتها) في نظام معلومات المنشأة.

أدوات الرقابة على معالجة المعلومات Information processing controls: أدوات الرقابة المتعلقة بمعالجة المعلومات في تطبيقات تقنية المعلومات أو الآليات اليدوية للتعامل مع المعلومات في نظام معلومات المنشأة والتي تواجه بشكل مباشر مخاطر سلامة المعلومات (أي اكتمال المعاملات والمعلومات الأخرى، ودقتها وصحتها).

تنشأ مخاطر سلامة المعلومات من قابلية التعرض لعدم الفاعلية في تطبيق سياسات المنشأة الخاصة بالمعلومات، وهي سياسات تحدد طرق تدفق المعلومات والسجلات وآليات إعداد التقارير في نظام معلومات المنشأة. وأدوات الرقابة على معالجة المعلومات هي إجراءات تدعم التطبيق الفعال لسياسات معلومات المنشأة. وهي قد تكون أدوات آلية (أي مدمجة في تطبيقات تقنية المعلومات) أو يدوية (على سبيل المثال، أدوات الرقابة على المدخلات أو المخرجات) وقد تعتمد هذه الأدوات على أدوات رقابة أخرى، بما في ذلك أدوات الرقابة الأخرى على معالجة المعلومات أو أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات.

عوامل الخطر المتأصل Inherent risk factors: خصائص الحالات أو الأحداث التي تؤثر على قابلية تعرض أحد الإقرارات عن فئة معاملات أو رصيد حساب أو إفصاح للتحريف، سواءً بسبب الغش أوالخطأ، وذلك قبل النظر في أدوات الرقابة. ويمكن أن تكون هذه العوامل عوامل نوعية أو كمية، وهي تشمل التعقيد أو عدم الموضوعية أو التغير أو عدم التأكد أو قابلية التعرض للتحريف بسبب تحيز الإدارة أو عومل خطر الغش الأخرى. بقدر تأثيرها ذلك على الخطر المتأصل.

قد تشمل عوامل الخطر المتأصل الأخرى، التي تؤثر على قابلية تعرض الإقرارات المتعلقة بفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات للتحريف، ما يلي:

- الأهمية الكمية أو النوعية لفئة المعاملات أو رصيد الحساب أو الإفصاح؛ أو
- حجم البنود التي سيتم معالجتها من خلال فئة المعاملات أو رصيد الحساب أو التي سيتم عكسها في الإفصاح، أو عدم وجود توحيد في تكوين هذه البنود.

بيئة تقنية المعلومات IT environment: تطبيقات تقنية المعلومات والبنية التحتية الداعمة لتقنية المعلومات، وأيضاً آليات تقنية المعلومات والموظفين المشاركين في تلك الآليات، التي تستخدمها المنشأة لدعم العمليات التجارية وتحقيق الاستراتيجيات التجارية. ولأغراض هذا المعيار:

١. تطبيق تقنية المعلومات IT application هو برنامج أو مجموعة من البرامج يتم استخدامه في إنشاء المعاملات أو المعلومات، أو معالجتها أو تسجيلها أوالتقرير عنها. وتشمل تطبيقات تقنية المعلومات مستودعات البيانات وبرمجيات كتابة التقارير.
٢. تضم البنية التحتية لتقنية المعلومات IT infrastructure الشبكة ونظم التشغيل وقواعد البيانات وما يتعلق بها من أجهزة وبرمجيات.
٣. آليات تقنية المعلومات IT processes هي الآليات التي تتبعها المنشأة لإدارة الوصول إلى بيئة تقنية المعلومات وإدارة التغييرات البرمجية أو التغييرات في بيئة تقنية المعلومات وإدارة عمليات تقنية المعلومات.

الإقرارات ذات الصلة Relevant assertions: يكون الإقرار عن فئة معاملات أو رصيد حساب أو إفصاح ما ذا صلة عندما ينطوي على أحد مخاطر التحريف الجوهري التي تم التعرف عليها. ويتم الفصل فيما إذا كان إقرار ما يعد إقراراً ذا صلة قبل النظر في أية أدوات رقابة ذات علاقة (أي الخطر المتأصل).
قد يتعلق خطر التحريف الجوهري بأكثرمن إقرار، وفي هذه الحالة تعد جميع الإقرارات التي يتعلق بها مثل هذا الخطر إقرارات ذات صلة. وإذا لم يكن الإقرار يحتوي على أحد مخاطر التحريف الجوهري التي تم التعرف عليها، فإنه لا يعد عندئذ إقراراً ذا صلة.
المخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات Risks arising from the use of IT: قابلية أن تكون أدوات الرقابة على معالجة المعلومات غيرفعالة من حيث تصميمها أو عملها، أو مخاطر سلامة المعلومات (أي اكتمال المعاملات والمعلومات الأخرى ودقتها وصحتها) في نظام معلومات المنشأة، بسبب عدم فاعلية تصميم أدوات الرقابة الموجودة في آليات تقنية المعلومات أو عدم فاعلية عملها.
إجراءات تقييم المخاطر Risk assessment procedures: إجراءات التدقيق التي يتم تصميمها وتنفيذها للتعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها، سواء كانت بسبب الغش أو الخطأ، على مستويي البيانات المالية والإقرارات.
فئة المعاملات المهمة أو رصيد الحساب أو الإفصاح المهم Significant class of transactions, account balance or disclosure: فئة المعاملات أو رصيد الحساب أو الإفصاح الذي يوجد له إقرار واحد أو أكثرمن الإقرارات ذات الصلة.
الخطر المهم Significant risk: خطر تحريف جوهري تم التعرف عليه:

١. يقترب تقييم الخطر المتأصل له من الطرف الأعلى لنطاق الخطر المتأصل بسبب درجة تأثير عوامل الخطر المتأصل على كل من احتمالية حدوث تحريف ما وحجم ذلك التحريف المحتمل في حال حدوثه؛ أو
٢. يجب التعامل معه على أنه خطر مهم وفقاً لمتطلبات معايير التدقيق الأخرى.

يمكن وصف الأهمية بأنها الوزن النسبي لأمر ما، ويتم الحكم على أهمية أي أمر من قبل المدقق ضمن السياق الذي يتم النظر خلاله في هذا الأمر. وفيما يخص الخطر المتأصل، فإنه يمكن أن يتم النظر في أهميته ضمن السياق الخاص بكيفية ودرجة تأثير عوامل الخطر المتأصل على كل من احتمالية حدوث تحريف ما وحجم ذلك التحريف المحتمل في حال حدوثه.
نظام الرقابة الداخلية System of internal control: نظام يصممه وينفذه ويحافظ عليه المكلفون بالحوكمة والإدارة وغيرهم من الموظفين، لتوفير تأكيد معقول عن تحقيق أهداف المنشأة فيما يتعلق بإمكانية الاعتماد على التقرير المالي، وكفاءة وفاعلية العمليات، والالتزام بالقوانين والأنظمة المنطبقة. ولأغراض معايير التدقيق، يتألف نظام الرقابة الداخلية من خمسة مكونات مترابطة:

١. بيئة الرقابة؛
٢. آلية المنشأة لتقييم المخاطر؛
٣. آلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية؛
٤. نظام المعلومات والاتصالات؛
٥. أنشطة الرقابة.

المتطلبات
إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها
يجب على المدقق أن يصمم وينفذ إجراءات تقييم المخاطر للحصول على أدلة التدقيق التي توفر أساساً مناسباً لما يلي:
- التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها، سواء كانت بسبب الغش أوالخطأ، على مستويي البيانات المالية والإقرارات؛
- تصميم إجراءات التدقيق الإضافية.

ويجب على المدقق تصميم وتنفيذ إجراءات تقييم المخاطر بطريقة لا تنحاز إلى الحصول على أدلة التدقيق التي قد تكون مؤيدة ولا إلى استبعاد أدلة التدقيق التي قد تكون مناقضة.
تتضمن مخاطر التحريف الجوهري المطلوب التعرف عليها وتقييمها كلاً من المخاطر التي بسبب الغش والتي بسبب الخطأ، وكلاهما مشمول في هذا المعيار. ومع ذلك، ونظراً لأهمية الغش فقد تضمن معيار التدقيق ISA 240 متطلبات وإرشادات إضافية بشأن إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها، من أجل الحصول على المعلومات التي تستخدم في التعرف على مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش وتقييمها.
تعد نزعة الشك المهني ضرورية لإجراء التقييم النقدي لأدلة التدقيق التي تم تجميعها أثناء تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر، وهي تساعد المدقق في أن يظل منتبهاً لأدلة التدقيق التي لا تنحاز إلى تأييد وجود المخاطر أوالتي يمكن أن تتناقض مع وجود المخاطر. ونزعة الشك المهني هي موقف سلوكي يطبقه المدقق عند اتخاذ الأحكام المهنية ويوفر له بعد ذلك الأساس لتصرفاته.
ويطبق المدقق الحكم المهني عند تحديده لما إذا كان قد حصل على أدلة التدقيق التي توفر أساساً مناسبا لتقييم المخاطر.
يمكن أن يشتمل تطبيق المدقق لنزعة الشك المهني على ما يلي:
- التقصي عن المعلومات المتناقضة وعن إمكانية الاعتماد على الوثائق؛
- النظر في الردود المقدمة على الاستفسارات والمعلومات الأخرى التي تم الحصول عليها من الإدارة والمكلفين بالحوكمة؛
- الانتباه إلى الحالات التي قد تشير إلى وجود تحريف محتمل بسبب الغش أو الخطأ؛
- النظر فيما إذا كانت أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها تدعم تعرف المدقق على مخاطر التحريف الجوهري، وتقييمه لها، في ضوء طبيعة المنشأة وظروفها.

أسباب أهمية الحصول على أدلة التدقيق بطريقة غير منحازة:
إن تصميم إجراءات تقييم المخاطر وتنفيذها للحصول على أدلة التدقيق لدعم التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها بطريقة غير منحازة يمكن أن يساعد المدقق في التعرف على المعلومات التي يحتمل أن تكون متناقضة، مما قد يساعده في ممارسة نزعة الشك المهني عند التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها.

مصادر أدلة التدقيق
قد يستلزم تصميم إجراءات تقييم المخاطر وتنفيذها للحصول على أدلة التدقيق بطريقة غير منحازة الحصول على الأدلة من مصادر متعددة من داخل المنشأة وخارجها. غيرأن المدقق ليس مطالباً بتنفيذ بحث شامل لتحديد جميع مصادرأدلة التدقيق الممكنة. وإضافة إلى المعلومات التي يتم الحصول عليها من مصادر أخرى، فإن مصادر المعلومات المتعلقة بإجراءات تقييم المخاطر قد تشمل ما يلي:
- التفاعلات مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة وغيرهم من موظفي المنشأة الرئيسيين، مثل المدققين الداخليين.
- أطراف خارجية معينة مثل السلطات التنظيمية، سواءً تم الحصول على المعلومات بشكل مباشر أو غيرمباشر
- المعلومات المتاحة للعموم عن المنشأة، مثل البيانات الصحفية الصادرة من المنشأة أو المواد المتاحة للتحليل أو المواد الخاصة باجتماعات مجموعة المستثمرين أو تقارير المحللين أو المعلومات عن نشاط التداول.

وبغض النظر عن مصدر المعلومات، ينظر المدقق في مدى ملاءمة المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة تدقيق، و مدى إمكانية الاعتماد عليها، وفقاً لمعيار التدقيق ISA 500.
يجب أن تتضمن إجراءات تقييم المخاطر ما يلي:

- الاستفسار من الإدارة والأفراد الآخرين المعنيين داخل المنشأة، بمن فيهم الأفراد في وظيفة التدقيق الداخلي (في حال وجودها).
- الإجراءات التحليلية.
- الملاحظة والفحص المادي.

قد تتأثر طبيعة إجراءات التدقيق، وتوقيتها ومداها، بحقيقة أن بعض البيانات المحاسبية وبعض الأدلة الأخرى قد تكون متاحة فقط في شكل إلكتروني أو قد تكون متاحة فقط في أوقات معينة. ويمكن أن ينفذ المدقق الإجراءات الأساس/ إجراءات الفحص الجوهري (substantive procedures) أو اختبارات أدوات الرقابة بشكل متزامن مع إجراءات تقييم المخاطر، عندما يكون من الكفاءة القيام بذلك. وقد تدعم أيضاً أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها، والتي تدعم التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها، اكتشاف التحريفات على مستوى الإقرارات أو تقييم الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة.

الاستفسار من الإدارة والأفراد الآخرين داخل المنشأة
يمكن أن يحصل المدقق على المعلومات اللازمة لدعم الأساس المناسب للتعرف على المخاطر وتقييمها، وتصميم إجراءات التدقيق الإضافية، من خلال الاستفسار من الإدارة والمسؤولين عن إعداد التقرير المالي.
قد يوفر الاستفسارمن الإدارة ومن المسؤولين عن إعداد التقرير المالي والأفراد الآخرين االمناسبين داخل المنشأة وغيرهم من الموظفين في مختلف مستويات السلطة، للمدقق وجهات نظر مختلفة عند التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها.

الاستفسار من وظيفة التدقيق الداخلي
إذا كانت المنشأة تحتوي على وظيفة للتدقيق الداخلي، فإن الاستفسارمن الأفراد المعنيين في تلك الوظيفة يمكن أن يساعد المدقق في فهم المنشأة وبيئتها، ونظام الرقابة الداخلية لديها، وفي التعرف على المخاطر وتقييمها.

الإجراءات التحليلية
تساعد الإجراءات التحليلية في التعرف على أوجه عدم الاتساق والمعاملات أو الأحداث غير المعتادة والمبالغ والنسب والاتجاهات التي تشير إلى أمور لها آثار منعكسة على التدقيق. وقد تساعد العلاقات غيرالمعتادة أو غير المتوقعة التي يتم التعرف عليها المدقق في التعرف على مخاطر التحريف الجوهري، وخاصة التي تكون بسبب الغش.

ولذلك، فإن الإجراءات التحليلية التي يتم تنفيذها على أنها إجراءات لتقييم المخاطر يمكن أن تساعد في التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها عن طريق التعرف على الجوانب التي لم يكن المدقق على دراية بها داخل المنشأة أو عن طريق فهم الكيفية التي تؤثر بها عوامل الخطر المتأصل، مثل التغير، على قابلية تعرض الإقرارات للتحريف.

الملاحظة والفحص المادي
قد تدعم الملاحظة والفحص المادي، أو قد تؤيد أو تتناقض مع، الاستفسارات من الإدارة وغيرها، وقد توفر كذلك معلومات عن المنشأة وبيئتها.

المعلومات من المصادر الأخرى
عند الحصول على أدلة التدقيق يجب على المدقق أن ينظر في الحصول على المعلومات من:

- إجراءات المدقق المتعلقة بقبول العلاقة مع العميل أو ارتباط التدقيق، أو الاستمرار فيهما؛
- الارتباطات الأخرى، عند الاقتضاء، التي قام بتنفيذها الشريك المسؤول عن الارتباط لصالح المنشأة.

عندما يعتزم المدقق استخدام المعلومات التي تم الحصول عليها من تجربته السابقة مع المنشأة ومن إجراءات التدقيق المنفذة في عمليات التدقيق السابقة، يجب عليه أن يقيم ما إذا كانت تلك المعلومات لا تزال ذات صلة ويمكن الاعتماد عليها كأدلة تدقيق للتدقيق الحالي.

يمكن أن تكون المعلومات التي يتم الحصول عليها من مصادر أخرى ذات صلة بالتعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها، وذلك عن طريق توفيرها لمعلومات وآراء عما يلي:

- طبيعة المنشأة ومخاطر أعمالها، والتغييرات المحتملة عن الفترات السابقة.
- النزاهة والقيم الأخلاقية للإدارة والمكلفين بالحوكمة، وهو ما يمكن أن يكون أيضاً ذا صلة بفهم المدقق لبيئة الرقابة.
- إطار التقرير المالي المنطبق وتطبيقه على طبيعة المنشأة وظروفها.

مناقشة فريق الارتباط

يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط والأعضاء الرئيسيين الآخرين في فريق الارتباط أن يناقشوا تطبيق إطار التقرير المالي المنطبق وقابلية تعرض البيانات المالية الخاصة بالمنشأة للتحريف الجوهري.

في حال عدم مشاركة أعضاء من فريق الارتباط في النقاش الذي يجريه فريق الارتباط، فيجب على الشريك المسؤول عن الارتباط أن يحدد الأمور التي يلزم إبلاغها لهؤلاء الأعضاء.

إن قيام فريق الارتباط بمناقشة تطبيق إطار التقرير المالي المنطبق وقابلية تعرض البيانات المالية الخاصة بالمنشأة للتحريف الجوهري:

- يوفر الفرصة لأعضاء فريق الارتباط الأكثر خبرة، بما في ذلك الشريك المسؤول عن الارتباط، لعرض وجهة نظرهم بناءً على معرفتهم بالمنشأة. ويسهم تبادل المعلومات في تعزيز الفهم لدى جميع أعضاء فريق الارتباط.
- يسمح لأعضاء فريق الارتباط بتبادل المعلومات حول مخاطر الأعمال التي تتعرض لها المنشأة، والكيفية التي يمكن أن تؤثر بها عوامل الخطر المتأصل على قابلية تعرض فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات للتحريف، وكيفية ومواضع تعرض البيانات المالية للتحريف الجوهري بسبب الغش أو الخطأ.
- يساعد في تحسين فهم أعضاء فريق الارتباط لإمكانية حدوث تحريف جوهري في البيانات المالية في المجالات المعينة المسندة إليهم، وفهم كيف يمكن أن تؤثر نتائج إجراءات التدقيق التي يؤدونها على الجوانب الأخرى للتدقيق، بما في ذلك القرارات المتعلقة بطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الإضافية. وتساعد المناقشة، بصفة خاصة، أعضاء فريق الارتباط في زيادة النظر في المعلومات المتناقضة بناءً على فهم كل عضو لطبيعة المنشأة وظروفها.
- يوفر الأساس لقيام أعضاء فريق الارتباط بالإبلاغ بالمعلومات الجديدة التي يتم الحصول عليها أثناء التدقيق، وتبادلها، والتي يمكن أن تؤثر على تقييم مخاطر التحريف الجوهري أوإجراءات التدقيق التي تم تنفيذها لمواجهة هذه المخاطر.

التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق ونظام الرقابة الداخلية للمنشأة

فهم المنشأة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق

يجب على المدقق أن ينفذ إجراءات تقييم المخاطر للتوصل إلى فهم لما يلي:

- الجوانب الآتية من المنشأة وبيئتها:
  ١. الهيكل التنظيمي للمنشأة وملكيتها وحوكمتها ونموذج أعمالها، بما في ذلك مدى دمج استخدام تقنية المعلومات في نموذج الأعمال؛
  ٢. عوامل الصناعة والعوامل التنظيمية والخارجية الأخرى؛
  ٣. المقاييس المستخدمة، داخلياً وخارجياً، لتقييم الأداء المالي للمنشأة؛
- إطار التقرير المالي المنطبق والسياسات المحاسبية للمنشأة وأسباب أي تغييرات طرأت عليها؛
- كيفية تأثير عوامل الخطر المتأصل على قابلية تعرض الإقرارات للتحريف، ودرجة ذلك التأثير، عند إعداد البيانات المالية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، استناداً إلى الفهم الذي تم التوصل إليه.

يجب أن يقيم المدقق ما إذا كانت السياسات المحاسبية للمنشأة مناسبة ومتسقة مع إطار التقرير المالي المنطبق.

يعد التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق ونظام الرقابة الداخلية لديها، عملية متجددة ومستمرة تتألف من جمع المعلومات وتحديثها وتحليلها وتستمر طوال التدقيق. ولذلك، فقد تتغير توقعات المدقق عند الحصول على معلومات جديدة.

قد يساعد أيضاً فهم المنشأة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق المدقق في وضع توقعات مبدئية عن فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات التي قد تكون فئات معاملات وأرصدة حسابات وإفصاحات مهمة. وتشكل فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات المتوقع أن تكون مهمة الأساس لنطاق فهم المدقق لنظام معلومات المنشأة.

فهم مكونات نظام الرقابة الداخلية للمنشأة

بيئة الرقابة وآلية المنشأة لتقييم المخاطر وآلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية
بيئة الرقابة

يجب على المدقق أن يتوصل إلى فهم لبيئة الرقابة ذات الصلة بإعداد البيانات المالية، من خلال تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر، عن طريق:

- فهم مجموعة أدوات الرقابة والآليات والهياكل التي تتعامل مع ما يلي:
  ١. كيفية إشراف الإدارة على المسؤوليات، مثل ثقافة المنشأة والتزام الإدارة بالنزاهة والقيم الأخلاقية؛
  ٢. استقلال المكلفين بالحوكمة وإشرافهم على نظام الرقابة الداخلية للمنشأة، عندما يكون المكلفون بالحوكمة منفصلين عن الإدارة؛
  ٣. تحديد الصلاحيات والمسؤوليات داخل المنشأة؛
  ٤. كيفية قيام المنشأة بجذب الأفراد الأكفاء وتنمية قدراتهم والحفاظ عليهم؛
  ٥. كيفية محاسبة المنشأة للأفراد على مسؤولياتهم سعياً لتحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية؛
- تقييم ما يلي:
  ١. ما إذا كانت الإدارة قد قامت، تحت إشراف المكلفين بالحوكمة، بنشر ثقافة قائمة على الأمانة والسلوك الأخلاقي وحافظت عليها؛
  ٢. ما إذا كانت بيئة الرقابة توفر أساساً مناسباً للمكونات الأخرى في نظام الرقابة الداخلية للمنشأة مع مراعاة طبيعة المنشأة وتعقيدها؛
  ٣. ما إذا كانت أوجه قصور الرقابة التي تمّ التعرف عليها في بيئة الرقابة تقوّض المكونات الأخرى في نظام الرقابة الداخلية للمنشأة.

آلية المنشأة لتقييم المخاطر

يجب على المدقق أن يتوصل إلى فهم لآلية المنشأة لتقييم المخاطر والتي تعد ذات صلة بإعداد البيانات المالية، من خلال تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر، عن طريق:

- فهم الآلية التي تتبعها المنشأة للقيام بما يلي:
  ١. التعرف على مخاطر الأعمال ذات الصلة بأهداف التقرير المالي؛
  ٢. تقييم أهمية تلك المخاطر، بما في ذلك احتمالية حدوثها؛
  ٣. مواجهة تلك المخاطر؛
- تقييم ما إذا كانت آلية المنشأة لتقييم المخاطر تعد مناسبة لظروف المنشأة مع مراعاة طبيعة المنشأة وتعقيدها.

إذا تعرف المدقق على مخاطر للتحريف الجوهري أخفقت الإدارة في التعرف عليها، فيجب على المدقق:

- أن يحدد ما إذا كان أي من تلك المخاطر يعد من الأنواع التي يتوقع المدقق أنه كان سيتم التعرف عليها بواسطة آلية المنشأة لتقييم المخاطر، وإذا صح ذلك، فإنه يتوصل إلى فهم لأسباب إخفاق آلية المنشأة لتقييم المخاطر في التعرف على هذه المخاطر؛
- أن ينظر في انعكاسات ذلك على تقييم المدقق.

آلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية

يجب على المدقق أن يتوصل إلى فهم لآلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية والتي تعد ذات صلة بإعداد البيانات المالية، من خلال تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر، عن طريق:

- فهم تلك الجوانب من آلية المنشأة التي تتعامل مع ما يلي:
  ١. التقييمات الدائمة والمنفصلة لمتابعة فاعلية أدوات الرقابة، والتعرف على أوجه القصور في الرقابة وعلاجها؛
  ٢. وظيفة التدقيق الداخلي في المنشأة، إن وجدت، بما في ذلك طبيعتها ومسؤولياتها وأنشطتها؛
- فهم مصادر المعلومات المستخدمة في آلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية، والأساس الذي تعتمد عليه الإدارة في اعتبار أن المعلومات يمكن الاعتماد عليها بما يكفي لتحقيق الغرض المرجو منها؛
- تقييم ما إذا كانت آلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية تعد مناسبة لظروف المنشأة مع مراعاة طبيعة المنشأة وتعقيدها.

نظام المعلومات والاتصالات وأنشطة الرقابة

نظام المعلومات والاتصالات

يجب على المدقق أن يتوصل إلى فهم لنظام معلومات المنشأة واتصالاتها ذات الصلة بإعداد البيانات المالية، من خلال تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر، عن طريق:

- فهم أنشطة المنشأة الخاصة بمعالجة المعلومات، بما في ذلك بياناتها ومعلوماتها، والموارد التي سيتم استخدامها في هذه الأنشطة والسياسات التي تحدد ما يلي، فيما يخص فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات المهمة:
  ١. طرق تدفق المعلومات خلال نظام معلومات المنشأة، بما في ذلك كيفية:
     - إنشاء المعاملات وكيفية تسجيل المعلومات المتعلقة بها ومعالجتها وتصحيحها عند الحاجة ودمجها في دفتر الأستاذ العام والتقرير عنها في البيانات المالية؛
     - جمع المعلومات المتعلقة بالأحداث والحالات الأخرى بخلاف المعاملات، ومعالجتها والإفصاح عنها في البيانات المالية؛
  ٢. السجلات المحاسبية والحسابات المحددة في البيانات المالية والسجلات الداعمة الأخرى التي تتعلق بطرق تدفق المعلومات في نظام المعلومات؛
  ٣. آلية التقرير المالي المستخدمة في إعداد البيانات المالية للمنشأة، بما في ذلك الإفصاحات؛
  ٤. موارد المنشأة، بما في ذلك بيئة تقنية المعلومات.

- فهم كيفية قيام المنشأة بالإبلاغ بالأمور المهمة التي تدعم إعداد البيانات المالية ومسؤوليات إعداد التقرير ذات العلاقة في نظام المعلومات والمكونات الأخرى لنظام الرقابة الداخلية:
  ١. بين الأفراد داخل المنشأة، بما في ذلك كيفية الإبلاغ بالأدوار والمسؤوليات المتعلقة بإعداد التقرير المالي؛
  ٢. بين الإدارة والمكلفين بالحوكمة؛
  ٣. مع الأطراف الخارجية، مثل السلطات التنظيمية؛
- تقييم ما إذا كان نظام معلومات المنشأة واتصالاتها تدعم بشكل مناسب إعداد البيانات المالية للمنشأة لإطار التقرير المالي المنطبق.

أنشطة الرقابة

يجب على المدقق أن يتوصل إلى فهم لمكون أنشطة الرقابة، من خلال تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر، عن طريق:

- التعرف على أدوات الرقابة التي تواجه مخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات في مكون أنشطة الرقابة كما يلي:
  ١. أدوات الرقابة التي تواجه أي خطر يحدد على أنه خطر مهم؛
  ٢. أدوات الرقابة على قيود اليومية، بما في ذلك قيود اليومية غير النمطية المستخدمة لتسجيل التعديلات أو المعاملات غير المتكررة وغير المعتادة؛
  ٣. أدوات الرقابة التي يخطط المدقق لاختبار فاعليتها التشغيلية عند تحديد طبيعة اختبارات الفحص الجوهري، وتحديد توقيتها ومداها، ويجب أن يتضمن ذلك أدوات الرقابة التي تواجه المخاطر التي لا توفر لها إجراءات الفحص الجوهري بمفردها ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة؛
  ٤. أدوات الرقابة الأخرى التي يعتبرها المدقق مناسبة لتمكينه من تحقيق أهدافه فيما يتعلق بالمخاطر على مستوى الإقرارات، بناء على حكمه المهني؛
- القيام بناءً على أدوات الرقابة التي تم التعرف عليها بالتعرف على تطبيقات تقنية المعلومات والجوانب الأخرى في بيئة تقنية المعلومات الخاصة بالمنشأة التي تخضع لمخاطر ناشئة عن استخدام تقنية المعلومات؛
- التعرف على ما يلي، فيما يخص تطبيقات تقنية المعلومات والجوانب الأخرى في بيئة تقنية المعلومات التي تم التعرف عليها:
  ١. المخاطر ذات العلاقة الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات؛
  ٢. أدوات الرقابة العامة للمنشأة على تقنية المعلومات والتي تواجه تلك المخاطر؛
- فيما يخص كل أداة من أدوات الرقابة التي تم التعرف عليها:
  ١. تقييم ما إذا كانت أداة الرقابة مصممة بفاعلية لمواجهة خطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات، أو مصممة بفاعلية لدعم عمل أدوات الرقابة الأخرى؛
  ٢. تحديد ما إذا كانت أداة الرقابة قد تم تطبيقها، عن طريق تنفيذ الإجراءات إضافة إلى الاستفسار من موظفي المنشأة.

أوجه القصور في الرقابة داخل نظام الرقابة الداخلية للمنشأة

بناءً على تقييم المدقق لكل مكون من مكونات نظام الرقابة الداخلية للمنشأة، يجب عليه أن يحدد ما إذا كان قد تم التعرف على وجه واحد أو أكثر من أوجه القصور في الرقابة.

التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها

التعرف على مخاطر التحريف الجوهري

يجب على المدقق أن يتعرف على مخاطر التحريف الجوهري وأن يحدد ما إذا كانت توجد على:

- مستوى البيانات المالية؛ أو
- مستوى الإقرارات لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات.

يجب على المدقق أن يحدد الإقرارات ذات الصلة وما يتعلق بها من فئات معاملات وأرصدة حسابات وإفصاحات مهمة.

تقييم مخاطر التحريف الجوهري على مستوى البيانات المالية

فيما يخص مخاطر التحريف الجوهري التي تم التعرف عليها على مستوى البيانات المالية، يجب على المدقق أن يقيم المخاطر إضافة إلى ما يلي:

- أن يحدد ما إذا كانت تلك المخاطر تؤثر على تقييم المخاطر على مستوى الإقرارات؛
- أن يقيم طبيعة ومدى تأثيرها المنتشر على البيانات المالية.

تقييم مخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات

تقييم الخطر المتأصل

فيما يخص مخاطر التحريف الجوهري التي تم التعرف عليها على مستوى الإقرارات، يجب على المدقق أن يقيم احتمالية حدوث التحريف وحجمه. وعند القيام بذلك، يجب على المدقق أن يأخذ في الحسبان كيفية ودرجة ما يلي:

- تأثير عوامل الخطر المتأصل على قابلية تعرض الإقرارات ذات الصلة للتحريف؛
- تأثير مخاطر التحريف الجوهري، على مستوى البيانات المالية، على تقييم الخطر المتأصل لمخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات.

يجب على المدقق أن يحدد ما إذا كان أي من مخاطر التحريف الجوهري المقيمة تعد مخاطر مهمة.

يجب على المدقق أن يحدد ما إذا كانت إجراءات الفحص الجوهري لا تستطيع أن توفر بمفردها ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة لأي من مخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات.

تقييم خطر الرقابة

إذا كان المدقق يخطط لاختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة، فيجب عليه أن يقيم خطر الرقابة. وإذا لم يكن المدقق يخطط لاختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة، فإن تقييمه لخطر الرقابة يجب أن يكون مؤداه أن تقييم خطر التحريف الجوهري هو نفسه تقييم الخطر المتأصل.

تقييم أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها من إجراءات تقييم المخاطر

يجب على المدقق تقييم ما إذا كانت أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها من إجراءات تقييم المخاطر توفر أساساً مناسباً للتعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها. وإذا لم تكن كذلك، فيجب على المدقق تنفيذ إجراءات إضافية لتقييم المخاطر حتى يتم الحصول على أدلة تدقيق توفر مثل هذا الأساس. و عند التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها، يجب على المدقق أن يأخذ في الحسبان جميع أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها من إجراءات تقييم المخاطر، سواء كانت مؤيدة أو مناقضة للإقرارات المقدمة من الإدارة.

فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات غير المهمة وفقاً لتعريفها في هذا المعيار، ولكنها ذات أهمية نسبية

فيما يخص فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات ذات الأهمية النسبية التي لم تحدد على أنها فئات معاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات مهمة، يجب على المدقق تقييم ما إذا كان تحديده لا يزال مناسباً.

إعادة النظر في تقييم المخاطر

إذا حصل المدقق على معلومات جديدة لا تتسق مع أدلة التدقيق التي استند إليها أولاً في التعرف على مخاطر التحريف الجوهري أو تقييمها، فيجب عليه أن يعيد النظر في هذا التعرف والتقييم.

أسباب استخدام المدقق للإقرارات

عند التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها، يستخدم المدقق الإقرارات للنظر في مختلف أنواع التحريفات المحتملة التي يمكن أن تحدث، وتعد الإقرارات التي تعرف المدقق على وجود مخاطر للتحريف الجوهري فيما يتعلق بها إقرارات ذات صلة.

استخدام الإقرارات

عند التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها، يمكن أن يستخدم المدقق أصناف الإقرارات المبينة فيما يلي، أو قد يعبر عنها بشكل مختلف شريطة تغطية جميع الجوانب المبينة أدناه. ويمكن أن يختار المدقق أن يجمع بين الإقرارات عن فئات المعاملات والأحداث، والإفصاحات المتعلقة بها، مع الإقرارات عن أرصدة الحسابات، والإفصاحات المتعلقة بها.
قد تقع الإقرارات التي يستخدمها المدقق عند النظر في مختلف أنواع التحريفات المحتملة التي قد تحدث، ضمن الفئتين التاليتين:

الإقرارات عن فئات المعاملات والأحداث، والإفصاحات المتعلقة بها، للفترة الخاضعة للتدقيق:

الحدوث Occurrence: أن المعاملات والأحداث التي تم تسجيلها أو الإفصاح عنها قد حدثت وأنها تخص المنشأة.
الاكتمال Completeness: أن جميع المعاملات والأحداث التي ينبغي تسجيلها قد سجلت، وأن جميع الإفصاحات المتعلقة بها التي ينبغي تضمينها في البيانات المالية قد ضمنت.
الدقة Accuracy: أن المبالغ والبيانات الأخرى المتعلقة بالمعاملات والأحداث المسجلة قد سجلت بشكل مناسب، وأن الإفصاحات المتعلقة بها قد تم قياسها ووصفها بالشكل المناسب.
الفصل الزمني Cutoff: أن المعاملات والأحداث قد سجلت في الفترة المحاسبية الصحيحة.
التصنيف Classification: أن المعاملات والأحداث قد سجلت في الحسابات المناسبة.
العرض Presentation: أن المعاملات والأحداث تم تجميعها أو تفصيلها بشكل مناسب وتم وصفها بشكل واضح، وأن الإفصاحات المتعلقة بها ملائمة وقابلة للفهم في سياق متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق.

الإقرارات عن أرصدة الحسابات، والإفصاحات المتعلقة بها، في نهاية الفترة:

الوجود Existence: أن الأصول والالتزامات وحصص الملكية موجودة.
الحقوق والواجبات Rights and obligations: أن المنشأة تحوز الحقوق في الأصول أو تسيطر عليها، وأن الالتزامات هي واجبات على المنشأة.
الاكتمال Completeness: أن جميع الأصول والالتزامات وحصص الملكية التي ينبغي تسجيلها قد سجلت، وأن جميع الإفصاحات المتعلقة بها في البيانات المالية قد ضمِّنت.
الدقة والتقييم والتخصيص Accuracy, valuation and allocation: أن الأصول والالتزامات وحصص الملكية قد تم إدراجها في البيانات المالية بالمبالغ المناسبة، وأن أي تعديلات تتعلق بالتقييم أو التخصيص تم تسجيلها بالشكل االمناسب، وأن الإفصاحات المتعلقة بها تم قياسها ووصفها بالشكل االمناسب.
التصنيف Classification: أن الأصول والالتزامات وحصص الملكية قد تم تسجيلها في الحسابات المناسبة.
العرض Presentation: أن الأصول والالتزامات وحصص الملكية تم تجميعها أو تفصيلها بشكل مناسب وتم وصفها بشكل واضح، وأن الإفصاحات المتعلقة بها ملائمة وقابلة للفهم في سياق متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق.

التوثيق
يجب على المدقق أن يضمّن في توثيقه لأعمال التدقيق ما يلي:
- المناقشات بين أعضاء فريق الارتباط والقرارات المهمة التي تم التوصل إليها؛
- العناصر الرئيسية في فهم المدقق؛ ومصادر المعلومات التي توصل منها المدقق إلى فهمه؛ وإجراءات تقييم المخاطر التي تم تنفيذها؛
- تقييم تصميم أدوات الرقابة التي تم التعرف عليها، وتحديد ما إذا كانت تلك الأدوات قد تم تطبيقها؛
- مخاطر التحريف الجوهري التي تم التعرف عليها وتقييمها على مستوى البيانات المالية وعلى مستوى الإقرارات، بما في ذلك المخاطر المهمة والمخاطر التي لا تستطيع إجراءات الفحص الجوهري بمفردها أن توفر لها ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة، ومبررات اتخاذ الأحكام المهمة.

معيار التدقيق الدولي رقم (320)
الأهمية النسبية في تخطيط وأداء عملية التدقيق

النطاق

يهدف هذا المعيار إلى وضع معايير وتوفير إرشادات عن مفهوم الأهمية النسبية وعلاقتها بمخاطر التدقيق.
على مدقق الحسابات أن يأخذ في اعتباره الأهمية النسبية وعلاقتها بمخاطر التدقيق عند قيامه بتنفيذ عملية تدقيق.

التعريفات

تم تعريف الأهمية النسبية بالتعريف التالي:
" تعتبر المعلومة هامة إذا كان حذفها أو تحريفها قد يؤثر على القرارات الاقتصادية التي يتخذها مستخدمي البيانات المالية اعتماداً على تلك البيانات، وتعتمد الأهمية النسبية على حجم البند أو الخطأ المقدر في ظل الظروف الخاصة بحذفه أو تحريفه. وعليه فإن فكرة "الأهمية النسبية" تمدنا بنقطة بداية أو نقطة فاصلة وليست خاصية أو صفة نوعية يجب أن تتوافر في المعلومات حتى تكون مفيدة.

المتطلبات

<u>الأهمية النسبية</u>

إن الهدف من تدقيق البيانات المالية هو تمكين مدقق الحسابات من إبداء رأيه فيما إذا كانت البيانات المالية قد أعدت في جميع جوانبها الهامة وفقاً لإطار محدد لإعداد التقارير المالية. ويدخل تقدير ما هو الشيء ذا الأهمية النسبية في نطاق الحكم المهني.
عند وضع خطة التدقيق يحدد المدقق مستوى مقبول للأهمية النسبية للكشف عن التحريف الكمي ذو الأهمية، إلا أنه يجب دراسة كل من قيمة (الكم) وطبيعة (النوع) هذا التحريف.
ومن أمثلة التحريف النوعي هو الشرح غير الكامل أو غير السليم لأحد السياسات المحاسبية مما قد يترتب عليه تكوين فكرة خاطئة عن البيانات المالية من مستخدميها، ومثال آخر هو عدم الإفصاح عن مخالفة المتطلبات الرقابية عندما يكون من المحتمل أن فرض العقوبات لمثل هذه المخالفات سوف يؤثر في وقت لاحق على المقدرة التشغيلية للمنشأة بدرجة كبيرة.
يحتاج المدقق أن يأخذ في الاعتبار إمكانية وجود تحريفات ذات مبالغ صغيرة نسبياً، إلا أنه لو تم تجميعها يمكن أن يكون لها تأثير ذو أهمية على البيانات المالية، ومن أمثلة ذلك، وجود خطأ في إجراءات الإقفال الشهرية يمكن أن يعتبر مؤشراً على وجود تحريف هام توقع في حالة تكرار الخطأ شهريا.
على المدقق أن يأخذ في اعتباره الأهمية النسبية على مستوى البيانات المالية ككل وكذلك بالنسبة لأرصدة الحسابات وفئات المعاملات ومتطلبات الإفصاح.
وقد يتأثر مستوى الأهمية النسبية بعدة اعتبارات مثل المتطلبات القانونية والرقابية وكذلك الاعتبارات الخاصة بأرصدة الحسابات في البيانات المالية والعلاقة بينها. فقد ينتج عن هذه المعالجة مستويات مختلفة للأهمية النسبية بناء على الموضوع محل الدراسة في البيانات المالية.

يجب أن يأخذ المدقق الأهمية النسبية في الاعتبار عند:
(أ) تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق.
(ب) تقييم آثار التحريف.

العلاقة بين الأهمية النسبية و مخاطر التدقيق:

عند تخطيط أعمال التدقيق ، يأخذ المدقق في اعتباره الأمور التي قد تؤدي إلى تحريف هام بالبيانات المالية، ويمثل تفهم المدقق للمنشأة وبيئتها إطاراً يستطيع المدقق من خلاله تخطيط عملية التدقيق وأن يمارس حكمه المهني فيما يتعلق بمخاطر التحريف الهام في البيانات المالية و تحديد ردود أفعاله لمواجهة هذه المخاطر أثناء عملية التدقيق وهو يساعده أيضاً في تقييم الأهمية النسبية وفي تقديره للأهمية النسبية المتعلقة بحساب معين أو مجموعة من المعاملات ويساعده على الإجابة على مجموعة من الأسئلة مثل ما هي البنود التي يجب فحصها وهل ستستخدم العينات أو الإجراءات التحليلية، وسوف يساعد هذا الإجراء المدقق في اختيار إجراءات التدقيق التي يتوقع من خلالها تخفيض مخاطر التدقيق إلى أقل مستوى مقبول.

هناك علاقة عكسية بين الأهمية النسبية ومستوى مخاطر التدقيق، بمعنى أنه كلما أرتفع مستوى الأهمية النسبية كلما انخفضت مخاطر التدقيق وبالعكس. ويأخذ المدقق في الاعتبار العلاقة بين الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق. وعلى سبيل المثال – فبعد تخطيط القيام بإجراء تدقيق معين ـ إذا قرر المدقق أن المستوى المقبول للأهمية النسبية منخفض فإن مخاطر التدقيق ستكون متزايدة، ويقوم المدقق بتعويض ذلك عن طريق:

(أ) تخفيض مستوى خطر التحريف الهام – عندما يكون ذلك ممكناً – عن طريق تنفيذ اختبارات إضافية للرقابة الداخلية أو زيادة مداها.

أو(ب) تخفيض مخاطر التدقيق عن طريق تعديل طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التحقيق التي تم تخطيطها.

الأهمية النسبية و مخاطر التدقيق عند تقييم أدلة التدقيق

قد يختلف تقدير المدقق للأهمية النسبية و مخاطر التدقيق عند التخطيط المبدئي لعملية التدقيق عن تقديره لها بعد تقييم نتائج إجراءات التدقيق، وقد يكون سبب ذلك التغيير في الظروف أو بسبب التغيير في معلومات المدقق كنتيجة لتنفيذ عملية التدقيق. فإذا تم تخطيط التدقيق مثلاً قبل نهاية الفترة فقد تختلف نتيجة الأعمال والمركز المالي الفعلي عن التي توقعها المدقق مما يترتب عليه اختلاف تقديرات كلا من الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق أيضا، بالإضافة إلى ذلك فإن المدقق عند تخطيط أعمال التدقيق يعمل إلى تحديد المستوى المقبول للأهمية النسبية عند مستوى أقل مما هو مطلوب لاستخدامه في تقييم نتائج التدقيق، ويتم عادة عمل ذلك لتخفيض احتمالات وجود تحريفات غير مكتشفة، ولتزويد المدقق بهامش للأمان عند تقييم أثر التحريفات التي يتم اكتشافها خلال التدقيق.

تقييم أثر التحريفات

عند تقييم عدالة عرض البيانات المالية يجب على المدقق تقدير ما إذا كان مجموع التحريفات التي تم اكتشافها خلال التدقيق ولم تصحح تعتبر ذات أهمية.

يتكون مجموع التحريفات التي لم تصحح من الآتي:

(أ) تحريفات معينة تم اكتشافها خلال التدقيق بما في ذلك صافي تأثير التحريفات التي لم تصحح خلال مراجعات للفترات المالية السابقة.

و(ب) أفضل تقديرات المدقق للتحريفات الأخرى والتي لا يمكن تحديدها بعينها (مثل الأخطاء المتوقعة).

يحتاج المدقق أن يدرس ما إذا كان مجموع التحريفات التي لم تصحح ذو أهمية، وإذا قرر المدقق أن هذه التحريفات قد تكون ذات أهمية فإنه يحتاج إلى دراسة تخفيض مخاطر التدقيق عن طريق التوسع في إجراءات التدقيق أو أن يطلب من الإدارة إجراء التعديلات في البيانات المالية. وعلى أية حال فإن الإدارة قد تقوم بإجراء التعديلات في البيانات المالية للتحريفات التي تم اكتشافها.

إذا رفضت الإدارة إجراء التعديلات في البيانات المالية وأن نتائج إجراءات التدقيق الإضافية لم تمكن المدقق من الوصول إلى رأى بأن مجموع التحريفات التي لم تصحح يعتبر غير هام، فإن على المدقق النظر في إجراء التعديلات المناسبة في تقريره طبقاً للمعيار الدولي للتدقيق رقم (701) " التعديلات على تقرير مدقق الحسابات ".
إذا وصل مجموع التحريفات التي اكتشفها المدقق ولم تصحح إلى مستوى الأهمية النسبية، فيجب عليه دراسة ما إذا كان من المحتمل وجود تحريفات لم تكتشف وأنه إذا تم إضافتها إلى مجموع التحريفات التي لم تصحح سوف تزيد على مستوى الأهمية النسبية. وعليه فإذا وصل مجموع التحريفات التي لم تصحح إلى مستوى الأهمية النسبية فإنه يجب على المدقق النظر في تخفيض درجة المخاطر عن طريق تنفيذ إجراءات تدقيق إضافية أو عن طريق مطالبة الإدارة بإجراء تعديل للبيانات المالية للتحريفات التي تم اكتشافها.

تبليغ الأخطاء

إذا أكتشف المدقق تحريفاً جوهريا ناتج عن خطأ، فلابد عليه أن يبلغ عن هذا التحريف إلى مستوى مناسب في إدارة المنشأة في الوقت المناسب ودراسة الحاجة إلى إعداد تقرير موجه إلى المسئولين عن الحوكمة وذلك بما يتفق مع المعيار الدولي للتدقيق رقم (260) " الاتصال مع المسئولين عن الحوكمة فيما يتعلق بموضوعات التدقيق".

المعيار الدولي للتدقيق ISA 330
استجابة المدقق للمخاطر المقيّمة

ما الهدف من التدقيق؟

يهدف المدقق إلى الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة حول المخاطر المقيّمة للأخطاء الجوهرية، من خلال تصميم وتنفيذ استجابات مناسبة لتلك المخاطر.

من أجل الحصول على أدلة التدقيق المناسبة، يقوم المدقق بإجراء اختبارات لأنظمة الرقابة وإجراءات الفحص الجوهري.

اختبار أنظمة الرقابة:

هو إجراء تدقيق مصمم لتقييم الفعالية التشغيلية لأنظمة الرقابة في منع الأخطاء الجوهرية أو الكشف عنها وتصحيحها. وتأخذ أنظمة الرقابة أشكال متعددة:

- أنظمة رقابة مانعة للخطأ.
- أنظمة رقابة كاشفة للخطأ.
- أنظمة رقابة مصححة للخطأ.

إجراءات الفحص الجوهري substantive procedures:

هو إجراء تدقيق مصمم للكشف عن الأخطاء الجوهرية عند مستوى الإثبات. وتشمل الإجراءات الجوهرية ما يلي:

١. اختبارات التفاصيل (أرصدة الحسابات، فئات المعاملات، والإفصاحات).
٢. الإجراءات التحليلية الجوهرية.

إجراءات التدقيق للاستجابة للمخاطر المقيّمة للأخطاء الجوهرية

١. <u>عند مستوى البيانات المالية (الاستجابات الكلية):</u>

ينبغي على المدقق أن يصمم وينفذ استجابات كلية لتتناول المخاطر المقيّمة للأخطاء الجوهرية عند مستوى البيانات المالية.

يمكن أن تتيح بيئة رقابة فعالة للمدقق:

- أن يكون لديه ثقة أكبر في الرقابة الداخلية للمنشأة.
- موثوقية أدلة التدقيق التي يتم إعدادها داخلياً ضمن المنشأة.
- تنفيذ بعض إجراءات التدقيق في تاريخ مرحلي بدلاً من نهاية الفترة.

في حين أن ضعف بيئة الرقابة له أثر معاكس، مثل:

- تنفيذ إجراءات تدقيق إضافية في نهاية الفترة بدلاً من تاريخ مرحلي.
- الحصول على أدلة تدقيق أكثر شمولاً من خلال الإجراءات الجوهرية.
- زيادة عدد المواقع التي سيشملها نطاق التدقيق.

٢. <u>عند مستوى الإثبات:</u>

عند تحديد إجراءات التدقيق التي سيتم تنفيذها عند مستوى الإثبات، على المدقق دراسة أسباب تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى الإثبات لكل رصيد حساب، فئة معاملات، وإفصاح، ذو أهمية نسبية، بما في ذلك:

- احتمال وجود أخطاء جوهرية بسبب الخطر المتأصل (الخطر الكامن).
- مدى اعتماد المدقق على الرقابة الداخلية للمنشأة (خطر الرقابة).

طبيعة ونطاق وتوقيت إجراءات التدقيق الإضافية:

يوفر تقييم المخاطر عند مستوى الإثبات أساساً لأسلوب التدقيق المناسب لتصميم وتنفيذ إجراءات التدقيق الإضافية. على سبيل المثال:

- اختبار أنظمة الرقابة فقط. (مع اعتبار الفقرة 18)
- الإجراءات الجوهرية فقط. (لا يوجد رقابة فعالة، أو اختبار الرقابة غير فعال)
- الأسلوب المشترك (اختبارات رقابة وإجراءات جوهرية معاً) وهو الأسلوب الفعال.
- طبيعة إجراء التدقيق تشير إلى الغرض منه (رقابة أو جوهرية) ونوعه (أي فحص، أو مراقبة، أو استفسار، أو مصادقة، أو إعادة حساب، أو إجراءات تحليلية).
- نطاق إجراء التدقيق يشير إلى المقدار الذي سيتم أداؤه (مثل حجم عينة).
- توقيت إجراء التدقيق يشير إلى وقت أدائه أو الفترة التي تنطبق عليه.

في حال المنشآت الصغيرة جداً، قد لا يوجد العديد من الأنشطة الرقابية داخل المنشأة والتي يمكن تحديدها من قبل المدقق. وفي هذه الحالة، قد يكون أكثر فاعلية أن يقوم المدقق بتنفيذ إجراءات تدقيق إضافية تكون بشكل رئيسي عبارة عن إجراءات جوهرية، وذلك بسبب غياب أنشطة الرقابة داخل المنشأة.

إجراءات اختبار وتقييم فاعلية أنظمة الرقابة

اختبار أنظمة الرقابة:

يتعين على المدقق تصميم وتنفيذ اختبارات لأنظمة الرقابة للحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة فيما يخص فعالية عمل أنظمة الرقابة، إذا كان:

- يتوقع أن تعمل أنظمة الرقابة بشكل فعال؛ أو
- إن الإجراءات الجوهرية لوحدها لا تكفي.

لتحديد طبيعة ونطاق اختبارات أنظمة الرقابة، يتعين على المدقق:

١) الاستفسار من الإدارة، وتنفيذ إجراءات أخرى لتحديد:
   i. كيفية تطبيق أنظمة الرقابة.
   ii. ثبات تطبيق أنظمة الرقابة.
   iii. جهة أو وسائل التطبيق.
٢) تحديد مدى اعتمادها على أنظمة الرقابة غير المباشرة في المنشأة.

لتحديد توقيت اختبارات أنظمة الرقابة، يتعين على المدقق اختبار أنظمة الرقابة للوقت المحدد، أو خلال الفترة، التي ينوي المدقق الاعتماد عليها فيها.

إلا أنه يجب مراعاة ما يلي:

إذا حصل المدقق على أدلة تدقيق حول فاعلية أنظمة الرقابة خلال فترة مرحلية ما، فإنه يتعين عليه:

- الحصول على أدلة تدقيق حول التغيرات الهامة بعد الفترة المرحلية؛ و
- تحديد أدلة تدقيق إضافية للفترة المتبقية.

عند استخدام أدلة تدقيق تم الحصول عليها خلال عمليات تدقيق سابقة بشأن فاعلية أنظمة الرقابة، ينبغي على المدقق:

- الأخذ بعين الاعتبار بيئة الرقابة، ومتابعة المنشأة لأنظمة الرقابة.
- مخاطر الرقابة، فيما إذا كانت يدوية أم آلية.
- فاعلية أنظمة الرقابة العامة لتقنية المعلومات.

- طبيعة ومدى ضعف الرقابة الملاحظ في التدقيق السابق.
- تغييرات في الموظفين، قد يؤثر بشكل كبير على الرقابة.

إذا لم تحدث أي تغيرات تؤثر على استمرار كفاية وملاءمة أدلة التدقيق السابق، فإنه يتعين على المدقق اختبار أنظمة الرقابة على الأقل كل ثلاث مرات تدقيق.

كما ينبغي عليه اختبار بعض أنظمة الرقابة في كل عملية تدقيق، لتفادي احتمالية اختبار جميع أنظمة الرقابة التي ينوي المدقق الاعتماد عليها في فترة تدقيق واحدة، مع عدم اختبار أنظمة الرقابة في فترتي التدقيق التاليتين.

من العوامل التي قد تقلل الاعتماد على أدلة تدقيق تم الحصول عليها سابقاً:

- بيئة رقابة ضعيفة.
- عنصر يدوي هام في أنظمة الرقابة ذات الصلة.
- تغيرات في الموظفين تؤثر إلى حد كبير على تطبيق أنظمة الرقابة.
- ظروف متغيرة تدل على الحاجة إلى تغييرات في الرقابة.
- أنظمة رقابة عامة ضعيفة لتقنية المعلومات.

إذا تم اكتشاف ضعف في أنظمة الرقابة التي يخطط المدقق للاعتماد عليها، ينبغي على المدقق أن يحدد:

- فيما إذا كانت اختبارات أنظمة الرقابة تقدم أساساً مناسباً للاعتماد عليها.
- فيما إذا كان من الضروري تنفيذ اختبارات إضافية لأنظمة الرقابة.
- فيما إذا كان ينبغي التعامل مع المخاطر المحتملة للأخطاء باستخدام الإجراءات الجوهرية.

إجراءات الفحص الجوهري

الإجراءات الجوهرية:

بغض النظر عن المخاطر المقيّمة للأخطاء الجوهرية، فإنه ينبغي على المدقق تصميم وتنفيذ إجراءات فحص جوهرية لكل رصيد حساب، فئة معاملات، وإفصاح، ذو أهمية نسبية.

الإجراءات الجوهرية المتعلقة بعملية إقفال البيانات المالية:

١. مطابقة البيانات المالية مع السجلات المحاسبية الأساسية؛ و
٢. فحص القيود اليومية الهامة، وقيود التسوية، والتعديلات الأخرى التي تتم أثناء عملية إعداد البيانات المالية.

طبيعة ونطاق الإجراءات الجوهرية:

استناداً إلى الظروف، قد يحدد المدقق ما يلي:

١. الإجراءات التحليلية الجوهرية فقط، وذلك عند الاعتماد على الرقابة؛ أو
٢. اختبارات التفاصيل هي المناسبة فقط؛ أو
٣. يعد الجمع بين الإجراءات التحليلية الجوهرية واختبارات التفاصيل هو الأكثر استجابة لمخاطر التدقيق المقيّمة.

توقيت الإجراءات الجوهرية:

عندما يتم تنفيذ الإجراءات الجوهرية في تاريخ مرحلي معين، فإن على المدقق تغطية الفترة المتبقية من خلال:

١. إجراءات جوهرية، بالاشتراك مع اختبار أنظمة الرقابة للفترة المتبقية؛ أو
٢. إجراءات جوهرية إضافية فقط، في حال حدد المدقق أنها كافية وتقدم أساساً معقولاً لتمديد نتائج التدقيق من التاريخ المرحلي إلى نهاية الفترة.

تقييم كفاية أدلة التدقيق

على المدقق، وقبل استكمال عملية التدقيق، أن يقيّم:

- فيما إذا كان تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية مازال مناسباً.
- فيما إذا تم الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة لإبداء رأي تدقيق.
- إمكانية الحصول على أدلة تدقيق إضافية، في حال لم يتمكن من الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة لإبداء الرأي.

توثيق أدلة الإثبات

ينبغي على المدقق أن يشمل في وثائق التدقيق ما يلي:

١. الاستجابات العامة للمخاطر المقيّمة للأخطاء الجوهرية عند مستوى البيانات المالية، وطبيعة ومدى وتوقيت إجراءات التدقيق الإضافية؛
٢. علاقة هذه الإجراءات مع المخاطر المقيّمة عند مستوى الإثبات؛
٣. نتائج إجراءات التدقيق، بما في ذلك الاستنتاجات؛ و
٤. الاستنتاجات التي تم التوصل إليها فيما يتعلق بالاعتماد على أنظمة الرقابة التي تم اختبارها في عمليات تدقيق سابقة.

معيار التدقيق الدولي رقم (500)
أدلة التدقيق

نطاق المعيار

يوضح هذا المعيار ما الذي يشكل أدلة تدقيق في عملية تدقيق البيانات المالية، ويتناول مسؤولية المدقق بشأن تصميم وأداء إجراءات تدقيق للحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة حتى يستطيع التوصل إلى استنتاجات معقولة يبنى عليها رأي المدقق.

تعاريف

السجلات المحاسبية Accounting records : سجلات القيود المحاسبية الأولية والسجلات الداعمة مثل الشيكات وسجلات تحويل الأموال إلكترونياً والفواتير والعقود ودفتر الأستاذ العام ودفاتر الأستاذ المساعدة والقيود في دفاتر اليومية والتعديلات الأخرى على البيانات المالية التي لم تعكسها قيود اليومية والسجلات مثل أوراق العمل وجداول البيانات الداعمة لتخصيص التكلفة والعمليات الحسابية والمطابقات والإفصاحات.

مناسبة أدلة التدقيق (Appropriateness (of audit evidence: مقياس لجودة أدلة التدقيق؛ أي مدى ملاءمتها وإمكانية الاعتماد عليها في توفير الدعم للاستنتاجات التي يستند إليه ارأي المدقق.

أدلة التدقيق Audit evidence: معلومات يستخدمها المدقق في التوصل إلى الاستنتاجات التي يبني رأيه على أساسها. وتشمل أدلة التدقيق كلاً من المعلومات الواردة في السجلات المحاسبية التي تستند إليها البيانات المالية والمعلومات المتحصل عليها من مصادر أخرى.

المصدر الخارجي للمعلومات External information source: فرد أو كيان يقدم معلومات استخدمتها المنشأة في إعداد البيانات المالية، أو معلومات حصل عليها المدقق كأدلة تدقيق، عندما تكون تلك المعلومات مناسبة للاستخدام من قبل قطاع عريض من المستخدمين. وعندما يكون من قدم تلك المعلومات فرد أو كيان يعمل بصفته خبيراً للإدارة أو منشأة خدمية أو خبيراً للمدقق، فلا يعد الفرد أو الكيان مصدراً خارجياً للمعلومات فيما يتعلق بتلك المعلومات بعينها.

الخبير الذي تستعين به الإدارة Management's expert: فرد أو كيان يمتلك خبرة في مجال آخر غير المحاسبة أو التدقيق، وتستخدم المنشأة عمله في ذلك المجال لمساعدتها في إعداد البيانات المالية.

الكفاية (لأدلة التدقيق) Sufficiency (of audit evidence): مقياس لكمية أدلة التدقيق. وتتأثر كمية أدلة التدقيق المطلوبة بتقييم المدقق لمخاطر التحريف الجوهري، بجودة مثل هذه الأدلة.

المصار الخارجية للمعلومات

قد تشمل مصادر المعلومات الخارجية خدمات التسعير أو الهيئات الحكومية أو المصارف المركزية أو أسواق الأوراق المالية المعترف بها. ومن أمثلة المعلومات التي قد يتم الحصول عليها من مصادر المعلومات الخارجية:

- الأسعار والبيانات المتعلقة بالتسعير؛
- بيانات الاقتصاد الكلي، مثل معدلات البطالة التاريخية والمتوقعة أومعدلات النمو الاقتصادي أو بيانات التعداد السكاني؛
- البيانات المتعلقة بالتاريخ الائتماني؛
- البيانات التي تخص صناعات بعينها، مثل مؤشر تكاليف الاستصلاح لصناعات استخراجية معينة أو معلومات نسب المشاهدة أو المعدلات المستخدمة لتحديد إيرادات الإعلانات في صناعة الترفيه؛
- جداول معدلات الوفيات التي يتم استخدامها لتحديد الالتزامات في قطاعي التأمين على الحياة والمعاشات التقاعدية.

تزيد احتمالية أن تكون مجموعة معينة من المعلومات مناسبة للاستخدام من قبل قطاع عريض من المستخدمين وتقل احتمالية أن تخضع لتأثير أي مستخدم بعينه إذا كان الفرد أو الكيان الخارجي يقدم تلك المعلومات للعموم بالمجان، أو إذا كان يقوم بإتاحتها

لقطاع واسع من المستخدمين مقابل رسوم. وقد تكون ثمة حاجة إلى الحكم المهني عند تحديد ما إذا كانت المعلومات مناسبة للاستخدام من قبل قطاع عريض من المستخدمين، مع الأخذ في الحسبان قدرة المنشأة على التأثير على المصدر الخارجي للمعلومات.

لا يمكن أن يكون الفرد أو الكيان الخارجي، فيما يتعلق بأية مجموعة معينة من المعلومات، مصدراً خارجياً للمعلومات وأيضاً خبيراً للإدارة أو منشأة خدمية أو خبيراً للمدقق، ومع ذلك، قد يعمل الفرد أو الكيان الخارجي، على سبيل المثال، بصفته خبيراً للإدارة عندما يقدم مجموعة معينة من المعلومات، ولكنه يعد في ذات الوقت مصدراً خارجياً للمعلومات عندما يقدم مجموعة أخرى من المعلومات. وفي بعض الظروف، قد تستدعي الحاجة ممارسة الحكم المهني لتحديد ما إذا كان الفرد أو الكيان الخارجي يعمل بصفته مصدراً خارجياً للمعلومات أو خبيراً للإدارة فيما يتعلق بمجموعة معينة من المعلومات، وفي ظروف أخرى، قد يكون الفرق واضحاً. وعلى سبيل المثال:

- قد يقدم الفرد أو الكيان الخارجي معلومات مناسبة للاستخدام من قبل قطاع عريض من المستخدمين عن أسعار العقارات، على سبيل المثال، معلومات يتم إتاحتها بصفة عامة بخصوص منطقة جغرافية، ويحدد أنه مصدر خارجي للمعلومات فيما يتعلق بتلك المجموعة من المعلومات. وقد يعمل أيضاً نفس الكيان الخارجي بصفته خبيراً للإدارة أو المدقق في تقديم خدمات تقييم مصممة تحديداً بما يناسب حقائق وظروف المنشأة فيما يخص المحفظة العقارية للمنشأة.
- تنشر بعض الجهات الاكتوارية جداول لمعدلات الوفيات لأجل الاستخدام العام، وعندما تستخدم المنشأة تلك الجداول فإنها تعد بصفة عامة معلومات من مصدر خارجي للمعلومات. وقد تكون أيضاً نفس الجهة الاكتوارية خبيراً للإدارة فيما يخص معلومات أخرى معدة بما يناسب الظروف الخاصة بالمنشأة لمساعدة الإدارة في تحديد التزام المعاشات التقاعدية للعديد ممن خطط معاشات التقاعد الخاصة بالمنشأة.

أدلة التدقيق الكافية والمناسبة

يجب على المدقق أن يصمم وينفذ إجراءات تدقيق مناسبة في ظل الظروف القائمة بغرض الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة.

تعد أدلة التدقيق ضرورية لدعم رأي المدقق وتقريره. وهي تراكمية بطبيعتها، ويتم الحصول عليها بشكل أساسي من إجراءات التدقيق التي يتم تنفيذها أثناء سير التدقيق. ويمكن أن تشمل أيضاً المعلومات التي يتم الحصول عليها من مصادر أخرى مثل عمليات التدقيق السابقة (بشرط أن يكون المدقق قد قيم ما إذا كانت تلك المعلومات لا تزال ذات صلة ويمكن الاعتماد عليها كأدلة تدقيق للتدقيق الحالي)، أو إجراءات رقابة الجودة في المكتب الخاصة بقبول العملاء والاستمرار في العلاقة معهم. وإضافة إلى ذلك، تعد السجلات المحاسبية الخاصة بالمنشأة والمصادر الأخرى داخل المنشأة مصدراً مهماً لأدلة التدقيق، وربما تكون المعلومات التي قد يتم استخدامها كأدلة تدقيق قد تم إعدادها باستخدام عمل خبير استعانت به الإدارة أو تم الحصول عليها من مصدر خارجي للمعلومات. وتشمل أدلة التدقيق كلاً من المعلومات التي تدعم وتؤيد إقرارات الإدارة (management's assertions)، وأية معلومات تتعارض مع هذه الإقرارات. وبالإضافة إلى ذلك، يستخدم المدقق في بعض الحالات غياب المعلومات (على سبيل المثال، رفض الإدارة تقديم إفادة (representation) مطلوبة)، ومن ثم، يعد ذلك ايضاً من أدلة التدقيق.

ينصرف معظم عمل المدقق في تكوين رأيه إلى جمع أدلة التدقيق وتقييمها. ويمكن أن تشمل إجراءات التدقيق الرامية للحصول على أدلة تدقيق الفحص المادي والملاحظة والمصادقة وإعادة الاحتساب وإعادة التنفيذ والإجراءات التحليلية، التي يتم الجمع بينها غالباً بشكل أو بآخر، بالإضافة إلى الاستفسار. وبالرغم من أن الاستفسار قد يوفر أدلة تدقيق مهمة، بل قد يقدم دليلاً على وجود تحريف جوهري، فإنه لا يوفر عادة بمفرده أدلة تدقيق كافية على عدم وجود تحريف جوهري على مستوى الإقرارات، ولا يوفر أدلة على الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة.

يتم الوصول إلى التأكيد المعقول عندما يحصل المدقق على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة لتخفيض خطر التدقيق (وهو خطر إبداء المدقق لرأي غير مناسب عندما تكون البيانات المالية محرفة بشكل جوهري) إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها.
إن كفاية أدلة التدقيق ومناسبتها عاملان مرتبطان ببعضهما. وتعد الكفاية مقياساً لكمية أدلة التدقيق. وتتأثر كمية أدلة التدقيق المطلوبة بتقييم المدقق لمخاطر التحريف الجوهري (فكلما ارتفعت المخاطر المقيمة، زادت أدلة التدقيق التي قد يلزم الحصول عليها)، وأيضاً بجودة أدلة التدقيق (فكلما زادت الجودة، قلت الأدلة المطلوبة). غير أن الحصول على المزيد من أدلة التدقيق قد لا يعوض عن ضعف جودتها.
تعد مناسبة أدلة التدقيق مقياساً لجودة الأدلة، أي مدى ملاءمتها وإمكانية الاعتماد عليها في توفير الدعم للاستنتاجات التي يستند إليها رأي المدقق. وتتأثر إمكانية الاعتماد على الأدلة بمصدرها وطبيعتها، وتتوقف على كل ظرف من الظروف المحيطة بالحصول عليها.
يعد تحديد ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة لتخفيض خطر التدقيق إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها، مما يمكن المدقق من استنباط استنتاجات معقولة تشكل أساساً لرأيه، يعد هذا أمراً خاضعاً للحكم المهني.

مصادر أدلة التدقيق
يتم الحصول على بعض أدلة التدقيق من خلال تنفيذ إجراءات تدقيق لاختبار السجلات المحاسبية، على سبيل المثال من خلال التحليل والفحص، وإعادة تنفيذ الإجراءات المتبعة في آلية التقرير المالي، والمطابقة بين الأنواع والتطبيقات المتعلقة بنفس المعلومات. وقد يحدد المدقق من خلال تنفيذ إجراءات التدقيق أن السجلات المحاسبية متسقة داخلياً و متفقة مع البيانات المالية.
يكون مستوى التأكيد الذي يتم التوصل إليه من أدلة التدقيق المتسقة التي يتم الحصول عليها من مصادر مختلفة أو التي تكون ذات طبيعة مختلفة أعلى عادة من التأكيد الذي يتم التوصل إليه من أدلة التدقيق التي يتم النظر في كل منها على حدة. و على سبيل المثال، قد تؤدي المعلومات المؤيدة التي تم الحصول عليها من مصدر مستقل عن المنشأة إلى زيادة التأكيد الذي يحصل عليه المدقق من أدلة التدقيق المعدة داخلياً، كالأدلة الموجودة ضمن السجلات المحاسبية أو محاضر الاجتماعات أو إفادات الإدارة.
قد تشمل المعلومات التي يتم الحصول عليها من مصادر مستقلة عن المنشأة والتي قد يستخدمها المدقق كأدلة تدقيق المصادقات من الأطراف الثالثة والمعلومات التي يتم الحصول عليها من المصادر الخارجية للمعلومات وتقارير المحللين والبيانات المقارنة عن المنافسين (المقارنات المعيارية).

إجراءات التدقيق للحصول على أدلة التدقيق
إن الحصول على أدلة تدقيق للتوصل إلى استنتاجات معقولة تشكل أساساً لرأي المدقق، يتم عن طريق تنفيذ ما يلي:

- إجراءات تقييم المخاطر؛
- إجراءات التدقيق الإضافية، التي تشمل:
  - اختبارات أدوات الرقابة، عندما تكون مطلوبة بموجب معايير التدقيق أو عندما يختار المدقق القيام بها؛
  - إجراءات الفحص الجوهري Substantive procedures، بما في ذلك اختبارات التفاصيل والإجراءات التحليلية الجوهرية.

قد يتم استخدام إجراءات التدقيق الموضحة في الفقرات التالية كإجراءات لتقييم المخاطر، أو اختبارات لأدوات الرقابة، أو إجراءات الفحص الجوهري، بناءً على السياق الذي يطبق فيه المدقق تلك الإجراءات. وكما أن أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها من عمليات تدقيق سابقة قد توفر في ظروف معينة أدلة تدقيق مناسبة إذا نفذ المدقق إجراءات تدقيق للتأكد من استمرار ملاءمة هذه الأدلة.

قد تتأثر طبيعة وتوقيت إجراءات التدقيق التي سيتم استخدامها بحقيقة أن بعض البيانات المحاسبية وبعض المعلومات الأخرى قد تكون متاحة فقط في شكل إلكتروني أو قد تكون متاحة فقط في أوقات أو فترات زمنية معينة. فعلى سبيل المثال، قد لا توجد الوثائق المصدرية، مثل أوامر الشراء والفواتير، إلا في شكل إلكتروني عندما تستخدم المنشأة التجارة الإلكترونية، أو قد يتم التخلص من هذه المستندات بعد مسحها ضوئياً عندما تستخدم المنشأة أنظمة لمعالجة الصورة لتسهيل عملية التخزين والاسترجاع.

توجد معلومات إلكترونية معينة قد لا تكون قابلة للاسترداد بعد فترة زمنية محددة، على سبيل المثال، إذا تم تغيير الملفات وإذا لم توجد ملفات احتياطية. وبناءً عليه، قد يجد المدقق أنه من الضروري نتيجة لسياسات المنشأة المتعلقة بالاحتفاظ بالبيانات أن يطلب الاحتفاظ ببعض المعلومات لأغراض الفحص أو أن ينفذ إجراءات التدقيق عند توفر المعلومات.

١. الفحص المادي

يشمل الفحص المادي التحقق من السجلات أو الوثائق، سواء كانت داخلية أو خارجية، أو في شكل ورقي أو إلكتروني أو أية صورة أخرى، أو التحقق الفعلي من أصل ما. ويوفر الفحص المادي للسجلات والوثائق أدلة تدقيق تختلف درجة إمكانية الاعتماد عليها بناءً على طبيعة هذه السجلات والوثائق ومصدرها، وفي حالة السجلات والوثائق الداخلية، فتختلف درجة إمكانية الاعتماد أيضاً على فاعلية أدوات الرقابة المطبقة على إنتاج هذه السجلات والوثائق. ومن أمثلة الفحص المادي المستخدم كاختبار لأدوات الرقابة، الفحص المادي للسجلات للحصول على أدلة تتعلق بمنح التصريح.

تمثل بعض الوثائق أدلة تدقيق مباشرة على وجود الأصل، ومثال ذلك، الوثائق التي تشكل أداة مالية مثل الأسهم أو السندات. ولا يوفر الفحص المادي لتلك الوثائق بالضرورة أدلة تدقيق بشأن الملكية أو القيمة. وإضافة لذلك، قد يوفر الفحص المادي لعقد محرر أدلة تدقيق ذات صلة بتطبيق المنشأة للسياسات المحاسبية، مثل إثبات الإيرادات.

قد يوفر الفحص المادي للأصول الملموسة أدلة تدقيق يمكن الاعتماد عليها فيما يتعلق بوجودها، ولكنه لا يوفر بالضرورة أدلة عن حقوق والتزامات المنشأة أو تقييم الأصول. وقد يتزامن الفحص المادي لبنود المخزون الفردية مع ملاحظة جرد المخزون.

٢. الملاحظة

تتألف الملاحظة من النظر إلى آليات أو إجراءات ينفذها آخرون، ومثال ذلك ملاحظة المدقق للجرد الذي ينفذه العاملون في المنشأة للمخزون، أو ملاحظته لتنفيذ أدوات الرقابة. وتوفر الملاحظة أدلة تدقيق بشأن تنفيذ الآليات أو الإجراءات، و لكنها تقتصر على اللحظة الزمنية التي تتم فيها الملاحظة، وتكون مقيدة بحقيقة أن فعل الملاحظة قد يؤثر على كيفية تنفيذ الآلية أو الإجراء.

٣. المصادقة الخارجية

تمثل المصادقة الخارجية دليل تدقيق يحصل عليه المدقق في صورة رد كتابي مباشر على المدقق من طرف ثالث (الطرف القائم بالمصادقة) في شكل ورقي أو إلكتروني أو أية وسيلة أخرى. وفي كثير من الأحيان تكون إجراءات المصادقة الخارجية ملائمة عندما تتناول الإقرارات المرتبطة بأرصدة حسابات معينة وعناصرها. ومع ذلك، لا يلزم أن تنحصر المصادقات الخارجية على أرصدة الحسابات فقط. فعلى سبيل المثال، قد يطلب المدقق المصادقة على شروط اتفاقيات أو معاملات للمنشأة مع أطراف ثالثة؛ وقد يهدف طلب المصادقة إلى السؤال عما إذا كان قد تم إدخال أي تعديلات على الاتفاقية، وإذا كان الأمر كذلك، فما هي التفاصيل ذات الصلة. وتستخدم أيضاً إجراءات المصادقة الخارجية للحصول على أدلة تدقيق بشأن عدم وجود ظروف معينة، على سبيل المثال، عدم وجود "اتفاق جانبي" قد يؤثر على إثبات الإيرادات.

٤. إعادة الاحتساب

يتألف إعادة الاحتساب من التأكد من الدقة الحسابية للوثائق أو السجلات. وقد يتم تنفيذ إعادة الاحتساب يدوياً أو إلكترونياً.

٥. إعادة التنفيذ

ينطوي إعادة التنفيذ على التنفيذ المستقل من جانب المدقق للإجراءات أو أدوات الرقابة التي نفذت في الأصل كجزء من الرقابة الداخلية للمنشأة.

٦. الإجراءات التحليلية

تتألف الإجراءات التحليلية من عمليات تقييم المعلومات المالية من خلال تحليل العلاقات المنطقية بين كل من البيانات المالية وغير المالية. وتشمل الإجراءات التحليلية أيضاً التحري الضروري عن التقلبات أو العلاقات التي يتم التعرف عليها والتي لا تتسق مع المعلومات الأخرى ذات الصلة أو تختلف عن القيم المتوقعة بمبلغ كبير.

٧. الاستفسار

يتألف الاستفسار من طلب معلومات مالية وغير مالية من أشخاص على دراية ومعرفة، من داخل المنشأة أو من خارجها. ويستخدم الاستفسار على نطاق واسع طوال التدقيق، إضافة إلى إجراءات التدقيق الأخرى. وقد يتراوح الاستفسار من استفسارات رسمية مكتوبة إلى استفسارات غير رسمية شفهية. ويعد تقييم الردود على تلك الاستفسارات جزءاً لا يتجزأ من عملية الاستفسار.

قد توفر الردود على الاستفسارات للمدقق معلومات لم تكن معروفة من قبل أو أدلة تدقيق مؤيدة. وفي المقابل، قد توفر الردود معلومات تختلف بشكل كبير عن المعلومات الأخرى التي حصل عليها المدقق، على سبيل المثال، المعلومات التي تتعلق باحتمالية تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة. وفي بعض الحالات، قد توفر الردود على الاستفسارات أساساً للمدقق لتعديل أو تنفيذ المزيد من إجراءات التدقيق.

على الرغم من أن التثبت من الأدلة التي تم الحصول عليها من خلال الاستفسار غالباً ما يكون ذا أهمية خاصة، فإنه في حالة الاستفسارات عن نية الإدارة، قد تكون المعلومات المتاحة لدعم هذه النية محدودة. وفي هذه الحالات، فإن فهم التاريخ السابق للإدارة في تنفيذ نواياها المصرح بها، والأسباب التي حددتها الإدارة لاختيار تصرف معين، وقدرة الإدارة على تنفيذ تصرف معين، قد يوفر معلومات ملائمة تؤيد الأدلة التي تم الحصول عليها من خلال الاستفسار.

فيما يتعلق ببعض الأمور، قد يرى المدقق أنه من الضروري الحصول على إفادات مكتوبة من الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، لتأكيد الردود على الاستفسارات الشفهية.

المعلومات التي يتم استخدامها كأدلة تدقيق

عند تصميم إجراءات التدقيق وتنفيذها، يجب على المدقق النظر في مدى ملاءمة المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة تدقيق، و النظر في إمكانية الاعتماد عليها، بما في ذلك المعلومات التي تم الحصول عليها من مصدر خارجي للمعلومات.

الملاءمة وإمكانية الاعتماد

إن أدلة التدقيق يتم الحصول عليها بشكل أساسي من إجراءات التدقيق التي يتم تنفيذها أثناء سير التدقيق، إلا أنها قد تتضمن أيضاً المعلومات التي يتم الحصول عليها من مصادر أخرى، مثل عمليات التدقيق السابقة، في ظروف معينة، وإجراءات رقابة الجودة في المكتب الخاصة بقبول العملاء والاستمرار في العلاقة معهم والالتزام بمسؤوليات إضافية معينة بموجب القوانين أو الأنظمة أو المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة (على سبيل المثال، بشأن عدم التزام المنشأة بالقوانين والأنظمة). وتتأثر جودة جميع أدلة التدقيق بملاءمة المعلومات التي تستند إليها وبإمكانية الاعتماد عليها.

الملاءمة

تتناول الملاءمة الصلة المنطقية بالغرض من إجراء التدقيق، وحسب مقتضى الحال، من الإقرار قيد النظر، أو العلاقة بهما. وقد تتأثر ملاءمة المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة تدقيق باتجاه الاختبار. على سبيل المثال، إذا كان الغرض من إجراءات التدقيق هو اختبار المبالغة في وجود أو تقييم المبالغ مستحقة السداد، فإن اختبار المبالغ مستحقة السداد المسجلة قد يكون إجراء تدقيق ملائم. وفي المقابل، عند اختبار التقليل من وجود أو تقييم المبالغ مستحقة السداد المسجلة، فإن اختبار المبالغ المستحقة السداد المسجلة لن يكون ملائماً، لكن قد يكون من الملائم اختبار معلومات مثل النفقات اللاحقة، والفواتير غير المدفوعة، وكشوف الموردين، وتقارير الاستلام غير المتطابقة.

قد توفر مجموعة معينة من إجراءات التدقيق أدلة تدقيق ملائمة لإقرارات معينة دون غيرها. على سبيل المثال، قد يوفر الفحص المادي للوثائق المتعلقة بتحصيل المبالغ المستحقة التحصيل بعد نهاية الفترة أدلة تدقيق فيما يتعلق بالوجود والتقييم، ولكن ليس بالضرورة فيما يتعلق بالفصل الزمني. وبالمثل، فإن الحصول على أدلة تدقيق فيما يتعلق بإقرار معين، على سبيل المثال وجود المخزون، لا يكون بديلاً عن الحصول على أدلة تدقيق فيما يتعلق بإقرار آخر، على سبيل المثال تقييم المخزون. وفي المقابل، غالباً ما تكون هناك أدلة تدقيق من مصادر مختلفة أو ذات طبيعة مختلفة ذات صلة بنفس الإقرار.

تصمم اختبارات أدوات الرقابة لتقييم الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة في منع، أو اكتشاف وتصحيح، التحريفات الجوهرية على مستوى الإقرارات. ويتضمن تصميم اختبارات أدوات الرقابة للحصول على أدلة تدقيق ملائمة تحديد الظروف (الخصائص أو الصفات) التي تشير إلى أداء أداة رقابة ما، وظروف الانحراف التي تشير إلى الخروج عن الأداء الكافي. وعندئذ يمكن للمدقق اختبار وجود أو غياب تلك الظروف.

يتم تصميم إجراءات الفحص الجوهري لاكتشاف التحريفات الجوهرية على مستوى الإقرارات. وهي تشمل اختبارات التفاصيل والإجراءات التحليلية الجوهرية. ويتضمن تصميم إجراءات الفحص الجوهري تحديد الحالات ذات الصلة بالغرض من الاختبار التي تشكل تحريفاً في الإقرار ذي الصلة.

إمكانية الاعتماد

تتأثر إمكانية الاعتماد على المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة تدقيق، وبالتالي إمكانية الاعتماد على أدلة التدقيق نفسها، بمصدرها وطبيعتها والظروف التي تم الحصول عليها في ظلها، بما في ذلك أدوات الرقابة على اعدادها وصونها، عند الاقتضاء. ولذلك، فإن التعميم بشأن إمكانية الاعتماد على مختلف أنواع أدلة التدقيق يخضع لاستثناءات مهمة. وحتى عندما يتم الحصول على المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة تدقيق من مصادر من خارج المنشأة، فقد توجد ظروف يمكن أن تؤثر على إمكانية الاعتماد عليها. فعلى سبيل المثال، قد لا يمكن الاعتماد على المعلومات التي يتم الحصول عليها من مصدر مستقل عن المنشأة إذا كان المصدر تنقصه المعرفة، أو قد يكون الخبير الذي استعانت به الإدارة، مفتقراً إلى الموضوعية. ومع التسليم بوجود تلك الاستثناءات، فإنه يمكن إلى حد ما التعميم بشأن إمكانية الاعتماد على أدلة التدقيق عند تحقق التالي:

- تزيد إمكانية الاعتماد على أدلة التدقيق عندما يتم الحصول عليها من مصادر مستقلة من خارج المنشأة.
- تزيد إمكانية الاعتماد على أدلة التدقيق المعدة داخلياً عندما تتصف أدوات الرقابة المرتبطة بها والمفروضة من قبل المنشأة بالفاعلية، بما في ذلك أدوات الرقابة على إعدادها وصونها.
- تعد أدلة التدقيق التي يحصل عليها المدقق بشكل مباشر (على سبيل المثال، من خلال ملاحظة تطبيق أدوات الرقابة) أعلى في إمكانية الاعتماد عليها من أدلة التدقيق التي يتم الحصول عليها بشكل غير مباشر أو عن طريق الاستدلال (على سبيل المثال، من خلال الاستفسار عن تطبيق أداة من أدوات الرقابة).
- تعد أدلة التدقيق التي تكون في شكل موثق، سواء كانت ورقية أو في وسيط إلكتروني أو غير ذلك، أعلى في إمكانية الاعتماد عليها من الأدلة التي يتم الحصول عليها شفهياً (على سبيل المثال، تكون المحاضر التي يتم إعدادها بالتزامن مع عقد اجتماع ما أعلى في إمكانية الاعتماد عليها من الإفادة الشفهية اللاحقة للأمور التي تمت مناقشتها.

- تكون أدلة التدقيق التي توفرها المستندات الأصلية أعلى في إمكانية الاعتماد عليها من أدلة التدقيق التي توفرها النسخ الضوئية أو النسخ المرسلة بالفاكس، أو المستندات التي تم تصويرها أو رقمنتها أو المحولة بأية صورة أخرى إلى شكل إلكتروني، والتي تتوقف إمكانية الاعتماد عليها على أدوات الرقابة على إعدادها وصونها.

إمكانية الاعتماد على المعلومات التي من إعداد الخبير الذي استعانت به الإدارة

إذا كانت المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة تدقيق قد استعين في إعدادها بعمل خبير من خبراء الإدارة، فيجب على المدقق، إلى المدى الذي يراه ضرورياً، ومع الأخذ في الحسبان أهمية عمل ذلك الخبير لأغراض المدقق:

- أن يقيم كفاءة وقدرات وموضوعية ذلك الخبير؛
- أن يتوصل إلى فهم لعمل ذلك الخبير؛
- أن يقيم مدى مناسبة عمل هذا الخبيركدليل تدقيق للإقرار ذي الصلة.

قد يتطلب إعداد البيانات المالية لمنشأة ما خبرة في مجال آخر غير المحاسبة أو التدقيق، مثل العمليات الحسابية الاكتوارية أو عمليات التقييم أو البيانات الهندسية. ويمكن للمنشأة أن توظف أو تتعاقد مع خبراء في هذه المجالات للحصول على الخبرة اللازمة لإعداد البيانات المالية. ويؤدي عدم القيام بذلك عندما تكون هذه الخبرة ضرورية إلى زيادة مخاطر التحريف الجوهري.
عندما تكون المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة تدقيق معدة باستخدام عمل خبير استعانت به الإدارة، ينبغي على المدقق تقييم الخبير وعمله. فعلى سبيل المثال، قد يتمتع فرد أو كيان بخبرة في تطبيق نماذج تقدير القيمة العادلة للأوراق المالية التي لا توجد لها سوق قابلة للرصد. وإذا قام الفرد أو الكيان باستخدام تلك الخبرة في وضع تقدير تستخدمه المنشأة في إعداد قوائمها المالية، يكون هذا الفرد أو الكيان بمثابة خبير من خبراء الإدارة. وفي المقابل، إذا كان ذلك الفرد أو الكيان يقدم فقط بيانات سعرية بشأن معاملات خاصة غير متاحة للمنشأة بطريقة أخرى، وهذه البيانات تستخدمها المنشأة في طرق التقدير الخاصة بها، فإن هذه المعلومات، في حال استخدامها كأدلة تدقيق، تعتبر معلومات تم الحصول عليها من مصدر خارجي للمعلومات وليست استعانة من قبل المنشأة بأحد خبراءالإدارة.

قد تتأثر طبيعة إجراءات التدقيق الخاص بتقييم الخبير وعمله، وتوقيت هذه الإجراءات ومداها، بأمور مثل:

- طبيعة وتعقيد الأمر الذي يكون للخبير الذي استعانت به الإدارة علاقة به.
- مخاطر التحريف الجوهري في هذا الأمر.
- توفر مصادر بديلة لأدلة التدقيق.
- طبيعة عمل الخبير الذي استعانت به الإدارة ونطاق هذا العمل وأهدافه.
- ما إذا كان الخبير الذي استعانت به الإدارة موظف من قبل المنشأة، أم إنه طرف تعاقدت معه المنشأة لتقديم خدمات ذات صلة.
- مدى قدرة الإدارة على ممارسة الرقابة على عمل الخبير الذي استعانت به أو قدرتها على التأثير فيه.
- ما إذا كان الخبير الذي استعانت به الإدارة يخضع لمعايير أداء فنية أو متطلبات مهنية أو صناعية أخرى.
- طبيعة ومدى أية أدوات رقابة مطبقة داخل المنشأة على عمل الخبير الذي استعانت به الإدارة.
- معرفة المدقق وخبرته في مجال خبرة الخبير الذي استعانت به الإدارة.
- الخبرة السابقة للمدقق في عمل ذلك الخبير.

كفاءة الخبير الذي استعانت به الإدارة وقدراته وموضوعيته

تتعلق الكفاءة بطبيعة ومستوى خبرة الخبير الذي استعانت به الإدارة. وتتعلق القدرة بمقدرة الخبير الذي استعانت به الإدارة على ممارسة تلك الكفاءة في ظل الظروف القائمة. وقد تشمل العوامل التي تؤثر على القدرة، على سبيل المثال، الموقع الجغرافي وتوفر الوقت والموارد. وتتعلق الموضوعية بالتأثيرات المحتملة للتحيز أو تضارب المصالح أو تأثير الآخرين على الاجتهاد المهني أو التجاري للخبير الذي استعانت به الإدارة. وتعد كفاءة الخبير الذي استعانت به الإدارة وقدراته وموضوعيته، وأية أدوات رقابة مطبقة داخل المنشأة على عمل ذلك الخبير، عوامل مهمة فيما يتعلق بإمكانية الاعتماد على أية معلومات من إعداد ذلك الخبير.

يمكن استقاء المعلومات المتعلقة بكفاءة الخبير الذي استعانت به الإدارة وقدراته وموضوعيته من مصادر متنوعة مثل:

- التجربة الشخصية مع العمل السابق لذلك الخبير.
- المناقشات مع ذلك الخبير.
- المناقشات مع الآخرين الذين هم على دراية بعمل ذلك الخبير.
- المعرفة بمؤهلات ذلك الخبير وعضويته في الهيئات المهنية أو اتحادات الصناعة وترخيصه لمزاولة المهنة أو أشكال الاعتماد الخارجي الأخرى.
- الأوراق أو الكتب المنشورة التي كتبها ذلك الخبير.
- الخبير الذي يستعين به المدقق، إن وجد، الذي يساعد المدقق في الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة فيما يتعلق بالمعلومات التي من إعداد الخبير الذي استعانت به الإدارة.

تشمل الأمور ذات الصلة بتقييم كفاءة الخبير الذي استعانت به الإدارة وقدراته وموضوعيته ما إذا كان عمل الخبير يخضع لمعايير أداء فنية أو متطلبات مهنية أو صناعية أخرى، على سبيل المثال، المعايير الأخلاقية والمتطلبات الأخرى لعضوية هيئة مهنية أو اتحاد صناعي أو معايير الاعتماد الخاصة بهيئة الترخيص أو المتطلبات التي تفرضها القوانين أو الأنظمة.

من بين الأمور الأخرى التي قد تكون ذات صلة ما يلي:

- ملاءمة كفاءة الخبير الذي استعانت به الإدارة للأمر الذي سيتم استخدام عمله فيه، بما في ذلك أي مجالات تخصص ضمن مجال خبرة ذلك الخبير. فعلى سبيل المثال، قد يتخصص خبيراكتواري في التأمين على الممتلكات والتأمين ضد الحوادث، ولكنه يملك خبرة محدودة فيما يتعلق بالعمليات الحسابية الخاصة بمعاشات التقاعد.
- كفاءة الخبير الذي استعانت به الإدارة فيما يتعلق بالمتطلبات المحاسبية ذات الصلة.
- ما إذا كانت هناك أحداث غير متوقعة أو تغيرات في الظروف أو أدلة تدقيق تم الحصول عليها من إجراءات التدقيق، تشير إلى أنه قد يكون من الضروري إعادة النظر في التقييم المبدئي لكفاءة الخبير الذي استعانت به الإدارة وقدراته وموضوعيته خلال التقدم في التدقيق.

توجد مجموعة كبيرة من الظروف التي قد تهدد الموضوعية، على سبيل المثال، تهديدات المصلحة الشخصية وتهديدات موالاة العميل وتهديدات الألفة مع العميل وتهديدات الفحص الذاتي وتهديدات الترهيب. ويمكن أن تحد التدابير الوقائية من هذه التهديدات، وقد تنشأ هذه التدابير الوقائية إما من خلال هياكل خارجية (على سبيل المثال، مهنة الخبير الذي استعانت به الإدارة أو نظام أو قانون) أو من خلال بيئة عمل الخبير الذي استعانت به الإدارة (على سبيل المثال، سياسات وإجراءات رقابة الجودة).

بالرغم من أن التدابير الوقائية لا تستطيع إزالة جميع التهديدات التي تمس موضوعية الخبير الذي تستعين به الإدارة، فإن تهديدات، مثل تهديدات الترهيب الموجهة لخبير تعاقدت معه المنشأة قد تكون أقل أهمية من التهديدات الموجهة لخبير وظفته المنشأة، وقد تكون التدابير الوقائية مثل سياسات وإجراءات رقابة الجودة ذات فاعلية أكبر. ونظراً لأن التهديد الذي يمس الموضوعية سيكون موجوداً دائماً عندما يكون الشخص موظفاً لدى المنشأة، فإن الخبير الذي توظفه المنشأة لا يمكن عادة أن ينظر إليه على أنه سيكون أكثر موضوعية من سائر موظفي المنشأة.

قد يكون من الملائم عند تقييم موضوعية خبير ما تعاقدت معه المنشأة مناقشة الإدارة وذلك الخبير في أية مصالح وعلاقات قد تنشأ عنها تهديدات لموضوعية الخبير، وأي تدابير وقائية مطبقة، بما في ذلك أي متطلبات مهنية منطبقة على الخبير؛ وتقييم ما إذا كانت التدابير الوقائية كافية. وقد تشمل المصالح والعلاقات التي تنشأ عنها التهديدات ما يلي:

- المصالح المالية
- علاقات العمل والعلاقات الشخصية
- تقديم خدمات أخرى.

التوصل إلى فهم لعمل الخبير الذي استعانت به الإدارة

يتضمن فهم عمل الخبير الذي استعانت به الإدارة فهم مجال الخبرة ذي الصلة. ويمكن التوصل إلى فهم لمجال الخبرة ذي الصلة في سياق تحديد المدقق لما إذا كان يحظى بالخبرة اللازمة لتقييم عمل الخبير الذي استعانت به الإدارة، أم إنه بحاجة إلى الاستعانة بخبير لهذا الغرض.

من بين الجوانب الخاصة بمجال الخبير الذي استعانت به الإدارة والتي تعد ذات الصلة بفهم المدقق ما يلي:

- ما إذا كان مجال الخبير تقع ضمنه مجالات تخصص ذات صلة بالتدقيق
- ما إذا كانت هناك أي معايير مهنية أو غيرها ومتطلبات نظامية أو تنظيمية منطبقة
- الافتراضات والطرق التي يستخدمها الخبير الذي استعانت به الإدارة، وما إذا كانت متعارف عليها ضمن مجال ذلك الخبير ومناسبة لأغراض التقرير المالي
- طبيعة البيانات الداخلية والخارجية أو المعلومات التي يستخدمها الخبير الذي استعانت به الإدارة

في حالة خبير الإدارة الذي تتعاقد معه المنشأة، يكون هناك عادة خطاب ارتباط أو شكل آخر من أشكال الاتفاق المكتوب بين المنشأة وذلك الخبير. وقد يساعد تقييم هذا الاتفاق عند التوصل إلى فهم لعمل الخبير الذي استعانت به الإدارة المدقق في تحديد مدى مناسبة ما يلي لأغراض المدقق:

- طبيعة ونطاق وأهداف عمل ذلك الخبير؛
- الأدوار والمسؤوليات الخاصة بكل من الإدارة وذلك الخبير؛
- طبيعة وتوقيت ومدى الاتصال بين الإدارة وذلك الخبير، بما في ذلك شكل أي تقرير سيتم تقديمه من قبل ذلك الخبير.

في حالة خبير الإدارة الموظف من قبل المنشأة، تقل احتمالات وجود اتفاق مكتوب من هذا النوع. لذا، قد يكون الاستفسار من الخبير والأعضاء الآخرين في الإدارة أفضل الطرق المناسبة لتوصل المدقق الى الفهم المطلوب.

تقييم مدى مناسبة عمل الخبير الذي استعانت به الإدارة

قد يكون من بين الأمور التي يتم أخذها في الحسبان عند تقييم مدى مناسبة استخدام عمل الخبير الذي استعانت به الإدارة كأدلة تدقيق للإقرار ذي الصلة ما يلي:

- مدى ملاءمة ومعقولية نتائج أو استنتاجات ذلك الخبير، واتساقها مع أدلة التدقيق الأخرى، وما إذا كانت قد انعكست في البيانات المالية بشكل مناسب؛
- مدى ملاءمة ومعقولية الافتراضات والطرق إذا كان عمل ذلك الخبير ينطوي على استخدام افتراضات وطرق مهمة؛
- مدى ملاءمة البيانات المصدرية واكتمالها ودقتها إذا كان عمل ذلك الخبير ينطوي على استخدام واسع لبيانات مصدرية؛
- مدى ملاءمة وإمكانية الاعتماد على المعلومات التي تم الحصول عليها من مصدر خارجي للمعلومات إذا انطوى عمل ذلك الخبير على استخدام تلك المعلومات.

المعلومات التي من إعداد المنشأة والمستخدمة لأغراض المدقق

عند استخدام معلومات من إعدادالمنشأة، يجب على المدقق تقييم ما إذا كانت هذه المعلومات يمكن الاعتماد عليها بشكل كاف لتحقيق أغراض المدقق، بما في ذلك، وبحسب الحاجة في ظل الظروف القائمة:

- الحصول على أدلة تدقيق بشأن دقة واكتمال المعلومات؛
- تقييم ما إذا كانت المعلومات تعد دقيقة ومفصلة بشكل كاف لأغراض المدقق.

لكي يحصل المدقق على أدلة تدقيق يمكن الاعتماد عليها، فإن المعلومات التي من إعداد المنشأة والمستخدمة لتنفيذ إجراءات التدقيق يلزم أن تكون مكتملة ودقيقة بما فيه الكفاية. فعلى سبيل المثال، تتأثر فاعلية تدقيق الإيرادات، عن طريق تطبيق أسعار موحدة على السجلات الخاصة بكمية المبيعات، بدقة معلومات الأسعار واكتمال ودقة البيانات المتعلقة بحجم المبيعات. وبالمثل، إذا كان المدقق ينوي اختبار مجتمع عينة ما (على سبيل المثال، المدفوعات) للتحقق من خاصية معينة (على سبيل المثال، التصريح)، فإن نتائج الاختبار ستكون أقل من حيث إمكانية الاعتماد عليها إذا كان مجتمع العينة الذي اختيرت منه بنود الاختبار غير مكتمل.

قد يتم الحصول على أدلة تدقيق بشأن دقة واكتمال مثل تلك المعلومات بالتزامن مع إجراء التدقيق الفعلي المطبق على المعلومات، عندما يكون الحصول على أدلة التدقيق جزءاً لا يتجزأ من إجراء التدقيق نفسه. وفي حالات أخرى، قد يحصل المدقق على أدلة تدقيق بشأن دقة واكتمال هذه المعلومات عن طريق اختبار أدوات الرقابة على إعداد المعلومات وصونها. ومع ذلك، قد يقرر المدقق في بعض الحالات أن هناك حاجة لتنفيذ المزيد من إجراءات التدقيق.

في بعض الحالات، قد ينوي المدقق استخدام المعلومات التي من إعداد المنشأة لأغراض أخرى خاصة بالتدقيق. فعلى سبيل المثال، قد ينوي المدقق الاستفادة من مقاييس أداء المنشأة لغرض الإجراءات التحليلية، أو الاستفادة من معلومات المنشأة المعدة لمتابعة الأنشطة، مثل تقارير وظيفة التدقيق الداخلية. وفي هذه الحالات، تتأثر مناسبة أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها بما إذا كانت المعلومات دقيقة أو مفصلة بما يكفي لأغراض المدقق. فعلى سبيل المثال، قد لا تكون مقاييس الأداء التي تستخدمها الإدارة دقيقة بما يكفي لاكتشاف التحريفات الجوهرية.

اختيار بنود لاختبارها للحصول على أدلة تدقيق

عند تصميم اختبارات أدوات الرقابة واختبارات التفاصيل، يجب على المدقق تحديد وسائل اختيار بنودالاختبار، التي تكون فعالة في تحقيق الغرض من إجراء التدقيق.

يوفر الاختبار الفعال أدلة تدقيق مناسبة إلى درجة ستعد، إذا نظر إليها مع الأدلة الأخرى التي تم الحصول عليها أو التي سيتم الحصول عليها، كافية لأغراض المدقق. وعند اختيار بنود لاختبارها، فيجب أن يحدد المدقق مدى ملاءمة المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة تدقيق وإمكانية الاعتماد على هذه المعلومات؛ أي إن الجانب الآخر للفاعلية (الكفاية) يعد اعتباراً مهماً عند اختيار البنود التي سيتم اختبارها. وتتمثل الوسائل المتاحة للمدقق لاختيار البنود التي سيتم اختبارها فيما يلي:

- اختيار جميع البنود (التحقق التام)؛
- اختيار بنود معينة؛
- استخدام العينات في التدقيق.

وقد يكون استخدام أي من هذه الوسائل أو أية مجموعة منها مناسباً حسب ظروف معينة، على سبيل المثال، مخاطر التحريف الجوهري المتعلقة بالإقرار الذي يتم اختباره، والطابع العملي للوسائل المختلفة وكفاءتها.

عدم اتساق أدلة التدقيق أو الشكوك في إمكانية الاعتماد عليها

إذا:

- كانت أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها من أحد المصادر غيرمتسقة مع تلك التي تم الحصول عليها من مصدرآخر؛ أو
- كانت لدى المدقق شكوك بشأن إمكانية الاعتماد على المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة تدقيق، فيجب على المدقق أن يحدد ما هي التعديلات أوالإضافات التي من الضروري إدخالها على اجراءات التدقيق لعالجة هذا الأمر، ويجب عليه أن ينظر في تأثير هذا الأمر، إن وجد، على جوانب التدقيق الأخرى.

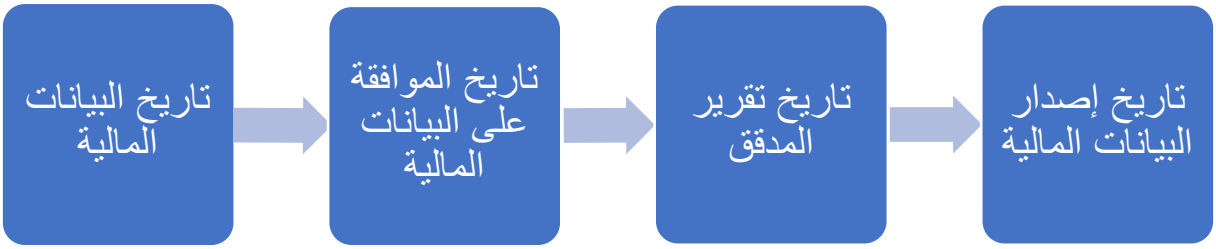
قد يدل الحصول على أدلة تدقيق من مصادر مختلفة أو ذات طبيعة مختلفة على عدم إمكانية الاعتماد على دليل من أدلة التدقيق، ومثال ذلك عندما تكون أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها من أحد المصادر غير متسقة مع تلك التي تم الحصول عليها من مصدر آخر. وقد يكون هذا هو الحال، على سبيل المثال، عندما تكون الردود على الاستفسارات من الإدارة والمدققين الداخليين والأشخاص الآخرين غير متسقة مع بعضها، أو عندما تكون ردود المكلفين بالحوكمة على الاستفسارات التي تهدف إلى تأييد ردود الإدارة على الاستفسارات غير متسقة مع رد الإدارة. وينص معيار التدقيق ISA 230 على متطلب بإجراء توثيق محدد في حالة اكتشاف المدقق لمعلومات غير متسقة مع الاستنتاج النهائي للمدقق فيما يتعلق بأمر مهم.

معيار التدقيق الدولي رقم (560)
الأحداث اللاحقة

أولاً: مفاهيم أساسية

١) تعاريف:

- تاريخ البيانات المالية: تاريخ نهاية آخر فترة تمت تغطيتها في البيانات المالية.
- تاريخ الموافقة على البيانات المالية: التاريخ الذي تم فيه إعداد كامل البيانات المالية، بما في ذلك الإيضاحات ذات العلاقة، وتم فيه تأكيد الأشخاص المعنيين على تحمل مسؤولية هذه البيانات .
- تاريخ تقرير المدقق: التاريخ الذي يضعه المدقق على التقرير المتعلق بالبيانات المالية وفقًا للمعيار الدولي للتدقيق رقم 700. من غير الممكن ان يكون تاريخ تقرير المدقق يسبق تاريخ الموافقة على البيانات المالية.
- تاريخ إصدار البيانات المالية: التاريخ الذي يصبح فيه تقرير المدقق والبيانات المالية المدققة متاحة للأطراف الخارجية . من غير الممكن ان يكون تاريخ اصدار البيانات المالية يسبق تاريخ تقرير المدقق.
- الأحداث اللاحقة: وهي تشمل الأحداث التي تحصل بين تاريخ البيانات المالية وتاريخ تقرير المدقق، والحقائق التي يصبح المدقق على علم بها بعد تاريخ إصدار تقرير المدقق.



٢) هناك نوعين من الأحداث اللاحقة:

a. الأحداث التي توفر أدلة حول أمور كانت موجودة في تاريخ البيانات المالية،
b. الأحداث التي توفر أدلة حول أمور نشأت بعد تاريخ البيانات المالية.

٣) تتمثل أهداف المدقق فيما يلي:

I. الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة حول ما إذا كانت الأحداث الحاصلة بين تاريخ البيانات المالية وتاريخ تقرير المدقق والتي تتطلب تعديل البيانات المالية أو الإفصاح عنها تنعكس بالشكل المناسب في تلك البيانات المالية.
II. الاستجابة بالشكل المناسب للحقائق التي يصبح المدقق على علم بها بعد تاريخ إصدار التقرير والتي لو علم بها المدقق في ذلك التاريخ، لكانت قد أدت إلى تعديله للتقرير.

ثانياً: الأحداث الحاصلة بين تاريخ إصدار البيانات المالية وتاريخ إصدار تقرير المدقق

A. ينبغي أن يقوم المدقق بإجراءات تدقيق مصممة للحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة بأن كافة الأحداث الحاصلة بين تاريخ البيانات المالية وتاريخ تقرير المدقق والتي تتطلب تعديل البيانات المالية أو الإفصاح عنها قد تم تحديدها.
B. تتضمن إجراءات التدقيق المشار اليها أعلاه ما يلي:
١) الحصول على فهم حول الاجراءات التي تقوم بها الادارة لضمان تحديد الاحداث اللاحقة،
٢) الاستفسار من الادارة حول ما إذا حصلت أية احداث لاحقة قد تؤثر على البيانات المالية،

٣) قراءة محاضر الاجتماعات،
٤) قراءة أحدث بيانات مالية مرحلية أعدت لاحقا،
٥) إجراءات اضافية اخرى مثل قراءة الموازنة التقديرية أو التدفقات النقدية المتوقعة. الخ..

C. إذا تبين للمدقق نتيجة الاجراءات التي قام بها وجود أية أحداث لاحقة، فعليه أن يتأكد من أنه قد تم معالجتها بالشكل الصحيح في البيانات المالية.

D. على المدقق ان يطلب من الادارة اقرار خطي بأن كافة الاحداث اللاحقة قد تم معالجتها وفق ما هو مطلوب في إطار اعداد البيانات المالية المعمول به.

E. أمثلة على الأحداث اللاحقة:

✓ إفلاس أحد الزبائن بعد تاريخ البيانات المالية يؤكد وجود خسارة في الذمم المدينة بتاريخ البيانات المالية وبالتالي يجب على الشركة تعديل مبلغ الذمم المدينة. وبالتالي يتوجب على المدقق التأكد من أن الادارة قامت بهذا التعديل وإلا فعليه ان يعدل في رأي التدقيق في تقريره.

✓ صدور قرار من المحكمة بعد تاريخ البيانات المالية وقبل صدور تقرير المدقق يؤكد وجود التزام على الشركة بتاريخ البيانات المالية وبالتالي على الشركة أن تقوم بتسجيل المخصصات اللازمة بدلا من الافصاح عن التزامات طارئة فقط. وبالتالي يتوجب على المدقق التأكد من أن الادارة قامت بتسجيل المخصص المطلوب وإلا فعليه ان يعدل في رأي التدقيق في تقريره.

✓ حدوث حريق في المصنع بعد تاريخ البيانات المالية أدى الى دمار كبير. هذا الحدث يعتبر من الاحداث غير موجبة التعديل وفق معيار المحاسبة الدولي رقم 10، ولكن يجب الافصاح عنه في البيانات المالية. وبالتالي في حال عدم إفصاح الشركة عن ذلك فإن المدقق يعتبر ذلك مخالفة لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم 10 وعليه ان يصدر رأي معدل نتيجة لذلك.

ثالثاً: الحقائق التي يصبح المدقق على علم بها بعد تاريخ تقرير المدقق

A. لا يقع على عاتق المدقق أي التزام بأن يقوم بأية إجراءات تدقيق تتعلق بالبيانات المالية بعد تاريخ إصدار التقرير. ومع ذلك، في حال علم المدقق بحقيقة ما بعد تاريخ إصدار التقرير، والتي فيما لو أنه علم بها قبل تاريخ التقرير لكانت قد أدت إلى تعديل التقرير، فينبغي أن يقوم المدقق بما يلي:

١) مناقشة المسألة مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة،
٢) تحديد ما إذا كانت البيانات المالية تحتاج إلى تعديل والاستفسار الطريقة التي تنوي الإدارة معالجة المسألة في البيانات المالية.

B. في حال قيام الإدارة بتعديل البيانات المالية، ينبغي على المدقق:

١) أن يقوم بتطبيق إجراءات التدقيق اللازمة للتحقق من صحة التعديل.
٢) أن يقدم المدقق تقرير تدقيق جديد حول البيانات المالية المعدلة بحيث يؤرخ بعد تاريخ المصادقة على البيانات المالية المعدلة.
٣) إذا كانت البيانات المالية قد أصدرت فيجب على المدقق مراجعة الخطوات التي اتخذتها الإدارة لضمان إعلام أي شخص استلم البيانات المالية المصدرة سابقا بما حدث.
٤) ينبغي أن يضيف المدقق في التقرير الجديد فقرة تركيز على امور هامة أو فقرة امور أخرى تشير إلى وجود إيضاح مرفق بالبيانات المالية يبين السبب وراء تعديل البيانات المالية الصادرة سابقًا والتقرير السابق الذي أصدره المدقق.

C. في حال لم تقم الادارة بتعديل البيانات المالية أو لم تقم بالخطوات الضرورية لإعلام أي شخص استلم البيانات المالية المصدرة سابقا بما حدث، فعلى المدقق أن يقوم بإخطار الادارة والمكلفين بالحوكمة بأنه سيعمل على منع الاعتماد المستقبلي على تقرير المدقق الصادر سابقاً.

معيار التدقيق الدولي رقم (501)
أدلة التدقيق – اعتبارات محددة لبنود مختارة

النطاق

يتناول المعيار الدولي للتدقيق هذا الاعتبارات الخاصة التي يجب على المدقق مراعاتها عند الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة، حسب المعيار الدولي للتدقيق (330) والمعيار الدولي للتدقيق (500) ومعايير التدقيق الدولية الأخرى ذات الصلة، فيما يتعلق بنواح معينة من المخزون والمقاضاة والمطالبات التي لها علاقة بالمنشأة ومعلومات القطاعات في عملية التدقيق للبيانات المالية.

المتطلبات

وجود وحالة المخزون

إذا كان المخزون هاماً بالنسبة للبيانات المالية، فإن على المدقق الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة فيما يتعلق بوجود وحالة المخزون، من خلال الإجراءات التالية:

أ) حضور الجرد الفعلي للمخزون، إلا إذا كان ذلك غير عملي، من أجل ما يلي:
١- تقييم تعليمات وإجراءات الإدارة لتسجيل ومراقبة نتائج الجرد الفعلي.
٢- ملاحظة تنفيذ إجراءات الإدارة الخاصة بالجرد.
٣- فحص المخزون.
٤- تنفيذ جرد اختباري.

ب) القيام بإجراءات تدقيق لبيانات المخزون النهائية للمنشأة، لتحديد ما إذا كانت تعكس بدقة نتائج الجرد الفعلي للمخزون.

فحص المخزون

يساعد فحص المخزون عند حضور الجرد الفعلي للمخزون المدقق على التأكد من وجود المخزون (بالرغم من أن ملكيته قد لا تعود بالضرورة للمنشأة)، وعلى تحديد، على سبيل المثال، المخزون الذي بطل استعماله والتالف والقديم.

إجراءات جرد اختباري

إن إجراء اختباري، على سبيل المثال تتبع بنود مختارة من سجلات الإدارة إلى المخزون الفعلي، وتتبع بنود مختارة من المخزون الفعلي إلى سجلات جرد الإدارة، يوفر أدلة تدقيق بشأن اكتمال ودقة هذه السجلات.

إذا تم إجراء الجرد الفعلي للمخزون في تاريخ غير تاريخ البيانات المالية فإن على المدقق، بالإضافة إلى إجراءات التدقيق المذكورة سابقاً، القيام بإجراءات تدقيق للحصول على أدلة تدقيق بشأن ما إذا كانت التغيرات في المخزون بين تاريخ الجرد الفعلي وتاريخ البيانات المالية تم تسجيلها بالشكل المناسب.

إذا لم يستطع المدقق حضور الجرد الفعلي للمخزون بسبب ظروف غير مرئية، فإن على المدقق إجراء أو ملاحظة بعض عمليات الجرد الفعلي في تاريخ بديل، والقيام بإجراءات تدقيق للمعاملات بين التاريخين.

إذا كان حضور الجرد الفعلي غير عملي، فإن على المدقق القيام بإجراءات تدقيق بديلة للحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة فيما يتعلق بوجود وحالة المخزون، وإذا لم يكن من الممكن إجراء ذلك فإن على المدقق تعديل الرأي في تقرير المدقق حسب المعيار الدولي للتدقيق (705).

في بعض الحالات قد يكون حضور الجرد الفعلي للمخزون غير عملي، وقد يعود ذلك لعوامل مثل طبيعة وموقع المخزون (على سبيل المثال، حين يحتفظ بالمخزون في موقع قد يشكل تهديداً لسلامة المدقق). على أن مسألة عدم الملاءمة للمدقق ليست كافية لدعم قرار المدقق بأن الحضور غير عملي. إلى جانب ذلك، وكما تم إيضاحه في المعيار الدولي للتدقيق (200) فإن مسائل الصعوبة والوقت والتكلفة التي لها علاقة بذلك ليست أساساً صحيحاً للمدقق لحذف إجراء تدقيق ليس له بديل أو أن يكون راضياً عن أدلة تدقيق أقل من مقنعة.

إذا كان المخزون الذي هو في حوزة وتحت رقابة طرف آخر هام بالنسبة للبيانات المالية، فإن على المدقق الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة فيما يتعلق بوجود وحالة ذلك المخزون، وذلك من خلال القيام بإجراء واحد أو أكثر مما يلي:

١- طلب المصادقة من طرف آخر فيما يتعلق بكميات وحالة المخزون المحتفظ به نيابة عن المنشأة.
٢- القيام بفحص أو إجراءات تدقيق أخرى، في ظل الظروف المتاحة.

اكتمال المقاضاة والمطالبات

على المدقق تصميم وتنفيذ إجراءات تدقيق من أجل تحديد المقاضاة والمطالبات التي لها علاقة بالمنشأة، والتي تتسبب في نشوء مخاطر أخطاء جوهرية، بما في ذلك:

١- الاستفسار من الإدارة، وحيث ينطبق من أطراف أخرى ضمن المنشأة، بما في ذلك المستشار القانوني الداخلي.
٢- مراجعة محاضر اجتماعات المكلفين بالحوكمة، والمراسلات بين المنشأة ومستشارها القانوني الخارجي.
٣- مراجعة حسابات التكلفة القانونية.

إذا قام المدقق بتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية فيما يتعلق بالمقاضاة أو المطالبات التي تم تحديها، أو عندما تدل إجراءات التدقيق التي تم تنفيذها على أنه قد توجد هنالك مقاضاة أو مطالبات هامة، فإن على المدقق، بالإضافة إلى الإجراءات التي تطلبها معايير التدقيق الأخرى، محاولة الاتصال المباشر مع المستشار القانوني الخارجي للمنشأة، ويقوم المدقق بذلك من خلال كتاب استفسار تعده الإدارة ويرسله المدقق، يطلب فيه من المستشار القانوني الخارجي للمنشأة الاتصال مباشرة مع المدقق، وإذا كان القانون أو الأنظمة أو الهيئة القانونية المهنية ذات العلاقة تمنع المستشار القانوني الخارجي للمنشأة من الاتصال مباشرة مع المدقق فإن على المدقق القيام بإجراءات تدقيق بديلة.

في حال:

١- رفضت الإدارة إعطاء الإذن بالاتصال مع المستشار القانوني الخارجي للمنشأة أو مقابلته، أو إذا رفض المستشار القانوني الخارجي للمنشأة أن يستجيب بالشكل المناسب لكتاب الاستفسار أو منع من الاستجابة، و
٢- لم يستطع المدقق الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة من خلال القيام بإجراءات تدقيق بديلة.

فإن على المدقق تعديل الرأي في تقرير المدقق، حسب المعيار الدولي للتدقيق (705).

الإقرارات الخطية

على المدقق أن يطلب من الإدارة، وحيث ينطبق المكلفين بالحوكمة، تقديم إقرارات خطية بأن كافة حالات المقاضاة أو المطالبات الفعلية أو الممكنة التي يجب أخذها بعين الاعتبار عند إعداد البيانات المالية تم الإفصاح عنها للمدقق ومعاملتها محاسبياً، والإفصاح عنها حسب إطار إعداد التقارير المالية المطبق.

العرض والإفصاح لمعلومات القطاعات

على المدقق الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة فيما يتعلق بعرض معلومات القطاعات والإفصاح عنها حسب إطار إعداد التقارير المالية المطبق، من خلال:

١- الحصول على فهم للأساليب التي تستخدمها الإدارة عند تحديد معلومات القطاعات:

a) تقييم ما إذا كان من المحتمل أن ينجم عن هذه الأساليب إفصاحات حسب إطار إعداد التقارير المالية المطبق.

b) اختيار تطبيق هذه السياسة حيث يكون مناسباً

٢- القيام بإجراءات تحليلية أو إجراءات تدقيق مناسبة أخرى في ظل الظروف المحيطة بعملية التدقيق.

معيار التدقيق الدولي رقم (505)

المصادقات الخارجية

النطاق

يتناول هذا المعيار استخدام المدقق الإجراءات المصادقة الخارجية للحصول على أدلة المراجعة وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة (٣٣٠) ومعيار المراجعة (٥٠٠) . ولا يتناول الاستفسارات المتعلقة بالدعاوى القضائية والمطالبات التي تم تناولها في معيار التدقيق (501)، لما يخدم تصميم وتنفيذ مثل هذه الإجراءات للحصول على أدلة مراجعة ملائمة ويمكن الاعتماد عليها، عن طريق المصادقات.

التعريفات

(ا) المصادقة الخارجية: أدلة التدقيق المتحصل عليها في صورة رد كتابي مباشر على المراجع من طرف ثالث (الطرف القائم بالمصادقة) في شكل ورقي أو إلكتروني أو أية وسيلة أخرى.

(ب) طلب المصادقة الإيجابية: طلب أن يرد الطرف القائم بالمصادقة مباشرة على المراجع، إما بالإشارة إلى ما إذا كان موافقاً أو غير موافق على المعلومات الواردة في الطلب، أو بتوفير المعلومات المطلوبة

(ج) طلب المصادقة السلبية طلب أن يرد الطرف القائم بالمصادقة على المراجع مباشرة فقط في حالة عدم موافقته على المعلومات المذكورة في الطلب.

(د) عدم الرد: إخفاق الطرف القائم بالمصادقة في الرد أو الرد بشكل كامل، على طلب مصادقة إيجابية، أو عودة طلب المصادقة بسبب عدم استلامه من الطرف القائم بالمصادقة.

(ه) الاستثناء رد يشير إلى وجود اختلاف بين المعلومات المطلوب المصادقة عليا أو الواردة في سجلات المنشأة، والمعلومات المقدمة من الطرف القائم بالمصادقة.

استخدامات المصادقات: يمكن استخدام المصادقات للتأكد من صحة ما يلي:

- الأرصدة المصرفية والمعلومات الأخرى من البنوك.
- أرصدة الحسابات المدينة.
- المخزون لدى أطراف أخرى في مستودعات إيداع للمعالجة أو للإرسال.
- مستندات ملكية أملاك في حيازة محامين أو ممولين من أجل الحفظ السليم أو كضمان.
- الاستثمارات المشتراة من وسطاء الأسهم والمودعة لديهم.
- قروض من المقرضين.
- أرصدة الحسابات الدائنة.

المتطلبات

مسؤولية المدقق فيما يتعلق بالمصادقات

عند استخدام إجراءات المصادقة الخارجية، يتابع المدقق الرقابة على طلبات المصادقة الخارجية، التي تشمل ما يلي:

- تحديد المعلومات التي سيتم تأكيدها أو طلبها.
- اختيار الطرف المصادق الملائم.
- تصميم طلبات المصادقة.
- متابعة إرسال المصادقات، بما فيها متابعة إعادة إرسال المصادقات لاحقاً.

وبالتالي فإن العوامل التي تؤثر على موثوقية المصادقات هي:

- الرقابة التي يمارسها المدقق على طلبات المصادقة والردود الواردة.
- خصائص المستجيبين وأية قيود في الرد أو قيود تفرضها الإدارة.

متى يتم استخدام المصادقات؟

تستخدم المصادقات السلبية لتخفيض مخاطر التدقيق إلى مستوى مقبول عندما:

- يكون المستوى المقدر للمخاطر الذاتية وخاطر الرقابة منخفضة.
- يتعلق الأمر بعدد كبير من الأرصدة الصغيرة.
- لا يتوقع وجود عدد كبير من الأخطاء.
- لا يكون لدى المدقق سبب للاعتقاد بأن المستجيبين سيتجاهلون هذه الطلبات.

وتستخدم المصادقات الإيجابية أو العمياء في الحالات المعاكسة.

كيفية استخدام المصادقات عند التحقق من أرصدة الزبائن

١) يقوم المدقق بتقسيم الزبائن حسب أرصدتهم إلى قسمين:
   a) زبائن ذوي الأرصدة الكبيرة.
   b) زبائن ذوي الأرصدة الصغيرة.
٢) بالنسبة للزبائن ذوي الأرصدة الكبيرة يقوم المدقق بالإجراءات التالية:
   a) يطلب من الإدارة إرسال مصادقات إيجابية لهؤلاء الزبائن. وهنا نواجه الحالات التالية:
      i. أن يقوم الزبون بالرد على المصادقة، ويكون رصيده مطابقاً.
      ii. أن يقوم الزبون بالرد، ويكون رده غير مطابق للرصيد الدفتري، وعندها على المدقق أن يتابع أسباب الفروقات مع الإدارة.
      iii. ألا يقوم الزبون بالرد، وعندها على المدقق إرسال مصادقة أخرى
٣) إذا لم يرد الزبون على المصادقات الأخرى، يقوم المدقق بإجراءات تدقيق بديلة كما يلي:
   a) فحص تسديدات الزبون خلال الفترة اللاحقة من 1/1 حتى تاريخه. وإذا كان الرصيد مسدداً فلا داعي لاتخاذ إجراءات إضافية.
   b) إذا لم يكن الرصيد مسدداً خلال الفترة اللاحقة، يقوم المدقق بفحص حركة الزبون من مبيعات وتسديدات خلال العام.
٤) إن كانت العمليات قريبة من نهاية العام، فيطمئن المراجع.

٥) إن كانت العمليات بعيدة، ولم يعد هناك تعاملات مع الزبون منذ فترة بعيدة، فيدرس المدقق تشكيل مخصص لرصيد الزبون.
٦) بالنسبة للزبائن ذوي الأرصدة الصغيرة، يقوم المدقق باختيار عينة منهم، حسب الأهمية النسبية، وإرسال مصادقات سلبية لهم:
a) فإن لم يرد الزبون فهذا يعني أن رصيده صحيح.
b) وإن رد برصيد غير مطابق، وعندها على المدقق أن يتابع أسباب الفروقات مع الإدارة.

ماذا نفعل في حال رفض الإدارة السماح للمدقق بإرسال طلب مصادقة للزبون؟

في حال رفضت الإدارة السماح للمدقق بإرسال طلب مصادقة للزبون، فعلى المدقق أن يقوم بما يلي:

- يستفسر من الإدارة عن أسباب الرفض، فقد يكون الرفض مبرراً نتيجة وجود دعوى قضائية عالقة مع الزبون مثلاً.
- يقيم دلالات رفض الإدارة على تقييم المدقق لمخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية ذات العلاقة، بما فيها مخاطر الاحتيال، وعلى طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الأخرى.
- القيام بإجراءات تدقيق بديلة مصممة للحصول على أدلة تدقيق موثوقة كافية وملائمة.
- إذا لم يتمكن المدقق من تطبيق إجراءات تدقيق بديلة، فيجب عليه:
  - إخبار المكلفين بالحوكمة (لجنة التدقيق – مجلس الإدارة).
  - دراسة أثر ذلك على تقرير التدقيق، حيث يعتبر هذا الرفض تضييقاً لنطاق عمل المدقق، وبالتالي قد يقرر إصدار تقرير نظيف أو متحفظ، أو حتى يمكن الامتناع عن إبداء الرأي.

نتائج إجراءات المصادقة الخارجية

إمكانية الاعتماد على الردود على طلبات المصادقة إذا حدد المراجع عوامل تثير شكوكاً حول إمكانية الاعتماد على الرد على طلب مصادقة، فيجب عليه الحصول على أدلة تدقيق إضافية لإزالة تلك الشكوك
إذا قرر المدقق أن الرد على طلب المصادقة لا يمكن الاعتماد عليه، فيجب عليه تقويم ما يترتب على ذلك من آثار على تقييم مخاطر التعريف الجوهري ذات الصلة، بما في ذلك خطر الغش، وعلى طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الأخرى.

عدم الرد
في حالة عدم الرد يجب على المراجع أن ينفذ إجراءات تدقيق بديلة للحصول على أدلة تدقيق ملائمة ويُمكن الاعتماد عليها
عندما يكون الرد على طلب المصادقة الإيجابية ضرورياً للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة
إذا قرر المراجع أن الرد على طلب المصادقة الإيجابية ضروري للحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة، فإن إجراءات التدقيق البديلة لن توفر أدلة التدقيق التي يحتاج إلها المدقق، وفي حالة عدم حصول المدقق على تلك المصادقة، فيجب عليه أن يحدد ما يترتب على ذلك من آثار على المراجعة ورأيه وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥)

معيار التدقيق الدولي (510)

عمليات التدقيق الأولية – الأرصدة الافتتاحية

النطاق

يتناول هذا المعيار مسؤوليات المدقق فيما يتعلق بالأرصدة الافتتاحية في عملية التدقيق الأولى، وبالإضافة إلى قيم البيانات المالية، تتضمن الأرصدة الافتتاحية الأمور التي تتطلب القيام بالإفصاح في بداية الفترة كالالتزامات الطارئة، وعندما تتضمن البيانات المالية معلومات مالية مقارنة، تنطبق أيضاً المتطلبات والإرشادات الواردة في المعيار الدولي للتدقيق 710، بينما يتضمن المعيار الدولي للتدقيق 300 متطلبات وإرشادات إضافية فيما يتعلق بالأنشطة قبل البدء بعملية التدقيق.

الأهداف

عند إجراء عملية تدقيق لعميل لأول مرة، يجب على المدقق الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة تفيد بأن:

١. الأرصدة الافتتاحية لا تشمل أخطاء ذات أهمية نسبية تؤثر على البيانات المالية للفترة الجارية.
٢. الأرصدة المغلقة في الفترة السابقة (الإيرادات والمصاريف) قد تم نقلها للفترة الجارية بصورة صحيحة ومناسبة مع إعادة عرضها (بالنسبة للبيانات المالية المقارنة).
٣. أن السياسات المحاسبية المناسبة تطبق بثبات من عام لآخر، أو أن التغيرات في السياسات المحاسبية قد تمت المحاسبة عنها بشكل سليم والإفصاح عنها بشكل كاف في البيانات المالية للعام الحالي.

وحيث أن المدقق في مهمة التدقيق الأولى ليس لديه أدلة تدقيق سابقة يمكن أن يحصل عليها لدعم الأرصدة الافتتاحية، لذلك فقد أشار مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي على أن الأرصدة الافتتاحية تعني الأرصدة المحاسبية الموجودة في بداية الفترة والتي تبنى على الأرصدة المغلقة في الفترة السابقة بحيث تعكس آثار ما يلي:

١. العمليات في الفترة السابقة.
٢. السياسات المحاسبية المطبقة في الفترة السابقة.

المتطلبات

إجراءات تدقيق الأرصدة الافتتاحية

لقد أشار مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي إلى أن كفاية ومناسبة الأدلة التي يحتاجها المدقق فيما يتعلق بالأرصدة الافتتاحية تعتمد على:

- السياسات المحاسبية المتبعة من قبل المنشأة.
- طبيعة الحسابات وخطر الأخطاء في البيانات المالية للفترة الحالية.
- الأهمية النسبية للأرصدة الافتتاحية المتعلقة بالبيانات المالية للفترة الحالية.
- ما إذا كانت البيانات المالية للفترة السابقة مدققة، أو ما إذا كان تقرير المدقق معدل (غير نظيف).

ولذلك يجب على المدقق الحالي أن يأخذ بعين الاعتبار ثبات السياسات المحاسبية، وما إذا كان هنالك تغيرات في تطبيقها فيجب التأكد من الإفصاح عنها.

أما فيما يتعلق بإجراءات التدقيق المتعلقة بالأرصدة الافتتاحية، فهي تختلف حسب ما إذا كانت بيانات العام الماضي مدققة أم لا.

إجراءات التدقيق في حال كون الأرصدة الافتتاحية مدققة من قبل مدقق سابق

يجب على المدقق الحالي القيام بما يلي:

١. الاطلاع على تقرير المدقق السابق.
٢. الاتصال بالمدقق السابق بعد الأخذ بالاعتبار أخلاقيات وآداب السلوك المهني.
٣. دراسة كفاءة واستقلال المدقق السابق.
٤. الاطلاع على أوراق عمل المدقق السابق للتأكد من قيامه بإجراءات التدقيق اللازمة، والتي تدعم رأيه في البيانات المالية.
٥. إذا كان تقرير المدقق السابق معدل (غير نظيف) فيجب على المدقق الحالي دراسة أسباب التحفظ وأثرها على البيانات المالية الحالية، فقد يقرر عدم الحاجة إلى التحفظ أو الامتناع عن الرأي في الفترة الجارية. ولكن إذا بقي التحفظ بالنسبة للبيانات المالية في الفترة السابقة وثيق الصلة وهام نسبياً بالنسبة للبيانات المالية في الفترة الجارية، فإنه يجب التحفظ في تقريره الجاري وفقاً للحالة التي يراها.

إجراءات التدقيق في حال كون الأرصدة الافتتاحية غير مدققة من قبل مدقق سابق، أو أن المدقق الحالي لم يقتنع بعمل المدقق السابق

يجب على المدقق الحالي اتخاذ الإجراءات التي تؤكد له صحة الأرصدة الافتتاحية، ويتم هذا من خلال ما يلي:

<u>بالنسبة للأصول والخصوم المتداولة الافتتاحية:</u>

إن الاطلاع على تسديدات الزبائن والموردين في بداية العام يعطي للمدقق تأكيداً حول وجودها وحول الحقوق والالتزامات والاكتمال والتقييم في بداية الفترة، كما أن تطبيق إجراءات التدقيق على الأرصدة الختامية للزبائن والموردين والتأكد من صحتها في نهاية العام يؤكد للمدقق تلك الصحة أيضاً.

<u>بالنسبة للبضائع:</u>

فإنه من الصعب على المدقق أن يقتنع برصيدها في أول الفترة، لذلك يقوم عادة بتطبيق إجراءات إضافية مثل الملاحظة للعد الفعلي للبضاعة في الفترة الحالية، وإجراء التسويات Reconciliations للرجوع إلى الرصيد الافتتاحي، واختبار صحة التقييم في نهاية العام الماضي مع اختبار مجمل الربح وصحة قطع الحسابات Cut-off.

<u>بالنسبة للأصول الثابتة:</u>

قد يقوم المدقق بفحص السجلات المحاسبية وجرد عينة من الأصول الثابتة والتحقق من وجودها، كما قد يطلب بعض المستندات المؤيدة لصحة قيمتها.

بالنسبة للخصوم طويلة الأجل:

يمكن للمدقق أن يطلع على عقد الدين وأن يطلب مصادقات للأرصدة الافتتاحية من أطراف ثالثة.

طبيعة تقرير المدقق

- في حال حصول المدقق على تأكيدات كافية بخصوص الأرصدة الافتتاحية، فإنه يصدر تقريره المناسب حول البيانات المالية للسنة الحالية.
- في حال عدم حصول المدقق على أدلة تدقيق كافية ومناسبة فإن ذلك قد يدعو المدقق إلى إصدار أحد التقارير التالية:

١) رأي متحفظ.
٢) الامتناع عن إبداء الرأي.
٣) رأياً متحفظاً أو حجب رأي (حسبما هو ملائم) فيما يتعلق بنتائج العمليات والتدفقات النقدية، ورأياً نظيفاً فيما يتعلق بالمركز المالي (ما لم يمنع القانون أو النظام ذلك).

الرأي المتحفظ Qualified Opinion

أساس الرأي المتحفظ

لم نلاحظ العد الفعلي للبضاعة، كما في 31-12-2014، لأن هذا التاريخ كان قبل تعيينا كمدققين، كما أننا لم نتمكن من الاقتناع حول كمية البضاعة بواسطة إجراءات التدقيق الأخرى.

الرأي المتحفظ

في رأينا، وباستثناء الآثار المترتبة على الأمر المذكور أعلاه، فإن البيانات المالية تعرض بعدالة...

أمور أخرى

تم تدقيق البيانات المالية لشركة.... للسنة المالية المنتهية في 31 كانون الأول 2014 من قبل مدقق آخر والذي أصدر رأياً غير متحفظ حول تلك البيانات بتاريخ 31 آذار 2015.

الامتناع عن إبداء الرأي Disclaimer of Opinion

أساس الامتناع عن إبداء الرأي

(نفس الفقرة المذكورة أعلاه، مع اعتبار أن الأثر جوهري وواسع النطاق)

الرأي

بسبب أهمية الموضوع المذكور آنفاً، فإنه ليس بوسعنا، ولا يمكننا إبداء الرأي حول البيانات المالية.

أمور أخرى

(نفس الفقرة المذكورة أعلاه)

رأياً متحفظاً أو حجب رأي (حسبما هو ملائم) فيما يتعلق بنتائج العمليات والتدفقات النقدية، ورأياً نظيفاً فيما يتعلق بالمركز المالي (ما لم يمنع القانون أو النظام ذلك):

أساس الرأي المتحفظ

(نفس الفقرة المذكورة أعلاه، مع اعتبار أن الأثر جوهري وواسع النطاق)

الرأي المتحفظ حول الأداء المالي والتدفق النقدي

بسبب أهمية الموضوع المذكور آنفاً والمرتبط بنتائج أعمال المنشأة عن العام المنتهي في 31-12-2015، فإنه ليس بوسعنا، ولا يمكننا إبداء الرأي حول نتائج الأعمال والتدفقات النقدية لهذا العام.

الرأي حول المركز المالي

وبرأينا إن بيان المركز المالي تعرض بعدالة من كافة الجوانب المادية المركز المالي للمنشأة كما في 2015-12-31 وفقاً لـ...

أمور أخرى

(نفس الفقرة المذكورة *أعلاه)*

وأخيراً يؤكد مجلس المحاسبة على أنه إذا كانت الأرصدة الافتتاحية تتضمن أخطاء ذات أهمية نسبية تؤثر على البيانات المالية للفترة الجارية فإن على المدقق القيام بالإجراءات الأولية التالية:

١. إخبار الإدارة والحصول على إذن من الإدارة المختصة للتواصل مع المدقق السابق Predecessor Auditor إن وجد.

٢. إذا كانت هذه الأخطاء المؤثرة لم يتم المحاسبة عنها ولم يتم الإفصاح الكافي عنها، يجب على المدقق إصدار الرأي المتحفظ أو الرأي السلبي Adverse إذا كان ذلك مناسباً، وكذلك أيضاً في حالة عدم ثبات السياسات المحاسبية بالنسبة للأرصدة الافتتاحية، أو عدم الإفصاح عن التغيرات في هذه السياسات.

معيار التدقيق الدولي رقم (530)

أخذ عينات التدقيق

النطاق

يطبق هذا المعيار عندما يقرر المدقق استخدام عينات التدقيق في أداء إجراءات التدقيق.

ويتناول استخدام المدقق للعينات الإحصائية وغير الإحصائية عند وضع واختيار عينات التدقيق وإجراء اختبارات أنظمة الرقابة واختبارات التفاصيل وتقييم نتائج العينات.

وقد أكد المعيار الدولي المعدل (530) على ضرورة أن يأخذ المدقق بعين الاعتبار أهداف التدقيق، ومخاطر العينة عند تصميم وتقييم العينات، وأيضاً تحليل الأخطاء والتنبؤ بها، وإعادة تقييم مخاطر العينة.

التعريفات

- **أخذ عينات التدقيق (أخذ العينات):** تطبيق إجراءات التدقيق على ما يقل عن 100% من البنود ضمن مجموعة من المواد ذات العلاقة بالتدقيق بحيث تملك جميع وحدات العينات الفرصة لأن يتم اختيارها بهدف تقديم أساس معقول يعتمد عليه المدقق للتوصل إلى استنتاجات حول كامل المجموعة التي أخذت منها عينة التدقيق.

- **المجموعة:** هي كامل مجموعة البيانات التي اختيرت منها العينة والتي يرغب المدقق في التوصل إلى استنتاجات حولها.

- **مخاطر أخذ العينات (مخاطر المعاينة):** هي مخاطر اختلاف استنتاجات المدقق الذي اعتمد على العينة عن الاستنتاجات التي يمكن التوصل إليها في حال خضعت كامل المجموعة لإجراءات التدقيق نفسها.

هنالك نوعان لمخاطر المعاينة:

أ. تقدير المخاطر الرقابية بأعلى مما ينبغي (انحرافات العينة > الانحرافات الحقيقية للمجتمع)، والتي تؤدي إلى مخاطر **الرفض الخاطئ** نتيجة وصول المدقق إلى استنتاج من خلال العينة بأن العمليات تتضمن خطأ جوهري، في الوقت الذي لا يشمل فيه الواقع على خطأ جوهري. وهذا النوع من الخطأ يؤثر في **كفاءة** التدقيق لأنه يؤدي إلى القيام باختبارات إضافية لإثبات أن الاستنتاجات الأولية غير صحية وتحتاج إلى زيادة حجم العينة حتى يخفض من خطر المعاينة.

ب. تقدير المخاطر الرقابية بأقل مما ينبغي (انحرافات العينة < الانحرافات الحقيقية للمجتمع)، والتي تؤدي إلى مخاطر **القبول الخاطئ** الذي ينشأ من استنتاج المدقق أن العمليات لا تتضمن خطأ جوهرياً، في الوقت الذي يكون فيه الحقيقة يحتوي على خطأ جوهرياً. وهذا النوع من الخطر يؤثر على **فاعلية** التدقيق، ويعطي رأي تدقيق غير ملائم، وذلك لعدم قيام المدقق بإجراءات تدقيق كان يجب أن يقوم بها ليحصل على أدلة تدقيق كافية ومناسبة.

- **المخاطر الأخرى غير المتعلقة بأخذ العينات:** وهي مخاطر أن يتوصل المدقق إلى استنتاج خاطئ غير متعلق بمخاطر أخذ العينات.
- **الشذوذ:** هو خطأ أو انحراف لا يمثل الأخطاء أو الانحرافات بوضوح.
- **وحدة العينة:** هي البنود الفردية التي تشكل المجموعة.
- **أخذ العينات الإحصائية:** هي طريقة تطبق على العينات التي تتميز بالخصائص التالية:
  ١- الاختيار العشوائي لبنود العينة.
  ٢- استخدام نظرية الاحتمالات لتقييم نتائج العينات بما في ذلك قياس مخاطر أخذ العينات.
- **التصنيف:** هو عملية تقسيم المجموعة إلى مجموعات فرعية، حيث تضم كل مجموعة وحدات العينات ذات الخصائص المتشابهة (غالباً القيمة النقدية).
- **الخطأ المقبول:** هو مبلغ نقدي يحدده المدقق لضمان ألا يتجاوز الخطأ الفعلي في المجموعة المبلغ النقدي الذي وضعه المدقق.
- **معدل الانحراف المقبول:** هو معدل انحراف عن إجراءات الرقابة الداخلية المحددة، يضعه المدقق لضمان ألا يتجاوز معدل الانحراف الفعلي في المجموعة معدل الانحراف الذي وضعه المدقق.

المتطلبات

كيفية تصميم العينة وتحديد حجمها واختيار البنود للاختبار

تصميم العينة:

عند تصميم عينة التدقيق يراعي المدقق الهدف المحدد الذي سيتم تحقيقه ومجموعة إجراءات التدقيق التي من شأنها تحقيق ذلك الهدف. كما أن النظر في طبيعة أدلة التدقيق المطلوبة وحالات الانحراف أو الخطأ المحتملة وغيرها من الخصائص المتعلقة بأدلة التدقيق ستساعد المدقق في تحديد الأمور التي تشكل الانحراف أو الخطأ وتحديد المجموعة التي سيتم استخدامها في أخذ العينات.

إن القرار حول الاختيار ما بين منهج أخذ العينات الإحصائي أو غير الإحصائي يعتمد على الحكم المهني للمدقق.

حجم العينة:

كلما كان مستوى المخاطرة الذي يقبله المدقق متدنياً، كلما كان حجم العينة أكبر. يمكن تحديد حجم العينة بتطبيق معادلة إحصائية أو من خلال ممارسة الحكم المهني للمدقق.

وهنالك العديد من العوامل المؤثرة على حجم العينة سواء لاختبارات الرقابة، أو للاختبارات الجوهرية، نورد منها على سبيل المثال:

أمثلة على العوامل المؤثرة على حجم العينة لاختبارات أنظمة الرقابة:

العامل	الأثر على حجم العينة
زيادة في النطاق الذي يتناول فيه المدقق للمخاطر أنظمة الرقابة الداخلية ذات العلاقة	زيادة
زيادة في معدل الانحراف المقبول	انخفاض
زيادة في معدل الانحراف المقبول للمجموعة التي سيتم اختبارها	زيادة
زيادة في مستوى التأكيد المرغوب للمدقق بأن معدل الانحراف الفعلي	زيادة

لا يتجاوز معدل الانحراف المقبول في المجموعة	

أمثلة على العوامل المؤثرة على حجم العينة للاختبارات الجوهرية:

العامل	الأثر على حجم العينة
زيادة في تقييم المدقق لمخاطر الأخطاء الجوهرية	زيادة
زيادة في استخدام الإجراءات الجوهرية الأخرى الموجهة نحو الإثبات نفسه	انخفاض
زيادة في مستوى التأكيد المرغوب للمدقق بأن معدل الانحراف الفعلي لا يتجاوز معدل الانحراف المقبول في المجموعة	زيادة
زيادة في الخطأ المقبول	انخفاض
زيادة في قيمة الخطأ الذي يتوقع المدقق إيجاده في المجموعة	زيادة

انتقاء العينة يتم حسب:

معاينة إحصائية	معاينة غير إحصائية
تعتمد على القوانين الرياضية وتسمح بالقياس الكمي لخطر المعاينة عند تخطيط العينة وعند التقييم، ومن المعروف عند حساب النتيجة الإحصائية عند مستوى ثقة 95% فإن هذا المستوى يعني 5% خطر معاينة	ليس لدى المدقق قياس كمي لخطر المعاينة، إنما استعان بخبرته وحكمه المهني على مفردات العينة عند اختبارها. ولهذا يطلق على المعاينة غير الإحصائية بالمعاينة الحكمية.

ما هي طرق اختيار العينات؟

١- الاختيار العشوائي:

يطبق من خلال منتظمات الأرقام العشوائية. على سبيل المثال، جداول الأرقام العشوائية.

٢- الاختيار المنتظم:

يتم فيه تقسيم عدد وحدات العينات في المجموعة على حجم العينة للحصول على حد فاصل للعينات. (على سبيل المثال 50)، وبعد تحديد نقطة البداية للـ 50 الأولى يتم اختيار كل وحدة عينة رقمها 50. وعلى الرغم من أن نقطة البداية يمكن تحديدها بشكل غير منتظم، فمن الأرجح أن تكون العينة أكثر عشوائية إذا ما تم تحديدها باستخدام منظم أرقام عشوائية محوسب، أو جداول الأرقام العشوائية. وعند استخدام الاختيار المنتظم، يتوصل المدقق إلى أن وحدات العينات في المجموعة غير مرتبة بطريقة يتوافق فيها الحد الفاصل للعينات مع نمط محدد في المجموعة.

٣- الاختيار غير المنتظم:

حيث فيه يختار المدقق العينة بدون اتباع تقنية منتظمة. وعلى الرغم من عدم استخدام تقنية منتظمة، سيتجنب المدقق أي تحيز مقصود أو قدرة على التنبؤ (على سبيل المثال، تجنب صعوبة تحديد البنود أو الاختيار أو التجنب الدائم للقيود الأولى أو الأخيرة في الصفحة)، وبالتالي محاولة ضمان أن تملك جميع البنود في المجموعة فرصة الاختيار. ولا يعد الاختيار غير المنتظم ملائماً في منهج العينات الإحصائي.

٤- أخذ عينات الوحدات النقدية:

وهو نوع من أنواع الاختيار المبني على القيم، حيث فيه ينتج عن حجم العينة والاختيار والتقييم استنتاجاً في المبالغ النقدية.

٥- اختيار القوالب:

يتضمن اختيار قوالب البنود المتجاورة من المجموعة. ولا يمكن استخدام هذا النوع من الاختيار في أخذ عينات التدقيق لأن غالبية المجموعات مرتبة بطريقة يتوقع فيها أن تكون البنود في السلسلة ذات خصائص مشابهة لبعضها البعض، ولكن مختلفة عن البنود الأخرى في المجموعة. وعلى الرغم من اعتبار فحص قالب البنود إجراء تدقيق ملائم في بعض الحالات، إلا أنه من النادر اعتباره تقنية اختيار عينات ملائمة عندما يعتزم المدقق التوصل للعديد من الاستنتاجات حول المجموعة بالكامل اعتماداً على العينة.

كيفية التصنيف والاختيار المبني على القيم

أولاً: التصنيف

يمكن تحسين فعالية التدقيق إذا قام المدقق بتصنيف المجموعة عن طريق تقسيمها إلى مجموعات فرعية منفردة تملك خصائص محددة. ويتلخص هدف التصنيف في تقليص تعددية البنود ضمن كل فئة، وبالتالي تقليص حجم العينة بدون زيادة مخاطر العينات.

عند القيام باختبارات التفاصيل، يتم عادة تصنيف المجموعة بالقيمة النقدية. ويجيز هذا توجيه المزيد من جهود التدقيق نحو البنود ذات القيمة الأكبر، حيث إن هذه البنود قد تتضمن أخطاء أكثر احتمالاً من حيث الزيادة في البيان. وعلى نحو مشابه، يمكن تصنيف المجموعة وفقاً لخاصية محددة تشير إلى مخاطرة أعلى للخطأ. على سبيل المثال، عند اختيار مخصص الحسابات المشكوك في تحصيلها في تقييم الذمم المدينة، يمكن تصنيف الأرصدة حسب القدم.

يمكن عرض نتائج إجراءات التدقيق المطبقة على عينة البنود ضمن الفئة على البنود المكونة للفئة فقط. والتوصل إلى استنتاج حول المجموعة بالكامل، يراعي المدقق مخاطر الخطأ الجوهري فيما يتعلق بأي فئات أخرى مكونة للمجموعة بالكامل. فعلى سبيل المثال، قد تشكل 20% من البنود في المجموعة نسبة تصل إلى 90% من قيمة رصيد الحساب. وقد يقرر المدقق فحص عينة من هذه البنود. ويقوم المدقق بتقييم نتائج هذه العينة والتوصل إلى استنتاج حول نسبة الـ 90% بشكل منفصل عن الـ 10% المتبقية (التي ستستخدم بشأنها عينة أخرى أو وسيلة أخرى لجمع أدلة التدقيق أو التي قد تعتبر غير جوهرية).

في حال تقسيم صنف المعاملات أو رصيد الحساب إلى فئات، يتم عرض الخطأ لكل فئة على حدي، ومن ثم يتم جمع الأخطاء المعروضة لكل فئة عند تناول الأثر المحتمل للأخطاء على إجمالي أصناف المعاملات أو رصيد الحساب.

ثانياً: الاختيار المبني على القيم

عند القيام باختبارات التفاصيل، قد يكون من العملي تحديد وحدة العينة كوحدات نقدية منفردة تشكل المجموعة. وباختيار الوحدات النقدية المحددة للمجموعة (على سبيل المثال، رصيد حسابات الذمم المدينة) قد يقوم المدقق عندها بفحص البنود المحددة (على سبيل المثال، الأرصدة المنفردة التي تحتوي على تلك الوحدات النقدية). ومن منافع هذا المنهج في تحديد وحدة العينة هي توجيه جهود التدقيق إلى البنود ذات القيمة الأكبر لأن لديها فرصة اختيار أكبر، وقد ينتج عنها أحجام عينات أصغر. ويمكن

استخدام هذا المنهج بالاتساق مع الطريقة المنتظمة لاختيار العينات، ويكون أكثر فاعلية عند اختيار البنود باستخدام الاختيار العشوائي.

كيفية تنفيذ إجراءات التدقيق

يؤدي المدقق إجراءات التدقيق، المناسبة لهذا الهدف، على كل بند من البنود المختارة. إن لم ينطبق إجراء التدقيق على البند المختار، يؤدي المدقق الإجراء البديل على البند البديل.

من الأمثلة على الحالات التي يكون فيها ضرورياً أداء الإجراء على البند البديل هو عندما يتم اختيار شيك ملغى أثناء اختبار أدلة تفويض الدفع. وفي حال اقتناع المدقق بأنه قد تم إلغاء الشيك بشكل مناسب بحيث لا يشكل ذلك انحرافاً، يتم فحص البند البديل الذي تم اختياره بشكل مناسب.

ومن الأمثلة على الحالات التي يكون فيها المدقق غير قادر على تطبيق إجراءات التدقيق المصممة على البند الذي تم اختياره هو ضياع الوثائق المتعلقة بذلك البند.

إن لم يتمكن المدقق من تطبيق إجراءات التدقيق المصممة، أو إجراءات بديلة مناسبة، على أحد البنود المختارة، ينبغيان يعالج المدقق ذلك البند على أنه **انحراف** عن الرقابة المحددة في حالة **اختبارات أنظمة الرقابة**، أو **خطأ** في حال **اختبارات التفاصيل**.

ما هي طبيعة وأسباب الانحرافات والأخطاء؟

ينبغي على المدقق أن يحقق في طبيعة وسبب أي انحرافات أو أخطاء يتم تحديدها، وأن يقوم بتقييم أثرها المحتمل على الهدف من إجراء التدقيق، وعلى الجوانب الأخرى لعملية التدقيق.

عند تحليل الانحرافات والأخطاء المحددة، قد يلاحظ المدقق أن العديد منها تملك خاصية مشابهة (على سبيل المثال، تنوع المعاملة والموقع وخط المنتج والفترة الزمنية). وفي مثل هذه الظروف، قد يقرر المدقق تحديد جميع البنود في المجموعة التي تمتلك خاصية مشابهة، والقيام بإجراءات التدقيق على تلك البنود. بالإضافة لذلك، قد تكون هذه الانحرافات أو الأخطاء مقصودة وقد تشير إلى احتمالية الاحتيال.

في ظروف نادرة الحدوث، عندما يعتبر المدقق الخطأ أو الانحراف الذي تم اكتشافه في عينة التدقيق شذوذاً، ينبغي على المدقق التأكد من كون الخطأ أو الانحراف لا يمثل المجموعة، ويتأكد من ذلك عن طريق القيام بإجراءات تدقيق إضافية للحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة تؤكد بأن الخطأ أو الانحراف لا يؤثر على باقي المجموعة.

كيفية عرض الأخطاء

فيما يتعلق باختبارات التفاصيل، ينبغي على المدقق عرض الأخطاء التي تم إيجادها في العينة على المجموعة.

عندما يصنف الخطأ على أنه شذوذ، يمكن أن يتم استثناؤه عند عرض أخطاء المجموعة. ومع ذلك، ينبغي النظر إلى الأثر المترتب على أي خطأ، إن لم يصحح، إضافة إلى عرض الأخطاء غير الشاذة.

فيما يتعلق باختبارات الرقابة، لا يلزم العرض الصريح للانحرافات حيث إن معدل انحراف العينة هو نفسه معدل الانحراف المعروض للمجموعة (للمجتمع) ككل.

كيف يمكن للمدقق تقييم نتائج عينات التدقيق؟

فيما يتعلق باختبارات أنظمة الرقابة، قد يؤدي انحراف العينات المرتفع بشكل غير متوقع إلى زيادة في المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية، إلا في حال الحصول على المزيد من أدلة التدقيق التي تثبت التقييم الأولي.

أما فيما يتعلق باختبارات التفاصيل، قد تتسبب قيمة الخطأ المرتفعة بشكل غير متوقع إلى جعل المدقق يعتقد بأن صنف المعاملات أو رصيد الحساب خاطئ بشكل جوهري، في حال عدم وجود أدلة تدقيق أخرى تثبت عدم وجود أخطاء جوهرية.
في حالة اختبارات التفاصيل، يعتبر الخطأ المعروض والخطأ الشاذ، إن وجد، تقدير المدقق الأفضل للخطأ في المجموعة. وعند تجاوز الخطأ المعروض والخطأ الشاذ، إن وجد، الخطأ المقبول، لا تقدم العينة أساساً معقولاً للاستنتاجات حول المجموعة (المجتمع) التي تم اختيارها منه.
كلما كان الخطأ المعروض والخطأ الشاذ قريبين من الخطأ المقبول، كلما زادت الاحتمالية بأن يتجاوز الخطأ الفعلي في المجتمع الخطأ المقبول. وفي حال فاق الخطأ المعروض توقعات المدقق للخطأ، المستخدم في تحديد حجم العينة، يتوصل المدقق إلى وجود مخاطرة عينات غير مقبولة بأن الخطأ الفعلي في المجتمع يتجاوز الخطأ المقبول. كما أن النظر إلى نتائج إجراءات التدقيق الأخرى يساعد المدقق على تقييم المخاطرة بأن الخطأ الفعلي في المجتمع يتجاوز الخطأ المقبول، وأنه يمكن تقليص المخاطرة في حال الحصول على المزيد من أدلة التدقيق.
إذا توصل المدقق إلى أن أخذ عينات التدقيق لا يقدم أساساً معقولاً للاستنتاجات حول المجتمع الذي تم اختباره، فإن المدقق قد يقوم بما يلي:

١- يطلب من الإدارة التحقق من الأخطاء التي تم تحديدها واحتمالية وجود المزيد من الأخطاء، والقيام بأي تعديلات ضرورية.
٢- تكييف طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق الإضافية تلك لتحقيق التأكيد المطلوب بالشكل الأمثل. فعلى سبيل المثال، في اختبارات الرقابة، قد يقوم المدقق بتوسيع حجم العينة واختبار نظام رقابة بديل، أو تعديل الإجراءات الجوهرية ذات العلاقة.

معيار التدقيق الدولي رقم (580)

الإقرارات الخطية

النطاق
يتناول هذا المعيار مسؤوليات المدقق في الحصول على إقرارات خطية من الإدارة، وحيثما كان ملائماً، من أولئك المكلفين بالحوكمة في عملية تدقيق البيانات المالية.

التعريفات
الإقرار الخطي هو بيان من قبل الإدارة يقدم إلى المدقق ليصادق على مسائل معينة أو لدعم أدلة تدقيق أخرى، ولا تشمل الإقرارات الخطية في هذا السياق البيانات المالية أو التأكيدات عليها أو الدفاتر والسجلات المحاسبية.
من هذا التعريف نستنتج أن الإقرارات الخطية تعتبر كأدلة تدقيق يستند إليها المدقق وتعتبر ضرورية يحتاجها المدقق فيما يتعلق بتدقيق البيانات المالية للشركة. إلا أنها لا تعتبر أدلة تدقيق كافية ومناسبة لوحدها حول أي من المسائل التي تتعامل معها.
وعلى ذلك، فإن حقيقة أن الإدارة قدمت إقرارات خطية موثوقة لا يؤثر على طبيعة أو مدى أدلة التدقيق الأخرى التي يحصل عليها المدقق حول الوفاء بمسؤوليات الإدارة حول تأكيدات معينة.

ما الهدف من الحصول على إقرارات الإدارة؟
يهدف المدقق من طلب الإقرارات من الإدارة إلى ما يلي:

- إثبات أن الإدارة أوفت بمسؤولياتها في إعداد البيانات المالية وقدمت كل المعلومات المطلوبة من قبل المدقق.
- دعم أدلة الإثبات الأخرى ذات العلاقة بالبيانات المالية.
- الرد بصورة ملائمة على الإقرارات التي لم تقدمها الإدارة.

ما هي طبيعة الإقرارات التي يطلبها المدقق؟

من أهم الإقرارات التي يطلبها المدقق:

١. إقرار من الإدارة عن قيامها بالوفاء بمسؤولياتها عن إعداد البيانات المالية وعرضها بشكل عادل.
٢. إقرار من الإدارة بأنها قامت بتزويد المدقق بكافة المعلومات ذات العلاقة وبما ينسجم مع شروط الاتفاق.
٣. إقرار بتسجيل كافة المعاملات وأنها واردة في البيانات المالية.

هذه الإقرارات ينبغي أن تتضمن مسؤولية الإدارة ووصفاً لهذه المسؤولية.

ويمكن للمدقق أن يطلب إقرارات أخرى لدعم أدلة الإثبات منها على سبيل المثال وليس الحصر:

- ✓ ما إذا كان اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية ملائماً.
- ✓ الالتزام بالقوانين والأنظمة.
- ✓ عدم وجود عمليات غش أو احتيال من قبل الإدارة أو الموظفين.
- ✓ أن قيمة الأخطاء غير المصححة في البيانات المالية بشكل إفرادي أو إجمالي تعتبر غير جوهرية ولا تؤثر على عدالة عرض هذه البيانات.
- ✓ حول إبلاغ المدقق بكافة نقاط الضعف بالرقابة الداخلية.
- ✓ قدرة المنشأة على الاستمرار في المستقبل.
- ✓ إقرار عن العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة.

- ✓ حول الاعتراف بالمسائل ذات الصلة بعملية إعداد وعرض البيانات المالية التالية:

  - ➢ الخطة أو النية التي يمكن أن تؤثر على القيمة المسجلة للأصول أو الالتزامات.
  - ➢ الالتزامات الفعلية والمحتملة.
  - ➢ حق ملكية الأصول أو الرهونات على الأصول.
  - ➢ جانب القانون واللوائح والاتفاقات التعاقدية.

ما هو التاريخ والفترات التي تغطيها الإقرارات الخطية؟

يجب أن يكون تاريخ الإقرارات الخطية أقرب ما يمكن إلى تاريخ تقرير المدقق عن البيانات المالية، وليس بعد ذلك.

يجب أن تغطي الإقرارات الخطية كافة البيانات المالية والفترات المشار إليها في تقرير المدقق.

ما أثر اختلاف إقرارات الإدارة عن نتائج أدلة التدقيق الأخرى؟

يجب على المدقق، في حالة تناقض إقرارات الإدارة مع أدلة الإثبات الأخرى، أن يستقصي أسباب ذلك، وعند الضرورة يجب عليه إعادة النظر بمصداقية الإقرارات الأخرى المقدمة من الإدارة.

ماذا يفعل المدقق إذا رفضت الإدارة إعطاءه رسالة الإقرارات؟ وما أثر ذلك على تقرير التدقيق؟

على المدقق حجب الرأي حول البيانات المالية وفقاً للمعيار الدولي للتدقيق 705 إذا:

- استنتج المدقق أن هناك شكوكاً كافية حول نزاهة الإدارة بحيث تكون الإقرارات الخطية المطلوبة غير موثوقة، أو.
- لم تقدم الإدارة الإقرارات الخطية المطلوبة.

المعيار الدولي للتدقيق ISA 540 (المعدّل)
تدقيق التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات

مقدمة

النطاق

يتناول هذا المعيار مسؤوليات المدقق فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بها عند تدقيق البيانات المالية. وعلى وجه التحديد، يتضمن المعيار متطلبات ويقدم إرشادات تشير إلى، أو تتوسع في، كيفية تطبيق معايير التدقيق الدولية ذات الصلة فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات. ويتضمن أيضا متطلبات ويقدم إرشادات بشأن تقييم تحريفات التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات، والمؤشرات الدالة على وجود تحيزمحتمل من جانب الإدارة.

طبيعة التقديرات المحاسبية

تتباين التقديرات المحاسبية تبايناً كبيراً بطبيعتها وتكون الإدارة بحاجة إلى إجرائها عندما لا يكون من الممكن رصد المبالغ النقدية بشكل مباشر. ويخضع قياس هذه المبالغ النقدية لحالة من عدم تأكد التقدير تعكس المحدودية الملازمة في المعرفة والبيانات. وينشأ عن هذه المحدودية تباين وعدم موضوعية ملازمان لنواتج القياس. وتنطوي آلية إجراء التقديرات المحاسبية على اختيار طريقة ما وتطبيقها باستخدام افتراضات من جانب الإدارة ويمكن أن ينشأ عنه تعقيد في القياس. ويكون للتأثيرات الواقعة على هذه المبالغ النقدية بسبب التعقيد أو عدم الموضوعية أو عوامل الخطر المتأصل الأخرى تأثير أيضاً على قابلية تعرض المبالغ للتحريف.

رغم أن هذا المعيار ينطبق على جميع التقديرات المحاسبية، فإن درجة خضوع التقدير المحاسبي لحالة عدم تأكد التقدير تتباين بشكل كبير. وسوف تتباين طبيعة وتوقيت ومدى تقييم المخاطر وكذلك إجراءات التدقيق الإضافية التي يتطلبها هذا المعيار حسب حالة عدم تأكد التقدير وتقييم ما يتعلق به من مخاطر تحريف جوهري. فقد يكون عدم تأكد التقدير منخفضاً للغاية لتقديرات محاسبية معينة، بناءً على طبيعة التقديرات، وكذلك قد تكون درجة التعقيد وعدم الموضوعية التي انطوى عليها إجراء التقديرات منخفضة للغاية. فلمثل هذه التقديرات المحاسبية، لا يتوقع أن تكون إجراءات تقييم المخاطر وإجراءات التدقيق الإضافية مكثفة. وعندما تكون حالة عدم تأكد التقدير أو درجة التعقيد أو عدم الموضوعية مرتفعة للغاية، يكون من المتوقع لهذه الإجراءات أن تكون أوسع نطاقاً بكثير.

المفاهيم الرئيسية لهذا المعيار

بناءً على طبيعة كل إجراء محاسبي معين، قد تخضع أو تتأثر قابلية تعرض الإقرار لتحريف، قد يكون جوهرياً، بحالة عدم تأكد التقدير أو التعقيد أو عدم الموضوعية أو عوامل الخطر المتأصل الأخرى، والعلاقة المتبادلة فيما بينها. وبالتالي، يعتمد تقييم الخطر المتأصل على درجة تأثير عوامل الخطر المتأصل على احتمالية حدوث التحريف أو حجمه، ويتباين التقييم على مقياس يشار إليه بلفظ نطاق الخطر المتأصل.

يؤكد هذا المعيار على ضرورة أن تكون إجراءات التدقيق الإضافية التي ينفذها المدقق (بما في ذلك، عند الاقتضاء، اختبارات أدوات الرقابة) مستجيبة لأسباب مخاطر التحريف الجوهري المقيمة على مستوى الإقرارات، مع الأخذ في الحسبان تأثير وجود عامل أو أكثر من عوامل الخطر المتأصل وتقييم المدقق لخطر الرقابة.

تتأثر ممارسة نزعة الشك المهني فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية بنظر المدقق في عوامل الخطر المتأصل، وتزيد أهميتها عندما تكون التقديرات المحاسبية خاضعة لدرجة مرتفعة من عدم تأكد التقدير أو عندما تكون متأثرة بدرجة كبيرة بالتعقيد أو عدم الموضوعية أو عوامل الخطر المتأصل الأخرى. وبالمثل، تعد ممارسة نزعة الشك المهني مهمة عند ارتفاع قابلية التعرض للتحريف بسبب تحيز الإدارة أو عوامل خطر الغش الأخرى بقدر تأثيرها على الخطر المتأصل.

يتطلب هذا المعيار من المدقق أن يقوم، بناءً على إجراءات التدقيق المنفذة وأدلة التدقيق التي تم الحصول عليها، بتقييم ما إذا كانت التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات تعد معقولة في سياق إطار التقرير المالي المنطبق، أم أنها محرفة. ولأغراض هذا المعيار، يقصد بلفظ "معقولة في سياق إطار التقرير المالي المنطبق" أن المتطلبات ذات الصلة الواردة في إطار التقرير المالي المنطبق قد تم تطبيقها بالشكل المناسب، بما في ذلك المتطلبات التي تتناول:

- إجراء التقديرات المحاسبية، بما في ذلك اختيار الطريقة والافتراضات والبيانات في ضوء طبيعة التقدير المحاسبي وحقائق وظروف المنشأة؛

- اختيار الإدارة للمبلغ المقدر؛
- الإفصاحات عن التقدير المحاسبي، بما في ذلك الإفصاحات عن كيفية وضع التقدير المحاسبي والإفصاحات التي توضح طبيعة التقدير المحاسبي ومداه ومصادره.

الهدف

هدف المدقق هو الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة بشأن ما إذا كانت التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات في البيانات المالية تعد معقولة في سياق إطار التقرير المالي المنطبق.

تعاريف

التقدير المحاسبي Accounting estimate: مبلغ نقدي يخضع قياسه، وفقاً لمتطلبات إطارالتقرير المالي المنطبق، لحالة من عدم تأكد التقدير.

تقدير المدقق لمبلغ واحد أو مدى من المبالغ Auditor's point estimate or auditor's range: مبلغ أو مدى من المبالغ، على الترتيب، يضعه المدقق عند تقييمه لتقدير الإدارة لمبلغ واحد.

عدم تأكد التقدير Estimation uncertainty: قابلية التعرض لنقص متأصل في دقة القياس.

تحيز الإدارة Management bias: فقدان الإدارة لحيادها عند إعداد المعلومات.

تقدير الإدارة لمبلغ واحد Management's point estimate: المبلغ الذي تختار الإدارة إثباته أو الإفصاح عنه في البيانات المالية كتقدير محاسبي.

ناتج التقدير المحاسبي Outcome of an accounting estimate: المبلغ النقدي الفعلي الناتج من اتضاح المعاملات أو الأحداث أوالظروف التي تناولها تقدير محاسبي.

المتطلبات

إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها

عند التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق ونظام الرقابة الداخلية للمنشأة، يجب على المدقق أن يتوصل إلى فهم للأمور الآتية فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية الخاصة بالمنشأة. ويجب تنفيذ إجراءات المدقق الرامية للتوصل إلى هذا الفهم بالقدر اللازم للحصول على أدلة التدقيق التي توفر أساساً مناسباً للتعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها على مستوى البيانات المالية ومستوى الإقرارات.

التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق

- معاملات المنشأة والأحداث أو الحالات الأخرى التي قد تنشأ عنها الحاجة إلى إثبات تقديرات محاسبية أو الإفصاح عنها في البيانات المالية، أو الحاجة إلى إجراء تغييرات في هذه التقديرات المحاسبية.
- متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية (بما في ذلك، ضوابط الإثبات وأسس القياس وما يتعلق بذلك من متطلبات للعرض والإفصاح)؛ وكيفية تطبيقها في سياق طبيعة وظروف المنشأة وبيئتها، بما في ذلك كيفية تأثير عوامل الخطر المتأصل على قابلية تعرض الإقرارات للتحريف.
- العوامل التنظيمية ذات الصلة بالتقديرات المحاسبية الخاصة بالمنشأة، بما في ذلك، عند الاقتضاء، الأطر التنظيمية المتعلقة بالإشراف الاحترازي.
- طبيعة التقديرات المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بها التي يتوقع المدقق تضمينها في البيانات المالية للمنشأة، بناءً على فهم المدقق للأمورالواردة في البنود السابقة.

التوصل إلى فهم لنظام الرقابة الداخلية للمنشأة

- طبيعة ومدى المراقبة والحوكمة اللتين تطبقهما المنشأة على آلية التقرير المالي التي تتبعها الإدارة فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية.
- كيفية تحديد الإدارة للحاجة إلى المهارات أو المعرفة المتخصصة، وكيفية استخدامها لها، فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية، بما في ذلك ما يختص باستعانة الإدارة بأحد الخبراء.

- كيفية تعرف آلية تقييم المخاطر الخاصة بالمنشأة على المخاطر المتعلقة بالتقديرات المحاسبية وكيفية معالجتها لها.
- نظام معلومات المنشأة الذي يتعلق بالتقديرات المحاسبية، بما في ذلك:
  - كيفية تدفق المعلومات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات فيما يخص فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات المهمة خلال نظام معلومات المنشأة؛
  - كيفية قيام الإدارة بما يلي، فيما يتعلق بمثل هذه التقديرات المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بها:
    - تحديد الطرق أو الافتراضات أو مصادر البيانات ذات الصلة، التي تعد مناسبة في سياق إطار التقرير المالي المنطبق، والحاجة إلى إدخال تغييرات فيها، بما في ذلك كيفية قيام الإدارة بما يلي:
      - اختيار أوتصميم الطرق المستخدمة وتطبيقها، بما في ذلك استخدام النماذج؛
      - اختيار الافتراضات التي سيتم استخدامها، بما في ذلك مراعاة البدائل، وتحديد الافتراضات المهمة؛
      - اختيار البيانات التي سيتم استخدامها؛
    - فهم درجة عدم تأكد التقدير، بما في ذلك من خلال الأخذ في الحسبان مدى نواتج القياس المحتملة؛
    - معالجة عدم تأكد التقدير، بما في ذلك القيام باختيار مبلغ واحد مقدر وما يتعلق به من إفصاحات لغرض الإدراج في البيانات المالية.
- أدوات الرقابة التي يتم التعرف عليها في مكون أنشطة الرقابة المطبقة على آلية الإدارة لإجراء التقديرات المحاسبية.
- كيفية مراجعة الإدارة لنواتج التقديرات المحاسبية السابقة وكيفية استجابتها لنتائج تلك المراجعة.

يجب على المدقق فحص ناتج التقديرات المحاسبية السابقة، أو إعادة التقدير اللاحق لها، عند الاقتضاء، لمساعدته في التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها في الفترة الحالية. ويجب على المدقق أن يأخذ في الحسبان خصائص التقديرات المحاسبية عند تحديد طبيعة ذلك الفحص ومداه. وليس المقصود من الفحص التشكيك في الاجتهادات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية في الفترة السابقة والتي كانت مناسبة استناداً إلى المعلومات التي كانت متاحة في وقت إجراء التقديرات.
فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية، يجب على المدقق تحديد ما إذا كان فريق الارتباط يحتاج إلى مهارات أو معرفة متخصصة لتنفيذ إجراءات تقييم المخاطر، أو التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها، أو تصميم وتنفيذ إجراءات التدقيق للاستجابة لتلك المخاطر، أو تقييم أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها.

التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها
عند التعرف على مخاطر التحريف الجوهري، وتقييمها، فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات على مستوى الإقرارات، بما في ذلك تقييم الخطر المتأصل وخطر الرقابة بشكل منفصل على مستوى الإقرارات، يجب على المدقق أن يأخذ ما يلي في الحسبان عند التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وعند تقييم الخطر المتأصل:

- درجة خضوع التقدير المحاسبي لعدم تأكد التقدير؛
- درجة تأثر ما يلي بالتعقيد أو عدم الموضوعية أو عوامل الخطر المتأصل الأخرى:
  - اختيار وتطبيق الطريقة والافتراضات والبيانات عند إجراء التقدير المحاسبي؛ أو
  - اختيار الإدارة للمبلغ المقدر وما يتعلق به من إفصاحات لغرض الإدراج في البيانات المالية.

يجب على المدقق تحديد ما إذا كان أي من مخاطر التحريف الجوهري التي تم التعرف عليها وتم تقييمها وفقاً للفقرة السابقة يعد، بحسب حكم المدقق، خطراً مهماً، وإذا حدد المدقق وجود خطر مهم، فيجب عليه التعرف على أدوات الرقابة التي تواجه ذلك الخطر، وتقييم ما إذا كانت أدوات الرقابة تلك قد تم تصميمها بفاعلية، وتحديد ما إذا كان قد تم تطبيقها.

الاستجابات لمخاطر التحريف الجوهري المقيمة
يجب أن تكون إجراءات التدقيق الإضافية التي ينفذها المدقق مستجيبة لمخاطر التحريف الجوهري المقيمة على مستوى الإقرارات، مع الأخذ في الحسبان أسباب التقييم المعطى لتلك المخاطر. ويجب أن تتضمن إجراءات التدقيق الإضافية واحداً أو أكثر من المناهج الآتية:

- الحصول على أدلة تدقيق من الأحداث الواقعة حتى تاريخ تقرير المدقق؛ أو
- اختبار كيفية قيام الإدارة بإجراء التقدير المحاسبي؛ أو
- تقدير المدقق لمبلغ أو مدى من المبالغ.

ويجب على المدقق أن يأخذ في الحسبان عند تنفيذ إجراءات التدقيق الإضافية أنه كلما ارتفع خطر التحريف الجوهري المقيم، زادت درجة الإقناع التي يلزم أن تحظى بها أدلة التدقيق. ويجب على المدقق تصميم وتنفيذ إجراءات التدقيق الإضافية بطريقة لا تنحاز إلى الحصول على أدلة التدقيق التي قد تكون مؤيدة ولا إلى استبعاد أدلة التدقيق التي قد تكون مناقضة.

يجب على المدقق أن يصمم وينفذ اختبارات للحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة بشأن الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة، وذلك في الحالات الآتية:

- إذا اشتمل تقييم المدقق لمخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات على توقع بأن أدوات الرقابة تعمل بفاعلية؛ أو
- إذا كانت الإجراءات الأساس (إجراءات الفحص الجوهري substantive) لا تستطيع أن توفر بمفردها ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة على مستوى الإقرارات.

وفيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية، يجب أن تكون اختبارات المدقق لأدوات الرقابة مستجيبة لأسباب التقييم المعطى لمخاطر التحريف الجوهري. وعند تصميم وتنفيذ اختبارات أدوات الرقابة، يجب على المدقق أن يحصل على أدلة تدقيق أكثر إقناعاً، كلما زاد اعتماده على فاعلية أداة الرقابة.

يجب أن تتضمن إجراءات التدقيق الإضافية التي ينفذها المدقق لخطر مهم يتعلق بأحد التقديرات المحاسبية إجراء اختبارات لأدوات الرقابة في الفترة الحالية إذا كان المدقق يخطط للاعتماد على تلك الأدوات. وعندما يكون المنهج المتبع لمواجهة خطر مهم مؤلفاً فقط من إجراءات الفحص الجوهري، فيجب أن تتضمن تلك الإجراءات اختبارات للتفاصيل.

الحصول على أدلة تدقيق من الأحداث الواقعة حتى تاريخ تقرير المدقق

عندما يكون من بين إجراءات التدقيق الإضافية التي ينفذها المدقق الحصول على أدلة تدقيق من الأحداث الواقعة حتى تاريخ تقرير المدقق، يجب على المدقق تقييم ما إذا كانت أدلة التدقيق كافية ومناسبة لمواجهة مخاطر التحريف الجوهري المتعلقة بالتقدير المحاسبي، مع الأخذ في الحسبان أن التغيرات في الظروف والحالات الأخرى ذات الصلة التي تقع بين الحدث وتاريخ القياس قد تؤثر على ملاءمة أدلة التدقيق في سياق إطار التقرير المالي المنطبق.

اختبار كيفية إجراء الإدارة للتقدير المحاسبي

عند اختبار كيفية إجراء الإدارة للتقدير المحاسبي، يجب أن تشتمل إجراءات التدقيق الإضافية التي ينفذها المدقق على إجراءات، يتم تصميمها وتنفيذها للحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة بشأن مخاطر التحريف الجوهري فيما يتعلق بما يلي:

- اختيار وتطبيق الطريقة والافتراضات المهمة والبيانات التي استخدمتها الإدارة عند إجراء التقدير المحاسبي؛
- كيفية اختيار الإدارة للمبلغ المقدرمن جانبها وإعدادها لما يتعلق بذلك من إفصاحات عن عدم تأكد التقدير.

الطرق

يجب أن تتناول إجراءات التدقيق الإضافية التي ينفذها المدقق:

- ما إذا كانت الطريقة المختارة تعد مناسبة في سياق إطار التقرير المالي المنطبق، وما إذا كانت التغييرات، إن وجدت، عن الطريقة المستخدمة في الفترات السابقة تعد مناسبة؛
- ما إذا كانت الاجتهادات الممارسة عند اختيار الطريقة تنشأ عنها مؤشرات على احتمال تحيز الإدارة؛
- ما إذا كانت العمليات الحسابية مطبقة وفقاً للطريقة ودقيقة حسابياً؛
- ما إذا كانت الاجتهادات تم تطبيقها بشكل متسق، وذلك عندما ينطوي تطبيق الإدارة للطريقة على وضع نماذج معقدة، وأيضاً عند الاقتضاء:
  - ما إذا كان تصميم النموذج يحقق هدف القياس المنصوص عليه في إطار التقرير المالي المنطبق، ويعد مناسباً في ظل الظروف القائمة، وأيضاً ما إذا كانت التغييرات، إن وجدت، عن نموذج الفترة السابقة تعد مناسبة في ظل الظروف القائمة؛

- ما إذا كانت التعديلات على مخرجات النموذج تعد متسقة مع هدف القياس المنصوص عليه في إطار التقرير المالي المنطبق وتعد مناسبة في ظل الظروف القائمة؛
- ما إذا كانت سلامة الافتراضات المهمة والبيانات قد تم الحفاظ عليها عند تطبيق الطريقة.

الافتراضات المهمة

يجب أن تتناول إجراءات التدقيق الإضافية التي ينفذها المدقق:

- ما إذا كانت الافتراضات المهمة تعد مناسبة في سياق إطار التقرير المالي المنطبق، وما إذا كانت التغييرات، إن وجدت، عن الفترات السابقة تعد مناسبة؛
- ما إذا كانت الاجتهادات الممارسة عند اختيار الافتراضات المهمة تنشأ عنها مؤشرات على احتمال تحيز الإدارة؛
- ما إذا كانت الافتراضات المهمة تعد متسقة مع بعضها ومع تلك المستخدمة في التقديرات المحاسبية الأخرى، أو مع ما يتعلق بها من افتراضات مستخدمة في المجالات الأخرى لأنشطة عمل المنشأة، وذلك بناء على المعرفة التي اكتسبها المدقق أثناء التدقيق؛
- عند الاقتضاء، ما إذا كانت الإدارة تنوي اتخاذ تصرفات معينة ولديها القدرة على القيام بذلك.

البيانات

يجب أن تتناول إجراءات التدقيق الإضافية التي ينفذها المدقق:

- ما إذا كانت البيانات تعد مناسبة في سياق إطار التقرير المالي المنطبق، وما إذا كانت التغييرات، إن وجدت، عن الفترات السابقة تعد مناسبة؛
- ما إذا كانت الاجتهادات الممارسة عند اختيار البيانات تنشأ عنها مؤشرات على احتمال تحيز الإدارة؛
- ما إذا كانت البيانات ملائمة ويمكن الاعتماد عليها في ظل الظروف القائمة؛
- ما إذا كانت البيانات قد تم فهمها أو تفسيرها بشكل سليم من جانب الإدارة، بما في ذلك ما يتعلق بالشروط التعاقدية.

اختيار الإدارة للمبلغ المقدر وما يتعلق به من إفصاحات عن عدم تأكد التقدير

يجب أن تتناول إجراءات التدقيق الإضافية التي ينفذها المدقق ما إذا كانت الإدارة قد اتخذت، في سياق إطار التقرير المالي المنطبق، خطوات مناسبة:

- لفهم عدم تأكد التقدير؛
- لعلاج عدم تأكد التقدير عن طريق اختيار مبلغ مقدر مناسب وعن طريق إعداد ما يتعلق بذلك من إفصاحات عن عدم تأكد التقدير.

عندما لا تكون الإدارة قد قامت، بحسب حكم المدقق استناداً إلى أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها، باتخاذ الخطوات المناسبة لفهم عدم تأكد التقدير أو علاجه، فيجب على المدقق:

- مطالبة الإدارة بتنفيذ المزيد من الإجراءات لفهم عدم تأكد التقدير أو التعامل معه عن طريق إعادة النظر في اختيار الإدارة للمبلغ المقدرأو النظر في تقديم إفصاحات إضافية فيما يتعلق بعدم تأكد التقدير، وتقييم استجابات الإدارة؛
- القيام قدرالإمكان بتقدير مبلغ أو مدى من المبالغ وذلك إذا حدد المدقق أن استجابة الإدارة لطلبه لا تعالج عدم تأكد التقدير بشكل كاف؛
- تقييم ما إذا كان يوجد قصور في الرقابة الداخلية، وإذا كان الأمر كذلك، فيجب عليه أن يقوم بالإبلاغ.

تقدير المدقق لمبلغ أو مدى من المبالغ

عندما يقدر المدقق مبلغاً ما أو مدى من المبالغ لتقييم المبلغ الذي قدرته الإدارة وما يتعلق بذلك من إفصاحات عن عدم تأكد التقدير، بما في ذلك عندما يكون المدقق مطالباً بالقيام بذلك وفقاً للفقرة السابقة، فيجب أن تتضمن إجراءات التدقيق الإضافية التي ينفذها المدقق إجراءات لتقييم ما إذا كانت الطرق أو الافتراضات أو البيانات المستخدمة تعد مناسبة في سياق إطارالتقرير المالي المنطبق. وبغض النظر عما إذا كان المدقق يستخدم الطرق أو الافتراضات أو البيانات الخاصة بالإدارة أو الخاصة به، فيجب أن تكون إجراءات التدقيق الإضافية تلك مصممة ومنفذة لعلاج الأمورالواردة في الفقرات السابقة.

إذا قام المدقق بتقدير مدى من المبالغ، فيجب عليه:

- تحديد أن المدى يتضمن فقط المبالغ التي يدعمها ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة والتي قام المدقق بتقييمها على أنها معقولة في سياق أهداف القياس والمتطلبات الأخرى المنصوص عليها في إطار التقرير المالي المنطبق؛
- تصميم وتنفيذ إجراءات تدقيق إضافية للحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة عن مخاطر التحريف الجوهري المقيمة فيما يتعلق بالإفصاحات الواردة في البيانات المالية والتي تصف حالة عدم تأكد التقدير.

اعتبارات أخرى تتعلق بأدلة التدقيق

يجب على المدقق الالتزام بالمتطلبات ذات الصلة الواردة في معيار التدقيق الدولي 500 عند الحصول على أدلة تدقيق بشأن مخاطر التحريف الجوهري التي تتعلق بالتقديرات المحاسبية، وبغض النظر عن مصادر المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة تدقيق.

وعند استخدام عمل خبير استعانت به الإدارة، فإن المتطلبات الواردة في هذا المعيار يمكن أن تساعد المدقق في تقييم مدى مناسبة استخدام عمل الخبير كدليل تدقيق لأحد الإقرارات ذات الصلة. وعند تقييم عمل الخبير الذي استعانت به الإدارة، فإن إجراءات التدقيق الإضافية تتأثر في طبيعتها وتوقيتها ومداها بتقييم المدقق لكفاءة الخبير وقدراته وموضوعيته، وبفهم المدقق لطبيعة العمل الذي نفذه الخبير، وبمعرفة المدقق بمجال عمل الخبير.

الإفصاحات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية

يجب على المدقق تصميم وتنفيذ إجراءات تدقيق إضافية للحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة بشأن مخاطر التحريف الجوهري المقيمة على مستوى الإقرارات وذلك للإفصاحات المتعلقة بكل تقدير محاسبي، بخلاف تلك المتعلقة بعدم تأكد التقدير.

المؤشرات على احتمال تحيز الإدارة

يجب على المدقق تقييم ما إذا كانت الاجتهادات والقرارات التي اتخذتها الإدارة عند إجراء التقديرات المحاسبية التي اشتملت عليها البيانات تقدم مؤشرات على احتمال تحيز الإدارة، حتى وإن كانت هذه الاجتهادات والقرارات تعد معقولة عند النظر لكل منها على حدة. وعند تحديد وجود مؤشرات على احتمال تحيز الإدارة، يجب على المدقق تقييم ما يترتب على ذلك من آثار على التدقيق. وإذا كانت هناك نية للتضليل، يعد تحيز الإدارة غشاً بطبيعة الحال.

التقييم العام استناداً إلى اجراءات التدقيق المنفذة

يجب على المدقق أن يقوم، استناداً إلى أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها وإجراءات التدقيق التي تم القيام، بتقييم ما يلي:

- ما إذا كانت تقييمات مخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات لا تزال مناسبة، بما في ذلك عند المعرفة بوجود مؤشرات على احتمال تحيز الإدارة؛
- ما إذا كانت قرارات الإدارة فيما يتعلق بالإثبات والقياس والعرض والإفصاح عن هذه التقديرات المحاسبية في البيانات المالية قد تم اتخاذها وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق؛
- ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة.

عند إجراء التقييم الذي تتطلبه الفقرة السابقة، يجب على المدقق أن يأخذ في الحسبان جميع أدلة التدقيق ذات الصلة التي تم الحصول عليها، سواء كانت مؤيدة أو مناقضة. وفي حالة عدم قدرة المدقق على الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة، فيجب عليه أن يحدد ما يترتب على ذلك من آثار على التدقيق أو على رأيه في البيانات المالية.

تحديد ما إذا كانت التقديرات المحاسبية معقولة أومحرَّفة

يجب على المدقق تحديد ما إذا كانت التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات تعد معقولة في سياق إطار التقرير المالي المنطبق، أم أنها محرفة.

فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية، يجب على المدقق تقييم ما يلي:

- في حالة إطار العرض العادل، ما إذا كانت الإدارة قد قامت بتضمين الإفصاحات التي تعد ضرورية، بخلاف تلك المطلوبة على أوجه التحديد بموجب الإطار، لتحقيق العرض العادل للبيانات المالية ككل؛ أو
- في حالة إطار الالتزام، ما إذا كانت الإفصاحات هي تلك التي تعد ضرورية حتى لا تكون البيانات المالية مضللة.

الإفادات المكتوبة Written Representations

يجب على المدقق أن يطلب من الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، تقديم إفادات مكتوبة عما إذا كانت الطرق أو الافتراضات المهمة والبيانات المستخدمة في إجراء التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات تعد مناسبة لتحقيق الإثبات أو القياس أو الإفصاح الذي يتفق مع إطار التقرير المالي المنطبق. ويجب على المدقق أن يأخذ في الحسبان أيضاً الحاجة للحصول على إفادات عن تقديرات محاسبية محددة، بما في ذلك ما يتعلق بالطرق أوالافتراضات أو البيانات المستخدمة.

الاتصال بالمكلفين بالحوكمة أو الإدارة أوالأطراف الأخرى ذات الصلة

يتطلب الأمر من المدقق الاتصال بالمكلفين بالحوكمة أو الإدارة بشأن أمور معينة، من بينها الجوانب النوعية المهمة للممارسات المحاسبية الخاصة بالمنشأة وأوجه القصورالمهمة في الرقابة الداخلية، على الترتيب. وعند القيام بذلك، يجب على المدقق أن ينظر في الأمورالتي سيتم الإبلاغ عنها، إن وجدت، بشأن التقديرات المحاسبية وأن يأخذ في الحسبان ما إذا كانت الأسباب المحددة لمخاطر التحريف الجوهري تتعلق بعدم تأكد التقدير، أو بتأثيرات التعقيد أو عدم الموضوعية أو العوامل الأخرى للخطر المتأصل لإجراء التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات. وإضافة لذلك، فإن المدقق مطالب في ظروف معينة بموجب القوانين والأنظمة بالإبلاغ عن أمورمعينة لأطراف أخرى ذات صلة، مثل السلطات التنظيمية أو جهات الإشراف الاحترازي.

التوثيق

يجب على المدقق أن يضمن في توثيقه لأعمال التدقيق ما يلي:

- العناصر الرئيسية لفهم المدقق للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك فهم الرقابة الداخلية فيها التي تتعلق بالتقديرات المحاسبية للمنشأة؛
- الرابط بين إجراءات التدقيق الإضافية التي نفذها المدقق ومخاطر التحريف الجوهري المقيمة على مستوى الإقرارات، مع الأخذ في الحسبان الأسباب (سواء كانت متعلقة بالخطر المتأصل أو خطر الرقابة) المحددة لتقييم تلك المخاطر؛
- استجابات المدقق عندما لا تكون الإدارة قد اتخذت خطوات مناسبة لفهم عدم تأكد التقدير وعلاجه؛
- المؤشرات على احتمال تحيز الإدارة فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية، إن وجدت، وتقييم المدقق لما يترتب على ذلك من آثار على التدقيق؛
- الأحكام المهمة التي تتعلق بتحديد المدقق ما إذا كانت التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات تعد معقولة في سياق إطار التقرير المالي المنطبق، أم أنها محرفة.

معيار التدقيق الدولي رقم (550)

الأطراف ذو العلاقة

النطاق

يهدف هذا المعيار إلى وضع معايير وتوفير إرشادات عن مسئوليات مدقق الحسابات وإجراءات التدقيق المتعلقة بالأطراف ذو العلاقة والمعاملات مع هذه الأطراف.

يجب على المدقق القيام بإجراءات تدقيق مصممة للحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة فيما يتعلق بقيام الإدارة بتحديد الأطراف ذو العلاقة والإفصاح عنهم وأثر المعاملات الهامة معهم على البيانات المالية. ومع هذا فإنه ليس من المتوقع أن تكشف أعمال التدقيق جميع المعاملات مع الأطراف ذو العلاقـة.

كما سبق الإشارة إليه في المعيار الدولي للتدقيق رقم (200) "الهدف من عملية تدقيق البيانات المالية والمبادئ العامة التي تحكمها" قد يكون هناك قيود في بعض الحالات تؤثر على درجة القناعة التي توفرها الأدلة المتاحة لتكوين استنتاجات عن تأكيدات معينة بالبيانات المالية. وبسبب درجة عدم التأكد المرتبطة بتأكيدات البيانات المالية والمتعلقة باكتمال الأطراف ذو العلاقة، فإن الإجراءات المحددة في هذا المعيار سوف توفر أدلة تدقيق كافية وملائمة لهذه التأكيدات عند عدم وجود أي من الحالات التي قام المدقق بتحديد أنها:

(أ) تزيد من خطر وجود تحريف هام بدرجة أكبر مما يتوقع عادة.

أو (ب) تشير إلى حدوث تحريف هام يتعلق بالأطراف ذو العلاقة.

وعندما يكون هناك إشارة إلى وجود أي من الحالات السابقة، فيجب على المدقق القيام بإجراءات تدقيق بديلة أو زيادة مدى إجراءات التدقيق المطبقة أو القيام بإجراءات تدقيق إضافية وذلك وفقا لكل حالة.

الإدارة هي المسئولة عن تحديد والإفصاح عن الأطراف ذو العلاقة والمعاملات مع هذه الأطراف. وتتطلب هذه المسئولية من الإدارة أن تضع نظام محاسبي ونظام رقابة داخلية مناسب للتأكد من أن المعاملات مع الأطراف ذو العلاقة يتم تعريفها تعريفا ملائما في نظام المعلومات ويتم الإفصاح عنها في البيانات المالية.

يحتاج المدقق للحصول على فهم للمنشاة وبيئتها ليمكنه من تحديد الأحداث والمعاملات والممارسات التي يمكن أن ينتج عنها تحريف هام ومؤثر فيما يتعلق بالأطراف ذو العلاقة والمعاملات مع مثل هذه الأطراف. ورغم أن وجود أطراف ذو علاقة ومعاملات فيما بينها يعتبر من الأمور العادية في النشاط، فإن المدقق يكون في حاجة إلى التعرف عليها بسبب ما يلي:

(أ) يمكن أن يتطلب إطار إعداد التقارير المالية الإفصاح المطلوب في البيانات المالية عن علاقات أو معاملات معينة للأطراف ذو العلاقة.

(ب) يمكن أن يؤثر وجود الأطراف ذو العلاقة والمعاملات معها على البيانات المالية. فمثلا قد تتأثر الالتزامات الضريبية والعبء الضريبي بقوانين الضرائب في التشريعات المختلفة التي تتطلب اعتبارات خاصة في حالة وجود أطراف ذو علاقة.

(ج) يؤثر مصدر أدلة التدقيق على تقييم المدقق لمدى مصداقيتها. وتزداد درجة الاعتماد على دليل التدقيق بالنسبة للأدلة التي يتم الحصول عليها من أو عن طريق الغير الذي لا تربطه بالمنشأة أية علاقة.

(د) قد يكون لبعض المعاملات مع الأطراف ذو العلاقة دوافع أخرى بخلاف اعتبارات النشاط العادية، كالمشاركة في الأرباح أو حتى الغش والتدليس مثلا.

وجود الأطراف ذو العلاقـة والإفصـاح عنهـم

يجب على المدقق أن يفحص المعلومات التي حصل عليها من المسئولين عن الحوكمة ومن الإدارة والمتعلقة بتحديد أسماء جميع الأطراف ذو العلاقة المعلومة لهم. كما يجب عليه القيام بالإجراءات التالية فيما يتعلق باكتمال تلك المعلومات:

(أ) فحص أوراق عمل السنة الماضية بالنسبة لأسماء الأطراف ذو العلاقة المعروفين.

(ب) فحص إجراءات المنشأة لتحديد الأطراف ذو العلاقة.
(ج) الاستفسار عن علاقة المسئولون عن الحوكمة والموظفون بالمنشآت الأخرى.
(د) فحص سجلات المساهمين لتحديد أسماء المساهمين الرئيسين أو الحصول على قائمة بأسماء المساهمين الرئيسين من سجل المساهمين (إذا كان ذلك مناسبا).
(هـ) فحص محاضر اجتماعات الجمعية العامة ومجلس الإدارة والمسئولين عن الحوكمة وغيرها من السجلات القانونية الأخرى ذات الصلة.
(و) الاستفسار من مدققي الحسابات الآخرين المشتركين حاليا في التدقيق أو المدققين السابقين بشأن معلوماتهم عن أطراف آخرين ذو علاقة.
(ي) فحص الإقرارات الضريبية للمنشأة والمعلومات الأخرى التي تم إرسالها للجهات التنظيمية.

وإذا ما كان هناك وفقاً لتقدير المدقق خطر منخفض في عدم اكتشاف أطراف ذو علاقة أخرى هامة، فيمكن له تعديل الإجراءات المذكورة أعلاه للمدى المناسب.

إذا تطلب إطار إعداد التقارير المالية الإفصاح عن العلاقات مع الأطراف ذو العلاقة، فينبغي أن يقتنع المدقق بأن الإفصاح قد تم بالصورة المناسبة.

المعاملات مع الأطراف ذو العلاقة

يجب على المدقق فحص المعلومات التي حصل عليها من المسئولين عن الحوكمة ومن الإدارة والتي تحدد المعاملات مع الأطراف ذو العلاقة، كما يجب أن يكون منتبها للمعاملات الهامة الأخرى مع الأطراف ذو العلاقة.

عند الحصول على فهم لنظام الرقابة الداخلية الخاصة بالمنشأة، يجب على المدقق أن يدرس مدى كفاءة إجراءات الرقابة على اعتماد وتسجيل المعاملات مع الأطراف ذو العلاقة.

يجب على المدقق، أثناء تنفيذ التدقيق الانتباه إلى المعاملات التي تبدو غير عادية في ضوء الظروف الخاصة بكل حالة، فقد يشير ذلك إلى وجود أطراف ذو علاقة لم يسبق تحديدهم. ومن أمثلة ذلك ما يلي:

* معاملات تتضمن شروط تجارية غير عادية كالأسعار ومعدلات الفوائد والضمانات وشروط السداد.
* معاملات تفتقد لسبب منطقي لحدوثها.
* معاملات يختلف جوهرها عن شكلها.
* معاملات عولجت بطريقة غير معتادة.
* معاملات ذات مبالغ هامة أو ذات حجم كبير مع عملاء أو موردين بالمقارنة بغيرهم.
* معاملات غير مثبتة كأداء الإدارة لبعض الخدمات بدون مقابل.

يقوم المدقق، أثناء تنفيذ التدقيق، بإجـراء بعض الاختبارات التي تؤدي إلى اكتشاف وجود معاملات مع أطراف ذو علاقة وأمثلة ذلك:

* إجراء اختبارات تفصيلية للمعاملات والأرصدة.
* فحص محاضر اجتماعات الجمعية العامة واجتماعات المسئولين عن الحوكمة.
* فحص السجلات المحاسبية الخاصة بالمعاملات الكبيرة أو الأرصدة غير العادية مع إعطاء عناية خاصة للمعاملات المسجلة قرب أو في نهاية الفترة المالية.
* فحص مصادقات القروض المدينة والدائنة والمصادقات من البنوك. ومثل هذا الفحص قد يشير إلى علاقة الضامن ومعاملات أخرى مع أطراف ذو علاقة.
* فحص معاملات الاستثمار مثل شراء أو بيع حصص في حقوق الملكية لشركة أشخاص أو أي منشأة أخرى.

اختبار المعاملات المحددة مع الأطراف ذو العلاقة

عند فحص المعاملات مع الأطراف ذو العلاقة يجب على المدقق الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة عما إذا كانت تلك المعلومات قد تم تسجيلها والإفصاح عنها بطريقة مناسبة.

بناءً على طبيعة العلاقة بين الأطراف ذو العلاقة، يمكن ان تكون أدلة التدقيق للمعاملات مع الأطراف ذو العلاقة محدودة، ومن أمثلة تلك المعاملات ما يتعلق بالمخزون المحتفظ به لدى طرف ذو علاقة كأمانة، أو إصدار الشركة الأم تعليمات للشركة التابعة بتسجيل مصاريف حق الامتياز، وبسبب محدودية توافر الدليل المناسب لمثل هذه المعاملات، على المدقق أن يأخذ في الاعتبار القيام بإجراءات أخرى كما يلي:

* المصادقة على شروط وقيمة المعاملات مع الأطراف ذو العلاقة.
* فحص الأدلة الموجودة لدى الطرف ذو العلاقة.
* تأكيد أو مناقشة المعلومات مع الأطراف الذين لهم علاقة بالمعاملة كالبنوك، والمحامين، والضامنين، والوكلاء.

إقـرارات الإدارة

يجب أن يحصل المدقق على إقرار كتابي من الإدارة فيما يتعلق بما يلي:

(أ) اكتمال المعلومات التي أعطيت له والخاصة بتحديد الأطراف ذو العلاقة.

(ب) سلامة الإفصاحات عن الأطراف ذو العلاقة في البيانات المالية.

استنتاجات التدقيق وإعداد التقرير

إذا لم يستطع المدقق الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة بشأن الأطراف ذو العلاقة والمعاملات معهم، أو إذا توصل إلى استنتاج بأن الإفصاحات عنهم بالبيانات المالية غير كافية، فيجب عليه أن يصدر تقريرا معدلا حسب كل حالة.

الطرف ذو العلاقة:

يعتبر الطرف ذو علاقة بالمنشأة إذا:

(أ) كان الطرف بطريقة مباشرة أو غير مباشرة من خلال وسيط أو أكثر:

(1) يسيطر، أو تحت سيطرة، أو تحت سيطرة مشتركة للمنشأة (ويتضمن هذا الشركة القابضة، الشركات التابعة، الشركات الشقيقة والزميلة).

أو (2) له نصيب في المنشأة مما يعطيه حق التأثير الهام على المنشأة.

أو (3) له سيطرة مشتركة على المنشأة.

أو (ب) كان شركة شقيقة للمنشأة.

أو (ج) كان مشروعاً مشتركاً والمنشأة شريك في هذا المشروع.

أو (د) كان عضواً أساسياً في الإدارة العليا سواء للمنشأة أو شركتها القابضة.

أو (هـ) كان عضواً قريباً لعائلة شخص تم ذكره في (أ) و (د).

أو (و) كان منشأة تحت السيطرة أو السيطرة المشتركة أو التأثير الهام لأشخاص من الفقرة (د/هـ) أعلاه بما يملكونه من قوة تصويت هامة بطريقة مباشرة أو غير مباشرة.

أو (ز) كان نظاماً مستقلاً عن المنشأة لمزايا ومعاشات التقاعد لصالح العاملين في المنشأة أو أي منشأة لها علاقة بالمنشأة.

معاملات الأطراف ذو العلاقة:

هي تبادل الموارد أو الخدمات أو الالتزامات فيما بين الأطراف بغض النظر عن وجود مقابل تم تحميله لهذا التبادل.

معيار التدقيق الدولي رقم (570)

استمرارية الأعمال

النطاق

يهدف هذا المعيار إلى وضع معايير وتوفير إرشادات عن مسئولية مدقق الحسابات عند تدقيق بيانات مالية وذلك فيما يتعلق بملاءمة فرض الاستمرارية المستخدم في إعداد البيانات المالية موضوع التدقيق بما في ذلك دراسة تقييمات الإدارة لمدي قدرة المنشأة على الاستمرار.

يجب على المدقق عند تخطيط وتنفيذ إجراءات التدقيق وعند تقييم نتائجها دراسة مدى ملائمة تطبيق الإدارة لفرض الاستمرارية في إعداد البيانات المالية.

المتطلبات

مسؤولية الإدارة

يعتبر فرض الاستمرارية أحد المبادئ الأساسية في إعداد البيانات المالية. ويعني فرض الاستمرارية النظر إلى المنشأة على أنها مستمرة في مزاولة نشاطها في المستقبل القريب، وان المنشأة ليست مضطرة - كما لا يوجد لديها النية - لتصفية أو تقليص حجم أعمالها أو البحث عن وسائل للحماية من الدائنين بما يتوافق مع القوانين أو اللوائح. وبالتالي يتم تسجيل الأصول والالتزامات على أساس أن المنشأة سوف يكون لديها القدرة على تحقيق قيمة أصولها وتسوية التزاماتها من خلال ممارستها لأنشطتها العادية.

تتطلب بعض أطر إعداد التقارير المالية صراحة من الإدارة أن تقوم بإجراء تقييم محدد لمدى قدرة المنشأة على الاستمرار، حيث تتضمن المتطلبات التفصيلية عن مسئولية الإدارة في شأن تقييم قدرة المنشأة على الاستمرارية، والإفصاحات اللازمة المرتبطة بذلك.

فعلى سبيل المثال يتطلب المعيار الدولي للتقارير المالية رقم (1) " عرض البيانات المالية" صراحة بأن تقوم الإدارة بتقييم مدى قدرة المنشاة على الاستمرار. ويوفر ذلك المعيار إرشادات للأمور التي يجب أخذها في الاعتبار وكذلك الإفصاحات اللازمة فيما يتعلق بالاستمرارية.

قد لا تتطلب اطر إعداد تقارير مالية أخرى صراحة من الإدارة بأن تقوم بعمل تقييم محدد لمدى قدرة المنشأة على الاستمرار. ومع ذلك، فحيث أن فرض الاستمرارية مبدأ أساسي في إعداد البيانات المالية، فإنه يقع على عاتق الإدارة مسئولية تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار، حتى لو لم يتضمن إطار إعداد التقارير المالية مسئولية صريحة للقيام بذلك.

إذا ما كان تاريخ المنشأة السابق يسفر عن ربحية أنشطتها وكذلك وجود مصادر تمويل متاحة للمنشأة، ففي هذه الحالة قد تقوم الإدارة بإجراء تقييم لمدى قدرة المنشأة على الاستمرار بدون الحاجة لإعداد تحليلات تفصيلية لإجراء هذا التقييم.

يعتمد تقييم الإدارة لمدي ملاءمة فرض الاستمرارية على الحكم الشخصي، في نقطة زمنية محددة، خصوصا فيما يتعلق بالنتائج المستقبلية للأحداث أو الحالات التي يحيط بها ظروف عدم التأكد بصورة متأصلة. وفيما يلي بعض العوامل ذات الصلة:

* بصفة عامة، تزداد درجة عدم التأكد المتعلقة بنتائج حدث أو ظرف معين بزيادة الفترة المستقبلية التي يتم تقدير نتائج هذه الحدث خلالها. ولهذا السبب فإن الأطر التي تتطلب صراحة من الإدارة القيام بإجراء تقييم محدد لمدى قدرة المنشأة على الاستمرار تتضمن تحديد للفترة التي يجب على الإدارة إعداد رؤية مستقبلية لها أخذا في الاعتبار كافة المعلومات المتاحة.

* يعتمد الحكم الشخصي لتقدير الأحداث المستقبلية على المعلومات المتاحة عند إعداد هذا التقدير. وبالتالي فقد تتعارض الأحداث اللاحقة مع التقديرات التي كانت تبدو معقولة في تاريخ إعدادها.

* يتأثر الحكم الشخصي لتقدير النتائج المستقبلية لأحداث أو ظروف معينة بحجم ومدي تعقيد هيكل المنشأة، وطبيعة وظروف أعمالها، وكذلك مدي تأثرها بالعوامل الخارجية.

فيما يلي أمثلة لأحداث أو ظروف قد تؤدي - مجتمعة أو منفردة - إلى الشك في قدرة المنشاة على الاستمرار. وتجدر الإشارة إلى أن القائمة التالية لا تشمل كل الأحداث أو الظروف، كما أن حدوث بند أو أكثر منها لا يعني بالضرورة وجود شك جوهري في استمرارية المنشاة.

أحداث وظروف مالية

* ظهور صافي رأس المال العامل بالسالب.
* عدم وجود توقعات واقعية لتجديد أو لسداد القروض المحددة المدة أو وجود اعتماد زائد على الاقتراض قصير الأجل لتمويل أصول طويلة الأجل.
* وجود مؤشرات تفيد انسحاب المقرضين عن الاستمرار في تقديم الدعم المالي للمنشاة.
* وجود عجز في التدفقات النقدية الناتجة من التشغيل سواء في البيانات المالية التاريخية أو المستقبلية.
* وجود نسب مالية هامة عكسية.
* وجود خسائر تشغيل كبيرة أو تدهور ملحوظ في قيمة الأصول المستخدمة في توليد التدفقات النقدية.
* وجود متأخرات أو التوقف عن إجراء توزيعات للأرباح.
* عدم القدرة على سداد مستحقات الدائنين في تواريخ الاستحقاق.
* عدم القدرة على الالتزام بشروط اتفاقيات القروض.
* التحول من نظام الائتمان إلى نظام الدفع عند الاستلام في المعاملات مع الموردين.
* عدم القدرة على الحصول على تمويل لتطوير منتج جديد أساسي أو استثمارات ضرورية أخرى.

أحداث وظروف تشغيلية

* خلو المناصب الإدارية العليا مع عدم توافر البديل المناسب.

* فقدان سوق هام، أو حق امتياز ،أو ترخيص، أو مورد رئيسي.
* وجود مشاكل في العمالة أو قصور في الحصول على مستلزمات التشغيل الهامة.

أحداث وظروف أخرى

* عدم الالتزام بمتطلبات كفاية رأس المال أو بالمتطلبات القانونية الأخرى.
* وجود دعاوى قضائية أو إجراءات قانونية قائمة ضد المنشاة قد لا تستطيع الوفاء بالالتزامات الناشئة عنها إذا ما تم الفصل فيها لصالح الغير.
* وجود تغييرات أو إصدارات جديدة في القوانين أو التشريعات أو سياسة الدولة والتي من المتوقع أن يكون لها تأثير عكسي على المنشأة.

وفي بعض الأحيان قد يمكن الحد من أثر تلك الأحداث أو الظروف عن الطريق عوامل أخرى، فعلي سبيل المثال قد يتم التغلب على عدم قدرة المنشأة على سداد مديونيتها عن طريق قيام الإدارة بإعداد خطة للحصول على تدفقات نقدية مناسبة بديلة مثل بيع الأصول أو إعادة جدولة سداد أحد القروض أو الحصول على رأس مال إضافي. وكذلك الحال فإنه يمكن الحد من أثر فقدان المنشاة لمورد رئيسي عن طريق إيجاد مصدر توريد بديل.

مسؤولية مدقق الحسابات

يجب على المدقق دراسة مدى ملاءمة تطبيق الإدارة لفرض الاستمرارية عند إعداد البيانات المالية، مع مراعاة أنه إذا كان هناك شك كبير في قدرة المنشأة على الاستمرارية أن يتم الإفصاح عن ذلك في البيانات المالية. ويجب أن يقوم المدقق أيضاً بدراسة مدى ملاءمة تطبيق الإدارة لفرض الاستمرارية، حتى لو لم يتضمن إطار إعداد التقارير المالية المستخدم في إعداد البيانات المالية صراحة من الإدارة عمل تقييم محدد لقدرة المنشأة على الاستمرارية.

حيث إن المدقق لا يستطيع توقع الأحداث أو الظروف المستقبلية التي قد تؤدي إلى عدم قدرة المنشاة على الاستمرارية، لذلك لا يجب النظر إلى تقرير مدقق الحسابات الذي لا يتضمن أية إشارة للشك في قدرة المنشاة على الاستمرار، كضمان لقدرتها على الاستمرار.

تخطيط عملية التدقيق وأداء إجراءات تقييم الخطر

يجب على المدقق أثناء حصوله على تفهم للمنشاة دراسة ما إذا كانت هناك ظروف أو أحداث مرتبطة بمخاطر النشاط والتي قد تؤدي إلى وجود شك جوهري في قدرة المنشأة على الاستمرار.

على المدقق أن يبقي متيقظا خلال عملية التدقيق للأدلة المتعلقة بأحداث أو ظروف قد تؤدي إلى وجود شك جوهري في قدرة المنشأة على الاستمرار، وإذا ما تم تحديد مثل هذه الأحداث أو الظروف فعليه القيام – علاوة على تنفيذ إجراءات التدقيق الإضافية الواردة بالفقرة "26" – بدراسة ما إذا كانت تلك الظروف أو الأحداث تؤثر على تقييمه لمكونات خطر التدقيق.

يقوم المدقق بدراسة مدي وجود أحداث وظروف متعلقة بفرض الاستمرارية عند القيام بإجراءات تقييم الخطر حتى يتسنى له توفير الوقت اللازم والمناسب لمناقشة نتائج هذه الدراسة مع الإدارة وفحص خطة الإدارة للتغلب على أية أمور تتعلق باستمرارية المنشاة.

في بعض الحالات قد تقوم الإدارة بإعداد تقييم مبدئي لاستمرارية المنشأة عند قيام المدقق بأداء إجراءات تقييم الخطر، وفي هذه الحالة يقوم المدقق بفحص هذا التقييم للوقوف على ما قامت الإدارة بتحديده من أحداث أو ظروف مثل تلك الواردة بالفقرة "8", وخطة الإدارة لمواجهة كل منها.

إذا لم تكن الإدارة قد قامت بعد بإعداد تقييم مبدئي لقدرة المنشأة على الاستمرار، فيجب أن يقوم المدقق بمناقشة الأساس الذي سوف تنتهجه الإدارة فيما يتعلق بفرض الاستمرارية، كما أن عليه الاستفسار عما إذا كان هناك أحداث أو ظروف قائمة مثل تلك الواردة بالفقرة "8", وقد يطلب المدقق من الإدارة البدء في إعداد تقييما لاستمرارية المنشاة، خصوصا إذا ما تبين له وجود بعض الأحداث أو الظروف التي من شأنها التأثير على مدى ملاءمة فرض الاستمرارية للمنشأة.

عند قيام المدقق بتقييم خطر وجود تحريف هام، عليه دراسة الآثار المترتبة على الأحداث أو الظروف المتعلقة بالاستمرارية التي تم تحديدها، حيث إن وجود مثل هذه الأحداث أو الظروف قد تؤثر على طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الإضافية لمواجهة المخاطر التي تم تقييمها.

تقييم المدقق لتقييمات الإدارة

على المدقق القيام بتقييم مدى سلامة تقييم الإدارة لقدرة المنشاة على الاستمرار.

يجب على المدقق أن يأخذ في اعتباره نفس الفترة الزمنية التي اتخذتها الإدارة لإجراء تقييمها طبقا لإطار إعداد التقارير المالية المطبق، فإذا كان تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على الاستمرار تغطي فترة تقل عن أثني عشر شهراً من تاريخ الميزانية فيجب عليه أن يطلب من الإدارة تمديد فترة تقييمها لتغطي فترة أثني عشر شهراً من تاريخ الميزانية.

يعد تقييم الإدارة لمدي قدرة المنشاة على الاستمرار جزءاً رئيسياً في تقييم المدقق لمدي ملاءمة فرض الاستمرارية للبيانات المالية للمنشاة. وكما هو مشار إليه بالفقرة "7"، فإن معايير المحاسبة الدولية تتطلب صراحة ضرورة إعداد الإدارة لتقييم خاص لمدي قدرة المنشاة على الاستمرار، وكذلك تحديد الفترة التي يجب أن يشملها هذا التقييم والتي يجب أن تأخذ في الاعتبار جميع المعلومات المتاحة المتعلقة بها.

عند تقييم مدي سلامة تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على الاستمرار يجب على المدقق مراعاة الإجراءات التي قامت بها الإدارة لإعداد هذا التقييم، والافتراضات الأساسية التي بني عليها التقييم، وكذلك خطة الإدارة لمقابلة الأحداث المستقبلية. كما يجب أن يقوم المدقق بدراسة ما إذا كانت جميع المعلومات التي تكتشف له من خلال إجراءات التدقيق قد تم أخذها في الاعتبار بمعرفة الإدارة عند إعداد تقييمها لقدرة المنشاة على الاستمرار.

كما هو وارد بالفقرة "6" إذا ما كان تاريخ المنشاة السابق يسفر عن ربحية أنشطتها وكذلك وجود مصادر تمويل متاحة لها، فقد تقوم الإدارة بإجراء تقييم لمدى قدرة المنشاة على الاستمرار دون الحاجة لإعداد تحليلات تفصيلية لإجراء هذا التقييم. وفي هذه الحالة، فإنه عادة لا يحتاج المدقق لتنفيذ إجراءات تفصيلية للحكم على مدى سلامة هذا التقييم. إلا أنه في حالة وجود أحداث أو ظروف قد تؤدي إلى شك جوهري في مدى قدرة المنشاة على الاستمرار، فإنه يجب عليه القيام بإجراءات تدقيق إضافية

الفترة التالية لتقييمات الإدارة

يجب على المدقق الاستفسار عن مدى علم الإدارة بأية أحداث أو ظروف وكذا عن مخاطر النشاط ذات الصلة في الفترة التالية لفترة التقييم والتي قد تثير شكاً كبيراً في قدرة المنشأة على الاستمرار.

يجب أن يتنبه المدقق لإمكانية علم الإدارة بأحداث أو ظروف يتوقع حدوثها خلال الفترة التالية لفترة التقييم والتي من شأنها الحد من مدي ملاءمة فرض الاستمرارية للبيانات المالية للمنشأة. ويمكن للمدقق الوقوف على مثل هذه الأحداث أو الظروف خلال مرحلة التخطيط وكذلك مرحلة تنفيذ إجراءات التدقيق بما في ذلك الأحداث اللاحقة.

حيث إن درجة عدم التأكد في تقدير النتائج المستقبلية للأحداث أو الظروف تزداد كلما طالت الفترة المستقبلية لهذا التقدير، لذلك يجب أن يكون المدقق على قناعة كافية بأن لهذه الأحداث آثار جوهرية على استمرارية المنشاة قبل قيامه بإجراءات إضافية في هذا الشأن. وقد يطلب المدقق من الإدارة تحديد مدي جوهرية الآثار المتوقعة نتيجة لحدث أو ظرف معين علي تقييمها لاستمرارية المنشاة.

لا يتحمل المدقق أية مسئولية في تصميم إجراءات أخرى بخلاف أن يتقدم باستفسارات للإدارة بغرض اختبار مدي وجود مؤشرات أو أحداث أو ظروف تثير شك جوهري في قدرة المنشأة على الاستمرار في الفترة التالية للفترة التي يشملها تقييم الإدارة، والتي كما هو وارد بالفقرة "18"، يجب ألا تقل عن اثني عشر شهراً من تاريخ الميزانية.

إجراءات التدقيق الإضافية في حالة وجود أحداث أو ظروف تؤثر على الاستمرارية

في حالة وجود أحداث أو ظروف قد تؤدي إلى شك جوهري في مدي قدرة المنشاة على الاستمرار، فيجب على المدقق أن يقوم بما يلي:

(أ) فحص خطة الإدارة وإجراءاتها المستقبلية بناء على تقييمها لفرض الاستمرارية.

(ب) الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة لتأكيد أو استبعاد الشك في قدرة المنشأة على الاستمرار وذلك عن طريق تنفيذه للإجراءات التي يعتبرها ضرورية، ويشمل ذلك دراسة مدي فاعلية خطط الإدارة وأية عوامل مخففة أخرى.

(ج) الحصول على إقرارات مكتوبة من الإدارة عن خططها وإجراءاتها المستقبلية.

يمكن للمدقق الوقوف على الأحداث أو الظروف التي قد تشير إلى وجود شك جوهري في مدى قدرة المنشأة على الاستمرار وذلك خلال تنفيذ إجراءات تقييم إجراءات الخطر وكذلك خلال مرحلة تنفيذ إجراءات التدقيق الإضافية. ويجب أن يعطي المدقق اعتباراً خاصا للوقوف على مثل هذه الأحداث بصورة مستمرة على مدار عملية التدقيق. وإذا ما اعتقد المدقق بأن هذه الأحداث أو الظروف من شأنها التأثير بصورة جوهرية على استمرارية المنشأة، فيجب عليه القيام ببعض الإجراءات الإضافية في ضوء جوهرية الآثار المتوقعة على استمرارية المنشاة. ويقوم المدقق بالاستفسار من الإدارة عن الخطط والإجراءات المستقبلية المزمع القيام بها لمواجهة مشاكل الاستمرارية بما في ذلك خطط بيع بعض الأصول، أو الحصول على قروض جديده أو إعادة هيكلة المديونية القائمة، أو تخفيض المصروفات ،أو تأجيل سدادها، أو زيادة رأس مال المنشأة. ويجب عليه أيضاً دراسة أية حقائق أو معلومات إضافية متاحة بعد تاريخ إعداد الإدارة لتقييمها لمدى قدرة المنشاة على الاستمرار. كما يجب عليه الحصول على الأدلة الكافية والمناسبة عن مدى إمكانية تنفيذ الخطط المستقبلية التي أعدتها الإدارة وكذلك مدى فاعلية هذه الخطط لمواجهة مشاكل الاستمرارية.

<u>ومن الإجراءات التي يمكن للمدقق تنفيذها في هذا الشأن ما يلي:</u>

* تحليل ومناقشة التدفقات النقدية والأرباح وبعض التنبؤات الأخرى المناسبة مع الإدارة.
* تحليل ومناقشة أخر بيانات مالية مرحلية متاحة للمنشأة.
* تدقيق شروط إصدار السندات واتفاقيات القروض وتحديد مدى التزام المنشأة بكل منها.
* الاطلاع علي محاضر الجمعيات العامة ومجلس الإدارة ومسئولي الحوكمة وأية لجان هامة للوقوف على أية صعوبات تمويلية أو مشاكل أخرى تتعلق بالاستمرارية تم مناقشتها.
* الاستفسار من المستشار القانوني للمنشاة عن القضايا أو المطالبات ومدى معقولية تقييمه لنتائجها المتوقعة وكذلك مناسبة تقدير الآثار المالية المترتبة عليها.
* التأكد من وجود ترتيبات ملزمة وقابلة للتنفيذ لحصول المنشأة أو استمرار احتفاظها بالتمويل اللازم لها سواء من الأطراف ذوي العلاقة أو الأطراف الخارجية مع تقييم مدى القدرة المالية لهذه الأطراف لإمداد المنشأة بأموال إضافية.
* دراسة خطة المنشأة في التعامل مع طلبات العملاء غير المنفذة.
* فحص الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية لتحديد الأحداث التي قد تساهم في مواجهة مشاكل الاستمرارية أو الأحداث التي قد تؤثر على قدرة المنشأة على الاستمرار.

إذا ما كان تحليل معلومات التدفقات النقدية المستقبلية هو أحد العناصر الهامة في تقدير النتائج المستقبلية المتوقعة لأحداث معينة فيجب أن يقوم المدقق بدراسة ما يلي:

(أ) مدي إمكانية الاعتماد على النظم التي تستخدمها المنشأة في تحديد تلك المعلومات.

(ب) دراسة مدي كفاية الأدلة المؤيدة لعدالة الافتراضات التي بنيت في ضوئها التنبؤات المستقبلية.

علاوة على ذلك يقوم المدقق بمقارنة:

(أ) التنبؤات المالية لأحدث فترات مالية سابقة مع النتائج التاريخية الفعلية لها.

(ب) التنبؤات المالية للفترة المالية الجارية مع النتائج الفعلية التي تم تحقيقها حتى تاريخه.

استنتاجات التدقيق وإعداد التقرير

في ضوء أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها يجب أن يقوم المدقق بممارسة الحكم الشخصي لتحديد ما إذا كان هناك تأكد جوهري فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تؤدي منفردة أو مجتمعة إلى شك جوهري في مدي قدرة المنشاة على الاستمرار.

يعتبر أن هناك عدم تأكد هام عندما يكون الأثر المتوقع للأحداث أو الظروف حول قدرة المنشاة على الاستمرار جوهريا وذلك في ضوء الحكم الشخصي للمدقق، وفي هذه الحالة يجب أن يتم الافصاح عن طبيعة عدم التأكد والأثر المتوقع له حتى لا يكون عرض البيانات المالية مضللاً.

في حالة كون فرض الاستمرارية يعد ملائما مع وجود عدم تأكد هام

في حالة ما إذا كان استخدام فرض الاستمرارية يعد ملائما للمنشأة، ولكن هناك عدم تأكد جوهري، يجب أن يقوم المدقق بدراسة ما إذا كانت البيانات المالية للمنشأة:

(أ) تفصح بشكل كاف وملائم عن الأحداث أو الظروف الأساسية التي أدت إلى الشك في قدرة المنشأة على الاستمرار، وخطة الإدارة لمواجهة هذه الأحداث أو الظروف.

(ب) تتضمن صراحة أن هناك عدم تأكد هام يتعلق بأحداث أو ظروف من شأنها أن تؤدي إلى الشك في قدرة المنشأة على الاستمرار، وذلك فقد لا تستطيع المنشأة تحقيق أصولها وتسوية التزاماتها من خلال النشاط العادي لها.

إذا ما تم الإفصاح بالشكل الكاف في البيانات المالية , فيجب أن يصدر المدقق رأياً غير متحفظاً ولكن يتم تعديل تقرير مدقق الحسابات ليتضمن فقرة إيضاحية لتوجيه انتباه القارئ إلي وجود عدم تأكد هام يتعلق بالحدث أو الظرف والذى من شأنه أن يؤدي إلي شك جوهري في قدرة المنشأة علي الاستمرار , كما يوجه الانتباه إلي الإيضاح الوارد بالبيانات المالية الذي يتضمن المعلومات الواجب الإفصاح عنها كما هو وارد بالفقرة "32" , ولغرض تقييم المدقق لمدي كفاية الإفصاح بالبيانات المالية عليه أن يدرس ما إذا كانت المعلومات التي تم الإفصاح عنها توجه انتباه القارئ صراحة إلي إمكانية عدم قدرة المنشأة علي الاستمرار في تحقيق أصولها وتسوية التزاماتها من خلال نشاطها العادي. وفيما يلي مثال للفقرة الإيضاحية التي يمكن إضافتها لتقرير المدقق إذا ما كان على قناعة بكفاية الإفصاح بالبيانات المالية:

" ومع عدم اعتبار ذلك تحفظا، وكما هو مبين تفصيلا في الإيضاح رقم ()، فإننا نوجه الانتباه إلى أن الشركة قد حققت صافي خسارة قدرها ..... عن السنة المالية المنتهية في .....، كما وأنه في ذلك التاريخ قد تجاوزت الالتزامات المتداولة إجمالي أصول الشركة بمبلغ ..... وإن هذه الظروف علاوة على الأمور الأخرى الواردة تفصيلا بالإيضاح رقم () تشير إلى وجود عدم تأكد هام قد يؤدي إلى شك جوهري في قدرة الشركة على الاستمرار.

في بعض الحالات الشديدة، عند تعاظم حالات عدم التأكد من وقوع أحداث أو ظروف هامة تؤثر بشكل جوهري على استمرارية المنشأة، قد يري المدقق أنه من الأنسب الامتناع عن إبداء رأى على البيانات المالية بدلا من إضافة الفقرة الإيضاحية المشار إليها.

إذا لم تتضمن البيانات المالية الإفصاح الكاف، فيجب أن يصدر المدقق رأياً متحفظا أو رأياً عكسيا على البيانات المالية – حسب الأحوال – طبقا للمعيار الدولي للتدقيق رقم (701) " التعديلات على تقرير مدقق الحسابات"، ويجب أن يتضمن التقرير إشارة صريحة إلى حقيقة أن هناك تأكد هام قد يؤدي إلى شك جوهري في قدرة المنشأة على الاستمرار. وفيما يلي مثال للفقرات التي يجب أن يتضمنها التقرير في حالة إصدار رأي متحفظ.

" تنتهي الاتفاقيات التمويلية للشركة ويستحق سداد الديون القائمة المتعلقة بها في 19 مارس سنة 2006 , ولم تستطيع الشركة إعادة التفاوض على الديون القائمة أو الحصول على تمويل بديل. وتشير هذه الظروف إلى وجود عدم تأكد هام يؤدي

إلى شك جوهري في قدرة الشركة على الاستمرار، لذا فقد لا تستطيع الشركة تحقيق أصولها وتسوية التزاماتها من خلال أنشطتها العادية، ولم يتم الإفصاح بالبيانات المالية للشركة والإيضاحات المتممة لها عن هذه الحقيقة.

وفيما عدا عدم الإفصاح عن المعلومات الواردة في الفقرة السابقة، فمن رأينا أن البيانات المالية المشار إليها أعلاه مع الإيضاحات المتممة لها تعبر بعدالة ووضوح - في كل جوانبها الهامة - عن المركز المالي للشركة في 31ديسمبر 2005 ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ طبقا للمعايير الدولية للتقارير المالية و ....."

وفيما يلي مثال للفقرات التي يجب أن يتضمنها التقرير في حالة إصدار رأي عكسي:

" تنتهي الاتفاقيات التمويلية للشركة ويستحق سداد الديون القائمة المتعلقة بها في 19 مارس سنة 2020. ولم تستطيع الشركة إعادة التفاوض على الديون القائمة أو الحصول على تمويل بديل وان الشركة معرضة حاليا لإشهار إفلاسها. وتشير هذه الظروف إلى وجود عدم تأكد هام قد يؤدي إلى شك جوهري في قدرة الشركة على الاستمرار، لذا فقد لا تستطيع الشركة تحقيق أصولها وتسوية التزاماتها من خلال أنشطتها العادية، ولم يتم الإفصاح بالبيانات المالية للشركة والإيضاحات المتممة لها عن هذه الحقيقة.

ونظراً لعدم الإفصاح عن المعلومات الجوهرية الواردة في الفقرة السابقة، فمن رأينا أن البيانات المشار إليها أعلاه لا تعبر بعدالة ووضوح عن المركز المالي للشركة في 31 ديسمبر 2020 ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ طبقا للمعايير الدولية للتقارير المالية و....."

في حالة أن فرض الاستمرارية غير ملائم للمنشاة

إذا كان المدقق على قناعة كافية بأن المنشاة لن تتمكن من الاستمرار في مزاولة أنشطتها، فيجب أن يصدر رأيا عكسيا إذا ما كانت البيانات المالية قد أعدت بافتراض استمرارية المنشاة. فعندما تسفر إجراءات التدقيق التي تم تنفيذها والمعلومات التي تم الحصول عليها، بما في ذلك تقييم مدي فاعلية خطط الإدارة، عن قناعة المدقق بان المنشاة لن تتمكن من الاستمرار في أنشطتها، ففي هذه الحالة وبغض النظر عن كفاية الإفصاح بالبيانات المالية يكون من رأي المدقق عدم ملاءمة فرض الاستمرارية لإعداد البيانات المالية للمنشأة وبالتالي يصدر رأيا عكسيا عليها.

عندما تصل الإدارة لقناعة بان فرض الاستمرارية المستخدم لإعداد البيانات المالية للمنشاة لا يتلاءم مع ظروفها، فانه يجب أن تعد البيانات المالية باستخدام أساس بديل معترف به يتناسب مع هذه الظروف. وإذا أسفرت إجراءات التدقيق الإضافية التي تم تنفيذها والمعلومات التي تم الحصول عليها عن سلامة الأساس البديل المستخدم في إعداد البيانات المالية وكفاية الإفصاح الوارد بها، فيمكن للمدقق في هذه الحالة أن يصدر رأياً بدون تحفظ، وقد يري المدقق إضافة فقرة توضيحية في تقريره لتوجيه انتباه القارئ إلى الأساس البديل الذي تم استخدامه في إعداد هذه البيانات المالية.

في حالة عدم رغبة الإدارة في إعداد أو في توسيع نطاق تقييمها لاستمرارية المنشاة

إذا رفضت الإدارة طلب المدقق في إعداد أو في توسيع نطاق تقييمها لاستمرارية المنشأة، في هذه الحالة يجب على المدقق إعادة النظر في تعديل تقريره كنتيجة للقيد على نطاق التدقيق. ففي بعض الحالات، مثل تلك الواردة في الفقرات "15" و "18" و "24" قد يصل المدقق إلى قناعة بأن هناك ضرورة لأن تقوم الإدارة بإعادة أو توسيع نطاق تقييمها لقدرة المنشاة على الاستمرار. وإذا رفضت الإدارة القيام بذلك، فانه ليس من مسئولية المدقق استكمال القصور في التحليلات اللازمة التي كان من الضروري أن تقوم الإدارة بإعدادها أو استكمالها. وقد يكون من المناسب في هذه الحالة تعديل تقرير المدقق حيث إنه قد لا يستطيع الحصول على الأدلة الكافية والمناسبة فيما يتعلق بملاءمة استخدام فرض الاستمرارية في إعداد البيانات المالية للمنشاة.

في بعض الحالات لا يمنع قصور الإدارة في إعداد التحليلات اللازمة المدقق من الحصول على قناعة بمدى قدرة المنشاة على الاستمرار. فعلي سبيل المثال قد تكون إجراءات التدقيق الأخرى كافية لتقييم مدى ملاءمة استخدام الإدارة لفرض الاستمرارية في إعداد البيانات المالية للمنشاة وذلك ما إذا كان تاريخ المنشأة السابق يسفر عن ربحية أنشطتها وكذلك وجود مصادر تمويل متاحة لها. وفي حالات أخرى، فإنه في غياب تقييم الإدارة لاستمرارية المنشاة قد لا يتمكن المدقق من التحقق

عما إذا كانت هناك أحداث أو ظروف قد تؤدي لشك في قدرة المنشاة على الاستمرار أو عما إذا كانت هناك خطط وضعتها الإدارة لمواجهة تلك الأحداث أو عما إذا كانت هناك عوامل أو ظروف أخرى تحد من أثر تلك الأحداث. وفي هذه الحالات، يقوم المدقق بتعديل تقريره كما هو موضح بالمعيار الدولي للتدقيق رقم (701) " التعديلات على تقرير مدقق الحسابات".

التأخير الملحوظ في توقيع أو اعتماد البيانات المالية

عندما يحدث تأخير ملحوظ في توقيع أو اعتماد البيانات المالية للمنشاة بعد تاريخ الميزانية، فيجب أن يدرس المدقق أسباب هذا التأخير وإذا ما كانت أسباب هذا التأخير ترجع لأحداث أو ظروف تتعلق بتقييم استمرارية المنشأة، عليه أن يدرس مدي الحاجة لتنفيذ إجراءات تدقيق إضافية"، بالإضافة إلى دراسة مدي تأثير هذه الأحداث على رأي المدقق فيما يتعلق بوجود حالات هامة من عدم التأكد

معيار التدقيق الدولي رقم (520)

الاجراءات التحليلية

يتم تطبيق المعايير الدولية للتدقيق عند تدقيق البيانات المالية كذلك يتم تطبيقها بعد تكييفها حسب الضرورة، لتدقيق المعلومات الأخرى ذات العلاقة.

تحتوي المعايير الدولية للتدقيق على المبادئ الأساسية والإجراءات الجوهرية، كذلك فإنها تحتوي على الإرشادات ذات العلاقة على شكل شروحات وإيضاحات ومعلومات أخرى. إن المبادئ الأساسية والإجراءات الجوهرية يجب أن تفسر وتؤول. حسب سياق الكلام الوارد في الشرح والتفسير والتي توفر إرشادات لغرض تطبيقها.

ولغرض فهم وتطبيق المبادئ الأساسية والإجراءات الجوهرية والإرشادات المتعلقة بها، فإن من الضروري الأخذ بعين الاعتبار النص الكامل للمعيار الدولي للتدقيق مع كافة الشروحات والمواد الأخرى التي يتضمنها ذلك المعيار.

في الظروف الاستثنائية، قد يرتئي المدقق بأن من الضرورة التخلي عن المعيار الدولي للتدقيق لكي يتمكن من تحقيق الهدف من التدقيق بشكل أكثر فعالية. في مثل هذه الحالات، على المدقق أن يكون مستعداً لتبرير هذا التخلي.

ومن المفضل أن يتم تطبيق المعابير الدولية للتدقيق في الأمور المادية فقط.

إن وجهة نظر القطاع العام والتي تصدرها لجنة القطاع العام في الاتحاد الدولي للمحاسبين مدرجة في نهاية المعيار الدولي للتدقيق، في حالة عدم وجود وجهة نظر للقطاع العام فإن المعيار الدولي للتدقيق قابل للتطبيق من كافة النواحي الجوهرية للقطاع العام.

النطاق

1. الغرض من هذا المعيار الدولي للتدقيق هو وضع معايير وتوفير إرشادات حول تطبيق الإجراءات التحليلية خلال عملية التدقيق.

على المدقق ان يطبق الإجراءات التحليلية في مراحل التخطيط والمراجعة الشاملة لعملية التدقيق. وقد تطبق الإجراءات التحليلية أيضاً في المراحل الأخرى.

"الإجراءات التحليلية" تعني تحليل النسب والمؤشرات المهمة، ومن ضمنها نتائج البحث للتقلبات والعلاقات التي تكون متعارضة مع المعلومات الأخرى ذات العلاقة، أو تلك التي تنحرف عن المبالغ المتنبئ بها.

طبيعة وغرض الإجراءات التحليلية:

تتضمن الإجراءات التحليلية دراسة مقارنة لمعلومات المنشأة المالية مع، مثلا:

المعلومات المقارنة للفترات السابقة.

النتائج المتوقعة، مثل الموازنات التقديرية أو التنبؤات أو توقعات المدقق، كتقدير الاستهلاك.

المعلومات المتماثلة للقطاع الاقتصادي، كمقارنة نسبة مبيعات المنشأة إلى حساباتها تحت التحصيل مع المعدلات السائدة في القطاع أو مع مشاريع أخرى، في نفس القطاع، ذات الأحجام المتقارنة.

كما تتضمن الإجراءات التحليلية دراسة العلاقات:

بين عناصر المعلومات المالية والتي يتوقع أن تتماثل مع النموذج المتنبئ به والمبني على خبرة المنشأة، كالنسب المئوية لهامش إجمالي الربح.

بين المعلومات المالية والمعلومات غير المالية ذات العلاقة، كتكلفة الرواتب مع عدد الموظفين.

من الممكن استعمال عدة طرق لإنجاز الإجراءات أعلاه. وهذه الطرق تعد من المقارنات البسيطة لغاية التحليلات المعقدة التي تستعمل تقنيات إحصائية متقدمة. كما قد تطبق الإجراءات التحليلية في البيانات المالية الموحدة، أوفي بيانات الأقسام التابعة (كالشركات الفرعية أو الأقسام أو قطاعات)، أوفي العناصر المنفردة في المعلومات المالية. ويعتمد اختيار المدقق للإجراءات وطرق ومستوى التطبيق، على اجتهاده المهني.

تستعمل الإجراءات التحليلية للأغراض الآتية:

مساعدة المدقق في تخطيط طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق.

كإجراءات جوهرية عندما يكون استعمالها ذات تأثير وفعالية أكثر في الاختبارات التفصيلية لتخفيض مخاطر الاكتشاف لتأكيدات خاصة للبيانات المالية.

كمراجعة شاملة للبيانات المالية عند مراحل الفحص النهائي لعملية التدقيق. الإجراءات التحليلية في تخطيط عملية التدقيق

الإجراءات التحليلية في تخطيط عملية التدقيق

على المدقق تطبيق الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط لمساعدته في فهم الاعمال ولتحديد مناطق الخطورة المحتملة. وقد يشير تطبيق الإجراءات التحليلية على أوجه للعمل لم تكن معروفة للمدقق، وستساعده بالتالي في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الأخرى.

يتم استخدام المعلومات المالية وغير المالية في الإجراءات التحليلية عند تخطيط عملية التدقيق، فمثلا يتم الربط بين المبيعات ومساحة منطقة المبيعات بالأقدام المربعة أو لحجم البضاعة المباعة.

الإجراءات التحليلية كإجراءات جوهرية

. إن اعتماد المدقق على الإجراءات الجوهرية لتقليل مخاطر الاكتشاف المتعلقة بتأكيدات خاصة للبيانات المالية قد يكون مرتكزاً على الاختبارات التفصيلية أو الإجراءات التحليلية أو على كليهما. ويعتمد قرار اختيار الإجراءات التي تحقق الهدف الخاص من التدقيق، على اجتهاد المدقق حول الفعالية والكفاءة المتوقعة من الإجراءات المتوفرة لتقليل مخاطر الاكتشاف لتأكيدات خاصة للبيانات المالية.

. يقوم المدقق عادة بالاستفسار من الإدارة حول المعلومات التي يحتاج إليها في الإجراءات التحليلية ومدى موثوقيتها، ونتائج مثل هذه الإجراءات المنجزة من قبل المنشأة. ويمكن استخدام المعلومات التحليلية المعدة من قبل المنشأة بكفاءة، بشرط أن يكون مقتنعاً بأن هذه المعلومات قد تم إعدادها بشكل مناسب.

. في حالة نية المدقق القيام بإجراءات تحليلية كإجراءات جوهرية، فإنه سوف يحتاج لمراعاة عدة عوامل منها:

الهدف من الإجراءات التحليلية ومدى إمكانية الاعتماد على نتائجها (الفقرات 14-16).

طبيعة المنشأة ومدى إمكانية تجزئة المعلومات، فمثلا قد تكون الإجراءات التحليلية أكثر فاعلية عندما تطبق على المعلومات المالية لأقسام منفردة من النشاط أو على البيانات المالية لأجزاء منشأة متنوعة النشاط بدل تطبيقها على البيانات المالية للمنشأة ككل.

توفر المعلومات، إن كانت مالية مثل الموازنات التقديرية والتنبؤات، أو غير مالية مثل عدد الوحدات المنتجة أو المباعة.

موثوقية المعلومات المتوفرة، مثلا فيما إذا كانت الموازنات التقديرية قد أعدت بعناية كافية.

ملائمة المعلومات المتوفرة، مثلا هل أن الموازنات التقديرية قد وضعت كنتائج متوقعة عوضاً عن كونها أهداف ينبغي تحقيقها.

مصادر المعلومات المتوفرة، مثلا تكون المصادر المستقلة عن المنشأة أكثر اعتمادا من المصادر الداخلية.

قابلية المعلومات المتوفرة للمقارنة، مثلا قد يكون هناك حاجة لإكمال المعلومات العامة للقطاع الاقتصادي لكي يعكن مقارنتها مع معلومات المنشأة التي تقوم بإنتاج وبيع منتوجات متخصصة.

المعرفة المتحصلة من خلال التدقيق السابق، مع فهم المدقق لفعالية النظام المحاسبي ونظام الضبط الداخلي وأنواع المشاكل التي تطلبت معالجات محاسبية في الفترات السابقة.

الإجراءات التحليلية عند المراجعة الشاملة في نهاية التدقيق

. على المدقق تطبيق الإجراءات التحليلية عتد الاقتراب من، أو في نهاية عملية التدقيق، وذلك عندما يقوم بتكوين قراره العام فيما إذا كانت البيانات المالية ككل مطابقة لمعرفة المدقق بطبيعة العمل. إن الاستنتاجات التي تم التوصل إليها نتيجة لمثل هذه الإجراءات يراد بها تعزيز الاستنتاجات المتكونة خلال تدقيق الأقسام التابعة بشكل منفرد أو تدقيق عناصر من البيانات المالية، وتساعد كذلك على الوصول إلى نتيجة عامة بمعقولية البيانات المالية، ومن ناحية أخرى فإنها تحدد أيضا مناطق تتطلب إجراءات إضافية.

مدى الاعتماد على الإجراءات التحليلية

. يستند تطبيق الإجراءات التحليلية على التوقع بأن العلاقة بين المعلومات الموجودة تكون مستمرة في حالة غياب ظروف معروفة معاكسة. إن وجود هذه العلاقات يوفر أدلة إثبات على كمال ودقة وصحة المعلومات الناتجة من النظام المحاسبي. ومع ذلك، فإن الثقة بنتائج الإجراءات التحليلية سوف يعتمد على تقدير المدقق بالمخاطر الناتجة من أن الإجراءات التحليلية قد تشخص العلاقات كما هو متوقع منها، بينما الحقيقة تشير إلى وجود أخطاء جوهرية.

إن مدى الاعتماد الذي يضعه المدقق على نتائج الإجراءات التحليلية سيعتمد على العوامل التالية:

أـــ الأهمية النسبية للبند المعني، فمثلا في حالة كون رصيد المخزون ذو أهمية نسبية، فإن المدقق سوف لا يعتمد فقط على الإجراءات التحليلية لتكوين قراره. ومع ذلك، فإن المدقق قد يعتمد فقط على الإجراءات التحليلية لبعض بنود الدخل والمصاريف عندما لا تكون ذات أهمية نسبية بمفردها.

ب-إجراءات التدقيق الأخرى الموجهة لنفس أغراض التدقيق، مثلا الإجراءات الأخرى المنجزة من قبل المدقق لفحص قابلية تحصيل الديون، فمثلا أن فحص وصولات القبض اللاحقة، قد تؤكد أو تبدد الشكوك المثارة حول تطبيق الإجراءات التحليلية لمعرفة أعمار أرصدة حسابات الذمم.

ج-الدقة التي يمكن التنبؤ بها للنتائج المتوقعة من الإجراءات التحليلية، فمثلا يتوقع المدقق عادة ثبات أكبر عند مقارنة هامش الربح الإجمالي بين فترة وأخرى٠ من مقارنة المصاريف الاختيارية كمصاريف البحث والإعلانات.

د-تقدير المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة، فمثلا في حالة كون الرقابة الداخلية على عمليات طلبات المبيعات ضعيفة، فإن مخاطر الرقابة ستكون عالية، لذا فإن الاعتماد على الاختبارات التفصيلية للمعاملات والأرصدة سيكون أكثر من الاعتماد على الإجراءات التحليلية لغرض استخلاص الاستنتاجات المطلوبة للذمم تحت التحصيل.

سوف يحتاج المدقق للتفكير باختبار الضوابط، إن وجدت، وذلك خلال إعداد المعلومات المستخدمة في تطبيق الإجراءات التحليلية. وفي حالة كون هذه الضوابط فعالة فإن المدقق ستكون لديه ثقة أكبر في مصداقية هذه المعلومات، ومن ثم في نتائج الإجراءات التحليلية. وفي الغالب يمكن فحص ضوابط المعلومات غير المالية بالتزامن مع اختبارات الضوابط المالية. فمثلا عند قيام المنشأة بوضع ضوابط لعملية إعداد بيانات المبيعات فإنه قد يضمنها ضوابط لعملية تسجيل عدد الوحدات المباعة. في مثل هذه الظروف، فإن على المدقق اختبار ضوابط تسجيل عدد الوحدات المباعة بالتزامن مع اختبار الضوابط لعملية إعداد فواتير المبيعات.

التحقق من البنود غير الاعتيادية

. عنما تكشف الإجراءات التحليلية وجود تقلبات مهمة، أو إظهارها لعلاقات متضاربة مع المعلومات الوثيقة الصلة، أو كشفها لانحرافات عن المبالغ المتنبئ بها، فإن على المدقق البحث والحصول على تفسيرات مناسبة وادلة معززة وملائمة لهذه الحالات.

. وفي العادة يبدأ التحقق عن التقلبات والعلاقات غير الاعتيادية باستفسارات من الإدارة، ثم يتم اتباعها بـ:

براهين تعزز إجابة الإدارة، مثلا بمقارنتها مع معرفة المدقق لطبيعة العمل ومع الأدلة الأخرى التي تم الحصول عليها خلال عملية التدقيق.

تدقيق الحاجة إلى تطبيق إجراءات تدقيق أخرى تستند على نتائج مثل هذه الاستفسارات، وذلك في حالة عدم استطاعة الإدارة توفير تفسيرات، أو في حالة اعتبار التفسيرات غير مناسبة.

معيار التدقيق الدولي رقم (402)
اعتبارات التدقيق المتعلقة بالمنشآت التي تستعمل مؤسسات خدمية

مقدمة:

يتناول المعيار الدولي للتدقيق هذا مسؤولية مدقق المنشأة في الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة عندما نستخدم المنشأة خدمات مؤسسة خدمة واحدة أو أكثر، وبالتحديد يتوسع المعيار بشأن كيفية تطبيق مدقق المنشأة المعيار الدولي للتدقيق ٣١٥ ومعايير التدقيق الدولي ٣٣٠ عند الحصول على فهم للمنشأة، بما في ذلك الرقابة الداخلية الخاصة بالتدقيق الكافية لتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية، وعند تصميم وأداء إجراءات تدقيق إضافية استجابة لهذه المخاطر.

المتطلبات

الحصول على فهم للخدمات التي تقدمها مؤسسة خدمة، بما في ذلك الرقابة الداخلية

- عند الحصول على فهم للمنشأة المستخدمة حسب المعيار الدولي للتدقيق ٣١٥ على مدقق الخدمة الحصول على فهم لعدة نواح تشمل:

(أ) طبيعة الخدمات التي تقدمها مؤسسة الخدمة وأهمية هذه الخدمات بالنسبة للمنشأة المستخدمة
(ب) الطبيعة والأهمية النسبية للمعاملات المعالجة أو الحسابات أو عمليات إعداد التقارير المالية التي تؤثر عليها منظمة الخدمة
(ج) درجة التفاعل بين أنشطة مؤسسة الخدمة وتلك الخاصة بالمنشأة المستخدمة
(د) طبيعة العلاقة بين المنشأة المستخدمة ومؤسسة الخدمة، بما في ذلك الأحكام التعاقدية ذات العلاقة.

- على المدقق تقييم تصميم وتنفيذ أنظمة الرقابة المناسبة في المنشأة المستخدمة الخاصة بالخدمات التي تقدمها مؤسسة الخدمة، بما في ذلك تلك التي تطبق على المعاملات المعالجة من قبل مؤسسة الخدمة.

- على مدقق الخدمة التحقق من الحصول على فهم كاف لطبيعة وأهمية الخدمات التي تقدمها مؤسسة الخدمة وآثارها على أنظمة الرقابة الداخلية للمنشأة المستخدمة الخاصة بالتدقيق بما يوفر أساساً لتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية.

- إذا لم يكن مدقق الخدمة قادراً على الحصول على فهم كاف من المنشأة المستخدمة فإن على مدقق المنشأة الحصول على ذلك الفهم من خلال واحد أو أكثر من الإجراءات التالية:

(أ) الحصول على التقرير نوع ١ أو النوع ٢، إذا كان متوفرين
(ب) التعاقد مع مؤسسة الخدمة، من خلال المنشأة المستخدمة، للحصول على معلومات محددة
(ج) زيادة مؤسسة الخدمة وأداء إجراءات توفر المعلومات الضرورية حول أنظمة الرقابة ذات العلاقة في مؤسسة الخدمة
(د) استخدام مدقق آخر لأداء إجراءات توفر المعلومات اللازمة حول أنظمة الرقابة ذات العلاقة في مؤسسة الخدمة.

الاستجابة للمخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية

يجب على مدقق المنشأة:

(أ) تحديد ما إذا كانت أدلة تدقيق كافية ومناسبة فيما يتعلق بإثباتات البيانات المالية ذات العلاقة متوفرة من السجلات المحتفظ بها لدى المنشأة المستخدمة؛ وإذا لم يكن الأمر كذلك،
(ب) أداء مزيد من إجراءات التدقيق للحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة، أو استخدام مدقق آخر لأداء هذه الإجراءات في مؤسسة الخدمة نيابة عن مدقق المنشأة.

إعداد التقارير من قبل مدقق المنشأة

- ينبغي على مدقق المنشأة تعديل الرأي في تقرير مدقق المنشأة حسب المعيار الدولي للتدقيق ٧٠٥ إذا كان المدقق المنشأة غير قادر على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة فيما يتعلق بالخدمات التي تقدمها مؤسسة الخدمة الخاصة بتدقيق البيانات المالية للمنشأة.
- ينبغي على مدقق المنشأة عدم الإشارة إلى عمل مدقق الخدمة في تقرير المنشأة الذي يحتوي على رأي غير معدل، إذا كانت القوانين أو الأنظمة تتطلب إجراء ذلك، وإذا كانت هذه الإشارة تطلبها القوانين أو الأنظمة فإن تقرير مدقق المنشأة يجب أن يبين أن الإشارة لا تقلل من مسؤولية مدقق المنشأة بالنسبة لرأي التدقيق.

معيار التدقيق الدولي رقم (600)

الاعتبارات الخاصة -عمليات تدقيق البيانات المالية للمجموعة

نطاق المعيار

يقدم هذا المعيار إرشادات في حالة قيام المدقق المسؤول عن تقديم تقرير حول البيانات المالية للمجموعة، بالاستفادة من عمل مدقق آخر حول المعلومات المالية للأجزاء الداخلية ضمن البيانات المالية للمجموعة، أي مدققي العناصر.

التعاريف الهامة

- **العنصر:** منشأة أو نشاط تجاري تعد بشأنه المجموعة أو إدارة العنصر معلومات مالية ينبغي أن تشتمل عليها البيانات المالية للمجموعة، أو أنه قسم، أو فرع، أو شركة تابعة، أو مشاركة، أو شركة زميلة، أو منشأة أخرى تندرج معلوماتها المالية ضمن البيانات المالية المدققة من قبل المدقق الرئيسي.
- **مدقق العنصر:** مدقق يعمل على تدقيق المعلومات المالية المتعلقة بعنصر معين في عملية تدقيق المجموعة، وذلك بناء على طلب فرق تدقيق المجموعة.
- **إدارة العنصر:** الإدارة المسؤولة عن إعداد المعلومات المالية المتعلقة بعنصر معين.
- **الأهمية النسبية للعنصر:** الأهمية النسبية لعنصر معين بالمقارنة مع مجموعة ككل، والتي يتم تحديدها من قبل فريق عملية تدقيق المجموعة.
- **المجموعة:** كافة العناصر التي يتم تضمين معلوماتها المالية في البيانات المالية للمجموعة. تشتمل المجموعة دائماً على أكثر من عنصر واحد.
- **تدقيق المجموعة:** تدقيق البيانات المالية لمجموعة معينة بما فيها العناصر الداخلية ضمنها.
- **العنصر الهام:** هو عنصر محدد من قبل فريق عملية تدقيق المجموعة على أنه:
  a) ذو أهمية نسبية هامة بالنسبة للمجموعة. أو
  b) من المحتمل أن ينطوي على مخاطر هامة للأخطار الجوهرية في البيانات المالية للمجموعة وذلك بسبب طبيعته أو ظروفه الخاصة.
- **التوحيد** Consolidation: يقصد بعملية التوحيد ما يلي:
  a) الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح عن المعلومات المالية المتعلقة بالعناصر في البيانات المالية للمجموعة عن طريق التوحيد.
  b) تجميع المعلومات المالية المتعلقة بالعناصر التي لا تملك شركة أم، بل تخضع لسيطرة مشتركة في البيانات المالية المدمجة.

ما هي مسؤولية مدقق المجموعة؟

- يقع على مدقق المجموعة مسؤولية التوجيه والإشراف وتنفيذ عملية التدقيق وفقاً للمعايير المهنية والقوانين النافذة.
- يجب على مدقق المجموعة عدم الإشارة في تقريره حول البيانات المالية للمجموعة إلى مدقق عنصر معين إلا إذا اقتضى القانون أو النظام هذه الإشارة، وإن هذه الإشارة لا تقلل من مسؤولية شريك عملية تدقيق المجموعة فيما يتعلق برأي التدقيق حول المجموعة.

كيفية القبول والاستمرار في عملية التدقيق

ينبغي أن يحدد شريك عملية تدقيق المجموعة إمكانية الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة حول البيانات المالية الموحدة من جهة والبيانات المالية المتعلقة بالعناصر التي تتكون منها المجموعة من جهة ثانية.

لذا ينبغي على مدقق المجموعة أن يحصل على فهم حول المجموعة وعناصرها وبيئتها، كما ينبغي على مدققي العناصر أن يحصلوا على فهم حول العنصر وبيئة العمل الذي سيقومون بتدقيقه.

أما من حيث تنفيذ العمل، فيجب على شريك عملية التدقيق تقييم قدرة فريق عملية تدقيق المجموعة على المشاركة في عمل مدققي العناصر إلى الحد اللازم للحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة.

إذا توصل مدقق المجموعة إلى أنه من غير الممكن الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة نتيجة قيود مفروضة من قبل الإدارة، والأثر المحتمل لهذه الحالة من حيث إمكانية عدم إبداء الرأي حول البيانات المالية للمجموعة، فيتعين على شريك عملية تدقيق المجموعة أن يقوم بما يلي:

١. عند إجراء عملية جديدة، يتعين على شريك العملية عدم قبول هذه العملية.
٢. أما عند إتمام عملية مستمرة، فينسحب من العملية إذا كان هذا ممكناً حسب القانون.
٣. إذا حظر القانون على المدقق الانسحاب من العملية التي قد بدأها مسبقاً، فيتعين على مدقق المجموعة عدم إبداء رأي حول البيانات المالية للمجموعة.

كيفية وضع الاستراتيجية الكلية للتدقيق وخطة التدقيق

يقوم مدقق المجموعة بوضع خطة التدقيق والاستراتيجية الكلية للمجموعة، ويتم مراجعتها من قبل شريك عملية تدقيق المجموعة.

هذه الاستراتيجية يجب أن تتضمن فهم المجموعة وعناصرها وبيئتها، لكي يتمكن من تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية، بما في ذلك أنظمة الرقابة في المجموعة وفهم عملية توحيد البيانات المالية، بما في ذلك التعليمات الصادرة عن إدارة المجموعة إلى العناصر، وهذا الفهم ضروري. ينبغي على مدقق المجموعة فهم بعض الأمور المتعلقة بمدقق العناصر، وأهمها:

- المتطلبات الأخلاقية المرتبطة بتدقيق المجموعة وخاصة الاستقلالية بالنسبة لمدقق العناصر.
- الكفاءة المهنية لمدقق العناصر.
- إمكانية مشاركة فريق تدقيق المجموعة في عمل مدقق العناصر إلى الحد اللازم.
- ما إذا كان يعمل مدقق العناصر في بيئة منظمة تراقب المدققين بشكل فعال.

في حال اعتقاد مدقق المجموعة بأنه غير قادر على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة بسبب قيود ستفرض عليه من قبل إدارة المجموعة، بحيث لن يتمكن من إبداء رأي حول البيانات المالية للمجموعة ككل، فيمكنه عدم قبول العملية، أو الانسحاب منها بعد الحصول على استشارة قانونية. وإذا كان القانون لا يسمح بالانسحاب، فهنا يجب على المدقق إصدار تقرير "عدم إبداء رأي" حول البيانات المالية للمجموعة.

تحديد الأهمية النسبية للمجموعة وللعنصر

ينبغي على مدقق المجموعة تحديد ما يلي:

- الأهمية النسبية للبيانات المالية للمجموعة ككل، وذلك عند وضع الاستراتيجية الكلية لتدقيق المجموعة.
- الأهمية النسبية لبيانات العناصر التي سيتم تدقيقها من قبل مدققي العناصر، وبشكل عام يجب أن تكون الأهمية النسبية لهذه العناصر أقل من الأهمية النسبية الكلية للمجموعة.
- الحد الذي إذا زادت الأخطاء عنه فلا يمكن اعتبارها أخطاء غير هامة بالنسبة لبيانات المجموعة.

كيفية الاستجابة للمخاطر المقيمة

يجب على المدقق تصميم وتنفيذ إجراءات الاستجابة لمخاطر الأخطاء الجوهرية على مستوى المجموعة ككل، أما بخصوص المعلومات المتعلقة بالعناصر فهذا يتوقف على الأهمية النسبية لها، حيث يعتبر العنصر هام نسبياً إذا:

a) كانت قيمة أصوله أو إيراداته هامة بالنسبة للمجموعة؛ أو
b) إذا كان من المحتمل أن ينطوي على مخاطر تؤدي إلى أخطاء جوهرية على مستوى البيانات المالية للمجموعة ككل بسبب طبيعته الخاصة أو الظروف القائمة، مثل:

- هيكل المجموعة معقد، خاصة عند وجود حالات متكررة من الاستحواذ أو الترك أو إعادة التنظيم.
- ضعف الجهات الرقابية في الشركة، بما في ذلك عمليات صنع القرار التي تتسم بالشفافية.

- عدم وجود أنظمة رقابة ممتدة على نطاق المجموعة أو وجود أنظمة رقابة غير فعالة، بما في ذلك ضعف التقارير المتعلقة برقابة إدارة المجموعة على عمليات العناصر ونتائجها.
- العناصر العاملة في مناطق أجنبية والتي قد تكون عرضة لعوامل مثل التدخل الحكومي غير المألوف في مجالات التجارة والسياسة المالية، والقيود المفروضة على حركات العملة والأرباح، والتذبذبات في أسعار الصرف.
- النشاطات التجارية للعناصر التي تنطوي على مخاطر عالية، مثل العقود طويلة الأجل، أو المتاجرة بأدوات مالية مبتكرة أو معقدة.
- العلاقات والمعاملات غير العادية الخاصة بأطراف ذات علاقة.
- وجود معاملات معقدة تتم المحاسبة عنها في عنصر واحد فقط.
- تطبيق العناصر لسياسات محاسبية تختلف عن تلك المطبقة على البيانات المالية للمجموعة.
- عناصر تنتهي سنواتها المالية في تواريخ مختلفة عن بعضها البعض، حيث قد تستخدم للتلاعب في توقيت المعاملات.

كيفية تدقيق العنصر

يتوقف كيفية تدقيق العنصر على مدى أهميته بالنسبة للمجموعة:

1-إذا كانت العناصر هامة:

فيجب على فريق تدقيق المجموعة أو مدققي العناصر القيم بتدقيق تلك العناصر باستخدام الأهمية النسبية للعنصر، وهنا ينبغي أن يجري فريق التدقيق أو مدقق العنصر بالنيابة عنه عمل واحد أو أكثر مما يلي:

- تدقيق المعلومات المالية المتعلقة بالعنصر باستخدام الأهمية النسبية للعنصر.
- تدقيق رصيد حساب واحد، أو أكثر، أو فئة معاملات، أو أكثر.
- إجراءات تدقيق محددة تتعلق بمخاطر الأخطاء الجوهرية الهامة في بيانات المجموعة.

وإذا قام مدقق العنصر بهذه العملية، فيجب على فريق تدقيق المجموعة القيام بما يلي:

- إجراء نقاش مع مدقق العنصر أو إدارة العنصر.
- إجراء نقاش مع مدقق العنصر حول قابلية تعرض العنصر لأخطاء جوهرية.
- مراجعة وثائق مدققي العناصر المتعلقة بالمخاطر الهامة المحددة التي قد تؤدي إلى أخطاء جوهرية في البيانات المالية للمجموعة ككل.

2-أما بخصوص العناصر غير الهامة:

هنا يمكن لفريق تدقيق المجموعة أن يقوم بإجراءات تحليلية على مستوى المجموعة، فيما يتعين على فريق تدقيق المجموعة اختيار العناصر التي لا تعد هامة، وينبغي أن يجري أو يطلب من مدقق العنصر ما يلي:

- تدقيق المعلومات المالية المتعلقة بالعنصر، باستخدام الأهمية النسبية للعنصر.
- تدقيق رصيد حساب واحد أو أكثر أو فئة من المعاملات.
- مراجعة المعلومات المالية المتعلقة بالعنصر حسب الأهمية النسبية.
- إجراءات محددة.

أما بالنسبة لمشاركة مدقق المجموعة لمدقق العنصر في تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية، فيجب على مدقق المجموعة أن يأخذ بعين الاعتبار ما يلي:

1-**العناصر الهامة – تقييم المخاطر:**

إذا قام مدقق العنصر بتدقيق المعلومات المالية الخاصة بعنصر هام، يشارك فريق عملية تدقيق المجموعة في عملية تقييم المخاطر التي يقوم بها مدقق العنصر، وذلك من أجل تقييم المخاطر الهامة للأخطاء الجوهرية في البيانات المالية للمجموعة.

وتتأثر طبيعة وتوقيت ونطاق هذه المشاركة بفهم فريق تدقيق المجموعة لمدقق العنصر، وينطوي هذا الفهم كحد أدنى على ما يلي:

- إجراء نقاش مع مدقق العنصر أو إدارة العنصر حول نشاطات أعمال العنصر التي تعتبر هامة بالنسبة للمجموعة.
- إجراء نقاش مع مدقق العنصر حول قابلية تعرض العنصر لأخطاء جوهرية في المعلومات المالية نتيجة الاحتيال أو الخطأ.
- مراجعة وثائق مدقق العنصر المتعلقة بالمخاطر الهامة المقدرة للأخطاء الجوهرية في البيانات المالية للمجموعة. وقد تتخذ هذه الوثائق شكل مذكرة تعكس استنتاجات مدقق العنصر فيما يخص هذه المخاطر.

عملية توحيد البيانات المالية للمجموعة

هي الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح عن المعلومات المالية المتعلقة بالعناصر في البيانات المالية للمجموعة عن طريق التوحيد.

ففي حال عدم إعداد المعلومات المالية لعنصر معين وفقاً لنفس السياسات المحاسبية المطبقة على البيانات المالية للمجموعة، يتعين على فريق عملية تدقيق المجموعة تقييم ما إذا تم تعديل المعلومات المالية المتعلقة بذلك العنصر بالشكل المناسب لأغراض إعداد وعرض البيانات المالية للمجموعة.

أما في حال اشتملت البيانات المالية للمجموعة على بيانات مالية خاصة بعنصر معين تختلف فترة إعداد البيانات المالية الخاصة به عن تلك الخاصة بالمجموعة، يقيم فريق عملية تدقيق المجموعة ما إذا تم إجراء تعديلات مناسبة على هذه البيانات وفقاً لإطار إعداد البيانات المالية المطبق.

تقييم الأحداث اللاحقة

- إضافةً لقيام فريق تدقيق المجموعة ومدققي العناصر بتدقيق المعلومات المالية المتعلقة بالعناصر، يقوم الطرفان بتنفيذ إجراءات مصممة لتحديد الأحداث في هذه العناصر التي تحصل بين تواريخ المعلومات المالية المتعلقة بالعناصر وتاريخ تقرير المدقق المتعلق بالبيانات المالية للمجموعة، وقد يقتضي ذلك التعديل أو الإفصاح في البيانات المالية للمجموعة.
- ويطلب فريق تدقيق المجموعة من مدققي العناصر إشعار الفريق بأية أحداث لاحقة قد تقتضي تعديلاً أو إفصاحاً في البيانات المالية للمجموعة.

الاتصالات مع مدققي العناصر

يتعين على فريق تدقيق المجموعة نقل متطلباته إلى مدقق العنصر بانتظام، وينبغي أن تشتمل الاتصالات على ما يلي:

- يطلب فريق المجموعة من مدقق العنصر التأكيد على تعاون هذا المدقق مع الفريق.
- الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية وخاصة الاستقلالية.
- في حال إجراء عملية تدقيق للمعلومات المالية المتعلقة بالعنصر، يتم تقدير الأهمية النسبية للعنصر والدرجة التي إذا تخطتها الأخطاء لا يمكن عندها اعتبار هذه الأخطاء غير هامة.
- المخاطر الهامة المقدرة للأخطاء الجوهرية في البيانات المالية للمجموعة، والناجمة عن الاحتيال أو الخطأ، وذات علاقة بعمل مدقق العنصر.
- قائمة بالأطراف ذات العلاقة معدة من قبل إدارة المجموعة، ويوضع فيها أي طرف آخر ذو علاقة يعلم به فريق المجموعة.
- يطلب فريق العملية من مدقق العنصر الإبلاغ عن المسائل المرتبطة باستنتاجات الفريق فيما يخص عملية التدقيق، ويشتمل هذا الاتصال على:

a) ما إذا كان مدقق العنصر قد التزم بالمتطلبات الأخلاقية المرتبطة بعملية تدقيق المجموعة.
b) ما إذا كان مدقق العنصر قد التزم بمتطلبات فريق العملية.
c) تحديد المعلومات المالية المتعلقة بالعناصر، والتي يعد بشأنها مدقق العنصر تقاريره.

d) معلومات عن حالات عدم الامتثال للقوانين والأنظمة، والتي قد تؤدي إلى حدوث أخطاء جوهرية في البيانات المالية للمجموعة.
e) قائمة بالأخطاء غير المصححة في المعلومات المالية المتعلقة بالعنصر.
f) أية مؤشرات على وجود تحيز محتمل من قبل الإدارة.
g) وصف لأية نواحي ضعف أو قصور جوهرية محددة في الرقابة الداخلية على عملية إعداد التقارير المالية على مستوى العنصر.

تقييم مدى كفاية وملاءمة أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها

1-تقييم اتصالات مدققي العناصر ومدى ملاءمة عملهم: يتعين على الفريق القيام بما يلي:

- مناقشة المسائل الهامة الناشئة عن التقييم الذي تم إجراؤه، مع مدقق العنصر أو إدارة العنصر أو إدارة المجموعة، حسب ما هو مناسب.
- تحديد ما إذا كان من الضروري مراجعة الأجزاء الأخرى ذات العلاقة، والموجودة في وثائق التدقيق الخاصة بمدقق العنصر.

إذا استنتج فريق العملية أن عمل مدقق العنصر غير كاف، يتعين على الفريق تحديد الإجراءات الإضافية التي سيتم أداؤها، وما إذا كان أداؤها سيتم من قبل مدقق العنصر أو من قبل فريق العملية.

2- **مدى كفاية وملاءمة أدلة التدقيق:**

- لتقليل مخاطرة التدقيق إلى مستوىً متدن بشكل مقبول والتوصل لاستنتاجات معقولة يستند إليها رأيه، يقيم الفريق ما إذا كان قد تم الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة من إجراءات التدقيق المطبقة في عملية التوحيد، وعمل فريق العملية وعمل مدققي العناصر فيما يخص المعلومات المالية المتعلقة بالعنصر، والتي يستند إليها رأي تدقيق المجموعة.
- يقيم شريك عملية تدقيق المجموعة تأثير أية أخطاء غير مصححة، سواءً كانت محددة من قبل الفريق أو مبلغ عنها من قبل مدققي العناصر، وأية حالات عجز في الحصول على أدلة كافية ومناسبة، على رأي تدقيق المجموعة.

التوثيق وتقرير مدقق المجموعة

يتعين على فريق العملية أن يضمن الأمور التالية في وثائق التدقيق:

- تحليل للعناصر، يشير إلى العناصر الهامة ونوع العمل المؤدى على المعلومات المالية المتعلقة بالعناصر.
- طبيعة وتوقيت ونطاق مشاركة فريق العملية في عمل مدققي العناصر فيما يخص العناصر الهامة، بما في ذلك، إن أمكن، مراجعة الفريق للأجزاء ذات العلاقة بوثائق تدقيق مدققي العناصر واستنتاجاتهم.
- الاتصالات المكتوبة بين فريق العملية ومدققي العناصر حول متطلبات الفريق.

يجب على مدقق حسابات المجموعة عدم الإشارة في تقريره حول البيانات المالية للمجموعة إلى مدقق عنصر معين، إلا إذا اقتضى القانون أو النظام مثل هذه الإشارة، وإذا اقتضى القانون ذلك، فإن هذه الإشارة لا تقلل من مسؤولية شريك عملية تدقيق المجموعة فيما يتعلق برأي التدقيق حول المجموعة.

معيار التدقيق الدولي رقم (450)

تقييم البيانات الخاطئة المحددة خلال عملية التدقيق

التعريفات

لغايات معايير التدقيق الدولية، يكون للمصطلحات التالية المعاني المخصصة لها:

١- **البيان الخاطئ (Misstatement):** هو اختلاف بين المبلغ، أو التصنيف، أو العرض، أو الإفصاح الوارد في بند ما في البيانات المالية والمبلغ، أو التصنيف، أو العرض، أو الإفصاح المطلوب للبند ليكون وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق. ويمكن أن تكون البيانات الخاطئة نتيجة إما للأخطاء أو الغش والاحتيال.

يمكن أن تنتج البيانات الخاطئة عما يلي:

a) عدم الدقة في جمع ومعالجة المعلومات التي يتم إعداد البيانات المالية بناء عليها.
b) السهو عن قيمة أو إفصاح.
c) تقدير محاسبي غير دقيق ناجم عن تجاهل للحقائق أو تفسير خاطئ واضح لها.
d) تقديرات الإدارة المتعلقة بالتقديرات المحاسبية التي يعتبرها المدقق غير معقولة، أو اختيار تطبيق السياسات المحاسبية التي يعتبرها المدقق غير ملائمة.

وعندما يعبر المدقق عن رأي حول ما إذا كانت البيانات المالية معروضة بصورة عادلة، من كافة النواحي الجوهرية، أو يعطي وجهة نظر صادقة وعادلة، فإن البيانات الخاطئة تشمل أيضاً التعديلات على المبالغ، أو التصنيفات، أو العرض، أو الإفصاح التي تعتبر ضرورية، بتقدير المدقق، لعرض البيانات المالية بصورة عادلة، من كافة النواحي الهامة، أو لإعطاء وجهة نظر صادقة وعادلة.

٢- **البيانات الخاطئة غير المصححة (Uncorrected Misstatements):** هي البيانات الخاطئة التي قام المدقق بتجميعها خلال التدقيق، والتي لم يتم تصحيحها.

تجميع البيانات الخاطئة المحددة

يمكن للمدقق أن يحدد قيمة بحيث تكون البيانات الخاطئة التي تقل عنها «من الواضح عدم أهميتها» ولا تحتاج إلى تجميعها، لأن المدقق يتوقع بوضوح أن تجميع هذه القيم لن يكون له تأثير جوهري على البيانات المالية.

ولا يعتبر مصطلح «من الواضح عدم أهميتها» تعبيراً آخر عن مصطلح «غير جوهرية».

وهنا يجب التمييز بين أنواع البيانات الخاطئة:

- البيانات الخاطئة الفعلية: وهي البيانات الخاطئة التي ليس هناك شك فيها.
- البيانات الخاطئة التقديرية: وهي نتيجة عن عدم معقولية التقديرات المحاسبية للإدارة، أو عن عدم ملاءمة السياسات المحاسبية المطبقة.
- البيانات الخاطئة المقدرة: وهي أفضل تقدير للبيانات الخاطئة المحددة في عينات التدقيق إلى كامل المجموعة التي تم أخذ العينة منها.

دراسة البيانات الخاطئة المحددة خلال تقدم عملية التدقيق

يحدد المدقق ما إذا كانت استراتيجية التدقيق العامة وخطة التدقيق بحاجة إلى مراجعة إذا كانت:

١- طبيعة البيانات الخاطئة المحددة والظروف التي حصلت فيها تشير إلى احتمالية وجود بيانات خاطئة أخرى والتي، إن تم تجميعها مع البيانات الخاطئة التي تم تجميعها خلال عملية التدقيق، يمكن أن تصبح جوهرية أو ذات أهمية نسبية.

٢- مجموع البيانات الخاطئة التي تم تجميعها خلال عملية التدقيق يقترب من الأهمية النسبية المحددة وفقاً للمعيار الدولي للتدقيق (320) (الأهمية النسبية في تخطيط وأداء عملية التدقيق).

إذا قامت الإدارة بناء على طلب المدقق بفحص صنف معين من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات والبيانات الخاطئة المصححة التي تم كشفها، فيتعين على المدقق القيام بإجراءات تدقيق إضافية لتحديد ما إذا كان البيان الخاطئ لا يزال موجوداً.

الإبلاغ عن البيانات الخاطئة وتصحيحها

يقوم المدقق بالإبلاغ عن كافة البيانات الخاطئة التي تم تجميعها خلال عملية التدقيق في الوقت المحدد إلى مستوى الإدارة الملائم، ما لم يحظر القانون أو النظام مثل هذا الأمر، ويطلب المدقق من الإدارة تصحيح تلك البيانات الخاطئة.

إذا رفضت الإدارة تصحيح بعض أو جميع البيانات الخاطئة التي أبلغ عنها المدقق، فينبغي عليه الحصول على تبرير لأسباب رفض الإدارة عمل التصحيحات، وينبغي أن يؤخذ هذا التبرير بعين الاعتبار عند تقييم ما إذا كانت البيانات المالية ككل خالية من الأخطاء الجوهرية الهامة.

تقييم تأثير البيانات الخاطئة غير المصححة

قبل تقييم تأثير البيانات الخاطئة غير المصححة، يجب على المدقق إعادة تقييم الأهمية النسبية المحددة وفقاً للمعيار الدولي للتدقيق (320) ليتأكد ما إذا كانت لا تزال ملائمة في سياق النتائج المالية الفعلية للمنشأة.

يحدد المدقق ما إذا كانت البيانات الخاطئة غير المصححة جوهرية، منفردة أو مجتمعة. وخلال القيام بهذا التحديد ينبغي على المدقق أخذ الأمور التالية بعين الاعتبار:

١- حجم وطبيعة البيانات الخاطئة، فيما يتعلق بصنف معين من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات، والبيانات المالية ككل، والظروف المرتبطة بحصولها.

٢- تأثير البيانات الخاطئة غير المصححة المتعلقة بالفترات السابق على أصناف المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات ذات الصلة، والبيانات المالية ككل.

التواصل مع المسؤولين عن الحوكمة

ينبغي على المدقق إبلاغ المسؤولين عن الحوكمة عن البيانات الخاطئة غير المصححة وتأثيرها، منفردة أو مجتمعة، على الرأي الوارد في تقرير المدقق، ما لم يحظر ذلك الأمر قانون أو نظام. وينبغي أن يحدد إبلاغ المدقق البيانات الخاطئة غير المصححة الجوهرية بشكل منفرد. كما ينبغي أن يطلب المدقق تصحيح البيانات الخاطئة غير المصححة.
يقوم المدقق بإبلاغ المسؤولين عن الحوكمة عن تأثير البيانات الخاطئة غير المصححة المتعلقة بفترات سابقة على أصناف المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات ذات الصلة والبيانات المالية ككل.

الإقرار الخطي

يطلب المدقق إقراراً خطياً من الإدارة، وحيثما كان ملائماً من المسؤولين عن الحوكمة، بشأن ما إذا كانوا يعتقدون أن تأثير البيانات الخاطئة غير المصححة تعتبر جوهرية، منفردة أو مجتمعة، على البيانات المالية ككل. ويتم تضمين ملخص لهذه البنود أو إرفاقه بالإقرار الخطي.

التوثيق

ينبغي أن يضمن المدقق ما يلي في وثائق التدقيق:

١- القيمة التي تعتبر البيانات الخاطئة غير مهمة إذا كانت أقل منها (أخطاء مهملة بشكل واضح).
٢- كافة البيانات الخاطئة التي تم تجميعها خلال عملية التدقيق، وما إذا تم تصحيحها.
٣- استنتاج المدقق فيما إذا كانت البيانات الخاطئة غير المصححة تعتبر جوهرية، منفردة أو مجتمعة، وأساس ذلك الاستنتاج.

معيار التدقيق الدولي رقم (700)
المعدل تكوين رأي وإعداد تقارير حول البيانات المالية

أولاً: مفاهيم أساسية

الهدف من عملية التدقيق:

يهدف التدقيق الى إبداء الرأي حول البيانات المالية، وفيما إذا كانت هذه البيانات المالية قد تم أعدادها، من كافة النواحي الجوهرية، وفقًا لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به (مثلاً: معايير التقارير المالية الدولية).

A. النواحي الجوهرية:

هي التي تتضمن تأكيد معقول بأن البيانات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية.

B. التأكيد المعقول:

هو تأكيد عالي المستوى، لكنه ليس ضمانةً على أن التدقيق الذي يتم وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق سوف يكتشف الأخطاء الجوهرية دائماً عند وجودها، وبالتالي هو ليس تأكيد مطلق.

C. الأخطاء الجوهرية:

قد تنجم الأخطاء عن احتيال أو عن خطأ وتعتبر جوهرية إذا كانت، بشكلٍ فردي أو بمجموعها، من المتوقع أن تؤثر على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون بناءً على هذه البيانات المالية.

ثانياً: المعيار الدولي للتدقيق رقم 700 المعدل

١. يتناول المعيار 700 مسؤولية المدقق المتعلقة بتكوين رأي حول البيانات المالية. كما يتناول شكل ومحتوى تقرير المدقق الذي يتم إصداره نتيجة لعملية تدقيق البيانات المالية.
٢. ينبغي أن يكون المدقق رأيًا حول ما إذا كانت البيانات المالية معدة، من كافة النواحي الجوهرية، وفقًا لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به (مثلاً: معايير التقارير المالية الدولية)
٣. في سبيل تكوين ذلك الرأي، ينبغي أن يستنتج المدقق ما إذا حصل على تأكيد معقول حول خلو البيانات المالية ككل من الأخطاء الجوهرية، سواء كانت ناجمة عن احتيال أم خطأ. وينبغي أن تؤخذ الأمور التالية بعين الاعتبار في ذلك الاستنتاج:
   - ✓ استنتاج المدقق حول ما إذا تم الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة
   - ✓ استنتاج المدقق حول ما إذا كانت الأخطاء غير المصححة هامة، سواء كانت منفردة أم مجتمعة
   - ✓ ما إذا كانت البيانات المالية تفصح بشكل ملائم عن السياسات المحاسبية الهامة
   - ✓ ما إذا كانت السياسات المحاسبية المطبقة متوافقة مع إطار إعداد التقارير المالية
   - ✓ ما إذا كانت التقديرات المحاسبية التي أعدتها الإدارة معقولة؛
   - ✓ ما إذا كانت المعلومات المعروضة في البيانات المالية موثوقة وقابلة للمقارنة
   - ✓ ما إذا كانت البيانات المالية توفر إفصاحات ملائمة
٤. ينبغي أن يعبر المدقق عن رأي غير معدل (غير متحفظ) عندما يستنتج أن البيانات المالية معدة، من كافة النواحي الهامة، وفقًا لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به.
٥. ينبغي أن يعدل الرأي في تقرير المدقق وفقًا للمعيار الدولي للتدقيق رقم 705 في حال:
   - ✓ استنتج المدقق، بناء على أدلة التدقيق التي حصل عليها، أن البيانات المالية ككل تحتوي على أخطاء الجوهرية؛
   - ✓ أو كان المدقق غير قادر على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة ليستنتج أن البيانات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية.

ثالثاً: عناصر تقرير المدقق الرئيسية

١. مسؤوليات الإدارة عن البيانات المالية
٢. مسؤوليات مدقق الحسابات حول تدقيق البيانات المالية

٨. عنوان التقرير
٩. الجهة التي يوجه اليها التقرير
١٠. الرأي
١١. أساس الرأي
١٢. التركيز على امور هامة (إن وجدت)
١٣. مسائل التدقيق الرئيسية (للشركات المدرجة)

١- عنوان التقرير

ينبغي أن يحمل تقرير المدقق عنواناً يدل بوضوح على أنه تقرير مدقق مستقل، وعادة ما يستخدم عنوان " تقرير مدقق الحسابات المستقل".

٢- الجهة التي يوجه اليها التقرير

ينبغي أن يكون تقرير المدقق موجهًا إلى الجهة المعنية حسبما تقتضي ظروف الارتباط بالتدقيق، ويوجه التقرير عادة الى المساهمين أو مجلس الادارة بحسب الحالة.

٣- فقرة الرأي

فقرة الرأي هي أول فقرة في تقرير المدقق وتعتبر أبرز فقرة فيه حيث يبدي فيها المدقق رأيه حول البيانات المالية للشركة وفيما إذا كانت هذه البيانات المالية تعرض بعدالة، من كافة النواحي الجوهرية، المركز المالي للشركة وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية وفقًا لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به. ويمكن أن يتم استخدام تعبير آخر عن العدالة مثل (تمثل بصورة صادقة وعادلة) أو (تمثل بعدالة) من كافة النواحي الجوهرية.

تبدأ فقرة الرأي بوصف البيانات المالية التي تم تدقيقها وذلك وفق ما يلي:

a. يتم تحديد اسم المنشأة التي يتم تدقيق بياناتها المالية؛
b. يذكر صراحة بأن البيانات المالية قد تم تدقيقها؛
c. يتم ذكر اسم كل واحدة من البيانات المالية التي قد تم تدقيقها؛
d. الاشارة إلى الايضاحات حول البيانات المالية بما في ذلك ملخص السياسات المحاسبية الهامة؛ و
e. تحديد التاريخ أو الفترة التي يغطيها كل بيان من البيانات المالية.

ويمكن أن تأخذ فقرة الرأي الشكل التالي:

((لقد دققنا البيانات المالية المرفقة لشركة xxx، والتي تتكون من بيان المركز المالي كما في 31 كانون الأول 2017 وبيان الدخل الشامل وبيان التغيرات في حقوق الملكية وبيان التدفقات النقدية للسنة المنتهية بذلك التاريخ، والايضاحات حول البيانات المالية بما في ذلك ملخص لأهم السياسات المحاسبية.

في رأينا إن البيانات المالية تُظهر بعدالة، من كافة النواحي الجوهرية، المركز المالي للشركة كما في 31 كانون الأول 2017 وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ وفقاً لمعايير التقارير المالية الدولية.))

٤- فقرة أساس الرأي

يجب أن يتضمن تقرير المدقق على فقرة خاصة تحت عنوان أساس الرأي، وعلى المدقق أن يضع هذه الفقرة مباشرة بعد فقرة الرأي في التقرير، وينبغي أن تحتوي فقرة أساس الرأي على ما يلي:

a. أن عملية التدقيق قد تم إجراؤها وفقًا للمعايير الدولية للتدقيق،
b. الإشارة الى الفقرة في التقرير التي تبين مسؤوليات المدقق،
c. تتضمن عبارة بأن المدقق مستقل عن المنشأة طبقا لقواعد السلوك الأخلاقية ذات الصلة بالتدقيق، وأنه قد أوفى بمسؤولياته الأخلاقية الأخرى،
d. ما إذا كان المدقق يعتقد بأن أدلة التدقيق التي حصل عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأي المدقق.
e. في حال إبداء رأي معدل يتم الرجوع الى المعيار 705.

٥- التركيز على امور هامة (إن وجدت)

راجع المعيار الدولي للتدقيق رقم 706.

٦- مسائل التدقيق الرئيسية (للشركات المدرجة)

راجع المعيار الدولي للتدقيق رقم 701.

٧- أمور أخرى (إن وجدت)

راجع المعيار الدولي للتدقيق رقم 706.

٨- مسؤوليات الإدارة عن البيانات المالية

ينبغي أن يصف تقرير المدقق مسؤوليات الإدارة عن إعداد البيانات المالية. وينبغي أن يشتمل الوصف على توضيح بأن الإدارة مسؤولة عن:

- ❖ إعداد البيانات المالية وفقًا لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به،
- ❖ وعن نظام الرقابة الداخلية الضروري لإعداد بيانات مالية خالية من الأخطاء الجوهرية، سواء كانت ناجمة عن احتيال أم عن خطأ.
- ❖ تقييم مدى قدرة المنشأة على الاستمرار في العمل كمنشأة مستمرة، وما إذا كان استخدام مبدأ الاستمرارية المحاسبي مناسبا، وكذلك الافصاح عن المسائل المتعلقة بالاستمرارية عندما يتطلب الأمر ذلك.

في بعض الحالات تجب الإشارة في هذه الفقرة من التقرير الى المسؤولين عن الاشراف عن عملية اعداد التقارير المالية وذلك عندما يختلف هؤلاء المسؤولين عن أولئك الذين قاموا بإعداد البيانات المالية (الإدارة).

٩- مسؤوليات مدقق الحسابات حول تدقيق البيانات المالية

A. ينبغي أن تنص هذه الفقرة على ما يلي:

- ❖ أن أهداف المدقق هي الحصول على تأكيد معقول بأن البيانات المالية ككل خالية من الأخطاء الجوهرية، سواء الناتجة عن احتيال أو عن خطأ، وإصدار تقرير تدقيق يتضمن رأي المدقق.
- ❖ أن التأكيد المعقول هو تأكيد عالي المستوى، لكنه ليس ضمانةً على أن التدقيق الذي يتم وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق سوف يكتشف الخطأ الجوهري دائماً عند وجوده.
- ❖ أن الأخطاء قد تنجم عن احتيال أو عن خطأ وتعتبر جوهرية إذا كانت، بشكلٍ فردي أو بمجموعها، من المتوقع أن تؤثر على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون بناءً على هذه البيانات المالية.
- ❖ أنه أثناء التدقيق الذي يتم وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق فإن المدقق يقوم بالتقدير المهني ويبقي على الشك المهني خلال عملية التدقيق.

B. كذلك تتضمن هذه الفقرة وصفا لعملية التدقيق حيث تنص على أن المدقق يقوم بما يلي:

- ❖ تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية سواء الناتجة عن احتيال أو عن خطأ وتصميم وتنفيذ إجراءات التدقيق الملائمة لتلك المخاطر، والحصول على أدلة التدقيق الكافية والمناسبة والتي توفر أساساً لإبداء الرأي.
- ❖ الحصول على فهم لأنظمة الرقابة الداخلية ذات الصلة بأعمال التدقيق بهدف تصميم إجراءات تدقيق ملائمة للظروف، وليس بهدف إبداء رأي حول مدى فعالية نظام الرقابة الداخلي للمنشأة.
- ❖ تقييم مدى ملاءمة السياسات المحاسبية المتبعة ومعقولية التقديرات المحاسبية والإفصاحات ذات العلاقة المعدة من قبل الإدارة.
- ❖ التوصل الى استنتاج حول ملاءمة استخدام الإدارة لمبدأ الاستمرارية، واستناداً إلى أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها، مدى وجود عدم تيقن جوهري متعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً جوهرية حول قدرة الشركة على الاستمرار كمنشأة مستمرة. وإذا تبين للمدقق وجود عدم تيقن جوهري، فإن عليه أن يلفت الانتباه في التقرير إلى الإفصاحات ذات الصلة في البيانات المالية، أو تعديل رأيه إذا كانت هذه الإفصاحات غير كافية. إن استنتاجات المدقق مبنية على أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها حتى تاريخ تقريره. ومع ذلك، فإن الأحداث أو الظروف المستقبلية قد تؤدي إلى توقف الشركة عن الاستمرار كمنشأة مستمرة.
- ❖ تقييم العرض العام وهيكل ومحتوى البيانات المالية، بما في ذلك الإفصاحات، وفيما إذا كانت البيانات المالية تمثل المعاملات والأحداث ذات العلاقة بشكل يحقق العرض العادل.

C. كذلك يجب أن تنص هذه الفقرة على أن المدقق يقوم بإبلاغ المكلفين بالحوكمة، من بين عدة أمور، بنطاق وتوقيت التدقيق ونتائج التدقيق الهامة، بما في ذلك أية نقاط ضعف جوهرية في نظام الرقابة الداخلية يحددها خلال عملية التدقيق.

يمكن أن يتم إدراج مسؤوليات المدقق حول تدقيق البيانات المالية والمذكورة أعلاه في الفقرتين A & B إما:

- ✓ ضمن تقرير المدقق نفسه
- ✓ ضمن ملحق مرفق مع تقرير المدقق
- ✓ من خلال الاشارة في التقرير الى موقع الكتروني لسلطة مختصة يحتوي على وصف لمسؤوليات المدقق.

١٠- تقرير حول المتطلبات القانونية والتشريعية (إن وجدت)

تختلف محتويات هذه الفقرة باختلاف المتطلبات القانونية أو التشريعية النافذة.

١١- اسم المدقق (الشريك)

يجب ذكر اسم الشريك المسؤول عن عملية التدقيق بالنسبة للشركات المدرجة.

١٢- توقيع المدقق

ينبغي أن يتم التوقيع على تقرير المدقق.

١٣- **عنوان المدقق**

ينبغي أن يحتوي تقرير المدقق على اسم المدينة أو الموقع الكائن في المنطقة التي يمارس فيها المدقق عمله.

١٤- تاريخ التقرير

ينبغي وضع تاريخ لتقرير المدقق لا يسبق التاريخ الذي حصل فيه المدقق على أدلة تدقيق كافية ومناسبة ليستند إليها رأي المدقق حول البيانات المالية.

فيما يلي مثال توضيحي يبين تقرير مدقق الحسابات المستقل (تقرير غير متحفظ) لأحدى الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية معد وفق المعيار الدولي للتدقيق رقم 700 المعدل.

مثال توضيحي رقم1 –تقرير غير معدل (غير متحفظ) معد وفقا للشكل الجديد المطلوب في المعيار 700

خاص بشركات مساهمة وفروع الشركات الأجنبية

Association of Syrian Certified Accountants

جمعية المحاسبين القانونيين في سورية

شهادة محاسب قانوني

تقرير مدقق الحسابات المستقل
إلى مساهمي بنك [redacted]

تقرير حول تدقيق البيانات المالية الموحدة

الرأي

لقد دققنا البيانات المالية الموحدة المرفقة **لبنك** [redacted] ("البنك") والشركة التابعة له ("المجموعة")، والتي تتكون من بيان المركز المالي الموحد كما في 31 كانون الأول 2020، والبيانات الموحدة للدخل الشامل والتغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات حول البيانات المالية الموحدة بما في ذلك ملخص لأهم السياسات المحاسبية.

في رأينا، إن البيانات المالية الموحدة المرفقة تُظهر بعدالة، من كافة النواحي الجوهرية، المركز المالي للمجموعة كما في 31 كانون الأول 2020 وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ وفقاً لمعايير التقارير المالية الدولية.

أساس الرأي

لقد قمنا بالتدقيق وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق. إن مسؤولياتنا وفقاً لهذه المعايير موضحة في فقرة "مسؤوليات مدقق الحسابات حول تدقيق البيانات المالية الموحدة" في تقريرنا. إننا مستقلون عن المجموعة وفقاً لقواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين الصادرة عن مجلس قواعد السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين "IESBA Code"، وقواعد السلوك المهني ذات الصلة بتدقيقنا للبيانات المالية في الجمهورية العربية السورية، وقد قمنا بالالتزام بمسؤولياتنا الأخلاقية الأخرى وفقاً للقواعد المذكورة. في اعتقادنا أن أدلة التدقيق التي حصلنا عليها كافية وملائمة وتوفر أساساً لإبداء رأينا.

الأمور الهامة في التدقيق

الأمور الهامة في التدقيق هي تلك الأمور التي كانت، بحسب تقديرنا المهني، الأكثر أهمية خلال تدقيقنا للبيانات المالية الموحدة للسنة الحالية. تم تناول هذه الأمور في سياق تدقيقنا للبيانات المالية الموحدة ككل وخلال تكوين الرأي حولها، وإننا لا نقدم رأياً منفصلاً حول هذه الأمور. وفيما يتعلق بكل أمر من الأمور المذكورة أدناه، تم تقديم وصف للكيفية التي عالج بها تدقيقنا ذلك الأمر ضمن ذلك السياق.

لقد قمنا بالالتزام بمسؤولياتنا المذكورة في فقرة مسؤوليات مدقق الحسابات حول تدقيق البيانات المالية الموحدة في تقريرنا، بما في ذلك ما يتعلق بهذه الأمور. بناءً على ذلك، تضمن تدقيقنا القيام بإجراءات مصممة للاستجابة لتقييمنا لمخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية الموحدة. توفر نتائج إجراءات التدقيق التي قمنا بها، بما في ذلك الإجراءات التي قمنا بها لمعالجة الأمور المذكورة أدناه، الأساس لرأينا حول البيانات المالية الموحدة المرفقة.

الأمور الهامة في التدقيق	لماذا تعتبر بالغة الأهمية	كيف عالج تدقيقنا الأمور الهامة في التدقيق
مخصص الخسائر الائتمانية	تقوم الإدارة في نهاية كل فترة مالية بتقدير كفاية مخصصات انخفاض قيمة التسهيلات الائتمانية بناءً على تقديرات الإدارة لمبالغ وفترات التدفقات النقدية المستقبلية. حيث تقوم الإدارة بتشكيل مخصص لانخفاض القيمة بشكل افرادي بعد تقييم القروض والسلف الهامة بشكل منفرد، ومخصص انخفاض جماعي بعد تجميع القروض والسلف ذات السمات المتشابهة لمخاطر الائتمان وتقييمها بشكل جماعي لانخفاض القيمة. (راجع الايضاح رقم 6) إن هذه التقديرات مبنية على افتراضات وعوامل أخرى متعددة، وأن النتائج الفعلية قد تختلف عن التقديرات نتيجة التغيرات التي قد تطرأ على الظروف المستقبلية. نتيجة لذلك فقد تم اعتبار مخصصات الخسائر الائتمانية من الأمور الهامة في التدقيق.	تضمنت اجراءات تدقيقنا اختبار مدى فعالية إجراءات الرقابة الداخلية المتعلقة بعملية تقدير واحتساب مخصصات التسهيلات الائتمانية من خلال انتقاء عينات من ملفات التسهيلات الائتمانية وفحصها. كما قمنا بإجراءات مراجعة تحليلية على محفظة التسهيلات الائتمانية ومراجعة المخصصات المحتسبة وفق تعليمات مصرف سورية المركزي وتقدير مدى كفاية هذه المخصصات. بالإضافة إلى ذلك قمنا بمراجعة اختبارات الجهد على المحفظة الائتمانية وتقييم معقولية التقديرات والافتراضات المستخدمة من قبل الادارة في احتساب المخصصات الافرادية والجماعية. كما قمنا بتقييم ما إذا كانت الإفصاحات ذات العلاقة في البيانات المالية الموحدة تعكس على نحو ملائم تعرض البنك لمخاطر الائتمان.

معلومات أخرى واردة في التقرير السنوي للمجموعة لعام 2020

تتكون المعلومات الأخرى من المعلومات الواردة في التقرير السنوي للمجموعة لعام 2020، خلاف البيانات المالية الموحدة وتقريرنا حولها. إن الإدارة هي المسؤولة عن المعلومات الأخرى. يتوقع أن يكون التقرير السنوي متاحاً لنا بعد تاريخ تقرير التدقيق هذا.

لا يغطي رأينا حول البيانات المالية الموحدة المعلومات الأخرى، كما أننا لا ولن نبدي أي شكل من أشكال التأكيد بهذا الخصوص.

فيما يتعلق بتدقيقنا للبيانات المالية الموحدة، فإن مسؤوليتنا تنحصر في قراءة المعلومات الأخرى عند توفرها، وعند القيام بذلك نأخذ في الاعتبار ما إذا كانت المعلومات الأخرى متعارضة بشكلٍ جوهري مع البيانات المالية الموحدة أو مع المعلومات التي حصلنا عليها خلال عملية التدقيق أو تبدو بأنها خاطئة بشكل جوهري.

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن البيانات المالية الموحدة

إن الإدارة هي المسؤولة عن إعداد البيانات المالية الموحدة وعرضها بصورة عادلة وفقاً لمعايير التقارير المالية الدولية، بالإضافة إلى تحديد نظام الرقابة الداخلي الضروري لإعداد بيانات مالية موحدة خالية من الأخطاء الجوهرية سواء الناتجة عن احتيال أو عن خطأ.

عند إعداد البيانات المالية الموحدة، الإدارة هي المسؤولة عن تقييم مدى قدرة المجموعة على الاستمرار في العمل على أساس مبدأ الاستمرارية، والإفصاح عن المسائل المتعلقة بالاستمرارية عندما يتطلب الامر ذلك، واستخدام مبدأ الاستمرارية المحاسبي إلا إذا كان لدى الإدارة النية في تصفية المجموعة أو التوقف عن العمل، أو ليس لديها بديل واقعي سوى القيام بذلك.

إن المكلفين بالحوكمة مسؤولون عن الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية للمجموعة.

مسؤوليات مدقق الحسابات حول تدقيق البيانات المالية الموحدة

تتمثل أهدافنا في الحصول على تأكيد معقول بأن البيانات المالية الموحدة ككل خالية من الأخطاء الجوهرية، سواء الناتجة عن احتيال أو عن خطأ، وإصدار تقرير تدقيق يتضمن رأينا. إن التأكيد المعقول هو تأكيد عالي المستوى، لكنه ليس ضمانةً على أن التدقيق الذي يتم وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق سوف يكتشف الخطأ الجوهري دائماً عند وجوده. قد تنجم الأخطاء عن احتيال أو عن خطأ وتعتبر جوهرية إذا كانت، بشكلٍ فردي أو بمجموعها، من المتوقع أن تؤثر على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون بناءً على هذه البيانات المالية الموحدة.

أثناء التدقيق الذي يتم وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق فإننا نقوم بالتقدير المهني ونبقي على الشك المهني خلال عملية التدقيق. كذلك فإننا نقوم بما يلي:

- تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية الموحدة، سواء الناتجة عن احتيال أو عن خطأ، وتصميم وتنفيذ إجراءات تدقيق استجابة لتلك المخاطر، والحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة لتوفير أساس لإبداء رأينا. إن مخاطر عدم اكتشاف خطأ جوهري ناتج عن احتيال أكبر من المخاطر الناتجة عن خطأ، إذ أن الاحتيال قد ينتج عن تواطؤ، أو تزوير، أو حذف متعمد، أو تحريف أو تجاوز للإجراءات الرقابية.
- الحصول على فهم لأنظمة الرقابة الداخلية ذات الصلة بأعمال التدقيق بهدف تصميم إجراءات تدقيق ملائمة للظروف، وليس بهدف إبداء رأي حول مدى فعالية نظام الرقابة الداخلي للمجموعة.
- تقييم مدى ملاءمة السياسات المحاسبية المتبعة ومعقولية التقديرات المحاسبية والإفصاحات ذات الصلة المعدة من قبل الإدارة.
- التوصل الى استنتاج حول ملاءمة استخدام الإدارة لمبدأ الاستمرارية، واستناداً إلى أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها، مدى وجود عدم يقين جوهري متعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً جوهرية حول قدرة المجموعة على الاستمرار كمنشأة مستمرة. وإذا تبين لنا وجود عدم يقين جوهري، فإن علينا أن نلفت الانتباه في تقريرنا إلى الإفصاحات ذات الصلة في البيانات المالية الموحدة، أو تعديل رأينا إذا كانت هذه الإفصاحات غير كافية. إن استنتاجاتنا مبنية على أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها حتى تاريخ تقريرنا. ومع ذلك، فإن الأحداث أو الظروف المستقبلية قد تؤدي إلى توقف المجموعة عن الاستمرار كمنشأة مستمرة.
- تقييم العرض العام وهيكل ومحتوى البيانات المالية الموحدة، بما في ذلك الإفصاحات، وفيما إذا كانت البيانات المالية الموحدة تمثل المعاملات والأحداث ذات العلاقة بشكل يحقق العرض العادل.
- الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة متعلقة بالمعلومات المالية للمنشآت وأنشطة الأعمال ضمن المجموعة بهدف إبداء رأي حول البيانات المالية الموحدة. إننا مسؤولون عن الإشراف على وتوجيه وتنفيذ أعمال التدقيق للمجموعة، ونبقى مسؤولين فقط عن رأينا.

نقوم بإبلاغ المكلفين بالحوكمة، من بين عدة أمور، بنطاق وتوقيت التدقيق ونتائج التدقيق الهامة، بما في ذلك أية نقاط ضعف جوهرية في نظام الرقابة الداخلية نحددها خلال عملية التدقيق.

كذلك نقوم أيضاً بتزويد المكلفين بالحوكمة ببيان يتضمن التزامنا بقواعد السلوك المهني المتعلقة بالاستقلالية، وأننا نتواصل معهم حول كافة العلاقات والأمور الأخرى التي قد يعتقد أنها تؤثر على استقلاليتنا، والإجراءات الاحترازية إن لزم الأمر.

من بين المسائل التي يتم التواصل بخصوصها مع المكلفين بالحوكمة، فإننا نحدد الأمور الأكثر أهمية في عملية تدقيق البيانات المالية الموحدة للسنة الحالية، وبالتالي تم تضمينها في تقريرنا ضمن الأمور الهامة في التدقيق. نقوم بتوصيف هذه الأمور في تقريرنا ما لم تَحُلْ الأنظمة والقوانين دون الإفصاح العلني عن أي منها، أو في الحالات النادرة جدّاً، عندما نرى أن الأمر لا ينبغي أن يتم الافصاح عنه في تقريرنا لأن العواقب السلبية لذلك يُتوقع أن تزيد عن المنافع المتحققة للمصلحة العامة من هذا الافصاح.

تقرير حول المتطلبات القانونية والتشريعية

- إن نطاق تدقيقنا يتضمن أيضاً التأكد من مدى انسجام المجموعة مع أنظمة وتعليمات هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية وخصوصاً المتعلقة منها بالبيانات المالية.
- تحتفظ المجموعة بقيود وسجلات محاسبية بصورة أصولية، وإن البيانات المالية الموحدة المرفقة متفقة معها ونوصي بالمصادقة عليها.

[redacted]
دمشق – الجمهورية العربية السورية
٣٠ آذار 2018

اسم الزميل [redacted] رقم الترخيص / [redacted] /

معيار التدقيق الدولي رقم (705)

التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل

أولاً: الظروف التي يكون فيها إدخال تعديل على رأي المدقق أمرًا مطلوبًا

على مدقق الحسابات أن يبدي رأياً معدلاً حول البيانات المالية في تقريره عندما:

١) يخلص المدقق الى أن البيانات المالية ككل تحتوي على أخطاء جوهرية؛ بناء على أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها
٢) أو عندما لا يتمكن المدقق من الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة ليخلص إلى أن البيانات المالية ككل خالية من الأخطاء الجوهرية.

ثانياً: أنواع الآراء المعدلة

وفق هذا المعيار فهناك ثلاثة أنواع من الآراء المعدلة وهي:

١. الرأي المتحفظ
٢. والرأي السلبي
٣. وعدم إبداء الرأي

إن القرار الذي يتعلق باختيار نوع الرأي المناسب يعتمد على ما يلي:

١) طبيعة المسألة التي دعت إلى التعديل أي ما إذا كانت البيانات المالية تحتوي على أخطاء جوهرية أو، في حالة تعذر الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة، يحتمل أنها تحتوي على أخطاء جوهرية؛
٢) وحكم المدقق بشأن مدى انتشار الآثار، أو الآثار الممكنة، للمسألة على البيانات المالية.

يلخص الجدول التالي انواع الحالات التي تدعو الى تعديل رأي المدقق

طبيعة المسائل التي تدعو الى تعديل الرأي	حكم المدقق حول مدى كون الآثار أو الآثار الممكنة على البيانات المالية واسعة النطاق	
	جوهري، ولكنه غير واسع النطاق	جوهري وواسع النطاق
البيانات المالية تحتوي على أخطاء جوهرية	رأي متحفظ	رأي سلبي
تعذر الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة	رأي متحفظ	عدم إبداء الرأي

❖ قد تنشأ الأخطاء الجوهرية نتيجة:

١. اختيار سياسات محاسبية غير مناسبة،
٢. خطأ في تطبيق السياسات المحاسبية،
٣. عدم كفاية وملائمة الإفصاحات في البيانات المالية.

❖ عدم قدرة المدقق على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة قد تكون نتيجة:

١. ظروف خارجة عن إرادة الشركة (تعرض السجلات المحاسبية للتلف)،
٢. ظروف متعلقة بطبيعة أو توقيت عمل المدقق (تعيين المدقق بعد نهاية السنة المالية وبالتالي عدم قدرته على حضور جرد المخزون)،
٣. القيود المفروضة من قبل الادارة على نطاق عمل المدقق (منع المدقق من حضور الجرد، او من طلب مصادقات على أرصدة الزبائن).

ثالثاً: شكل ومضمون تقرير المدقق لدى تعديل الرأي

A. فقرة الرأي:

١. حينما يعدل المدقق الرأي حول التدقيق فعلى المدقق أن يستخدم العنوان التالي لفقرة الرأي "الرأي المتحفظ" أو "الرأي السلبي " أو" عدم إبداء الرأي "حسب الحالة.

٢. حالة الرأي المتحفظ:

a. حينما يعبر المدقق عن رأي متحفظ نظرًا لوجود خطأ جوهري في البيانات المالية، فعلى المدقق أن يذكر في فقرة الرأي أنه، *في رأي المدقق، باستثناء آثار المسائل المبينة في فقرة أساس الرأي المتحفظ فإن البيانات المالية تعرض بعدالة، من كافة النواحي الجوهرية،*

b. حينما يكون التعديل ناشئاً من عدم القدرة على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة فعلى المدقق أن يذكر في فقرة الرأي أنه، *في رأي المدقق، باستثناء الآثار الممكنة للمسائل المبينة في فقرة أساس الرأي المتحفظ فإن البيانات المالية تعرض بعدالة .....*

٣. حالة الرأي السلبي:

حينما يعبر المدقق عن رأي سلبي، فعلى المدقق أن يذكر في فقرة الرأي أنه، *في رأي المدقق، نظرًا لأهمية المسائل المبينة في فقرة أساس الرأي السلبي فإن البيانات المالية لا تعرض بعدالة ....*

٤. حالة عدم إبداء الرأي:

عند عدم إبداء الرأي نظرًا لعدم القدرة على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة فعلى المدقق:

I. أن يعدل العبارة الافتتاحية في فقرة الرأي بحيث يستبدل جملة "لقد دققنا البيانات المالية" بجملة "لقد تم تعيننا لتدقيق البيانات المالية"

II. أن يذكر في فقرة الرأي أنه: *لم نقم بإبداء رأي حول البيانات المالية المرفقة. نظرًا لأهمية المسائل المبينة في فقرة أساس عدم إبداء الرأي، لم نتمكن من الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأي تدقيق حول البيانات المالية.*

B. فقرة أساس الرأي:

١- يجب على المدقق عندما يصدر رأياً معدلاً حول البيانات المالية أن يعدل عنوان فقرة أساس الرأي ويستخدم العنوان التالي" أساس الرأي المتحفظ "أو" أساس الرأي السلبي "أو" أساس عدم إبداء الرأي" بحسب الحالة.

٢- بالإضافة للمتطلبات الواردة في المعيار الدولي للتدقيق رقم 700 حول فقرة أساس الرأي، يجب على المدقق أن يضيف ضمن هذه الفقرة وصفًا واضحاً حول المسألة التي دعت إلى التعديل. ويجب على المدقق أن يبين في هذه الفقرة أحد الأمور التالية بحسب الحالة:

a. وصفاً وتحديداً للآثار المالية للأخطاء الجوهرية عند وجودها
b. شرح حول الأخطاء الجوهرية الخاصة بالافصاحات السردية
c. طبيعة المعلومات المحذوفة في حال كان الخطأ ناتج عن عدم الإفصاح عن المعلومات المطلوب الإفصاح عنها
d. إذا نتج التعديل عن عدم القدرة على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة فعلى المدقق أن يبين في هذه الفقرة أسباب عدم القدرة.

٣- في حالة الرأي المتحفظ أو السلبي:

يتم تعديل وصف أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها كما يلي: *باعتقادنا أن أدلة التدقيق التي حصلنا عليها كافية ومناسبة وتشكل أساس لإبداء رأينا المتحفظ (أو السلبي).*

٤- في حالة عدم إبداء الرأي:

a. يجب **ألا يتضمن** تقرير المدقق أي من العبارتين التاليتين:

- الإشارة الى الفقرة في التقرير التي تبين مسؤوليات المدقق،
- العبارة المتعلقة بشأن ما إذا كان المدقق يعتقد بأن أدلة التدقيق التي حصل عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأي المدقق.

b. يذكر في فقرة أساس عدم إبداء الرأي أمر وحيد وهو أسباب عدم قدرة المدقق على الحصول على أدلة تدقيق.

c. فقرة مسؤوليات مدقق الحسابات حول تدقيق البيانات المالية:

١- في حالة الرأي المتحفظ أو السلبي: لا تغيير على ما ورد في المعيار 700.

٢- حالة عدم إبداء الرأي:

عند عدم إبداء الرأي نظرًا لعدم القدرة على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة فعلى المدقق أن يعدل فقرة مسؤوليات المدقق لتتضمن **فقط ما يلي**:

I. عبارة "إن مسؤوليتنا هي القيام بتدقيق البيانات المالية للشركة وفقًا للمعايير الدولية للتدقيق وإصدار تقرير تدقيق حولها".

II. عبارة " نظرًا للمسألة المبينة في فقرة أساس عدم إبداء الرأي، فإننا لم نتمكن من الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة لتشكل أساس لإبداء رأي تدقيق حول البيانات المالية".

III. العبارات الخاصة باستقلالية المدقق والمسؤوليات الأخلاقية الأخرى وفق ما ورد في المعيار 700 في فقرة أساس الرأي.

فيما يلي ملخص عن أهم الفروقات بين أنواع التقارير المعدلة:

	متحفظ	سلبي	عدم ابداء الرأي
فقرة الرأي	لقد دققنا...	لقد دققنا...	لقد تم تعيننا لتدقيق...
فقرة الرأي	فيما عدا ... فإن البيانات المالية تعرض بعدالة	البيانات المالية لا تعرض بعدالة	لم نقم بإبداء رأي حول البيانات المالية
فقرة أساس الرأي	✓ يتم وصف الحالة وتحديد المبالغ المتحفظ عليها. ✓ أدلة التدقيق التي حصلنا عليها كافية لإبداء رأينا المتحفظ.	✓ يتم وصف الحالة وتحديد المبالغ. ✓ أدلة التدقيق التي حصلنا عليها كافية لإبداء رأينا السلبي.	✓ يتم ذكر أسباب تضييق نطاق عمل المدقق. ✓ لم نتمكن من الحصول على أدلة تدقيق تشكل أساس لإبداء رأينا.
مسؤوليات الادارة	نفسها	نفسها	نفسها

مسؤوليات المدقق	نفسها	نفسها	✓ لم نتمكن من الحصول على أدلة تدقيق تشكل أساس لإبداء رأينا. ✓ الاستقلالية.

رابعاً: تعذر الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة نظرًا لقيود مفروضة من الإدارة

١. إذا أصبح المدقق على علم، بعد التعاقد مع الشركة، بأن الإدارة فرضت قيودًا على نطاق التدقيق والتي من المرجح أن تؤدي إلى الحاجة إلى إصدار رأي معدل حول البيانات المالية، فعلى المدقق أن يطلب من الإدارة أن ترفع هذه القيود.

٢. إذا رفضت الإدارة رفع القيود فعلى المدقق أن يتصل مع المكلفين بالحوكمة لمناقشة هذه المسألة وأن يحدد ما إذا كان من الممكن تنفيذ إجراءات بديلة للحصول على أدلة تدقيق مناسبة وكافية.

٣. إذا لم يتمكن المدقق من الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة فعلى المدقق أن يتخذ قراره وفق ما يلي:

a. إذا خلص المدقق إلى أن الآثار الممكنة للأخطاء غير المكتشفة، إن وجدت، على البيانات المالية يمكن أن تكون جوهرية، ولكن ليست واسعة النطاق فعلى المدقق أن يبدي رأياً متحفظًا؛

b. أما إذا خلص المدقق إلى أن الآثار الممكنة للأخطاء غير المكتشفة، إن وجدت، على البيانات المالية يمكن أن تكون جوهرية وواسعة النطاق لدرجة تجعل من التحفظ في الرأي أمرًا غير مناسب للتعبير عن مدى تعقيد الموقف فعلى المدقق أن:

i. ينسحب من التدقيق حيثما كان ذلك كان ممكنًا بموجب القانون أو النظام المعمول به؛

ii. أو إذا لم يكن الانسحاب من التدقيق ممكنًا فعليه أن يحجب الرأي حول البيانات المالية.

c. إذا انسحب المدقق فعليه قبل الانسحاب أن يبلغ المكلفين بالحوكمة بأي أمور تتعلق بالأخطاء التي اكتشفت أثناء التدقيق والتي دعت إلى تعديل الرأي.

أمثلة وحالات عملية:

بفرض كانت بيانات الشركة على الشكل التالي:

الايرادات	1,000,000,000 ليرة سورية
صافي الأرباح	50,000,000 ليرة سورية
مجموع حقوق الملكية	80,000,000 ليرة سورية
الأهمية النسبية	10,000,000 ليرة سورية

١- لم يتم تشكيل مؤونة للديون المشكوك بتحصيلها لرصيد أحد الزبائن الذي أعلن إفلاسه والبالغ 20 مليون - في هذه الحالة فإن المدقق يصدر رأي متحفظ.

٢- لم يتمكن المدقق من حضور جرد المخزون ولم يتمكن من القيام بإجراءات اخرى للتحقق من قيمة المخزون. بلغت قيمة المخزون 100 مليون وقيمة مجموع الأصول 900 مليون - في هذه الحالة فإن المدقق يصدر رأي متحفظ.

٣- لم يتمكن المدقق من حضور جرد المخزون ولم يتمكن من القيام بإجراءات اخرى للتحقق من قيمة المخزون. كما لم يتمكن من الحصول على ما يؤيد صحة أرصدة الذمم المدينة والدائنة - في هذه الحالة فإن المدقق يمتنع عن إبداء الرأي.

٤- عند إعداد البيانات المالية الموحدة للشركة، لم تقم الشركة بتوحيد البيانات المالية لإحدى شركاتها التابعة التي استحوذت عليها خلال العام، والتي في حال توحيدها سيكون لها أثر جوهري على البيانات المالية الموحدة - في هذه الحالة فإن المدقق يصدر رأي سلبي.

٥- لم يتمكن المدقق من الحصول على ما يثبت ملكية الشركة لاحد استثماراتها في الخارج والتي يظهر في بيان المركز المالي للشركة ويشكل حوالي 90% من قيمة أصول الشركة - في هذه الحالة فإن المدقق يمتنع عن إبداء الرأي.
٦- لم يتم تشكيل مؤونة للديون المشكوك بتحصيلها لرصيد أحد الزبائن الذي أعلن إفلاسه والبالغ 500 ألف ليرة سورية - في هذه الحالة فإن المدقق يصدر رأي غير معدل (غير متحفظ).

فيما يلي أمثلة توضيحية حول انواع التقارير المعدلة لمدقق الحسابات المستقل:

مثال توضيحي رقم 2 –تقرير متحفظ بسبب وجود أخطاء جوهرية في البيانات المالية

تقرير مدققي الحسابات المستقلين

إلى مساهمي شركة xxxx

الرأي المتحفظ

لقد دققنا البيانات المالية المرفقة لشركة xxx، والتي تتكون من بيان المركز المالي كما في 31 كانون الأول 2020، وبيانات الدخل الشامل والتغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات حول البيانات المالية بما في ذلك ملخص لأهم السياسات المحاسبية.

في رأينا، وفيما عدا تأثير ما هو مبين في فقرة أساس الرأي المتحفظ، فإن البيانات المالية تُظهر بعدالة، من كافة النواحي الجوهرية، المركز المالي للشركة كما في 31 كانون الأول 2020 وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ وفقاً لمعايير التقارير المالية الدولية.

أساس الرأي المتحفظ

بلغت قيمة المخزون في بيان المركز المالي مبلغ 50,000,000 ليرة سورية. قامت الإدارة بتقييم المخزون بالتكلفة فقط وليس حسب التكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل كما هو مطلوب وفقا لمعيار المحاسبي الدولي رقم 2. في حال قامت الإدارة بتقييم المخزون حسب التكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل، فسوف يتم تخفيض قيمة المخزون بقيمة 15,000,000 ليرة سورية. وبالتالي فإن تكلفة المبيعات سوف تزداد بمبلغ 15,000,000، وصافي الربح وضريبة الدخل وحقوق المساهمين سوف تنخفض بمبلغ 15,000,000 ليرة سورية و3,000,000 ليرة سورية و12,000,000 ليرة سورية على التوالي.

لقد قمنا بالتدقيق وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق. إن مسؤولياتنا وفقاً لهذه المعايير موضحة في فقرة "مسؤوليات المدقق حول تدقيق البيانات المالية" في تقريرنا. إننا مستقلون عن الشركة وفقًا لقواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين الصادرة عن مجلس قواعد السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين "IESBA Code"، وقواعد السلوك المهني ذات الصلة بتدقيقنا للبيانات المالية في الجمهورية العربية السورية، وقد قمنا بالالتزام بمسؤولياتنا الأخلاقية الأخرى وفقًا للقواعد المذكورة. في اعتقادنا أن ادلة التدقيق التي حصلنا عليها كافية وملائمة وتوفر أساساً لإبداء رأينا المتحفظ.

مسؤوليات الإدارة عن البيانات المالية

راجع المثال التوضيحي رقم 1

مسؤوليات مدقق الحسابات حول تدقيق البيانات المالية

راجع المثال التوضيحي رقم 1

اسم المدقق

دمشق – الجمهورية العربية السورية

25 نيسان 2021

مثال توضيحي رقم 3 –تقرير متحفظ بسبب عدم القدرة على الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة

تقرير مدققي الحسابات المستقلين

إلى مساهمي شركة xxxx

الرأي المتحفظ

لقد دققنا البيانات المالية المرفقة لشركة xxx، والتي تتكون من بيان المركز المالي كما في 31 كانون الأول 2020، وبيانات الدخل الشامل والتغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات حول البيانات المالية بما في ذلك ملخص لأهم السياسات المحاسبية.

في رأينا، وفيما عدا التأثيرات الممكنة للأمور المذكورة في فقرة أساس الرأي المتحفظ، فإن البيانات المالية تُظهر بعدالة، من كافة النواحي الجوهرية، المركز المالي للشركة كما في 31 كانون الأول 2020 وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ وفقاً لمعايير التقارير المالية الدولية.

أساس الرأي المتحفظ

لم نتمكن من حضور ومشاهدة جرد المخزون في نهاية السنة المالية والبالغ 50,000,000 ليرة سورية كما في 31 كانون الأول 2020. كما أننا لم نتكمن من القيام بإجراءات تدقيق بديلة للتحقق من صحة أرصدة المخزون كما في ذلك التاريخ. ونتيجة لذلك، لم يكن بإمكاننا التأكد فيما إذا كان هناك أية تعديلات كان يجب قيدها فيما يتعلق بمخزون اخر المدة في البيانات المالية المرفقة.

لقد قمنا بالتدقيق وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق. إن مسؤولياتنا وفقاً لهذه المعايير موضحة في فقرة "مسؤوليات المدقق حول تدقيق البيانات المالية" في تقريرنا. إننا مستقلون عن الشركة وفقًا لقواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين الصادرة عن مجلس قواعد السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين "IESBA Code"، وقواعد السلوك المهني ذات الصلة بتدقيقنا للبيانات المالية في الجمهورية العربية السورية، وقد قمنا بالالتزام بمسؤولياتنا الأخلاقية الأخرى وفقًا للقواعد المذكورة. في اعتقادنا أن ادلة التدقيق التي حصلنا عليها كافية وملائمة وتوفر أساساً لإبداء رأينا المتحفظ.

مسؤوليات الإدارة عن البيانات المالية

راجع المثال التوضيحي رقم 1

مسؤوليات مدقق الحسابات حول تدقيق البيانات المالية

راجع المثال التوضيحي رقم 1

اسم المدقق
دمشق – الجمهورية العربية السورية
25 نيسان 2021

مثال توضيحي رقم 4 –تقرير سلبي بسبب وجود أخطاء جوهرية واسعة النطاق في البيانات المالية

تقرير مدققي الحسابات المستقلين

إلى مساهمي شركة xxxx

الرأي السلبي

لقد دققنا البيانات المالية الموحدة المرفقة لشركة xxx والشركات التابعة لها ("الشركة")، والتي تتكون من بيان المركز المالي الموحد كما في 31 كانون الأول 2020 والبيانات الموحدة للدخل الشامل والتغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات حول البيانات المالية الموحدة بما في ذلك ملخص لأهم السياسات المحاسبية.

في رأينا، نظراً لأهمية الأمر المذكور في فقرة أساس الرأي السلبي في تقريرنا، فإن البيانات المالية الموحدة المرفقة لا تُظهر بعدالة، المركز المالي للشركة كما في 31 كانون الأول 2020 وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ وفقاً لمعايير التقارير المالية الدولية.

أساس الرأي السلبي

كما هو مبين في الايضاح رقم 18 حول البيانات المالية الموحدة، لم تقم الشركة بتوحيد البيانات المالية لشركتها التابعة XYZ، والتي استحوذت عليها خلال السنة المالية 2020، ولذلك لأنها لم تتمكن من التأكد من القيمة العادلة للأصول والمطاليب الخاصة بالشركة التابعة كما في تاريخ الاستحواذ. لذلك فقد تم تسجيل قيمة هذا الاستثمار بالتكلفة. تتطلب معايير التقارير المالية الدولية أن يتم توحيد كافة الشركات التابعة التي تسيطر عليها الشركة. في حال تم توحيد البيانات المالية للشركة التابعة، فإن العديد من عناصر البيانات المالية المرفقة سوف تتأثر بشكل جوهري .لم نستطع تحديد تأثير عدم التوحيد على البيانات المالية المرفقة للشركة.

لقد قمنا بالتدقيق وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق. إن مسؤولياتنا وفقاً لهذه المعايير موضحة في فقرة "مسؤوليات المدقق حول تدقيق البيانات المالية" في تقريرنا. إننا مستقلون عن الشركة وفقًا لقواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين الصادرة عن مجلس قواعد السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين "IESBA Code"، وقواعد السلوك المهني ذات الصلة بتدقيقنا للبيانات المالية في الجمهورية العربية السورية، وقد قمنا بالالتزام بمسؤولياتنا الأخلاقية الأخرى وفقًا للقواعد المذكورة. في اعتقادنا أن ادلة التدقيق التي حصلنا عليها كافية وملائمة وتوفر أساساً لإبداء رأينا السلبي.

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن البيانات المالية الموحدة

راجع المثال التوضيحي رقم 1

مسؤوليات مدقق الحسابات حول تدقيق البيانات المالية الموحدة

راجع المثال التوضيحي رقم 1

اسم المدقق

دمشق – الجمهورية العربية السورية

25 نيسان 2021

مثال توضيحي رقم 5 –تقرير يتضمن الامتناع عن إبداء الرأي بسبب عدم القدرة على الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة

تقرير مدققي الحسابات المستقلين

إلى مساهمي شركة xxxx

عدم إبداء الرأي

لقد تم تعيننا لتدقيق البيانات المالية المرفقة لشركة xxx، والتي تتكون من بيان المركز المالي كما في 31 كانون الأول 2020 وبيانات الدخل الشامل والتغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات حول البيانات المالية بما في ذلك ملخص لأهم السياسات المحاسبية

إننا لا نبدي رأي حول البيانات المالية المرفقة للشركة. نظرًا لأهمية الأمور المبينة في فقرة أساس عدم إبداء الرأي في تقريرنا، لم نتمكن من الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأي تدقيق حول هذه البيانات المالية.

أساس عدم إبداء الرأي

تم تعيننا كمدققين لحسابات الشركة بعد تاريخ 31 كانون الأول 2020 وبالتالي فإننا لم نحضر عملية جرد المخزون في بداية ونهاية السنة المالية. كما أننا لم نتمكن من القيام بإجراءات تدقيق بديلة للتحقق من صحة كميات المخزون كما في 31 كانون الأول 2019 و2020 والبالغة 25,000,000 ليرة سورية و30,000,000 ليرة سورية على التوالي. كذلك فقد قامت الشركة بتطبيق نظام محاسبي جديد للذمم المدينة خلال أيلول 2020 مما أدى إلى وجود أخطاء كثيرة في أرصدة الذمم المدينة. لم نستطع من القيام بإجراءات بديلة تمكننا من التحقق أو المصادقة على أرصدة الذمم المدينة البالغة 50,000,000 ليرة سورية كما في 31 كانون الأول 2020. نتيجة لهذه

الأمور، لم يكن بإمكاننا التأكد فيما إذا كان هناك أية تعديلات كان يجب قيدها فيما يتعلق بأرصدة المخزون والذمم المدينة، والعناصر المكونة لبيان الدخل الشامل، وبيان التغيرات في حقوق الملكية وبيان التدفقات النقدية.

مسؤوليات الإدارة عن البيانات المالية

راجع المثال التوضيحي رقم 1

مسؤوليات مدقق الحسابات حول تدقيق البيانات المالية

إن مسؤوليتنا هي القيام بتدقيق البيانات المالية للشركة وفقًا للمعايير الدولية للتدقيق وإصدار تقرير تدقيق حولها. ومع ذلك، نظرًا للمسائل المبينة في فقرة أساس عدم إبداء الرأي في تقريرنا، فإننا لم نتمكن من الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة لتشكل أساس لإبداء رأي تدقيق حول البيانات المالية.

إننا مستقلون عن الشركة وفقًا لقواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين الصادرة عن مجلس قواعد السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين "IESBA Code"، وقواعد السلوك المهني ذات الصلة بتدقيقنا للبيانات المالية في الجمهورية العربية السورية، وقد قمنا بالالتزام بمسؤولياتنا الأخلاقية الأخرى وفقًا للقواعد المذكورة.

اسم المدقق

دمشق – الجمهورية العربية السورية

25 نيسان 2021

معيار التدقيق الدولي رقم (706)

فقرات التركيز على أمور هامة وفقرات الأمور الأخرى في تقرير المدقق

أولاً: فقرة التركيز على أمور هامة

I. هي فقرة يتم اضافتها الى تقرير المدقق لتلفت الانتباه الى أمر معين معروض أو مفصح عنه في البيانات المالية والذي يعتبر من وجهة نظر المدقق ضروري لفهم المستخدمين للبيانات المالية.

II. إذا رأى المدقق أنه من الضروري لفت انتباه المستخدمين لأمر معروض أو مفصح عنه في البيانات المالية والذي، بنظر المدقق، جعلته أهميته أساسيًا لفهم المستخدمين للبيانات المالية، فعندها ينبغي على المدقق إدراج فقرة "تركيز على أمور هامة" في تقرير المدقق شريطة ألا يكون مطلوبا من المدقق تعديل رأيه وفقاً للمعيار الدولي رقم 705 كنتيجة لهذا الأمر، وألا تكون من مسائل التدقيق الرئيسية وفق المعيار الدولي رقم 701.

III. في حال قرر المدقق إضافة هذه الفقرة الى تقريره فإنه يقوم بإدراجها تحت عنوان "التركيز على أمور هامة" أو أي عنوان آخر يراه مناسباً. كما يجب الاشارة في هذه الفقرة الى الافصاح المتعلق بهذه المسألة في البيانات المالية. كما يجب أن يبين المدقق أنه لم يتم تعديل رأيه حول البيانات المالية فيما يتعلق بهذه المسألة.

IV. من الأمثلة على الظروف التي يرى فيها المدقق أنه من الضروري إدراج فقرة تركيز على امور هامة:
   A. حالات عدم التيقن المتعلقة بالنتائج المستقبلية لدعوى قضائية.
   B. التطبيق المبكر لأحد معايير المحاسبة الجديدة والذي كان له أثر واسع النطاق على البيانات المالية.
   C. كارثة كبيرة أثرت بشكل كبير على المركز المالي للمنشأة.
   D. حدث لاحق مهم والذي يحدث بين تاريخ البيانات المالية وتاريخ تقرير المدقق.

V. يجب الانتباه الى أن فقرة التركيز على أمور هامة لا تؤثر على رأي المدقق فهي:
   A. ليست بديلا عن اصدار المدقق لرأي متحفظ أو سلبي أو الامتناع عن إبداء الرأي عندما يتطلب الأمر ذلك.
   B. ليست بديلا عن الإفصاحات في البيانات المالية المطلوبة وفق إطار التقارير المالية المعمول به.

C. ليست بديلا عن متطلبات المعيار الدولي للتدقيق رقم 570 عند وجود شك جوهري حول قدرة الشركة على الاستمرار كمنشأة مستمرة.

VI. يعتمد مكان فقرة التركيز على أمور هامة على طبيعة وأهمية المعلومات الواردة فيها، فقد ترد بعد فقرة أساس الراي مباشرة. عندما يحتوي التقرير على مسائل التدقيق الرئيسية وفق المعيار الدولي رقم 701، عندها فقد يتم عرضها مباشرة قبل أو بعد فقرة مسائل التدقيق الرئيسية.

ثانياً: فقرة الأمور الأخرى

I. هي فقرة يتم اضافتها الى تقرير المدقق بحيث تشير الى أمور أخرى غير تلك المعروضة أو المفصح عنه في البيانات المالية والتي تعتبر بنظر المدقق ملائمة لفهم المستخدمين لعملية التدقيق أو مسؤوليات المدقق أو تقريره.

II. من الأمثلة على الظروف التي يرى فيها المدقق أنه من الضروري إدراج فقرة أمور أخرى:

A. لتوضيح الظروف التي منعت المدقق من الانسحاب من عملية التدقيق بسبب القيود التي فرضتها الادارة على عمل المدقق.

B. عندما تقوم الادارة بإعداد أكثر من مجموعة من البيانات المالية تكون كل واحدة منها معدة وفقا لمعايير مختلفة ويطلب من المدقق ابداء الرأي حول كل واحدة منها على حدة.

C. لتقييد استخدام تقرير التدقيق لمستخدمين محددين ولبيان انه لا يجوز استخدام هذا التقرير من قبل أطراف أخرى.

D. البيانات المالية للسنة المالية السابقة غير مدققة، أو مدققة من قبل مدقق آخر.

III. يعتمد مكان فقرة الأمور الاخرى على طبيعة وأهمية المعلومات الواردة فيها. عندما يكون الغرض منها لفت انتباه المستخدمين لأمر متعلق بمسؤوليات تقرير أخرى يتم تناولها في تقرير المدقق، عندها تدرج تحت عنوان "تقرير حول المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى".

مثال توضيحي رقم 6 –تقرير غير متحفظ يتضمن فقرة تركيز على امور هامة وفقرة امور اخرى

تقرير مدققي الحسابات المستقلين
إلى السادة الشركاء في شركة xxxx المحدودة المسؤولية
الرأي
لقد دققنا البيانات المالية المرفقة لشركة xxx، والتي تتكون من بيان المركز المالي كما في 31 كانون الأول 2020 وبيانات الدخل الشامل والتغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات حول البيانات المالية بما في ذلك ملخص لأهم السياسات المحاسبية.
في رأينا، إن البيانات المالية تُظهر بعدالة، من كافة النواحي الجوهرية، المركز المالي للشركة كما في 31 كانون الأول 2020 وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ وفقاً لمعايير التقارير المالية الدولية.
أساس الرأي
لقد قمنا بالتدقيق وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق. إن مسؤولياتنا وفقاً لهذه المعايير موضحة في فقرة "مسؤوليات المدقق حول تدقيق البيانات المالية" في تقريرنا. إننا مستقلون عن الشركة وفقًا لقواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين الصادرة عن مجلس قواعد السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين "IESBA Code"، وقواعد السلوك المهني ذات الصلة بتدقيقنا للبيانات المالية في الجمهورية العربية السورية، وقد قمنا بالالتزام بمسؤولياتنا الأخلاقية الأخرى وفقًا للقواعد المذكورة. في اعتقادنا أن ادلة التدقيق التي حصلنا عليها كافية وملائمة وتوفر أساساً لإبداء رأينا.
التركيز على أمور هامة
نلفت الانتباه الى الايضاح رقم 23 حول البيانات المالية والذي يبين أنه يوجد قضية مرفوعة على الشركة من قبل مؤسسة xxx وأن هناك حالة عدم يقين تتعلق بالنتائج التي قد تترتب على هذه القضية. لم نعدل رأينا فيما يتعلق بهذا الأمر.
أمر آخر
لقد تم تدقيق البيانات المالية للشركة للسنة المنتهية في 31 كانون الأول 2019 من قبل مدقق حسابات مستقل آخر، والذي أصدر تقريراً غير متحفظ حول تلك البيانات المالية بتاريخ 10 شباط 2020.
مسؤوليات الإدارة عن البيانات المالية
راجع المثال التوضيحي رقم 1
مسؤوليات مدقق الحسابات حول تدقيق البيانات المالية
راجع المثال التوضيحي رقم 1

اسم المدقق

دمشق – الجمهورية العربية السورية
10 نيسان 2021

معيار التدقيق الدولي رقم (710)

المعلومات المقارنة
يتناول هذا المعيار مسؤوليات المدقق المتعلقة بالمعلومات المقارنة في عملية تدقيق البيانات المالية.
المعلومات المقارنة هي القيم والإفصاحات المدرجة في البيانات المالية فيما يتعلق بواحدة أو أكثر من الفترات السابقة وفقًا لإطار إعداد التقارير المالية المطبق. وتعتمد طبيعة المعلومات المقارنة المعروضة في البيانات المالية للمنشأة على متطلبات إطار إعداد التقارير المالية المطبق.

أولاً: إجراءات التدقيق الخاصة بالمعلومات المقارنة

على المدقق تحديد ما إذا كانت البيانات المالية تتضمن المعلومات المقارنة التي يتطلبها إطار إعداد التقارير المالية المطبق وما إذا كانت هذه المعلومات مصنفة بشكل مناسب. ولهذا الغرض، ينبغي على المدقق:

a. تقييم ما إذا كانت المعلومات المقارنة تتفق مع القيم والإفصاحات الأخرى المعروضة في الفترة السابقة أو معاد عرضها حيثما كان ذلك مناسباً.
b. تقييم ما إذا كانت السياسات المحاسبية التي تعكسها المعلومات المقارنة متسقة مع تلك المطبقة في الفترة الحالية أو، في حال وجود تغيرات في السياسات المحاسبية، ما إذا كانت تلك التغيرات مطبقة بشكل مناسب.
c. ينبغي على المدقق طلب إقرارات خطية لجميع الفترات المشار إليها في رأي المدقق. كما ينبغي عليه الحصول على إقرار خطي فيما يتعلق بأي إعادة عرض تم القيام به لتصحيح خطأ جوهري في البيانات المالية للفترة السابقة التي تؤثر على المعلومات المقارنة.

ثانياً: اعتبارات خاصة بتقرير التدقيق

A. في حال تضمن تقرير المدقق الذي صدر في الفترة السابقة، رأيًا متحفظًا أو سلبيا أو حجبًا للرأي وتم لاحقا حل الأمر الذي نتج عنه التعديل من خلال تصحيح المعالجة المحاسبية أو القيام بالإفصاح المناسب، عندها لا يشير المدقق في تقرير التدقيق عن السنة الحالية الى الرأي الصادر في السنة السابقة.
أما إذا لم يتم حل الأمر الذي نتج عنه التعديل في الرأي، فينبغي على المدقق أن يعدل فقرة رأي المدقق حول البيانات المالية للفترة الحالية. وفي فقرة أساس الرأي المعدل، ينبغي على المدقق:
١) الإشارة إلى كل من أرقام الفترة الحالية والأرقام المقابلة في وصف الأمر الذي نتج عنه التعديل،
٢) أو توضيح أنه قد تم تعديل رأي التدقيق بسبب آثار الأمر الذي لم يتم حله على المقارنة بين أرقام الفترة الحالية والأرقام المقابلة.
(راجع المثال التوضيحي رقم 7)

B. إذا حصل المدقق أثناء تدقيقه للفترة الحالية على أدلة تدقيق تفيد بأن البيانات المالية للفترة السابقة التي صدر بشأنها رأي غير معدل، تحتوي على أخطاء جوهرية، عندها يكون المدقق امام احدى حالتين:
١) في حال تم اعادة عرض الأرقام المقابلة وتم القيام بالافصاحات المناسبة في البيانات المالية للفترة الحالية، عندها يتوجب على المدقق اضافة فقرة تركيز على امور هامة يشرح فيها الحالة ويشير الى الإفصاحات ذات الصلة في البيانات المالية،
٢) في حال لم يتم إعادة عرض الأرقام المقابلة أو القيام بالإفصاحات المناسبة، فعلى المدقق إبداء رأي متحفظ أو سلبي في تقرير المدقق حول البيانات المالية للفترة الحالية، وبيان أن هذا التعديل في الرأي عائد على الأرقام المقابلة المعروضة.

C. في حال كانت البيانات المالية للفترة السابقة مدققة من قبل المدقق آخر، فعلى المدقق أن يضيف فقرة أمور أخرى الى تقرير المدقق يبين فيها أنه قد تم تدقيق البيانات المالية للفترة السابقة من قبل مدقق آخر ونوع الرأي الذي أصدره وتاريخ ذلك التقرير.

D. في حال كانت البيانات المالية للفترة السابقة غير مدققة، فعلى المدقق أن يضيف فقرة أمور أخرى الى تقرير المدقق يبين فيها أن الأرقام المقابلة غير مدققة. وهذا لا يعفي المدقق من التحقق من أن الأرصدة الافتتاحية خالية من الأخطاء الجوهرية.

يبين المثال التوضيحي التالي تقرير المدقق وفق الافتراضات التالية:
١. يتضمن تقرير المدقق الصادر في الفترة السابقة رأيًا متحفظًا.

٢. الأمر الذي نتج عنه التحفظ لم يتم حله بعد.
٣. تعتبر آثار الأمر أو آثاره المحتملة على أرقام الفترة الحالية جوهرية وتتطلب تعديل على رأي المدقق فيما يتعلق بأرقام الفترة الحالية.

مثال توضيحي رقم 7 – الأرقام المقارنة

تقرير مدققي الحسابات المستقلين
إلى مساهمي شركة xxxx
الرأي المتحفظ
لقد دققنا البيانات المالية المرفقة لشركة xxx، والتي تتكون من بيان المركز المالي كما في 31 كانون الأول 2017، وبيانات الدخل الشامل والتغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات حول البيانات المالية بما في ذلك ملخص لأهم السياسات المحاسبية.
في رأينا، وفيما عدا تأثير ما هو مبين في فقرة أساس الرأي المتحفظ، فإن البيانات المالية تُظهر بعدالة، من كافة النواحي الجوهرية، المركز المالي للشركة كما في 31 كانون الأول 2017 وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ وفقاً لمعايير التقارير المالية الدولية.
أساس الرأي المتحفظ
كما هو مبين في الايضاح رقم 16 حول البيانات المالية، لم يتم احتساب الاستهلاك على الاصول الثابتة في البيانات المالية، مما يخالف متطلبات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وهذا ناتج عن القرار الذي اتخذته الإدارة في بداية السنة المالية السابقة والذي جعلنا نصدر رأياً متحفظاً حول البيانات المالية في تلك السنة. وفقا لطريقة القسط الثابت ومعدل استهلاك سنوي 10% فإن خسارة السنة سوف تزداد بمبلغ 5 مليون ليرة سورية في عام 2017 و3 مليون ليرة سورية خلال عام 2016، كما ستنخفض قيمة الاصول الثابتة بفعل الاستهلاك المتراكم بقيمة 6 مليون ليرة سورية في عام 2017 و4 مليون ليرة سورية خلال عام 2016.
لقد قمنا بالتدقيق وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق. إن مسؤولياتنا وفقاً لهذه المعايير موضحة في فقرة "مسؤوليات المدقق حول تدقيق البيانات المالية" في تقريرنا. إننا مستقلون عن الشركة وفقًا لقواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين الصادرة عن مجلس قواعد السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين "IESBA Code"، وقواعد السلوك المهني ذات الصلة بتدقيقنا للبيانات المالية في الجمهورية العربية السورية، وقد قمنا بالالتزام بمسؤولياتنا الأخلاقية الأخرى وفقًا للقواعد المذكورة. في اعتقادنا أن ادلة التدقيق التي حصلنا عليها كافية وملائمة وتوفر أساساً لإبداء رأينا المتحفظ.
مسؤوليات الإدارة عن البيانات المالية
راجع المثال التوضيحي رقم 1
مسؤوليات مدقق الحسابات حول تدقيق البيانات المالية
راجع المثال التوضيحي رقم 1

اسم المدقق
دمشق – الجمهورية العربية السورية
21 شباط 2018

معيار التدقيق الدولي رقم (701)

الإبلاغ عن مسائل التدقيق الرئيسية في تقرير المدقق المستقل

مقدمة

- في كانون الثاني 2015 أصدر مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية (IAASB) معاييره الجديدة والمعدلة الخاصة بتقرير مدقق الحسابات، والتي تتطلب من المدققين أن يقدموا تقارير ذات شفافية أكبر حول الشركات التي يقومون بتدقيقها.
- إن معايير التدقيق الجديدة والمعدلة سارية على تدقيق البيانات المالية للفترات المنتهية بتاريخ 15 كانون الأول 2016 وما بعده
- يتوقع من هذه المعايير الجديدة أن تغير طريقة عرض مدققي الحسابات لعملهم في تقرير المدقق.

أسباب التعديلات

تقرير المدقق الحالي:

- يركز على الرأي الثنائي حول البيانات المالية (تعرض بعدالة / لا تعرض بعدالة).
- باستثناء فقرة الرأي، فالفقرات الأخرى في تقرير التدقيق تكون غالباً نمطية وعامة.

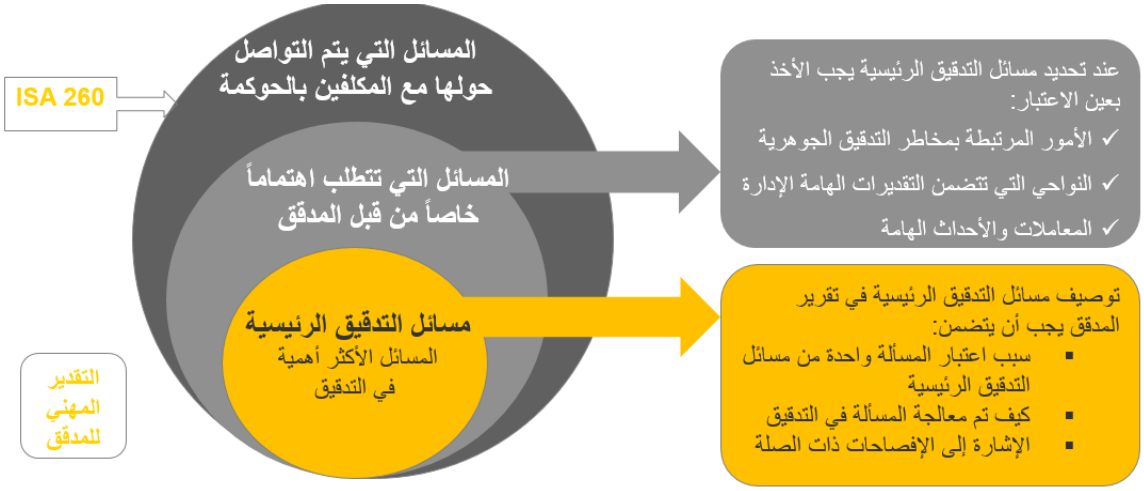
ما يريده المستثمرون:

- الإبقاء على فقرة الرأي كما هي.
- إغناء تقرير المدقق الجديد بمعلومات أكثر تفصيلاً حول عملية التدقيق ودور المدقق، والمسائل الأكثر أهمية خلال عملية التدقيق.

ما هي مسائل التدقيق الرئيسية؟

- ✓ حسب المعيار الدولي للتدقيق رقم 701 فإن مسائل التدقيق الرئيسية **هي تلك المسائل التي، وبحسب التقدير المهني للمدقق، كانت الأكثر أهمية خلال تدقيق البيانات المالية عن الفترة الحالية**.
- ✓ إن عرض مسائل التدقيق الرئيسية في تقرير مدقق الحسابات هو ملزم لكافة الشركات المدرجة.
- ✓ يتم اختيار مسائل التدقيق الرئيسية من بين المسائل التي تم التواصل حولها مع المكلفين بالحوكمة.
- ✓ يتم اختيار مسائل التدقيق الرئيسية في تقرير المدقق بناءً على التقدير المهني للمدقق.
- ❖ مسائل التدقيق الرئيسية:
  - ✓ ليست بديلا عن الإفصاحات في البيانات المالية
  - ✓ ليست بديلا عن إصدار المدقق لتقرير متحفظ وفق المعيار الدولي للتدقيق رقم 705 (عندما يتطلب الامر ذلك)
  - ✓ ليست بديلا عن الإبلاغ (في تقرير المدقق) عن أي أمر يتعلق بمبدأ الاستمرارية وفق المعيار الدولي للتدقيق رقم 570
  - ✓ لا تقدم رأياً منفصلاً حول هذه المسألة.

كيف يتم تحديد مسائل التدقيق الرئيسية؟



كيف تظهر مسائل التدقيق الرئيسية في تقرير المدقق؟

- تظهر في بند منفصل في التقرير بعد فقرة أساس الرأي حيث يتم وصف كل مسألة من المسائل على حدة باستخدام عنوان مناسب.
- في حال الامتناع عن إبداء الرأي حول البيانات المالية (Disclaimer)فإن المعيار الدولي للتدقيق رقم (705 المعدل) يمنع إضافة فقرة مسائل التدقيق الرئيسية الى تقرير المدقق.
- يجب أن تكون مسائل التدقيق الرئيسية واضحة، موجزة، مفهومة، وخاصة بكل شركة على حدة
- **يجب ذكر سبب** اعتبار المسألة إحدى أكثر المسائل أهمية في عملية التدقيق وبالتالي اختيارها كإحدى مسائل التدقيق الرئيسية.
- **يجب ذكر كيف تمت معالجة المسألة** في سياق عملية التدقيق، والتي قد تتضمن جوانب استجابة المدقق وملخص عن الإجراءات التي تمت.
- **يجب الإشارة إلى الإفصاحات** ذات الصلة في البيانات المالية.
- يجب الانتباه الى الصياغة المستخدمة في توصيف المسألة بحيث:
  - ✓ لا يفهم منها بأن المسألة لم يتم التعامل معها من قبل المدقق أثناء تكوين الرأي حول البيانات المالية ككل،
  - ✓ تصف المسألة بشكل يعكس الحالة وفق خصوصية الشركة بعيداً عن استخدام لغة عامة أو موحدة،
  - ✓ تأخذ بعين الاعتبار كيف تمت معالجة المسألة في الإفصاحات الواردة في البيانات المالية،
  - ✓ لا تحتوي على معلومات غير مفصح عنها سابقاً من قبل الشركة،
  - ✓ لا تحتوي بشكل صريح أو ضمني على رأي منفصل حول بعض بنود البيانات المالية،
  - ✓ لا تحتوي على مصطلحات تدقيق معقدة.

- هناك نقاط تتم معالجتها في فقرات مختلفة في التدقيق لا تذكر بين مسائل التدقيق الرئيسية:
  - ✓ المسائل التي تؤدي لرأي متحفظ أو سلبي،
  - ✓ حالات عدم التيقن التي تثير الشك حول قدرة المنشأة على الاستمرار في العمل على أساس مبدأ الاستمرارية.

<u>مثال حول كيفية صياغة مسائل التدقيق الرئيسية</u>

الالتزامات الطارئة المتعلقة بالقضايا القانونية

مسائل التدقيق الرئيسية	كيف تمت معالجة المسألة في تدقيقنا
إن المجموعة هي طرف في عدة قضايا قانونية. يمكن الرجوع **للإفصاح 34** في البيانات المالية للمزيد من التفاصيل. لقد ركزنا على هذه النقطة **بسبب** احتمالية أن يكون على المجموعة التزامات جوهرية (خاصةً بما أنها ذات صلة بالمطالبة المؤكدة من جهة خارجية). إن تقييم ما إذا كان يجب الاعتراف بالتزام أم لا وما إذا كانت المبالغ يمكن تقديرها بشكلٍ موثوق يتضمن إلى حد ما القيام بتقديرات من قبل الإدارة.	**تضمنت إجراءات التدقيق** التي قمنا بها تقييم المشورة القانونية التي حصلت عليها المجموعة، بالإضافة إلى الاجتماعات الدورية مع الإدارة ومراجعة محاضر اجتماعات مجلس الإدارة لمناقشة التطورات في الإجراءات القضائية والمطالبات المؤكدة وغير المؤكدة. حصلنا أيضاً على تأكيدات من المستشارين القانونيين الخارجيين للمجموعة لمقارنة رأيهم حسب خبرتهم مع رؤية الإدارة من حيث تقييم كل من الالتزامات الطارئة الجوهرية والإفصاحات المتعلقة بها.

الملحق رقم 1 مقارنة بين الشكل القديم والشكل الجديد لتقرير مدقق الحسابات وفق المعيار الدولي للتدقيق رقم 700

في كانون الثاني 2015 تم إصدار المعيار الدولي للتدقيق رقم 700 المعدل والذي يعدل المعيار الدولي للتدقيق رقم 700 "تكوين رأي وإعداد تقارير حول البيانات المالية" أصبح هذا التعديل سارية على تدقيق البيانات المالية للفترات المنتهية بتاريخ 15 كانون الأول 2016 وما بعده.

جميع تقارير التدقيق المعدة وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق سوف تتأثر بهذا التعديل سواء كانت الشركة المدققة مدرجة أو غير مدرجة.

فيما يلي أهم التعديلات التي تميز الشكل الجديد لتقرير المدقق المستقل وفق للمعيار الدولي للتدقيق رقم 700 المعدل:

- فقرة الرأي أصبحت أولًا،
- تم إضافة فقرة أساس الرأي والتي تتضمن أيضاً تصريح حول استقلالية المدقق والوفاء بمتطلبات قواعد السلوك المهني. في التقرير السابق فإن فقرة أساس الرأي مطلوبة فقط في حال الرأي المعدل (متحفظ، سلبي، أو الامتناع عن إبداء الرأي)،
- في حال وجود شك جوهري حول قدرة الشركة على الاستمرار يتم إضافة فقرة خاصة بذلك. في التقرير السابق كان يتم ذكر هذا الأمر في فقرة التركيز على نقاط هامة،
- تم إضافة فقرة مسائل التدقيق الرئيسية (خاص بالشركات المدرجة)،
- تم إضافة فقرة حول المعلومات الأخرى المتضمنة في التقرير السنوي للشركة،
- تم إضافة عبارات حول مسؤولية كلاً من الإدارة ومدقق الحسابات فيما يتعلق بمبدأ الاستمرارية،
- تم تحديد مسؤولية المكلفين بالحوكمة (Those charged with governance) حول البيانات المالية،
- تم التوسع في فقرة مسؤولية مدقق الحسابات والتوسع في شرح الجوانب الرئيسية لعملية التدقيق كالاحتيال، والرقابة الداخلية، والسياسات والتقديرات المحاسبية، وتقييم العرض العام للبيانات المالية، هيكلية ومحتوى البيانات المالية والإفصاحات، تدقيق المجموعة، التواصل مع المكلفين بالحوكمة،
- تم إضافة اسم الشريك المسؤول عن عملية التدقيق engagement partner (خاص بالشركات المدرجة)

<u>مقارنة بين شكل التقرير القديم وشكل التقرير الجديد</u>

التقرير القديم

1. مقدمه تتضمن التعريف عن القوائم المالية
2. مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية
3. مسؤولية مدققي الحسابات
4. أساس الرأي (في حالة التقرير المعدل)
5. الرأي
6. التركيز على نقاط هامة (إن وجدت)
7. أمور أخرى (إن وجدت)
8. تقرير حول المتطلبات القانونية والتشريعية

التقرير الجديد

1. الرأي
2. أساس الرأي (الاستقلالية – متطلبات السلوك المهني)
3. الشكوك الجوهرية حول الاستمرارية (إن وجدت)
4. التركيز على نقاط هامة (إن وجدت)
5. مسائل التدقيق الرئيسية (للشركات المدرجة فقط)
6. أمور أخرى (إن وجدت)
7. مسؤوليات الإدارة والمكلفون بالحوكمة
8. مسؤوليات المدقق
9. تقرير حول المتطلبات القانونية والتشريعية
10. اسم الشريك المسؤول عن التدقيق (للشركات المدرجة فقط)

فيما يلي مثال توضيحي رقم 9 يبين تقرير مدقق الحسابات المستقل (تقرير غير متحفظ) لأحدى الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية معد وفق الشكل القديم المطلوب وفق المعيار الدولي للتدقيق رقم 700.

مثال توضيحي رقم 9 –تقرير غير معدل (غير متحفظ) معد وفقا للشكل القديم المطلوب في المعيار 700

خاص بشركات مساهمة و فروع الشركات الاجنبية

Association of Syrian Certified Accountants

جمعية المحاسبين القانونيين في سورية

شهادة محاسب قانوني

تقرير مدققي الحسابات المستقلين إلى مساهمي بنك [redacted]

تقرير حول البيانات المالية الموحدة

لقد دققنا البيانات المالية الموحدة المرفقة **لبنك [redacted]** ("البنك") **والشركة التابعة له** ("المجموعة")، والتي تتكون من بيان المركز المالي الموحد كما في 31 كانون الأول 2015 والبيانات الموحدة للدخل والدخل الشامل والتغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، وملخص لأهم السياسات المحاسبية والإيضاحات الأخرى.

مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية الموحدة

إن الإدارة هي المسؤولة عن إعداد البيانات المالية الموحدة وعرضها بصورة عادلة وفقاً لمعايير التقارير المالية الدولية. بالإضافة إلى تحديد نظام الرقابة الداخلي الضروري لإعداد وعرض بيانات مالية موحدة خالية من الأخطاء الجوهرية سواءً الناتجة عن احتيال أو عن خطأ.

مسؤولية مدققي الحسابات

إن مسؤوليتنا هي إبداء الرأي حول هذه البيانات المالية الموحدة استنادا إلى تدقيقنا. لقد قمنا بتدقيقنا وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق، وتتطلب منا هذه المعايير الالتزام بقواعد السلوك المهني وتخطيط وتنفيذ أعمال التدقيق للحصول على تأكيد معقول بأن البيانات المالية الموحدة خالية من الأخطاء الجوهرية.

يتضمن التدقيق القيام بإجراءات للحصول على أدلة مؤيدة للمبالغ والإيضاحات الواردة في البيانات المالية الموحدة. إن اختيار تلك الإجراءات يستند إلى اجتهاد مدقق الحسابات بما في ذلك تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية الموحدة سواءً الناتجة عن الاحتيال أو الخطأ. عند تقييم مدقق الحسابات للمخاطر يأخذ في الاعتبار نظام الرقابة الداخلي للمجموعة ذي الصلة بإعداد وعرض البيانات المالية الموحدة بصورة عادلة وذلك لتصميم إجراءات تدقيق ملائمة للظروف وليس بهدف إبداء رأي حول مدى فعالية نظام الرقابة الداخلي للمجموعة. يتضمن التدقيق كذلك تقييم ملاءمة السياسات المحاسبية المطبقة ومعقولية التقديرات المحاسبية التي قامت بها الإدارة، إضافة إلى تقييم العرض العام للبيانات المالية الموحدة. في اعتقادنا أن أدلة التدقيق التي حصلنا عليها كافية وملائمة وتوفر أساساً لإبداء رأينا.

الرأي

في رأينا، إن البيانات المالية الموحدة تُظهر بعدالة، من كافة النواحي الجوهرية، المركز المالي للمجموعة كما في 31 كانون الأول 2015 وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ وفقاً لمعايير التقارير المالية الدولية.

تقرير حول المتطلبات القانونية

- إن نطاق تدقيقنا يتضمن أيضاً التأكد من مدى انسجام المجموعة مع أنظمة وتعليمات هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية وخصوصاً المتعلقة منها بالبيانات المالية.
- تحتفظ المجموعة بقيود وسجلات محاسبية بصورة أصولية، وإن البيانات المالية الموحدة المرفقة متفقة معها ونوصي بالمصادقة عليها.

المعيار الدولي للتدقيق ISA 610
استخدام عمل المدققين الداخليين

مقدمة

النطاق
يتناول هذا المعيار مسؤوليات المدقق الخارجي عند استخدام عمل المدققين الداخليين. ويتضمن ذلك: استخدام عمل وظيفة التدقيق الداخلي في الحصول على أدلة التدقيق؛ والاستعانة بالمدققين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة تحت توجيه وإشراف وفحص المدقق الخارجي.
لا ينطبق هذا المعيار إذا لم توجد في المنشأة وظيفة للتدقيق الداخلي.
إذا كانت في المنشأة وظيفة للتدقيق الداخلي، فإن المتطلبات الواردة في هذا المعيار فيما يتعلق باستخدام عمل تلك الوظيفة لا تنطبق إذا: كانت مسؤوليات وأنشطة الوظيفة غير ذات صلة بالتدقيق؛ أو كان المدقق الخارجي لا يتوقع استخدام عمل الوظيفة في الحصول على أدلة التدقيق استناداً إلى فهم المدقق المبدئي للوظيفة الذي تم التوصل إليه نتيجة للإجراءات المنفذة بموجب معيار التدقيق الدولي ISA 315.
ولا يتطلب أي مما هو وارد في هذا المعيار من المدقق الخارجي استخدام عمل وظيفة التدقيق الداخلي لتعديل طبيعة أو توقيت إجراءات التدقيق التي سيتم تنفيذها مباشرة من قبل المدقق الخارجي أو تقليل مداها؛ بل يُترك ذلك لقرار المدقق الخارجي عند وضعه للاستراتيجية العامة للتدقيق.
علاوة على ذلك، لا تنطبق المتطلبات الواردة في هذا المعيار فيما يتعلق بالمساعدة المباشرة إذا لم يخطط المدقق الخارجي للاستعانة بالمدققين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة.
في بعض الدول، وبموجب التشريعات أو القوانين، قد يكون المدقق الخارجي ممنوعاً من، أو مقيداً بدرجة ما عند استخدام عمل وظيفة التدقيق الداخلي أو الاستعانة بالمدققين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة. ولا يلغي هذا المعيار التشريعات أو القوانين التي تحكم تدقيق البيانات المالية، لذلك فإن مثل هذا الحظر أو هذه القيود، لن تمنع المدقق الخارجي من الالتزام بهذا المعيار.

العلاقة بين معيار التدقيق الدولي ISA 315 ومعيار التدقيق الدولي ISA 610
تنشئ العديد من المنشآت وظائف للتدقيق الداخلي كجزء من هياكل الرقابة الداخلية والحوكمة فيها. وتختلف أهداف ونطاق وظيفة التدقيق الداخلي، وطبيعة مسؤولياتها وموقعها التنظيمي، بما في ذلك سلطة الوظيفة ومساءلتها، اختلافاً كبيراً ويعتمد ذلك على حجم وهيكل المنشأة ومتطلبات الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال.
يتناول معيار التدقيق الدولي ISA 315 كيف أن المعرفة والخبرة بوظيفة التدقيق الداخلي يمكن أن تفيد في فهم المدقق الخارجي للمنشأة وبيئتها وتحديد مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها. كما يشرح كيف أن الاتصال الفعال بين المدققين الداخليين والخارجيين يوفر بيئة يمكن للمدقق الخارجي من خلالها الإلمام بالأمور المهمة التي قد تؤثر على عمله.
بناءً على ما إذا كان الموقع التنظيمي لوظيفة التدقيق الداخلي والسياسات والإجراءات ذات الصلة تدعم بشكل كاف موضوعية المدققين الداخليين، ومستوى كفاءة وظيفة التدقيق الداخلي، وما إذا كانت الوظيفة تطبق منهجاً منتظماً ومنضبطاً، قد يستطيع المدقق الخارجي أيضاً استخدام عمل وظيفة التدقيق الداخلي بطريقة بناءة ومتكاملة. ويتناول هذا المعيار مسؤوليات المدقق، استناداً إلى فهمه المبدئي لوظيفة التدقيق الداخلي الذي تم التوصل إليه نتيجة للإجراءات التي تم تنفيذها بموجب معيار التدقيق الدولي ISA 315، استخدام عمل وظيفة التدقيق الداخلي كجزء من أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها. ويعدل استخدام ذلك العمل طبيعة أو توقيت إجراءات التدقيق التي سيتم تنفيذها مباشرة من قبل المدقق الخارجي أو يقلل من مداها.
بالإضافة إلى ذلك، يتناول هذا المعيار أيضاً مسؤوليات المدقق الخارجي إذا أخذ في الحسبان الاستعانة بالمدققين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة تحت توجيه وإشراف وفحص المدقق الخارجي.
قد يوجد في المنشأة أفراد ينفذون إجراءات مماثلة لتلك التي تنفذها وظيفة التدقيق الداخلي. ومع ذلك، ما لم تنفذ هذه الإجراءات من خلال وظيفة تتمتع بالموضوعية والكفاءة وتطبق منهجاً منتظماً ومنضبطاً، بما في ذلك رقابة الجودة، فإن تلك الإجراءات سيتم اعتبارها أدوات رقابة داخلية، وسيكون الحصول على أدلة بشأن مدى فاعلية تلك الأدوات جزءا من استجابات المدقق للمخاطر المقيمة.

مسؤولية المدقق الخارجي عن التدقيق

يتحمل المدقق الخارجي وحده المسؤولية عن رأي التدقيق الذي يبديه، ولا يحد من هذه المسؤولية استخدامه لعمل وظيفة التدقيق الداخلي أو المدققين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة في الارتباط. وعلى الرغم من أن وظيفة التدقيق الداخلي أو المدققين الداخليين قد ينفذون إجراءات تدقيق مماثلة لتلك التي ينفذها المدقق الخارجي، فإن أياً منهم ليس مستقلاً عن المنشأة حسبما هو مطلوب من المدقق الخارجي عند تدقيقه للبيانات المالية. وبناءً عليه، فإن هذا المعيار يحدد الشروط التي تُعد ضرورية لتمكين المدقق الخارجي من استخدام عمل المدققين الداخليين. كما إنه يحدد جهد العمل اللازم للحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة على أن عمل وظيفة التدقيق الداخلي أو المدققين الداخليين، الذين يقدمون المساعدة المباشرة، يكفي لأغراض التدقيق. وتهدف المتطلبات إلى توفير إطار لأحكام المدقق الخارجي فيما يتعلق باستخدام عمل المدققين الداخليين، لمنع الاستخدام المفرط أو غير المبرر لذلك العمل.

الأهداف

عندما يكون لدى المنشأة وظيفة للتدقيق الداخلي، ويتوقع المدقق الخارجي استخدام عمل هذه الوظيفة لتعديل طبيعة أو توقيت إجراءات التدقيق التي سيتم تنفيذها مباشرة من قبل المدقق الخارجي أو تقليل مداها، أو يتوقع الاستعانة بالمدققين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة، فإن أهداف المدقق الخارجي تتمثل فيما يلي:

- تحديد ما إذا كان يمكن استخدام عمل وظيفة التدقيق الداخلي أو طلب المساعدة المباشرة من المدققين الداخليين، وإذا كان ذلك ممكناً، ففي أي المجالات وإلى أي مدى؛ وبعد القيام بذلك التحديد:
- تحديد ما إذا كان عمل وظيفة التدقيق الداخلي يعد كافياً لأغراض التدقيق، في حالة استخدام ذلك العمل؛
- توجيه المدققين الداخليين والإشراف عليهم وفحص أعمالهم بشكل مناسب، في حالة الاستعانة بهم لتقديم المساعدة المباشرة.

تعاريف

وظيفة التدقيق الداخلي Internal audit function: وظيفة في المنشأة تقوم بتنفيذ أنشطة تأكيدية واستشارية مصممة لتقييم وتحسين فاعلية حوكمة المنشأة وإدارتها للمخاطر وآلياتها الخاصة بالرقابة الداخلية. (تتضمن أهداف ونطاق وظائف التدقيق الداخلي عادة أنشطة تأكيدية واستشارية تهدف إلى تقييم وتحسين فاعلية آليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة الداخلية في المنشأة، ومثال ذلك ما يلي: الأنشطة المتعلقة بالحوكمة؛ الأنشطة المتعلقة بإدارة المخاطر؛ الأنشطة المتعلقة بالرقابة الداخلية).

المساعدة المباشرة Direct assistance: الاستعانة بالمدققين الداخليين لتنفيذ إجراءات التدقيق تحت توجيه وإشراف وفحص المدقق الخارجي.

المتطلبات

تحديد ما إذا كان يمكن استخدام عمل وظيفة التدقيق الداخلي، ومجالات هذا الاستخدام ومداه:

تقييم وظيفة التدقيق الداخلي

يجب على المدقق الخارجي أن يحدد ما إذا كان يمكن استخدام عمل وظيفة التدقيق الداخلي لأغراض التدقيق، وذلك عن طريق تقييم ما يلي:

- مدى دعم الموقع التنظيمي الخاص بوظيفة التدقيق الداخلي، والسياسات والإجراءات ذات الصلة، لموضوعية المدققين الداخليين؛
- مستوى كفاءة وظيفة التدقيق الداخلي؛
- ما إذا كانت وظيفة التدقيق الداخلي تطبق منهجاً منتظماً ومنضبطاً، بما في ذلك تطبيقها لرقابة الجودة.

لا يجوز للمدقق الخارجي استخدام عمل وظيفة التدقيق الداخلي إذا حدد أن:

- الموقع التنظيمي للوظيفة والسياسات والإجراءات ذات الصلة لا تدعم بشكل كاف موضوعية المدققين الداخليين؛ أو
- الوظيفة تفتقر إلى الكفاءة الكافية؛ أو
- الوظيفة لا تطبق منهجاً منتظماً ومنضبطاً، بما في ذلك رقابة الجودة.

تحديد طبيعة ومدى عمل وظيفة التدقيق الداخلي الذي يمكن استخدامه

كأساس لتحديد المجالات التي يمكن فيها استخدام عمل وظيفة التدقيق الداخلي ومدى هذا الاستخدام، يجب على المدقق الخارجي أن يأخذ في الحسبان طبيعة ونطاق العمل الذي نفَّذته أو الذي من المقرر أن تنفذه وظيفة التدقيق الداخلي، ومدى صلته بالاستراتيجية العامة للتدقيق وخطة التدقيق التي وضعها المدقق الخارجي.
يجب على المدقق الخارجي اتخاذ جميع الأحكام المهمة أثناء ارتباط التدقيق، ولمنع الاستخدام غير المبرر لعمل وظيفة التدقيق الداخلي، يجب عليه أن يخطط لتقليل استخدامه لعمل الوظيفة وزيادة تنفيذه للأعمال بشكل مباشر.

- كلما زادت الأحكام المتخذة في:
  - تخطيط وتنفيذ إجراءات التدقيق ذات الصلة؛
  - تقييم أدلة التدقيق التي تم جمعها؛
- كلما ارتفع الخطر المقيَّم للتحريف الجوهري على مستوى الإقرارات، مع إيلاء اهتمام خاص للمخاطر التي تم تحديد أنها مهمة؛
- كلما قل الدعم الكافي الذي يوفره الموقع التنظيمي الخاص بوظيفة التدقيق الداخلي والسياسات والإجراءات ذات الصلة بموضوعية المدققين الداخليين؛
- كلما انخفض مستوى كفاءة وظيفة التدقيق الداخلي.

يجب على المدقق الخارجي أيضاً أن يقيم ما إذا كان استخدام عمل وظيفة التدقيق الداخلي إلى المدى المخطط له ما زال يؤدي، في المجمل، إلى إشراك المدقق الخارجي بشكل كاف في التدقيق، نظراً لأن المدقق الخارجي هو المسؤول الوحيد عن رأي التدقيق الذي سيتم إبداؤه.
يجب على المدقق الخارجي، عند قيامه بإعطاء المكلفين بالحوكمة نظرة عامة عن النطاق والتوقيت المخططين للتدقيق، أن يبلغ عن الطريقة التي يخطط أن يستخدم بها عمل وظيفة التدقيق الداخلي.

استخدام عمل وظيفة التدقيق الداخلي
في حالة تخطيط المدقق الخارجي لاستخدام عمل وظيفة التدقيق الداخلي، فيجب عليه أن يناقش هذا الاستخدام كأساس لتنسيق أنشطة كل منهما.
يجب على المدقق الخارجي أن يقرأ تقارير وظيفة التدقيق الداخلي عن عملها الذي يخطط المدقق الخارجي لاستخدامه، للتوصل إلى فهم لطبيعة ومدى إجراءات التدقيق التي نفذتها الوظيفة وما يتعلق بها من نتائج.
يجب على المدقق الخارجي تنفيذ ما يكفي من إجراءات التدقيق على جوهر عمل وظيفة التدقيق الداخلي ككل، الذي يعتزم المدقق الخارجي استخدامه، وذلك لتحديد مدى كفاية هذا العمل لأغراض التدقيق، بما في ذلك تقييم ما يلي:

- ما إذا كان عمل الوظيفة قد تم التخطيط له وتنفيذه والإشراف عليه وفحصه وتوثيقه بشكل سليم؛
- ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة لتمكين الوظيفة من استخلاص استنتاجات معقولة؛
- ما إذا كانت الاستنتاجات التي تم التوصل إليها تعد مناسبة في ظل الظروف القائمة، وما إذا كانت التقارير التي تعدها الوظيفة متسقة مع نتائج العمل المنفذ.

يجب أن تكون إجراءات التدقيق التي يضعها المدقق الخارجي مستجيبة في طبيعتها ومداها لتقييم المدقق لما يلي:

- مقدار الأحكام المتخذة؛
- خطر التحريف الجوهري المقيَّم؛
- مدى دعم الموقع التنظيمي الخاص بوظيفة التدقيق الداخلي والسياسات والإجراءات ذات الصلة لموضوعية المدققين الداخليين؛
- مستوى كفاءة الوظيفة؛

ويجب أن تتضمن إعادة تنفيذ بعض الأعمال.
يجب على المدقق الخارجي أيضاً أن يقيم ما إذا كانت استنتاجاته بشأن وظيفة التدقيق الداخلي وتحديده لطبيعة ومدى استخدام عمل الوظيفة لأغراض التدقيق لا تزال مناسبة.

تحديد ما إذا كان يمكن الاستعانة بالمدققين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة، ومجالات هذه الاستعانة ومداها

تحديد ما إذا كان يمكن الاستعانة بالمدققين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة لأغراض التدقيق

إذا كانت القوانين والتشريعات لا تحظر الاستعانة بالمدققين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة، وكان المدقق الخارجي يخطط للاستعانة بالمدققين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة أثناء التدقيق، فيجب عليه تقييم مدى وجود تهديدات تمس الموضوعية وأهمية هذه التهديدات، ومستوى كفاءة المدققين الداخليين الذين سيقدمون المساعدة. ويجب أن يتضمن تقييم المدقق الخارجي لوجود تهديدات تمس موضوعية المدققين الداخليين وأهمية هذه التهديدات، الاستفسار من المدققين الداخليين عن المصالح والعلاقات التي قد تشكل تهديداً لموضوعيتهم.

لا يجوز للمدقق الخارجي الاستعانة بمدقق داخلي لتقديم المساعدة المباشرة في الحالتين التاليتين:

- في حالة وجود تهديدات مهمة تمس موضوعية المدقق الداخلي؛ أو
- في حالة افتقار المدقق الداخلي للكفاءة الكافية لأداء العمل المقترح.

تحديد طبيعة ومدى العمل الذي يمكن إسناده للمدققين الداخليين الذين يقدمون المساعدة المباشرة

عند تحديد طبيعة ومدى العمل الذي يمكن إسناده إلى المدققين الداخليين، وطبيعة وتوقيت ومدى التوجيه والإشراف والفحص المناسبين في ظل الظروف القائمة، يجب أن يأخذ المدقق الخارجي في الحسبان:

- مقدار الأحكام المتخذة في:
  - تخطيط وتنفيذ إجراءات التدقيق ذات الصلة؛
  - تقييم أدلة التدقيق التي تم جمعها؛
- خطر التحريف الجوهري المقيَّم؛
- تقييم المدقق الخارجي لوجود تهديدات تمس الموضوعية وأهمية هذه التهديدات، ومستوى كفاءة المدققين الداخليين الذين سيقدمون المساعدة.

لا يجوز للمدقق الخارجي الاستعانة بالمدققين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة لتنفيذ الإجراءات التي:

- تنطوي على اتخاذ أحكام مهمة خلال التدقيق؛
- تتعلق بمخاطر تحريف جوهري جرى تقييمها بأنها مرتفعة، عندما يكون الحكم المهني المطلوب عند تنفيذ إجراءات التدقيق ذات الصلة أو عند تقييم أدلة التدقيق التي تم جمعها أكثر من كونه مجرد حكم مهني محدود؛
- تتعلق بعمل شارك فيه المدققون الداخليون، وتم بالفعل التقرير عنه أو سيتم التقرير عنه للإدارة أو المكلفين بالحوكمة من خلال وظيفة التدقيق الداخلي؛ أو
- تتعلق بالقرارات التي يتخذها المدقق الخارجي وفقاً لهذا المعيار فيما يتعلق بوظيفة التدقيق الداخلي واستخدام عملها أو فيما يتعلق بالمساعدة المباشرة.

بعد تقييمه بالشكل المناسب لما إذا كان من الممكن الاستعانة بالمدققين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة في التدقيق، ومدى هذه الاستعانة في حالة إمكانيتها، يجب على المدقق الخارجي، عند قيامه بإعطاء المكلفين بالحوكمة نظرة عامة عن النطاق والتوقيت المخططين للتدقيق، الإبلاغ عن طبيعة ومدى الاستعانة المقررة بالمدققين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة، من أجل التوصل إلى فهم مشترك بأن تلك الاستعانة لا تُعد مفرطة في ظل ظروف الارتباط.

يجب على المدقق الخارجي أن يقيم ما إذا كانت الاستعانة بالمدققين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة إلى المدى المخطط له، إلى جانب الاستخدام المخطط له لعمل وظيفة التدقيق الداخلي، ما زال يؤدي، في المجمل، إلى إشراك المدقق الخارجي بشكل كاف في التدقيق، نظراً لأن المدقق الخارجي هو المسؤول الوحيد عن رأي التدقيق الذي سيتم إبداؤه.

الاستعانة بالمدققين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة

قبل الاستعانة بالمدققين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة لأغراض التدقيق، يجب على المدقق الخارجي:

- الحصول على موافقة مكتوبة من أحد ممثلي المنشأة المفوضين بأن المدققين الداخليين سيُسمح لهم باتباع تعليمات المدقق الخارجي، وأن المنشأة لن تتدخل في العمل الذي ينفذه المدقق الداخلي بالنيابة عن المدقق الخارجي؛
- الحصول على موافقة مكتوبة من المدققين الداخليين بأنهم سيحافظون على سرية الأمور الخاصة التي يوعز بها المدقق الخارجي، وأنهم سيخطرون المدقق الخارجي بأي تهديد لموضوعيتهم.

يجب على المدقق الخارجي توجيه العمل الذي ينفذه المدققون الداخليون في الارتباط، والإشراف عليه وفحصه، وعند القيام بذلك:

- يجب أن تكون أنشطة التوجيه والإشراف والفحص مراعية في طبيعتها وتوقيتها ومداها لحقيقة أن المدققين الداخليين ليسوا مستقلين عن المنشأة، ويجب أن تكون مستجيبة لنتيجة تقييم عوامل الأحكام المهنية وخطر التحريف الجوهري وتهديدات الموضوعية؛
- يجب أن تتضمن إجراءات الفحص تحقق المدقق الخارجي من أدلة التدقيق ذات الصلة ببعض الأعمال التي نفذها المدققون الداخليون.

ويجب أن يكون توجيه وإشراف وفحص المدقق الخارجي للعمل الذي ينفذه المدققون الداخليون كافياً لاطمئنان المدقق الخارجي إلى أن المدققين الداخليين قد حصلوا على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة لدعم الاستنتاجات المستندة إلى ذلك العمل.
يجب على المدقق الخارجي، عند توجيه وفحص العمل الذي ينفذه المدققون الداخليون والإشراف عليه، أن يظل منتبهاً للمؤشرات الدالة على أن تقييمات المدقق الخارجي لم تعد مناسبة.

التوثيق
في حالة استخدام المدقق الخارجي لعمل وظيفة التدقيق الداخلي، فيجب عليه أن يُضمِّن في توثيقه لأعمال التدقيق:

- تقييماً لما يلي:
  - ما إذا كان الموقع التنظيمي للوظيفة والسياسات والإجراءات ذات الصلة تدعم بشكل كاف موضوعية المدققين الداخليين؛
  - مستوى كفاءة الوظيفة؛
  - ما إذا كانت الوظيفة تطبق منهجاً منتظماً ومنضبطاً، بما في ذلك رقابة الجودة؛
- طبيعة ومدى العمل المستخدم والأساس الذي يستند إليه ذلك القرار؛
- إجراءات التدقيق التي نفذها المدقق الخارجي لتقييم مدى كفاية العمل المستخدم.

في حالة استعانة المدقق الخارجي بالمدققين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة خلال التدقيق، فيجب عليه أن يُضمِّن في توثيقه لأعمال التدقيق:

- تقييم مدى وجود تهديدات تمس موضوعية المدققين الداخليين وأهمية هذه التهديدات، ومستوى كفاءة المدققين الداخليين الذين تمت الاستعانة بهم لتقديم المساعدة المباشرة؛
- أساس القرار المتعلق بطبيعة ونطاق العمل الذي ينفذه المدققون الداخليون؛
- أسماء الذين قاموا بفحص العمل المنفذ وتاريخ ومدى ذلك الفحص؛
- الموافقات المكتوبة التي تم الحصول عليها من ممثل المنشأة المفوض والمدققين الداخليين؛
- أوراق العمل التي أعدها المدققون الداخليون الذين قدموا المساعدة المباشرة في ارتباط التدقيق.

المعيار الدولي للتدقيق ISA 620
استخدام المدقق لعمل خبير

مقدمة

1. إن الغرض من هذا المعيار الدولي للتدقيق هو وضع معايير وتوفير إرشادات للاستفادة من عمل الخبير كدليل إثبات.
2. عند الاستفادة من عمل منجز بواسطة خبير، يجب على المدقق ان يحصل على أدلة إثبات كافية وملائمة بأن مثل هذا العمل كاف لأغراض عملية التدقيق.

"خبير" يعني شخص أو مكتب يمتلك مهارة خاصة ومعرفة وخبرة في مجال معين غير مجال المحاسبة والتدقيق.

إن ثقافة وخبرة المدقق تساعدانه على أن يكون حسن الاطلاع على أمور العمل بشكل عام، ولكن لا يتوقع من المدقق أن يكون لديه الاطلاع الواسع كالشخص المتدرب أو المؤهل لمزاولة مهنة أو حرفة أخرى، كالخبير في شؤون التأمين (خبير اكتواري) أو المهندس.

الخبير قد يكون:

أ- مكلفاً من قبل المنشأة (الأمر الذي يتناوله معيار التدقيق ISA 500).
ب- مكلفاً من قبل المدقق.
ت- موظفاً لدى المنشأة (الأمر الذي يتناوله معيار التدقيق ISA 500).
ث- موظفاً لدى المدقق.

عندما يقوم المدقق بالاستفادة من عمل خبير موظف لديه، فإن الاستفادة من ذلك العمل يكون باعتباره خبيراً بدلاً من اعتباره مساعداً للمدقق، كما ورد في المعيار الدولي للتدقيق ISA 220 "رقابة الجودة لأعمال تدقيق البيانات المالية". وبناءً عليه فإن المدقق سوف يحتاج، في مثل هذه الظروف، لتطبيق إجراءات مناسبة على أعمال الموظف ونتائجه، ولكنه لن يحتاج عادة لتقدير مهارة وكفاءة الموظف في كل عمل.

تحديد الحاجة للاستفادة من عمل الخبير

قد يحتاج المدقق، خلال عملية التدقيق، إلى أن يحصل على أدلة إثبات، بالتعاون مع المنشأة أو بصورة مستقلة، على شكل تقارير أو أراء أو تقييمات أو بيانات من خبير ومن أمثلة ذلك ما يلي:

- تقييمات لأنواع معينة من الأصول، كالأراضي والمباني، والمصانع والآلات، والأعمال الفنية والأحجار الكريمة.
- تحديد الكميات أو حالة بعض الأصول، مثلاً المعادن المخزنة على شكل أكوام، المعادن الدفينة والاحتياطات النفطية، العمر الإنتاجي المتبقي للمصانع والآلات.
- تحديد المبالغ باستخدام تقنية أو طرق متخصصة، مثل التقييم الاكتواري في التأمين.
- قياس العمل المنجز والعمل الذي سيتم إنجازه في المقاولات قيد الإنجاز.
- الآراء القانونية المتعلقة بتفسير الاتفاقيات والقوانين والأنظمة.

عند تحديد الحاجة إلى الاستفادة من عمل الخبير، على المدقق مراعاة:

أ- الأهمية النسبية للبند موضع التدقيق بالنسبة للبيانات المالية.
ب- مخاطر وجود معلومات خاطئة استناداً إلى طبيعة وتعقيد الأمر موضع التدقيق.
ج- كمية ونوعية أدلة الإثبات الأخرى المتوفرة.

تقييم عمل الخبير

يجب على المدقق تقييم ملاءمة عمل الخبير كدليل إثبات للبيانات المالية التي هي قيد التدقيق. وهذا يشمل تقدير فيما إذا كان جوهر نتائج الخبير قد تم انعكاسها بشكل مناسب في البيانات المالية أو كونها تدعم تأكيدات البيانات المالية، إضافة لمراعاة ما يلي:

- مصدر المعلومات المستخدمة.
- الفرضيات والطرق المستخدمة، ومدى انسجامها مع الفترات السابقة.
- نتائج عمل الخبير في ضوء المعرفة العامة للمدقق لطبيعة عمل المنشأة ونتائج إجراءات التدقيق الأخرى.

عند دراسة عما إذا كان الخبير قد استعمل مصادر معلومات مناسبة في مثل هذه الظروف، فإن المدقق سيأخذ بعين الاعتبار الإجراءات التالية:

- عمل استفسارات حول أية إجراءات قام بها الخبير لتقرير فيما إذا كانت مصادر المعلومات كافية وملائمة ويمكن الاعتماد عليها.
- مراجعة واختبار المعلومات المستخدمة من قبل الخبير.

إن ملاءمة ومعقولية الفرضيات والطرق المستخدمة وتطبيقاتها هي من مسؤولية الخبير. وبما أن المدقق ليست لديه نفس الخبرة، لذا فإنه لا يستطيع دائماً الاعتراض على فرضيات وطرق الخبير. ومع ذلك فإن المدقق يحتاج إلى أن يحصل على فهم للفرضيات والطرق المستخدمة، ودراسة فيما إذا كانت ملائمة ومعقولة، استناداً إلى فهم المدقق لطبيعة عمل المنشأة ونتائج إجراءات التدقيق الأخرى.

في حالة كون نتائج عمل الخبير لا توفر أدلة إثبات كافية وملائمة، أو أن هذه النتائج لا تنسجم مع أدلة الإثبات الأخرى، فعلى المدقق البت في هذا الامر. ويكون ذلك بمناقشة الأمر مع المنشأة والخبير، أو تطبيق إجراءات إضافية، بما في ذلك إمكانية استخدام خبير آخر، أو تعديل تقرير المدقق.

<u>الإشارة إلى الخبير في تقرير المدقق:</u>

في حالة إصدار المدقق تقريراً غير معدل، فيجب على المدقق عدم الإشارة إلى عمل الخبير. إن مثل هذه الإشارة قد يساء فهمها باعتبارها تحفظاً في رأي المدقق أو فصلاً للمسؤولية، مع أن أياً منهما ليس هو المقصود.

إذا قرر المدقق إصدار تقرير معدل، استناداً لنتائج عمل الخبير، فقد يكون من الملائم في بعض الحالات أن يقوم بشرح طبيعة التعديل والإشارة إلى عمل الخبير أو شرح ذلك العمل (بما في ذلك ذكر هوية الخبير ومدى مشاركة الخبير). في هذه الحالات، على المدقق أن يحصل على موافقة الخبير بالسماح له بالإشارة إليه.

المعيار الدولي لإدارة الجودة ISQM 1

إدارة الجودة للشركات التي تقوم بتدقيق ومراجعة البيانات المالية وارتباطات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة

مقدمة

النطاق

يتناول هذا المعيار مسؤوليات شركات المحاسبة (أو المكاتب) (Firms) عن تصميم وتنفيذ وتشغيل نظام إدارة الجودة لارتباطات التدقيق أو مراجعة البيانات المالية، أو ارتباطات التأكيد الأخرى أو الخدمات ذات الصلة.

تشكل مراجعة جودة الارتباط جزءاً من نظام إدارة الجودة في الشركة و:

- يتناول هذا المعيار الدولي لإدارة الجودة مسؤولية الشركة في وضع سياسات أو إجراءات تتناول الارتباطات المطلوب أن تخضع لرقابة الجودة.
- يتناول المعيار الدولي ISQM 2 موضوع تعيين وأهلية فاحص جودة الارتباط، وتنفيذ وتوثيق فحص جودة الارتباط.

ينطبق هذا المعيار الدولي على جميع شركات المحاسبة التي تنفذ ارتباطات تدقيق أو تدقيق للبيانات المالية، أو ارتباطات تأكيد أخرى أو خدمات ذات علاقة.

تعاريف

القصورفي نظام إدارة الجودة الخاص بشركة المحاسبة Deficiency in the firm's system of quality management
يوجد هذا القصور عندما:

- لا يتم تحديد أحد أهداف الجودة اللازمة لتحقيق هدف نظام إدارة الجودة؛ أو
- لا يتم التعرف على أحد مخاطر الجودة، أو مجموعة منها، أو لا يتم تقييمها بشكل سليم؛ أو
- لا تقوم إحدى الاستجابات، أو مجموعة منها، بالحد من احتمالية حدوث خطر الجودة ذي الصلة إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها بسبب عدم تصميم الاستجابة أوالاستجابات بشكل سليم أو عدم تطبيقها أو عدم فاعليتها التشغيلية؛ أو
- يغيب جانب آخر من جوانب نظام إدارة الجودة، أو لا يتم تصميمه بشكل سليم أو لا يتم تطبيقه أو عندما لا يعمل بفاعلية، بحيث لا يتم الوفاء بأحد متطلبات هذا المعيار.

توثيق أعمال الارتباط Engagement Documentation: سجل الأعمال المنفذة والنتائج التي تم الحصول عليها والاستنتاجات التي توصل إليها ممارس المهنة (المدقق)، ويُستخدم أيضاً في بعض الأحيان مصطلح مثل "أوراق العمل".

الشريك المسؤول عن الارتباط Engagement Partner : الشريك، أو شخص آخر في شركة المحاسبة مسؤول عن الارتباط وأدائه، وعن التقرير الذي يصدر باسم الشركة، ولديه الصلاحية المناسبة من جهة مهنية أو قانونية أو تنظيمية عندما يتطلب الأمر.

فحص جودة الارتباط Engagement Quality Review: تقييم موضوعي، يقوم بتنفيذه فاحص جودة الارتباط ويتم الانتهاء منه في تاريخ تقرير الارتباط أو قبله، يتناول الأحكام المهمة التي اتخذها فريق الارتباط والاستنتاجات التي تم التوصل إليها بناء على هذه الأحكام.

فاحص جودة الارتباط Engagement Quality Reviewer: شريك، أو شخص آخر في شركة المحاسبة، أو شخص خارجي تعينه شركة المحاسبة لتنفيذ فحص جودة الارتباط.

فريق العمل على الارتباط Engagement Team: جميع الشركاء وطاقم العمل الذين ينفذون الارتباط، وأي أفراد آخرين ينفذون إجراءات على الارتباط، باستثناء الخبراء الخارجيين والمدققين الداخليين الذين يقدمون مساعدة مباشرة بشأن الارتباط.

التفتيش الخارجي External inspections: التفتيش أو التقصيات، التي تنفذها سلطة إشراف خارجية، فيما يتعلق بنظام إدارة الجودة الخاص بشركة المحاسبة أو الارتباطات التي تنفذها شركة المحاسبة.

المكتشفات/ النتائج (فيما يتعلق بنظام إدارة الجودة) Findings: المعلومات المتعلقة بتصميم نظام إدارة الجودة، وتطبيقه وتشغيله، التي تم تجميعها من تنفيذ أنشطة المتابعة والتقصيات الخارجية والمصادر الأخرى ذات الصلة والتي تشير إلى احتمال وجود وجه واحد أو أكثرمن أوجه القصور.

الشركة (شركة المحاسبة) Firm: ممارس المهنة الفرد (محاسب قانوني)، أو شركة المحاسبين المهنيين أو ما يعادلهما في القطاع العام.

المنشأة المدرجة Listed Entity: هي منشأة تم إدراج أسهمها أو ديونها في سوق أوراق مالية معترف بها، أو يتم تداولها طبقاً لأنظمة سوق أوراق مالية معترف بها أو جهة أخرى مماثلة.

شركة ضمن شبكة Network Firm: شركة محاسبة أو منشأة تنتمي إلى شبكة شركات محاسبة.
الشبكة Network: كيان أكبر حجماً:

- يهدف إلى تحقيق التعاون؛
- يهدف إلى التشارك في الأرباح أو التكاليف، أو يتشارك في ملكية أو سيطرة أو إدارة مشتركة أو في سياسات وإجراءات إدارة جودة مشتركة أو استراتيجية عمل مشتركة أو اسم تجاري مشترك أو جزء مهم من الموارد المهنية.

الشريك Partner: أي فرد لديه صلاحية لإلزام شركة المحاسبة بشأن أداء أحد ارتباطات الخدمات المهنية.

العاملون Personnel: الشركاء وبقية طاقم العمل في شركة المحاسبة.

الحكم المهني Professional Judgment: تطبيق ما هو ملائم من تدريب ومعرفة وخبرة، في السياق الذي توفره المعايير المهنية، عند اتخاذ قرارات مدروسة بشأن التصرفات المناسبة عند تصميم وتطبيق وتشغيل نظام إدارة الجودة الخاص بشركة المحاسبة.

المعايير المهنية Professional Standards: معايير الارتباطات الصادرة عن مجلس المعايير الدولية للتدقيق والتأكيد، كما تم تعريفها في التمهيد لإصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والتدقيق والمراجعة والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، والمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة.

أهداف الجودة Quality Objectives: النواتج المرجوة فيما يتعلق بمكونات نظام إدارة الجودة التي يتعين على شركة المحاسبة تحقيقها.

خطر الجودة Quality risk: خطر من المحتمل بدرجة معقولة أن:

- يحدث؛
- يؤ ثر سلباً، بمفرده أو عند اقترانه بمخاطر أخرى، على تحقيق هدف واحد أو أكثرمن أهداف الجودة.

التأكيد المعقول Reasonable Assurance: هو مستوى تأكيد مرتفع، ولكنه ليس تأكيد مطلق.

المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة Relevant Ethical Requirements: مبادئ سلوك وآداب المهنة والمتطلبات الأخلاقية التي تنطبق على المحاسبين المهنيين عند قيامهم بتنفيذ ارتباطات تدقيق أو مراجعة البيانات المالية أو ارتباطات التأكيد الأخرى أو ارتباطات الخدمات ذات العلاقة. وتشمل المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة عادةً النصوص الواردة في قواعد سلوك وآداب المهنة فيما

يتعلق بارتباطات تدقيق أو مراجعة البيانات المالية أو ارتباطات التأكيد الأخرى أو ارتباطات الخدمات ذات العلاقة، جنباً إلى جنب مع المتطلبات المحلية التي تكون أكثر تشدداً.
الاستجابة (فيما يتعلق بنظام إدارة الجودة) Response: السياسات أو الإجراءات التي تقوم شركة المحاسبة بتصميمها وتطبيقها لمواجهة خطر واحد أوأكثرمن مخاطر الجودة:

- السياسات هي تعليمات بما ينبغي القيام به، أو ما لا ينبغي القيام به، لمواجهة مخاطر الجودة. وهذه التعليمات قد تكون موثقة أومنصوصاً عليها صراحة من خلال التصرفات والقرارات.
- الإجراءات هي التصرفات المتخذة لتطبيق السياسات.

مقدم الخدمة (في سياق هذا المعيار) Service Provider: فرد أو جهة من خارج شركة المحاسبة تقوم بتوفير مورد يتم استخدامه في نظام إدارة الجودة أو في تنفيذ الارتباطات، ويستثنى من مقدمي الخدمات الشبكة التي تنتمي إليها شركة المحاسبة أو الشركات الأخرى ضمن الشبكة أو الهياكل أوالجهات الأخرى داخل الشبكة.

طاقم العمل Staff: المهنيون، بخلاف الشركاء، بما في ذلك أي خبراء توظفهم شركة المحاسبة.

نظام إدارة الجودة System of Quality Management: نظام تقوم شركة المحاسبة بتصميمه وتطبيقه وتشغيله ليوفر لها تأكيداً معقولاً بشأن ما يلي:

- وفاء شركة المحاسبة والعاملين فيها بمسؤولياتهم وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة، وتنفيذهم لهذه المعايير والمتطلبات؛
- مناسبة تقارير الارتباطات الصادرة عن شركة المحاسبة أوالشركاء المسؤولين عن الارتباطات في ظل الظروف القائمة.

نظام إدارة الجودة لشركة المحاسبة

يعمل نظام إدارة الجودة بطريقة مستمرة ومتكررة ويستجيب للتغيرات في طبيعة وظروف الشركة وارتباطاتها. لأغراض هذا المعيار يتناول نظام إدارة الجودة المكونات الثمانية التالية:

١. آلية تقييم المخاطر في الشركة؛
٢. الحوكمة والقيادة؛
٣. المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة؛
٤. قبول واستمرار العلاقات مع العملاء والارتباطات المحددة؛
٥. تنفيذ الارتباط؛
٦. الموارد؛
٧. المعلومات والتواصل؛
٨. عملية المتابعة والمعالجة.

يتطلب هذا المعيار من الشركة تطبيق نهج قائم على أساس المخاطر في تصميم وتنفيذ وتشغيل مكونات نظام إدارة الجودة بطريقة مترابطة ومتسقة بحيث تدير الشركة بشكل استباقي جودة الارتباطات التي تنفذها.
تم تضمين النهج القائم على أساس المخاطر في متطلبات هذا المعيار الدولي لإدارة الجودة من خلال:

- تحديد أهداف الجودة : تتكون أهداف الجودة التي وضعتها الشركة من أهداف تتعلق بمكونات نظام إدارة الجودة التي يتعين على الشركة تحقيقها. على الشركة تحديد أهداف الجودة المنصوص عليها في هذا المعيار وأية أهداف جودة إضافية تعتبرها الشركة ضرورية لتحقيق أهداف نظام إدارة الجودة.
- تحديد وتقييم المخاطر التي تواجه تحقيق أهداف الجودة: على الشركة تحديد وتقييم مخاطر الجودة لتوفير أساس لتصميم وتنفيذ استجابات.

- تصميم وتنفيذ الاستجابات للتصدي لمخاطر الجودة: تعتمد طبيعة وتوقيت ومدى استجابة الشركة للتعامل مع المخاطر على أسباب التقييمات المعطاة لـمخاطر الجودة.

يتطلب هذا المعيارمن الأفراد الذين تسند إليهم المسؤولية والمساءلة النهائية عن نظام إدارة الجودة القيام، سنوياً على الأقل بالنيابة عن الشركة بتقييم نظام إدارة الجودة واستنتاج ما إذا كان هذا النظام يوفر تأكيداً معقولاً للشركة بشأن تحقيق الأهداف المحددة للنظام.
التدرج

عند تطبيق المنهج القائم على أساس المخاطر، يتعين على شركة المحاسبة أن تأخذ في الحسبان:

- طبيعة شركة المحاسبة وظروفها؛
- طبيعة الارتباطات التي تنفذها شركة المحاسبة وظروفها.

وبناءً عليه سيتباين تصميم نظام إدارة الجودة الخاص بشركة المحاسبة، ولا سيما مدى تعقيد النظام وطابعه الرسمي. فعلى سبيل المثال، من المرجح أن شركة المحاسبة التي تنفذ أنواعاً مختلفة من الارتباطات لمجموعة كبيرة من المنشآت، بما في ذلك ارتباطات تدقيق البيانات المالية للمنشآت المدرجة، ستكون بحاجة إلى نظام لإدارة الجودة ومستندات داعمة أكثر تعقيداً ورسمية من شركة المحاسبة الذي تنفذ فقطً ارتباطات مراجعة للبيانات المالية أو ارتباطات تجميع.

الشبكات ومقدمو الخدمات
يتناول هذا المعيارمسؤوليات شركة المحاسبة عندما:

- تنتمي شركة المحاسبة إلى شبكة، وتلتزم بمتطلبات الشبكة أو تستخدم خدماتها في نظامها الخاص بإدارة الجودة أو في تنفيذها للارتباطات؛ أو
- تستخدم شركة المحاسبة موارد، حصلت عليها من مقدم خدمة، في نظامها الخاص بإدارة الجودة أو في تنفيذها للارتباطات.

وحتى عندما تلتزم شركة المحاسبة بمتطلبات الشبكة أو تستخدم خدماتها أو تستخدم موارد من مقدم خدمة، فإنها تظل مسؤولة عن نظامها الخاص بإدارة الجودة.

الهدف
هدف شركة المحاسبة هو تصميم نظام لإدارة الجودة، وتطبيقه وتشغيله، فيما يخص ارتباطات تدقيق أو مراجعة البيانات المالية أو ارتباطات التأكيد الأخرى أو ارتباطات الخدمات ذات العلاقة التي تنفذها شركة المحاسبة، بحيث يوفر هذا النظام للشركة تأكيداً معقولاً بشأن ما يلي:

- وفاء شركة المحاسبة والعاملين فيها بمسؤولياتهم وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة، وتنفيذهم لهذه المعايير والمتطلبات؛
- مناسبة تقارير الارتباطات الصادرة عن شركة المحاسبة أو الشركاء المسؤولين عن الارتباطات في ظل الظروف القائمة.

يعد تنفيذ الارتباطات بجودة عالية على نحو ثابت مما يخدم المصلحة العامة. ويمكّن تصميم نظام إدارة الجودة، وتطبيقه وتشغيله، من تنفيذ الارتباطات بجودة عالية على نحو ثابت عن طريق توفير تأكيد معقول للشركة بشأن تحقيق أهداف نظام إدارة الجودة. وتتحقق جودة الارتباطات من خلال التخطيط للارتباطات وتنفيذها وإعداد التقارير عنها وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة. ويستلزم تحقيق أهداف تلك المعايير، والالتزام بمتطلبات القوانين أو الأنظمة ممارسة نزعة الشك المهني في حال انطباقها على نوع الارتباط.

المتطلبات
تطبيق المتطلبات ذات الصلة والالتزام بها
يجب على شركة المحاسبة الالتزام بكل متطلب من متطلبات هذا المعيارما لم يكن المتطلب غير ذي صلة بشركة المحاسبة بسبب طبيعة وظروف شركة المحاسبة أو ارتباطاتها.

يجب أن يتوفر لدى الأفراد الذين تسند إليهم المسؤولية والمساءلة النهائية عن نظام إدارة الجودة الخاص بشركة المحاسبة، والأفراد الذين تسند إليهم المسؤولية التشغيلية عن هذا النظام، فهم لهذا المعيار، بما في ذلك المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى، من أجل فهم هدف هذا المعيار وتطبيق متطلباته بالشكل الصحيح.

نظام إدارة الجودة

يجب على شركة المحاسبة تصميم نظام لإدارة الجودة، وتطبيقه وتشغيله. وفي سبيل ذلك، يجب على شركة المحاسبة ممارسة الحكم المهني، مع الأخذ في الحسبان طبيعة وظروف شركة المحاسبة وارتباطاتها. ويقوم مكون الحوكمة والقيادة في نظام إدارة الجودة بتهيئة البيئة التي تدعم تصميم نظام إدارة الجودة وتطبيقه وتشغيله.

المسؤوليات

يجب على شركة المحاسبة إسناد:

- المسؤولية والمساءلة النهائية عن نظام إدارة الجودة إلى الرئيس التنفيذي للمكتب أو الشريك المدير للمكتب (أو من يقوم مقامه)، أو إلى مجلس الشركاء الذي يتولى إدارة شركة المحاسبة (أو من يقوم مقامه) إذاكان ذلك مناسباً؛
- المسؤولية التشغيلية عن نظام إدارة الجودة؛
- المسؤولية التشغيلية عن الجوانب الخاصة في نظام إدارة الجودة، بما في ذلك:
  - الالتزام بمتطلبات الاستقلال؛
  - آلية المتابعة والتصحيح.

عند إسناد المهام الواردة في الفقرة السابقة، يجب على شركة المحاسبة ضمان أن الأفراد:

- يحظون بالخبرة والمعرفة والتأثير والصلاحية المناسبة داخل شركة المحاسبة، والوقت الكافي، للوفاء بالمسؤوليات المسندة إليهم؛
- يفهمون المهام المسندة إليهم وأنهم مساءلين عن الوفاء بها.

يجب على شركة المحاسبة ضمان أن الأفراد المسند إليهم المسؤولية التشغيلية عن نظام إدارة الجودة والالتزام بمتطلبات الاستقلال وآلية المتابعة والتصحيح، لهم خط اتصال مباشر مع الأفراد المسند إليهم المسؤولية والمساءلة النهائية عن نظام إدارة الجودة.

١. آلية تقييم المخاطر في شركة المحاسبة

يجب على شركة المحاسبة تصميم وتطبيق آلية لتقييم المخاطر لأجل تحديد أهداف الجودة، والتعرف على مخاطر الجودة وتقييمها، وتصميم الاستجابات وتطبيقها لمواجهة مخاطر الجودة

يجب على شركة المحاسبة تحديد أهداف الجودة المنصوص عليها في هذا المعياروأي أهداف إضافية تتعلق بالجودة تعتبرها شركة المحاسبة ضرورية لتحقيق أهداف نظام إدارة الجودة.

يجب على شركة المحاسبة التعرف على مخاطر الجودة وتقييمها لتوفير أساس لتصميم الاستجابات وتطبيقها. وفي سبيل ذلك، يجب على شركة المحاسبة:

- التوصل إلى فهم للحالات أو الأحداث أو الظروف أو التصرفات، التي تم اتخاذها أو لم يتم اتخاذها، التي قد تؤثر سلباً على تحقيق أهداف الجودة، بما في ذلك::
  - تلك التي تتعلق بما يلي فيما يخص طبيعة شركة المحاسبة وظروفها:
    - مدى تعقيد شركة المحاسبة وخصائصها التشغيلية؛
    - القرارات والتصرفات الاستراتيجية والتشغيلية للشركة وآليات عملها ونموذج عملها؛
    - خصائص القيادة وأسلوبها الإداري؛
    - موارد شركة المحاسبة، بما في ذلك الموارد التي يقوم مقدمو الخدمات بتوفيرها؛
    - القوانين والأنظمة والمعايير المهنية والبيئة التي تعمل فيها شركة المحاسبة؛
    - في حالة شركة المحاسبة التي تنتمي إلى شبكة، طبيعة ومدى متطلبات الشبكة وخدماتها، إن وجدت.
  - تلك التي تتعلق بما يلي فيما يخص طبيعة الارتباطات التي تنفذها شركة المحاسبة وظروفها:
    - أنواع الارتباطات التي تنفذها شركة المحاسبة والتقارير التي تصدر؛

- أنواع المنشآت التي يتم تنفيذ هذه الارتباطات لصالحها.

- مراعاة الكيفية التي قد تؤثر بها سلباً الحالات أو الأحداث أو الظروف أو التصرفات، التي تم اتخاذها أو لم يتم اتخاذها، الواردة في الفقرة السابقة على تحقيق أهداف الجودة، ودرجة ذلك التأثير.

يجب على شركة المحاسبة تصميم استجابات وتطبيقها لمواجهة مخاطر الجودة بطريقة تعتمد على أسباب التقييمات الممنوحة لمخاطر الجودة، وبطريقة تستجيب لتلك الأسباب.
يجب على شركة المحاسبة وضع سياسات أو إجراءات تهدف إلى معرفة المعلومات التي تشير إلى وجود حاجة لتحديد أهداف إضافية للجودة، أو مخاطر أو استجابات إضافية أو معدلة فيما يتعلق بالجودة، بسبب التغيرات في طبيعة وظروف شركة المحاسبة أو ارتباطاتها. وفي حالة معرفة هذه المعلومات، يجب على شركة المحاسبة النظر فيها والقيام عند الاقتضاء بما يلي:

- تحديد أهداف إضافية للجودة أوتعديل أهداف الجودة الإضافية التي حددتها شركة المحاسبة بالفعل؛ أو
- التعرف على مخاطر الجودة الإضافية وتقييمها أو تعديل مخاطر الجودة أو إعادة تقييمها؛ أو
- تصميم استجابات إضافية وتطبيقها، أو تعديل الاستجابات.

2. الحوكمة والقيادة

يجب على شركة المحاسبة تحديد أهداف الجودة التالية التي تتناول الحوكمة والقيادة داخل شركة المحاسبة، وهو المكون الذي يقوم بتهيئة البيئة الداعمة لنظام إدارة الجودة:

- أن تبدي شركة المحاسبة التزاماً بالجودة من خلال نشر ثقافة داخلها تقرّ وتعزز ما يلي:
  - دور شركة المحاسبة في خدمة المصلحة العامة عن طريق تنفيذ الارتباطات بجودة عالية على نحو ثابت؛
  - أهمية آداب المهنة والقيم والمواقف السلوكية؛
  - مسؤولية جميع العاملين عن الجودة فيما يتعلق بتنفيذ الارتباطات أوالأنشطة ضمن نظام إدارة الجودة، والسلوك المأمول منهم؛
  - أهمية الجودة في القرارات والتصرفات الاستراتيجية للشركة، بما في ذلك الأولويات المالية والتشغيلية للشركة.
- أن تكون القيادة مسؤولة ومساءلة عن الجودة.
- أن تبدي القيادة التزاماً بالجودة من خلال تصرفاتها وسلوكياتها.
- أن يكون الهيكل التنظيمي وإسناد المهام والمسؤوليات والصالحيات مناسباً للتمكن من تصميم وتطبيق وتشغيل نظام إدارة الجودة الخاص بشركة المحاسبة.
- أن يتم التخطيط للاحتياجات من الموارد، بما فيها الموارد المالية، وأن يتم الحصول على الموارد أو توزيعها أوتخصيصها على نحو يتسق مع التزام شركة المحاسبة بالجودة.

3. المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة

يجب على شركة المحاسبة تحديد أهداف الجودة التالية التي تتناول الوفاء بالمسؤوليات وفقاً للمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة، بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلال:

- شركة المحاسبة والعاملون فيها::
  - فهم المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة التي تخضع لها شركة المحاسبة وارتباطاتها؛
  - الوفاء بمسؤولياتهم فيما يتعلق بالمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة التي تخضع لها شركة المحاسبة وارتباطاتها.
- الأطراف الأخرى، بما في ذلك الشبكة، والشركات ضمن الشبكة، والأفراد الذين يعملون في الشبكة أو في الشركات ضمن الشبكة، أو مقدمو الخدمات، الذين يخضعون للمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة التي تخضع لها شركة المحاسبة وارتباطاتها:
  - فهم المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة التي تنطبق عليهم؛
  - الوفاء بمسؤولياتهم فيما يتعلق بالمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة التي تنطبق عليهم.

4. قبول واستمرار العلاقات مع العملاء والارتباطات المحددة

يجب على شركة المحاسبة تحديد أهداف الجودة التالية التي تتناول قبول العلاقات مع العملاء وقبول كل ارتباط معين والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات:

- أن تكون الأحكام التي تتخذها شركة المحاسبة بشأن قبول العلاقة مع أحد العملاء أو قبول ارتباط معين، أو الاستمرارفي تلك العلاقة أو ذلك الارتباط، مناسبة بناء على ما يلي:
  - المعلومات التي تم الحصول عليها بشأن طبيعة الارتباط وظروفه ونزاهة العميل وقيمه الأخلاقية (بما في ذلك الإدارة، وحسب مقتضى الحال، المكلفين بالحوكمة) والتي تكون كافية لدعم تلك الأحكام؛
  - قدرة الشركة على تنفيذ الارتباط وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة.
- ألا تؤدي الأولويات المالية والتشغيلية للشركة إلى اتخاذ أحكام غير مناسبة بشأن قبول العلاقة مع أحد العملاء أو قبول ارتباط معين، أو الاستمرار في تلك العلاقة أو ذلك الارتباط.

5. تنفيذ الارتباط

يجب على شركة المحاسبة تحديد أهداف الجودة التالية التي تتناول تنفيذ الارتباطات بجودة عالية:

- أن تفهم وتفي فرق الارتباطات بمسؤولياتها فيما يتصل بالارتباطات، بما في ذلك، عند الاقتضاء، المسؤولية العامة للشركاء المسؤولين عن الارتباطات عن إدارة الجودة وتحقيقها في الارتباطات ومشاركتهم فيها بصورة كافية ومناسبة طوال مدتها.
- أن يكون توجيه فرق الارتباطات والإشراف عليها وفحص الأعمال التي تم تنفيذها مناسباً، من حيث طبيعته وتوقيته ومداه، بناءً على طبيعة الارتباطات وظروفها والموارد التي تم تخصيصها أو توفيرها لفرق الارتباطات، وأن يخضع العمل الذي ينفذه أعضاء فريق الارتباط الأقل خبرة للتوجيه والإشراف والفحص من قبل أعضاء فريق الارتباط الأكثر خبرة.
- أن تمارس فرق الارتباطات الحكم المهني المناسب، وأيضاً نزعة الشك المهني المناسبة في حال انطباقها على نوع الارتباط.
- أن يتم التشاور بشأن الأمور الصعبة أو المثيرة للجدل وأن يتم تطبيق الاستنتاجات التي يتم الاتفاق عليها.
- أن يتم لفت انتباه شركة المحاسبة إلى الاختلاف في الآراء داخل فريق الارتباط، أو بين فريق الارتباط وفاحص جودة الارتباط أو الأفراد الذين يتولون تنفيذ الأنشطة ضمن نظام إدارة الجودة الخاص بشركة المحاسبة، وأن يتم حل هذه الاختلافات.
- أن يتم جمع الوثائق الخاصة بتوثيق أعمال الارتباط في الوقت المحدد بعد تاريخ تقرير الارتباط، وأن يتم الاحتفاظ بها والإبقاء عليها بشكل مناسب للوفاء باحتياجات شركة المحاسبة والالتزام بالقوانين أو الأنظمة أو المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة أو المعايير المهنية.

6. الموارد

يجب على شركة المحاسبة تحديد أهداف الجودة التالية التي تتناول الحصول على الموارد، وتطويرها واستخدامها والحفاظ عليها وتوزيعها وتخصيصها، على نحو مناسب وفي الوقت المناسب للتمكن من تصميم نظام إدارة الجودة وتطبيقه وتشغيله:

الموارد البشرية

- أن يتم توظيف العاملين وتطويرهم والحفاظ عليهم وأن تتوفر لديهم الكفاءات والقدرات اللازمة لما يلي:
  - تنفيذ الارتباطات بجودة عالية على نحو ثابت، بما في ذلك امتلاك المعرفة والخبرة الملائمة للارتباطات التي تنفذها الشركة؛ أو
  - تنفيذ الأنشطة أو أداء المسؤوليات فيما يتعلق بتشغيل نظام إدارة الجودة الخاص بشركة المحاسبة.
- أن يبدي العاملون التزاماً بالجودة من خلال تصرفاتهم وسلوكياتهم، وأن يقوموا بتطوير الكفاءات المناسبة والحفاظ عليها لتنفيذ مهامهم، وأن تتم مساءلتهم أو الإشادة بأعمالهم من خلال تقييمات الأداء والأجور والترقيات وغيرها من الحوافز في الوقت المناسب.
- أن يتم الاستعانة بأفراد من مصادر خارجية (أي الشبكة أو شركة أخرى ضمن الشبكة أو مقدم خدمة) عندما تفتقر شركة المحاسبة إلى ما يكفي من العاملين، أو العاملين المناسبين، للتمكن من تشغيل نظام إدارة الجودة الخاص بشركة المحاسبة أو تنفيذ الارتباطات.

- أن يتم تخصيص أعضاء للفريق الخاص بكل ارتباط، بمن فيهم الشريك المسؤول عن الارتباط، ممن يحظون بالكفاءات والقدرات المناسبة، ومنحهم الوقت الكافي، لتنفيذ الارتباطات بجودة عالية على نحو ثابت.
- أن يتم تخصيص أفراد لتنفيذ الأنشطة ضمن نظام إدارة الجودة، ممن يحظون بالكفاءات والقدرات المناسبة، بما في ذلك الوقت الكافي، لتنفيذ تلك الأنشطة.

الموارد التقنية

- أن يتم الحصول على الموارد التقنية المناسبة أوتطويرها، وأن يتم تطبيقها والحفاظ عليها واستخدامها، للتمكن من تشغيل نظام إدارة الجودة الخاص بشركة المحاسبة وتنفيذ الارتباطات.

الموارد الفكرية

- أن يتم الحصول على الموارد الفكرية المناسبة أو تطويرها، وأن يتم تطبيقها والحفاظ عليها واستخدامها، للتمكن من تشغيل نظام إدارة الجودة الخاص بشركة المحاسبة وتنفيذ الارتباطات بجودة عالية على نحو ثابت، وأن تكون هذه الموارد الفكرية متسقة مع المعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة، عند الاقتضاء.

مقدمو الخدمات

- أن تكون الموارد البشرية أو التقنية أو الفكرية التي تم الحصول عليها من مقدمي الخدمات مناسبة للاستخدام في نظام إدارة الجودة الخاص بشركة المحاسبة وفي تنفيذ الارتباطات، مع مراعاة أهداف الجودة.

7. المعلومات والتواصل

يجب على شركة المحاسبة تحديد أهداف الجودة التالية التي تتناول الحصول على المعلومات المتعلقة بنظام إدارة الجودة، أو إعدادها أو استخدامها، ونقل المعلومات داخل شركة المحاسبة وإلى الأطراف الخارجية في الوقت المناسب للتمكن من تصميم نظام إدارة الجودة وتطبيقه وتشغيله.

- أن يقوم نظام المعلومات بتحديد المعلومات ذات الصلة التي يمكن الاعتماد عليها والتي تدعم نظام إدارة الجودة، ويقوم بحصر هذه المعلومات ومعالجتها والحفاظ عليها، سواء كانت من مصادرداخلية أو خارجية.
- أن تقر وتعزز ثقافة شركة المحاسبة مسؤولية العاملين بشأن تبادل المعلومات مع شركة المحاسبة وفيما بينهم.
- أن يتم تبادل المعلومات ذات الصلة التي يمكن الاعتماد عليها عبر شركة المحاسبة ومع فرق الارتباطات، بما في ذلك:
  - نقل المعلومات إلى العاملين وفرق الارتباطات، وكفاية هذه المعلومات من حيث طبيعتها وتوقيتها ومداها لتمكينهم من فهم وأداء مسؤولياتهم فيما يتعلق بتنفيذ الأنشطة ضمن نظام إدارة الجودة أو الارتباطات؛
  - قيام العاملين وفرق الارتباطات بنقل المعلومات إلى شركة المحاسبة عند تنفيذ الأنشطة ضمن نظام إدارة الجودة أو الارتباطات.
- أن يتم نقل المعلومات ذات الصلة التي يمكن الاعتماد عليها إلى الأطراف الخارجية، بما في ذلك:
  - قيام شركة المحاسبة بنقل المعلومات إلى، أو ضمن، الشبكة التي تنتمي إليها أو إلى مقدمي الخدمات، إن وجدوا، لتمكين الشبكة أومقدمي الخدمات من الوفاء بمسؤولياتهم فيما يتعلق بمتطلبات الشبكة أو خدماتها أو الموارد التي يقومون بتوفيرها؛
  - نقل المعلومات خارجياً عندما يتعين القيام بذلك بموجب القوانين أو الأنظمة أو المعايير المهنية، أو لدعم الأطراف الخارجية في فهم نظام إدارة الجودة.

استجابات محددة

عند تصميم الاستجابات وتطبيقها يجب على شركة المحاسبة تضمين الاستجابات التالية:

- أن تضع شركة المحاسبة سياسات أو إجراءات لما يلي:
  - التعرف على التهديدات التي تمس الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة، وتقييم تلك التهديدات ومواجهتها؛
  - التعرف على أية مخالفات للمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة، ونقلها وتقييمها والإبلاغ عنها، والاستجابة بشكل مناسب لأسبابها وتبعاتها في الوقت المناسب.

- أن تحصل شركة المحاسبة، سنوياً على الأقل على تأكيد موثق بالالتزام بمتطلبات الاستقلال من جميع العاملين المطالبين بالاستقلال بموجب المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة.
- أن تضع شركة المحاسبة سياسات أو إجراءات لتلقي الشكاوى والإدعاءات المتعلقة بالإخفاق في تنفيذ العمل وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة، أو عدم الالتزام بسياسات أو إجراءات شركة المحاسبة الموضوعة وفقا لهذا المعيار، والتحري عن هذه الشكاوى والإدعاءات وحلها.
- أن تضع شركة المحاسبة سياسات أو إجراءات تتناول الظروف التي تكون قائمة عندما:
  - تصبح شركة المحاسبة على دراية بمعلومات بعد قبولها لعلاقة مع أحد العملاء أو قبولها لارتباط معين أو استمرارها في تلك العلاقة أو ذلك الارتباط، وكان من شأن تلك المعلومات أن تتسبب في رفض شركة المحاسبة للعلاقة مع العميل أو رفض الارتباط المعين فيما لو توفرت لها قبل قيامها بقبول العلاقة مع العميل أو قبول الارتباط المعين أو الاستمرار في تلك العلاقة أو ذلك الارتباط؛ أو
  - تكون شركة المحاسبة ملزمة بموجب القوانين أو الأنظمة بقبول العلاقة مع أحد العملاء أو قبول ارتباط معين.
- أن تضع شركة المحاسبة سياسات أو إجراءات:
  - تتطلب الاتصال بالمكلفين بالحوكمة، عند تدقيق البيانات المالية للمنشآت المدرجة، بشأن كيفية دعم نظام إدارة الجودة لتنفيذ ارتباطات التدقيق بجودة عالية على نحو ثابت؛
  - تتناول الحالات الأخرى التي من المناسب فيها الاتصال بأطراف خارجية بشأن نظام إدارة الجودة الخاص بشركة المحاسبة؛
  - تتناول المعلومات التي سيتم توفيرها عندما يتم الاتصال خارجياً، بما في ذلك طبيعة الاتصال وتوقيته ومداه وشكله المناسب.
- أن تضع شركة المحاسبة سياسات أو إجراءات تتناول فحوصات جودة الارتباطات وفقاً لمعيار إدارة الجودة، وتتطلب إجراء فحص لجودة الارتباطات فيما يتعلق بما يلي:
  - ارتباطات تدقيق البيانات المالية للمنشآت المدرجة؛
  - ارتباطات التدقيق أو غيرها التي تتطلب القوانين أو الأنظمة إجراء فحص لجودتها؛
  - ارتباطات التدقيق أو غيرها التي تحدد شركة المحاسبة أن فحص جودتها يعد استجابة مناسبة لمواجهة خطر واحد أوأكثر من مخاطر الجودة المرتبطة بها.

8. عملية المتابعة والمعالجة

يجب على شركة المحاسبة وضع آلية للمتابعة والتصحيح لأجل ما يلي:

- توفير معلومات ذات صلة ويمكن الاعتماد عليها وفي الوقت المناسب بشأن تصميم نظام إدارة الجودة وتطبيقه وتشغيله.
- اتخاذ التصرفات المناسبة للاستجابة لأوجه القصور التي تم التعرف عليها بحيث يتم تصحيحها في الوقت المناسب.

تصميم أنشطة المتابعة وتنفيذها

يجب على شركة المحاسبة تصميم أنشطة للمتابعة وتنفيذها لتوفير أساس للتعرف على أوجه القصور.

عند تحديد طبيعة أنشطة المتابعة، وتوقيتها ومداها، يجب على شركة المحاسبة أن تأخذ في الحسبان:

- أسباب التقييمات الممنوحة لمخاطر الجودة؛
- تصميم الاستجابات؛
- تصميم آلية تقييم المخاطر وآلية المتابعة والتصحيح الخاصة بشركة المحاسبة؛
- التغييرات في نظام إدارة الجودة؛
- نتائج أنشطة المتابعة السابقة وما إذا كانت تلك الأنشطة لا تزال ملائمة عند تقييم نظام إدارة الجودة الخاص بشركة المحاسبة وما إذا كانت التصرفات التصحيحية قد امتازت بالفاعلية في علاج أوجه القصور التي تم التعرف عليها في السابق؛

- المعلومات الأخرى ذات الصلة، بما في ذلك الشكاوى والإدعاءات بشأن الإخفاق في تنفيذ العمل وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة أو عدم الالتزام بسياسات أو إجراءات شركة المحاسبة التي تم وضعها وفقاً لهذا المعيار، والمعلومات الناتجة من التقصيات الخارجية والمعلومات التي يتم الحصول عليها من مقدمي الخدمات.

يجب على شركة المحاسبة أن تضع ضمن أنشطة المتابعة الخاصة بها التقصي عن الارتباطات المكتملة ويجب عليها تحديد الارتباطات التي سيتم اختيارها والشركاء المسؤولين عن الارتباطات الذين سيتم اختيارهم. وفي سبيل ذلك، يجب على شركة المحاسبة:

- أخذ الأمور الواردة في الفقرة السابقة في الحسبان؛
- مراعاة طبيعة وتوقيت ومدى أنشطة المتابعة الأخرى التي تنفذها شركة المحاسبة والارتباطات التي تخضع لها او الشركاء المسؤولين عن الارتباطات الذين يخضعون لها؛
- اختيار ارتباط مكتمل واحد على الأقل لكل شريك من الشركاء المسؤولين عن الارتباطات، على أساس دوري تحدده شركة المحاسبة.

يجب على شركة المحاسبة أن تضع سياسات أو إجراءات:

- تتطلب أن يحظى الأفراد الذين يتولون تنفيذ أنشطة المتابعة بالكفاءات والقدرات، بما في ذلك الوقت الكافي، لتنفيذ أنشطة المتابعة بفاعلية؛
- تتناول موضوعية الأفراد الذين يتولون تنفيذ أنشطة المتابعة. ويجب أن تحظر هذه السياسات أو الإجراءات قيام أعضاء الفريق أو فاحص الجودة في ارتباط بعينه بتنفيذ أي تقص عن ذلك الارتباط.

تقييم المكتشفات والتعرف على أوجه القصور

يجب على شركة المحاسبة تقييم المكتشفات لتحديد ما إذا كانت توجد أوجه للقصور، بما في ذلك في آلية المتابعة والتصحيح.

تقييم أوجه القصور التي تم التعرف عليها

يجب على شركة المحاسبة تقييم مدى حدة وانتشار أوجه القصور التي تم التعرف عليها، عن طريق:

- التحري عن الأسباب الجذرية لأوجه القصور التي تم التعرف عليها. وعند تحديد طبيعة إجراءات التحري عن الأسباب الجذرية، وتحديد توقيتها ومداها، يجب على شركة المحاسبة أن تأخذ في الحسبان طبيعة أوجه القصور التي تم التعرف عليها وحدتها المحتملة.
- تقييم تأثير أوجه القصور التي تم التعرف عليها، كل منها على حدة وفي مجملها، على نظام إدارة الجودة.

الاستجابة لأوجه القصور التي تم التعرف عليها

يجب على شركة المحاسبة تصميم وتطبيق تصرفات تصحيحية، لعلاج أوجه القصور التي تم التعرف عليها، تستجيب لنتائج تحليل الأسباب الجذرية.

يجب على الأفراد المسند إليهم المسؤولية التشغيلية عن آلية المتابعة والتصحيح تقييم ما إذا كانت التصرفات التصحيحية:

- مصممة على نحو مناسب لعلاج أوجه القصور التي تم التعرف عليها وأسبابها الجذرية ذات الصلة وتحديد أنها قد تم تطبيقها؛
- المطبقة لعلاج أوجه القصور التي تم التعرف عليها في السابق تمتاز بالفاعلية.

إذا أشار التقييم إلى عدم تصميم التصرفات التصحيحية، وعدم تطبيقها، على نحو مناسب أو عدم فاعليتها، فيجب على الأفراد المسند إليهم المسؤولية التشغيلية عن آلية المتابعة والتصحيح اتخاذ التصرف المناسب لضمان تعديل التصرفات التصحيحية على نحو مناسب حتى تكون فعالة.

المكتشفات بشأن ارتباط معين
يجب على شركة المحاسبة الاستجابة للظروف التي تشير فيها المكتشفات إلى وجود ارتباط تم إهمال الإجراءات التي يتطلبها أثناء تنفيذه أوصدر له تقرير ربما يكون غيرمناسب. ويجب أن تتضمن استجابة شركة المحاسبة:

- اتخاذ التصرف المناسب للالتزام بالمعايير المهنية ذات الصلة والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة؛
- عندما يعد التقرير غير مناسب، مراعاة الآثار المترتبة على ذلك واتخاذ التصرف المناسب، بما في ذلك النظر فيما إذا كان الأمر يتطلب الحصول على مشورة قانونية.

التواصل الدائم فيما يتعلق بالمتابعة والتصحيح
يجب على الأفراد المسند إليهم المسؤولية التشغيلية عن آلية المتابعة والتصحيح نقل ما يلي في الوقت المناسب إلى الأفراد المسند إليهم المسؤولية والمساءلة النهائية عن نظام إدارة الجودة والأفراد المسند إليهم المسؤولية التشغيلية عن نظام إدارة الجودة:

- وصف لإجراءات المتابعة التي تم تنفيذها؛
- أوجه القصورالتي تم التعرف عليها، بما في ذلك مدى حدة وانتشار هذا القصور؛
- التصرفات التصحيحية لعلاج أوجه القصورالتي تم التعرف عليها.

يجب على شركة المحاسبة نقل الأمور الموضحة في الفقرة السابقة إلى فرق الارتباطات والأفراد الآخرين المسند إليهم الأنشطة ضمن نظام إدارة الجودة لتمكينهم من اتخاذ التصرف العاجل والمناسب وفقاً لمسؤولياتهم.

متطلبات الشبكة أو خدماتها
عندما تنتمي شركة المحاسبة إلى شبكة، يجب عليها فهم ما يلي، عند الاقتضاء:

- المتطلبات التي حددتها الشبكة بشأن نظام إدارة الجودة الخاص بشركة المحاسبة، بما في ذلك متطلبات تطبيق شركة المحاسبة أو استخدامها للموارد أو الخدمات التي تم تصميمها، أو تم توفيرها بأية طريقة أخرى، بواسطة الشبكة أو من خلالها (أي متطلبات الشبكة)؛
- أية خدمات أو موارد قامت الشبكة بتوفيرها واختارت شركة المحاسبة تطبيقها أو استخدامها في تصميم أو تطبيق أو تشغيل نظام إدارة الجودة الخاص بها (أي خدمات الشبكة)؛
- مسؤوليات شركة المحاسبة عن أي تصرفات ضرورية لتطبيق متطلبات الشبكة أو استخدام خدماتها.

وتظل شركة المحاسبة مسؤولة عن نظام إدارة الجودة الخاص بها، بما في ذلك الأحكام المهنية التي يتم اتخاذها عند تصميم نظام إدارة الجودة وتطبيقه وتشغيله. ولا يجوز للشركة أن تسمح بتعارض الالتزام بمتطلبات الشبكة أو استخدام خدماتها مع متطلبات هذا المعيار.
بناءً على الفهم الذي تم التوصل إليه في الفقرة السابقة يجب على شركة المحاسبة:

- تحديد كيف أن متطلبات الشبكة أو خدماتها تعد ذات صلة بنظام إدارة الجودة الخاص بشركة المحاسبة، وكيف أنها قد تم مراعاتها في النظام، بما في ذلك الكيفية التي سيتم تطبيقها بها؛
- تقييم ما إذا كانت متطلبات الشبكة أو خدماتها يلزم على شركة المحاسبة تكييفها أو الإضافة إليها حتى تكون مناسبة للاستخدام في نظام إدارة الجودة الخاص بها، وكيفية القيام بذلك إذا لزم الأمر.

أنشطة المتابعة التي تنفذها الشبكة على نظام إدارة الجودة الخاص بشركة المحاسبة
عندما تنفذ الشبكة أنشطة للمتابعة فيما يتعلق بنظام إدارة الجودة الخاص بشركة المحاسبة، يجب على شركة المحاسبة:

- تحديد أثر أنشطة المتابعة التي تنفذها الشبكة على طبيعة وتوقيت ومدى أنشطة المتابعة الخاصة بشركة المحاسبة التي يتم تنفيذها؛
- تحديد مسؤوليات شركة المحاسبة فيما يتعلق بأنشطة المتابعة، بما في ذلك أي تصرفات ذات صلة تتخذها شركة المحاسبة؛
- الحصول على نتائج أنشطة المتابعة من الشبكة في الوقت المناسب، في إطار تقييم المكتشفات والتعرف على أوجه القصور.

أنشطة المتابعة التي تنفذها الشبكة عبر مكاتبها
على شركة المحاسبة (المكتب):

- فهم النطاق العام لأنشطة المتابعة التي تنفذها الشبكة عبر مكاتبها، بما في ذلك أنشطة المتابعة التي تهدف إلى ضمان تطبيق متطلبات الشبكة بشكل مناسب عبر مكاتب الشبكة، وكيفية قيام الشبكة بنقل نتائج أنشطة المتابعة التي قامت بتنفيذها إلى شركة المحاسبة؛
- الحصول سنوياً على الأقل، على معلومات من الشبكة بشأن النتائج الكلية لأنشطة المتابعة التي تنفذها عبر مكاتبها، في حالة الانطباق، وأيضاً:
  - نقل المعلومات إلى فرق الارتباطات والأفراد الآخرين المسند إليهم الأنشطة ضمن نظام إدارة الجودة، حسب مقتضى الحال، لتمكينهم من اتخاذ التصرف العاجل والمناسب وفقاً لمسؤولياتهم؛
  - النظر في أثر المعلومات على نظام إدارة الجودة الخاص بشركة المحاسبة.

أوجه القصور التي تتعرف عليها شركة المحاسبة في متطلبات الشبكة أو خدماتها
في حال تعرف شركة المحاسبة على قصور في متطلبات الشبكة أو خدماتها، فيجب عليها:

- نقل المعلومات ذات الصلة الخاصة بالقصور الذي تم التعرف عليه إلى الشبكة؛
- تصميم وتطبيق تصرفات تصحيحية لعلاج تأثير القصور الذي تم التعرف عليه في متطلبات الشبكة أو خدماتها.

تقييم نظام إدارة الجودة
يجب على الأفراد المسند إليهم المسؤولية والمساءلة النهائية عن نظام إدارة الجودة تقييم نظام إدارة الجودة، بالنيابة عن شركة المحاسبة ويجب إجراء التقييم في وقت معين، وتنفيذه سنوياً على الأقل.
بناء على التقييم، يجب على الأفراد المسند إليهم المسؤولية والمساءلة النهائية عن نظام إدارة الجودة استنتاج أحد ما يلي، بالنيابة عن شركة المحاسبة:

- أن نظام إدارة الجودة يوفر تأكيداً معقولاً للشركة بشأن تحقيق أهداف النظام؛ أو
- أن نظام إدارة الجودة يوفر تأكيداً معقولاً للشركة بشأن تحقيق أهداف النظام، باستثناء الأمور المتعلقة بأوجه القصور التي تم التعرف عليها التي لها تأثير حاد ولكنه غير منتشر على تصميم نظام إدارة الجودة وتطبيقه وتشغيله؛ أو
- أن نظام إدارة الجودة لا يوفر تأكيداً معقولاً للشركة بشأن تحقيق أهداف النظام.

في حال توصل الأفراد المسند إليهم المسؤولية والمساءلة النهائية عن نظام إدارة الجودة إلى الاستنتاج الموضح في الفقرة السابقة بوجود أوجه للقصور، فيجب على شركة المحاسبة:

- اتخاذ تصرف عاجل ومناسب؛
- الاتصال مع:
  - فرق الارتباطات والأفراد الآخرين المسند إليهم الأنشطة ضمن نظام إدارة الجودة بالقدر الذي يتعلق بمسؤولياتهم؛
  - أطراف خارجية وفقاً لسياسات أو إجراءات شركة المحاسبة.

يجب على شركة المحاسبة إجراء تقييمات دورية لأداء الأفراد المسند إليهم المسؤولية والمساءلة النهائية عن نظام إدارة الجودة والأفراد المسند إليهم المسؤولية التشغيلية عن نظام إدارة الجودة. وفي سبيل ذلك، يجب على شركة المحاسبة أن تأخذ في الحسبان تقييم نظام إدارة الجودة.

التوثيق
يجب على شركة المحاسبة إعداد توثيق لنظام إدارة الجودة الخاص بها يكفي لما يلي:

- دعم العاملين في التوصل إلى فهم متسق لنظام إدارة الجودة، بما في ذلك فهم أدوارهم ومسؤولياتهم فيما يتعلق بنظام إدارة الجودة وتنفيذ الارتباطات؛
- دعم التطبيق والعمل المتسق للاستجابات؛

- توفير أدلة بشأن تصميم الاستجابات وتطبيقها وعملها، لدعم تقييم نظام إدارة الجودة الذي يقوم بتنفيذه الأفراد المسند إليهم المسؤولية والمساءلة النهائية عن نظام إدارة الجودة.

عند إعداد التوثيق، يجب على شركة المحاسبة تضمين ما يلي:

- تحديد الأفراد المسند إليهم المسؤولية والمساءلة النهائية عن نظام إدارة الجودة والمسؤولية التشغيلية عن نظام إدارة الجودة؛
- أهداف الجودة ومخاطر الجودة الخاصة بشركة المحاسبة؛
- وصف للاستجابات وكيفية مواجهة استجابات شركة المحاسبة لمخاطر الجودة؛
- فيما يتعلق بآلية المتابعة والتصحيح:
  - أدلة بشأن أنشطة المتابعة التي تم تنفيذها؛
  - تقييم المكتشفات وأوجه القصور التي تم التعرف عليها وأسبابها الجذرية؛
  - التصرفات التصحيحية لعلاج أوجه القصور التي تم التعرف عليها وتقييم تصميم تلك التصرفات التصحيحية وتطبيقها؛
  - التواصل المتعلق بالمتابعة والتصحيح؛
- أساس الاستنتاج الذي تم التوصل إليه.

يجب على شركة المحاسبة توثيق الأمور الواردة في الفقرة السابقة من حيث تعلقها بمتطلبات الشبكة أو خدماتها وتقييم متطلبات الشبكة أو خدماتها.
يجب على شركة المحاسبة تحديد فترة زمنية للاحتفاظ بالتوثيق الخاص بنظام إدارة الجودة، وذلك لفترة تكفي لتمكينها من متابعة تصميم النظام وتطبيقه وتشغيله، أو لفترة أطول إذا تطلبت الأنظمة أواللوائح ذلك.

المعيار الدولي لارتباطات التأكيد ISAE 3400
اختبار المعلومات المالية المستقبلية

مقدمة

الغرض من هذا المعيار هو وضع معايير وتقديم إرشادات عن ارتباطات اختبار المعلومات المالية المستقبلية والتقرير عنها، بما في ذلك اختبار أفضل تقدير (best-estimate) وافتراضات نظرية (hypothetical assumptions)، ولا يطبق هذا المعيار على اختبار المعلومات المالية المستقبلية التي يتم التعبير عنها بمصطلحات عامة أو سردية، كالتي توجد في مناقشات الإدارة والتحليل الوارد في التقرير السنوي للمنشأة (ومع ذلك فالعديد من الإجراءات الواردة في هذا المعيار قد تكون مناسبة لمثل ذلك الاختبار).

عند تنفيذ ارتباط لاختبار المعلومات المالية المستقبلية، ينبغي على المدقق أن يحصل على ما يكفي من الأدلة المناسبة عمّا إذا كانت:

١. افتراضات الإدارة لأفضل تقدير والتي تستند إليها المعلومات المالية المستقبلية ليست غير معقولة، وأن تكون الافتراضات تتسق مع الغرض من المعلومات في حالة الافتراضات النظرية؛
٢. المعلومات المالية المستقبلية مُعدَّة بشكلٍ سليم وعلى أساس الافتراضات؛
٣. المعلومات المالية المستقبلية معروضة بشكل سليم، وجميع الافتراضات الجوهرية مفصح عنها بشكلٍ كافٍ، بما في ذلك ما إذا كانت تحتوي على إشارة واضحة لما إذا كانت تعد افتراضات أفضل تقدير أو افتراضات نظرية؛
٤. المعلومات المالية المستقبلية مُعدَّة على أساس يتسق مع القوائم المالية التاريخية، وباستخدام مبادئ محاسبية مناسبة.

تعاريف

المعلومات المالية المستقبلية "Prospective financial information" يُقصد بها معلومات مالية مستندة إلى افتراضات عن الأحداث التي يمكن أن تحصل في المستقبل وتصرفات المنشأة المحتملة، وهي إلى حد كبير غير موضوعية بطبيعتها، ويتطلب إعدادها ممارسة اجتهادات كبيرة.

يمكن أن تتضمن المعلومات المالية المستقبلية قوائم مالية أو عنصر واحد أو أكثر من عناصر القوائم المالية، وقد يتم إعدادها:

- كأداة داخلية للإدارة (على سبيل المثال للمساعدة في تقييم استثمار رأسمالي محتمل)؛ أو
- لتوزيعها على طرف ثالث، (على سبيل المثال في:
  - نشرة لتوفير معلومات عن التوقعات المستقبلية للمستثمرين المحتملين.
  - تقرير سنوي لتوفير معلومات للمساهمين والسلطات التنظيمية والأطراف المهتمة الأخرى.
  - مستند يهدف إلى تزويد المقرضين بمعلومات، قد تتضمن على سبيل المثال تنبؤات للتدفقات النقدية).

قد تظهر المعلومات المالية المستقبلية في صورة تنبؤ أو توقع أو مزيج من كليهما (على سبيل المثال تنبؤ لسنة واحدة وتوقع لخمس سنوات).

التنبؤ "forecast" يُقصد به معلومات مالية مستقبلية مُعدَّة على أساس افتراضات لأحداث مستقبلية تتوقع الإدارة حدوثها، وتصرفات الإدارة المتوقعة حيال هذه الأحداث في تاريخ إعداد هذه المعلومات (افتراضات أفضل تقدير).

التوقع "projection" يُقصد به معلومات مالية مستقبلية مُعدَّة على أساس:

١. افتراضات نظرية بشأن الأحداث المستقبلية وتصرفات الإدارة التي ليس بالضرورة أن تحدث (مثلاً عندما تكون بعض المنشآت في مرحلة التأسيس، أو تكون بصدد إجراء تغيير رئيسي في طبيعة عملياتها)؛ أو
٢. مزيج من أفضل تقدير والافتراضات النظرية.

وتوضح هذه المعلومات النتائج المحتملة في تاريخ إعداد المعلومات في حال وقعت هذه الأحداث والتصرفات (سيناريو "ماذا لو" "what-if scenario").

إن الإدارة هي المسؤولة عن إعداد وعرض المعلومات المالية المستقبلية، بما في ذلك تحديد الافتراضات التي استندت إليها والإفصاح عنها، وقد يُطلب من المدقق اختبار المعلومات المالية المستقبلية وإعداد تقرير عنها لتعزيز مصداقيتها سواءً كانت مُعدَّة لاستخدامها من قبل طرف ثالث أو كانت مُعدَّة لأغراض داخلية.

تأكيد المدقق المتعلق بمعلومات مالية مستقبلية

تتعلق المعلومات المالية المستقبلية بأحداث وتصرفات لم تحدث بعد وقد لا تحدث، وعلى الرغم من احتمال توفر أدلة تدعم الافتراضات التي استندت إليها المعلومات المالية المستقبلية، فإن تلك الأدلة بحد ذاتها ذات توجه مستقبلي بشكلٍ عام، ولهذا فهي تخمينية بطبيعتها، وهذا ما يميزها عن الأدلة المتاحة عادةً عند تدقيق المعلومات المالية التاريخية، ولذلك لا يكون المدقق في وضع يمكّنه من إبداء رأي عمّا إذا كانت النتائج الظاهرة في المعلومات المالية المستقبلية ستتحقق.

علاوة على ذلك، ونظراً لأنواع الأدلة المتاحة عند تقييم الافتراضات التي استندت إليها المعلومات المالية المستقبلية، فقد يكون من الصعب على المدقق الوصول إلى مستوى من الاقتناع يكفي لإبداء تأكيد إيجابي (positive assurance) بأن الافتراضات تخلو من التحريف الجوهري، وبالتالي عند التقرير عن مدى معقولية افتراضات الإدارة، يقدم المدقق فقط مستوى متوسط من التأكيد (مع ذلك، فإذا تم الوصول إلى مستوى مناسب من الاقتناع بحسب حكم المدقق الشخصي، فلا يوجد ما يمنعه من إبداء تأكيد إيجابي فيما يتعلق بالافتراضات).

قبول الارتباط

قبل قبول أي ارتباط لفحص المعلومات المالية المستقبلية، يأخذ المدقق في الحسبان جملة أمور من بينها:

- المراد من استخدام المعلومات؛
- ما إذا كانت المعلومات ستكون للتوزيع العام أو المحدود؛
- طبيعة الافتراضات، أي ما إذا كانت تعد أفضل تقدير أو افتراضات نظرية؛
- العناصر التي سيتم تضمينها في المعلومات؛
- الفترة التي تغطيها المعلومات.

لا ينبغي للمدقق قبول الارتباط (أو ينبغي عليه الانسحاب منه)، عندما تكون الافتراضات غير واقعية بشكل واضح أو عندما يعتقد المدقق بأن المعلومات المالية المستقبلية غير مناسبة للاستخدام المراد.

ينبغي أن يتفق المدقق والعميل على شروط الارتباط، ومن مصلحة كل من المنشأة والمدقق أن يرسل المدقق خطاب ارتباط للمساعدة في تجنب أي سوء فهم متعلق بالارتباط.

يتناول خطاب الارتباط الأمور التي سبق ذكرها (المراد من استخدام المعلومات، ما إذا كانت المعلومات ستكون للتوزيع العام أو المحدود، طبيعة الافتراضات، العناصر التي سيتم تضمينها في المعلومات، الفترة التي تغطيها المعلومات)، ويوضح مسؤوليات الإدارة عن الافتراضات وعن تزويد المدقق بجميع المعلومات ذات الصلة ومصدر البيانات المستخدمة في وضع الافتراضات.

المعرفة بنشاط العميل

ينبغي على المدقق أن يحظى بمستوى كافٍ من المعرفة بنشاط العميل ليكون قادراً على تقييم ما إذا كانت جميع الافتراضات المُهمة المطلوبة لإعداد المعلومات المالية المستقبلية قد تم تحديدها، ويحتاج المدقق أيضا أن يكون على دراية بآلية إعداد المعلومات المالية المستقبلية، عن طريق أخذ ما يلي بعين الاعتبار:

- أدوات الرقابة الداخلية المطبقة على النظام المستخدم في إعداد المعلومات المالية المستقبلية وخبرة وتجربة الأشخاص الذين يعدون المعلومات المالية المستقبلية.
- طبيعة التوثيق المُعدّ من جانب المنشأة والذي يدعم افتراضات الإدارة.
- مدى استخدام الأساليب الإحصائية والرياضية والمستندة إلى الحاسب.
- الطرق المستخدمة في وضع الافتراضات وتطبيقها.
- دقة المعلومات المالية المستقبلية المُعدّة في فترات سابقة وأسباب الانحرافات المهمة.

ينبغي على المدقق أن يأخذ بعين الاعتبار المدى الذي يكون فيه الاعتماد على المعلومات المالية التاريخية مبرراً، كما يحتاج المدقق إلى معرفة المعلومات المالية التاريخية لتقييم ما إذا كانت المعلومات المالية المستقبلية قد تم إعدادها على أساس يتسق مع المعلومات المالية التاريخية، ولتوفير مقياس تاريخي للنظر في افتراضات الإدارة، ويحتاج المدقق إلى أن يحدد ما إذا كانت المعلومات التاريخية ذات الصلة قد تم تدقيقها أو مراجعتها، وما إذا كانت قد استُخدم في إعدادها مبادئ محاسبية مقبولة.

إذا كان تقرير التدقيق أو المراجعة عن المعلومات المالية التاريخية لفترة سابقة معدل (متحفظ، سلبي...)، أو إذا كانت المنشأة في مرحلة التأسيس، فعلى المدقق أن يأخذ في الحسبان الحقائق المحيطة وتأثيرها على اختبار المعلومات المالية المستقبلية.

الفترة المُغطاة

ينبغي على المدقق أن يأخذ بعين الاعتبار الفترة الزمنية التي تغطيها المعلومات المالية المستقبلية.

نظراً لأن عنصر التخمين يزيد في الافتراضات عندما تطول الفترة الزمنية التي تغطيها، فإن قدرة الإدارة على إجراء افتراضات أفضل تقدير تقل كلما طالت تلك الفترة، ولا تتجاوز الفترة المغطاة الوقت الذي يكون فيه لدى الإدارة أساس معقول للافتراضات.

فيما يلي بعض العوامل ذات الصلة بنظرة المدقق للفترة الزمنية التي تغطيها المعلومات المالية المستقبلية:

- الدورة التشغيلية (على سبيل المثال في حالة تنفيذ مشروع إنشائي ضخم قد يحدد الوقت المطلوب لإنجاز المشروع الفترة الزمنية المُغطاة).
- درجة قابلية الاعتماد على الافتراضات (على سبيل المثال إذا كانت المنشأة بصدد تقديم منتج جديد، فإن الفترة المستقبلية المغطاة قد تكون قصيرة ومُقسَّمة إلى فترات صغيرة، مثلاً أسابيع أو شهور، ومن جهة أخرى، إذا كان النشاط الوحيد للمنشأة هو امتلاك عقارات بموجب عقود تأجير طويلة الأجل، فقد يكون من المعقول تغطية فترة مستقبلية طويلة نسبياً).
- احتياجات المستخدمين (على سبيل المثال قد يتم إعداد معلومات مالية مستقبلية تتعلق بطلب مقدم للحصول على قرض للفترة الزمنية المطلوبة لتوليد أموال كافية للسداد).

إجراءات الاختبار

عند تحديد طبيعة إجراءات الاختبار وتوقيتها ومداها، ينبغي على المدقق أن يأخذ بعين الاعتبار:

١. احتمال وجود خطأ جوهري؛
٢. المعرفة المكتسبة خلال أي ارتباطات سابقة؛
٣. كفاءة الإدارة فيما يتعلق بإعداد المعلومات المالية المستقبلية؛
٤. مدى تأثر المعلومات المالية المستقبلية بالحكم الشخصي للإدارة؛
٥. مدى كفاية البيانات الأساسية وإمكانية الاعتماد عليها.

يقيم المدقق مصدر وموثوقية الأدلة التي تدعم افتراضات الإدارة لأفضل تقدير، ويمكن الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة التي تؤيد تلك الافتراضات من مصادر داخلية وخارجية، بما في ذلك النظر في الافتراضات في ضوء المعلومات التاريخية وتقييم ما إذا كانت تستند إلى خطط تقع في نطاق قدرة المنشأة.

عند استخدام الافتراضات النظرية، ينظر المدقق فيما إذا كانت جميع الانعكاسات المُهمة لهذه الافتراضات قد تم أخذها بعين الاعتبار (على سبيل المثال إذا كان مفترضا أن المبيعات ستنمو بأكبر من الطاقة الإنتاجية الحالية لمصنع المنشأة، فإن المعلومات المالية المستقبلية يلزم أن تتضمن الاستثمار الضروري في زيادة الطاقة الإنتاجية للمصنع أو تكاليف الوسائل البديلة لتلبية المبيعات المتوقعة، مثل الإنتاج من خلال عقود من الباطن).

على الرغم من عدم الحاجة للحصول على أدلة تدعم الافتراضات النظرية، فإن المدقق بحاجة لأن يقتنع بأنها متسقة مع الغرض من المعلومات المالية المستقبلية وأنه لا يوجد سبب يدعو للاعتقاد بأنها غير واقعية بشكلٍ واضح.

يحتاج المدقق لأن يقتنع بأن المعلومات المالية المستقبلية مُعدَّة بشكلٍ سليم من افتراضات الإدارة من خلال القيام بعمليات التحقق من الأعمال الكتابية مثل إعادة الاحتساب وفحص الاتساق الداخلي (أي أن تكون التصرفات التي تعتزم الإدارة اتخاذها متوافقة مع بعضها ولا توجد حالات عدم اتساق في تحديد المبالغ المستندة إلى متغيرات مشتركة مثل معدلات الفائدة).

يركز المدقق على المدى الذي سيكون فيه للمجالات الحساسة للتباين تأثير جوهري على النتائج الظاهرة في المعلومات المالية المستقبلية، وسيؤثر هذا على مدى سعي المدقق للحصول على أدلة مناسبة، وسيؤثر أيضاً على تقييم المدقق لمدى مناسبة الإفصاح وكفايته.

عند الارتباط لاختبار عنصر واحد أو أكثر من عناصر المعلومات المالية المستقبلية، كقائمة مالية فردية، فمن المهم أن يأخذ المدقق بعين الاعتبار العلاقات المتبادلة مع المكونات الأخرى في القوائم المالية.

عند تضمين أي جزء منقضٍ من الفترة الحالية في المعلومات المالية المستقبلية، ينظر المدقق في مدى الحاجة لتطبيق إجراءات على المعلومات التاريخية، وتتباين الإجراءات تبعاً للظروف (على سبيل المثال المدة التي انقضت من الفترة المستقبلية).

ينبغي على المدقق أن يحصل على رسالة تمثيل مكتوبة من الإدارة بشأن الاستخدام المستهدف للمعلومات المالية المستقبلية، ومدى اكتمال افتراضات الإدارة المُهمة، وقبول الإدارة لتحمل مسؤوليتها عن المعلومات المالية المستقبلية.

العرض والإفصاح

عند تقييم عرض المعلومات المالية المستقبلية والإفصاح عنها، بالإضافة إلى المتطلبات الخاصة لأي قوانين أو أنظمة أو معايير مهنية ذات صلة، يحتاج المدقق أن يأخذ بعين الاعتبار فيما إذا كان:

١. عرض المعلومات المالية المستقبلية يقدم معلومات مفيدة وغير مضلل؛
٢. تم الإفصاح عن السياسات المحاسبية بشكل واضح في الإيضاحات المرفقة بالمعلومات المالية المستقبلية؛
٣. تم الإفصاح عن الافتراضات بشكل كافي في الإيضاحات المرفقة بالمعلومات المالية المستقبلية؛ ويلزم توضيح ما إذا كانت الافتراضات تمثل أفضل تقديرات من جانب الإدارة أم أنها افتراضات نظرية، وعندما تتعلق الافتراضات بمجالات تُعد جوهرية ومعرضة لدرجة عالية من عدم التأكد، يلزم الإفصاح بشكل كافي عن عدم التأكد هذا والحساسية المترتبة عليه في النتائج؛
٤. تم الإفصاح عن تاريخ إعداد المعلومات المالية المستقبلية، ويلزم أن تؤكد الإدارة أن الافتراضات تُعد مناسبة في هذا التاريخ، حتى بالرغم من أن المعلومات الأساسية ربما يكون قد تم تجميعها عبر فترة من الزمن؛
٥. تم الإشارة بوضوح إلى أساس اختيار القيم الفردية من بين مدى قيم معين، وما إذا كان المدى لم يتم اختياره بشكل متحيز أو مضلل وذلك عندما تظهر النتائج في المعلومات المالية المستقبلية في صورة مدى؛
٦. تم الإفصاح عن أي تغيير في السياسات المحاسبية منذ صدور آخر قوائم مالية تاريخية، مع بيان سبب التغيير وتأثيره على المعلومات المالية المستقبلية.

التقرير عن اختبار المعلومات المالية المستقبلية

ينبغي أن يحتوي التقرير المُعدّ من قبل المدقق بشأن اختبار المعلومات المالية المستقبلية على ما يلي:

١. العنوان؛
٢. الجهة الموجه لها التقرير؛
٣. تحديد المعلومات المالية المستقبلية؛
٤. الإشارة إلى معايير ارتباطات التأكيد، أو المعايير أو الممارسات المحلية المطبقة لاختبار المعلومات المالية المستقبلية؛
٥. عبارة بأن الإدارة هي المسؤولة عن المعلومات المالية المستقبلية، بما في ذلك الافتراضات التي استندت إليها؛
٦. عند الاقتضاء، الإشارة إلى الغرض و/أو التوزيع المُقيد للمعلومات المالية المستقبلية؛
٧. عبارة تأكيد سلبي عمّا إذا كانت الافتراضات توفر أساساً معقولاً للمعلومات المالية المستقبلية؛
٨. رأي فيما إذا كانت المعلومات المالية المستقبلية مُعدَّة بشكلٍ سليم على أساس الافتراضات، ومعروضة وفقاً لإطار التقرير المالي ذي الصلة؛
٩. تنبيهات مناسبة بشأن قابلية تحقق النتائج المُشار إليها في المعلومات المالية المستقبلية؛
١٠. تاريخ التقرير الذي ينبغي أن يكون تاريخ اكتمال الإجراءات؛
١١. عنوان المدقق؛
١٢. التوقيع.
١٣. تقرير كهذا يمكن أن:

- يحدد، استناداً إلى اختبار الأدلة الداعمة للافتراضات، ما إذا كان قد وصل إلى علم المدقق ما يدعوه إلى الاعتقاد بأن الافتراضات لا توفر أساساً معقولاً للمعلومات المالية المستقبلية.
- يعبر عن رأي فيما إذا كانت المعلومات المالية المستقبلية مُعدَّة بشكلٍ سليم على أساس الافتراضات، ومعروضة وفقاً لإطار التقرير المالي ذي الصلة.
- يذكر ما يلي:
  - أن النتائج الفعلية يمكن أن تختلف عن المعلومات المالية المستقبلية لأن الأحداث المتوقعة كثيراً ما لا تقع كما هو متوقع وأن التباين قد يكون جوهرياً. بالمثل، فعندما يتم التعبير عن المعلومات المالية المستقبلية في صورة مدى، فينبغي ذكر أنه لا يمكن تأكيد أن النتائج الفعلية ستقع ضمن ذلك المدى؛
  - في حالة التوقع، أن المعلومات المالية المستقبلية قد تم إعدادها لـ (يتم تحديد الغرض)، باستخدام مجموعة من الافتراضات التي تتضمن افتراضات نظرية عن أحداث مستقبلية وتصرفات من جانب الإدارة لا يُتوقع حدوثها بالضرورة. وبالتالي يتم تحذير القراء إلى أن المعلومات المالية المستقبلية لا يتم استخدامها لأغراض أخرى بخلاف التي حددت لها.

فيما يلي مثال لمقتطف من تقرير غير معدل عن أحد التنبؤات:
لقد اختبرنا التنبؤ وفقاً لمعيار ارتباطات التأكيد المنطبق على اختبار المعلومات المالية المستقبلية. إن الإدارة هي المسؤولة عن التنبؤ، بما في ذلك الافتراضات الموضحة في التي تم الاستناد إليها في الإيضاح X.
استناداً إلى اختبارنا للأدلة الداعمة للافتراضات، فلم يصل إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن هذه الافتراضات لا توفر أساسا معقولاً للتنبؤ. كما نرى أن التنبؤ مُعد بشكل سليم على أساس الافتراضات ومعروض وفقاً لـ (إطار التقرير المالي المطبق financial reporting framework).
يمكن أن تختلف النتائج الفعلية عن التنبؤ لأن الأحداث المتوقعة كثيراً ما لا تقع كما هو متوقع كما أن التباين قد يكون جوهرياً.

فيما يلي مثال لمقتطف من تقرير غير معدل عن أحد التوقعات:
لقد اختبرنا التوقع وفقاً لمعيار ارتباطات التأكيد المنطبق على اختبار المعلومات المالية المستقبلية. إن الإدارة هي المسؤولة عن التوقع، بما في ذلك الافتراضات الموضحة في التي تم الاستناد إليها في الإيضاح X.
لقد تم إعداد هذا التوقع لـ (يتم وصف الغرض). وحيث إن المنشأة لا تزال في مرحلة التأسيس، فقد تم إعداد التوقع باستخدام مجموعة من الافتراضات التي تتضمن افتراضات نظرية عن أحداث مستقبلية وتصرفات من جانب الإدارة ليس بالضرورة أن تتحقق. وبالتالي، نود أن ننبّه القراء إلى أن هذا التوقع قد لا يكون مناسبا لأغراض أخرى بخلاف المذكورة أعلاه.
استناداً إلى اختبارنا للأدلة الداعمة للافتراضات، فلم يصل إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن هذه الافتراضات لا توفر أساساً معقولاً للتوقع، بافتراض أن (تتم هنا الإشارة إلى الافتراضات النظرية). كما نرى أن التوقع مُعدٌ بشكل سليم على أساس الافتراضات ومعروضٌ وفقا لـ (إطار التقرير المالي المطبق).
حتى في حالة وقوع الأحداث المتوقعة وفقاً للافتراضات النظرية المذكورة أعلاه، يظل من المحتمل أن تختلف النتائج الفعلية عن التوقع لأن الأحداث المتوقعة الأخرى كثيراً ما لا تقع كما هو متوقع، كما إن التباين قد يكون جوهرياً.

عندما يعتقد المدقق أن عرض المعلومات المالية المستقبلية والإفصاح عنها ليس كافياً، ينبغي عليه إبداء رأي متحفظ أو سلبي في تقريره عن المعلومات المالية المستقبلية، أو ينبغي عليه الانسحاب من الارتباط، حسب مقتضى الحال، ومن أمثلة ذلك ما يكون عندما تفشل المعلومات المالية في الإفصاح بشكل كاف عن تبعات أي افتراضات تُعد حساسة للغاية.
عندما يعتقد المدقق أن واحداً أو أكثر من الافتراضات المهمة لا يوفر أساساً معقولاً للمعلومات المالية المستقبلية المُعدَّة على أساس افتراضات أفضل تقدير، أو أن واحداً أو أكثر من الافتراضات المهمة لا يوفر أساساً معقولاً للمعلومات المالية المستقبلية في ضوء الافتراضات النظرية، فينبغي على المدقق إمّا إبداء رأي سلبي في تقريره عن المعلومات المالية المستقبلية، أو الانسحاب من الارتباط.
عندما يتأثر الاختبار بظروف تحول دون تطبيق واحد أو أكثر من الإجراءات التي تُعد ضرورية في ظل الظروف القائمة، فينبغي على المدقق إمّا الانسحاب من الارتباط أو الامتناع عن إبداء رأي مع وصف القيد المفروض على النطاق في تقريره عن المعلومات المالية المستقبلية.

الدورة التدريبية التخصصية للمتقدمين لامتحان شهادة المحاسب القانونى لعام ٢٠٢٣
تحليل البيانات المالية

تحليل البيانات المالية

بعد دراسة هذا الفصل سيتمكن الدارس من فهم

- ادراك المفاهيم العامة الخاصة بالتحليل المالي
- التعرف على أساليب التحليل المالي
- التعرف على أهم نسب التحليل المالي ومدلولاتها
- تحليل التعادل والرفع المالي

محتويات الفصل

- مفهوم التحليل المالي
- أنواع التحليل المالي
- مصادر البيانات والمعلومات اللازمة للتحليل المالي
- خصائص المعلومات المحاسبية الملائمة للتحليل المالي
- أساليب تحليل القوائم المالية
  - التحليل العمودي
  - التحليل الأفقي
- تحليل المركز المالي قصير الأجل
  - رأس المال العامل وصافي رأس المال العامل
- النسب المالية، ما هيتها وخصائصها
  - نسب الهيكل المالي
  - نسب السيولة
  - نسب الربحية
  - نسب معدلات الدوران (نسب النشاط)
  - نسب الأسواق المالية
- تحليل نقطة التعادل
- تحليل الرفع المالي والتشغيلي
  - الرافعة التشغيلية
  - الرافعة المالية
  - الرافعة المشتركة
- تحليل المركز المالي طويل الأجل
- تكلفة التمويل
- استخدام التحليل المالي في التنبؤ بالفشل المالي

مفهوم التحليل المالي

يقصد بالتحليل المالي مجموعة العمليات التي تعنى بدراسة وفهم البيانات والمعلومات المالية في المنشأة وتحليلها وتفسيرها حتى يمكن الإفادة منها في الحكم على مركز المنشأة المالي وتكوين معلومات تساعد في اتخاذ القرارات، كما يساعد في تقويم الأداء وكشف الانحرافات والتنبؤ بالمستقبل

إن أهم مدخلات التحليل المالي هي القوائم المالية التي ينتجها النظام المحاسبي، فهذه القوائم المالية (قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية) بداية الطريق في فهم الوضع المالي للمنشأة وتفسيره، لذلك لابد من التأكيد على أن صحة القياس المحاسبي وكفاية الإفصاح المحاسبي وملاءمته شرطان أساسيان للوصول إلى تحليل مالي سليم.

فالتحليل المالي يتضمن تحويل البيانات المالية إلى معلومات ذات دلالات معينة، وهو بذلك يتضمن جمع البيانات المراد تحليلها وتنسيقها ثم دراستها بعد إعادة تبويبها التبويب الملائم لأغراض التحليل، مع الاستعانة بالبيانات الأخرى الضرورية التي لا تشملها تلك القوائم، وذلك باستخدام الأساليب المتنوعة للتحليل، بغرض توضيح أسباب ما حدث من نتائج، وتقويم تلك النتائج وبيان الارتباطات بين عناصرها المختلفة، وتتبع تطورها على مدار الفترات المالية المتتالية، وإجراء المقارنة بين المنشآت المتماثلة.

يهدف التحليل المالي إلى

- دراسة وتقييم المركز المالي والائتماني للمنشأة.
- مساعدة الإدارة على اتخاذ القرارات المتعلقة بالتخطيط والرقابة
- دراسة وتقييم قدرة المنشأة على الاستمرار
- تحديد القيمة الاستثمارية للمنشأة ومركز المنشأة الفعلي في السوق.
- تقويم الأداء المالي والمساعدة في التخطيط، وتحليل كافة أنشطة المنشأة وترشيد قرارات الاستثمار.
- تقييم كفاءة الأنشطة التسويقية والإنتاجية والمالية لها.
- تقييم ربحية المنشأة وكفاءتها في إدارة موجوداتها، وتوازنها المالي، وسيولتها، وامكانيات نموها.

أنواع التحليل المالي

سنتناول التحليل المالي وفقاً للزاوية التي ينظر إليه منها من حيث الجهة التي تقوم بالتحليل المالي، ثم من حيث الفترة التي يغطيها التحليل، ومن حيث الثبات أو الحركة.

1- من حيث الجهة القائمة بالتحليل:

أ- التحليل المالي الداخلي:

ويقوم بالتحليل المالي الداخلي موظف أو قسم أو دائرة من داخل المنشأة. ويهدف هذا التحليل إلى تقديم المعلومات اللازمة لمختلف مستويات الإدارة من أجل القيام بالمهام المنوطة بها واتخاذ القرارات اللازمة.

ويستفيد المحللون الداخليون من موقعهم داخل الهيكل التنظيمي في المنشأة وما يوفره لهم ذلك من إمكانية الوصول إلى البيانات والمعلومات اللازمة والاطلاع على البيانات المحاسبية والحصول على معونة العاملين في المنشأة الأمر الذي يضع هؤلاء المحللين في موقع متميز عن المحللين الخارجيين.

ب- التحليل المالي الخارجي:

ويقوم به المحللون من مختلف الجهات خارج المنشأة، يعتمد المحللون الخارجيون في تحليلهم للوضع المالي للمنشأة على القوائم والبيانات المالية المنشورة. وغالباً ما يكون من الصعب على هذه الفئة من المحللين الوصول إلى معلومات تفصيلية من داخل المنشأة، بخلاف من يقوم بالتحليل المالي من داخل المنشأة.

2- من حيث الفترة التي يغطيها التحليل:

أ- التحليل المالي قصير الأجل:

ويتناول بشكل أساسي تحليل السيولة المتوافرة في الأجل القصير، وحجم رأس المال العامل والمركز النقدي للمنشأة وقدرتها على الوفاء بالتزاماتها قصيرة الأجل.

ب- التحليل المالي طويل الأجل:

يتناول التحليل المالي طويل الأجل هيكل المصادر والاستخدامات طويلة الأجل، وقدرة المنشأة على تحقيق الأرباح التي تسمح لها بتسديد أقساط الديون المستحقة مع فوائدها في المواعيد المحددة ومدى انتظام توزيع الأرباح وتأثير ذلك على أسعار أسهمها في الأسواق المالية.

3- من حيث الثبات أو الحركة:

أ- التحليل الرأسي أو العمودي:

ويسمى هذا النوع من التحليل بالتحليل الساكن أو الثابت لأنه يهتم بتحليل القوائم المالية المعدة بتاريخ معين ودراسة مكوناتها والأهمية النسبية لعناصرها.

ب- التحليل الأفقي:

ويدعى أيضاً بالتحليل المتحرك أو الديناميكي لأنه يقوم على مقارنة العناصر المأخوذة من القوائم المالية بتاريخ معين مع مثيلاتها من العناصر لنفس المنشأة في فترة أو عدة فترات سابقة.

مصادر البيانات والمعلومات اللازمة للتحليل المالي:

يحصل المحلل على البيانات اللازمة للتحليل من مصادر متعددة من داخل المنشأة أو من خارجها. ولاشك في أن المحللين الماليين الذين يعملون داخل المنشأة يستطيعون الحصول على بيانات ومعلومات إضافية وتفصيلية قد لا تتوافر لغيرهم من المحللين الخارجيين. وبشكل عام فالبيانات اللازمة للتحليل المالي يمكن أن تكون من نوعين من المصادر داخلية وخارجية:

أ- المصادر الداخلية:

١- قائمة المركز المالي وقائمة الدخل، وقائمة التدفقات النقدية والإيضاحات المرفقة بهذه القوائم.
٢- تقرير مدقق الحسابات الخارجي.
٣- تقرير مجلس إدارة المنشأة.
٤- التقارير المالية الداخلية التي تشكل مصادر معلومات إضافية وتساعد في فهم وتحليل أكثر دقة للقوائم المالية ولوضع المنشأة عامة.
٥- البيانات التفصيلية لبعض عناصر القوائم المالية

ب- المصادر الخارجية:

١- المعلومات والتقارير الصادرة عن الهيئات المختصة في أسواق المال.
٢- التقارير الصادرة عن مكاتب الأبحاث والدراسات والاستشارات المالية والوسطاء العاملين في الأسواق المالية.
٣- الصحف والمجلات المتخصصة والنشرات الصادرة عن الهيئات والمؤسسات الحكومية ومراكز البحث العلمي.

خصائص المعلومات المحاسبية الملائمة للتحليل المالي:

تعتبر التقارير المالية المنشورة من قبل الشركات المادة الأساسية للتحليل المالي. ويشمل تعبير التقارير المالية: القوائم المالية (قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة الأرباح المحتجزة، قائمة التغير في حقوق المساهمين وقائمة التدفقات النقدية) إضافة إلى تقارير مجلس الإدارة ومدقق الحسابات الخارجي والإيضاحات المكملة للقوائم المالية.

وتشكل القوائم المالية في مجملها مخرجات النظام المحاسبي، وهي تلخص جميع العمليات المالية التي تمت في المنشأة حتى تاريخ إعداد هذه القوائم وتعطي لمستخدمي هذه القوائم صورة عن المركز المالي للمنشأة ونتيجة أعمالها وقدرتها على تحقيق تدفقات نقدية خلال الفترة السابقة بشكل يمكن الأطراف المختلفة من داخل أو خارج المنشأة من اتخاذ القرارات المناسبة للأغراض التي تهم كل طرف من هذه الأطراف.

ويعتمد اعداد القوائم المالية على مدخلات النظام المحاسبي المتمثلة في البيانات المحاسبية المدونة في الدفاتر المحاسبية والتقارير الأخرى الملحقة بها. ومن أجل استخدام القوائم المالية لأغراض التحليل المالي لابد من أن تكون قد أعدت بشكل يتماشى مع المبادئ والمعايير المحاسبية المتعارف عليها من جهة، وأن يعاد ترتيبها وتصنيفها بشكل ملائم لأساليب وأغراض هذا التحليل من جهة أخرى.

ولكي تكون البيانات والمعلومات المستقاة من هذه القوائم صالحة للاستخدام لأغراض التحليل المالي يجب أن تتوافر فيها خصائص معينة وإلا فقدت أهميتها وفائدتها لعملية التحليل وأهمها:

١- الملاءمة: Relevance

ويقصد بذلك أن تكون المعلومات ملائمة لاحتياجات مستخدميها وقابلة للتأثير على القرارات التي يتخذها مستخدموا البيانات، ويمكن أن تكون المعلومات قادرة على إحداث فرق في القرار، حتى ولو اختار بعض المستخدمين عدم الاستفادة منها، أو كانوا بالفعل على علم بها من مصادر أخرى.

ولكي تكون المعلومات ملائمة يجب أن تتوافر فيها الخصائص الفرعية التالية:

أ- التوقيت المناسب: Timeliness إذا أردنا أن تكون المعلومات مفيدة وملائمة لاتخاذ القرار فلابد من أن تقدم في الوقت المناسب، في حين أنها تفقد الكثير من فائدتها إذا ما وصلت متأخرة، وتضعف قدرتها على التأثير في قرارات المستخدمين المحتملين لهذه المعلومات.

ب- القدرة التنبؤية: Predictive Value يجب أن تسهم المعلومات في تحسين قدرة المستخدم على التنبؤ بالنتائج المتوقعة في المستقبل، وغالباً ما يكون ذلك ممكناً عندما يتم الإفصاح الملائم عن المعلومات من خلال القوائم المالية المقارنة وكذلك من خلال التقارير المالية المرحلية.

ج- المقدرة على التغذية العكسية أي أن المعلومات يجب أن تسهم في تحسين قدرة المستخدم على تقويم صحة توقعاته السابقة والاستفادة من ذلك من أجل تحسين توقعاته المستقبلية. أي لها قدرة تأكيدية على القرارات السابقة إذا كانت توفر ملاحظات عن تقويمات سابقة (إما بتأكيدها أو تغييرها).

د- الأهمية النسبية Materiality: تكون المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان يمكن التوقع بدرجة معقولة أن إغفال ذكرها أو تحريفها أو حجبها قد يؤثر على القرارات التي يتخذها المستخدمون الرئيسيون للتقارير المالية. وبعبارة أخرى، تُعد الأهمية النسبية جانباً من الملاءمة تختص به كل منشأة ويستند إلى طبيعة البنود التي ترتبط بها المعلومات في سياق التقرير المالي لكل منشأة، أو إلى حجم هذه البنود، أو إلى الطبيعة والحجم معاً.

٢- الموثوقية (الاعتمادية): Reliability

أي أن يكون من الممكن الاعتماد على المعلومات واتصافها بالمصداقية وغالباً ما يكون من الممكن الوثوق بالمعلومات والاعتماد عليها إذا توافرت فيها الخصائص التالية:

أ- حيادية المعلومات: Information Neutrality وتتصف المعلومات بالحيادية عندما تكون غير منحازة ومعبرة بصدق وأمانة عن الوقائع والأحداث.

ب- الموضوعية: Objectivity ويقصد بالموضوعية تمثيل المضمون والجوهر بشكل يجعل المعلومات تتصف بالصدق في التعبير عن الظواهر الاقتصادية وهو ما يشار إليه عادة بـ (Faithfulness Representational).

ج- الكمال (Complete): يشمل الوصف الكامل جميع المعلومات الضرورية للمستخدم ليفهم الظاهرة الموصوفة، بما في ذلك جميع التوصيفات والتوضيحات الضرورية.

د- الخلو من الأخطاء (Free of Error): يعني أنه لا توجد أخطاء أو إغفالات في وصف الظاهرة، وأن الآلية المستخدمة لإنتاج المعلومات الواردة في التقرير قد اختيرت وطُبقت بدون أي أخطاء في الآلية.

٣- القابلية للمقارنة: Comparability

تعتمد عملية تقويم الأداء في كثير من الأحيان على إجراء المقارنات بين المؤشرات المستخرجة من بيانات المنشأة لعدد من السنوات أو مع مؤشرات مماثلة لمنشآت أخرى في قطاع النشاط الاقتصادي نفسه مما يستدعي أن تتوافر في المعلومات المستخدمة في هذا المجال خاصية القابلية للمقارنة.

٤- الثبات (الاتساق) Consistency

أي أنه يجب على المنشأة تطبيق القواعد والسياسات المحاسبية نفسها من فترة إلى أخرى، علماً بأنه يمكن تغيير هذه السياسات إذا اقتضت الضرورة ذلك على أن يتم الإفصاح عن هذا التغيير بشكل واضح. وتبرز أهمية خاصية الثبات عند إجراء المقارنات مع منشآت أخرى أو بين فترات زمنية متتالية لمنشأة معنية.

أساليب تحليل القوائم المالية

التحليل العمودي - Vertical analysis:

يتم بموجب التحليل العمودي للبيانات المالية أو للقوائم المالية، مقارنة الأرقام المطلقة للقوائم المالية في الفترة المحاسبية نفسها، أو في تاريخ معين، ويهدف بشكل أساسي إلى إظهار الأهمية النسبية لكل من العناصر التي تشكل مجموعة معينة في القائمة أو لإظهار الأهمية النسبية للمجموعات الفرعية التي تتكون منها القائمة.

يطلق عليه صفة التحليل الساكن أو الثابت، ويمكن تطبيق أسلوب التحليل العمودي على القوائم المالية الرئيسية: قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة التغير في المركز المالي وقائمة التدفقات النقدية.

1- التحليل العمودي لقائمة المركز المالي:

يطبق التحليل العمودي لقائمة المركز المالي من الناحية العملية بأشكال ومستويات متعددة تتوافق مع تقدير المحلل لدرجة التفصيل المرغوبة، ويمكن أن يأخذ أحد أو كل الأشكال التالية:

١. إظهار أهمية كل عنصر بالنسبة إلى المجموعة التي ينتمي إليها.
٢. إظهار أهمية كل عنصر بالنسبة إلى مجموع القائمة.
٣. إظهار أهمية كل مجموعة إلى مجموع القائمة.

فإذا كان الهدف من الدراسة هو إبراز الأهمية النسبية للعناصر التي تشكل مجموعة الأصول المتداولة المرتبة حسب درجة السيولة المتزايدة مثلاً، فيمكن إبراز هذه الأهمية على الشكل التالي:

البيان	المبلغ	الوزن النسبي
مخزون	800,000	%40
زبائن	600,000	%30
أوراق قبض	500,000	%25
نقدية	100,000	%5
المجموع	2,000,000	%100

وتظهر دلالة حساب الوزن النسبي للعناصر بشكل أوضح إذا أخذنا بيانات ميزانيتين متتاليتين على الشكل التالي:

البيان	المبلغ 2005	الوزن النسبي	المبلغ 2006	الوزن النسبي
مخزون	800,000	%40	1,000,000	%50
زبائن	600,000	%30	800,000	%40
أوراق قبض	500,000	%25	150,000	%7.5
نقدية	100,000	%5	50,000	%2.5
المجموع	2,000,000	%100	2,000,000	%100

ويبدو واضحا من خلال هذه المقارنة أن سيولة المنشأة في عام 2005 أفضل منها في عام 2006 رغم تساوي مجموع الأصول المتداولة في العامين، وذلك بسبب اختلاف الأهمية النسبية للعناصر التي تكون هذه الأصول. فارتفاع الوزن النسبي للعناصر قليلة السيولة وانخفاض الوزن النسبي للعناصر مرتفعة السيولة في عام 2006 يدل على انخفاض السيولة في هذا العام بالنسبة لعام 2005.

ولابد من الإشارة إلى أن تغير الوزن النسبي للعنصر داخل المجموعة التي ينتمي إليها لا يرجع بالضرورة إلى تغير قيمة هذا العنصر بل قد يكون هذا التغير نتيجة تغير قيمة المجموعة رغم ثبات قيمة العنصر نفسه.

2- التحليل العمودي لقائمة الدخل:

يتم التحليل العمودي لقائمة الدخل بحساب نسبة بنود قائمة الدخل كلها إلى البند الأساس في هذه القائمة الذي هو صافي المبيعات، وذلك على النحو الآتي:

أ – نسبة كل عنصر من عناصر التكاليف والإيرادات إلى رقم المبيعات الصافية.

ب- نسبة كل مرحلة من مراحل قائمة الدخل (تكلفة المبيعات، مجمل الربح، صافي الربح...) إلى رقم المبيعات الصافية.

ج – نسبة إجمالي كل مجموعة من مجموعات التكاليف (مصاريف عمومية وإدارية، مصاريف بيع وتوزيع) إلى رقم المبيعات الصافية.

وهكذا تظهر قائمة الدخل بالأرقام المطلقة وبالتوزيع النسبي كما يلي:

قائمة الدخل عن الفترة المنتهية في../../....

الوزن النسبي	المبلغ		البيان
%100	100,0000		صافي المبيعات
(%60)	(600,000)		تكلفة البضاعة المباعة
%40	400,000		مجمل الربح
			مصاريف التشغيل
%8		80,000	مصاريف إدارية وعمومية
%10		100,000	مصاريف بيع وتوزيع
(%18)	(180,000)		
%22	220,000		صافي ربح التشغيل
(%5)	(50,000)		فوائد مدينة
%17	170,000		صافي الربح قبل الضريبة
(%4.25)	(42,500)		ضريبة 25%
%12.75	127,500		صافي الربح

وهكذا يُظهر التوزيع النسبي لقائمة الدخل أن نسبة تكلفة البضاعة المباعة إلى صافي المبيعات بلغت 60% في حين بلغت نسبة الربح المجمل 40% ومصاريف التشغيل 18% وصافي ربح التشغيل 22% وصافي الربح بعد الضريبة 12.75%. وبالاستناد إلى التوزيع النسبي لقائمة الدخل يحاول المحلل المالي اكتشاف مواطن الإسراف وإمكانية ضغط الإنفاق في هذا المجال أو ذاك واتخاذ ما يلزم لتحسين ربحية المنشأة. ولابد من الإشارة إلى ملاحظة ستتكرر فيما يلي من موضوعات بأن استخلاص الأحكام المفيدة يتطلب في أغلب الأحيان إجراء مقارنات للأرقام المستخرجة من بيانات منشاة ما ومن قوائمها المالية بأرقام مماثلة مستخرجة من قوائم المنشأة لأعوام سابقة، أو مع أرقام مستخرجة من قوائم منشآت أخرى مماثلة من حيث الحجم وطبيعة النشاط.

3- التحليل العمودي لقائمة التدفقات النقدية:

من أجل بيان مدى مساهمة النشاطات المختلفة: التشغيل، الاستثمار، التمويل في توليد التدفقات النقدية الداخلة أو في إحداث تدفقات نقدية خارجة، يمكن اللجوء إلى تحليل قائمة التدفقات النقدية تحليلاً رأسياً.

ويتم التحليل العمودي لقائمة التدفقات النقدية بالعمل أولاً على فصل التدفقات النقدية الداخلة من جهة عن التدفقات النقدية الخارجة من جهة أخرى، ومن ثم يتم حساب الوزن النسبي للتدفقات النقدية الداخلة من كل نوع من أنواع النشاط إلى مجموع التدفقات النقدية الداخلة، والوزن النسبي للتدفقات النقدية الخارجة من كل نوع من أنواع النشاط إلى مجموع التدفقات النقدية الخارجة. كما يمكن لمزيد من التفصيل حساب الوزن النسبي للعناصر التفصيلية المكونة للتدفقات النقدية الداخلة والخارجة.

محددات التحليل العمودي

1- يتصف التحليل العمودي بأنه تحليل ساكن أو ثابت، أي كما أشرنا سابقاً ينصب على حساب الأهمية النسبية لمكونات القائمة المالية المعدة بتاريخ معين، وهذا ما يجعل الفائدة منه مرتبطة بفترة محددة. ولذلك يلجأ المحللون أحياناً إلى مقارنة نتائج التحليل للقوائم المالية لأكثر من فترة مالية.

2- عند مقارنة نتائج التحليل العمودي لأكثر من فترة فإن تغير الوزن النسبي لأحد العناصر قد لا يكون بسبب تغير مبلغ العنصر نفسه وإنما نتيجة تغير مبلغ المجموعة التي يشكل أحد مكوناتها.

التحليل الأفقي Horizontal analysis:

يوصف هذا النوع من التحليل المالي بأنه تحليل حركي ديناميكي بعكس أسلوب التحليل العمودي الذي يوصف بأنه تحليل ساكن أو ثابت. ويهدف التحليل الأفقي إلى إظهار التغيرات التي تطرأ على عناصر القوائم المالية لعدد من الفترات الزمنية المتتالية. وتُظهر مقارنة هذه العناصر عبر الزمن اتجاه هذه العناصر والتغيرات التي طرأت عليها، مما يساعد في تحليل أسبابها ودراسة انعكاساتها على الهيكل المالي للمنشأة من جهة، والتنبؤ بالاتجاهات المستقبلية المتوقعة لهذه العناصر بشكل يساعد في إعداد الموازنات التخطيطية من جهة أخرى.

ويتم التحليل الأفقي للقوائم المالية عن طريق دراسة الاتجاه، وحساب الأرقام القياسية لعدد من الفترات الزمنية بعد أخذ أرقام العناصر لفترة معينة على أنها رقم فترة الأساس أو سنة الأساس. وتحسب الأرقام القياسية لسنوات المقارنة كما يلي:

$$\frac{\text{قيمة العنصر في سنة المقارنة}}{\text{قيمة العنصر في سنة الأساس}} \times 100$$

ولكي تكون الأرقام القياسية المحسوبة بهذا الشكل مفيدة لابد من اختيار سنة الأساس بشكل سليم بحيث تكون هذه السنة صالحة لأن تكون أساساً للمقارنة. فعلى مدى صحة اختيار سنة الأساس تتوقف صحة النتائج التي نحصل عليها من حساب الأرقام القياسية، والقدرة على الاستفادة من هذه النتائج.

وتجنباً لمشكلة اختيار سنة أساس سيئة مما يظهر الأداء في سنوات المقارنة بصورة أفضل مما هو عليه في الحقيقة، أو اختيار سنة أساس كان الأداء فيها جيد جداً بشكل استثنائي مما يعطي الانطباع بأن سنوات المقارنة كانت سيئة، فإنه يفضل في مثل هذه الحالات اختيار أرقام سنة الأساس عن طريق حساب المتوسط الحسابي لعدد من السنوات بدلاً من أخذ رقم سنة واحدة.

محددات التحليل الأفقي

1- أشرنا فيما سبق إلى ضرورة الانتباه إلى اختيار سنة الأساس بحيث تكون سنة طبيعية اعتيادية تصلح لأن تكون أساساً مناسباً لمقارنة السنوات اللاحقة بها واستخلاص أحكام مفيدة من هذه المقارنة.

2- تقل الفائدة من التحليل الأفقي كلما ابتعدت سنة الأساس زمنياً عن سنة أو سنوات المقارنة وذلك نتيجة التغيرات والتطورات التي تحملها الأيام والسنوات.

3- لابد من الانتباه إلى تغيرات الأسعار وتقلبات أسعار الصرف والقوة الشرائية لوحدة النقد مما يستدعي الحذر في حالات المقارنة عبر الزمن.
وأخيراً لابد من الإشارة إلى أن الأرقام والنسب التي يتم الحصول عليها من قوائم التوزيع النسبي في التحليل العمودي أو الأفقي تبقى قليلة الفائدة ما لم يقم المحلل المالي بتحليل هذه النسب ودراسة مدلولاتها واستخلاص النتائج الملائمة لاتخاذ الأحكام الدقيقة.

تحليل المركز المالي قصير الأجل Analysis of short–term financial position
تشكل قدرة المنشأة على سداد التزاماتها تجاه الغير مسألة مهمة تستوجب التحليل والدراسة. وتكون المنشأة قادرة على سداد التزاماتها تجاه الغير عندما تتوافر لها السيولة الكافية لذلك، وبالقدر الذي لا يؤدي إلى تجميد لا لزوم له للأموال وهذا يؤثر في ربحيتها.
وتصنف الالتزامات عادة إلى نوعين: التزامات قصيرة الأجل، والتزامات طويلة الأجل، لذلك فقد جرت العادة على دراسة وتحليل قدرة المنشأة على الوفاء بالتزاماتها على مستويين، قصير الأجل وطويل الأجل. وفي حين ستتم معالجة موضوع تحليل المركز المالي طويل الأجل في فصل لاحق فإن هذا الفصل سيتناول بالتفصيل تحليل المركز المالي قصير الأجل.
يتحدد المركز المالي قصير الأجل من خلال مقدار الأصول المتداولة التي تمتلكها المنشأة بتاريخ معين مقارنة بالالتزامات المتداولة المترتبة عليها في ذلك التاريخ، بحيث تساعد دراسة وتحليل هاتين المجموعتين من خلال عدد من الأساليب والمؤشرات في تحديد وضع السيولة في المنشأة وقدرتها على الوفاء بالتزاماتها الجارية.
ولذلك فإن تحليل المركز المالي قصير الأجل يتناول بشكل خاص الموضوعات التالية:
١- تعريف وتحديد مفاهيم رأس المال العامل وصافي رأس المال العامل ودور كل منهما في تحديد قدرة المنشأة على سداد التزاماتها قصيرة الأجل.
٢- تحليل التغيرات التي تطرأ على عناصر الأصول والخصوم بين فترتين محاسبيتين متتاليتين وأسباب هذه التغيرات وأثرها على قدرة المنشأة على مواجهة التزاماتها في الأجل القصير، وذلك من خلال كل من قائمة تغير رأس المال العامل، وقائمة التغير في المركز المالي (قائمة المصادر والاستخدامات).
٣- دراسة قدرة المنشأة على سداد التزاماتها من خلال المفهوم النقدي للسيولة. وذلك بالاستناد إلى تحليل التدفقات النقدية الداخلة والخارجة وإعداد قائمة التدفقات النقدية وتحليلها.

مفهوم رأس المال العامل working capital:
يطلق تعبير رأس المال العامل على مجموعة العناصر التي تشكل الأصول المتداولة لدى المنشأة. ويطلق على هذه المجموعة من العناصر أيضاً تسميات أخرى متعددة مثل رأس المال التشغيلي، رأس المال الدائر، رأس المال المتحرك الخ.... وكلها تسميات تعطي لهذه المجموعة من العناصر صفة العمل والحركة والدوران والتغير من شكل إلى آخر بصورة مستمرة. ويجب عدم الخلط في هذا المجال بين مفهوم رأس المال العامل على النحو السابق الذي يعبر عن مجموع الأصول المتداولة وبين مفهوم صافي رأس المال العامل الذي يتمثل في نتيجة طرح الالتزامات المتداولة من الأصول المتداولة.

مفهوم صافي رأس المال العامل net working capital:
إن النظر إلى العناصر التي تتكون منها قائمة المركز المالي للمنشأة على أنها تبين المصادر التي جاءت منها الأموال التي تعمل بها المنشأة وآجال بقائها تحت تصرفها من جهة، وأنواع الأصول التي استُخدمت هذه الأموال في الحصول عليها وآجال هذه الاستخدامات من جهة أخرى يبين بشكل مباشر بأنه لا بد أن يكون هناك نوع من العلاقة التي تربط نوعية مصادر التمويل من جانب ونوعية الاستخدامات من جانب آخر. وتتمثل هذه العلاقة في الحرص على تمويل الاستخدامات طويلة الأجل من مصادر تمويل طويلة الأجل، وبالتالي إمكانية تمويل الاستخدامات قصيرة الأجل من مصادر تمويل قصيرة الأجل. إن هذا التوازن بين آجال استحقاق مصادر التمويل ونوعية الأصول التي استخدمت هذه المصادر في تمويلها يعبر عن «قاعدة الحد الأدنى للتوازن المالي».
غير أن التجربة العملية قد أظهرت أن الحد الأدنى للتوازن المالي غير كافٍ لضمان استقرار أعمال المنشأة وقدرتها على الوفاء بالتزاماتها، ذلك لأن دوران العناصر المكونة للأصول المتداولة أي تحول هذه العناصر إلى نقدية هو الذي يسمح بتسديد الديون قصيرة الأجل، الأمر الذي لابد معه من أن تتوافق مواعيد تحول عناصر الأصول المتداولة إلى نقدية مع مواعيد استحقاق الديون قصيرة الأجل. فإذا كان مجموع الأصول المتداولة مساوياً لمجموع الالتزامات المتداولة وكانت مواعيد تحول الأولى إلى نقدية متوافقة مع مواعيد استحقاق الثانية، فإن قاعدة الحد الأدنى للتوازن المالي تكون كافية، وتستطيع المنشأة الوفاء بالتزاماتها في مواعيدها. إلا أنه يمكن أن يوجد بين الأصول المتداولة بعض العناصر التي تتصف بدوران بطيء وهذا لا يسمح بالحصول على الأموال النقدية اللازمة في مواعيد استحقاق الديون قصيرة الأجل. كما أن أي تدنٍ في قيمة بعض عناصر الأصول المتداولة

(انخفاض قيمة بعض عناصر المخزون مثلاً) أو عدم تسديد بعض الزبائن التزاماتهم في المواعيد المحددة سيقلل من قدرة المنشأة على الوفاء بالتزاماتها تجاه الغير. ولكي تتجنب المنشأة الوقوع في مثل هذا المأزق يجب أن يتوافر لديها هامش أمان معين يتمثل بزيادة قيمة الأصول المتداولة عن الالتزامات المتداولة. إن هامش الأمان هذا أو بتعبير آخر فائض الأصول المتداولة عن الالتزامات المتداولة أو فائض مصادر التمويل طويلة الأجل عن الاستخدامات طويلة الأجل هو ما يدعى: صافي رأس المال العامل.

طرق حساب صافي رأس المال العامل:

نستطيع القول إنه يوجد لدى المنشأة رأس مال عامل صافٍ إذا كان مجموع أصولها المتداولة أكبر من مجموع التزاماتها المتداولة. وبتعبير أخر يمكن أن نقول إن صافي رأس المال العامل هو ذلك الجزء من الأصول المتداولة الذي لا تقابله أو الذي لا تموله التزامات متداولة وإنما هو ممول من مصادر تمويل طويلة الأجل (حقوق الملكية + القروض طويلة ومتوسطة الأجل)، أو بشكل آخر فإن صافي رأس المال العامل هو ذلك الجزء من مصادر التمويل طويلة الأجل (حقوق الملكية+ القروض طويلة ومتوسطة الأجل) الذي لا يمول أصولاً ثابتة بل يمول جزءاً من الأصول المتداولة.

فإذا كان التركيب المالي المبسط لميزانية إحدى المنشآت على الشكل التالي:

	أصول		خصوم
800.000	أصول ثابتة صافية	750,000	حقوق ملكية
700.000	أصول متداولة	250,000	قروض طويلة الأجل
		500,000	مطاليب متداولة
1500.000		1500.000	

وإذا علمنا بأن مصادر التمويل طويلة الأجل(حقوق الملكية+ القروض طويلة ومتوسطة الأجل) يطلق عليها أيضاً تعبير الأموال الدائمة لأنها تمثل أموالاً تبقى تحت تصرف المنشأة بشكل دائم أو شبه دائم، يمكن أن نصور الميزانية المبينة أعلاه على الشكل التالي:

أصول	خصوم
أصول ثابتة صافية 800,000	أموال دائمة
أصول متداولة	1,000,000
700,000	مطاليب متداولة 500,000

صافي رأس المال العامل

ويظهر مما سبق أنه يمكن حساب صافي رأس المال العامل بإحدى طريقتين:

الطريقة الأولى:

وتدعى طريقة حساب صافي رأس المال العامل من القسم العلوي للميزانية، وهو يساوي من هذه الزاوية:

الأموال الدائمة – الأصول الثابتة الصافية = صافي رأس المال العامل

1,000000 – 800,000 = 200,000 صافي رأس المال العامل

الطريقة الثانية:

وتدعى طريقة حساب صافي رأس المال العامل من خلال القسم السفلي للميزانية، وهو يساوي من هذه الزاوية:

الأصول المتداولة – الالتزامات المتداولة = صافي رأس المال العامل

700,000 – 500,000 = 200,000 صافي رأس المال العامل

رأس المال العامل الصافي الداخلي ورأس المال العامل الصافي الخارجي:

نظراً لأن صافي رأس المال العامل يتمثل في زيادة الأموال الدائمة (حقوق الملكية + القروض طويلة ومتوسطة الأجل) عن الاستخدامات طويلة الأجل، فإن هامش الزيادة هذا يمكن أن يكون بأحد الأشكال التالية:

١- إذا لم يكن لدى المنشأة قروض طويلة الأجل، ويكون مجموع حقوق الملكية وحدها أكبر من الاستخدامات طويلة الأجل، فإن هذه الزيادة تمثل صافي رأس المال العامل وهو في هذه الحالة رأس مال عامل صافٍ داخلي لأنه يأتي بالكامل من مصدر داخلي هو حقوق الملكية في المنشأة.

٢- عندما تكون حقوق الملكية في المنشأة تساوي تماماً الاستخدامات طويلة الأجل ويكون لدى المنشأة قروض طويلة ومتوسطة الأجل فإن مبلغ القروض يمثل في هذه الحالة صافي رأس المال العامل وهو رأس مال عامل صافٍ خارجي لأنه يأتي بالكامل من مصدر خارجي هو القروض طويلة الأجل.

٣- عندما تكون حقوق الملكية أكبر من الاستخدامات طويلة الأجل ويكون لدى المنشأة أيضاً قروض طويلة الأجل، فإن صافي رأس المال العامل في هذه الحالة هو عبارة عن الفرق بين الأموال الدائمة وبين صافي الاستخدامات طويلة الأجل. ويتألف صافي رأس المال العامل في هذه الحالة من جزءين: جزء داخلي ويتمثل في الفرق بين حقوق الملكية وحدها وبين صافي الاستخدامات طويلة الأجل الذي يطلق عليه في هذه الحالة رأس المال العامل الصافي الداخلي، وتشكل القروض طويلة ومتوسطة الأجل الجزء الآخر من صافي رأس المال العامل الذي يطلق عليه تعبير رأس المال العامل الصافي الخارجي.

أمثلة:

أ - صافي رأس المال العامل كله رأس مال عامل صافي داخلي

1,000,000 حقوق الملكية – 500,000 أصول ثابتة صافية

= 500,000 صافي رأس المال العامل وهو في هذه الحالة رأس مال عامل صافي داخلي.

ب- صافي رأس المال العامل كله رأس مال عامل صافي خارجي:

(1,000,000 حقوق الملكية + 500.000 قروض طويلة الأجل)- 1,000.000 أصول ثابتة صافية

= 500,000 صافي رأس المال العامل، وهو في هذه الحالة رأس مال عامل صافي خارجي.

ج- صافي رأس المال العامل يتألف من جزأين: جزء داخلي وجزء خارجي.

(1,250,000 حقوق ملكية+ 250,000 قروض طويلة الأجل)- 1,000000 أصول ثابتة صافية = 500,000 صافي رأس المال العامل: منه 250,000 رأس مال عامل صافي داخلي و250,000 رأس مال عامل صافي خارجي.

العوامل المؤثرة في حجم رأس المال العامل (الإجمالي):

يختلف حجم رأس المال العامل (الإجمالي) أي الأصول المتداولة من منشأة إلى أخرى نظراً لأسباب وعوامل متعددة أهمها:

أ. طبيعة النشاط الاقتصادي الذي تمارسه المنشأة. فالمنشآت الإنتاجية تحتاج إلى رأس مال عامل أكبر مما تحتاج إليه المنشآت التجارية، فالمنشآت الإنتاجية تحتاج إلى حجم أكبر من الأموال للحصول على المواد الأولية ومستلزمات التشغيل الأخرى المختلفة وذلك طوال فترة الإنتاج وإلى أن يتم بيع السلعة المنتجة وتحصيل قيمتها.

ب. يختلف حجم رأس المال العامل اللازم من منشأة إلى أخرى داخل فرع النشاط الاقتصادي الواحد نتيجة طول فترة الإنتاج أو قصرها. وكلما كانت فترة إنتاج وحدة المنتج أطول ازدادت حاجة المنشأة إلى رأس مال عامل أكبر.

ج. تؤثر نوعية المواد الأولية المستخدمة في الصناعة من حيث توافرها باستمرار في السوق أو الاضطرار لتخزين كميات كبيرة منها على حجم رأس المال العامل اللازم، فكلما كان مخزون المواد الأولية أكبر تزداد الحاجة إلى رأس مال عامل أكبر.

د. يختلف حجم رأس المال العامل اللازم باختلاف نوع السلع المنتجة، وما إذا كانت من السلع الاستهلاكية سريعة الدوران أو من السلع المعمرة بطيئة الدوران حيث يكون رأس المال العامل اللازم في الحالة الأولى اقل منه في الحالة الثانية.

ه. إن لظروف البيع والتحصيل دوراً في تحديد حجم رأس المال العامل، ذلك أنه كلما كانت المنشاة تميل إلى البيع لأجل بدلاً من البيع النقدي كانت حاجتها لرأس المال العامل أكبر.

العوامل المؤثرة في حجم صافي رأس المال العامل:

استناداً إلى مفهوم صافي رأس المال العامل الذي يبين أنه ذلك الجزء من مصادر التمويل طويلة الأجل الذي لا يمول استخدامات طويلة الأجل بل يمول جزءاً من الأصول المتداولة، يمكن استخلاص الملاحظات التالية:

أ. إن هامش الأمان المتمثل بصافي رأس المال العامل يجب أن يغطي المخاطر المختلفة التي تحول دون إتمام دورة الأصول المتداولة أو تباطؤ هذه الدورة التي يجب أن تنتهي بتحول هذه الأصول إلى أموال نقدية سائلة.
ب. يجب أن يكون حجم رأس المال العامل الصافي كافياً لمقابلة احتمالات الخسارة أو المبالغ المجمدة في مبيعات طويلة الأجل نسبياً وفي أي عنصر بطيء الدوران من عناصر الأصول المتداولة.
ج. يجب ألا تقل سرعة دوران الأصول المتداولة غير المغطاة برأس المال العامل الصافي عن سرعة دوران الالتزامات المتداولة.
د. إن ضخامة المخزون أو تدني قيمته أو بطء دورانه يجب أن لا تقابله ديون قصيرة الأجل، وإنما يجب أن تتوافر تغطيته برأس المال العامل الصافي الذي يمثل جزءاً من مصادر التمويل طويل الأجل.

النسب المالية، ماهيتها وخصائصها:
تعتبر النسب المالية من أكثر أدوات تحليل القوائم المالية شيوعاً، حيث تدرس العلاقات فيما بين بنود هذه القوائم، وتقدم معلومات ترتبط بالأهداف التي تسعى إدارة المنشأة لتحقيقها كالعمل على تحقيق أعلى عائد على الأموال المستثمرة وضمان سيولة المنشأة وسداد الالتزامات في تواريخ استحقاقها، واستمرار تطور المنشأة وازدهارها الخ. وتتجلى أهمية النسب المالية في أنها أكثر قدرة على التعبير من الأرقام المطلقة الواردة في القوائم المالية، ذلك لأن الرقم المطلق رقم ساكن ودلالته في ذاته، بينما النسب المالية تقدم معلومات ذات مغزى وأكثر دلالة وذلك من خلال نسب عنصر إلى عنصر آخر وبالتالي دراسة العلاقة فيما بينهما، فلو قلنا مثلا أن نسبة الأصول المتداولة والتي تساوي (10) ملايين ليرة سورية إلى الالتزامات المتداولة التي تساوي (5) ملايين ليرة سورية تساوي 1/2 فإننا نحصل على معلومة أكثر دلالة من قراءتنا للأرقام المطلقة (10، 5).

قواعد اختيار النسب المالية:
يتوقف اختيار النسب المالية على الهدف من التحليل والغاية المرجو الوصول إليها، مع مراعاة بعض القواعد المهمة عند اختيار النسب منها:

١- أن تكون النسبة ذات دلالة واضحة (سهلة التفسير).
٢- أن يكون تفسير التغير فيها سهلاً مع إمكانية ربط هذا التغير بالمؤثرات المسببة له.
٣- أن يستفاد منها في اتخاذ القرارات أو تعديلها.
٤- أن تكون سهلة الاستخراج.
٥- أن تمكن من الاستفادة منها بأسرع ما يمكن.

وعموماً نستطيع القول إن القدرة على الاستفادة من النسب المالية لتقويم أداء المنشأة وكفاءة إدارتها يتوقف على:

أ- مهارة المحلل وخبرته.
ب- وجود الكفاءات المحاسبية المؤهلة في المنشأة التي تؤمن البيانات الضرورية لاستخراج النسب المطلوبة وبدقة.
ج- المهارة في إعداد النسب والمؤشرات القياسية الفعلية والمعيارية من أجل المقارنة.

أنواع النسب المالية:
هناك أنواع متعددة من النسب المالية التي تختلف تسمياتها بحسب تركيبة النسبة المالية أو مصادر المعلومات التي تعتمد عليها أو بحسب طبيعة البيانات ويمكن تصنيفها كما يلي:

أولاً – على أساس تركيبة النسبة:

أ -النسب البسيطة: وهي النسب التي تدرس العلاقة بين عنصرين من عناصر القوائم المالية

ب -النسب المركبة: وهي النسب التي تتضمن عمليا أكثر من نسبة من النسب المالية البسيطة مثل صافي الربح إلى المبيعات مضروبة بنسبة المبيعات إلى حقوق المالكين، وأهمية مثل هذه النسب تبدو في إظهار العلاقة الشمولية بين عناصر القوائم المالية.

ثانياً – على أساس مصادر المعلومات:

أ - النسب المالية لقائمة المركز المالي.
ب- النسب المالية لقائمة الدخل.
ج- النسب المالية لقائمة التدفقات النقدية.
د - النسب المالية المختلطة وتتضمن نسبا مالية تجمع عناصر من قوائم مالية مختلفة كنسبة صافي المبيعات إلى رأس المال.

ثالثاً – على أساس طبيعة البيانات:
تقسم النسب المالية وفق ذلك إلأى

أ- نسب مالية فعليـــة: أي نسب محسوبة من واقع القوائم المالية الفعلية للفترة الحالية أو الفترات السابقة.
ب- نسب مالية معيارية: وهي نسب معدة مسبقاً تعبر عمّا يجب أن تكون عليه العلاقات بين عناصر القوائم المالية وذلك بهدف استخدامها كأساس تقارن به النسب الفعلية، والنسب المعيارية يمكن أن تكون:

١. نسباً معيارية موضوعة من قبل المنشأة ومبنية على أساس الموازنات التخطيطية للمنشأة
٢. نسباً معيارية محسوبة من بيانات المنشآت المماثلة والمنافسة.
٣. نسباً معيارية موضوعة للقطاع الاقتصادي الذي تنتمي إليه المنشأة.

النسب المالية المستخدمة في التحليل المالي:

لقد ذكرنا سابقا أنه يمكننا وضع عدد كبير من النسب المالية ولكن المهم هو وضع النسب المالية ذات الدلالة التي تساعد على تحليل وضع المنشأة، وسنذكر أهم النسب المالية المستخدمة في التحليل المالي التي يمكن تقسيمها إلى خمس مجموعات أساسية هي:

١- نسب الهيكل المالي.
٢- نسب السيولة.
٣- نسب الربحية.
٤- نسب معدلات الدوران (نسب النشاط).
٥- نسب الأسواق المالية.
٦- نسب الإنتاجية.
٧- نسب التدفق النقدي.

أولا- نسب الهيكل المالي:

ينظر التحليل المالي إلى المنشأة على أنها وحدة مستمرة في النشاط وبالتالي لابد من الاهتمام بدراسة وتحليل الهيكل المالي للمنشأة وذلك من أجل تحقيق:

١. التوازن بين مصادر الأموال الداخلية والخارجية وكيفية توزيع هذه المصادر بين الالتزامات المتداولة والالتزامات طويلة الأجل وحقوق الملكية.
٢. الكفاءة في استثمار الأموال المتاحة للمنشأة، وبمعنى آخر كيفية توزيع استثمارات الأموال بين الأصول المتداولة والأصول الثابتة. بهدف التعرف على مزيج الأصول الذي اختارت المنشأة أداء عملياتها عن طريقه.

إن تحليل الهيكل المالي للمنشأة يعني بشكل رئيسي دراسة الأهمية النسبية لمكونات الأصول والالتزامات وكيفية تمويل المجموعات الرئيسية للأصول من جهة وتحليل المركز المالي طويل الأجل للمنشأة والتعرف على درجة التوازن المالي بين مصادر الأموال الداخلية والخارجية واستخدامها في تمويل الأصول الثابتة والمتداولة من جهة أخرى وبالتالي فإن أهم النسب التي تعنى بذلك هي:

أ- النسب الخاصة بطرف الأصول:

1- نسبة صافي الأصول طويلة الأجل $= \frac{\text{صافي الأصول الثابتة}}{\text{مجموع الأصول}} \times 100$

2-نسبة الأصول قصيرة الأجل (عدا النقدية) $= \frac{\text{الأصول المتداولة (عدا النقدية)}}{\text{مجموع الأصول}} \times 100$

3-نسبة الأموال الجاهزة $= \frac{\text{الأموال الجاهزة}}{\text{مجموع الأصول}} \times 100$

ب- النسب الخاصة بطرف الخصوم:

1- نسبة حقوق الملكية (التمويل الداخلي) $= \frac{\text{حقوق الملكية}}{\text{مجموع الخصوم}} \times 100$

2-نسبة الالتزامات طويلة الأجل $= \frac{\text{الديون طويلة الأجل}}{\text{مجموع الخصوم}} \times 100$

3-نسبة الالتزامات قصيرة الأجل $= \frac{\text{الديون قصيرة الأجل}}{\text{مجموع الخصوم}} \times 100$

4-نسبة الأموال المستثمرة $= \frac{\text{حقوق الملكية + الالتزامات طويلة الأجل}}{\text{مجموع الخصوم}} \times 100$

5-نسبة التمويل الخارجي $= \frac{\text{الالتزامات طويلة وقصيرة الأجل}}{\text{مجموع الخصوم}} \times 100$

ج - نسب تمويل الأصول طويل الأجل (المقصود بالتمويل طويل الأجل: حقوق الملكية + قروض طويلة ومتوسطة الأجل**):**

1- معدل تغطية الأصول طويلة الأجل برأس المال المستثمر $= \frac{\text{حقوق الملكية + الديون طويلة الأجل}}{\text{صافي الأصول طويلة الأجل}} \times 100$

2- معدل تغطية الأصول طويلة الأجل بحقوق الملكية $= \frac{\text{حقوق الملكية}}{\text{صافي الأصول طويلة الأجل}} \times 100$

وتسمى أيضاً نسبة التمويل الداخلي للأصول طويلة الأجل، فهي تظهر مقدار تمويل الأصول طويلة الأجل من الأموال الخاصة لأصحاب المنشأة.

3- نسبة التمويل الخارجي للأصول طويلة الآجل = $\frac{\text{الإلتزامات طويلة الأجل}}{\text{الأصول طويلة الأجل}} \times 100$

تقيس هذه النسبة مقدار تمويل الأصول طويلة الآجل من الالتزامات طويلة الأجل.

4- نسبة التمويل طويل الأجل لرأس المال العامل = $\frac{\text{صافي رأس المال العامل}}{\text{إجمالي رأس المال العامل (الأصول المتداولة)}} \times 100$

نسبة التمويل قصير الأجل

نسبة التمويل قصير الأجل = $\frac{\text{الالتزامات المتداولة}}{\text{الأصول المتداولة}}$

د - نسب المديونية:

1- نسبة المديونية قصيرة الأجل Short Term Debt Ratio = $\frac{\text{الالتزامات قصيرة الأجل}}{\text{حقوق الملكية}} \times 100$

2- نسبة المديونية طويل الأجل Long Term Debt Ratio = $\frac{\text{الديون طويلة الأجل}}{\text{حقوق الملكية}} \times 100$

لا يجوز أن تكون هذه النسبة أكبر من الواحد لأن هذا يعني أن الديون طويلة الأجل أكبر من حقوق الملكية وهذا يؤدي إلى فقدان المنشأة لاستقلالها المالي ويضعف ضمانة الدائنين في تحصيل ديونهم.

3- نسبة المديونية الكاملة Total Debt Ratio = $\frac{\text{مجموع الديون}}{\text{حقوق الملكية}} \times 100$

ه - نسب مصادر التمويل:

1- نسبة التمويل الداخلي = $\frac{\text{حقوق الملكية}}{\text{مجموع الخصوم}} \times 100$

2- نسبة التمويل الخارجي = $\frac{\text{ديون طويلة وقصيرة الأجل (مجموع الديون)}}{\text{مجموع الخصوم}} \times 100$

3- نسبة التمويل الخارجي للأصول = $\frac{\text{ديون طويلة وقصيرة الأجل (مجموع الديون)}}{\text{مجموع صافي الأصول}} \times 100$

وتظهر النسبة مساهمة الديون في تمويل الأصول وانخفاض هذه النسبة يعد مؤشراً إيجابياً وارتفاعها يعتبر مؤشراً سلبياً.

4- الوزن النسبي للديون طويلة الأجل = $\frac{\text{ديون طويلة الأجل}}{\text{ديون طويلة وقصيرة الأجل}} \times 100$

5- نسبة تغطية الديون طويلة الأجل = $\frac{\text{صافي الأصول الثابتة}}{\text{ديون طويلة الأجل}} \times 100$

وتظهر هذه النسبة معدل تغطية الالتزامات طويلة الأجل من قبل صافي الأصول الثابتة وارتفاع هذه النسبة يعتبر مؤشراً إيجابياً.

ثانياً- نسب السيولة Liquidity Ratios:

إن دراسة السيولة تعني تحليل مقدرة المنشأة على سداد التزاماتها المالية الجارية عند استحقاقها ويعتبر ذلك من النواحي التي تهم أطرافا عدة وعلى رأسها الدائنين والمصارف حيث يركز المقرضون لفترات قصيرة والموردون على سيولة المنشأة عند قيامهم بتقدير مستوى المخاطرة.

ولطالما تناول التقويم قدرة المنشأة على الوفاء بالتزاماتها عند استحقاقها فإن من المهم متابعة التغيرات التي تطرأ على تلك القدرة بمرور الوقت. وتتم دراسة قدرة المنشأة على الوفاء بالتزاماتها من خلال تحليل النسب المتعلقة بالسيولة التي تعتبر من أقدم النسب المالية استخداماً واستحواذا على اهتمام الكثير من الأطراف فالدائن يهتم بسداد دينه عند الاستحقاق وكذلك فإن المصرف يهتم بدراسة

المركز المالي للمنشأة عند رغبته بتقديم التسهيلات الائتمانية للمنشأة، وكذلك الأمر فإن إدارة المنشأة تحاول المحافظة على سمعة المنشأة وذلك عن طريق رسم السياسات المالية الكفيلة بضمان استقرار وضعها المالي وإمكانية سداد الديون المستحقة عليها عند حلول آجالها وبانتظام.

وتتوقف سيولة المنشأة على مقدرتها على تحويل أصولها المتداولة إلى نقدية وبالسرعة المناسبة حيث يتم عادة تسديد الالتزامات الجارية (الالتزامات المتداولة) من الأصول المتداولة ولذلك فإن تحليل المقدرة على السداد يدور أساساً حول تحليل هذه الأصول ومدى قدرتها على القيام بذلك.

والجدير بالذكر هنا أن كل عنصر من عناصر الأصول المتداولة يتمتع بسيولة خاصة به. أي له مدة خاصة يتحول بعدها إلى أموال جاهزة ويمكننا ترتيب الأصول المتداولة بحسب درجة السيولة المتناقصة كما يلي:

١- الأموال النقدية (المصرف – الصندوق).
٢- الأوراق المالية (وخاصة المسعرة في السوق المالية - البورصة).
٣- أوراق القبض (وخاصة القابلة للحسم لدى المصرف).
٤- المدينون.
٥- البضاعة الجاهزة.
٦- المواد الأولية ومستلزمات الإنتاج.

ومن الجهة المقابلة فإن الديون المترتبة على المنشأة تقسم حسب مدة استحقاقها كما يلي:

- الديون قصيرة الأجل: ومدة هذه الديون حتى السنة.
- الديون متوسطة الأجل: ومدة هذه الديون من السنة حتى ثلاث سنوات.
- الديون طويلة الأجل: ومدة هذه الديون أكثر من ثلاث سنوات.

والمهم من أجل تقويم وضع السيولة في المنشأة دراسة التوازن بين سرعة تحول الأصول المتداولة إلى نقدية وبين استحقاق الديون القصيرة الأجل. والتوازن هنا يعني توازن المبالغ وتوافق التواريخ.

وتتم دراسة السيولة من خلال النسب التالية:

$$\text{1- نسبة التداول} = \frac{\text{الأصول قصيرة الأجل}}{\text{الالتزامات قصيرة الأجل}} \times 100$$

وتظهر هذه النسبة درجة تغطية الأصول قصيرة الأجل للخصوم قصيرة الأجل وبالتالي فإنها تعمل على قياس التوازن المالي أي تحقيق التناسق بين الاستخدامات قصيرة الأجل والمصادر المالية قصيرة الأجل وبكلمة أخرى أن يكون لدى المنشأة المقدرة المالية لمواجهة الالتزامات المالية قصيرة الأجل. لقد حظيت هذه النسبة باهتمام المحللين الماليين في بداية القرن الماضي وخاصة لأغراض تقويم الائتمان، وتم تحديد معياراً عاماً لهذه النسبة وهو 2: 1 أي أن تكون الأصول المتداولة ضعف الالتزامات المتداولة ولابد قبل الحكم على سيولة المنشأة من خلال هذه النسبة من البحث في تركيبة الأصول المتداولة وسرعة تحولها إلى نقدية هذا بالإضافة إلى أن هذه النسبة تدرس عنصرين من عناصر قائمة المركز المالي (الأصول المتداولة والالتزامات المتداولة) التي تم إعدادها في وقت معين وبالتالي فهي تعبر عن وضع السيولة في لحظة إعداد قائمة المركز المالي التي قد تتغير بسرعة في اللحظات التالية.

$$\text{2- نسبة السيولة السريعة Acid Test Ratio} = \frac{\text{الأصول المتداولة – أصعبها تحولاً إلى النقدية}}{\text{الالتزامات المتداولة}} \times 100$$

تعتبر هذه النسبة أضيق من نسبة التداول وتظهر درجة السيولة التي تتمتع بها المنشأة في وقت محدد. ولقد تم استبعاد أصعب العناصر تحولاً إلى نقدية كي تعبر هذه النسبة عن السيولة الحقيقية للمنشأة مما يستدعي توضيح المقصود بالعنصر الذي يعتبر أصعب العناصر تحولاً إلى نقدية.

أغلب أدبيات المحاسبة تعتبر المخزون هو أصعب العناصر تحولاً إلى نقدية بمعنى آخر أكثرها بطئاً في التحول إلى نقدية لذلك غالبا ما نجد في هذه الأدبيات عنصر المخزون مطروحاً مباشرة في بسط هذه النسبة ولكننا نرى ضرورة دراسة هذه العناصر قبل الحكم عليها فقد نجد عناصر أخرى بطيئة التحول إلى نقدية أيضا مثل أوراق القبض غير القابلة للخصم لدى المصارف عندئذٍ يجب إضافتها إلى عنصر المخزون في بسط النسبة. وتعتبر سيولة المنشأة مقبولة عندما تكون نتيجة هذه النسبة 1: 1 بشكل عام. وبالرغم من أن أخذ العناصر صعبة التحويل إلى نقدية سواء كانت متمثلة في المخزون أو غيره بعين الاعتبار وطرحها من الأصول المتداولة يجعل هذه النسبة أكثر دقة في قياس سيولة المنشأة فإن الضرورة تقتضي توخي المزيد من الحيطة والحذر ولذلك تم الانتقال إلى النسبة التالية من نسب السيولة.

3- نسبة الجاهزية النقدية Cash Ratio = $\frac{\text{الأصول النقدية وشبه النقدية}}{\text{الالتزامات المتداولة}} \times 100$

وتظهر هذه النسبة مقدرة المنشأة النقدية المتاحة في لحظة معينة لتسديد الالتزامات قصيرة الأجل وهذه النسبة تختلف عن النسبتين السابقتين لأنها تهتم بالعناصر النقدية أو ما في حكمها فقط. وهذا يعتبر إمعاناً في سياسة الحيطة والحذر وتفترض استحقاق الالتزامات المتداولة قبل تحصيل مبالغ المدينين وأوراق القبض وبيع المخزون السلعي. وهنا لابد من ذكر النقطتين التاليتين:

١- المقصود بالأصول شبه النقدية تلك الأصول التي تستطيع المنشأة تحويلها إلى نقدية بسرعة عالية كأوراق القبض القابلة للحسم لدى المصارف حيث تستطيع المنشأة حسمها والحصول على النقدية الجاهزة متى تشاء وكذلك الأمر بالنسبة للأوراق المالية المسعرة في البورصة، حيث تستطيع المنشأة التخلي عنها مقابل نقدية متى ترغب.

٢- كلما ارتفعت هذه النسبة كان ذلك مؤشراً إيجابياً من زاوية وضع السيولة في المنشأة. وقد يكون ذلك مؤشراً إيجابياً ودليلاً على انخفاض مخزونها السلعي واعتمادها سياسة البيع النقدي ومع ذلك تعتبر هذه النسبة مقياساً متحفظاً للسيولة قد يناسب بعض الحالات الخاصة التي قد تجد المنشأة نفسها فيها مضطرة لسداد كل فواتيرها نقداً. ويمكن اعتبار نتيجة هذه النسبة مقبولة إذا كانت الأصول النقدية وشبه النقدية تشكل 50% من الالتزامات المتداولة، إذ لا بد من الإشارة هنا إلى أن ارتفاع هذه النسبة أكثر من اللازم يمكن أن يؤدي إلى التأثير سلبا على ربحية المنشأة نتيجة تجميد الأموال دون لزوم.

وعموماً توفر نسب السيولة معلومات عن قدرة المنشأة على الوفاء بالتزاماتها في الأجل القصير ولكنها تبدو محدودة الفائدة بمفردها لأنها تقدم صورة في لحظة زمنية معينة وقد يتم تحريفها بشكل متعمد عند إعداد الحسابات الختامية في نهاية العام، لذلك يجب تحليل الاتجاهات من عام لآخر بالإضافة إلى التقويم المستمر لاتجاه الإيرادات والأرباح لأن وضع السيولة والمرونة المالية الجيدة يمكن أن يتآكل بسرعة بسبب الخسائر والعكس صحيح.ولا بد من الإشارة إلى أن نسب السيولة التي ذكرناها وإن كانت تستخدم للقياس المباشر لسيولة المنشأة فإن مؤشرات أخرى مثل معدلات دوران الأصول والالتزامات المتداولة أي مثل معدل دوران المخزون، معدل دوران المدينين، معدل دوران الدائنين تؤثر أيضا بشكل إيجابي أو سلبي بحسب الحال على سيولة المنشأة ولابد من لفت الانتباه إلى ملاحظة مهمّة لدى دراسة مؤشرات السيولة وتتعلق بمسألة ضرورة تحقيق التوازن بين هدف الربحية من جهة وضرورة المحافظة على السيولة اللازمة للمنشأة مع ما في إمكانية تحقيق التوازن بين هذين الهدفين من صعوبة من جهة أخرى. بمعنى أن الاهتمام بأحد المؤشرين والعمل على رفعه قد يكون على حساب المؤشر الآخر. وهذا ما يدفعنا إلى القول إن ارتفاع مؤشر السيولة في المنشأة قد لا يكون دائماً مؤشراً إيجابياً في مجال تقويم أداء المنشأة بل قد يكون دليلاً على عدم كفاءة إدارة استثمار الأموال الموضوعة تحت تصرف المنشاة وبالتالي سبباً في انخفاض مؤشرات الربحية لديها، كما أن اهتمام المنشأة بتحقيق مؤشرات ربحية عالية قد تنعكس سلباً على مؤشرات السيولة في المنشأة.

ثالثاً - نسب الربحيـة:

تعني دراسة الربحية قياس مقدرة المنشأة على تحقيق الأرباح وهي تبين درجة الكفاءة التي اتصف بها إنجاز العمليات التي قامت بها خلال فترة زمنية معينة. ويلقى مؤشر الربحية اهتماماً متزايداً وخاصة من قبل المالكين (المساهمين) والمستثمرين الجدد لأن الربحية تبقى ضمن أولويات أهداف أي نشاط استثماري اقتصادي.

ويمكننا دراسة الربحية من خلال التركيز على نوعين من نسب الربحية هما:

أ- ربحية المبيعات:

وتهدف دراسة ربحية المبيعات أو كما تسمى أحياناً (القوة الإيرادية للمنشأة) إلى معرفة مقدرة المنشأة على توليد الأرباح من خلال المبيعات وتتم دراسة ربحية المبيعات من خلال النسب التالية:

1- هامش مجمل الربح Gross profit margin = $\frac{\text{مجمل الربح}}{\text{صافي المبيعات}} \times 100$

وتظهر هذه النسبة مقدرة الليرة الواحدة من المبيعات على خلق (توليد) مجمل الأرباح، وكلما ارتفعت هذه النسبة اعتبر ذلك مؤشراً إيجابياً للمنشأة. وتعتبر هذه النسبة أكثر دلالة وأفضل لتقويم الأداء وخاصة عند المقارنة مع المنشآت المماثلة لأنها تعبر عن نتيجة النشاط التشغيلي الأساسي للمنشأة.

2- هامش ربح النشاط Operating profit margin = $\frac{\text{صافي ربح التشغيل قبل الفوائد والضرائب}}{\text{صافي المبيعات}} \times 100$

وتظهر هذه النسبة مقدرة الليرة الواحدة من المبيعات على خلق (توليد) الربح قبل حسم الفوائد والضرائب وارتفاع هذه النسبة يعتبر مؤشراً إيجابياً للمنشأة.

وتعتبر هاتان النسبتان الأفضل لقياس مدى قدرة المنشأة على مواجهة الظروف الصعبة وخاصة فيما يتعلق بتغير أسعار السلع أو تغير تكاليف الإنتاج أو تغير حجم المبيعات.

3- نسبة ربحية المبيعات = $\frac{\text{صافي الربح بعد الضرائب}}{\text{صافي المبيعات}} \times 100$

وتدرس هذه النسبة العلاقة بين صافي الربح الذي تظهره قائمة الدخل بعد أخذ الإيرادات والنفقات الأخرى غير الناتجة عن النشاط التشغيلي وبعد طرح الفوائد والضرائب مع صافي المبيعات.
ومن المفيد مقارنة نتيجة هذه النسبة بنتيجة النسبة السابقة لبيان أسباب الاختلاف.

ب- ربحية الأموال المستثمرة:

وتتم دراسة ربحية الأموال المستثمرة من خلال مجموعة النسب التي تربط الأرباح بالأموال المستثمرة في المنشأة وسواء كان مصدر هذه الأموال من المساهمين أو من المساهمين والاقتراض معاً.

1- معدل العائد على الأصول Return On Assets = $\frac{\text{صافي الربح بعد الضريبة}}{\text{مجموع صافي الأصول}} \times 100$

وتظهر هذه النسبة معدل العائد على الأصول وكلما ارتفعت هذه النسبة كان ذلك مؤشراً إيجابياً. ونظراً لأن صافي الدخل يتولد خلال فترة مالية، ولذلك لا يكون من المناسب قياس العائد على الأصول باستخدام إجمالي الأصول في بداية الفترة أو نهايتها لأن كلاً من الرقمين يمثل نقطة واحدة من الزمن ومن خلال وجهة النظر الفنية فإنه يتم حساب العائد على الأصول باستخدام متوسط الأصول التشغيلية (في بعض الحالات يمكن أن تكون هناك بعض الأصول غير المستخدمة وبالتالي يجب استبعادها)، أي الأصول المستخدمة في توليد الدخل خلال الفترة وليس بدايتها أو نهايتها. فإذا كانت مثلاً الأصول الصافية في بداية العام (1000) وفي نهاية العام كانت (1200) فمن الأفضل عندئذ حساب متوسط صافي الأصول كما يلي:

مجموع صافي الأصول في أول المدة + مجموع صافي الأصول في نهاية المدة ÷ 2

أي 1000 + 1200 = 2200 إذا 2200 ÷ 2 = 1100 متوسط صافي الأصول

2- معدل العائد على حقوق الملكية Return On Equity = $\frac{\text{صافي الربح بعد الضريبة}}{\text{متوسط حقوق الملكية}} \times 100$

ويتعلق هذا المقياس بربح المنشأة مقارناً بالمصادر التي قدمها الملاك فقط، وذلك على العكس من معدل العائد على الأصول والذي يقيس أداء المنشأة من خلال استخدام أصولها لتوليد الدخل. وعموماً كلما زاد معدل العائد على حقوق الملكية زادت ربحية المنشأة وكان ذلك أفضل. وما قيل بشأن اعتماد متوسط صافي الأصول الثابتة في النسبة السابقة ينطبق على متوسط حقوق الملكية.

3- معدل العائد على رأس المال المستثمر Return On Invested Capital

$= \frac{\text{صافي الربح بعد الضريبة + فوائد الديون طويلة الأجل}}{\text{متوسط رأس المال المستثمر (حقوق الملكية + الديون طويلة الأجل)}} \times 100$

ويحسب رأس المال المستثمر بإحدى طريقتين:

- من طرف الخصوم: حقوق الملكية + الديون طويلة ومتوسطة الأجل.
- من طرف الأصول: صافي الأصول طويلة الأجل + صافي رأس المال العامل.

وتعتبر مؤشرات الربحية من المؤشرات الرئيسية التي تستخدمها الإدارة وكذلك الأطراف الأخرى المهتمة بالمنشأة، فالمستثمرون والمحللون الماليون يركزون على مؤشرات الربحية السابق الإشارة إليها لمساعدتهم على تقويم مقترحات الاستثمار في شركة معينة، وكذلك نجد أن الإدارة تركز أيضاً على هذه المؤشرات وخاصة المؤشرات المتعلقة بربحية المبيعات لمساعدتها على تحديد ما إذا كان هناك قسم يسهم في العائد على رأس المال المستثمر أم لا وهل تقدم هذه الأقسام ربحية جيدة أم لا.
وعملياً تستخدم مؤشرات الربحية في المجالات الرئيسية التالية لاتخاذ القرارات:

قرارات تتعلق بتحديد المصادر: أي تحديد المجال الذي يجب على المنشأة توجيه استثماراتها إليه بشكل يحقق لها استخدام مواردها المحدودة للحصول على أكبر عائد ممكن.

قرارات تتعلق بالمراقبة : أي تقويم أداء الأقسام من أجل التمييز بين من يقدم أداءً جيداً وفعالاً. ولماذا؟ والأقسام التي يتصف أداؤها بالضعف وعدم الفعالية. ولماذا؟

قرارات تتعلق بالمكافآت والحوافز: من أجل مكافأة العاملين المتميزين الذين نجحوا في أدائهم.

وهنا لابد من الذكر أن صافي الربح يشكل المحصلة النهائية لقائمة الدخل التي تتأثر بصورة كبيرة بقرارات إدارية متنوعة من بينها القرارات المحاسبية المتعلقة باختيار الطرق والسياسات المحاسبية مثل:

١- اختيار طريقة الاعتراف بالإيراد التي تناسب ظروف المنشأة.
٢- تقدير العمر الإنتاجي للأصول القابلة للاهتلاك وقيمة الخردة وطريقة الاهتلاك المتبعة.
٣- تقدير الديون المشكوك فيها.

وقد بيّن العديد من الدراسات بأن إدارة المنشأة تستخدم السياسات المحاسبية لتخفيف تقلبات الدخل باستخدام أدوات محاسبية معينة أي تقليل الأرباح في الفترات التي ترتفع فيها بشكل كبير، وزيادتها في الفترات التي تنخفض فيها بشكل كبير، أو العمل على تخفيض انحرافات الدخل عما هو متوقع أو عادي. وهكذا نجد أن الإدارة تملك اتخاذ القرارات التي تؤثر على النتائج التي تستخدم كأساس لتقويم أدائها مما يستدعي خضوع القرارات المحاسبية التي تتخذها الإدارة إلى مراقبة جيدة من قبل مجلس الإدارة ومفتش الحسابات الخارجي المستقل لكي يضمن أن تعكس قائمة الدخل نتيجة عمليات الشركة بصورة عادلة بالإضافة إلى ضرورة الإفصاح عن السياسات والطرق المحاسبية وأي تغيرات عليها والأثر التراكمي لها.

رابعاً: نسب معدلات الدوران (نسب النشاط) Activity Rations:

وتسمى أيضاً نسب الكفاية أو الكفاءة وتستخدم هذه النسب لتقويم مدى نجاح إدارة المنشأة في إدارة الأصول والالتزامات أي أنها تقيس مدى كفاءتها في استخدام الموارد المتاحة للمنشأة في اقتناء الأصول ومن ثم مدى قدرتها في الاستخدام الأمثل لهذه الأصول.

ويمكن تقسيم هذه النسب إلى مجموعتين هما:

أ. نسب أو معدلات دوران الأصول والالتزامات المتداولة

1- معدل دوران المخزون Inventory Turnover = $\frac{\text{تكلفة المبيعات}}{\text{متوسط المخزون}} \times 100$

وتظهر هذه النسبة سرعة حركة المخزون وكلما ارتفعت هذه النسبة كان ذلك مؤشراً على كفاءة المنشأة إلا أنه لابد من التنويه هنا أن معدل دوران المخزون يرتبط بطبيعة النشاط الاقتصادي الذي تمارسه المنشأة، فمعدل الدوران في المنشآت الصناعية هو عادةً أقل من معدلات الدوران في المنشآت التجارية وعلى مستوى المنشآت الصناعية فمعدلات الدوران في الصناعات الاستخراجية والصناعات الثقيلة (كصناعة السفن) هو عادة أقل من معدلات الدوران في الصناعات الغذائية والتحويلية.

واستنادا إلى معدل الدوران يمكن حساب متوسط فترة التخزين كما يلي:

متوسط فترة التخزين = $\frac{\text{365 يوماً}}{\text{معدل دوران المخزون}}$

وكلما قلت فترة التخزين كان ذلك أفضل للمنشأة، فتكاليف التخزين تصبح أقل، وسيولة المنشأة تتحسن، وحاجة المنشأة إلى الأموال تقل. بينما ارتفاعه أكثر مما يجب يزيد من مخاطر إدارة المخزون. وللحكم على النتائج لابد من إجراء المقارنات اللازمة مع السنوات السابقة والمنشآت المماثلة والمؤشر المعياري للقطاع الذي تنتمي إليه المنشأة.

2- معدل دوران المدينين Accounts Receivable Turnover = $\frac{\text{صافي المبيعات الآجلة}}{\text{متوسط المدينين وأوراق القبض}} \times 100$

وتظهر هذه النسبة معدل دوران المدينين وأوراق القبض وتصبح هذه النسبة ذات دلالة أكبر من خلال حساب متوسط فترة التحصيل (فترة الائتمان الممنوحة للمدينين)، كما يلي:

متوسط فترة التحصيل = $\frac{\text{365 يوماً}}{\text{معدل دوران المدينين وأوراق القبض}}$

وكما هو معروف فإن هاتين النسبتين تقيسان كفاءة إدارة الائتمان ومدى فاعلية سياسات الائتمان والتحصيل، فكلما ارتفع معدل الدوران وانخفضت فترة الائتمان دل ذلك على كفاءة أكبر في استخدام الموارد المالية للمنشأة ويؤشر ذلك إلى أن المنشأة تحصل ديونها بسرعة وتعيد استثمارها مرة أخرى وهو ما يحسن سيولة المنشأة ويقلل من حاجتها إلى التمويل وعلى الأخص الخارجي، كما يمكننا تقييم النشاط الإنتاجي والتسويقي للمنشأة على أنه جيد لأنها لا تضطر إلى منح المدينين فترات ائتمانية طويلة.

3- معدل دوران الدائنين Accounts Payable Turnover = $\frac{\text{صافي المشتريات الآجلة}}{\text{متوسط الموردين وأوراق الدفع}} \times 100$

وتظهر هذه النسبة معدل دوران الموردين وأوراق الدفع، وتصبح هذه النسبة ذات دلالة أكبر من خلال حساب متوسط فترة التسديد (فترة الائتمان) وهي الفترة الممنوحة للمنشأة من قبل الدائنين للتسديد، وتحسب هذه النسبة كما يلي:

متوسط فترة التسديد = $\frac{\text{360 يوماً}}{}$

معدل دوران الدائنين

ولدراسة وضع المنشأة يفضل إجراء مقارنة بين الفترة الممنوحة للمدينين والفترة المتحصل عليها من الدائنين، فإذا كانت الفترة الممنوحة أقصر من الفترة المتحصل عليها من الدائنين يكون وضع المنشأة جيد وخاصة من زاوية السيولة، والعكس صحيح أيضاً.
والجدير بالذكر هنا أنه عند دراسة النسب المذكورة أعلاه لابد من مراعاة ما قد تلجأ إليه إدارة المنشأة من تحسين صوري لوضع المنشأة عن طريق القيام ببعض الإجراءات المؤقتة في نهاية العام بقصد تحسين هذه المعدلات في البيانات المالية المنشورة، كأن تقوم بسداد جزء من ديونها في نهاية المدة بهدف تحسين صورتها وتعود إلى الاقتراض في بداية المدة التالية.

ب- نسب أو معدلات دوران الأصول وحقوق الملكية

1- معدل دوران الأصول Total Assets Turnover = $\frac{\text{صافي المبيعات}}{\text{مجموع صافي الأصول}} \times 100$

وتظهر هذه النسبة معدل دوران الأصول وارتفاع هذه النسبة مؤشر إيجابي ويمكننا تقسيم هذه النسبة إلى النسبتين التاليتين:

معدل دوران الأصول المتداولة = $\frac{\text{صافي المبيعات}}{\text{صافي الأصول المتداولة}} \times 100$

معدل دوران الأصول الثابتة = $\frac{\text{صافي المبيعات}}{\text{صافي الأصول الثابتة}} \times 100$

ومعدل دوران الأصول المتداولة يظهر مدى كفاءة الإدارة في استثمار مواردها المالية (رأس المال العامل) المتاحة في الأصول المتداولة وكذلك الأمر مساهمة هذه الأصول في المبيعات المحققة وارتفاع هذه النسبة يعد مؤشراً جيداً على كفاءة إدارة المنشأة.
وكذلك الأمر بالنسبة لمعدل دوران الأصول الثابتة فإن ارتفاعها يعتبر مؤشراً جيداً.

2- معدل دوران حقوق الملكية Equity Turnover = $\frac{\text{صافي المبيعات}}{\text{متوسط حقوق الملكية}} \times 100$

وتظهر هذه النسبة مساهمة كل ليرة واحدة من حقوق الملكية في المبيعات، ولكن ارتفاع معدل دوران حقوق الملكية لا يعني بالضرورة زيادة أرباح المنشأة، حيث لابد من دراسة ربحية الأموال المستثمرة لأن تحقيق قدر أكبر من المبيعات قد يكون على حساب معدل الربحية.
ولا يمكننا الحكم على هذه النسبة إلا بعد مقارنتها بمثيلاتها المحسوبة من بيانات السنوات السابقة أو المشاريع المماثلة أو المؤشر المعياري للقطاع الذي تنتمي إليه المنشأة.

3- معدل دوران رأس المال Capital Turnover = $\frac{\text{صافي المبيعات}}{\text{متوسط رأس المال}} \times 100$

وتظهر هذه النسبة مساهمة كل ليرة واحدة من رأس المال في المبيعات وارتفاعها مؤشر إيجابي ويفضلها البعض عن النسبة السابقة لأن الأصل هو حساب كل ما يتعلق برأس مال المنشأة الذي قدمه المساهمون أصلاً للاستثمار بينما يرى البعض أن النسبة الأولى أميز لأنها تأخذ بعين الاعتبار استثمار الأموال المتاحة للمنشأة من خلال رأس المال إضافة إلى الاحتياطيات والأرباح المحتجزة.
وما تم ذكره في النسبة السابقة فيما يتعلق بدلالة ارتفاع معدل الدوران ينطبق أيضاً على هذه النسبة.

4- معدل دوران رأس المال المستثمر Invested Capital Turnover = $\frac{\text{صافي المبيعات}}{\text{متوسط رأس المال المستثمر}} \times 100$

5- معدل دوران صافي رأس المال العامل Net working Capital Turnover = $\frac{\text{صافي المبيعات}}{\text{متوسط صافي رأس المال العامل}} \times 100$

تظهر هذه النسبة كفاءة إدارة صافي رأس المال العامل وكلما ارتفعت هذه النسبة كان ذلك مؤشراً إيجابياً على كفاءة إدارة صافي رأس المال العامل.

خامساً: نسب الأسواق المالية

نصيب السهم من الأرباح = $\frac{\text{الأرباح الموزعة}}{\text{عدد الأسهم المكتتب بها}}$

عائد السهم = نصيب السهم من الأرباح

سعر السهم في السوق

مضاعف سعر السهم Earnings Multiplier = سعر السهم في السوق / ربح السهم

نقطة التعادل:

يطلق تعبير نقطة التعادل على المستوى من الإنتاج والمبيعات الذي تتساوى عنده الإيرادات والتكاليف الكلية للمنشأة بحيث تحقق نتيجة لا ربح ولا خسارة. وتأتي أهمية تحديد نقطة التعادل من أن المنشأة تستطيع بذلك ومن خلال دراسة السوق والمنافسة معرفة ما إذا كانت قادرة على تجنب الخسائر ومن ثم تجاوز نقطة التعادل إلى حالة الربح.

وهكذا يمكن القول إن المنشأة تكون في حالة التعادل أو عند نقطة التعادل عندما تحقق المعادلة التالية:

الإيرادات الكلية = التكاليف الكلية

أو الإيرادات الكلية = التكاليف الثابتة + التكاليف المتغيرة

وبما أن الإيرادات تساوي كمية المبيعات ضرب سعر بيع الوحدة، والتكاليف المتغيرة تساوي كمية المبيعات ضرب التكلفة المتغيرة للوحدة يمكن إعادة كتابة المعادلة السابقة كما يلي:

كمية المبيعات × سعر بيع الوحدة = التكاليف الثابتة + (كمية المبيعات × التكلفة المتغيرة للوحدة)

وبناءً على ذلك يمكن حساب الكمية التي تحقق التعادل أو نقطة التعادل بالكمية على النحو التالي

نقطة التعادل بالكمية = التكاليف الثابتة / (سعر بيع الوحدة – التكلفة المتغيرة للوحدة)

ولأن طرح التكلفة المتغيرة للوحدة من سعر بيع الوحدة يعطي ما يسمى بهامش المساهمة للوحدة يمكن أن نكتب:

نقطة التعادل بالكمية = التكاليف الثابتة / هامش المساهمة للوحدة

ولحساب قيمة المبيعات التي تحقق التعادل أو نقطة التعادل بالقيمة نضرب الكمية التي تحقق التعادل بسعر بيع الوحدة:

نقطة التعادل بالقيمة = نقطة التعادل بالكمية × سعر بيع الوحدة

كما يمكن صياغة معادلة مستقلة لحساب نقطة التعادل بالقيمة على النحو الآتي:

نقطة التعادل بالقيمة = التكاليف الثابتة / (1 – التكلفة المتغيرة للوحدة / سعر بيع الوحدة)

وبما أن: التكلفة المتغيرة للوحدة ÷ سعر بيع الوحدة = نسبة التكلفة المتغيرة

فإن: نسبة التكلفة المتغيرة = نسبة هامش المساهمة، وبناءً عليه تصبح معادلة حساب نقطة التعادل بالقيمة:

نقطة التعادل بالقيمة = التكاليف الثابتة / نسبة هامش المساهمة

مثال: لنفرض أن إنتاج ومبيعات إحدى المنشآت تبلغ 25000 وحدة وسعر بيع الوحدة 100ل.س وأن التكلفة المتغيرة للوحدة تبلغ 70 ل.س وأن التكاليف الثابتة للمنشأة تبلغ 450000 ل.س فإن:

نقطة التعادل بالكمية = التكاليف الثابتة / هامش المساهمة للوحدة = 450000 / 30 = 15000 وحدة

ونقطة التعادل بالقيمة = 15000 × 100 = 1500000 ل.س

أو من خلال معادلة نقطة التعادل بالقيمة:

نقطة التعادل بالقيمة = التكاليف الثابتة / نسبة هامش المساهمة = 450000 / %30 =1500000 ل.س

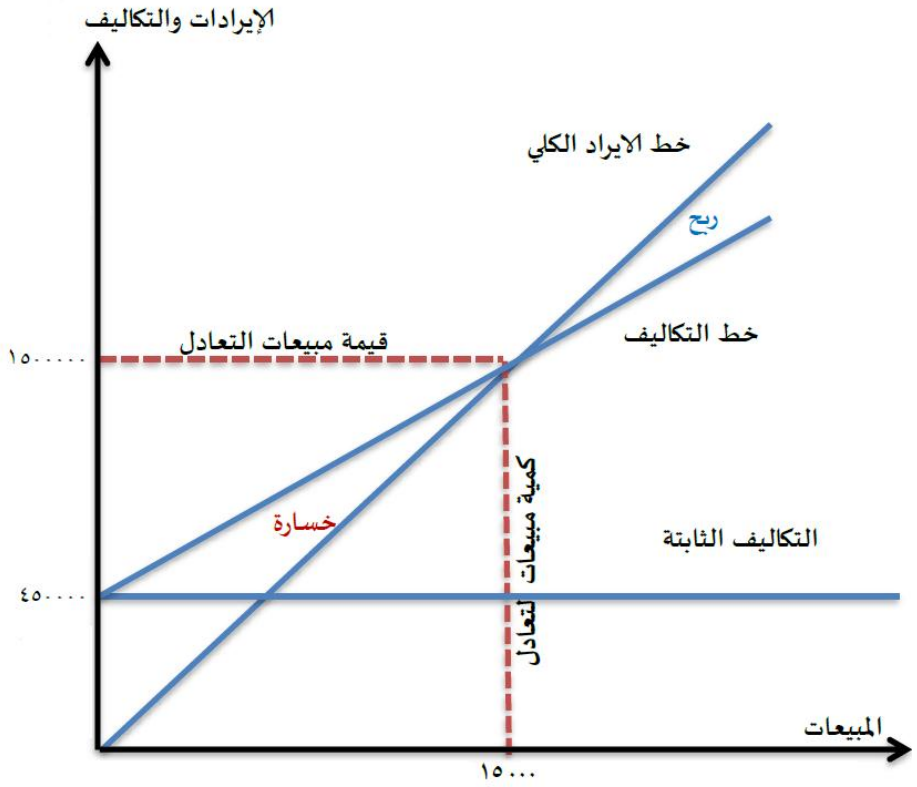
علماً بأن

$$\text{نسبة هامش المساهمة} = \frac{\text{هامش المساهمة للوحدة}}{\text{سعر بيع الوحدة}} = \frac{30}{100} = \%30$$

ويمكن وضع قائمة الدخل لهذه المنشأة على النحو التالي:

2500000	المبيعات 25000 × 100
(1750000)	التكلفة المتغيرة 25000 × 70
750000	هامش المساهمة
(450000)	تكاليف ثابتة
300000	صافي الربح قبل الفوائد والضرائب

وبناءً على ما سبق تتحدد نقطة التعادل على الرسم البياني على النحو الآتي



تحليل الرفع المالي والتشغيلي

مفهوم الرافعة: Leverage

يغطي مفهوم الرافعة ثلاثة مجالات أساسية هي المجال التشغيلي (الرافعة التشغيلية) والمجال المالي (الرافعة المالية) والمجال العام (الرافعة المشتركة). ويستند مفهوم الرافعة التشغيلية إلى دراسة هيكل تكاليف المنشأة، ونسبة كل من التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة إلى مجموع التكاليف. بينما يستند مفهوم الرافعة المالية إلى دراسة هيكل التمويل في المنشأة وكيفية توزعه بين حقوق الملكية والديون طويلة الأجل وإذا ما تضمن هيكل التمويل في المنشأة نسبة أكبر من الديون طويلة الأجل التي تتطلب دفع الفائدة بمعدلات ثابتة فذلك يؤدي إلى أن معدل الربح يمكن أن ينخفض أو يرتفع بشكل أكبر نسبيا من التغير في حجم النشاط (المبيعات)، وكذلك فإن لارتفاع نسبة التكاليف الثابتة الأثر نفسه من خلال الرافعة التشغيلية.

فالرافعة التشغيلية ترتبط بهيكل التكاليف، بينما ترتبط الرافعة المالية بالهيكل المالي أما الرافعة المشتركة فإنها تعبر عن التأثير المشترك لكلتا الرافعتين التشغيلية والمالية.

أولاً- الرافعة التشغيلية: Operating Leverage

يمكن إيجاز مفهوم وآثار الرافعة التشغيلية بما يلي:

١- كلما ارتفعت نسبة التكاليف الثابتة في هيكل التكاليف الإجمالية ازدادت درجة الرافعة التشغيلية والعكس بالعكس.
٢- إن ارتفاع نسبة التكاليف الثابتة إلى إجمالي التكاليف يؤدي إلى ارتفاع نقطة التعادل والعكس بالعكس.
٣- إن ارتفاع درجة الرافعة التشغيلية وبالتالي ارتفاع نقطة التعادل يؤدي إلى زيادة المخاطرة، وبالتالي انخفاض معدل هامش الأمان.
٤- إن ارتفاع درجة الرافعة التشغيلية يزيد من حساسية (أو استجابة) التغير في صافي ربح التشغيل إلى تغير المبيعات.

وتحسب هذه النسبة كما يلي = هامش المساهمة / صافي الربح التشغيلي قبل الفوائد والضرائب

وترتبط درجة الرافعة التشغيلية بهيكل تكاليف المنشأة فكلما ارتفعت نسبة التكاليف الثابتة في هذا الهيكل تزداد الرافعة التشغيلية والعكس بالعكس.

كما تقيس الرافعة التشغيلية مدى حساسية أو استجابة التغير في صافي الربح التشغيلي للتغير في المبيعات ويمكن التعبير عن هذه العلاقة بالنسبة التالية:

الرافعة التشغيلية = △صافي الربح التشغيلي / △المبيعات

△ مقدار التغير الحاصل (زيادة أو نقصان)

وتعتبر الرافعة التشغيلية أيضاً مؤشراً رئيسياً لما يعرف بمخاطر الأعمال.

وسندرس العلاقة بين الرافعة التشغيلية ومخاطر الأعمال من خلال المثال التالي المتعلق بشركتين تتشابهان بالهيكل المالي وتختلفان في هيكل التكاليف: (المبالغ بآلاف الليرات)

البيان	الشركة الأولى	الشركة الثانية
المبيعات	300	300
التكاليف المتغيرة	(150)	(75)
هامش المساهمة	150	225
تكاليف ثابتة	(75)	(150)
صافي الربح التشغيلي	75	75
الفائدة	(20)	(20)
الربح بعد الفائدة	55	55
ضريبة الدخل 30%	(16.5)	(16.5)
صافي الربح بعد الضريبة	38.5	38.5

وإليك المعلومات الإضافية التالية:

البيان	الشركة الأولى	الشركة الثانية
سعر بيع الوحدة (ل.س)	30	30
التكلفة المتغيرة للوحدة (ل.س)	15	7.5
رأس المال – أسهم عادية (ل. س)	125	125
عدد الأسهم العادية	12500	12500
الديون (ل. س)	250	250
عدد الوحدات المنتجة والمباعة	10000 وحدة	10000وحدة

وبنتيجة تحليل البيانات المذكورة عن الشركتين نحصل على النتائج التالية:

الشركة الأولى

الرافعة التشغيلية 150 / 75 = 2 مرة

نقطة التعادل $= \frac{20 + 75}{30 - 15} = 6333.33$ وحدة

معدل هامش الأمان $= \frac{10000 - 6333.33}{10000} = 36.7\%$

الشركة الثانية

الرافعة التشغيلية $= \frac{225}{75} = 3$ مرة

نقطة التعادل $= \frac{20 + 150}{30 - 7.5} = 7555.55$ وحدة

معدل هامش الأمان $= \frac{10000 - 7555.55}{10000} = 24.4\%$

مما سبق نستنتج ما يلي:
1) ارتفاع نقطة التعادل نتيجة ارتفاع الرافعة التشغيلية وبالتالي انخفاض معدل هامش الأمان وزيادة المخاطرة
2) هناك علاقة طردية بين الرافعة التشغيلية ودرجة المخاطرة.

ثانياً- الرافعة المالية: Financial Leverage

إذا كانت الرافعة التشغيلية ترتبط بهيكل تكاليف الوحدة الاقتصادية فإن الرافعة المالية ترتبط بهيكل التمويل، والرافعة المالية تعني (شراء الأصول من الأموال المقترضة أو من إصدار أسهم ممتازة) وذلك بهدف استثمار الأموال المقترضة بما يحقق عائد أكبر من تكلفة الاقتراض.

وكما يؤثر الرفع التشغيلي على العائد والمخاطرة يؤثر كذلك الرفع المالي عليهما أيضاً. ويكون تأثير الرفع المالي إيجابياً على العائد إذا نجحت إدارة المنشأة في استثمار الأموال المقترضة بمعدل عائد يزيد على الفائدة المدفوعة عليها. أي أن الرفع المالي يكون في صالح الشركة إذا كان معدل العائد على الاستثمار أكبر من معدل الفائدة والعكس بالعكس.

نسب الرفع المالي:

وتهتم هذه النسب بقياس مجموعة من العلاقات التي ترتبط بهيكل رأس المال والأعباء المرتبطة بالفوائد واجبة الدفع عن الأموال المقترضة والمخاطر المرتبطة بها وأكثر النسب شيوعاً في الاستخدام.

1- نسبة التمويل الخارجي= $\frac{\text{إجمالي الديون طويلة الأجل}}{\text{مجموع الأصول}}$

وتستخدم هذه النسبة لقياس مدى اعتماد المنشأة في تمويل أصولها على الأموال المقترضة وتدعى هذه النسبة أيضاً بنسبة الرافعة المالية. وتعتبر هذه النسبة مؤشراً لمدى توجه المنشأة في تمويل أصولها من مصادر تمويل خارجية وارتفاعها يعتبر مؤشراً إيجابياً من ناحية الربحية لأنها ستزداد مادام معدل الفائدة أقل من معدل العائد على الاستثمار، ولكن من ناحية أخرى لها أثر سلبي على الاستقلال المالي للمنشأة. ويعود على الإدارة مسؤولية إيجاد التوازن المناسب.

2- نسبة الديون إلى حقوق الملكية = $\frac{\text{مجموع الديون طويلة وقصيرة الأجل}}{\text{مجموع حقوق الملكية}}$

وتبين هذه النسبة أهمية مجموع الديون المترتبة على المنشأة بالمقارنة مع حقوق الملكية المتمثلة في رأس المال والاحتياطيات والأرباح المحتجزة. وتؤشر من جهة أخرى إلى درجة المخاطرة التي تكبر كلما ارتفعت هذه النسبة في حين أن انخفاضها يعني استقلالية أكبر للمنشأة نتيجة اعتمادها بشكل أساسي على أموالها الخاصة.

إن تحليل الرافعة لا يتعلق فقط بالمعلومات التي تقدمها النسبتان المذكورتان آنفاً بل نجد أن الرافعة المالية يمكن أن تشير أيضاً إلى نسبة التغير في عائد السهم العادي نتيجة التغير بنسبة معينة في صافي الربح قبل الفوائد والضرائب، ولذلك فإن الرافعة المالية تقاس أيضاً بالمعادلة التالية:

3- درجة الرافعة المالية = التغير في عائد السهم الواحد / التغير في صافي الربح قبل الفوائد والضريبة

ويمكن قياسها مباشرة بالمعادلة التالية:

درجة الرافعة المالية = ربح التشغيل قبل الفوائد والضرائب / صافي الربح قبل الضرائب

فعلى سبيل المثال لو أن درجة الرافعة المالية في إحدى الشركات كانت 1,5 فهذا يعني أن تغيراً بالزيادة أو النقص في صافي الربح قبل الفوائد والضريبة بنسبة 15% سيؤدي إلى تغير موازي وبنفس الاتجاه في عائد السهم العادي يعادل 22.5% ويمكننا استخدام مضاعف الرفع المالي من أجل تحليل أثر الرفع المالي على العائد ويحسب مضاعف الرفع المالي كما يلي:

مضاعف الرفع المالي = عائد حقوق الملكية (مع الرفع المالي) / عائد حقوق الملكية (بدون رفع مالي)

وهنا لا بد من ملاحظة أن ارتفاع درجة الرافعة المالية سيؤدي بالضرورة إلى زيادة درجة المخاطرة المالية. ولكن يجب أن لا ننسى أن ارتفاع درجة الرافعة المالية سيؤدي إلى زيادة عائد السهم العادي وخاصة في حالة الانتعاش الاقتصادي والعكس صحيح حيث سيؤدي إلى تخفيض عائد السهم العادي في حالة الانكماش الاقتصادي.

وهكذا نجد أن الشركة يمكنها أن تغير درجة الرافعة عن طريق تغيير هيكل رأس المال فكلما زادت نسبة الديون والأسهم الممتازة في الهيكل التمويلي للشركة ارتفعت درجة الرافعة المالية والعكس صحيح، شريطة أن يكون معدّل الفائدة المدفوعة على هذه الديون أقل من معدل العائد على رأس المال المستثمر. ومن أجل تحديد أثر درجة الرافعة المالية على عائد السهم العادي سنستخدم المعطيات نفسها التي ذكرناها عن الشركتين عند دراسة الرافعة التشغيلية مفترضين تشابه هيكل التكاليف من أجل استبعاد أثر الرافعة التشغيلية، بينما الهيكل المالي للشركتين مختلف. (المبالغ بآلاف الليرات)

البيان	الشركة الأولى	الشركة الثانية
المبيعات	300	300
التكاليف المتغيرة	(150)	(150)
هامش المساهمة	150	150
تكاليف ثابتة	(75)	(75)
صافي الربح التشغيلي	75	75
الفائدة	صفر	(25)
الربح بعد الفائدة	75	50
ضريبة الدخل 30%	(22.5)	(15)
صافي الربح بعد الضريبة	52.5	35

وإليك المعلومات الإضافية التالية:

البيان	الشركة الأولى	الشركة الثانية
سعر بيع الوحدة (ل.س)	30	30
التكلفة المتغيرة للوحدة (ل.س)	15	15
* ديون بفائدة %	صفر	250
رأس المال – أسهم عادية (ل. س)	400	125

وبنتيجة تحليل البيانات المذكورة عن الشركتين نحصل على النتائج التالية:

	الشركة الأولى		الشركة الثانية
درجة الرافعة المالية	75/75 = 1 مرة		75/50 = 1.5 مرة
العائد على حقوق الملكية	52.5/400 =0.13125		35/150 =0.23333
عائد السهم العادي	52.5	1.3125	35 2.3333

	40	15
مضاعف الرفع المالي	0.1312	0.23333
1.77 مرة		

مضاعف الرفع المالي هو معدل العائد على حقوق الملكية (مع الرفع المالي) مقسوماً على معدل العائد على حقوق الملكية (بدون الرفع المالي)، ويحسب كما يلي :

$$\text{مضاعف الرفع المالي FLM} = \frac{\text{معدل العائد على حقوق الملكية مع الرفع المالي ROE}}{\text{معدل العائد على حقوق الملكية بدون الرفع المالي ROE}}$$

من النتائج السابقة يتبين أن العائد على حقوق الملكية وكذلك عائد السهم العادي سيرتفعان مادام العائد على الاستثمار يزيد على معدل فائدة الدين وسيكون لصالح المساهمين في الشركة الثانية ذات درجة الرفع المالي الأعلى. أما وسنبين فيما يلي العلاقة بين درجة الرافعة المالية ودرجة المخاطرة والآثار المترتبة على حقوق المساهمين.

ثالثاً – الرافعة المشتركة:

تمثل الرافعة المشتركة الأثر الموحد للرافعة التشغيلية والرافعة المالية ولذلك فإن درجة الرافعة المشتركة تمثل مقياساً للمخاطرة الكلية والتي يمكن أن تواجه المساهمين من خلال مجمل مخاطرة الأعمال والمخاطرة المالية. وتحسب الرافعة المشتركة كما يلي:

$$\frac{\text{هامش المساهمة}}{\text{صافي الربح التشغيلي قبل الفوائد والضرائب}} \times \frac{\text{صافي ربح التشغيل قبل الفوائد والضرائب}}{\text{صافي الربح قبل الضريبة}} = \frac{\text{هامش المساهمة}}{\text{صافي الربح قبل الضريبة}}$$

كما تقيس الرافعة المشتركة مدى استجابة عائد السهم العادي للتغير في المبيعات وذلك كما يلي =

$$\frac{\text{تغير عائد السهم العادي}}{\text{تغير المبيعات}} = \frac{\triangle \text{ في عائد السهم العادي}}{\triangle \text{ في المبيعات}}$$

وسنشرح ذلك من خلال مثال عملي مستخدمين بيانات مثالنا الأول عن الشركة الثانية في دراسة الرافعة المالية مع افتراض حدوث انتعاش اقتصادي أدى إلى زيادة المبيعات كما يوضح الجدول التالي:

البيان	حالة أ	حالة ب
المبيعات	300	400
تكاليف متغيرة	(150)	(200)
هامش المساهمة	150	200
تكاليف ثابتة	(75)	(75)
صافي الربح التشغيلي	75	125
الفائدة	(25)	(25)
الربح قبل الضريبة	50	100
ضريبة دخل 30%	(15)	(30)
	35	70
عائد السهم الواحد	2.3333 /سهم	4.6666 /سهم

ومن خلال تحليل هذه البيانات نستنتج:

الرافعة التشغيلية	$\frac{150}{75}$	= 2 مرة
الرافعة المالية	$\frac{75}{50}$	= 1.5 مرة
الرافعة المشتركة	$\frac{150}{50}$	= 3 مرة

تغير عائد السهم العادي $= \frac{2.333 - 4.666}{2.333} \times 100 = \%100$

تغير المبيعات $= \frac{300 - 400}{300} = \%33.33$

تغير عائد السهم العادي = الرافعة المشتركة × تغير المبيعات

$\%100 = \%33.33 \times 3$

أو الرافعة المشتركة = الرافعة التشغيلية × الرافعة المالية

$3 = 1.5 \times 2$

واستناداً لذلك نستطيع القول إن درجة الرفع المشترك تعتبر مقياساً للمخاطر الكلية التي تحيط بالمساهمين والمخاطر الكلية تجمع مخاطر الأعمال والمخاطر المالية معاً.

تحليل المركز المالي طويل الأجل

تؤسس المنشآت الاقتصادية من أجل أن تقوم بأداء نشاطها الاقتصادي لفترة غير محدودة وبالتالي يجب أن ينظر إليها على أنها وحدة مستمرة في النشاط وهذا يحتم الاهتمام بدراسة وتحليل الهيكل التمويلي للمنشأة وذلك لأجل التحقق من:

أ- التوازن بين مصادر الأموال الداخلية والخارجية بما يضمن الاستقلالية المالية للمنشأة وفي الوقت نفسه تأمين الأموال اللازمة لتنفيذ نشاطاتها.

ب- الكفاءة في استثمار الأموال المتاحة للمنشأة بما يضمن الحصول على أفضل عائد على الأموال المستثمرة.

ج- التوظيف المناسب للأموال في المنشأة وتحقيق التوازن بين مصادر التمويل من جهة والاستخدامات من جهة أخرى مع الأخذ بعين الاعتبار لآجال كل منها.

وقد تمت فيما سبق دراسة وتحليل المركز المالي قصير الأجل، وبالتالي لا بد من دراسة وتحليل المركز المالي الطويل الأجل نظراً لعلاقات الترابط والتكامل بين التحليلين طويل وقصير الأجل بحيث لا يمكن الاكتفاء بأحدهما عند إجراء أية دراسة موضوعية للمركز المالي للمنشأة. ونظراً لاختلاف أهداف التحليل باختلاف الفئة المستفيدة منه فستتم مناقشة هذا الموضوع من خلال:

١- وجهة نظر أصحاب الديون الطويلة الأجل.

٢- وجهة نظر إدارة المنشأة.

إن دراسة المركز المالي طويل الأجل إنما تعني دراسة وتحليل هيكل التمويل للمنشأة ومصادر الأموال التي تستخدمها في تسيير أنشطتها وتمويل استثماراتها المختلفة، وفيما يلي شرحٌ للجوانب المرتبطة بتحليل المركز المالي الطويل الأجل:

أولاً – وجهة نظر أصحاب الديون طويلة الأجل: View Point of Long Term Debit

تهتم هذه الفئة من خلال دراسة المركز المالي طويل الأجل بما يلي:

أ- نسبة الديون الطويلة والمتوسطة الأجل إلى مصادر التمويل طويل الأجل لأن الوضع السليم للمنشأة يقتضي أن تكون حقوق الملكية أكبر من الديون متوسطة وطويلة الأجل.

ب- ضمان استرداد الدين بتاريخ الاستحقاق ويتحقق ذلك عندما يكون الوضع المالي للمنشأة جيد ويسمح بتسديد أقساط الديون وفوائدها في الأوقات المحددة.

ج- ضمان تحقق الفائدة السنوية وتسديدها وانتظام تسديدها.

ويمكننا دراسة ذلك من خلال النسب التالية:

1- نسبة التمويل الخارجي للأصول $= \frac{\text{ديون طويلة الأجل + ديون قصيرة الأجل}}{\text{مجموع الأصول}} \times 100$

تظهر هذه النسبة مساهمة الديون في تمويل الأصول وانخفاض هذه النسبة مؤشرٌ ايجابيٌ وارتفاعها يعتبر مؤشراً سلبياً.

2- - الوزن النسبي للديون طويلة الأجل = $\frac{\text{ديون طويلة الأجل}}{\text{مجموع الديون}} \times 100$

وتظهر هذه النسبة الوزن النسبي للديون طويلة الأجل إلى مجموع الديون أي نسبة الديون طويلة الأجل إلى مجموع الديون

3- نسبة تغطية الديون طويلة الأجل = $\frac{\text{صافي الأصول الثابتة}}{\text{ديون طويلة الأجل}} \times 100$

وتظهر هذه النسبة معدل تغطية الديون طويلة الأجل من قبل صافي الأصول الثابتة وارتفاع هذه النسبة يعتبر مؤشراً ايجابياً.

4- نسبة تغطية الفائدة = $\frac{\text{صافي الربح (قبل خصم الفوائد والضرائب)}}{\text{الفوائد}} \times 100$

وتظهر هذه النسبة معدل تغطية فوائد الديون من الأرباح ويجب أن لا تقل عن الواحد وارتفاعها يعتبر مؤشراً ايجابياً.

مثال: من حسابات إحدى المنشآت الاقتصادية ظهرت الأرصدة التالية:

الديون طويلة الأجل	750000 ل.س
الديون قصيرة الأجل	500000 ل.س
صافي الأصول الثابتة	2250000ل.س
مجموع الأصول	4000000ل.س
فوائد الديون	50000 ل.س
صافي الربح قبل حسم الفوائد	500000 ل.س

المطلوب:

حساب نسب المركز المالي طويل الأجل من خلال وجهة نظر أصحاب الديون طويلة الأجل.

الحل:

1- نسبة التمويل الخارجي للأصول= $\frac{500000 + 750000}{4000000} \times 100 =$

$= \frac{1250000}{4000000} \times 100 = \%31.25$

2- الوزن النسبي للديون طويلة الأجل= $\frac{750000}{500000 + 750000} \times 100 =$

$= \frac{750000}{1250000} \times 100 = \%60$

3- نسبة تغطية الديون الطويلة الأجل = $\frac{2250000}{750000} \times 100 = \%300$

4- نسبة تغطية الفائدة = $\frac{500000}{50000} \times 100 = \%1000$

ثانياً – وجهة نظر إدارة المنشأة:

إن هدف الإدارة هو تحقيق أفضل عائد على الأموال المستثمرة وبالتالي فإن الإدارة تهدف ومن خلال دراسة وتحليل المركز المالي طويل الأجل إلى تحقيق ما يلي:

أ- تحقيق التوازن بين مصادر التمويل الداخلية والخارجية.

ب- استثمار الأموال المتاحة للمنشأة (الموجودة تحت تصرفها) بكفاءة عالية.

إن لتحقيق التوازن المالي بين مصادر التمويل الداخلية والخارجية أهمية خاصة لأن هذا التوازن يؤثر على استقلالية المنشأة من جهة وعلى ربحيتها من جهة أخرى وعادة ما تحصل المنشأة على أموالها من:

١- مصادر داخلية تتمثل في استثمار أرباحها المحتجزة أو احتياطياتها ومخصصات الاهتلاك في أعمال المنشأة.

٢- مصادر خارجية وتتمثل بزيادة رأس المال عن طريق إصدار أسهم جديدة بالنسبة للشركة المساهمة أو زيادة نصيب الشركاء في شركات الأشخاص، أو عن طريق الاقتراض (ديون طويلة الأجل) إما عن طريق المصارف أو عن طريق إصدار سندات القرض، وكذلك الأمر الحصول على ديون قصيرة الأجل.

ويهتم التحليل المالي بدراسة نصيب كل مصدر من مصادر التمويل من أجل المحافظة على التوازن بين المصادر الداخلية والخارجية، ومن أجل أن تسدد الديون بتاريخ استحقاقها دون حدوث أية مشكلة مالية للمنشأة وتتم هذه الدراسة من خلال النسب التالية:

1- نسبة المديونية قصيرة الأجل = $\frac{\text{ديون قصيرة الأجل}}{\text{حقوق الملكية}} \times 100$

وتظهر هذه النسبة نسبة الديون قصيرة الأجل إلى حقوق الملكية وانخفاض هذه النسبة يعتبر مؤشراً ايجابياً.

2- نسبة المديونية طويلة الأجل = $\frac{\text{ديون طويلة الأجل}}{\text{حقوق الملكية}} \times 100$

وتظهر هذه النسبة نسبة الديون طويلة الأجل إلى حقوق الملكية، ويجب أن
لا تتجاوز هذه النسبة الواحد لأن ظهورها أكبر من الواحد يعني أن الديون طويلة الأجل أكبر من الأموال الخاصة وهذا يؤدي أيضاً إلى فقدان المنشأة استقلالها المالي ويعني الاعتماد في تمويل الأصول الثابتة وبشكل كبير على الديون طويلة الأجل وستكون نتائجه خطيرة في حال استبعاد جزءٍ من هذه الأصول خارج العمل لسبب ما.
وأي خلل في هذه النسبة سيؤثر أيضاً في رأس المال العامل الصافي.

3- نسبة المديونية الكاملة = $\frac{\text{مجموع الديون}}{\text{حقوق الملكية}} \times 100$

وكلما كانت هذه النسبة أقل كانت استقلالية المنشأة أكبر ووضعها المالي أكثر سلامة وتتمتع بدرجة أكبر من الثقة تجاه الدائنين.

مثال:

من حسابات إحدى المنشآت الاقتصادية ظهرت الأرصدة التالية:

الديون طويلة الأجل	800000 ل.س
الديون قصيرة الأجل	400000 ل.س
حقوق الملكية	2000000 ل.س

المطلوب:

حساب نسب المركز المالي الطويل الأجل من وجهة نظر الإدارة.

الحل:

1- نسبة المديونية قصيرة الأجل = $\frac{400000}{2000000}$ %20

2- نسبة المديونية قصيرة طويلة الأجل = $\frac{800000}{2000000}$ %40

3- نسبة المديونية الكاملة = $\frac{1200000}{2000000}$ %60

تكلفة التمويل: cost of Financing

تحتاج منشآت الأعمال أثناء ممارستها لنشاطها الاقتصادي إلى الأموال من أجل تمويل استثماراتها الجديدة وأنشطتها الاقتصادية، ويجب على إدارة المنشأة أن توازن بين مصادر التمويل المتاحة وتكلفة كل منها والنتائج المترتبة عليها، ولهذا يجب على إدارة المنشأة دراسة الوضع المالي والهيكل التمويلي للمنشأة وكذلك المقارنة والموازنة بين التكلفة والعائد.

وعموماً نستطيع القول إن مصادر التمويل المتاحة لأي منشأة اقتصادية هي:

أ- مصادر التمويل الداخلية.

ب- مصادر التمويل الخارجية.

أولاً- التمويل الداخلي: Internal Finance

التمويل الداخلي يعني مقدرة المنشأة على تغطية احتياجاتها المالية اللازمة لسداد الديون وتنفيذ الاستثمارات الرأسمالية وكذلك زيادة رأسمالها العامل من الأموال الذاتية للمنشأة، ونستطيع التمييز بين نوعين من التمويل الداخلي من خلال الهدف من التمويل وهما:

النوع الأول:

وهو التمويل الداخلي بهدف المحافظة على الطاقة الإنتاجية للمنشأة.

النوع الثاني:

وهو التمويل الداخلي بهدف التوسع في نشاط المنشأة الاستثماري.

وعموماً نستطيع القول إن مصادر التمويل الداخلي هي:

١- مخصصات الاهتلاك.
٢- الاحتياطيات.
٣- الأرباح المحتجزة.

أولاً- مزايا التمويل الداخلي:

١- التمويل الداخلي يعطي المنشأة حرية الحركة وشبه استقلال كلي عن المالكين والغير، وقد يؤثر ذلك في الريعية وذلك عن طريق تخفيض الفوائد الواجبة الدفع على الديون الخارجية.
٢- تدعم الأرباح المحتجزة المقدرة الاقتراضية للوحدة عن طريق زيادة حقوق الملكية.

ثانياً- عيوب التمويل الداخلي:

١- يؤدي الاعتماد على التمويل الداخلي فقط إلى إبطاء التوسع مما يؤدي إلى عدم الاستفادة من الفرص الاستثمارية المتاحة.
٢- قد لا تهتم الإدارة بدراسة مجالات استخدام الأموال الذاتية (الداخلية)في نشاط المنشأة كاهتمامها بمصادر التمويل الخارجية مما يؤدي إلى إضعاف العائد المتحصل.

ثانياً- التمويل الخارجي: External Finance

التمويل الخارجي يعني تمويل الاستثمارات الجديدة في المنشآت بالاعتماد على الأموال التي يتم الحصول عليها من المصادر الخارجية، وتحصل المنشأة على تلك الأموال بشروط وإجراءات يحددها سوق المال وعائد الفرصة البديلة وبالتالي تحتاج عمليات التمويل الخارجية إلى وقت أطول من التمويل الداخلي وذلك من أجل دراسة الوضع المالي والشروط والتكلفة والعائد المتوقع جراء ذلك.

وعادة يتوقف حجم التمويل الخارجي على العاملين التاليين:

ا- الاحتياجات المالية للمنشأة.

ب- حجم التمويل الداخلي المتاح.

إنّ التمويل الخارجي هو مكمل للتمويل الداخلي من أجل تغطية الاحتياجات المالية (الاستثمارية، الجارية) وعادة لا يكفي التمويل الداخلي لتغطية الاحتياجات المالية للمنشأة وبالتالي تلجأ المنشأة الاقتصادية إلى التمويل الخارجي الذي يتمثل بـ:

١- زيادة رأس المال (إصدار أسهم جديدة) عادية أو ممتازة كما في الشركات المساهمة أو زيادة حصص الشركاء في شركات الأشخاص.
٢- الاقتراض أي الحصول على قروض من المصارف أو إصدار سندات قرض

استخدام التحليل المالي في التنبؤ بالفشل المالي

لقد وجه الباحثون اهتمامهم لدراسة ظاهرة إفلاس المنشآت وتعثرها لما لذلك من آثار سلبية على الاقتصاد وعلى جميع الفئات العاملة فيه. ولأهمية هذه الآثار ودورها السلبي على الوضع الاقتصادي في المجتمع اهتم الباحثون بدراسة هذه الظاهرة لمعرفة أسبابها والعوامل المؤثرة فيها من اجل التنبؤ بحدوث الظاهرة وكذلك اقتراح الحلول المناسبة لإيقاف التدهور والوصول إلى الإفلاس ولقد أظهرت العقود الأخيرة أهمية الاستفادة من التحليل المالي ليس في مجال تقويم نشاط المنشآت فحسب بل بإمكانية التنبؤ بالفشل المالي ولمساعدتها في اتخاذ الاحتياطيات المطلوبة لاحتمالات هذا الفشل.

لقد كان المدققون أول المهتمين بإجراء هذه الاختبارات نظرا لتحميلهم المسؤولية عن التضليل الحاصل بسبب إفلاس المنشآت وخاصة بعد الحرب العالمية الثانية.

وبالتالي نستطيع القول إن المدققين بدؤوا بإجراء هذه الاختبارات وخاصة عندما تتوافر لديهم الشكوك بإمكانية استمرارية الوحدة الاقتصادية بمزاولة نشاطها ويقع هذا الاختبار ضمن إطار المراجعة التحليلية.

كما أن دراسات الائتمان من أجل منح القروض التي تجريها المصارف على المنشآت الطالبة للقروض ساعدت على تطوير هذا الاختبار لضرورة معرفة قدرة المنشآت في الاستمرار في مزاولة نشاطها والضمانات التي يمكن تقديمها من أجل ضمان تسديد القروض الممنوحة ولا ننسى هنا أيضاً ما لدراسات الجدوى الاقتصادية التي يتم إجراؤها بقصد الحصول على التسهيلات المصرفية من أهمية في هذا المجال وكذلك الأمر اهتمام المحللين الماليين بهذا الموضوع من أجل توجيه المستثمرين إلى الاستثمارات الناجحة والابتعاد عن المنشآت الفاشلة.

المفاهيم المتعلقة بالوضع المالي للمنشآت:

يمكننا القول عموماً أن الوقائع تظهر أن المنشآت العاملة في اقتصاد ما ليست دوماً كلها منشآت ناجحة ومنتجة بالشكل الكافي الذي يضمن لها الاستمرار لا بل أن بعض هذه المنشآت قد تتعرض خلال حياتها إلى هزات متتالية قد تؤدي بها إلى الإفلاس. ولذلك ظهرت العديد من المفاهيم التي تحاول وصف الوضع المالي للمنشآت وتصنيفها إلى: منشآت متعثرة، منشآت فاشلة، منشآت مفلسة، منشآت معسرة، وكل هذه المفاهيم تؤكد الصعوبات المالية والإدارية التي تتعرض لها المنشأة وسنقوم بتعريف هذه المفاهيم باختصار.

أولاً- مفهوم الإفلاس:Bankruptcy

عندما تتوقف المنشأة عن تسديد التزاماتها تجاه الغير في تاريخ استحقاقها يتم إشهار إفلاسها بحكم قضائي من قبل المحكمة المختصة وذلك من أجل تصفيتها وبيعها وتسديد التزاماتها بما يتاح من إمكانيات مالية.وكذلك الأمر عندما تتعرض المنشأة إلى خسائر متكررة قد تلجأ المنشأة إلى إعلان إفلاسها على الرغم من أن القانون لا يلزمها بذلك حيث إنها تقوم بتسديد التزاماتها تجاه الغير وهذه الحالة تدعى بالإفلاس المالي أو الإفلاس الدفتري.

ثانياً- مفهوم الإعسار:Insolvency

العسر المالي تعبير عن الحالة التي لا تكون السيولة النقدية المتوافرة لدى المنشأة كافية لتسديد الالتزامات تجاه الغير. ويظهر العسر المالي بشكلين:

أصول المنشأة> التزامات المنشأة = العسر المالي الفني

أصول المنشأة< التزامات المنشأة =العسر المالي الحقيقي

في العسر المالي الفني تستطيع المنشأة وبفترة زمنية قصيرة بيع بعض أصولها المتداولة وتسدد التزاماتها بينما في العسر المالي الحقيقي تكون المنشأة في وضع صعب حيث ستضطر المنشأة إلى بيع أصولها الثابتة وقد لا يتاح ذلك في الأجل القصير مما يدفع أصحاب الالتزامات إلى المطالبة بحقوقهم وبالتالي تكون المنشأة قريبة جداً من الإفلاس.

ثالثاً- مفهوم الفشل: Failure

إن مصطلح الفشل لا يقدم توصيفاً دقيقاً للحالة المالية التي تتعرض لها المنشأة حتى يمكن اعتبارها فاشلة. فهذا المفهوم يخلط بين المفاهيم المالية والقانونية لحالات الإفلاس والعسر في المنشآت ويعتبر مرادفاً لهذه التسميات دون التمييز بينها وعموماً نستطيع القول إنّ للفشل المالي وجهين:

الوجه الأول مالي: ويتمثل في العجز المالي للمنشأة إلى درجة إعلان إفلاسها ووضع المنشأة في حالة التصفية، والعجز المالي يعني أن القيمة الدفترية للالتزامات أكبر من القيمة الدفترية للأصول.

الوجه الثاني اقتصادي: ويتمثل في عجز المنشأة عن تحقيق عائد الاستثمار المطلوب على الأموال المستثمرة مقارنة بالمنشآت الأخرى أو أقل من تكلفة الأموال المستثمرة.

رابعاً- مفهوم التعثر: Financial Distress

يعتبر تعثر المنشآت من الظواهر الاقتصادية العامة التي لا ترتبط بنمط أو نظام اقتصادي معين حيث يعتبر من التطورات المرادفة لحركة مدخلات النظم الاقتصادية وتفاعلات السوق في ظل غياب الوعي الإداري اللازم لتقويم المتغيرات الاقتصادية المحيطة بالمنشأة. ويعرف التعثر بأنه المرحلة التي وصلت إليها المنشأة من الاضطرابات المالية الخطيرة التي تجعلها قريبة من إشهار إفلاسها وهذه الاضطرابات إما أن تكون عدم مقدرة المنشأة على الوفاء بالالتزامات بتاريخ الاستحقاق أو تحقيق خسائر متكررة أو الشكلين معا مما يجعلها مضطرة إلى إيقاف نشاطها.

فكما هو معروف فإن الأرباح هي المصدر الرئيسي للتدفق النقدي الذي يستخدم في سداد الالتزامات في حين أن مشكلة عدم القدرة على سداد الالتزامات لا تعتبر مشكلة خطيرة إلا إذا كانت التزامات المنشأة أكبر من قيمة أصولها أي أن هناك خسائر متكررة إلى درجة تجعل قيمة هذه الأصول غير كافية لتغطية الالتزامات. ولذلك يجب على المنشأة أن تكون قادرة على مواجهة نوعين من المخاطر:

١- المخاطر التشغيلية:

التي تؤثر سلباً على إيرادات وأرباح المنشأة نتيجة لبعض المتغيرات سواء كانت تتعلق بظروف نشاطها التشغيلي أو تتعلق بظروف السوق والمنافسة أو ظروف الاقتصاد ككل (ركود اقتصادي ومعدلات فائدة مرتفعة).

٢- المخاطر المالية:

وتحدث بسبب عدم قدرة التدفق النقدي على سداد الالتزامات كنتيجة للمبالغة في استخدام الرفع المالي في المنشأة وذلك بغرض تحقيق ربحية عالية، وبالتالي حتى تستطيع المنشأة ممارسة نشاطها دون أية متاعب أو اضطرا بات مالية يجب أن توازن بين قدرتها على تحقيق الأرباح وقدرتها على سداد الالتزامات المترتبة عليها في أوقات استحقاقها على أن يتم ذلك في هيكل مالي متوازن وسليم.

وعموماً فإن مفهوم التعثر المالي يشمل كل المشاكل المالية التي تواجهها المنشأة في مرحلة ما قبل الإفلاس، أي أن التعثر المالي هو حالة يمكن تجاوزها والعودة بالمنشأة إلى سابق عهدها وتحاشي خطر الإفلاس والتصفية.

أسباب التعثر:

يمكننا تصنيف أسباب التعثر في مجموعتين رئيسيتين:

أ- مجموعة الأسباب الداخلية: وهذه الأسباب ترتبط بشكل أساسي بسوء الإدارة

ب- مجموعة الأسباب الخارجية: وهذه الأسباب ترتبط بالظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية ولكن أغلب الباحثين يعطون الأولوية إلى الأسباب الداخلية على اعتبار أن الإدارة في نهاية المطاف هي الموجه لأعمال المنشأة والمحرك القيادي لها. والجدير بالإشارة هنا أن الكثير من حالات التعثر التي تحدث تكون ناتجة عن تضافر الأسباب الداخلية والخارجية على اعتبار أن الأسباب الخارجية هي بمنزلة العارض الذي يمتحن قدرة إدارة المنشأة على تجاوز الصعوبات الخارجية والاستمرار في النشاط الاقتصادي بصورة طبيعية.

مؤشرات عدم الاستمرارية للمنشآت:

بحسب معايير المحاسبة الدولية يمكن تلخيص مؤشرات عدم استمرارية المنشآت على النحو التالي:

١- الارتفاع الشديد في نسبة الديون.
٢- الانخفاض الشديد في حقوق الملكية.
٣- التزايد المطّرد في الاعتماد على التمويل قصير الأجل لتغطية الإنفاق الرأسمالي.
٤- تزايد الاعتماد على المشتريات الآجلة
٥- الارتفاع المفرط أو الانخفاض المفرط في مستوى المخزون (ارتفاع المخزون مؤشر لانخفاض معدل دورانه وانخفاض مستواه مؤشر لانخفاض رأس المال العامل).
٦- هبوط مستمر في كمية المبيعات وانخفاض في معدلات الربح الإجمالي وهوامش الربح.
٧- تخفيض أو إلغاء المشروعات الرأسمالية.
٨- وجود استثمارات رأسمالية مرتفعة القيمة لا تحقق العائد المجزي.
٩- حصر النشاط التجاري في خطوط إنتاجية محددة والاعتماد على مجموعة محددة من العملاء
١٠- الاعتماد على منشآت قابضة خارجية إما في المتاجرة أو التمويل.
١١- انخفاض صافي رأس المال العامل أو ظهوره بشكل سالب.
١٢- انخفاض مطّرد في السعر السوقي لسهم المنشأة أو انخفاض نسبة صافي القيمة الدفترية للسهم إلى السعر السوقي.
١٣- وجود قرائن على ضعف الإدارة وعدم قدرتها على التعامل مع المتغيرات الاقتصادية.

أهمية التنبؤ بالتعثر المالي للمنشآت:

إن أحد جوانب تقويم أداء المنشأة باستخدام التحليل المالي هو التنبؤ بوضعها المستقبلي انطلاقا من وضعها الحالي من أجل اتخاذ الإجراءات اللازمة لتلافي المخاطر التي قد تتعرض لها، فهناك الكثير من حالات الإفلاس التي كان من الممكن تجنبها لو كان هناك اهتمام بوضع المنشأة وكذلك إجراء التحليل المالي اللازم والذي سيساعد على التنبيه لمثل هذه المخاطر قبل حدوثها أي أن التنبؤ بالمستقبل هي وظيفة أساسية من وظائف التحليل المالي التي تتنبأ في الوقت المناسب باحتمال وصول المنشأة إلى حالة التعثر مما يسمح باتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة لمنع حدوث التعثر وتجنب آثاره الخطيرة على المنشأة وعلى الاقتصاد وجميع الفئات العاملة فيه والمرتبطة بهذه المنشآت.

نماذج دراسة التنبؤ بالفشل المالي:

لقد اهتم الأمريكيون قبل غيرهم بمثل هذه الدراسات وتم ذلك بتشجيع من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA وهيئة البورصات SEC وذلك في أعقاب أزمة الإفلاسات الكبيرة التي اجتاحت أمريكا بعد الحرب العالمية الثانية وتحميل مدققي الحسابات المسؤولية عن التضليل الحاصل ولقد انحصر النقاش حول مسؤولية مدقق الحسابات عن إجراء اختبار استمرارية المنشأة بالعمل أو إعطائه الإنذار المبكر حول فشل وإفلاس المنشآت موضوع الدراسة ولقد أنجز الباحثون العديد من النماذج التي تعتمد على النسب المالية التي يتم اشتقاقها من القوائم المالية المنشورة وأحياناً غير المنشورة أيضاً.ونقطة الاختلاف الجوهرية بين هذه النماذج هي اختلافها في الوزن النسبي المعطى لكل نسبة مالية يتم استخدامها. والجدير بالملاحظة هنا أنه من الضروري دراسة ظروف كل وحدة على حدة من كل الجوانب الاقتصادية والاجتماعية والظروف المحيطة بها عند إجراء هذا الاختبار واستخدام احد النماذج المقترحة، فلا يمكننا استخدام نفس النموذج لكل الحالات ولكل المنشآت دون مراعاة الظروف المحيطة بكل منشأة. وسوف نقوم بشرح ثلاثة نماذج تعتبر من النماذج الأكثر شيوعاً واستخداماً وهي:

1- نموذج Altman and Gough 1974
2- نموذج Sherrord 1987
3- نموذج Kida 1981

نموذج Altman and Mc Cough 1974

يعتمد هذا النموذج على خمس نسب مالية معروفة تدرس خمسة متغيرات مستقلة ومتغيراً تابعاً يرمز له بالرمز (Z) ويعتبر هذا النموذج تعديلاً لنموذج Altman الذي تم وضعه 1968.

ويعبر عن هذا النموذج رياضياً بالمعادلة التالية:

Z= 0.012x1+ 0.014x2 + 0.033x3 + 0.006x4 + 0.010x5

Z = دليل الاستمرارية والنسب المستخدمة في هذا النموذج هي:

X1 = صافي رأس المال العامل / مجموع الأصول

X2 = الأرباح المحتجزة في الميزانية / مجموع الأصول

X3 = صافي الربح قبل الفوائد والضرائب / مجموع الأصول

X4 = القيمة السوقية للأسهم / مجموع الالتزامات (الديون)

X5 = المبيعات / مجموع الأصول

وبموجب هذا النموذج فإن المنشآت تصنف إلى ثلاث فئات من أجل قياس قدرتها على الاستمرارية وهذه الفئات هي:

الفئة الأولى: فئة المنشآت القادرة على الاستمرارية (المنشآت الناجحة) وهي تلك المنشآت التي تكون فيها Z>2.99

الفئة الثانية: فئة المنشآت المشكوك في إمكانية استمراريتها أي التي يحتمل إفلاسها وهي المنشآت التي Z<1.81

الفئة الثالثة: فئة المنشآت التي يصعب التنبؤ بوضعها وهي التي تكون 2.99 > Z > 1.81 ومن أجل تقرير وضعها لا بد من إجراء دراسة تفصيلية لوضعها.

ويعتبر هذا النموذج من النماذج الجيدة لإجراء دراسة الفشل المالي، حيث أثبت قدرته على التنبؤ بالفشل المالي بنسبة عالية قبل حدوث الإفلاس بسنة.

نموذج: Sherrord 1987

يمتاز هذا النموذج باستخدامه كأداة لتقويم مخاطر الائتمان عند منح القروض المصرفية في المصرف إضافة لدوره في التنبؤ بإمكانية استمرارية المنشأة.

ويعتمد هذا النموذج على ست نسب مالية رئيسية ولكل نسبة وزنها النسبي الخاص بها:

المتغير	النسبة المالية	الوزن النسبي / بالنقاط
X1	= صافي رأس المال العامل / مجموع الأصول	17
X2	= الأصول النقدية / مجموع الأصول	9
X3	= حقوق الملكية / مجموع الالتزامات (الديون)	3.5
X4	= صافي الربح قبل الضريبة / مجموع الأصول	20
X5	= مجموع الأصول / مجموع الديون	1.2
X6	= حقوق الملكية / الأصول الثابتة	0.1

ويتم تمثيل معادلة هذا النموذج رياضيا كما يلي:

Z= 17x1 + 9x2 + 3.5x3 + 20x4 + 1.2x5 + 0.1x6

وكما ذكرنا يساعد هذا النموذج على إجراء اختبار دراسة استمرارية المنشأة في مزاولة عملها كما يساعد المصارف على تقويم المركز الائتماني للمنشآت المتقدمة بطلبات الاقتراض وكذلك يعتبر هذا النموذج أداة مساعدة لإدارة المصارف من أجل دراسة المخاطر المحيطة بالقروض الممنوحة وخاصة من أجل تكوين مخصص القروض المشكوك فيها.

ومن ناحية استخدام هذا النموذج لأغراض الإقراض من المصارف تصنف القروض بحسب درجة المخاطرة في خمس فئات رئيسية كما يلي:

الفئات		مؤشر Z
الفئة الأولى	(قروض ممتازة)	Z ≥ 25
الفئة الثانية	(قروض قليلة المخاطرة)	25 > Z > 20
الفئة الثالثة	(قروض متوسطة المخاطرة)	20 > Z >5
الفئة الرابعة	(قروض عالية المخاطرة)	Z > -5 5>
الفئة الخامسة	(قروض خطرة جداً)	Z < -5

نموذج Kida1981

ويبنى هذا النموذج أيضاً على خمس متغيرات مرجحة بأرقام مبنية على خمس نسب مالية رئيسية وهذه المتغيرات هي:

X1 = صافي الربح بعد الضريبة / مجموع الأصول

X2 = حقوق الملكية / مجموع الديون

X3 = الأصول النقدية / الالتزامات المتداولة

$$X4 = \frac{\text{المبيعات}}{\text{مجموع الأصول}}$$

$$X5 = \frac{\text{الأصول النقدية}}{\text{مجموع الأصول}}$$

وتكون معادلة هذا النموذج الرياضية كما يلي:

$$Z= 1.042\ x1 + 0.42x2 - 0.461x3 - 0.463x4 + 0.271x5$$

وبحسب هذا النموذج إذا كانت النتيجة (Z) إيجابية تكون المنشأة في حالة أمان من الفشل المالي أما إذا كانت النتيجة سالبة فتكون احتمالات الفشل مرتفعة. ويعتبر هذا النموذج من النماذج الجيدة التي أثبت مقدرة عالية على التنبؤ بالفشل المالي للمنشآت موضوع الدراسة.

الدورة التدريبية التخصصية للمتقدمين لامتحان شهادة المحاسب القانونى لعام ٢٠٢٣
المحاسبة الضريبية

المحاسبة الضريبية
(قانون ضريبة الدخل – تطبيقات عملية)

مقدمة:
يشكل المرسوم التشريعي رقم 85 لعام 1949 جوهر النظام الضريبي الحالي على الدخل في سورية والذي تم بموجب المادة 93 منه إلغاء أغلب النصوص السابقة من عهد الاستعمار التركي والفرنسي والخاصة بضريبة الدخل.
وهذا المرسوم كان عبارة عن ترجمة للقانون الفرنسي الصادر عام 1932.
والجدير ذكره إن المرسوم 85 لعام 1949 لا يزال العمود الفقري للنظام الضريبي السوري وكل ما حدث من تطورات لاحقة تعد تعديلات متواضعة في إطار هذا النظام الذي وضعه المرسوم التشريعي المذكور.
وان التعديلات التي حدثت كانت عودة إلى نقطة البداية على الرغم من عشرات القوانين والمراسيم والتعديلات التي حدثت خلال السبعين سنة الماضية وخاصة التعديلات خلال العقدين الماضيين الأخيرة
وعلى سبيل المثال: سوف أورد مقارنة بسيطة بين المعدلات والشرائح الصادرة عام 1949 والمعدلات والشرائح المطبقة الآن في سورية
المادة /16/ من المرسوم 85/ لعام 1949 جعلت أعلى معدل ضريبي على الدخل هو 30% من الدخل والمادة /16/ من القانون 2003/24 المعدلة بالمرسوم 51لعام 2006 جعلت أعلى معدل ضريبي هو 28% فإذا أضفنا رسم الإدارة المحلية والذي هو نسبة 10% من الضريبة يكون أعلى معدل حوالي 30% نطبقه الآن هو ما اقر في المرسوم التشريعي 85 لعام 1949.

وسوف نسلط الضوء على ملامح النظام الضريبي السوري الحالي:
أولاً: نظام الضرائب النوعية: تخلت عنه جميع دول العالم باستثناء سورية ولا زالت الحكومات المتعاقبة حتى يومنا هذا متمسكة فيه.
ومضمونه هو أنه لكل نوع من الدخل نوع من الضرائب وبالتالي هذا النظام لا يتناول جميع عناصر الدخل مما ينعكس على نقص الحصيلة الضريبة الفعلية وحتى اللجوء إلى المعدلات الضريبة التصاعدية المرتفعة خلال بعض العقود الماضية لم يحقق إلا نوعا من العدالة الظاهرية والخطابية و الإعلامية في توزيع الأعباء الضريبية وصل معدل الضريبة إلى حوالي 93% من صافي الربح خلال الثمانينات وحتى مطلع التسعينات من القرن الماضي في ظل ما كان يطلق عليه بالتوجه الاشتراكي مما جعل (التاجر) السوري من أكثر المتهربين من الضريبة في العالم لذلك نرى الفشل المتلاحق في عدم كبح جماح التهرب الضريبي فتصوروا مدى الفشل و القصور في السياسة الضريبية (مثال: الطبيب الذي يمارس عمله كأستاذ في كلية الطب ولديه عيادة خاصة ويقوم بإجراء عمليات في عدة مشافي خاصة ولديه عقارات مؤجرة للغير إضافة لأموال في عدة مصارف و يتاجر بالعقارات) هذا يعني كل نشاط يخضع لضريبة نوعية مختلفة وبيان ضريبي خاص و بالتالي عدم القدرة على إخضاع دخل الطبيب للتصاعد الضريبي و البعد عن العدالة و تفتيت الدخل إلى دخول يؤدي إلى تفتيت الضريبة إلى ضرائب صغيرة و ذات حصيلة متدنية.
علما أن سورية قررت إلغاء نظام الضرائب النوعية الحالي (أي النظام الضريبي الحالي) منذ أكثر من نصف قرن بصدور القانون رقم 130 تاريخ 1961/7/25 المتضمن *ضريبة الإيراد* لعام وذلك أيام الوحدة مع مصر وهذا يعني أن سورية كانت مهيأة اقتصاديا واجتماعيا وسياسيا لإلغاء نظام الضرائب النوعية هذا النظام الذي وصف بأنه *لعبة متاهات أو غابة من التشريعات* والسؤال الذي يطرح نفسه: لماذا بقي هذا النظام الضريبي حتى الآن؟؟

ثانياً: على الرغم من التطورات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية:
بقي هذا النظام وكأنه ملائم لكل الحقب السياسية التي مرت على الجمهورية العربية السورية منذ الاستقلال وحتى الآن وكانت التعديلات ترتبط إلى حد كبير بالمادة 16/ من المرسوم 85 لعام 1949 فكانت تتحرك باستمرار حتى وصلت نسبة الاقتطاع الضريبي الظاهري 93% من الأرباح الصافية عادت هذه المعدلات وتراجعت تدريجيا من تكاليف عام 1993 وحتى يومنا هذا حيث تتراوح ما بين 28% و14%ومع ذلك لم تتأثر الحصيلة الضريبة بشكل كبير؟؟؟؟.
(معلومات لابدّ منها قبل الانتقال إلى التطبيقات العملية)
ما هو الربح المحاسبي: هو مجموع الإيرادات الإجمالية مطروح منها الأعباء والنفقات.
ما هو الربح الضريبي: هو الربح المحاسبي المعدل وفقا لأغراض ضريبة الدخل.
ما هي المحاسبة الضريبية: هي فرع من فروع المحاسبة يهتم بتحديد الربح الخاضع للضريبة ومن ثم تحديد الضريبة المتوجبة السداد.

ماهي ضريبة دخل الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية؟
هي ضريبة عينية ذات سمات شخصية مفروضة على الدخل بمعناه الواسع وهي ضريبة سنوية مفروضة على الدخل الناتج عن تضافر (العمل+ رأس المال) وتفرض عند استحقاق الإيراد وهي ذات صفة إقليمية.

ما هي شروط سريان الضريبة؟
١- احتراف المكلف للنشاط التجاري والصناعي (الممارسة).
٢- توفر نية الربح.
٣- اشتغال المكلف لنفسه.

ما هو الدخل بمعناه الواسع؟
١- أرباح الاستثمار العادي
٢- الأرباح الرأسمالية.
٣- الإيرادات العرضية.

ما هي الشروط الواجب توافرها لخصم النفقات؟
١- أن النفقة متعلقة بأعمال المشروع.
٢- أن تكون حقيقية ومؤكدة.
٣- أن تكون مؤيدة بالمستندات.
٤- ألا تؤدي لزيادة موجودات المشروع.
٥- أن تكون خاصة بالسنة المالية.
٦- أن تكون متعلقة بنشاط خاضع لضريبة دخل الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية.

من هم المكلفون بضريبة دخل الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية؟؟؟؟
صدر القانون رقم (24) لعام 2003المتضمن قانون الضريبة على دخل الأرباح التجارية والصناعية وغير التجارية الذي حل محل المرسوم التشريعي رقم (85) لعام 1949 وتعديلاته، كما صدر المرسوم التشريعي رقم (51) لعام 2006.
وفيما يلي أهم الأحكام المتعلقة بهذا القانون والمرسوم التشريعي المذكورين:
الأشخاص الخاضعون للضريبة بموجب المادة الثانية من القانون (فئة مكلفي الأرباح الحقيقية):
تتناول الضريبة المكلفين الآتي بيانهم عن أرباحهم الناشئة عن ممارسة المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية وسائر الأعمال التجارية وإن كانت عارضة ومصادر الدخل الأخرى غير الخاضعة لضريبة دخل أخرى ولا لضريبة ريع العقارات والعرصات.
ومن استعراض المادة /2/ من القانون (24) لعام 2003 وتعديلاته بالقانون (60) لعام 2004والتعديلات بالمرسوم التشريعي رقم (51) لعام 2006 .

إن الأشخاص الخاضعين لفئة الأرباح الحقيقية هم:
١- مؤسسات القطاع العام وشركاته ومنشآته على اختلاف أنواعها.
٢- المؤسسات المالية بما فيها المصارف وأعمال الصرافة وشركات التأمين وإعادة التأمين، ومؤسسات التوفير.
٣- الشركات المساهمة والشركات ذات المسؤولية المحدودة مهما يكن نوعها وغايتها.
٤- المؤسسات التجارية والصناعية التابعة لمنشآت واقعة خارج الجمهورية العربية السورية، والمنشآت التجارية والصناعية التي تنتسب إليها مؤسسات كائنة خارج الجمهورية العربية السورية.
٥- المنشآت التجارية والصناعية التي لها فرع على الأقل في غير الوحدة الإدارية التي تعمل فيها ويقصد بالوحدة الإدارية المحافظة الواحدة.

٦- تجار الاستيراد والتصدير، وتجار الجملة والوسطاء بالعمولة، عدا السماسرة العاديين، ويعد تاجر نصف الجملة كتاجر الجملة، إذا كان بيع الجملة هو الغالب على فعاليته.
٧- وكلاء المعامل الوطنية والأجنبية والوكالات الممثلة لمنشآت، وشركات أجنبية ووطنية.
٨- تجارة العقارات المبنية وغير المبنية وأعمال التعهدات.
٩- المخلصون الجمركيون.(**تم استثناؤهم من اعتماد محاسب قانوني بموجب المادة 9 من المرسوم التشريعي 51 لعام 2006اعتباراً من تاريخ 1/1/2007**).
١٠- محطات بيع الوقود والمواد المشتعلة.(**تم استثناؤهم من اعتماد محاسب قانوني اعتباراً من تاريخ 1/1/2007**)
١١- بيع أجهزة طبية وأجهزة العيادات والمخابر.
١٢- معامل صنع الأدوية والمواد الكيميائية، والعطورات ومستحضرات التجميل.
١٣- معامل صنع الكحول.
١٤- المنشآت الصناعية غير المعددة في الفقرات السابقة، إذا تجاوز مجموع قيمة المنشآت والآلات المستخدمة فيها لأغراض العمل الصناعي مليوني ليرة سورية بموجب التقدير النافذ للضريبة على العقارات.
١٥- المشافي الخاصة.
١٦- الفنادق من المستوى الدولي والدرجات الممتازة والأولى والثانية، والمطاعم من المستوى الدولي والدرجات الممتازة والأولى والثانية حسب تصنيف وزارة السياحة.
١٧- الإنتاج الفني (أفلام سينما-مسلسلات تلفزيونية-أفلام دعاية) وما شابهها.
١٨- موزعو الإنتاج الفني المستورد والمحلي.
١٩- خدمات الملاهي من جميع الدرجات حسب تصنيف وزارة السياحة.
٢٠- مستثمرو مدن الملاهي والمشاهد العامة، ومستثمرو الفرق الرياضية، واستعراضات السيرك.
٢١- منشآت المبيت السياحية من المستوى الدولي والدرجات الممتازة والأولى والثانية، وما يتبع لها من مطاعم وشاليهات وكازينوهات، والمسابح البحرية المستقلة من المستوى الدولي والدرجات الممتازة والأولى.
٢٢- المكاتب السياحية.
٢٣- مكاتب تدقيق الحسابات وشركاتها والمحاسبون القانونيون.
٢٤- مكاتب الدراسات المالية والاقتصادية وشركاتها.
٢٥- المشاورون في الأسواق المالية والمحاسبية.
٢٦- مهن الخدمات الجوية والبحرية وتموينها.
٢٧- مكاتب السفريات التي تستخدم سيارات البولمان السياحي.
٢٨- مهنة تأجير وإعادة تأجير المنشآت الصناعية والتجارية والحرفية والمهنية أو بعض أصولها.
٢٩- منشآت المباقر والمداجن.
٣٠- مكاتب نقل البضائع.
٣١- الوحدات المهنية الجامعية.
٣٢- الجامعات والمدارس والمعاهد الخاصة بكافة مراحلها، ورياض الأطفال.
٣٣- كل مكلف يقرر تكليف بالضريبة على الأرباح الحقيقية وفق الأحكام الواردة في هذا القانون، ويقصد بذلك ما يصدر من قرارات وزير المالية بإخراج بعض المكلفين إلى زمرة الأرباح الحقيقية.
٣٤- شركات النقل ومشاريعها.
٣٥- مؤسسات النقل الجوي والبحري.
٣٦- المكلفون الذين يتم عدّهم من عداد كبار المكلفين.
٣٧- مكاتب تداول الأوراق المالية وشركاتها.

ومن الجدير بالذكر انه تم تعديل الزمرة الضريبية للمهن التالية وذلك بموجب المادة /7/ من القانون (41) تاريخ 2005/12/26:
- المشافي الخاصة.
- مكاتب السفريات التي تستخدم سيارات البولمان السياحية.
- المداجن والمباقر مع الإبقاء على إعفاء /50%/ من الأرباح.

- الجامعات والمعاهد والمدارس الخاصة بكافة مراحلها ورياض الأطفال. وأصبحت من عداد مكلفي الدخل المقطوع بدلا ً من الأرباح الحقيقية.

كما تضمنت المادة /8/ من القانون رقم(41) تاريخ 2006/12/26 تعديل البندان (3 و30) من الفقرة (أ) من المادة /2/ من القانون رقم (24) لعام 2003 بحيث أبقت مكاتب الشحن الخارجي خاضعة لضريبة الدخل على الأرباح الحقيقية، أما مكاتب شحن البضائع الداخلية فأخضعتها لضريبة الدخل المقطوع، وعدّت الجامعات والمدارس والمعاهد الخاصة ورياض الأطفال من عداد مكلفي الدخل المقطوع حتى ولو كانت شخصيتها الاعتبارية شركة مساهمة أو محدودة المسؤولية وتم اخضاعها فيما بعد للأرباح الحقيقية.

ما المقصود بتدوير الخسائر وما هي شروط تدوير الخسائر؟

إذا وقع عجز في إحدى السنين يمكن اعتباره عبئاً على السنة التالية وتنزيله من الربح المحقق خلال هذه السنة وإذا لم يكف هذا الربح لتغطية العجز بكامله يطرح الباقي من الأرباح التي تتحقق خلال السنة الثانية التي تلي سنة وقوع العجز وإذا بقي شيء أيضاً يمكن نقله إلى السنة الثالثة وهكذا دواليك حتى السنة الخامسة التي تلي سنة وقوع العجز.

شروط تطوير الخسائر:

١ -أن يكون للمنشأة قيود نظامية
٢ -أن يكون العجز على عاتق المنشأة
٣ -أن يكون هناك وحدة في المنشأة
٤ -ألا يكون العجز قد نزل من رأس المال
٥ -لا يجوز في حال انتقال ملكية المنشأة إلى الورثة.

ما هي الإعفاءات من ضريبة دخل الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية؟؟؟

١- إعفاء النشاط الزراعي
٢- إعفاء أعمال التأليف والعزف والتلحين والرسم باليد ونحت التماثيل
٣- دور الحضانة ومعاهد ذوي الاحتياجات الخاصة
٤- 75 % من أرباح النقل الجوي والبحري
٥- إعفاء 50% من أرباح المباقر والمداجن (لم يصدر بخصوص تمديد الاعفاء أي قرار جديد)
٦- إعفاء 80% من فوائد شهادات الاستثمار والمبالغ المودعة في حسابات التوفير
٧- إعفاء المشاريع الاستثمارية المقامة في المناطق الشرقية لمدة عشر سنوات.
٨- إعفاء القطاع المشترك الزراعي لمدة سبع سنوات من أول ميزانية رابحة.
٩- إعفاء الصادرات السورية المنشأ من المنتجات الزراعية-الصناعية والاستخراجية.
١٠- يستفيد صاحب العمل في القطاع الخاص ممن يشغّل معوقين زيادةً على النسبة المحددة لتشغيل المعوقين من حسم على ضريبة الدخل وذلك بمقدار الحد الأدنى للأجر عن كل معوق يشغله لديه زيادة.

تطبيقات عملية

أولاً:

تطرح الضريبة على الأرباح الصافية للأشخاص الطبيعيين وشركات الأشخاص وفق الشرائح والمعدلات التالية:

بموجب المادة /3/من المرسوم 51 تاريخ 2006/10/1 المعدلة لمادة 16 من القانون 24 لعام 2003 وهي كما يلي:

الشرائح	المعدل الضريبي	الربح الواقع بين
الشريحة الأولى	%10	الحد الأدنى حتى 200,000
الشريحة الثانية	%15	200,000 حتى 500,000
الشريحة الثالثة	%20	500,000 حتى 1,000,000
الشريحة الرابعة	%24	1,000,000 حتى 3,000,000
الشريحة الخامسة	%28	3,000,000 فما فوق

مثال:

سعيد تاجر جملة للأجهزة المنزلية حقق عام 2021 أرباحاً صافية مقدارها 7,350,000 ل.س.
المطلوب:
حساب الضريبة المتوجبة على المكلف سعيد

أ- الحد الأدنى المعفى:

يبلغ الحد الأدنى المعفى للشخص الطبيعي وللشريك في شركة التضامن والشريك المتضامن في شركة التوصية البسيطة مبلغ 50،000 ل.س.

ب- الرسوم المقتطعة على الضريبة:

رسم الإدارة المحلية بنسبة 10%من الضريبة.
رسم إعادة الإعمار بنسبة 10% من الضريبة

الشريحة الأولى	(200,000 -50,000)	×10%	= 15,000
الشريحة الثانية	300,000	×15%	= 45,000
الشريحة الثالثة	500,000	×20%	= 100,000
الشريحة الرابعة	2,000,000	×24%	= 480,000
الشريحة الخامسة	4,350,000	×28%	= 1,248,000
الضريبة			1,858,000
رسم إدارة محلية			185,800
رسم إعادة الإعمار			185,800
الضريبة مع الاضافات			2,229,600 ل.س

ما هي شروط الاستفادة من الحد الأدنى المعفى؟؟؟؟

١- إن الإعفاء من الحد الأدنى يشمل فقط الأشخاص الطبيعيين.
٢- لا يستفيد الشخص إلا مرة واحدة فقط
٣- أن تكون المنشأة مسجلة أصولاً
٤- أن يلتزم المستفيد بمسك قيود محاسبية منتظمة تظهر أرباحه الحقيقية
٥- أن يلتزم بأحكام المادة 13 من القانون 24 لعام 2003 بشأن تقديم البيان
٦- أن يلتزم بأحكام المادة 14 من القانون 24 لعام 2003(مرفقات البيان)

ملاحظة هامة:
تجبر أجزاء المائة ليرة سورية للقيمة الاجمالية المستحقة الى المائة ليرة سورية الأعلى لكافة المبالغ المتعلقة بالرسوم والتكاليف المحلية المفروضة على المطارح في معرض تطبيق أحكام قانون الموازنة المستقلة رقم /35/ عام 2007 (قانون رقم /27/ تاريخ 2022/06/23)

ثانياً:

تطرح الضريبة على الأرباح الصافية التي تحققها الشركات المساهمة (عدا المصارف وشركات التأمين) التي تطرح أسهمها للاكتتاب العام بنسبة لا تقل عن 50% في القطاعين الخاص والمشترك والتي مركزها الرئيسي في سورية عن جميع نشاطاتها بمعدل 14% إضافة إلى رسم الإدارة المحلية ورسم إعادة الإعمار.

مثال:

شركة الساحل لصيد وتصنيع الأسماك وهي شركة مساهمة رأسمالها طرح للاكتتاب العام على الجمهور بنسبة 50% ولقد حققت الشركة عام 2021 أرباحا صافية مقدارها 22,000,000 ل.س.
المطلوب: حساب الضريبة المتوجبة على هذه الشركة
الضريبة المتوجبة 22,000,000 x 14 % = 3,080,000

رسم إدارة محلية	= 308,000
رسم إعادة اعمار	= 308,000
الضريبة مع الإضافات	3,696,000ل.س

ثالثاً:
تطرح الضريبة على الأرباح الصافية التي تحققها الشركات المساهمة والشركات ذات المسؤولية المحدودة والتي مركزها الرئيسي أو فرعها في سورية في القطاعين الخاص والمشترك عن جميع نشاطاتها وكافة المشاريع المشملة بقوانين تشجيع الاستثمار بغض النظر عن صفة المشروع ((مؤسسة فردية أو شركة)) بمعدل وحيد22% عدا رسم الإدارة المحلية ورسم إعادة الإعمار.

مثال:
الشركة الأهلية لصناعة وتسويق النسيج شركة مساهمة مركزها حلب كانت قد طرحت 45% من أسهمها للاكتتاب على الجمهور عند تأسيسها ولقد حققت عام 2021 أرباحا صافية مقدارها 23,000,000 ل.س
المطلوب: تحديد الضريبة مع الإضافات

الضريبة	23,000,000 ×	%22	= 5,060,000
إدارة محلية	5,060,000 ×	%10	= 506,000
إعادة اعمار	5,060,000 ×	%10	=506,000
الضريبة المتوجبة			= 6,072,000ل.س

مسألة:
الشركة الأهلية للنقل مركزها دمشق حققت عام 2021 أرباح صافية مقدارها 2,400,000 ل.س وقد وزعت الأرباح على المساهمين بعد اقتطاع 10% احتياطي إجباري واحتياطي ضريبة الدخل 1,075,200 ل.س وتعويضات أعضاء مجلس الإدارة على أساس 5% من الربح الصافي.
المطلوب:
١- تحديد الأرباح القابلة للتوزيع
٢- تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة
٣- تحديد الضريبة المتوجبة

الحل:

2,400,000	صافي الربح (الربح المصرح به)
	ينزل
240,000	احتياطي إجباري
1,075,200	احتياطي ضريبة الدخل
54,240	تعويض أعضاء مجلس الإدارة
1,030,560	الأرباح القابلة للتوزيع
	يضاف
240,000	احتياطي إجباري
1,075,200	احتياطي ضريبة الدخل
2,345,760	الأرباح الخاضعة للضريبة

الضريبة 2,345,760 × %22 = 516,067.2 ---- تقرب إلى 100،516

إدارة محلية 516،067.2 × %10 = 51,606.72 ---- تقرب إلى 51,700
إعادة اعمار 516،067.2 × %10 = 51،606.72 ---- تقرب إلى 51,700
الضريبة مع الإضافات 619,500ل.س

مثال: عن الشركات ذات المسؤولية المحدودة:

حققت شركة الصناعات الكيماوية (شركة ذات مسؤولية محدودة) عام 2021 أرباحا صافية مقدارها 7,500,000 ل.س. المطلوب:
تحديد الضريبة مع الإضافات

الضريبة 7,500,000 × %22 = 1,650,000
إدارة محلية 1,560,000 × %10 = 165,000
إعادة اعمار 1,650,000 × %10 = 165,000
الضريبة مع الإضافات 1,980،000ل.س

مثال:

قرر أحد كبار المستثمرين العائدين من بلاد الاغتراب إقامة مشروع صناعي مطلع عام 2021 وفقا لأحكام قانون الاستثمار لتصنيع علكة جديدة باسم علكة السنيورة ولقد حقق عام 2021 أرباحا صافية مقدارها 50,000,000 ل.س في الزبداني.
المطلوب حساب الضريبة المتوجبة

الضريبة 50,000,000 × %22 = 11,000,000
إدارة محلية 11,000,000 × %10 = 1,100,000
إعادة اعمار 11,000,000 × %10 =1,100,000
الضريبة المتوجبة = 13,200,000 ل.س

مثال:

سعيد وشركاه شركة تضامن مركزها دمشق ويتم إنشاء هذه الشركة وفقا لأحكام قانون تشجيع الاستثمار وهي شركة متخصصة بتصنيع قمر الدين ولقد حققت عام 2021 أرباحا صافية مقدارها 50,000,000 ل.س.

الضريبة 50.000.000 × %22 = 11,000,000
إدارة محلية 11,000,000 × %10 = 1,100,000
إعادة اعمار 11,000,000 × %10 = 1,100,000
الضريبة المتوجبة (مع الإضافات) = 13,200,000 ل.س

هذا الكلام ينطبق إذاً على الشركات المساهمة وذات المسؤولية المحدودة وكل مشروع مشمل بالقانون رقم (8) لعام 2007 /قانون تشجيع الاستثمار/ المتضمن تعديل القانون رقم 10 لعام 1991.

آخر موعد لتقديم البيان عن نتائج الأعمال من ربح او خسارة خلال السنة السابقة في الآجال التالية:

١- لغاية 31/أيار من كل سنة بالنسبة للشركات المساهمة وذات المسؤولية المحدودة والمؤسسات والشركات والمنشآت العامة ومكلفي قسم كبار المكلفين ((الخضوع للأرباح الحقيقية))

٢- لغاية 31/آذار بالنسبة لباقي المكلفين غير المحددين في الفقرة السابقة. يجب دفع الضريبة إلى الخزينة خلال 30 يوم من تاريخ انتهاء مهلة تقديم البيان وذلك عن الربح المصرح به في البيان.

رابعاً:

المادة 4 من المرسوم 51 لعام 2006/10/1 حددت الضريبة على أرباح جهات القطاع العام الاقتصادي وأرباح الشركة السورية للنفط وأرباح الشركة السورية للغاز لمعدل وحيد قدره 28% و يضاف رسم إعادة اعمار فقط

مثال:
شركة مصفاة بانياس حققت عام 2021 أرباحا صافية مقدارها 10,000,000 ل.س
المطلوب حساب الضريبة مع الإضافات
الضريبة 10,000,000 × 28% = 2,800,000
رسم إعادة اعمار 2,800,000 × 10% = 280,000
الضريبة مع الاضافات = 3,080,000 ل.س

مثال:
شركة الشرق للألبسة الداخلية-قطاع عام – حققت عام 2021 أرباحاً صافية مقدارها 25,000,000 ل.س مركزها ريف دمشق.
المطلوب: تحديد الضريبة مع الإضافات.
الضريبة 2,5000,000 × 28% = 7,000,000
إعادة اعمار 7,000,000 × 10% = 700,000
الضريبة مع الإضافات = 7,700,000 ل.س

خامساً:
المادة 5 من المرسوم 51 لعام 2006 منح تخفيضات وحوافز على المعدلات الضريبية الواردة في (أولا + ثالثا) وفقا لما يلي:
١- تخفيض النسب بدرجتين للمنشآت الصناعية المقامة في المناطق النائية.
٢- تخفيض النسب بدرجة واحدة للمشاريع المقامة في المدن الصناعية.
٣- تخفيض النسب بدرجة واحدة للمنشآت الصناعية التي تستخدم 25 عامل وأكثر
٤- تخفيض النسب بدرجتين إذا كانت المنشأة تستخدم 75 عامل فأكثر
٥- تخفيض النسب بثلاث درجات إذا كانت تستخدم 150 عامل فأكثر
وبجميع الأحوال يجب أن يكون العاملين مسجلين في التأمينات الاجتماعية أصولاً
ولا تطبق التخفيضات السابقة على شركات ومؤسسات القطاع العام أو الشركات التي تطرح نسبة 50% على الأقل من أسهمها للاكتتاب العام.
ومنه تبين أن المنشأة الصناعية غير المشمولة بقانون الاستثمار ومقامة في المدن الصناعية وفي المناطق النائية وتستخدم أكثر من 150 عامل يتم التخفيض النسب بمقدار 6 درجات.
تصبح المعدلات الضريبية في حال التخفيض 6 درجات كما يلي:
الشريحة الأولى بمعدل 4%
الشريحة الثانية بمعدل 9%
الشريحة الثالثة بمعدل 14%
الشريحة الرابعة بمعدل 18%
الشريحة الخامسة بمعدل 22%
أجازت المادة السابقة مجلس الوزراء منح المزايا السابقة لمشاريع غير صناعية واعتماد معايير حسم أخرى غير الواردة للمشاريع الصناعية وبما لا يتجاوز درجتين.
والجدير ذكره انه بتاريخ 2007/12/4 وافق مجلس الوزراء بناء على اقتراح وزارة المالية على اعتماد معايير حسم أخرى إضافة لما تضمنه الفقرة (5) من المرسوم التشريعي رقم 51 لعام 2006 وذلك بمنح درجتين إضافيتين على شكل حسم ضريبي لكافة المشاريع المرخصة بموجب القانون رقم 8 لعام 2007 في المدينة الصناعية في كل من حسياء ودير الزور وكذلك كافة المشاريع

الاستراتيجية كمحطات توليد الكهرباء ومشاريع مصادر الطاقة البديلة ومصانع الأسمدة أما باقي المشاريع الصناعية المرخصة بموجب القانون رقم 8 لعام 2007 فستمنح الدرجتان الإضافيتان بموجب توافر أربعة أسس هي :

١- استخدام المواد الأولية 2-وتوفير استهلاك الطاقة 3-منع التلوث البيئي 4- تشجيع التصدير.

مثال:

أقام فريد منشأة لتصنيع الليفة والسيفة ضمن المدينة الصناعية في عدرا وبلغ عدد العاملين في المشروع 75 عامل (غير خاضع لقانون الاستثمار) وحقق عام 2021/أرباحاً صافية مقدارها5.000.000 ل.س

التخفيض هنا يبلغ 3 درجات

١- للمنطقة الصناعية 1 درجة

٢- استخدام 75 عامل 2 درجة

المطلوب:

حساب الضريبة المتوجبة

الشريحة الأولى	(200,000 – (50,000	× 7 %	= 10,500
الشريحة الثانية	300,000	× 12 %	= 36,000
الشريحة الثالثة	500,000	× 17 %	= 85,000
الشريحة الرابعة	2,000,000	× 21 %	= 420,000
الشريحة الخامسة	2,000,000	× 25 %	=500,000
الضريبة:			=1,051,500
إدارة محلية	1,051,500	×10%	=105,200
إعادة اعمار	1,051,500	×10%	=105,200
الضريبة مع الإضافات			=1,261,900 ل.س

مثال:

شركة تدمر محدودة المسؤولية مقامة في منطقة نائية وتستخدم 125 عامل مسجلين في التأمينات حققت عام2021 أرباحا صافية مقدارها 5,000,000 ل.س

التخفيض

2 درجة للمناطق النائية

2 درجة للعاملين

الضريبة	5,000,000	× 18 %	= 900,000
إدارة محلية	900,000	× 10 %	= 90,000
رسم إعادة اعمار	900,000	× 10 %	= 90,000

الضريبة مع الاضافات: = 1,080,000 ل.س

مثال:

شركة أبناء السعدون وهي شركة تضامن مقامة في المنطقة الصناعية المقامة في المنطقة النائية والتي تستخدم 200 عامل مسجلين في التأمينات الاجتماعية ولقد حققت عام 2021 وعدد الشركاء ثلاثة.

المطلوب: تحديد الضريبة مع الإضافات

الحد الأدنى المعفى للشركاء 50,000 × 3 شركاء = 150,000

الشريحة الأولى	50,000	× 4 %	= 2,000
الشريحة الثانية	300,000	× 9 %	= 27,000
الشريحة الثالثة	500,000	× 14 %	= 70,000
الشريحة الرابعة	2,000,000	× 18 %	= 360,000
الشريحة الخامسة	200,000	× 22 %	= 440,000

الضريبة	899,000=
إدارة محلية 10% من الضريبة	89,900
إعادة اعمار 10% من الضريبة	89,900
الضريبة مع الاضافات	1,078,800ل.س

جدول يلخص التخفيضات للمنشاة الصناعية الفردية وشركات الأشخاص

معدل الضريبة قبل التخفيض (1)	منطقة نائية (2)	(2) ومدينة صناعية (3)	(3) وعدد العمال من 25 إلى 74 (4)	(3) وعدد العمال من 75 إلى 149 (5)	(3) وعدد العمال 150 فما فوق (6)
%10	%8	%7	%6	%5	%4
%15	%13	%12	%11	%10	%9
%20	%18	%17	%16	%15	%14
%24	%22	%21	%20	%19	%18
%28	%26	%25	%24	%23	%22

جدول يلخص التخفيضات للشركات الصناعية المساهمة وذات المسؤولية المحدودة والمشاريع المشملة بقانون تشجيع الاستثمار

معدل الضريبة قبل التخفيض (1)	منطقة نائية (2)	(2) ومدينة صناعية (3)	(3) وعدد العمال من 25 إلى 74 (4)	(3) وعدد العمال من 75 إلى 149 (5)	(3) وعدد العمال 150 فما فوق (6)
%22	%20	%19	%18	%17	%16

سادساً:

تستثنى المنشآت السياحية والمطاعم والملاهي ومنشآت المبيت السياحية من الدرجة الثانية وما فوق من ضريبة دخل الأرباح الحقيقية وضريبة الرواتب والأجور وتحدد الضريبة كما يلي:

2.5 % ضريبة دخل من رقم العمل الإجمالي + 10% من الضريبة رسم إعادة اعمار

0.5 % (نصف بالمئة) ضريبة رواتب وأجور من رقم العمل الإجمالي ويجب على المشمولين بـ (سادسا) تقديم بيان شهري إلى الدوائر المالية خلال عشرة أيام الأولى من الشهر التالي يبين فيه رقم الأعمال الإجمالي وتسديد الضريبة فور تقديم البيان ويرفق بالبيان رسم الإنفاق الاستهلاكي المقتطع وتطبق أحكام القانون 24/مادة 107 بـ 10% وتزداد الى 20% إذا سددت في السنة الثانية 30% السنة الثالثة (إذا بادروا بتسديدها من تلقاء أنفسهم)

مثال:

بلغ رقم الأعمال خلال شهر كانون الثاني من عام 2022مبلغ 30,000,000 ل.س في فندق المونتي روزا

المطلوب:

- حساب الضريبة
- ما هو أخر موعد لتقديم البيان ومتى تبدأ الغرامة ما مقدارها

ضريبة الدخل 30,000,000 × 2.5 % = 750,000

إعادة اعمار 750,000 × 10% = 75,000

ضريبة رواتب وأجور 30,000,000 × 0.5 % = 150,000

أخر موعد هو 10 / شباط /2022

الغرامة تبدأ في 11 / شباط بنسبة 10%

سابعاً:

قسم كبار المكلفين

يعالج أوضاع المكلفين بغض النظر عن مركزهم الرئيسي مدينة أو ريف.

مثلاً: قسم كبار المكلفين في مدينة دمشق يضم مكلفين من دمشق وريفها بغض النظر عن السجل التجاري ويجب على كبار المكلفين تسجيل أسماؤهم لدى قسم كبار المكلفين

يجوز منح كبار المكلفين حوافز معنوية بناء على واقتراح وزير المالية

يجوز تنزيل النفقات الشخصية

من يصنف بفئة كبار المكلفين؟

١- كل مكلف أرباح حقيقية ورقم أعماله 70 مليون

٢- كل مكلف دخل مقطوع ورقم أعماله 70 مليون

٣- كل مكلف من أية فئة بلغت أرباحه الصافية 5 مليون حسب البيان المقدم

٤- المؤسسات التي تمارس أنشطة اقتصادية – مصارف – شركات تامين وإعادة تأمين الشركات المساهمة مهما كان نوعها

يجوز لاعتبارات أخرى اعتبار بعض المكلفين ضمن هذه الفئة. **لقد تمّ تعديل ما سبق بالقرار 272 الصادر عن وزير المالية بتاريخ 2019/5/2 بحيث أصبح كما يلي:**

أ- يصنف بفئة كبار المكلفين كل مكلف من فئة مكلفي ضريبة الأرباح الحقيقية الذي يبلغ رقم عمله السنوي 500,000,000 ل.س فما فوق أو بلغت أرباحه السنوية الصافية 50,000,000 ل.س

ب- كل مكلف دخل مقطوع بلغ رقم عمله السنوي 500,000,000 ل.س فما فوق أو بلغت أرباحه السنوية الصافية 50,000,000 ل.س باستثناء المهن العلمية

ت- كل مكلف يمارس أحد الأنشطة التالية ومهما بلغ رقم عمله أو ربحه السنوي الصافي المصرح به:

١- المصارف

٢- شركات التأمين وإعادة التأمين

٣- الجامعات الخاصة

ث- الشركات المساهمة مهما كان نشاطها.

كما صدر القرار 273 تاريخ 2019/5/2 الخاص بمتوسطي المكلفين وبحيث يسجل في قسم متوسطي المكلفين كل مكلف أرباح حقيقية يبلغ رقم أعماله 200,000,000 ل.س أو يصرح ببيانه الضريبي عن ربح صافي 20,000,000 ل.س باستثناء المهن العلمية كما يشمل القرار كل مكلف من مكلفي الدخل المقطوع يبلغ رقم أعماله 200,000,000 ل.س أو بلغت أرباحه الصافية 20,000,000 ل.س باستثناء المهن العلمية.

ثامناً:

حساب الضريبة على الأشخاص الطبيعيين والاعتباريون السوريون ومن في حكمهم (المعتمدون لتوزيع مادة التبغ لضريبة الدخل المقطوع وضريبة الرواتب والأجور عند استجرارهم لمادة التبغ من المؤسسة العامة للتبغ بواقع 2.5بالألف من قيمة التبغ الوطني والمستورد وتورد خلال ال 15 يوم من الشهر التالي لشهر الاقتطاع

مثال:

بلغت قيمة استجرار التبغ في محلات الأحدب ما قيمته 750,000 ل.س خلال شهر كانون الثاني 2020

المطلوب:

- حساب الضريبة
- ما هو آخر موعد لتسديدها ومتى تبدأ الغرامة

الضريبة 750,000 × 0,025 = 18,750 تقرب إلى 18,800 ل.س.
رسم إعادة الإعمار 18,750 × 10% =1,875 تقرب إلى 1,900 ل.س.
آخر موعد لتسديدها هو 15 شباط والغرامة تبدأ من تاريخ 16 شباط بمعدل 10%

تاسعاً:
المصارف الخاصة
بموجب المادة 25 من القانون رقم 28 تاريخ 2001/3/29حددت نسبة ضريبة الدخل على الأرباح الصافية التي تحققها المصارف المحدثة وفق أحكام هذا القانون عن جميع نشاطاتها بمعدل 25% ويضاف للضريبة فقط رسم إعادة الإعمار.

مثال:
المصرف السوري -القبرصي المحدث بأحكام القانون 28 لعام 2001 مركزه دمشق حقق عام 2019 أرباحا صافية مقدارها 5,000,000 ل.س
الضريبة 5.000.000 × 25 % = 1,250,000
إعادة اعمار 1,250,000 × 10% = 125,000
الضريبة مع الإضافات = 1,375,000ل.س

عاشراً:
شركات التأمين وإعادة التأمين
بموجب المادة 42 من المرسوم رقم 43 تاريخ 2005/7/16 تحدد نسبة ضريبة دخل الأرباح الصافية التي تحققها شركات التأمين المرخصة بموجب المرسوم المذكور عن جميع نشاطاتها بمعدل 25% مع إضافات الإدارة المحلية ورسم إعادة الإعمار
أما الشركات التي تزيد نسبة الاكتتاب العام على أسهمها على 50% فتكون نسبة الضريبة على الأرباح الصافية التي تحققها 15% مع إضافة وحيدة هي رسم إعادة الإعمار.

مثال:
شركة التأمين الوطنية حققت عام 2019 أرباحا صافية مقدارها مركزها درعا 5,000,000 ل.س
١- بفرض لم تطرح سوى 45 % من الأسهم للاكتتاب العام
تكون الضريبة 5,000,000 × 25 % = 1,250,000
إدارة محلية = 125,000
إعادة اعمار = 125,000
الضريبة المتوجبة السداد = 1,500,000 ل.س

٢- بفرض طرحت 53% من الأسهم وتم الاكتتاب العام عليها
تكون الضريبة 5,000,000 × 15 % = 750,000
إعادة اعمار = 75,000
الضريبة المتوجبة السداد = 825,000 ل.س

حادي عشراً:
شركات ومكاتب الصرافة
تكلف بضريبة دخل على الأرباح الحقيقية وبمعدل وحيد (25%) من الأرباح الصافية

مثال:
شركة بردى للصرافة (شركة ذات مسؤولية محدودة) حققت عام 2021 أرباحا صافية مقدارها 10,000,000 ل.س
المطلوب: حساب الضريبة المترتبة
الضريبة 10,000,000* 25% = 2,500,000
إدارة محلية = 250,000
إعادة اعمار = 250,000
الضريبة المتوجبة السداد = 3,000,000 ل.س
الضريبة النسبية على أعمال التعهدات والمقاولات والخدمات والتوريدات وفق أحكام القانون 60 تاريخ 2004/12/30.

أولاً:
يخضع الأشخاص الطبيعيون والاعتباريون السوريون ومن في حكمهم لضريبة الدخل عن عن أعمال التعهدات والمقاولات والخدمات والتوريدات المنفذة مع جهات القطاع العام والمشترك والخاص والتعاوني السورية والشركات الأجنبية وتستوفى الضريبة بطريقة الاقتطاع وتحسم عند تأدية المبالغ الخاضعة للضريبة وتحدد الضريبة كما يلي:
1% من قيمة أعمال تقديم المواد الغذائية والعلفية لقاء ضريبة الدخل.
2% من قيمة أعمال تقديم المواد الأخرى لقاء ضريبة الدخل
3% من قيمة مجموع الأعمال الإنشائية والاكساء وأعمال تقديم المواد والخدمات معاً لقاء ضريبة الدخل.
1% من قيمة مجموع الأعمال الإنشائية والاكساء وأعمال تقديم المواد والخدمات معاً لقاء ضريبة الرواتب والأجور.
7% من قيمة مجموع أعمال الخدمات المقدمة للشركات النفطية لقاء ضريبة الدخل.
3% من قيمة مجموع أعمال الخدمات المقدمة للشركات النفطية لقاء ضريبة الرواتب والأجور.
5% من قيمة مجموع أعمال الخدمات الأخرى لقاء ضريبة الدخل.
2% من قيمة مجموع أعمال الخدمات الأخرى لقاء ضريبة الرواتب والأجور.
والجدير ذكره بأنه يجب توريد الضريبة المقتطعة للدوائر المالية خلال 15 يوم من الشهر الذي يلي شهر تأدية المبالغ.

- من المكلف بها؟
الشخص الذي قبض المبلغ
- من المكلف باقتطاعها وتوريدها؟
الجهة التي دفعت المبلغ
- متى تبدأ الغرامة؟
في 16 من الشهر التالي
- ما نسبتها؟
10% من الضريبة.

تطبيقات عملية للقانون 60:
مثال:
بلغت قيمة أعمال الخدمات التي قبضها أسعد من الشركة السورية للنفط 18,000,000 ل.س في 2022/8/10
والمطلوب:
١- تحديد الضريبة المتوجبة
٢- ما هو أخر موعد لتوريدها
٣- متى تبدأ الغرامة وما نسبتها.
ضريبة دخل الأرباح 18,000,000 × 7% = 1,260,000
رسم إعادة الإعمار 1,260,000 × 10% = 126,000
ضريبة الرواتب و الأجور 18,000,000 × 3% =540,000

المكلف بها : أسعد
المكلف باقتطاعها و توريدها : الشركة السورية للنفط
تبدأ الغرامة في 9/15/ بنسبة 10%.

مثال:
تعهد فندق دمشق الدولي بتقديم خدمات الإقامة والإطعام للفرق العربية المشاركة في بطولة كأس العرب في شهر تموز 2022 وبلغت قيمة مقبوضات الفندق من الاتحاد الرياضي العام مبلغ 13,360,000 ل.س في 2022/7/5 والمطلوب:
١- تحديد الضريبة المتوجبة
ضريبة الدخل 13,360,000 × 3% = 400,800
إعادة اعمار 400,800 × 10% = 40,100
ضريبة الرواتب والأجور 13,360,000 × 1% = 133,600

مثال:
اشترت مؤسسة الدواجن أعلاف لمداجنها من شركة أعلاف المستقبل (شركة ذات مسؤولية محدودة) بقيمة 8,440,000 ل.س وذلك في 2022/11/5
المطلوب: تحديد الضريبة المتوجبة.
ضريبة الدخل 8,440,000 × 1% = 84,400
إعادة اعمار 84,400 × 10% = 8,500

مثال:
أقامت شركة الجنوب للخدمات التعليمية دورة تدريبية للعاملين في وزارة التنمية الإدارية لقاء مبلغ قيمته 5000000 ليرة قبضته الشركة في 2022/7/10
المطلوب: تحديد الضريبة المتوجبة.
ضريبة الدخل 5.000,000 × 5 % = 250,000
إعادة اعمار 250.000 × 10% = 25,000
ضريبة الرواتب و الأجور 5000,000 × 2% = 100,000

مثال:
أشترت كلية الاقتصاد قرطاسيه من مكتبة النضال بقيمة 5,000,000 ل.س وذلك في 2022/7/12
المطلوب: تحديد الضريبة المتوجبة
ضريبة الدخل 5,000,000 × 2% = 100,000
إعادة اعمار 100,000 × 10% = 10,000

ثانياً:
الربح الذي يحققه أشخاص طبيعيون أو اعتباريون بصورة عرضية في سورية ((ضريبة غير المقيمين))
يخضع الأشخاص الطبيعيون والاعتباريون غير السوريين عن الخدمات والأعمال المنفذة مع جهات القطاع العام والمشترك والخاص والتعاوني السورية للضريبة كما يلي:
3% من قيمة مجموع الأعمال الإنشائية والاكساء وأعمال تقديم المواد والخدمات معاً لقاء ضريبة الدخل.
1% من قيمة مجموع الأعمال الإنشائية والإكساء وأعمال تقديم المواد والخدمات معاً لقاء ضريبة الرواتب والأجور.
7% من قيمة مجموع أعمال الخدمات المقدمة للشركات النفطية لقاء ضريبة الدخل.
3% من قيمة مجموع أعمال الخدمات المقدمة للشركات النفطية لقاء ضريبة الرواتب والأجور.
5% من قيمة مجموع أعمال الخدمات الأخرى لقاء ضريبة الدخل.
2% من قيمة مجموع أعمال الخدمات الأخرى لقاء ضريبة الرواتب والأجور.

كما يطبق المعدلان السابقان على أجور استثمار الأفلام والمسلسلات وبراءات الاختراع والعلامات والأسماء التجارية.

مثال:
دفعت سينما الشام مبلغ 13,000,000 ل.س إلى شركة إنتاج فني مصرية لقاء عرض أحد الأفلام وذلك في 2022/5/10
المطلوب: تحديد الضريبة المتوجبة.
ضريبة الدخل 13,000,000 × 5 % = 650,000
إعادة اعمار 650,000 × 10% = 65,000
ضريبة الرواتب والأجور 13,000,000 × 2% = 260,000

مثال:
اتفقت شركة سيرونكس مع شكة يابانية على استثمار حق تصنيع إحدى أنواع التلفزيونات لقاء تعويض بقيمة 12,000,000 دفعته سيرونكس في 2022/8/5
المطلوب: تحديد الضريبة المتوجبة.
ضريبة الدخل 12,000,000 × 5 % = 600,000
إعادة الإعمار 600,000 × 10% = 60,000
ضريبة الرواتب والأجور 12,000,000 × 2% = 240,000
المكلف بها هو الشركة اليابانية
المكلف باقتطاعها وتوريدها هو شركة سيرونيكس
آخر مدة لتوريد الضريبة هو 2022/09/15
تبدأ الغرامة في 2022/09/16 وبنسبة 10% من الضريبة

تطبق النسبتين السابقتين على تقديم الخدمات بدون مواد أو شراء العلامات التجارية أو براءات الاختراع أو استثمار الأفلام والمسلسلات.

مثال:
تعهدت شركة ألمانية بإنشاء مترو الأنفاق في دمشق وبعقد قيمته 500,000,000 ل.س قبضت منه 25,000,000 من محافظة مدينة دمشق في 2022/7/30 والمطلوب:
تحديد الضريبة المتوجبة
ضريبة الدخل 25,000,000 × 3% = 750,000
إعادة اعمار 750,000 × 10% = 75,000
رواتب وأجور 25,000,000 × 1% = 250,000

مثال:
تعاقدت شركة روسية مع الشركة السورية للنفط لإصلاح معدات الشركة السورية في 2022/4/15 ولقد قبضت الشركة الروسية مبلغ 30,000,000 ل.س
المطلوب: تحديد الضريبة المتوجبة.
ضريبة الدخل 30,000,000 × 7% = 2,100,000
إعادة الإعمار 210,000 × 10% = 210,000
ضريبة الرواتب والأجور 30,000,000 × 3% = 9,000,000 ل.س.

الضريبة على دخل الرواتب والأجور
المكلفون الخاضعون لضريبة الرواتب والأجور

إن المشرع الضريبي السوري لايزال يطبق نظام الضرائب النوعية أي أنه قسّم الإيرادات حسب مصدرها، وأخضع كلاً منها لضريبة نوعية خاصة بها، فأخضع الإيرادات التي مصدرها مزيج العمل ورأس المال لضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية. كما أخضع الإيرادات الناتجة من رأس المال البحت للضريبة المفروضة على ريع رؤوس الأموال المتداولة. أما الإيرادات الناتجة من العمل فأخضعها للضريبة المفروضة على الرواتب والأجور، ونصت المادة /66/ من القانون (24) لعام 2003 على أن" تطرح ضريبة الرواتب والأجور على كل شخص يتقاضى راتباً أو أجراً أو تعويضاً من:
1-خزينة خاصة: ويشترط أن يكون مقيماً في سورية أو أن يكون المبلغ المدفوع تعويضاً عن خدمات أداها في سورية.
2-خزينة عامة: ولا فرق حينئذ بين أن يكون الشخص مقيماً في سورية أو في خارجها.

الإيرادات الخاضعة لضريبة الرواتب والأجور
جاء في المادة /70/ من القانون (24) لعام 2003 أنه" يعتبر في تحديد الدخل غير الصافي المقدار الحقيقي للرواتب والمخصصات والعوائد والأجور والتعويضات والجوائز والمكافآت وسائر المنافع النقدية أو العينية، أي جميع ما يتقاضاه الموظف أو العامل من دون استثناء".
وبذلك تسري ضريبة الرواتب والأجور على الدخول التي يحصل عليها شخص طبيعي كأجر مقابل عمله لحساب الآخرين، سواء أخذ هذا الأجر شكل راتب، أم شكل أجرة، أم شكل تعويض، أم أي شكل من أشكال الدخول.
سندرس إذاً
أولاً: الأجر.
ثانياً: التعويضات.
ثالثاً: المنافع الأخرى.

أولاً – الأجـر:
الأجر هو المكافأة التي يحصل عليها شخص طبيعي يمارس عملاً مأجوراً لحساب الدولة أو لحساب المشاريع الخاصة، ويؤدى إلى مستحقيه في فترات متقاربة يوميا أو أسبوعياً أو كل خمسة عشر يوماً أو كل شهر.
ويكون هذا الأجر على شكل:
١- مبلغ نقدي مقطوع وثابت يدفعه صاحب العمل.
٢- نسبة مئوية من الأرباح الصافية أو من رقم الأعمال يحصل عليه الأجير.
٣- مبلغ نقدي يدفعه رب العمل على أساس إنتاج العامل.
وقد يقوم حساب الأجر على أساس مزج بين هذه الأشكال المختلفة، أو على أساس طريقة تجمع بين أحد هذه الأشكال بالإضافة إلى المنافع العينية المختلفة. ومهما اختلف اسم الأجر أو طريقة دفعه فهو خاضع لضريبة الرواتب والأجور.
ولكن هناك بعض الأجور يحصل عليها أصحاب بعض المهن تثير أكثر من سؤال، وتطرح أكثر من مشكلة، ولذلك سنتعرض لها بشيء من التفصيل، ومن هذه الأجور:
١- أجور الأطباء:
إن الأجر الذي يتقاضاه الطبيب من ممارسة مهنة الطب يخضع للضريبة المفروضة على الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية. ولكن إذا كان الطبيب مرتبطاً بمؤسسة أو بمشروع ما بعقد، أو يعمل في هذه المؤسسة أو المشروع طبقاً لنظامها الأساسي، وكان هذا العمل يفرض عليه شكلاً من أشكال التبعية، عدت المبالغ المدفوعة له من هذا العمل أجراً يخضع لضريبة الرواتب والأجور.
٢- أجور المحامين:
إن إيرادات المحامي تخضع بشكل طبيعي لضريبة الأرباح، ولكن إذا كان ثمة عقد يربط هذا المحامي بمشروع ما، وهذا العقد له صفة الاستمرارية والتبعية فإن الإيرادات الناشئة عن هذا العقد خاضعة لضريبة الرواتب والأجور.
٣- أجور المحاسبين:
إذا كان ثمة عقد مبرم بين المحاسب والمشروع فإن الرواتب الناجمة عن هذا العقد خاضعة لضريبة الرواتب والأجور سواء أكان لهذا المحاسب مكتب خاص به أم لم يكن له مكتب لممارسة العمل المحاسبي. أما إذا كان للمحاسب مكتب، ويمسك محاسبة عدد من المشاريع مع احتفاظه بتنظيم عمله في مكتبه من دون عقد يربطه بالمشروع فإن إيراداته خاضعة لضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية.

٤- أجور الفنانين:
إن الأجر الذي يحصل عليه الفنان: موسيقي – مطرب – ممثل ... الخ، خاضع لضريبة الرواتب والأجور، سواء أكان الفنان سورياً أم أجنبياً غير مقيم ولهذا طلبت الدوائر المالية من أصحاب الملاهي التي تعمل لديها فرق أجنبية تأدية الضرائب المترتبة على عقود الفنانين التي ستحقق عليها من قبل دوائر الدخل في حساب الأمانات مؤقتاً ليسدد فيما بعد لقاء تحققات الضريبة.

ثانياً – التعويضات:
التعويضات هي المبالغ التي تمنح للعامل في مقابل ظروف العمل، أو مشقته أو مخاطره، أو مكانه وزمانه، أو لقاء تكوينه المهني.
والتعويضات تأخذ أكثر من شكل منها ما يلي:
١. إضافة دائمة ومستمرة على الأجر مثل: تعويض غلاء المعيشة، التعويض العائلي، تعويض التفتيش، تعويض الإدارة...إن مثل هذه التعويضات من حيث المبدأ خاضعة للضريبة علماً أن التعويض العائلي في سورية هو على النحو التالي:
3,500 ل.س شهرياً للزوجة الواحدة غير العاملة
1,500 ل.س شهرياً للولد الأول
1,000 ل.س شهرياً للولد الثاني
750 ل.س شهرياً للولد الثالث.وذلك بالمرسوم 32 تاريخ 2021/12/15 و يطبق بداية عام 2022
2. إضافة ناشئة عن قيام الشخص الطبيعي بأعمال ذات طبيعة خاصة مثل تعويض المسؤولية (تعويض مسؤولية إدارة وحفظ النقود والمواد والطوابع).
3. إضافة لقاء قيام الشخص الطبيعي بأعمال إضافية على أعماله الأساسية، أو بذل نشاط إضافي أو بالعمل في ساعات إضافية أو بالعمل في الليل مثل: الإكراميات، تعويضات الساعات الإضافية على اختلافها، المكافآت، تعويضات التأليف والنشر.
4. إضافة لقاء القيام بعمل استثنائي أو عارض مثل: تعويض مراقبة الفحوص، تعويض الإشراف على صناديق الاقتراع ... إلخ.
5. إضافة لقاء المكافآت التي تصرف إلى شخص لا يمكن القول عنه إنه يتقاضى أجراً مثل: تعويضات مجلس الشعب.
6. إضافة لقاء نفقات مختلفة وأعباء تقع على عاتق العامل، ويستلزمها العمل الذي يقوم به الشخص الطبيعي مثل: تعويض التمثيل، وتعويض الإقامة، وتعويض الاغتراب ... إلخ.
7. إضافة ناشئة عن امتداد العمل الخاضعة أجوره للضريبة، وإن كان العمل الذي يقوم به الشخص المعني عملاً مستقلاً عن عمله الأساسي مثل: تعويضات اللجان، وتعويض الخبرة الذي يحصل عليه العامل في الدولة بالإضافة لأجره... إلخ.

ثالثاً – المنافع الأخرى
تسري ضريبة الرواتب والأجور على ما يحصل عليه المكلف من أجور وتعويضات، يضاف إلى ذلك ما قد يكون ممنوحاً له من المزايا نقداً أو عيناً.
١- **المزايا النقدية:**
هي مبالغ نقدية يحصل عليها الشخص الطبيعي بصفة تبعية نتيجة لارتباطه بعقد العمل، وتعامل كالراتب من حيث خضوعها لضريبة الرواتب والأجور. ومن أمثلة المزايا النقدية ما يلي:
أ- بدل السكن: إن تعويض بدل السكن الذي يحصل عليه العامل إضافة إلى أجره يعد منفعة نقدية، ويخضع لضريبة الرواتب والأجور.
ت- تعويض غلاء المعيشة: يعد تعويض غلاء المعيشة زيادة على الأجر، ويخضع للضريبة، ويعامل معاملة الأصل.
ث- اشتراكات التأمينات الاجتماعية: لا تعد الاشتراكات الشهرية التي يدفعها صاحب العمل إلى مؤسسة التأمينات الاجتماعية حسب القوانين النافذة من الأعباء التي تنزل من نتائج أعماله، لأنها تترتب على العامل ذاته. ولكن إذا أخذ صاحب العمل على عاتقه هذه الاشتراكات الشهرية التي فرض القانون اقتطاعها من أجرة العامل فإنها تعد بالنسبة إلى العامل منفعة نقدية، وتخضع بهذه الصفة لضريبة الرواتب والأجور. وتنزل من وعاء الضريبة بالنسبة إلى صاحب العمل.
ج- الضريبة المفروضة على الرواتب والأجور: إذا تحملت المنشأة ضريبة الرواتب والأجور نيابة عن العامل، ودفع له الأجر من دون خصم الضريبة، فإن قيمة الضريبة تعد في هذه الحالة ميزة نقدية تسري عليها ضريبة الرواتب والأجور.
ح- بدل الغذاء: إذا صرف بدل الغذاء بصفة مستمرة ومتكررة فإنه يصبح جزءاً متمماً للأجر. وبذلك يعد ميزة نقدية ويخضع لضريبة الرواتب والأجور. أما إذا صرف هذا البدل بصفة عارضة لدواعي العمل الذي قد تستدعيه ظروف طارئة فإن هذا البدل لا يخضع للضريبة.

خ- بدل الملابس: لا يخضع لضريبة الرواتب والأجور بدل الملابس الذي يمنح للعاملين الذين تقتضي طبيعة وظائفهم ارتداء لباس معين لأسباب تتصل بمقتضيات أعمالهم الرسمية كالبدل الذي يمنح لرجال الجيش والشرطة مثلاً.

د- الإكراميات والمكافآت: إن الإكراميات والمكافآت التي يدفعها صاحب العمل إلى عماله سنوياً لقاء الجهد الإضافي، الذي يبذلونه في عملهم سواء اتخذت هذه الإكراميات والمكافآت صفة راتب إضافي أم صفة راتب الشهر الثالث عشر فما فوق، فإنها تخضع للضريبة المفروضة على الرواتب والأجور على أساس النسب التصاعدية.

٢- المزايا العينية:

هي كل ما يحصل عليه الشخص الطبيعي من منافع أو خدمات مادية، بسبب وظيفته أو بحكم عمله.

بعض أشكال المنافع العينية:

أ- السكن المجاني:

إذا منح العامل مسكناً مجانياً من دون أن يلتزم بالسكن فيه عدّ منفعة عينية ويخضع بهذه الصفة للضريبة المفروضة على الرواتب والأجور. ويجري تحديد بدل هذه المنفعة على أساس تخمين قيم العقارات، وتحديد بدلات الإيجار بحسب الأسعار الراهنة.

ب- الغذاء المجاني:

إذا جرت العادة أن يقوم صاحب العمل بتقديم وجبات غذائية بصفة مستمرة ومتكررة، عدت هذه الوجبات منفعة عينية تخضع للضريبة على أساس تكلفتها الفعلية، ومن أمثلة ذلك الوجبات التي تقدمها الفنادق والمطاعم للعاملين فيها، ولكن إذا قدم الغذاء للعامل بصفة عرضية في أثناء قيامه بالعمل في غير الوقت المقرر فإنه هنا لا يعد منفعة عينية ولا يخضع للضريبة.

ت- الملابس:

لا تعد من قبيل المنفعة العينية التي تخضع لضريبة الرواتب والأجور، الملابس التي تمنح للعمال الذين تقتضي طبيعة أعمالهم ارتداء زي معين لأسباب تتصل بمقتضيات أعمالهم الرسمية، مثل ملابس العاملين في هيئة السكك الحديدية أو سائقي السيارات العامة فكلها لا تعد منافع عينية.

ث- الدواء المجاني:

إن الأدوية المجانية التي تقدم للعمال نتيجة إصابات، لا تعد من المنافع العينية الخاضعة للضريبة، لأنها بمنزلة تعويض عن الضرر الذي أصاب العامل نتيجة ممارسته للعمل المكلف به، أما إذا كانت المنشأة ملزمة بتقديم الدواء مجاناً للعاملين عندها وبموجب عقد العمل فهي تخضع للضريبة لأنها من المنافع العينية.

ج- الإنارة المجانية:

إن العامل الذي يستفيد من استعمال الطاقة الكهربائية مجاناً. يعد مستفيداً من منفعة عينية، ولذلك يجب أن يخضع لضريبة الرواتب والأجور.

ح- المكافآت:

هي التي تدفع للعامل لقاء عمل إضافي أو جهد مبذول متصل بالعمل الذي يمارسه، أو تدفع في المناسبات والأعياد، أو مكافأة نهاية السنة لتشجيعه على الإنتاج. كل هذه المكافآت تخضع لضريبة الرواتب الأجور.

الإعفاءات من ضريبة الرواتب والأجور

مازالت الإعفاءات الضريبية تشغل حيزاً كبيراً في التشريع الضريبي السوري فكما سنشاهد في بحث الضريبة المفروضة على الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية قائمة من الإعفاءات من هذه الضريبة، كذلك في ضريبة الرواتب والأجور نجد قائمة مماثلة ومجموعة كبيرة من النصوص تنص على إعفاءات متنوعة. وهذه الإعفاءات تؤثر بالتأكيد في مبدأ شمولية الضريبة، ومبدأ حصيلة الضريبة.

وهذه الإعفاءات إما أن تكون كاملة وشاملة تسري على دخل الشخص المستفيد، وإما أن تكون جزئية لا تعفي إلا جزءاً من الدخل الصافي.

أولاً – الإعفاءات الكاملة.

ثانياً – الإعفاءات الجزئية.

أولاً – الإعفاءات الكاملة:

وتقسم الإعفاءات الكاملة إلى نوعين:

١- الإعفاءات الشخصية:

الأصل في الإعفاءات الكاملة أن تسري على الأشخاص بغض النظر عن أنواع الدخل الذي يتقاضونه وصفاته، وقد عددت المادة /67/ من القانون رقم (24) لعام 2003 هؤلاء الأشخاص تعدادا ً حصريا ً وهم:

أ- السفراء المعتمدون في الجمهورية العربية السورية، وغيرهم من رجال السلك السياسي والقناصل، ورجال السلك القنصلي وموظفوهم الأجانب بشرط المعاملة بالمثل.

ب- العسكريون التابعون للقوات المسلحة وعناصر قوى الأمن الداخلي وعناصر الإطفاء، ويشمل هذا الإعفاء أيضا ً رواتب كافة المدعوين لخدمة الاحتياط وتعويضاتهم المستحقة لهم من إداراتهم خلال فترة وجودهم في الخدمة الاحتياطية.

ج- القائمون على المساجد والجوامع والكنائس.

خ- العاملون المحليون المستخدمون في البعثات السورية الخارجية من السوريين وغير السوريين.

د- أجور الخدم في المنازل الخاصة.

٢- الإعفاءات النوعية:

أ- معاشات التقاعد والتعويضات العائلية التي تصرف معها.

ب- تعويضات التسريح أو الصرف من الخدمة وجميع المبالغ التي تصرف للعامل بسبب انتهاء خدمته سواء دفعت من الخزينة العامة أو من خزينة خاصة.

ح- التعويضات التي تدفع لضحايا حوادث العمل كون هذه التعويضات تعد تعويضاً عن الضرر الذي أصاب المستفيد.

ذ- المنح التي تصدر من قبل السيد رئيس الجمهورية.

ه-اشتراك التأمينات الاجتماعية أو التأمين والمعاشات بنسبة 7% من الراتب المقطوع شهرياً.

و-بموجب البند (3) من الفقرة (ب) من المادة(70) من القانون رقم (24) لعام 2003، المعدل بالمادة(4) من المرسوم التشريعي رقم (17) لعام 2013، ينزل من الدخل غير الصافي لحساب هذه الضريبة نفقات التمثيل بما لا يتجاوز (25%) من الراتب أو الأجر الشهري المقطوع بشرط ألا يزيد المبلغ عن / 30,000/ل.س

ثانياً – الإعفاءات الجزئية:

يقصد بالإعفاءات الجزئية أن جزءاً من دخل المكلف غير خاضع لضريبة الرواتب والأجور، وهذه الإعفاءات وضعت في الأصل من أجل ضمان حد أدنى لمعيشة المكلف، وعلى هذا فإن الإعفاءات الجزئية تتمثل في إعفاء حد أدنى من الراتب أو الأجر الشهري من الضريبة، كما هو محدد في المرسوم التشريعي (24) تاريخ 10/21/ ل عام2020 والبالغة (50,000) ل.س شهرياً والنافذ اعتباراً من 2021/11/1. وهذا المبلغ يستبعد من الشريحة الأولى للدخل الخاضع لضريبة الرواتب والأجور.

حساب الضريبة على الرواتب والأجور

معدلات الضريبة:

أ- الضريبة التصاعدية:

وهي معدلات تطبق على الدخل المستمر والدائم، وقد صدر المرسوم التشريعي رقم (24) تاريخ 2020/10/21، النافذ اعتباراً من 2020/11/1، والمتضمن تحديد معدل الضريبة على الدخل الصافي الشهري وأعطت المادة /2/ من هذا المرسوم الحق بتنزيل حد أدنى معفى مقداره (50000) ل.س ينزل من الشريحة الأولى.

وفيما يلي بيان بهذه الشرائح، ونسبة الضريبة التي تخضع لها:

الشرائح	المعدل	الدخل الصافي الشهري الواقع بين
الشريحة الأولى	%4	الحد الأدنى المعفى حتى 80,000
الشريحة الثانية	%6	80,001 حتى 110,000
الشريحة الثالثة	%8	110,001 حتى 140,000
الشريحة الرابعة	%10	140,001 حتى 170,000
الشريحة الخامسة	%12	170,001 حتى 200,000

الشريحة السادسة	%14	200,001 حتى 230,000
الشريحة السابعة	%16	230,001 حتى 260,000
الشريحة الثامنة	%18	الدخل الصافي الذي يتجاوز 260,001

أما التعويضات التي لها حكم الراتب أو الأجر فإنها تضاف للراتب أو الأجر وتخضع للضريبة التصاعدية باعتبارها من متممات الراتب أو الأجر، ويجب توافر الشروط التالية لاعتبارها من متممات الراتب أو الأجر:
- أن يكون لها صفة الاستمرار والدورية.
- أن يكون لها صفة الإلزام فيما يتعلق برب العمل لدفعه إلى مستحقيه.
- ألاّ يكون لرب العمل مجال لتقدير مقداره أو تحديده.

ومثالا على هذه التعويضات تعويض التفرغ لأعضاء الهيئة التدريسية في الجامعات والتعويض العائلي وتعويض المسؤولية.....

ب- الضريبة النسبية:

وهي تطبق على الدفعات المقطوعة التي يحصل عليها الفرد وليس لها صفة الاستمرارية والديمومة مثل تعويض تصحيح الأوراق الامتحانية، بدل الإجازات غير المستعملة...

كيفية حساب الضريبة:

إن حساب الضريبة على الرواتب والأجور يقتضي القيام بما يلي:

١- تحديد فيما إذا كان المكلف مشتركاً في التأمينات الاجتماعية علماً أن معدل الاقتطاع (7%) من الراتب الأساسي وهي معفاة من ضريبة الرواتب والأجور.

٢- تحديد الدخل الصافي الشهري الخاضع لضريبة الرواتب والأجور.

٣- تطبيق المعدلات المذكورة أعلاه آخذين بعين الاعتبار تنزيل الحد الأدنى المعفى البالغ (50,000) ل.س من الشريحة الأولى.

مثال:

عامل في جامعة دمشق يتقاضى راتباً شهرياً مقداره (160,000) ل.س

المطلوب:

حساب الاشتراك بالتأمينات

الدخل الخاضع للضريبة

الضريبة المتوجبة

اشتراك التأمينات الاجتماعية	160,000	×	%7	=11,200 ل.س
الدخل الخاضع للضريبة	160,000	-	11200	=148,800 ل.س
الشريحة الأولى	50,000	معفاة		
الشريحة الثانية	30,000	×	%4	=1,200
الشريحة الثالثة	30,000	×	%6	=1,800
الشريحة الرابعة	30,000	×	%8	=2,400
الشريحة الخامسة	8,800	×	%10	=900
المجموع				=6,300

160,000	إجمالي الراتب
	يطرح
11,200	تأمينات اجتماعية
6,280	ضريبة الدخل
142,520	صافي ما يقبضه العامل

ومن الجدير بالذكر أنّ الدفعات المقطوعة تخضع لنسبة ثابتة هي (10%)، وكذلك الأمر بالنسبة إلى التعويضات التي ليس لها حكم الراتب وذلك دون تنزيل حد أدنى معفى.
أما التعويضات التي لها حكم الراتب أو الأجر فإنها تضاف للراتب أو الأجر، وتخضع للضريبة التصاعدية باعتبارها من متممات الراتب أو الأجر، ويجب توافر الشروط التالية لاعتبارها من متممات الراتب أو الأجر:
- أن يكون لها صفة الاستمرار والدورية.
- أن يكون لها صفة الإلزام فيما يتعلق برب العمل لدفعه إلى مستحقيه.
- ألاّ يكون لرب العمل مجال لتقدير مقداره أو تحديده.
ونذكر مثالا على هذه التعويضات تعويض التفرغ لأعضاء الهيئة التدريسية في الجامعات والتعويض العائلي وتعويض المسؤولية.....

تمارين غير محلولة:

1-في ضريبة الدخل

1-شركة التوصية البسيطة تعد نفقة:
أ-غير مقبولة ضريبياً ب-مقبولة ضريبياً جـ -يقبل فقط ضريبة أرباح الشركاء المتضامنين د-غير ذلك.

2-التعويض العائلي عن الأطفال
أ-معفى من الضريبة ب-يعامل كدفعة مقطوعة جـ-يخضع للضريبة التصاعدية د-غير ذلك.

3-أرباح شركة قدموس للاتصالات (ش م م) مقامة في منطقة نائية ويعمل بها 500 عامل تخضع لنسبة
أ-17% ب-19% جـ 20% د-غير ذلك

4-فوائد حسابات التوفير في المصارف العامة
أ-تخضع لضريبة دخل الأرباح الحقيقية ب-تخضع لضريبة الدخل المقطوع جـ-معفاة من الضريبة د-غير ذلك

5-بضاعة أخر المدة تقوّم حسب سعر:
أ- التكلفة ب- السوق جـ- التكلفة أو السوق أيهما أقل د- غير ذلك.

6-دخل رياض الأطفال :
أ- معفى من الضريبة ب- خاضع للضريبة جـ- فقط 50% من الدخل معفى د- غير ذلك.

7- بلغ الراتب المقطوع لأحد المدرسين 50,200 ل.س علماً أن زوجته تعمل ربة منزل و له ثلاثة أطفال فيكون مقدرا اشتراكه في صندوق تقاعد المعلمين:
أ- 1,506 ب- 1,004 جـ 2,510 د- غير ذلك.

8-استنادا للسؤال السابق يكون مجموع اشتراكاته السنوية في نقابة المعلمين:
أ- 12,048 ب- 18,072 جـ- 30,120 د- غير ذلك.

9-استنادا للسؤال السابع يبلغ مجموع الراتب المقطوع مع تعويض غلاء المعيشة:
أ- 62,450 ب- 62200 جـ- 62,475 د- غير ذلك.

10-استنادا للسؤال السابع يكون إجمالي الراتب المقطوع والتعويض العائلي و تعويض غلاء المعيشة:
أ-62,450 ب- 62,200 جـ - 62,475 د- غير ذلك.

11- الشركة السورية للتأمين(ش م م 50% من أسهمها طرح للاكتتاب العام) حققت عام 2018 أرباحاً صافية مقدارها 10,000,000 ل.س فتكون الضريبة بدون إضافات
أ- 1500,000 ب- 1,400,000 جـ- 2,500,000 د- غير ذلك.

12- استنادا للسؤال السابق بفرض طرحت الشركة 49% من أسهمها للاكتتاب العام فتكون الضريبة بدون إضافات
أ- 1,500,000 ب- 1,400 جـ- 2,500,000 د- غير ذلك

اختر الإجابة الصحيحة على الأسئلة التالية:

س1- اشتراك المنشأة بعداد الكهرباء يظهر في :
أ- حـ/المتاجرة ب- حـ/ أ.خ جـ- الميزانية د- غير ذلك.

س2- إذا مارس المجنون عملاً تجارياً بدون ترخيص تكون أرباحه :

أ- خاضعة للضريبة ب- معفاة من الضريبة جـ- إعفاء 50% من أرباحه من الضريبة د-غير ذلك.
س3- فرض الضريبة في العصر القديم كان تعبيرا عن إرادة :
أ- الشعب ب- رجال الدين جـ- السلطة د- غير ذلك.
س4- تمّ إلغاء الضرائب العينية في سورية عام:
أ- 2003 ب- 2004 جـ- 2005 د- غير ذلك
س5- من وضع قواعد الضريبة الجيدة هو:
أ- أبن خلدون ب- أدم سميث جـ- كارل ماركس د- غير ذلك.
س6-حددت مكافآت سنوية لأعضاء مجلس الإدارة في الشركات المساهمة كنسبة مئوية من الأرباح الصافية على ألا تزيد : أ- 5%
ب- 10% جـ- 15% د- غير ذلك.
س7- تعويضات الصرف من الخدمة :
أ- معفاة من الضريبة ب- تخضع للضريبة جـ- تعامل كدفعة مقطوعة د- غير ذلك.
س8- التعويض العائلي :أ- يعامل ضريبياً كدفعة مقطوعة ب- معفى من الضريبة جـ- يخضع للتصاعد الضريبي د- غير ذلك.
س9- رسم الاشتراك بنقابة المعلمين
أ - يعامل ضريبيا كدفعة مقطوعة ب- معفى من الضريبة جـ- يخضع للتصاعد الضريبي د- غير ذلك.
س10 كانت أرباح التاجر أسعد الصافية المحققة عام 2019 بمقدار 3,675,000 ل.س فتكون الضريبة مع الإضافات: أ- 953,350 ب- 911,900 جـ- 829,000 د- غير ذلك.
س11-تكون الضريبة بدون إضافات:
أ- 953,350 ب- 911,900 جـ- 829,000 د- غير ذلك.
س12- استنادا للسؤال 10 و بفرض أن المكلف شركة مساهمة للنقل و كانت قد طرحت 50% من أسهمها للاكتتاب العام فتكون الضريبة مع الإضافات: أ- 61,744 ب- 565,950 جـ- 591,675 د- غير ذلك.
س13- استنادا للسؤال السابق و بفرض أن الشركة طرحت 49% من أسهمها للاكتتاب العام فتكون الضريبة مع الإضافات: أ- 808,500 ب- 889,350 جـ- 970,000 د- غير ذلك.
س14- شركة ذات مسؤولية محدودة حققت أرباح صافية 7,500,000 عام 2019 فتكون الضريبة مع الإضافات أ- 1,897,500
ب- 1650,000 جـ- 1980,000 د- غير ذلك.
س15- شركة مصفاة بانياس حققت عام 2019 أرباح صافية مقدارها 25,000,000 ل.س فتكون الضريبة مع الإضافات : أ- 7,000,000 ب- 7,700,000 جـ- 8,400,000 د- غير ذلك.
س16- أقام أسعد مصنعاً للمنظفات وفق أحكام قانون تشجيع الاستثمار و حقق عام 2019 أرباحا صافية مقدارها 12,000,000 ل.س فتكون الضريبة مع الإضافات :
أ- 2,850,000 ب- 2,904,000 جـ- 3,036,000 د- غير ذلك.
س17- حققت شركة فارس و شركاه التضامنية (مقامة وفق أحكام قانون تشجيع الاستثمار)أرباحاً صافية مقدارها 16,000,000 ل.س عام 2019 فتكون الضريبة مع الإضافات:
أ- 3,872,000 ب- 4,048,000 جـ- 3,520,000 د- غير ذلك.
س18- يجب على مستثمري المنشئات السياحية تقديم بيان شهري إلى الدوائر المالية في الشهر التالي خلال مدة أقصاها: أ- 15 يوم
ب- 20 يوم جـ- 30 يوم د- غير ذلك.
س19- استنادا للسؤال السابق يجب أن يحتوي البيان على:
أ- مجمل الربح ب- صافي الربح جـ- رقم الأعمال د- غير ذلك.
س20- المصرف السوري- اللبناني حقق عام 2019 أرباحاً صافية مقدارها 20,000,000 ل.س فتكون الضريبة :
أ- 5,500,000 ب- 5,750,000 ج- 5,000,000 د- غير ذلك.
س21- بالنسبة لشركات التأمين فإن القروض برهونات تعد:
أ- إيراد ب- نفقة دورية جـ- نفقة رأسمالية د- غير ذلك.
س22- حققت شركة الشام للتأمين(شركة مساهمة 50% من أسهمها طرح للاكتتاب العام) أرباحاً صافية عام 2019 مقدارها 20,000,000 ل.س فتكون الضريبة:

أ- 5,000,000 ب- 5,750,000 جـ- 6,000,000 د- غير ذلك.
س23- استنادا للسؤال السابق و بفرض طرحت الشركة 47% من أسهمها للاكتتاب العام: فتكون الضريبة:
أ- 50,000,000 ب- 5,750,000 جـ- 6,000,000 د- غير ذلك.
س24-بلغت قيمة أعمال الخدمات التي قبضها سعيد من الشركة السورية للنفط 18,000,000 ل.س في 2019/8/10 فتكون الضريبة مع الإضافات:
أ- 1و800,000 ب- 1,386,000 جـ- 1,863,000 د- غير ذلك.
س25- المخلص الجمركي يخضع لضريبة: أ- الأرباح الحقيقية ب- دخل مقطوع جـ- ريع رؤوس الأموال د- غير ذلك.
س26- المحاسب القانوني يخضع لضريبة:
أ- الأرباح الحقيقية ب- دخل مقطوع جـ- الرواتب و الأجور د- غير ذلك.
س27- دور الحضانة تخضع لضريبة: أ- الأرباح الحقيقية ب- دخل مقطوع جـ- ريع رؤوس الأموال د- غير ذلك.
س28- إذا تجمعت أسهم الشركة المساهمة بيد مساهم وحيد عندها:
أ- تصبح شركة ذات مسؤولية محدودة ب- تصبح شركة تضامن جـ- تبقى شركة مساهمة د- غير ذلك.
س29- الديون المعدومة المحصلة المدرجة في حـ/أ.خ تعد ربح ضريبي:
أ- جميعها ب- فقط ما اعترفت به الدوائر المالية جـ- فقط ما لم تعترف به الدوائر المالية د- غير ذلك.
س30- تبين لمراقب الدخل أن هناك أيضاً ديون معدومة محصلة بقيمة 60,000 ل.س كانت الدوائر المالية قد اعترفت بثلثها فقط لم تدرج ضمن حـ/أ.خ لذلك يجب:
أ- إضافة 60,000 ب- إضافة 40,000 جـ- طرح 20,000 د- غير ذلك.
س31- شركة الشرق للنقل و السياحة(ذات مسؤولية محدودة) يعمل بها 150 عامل حققت عام 2019 أرباحاً صافية مقدارها 2,000,000 ل.س فتكون الضريبة مع الإضافات:
أ- 440,000 ب- 506,000 جـ- 528,000 د- غير ذلك.
س32- تضمنت بضاعة أخر المدة بضاعة أمانة لدى أحد الوكلاء قيمتها 45,000 ل.س لذلك:
أ- يضاف 45,000 ب- يطرح 45,000 جـ- لا يضاف و لا يطرح أي مبلغ د- غير ذلك.
س33- خسارة وقعت في عام 2015 فيجوز تدويرها حتى : أ- 2019 ب- 2020 جـ- 2021 د- غير ذلك.
س34- كل شركة تضامن مقامة في المنطقة النائية يتم تخفيض المعدلات الضريبية على أرباحها :
أ- درجتين ب- ثلاث درجات جـ- درجة واحدة د- غير ذلك.
س35- تأمين الشيخوخة يدفعها رب العمل كنسبة من أجور العمال تبلغ:
أ- 14% ب- 21% جـ- 24% د- غير ذلك.
س36- استهلاك العقارات نفقة:
أ- مقبولة محاسبياً ب- مقبولة ضريبياً جـ- غير مقبولة ضريبياً و محاسبياً د- غير ذلك.
س37- يدفع الأستاذ الجامعي اشتراك في صندوق الإحالة على المعاش مبلغ:
أ- 1000 ب- 20,000 جـ- 3000 د- غير ذلك.
س38- التبرعات تعد نفقة مقبولة ضريبياً إذا كانت نسبة من الأرباح المصرح بها لا تتجاوز:
أ- 3% ب- 4% جـ- 5% د- غير ذلك.

مسألة

بتاريخ 2014/4/25 تقدمت الشركة الصناعية الزراعية المساهمة (أسهمها مطروحة على الاكتتاب العام بنسبة (53%) في حمص، التي تستثمر خمسة مخازن مبردة لحفظ الخضار والمواد الغذائية إلى جانب استثماراتها الأخرى ببيانها عن عام 2013 مصرحة بأرباح صافية مقدارها /519.200/ ل.س. وأرفقت به الميزانية الختامية وحساب الأرباح والخسائر التالي:

حـ / أ . خ 2013/12/31

484,800 رواتب وأجور	2,600,000 أرباح إجمالية لمخازن التبريد
24,000 تعويضات أعضاء مجلس الإدارة	136,000 أرباح إجمالية لبيع الجليد

360,000	اهتلاك أجهزة التبريد	180,000	إيرادات مختلفة
40,000	اهتلاك الأثاث		
424,000	تكلفة حفر بئر لاستخراج المياه لصنع الجليد		
60,000	قسط استهلاك آلة		
120,000	تكلفة بناء غرفة جديدة للشركة		
160,000	اهتلاك سيارة النقل		
40,000	فوائد قرض مصرفي للتوسع الصناعي		
12,000	تأمينات اشتراك بالهاتف		
27,200	مصاريف انتقال وسفر		
388,800	بدل فروغ وإيجار مكتب بسوق الهال		
256,000	مصاريف مختلفة		
519,200	الأرباح الصافية		
2,916,000		2,916,000	

كما أرفقت ببيانها جدول الاهتلاكات التالي:

النوع	القيمة الأصلية	تاريخ الشراء	قسط الاهتلاك
أجهزة تبريد	2,400,000	2010/1/1	360,000
أثاث	200,000	2010/1/1	40,000
سيارة نقل صغيرة	480,000	2013/4/1	160,000
بدل فروغ المكتب	360,000	2013/6/15	360,000

ولدى التدقيق من قبل مراقب الدخل لدفاتر الشركة ووثائقها تبين ما يلي:

1-إن مخصصات الاهتلاك المحتجزة من الأرباح تختلف من حيث معدلات الاهتلاك المقبولة ضريبياً وهي عادة:

%10 لأجهزة التبريد.

%10 للأثاث.

%20 لوسائط النقل.

2- بتاريخ 2013/4/1 اشترت الشركة أجهزة تبريد جديدة كلفتها /560,000/ ل.س أضيفت إلى الأجهزة السابقة والبالغة /1,840,000/ ل.س، وقد وضعت الأجهزة الجديدة موضع الاستثمار في 2013/7/1.

3- بتاريخ 2013/6/15 استأجرت الشركة مكتباً بسوق الهال بعد أن دفعت به بدل فروغ مقداره /360,000/ ل.س سورية، وبدل إيجار سنوي بمقدار/28,800/ ل.س.

4 – سددت الشركة عن الموظفين الإداريين ضريبة دخل الرواتب والأجور وحملتها على حساب الرواتب تبعاً للاتفاق الجاري بين الشركة وموظفيها مع العلم أن لدى الشركة خمسة موظفين هم:

- مدير راتبه /12,000/ ل.س شهرياً.
- ثلاثة موظفين راتب كل منهم /6,400/ ل.س شهرياً.
- مستخدم راتبه /4,800/ ل.س شهرياً.

5- حمل حساب المصاريف المختلفة بالنفقات التالية:

24,000 قيمة أثاث مشترى في 2013/7/1 لم يرد هذا المبلغ في جدول الاهتلاك.

48,000 ضريبة دخل أرباح عام 2012

38,400 ضريبة ريع العقارات لأملاك الشركة عن عام 2012.

6- بتاريخ 2013/12/31 باعت الشركة آلة قديمة بمبلغ /528,000/ ل.س علماً أن الشراء تم في 2012/1/1 بمبلغ (600,000) وهذه العملية لم ترد في بيان الشركة لعام 2013.

7- اشترت الشركة في 2011 /4/3 قطعة أرض بقصد المتاجرة بالأراضي بمبلغ /1.600.000/ ل.س وباعتها بتاريخ 2013/6/3 بمبلغ /2.200.000/ ل.س قبضت قيمتها/1.200.000/ ل.س نقداً والباقي يسدد على أقساط ربع سنوية متساوية كل منها/200.000/ ل.س لقاء فوائد مقدارها /12.000/ ل.س تضاف على كل قسط ولم تدخل أرباحها ضمن حساب الأرباح والخسائر بحجة عدم قبض كامل ثمن البيع.

- المطلوب :

أولا: حساب الربح الخاضع لضريبة دخل الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية في ضوء ملاحظات مراقب الدخل.

ثانيا: حساب الضريبة بفرض الأرباح المذكورة تحققت عام 2019.

الحـــــل:

أولا – حساب الربح الخاضع للضريبة:

519.200	الربح المصرح به
	يضاف
52,800	الزيادة في الرواتب والأجور: 484,800- [(12.000+6,400 ×3 +4,800)×12] 484,800- 432,000
0+	الزيادة في تعويضات مجلس الإدارة: 519,200 × %5 = 25,960 لا يوجد زيادة
148,000 +	الزيادة في إهلاك أجهزة التبريد: 1,840,000×%10= 184000 560,000×%10×12/6=28,000 360,000-(28,000+184,000)=148,000
18,800+	الزيادة في اهتلاك الأثاث: 200,000×%10=20000 24,000×%10×12/6=1,200 40,000-(1,200+20.000)=18,800
424,000+	تكلفة حفر بئر لأنها نفقة رأسمالية وفقاً لأحكام المادة /8/ من قانون الدخل
120,000	تكلفة بناء غرفة للسبب السابق نفسه
88,000+	الزيادة في إهلاك سيارة النقل: 160,000-72,000=88,000 480,000×%20×9/12=72,000
12,000+	تأمينات اشتراك بالهاتف تظهر بجانب الموجودات في الميزانية
13,200+	الزيادة في الإيجار 28,800-15,600=13,200
360,000+	الفروغ لا يجوز إهلاك الفروغ قانونياً
110,400+	الزيادة في المصاريف المختلفة - 24,000 أثاث

-48,000 ضريبة دخل عام 2012 - 38,400 ضريبة ريع العقارات يعد شراء الأثاث نفقة رأسمالية ولا يعدّ عبئاً على حساب الأرباح والخسائر وفقاً لأحكام المادة /8/ من قانون الدخل. أما ضريبة دخل عام 2012 فلا يجوز عدّها عبئاً على الربح لأنها في الواقع توزيع للربح وضريبة ريع العقارات تضاف كونها متعلقة بإيراد خاضع لضريبة نوعية أخرى	
أرباح رأسمالية ناتجة عن بيع الآلة المستهلكة دفترياً 120,000=%10×2×600,000 480,000=120,000-600,000 48,000=480,000-528,000	48,000+
أرباح ناتجة عن تجارة الأراضي 600,000=1,600,000-2,200,000 فوائد التقسيط 12,000+12,000=24,000 الأرباح هي 600.000+24.000=624.000	624,000+
الأرباح الصافية الخاضعة لضريبة دخل الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية	*2,538,400*

ثانيا – حساب الضريبة المتوجبة:

بما أن المكلف شركة مساهمة أسهمها مطروحة على الاكتتاب العام، فإذاً هي تخضع لأحكام المادة /3/ من المرسوم التشريعي رقم /51/ لعام 2006.

الضريبة الواجبة السداد 2.538.400 ×%14 = 355.376 ل.س تقرب ---- 355,400

رسم إدارة محلية : 355.376 × %10 = 35.600

ضريبة مساهمة إعادة اعمار 355.376 × %10 = 35.600

الضريبة المتوجبة = 426.6000ل.س

مسألة عامة

رامي و شركاه (شركة تضامن مؤلفة من الشريك رامي إضافة إلى سبعة شركاء آخرين) رأسمالها 50.000.000 ل.س و لقد تقدمت الشركة ببيانها الضريبي إلى مالية حمص في 2019/3/30 مصرحة بأرباح صافية مقدارها 8.000.000 ل.س و لدى التدقيق من قبل مراقب الدخل تبين ما يلي:

1- تمّ احتساب فائدة لرأس المال بنسبة 9% علما أن نسبة الفائدة السائدة بالسوق 11% .

2- تضمن حـ/أ.خ ديون معدومة محصلة بقيمة 80.000 ل.س كانت الدوائر المالية قد اعترفت بمبلغ 16.000 ل.س منها فقط.

3 - تضمن ح/أ.خ مبلغ 570.000 ل.س تعويض من شركة التأمين يخص آلة مشتراه في 2015/3/1 والتي احترقت في 2018/6/30علما ان معدل استهلاكها 10% و لقد استمرت الشركة باستهلاكها حتى 2018/12/31 .

4- هناك فاتورة بمبلغ 15.000 ل.س ثمن بيع طابعة مستعملة و قد أدرجت ضمن المبيعات علما ان القيمة الدفترية للطابعة تعادل سعر البيع.

5- ظهرت بضاعة أول المدة بمبلغ 176.400 ل.س علماً أنه تمّ جرد البضاعة في 2017/12/31 على أساس سعر السوق الذي يقل عن سعر التكلفة 10% و قد بلغت أنذاك 151,200 ل.س .

6- بلغت الرواتب في حـ/أ.خ 900.000 ل.س علماً ان ربع الرواتب قد دفعت لعاملين في المنطقة الحرة وكما بلغ تأمين الشيخوخة مبلغ 126.000 ل.س.

7- باعت الشركة في 2018/7/1آلة بمبلغ 218,400 ل.س كانت قد اشترتها في 2015/1/1 بمبلغ 286,000 ل.س ولم تسجل أرباح بيع الآلة كما ان الشركة لم تحتسب قسط استهلاكها خلال عام 2018علما ان الآلات تستهلك بمعدل 10% .

المطلوب:1-تحديد الربح الخاضع للضريبة.

2-حساب الضريبة المتوجبة السداد (الضريبة مع الإضافات).

3-ما هو أخر موعد لتقديم البيان الضريبي.
4-ما هو أخر موعد لتوريد الضريبة عن الربح المصرح به.

تطبيقات على القانون 60

تمرين:

في 2019/8/25 تم الاتفاق بين شركة الشام (ش م م 51% من أسهمها طرح للاكتتاب العام) وشركة مصفاة بانياس على قيام شركة الشام بإنشاء خطوط نقل نفط بين مصفاتي بانياس وحمص وبعقد قيمته 50.000.000ل.س ولقد قبضت شركة الشام في 2020/1/15 مبلغ 5.000.000 ل.س علماً أن نسبة الأرباح الصافية المقدرة في مثل هذه العقود تبلغ 20% والمطلوب: تحديد الضريبة المتوجبة.

تمرين:

في 2020/5/1 تمّ الاتفاق بين مكتب ممارسة المهنة في كلية الاقتصاد ومحافظة مدينة دمشق على قيام المكتب بإعداد نظام معلومات مالي وإداري ومحاسبي للمحافظة وبعقد قيمته 25.000.000 ل.س لقد قبض المكتب في 2020/6/15 مبلغ 5000000 ل.س والمطلوب:

١- حساب الضريبة
٢- من المكلف بها
٣- من المكلف باقتطاعها وتوريدها
٤- ما هو آخر موعد لتوريدها
٥- متى تبدأ الغرامة.

تمرين:

في 12/15 / 2019 تمّ الاتفاق بين محافظة مدينة دمشق والشركة الألمانية للسكك الحديدية على إنشاء مترو الأنفاق في مدينة دمشق وبتكلفة مقدارها 60.000.000 ل.س ولقد استلمت الشركة الألمانية في 2020/1/28 مبلغ 25.000.000 ل.س والمطلوب:

١- حساب ضريبة غير المقيمين
٢- من المكلف بها
٣- من المكلف باقتطاعها
٤- من المكلف بتوريدها
٥- ما هو أخر موعد لتوريدها
٦- متى تترتب غرامة عدم التسديد

البيوع العقارية

أصدر السيد الرئيس بشار الأسد القانون رقم١٥ لعام ٢٠٢١ القاضي بتنظيم استيفاء ضريبة البيوع العقارية والتي يتم تحديدها بمعدل من القيمة الرائجة للمتر المربع استناداً إلى الوصف المالي للعقار وفق معايير وعوامل لكل من العقارات السكنيّة أو التجاريّة أو الصناعيّة أو الزراعيّة أو السياحيّة ويطبق هذا القانون اعتباراً من ٠٣ أيار ٢٠٢١.

فهرس القانون ١٥

المادة	البيان (القانون)
المادة ١:	التعريفات
المادة ٢:	المكلفون بالضريبة
المادة ٣:	اللجان
المادة ٤:	التثقيل
المادة ٥:	معدل الضريبة
المادة ٦:	حق الرقبة والانتفاع والعقارات التجارية
المادة ٧:	معالجة الهبات
المادة ٨:	الإضافات على معدل الضريبة
المادة ٩:	التزامات في حالتي البيع والهبة
المادة ١٠:	حالات الإعفاء من الضريبة
المادة ١١:	الاعتراض على الضريبة
المادة ١٢:	لجان الاعتراضات والنظر بالاعتراضات على الضريبة
المادة ١٣:	التسجيل والتوثيق وبراءة الذمة المالية
المادة ١٤:	الأحكام المتعلقة بالجهات العامة ذات الطابع الاقتصادي ومرجعية القيمة الرائجة للعقارات
المادة ١٥:	الأحكام المتعلقة بمشاريع التطوير العقاري وحالات لا ينطبق عليها القانون
المادة ١٦:	الأحكام المتعلقة بعقود الايجار والضريبة على العقارات المؤجرة ومعالجة عقود الإعارة
المادة ١٧:	البيوع المثبتة قبل تاريخ نفاذ القانون
المادة ١٨:	تعويضات اللجان
المادة ١٩:	نصوص انتهى العمل بها
المادة ٢٠:	صدور التعليمات التنفيذية لهذا القانون
المادة ٢١:	نشر القانون بالجريدة الرسمية

المادة (١)– التعريفات: اعتمد القانون في تحديد قيمة العقار على القيمة الرائجة للوحدات العقارية.

تعرف **القيمة الرائجة للوحدات العقارية** بأنها: القيمة المالية للوحدة العقارية التي تعتمدها وزارة المالية / الهيئة في احتساب ضريبة البيوع العقارية والهبات وعقود الإيجار التجارية والسكنية ضمن عقارات الجمهورية العربية السورية ويتوجب عند احتساب القيمة الرائجة اعتماد الوصف الوارد في القيد المالي القطعي لدى الهيئة، وفي حال كانت الوحدة العقارية على الشيوع يتوجب تحديد الحصة على القيد المالي، على أن يؤخذ بعين الاعتبار البناء الطابقي المشاد برخص نظامية للطوابق التي لها ذات مساحة البناء، أما مساحة الحدائق والوجائب الخارجية في الطابق الأرضي فتعتبر القيمة الرائجة للمتر المربع الواحد فيها تعادل نسبة مئوية قدرها ٣٥% من القيمة الرائجة للمتر المربع الواحد من الوحدة العقارية وكذلك بالنسبة للتراسات.

المادة (٢): المكلفون بالضريبة:

استثناء عمليات البيوع العقارية من تطبيق أحكام قانون الضريبة على الدخل رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ وتعديلاته، (عمليات البيع – المبادلة – المشاركة – الاختصاص – تحويل تجاري سكني – تنازل اكتتاب أو رقم عضوية).

المادة (٣): اللجان:

تشكيل لجان مركزية ورئيسية وفرعية لتقدير القيمة الرائجة للوحدات العقارية.

المادة (٤): التثقيل:

تصدر المناطق السعرية وقيمها الرائجة والمعايير لتثقيل الوحدات العقارية بقرار من الوزير بناء على اعتماد اللجنة المركزية .

المادة (٥): معدل الضريبة:

يحدد مقدار الضريبة بمعدل من القيمة الرائجة للوحدة العقارية وفق الآتي:

م	الوحدة العقارية	معدل الضريبة
أ	العقارات السكنية	1%
ب	الأراضي الواقعة داخل المخطط التنظيمي المصدق	2%
ج	الأراضي الواقعة خارج المخطط التنظيمي المصدق	1%
د	بيع العقارات غير السكنية	3%
هـ	الأسطح في العقارات السكنية	1%

تخضع الضريبة للإضافات التالية: (الإدارة المحلية + المساهمة الوطنية بإعادة الإعمار).

المادة (٦): حق الرقبة والانتفاع والعقارات التجارية:

أ– تحدد قيمة حق الرقبة بمعدل ٤٠% أربعين بالمئة وقيمة حق الانتفاع بمعدل ٦٠% ستين بالمئة من القيمة الرائجة المعتمدة لملكية الوحدة العقارية سواء أكانت سكنية أم غير ذلك.

ب– تحدد قيمة الملكية في العقارات التجارية بمعدل ١٠% عشرة بالمئة، وقيمة بدل حق الإيجار /الفروغ/ بمعدل ٩٠% تسعين بالمئة من القيمة الرائجة المعتمدة.

المادة (٧): معالجة الهبات:

تحدد معدلات الضريبة على العقارات التي تؤول هبة:

أ- بمعدل ١٥% خمسة عشر بالمائة من المعدل المنصوص عليه بالمادة /٥/ من هذا القانون إذا كانت للأصول والفروع والأزواج، أما معدل الضريبة على عملية الهبة لغير الأصول والفروع والأزواج يساوي معدل ضريبة البيوع العقارية دون أي تخفيض.

ب- باستثناء الوصية الواجبة (التي تعالج معالجة التركة)، تعامل الوصية معاملة الهبة وفق أحكام هذا القانون.

المادة (٨): الإضافات على معدل الضريبة:

تتضمن المعدلات إضافات الدفاع الوطني ورسوم المدارس وحصة البلدية والمساهمة في دعم التنمية المستدامة عدا إضافة رسم الإدارة المحلية والمساهمة الوطنية بإعادة الإعمار.

المادة (٩): التزامات في حالتي البيع والهبة (المهل القانونية):

الحالة	تقديم التصريح	غرامة التأخير	تسديد الضريبة	غرامة التحصيل
عقود البيع أو الهبة	٣٠ يوم من تاريخ الواقعة	١٠% عشرة بالمئة من الضريبة المترتبة	٣٠ يوم من تاريخ تقديم التصريح بتاريخ تسجيل العقد	١٠% سنوياً تصل حتى ٣٠% في حال عدم دفع الضريبة المترتبة عليهم

المادة (10): حالات الإعفاء من الضريبة:

نزع واقتطاع ملكية للمنفعة العامة – الإعارة بين الأصول والفروع والأزواج – بيوع جهات عامة ذات طابع مالي إداري – بيوع البعثات الدبلوماسية والقنصلية.

المادة (11): الاعتراض على الضريبة:

يحق للمكلف الاعتراض على الضريبة خلال /٣٠/ ثلاثين يوماً تلي تاريخ تبلغه أمر القبض، شريطة:

أ- تسديده مبلغ الضريبة وإضافاتها ومتمماتها كاملة **قبل تسجيل الاعتراض** لدى الدائرة المالية.

ب-تسديده مبلغ تأمين بمعدل ١% واحد بالمئة من الضريبة المفروضة، ويعاد مبلغ التأمين إلى المكلف إذا كان محقاً في طلب الاعتراض أو في جزء منه ويصبح إيراداً للخزينة العامة إذا لم يكن محقاً فيه.

المادة (١٢): لجان الاعتراضات والنظر بالاعتراضات على الضريبة:

إحداث لجان للنظر بالاعتراضات ومهامها.

المادة (١٣): التسجيل والتوثيق وبراءة الذمة المالية:

-يحظر على دوائر السجل العقاري وكُتاب العدل وكل جهة مخولة بتسجيل الحقوق العينية العقارية توثيق أو تسجيل أي حق عيني عقاري، ما لم يبرز أصحاب العلاقة براءة الذمة من الدوائر المالية ذات العلاقة.

-يحظر على المحاكم إصدار الأحكام المتعلقة بتثبيت البيوع العقارية أو حق الإيجار /الفروغ/ إلا بعد تقديم وثيقة من الدوائر المالية تشعر بتسديد مبلغ يعادل الضريبة المتوجبة على العملية موضوع النزاع في الدعوى.

المادة (١٤): الجهات العامة ذات الطابع الاقتصادي ومرجعية القيمة الرائجة للعقارات:

تبقى البيوع العقارية للجهات العامة ذات الطابع الاقتصادي خاضعة لأحكام قانون ضريبة الدخل رقم /٢٤/.

المادة (١٥): مشاريع التطوير العقاري وحالات لا ينطبق عليها القانون:

لا تطبق أحكام هذا القانون على البيوع العقارية لشركات مشاريع التطوير العقاري المرخصة وفق أحكام قانون التطوير العقاري النافذ، وتبقى تلك البيوع خاضعة لأحكام قانون الضريبة على الدخل رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ وتعديلاته.

المادة (١٦): عقود الايجار والضريبة على العقارات المؤجرة:

نوع العقار	نسبة الضريبة من بدل الإيجار	البيان
العقارات غير السكنية	10%	بحيث لا تقل عن ستة بالعشرة آلاف من القيمة الرائجة أما العقود المبرمة مع غير السوريين قبل نفاذ القانون /١٠/ لعام ٢٠٠٦ فتخضع للضريبة بمعدل ١٠% من البدل المسمى بعقد الايجار بما لا يقل عن مثلي الريع المالي السنوي للعقار المؤجر.
العقارات السكنية غير مفروش	5%	بحيث لا تقل عن ثلاثة بالعشرة آلاف من القيمة الرائجة
العقارات السكنية مفروش	5%	بحيث لا تقل عن ثلاثة بالعشرة آلاف من القيمة الرائجة بعد أن تزاد القيمة الرائجة بمقدار ٢٥ %

المادة (١٦): (تتمة): المهل القانونية لتقديم التصريح الخطي:

الحالة	تقديم التصريح	غرامة التأخير	تسديد الضريبة	غرامة التحصيل
عقود الإيجار	٣٠ يوم من تاريخ بدء التأجير	١٠% عشرة بالمئة من الضريبة المترتبة	بتاريخ تسجيل العقد	١٠% سنوياً تصل حتى ٣٠% في حال عدم دفع الضريبة المترتبة عليهم

المادة (١٦): (تتمة):

ك-تطبق أحكام القانون رقم /٢٥/ لعام ٢٠٠٣ وتعديلاته عند اكتشاف العاملين في مجال الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي عقوداً غير مسجلة، أو اكتشافهم أن قيمة بدل الإيجار الفعلي مغايرة لما ورد في العقد المسجل لدى الوحدة الإدارية أو الدائرة المالية.

ل-تعامل عقود الإعارة لغير الأصول والفروع والأزواج معاملة عقود الإيجار.

المادة (١٧): البيوع المثبتة قبل تاريخ نفاذ القانون:

لا تخضع عمليات البيع المثبتة قبل تاريخ نفاذ هذا القانون لأحكامه.