المحاسبة الدولية

الإطار النظري والتطبيق العملي

أ.د. عبدالحميد مانع الصيح
أستاذ المحاسبة المشارك
كلية التجارة والاقتصاد
جامعة صنعاء

2021م

حقوق الطبع والنشر محفوظة للمؤلف
ولا يجوز اقتباس جزء من هذا الكتاب أو إعادة طبعه بأي صورة دون موافقة كتابية مسبقة من المؤلف إلا في حالة الاقتباس الصغير بغرض النقد أو التحليل مع وجوب ذكر المصدر

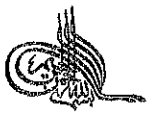
الطبعة الرابعة 2021م

صنعاء

رقم الإيداع بدار الكتاب (700) لسنة 2009م

الأمين للنشر والتوزيع

صنعاء – جولة الجامعة الجديدة – بداية شارع العدل – تلفون: (201533)



الرحمن علم القرآن خلق الإنسان علمه البيان

سورة الرحمن: الآيات 1–4

الإهـــــداء

أهدي هذا الكتاب إلى والدي الكريمين

عرفاناً بجميلكما نحوي ووفاءً بحقكما عليّ

الجديد في هذه الطبعة

أضحى التوجه العام لمعظم دول العالم يتمثل في التحول نحو تطبيق المعايير الدولية للتقارير المالية للشركات المختلفة، فقد تم تبني تلك المعايير من قبل ما يزيد على مائة وعشرين دولة وتعمل الدول الأخرى في هذا الإطار بشكلٍ متسارع. ولم تكن الجمهورية اليمنية بمعزلٍ عن ذلك فقد جرى التوجه التدريجي لهذا الهدف من كما يتضح في صفحات هذا الكتاب لاسيما في الفصل الخامس.

وقد تم التركيز في تحديث هذا الكتاب على التغيرات في المحاسبة الدولية والمعايير الدولية للتقارير المالية من الجانبين النظري والتطبيقي في كل فصول الكتاب وبشكل خاص جوانب التطوير التالية:

أولاً: جرى تطوير الفصل الثاني ليشمل الاختلافات المحاسبية على المستوى الدولي بما في ذلك أسباب تلك الاختلافات والمشاكل التي تنتج عن تلك الاختلافات عالمياً، وأنواع تلك الاختلافات، فضلاً عن عرض التحول الدولي في إعداد التقارير المالية، والتحول الدولي نحو التقارير المالية، وتبني المعايير الدولية للتقارير المالية على المستوى الدولي.

ثانياً: جرى تنقيح الفصل الرابع ليغطي التطورات في المعايير الدولية للتقارير المالية وفقاً لنسختها الأخيرة الصادرة عام 2020م.

ثالثاً: تم تطوير الفصل الخامس ليحوي التوجه التدريجي للجمهورية اليمنية لتبني المعايير الدولية للتقارير المالية سواءا على المستوى القطاعي البنوك، الضرائب ...الخ حتى توج بقرار مجلس الوزراء رقم (51) لسنة 2019م بالموافقة على تبني

تطبيق المعايير الدولية للتقارير المالية بدءً من العام 2020م وصدور قرار رئيس الوزراء رقم (16) لسنة 2020م للالزام بتطبيق تلك المعايير بدءا من العام المالي 2020م.

رابعاً: جرى تطوير الفصل السابع بإضافة طريقة الاستحواذ في إعداد القوائم المالية الموحدة كونها غدت الطريقة المعتمدة في المعايير الدولية للتقارير المالية.

والله نسأل التوفيق والسداد.

المقدمـــة

أسفر تطور المحاسبة لمسايرةِ التطوراتِ البيئيةِ المختلفةِ عن ظهورِ أعرافٍ ومبادئ وقواعد ترسخت في التطبيق، حتى أضحى بعضها محل اتفاق بين جمهورِ المحاسبين كمبدأ القيد المزدوج. بيد أنّ كثيراً من تلك الأعراف قد توافرت لها بدائل متعددة، ولم يتم الاتفاق على أفضلية بديلٍ محددٍ منها، مما أدى إلى الإفصاحِ عن المعاملةِ ذاتها بطرائقٍ مختلفة، وهذا بدورهِ أفضى إلى صعوبةِ المقارنةِ بين القوائمِ الماليةِ للشركاتِ، فضلاً عن احتمالِ تقديم معلومات قد لا تعطي صورةً صحيحةً عن المركزِ المالي وحسابات النتيجة.

وفي العقودِ الأخيرةِ تطورت وتضاعفت الاستثمارات والمعاملات الاقتصادية والتجارية بين دولِ العالم، ونشأت الاتحادات الاقتصادية الإقليمية، كما انتشرت الشركات متعددة الجنسية، وتضاعفت أرباحها من خارجِ بلدانها حتى غدا أكثر من 50% من أرباحها تحقق من عمليات خارجية، كما زادت استثمارات الـــدول الناميـــة في الدولِ المتقدمة، وزادت عمليات الاندماج والاستحواذ على مستوى عالمي، ففي العام 2015م وصلت حالات الاندماج إلى أكثر من 2300 حالة اندماج أو استحواذ بقيمة اجمالية تزيد على 4.7 تريليون دولار.

ومما زاد من تشابكِ تلك العلاقات التغيرات السياسية التي شهدها العالمُ في عقدِ التسعينيات من القرن الماضي وفي العقدين الأولين من هذا القرن. كل تلك العوامل ألقت بظلالها على تلك العلاقات ودعمت التوجه نحو عولمة أسواق المال. ومع تواري الاتحاد السوفيتي من خريطةِ العالم تزايد الاتجاه العالمي صوب نظم

السوق وتحويل بعض وحدات القطاع العام إلى الخاص في كثيرٍ من الدول، الأمر الذي أفضى إلى تزايدِ فرص الاستثمارات العالمية. كما أدى السعي نحو تحقيق التكامل الاقتصادي بين دولِ أوروبا والتطور الهائل في نظمِ الاتصالات الدولية والحاسبات إلى العمل على إيجادِ نوع من التكاملِ الاقتصادي على المستوى الدولي، فتزايدت عملية التبادل التجاري الدولي مما أدى إلى ظهور المنظمات الدولية التي تتولى تنظيم التجارة العالمية. مثل الاتفاقية العامة للتعريفة الجمركية والتجارة GAAT سنة 1986م، التي حل محلها منظمة التجارة العالمية WTO سنة 1995م. وغدت الاستثمارات تنساب بين الدول، فبينما كان معدلها السنوي خمسين مليار دولار في السنواتِ 83- 1985م، ارتفع هذا المعدل إلى مئتي مليار دولار خلال السنوات 89- 1991م.

ومع تزايد انتشار مفهوم العولمة في الآونة الأخيرة، وتزايد التوجه العالمي نحو عولمة كثير من مناحي الحياة اقتصادية، اجتماعية، سياسية، ثقافية وإعلامية. ومن الواضح أنّ أبرز مظاهر العولمة يتمثل في عولمة الاقتصاد، إذ زادت الشركات متعددة الجنسية بشكلٍ كبير في العقدِ الأخير من القرن العشرين وفي بداية القرن الواحد والعشرين، كما بدأت كثير من أسواق البورصة تأخذ شكل العالمية، فأنظم بعضها إلى منظمةٍ عالمية واحدة هي المنظمة الدولية لهيئات أسواق الأوراق المالية International Organization of Securities Commission (IOSCO)، التي تشترط على أية سوق للبورصة تنوي الانضمام لها الالتزام

بقواعد محددة ومعايير محاسبية موحدة إلى حد ما من قبل الشركات المسجلة أسهمها في تلك الأسواق.

وقد انعكست آثار تلك التطورات على المحاسبةِ من ناحيتين: فقد تزايدت الأهمية النسبية للمعلوماتِ المحاسبية لدى المتعاملين في أسواق المالِ العالمية من ناحية، كما اتسعت قاعدة مستخدمي تلك المعلومات لتشمل المستخدمين المحليين فضلاً عن المستخدمين الآخرين على نطاقٍ دولي من ناحيةٍ أخرى، هذا فضلاً عن استمرار الاعتماد على المعلومات المحاسبية التي كانت ولا زالت تحتل مكان الصدارة بين مصادر المعلومات المختلفة من وجهة نظر معظم متخذي القرارات والمستخدمين الرئيسين لتلك المعلومات.

ونتاجاً لعدم مسايرة المحاسبة بفروعها التقليدية لهذهِ الحالة ظهرت الحاجة إلى فرع جديد من فروع المحاسبة يخصص لمتابعة تلك التطورات والعمل على توفير المعالجات المناسبة لها، بحيث يتم تقديم المعلومات المطلوبة لهذا النوع من المستخدمين الذين تتجاوز اهتماماتهم المستوى المحلي إلى المستوى الدولي بلغة يفهمونها ويتعاملون معها بالنظر إلى أنّ المحاسبة هي لغة الأعمال، هذا الفرع هو المحاسبة الدولية.

ولتحقيق الحاجة أعلاه يأتي هذا الكتاب في طبعته الرابعة والتي تأتي بعد قرار مهم في اليمن هو تبني المعايير الدولية للتقارير المالية من قبل الشركات العاملة في اليمن، وتبني قسم المحاسبة في جامعة صنعاء تحديث مناهج القسم لتشمل متطلبات المعايير الدولية للتقارير المالية في المواد ذات العلاقة والتي كان

لهذا الكتاب في طبعاته السابقة دوراً مهماً في الوصول لتلك القناعات. ويتكون الكتاب من سبعة فصول، يناقش الفصل الأول كيفية ظهور المحاسبة الدولية ودواعي ظهور هذا الفرع من المحاسبة والعوامل التي أسهمت في ذلك والعولمة وأثرها على المحاسبة الدولية، ويستعرض الفصل الثاني تبني المعايير المعايير الدولية للتقارير المالية مبيناً مفهوم المعايير ومدى الحاجة لها والاختلافات المحاسبية على المستوى الدولي، فضلاً عن شرح مفهوم عملية التوافق بين المعايير المحاسبية على المستوى الدولي ومدى الحاجة إليها وعرض وجهات نظر مؤيدي ومعارضي العمل على تحقيق نوع من التوافق بين المعايير المحاسبية على المستوى الدولي، بالإضافة لشرح مفهوم التحول في إعداد التقارير المالية والتحول الدولي نحو المعايير الدولية للتقارير المالية وتبني المعايير الدولية للتقارير المالية. كما تناول الفصل الثالث عرضاً للمنظمات التي تعمل على إعداد المعايير المحاسبية على المستوى الدولي مبرزاً أهدافها ودور كل منها في العمل على إعداد المعايير المحاسبية على المستوى الدولي أو الإقليمي، وخصص الفصل الرابع لعرض متطلبات المعايير المحاسبية الدولية ومقارنتها مع مشتملات التشريعات المحاسبية اليمنية أمّا الفصل الخامس فأفرد لإلقاء نظرة على مهنة المحاسبة في بعض الدول اخترنا منها الولايات المتحدة وبريطانيا وفرنسا وألمانيا مركزاً على تطور المحاسبة في هذه البلدان وأهداف مستخدمي البيانات المالية فيها، بالإضافة إلى عرض لوضع مهنة المحاسبة في الدول النامية، ومهنة المحاسبة في اليمن، نوقش فيه وضع مهنة المحاسبة في اليمن والصعوبات التي تواجهها وأهداف مستخدمي القوائم المالية،

وتبني المعايير الدولية للتقارير المالية في اليمن. كما تناول الفصل السادس القوائم المالية الموحدة للشركات القابضة والشركات التابعة لها موضحاً الأسباب الداعية لإعداد تلك القوائم والخلفية النظرية لها وكيفية إعدادها في ظل الطرائق المختلفة المتعارف عليها، طريقة الاستحواذ وطريقة الشراء وطريقة توحيد المصالح، فضلاً عن الأساليب التي تتبعها الشركات القابضة للمحاسبة عن نتائج عمليات الشركات التابعة لها في دفاترها وفي قوائمها المالية المستقلة والقوائم المالية الموحدة، كما عرض الفصل السابع والأخير كيفية معالجة التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية سواء في تاريخ المعاملات بالعملة الأجنبية أو في تاريخ القوائم المالية وكذلك عرض عقود الصرف الأجلة وكيفية معالجتها محاسبياً وترجمة القوائم المالية للمنشآت الأجنبية التابعة من العملة المحلية للشركة الأجنبية إلى عملة الشركة القابضة كما اختتم الكتاب بملحق لإعداد القوائم المالية الموحدة وفقاً للمعايير الدولية للتقارير المالية وقائمة المصادر.

وأخيراً يسرني أن أتوجه بخالص شكري وتقديري للزملاء في قسم المحاسبة في جامعة صنعاء على تعاونهم وتقديمهم للنصح الصادق عند إعداد هذه الطبعة، وهي كذلك لطلاب قسم المحاسبة في الدفعات المختلفة لملاحظاتهم اثناء تدريس المادة في الطبعات السابقة وأطيب مناي بالخير لكل من قدم عون أو مساعدة سائلاً المولى سبحانة وتعالى أن يجزي الجميع عني خير الجزاء إنّه على مايشاء قدير.

وفي الأخير أرجوا المولى عزوجل أن أكون قد وفقت في عرض محتويات هذا الكتاب بطريقة يسهل فهمها من قبل الطلاب والمهتمين في هذا المجال وأن

يكون هذا الكتاب إضافة حقيقية للمكتبة العربية عموماً والمكتبة اليمنية خصوصاً التي تفتقر إلى مثل هذا النوع من الكتب التي تتناول المواضيع التي يشملها هذا الكتاب. وبإذن الله نعمل على تطوير هذا الكتاب في طبعاته التالية لاسيما وأنّ هذا الفرع من فروع المحاسبة يتطور باستمرار لتوفير المعلومات اللازمة للمستخدمين الذين تتغير حاجاتهم للمعلومات من فترة لأخرى ومع كل تغير في عالم المال والأعمال.

وما توفيقي إلاّ بالله فهو سبحانه ولي الهداية والتوفيق،،،

أ. م. د. عبدالحميد مانع الصيح

صنعاء 2020م

الموضوع	الصفحة
الجديد في هذه الطبعة	7
المقدمة	9
فهرس الكتاب	15
الجزء الأول: الإطار النظري للمحاسبة الدولية	31
الفصل الأول: الأبعاد الدولية للمحاسبة	33
1-1: مقدمة	33
1-2: ظهور المحاسبة الدولية	34
1-3: العوامل التي أسهمت في ظهور المحاسبة الدولية	36
1-3-1: تطور التجارة الدولية	36
1-3-2: ظهور الشركات متعددة الجنسية	36
1-3-3: تدويل أسواق المال	37
1-3-4: تزايد التفكير نحو العالمية	37
1-3-5: الربحية العالية للعملياتِ الدولية مقارنة بالمحلية	38
1-3-6: بطأ تطور المحاسبة	38
1-3-7: صعوبة مقارنة القوائم المالية للشركاتِ من أقطارِ مختلفة	38
1-3-8: تدويل علم المحاسبة	38
1-3-9: تدويل مهنة المحاسبة	39
1-3-10: إهتمام الهيئات والمنظمات المحاسبية بالمحاسبة الدولية	40
1-3-11: التباين في الظروف والعوامل البيئية بين الدول	40
1-3-12: أثر المستثمرين والتكتلات الدولية والدول النامية	40
1-3-13: النظام النقدي الدولي	40

الموضوع	الصفحة
1-4: تعريف المحاسبة الدولية	41
1-5: مجال المحاسبة الدولية	42
1-6: العولمة وأثرها على المحاسبة الدولية	44
1-6-1: العوامل التي أسهمت في الإسراع بالعولمة	44
1-6-2: أبعاد ظاهرة العولمة	45
أسئلة وتمارين الفصل الأول	47
الفصل الثاني: تبني المعايير الدولية للتقارير المالية	49
2-1: مقدمـــة	49
2-2: مفهوم المعايير المحاسبية	49
2-3: الاختلافات المحاسبية على مستوى العالم	51
2-3-1: أسباب الاختلافات المحاسبية على مستوى العالم	52
2-3-2: المشاكل التي تنتج عن الاختلافات المحاسبية على مستوى العالم	55
2-3-3: أنواع الاختلافات المحاسبية عالمياً	57
2-4: مفهوم التوافق	62
2-5: الحاجة إلى التوافق بين المعايير المحاسبية على المستوى الدولي	64
2-6: التوافق بين المعارضة والتأييد	67
2-6-1: معارضو التوافق ومعوقاته	67
2-6-1-1: اختلاف العوامل البيئية	67
2-6-1-1-1: العوامل الاقتصادية	67
2-6-1-1-2: العوامل السياسية	68
2-6-1-1-3: العوامل القانونية	70

الموضوع	الصفحة
2-6-1-1-4: العوامل الثقافية	71
2-6-1-1-5: العوامل الاجتماعية	72
2-6-1-2: اختلاف أغراض المحاسبة والنظم واللوائح التي تحكم مهنة المحاسبة	73
2-6-1-3: الاعتزاز بالقطرية	73
2-6-1-4: لا تؤدي عملية التوافق إلى تقديم القوائم المطلوبة لتلبية الأهداف القومية	73
2-6-2: مؤيدو التوافق ومزاياه	74
2-7: التحول الدولي في إعداد التقارير المالية	81
2-7-1: المؤيدين والمعارضين للتحول الدولي لمعايير إعداد التقارير المالية	82
2-7-1-1: حجج المؤيدين للتحول الدولي لمعايير إعداد التقارير المالية	82
2-7-1-2: حجج المعارضين للتحول الدولي لمعايير إعداد التقارير المالية	83
2-7-2: التحول الدولي نحو المعايير الدولية التقارير المالية	84
2-8: تبني المعايير الدولية للتقارير المالية	86
أسئلة وتمارين الفصل الثاني	88
الفصل الثالث : المنظمات التي تعمل على إعداد المعايير المحاسبية الدولية	91
3-1: مقدمة	91
3-2: الجماعة الأوروبية	91
3-3: الأمم المتحدة	92
3-4: منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية	95
3-5: جمعية المحاسبة لدول أمريكا اللاتينية	95
3-6: اتحاد محاسبي آسيا والباسيفك	96
3-7: اتحاد المحاسبين الآسيويين	96

الموضوع	الصفحة
3-8: الاتحاد العربي للمحاسبين والمراجعين العرب	96
3-9: هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية	96
3-10: الاتحاد الدولي للمحاسبين	97
3 11: مجلس المعايير المحاسبية الدولية	97
3-11-1:مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية	97
3-11-2:مجلس المعايير المحاسبية الدولية	99
3-11-3: المجلس الاستشاري للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية	99
3-11-4: لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية	99
3-11-5: مجموعات العمل	100
3-11-6: أسلوب عمل مجلس المعايير المحاسبية الدولية	100
أسئلة الفصل الثالث	101
الفصل الرابع: المعايير الدولية للتقارير المالية والمعايير المحاسبية الدولية والتشريعات المحاسبية اليمنية	103
4-1: مقدمـــة	103
4-2: المعايير الدولية للتقارير والمعايير المحاسبية الدولية	103
4-3: التشريعات المحاسبية اليمنية	105
4-4: مقارنة المعايير المحاسبية الدولية مع التشريعات المحاسبية اليمنية	106
4-4-1: المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (1) تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى	106
4-4-2: المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (2) الدفع على أساس الأسهم	107

الموضوع	الصفحة
4-4-3: المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (3) إندماج الأعمال	108
4-4-4: المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (4) عقود التأمين	110
4-4-5: المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (5) الأصول غير المتداولة المحتفظ بها بغرض البيع والعمليات غير المستمرة	110
4-4-6: المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (6) استكشاف وتقييم الموارد المعدنية	111
4-4-7: المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (7) الأدوات المالية: الإفصاحات	112
4-4-8: المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (8) القطاعات التشغيلية	113
4-4-9: المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (9) الأدوات المالية	114
4-4-10: المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (10) القوائم المالية الموحدة	119
4-4-11: المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (11) الترتيبات المشتركة	121
4-4-12: المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (12) الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى	122
4-4-13: المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (13) قياس القيمة العادلة	123
4-4-14: المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (14) حسابات التأجيل التنظيمية	125
4-4-15: المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (15) الإيرادات من العقود مع العملاء	127
4-4-16: المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (16) الإيجارات	129
4-4-17: معيار المحاسبة الدولي (1) عرض القوائم المالية	132
4-4-18: معيار المحاسبة الدولي (2) المخزون	137
4-4-19: معيار المحاسبة الدولي (7) قائمة الدتفقات النقدية	138
4-4-20: معيار المحاسبة الدولي (8) السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء	139
4-4-21: معيار المحاسبة الدولي (10) الأحداث بعد فترة إعداد التقارير	141

الموضوع	الصفحة
4-4-22: معيار المحاسبة الدولي (12) ضرائب الدخل	142
4-4-23: معيار المحاسبة الدولي (16) الممتلكات والمصانع والمعدات	145
4-4-24: معيار المحاسبة الدولي (19) منافع الموظفين	147
4-4-25: معيار المحاسبة الدولي (20) محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية	151
4-4-26: معيار المحاسبة الدولي (21) آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية	152
4-4-27: معيار المحاسبة الدولي (23) تكاليف الاقتراض	154
4-4-28: معيار المحاسبة الدولي (24) الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة	155
4-4-29: معيار المحاسبة الدولي(26) المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد	157
4-4-30: معيار المحاسبة الدولي (27) القوائم المالية المنفصلة	158
4-4-31: معيار المحاسبة الدولي (28) الاستثمارات في المشآت الزميلة والمشاريع المشتركة	158
4-4-32: معيار المحاسبة الدولي (29) التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع	160
4-4-33: معيار المحاسبة الدولي (32) الأدوات المالية: العرض	161
4-4-34: معيار المحاسبة الدولي (33) حصة السهم من الأرباح	163
4-4-35: معيار المحاسبة الدولي (34) التقارير المرحلية	164
4-4-36: معيار المحاسبة الدولي (36) الهبوط قيمة الأصول	165
4-4-37: معيار المحاسبة الدولي (37) المخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة	168

الموضوع	الصفحة
4-4-38: معيار المحاسبة الدولي (38) الأصول غير الملموسة	170
4-4-39: معيار المحاسبة الدولي (40) العقارات الاستثمارية	173
4-4-40: معيار المحاسبة الدولي (41) الزراعة	175
4-5: معيار الصناعات الصغيرة والمتوسطة	176
أسئلة الفصل الرابع	181
الفصل الخامس: نظرة في مهنة المحاسبة في بعض الدول	185
5-1: مقدمـــة	185
5-2: مهنة المحاسبة في بريطانيا والولايات المتحدة	185
5-2-1: تطور المعايير المحاسبية في بريطانيا والولايات المتحدة	186
5-2-1-1: تطور المعايير المحاسبية في بريطانيا	186
5-2-1-2: تطور المعايير المحاسبية في الولايات المتحدة الأمريكية	188
5-2-2: هدف القوائم المالية ومستخدموها في بريطانيا والولايات المتحدة	191
5-2-2-1: هدف القوائم المالية ومستخدموها في بريطانيا	192
5-2-2-2: هدف القوائم المالية ومستخدموها في الولايات المتحدة	193
5-3: مهنة المحاسبة في فرنسا ألمانيا	195
5-3-1: تطور التشريعات والمعايير المحاسبية في فرنسا وألمانيا	195
5-3-1-1: تطور التشريعات والمعايير المحاسبية في فرنسا	195
5-3-1-2: تطور المعايير والتشريعات المحاسبية في ألمانيا	198
5-3-2: أهداف القوائم المالية ومستخدموها في فرنسا وألمانيا	200

الموضوع	الصفحة
5-3-2-1: أهداف القوائم المالية ومستخدموها في فرنسا	200
5-3-2-2: أهداف القوائم المالية ومستخدموها في ألمانيا	201
5-4: مهنة المحاسبة في الدول النامية	203
5-4-1: واقع مهنة المحاسبة في الدول النامية	204
5-4-2: المعايير المحاسبية في الدول النامية	209
5-5: مهنة المحاسبة في اليمن	212
5-5-1: تنظيم مهنة المحاسبة	215
5-5-1-1: المتطلبات العلمية	215
5-5-1-2: الخبرة العملية	215
5-5-1-3: الامتحانات المطلوبة	215
5-5-2: الجهات والمنظمات المشرفة على المحاسبة في اليمن	216
5-5-2-1: الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة	216
5-5-2-2: لجنة المحاسبين القانونيين	217
5-5-2-3: جمعية المحاسبين اليمنيين	218
5-5-2-4: جمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين	218
5-5-2-5: المجلس الأعلى لمهنة المحاسبة والمراجعة	219
5-5-3: التعليم المحاسبي	221
5-5-3-1: المدارس والمعاهد والكليات المحاسبية	221
5-5-3-2: الهيئة التدريسية	222

الموضوع	الصفحة
5-5-3-3: المنهج الدراسي	223
5-5-4: المعايير المحاسبية	224
5-5-5: معايير المراجعة وأدلة السلوك المهني	226
5-5-6: هدف القوائم المالية ومستخدموها في اليمن	226
5-5-6-1: هدف القوائم المالية	226
5-5-6-2: المستخدمون الرئيسون للقوائم المالية في اليمن	228
5-5-7: تبني المعايير الدولية للتقارير المالية في اليمن	231
أسئلة الفصل الخامس	235
الجزء الثاني: جوانب التطبيق العملي في المحاسبة الدولية	239
الفصل السادس: القوائم المالية الموحدة	241
6-1: مقدمـــة	241
6-2: طبيعة القوائم المالية الموحدة	245
6-3: المعالجة المحاسبية للاندماج عن طريق السيطرة	247
6-3-1: المحاسبة وفقاً لطريقة الاستحواذ	247
6-3-2: المحاسبة وفقاً لطريقة الشراء	249
6-3-3: المحاسبة وفقاً لطريقة اندماج الحقوق	251
6-4: المعالجة المحاسبية وإعداد القوائم المالية الموحدة في تاريخ اندماج شركة تابعة مملوكة بالكامل وفقاً لطريقةِ الاستحواذ	253
6-4-1: ورقة العمل التي تستخدم لإعداد القوائم الموحدة	256

الموضوع	الصفحة
6-4-2: القوائم المالية الموحدة	261
6-5: المعالجة المحاسبية وإعداد القوائم المالية الموحدة في تاريخ اندماج شركة تابعة مملوكة جزئياً وفقاً لطريقةِ الاستحواذ	263
6-5-1: ورقة العمل التي تستخدم لإعداد القوائم المالية الموحدة	268
6-5-2: القوائم المالية الموحدة	272
6-6: القوائم المالية الموحدة في الفترات التالية للاندماج وفقاً لطريقة الاستحواذ	274
6-6-1:المحاسبة عن نتائج عمليات الشركة التابعة المملوكة بالكامل وفقاً لطريقة الاستحواذ	274
أولاً: طريقة الملكية	275
ثانياً: طريقة التكلفة	276
ثالثاً: طريقة الملكية الجزئية	277
6-6-1-1: تسوية صافي دخل الشركة التابعة وفقاً لطريقةِ الشراء	281
6-6-1-2: إجراء عملية التسوية وإعداد ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة	284
6-6-1-3: القوائم المالية الموحدة	289
6-6-2: المحاسبة عن نتائج عمليات الشركة التابعة المملوكة جزئياً وفقاً لطريقة الاستحواذ	290
6-6-2-1: كيفية إجراء التسوية في ورقة العمل	295
6-6-2-2: القوائم المالية الموحدة	300
6-7: المعالجة المحاسبية وإعداد القوائم المالية الموحدة في تاريخ اندماج شركة تابعة مملوكة بالكامل وفقاً لطريقةِ الشراء	302

الموضوع	الصفحة
6-7-1: ورقة العمل التي تستخدم لإعداد القوائم الموحدة	306
6-7-2: قائمة المركز المالي الموحدة	309
6-8: المعالجة المحاسبية وإعداد القوائم المالية الموحدة في تاريخ اندماج شركة تابعة مملوكة جزئياً وفقاً لطريقةِ الشراء	310
6-8-1: ورقة العمل التي تستخدم لإعداد القوائم المالية الموحدة	314
6-8-2: قائمة المركز المالي الموحدة	317
6-8-3: الحقوق غير المسيطرة (حقوق الأقلية)	318
6-8-3-1: نظرية الشركة القابضة	318
6-8-3-2: نظرية الوحدة	318
6-8-4: الأساليب البديلة لتقويم الشهرة	319
6-8-5: المعالجات المحاسبية في المعايير الدولية	320
6-8-6: المكسب من الشراء في القوائم المالية الموحدة	321
6-9: القوائم المالية الموحدة في الفترات التالية للاندماج وفقاً لطريقة الشراء	324
6-9-1:المحاسبة عن نتائج عمليات الشركة التابعة المملوكة بالكامل في الفترة التالية للاندماج وفقاً لطريقة الشراء	324
6-9-1-1: تسوية صافي دخل الشركة التابعة وفقاً لطريقةِ الشراء	326
6-9-1-2: إجراء عملية التسوية وإعداد ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة	329
6-9-1-3: القوائم المالية الموحدة	333
6-9-2: المحاسبة عن نتائج عمليات شركة تابعة مملوكة جزئياً وفقاً لطريقة الشراء في الفترة التالية للاندماج	335

الموضوع	الصفحة
6-9-2-1: كيفية إجراء التسوية في ورقة العمل	339
6-9-2-2: القوائم المالية الموحدة	344
6-10: إعداد القوائم المالية الموحدة وفقاً لطريقةِ اندماج الحقوق	346
6-10-1: إعداد القوائم المالية الموحدة في تاريخ اندماج شركة تابعة مملوكة بالكامل وفقا لطريقةِ اندماج الحقوق	347
6-10-1-1: ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة	350
6-10-1-2: القوائم المالية الموحدة	353
6-10-2: إعداد القوائم المالية الموحدة في تاريخ اندماج شركة تابعة مملوكة جزئياً وفقا لطريقةِ اندماج الحقوق	355
6-10-2-1: ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة	357
6-10-2-2: القوائم المالية الموحدة	361
6-10-3: إعداد القوائم المالية الموحدة عن الفترة التالية لاندماج شركة تابعة مملوكة بالكامل وفقا لطريقةِ اندماج الحقوق	363
6-10-3-1: ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة	366
6-10-3-2: القوائم المالية الموحدة	369
6-10-4: إعداد القوائم المالية الموحدة عن الفترة التالية لاندماج شركة تابعة مملوكة جزئياً وفقا لطريقةِ اندماج الحقوق	370
6-10-4-1: ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة	373
6-10-4-2: القوائم المالية الموحدة	376
أسئلة وتمارين الفصل السادس	379

الموضوع	الصفحة
الفصل السابع: ترجمة العملات الأجنبية	407
7-1: مقدمـــة	407
7-2: تطور المعايير المحاسبية المتعلقة بترجمة العمليات الأجنبية	408
7-3: أساليب معالجة ترجمة العمليات الأجنبية في المعايير المحاسبية الدولية	410
7-4: أهداف الترجمة	411
7-5:المفاهيم المرتبطة بعملية الترجمة	411
7-5-1: مفهوم العملة الوظيفية	411
7-5-2: العملة الأجنبية	414
7-5-3: العملة المحلية	414
7-5-4: عملة التقرير	414
7-5-5: الترجمة	414
7-5-6: إعادة القياس	415
7-6: المشتريات والمبيعات بالعملة الأجنبية	416
7-6-1: المشتريات بالعملة الأجنبية	417
7-6-2: المعبيات بالعملة الأجنبية	418
7-7: عقود الصرف المؤجلة	420
7-7-1: عقد الصرف المؤجل لغرض المضاربة	421
7-7-2: عقد الصرف المؤجل الذي لا يستهدف تجنب مخاطر محددة	423
7-7-3: عقد الصرف المؤجل المخصص للوفاء بالتزام قابل للتحديد	429
7-7-4: عقد الصرف المؤجل لحماية صافي الاستثمار في منشأة أجنبية	433
7-8: القوائم المالية الموحدة عن الفروع أو الشركات التابعة الأجنبية	434

الموضوع	الصفحة
7-8-1: إعادة قياس القوائم المالية للفروع أو الشركات التابعة الأجنبية	434
7-8-2: ترجمة القوائم المالية للفروع أو الشركات التابعة الأجنبية	436
أسئلة وتمارين الفصل السابع	439
ملحق الكتاب: إعداد القوائم المالية الموحدة باتباع المعايير المحاسبية الدولية	451
مراجع الكتاب	531

الجزء الأول

الإطار النظري للمحاسبة الدولية

الجزء الأول
الإطار النظري للمحاسبة الدولية

يشتمل هذا الجزء على عرضٍ للإطار النظري للمحاسبة الدولية، متناولاً الأبعاد الدولية للمحاسبة مبينا كيفية ظهور هذا الفرع من فروع المحاسبة وأثر العولمة عليها، وبزوغ مفهوم التوافق بين المعايير المحاسبية على المستوى الدولي وأهميته، زيادةً على تناول المنظمات الدولية التي تعمل على التنسيق بين المعايير المحاسبية على المستوى الدولي أو الإقليمي، فضلاً عن عرض لأهم متطلبات المعايير المحاسبية الدولية مقارنة مع متطلبات التشريعات المحاسبية اليمنية، وإعطاء نبذة مختصرة عن مهنة المحاسبة في كل من بريطانيا، الولايات المتحدة، فرنسا، ألمانيا، الدول النامية، واليمن، وذلك في خمسة فصول هي:

الفصل الأول: الأبعاد الدولية للمحاسبة

الفصل الثاني: التوافق المحاسبي الدولي

الفصل الثالث : المنظمات التي تعمل على إعداد المعايير المحاسبية الدولية

الفصل الرابع: المعايير الدولية للتقارير المالية والمعايير المحاسبية الدولية والتشريعات المحاسبية اليمنية

الفصل الخامس: نظرة في مهنة المحاسبة في بعض الدول

الفصل الأول

الأبعاد الدولية للمحاسبة

International Dimensions of Accounting

1-1: مقدمة

نشأت المحاسبة منذ بدء التعامل الإنساني وتبادل السلع في شكلٍ مقايضة. بيد أنّ ظهور المحاسبة كعلم قد تزامن مع استخدام النقود كوسيلةٍ للتبادل. وقد كانت البداية الحديثة من المدن الإيطالية في القرنين الثالث عشر والرابع عشر الميلاديين، مرورا بعصر الاستعمار الأوروبي الذي قامت كل دولة فيه بنقل نظمها المحاسبية للبلدان التي استعمرتها. وكأي علم فقد مرت المحاسبة عبر مراحل عدة من التجديد والتطوير، ولم تعد تحصر عملها في مسكِ الدفاتر والسجلات المحاسبية وإعداد القوائم المالية، بل غدت نظاماً للمعلومات يهدف إلى تقديم المعلومات الاقتصادية ذات الفائدة لمتخذي القرارات داخل وخارج المنشأة. كما لم تظل المحاسبة مجرد مرشد للإدارة أثناء قيامها بأعمالِ التشغيل اليومية فحسب، بل أضحت تساعدها في تصميمِ الخطط والسياسات المستقبلية وتقييمها. ويذهب البعض (Rathor, 1996: 1) إلى أنّ المحاسبة دولية بطبيعتها، كما سيتضح من خلال الصفحات التالية، ولذلك ظهر قبل عقودٍ قليلةٍ فرع جديد للمحاسبة يهتم بالأبعاد الدولية للمحاسبة أطلق عليها المحاسبة الدولية.

وإذا كانت المحاسبة المالية تهتم باحتياجات المستخدم الخارجي، والمحاسبة الإدارية تهتم باحتياجات المستخدم الداخلي (الإدارة) في الوقت الحاضر، فإن المحاسبة الدولية أصبح يناط بها الاهتمام باحتياجات المستخدم الدولي.

1-2: ظهور المحاسبة الدولية International Accounting Appearance

تحظى القوائم المالية بوصفها مصدراً للمعلومات بأهميةٍ لدى مستخدميها. وتتزايد أهميتها عند رجال الأعمال الذين تخطى اهتمامهم بها المستوى المحلي والإقليمي إلى المستوى الدولي، وإذا كانت المنشآت تتسم بالديناميكية، فإنّ المعلومات عنها ينبغي أن تكون كذلك. ومرجع ذلك توسع مجال الاستثمار وتنوع أدواته لاسيما بعد نشوء الشركات متعددة الجنسية ونمو واتساع أسواق المال الدولية وانسيابية الاستثمار بين البلدان. ويذكر أحد الكتاب (Choi & Levish, 1991: 13) أنّ الصفقات التي تمت في بورصة نيويورك على أسهم الشركات الأجنبية خلال سنة 1988م قد بلغت قيمتها الإجمالية (140) بليون دولار وبما يعادل تسعة أضعاف ما كانت عليه سنة 1982م، كما أنّ القيمة الإجمالية للصفقات التي تمت في أسواق المال الأجنبية على أسهم الشركات الأمريكية قد تضاعفت خمس مرات على مدار الفترة الزمنية نفسها لتصل إلى (380) بليون دولار. كما بلغت نسبة الأسهم الأجنبية المسجلة في سوق أمستردام للأوراق المالية 50% من إجمالي الأسهم المسجلة في السوق سنة 1991م (Peller & Schwitter, 1991: 4.2). أما في قارة أفريقيا فقد زادت الاستثمارات الأجنبية المباشرة من(52.21) مليار دولار سنة 1980م إلى(143.87) مليار سنة 1988م (UN, 1990: 4).

وقد شكل هذا التوسع في الاستثماراتِ في أسواق المال تحدياً للمحاسبين لتوفير نوع من التوافق بين المعايير المتبعة في إعدادِ القوائم المالية على المستويين الإقليمي والدولي.

وأمام هذه التحديات لم يقفِ المحاسبون مكتوفي الأيدي بل بدأو في مناقشتها سواء أكان على المستوى الإقليمي أم الدولي. فعمدوا إلى عقد المؤتمرات الدولية لمناقشةِ هذه القضايا كان أولها المؤتمر الدولي للمحاسبين الذي انعقد في مدينةِ

لويس سنة 1904م. وتوالت المؤتمرات الدولية لمناقشةِ هذه المشاكل كما تظهر في الجدول رقم (1-1).

جدول رقم (1-1) تاريخ ومكان انعقاد المؤتمرات المحاسبية الدولية

م	تاريخ	المكان	م	تاريخ	المكان	م	تاريخ	المكان
1	1904	لويس	7	1957	أمستردام	13	1987	طوكيو
2	1926	أمستردام	8	1962	نيويورك	14	1992	واشنطن
3	1929	نيويورك	9	1967	باريس	15	1997	باريس
4	1933	لندن	10	1972	سدني	16	2002	هونج كونج
5	1937	برلين	11	1977	ميونخ	17	2006	إسطنبول
6	1952	لندن	12	1982	مكسيكيو			

أعدّ الجدول بالاعتماد على:

(Rueschhoff, 1976: 144; Choi & Muller, 1984:501, IFAC, 1996:10 And Doupnik, & Perera, 2015)

ويمثل انعقاد المؤتمر الدولي التاسع للمحاسبين في باريس سنة 1967م أولَ محاولة جادة لمعالجةِ المشاكل المحاسبية على مستوى عالمي، والذي أكد على أهمية العمل على إجراء نوع من التوافق بين المبادئ المحاسبية على المستوى الدولي وتشكيل هيأة عمل دولية، أوصت بتشكيل لجنة التعاون الدولي لمهنةِ المحاسبة International Coordination Committee for Accounting Profession (ICCAP) ، وقد أقر تشكيل هذه اللجنة من ممثلي كل من أستراليا، كندا، ألمانيا، فرنسا، الهند، اليابان، المكسيك، هولندا، الفليبين، المملكة المتحدة، والولايات المتحدة، وهذه بدورها أقرت إنشاء لجنة المعايير المحاسبية الدولية International Accounting Standards Committee (IASC) في حزيران (يونيو) سنة 1973م (Rueschhoff, 1976: 144-145).

1-3: العوامل التي أسهمت في ظهور المحاسبة الدولية

Forces that are driving the field of International Accounting

أدت عوامل ومتغيرات عدة إلى ظهورِ فرعٍ جديدٍ للمحاسبة هو فرع المحاسبة الدولية. ويظهر استعراض هذه العوامل مدى أهمية هذا الفرع من فروع المحاسبة ودوره الإيجابي في تلبية متطلبات المستثمر الدولي من المعلوماتِ المحاسبية، ومن أهم هذه العوامل ما يلي (Rathor, 1996: 1-3& Choi& Muller, 1992: 1-15):

1-3-1: تطور التجارة العالمية

على الرغم من أنّ التجارة العالمية كانت تتم بين البلدان منذ أمد طويل، فإنّ العقود القليلة الماضية قد شهدت تغيراً في حجمِ وخصائص التجارة العالمية. فلقد أفضى تطور عمليات تنقل بعض عوامل الإنتاج كرأس المال والعمل إلى إيجاد أرضية جديدة أسهمت في إيجادِ أسواق دولية جديدة للبضائعِ والخدمات ورأس المال، مما أدى إلى تزايد علاقات اقتصاديات البلدان. وقد ألقت كل هذه التطورات بظلالها على المحاسبة فتزايدت المشاكل المحاسبية ممّ دعا إلى تطوير فرع خاص من المحاسبة ذو بُعدٍ دولي.

1-3-2: ظهور الشركات متعددة الجنسية

يعد ظهور الشركات متعددة الجنسية في المحيطِ الدولي أهم العوامل التي أدت إلى تزايد أهمية المحاسبة الدولية. فلقد تغلغلت هذه الشركات في الدراساتِ التي أجريت حول العلاقات الدولية، كما أنّ مديونيات هذه الشركات قد أضحت مفردة ثابتة في المحادثات بين معظم حكومات العالم.

وتنتج هذه الشركات ثلث الإنتاج العالمي، كما أدى نشاطها إلى زيادةِ مهمةٍ في التجارةِ الدولية وتدفق الأموال بين الدول. وفي حين ينظر البعض إلى هذهِ الشركات كمؤسساتٍ اقتصادية كفؤة وكناقلٍ للمعارفِ والمهارات لأقطارٍ عدة، فإنّ البعض يرى أنّها تمثل أخطبوطاً كونياً بالنظرِ لكونها في الحدودِ الدنيا تنشر التلوث في العالم كله، ناهيك عن استغلالها لخيراتِ كثيرٍ من البلدان. والواقع أنّ كلا

النظرتين تحوي قدراً من الحقيقة، ولا يتسع المجال هنا لسردِ مزايا وعيوب هذه الشركات بقدر ما يقتضي الأمر الإشارة إلى دور هذه الشركات في ظهورِ المحاسبة الدولية.

فلقد أسفر عن نشاط هذه الشركات نقل التطبيقات المحاسبية من قطرٍ لآخر، وكذلك ظهور مشاكل محاسبية لا مناص من أخذها في الحسبان. فبالنظر لعدم وجود عملة عالمية مقبولة وتغير أسعار صرف العملات نحو بعضها، فينبغي المحاسبة عن ترجمة العملات الأجنبية، وكذلك اختلاف نظم الضرائب والجمارك والتشريعات الحكومية والتضخم والمخاطر السياسية، فضلاً عن مشاكل أسعار التحويل والحاجة لإعدادِ القوائم المالية المجمعة للشركات التابعة الأجنبية، كل هذه تبين أهمية المحاسبة الدولية في التصدي لهذهِ المسائل.

1-3-3: تدويل أسواق المال

تزايد تدفق الأموال عبر الحدود بشكلٍ ملحوظ في السنواتِ الأخيرة. وتظهر الإحصائيات المتاحة عن التعاملات في أسواق المال الدولية أنّ تلك التعاملات قد زادت عن (328) بليون دولار سنة 1989م مقارنة بمبلغ (53) بليون دولار سنة 1980م، ممّ أدى إلى تزايد التركيز على المحاسبة الدولية. فالحاجة إلى معلومات مالية قابلة للمقارنة وموثوق بها للمستثمرين الحاليين والمحتملين في أقطارٍ مختلفة يدعوا إلى إجراء نوع من التوافق بين التطبيقات المحاسبية، كما أنّ اختلاف المعايير المحاسبية من قطر لآخر لا يحقق كفاءة سوق المال الدولية.

1-3-4: تزايد التفكير نحو العالمية

في بعضِ البلدان كسويسرا وسنغافورة يتجه الناس في تفكيرهم وأعمالهم نحو العالمية، فإجادة اللغات الأجنبية أمرا شائع هنالك، وكذلك الدخول في عقود وصفقات مع مواطنين من دولٍ أخرى. الأمر الذي يزيد من أهمية المحاسبة الدولية.

1-3-5: الربحية العالية للعملياتِ الدولية مقارنة بالمحلية

تبين الإحصاءات ارتفاع أرباح العمليات الدولية مقارنة بالمحلية، فالشركات الأمريكية مثلاً تحقق ربحاً من مبيعاتها خارج الولايات المتحدة يزيد بمعدل 10% عن مبيعاتها داخل الولايات المتحدة. وهو ما يشير إلى أهمية المحاسبة الدولية في قياسِ مثل هذه الأعمال والإفصاح عنها.

1-3-6: بطأ تطور المحاسبة

أدى عدم مسايرة المحاسبة للتطورات الدولية في بيئةِ الأعمال وعدم مواكبتها لها إلى ظهور فرع خاص من المحاسبة يُعنى بمسايرةِ تلك التطورات والعمل على إيجاد الحلول المناسبة للمشاكل التي قد تنشأ عن تلك التطورات.

1-3-7: صعوبة مقارنة القوائم المالية للشركاتِ من أقطارٍ مختلفة

أفضت صعوبة المقارنة إلى الحاجةِ إلى التوافق بين المعايير المحاسبية التي تتبع في إعداد تلك القوائم بين الدول، وبالتالي الحاجة إلى معايير محاسبية دوليـة، وهذا هو جوهر اهتمام المحاسبة الدولية.

1-3-8: تدويل علم المحاسبة

أدت ثلاثة عوامل إلى تدويل علم المحاسبة هي:

أ. أضحت المحاسبة تخصصاً علمياً كالطب أو القانون...الخ بعد أن كانت مجرد قواعد عامة، إذ يتطلب الحصول على شهادةٍ في المحاسبةِ أو مزاولة المهنة اجتياز امتحانات محددة كامتحانات الحصول على الشهادة الجامعية في المحاسبةِ، أو امتحانات الترخيص للمحاسبين القانونيين...الخ. ومن المعروف أنّ العلوم دوليةٌ بطبيعتها، حيث تنتشر في معظم البلدان، وبذلك أصبح للمحاسبة كعلم، صفة دولية.

ب. الطبيعة الدولية لبعض المشاكل المحاسبية، فالتجارة الدولية وعمليات الشركات متعددة الجنسية والاستثمارات الأجنبية وعمليات أسواق المال

الدولية تشتمل على استخدام عملات أجنبية، مما يسفر عنه مشاكل تحويل العملات الأجنبية وتغير أسعار صرف هذه العملات، وبالمثل مشاكل إعداد القوائم المالية المجمعة للشركات الزميلة والتابعة...الخ. وهذه بدورها تدفع في اتجاه تدويل المحاسبة.

ج. الماضي التاريخي، يمكن أن تُعزى أهمية المحاسبة الدولية إلى تطور المحاسبة التاريخي، إذ يرى بعض المحاسبين أنّ تاريخ المحاسبة هو تاريخ دولي، فالقيد المزدوج، أنتقل من المدن الإيطالية في القرنين الرابع عشر والخامس عشر إلى ألمانيا وفرنسا وهولندا، ومنها إلى بريطانيا التي كان لها تأثيرٌ كبيرٌ على المحاسبةِ في القرنين السابع عشر والثامن عشر لهيمنتها على الاقتصاد العالمي في تلك المدة، وانتقل هذا التأثير إلى شمال أمريكا ودول الكومنولث، كما انتقلت الأنظمة المحاسبية الفرنسية إلى مستعمراتها في أفريقيا. وفي الوقت الحاضر، أنتقل تأثير المحاسبة الأمريكية إلى ألمانيا واليابان وبعض الدول النامية. وعليه يمكن القول أنّ الإرثَ المحاسبي، إرثٌ دولي.

1-3-9: تدويل مهنة المحاسبة

بالرغم من أنّ تدويلَ المهنة يتم بشكلٍ أقل تسارعاً من علم المحاسبة، نتاجاً لقيود التشريعات المحلية والعلاقات بين الدول، وصعوبة تنقل الموارد البشرية، ومع ذلك فإنّ المهنةَ قد انتشرت عالمياً، يشهد على ذلك انتشار فروع شركات المحاسبة الكبرى في معظم بلدان العالم وتحقيقها لدخولٍ ضخمةٍ من عملياتها خارج مركز الشركة الرئيسي، فمثلاً حققت Ernst &Young إيرادات تزيد عن خمسة مليار دولار سنة 1990م من عملياتها الخارجية، كما تزاول أعمالها في أكثر من (150) بلداً (Whinney Murray & Co., 1996: 109).

1-3-10: أهتمام الهيئات والمنظمات المحاسبية بالمحاسبة الدولية

أدى إهتمام الهيئات والمنظمات المحاسبية المهنية بتحقيق أكبر قدر ممكن من التوافق بين الطرائق والتطبيقات المحاسبية على المستوى الدولي إلى الحاجة إلى فرع جديد للمحاسبة يهتم بهذا الجانب هو المحاسبة الدولية.

1-3-11: التباين في الظروف والعوامل البيئية بين الدول

نظراً لوجود العديد من أوجه التباين بين الظروف والعوامل البيئية بين دول العالم المختلفة في مختلف الجوانب الاقتصادية والاجتماعية والسياسية وغيرها، فإنّ عملية قبول تطبيق معايير محاسبية بين هذه الدول يتطلب فرع من فروع المحاسبة يهتم بهذا الجانب، هذا الفرع هو المحاسبة الدولية.

1-3-12: أثر المستثمرين والتكتلات الدولية والدول النامية

تزايد ظهور التكتلات الدولية الاقتصادية مثل تكتل أمريكا الشمالية بين الولايات المتحدة الأمريكية والمكسيك وكندا عام 1992م، وتكتل دول أمريكا الوسطى والجنوبية بين البرازيل والارجنتين والأرجواي، والجماعة الأوروبية عام 1957م، وتكتل جنوب شرق آسيا عام 1992م، وتكتل بريكس BRICS بين البرازيل وروسيا والهند والصين وجنوب إفريقيا. وقد أسفر ضغط المستثمرين والتكتلات الدولية في اتجاه تطبيق معايير محاسبية على المستوى الدولي، فضلاً عن دعم الدول النامية الراغبة في تطوير التطبيقات المحاسبية فيها إلى أهمية وجود فرع المحاسبة الدولية ليعنى بهذا الجانب المهم لدى هذه الفئات ذات التأثير الاقتصادي العالمي.

1-3-13: النظام النقدي الدولي

النظام النقدي الدولي هو النظام الذي يتحدد وفقاً له طريقة أسعار الصرف وتدفقات رأس المال وبموجبه يتم تعديل موازين المدفوعات بين الدول، ويبدوا تأثيره واضحاً على المحاسبة من خلال مشكلة التغير في أسعار صرف العملات.

لكل هذه الدوافع أضحت المحاسبة الدولية فرعاً من فروع المحاسبة يدرس في كثيرٍ من الجامعات، ففي الولايات المتحدة الأمريكية وحدها تُدرس في سبعٍ وثلاثين جامعة، كما أصبحت تدرس في بعضِ البلدان العربية، ولعل هذا يدعوا إلى تعريف هذا الفرع من فروع المحاسبة.

1-4: تعريف المحاسبة الدولية Definition of International Accounting

لم يتفق الباحثون على تعريف واحد للمحاسبة الدولية بالنظرِ لوجود مظاهر عدة للمحاسبة ذات أبعاد دولية. ولا يتسع المجال هنا لسردِ التعريفات المختلفة للمحاسبة الدولية بل نكتفي بعرض أحد أهم التعريفات التي قدمت لها، والذي قدمه Choi & Muller (1992: 12)، إذ يصفانها بأنها ذلك الفرع " الذي تتجاوز إهتماتها الأغراض المحلية إلى الأغراض الخارجية، إذ تهتم بالتحليلات الدولية المقارنة وقياس والإفصاح عن العمليات الدولية وأعمال الشركات متعددة الجنسية، وتلبية احتياجات أسواق المال الدولية، والتنسيق بين الاختلافات في طرائق المحاسبة والإفصاح عالمياً من الجوانب السياسية، التنظيمية، المهنية، وأنشطة وضع المعايير".

ومن خلال التمعن في التعريف أعلاه سنجد أنّه ينصب على تركيز هذا الفرع على الأغراض الخارجية دون الداخلية، كما يهتم بالجانب المقارن للمحاسبة الدولية وهو التركيز على جوانب الاتفاق والاختلاف بين التطبيقات المحاسبية في البلدان المختلفة وهو أحد اهتمامات المحاسبة الدولية، ويغطي التعريف بعد الجانب العملي للمحاسبة الدولية من حيث اهتمامها بالجوانب التطبيقية مثل الإفصاح عن العمليات الدولية وأعمال الشركات متعددة الجنسية ومتطلبات أسواق المال الدولية من الإفصاح، هذا فضلاً عن تركيز التعريف على جل تركيز المحاسبة الدولية وهو

العمل على إيجاد نوع من التوافق بين التطبيقات المحاسبية والقوانين والتشـــريعات المحاسبية على المستوى الدولي.

1-5: مجال المحاسبة الدولية Scope of International Accounting

يعد Muller أول من وضع تصور لأهمية تدريس مادة المحاسبة الدولية ســـنة 1967م، ضمن المناهج الدراسية في أقسام المحاسبة في الجامعات الأمريكية سواء على مستوى دراسة البكالوريوس أو الدراسات العليا. وقد أوصى المؤتمر الـــدولي الثاني للتعليم المحاسبي الذي انعقد في مدينة لندن بضرورة تدريس المحاسبة الدولية كمادة مستقلة ضمن مواد أقسام المحاسبة في الجامعات ليس على مستوى بريطانيا فحسب، بل على مستوى عالمي، ومنذ ذلك الوقت أخذت المحاسبة الدوليـــة تتســـع بشكل مضطرد من بلد لآخر حتى أضحت مادة مستقلة فـــي الغالـــب الأعـــم مـــن الجامعات الأمريكية، بل إنّ جامعة عريقة كجامعة الينوى تولي عناية فائقـــة لهـــذه المادة وتصـــدر مجلـــة خاصـــة (International Journal of Accounting: Education and Research) تعنى بالتطورات المحاسبية على المستوى الدولي والجهود المبذولة فـــي سبيل العمل على إحراز نوع من التوافق بين المعايير المحاسبية علـــى المســـتوى الدولي.

وفي هذا الصدد شكلت شعبة المحاسبة الدولية التابعـــة لجمعيـــة المحاســـبة الأمريكية لجنتين تعليميتين الأولى سنة 1989م برئاسة Maureen Berry وعهد إليها تجميع وتطوير مفردات مادة المحاسبة الدولية، أما الثانية فقد شكلت ســـنة 1992م برئاسة Edward shoenthal والتي وزعت استبيان على أكثر من 500 كليـــة جامعيـــة ولعل أهم ما خلصت إليه اللجنتان من تحديد لمواضيع هـــذه المـــادة يتمثـــل فـــي (Rathor, 1996: 5-6):

1- **في جانب المحاسبة المالية:** الدراسة المقارنة للمبـــادئ والتطبيقـــات المحاسبية في أقطارِ العالم المختلفة وأوجه الاتفاق والاختلاف بينهـــا،

وكذلك ترجمة العملات الأجنبية والمحاسبة عن التضخم في البلدان الأجنبية التي يوجد بها شركات تابعة لشركة أو شركات قابضة، فضلاً عن القوائم المالية المجمعة، والإفصاح عن القطاعات الأجنبية.

2- **في جانب المحاسبة الإدارية:** تشمل أسعار التحويل الدولية وموازنات وتقييم أداء الشركات التابعة الأجنبية وتحليل الاستثمارات الأجنبية، فضلاً عن تحليل القوائم المالية الأجنبية والضرائب الدولية.

كما أنّ هناك توجه يحدد مجالات المحاسبة الدولية في جانبين:

1. **المحاسبة في القطاع الخاص:** وتشمل التحليل المقارن، والسياسة المحاسبية على المستوى الدولي (إعداد معايير محاسبية للتطبيق على المستوى الدولي)، المحاسبة عن عمليات الشركات متعددة الجنسية، والضرائب عن العمليات الأجنبية في الدول الأخرى.
2. **المحاسبة في القطاع العام:** وتشمل التحليل المقارن للأنظمة المحلية (الناتج القومي، ميزان المدفوعات، نسبة البطالة).

ولعل أهم مواضيع المحاسبة الدولية هو دراسة الجهود التي بذلت في سبيل إيجاد نوع من التوافق بين التطبيقات المحاسبية على مستوى العالم والتحول نحو تطبيق IFRS عالمياً، ولذلك فإنّ أي كتاب في المحاسبة الدولية لا يتعرض لهذا الموضوع يعد غير مكتملاً، وهذا ما سوف يتم التعرض إليه في الفصل التالي. ومن المواضيع الحديثة في المحاسبة الدولية تطور أسواق المال الدولية والتي تتطلب بدورها الأخذ في الحسبان الأدوات المالية Financial Instruments والمشاركات الكونية Global Joint Venture، فضلاً عن محاسبة البيئة الدولية وتدويل التعليم المحاسبي.

1-6: العولمة وأثرها على المحاسبة الدولية

Globalization it's impact on International Accounting

يعد العالم وحدة رئيسة واحدة وتمثل الدول وحدات صغيرة داخل هذه الوحدة، وتتم المعاملات المالية وغير المالية بين تلك الدول كما لو كانت تتم داخل دولة واحدة وبقواعد واحدة. وذات الأمر في المحاسبة التي تثبت المعاملات بطريقة واحدة، إذ يتم وضع المعايير من قبل الدول الكبرى وإن كانت الدول الصغيرة تشارك في إعداد المعايير إلاّ أنّ مصلحة الدول الكبرى تغلب على مصلحة الدول الصغيرة، وبهذه الطريقة تتم عولمة المحاسبة من خلال تطبيق المعايير التي أعدت أصلاً من قبل الدول الأكثر تقدماً، إذ تجد الدول النامية أنّ من مصلحتها تطبيق تلك المعايير أو لا مناص أمامها من تطبيق تلك المعايير وإلا ستكون خسائرها أكبر وبذلك يتحتم عليها تطبيقها.

1-6-1: العوامل التي أسهمت في الإسراع بالعولمة

يشير مصطلح العولمة إلى تجاوز الحدود القائمة للدول إلى آفاق أرحب تشمل العالم كلة.أمّا ظاهرة العولمة فتعرف بأنّها العملية التي من خلالها ترتبط شعوب العالم ببعضها في كل أوجه حياتها اقتصادياً، ثقافياً، سياسياً، تكنولوجياً وبيئياً، إذ تعبر عن تحالفات وطنية ودولية بغية معالجة الأزمات المالية من خلال الاعتمادات المتبادلة والتكاملات الاقتصادية، مثل حرية تنقل السلع والخدمات بين الدول دون عوائق، ويمكن تصور أهداف العولمة كما يلي:

1. الوصول إلى سوق عالمي واحد مفتوح دون قيود جمركية أو إدارية أو نزعات عرقية أو غيرها.
2. إندماج المصالح والمنافع المشتركة بما يجعل العالم وحدة واحدة.
3. تقليل الفوارق بين مستويات المعيشة أو في الحدود الدنيا مقابلة متطلبات الحياة لتحقيق تجانس عالمي إنساني.

4. الإتجاه نحو إيجاد لغه عالمية واحدة.
5. تحقيق وحدة الهوية الإنسانية لسكان الأرض من خلال إزالة مختلف أشكال التمييز العنصري والتعصب النوعي.
6. المشاركة في اتخاذ القرار بما يفضي إلى الاستفادة الشاملة.
7. تنمية الإحساس بوحدة البشر وحقهم في الحياة.

وفي ضوء تلك الأهداف فقد أسهمت مجموعة عوامل في الإسراع بظاهرة العولمة لاسيما عولمة الاقتصاد أهمها:

أ. نمطية ومعيارية المنتجات والعمليات.

ب. التطورات في التكنولوجيا.

ج. الاصلاحات الاقتصادية.

د. التحسينات في البنية الأساسية.

ه. خصخصة شركات القطاع العام.

1-6-2: أبعاد ظاهرة العولمة

هناك العديد من الأبعاد اقتصادية، ثقافية، وسياسية وغيرها أهمها:

أ. الأبعاد الاقتصادية:

بغية فتح الأسواق وانفتاح كل دول العالم على بعضها فقد تم:

- تقديم منتجات جديدة واسعة الاستخدام تنتج بأحجام اقتصادية كبيرة.
- تكوين اندماجات وتكتلات اقتصادية غير مسبوقة.
- استخدام نظم تسويق فورية مثل التجارة الالكترونية ووسائل الدفع الفورية والتحويلات الآلية...الخ.
- استخدام نظم استثمار في البشر للاستحواذ على أصحاب المواهب والمبدعين القادرين على اكتشاف الفرص واستثمارها.

ب. الأبعاد السياسية:

تتمثل الأبعاد السياسية في الحرية والديمقراطية، وقد أثارت العولمة جملة من التساؤلات حول السيادة الوطنية مقابل السيادة العالمية، والدولة الوطنية مقابل المجتمع العالمي والهوية الوطنية مقابل الهوية العالمية، حتى ذهب البعض إلى أنّ التغيرات في النظم السياسية والعلاقات الدولية ما هي إلاّ دالة في أنماط الإنتاج الاقتصادية.

ج. الأبعاد الثقافية:

تعد العولمة تحدياً ثقافياً يعتمد على ثلاث آليات هي:

-فقدان الدول الصغيرة لثقافتها تدريجياً نتاج للاجتياح الثقافي العالمي الذي ينزع الثقافات المختلفة لصالح الثقافة العالمية الواحدة.

- استغلال الانقسامات والتفكك الداخلي للترويج لثقافة العولمة.

- إيجاد روابط وجسور تدفع للعبور للثقافة العالمية.

د. الأبعاد الاجتماعية:

تتجه نحو تجريد المجتمعات من ذاتيتها لتتخلى عن تجمعاتها الأسرية والقبلية والوطنية كي تذهب إلى تجمعات دولية وعالمية.

ه. الأبعاد التكنولوجية:

أسهم التطور الكبير في التكنولوجيا إلى إلغاء الحدود بين الدول من خلال سرعة وسهولة نقل المعلومة والصورة مما ساعد على توحيد المكان والزمان وحرر الأسواق من سيطرة الدولة على النشاط الاقتصادي.

إنّ أهداف العولمة وأبعادها تبين بما لايدع مجال للشك أو التساؤل على الأثر الكبير لها على المحاسبة، ولا ريب أنّ تنفيذ تلك الأهداف وإسهام تلك الأبعاد سيتطلب معلومات لاشك أنّ مصدرها الرئيس المحاسبة التي ينبغي أن توفر المعلومات المطلوبة لهذا الوضع العالمي الجديد.

الفصل الأول

الأسئلـــة

1- ناقش العوامل التي أدت إلى ظهور المحاسبة الدولية؟

2- عرف المحاسبة الدولية؟

3- "يعد التغير في بيئة الأعمال الدولية أحد الأسباب الرئيسة لتزايـد الاهتمـام بالمحاسبة الدولية" علق على هذه العبارة؟

4- "لابد أن يكون للشركة غير الدولية معرفة بالمحاسبة الدولية" هل توافق على هذه العبارة؟ ولماذا؟

5- "لا يوجد جديد في المحاسبة الدولية لأنّ المحاسبة دولية بطبيعتها منذ زمـن بعيد" هل توافق على هذه العبارة؟ ولماذا؟

6- "تشمل المحاسبة الدولية بعض جوانب المحاسبة الماليـة وبعـض جوانـب المحاسبة الإدارية" ناقش هذه العبارة؟

7- "يعد تدويل علم المحاسبة أحد العوامل التي أدت إلى ظهور المحاسبة الدولية" ناقش هذه العبارة؟

8- " يمثل تدويل مهنة المحاسبة أحد العوامل التي أفضت إلى ظهور المحاسـبة الدولية" ناقش هذه العبارة؟

9- "أسهمت عوامل عدة إلى الإسراع في العولمة"، ناقش هذه العبارة؟

10- ناقش الأبعاد المختلفة للعولمة وأثرها على المحاسبة؟

الفصل الثاني

تبني المعايير الدولية للتقارير المالية

The Adoption of International Financial Reporting Standards

2-1: مقدمة

يتناول هذا الفصل التحول الدولي في استخدام معايير إعداد التقارير المالية مبيناً الاختلافات بين المعايير المحاسبية على المستوى الدولي، مفهوم التوافق Harmonization بين المعايير المحاسبية على المستوى الدولي ومدى الحاجة إليه، ومدى الاتفاق أو الاختلاف حول ضرورة التوافق من عدمه، بالإضافة إلى مفهوم التحول Convergence ووجهات نظر المؤيدين والمعارضين، فضلاً عن التعرض لتبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية International Financial Reporting Standards (IFRS) وقبل استعراض هذه المفاهيم لا بد من التعرض لمفهوم المعايير تمهيداً لاستعراض أهمية التوافق بينها في المرحلة الأولى، ثم التحول نحو المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS).

2-2: مفهوم المعايير المحاسبية

تأثرت المحاسبة – كلغةٍ للأعمالِ – بالتطوراتِ في الظروفِ البيئيةِ المحيطةِ بها، فتطورت أساليبها ومبادئها وقواعدها تلبيةً لتلك التطورات التي أسفرت عن تعدد بدائل المعالجات المحاسبية، ولم يتم الاتفاق على أفضليةِ بديلٍ محددٍ لكلِ معالجةٍ محاسبية، وهذا بدوره أفضى إلى عدمِ دقة المقارنة بين النتائج المالية للشركات المتماثلة، فضلاً عن احتمال تقديم قوائم مالية قد لا تعطي صورةً دقيقةً عن المركزِ المالي وحسابات النتيجة نتاجاً لهذا التعدد من جهة، ولتباين قدرات المحاسبين وتضارب مصالح المستفيدين من المعلومات المحاسبية من جهةٍ أخرى.

ولذلك عُنِيَ عدد من دول العالم بوضع وإصدار المعايير المحاسبية لمعالجةِ هذا الاختلاف على المستوى المحلي.

وقد وضع العديد من كتاب المحاسبة تعريفاً للمعيار المحاسبي، منهم Littleton الذي يعرّفه بأنّه "مقياسٌ متفقٌ عليه يهدف للمعالجة المناسبة لحالة محددة، ويمثل مؤشراً عملياً للمحاسب، كما يقلل من المرونة غير الضرورية في التطبيق، ويقلل من خيارات التطبيق أمام الإدارة " (Lee,1975: 25). وأحسب أنّ التعريف الذي أوردة الأستاذ توفيق(1987: 174ـ175) يعد شاملاً للجوانب التي يتناولها المعيار كافة، حيث يعرفه بأنّه "بيان كتابي يصدره جهاز أو هيأة تنظيمية رسمية أو مهنية يتعلق بعنصر محدد من عناصر القوائم المالية أو نوع معين من أنواع العمليات أو الأحداث المتعلقة بالمركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها، ويتناول تحديد الأسلوب المناسب لقياس أو عرض أو التعرف على هذا العنصر لأغراض تحديد نتائج الأعمال وبيان المركز المالي للمنشأة بما يحقق أهداف المحاسبة لأقصى حدٍ ممكن".

وعليه فإنّ المعايير قد تصدر بقانون – كما هو الحال في فرنسا – وعندئذٍ يصبح تطبيقها إلزاميا. كما قد تعد من قبل هيئة تعينها الحكومة – كما هو الحال في مجالس المهنة في كثيرٍ من الدول – وهنا تلزم الحكومة أيضاً بتطبيق هذه المعايير، وقد تشمل الهيئة أعضاء غير حكوميين من قطاع الأعمال وغيرهم. وقد تعد من قبل هيئةٍ مهنيةٍ مختصة – كما في الولايات المتحدة – إذ يتم إعدادها من قبل مجلس معايير المحاسبة المالية Financial Accounting Standards Board (FASB)، ويتم الإلزام بتطبيقها بشكلٍ غير مباشر، إذ أنّ هيأة سوق الأوراق المالية الأمريكية Security Exchange Commission (SEC) – التابعة للكونجرس الأمريكي – تلزم الشركات المسجلة أسهمها فيها أن تعد قوائمها المالية وفقا للمعايير التي يصدرها FASB، كما يلزم معهد

المحاسبين المجازين الأمريكي (AICPA) American Institute of Certified Public Accountants المدققين بأن يراجعوا القوائم المالية وفقاً للمعايير المذكورة .

ويتعلق المعيار ببندٍ محددٍ من بنود الأصول أو الالتزامات أو حقوق الملكية، كما يتعلق بنوعٍ معينٍ من العمليات أو الأحداث، كالظروف الطارئة أو الأحداث اللاحقة ...الخ التي تؤثر على البنود السالفة الذكر. كما يتضمن المعيار طرائق قياس والإفصاح عن تلك البنود بغية تحقيق أهداف المحاسبة، حيث يشمل على الإطار الذي يتم تطبيقه فيه من خلال تحديد القوائم المالية التي تخضع له.

وعلى الرغم من تنظيم المعايير لمعالجةِ الاختلاف في التطبيقاتِ المحاسبية على المستوى المحلي في كثيرٍ من الدول، فإنّ مشكلة الاختلاف في التطبيقاتِ على المستوى الدولي تثير تساؤلات عدة، وهذا ما سيتم التعرض له في الفقراتِ التالية.

2-3: الاختلافات المحاسبية على مستوى العالم Worldwide Accounting Diversity

توجد اختلافات في المعالجات المحاسبية لكثير من البنود في كثير من بلدان العالم، فوفقا للمعايير الأمريكية يتم التقرير عن الممتلكات والآلات والمعدات بالتكلفة التاريخية، في حين يسمح بالتقرير عنها وفقاً لمعايير دول الاتحاد الأوروبي بالقيمة السوقية، وبينما تعالج تكاليف البحث والتطوير مصروفات في اليابان، فإنّه يتم رسملتها أصول في كندا وفرنسا، وتعد قائمة التدفقات النقدية باتباع الطريقة المباشرة في الصين لكنها تعد باتباع الطريقة غير المباشرة من قبل معظم الشركات في الولايات المتحدة وأوروبا (Doupnik, & Perera, 2015: 23).

وينتج عن الاختلافات المحاسبية أرقاماً مختلفة بمبالغ مادية في القوائم المالية للشركات إذا تم إعدادها بمعايير أكثر من دولة، وعند مقارنة القوائم المالية لعام 2009م لشركة الاتصالات الكورية الجنوبية SK Telecom Co. والتي تم إعدادها بالمعايير الكورية والمعايير الأمريكية، ظهر خمسة عشر فرق بينها، فمثلاً

الدخل بلغ وفقا للمعايير الكورية 1,056 بليون وون كوري (KRW)، وعندما تم إعداد القوائم المالية بالمعايير الأمريكية في نفس السنة بلغ الدخل وفقاً لها 1,357 بليون وون بنسبة زيادة 28% تقريباً، أمّا حقوق الملكية فقد بلغت وفقاً للمعايير الكورية 12,345 بليون وون، ووفقاً للمعايير الأمريكية 14,261 بليون وون وبنسبة زيادة حوالي 16%. وفي ذات السنة، 2009م، عملت شركة إنتاج الكيماويات البرازيلية Braskem SA ثلاثة عشر تسوية على صافي الدخل المعد وفقاً للمعايير البرازيلية، لكي تبلغ عن صافي دخلها وفقاً للمعايير الأمريكية، وأسفرت التسويات عن تخفيض دخل الشركة بمبلغ 767,8 مليون رياس برازيلي Brazilian Reais (BRL) وبنسبة انخفاض بلغت 70% تقريباً، كما انخفضت حقوق الملكية من 4,592.5 مليون رياس وفقاً للمعايير المحاسبية البرازيلية إلى 4,379,4 مليون رياس وفقاً للمعايير المحاسبية الأمريكية (Doupnik, & Perera, 2015: 23-24).

2-3-1: أسباب الاختلافات المحاسبية على مستوى العالم

أدت مجموعة من العوامل إلى الاختلافات المحاسبية على مستوى دول العالم وقد قسمها Doupnik, & Perera (2015: 28- 30) في خمسة مجموعات هي:

1- النظام القانوني

يوجد نوعين من رئيسين من الأنظمة القانونية في العالم هما: القانون العام Common Law والقانون الروماني المقنن Codified Roman Law أو القانون المقنن Code Law، وقد بدأ القانون العام في إنجلترا وغالباً في البلدان الناطقة بالانجليزية، وتعتمد هذه البلدان على قواعد قانونية محددة وتترك الجوانب التفصيلية لتفسير وتقدير المحكمة. أمّا البلدان التي تعتمد القانون المقنن فيتبع في البلدان الأخرى وفيها يتم وضع قواعد تفصيلية لتقنين مدى واسع من أنشطة البشر. وقد

أنعكس نوع النظام على المحاسبة فالبلدان ذات القانون العام غالباً أعـدت قـانون للشركات أو القانون التجاري أو كليهما معاً، ويحدد هذا القانون ما الذي يجب نشره في القوائم المالية وطبقاً لشكل محدد، أمّا قواعد القياس والإفصاح فتعد غالباً مـن قبل مشرع محلي على مستوى الولاية أو المحافظة، كما قد يوجد منظمة خاصة تعد المعايير المحاسبية مثل FASB في الولايات المتحدة. أمّا في البلدان ذات القـانون المقنن فإنّ القانون المحاسبي يكون عام ولا يحوي تفاصـيل تتضـمن تطبيقـات محاسبية محددة، وتعد ألمانيا مثال لهذا النوع من البلدان، فقانون المحاسبة الألمانية لعام 1985م تكون من (47) صفحة ولم يشر إلى معالجـة الإيجـارات، ترجمـة العملات الأجنبية، قوائم التدفقات النقدية ...الخ، ولعدم وجود دليل في القانون لجأت الشركات الألمانية لمصادر أخرى مثل قانون الضرائب كما اعتمدت على مانشـره الأكاديميون في كتبهم وتفسيراتهم للمعالجات المحاسبية.

2- الضرائب

تعبر القوائم المالية المنشورة في بعض البلدان عن وجهة نظر الضـرائب، وفي بلدانٍ أخرى يتم تسوية القوائم المالية للأغراض الضريبية ولذلك تختلف القوائم المالية المرسلة للضرائب عن تلك المرسلة لحملة الأسهم. فالقوائم المالية في ألمانيا هي الأساس لتحديد الدخل الخاضع للضريبة إذ في الغالب الأعم من الأحوال فـإنّ المصروف الذي تعترف به الضريبة هو ذاته المستخدم في تحديد الدخل في القوائم المالية، فإذا كان القانون الضريبي يسمح باستخدام الاستهلاك المعجل عند تحديـد الربح الضريبي فإنّه أيضاً يستخدم في تحديد الربح المحاسبي بصرف النظر عـن مدى مناسبته للاستهلاك الفعلي للأصل. وبالمقابل في الولايات المتحدة يتم استخدام الاستهلاك المعجل للأغراض الضريبية، بينما تسـتخدم طريقـة القسـط الثابـت للأغراض المحاسبية.

3- مجهزي التمويل

تقدم معظم الأموال للشركات، رأس مال أو قروض من البيوت التجارية العائلية، البنوك، الحكومات، وحملة الأسهم. في البلدان التي تمول الشركات فيها بشكل رئيس من العائلات، البنوك، والحكومات يكون الضغط ضعيف للأفصاح عن المعلومات، فالبنوك والحكومات تمثل غالباً في مجلس الإدارة وبالتالي ستكون قادرة على الحصول على المعلومات المطلوبة لاتخاذ القرارات من داخل الشركة، بينما يزداد الطلب على نشر المعلومات من الشركات التي تعتمد في تمويلها على حملة الأسهم إذ لن يكن مجدي للشركة أن تسمح لمئات وربما آلاف أو مئات الآلاف من حملة الأسهم الإطلاع على السجلات المحاسبية للشركة.

4- التضخم

تتبنى البلدان التي تعاني من تضخم جامح أو مفرط قواعد محاسبية تأخذ في الحسبان التضخم بدلاً من التكلفة التاريخية. ففي ثمانينيات وتسعينيات القرن الماضي عانت دول أمريكا اللاتينية من تضخم جامح، فقد بلغ متوسط التضخم السنوي في المكسيك حوالي 50%، بل وصل في إحدى السنوات إلى 159%، مما يجعل أرقام التكلفة التاريخية غير ذي معنى، مما يتطلب تسوية السجلات المحاسبية بنتائج التضخم من خلال تأثيره على الأصول، ومن ثم الاستهلاك والاستنفاد وتسوية الدخل.

5- الروابط السياسية والاقتصادية

تعد المحاسبة تكنولوجيا يمكن اقتباسها من دولة لأخرى، أو فرضها على دولة أخرى. وقد أسهمت العلاقات السياسية والاقتصادية في نقل القواعد المحاسبية من دولة لأخرى، فخلال الفترة الاستعمارية نقلت بريطانيا وفرنسا أنظمتها

المحاسبية للدول التي استعمرتها، وحالياً يوجد تأثير للمحاسبة الأمريكية في كندا والمكسيك وغيرها.

2-3-2: المشاكل التي تنتج عن الاختلافات المحاسبية على مستوى العالم

تؤدي الاختلافات المحاسبية إلى جملة من المشاكل للشركات عالمياً وقد حصرها Doupnik, & Perera (2015: 31- 33) في أربعة مجموعات هي:

1- إعداد القوائم المالية الموحدة

تفضي الاختلافات المحاسبية إلى مشاكل للشركات عند إعداد القوائم المالية الموحدة، فمثلاً شركة جنرال موتورز لديها شركات تابعة في أكثر من خمسين بلداً حول العالم. وكل شركة تابعة ملزمة بإعداد القوائم المالية بتشريعات البلد الذي تعمل فيه، وتتطلب تلك التشريعات غالباً مسك الدفاتر بالعملة المحلية واستخدام المعايير المحاسبية المعتمدة محلياً، فالشركة التابعة لجنرال موتورز في المكسيك تعد قوائمها المالية بالبيزو المكسيكي وبالقواعد المحاسبية المكسيكية، وذات لشركتها التابعة في اليابان أو ألمانيا أو غيرها من البلدان.

ولإعداد القوائم المالية الموحدة، فبالإضافة لترجمة القوائم المالية المعدة بعملات أجنبية إلى الدولار الأمريكي، فإنّ على الشركة القابضة تسوية القوائم المالية للعمليات الأجنبية إلى المعايير الأمريكية. أو تقوم كل شركة تابعة بمسك قائمتين من الدفاتر إحداهما بالمعايير المحلية والأخرى بالمعايير الأمريكية. وفي كلا الحالتين يتطلب الأمر جهد وتكلفة فضلاً عن إعداد خبراء في المعايير المحاسبية لأكثر من بلد.

2- الدخول أسواق رأس المال الأجنبية

تواجه الشركات التي ترنو للدخول إلى أسواق رأس المال الأجنبية للحصول على التمويل مشاكل كثيرة، فقد يطلب منها إعادة تسوية القوائم المالية لفترات سابقة

وفقاً لمعايير البلد الذي ستحصل منه على التمويل ممّا يحملها كلفة هـذا الإعـداد ويزيد تكلفة التمويل. فلقد أنفقت شركة دايلمر بنز الألمانية عام 1993م 60 مليون دولار أمريكي كي تعد قوائمها المالية وفقاً للمعايير الأمريكية، كما توقعت أن تنفق ما بين 15- 20 مليون دولار سنوياً لتسوية قوائمها المالية وفقاً للمعايير الأمريكية في الفترات التالية. وفي الآونة الأخيرة أعفت هيئـة البورصـة الأمريكيـة SEC الشركات التي تعد قوائمها المالية وفقاً لـ IFRS من إعادة تسوية قوائمها المالية إلى المعايير الأمريكية.

3- قابلية القوائم المالية للمقارنة

تؤدي الاختلافات المحاسبية إلى صعوبة المقارنة بين القوائم المالية للشركات من أقطار مختلفة، مما يؤثر جوهرياً على تحليل تلك القوائم بغية اتخـاذ قـرارات الاستثمار والإقراض. وتبين إحصاءات عام 2003م أنّ المستثمرين الأمريكان قـد أشتروا وباعوا بحوالي 3 ترليون دولار أسهم أجنبية، في حين تعامل المسـتثمرون الأجانب بحوالي 6 ترليون دورلار في الأسهم الأمريكية. وعليه فسـيكون قـرار الاستثمار في أي من الشركات الأجنبية معقداً في ظل الاختلافات المحاسبية. وقـد يكون صعباً إن لم يكن مستحيلاً في بعض الحالات على المستثمر المحتمل مقارنة المركز والأداء المالي لشركات صناعة السيارات مثل فولكسـواجن فـي ألمانيـا ونيسان في اليابان وفورد في الولايات المتحدة فـي وجـود لاخـتلاف المعـايير المحاسبية في تلك البلدان.

ويؤثر ضعف قابلية القوائم المالية للمقارنة عكسياً على الشركات عند قيامها بالاستحواذ على شركة أجنبية، فبعد سقوط جدار برلين تقدمت الشـركات الغربيـة لشراء بعض الشركات التي تم خصخصتها في بولندا وهنقاريا وبلدان أخرى فـي شرق أوروبا لكنها واجهت مشاكل محاسبية، فمفهوم الربح والمحاسبة على الأصول في تلك البلدان في ظل الشيوعية كان مختلفاً عن المحاسبة في الغرب، ولذلك وجد

معظم المستثمرين الغربيين أنّ القوائم المالية في تلك الشركات غير مفيدة في اتخاذ قرار الاستثمار في تلك الشركات من عدمه، ولذلك طلبت لمعظم الحالات شركات المحاسبة الدولية لتسوية القوائم المالية لتلك الشركات وفقاً للمعايير الغربية قبل عملية الشراء.

4- نقص في المعلومات المحاسبية ذات النوعية المرتفعة

تسفر الاختلافات المحاسبية عن نقص في المعلومات المحاسبية ذات النوعية المرتفعة في بعض مناطق العالم، فهناك شبه إجماع أنّ سبب فشل معظم البنوك سنة 1997م في شرق آسيا يعود لثلاثة عوامل أحدها النقص في الشفافية المالية التي تعود للإفصاح المحاسبي غير الملائم.

2-3-3: أنواع الاختلافات المحاسبية عالمياً

حدد Doupnik, & Perera (2015: 43- 53) ستة أنواع من الاختلافات المحاسبية هي:

1- الاختلاف في القوائم المالية

يوجد اختلاف في مسميات القوائم المالية بين دول العالم، فالدول التي تبنت IFRS تعد قائمة الربح أو الخسارة وقائمة المركز المالي وقائمة التغيرات في حقوق الملكية وقائمة التدفقات النقدية، بينما تعد الشركات الأمريكية قائمة الدخل والميزانية العمومية وقائمة التدفقات النقدية، وقائمة بالتغير في الأرباح المحتجزة والدخل الشامل الأخر. كما أنّ معظم الشركات في بلدان العالم المختلفة تعد قائمة التدفقات النقدية، لكن في استراليا مثلاً يتم اعداد قائمة التغيرات في الأصول الثابتة، إذ تعرض تفاصيل عن التغير خلال السنة في التكلفة التاريخية للأصول غير المتداولة الملموسة وغير الملموسة والعقارات الاستثمارية.

2- الاختلاف في شكل القوائم المالية

تعرض الأصول والالتزامات في الميزانية العمومية للشركات الأمريكية وفقاً لسيولتها من الأكثر سيولة (النقدية) إلى الأقل سيولة (الأصول غير الملموسة)، وذات الأمر في كندا، المكسيك، واليابان، بينما في بلدان أخرى، بما في ذلك معظم أوروبا، تعرض الأصول والالتزامات بترتيب معاكس من الأقل سيولة إلى الأكثر سيولة.

وتعرض الشركات الأمريكية في قائمة الدخل إيرادات المبيعات ثم تكلفة البضاعة المباعة في سطر مستقل لكل منها والفرق مجمل الربح أو الخسارة، وتشمل تكلفة البضاعة المباعة التكاليف الصناعية (مواد، أجور، وتكاليف صناعية غير مباشرة) الخاصة بالوحدات المباعة خلال العام، ويأتي بعدها: المصاريف البيعية، المصاريف الإدارية، تكاليف البحث والتطوير، ومصروفات تشغيلية أخرى تطرح من مجمل الربح للوصول للدخل التشغيلي، ثم يضاف إليه أي دخل من الفوائد أو غيرها ويطرح منه مصروف الفوائد للوصول إلى الدخل (الخسارة) قبل الضريبة، وبطرح الضريبة نصل لصافي الدخل، الذي يطرح منه توزيعات الأسهم الممتازة للوصول إلى الدخل القابل للتوزيع لحملة الأسهم ويفصح بعده عن ربح السهم العادي والمخفض.

وفي كثير من الدول الأوروبية وغيرها من دول العالم يعرض في قائمة الربح أو الخسارة سطر مستقل لكل من تكلفة المواد، مصاريف الأجور، الاستهلاك. وتشمل مصاريف الأجور كل تكاليف الأجور بدلاً من توزيعها على تكلفة البضاعة المباعة والمصاريف البيعية والمصاريف الإدارية كما هو الحال في الشركات الأمريكية. وذات الأمر مصاريف الاستهلاك تشمل استهلاك أصول المصنع والأصول التي تستخدم في التسويق والعمل الإداري. ثم يأتي بعدها التغير

في مخزون الإنتاج تحت التشغيل والانتاج التام. ويتم تسوية تكاليف الإنتاج التي ضمنت في تكاليف المواد ومصاريف الأجور والاستهلاك والمصاريف التشغيلية الأخرى والتي ليست جزء من تكلفة البضاعة المباعة خلال السنة حتى يتم التوصل إلى تكلفة البضاعة المباعة لاحتساب الدخل التشغيلي والتي تساوي تكلفة البضاعة المباعة التي تم التقرير عنها في سطر منفصل في الميزانية العمومية للشركات الأمريكية.

3- الاختلاف في مستوى التفصيل في القوائم المالية

يوجد اختلافات في مستوى التفصيل في القوائم المالية، فالشركات الأمريكية تعرض أسطر قليلة في القوائم المالية، ثم ترفق بها تفاصيل إضافية في الملاحظات المرفقة، وبالمقابل الشركات في بلدان أخرى تعرض تفاصيل أكثر في القوائم المالية الرئيسة. فمثلاً قائمة الدخل لشركة Callaway Golf الأمريكية تعرض المصاريف التشغيلية في ثلاثة أسطر (تكلفة البضاعة المباعة، المصاريف البيعية، والمصاريف الإدارية)، بينما قائمة الربح أو الخسارة (قائمة الدخل) لشركة Thai Airways تعرض المصاريف التشغيلية في (15) سطر (15 مجموعة) للمصاريف التشغيلية (الوقود والزيوت، منافع الموظفين، مصاريف الإدارة، مصاريف خدمات الطيران، مصاريف المضيفين، صيانة الطائرات، الاستهلاك والاستنفاد ...الخ).

4- الاختلاف في المصطلحات في القوائم المالية

يوجد اختلاف في المصطلحات المستخدمة في القوائم المالية، فلو جرى مقارنة القوائم المالية لشركتي اتصالات الأولى بريطانية فودافون Vodafone والثانية أمريكية فيرايزون Verizon يتضح مثلاً أنّ شركة فودافون تستقطع من الأرباح احتياطي انخفاض رأس المال وهذا غير معروف في الشركات الأمريكية، وتفصح فودافون عن المخصصات الخاصة بالمنازعات القضائية واستهلاك

الأصول الثابتة ضمن الالتزامات الحالية وغير الحالية وهذا لا يظهر في الشركات الأمريكية. وتظهر القوائم المالية الموحدة لشركة فيرايزون ضمن التقارير المالية السنوية بينما تعلن فودافون عن القوائم المالية المستقلة للشركة القابضة إلى جانب القوائم المالية الموحدة. ولا يتم توحيد الاستثمارات في الشركات التابعة لدى فودافون بل يفصح عنها تحت إسم الحصص في مجموعة المشاريع ضمن الأصول الثابتة. وقسم الالتزامات Liabilities لدى فيرايزون يطلق عليه لدى فودافون الدائنون Creditors والعملاء Receivables لدى فيرايزون يطلق عليه المدينين Debtors لدى فودافون.

5- الاختلاف في الإفصاح

يوجد اختلافات بين البلدان في كمية ونوع المعلومات التي يتم الإفصاح عنها في القوائم المالية، فجزء من الإفصاحات يطلبها القانون والتشريعات الأخرى، وجزء آخر تفصح عنه بعض الشركات في مختلف البلدان بشكل اختياري كي تنافس في الحصول على التمويل من أسواق رأس المال الدولية، وتعد الإفصاحات المطلوبة من الشركات المسجلة في البورصة الأمريكية الأكبر في العالم. وقد وضع Saudagaran and Biddle ترتيب لمستوى الإفصاح في ثمان دول فظهر أنّ أعلى مستوى للأفصاح كان في دول الأنجلوساكسون: الولايات المتحدة، كندا، والمملكة المتحدة في المراكز الثلاثة الأولى على التوالي، بينما ما يطلق عليها الدول الألمانية كانت في المراتب الأخيرة: ألمانيا في المرتبة السابعة وسويسرا في المرتبة الثامنة، ومع ذلك فلا يمكن أن يؤخذ هذا الترتيب بشكل عام فبنك UBS AG السويسري يفصح عن معلومات في قوائمه المالية الموحدة كما يتم في دول الأنجلوساكسون وذات الأمر للشركات متعددة الجنسية السويسرية.

كما يوجد عدد من الاختلافات في الإفصاح بين الشركات فمثلاً شركة الصناعات الالكترونية السويدية AB تضمن الملاحظات المرفقة بقوائمها المالية معلومات بعنوان "الموظفين ومكافآتهم" Employees and Remuneration تشمل عدد الموظفين، الجنس، إجمالي المكافآت على المستوى الجغرافي، تفاصيل المكافآت المدفوعة للخارج وللمدراء الرئيسين والموظفين الآخرين. كما تفصح شركة التعدين البرازيلية Brazilian Mining Company Vale عن المسؤولية الاجتماعية في قوائمها المالية ومعلومات عن الاستثمارات في الموارد البشرية والبيئة والمشروعات الإجتماعية، فضلاً عن عرض قائمة القيمة المضافة.

6- الاختلاف في الاعتراف والقياس

يعد الاختلاف في الاعتراف والقياس للأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات بين الدول الأكثر أهمية عند إعداد القوائم المالية. فالاعتراف يشير إلى متى يتم التقرير عن بند معين في القوائم المالية، أمّا القياس فينصرف إلى تحديد قيمة ذلك البند التي يتم إدراجها في القوائم المالية، فمثلاً المعايير المحاسبية تحدد ما هي التكاليف التي يعترف بها أصل في قائمة المركز المالي، ومن ثم يحدد المعيار كيف يتم القياس المبدئي لذلك الأصل وكيف يتم قياسه في الفترات اللاحقة. وفي هذا الجانب يوجد اختلاف بين البلدان، ففي الولايات المتحدة يتم قياس الأصل بالتكلفة التاريخية وإذا حصل إنخفاض في قيمة الأصل يتم تخفيضه إلى قيمته العادلة لكن لا يسمح بالإفصاح عن القيمة العادلة إذا كانت أعلى من التكلفة، بينما البلدان التي تطبق IFRS يمكن للشركات الإفصاح عن قيم الأصول إما بالتكلفة أو مبلغ إعادة التقييم الذي يساوي القيمة العادلة في تاريخ التقييم سواء كان أعلى أو أقل من التكلفة.

2-4: مفهوم التوافق المحاسبي الدولي

تتنازع عملية تدويل المعايير المحاسبية اتجاهات ثلاثة هي (Hayes, 1980: 2):

الأول: ويذهب إلى أهمية توحيد المعايير المحاسبية على المستوى الدولي وتطبيق معايير موحدة من قبل جميع المحاسبين في مختلف دول العالم.

يرى أنصار الاتجاه **الثاني** أنّ عمليةَ تطبيق معايير موحدة في جميع دول العالم هي إضاعة للوقت والتكاليف وعلى كل دولة أن تطبق معايير خاصة بها إذ لا جدوى من العمل على إعداد معايير تطبق على المستوى الدولي.

ويذهب مؤيدو الاتجاه **الثالث** إلى ضرورة وجود نوع من التوافق بين المعايير المحاسبية على المستوى الدولي.

وقد تبنت لجنة المعايير المحاسبية الدولية International Accounting Standards Committee (IASC) عملية التوافق بين المعايير المحاسبية على المستوى الدولي منذ إنشائها عام 1973م حتى تم استبدالها بمجلس المعايير المحاسبية الدولية International Accounting Standards Board (IASB) عام 2001م. وفي ظني أنّ هذا الاتجاه هو الاتجاه الأكثر واقعية في تلك الفترة، بالنظر لأنّ تطبيق معايير موحدة في جميع أنحاء العالم سيواجه بالاختلافات البيئية، كما سيتطلب وقتاً طويلاً وإنفاقاً هائلاً لتنفيذه إن كتب له النجاح. كما أنّ إعداد القوائم المالية وفقاً لمعايير مختلفة سيجعل عملية المقارنة صعبة، بل وربما مستحيلة في بعضِ الأوقات حتى وإن اعتمد على مقارناتٍ إضافية، فضلاً عن كلفةِ إعداد البيانات الإضافية. وعليه فإنّ محاولة التوافق بين الاختلافات المحاسبية وإزالة الاختلافات غير الضرورية للطرائق المحاسبية ربما يكون الاتجاه الأكثر واقعية، فأمام اختلاف المعايير المحاسبية المتبعة في إعداد القوائم المالية، يقف مستخدمو

تلك القوائم حيارى حيال الإدعاء بأنّ تلك القوائم تعكس بصورةٍ صادقةٍ وعادلةٍ الوضع المالي ونتائج الأعمال، فلقد حقق مصرف ناشونال وستمنستر البريطاني خسارةً مقدارها (59) مليون جنيه إسترليني سنة 1991م عندما عدلت نتائجه وفقاً للمعايير المحاسبية الأمريكية، في حين كان مُحققاً ربحاً قدره (65) مليون جنيه إسترليني وفقاً للمعايير المحاسبية البريطانية..

ويتطلب الوصول إلى مفهومٍ مقبول ومتفق عليه لمصطلحِ التوافق المقارنة بين مفهومي تنوع المعايير المحاسبية Diversity من جهة، وتوحيد المعايير المحاسبية Uniformity من جهةٍ أخرى.

ويتمثل تنوع المعايير في "وجود اختلافات بين المعايير المطبقة في الأقطار المختلفة وذلك فيما يتعلق بأساليب القياس والإفصاح المتبعة في إعداد القوائم المالية" (Choi & Levish, 1991: 2). أما مفهوم توحيد المعايير فيتمثل في "إزالة جميع مظاهر التنوع والاختلاف بين المعايير المطبقة في كلِ قطر وبصورةٍ إلزاميةٍ إذا دعت الحاجة" (مطر، 1993: 317).

بيد أنّ مفهوم التوافق يتمثل في "بذل الجهود اللازمة لإزالة التناقضات المادية غير المبررة القائمة بين قواعد القياس والإفصاح التي تشملها المعايير المحاسبية المطبقة في الأقطارِ المختلفةِ وبشكلٍ طوعيٍ عن طريق استخدام أسلوب الحوار" (مطر، 1993: 317). ويرى البعض أنّ التوافق هو نفسه التوحيد، وقد جاوز هؤلاء الصواب فالتوحيد يعني استبعاد البدائل في المحاسبة عن الأحداث الاقتصادية، أمّا التوافق فيعني تخفيض البدائل والحفاظ على درجة من المرونة في التطبيقات المحاسبية، فالتوافق يسمح للأقطار المختلفة بمعايير مختلفة على أن لا يحدث تعارض بين تلك المعايير. فمثلا قبل عام 2005م (التاريخ الذي تبنى فيه

الاتحاد الأوروبي تطبيق IFRS) سمح للشركات استخدام طرائق قياس مختلفة، فالشركات الألمانية سمح لها باستخدام التكلفة التاريخية لتقييم الأصول، بينما الشركات الهولندية سمح لها باستخدام التكلفة الاستبدالية ولم يعد ذلك مخالفة لمتطلبات التوافق (Doupnik, & Perera, 2015: 66)

وعلى الرغم من الاتفاق حول مفهوم التوافق فإنّ البعضَ يحدد نوعين من التوافق، **الأول:** هو التوافق الواقعي Defacto Harmonisation ويعبر عن التوافق بين التطبيقات المحاسبية المتبعة، **والثاني:** هو التوافق القانوني Dejure Harmonisation ويقصد به التوافق بين القوانين والمعايير المحاسبية المعدة بقوانين (Tay & Parker, 1990 : 71-88). ولا ريب أنّ الهدف النهائي للتوافق هو التوافق بين التطبيقات المحاسبية كون التوافق بين المعايير قد لا يؤدي إلى التوافق بن التطبيقات المحاسبية التي تتبناها الشركات، فمثلاً وجدت دراسة أجريت في الصين عام 2002م أنّه على الرغم من جهود الحكومة الصينة من خلال التشريعات لضمان التوافق بين المعايير الصينية والمعايير الدولية فلم يلاحظ مؤشرات ذو قيمة لحذف أو تخفيض جوهري للاختلافات الموجودة عند حساب الدخل وفقاً للمعايير الصينية والمعايير الدولية (Chen, Sun, and Wang, 2002: 183- 197).

2-5 : الحاجة إلى التوافق بين المعايير المحاسبية على المستوى الدولي

يمثل قبول المعايير المحاسبية من قبل المستخدمين أحدَ الخصائص المتوخى توافرها في تلك المعايير. هذا القبول ذو مدلول نسبي، بمعنى أنّ حدود قبول المعايير ستضيق أو تتسع طبقاً لضيق أو اتساع قاعدة المستخدمين، فإذا كانت استخدامات هذه القوائم في الإطار القطري فسيتحدد إطار شرط القبول بحدود ذلك القطر، أما إذا زاد عدد المستخدمين وتجاوزت حدود القطر إلى المستويين

الإقليمي أو الدولي فيمكن القول إنّ القبول سيصبح ذا مدلول إقليمي أو دولي.

وعليه فإنّ الحاجةَ لتوافق المعايير على المستوى الدولي لم تنشأ من فراغٍ بل استجابة لمجموعةٍ من العواملِ أهمها تزايد التجارة الدولية، نمو أسواق المال العالمية، وإدراك هيئات المحاسبة المهنية لأهمية التوافق، فضلاً عن ظهور الشركات متعددة الجنسية الذي أدى إلى تكثيف الجهود لإصدار المعايير المحاسبية الدولية IASs، فبظهورِ هذه الشركات، ظهرت مشاكل محاسبية أبرزها إعداد القوائم المالية الموحدة للشركة القابضة والشركات التابعة لها، نتاجاً للتنوعِ بين معايير المحاسبة القطرية المتبعة في البلد الذي يوجد فيه الفرع، وتلك المتبعة في البلد الذي توجد فيه الشركة الأم، مما أدى إلى التقليلِ من مصداقيةِ تلك القوائم وقابليتها للمقارنة، وهذا بدورهِ أثر على إمكانيةِ المستخدم في اختيار الفرصة الاستثمارية المناسبة. فلقد فوجئ المسؤولون عن شركةِ البترول البريطانية للانخفاض الذي ظهر في أرباح الشركة عندما عُدلت قوائمها وفقاً لمعايير FASB ، فعندما أرادت الحكومة البريطانية في السبعينيات بيع جزءٍ من حصتها في الشركة المذكورة في بورصةِ نيويورك التي تشترط لوائحها تعديل القوائم المالية للسنتين السابقتين لواقعة البيع – التي كانت معدةً وفقاً للمعايير البريطانية – وفقاً لمعايير FASB، كانت النتيجة انخفاض أرباح هذه الشركة خلال هاتين السنتين بنسبة 67%، 70% على التوالي (Fitzgerald, 1981: 25).

ولعل أهم العوامل التي تبين الحاجة للتوافق بين المعايير المحاسبية على المستوى الدولي هي (العبدالله، 1992: 5-8):

1. **المقارنة:** يعتمد صنع القرارات على المفاضلة بين البدائل التي تقتضي وجود معلومات معدة بموجب أسس موحدة، وإذا كان هدف المحاسبة الرئيس تقديم

معلومات مفيدة في عملية صنع القرارات، فإنّ المعاييرَ تسهل هذه المقارنة بتوحيد الأسس المعدة بموجبها تلك المعلومات.

2. **كلفة معالجة المعلومات:** فعندما تعد هذه المعلومات وفقاً لطرائق محاسبيةٍ متنوعةٍ يضطرُ متخذ القرار إلى اتباع طريقة لتوحيد أسس إعدادها، مما يحمله كلفة المعالجة التي يمكن توفيرها إذا ما كانت المعلومات معدة على أسسٍ موحدة.

3. **انسيابية الاستثمار بين البلدان:** وهنا فإنّ المستثمرين بحاجةٍ إلى إجراء المقارنات بين النشاطات التي يمكنهم الاستثمار فيها في مختلف البلدان، الأمر الذي يتطلب التوافق بين المعايير المحاسبية الذي بدورهِ سيضيق الاختلاف والتنوع في المعالجاتِ المحاسبية مما يمكن من إجراء المقارنات المذكورة، كما يحمي المستثمرين في الأسواق المالية الخارجية.

4. **إيجاد بيئة أعمال متحدة، وتسهيل التجارة الدولية والاستثمار الدولي:** حيث سيسهم توافر معايير محاسبية متوافقة في إيجاد بيئة أعمال متحدة بالنظر لتوحد اللغة التي ستقدم بها القوائم المالية في هذه البيئة، والمحصلة تسهيل التجارة الدولية بين البلدان التي يتوفر فيها مثل هذه البيئة، هذا فضلاً عن تسهيل عملية الاستثمار الدولي وتشجيعه بين الدول المختلفة التي يتوفر فيها مثل تلك المعايير.

وإذا ما أخذنا في الحسبان توجهات العولمة بمختلف مناحي الحياة سياسية واقتصادية وإعلامية واجتماعية وثقافية والترويج لها بما من شأنه تحويل العالم إلى قريةٍ صغيرة فإنّ من شأن ذلك مضاعفة الحاجة إلى التوافق بين المعايير المحاسبية على المستوى الدولي وتزايد وتيرة التأييد لهذا التوافق لتلبية احتياجات المستثمرين والدائنين وغيرهم في ظل الأسواق الاستثمارية في ظل العولمة الذي سيكون أشبه بسوق استثمارية واحدة مع بعض الاختلافات المحدودة من بلدٍ لآخر.

وعلى الرغمِ من الحاجةِ إلى توافق المعايير المحاسبية على المستوى الدولي كما سبق الذكر، فإنّ عملية التوافق قد لاقت معارضة من البعض وتأييدا من الآخرين، وهذا ما سيتم التعرض له في الفقرةِ التالية.

2-6: التوافق بين المعارضة والتأييد

تتأرجح الدعوة إلى التوافق بين المعايير المحاسبية على المستوى الدولي فيما بين المعارضة والتأييد كما سيتضح من خلالِ عرض وجهات نظر الطرفين ومناقشتها فيما يلي:

2-6-1 : معارضو التوافق ومعوقاته

يقدم معارضو التوافق حججاً للتدليل على وجهة نظرهم لعل أهمها:

2-6-1-1: اختلاف العوامل البيئية

يعد الاختلاف بين العوامل البيئية أهم حجج معارضي عملية التوافق، فنظراً لكون المعايير تمثل نتاجاً للتفاعل بين البيئةِ والمحاسبة، ولذلك فإنّ تطبيق تلك المعايير يسفر عن معلومات محاسبية لتلبيةِ متطلبات معينة، وهذه الأخيرة تتغير بتغير العديد من العواملِ البيئيةِ، فالمعايير المحاسبية ليست كقوانين الفيزياء تستنتج من خلال الاكتشافات، بل تطور بوساطة الناس في ضوء ما يعتقدونه أن يكون أهم أهداف القوائم المالية. ومن استعراض أهم العوامل البيئية وتأثيرها على المعايير سيتضح أهمية حجج المعارضين لعمليةِ التوافق. وأهم العوامل البيئية ذات التأثير على المحاسبة وبالتالي المعايير المحاسبية ما يلي:

2-6-1-1-1: العوامل الاقتصادية:

تؤثر هذه العوامل على المعايير من جوانب عدة، فنوع الاقتصاد يؤثر على المعايير، إذ يختلف تركيز المحاسبة في الدولِ ذات الاقتصاد الزراعي في بعض جوانبه عن الدول ذات الاقتصاد الصناعي، أو تلك التي تعتمد على استخراج الموارد الطبيعية. كما يوجد بعض الاختلاف في دولٍ لديها أسواق أوراق مالية عن

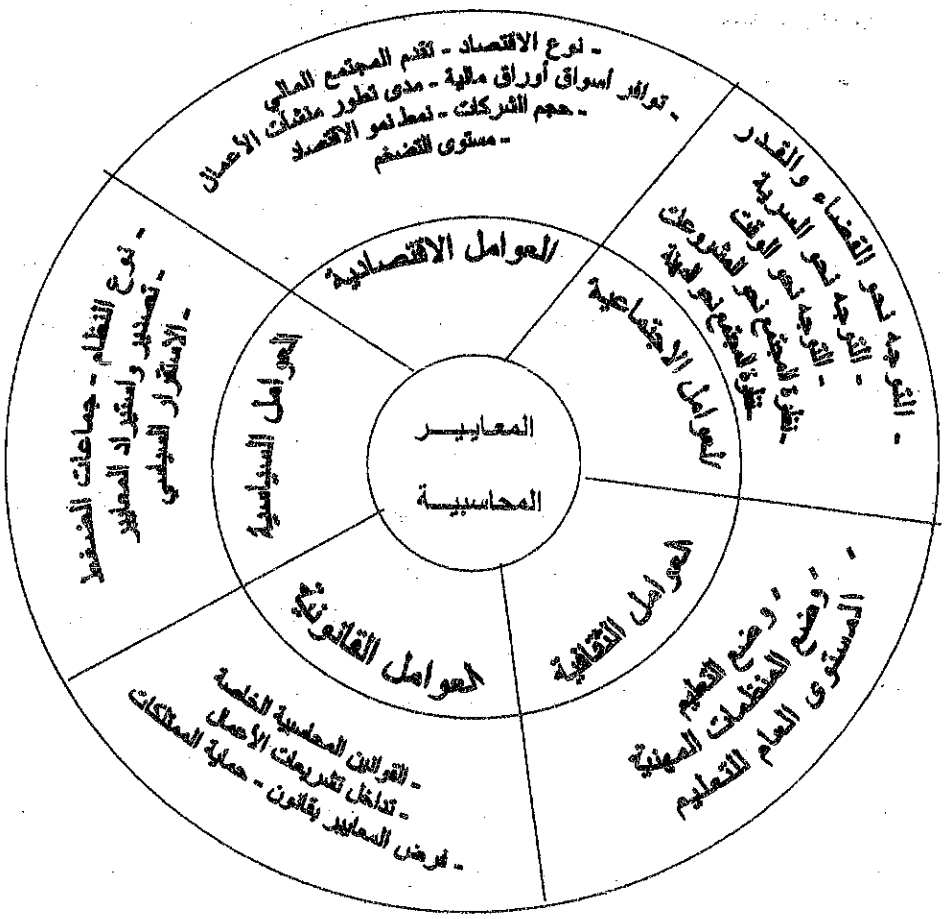
تلك التي لا تملك مثل تلك الأسواق. ويؤثر اختلاف حجم الشركات فما تتطلبه شركة كبيرة من الإفصاح على مستوى القطاع أو الشركات التابعة يختلف عما تتطلبه شركة صغيرة، كما تتطلب الشركة الدولية نظم محاسبية أكبر مما تتطلبه المحلية.

ومن العوامل الاقتصادية، استقرار وحدة النقد فإذا كانت مستقرةً في بلدٍ معين تُستخدم التكلفة التاريخية، لكن في حالة عدم استقرارها في بلدٍ آخر يتطلب الأمر تسوية القوائم المالية بمؤشرات الأسعار. وكذا مدى تقدم المجتمع المالي، فالتنبؤات المالية تصبح غير ذي قيمةٍ في بيئةٍ لا تفهمها. فضلاً عن مدى تطور منشآت الأعمال، فقبل أن تظهر عملية دمج المنشآت لم يكن هنالك حاجة للمعاييرِ المحاسبيةِ المتعلقة بعمليةِ الدمج. وأخيراً نمط نمو الاقتصاد، فهل يتجه نحو النمو، أو الثبات، أو الانخفاض، ففي أوقات النمو مثلاً تصبح رسملة المصاريف المؤجلة عمليةً بشكلٍ أكبر، مقارنةً بحالةِ الاستقرار أو الانخفاض. فضلاً عن الإرتباطات الاقتصادية والسياسية بين البلدان والتي قد يكون لها تأثير سلبي على التوافق إذا ما قامت تلك الدول المرتبطة ببعضها بمعارضة التوافق.

2-6-1-1-2: العوامل السياسية:

يؤثر **النظام السياسي** على المعايير المحاسبية، ففي الدول ذات الاقتصاد الحر تركز المعايير على الوحدةِ الاقتصاديةِ وحقوق الأطراف المختلفة فيها، في حين تركز المعايير في الدول ذات الاقتصاد المخطط على خدمة الاقتصاد القومي.

شكل (2- 1) العوامل البيئية المؤثرة على المعايير المحاسبية



Source; (Al-Hashim, 1978 : 6) بتصرف

كما يؤثر الاستقرار السياسي على المحاسبةِ ولعل أوضح الأمثلة على هذا تغير طرائق وأساليب المحاسبة في مصر فقبل الستينيات كانت تتبع النظام الرأسمالي ولذا كان هنالك نظام محاسبي غير موحد، وعندما اتبعت النظام الاشتراكي في الستينيات وجد النظام المحاسبي الموحد، وبعودتها للتوجه الرأسمالي في الوقت الحالي بدأ النظام المحاسبي غير الموحد بالظهور.

ومن ضمن العوامل السياسية **تصدير واستيراد المعايير المحاسبية**، فبريطانيا صدرت معاييرها لدول الكومنولث عدا كندا، كما صدرت فرنسا معاييرهـا إلـى مستعمراتها في آسيا وأفريقيا.

ولا تقف العوامل السياسية عند حدّ الأنظمة السياسية، فنظراً لكـون القـوائم المالية تعد لخدمةِ **مصالح فئات متعددة تختلف مصالحها**، يبدأ الصراع السياسي بين الأطرافِ المختلفةِ إذ أنّ كل طرف يبغي تعظيم منفعته، وهنا لامناص من مراعـاة مختلف الأطراف عند وضع المعايير. وفي هذا الصدد يقول Solomons (1978: 65) "لا يمكن النظر للمحاسبةِ بأنها غير سياسية، فالمعايير المحاسبية تؤثر علـى سلوك الناس، ولذا فإنّ العمليةَ التي توضع على أساسها تلك المعايير لابد أن تكون سياسية، ولذا يتم إصدار المعايير في ميدان الصراع السياسي من خلال التصويت".

2-6-1-1-3: العوامل القانونية:

وتتعدد هذه العوامل فمنها قواعد القانون التي تتطلب معايير تحمي ممتلكـات وحقوق الآخرين، لاسيما مع ظهور الشركات المساهمة التـي تتصـف بانفصـال الملكية عن الإدارة، مما يتطلب معايير تبين مدى كفاءة المد راء في إدارة الأموال الموكلة إليهم. وتؤثر درجة تداخل تشريعات الأعمـال علـى المعـايير، فـالنظم المحاسبية في السويد تتطلب إدخال مخصصات الضرائب في الحسابات قبل طلـب تلك الحسابات لأغراض الضرائب. كما تؤثر القوانين المحاسبيـة الخاصـة على المعايير أيضاً، فمجلسِ معايير محاسبة التكاليف في أمريكا يفرض -بقوة القـانون الفدرالي- الإفصاح عن حسابات التكاليف للعقود الكبيـرة مـع إدارات الحكومـة الفدرالية، كما تفرض S EC الاعتماد على المعايير التي يصدرها FASB.

ويظهر أثر النظام القانوني بوضوحٍ في الدول التي تعد فيها المعايير بقانون، مقارنةً بالدولِ التي تعد معاييرها المحاسبية من خلال الهيئات المهنية.

2-6-1-1-4: العوامل الثقافية:

تؤثر العوامل الثقافية على عملية التوافق، ومن هذه العوامل **وضع التعليم والمنظمات المهنية**، ففي ظل غياب مهنة محاسبية منظمة تُجلب المعايير من بلدانٍ أخرى لملء فراغٍ قائم، كما تتأثر المعايير وينجح تطبيقها بوضع التعليم والمنظمات المهنية، سواء أكان من ناحية وضعها أم تكييفها، فضعف الهيئات المحاسبية في بعض الدول يجعل أية هيئة تعمل على التوافق بين المعايير المحاسبية على المستوى الدولي كمجلس المعايير المحاسبية الدولية – التي تعمل من خلالِ هذه الهيئات – غير فعالة في كل الأقطار. كما يؤثر **المستوى العام للتعليم** على المعايير، فالطرائق الإحصائية في المحاسبة والتدقيق لا يمكن استخدامها بنجاح عندما لا يكون هناك معرفة بالإحصاء والرياضيات. ولذلك فخطة المحاسبة العامة في فرنسا لاقت قبولاً لسهولة فهمها واستخدامها من قبل ذوي المستويات المتوسطة من التعليم من دون حاجة إلى تدريبٍ محاسبيٍ معقد (Choi & Muller, 1978 : 28).

كما يؤثر **الاختلاف في اللغةِ** على المعاييرِ ويعوق عملية التوافق بينها على المستوى الدولي، ذلك لأنّ اللغةَ في الدولِ الأقل تقدماً تعجز في معظمِ الأحيان عن توفيرِ المرادفات الكافية لاستيعاب التطورات التكنولوجية في الدولِ المتقدمة.

وفي هذه الصدد نرى أنّه بالرغمِ من التسليم بأنّ الطرائق الحديثة في المحاسبة قد لا تستخدم بنجاح عندما لا يكون هناك معرفة كافية بها لكن هذا في المراحل الأولى للاستخدام، بيد أنّه بعد مرور مدةٍ زمنية يصبح استخدام هذه الطرائق فعالاً ومن الأمثلة على ذلك إدخال الحاسب في الأنظمة المحاسبية إذ لاقى صعوبةً في بداية استخدامه ثم ما لبثت معظم الشركات أن استخدمته في مسك حساباتها بسهولة.

2-6-1-1-5: العوامل الاجتماعية:

تتأثر المعايير المحاسبية في بعض جوانبها ببعضِ القيم الاجتماعية وأهم هذه العوامل هي: اتجاه الناس نحو السرية، والاهتمام بالوقت، والقضاء والقدر (Arpan & Al-Hashim, 1987: 4-9).

فالتوجه نحو السرية يؤثر على تجميع ونشر المعلومات المحاسبية وهنا لا يتم النشر إلاّ إذا وجدت جهات حكومية تلزم بالإفصاحِ والعكس بالعكس. ومن أوضح الأمثلة على هذا، المناخ الاجتماعي في سويسرا الذي يتسم بالمحافظةِ ولذا لا يطلب من الشركات السويسرية سوى إفصاح مالي قليل، على عكس الولايات المتحدة التي يتجه مناخها الاجتماعي نحو مزيد من الإفصاح من خلال القوائم المالية.

أمّا إعطاء قيمة للوقت فنجد أنّ الدول التي تعطي قيمة أقل للوقت تهتم بقائمة المركز المالي، وتعد القوائم المالية خلال فترات متباعدة، سنة مثلاً. أمّا الدول التي تعطي قيمة أعلى للوقت فتهتم بقائمة الربح أو الخسارة وتعد القوائم المالية خلال فترات متقاربة، ربع سنوية مثلاً.

وفيما يتعلق بالتوجه نحو القضاء والقدر فيؤثر على المعايير من ناحية اعتقاد المسؤولين بأن الأحداث المستقبلية لا يمكن التحكم بها أو السيطرة عليها، ولذا يرون أنّ الحاجة للتخطيط وإعداد الموازنات قليلة، وبالتالي تقل الحاجة للسياسات المحاسبية ذات الصلة بالتخطيط والرقابة، كما تقل الحاجة للتنبؤ بتدفقات الأموال.

ومن العواملِ الاجتماعية التي تؤثر على المحاسبةِ وبالتالي المعايير المحاسبية مواقف واتجاهات الأفراد والمجتمع نحو المشروعات وفي اتجاه مهنة المحاسبة، فإذا لم تتوفر الثقة نحو المشروعات وأدائها الاجتماعي فقد تقوم الحكومة نزولاً عند رغبة المجتمع بتنظيم الممارسات المحاسبية كما في السويد التي أضحت المحاسبة الاجتماعية مطلوبة فيها من الشركاتِ كافة، كما قد تؤدي النظرة للمحاسبةِ على أنّها من الوظائف الدنيا إلى عزوفِ الأشخاص الطموحين عنها، وعلى العكس عندما

ينظر لها كمهنةٍ محترمة فإنّها تجذب الأشخاص المتميزين للعملِ فيهـا (طـاحون، 1997:148-149).

2-6-1-2: اختلاف أغراض المحاسبة والنظم واللوائح التي تحكم مهنة المحاسبة

يؤدي اختلاف أغراض المحاسبة من بلدٍ لآخر إلى إعاقةِ عمليـة التوافـق، فبينما تصمم المحاسبة في فرنسا لتوفير بيانات تستخدم على مستوى الاقتصاد الكلي فإنها تصمم في بريطانيا والولايات المتحدة لتوفير معلومات تستخدم على مسـتوى المشروع.

كما أنّ الاختلافَ في النظم واللوائح التي تحكم مهنة المحاسبة وتفاوت سلطة الإلزام التي تتمتع بها المنظمات المهنية هي الأخرى تعوق التوافق، ففي بريطانيـا والولايات المتحدة يحدد القانون قواعد عامة لمختلف الحالات، بينما يحدد القـانون في فرنسا وألمانيا بنوداً تفصيلية لكثيرٍ من الحالات.

2-6-1-3: الاعتزاز بالقطرية

تؤدي النظرة القطرية والاعتزاز بالإنجازات المحلية إلـى إعاقـة عمليـة التوافق، فضلاً عن عدم اتفاق أهداف معدي ومستخدمي المعلومات المحاسبية مـن دولةٍ لأخرى نتاجاً للاختلاف في العواملِ البيئية السالفة الذكر.

2-6-1-4: لا تؤدي عملية التوافق إلى تقديم البيانات المطلوبة لتلبيةِ الأهداف القومية

قد لاتؤدي عملية التوافق إلى تقديم البيانات المطلوبة لتلبية الأهداف القومية لاسيما في الدولِ الأقل تقدماً، إذ لم تعمل على إيجاد ربط بين المحاسبة الخاصة والمحاسبة القومية، بحيث توفر معلومات لخدمة المستخدم القومي الذي يعمل على إعداد البيانات وتقديم الإحصاءات على المستوى القومي لخدمة أغراض التخطيط على المستوى القومي.

2-6-2: مؤيدو التوافق ومزاياه

يبني مؤيدو توافق المعايير المحاسبية على المستوى الدولي موقفهم على مبرراتٍ مستمدةٍ من واقع المهنة، إذ ينادون بأنّ المشاكلَ المحاسبية التي تنشأ من تنوع المعايير تقلل من المحاذير التي يثيرها معارضو التوافق بالرغم من وجاهة حججهم، وقد استندوا إلى دراساتٍ ميدانيةٍ لتأييدِ مبرراتهم النظرية. وأهم المبررات التي يقدمونها هي (مطر، 1993: 318-319):

أ. من المتعارف عليه أنّ المحاسبةَ هي لغة الأعمال، وفي ظل الظروف الدولية الحالية التي بدأت تسودها الأسواق الاقتصادية المشتركة، أسواق المال الدولية، الشركات متعددة الجنسية، والتقدم في مجال الاتصالات الذي جعل العالم سوقاً مالياً واستثماريا واحداً، فأصبح بإمكان المستثمر نقل استثماراته من بلدٍ إلى آخر من مكتبه، وعليه فلابد للمحاسبةِ إن أرادت أن تستمر كلغةٍ للأعمالِ أن تقدم للمستثمرين "معلومات بلغةٍ واحدة"، كما أنّ نجاحَ المحاسبة مرهون بمدى توفيرها لمعلوماتٍ مناسبةٍ لأغراض مستخدمي تلك المعلومات، وترتيباً عليه فإنّ على المحاسبة أن توفر للمستثمرِ المعلومات التي يحتاجها عن الشركات في الأسواق الماليةِ التي سيتعامل فيها سواء أكانت محليةً أم دولية، وسيصبح هذا الأمر صعباً إذا كانت القوائم المالية تعد وفقاً لمعايير محاسبية متنوعة، وذلك لأنّ أفضل ما يستخدم في سوقٍ ماليٍ دولي هو معايير محاسبية مقبولة دولياً، لأنّ معايير كهذه ستوفر للمتعاملين في هذه السوق لغة مشتركة لقياس والإفصاح عن الصفقات التي تحدث فيه.

ب. يركز معارضو التوافق على الاختلافات البيئية بين الدول المتقدمة والنامية لكن هناك تشابهاً بين احتياجات مستخدمي القوائم المالية في كلا المجموعتين من حيث الاهتمام بالربحيةِ والسيولةِ وتقويم الأصول...الخ.

فمرحلةَ التطورَ الاقتصادي لدولةٍ معينةٍ لا تمثل أساساً يعتمد عليه في تخصيص معايير محاسبية تلائم مثل تلك الدولة، إذ يوجد تشابه في الأنشطة التي تقوم بها الوحدات الاقتصادية في جميع دول العالم متقدمةً كانت أم نامية، إذ تدور هذه الأنشطة حول البيع، الشراء، حيازة الأصول، وإقراض واقتراض الأموال...الخ، ويعتمد نمو وبقاء هذه الوحدات بالمحافظةِ على ممتلكاتها وتحقيق الأرباح، وعليه فإنّ مرحلة التطور لا تؤدي بالضرورة إلى اختلاف قواعد القياس.

وعلى الرغمِ من وجاهةِ هذا الطرح، فإنّ مرحلةَ التطور، في تقديرنا، قد تتطلب معايير لا حاجة لها في بلدانٍ أقل تطوراً، فمعايير تقييم الاستثمارات تقل أهميتها في البلدان التي لا توجد فيها أسواق أوراق مالية.

ويوجد في الوقت الحاضر اتجاه عالمي نحو توحيد القوانين كما هو الحال في دول الجماعة الأوروبية، وبالتالي يقل تأثير العوامل القانونية على إمكانيةِ إصدار معايير محاسبية دولية. ويدعم هذا الطرح ما يطالب به مجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB أعضاؤه أن يعملوا على إقناع حكوماتهم بأن تعدلَ في قوانينها حتى تتماشى القوائم المالية فيها مع المعايير الدولية للتقارير المالية IFRS والمعايير المحاسبية الدولية IASs. وبالرغم من منطقية هذا الطرح ونجاحه النسبي فإنّ توافق القوانين على المستوى العالمي ربما يأخذ وقتاً طويلاً إن كتب له النجاح.

ج. يبني مؤيدو تنوع المعايير مواقفهم على أساسِ استحالة توحيد المعايير، لكن هناك فرقاً بين توحيد المعايير Uniformity والتوافق بين تلك المعايير Harmonization كما سبق الذكر.

د. توافر البدائل قد يساعد على التلاعب بنتائج الأعمال والمركز المالي، كما حدث في شركة Crysler في السبعينيات من القرن الماضي حين لجأت إدارة الشركة إلى تغطية مشاكلها المالية بإجراء تغييراتٍ في سياسةِ تقييم المخزون وتحديد المعاشات التقاعدية مما مكنها من تحقيق أرباح صورية على مدار الأعوام 1970 و1971 و1975، 1978م بلغت حوالي (150) مليون دولار.

ه. توفير الفرص لتنوع المعايير المحاسبية على المستوى الدولي يؤدي إلى اختلاف تطبيق المبادئ المحاسبية التي تحكم عمليتي القياس والإفصاح مما يؤثر على مصداقية القوائم المالية ويحد من قابليتها للمقارنةِ فمثلاً قياس الربح طبقاً لمبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقاتِ يتم على أساس التكلفة التاريخية في معظم دول العالم، في حين يتبع أساس التكلفة الإستبدالية في هولندا والدول الاسكندنافية. وقد عبر Brathes (1989: 1-2)عن هذه الحالة بقوله "لقد تعب عالم المال والأعمال من وجود اختلافات مادية بين المعايير المحاسبية للدولِ المختلفة، فهذه الاختلافات لا تزيد من تكاليف الصفقات المالية في أسواق المال الدولية فحسب، بل تقلص الفرص المتكافئة للتنافس بين الشركات". في حين أنّ وجودَ معايير محاسبية متسقة على المستوى الدولي سيعمق ثقة المستخدمين في القوائم المالية ويوفر لها القابلية للمقارنة، مما يشجع على انسياب الاستثمارات بين البلدان، نتاجاً لتقليل فروقات القياس التي تظهر في هذه القوائم، ومن ثم يوفر فرصاً متكافئةً لتحديدِ أسعار عادلة لأسهم الشركات، فضلاً عن تسهيل إجراءات إدراج أسهم تلك الشركات في مختلف الأسواق.

و. يحقق التوافق بين المعايير المحاسبية مزايا للشركات الدولية، إذ يوفر عليها الجهد والتكلفة بدلاً من إعداد مجموعتين من القوائم المالية إحداهن

وفقاً لمعايير القطر الذي تعمل فيه، والأخرى وفقاً لمعايير القطر الذي تنتمي إليه، كما يتيح للشركةِ الأم تصميم نظم متكاملة للمعلومات تخدم أغراض المجموعة كوحدة واحدة، بحيث توفر للشركةِ الأم معلومات تفيدها في التخطيطِ والمتابعةِ وتقييم الأداء، فضلاً عن تسهيل عمل مصلحة الضرائب في الدول التي توجد فيها الشركات متعددة الجنسية، وفي الدول التي تنتمي إليها.

ز. سيحقق التوافق مزيةً للدول النامية تتمثل في تشجيع الجهات المعدة للمعاييرِ بتحسين نوعية هذه المعايير كي تحوز على القبول العالمي، كما سيحقق وفورات عند وضع المعايير لأنّ هيئاتها سوف تستعين بالمعايير الدولية عند وضع معاييرها المحلية.

ح. يستشهد مؤيدو التوافق في تدعيم آرائهم بدراساتٍ ميدانيةٍ عدة* أجراها باحثون للوقوف على مدى تأييد التوافق من قبل الممارسين للمهنةِ، ومن هذه الدراسات دراسة Nair & Frank (1981: 61-77) التي كان من أهم نتائجها تزايد عدد الأقطار المؤيدة لإصدار معايير دولية، ففي حين كانت نسبة التطبيقات المقبولة بين الدول محل الدراسة 6% سنة 1973م فإنها قد ارتفعت إلى 37% سنة 1979م.

ط. وفيما يتعلق بعدم ربط الحسابات الخاصة بالحساباتِ القومية فيمكن التقليل من هذا القصور بإعدادِ قائمةِ القيمةِ المضافة (Douban, 1994: 53).

ي. تبدوا أهمية التوافق من خلالِ تسهيله لعمل المدققين الذين سيراجعون حسابات الشركات بالاعتماد على معايير منسقة.

---

* لمزيد من التفاصيل تراجع الدراسات التالية: دراسة مطر (1988)، دراسة خليف (1997)، دراسة Choi& Bavishi (1983)، دراسة Taylor, Evans& Joy (1986)، دراسة IASC (1988) وغيرها.

ويتبين من العرض السابق للقارئ حجج معارضي توافق المعايير المحاسبية على المستوى الدولي، والتي تتركز في الاختلافات البيئية من بلدٍ لآخر، منها على سبيل المثال لا الحصر، اختلاف متطلبات النظام الاقتصادي، واختلاف أهداف القوائم المالية، والتعارض مع القوانين المحلية...الخ، هذا من جهة، ومن جهةٍ أخرى فإنّ المؤيدين للتوافق يفرقون بينه وبين التوحيد، كما يركزون على أهميته للشركات متعددة الجنسية وأسواق المال الدولية والمستخدمين وحتى المدققين.

وعملياً يبدو أنّ كفةَ المؤيدين قد رجحت، يؤيد هذا استمرار المنظمات التي تعمل على التوافق في عملها وإحرازها لنتائج جيدة. ولربما يعود ذلك إلى أنّ معظم المؤيدين للتوافق هم المحاسبون الممتهنون أكثر منهم الأكاديميين. كما أنّ اقتراح تطبيق معايير محاسبية دولية تعززه الشواهد الآتية (العبدالله، 1992: 8-9):

- إنّ المحاسبةَ تتمتع ببعدٍ دولي، فمذ بدأ انتشار نظرية القيد المزدوج، أصبحت تطبق بشكلٍ عالمي، وعلى الرغم من أنّ هذه النظرية تعد مثالاً بسيطاً لانتشار التطبيقات المحاسبية على مستوى عالمي لكنه مؤشر إلى إمكانية التوسع في التطبيق لبقية الطرائق المحاسبية أو تقليل تعددها إلى الحد الأدنى.
- التقارب أو التشابه لبعض المجموعات الدولية على أساس بعض الخصائص الاجتماعية والسياسية. وقد قسم Muller العالم إلى عشر مجموعات* وفي ضوء هذا التقسيم لاحظ وجود نوع من التقارب أو التشابه في تطبيق بعض الطرائق المحاسبية ضمن كل مجموعة منها.
- قطعت بعض المجموعات الدولية مثل الجماعة الأوربية شوطاً يستحق الذكر في عملية التوافق بين المعايير المحاسبية في بلدانها، وعليه يمكن القول بإمكانية تطبيق المعايير على نطاقٍ دولي.

* لمزيد من التفاصيل يراجع (Muller, 1968: 93-95).

- كما أنّ تطبيق العديد من الدول لنظام الحسابات القومية الصادر عن الأمم المتحدة سنة 1969م (والمعدل سنة 1993م) يؤشر على إمكانية اقتراح نظام محاسبي على المستوى الدولي.

هذه الشواهد وغيرها جعلت البعض يعتقد أنّ المستقبل سيشهد ترجيحاً لكفة المؤيدين للتوافق بين المعايير المحاسبية، ومن هؤلاء Kanga (1980: 59-60) الذي يرى أنّ المستقبل سوف يشهد مستوى عالياً من التوافق نتيجة لازدياد طلب المستثمرين الدوليين لهذا التوافق.

أما Wyat (1991: 13.1-13.4) فيتوقع أن تشهد العقود القادمة قوى دافعة لجهود التوافق تتمثل في دور التطور التكنولوجي في مجال الاتصالات في نشر التمويل بين الأقطار المختلفة، والذي خلق بدوره رغبةً لدى الدائنين للحصول على معلومات مالية لاتخاذ قراراتهم لكنهم وجدوا نوعاً من الاختلاف بينها وبين تلك المعدة في أقطارهم وهذا تحقق فعلاً. وكذلك استمرار جهود الجماعة الأوروبية لإزالة الاختلافات في التطبيقات المحاسبية بين أقطارها، فضلاً عن مبادرة المنظمة الدولية لأسواق البورصة International Organization of Securities Commissions (IOSCO) لإحراز مقارنة أكبر بين القوائم المالية للشركات المسجلة أسهمها في الأسواق المالية الأعضاء فيها وذلك بتعهدها في سنة 1990م بالعمل على تبني المعايير الدولية، كما أنّ التطورات في أوروبا الشرقية تركز على تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS لخدمة مشاريع المصالح المشتركة بينها وبين المستثمرين الغربيين، هذا فضلاً عن تزايد حرية التجارة الدولية التي تزيد من التركيز على IFRS إذ يحتاج كل تاجر لمعرفة المعلومات المالية لشريكه في الدول الأخرى، وعليه فإنّ عملية تخفيض البدائل المقبولة في التسعينيات من القرن الماضي أصبحت ممكنة أكثر من أي وقت مضى.

ويبدو أنّ توقعات هؤلاء قد تحققت على أرض الواقع، فالمحاسبة القائمة على التشريعات بدأت تختفي في المجتمع الدولي، ويضربون لذلك مثلاً بأسبانيا وإيطاليا

وفرنسا التي بدأت تتجه نحو طريقة مشابهة لتلك الموجودة في الولايات المتحدة، بريطانيا، وكندا (Kieso& Weygandt, 1995: 7).

كما أنّ التوجه نحو العولمة وانتشاره عالمياً سواء عولمة السياسة أو الاقتصاد أو الثقافة أو الإعلام أدت إلى تزايد تأييد عملية توافق المعايير المحاسبية على المستوى الدولي، إذ أنّ عولمة الاقتصاد تتطلب تقارب إن لم يكن توحيد القوانين الجمركية والضريبية والمالية بشكل عام، ولعل المعايير المحاسبية أحد مفردات تلك القوانين مما سيجعل للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية قبولاً أكبر على المستوى الدولي ويعزز من حجج مؤيدي العمل على إحراز نوع من التوافق بين المعايير المحاسبية على المستوى الدولي، بالنظر لكونها ستصبح مطلوبة من قبل المستخدمين الدوليين الذين سيتضاعف أعدادهم في ظل العولمة. ويؤيد هذا الجانب إصدار العديد من الدول والمنظمات المهنية تعليمات للمحاسبين بتطبيق IFRS مثل كثير من الدول العربية ومنها اليمن إذ أصدر الرئيس توجيهاً لرئيس الوزراء بتاريخ 2013/7/28م للعمل على تطبيق IFRS، وقد صدر قرار مجلس الوزراء برقم (51) لسنة 2019م قضى بالموافقة على تبني تطبيق IFRS في الجمهورية اليمنية من قبل جميع الجهات والقطاعات والمنشآت ابتداء من 2020/1/1م، وقد صدر قرار رئيس مجلس الوزراء رقم (16) وتاريخ 2020/2/1م بتبني وتطبيق IFRS في الجمهورية اليمنية وبما لا يتعارض مع القوانين والتشريعات النافذة بدأ من العام المالي 2020م.

ليس هذا فحسب، بل إنّ الولايات المتحدة الأمريكية التي كانت دائماً ما تعترض على تطبيق IFRS في أمريكا بالنظر لتطور المعايير الأمريكية مقارنة بالدولية قد ألزمت الشركات الأمريكية التي تتعامل مع العالم الخارجي بإعداد نسختين من القوائم المالية إحداهن وفقاً للمعايير الأمريكية وأخرى وفقاً للمعايير الدولية، كما بدأ مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB مشروعاً مشتركاً

مع IASB وقد خرج إلى النور الفصل الأول والثالث من الإطار الفكري لإعداد التقارير المالية من قبل المجلسين في يوليو 2010م.

ولذلك تبنى مجلس المعايير المحاسبية الدولية منذ إنشائه عام 2001م مدخلا آخرا غير التوافق أطلق عليه التحول في إعداد التقارير المالية وهو ما سيتم مناقشته في الفقرة التالية.

2-7: التحول الدولي في إعداد التقارير المالية

International Convergence of Financial Reporting

تبنى مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB) منذ إنشائه مدخل التحول Convergence في إعداد التقارير المالية بدلاً عن التوافق التي تبنته لجنة المعايير المحاسبية الدولية كما سبق الذكر، بالنظر لأنّ التوافق لم يعد مناسباً للمرحلة الجديدة من جهة، وللشوط الكبير الذي قطعته اللجنة في التوافق من جهة أخرى. وقد استمرت الضغوط على مهنة المحاسبة ومعدي المعايير من قبل الشركات متعددة الجنسية، أسواق الأوراق المالية، منظمي أسواق الأوراق المالية، ومؤسسات التمويل الدولية مثل البنك الدولي وغيرها بغية تخفيض الاختلافات المحاسبية فلم يعد التوافق مناسباً للمرحلة الجديدة التي وصل إليها وضع المعايير المحاسبية على المستوى الدولي من جهة والنجاح الذي حققته لجنة المعايير المحاسبية الدولية في تحقيق التوافق من جهة أخرى وهو ما حدا بـ IASB إلى تبني التحول بدلاً من التوافق.

ويشبه التحول، التوافق، فكلاهما عملية تتم عبر الزمن، لكن التحول يتضمن تبني قائمة معايير على المستوى الدولي، فقد غدا الهدف الرئيس لـ IASB الوصول لتقارب دولي على المعايير التي يصدرها وليس فقط بعض المعالجات كما كان الحال في التوافق. فالتحول يعنى تخفيض الاختلافات الدولية في المعايير

المحاسبية من خلال تطوير معايير بنوعية عالية بالمشاركة مع معدي المعايير في البلدان المختلفة (Whittington, 2005: 127- 153).

2-7-1: المؤيدين والمعارضين للتحول الدولي لمعايير إعداد التقارير المالية

Arguments For And Against International Convergence Of Financial Reporting Standards

يقدم المؤيدون والمعارضون للتقارب المحاسبي مبررات كبيرة لدعم وجهة نظرهم حيال التحول كما يتضح فيما يلي:

2-7-1-1: حجج المؤيدين للتحول الدولي لمعايير إعداد التقارير المالية

يطرح المؤيدين للتقارب حججاً وجيهة لدعم وجهة نظرهم نحوه يتمثل أهمها فيما يلي (Doupnik, & Perera, 2015: 82):

أولاً: ضرورة قابلية القوائم المالية للمقارنة لتدويل أسواق المال والذي سيسهل على المستثمرين تقييم الاستثمارات المحتملة في أسهم الشركات الأجنبية، وتحقق ميزة تخفيض المخاطر المحتملة من خلال تنويع الاستثمارات على المستوى الدولي.

ثانياً: سيبسط التقييم من قبل الشركات متعددة الجنسية للمنشآت الأجنبية المحتمل الاستحواذ عليها.

ثالثاً: سيخفض التحول تكاليف إعداد التقارير المالية للشركات التي تبحث عن إدراج أسهمها في أسواق أوراق مالية أجنبية، وهذا بدوره سيسمح لتكل الشركات للحصول على تمويل أقل كلفة، وسيسهل على المستثمرين الأجانب شراء أسهم تلك الشركات.

رابعاً: الاختلافات المحلية عند إعداد التقارير المالية سيخفض ثقة المستثمر والتي ستؤثر على تكلفة التمويل ومدى إتاحته، فالمستثمرين غالباً يبنون قرارهم على أرقام معدل العائد المرغوب على الاستثمار، فإذا كان هناك عدم تأكد أو نقص في المقارنة لهذه الأرقام فإنّ عدم التأكد سيكون كبيراً مما قد يؤدي إلى إحجامهم عن الاستثمار.

خامساً: وجود قائمة واحدة للمعايير المحاسبية المقبولة دولياً سيخفض تكلفة إعداد القوائم المالية الموحدة على المستوى الدولي، ومراجعة تلك القوائم سيكون أسهل.

سادساً: سيسهل للشركات متعددة الجنسية نقل المحاسبين من بلدٍ لآخر، وذات الأمر لشركات المحاسبة الدولية التي يمكنها من نقل المراجعين من بلدٍ لآخر، لأنّهم سيعتمدون ذات المعايير.

سابعاً: التحول سيساعد على ترقية أو رفع مستوى التطبيقات المحاسبية على المستوى الدولي، والنتيجة زيادة الاعتماد على المعلومات المالية.

والمحصلة أنّ معظم الدول يمكنها تبني قائمة بمعايير جاهزة ذات نوعية عالية بأقل تكلفة وجهد.

2-7-1-2: حجج المعارضين للتحول الدولي لمعايير إعداد التقارير المالية

يعد الحجم الكبير للاختلافات المحاسبية بين الدول، كما سبق الذكر، أكبر معضلة تواجه التحول، وستكون التكلفة السياسية لإلغاء تلك الاختلافات ضخمة جداً. كما تمثل **الوطنية (المحلية)** Nationalism أحد المعظلات التي تواجه التحول، فالعادات المتجذرة في البلدان، اختلاف قوة الاقتصاد، ومعارضة التأثير الخارجي تعد عوامل وطنية تواجه التحول، ويمثل الوصول لمبادئ ترضي كل المجتمعات حول العالم تقريباً هدفاً مستحيل التحقيق. كما يطرح المعارضون للتقارب بأنّه ليس ضرورياً أن تجبر الشركات في بلدان العالم المختلفة لاتباع قواعد محاسبية مشهورة، فقد يؤدي هذا إلى تطبيق معايير أكبر من اللازم، والنتيجة قيام بعض الشركات باتباع قائمة معايير غير ملائمة لها، كما أنّ أسواق الأوراق المالية الدولية ستجبر الشركات التي ترغب في الانضمام لتلك الأسواق أن تعرض المعلومات المحاسبية المطلوبة بدون التحول. كما أنّ الاختلافات البيئية والاختلافات المحاسبية بين الدول قد يدعو إلى أن يكون للبلدان التي تختلف درجة التطور الاقتصادي

وتعتمد على مصادر تمويل مختلفة أن يكون لها أنظمة محاسبية مختلفة (Doupnik, & Perera, 2015: 82- 83).

وعلى الرغم من وجاهة حجج المعارضين للتقارب، فمن الواضح أنّ الواقع يخطوا باتجاه التحول كما سيتضح في الفقرة التالية.

2-7-2: التحول الدولي نحو المعايير الدولية للتقارير المالية

International Convergence Toward IFRS

أحرز IASB شهرة واسعة لدى معظم الجهات المهتمة بالمعايير المحاسبية، إذ تحول دوره من منسق للمعايير بين المنظمات المهنية إلى معد معايير عالمي، وأضحت استراتيجيته ترتكز على إعداد أفضل المعايير حول العالم وبناء هيئة لإعداد المعايير المحاسبية تعد الأكثر شيوعاً في إعداد التقارير المالية. وقد تبنى IASB مدخل المبادئ* في وضع المعايير وحصل على دعم من منظمي المهنة في الولايات المتحدة، كما أنّ هيكل IASB يماثل هيكل FASB، معد المعايير، في الولايات المتحدة والذي يعد أفضل هيكل لتطوير المعايير المحاسبية في العالم (Doupnik, & Perera, 2015: 92).

وفي عام 2002م قامت شركات المحاسبة الكبرى بعمل استقصاء في (54) دولة لمعرفة الجهود المحلية لتعزيز ودعم التحول إلى IFRS، وخلص الاستقصاء إلى أنّ IASB يعد الهيئة المناسبة لتطوير لغةٍ محاسبيةٍ كونية، كما تبين أنّ تلك البلدان وضعت خططاً لتحقيق التحول إلى IFRS بما في ذلك بعض دول الاتحاد

* هناك مدخلين لإعداد المعايير هما: (1) مدخل المبادئ Priciples-Based Approach والذي يركز على إعداد مبادئ عامة مشتقة من الإطار الفكري لـ IASB وتحوي هذه المبادئ متطلبات الاعتراف والقياس والإفصاح للعمليات التي يشملها المعيار لعمليات نمطية واستخدام الحكم المهني في تطبيق المبادئ العامة للعمليات الخاصة بأية منشأة أو صناعة. (2) مدخل القواعد Rules-Based Approach يركز على إعداد معايير تحوي قواعد أكثر تفصيلاً لمتطلبات الاعتراف والقياس والإفصاح للعمليات المالية مما يقلل من استخدام الحكم المهني في تطبيق المبادئ المحاسبية.

الأوروبي وست دول من نصف الكرة الأرضية الغربي، والدول ذات الاقتصادات الأضخم، الصين، الهند، ماليزيا، نيوزيلندا، كوريا الجنوبية وتايلند (BDO et. al, 2002).

وقد وجد الاستقصاء ثلاث استراتيجات مختلفة اتبعتها الدول للتحول إلى IFRS هي (BDO et. al, 2002):

1- استبدال المعايير المحلية بـ IFRS.

2- اعتماد IFRS معايير محلية.

3- استبعاد الاختلافات بين المعايير المحلية و IFRS كلما كان محتملاً وقابلاً للتطبيق.

وفي ضوء نتائج الاستقصاء أخذ IASB مبادرات لتسهيل وتعزيز دوره كمعد معايير عالمي، وقد تمثلت إحدى المبادرات بإصدار IFRS1 ويمثل هذا المعيار استجابة لبعض المفاهيم عن نقص الأدلة في المعايير الدولية عند تطبيقها لأول مرة. وعلى الرغم من أنّ اللغة الإنجليزية تعد اللغة الرسمية لـ IASB فقد سمح المجلس للمنظمات المهنية لترجمة المعايير التي يعدها لأكثر من ثلاثين لغة منها: الصينية، الفرنسية، الألمانية، اليابانية، البرتقالية، الأسبانية والعربية. كما عمل IASB على دعوة البلدان التي لها ملاحظات على IFRS لمناقشة وجهات نظرهم حول تلك المعايير (Doupnik, & Perera, 2015: 93).

ومن الجوانب التي ساعدت للتحول نحو IFRS أنّ عدد مهم من أعضاء IASB لديهم إمكانية التواصل بشكل مباشر مع معدي المعايير المحلية، فهؤلاء كانوا أعضاء سابقين في مجالس المعايير في تلك الدول، أو أنّ أعضاء IASB السابقين غدوا أعضاء في تلك المجالس مما قوى ارتباط IASB مع تلك المجالس والنتيجة التعاون بين IASB وتلك المجالس للعمل على التحول نحو IFRS. كما دعم الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC هدف IASB في هذا التحول، ففي اجتماعه في يوليو 2003م في كيوبك بكندا وضع برنامجاً للامتثال صمم ليضمن أنّ أعضاء IFAC الحاليين والمحتملين سينفذون تشريعات صارمة لاعتماد معايير IFAC وكذلك IFRS، كما أصدر مجلس معايير المراجعة والتوكيد التابع لـ IFAC أدلة جديدة

توضح متى تمتثل القوائم المالية بشكل كامل بـــ IFRS (Doupnik, & Perera, 2015: 93- 94).

2-8: تبني المعايير الدولية للتقارير المالية

تم تبني IFRS باتباع طرائق مختلفة، ويمكن لأية دولة ترغب في تبني تلك المعايير إتباع أي منها وتشمل (Doupnik, & Perera, 2015: 94):

1- قيام كل الشركات باستبدال كل المعايير المحلية بـــ IFRS.

2- تستخدم الشركات القابضة IFRS عند إعداد القوائم المالية الموحدة وتستخدم المعايير المحلية في إعداد القوائم المنفصلة.

3- تستخدم الشركات المسجلة في أسواق الأوراق المالية IFRS عند إعداد القوائم المالية الموحدة، بينما تستخدم الشركات غير المسجلة المعايير المحلية.

4- الشركات الأجنبية المسجلة في سوق أوراق مالية محلية تستخدم IFRS، أما الشركات المحلية فتستخدم المعايير المحلية.

5- الشركات المحلية المسجلة في أسواق أوراق مالية أجنبية تستخدم IFRS، بينما بقية الشركات المحلية تستخدم المعايير المحلية.

وقد شكلت مصادقة المنظمة الدولية لأسواق الأوراق المالية IOSCO على اتباع IFRS وطلب الاتحاد الأوروبي من الشركات المسجلة استخدام IFRS عند إعداد القوائم المالية بدءا من عام 2005م دافعاً قوياً لجهود IASB في إعداد معايير محاسبية بنوعية عالية أو في دفع الدول لتبني IFRS. كما دعم IFAC جهود IASB ليصبح معد معايير عالمي فقد أشار IFAC في تقريره السنوي لعام 2008م إلى أهمية تبني IFRS كونها معايير عالمية، وأصدر في المؤتمر المحاسبي الدولي العشرين في يوليو 2009م توجيهاً بتبني معايير عالمية (IFRS) وأصى الحكومات والمنظمات المهنية بعمل مبادرات تفضي بالتحول لمعايير محاسبة ومراجعة عالمية. وفي الآونة الأخيرة شكلت الصين، اليابان وكوريا الجنوبية مجموعة معدي

المعايير الآسيويين Asian-Ocianian Standard Setters Group (AOSSG) كمنتدى لهذه البلدان في هذه المنطقة لتبادل أفكارهم وليكونوا صوت واحد في المناقشات الخاصة بـ IFRS (Doupnik, & Perera, 2015: 94- 96).

وقد استجاب IASB للمفاهيم التي قدمتها المجتمعات المختلفة، فمثلاً أصدر IASB المعيار الدولي للتقارير المالية رقم (1) (IFRS1) "تطبيق IFRS لأول مرة" والذي يركز على المتطلبات اللازمة لتطبيق IFRS. كما أصدر نسخة منقحة لمعيار المحاسبة الدولي رقم (24) (IAS24) "الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة"، والتي تسهل الإفصاح للمنشآت ذات الصلة بالحكومة ووضح مفهوم الطرف ذو العلاقة (Doupnik, & Perera, 2015: 96).

وقد تبنت معظم الدول النامية IFRS بدون تعديل أو بتعديلات بسيطة معايير محلية لها، إذ كان التبني لدى معظمها أقل كلفة من إعداد معاييرها الخاصة، كما أنّ الحاجة لجذب الاستثمارات الأجنبية كان عاملاً مؤثراً في هذا التبني. أمّا الدول التي تحولت من الاقتصاد المخطط إلى اقتصاد السوق فقد وجدت IFRS جذابة بالنسبة لها، كونها وجدت قائمة معايير جاهزة تسهل تطوير نظام السوق. وبالمقابل فإنّ بعض الدول لم تسمح للشركات المحلية المسجلة باستخدام IFRS، لكنها سمحت للشركات الأجنبية المسجلة في السوق المحلية باستخدام IFRS طبقاً لتوجية IOSCO. فاليابان مثلاً تسمح للشركات المسجلة في بورصة طوكيو بإعداد القوائم المالية طبقاً لـــIFRS بدون أية تسويات إلى المعايير اليابانية، وذات الأمر في الولايات المتحدة الأمريكية. وفي دراسة أجراها الاتحاد الدولي للمحاسبين مع شركة ديلويت توش تبين أنّ المعايير الدولية للتقارير المالية قد تبنيها في (120) دولة، ولا ريب أنّ هذا العدد قد زاد لأنّ الدراسة أجريت عام 2007م، فاليمن مثلاً تبنت المعايير الدولية عام 2020م (Doupnik, & Perera, 2015: 96).

الفصل الثاني

الأسئلـــة

1. ما المقصود بالمعيار المحاسبي؟
2. ما المقصود بالاختلافات المحاسبية على مستوى العالم؟
3. ناقش أسباب الاختلافات المحاسبية عالمياً؟
4. ما أهم المشاكل التي تنتج عن الاختلافات المحاسبية على المستوى الدولي؟
5. ناقش باختصار أنواع الاختلافات المحاسبية عالمياً؟
6. ميز بين عملية التنوع في المعايير المحاسبية، توحيد المعـــايير المحاســـبية، والتوافق بين المعايير المحاسبية على المستوى الدولي؟
7. "التوافق بين المعايير المحاسبية على المســـتوى الـــدولي مســـتحيل وغيـــر ضروري". هل توافق على هذه العبارة؟ بين رأيك باختصار؟
8. يقدم معارضو التوافق بين المعايير المحاسبية على المستوى الدولي حججـــاً ومبررات لتدعيم وجهة نظرهم، ناقش تلك المبررات مبيناً وجهة نظرك فيها؟
9. يقدم مؤيدو التوافق بين المعايير المحاسبية على المستوى الدولي مبـــررات مستندين على واقع المهنة ويستشهدون في تدعيم آرائهم بدراسات ميدانيـــة، ناقش آرائهم مبيناً رأيك في أطروحاتهم تلك؟
10. "تؤيد بعض الشواهد إمكانية إعداد معايير محاسبية دولية". ناقش هذه العبارة؟ موضحاً رأيك باختصار؟ وفي ضوء التطورات الحديثة في المجتمع الـــدولي لقبول المعايير الدولية للتقارير المالية، هل ترى أنّ تلـــك الشـــواهد كانـــت منطقية؟ ولماذا؟
11. "الاعتزاز بالقطرية أحد العوامل التي تعمل على إعاقة عملية التوافـــق بـــين المعايير المحاسبية على المستوى الدولي". ما رأيك في هذه العبارة؟

12. يطرح البعض إنّ عدم تقديم قوائم لتلبية الأهداف القومية يعد أحد أهم العوائق أمام التوافق، ناقش هذه العبارة مبيناً كيف تم معالجة هذا الجانب من وجهة نظر مؤيدي التوافق؟
13. ما هي جوانب الاتفاق والاختلاف بين مفهومي التوافق والتحول وما هي الجهة المهنية التي تبنت كل منهما؟
14. يؤيد البعض التحول الدولي لمعايير إعداد التقارير المالية، بينما يعارض آخرين ذلك، ناقش حجج كل منهما، وأي منها ترجح؟ ولماذا؟
15. تبنى IASB مبادرات لتسهيل وتعزيز دوره كمعد معايير عالمي، ناقش أهم تلك المبادرات والدور الذي أسهمت به في تعزيز ذلك الدور؟
16. أدى تبني مفهوم التحول نحو المعايير الدولية للتقارير المالية إلى تبني تلك المعايير في الغالب الأعم من بلدان العالم مبيناً الطرائق التي تتبع في كثير من الدول لتبني تلك المعايير؟

الفصل الثالث

المنظمات التي تعمل على إعداد المعايير المحاسبية الدولية

3-1: مقدمة

تُعنى عدد من المنظماتِ المحاسبيةِ الإقليميةِ والدولية بإعدادِ وتطويرِ المعايير المحاسبية بغية استخدامها سواءاً على المستوى الدولي أو الإقليمي. وتهدف تلك المنظمات – زيادة على إصدار المعايير المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً على مستوى دولي أو إقليمي- إلى تضييق شقة الخلاف بين المعايير المحاسبية دولياً أو إقليميا وعقد المؤتمرات العلمية بقصدِ تقارب وجهات النظر حول تلك المعايير، فضلاً عن إصدارِ المجلات المهنية والكراسات وخلاصات نتائج أعمالها.

وأهم المنظمات التي أسهمت في إعداد معايير محاسبية بغرض تطبيقها على المستوى الدولي أو الإقليمي هي:

3-2: الجماعة الأوروبية European Community (EC)

تعود جذور إنشائها إلى سنة 1948م عندما تم إنشاء منظمة التعاون الاقتصادي الأوروبية Organization for European Economic Co-Operation لتنفيذ خطة مارشال لإعادة بناء أوروبا بعد الحرب العالمية الثانية، وقد أدى التعاون بين هذه الأقطار إلى إنشاء الجمعية الأوروبية للفحم والصلب European Coal and Steel Communityسنة 1952م من قبل فرنسا، ألمانيا، إيطاليا، بلجيكا، هولندا، ولوكسمبورغ، التي أسهم نجاحها في إنشاء السوق المشتركة من قبل الدول نفسها في اتفاقية روما سنة 1957م، وقد انضمت بريطانيا والدانمارك وأيرلندا إلى السوق الأوروبية المشتركة سنة 1973م واليونان سنة 1981م، كما أنضمت بعض دول أوروبا الشرقية إلى الإتحاد كان آخرها كرواتيا سنة 2013م ليصبح أعضاء الاتحاد 28 دولة قد تنخفض إلى 27 دولة إذا انسحبت بريطانيا رسمياً وفقاً لآخر استفتاء أجري فيها سنة 2016م والذي حاز الأغلبية لصالح الخروج من الإتحاد الأوروبي

وقد جرى إنسحابها من الجماعة فعلاً، وفي أحدث تسمية لها أطلق عليها الجماعة الأوروبية. وقد أنشأت بهدف تحقيق التكامل الاقتصادي بين أعضائها من خلال توحيد سياسات التعريفة الجمركية وإجراء نوع من التوافق بين السياسات المالية والنقدية (Evans, Taylor& Holzmann, 1988: 97-98). وقد اتجهت الجماعة نحو التنسيق بين المعايير المحاسبية المطبقة في البلدان الأعضاء التي شملت، طرائق عرض القوائم المالية للشركات في دولها، طرائق تقييم الأصول، واستخدام مفهوم العرض الحقيقي والعادل في إعداد القوائم المالية.

ولعل أهم ما صدر عنها هو التوجيه الرابع Fourth Directive الذي يعالج موضوع التوافق بين طرائق إعداد الحسابات الختامية للشركات، والتوجيه السابع* Seventh Directive الذي يعالج موضوع التوافق بين طرائق إعداد الحسابات الموحدة للشركات، وفي عام 2000م ألزمت الجماعة الشركات المدرجة في أسواق الأوراق المالية باستخدام IFRS عند إعداد القوائم المالية الموحدة بدءا من العام 2005م. وتنتقد المعايير التي تضمنتها التوجيهات الصادرة عن الجماعة الأوروبية من ناحية تركيزها على المحاسبة المالية، كما أنّ التوجيهات الصادرة عنها لا ينتظر أن تعمم عالمياً كونها تعد من هيأةٍ شبه حكومية، في حين أنّ التوجه الدولي لإعداد المعايير ينحو باتجاه الأنموذج الأمريكي-البريطاني الذي يعتمد على القطاع الخاص في إعداد المعايير. فضلاً عن تركيزها على مشاكل البلدان التي أنشأتها.

3-3: الأمم المتحدة United Nations (UN)

أخذت الأمم المتحدة على عاتقها تحقيق مفهوم المحاسبة العالمية World Accounting أحد مفاهيم المحاسبة الدولية، وعلى الرغم من أن هذا الهدف قد يبدو

* لمزيدٍ من التفاصيل حول التوجيهين الرابع والسابع أنظر (Muller, 1991: 12.8-12.22).

طموحاً لكن نجاح تطبيق نظام الحسابات القومية للأمم المتحدة في العديد من بلدان العالم، شجع الأمم المتحدة في سعيها لتحقيق هذا المفهوم (العبدالله، 1992: 15).

وقد بدأت الأمم المتحدة أعمالها في هذا الجانب سنة 1973م عندما تم تعيين مجموعة الأفراد المشهورين (البارزين) Group of Eminent Persons، بغية دراسة تأثير الشركات متعددة الجنسية على التطور الاقتصادي والعلاقات الدولية (Zund, 1983: 110). وقد بين تقريرها نقصاً في المعلومات المالية وغير المالية، واقترحت إعداد نظام يعتمد على المعايير المقارنة للعمل به على مستوى دولي، وأوصت بتعيين مجموعة خبراء تعمل على مقارنة القوائم المالية للشركات متعددة الجنسية (Wessel, 1990: 23).

وفي سنة 1977م تم إنشاء فريق الخبراء للمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting (GEISAR)، وقد تركزت جهود هذا الفريق في الإفصاح فيما يتعلق بالشركات المتعددة الجنسية، إذ أكد على الإفصاح عن المعلومات والسياسات المحاسبية التي تتبعها الشركات متعددة الجنسية في إعداد القوائم المالية، والمعلومات المالية المتعلقة بالفروع التي يجب الإفصاح عنها في القوائم المالية، فضلاً عن إعداد القوائم المالية على أساس الأجزاء، كما ركز الفريق على المعلومات غير المالية المتعلقة بمكونات الشركات متعددة الجنسية وتوزيعها الجغرافي، زيادة على كشف عن العمالة والتشغيل، وآخر عن الإجراءات المتبعة للسيطرة على التلوث البيئي (العبدالله، 1992: 16).

وفي سنة 1982م قام المجلس الاقتصادي والاجتماعي التابع للأمم المتحدة بإنشاء فريق الخبراء الحكوميين للمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting (ISAR). ويضم هذا الفريق في عضويته تسع دول أفريقية، سبع

آسيوية، ثلاث من أوروبا الشرقية، ست من أمريكا اللاتينية، وتسع من أوروبا الغربية، ويهدف هذا الفريق إلى بحث القضايا المتعلقة بشؤون المحاسبة والإبلاغ على المستوى الدولي، والمساهمة في وضع المعايير المحاسبية المحلية والإقليمية مع الأخذ في الحسبان حاجات الدول النامية، وكذا السعي لتحقيق نوع من الإجماع الدولي حول الممارسات المحاسبية أو وضع معايير محددة حول الإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية (المحاسب القانوني العربي، 1992: 11).

وفي نوفمبر 2012م عقد الفريق دورته الثامنة والعشرين وأقر فيها طرح مجموعة أدوات لتطوير المحاسبة بغية ضمان إبلاغ عالي الجودة من قبل الشركات لدعم الدول الأعضاء في جهودها الرامية إلى اعتماد المعايير والمدونات الدولية وتطبيقها .والعنصران الرئيسيان اللذان تتكون منهما مجموعة الأدوات هذه هما: إطار لتطوير المحاسبة، ومجموعة من المؤشرات المتعلقة بتطوير المحاسبة. وتقوم مجموعة الأدوات على الركائز الرئيسة للأساس المحاسبي للإبلاغ العالي الجودة من قبل الشركات وهي : الإطار القانوني والتنظيمي، والإطار المؤسسي، والقدرة البشرية، وعملية بناء القدرات . على أن يتم مناقشتها وإقرارها في دوراته القادمة.

وعلى الرغم من أنّ الأمم المتحدة قد تكون أفضل منظمة يمكنها وضع نظام محاسبي للسيطرة على عمليات الشركات متعددة الجنسية من خلال إلزامها للبلدان المختلفة بإصدار تشريعات تلزم هذه الشركات بتقديم المعلومات المطلوبة للبلدان التي تعمل فيها، لكن ما يؤخذ على عملها هو التركيز على المحاسبة المالية من دون المحاسبة الإدارية، وكذا التركيز على المعاييرِ المتعلقةِ بالإفصاح من دون القياس.

3-4: منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية

Organization of Economic and Co-Operation Development (OECD)

أنشئت هذه المنظمة من الدول الصناعية الكبرى بهدف تشجيع النمو الاقتصادي والتوسع في التجارة الدولية، ولتحقيق هذا الهدف وضعت سنة 1976م دليل الإفصاح عن المعلومات للشركات متعددة الجنسية.

وقد اقترح الدليل العناصر الرئيسة للمعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية للشركات متعددة الجنسية، وأهم العناصر هيكل الشركة متعددة الجنسية، القطاعات الجغرافية والأنشطة الرئيسة للشركة الأم، نتائج التشغيل والمبيعات والاستثمارات الجديدة في رأس المال على مستوى المناطق الجغرافية وعلى مستوى القطاعات الصناعية للشركة ككل، قائمة استخدامات وموارد الشركة، مصاريف البحث والتطوير، سياسات أسعار التحويل، السياسات المحاسبية بما فيها السياسات المتبعة في إعداد القوائم المالية الموحدة (Pomeranz, 1981: 9).

وتسعى المنظمة لتحقيق التوافق المحاسبي بالتركيز على المحاسبةِ الماليةِ من دون المحاسبةِ الإدارية، فضلاً عن اهتمامها بمشاكل البلدان الصناعية أكثر من غيرها من خلال تركيزها على الشركات متعددة الجنسية، ولذا فهي أبعد من أن تطور معايير يمكن أن توجه لخدمةِ الدول النامية، فضلاً عن تركيز المعايير التي تصدرها على الإفصاح من دون القياسِ.

3-5: جمعية المحاسبة لدول أمريكا اللاتينية

Inter-American Accounting Association (IAA)

أنشئت سنة 1949م من قبلِ معهد المحاسبين القانونيين لبورتوريكو، ثم أنضم إليها عدد من الجمعيات المحاسبية في دولِ أمريكا اللاتينية حتى بلغ عدد أعضائها عشرين عضواً، وتهدف الجمعية إلى تحسين الأنظمة المحاسبية في البلدان الأعضاء، وتعقد اجتماعاتها كل سنتين (Schoenfeld, 1987: 180-181).

3-6: اتحاد محاسبي آسيا والباسيفيك

Confederation of Asian and Pacific Accountants (CAPA)

وتعود جذور إنشاء هذا الإتحاد إلى سنة 1957م، بيد أنّه لم ينشأ بشكلٍ رسميٍ إلاّ سنة 1976م، ويضم الإتحاد في عضويته عدد كبير من الأقطار غير متجانسة بيئياً. ويهدف الإتحاد إلى إحداث توافق مقبول بين المعايير والأنظمة المحاسبية في الدولِ التي دخلت في عضويته. ويعقد اجتماعاته كل سنتين (Nobes, 1995, Harmonization of Financial Reporting: 133).

3-7: اتحاد المحاسبين الآسيويين

Asian Federation of Accountants (CAPA)

أنشأ هذا الاتحاد في بانكوك سنة 1977م، وقد أصدر أول مجموعة من المعايير سنة 1979م، ويضم في عضويته تسع وعشرين منظمة آسيوية من إحدى وعشرين دولة (الراوي، 1995: 63).

3-8: الاتحاد العربي للمحاسبين والمراجعين العرب

أسس الاتحاد في القاهرة سنة 1971م. ثم نقل إلى بغداد سنة 1979م، ومن ضمن أهدافه العمل على توحيد قوانين مهنة المحاسبة والمراجعة في الدولِ العربية. وقد أولى الاتحاد اهتماماً بالمعاييرِ المحاسبيةِ من خلالِ المعهد العربي للمحاسبةِ والتدقيق، الذي أنشأ بدورهِ لجنة خاصة بالبحوث والمعايير قامت بدراسةِ إعدادِ معيار يعالج المخزون، كما شكل لجنة لإعدادِ معيار يعالج محاسبة التضخم سنة 1982م ولم يلحظ انتشار هذين المعيارين أو استخدامهما، كما تم تأليف لجنة لإعدادِ المعايير في ضوءِ المعايير الدولية، ولم يلحظ أثر ملموس لنشاطِ هذه اللجنة أيضاً (العلاوي، 1992: 54-56).

3-9: هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية

Accounting& Auditing Organization for Islamic Financial Institutions (AAOIFI)

تعنى (AAOIFI) بإعداد وإصدار معايير المحاسبة والمراجعة وأخلاقيات العمل والمعايير الشرعية للمؤسسات المالية الإسلامية، كما تنظم برامج للتطوير المهني

للمحاسبين والمراجعين لهذه المؤسسات. وقد تأسست الهيئة في الجزائر سنة 1990م وسجلت في البحرين سنة 1991م كمنظمةٍ دوليةٍ مستقلة، وتحظى الهيئة بدعمٍ عددٍ كبيرٍ من المؤسسات ذات الصلة، إذ يصل عدد أعضائها إلى 200 عضو من أكثر من 45 بلداً. وتقبل معاييرها في كل من البحرين والأردن ولبنان وقطر والسودان وسوريا ومركز دبي المالي العالمي، كما أصدرت كل من: إستراليا وأندونيسيا وماليزيا والسعودية وباكستان أدلة إرشادية مستمدة من المعايير التي أعدتها الهيئة. http://aaoifi.com/

3-10: الاتحاد الدولي للمحاسبين International Federation of Accountants (IFAC)

استبدلت لجنة التعاون الدولي لمهنة المحاسبة بالاتحاد الدولي للمحاسبين بناءاً على قرار المؤتمر الدولي الحادي عشر للمحاسبين المنعقد في ميونخ سنة 1977م، وذلك بهدف ترتيب المؤتمرات الدولية المستقبلية، وإنجاز دليل لمهنةِ المحاسبةِ من النواحي الفنية والأخلاقية والتعليمية، ويسعى الاتحاد نحو تحقيق تعاون دولي في مهنةِ المحاسبةِ من خلال العملِ على إيجاد معايير منسقة (Evans, Taylor & Holzmann, 1988 : 96).

3-11: مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB)

استبدلت لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASC) بمجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB) في إبريل سنة 2001م في ذات مقر اللجنة في لندن. ويمول المجلس من قبل المؤسسات المحاسبية الكبرى والمؤسسات المالية الخاصة والشركات الصناعية من مختلف دول العالم، فضلاً عن البنوك المركزية وبنوك التنمية والمنظمات المهنية والعالمية الأخرى.

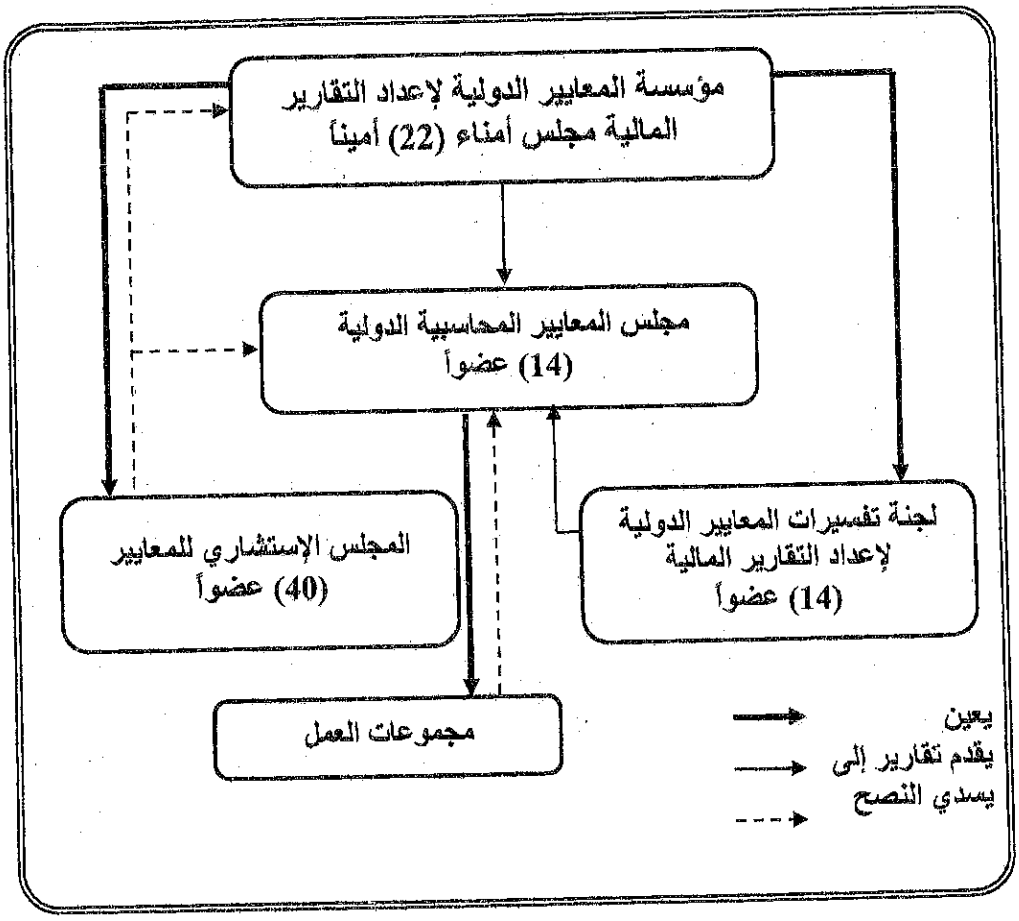
وقد جرى إعادة هيكلة المجلس وغدا مكوناً من (شكل 3- 1):

3-11-1: مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS Foundation تتكون المؤسسة من إثنان وعشرون أميناً ستة منهم من أمريكا الشمالية وستة من أوروبا وستة من منطقة آسيا والباسيفك وأربعة من أية منطقة أخرى في العالم. ويراعى

عند اختيارهم أن يكون لديهم خلفيات مهنية مقبولة بما في ذلك المدققين ومعدي ومستخدمي القوائم المالية والأكاديميين.

وتشمل مسؤولية الأمناء تعيين أعضاء مجلس المعايير المحاسبية الدولية والمجلس الاستشاري ولجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والإشراف على فاعلية أعمالهم والبحث عن مصادر تمويل للمجلس، فضلاً عن اعتماد موازنة مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وإجراء التغييرات في النظام الداخلي.

شكل (3-1) هيكل مجلس المعايير المحاسبية الدولية



3-11-2: مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB)

يتكون المجلس من أربعة عشر عضواً (إثنا عشر بدوام كامل وإثنان بدوام جزئي). ويراعى في الأعضاء أن لا ينتمو إلى فئة واحدة (محاسبين فقط مثلاً) بل يراعى أن يشمل الأعضاء المدققين ومعدي ومستخدمي القوائم المالية والأكاديميين وأن يكون لديهم خبرة في العمل. ولم يحدد عدد محدد للأعضاء من كل قارة لكن يراعى أن لا يكون أعضاء المجلس من قارة واحدة.

وللمجلس الحرية كاملة في تطوير جدول أعماله الفني، كما يقوم المجلس بالتشاور مع الأمناء بالاتصال مع واضعي الأنظمة والمعايير المحاسبية الوطنية والهيئات الرسمية الأخرى بغية رفع درجة التوافق بين المعايير المحلية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ولكي يتم نشر معيار أو مسودة عرض أو تفسيراً نهائياً للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية فلا بد من موافقة تسعة أعضاء من بين الأربع عشر عضواً في المجلس.

3-11-3: المجلس الاستشاري للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
IFRS Advisory Council

يتكون هذا المجلس من (40) عضواً ويجتمع ثلاث مرات في كل سنة على الأقل، ولا ينبغي أن يكون عضو المجلس الاستشاري عضواً في مجلس المعايير المحاسبية الدولية أو أحد موظفيه، ويشارك رئيس المجلس الاستشاري في اجتماعات الأمناء.

ويوفر المجلس أداة اتصال رسمية للمجموعات والأفراد الراغبين في إعداد التقارير المالية من ذوي الخلفيات العملية والبيئات الجغرافية المختلفة. ويهدف المجلس بدرجة أساسية إلى تقديم المشورة لمجلس المعايير المحاسبية الدولية فيما يتعلق بجدول القرارات التي تحدد أولويات عمله، وإعلام مجلس المعايير المحاسبية الدولية حول وجهة نظر معدي القوائم المالية.

3-11-4: لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
International Financial Reporting Interpretations Committee

تتكون اللجنة من (14) عضواً يتم تعيينهم من قبل الأمناءبغية تقديم العون لمجلس المعايير المحاسبية الدولية في وضع المعايير. وتساعد اللجنة مجلس

المعايير في تحقيق التوافق الدولي بين المعايير المحاسبية من خلال العمل مع المجموعات المماثلة التي ترعاها الهيئات المحلية لوضع المعايير بهدف الوصول إلى نتائج متماثلة أو متوافقة حول القضايا التي يكون فيها خلاف بين الممارسات في الدول المختلفة.

3-11-5: مجموعات العمل Working Group

تعين هذه المجموعات من قبل المجلس للنظر في موضوع محاسبي محدد، وتبدي كل مجموعة رأيها في وقة النقاش التي يصدرها المجلس وكذا في مسودة العرض الخاصة بالمعيار الذي أنشأت لأجله.

3-11-6 : أسلوب عمل مجلس المعايير المحاسبية الدولية

يبدأ إعداد المعايير من خلال قيام موظفي المجلس بطرح المواضيع التي تحتاج لدراسة، ويناقش المجلس المشاريع الممكنة وبعد التشاور مع اللجنة الاستشارية للمعايير يحدد جدول الأعمال متضمناً الأولويات، يلي ذلك قيام المجلس بتبني مجموعة عمل خاصة لكل مشروع، ثم يقوم المجلس بنشر ورقة النقاش بصفتها أول رأي حول أي مشروع جديد، يلي ذلك نشر مسودة عرض والتي تمثل تطويراً لورقة النقاش بعد الأخذ في الحسبان الأبحاث التي يجريها الموظفون على ورقة النقاش والاقتراحات المقدمة من اللجنة الاستشارية ومجموعات العمل وواضعي المعايير المحلية ويراعى موافقة تسعة من أعضاء المجلس على مسودة العرض على أن يتم نشر آراء الأعضاء المعارضون، بعد ذلك يقوم المجلس بمراجعة الملاحظات التي يتم استلامها من المنظمات الأعضاء وكذا المشاورات المختلفة كما قد يقوم المجلس بزيارات ميدانية أو الإعداد لجلسات استماع بغية الحصول على مزيد من الملاحظات والاقتراحات، وبعد المراجعة لكل ماسبق يصدر المجلس معيار دولي لإعداد التقارير المالية بموافقة تسعة من أعضائه على الأقل على أن يشمل المعيار أساس الاستنتاجات والآراء المعارضة.

الفصل الثالث

الأسئلـــة

1. ماهي أهداف المنظمات التي تعمل على تطوير وإعداد المعايير المحاسبية؟
2. ماهي أهم إنجازات اتحاد المحاسبين الآسيويين؟
3. تعد الجماعة الأوروبية أحد أهم المنظمات التي أسهمت في إعداد المعايير المحاسبية على المستوى الإقليمي، ناقش هذه العبارة مبيناً أهم إسهامات هذه المنظمة في هذا الإطار؟
4. "اخذت الأمم المتحدة على عاتقها نشر وتعميم المحاسبة العالمية ــ أحد مفاهيم المحاسبة الدولية ــ" ناقش هذه العبارة، مبيناً أهم إسهامات الأمم المتحدة في هذا الجانب؟
5. ماهي أهم إسهامات منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية في مجال المعايير المحاسبية الدولية؟
6. "أنشأ الاتحاد العربي للمحاسبين والمراجعين العرب بهدف العمل على تطوير مهنة المحاسبة في الدول العربية والعمل على إعداد معايير محاسبية عربية"، ناقش هذه العبارة مبيناً أهم إسهامات الاتحاد في هذا الجانب؟
7. "يوجه الباحثون انتقادات للعديد من المنظمات الدولية فيما يتعلق بعملية تدويل المعايير المحاسبية التي تصدرها كل منظمة وهذا بدورة يفسح المجال أمام مجلس المعايير المحاسبية الدولية كي يتولى إعداد ونشر المعايير المحاسبية الدولية"، ناقش هذه العبارة موضحاً الانتقادات التي توجه للمنظمات الأخرى والتي جعلت بعض الباحثين يتبنى مثل هذه الطروحات؟
8. يتم إعداد المعيار المحاسبي في مجلس المعايير المحاسبية الدولية باتباع خطوات محددة، ماهي تلك الخطوات؟ ومارأيك في هذا الإجراء؟
9. ناقش هيكل مؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية مبدياً رأيك في هيكل المؤسسة وطريقة عمل كل مستوى إداري؟

الفصل الرابع
المعايير الدولية للتقارير المالية والمعايير المحاسبية الدولية والتشريعات المحاسبية اليمنية

4-1: مقدمة

يأتي إعداد الفصل بغية عرض أهم المتطلبات في المعايير المحاسبية الدولية والتي ينتظر أن يتزايد تطبيقها عالمياً من سنةٍ لأخرى هذا من جهة، من جهةٍ أخرى فإنّ عدم توفر معايير محاسبية يمنية، ونزولاً عند متطلبات كثير من الشركات لاسيما التي تعد فرعاً لشركة أجنبية، قد حدا بالكثير من المحاسبين اليمنيين إلى اعتماد المعايير الدولية للتقارير المالية في المحاسبة والإفصاح محلياً ممّ يمثل متطلباً آخر يحث في اتجاه إعداد هذا الفصل ومقارنة متطلبات تلك المعايير مع متطلبات التشريعات المحاسبية اليمنية إن وجدت.

4-2: المعايير الدولية للتقارير المالية International Financial Reporting Standards والمعايير المحاسبية الدولية International Accounting Standards

بدأ التفكير في إعداد معايير تطبق على المستوى الدولي منذ عام 1904م عندما انعقد المؤتمر الأول للمحاسبين في مدينة لويس. بيد أن تطبيق هذه المعايير على المستوى الدولي لم يتم إلاّ عقب إنشاء لجنة المعايير المحاسبية الدولية سنة 1973م، والتي أنشأت من قبل الهيئات المهنية في كل من استراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، اليابان، المكسيك، هولندا، المملكة المتحدة/ ايرلندا، والولايات المتحدة الأمريكية.

وفي سنة 2001م استبدلت لجنة المعايير المحاسبية الدولية بمجلس المعايير المحاسبية الدولية كجزء من مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وقد بلغ عدد أعضاء المجلس حالياً تسع وأربعون ومائة هيئة محاسبية من مائةٍ وعشرين بلداً يمثلون ما يربو على إثنين مليون محاسب يعملون في مختلف القطاعات الصناعية والتجارية والتعليم المحاسبي ومهنة المحاسبة والوحدات الحكومية.

وقد أصدر المجلس حتى سنة 2020م سبعة عشر معياراً لإعداد التقارير المالية. أمّا المعايير الدولية السابقة والتي بلغ عددها واحد وأربعون معياراً فقد أقر المجلس العمل بها حتى يتم استبدال أي منها بأحد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أو تدمج مع بعضها. وقد جرى تعديل كل منها مرة أو أكثر مذ تاريخ إصدارها، فمثلا IAS27 آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية، أصدر أول مرة عم 1983م، ثم عدل ضمن مشروع القابلية للمقارنة عام 1993م، كما تم تحديثه عام 2003م جزء من مشروع تحسين المعايير من قبل IASB والذي شمل تعديل ثلاثة عشر معيار محاسبي دولي، كما جرى تعديل جزئي للمعيار عام 2005م وتعديل آخر عام 2007م نتيجة تعديل IAS1، والذي تطلب تعديلات في ثلاث وعشرين معيار محاسبي دولي. كما تم إلغاء معايير محاسبية دولية أخرى، وتم استبدال معايير دولية بمعايير دولية أخرى أو بمعايير دولية للتقارير المالية، كما تم دمج معايير دولية في معيار دولي واحد كما هو الحال عند دمج IASs 1,5 and13 في معيار واحد هو معيار المحاسبة الدولي رقم 1 IAS1 عرض القوائم المالية، ولم يبق من واحد وأربعين معيار محاسبة دولي تم إصدارها من لجنة المعايير المحاسبية الدولية IASC سوى أربعة وعشرين معيار محاسبة دولي. وسيتم مقارنة بعض فقرات هذه المعايير مع ما يناظرها في القوانين المحاسبية اليمنية في فقرة تالية.

3-4: التشريعات المحاسبية اليمنية

تنظم مهنة المحاسبة في اليمن إجمالاً بالقوانين الآتية:

1. القانون المالي رقم (8) لسنة 1990م ويطبق على الوحدات الحكومية وتعديلاته بالقانون رقم (50) لسنة 1999م.
2. قانون الضرائب رقم (17) لسنة 2010م وتعديلاته بالقانون رقم (8) لسنة 2020م.
3. القانون التجاري رقم (32) لسنة 1991م والمعدل بالقانون رقم (6) لسنة 1998م وتعديلاته بالقانون رقم (22) لسنة 2004م.
4. قانون السجل التجاري رقم (33) لسنة 1991م وتعديلاته لسنة 1997م، 1999م، و 2002م.
5. قانون الشركات التجارية رقم (22) لسنة 1997م والمعدل بالقانون رقم (15) لسنة 1999م وتعديلاته بالقانون رقم (12) لسنة 2001م.
6. قانون الهيئات والمؤسسات والشركات العامة رقم (35) لسنة 1991م.
7. قانون البنوك رقم (38) لسنة 1998م.
8. قانون مهنة تدقيق ومراجعة الحسابات رقم (26) لسنة 1999م.
9. قانون تنظيم وكالات وفروع الشركات والبيوت الأجنبية رقم (23) لسنة 1997م وتعديلاته بالقانون رقم (16) لسنة 1999م.
10. قانون الإشراف والرقابة على شركات ووسطاء التأمين رقم (37) لسنة 1992م وتعديلاته لسنة 1997م.
11. قانون الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة رقم (39) لسنة 1992م.
12. النظام المحاسبي الموحد والتعليمات الصادرة عن وزارة التموين والتجارة والجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة.

أما الجهات المهنية فلم يصدر عنها معايير أو أية توصيات أخرى بخصوص تلك المعايير.

4-4: مقارنة المعايير المحاسبية الدولية مع التشريعات المحاسبية اليمنية

قبل الولوج في مقارنة المعايير المحاسبية الدولية مع ما يناظرها في التشريعات المحاسبية اليمنية** يجدر التنويه إلى أنّ المقارنة ستركز على أهم الفقرات التي وردت في المعايير مع ما يناظرها في التشريعات المحاسبية اليمنية إن وجدت.

4-4-1: المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (1) تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى

- يطلب المعيار من المنشأة إعداد وعرض قائمة المركز المالي الافتتاحية في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية وتمثل نقطة البداية للمحاسبة وفقاً لـ IFRS.
- على المنشأة أن تستخدم في قائمة مركزها المالي الافتتاحية المعدة وفقاً لـ IFRS نفس السياسات المحاسبية المستخدمة خلال جميع الفترات المعروضة في أول قوائم مالية لها معدة وفقاً لـ IFRS ويجب أن تلتزم تلك السياسات المحاسبية بكل معيار من المعايير الدولية سارية المفعول في نهاية أول فترة تقرير مالي لها أعد وفقاً لـ IFRS.

** يجدر التنويه إلى أنّ أحدَ التشريعات المحاسبية اليمنية التي نعتمدها كأساسٍ للمقارنةِ مع المعايير الدولية هو النظام المحاسبي الموحد، وقد صدر هذا النظام سنة 1978م ولم ينقح حتى تاريخ إعداد هذه الدراسة، وبالرغم من كون النظام كان معمولاً به في الشطر الشمالي من اليمن قبل الوحدة فقد تم اعتماده بعدئذٍ كنظامٍ سائدٍ في اليمن الموحد.

- يجب أن تتوافق تقديرات المنشأة وفقاً لـــIFRS في تاريخ الانتقال لهذه المعايير مع التقديرات التي أعدت للتاريخ نفسه وفقاً لمبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً السابقة إلاّ إذا كان هناك دليل موضوعي أنّ تلك التقديرات كانت خاطئة.
- على المنشأة أن تفسر كيف أثر التحول إلى المعايير الدولية للتقارير المالية على مركزها وأداءها المالي وتدفقاتها النقدية.

.(IASB, IFRS1, 2008: Par.'s 6, 7, 14 and 23)

ولم نجد ضمن التشريعات اليمنية متطلبات مناظرة لما ورد في المعيار.

4-4-2: المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (2) الدفع على أساس الأسهم

- يلزم المعيار المنشأة بالاعتراف بالبضاعة أو الخدمات المشتراة أو المستلمة بموجب معاملة دفع على أساس الأسهم عند استلام البضاعة أو الحصول على الخدمة، والاعتراف بالزيادة المقابلة في حقوق الملكية، أو الإعتراف بالتزام معين إذا تم شراء البضاعة أو الخدمة مقابل التزام أمام المورد.
- عندما تكون البضاعة أو الخدمات المشتراة في معاملة دفع على أساس الأسهم غير مؤهلة للإعتراف بها أصول، يعترف بها مصاريف.
- يتم قياس البضاعة أو الخدمات المستلمة والزيادة المقابلة في حقوق الملكية مباشرة بالقيمة العادلة للبضاعة أو الخدمات المستلمة إذا أمكن تقديرها بطريقة يمكن الاعتماد عليها، وإذا تعذر يتم قياسها بالقيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة.
- إذا تم شراء البضاعة أو استلام الخدمات مقابل التزامات أمام الموردين على المنشأة قياس البضاعة أو الخدمات بالقيمة العادلة للالتزام، وإلى أن يتم تسوية الالتزام، على المنشأة إعادة قياس القيمة العادلة للالتزام في تاريخ كل قوائم مالية وفي تاريخ التسوية وأية فروق يعترف بها ضمن الربح أو الخسارة للفترة.

- إذا كان للمنشأة أو للطرف المقابل حق تسوية المعاملة نقداً (أو بأصول أخرى) أو بإصدار أدوات حقوق ملكية، فعلى المنشأة المحاسبة عن تلك المعاملة على أنّها معاملة دفع على أساس الأسهم تسوى نقداً بالقدر الذي تحملت به المنشأة التزاماً للتسوية نقداً أو بأصول أخرى، أو على أنّها معاملة دفع على اساس الأسهم تسوى بحقوق الملكية بالقدر الذي تتحمل به المنشأة أي التزام غير نقدي.
- على المنشأة الإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي القوائم المالية من فهم طبيعة ونطاق ترتيبات الدفع على أساس الأسهم التي كانت قائمة خلال الفترة، وكذلك الإفصاح عن كيفية تحديد القيمة العادلة للبضاعة أو للخدمات المستلمة وأدوات حقوق الملكية الممنوحة، فضلاً عن الإفصاح عن أثر معاملات الدفع على أساس الأسهم على أرباح أو خسائر المنشأة للفترة وعلى مركزها المالي. (IASB, IFRS2, 2014: Par.'s 7, 8, 10, 30, 34, 44, 46 and 50).

ولم نجد ضمن مشتملات التشريعات المحاسبية اليمنية متطلبات تناظر ما ورد في هذا المعيار.

4-4-3: المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (3) إندماج الأعمال

- على المنشأة أن تحدد ما إذا كانت معاملة أو حدث هو إندماج أعمال، مالم تعد العملية اقتناء أصل.
- يلزم المعيار بالمحاسبة عن عمليات الإندماج باتباع طريقة الاستحواذ.
- تحدد إحدى المنشآت المندمجة في كل عملية إندماج بأنّها المنشأة المستحوذة، والتي تعرف بأنّها المنشأة التي تحصل على السيطرة على المنشأة المستحوذ عليها، ويعد تاريخ السيطرة على المنشأة المستحوذ عليها هو تاريخ الاستحواذ.
- على المنشأة المستحوذة في تاريخ الاستحواذ الاعتراف، بشكل منفصل عن الشهرة، بالأصول المقتناة القابلة للتحديد والالتزامات التي تم تحملها وأية حصة غير مسيطرة في المنشأة المستحوذ عليها، وكذا تصنيف أو تعيين تلك الأصول

والالتزامات وفقاً للشروط التعاقدية والظروف الاقتصادية وسياساتها التشغيلية أو المحاسبية ذات الصلة في تاريخ الاستحواذ بغية تطبيق IFRS الأخرى لاحقاً.

- على المنشأة المستحوذة قياس الأصول المقتناة القابلة للتحديد والالتزامات التي تم تحملها بقيمها العادلة في تاريخ الاستحواذ.
- تثبت المنشأة المستحوذة في تاريخ الاستحواذ، الشهرة، والتي تمثل زيادة {تكلفة الإندماج (العوض المنقول والذي يشمل مجموع القيم العادلة، في تاريخ الاستحواذ، للأصول التي نقلتها، والألتزامات التي تحملتها، وحقوق الملكية التي أصدرتها لمالكي المنشأة المستحوذ عليها) ومبلغ أية حصة غير مسيطر عليها مقاسة بالقيمة العادلة} على حصة المنشأة المستحوذة في صافي القيمة العادلة للأصول المقتناة القابلة للتحديد والالتزمات التي تم تحملها. وإذا زادت حصة المنشأة المشترية في صافي القيمة العادلة للأصول المقتناة القابلة للتحديد والالتزمات التي تم تحملها على {تكلفة الإندماج ومبلغ أية حصة غير مسيطر عليها} فعلى المنشأة المستحوذة إعادة تقييم تحديد وقياس الأصول المقتناة والالتزامات التي تم تحملها وإثباتها والاعتراف بأية زيادة متبقية ضمن الربح أو الخسارة.
- تفصح المنشأة المستحوذة عن المعلومات التي تمكن مستخدمي القوائم المالية من تقييم طبيعة إندماج الأعمال وأثرها المالي خلال فترة إعداد القوائم الحالية أو بعد نهاية فترة إعداد القوائم المالية ولكن قبل إصدارها.

(IASB, IFRS3, 2014: Par's 3, 4, 6, 7, 8, 10, 15, 18, 32, 34, 36, 37 and 59).

وفيما يخص التشريعات اليمنية فقد سمح قانون الشركات التجارية رقم (15) لسنةِ 1999م في المادةِ (172) الفقرة (أ) باندماجِ الشركات إذا وافقت الجمعية العامة على ذلك، كما يسمح قانون الإشراف والرقابة على شركاتِ ووسطاء التأمين رقم (37) لسنةِ 1992م في المادةِ (55) لشركاتِ التأمين بالاندماج. بيد أنّ كلاً منهما لم يتطرق إلى الطريقةِ التي ينبغي اتباعها في المعالجةِ المحاسبية للاندماج. مما يشير إلى عدم اشتمال التشريعات المحاسبية اليمنية على متطلباتِ هذا المعيار.

4-4-4: المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (4) عقود التأمين

- على شركة التأمين أن تقيّم في تاريخ كل قوائم مالية ما إذا كانت التزاماتها التأمينية المعترف بها كافية من خلال التقديرات الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية لعقود التأمين الخاصة بها، وإذا أظهر التقييم أنّ المبلغ المسجل للالتزامات التأمينية غير كاف فيتم الاعتراف بكامل العجز في الربح والخسارة.
- يجيز المعيار لشركة التأمين أن تغيّر سياساتها المحاسبية للعقود إذا كانت التغيرات تجعل من القوائم المالية أكثر ملاءمة لمتطلبات اتخاذ القرار ولا تقل درجة إمكانية الاعتماد عليها، أو أن تكون أكثر إمكانية الأعتماد ولا تقل درجة الملاءمة فيها، وعلى الشركة أن تقدر الملاءمة وإمكانية الاعتماد من خلال الضوابط الواردة في معيار المحاسبة الدولي رقم (8).
- على شركة التأمين أن تفصح عن المعلومات التي تساعد المستخدمين على فهم قوائمهم المالية لتقييم طبيعة ومدى الخطر الناتج من عقود التأمين.

.(IASB, IFRS4, 2014: Par's 15, 22 and 38)

ولم نجد ضمن مشتملات التشريعات المحاسبية اليمنية متطلبات تتفق مع ما ورد في هذا المعيار.

4-4-5: المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (5) الأصول غير المتداولة المحتفظ بها بغرض البيع والعمليات غير المستمرة

- تصنف المنشأة الأصل غير المتداول بغرض البيع إذا كان مبلغه المسجل سيتم استرداده من خلال معاملة بيع وليس من خلال الاستخدام المستمر.
- يقاس الأصل غير المتداول بغرض البيع بمبلغه المسجل أو قيمته العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع أيهما أقل.
- يفصح عن معلومات تمكن مستخدمي القوائم المالية من تقييم الآثار المالية للعمليات غير المستمرة واستبعاد الأصول غير المتداولة بغرض البيع.

- العمليات غير المستمرة وفقاً للمعيار هي أحد عناصر المنشأه التي إما أنّه قد تم استبعادها أو يتم تصنيفها على أنها محتفظ بها بغرض البيع وهي التي: تشكل خطاً رئيساً منفصلاً من الأعمال أو منطقه جغرافية من العمليات أو تشكل جزءاً من خطة منسقة لاستبعاد خط أعمال رئيسي منفصل أو منطقة جغرافية منفصلة أو شركة تابعة مشتراه بغرض إعادة البيع، وعلى المنشأة الإفصاح في قائمة الدخل الشامل عن الأرباح والخسائر بعد الضريبة للعمليات غير المستمرة وتحليلها إلى الإيرادات والمصاريف والأرباح والخسائر قبل الضريبة ومصروف ضريبة الدخل ذو العلاقة وصافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية للعمليات غير المستمرة. (IASB, IFRS5, 2014: Par's 6, 15, 30, 32, and 33).

ولم تحوي التشريعات المحاسبية على متطلبات تناظر ماورد في هذا المعيار.

4-4-6: المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (6) استكشاف وتقييم الموارد المعدنية

- يجب قياس أصول الاستكشاف والتقييم عند الإثبات الأولي بالتكلفة.
- بعد الإثبات تطبق المنشأة نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم على أصول الاستكشاف والتقييم.
- يجيز المعيار للمنشأة تغيير سياساتها المحاسبية لمصروفات الاستكشاف والتقييم إذا كان التغيير يجعل من القوائم المالية أكثر ملاءمة لمتطلبات اتخاذ القرار ولا تقل درجة إمكانية الاعتماد عليها، أو أن تكون أكثر إمكانية الاعتماد ولا تقل درجة الملاءمة فيها، وعلى الشركة أن تقدر الملاءمة وإمكانية الاعتماد من خلال الضوابط الواردة في معيار المحاسبة الدولي رقم (8).
- يلزم المعيار بتصنيف أصول الاستكشاف والتقييم على أنّها ملموسة، مثل المركبات وآلات الحفر، أو غير ملموسة، مثل حقوق الحفر.
- يوجب المعيار تقييم أصول الاستكشاف والتقييم لتحديد الهبوط في القيمة عندما توحي الحقائق والظروف بأنّ المبلغ المسجل لأصل استكشاف وتقييم قد يزيد عن مبلغه القابل للإسترداد ويتم قياس وعرض والإفصاح عن أية خسارة في الهبوط حسب معيار المحاسبة الدولي (36).

- على المنشأة أن تحدد سياسة محاسبية لتخصيص أصول الاستكشاف والتقييم على وحدات توليد النقد أو مجموعات وحدات توليد النقد لغرض تقييم هذه الأصول لتحديد الهبوط في القيمة على أن لاتكون الوحدات أو مجموعة وحدات توليد النقد أكبر من قطاع تشغيلي يتم تحديده حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية(8).
- على المنشأة الإفصاح عن المعلومات التي تحدد وتوضح المبالغ المعترف بها في قوائمها المالية الناجمة من استكشاف وتقييم الموارد المعدنية.

.(IASB, IFRS6, 2004: Par's 8, 12, 13, 15, 16, 18, 21 and 23).

ولم تحوي التشريعات المحاسبية متطلبات تناظر ماورد في هذا المعيار.

4-4-7: المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (7) الأدوات المالية: الإفصاحات

- يطلب المعيار من المنشآت الإفصاح عن المعلومات التي تتيح لمستخدمي القوائم المالية تقييم أهمية الأدوات المالية بالنسبة لمركزها وأدائها المالي.
- تقييم طبيعة ومدى المخاطر الائتمانية الناجمة عن الأدوات المالية والتي تتعرض لها المنشأة في تاريخ إعداد القوائم المالية، إذ يجب الإفصاح إمّا في قائمة المركز المالي أو في الإيضاحات عن: الأصول الالتزامات المالية التي تقاس بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، والأصول والالتزامات المالية التي تقاس بالتكلفة المطفاة، والأصول المالية المقاسة بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل والاستثمارات في أدوات حقوق الملكية المحددة، وصافي مكاسب أو خسائر الأصول والالتزامات المالية وأية خسارة في هبوط القيمة.
- تفصح المنشأة عن المبلغ المسجل للأصول المالية المرهونة ضمان للإلتزامات والإلتزامات المحتملة والقيمة العادلة للضمان المحتفظ به أو الضمان الذي تم بيعه أو إعادة رهنه، وما إذا كان على المنشأة التزام بإعادته والشروط والأحكام المتعلقة باستخدامها للضمان.
- بالنسبة للقروض المستحقة الدفع المعترف بها تفصح المنشأة عن: تفاصيل أية حالات عدم وفاء خلال الفترة بالمبلغ الأصلي أو الفائدة أو احتياطي لسداد

القروض أو أو شروط الاسترداد لتلك القروض المستحقة السداد، والمبلغ المسجل للقروض التي لم يتم الوفاء بها حتى تاريخ إعداد القوائم المالية، وإذا كان هناك معالجات أو مفاوضات بشأن حالات عدم الوفاء، وإجمالي إيرادات ومصروفات الفوائد للأصول المالية ودخل ومصروف الرسوم الناجمة من الأصول والالتزامات المالية والربح أو الخسارة من إلغاء الاعتراف بالأصول المالية.

.(IASB, IFRS7, 2014: Par's 7, 8, 14, 15, 18, 20 and 31)

وفي سياق المقارنة مع التشريعات اليمنية فقد ألزمت المادة (28) فقرة (1) من قانون البنوك رقم (38) لسنةِ 1998م المصارف بإرسالِ بيانٍ شهري للبنك المركزي يبين أصوله والتزاماته شاملاً فروعه كافة، وتحليلاً للسلف. كما يلزم قانون الإشراف والرقابة على شركاتِ ووسطاء التأمين، شركات التأمين بأن ترفق بالميزانيةِ العمومية حساب الإيرادات والمصروفات لكل نوعٍ من أنواعِ التأمين على حدة كما ذكر سابقاً. مما يُمَكِنْ من القولِ بورود بعض متطلبات هذا المعيار ضمن محتويات التشريعات المحاسبية.

4-4-8: المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (8) القطاعات التشغيلية

- يتعين على المنشأة وفقاً لهذا المعيار أن تفصح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي قوائمها المالية من تقييم طبيعة أنشطة الأعمال التي تقوم بها وآثارها المالية والبيئات الاقتصادية التي تعمل فيها.
- يعد قطاع في المنشأة إذا: كان يقوم بأنشطة أعمال يمكن أن تجني منها إيرادات وتتكبد مصاريف، ويتم مراجعة نتائجها التشغيلية بشكل منتظم من قبل صانع القرار التشغيلي للمنشأة وتتوفر معلومات مالية منفصلة بشأنها.
- تفصح المنشأة عن نوع القطاعات وكيفية تحديدها والإيرادات والمصاريف والأرباح والخسائر الخاصة بكل قطاع وأصول والتزامات القطاع وأساس تسعير العمليات المتبادلة، والمنتجات والخدمات التي تولد إيراد كل قطاع.

(IASB, IFRS8, 2013: Par's 1, 5, 20, 21 and 22).

وفي سياق المقارنةِ مع التشريعات المحاسبية اليمنية، ألزم القانون شركات التأمين أن تقدم لمراقب التأمين القوائم المالية مرفقاً بها حسابات الإيرادات والمصروفات لكل نوعٍ من أنواعِ التأمين (قانون الإشراف والرقابة على شركاتِ ووسطاء التأمين، 1992: مادة 41، فقرة 4). كما ميز النظام المحاسبي الموحد في إيرادات النشاط الجاري بين إيراداتِ العمليات الصناعية، العمليات التجارية... الخ (وزارة الاقتصاد،1978: 139-142)، بيد أنّ هذا التمييز في تقديرنا قصد به تطبيق النظام على المنشآت التي تعمل في أنشطةٍ مختلفة.

4-4-9: المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (9) الأدوات المالية

- يطبق المعيار على جميع أنواع الأدوات المالية ماعدا: الحصص في الشركات التابعة والزميلة والمشاريع المشتركة، عقود الإيجار، حقوق وواجبات أصحاب العمل، حقوق والتزامات عقد التأمين، العقود الأجلة بين المنشأة المستحوذة والمساهم البائع، التزامات القرض، الأدوات المالية والعقود والالتزامات بموجب معاملة دفع على أساس الأسهم، الحقوق في دفعات تعويض المنشأة التي عملت لها مخصص لمواجهتها، والحقوق والالتزامات ذات الصلة بإيرادات العقود المبرمة مع العملاء.
- يتم الاعتراف الأولي بالأصل أو الإلتزام المالي في قائمة المركز المالي عندما تغدوا المنشأة طرفاً في النصوص التعاقدية للأداة، ويتم إثبات شراء أو بيع الأصول المالية بالطريقة العادية، ويلغى الاعتراف بالأصل المالي عندما تنتهي الحقوق التعاقدية في التدفقات النقدية من الأصل المالي أو تنقل الأصل المالي بنقل الحقوق التعاقدية لاستلام التدفقات النقدية للأصل المالي أو الاحتفاظ بالحقوق التعاقدية وتحمل التزام تعاقدي بدفع التدفقات النقدية للمستلمين النهائيين على أن لاتكون المنشأة ملزمة بدفع مبالغ إلى المستلمين النهائيين مالم تحصل

على مبالغ معادلة من الأصل الأساسي وأن لا تبيع أو ترهن الأصل الأساسي إلاّ كضمان للمستلمين النهائيين فيما يخص دفع التدفقات النقدية لهم وأن تكون ملزمة بتحويل أية تدفقات نقدية تحصلها نيابة عن المستلمين النهائيين دون تأخير هام ولا تقوم بإعادة استثمار تلك التدفقات النقدية، وعلى المنشأة أن تقيم الحد الذي تحافظ فيه على مخاطر ومنافع ملكية الأصل المالي فإذا نقلت جميع المخاطر والمنافع فعليها إلغاء الاعتراف بالأصل المالي والاعتراف بأية حقوق أو التزامات يتم إنشائها أو الحفاظ عليها في النقل كأصول والتزامات بشكل منفصل، وإذا حافظت على المخاطر والمنافع فتستمر في الاعتراف بالأصل المالي، وإذا لم تنقل المنشأة ولم تحافظ على مخاطر ومنافع الأصل المالي فإنّها تحدد مدى سيطرتها على ذلك الأصل فإذا كانت غير محتفظة بالسيطرة فتلغي الاعتراف بالأصل وتعترف بأية حقوق والتزامات يتم إنشائها أو الحفاظ عليها في النقل كأصول والتزامات بشكل منفصل، وإذا احتفظت بالسيطرة فتستمر بالاعتراف بالأصل المالي بمقدار سيطرتها عليه.

- إذا نتج عن إلغاء الاعتراف بالأصل المالي نتيجة النقل أصل أو التزام مالي جديد تعترف المنشأة به بالقيمة العادلة.
- عند إلغاء الاعتراف بالأصل المالي يعترف بالفرق بين المبلغ المسجل والعوض النقدي المقبوض في الأرباح والخسائر.
- إذا لم يؤد النقل لإلغاء الاعتراف لمحافظة المنشأة على المخاطر والمنافع فتستمر في الاعتراف بالأصل وتعترف بالتزام للعوض النقدي المقبوض، وفي الفترات اللاحقة تعترف بأي دخل من الأصل وأي مصروف على الالتزام.
- على المنشأة أن تحذف الالتزام المالي أو جزء منه من قائمة المركز المالي عندما يتم تسديده، ويتم محاسبة التبادل بين مقترض حالي ومقرض لأدوات الدين على أنه تسديد للالتزام المالي الأصلي واعتراف بالتزام مالي جديد،

ويعالج الفرق بين المبلغ المسجل للالتزام المالي المسدد أو المنقول إلى طرف آخر والعوض النقدي المدفوع في حساب الأرباح والخسائر.

- تصنف المنشأة الأصول المالية لاحقاً على أنها مقاسة بالتكلفة المطفاة أو القيمة العادلة من خلال الدخل الشامل أو القيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة على أساس نموذج أعمال المنشأة لإدارة الأصول المالية وخصائص التدفق النقدي التعاقدي للأصل المالي.
- يقاس الأصل المالي بالتكلفة المطفأة إذا احتفظت المنشأة بالأصل ضمن نموذج أعمال بهدف الاحتفاظ بالأصول المالية لجمع التدفقات النقدية التعاقدية وينتج عن الشروط التعاقدية للأصل تدفقات نقدية تتمثل في دفعات للمبلغ الأساسي والفائدة على المبلغ الأساسي غير المسدد، ويقاس الأصل المالي بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل إذا احتفظت المنشأة بالأصل ضمن نموذج أعمال يتحقق الهدف منه بجمع التدفقات النقدية التعاقدية وبيع الأصول المالية وينتج عن الشروط التعاقدية للأصل تدفقات نقدية للمبلغ الأساسي والفائدة على المبلغ الأساسي غير المسدد، ويكون المبلغ الأساسي هو القيمة العادلة للأصل المالي عند الاعتراف المبدئي، كما يقاس الأصل المالي بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة إذا لم يقاس بأي من الطريقتين السابقتين.
- تصنف المنشأة جميع الالتزامات المالية وتقاس لاحقاً بالتكلفة المطفأة ماعدا: الالتزامات المالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة فتقاس بالقيمة العادلة، والالتزامات المالية التي تنشأ عندما لاتكون عملية نقل أصل مالي مؤهلة لإلغاء الاعتراف فيعترف بالالتزام للعوض النقدي المقبوض وأي مصروف مرتبط به، أو عندما يطبق منهج المشاركة المستمرة فيقاس الالتزام بالتكلفة المطفأة أو القيمة العادلة، وعقود الضمان المالي التي تقاس بالمبلغ الأعلى من مبلغ مخصص الخسائر والمبلغ المعترف به للدخل المتراكم

الصلة، وذات الأمر لالتزامات تقديم قرض بسعر فائدة أقل من السوق، وأيضا العوض النقدي المحتمل الذي يقاس بالقيمة العادلة.

- تقيس المنشأة عند الاعتراف المبدئي الأصل أو الالتزام المالي بقيمته العادلة مضافاً إليها أو مطروحاً منها تكاليف المعاملة المنسوبة مباشرة إلى إمتلاك أو إصدار الأصل أو الالتزام المالي، أمّا بالنسبة للذمم المدينة التجارية فتقاس بسعر المعاملة الخاصة بها، وفي الفترة اللاحقة يقاس الأصل المالي بالتكلفة المطفأة أو بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل أو بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، ويقاس الالتزام المالي بالتكلفة المطفأة أو بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.
- ينبغي احتساب إيرادات الفائدة باستخدام طريقة الفائدة الفعالة.
- على المنشأة أن تعترف بمخصص للخسائر الإئتمانية المتوقعة من الأصل المالي ومراجعة المخصص في تاريخ كل قوائم مالية، وتقاس الخسائر الإئتمانية المتوقعة بطريقة تعكس المبلغ المحتمل لمجموعة من المخرجات المحتملة والقيمة الزمنية للأموال والمعلومات المتوفرة والظروف الحالية وتوقعات الظروف الاقتصادية المستقبلية.
- تعترف المنشأة بالربح أو الخسارة من الأصل أو الالتزام المالي المقاس بالقيمة العادلة أو بالتكلفة المطفأة في الربح أو الخسارة، وفي الدخل الشامل للأصل المالي المقاس بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل.
- يمكن تحديد المشتقة المقاسة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة كأداة تحوط، كما يمكن تحديد الأصل أو الالتزام المالي غير المشتق المقاس بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة كأداة تحوط أيضاً، وكذا العقود مع طرف معين من خارج المنشأة.

- يمكن الاعتراف بالبند المحوط أصل أو التزام، ويجب أن يكون البند المحوط قابل للقياس بشكل يمكن الاعتماد عليه.
- يجب محاسبة تحوط القيمة العادلة بالاعتراف بالمكسب أو الخسارة ضمن الربح أو الخسائر أو ضمن الدخل الشامل الآخر، وأن يؤدي مكسب أو خسارة التحوط إلى تعديل مبلغ البند المحوط (إن أمكن) ويعترف به في ضمن الربح أو الخسارة أو ضمن الدخل الشامل، وإذا كان البند المحوط هو أداة حق ملكية يعرض ضمن دخل شامل آخر.
- يتم محاسبة تحوط التدفق النقدي من خلال تعديل المكون المنفصل لحقوق الملكية المرتبط مع البند المحوط (احتياطي تحوط التدفق النقدي) بمبلغ المكسب أو الخسارة المتراكمة من أداة التحوط منذ بدء التحوط أو التغير المتراكم في القيمة العادلة للبند المحوط منذ بدء التحوط أيهما أقل، ويعترف بالجزء المحدد من المكسب أو الخسارة من أداة التحوط على أنّه تحوط فعال ضمن الدخل الشامل الآخر، وأي مكسب أو خسارة متبقية من أداة التحوط تعد تحوط غير فعال يعترف به ضمن الربح أو الخسارة.
- يتم محاسبة المبلغ المتراكم في احتياطي التدفق النقدي كالتالي: إذا نتج عن المعاملة المتوقعة المحوطة الاعتراف بأصل أو إلتزام غير مالي أو إذا أصبحت معاملة متوقعة محوطة لأصل أو إلتزام غير مالي هي التزام مؤكد فتطبق عليه محاسبة تحوط القيمة العادلة ويزال المبلغ من احتياطي تحوط التدفق النقدي ودمجه في التكلفة الأولية أو المبلغ المسجل الآخر للأصل أو الالتزام، أمّا بالنسبة لتحوط التدفق النقدي فيعاد تصنيف ذلك المبلغ إلى الربح أو الخسارة كتعديل إعادة تصنيف في نفس الفترة أو الفترات التي تؤثر فيها التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة المحوطة على الربح أو الخسارة، وإذا كان ذلك المبل

خسارة وتتوقع المنشأة عدم استرداد مجمل تلك الخسارة أو جزء منها فيعاد تصنيف المبلغ المتوقع عدم استرداده ضمن الربح أو الخسارة.

- ينبغي محاسبة تحوطات صافي الاستثمار في عملية أجنبية على أنّه جزء من صافي الاستثمار وبذات محاسبة تحوطات التدفق النقدي، ويثبت الجزء من المكسب أو الخسارة الذي تم تحديده على أنّه تحوط فعال ضمن الدخل الشامل الآخر والجزء غير الفعال في الربح أو الخسارة، وينبغي إعادة تصنيف المكسب أو الخسارة المتراكمين من أداة التحوط فيما يتعلق بالجزء الفعال من التحوط المتراكم في احتياطي تحويل العملة الأجنبية من حقوق الملكية إلى الربح أو الخسارة كتعديل إعادة تصنيف عند استبعاد العملة الأجنبية أو استبعاد جزء منها.
- تعد مجموعة من البنود بنداً محوطاً إذا كانت تتكون من بنود هي عبارة عن بنود محوطة مؤهلة وتم إدارتها ضمن المجموعة معاً على أساس مشترك لأغراض إدارة المخاطر.
- إذا استخدمت المنشأة مشتقة إئتمانية مقاسة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة لإدارة مخاطر الإئتمان لمجمل الأداة المالية أو جزء منها فيمكن أن تحدد تلك الأداة بالقدر الذي تدار فيه على أنّها مقاسة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة إذا كان إسم مخاطر الإئتمان يطابق المنشأة المرجعية للمشتقة الإئتمانية وكانت أسبقية الأداة المالية تطابق أسبقية الأدوات التي يمكن تسليمها وفقاً للمشتقة الإئتمانية. (IASB, IFRS9, 2014: Par's 2, 3, 4, 5 and 6).

ولم نجد متطلبات قانونية تناظر ما ورد في هذا المعيار.

4-4-10: المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (10) القوائم المالية الموحدة

- يطلب المعيار من الشركة الأم التي تسيطر على شركة تابعة أو أكثر عرض القوائم المالية الموحدة، كون مبدأ السيطرة هو أساس التوحيد، ولا يتم إعداد القوائم المالية الموحدة: إذا كانت الشركة التابعة مملوكة بالكامل أو مملوكة

بشكل جزئي لمنشأة أخرى وتم إبلاغ مالكيها الآخرين بعدم قيام الشركة الأم بعرض القوائم المالية الموحدة ولم يعترضوا على ذلك، ولا يتم تداول ادوات دينها وأدوات حقوق ملكيتها في سوق عام، ولم تودع وليست بصدد أيداع قوائمها المالية في سوق عام بغرض إصدار أية فئة من الأدوات في سوق عام.

- على المنشأة المستثمرة، بغض النظر عن طبيعة علاقتها مع المنشأة المستثمر فيها، تحديد ما إذا كانت منشأة أم من خلال تقييم مدى سيطرتها على المنشأة المستثمر فيها، وتعد المنشأة المستثمرة مسيطرةً على المنشأة المستثمر فيها عندما يكون لها سلطة على المنشأة المستثمر فيها وتتعرض للعوائد المتغيرة الناتجة من علاقتها مع المنشأة المستثمر فيها أو يكون لها حقوقاً فيها وتكون قادرةً على التأثير على هذه العوائد من خلال سلطتها على المنشأة المستثمر فيها.
- على المنشأة الأم إعداد القوائم المالية الموحدة باستخدام سياسات محاسبية موحدة للمعاملات المشابهة والأحداث الأخرى في الظروف المماثلة.
- على الشركة الأم تحديد ما إذا كانت منشأة استثمارية، والمنشأة الاستثمارية هي: منشأة تحصل على الأموال من مستثمرٍ أو أكثر بغية تزويدهم بخدمات إدارة الاستثمار، وتتعهد تجاههم بأنّ الغرض من أعمالها هو استثمار الأموال بغرض تحقيق عوائد من زيادة رأس المال أو الدخل الاستثماري أو كليهما، وتقيس وتقيم أداء جميع استثماراتها على أساس القيمة العادلة، ولا يجوز للمنشأة الاستثمارية أن توحد منشآتها التابعة بل تقيس الاستثمار في تلك المنشآت بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة إلاّ إذا كانت المنشأة التابعة ليست منشأة استثمارية وغرضها الرئيس هو توفير خدمات تتعلق بالأنشطة الاستثمارية للمنشأة الاستثمارية فتوحد تلك المنشأة.

(IASB, IFRS10, 2014: Par's 2, 4, 5, 6, 7, 19, 27, 31 and 32).

ولم نجد ما يناظر متطلبات هذا المعيار في التشريعات المحاسبية اليمنية سوى ما ورد في المادةِ (58) من قانونِ الهيئات والمؤسسات والشركات العامة رقم (35) لسنةِ 1991م الذي جوز إنشاء مؤسسات عامة قابضة.

4-4-11: المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (11) الترتيبات المشتركة

- يهدف المعيار إلى وضع مبادئ إعداد التقارير المالية من قبل المنشآت التي لديها حصص في الترتيبات الخاضعة لسيطرة مشتركة أي الترتيبات المشتركة، ويطبق المعيار من قبل جميع المنشآت التي تكون طرفاً في الترتيب المشترك.
- الترتيب المشترك هو ترتيب يكون فيه لطرفين أو أكثر سيطرة مشتركة، ويتميز الترتيب المشترك: بالتزام أطرافه بموجب ترتيب تعاقدي ويمنح الترتيب التعاقدي لطرفين أو أكثر سيطرة مشتركة على هذا الترتيب، وقد يكون الترتيب المشترك عملية مشتركة أو مشروع مشترك.
- السيطرة المشتركة هي المشاركة في السيطرة على ترتيب متفق عليه تعاقدياً وتوجد عندما يتم اتخاذ القرارات المتعلقة بأنشطتها بالإجماع من قبل الأطراف التي تتشارك السيطرة.
- على المنشأة تحديد نوع الترتيب المشترك الذي تشارك فيه، ويعتمد التصنيف إلى عملية مشتركة أو مشروع مشترك على حقوق والتزامات أطراف الترتيب، فالعملية المشتركة هي ترتيب مشترك تمتلك بموجبه الأطراف المشاركة حقوقاً في الأصول وتعهدات بالإلتزامات المتعلقة بهذا الترتيب، والمشروع المشترك هو ترتيب مشترك تمتلك بموجبه الأطراف المشاركة حقوقاً في صافي أصول الترتيب.
- على المشارك في العملية المشتركة الإعتراف بأصوله والتزاماته فيها وإيراداته من بيع حصته من المخرجات الناجمة عن العملية المشتركة وحصته من الإيرادات من بيع مخرجات تلك العملية المشتركة وكذا نفقاته فيها.

- على المشارك في المشروع المشترك الاعتراف بحصصه في المشروع المشترك على أنّها استثمار يتم محاسبته بطريقة حقوق الملكية.
- على المشارك في العملية المشتركة أو المشروع المشترك المحاسبة عن حصصه في أي منها في قوائمه المالية المنفصلة.

(IASB, IFRS11, 2014: Par's 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 14, 15, 16, 20, 24, 26 and 27).

ولم نجد متطلبات قانونية تناظر ما ورد في هذا المعيار.

4-4-12: المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (12) الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى

- يهدف المعيار إلى إلزام المنشأة بالإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي القوائم المالية من تقييم طبيعة حصصها في المنشآت الأخرى والمخاطر المصاحبة وتأثير تلك الحصص على مركز وأداء المنشأة المالي وتدفقاتها النقدية.
- تفصح المنشأة عن المعلومات حول الأحكام والافتراضات الهامة التي قامت بها (والتغيرات على تلك الأحكام والافتراضات) عند تحديد: امتلاكها سيطرة على منشأة أخرى، أمتلاكها سيطرة مشتركة على ترتيب أو تأثيراً هاماً على منشأة أخرى، ونوع الترتيب المشترك (عملية مشتركة أو مشروع مشترك).
- عندما تحدد الشركة الأم أنّها منشأة استثمارية، فإنّ عليها الإفصاح عن معلومات حول الأحكام والافتراضات الهامة التي أصدرتها في تحديد أنّها عبارة عن منشأة استثمارية، وإذا لم تمتلك المنشأة الاستثمارية واحدة أو أكثر من الخصائص النموذجية للمنشأة الاستثمارية فعليها الإفصاح عن أسباب استنتاجها أنّها لا تزال تعد منشأة استثمارية.
- تفصح المنشأة عن المعلومات التي تمكن مستخدمي قوائمها المالية الموحدة من فهم تركيبة المجموعة والحصة التي تملكها والحصص غير المسيطرة في

نشاطات المجموعة وتدفقاتها النقدية، وتقييم طبيعة ونطاق القيود الهامة على قدرتها على الوصول إلى أصول المجموعة أو استخدامه أو تسوية إلتزاماتها وطبيعة المخاطر المصاحبة لحصتها في المنشآت المهيكلة الموحدة والتغييرات في تلك المخاطر، ونتائج التغييرات في حصص ملكيتها في الشركة التابعة التي لا تؤدي إلى فقدان السيطرة، ونتائج فقدان السيطرة على الشركة التابعة خلال فترة إعداد التقارير.

- تفصح المنشأة عن المعلومات التي تمكن مستخدمي قوائمها المالية من تقييم الطبيعة والمدة والتأثيرات المالية لحصصها في الترتيبات المشتركة والشركات الزميلة بما في ذلك طبيعة وتأثيرات علاقتها التعاقدية مع المستثمرين الآخرين ممن يملكون سيطرة مشتركة أو تأثيراً جوهرياً على الترتيبات المشتركة والشركات الزميلة، وطبيعة المخاطر المصاحبة لحصصها في المشاريع المشتركة والشركات الزميلة والتغييرات فيها.
- تفصح المنشأة عن المعلومات التي تمكن مستخدمي قوائمها المالية من: فهم طبيعة ومدى حصص المنشأة في المنشآت المهيكلة غير الموحدة، وتقييم طبيعة المخاطر المرتبطة بحصصها في المنشآت المهيكلة غير الموحدة والتغيرات فيها.

(IASB, IFRS12, 2014: Par's 1, 7, 9, 10, 20 and 24).

ولم نجد في التشريعات اليمنية متطلبات مناظرة لما ورد في هذا المعيار.

4-4-13: المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (13) قياس القيمة العادلة

- يطبق هذا المعيار عندما يطلب معيار دولي آخر إعداد التقارير المالية أو يسمح بقياسات أو إفصاحات بالقيمة العادلة.

يعرف المعيار القيمة العادلة بأنّها السعر الذي سيتم الحصول عليه لبيع أصل أو سيتم دفعه لنقل التزام في معاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس. ويعد قياس القيمة العادلة مخصصاً لأصل أو التزام محدد، ولذا فعلى

المنشأة الأخذ في الحسبان خصائص الأصل أو الإلتزام إذا رغب المشاركون في السوق بأخذ تلك الخصائص (مثل حالة الأصل وموقعه، والقيود المفروضة على بيع الأصل أو استخدامه) في الحسبان عند تسعير الأصل أو الإلتزام في تاريخ القياس.

- يفترض قياس القيمة العادلة أنّ مبادلة الأصل أو الإلتزام تتم بمعاملة منظمة بين المشاركين في السوق (الأصلي للأصل أو الإلتزام أو في حال غياب السوق الأصلي في السوق الأكثر ربحاً للأصل أو الإلتزام) وذلك لبيع الأصل أو نقل الإلتزام في تاريخ القياس وفقاً لظروف السوق الحالية. وتفترض المنشأة أنّ المشاركين في السوق سيتصرفون بما فيه مصلحتهم الاقتصادية.
- يأخذ قياس القيمة العادلة للأصل غير المالي في الحسبان قدرة المشارك في السوق على توليد المنافع الاقتصادية من خلال أفضل استخدام للأصل أو بيعه لمشارك آخر سيستخدمه بأفضل استخدام.
- يفترض قياس القيمة العادلة أنّه يتم نقل الإلتزام المالي أو غير المالي أو أداة حقوق ملكية المنشأة إلى المشارك في السوق في تاريخ القياس ويفترض: أن يبقى الإلتزام غير مسدد وعلى المشارك في السوق المنقول إليه الوفاء بالإلتزام ولا تتم تسوية الإلتزام مع الطرف المقابل أو خلافاً لذلك إطفاؤه في تاريخ القياس، وتبقى أداة حقوق ملكية المنشأة غير مسددة ويأخذ المشارك في السوق المنقول إليه الحقوق والمسؤوليات المرتبطة بالأداة ولا يتم إلغاء الأداة أو خلافاً لذلك إطفاؤها في تاريخ القياس.
- إذا لم يتوفر سعر معلن لعملية نقل إلتزام مطابق أو أداة حقوق ملكية المنشأة ولا يحتفظ بالبند المطابق طرف آخر على أنّه أصل فعلى المنشأة قياس القيمة العادلة للإلتزام أو أداة حقوق الملكية من وجهة نظر مشارك في السوق الذي يحتفظ بالبند المطابق على أنّه أصل في تاريخ القياس. وإذا لم يتوفر سوق معلن لنقل الالتزام أو أداة حقوق ملكية ولايحتفظ بالبند المطابق طرف آخر على أ

أصل، فعلى المنشأة قياس القيمة العادلة للإلتزام أو أداة حقوق الملكية باستخدام أسلوب تقييم من وجهة نظر مشارك في السوق الذي يدين بالإلتزام أو الذي قام بالمطالبة بحقوق الملكية.

- تعكس القيمة العادلة للإلتزام أثر مخاطر عدم الأداء والتي تشمل المخاطر الإئتمانية للمنشأة ويفترض أن لا تتغير مخاطر عدم الأداء قبل وبعد نقل الإلتزام.
- على المنشأة استخدام أساليب التقييم المناسبة في ظل الظروف والتي تتوفر لها معلومات كافية لقياس القيمة العادلة، مع زيادة استخدام المدخلات التي يمكن رصدها والتقليل من استخدام المدخلات التي لا يمكن رصدها.
- على المنشأة الإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي القوائم المالية من تقييم: أساليب التقييم والمدخلات المستخدمة لصياغة القياسات بالنسبة للأصول والإلتزامات التي يتم قياسها بالقيمة العادلة على أساس متكرر أو غير متكرر في قائمة المركز المالي بعد الإعتراف الأولي، وأثر القياسات على الربح أو الخسارة أو الدخل الشامل الآخر للفترة بالنسبة لقياسات القيمة العادلة المتكررة باستخدام المدخلات الهامة التي لا يمكن رصدها.

(IASB, IFRS13, 2014: Par's 5, 9, 11, 15, 16, 22, 27, 34, 37, 40, 42, 61, 67 and 91).

ولم نجد في التشريعات اليمنية متطلبات مناظرة لما ورد في هذا المعيار.

14-4-4: المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (14) حسابات التأجيل التنظيمية

- يُسمح للمنشأة تطبيق هذا المعيار في قوائمها المالية الأولى المعدة بموجب IFRS إذا كانت: تزاول أنشطة تخضع أسعارها للتنظيم، وتعترف بمبالغ مؤهلة كأرصدة لحسابات التأجيل التنظيمية في قوائمها المالية وفقاً لمبادئها المحاسبية المقبولة عموماً السابقة.

- تطبق المنشأة هذا المعيار في قوائمها المالية اللاحقة إذا اعترفت بأرصدة حسابات التأجيل التنظيمية ضمن قوائمها المالية الأولى المعدة بموجب المعايير الدولية من خلال اختيار تطبيق متطلبات هذا المعيار.
- إذ اختارت المنشأة تطبيق هذا المعيار فعليها تطبيق جميع متطلباته على جميع أرصدة حسابات التأجيل التنظيمية التي تنشأ من كافة أنشطة المنشأة الخاضعة لتنظيم الأسعار.
- على المنشأة التي لديها أنشطة تخضع لتنظيم الأسعار واختارت تطبيق هذا المعيار، الاعتماد على معيار المحاسبة الدولي (8) عند وضع سياساتها المحاسبية للاعتراف بأرصدة حسابات التأجيل التنظيمية وقياسها وهبوط قيمتها وإلغاء الاعتراف بها.
- على المنشأة الاستمرار في تطبيق سياساتها المحاسبية للاعتراف بأرصدة حسابات التأجيل التنظيمية وقياسها وهبوط قيمتها وإلغاء الاعتراف بها، ولا تغير تلك السياسات إلاّ إذا كان التغيير يجعل القوائم المالية أكثر ملاءمة لمتطلبات اتخاذ القرار وليس أقل إمكانية الاعتماد عليها، أو أكثر إمكانية الاعتماد وليس اقل ملاءمة وتقدر المنشأة الملاءمة وإمكانية الاعتماد من خلال الضوابط الواردة في معيار المحاسبة الدولي (8).
- تطبق الاستثناءات والإعفاءات الواردة في هذا المعيار للتفاعل مع المعايير الأخرى وفي حالة غياب تلك الاستثناءات أو الإعفاءات تطبق المعايير الأخرى على حسابات التأجيل التنظيمية بذات الطريقة التي تطبق على الأصول والإلتزامات والإيرادات والمصروفات.
- على المنشأة أن تعرض بنود مستقلة منفصلة في قائمة المركز المالي لكل من: مجموع أرصدة حسابات التأجيل التنظيمية المدينة والدائنة. وعندما تعرض المنشأة الأصول والإلتزامات المتداولة وغير المتداولة بشكل منفصل في قائمة

المركز المالي فلا ينبغي أن تصنف حسابات التأجيل التنظيمية على أنّها متداولة أو غير متداولة بل تميزها وتعرضها بعد عرض المجاميع الفرعية للأصول والإلتزامات.

- تعرض المنشأة في قسم الدخل الشامل الآخر في قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر صافي الحركة في جميع أرصدة حسابات التأجيل التنظيمية لفترة التقرير التي تتعلق بالبنود المثبتة في الدخل الشامل الآخر وتستخدم بنود مستقلة منفصلة لصافي الحركة المتعلقة بالبنود التي، وفقاً لمعايير أخرى: لن يعاد تصنيفها لاحقاً إلى الربح أو الخسارة، وتلك التي سيعاد تصنيفها لاحقاً إلى الربح أو الخسارة عند استيفاء شروط محددة.
- على المنشأة التي تختار تطبيق هذا المعيار الإفصاح عن المعلومات التي تساعد المستخدمين على تقييم: طبيعة تنظيم الأسعار، والمخاطر المتعلقة بتنظيم الأسعار، والتي تحدد السعر التي يمكن أن تقيدها المنشأة على العملاء مقابل السلع أو الخدمات التي تقدمها لهم، وكذا آثار تنظيم الأسعار تلك على مركز المنشأة وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية.

(IASB, IFRS14, 2014: Par's 5, 6, 8, 9, 11, 13, 16, 20, 21, 22 and 27).

ولم نجد في التشريعات اليمنية متطلبات مناظرة لما ورد في هذا المعيار.

4-4-15: المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (15) الإيراد من العقود مع العملاء

- يهدف المعيار إلى وضع المبادئ التي ينبغي أن تطبقها المنشأة لتقديم معلومات مفيدة لمستخدمي القوائم المالية حول طبيعة وكمية وتوقيت وشكوك الإيرادات والتدفقات النقدية الناتجة عن عقد مع عميل.
- تقوم المنشأة بمحاسبة العقد المبرم مع العميل عندما: يوافق أطراف العقد عليه ويلتزموا بأداء الإلتزامات الخاصة بكل منهم، ويمكن للمنشأة تحديد حقوق كل طرف وشروط الدفع فيما يتعلق بالسلع أو الخدمات التي سيتم نقلها، وأن يكون

العقد ذو جوهر تجاري، ويكون مرجحاً أن تحصل المنشأة العوض النقدي الذي يحق لها قبضه مقابل السلع أو الخدمات التي سيتم نقلها إلى العميل.

- على المنشأة ـــــ في بداية العقد ـــــ أن تقيم السلع أو الخدمات الموعود بها في العقد مع العميل وأن تحدد كإلتزام أداء كل وعد بنقل ما يلي إلى العميل: سلعة أو خدمة (أو مجموعة من السلع أو الخدمات) المستقلة، أو سلسلة من السلع أو الخدمات المستقلة التي تتطابق تقريباً ويكون نقلها إلى العميل بنفس النمط.
- تعترف المنشأة بالإيرادات عندما تستوفي إلتزام أداء عن طريق نقل السلعة أو الخدمة الموعود بها (الأصل) إلى العميل، وينقل الأصل عندما يسيطر العميل على ذلك الأصل.
- عندما يتم إستيفاء إلتزام الأداء تعترف المنشأة بمبلغ سعر المعاملة إيرادات يتم تخصيصها لذلك الإلتزام. وعلى المنشأة أن تأخذ في الحسبان شروط العقد والممارسات التجارية الاعتيادية لتحديد سعر المعاملة والذي يمثل العوض النقدي الذي تتوقع المنشأة أن تحصل عليه مقابل نقل السلع أو الخدمات الموعود بها إلى العميل، باستثناء المبالغ التي يتم تحصيلها نيابة عن طرف ثالث (مثل ضريبة المبيعات). وقد يشمل العوض النقدي الموعود به في العقد مبالغ ثابتة أو مبالغ متغيرة أو كليهما.
- توزع المنشأة سعر المعاملة على كل إلتزام أداء (أو سلعة أو خدمة مستقلة) يوضح مبلغ العوض النقدي الذي تتوقع المنشأة الحصول عليه مقابل نقل السلع أو الخدمات الموعود بها للعميل.
- تعترف المنشأة بالتكاليف الاضافية للحصول على عقد ما مع العميل أصل إذا كانت تتوقع استرداد تلك التكاليف. وتعترف المنشأة بالتكاليف المتكبدة لتنفيذ العقد أصل إذا: ارتبطت تلك التكاليف مباشرة بعقد أو عقد متوقع يمكن للمنشأة

تحديده على وجه الخصوص، وأنّ تلك التكاليف تحقق أو تحسن موارد المنشأة وسيتم استخدامها في استيفاء (أو مواصلة استيفاء) إلتزامات الأداء مستقبلاً، ويتوقع استرداد تلك التكاليف.

- عند قيام أي طرف من أطراف العقد بإنجاز إلتزاماته، فعلى المنشأة عرض العقد في قائمة المركز المالي أصل أو إلتزام خاص بالعقد، إعتماداً على العلاقة بين أداء المنشأة ومدفوعات العميل، كما تعرض أي حقوق غير مشروطة في العوض النقدي ذمم مدينة بشكل منفصل.
- تفصح المنشأة عن معلومات تساعد مستخدمي القوائم المالية على فهم طبيعة ومقدار وتوقيت وشكوك الإيرادات والتدفقات النقدية الناجمة عن العقود المبرمة مع العملاء وتشمل: عقودها المبرمة مع العملاء، والأحكام الهامة والتغيرات في الأحكام المتخذة في تطبيق هذا المعيار على تلك العقود، وأي أصول معترف بها من تكاليف الحصول على عقد أو تنفيذ عقد مع العميل.

(IASB, IFRS15, 2014: Par's 1, 9, 22, 31, 46, 47, 73, 91, 95, 105 and 110).

وبخصوص التشريعات اليمنية ميز النظام المحاسبي الموحد بين الإيرادات الناتجة عن البيع أو تقديم الخدمات أو استخدام الغير لأصول المنشأة أو إيرادات الإسكان والتعمير والمقاولات، بيد أنّ النظامَ لم يشر إلى أسس الاعتراف بالإيرادِ بحسب مصادره، أو الطريقة التي يجب استخدامها في الاعتراف بأيرادات ومصاريف العقود (وزارة الاقتصاد، 1978: 240-241).

4-4-16: المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (16) الإيجارات

- يضع المعيار مبادئ الإعتراف، القياس، العرض، والإفصاح عن الإيجارات، بهدف تقديم المعلومات الملائمة للمستأجرين والمؤجرين والتي تعبر بصدق عن تلك المعاملات، وتمكن مستخدمي القوائم المالية من تقييم أثر الإيجارات على المركز المالي، الأداء المالي والتدفقات النقدية.

- عند التعاقد، تستطيع المنشأة تقييم أنّ العقد هو عقد إيجار أو يحتوي على عقد إيجار، إذا نقل العقد الحق في السيطرة على استخدام الأصل لفترة معينة مقابل عوض مالي.
- يعترف المستأجر في بداية عقد الإيجار أصل لحق الاستخدام والتزامات لعقد الإيجار.
- في بداية عقد الإيجار، يقيس المستأجر أصل حق الاستخدام بالتكلفة، كما يقيس التزام عقد الإيجار بالقيمة الحالية لدفعات الأيجار التي لم تدفع في ذلك التاريخ، ويتم خصم دفعات الإيجار باستخدام معدل الفائدة الضمني في عقد الإيجار إذا أمكن تحديده بسهولة، مالم يستخدم معدل الإقتراض الإضافي للمستأجر، ويضاف أية تكاليف مباشرة أولية خاصة بالمستأجر إلى المبلغ المعترف به أصل.
- في التواريخ اللاحقة لتاريخ بداية عقد الإيجار، يقيس المستأجر أصل حق الاستخدام بالتكلفة مطروحاً منها أي استهلاك متراكم أو أي هبوط متراكم في القيمة، ويقوم المستأجر بحساب مصروف استهلاك وفقاً لمتطلبات IAS16، وهبوط القيمة وفقاً لمتطلبات IAS36.
- إذا كان المستأجر يطبق نموذج القيمة العادلة على عقاراته الاستثمارية، فعليه تطبيق ذلك النموذج أيضاً على أصل حق الاستخدام الذي ينطبق عليه تعريف العقارات الاستثمارية في IAS40. وإذا كان أصل حق الاستخدام ذا صلة بطريقة إعادة التقييم في ال IAS16 فيجوز للمستأجر تطبيق تلك الطريقة في قياس ذلك الأصل.
- بعد تاريخ بداية عقد الإيجار، على المستأجر قياس إلتزام عقد الإيجار من خلال: زيادة المبلغ المسجل للإلتزام بأثر الفائدة على إلتزام عقد الإيجار،

تخفيض المبلغ المسجل ليعكس مدفوعات الإيجار، وإعادة قياس المبلغ المسجل ليعكس أي إعادة تقييم أو تعديل لعقد الإيجار.

- على المستأجر عرض أصول حق الاستخدام والتزام عقد الإيجار في قائمة المركز المالي بشكل منفصل عن الأصول الأخرى (والإلتزامات الأخرى)، وإذا لم يتم الفصل بينها، يفصح عن حق الاستخدام وإلتزامات عقد الإيجار ضمن الإيضاحات المرفقة. ما عدا الإلتزامات المستأجرة التي تصنف عقارات استثمارية فتعرض ضمن العقارات الاستثمارية في ذات القائمة. كما يعرض المستأجر في قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر مصروف الفائدة على إلتزامات عقد الإيجار بشكل مستقل عن مصروف إهلاك حق الاستخدام.
- يصنف المؤجر إيجاراته، إيجار تشغيلي أو إيجار تمويلي. ويصنف الإيجار بأنّه تمويلي إذا كان يحول بشكل جوهري جميع المخاطر والمكافآت المتعلقة بملكية الأصل، ويصنف بأنّه تشغيلي إذا لم يحول بشكل جوهري جميع المخاطر والمكافآت المتعلقة بملكية الأصل.
- يعد الإيجار بأنّه تمويلي أو تشغيلي بالاعتماد على جوهر العملية وليس شكل العقد، والحالات التالية إذا توفر إحداها يصنف الإيجار بأنّه تمويلي: أن تنقل ملكية الأصل المستأجر إلى المستأجر في نهايةِ مدة عقد الإيجار، أو أن يعطي العقد للمستأجرِ حق شراء الأصل المستأجر في نهايةِ مدةِ العقد بأقلِ من قيمته العادلة، أو أن تغطي مدة عقد الإيجار معظم العمر الإنتاجي للأصل، أو أن تكون القيمة الحاليةِ لدفعاتِ الإيجار عند بدء العقد تعادل أو تزيد عن القيمةِ العادلة للأصل المؤجر، أو إذا كان الأصل المؤجر ذا طبيعة خاصة بحيث يمكن للمستأجر فقط استخدامها بدون إجراء تعديلات رئيسية. كما توجد بعض المؤشرات التي تدل إحداها أو بعضها على أنّ الإيجار تمويلي هي: إذا استطاع المستأجر إلغاء عقد الإيجار وتحمل خسائر المؤجر المتعلقة بالإلغاء، أو إذا

تحمل المستأجر المكاسب أو الخسائر من التقلبات في القيمة العادلة للأصل المتبقي، وإذا كان للمستأجر القدرة على الاستمرار في الاستئجار لفترة ثانوية بإيجار أقل إلى حدٍ كبير من الإيجار السائد في السوق.

- يعترف المؤجر، في بداية عقد الإيجار، بالأصول المؤجرة بإيجار تمويلي في قائمة المركز المالي، ويعرضها كذمةٍ مدينةٍ بمبلغٍ مساوٍ لصافي الإستثمار في عقد الإيجار. وفي الفترات اللاحقة يعترف بالدخل التمويلي بناءً على نمطٍ يعكسُ معدل عائد دوري ثابت لصافي استثمار المؤجر في عقد الإيجار.
- يعترف المؤجر بدخل الإيجار من الإيجار التشغيلي كدخل على أساس القسط الثابت، إلاّ إذا توفر أساس منتظم آخر أكثر تمثيلاً للنمطِ الزمني الذي تتناقص فيه منفعة استخدام الأصل المؤجر. ويعرض المؤجر الأصول المؤجرة بإيجار تشغيلي في قائمة المركز المالي بحسب طبيعة الأصل.

(IASB, IFRS16, 2016: Par's 1, 9, 22, 23, 26, 29-31, 34-36, 47-49, 61-64, 67, 75, 81 and 88).

ويعترف النظام المحاسبي الموحد بعقدِ الإيجار التشغيلي إذ يحمل مصروف الإيجار على دخلِ المدة المحاسبية، وفي حالةِ امتلاك المنشأة لأصول الزم النظام بحساب فرق الإيجار المحسوب الذي يمثل الفرق بين القيمةِ الإيجارية المقدرة والاستهلاك السنوي (وزارة الاقتصاد، 1978: 173).

4-4-17: معيار المحاسبة الدولي (1) عرض القوائم المالية

- على المنشأة تطبيق هذا المعيار في عرض القوائم المالية ذات الغرض العام والمعدة وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.
- تشمل المجموعة الكاملة من القوائم المالية كل من: قائمة المركز المالي، قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر، قائمة التغيرات في حقوق الملكية، قائمة التدفقات النقدية والإيضاحات والملاحظات التي تشمل السياسات المحاسبية الهامة والإيضاحات التفسيرية والمعلومات المقارنة. وتعرض المنشأة القوائم

المالية كافة بالأهمية نفسها في المجموعة الكاملة للقوائم المالية وبنفس القدر من الوضوح.

- تعرض القوائم المالية بصدق المركز والأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة، ويقتضي العرض العادل عرضاً صادقاً لآثار المعاملات والأحداث والظروف الأخرى وفقاً للتعريفات ومعايير الاعتراف للأصول والإلتزامات والدخل والمصاريف بما يفضي إلى قوائم مالية تحقق عرضاً عادلاً.
- على المنشأة التي تمتثل قوائمها المالية لـ IFRS أن تفصح عن ذلك الامتثال بشكل صريح في الملاحظات، وأن لا توصف القوائم المالية أنّها تمتثل لـ IFRS إلاّ إذا كانت تمتثل لجميع متطلباتها.
- إذا اضطرت المنشأة لمخالفة أحد المعايير أو جزء منه لكون تطبيقه سيفضي إلى قوائم مالية مضللة، فعليها الإفصاح عن ذلك وبيان سبب عدم الامتثال وأنّ الإفصاح الجديد يظهر الوضع العادل للمنشأة، وإبراز عنوان المعيار الذي حادت المنشأة عن التقيد به والأثر المالي لهذه المخالفة على كل بند في القوائم المالية. وإذا كان الإطار التنظيمي يحظر الابتعاد عن تطبيق ذلك المعيار أو جزء منه فعلى المنشأة الإفصاح عن عنوان المعيار وطبيعة المتطلب وسبب اعتبار الامتثال لهذا المتطلب مضللاً والتعديلات على كل بند في القوائم المالية التي رأتها الإدارة ضرورية لتحقيق العرض العادل.
- على المنشأة أن تعد القوائم المالية على أساس الاستمرار، مالم يكن لدى المنشأة نية لتصفية المنشأة أو إيقاف عملياتها، وإذ علمت الإدارة بأحداث أو ظروف تشكك في قدرة المنشأة على الإستمرار فعليها الإفصاح عن ذلك، وإذا أعدت القوائم المالية بدون اتباع فرض الاستمرار فعلى المنشأة الإفصاح عن الأساس الذي تم بموجبه إعدادها وسبب أنّ المنشأة لا تعد مستمرة.

- على المنشأة إعداد القوائم المالية على أساس الاستحقاق، ماعدا المعلومات الخاصة بقائمة التدفقات النقدية.
- على المنشأة عرض كل بند مادي من البنود المتماثلة بشكل منفصل والبنود المختلفة بشكل منفصل ما لم تكن غير مادية. ولا يجوز إجراء مقاصة بين الأصول والالتزامات والدخل والمصاريف مالم تقتضي أو تجيز ألـ IFRS ذلك.
- تعرض المنشأة مجموعة كاملة من القوائم المالية، بما في ذلك المعلومات المقارنة، على الأقل سنوياً، وعندما تغير نهاية فترة إعداد تلك القوائم وتعرض قوائم لفترة تزيد أو تقل عن السنة فعليها الإفصاح عن الفترة التي تغطيها القوائم المالية وسبب استخدام فترة أطول أو أقصر، وأنّ المبالغ المعروضة في القوائم المالية ليست قابلة للمقارنة بشكل كامل.
- على المنشأة عرض معلومات مقارنة مع الفترة السابقة في القوائم المالية للفترة الحالية بما في ذلك مقارنة المعلومات التفصيلية والوصفية إذا كانت ملائمة، وكحدٍ أدنى قائمتين: للمركز المالي، للربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر، للتغيرات في حقوق الملكية، للتدفقات النقدية، وللايضاحات المتعلقة بها. وإذا تم تغيير عرض أو تصنيف بند من بنود القوائم المالية فيجب إعادة تصنيف المبالغ المقارنة على أن يفصح عن طبيعة إعادة التصنيف ومبلغ أي بند تم إعادة تصنيفه وسبب إعادة التصنيف. وإذا كانت عملية إعادة التصنيف غير عملية فيفصح عن السبب وطبيعة التغيرات التي كانت ستتم لو أنّ المبالغ قد تم إعادة تصنيفها.
- تحتفظ المنشأة بعرض وتصنيف البنود في القوائم المالية للفترة إلى الفترة التالية، إلاّ إذا تبين بعد حدوث تغير مهم في طبيعة عمليات المنشأة أو بعد مراجعة قوائمها المالية أنّ عرضاً أو تصنيفاً آخر سيكون أكثر ملاءمة فيمكن

التغير مع مراعاة متطلبات معيار المحاسبة الدولي (8)، أو إذا طلب معيار آخر هذا التغيير.

- على المنشأة تحديد القوائم المالية بشكل واضح وتمييزها عن غيرها من المعلومات. كما تحدد بوضوح كل قائمة مالية والايضاحات، كما تظهر بشكل واضح إسم المنشأة التي قدمت القوائم المالية ومقرها وشكلها القانوني وبلد التأسيس وعنوان مقرها الرئيس وهل تغطي القوائم المالية للمنشاة منفردة أو مجموعة من المنشآت والفترة التي تغطيها القوائم المالية والعملة التي أعدت بها ومستوى التقريب المستخدم في عرض القوائم المالية.
- تعرض المنشأة الأصول والإلتزامات المتداولة بشكل منفصل عن غير المتداولة في قائمة المركز المالي، إلاّ عندما يوفر العرض المستند إلى السيولة معلومات يمكن الاعتماد عليها وأكثر ملاءمة عندها يتم عرض الأصول والإلتزامات كافة وفقاً لسيولتها.
- حدد المعيار عناصر الأصول والالتزامات والمعلومات الأخرى التي يجب عرضها في صلب قائمة المركز المالي أو قائمة الأرباح أو الخسائر والدخل الشامل الآخر أو قائمة التغير في حقوق الملكية أو في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية التي توضح تفاصيل الأرقام الواردة في القوائم المالية أو أية توضيحات لايمكن عرضها في صلب القوائم المالية بما في ذلك: السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية، اجتهادات الإدارة في تطبيق تلك السياسات، أساس إعداد القوائم المالية، الافتراضات عن مصادر عدم تأكد التقدير والتي قد ينتج عنها تعديل في مبالغ الأصول والالتزامات، أرباح الأسهم المقترحة، أرباح الأسهم الممتازة، إجراءات المنشأة لإدارة رأس المال وصف لطبيعة عمليات الشركة وأنشطتها الرئيسة، المعلومات المتعلقة بعمر المنشأة الإنتاجي، وتحليلاً للمصروفات وفقاً لطبيعتها أو وظيفتها.

(IASB, IAS1, 2014: Par's 2, 10, 10A, 11, 15, 16, 19-23, 25, 27, 29, 32, 36, 37, 38, 38A, 41, 42, 45, 49, 51, 54, 60, 79-82A, 97, 106, 112, 117, 122, 125 and 134).

وفي سياق المقارنة مع التشريعات اليمنية، تبين أنّها ألزمت بإعـداد ونشر الميزانية العمومية وحساب الأرباح والخسائر كما يتضح من مـراجعة المـواد (92، 149 فقرة أ و 150 فقرة أ) من قانونِ الشركات رقم (15) لسنةِ 1999م، والمادة (27 فقرة 1أ) من قانونِ البنوك رقم (38) لسنةِ 1998م، والمادة (100) من قانونِ الهيئاتِ والمؤسساتِ والشركات العامة رقم (35) لسنةِ 1991م، والمادة (41) من قانونِ الإشراف والرقابة على شركات ووسطاء التأمين. أمّا النظام المحاسبي الموحد فقد حدد القوائم المالية بالميزانيةِ العموميةِ وحساب العمليات الجارية الذي يحل محل قائمة الربح أوالخسارة (الربيدي، 1997: 445). كما ورد ضمن خصائص النظام المحاسبي الموحد "الانسجام مع قواعد وأصول المحاسبة التجارية وأعراف مهنة المحاسبة السائدة وخصوصاً ما يتعلق ... بمبدأ استقلال الدورات المالية" (وزارة الاقتصاد، 1978: 41-42). ولذلك فإنّ النظام يعتمد أساس الاستحقاق في إعدادِ القوائمِ المالية. كما يطلب النظام المحاسبي الموحد الإفصاح عن محتوى القوائمِ المالية في كشوفاتٍ تفصيلية، بل وألزم الإدارة المالية بإعدادِ أية كشوفات تفصيلية قد ترى إدارة المؤسسة أو الشركة أو الوزارة أو جهاز الرقابة ضرورة إرفاقها بالقوائمِ المالية (وزارة الاقتصاد،1978: 74-75). ويلزم تعميم الجهاز رقم (19) لسنةِ 1991م المحاسب القانوني أن يرفق بالقوائمِ المالية السنوية معلومات وكشوفات تفصيلية لبعضِ بنود الميزانية وحساب الأرباح والخسائر (الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة،1991: 6-8). ولا يفرق النظام المحاسبي الموحد بين الأصول والالتزامات المتداولة عن غير المتداولة بل يصنفها وفقاً لدلالتها الاقتصادية، فتصنف الأصول إلى جزئين: الأول يمثل التكوين العيني للثروة وتحديد القدرة الإنتاجية للمنشأة، والثاني الحقوق المالية للمنشأةِ لدى الغير، وتصنف

الالتزامات وحقوق الملكية إلى مصادر التمويل الداخلي ومصادر التمويل الخارجي (الربيدي، 1997: 466-467).

4-4-18: معيار المحاسبة الدولي (2) المخزون

- لا يطبق المعيار على الأدوات المالية، والأصول البيولوجية المتعلقة بالنشاط الزراعي، ومخزون منتجي المنتجات الزراعية ومنتجات الغابات والإنتاج الزراعي بعد الحصاد والمعادن والمنتجات المعدنية وتجار ووسطاء السلع الذين يقيسون مخزوناتهم بالقيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع.
- يقاس المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل.
- تشمل تكلفة المخزون كافة تكاليف الشراء وتكاليف التحويل وأية تكاليف تنفق لجلب المخزون ووضعه في حالته ومكانه الحاليين.
- تحدد تكلفة المخزون المخصص لمشروعاتٍ معينةٍ أو المخزون غير القابل للتبديل باستخدام طريقة التحديد الانفرادي (التمييز العيني)، أمّا المخزون غير المخصص فتحدد تكلفته بطريقتي الوارد أولاً صادر أولاً أو المتوسط المرجح.
- عندما يباع المخزون يجب الاعتراف بالقيمة المدرجة لهذا المخزون مصروف في الفترة التي يتم الاعتراف بالإيرادات المرتبطة به، أمّا تنزيل المخزون إلى صافي القيمة القابلة للتحقق وأية خسائر مرتبطة بالمخزون فيعترف بها مصروف في الفترة التي حدث فيها التنزيل أو الخسارة أمّا عكس أي تنزيل فيعترف به تخفيض لمبلغ المخزون المعترف به مصروف في الفترة التي حصل فيها العكس.

(IASB, IAS2, 2014: Par's 2, 3, 9, 10, 23, 25 and 34)

يعتمد النظام المحاسبي الموحد التكلفة في قياسِ المخزون، كما يعتمد طريقة المتوسط المرجح لتحديدِ التكلفة في نهاية الفترة المالية (وزارة الاقتصاد، 1978: 65). ومع ذلك فقد تطلب النظام إعداد مخصص هبوط أسعار المخزون عند

انخفاض القيمة السوقية عن التكلفة، مما يعني أنّ النظام يعتمد أساس التكلفة أو القيمة السوقية أيهما أقل. وقد أخذ النظام بصافي القيمة البيعية في تحديدِ تكلفة مخزون البضائع الجاهزة التي لا يمكن التعرف على تكلفة إنتاجها إذ تقوم وفقاً للنظامِ، بسعرِ البيع مخصوماً منه 20% لمقابلةِ مصاريف التسويق، وبالمثلِ البضائع المعيبة أو المعطوبة جزئياً، والنفايات والعادم والمواد الأولية أو المساعدة الهالكة (وزارة الاقتصاد، 1978: 65-66).

4-4-19: معيار المحاسبة الدولي (7) قائمة التدفقات النقدية

- على المنشأة إعدادِ قائمة التدفقات النقدية كجزء من القوائم المالية لأي فترة.
- يجب أن تظهر النقدية في قائمة التدفقات النقدية مصنفة حسب النشاطاتِ التشغيليةِ، الاستثماريةِ والتمويلية.
- يجب عرض التدفقاتِ النقديةِ الناتجة عن النشاطاتِ التشغيلية باستخدامِ الطريقة المباشرة، أو غير المباشرة.
- يجب التقرير بشكل منفصل عن الفئات الرئيسة لإجمالي المقبوضات والمدفوعات النقدية من النشاطاتِ الإستثماريةِ والتمويليةِ، ماعدا: المقبوضات والمدفوعات النقدية نيابة عن العملاءِ عندما تمثل نشاطات العميل بدلاً عن أنشطة المنشأة، والمقبوضات والمدفوعات النقدية للبنود التي يكون فيها معدل الدوران سريعاً ومبالغها كبيرة وآجال إستحقاقها قصيرة فتعرض على أساس الصافي.
- تسجل التدفقات النقدية بالعملة الأجنبية بالعملة الوظيفية للمنشأة وباستخدام سعر الصرف في تاريخ التدفق النقدي، وتترجم التدفقات النقدية من الشركة التابعة الأجنبية بسعر الصرف في تواريخ التدفقات النقدية.
- يجب الإفصاح بشكل منفصل عن التدفقات النقدية من الفوائد وتوزيعات الأرباح المستلمة والمدفوعة، وتصنف بإسلوب ثابت من مدةٍ لأخرى على أنّها نشاطات

تشغيلية أو إستثمارية أو تمويلية. ويفصح بشكل منفصل عن التدفقات النقدية الناشئة عن ضرائب الدخل، وتصنف على أنّها تدفقات من النشاطات التشغيلية ما لم يمكن ربطها بشكل محدد بالأنشطة الإستثمارية والتمويلية.

- تعرض التدفقات الناشئة من حصول أو فقدان السيطرة على الشركات التابعة بشكل منفصل وتصنف نشاطات إستثمارية.

(IASB, IAS7, 2012: Par's 1, 10, 18, 21, 22, 25, 26, 31, 35 and 39)

ولم نجد في التشريعات المحاسبية اليمنية أية إشارةٍ أو إلزام لإعداد قائمة التدفقات النقدية، وقد تعرض النظام المالي الموحد لمصادرِ واستخدامات التمويل في المواد (17–20) دون التعرض للبيان المذكور.

4-4-20: معيار المحاسبة الدولي (8) السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء

- يتم تطبيق السياسات المحاسبية على إحدى المعاملات أو الأحداث أو الظروف عندما ينطبق عليها أحد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وفي غياب المعيار أو التفسير تستخدم الإدارة حكمها في تطوير وتطبيق السياسة المحاسبية التي ينتج عنها معلومات تتمتع بخاصيتي الملاءمة وإمكانية الاعتماد.
- على المنشأة مراعاة اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية بشكل متسق على المعاملات والأحداث والظروف أخرى المشابهة مالم يتطلب أحد ألـ IFRS سياسة أو تصنيف مختلف.
- لا يجوز للمنشأة أن تغير السياسة المحاسبية إلاّ إذا كان التغيير: مطلوباً بموجب معيار دولي للتقارير المالية، أو إذا كان سينتج عن هذا التغيير قوائم مالية توفر معلومات يمكن الاعتماد عليها وأكثر ملاءمة. ولا تعد السياسة المحاسبية التي تختلف في جوهرها عن السابقة أو السياسة التي لم تطبق من قبل تغيرات في السياسات المحاسبية.

- تتم المحاسبة عن التغير في السياسة المحاسبية الناتجة عن التطبيق الأولي لمعيار دولي للتقارير المالية وفقاً لأحكام التحول الواردة في ذلك المعيار إن وجدت، وإذا لم يشتمل المعيار على أحكام محددة للتحول أو كان التغيير بشكل اختياري، فيطبق التغيير بأثر رجعي، من خلال تعديل الرصيد الافتتاحي لكل مكون متأثر في حقوق الملكية وذلك لأسبق فترة معروضة والمبالغ المقارنة كما لو كانت السياسة المحاسبية الجديدة مطبقة من سابق. ويتم الاعتراف بالتغيير بأثر رجعي إلاّ إذا كان من غير الممكن عملياً تحديد آثار التغيير على فترة بعينها أو تحديد الأثر التراكمي للتغيير. ويطبق التغيير بأثر رجعي للمعلومات المقارنة لفترة أو اكثر اعتباراً من بداية أسبق فترة يمكن عملياً تطبيق تلك السياسة، وربما تكون هي الفترة الحالية، وعندم يكون من غير الممكن عملياً تحديد الأثر التراكمي للتغيير في بداية الفترة الحالية لتطبيق سياسة محاسبية جديدة على جميع الفترات السابقة، فتعدل المعلومات المقارنة لأجل تطبيق تلك السياسة بأثر مستقبلي بدايةً من أسبق تاريخ ممكن عملياً.
- يتم الاعتراف بأثر التغير في التقدير المحاسبي بأثر مستقبلي من خلال تضمّينه في الربح أو الخسارة في فترة التغيير وفي الفترات المستقبلية إذا كان سيؤثر عليها باستثناء إذا كان التقدير سيؤدي إلى تغير في الأصول أو الالتزامات أو حقوق الملكية فيعترف به من خلال تعديل المبلغ المسجل لبند الأصل أو الالتزام أو حق الملكية ذي الصلة في فترة التغيير.
- على المنشأة تصويب الأخطاء المادية للفترة السابقة بأثر رجعي في أول قوائم مالية مصرح بإصدارها من خلال: إعادة المبالغ المقارنة للفترات السابقة التي حصل فيها الخطأ، إعادة عرض الأرصدة الافتتاحية للأصول والإلتزامات وحقوق الملكية لأسبق فترة معروضة إذا حصل الخطأ قبل أسبق فترة معروضة. ويتم تصحيح خطأ أية فترة سابقة بأثر رجعي إلاّ إذا كان من غير الممكن عملياً تحديد آثار الخطأ على فترة معينة أو تحديد الأثر التراكمي للخطأ. وعندما يكون من غير الممكن عملياً تحديد آثار خطأ على المعلومات المقارنة،

فيتم عرض الأرصدة الافتتاحية للأصول والالتزامات وحقوق الملكية لأسبق فترة يمكن عملياً أن يتم إعادة العرض بأثر رجعي لها (وقد تكون الفترة الحالية). وعندما يكون من غير الممكن عملياً تحديد الأثر التراكمي، في بداية الفترة الحالية، لخطأ على جميع الفترات السابقة فيتم عرض المعلومات المقارنة لتصحيح الخطأ بأثرٍ مستقبلي بداية من أسبق تاريخ ممكن عملياً.

(IASB, IAS8, 2014: Par's 7, 10, 13, 14, 16, 19, 22-25, 36, 37 and 42-45)

يعالج النظام المحاسبي الأخطاء المتعلقة بسنواتٍ سابقة في حساب مصروفات سنوات سابقة الذي يقفل في المرحلةِ الثانية من حساب العمليات الجارية (الربيدي، 1997: 239-240، 447-449). وتتفق هذه المعالجة مع المعالجة الاستثنائية للمعيار. أمّا التغيرات في السياساتِ والتقديراتِ المحاسبية فلم تشر لها التشريعات اليمنية، باستثناء إلزام المحاسب القانوني أن يرفق مع القوائمِ المالية إيضاحات مختلفة منها السياسات المحاسبية المطبقة في المنشأة خلال السنة الحالية (الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، 1991: 6).

4-4-21: معيار المحاسبة الدولي (10) الأحداث بعد فترة التقرير

- على المنشأة أن تعدل المبالغ المعترف بها في القوائم المالية لتعكس الأحداث بعد فترة التقرير التي تتطلب تعديلات.
- لا يجوز للمنشأة أن تعدل المبالغ المعترف بها في قوائمها المالية لتعكس الأحداث بعد فترة التقرير التي لا تتطلب تعديلات، وإذا كانت تلك الأحداث مهمة ومؤثرة على المستخدمين فيجب الإفصاح عن طبيعة الحدث وتقدير لتأثيره المالي أو نصاً يفيد أنّ ذلك التقدير لا يمكن إجراؤه.
- إذا تم الاقتراح أو الإعلان عن توزيعات أرباح بعد فترة التقرير فلا يجوز الاعتراف بهذه التوزيعات التزامات في نهاية فترة التقرير.
- لايجوز للمنشأة أن تعد قوائمها المالية على أساس الاستمرارية إذا قررت الادارة بعد فترة التقرير أنّها تصفية المنشأة أو وقف أعمالها.

- على المنشأة الإفصاح عن التاريخ الذي اعتمدت فيه القوائم المالية للاصدار ومن اعتمدها، وإذا حصلت المنشأة بعد فترة التقارير على معلومات حول ظروف التي كانت قائمة في نهاية فترة التقرير فعليها تحديث الإفصاحات التي لها علاقة بتلك الظروف في ضوء المعلومات الجديدة.

(IASB, IAS10, 2014: Par's 8, 10, 12, 14, 17, 19 and 21).

فيما يخص الأحداث اللاحقة لم نجد إشارةً لها في التشريعات المحاسبية اليمنية سوى ما ورد في الفقرة (ق) من المادةِ (3) من قرارِ وزير الاقتصاد رقم (113) لسنةِ 1977م والتي تطلب من المحاسب القانوني أن يفصح عن أيةِ ملاحظات مهمة للجمعيةِ العامة أو وزارة الاقتصاد. لكن هذه الفقرة لم تشر إلى الأحداث اللاحقة بشكلٍ صريح.

وبشأن توزيعاتِ الأرباح المقترحة، يتطلب النظام المحاسبي الموحد الإفصاح عنها في حسابِ العمليات الجارية في المرحلةِ الثالثة، التي يتم فيها توزيع الفائض القابل للتوزيعِ بين الفائض المجنب إحتياطيات، الفائض المرحل، والفائض الموزع (وزارة الاقتصاد، 1978: 165).

4-4-22: معيار المحاسبة الدولي (12) ضرائب الدخل

- يجب الاعتراف بالضريبة الحالية غير المدفوعة عن الفترات الحالية والسابقة إلتزام، وإذا كان المبلغ المدفوع عن الفترة الحالية والسابقة يزيد عن المبلغ المستحق يعترف بالزيادة أصل.
- يعترف بالخسارة الضريبية التي يمكن استخدامها بأثر رجعي لاسترداد ضريبة جارية أصل.
- يجب الاعتراف بالتزام ضريبي مؤجل لكافة الفروق الضريبية المؤقتة الخاضعة للضريبة، ما لم ينشأ التزام الضريبة المؤجلة عن الإعتراف الأولي للشهرة، أو الاعتراف الأولي لأصل أو التزام في عملية تتصف بأنّها ليست إندماج أعمال

ولا تؤثر في وقت حدوث العملية على الربح المحاسبي ولا على الربح الخاضع للضريبة.

- يجب الاعتراف بكافة الفروق الضريبية القابلة للاقتطاع في الفترات القادمة أصل ضريبي مؤجل إلى الحد الذي يكون فيه الربح الضريبي محتمل توفره لخصم الفروق المؤقتة منه، ما لم ينشأ الأصل الضريبي من الاعتراف المبدئي بالأصل أو الالتزام في عملية تتصف بأنّها ليست إندماج أعمال ولم تؤثر في وقت حدوثها على الربح المحاسبي أو الربح الخاضع للضريبة. و لكن يجب الاعتراف بأصل ضريبة مؤجلة للفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة المرتبطة بالاستثمارات في المنشآت التابعة، الفروع، المنشأت الزميلة، والحصص في الترتيبات المشتركة.
- على المنشأة أن تعترف بالتزام ضريبي مؤجل لكافة الفروق الضريبية المؤقتة المرتبطة بالاستثمار في المنشآت التابعة والفروع والمنشآت الزميلة والحصص في الترتيبات المشتركة ماعدا عندما تكون المنشأة الأم، المستثمر، المشارك في مشروع مشترك أو المشارك في عملية مشتركة قادرين على التحكم في توقيت عكس الفرق المؤقت ومن المحتمل عدم عكس الفرق المؤقت في المستقبل المنظور. ولا يجوز الاعتراف بأصل ضريبي مؤجل لكافة الفروق المؤقتة القابلة للاقتطاع الناشئة عن الاستثمارات في المنشآت التابعة والفروع والمنشآت الزميلة والحصص في الترتيبات المشتركة إلاّ إذا كان من المرجح: عكس الفرق المؤقت في المستقبل المنظور، وتوفر ربح ضريبي يمكن استخدام الفرق المؤقت مقابله.
- يجب قياس التزامات (أصول) الضريبة الحالية للفترات الحالية والسابقة بالمبلغ المتوقع دفعه (استرداده من) السلطات الضريبية باستخدام معدلات الضريبة

السارية بنهاية فترة التقرير، أو باستخدام معدلات الضريبة المتوقع تطبيقها على الفترة التي يتحقق فيها الأصل أو يسوى فيها الالتزام.

- يعاد النظر بالمبلغ المرحل للأصل الضريبي المؤجل في نهاية كل فترة تقرير ويخفض المبلغ المسجل لأصل الضريبة المؤجلة إلى الحد الذي لا يعود محتملاً توفر ربح ضريبي يسمح باستخدام ذلك الأصل مقابله.
- يعترف بالضريبة الجارية والمؤجلة دخل أو مصروف بصافي الربح أو الخسارة للفترة، وتحمل الضريبة الجارية والمؤجلة للدخل الشامل الآخر أو لحقوق الملكية إذا كانت تعود لبنود حملت لهما.
- لا يجوز للمنشأة إجراء مقاصة بين أصول والتزامات الضريبة الحالية إلاّ إذا كانت المنشأة: لديها حق قانوني لإجراء المقاصة بينها، وتنوي إمّا التسوية على أساس صاف أو تحقيق الأصل وتسوية الالتزام في آن واحد. ولا يجوز لها أيضاً إجراء مقاصة بين أصول والتزامات الضريبة المؤجلة إلاّ في الحالات الآتية: (1) إذا كان للمنشأة حق قانوني لإجراء المقاصة بين أصول والتزامات الضريبة الحالية، (2) إذا كانت أصول والتزامات الضريبة المؤجلة تتعلق بضرائب دخل تفرضها نفس السلطة الضريبية إمّا على المنشأة الخاضعة للضريبة نفسها، أو على منشآت مختلفة خاضعة للضريبة تنوي إمّا تسوية التزامات وأصول الضريبة الحالية على أساس صاف، أو تحقيق الأصول وتسوية الالتزامات في آن واحد، في كل فترة مستقبلية يتوقع فيها تسوية أو استرداد مبالغ كبيرة من التزامات أو أصول ضريبية مؤجلة.
- يجب عرض مصروف (دخل) الضريبة المتعلق بالربح أو الخسارة من الأنشطة العادية على أنّه جزء من الربح أو الخسارة في قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر.

(IASB, IAS12, 2014: Par's 12, 13, 15, 24, 34, 39, 44, 46, 47, 56, 58, 61A, 71, 74 and 77)

وتعالج ضرائب الدخل في النظام المحاسبي الموحد بتكوين مخصص الضرائب والرسوم وتحمل أو تضاف الفروقات على الفتراتِ القادمة، فإذا كان المخصص أقل من الضريبةِ المستحقة تحمل الزيادة على مصروفاتِ المدة التي يتم فيها تحديد هذه الضريبة في حسابِ مصروفات سنوات سابقة، أمّا إذا زاد المخصص فيعالج الفرق ضمن الإيرادات الجارية التحويلية في حسابِ المسترد من المخصصات (الربيدي، 1997: 250-252).

4-4-23: معيار المحاسبة الدولي (16) الممتلكات والآلات والمعدات

- يعترف بتكلفة كل بند من بنود الممتكات والآلات والمعدات أصل عندما يكون محتملاً أن تتدفق المنافع الاقتصادية من الأصل للمنشأة ويمكن قياس تكلفته بطريقة يمكن الاعتماد عليها.
- تقاس الممتلكات والآلات والمعدات مبدئياً على أساس التكلفة، وتظهر في القوائم المالية مطروحاً بالتكلفة مطروحاً منها أي استهلاك متراكم أو أية خسائر متراكمة للهبوط القيمة.
- في الفترات اللاحقة تقاس الممتلكات والآلات والمعدات إمّا بالتكلفة أو بمبالغ إعادة التقييم. ويمثل مبلغ إعادة التقييم القيمة العادلة في تاريخ إعادة التقييم وتظهر الممتلكات والآلات والمعدات بمبالغ إعادة التقييم مطروحاً منها أي استهلاك متراكم أو خسائر متراكمة في هبوط القيمة. على أن يراعى عند إعادة تقييم بند من بنودِ صنفٍ معين من الممتلكات والآلات والمعدات كالمباني مثلاً أن يتم إعادة تقييم بنود الصنف كافة، وتسجل الزيادة في إعادةِ التقييم ضمن الدخل الشامل الآخر وتجمع ضمن حقوق الملكية تحت بند فائض إعادة التقييم، ويمكن الاعتراف بهذا الفائض كدخل لمقابلةِ نقصٍ سابق لإعادةِ تقييم البند نفسه والذي سبق وأن أعترف به مصروف، أمّا النقص في إعادةِ التقييم فيعترف به مصروف ويمكن تسجيله على حساب أي فائض

إعادة تقييم سابــق للبند نفسه، كما يراعى التأكد في نهاية كل فترة تقرير من أنّ مبالغ إعادة التقييم لم تتغير بشكل جوهري، وإذا حصل التغير يتم تعديل تلك المبالغ أو يجرى إعادة التقييم لتلك البنود المعاد تقييمها كل ثلاث أو خمس سنوات.

- يجرى استهلاك كل جزء من بند الممتلكات والمصانع والمعدات بشكل منفصل. ويعترف بتكلفة الاستهلاك ضمن الربح أو الخسارة إلاّ إذا تم تضمينها في المبلغ المسجل لأصل آخر.
- يتم تخصيص المبلغ القابل للاستهلاك للأصل على أساس منتظم خلال عمره الإنتاجي. ويتم مراجعة القيمة المتبقية والعمر الإنتاجي للأصل في نهاية كل سنة مالية ويعاد النظر فيهما إن وجد اختلاف بين التقديرات السابقة والحالية وفقاً للمعيار (8).
- لا يحدد المعيار طريقة محددة للاستهلاك لكنه يشترط أن تعكس الطريقة نمط الاستهلاك للأصل وأن يتم مراجعتها نهاية كل سنة مالية للتحقق من أنّها ما تزال تمثل نمط استهلاك الأصل ما لم تغير وفقاً للمعيار (8).
- يضمن التعويض من الأطراف الأخرى عن بنود الممتلكات والآلات والمعدات التي أنخفضت قيمتها أو فقدت أو تم التنازل عنها ضمن الربح أو الخسارة عندما يصبح التعويض مستحق القبض.
- يلغى الاعتراف بالأصل عند التصرف به أو عندما لا يتوقع تحقيق أية منافع مستقبلية من استخدامة، ويدرج المكسب أو الخسارة الناتجة عن إلغاء الاعتراف بالبند ضمن الربح أو الخسارة.

(IASB, IAS16, 2014: Par's 7, 15, 29-31, 34, 36, 39, 40, 43, 48, 50-51, 60-61, 65, 67 and 68)

ويتفق النظام المحاسبي الموحد مع المعيار فيما يتعلق بإدراج الأصول الثابتة بالتكلفة ومكوناتها (وزارة الاقتصاد، 1978: 149-150). لكن النظام لا يسمح

بإثباتها بطريقةِ إعادة التقييم إلاّ بالنسبةِ للعددِ والأدوات الصغيرة. كما يتفق النظام مع المعيار في اعتمادِ التكلفة التاريخية أو مبلغ إعادة التقدير لتحديدِ المبلغ الخاضع للاستهلاك، وقد ذهب النظام إلى مدى أبعد من المعيار حين ألزم باتباعِ طريقة القسط الثابت أو طريقة إعادة التقدير بالنسبةِ للعددِ واللوازم الصغيرة وبقية الأصول التي تفرض طبيعتها استخدام هذه الطريقة، وكذا إلزامه باتباعِ معدلات الاستهلاك التي يصدر بها قرار من وزير المالية. ومع ذلك فإنّ النظامَ لا يتطلب استنزال القيمة المتبقية من التكلفةِ لغرضِ حساب الاستهلاك، كما لم يتطرق إلى ضرورةِ إعادةِ النظر في العمرِ الإنتاجي ونسب الاستهلاك (الربيدي، 1997: 191-192).

تجدر الإشارة أنّ المعيارَ قد طلب الإفصاح عن بعضِ العناصر كطريقةِ الاستهلاك، مقداره، العمر الإنتاجي... الخ وهذه يلزم بها النظام أيضاً، كما تلزم بها الفقرة (3) من البند رابعاً من تعميمِ الجهاز رقم (19) لسنةِ 1991م، والفقـرة (ج) من المادة (3) من قـرارِ وزير الاقتصاد رقم (113) لسنةِ 1977م.

4-4-24: معيار المحاسبة الدولي (19) منافع الموظفين

- يوجب المعيار قيام المنشأة بتطبيقه في المحاسبة عن منافع الموظفين عدا ما يتعلق بمعيار الدفع على أساس الأسهم.
- عندما يقدم الموظف خدمة للمنشأة خلال فترة محاسبية تعترف المنشأة بالمبلغ غير المخصوم لمنافع الموظفين قصيرة الأجل التي يتوقع دفعها مقابل تلك الخدمة على أنّه: التزام (مصروف مستحق) بعد خصم أي مبلغ تم دفعه وإذا زاد المبلغ المدفوع عن المبلغ غير المخصوم للمنافع يعترف بالزيادة أصل (مصروف مقدم)، ومصروف إذا لم يتطلب أو يسمح معيار دولي آخر بتضمين المنافع في تكلفة الأصل.
- تعترف المنشأة بالتكلفة المتوقعة لمنافع الموظفين قصيرة الأجل على شكل إجازات مدفوعة: في حال الإجازات المدفوعة المتراكمة عندما يقدم الموظفون خدمة تزيد من استحقاقهم للإجازات المستقبلية المدفوعة. وفي حال الإجازات

المدفوعة غير المتراكمة عند أخذ تلك الإجازات. وتقيس المنشأة التكلفة المتوقعة للإجازات المدفوعة المتراكمة كمبلغ إضافي يتوقع أن تدفعه المنشأة نتيجة الإجازات غير المستهلكة التي تراكمت في نهاية فترة إعداد التقارير.

- تعترف المنشأة بالتكلفة المتوقعة لمشاركة الأرباح ودفعات المكافآت عندما: يكون على المنشأة التزاماً حالياً أو استدلالياً بتسديد تلك الدفعات نتيجة أحداث سابقة ويمكن إجراء تقدير يمكن الاعتماد عليه للإلتزام.
- تصنف المنشأة الخطط المتعددة لأصحاب العمل كخطة مساهمات محددة أو خطة منافع محددة. وإذا شاركت المنشأة في خطة منافع محددة لأصحاب العمل فعليها: محاسبة حصتها النسبية من إلتزام المنافع المحددة وأصول الخطة والتكاليف المرتبطة بالخطة بذات الطريقة في محاسبة المنافع الأخرى المحددة ويفصح عنها.
- تقوم المنشأة بمحاسبة خطة الدولة بنفس الطريقة التي تُحاسب فيها الخطة متعددة أصحاب العمل.
- قد تدفع المنشأة أقساط تأمين لتمويل خطة منافع ما بعد التوظيف فعلى المنشأة معاملة هذه الخطة كخطة مساهمات محددة، إلاّ إذا ترتب على المنشأة التزام قانوني أو استدلالي لدفع منافع الموظفين مباشرة عندما تصبح مستحقة أو لدفع مزيد من المبالغ إذا لم تدفع شركة التأمين جميع منافع الموظفين المستقبلية المتعلقة بخدمة الموظفين في الفترات الحالية والسابقة فتعامل ذلك الالتزام على أنّها خطة منافع محددة.
- إذا قدم موظف خدمة لمنشأة خلال فترة معينة تعترف المنشأة بالمساهمة مستحقة الدفع في خطة المساهمات المحددة مقابل تلك الخدمة: كالتزام (مصروف مستحق) بعد خصم أية مساهمة مدفوعه مسبقاً وإذا زادت المساهمة المدفوعة مسبقاً عن المساهمة المستحقة مقابل الخدمة قبل نهاية فترة إعداد

التقارير يعترف بالزيادة أصل (مصروف مقدم)، ومصروف إلاّ إذا تطلب معيار دولي آخر إدخال المساهمة في تكلفة الأصل. وإذا زادت مدة المساهمات غير المستحقة عن إثني عشر شهراً بعد نهاية الفترة التي يقدم خلالها الموظفون الخدمة فيجب خصمها باستخدام معدل الخصم الذي سيلي ذكره. وتفصح المنشأة عن المبلغ المعترف به كمصروف لخطط المساهمات المحددة.

- تقوم المنشأة بالمحاسبة ليس فقط عن الالتزام القانوني لخطة المنافع المحددة بل أي التزام استدلالي ينشأ عن الممارسات غير الرسمية للمنشأة أيضاً.
- تعترف المنشأة بصافي التزام (أصل) المنافع المحددة في قائمة المركز المالي وإن وجد فائض في خطة المنافع المحددة فيقاس صافي أصل تلك المنافع بالفائض في خطة المنافع المحددة أو سقف الأصل المحدد باستخدام معدل الخصم الذي سيلي ذكره.
- تستخدم المنشأة طريقة وحدة الإئتمان المقدرة لتحديد القيمة الحالية لالتزامات المنافع المحددة وتكلفة الخدمة الحالية ذات العلاقة وتكلفة الخدمة السابقة إذا كان ذلك ممكناً.
- عند تحديد القيمة الحالية لإلتزامات المنافع المحددة الخاصة بها وتكلفة الخدمة الحالية ذات العلاقة وإذا أمكن تكلفة الخدمة السابقة، تنسب المنشأة المنافع لفترات الخدمة وفقاً لصيغة منافع الخطة، لكن إذا أدى تقديم الموظفين لخدماتهم في السنوات اللاحقة إلى تحقيق مستوى أعلى بشكل كبير من المنافع في السنوات الأولى تنسب المنشأة المنافع على أساس القسط الثابت بدءًا من: التاريخ الذي يؤدي فيه تقديم الموظف للخدمة إلى تحقيق منافع وفقاً للخطة وحتى التاريخ الذي يؤدي فيه تقديم الموظف لمزيد من الخدمات إلى عدم تحقيق مقدار إضافي من المنافع للخطة.
- تحدد المنشأة إفتراضاتها المتعلقة بنسبة الوفيات بالرجوع لأفضل تقديرات نسبة الوفيات بين أعضاء الخطة أثناء وبعد التوظيف. ويُحدد المعدل المستخدم لخصم

التزامات منافع ما بعد التوظيف بالرجوع لعوائد الأسواق في نهاية فترة إعداد التقارير على سندات الشركات عالية الجودة، أو على السندات الحكومية للعملات التي لا تحتوي على أسواق عميقة للسندات المذكورة، على أن تتوافق عملة سندات الشركات أو السندات الحكومية مع عملة إلتزامات المنافع.

- تقيس المنشأة التزامات المنافع الخاصة بها بأساس يعكس: المنافع المنصوص عليها في الخطة في نهاية فترة إعداد التقارير، أي زيادة مستقبلية مقدرة في الرواتب تؤثر على المنافع، تأثير أي تحديد لحصة صاحب العمل في تكلفة المنافع المستقبلية، المساهمات التي يقدمها الموظفون أو الطرف الثالث والتي تقلل التكلفة النهائية لتلك المنافع بالنسبة للمنشأة، والتغيرات المستقبلية المقدرة في مستوى أية منافع للدولة تؤثر على المنافع مستحقة الدفع.
- تعترف المنشأة بتكلفة الخدمة السابقة مصروف عندما يحدث تعديل أو تقليص الخطة أو عندما تعترف المنشأة بتكاليف إعادة الهيكلة أيهما يأتي أولاً.
- تعترف المنشأة بأرباح أو خسائر التسوية لخطة المنافع المحددة عندما تحصل التسوية.
- تعترف المنشأة بمكونات تكلفة المنافع المحددة: تكلفة الخدمة في حساب الأرباح والخسائر، صافي الفوائد على صافي إلتزام (أصل) المنافع المحددة في حساب الأرباح أو الخسائر، أمّا عمليات إعادة قياس صافي إلتزام (أصل) المنافع المحددة في الدخل الشامل الآخر. ويحدد صافي الفوائد على صافي إلتزام (أصل) المنافع المحددة عن طريق ضرب صافي إلتزام (أصل) بمعدل الخصم في بداية فترة أعداد التقارير.
- تعترف المنشأة بالتزام ومصروف لمنافع نهاية الخدمة في أحد التاريخين التاليين أيهما يأتي أولاً: عندما لايعد ممكناً سحب عرض تلك المنافع أو عندما تعترف المنشأة بتكاليف إعادة الهيكلة التي تتضمن دفع منافع نهاية الخدمة.

- تقيس المنشأة منافع نهاية الخدمة عند الإعتراف المبدئي، كما تقيس وتعترف بالتغيرات اللاحقة وفقاً لطبيعة منافع الموظفين بشرط أن تعزز منافع نهاية الخدمة منافع ما بعد التوظيف وذلك بالمتطلبات الخاصة بمنافع ما بعد التوظيف وإذا: كان متوقعاً تسوية منافع نهاية الخدمة بشكل كامل قبل 12 شهر بعد نهاية فترة إعداد التقارير فتطبق المنشأة المتطلبات الخاصة بمنافع التوظيف قصير الأجل، أو كان غير متوقع تسوية منافع نهاية الخدمة بشكل كامل قبل 12 شهر بعد نهاية فترة إعداد التقارير فتطبق المنشأة المتطلبات الخاصة بمنافع التوظيف طويلة الأجل.

(IASB, IAS19, 2014: Par's 2, 11, 13, 16, 19, 32, 33, 43, 46, 51-53, 61, 63, 64, 67, 70, 81, 83, 87, 103, 110, 120, 123, 165 and 169) .

وفيما يتعلق بالتشريعات المحاسبية اليمنية فلم نجد ضمن مشتملاتها متطلبات تناظر ما ورد في هذا المعيار.

4-4-25: معيار المحاسبة الدولي (20) محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعداتِ الحكومية

- يجب عدم الاعتراف بالمنح الحكومية المقيمة بالقيمة العادلة بما فيها المنح غير النقدية إلاّ إذا توفرت قناعة معقولة أن: المنشأة ستلتزم بالشروط المتعلقة بها، وسيتم استلام تلك المنح.
- يتم الاعتراف بالمنح الحكومية ضمن الربح أو الخسارة على أساس منتظم خلال الفترات الزمنية لتحقيق المقابلةِ بينها وبين التكاليف المتعلقة بها والتي كان هدفُ المنحة التعويض عنها على أنّها مصروف. أمّا المنح التي تصبح مستحقة التحصيل على أنّها تعويض عن مصروفات أو خسائر تم تكبدها فعلاً أو لتقديم دعم مالي فوري للمنشأة دون أية تكاليف مستقبلية مرتبطة بها فيعترف بها ضمن الربح أو الخسارة في الفترة التي تصبح فيها مستحقة للتحصيل.

- قد تأخذ المنحة الحكومية شكل نقل أصل غير نقدي، مثل أرض أو موارد أخرى، لاستعمالها من قبل المنشأة، وفي هذه الحالات يتم عادة تقييم القيمة العادلة للأصل النقدي والمحاسبة عن كل من المنحة والأصل بتلك القيمة العادلة. وهناك أسلوب بديل يتم اتباعه في بعض الأحيان يتمثل في تسجيل كل من الأصل والمنحة بمبلغ رمزي.
- تعرض المنح المتعلقة بالأصول، بما في ذلك المنح غير النقدية المقيمة بالقيمة العادلة، في قائمةِ المركزِ المالي إمّا كدخلٍ مؤجل أو بطرحِ مبلغ المنحة من قيمةِ الأصول للوصولِ إلى المبلغ المسجل للأصل.
- تعرض المنح المتعلقة بالدخلِ في الربح أو الخسارة إمّا كبندٍ مستقل أو بتنزيل قيمتها من المصروف المتعلق بها. (IASB, IAS20, 2014: Par's 7, 12, 20, 23, 24 and 29)

وقد خصص النظام المحاسبي الموحد حساباً للإعانات التي تحصل عليها المنشأة من الحكومةِ لمساعدتها في ممارسةِ نشاطها أو لتمكينها من تصديرِ بعض السلع للخارج، أو لتغطيةِ الفرق بين التكلفةِ الفعلية وأسعار البيع المقررة، وتعالج كإيرادات في حسابِ العملياتِ الجارية، كما أفرد النظام حساباً للتبرعات، وتعالج بنفس طريقة معالجة الإعانات، وقد أفرد النظام حساباً لإيرادات الإعانات المحصلة مقدماً (وزارة الاقتصاد، 1978: 119).

4-4-26: معيار المحاسبة الدولي (21) آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية

- تسجل المعاملة بالعملةِ الأجنبيةِ، عند الاعتراف الأولي بالعملة الوظيفية وفقاً لسعرِ الصرفِ السائدِ بتاريخِ حدوث العملية.
- في كل نهاية فترة تقرير يتم ترجمة: البنودِ النقديةِ باستخدامِ سعر الإقفال، والبنودِ غير النقديةِ المدرجة بالتكلفةِ التاريخية باستخدامِ سعر الصرف بتاريخِ

المعاملةِ، والبنودِ غير النقدية المدرجة بالقيمةِ العادلة باستخدامِ أسعار الصرف بتاريخِ قياس تلك القيم.

- يعترف بفروقات الصرف الناشئة عن تسديد بنود نقدية أو ترجمة بنود نقدية بأسعار تختلف عن تلك التي ترجمتها بها عند الاثبات الأولي خلال الفترة أو في القوائم المالية السابقة ضمن الربح أو الخسارة في الفترة التي تنشأ فيها، إلاّ إذا تم الإعتراف بالربح أو الخسارة من البند غير النقدي في الدخل الشامل الآخر فيعترف بالمكاسب أو الخسائر الناتجة عن التغير في سعر الصرف لذلك البند في الدخل الشامل الآخر، وإذا كانت الفروق ناشئة عن صافي الاستثمار في منشأةٍ أجنبية فيعترف بها ضمن الربح أو الخسارة في القوائم المالية المنفصلة، وضمن الدخل الشامل الآخر وحقوق الملكية في القوائم المالية الموحدة، ويعاد تصنيفها من حقوق الملكية إلى الربح أو الخسارة عند استبعاد صافي الاستثمار.
- إذا جرى تغير في العملة الوظيفية للمنشأة تطبق إجراءات التحويل وفقاً للعملة الوظيفية الجديدة من تاريخ التغير بأثر مستقبلي.
- عندما لا تكون العملة الوظيفية للمنشأة هي عملة خاصة باقتصاد عالي التضخم، فيتم ترجمة الأصول والإلتزامات باستخدام سعر الإقفال في تاريخ قائمة المركز المالي، والدخل والمصاريف بسعر الصرف بتاريخ حدوث المعاملات، وإذا لم يكن عملياً يستخدم متوسط سعر الصرف، ويعترف بفروقات الصرف في الدخل الشامل الآخر. وعندما تكون العملة الوظيفية للمنشأة هي عملة خاصة باقتصادٍ عالي التضخم، تحول الأصول والإلتزامات وحقوق الملكية والدخل والمصاريف بسعر الإقفال بتاريخ أحدث قوائم مالية، مع مراعاة إعادة عرض القوائم المالية لتلك المنشأة وفقاً للمعيار (29) قبل الترجمة، ويعترف بفروقات الصرف في الدخل الشامل الآخر وتتراكم ضمن حقوق الملكية في بند منفصل، وعند

التصرف بالعملية الأجنبية يعترف بالفروق المتراكمة في حقوق الملكية ربح أو خسارة.

(IASB, IAS21, 2014: Par's 21, 23, 28, 30, 32, 35, 39, 42, 43 and 48).

وبخصوص التشريعات اليمنية، لم نجد تناولاً لمعالجةِ التغير في معدلات تحويل العملات الأجنبية سوى وجود حساب خاص لأعباء القطع الأجنبي في النظامِ المحاسبي الموحد، دون الإشارة لكيفيةِ معالجة فروق معدلات التحويل ولا العمليات الأساسية أيضاً وإن كانت الأرصدة النقدية بالعملةِ الأجنبية تُقيم بالسعرِ السائد بتاريخ الميزانية (الربيدي، 1997: 180و 454).

4-4-27: معيار المحاسبة الدولي (23) تكاليف الاقتراض

- تعد تكاليف الإقتراض المرتبطة مباشرةً بإمتلاك أو إنتاج أصل جزء من تكلفة ذلك الأصل. تقوم المنشأة برسملتها جزء من تكلفة ذلك الأصل، وتعترف بتكاليف الإقتراض الأخرى مصروفات.
- عند رسملة تكاليف الاقتراض تراعي المنشأة أن تستنزل منها أي دخل ناتج عن الاستثمارِ المؤقت لهذهِ الأموالِ المقترضة، وتحدد مبلغ تكاليف الاقتراض التي يتم رسملتها باستخدامِ معدل للرسملةِ هو عبارة عن المتوسط المرجح لتكاليفِ الاقتراض المطبقة على قروضِ المنشأة على أن لا يزيد مبلغ تكاليف الإقتراض المرسملة عن تكاليف الإقتراض المتكبدة خلال الفترة، وتبدأ عملية الرسملة عند الإنفاق على الأصل أو عند تحمل تكاليف الاقتراض، وتعلق المنشأة عملية الرسملة في الفترات التي يتوقف خلالها التطوير النشط للأصل، كما تتوقف عملية الرسملة عندما تستكمل المنشأة بشكل جوهري النشاطات الضرورية لإعداد الأصل للبيع أو الاستخدام. (IASB, IAS23, 2014: Par's 1, 8, 12, 14, 17, 22 and 24)

ويعالج النظام المحاسبي الموحد تكاليف الاقتراض وفقاً لما ورد في المعيار، فيحمل الأصل بهذهِ التكاليف إلاّ إذا كانت سابقةً على التشغيلِ فتحمل على حسابِ فوائد تمويل ما قبل التشغيل، أمّا فوائد بعد التشغيل فتحمل على حسابِ الفوائد والعمولات (الربيدي، 1997: 358).

4-4-28: معيار المحاسبة الدولي (24) الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة

- تعد الجهات ذات علاقة بالنسبة للمنشأة وفقاً لهذا المعيارِ إذا كان لإحداها سيطرة على الجهاتِ الأخرى أو تأثيراً ملموساً على قراراتها الماليةِ والتشغيليةِ مثل المنشآت التابعة والمنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة أو أن تكون المنشأة عبارة عن خطة منافع ما بعد التوظيف، والأفراد المالكون والإداريون الرئيسون والمنشآت التي يمتلكها المالكون والإداريون المذكورين سابقاً أو أحد أقاربهم.
- يجب الإفصاح عن العلاقات بين المنشأة الأم ومنشآتها التابعة سواء كان هناك معاملات بينها أم لا، ويجب الإفصاح عن إسم المنشأة الأم أو المنشأة المسيطرة النهائية، كما يتم الإفصاح بشكل إجمالي عن منافع الموظفين قصيرة وطويلة الأجل ومنافع نهاية الخدمة والدفع على أساس الأسهم.
- إذا كان هناك معاملات بين الأطراف ذات العلاقة يتم الإفصاح عن طبيعة العلاقة بين تلك الأطراف، أنواع المعاملات، حجمها، قيمتها، وسياسات التسعير المتبعة ومجموع الأرصدة غير المسددة وما إذا كانت مضمونة ومخصصات الديون المشكوك فيها المرتبطة بمبلغ الأرصدة المعلقة والمصروف المعترف به خلال الفترة فيما يتعلق بالديون المعدومة أو المشكوك فيها المستحقة من الأطراف ذات العلاقة، كما يتم الإفصاح عن المبالغ التي تتكبدها المنشأة لتوفير الخدمات التي تعد من اختصاص موظفي الإدارة الرئيسيين والتي تقدمها منشأة

إدارية منفصلة. وتتم الإفصاحات السابقة بشكل منفصل لكل فئة من فئات الأطراف ذات العلاقة السابقة الذكر.

- تعفى المنشأة المعدة للتقارير من متطلبات الإفصاح السابقة الذكر فيما يتعلق بالمعاملات مع الحكومة التي تملك سيطرة أو سيطرة مشتركة أو تأثير مهم على المنشأة المعدة للتقرير، أو منشأة أخرى تعد طرف ذا علاقة بسبب أن الحكومة لها سيطرة أو سيطرة مشتركة أو تأثير مهم على كل من المنشأة المعدة للتقرير والمنشأة الأخرى، على أن تقوم فقط بالإفصاح عن إسم الحكومة وطبيعة علاقتها مع المنشأة المعدة للتقرير (سيطرة أو سيطرة مشتركة أو تأثير مهم)، وكذلك طبيعة ومبلغ كل معاملة لها أهمية بمفردها، ومؤشر نوعي أو كمي عن المعاملات الأخرى التي لها أهمية عند تجميعها.

.(IASB, IAS24, 2013: Par's 9, 13, 17-19, 25 and 26)

وبشأن التشريعات المحاسبية اليمنية يلزم قانون الشركات رقم (15) لسنة 1999م في المادة (127) فقرة (ج) الشركة بأن تعد سنوياً قائمة بأسماء أعضاء مجلس الإدارة وجنسياتهم، كما تلزم المادة (151) فقرة (أ، ب، د) مجلس الإدارة أن يبين للمساهمين المبالغ التي قبضها خلال السنة كل عضو من أعضاء مجلس الإدارة والمزايا العينية التي يتمتع بها والمبالغ المتوقع صرفها لأعضاء مجلس الإدارة الحاليين أو السابقين بصفة معاش تقاعد أو تعويض نهاية خدمة والأعمال والعقود التي يكون لأحد أعضاء مجلس الإدارة مصلحة شخصية فيها، كما يلزم قرار وزير الاقتصاد رقم (113) لسنة 1977م المحاسب القانوني أن يبين بوضوح مديونيات رئيس وأعضاء مجلس الإدارة (وزارة الاقتصاد، 1977: 5). وقد ورد ذات الإلزام في تعميم الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة لسنة 1991م.

4-4-29: معيار المحاسبة الدولي (26) المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد

- يجب أن يحتوي التقرير على برنامج المساهمة المحددة على بيان لصافي الأصول المتوفرة للمنافع وعلى وصف لسياسة التمويل.
- يجب أن يحتوي تقرير برنامج المنفعة المحددة: إمّا قائمة تظهر صافي الأصول المتوفرة للمنافع والقيمة الحالية الاكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة (والتمييز بين المنافع المكتسبة وغير المكتسبة) والزيادة أو العجز الناتج. أو قائمة بصافي الأصول المتوفرة للمنافع شاملة إمّا ملاحظة تفصح عن القيمة الحالية الإكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة (والتمييز بين المنافع المكتسبة وغير المكتسبة)، أو إشارة إلى هذه المعلومات في تقرير إكتواري مرفق، مع الإشارة لتاريخ التقييم الاكتواري.
- تحدد القيمة الحالية الاكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة بموجب شروط البرنامج بالنسبة للخدمات لتاريخه مستخدمين مستويات الرواتب الحالية أو الرواتب المتوقعة مع الإفصاح عن أي تغير في الفرضيات الاكتوارية. كما يبين التقرير العلاقة بين القيمة الحالية الاكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة وصافي الأصول المتوفرة للمنافع وسياسة تمويل المنافع الموعودة.
- يجب إثبات استثمارات برنامج منافع التقاعد بالقيمة العادلة، في حالة الأوراق المالية القابلة للتداول تكون القيمة العادلة هي القيمة السوقية، وعندما لا يتوفر تقدير للقيمة العادلة لاستثمارات البرنامج فيجب الإفصاح عن أسباب عدم استخدام القيمة العادلة (IASB, IAS26, 2001: Par's 13, 17, 18, 19 and 32).

وبخصوص التشريعات اليمنية، ألزم قانون الإشراف والرقابة على شركات ووسطاء التأمين في المادة (42) الشركات بإجراء تقدير لقيمة تعهداتها القائمة كل ثلاث سنوات من قبل خبير اكتواري متخصص، كما تجوز المادة 67 فقرة (أ) من القانون المذكور للوزير أن يلزم شركات التأمين بتخصيص 40% من جملة الأقساط في السنة السابقة لمواجهة التعويضات تحت التسوية.

4-4-30: معيار المحاسبة الدولي (27) القوائم المالية المنفصلة

- ينبغي تطبيق هذا المعيار في المحاسبة عن الاستثمارات في الشركات التابعة والمشاريع المشتركة والمنشآت الزميلة، عندما تختار المنشأة، أو تطلب أنظمة محلية، عرض قوائم مالية منفصلة.
- يجب إعداد القوائم المالية المنفصلة وفقاً لـ IFRS كافة. وفي هذه الحالة يتم المحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت التابعة والمشاريع المشتركة والمنشآت الزميلة بالتكلفة أو طريقة حقوق الملكية أو وفقاً لـ IFRS9، وتطبق المنشأة نفس المحاسبة لكل فئة من الاستثمارات، كما يتم محاسبة الاستثمارات وفقاً لـ IFRS5 عند تصنيفها بأنّها محتفظ بها برسم البيع.
- يعترف بأرباح الأسهم من منشأةٍ تابعةٍ أو مشروعٍ مشتركٍ أو منشأةٍ زميلةٍ ضمن القوائم المالية المنفصلة للمنشأة عندما نشأة حق المنشأة في استلام توزيعات الأرباح، وتثبت التوزيعات في الربح أو الخسارة إلاّ إذا اختارت المنشأة طريقة حقوق الملكية فيعترف بتوزيعات الأرباح تخفيض من المبلغ المسجل للإستثمار.

(IASB, IAS27, 2014: Par's 2, 9, 10 and 12)

ولم نجد ما يناظر متطلبات هذا المعيار في التشريعات المحاسبية اليمنية سوى ما ورد في النظام المحاسبي الموحد الذي يطلب المحاسبة عن الاستثمارات باتباع أساس التكلفة.

4-4-31: معيار المحاسبة الدولي (28) الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة

- تقوم المنشأة التي تمارس سيطرة مشتركة أو تأثير هام على الجهة المستثمر فيها بمحاسبة استثماراتها في منشآةٍ زميلةٍ أو مشروعٍ مشتركٍ باستخدام طريقة حقوق الملكية.

- تعفى المنشأة من تطبيق طريقة حقوق الملكية: عندما تكون منشأة أم ، مملوكة بشكل كامل أو جزئي، معفية من إعداد القوائم المالية الموحدة بتطبيقها الاستثناءات الواردة في IFRS10. أو أن تكون منشأة تابعة مملوكة لمنشأة أخرى ويُبلغ مالكيها الآخرين بعدم تطبيق طريقة حقوق الملكية ولم يبدوا اعتراض على ذلك، أو لايتم تداول أدوات الدين أو أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة في سوق أوراق مالية، أو لا تودع أو ليست بصدد إيداع قوائمها المالية لدى هيئة أوراق مالية بغية إصدار أية فئة من الأدوات في سوق عام، أو أن تكون المنشأة الأم الأساسية أو المنشأة الأم الوسيطة للمنشأة تصدر قوائم مالية موحدة متاحة للاستخدام العام وملتزمة بـــ IFRS وتكون فيها المنشآت التابعة موحدة أو تقاس بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة وفقا لـــ IFRS10.
- توقف المنشأة استخدام طريقة حقوق الملكية من التاريخ الذي يتوقف فيه استثمارها عن كونه منشأةً زميلةً أو مشروعاً مشتركاً كما يلي: إذا أصبح الاستثمار هو منشأة تابعة ستحاسب المنشأة استثمارها وفقاً لـــ IFRS3 و IFRS10، أو إذا كانت الحصة المحتفظ بها في المنشاة الزميلة أو المشروع المشترك هي أصل مالي ينبغي أن يقاس بالقيمة العادلة التي تعد قيمتها العادلة عند الاعتراف المبدئي بها أصل مالي وفقا لـــ IFRS9 على أن تعترف المنشأة، ضمن الربح أو الخسارة بأي فرق بين القيمة العادلة للحصة المحتفظ بها وأي عوائد من التصرف بحصة جزئية في المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك وبين المبلغ المسجل للاستثمار في تاريخ وقف استخدام طريقة حقوق الملكية. ويتم محاسبة جميع المبالغ المعترف بها سابقاً في الدخل الشامل الآخر بذات الأساس الذي كان سيتطلبه الأمر لو قامت المنشأة المستثمر فيها باستبعاد الأصول والالتزامات ذات الصلة مباشرة.

- إذا أصبح الاستثمار في منشأة زميلة، استثمار في مشروع مشترك أو العكس يستمر تطبيق طريقة حقوق الملكية ولا تعيد قياس الحصة المحتفظ بها.
- تستخدم المنشأة أحدث القوائم المالية المتاحة للمنشأة الزميلة أو المشروع المشترك في تطبيق طريقة حقوق الملكية وعند اختلاف نهاية فترة التقرير عن نهاية فترة التقرير للمنشأة الزميلة أو المشروع المشترك، تعد المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك لاستخدام المنشأة قوائم مالية بنفس تاريخ القوائم المالية للمنشأة ما لم يكن ذلك غير عملي. وفي حالة اختلاف نهاية التواريخ بين المنشأة وكل من المنشأة الزميلة والمشروع المشترك تجرى تعديلات لآثار المعاملات والأحداث الهامة التي تقع بين ذلك التاريخ وتاريخ القوائم المالية للمنشأة، وعلى أن لا يزيد الفرق بين نهاية فترة التقرير للمنشأة الزميلة أو المشروع المشترك ونهاية فترة التقرير للمنشأة عن ثلاثة أشهر، ويجب أن يكون طول فترات التقرير وأي فرق بين نهايات فترات التقرير هو نفسه من فترةٍ لأخرى.
- تعد القوائم المالية باستخدام السياسات المحاسبية الموحدة للمعاملات والأحداث المماثلة في ظل الظروف المتشابهة.

(IASB, IAS28, 2014: Par's1, 16-17, 22, 24, and 33-35)

ولم نجد ما يناظر هذا المعيار في التشريعات المحاسبيـــة.

4-4-32: معيار المحاسبة الدولي (29) التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم الجامح

- يطبق هذا المعيار في إعداد القوائم المالية بما في ذلك القوائم المالية الموحدة للمنشآت التي تعمل في اقتصاد ذو تضخم جامح.
- يجب التعبير عن القوائم المالية للمنشأة، التي تكون عملتها الوظيفية عملة اقتصاد ذي تضخم جامح بوحدة قياس جارية بنهاية فترة التقرير، سواء كانت

معدة بالتكلفة التاريخية أو الجارية وذات الأمر للمعلومات المقارنة للفترات السابقة، وكذلك بالنسبة لعرض المبالغ المقارنة أو النسبية في عملتي عرض مختلفتين.

- يدرج المكسب أو الخسارة الناتجة عن صافي المركز النقدي في ضمن الربح أو الخسارة والإفصاح عنها بشكل منفصل.
- عند انتهاء حالة التضخم الجامح وتتوقف المنشأة عن إعدادِ وعرضِ قوائمها المالية المعدة بموجب هذا المعيار، تعالج المبالغ المعبر عنها بوحدة القياس الجارية في نهايةِ مدةِ التقرير السابق أساساً للقوائمِ الماليةِ اللاحقة.

(IASB, IAS29, 2001: Par's 1, 8-9 and 38)

ولم تشتمل التشريعات اليمنية على معالجات لمشاكلِ التغير في المستوى العام للأسعار عدا معالجة جزئية، وردت في النظامِ المحاسبي الموحد كتكوين احتياطي ارتفاع أسعار الأصول والإحتياطيات الأخرى مع مراعاة أن تتقارب المبالغ المتراكمة بالاستهلاك المجمع في حساب مخصص الاستهلاك والمبالغ المجنبة من الأرباحِ بحسابِ احتياطي استبدال الأصول مع التكلفـــة الإستبدالية المتوقعة لهذهِ الأصول (وزارة الاقتصاد، 1978: 69).

4-4-33: معيار المحاسبة الدولي (32) الأدوات المالية*: العرض

- يجب على مصدر الأداة المالية تصنيف الأداة أو مكوناتها، عند الاعتراف الأولي، على أنّها التزام أو أصل مالي أو أداة حقوق ملكية وفقاً لمضمون الترتيب التعاقدي وتعريفات الالتزام المالي$^{\nabla}$ والأصل المالي** وأداة حق الملكية$^{\alpha}$.

---

* الأداة المالية: هي أي عقد يحدث أصلاً مالياً لمنشأة والتزاماً مالياً أو أداة ملكية لمنشأةٍ أخرى.

$^{\nabla}$ الالتزام المالي: هو التزام لتسليم نقد أو أصل مالي آخر إلى منشأة أخرى أو لتبادل أدوات مالية مع منشأة أخرى.

- عندما تعطي الأداة المالية المشتقة أحد الأطراف إمكانية اختيار كيفية تسويتها (مثل أن يكون ممكناً للمصدر أو حامل الأداة اختيار التسوية بالصافي نقداً أو مبادلة الأسهم بالنقد) فإنّها تعد أصلا مالياً أو التزاماً مالياً إلاّ إذا كانت جميع بدائل التسوية ستؤدي إلى اعتبارها أداة حقوق ملكية.
- على مصدر الأداة المالية غير المشتقة تقييم شروط الأداة المالية لتحديد ما إذا كانت تتضمن كلاً من التزام ومكون حقوق الملكية وتصنف مثل هذه المكونات على أنّها التزامات أو أصول مالية أو أدوات حقوق ملكية وفقاً للفقرة (1) أعلاه.
- إذا أعادت المنشأة شراء أدوات حقوق ملكية خاصة بها فيتم اقتطاع تلك الأدوات (أسهم الخزينة) من حقوق الملكية ولا يجوز الاعتراف بأي مكسب أو خسارة عند شراء أو بيع أو إصدار أو إلغاء أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة ويمكن شراء أسهم الخزينة هذه والاحتفاظ بها من قبل المنشأة أو الأعضاء الآخرين في المجموعة الموحدة ويعترف بالعوض المدفوع أو المستلم مباشرة في حقوق الملكية.
- يعترف بالفائدة وأرباح الأسهم والخسائر والمكاسب المتعلقة بأداة مالية أو بمكون يعد التزاماً مالياً على أنّها دخل أو مصروف ضمن الربح أو الخسارة ويتم الإعتراف بالتوزيعات لحاملي أدوات حقوق الملكية من قبل المنشأة ضمن حقوق الملكية، كما يتم محاسبة تكاليف معاملة حقوق الملكية على أنّها إقتطاع من حقوق الملكية.

** **الأصل المالي:** هو الأصل الذي قد يكون، نقدا، حقاً تعاقديا لاستلام نقد أو أصل مالي آخر، أو حقاً تعاقدياً لتبادل أدوات مالية مع منشأة أخرى أو أداة ملكية في منشأة أخرى.

* **أداة حقوق الملكية:** هي أي عقد يبين الحصص المتبقية في أصول منشأة بعد خصم جميع التزاماته.

- يجب المقاصة بين الأصل والإلتزام المالي وعرض صافي المبلغ في قائمة المركز المالي عندما: يكون للمنشأة حق قابل للتنفيذ قانوناً لإجراء المقاصة بين المبالغ المعترف بها، وتنوي المنشأة إما التسديد على أساس صافي المبلغ أو الإعتراف بالأصول وتسديد الإلتزامات بنفس الوقت.

(IASB, IAS32, 2014: Par's 15, 26, 28, 33, 35, and 42)

وفي ضوء مراجعتنا للتشريعات المحاسبية اليمنية لم نجد فيها متطلبات تناظر ما ورد في هذا المعيار.

4-4-34: معيار المحاسبة الدولي (33) حصة السهم من الأرباح

- على المنشآت التي يتم تداول أسهمها العادية في أسواق الأوراق المالية، أو التي تودع أو هي بصدد إيداع قوائمها المالية لدى هيئة أوراق مالية بغية إصدار أسهمها في سوق عام القيام بحساب حصة السهم من الأرباح(سواء في القوائم المالية المنفصلة أو الموحدة).
- يجب حساب حصة السهم من الأرباح الأساسية بتقسيم صافي الربح أو الخسارة للمدة على المعدل الموزون لعدد الأسهم العادية القائمة خلال المدة. وتخصم توزيعات أرباح الأسهم الممتازة قبل إجراء عملية القسمة.
- على المنشأة أن تحسب حصة السهم من الأرباح المخفضة التي تنتج عن الأسهم العادية المحتملة، وذلك من خلال تعديل الربح أو الخسارة على حملة الأسهم العادية والمعدل الموزون لعدد الأسهم العادية المتداولة، وذلك بالأخذ في الحسبان مصروف الفائدة والضريبة عند تحديد الأرباح وعدد الأسهم العادية السابقة والتي سيتم تحويلها إلى أسهم (كما هو الحال عند تحويل السندات إلى أسهم) على أن يتم هذا التحديد كما لو كان قد تم في بداية الفترة.
- إذا زاد عدد الأسهم العادية أو الأسهم العادية المحتملة نتيجة للرسملة أو إصدار أسهم منحة أو تجزئة الأسهم إو إذا انخفض العدد نتيجة التجزئة العكسية للأسهم

فيجب على المنشأة القيام بتعديل حصة السهم من الأرباح الأساسية أو المخفضة لكافة الفترات المعروضة وبأثر رجعي.

- تعرض المنشأة حصة السهم من الأرباح (الخسائر) الأساسية والمخفضة أو الخسائر في الدخل الشامل الآخر لكل فئة من الأسهم العادية التي لها حق المشاركة في ربح الفترة.

(IASB, IAS33, 2014: Par's 2, 9, 10, 12, 19, 26, 30- 33, 36, 64,64, and 69)

ومن خلال مراجعة التشريعات المحاسبية اليمنية لم نجد فيها متطلبات تناظر ما ورد في هذا المعيار.

4-4-35: معيار المحاسبة الدولي (34) التقارير المرحلية

- يتم إعداد التقارير المالية المرحلية لفترة تقل عن سنة مالية. وهذه التقارير قد تكون مشابهة للقوائم المالية التي تعد في نهاية كل سنة مالية أو مختصرة لمراعاة التوقيت المناسب والتكلفة، وبالتالي فستركز على الأنشطة والأحداث والظروف الجديدة التي أثرت على آخر قوائم مالية سنوية.
- يشمل الحد الأدنى للتقرير المالي المرحلي قائمة مركز مالي مختصرة، قائمة أرباح وخسائر مختصرة ، قائمة مختصرة للتغيرات في حقوق الملكية، قائمة التدفقات النقدية مختصرة، وملاحظات توضيحية مختارة.
- إذا قامت المنشأة بنشر مجموعة كاملة من القوائم المالية في تقريره المالي المرحلي فيجب أن يمتثل شكل ومحتوى تلك القوائم لمتطلبات IFRS1. أمّا إذا قامت المنشأة بنشر مجموعة قوائم مالية مختصرة في تقريرها المالي المرحلي فلا بد أن تشمل كحد أدنى العناوين والمجاميع الفرعية التي كانت ضمن أحدث قوائمها المالية السنوية، ويمكن إضافة بنود إيضاحات إضافية إذا كان حذفها قد يجعل القوائم المالية المختصرة مضللة.
- على المنشأة عرض حصة السهم من الأرباح الأساسية والمخفضة.

- إذا كانت التقارير المرحلية للمنشأة ممتثلة لهذا المعيار فيجب الإفصاح عن هذه الحقيقة، ولا توصف هذه التقارير بأنّها ممتثلة لـ IFRS إلاّ إذا كانت ممتثلة لمتطلباتها كافة.
- يجب أن تشمل التقارير المرحلية (مختصرة أو كاملة) ما يلي: قائمة المركز المالي كما في نهاية الفترة المرحلية الحالية مقارنة مع قائمة المركز المالي في نهاية السنة المالية السابقة، قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر للفترة المرحلية الحالية وتراكمياً للسنة المالية حتى تاريخه مع قائمة مقارنة للربح أو الخسارة والدخل الشامل للفترة المرحلية المقابلة (الحالية وللسنة حتى تاريخه) للسنة المالية السابقة، قائمة التغيرات في حقوق الملكية بشكل تراكمي للسنة المالية الحالية حتى تاريخه مع قائمة مقارنة للتغيرات في حقوق الملكية حتى تاريخه للسنة المالية السابقة والأمر ذاته المتعلق بالإفصاح عن قائمة التغيرات في حقوق الملكية ينطبق عند الإفصاح عن قائمة التدفقات النقدية.
- على المنشأة أن تطبق في القوائم المالية المرحلية نفس السياسات المحاسبية المطبقه في القوائم المالية السنوية.

(IASB, IAS34, 2014: Par's 4, 6, 8 - 11, 16A, 19, 20 and 28)

ولم تشتمل التشريعات المحاسبية اليمنية متطلبات تناظر ما ورد في هذا المعيار وتطلب من المنشآت أياً كان شكلها إعداد هذه التقارير.

4-4-36: معيار المحاسبة الدولي (36) الهبوط في قيمة الأصول

- الهدف ضمان تسجيل الأصول بما لايزيد عن مبلغها القابل للاسترداد.
- يطبق المعيار على الأصول التي انخفضت قيمتها كافة عدا المخزون، الأصول الناتجة من عقود مع العملاء والأصول الناجمة عن تكاليف الحصول على عقد أو الوفاء به، أصول الضريبة المؤجلة، والأصول الناجمة عن منافع الموظفين، الأصول المالية، العقارات الاستثمارية، الأصول البيولوجية، عقود التأمين والأصول غير المتداولة المحتفظ بها بغرض البيع.

- تنخفض قيمة الأصل عندما يزيد المبلغ المسجل للأصل عن مبلغه القابل للاسترداد. ويتبين ذلك من خلال انخفاض القيمة السوقية للأصل أو حدوث تغييرات هامة ذات تأثير عكسي على المنشأة أو السوق الذي ينتمي له الأصل أو زادت أسعار الفائدة في السوق على عائد الاستثمارات أو أن يكون المبلغ المسجل للأصل أعلى من القيمة السوقية لتكوينه الرأسمالي أو بطلان استعمال الأصل أو حدوث تلف فيه أو انخفاض أداءه الاقتصادي.
- على المنشأة في نهاية فترة إعداد التقارير تقييم ما إذا كان هناك مؤشر على هبوط قيمة الأصل، أو إنحفاض قيمة أصل غير ملموس ذو عمر غير محدد أو غير متاح للإستخدام بعد، واختبار قيمة الشهرة المشتراة في إندماج الأعمال، في هذه الحالة تقوم المنشأة بتقدير المبلغ القابل للإسترداد.
- يتم قياس المبلغ القابل للاسترداد على أنه صافي القيمة العادلة للأصل (القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف الاستبعاد) أو القيمة المستعملة (قيمة الاستخدام) أيهما أعلى.
- تحدد القيمة العادلة بأنّها السعر في اتفاقية بيع ملزمة أو سعر السوق للأصل ناقصاً تكاليف البيع أو المبلغ الذي يمكن أن تحصل عليه المنشأة في تاريخ الميزانية العمومية بعد خصم تكاليف التصرف من خلال أخذ نتيجة العمليات الأخيرة لأصول مطابقة ضمن نفس الصناعة.
- تقدر القيمة المستعملة للأصل من خلال تقدير التدفقات النقدية المستقبلية الداخلة والخارجة المتعلقة باستخدام الأصل في حالته الراهنة والتصرف النهائي فيه (مع مراعاة أن يكون تقدير صافي التدفقات النقدية التي سيتم استلامها أو دفعها في نهاية العمر الإنتاجي للأصل في عملية تجارية بحتة بين أطراف مطلعة وراغبة بعد خصم التكاليف المقدرة للإستبعاد) وتطبيق سعر الخصم المناسب على هذه التدفقات النقدية المستقبلية على أن يراعى أن تكون توقعات التدفقات

النقدية بناء على افتراضات معقولة وعلى أحدث الموازنات التقديرية التي اعتمدتها الإدارة وينبغي أن لاتشمل تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية التدفقات النقدية الداخلة أو الخارجة الناتجة عن إعادة هيكلة مستقبلية أو تحسن أو زيادة قيمة أداء الأصل أو من الأنشطة التمويلية أومقبوضات ومدفوعات ضريبة الدخل.

- يتم تخفيض المبلغ المسجل للأصل إلى مقدار مبلغه القابل للاسترداد إذا كان الأخير أقل من الأول ويعد التخفيض خسارة هبوط.
- يعترف بخسارة الهبوط مصروف ضمن الربح أو الخسارة، إلاّ إذا سجل الأصل بمبلغ إعادة التقييم فيعترف بخسارة الهبوط على أنّه انخفاض في إعادة التقييم. وفي هذه الحالة يتم احتساب اهلاك الأصل للفترات المستقبلية على أساس قيمته المعدلة مطروحاً منها القيمة المتبقية إن وجدت.
- يجب عدم تخفيض المبلغ المسجل للأصل إلى أقل من الحد الأعلى لـــ: قيمته العادلة مطروحاً منها تكاليف التصرف أو قيمته المستعملة أو صفر.
- يجب على المنشأة في نهاية كل فترة تقرير التأكد من أنّ الأسباب التي أدت إلى خسارة هبوط قيمة الأصل لم تعد موجودة وإذا كان الأمر كذلك يجب عكس خسارة الهبوط المعترف بها في السنوات السابقة فقط ويتم زيادة المبلغ المسجل للأصل إلى مبلغه القابل للاسترداد وعلى أن لايزيد المبلغ الجديد المسجل للأصل عن ذلك المبلغ الذي كان سيحدد (ناقصاً الاهلاك أو الإطفاء) لولم يتم الاعتراف بأية خسارة هبوط للأصل في السنوات السابقة.
- يعترف بعكس خسارة الهبوط ضمن الربح أو الخسارة ماعدا إذا كان الأصل مسجلاً بمبلغ إعادة التقييم فيعترف بها زيادة في إعادة التقييم. وفي هذه الحالة أيضاً يتم احتساب اهلاك الأصل للفترات المستقبلية على أساس قيمته المعدلة. ولا يجوز عكس خسارة الهبوط المعترف بها للشهرة في الفترات اللاحقة.

- يجب أن تفصح القوائم المالية عن مبلغ خسائر الهبوط المعترف بها في الربح أو الخسارة أو في الدخل الشامل الآخر خلال الفترة، ومبلغ عكوسات خسائر الهبوط المعترف بها الربح أو الخسارة أو في الدخل الشامل الآخر خلال الفترة، ومبلغ خسائر الهبوط وعكس خسائر الهبوط للأصول المعاد تقييمها والتي تم الاعتراف بها ضمن الدخل الشامل الآخر.

(IASB, IAS36, 2014: Par's 1, 2, 8-12, 19-24, 30-33, 39, 44, 50, 52, 59-63, 66, 105, 110-111, 114, 117, 119, 121, and 126)

ولم نجد ضمن مشتملات التشريعات المحاسبية اليمنية متطلبات تناظر ما ورد في هذا المعيار أو بعض أجزائه.

4-4-37: معيار المحاسبة الدولي (37) المخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة

- يجب تكوين مخصص عندما يكون على المنشأة التزام حالي نتيجة لحدث سابق وسيتطلب تدفق خارج للموارد لتسوية الالتزام ويمكن عمل تقدير يمكن الاعتماد عليه لمبلغ الالتزام وإذا لم تتوفر الشروط السابقة لا يكون مخصص.
- يجب على المنشأة عدم الإعتراف بإلتزام محتمل أو أصل محتمل.
- يجب أن يكون المبلغ المعترف به كمخصص يمثل أفضل تقدير لما سيتم صرفه لتسوية الالتزام الحالي في نهاية فترة التقرير. وتراعى حالات عدم التأكد التي تحيط بالأحداث والظروف ذات الصلة وإظهار الأحداث المستقبلية التي قد تؤثر على المبلغ المطلوب لتسوية الالتزام. وإذا كان أثر القيمة الزمنية للنقود ذا أهمية نسبية فيجب أن يكون مبلغ المخصص هو القيمة الحالية للمصروفات المتوقعه لتسوية الالتزام.
- يجب عدم أخذ المكاسب الناتجة عن الاستبعاد المتوقع للأصول في الحسبان عند قياس المخصص.

- ينبغي مراجعة المخصصات في نهاية كل فترة إعداد تقرير وتعديلها لتعكس أفضل تقدير حالي، وإذا لم يعد محتملاً أنّه سيتطلب تدفق خارج لتسديد الإلتزام يجب عكس المخصص.
- يجب استخدام المخصص لسداد الالتزام الذي كون من أجله فقط.
- يجب الإفصاح لكل فئة من المخصصات عن: المبلغ المسجل في بداية ونهاية الفترة، المخصصات الإضافية التي وضعت خلال الفترة بما في ذلك الزيادة في المخصصات الحالية، المبالغ التي تم تحملها وتحميلها مقابل المخصص خلال الفترة، المبالغ المعكوسة خلال الفترة، وصف موجز لطبيعة الالتزام والتوقيت المتوقع لأية تدفقات صادرة، والشكوك حول مبلغ أو توقيت التدفقات الصادرة.
- عندما لا توجد إمكانية لحدوث أي تدفق صادر لتسديد الالتزام، يجب الإفصاح لكل فئة من الإلتزامات، عن وصف موجز لطبيعة الإلتزام المحتمل، وحيثما كان عملياً تقدير الأثر المالي للإلتزام، الإشارة إلى حالات عدم التأكد المتعلقة بمبلغ أو توقيت أي تدفق صادر وإمكانية التعويض.
- إذا كان التدفق الوارد للمنافع الإقتصادية محتملاً، يجب الإفصاح عن وصف موجز لطبيعة الأصول المحتملة في نهاية فترة التقرير، وكلما كان عملياً الإفصاح عن تقدير لأثرها المالي.

(IASB, IAS37, 2014: Par's 14, 16, 27, 31, 36, 42, 45, 48, 51, 59, 61, 84-86 and 89)

وفيما يتعلق بالتشريعات اليمنية فإنّ النظامَ المحاسبي الموحد يتبع سياسة الحيطة والحذر، وهذه تتطلب -من ضمن ما تتطلبه- الاعتراف بالخسائر المحتملة، وقد أقر النظام إجراء التسويات لبعضِ بنودِ الخسائر المحتملة عند إعدادِ القوائمِ المالية كالديون المشكوك في تحصيلها، والالتزامات القضائية، هبوط أسعار الأوراق المالية... الخ (وزارة الاقتصاد، 1978: 70-71).

4-4-38: معيار المحاسبة الدولي (38) الأصول غير الملموسة

- يطبق هذا المعيار في محاسبة الأصول غير الملموسة باستثناء تلك التي يغطيها معيار محاسبة دولي آخر، الأصول المالية، أصول الإستكشاف والتقييم وقياسها، والإنفاق على تطوير واستخراج المعادن والنفط والغاز الطبيعي والموارد المماثلة غير المتجددة.
- يعد الأصل غير الملموس قابلاً للتحديد إذا: استطاعت المنشأة تأجيره أو بيعه أو استبداله مفرداً أو مع عقد ذي علاقة، أو يكون أصل أو التزام قابل للتحديد، أو نشأ من اتفاق تعاقدي أو حقوق قانونية.
- يجب الاعتراف بالأصل غير الملموس إذا: كان من المحتمل أنّ المنافع الاقتصادية المستقبلية التي تعزى للأصل ستتدفق للمنشأة، ويمكن قياس تكلفته بطريقةٍ يمكن الاعتماد عليها. ويقاس الأصل غير الملموس مبدئياً بتكلفته.
- يعترف بنفقات البحث والتطوير المتعلقة بمشروعٍ جارٍ تم اقتناؤه بشكل منفصل أو في إندماج أعمال ومسجل على أنّه أصل غير ملموس، والتي تم تكبدها بعد اقتناء ذلك المشروع، مصروف.
- لا يجب الإعتراف بالشهرة المولدة داخليا أصل. كما لا يجب الإعتراف بأي أصل غير ملموس ناتج من البحث أو من مرحلة البحث لمشروع داخلي، ويعترف بالإنفاق على البحث أو على مرحلة البحث لمشروع داخلي مصروف عند تحمله. ويجوز الاعتراف بالأصل غير الملموس الناشئ من تطوير (أو من مرحلة التطوير لمشروع داخلي) إذا تمكنت المنشأة من بيان: الجدوى الفنية لإكمال الأصل غير الملموس بحيث يصبح متوفراً للاستخدام أو البيع، ونيتها لإكمال الأصل غير الملموس واستخدامه أو بيعه، وقدرتها على استخدام أو بيع الأصل، والكيفية التي سيولد بها الأصل غير الملموس منافع اقتصادية مستقبلية محتملة وبيان وجود سوق لتوزيع الأصل غير الملموس أو ظهور فائدة

استخدامه داخلياً، وتوفر الموارد الفنية والمالية المناسبة لإكمال تطوير واستخدام أو بيع الأصل غير الملموس، والمقدرة على قياس الإنفاق على الأصل غير الملموس بطريقةٍ يمكن الاعتماد عليها.

- يجب الإعتراف بالإنفاق على بند غير ملموس مصروف عندما يتم تحمله إلاّ إذا: كانت تشكل جزء من تكلفة الأصل غير الملموس الذي يستوفي ضوابط الاعتراف المذكورة في الفقرة السابقة، أو تم امتلاك البند في عملية إندماج أعمال ولا يمكن الاعتراف على أنّه أصل غير ملموس، في هذه الحالة فإنّ النفقات تشكل جزء من المبلغ المثبت شهرة في تاريخ الاستحواذ وفقاً لـ IFRS3.
- لا يجوز الاعتراف بالأسماء التجارية المولدة داخلياً، والبيانات الإدارية، وعناوين النشر، وقوائم العملاء والبنود المشابهة على أنّها أصول غير ملموسة.
- النفقات على بند غير ملموس سبق الاعتراف بها مصروف يجب عدم اعتبارها كجزء من تكلفة الأصل غير الملموس في تاريخ لاحق.
- بعد الإعتراف يتم قياس الأصل غير الملموس إمّا بتكلفته مطروحاً منها أي إطفاء متراكم وأي خسائر هبوط متراكمة، أو إعادة التقييم مطروحاً منها أي إطفاء متراكم وأي خسائر هبوط متراكمة لاحقة ويراعى في هذه الحالة أن يتم إعادة تقييم جميع الأصول غير الملموسة في فئته مالم يوجد سوق نشط لتلك الأصول. وتطبق الشروط المطلوبه في إعادة تقييم الأصول الملموسة والـواردة في IAS16 على إعادة تقييم الأصول غير الملموسة.
- تقيم المنشأة ما إذا كان العمر النافع للأصل غير الملموس محدداً أو غير محدد، وإذا كان محدداً، فتقيم طول أو عدد وحدات الانتاج التي تؤلف ذلك العمر الانتاجي. ويتم اطفاؤه عند استخدامه على أساس منتظم خلال عمره الانتاجي بأي طريقة تعكس نمط استهلاكه وإذا صعب التحديد يطفأ بطريقة القسط

الثابت، ويتم الإعتراف بتكلفة الإطفاء لكل فترة في الربح أو الخسارة أو ضمن أصل آخر إذا سمح به أصل آخر، ويتوقف الاطفاء عندما يصنف الأصل غير الملموس بغرض البيع أو تاريخ إلغاء الاعتراف بالأصل أيهما يأتي أولاً. وتعد القيمة المتبقية للأصل غير الملموس صفراً إلاّ إذا كان هناك التزام من طرف آخر لشراء الأصل في نهاية عمره الإنتاجي، أو كان هناك سوق نشط للأصل عندها يمكن تحديد القيمة المتبقية بسعر السوق، ومن المحتمل أنّ هذا السوق سيكون موجوداً في نهاية العمر الإنتاجي للأصل. ويجب مراجعة فترة الإطفاء وأسلوب الإطفاء في نهاية كل فترة مالية وإذا وجد اختلاف فيعامل تغير في التقديرات المحاسبية وفقاً لـ IAS8.

- إذا أسفر عن تقييم المنشأة أنّ عمر الأصل غير الملموس غير محدد عندما لا يكون هناك حد منظور للفترة التي يتوقع خلالها أن يولد صافي تدفقات نقدية واردة للمنشأة، فلا يجب إطفاؤه في هذه الحالة. على أن يراجع العمر الإنتاجي له في نهاية كل فترة مالية لتحديد مدى استمرار الظروف والأحداث التي تدعم تقييم العمر الإنتاجي غير المحدد وإذا تغيرت حالته إلى محدد فيتم محاسبة التغير من غير محدد إلى محدد كتغير في التقديرات المحاسبية وفقاً لـ IAS8.
- يجب إلغاء الاعتراف بالأصل غير الملموس عندما يتم استبعاده، أو عندما لايتوقع الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية من استعماله. وتعالج المكاسب او الخسائر الناجمة عن عدم الإعتراف بالأصول غير الملموسة في الربح أو الخسارة.
- يجب الإفصاح لكل فئة من الموجودات غير الملموسة عن الأعمار الإنتاجية ومعدلات الإطفاء وطرائق الإطفاء والإطفاء المتراكم بداية ونهاية الفترة ومبلغ الإطفاء الذي يخص الفترة، وخسائر الهبوط وعكسها وما إذا كانت ذو عمر إنتاجي محدد أو غير محدد، والأصول غير الملموسة المعاد تقييمها وفائض إعادة التقييم والإضافات. والمبالغ المنفقة على البحث والتطوير مصروف .الخ.

(IASB, IAS38, 2014: Par's 2, 12, 21, 24, 42, 48, 54, 57, 63, 68, 71-72, 74-75, 85-86, 88, 97, 100, 104, 107, 109, 112, 118, 122, 124 and 126)

ولم نجد ضمن مشتملات التشريعات المحاسبية اليمنية متطلبات تناظر ما ورد في هذا المعيار أو بعض أجزائه.

4-4-39: معيار المحاسبة الدولي (40) العقارات الاستثمارية

- يجب الاعتراف بالعقارات الاستثمارية أصل إذا كان من المحتمل أن تتدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالعقارات الاستثمارية إلى المنشأة ويمكن قياس تكلفتها بطريقةٍ يمكن الاعتماد عليها.
- تقاس العقارات الاستثمارية مبدئياً بتكلفتها وتضمن تكاليف العملية في القياس المبدئي.
- مع مراعاة الاستثناءات التي سترد في الفقرة التالية على المنشأة اختيار إمّا نموذج القيمة العادلة أو نموذج التكلفة كسياسة محاسبية تطبقها لجميع عقاراتها الاستثمارية.
- يجوز للمنشأة أن: تختار إمّا نموذج القيمة العادلة أو نموذج التكلفة لجميع العقارات الاستثمارية التي تدعم الالتزامات التي تدر عائداً مرتبطاً مباشرة بالقيمة العادلة لأصول محددة أو بالعوائد منها، تختار أي من النموذجين لجميع العقارات الاستثمارية الأخرى بصرف النظر عن اختيارها السابق.
- بعد الاعتراف المبدئي على المنشأة التي اختارت نموذج القيمة العادلة أن تقيس جميع العقارات الاستثمارية بالقيمة العادلة، باستثناء عندما لايكون بمقدور المنشأة تحديد القيمة العادلة للعقارات الاستثمارية بطريقةٍ يمكن الاعتماد عليها على أسس مستمرة، وينشأ هذا عندما يكون سوق العقارات المشابهة غير نشط والتقديرات البديلة للقيمة الحالية لا يمكن الاعتماد عليها وفي هذه الحالة يتم تقييم العقارات الاستثمارية وفقاً لـ IAS16.

- يضمن المكسب أو الخسارة الناتجة عن التغير في القيمة العادلة للممتلكات في صافي الربح أو الخسارة في الفترة التي ينشأ فيها.
- يجب على المنشأة التي قاست العقارات الاستثمارية بالقيمة العادلة الاستمرار في اتباعها إلى أن يتم استبعادها أو تصبح مشغولة من قبل المالك أو يطورها بغرض بيعها لاحقاً.
- بعد الإعتراف المبدئي إذا اختارت المنشأة قياس عقاراتها الاستثمارية بالتكلفة فعليها قياسها: وفقاً لـ IFRS5 إذا صنف العقار الاستثماري بغرض البيع، وفقاً لـ IFRS16 إذا كان محتفظ به بواسطة مستأجر على أنّه أصل حق استخدام، ووفقاً لـ IAS16 نموذج التكلفة بالنسبة للحالات الأخرى.
- عندما تنتهي المنشأة من إنشاء أو تطوير عقارات إستثمارية أنشئت ذاتياً، وسوف يتم ترحيلها بالقيمة العادلة، فيعترف بأي فرق بين القيمة العادلة للعقار والقيمة المرحلة السابقة في صافي الربح أو الخسارة للفترة.
- يجب إلغاء الاعتراف بالعقارات الاستثمارية عند استبعادها أو عندما تسحب من الاستخدام بشكل دائم ولا يوجد منافع اقتصادية مستقبلية متوقعة من استبعادها. ويعترف بالمكاسب أو الخسائر من استبعاد أو إنهاء خدمة العقارات الاستثمارية في الأرباح أو الخسائر.
- يعترف بالتعويضات من الطرف الثالث للعقارات الاستثمارية التي انخفضت قيمتها أو فقدت أو تم التنازل عنها في الربح أو الخسارة عندما تصبح التعويضات مستحقة القبض.

(IASB, IAS40, 2014: Par's 16, 20, 30, 32A, 33, 35, 53, 55, 56, 65, 66, 69 and 72)

ولم تحوي التشريعات المحاسبية اليمنية متطلبات تناظر ما ورد في هذا المعيار.

4-4-40: معيار المحاسبة الدولي (41) الزراعة

- يطبق هذا المعيار في المحاسبة على الأصول البيولوجية* والمحصول الزراعي عند نقطة الحصاد والمنح الحكومية.
- يجب على المنشأة الاعتراف بالأصل البيولوجي أو المحصول الزراعي عندما: تسيطر المنشأة على الأصل نتيجة لأحداث سابقة، ويحتمل أن تتدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية بالأصل إلى المنشأة، ويمكن قياس القيمة العادلة أو التكلفة بطريقةٍ يمكن الاعتماد عليها.
- يقاس الأصل البيولوجي عند الاعتراف المبدئي وفي نهاية كل فترة تقرير بقيمته العادلة مخصوماً منها تكاليف البيع. إلاّ إذا كان قياس القيمة العادلة بطريقةٍ لا يمكن الاعتماد عليها لعدم توفر أسعار سوقية معلنة، فيقاس هذا الأصل البيولوجي بتكلفته مخصوماً منها أي استهلاك متراكم وأية خسائر هبوط متراكمة، وعندما تصبح القيمة العادلة لهذا الأصل البيولوجي قابلة للقياس بطريقةٍ يمكن الاعتماد عليها فيجب على المنشأة قياسه بقيمته العادلة مخصوماً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع، وإذا لبى الأصل البيولوجي غير المتداول معايير تصنيفه على أنّه محتفظ به بغرض البيع وفقاً لـ IFRS5 فيفترض أن يصبح من الممكن قياس القيمة العادلة بطريقةٍ يمكن الاعتماد عليها.
- يقاس المنتج الزراعي المحصود من الأصل البيولوجي للمنشأة بمقدار قيمته العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع عند نقطة الحصاد، وهذا القياس هو التكلفة في ذلك التاريخ عند تطبيق IAS2 أو أي معيار آخر ينطبق على ذلك.
- يعترف بالمكسب أو الخسارة الناجمة عن الاعتراف المبدئي بأصل بيولوجي بقيمته العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع ومن التغير في القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع لأصل بيولوجي في صافي الربح أو الخسارة للفترة التي

---

* الأصل البيولوجي هو حيوان أو نبات حي.

نجمت فيها. ويعترف بالمكسب أو الخسارة الناجمة عن الإعتراف المبدئي بالمحصول الزراعي بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع في صافي الربح أو الخسارة للفترة التي تنشأ فيها.

- يعترف بالمنح الحكومية غير المشروطة المتعلقة بالأصل البيولوجي والمقاسه بقيمتها العادلة مخصوماً منها تكاليف البيع ضمن الربح أو الخسارة عندما تصبح المنحة مستحقة التحصيل. أمّا إذا كانت المنحة مشروطة فيعترف بها ضمن الربح أو الخسارة عندما يتم تلبية الشروط الخاصة بالمنحة.

(IASB, IAS41, 2011: Par's 1, 10, 12, 13, 26, 28, 30, 34 and 35)

ولم نجد من مراجعتنا للتشريعات المحاسبية اليمنية متطلبات تناظر ما ورد في هذا المعيار.

4-5: معيار الصناعات الصغيرة والمتوسطة IFRS for SMEs

أصدر IASB معيار الصناعات الصغيرة والمتوسطة عام 2009م مراعاة لحاجات المنشآت الصغيرة والمتوسطة وبعد تطبيقه من قبل تلك المنشآت امتثالاً لـ IFRS. وقد حدد المعيار تلك المنشآت بأنها المنشآت التي ليس عليها مسؤلية عامة، إذ لا تصدر أدواتها المالية في أي سوق للأوراق المالية محلياً أو خارجياً، وليست بصدد إصدار تلك الأدوات في أي سوق للأوراق المالية، كما تنشر قوائمها المالية للمستخدمين الخارجيين ومن أمثلتهم الملاك الذين لا يشاركون في عملية إدارة المنشأة والدائنون الحاليون والمحتملون ووكالات تصنيف الائتمان.

ويتكون المعيار من خمسة وثلاثين قسماً فضلاً عن ملحق يشمل قائمة بالمصطلحات المستخدمة في المعيار وجدولاً يبين الأصل الذي استخلص منه كل قسم من المعايير الدولية للتقارير المالية الأساسية. وتتمثل الأقسام في:

- المنشآت الصغيرة والمتوسطة.
- المفاهيم والمبادئ السائدة.

- عرض القوائم المالية.
- قائمة المركز المالي.
- قائمة الدخل الشامل وقائمة الدخل.
- قائمة التغيرات في حقوق الملكية وقائمة الدخل والأرباح المستبقاة.
- قائمة التدفقات النقدية.
- ملاحظات القوائم المالية.
- القوائم المالية الموحدة والمنفصلة.
- السياسات المحاسبية، التقديرات والأخطاء.
- الأدوات المالية الأساسية.
- إصدارات الأدوات المالية الأخرى.
- المخزون.
- الإستثمارات في الشركات الزميلة.
- الإستثمارات في المشاريع المشتركة.
- العقارات الإستثمارية.
- الممتلكات والمصانع والمعدات.
- الأصول غير الملموسة باستثناء الشهرة.
- إندماج الأعمال والشهرة.
- عقود الإيجار.
- المخصصات والبنود المحتملة.
- الإلتزامات وحقوق الملكية.
- الإيرادات.
- المنح الحكومية.
- تكاليف الإقتراض.

- الدفع على أساس الأسهم.
- هبوط قيمة الأصول.
- منافع الموظفين.
- ضريبة الدخل.
- تحويل العملات الأجنبية.
- التضخم المفرط.
- الأحداث اللاحقة لنهاية فترة إعداد التقارير.
- إفصاحات الأطراف ذات العلاقة.
- الأنشطة المتخصصة.
- التحول إلى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة.

وتوجد فروق بين المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة (IFRS for SMEs) والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الكاملة (Full IFRSs)* ويلزم المعيار المنشآت المؤهلة لتطبيق (IFRS for SMEs) وتختار تطبيقه، أن تطبق المعيار بالكامل ولا يسمح للمنشآت أن تجمع أو تخلط بين متطلبات هذا المعيار والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الكاملة وقد أقر مجلس المعايير المحاسبية الدولية أن يخفض بعض المتطلبات المحاسبية من الشركات الصغيرة والمتوسطة تتمثل في:

1- تم استبعاد بعض المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لعدم ملاءمتها للمنشآت الصغيرة والمتوسطة مثل:

- حصة السهم من الأرباح
- التقارير المالية المرحلية

* لمزيد من التفاصيل يراجع (IASB, 2009) و (Deloitte, 2010).

- القطاعات التشغيلية
- عقود التأمين
- الأصول غير المتداولة المحتفظ بها بغرض البيع.

2- بعض السياسات والإجراءات المحاسبية في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الكاملة لم يسمح بها لاستبدالها بطرائق مبسطة في معيار المنشآت الصغيرة والمتوسطة مثل:

- يشجع المعيار على استخدام الطريقة المباشرة في عرض التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية في قائمة التدفقات النقدية مما يقلل من الطريقة غير المباشرة وبالتالي يقلل من الطرائق المستخدمة.
- يشترط المعيار (40) الاستثمارات العقارية من (Full IFRSs) أن يتم تضمين تكاليف الاقتراض المتعلقة بشراء أو إنشاء عقارات استثمارية ضمن تكلفة العقار ولم يشترط ذلك القسم (16) الاستثمارات العقارية من (IFRS for SMEs).
- استبعد القسم (17) الممتلكات والمصانع والمعدات من (IFRS for SMEs) طريقة إعادة التقييم عند قياس تلك الأصول بعد الاعتراف المبدئي، مقارنة بما سمح به المعيار (16) الممتلكات والمصانع والمعدات في (Full IFRSs).

3- تخفيض كبير في متطلبات الإفصاح مثل:

- عدم السماح بتجميع قائمة الدخل الشامل مع قائمة التغيرات في حقوق الملكية.
- لم يتضمن القسم (7) قائمة التدفقات النقدية من (IFRS for SMEs) كل ما تضمنه المعيار المقابل في (Full IFRSs) مثل أثر الاستثمارات في الشركات التابعة والزميلة والمشاريع المشتركة على

القائمة وكذلك التغيرات في حصص الشركات التابعة والمنشآت التجارية الأخرى.

- فقرات الإفصاح في القسم (9) القوائم المالية الموحدة والمستقلة هي أقل بكثير من المتطلبات في المعيار المناظر في (Full IFRSs) فلا تزيد عن سبعة متطلبات في القسم (9) في حين تصل إلى حوالي (12) متطلب في المعايير الرئيسية. وذات الأمر في القسم (13) المخزون الذي يحوي خمسة متطلبات للإفصاح مقارنة بسبعة متطلبات في المعيار (2) المخزون في (Full IFRSs)، وينطبق الأمر ذاته على القسم (17) الممتلكات والمصانع والمعدات من (IFRS for SMEs) الذي حدد (12) فقرة للإفصاح مقارنة بـــ(35) فقرة للإفصاح طلبها المعيار (16) الممتلكات والمصانع والمعدات في (Full IFRSs)، والأمر عينه في القسم (20) عقود الإيجار من (IFRS for SMEs) الذي حدد متطلبات الإفصاح في (16) فقرة مقارنة بـــ(27) فقرة في (Full IFRSs) وهكذا في معظم الأقسام مقارنة بالمعايير المناظر لها في المعايير الرئيسية.

وقد كانت نتيجة التبسيط أن أضحى حجم معيار المنشآت الصغيرة والمتوسطة يساوي تقريباً 10% من حجم المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الكاملة لاسيما متطلبات الإفصاح.

الفصل الرابع
الأسئلـــة

1. ضع علامة (√) أو (×) أمام العبارات التالية مع تصحيح العبارات

- تسمح المعايير الدولية بعرض الأصول والمطلوبات المتداولة بصورةٍ منفصلة عن غير المتداولة فقط.
- يتمثل المبلغ الخاضع للإهلاك لأي أصل وفقاً للمعايير الدولية بالتكلفة التاريخية لذلك الأصل فقط.
- تسمح المعايير الدولية بالإفصاح عن التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية باستخدام الطريقة المباشرة فقط.
- يقاس المخزون وفقاً للمعيار (2) بطريقتي الوارد أولاً صادر أولاً أو المتوسط المرجح.
- يعترف بالخسارةِ المحتملة وفقاً للمعايير الدولية كمصروف إذا كان محتملاً أن تؤكدها أحداث مستقبلية ولا يمكن تقدير قيمتها بشكلٍ معقول.
- تتمثل المعالجة الأساسية لتصحيح الأخطاء المتعلقة بفترات سابقة في المعايير الدولية بتحميلها على ربح أو خسارة المدة، أمّا المعالجة المسموح بها فتعالج ضمن رصيد الأرباح المحتجزة.
- تلزم المعايير الدولية بعرض معلومات تبين آثار التغير في المستوى العام للأسعار في القوائم المالية فقط.
- تلزم المعايير الدولية بالإفصاح عن البنود النقدية في تاريخ الميزانية وفقاً لمعدل التحويل السائد بتاريخ حدوث العملية.
- حددت المعايير الدولية معالجة اندماج المنشآت بطريقة الشراء.
- حددت المعايير الدولية معالجة اندماج المنشآت بطريقة إندماج الحقوق.

- تتمثل المعالجة المسموح بها في المعايير الدولية لتكاليف الاقتراض بالاعتراف بها مصروف في المدة التي أنفقت فيها.
- تعالج الاستثمارات المتداولة وفقاً للمعايير الدولية بالتكلفة، أو التكلفة أو القيمة السوقية أيهما أقل.
- حددت المعايير الدولية الافتراضات المحاسبية التي يستند إليها في إعداد القوائم المالية في الحيطة والحذر، تغليب الجوهر على الشكل، والأهمية النسبية.
- تسمح المعايير الدولية بإدراج الأصول بمبالغ إعادة التقييم بشرط إعادة تقييم كل الأصول.
- يعترف بالمنح الحكومية وفقاً للمعايير الدولية دخل مؤجل.

2. "تنظم التطبيقات المحاسبية اليمنية في عدد من التشريعات" ناقش هذه العبارة؟
3. ناقش الفوارق الرئيسة بين معالجة المعايير الدولية للاهلاك والمعالجة في النظام المحاسبي الموحد؟ وأي منهما تؤيد؟ ولماذا؟
4. تعالج المعايير الدولية المنح الحكومية بطريقة فيها بعض الاختلاف عن معالجة النظام المحاسبي الموحد، ناقش تلك المعالجتين مع إبداء رأيك في تلك المعالجتين؟
5. "إعادة تقييم الأصول تسمح بها المعايير الدولية بشروط وبمعالجات معينة ويسمح بها النظام المحاسبي الموحد في بعض الحالات" ناقش هذه العبارة مبيناً تلك الشروط والأسباب التي دعت كل من المعايير الدولية والنظام المحاسبي الموحد للسماح بها؟ وهل تتفق كمحاسب مع تلك المعالجات؟ ولماذا؟
6. تطلبت المعايير المحاسبية الدولية الإفصاح عن الجهات المقربة والمصالح في المشاريع المشتركة، ناقش جوانب الإفصاح تلك مبيناً الفرق بين الجهات المقربة والمصالح في المشاريع المشتركة؟

7. قارن بين معالجة تكاليف الاقتراض في كل من المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي الموحد؟
8. ناقش المعالجة المحاسبية للتعامل بالعملات الأجنبية عند التعامل وفي تاريخ إعداد القوائم المالية، وكيفية معالجة فروق معدلات التحويل إن وجدت، وكذلك المعالجة المحاسبية للفروق الناجمة عن صافي الاستثمار في منشأة أجنبية، وما هو معدل التحويل الذي يستخدم في ترجمة القوائم المالية لمنشأة أجنبية بغرض دمجها في القوائم المالية للشركة الأم وكيف تعالج الفوارق أن وجدت في هذه الحالة؟

الفصل الخامس
نظرة في مهنةِ المحاسبةِ في بعضِ الدول

5-1: مقدمة

يأتي إعداد هذا الفصل بغية إلقاء الضوء على مهنةِ المحاسبةِ في بعضِ الدولِ مع التركيز على أهداف القوائم المالية ومستخدميها الرئيسين، بغية التعرف على وضع المهنة في تلك البلدان كبلدان رائدة في تطوير المهنة ومدى الاستفادة من تلك الأوضاع في تطوير مهنة المحاسبة في اليمن، فضلاً عن التعرف على وضع مهنة المحاسبة في الدول النامية والصعوبات والعوائق التي تواجهها.

5-2: مهنة المحاسبة في بريطانيا والولايات المتحدة

يذكر Nobes أنّ الإطارَ الفكري الذي استندت إليه لجنة المعايير المحاسبية الدولية IASC عند إعداد معاييرها المحاسبية يشبه إلى حدٍ كبير الإطار الفكري الذي أعده مجلس معايير المحاسبة المالية FASB، كما تتأثر بالأسلوب الأنجلوا ــ أمريكي في إعدادِ المعايير، فضلاً عن أنّ لغةَ IASC هي اللغة الإنجليزية، وحتى وقتٍ قريب كانت معظم المعايير التي تصدرها IASC تتبع أو تأخذ حلاً وسطاً بين المعايير الأمريكية والبريطانية (Nobes, 1995, Harmonization of Financial Reporting: 122). ولم يتغير الأمر كثيراً بعد تغيير هيكل مؤسسة المعايير الدولية فلا يزال IASB متأثراً بمعايير FASB بل يعمل الإثنان حالياً على التقريب بين أعمالهما من خلال الإطار المشترك اللذان يعملان على إنجازه، وقد أنجزا فعلاً جزءا منه.

ولذلك يأتي إعداد هذه الفقرة لتسليط الضوء على مهنةِ المحاسبةِ في هذين البلدين لكونهما يؤثرانِ إلى حدٍ ما على المعاييرِ الدولية، فضلاً عن التعرف على

وضع المهنة في هذين البلدين كونها قد وصلت إلى مستويات راقية واكتسبت مكانة رفيعة في هذين المجتمعين.

5-2-1: تطور المعايير المحاسبية في بريطانيا والولايات المتحدة

5-2-1-1: تطور المعايير المحاسبية في بريطانيا

تتصف مهنة المحاسبة في بريطانيا بتاريخها العريق، ويعتقد Hoyle أنّ تنظيمَ مهنة المحاسبة في بريطانيا يعد الأقدم في العالم (في العصرِ الحديث)، ويضيف أنّه لا يمكن أن تكتمل مناقشة المبادئ المحاسبية على مستوى دولي دون دراستها في بريطانيا، فلقد كان هذا البلد لفترةٍ غيرِ قصيرةٍ موجهاً للتجارةِ والمحاسبةِ عالمياً، وقد استقت كثير من الدولِ تشريعاتها المحاسبية من قانون الشركات البريطاني (Hoyle, 1991: 618). ويعد قانون الشركات والمحاسبين القانونيين الأكثر تأثيراً على القوائمِ الماليةِ للشركاتِ في بريطانيا، ويأتي في المرتبةِ التاليةِ سوق البورصة ونظام الضرائب (Parker, 1995: 174).

ويَعود بداية تأثير قانون الشركات إلى سنةِ 1844م، عندما صدر القانون المذكور وتطلب مسك الدفاتر المحاسبية وإعداد ميزانية عمومية مدققة، وفي سنةِ 1856م طلبت التشريعات البريطانية إعداد قائمة الربح والخسارة إلى جانب الميزانية وبشكلٍ اختياري، ومذ سنة 1900م أصبح إعداد الميزانية وقائمة الربح والخسارة إلزامياً (Lee, 1984: 254). وقد طرأ على هذا القانون سلسلة من التطوراتِ كان آخرها في سنتي 81، 1989م ليشتمل على مضامين التوجيهين الرابع والسابع للجماعةِ الأوروبية.

أما تأثير المحاسبين القانونيين فقد جاء من خلال التوصيات التي تصدرها الهيئات التي تمثلهم. وعلى الرغمِ من عدمِ إلزامية هذه التوصيات فإنّ قبولها العام بين غالبية المحاسبين قد جعلها تطبق من قبلِ أولئك المحاسبين، ويعود إنشاء أول هيئة محاسبية في بريطانيا إلى سنةِ 1854م عندما تم إنشاء اتحاد المحاسبين في

إدنبـــره، ثـــم تبعـــه إنشاء اتحادات وهيئات مهنية في أكثر من مقاطعة ومدينة بريطانية إلى أن تـــم إنشـــاء معهـــد المحاسبين القانونييـــن في إنجلتـــرا وويلز Institute of Charted Accountants in England & Wales (ICAEW) سنة 1880م (Evans, Taylor & Holzmann, 1988: 28).

وبالنظرِ لعدمِ فعالية ICAEW في إصدارِ وتطويرِ المبادئ المحاسبية والانتقادات التي وجهت للتوصياتِ التي أصدرها لاسيما كثرة الخيارات التي شملتها تلك التوصيات، فقد تم تشكيل لجنة توجيه المعايير المحاسبية Accounting Standards Steering Committee (ASSC) سنة 1969م. وقد تغير اسم هذه اللجنة فيما بعد ليصبـــح لجنة المعاييـــر المحاسبية Accounting Standards Committee (ASC). والتي شكلت من كل من: معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز، معهد المحاسبين القانونيين في اسكتلندا، معهد المحاسبين القانونيين في أيرلندا، وجمعية المحاسبين المجازين، ومعهد محاسبي الكلفة والإدارية، ومعهد التمويل المالي والمحاسبي. وتصدر ASC المعايير وتقدمها للجنةِ الاستشارية للهيئاتِ المحاسبية السالفة الذكر وهذه بدورها تصدرها لأعضائها الذين يلتزمون غالبا بتطبيق تلك المعايـــير (Davison, 1984: 148) .

ونتيجة لمظاهرِ الضعفِ في ASC من حيث كثرة عدد أعضائها وعدم تفرغهم للعمل، فقد تم تشكيل لجنة Dearing لدراسةِ عملية وضع المعايير، وقد أوصت هذه اللجنة باستبدالِ ASC بمجلسِ المعايير المحاسبية Accounting Standards Board (ASB) سنة 1990م والذي مُثل في تشكيلهِ مدى أوسع من المستفيدين زيادة على الهيئاتِ المحاسبية. ويتميز ASB بأنّ له رئيساً ومديراً فنياً متفرغين فضلاً عن أعضاء بتفرغٍ جزئي، كما أنّ له درجةً من الدعمِ الحكومي من خلالِ السلطةِ القانونية التي تضمنها قانون الشركات لسنةِ 1989م، وكذا من خلالِ بعض التمويل الحكومي الذي يتلقاه (Whitington, 1993: 316-317).

ويتبع ASB لمجلسٍ أعلى يسمى مجلس إعداد التقارير المالية Financial Reporting Council (FRC)، ويتكون الأخير من الهيئاتِ المحاسبيةِ ومعدي ومستخدمي القوائم المالية ومراقبين من الحكومةِ، ويقوم هذا المجلس بتوفير التمويل لمجلسِ المعايير المحاسبية وتوجيه سياسته (Solomons, 1989: 93).

أما سوق البورصة والنظام الضريبي فتأثيرهما ضعيف على المعايير المحاسبية كما سبق الذكر، وهذا ما يجعلنا نخلص إلى أنّ المعاييرَ المحاسبية في بريطانيا تأتي من خلالِ قانون الشركات، وكذا المعايير التي تصدرها الهيئات المهنية، كما يستشف أنّ هناك تحولاً إلى التشريع من خلالِ القطاع الخاص مع درجةٍ من الدعم الحكومي لوضعِ المعايير كما يتضح من تشكيلة ASB والدعم الحكومي الممنوح له.

وقد اعتمدت الجماعة الأوروبية IFRS منذ العام 2005م، واعتمدتها بريطانيا كونها عضو في الجماعة، بيد أنّ الاستفتاء الأخير الذي أجري في الملكة المتحدة والذي أقر خروج بريطانيا من هذا التجمع ربما يؤثر على مدى الاستمرار في اعتماد IFRS، وإن كنا نميل إلى أنّ استمرار إعتماد بريطانيا للمعايير الدولية بالنظر لكونها قريبة من المعايير البريطانية وطريقة إعدادها.

5-2-1-2: تطور المعايير المحاسبية في الولاياتِ المتحدة الأمريكية

يعود إنشاء معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) إلى سنةِ 1887م، الذي أدرك منذ الوهلة الأولى الاختلافات في التطبيقاتِ المحاسبيةِ المستخدمةِ في العملياتِ المالية. بيد أنّ أولَ مساهمة قدمها في مجالِ تطويرِ المبادئ المحاسبية لم تتم إلاّ في سنة 1917م في التقريرِ الذي أعدَ لهيئةِ التجارةِ الفيدرالية بناءاً على طلب رئيسها آنذاك، وقد عُد ذلك التقرير كخطوةٍ أولى نحو ضمان حرص أكبر في المحافظةِ على الحسابات والتحقق منها وتوحيد تدقيق الميزانية العمومية (Felt, 1968: 11).

ويرى البعض أنّ أحد أسباب الأزمةِ الماليةِ وانهيار سوق المال سنة 1929م قد تمثل في عدمِ اكتمال المعلومات وقابليتها للفهمِ لدى حاملي الأسهم نتاجاً لاتباعِ إجراءاتٍ محاسبيةٍ مختلفةٍ من قبلِ الشركات (Mutchler &Smith, 1984: 222)، ولقد أسفر هذا عن إنشاءِ هيئة سوق الأوراق المالية Securities & Exchange Commission (SEC) سنة 1934م، والتي تتكون من خمسةِ أعضاء متفرغين يعينهم رئيس الولايات المتحدة، وللهيئةِ صلاحية وضع المعايير المحاسبية والإلزام باستخدامها، وقد أصدرت الهيئة عدداً من التشريعاتِ المحاسبيةِ في Accounting Serious Release، كما استحدثت Financial Reporting Release التي تحدد شكل ومحتوى القوائم المالية، وبالرغم من صلاحية الهيئة في وضعِ المعايير، فقد نقلت هذه الصلاحية إلى القطاعِ الخاص سنة 1938م (Benston, 1980: 58-59).

وتمثل لجنة الإجراءات المحاسبية Committee on Accounting Procedure (CAP) التي أنشأها AICPA سنة 1934م أول جهةٍ خاصةٍ عُنيت بإعدادِ المعايير المحاسبية، وقد أصدرت اللجنة إحدى وخمسين نشرة أبحاث محاسبية Accounting Research Bulletins حتى استبدلت سنة 1959م بمجلس المبادئ المحاسبية Accounting Principles Board (APB) والذي أصدر بدورهِ واحداً وثلاثين رأياً وأربعة بيانات حتى تم حله هو الآخر سنة 1973م. ونتاجاً لعدمِ الرضى عن عمليةِ إعدادِ المعايير، إذ تسيطر المهنة على APB، فضلاً عن عدم الأخذ في الحسبانِ الأطراف الأخرى عند إعدادِ المعايير، وكثرةِ عدد أعضائه (18 عضواً)، وعدم تفرغهم، زيادةً على عدمِ تركيزهِ على تحديدِ المفاهيم الأساسية التي يعتمد عليها في إعدادِ المعايير ــ فقد شكل AICPA لجنتين لدراسة هذا الوضع هما: لجنة Wheat ولجنة Trueblood، درست الأولى تركيبة APB وطريقة عمله، وأوصت في تقريرها بتشكيل ثلاث هيئات[▽] هي مؤسسة المحاسبة المالية Financial

---

[▽] تجدر الإشارة إلى أنّ مؤسسةَ المحاسبة المالية تشرف أيضاً على مجلس معايير المحاسبة الحكومية Government Accounting Standards Board (GASB) والمجلس الاستشاري التابع له Government Accounting Standards Advisory Council (GASAC).

(FASB) مجلس معايير المحاسبة المالية Accounting Foundation (FAF)، والمجلس الاستشاري لمعايير Financial Accounting Standards Board المحاسبة المالية Financial Accounting Standards Advisory Council (FASAC)، أما الثانية فأسفر تقريرها عن تحديد أهداف القوائم المالية، والذي مثل الخطوة الأولى في تطوير المفاهيم المحاسبية في الولايات المتحدة وقاد إلى أهم المشاريع التي قام بها FASB والمتمثل في الإطار الفكري (Nobes, 1995, Financial Reporting in North America: 150).

وتقوم مؤسسة المحاسبة المالية بتعيين أعضاء FASB والمجلس الاستشاري المذكور أعلاه وتمويل عمليات المجالس كافة، شريطة ألاّ يتدخل أعضاؤها في عمل FASB أو يؤثروا على استقلاليته (Solomons, 1989: 93-94).

ويتكون FASB من سبعة أعضاء متفرغين بشكل كامل أحدهم أكاديمي وآخر من الحكومة وثالث من القطاع الخاص ورابع من المحللين الماليين والباقون محاسبون قانونيون على أن ينفكوا من ارتباطاتهم بجهات عملهم السابقة. وتلزم هيئة سوق الأوراق المالية Securities and Exchange Commission (SEC) الشركات المسجلة أسهمها في البورصة باتباع المعايير التي يصدرها FASB عند إعداد قوائمها المالية، أما الشركات غير المسجلة في البورصة فتلزم باعتماد المعايير المذكورة من قبل AICPA الذي يلزم أعضائه باتباع المعايير التي يصدرها FASB، وبالرغم من أن بعض ممارسي المهنة ليسوا أعضاء في AICPA لكن سلطات الولايات غالباً ما تتبع قواعد AICPA (Evans, Taylor & Holzmann, 1988 : 27). ومنذ العام 2007م سمح للمصدرين الأجانب باعتماد ألـ IFRS، كما يقوم FASB و IASB بإعداد الإطار المشترك لإعداد القوائم المالية وقد أنجز فعلاً الجزء الأول عام 2010م.

مما سبق نستنتج أن المحاسبةَ في أمريكا تحكم من قبلِ المهنةِ والتشريعات، ففي حين يعد FASB المعايير فإنّ SEC تلزم باستخدامها، كما أنّ هناك توجهاً للتحولِ من التشريعِ الذاتي من قبلِ المهنة صوب التشريع من خلالِ القطاع الخاص مع درجةٍ من الدعمِ الحكومي كما يظهر من تشكيلة FASB ودعم SEC.

وتجدر الإشارة إلى وجود تشابه بين المعايير البريطانية والأمريكية، إذ تركز على المنشأةِ وليس على مستوى الاقتصاد القومي، كما يغلب عليها اتباع التطبيقات السائدة في مجتمعِ الأعمال، ومع ذلك فتوجد بعض الاختلافات منها الطبيعة القانونية للمحاسبةِ البريطانية، كما أنّ مهنة المحاسبة في بريطانيا لا تمثلها هيأة مهنية واحدة كما هو الحال في الولاياتِ المتحدة –التي يمثل المهنة فيها AICPA– بل توجد ست هيئات مهنية، أربع منها أعضائها محاسبون قانونيون، فضلاً عن تأثر المحاسبة البريطانية بالتوجيهاتِ الصادرة عن الجماعة الأوروبية، كما تتصف المعايير البريطانية بالاقتضاب مقارنة بالمعاييرِ الأمريكية (Arpan & Radebaugh, 1985: 337-338).

5-2-2: هدف القوائم المالية ومستخدموها في بريطانيا والولايات المتحدة

عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية American Accounting Association (AAA) سنة 1966م المحاسبة بأنّها "عملية تحديد وقياس وتوصيل المعلومات الاقتصادية التي تمكن مستخدمي هذه المعلومات من القدرةِ على تكوين رأي واتخاذ القرارات اللازمة"(AAA, 1973: 1). ولذلك فإن تحديدَ هدف القوائم المالية يمثل عملية أساسية في تحديدِ المعايير التي تعد بموجبها تلك القوائم.

ولقد أشار Hauworth (1973: 24-26) إلى أنّ المحاسبين ورجال الأعمال في العالم لديهم رؤى مختلفة تجاه هدف القوائم المالية، ففي بعضِ الأقطار يُعتقد أنّ غرضَ هذه القوائم تقديم وجهة نظر عادلة وصادقة للمركزِ المالي ونتائج الأعمال، ويعتقد آخرون أهمية إعدادها وفقاً لقائمةٍ محددةٍ من المعايير، وكثيرون يملكون

أفكاراً قليلةً عن غرض القوائم المالية، وفي بعضِ الأقطارِ يتمثل غرضها في عرضِ المعلوماتِ المطلوبةِ من القوانين، كما أنّ تلبيةَ احتياجات رجال الأعمال يمثل غرض هذه القوائم في أقطارٍ أخرى، وبمجردِ تحديد هدف هذه القوائم يمكن تطوير المعايير المحاسبية التي ستكون مفهومةً ومقبولةً من المستخدمين.

أما Moonitz (1961: 48) فيرى أنّ تحديدَ مستوى كفاية الإفصاح لا يمكن أن يتم إلاّ بعد تحديد مستخدمي القوائم الماليـــة بوضـــوح. ويؤكـــد Samuels & Oliga(1982: 81) على أنّ القوائم المقرر تسجيلها والطريقة التي يفصح عنها في القوائمِ المالية لابد أن تعد على أساس مدى ملاءمتها لحاجاتِ المستخدمين من وجهة نظر المجتمعِ أو مجموعات محددة في ذلك المجتمع.

ويمكن ما سبق من القولِ بتعدد رؤى مستخدمي القوائم المالية وبالتالي أهمية تحديد هدف ومستخدمي تلك القوائم قبل تحديد المعايير التي تعد بموجبها.

5-2-2-1: هدف القوائم المالية ومستخدموها في بريطانيا

يؤكد قانون الشركات البريطاني لسنةِ 1948م على ضرورة إعطاء القوائم المالية وجهة نظر عادلة وصادقة عن نتائج أعمال الشركة ومركزها المالي (Lee, 1984: 256). أما ASC فقد حددت الهدف الأساس من إعدادِ القوائم المالية في توصيلِ المعلومات الاقتصادية ذات الفائدة عن الموارد وأداء المنشأة لأصحاب الحقوق في تلك المعلومات، والمتمثلين في: المستثمرين والمقرضين الحاليين والمحتملين، الموظفين، المحللين الماليين الاقتصاديين، الإحصائيين الباحثين، اتحادات التجارة، المستهلكين، الحكومة بما فيها سلطات الضريبة والجهات المشرفة على شؤون التجارة والاقتصاد، والجمهور (ASC, 1975: 17 and 28)*.

أما ASB فقد حدد هدف القوائم المالية في تقديمِ معلوماتٍ مفيدةٍ عن المركزِ المالي للمنشأةِ وأدائها وقابليتها المالية للتكيف، وذلك بهدف مساعدة مدى أوسع من

* As Cited in (Samuels, Rickwood & Piper, 1981: 1-2).

المستخدمين للقوائمِ الماليةِ في اتخاذِ القرارات الاقتصادية (ASB, 1991: Par 12)[**]. وتجدر الإشارة إلى التشابه التام بين هدف ومستخدمي القوائم المالية الذي حددها ASB مع نظائرها في الإطـارِ الفكري[▽▽] الذي أعدته IASC.

2-2-2-5: هدف القوائم المالية ومستخدموها في الولايات المتحدة

أورد تقرير اللجنة التابعة لجمعيـةِ المحاسبـة الأمريكية أنّ الهدفَ الأساس للقوائمِ الماليةِ يتمثل في تقديمِ معلوماتٍ مفيدةٍ لاتخـاذِ القـرارات الاقتصادية (AAA, 1975: 42). كما أورد APB في الكشفِ رقم (4) الهدف العام للقوائمِ الماليةِ والمتمثلِ في تقديمِ المعلومات التي يمكن الوثوق بها عن المصادرِ الاقتصادية للشركةِ والالتزامات المترتبة عليها، وصافي التغيرات في مصادرِ الشركةِ الناتجةِ عن أنشطتها المختلفة، أما الهدف الخاص لتلك القوائم فيتمثل في العرضِ العادل والمتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها للمركزِ المالي ونتائج التشغيل (Porwal, 1997: 103-104).

أما لجنة Trueblood فقد حددت الهدف الأساس للقوائم الماليةِ بتقديمِ معلوماتٍ مفيدةٍ لاتخاذ القرارات الاقتصادية، أما المستخدمون الرئيسون لتلك القوائم فيتمثلوا في المستثمرين والمقرضين الذين لهم سلطة وقدرة وموارد محدودة للحصولِ على المعلومات، والذين يعتمدون على القوائم المالية كمصدرٍ أساسٍ للمعلوماتِ عن النشاط الاقتصادي للمنشأة (الشيرازي، 1990: 164). ويحدد FASBأهداف القوائم المالية في تقديمِ المعلوماتِ المفيدةِ للمستثمرين والدائنين الحاليين والمحتملين والمستخدمين الآخرين لاتخاذ القرارات الاقتصادية (FASB, SFAC No.1, 1978: Par34).

[**] As Cited in (Porwal, 1997: 115).

[▽▽] أنظر في ذلك (IASC , 1989 : Par's. 9 and 12).

ونخلص ممّ سبق إلى أنّ هدف القوائم المالية في بريطانيا والولايات المتحدة الأمريكية يتمثل في تقديم معلوماتٍ مفيدةٍ لاتخاذ القرارات الاقتصادية، كما يُعد المستثمرون والدائنون المستخدمين الرئيسين في هذين البلدين.

ومع ذلك يرى البعض أنّ القوائم المالية لا تمثل احتياجات المستخدم بل متطلبات المهنة نفسها، إذ يقول Briston (1978: 106) "أنّ معايير المحاسبة والتدقيق في بريطانيا والولايات المتحدة ركزت على مشاكلِ إعدادِ القوائم المالية وتدقيقها، في حين لا ينظر للمعلومات المطلوبة لمدراء القطاع الحكومي والمخططين الحكوميين على أنّها من اختصاصات المحاسب".

وفيما يتعلق بمستخدمي القوائم المالية فيذهب البعض إلى أنّ هناك تأكيداً على المستثمرين والدائنين في الولاياتِ المتحدة، بينما ينصرف الاهتمام في بريطانيا إلى كلِ فئاتِ المستخدمين (Porwal, 1997: 112)، وربما يؤيد هذا أنّ ASC قد طلبت الإفصاح عن معلوماتٍ في قوائمٍ إضافية مثل قائمة القيمة المضافة، وتقرير عن العمالة، وقائمة عن التبادل النقدي مع الحكومة، وقائمة عن المعاملات بالعملاتِ الأجنبية، وقائمة عن التوقعاتِ المستقبلية، وقائمة عن أهداف الشركة.

وعلى الرغم من أنّ FASB قد حدد في قائمةِ المفاهيم رقم (1) أنّ "المستخدمين المحتملين للقوائمِ المالية يتمثلوا في المالكين، المقرضين، المجهزين، المستثمرين والدائنين، الموظفين، المحللين والمستشارين الماليين... والجمهور" (FASB, SFAC No.1 ,1978 : Par 24)، إلاّ أنّ فئتي المستثمرين والدائنين قد جرى التركيز عليهما في القائمة في أكثر من فقرة*، وفي بريطانيا يؤكد Samuels, Rickwood & Piper (1981: 2) أنّ التركيزَ هناك كان دائماً على المستثمرين

* انظر في ذلك (FASB, SFAC No.1, 1978 : Par's 34-47).

والدائنين أكثر من الفئاتِ الأخرى التي كان تأثيرها ضعيفاً على القوائمِ الماليةِ ولاسيما الجمهور.

5-3: مهنة المحاسبة في فرنسا وألمانيا

يأتي إعداد هذه الفقرة بهدف تسليط الضوء على أنموذجٍ لإعدادِ المعايير يختلف بعض الشيء عن الأنموذجِ الأنجلوا -أمريكي، من حيث طريقة وضع المعايير وأهداف وأهم مستخدمي القوائم المالية فيها.

5-3-1: تطور التشريعات والمعايير المحاسبية في فرنسا وألمانيا

5-3-1-1: تطور التشريعات والمعايير المحاسبية في فرنسا

يتصف الاقتصاد الفرنسي بكثرةِ عدد الشركاتِ والمزارعِ الصغيرةِ والشركاتِ العائلية، أما الشركات الكبيرة فعددها محدود (Most, 1984: 295-296)، وإن كانت قد تزايدت في الآونةِ الأخيرة.

وقبَيْـل الحرب العالمية الثانية كان هناك توجه نحو الأسواق المالية وعدم التوحيد الكامل للحسابات، بيد أنّ اشتعال الحرب قد أثارت فكرة توحيد الحسابات لتنظيم اقتصاد الحرب، وعقب تلك الحرب ظهر توجه للمحاسبةِ الفرنسيةِ صوب خدمة التخطيط القومي، إذ كان الاتجاه العام ينحو باتجاهِ إعادةِ بناء الاقتصاد الفرنسي من خلالِ خطةٍ قوميةٍ تشمل قطاعات الاقتصاد كافة، واستجابةً لهذا التوجه أنشأت وزارة المالية لجنةً لإعدادِ نظامٍ قومي موحدٍ للحسابات والتوصية بكيفيةِ تطبيقه، وقد أفضى عمل هذه اللجنة إلى إعدادِ أول نظام محاسبي موحد (PCG) سنة 1947م (Scheid & Walton, 1988: 24).

ويطبق النظام الموحد على المنشآتِ الصناعيةِ والتجاريةِ والشركاتِ المختلطة، ويحتوي على أنموذجٍ للميزانيةِ وقائمة الأرباح والخسائر ومعلومات تفصيليـــة لإعـــدادِ هاتين القائمتين، وقد عدل النظام في سنتي 1957 و 1979م ليشمل حسابـــات للتكاليـــفِ إلى جانب الحسابات المالية. كما نُقح في سنتي 1982

و 1986م لإدخالِ متطلبات التوجيهين الرابع والسابع للجماعةِ الأوروبية على التوالي، ويهدف النظام إلى توحيدِ النظام المحاسبي للمنشآتِ على المستوى العام من خلالِ توحيدِ دليلِ الحسابات وتوحيد عرض حسابات النتائج والمركز المالي للشركـاتِ من خلال وضعِ نموذجٍ للقوائمِ الماليةِ لاستخدامه من قبلِ المنشآتِ كافة (Standish, 1995: 224 and 227).

وتجدر الإشارة إلى أنّ قائمةَ التدفقات النقدية لا تعد من ضمن القوائمِ الماليةِ المطلوبة قانوناً والمتمثلة في الميزانيةِ العموميةِ، حساب الأرباح والخسائر، قائمة مصادر واستخدامات الأموال والملاحظات على الحساباتِ (Standish, 1995: 247-248). ومع ذلك فإنّ المسحَ الذي أجرته شركة Price Waterhouse (1995: 27) قد أظهر أنّ هذه القائمة تعد من قبلِ العديد من الشركاتِ في فرنسا.

وقد أُستبدلت اللجنة سالفةِ الذكر بمجلسِ الإشراف على المحاسبة سنة 1947م، والذي تغير اسمه إلى مجلسِ المحاسبةِ القومي (CNC) سنة 1957م. وقد تحددت تبعية المجلس المذكور لوزارة المالية، أمّا أهم مهامه فتركزت في العمل كهيأةٍ استشاريةٍ إذ يقوم بإعدادِ البحوث المحاسبية النظرية وتطبيقاتها العملية، فضلاً عن الإسهام في إعدادِ الدراساتِ المتعلقةِ بتدريسِ المحاسبة، وإعطاء الرأي عن أولويات ترتيب القضايا المحاسبية التي تناقش من قبلِ الهيئاتِ والوكالات الحكومية، ويدرك المجلسُ تأثر العديد من أصحابِ المصالح بالمعاييرِ المحاسبية ولذلك يأخذ وجهات النظر المختلفة قبل تقديم الرأي للجهاتِ المختصة، كما أنّ عضويته تشتمل على ممثلين لمعدي ومستخدمي القوائم المالية، الأكاديميين، المدققين وممثلين للوزاراتِ والهيئات العامة كلجنةِ البورصةِ ومكتب التدقيق القومي والضريبة ومكتب الإحصاء القومي، ووجه الاختلاف الرئيس بينه وبين ما يماثله في أمريكا وبريطانيا هو قوة تأثير ممثلي القطاع العام في المجلس (Standish, 1995: 235-236).

ومن أهمِ العناصرِ المؤثرةِ على المعاييرِ المحاسبيةِ المتبعةِ في إعدادِ القوائمِ الماليةِ قانون الضرائب، إذ أصبحت كقاعدةٍ عامة أنّ المصروفاتَ القابلة للاستنزال من وعاء الضريبة هي التي تعالج كمصروفاتٍ في القوائمِ المالية، فمثلاً تسمح قوانين الضريبة باتباعِ طرائق الاستهلاك المعجل، وهذه الطرائق قد تفضي إلى مستوى للاستهلاك أعلى مما تعتقده الشركات من ناحيةٍ اقتصاديةٍ تأخذ في الحسبانِ عمر الأصلِ ومساهمته في الإيرادات، وتفضل الشركات الاستفادة من المزايا الضريبية على تحميلِ القوائم المالية بالاستهلاك الاقتصادي، ومع ذلك فإنّ التغييرَ الذي طرأ على النظامِ المحاسبي الموحد سنة 1982م قد سمح بالتمييزِ بين الاستهلاك الاقتصادي والاستهلاك لأغراضِ الضريبة (Standish, 1995: 241).

أما الجهات الممثلة لمهنةِ المحاسبة، معهد خبراء المحاسبة (OECCA) فليس له سلطة إصدار معايير محاسبية قابلة للتطبيق، وإن كان يصدر توصيات عن المحاسبةِ وإعدادِ القوائمِ المالية، وللمحاسبينِ تأثير ضعيف من خلالِ ممثليهم في مجلسِ المحاسبةِ القومي، وبالمثلِ لجنة البورصة (COB) التي تؤثر على المعاييرِ من خلالِ اشتراكها في عضوية المجلس المذكور وإشرافها على إعدادِ القوائمِ الماليةِ للشركاتِ المسجلة فيها (Standish, 1995: 238 and 244).

يتبين من العرضِ السابق أنّ المعاييرَ المحاسبيةَ في فرنسا تعد بشكلٍ رئيسٍ من الحكومةِ كما أنّ النظامَ المحاسبيَ الموحد وقانون الضرائب هما الأكثر تأثيراً على إعدادِ القوائم المالية.

ومع ذلك فإنّ هذا البلد قد شهد تحولات فيما يتعلق بالمحاسبةِ، ففي منتصف الستينيات من القرن الماضي انخفضت أهمية التخطيط القومي عن ذي قبل كما تناقصت الصلة المباشرة بين المحاسبةِ والإحصاء، وقد بدأت مهنة المحاسبة تثبت وجودها، ومن الشواهد على ذلك أنّ قانون الشركات لسنة 1966م قد أعطى دوراً مهماً للمدقق، أما الشركات الكبيرة فقد أصبحت أكثر بروزاً في الاقتصادِ الفرنسي،

وقد أدركت أنّ مدخلَ الضرائب المتبع لديها يجعل أرقامها أقل جاذبية في الأسواق الدولية ولذا اتجهت إلى إعدادِ قوائم مالية مستقلة عن المدخلِ المذكور وغالباً باللغةِ الإنجليزية وباستخدامِ المعاييرِ الأمريكية، أما في السبعينياتِ من القرن الماضي فقد أسفر الضغط عن نظرةٍ جديدةٍ للمحاسبة من خلالِ مضامين التوجيه الرابع وأضحى الإفصاح عن متطلباتِ الضرائب يتم في الملاحظاتِ المرفقة، وبالمثلِ الحساباتِ الموحدة التي كانت تعد طبقاً للمعاييرِ الأنجلوا ــ أمريكية إلى أن عدل النظام سنة 1986م ليعالج هذا القصور وفقاً لمضامين التوجيه السابع (Scheid & Walton, 1988: 26). ومنذ العام 2001م اعتمد الاتحاد الأوروبي IFRS لتطبق من عام 2005م وهو ما أقرته فرنسا أيضاً.

5-3-1-2: تطور المعايير والتشريعات المحاسبية في ألمانيا

تخضع سوق المال الألمانية لسيطرةِ المصارفِ الكبرى المتعامل الأساس في الأوراق المالية والممول الرئيس للقروضِ المالية، وتعود بداية سيطرة هذه المصارف إلى النصف الثاني من القرنِ التاسع عشر، عندما عملت على تطوير قنوات خاصة بها للحصولِ على المعلوماتِ بشكلٍ منفصلٍ عن القوائمِ الماليةِ المنشورة، فأنشأت شركات تدقيق خاصة بها، ولعل أهم نتائج هذه الحالة انخفاض قوة الضغوط باتجاه إعدادِ قوائم مالية بشكلٍ أفضل، ولذلك يقل دور تلك القوائم في اتخاذ القرارات الاستثمارية (Abel,1971: 33).

وقد أفضى تطور الصناعة الألمانية في الربعِ الأخيرِ من القرنِ التاسع عشر إلى نموٍ مطردٍ في التجارة، فنشأت الجمعيات التجارية التي أسهمت في إجراء بحوثٍ محاسبيةٍ أسفرت عن نظامٍ محاسبيٍ موحد سنة 1911م، وفي العشرينياتِ من القرن العشرين أعدت مجموعة من الأنظمةِ المحاسبيةِ الموحدة على مستوى الصناعة، وبعد الحرب العالمية الثانية تحولت ألمانيا إلى نظامِ الاقتصادِ الحر مما

تطلب سن القوانين والتشريعات المحاسبية التي تنظم المحاسبة وإعداد القوائم المالية (Abel, 1971: 35-36 and 38).

ويذكر Mc Comb (1979: 13) "أنّ المحاسبةَ وإعدادَ القوائم المالية تنظم بوساطةِ قانونِ الشركاتِ والدليل التجاري وقانون الضرائب، إذ تحدد هذه القوانين السجلات المحاسبية والمعلومات الواجب الإفصاح عنها". وإذا كان قانون الشركات والدليل التجاري يحددان السجلات المحاسبية الواجب مسكها، والقوائم المالية الواجب نشرها، فإنّ قانون الضرائب يؤثر على محتوى هذه القوائم لدرجةِ أنّ المصاريفَ لا تُستنزل من وعاء الضريبة ما لم تكن مثبتة في الحساباتِ التجارية، وهذا قد يفضي إلى تشويه عرض صافي الثروة والمركز المالي ونتائج الأعمال (Macharzina & Langer, 1995: 269).

أما مهنة المحاسبة الألمانية فقد بدأت في مزاولةِ مهامها بشكلٍ إلزامي منذ الثلاثينيات من القرن العشرين، وتتصف المهنة في ألمانيا بالتنظيم والتأهيل العالي وكثرة المتطلبات النظرية والعملية لدرجةِ أنّ المتقدمَ لنيلِ إجازةِ ممارسة المهنة لا يتمكن من الحصولِ عليها إلاّ بعد أن يتجاوز عمره الثلاثين سنة (Arpan & Al-Hashim, 1987: 11). ويلزم القانون الألماني المجازون بالانضمام لهيئةِ المحاسبين القانونيين، أما معهد المحاسبين القانونيين فيقوم بنشرِ المتطلباتِ القانونية والمبادئ المحاسبية والمشاركة في إعدادِ القوانين ذات الصلةِ بالمهنة، ومع ذلك فإنّ تأثيرَ المهنة على المعاييرِ المحاسبية لا يزال ضعيفاً إذا ما قورن بتأثيرِ قانون الضريبة، أو تأثير المهنة في أمريكا وبريطانيا (Forrester, 1984: 315 & Luck, 1984: 334).

وتجدر الإشارة إلى أنّ قانونَ التوجيهات المحاسبية الصادر سنة 1985م الذي اشتمل على مضامين التوجيهين الرابع والسابع للجماعةِ الأوروبية، قد حدد بأن تعد القوائم المالية وفقاً للمبادئِ المحاسبية المتعارف عليها، وعلى الرغم من أنّ هذه المرونة تسمح باتباعِ إجراءات محاسبية مختلفة في الوقت نفسه، لكنّها قد تؤدي إلى

اختلافات في الرأي، مما قد يقود إلى اللجوء للقضاء، حيث يصدر قرار الفصل في هذه الاختلافات من المحكمة الفيدرالية العليا (OECD, 1986: 59) *.

ومما سبق يمكن القول أنّ المعايير المحاسبية في ألمانيا تعد من قبل الحكومة، كما يؤثر قانون الضرائب على القوائم المالية بشكل كبير، أما المهنة فتأثيرها ضعيف كما سبق الذكر.

ومن الجدير بالذكر وجود بعض التشابه بين المعايير المحاسبية المطبقة في ألمانيا وفرنسا من حيث التأثير الكبير لتشريعات الضرائب والقوانين التجارية عليها، وكذا إيلائها اهتماماً أكبر لحاجات الدائنين، بيد أنهما يختلفان من حيث عدم وجود نظام محاسبي موحد في ألمانيا مقارنةً بفرنسا، كما يوجد في ألمانيا المبادئ التي تحكم مسك الدفاتر (Arpan & Radebaugh, 1985: 339-340).

5-3-2: أهداف القوائم المالية ومستخدموها في فرنسا وألمانيا

5-3-2-1: أهداف القوائم المالية ومستخدموها في فرنسا

يذكر McComb (1979: 11-12) أنّ أسواق المال في فرنسا تتصف بضعف كفاءتها مقارنةً بمثيلتها في أمريكا وبريطانيا، ولذا لا تعتمد الشركات الفرنسية بشكل كبير على هذه الأسواق للحصول على التمويل طويل الأجل، ونتاجاً لذلك يُعطى اهتماماً أقل لإعداد القوائم المالية لخدمة المستثمرين إذا ما قورن بأمريكا أو بريطانيا.

كما يذكر إبراهيم (1982: 274) إنّه على الرغم من أنّ سوق المال الفرنسية تُعَد الأكثر نشاطاً في أوروبا لكنها أقل فعالية مقارنةً بمثيلتها في بريطانيا والولايات المتحدة، إذ تعتمد الشركات التجارية والصناعية على القروض المباشرة للتمويل طويل الأجل أكثر من اعتمادها على سوق المال، ولقد أفضى ذلك إلى اهتمام أقل

* As Cited in (McEnroe, 1991: 159).

بالمستثمرين كطرفٍ مستفيدٍ من معلومات القوائم المالية، ومما زاد من هذهِ الحالةِ وجود حق للمقرضين في طلب أية معلومات يرونها ضرورية لهم.

ويؤكد هذا Parker (1985: 77) بقوله "بورصة باريس صغيرة نسبياً... ومعظم المجموعات الكبيرة ما تزال عائلية الملكية... ولذا فإنّ الضغطَ باتجاهِ الإفصاحِ عن المعلومات لخدمةِ حملة الأسهم ما يزال قليلاً نسبياً".

ومن العرضِ السابقِ يمكن القول أنّ هدفَ القوائم الماليةَ في فرنسا يتمثل في تقديم معلومات لخدمةِ احتياجات المستخدمين، وأهمهم أجهزة التخطيط القومي وسلطات الضرائب والدائنين، ومع ذلك فإنّ هناك توجه صوب أخذ حاجات المستثمرين من المعلومات في الحسبان، ويؤيد هذا ما أشار إليه Scheid & Walton (1988: 24) من أنّ إدخالَ مضامين التوجيهين الرابع والسابع قد أفضى إلى تخفيضِ قبضةِ مدخل الضرائب، وكذلك ما أشار إليه Standish (1995: 231) من أنّ الحكومةَ الفرنسية قد قامت بتحويل بعض استثماراتها إلى القطاعِ الخاص بدءاً من سنةِ 1986م، مما أسفر عن زيادةِ الأسهمِ المسجلةِ في بورصةِ باريس، وزيادة عدد الشركات المسجلة في هذهِ البورصة. كما أنّ الضغطَ الحالي ينحو صوب إعدادِ قوائمِ ماليةٍ تخدم المستثمرين في اتخاذِ قراراتهم، كون المقرضين والسلطاتَ الحكومية بما في ذلك سلطات الضرائب يمكنهم طلب المعلومات التي يبتغونها لاتخاذِ قراراتهم، بينما المستثمرون لهم حق محدود في الحصولِ على المعلومات، فضلاً عن المستثمرين الدوليين المتزايدين في الشركاتِ الفرنسية والذين يضغطون بدورهم لتحسينِ تلك القوائم كي تمدهم بالمعلوماتِ اللازمة لاتخاذ قراراتهم.

5-3-2-2: أهداف القوائم المالية ومستخدموها في ألمانيا

يذكر McComb (1979: 12-13) أنّ سوق الأسهم في ألمانيا غير فعالة، لتحكم المصارف الكبيرة المتعاملة الرئيسة بالأسهم وأهم مقدمي القروض، إذ تزيد نسبة الخصوم طويلة الأجل إلى رأس المال عن (4: 1)، ولذلك يتم التركيز على القدرةِ على الوفـاءِ بالديون، مما يسفر عن اتباع طرائق أكثر تحفظاً في تقييمِ الأصول والاعتراف بالإيراد. كما يشيـر إبراهيم (1982: 278) إلى أنّ القروضَ المباشرة في ألمانيا أكبر من عملية إصدار الأوراق المالية التي يباع أغلبها

للمؤسساتِ المالية أكثر منها للمستثمرين الأفراد، وقد انعكس هذا بالتركيزِ على السيولةِ والميل نحو الحذر في تقييمِ الأصول وتحقق الدخل.

ويذكر Macharzina (1985: 98) أنّ قانونَ الشركات يتضمن هدفاً للقوائمِ المالية يتمثل في الإفصاحِ عن نتائجِ الأعمال وصافي أصول الشركة، فضلاً عن تحديد الدخل السنوي مع مراعاة المصالح المتعارضة لحملةِ الأسهم والدائنين والإدارة.

ويمكن ما سبق من الاستنتاج أنّ أكثر مستخدمي القوائم المالية أهمية في ألمانيا هم الدائنون، فضلاً عن سلطاتِ الضرائب التي سبق التنويه بشأنها في فقـرة (تطور المعايير والتشريعات المحاسبية في ألمانيا)، أما حملة الأسهم فيأتوا في مرتبةٍ قليلةِ الأهمية لدى معدي القوائم المالية. ومع ذلك يطرح Macharzina & Langer (1995: 269) أنّ قانونَ التوجيهاتَ المحاسبية لسنةِ 1985م قد حدد هدفاً للمحاسبةِ يتمثل في إعدادِ القوائمِ الماليةِ السنويةِ وفقاً للمبادئ المحاسبية التي تعطي وجهة نظر عادلة وصادقة لصافي الثروة والمركز المالي ونتائج الأعمال، وتجدر الملاحظة إلى أنّ مفهومَ وجهة النظر العادلة والصادقة ليس له أولوية على المبادئ المحاسبية ولا يتطلب تسويتها لتعكس تلك النظرة، وفي حالةِ عدمِ تعبير القوائم المالية عن وجهةِ النظرِ تلك يفصح عن ذلك في الملاحظاتِ المرفقة. ولعل هذا زيادة على ما ذكره Evans, Taylor & Holzmann (1988: 40) من توجهٍ نحو تخفيض المخصصات السرية، والمزيد من الإفصاحِ عن أسسِ التقييمِ وطرائق إعدادِ القوائمِ المالية، قد يوحي بنوعٍ من التحولِ عن التركيزِ على احتياجاتِ الدائنين فقط إلى احتياجاتِ حملةِ الأسهم أيضاً، وهذا ما يؤكده Nobes (1986: 28) من توجهِ صوب احتياجاتِ حملة الأسهم نتاجاً للتغيراتِ في قانونِ التوجيهاتِ المحاسبية السالفِ الذكر. هذا فضلاً عن إمكانيةِ السلطات الحكومية والدائنين من طلبِ المعلوماتِ التي يبتغونها، بالإضافةِ إلى أثرِ المستثمرين الدوليين على هذا التحول.

وقبل ختام هذه الفقرة نورد الجدول التالي الذي يلخص مدى التشابهِ والاختلافِ بين المعايير المحاسبية وأهداف ومستخدمي القوائم المالية في كلٍ من بريطانيا، أمريكا، فرنسا، وألمانيا والتي سبق التعرض لها في الفقرات السابقة من هذا الفصل.

جدول رقم (5-1) يبين أوجه الشبه والاختلاف بين المعاييرِ المحاسبية وأهداف القوائم المالية ومستخدميها في بريطانيا، أمريكا، فرنسا وألمانيا

بيان	بريطانيا	أمريكا	فرنسا	ألمانيا
الحكومة تعد المعايير المحاسبية	—*	—	×*	×
القطاع الخاص يعد المعايير بإشراف الحكومة	×	×	—	—
تعد المعايير بعد استطلاع آراء الأطراف المختلفة	×	×	×	×
الضرائب تؤثر على المعايير المحاسبية	—	—	×	×
تتأثر المعايير المحاسبية بالدول الأخرى	×	—	×	—
تتأثر المعايير المحاسبية بالمعايير الدولية	×	—	×	×
المعايير المحلية أكثر تفصيلا من المعايير الدولية	×	×	×	—
المعايير المحلية أكثر شمولا من المعايير الدولية	—	×	×	—
المستخدمين الرئيسين ، المستثمرين**	×	×	—	—
المستخدمين الرئيسين ، الدائنين**	×	×	×	×
المستخدمين الرئيسين ، الحكومة**	—	—	×	×

** — تعني عدم انطباق الحالة في البلد المؤشر أمامه ، × تعني انطباق الحالة في البلد المؤشر إزاءه .*

*** تم إضافتها من واقع العرض السابق .*

المصدر : (علاء الدين ، 1993 : 23) بتصرف

5-4: مهنة المحاسبة في الدولِ النامية

نالت معظم الدول النامية استقلالها من الاستعمار الأوروبي خلال السبعين سنةً الأخيرة ولاسيما بريطانيا وفرنسا. وعلى الرغم من اختلاف هذه الدول من حيثِ المساحةِ الجغرافية وعدد السكان ومدى توفر الموارد الطبيعية ودرجة التطور

السياسي والاجتماعي والاقتصادي، لكن ثمة خصائص تمثل قاسماً مشتركاً بين معظمها -إن لم تكن جميعها- فمعظمها دولٌ زراعية ويقطن غالبية سكانها المناطق الريفية، كما تعاني كثير منها اختلالٍ في توزيعِ الدخلِ والثروةِ وانخفاض عرض العملة الأجنبية، وتدني مستوى التعليم لمعظم السكان فضلاً عن القيود المفروضة على الحرياتِ الشخصية فيها، أمّا صناعاتها فهي في المتوسط بدائية (Chandler & Holzer, 1984: 453-454).

ولعل أحد أهم ما تعانيه الدول النامية من مشاكل هو القصور في الجانبِ الإداري والذي يُعزى -إضافةً لأسبابٍ أخرى- إلى عدم توفر المعلومات المتكاملة والموثوق بها، وتعد المعلومات المحاسبية أحد مصادر هذه المعلومات التي تؤدي دوراً مهماً في جميعِ مراحل الخطط التنموية بدءاً من وضعِ خطةِ التنمية مروراً بعمليةِ التنفيذ وحتى مرحلة التقييم (مطر، 1990: 77-79).

5-4-1: واقع مهنة المحاسبة في الدولِ النامية

تعاني الدول النامية نقصاً في المحاسبين المُمْتَهنين، وعدم الاستشعار بأهمية المحاسبةِ فيها. وفي هذا الصددِ يذكر Seiler (1966: 654) أنّ النظرةَ الاجتماعية لمهنةِ المحاسبةِ في الدولِ النامية مازالت متدنية ولا تعامل كمهنةٍ مستقلة، بل تمليها اعتبارات قانونية تجعل البعض ينظر لها كأداةٍ للتهربِ الضريبي.

ويذكر مطر (1990: 84-89) أنّ قصورَ النظم المحاسبية في الدولِ النامية عن تلبيةِ متطلبات التنمية في هذهِ البلدانِ تنبع من خصائص النظم المحاسبية فيها وأهم تلك الخصائص: التبعية، التقلب، خضوع المهنة لهيمنةِ الجهاتِ الرسمية، وضعف التعليم والتدريب المهني.

1. **خاصية التبعية**

تتمثل إحدى خصائص المحاسبة في الدولِ النامية في تبعيتها للمحاسبةِ في الدولِ المتقدمة والتي نجمت بدورها عن: التبعيةِ السياسيةِ لتلك الدول خلال مدة استعمار الدول المتقدمة لها والتبعيةِ الاقتصادية نتاجاً لتعاظمِ النفوذِ الاقتصادي

للدولِ المتقدمة فيها. وفي هذا الإطار يشير Chandler & Holzer (1984: 457) إلى تأثرِ تطبيقاتِ المحاسبةِ في الدولِ الناميةِ بأنظمةِ المحاسبةِ في الدولِ التي استعمرتها، فالدول التي كانت خاضعة للاستعمار البريطاني تأثرت بالأنموذجِ البريطاني في التعليمِ المحاسبي وإعدادِ التقاريرِ المالية وتنظيم مهنة المحاسبة وحسابات الحكومة، وكذلك الحال في الدولِ التي استعمرتها فرنسا أو ألمانيا. ويدعم Briston (1978: 107-108) هذا الطرح بقوله "يظهر التأثير البريطاني في عددٍ من البلدانِ منذ مدة طويلة، فمعظم الأقاليم المستعمرة التي حققت درجةً قويةً من التطورِ الصناعي... تتبع قانون الشركات البريطاني ومتطلبات التدقيق وإعداد التقارير".

وتبدو جوانب التبعية من حيث:

أ. إنّ مناهجَ التعليم المحاسبي مازالت في معظمِ البلدانِ الناميةِ صوراً غير مطورة لمثيلتها في الدول التي استعمرتها (AAA, Committee on International Accounting, 1978).

ب. يؤدي ضعف إمكانات المهنة في الدولِ النامية إلى اعتمادها غالباً للمعايير المتبعة في الدولِ المتقدمةِ من دون الأخذ في الحسبانِ الاختلافات البيئية واختلاف أغراض المحاسبة وطبيعة مستخدمي المعلومات المحاسبية. فالتطبيقات المحاسبية في نيجريا مثلاً تتبع ما كان سائداً في بريطانيا إبان استعمارها لذلك البلد بدءاً من إصدارِ قانون الشركات النيجيري سنة 1958م، حتى تشكيل جمعية المحاسبين النيجيريين وإنشاء معهد المحاسبين القانونيين النيجيريين (Ezejelue, 1976: 71).

ج. يعتمد المهنيون في تلك الدول على الهيئاتِ المهنية في الدولِ المتقدمةِ من حيث التأهيل والتدريب المهني، فيذكر Leliever & Leliever

(1978: 73) أنّ التنظيماتَ المهنية المحاسبية في تلك الدول تتبع ما هو سائد في أوروبا وغالباً بريطانيا. أما Enthoven (1980: 76) فيشير إلى قلة المعاهد المهنية في الدول النامية، كما أنّ المعاهدَ التي تم إنشاؤها تعاني قصوراً في الاهتمام المهني ودعم المؤسسات العامة والخاصة. ليس هذا فحسب بل إنّ مُمَارس المهنة كان يُلزم بأن يحصل على عضويةِ إحدى الجمعيات المهنية البريطانية حتى يصبح ممارساً للمهنـــةِ في بلده (Briston, 1978: 108). وما تزال عضوية هذه الجمعيات سواءا البريطانية أو الأمريكية تحظى بالاعتراف –وربما الأولوية– في ممارسةِ المهنةِ في بعضِ الدولِ النامية إن لم تكن غالبيتها. ولعل هذا ما حدا بالفريق المكلف من الاتحاد الدولي للمحاسبينِ لدراسة المحاسبة في الدول النامية إلى أن يوصي بضرورة إنشاء الهيئات المهنية المستقلة التي سيناط بها إعداد معايير ملائمة لممارسةِ المهنةِ في هذهِ البلدان (IFAC, 1995: 4-5).

د. أسهم وجود فروع لمعظمِ مكاتب المحاسبة الكبرى في الدولِ النامية في هيمنةِ المعايير والمفاهيم المحاسبية للدولِ المتقدمة على المحاسبةِ في الدولِ النامية، وذلك لكبرِ حجم هذه المكاتب وإمكاناتها الكبيرة مقارنةً بغالبيةِ شركات المحاسبة في البلدانِ النامية التي هي "عبارة عن عمليات موظف واحد" على حد قول Enthoven (1983: 116).

ه. تزايد النفوذ الاقتصادي للشركاتِ متعددة الجنسية، مما مكنها من فرضِ نظمها المحاسبية على فروعها في الدولِ النامية، وفي هذا الصدد يذكر Hove (1986: 83 و 91) أنّ تلك الشركاتَ تعد القناة الرئيسة لنقلِ المحاسبة وأصناف التكنولوجيا الأخرى بهدفِ إفادة البلدان النامية، بيد أنّ حقيقةَ هذا النقل هو خدمة مصالح الأعمال الدولية، فلقد كانت –ولا

تزال- دوافع هذه الشركات هو توسيع أعمالها عبر الدولِ على أملِ تعظيم ثروة حملة الأسهم في الأقطارِ المتقدمة، كما أنّ المساعداتَ الاقتصادية والقروض التي تقدمها المنظمات الدولية مثل البنك الدولي وصندوق النقد الدولي تؤدي إلى نقلِ التطبيقات المحاسبية من البلدانِ المتقدمة إلى البلدانِ النامية، فالأموال التي تقدمها تلك المنظمات تعود ملكيتها للمستثمرين في البلدانِ المتقدمة الذين يطلبون بيانات دورية وفقاً للتطبيقاتِ المحاسبية السائدة في بلدانهم حتى يفهموها.

وقد أسفرت هذه التبعية عن عدم ملاءمة النظم والمعايير المحاسبية في كثيرٍ من الجوانب لبيئةِ الدول النامية، فضلاً عن اشتمالها على جوانب قصور النظم المحاسبية في الدولِ المتقدمة.

وبالرغم من وجاهة الطرح السابق، ففي تقديرنا أن لاضير من اقتباس الجوانب الملائمة من الأنظمةِ المحاسبية في الدولِ المتقدمة وتطبيقها في الدولِ النامية أوتكييفها بما يتفق مع الظروف البيئية في هذهِ الدول ولو كإجراءٍ مرحلي، كما أنّ إنشاء IASC (حالياً IASB) وانتشار المعايير التي تصدرها قد يسهم في حلِ مشكلة التبعية، إذ بدأت تلك اللجنة في مراعاةِ ظروف الدولِ النامية عند إعدادِ معاييرها. وفي هذا الإطـــار يشـــير Cairns (1990: 83-84) إلى إعداد المعيار (29) المتعلق بإعدادِ القوائم المالية في اقتصاديات التضخم الجامح استجابة لمتطلبات دول أمريكا اللاتينية، كما قام IASB بإعدادِ معايير تتعلق بالأنشطةِ الزراعية والصناعات الإستخراجية كونهما نشاطين مهمين في معظمِ الدولِ النامية، وكذا إعدادِ معيار يعالج العائد لكلِ سهم.

2. خاصية التقلب

تتصف النظم المحاسبية في تلك الدول بعدمِ الثبات بسبب التقلباتِ السياسية التي تشهدها. وفي هذا الجانب تذكر تجربتي مصر وإندونيسيا، وقد سبق الإشارة

لتجربةِ مصر في الفصل الثاني، أمّا إندونيسيا فكانت قد تبنت الأنموذج الهولندي في المحاسبةِ نتاجاً لخضوعها لاستعمارِ ذلك البلد، ثم ما لبثت أن تحولت إلى الأنموذج الأمريكي بعد تغير توجهاتها الاقتصادية من الاقتصادِ المخطط إلى الاقتصادِ المفتوح وتزايد اعتمادها على المساعداتِ المالية الأمريكية (Briston, 1978: 111-113).

3. خضوع المهنة لهيمنةِ الجهات الرسمية

ويعود ذلك إلى افتقارِ المهنةِ في تلك الدول للمقوماتِ التي تجعلها قادرةً على تطويرِ نفسها بنفسها، فضلاً عن عدمِ وجود هيئات مهنية في بعضِها. وبالرغم من منطقية هذا المبرر، فإنّ هيمنة الجهات المذكورة يؤدي إلى إصدار المعاييرَ المحاسبية بقوانين، مما يجعلها قليلة المرونة في الاستجابةِ للتغيراتِ البيئية، وبالتالي ينصب جلّ اهتمام المهنيين في تلك الدول نحو التحقق من اتفاق القوائم المالية مع القوانين أكثر من اهتمامهم بمراعاةِ الإفصاح الملائم لمستخدمي تلك القوائم الآخرين كالمستثمرين والمقرضين.

ولذلك فهنالك اتجاه متزايد نحو تقليص هيمنة الجهات الرسمية على مهنةِ المحاسبة سواء من حيث تكوين الهيئات المهنية، أو إعداد المعايير التي تحكم المهنة.

4. ضعف التعليم والتدريب المهني

تعاني الدول النامية ضعفاً في التدريب المهني إذ يتم التركيز على الجانبِ الأكاديمي أكثر من التطبيقي نتاجاً لقلةِ المؤسسات التي تُعنى بالتدريب، وقلة التعاون بين الجامعاتِ والهيئات المهنية، فضلاً عن قلةِ تعاون الشركات والهيئات مع الجامعات في تدريب الدارسين أثناء مدة الدراسة.

ولقد أشار تقرير الفريق المكلف من الاتحادِ الدولي للمحاسبين السالف الذكر إلى أنّ التعليمَ المحاسبي في هذهِ الدولِ يعاني جوانب قصور كثيرة منها، عدم تحديد المحتوى النظري ومستوى التدريب الفني لبرامجِ التعليم المحاسبي بشكلٍ دقيق، كما

لا تتوافر نسخ منقحة للكتبِ والمجلات الأجنبية، زيادة على عدمِ وجود المعلمين المؤهلين وتدني أجورهم، فضلاً عن تقديمِ المواد التعليمية بلغةٍ غير اللغة المحلية (IFAC , 1995: 10-17).

كما كشفت الدراسة التي أجرتها لجنة الخبراء الحكوميين التابعة للأمم المتحدة (ISAR) عن مهنةِ المحاسبة في القارةِ الأفريقية عن نقصٍ كبيرٍ في المحاسبين المؤهلين إذ لم يصل عددهم في كل دولة من الدول التي شملتها الدراسة عن (50) محاسباً (مطر، 1988: 14).

وبناءً على ما تقدم يمكن القول أنّ مستوى التعليم والتدريب المهني في الدولِ النامية متواضع، ويركز على الجانب الأكاديمي أكثر من التطبيقي.

2-4-5: المعايير المحاسبية في الدولِ النامية

تمت الإشارة إلى تدني مكانة المحاسبة في الدولِ النامية، "فمن وجهة النظر العامة لا تزيد المحاسبة عن مستوى مسك الدفاتر وإن كانت المراجعة مطلوبة فتعد مصدراً للإزعاج" (Leliever & Leliever, 1978: 73)، وما المعايير إلاّ جزء من هذهِ الحالة، فالقوانين تحدد الحد الأدنى من المتطلبات. ويشير Enthoven (1979: 81) إلى هذا الجانب بقوله "إنّ التطبيقاتِ المحاسبية قد تأثرت بشكلٍ كبير بمتطلبات قوانين الشركات واللوائح القانونية والضريبية". وفي الغالبِ لا تحوي هذه القوانين سوى الحد الأدنى من المتطلبات أما الجوانب التفصيلية فتتركها للأعراف السائدة، وهذه بدورها تأتي من اتباع المعايير الموجودة في دولٍ متقدمة كتلك المنقولة عن الدولِ الاستعمارية. ويؤكد هذا Linowes (1969: 18) عندما يذكر أنّ المعاييرَ الأمريكية تطبق بشكلٍ اختياري من قبلِ المحاسبين في معظمِ الدولِ النامية.

وفضلاً عمّ ذكر من سلبياتِ التبعيةِ على الـدولِ الناميـة، يذكر Ndubizu (1984: 184) أنّ اعتمادَ معايير الدول المتقدمة قد يثبط الاستثمارات في الدول النامية، فالمعايير المتعلقة بالعملاتِ الأجنبية المعدة من قبلِ هيئاتِ وضع المعايير

في أمريكا وبريطانيا وكندا تشجع الشركات متعددة الجنسية على تمويلِ عملياتها الأجنبية من خلالِ القروض المحلية، مما يحد من تدفق الأموال الأجنبية بشكلٍ مباشرٍ إلى هذه الدول. كما أنّ الدولَ النامية التي بدأت في إعدادِ معاييرها المحلية غالباً ما تعتمد على المعايير الأجنبية دون النظر لمدى ملاءمتها للبيئةِ المحلية (Enthoven, 1985: 208)، أو قد تعد على أساسِ المعايير الدولية.

وتجدر الإشارة إلى أنّ هناك بارقة أمل فيما يتعلق بوضع المعايير المحاسبية خاصة، ومهنة المحاسبة عامة في الدولِ النامية، إذ بدأت في التطورِ، بل لقد وصلت إلى مستوى جيد في بعضها كالهند وباكستان، كما يذكر Enthoven (1985: 209) أنّ هنالك جهوداً تبذل في إضفاء الطابع المحلي Localism على المهنةِ في كثيرٍ من الدولِ النامية، فتعد التشريعات والقوانين وأنظمة التسجيل المحلية، وغالباً هيأة محلية للمحاسبين وهيئة لتسجيل المدققين تحت إشرافٍ مباشرٍ أو غير مباشر من هيئةٍ حكومية. ليس هذا فحسب بل إنّ انعقادَ الندوات والمؤتمرات العلمية لمناقشةِ أوضاع المهنة ومعاييرها في أكثرِ من دولةٍ نامية سيسهم في الارتقاء بمستواها، فضلاً عن نمو أسواق الأوراق المالية ومطالبتها للشركات المسجلة أسهمها فيها بمزيدٍ من الإفصاحِ المحاسبي.

وقد بدأت معظم الدول النامية بتبني IFRS، وأخرى بدأت تعد معاييرها بنفسها وبالرغم من اعتمادها على IFRS أو معايير دول أخرى لكنها في تقديرنا خطوة في اتجاه إعدادِ معايير أكثر استقلالية، ويبين الجدول رقم (5-2) بعض الدول العربية -كجزءٍ من الدول النامية- التي تعتمد المعايير المحاسبية الدولية، أو تلك التي تعد معايير محاسبية محلية.

جدول رقم (5-2) يبين مقارنة بعض الدول العربية
فيما يخص المعايير المحاسبية

الدولة	تعتمد IFRS	لديها معايير محلية	لا تعتمد معايير محددة	أعضاء IASB & IFAC	لديها جمعيات مهنية محلية
المغرب	×	—	×*	×	×
الجزائر	—	×	—	—	×
تونس	—	—	×	×	×
ليبيا	—	—	×	—	×
السودان	×	—	—	—	×
مصر	—	×	—	×	×
لبنان	×	—	—	×	×
سوريا	×	—	—	×	×
الأردن	×	—	—	×	×
السعودية	—	×	—	—	×
الكويت	×	—	—	×	×
قطر	×	—	—	×	×
الإمارات	×	—	—	×	×
البحرين	×	—	—	×	×
عمان	×	—	—	×	×

** — تعني عدم انطباق الحالة في البلد المؤشرة أمامه، × تعني انطباق الحالة في البلد المؤشرة إزاءه.*

المصدر: (علاء الدين، 1993: 24) .

ويبين الجدول السابق أنَ بعض الدول العربية تعتمد المعايير الدولية، وبعضها لا تعتمد معايير محددة، أما اثنتين منها فقد بدأتا في إعدادِ معاييرها المحلية هنّ مصر والسعودية، ليس هذا فحسب بل إنّ السعوديةَ قد حددت أهداف المحاسبة

المالية في القرارِ الذي أصدرته وزارة التجارة السعودية برقم (692) لسنةِ 1985م والمتعلق بمعاييرِ المراجعةِ وأهداف ومفاهيم المحاسبة، وقد تحددت أهداف المحاسبة في هذا القرار بتقديمِ المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات، قياس دخل المنشأة، تقييم مقدرة المنشأة على توليدِ التدفقات النقدية، وتوفير المعلومات اللازمة عن مصادرِ واستخدامات أموال المنشأة، وفي عام 2012م أقرت السعودية التحول التدريجي لتطبيق IFRS مع إلزامها للشركات السعودية بتطبيق IFRS على أية حالة لا تنطبق عليها المعايير السعودية وقد ألزمت الشركات السعودية بتطبيق IFRS بدءً من العام 2018م للشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية و 2019م للشركات الغير مسجلة.

وإذا كانت المقارنة مقصورة على عددٍ قليلٍ من الدولِ التي وردت في الجدولِ السابق، فإنّ دولاً أخرى قد بدأت في إعدادِ معاييرها المحلية مثل العراق من خلالِ مجلسِ المعايير المحاسبية، والكويت من خلالِ القرارات الوزارية التي تغطي جزءا من المعاييرِ المحاسبية والصـــادرة في سنةِ 1987م، وحالياً تطبق معظم الشركات الكويتية IFRS.

ونخلص إلى أنّ المحاسبةَ في الدولِ الناميةِ ما تزال بحاجةٍ إلى مزيدٍ من الجهد كي تؤدي الدور المطلوب منها لخدمةِ أهداف التنمية وخدمة المستثمرين بالرغم من الجهود القيمة التي بذلتها بعض هذه الدول، ولعل هذا ما يقود إلى تسليط الضوء على وضع هذه المهنة في اليمن كدولةٍ نامية.

5-5: مهنة المحاسبة في اليمن

نُظِمَتْ مهنة المحاسبة في اليمن بشكلٍ رسمي عقب صدور القانون رقم (99) لسنةِ 1976م والذي اشتمل على بعض المتطلبات من المحاسب القانوني والتي

تصب في اتجاه تطوير المهنة، وقبل هذا التاريخ كان هناك بعض المحاسبين غير اليمنيين، يقومون بمعظمِ الأعمال المحاسبية في البلد. وقد صدر قانون جديد لتنظيمِ المهنة بعد قيام الوحدة اليمنية هو القانون رقـم (31) لسنة 1992م والذي ألغي بالقانون رقم (26) لسنة 1999م.

وسيتم مناقشة وضع مهنة المحاسبة في اليمنِ من خلالِ التعرض لمتطلبات تنظيم المهنة، المنظمات والهيئات المشرفة على المحاسبة، التعليم المحاسبي، المعايير المحاسبية، معايير التدقيق والسلوك المهني، وهدف القوائم المالية ومستخدميها الرئيسين.

كما صدر قانون الشركات رقم (106) لسنة 1976م والذي ألغي بالقانون رقم (34) لسنة 1991م، وهذا بدوره ألغي بالقانون رقم (22) لسنة 1997م والذي عدل بالقانون رقم (15) لسنة 1999م والقانون رقم (2) لسنة 2004م. وينظم القانون المذكور أعمال الشركات التجارية والصناعية والخدمية حكومية كانت أم خاصة أو مختلطة، مشتملاً على بعض المتطلبات المحاسبية التي سبق تناولها في الفصل السابق عند مقارنة المعايير المحاسبية الدولية مع التشريعات المحاسبية اليمنية.

أمّا النظام الضريبي ذو الصلة الوثيقة بالمحاسبة فإنّ القانون رقم (8) لسنة 1961م يعد أول قانون صدر في جنوب اليمن سابقاً، وفي الشمال صدر القانون رقم (1) لسنة 1967م لفرض ضريبة كسب العمل، والقانون رقم (11) لسنة 1972م بشأن ضريبة الأرباح التجارية والصناعية والقانون رقم (4) لسنة 1986م بشأن ضريبة العقارات، وبعد توحيد شطري اليمن في 22 مايو (أيار) صدر القانون رقم (31) لسنة 1991م بشأن ضرائب الدخل الذي ألغى القوانين السابقة كافة وشملها في قانون موحد للدخل (الربيدي، 1998: 89-90). وقد جرى للقانون رقم (31) لسنة 1991م تعديلات في سنة 1999م. كما صدر قانون جديد للضرائب عام 2010م وعدل عام 2020م.

وبخصوص النظام المصرفي فلم ينشأ وفقاً للمفاهيم الحديثة إلاّ عقب قيام ثورة 26 سبتمبر 1962م، وظهر بشكل ملموس بعد سنة 1970م على الرغم من إنشاء البنك اليمني للإنشاء والتعمير في 1962/10/28م في شمال اليمن سابقاً وبنك الجنوب العربي في نوفمبر سنة 1966م في جنوب اليمن سابقاً، وقد أنشأت لجنة النقد اليمنية في 3 فبراير (شباط) سنة 1964م كمؤسسة تعنى بإدارة العمليات المصرفية في شمال اليمن حتى حل محلها البنك المركزي اليمني في 27 يوليو (تموز) 1971م بموجب القانـــون رقـــم (4)، وكذلك صدور قانون البنوك رقم (8) لسنة 1972م، وفي جنوب اليمن تكونت مؤسسة النقد للجنوب العربي بموجب القرار رقم (10) لسنة 1964م حتى سنة 1969م عندما صدر قانون التأميم رقم (37) الذي قضى بدمج جميع البنوك في بنك واحد هو البنك الأهلي لليمن الجنوبي وكذا إنشاء هيئة للمصارف، وفي سنة 1972م أسس مصرف اليمن بموجب القانـــون رقـــم (26) لسنة 1972م الذي يقوم بأعمال البنك المركـــزي (الربيدي، 2000: 32-34).

وبعد قيام الوحدة اليمنية تم دمج مصرف اليمن في الجنوب مع البنك المركزي في الشمال في مؤسسة مصرفية واحدة أطلق عليها البنك المركزي بموجب قانون البنك المركزي رقم (21) لسنة 1991م، كما صدر قانون البنوك رقم (36) لسنة 1991م الذي ينظم أعمال البنوك العاملة في اليمن (الزبيدي، 2000: 34)، وقد سبق تناول المتطلبات المحاسبية في قانون البنوك المذكور في الفصل السابق.

كما صدر النظام المحاسبي الموحد بموجب قرار مجلس الوزراء رقم (31) لسنة 1978م، والذي يهدف إلى توحيد أسلوب العمل المالي والمحاسبي في مؤسسات وشركات القطاعين العام والمختلط، وعلى الرغم من عدم إجراء أي تعديل عليه حتى اليوم إلاّ أنّ هناك دراسات بهذا الخصوص لكنها لم تر النور بعد.

5-5-1: تنظيم مهنة المحاسبة

5-5-1-1: المتطلبات العلمية

تمثل درجة البكالوريوس في المحاسبةِ الحد الأدنى من المتطلباتِ العلمية للحصولِ على إجازةِ مزاولة مهنة المحاسبة في اليمن (قانون المحاسبين القانونيين، 1999: مادة 5). وفي تقديرنا أنّ المشرع قد قصد الصواب عندما حصر منح إجازة مزاولة المهنة على تخصص المحاسبة فقط دون غيرهم بعكس ماكان الحال عليه في القانون السابق الصـــادر سنة 1992م الذي كان يسمح للمتخصصين في إدارة الأعمال أو المالية العامة بمزاولة المهنة.

5-5-1-2: الخبرة العملية

يشترط فيمن يرغب بالحصولِ على إجازةِ ممارسة المهنة أن يكون لديه خبرة لاحقة للمؤهل في مجال المراجعة وتدقيق الحسابات أو التدريس لدى إحدى الكليات أو المعاهد العليا في مجال المحاسبة والمراجعة، وتختلف مدة الخبرة حسب الشهادة العلمية ومدى اتصال أو تقطع المدة المذكورة، ويستثنى من شرط مدة الخبرة المطلوبة المحاسبين الحاصلين على زمالةِ أحد معاهد أو جمعيات المحاسبين القانونيين المعتمدة عربياً أو دولياً (قانون المحاسبين القانونيين، 1999: المادة 5).

5-5-1-3: الامتحانات المطلوبة

أشار قانون المحاسبين القانونيين إلى ضرورةِ اجتياز المتقدم لنيل إجازة مزاولة مهنة المحاسبة الامتحان المقرر قبل حصوله على إجازةِ ممارسة المهنة، وقد أستثنى من شرط الامتحان حملة الدكتوراه تخصص محاسبة، وتقوم لجنة المحاسبين القانونيين بدراسة الطلبات المقدمة والوثائق المرفقة بها وتقييمها خلال مدة ثلاثين يوماً في ضوء متطلبات هذا القانون ورفع توصياتها لوزير التموين الذي له الحق في إصدارِ إجازات ممارسة المهنة. ويحق لمن رُفِضَ طلبه التقدم بطلبٍ

جديدٍ بعد مضي سنة من تاريخ الرفض (قانون المحاسبين القانونيين، 1999: المـواد 5، 7 فقرة هـ و21).

ولم يحدد القانون طبيعة الامتحانات هل هي تحريرية أم شفوية، وقد دأبت اللجنة على إجراء مقابلات شفوية مع المتقدمين لنيل هذه الإجازة، ويجدر التنويه إلى قيام لجنة المحاسبين بالتعاون مع جمعية المحاسبين القانونيين والجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة والجامعات اليمنية بإعداد امتحانات تحريرية تناظر ما يتم في الكثير من البلدان.

وتجدر الإشارة إلى أنّ القانون المذكور قد أجاز إلغاء إجازة المحاسب إذا دأب على مخالفة أحكام القانون، أو فقد شرط من شروط منح الإجازة، أو إذا زاول المهنة بعد حصولة على الترخيص ولم ينتسب إلى جمعية المحاسبين القانونيين خلال ثلاثة أشهر من تاريخ صدور الترخيص، أو توقف عن مزاولة المهنة لمدة لا تقل عن ثلاث سنوات متتالية (قانون المحاسبين القانونيين، 1999: المادة 68). ولا نرى جدوى من إلغاء الإجازة لمجرد التوقف عن مزاولة المهنة لمدةٍ زمنيةٍ معينة، فالإجازة تصبح بمثابة حق للحاصلين عليها ولا يجوز سحبها إلاّ في حالة الإخلال بالجانبِ الأخلاقي أو المهني.

5-5-2: الجهات والمنظمات المشرفة على المحاسبةِ في اليمن

إذا ما أُخذ في الحسبانِ قيام وزارة المالية بتنفيذ والإشراف على القانون المالي رقم (8) لسنة 1990م وتعديلاته لسنة 1997م من حيث إعدادها للموازنةِ العامةِ للدولة، وتنفيذ هذه الموازنة، فإنّه يمكن القول إنّ أهم الجهات المشرفة على تنظيمِ مهنة المحاسبة تتمثل في:

5-5-2-1: الجهاز المركزي للرقابةِ والمحاسبة

أنشئ الجهاز بموجب القانون رقم (39) لسنةِ 1992م، ويهدف الجهاز إلى تحقيق رقابةٍ فعالةٍ على الأموالِ العامة، والمساهمة في تطويرِ أداء الوحدات

الخاضعة لرقابته، فضلاً عن المساهمةِ في تطويرِ ورفع مستوى أداء مهنة المحاسبة والمراجعة، ويراجع الجهاز حسابات وأداء الوحدات الحكومية والمؤسسات والشركات العامة والمختلطة بوساطة موظفيه، كما قد يعين مراقبي حسابات خارجيين لمراجعةِ حسابات هذه الوحدات (قانون الجهاز المركزي للرقابةِ والمحاسبة، 1992:المواد 4، 11،6،5 فقرة 11). والملحوظ قيام الجهاز بدورهِ في الرقابةِ على الأموالِ العامة، لكنه لم يقم حتى الآن بأي دورٍ يذكر فيما يتعلق بالرقابةِ على الأداء. وفيما يتعلق بتطوير المهنة فقد كلف الجهاز شركة آرثر أندرسن بدراسةِ وتقييم مهنة المحاسبة والمراجعة في اليمنِ تم إنجازها سنة 1996م، كما دعا الجهاز الجهات ذات العلاقة بالمحاسبةِ لحضورِ ندوةً لمناقشةِ نتائج الدراسة المذكـــورة سنة 1997م، وسيجد القارئ بعض ما تضمنته الدراسة المذكورة وبعض توصيات الندوة بقدر تعلقها بكل فقرة على حدة.

5-5-2-2: لجنة المحاسبين القانونيين*

تعنى اللجنة بدراسةِ طلبات المتقدمين لنيلِ إجازة ممارسة المهنة وإجراء الامتحانات المقررة لهم، وكذا العمل على تطوير المهنة بالتنسيق مع جمعية المحاسبين اليمنيين (قانون المحاسبين القانونيين، 1999: مادة 21 الفقرات 1، 2، 3، 4). ويبدوا من خلالِ قراءة نصوص القانون المذكور أنّ سلطةَ اللجنة لا تعدوا أن تكون سلطة استشارية، بيد أنّ الواقع يظهر أنّ اللجنةَ تكاد تكون هي المسؤولة عن منح إجازات الممارسة ولا يقوم الوزير سوى بالتوقيعِ على القرارِ الوزاري بمنحِ الإجازة من دون الخوض في أية مناقشات مع اللجنة، ويعد هذا جانباً مشرقاً في عملِ اللجنة، في تقديرِنا، ومع ذلك فلم يتبين للجنةِ أي إنجازات فيما يتعلق بتطويرِ المهنة، وإن كان النص القانوني قد يوحي بمستقبلٍ جيدٍ للمهنةِ لاعتراف

* يتم استخدام ألفاظ المحاسب القانوني، المراجع، المدقق، مراقب الحسابات بنفس المعنى كونهـــا قد وردت في التشريعات المحاسبية اليمنية بالمعنى ذاته.

المشرع بدورِ جمعية المحاسبين في جانبِ تطوير المهنة. وعلى الرغم من أنّ القانون السابق الصادر سنة 1992م كان قد أعطى اللجنة حق التحقيق مع المحاسبين القانونيين في المخالفات المنسوبة لهم (قانون المحاسبين القانونيين، 1992: مـــادة 19 الفقرة ج)، فإنّ القانون الجديد قد أحال عملية التأديب إلى مجلس تأديب (قانون المحاسبين القانونيين، 1999: مادتي 67و 68) ومع ذلك فلم يتم تشكيل هذا المجلس ولم يسمَ أعضائه.

ويرأس اللجنة وكيل وزارة التموين وينوب عنه رئيس جمعية المحاسبين القانونيين، كما تضم في عضويتها رئيس قسم المحاسبة في أحد الجامعات اليمنية يختاره المجلس الأعلى للجامعات، وممثلاً عن جهازِ الرقابةِ والمحاسبة يختاره رئيس الجهاز على ألاّ تقل درجته الوظيفية عن مدير عام، وممثل عن مصلحة الضرائب يختاره رئيس المصلحة لا تقل درجته عن مدير عام ومحاسباً قانونياً تختاره جمعية المحاسبين القانونيين ومدير عام الإدارة المختصة بالوزارة (قانون المحاسبين القانونيين، 1999: مادة 19).

5-5-2-3: جمعية المحاسبين اليمنيين

أنشأت سنة 1987م لتضم في عضويتها المحاسبين المجازين وغير المجازين لتشمل بذلك كل العاملين في حقلِ المحاسبة. وقد هدفت الجمعية إلى تطويرِ معايير المحاسبة والمراجعة، وآداب السلوك المهني، وتقديم الخدمات للمجتمع والاقتصاد المحلي، وزيادة ثقة المستثمر بالمحاسبة (آرثر أندرسن، 1996، الشريحة السادسة:1).

5-5-2-4: جمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين

أنشأت الجمعية سنة 1993م إعمـــالاً للمـــادةِ (11) مـــن قانونِ المحاسبين القانونيين رقم (32) لسنة 1992م التي تنص "بعد الحصول على الترخيصِ... يعتبر المحاسب القانوني عضواً في جمعيةِ المحاسبين القانونيين... الخ". وقد أكد

القانون الجديد على وجوب عضوية المحاسبين القانونيين في هذه الجمعية وعدم جواز مزاولة المهنة دون إكتسابه عضويتها، كما أعطاها القانون الصفة الاعتبارية والذمة المالية المستقلة وأناط بها المساهمة في تطوير مهنة المحاسبة (قانون المحاسبين القانونيين، 1999: مادة 19). وبذلك فهي تضم في عضويتها المحاسبين المجازين فقط، وتشبه أهدافها أهداف جمعية المحاسبين اليمنيين.

وبالنظرِ لحظرِ وزارة الشؤون الاجتماعية والعمل لإنشاء جمعيتين بأهدافٍ متشابهة، كما أنّ إلزامَ القانون للمحاسبين القانونيين بالانتساب في جمعيةِ المحاسبين القانونيين كما سبق ذكره قد أدى إلى حلِ جمعيةِ المحاسبين اليمنيين، ومع ذلك فإننا نرى إعادة إنشاء تلك الجمعية مع تغيير أهدافها لتركز على المحاسبة الإدارية والتدقيق الداخلي. وقد تم إنشاء جمعية المدققين الداخليين اليمنية فعلياً عام 2001م.

ولم نجد مؤشراً عملياً دالاً على قيامِ أي من الجمعيتين بأي نشاط في سبيلِ إعداد معايير للمحاسبةِ أو المراجعة، وإن كانت جمعية المحاسبين اليمنيين قد حازت على عضوية الاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب، وبعد حلها انتقلت العضوية إلى جمعيةِ المحاسبين القانونيين اليمنيين. ويعود ذلك في تقديرِنا إلى عدمِ توفر الإمكانات المادية الكافية فالاشتراكات التي يقدمها الأعضاء زهيدة جدا، كما أنّ دعمَ الدولة والمؤسسات والشركات المستفيدة من خدماتِ المحاسبة كان –ولا يزال– دون المستوى المرجو إن لم يكن منعدماً.

ونتاجاً لقصورِ الجهات المشرفة على مهنةِ المحاسبة في القيامِ بالعملِ المبتغى منها، أوصت دراسة آرثر أندرسن (1996، الشريحة السادسة: 3–5) بتأسيس مجلس أعلى للمهنة يضطلع بإعدادِ معايير للمحاسبةِ والمراجعة، وضوابط الالتزام بأخلاقياتِ المهنة، والالتحاق بها، ومنح الإجازات للمحاسبين القانونيين... الخ.

5-5-2-5: المجلس الأعلى لمهنة المحاسبة والمراجعة

استجابةً لتوصيات الدراسة المذكورة وتوصيات الندوة التي عقدها الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة سنة 1997م فقد جاء القانون رقم (26) لسنة 1999م

بشأن مهنة تدقيق ومراجعة الحسابات في المواد (62، 63، 64) ليؤكد على وجوب إنشاء مجلس أعلى لمهنة المحاسبة والمراجعة ذو شخصية اعتبارية مستقلة ويعنى بتطوير مهنة المحاسبة دون تحديد عدد أعضائه والجهات الذين يمثلونها وأناط بالجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة العرض لرئيس الجمهورية بالأعضاء الذين يمثلون الجهات ذات الاختصاص بمهنة المحاسبة.

ولم يتم تشكيل المجلس حتى اليوم، بيد أنّه إذا ما تم إنشاء المجلس فستُعد خطوةً في الاتجاه الصحيح لتطويرِ المهنةِ ومعاييرها كون المجلس سيشتمل على لجانٍ تساعده في أداء المهام المناطة به مثل لجنة معايير المحاسبة ولجنة معايير المرجعة ولجنة منح إجازاتِ المزاولة... الخ، مع تحفظنا على تشكيلةِ المجلس التي كانت دراسة آرثر أندرسن قد اقترحتها إذ يصل ممثلي القطاع العام إلى (11) عضواً* في حين لا يزيد عدد ممثلي القطاع الخاص عن ستةِ أعضاء بما فيهم ممثل الأكاديميين هذا من ناحية، من ناحيةٍ أخرى تضم تشكيلة المجلس رؤساء بعض الجهات كرئيس الجهاز ورئيس مصلحة الضرائب، وهؤلاء قد تحول كثرة مشاغلهم دون إعطاء المجلس الوقت الكافي لتفعيلِ أعماله. وفيما يتعلق بلجنةِ معايير المحاسبة فإنّه بالنظرِ لأهمية المعايير المحاسبية وتأثيرها في أطرافٍ مختلفة فنرى أن تُشكّلُ من الجهاتِ ذات العلاقة وذوي الخبرات والكفاءات مثل الجهات المهنية، الجهاز المركزي للرقابةِ والمحاسبة، مصلحة الضرائب، الغرف التجارية والصناعية، وزارة التموين والتجارة، وأساتذة المحاسبة في الجامعات على أن تعطي الاستقلال الكامل في إعدادِ المعايير أو أعتماد IFRS، كما أوصت الندوة التي عقدها الجهاز والسالفة الذكر بأن يتم إعداد وإقرار قواعد المحاسبة من قبلِ الجهاتِ المذكورة سلفاً.

* ممثلو القطاع العام هم: رئيسِ الجهاز ووكلاء الجهاز الثلاثة، نائب وزير المالية واثنين من وكلاء الوزارة، وكيل وزارة التموين، وكيل محافظ البنك المركزي، رئيس مصلحة الضرائب، ووكيل وزارة التخطيط، أمّا ممثلو القطاع الخاص فهم: أحد أساتذة المحاسبة، رئيس جمعية المحاسبين القانونيين، رئيس جمعية المحاسبين الإداريين (بعد إنشائها)، واثنان يمثلان الغرف التجارية والصناعية، رئيس جمعية الاقتصاديين (آرثر أندرسن، 1996، الشريحة السادسة: 4).

5-5-3: التعليم المحاسبي

5-5-3-1: المدارس والمعاهد والكليات المحاسبية

أفضت الاستثمارات المتزايدة في السبعينياتِ من القرن العشرين إلى الحاجةِ إلى المحاسبين بشكلٍ أكثر من ذي قبل. وقد افتتحت أول ثانوية تجارية في بدايةِ السبعينيات من القرن الماضي في صنعاء. وحالياً يوجد عدد من الثانوياتِ التجارية في كلٍ من صنعاء والحديدة وتعز (الزعيم، 1994: 33)، كما توجد ثانويات تجارية في كلٍ من عدن والمكلا. ويقتضي الحصول على شهادة الثانوية التجارية اجتياز ثلاث سنوات دراسية بعد مرحلة التعليم الأساس.

كما يوجد المعهد الوطني للعلوم الإدارية، الذي تعد المحاسبة أحد التخصصات الرئيسة التي يُدَرِسُهَا. ويمنح المعهد دبلوم بعد اجتياز الطالب امتحانات أربعة فصول دراسية لمدةِ سنتين. ويتطلب الالتحاق بهذا المعهد الحصول على شهادةِ الثانوية التجاريةِ أو العامة. كما يقدم المعهد برنامجاً للحصولِ على دبلومٍ عالٍ في المحاسبة لمدةِ سنة بعد الجامعة.

أمّا بشأن التعليم الجامعي، فقد أنشأت كلية التجارة والاقتصاد بجامعةِ صنعاء، وكذا كلية الاقتصاد والإدارة بجامعةِ عدن، وتمثل المحاسبة تخصصاً رئيساً في هاتين الكليتين. وفي الآونة الأخيرة افتتحت جامعات جديدة في عددٍ من محافظاتِ الجمهورية يضم بعضها أقساماً للمحاسبة هي، الحديدة، تعز، إب، حضرموت، عمران، ذمار، البيضاء، حجة ومأرب فضلاً عن وجود هذا التخصص في عددٍ من الجامعاتِ الخاصةِ التي تجاوز عددها عن خمسين جامعة.

ويتطلب الالتحاق بهذه الكليات الحصول على شهادةِ الثانوية العامة، وتمنح هذه الكليات بكالوريوس في المحاسبة بعد أن يجتاز الطالب امتحانات ثمانية فصول دراسية لمدةِ أربع سنوات. ويجدر التنويه إلى أنّ المحاسبةَ قد واجهت مشكلة -كما هو حالها في معظمِ الدول النامية- تتمثل في عدم عدها كمهنة من قبل كثيرٍ من السكان، إذ كانوا -وما زالوا- يفضلون دراسة بعض الحقول كالطبِ والهندسة...

الخ، ولذلك لم يجذب حقل التعليم المحاسبي إلا القليل من المتفوقين في الثانوية العامة.

5-5-3-2: الهيئة التدريسية

يحمل أعضاء الهيئة التدريسية في المعهد الوطني للعلوم الإدارية دكتوراه أو ماجستير في مختلف التخصصات التي يقدمها المعهد. أمّا الكليات فيتطلب من أعضاء هيئة التدريس في قسم المحاسبة أن يحملوا شهادة دكتوراه في المحاسبة، وإن كان قسم المحاسبة في كلية الاقتصاد بجامعة عدن ومعظم الجامعات الأهلية يسمح لحملة الماجستير بتدريس مواد محاسبية ضمن برنامج القسم. وتذكر دراسة آرثر أندرسن (1996، الشريحة الرابعة: 21) من واقع دراسة مؤهلات أعضاء الهيئة التدريسية فإنّ قسمي المحاسبة بجامعتي صنعاء وعدن يتميزان بنوعية جيدة من المدرسين، كونهم خريجي جامعات جيدة ولها سمعتها العلمية المتميزة مما يعطي لهما ميزة لتطوير وتحسين عملية التعليم المحاسبي. بيد أنّ عدد هؤلاء المدرسين لا يتناسب مع الأعداد الكبيرة للطلبة الملتحقين بهذين القسمين. أمّا الكليات الجديدة سواء أكانت الحكومية أم الخاصة فلا يوجد فيها هيئة تدريس متخصصة في المحاسبة بشكل كاف، ولذا تعتمد على أساتذة المحاسبة في جامعتي صنعاء وعدن وبعض الأساتذة غير اليمنيين وإن كانت في الآونة الأخيرة قد بدأت في إعداد كوادرها الخاصة بها.

وعلى الرغم من الحاجة المتزايدة لأساتذة المحاسبة في الجامعات اليمنية، فيمكن القول بأنّه أصبح في البلد كادر لتدريس المحاسبة يحمل معظمهم درجة الدكتوراه ولدى معظمهم خبرة واسعة كمدرسين أو كمهنيين، ومع ذلك فإنّ عدم توفر الوسائل التدريسية بشكل كاف يجعل عملية التدريس غير فعاله، كقصور المنهج الدراسي الذي سيتم الإشارة إليه في الفقرة التالية، وكذلك زيادة عدد الطلاب بشكل كبير، وتواضع المكانة المادية والمعنوية للأستاذ. وتحدد دراسة آرثر أندرسن

(1996، الشريحة الرابعة: 23) أنّ نسبة الطالب/أستاذ تصل إلى 56 طالب/أستاذ في قسم المحاسبة بجامعةِ صنعاء في السنةِ الدراسية 1996/95م مقارنةً بالنسبة المقبولة في هذا الجانب والتي تصل إلى 30 طالب/أستاذ.

وتجدر الإشارة إلى أنّ النسبةَ المذكورة قد حسبت بالأخذِ في الحسبانِ كل الهيئةِ التدريسيـــة بما فـــي ذلك المعيدين والمدرسين المساعدين وهؤلاء لا يقومون إلا بالأعمال المعاونة وفقـــاً لنظـــامِ الجامعة، ولو أعيد حساب هذه النسبة وفقاً لحملةِ الدكتوراه فإنّها ستصل إلى 167 طالب/أستاذ في السنة ذاتها، ليس هذا فحسب بل إنّ الحساب الذي أجرته دراسة آرثر أندرسن غير دقيق في تقديرِنا، فلقد حددت الفئات التي تقدم لها مواد المحاسبة في ثلاثِ فئات هي مستوى السنة الأولى، تخصص المحاسبة، وتخصص إدارة الإعمال، وعندما قامت بحساب السنة الأولى حددت نسبة مواد المحاسبة 4.4% من إجمالي المواد التي تقدم للطلاب في هذهِ السنة، وإذا ما تبين إنّ إجمالي مواد السنة الأولى (12) مادة (ست مواد في كل فصل دراسي) منها مادتين محاسبة (محاسبة أ، ومحاسبة ب) فإنّ نسبتها إلى مواد هذا المستوى تصبح 16.7% تقريباً، وهكذا في الفئتين الباقيتين. وفي الفترات الأخيرة زادت النسبة إلى حدٍ كبير مقارنة مع الوضع عند إجراء الدراسة المذكورة. وهذا ما يمكننا من القولِ أنّ نسبة الطالب/أستاذ أكبر بكثيرٍ من النسبةِ التي حددتها الدراسة المذكورة.

5-5-3-3: المنهج الدراسي

يصل عدد المقررات المطلوبة للتخرجِ من قسمِ المحاسبة بجامعةِ صنعاء إلى (47) مقررا (141 ساعة معتمدة)، وهو رقم يقارب مقررات التخرج في كثيرٍ من الجامعاتِ العربية، ويصل عدد المقررات في قسمِ المحاسبة بجامعةِ عدن إلى (52) مقرر (164 ساعة). ولا يبتعد كثيراً عدد المقررات الدارسية والساعات المعتمدة في الجامعات الأخرى عمّ هو في جامعتي صنعاء وعدن.

وفيما يتعلق بمقررات ومحتوى المناهج المحاسبية، فإنّها لا تحتوي على بعض المواد مثل التطبيقات المحاسبية باستخدام الحاسب، ومعايير المحاسبة والمراجعة الدولية التي لا تدرس إلاّ في بعض الجامعات، وكذلك لا تتوافر نسخ عربية وأجنبية منقحة لبعض مواد المحاسبة، وعدم تلبية بعضها لمتطلبات السوق من المحاسبين. أمّا المحتوى العلمي لموادِ المحاسبة التي تدرس فعلاً فتعد ملائمةً إلى حدٍ ما في جامعةِ صنعاء وتعادل ما يقابلها في الجامعاتِ الأردنية (آرثر أندرسن، 1996، الشريحة الرابعة: 24). ويشمل المنهج موضوعات مختلفة ذات صلة بالمحاسبة كالاقتصاد، الإدارة، الإحصاء، القانون، العلوم السياسية، الرياضيات، والعلوم السلوكية مما يوسع مداركهم ويهيئهم للتخصص. وتدرس المحاسبة باللغةِ العربية، كما أنّ المدرسين يمنيون أو عرب، وهذا ما يخلق مشكلة أمام كثير من الطلاب الذين لا يجيدون اللغة الإنجليزية لمراجعةِ المصادر الحديثة والتطورات في العلومِ المحاسبية التي لا تتوفر في المصادرِ العربية.

أمّا بالنسبةِ لبقيةِ الجامعات حكومية أو أهلية فتشبه مناهجها الدراسية إلى حدٍ كبيرٍ تلك المتبعة في قسمِ المحاسبة بجامعةِ صنعاء، لكن لا يوجد قيود على معدلاتِ القبول في الجامعاتِ الخاصة بشكلٍ كاف، ليس هذا فحسب بل أنّ جامعات خاصة تفتقر إلى معظمِ الإمكانات اللازمة للعمليةِ التعليمية قد شرعت في تقديم برامج ماجستير إلى جانبِ البكالوريوس. كما توجد بعض المعاهد التدريبية التي تقدم برامج تدريبية وتعد المحاسبة أحد مواد هذه الدورات كالمعهد المصرفي، المعهد الضريبي، المعهد الجمركي، والمعهد الزكوي.

4-5-5: المعايير المحاسبية

بالرغم من وجود بعض الأدلة في التشريعاتِ اليمنية للتطبيقاتِ المحاسبية في اليمن –والتي سبق مقارنتها مع IFRSs في الفصل السابق– فإنّ هذه الأدلة لا تقدم قائمةً محددةً بالمعايير المحاسبية الواجبة الإتباع من قبل المحاسبين. ولعلّ عدم

وجود مثل هذه المعايير قد أفضى إلى اختلافٍ في عمليةِ القياسِ المتبعةِ من قبلِ المحاسبين في اليمنِ عند إعدادهم للقوائمِ المالية. ففي حين يطبق النظام المحاسبي الموحد في مؤسساتِ وشركاتِ القطاعين العام والمختلط، فإنّ بعض شركات القطاع الخاص تطبق IFRS (آرثر أندرسن، 1996، الشريحة الثالثة: 1) في الماضي كانت بعض المؤسسات العامة تعد مجموعتين من القوائم المالية إحداهما وفقاً للنظامِ المحاسبي الموحد والأخرى وفقاً للمعاييرِ الدولية لإعداد التقارير المالية والمطلوبة وفقاً لاتفاقاتٍ خارجية (آرثر أندرسن، 1996، الشريحة الثانية: 19). أمّا فروع الشركات الأجنبية فتتبع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

وينتج عن هذهِ الحالة احتمال ظهور جوانب قصور في أداء المحاسبة في اليمن كالاختلاف أو عدم الاتساق في الإفصاحِ عن نفسِ المعاملات، وصعوبة إحراز المقارنة التي تعد أحد أهم خصائص المعلومات المحاسبية. وقد أوضح أحد الباحثين الآثار الجانبية للإفصاحِ عن المعاملاتِ المالية بشكلٍ غير متسق، وعدم المقدرة على مقارنةِ القوائم المالية في معرضِ مناقشته للعواملِ المؤثرةِ على المحاسبةِ في الدولِ النامية بقوله "تعاني المحاسبة عموماً من نقصِ الاتساق والملاءمة في التطبيق والنظرية، إذ من الصعوبةِ مقارنة القوائم المالية، تحديد الاحتياجات الرأسمالية، إعداد الموازنة، قياس الفاعلية... كما أنّ عرضَ القوائم المالية قد يؤجل لأكثر من سنة" (Enthoven, 1980: 76)، كما قد يسفر عدم وجود معايير محاسبية محددة عن توفيرِ فرصٍ للتلاعبِ بالقوائم المالية وبالتالي انخفاض ثقة المجتمع بالمعلوماتِ المحاسبية.

ولذلك فإنّ توفير قائمة محددة بالمعاييرِ المحاسبية أمراً لا مندوحة عنه، وبالنظرِ لأنّ إعدادَ المعايير يستغرق وقتاً طويلاً فيمكن استخدام IFRS ريثما تعد معايير محلية على أن يراعى التعارض مع القوانين إن وجد، وقد مثل هذا إحدى توصيات الندوة التي عقدها الجهاز في النصفِ الأول من سنة 1997م ويمثل

التوجه العام للمحاسبين في اليمن، بل وما يتم فعلاً في معظم الشركات وهو ما تم فعلاً بتبني IFRS في عام 2020م.

5-5-5: معايير المراجعة وأدلة السلوك المهني

تطرقت بعض القوانين إلى مجموعةٍ من هذهِ المعايير كما ورد في المواد (7-9، 11، 12، 22-26، 28-30) من قانونِ الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة رقم (39) لسنة 1992م، والتي تناولت فحص أنظمة الرقابة الداخلية، رأي المراجع وضوابط جودة العمل، والاستقلالية. كما ورد ما يماثل ذلك في قانون المحاسبين القانونيين رقم (26) لسنةِ 1999م وتعميم الجهاز رقم (19) لسنةِ 1991م. وفي جانب التطبيق العملي يشير بعض مراجعي الحسابات إلى أنّ مراجعتهم قد تمت وفقاً لقواعدِ المراجعة المتعارف عليها، كما يشير آخرون إلى اتباعِ معايير المراجعة الدولية ومنذ العام 2020م ألزم مراجع الحسابات بالقيام بأعمال المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة الدولية.

5-5-6: هدف القوائم المالية ومستخدموها في اليمن

5-5-6-1: هدف القوائم المالية

لم نجد في القوانين اليمنية أو الأدبيات تحديداً لهدفِ القوائم المالية أو مستخدميها في اليمنِ بشكلٍ واضح كما فعل FASB أو IASB مثلاً، ولذلك فستجرى محاولة استنباط هذه الأهداف من خلالِ النصوص القانونية أو من خلالِ خصائص البيئة اليمنية ووضع المهنة.

وأولُ ما يتبادر إلى الذهنِ أنّ بيئةً، كاليمنية، وفي ظلِ وضعٍ كوضعِ المحاسبة في اليمن لا يمكن أن يكون هدف القوائم المالية تقديم معلومات مطلوبة من المستخدمين كونهم يستطيعون الحصول على ما يريدونه من معلوماتٍ من خلالِ الأقارب أو الأصدقاء أو مجالس القات وغيرها، وعلى الرغمِ من وجاهة هذا

الطرح فإنّ دراسةً ميدانيةً سبق وأن أجريناها قد أيّد أفراد عينتها أهمية هذه القوائم لاتخاذ القرارات.

ويلزم قرار وزير الاقتصاد رقم (113) لسنةِ 1977م مراقبي الحسابات بتقديم تقرير نهائي عن عمليةِ الفحص يتضمن ــ من بين أمورٍ أخرى ــ شهادة المراقب بأنّ حساب الأرباح والخسائر يظهر باعتدال صافي الأرباح والخسائر المحققة، وأنّ الميزانيةَ تعبرُ عن المركز المالي الحقيقي لها (وزارة الاقتصاد، 1977: 2)، كما يلزم تعميم الجهاز رقم (19) لسنةِ 1991م المراجع أن يفصح عن أي نقصٍ أو تحريفٍ أو تشويهٍ في السجلات والمستندات تؤثر على عدالةِ المركز المالي وحسابات النتائج للوحدة محل المراجعة (الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، 1991: 6)، ويلزم قانون البنوك رقم (36) لسنةِ 1991م في المادةِ 37 فقرة 2 المراجع بتقديم تقرير إلى مساهمي البنك، يبين فيه ما إذا كانت الميزانية وحساب الأرباح والخسائر في رأيهِ كاملةً وصادقةً وتم إعدادها بطريقةٍ سليمةٍ وتعطي صورة حقيقية وصحيحة عن أوضاعِ البنك.

ويتبين من خلالِ تتبع النصوص القانونية عدم دقة التعبير لدى المشرع إذ استخدم ألفاظاً مختلفةً، وإن كانت لها نفس معاني الكلمتين الإنجليزيتين True & Fair، فكلمة اعتدال أحد معاني كلمة Fairly، وكلمة الحقيقي أحد معاني كلمة True (البعلبكي، 1990: 335، 994). وفي هذا الصدد ترى لجنة التدقيق الدولية المنبثقة عن الاتحادِ الدولي للمحاسبين أنّ عبارتي تظهر بعدالة Present Fairly وتعبر بصدقٍ وعدل Give True & Fair view لــهما دلالــة واحدة تتماثل في المعنى وتتكافأ بالمضمون (حمد، 1997: 20).

من كل ما سبق يمكن القول أنّ هدف القوائم المالية في اليمن هو إعطاء صورة صادقة وعادلة عن المركزِ المالي وحسابات النتيجة، وربما يبدوا هذا مقبولاً إذا ما تبين أن كثيراً من المحاسبين القانونيين يشيرون في تقاريرهم التي يقدموها للمساهمين أنّ القوائم المالية (تظهر بعدل، تعبر بعدالة، تعبر بصورةٍ عادلة، تظهر

باعتدال) المركز المالي وحسابات النتيجة، وأنّها قد أعدت وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، أو المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

أمّا النظام المحاسبي الموحد فيلزم أحد أهدافه بتوفير القوئم المالية اللازمة لأغراض التخطيط المالي والرقابة على التنفيذ والمتابعة على مستوى الوحدة الاقتصادية والقطاع والمؤسسات الاقتصادية بشكلٍ عام (وزارة الاقتصاد، 1978: 40). وعليه يمكن القول أنّ هدفَ القوائم المالية في ظلِ هذا النظام هو تقديم المعلومات لأغراضِ التخطيط والرقابة والمتابعة.

5-5-6-2: المستخدمون الرئيسون للقوائمِ المالية في اليمن

سبقت الإشارة إلى أنّ الدائنين هم أكثر المستخدمين أهمية في بعضِ الأقطار كألمانيا في حين نجد أنّ المستخدمين الرئيسين في بريطانيا والولايات المتحدة هم المستثمرين والدائنين.

أمّا في اليمنِ فإنّ المستثمرين محدودين واستثمارات المصارف محدودة، فالمادة (20) من قانونِ البنك الصناعي* لا تسمح بالمساهمةِ في المشروعاتِ الصناعية إلاّ بحدودِ 25% من رأسماله** كحدٍ أقصى، كما لا تزيد نسبة مساهمة البنك في أي شركة عن 25% من رأسمالها. وأما تمويل البنك المذكور للمشروعاتِ الصناعية كقروضٍ فقد حددت اللائحة الداخلية للبنك الحد الأقصى للتمويل بنسبة 60% من التكاليفِ الكلية للمشروع على أن يقدم المستفيد ضمانات لا تقل عن 125% من مبلغ القرض (البنك الصناعي اليمني، 1977: 13، 17). ومع ذلك فإنّه يمكن القول أنّ المصارفَ في اليمن يعدون مقرضون حقيقيون لتقديمهم

---

* تم تصفية البنك الصناعي في الآونة الأخيرة.

** بلغ رأسمال البنك الصناعي عند تأسيسه سنة 1976م (36) مليون ريال يمني، وقد أزيد رأسماله أكثر من مرة حتى وصل إلى (96.5) مليون ريال يمني سنة 1995م أنظر في ذلك (البنك الصناعي اليمني، 1976: 14، والبنك الصناعي اليمني، 1996: 3).

القروض للشركات الصناعية ولا يقدح في ذلك تحديد سقف للإقراض، كما توجد بعض الشركات التي تستثمر وتقرض معاً كالشركة اليمنية للاستثمارِ والتمويل (تم تصفيتها في الآونة الأخيرة)، ولذا فالدائنين يعدون مستخدمون للقوائمِ المالية إذ تلزم اللائحة البنك المذكور بفحصِ سجلات وحسابات الشركات، أو تقديرات تكاليف المشروع قبل تقديم القرض (البنك الصناعي اليمني، 1977: 13).

ويوجب قانون الشركات رقم (22) لسنةِ 1997م في المادتين (92، 149 فقرة أ و150 فقرة أ) على مجلسِ إدارة الشركة المساهمة إعداد ونشر الميزانية والحسابات الختامية في الجريدةِ الرسمية وفي صحيفة يومية تصدر باللغة العربية، وتأتي المادة (151) لتلزم مجلس الإدارة أن يضع سنوياً تحت تصرف المساهمين لإطلاعهم قبل انعقاد الجمعية العامة بخمسة عشر يوماً بياناً يشمل المبالغ التي قبضها كل عضو من أعضاء مجلس الإدارة، والمبالغ المقترح صرفها لهم كمعاش تقاعد والمبالغ التي أنفقت في الدعايةِ والتبرعات ومسوغاتها. ويؤكد قانون البنوك لسنةِ 1998م في المادةِ (27- 1- أ و 2- أ) على نشرِ القوائم المالية في الجريدةِ الرسمية وفي جريدةٍ محلية، بل ويضع البنك خلال السنة بأكملها في مكانٍ بارزٍ في كلِ فرعٍ أو مكتبٍ له في اليمنِ نسخة من ميزانيتهِ السنوية الأخيرة والمصادق عليها من مراقبِ الحسابات.

ويمكن أن يستشف من النصوصِ السابقة أنّ القوائم المالية تقدم لأكثر من فئةٍ من المستخدمين من خلالِ النشر بما في ذلك المساهمين الذين يولون أهمية أكبر من بقيةِ المستخدمين، ويؤيد هذا أنّ هؤلاء المساهمين هم الذين يصادقون على هذه القوائم عند عرضها عليهم في اجتماع الجمعية العامة. كما قد يعد الجمهور من المستخدمين، ومع ذلك ففي تقديرنا أنّ الجمهور تأثيره ضعيف ولعل أصدق دليل على هذا عدم قيام كثيرٍ من الشركاتِ المساهمة بنشرِ قوائمها المالية لاطلاعِ الجمهور.

كما تعد مصلحة الضرائب مستخدماً للقوائم المالية إذ يلزم قانون ضرائب الدخل رقم (17) لسنة 2010م في المادة (96 فقرة أ) كبار المكلفين بتقديم الإقرار الضريبي مصحوباً بالقوائم المالية. ويبدو تأثير مصلحة الضرائب واضحاً من خلال اتباع معظم الشركات لطريقة القسط الثابت الذي تعتمده المصلحة عند مراجعة إقرارات المكلفين وفقاً لقرار مجلس الوزراء رقم (144) لسنة 1999م وقرار وزير المالية رقم (637) لسنة 1999م. أمّا المؤسسات والشركات العامة والمختلطة فقد أقر النظام المحاسبي الموحد الطريقة المذكورة.

أمّا مستخدمو القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي الموحد فيبدو أنّ تلك القوائم توجه بشكل أساس لخدمة المحاسب القومي، يتضح ذلك من خلال إشارة النظام إلى أنّه قد أهمل ما سار عليه العرف التقليدي بشأن إعداد الحسابات الختامية لتحقيق الأهداف المبتغاة من النظام وبما ينسجم مع احتياجات المحاسبة القومية، ويؤكد ذلك حين سمح لإدارة المؤسسة أو الشركة بإعداد قوائم مالية بالطريقة التقليدية إذا كان لها مصلحة في هذا الإعداد، كما يلزم النظام بإعداد قائمة المركز المالي بحيث تصنف عناصرها بما ينسجم مع خدمة المحاسب القومي إذ يميز بين الأصول التي تمثل جزءاً من رأس المال الثابت للمجتمع والأصول التي تمثل الحقوق المالية للمؤسسة أو الشركة تجاه الغير، كما يميز في جانب الالتزامات وحقوق الملكية بين الحسابات التي تمثل التمويل الداخلي وتلك التي تمثل التمويل المقترض من الخارج والأخيرة التي تمثل حقوق الغير على المؤسسة أو الشركة (وزارة الاقتصاد، 1978: 163-164، 166، 181-182). وعلى الرغم من إيلاء النظام اهتماماً أكبر للمحاسب القومي، فإنّه يلزم بنشر هذه القوائم بعد مصادقة الوزارة والجمعيات العمومية للمساهمين (وزارة الاقتصاد، 1978: 76). وهذا قد يعني أنّ المساهمين يعدون مستخدمين لهذه القوائم وإن كانوا في مرتبة أقل من المحاسب القومي من حيث توفير المعلومات الملاءمة لقراراتهم في هذه القوائم.

ومما يثير الإنتباه إهمال النظام المحاسبي الموحد للمقرضين مع أن كثيراً من الشركاتِ التي تطبقه تتعامل مع منظمات التمويل الدولية، ولذا تقوم بعض تلك الشركات بإعداد مجموعتين من الحساباتِ كما سبق الذكر.

مما سبق يمكن القول أنّ أهم مستخدمي القوائم المالية في اليمن يتمثلون في الجهاتِ الحكومية كوزارة التخطيط (المحاسب القومي)، مصلحةِ الضرائب، وزارة التموين والتجارة، وزارة المالية، والجهاز المركزي للرقابةِ والمحاسبة، كون الحكومة تعد منظم، مالك، ممول، ومخطط، وكذلك المساهمون، ويأتي في مرتبةٍ تاليةٍ الدائنين ورغم أهميتهم لكنهم يطلبون تقارير خاصة من الشركاتِ المقترضة غالباً ما تحوي معلومات أكثر ملاءمة لقراراتهم من المعلوماتِ التي تحويها القوائم المالية، فضلاً عن مطالبتهم لضماناتٍ غالباً ما تفوق قيمة القروض كما سبق الذكر، مما يقلل من اعتمادهم على هذهِ القوائم وإن كان من الملحوظِ اعتماد المصارف على القوائمِ المالية في القروضِ طويلة الأجل أكثر منه في القروضِ المتوسطة والقصيرة الأجل. وبالمثلِ المستثمرون المحتملون الذين يستخدمون هذه القوائم إلى جانب نصائح الأصدقاء والأقارب لدى البعض والتخمين لدى البعض الآخر إذ يصعب عليهم تحمل تكاليف تعيين خبراء ماليين كما هو حال الجهات الحكومية.

5-5-7: تبني المعايير الدولية للتقارير المالية في اليمن

عرض الفصل الثاني والثالث وهذا الفصل أهمية تبني وتطبيق IFRS عند إعداد القوائم المالية والفوائد المتوخاة من تطبيقها، ومزايا التطبيق، فضلاً عن التوجه الدولي نحو نحو تبني وتطبيق تلك المعايير. ولم تكن اليمن بمعزلٍ عن ما يجري في دول العالم في هذا الصدد، فقد كلف الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة شركة المحاسبة، آرثر أندرسن Arthur Anderson لأجراء دراسة عن مهنة المحاسبة في اليمن وقد كان من ضمن توصياتها تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في اليمن (آرثر أندرسن، 1996، الشريحة الثانية: 21)، وتعد أول دراسةٍ علميةٍ

مهنيةٍ تقدم هذه التوصية. وفي النصف الثاني من العام 1997م نظم الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة ندوةً شارك فيها ممثلين عن الجهات ذات الصلة بالمهنة – وزارة الصناعة والتجارة، وزارة المالية، الغرف التجارية والصناعية، البنك المركزي، جمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين، أساتذة المحاسبة في اليمن، وغيرهم – لمناقشة ما اشتملت عليه الدراسة التي أعدتها شركة آرثر أندرسن السالفة الذكر، وخرجت الندوة بتوصيات كان منها تطبيق المعايير المحاسبية الدولية فيما لا يتعارض مع النصوص القانونية.

كما أنّ تدريس المحاسبة الدولية في الجامعات اليمنية من خلال الطبعات الأولى لهذا الكتاب في مطلع القرن الواحد والعشرين قد أسفر عن خريجين محاسبة لديهم معرفة بالمعايير المحاسبية الدولية ومتطلباتها ونشأتها ودوافع ومميزات تطبيقها في الدول النامية عامة واليمن خاصة قد أسهم في تقبل المحاسبين اليمنيين الدارسين لهذه المادة وغيرهم للمعايير الدولية بل وتطبيقها، ولعل هذا ما يفسر – من ضمن متطلبات أخرى – تطبيق المحاسبين اليمنيين للمعايير الدولية في إعداد القوائم المالية للشركات الخاضعة للمسآلة العامة، فضلاً عن عددٍ ليس بالقليل من الشركات المتوسطة والصغيرة، قبل تبني تطبيقها رسمياً من قبل الحكومة عام 2020م كما سيأتي ذكره.

كما تبنت جمعية المحاسبين القانونيين بالتعاون مع البنك الدولي والاتحاد الدولي للمحاسبين ورش عمل بهذا الخصوص هي (حجر، 2019: 55-56):

1- وشة عمل بعنوان "تطوير مهنة المحاسبة والمنظمات المحاسبية المهنية في اليمن" والتي انعقدت في صنعاء في اكتوبر سنة 2013م بمشاركة المعنيين من المهنيين والأكاديميين ومستخدمي القوائم المالية والحكومة، وقد أوصت الورشة بتبني وتطبيق IFRS والمنشورات ذات العلاقة.

2- ورشة عمل بعنوان "تبني وتطبيق معايير المحاسبة الدولية في اليمن" والتي انعقدت في القاهرة في ديسمبر سنة 2013م، وقد وضعت هذه الورشة خارطة طريق لتطبيق IFRS في اليمن وقدمت التوصيات اللازمة للحد من المعوقات التي تعيق تطبيق تلك المعايير في اليمن سواء من الجوانب القانونية، التعليمية، والمهنية، كما أوصت الورشة بشكل صريح بتبني IFRS الكاملة ومعيار المحاسبة الدولي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة.

وقد بدأ التوجه التدريجي صوب تبني وتطبيق IFRS في اليمن في الجانب التشريعي، إذ أجازت اللائحة التنفيذية للقانون رقم (17) لسنة 2010م بشأن ضرائب الدخل والصادرة بقرار وزير المالية رقم (508) لسنة 2010م في المادة (107) الاسترشاد بالمعايير المحاسبية الدولية عند مسك الدفاتر التجارية والسجلات المحاسبية وتحديد الدخل والمركز المالي (إعداد القوائم المالية) للمكلفين بالضريبة. كما أشار المنشور الدوري للبنك المركزي اليمني رقم (1) لسنة 2011م والموجه للمحاسبين القانونيين بأنّ تكون حسابات المراجعة تتسم بالشفافية والوضوح وتستند على المعايير والأدلة الدولية المعتمدة.

وفي سنة 2013م صدر توجيه رئيس الجمهورية ذي الرقم (2952) بتاريخ 2013/7/28م لرئيس الوزراء للعمل على تطبيق IFRS في كل مؤسسات وشركات القطاع العام والمختلط وكذلك شركات وبنوك القطاع الخاص، كما تضمن التوجيه العمل على تعديل قانون مهنة تدقيق ومراجعة الحسابات رقم (26) لسنة 1999م بما يواكب التطورات الجارية في مهنة المحاسبة على المستوى الإقليمي والعالمي.

كما وجه قطاع الرقابة على البنوك في البنك المركزي اليمني رسالة للبنوك بتاريخ 2017/12/31م أكد البنك المركزي فيها على الالتزام بمعايير التقارير المالية (IFRS) وكذلك المعايير الصادرة عن هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات

المالية عند إعداد القوائم المالية للبنوك. وأصدر البنك المركزي اليمني المنشور رقم (4) لسنة 2018م بشأن تعيين المحاسب القانوني ومهامه على نشاط أعمال الصرافة والذي تضمن في الفقرة (1) من البند ثانياً، متطلبات عقد العمل، أن يلتزم المحاسب القانوني بأعمال مراجعة وتدقيق حسابات شركة/ منشأة الصرافة وفقاً لمعايير المراجعة والمحاسبة الدولية والقوانين والتعليمات المنظمة لها، كما أوضحت الفقرة (1) من البند ثالثاً، محتوى تقرير المحاسب القانوني، وجوب أن يتضمن تقرير المحاسب القانوني الإشارة إلى استخدام معايير المحاسبة الدولية (IFRS) في إعداد القوائم المالية من قبل شركة/منشأة الصرافة، ويمثل هذا النص إلزاماً لشركة/ منشأة الصرافة باستخدام IFRS وإن كان بشكلٍ غير مباشر.

وفي عام 2019م صدر قرار مجلس الوزراء رقم (51) لسنة 2019م قضى بالموافقة على تبني تطبيق IFRS على جميع الجهات والقطاعات والمنشآت والتقارير والقوائم المالية ابتداءً من تاريخ 2020/1/1م. وتنفيذاً له صدر قرار رئيس مجلس الوزراء رقم (16) لسنة 2020م ليوضح تفاصيل قرار مجلس الوزراء السابق الذكر وقد تضمن القرار الالزام بتبني وتطبيق IFRS الكاملة، والمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم بما لا يتعارض مع القوانين والتشريعات النافذة. وقد أوضح القرار أن تطبيق IFRS الكاملة يسري على المنشآت الخاضعة للمسآلة العامة والشركات المصنفة ضريبياً ضمن كبار المكلفين، فضلاً عن المنشآت التي لا تخضع للمسآلة العامة ولكنها ترغب في تبني IFRS الكاملة. أمّا المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم فقد ورد ضمن القرار تشكيل لجنة من ضمن مهامها العمل على تعريف المنشأة الصغيرة والمتوسطة الحجم وتحديد نوع المنشآت التي يمكن أن تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم، وتحديد المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم المهيئة لتطبيق هذا المعيار والتاريخ المتوقع للبدء بالتطبيق.

الفصل الخامس

الأسئلـــة

1. قارن بين تطور مهنة المحاسبة في بريطانيا والولايات المتحدة؟ وإبراز جوانب الشبه والاختلاف بين المنظمات المهنية في البلدين مبيناً أثر المحاسبين القانونيين على المهنة وسوق البورصة ونظام الضرائب في البلدين، فضلاً عن بيان أثر مضامين التوجيهين الرابع والسابع للجماعة الأوروبية على المحاسبة البريطانية؟
2. "شهدت المحاسبة الفرنسية تطوراً ملحوظاً قبل الحرب العالمية وبعدها، كما أثرت مضامين التوجيهين الرابع والسابع للجماعة الأوروبية" ناقش هذه العبارة، مبيناً تأثير النظام المحاسبي الموحد ونظام الضرائب على المحاسبين في هذين البلدين؟
3. "شهدت المعايير والتشريعات المحاسبية تطوراً تناسب مع التطورات البيئية في كل من بريطانيا، الولايات المتحدة، فرنسا وألمانيا" ناقش هذه العبارة موضحاً جوانب ذلك التطور وأسبابه وجوانب الاختلاف والاتفاق بين الدول المذكورة؟
4. "يتمثل الهدف الرئيس للمحاسبة في تقديم المعلومات التي تعد مفيدة في اتخاذ القرارات المختلفة للمستخدمين والمتعلقة بالوحدات الاقتصادية" ناقش هذه العبارة في ضوء دراستك لأهداف المحاسبة والقوائم المالية في كل من بريطانيا، الولايات المتحدة، فرنسا وألمانيا، مبدياً جوانب الاتفاق والاختلاف إن وجدت بين البلدان المذكورة ومبرزاً المستخدمين الرئيسين للقوائم المالية في البلدان المذكورة؟

5. "إنّ قصورَ النظم المحاسبية في الدولِ النامية عن تلبيةِ متطلبات التنمية في هذهِ البلدانِ تنبع من خصائص النظم المحاسبية في تلك البلدان" ناقش هذه العبارة موضحاً جوانب القصور في تلك النظم وخصائصها؟
6. ناقش وضع المعايير المحاسبية في الدول النامية مبيناً أثر تدني مكانة مهنة المحاسبة في هذه الدول على تلك المعايير؟
7. بين شروط منح إجازة مزاولة مهنة المحاسبة في اليمن مبدياً رأيك في مدى كفايتها؟ وما الذي ينبغي القيام به في هذا الجانب؟
8. ناقش وضع التعليم المحاسبي في اليمن، مبيناً المدارس والمعاهد والكليات التي تقوم بتدريس المحاسبة ووضع المنهج الدراسي والهيئة التدريسية؟
9. اشرح وضع المعايير المحاسبية في اليمن وما هي الهيئات والجهات المنظمة للمهنة والمشرفة عليها والمناط بها إعداد المعايير المحاسبية وأهم التشريعات ذات التأثير على المعايير المحاسبية وعلى مهنة المحاسبة عموماً؟
10. ناقش أهداف القوائم المالية في اليمن وأهم مستخدمي تلك القوائم ومقارنة النتائج التي ستتوصل لها في ضوء دراستك لأهداف ومستخدمي القوائم المالية في بريطانيا، الولايات المتحدة، فرنسا وألمانيا؟

الجزء الثاني

جوانب التطبيق العملي في الحاسبة الدولية

الجزء الثاني

جوانب التطبيق العملي في المحاسبة الدولية

يشتمل هذا الجزء على تناول للقوائم المالية الموحدة موضحاً ماهية تلك القوائم وخلفية إعداد تلك القوائم، وكيفية وطرائق إعدادها، وأساليب المحاسبة عن الشركات التابعة في الدفاتر المحاسبية للشركة القابضة، كما يشتمل على المحاسبة عن التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية موضحاً كيفية تسجيل العمليات بالعملات الأجنبية وكيفية تقييم العمليات بالعملات الأجنبية في نهاية السنة المالية، فضلاً عن تناول المعالجة المحاسبية لعقود الصرف المؤجلة في الأغراض المختلفة لها، زيادةً على عرضٍ لعملية ترجمة القوائم المالية للشركات والفروع الأجنبية وذلك في فصلين هما:

الفصل السادس: القوائم المالية الموحدة

الفصل السابع: ترجمة العملات الأجنبية

الفصل السادس

القوائم المالية الموحدة

Consolidated Financial Statements

6-1: مقدمة

أضحى اندماج الشركات في بعضها البعض وسيطرة شركة على أخرى من الظواهر المألوفة في العصر الحديث، إذ بلغت عمليات الإندماج والاستحواذ (السيطرة) على مستوى عالمي في العام 2015م أكثر من 2300 حالة إندماج واستحواذ بقيمة إجمالية تزيد على 4.7 ترليون دولار (Hoyle, Schaefer,& Doupnik, 2017: 40). وينظر للإندماج على أنّه تحالف مصالح بين وحدتين اقتصاديتين أو أكثر، بغية تحقيق مجموعة من الأهداف الفنية والمالية والتسويقية. ويختلف أسلوب الاندماج من حالةٍ لأخرى، فقد تندمج شركة صغيرة أو أكثر في شركةٍ كبيرة، أو تندمج شركتين أو أكثر ليكونا شركة جديدة، كما قد تسيطر شركة ما على شركة أخرى عن طريق شراء كل أو معظم أسهمها العادية أو عن طريق شراء أكبر قدر ممكن من أصولها المتاحة. ويلاحظ أنّ الاندماج ينطوي على تلاشي الصفة القانونية للشركةِ المندمجةِ سواء اندمجت في شركةٍ قائمة أو اندمجت مع شركة أخرى ليكونا شركة جديدة. أمّا السيطرة فلا يترتب عليها اختفاء الصفة القانونية للشركات بل تحتفظُ كل شركةٍ باستقلالها المالي والإداري والمحاسبي لكنها تتطلب إعداد قوائم مالية موحدة لهذه المجموعة. ويعد إعداد القوائم المالية الموحدة أحد الموضوعات التي تحوي الكثير من المشاكل والتعقيدات المحاسبية التي ينبغي تناولها بشكل متسلسل ومرتب كي يسهل استيعابها، ولذلك سيتناول هذا الفصل المعالجة التفصيلية لمختلف القضايا المتعلقة بإعداد القوائم المالية الموحدة بما في

ذلك معالجة الشهرة الموجبة والمكسب من الشراء، وتحديد حقوق الملكية غير المسيطرة (حقوق الأقلية) في صافي الأرباح وصافي الأصول وكيفية تبويبها في القوائم المالية وغيرها بعد أن نعرض لأنواع الاندماج التي يمكننا التمييز بين أربعةِ أساليب هي:

1. **اتحاد السياسات**

هذا النوع يتمثل في اتفاق شركتين أو أكثر على اتباع سياسات موحدة تحد من المنافسة فيما بينها، أو على الأقل تضمن لكل منها أقاليم أو مناطق جغرافية معينة، أو اقتسام أرباح أو خسائر أنشطة معينة بين الشركات الداخلة في هذا الاتحاد. وهذا النوع من الاندماج لا يصل إلى الإندماج بين شركتين أو أكثر مما يتطلب إعادة تقييم الأصول، أو سيطرة شركة على شركة أخرى أو أكثر، بل هو اسلوب اتفاقي ينظم العلاقة بين الشركات الداخلة في هذا الاتحاد.

2. **الاندماج مع اختفاء الصفة القانونية للشركة أو الشركات المندمجة**

وفي هذا النوع من الاندماج يميز بين نوعين من الاندماج هما:

أ. **اندماج شركة أو أكثر في شركة قائمة Statutory Merger**

ومن أهم مميزات هذا النوع هو زوال الصفة القانونية عن الشركة أو الشركات المندمجة. ويتطلب هذا النوع من الاندماج موافقة أعضاء مجلس إدارة الشركات المندمجة وجميع أوغالبية المساهمين فيها على الإندماج بحسب التشريعات السائدة في كل بلد. ويتم هذا النوع من الاندماج بإصدارِ أسهم عادية أو ممتازة من الشركة الدامجة للمساهمين في الشركة المندمجة عوضاً عن أسهمهم السابقة أو سداد القيمة نقدا أو من إلتزام الشركة الدامجة بإصدار سندات أذنية وتحصل الشركة الدامجة على صافي أصول الشركة المندمجة (الأصول مطروحاً منها الالتزامات) وينتهي وجود الشركة كشخصية معنوية وتتحول إلى جزء من الشركة الدامجة.

ب. اندماج شركتين أو أكثر لتكوين شركة جديدة Statutory Consolidation

ويترتب على هذا الاندماج زوال الصفة القانونية عن الشركات المندمجة وإضفاء هذه الصفة على الشركة الجديدة. ويتطلب موافقة أعضاء مجلس الإدارة والمساهمين في الشركاتِ المندمجة، وتصدر الشركة الجديدة أسهماً عادية مقابل الأسهم التي يحملها مساهموا الشركات المندمجة ومن ثم يؤول صافي أصول الشركات المندمجة إلى الشركة الجديدة.

3. شراء كل أو جزء من أصول شركة قائمة Acquisition of Assets

قد تحصل إحدى الشركات على كل أو جزء من أصول شركة أخرى مقابل إصدار أسهم أو سداد الثمن نقداً، أو تحمل التزام ويتطلب هذا الأمر موافقة مجلس الإدارة والمساهمين في الشركتين أيضاً. وقد تستمر الشركة البائعة في نشاطها كوحدة مستقلة أو قد يتم تصفيتها.

4. الاندماج عن طريق السيطرة

إذا أخذ الاندماج شكل السيطرة تقوم الشركة المستثمرة Investor بشراء كل أو جزء من الأسهم العادية لشركة أو شركات أخرى المستثمر فيها Investee مقابل إصدار أسهم أو سداد الثمن نقداً أو تحمل التزام معين أو خليط من ذلك. ويتم الحصول على أسهم الشركة المستثمر فيها، أمّا من سوق الأوراق المالية، أو عن طريق التفاوض مع المساهمين الرئيسين إذا كانت الشركة المستثمر فيها شركة مساهمة مغلقة، وعندئذٍ تغدوا الشركة المستثمرة شركة قابضة أو شركة أم Parent بينما تصبح الشركة المستثمر فيها شركة تابعة Subsidiary، بيد أنّ كل من الشركتين المستثمرة والمستثمر فيها تظلا محتفظتين بشخصيتيهما القانونيتين المستقلتين، وهذا بدوره يتطلب من كل منها الاحتفاظ بنظم المعلومات المحاسبية الخاصة بكل منها مستقلة، كما يتم إعداد ونشر القوائم المالية المستقلة لكلا

الشركتين القابضة والتابعة سواء في تاريخ الاندماج أو في الفتراتِ المحاسبية التالية لحدوث هذا الاندماج. أمّا فيما يتعلق بعلاقةِ الشركة القابضة بالشركةِ التابعة فيتطلب ذلك إصدار قوائم مالية موحدة تبين عمليات الشركة القابضة والشركة أو الشركات التابعة لها كما لو كانت وحدة محاسبية مستقلة، وهذا ما سيتم التعرض له في الفقرات التالية.

ويحقق الإندماج والاستحواذ مزايا أهمها: تعظيم قيمة الأسهم في السوق، أو تعظيم قيمة الشركة عبر الزمن مما يسفر عن عوائد عالية للملاك على استثماراتهم تحسين أساليب الإدارة واستخدام وسائل إدارية متطورة، وتحقيق مزايا فنية وتكنولوجيه من خلال استخدام اساليب انتاج متطوره والاستفادة من مزايا الانتاج الكبير وخفض تكاليف الإنتاج، ورفع الحصة السوقية للمجموعة، والحصول على قروض البنوك بتسهيلات أعلى وفائدة أقل، وتخفيض درجة المخاطرة من خلال تنويع الاستثمارات لاسيما في حالات اندماج شركات تعمل في أنشطة مختلفة، فضلاً عن التوسع في اساليب ومنافذ التوزيع ومواجهة المنافسة وخفض تكاليف الدعاية والإعلان.

كما أن سعي الشركات للاستحواذ (السيطرة) على شركات أخرى قد يكون بهدف التكامل الرأسي لمخرجات شركة مع شركة توزيع تقوم بتوزيع مخرجات الأولى، أو لتوفير التكاليف من خلال استبعاد تكرار العمليات والموظفين، أو الدخول السريع للمنتجات الحالية والجديدة في السوق المحلية والخارجية، أو زيادة الكفاءة الاقتصادية وقوة التفاوض، أو المقدرة على الحصول على التمويل بمعدلات جاذبة لزيادة حجم الشركة وقوة التفاوض مع المؤسسات المالية أو تنويع خطر الأعمال وتخفيضه

من جانب آخر فقد تفضي عمليات الاندماج إلى ظهور تكتلات اقتصادية وشركات احتكارية مما يضعف المنافسة من خلال التحكم في الأسواق الصناعية والتجارية، ولذلك تعارض الحكومات هذه التوجهات، ففي الولايات المتحدة على سبيل المثال تعترض الهيئة الفيدرالية لمقاومة الاحتكار على عمليات الاندماج التي تفضي إلى نوع من الاحتكار أو إضعاف المنافسة.

6-2: طبيعة القوائم المالية الموحدة

عندما تستحوذ (تسيطر) شركة على أخرى فإن اندماج أعمال قد حدث، ولذلك فإنّ القوائم المالية المعدة من كل شركة مستقلة قانونا توحد معاً لتشكل قوائم مالية موحدة. وتمثل قوائم فعلية تعد على مستوى المجموعة والتي يرأسها شركة أم تسيطر على شركة تابعة أو أكثر، كونها جميعها تمثل وحدة اقتصادية واحدة، لكن كل منها يمثل وحدة محاسبية مستقلة. وتعد هذه القوائم بهدف تمكين مساهمي الشركة القابضة من التعرف على المركز المالي لاستثماراتهم ومدى نجاح قيادة الشركة في إدارة هذه الاستثمارات، فضلاً عن استخدامها لأغراض التحليل المالي وفحص المركز المالي والسيولة والربحية والكفاءة التشغيلية.

وتشبه القوائم المالية الموحدة القوائم المالية الخاصة بالمركز الرئيس وفروعه، إذ يتم إعداد القوائم المالية الموحدة بتجميع أصول والتزامات وإيرادات ومصروفات الشركة القابضة والشركات التابعة (والتي وردت في القوائم المالية المستقلة لكل منها). وكجزء من عملية التوحيد يتم استبعاد وتسوية العمليات المتبادلة والأرصدة المقابلة لضمان أنّ كل الأرصدة التي سيتم التقرير عنها تعبر عن منشأة واحدة، ومن ثم الإفصاح عن الحسابات المجمعة (الموحدة) في قوائم مالية موحدة تشمل قائمة المركز المالي الموحدة، قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الموحدة، قائمة التغيرات في حقوق الملكية الموحدة وقائمة التدفقات النقدية الموحدة التي تنشر للمستخدم الخارجي. وقد غدت القوائم المالية الموحدة شائعة في

عالم اليوم، فمعظم الشركات القابضة تعد القوائم المالية الموحدة لها ولشركاتها التابعة في الغالب الأعم من البلدان ويلزم المعيار الدولي للتقارير المالية رقم 10 باعداد تلك القوائم كما سيأتي في الفقرات التالية.

ويجدر التنويه إلى أنّ أساس سيطرة الشركة القابضة على الشركة التابعة من حيث التحكم في السياسات المالية والتشغيلية وسلطة تعيين وعزل المديرين الرئيسين هو الباعث على إعداد القوائم المالية الموحدة رغم احتفاظ كلا الشركتين، القابضة والتابعة، باستقلالهما القانوني إذ لا يكفي تملك الشركة القابضة لأكثر من 50% من الأسهم العادية للشركة التابعة كي تعد القوائم المالية الموحدة رغم أنّه يوفر دليلاً قوياً على السيطرة ويظهر ذلك جلياً عندما نجد بعض الشركات القابضة لا تقوم بإعداد القوائم المالية الموحدة لبعض شركاتها التابعة، هذا من جهة، من جهةٍ أخرى قد تتحقق السيطرة بشكلٍ غير مباشر فقد تمتلك الشركة (أ) 30% من أسهم الشركة (ب)، لكنّ الشركة (ج) التابعة للشركة (أ) تمتلك 30% من أسهم الشركة (ب) أيضاً مما يجعل الشركة (ب) تابعة للشركة (أ) بشكلٍ غير مباشر. وهذا ما يحدونا إلى الإشارة إلى ما تضمنته المعايير الدولية فيما يتعلق بالإجابة على التساؤل التالي: متى تعد الشركة المستثمر فيها تابعة؟ ومن ثم يتم إعداد القوائم المالية الموحدة، ومتى تنتقص عملية السيطرة؟ وبالتالي لا يتوجب إعداد قوائم مالية موحدة.

تعد الشركة المستثمر فيها شركة تابعة وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (10) في الفقرات (7، 10 و 15) عندما يكون للشركة المستثمرة:

1. سلطة على الأعمال المستثمر فيها وذلك عند ما يكون للمستثمر حقوق تمكنه من توجيه الأنشطة التي تؤثر على عوائد الأعمال المستثمر فيها.
2. التعرض للعوائد المتغيرة الناتجة من الشراكة مع الجهة المستثمر بها أو الحقوق فيها عندما يكون محتملاً أن تتنوع عوائد المستثمر من شراكته مع الجهة المستثمر فيها نتيجة لأداء تلك الجهة.

3. القدرة على استخدام سلطتها على الأعمال المستثمر فيها للتأثير على مبلغ عوائد الشركة المستثمرة.

كما حدد المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (10) الحالات التي لا يجب فيها عرض قوائم مالية موحدة في الفقرات (20، 33 و 93 ب) هي:

1. إذا كانت الشركة الأم بدورها شركة تابعة.
2. إذا لم يتم تداول أدوات حقوق الملكية أو أدوات الدين في سوق عام.
3. أذا لم تودع أو ليست بصدد إيداع قوائمها المالية لدى هيئة الأوراق المالية أو أية هيئة تنظيمية أخرى بغية إصدار أية فئة من الأدوات في سوق عام.

6-3: المعالجة المحاسبية للاندماج عن طريق السيطرة

تجرى المحاسبة عن الاندماج الذي يأخذ شكل السيطرة باتباع ثلاثة طرائق هي:

6-3-1: المحاسبة وفقاً لطريقة الاستحواذ Acquisition Method

يقضي IFRS3 بانّ تتم المحاسبة عن الإندماج وفقاً لطريقة الاستحواذ، سواءا أدى الإندماج إلى فقدان الشخصية المعنوية المستقلة للشركة المندمجة، أم ظلت محتفظة بشخصيتها المعنوية وكان الإندماج عن طريق السيطرة. ووفقا لهذه الطريقة يجرى إعادة الاعتراف والقياس للعوض المحول إلى الشركة المندمجة وأية حقوق غير مسيطرة (حقوق الأقلية)، وكذلك الأصول المقتناة القابلة للتحديد والالتزامات التي تم تحملها والشهرة (Goodwill) أو المكسب من الشراء (Gain from bargain purchase) بالقيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ (Hoyle, Schaefer,& Doupnik, 2017: 47).

وتحدد القيمة العادلة للعوض المحول بالقيم السوقية للمقابل الذي يتم تحويلة من الشركة المستحوذة سواء كانت نقدية أو أوراق مالية (أسهم وسندات) أوحقوق ملكية أخرى، أو تحمل التزامات. وقد يشمل العوض المحول أيضاً، العوض المحتمل والذي قد يكون مشروطاً بتحقق أحداث معينة في المستقبل بدرجةٍ مقبولةٍ

من الدقةِ مثل تحقيق أرباح معينة أو مبيعات محددة، ويقاس العوض المحتمل بالقيمة الحالية للمدفوعات المستقبلية المحتملة، وفي القيد المحاسبي يضاف إلى حساب الاستثمار في الشركة التابعة في الجانب المدين، وحساب الالتزامات المحتملة في الجانب الدائن (Hoyle, Schaefer,& Doupnik, 2017: 47- 48).

وفيما يتعلق بتحديد القيمة العادلة للأصول المقتناة القابلة للتحديد والالتزامات التي تم تحملها فيتم قياسها بالقيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ، وتحدد قيمها العادلة بمدخل السوق (السعر في عمليات مماثلة لأصل أو التزام مشابه) أو مدخل الدخل (تحديد التدفقات النقدية المستقبلية وخصمها بمعدل خصم مناسب) أو مدخل التكلفة والأخير أكثر شيوعاً لاسيما للأصول الملموسة مثل الممتلكات والمصانع والمعدات، ووفقا لمدخل التكلفة تحدد القيمة العادلة للأصول بالقيمة الاستبدالية للأصول، ويراعى عند تحديد القيمة الاستبدالية ما إذا كان الأصل جديد أو مستعمل، فبالنسبة للأصل المستعمل يراعى تأثير التقادم التكنولوجي واستهلاك الأصل، وبالنسبة للالتزمات تحدد القيمة العادلة بالمبلغ الذي يجب دفعه لتسديد الالتزام في تاريخ الاستحواذ (Hoyle, Schaefer,& Doupnik, 2017: 48- 49).

وبخصوص الشهرة فالقاعدة العامة أنّ على الشركة المستحوذة (الدامجة) المحاسبة عن المقابل الذي تم دفعه والقيم المستقلة للأصول المقتناة القابلة للتحديد والالتزامات التي تم تحملها، بيد أنّه في كثير من الحالات قد يختلف ما تم دفعه مقابل ماتم الحصول عليه: فإذا زاد مبلغ العوض المحول مقاساً بالقيمة العادلة ومبلغ أية حصة غير مسيطر عليها مقاسة بالقيمة العادلة أيضاً عن القيمة العادلة لصافي الأصول المقتناة القابلة للتحديد والالتزامات التي تم تحملها فيعترف بالفرق شهرة، والعكس إذا نقص مبلغ العوض المحول مقاساً بالقيمة العادلة ومبلغ أية حصة غير مسيطر عليها مقاسة بالقيمة العادلة أيضاً عن القيمة العادلة لصافي الأصول المقتناة القابلة للتحديد والالتزامات التي تم تحملها فيعترف بالفرق مكسب من الشراء وقبل

الاعتراف به على الشركة المستحوذة إعادة تقييم تحديد وقياس الأصول المقتناة والالتزامات التي تم تحملها بشكل دقيق والاعتراف بأية زيادة متبقية دخل في قائمة الربح أو الخسارة (Hoyle, Schaefer,& Doupnik, 2017: 49).

ويجدر التنويه إلى أنّ تكاليف تنفيذ عملية الاندماج (السيطرة) تعد مصاريف للخدمات المستلمة وفقاً لهذه الطريقة، أمّا أنشطة البحث والتطوير قيد التنفيذ التي تم الاستحواذ عليها في اندماج الأعمال، فإنّ طريقة الاستحواذ تتطلب التمييز بين الأصل الملموس والأصل غير الملموس. فإذا كان الأصل ملموس والمشروع لم يصل إلى الجدوى التكنولوجية منه، ولا يوجد استخدام بديل للأصول مستقبلاً، فيتم الاعتراف بها مصاريف لدى الشركة المستحوذة (الدامجة). أمّا إذا كان الأصل غير ملموس فيتم الاعتراف بها وقياسها بالقيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ أصول غير ملموسة بعمر إنتاجي غير محدد (يمكن مراجعة إنخفاض قيمتها في المستقبل وفقا لـ (IAS36) لأنّ هذه الطريقة تفترض وتتوقع منافع اقتصادية مستقبلية كون الشركة الدامجة تحدد وتدفع مقابلها. وفي هذه الطريقة يتم إعداد القوائم المالية الموحدة في تاريخ الشراء وتظهر قائمة المركز المالي الموحدة شاملة لأصول والتزامات الشركة القابضة والشركات التابعة لها أمّا قائمة الربح والخسارة والدخل الشامل الآخر وقائمة التغيرات في حقوق الملكية فلا تحوي إلاّ أرصدة حساباتها في الشركة القابضة، وفي الفترات التالية للاندماج توحد الأرقام الواردة في القوائم المالية للشركتين القابضة والتابعة كافة (Hoyle, Schaefer,& Doupnik, 2017: 68-69).

6-3-2: المحاسبة وفقاً لطريقة الشراء Purchase Method

تجرى المحاسبة عن الاندماج في هذه الحالة كما لو كانت عملية الاندماج، عملية شراء أصول، أي أنّ المبدأ الأساسي لها هو تسجيل اندماج الأعمال بالتكلفة للملاك الجدد بالتكلفة، وعليه تسجل الأصول التي يتم الحصول عليها (بما فيها

الشهرة) وفقاً للقيمة المدفوعة إذا سدد الثمن نقداً، وإذا تم سداد الثمن عن طريق إصدار أسهم فتسجل الأصول بقيمتها العادلة أو القيمة الجارية للأسهم أيهما أكثر تحديداً. وتشتمل تكلفة شراء الشركة التابعة وفقاً لهذه الطريقة على إجمالي القيمة المدفوعة بواسطة الشركة القابضة بالإضافة إلى التكاليف المباشرة لتنفيذ عملية السيطرة(الاندماج) (Jeter& Chaney, 2001: 32-36).

وتحدد الشهرة والمكاسب من الشراء كما هو الحال في طريقة الاستحواذ، فإذا زاد ما تم دفعه عن صافي الأصول التي تم الحصول عليها عد الفرق شهرة والعكس إذا نقص فالفرق يعترف به مكسب من الشراء، بيد أنّ الفرق بين الطريقتين هنا هو في الاعتراف بالمكسب من الشراء ففي طريقة الشراء إن وجد مكسب من الشراء فإنّ الأمر يتطلب تخفيض الفروق بين القيم العادلة والدفترية للأصول طويلة الأجل بمقدار هذا المكسب، فإذا وصلت الفروق إلى الصفر وبقيت قيمة للمكسب من الشراء فيعترف بها دخل في قائمة الربح أو الخسارة، والنتيجة الاعتراف بالأصول طويلة الأجل بمبالغ أقل من قيمتها العادلة (Hoyle, Schaefer,& Doupnik, 2017: 68).

وتجدر الإشارة إلى أن المقابل المحتمل يعالج في طريقة الشراء تسويات بعد الاندماج لتكلفة الشراء (أو لحقوق حاملي الأسهم إذا كان المقابل المحتمل يتضمن قيمة أسهم الشركة الأم) إذا حصل الاحتمال. أما أنشطة البحث والتطوير قيد الإنشاء والذي تم الحصول عليها في عملية الاندماج (السيطرة) فتعالج مصروف لدى الشركة المستحوذة إذا كان المشروع لم يصل إلى الجدوى التكنولوجية منه، ولا يوجد استخدام بديل للأصول مستقبلاً. وفي هذه الطريقة يتم إعداد قائمة المركز المالي الموحدة فقط في تاريخ الشراء، وفي الفترات التالية للاندماج توحد الأرقام الواردة في القوائم المالية للشركتين القابضة والتابعة كافة (Hoyle, Schaefer,& Doupnik, 2017: 69).

6-3-3: المحاسبة وفقاً لطريقة لاندماج الحقوق Pooling of Interest Method

تجرى المحاسبة عن الاندماج وفقاً لهذهِ الطريقة في بعض حالات الاندماج التي تتم عن طريق إصدار أسهم بحيث تكون عملية الاندماج عبارة عن عملية إدماج لحقوق المساهمين أكثر منها للحصول على الأصول. ومن أهم خصائص الاندماج وفقاً لهذه الطريقة مبادلة أسهم التصويت في الشركة المندمجة بأسهم تصويت في الشركة الدامجة (المستحوذة) ولذلك تستمر الحقوق النسبية لمساهمي الشركات المندمجة دون تغيير، وتظهر الأصول والالتزامات والأرباح المحتجزة في الشركة الجديدة بقيمتها الدفترية في السجلات المحاسبية للشركات المكونة للاندماج دون الأخذ في الحسبان القيمة العادلة سواء لأسهم رأس المال المصدرة أو لصافي أصول الشركة المندمجة (Jeter& Chaney, 2001: 37-40).

وفي هذه الطريقة يتم إعداد القوائم المالية الموحدة في تاريخ الشراء وتظهر قائمة المركز المالي الموحدة شاملة لأصول والتزامات الشركة القابضة والشركات التابعة لها وكذلك الأمر بالنسبة لقائمة الربح والخسارة والدخل الشامل الآخر وقائمة التغيرات في حقوق الملكية فتشمل الأرصدة الموجودة في تلك القوائم في الشركة القابضة والشركة أو الشركات التابعة لها بالنظر لاستمرار الملكية كما سبق الذكر، وذات الأمر في الفترات التالية للاندماج إذ يتم توحيد الأرقام الواردة في القوائم المالية للشركتين القابضة والتابعة كافة (Hoyle, Schaefer,& Doupnik, 2017: 69).

ومن ضمن اختلاف هذه الطريقة عن طريقتي الاستحواذ والشراء أنّ الدخل وفقا لها يكون أعلى من الطريقتين المذكورتين ليس فقط لتوحيد الدخل ومكوناته في تاريخ الشراء، بل أيضاً لتجميع الأصول بقيم أصغر تسفر عن مصروف إهلاك واستنفاد بقيم أقل (Hoyle, Schaefer,& Doupnik, 2017: 69).

جدول رقم (6-1) مقارنة طرائق الاستحواذ، الشراء، توحيد المصالح (الحقوق)*

أساس المقارنة	الاستحواذ	الشراء	توحيد المصالح
قياس الأصول والالتزامات	القيمة العادلة	القيمة العادلة	القيمة الدفترية
قياس العوض المحول من الشركة الدامجة لمساهمي الشركة المندمجة	القيمة العادلة	القيمة العادلة	القيمة الدفترية
الاعتراف بالعوض المحتمل	يضاف على العوض المحول	إذا تحقق تسوى به تكلفة الشراء أو حقوق حاملي الاسهم بعد الاندماج	لا يعترف به
مبلغ الأصول والدخل	مبلغ أعلى للأصول والاهلاك وأقل للدخل	مبلغ أعلى للأصول والاهلاك وأقل للدخل	مبلغ أقل للأصول والاهلاك وأعلى للدخل
تكاليف تنفيذ عملية الاندماج مثل أتعاب المحاسبين والمحامين وتكاليف التقييم والسكرتارية	مصروفات	تضاف على حساب الاستثمار	مصروفات
تكاليف تنفيذ عملية الاندماج لتسجيل وإصدار الأسهم	تخفض من علاوة الإصدار	تخفض من علاوة الإصدار	مصروفات
في تاريخ الشراء توحد الأصول والالتزامات	توحد	توحد	توحد
في تاريخ الشراء توحد الإيرادات والمصروفات والتوزيعات والأرباح المحتجزة	لا توحد	لا توحد	توحد
في الفترة التالية توحد الأصول والالتزامات و الإيرادات والمصروفات والتوزيعات والأرباح المحتجزة	توحد	توحد	توحد
إعداد القوائم المالية الموحدة في تاريخ الشراء	تعد ولا تحوي قائمتي الربح والخسارة والتغيرات في حقوق الملكية إلا أرصدة الشركة القابضة	تعد قائمة المركز المالي الموحدة فقط	تعد القوائم المالية الموحدة كاملة
إعداد القوائم المالية الموحدة في الفترات التالية للاندماج	تعد القوائم المالية الموحدة كاملة	تعد القوائم المالية الموحدة كاملة	تعد القوائم المالية الموحدة كاملة
النسب المالية مثل صافي الدخل/ الأصول	أقل	أقل	أعلى (الأصول بقيم أقل وصافي الدخل أكبر لانخفاض الاهلاك)

* أعد الجدول بتصرف بالاعتماد على (Hoyle, Schaefer,& Doupnik, 2017: 72).

4-6: المعالجة المحاسبية وإعداد القوائم المالية الموحدة في تاريخ اندماج شركة تابعة مملوكة بالكامل وفقاً لطريقةِ الاستحواذ

لتوضيح كيفية إعداد القوائم المالية الموحدة للشركة القابضة وشركة تابعة مملوكة لها بالكامل، نفترض أنّ شركة عـدن قد أصـدرت فـي 2021/12/31م 10,000 سهم عادي عندما كانت القيمة الجارية للسهم 100 ريال لمساهمي شركة الحديدة مقابل كل الأسهم العادية التي يحملها مساهمو الشركة الأخيرة، وقد تكبدت الشركة في سبيل تنفيذ عملية الاستحواذ المصاريف التالية:

رسوم قانونية	100,000
مصاريف إصدار وتسجيل الأسهم	70,000
إجمالي تكاليف تنفيذ عملية الاندماج	170,000

وتطبق شركة عدن طريقة الاستحواذ في تسجيلِ عملية الاندماج، وستستمر شركة الحديدة في نشاطها كشركة مستقلة ومملوكة بالكامل لشركة عدن، وتنتهي السنة المالية للشركتين في 12/31 من كل عام، كما تستخدم كلا الشركتين المعايير الدولية للتقارير المالية مما لا يتطلب إجراء تسويات قبل تنفيذ الاندماج.

وقد كانت القوائم المالية للشركتين في تاريخ الاندماج كما يلي:

شركة عدن وشركة الحديدة

القوائم المالية المستقلة في 2021/12/31م

قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر	شركة عدن	شركة الحديدة
صافي المبيعات	2,000,000	1,200,000
التكاليف والمصروفات		
تكلفة البضاعة المباعة	1,270,000	820,000
مصروفات العمليات	160,000	60,000
مصروفات الفوائد	100,000	60,000
صافي الدخل قبل الضرائب	470,000	260,000
ضرائب الدخل	94,000	52,000

صافي الدخل	376,000	208,000
قائمة التغيرات في حقوق الملكية		
حقوق الملكية أول الفترة		
رأس المال قيمة أسمية 20 ريال	600,000	
رأس المال قيمة أسمية 10 ريال		400,000
علاوة اصدار أسهم	100,000	116,000
الأرباح المحتجزة أول العام	130,000	200,000
الربح (الخسارة) للعام	376,000	208,000
(-) توزيعات أرباح	50,000	40,000
الأرباح المحتجزة نهاية العام	456,000	368,000
حقوق الملكية آخر الفترة	1,156,000	884,000
قائمة المركز المالي		
الأصول		
النقدية	200,000	80,000
مخزون	300,000	220,000
أوراق قبض من شركة الحديدة	50,000	
الأصول المتداولة الأخرى	318,000	144,000
الأصول طويلة الأجل (بالصافي)	990,000	700,000
براءة اختراع	-	40,000
إجمالي الأصول	1,858,000	1,184000
الالتزامات وحقوق الملكية		
أوراق دفع لشركة عدن		50,000
ضرائب الدخل المستحقة	132,000	20,000
الالتزامات الأخرى	570,000	230,000
أسهم رأس المال قيمة أسميه 20 ريال	600,000	
أسهم رأس المال قيمة أسميه 10 ريال		400,000
علاوة إصدار أسهم	100,000	116,000
أرباح محتجزة	456,000	368,000
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	1,858,000	1,184000

وقد كانت القيم العادلة للأصول والالتزامات في شركة الحديدة مماثلة لقيمها الدفترية عدا ثلاثة أصول بلغت القيم العادلة لها في 2021/12/31م كما يلي:

المخزون 236,000 الأصول طويلة الأجل (بالصافي) 770,000

حق الاختراع 50,000

وبالنظر لأنّ شركة الحديدة ستستمر في مزاولة نشاطها كوحدة مستقلة فلن تقوم بإجراء أية قيود محاسبية كونها الشركة المشتراة، أمّا شركة عدن الشركة المشترية (القابضة) فستسجل القيود التالية لإثبات عملية الاندماج باتباع طريقة الاستحواذ:

1. إثبات عملية شراء أسهم شركة الحديدة مقابل إصدار أسهم

21/12/31		الاستثمار في رأس مال شركة الحديدة (10000 سهم× 100 ريال)		1,000,000
		أسهم رأس المال (10000× 20 ريال)	200,000	
		علاوة الإصدار	800,000	
		إصدار 10000 سهم عادي مقابل شراء كل أسهم شركة الحديدة.		

2. إثبات تكاليف تنفيذ عملية إدماج شركة الحديدة

21/12/31		مصروفات العمليات		100,000
		علاوة الإصدار		70,000
		النقدية	170,000	
		إثبات تكاليف تنفيذ إدماج شركة الحديدة حيث حمل حساب مصروفات العمليات بالرسوم القانونية، أمّا مصاريف تسجيل وإصدار الأسهم فقد خفضت بها علاوة الإصدار.		

وإذا تم ترحيل القيود السابقة إلى الحسابات المختصة بدفتر الأستاذ العام بشركة عدن فستظهر على النحو التالي:

حساب مصروفات العمليات

تاريخ	بيان	مدين	دائن	رصيد
2021/12/31	رصيد سابق			160,000 مدين
2021/12/31	تكاليف تنفيذ عملية الاندماج	100,000		260,000

حساب النقدية

تاريخ	بيـــــــــان	مدين	دائن	رصيد
2021/12/31	رصيد سابق			200,000 مدين
2021/12/31	تكاليف تنفيذ عملية الاندماج		170,000	30,000

حساب الاستثمار في رأس مال شركة الحديدة

تاريخ	بيان	مدين	دائن	رصيد
2021/12/31	إصدار أسهم عادية لإتمام الاندماج	1000,000		1000,000 مدين

حساب أسهم رأس المال

تاريخ	بيان	مدين	دائن	رصيد
2021/12/31	رصيد سابق			600,000 دائن
2021/12/31	إصدار أسهم عادية لإتمام الاندماج		200,000	800,000

حساب علاوة الإصدار

تاريخ	بيان	مدين	دائن	رصيد
2021/12/31	رصيد سابق			100,000 دائن
2021/12/31	إصدار أسهم عادية لإتمام الاندماج		800,000	900,000
2021/12/31	تكاليف تنفيذ عملية الاندماج	70,000		830000

وبعد إجراء قيود إثبات عملية الاندماج وترحيلها إلى الحسابات المختصة يتم إعداد القوائم المالية الموحدة في تاريخ الاندماج باستخدام ورقة العمل.

6-4-1: ورقة العمل التي تستخدم لإعداد القوائم الموحدة

تتطلب عملية إدماج شركة الحديدة في شركة عدن وفقاً لطريقةِ الاستحواذ تحديد نقطة البداية الجديدة للشركة الموحدة والتي تتمثل في التاريخ الذي تتم فيه السيطرة الفعلية على عمليات الشركة المستحوذ عليها. وتعكس هذه النقطة فرضيةِ مؤداها أنّ عملية الاندماج تتمثل في دفع العوض المحول مقابل صافي أصول

الشركة المندمجة بالقيمة العادلة، أمّا نتائج عمليات الشركتين قبل تاريخ الاندماج فتتعلق بوحداتٍ قانونيةٍ مستقلةٍ. ولذلك يتم إعداد القوائم المالية الموحدة مع مراعاة أن يتم توحيد الأصول والالتزامات لشركتي عدن والحديدة بواسطةِ شركة عدن في 2021/12/31م (تاريخ إدماج شركة الحديدة في شركة عدن) أمّا قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل وقائمة التغيرات في حقوق الملكية فلا يظهر إلى أرصدة حساباتهما في القوائم المالية للشركة القابضة فقط.

ولإعدادِ القوائم المالية الموحدة يتطلب الأمر استخدام ورقة عمل يتم فيها استبعاد الحسابات المتقابلة في كل من الشركتين والتي تشتمل على حساب الاستثمار في رأس مال شركة الحديدة الموجود في قائمة المركز المالي لشركة عدن وحسابات حقوق الملكية الموجودة في قائمة المركز المالي لشركة الحديدة وأي حسابات متقابلة في قائمتي المركز المالي للشركتين. ويتم ذلك بإجراء قيود الاستبعاد من خلال جعل حسابات حقوق الملكية مدينة وحساب الاستثمار في رأس مال شركة الحديدة الموجود في قائمة المركز المالي لشركة عدن دائناً مع الأخذ في الحسبان الفروق بين القيم العادلة والقيم الدفترية لأصولِ شركة الحديدة والشهرة إن وجدت.

الفروق بين القيم العادلة والدفترية لبعض الأصول*

	القيمة العادلة	القيمة الدفترية	زيادة القيم العادلة عن الدفترية
المخزون	236,000	220,000	16,000
الأصول طويلة الأجل (بالصافي)	770,000	700,000	70,000
حق الاختراع	50,000	40,000	10000
الإجمالي	1,056,000	960,000	96,000

* *إذا كانت القيمة العادلة لأي أصل أقل من القيمة الدفترية فسيكون الفرق بالسالب وسيخفض الإجمالي*

ونظراً لأنّ المبادئ المحاسبية المتعارف عليها بما في ذلك المعايير الدولية للتقارير المالية لا تتطلب إعادة تقويم الأصول المتعلقة بأية وحدة اقتصادية مستمرة في أعمالها تطبيقاً لمبدأ التكلفة التاريخية نتاجاً لشراء أسهمها من شركة أخرى إذا سيطرت عليها شركة أخرى، فإنّ الأمر يقتصر على تضمين تلك الزيادة في قائمة المركز المالي الموحدة لشركتي عدن والحديدة. ويتم إجراء قيد التسوية والاستبعاد* التالي وترحيله إلى ورقة العمل:

في تاريخ إعداد ورقة العمل		أسهم رأس المال ــ شركة الحديدة	400,000
		علاوة الإصدار ــ شركة الحديدة	116,000
		الأرباح المحتجزة ــ شركة الحديدة	368,000
		المخزون ــ شركة الحديدة	16,000
		الأصول طويلة الأجل (بالصافي) ــ شركة الحديدة	70,000
		حق الاختراع ــ شركة الحديدة	10,000
		الشهرة	20,000
	1,000,000	الاستثمار في رأس مال شركة الحديدة ــ شركة عدن	
		استبعاد حساب الاستثمار في رأس مال شركة الحديدة مقابل حقوق الملكية في الشركة التابعة في تاريخ الاندماج وتوزيع الزيادة في التكلفة عن القيمة الدفترية على الأصول المقتناة وما تبقى يعد شهرة.	

كما يجرى قيد استبعاد أوراق القبض وأوراق الدفع كحسابين متقابلين بالقيد التالي:

في تاريخ إعداد ورقة العمل		أوراق دفع لشركة عدن ــ شركة الحديدة	50,000
	50,000	أوراق قبض من شركة الحديدة ــ شركة عدن	
		استبعاد رصيد حساب أوراق القبض في شركة عدن مقابل أوراق القبض في شركة الحديدة كونهما حسابين متقابلين.	

* قيود الاستبعاد Elemenation entries يطلق عليها بعض الكتاب قيود التوحيد Consolidation entries.

شركة عدن والشركة التابعة لها

ورقة عمل لإعداد القوائم المالية الموحدة (الشركة التابعة مملوكة بالكامل)

وفقاً لطريقةِ الاستحواذ في 2021/12/31م

بيـــــان	شركة عـدن	شركة الحديدة	التسويات زيادة (نقص)	قائمة المركز المالي الموحدة
قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الأخر				
صافي المبيعات	2,000,000			2,000,000
التكاليف والمصروفات				
تكلفة البضاعة المباعة	1,270,000			1,270,000
مصروفات العمليات	260,000			260,000
مصروفات الفوائد	100,000			100,000
صافي الدخل قبل الضرائب	370,000			370,000
ضرائب الدخل	94,000			94,000
صافي الدخل	276,000			276,000
قائمة التغيرات في حقوق الملكية				
حقوق الملكية أول الفترة				
رأس المال قيمة أسمية 20 ريال	800,000			800,000
رأس المال قيمة أسمية 10 ريال				
علاوة اصدار أسهم	830,000			830,000
الأرباح المحتجزة أول العام	130,000			130,000
الربح (الخسارة) للعام	276,000			276,000
(-) توزيعات أرباح	50,000			50,000
الأرباح المحتجزة نهاية العام	356,000			356,000
حقوق الملكية آخر الفترة	1,986,000			1,986,000
قائمة المركز المالي				
الأصـــــول				
النقدية	30,000	80,000		110,000
المخزون	300,000	220,000	16,000	536,000
أوراق قبض من شركة الحديدة	50,000		(50,000)	-

الأصول المتداولة الأخرى	318,000	144,000		462,000
الأصول طويلة الأجل (بالصافي)	990,000	700,000	70,000	1,760,000
حق الاختراع		40000	10,000	50,000
الاستثمار في رأس مال شركة الحديدة	1,000,000		(1,000,000)	–
الشهرة			20,000	20,000
إجمالي الأصول	2,688,000	1,184,000	(934,000)	2,938,000
<u>الالتزامات وحقوق الملكية</u>				
أوراق دفع لشركة عدن		50,000	(50,000)	–
ضرائب الدخل المستحقة	132,000	20,000		152,000
الالتزامات الأخرى	570,000	230,000		800,000
أسهم رأس المال قيمة اسمية 20 ريال	800,000			800,000
أسهم رأس المال قيمة اسمية 10 ريال		400,000	(400,000)	
علاوة الإصدار	830,000	116,000	(116,000)	830,000
أرباح محتجزة	356,000	368,000	(368,000)	356,000
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	2,688000	1,184,000	(934,000)	2,938,000

وما يجدر التنويه إليه فيما يتعلق بورقة العمل هو:

1. تم تحميل الرسوم القانونية على مصروفات العمليات مما خفض صافي الربح وبالتالي الأرباح المحتجزة في الشركة القابضة، أمّا مصاريف إصدار وتسجيل الأسهم فتم تخفيضها من علاوة الإصدار.
2. لم يتم توحيد إيرادات ومصروفات الشركة التابعة لأنّها لم تحقق بعد أي دخل لملاك الشركة القابضة وفي الفترات التالية سيتم توحيد إيرادات ومصروفات الشركتين القابضة والتابعة.
3. لا تسجل عمليات التسوية بالزيادة أو النقص في السجلات المحاسبية للشركة القابضة أو التابعة كون الغرض من تلك الورقة ينحصر في إعداد القوائم المالية الموحدة.
4. أدت عملية التسوية إلى إظهار الفرق بين القيم العادلة والقيم الدفترية للأصول.
5. تم استبعاد أوراق القبض مقابل أوراق الدفع في ورقة العمل ومن ثم كانت محصلة رصيدهما صفر كونهما حسابين متقابلين.

6. ترتب على عمليات التسوية اعتبار الشركات المعنية كما لو كانت شركة واحدة، ولذلك يتم استبعاد الأرصدة المتقابلة.
7. تتمثل الحسابات الموحدة لحقوق الملكية في تلك الحقوق الموجودة في الشركة القابضة أمّا مثيلتها في الشركة التابعة فتستبعد مقابل حساب الاستثمار في رأس مال الشركة التابعة.
8. تفصح القوائم المالية الموحدة بورقة العمل عن المركز المالي لوحدةٍ اقتصاديةٍ مستقلة مكونة من وحدتين قانونيتين بعد استبعاد الأرصدة المتقابلة.

6-4-2: القوائم المالية الموحدة Consolidated Financial Statements

تستخدم البيانات التي ظهرت في عمود القوائم الموحدة بورقةِ العمل السابقة في إعداد القوائم المالية الموحدة لشركة عدن والشركة التابعة لها وفقاً للطريقةِ المتعارف عليها في إعداد تلك القوائم كما يلي:

قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر الموحدة عن السنة المنتهية في 2021/12/31م

صافي المبيعات		2,000,000
التكاليف والمصروفات		
تكلفة البضاعة المباعة	1,270,00 0	
مصروفات العمليات	260,000	
مصروفات الفوائد	100,000	
إجمالي التكاليف والمصروفات		1,630,000
صافي الدخل قبل الضرائب		370,000
(-) ضرائب الدخل		94,000
صافي الدخل		276,000

شركة عدن والشركة التابعة لها

قائمة التغيرات في حقوق الملكية الموحدة عن السنة المنتهية في 2021/12/31م

حقوق الملكية أول الفترة	
رأس المال قيمة إسمية 20 ريال	800,000
علاوة إصدار أسهم	830,000
الأرباح المحتجزة أول العام	130,000
الربح (الخسارة) للعام	276,000
(-) توزيعات أرباح	50,000
الأرباح المحتجزة نهاية العام	356,000
حقوق الملكية نهاية الفترة	1,986,000

شركة عدن والشركة التابعة لها

قائمة المركز المالي الموحدة كما في 2021/12/31م

الأصول		
الأصول المتداولة		
النقدية		110,000
المخزون		536,000
الأصول المتداولة الأخرى		462,000
إجمالي الأصول المتداولة		1,108,000
الأصول طويلة الأجل (بالصافي)		1,760,000
الأصول غير الملموسة		
براءة اختراع	50,000	
الشهرة	20,000	70,000
إجمالي الأصول		2,938,000
الالتزامات وحقوق الملكية		
الالتزامات		
ضرائب الدخل المستحقة		152,000

الالتزامات الأخرى		800,000
إجمالي الالتزامات		952,000
حقوق الملكية		
أسهم رأس المال قيمة أسميه 20 ريال	800,000	
علاوة إصدار أسهم	830,000	
أرباح محتجزة	356,000	1,986,000
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية		2,938,000

6-5: المعالجة المحاسبية وإعداد القوائم المالية الموحدة في تاريخ اندماج شركة تابعة مملوكة جزئياً وفقاً لطريقةِ الاستحواذ

يتمثل الاختلاف الرئيس بين حالتي الشركة التابعة المملوكة كلياً والشركة التابعة المملوكة جزئياً في الحقوق غير المسيطرة Noncontrolling Interest (حقوق الأقلية Minority Interests) والتي تعني حقوق المساهمين الآخرين بخلاف حقوق الشركة القابضة في صافي دخل أو خسارة الشركة التابعة أو صافي أصولها. ويجري الإفصاح عن الحقوق غير المسيطرة في صافي دخل أو خسارة الشركة التابعة في قائمة الربح أو الخسارة الموحدة في بندٍ مستقل، كما يفصح عن حقوقهم في صافي أصول الشركة التابعة في قائمة المركز المالي الموحدة ضمن حقوق الملكية.

وتعتمد طريقة الاستحواذ في توحيد القوائم المالية على مفهوم الوحدة الإقتصادية الذي ينظر إلى الشركتين القابضة والتابعة كوحدة اقتصادية واحدة لأغراض إعداد التقارير المالية للمستخدم الخارجي، لذا يتم توحيد 100% من أصول والتزامات الشركتين القابضة والتابعة كي تعكس وحدة اقتصادية واحدة. كما تعتمد طريقة الاستحواذ القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ للتقرير عن الآثار المالية

لاندماج الأعمال بما في ذلك الحقوق غير المسيطرة، ومرد ذلك أنّ القيمة العادلة تزود المستثمرين والدائنين بمعلومات عن مسألة الإدارة عن مدى نجاح أو فشل الإندماج (السيطرة)، مع التأكيد على أنّ أصول والتزامات الشركة القابضة تبقى بقيمها المسجلة السابقة (Hoyle, Schaefer,& Doupnik, 2017: 156).

وفي هذه الحالة تقوم الشركة القابضة في تاريخ الاستحواذ بالاعتراف وقياس أولاً: الحقوق المسيطرة والحقوق غير المسيطرة بقيمتها العادلة، ثانيا: كل أصول والتزامات الشركة التابعة القابلة للتحديد بقيمتها العادلة كاملة، ثالثاً: الشهرة أو المكسب من الشراء إن وجد.

ولتوضيح طريقة المعالجة هذه نفترض أنّ شركة سبأ قد أصدرت 57000 سهم عادي في 2021/12/31م عندما كانت القيمة السوقية للسهم 10 ريال/سهم، إلى مساهمي شركة مأرب مقابل 38000 سهم من الأسهم العادية لهذه الشركة والبالغة 40000 سهم في عملية اندماج وفقاً لطريقةِ الاستحواذ. وعليه تكون شركة سبأ قد حصلت على 95% من حقوق ملكية شركة مأرب (38000÷40000)، والمحصلة أنّ شركة مأرب تصبح شركة تابعة لشركةِ سبأ.

وقد بلغت تكاليف تنفيذ عملية الاندماج كما يلي:

رسوم قانونية	26125
مصاريف إصدار الأسهم	36375
إجمالي تكاليف تنفيذ عملية الاندماج	62500

وقد كانت القوائم المالية للشركتين في تاريخ الاندماج كما يلي:

القوائم المالية المستقلة في 2021/12/31م

قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر	شركة سبأ	شركة مأرب
صافي المبيعات	2,750,000	500,000
التكاليف والمصروفات		
تكلفة البضاعة المباعة	1,925,000	325,000
مصروفات العمليات	300,000	50,000
مصروفات الفوائد	37,500	20,000
صافي الدخل قبل الضرائب	487,500	105,000
ضرائب الدخل	97,500	21,000
صافي الدخل	390,000	84,000
قائمة التغيرات في حقوق الملكية		
حقوق الملكية أول الفترة		
رأس المال قيمة أسمية 1 ريال	500,000	
رأس المال قيمة أسمية 5 ريال		200,000
علاوة اصدار أسهم	275,000	117,500
الأرباح المحتجزة أول العام	405,000	145,000
الربح (الخسارة) للعام	390,000	84,000
(-) توزيعات أرباح	75,000	20,000
الأرباح المحتجزة نهاية العام	720,000	209,000
حقوق الملكية آخر الفترة	1,495,000	526,500
قائمة المركز المالي		
الأصـــول		
النقدية	100,000	50,000
المخزون	400,000	250,000
الأصول المتداولة الأخرى	470,000	122,000
الأصول طويلة الأجل (بالصافي)	1,750,000	550,000
الشهرة	50,000	
إجمالي الأصول	2,770,000	972,000
الالتزامات وحقوق الملكية		

ضرائب الدخل المستحقة	50,000	10,500
الالتزامات الأخرى	1,225,000	435,000
أسهم رأس المال قيمة أسميه 1 ريال	500,000	
أسهم رأس المال قيمة أسميه 5 ريال		200,000
علاوة إصدار أسهم	275,000	117,500
أرباح محتجزة	720,000	209,000
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	2,770,000	972,000

وقد كانت القيم العادلة لأصول والتزامات شركة مأرب مساوية لقيمها الدفترية عدا:

البنـــد	القيمة العادلة في 2021/12/31م
المخزون	258,500
الأصول طويلة الأجل (بالصافي)	595,000
حق مرتبط باختراع جديد	10,000

وبالنظر لكون شركة مأرب ستستمر في مزاولة أعمالها كشركة مستقلة فإنّها لا تسجل أية قيود يومية تتعلق بعملية الاندماج، أمّا شركة سبأ فتسجل القيود التالية:

1. إثبات شراء أسهم شركة مأرب مقابل إصدار أسهم

570,000		الاستثمار في رأس مال شركة مأرب (57,000× 10)		12/31
	57,000	أسهم رأس المال (57,000× 1 ريال)		
	513,000	علاوة الإصدار		
		إصدار 57,000 سهم عادي مقابل 38,000 سهم من أسهم شركة مأرب في عملية اندماج وفقاً لطريقة الاستحواذ.		

2. إثبات تكاليف تنفيذ عملية إدماج شركة مأرب

26,125		مصروفات العمليات		12/31
36,375		علاوة الإصدار		
	62,500	النقدية		
		إثبات تكاليف تنفيذ إدماج شركة مارب حيث حمل حساب مصروفات العمليات بالرسوم القانونية، أمّا مصاريف تسجيل وإصدار الأسهم فقد خفضت بها علاوة الإصدار.		

وبعد ترحيل قيود اليومية العامة تظهر حسابات الأستاذ التي تأثرت بعمليةِ الاندماج كما يلي:

حساب مصروفات العمليات

تاريخ	بيـــــــــان	مدين	دائن	رصيد
2021/12/31	رصيد سابق			300,000 مدين
2021/12/31	تكاليف تنفيذ عملية الاندماج	26,125		326,125

حساب النقدية

تاريخ	بيـــــــــان	مدين	دائن	رصيد
2021/12/31	رصيد سابق			100,000 مدين
2021/12/31	تكاليف تنفيذ عملية الاندماج		62,500	37,500

حساب الاستثمار في رأس مال شركة مأرب

تاريخ	بيان	مدين	دائن	رصيد
2021/12/31	إصدار أسهم عادية لإتمام الاندماج	570,000		570,000 مدين

حساب أسهم رأس المال

تاريخ	بيان	مدين	دائن	رصيد
2021/12/31	رصيد سابق			500,000 دائن
2021/12/31	إصدار أسهم عادية لإتمام الاندماج		57,000	557,000

حساب علاوة الإصدار

تاريخ	بيان	مدين	دائن	رصيد
2021/12/31	رصيد سابق			275,000 دائن
2021/12/31	إصدار أسهم عادية لإتمام الاندماج		513,000	788,000
2021/12/31	تكاليف تنفيذ عملية الاندماج	36,375		751,625

6-5-1: ورقة العمل التي تستخدم لإعداد القوائم المالية الموحدة

تتشابه إجراءات التسوية في ورقةِ الشركة القابضة بغرض إعداد القوائم المالية الموحدة مع تلك السابق التعرض لها في حالة كون الشركة التابعة مملوكة كلياً. إذ يتم استبعاد الحسابات المتقابلة بين الشركتين حتى تصل أرصدتها إلى الصفر مع الأخذ في الحسبان الفرق بين القيم العادلة والقيم الدفترية للأصول فضلاً عن الحقوق غير المسيطرة (حقوق الأقلية) وكذلك الشهرة.

أ. **الفرق بين القيم العادلة والقيم الدفترية للأصول**

الفروق بين القيم العادلة والدفترية لبعض الأصول

	القيمة العادلة	القيمة الدفترية	زيادة القيم العادلة عن الدفترية
المخزون	258,500	250,000	8,500
الأصول طويلة الأجل (بالصافي)	595,000	550,000	45,000
حق الاختراع	10,000	0	10,000
الإجمالي	863,500	800,000	63,500

وكما سبقت الإشارة فإنّ هذه الفروق لا تثبت في السجلاتِ المحاسبية لشركةِ مأرب كونها مستمرة في مزاولة أعمالها كوحدة مستقلة، بل يفصح عنها في قائمة المركز المالي الموحدة لشركة سبأ والشركة التابعة لها تطبيقاً لمتطلباتِ طريقة الاستحواذ في المحاسبة عن الاندماج.

ب. **الحقوق غير المسيطرة (حقوق الأقلية) في شركة مأرب بالقيمة العادلة:**

– نظراً لعدم وجود مؤشر لاختلاف القيمة السوقية لأسهم الحقوق غير المسيطرة عن القيمة التي دفعتها الشركة القابضة فيمكن حسابها كما يلي:

القيمة العادلة للحقوق غير المسيطرة = (القيمة التي دفعتها الشركة القابضة مقابل 95% من أسهم الشركة التابعة) × (معكوس النسبة) × (الحصة غير المسيطرة عليها)

القيمة العادلة للحقوق غير المسيطرة = 570,000 ريال× 100/95× 5% = 30,000 ريال.

طريقة أخرى لحساب القيمة العادلة للحقوق غير المسيطرة

شركة سبا القابضة دفعت 570,000 ريال مقابل 38,000 سهم من أسهم شركة مأرب التابعة، هذا يعني أنّها دفعت 15 ريال/ سهم (570,000÷ 38,000).

وعليه فإنّ القيمة العادلة للحقوق غير المسيطرة= 2,000 سهم× 15 ريال= 30,000 ريال.

ج. الشهرة

وتحسب الشهرة التي حصلت عليها شركة سبأ نتيجة اندماج شركة مأرب من خلال طرح القيمة العادلة لصافي أصول شركة مأرب من القيمة العادلة للحقوق المسيطرة والتي دفعتها شركة سبأ للحصول على 95% من الحقوق في شركة مأرب والقيمة العادلة للحقوق غير المسيطرة كما يلي:

الحقوق المسيطرة	570,000 ريال
الحقوق غير المسيطرة	30,000
القيمة العادلة لشركة مأرب في تاريخ الاستحواذ (1)	600,000 ريال
القيمة العادلة لصافي الأصول	
رأس المال	200,000
علاوة الإصدار	117,500
أرباح محتجزة	209,000
فارق قيمة المخزون	8,500
فارق قيمة الأصول طويلة الأجل	45,000
فارق حق الاختراع	10,000
إجمالي القيمة العادلة لصافي الأصول (2)	590,000
الشهرة 1- 2	10,000

وباستكمال تحديد المعالجات السابقة يمكن إجراء قيد التسوية كما يلي:

في تاريخ		أسهم رأس المال ــ شركة مارب		200,000
إعداد		علاوة الإصدار ــ شركة مارب		117,500
ورقة		الأرباح المحتجزة ــ شركة مارب		209,000
العمل		المخزون ــ شركة مارب		8,500

45,000		الأصول طويلة الأجل (بالصافي) ـــ شركة مارب		
10,000		حق الاختراع ـــ شركة مارب		
10,000		الشهرة		
	570,000	الاستثمار في رأس مال شركة مارب ـــ شركة سبأ		
	30,000	حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة ـــ شركة سبأ		
		إثبات استبعاد حساب الاستثمار في رأس مال شركة مأرب مقابل حقوق الملكية في الشركة التابعة في تاريخ الاندماج وتوزيع الزيادة في التكلفة عن القيمة الدفترية على الأصول الملموسة التي تم الحصول عليها وتخصيص المبلغ المتبقي شهرة وتحديد حقوق الأقلية.		

وبعد عمل القيد السابق تظهر ورقة العمل كما يلي:

شركة سبأ والشركة التابعة لها

ورقة عمل لإعداد القوائم المالية الموحدة (الشركة التابعة مملوكة جزئياً)

وفقاً لطريقة الاستحواذ في 2021/12/31م

بيـــــان	شركة سبأ	شركة مارب	التسويات زيادة (نقص)	قائمة المركز المالي الموحدة
قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر				
صافي المبيعات	2,750,000			2,750,000
التكاليف والمصروفات				
تكلفة البضاعة المباعة	1,925,000			1,925,000
مصروفات العمليات	326,125			326,125
مصروفات الفوائد	37,500			37,500
صافي الدخل قبل الضرائب	461,375			461,375
ضرائب الدخل	97,500			97,500
صافي الدخل	363,875			363,875
قائمة التغيرات في حقوق الملكية				

حقوق الملكية أول الفترة				
رأس المال قيمة أسمية 1 ريال	557,000			557,000
رأس المال قيمة أسمية 5 ريال				
علاوة اصدار أسهم	751,625			751,625
الأرباح المحتجزة أول العام	405,000			405,000
الربح (الخسارة) للعام	363,875			363,875
(-) توزيعات أرباح	75,000			75,000
الأرباح المحتجزة نهاية العام	693,875			693,875
حقوق الملكية آخر الفترة	2,002,500			2,002,500
قائمة المركز المالي				
الأصـــول				
النقدية	37,500	50,000		87,500
المخزون	400,000	250,000	8,500	658,500
الأصول المتداولة الأخرى	470,000	122,000		592,000
الاستثمار في رأس مال شركة مأرب	570,000		(570,000)	0
الأصول طويلة الأجل (بالصافي)	1,750,000	550,000	45,000	2,345,000
حق الاختراع			10,000	10,000
الشهرة	50,000		10,000	60,000
إجمالي الأصول	3,277,500	972,000	(496,500)	3,753,000
الالتزامات وحقوق الملكية				
ضرائب الدخل المستحقة	50,000	10,500		60,500
الالتزامات الأخرى	1,225,000	435,000		1,660,000
أسهم رأس المال قيمة إسمية 1 ريال	557,000			557,000
أسهم رأس المال قيمة إسمية 5 ريال		200000	(200,000)	-
علاوة الإصدار	751,625	117,500	(117,500)	751,625
أرباح محتجزة	693,875	209,000	(209,000)	693,875
حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة			30,000	30,000
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	3,277,500	972,000	(496,500)	3,753,000

ويلاحظ على ورقة العمل عدم توحيد الإيرادات والمصروفات والأرباح المحتجزة في تاريخ الاندماج لأنّ مساهمي الشركة القابضة ليس لهم حق فيها لكونها سابقة لعملية السيطرة، وهذه من خصائص طريقة الاستحواذ.

6-5-2: القوائم المالية الموحدة

من خلال ورقة العمل السابقة يمكن التوصل للقوائم المالية الموحدة كما يلي:

شركة سبأ والشركة التابعة لها

قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر الموحدة عن السنة المنتهية في 2021/12/31م

صافي المبيعات		2,750,000
التكاليف والمصروفات		
تكلفة البضاعة المباعة	1,925,000	
مصروفات العمليات	326,125	
مصروفات الفوائد	37,500	
إجمالي التكاليف والمصروفات		2,288,625
صافي الدخل قبل الضرائب		461,375
(-) ضرائب الدخل		97,500
صافي الدخل		363,875

شركة سبأ والشركة التابعة لها

قائمة التغيرات في حقوق الملكية الموحدة عن السنة المنتهية في 2021/12/31م

حقوق الملكية أول الفترة	
رأس المال قيمة إسمية 1 ريال	557,000
علاوة إصدار أسهم	751,625
الأرباح المحتجزة أول العام	405,000
الربح (الخسارة) للعام	363,875
(-) توزيعات أرباح	75,000
الأرباح المحتجزة نهاية العام	693,875
حقوق الملكية نهاية الفترة	2,002,500

شركة سبأ والشركة التابعة لها

قائمة المركز المالي الموحدة كما في 2021/12/31م

الأصول		
الأصول المتداولة		
النقدية		87,500
المخزون		658,500
الأصول المتداولة الأخرى		592,000
إجمالي الأصول المتداولة		1,338,000
الأصول طويلة الأجل (بالصافي)		2,345,000
الأصول غير الملموسة		
براءة اختراع	10,000	
الشهرة	60,000	70,000
إجمالي الأصول		3,753,000
الالتزامات وحقوق الملكية		
الالتزامات		
ضرائب الدخل المستحقة		60,500
الالتزامات الأخرى		1,660,000
إجمالي الالتزامات		1,720,500
حقوق الملكية		
أسهم رأس المال قيمة أسميه 1 ريال	557,000	
علاوة إصدار أسهم	751,625	
أرباح محتجزة	693,875	
حقوق الملكية العائدة لمساهمي الشركة	2,002,500	
حقوق الملكية غير المسيطرة (حقوق الأقلية)	30,000	2,032,500
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية		3,753,000

6:6 القوائم المالية الموحدة في الفترات التالية للاندماج وفقاً لطريقة الاستحواذ

في الفترة التالية للاندماج يتطلب الأمر أيضا توحيد الدخل الذي يتطلب توحيد عناصره المتمثلة في الإيرادات والمصروفات المسجلة في الشركتين القابضة والتابعة في ورقة العمل. وبسبب انفصال انظمة المعلومات المحاسبية لكلا الشركتين كما سبق الذكر، فإنّ مصروفات الشركة التابعة أعدت بقيمها الدفترية ولم تأخذ في الحسبان القيم العادلة للأصول والالتزمات في تاريخ الاستحواذ والتي اعترفت بها الشركة القابضة (Hoyle, Schaefer,& Doupnik, 2017: 156).

ولذلك يتوجب على الشركة القابضة الأخذ في حسبانها نتائج عمليات الشركة التابعة في الفتراتِ التالية للاندماج، مثل صافي دخل أو خسارة الشركة التابعة، التوزيعات المعلنة والمدفوعة بمعرفةِ الشركة التابعة واستنفاد واستهلاك الفروق بين القيم العادلة والدفترية للأصول والالتزامات والتي حددت في تاريخ الاستحواذ، فضلاً عن العمليات المتبادلة التي تحدث عادة بين الشركتين القابضة والتابعة.

6-6-1: المحاسبة عن نتائج عمليات الشركة التابعة المملوكة بالكامل وفقاً لطريقة الاستحواذ.

عند المحاسبة عن الاستثمارات لدى الشركة المستثمرة ينبغي التمييز بين حالات ثلاث من التأثير من قبل الشركة القابضة على الشركة التابعة وتعود قوة التأثير، من ضمن عوامل أخرى، إلى نسبة الاستثمار، وعلى الرغم من عدم وجود نسبة محددة للتمييز بين الثلاث المستويات إلاّ أنّ هناك مؤشر على ذلك أوضحها IFRS9 وكما يتضح في الجدول التالي (Kieso, Weygandt& Terry, 2018):

نسبة الملكية	أكبر من 0 – أقل من 20%	20% – 50%	أكثر من 50%
مستوى التأثير في قرارات الشركة	قليل أو منعدم	تأثير هام	سيطرة
طريقة التقييم	القيمة العادلة	طريقة حق الملكية	طريقة حق الملكية وإعداد القوائم المالية الموحدة

ولأغراض التسجيل في دفاتر الشركة القابضة فعليها اختيار وتطبيق طريقة للمحاسبة عن استثماراتها في الشركة التابعة، ولا شكل أنّ رصيد حساب الاستثمار في الشركة القابضة سيختلف من فترة لأخرى نتاجاً للطريقةِ المختارة، ولا ريب أنّ الطريقة المختارة ستؤثر على عملية التوحيد الدورية، لكن ليس على الأرقام التي ينبغي الافصاح عنها في القوائم الموحدة، بالنظر لأنّ مبلغ حساب الاستثمار في الشركة التابعة سيستبعد في ورقة العمل وستوحد أصول والتزامات الشركة التابعة الفعلية، وذات الأمر لرقم الدخل في الشركة التابعة والذي سيختلف في الشركة القابضة بحسب أي من الطرائق التي ستتبعها الشركة القابضة فإنّ هذا الدخل أيا كان اختلافه سيستبعد في ورقة العمل أيضاً وستوحد إيرادات ومصروفات الشركة التابعة كما سيأتي في الفقرات التالية (Hoyle, Schaefer,& Doupnik, 2017: 90).

ويزخر الفكر المحاسبي بثلاثة طرائق يمكن للشركة القابضة أن تختار أحدها للمحاسبةِ عن نتائج عمليات الشركة التابعة وفقاً لطريقة الاستحواذ هي: طريقة التكلفة وطريقة حق الملكية وطريقة حق الملكية الجزئية وإن كانت المعايير الدولية IFRS9 قد أكدت على تطبيق طريقة الملكية. وسيتم استعراض الفوارق الرئيسة بين هذه الطرائق، أما إعداد القوائم المالية الموحدة في الفترات التالية للاندماج فسيقتصر على طريقة حق الملكية المعتمدة في المعايير الدولية للتقارير المالية.

أولاً: طريقة الملكية Equity Method

تتبنى هذه الطريقة أساس الاستحقاق المحاسبي وفي ظلها يتم تسجيل الاستثمارات بالقيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ، وفي نهاية كل مدة محاسبية تقوم الشركة القابضة بتسجيل حصتها في صافي دخل أو خسارة الشركة التابعة لتلك المدة بعد تعديله باستنفاد الفروق بين القيم العادلة والقيم الدفترية لصافي أصول الشركة التابعة عند الحصول عليها في تاريخ الاندماج من خلال قيود تسوية تعد لهذا الغرض، كما تقوم الشركة القابضة بتسجيل حصتها في التوزيعات المعلنة

بواسطة الشركة التابعة للمدة المحاسبية ذاتها (Hoyle, Schaefer,& Doupnik, 2017: 91). كما تظهر في الجدول التالي:

××	تكلفة الاستثمارات الأصلية
××	+ (–) نصيب الشركة من صافي الربح (الخسارة) المعدل
(××)	– التوزيعات
××	= نصيب الشركة القابضة في صافي أصول الشركة التابعة

ويرى مؤيدو هذه الطريقة أنّها تتسق مع مبدأ الاستحقاق المحاسبي، إذ يتم الاعتراف بالزيادة أو النقص في القيمة الدفترية لاستثمارات الشركة القابضة عندما تحقق الشركة التابعة صافي دخل أو خسارة بعد تعديله وليس فقط عند الإعلان عن التوزيعات. أي أنّ هذه الطريقة تركز على الجوهر الاقتصادي للعلاقةِ التي تنشأ بين الشركتين القابضة والتابعة باعتبارهما تمثلان وحدة اقتصادية مستقلة للأغراض المحاسبية، كما يذهبون إلى أنّ التوزيعات المعلنة بواسطة الشركة التابعة لا تعد إيراداً للشركة القابضة بل تصفية لجزءٍ من استثمارات الشركة القابضة في الشركـــة التابعة.

ثانياً: طريقة التكلفة Cost Method

يطلق عليها البعض طريقة التقييم الأساسية Initial Value Metho، ووفقاً لها تقوم الشركة القابضة بالاعتراف بالدخل من أسهمها في الشركة التابعة عند الإعلان أو دفع توزيعات الأرباح كونها تمثل إيراداً للشركة القابضة، وتعكس هذه الطريقة غالباً الأساس النقدي لتحديد الدخل إذ لا يعترف بأي دخل يحقق في الشركة التابعة إذا اتبعت هذه الطريقة، ويبقى حساب الاستثمار في الشركة القابضة بالقيمة العادلة الأساسية في تاريخ الاستحواذ (Hoyle, Schaefer,& Doupnik, 2017: 91).

ويرى مؤيدو هذه الطريقة أنّها أكثر ملاءمة كونها تركز على المظهر القانوني للعلاقةِ التي تنشأ بين الشركة القابضة والشركة التابعة كونهما وحدتين مستقلتين، ولذلك فإنّ المحاسبة عن نتائج عمليات الشركة التابعة يجب أن تستجيب

لهذهِ الاستقلالية. وعليه تحقق الشركة القابضة إيراد من استثمارها في الشركة التابعة عند إعلان الشركة التابعة عن التوزيعات وليس عندما تحقق صافي دخل، فضلاً عن تجنب تعقيدات تطبيق طريقة الملكية (Hoyle, Schaefer,& Doupnik, 2017: 91).

ثالثاً: طريقة الملكية الجزئية Partial Equity Method

تتم المحاسبة عن استثمارات الشركة القابضة في الشركة التابعة بذات الأسلوب في طريقة حق الملكية، إذ تعترف الشركة القابضة بالدخل المحقق في الشركة التابعة وتخفض حساب الاستثمار بالتوزيعات، والفرق بينها وبين طريقة حق الملكية أنّه لا يتم فيها استنفاد واستهلاك الفروق بين القيم العادلة والدفترية للأصول والالتزامات، ولذا يسجل رقم الدخل في دفاتر الشركة القابضة بمبلغه الكامل دون تعديله بالفروق المشار إليها (Hoyle, Schaefer,& Doupnik, 2017: 91).

وتجدر الإشارة إلى أنّه إذا لم توجد فروق بين القيم العادلة والدفترية للأصول والالتزامات في تاريخ الاستحواذ فلن يختلف رقم حساب الاستثمار في هذه الطريقة وطريقة حق الملكية.

رابعاً: المفاضلة بين الطرائق الثلاث

من الخصائص الهامة للقوائم المالية الموحدة أنّ البيانات التي تظهر بها لا تختلف سواء استخدمت الشركة القابضة أية طريقة من الطرائق الثلاث في المحاسبةِ عن عمليات الشركة التابعة، بيد أنّ عمليات الاستبعاد التي تتم في ورقةِ العمل سوف تختلف باختلاف الطريقة المستخدمة.

وممّا يجدر التنويه إليه أنّ طريقتي حق الملكية وحق الملكية الجزئية يمكن استخدامهما سواء تم اتباع طريقة الاستحواذ أو طريقة الشراء أو طريقة اندماج

الحقوق، بينما تتسق طريقة التكلفة مع طريقتي الاستحواذ والشراء فقط. ونعرض فيما يلي مثالاً يوضح الفرق بين هذه الطرائق في إحدى الشركات*:

طريقة حق الملكية	طريقة التكلفة	طريقة حق الملكية الجزئية
1- في 2021/1/5م اشترت الشركة (أ) 10,000سهم [تمثل 60% من الأسهم العادية للشركة (ب)] بسعر 100 ريال للسهم دفعتها نقداً.		
1,000,000 من حـ/ الاستثمار في رأس مال الشركة (ب) 1,000,000 إلى حـ/ النقدية	1,000,000 من حـ/ الاستثمار في رأس مال الشركة ب 1,000,000 إلى حـ/ النقدية	نفس القيد في طريقة حق الملكية
2- بلغت الأرباح المحققة في نهاية سنة 2021م للشركة (ب) 1,000,000 ريال، (يبلغ نصيب الشركة (أ) من هذه الأرباح 600,000 ريال، [1,000,000×60%]). أما نصيب سنة 2021م من استهلاك واستنفاد الفروق بين القيم العادلة والدفترية 30,000،ريال		
600,000 من حـ/ الاستثمار في رأس مال الشركة (ب) 600,000 إلى حـ/دخل الاستثمار في الشركة (ب)		نفس القيد في طريقة حق الملكية
تسجيل الدخل المحقق في الشركة التابعة		
30,000 من حـ/دخل الاستثمار في الشركة (ب) 30,000 إلى حـ/ الاستثمار في رأس مال الشركة (ب)		لا يتم الاستنفاد والاستهلاك في هذه الطريقة
تسجيل استهلاك واستنفاد الفروق		
570,000 من حـ/دخل الاستثمار في الشركة (ب) 570,000 إلى حـ/ملخص الربح أو الخسارة		يتم الاقفال بنفس طريقة حق الملكية ولكن بمبلغ الدخل كاملا دون استنفاد
إقفال دخل الاستثمار		

* أخذ المثال وأعد الجدول بتصرف من (Hoyle, Schaefer,& Doupnik, 2017).

3- في 2022/1/20م أعلنت الشركة (ب) عن توزيع أرباح نقدية بمبلغ 600,000 ريال (نصيب الشركة (أ) منها 360,000 ريال، [600,000×60%]).		
360,000 من حـ/النقدية 360,000 إلى حـ/ الاستثمار في رأس مال الشركة (ب)	360,000 من حـ/النقدية 360,000 إلى حـ/إيرادات الاستثمارات وفي نهاية السنة المالية يقفل كإيرادات في حساب ملخص الربح أو الخسارة	
4- بلغت الخسائر المحققة في نهاية سنة 2022م للشركة (ب) 300,000 ريال (نصيب الشركة (أ) 180,000ريال، [300,000×60%]).		
180,000 من حـ/خسائر الاستثمارات في الشركة (ب) 180,000 إلى حـ/ الاستثمار في رأس مال الشركة (ب) 180,000من حـ/ملخص الربح أو الخسارة 180,000إلى حـ/خسائر الاستثمار في الشركة (ب)		

مثال: يوضح تطبيق طريقة حق الملكية في نهاية السنة الأولى التالية لتاريخ اندماج شركة تابعة مملوكة بالكامل (وفقاً لطريقةِ الاستحواذ).

في المثال السابق المتعلق بشركةِ عدن تبين في نهاية سنة 2022م أنّ شركة الحديدة قد حققت صافي دخل مقداره 240,000 ريال، وقد أعلن مجلس إدارة الشركة في 2022/12/20م عن توزيعات نقدية بواقع 1.2 ريال/سهم من أسهمها العادية المملوكة بالكامل لشركة عدن والبالغة 40,000 سهم، وهذه التوزيعات تستحق في 2023/1/20م للمساهمين.

وطبقاً لتلك النتائج المذكورة أعلاه تقوم شركة الحديدة بإجراء قيد اليومية التالي لتسجيل الإعلان عن التوزيعات

2022/12/20	التوزيعات (40,000× 1.2 ريال)		48,000
	التوزيعات الدائنة المستحقة المقابلة	48,000	
	إثبات الإعلان عن توزيعات تستحق في 2023/1/20م		

وما يجدر التنويه إليه بدايةً أنّ حساب الالتزام المتعلق بالتوزيعات المستحقة للشركة القابضة ينبغي استبعاده عند إعداد القوائم المالية الموحدة عن سنة 2022م.

أمّا شركة عدن التي تستخدم طريقة حق الملكية فينبغي أن تجري قيود اليومية التالية لتسجيل توزيعات وصافي دخل شركة الحديدة عن السنة المنتهية في 2022/12/31م كما يلي:

1. إثبات التوزيعات المعلنة في شركة الحديدة

2022/12/20	التوزيعات المدينة المستحقة المقابلة		48,000
	الاستثمار في رأس مال شركة الحديدة	48,000	
	إثبات التوزيعات المعلنة بواسطة شركة الحديدة التي تستحق في 2023/1/20م.		

2. إثبات صافي الدخل المحقق في شركة الحديدة

2022/12/31	الاستثمار في رأس مال شركة الحديدة		240,000
	دخل الاستثمار في الشركة التابعة	240,000	
	إثبات صافي دخل شركة الحديدة عن السنة المنتهية في 2022/12/31م.		

وتجدر الإشارة إلى أنّ القيد الأول لتسجيل التوزيعات المعلنة بواسطة الشركة التابعة يعد قيد مقابل لقيد اليومية المتعلق بالإعلان عن هذه التوزيعات والمسجل في يومية الشركة التابعة، كما يجدر التنويه إلى أنّ إثبات التوزيعات المعلنة في الجانب الدائن من حساب الاستثمار في رأس مال شركة الحديدة يتسق مع رأي المؤيدين لطريقة حق الملكية، ومرد ذلك أنّ التوزيعات تعد بمثابة استرداد لجزء من استثمارات الشركة القابضة في الشركة التابعة. أمّا القيد الثاني فقد تم فيه تسجيل حصة الشركة القابضة التي تساوي 100% من صافي دخل الشركة التابعة.

6-6-1-1: تسوية صافي دخل الشركة التابعة وفقاً لطريقةِ الاستحواذ

تقوم شركة عدن التي في المحاسبة عن استثماراتها في شركة الحديدة التابعة لها بإجراء قيد ثالث استجابة لطريقة حق الملكية بغية تعديل صافي دخل شركة الحديدة في 2022/12/31م بقيمة الاستهلاك والاستنفاد المتعلق بالفروق بين القيم العادلة والقيم الدفترية لصافي أصول شركة الحديدة في تاريخ الاندماج، وبالنظر لأنّ تلك الفروق لم تسجل لدى الشركة التابعة في تاريخ الاندماج فإنّ صافي دخلها يظهر بأكبر من اللازم من وجهة نظر الشركة القابضة. فإذا كانت الفروق بين القيم العادلة والقيم الدفترية لصافي أصول شركة الحديدة في 2021/12/31م موزعة كما يلي: (مع العلم أنّ الشركة تتبع طريقة الوارد أولاً صادر أولاً في تقيم المخزون)

المخزون		16,000
الأصول طويلة الأجل (بالصافي)		
الأراضي	20,000	
المباني (العمر الإنتاجي 15سنة)	30,000	
الآلات (العمر الإنتاجي 10سنوات)	20,000	
	70,000	
حق الاختراع (العمر الإنتاجي 5 سنوات)		10,000
الشهرة (العمر الإنتاجي 20سنة)		20,000
الإجمالي		116,000

وطبقاً لهذه الطريقة تجري شركة عدن قيد اليومية الإضافي التالي لتعكس أثر استنفاد الفروق بين القيم العادلة والقيم الدفترية لصافي أصول شركة الحديدة على صافي دخلها عن السنة المنتهية في 2022/12/31م كما يلي:

3. إثبات استنفاد الفروق بين القيم العادلة والدفترية لصافي أصول شركة الحديدة

2022/12/31		دخل الاستثمار في الشركة التابعة		*23,000
		الاستثمار في رأس مال شركة الحديدة	23,000	
		إثبات استنفاد الفروق بين القيم العادلة والقيم الدفترية لصافي أصول شركة الحديدة		

* تم استنفاد الفروق بين القيم العادلة والقيم الدفترية لصافي أصول شركة الحديدة كما يلي:#

المخزون	16,000
إهلاك المباني (30,000÷ 15)	2,000
إهلاك الآلات (20,000÷ 10)	2,000
استنفاد حق الاختراع (10,000÷ 5)	2,000
استنفاد الشهرة (20,000÷ 20)	1,000
إجمالي	23,000

*# * إذا كانت القيمة العادلة لأي أصل أقل من القيمة الدفترية فسيكون الفرق بالسالب وسيكون الاستهلاك او الاستنفاد تخفيض للمصروف وليس زيادة له.*

وبعد ترحيل القيود السابقة سيظهر حساب الاستثمار في رأس مال شركة الحديدة، وحساب دخل الاستثمار في الشركة التابعة كما يلي:

حساب الاستثمار في رأس مال شركة الحديدة

تاريخ	بيـــان	مدين	دائن	رصيد
2021/12/31م	إصدار أسهم عادية لإتمام الاندماج	1,000,000		1,000,000 مدين
2022/12/20م	التوزيعات المعلنة بواسطة شركة الحديدة		48,000	952,000
2022/12/31م	صافي دخل شركة الحديدة	240,000		1,192,000
2022/12/31م	استنفاد الفروق بين القيم العادلة والقيم الدفترية لصافي أصول شركة الحديدة		23,000	1,169,000

دخل الاستثمار في الشركة التابعة

تاريخ	بيان	مدين	دائن	رصيد
2022/12/31م	صافي دخل شركة الحديدة		240,000	240,000 دائن
2022/12/31م	استنفاد الفروق بين القيم العادلة والقيم الدفترية لصافي أصول شركة الحديدة	23,000		217,000

وبعد إعداد القيود السابقة تظهر القوائم المالية المستقلة لشركتي عدن والحديدة في نهاية سنة 2022م كما يلي:

شركة عدن وشركة الحديدة

القوائم المالية المستقلة في 2022/12/31م

قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر	شركة عدن	شركة الحديدة
صافي المبيعات	2,200,000	1,360,000
دخل الاستثمار في الشركة التابعة	217,000	———
إجمالي الإيرادات	2,417,000	1,360,000
التكاليف والمصروفات		
تكلفة البضاعة المباعة	1,520,000	900,000
مصروفات العمليات	314,500	160,000
مصروفات الفوائد	98,000	———
صافي الدخل قبل الضرائب	484,500	300,000
ضرائب الدخل	90,000	60,000
صافي الدخل	394,500	240,000

قائمة التغيرات في حقوق الملكية		
حقوق الملكية أول الفترة		
رأس المال قيمة إسمية 20 ريال	800,000	
رأس المال قيمة إسمية 10 ريال		400,000
علاوة اصدار أسهم	830,000	116,000
الأرباح المحتجزة أول العام	356,000	368,000
الربح (الخسارة) للعام	394,500	240,000
(-) توزيعات أرباح	60,000	48,000
الأرباح المحتجزة نهاية العام	690,500	560,000
حقوق الملكية آخر الفترة	2,320,500	1,076,000

قائمة المركز المالي

الأصول

النقدية	61,300	168,200
التوزيعات المدينة المستحقة المقابلة	48,000	———
المخزون	272,000	280,000
الأصول المتداولة الأخرى	252,000	312,000
*الاستثمار في رأس مال شركة الحديدة	1,169,000	———
الأصول طويلة الأجل	980,000	780,000
براءة اختراع	———	32,000
إجمالي الأصول	2,782,300	1,572,200
الالتزامات وحقوق الملكية		
ضرائب الدخل المستحقة	80,000	40,000
*التوزيعات الدائنة المستحقة المقابلة	———	48,000
الالتزامات الأخرى	381,800	408,200
أسهم رأس المال قيمة أسميه 20 ريال	800,000	
*أسهم رأس المال قيمة أسميه 10 ريال		400,000 +
علاوة إصدار أسهم	830,000	116,000 *
أرباح محتجزة	690,500	560,000
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	2,782,300	1,572,200

6-6-1-2: إجراء عملية التسوية وإعداد ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة

لإجراء عملية التسوية الذي يشمل الحسابات التي تظهر في القوائم المالية الثلاث نفترض أنّ شركة الحديدة قد حملت تكلفة البضاعة المباعة بقيمة المخزون واستهلاك الآلات واستنفاد حق الاختراع، كما حملت مصروف العمليات بقيمة استنفاد الشهرة، أمّا استهلاك المباني فقد وزعته على تكلفة البضاعة المباعة ومصروفات العمليات بنسبة 50% لكل منهما، وعليه يكون قيد التسوية في ورقة العمل في 2022/12/31م كما يلي:

١٢١٧٠٠٠

400,000		أسهم رأس المال ـــ شركة الحديدة	في تاريخ إعداد ورقة العمل
116,000		علاوة الإصدار ـــ شركة الحديدة	
368,000		الأرباح المحتجزة ـــ شركة الحديدة	
217,000		دخل الاستثمار في الشركة التابعة ـــ شركة عدن	
66,000		الأصول طويلة الأجل (بالصافي) ـــ شركة الحديدة (4,000 –70,000)	
8,000		حق الاختراع ـــ شركة الحديدة (2,000–10,000)	
19,000		الشهرة (1,000–20,000)	
21,000		تكلفة البضاعة المباعة ـــ شركة الحديدة	
2,000		مصروفات العمليات ـــ شركة الحديدة	
	1,169,000	الاستثمار في رأس مال شركة الحديدة ـــ شركة عدن	
	48,000	التوزيعات ـــ شركة الحديدة	
		إثبات استبعاد حساب الاستثمار في رأس مال شركة الحديدة مقابل حقوق الملكية في الشركة التابعة واستفاد الفروق بين القيم العادلة والقيم الدفترية لصافي أصول الشركة التابعة والشهرة.	

ويلاحظ على قيد التسوية ما يلي:

1. استبعاد حساب الاستثمار في الشركة التابعة وحسابات حقوق الملكية في الشركة التابعة في بداية العام وتوزيعات الشركة التابعة.
2. إثبات مصروف الاستهلاك والاستنفاد للفروق بين القيم العادلة والقيم الدفترية لصافي أصول الشركة التابعة كما يأتي:

الأصل	تكلفة البضاعة المباعة	مصروفات العمليات
المخزون	16,000	–
استهلاك المباني	1,000	1,000
استهلاك الآلات	2,000	–
استنفاد حق الاختراع	2,000	–
استنفاد الشهرة	0	1,000
إجمالي	21,000	2,000

3. توزيع الأصول غير المستنفدة على الأصول الملائمة

كما يجرى قيد استبعاد الحسابات المتقابلة كما يلي:

في تاريخ أعداد ورقة العمل		التوزيعات الدائنة المستحقة المقابلة		48,000
		التوزيعات المدينة المستحقة المقابلة	48,000	
		استبعاد الحسابات المتقابلة		

وفيما يلي ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة:

شركة عدن والشركة التابعة لها

ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة في السنة التالية لتاريخ اندماج الشركة التابعة المملوكة بالكامل وفقاً لطريقة الاستحواذ عن السنة المنتهية في 2022/12/31م

بيـــــان	شركة عدن	شركة الحديدة	التسويات زيادة (نقص)	القوائم المالية الموحدة
قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر				
الإيرادات				
صافي المبيعات	2,200,000	1,360,000		3,560,000
دخل الاستثمار في الشركة التابعة	217,000		(217,000)	-
إجمالي الإيرادات	2,417,000	1,360,000	(217,000)	3,560,000
التكاليف والمصروفات				
تكلفة البضاعة المباعة	1,520,000	900,000	21,000	2,441,000
مصروفات العمليات	314,500	160,000	2,000	476,500
مصروفات الفوائد	98,000			98,000
إجمالي التكاليف والمصروفات	1,932,500	1,060,000	23,000	3,015,500
صافي الدخل قبل الضرائب	484,500	300,000	(240,000)	544,500
(-) مصروف ضرائب الدخل	90,000	60,000		150,000
صافي الدخل	394,500	240,000	(240,000)	394,500

قائمة التغيرات في حقوق الملكية				
حقوق الملكية أول الفترة				
رأس المال قيمة أسمية 20 ريال	800,000			800,000
رأس المال قيمة أسمية 10 ريال		400,000	(400,000)	–
علاوة اصدار أسهم	830,000	116,000	(116,000)	830,000
الأرباح المحتجزة أول العام	356,000	368,000	(368,000)	356,000
الربح (الخسارة) للعام	394,500	240,000	(240,000)	394,500
(-) توزيعات أرباح	60,000	48,000	(48,000)	60,000
الأرباح المحتجزة نهاية العام	690,500	560,000	(560,000)	690,500
حقوق الملكية آخر الفترة	2,320,500	1,076,000	(1,076,000)	2,320,500
قائمة المركز المالي				
الأصول				
النقدية	61,300	168,200		229,500
التوزيعات المدينة المستحقة المقابلة	48,000		(48,000)	
المخزون	272,000	280,000		552,000
الأصول المتداولة الأخرى	252,000	312,000		564,000
الاستثمار في رأس مال شركة الحديدة	1,169,000		(1,169,000)	–
الأصول طويلة الأجل (بالصافي)	980,000	780,000	66,000	1,826,000
حق الاختراع		32,000	8,000	40,000
الشهرة			19,000	19,000
إجمالي الأصول	2,782,300	1,572,200	(1,124,000)	3,230,500
الالتزامات وحقوق الملكية				
ضرائب الدخل المستحقة	80,000	40,000		120,000
التوزيعات الدائنة المستحقة المقابلة		48,000	(48,000)	–
الالتزامات الأخرى	381,800	408,200		790,000
أسهم رأس المال قيمة إسمية 20 ريال	800,000			800,000
أسهم رأس المال قيمة إسمية 10 ريال		400,000	(400,000)	
علاوة الإصدار	830,000	116,000	(116,000)	830,000
أرباح محتجزة	690,500	560,000	(560,000)	690,500
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	2,782,300	1,572,200	(1,124,000)	3,230,500

ويلاحظ على ورقة العمل ما يلي:

1. تم استبعاد التوزيعات المدينة المستحقة مقابل التوزيعات الدائنة المستحقة كونها تعد بمثابة عمليات متبادلة بين الشركتين.
2. تم عن طريق قيد التسوية استبعاد العمليات المتبادلة والأرصدة المقابلة ، وكذلك استبعاد رصيد الأرباح المحتجزة أول الفترة (تاريخ الاندماج) حتى يمكن تجميع القوائم المالية الثلاث لكل من الشركة القابضة والشركة التابعة.
3. تم تحميل البضاعة المباعة بالفرق المتعلق بمخزون أول المدة في هذه الشركة كونها تطبق طريقة الوارد أولاً صادر أولاً كما سبق الذكر.
4. ترتب على عملية الاستبعاد والتسوية تخفيض الفروق بين القيم الجارية والقيم الدفترية لصافي أصول الشركة التابعة باستثناء الأراضي كما يلي:

إجمالي الفروق في تاريخ الاندماج (20,000+ 96,000)	116,000
(-) ما تم تخفيضه من خلال الاستنفاد (2,000 +21,000)	23,000
الفروق غير المستنفدة في 2022/12/31م	93,000

ويجدر التنويه إلى أنّ اتباع طريقة حق الملكية من قبل شركة عدن سيحمل حساب استثمار شركة عدن في شركة الحديدة سنوياً بقيمة المستنفد من هذه الفروق على مدى العمر الإنتاجي للأصول التي حدث فرق بين قيمتها الدفترية والعادلة ما عدا الفرق في الأراضي التي لا تخضع بطبيعتها للاستنفاد.

5. نتاجاً لتطبيق شركة عدن لطريقة حق الملكية فسيكون:

صافي الدخل الموحد = صافي دخل شركة عدن

في حالة الملكية الكاملة فقط

الأرباح المحتجزة في الشركة القابضة= الأرباح المحتجزة الموحدة

بشرط عدم وجود أرباح مقابلة مستبعدة عند تحديد صافي الدخل في القوائم المالية الموحدة.

6-6-1-3: القوائم المالية الموحدة

يجري إعداد القوائم الموحدة بعد الانتهاء من إعداد ورقة العمل من خانة القوائم المالية الموحدة في ورقة العمل كما يلي:

شركة عدن والشركة التابعة لها

قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر الموحدة عن السنة المنتهية في 2022/12/31م

صافي المبيعات		3,560,000
التكاليف والمصروفات		
تكلفة البضاعة المباعة	2,441,000	
مصروفات العمليات	476,500	
مصروفات الفوائد	98,000	
إجمالي التكاليف والمصروفات		3,015,500
صافي الدخل قبل الضرائب		544,500
(-) ضرائب الدخل		150,000
صافي الدخل		394,500

شركة عدن والشركة التابعة لها

قائمة التغيرات في حقوق الملكية الموحدة عن السنة المنتهية في 2022/12/31م

حقوق الملكية أول الفترة	
رأس المال قيمة إسمية 20 ريال	800,000
علاوة إصدار أسهم	830,000
الأرباح المحتجزة أول العام	356,000
الربح (الخسارة) للعام	394,500
(-) توزيعات أرباح	60,000
الأرباح المحتجزة نهاية العام	690,500
حقوق الملكية نهاية الفترة	2,320,500

شركة عدن والشركة التابعة لها

قائمة المركز المالي الموحدة كما في 2022/12/31م

الأصول		
الأصول المتداولة		
النقدية		229,500
المخزون		552,000
الأصول المتداولة الأخرى		564,000
إجمالي الأصول المتداولة		1,345,500
الأصول طويلة الأجل (بالصافي)		1,826,000
الأصول غير الملموسة		
براءة اختراع	40,000	
الشهرة	19,000	59,000
إجمالي الأصول		3,230,500
الالتزامات وحقوق الملكية		
الالتزامات		
ضرائب الدخل المستحقة		120,000
الالتزامات الأخرى		790,000
إجمالي الالتزامات		910,000
حقوق الملكية		
أسهم رأس المال قيمة أسميه 20 ريال	800,000	
علاوة إصدار أسهم	830,000	
أرباح محتجزة	690,500	2,320,500
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية		3,230,500

6-6-2: المحاسبة عن نتائج عمليات شركة تابعة مملوكة جزئياً وفقاً لطريقة الاستحواذ.

كما هو الحال عندما تكون الشركة التابعة مملوكة كلياً، تتم المعالجة في حالة الملكية جزئياً وفقاً لطريقة الاستحواذ،إذ تظهر الأصول المقتناة والالتزامات التي تم

تحملها في القوائم المالية الموحدة في الفترات التالية لتاريخ الاستحواذ بقيمتها العادلة في تاريخ الاستحواذ، غير أنّ الملكية الجزئية تتطلب تحديد: (1) الحقوق المسيطرة في الشركة التابعة في بداية السنة (2) صافي الدخل العائد للحقوق غير المسيطرة (3) توزيعات الشركة التابعة العائدة للحقوق غير المسيطرة (4) ومن خلال الأرقام الثلاثة يتم تحديد الحقوق غير المسيطرة في نهاية السنة والذي يظهر في قائمة المركز المالية الموحدة (Hoyle, Schaefer,& Doupnik, 2017: 162).

مثال توضيحي

نواصل في هذه الحالة متابعة حالة شركة سبأ وشركة مأرب التابعة لها، ونذكر هنا بأنّ شركة سبأ تمتلك 95% من الأسهم العادية لشركة مأرب، وأنّ شركة مأرب قد أعلنت في 2022/11/25م عن توزيع مقداره 0.5 ريال/سهم يستحق الدفع في 2022/12/25م للمساهمين، وقد بلغ صافي الدخل الذي حققته شركة مأرب 64,000 ريال.

في هذه الحالة تجري **الشركة التابعة** (شركة مأرب) القيود التالية في دفاترها عند الإعلان عن التوزيعات:

1. إثبات الإعلان عن التوزيعات للمساهمين

2022/11/25		التوزيعات (40,000× 0.5 ريال)		20,000
		التوزيعات الدائنة المستحقة (20,000× 5%)	1,000	
		التوزيعات الدائنة المستحقة المقابلة	19,000	
		إثبات الإعلان عن توزيعات تستحق الدفع في 2022/12/25م		

2. إثبات سداد التوزيعات

2022/12/25		التوزيعات الدائنة المستحقة		1,000
		التوزيعات الدائنة المستحقة المقابلة		19,000
		النقدية	20,000	
		إثبات سداد التوزيعات المعلنة في 2022/11/25م للمساهمين		

أمّا **الشركة القابضة** (شركة سبأ) فتجري في دفاترها القيود التالية وفقاً لطريقة حق الملكية لإثبات نتائج عمليات الشركات التابعة وفقاً لطريقةِ الاستحواذ:

1. إثبات الإعلان عن التوزيعات بواسطة شركة مأرب

2022/11/25		التوزيعات المدينة المستحقة المقابلة		19,000
		الاستثمار في رأس مال شركة مأرب	19,000	
		إثبات 95% من التوزيعات المعلنة بواسطة شركة مأرب		
		وتستحق الدفع في 2022/12/25م للمساهمين.		

2. إثبات تحصيل التوزيعات

2022/12/25		النقدية		19,000
		التوزيعات المدينة المستحقة المقابلة	19,000	
		إثبات تحصيل التوزيعات من شركة مأرب.		

3. إثبات صافي الدخل المحقق في شركة مأرب بما يخص الشركة القابضة

2022/12/31		الاستثمار في رأس مال شركة مأرب		60,800
		دخل الاستثمار في الشركة التابعة	60,800	
		إثبات 95% من صافي دخل شركة مأرب عن السنة المنتهية		
		في 2022/12/31م (64,000× 95%).		

وبغرض إعداد القوائم المالية الموحدة يستلزم الأمر استنفاد الفروق بين القيم العادلة والقيم الدفترية لصافي الأصول كون صافي الدخل المحقق في شركة مأرب وقدره (64,000) ريال لا يتضمن التكلفة المستنفدة المتعلقة بفروق القيم العادلة الخاصة بأصولها لأنّ شركة مأرب مستمرة في أعمالها ولذلك لم تعد تقويم أصولها بمناسبةِ الاندماج.

ويوزع الفرق بين القيم الدفترية والقيم العادلة البالغ (63,500) ريال بالإضافة إلى الشهرة البالغة 10,000 ريال كما يلي:

الفروق بين القيم العادلة والقيم الدفترية لصافي الأصول في شركة مأرب (التابعة)

الأصل	جزئي	كلي	الاستنفاد
المخزون		8,500	8,500
الأراضي	15,000		–
المباني (العمر الإنتاجي 20 سنة)	20,000		1,000
الآلات (العمر الإنتاجي 5 سنوات)	10,000		2,000
إجمالي الأصول		45,000	
حق الاختراع (العمر الإنتاجي 5 سنوات)		10,000	2,000

الشهرة (العمر الإنتاجي 10 سنوات)	10,000	1,000
الإجمالي	73,500	14,500

ويكون نصيب الشركة القابضة من هذه الفروق 13,050 ريال (14,500× 95%) ونصيب الحقوق غير المسيطرة (الأقلية) 1450 (14,500× 5%).

ويجري قيد اليومية اللازم لاستنفاد الفروق كما يلي:

4. استنفاد الفروق بين القيم العادلة والقيم الدفترية أصول شركة مأرب:

2022/12/31		دخل الاستثمار في الشركة التابعة	13,050	13,050
		الاستثمار في رأس مال شركة مأرب		
		إثبات استنفاد الفروق بين القيم العادلة والقيم الدفترية لصافي أصول شركة مأرب.		

وبعد ترحيل قيود اليومية السابقة يظهر حساب الاستثمار في رأس مال شركة مأرب وحساب دخل الاستثمار في الشركة التابعة كما يلي:

حساب الاستثمار في رأس مال شركة مأرب

تاريخ	بيـــــان	مدين	دائن	رصيد
2021/12/31	إصدار أسهم عادية لإتمام الاندماج	570,000		570,000 مدين
2022/11/25	التوزيعات المعلنة بواسطة شركة مأرب		19,000	551,000
2022/12/31	صافي دخل شركة مأرب	60,800		611,800
2022/12/31	استنفاد الفروق بين القيم العادلة والقيم الدفترية لصافي أصول شركة مأرب		13,775	598,025

دخل الاستثمار في الشركة التابعة

تاريخ	بيـــــان	مدين	دائن	رصيد
2022/12/31	صافي دخل شركة مأرب		60,800	60,800 دائن
2022/12/31	استنفاد الفروق بين القيم العادلة والقيم الدفترية لصافي أصول شركة مأرب	13,775		47,025

وما يجدر التنويه إليه هنا أنّ رصيد حساب دخل الاستثمار في الشركة التابعة وقدرة 47,025 يعادل 95% من صافي الدخل المعدل لشركة مأرب عن السنة المنتهية في 2022/12/31م وقدره 49,500 ريال (64,000- 14,500).

وبعد إعداد تلك القيود تظهر القوائم المالية المستقلة لشركتي سبأ ومأرب في نهاية سنة 2022م كما يلي:

شركة سبأ وشركة مأرب

القوائم المالية المستقلة في 2022/12/31م

قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر	شركة سبأ	شركة مأرب
صافي المبيعات	2,805,500	544,500
دخل الاستثمار في الشركة التابعة	47,025	-
إجمالي الإيرادات	2,852,525	544,500
التكاليف والمصروفات		
تكلفة البضاعة المباعة	1,983,000	350,000
مصروفات العمليات	288,500	69,500
مصروفات الفوائد	55,895	45,000
صافي الدخل قبل الضرائب	525,130	80,000
ضرائب الدخل	104,000	16,000
صافي الدخل	421,130	64,000
قائمة التغيرات في حقوق الملكية		
حقوق الملكية أول الفترة		
رأس المال قيمة أسمية 1 ريال	557,000	
رأس المال قيمة أسمية 5 ريال		200,000
علاوة اصدار أسهم	751,625	117,500
الأرباح المحتجزة أول العام	693,875	209,000
الربح (الخسارة) للعام	421,130	64,000
(-) توزيعات أرباح	79,625	20,000
الأرباح المحتجزة نهاية العام	1,035,380	253,000

حقوق الملكية آخر الفترة	2,344,005	570,500
قائمة المركز المالي		
الأصـــول		
النقدية	200,000	60,000
المخزون	389,480	180,500
الأصول المتداولة الأخرى	419,000	200,500
الاستثمار في رأس مال شركة مأرب	598,025	
الأصول طويلة الأجل (بالصافي)	1,900,000	600,000
الشهرة	47,500	
إجمالي الأصول	3,554,005	1,041,000
الالتزامات وحقوق الملكية		
الالتزامات	1,210,000	470,500
أسهم رأس المال قيمة أسميه 1 ريال	557,000	
أسهم رأس المال قيمة أسميه 5 ريال		200,000
علاوة إصدار أسهم	751,625	117,500
أرباح محتجزة	1,035,380	253,000
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	3,554,005	1,041,000

6-6-2-1: كيفية إجراء التسوية في ورقةِ العمل

لإجراء عملية التسوية الذي يشمل الحسابات التي تظهر في القوائم المالية الثلاث، نفترض أنّ شركة مأرب قد حملت تكلفة البضاعة المباعة بقيمة استهلاك الآلات واستفاد حق الاختراع، أمّا استهلاك المباني فقد وزعته على تكلفة البضاعة المباعة ومصروفات العمليات بنسبة 50% لكل منهما، كما حملت الأخيرة استنفاد الشهرة، وعليه يكون قيد التسوية في ورقة العمل في 2022/12/31م كما يلي:

القيد (أ)

200,000		أسهم رأس المال ــ شركة مأرب	في تاريخ إعداد ورقة العمل
117,500		علاوة الإصدار ــ شركة مأرب	
209,000		الأرباح المحتجزة ــ شركة مأرب	
47,025		دخل الاستثمار في الشركة التابعة ــ شركة سبأ	
42,000		الأصول طويلة الأجل (بالصافي) ــ شركة مأرب (45,000-)	

		(3,000	
8,000		حق الاختراع ـــ شركة مأرب (2,000–10,000)	
9,000		الشهرة ـــ سبأ (1,000–10,000)	
*13,000		تكلفة البضاعة المباعة ـــ شركة مأرب	
*1,500		مصروفات العمليات ـــ شركة مأرب	
	598,025	الاستثمار في رأس مال شركة مأرب ـــ شركة سبأ	
	20,000	التوزيعات ـــ شركة مأرب	
	&29,000	حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة (1,000 – 30,00)	
		إثبات استبعاد حساب الاستثمار في رأس مال شركة مأرب مقابل حقوق الملكية في الشركة التابعة أول الفترة واستنفاد الفروق بين القيم العادلة والقيم الدفترية لصافي أصول الشركة التابعة.	

* تم تحميل حسابي تكلفة البضاعة المباعة ومصروفات العمليات بما تم استنفاده كما يلي:

الأصل	تكلفة البضاعة المباعة	مصروفات العمليات
المخزون	8,500	–
استهلاك المباني	500	500
استهلاك الآلات	2,000	–
استنفاد حق الاختراع	2,000	–
استنفاد الشهرة	0	1,000
إجمالي	13,000	1,500

& تم تحديد الحقوق غير المسيطرة (الأقلية) في صافي أصول الشركة التابعة كما يلي:

حقوقهم في أرصدة حقوق الملكية أول الفترة (526,500× 5%)	26,325
حقوقهم في زيادة القيم العادلة عن الدفترية (73,500× 5%)	3,675
إجمالي	30,000
يطرح حقوقهم في التوزيعات المعلنة (20,000× 5%)	(1000)
الصافي	29,000

طريقة أخرى لحساب الحقوق غير المسيطرة:

الحقوق غير المسيطرة أول الفترة من قائمة المركز المالي الموحدة للسنة الماضية	30,000

يطرح حقوقهم في التوزيعات	(1,000)
الصافي	29,000

القيد (ب)

#2,475		حقوق الأقلية في صافي دخل الشركة التابعة	في تاريخ إعداد ورقة العمل
	2,475	حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة	
		تحديد حقوق الأقلية في صافي الدخل المعدل للشركة.	

تم تحديد حقوق الأقلية في صافي دخل الشركة التابعة كما يلي:

صافي دخل الشركة التابعة	64,000
تخفيض الدخل باستنفاد الفروق بين القيم العادلة والدفترية	(14,500)
صافي الدخل المعدل للشركة التابعة	49,500
نصيب الأقلية في صافي الدخل (49,500× 5%)	2,475

وبعد إعداد القيدين السابقين يجري إعداد ورقة العمل كما يلي:

شركة سبأ والشركة التابعة لها

ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة باستخدام طريقة حق الملكية للفترة التالية لاندماج الشركة التابعة المملوكة جزئياً وفقاً لطريقة الاستحواذ عن السنة المنتهية في 2022/12/31م

بيـــــان	شركة سبأ	شركة مأرب	التسويات زيادة (نقص)	القوائم المالية الموحدة
قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر				
الإيرادات				
صافي المبيعات	2,805,500	544,500		3,350,000
دخل الاستثمار في الشركة التابعة	47,025		(47,025) (أ)	-
إجمالي الإيرادات	2,852,525	544,500	(47,025)	3,350,000
التكاليف والمصروفات				

تكلفة البضاعة المباعة	1,983,000	350,000	13,000 (أ)	2,346,000
مصروفات العمليات	288,500	69,500	1,500 (أ)	359,500
مصروفات الفوائد	55,895	45,000		100,895
حقوق الأقلية في صافي دخل التابعة			2,475 (ب)	2,475
إجمالي التكاليف والمصروفات	2,327,395	464,500	16,975	2,808,870
صافي الدخل قبل الضرائب	525,130	80,000	(64,000)	541,130
(-) مصروف ضرائب الدخل	104,000	16,000		120,000
صافي الدخل	421,130	64,000	(64,000)	421,130
قائمة التغيرات في حقوق الملكية				
حقوق الملكية أول الفترة				
رأس المال قيمة أسمية 1 ريال	557,000			557,000
رأس المال قيمة أسمية 10 ريال		200,000	(200,000) (أ)	-
علاوة اصدار أسهم	751,625	117,500	(117,500) (أ)	751,625
الأرباح المحتجزة أول العام	693,875	209,000	(209,000) (أ)	693,875
الربح (الخسارة) للعام	421,130	64,000	(64,000)	421,130
(-) توزيعات أرباح	79,625	20,000	(20,000) (أ)	79,625
الأرباح المحتجزة نهاية العام	1,035,380	253,000	(253,000)	1,035,380
حقوق الملكية آخر الفترة	2,344,005	570,500	(570,500)	2,344,005
قائمة المركز المالي				
الأصول				
النقدية	200,000	60,000		260,000

المخزون	389,480	180,500		569,980
الأصول المتداولة الأخرى	419,000	200,500		619,500
الاستثمار في رأس مال ش مأرب	598,025		(598,025) (أ)	0
الأصول طويلة الأجل (بالصافي)	1,900,000	600,000	(أ)42,000	2,542,000
حق الاختراع			(أ)8,000	8,000
الشهرة	47,500		(أ)9,000	56,500
إجمالي الأصول	3,554,005	1,041,000	(539,025)	4,055,980
الالتزامات وحقوق الملكية				
الالتزامات	1,210,000	470,500		1,680,500
أسهم رأس المال قيمة إسمية 1 ريال	557,000			557,000
أسهم رأس المال قيمة إسمية 10 ريال		200,000	(200,000) (أ)	0
علاوة الإصدار	751,625	117,500	(117,500) (أ)	751,625
أرباح محتجزة	1,035,380	253,000	(253,000)	1,035,380
حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة			29,000 (أ)	31,475
			2,475 (ب)	
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	3,554,005	1,041,000	(539,025)	4,055,980

ويلاحظ على ورقة العمل ما يلي:

1. لم تأخذ في الحسبان الأثر الضريبي المترتب على زيادةِ التكاليف والمصروفات في الشركةِ التابعة.
2. في التسوية (أ) تم استبعاد الأرباح المحتجزة أول العام المتعلقة بشركةِ مأرب كخطوة ضرورية لإعدادِ القوائم المالية الموحدة الثلاث.
3. أسفر القيد (أ) عن تخفيض الفروق الموجودة في تاريخ الاندماج بين القيم العادلة لصافي الأصول وقيمها الدفترية.

ويجدر التنويه إلى أنّه نتيجة قيام شركة سبأ بتطبيق طريقة حق الملكية سوف يُحمل حساب الاستثمار في شركة مأرب سنوياً بقيمة المستنفد من هذه الفروق على مدى العمر الإنتاجي المتبقي للأصول باستثناء الفرق المتعلق بالأراضي كونها لا تخضع للاستهلاك.

4. تم الاعتراف بحقوق الأقلية في صافي دخل الشركة التابعة بالقيد (ب) بمبلغ 2,475 ريال (5% من صافي الدخل المعدل لشركة مأرب) كزيادة في حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة.

6-6-2-2: القوائم المالية الموحدة

يجري إعداد القوائم الموحدة بعد الانتهاء من إعداد ورقة العمل من خانة القوائم الموحدة في ورقة العمل كما يلي:

شركة سبأ والشركة التابعة لها

قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر الموحدة عن السنة المنتهية في 2022/12/31م

صافي المبيعات		3,350,000
التكاليف والمصروفات		
تكلفة البضاعة المباعة	2,346,000	
مصروفات العمليات	359,500	
مصروفات الفوائد	100,895	
إجمالي التكاليف والمصروفات		2,806,395
صافي الدخل قبل الضرائب		543,605
(-) ضرائب الدخل		120,000
صافي الدخل الموحد		423,605
صافي الدخل العائد للمساهمين في الشركة		421,130
صافي الدخل العائد للحقوق غير المسيطرة		2,475

شركة سبأ والشركة التابعة لها

قائمة التغيرات في حقوق الملكية الموحدة عن السنة المنتهية في 2022/12/31م

بيان	رأس المال	علاوة اصدار	الأرباح المحتجزة	حقوق الملكية العائد لمساهمي الشركة	الحقوق غير المسيطرة	إجمالي حقوق الملكية
الرصيد في 2022/1/1	557,000	751,625	693,875	2,002,500	30,000	2,032,500
الربح أو الخسارة للسنة			421,130	421,130	2,475	423,605
(-) توزيعات الأرباح			(79,625)	(79,625)	(1,000)	(80,625)
الرصيد في 2022/12/31	557,000	751,625	1,035,380	2,344,005	31,475	2,375,480

شركة سبأ والشركة التابعة لها

قائمة المركز المالي الموحدة كما في 2022/12/31م

الأصول		
الأصول المتداولة		
النقدية		260,000
المخزون		569,980
الأصول المتداولة الأخرى		619,500
إجمالي الأصول المتداولة		1,449,480
الأصول طويلة الأجل (بالصافي)		2,542,000
الأصول غير الملموسة		
براءة اختراع	8,000	
الشهرة	56,500	64,500
إجمالي الأصول		4,055,980
الالتزامات وحقوق الملكية		
الالتزامات		
الالتزامات		1,680,500
حقوق الملكية		
أسهم رأس المال قيمة أسميه 1 ريال	557,000	

علاوة إصدار أسهم	751,625	
أرباح محتجزة	1,035,380	
حقوق الملكية العائدة لمساهمي الشركة	2,344,005	
حقوق الملكية غير المسيطرة (حقوق الأقلية)	31,475	
إجمالي حقوق الملكية		2,375,480
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية		4,055,980

6-7: المعالجة المحاسبية وإعداد القوائم المالية الموحدة في تاريخ اندماج شركة تابعة مملوكة بالكامل وفقاً لطريقةِ الشراء

لتوضيح كيفية إعداد القوائم المالية الموحدة في تاريخ الاندماج نعود إلى المثال الذي سبق عرضه في (الفقرة 6-4) والمتعلق باندماج شركتي عدن والحديدة، ونفترض أنّ عملية الاندماج قد تمت بطريقة الشراء بدلاً من طريقة الاستحواذ.

ونذكر أنّ شركة عدن كانت قد أصدرت 10,000 سهم عادي من أسهم رأس مالها وكانت القيمة الإسمية للسهم 20 ريال والقيمة السوقية 100 ريال/سهم، مقابل كل الأسهم العادية التي يحملها مساهمي شركة الحديدة.

وأنّ تكاليف الاندماج

رسوم قانونية	100,000
مصاريف إصدار وتسجيل الأسهم	70,000
إجمالي تكاليف تنفيذ عملية الاندماج	170,000

وأنّ القيم العادلة للأصول والالتزامات تساوي قيمها الدفترية ما عدا الأصول التالية والتي بلغت قيمها العادلة كما يلي:

المخزون 236,000 الأصول طويلة الأجل (بالصافي) 770,000

حق الاختراع 50,000

وقد كانت القوائم المالية للشركتين في تاريخ الاندماج كما يلي:

شركة عدن وشركة الحديدة

القوائم المالية المستقلة في 2021/12/31م

قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر	شركة عدن	شركة الحديدة
صافي المبيعات	2,000,000	1,200,000
التكاليف والمصروفات		
تكلفة البضاعة المباعة	1,270,000	820,000
مصروفات العمليات	160,000	60,000
مصروفات الفوائد	100,000	60,000
صافي الدخل قبل الضرائب	470,000	260,000
ضرائب الدخل	94,000	52,000
صافي الدخل	376,000	208,000

قائمة التغيرات في حقوق الملكية		
حقوق الملكية أول الفترة		
رأس المال قيمة أسمية 20 ريال	600,000	
رأس المال قيمة أسمية 10 ريال		400,000
علاوة اصدار أسهم	100,000	116,000
الأرباح المحتجزة أول العام	130,000	200,000
الربح (الخسارة) للعام	376,000	208,000
(____) توزيعات أرباح	50,000	40,000
الأرباح المحتجزة نهاية العام	456,000	368,000
حقوق الملكية آخر الفترة	1,156,000	884,000

قائمة المركز المالي		
الأصول		
النقدية	200,000	80,000

مخزون	300,000	220,000
أوراق قبض من شركة الحديدة	50,000	
الأصول المتداولة الأخرى	318,000	144,000
الأصول طويلة الأجل (بالصافي)	990,000	700,000
براءة اختراع	-	40,000
إجمالي الأصول	1,858,000	1,184000
الالتزامات وحقوق الملكية		
أوراق دفع لشركة عدن		50,000
ضرائب الدخل المستحقة	132,000	20,000
الالتزامات الأخرى	570,000	230,000
أسهم رأس المال قيمة أسميه 20 ريال	600,000	
أسهم رأس المال قيمة أسميه 10 ريال		400,000
علاوة إصدار أسهم	100,000	116,000
أرباح محتجزة	456,000	368,000
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	1,858,000	1,184000

وبالنظر لأنّ شركة الحديدة ستستمر في مزاولة نشاطها كوحدة مستقلة فلن تقوم بإجراء أية قيود محاسبية كونها الشركة المشتراة، أمّا شركة عدن الشركة المشترية (القابضة) فستسجل القيود التالية لإثبات عملية الاندماج باتباع طريقة الشراء:

3. إثبات عملية شراء أسهم شركة الحديدة مقابل إصدار أسهم

21/12/31		الاستثمار في رأس مال شركة الحديدة (10000 سهم× 100 ريال)		1,000,000
		أسهم رأس المال (10000× 20 ريال)	200,000	
		علاوة الإصدار	800,000	
		إثبات إصدار 10000 سهم عادي مقابل شراء كل أسهم شركة الحديدة.		

4. إثبات تكاليف تنفيذ عملية إدماج شركة الحديدة

21/12/31		الاستثمار في رأس مال شركة الحديدة		100,000
		علاوة الإصدار		70,000

	170,000	النقدية إثبات تكاليف تنفيذ إدماج شركة الحديدة حيث حمل حساب الاستثمار بالرسوم القانونية، أمّا مصاريف تسجيل وإصدار الأسهم فقد خفضت بها علاوة الإصدار.			

وإذا تم ترحيل القيود السابقة إلى الحسابات المختصة بدفتر الأستاذ العام بشركة عدن فستظهر على النحو التالي:

حساب النقدية

تاريخ	بيـــــــــان	مدين	دائن	رصيد
2021/12/31	رصيد سابق			200,000 مدين
2021/12/31	تكاليف تنفيذ عملية الاندماج		170,000	30,000

حساب الاستثمار في رأس مال شركة الحديدة

تاريخ	بيان	مدين	دائن	رصيد
2021/12/31	إصدار أسهم عادية لإتمام الاندماج	1000,000		1000,000 مدين
2021/12/31	تكاليف تنفيذ عملية الاندماج	100,000		1100,000

حساب أسهم رأس المال

تاريخ	بيان	مدين	دائن	رصيد
2021/12/31	رصيد سابق			600,000 دائن
2021/12/31	إصدار أسهم عادية لإتمام الاندماج		200,000	800,000

حساب علاوة الإصدار

تاريخ	بيان	مدين	دائن	رصيد
2021/12/31	رصيد سابق			100,000 دائن
2021/12/31	إصدار أسهم عادية لإتمام الاندماج		800,000	900,000
2021/12/31	تكاليف تنفيذ عملية الاندماج	70,000		830000

وبعد إجراء قيود إثبات عملية الاندماج وترحيلها إلى الحسابات المختصة يتم إعداد القوائم المالية الموحدة في تاريخ الاندماج باستخدام ورقة العمل.

6-7-1: ورقة العمل التي تستخدم لإعداد القوائم الموحدة

تتطلب عملية إدماج شركة الحديدة في شركة عدن وفقاً لطريقةِ الشراء تحديد نقطة البداية الجديدة للشركة الموحدة. وتعكس هذه النقطة فرضيةٍ مؤداها أنّ عملية الاندماج تعد عملية شراء لصافي أصول الشركة المندمجة، أمّا نتائج عمليات الشركتين قبل تاريخ الاندماج فتتعلق بوحداتٍ اقتصادية وقانونية مستقلة. ولذلك يتوقف الأمر على إصدار قائمة مركز مالي موحدة بواسطةِ شركة عدن في 2021/12/31م (تاريخ إدماج شركة الحديدة في شركة عدن).

ولإعدادِ قائمة المركز المالي الموحدة يتطلب الأمر استخدام ورقة عمل يتم فيها استبعاد الحسابات المتقابلة في كل من الشركتين والتي تشتمل على حساب الاستثمار في رأس مال شركة الحديدة الموجود في قائمة المركز المالي لشركة عدن وحسابات حقوق الملكية الموجودة في قائمة المركز المالي لشركة الحديدة وأي حسابات متقابلة في قائمتي المركز المالي للشركتين. ويتم ذلك بإجراء قيود الاستبعاد من خلال جعل حسابات حقوق الملكية مدينة وحساب الاستثمار في رأس مال شركة الحديدة الموجود في قائمة المركز المالي لشركة عدن دائناً مع الأخذ في الحسبان الفروق بين القيم العادلة والقيم الدفترية لأصولِ شركة الحديدة والشهرة إن وجدت والتي تظهر عندما تزيد تكاليف الشراء وتنفيذ الاندماج (رصيد حساب الاستثمار في شركة الحديدة) عن صافي أصول شركة الحديدة والفروق بين القيم العادلة والقيم الدفترية. وإذا حدث العكس تعد الزيادة بمثابة شهرة سالبة.

الفروق بين القيم العادلة والدفترية لبعض الأصول

	القيمة العادلة	القيمة الدفترية	زيادة القيم العادلة عن الدفترية
المخزون	236,000	220,000	16,000
الأصول طويلة الأجل (بالصافي)	770,000	700,000	70,000
حق الاختراع	50,000	40,000	10000
الإجمالي	1,056,000	960,000	96,000

ونظراً لأنّ المبادئ المحاسبية المتعارف عليها بما في ذلك المعايير الدولية للتقارير المالية لا تتطلب إعادة تقويم الأصول المتعلقة بأية وحدة اقتصادية مستمرة

في أعمالها تطبيقاً لمبدأ التكلفة التاريخية نتاجاً لشراء أسهمها من شركة أخرى، فإنّ الأمر يقتصر على تضمين تلك الزيادة في قائمة المركز المالي الموحدة لشركتي عدن والحديدة. ويتم إجراء قيد التسوية والاستبعاد التالي وترحيله إلى ورقة العمل:

400,000		أسهم رأس المال ـــ شركة الحديدة	في تاريخ إعداد ورقة العمل
116,000		علاوة الإصدار ـــ شركة الحديدة	
368,000		الأرباح المحتجزة ـــ شركة الحديدة	
16,000		المخزون ـــ شركة الحديدة	
70,000		الأصول طويلة الأجل (بالصافي) ـــ شركة الحديدة	
10,000		حق الاختراع ـــ شركة الحديدة	
120,000		الشهرة	
	1,100,000	الاستثمار في رأس مال شركة الحديدة ـــ شركة عدن	
		إثبات استبعاد حساب الاستثمار في رأس مال شركة الحديدة مقابل حقوق الملكية في الشركة التابعة في تاريخ الاندماج وتوزيع الزيادة في التكلفة عن القيمة الدفترية على الأصول الملموسة وما تبقى يعد شهرة.	

كما يجرى قيد استبعاد أوراق القبض وأوراق الدفع كما تم في الفقرة (6- 4) شركة عدن والشركة التابعة لها

ورقة عمل لإعداد قائمة المركز المالي الموحدة (الشركة التابعة مملوكة بالكامل) وفقاً لطريقةِ الشراء في 2021/12/31م

بيـــــان	شركة عـدن	شركة الحديدة	التسويات زيادة (نقص)	قائمة المركز المالي الموحدة
الأصـــول				
النقدية	30,000	80,000		110,000
المخزون	300,000	220,000	16,000	536,000
أوراق قبض من شركة الحديدة	50,000		(50,000)	-
الأصول المتداولة الأخرى	318,000	144,000		462,000
الأصول طويلة الأجل (بالصافي)	990,000	700,000	70,000	1,760,000
حق الاختراع		40000	10,000	50,000

الاستثمار في رأس مال شركة الحديدة	1,100,000		(1,100,000)	–
الشهرة			120,000	120,000
إجمالي الأصول	2,788,000	1,184,000	(934,000)	3,038,000
الالتزامات وحقوق الملكية				
أوراق دفع لشركة عدن		50,000	(50,000)	–
ضرائب الدخل المستحقة	132,000	20,000		152,000
الالتزامات الأخرى	570,000	230,000		800,000
أسهم رأس المال قيمة اسمية 20 ريال	800,000			800,000
أسهم رأس المال قيمة اسمية 10 ريال		400,000	(400,000)	
علاوة الإصدار	830,000	116,000	(116,000)	830,000
أرباح محتجزة	456,000	368,000	(368,000)	456,000
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	2,788000	1,184,000	(934,000)	3,038,000

وما يجدر التنويه إليه فيما يتعلق بورقةِ العمل هو:

1. لا تسجل عمليات التسوية بالزيادةِ أو النقص في السجلاتِ المحاسبية للشركةِ القابضة أو التابعة كون الغرض من تلك الورقة ينحصر في إعدادِ قائمة المركز المالي الموحدة.
3. تهدف عملية التسوية إلى إظهار الفرق بين القيم العادلة والقيم الدفترية للأصول.
4. تم استبعاد أوراق القبض مقابل أوراق الدفع في ورقة العمل ومن ثم كانت محصلة رصيدهما صفر.
5. ترتب على عمليات التسوية اعتبار الشركات المعنية كما لو كانت شركة واحدة، ولذلك يتم استبعاد الأرصدة المتقابلة.
6. تتمثل الحسابات الموحدة لحقوق الملكية في تلك الحقوق الموجودة في الشركة القابضة أمّا مثيلتها في الشركة التابعة فتستبعد مقابل حساب الاستثمار في رأس مال الشركة التابعة.
7. تفصح قائمة المركز المالي الموحدة بورقة العمل عن المركز المالي لوحدةٍ اقتصاديةٍ مستقلة مكونة من وحدتين قانونيتين بعد استبعاد الأرصدة المتقابلة.

6-7-2: قائمة المركز المالي الموحدة
Consolidated Statement of Financial Position

تستخدم البيانات التي ظهرت في عمود قائمة المركز المالي الموحدة بورقةِ العمل السابقة في إعداد قائمة مركز مالي موحدة لشركة عدن والشركة التابعة لها وفقاً للطريقةِ المتعارف عليها في إعدادِ تلك القائمة كما يلي:

شركة عدن والشركة التابعة

قائمة المركز المالي الموحدة في 2021/12/31م

الأصول		
الأصول المتداولة		
النقدية		110,000
المخزون		536,000
أصول متداولة أخرى		462,000
إجمالي الأصول المتداولة		1,108,000
الأصول طويلة الأجل (بالصافي)		1,760,000
الأصول غير الملموسة		
حق الاختراع	50,000	
الشهرة	120,000	170,000
إجمالي الأصول		3,038,000
الالتزامات وحقوق الملكية		
الالتزامات		
ضرائب الدخل المستحقة		152,000
الالتزامات الأخرى		800,000
إجمالي الالتزامات		952,000
حقوق الملكية		
رأس مال الأسهم قيمة اسمية 20 ريال	800,000	
علاوة الإصدار	830,000	
أرباح محتجزة	456,000	2,086,000
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية		3,038,000

وبالإضافةِ لقائمة المركز المالي الموحدة السابقة تصدر شركة عدن في نفس التاريخ القوائم الخاصة بها شاملة قائمة الربح او الخسارة والدخل الشامل غير الموحدة وقائمة التغيرات في حقوق الملكية غير الموحدة.

6-8: المعالجة المحاسبية وإعداد القوائم المالية الموحدة في تاريخ اندماج شركة تابعة مملوكة جزئياً وفقاً لطريقةِ الشراء

يتمثل الاختلاف الرئيس بين حالتي الشركة التابعة المملوكة كلياً والشركة التابعة المملوكة جزئياً في حقوق الأقلية Minority Interests والتي تعني حقوق المساهمين الآخرين بخلاف حقوق الشركة القابضة في صافي دخل أو خسارة الشركة التابعة أو صافي أصولها. ويجري الإفصاح عن حقوق الأقلية في صافي دخل أو خسارة الشركة التابعة في قائمة الربح أو الخسارة الموحدة في بندٍ مستقل، كما يفصح عن حقوقهم في صافي أصول الشركة التابعة في قائمة المركز المالي الموحدة.

لتوضيح كيفية إعداد القوائم المالية الموحدة في تاريخ الاندماج نعود إلى المثال الذي سبق عرضه في (الفقرة 6-5) والمتعلق باندماج شركتي عدن والحديدة، ونفترض أنّ عملية الاندماج قد تمت بطريقة الشراء بدلاً من طريقة الاستحواذ.

ونذكر أنّ شركة سبأ كانت قد أصدرت 57,000 سهم عادي من أسهم رأس مالها وكانت القيمة الإسمية للسهم 1 ريال والقيمة السوقية 10 ريال/سهم، مقابل 38,000 سهم من الأسهم العادية لشركة مأرب والبالغة 40,000 سهم، وعليه فقد حصلت شركة سبأ على 95% (40,000÷ 38,000) من حقوق ملكية شركة مأرب.

وأنّ تكاليف الاندماج

رسوم قانونية	26,125
مصاريف إصدار وتسجيل الأسهم	36,375
إجمالي تكاليف تنفيذ عملية الاندماج	62,500

وأنّ القيم العادلة للأصول والالتزامات تساوي قيمها الدفترية في تاريخ الاندماج ماعدا الأصول التالية والتي بلغت قيمها العادلة كما يلي:

المخزون 258,500 الأصول طويلة الأجل (بالصافي) 595,000

حق مرتبط باختراع جديد 10,000

وقد كانت القوائم المالية للشركتين في تاريخ الاندماج كما يلي:

القوائم المالية المستقلة في 2021/12/31م

قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر	شركة سبأ	شركة مأرب
صافي المبيعات	2,750,000	500,000
التكاليف والمصروفات		
تكلفة البضاعة المباعة	1,925,000	325,000
مصروفات العمليات	300,000	50,000
مصروفات الفوائد	37,500	20,000
صافي الدخل قبل الضرائب	487,500	105,000
ضرائب الدخل	97,500	21,000
صافي الدخل	390,000	84,000
قائمة التغيرات في حقوق الملكية		
حقوق الملكية أول الفترة		
رأس المال قيمة أسمية 1 ريال	500,000	
رأس المال قيمة أسمية 5 ريال		200,000
علاوة اصدار أسهم	275,000	117,500
الأرباح المحتجزة أول العام	405,000	145,000
الربح (الخسارة) للعام	390,000	84,000
(-) توزيعات أرباح	75,000	20,000

الأرباح المحتجزة نهاية العام	720,000	209,000
حقوق الملكية آخر الفترة	1,495,000	526,500
قائمة المركز المالي		
الأصـــول		
النقدية	100,000	50,000
المخزون	400,000	250,000
الأصول المتداولة الأخرى	470,000	122,000
الأصول طويلة الأجل (بالصافي)	1,750,000	550,000
الشهرة	50,000	
إجمالي الأصول	2,770,000	972,000
الالتزامات وحقوق الملكية		
ضرائب الدخل المستحقة	50,000	10,500
الالتزامات الأخرى	1,225,000	435,000
أسهم رأس المال قيمة أسميه 1 ريال	500,000	
أسهم رأس المال قيمة أسميه 5 ريال		200,000
علاوة إصدار أسهم	275,000	117,500
أرباح محتجزة	720,000	209,000
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	2,770,000	972,000

وبالنظر لكون شركة مأرب ستستمر في مزاولة أعمالها كشركة مستقلة فإنّها لا تسجل قيود يومية تتعلق بعملية الاندماج، أمّا شركة سبأ فتسجل القيود التالية:

3. إثبات شراء أسهم شركة مأرب مقابل إصدار أسهم

570,000		الاستثمار في رأس مال شركة مأرب (57,000 ×10)		12/31
	57,000	أسهم رأس المال (57,000× 1 ريال)		
	513,000	علاوة الإصدار		
		إثبات إصدار 57,000 سهم عادي مقابل 38,000 سهم من أسهم شركةِ مأرب في عملية اندماج وفقاً لطريقةِ الشراء.		

4. إثبات تكاليف تنفيذ عملية إدماج شركة مأرب

12/31		الاستثمار في رأس مال شركة مأرب		26,125
		علاوة الإصدار		36,375
		النقدية	62,500	
		إثبات تكاليف تنفيذ إدماج شركة مارب حيث حمل حساب الاستثمار بالرسوم القانونية، أمّا مصاريف تسجيل وإصدار الأسهم فقد خفضت بها علاوة الإصدار.		

وبعد ترحيل قيود اليومية العامة تظهر حسابات الأستاذ التي تأثرت بعملية الاندماج كما يلي:

حساب النقدية

تاريخ	بيـــــــــان	مدين	دائن	رصيد
2021/12/31	رصيد سابق			100,000 مدين
2021/12/31	تكاليف تنفيذ عملية الاندماج		62,500	37,500

حساب الاستثمار في رأس مال شركة مأرب

تاريخ	بيان	مدين	دائن	رصيد
2021/12/31	إصدار أسهم عادية لإتمام الاندماج	570,000		570,000 مدين
2021/12/31	تكاليف تنفيذ عملية الاندماج	26,125		596,125

حساب أسهم رأس المال

تاريخ	بيان	مدين	دائن	رصيد
2021/12/31	رصيد سابق			500,000 دائن
2021/12/31	إصدار أسهم عادية لإتمام الاندماج		57,000	557,000

حساب علاوة الإصدار

تاريخ	بيان	مدين	دائن	رصيد
2021/12/31	رصيد سابق			275,000 دائن
2021/12/31	إصدار أسهم عادية لإتمام الاندماج		513,000	788,000
2021/12/31	تكاليف تنفيذ عملية الاندماج	36,375		751,625

6-8-1: ورقة العمل التي تستخدم لإعداد القوائم المالية الموحدة

تتشابه إجراءات التسوية في ورقةِ الشركة القابضة بغية إعداد القوائم المالية الموحدة مع حالة الملكية الكاملة للشركة التابعة. إذ يتم استبعاد الحسابات المتقابلة بين الشركتين حتى تصل أرصدتها إلى الصفر مع الأخذ في الحسبان الفرق بين القيم العادلة والقيم الدفترية للأصول فضلاً عن حقوق الأقلية وكذلك الشهرة.

د. **الفرق بين القيم العادلة والقيم الدفترية للأصول**

الفروق بين القيم العادلة والدفترية لبعض الأصول

	القيمة العادلة	القيمة الدفترية	زيادة القيم العادلة عن الدفترية
المخزون	258,500	250,000	8,500
الأصول طويلة الأجل (بالصافي)	595,000	550,000	45,000
حق الاختراع	10,000	0	10,000
الإجمالي	863,500	800,000	63,500

وكما سبقت الإشارة فإنّ هذه الفروق لا تثبت في السجلاتِ المحاسبية لشركةِ مأرب كونها مستمرة في مزاولة أعمالها كوحدة مستقلة، بل يفصح عنها في قائمة المركز المالي الموحدة لشركة سبأ والشركة التابعة لها تطبيقاً لمتطلباتِ طريقة الشراء في المحاسبة عن الاندماج.

ه. **حقوق الأقلية في صافي أصول شركة مأرب يتم حسابها كما يلي:**

صافي الأصول	القيم العادلة لصافي الأصول
رأس المال	200,000
علاوة الإصدار	117,500
أرباح محتجزة	209,000
فارق قيمة المخزون	8,500
فارق قيمة الأصول طويلة الأجل	45,000

فارق حق الاختراع	10,000
إجمالي	590,000
حقوق الأقلية (100% – 95%)× 590,000 =	29,500

و. الشهرة

وتحسب الشهرة التي حصلت عليها شركة سبأ نتيجة اندماج شركة مأرب من خلال طرح القيمة العادلة لصافي الأصول من التكلفة التي دفعتها شركة سبأ للحصول على 95% من الحقوق في شركة مأرب كما يلي:

تكلفة الحصول على 95% من الحقوق في شركة مأرب	596,125
القيمة العادلة لصافي الأصول (590,000 ×95%)	560,500
الشهرة التي حصلت عليها شركة سبأ	35,625

وباستكمال تحديد المعالجات السابقة يمكن إجراء قيد التسوية كما يلي:

200,000		أسهم رأس المال ــ شركة مارب	في تاريخ إعداد ورقة العمل
117,500		علاوة الإصدار ــ شركة مارب	
209,000		الأرباح المحتجزة ــ شركة مارب	
8,500		المخزون ــ شركة مارب	
45,000		الأصول طويلة الأجل (بالصافي) ــ شركة مارب	
10,000		حق الاختراع ــ شركة مارب	
35,625		الشهرة	
	596,125	الاستثمار في رأس مال شركة مارب ــ شركة سبأ	
	29,500	حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة ــ شركة سبأ	
		استبعاد حساب الاستثمار في رأس مال شركة مأرب مقابل حقوق الملكية في الشركة التابعة في تاريخ الاندماج وتوزيع الزيادة في التكلفة عن القيمة الدفترية على الأصول الملموسة التي تم الحصول عليها وتخصيص المبلغ المتبقي شهرة وتحديد حقوق الأقلية.	

وبعد عمل القيد السابق تظهر ورقة العمل كما يلي:

شركة سبأ والشركة التابعة لها

ورقة عمل لإعداد قائمة المكز المالي الموحدة (الشركة التابعة مملوكة جزئياً)

وفقاً لطريقةِ الشراء في 2021/12/31م

بيـــــان	شركة سبأ	شركة مأرب	التسويات زيادة (نقص)	قائمة المركز المالي الموحدة
الأصـــــول				
النقدية	37,500	50,000		87,500
المخزون	400,000	250,000	8,500	658,500
الأصول المتداولة الأخرى	470,000	122,000		592,000
الاستثمار في رأس مال شركة مأرب	596,125		(596,125)	–
الأصول طويلة الأجل (بالصافي)	1,750,000	550,000	45,000	2,345,000
حق الاختراع			10,000	10,000
الشهرة	50,000		35,625	85,625
إجمالي الأصول	3,303,625	972,000	(497,000)	3,778,625
الالتزامات وحقوق الملكية				
ضرائب الدخل المستحقة	50,000	10,500		60,500
الالتزامات الأخرى	1,225,000	435,000		1,660,000
أسهم رأس المال قيمة إسمية 1 ريال	557,000			557,000
أسهم رأس المال قيمة إسمية 5 ريال		200000	(200,000)	–
علاوة الإصدار	751,625	117,500	(117,500)	751,625
أرباح محتجزة	720,000	209,000	(209,000)	720,000
حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة			29,500	29,500
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	3,303,625	972,000	(496,125)	3,778,625

6-8-2: قائمة المركز المالي الموحدة

من خلال ورقة العمل السابقة يمكن التوصل لقائمة المركز المالي الموحدة كما يلي:

شركة سبأ والشركة التابعة

قائمة المركز المالي الموحدة في 2021/12/31م

الأصـــــول		
الأصول المتداولة		
النقدية		87,500
المخزون		658,500
أصول متداولة أخرى		592,000
إجمالي الأصول المتداولة		1,338,000
الأصول طويلة الأجل (بالصافي)		2345,000
الأصول غير الملموسة		
حق الاختراع	10,000	
الشهرة	85,625	95,625
إجمالي الأصول		3,778,625
الالتزامات وحقوق الملكية		
الالتزامات		
ضرائب الدخل المستحقة		60,500
الالتزامات الأخرى		1,660,000
إجمالي الالتزامات		1720,500
حقوق الملكية		
رأس مال الأسهم قيمة اسمية 1 ريال	557000	
علاوة الإصدار	751625	
أرباح محتجزة	720,000	
حقوق الملكية العائدة لمساهمي الشركة	2,028,625	
حقوق الملكية غير المسيطرة (حقوق الأقلية)	29,500	
إجمالي حقوق الملكية		2,058,125
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية		3,778,625

6-8-3: الحقوق غير المسيطرة (حقوق الأقلية)

تثير حقوق الأقلية خلافاً بين المحاسبين فيما يتعلق بالإفصاح عنها وقياسها. فعن الإفصاح عن هذه الحقوق في القوائم المالية الموحدة تبرز نظريتان هما:

6-8-3-1: نظرية الشركة القابضة Parent Company Theory

طبقاً لها ينظر للقوائم المالية الموحدة كامتداد لقوائم الشركة القابضة، وفي ظلها يجري إحلال أصول والتزامات الشركة التابعة محل حساب الاستثمار في هذهِ الشركة، وعليه ينظر للشركةِ التابعة كما لو كانت أحد فروع الشركة القابضة، وإذا كانت ملكية الشركة القابضة في الشركة التابعة غير كاملة تفصل حقوق الأقلية بنسبة ملكيتهم في الشركةِ التابعة، وينظر إلى حقوقهم كالتزام على الشركة القابضة. وتفصح قائمة الربح أو الخسارة الموحدة عن حصةِ الأقلية في صافي دخل الشركة التابعة، بينما تفصح قائمة المركز المالي الموحدة عن حقوقهم في صافي أصول الشركة التابعة.

6-8-3-2: نظرية الوحدة The Entity Theory

ويذهب أصحاب هذه النظرية إلى كون القوائم المالية الموحدة تتعلق بوحدةٍ اقتصادية تنطوي على فئتين من أصحاب المصالح: الفئة الأولى فئة الأغلبية، والثانية فئة الأقلية. وعليه فإنّ القوائم الموحدة لا تعد امتداداً لقوائم الشركة القابضة بل تعبير عن المركز المالي ونتائج عمليات وحدة اقتصادية يملك أسهمها أكثر من طرف، ولذا تتم المحاسبة والإفصاح عن حقوق الأقلية بواسطة الشركة القابضة باعتبارهم مساهمين في رأس المال، وعليه تدرج حقوق الأقلية ضمن حقوق الملكية في قائمة المركز المالي الموحدة، كما تفصح قائمة الربح أو الخسارة الموحدة عن حقوق الأقلية في صافي دخل الشركة التابعة.

وتجدر الإشارة إلى أنّ حقوق الأقلية لا تظهر في دفاتر الأستاذ سواء في الشركة القابضة أو التابعة.

وعن قياس حقوق الأقلية، فقد تم قياسها في مثالنا السابق كنسبةٍ من القيمة العادلة لصافي الأصول، بيد أنّ الأدب المحاسبي يزخر بمعالجتين بديلتين هما:

الأولى: تخصيص القيم العادلة لصافي الأصول بما يحقق مصلحة الشركة القابضة، وبالتالي لا يوزع كل الفرق بين القيم العادلة والقيم الدفترية للأصول، بل يوزع بنسبة ما تمتلكه الشركة القابضة. وكنتيجةٍ لذلك تكون حصة شركة سبأ في مثالنا السابق من هذا الفرق 60,325 (63,500× 95%) توزع على عناصر المخزون والأصول طويلة الأجل وحق الاختراع عند إجراء عملية الاستبعاد في ورقة العمل في 2021/12/31م. وعليه فإنّ حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة ستظهر بالقيم الدفترية بدلاً من القيم الجارية، وتحدد كما يلي:

(200,000+ 117,500 +209,000= 526,500× 5%)= 26,325 ريال.

ويرى المؤيدون لهذهِ المعالجة التي تتسق مع نظرية الشركة القابضة إذ أنّ القيم العادلة لصافي أصول الشركة التابعة يجب أن تظهر في القوائم المالية الموحدة بنسبة ما حصلت عليه الشركة القابضة، أمّا رصيد صافي أصول الشركة التابعة وما يرتبط بها من حقوق الأقلية فينبغي أن تظهر في القوائم المالية الموحدة بالقيم الدفترية.

الثانية: حساب القيمة العادلة بنسبة 100% من إجمالي صافي أصول الشركة التابعة المملوكة جزئياً واستنتاج حقوق الأقلية من تكلفةِ استثمار الشركة القابضة في الشركة التابعة كما يلي:

إجمالي تكلفة استثمار شركة سبأ في شركة مأرب	596,125
نسبة ملكية شركة سبأ في شركة مأرب	%95
القيمة العادلة بنسبة 100% من إجمالي الأصول (596,125÷95%)	627,500
حقوق الأقلية (627,500× 5%)	31,375

ويرى المؤيدون لهذهِ المعالجة التي تتسق مع نظرية الوحدة بوجوب استخدام أسلوب تقويم واحد لكل أصول الشركة التابعة.

6-8-4: الأساليب البديلة لتقويم الشهرة

في المثال السابق تم تقويم الشهرة في الشركة القابضة على أساس مبدأ التكلفة، بيد أنّ هناك بديل آخر لهذهِ المعالجة في الفكر المحاسبي هو تقويم الشهرة من خلال حساب القيمة العادلة لصافي أصول الشركة التابعة بنسبة 100%

مطروحاً منها القيمة العادلة لصافي الأصول التي حصلت عليها الشركة القابضة كما يلي:

القيمة العادلة لصافي أصول الشركة التابعة بنسبة 100%	627,500
القيمة العادلة لصافي الأصول التي حصلت عليها الشركة القابضة	590,000
الشهـــــرة	37,500

وفيما يلي ملخصاً للأساليب المختلفة لتقويم صافي الأصول وقيمة حقوق الأقلية والشهرة

طريقة التقويم	إجمالي الأصول	حقوق الأقلية	الشهرة
تقويم صافي الأصول طبقاً للقيمة العادلة وحقوق الأقلية تعتمد على صافي الأصول	590,000	29,500	35,625
تقويم صافي الأصول طبقاً للقيمة العادلة وفقاً لنسبة ملكية الشركة القابضة ويظهر رصيد صافي الأصول وحقوق الأقلية بالقيمة الدفترية	560,500*	26,325	35,625
تحديد القيمة العادلة لصافي الأصول بنسبة 100% بما في ذلك الشهرة وتستنتج حقوق الأقلية والشهرة	627,500	31,375	37,500

** (526,500 رأس المال وعلاوة الإصدار والأرباح المحتجزة) + (63,500 الفروق بين القيم الجارية والدفترية للأصول ×95%).*

وتجدر الإشارة إلى أنّ الأرقام التي تم الحصول عليها في كل الحالات وفقاً لطريقة الشراء، أمّا طريقة الاستحواذ فقيم حقوق الأقلية والشهرة كما هو واضح في الأمثلة في كل الحالات.

5-8-6: المعالجات المحاسبية في المعايير الدولية

يعالج المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (3) اندماج الأعمال الفقرات (4)، عملية الاندماج كما يلي:

1. على المنشأة أن تحاسب كل إندماج أعمال عن طريق تطبيق طريقة الاستحواذ.
2. على المنشأة المشترية بدءا من تاريخ الشراء الإعتراف بالشهرة والأصول المقتناة القابلة للتحديد والالتزامات التي تم الحصول عليها وأية حصة غير

مسيطر عليها (حقوق الأقلية) في المنشأة المشتراة بشكل منفصل. وتقاس تلك الأصول والالتزامات بالقيمة العادلة في تاريخ الشراء

ويذهب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (10) القوائم المالية الموحدة فقرة (22) إلى عرض الحقوق غير المسيطرة (حقوق الأقلية) في قائمة المركز المالي الموحدة ضمن حقوق الملكية وبشكل منفصل عن حقوق الملكية لمالكي الشركة الأم.

وتعالج الزيادة في تكلفة الشراء عن حصة المشتري من القيمة العادلة للموجودات والمطلوبات المحددة بتاريخ الشراء كشهرة محل يعترف بها أصل يطفى مصروف بأي طريقة تعكس نمط استنفاده مالم تستخدم طريقة القسط الثابت إذا كانت قابلة للتحديد. وإذا لم تكن قابلة للتحديد لاتطفى.

أمّا عندما تقل تكلفة الشراء عن حصة المشتري في القيم العادلة للموجودات والمطلوبات المحددة بتاريخ الشراء فيعترف بالفرق مكسب من الشراء وهذا بدوره يقفل في قائمة الربح أو الخسارة في تاريخ الاندماج، وقبل الاعتراف به يتم التأكد من القيم العادلة للأصول فإذا كانت تلك القيم أعلى مما تم تحديده يتم استيعاب الفارق في التقييم الجديد وإذا بقي مبلغ بعد إعادة التقييم يعترف به مكسب من الشراء كما سبق.

6-8-6: المكسب من الشراء في القوائم المالية الموحدة

قد يؤدي الاندماج إلى زيادة القيم العادلة لصافي الأصول عن تكلفة استثمار الشركة القابضة في أسهم رأس مال الشركة التابعة، فإذا كانت الشركة القابضة تتبع طريقة الاستحواذ يعاد تقييم الأصول فإن وجدت فروق يتم استيعاب ذلك المكسب، مالم يعترف به ويقفل في قائمة الربح أوالخسارة في تاريخ الاندماج كما سبق الذكر في الفقرة السابقة. أمّا إذا كانت الشركة القابضة تطبق طريقة الشراء فإنّها تخفض الأصول غير المتداولة باستثناء الاستثمارات طويلة الأجل في أوراق مالية، بتلك الزيادة وما تبقى بعد ذلك يعالج مكسب من الشراء يقفل في قائمة الربح أو الخسارة. وذلك لأنّ تقييم تلك الأصول غالباً يشوبه درجة من عدم الدقة.

مثال 1: في حالة الشركة التابعة مملوكة بالكامل

حصلت شركة الوحدة في 2021/12/31م على الأسهم العادية لشركة الاتحاد مقابل مبلغ 425,000 ريال سددت نقداً وتشمل تكاليف تنفيذ الاندماج وفقاً لأسلوب الشراء وقد كان إجمالي حقوق الملكية في شركة الاتحاد 400,000 ريال مكونة من 50,000 ريال أسهم عادية، 150,000 ريال علاوة إصدار، 200,000 ريال أرباح محتجزة. وقد كانت القيم العادلة لصافي الأصول في شركة الاتحاد مساوية لقيمتها الدفترية عدا:

الأصول	القيم العادلة	القيم الدفترية
المخزون	169,500	160,000
الاستثمارات طويلة الأجل في أوراق مالية	30,500	25,000
الأصول طويلة الأجل (بالصافي)	513,000	492,000
الأصول غير الملموسة	27,000	18,000

ومن خلال ما سبق فإنّ القيم العادلة لصافي الأصول في شركة الاتحاد تزيد عن المبلغ المدفوع من شركة الوحدة (400,000+ 9,500+ 5,500+ 21,000+ 9,000) – 425,000= 20,000 ريال.

وفيما يلي قيد الاستبعاد اللازم لإعداد ورقة العمل

50,000		أسهم رأس المال – شركة الاتحاد	12/31
150,000		علاوة الإصدار – شركة الاتحاد	
200,000		الأرباح المحتجزة – شركة الاتحاد	
9,500		المخزون – شركة الاتحاد (169,500 – 160,000)	
5,500		الاستثمارات في أوراق مالية طويلة الأجل – شركة الاتحاد (30,500 – 25,000)	
2,000		الأصول طويلة الأجل-شركة الاتحاد(513,000-492,000)- 20,000×[513,000÷ 513,000+27,000]	
8,000		الأصول غير الملموسة- شركة الاتحاد(27,000-18,000)- 20,000×[27,000÷ 513,000+27,000]	
	425,000	الاستثمار في رأس مال شركة الاتحاد	
		إثبات استبعاد حساب الاستثمار مع ما يقابله من حقوق ملكية في الشركة التابعة في تاريخ الاندماج وتوزيع الزيادة في القيم الجارية عن تكلفة الاستثمار وقدرها 20,000 ريال بتخفيضها من الأصول طويلة الأجل والأصول غير الملموسة بنسبة 513,000: 27,000 أو 95: 5.	

مثال 2: الشركة التابعة مملوكة بالكامل

في مثال (1) لو كانت تكلفة الشراء 400,000 ريال فقط في هذه الحالة سيكون قيد الاستبعاد اللازم لإعداد ورقة العمل كما يلي:

50,000		أسهم رأس المال ـــ شركة الاتحاد	12/31
150,000		علاوة الإصدار ـــ شركة الاتحاد	
200,000		الأرباح المحتجزة ـــ شركة الاتحاد	
9,500		المخزون ـــ شركة الاتحاد (169,500- 160,000)	
5,500		الاستثمارات في أوراق مالية طويلة الأجل ـــ شركة الاتحاد (25,000 -30,500)	
صفر		الأصول طويلة الأجل-شركة الاتحاد (21,000 -492,000 -513,000)	
صفر		الأصول غير الملموسة- شركة الاتحاد (9,000 -18,000 -27,000)	
	400,000	الاستثمار في رأس مال شركة الاتحاد	
	15,000	المكسب من الشراء	
		إثبات استبعاد حساب الاستثمار مع ما يقابله من حقوق ملكية في الشركة التابعة في تاريخ الاندماج وتوزيع الزيادة في القيم الجارية عن تكلفة الاستثمار وقدرها 45,000 ريال بتخفيضها من الأصول طويلة الأجل والأصول غير الملموسة إلى الصفر والزيادة وقدرها 15,000 عدت مكسب من الشراء.	

مثال 3: شركة تابعة مملوكة جزئياً

في مثال (1) لو أنّ شركة الوحدة حصلت على 98% من أسهم شركة الاتحاد بمبلغ 416,500 ريال (425,000× 98%) مع بقاء الافتراضات الأخرى كما هي. وهنا تكون الزيادة في القيم العادلة في شركة الاتحاد عن تكلفة الاستثمار مساوية 19,600 ريال.

(416,500 -98% ×[9,000 +21,000 +5,500 +9,500 +400,000]،

وفي هذه الحالة سيظهر قيد الاستبعاد كما يلي:

12/31		أسهم رأس المال ــ شركة الاتحاد		50,000
		علاوة الإصدار ــ شركة الاتحاد		150,000
		الأرباح المحتجزة ــ شركة الاتحاد		200,000
		المخزون ــ شركة الاتحاد (169,500 – 160,000)		9,500
		الاستثمارات في أوراق مالية طويلة الأجل ــ شركة الاتحاد (30,500 – 25,000)		5,500
		الأصول طويلة الأجل-شركة الاتحاد (21,000 – 19,600×95%)		2,380
		الأصول غير الملموسة- شركة الاتحاد(9,000 – 19,600×5%)		8,020
		الاستثمار في رأس مال شركة الاتحاد	416,500	
		حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة (445,000× 2%)	8,900	
		استبعاد حساب الاستثمار مقابل حقوق الملكية في الشركة التابعة في تاريخ الاندماج وتوزيع حصة الشركة القابضة من الزيادة في القيم الجارية عن تكلفة الاستثمار بتخفيضها من الأصول طويلة الأجل والأصول غير الملموسة بنسبة 95: 5 وتحديد حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة في تاريخ الاندماج.		

6-9: القوائم المالية الموحدة في الفترات التالية للاندماج وفقاً لطريقة الشراء

يتوجب على الشركة القابضة الأخذ في حسبانها نتائج عمليات الشركة التابعة في الفتراتِ التالية للاندماج، مثل صافي دخل أو خسارة الشركة التابعة، التوزيعات المعلنة والمدفوعة بمعرفةِ الشركة التابعة، فضلاً عن العمليات المتبادلة التي تحدث عادة بين الشركتين القابضة والتابعة.

6-9-1: المحاسبة عن نتائج عمليات الشركة التابعة المملوكة بالكامل في الفترة التالية للاندماج وفقاً لطريقة الشراء.

لتوضيح هذه الحالة نتابع المثال السابق المتعلق بشركةِ عدن والذي سبق عرضه في الفقرة (6– 6– 1)، إذ تبين في نهاية سنة 2022م أنّ شركة الحديدة قد

حققت صافي دخل مقداره 240,000 ريال، وقد أعلن مجلس إدارة الشركة في 2022/12/20م عن توزيعات نقدية بواقع 1.2 ريال/سهم من أسهمها العادية المملوكة بالكامل لشركة عدن والبالغة 40,000 سهم، وهذه التوزيعات تستحق في 2023/1/20م للمساهمين.

وطبقاً لتلك النتائج المذكورة أعلاه تقوم شركة الحديدة بإجراء قيد اليومية التالي لتسجيل الإعلان عن التوزيعات

2022/12/20	التوزيعات (40,000× 1.2 ريال)		48,000
	التوزيعات الدائنة المستحقة المقابلة	48,000	
	إثبات الإعلان عن توزيعات تستحق في 2023/1/20م		

أمّا شركة عدن فتستخدم طريقة الملكية ولذلك تجري قيود اليومية التالية لتسجيل توزيعات وصافي دخل شركة الحديدة عن السنة المنتهية في 2022/12/31م كما يلي:

1. إثبات التوزيعات المعلنة في شركة الحديدة

2022/12/20	التوزيعات المدينة المستحقة المقابلة		48,000
	الاستثمار في رأس مال شركة الحديدة	48,000	
	إثبات التوزيعات المعلنة بواسطة شركة الحديدة التي تستحق في 2023/1/20م.		

2. إثبات صافي الدخل المحقق في شركة الحديدة

2022/12/31	الاستثمار في رأس مال شركة الحديدة		240,000
	دخل الاستثمار في الشركة التابعة	240,000	
	إثبات صافي دخل شركة الحديدة عن السنة المنتهية في 2022/12/31م.		

وتجدر الإشارة إلى أنّ القيد الأول لتسجيلِ التوزيعات المعلنة بواسطة الشركة التابعة يعد قيد مقابل لقيد اليومية المتعلق بالإعلان عن هذهِ التوزيعات والمسجل في يومية الشركة التابعة، كما يجدر التنويه إلى أنّ إثبات التوزيعات المعلنة في الجانب الدائن من حساب الاستثمار في رأس مال شركة الحديدة يتسق مع رأي المؤيدين لطريقة حق الملكية، ومرد ذلك أنّ التوزيعات تعد بمثابة استرداد لجزءٍ من

استثمارات الشركة القابضة في الشركة التابعة. أمّا القيد الثاني فقد تم فيه تسجيل حصة الشركة القابضة التي تساوي 100% من صافي دخل الشركة التابعة.

6-9-1-1: تسوية صافي دخل الشركة التابعة وفقاً لطريقة الشراء

تقوم شركة عدن بالمحاسبة عن استثماراتها في شركة الحديدة التابعة لها بإجراء قيد ثالث استجابة لطريقة حق الملكية بغية تعديل صافي دخل شركة الحديدة في 2022/12/31م بقيمة الاستهلاك والاستنفاد المتعلق بالفروق بين القيم العادلة والقيم الدفترية لصافي أصول شركة الحديدة في تاريخ الاندماج، وبالنظر لأنّ تلك الفروق لم تسجل لدى الشركة التابعة في تاريخ الاندماج فإنّ صافي دخلها يظهر بأكبر من اللازم من وجهة نظر الشركة القابضة. فإذا كانت الفروق بين القيم العادلة والقيم الدفترية لصافي أصول شركة الحديدة في 2021/12/31م موزعة كما يلي: (مع العلم أنّ الشركة تتبع طريقة الوارد أولاً صادر أولاً في تقيم المخزون)

المخزون		16,000
الأصول طويلة الأجل (بالصافي)		
الأراضي	20,000	
المباني (العمر الإنتاجي 15سنة)	30,000	
الآلات (العمر الإنتاجي 10سنوات)	20,000	70,000
حق الاختراع (العمر الإنتاجي 5 سنوات)		10,000
الشهرة (العمر الإنتاجي 20سنة)		120,000
الإجمالي		216,000

وطبقاً لهذه الطريقة تجري شركة عدن قيد اليومية الإضافي التالي لتعكس أثر استنفاد الفروق بين القيم العادلة والقيم الدفترية لصافي أصول شركة الحديدة على صافي دخلها عن السنة المنتهية في 2022/12/31م كما يلي:

3. إثبات استنفاد الفروق بين القيم العادلة والدفترية لصافي أصول شركة الحديدة

2022/12/31		دخل الاستثمار في الشركة التابعة الاستثمار في رأس مال شركة الحديدة إثبات استنفاد الفروق بين القيم العادلة والقيم الدفترية لصافي أصول شركة الحديدة	23,000 23,000	23,000*

* تم استنفاد الفروق بين القيم العادلة والقيم الدفترية لصافي أصول شركة الحديدة كما يلي:

المخزون	16,000
إهلاك المباني (30,000 ÷ 15)	2,000
إهلاك الآلات (20,000 ÷ 10)	2,000
استنفاد حق الاختراع (10,000 ÷ 5)	2,000
استنفاد الشهرة (120,000 ÷ 20)	6,000
إجمالي	28,000

وبعد ترحيل القيود السابقة سيظهر حساب الاستثمار في رأس مال شركة الحديدة، وحساب دخل الاستثمار في الشركة التابعة كما يلي:

حساب الاستثمار في رأس مال شركة الحديدة

تاريخ	بيـــان	مدين	دائن	رصيد
2021/12/31م	إصدار أسهم عادية لإتمام الاندماج	1,000,000		1,000,000 مدين
2021/12/31م	تكاليف تنفيذ عملية الاندماج	100,000		1,100,000
2022/12/20م	التوزيعات المعلنة بواسطة شركة الحديدة		48,000	1,052,000
2022/12/31م	صافي دخل شركة الحديدة	240,000		1,292,000
2022/12/31م	استنفاد الفروق بين القيم العادلة والقيم الدفترية لصافي أصول شركة الحديدة		28,000	1,264,000

دخل الاستثمار في الشركة التابعة

تاريخ	بيان	مدين	دائن	رصيد
2022/12/31م	صافي دخل شركة الحديدة		240,000	240,000 دائن
2022/12/31م	استنفاد الفروق بين القيم العادلة والقيم الدفترية لصافي أصول شركة الحديدة	28,000		212,000

وبعد إعداد القيود السابقة تظهر القوائم المالية المستقلة لشركتي عدن والحديدة في نهاية سنة 2022م كما يلي:

شركة عدن وشركة الحديدة

القوائم المالية المستقلة في 2022/12/31م

قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر	شركة عدن	شركة الحديدة
صافي المبيعات	2,200,000	1,360,000
دخل الاستثمار في الشركة التابعة	212,000	———
إجمالي الإيرادات	2,412,000	1,360,000
التكاليف والمصروفات		
تكلفة البضاعة المباعة	1,520,000	900,000
مصروفات العمليات	314,500	160,000
مصروفات الفوائد	98,000	———
صافي الدخل قبل الضرائب	479,500	300,000
ضرائب الدخل	90,000	60,000
صافي الدخل	389,500	240,000

قائمة التغيرات في حقوق الملكية		
حقوق الملكية أول الفترة		
رأس المال قيمة إسمية 20 ريال	800,000	
رأس المال قيمة إسمية 10 ريال		400,000
علاوة اصدار أسهم	830,000	116,000
الأرباح المحتجزة أول العام	456,000	368,000
الربح (الخسارة) للعام	389,500	240,000
(-) توزيعات أرباح	60,000	48,000
الأرباح المحتجزة نهاية العام	785,500	560,000
حقوق الملكية آخر الفترة	2,415,500	1,076,000

قائمة المركز المالي

الأصول		
النقدية	61,300	168,200
*التوزيعات المدينة المستحقة المقابلة	48,000	———
المخزون	272,000	280,000
الأصول المتداولة الأخرى	252,000	312,000
الاستثمار في رأس مال شركة الحديدة	1,264,000	———
الأصول طويلة الأجل	980,000	780,000
براءة اختراع	———	32,000
إجمالي الأصول	2,877,300	1,572,200
الالتزامات وحقوق الملكية		
ضرائب الدخل المستحقة	80,000	40,000
التوزيعات الدائنة المستحقة المقابلة	———	48,000
الالتزامات الأخرى	381,800	408,200
أسهم رأس المال قيمة أسميه 20 ريال	800,000	
أسهم رأس المال قيمة أسميه 10 ريال		400,000
علاوة إصدار أسهم	830,000	116,000
أرباح محتجزة	785,500	560,000
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	2,877,300	1,572,200

6-9-1-2: إجراء عملية التسوية وإعداد ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة

لإجراء عملية التسوية الذي يشمل الحسابات التي تظهر في القوائم المالية الثلاث نفترض أنّ شركة الحديدة قد حملت تكلفة البضاعة المباعة بقيمة فرق المخزون واستهلاك الآلات واستنفاد حق الاختراع، كما حملت مصروف العمليات بقيمة استنفاد الشهرة، أمّا استهلاك المباني فقد وزعته على تكلفة البضاعة المباعة

ومصروفات العمليات بنسبة 50% لكل منهما، وعليه يكون قيد التسوية في ورقة العمل في 2022/12/31م كما يلي:

400,000		أسهم رأس المال ــ شركة الحديدة		في تاريخ إعداد ورقة العمل
116,000		علاوة الإصدار ــ شركة الحديدة		
368,000		الأرباح المحتجزة ــ شركة الحديدة		
212,000		دخل الاستثمار في الشركة التابعة ــ شركة عدن		
66,000		الأصول طويلة الأجل (بالصافي) ــ شركة الحديدة (4,000 -70,000)		
8,000		حق الاختراع ــ شركة الحديدة (2,000-10,000)		
114,000		الشهرة (6,000-120,000)		
21,000		تكلفة البضاعة المباعة ــ شركة الحديدة		
7,000		مصروفات العمليات ــ شركة الحديدة		
	1,264,000	الاستثمار في رأس مال شركة الحديدة ــ شركة عدن		
	48,000	التوزيعات ــ شركة الحديدة		
		استبعاد حساب الاستثمار في رأس مال شركة الحديدة مقابل حقوق الملكية في الشركة التابعة واستنفاد الفروق بين القيم العادلة والقيم الدفترية لصافي أصول الشركة التابعة.		

ويلاحظ على قيد التسوية ما يلي:

1. استبعاد حساب الاستثمار في الشركة التابعة وحسابات حقوق الملكية في الشركة التابعة في بداية العام وتوزيعات الشركة التابعة.
2. إثبات مصروف الاستهلاك والاستنفاد للفروق بين القيم العادلة والقيم الدفترية لصافي أصول الشركة التابعة كما يأتي:

الأصل	تكلفة البضاعة المباعة	مصروفات العمليات
المخزون	16,000	–
استهلاك المباني	1,000	1,000
استهلاك الآلات	2,000	–
استنفاد حق الاختراع	2,000	–
استنفاد الشهرة		6,000
إجمالي	21,000	7,000

3. توزيع الأصول غير المستنفدة على الأصول الملائمة

كما يجرى قيد استبعاد الحسابات المتقابلة كما يلي:

في تاريخ أعداد ورقة العمل		التوزيعات الدائنة المستحقة المقابلة		48,000
		التوزيعات المدينة المستحقة المقابلة	48,000	
		استبعاد الحسابات المتقابلة		

وفيما يلي ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة:

شركة عدن والشركة التابعة لها

ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة في السنة التالية لتاريخ اندماج الشركة التابعة المملوكة بالكامل وفقاً لطريقة الشراء عن السنة المنتهية في 2022/12/31م

بيـــــان	شركة عدن	شركة الحديدة	التسويات زيادة (نقص)	القوائم المالية الموحدة
قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر				
الإيرادات				
صافي المبيعات	2,200,000	1,360,000		3,560,000
دخل الاستثمار في الشركة التابعة	212,000		(212,000)	–
إجمالي الإيرادات	2,412,000	1,360,000	(212,000)	3,560,000
التكاليف والمصروفات				
تكلفة البضاعة المباعة	1,520,000	900,000	21,000	2,441,000
مصروفات العمليات	314,500	160,000	7,000	481,500
مصروفات الفوائد	98,000			98,000
إجمالي التكاليف والمصروفات	1,932,500	1,060,000	28,000	3,020,500
صافي الدخل قبل الضرائب	479,500	300,000	(240,000)	539,500
(–) مصروف ضرائب الدخل	90,000	60,000		150,000
صافي الدخل	389,500	240,000	(240,000)	389,500
قائمة التغيرات في حقوق الملكية				

حقوق الملكية أول الفترة				
رأس المال قيمة أسمية 20 ريال	800,000			800,000
رأس المال قيمة أسمية 10 ريال		400,000	(400,000)	–
علاوة اصدار أسهم	830,000	116,000	(116,000)	830,000
الأرباح المحتجزة أول العام	456,000	368,000	(368,000)	456,000
الربح (الخسارة) للعام	389,500	240,000	(240,000)	389,500
(-) توزيعات أرباح	60,000	48,000	(48,000)	60,000
الأرباح المحتجزة نهاية العام	785,500	560,000	(560,000)	785,500
حقوق الملكية آخر الفترة	2,415,500	1,076,000	(1,076,000)	2,415,500
قائمة المركز المالي				
الأصول				
النقدية	61,300	168,200		229,500
التوزيعات المدينة المستحقة المقابلة	48,000		(48,000)	
المخزون	272,000	280,000		552,000
الأصول المتداولة الأخرى	252,000	312,000		564,000
الاستثمار في رأس مال شركة الحديدة	1,264,000		(1,264,000)	–
الأصول طويلة الأجل (بالصافي)	980,000	780,000	66,000	1,826,000
حق الاختراع		32,000	8,000	40,000
الشهرة			114,000	114,000
إجمالي الأصول	2,877,300	1,572,200	(1,124,000)	3,325,500
الالتزامات وحقوق الملكية				
ضرائب الدخل المستحقة	80,000	40,000		120,000
التوزيعات الدائنة المستحقة المقابلة		48,000	(48,000)	–
الالتزامات الأخرى	381,800	408,200		790,000
أسهم رأس المال قيمة إسمية 20 ريال	800,000			800,000
أسهم رأس المال قيمة إسمية 10 ريال		400,000	(400,000)	
علاوة الإصدار	830,000	116,000	(116,000)	830,000
أرباح محتجزة	785,500	560,000	(560,000)	785,500
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	2,877,300	1,572,200	(1,124,000)	3,325,500

ويلاحظ على ورقة العمل ما يلي:

1. تم استبعاد التوزيعات المدينة المستحقة مقابل التوزيعات الدائنة المستحقة كونها تعد بمثابة عمليات متبادلة بين الشركتين.
2. تم عن طريق قيد التسوية استبعاد العمليات المتبادلة والأرصدة المقابلة ، وكذلك استبعاد رصيد الأرباح المحتجزة أول الفترة (تاريخ الاندماج) حتى يمكن تجميع القوائم المالية الثلاث لكل من الشركة القابضة والشركة التابعة.
3. تم تحميل البضاعة المباعة بالفرق المتعلق بمخزون أول المدة في هذه الشركة كونها تطبق طريقة الوارد أولاً صادر أولاً كما سبق الذكر.
4. ترتب على عملية الاستبعاد والتسوية تخفيض الفروق بين القيم الجارية والقيم الدفترية لصافي أصول الشركة التابعة باستثناء الأراضي كما يلي:

إجمالي الفروق في تاريخ الاندماج (120,000+ 96,000)	216,000
(-) ما تم تخفيضه من خلال الاستنفاد (6,000 +22,000)	28,000
الفروق غير المستنفدة في 2022/12/31م	188,000

ويجدر التنويه إلى أنّ اتباع طريقة حق الملكية من قبل شركة عدن سيحمل حساب استثمار شركة عدن في شركة الحديدة سنوياً بقيمة المستنفد من هذه الفروق على مدى العمر الإنتاجي للأصول التي حدث فرق بين قيمتها الدفترية والعادلة ما عدا الفرق في الأراضي التي لا تخضع بطبيعتها للاستنفاد.

5. نتاجاً لتطبيق شركة عدن لطريقة حق الملكية فسيكون:

صافي الدخل الموحد = صافي دخل شركة عدن

الأرباح المحتجزة في الشركة القابضة= الأرباح المحتجزة الموحدة

بشرط عدم وجود أرباح مقابلة مستبعدة عند تحديد صافي الدخل في القوائم المالية الموحدة.

6-9-1-3: القوائم المالية الموحدة

يجري إعداد القوائم الموحدة بعد الانتهاء من إعداد ورقة العمل من خانة القوائم المالية الموحدة في ورقة العمل كما يلي:

شركة عدن والشركة التابعة لها

قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر الموحدة عن السنة المنتهية في 2022/12/31م

صافي المبيعات		3,560,000
التكاليف والمصروفات		
تكلفة البضاعة المباعة	2,441,000	
مصروفات العمليات	481,500	

مصروفات الفوائد	98,000	
إجمالي التكاليف والمصروفات		3,020,500
صافي الدخل قبل الضرائب		539,500
(ـــــــــــ) ضرائب الدخل		150,000
صافي الدخل		389,500

شركة عدن والشركة التابعة لها

قائمة التغيرات في حقوق الملكية الموحدة عن السنة المنتهية في 2022/12/31م

حقوق الملكية أول الفترة	
رأس المال قيمة إسمية 20 ريال	800,000
علاوة إصدار أسهم	830,000
الأرباح المحتجزة أول العام	456,000
الربح (الخسارة) للعام	389,500
(ـــــ) توزيعات أرباح	60,000
الأرباح المحتجزة نهاية العام	785,500
حقوق الملكية نهاية الفترة	2,415,500

شركة عدن والشركة التابعة لها

قائمة المركز المالي الموحدة كما في 2022/12/31م

الأصول		
الأصول المتداولة		
النقدية		229,500
المخزون		552,000
الأصول المتداولة الأخرى		564,000
إجمالي الأصول المتداولة		1,345,500
الأصول طويلة الأجل (بالصافي)		1,826,000
الأصول غير الملموسة		
براءة اختراع	40,000	

الشهرة	114,000	154,000
إجمالي الأصول		3,325,500
الالتزامات وحقوق الملكية		
الالتزامات		
ضرائب الدخل المستحقة		120,000
الالتزامات الأخرى		790,000
إجمالي الالتزامات		910,000
حقوق الملكية		
أسهم رأس المال قيمة أسميه 20 ريال	800,000	
علاوة إصدار أسهم	830,000	
أرباح محتجزة	785,500	2,415,500
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية		3,325,500

6-9-2: المحاسبة عن نتائج عمليات شركة تابعة مملوكة جزئياً وفقاً لطريقة الشراء في الفترة التالية للاندماج.

تتطلب المحاسبة عن نتائج أعمال شركة تابعة مملوكة جزئياً وفقاً لطريقة الشراء تحديد نصيب الأقلية في صافي دخل أو خسارة الشركة التابعة، فضلاً عن حقوقهم في صافي أصول الشركة التابعة الذي يظهر ضمن حقوق الملكية في قائمة المركز المالي الموحدة.

ولتوضيح هذه الحالة نواصل متابعة حالة شركة سبأ وشركة مأرب التابعة لها، والتي سبق عرضها في الفقرة (6- 6- 2)، ونذكر هنا بأنّ شركة سبأ تمتلك 95% من الأسهم العادية لشركة مأرب، وأنّ شركة مأرب قد أعلنت في 2022/11/25م عن توزيع مقداره 0.5 ريال/سهم يستحق الدفع في 2022/12/25م للمساهمين، وصافي الدخل الذي حققته شركة مأرب 64,000 ريال.

في هذه الحالة تجري **الشركة التابعة** (شركة مأرب) قيدين الأول لإثبات الإعلان عن التوزيعات في تاريخ الاعلان والثاني لدفع التوزيعات في تاريخ الدفع كما سبق في الفقرة (6- 6- 2).

أمّا **الشركة القابضة** (شركة سبأ) فتجري في دفاترها القيود التالية وفقاً لطريقة حق الملكية لإثبات نتائج عمليات الشركات التابعة وفقاً لطريقةِ الشراء:

1. إثبات الإعلان عن التوزيعات بواسطة شركة مأرب

19,000		التوزيعات المدينة المستحقة المقابلة		2022/11/25
	19,000	الاستثمار في رأس مال شركة مأرب		
		إثبات 95% من التوزيعات المعلنة بواسطةِ شركة مأرب		
		وتستحق الدفع في 2022/12/25م للمساهمين.		

2. إثبات تحصيل التوزيعات

19,000		النقدية		2022/12/25
	19,000	التوزيعات المدينة المستحقة المقابلة		
		إثبات تحصيل التوزيعات من شركة مأرب.		

3. إثبات صافي الدخل المحقق في شركة مأرب بما يخص الشركة القابضة

60,800		الاستثمار في رأس مال شركة مأرب		2022/12/31
	60,800	دخل الاستثمار في الشركة التابعة		
		إثبات 95% من صافي دخل شركة مأرب عن السنة المنتهية		
		في 2022/12/31م (64,000× 95%).		

وبغرض إعداد القوائم المالية الموحدة يستلزم الأمر استنفاد الفروق بين القيم العادلة والقيم الدفترية لصافي الأصول كون صافي الدخل المحقق في شركة مأرب وقدره (64,000) ريال لا يتضمن التكلفة المستنفدة المتعلقة بفروق القيم العادلة الخاصة بأصولها لأنّ شركة مأرب مستمرة في أعمالها ولذلك لم تعد تقويم أصولها بمناسبةِ الاندماج.

ويوزع الفرق بين القيم الدفترية والقيم العادلة البالغ (99,125) ريال كما يلي:

الفروق بين القيم العادلة والقيم الدفترية لصافي الأصول في شركة مأرب (التابعة)

الأصل	جزئي	كلي	الاستنفاد
المخزون		8,500	8,500
الأراضي	15,000		–
المباني (العمر الإنتاجي 20 سنة)	20,000		1,000
الآلات (العمر الإنتاجي 5 سنوات)	10,000		2,000
إجمالي الأصول		45,000	
حق الاختراع (العمر الإنتاجي 5 سنوات)		10,000	2,000
الشهرة (العمر الإنتاجي 10 سنوات) (لأقرب ريال)		35,625	3,563
الإجمالي		99,125	17,063

نصيب الشركة القابضة من هذه الفروق 16,210 ريال (17,063× 95%).

ويجري قيد اليومية اللازم لاستنفاد الفروق كما يلي:

4. استنفاد الفروق بين القيم العادلة والقيم الدفترية أصول شركة مأرب:

16,210		دخل الاستثمار في الشركة التابعة	2022/12/31
	16,210	الاستثمار في رأس مال شركة مارب	
		إثبات استنفاد الفروق بين القيم العادلة والقيم الدفترية لصافي أصول شركة مأرب.	

وبعد ترحيل قيود اليومية السابقة يظهر حساب الاستثمار في رأس مال شركة مأرب وحساب دخل الاستثمار في الشركة التابعة كما يلي:

حساب الاستثمار في رأس مال شركة مأرب

تاريخ	بيـــــان	مدين	دائن	رصيد
2021/12/31	إصدار أسهم عادية لإتمام الاندماج	570,000		570,000 مدين
2021/12/31	تكاليف تنفيذ عملية الاندماج	26,125		596,125
2022/11/25	التوزيعات المعلنة بواسطة شركة مأرب		19,000	577,125
2022/12/31	صافي دخل شركة مأرب	60,800		637,925
2022/12/31	استنفاد الفروق بين القيم العادلة والقيم الدفترية لصافي أصول شركة مأرب		16,210	621,715

دخل الاستثمار في الشركة التابعة

تاريخ	بيـــان	مدين	دائن	رصيد
2022/12/31	صافي دخل شركة مأرب		60,800	60,800 دائن
2022/12/31	استنفاد الفروق بين القيم العادلة والقيم الدفترية لصافي أصول شركة مأرب	16,210		44,590

وما يجدر التنويه إليه هنا أنّ رصيد حساب دخل الاستثمار في الشركة التابعة وقدرة 44,590 يعادل 95% من صافي الدخل المعدل لشركة مأرب عن السنةِ المنتهية في 2022/12/31م وقدره 46,937 ريال (64,000- 17,063).

وبعد إعداد تلك القيود تظهر القوائم المالية المستقلة لشركتي سبأ ومأرب في نهاية سنة 2022م كما يلي:

شركة سبأ وشركة مأرب

القوائم المالية المستقلة في 2022/12/31م

قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر	شركة سبأ	شركة مأرب
صافي المبيعات	2,805,500	544,500
دخل الاستثمار في الشركة التابعة	44,590	-
إجمالي الإيرادات	2,850,090	544,500
التكاليف والمصروفات		
تكلفة البضاعة المباعة	1,983,000	350,000
مصروفات العمليات	288,500	69,500
مصروفات الفوائد	55,895	45,000
صافي الدخل قبل الضرائب	522,695	80,000
ضرائب الدخل	104,000	16,000
صافي الدخل	418,695	64,000
قائمة التغيرات في حقوق الملكية		
حقوق الملكية أول الفترة		
رأس المال قيمة أسمية 1 ريال	557,000	
رأس المال قيمة أسمية 5 ريال		200,000

علاوة اصدار أسهم	751,625	117,500
الأرباح المحتجزة أول العام	720,000	209,000
الربح (الخسارة) للعام	418,695	64,000
(-) توزيعات أرباح	79,625	20,000
الأرباح المحتجزة نهاية العام	1,059,070	253,000
حقوق الملكية آخر الفترة	2,367,695	570,500
قائمة المركز المالي		
الأصـــول		
النقدية	200,000	60,000
المخزون	389,480	180,500
الأصول المتداولة الأخرى	419,000	200,500
الاستثمار في رأس مال شركة مأرب	621,715	
الأصول طويلة الأجل (بالصافي)	1,900,000	600,000
الشهرة	47,500	
إجمالي الأصول	3,577,695	1,041,000
الالتزامات وحقوق الملكية		
الالتزامات	1,210,000	470,500
أسهم رأس المال قيمة أسميه 1 ريال	557,000	
أسهم رأس المال قيمة أسميه 5 ريال		200,000
علاوة إصدار أسهم	751,625	117,500
أرباح محتجزة	1,059,070	253,000
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	3,577,695	1,041,000

6-9-2-1: كيفية إجراء التسوية في ورقةِ العمل

لإجراء عملية التسوية الذي يشمل الحسابات التي تظهر في القوائم المالية الثلاث، نفترض أنّ شركة مأرب قد حملت تكلفة البضاعة المباعة بقيمة المخزون واستهلاك الآلات واستنفاد حق الاختراع، أمّا استهلاك المباني فقد وزعته على تكلفة البضاعة المباعة ومصروفات العمليات بنسبة 50% لكل منهما كما حملت

مصروفات العمليات باستنفاد الشهرة، وعليه يكون قيد التسوية في ورقة العمل في 2022/12/31م كما يلي: القيد (أ)

200,000		أسهم رأس المال ــ شركة مأرب	في تاريخ إعداد ورقة العمل
117,500		علاوة الإصدار ــ شركة مأرب	
209,000		الأرباح المحتجزة ــ شركة مأرب	
44,590		دخل الاستثمار في الشركة التابعة ــ شركة سبأ	
42,000		الأصول طويلة الأجل (بالصافي) ــ شركة مأرب (45,000-3,000)	
8,000		حق الاختراع ــ شركة مأرب (10,000-2,000)	
32,062		الشهرة ــ سبأ (35,625-3,563)	
*13,000		تكلفة البضاعة المباعة ــ شركة مأرب	
*4,063		مصروفات العمليات ــ شركة مأرب	
	621,715	الاستثمار في رأس مال شركة مأرب ــ شركة سبأ	
	20,000	التوزيعات ــ شركة مأرب	
	&28,500	حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة (1,000 - 30,375)	
		إثبات استبعاد حساب الاستثمار في رأس مال شركة مأرب مقابل حقوق الملكية في الشركة التابعة أول الفترة واستنفاد الفروق بين القيم العادلة والقيم الدفترية لصافي أصول الشركة التابعة.	

* تم تحميل حسابي تكلفة البضاعة المباعة ومصروفات العمليات بما تم استنفاده كما يلي:

الأصل	تكلفة البضاعة المباعة	مصروفات العمليات
المخزون	8,500	-
استهلاك المباني	500	500
استهلاك الآلات	2,000	-
استنفاد حق الاختراع	2,000	-
استنفاد الشهرة	-	3,563
إجمالي	13,000	4,063

& تم تحديد حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة كما يلي:

حقوق الأقلية في أرصدة حقوق الملكية أول الفترة (526,500× 5%)	26,325
حقوق الأقلية في زيادة القيم العادلة عن الدفترية (63,500× 5%)	3,175
إجمالي	29,500
يطرح حقوق الأقلية في التوزيعات المعلنة (20,000× 5%)	(1000)
الصافي	28,500

القيد (ب)

#2,347		حقوق الأقلية في صافي دخل الشركة التابعة	في تاريخ إعداد ورقة العمل
	2,347	حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة	
		تحديد حقوق الأقلية في صافي الدخل المعدل للشركة.	

تم تحديد حقوق الأقلية في صافي دخل الشركة التابعة كما يلي:

صافي دخل الشركة التابعة	64,000
تخفيض الدخل باستنفاد الفروق بين القيم العادلة والدفترية	(17,063)
صافي الدخل المعدل للشركة التابعة	46,937
نصيب الأقلية في صافي الدخل (46,937× 5%) (لأقرب ريال)	2,347

وبعد إعداد القيدين السابقين يجري إعداد ورقة العمل كما يلي:

شركة سبأ والشركة التابعة لها

ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة باستخدام طريقة حق الملكية للفترة التالية لاندماج الشركة التابعة المملوكة جزئياً وفقاً لطريقةِ الشراء

عن السنةِ المنتهية في 2022/12/31م

بيـــــان	شركة سبأ	شركة مأرب	التسويات زيادة (نقص)	القوائم المالية الموحدة
قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر				
الإيرادات				
صافي المبيعات	2,805,500	544,500		3,350,000

دخل الاستثمار في الشركة التابعة	44,590		(44,590) (أ)	–
إجمالي الإيرادات	2,850,090	544,500	(44,590)	3,350,000
التكاليف والمصروفات				
تكلفة البضاعة المباعة	1,983,000	350,000	13,000 (أ)	2,346,000
مصروفات العمليات	288,500	69,500	4,063 (أ)	362,063
مصروفات الفوائد	55,895	45,000		100,895
حقوق الأقلية في صافي دخل التابعة			2,347 (ب)	2,347
إجمالي التكاليف والمصروفات	2,327,395	464,500	19,410	2,811,305
صافي الدخل قبل الضرائب	522,695	80,000	(64,000)	538,695
(–) مصروف ضرائب الدخل	104,000	16,000		120,000
صافي الدخل	418,695	64,000	(64,000)	418,695
قائمة التغيرات في حقوق الملكية				
حقوق الملكية أول الفترة				
رأس المال قيمة أسمية 1 ريال	557,000			557,000
رأس المال قيمة أسمية 10 ريال		200,000	(200,000) (أ)	–
علاوة اصدار أسهم	751,625	117,500	(117,500) (أ)	751,625
الأرباح المحتجزة أول العام	720,000	209,000	(209,000) (أ)	720,000
الربح (الخسارة) للعام	418,695	64,000	(64,000)	418,695
(–) توزيعات أرباح	79,625	20,000	(20,000) (أ)	79,625
الأرباح المحتجزة نهاية العام	1,059,070	253,000	(253,000)	1,059,070
حقوق الملكية آخر الفترة	2,367,695	570,500	(570,500)	2,367,695
قائمة المركز المالي				
الأصول				
النقدية	200,000	60,000		260,000
المخزون	389,480	180,500		569,980
الأصول المتداولة الأخرى	419,000	200,500		619,500
الاستثمار في رأس مال ش مأرب	621,715		(621,715) (أ)	–

الأصول طويلة الأجل (بالصافي)	1,900,000	600,000	(أ)42,000	2,542,000
حق الاختراع			(أ)8,000	8,000
الشهرة	47,500		(أ)32,062	79,562
إجمالي الأصول	3,577,695	1,041,000	(539,653)	4,079,042
الالتزامات وحقوق الملكية				
الالتزامات	1,210,000	470,500		1,680,500
أسهم رأس المال قيمة إسمية 1 ريال	557,000			557,000
أسهم رأس المال قيمة إسمية 10 ريال		200,000	(أ) (200,000)	-
علاوة الإصدار	751,625	117,500	(أ) (117,500)	751,625
أرباح محتجزة	1,059,070	253,000	(253,000)	1,059,070
حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة			(أ) 28,500	30,847
			(ب) 2,347	
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	3,577,695	1,041,000	(539,653)	4,079,042

ويلاحظ على ورقة العمل ما يلي:

1. لم تأخذ في الحسبان الأثر الضريبي المترتب على زيادة التكاليف والمصروفات في الشركة التابعة.
2. في التسوية (أ) تم استبعاد الأرباح المحتجزة أول العام المتعلقة بشركة مأرب كخطوة ضرورية لإعداد القوائم المالية الموحدة الثلاث.
3. يترتب على استخدام طريقة حق الملكية لدى الشركة القابضة أنّ:

   صافي الدخل الموحد = صافي دخل الشركة القابضة

   الأرباح المحتجزة الموحدة = الأرباح المحتجزة في الشركة القابضة.

   وتحدث هذه الخاصية في حالة عدم وجود أرباح متبادلة مستبعدة ناتجة عن تحديد صافي الأصول الموحدة.
4. أسفر القيد (أ) عن تخفيض الفروق الموجودة في تاريخ الاندماج بين القيم العادلة لصافي الأصول وقيمها الدفترية.

ويجدر التنويه إلى أنّه نتيجة قيام شركة سبأ بتطبيق طريقة الملكية سوف يُحمل حساب الاستثمار في شركة مأرب سنوياً بقيمة المستنفد من هذه الفروق على مدى العمر الإنتاجي المتبقي للأصول باستثناء الفرق المتعلق بالأراضي كونها لا تخضع للاستهلاك.

5. تم الاعتراف بحقوق الأقلية في صافي دخل الشركة التابعة بالقيد (ب) بمبلغ 2,347 ريال (5% من صافي الدخل المعدل لشركة مأرب) كزيادة في حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة وانخفاض في صافي الدخل الموحد.

6-9-2-2: القوائم المالية الموحدة

يجري إعداد القوائم الموحدة بعد الانتهاء من إعداد ورقة العمل من خانة القوائم الموحدة في ورقة العمل كما يلي:

شركة سبأ والشركة التابعة لها

قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر الموحدة عن السنة المنتهية في 2022/12/31م

صافي المبيعات		3,350,000
التكاليف والمصروفات		
تكلفة البضاعة المباعة	2,346,000	
مصروفات العمليات	362,063	
مصروفات الفوائد	100,895	
حقوق الأقلية في صافي دخل التابعة	2,347	
إجمالي التكاليف والمصروفات		2,811,305
صافي الدخل قبل الضرائب		538,695
(-) ضرائب الدخل		120,000
صافي الدخل		418,695

شركة سبأ والشركة التابعة لها

قائمة التغيرات في حقوق الملكية الموحدة عن السنة المنتهية في 2022/12/31م

حقوق الملكية أول الفترة	
رأس المال قيمة إسمية 1 ريال	557,000
علاوة إصدار أسهم	751,625
الأرباح المحتجزة أول العام	720,000
الربح (الخسارة) للعام	418,695

(-) توزيعات أرباح		79,625
الأرباح المحتجزة نهاية العام		1,059,070
حقوق الملكية نهاية الفترة		2,367,695

شركة سبأ والشركة التابعة لها

قائمة المركز المالي الموحدة كما في 2022/12/31م

الأصول		
الأصول المتداولة		
النقدية		260,000
المخزون		569,980
الأصول المتداولة الأخرى		619,500
إجمالي الأصول المتداولة		1,449,480
الأصول طويلة الأجل (بالصافي)		2,542,000
الأصول غير الملموسة		
براءة اختراع	8,000	
الشهرة	79,562	87,562
إجمالي الأصول		4,079,042
الالتزامات وحقوق الملكية		
الالتزامات		
الالتزامات		1,680,500
حقوق الملكية		
أسهم رأس المال قيمة أسميه 1 ريال	557,000	
علاوة إصدار أسهم	751,625	
أرباح محتجزة	1,059,070	
حقوق الملكية العائدة لمساهمي الشركة	2,367,695	
حقوق الملكية غير المسيطرة (حقوق الأقلية)	30,847	
إجمالي حقوق الملكية		2,398,542
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية		4,079,042

6-10: إعداد القوائم المالية الموحدة وفقاً لطريقةِ اندماج الحقوق

تتناول هذه الفقرة طرائق إعداد القوائم المالية الموحدة للشركات القابضة والشركات التابعة لها والتي يتم اندماجها والمحاسبة عنها وفقاً لطريقة اندماج الحقوق سواء في تاريخ الاندماج أو في الفترات التالية للاندماج.

ويراعى أنّ القوائم المالية الموحدة التي تعد في تاريخ الاندماج وفقاً لطريقةِ اندماج الحقوق تختلف عن تلك التي تعد في التاريخ نفسه وفقاً لطريقةِ الشراء وطريقةِ الاستحواذ من الجوانب التالية:

1. في ظل طريقة اندماج الحقوق توحد القوائم المالية كاملة للشركتين القابضة والتابعة في تاريخ الاندماج إعمالاً لفرض هذه الطريقة الذي يقضي بأنّ عملية الاندماج ما هي إلاّ عبارة عن إدماج لحقوق المساهمين في الماضي والحاضر، أمّا في طريقة الاستحواذ فتعد القوائم المالية كاملة لكن الإيرادات والمصروفات والأرباح المحتجزة لا تحوي سوى ما يخص الشركة القابضة، أمّا طريقة الشراء فتعد قائمة المركز المالي الموحدة فقط كما سبق الذكر.
2. في ظل طريقة اندماج الحقوق لا يظهر صافي أصول الشركة التابعة في قائمة المركز المالي بقيمتها العادلة كما كان الحال عليه في الاندماج وفقاً لطريقتي الاستحواذ والشراء.
3. في ظل طريقة اندماج الحقوق تشمل الأرباح المحتجزة الموحدة في تاريخ الاندماج حصة الشركة القابضة من الأرباح المحتجزة بالشركة التابعة في ذلك التاريخ، أمّا في ظل طريقة الشراء فإنّ الأرباح المحتجزة في تاريخ الاندماج لا تتضمن سوى الأرباح المحتجزة الخاصة بالشركة القابضة.
4. تحمل تكاليف الاندماج كاملة على مصروفات الفترة.

6-10-1: إعداد القوائم المالية الموحدة في تاريخ اندماج لشركة تابعة مملوكة بالكامل وفقا لطريقةِ اندماج الحقوق

كي يتم توضيح كيفية إعداد القوائم المالية الموحدة في تاريخ الاندماج وفقاً لهذه الطريقة، نعود إلى المثال الذي سبق عرضه في (الفقرة 6-4) والمتعلق باندماج شركتي عدن والحديدة، ونفترض أنّ عملية الاندماج قد تمت بطريقة اندماج الحقوق بدلاً من طريقة الاستحواذ.

ونذكر أنّ شركة عدن كانت قد أصدرت 10,000 سهم عادي من أسهم رأس مالها وكانت القيمة الإسمية للسهم 20 ريال والقيمة السوقية 100 ريال/سهم، مقابل كل الأسهم العادية التي يحملها مساهمي شركة الحديدة. وقد بلغت تكاليف الاندماج 170,000 ريال.

وبناء على تلك المعلومات تقوم شركة عدن بإجراء قيود اليومية اللازمة لتسجيل عملية الاندماج وفقاً لطريقةِ اندماج الحقوق كما يلي:

1. إثبات إصدار أسهم عادية لشراء أسهم شركة الحديدة

2021/12/31		الاستثمار في رأس مال شركة الحديدة (400,000 +116,000 +368,000)		884,000
		أسهم رأس المال (10,000× 20 ريال)	200,000	
		علاوة الإصدار (400,000 +116,000 −200,000)	316,000	
		الأرباح المحتجزة بالشركة التابعة	368,000	
		إثبات إصدار 10,000 سهم عادي مقابل شراء كل أسهم شركة الحديدة في عملية اندماج وفقاً لطريقةِ اندماج الحقوق.		

2. إثبات تكاليف تنفيذ عملية إدماج شركة الحديدة

2021/12/31		مصروفات العمليات		170,000
		النقدية	170,000	
		إثبات تكاليف تنفيذ عملية إدماج شركة الحديدة.		

ويلاحظ أنّ القيد الأول قد أثبت استثمارات شركة عدن في رأس مال شركة الحديدة وفقاً للقيمةِ الدفترية لحقوق الملكية، وقد تم تخصيص حساب مستقل للأرباح المحتجزة في الشركة التابعة لتسجيل الأرباح المحتجزة بشركة الحديدة في 2021/12/31م، ويؤكد هذا الحساب المستقل بأنّ الأرباح المحتجزة لشركةِ الحديدة ليست متاحة للتوزيع على مساهمي شركة عدن. ويعكس هذا القيد المحاسبة وفقاً لاندماج الحقوق إذ تدمج حقوق المساهمين مع احتفاظ الشركة التابعة باستقلالها كشخصية اعتبارية.

كما أثبت القيد الثاني تكاليف تنفيذ الاندماج كمصروفات ويعد هذا الإجراء من متطلبات طريقة اندماج الحقوق.

وقد كانت القوائم المالية للشركتين كما عرضت في الجزء السابق كما يلي:

شركة عدن وشركة الحديدة

القوائم المالية المستقلة في 2021/12/31م

قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر	شركة عدن	شركة الحديدة
صافي المبيعات	2,000,000	1,200,000
التكاليف والمصروفات		
تكلفة البضاعة المباعة	1,270,000	820,000
مصروفات العمليات	160,000	60,000
مصروفات الفوائد	100,000	60,000
صافي الدخل قبل الضرائب	470,000	260,000
ضرائب الدخل	94,000	52,000
صافي الدخل	376,000	208,000
قائمة التغيرات في حقوق الملكية		
حقوق الملكية أول الفترة		
رأس المال قيمة أسمية 20 ريال	600,000	
رأس المال قيمة أسمية 10 ريال		400,000
علاوة اصدار أسهم	100,000	116,000
الأرباح المحتجزة أول العام	130,000	200,000
الربح (الخسارة) للعام	376,000	208,000
(-) توزيعات أرباح	50,000	40,000
الأرباح المحتجزة نهاية العام	456,000	368,000
حقوق الملكية آخر الفترة	1,156,000	884,000

قائمة المركز المالي

الأصول		
النقدية	200,000	80,000
مخزون	300,000	220,000
أوراق قبض من شركة الحديدة	50,000	
الأصول المتداولة الأخرى	318,000	144,000
الأصول طويلة الأجل (بالصافي)	990,000	700,000
براءة اختراع	-	40,000
إجمالي الأصول	1,858,000	1,184000
الالتزامات وحقوق الملكية		
أوراق دفع لشركة عدن		50,000
ضرائب الدخل المستحقة	132,000	20,000
الالتزامات الأخرى	570,000	230,000
أسهم رأس المال قيمة أسميه 20 ريال	600,000	
أسهم رأس المال قيمة أسميه 10 ريال		400,000
علاوة إصدار أسهم	100,000	116,000
أرباح محتجزة	456,000	368,000
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	1,858,000	1,184000

وبعد ترحيل القيدين السابقين ستظهر عناصر القوائم المالية لشركة عدن والتي تأثرت بهذهِ القيود بالأرصدة التالية:

مصروفات العمليات (160,000 +170,000)	330,000
صافي الدخل قبل الضرائب (470,000- 170,000)	300,000
صافي الدخل (376,000- 170,000)	206,000
النقدية (200,000- 170,000)	30,000
الاستثمار في رأس مال شركة الحديدة	884,000
أسهم رأس المال قيمة اسمية 20 ريال (200,000+600,000)	800,000
علاوة الإصدار (100,000 +316,000)	416,000
الأرباح المحتجزة (456,000- 170000)	286,000

الأرباح المحتجزة في الشركةِ التابعة 368,000

ويلاحظ في ظل طريقة اندماج الحقوق أنّ حساب الاستثمار في الشركة التابعة يقابل الحسابات الثلاثة لحقوق الملكية بالشركة التابعة (شركة الحديدة في مثالنا).

6-10-1-1: ورقة العمل اللازمة لإعدادِ القوائم المالية الموحدة

عندما تتوفر في عمليةِ الاندماج شروط المحاسبة وفقاً لطريقةِ اندماج الحقوق ينبغي إعداد القوائم المالية الموحدة كافة في تاريخ الاندماج. ويتسق هذا الإجراء مع افتراض طريقة اندماج الحقوق بأنّ عملية الاندماج تعد إدماجاً لحقوق المساهمين أكثر منها شراء أصول.

وفيما يلي قيد الاستبعاد وورقة العمل اللازمة لإعدادِ القوائم المالية الموحدة:

400,000		أسهم رأس المال ــ شركة الحديدة	في تاريخ
116,000		علاوة الإصدار ــ شركة الحديدة	إعداد
368,000		الأرباح المحتجزة في الشركة التابعة ــ شركة عدن	ورقة
	884,000	الاستثمار في رأس مال شركة الحديدة ــ شركة عدن	العمل
		إثبات استبعاد حساب الاستثمار في رأس مال شركة الحديدة مقابل حقوق الملكية في الشركة التابعة في تاريخ الاندماج.	

كما يجرى قيد استبعاد أوراق القبض وأوراق الدفع كحسابين متقابلين كما تم في الفقرة 6- 4.

شركة عدن والشركة التابعة لها

ورقة العمل اللازمة لإعدادِ القوائم المالية الموحدة

في تاريخ اندماج الشركة التابعة المملوكة بالكامل وفقاً لطريقةِ اندماج الحقوق

عن السنة المنتهية في 2021/12/31م

بيـــــان	شركة عدن	شركة الحديدة	التسويات زيادة (نقص)	القوائم المالية الموحدة
قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر				
الإيرادات				

صافي المبيعات	2,000,000	1,200,000		3,200,000
إجمالي الإيرادات	2,000,000	1,200,000		3,200,000
التكاليف والمصروفات				
تكلفة البضاعة المباعة	1,270,000	820,000		2,090,000
مصروفات العمليات	330,000	60,000		390,000
مصروفات الفوائد	100,000	60,000		160,000
إجمالي التكاليف والمصروفات	1,700,000	940,000		2,640,000
صافي الدخل قبل الضرائب	300,000	260,000		560,000
(-) مصروف ضرائب الدخل	94,000	52,000		146,000
صافي الدخل	206,000	208,000		414,000
قائمة التغيرات في حقوق الملكية				
حقوق الملكية أول الفترة				
رأس المال قيمة أسمية 20 ريال	800,000			800,000
رأس المال قيمة أسمية 10 ريال		400,000	(400,000)	-
علاوة اصدار أسهم	416,000	116,000	(116,000)	416,000
الأرباح المحتجزة أول العام	130,000	200,000		330,000
الربح (الخسارة) للعام	206,000	208,000		414,000
(-) توزيعات أرباح	50,000	40,000		90,000
الأرباح المحتجزة نهاية العام	286,000	368,000		654,000
حقوق الملكية آخر الفترة	1,502,000	884,000	(516,000)	1,870,000
قائمة المركز المالي				
الأصول				
النقدية	30,000	80,000		110,000
أوراق قبض من شركة الحديدة	50,000		(50,000)	
المخزون	300,000	220,000		520,000
الأصول المتداولة الأخرى	318,000	144,000		462,000
الاستثمار في رأس مال شركة الحديدة	884,000		(884,000)	-
الأصول طويلة الأجل (بالصافي)	990,000	700,000		1,690,000

حق الاختراع		40,000		40,000
إجمالي الأصول	2,572,000	1,184,000	(934,000)	2,822,000
الالتزامات وحقوق الملكية				
ضرائب الدخل المستحقة	132,000	20,000		152,000
أوراق دفع لشركة عدن		50,000	(50,000)	-
الالتزامات الأخرى	570,000	230,000		800,000
أسهم رأس المال قيمة إسمية 20 ريال	800,000			800,000
أسهم رأس المال قيمة إسمية 10 ريال		400,000	(400,000)	
علاوة الإصدار	416,000	116,000	(116,000)	416,000
أرباح محتجزة	286,000	368,000		654,000
أرباح محتجزة في الشركة التابعة	368,000		(368,000)	-
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	2,572,000	1,184,000	(934,000)	2,822,000

ويلاحظ على ورقة العمل ما يلي:

1. تم استبعاد الأرصدة المتقابلة مثل أوراق القبض وأوراق الدفع دون إجراء قيد استبعاد لمثل هذه العناصر لوضوحها. كما تم استبعاد رصيد حساب الاستثمار في شركةِ الحديدة مقابل حقوق الملكية فيها (عدا الأرباح المحتجزة).
2. تم توحيد كل قائمتين ماليتين طبقاً للدورةِ المحاسبية المألوفة إذ رحل صافي الدخل الموحد إلى قائمة التغيرات في حقوق الملكية ثم رحلت الأرباح المحتجزة الموحدة إلى قائمة المركز المالي الموحدة.
3. لم نستبعد التوزيعات المعلنة بواسطة شركة الحديدة في قائمة التغيرات في حقوق الملكية بورقةِ العمل كون تلك التوزيعات قد دفعت إلى مساهمي شركة الحديدة قبل الاندماج.
4. اشتملت الأرباح المحتجزة الموحدة على الأرباح المحتجزة الخاصة بشركتي عدن والحديدة استجابةً لافتراض طريقة اندماج الحقوق وعليه تم استبعاد الحساب المستقل في شركة عدن والخاص بالأرباح المحتجزة في الشركة التابعة.

6-10-1-2: القوائم المالية الموحدة

بناء على المعلومات التي تقدمها ورقة العمل يمكن إعداد القوائم المالية الموحدة كما يلي مع ملاحظة التغير الذي سيطرأ على رصيد الأرباح المحتجزة أول العام وإيضاحه بشكلٍ تفصيلي كما سيرد عند عرض هذه القائمة:

شركة عدن والشركة التابعة لها

قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر الموحدة عن السنة المنتهية في 2021/12/31م

صافي المبيعات		3,200,000
التكاليف والمصروفات		
تكلفة البضاعة المباعة	2,090,000	
مصروفات العمليات	390,000	
مصروفات الفوائد	160,000	
إجمالي التكاليف والمصروفات		2,640,000
صافي الدخل قبل الضرائب		560,000
(-) ضرائب الدخل		146,000
صافي الدخل		414,000

شركة عدن والشركة التابعة لها

قائمة التغيرات في حقوق الملكية الموحدة عن السنة المنتهية في 2021/12/31م

حقوق الملكية أول الفترة		
رأس المال قيمة إسمية 20 ريال		800,000
علاوة إصدار أسهم		416,000
الأرباح المحتجزة أول العام في شركة عدن	130,000	
الأرباح المحتجزة أول العام في شركة الحديدة	200,000	
الأرباح المحتجزة أول العام بعد تعديلها		330,000
الربح (الخسارة) للعام		414,000
(-) توزيعات أرباح شركة عدن	50,000	
(-)توزيعات أرباح شركة الحديدة قبل الاندماج	40,000	90,000
الأرباح المحتجزة نهاية العام		654,000
حقوق الملكية نهاية الفترة		1,870,000

شركة عدن والشركة التابعة لها

قائمة المركز المالي الموحدة كما في 2021/12/31م

الأصول		
الأصول المتداولة		
النقدية		110,000
المخزون		520,000
الأصول المتداولة الأخرى		462,000
إجمالي الأصول المتداولة		1,092,000
الأصول طويلة الأجل (بالصافي)		1,690,000
الأصول غير الملموسة		
براءة اختراع		40,000
إجمالي الأصول		2,822,000
الالتزامات وحقوق الملكية		
الالتزامات		
ضرائب الدخل المستحقة		152,000
الالتزامات الأخرى		800,000
إجمالي الالتزامات		952,000
حقوق الملكية		
أسهم رأس المال قيمة أسميه 20 ريال	800,000	
علاوة إصدار أسهم	416,000	
أرباح محتجزة	654,000	1,870,000
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية		2,822,000

6-10-2: إعداد القوائم المالية الموحدة في تاريخ اندماج شركة تابعة مملوكة جزئياً وفقا لطريقةِ اندماج الحقوق

لتوضيح كيفية إعداد القوائم المالية الموحدة في تاريخ اندماج شركة تابعة مملوكة جزئياً لشركة قابضة وفقاً لطريقةِ اندماج الحقوق نعود إلى المثال المتعلق باندماج شركة سبأ ومأرب بتاريخ 2021/12/31م (الفقرة 6-5).

فإذا افترضنا أنّ عملية الاندماج قد تمت وفقاً لطريقةِ اندماج الحقوق، ونذكر بأنّ شركة سبأ كانت قد أصدرت 57,000 سهم إلى مساهمي شركة مأرب مقابل 38,000 سهم من أسهم شركة مأرب والبالغة 40,000 سهم، وقد بلغت تكاليف تنفيذ عملية الاندماج 62,500 ريال.

وفي ضوء هذه المعلومات تجري شركة سبأ قيود اليومية التالية لتسجيل عملية الاندماج في 2021/12/31م:

1. إثبات إصدار أسهم لشراء جزء من أسهم شركة مأرب

2021/12/31	الاستثمار في رأس مال شركة مأرب		500,175
	(95%[209,000 +117,500 +200,000])		
	أسهم رأس المال (57,000× 1)	57,000	
	علاوة الإصدار	244,625	
	57,000 -95% ×(117,500 +200,000)		
	الأرباح المحتجزة في الشركة التابعة	198,550	
	(95% ×209,000)		
	إثبات إصدار 57,000 سهم مقابل 38,000 سهم من أسهم شركة مأرب في عملية اندماج وفقاً لطريقةِ اندماج الحقوق.		

2. إثبات تكاليف عملية إدماج شركة مأرب

2021/12/31	مصروفات العمليات		62,500
	النقدية	62,500	
	إثبات تكاليف تنفيذ عملية إدماج شركة مأرب.		

وقد كانت القوائم المالية المستقلة للشركتين كما عرضت سابقاً كما يلي:

القوائم المالية المستقلة في 2021/12/31م

قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر	شركة سبأ	شركة مأرب
صافي المبيعات	2,750,000	500,000
التكاليف والمصروفات		
تكلفة البضاعة المباعة	1,925,000	325,000
مصروفات العمليات	300,000	50,000
مصروفات الفوائد	37,500	20,000
صافي الدخل قبل الضرائب	487,500	105,000
ضرائب الدخل	97,500	21,000
صافي الدخل	390,000	84,000
قائمة التغيرات في حقوق الملكية		
حقوق الملكية أول الفترة		
رأس المال قيمة أسمية 1 ريال	500,000	
رأس المال قيمة أسمية 5 ريال		200,000
علاوة اصدار أسهم	275,000	117,500
الأرباح المحتجزة أول العام	405,000	145,000
الربح (الخسارة) للعام	390,000	84,000
(-) توزيعات أرباح	75,000	20,000
الأرباح المحتجزة نهاية العام	720,000	209,000
حقوق الملكية آخر الفترة	1,495,000	526,500
قائمة المركز المالي		
الأصـــول		
النقدية	100,000	50,000
المخزون	400,000	250,000
الأصول المتداولة الأخرى	470,000	122,000
الأصول طويلة الأجل (بالصافي)	1,750,000	550,000
الشهرة	50,000	
إجمالي الأصول	2,770,000	972,000

الالتزامات وحقوق الملكية		
ضرائب الدخل المستحقة	50,000	10,500
الالتزامات الأخرى	1,225,000	435,000
أسهم رأس المال قيمة أسميه 1 ريال	500,000	
أسهم رأس المال قيمة أسميه 5 ريال		200,000
علاوة إصدار أسهم	275,000	117,500
أرباح محتجزة	720,000	209,000
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	2,770,000	972,000

وعند ترحيل القيود السابقة ستتأثر أرصدة الحسابات التالية:

مصروفات العمليات (62,500 +300,000)	362,500
صافي الدخل قبل الضرائب (62,500 -487,500)	425,000
صافي الدخل (62,500 -390,000)	327,500
النقدية (62,500 -100,000)	37,500
الاستثمار في رأس مال شركة مأرب	500,175
أسهم رأس المال (57,000 +500,000)	557,000
علاوة الإصدار (244,625 +275,000)	519,625
الأرباح المحتجزة (62,500 -720,000)	657,500
الأرباح المحتجزة في الشركة التابعة	198,550

6-10-2-1: ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة

بعد إعداد القيود السابقة يجرى إعداد القوائم المالية الموحدة في تاريخ الاندماج، بالاعتماد على ورقة العمل التي تعد بدورها بعد إجراء قيدي الاستبعاد التاليين:

القيد (أ)

200,000		أسهم رأس المال ـــ شركة مأرب		في
117,500		علاوة الإصدار ـــ شركة مأرب		تاريخ
7,250		الأرباح المحتجزة ـــ شركة مأرب (145,000*× 5%)		إعداد
198,550		الأرباح المحتجزة في الشركة التابعة ـــ شركة سبأ		ورقة
	500,175	الاستثمار في رأس مال شركة مأرب ـــ شركة سبأ		العمل
	1,000	التوزيعات ـــ شركة مأرب (20,000× 5%)		
	22,125	حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة ـــ شركة سبأ		
		استبعاد حساب الاستثمار مقابل حقوق الملكية في الشركة التابعة في تاريخ الاندماج وتحديد حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة بداية العام كما يلي (200,000+ 117,500+ 145,000)5%= 23,125- 1,000 حقوق الأقلية في التوزيعات.		

* *الأرباح المحتجزة أول العام في الشركة التابعة*

القيد (ب)

4,200		حقوق الأقلية في صافي دخل التابعة		في تاريخ
	4,200	حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة		إعداد
		تحديد حقوق الأقلية في صافي دخل الشركة التابعة		ورقة
		عن السنة المنتهية في 2021/12/31م		العمل
		(84,000× 5% =4,200).		

شركة سبأ والشركة التابعة لها

ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة
في تاريخ اندماج شركة تابعة مملوكة جزئياً وفقاً لطريقة اندماج الحقوق
عن السنة المنتهية في 2021/12/31م

بيـــــان	شركة سبأ	شركة مأرب	التسويات زيادة (نقص)	القوائم المالية الموحدة
قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر				
الإيرادات				
صافي المبيعات	2,750,000	500,000		3,250,000
إجمالي الإيرادات	2,750,000	500,000		3,250,000
التكاليف والمصروفات				
تكلفة البضاعة المباعة	1,925,000	325,000		2,250,000
مصروفات العمليات	362,500	50,000		412,500
مصروفات الفوائد	37,500	20,000		57,500
حقوق الأقلية في صافي دخل التابعة			4,200 (ب)	4200
إجمالي التكاليف والمصروفات	2,325,000	395,000	4,200	2,724,200
صافي الدخل قبل الضرائب	425,000	105,000	(4,200)	525,800
(-) مصروف ضرائب الدخل	97,500	21,000		118,500
صافي الدخل	327,500	84,000	(4,200)	407,300
قائمة التغيرات في حقوق الملكية				
حقوق الملكية أول الفترة				
رأس المال قيمة أسمية 1 ريال	557,000			557,000
رأس المال قيمة أسمية 10 ريال		200,000	(200,000) (أ)	-
علاوة اصدار أسهم	519,625	117,500	(117,500) (أ)	519,625
الأرباح المحتجزة أول العام	405,000	145,000	(7,250) (أ)	542,750
الربح (الخسارة) للعام	327,500	84,000	(4,200)	407,300
(-) توزيعات أرباح	75,000	20,000	(1,000) (أ)	94,000

الأرباح المحتجزة نهاية العام	657,500	209,000	(10,450)	856,050
حقوق الملكية آخر الفترة	1,734,125	526,500	(327,950)	1,932,675
قائمة المركز المالي				
الأصول				
النقدية	37,500	50,000		87,500
المخزون	400,000	250,000		650,000
الأصول المتداولة الأخرى	470,000	122,000		592,000
الاستثمار في رأس مال ش مأرب	500,175		(أ) (500,175)	-
الأصول طويلة الأجل (بالصافي)	1,750,000	550,000		2,300,000
الشهرة	50,000			50,000
إجمالي الأصول	3,207,675	972,000	(500,175)	3,679,500
الالتزامات وحقوق الملكية				
ضرائب الدخل المستحقة	50,000	10,500		60,500
الالتزامات الأخرى	1,225,000	435,000		1,660,000
أسهم رأس المال قيمة إسمية 1 ريال	557,000			557,000
أسهم رأس المال قيمة إسمية 10 ريال		200,000	(أ) (200,000)	-
علاوة الإصدار	519,625	117,500	(أ) (117,500)	519,625
أرباح محتجزة	657,500	209,000	(10,450)	856,050
الأرباح المحتجزة في الشركة التابعة	198,550		(أ) (198,550)	-
حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة			(أ) 22,125 (ب) 4,200	26,325
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	3,207,675	972,000	(500,175)	3,679,500

ويلاحظ على القائمة ما يلي:

1. أستبعد رصيد حساب الاستثمار في رأس مال شركة مأرب مقابل حسابات حقوق الملكية وحصة الأقلية 5% من الأرباح المحتجزة في الشركة التابعة أول العام ونصيبهم من التوزيعات المعلنة من الشركة التابعة في قيد التسوية (أ) مما ترتب عليه استبعاد هذه

المبالغ من القائمة الموحدة للتغير في حقوق الملكية أمّا نصيبهم من صافي الدخل فقد استبعد في قيد التسوية (ب).

ويترتب على هذا الاستبعاد أنّ الأرباح المحتجزة الموحدة في نهاية العام تشمل الأرباح المحتجزة في شركة سبأ بالإضافة إلى حصة شركة سبأ من الأرباح المحتجزة للشركة التابعة فقط وقدرها 95% كما يلي:

الأرباح المحتجزة بشركة سبأ نهاية العام	657,500
+ 95% من الأرباح المحتجزة بشركة مأرب (209,000× 95%)	198,550
الأرباح المحتجزة الموحدة نهاية العام	856,050

2. تمثل حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة (26,325) والناتجة عن تجميع 22,125 و4,200 مقدار حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة في 2021/12/31م كما يلي:

(200,000+ 117,500 +209,000) 5%= 26,325 ريال.

6-10-2-2: القوائم المالية الموحدة

بناء على البيانات التي توفرها ورقة العمل يمكن إعداد القوائم المالية الموحدة لشركة سبأ والشركة التابعة لها كما يلي:

شركة سبأ والشركة التابعة لها

قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر الموحدة عن السنة المنتهية في 2021/12/31م

صافي المبيعات		3,250,000
التكاليف والمصروفات		
تكلفة البضاعة المباعة	2,250,000	
مصروفات العمليات	412,500	
مصروفات الفوائد	57,500	
حقوق الأقلية في صافي دخل التابعة	4,200	
إجمالي التكاليف والمصروفات		2,724,200
صافي الدخل قبل الضرائب		525,800
(-) ضرائب الدخل		118,500
صافي الدخل		407,300

شركة سبأ والشركة التابعة لها

قائمة التغيرات في حقوق الملكية الموحدة عن السنة المنتهية في 2021/12/31م

حقوق الملكية أول الفترة		
رأس المال قيمة إسمية 1 ريال		557,000
علاوة إصدار أسهم		519,625
الأرباح المحتجزة أول العام في شركة سبأ	405,000	
الأرباح المحتجزة أول العام في شركة مأرب	137,750	
الأرباح المحتجزة أول العام بعد تعديلها		542,750
الربح (الخسارة) للعام		407,300
(-) توزيعات أرباح شركة سبأ	75,000	
(-)توزيعات أرباح شركة مأرب قبل الاندماج	19,000	94,000
الأرباح المحتجزة نهاية العام		856,050
حقوق الملكية نهاية الفترة		1,932,675

شركة سبأ والشركة التابعة لها

قائمة المركز المالي الموحدة كما في 2021/12/31م

الأصول	
الأصول المتداولة	
النقدية	87,500
المخزون	650,000
الأصول المتداولة الأخرى	592,000
إجمالي الأصول المتداولة	1,329,500
الأصول طويلة الأجل (بالصافي)	2,300,000
الأصول غير الملموسة	
الشهرة	50,000
إجمالي الأصول	3,679,500
الالتزامات وحقوق الملكية	

الالتزامات		
ضرائب الدخل المستحقة		60,500
الالتزامات الأخرى		1,660,000
إجمالي الالتزامات		1,720,500
حقوق الملكية		
أسهم رأس المال قيمة أسميه 1 ريال	557,000	
علاوة إصدار أسهم	519,625	
أرباح محتجزة	856,050	
حقوق الملكية العائدة لمساهمي الشركة	1,932,675	
حقوق الملكية غير المسيطرة (حقوق الأقلية)	26,325	
إجمالي حقوق الملكية		1,959,000
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية		3,679,500

6-10-3: إعداد القوائم المالية الموحدة عن الفترة التالية لاندماج شركة تابعة مملوكة بالكامل وفقاً لطريقة اندماج الحقوق

يتم اتباع طريقة حق الملكية في المحاسبة عن الشركات التابعة المندمجة وفقاً لطريقة اندماج الحقوق، ويعكس حساب الاستثمار في سجلات الشركة القابضة حصتها في القيمة الدفترية لصافي أصول الشركة التابعة المندمجة، ولذلك لا توجد تكلفة استثمار في الشركة التابعة بل يسجل الاستثمار على أساس حقوق ملكية الشركة القابضة في صافي أصول التابعة وعليه تعد طريقة حق الملكية أكثر ملاءمة للمحاسبة عن نتائج العمليات في الفترات التالية لاندماج شركة تابعة وفقاً لطريقةِ اندماج الحقوق.

ولتوضيح تطبيق طريقة حق الملكية في هذه الحالة نعود إلى مثال شركة عدن والشركة التابعة لها (الحديدة) والذي سبق عرضه في الفقرة (6-6-1) والتي حققت دخل مقداره 240,000 ريال وفي 2022/12/20م أعلن مجلس إدارة شركة

الحديدة عن توزيعات نقدية بواقع 1.2 ريال/سهم من أسهمها العادية البالغة (40,000 سهم) تستحق في 2023/1/20م.

وللمحاسبة عن هذهِ النتائج وفقاً لطريقةِ حق الملكية تقوم شركة عدن بإجراء القيدين التاليين:

1. إثبات التوزيعات المعلنة بواسطة شركة الحديدة

2022/12/20		التوزيعات المدينة المستحقة المقابلة		48,000
		الاستثمار في رأس مال شركة الحديدة	48,000	
		إثبات التوزيعات المعلنة بواسطة شركة الحديدة التي تستحق في 2023/1/20م.		

2. إثبات صافي الدخل المحقق في شركة الحديدة

2022/12/31		الاستثمار في رأس مال شركة الحديدة		240,000
		دخل الاستثمار في الشركة التابعة	240,000	
		إثبات صافي دخل شركة الحديدة عن السنة المنتهية في 2022/12/31م.		

وبعد ترحيل القيدين السابقين يظهر حساب الاستثمار في رأس مال شركة الحديدة كما يلي:

حساب الاستثمار في رأس مال شركة الحديدة

تاريخ	بيـــان	مدين	دائن	رصيد
2021/12/31م	إصدار أسهم عادية لإتمام الاندماج	884,000		884,000 مدين
2022/12/20م	توزيعات معلنة بواسطة شركة الحديدة		48,000	836,000
2022/12/31م	صافي دخل شركة الحديدة	240,000		1,076,000

وبعد إعداد القيود السابقة تظهر القوائم المالية المستقلة لشركتي عدن والحديدة في نهاية سنة 2022م كما يلي (وهي ذات القوائم في الجزء السابق في الفترة التالية للإندماج –ملكية كاملة– مع ملاحظة الاختلاف عن طريقتي الاستحواذ والشراء نتاجاً لمتطلبات هذه الطريقة والتي تظهر بخط غامق):

شركة عدن وشركة الحديدة

القوائم المالية المستقلة في 2022/12/31م

قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر	شركة عدن	شركة الحديدة
صافي المبيعات	2,200,000	1,360,000
دخل الاستثمار في الشركة التابعة	**240,000**	———
إجمالي الإيرادات	**2,440,000**	1,360,000
التكاليف والمصروفات		
تكلفة البضاعة المباعة	1,520,000	900,000
مصروفات العمليات	314,500	160,000
مصروفات الفوائد	98,000	———
صافي الدخل قبل الضرائب	**507,500**	300,000
ضرائب الدخل	90,000	60,000
صافي الدخل	**417,500**	240,000
قائمة التغيرات في حقوق الملكية		
حقوق الملكية أول الفترة		
رأس المال قيمة إسمية 20 ريال	800,000	
رأس المال قيمة إسمية 10 ريال		400,000
علاوة اصدار أسهم	**416,000**	116,000
الأرباح المحتجزة أول العام	**286,000**	368,000
الربح (الخسارة) للعام	**417,500**	240,000
(-) توزيعات أرباح	60,000	48,000
الأرباح المحتجزة نهاية العام	**643,500**	560,000
حقوق الملكية آخر الفترة	**1,859,500**	1,076,000
قائمة المركز المالي		
الأصول		
النقدية	61,300	168,200

التوزيعات المدينة المستحقة المقابلة	48,000	———
المخزون	272,000	280,000
الأصول المتداولة الأخرى	252,000	312,000
الاستثمار في رأس مال شركة الحديدة	**1,076,000**	———
الأصول طويلة الأجل	980,000	780,000
براءة اختراع	———	32,000
إجمالي الأصول	**2,689,300**	1,572,200
الالتزامات وحقوق الملكية		
ضرائب الدخل المستحقة	80,000	40,000
التوزيعات الدائنة المستحقة المقابلة	———	48,000
الالتزامات الأخرى	381,800	408,200
أسهم رأس المال قيمة أسميه 20 ريال	800,000	
أسهم رأس المال قيمة أسميه 10 ريال		400,000
علاوة إصدار أسهم	**416,000**	116,000
أرباح محتجزة	**643,500**	560,000
أرباح محتجزة في الشركة التابعة	**368,000**	-
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	**2,689,300**	1,572,200

6-10-3-1: ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة

بعد إجراء القيود السابقة وترحيلها يتم إعداد ورقة العمل اللازمة كي تعد القوائم المالية الموحدة من البيانات التي تشملها، وذلك بعد إعداد قيد التسوية التالي:

في	أسهم رأس المال ـــ شركة الحديدة		400,000
تاريخ	علاوة الإصدار ـــ شركة الحديدة		116,000
إعداد	الأرباح المحتجزة في الشركة التابعة ـــ شركة عدن		368,000
ورقة	دخل الاستثمار في الشركة التابعة ـــ شركة عدن		240,000
العمل	الاستثمار في رأس مال شركة الحديدة ـــ شركة عدن	1,076,000	

	48000	التوزيعات ـــ شركة الحديدة استبعاد حساب الاستثمار في رأس مال شركة الحديدة مقابل حقوق الملكية في الشركة التابعة ودخل الاستثمار فيها والتوزيعات.	

كما يتم عمل قيد استبعاد للتوزيعات المدينة المستحقة المقابلة مقابل التوزيعات الدائنة المستحقة المقابلة كما سبق في الفقرة 6-6-1

شركة عدن والشركة التابعة لها

ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة باستخدام طريقة حق الملكية للفترة التالية لاندماج الشركة التابعة المملوكة بالكامل وفقاً لطريقةِ إندماج الحقوق عن السنةِ المنتهية في 2022/12/31م

بيـــــان	شركة عدن	شركة الحديدة	التسويات زيادة (نقص)	القوائم المالية الموحدة
قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر				
الإيرادات				
صافي المبيعات	2,200,000	1,360,000		3,560,000
دخل الاستثمار في الشركة التابعة	240,000		(240,000)	-
إجمالي الإيرادات	2,440,000	1,360,000	(240,000)	3,560,000
التكاليف والمصروفات				
تكلفة البضاعة المباعة	1,520,000	900,000		2,420,000
مصروفات العمليات	314,500	160,000		474,500
مصروفات الفوائد	98,000			98,000
إجمالي التكاليف والمصروفات	1,932,500	1,060,000		2,992,500
صافي الدخل قبل الضرائب	507,500	300,000	(240,000)	567,500
(-) مصروف ضرائب الدخل	90,000	60,000		150,000
صافي الدخل	417,500	240,000	(240,000)	417,500
قائمة التغيرات في حقوق الملكية				

حقوق الملكية أول الفترة				
رأس المال قيمة أسمية 20 ريال	800,000			800,000
رأس المال قيمة أسمية 10 ريال		400,000	(400,000)	–
علاوة اصدار أسهم	416,000	116,000	(116,000)	416,000
الأرباح المحتجزة أول العام	286,000	368,000		654,000
الربح (الخسارة) للعام	417,500	240,000	(240,000)	417,500
(-) توزيعات أرباح	60,000	48,000	(48,000)	60,000
الأرباح المحتجزة نهاية العام	643,500	560,000	(192,000)	1,011,500
حقوق الملكية آخر الفترة	1,859,500	1,076,000	(708,000)	2,227,500
قائمة المركز المالي				
الأصول				
النقدية	61,300	168,200		229,500
التوزيعات المدينة المستحقة المقابلة	48,000		(48,000)	–
المخزون	272,000	280,000		552,000
الأصول المتداولة الأخرى	252,000	312,000		564,000
الاستثمار في رأس مال شركة الحديدة	1,076,000		(1,076,000)	–
الأصول طويلة الأجل (بالصافي)	980,000	780,000		1,760,000
حق الاختراع		32,000		32,000
إجمالي الأصول	2,689,300	1,572,200	(1,124,000)	3,137,500
الالتزامات وحقوق الملكية				
ضرائب الدخل المستحقة	80,000	40,000		120,000
التوزيعات الدائنة المستحقة المقابلة		48,000	(48,000)	–
الالتزامات الأخرى	381,800	408,200		790,000
أسهم رأس المال قيمة إسمية 20 ريال	800,000			800,000
أسهم رأس المال قيمة إسمية 10 ريال		400,000	(400,000)	–
علاوة الإصدار	416,000	116,000	(116,000)	416,000
أرباح محتجزة	643,500	560,000	(192,000)	1,011,500
أرباح محتجزة في الشركة التابعة	368,000		(368,000)	–
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	2,689,300	1,572,200	(1,124,000)	3,137,500

6-10-3-2: القوائم المالية الموحدة

بناء على المعلومات التي تقدمها ورقة العمل يمكن إعداد القوائم المالية الموحدة كما يلي:

شركة عدن والشركة التابعة لها

قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر الموحدة عن السنة المنتهية في 2022/12/31م

صافي المبيعات		3,560,000
التكاليف والمصروفات		
تكلفة البضاعة المباعة	2,420,000	
مصروفات العمليات	474,500	
مصروفات الفوائد	98,000	
إجمالي التكاليف والمصروفات		2,992,500
صافي الدخل قبل الضرائب		567,500
(-) ضرائب الدخل		150,000
صافي الدخل		417,500

شركة عدن والشركة التابعة لها

قائمة التغيرات في حقوق الملكية الموحدة عن السنة المنتهية في 2022/12/31م

حقوق الملكية أول الفترة		
رأس المال قيمة إسمية 20 ريال		800,000
علاوة إصدار أسهم		416,000
الأرباح المحتجزة أول العام في شركة عدن	286,000	
الأرباح المحتجزة أول العام في شركة الحديدة	368,000	
الأرباح المحتجزة أول العام بعد تعديلها		654,000
الربح (الخسارة) للعام		417,500
(-) توزيعات أرباح		60,000
الأرباح المحتجزة نهاية العام		1,011,500
حقوق الملكية نهاية الفترة		2,227,500

شركة عدن والشركة التابعة لها

قائمة المركز المالي الموحدة كما في 2022/12/31م

الأصول		
الأصول المتداولة		
النقدية		229,500
المخزون		552,000
الأصول المتداولة الأخرى		564,000
إجمالي الأصول المتداولة		1,345,500
الأصول طويلة الأجل (بالصافي)		1,760,000
الأصول غير الملموسة		
براءة اختراع	32,000	32,000
إجمالي الأصول		3,137,500
الالتزامات وحقوق الملكية		
الالتزامات		
ضرائب الدخل المستحقة		120,000
الالتزامات الأخرى		790,000
إجمالي الالتزامات		910,000
حقوق الملكية		
أسهم رأس المال قيمة أسميه 20 ريال	800,000	
علاوة إصدار أسهم	416,000	
أرباح محتجزة	1,011,500	2,227,500
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية		3,137,500

6-10-4: إعداد القوائم المالية الموحدة عن الفترة التالية لاندماج شركة تابعة مملوكة جزئياً وفقاً لطريقة اندماج الحقوق

لتوضيح هذه الحالة نعود إلى مثال شركة سبأ ومأرب، والتي سبق عرضها في الفقرة (6-6-2)، إذ كانت شركة سبأ تمتلك 95% من أسهم شركة مأرب التي أعلنت في 2022/11/25م عن توزيعات مقدارها 0.5 ريال/سهم تستحق في 2022/12/25م، وقد حققت شركة مأرب دخل مقداره 64,000 ريال.

وعليه تكون قيود اليومية في دفاتر الشركة القابضة كما يلي:

1. إثبات التوزيعات المعلنة بواسطة شركة الحديدة

2022/11/25		التوزيعات المدينة المستحقة المقابلة		19,000
		الاستثمار في رأس مال شركة مأرب	19,000	
		إثبات التوزيعات المعلنة بواسطةِ شركة مأرب وتستحق الدفع في 2022/12/25م للمساهمين.		

2. إثبات تحصيل التوزيعات

2022/12/25		النقدية		19,000
		التوزيعات المدينة المستحقة المقابلة	19,000	
		إثبات تحصيل التوزيعات من شركة مأرب.		

3. إثبات صافي الدخل المحقق في شركة الحديدة

2022/12/31		الاستثمار في رأس مال شركة مأرب (64,000× 95%)		60,800
		دخل الاستثمار في الشركة التابعة	60,800	
		إثبات 95% من صافي دخل شركة مأرب عن السنة المنتهية في 2022/12/31م.		

وعقب ترحيل القيود السابقة يظهر حساب الاستثمار في شركة مأرب كما يلي:

حساب الاستثمار في رأس مال شركة مأرب

تاريخ	بيـــــان	مدين	دائن	رصيد
2021/12/31	إصدار أسهم عادية لإتمام الاندماج	500,175		500,175 مدين
2022/11/25	التوزيعات المعلنة بواسطة شركة مأرب		19,000	481,175
2022/12/31	صافي دخل شركة مأرب	60,800		541,975

وبعد إعداد تلك القيود تظهر القوائم المالية المستقلة لشركتي سبأ ومأرب في نهاية سنة 2022م كما يلي (وهي ذات القوائم في الجزء السابق في الفترة التالية للإندماج – ملكية جزئية– مع ملاحظة الاختلاف عن طريقتي الاستحواذ والشراء نتاجاً لمتطلبات هذه الطريقة والتي تظهر بخط غامق):

شركة سبأ وشركة مأرب

القوائم المالية المستقلة في 2022/12/31م

قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر	شركة سبأ	شركة مأرب
صافي المبيعات	2,805,500	544,500
دخل الاستثمار في الشركة التابعة	**60,800**	–
إجمالي الإيرادات	**2,866,300**	544,500
التكاليف والمصروفات		
تكلفة البضاعة المباعة	1,983,000	350,000
مصروفات العمليات	288,500	69,500
مصروفات الفوائد	55,895	45,000
صافي الدخل قبل الضرائب	**538,905**	80,000
ضرائب الدخل	104,000	16,000
صافي الدخل	**434,905**	64,000
قائمة التغيرات في حقوق الملكية		
حقوق الملكية أول الفترة		
رأس المال قيمة أسمية 1 ريال	557,000	
رأس المال قيمة أسمية 5 ريال		200,000
علاوة اصدار أسهم	**519,625**	117,500
الأرباح المحتجزة أول العام	**657,500**	209,000
الربح (الخسارة) للعام	**434,905**	64,000
(–) توزيعات أرباح	79,625	20,000
الأرباح المحتجزة نهاية العام	**1,012,780**	253,000
حقوق الملكية آخر الفترة	**2,089,405**	570,500
قائمة المركز المالي		
الأصـــول		
النقدية	200,000	60,000
المخزون	389,480	180,500
الأصول المتداولة الأخرى	419,000	200,500
الاستثمار في رأس مال شركة مأرب	**541,975**	

الأصول طويلة الأجل (بالصافي)	1,900,000	600,000
الشهرة	47,500	
إجمالي الأصول	**3,497,955**	1,041,000
الالتزامات وحقوق الملكية		
الالتزامات	1,210,000	470,500
أسهم رأس المال قيمة أسميه 1 ريال	557,000	
أسهم رأس المال قيمة أسميه 5 ريال		200,000
علاوة إصدار أسهم	**519,625**	117,500
أرباح محتجزة	**1,012,780**	253,000
أرباح محتجزة في الشركة التابعة	**198,550**	–
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	**3,497,955**	1,041,000

6-10-4-1: ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة

بعد إجراء القيود السابقة وترحيلها يتم إعداد ورقة العمل اللازمة كي تعد القوائم المالية الموحدة من البيانات التي تشملها بعد إعداد قيد التسوية التالي:

القيد (أ)

200,000		أسهم رأس المال ـــ شركة مأرب	في
117,500		علاوة الإصدار ـــ شركة مأرب	تاريخ
10,450		الأرباح المحتجزة ـــ شركة مأرب (209,000* ×5%)	إعداد
198,550		الأرباح المحتجزة في الشركة التابعة ـــ شركة سبأ	ورقة
60,800		دخل الاستثمار في الشركة التابعة ـــ شركة سبأ	العمل
	541,975	الاستثمار في رأس مال شركة مأرب ـــ شركة سبأ	
	20,000	التوزيعات ـــ شركة مأرب	
	25,325	حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة ـــ شركة سبأ (1000 -26,325)	
		استبعاد حساب الاستثمار مقابل حقوق ملكية في الشركة التابعة في بداية سنة 2022م وتحديد حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة بداية العام 26,325 مطروحا منها حصة الأقلية في التوزيعات (20000× 5%).	

* *الأرباح المحتجزة أول العام في الشركة التابعة*

القيد (ب)

في تاريخ إعداد ورقة العمل		حقوق الأقلية في صافي دخل التابعة		3,200
	3,200	حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة		
		تحديد حقوق الأقلية في صافي دخل الشركة التابعة عن السنة المنتهية في 2022/12/31م (64,000× 5%= 3,200).		

شركة سبأ والشركة التابعة لها

ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة باستخدام طريقة الملكية للفترة التالية لاندماج الشركة التابعة المملوكة جزئياً وفقاً لطريقةِ إندماج الحقوق عن السنةِ المنتهية في 2022/12/31م

بيـــــان	شركة سبأ	شركة مأرب	التسويات زيادة (نقص)	القوائم المالية الموحدة
قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر				
الإيرادات				
صافي المبيعات	2,805,500	544,500		3,350,000
دخل الاستثمار في الشركة التابعة	60,800		(60,800)(أ)	–
إجمالي الإيرادات	2,866,300	544500	(60,800)	3,350,000
التكاليف والمصروفات				
تكلفة البضاعة المباعة	1,983,000	350,000		2,333,000
مصروفات العمليات	288,500	69,500		358,000
مصروفات الفوائد	55,895	45,000		100,895
حقوق الأقلية في صافي دخل التابعة			3,200 (ب)	3,200
إجمالي التكاليف والمصروفات	2,327,395	464,500	3,200	2,795,095
صافي الدخل قبل الضرائب	538,905	80,000	(64,000)	554,905
(–) مصروف ضرائب الدخل	104,000	16,000		120,000
صافي الدخل	434,905	64,000	(64,000)	434,905

قائمة التغيرات في حقوق الملكية				
حقوق الملكية أول الفترة				
رأس المال قيمة أسمية 1 ريال	557,000			557,000
رأس المال قيمة أسمية 10 ريال		200,000	(أ) (200,000)	–
علاوة اصدار أسهم	519,625	117,500	(أ) (117,500)	519,625
الأرباح المحتجزة أول العام	657,500	209,000	(أ) (10450)	856,050
الربح (الخسارة) للعام	434,905	64,000	(64,000)	434,905
(–) توزيعات أرباح	79,625	20,000	(أ) (20,000)	79,625
الأرباح المحتجزة نهاية العام	1,012,780	253,000	(54,450)	1,211,330
حقوق الملكية آخر الفترة	2,089,405	570,500	(371,950)	2,287,955
قائمة المركز المالي				
الأصول				
النقدية	200,000	60,000		260,000
المخزون	389,480	180,500		569,980
الأصول المتداولة الأخرى	419,000	200,500		619,500
الاستثمار في رأس مال ش مأرب	541,975		(أ) (541,975)	–
الأصول طويلة الأجل (بالصافي)	1,900,000	600,000		2,500,000
الشهرة	47,500			47,500
إجمالي الأصول	3,497,955	1,041,000	(541,975)	3,996,980
الالتزامات وحقوق الملكية				
الالتزامات	1,210,000	470,500		1,680,500
أسهم رأس المال قيمة إسمية 1 ريال	557,000			557,000
أسهم رأس المال قيمة إسمية 10 ريال		200,000	(أ) (200,000)	–
علاوة الإصدار	519,625	117,500	(أ) (117,500)	519,625
أرباح محتجزة	1,012,780	253,000	(54,450)	1,211,330
أرباح محتجزة المحتجزة في الشركة التابعة	198,550		(أ) (198,550)	–
حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة			(أ) 25,325 (ب) 3,200	28,525
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	3,497,955	1,041,000	(538,920)	3,996,980

ويلاحظ على ورقة العمل ما يلي:

1. يتطابق صافي الدخل الموحد مع صافي دخل الشركة القابضة. كما يتطابق رقم الأرباح المحتجزة الموحدة مع إجمالي حسابي الأرباح المحتجزة للشركة القابضة والأرباح المحتجزة في الشركة التابعة كما يلي:

الأرباح المحتجزة في شركة سبأ	1,012,780
الأرباح المحتجزة في الشركة التابعة	198,550
الإجمالي (يعادل الأرباح المحتجزة الموحدة)	1,211,330

أو بعبارة أخرى الأرباح المحتجزة الموحدة تساوي الأرباح المحتجزة في الشركة القابضة بالإضافة إلى نسبة الشركة القابضة في أرباح الشركة التابعة عند الإندماج.

2. يترتب على قيدي الاستبعاد (أ)، (ب) تجميع حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة 25,325+3,200= 28,525 والتي تعادل 5% من حقوق الملكية في الشركة التابعة في ذلك التاريخ (200,000 +117,500 +253,000) 5%= 28,525 ريال.

6-10-4-2: القوائم المالية الموحدة

بناء على البيانات التي توفرها ورقة العمل يمكن إعداد القوائم المالية الموحدة لشركة سبأ والشركة التابعة لها كما يلي:

شركة سبأ والشركة التابعة لها

قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر الموحدة عن السنة المنتهية في 2022/12/31م

صافي المبيعات		3,350,000
التكاليف والمصروفات		
تكلفة البضاعة المباعة	2,333,000	
مصروفات العمليات	358,000	
مصروفات الفوائد	100,895	
حقوق الأقلية في صافي دخل التابعة	3,200	
إجمالي التكاليف والمصروفات		2,795,095
صافي الدخل قبل الضرائب		554,905
(-) ضرائب الدخل		120,000
صافي الدخل		434,905

شركة سبأ والشركة التابعة لها

قائمة التغيرات في حقوق الملكية الموحدة عن السنة المنتهية في 2022/12/31م

حقوق الملكية أول الفترة	
رأس المال قيمة إسمية 1 ريال	557,000
علاوة إصدار أسهم	519,625
الأرباح المحتجزة أول العام	856,050
الربح (الخسارة) للعام	434,905
(-) توزيعات أرباح	79,625
الأرباح المحتجزة نهاية العام	1,211,330
حقوق الملكية نهاية الفترة	2,287,955

شركة سبأ والشركة التابعة لها

قائمة المركز المالي الموحدة كما في 2022/12/31م

الأصول		
الأصول المتداولة		
النقدية		260,000
المخزون		569,980
الأصول المتداولة الأخرى		619,500
إجمالي الأصول المتداولة		1,449,480
الأصول طويلة الأجل (بالصافي)		2,500,000
الأصول غير الملموسة		
الشهرة		47,500
إجمالي الأصول		3,996,980
الالتزامات وحقوق الملكية		
الالتزامات		1,680,500
إجمالي الالتزامات		1,680,500
حقوق الملكية		
أسهم رأس المال قيمة أسميه 1 ريال	557,000	
علاوة إصدار أسهم	519,625	

أرباح محتجزة	1,211,330	
حقوق الملكية العائدة لمساهمي الشركة	2,287,955	
حقوق الملكية غير المسيطرة (حقوق الأقلية)	28,525	
إجمالي حقوق الملكية		2,316,480
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية		3,996,980

ويمكن إعداد القوائم المالية للسنوات التالية سواء باتباع طريقة الاستحواذ أو طريقة الشراء أو طريقة اندماج الحقوق. كما يمكن أيضاً استخدام طريقتي التكلفة أو طريقة حق الملكية الجزئية بدلاً من طريقة حق الملكية في ظل طريقتي الاستحواذ والشراء فقط.

الفصل السادس
الأسئلة والتمارين

1. بين المقصود باندماج الشركات؟
2. وضح الفرق بين الاندماج في شركة قائمة والاندماج لتكوين شركة جديدة؟
3. ما هي الطرائق التي تستخدم للمحاسبة عند عملية الاندماج؟ وما الفروق الرئيسة بينها؟
4. ما هي المعالجة المحاسبية المناسبة لكل بند من بنود تكاليف تنفيذ عملية الاندماج باستخدام طريقتي الاستحواذ والشراء:
   - تكاليف طبع نماذج التفويض التي سترسل لمساهمي الشركة الدامجة قبل اجتماع التصديق على شروط الاندماج.
   - الرسوم القانونية الخاصة بتنفيذ عملية الاندماج.
   - أتعاب المراجعون المتعلقة بمراجعة عمليات الاندماج.
   - تكاليف إصدار الأوراق الخاصة بالاندماج.
   - رسوم توثيق عقد الاندماج.
   - أتعاب المراجعون المتعلقة بالاستشارات الضريبية في عملية الاندماج.
5. ما المقصود بالشهرة والمكسب من الشراء؟
6. كيف يتم تخصيص تكلفة شراء الشركة المندمجة طبقاً لطريقتي الاستحواذ والشراء في المحاسبة عن عمليات الاندماج؟
7. هل تختلف المعالجة المحاسبية لحساب علاوة الإصدار، وفقاً لطرائق الاستحواذ، الشراء واندماج الحقوق عند المحاسبة عن عمليات الاندماج؟

8. أي الأسس التالية يعد أكثر ملاءمة لتقويم الأصول الرأسمالية التي تم الحصول عليها في عملية اندماج وفقاً لطريقة الشراء، عند المبادلة مقابل النقدية بدلاً من إصدار أسهم:
   - القيمة العادلة الجارية.
   - القيمة الدفترية.
   - التكلفة الأصلية.
   - التكلفة الأصلية مضافاً إليها أي زيادة في سعر الشراء عن القيمة الدفترية للأصول الرأسمالية التي تم الحصول عليها.
9. كي يمكن استخدام طريقة اندماج الحقوق للمحاسبة عن عملية الاندماج يجب أن يكون الحد الأدنى لعدد الأسهم العادية للشركة المندمجة التي تم مبادلتها مع الأسهم العادية للشركة الدامجة:
   - %100.
   - %90.
   - %75.
   - %51.
10. تعد القوائم المالية الموحدة بغية إعداد التقارير لخدمة المساهمين والمستخدمين عموماً، بيد أنّ بعض الشركات التابعة تستبعد من إعداد القوائم المالية الموحدة، وقد سمح المعيار الدولي بذلك. ناقش تلك الحالات التي يتم فيها استبعاد الشركات التابعة من القوائم المالية الموحدة مبدياً رأيك في الأساس النظري لذلك؟
11. يعد افتقار القوائم المالية الموحدة للمعلومات المستقلة عن أصول، التزامات، إيرادات، ومصروفات الشركات التي تشتمل عليها تلك القوائم جانب القصور

الرئيس الذي يعتور تلك القوائم، ناقش المشاكل التي يواجهها مستخدمو تلك القوائم نتيجة ذلك القصور؟

12. ما هي أهم أوجه التشابه والاختلاف بين القوائم المالية الموحدة لشركة قابضة والشركات التابعة لها، وبين القوائم المالية المجمعة الخاصة بالفروع المختلفة لشركة؟

13. هل يتم تسجيل قيود الاستبعاد الخاصة بإعداد القوائم المالية الموحدة في السجلات المحاسبية للشركة القابضة أو في السجلات المحاسبية للشركة أو الشركات التابعة؟ أم لا؟ ولماذا؟

14. "عندما تنشأ علاقة التبعية بين شركة قابضة وأخرى تابعة نتيجة عملية اندماج تمت المحاسبة عنها وفقاً لطريقتي الاستحواذ والشراء، فإنّ صافي أصول الشركة التابعة يجب أن تظهر في قائمة المركز المالي الموحدة بالقيم العادلة في تاريخ الاندماج" هل يتطلب الأمر من الشركة التابعة أن تسجل القيم العادلة الجارية لصافي أصولها في سجلاتها المحاسبية؟ أم لا؟ ولماذا؟

15. أصبحت الشركة (أ) شركة قابضة للشركة (ب) نتيجة عملية اندماج وفقاً لطريقتي الاستحواذ والشراء، فهل هناك ضرورة لإعداد قائمة الربح أو الخسارة الموحدة في تاريخ الاندماج؟ أم لا؟ ولماذا؟

16. ما هو الفرق بين ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة والقوائم المالية الموحدة؟

17. ناقش الأساليب الثلاثة المتعارف عليها في تقويم حصة الأقلية والشهرة في قائمة المركز المالي الموحدة لشركة قابضة وشركة تابعة لها مملوكة جزئياً يتم المحاسبة عنها وفقاً لطريقة الشراء؟

18. ناقش الفوارق الرئيسة بين "نظرية الشركة القابضة" و"نظرية الوحدة" فيما يخص تبويب حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة في قائمة المركز المالي الموحدة؟

19. تشتمل علاوة الإصدار الموحدة في تاريخ الاندماج وفقاً لطريقتي الاستحواذ والشراء، والذي نتج عن علاقة تبعية بين الشركة القابضة والشركة التابعة على علاوة الإصدار في:
- الشركة القابضة والشركة التابعة.
- الشركة التابعة فقط.
- الشركة القابضة فقط.
- الشركة القابضة والشركة التابعة زائداً الرصيد المتمم لقيد تسجيل عملية الاندماج.

20. أي الشركات التابعة التالية يجب استبعادها من القوائم المالية الموحدة:
- الشركة التابعة لشركة قابضة مملوكة بدورها لشركة أخرى.
- الشركة التابعة المملوكة بنسبة 60% لشركة قابضة.
- الشركة التابعة لشركة قابضة وليس للشركة القابضة سيطرة كاملة عليها.
- التي تخضع للسيطرة المباشرة للشركة القابضة.

21. "تتساوى أرصدة القوائم المالية الموحدة بصرف النظر عن الطريقة التي تستخدمها الشركة القابضة في المحاسبة عن عمليات الشركة التابعة، سواء أكانت حق الملكية أم حق الملكية الجزئية أم التكلفة" هل هذه العبارة صحيحة؟ أم لا؟ ولماذا؟

22. تمتلك كل من شركة صنعاء وشركة تعز شركة تابعة لكل منهما مملوكة بشكل كامل، وقد ظهر في دفتر الاستاذ لشركة صنعاء حساب " إيرادات

توزيعات الأرباح في الشركة التابعة، في حين ظهر في دفتر الأستاذ لشركة تعز حساب "دخل الاستثمار في الشركة التابعة" فهل تستخدم كلتا الشركتين نفس الطريقة في المحاسبة عن نتائج عمليات الشركة التابعة؟ أم لا؟ وإذا كانت الإجابة بلا؟ فما هي الطريقة الذي تستخدمها كل شركة وما هي الفوارق الرئيسة بينها؟ وهل هناك مزايا لاستخدام أي من الطرائق على الأخرى؟

23. يظهر حساب مصروف الاستنفاد في دفاتر الشركة القابضة عادةً مديناً عند استخدام طريقة حق الملكية للمحاسبة عن نتائج عمليات:
   - الشركة التابعة المملوكة بالكامل وفقاً لطريقة الشراء.
   - الشركة التابعة المملوكة جزئياً وفقاً لطريقة الشراء.
   - الشركة التابعة المملوكة بالكامل أو جزئياً وفقاً لطريقة الشراء.
   - الشركة التابعة المملوكة بالكامل وفقاً لطريقة اندماج الحقوق.
   - الشركة التابعة المملوكة كلياً أو جزئياً وفقاً لطريقتي الاستحواذ أو الشراء.

24. تظهر التوزيعات المعلنة في الشركة التابعة والمستحقة للحقوق غير المسيطرة (الأقلية) من حملة أسهم الشركة التابعة، دائنة في أحد الحسابات التالية في سجلاتها المحاسبية:
   - حساب حصة الأقلية في صافي دخل الشركة التابعة.
   - حساب حصة الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة.
   - حساب التوزيعات الدائنة المستحقة.
   - حساب التوزيعات الدائنة المستحقة المقابلة.

25. ما هي الفوارق الرئيسة بين قائمة المركز المالي الموحدة المعدة في تاريخ الاندماج وفقاً للطرائق الثلاث الاستحواذ، الشراء، واندماج الحقوق؟

26. لماذا يختلف رصيد "حساب الأرباح المحتجزة في الشركة التابعة" في السجلات المحاسبية للشركة القابضة إذا تمت المحاسبة عن عملية الاندماج وفقاً للطرائق الاستحواذ، الشراء واندماج الحقوق؟

27. كيف تحاسب الشركة القابضة والشركة التابعة عن العمليات والأرصدة المقابلة للتأكد من صحة استبعادها عند إعداد القوائم المالية الموحدة؟

28. اشترت شركة الربيع في 31 مارس 2022م صافي الأصول في شركة الخريف بمبلغ 1,600,000 ريال نقداً، وقد بلغت القيم العادلة لأصول والتزامات شركة الخريف في 31 مارس 2022م كما يلي:

أصول متداولة	800,000
أصول طويلة الأجل	1,200,000
الالتزامات	200,000

المطلوب

إعداد قيود اليومية اللازمة في دفاتر شركة الربيع في 31 مارس 2022م باتباع طريقتي الاستحواذ والشراء.

29. أصدرت الشركة اليمنية 20,000 سهم عادي من أسهم رأسمالها عندما كانت القيمة السوقية للسهم تساوي 100 ريال لمساهمي شركة ظفار مقابل 4,500 سهم من الأسهم العادية للشركة المذكورة والبالغة 5,000 سهم. وقد بلغت تكاليف تنفيذ الاندماج كما يلي:

رسوم قانونية 20,000 ريال

مصاريف إصدار الأسهم 30,000 ريال

وقد كانت القوائم المالية للشركتين في تاريخ الاستحواذ كما يلي:

الشركة اليمنية وشركة ظفار

القوائم المالية المستقلة في تاريخ الشراء

قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الاخر	الشركة اليمنية	شركة ظفار
صافي المبيعات	3,000,000	1,000,000
التكاليف والمصروفات	2,500,000	850,000
صافي الدخل	500,000	150,000
قائمة التغيرات في حقوق الملكية		
حقوق الملكية أول الفترة		
رأس المال قيمة إسمية 10 ريال	800,000	
رأس المال قيمة إسمية 50 ريال		250,000
علاوة إصدار أسهم	1,000,000	900,000
الأرباح المحتجزة بداية العام	900,000	350,000
الربح (الخسارة) للعام	500,000	150,000
(-) توزيعات أرباح	300,000	125,000
الأرباح المحتجزة نهاية العام	1,100,000	375,000
الأرباح المحتجزة نهاية العام	2,900,000	1,525,000
قائمة المركز المالي		
الأصول		
النقدية	300,000	120,000
أوراق قبض من شركة ظفار	75,000	
مخزون	200,000	100,000
الأصول المتداولة الأخرى	375,000	175,000
الأصول طويلة الأجل	2,750,000	1,350,000
إجمالي الأصول	3,700,000	1,745,000
الالتزامات وحقوق الملكية		
أوراق دفع للشركة اليمنية		75,000
الالتزامات الأخرى	800,000	145,000

أسهم رأس المال قيمة أسميه 10 ريال	800,000	
أسهم رأس المال قيمة أسميه 50 ريال		250,000
علاوة إصدار أسهم	1,000,000	900,000
أرباح محتجزة	1,100,000	375,000
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	3,700,000	1,745,000

وقد كانت القيم العادلة لأصول شركة ظفار تساوي قيمتها الدفترية عدا المخزون الذي بلغت قيمته العادلة 150,000 ريال، والأصول طويلة الأجل التي بلغت قيمتها العادلة 1,800,000 ريال.

المطلوب

1- إثبات عملية الاندماج وإعداد القوائم المالية الموحدة في تاريخ الشراء باتباع طريقة الاستحواذ.

2- إثبات عملية الاندماج وإعداد القوائم المالية الموحدة في تاريخ الشراء باتباع طريقة الشراء.

30. في المثال السابق المطلوب إعادة حل المثال بافتراض أنّ عملية الاندماج قد تمت وفقاً لطريقة اندماج الحقوق؟

31. أظهرت ورقة العمل الخاصة بشركة سيف وبشير التابعة والمملوكة لها بالكامل:

الاستبعادات التالية وفقاً لطريقة الشراء في تاريخ الاندماج في2021/12/31م:

160,000 من ح/أسهم رأس المال- بشير

400,000 من ح/علاوة الإصدار- بشير

440,000 من ح/الأرباح المحتجزة- بشير

40,000 من ح/المخزون- بشير

80,000 من ح/الشهرة- بشير

1,120,000 إلى ح/الاستثمار في رأس مال شركة بشير- سيف

استبعاد حساب الاستثمار في الشركة التابعة مقابل حقوق الملكية في الشركة التابعة وتخصيص الزيادة في التكلفة عن القيمة الدفترية للأصول المشتراة والباقي شهرة قدر عمرها بعشرين سنة.

وفيما يلي القوائم المالية لشركة سيف وبشير في 2022/12/31م:

قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر	شركة سيف	شركة بشير
صافي المبيعات	1,600,000	830,000
دخل الاستثمار في الشركة التابعة	138,000	
إجمالي الإيرادات	**1,738,000**	**830,000**
تكلفة البضاعة المباعة	1,000,000	220,000
مصروفات العمليات	400,000	160,000
إجمالي التكاليف والمصروفات	**1,400,000**	**380,000**
صافي الدخل قبل الضرائب	338,000	450,000
مصروف ضرائب الدخل	120,000	270,000
صافي الدخل	218,000	180,000

قائمة التغيرات في حقوق الملكية

حقوق الملكية أول الفترة		
رأس المال قيمة إسمية 1 ريال	1,000,000	160,000
علاوة إصدار أسهم	1,200,000	400,000
الأرباح المحتجزة أول العام	1,280,000	440,000
الربح (الخسارة) للعام	218,000	180,000
(-) التوزيعات	120,000	60,000
الأرباح المحتجزة نهاية العام	1,378,000	560,000
حقوق الملكية آخر الفترة	3,578,000	1,120,000

قائمة المركز المالي

الاستثمار في رأس مال شركة بشير	1,198,000

أصول أخرى	3,680,000	1,920,000
إجمالي الأصول	**4,878,000**	**1,920,000**
الالتزامات وحقوق الملكية		
الالتزامات	1,300,000	800,000
أسهم رأس المال قيمة أسميه 1 ريال	1,000,000	160,000
علاوة إصدار أسهم	1,200,000	400,000
أرباح محتجزة	1,378,000	560,000
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	**4,878,000**	**1,920,000**

المطلوب

- إعداد قيود اليومية التي أجرتها شركة سيف في 2022/12/31م بما في ذلك قيود التوزيعات النقدية.
- إثبات قيود الاستبعاد وورقة العمل التي ستجريها شركة سيف بغية إعداد القوائم المالية الموحدة، وإعداد القوائم المالية الموحدة في 2022/12/31م.

32. تعمل شركة الوحدة (الشركة القابضة) وشركة الاتحاد (الشركة التابعة) بصورة مستقلة منذ ست سنوات. ولكل شركة حقوقها والتزاماتها المحدودة بشكل مستقل عن الأخرى، أما هيكل رأس المال في كل منهما فهو بسيطاً، ويتكون من أسهم عادية فقط. وقد حصلت الشركة القابضة على 80% من الأسهم العادية للشركة التابعة مقابل إصدار أسهم عادية، ولأنّ العملية قد تمت عن طريق مبادلة أسهم بأسهم فقد حصلت الشركة على إعفاء ضريبي لهذه العملية. وكانت القيمة العادلة الجارية لصافي الأصول القابلة للتحقق والمتعلقة بالشركة التابعة 1,600,000 ريال والقيمة الدفترية لها 1,200,000 ريال. أما القيمة العادلة الجارية للأسهم العادية التي أصدرتها الشركة القابضة في عملية الاندماج فبلغت 1,400,000 ريال.

المطلوب

تحديد حصة الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة والشهرة اللتين ستظهران في قائمة المركز المالي الموحدة للشركة القابضة والتابعة، طبقاً للأساليب البديلة الثلاثة.

33. اشترت شركة الكواكب 80% من الأسهم العادية لشركة النجوم في 2022/10/31م بمبلغ 160,000 ريال داخلاً في ذلك تكاليف تنفيذ عملية الاندماج. وقد أجرى المحاسب قيد الاستبعاد التالي في ورقة العمل في التاريخ ذاته:

100,000 من ح/أسهم رأس المال- شركة النجم

120,000 من ح/علاوة الإصدار- شركة النجم

980,000 من ح/الأرباح المحتجزة- شركة النجم

100,000 من ح/المخزون السلعي- شركة النجم

200,000 من ح/الأصول طويلة الأجل- شركة النجم

400,000 من ح/الشهرة- شركة النجم

1,600,000 إلى ح/الاستثمار في رأس مال شركة النجوم- شركة الكواكب

300,000 إلى ح/حصة الأقلية في صافي أصول شركة النجوم

(0.2 ×1,500,000)

فإذا افترضنا أنّ القيمة يجب حسابها بنسبة 100% لصافي أصول شركة النجوم متضمنة الشهرة من التكلفة المدفوعة بواسطة شركة الكواكب ومقدارها 1,600,000 ريال.

المطلوب

تحديد المبلغ الذي ستجعل الشهرة مدينة به، والمبلغ الذي سيجعل حصة الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة دائنة به في استبعادات ورقة العمل السابقة.

34. فيما يلي قائمة المركز المالي لشركة الفجر في 2022/6/30م:

شركة الفجر

قائمة المركز المالي كما في 2022/6/30م (المبالغ بالريال)

الأصول	
نقدية	60,000
أصول متداولة أخرى	420,000
أصول طويلة الأجل (بالصافي)	2,220,000
إجمالي الأصول	**2,700,000**
الالتزامات وحقوق المساهمين	
التزامات قصيرة الأجل	240,000
التزامات طويلة الأجل	600,000
أسهم رأس المال القيمة الاسمية للسهم 6 ريال	540,000
علاوة الإصدار	360,000
الأرباح المحتجزة	960,000
إجمالي الالتزامات وحقوق المساهمين	2,700,000

وقد دفعت شركة الليل مبلغ 2,100,000 ريال نقداً مقابل صافي أصول شركة الفجر ماعدا النقدية، في عملية اندماج يتم المحاسبة عنها وفقاً لطريقة الشراء. وقد كانت القيم الدفترية للأصول المتداولة الأخرى والالتزامات قصيرة الأجل لشركة الفجر تساوي القيم العادلة لها، بيد أنّ القيم العادلة للأصول طويلة الأجل والالتزامات طويلة الأجل كانت 2,760,000 ريال، و 570,000 ريال على التوالي.

كما دفعت شركة الليل لتنفيذ عملية الاندماج مع شركة الفجر التكاليف التالية:

رسوم قانونية	30,000
مصاريف البحث والاستقصاء	210,000
أتعاب المراجعون	60,000

المطلوب:

تحديد قيمة الشهرة الموجبة أو المكسب من الشراء إن وجد في عملية الاندماج السابقة.

35. فيما يلي قائمة المركز المالي لشركة الحمد في 2022/9/30م:

شركة الحمد

قائمة المركز المالي كما في 2022/9/30م (المبالغ بالريال)

الأصول	القيمة الدفترية	القيمة العادلة
أصول متداولة	1,000,000	1,160,000
أصول طويلة الأجل (بالصافي)	2,000,000	2,300,000
أصول أخرى	600,000	700,000
إجمالي الأصول	**3,600,000**	
الالتزامات وحقوق المساهمين		
التزامات قصيرة الأجل	600,000	600,000
التزامات طويلة الأجل	800,000	760,000
أسهم رأس المال القيمة الاسمية للسهم 2 ريال	1,000,000	
علاوة الإصدار	400,000	
الأرباح المحتجزة	800,000	
إجمالي الالتزامات وحقوق المساهمين	3,600,000	

وقد أصدرت شركة الرحمة 600,000 سهم عادي في 2022/9/30م وقد بلغت القيمة العادلة للسهم في ذلك التاريخ 50 ريال إلى المساهمين في شركة الحمد، مقابل الأسهم العادية التي يمتلكونها كافة ومقدارها 500,000 سهم في عملية اندماج وفقاً لطريقة اندماج الحقوق. وقد بلغت الرسوم القانونية الخاصة بعملية الاندماج 10,000 ريال دفعت نقداً.

المطلوب

إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات عملية الاندماج في السجلات المحاسبية لشركة الرحمة في 2022/9/30م إذا علمت أنّ السنة المالية للشركة تبدأ في 10/1 من كل عام.

36. اشترت شركة العلى الأسهم العادية المتداولة لشركة التواصل في 2022/10/31م مقابل 16,000,000 ريال نقداً. وقد ظهر بقائمة المركز المالي لشركة التواصل في ذلك التاريخ صافي أصول قدرها 12,800,000 ريال. وفيما يلي القيم العادلة والقيم الدفترية لصافي الأصول في شركة التواصل:

الأصول والالتزامات	القيم الدفترية	القيم العادلة
الأصول طويلة الأجل (بالصافي)	20,000,000	23,000,000
أصول أخرى	2,000,000	1,400,000
التزامات طويلة الأجل	12,000,000	11,200,000

المطلوب

تحديد قيمة الشهرة، إن وجدت، التي يجب أن تظهر في قائمة المركز المالي الموحدة لشركة العلى والشركة التابعة لها في 2022/10/31م (السنة المالية للشركة تبدأ من 11/1 من كل عام.

37. فيما يلي قائمتي المركز المالي لشركتي صنعاء والرياض قبل اندماجهما في 2022/12/31م:

شركتي صنعاء والرياض

قائمة المركز المالي المستقلة في 2022/12/31م (المبالغ بالألف ريال)

الأصول	شركة صنعاء	شركة الرياض
النقدية	6,000	200
المخزون بالتكلفة (طبقاً لطريقة الوارد أولاً صادر أولاً والتي تقترب من القيمة العادلة)	4,000	400
الأصول طويلة الأجل (بالصافي)	10,000	*1,400
إجمالي الأصول	**20,000**	**2,000**
الالتزامات وحقوق الملكية		
الالتزامات قصيرة الأجل	1,200	200
أسهم رأس المال قيمة إسميه 1 ريال	2,000	200
علاوة إصدار أسهم	6,000	400
أرباح محتجزة	10,800	1,200
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	**20000**	**2,000**

** القيمة العادلة لها في 2022/12/31م تبلغ 3,000 ريال.*

المطلوب

- تحديد قيمة الشهرة التي يجب أن تظهر في قائمة المركز المالي الموحدة لشركة صنعاء والشركة التابعة لها في 2022/12/31م، بافتراض أنّ شركة صنعاء قد اشترت الأسهم العادية المتداولة كافة لشركة الرياض بمبلغ 4,000 ريال نقداً.
- تحديد قيمة الأصول طويلة الأجل التي يجب أن تظهر في قائمة المركز المالي الموحدة لشركة صنعاء والشركة التابعة في 2022/12/31م بافتراض أنّ شركة صنعاء قد اشترت الأسهم العادية المتداولة كافة لشركة الرياض بمبلغ 3,200 ريال نقداً.

38. فيما يلي قائمتا المركز المالي المستقلتان وقائمة المركز المالي الموحدة لشركة المأمون وشركة الأمين التابعة لها في تاريخ اندماجهما.

شركة المأمون والشركة التابعة لها

قائمتا المركز المالي المستقلتان وقائمة المركز المالي الموحدة

في 2023/12/31م (المبالغ بالألف ريال)

الأصول	شركة المأمون	شركة الأمين	القائمة الموحدة
النقدية	1,000,000	400,000	1,400,000
المخزون	5,000,000	900,000	6,100,000
أصول متداولة أخرى	2,500,000	600,000	3,100,000
الاستثمار في رأس مال شركة الرشيد	4,400,000		
الأصول طويلة الأجل (بالصافي)	10,000,000	3,600,000	14,400,000
الشهرة	1,000,000		1,200,000
إجمالي الأصول	**23,900,000**	**5,500,000**	**26,200,000**
الالتزامات وحقوق الملكية			
ضرائب الدخل المستحقة	400,000	350,000	750,000
الالتزامات الأخرى	5,806,000	1,950,000	7,756,000
أسهم رأس المال	10,200,000	2,000,000	10,200,000
علاوة إصدار أسهم	4,294,000	2,100,000	4,294,000
أرباح محتجزة (الخسارة المرحلة)	3,200,000	(900,000)	3,200,000
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	**2,390,000**	**5,500,000**	**26,200,000**

المطلوب

إجراء قيود الاستبعادات التي أجريت في ورقة العمل بالاعتماد على البيانات السابقة باتباع طريقة الشراء.

39. أصدرت شركة تعز 100,000 سهم من أسهمها العادية التي تبلغ القيمة الاسمية للسهم فيها 10 ريال، بينما تبلغ القيمة العادلة الجارية للسهم 24 ريال في 2023/9/30م مقابل 18,800 سهم من الأسهم العادية لشركة إب التي تبلغ القيمة الاسمية للسهم فيها 40 ريال، وقد دفعت شركة تعز في التاريخ ذاته تكاليف تنفيذ عملية الاندماج وقدرها 300,000 ريال توزع على الرسوم القانونية 60%، ومصاريف تسجيل وإصدار الأسهم العادية لشركة تعز 40%.

وفيما يلي قائمة المركز المالي للشركتين قبل عملية الاندماج:

شركة تعز وشركة إب

قائمتا المركز المالي المستقلتان

في 2023/9/30م (المبالغ بالألف ريال)

الأصول	شركة تعز	شركة إب
النقدية	400,000	200,000
المخزون	1,200,000	600,000
العملاء	800,000	400,000
الأصول طويلة الأجل (بالصافي)	2,600,000	2,000,000
إجمالي الأصول	**5,000,000**	**3,200,000**
الالتزامات وحقوق الملكية		
الالتزامات قصيرة الأجل	1,600,000	800,000
الالتزامات طويلة الأجل		200,000
أسهم رأس المال ق س 5 ريال	2,000,000	
أسهم رأس المال ق س 20 ريال		800,000
علاوة إصدار أسهم	400,000	
أرباح محتجزة	1,000,000	1,400,000
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	**5,000,000**	**3,200,000**

وقد كانت القيم العادلة لأصول والتزامات شركة إب تساوي قيمها الدفترية ما عدا المخزون، الأصول طويلة الأجل، الالتزامات طويلة الأجل التي بلغت القيم العادلة لها 680,000 و 2,200,000 و 180,000 ريال على التوالي.

المطلوب

- إجراء قيود اليومية اللازمة في دفاتر شركة تعز في 2023/9/30م لتسجيل عملية الاندماج مع شركة إب وفقاً لطريقتي الاستحواذ والشراء.
- إعداد ورقة العمل اللازمة لإعداد قائمة المركز المالي الموحدة لشركة تعز والشركة التابعة لها في 2023/9/30م مع إجراء قيود الاستبعاد اللازمة وإظهار أثرها في ورقة العمل في خانة التسويات، وكذلك إعداد قائمة المركز المالي الموحدة لشركة تعز والشركة التابعة لها كما في2023/9/30م وفقاً للطريقتين.

40. اشتمل دفتر الأستاذ العام لشركة البر على حساب الاستثمار في رأس مال شركة الإحسان خلال الفترة من 2022/12/31م حتى 2024/12/31م كما يلي:

حساب الاستثمار في رأس مال شركة الإحسان

تاريخ	بيان	مدين	دائن	رصيد
2022/12/31	إصدار أسهم عادية لإتمام الاندماج	420,000		420,000 مدين
2022/12/31	تكاليف تنفيذ عملية الاندماج	20,000		440,000
2023/10/20	التوزيعات المعلنة بواسطة شركة الإحسان		10,000	430,000
2023/12/31	صافي دخل شركة الإحسان	30,000		460,000
2023/12/31	استنفاد الفروق بين القيم العادلة والقيم الدفترية لصافي أصول شركة الإحسان		7,250	452,750
2024/10/15	التوزيعات المعلنة بواسطة شركة الإحسان		25,000	427,750
2024/12/31	صافي دخل شركة الإحسان	45,000		472,750
2024/12/31	استنفاد الفروق بين القيم العادلة والقيم الدفترية لصافي أصول شركة الإحسان		2,250	470,500

المطلوب

إعداد حساب الأرباح المحتجزة في الشركة التابعة في السجلات المحاسبية لشركة البر عن السنتين المنتهيتين في 2023/12/31م، و 2024/12/31م.

41. يبلغ نصيب شركة المنار في شركة الفجر التابعة لها والمملوكة جزئياً وفقاً لطريقةِ الشراء 90% من أسهم شركة الفجر، وتستخدم شركة المنار طريقة حق الملكية في المحاسبة عن نتائج عمليات الشركة التابعة. وقد حققت شركة المنار

دخلاً من عملياتها الخاصة مقداره 580,000 ريال لسنة 2022م (لا يشتمل هذا الدخل على دخل الاستثمار في الشركة التابعة). كما حققت شركة الفجر في السنة نفسها دخلاً مقداره 480,000 ريال. وأعلنت شركة الفجر عن توزيعات أرباح مقدارها 160,000 ريال، دفعتها خلال سنة 2022م، فإذا علمت أنّه لاتوجد فروق بين القيم العادلة والقيم الدفترية لصافي أصول شركة الفجر في تاريخ الاندماج.

المطلوب

تحديد صافي الدخل الموحد لشركة المنار والشركة التابعة لها عن سنة 2022م والذي سيظهر في قائمة الربح أو الخسارة الموحدة بطريقتي الاستحواذ والشراء وهل سيختلف في الطريقتين في هذه الحالة.

42. شركة المشتري شركة تابعة ومملوكة بالكامل لشركة الزهرة والذي تم وفقاً لطريقة الشراء، وقد بلغ صافي دخل شركة المشتري عن العام الأول التالي لعملية الاندماج 180,000 ريال، كما بلغت التوزيعات التي أعلنت عنها ودفعتها في ذات السنة 70,000 ريال. وقد تم حساب الشهرة وفقاً لطريقة الشراء بمبلغ 128,000 ريال في تاريخ الاندماج وقدر العمر الاقتصادي لها بعشرين سنة. كما بلغ صافي الدخل لشركة الزهرة من عملياتها الخاصة في السنة ذاتها (لايشتمل هذا الدخل على دخل الاستثمار في الشركة التابعة) 360,000 ريال.

المطلوب

تحديد صافي الدخل لشركة الزهرة طبقاً لطريقة حق الملكية وطريقة التكلفة بغية المحاسبة عن نتائج عمليات شركة المشتري.

43. اشترت شركة الضباب 82% من الأسهم العادية لشركة صبر بمبلغ 656,000 ريال نقداً في 2022/12/31م، وقد كانت حسابات حقوق المساهمين في شركة صبر في التاريخ ذاته على النحو التالي:

100,000 ريال	رأس مال الأسهم، القيمة الاسمية للسهم 4 ريال.
150,000	علاوة الإصدار
270,000	الأرباح المحتجزة

وقد كانت القيم العادلة للأصول والالتزامات في شركة صبر مساوية لقيمها الدفترية ماعدا الأصول التالية:

الأصل	القيمة الدفترية	القيمة العادلة
الأراضي	200,000	240,000
المباني (بالصافي) [العمر الاقتصادي لها عشر سنوات]	400,000	500,000
براءة الاختراع (بالصافي) [العمر الاقتصادي لها 8 سنوات]	120,000	160,000

ويتم استنفاد أي شهرة نتجت عن عملية الاندماج على فترة أقصاها 40 سنة وتستخدم شركة صبر طريقة القسط الثابت في احتساب الإهلاك والاستنفاد وتضمن مصروف الإهلاك في تكلفة البضاعة المباعة، ومصروف الاستنفاد في مصروفات العمليات.

فإذا علمت أنّ صافي دخل السهم في شركة صبر قد بلغ 2.4 ريال عن السنة المنتهية في 2023/12/31م، ولم تعلن أو تدفع أية توزيعات. وليست هناك أية عمليات مقابلة بين شركة الضباب وشركة صبر.

المطلوب

- إجراء قيود اليومية اللازمة في السجلات المحاسبية لشركة الضباب لتسجيل نتائج عمليات شركة صبر عن السنة المالية المنتهية في 2023/12/31م طبقاً لطريقة الملكية.
- إعداد قيد الاستبعادات في ورقة العمل لدى شركة الضباب والشركة التابعة لها في 2023/12/31م بطريقتي الاستحواذ والشراء.

44. اشترت شركة حديـــن 80% من الأسهم العادية لشركة الشملان في 2022/12/31م بمبلغ 360,000 ريال. وتبلغ القيمة الاسمية لأسهم شركة الشملان 300,000 ريال ورصيد الأرباح المحتجزة بها 90,000 ريال، ويبلغ رصيد الخسارة المرحلة في شركة حدين 150,000 ريال.

وقد اشترت شركة حدين أسهم شركة الشملان بغية السيطرة على اللوحات الإعلانية المستأجرة من قبل شركة الشملان والتي تنتهي عقود استئجار تلك اللوحات في 2027/12/31م، وقد قدرت عقود الإيجار التي لا يمكن تجديدها بمبلغ 60,000 ريال زيادة عن قيمتها الدفترية في تاريخ شراء الأسهم العادية لشركة الشملان. وتُضمن شركة الشملان استنفاد عقود إيجار اللوحات الإعلانية في المصروفات الأخرى. وفيما يلي القوائم المالية لكل من الشركتين عن السنة المالية المنتهية في 2026/12/31م:

شركة حدين وشركة شملان التابعة لها

القوائم المالية المستقلة عن السنة المنتهية

في 2026/12/31م (المبالغ بالريال)

قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر	**شركة حدين**	**شركة الشملان**
صافي المبيعات	1,260,000	900,000
التكاليف والمصروفات:		
تكلفة البضاعة المباعة	945,000	720,000
مصروفات أخرى	195,000	105,000
إجمالي التكاليف والمصروفات	1,140,000	825,000
صافي الدخل	120,000	75,000

قائمة التغيرات في حقوق الملكية		
حقوق الملكية أول الفترة		
رأس المال قيمة إسمية 1 ريال	900,000	300,000

الأرباح المحتجزة بداية العام	45,000	177,000
الربح (الخسارة) للعام	120,000	75,000
(-) توزيعات أرباح	-	27,000
الأرباح المحتجزة نهاية العام	165,000	225,000
حقوق الملكية آخر الفترة	1,065,000	525,000

قائمة المركز المالي

الأصول

الأصول المتداولة	516,000	357,300
الاستثمار في رأس مال شركة الشملان	360,000	
الأراضي	75,000	31,500
المباني والمعدات	600,000	360,000
مجمع مخصص الإهلاك	(306,000)	(21,000)
لوحات إعلانية مستأجرة (بالصافي)		25,200
إجمالي الأصول	1245000	753000

الالتزامات وحقوق الملكية

دائنو توزيعات		27,000
الالتزامات الأخرى قصيرة الأجل	180000	201,000
أسهم رأس المال قيمة أسمية 1 ريال	900000	300,000
أرباح محتجزة	165000	225,000
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	1,245,000	753,000

وقد أعلنت شركة الشملان في 2026/12/20م عن توزيعات أرباح نقدية بنسبة 10% من قيمة الأسهم على أن تدفع في 2027/1/20م إلى المساهمين في المسجلين في 2026/12/31م. وقد سجلت شركة حدين استثماراتها بالتكلفة ولم تسجل توزيعات شركة الشملان، كما لم تدفع أي منهما أية توزيعات خلال سنة 2026م.

المطلوب

- إجراء قيود التسوية الخاصة بشركة حدين في 2026/12/31م لتتحول في المحاسبة عن نتائج عمليات شركة الشملان إلى طريقة حق الملكية.

- إعداد ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة لشركة حدين والشركة التابعة لها في 2026/12/31م وقيود الاستبعاد والتسوية في ورقة العمل المرتبطة بها، ومن ثم إعداد القوائم المالية الموحدة.

45. فيما يلي الجزء الخاص بالأرباح المحتجزة في قائمة التغيرات في حقوق الملكية في ورقة عمل القوائم المالية الموحدة لشركة الأميرة والشركة التابعة لها عن السنة المنتهية في 2023/12/31م، التاريخ الذي قامت فيه شركة الأميرة بمبادلة 20,000 سهم من أسهمها العادية لقاء الحصول على 92% من الأسهم العادية لشركة الأمير في عملية اندماج تتم المحاسبة عنها وفقاً لطريقة اندماج الحقوق:

بيـــــان	شركة الأميرة	شركة الأمير	التسويات زيادة (نقص)	القوائم المالية الموحدة
قائمة التغيرات في حقوق الملكية				
رصيد أول السنة	200,000	100,000	(8,000)(أ)	292,000
صافي الدخل	120,000	80,000	(6,400)	193,600
(-) التوزيعات	40,000	-		40,000
الأرباح المحتجزة نهاية السنة	280,000	180,000	(14,400)	445,600

وقد كان عدد الأسهم العادية لشركة الأميرة قبل عملية الاندماج 200,000 سهم.

المطلوب

إعداد الجزء الخاص الأرباح المحتجزة في قائمة التغيرات في حقوق الملكية الموحدة لشركة الأميرة والشركة التابعة لها عن السنة المنتهية في 2023/12/31م.

46. حصلت شركة آزال على 96,000 سهم من الأسهم العادية لشركة النهضة والتي يبلغ إجماليها 100,000 سهم في 2024/12/31م في عملية اندماج تم المحاسبة عنها وفقاً لطريقة اندماج الحقوق. وقد أظهرت قائمة الربح أو الخسارة لشركة النهضة لسنة 2025م أنّ صافي الدخل بالنسبة للسهم 1.6 ريال، كما أعلنت شركة النهضة في 2025/12/5م عن توزيعات أرباح بواقع 0.7 ريال/سهم، يتم دفعها في 2026/1/15م للمساهمين المسجلين في 2024/12/31م.

المطلوب

- إجراء قيود اليومية اللازمة لتسجيل إعلان شركة النهضة عن توزيع أرباح في سجلاتها المحاسبية.
- إجراء قيود اليومية اللازمة لتسجيل نتائج عمليات شركة النهضة عن سنة 2024م في السجلات المحاسبية لشركة آزال.

47. فيما يلي قائمتي المركز المالي لشركتي الليل والنهار قبل اندماجهما في 2023/12/31م (المبالغ بآلاف الريالات):

قائمتا المركز المالي	شركة الليل	شركة النهار
الأصول		
النقدية	12,000	400
المخزون	8,000	800
الأصول الثابتة (بالصافي)	20,000	2,800
إجمالي الأصول	40,000	4,000
الالتزامات وحقوق الملكية		
الالتزامات قصيرة الأجل	2,400	400
أسهم رأس المال قيمة اسمية 2 ريال	4,000	400
علاوة إصدار	12,000	800
أرباح محتجزة	21,600	2,400
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	40,000	4,000

وقد حصلت شركة الليل على الأسهم العادية لشركة النهار كافة في التاريخ المذكور أعلاه مقابل إصدار 200,000 سهم من أسهما العادية التي تبلغ القيمة العادلة للسهم فيها 40 ريال في عملية اندماج تتم المحاسبة وفقاً لطريقة اندماج الحقوق.

المطلوب

تحديد علاوة الإصدار الموحدة التي تظهر في قائمة المركز المالي الموحدة لشركة الليل والشركة التابعة لها في 2023/12/31م.

48. أصدرت شركة التوكل 40,000 سهم من أسهمها العادية (القيمة العادلة للسهم 10 ريال) مقابل الأسهم العادية كافة لشركة الاتكال والبالغ عددها 100,000 سهم في 2026/6/30م (السنة المالية للشركتين تبدأ في 7/1 من كل عام) وستظل كل شركة منهما مستقلة بعد الاندماج. وقد دفعت شركة التوكل في التاريخ ذاته التكاليف التالية لتنفيذ عملية الاندماج:

الرسوم القانونية	40,000
تكاليف تسجيل وإصدار الأسهم	20,000

وفيما يلي قائمة المركز المالي المستقلة لكل شركة في 2026/6/30م قبل عملية الاندماج:

قائمة المركز المالي	شركة التوكل	شركة الاتكال
الأصول		
الأصول المتداولة	900,000	300,000
الأصول الثابتة (بالصافي)	1,040,000	600,000
الشهرة		40,000
إجمالي الأصول	1,940,000	940,000
الالتزامات وحقوق الملكية		
الالتزامات قصيرة الأجل	600,000	240,000
الالتزامات طويلة الأجل	200,000	400,000
أسهم رأس المال قيمة اسمية 2 ريال	400,000	
أسهم رأس المال قيمة اسمية 5 ريال		50,000
علاوة إصدار	500,000	100,000
أرباح محتجزة	240,000	150,000
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	1,940,000	940,000

فإذا علمت أنّ الشهرة الخاصة بشركة الاتكال قد نتجت من شرائها لصافي أصول شركة الخير في 2020/6/30م في عملية اندماج تمت المحاسبة عنها وفقاً لطريقة الشراء. وكانت أصول شركة الاتكال التي تختلف قيمها العادلة عن قيمها الدفترية في 2026/60/30م كما يلي:

البنـــــــــــــد	القيم العادلة	القيم الدفترية
المخزون	130,000	120,000
الأصول الثابتة (بالصافي)	680,000	600,000
الالتزامات طويلة الأجل	380,000	400,000

المطلوب

- إجراء قيود اليومية اللازمة لتسجيل عملية الاندماج مع شركة الانكال في 2026/6/30م في السجلات المحاسبية لشركة التوكل وفقاً لطريقة اندماج الحقوق.
- إجراء الاستبعادات في ورقة العمل وإعداد ورقة العمل الخاصة بقائمة المركز المالي الموحدة لشركة التوكل والشركة التابعة لها كما في 2026/60/30م مع الأخذ في الحسبان نتائج قيود اليومية في المطلوب (أ).

49. حصلت شركة التقوى على 93% من أسهم شركة الجمعة في 2024/9/30م (العام المالي للشركتين يبدأ في 10/1 من كل عام) مقابل إصدار 50,000 سهم والتي كانت القيمة العادلة للسهم في التاريخ ذاته 20 ريال. وقد بلغت تكاليف تنفيذ عملية الاندماج كما يلي:

الرسوم القانونية وأتعاب الفحص والاستقصاء	69,500
تكاليف تسجيل وإصدار الأسهم	110,500

وفيما يلي القوائم المالية المستقلة للشركتين قبل عملية الاندماج مباشرة:

شركة التقوى وشركة الجمعة

القوائم المالية المستقلة عن السنة المنتهية

في 2024/9/30م (المبالغ بالريال)

قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر	شركة التقوى	شركة الجمعة
صافي المبيعات	3,000,000	1,600,000
التكاليف والمصروفات:		
تكلفة البضاعة المباعة	2,000,000	960,000
مصروفات العمليات	300,000	160,000
مصروف الفوائد	100,000	50,000

إجمالي التكاليف والمصروفات	2,400,000	1,170,000
صافي الدخل قبل الضرائب	600,000	430,000
مصروف ضرائب الدخل	360,000	258,000
صافي الدخل	240,000	172,000

قائمة التغيرات في حقوق الملكية

حقوق الملكية أول الفترة		
رأس المال قيمة إسمية 2 ريال	3,000,000	
رأس المال قيمة إسمية 10 ريال		200,000
علاوة إصدار أسهم	3,000,000	–
الأرباح المحتجزة أول العام	1,120,000	500,000
الربح (الخسارة) للعام	240,000	172,000
(-) التوزيعات	100,000	–
الأرباح المحتجزة نهاية العام	1,260,000	672,000
حقوق الملكية آخر الفترة	7,260,000	872,000

قائمة المركز المالي

الأصول		
النقدية	500,000	300,000
المخزون	1,720,000	1,200,000
الأصول المتداولة الأخرى	1,000,000	520,000
أصول طويلة الأجل (بالصافي)	6.800,000	3,000,000

براءة اختراع		160,000
إجمالي الأصول	10,020,000	5,180,000
الالتزامات وحقوق الملكية		
ضرائب الدخل المستحقة	80,000	120,000
الالتزامات الأخرى قصيرة الأجل	780,000	1,708,000
التزامات طويلة الأجل	1,900,000	2,480,000
أسهم رأس المال قيمة اسمية 2 ريال	3,000,000	
أسهم رأس المال قيمة اسمية 10 ريال		200,000
علاوة إصدار	3,000,000	
أرباح محتجزة	1,260,000	672,000
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	10,020,000	5,180,000

المطلوب

- إجراء قيود اليومية في 2024/9/30م في السجلات المحاسبية لشركة التقوى لتسجيل عملية الاندماج مع شركة الجمعة وفقاً لطريقة اندماج الحقوق.
- إجراء الاستبعادات في ورقة العمل وإعداد ورقة العمل الخاصة بإعداد القوائم المالية الموحدة لشركة التقوى والشركة التابعة لها ومن ثم إعداد القوائم المالية الموحدة في التاريخ ذاته.

50. أصدرت شركة صنعاء 100,000 سهم من أسهمها العادية التي تبلغ القيمة الاسمية للسهم فيها 10 ريال، بينما تبلغ القيمة العادلة الجارية للسهم 24 ريال في 2021/9/30م (العام المالي للشركتين يبدأ في 10/1 من كل عام) مقابل 18,800 سهم من الأسهم العادية لشركة عمران التي تبلغ القيمة الاسمية للسهم فيها 40 ريال، وقد دفعت شركة صنعاء في التاريخ ذاته تكاليف تنفيذ عملية

الاندماج وقدرها 300,000 ريال توزع على الرسوم القانونية 60%، ومصاريف تسجيل وإصدار الأسهم العادية لشركة عمران 40%.

وقد كانت حسابات حقوق المساهمين في كلتا الشركتين قبل عملية الاندماج مباشرة على النحو التالي:

بيـــــــــــــــان	شركة صنعاء	شركة عمران
أسهم رأس المال	8,000,000	800,000
علاوة الإصدار	3,000,000	
الأرباح المحتجزة	6,000,000	*1,400,000

** يبلغ صافي الدخل 520,000 ريال، والتوزيعات 240,000 ريال عن السنة المالية المنتهية في 2021/9/30*

المطلوب

- إجراء قيود اليومية في السجلات المحاسبية لشركة صنعاء في 2021/9/30م لتسجيل عملية الاندماج مع شركة عمران وفقاً لطريقة اندماج الحقوق.
- إجراء الاستبعادات في ورقة العمل الخاصة بشركة صنعاء والشركة التابعة لها في تاريخ الاندماج..

الفصل السابع

ترجمة العملات الأجنبية

Foreign Currency Translation

7-1: مقدمة

تعني كلمة ترجمة Translation لدى المحاسبين العملية التي يعبر بموجبها عن القوائم المالية بعملةٍ واحدةٍ بدلاً عن أكثر من عملة.

من الأمثلة على ذلك قيام شركة يمنية تمسك حساباتها بالريال اليمني بشراء أوراق مالية بمبلغ 20 ألف دولار، ولكي تُضمن هذه الاستثمارات في ميزانيتها فلا بد أن يُعبر عنها بالريال اليمني إذ لا يمكن جمع الدولارات الأمريكية مع الريالات اليمنية والوصول إلى نتيجة ذات معنى في القائمة المذكورة، فإذا كان الدولار يساوي 300 ريال فإنّ الاستثمارات ستظهر في الميزانية بمبلغ 6 مليون ريال.

وتتمثل مشكلة الترجمة الرئيسة في عدم ثبات معدلات التبادل بين العملات المختلفة، فلو كان الدولار يساوي 300 ريال دائماً فلا مجال لاختلاف وجهات النظر حول طريقة تحويل الدولار إلى ريال والمعدل الذي سيستخدم لإجراء عملية التحويل، لكن معدلات التبادل تختلف من فترة لأخرى ومن بلدٍ لآخر وفقاً لمتغيراتٍ اقتصاديةٍ عدة لا يتسع المجال هنا لذكرها. ولذلك يثار التساؤل ما هو المعدل المناسب لترجمة الأصول والالتزامات بالعملة الأجنبية في الميزانية العمومية؟ وكيف يمكن المحاسبة عن المكاسب والخسائر التي تنتج عن تغيرات معدلات التبادل؟ (Flower, 1995: 348-349).

7-2: تطور المعايير المحاسبية المتعلقة بترجمة العمليات الأجنبية

بدأ إصدار المعايير المحاسبية التي تهتم بمعالجةِ العمليات الأجنبية وترجمتها إلى العملةِ التي تنشر بها الشركة قوائمها المالية (غالبا العملة المحلية) منذ عام 1939م بإصدار نشرة البحث المحاسبي رقم (4) Accounting Research Bulletin (ARB) No. 4 والتي أعيد نشرها سنة 1953م كجزءٍ من نشرة البحث المحاسبي رقم (43) (ARB) No. 43، والتي تناولت ترجمة العمليات الأجنبية إلى الدولار الأمريكي باتباع طريقة العناصر الجارية وغير الجارية Current- non current method of Translation. وعقب تشكيل مجلس معايير المحاسبة المالية FASB سنة 1973م أعد مشروع للمحاسبة عن ترجمة العمليات الأجنبية أصدر في نهاية سنة 1973م بعنوان " الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بترجمة العملات الأجنبية" ولم تحدد القائمة المذكورة طرائق المحاسبة المستخدمة في ترجمة العملات الأجنبية عدا الإفصاح عن السياسات المستخدمة في معالجة العمليات الأجنبية.

وفي سنة 1975م أصدر FASB القائمة رقم (8) التي اعتمدت عدد من المداخل لترجمةِ بنود العملات الأجنبية إلى العملة المحلية وتشمل:

1. **طريقة العناصر الجارية وغير الجارية Current- non current method of Translation**

بموجبها تترجم العناصر الجارية بالمعدلات الجارية والعناصر غير الجارية بالمعدلات التاريخية.

2. **طريقة العناصر النقدية وغير النقدية Monetary- non monetary method**

تترجم بموجبها البنود النقدية بالمعدلات الجارية والبنود غير النقدية بالمعدلات التاريخية.

3. **الطريقة المؤقتة Temporal Method**

بموجبها تترجم العناصر المسجلة بالأسعار الحالية والمستقبلية بالمعدلات الجارية، أمّا الأرصدة والالتزامات المسجلة بالأسعار التاريخية فتترجم بأسعار التحويل التاريخية القابلة للتطبيق.

4. **طريقة سعر الصرف الجاري Current rate method**

بموجبها تترجم الأصول والالتزامات بالمعدلات الجارية.

وتفضل القائمة رقم (8) الطريقة المؤقتة كونها تبقي على الأسس التي استخدمت في قياس الأصول والالتزامات.

وفي سنة 1981م أصدر FASB القائمة رقم (52) بعنوان ترجمة العملات الأجنبية Foreign Currency Translation التي اعتمدت طريقة سعر الصرف الجاري.

ويبين الجدول التالي الفروق الرئيسة بين الطرائق الأربع عند ترجمة عناصر قائمة الميزانية وقائمة الربح أو الخسارة (Choi& Mueller, 1992: 148):

جدول رقم (7-1)

الفروق الرئيسة بين مداخل ترجمة عناصر قائمة الميزانية وقائمة الربح أو الخسارة

البنـــود	طريقة العناصر الجارية وغير الجارية	طريقة العناصر النقدية وغير النقدية	الطريقة المؤقتة	طريقة سعر الصرف الجاري
بنود قائمة الميزانية				
النقدية والمدينين	م ج*	م ج	م ج	م ج
المخزون بسعر التكلفة	م ج	م ت*	م ت	م ج
المخزون بسعر السوق	م ج	م ت	م ج	م ج
الاستثمارات بالتكلفة	م ت	م ت	م ت	م ج
الاستثمارات بسعر السوق	م ت	م ت	م ج	م ج
الآلات والمعدات	م ت	م ت	م ت	م ج
الدائنين	م ج	م ج	م ج	م ج
الالتزامات طويلة الأجل	م ت	م ج	م ج	م ج
أسهم رأس المال	م ت	م ت	م ت	م ت
علاوة الإصدار	م ت	م ت	م ت	م ت
الأرباح المحتجزة	#	#	#	#
بنود قائمة الربح أو الخسارة				
المبيعات	م م	م م	م م	م م
المصروفات المتغيرة	م م	م م	م م	م م
المصروفات الثابتة	م ت، م م &	م ت، م م &	م ت، م م &	م م

* *م ج الجاري، م ت المعدل التاريخي، م م متوسط المعدل.*

 # الأرباح المحتجزة تعد متمم حسابي وتتكون من المعدلات السابقة زائداً ما يخص السنة.

& بعض المصروفات الثابتة مثل الاستهلاك والاستنفاد تترجم بنفس المعدل التاريخي الخاص بالأصول الثابتة المتعلقة بها، كما تترجم بعض المصروفات الثابتة الأخرى مثل الإيجار وضرائب الدخل بمتوسط المعدل خلال الفترة.

7-3: أساليب معالجة ترجمة العمليات الأجنبية في المعايير المحاسبية الدولية

يطلب المعيار (21) -كما هو في الفصل الرابع- تسجيل المعاملة بالعملةِ الأجنبيةِ، عند الاعتراف الأولي بعملة التقرير وفقاً لسعرِ الصرفِ السائدِ بتاريخِ حدوث العملية، وفي كل نهاية فترة إعداد التقارير يفصح عن البنودِ النقديةِ باستخدامِ سعر الإقفال، والبنودِ غير النقديةِ المدرجة بالتكلفةِ التاريخية باستخدامِ سعر الصرف بتاريخِ المعاملةِ، والبنودِ غير النقدية المدرجة بالقيمةِ العادلة باستخدامِ سعر الصرف بتاريخِ قياس تلك القيم، وتعالج فروقات الصرف الناشئة عن تسديد بنود نقدية أو التقرير عن بنود نقدية سواء تلك التي سبق تسجيلها أولياً خلال الفترة أو تم التقرير عنها في قوائم مالية سابقة في الربح أو الخسارة خلال الفترة. وإذا كانت الفروق ناشئة عن صافي الاستثمار في منشأةٍ أجنبية فيعترف بها كجزءٍ من حقوق الملكية لحين التخلص من صافي الاستثمار. وإذا جرى تغير في العملة الوظيفية للمنشأة تطبق إجراءات التحويل وفقاً العملة الوظيفية الجديدة من تاريخ التغير بأثر مستقبلي. وعندما لا تكون العملة الوظيفية للمنشأة هي عملة خاصة باقتصاد عالي التضخم، فتحول الأصول والإلتزامات بسعر الإقفال في تاريخ قائمة المركز المالي، والدخل والمصاريف بسعر الصرف بتاريخ حدوث المعاملات، وإذا لم يكن عملياً يستخدم متوسط سعر الصرف، ويعترف بفروقات التبادل في الدخل الشامل الآخر. وعندما تكون العملة الوظيفية للمنشأة هي عملة خاصة باقتصادٍ عالي التضخم، تحول الأصول والإلتزامات وحقوق الملكية والدخل والمصاريف بسعر الإقفال بتاريخ أحدث قوائم مالية، مع مراعاة إعادة عرض القوائم المالية لتلك المنشأة وفقاً للمعيار (29) قبل التحويل، ويعترف بفروقات التبادل في الدخل الشامل الآخر وتتراكم ضمن حقوق الملكية في بند منفصل، وعند التصرف بالعملية الأجنبية يعترف بالفروق المتراكمة في حقوق الملكية ربح أو خسارة.

7-4: أهداف الترجمة

حددت القائمة رقم (52) في الفقرة (4) هدفين رئيسين للترجمة هما:

1. تقديم المعلومات التي تتوافق غالباً مع الحقائق الاقتصادية المتوقعة لتغيرات معدل تدفقات النقد للشركات.
2. تعكس النتائج المالية والعلاقات بين المنشآت المختلفة في القوائم المالية.

7-5: المفاهيم المرتبطة بعملية الترجمة

عند القيام بترجمة العملات الأجنبية إلى العملة المحلية أو العكس يتطلب الأمر الإلمام ببعض المفاهيم ذات الصلة لعل أهمها (Choi& Mueller, 1992: 140):

7-5-1: مفهوم العملة الوظيفية (الرسمية) Functional Currency

يعبر عن العملة الوظيفية بأنّها عملة البيئة الرئيسة التي تعمل بها الشركة. وبشكلٍ عام العملة الوظيفية لمنشأةٍ أجنبية هي العملة التي يتولد وينفق بها النقد. وعندما تكون العملة الوظيفية غير واضحة من التدفقات النقدية فإنّ هناك مؤشرات تؤخذ في الحسبان لتحديد العملة الوظيفية هي:

1. عندما تتحدد أسعار البيع لمنتجاتِ الشركة الأجنبية وفقاً للمنافسة المحلية أو تشريعات حكومية محلية بدلاً من الاستجابة للتغيرات في أسعار الصرف في الفترة القصيرة أو الأسعار في الأسواق الدولية تعد العملة المحلية للشركة الأجنبية هي العملة الوظيفية وإذا كان العكس تعد عملة الشركة القابضة هي العملة الوظيفية.
2. عندما تتم التدفقات النقدية المتعلقة بأصول والتزامات الوحدة الأجنبية بعملة أجنبية بصفة أساسية ولا يكون لها تأثير مباشر على التدفقات النقدية للشركة القابضة، تعد العملة المحلية للشركة الأجنبية هي العملة الوظيفية والعكس.
3. تعد العملة المحلية للشركة الأجنبية هي العملة الوظيفية عندما تكون هناك سوق محلية نشطة لتصريف منتجات الوحدة الأجنبية، بينما تكون عملة

الشركة القابضة هي العملة الوظيفية عندما تتم معظم المبيعات في سوق الدولة التي تنتمي لها الشركة القابضة أو عندما تتم عقود البيع بعملة الشركة القابضة.

4. عندما تكون معظم تكاليف منتجات أو خدمات الوحدة الأجنبية تكاليف محلية تعد العملة المحلية للشركة الأجنبية هي العملة الوظيفية، أمّا عندما يتم الحصول على معظم تكاليف عوامل الإنتاج من الدولة التي تقع فيها الشركة القابضة فإنّ عملة الشركة القابضة هي العملة الوظيفية.

5. تعد العملة المحلية للشركة الأجنبية هي العملة الوظيفية عندما يكون التمويل بالعملةِ المحلية بصفةٍ أساسية وأن تكون الأموال المتولدة من عمليات الوحدة الأجنبية كافية لسداد الالتزامات، بينما تعد عملة الشركة القابضة هي العملة الوظيفية عندما يكون التمويل بصفة أساسية من الشركة القابضة، أو عندما تكون الأموال المتولدة من عمليات الوحدة الأجنبية غير كافية لسداد الالتزامات.

6. تعد العملة المحلية للشركة الأجنبية هي العملة الوظيفية عندما يكون حجم العمليات المقابلة منخفضاً ولا توجد علاقات تبادلية قوية بين عمليات الوحدة الأجنبية والشركة القابضة، والعكس عندما يكون حجم العمليات المقابلة كبيراً وعندما توجد علاقات تبادلية قوية بين عمليات الوحدة الأجنبية والشركة القابضة.

ويلخص الجدول التالي مؤشرات تحديد العملة الوظيفية كما حددها مجلس معايير المحاسبة الماليةFASB في المعيار رقم (52)

جدول رقم (7-2)

مؤشرات تحديد العملة الوظيفية

المؤشرات الاقتصادية	العملة المحلية أو عملة بلد ثالث هي العملة الوظيفية	العملة الخاصة بالشركة القابضة هي العملة الوظيفية
التدفقات النقدية	التدفقات النقدية تتم بالعملة المحلية ولاتؤثر على التدفقات النقدية للشركة القابضة	التدفقات النقدية تؤثر على التدفقات النقدية للشركة القابضة
أسعار البيع	يتم تحديد أسعار البيع من خلال المنافسة المحلية أو اللوائح الحكومية وليس من خلال التغير قصير الأجل في معدلات التبادل	يتم تحديد أسعار البيع من خلال المنافسة العالمية أو الأسعارالدولية وتعكس التغيرات قصيرة الأجل في معدلات التبادل
سوق المبيعات	سوق المبيعات النشط لمنتجات الفرع هو في الأساس السوق المحلي وبالعملة المحلية	سوق المبيعات الرئيس هو بلد الشركة القابضة أو أن التعاقدات تتم في بلد الشركة القابضة
المصروفات	تكلفة المصروفات تدفع في السوق المحلي	تكلفة المصروفات تعد تكلفة المكونات المستوردة من بلد الشركة القابضة
التمويل	يتم التمويل في البلد الذي يعمل فيه الفرع أو الشركة التابعة بالعملة المحلية ويتم خدمة الدين بالعملة المحلية	يتم التمويل بالعملة الخاصة بالشركة القابضة أو أنّ الشركة القابضة هي التي تخدم الدين
التحويلات الداخلية بين الشركة القابضة والوحدة الأجنبية	حجم التحويلات الداخلية بسيط وتعد نسبتها إلى إجمالي عمليات الوحدة الأجنبية ضئيلة	حجم التحويلات الداخلية كبير وناتجه من علاقة قوية بين عمليات الشركة القابضة وعمليات الوحدة الأجنبية

Source, Financial Accounting Standards Board, Statement of Financial Accounting Standards No. 52 (Stamford, CT: FASB, 1981), Appendex A.

7-5-2: العملة الأجنبية Foreign Currency

هي أية عملة غير العملة الوظيفية للمنشأة. فإذا كانت العملة الوظيفية لشركة يمنية هي الريال اليمني، فإنّ الدولار الأمريكي يعد عملة أجنبية لتلك الشركة، وإذا كان الدولار الأمريكي هو العملة الوظيفية لشركة يمنية فإنّ الريال اليمني يعد عملة أجنبية لتلك الشركة.

7-5-3: العملة المحلية Local Currency

هي عملة البلد الذي تعمل فيه الشركة، فالريال السعودي يمثل العملة المحلية لشركة سعودية تابعة لشركة أم أمريكية. ويتم التسجيل في دفاتر هذه الشركة التابعة وتعد قوائمها المالية بالريال السعودي بصرف النظر عن تحديد العملة الرسمية.

7-5-4: عملة التقرير Reporting Currency

هي العملة التي تعد بها القوائم المالية الموحدة. وبعبارةٍ أخرى هي عملة الشركة الأم، وعليه فعملة التقرير للقوائم المالية الموحدة لشركة قابضة إماراتية والشركات التابعة لها هي الدرهم الإماراتي.

7-5-5: الترجمة Translation

عندما تمسك حسابات الشركة التابعة الأجنبية بعملتها الوظيفية فإنّ الأمر يتطلب ترجمة القوائم المالية إلى العملة التي تعد بها القوائم المالية للشركة الأم. وتتضمن الترجمة التعبير عن قياس العملة الوظيفية بعملة التقرير. ويتطلب المعيار الأمريكي رقم (52) ترجمة الأصول والإلتزامات باستخدام طريقة سعر الصرف الجاري Current rate method، أمّا حقوق الملكية فتترجم باستخدام سعر الصرف التاريخي، وتترجم الإيرادات والمصروفات باستخدام سعر الصرف التاريخي وإذا تعذر يستخدم متوسط سعر الصرف خلال الفترة. وتعالج المكاسب أو الخسائر الناتجة عن الترجمة ضمن حقوق الملكية (كتسوية لحقوق الملكية من ترجمة العملة

الأجنبية)، وتجمع هذه المكاسب أو الخسائر حتى يتم تصفية الاستثمار في الشركة الأجنبية، ومن ثم تعالج كمكاسب أو خسائر بيع تلك الاستثمارات.

7-5-6: إعادة القياس Remeasurement

عندما تمسك الشركة التابعة حساباتها بغير عملتها الوظيفية فينبغي إعادة قياس القوائم المالية لتلك الشركة إلى عملتها الوظيفية. ولا تتطلب إعادة القياس ترجمة القوائم المالية إذا كانت العملة الوظيفية هي أيضاً عملة التقرير. وتهدف إعادة القياس إلى الوصول إلى نفس النتائج التي يمكن التوصل إليها إذا كانت الدفاتر ممسوكة بالعملة الوظيفية. ويتم إجراء إعادة القياس باستخدام سعر الصرف التاريخي والحالي باستخدام الطريقة المؤقتة، فالأصول والالتزامات النقدية يعاد قياسها باستخدام معدل التبادل الحالي، بينما الأصول الأخرى وحقوق الملكية يعاد قياسها باستخدام المعدلات التاريخية. وتعالج المكاسب أو الخسائر الناتجة عن إعادة القياس في قائمة الربح أو الخسارة.

ويوضح الجدول التالي الحالات المختلفة التي تتطلب إعادة القياس أو الترجمة أو كليهما معاً، وذلك لشركة اليمن الدولية القابضة التي تملك شركة مكة التابعة والتي تعمل في السعودية.

الحالة	العملة الوظيفية	العملة التي تمسك بها الحسابات	العمليات المطلوبة لإعداد القوائم المالية
1	الريال السعودي	الريال السعودي	ترجمة
2	الريال اليمني	الريال السعودي	إعادة قياس
3	الدولار الأمريكي	الريال السعودي	إعادة قياس + ترجمة

في الحالة الأولى: تمسك شركة مكة حساباتها بالعملة المحلية (الريال السعودي) والذي يمثل العملة الوظيفية للشركة أيضاً، وفي هذه الحالة لا يتطلب الأمر إعادة قياس القوائم المالية بل يتم ترجمتها مباشرة إلى الريال اليمني باستخدام طريقة سعر الصرف الجاري، إذ يستخدم سعر الصرف في تاريخ القوائم المالية

لترجمة الأصول والالتزامات وسعر الصرف التاريخي لترجمة الإيرادات والمصروفات.

وإن كان التطبيق يسير على ترجمتها وفقاً لمتوسط سعر الصرف خلال الفترة.

في الحالة الثانية: تمسك شركة مكة حساباتها بالريال السعودي لكن عملتها الوظيفية هي الريال اليمني، وفي هذه الحالة يتم إعادة قياس القوائم المالية إلى العملة الوظيفية والتي تمثل عملة التقرير أيضاً. وبهذا يتم التوصل إلى النتيجة التي كانت ستظهر لو تم مسك الدفاتر بالعملة الوظيفية. ويتم إعادة قياس القوائم المالية باستخدام سعر الصرف التاريخي لبعض العناصر وسعر الصرف الجاري للبعض الآخر. ويعترف بالمكاسب أو الخسائر الناتجة عن إعادة القياس في قائمة الربح أو الخسارة.

في الحالة الثالثة: تمسك شركة مكة حساباتها بالريال السعودي، بيد أنّ عملتها الوظيفية هي الدولار الأمريكي (معظم عملياتها تتم مع رجال أعمال أمريكيين). وفي هذه الحالة يتم إعادة قياس عناصر القوائم المالية إلى الدولار الأمريكي (العملة الوظيفية) ويعترف بالمكاسب أو الخسائر الناتجة عن إعادة القياس في قائمة الربح أو الخسارة، وبعد الانتهاء من عملية إعادة القياس يتم ترجمة تلك القوائم إلى الريال اليمني باستخدام طريقة سعر الصرف الجاري وتعالج تسويات الترجمة ضمن حقوق الملكية باسم "تسوية حقوق الملكية من ترجمة العملات الأجنبية".

7-6: المشتريات والمبيعات بالعملة الأجنبية

تتعامل كثير من الشركات في معظم دول العالم مع شركات من دولٍ أخرى، وغالباً ما يتم التعامل بالعملات الأجنبية مع أنّ الشركات تمسك حساباتها بالعملة المحلية في الغالب ولذلك يتم معالجة عمليات الشراء والبيع كما يلي

7-6-1: المشتريات بالعملة الأجنبية

لتوضيح هذه الحالة نفترض أنّ شركة اليمن التجارية قد اشترت من شركة التجارة الأمريكية بضاعة في 1 ديسمبر 2020م بمبلغ 6000$ على الحساب وقد كان الدولار الأمريكي يساوي 301 ريال. وقد أقفلت شركة اليمن حساباتها في 31 ديسمبر 2020م عندما كان الدولار يساوي 300 ريال. وفي 31 يناير 2021م سددت شركة اليمن المستحق لشركة التجارة الأمريكية وقد كان الدولار يساوي 302 ريال.

يلاحظ أنّ القيود في دفاتر شركة التجارة الأمريكية ستكون قيود بيع وتحصيل عادية كون العمليات قد تمت بالدولار عملة هذه الشركة. أمّا في دفاتر شركة اليمن فلا بد أن يؤخذ في الحسبان قيمة الدولار إلى الريال وتغيرها من فترة لأخرى كما يلي: (بافتراض طريقة الجرد المستمر)

1. إثبات عملية الشراء على الحساب

2020/12/1م		المخزون		1806000
		الدائنين ($6000 × 301 ريال)	1806000	
		شراء بضاعة من شركة التجارة الأمريكية على الحساب.		

2. تسوية المكاسب من عمليات الصرف في نهاية الفترة المالية

2020/12/31		الدائنين		6000
		المكاسب أو الخسائر من عمليات الصرف	6000	
		$6000 (301- 300)		
		تسوية حساب الدائنين إلى معدل التبادل في نهاية السنة.		

3. إقفال مكاسب التبادل

2020/12/31م		المكاسب أو الخسائر من عمليات الصرف		6000
		قائمة الربح أو الربح أو الخسارة	6000	
		إقفال رصيد مكاسب التبادل.		

4. سداد المستحق للدائنين والاعتراف بالخسائر الناتجة عن عمليات الصرف في الفترة التالية:

2021/1/31	الدائنين		1800000	
	المكاسب أو الخسائر من عمليات الصرف		12000	
	النقدية (بالدولار) (6000$× 302)	1812000		
	سداد المستحق لشركة التجارة الأمريكية.			

ويلاحظ أنّه على الرغم من أنّ خسائر التبادل تبلغ 6000 ريال 6000$ (302- 301) إلاّ أنّ المعيار الأمريكي رقم (52) وكذلك المعيار الدولي رقم (21) يتطلبان تحميل كل سنة بما تستحق من المكاسب أو الخسائر الناتجة عن التغير في سعر صرف العملات الأجنبية ولذلك يتم التقرير عنها كمكاسب من أسعار الصرف بمبلغ 6000 ريال في سنة 2020م وخسائر تغير أسعار الصرف بمبلغ 12000 ريال في سنة 2021م.

7-6-2: المبيعات بالعملة الأجنبية

لتوضيح هذه الحالة نفترض أنّ شركة اليمن التجارية قد باعت لشركة التجارة الأمريكية بضاعة بمبلغ 12000$ في 18 ديسمبر 2020م عندما كان الدولار يساوي 300 ريال. وقد أقفلت شركة اليمن حساباتها في 2020/12/31م عندما كان الدولار يساوي 301 ريال، وقد حصلت الشركة مستحقاتها في 15 يناير 2021م عندما كان الدولار يساوي 302 ريال، واحتفظت بالدولارات، وفي 20 يناير 2021م تم بيع الدولارات بسعر 303 ريال/دولار.

يلاحظ أنّ القيود في دفاتر شركة التجارة الأمريكية ستكون قيود شراء وسداد عادية كون العمليات قد تمت بالدولار عملة هذه الشركة. أمّا في دفاتر شركة اليمن فلا بد أن يؤخذ في الحسبان قيمة الدولار إلى الريال وتغيرها من فترة لأخرى كما يلي:

1. تسجيل المبيعات

3600000		المدينين		2020/12/18م
	3600000	المبيعات 12000$×300ريال		
		تسجيل المبيعات لشركة التجارة الأمريكية.		

2. تسوية حساب المدينين بالتغير في أسعار الصرف

12000		المدينين		2020/12/31
	12000	المكاسب أو الخسائر من عمليات الصرف		
		12000$ (301- 300).		
		تسوية حسابات المدينين في نهاية السنة.		

3. إقفال المكاسب الناتجة عن التغير في سعر الصرف في نهاية الفترة المحاسبية

12000		المكاسب أو الخسائر من عمليات الصرف		2020/12/31م
	12000	قائمة الربح أو الخسارة		
		إقفال رصيد مكاسب التبادل.		

4. تحصيل المستحق لدى المدينين والاعتراف بالمكاسب الناتجة عن التغير في أسعار الصرف خلال الفترة الحالية:

3624000		النقدية (بالدولار) 12000$× 302		2021/1/15
	3612000	المدينين		
	12000	المكاسب أو الخسائر من عمليات الصرف		
		12000$ (301 -302)		
		تحصيل حساب المدينين من شركة التجارة		
		الأمريكية وتسجيل مكاسب التبادل.		

5. تحويل النقدية بالدولار إلى الريال اليمني

2021/1/20		النقدية 12000$×303		3636000
		المكاسب أو الخسائر من عمليات الصرف	12000	
		النقدية (بالدولار)	3624000	
		تحويل 12000$ إلى الريال اليمني		
		والاعتراف بالمكاسب من عملية البيع.		

7-7: عقود الصرف المؤجلة Forward Exchange Contracts

يمكن للشركات تجنب الخسائر الناتجة عن المعاملات بالعملةِ الأجنبية بالاعتماد على عقود الصرف المؤجلة، وتسمى هذه العملية بعملية التجنب Hedging operation والتي هي عبارة عن شراء أو بيع عقود عملات أجنبية لمقابلة مخاطر الاحتفاظ بمديونية بالعملة الأجنبية. وتتمثل الاستراتيجية المعتادة لتجنب مخاطر تقلبات أسعار الصرف في العقود المؤجلة التي هي عبارة عن الاتفاق على منح الشركة عملات مختلفة في تاريخ محدد في المستقبل بسعر صرف يكون نافذ المفعول في تاريخ العقد.

حدد مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB في المعيار رقم (52) أربعة أنواع من عقود الصرف المؤجلة هي:

1. عقود الصرف المؤجلة بغرض المضاربة Forward Exchange Contracts for Speculation
2. عقود الصرف المؤجلة التي لا تستهدف تجنب مخاطر محددة Forward Exchange Contracts not Intended to Hedge
3. عقد الصرف الأجنبي المخصص للوفاء بالتزام قابل للتحديد Forward Exchange Contracts to Hedge an Identifiable Commitment
4. عقد الصرف الأجنبي لحماية صافي الاستثمار في منشأة أجنبية Forward Exchange Contracts to Hedge net Investment in aforeign entity

1-7-7: عقد الصرف المؤجل لغرض المضاربة

يشبه عقد الصرف المؤجل لغرض المضاربة الاستثمار قصير الأجل في السندات القابلة للتداول والتي لا يتم الاحتفاظ بها حتى تاريخ استحقاقها. وتعالج مكاسب أو خسائر التغيرات في أسعار الصرف في هذا النوع من العقود في قائمةِ الربحِ أو الخسارةِ في الفترةِ التي حدث فيها تغير سعر الصرف. وتحسب تلك المكاسب والخسائر بضرب مقدار النقد الأجنبي المثبت في العقدِ في الفرق بين سعر الصرف المؤجل المتاح عن الفترة المتبقاه من العقد وسعر الصرف المؤجل المتعاقد عليه أو سعر الصرف المؤجل الذي استخدم في حساب آخر عملية للمكسب أو الخسارة. وتقيم العقود المؤجلة بالمعدلات المؤجلة خلال فترة العقد وتوضح المعادلة التالية كيفية حساب المكاسب أو الخسائر الناتجة عن التغير في أسعار الصرف.

المكاسب أو الخسائر= قيمة النقد الأجنبي (سعر الصرف المؤجل المتاح عن الفترة المتبقاة من العقد – سعر الصرف المتعاقد عليه أو سعر الصرف المؤجل الذي استخدم في حساب آخر عملية للمكسب أو الخسارة)

ويوضح المثال التالي هذه الحالة:

في أول مايو سنة 2020م دخلت شركة اليمن الدولية في عقد صرف مؤجل لمدة 60 يوماً بمبلغ 20000 يورو، إذ كانت الشركة تتوقع زيادة أسعار الصرف المعلنة لليورو خلال فترة ستين يوماً.

وقد كانت أسعار صرف اليورو حتى نهاية يونيو 2020م كما يلي:

	أول مايو	31 مايو	30 يونيو
أسعار الصرف المعلنة لليورو			
سعر الشراء	350 ريال	349	352
سعر البيع	354	353	355
أسعار عقود الصرف المؤجلة			

عقود لمدة 30 يوماً	356	355	357
عقود لمدة 60 يوماً	357	358	359
عقود لمدة 90 يوماً	360	361	362

فما هي القيود التي تسجلها الشركة؟ مع العلم أنّها تعد قوائمها المالية شهرياً.

القيود

1. إثبات الحصول على عقد الصرف المؤجل

7160000		الاستثمار في عقد الصرف المؤجل		2020/5/1م
	7160000	عقد الصرف المؤجل		
		إثبات الحصول على عقد صرف مؤجل لمدة 60 يوماً بمبلغ 20000 يورو وبمعدل صرف مؤجل قدره يورو واحد= 358 ريال.		

2. الاعتراف بالخسائر الناتجة عن التغير في سعر الصرف في نهاية الفترة

60000		المكاسب أو الخسائر من عمليات الصرف		2020/5/31م
	60000	الاستثمار في عقد الصرف المؤجل		
		20000 € (358- 355)		
		الاعتراف بالخسائر من عقد الصرف المؤجل الناتجة عن الفرق بين سعر الصرف المؤجل المتعاقد عليه وسعر الصرف عن فترة الثلاثين يوماً المتبقاه من العقد.		

3. إقفال الخسائر الناتجة عن التغير في أسعار الصرف

60000		قائمة الربح أو الخسارة		2020/5/31م
	60000	المكاسب أو الخسائر من عمليات الصرف		
		إقفال الخسائر الناتجة عن التغير في أسعار الصرف خلال الفترة.		

4. دفع قيمة عقد الصرف المؤجل واستلام اليورو

7100000		الاستثمار في اليورو (النقدية باليورو)		2020/6/30م
7160000		عقد الصرف المؤجل		
	7100000	الاستثمار في عقد الصرف المؤجل (60000 -7160000)		
	7160000	النقدية		
		دفع قيمة عقد الصرف المؤجل واستلام اليورو.		

5. بيع اليورو والاعتراف بالخسائر الناتجة عن التغير في أسعار الصرف

7040000		النقدية (352 ×€ 20000)		2020/6/30م
60000		المكاسب أو الخسائر من عمليات الصرف (352 -355) € 20000		
	7100000	الاستثمار في اليورو (النقدية باليورو)		
		إثبات بيع اليورو بسعر الشراء في تاريخ البيع والاعتراف بالخسائر المترتبة على عملية البيع.		

6. إقفال الخسائر الناتجة عن التغير في أسعار الصرف عند بيع اليورو

60000		قائمة الربح أو الخسارة		2020/6/30م
	60000	المكاسب أو الخسائر من عمليات الصرف		
		إقفال الخسائر الناتجة عن التغير في أسعار الصرف عند بيع اليورو.		

ويلاحظ أنّ توقعات شركة اليمن عن زيادة أسعار صرف اليورو لم تتحقق بل حدث العكس وتحملت الشركة خسائر إجمالية قدرها 120000 ريال (60000+ 60000).

7-7-2: عقد الصرف المؤجل الذي لا يستهدف تجنب مخاطر محددة

تقوم الشركات بالدخول في مثل هذه العقود لتغطية عمليات استيراد أو تصدير متوقعة مع عددٍ من الموردين أو المستوردين. وفي ظل هذا العقد تنشأ علاوة أو خصم على عقد الصرف المؤجل يقاس بضرب مقدار النقد الأجنبي للعقد في الفرق بين سعر الصرف المؤجل وسعر الصرف المعلن في تاريخ إبرام العقد،

وتستنفد العلاوة أو الخصم كمصروف أو إيراد على مدى فترة العقد. ويعد الخصم بمثابة تكلفة فوائد تحمل على فترة العقد والعكس فيما يتعلق بالعلاوة.

العلاوة أو الخصم =

مقدار النقد الأجنبي (سعر الصرف المؤجل– سعر الصرف المعلن)

ولتوضيح المعالجة المحاسبية لهذا النوع من العقود نعود إلى مثال شركة اليمن الدولية ونفترض أنّ الشركة قد وقعت في 5 أبريل 2020م على عقد صرف مؤجل لمدة 60 يوماً بمبلغ 50000 يورو لتغطية عمليات استيراد متوقعة مع عددٍ من الموردين الأجانب، وبالنظر لعدم وجود التزام محدد على الشركة في ذلك التاريخ فلا يعد عقد الصرف المؤجل واقياً من التزامٍ مؤكد يستحق الدفع باليورو.

وقد كانت أسعار صرف اليورو في ذلك التاريخ كما يلي:

أسعار الصرف المعلنة لليورو في 5 أبريل 2020م

شراء 349 ريال بيع 351 ريال

سعر اليورو في 30 أبريل 350 ريال

في 31 مايو 350.5 ريال

في 4 يونيو 350.75 ريال

أسعار الصرف المؤجلة لليورو

عقود مدتها 30 يوماً 355 عقود مدتها 60 يوماً 356

عقود مدتها 90 يوماً 357

المطلوب

إثبات قيود اليومية اللازمة مع العلم أنّ الشركة تقفل قوائمها المالية شهرياً.

من البيانات السابقة نجد أنّ الالتزام المتعلق بعقد الصرف المؤجل لمدة 60 يوماً بمبلغ 50000 يورو يقدر بمبلغ 17800000 ريال (50000 يورو× 356 ريال/ يورو)، أمّا القيمة الحالية لهذا الالتزام فتعادل 17550000 ريال (50000

يورو× 351 ريال/ يورو)، أمّا الخصم على عقد الصرف المؤجل فيبلغ 250000 ريال (50000 يورو× [356-351] ريال/ يورو).

وتسجل شركة اليمن الدولية في دفاترها القيود التالية:

1. الحصول على عقد الصرف المؤجل

17550000		الاستثمار في عقد الصرف المؤجل (50000× 356)		2020/4/5م
250000		الخصم على عقد الصرف المؤجل (351-356) €50000		
	17800000	عقد الصرف المؤجل		
		إثبات الحصول على عقد صرف مؤجل لمدة 60 يوماً بمبلغ 50000 يورو وبمعدل صرف مؤجل قدره يورو واحد= 356 ريال.		

ويؤدي تغير سعر الصرف في نهايةِ أبريل إلى تغير القيمة الحالية للاستثمار في عقد الصرف المؤجل الأمر الذي يتطلب أخذ هذا التغير في الحسبان، فضلاً عن استنفاد الخصم على عقد الصرف المؤجل بالنظر إلى أنّ الشركة تعد قوائمها المالية شهرياً، ويتم ذلك بالقيد التالي:

2. الاعتراف بالخسائر الناتجة عن التغير في أسعار الصرف واستنفاد الخصم

50000		المكاسب أو الخسائر من عمليات الصرف (350 -351) × €50000		2020/4/30م
104167		مصروف الفوائد (250000×[25÷60]) ر م		
	50000	الاستثمار في عقد الصرف المؤجل		
	104167	الخصم على عقد الصرف المؤجل		
		الاعتراف بالخسائر من عقد الصرف المؤجل الناتجة عن انخفاض سعر الصرف المعلن لليورو من 351 إلى 350 واستنفاد الخصم.		

3. إقفال الخسائر ومصروف الفوائد

1544167		قائمة الربح أو الخسارة		2020/4/30م
	50000	المكاسب أو الخسائر من عمليات الصرف		
	104167	مصروف الفوائد		
		إقفال الخسائر الناتجة عن التغير في أسعار الصرف وإقفال مصروف استنفاد الخصم.		

4. الاعتراف بالمكاسب الناتجة عن التغير في أسعار الصرف خلال الفترة التالية واستنفاد الخصم

25000		الاستثمار في عقد الصرف المؤجل		2020/5/31م
		(350–350.5) €50000		
129167		مصروف الفوائد (250000×[31÷60])		
	25000	المكاسب أو الخسائر من عمليات الصرف		
	129167	الخصم على عقد الصرف المؤجل		
		الاعتراف بالمكاسب من عقد الصرف المؤجل الناتجة عن ارتفاع سعر الصرف المعلن لليورو من 350 إلى 350.5 ريال واستنفاد الخصم.		

5. إقفال المكاسب الناتجة عن التغير في أسعار الصرف وإقفال مصروف استنفاد الخصم

25000		المكاسب أو الخسائر من عمليات الصرف		2020/5/31م
	25000	قائمة الربح أو الخسارة		
		إقفال المكاسب في قائمة الربح أو الخسارة		

129167		قائمة الربح أو الخسارة		2020/5/31م
	129167	مصروف الفوائد		
		إقفال مصروف الفوائد في قائمة الربح أو الخسارة		

6. الاعتراف بالمكاسب الناتجة عن التغير في أسعار الصرف في تاريخ الوفاء بقيمة العقد واستنفاد ما تبقى من الخصم:

2020/6/4م		الاستثمار في عقد الصرف المؤجل (350.75-350.5) €50000		12500
		مصروف الفوائد (250000×[4÷60])		16666
		المكاسب أو الخسائر من عمليات الصرف	12500	
		الخصم على عقد الصرف المؤجل	16666	
		الاعتراف بالمكاسب من عقد الصرف المؤجل الناتجة عن ارتفاع سعر الصرف المعلن لليورو من 350.5 إلى 350.75 ريال واستنفاد الخصم.		

٢٥٠/٧٥ * ٥٠,—

7. دفع قيمة عقد الصرف المؤجل

2020/6/4م		الاستثمار في اليورو (النقدية باليورو)		17537500
		عقد الصرف المؤجل		17800000
		الاستثمار في عقد الصرف المؤجل (50000× 350.75)	17537500	
		النقدية	17800000	
		إثبات دفع قيمة عقد الصرف المؤجل واستلام اليورو.		

وفي نهاية يونيو (نهاية الفترة المالية) يتم إقفال المكاسب الناتجة عن التغير في أسعار الصرف، كما يتم إقفال مصروف الفوائد بنفس القيود السابقة، وتحتفظ الشركة باليورو لحين سدادها لأي مورد وعندها يجرى قيد السداد المعروف، وإذا قامت الشركة ببيع اليورو مقابل ريالات فيجرى القيد السابق للبيع في الحالة السابقة (حالة عقود الصرف المؤجلة لغرض المضاربة).

ويظهر حساب الاستثمار في عقد الصرف المؤجل وحساب الخصم على عقد الصرف المؤجل على مدى فترة العقد كما يلي:

حـ/ الاستثمار في عقد الصرف المؤجل

تاريخ	بيـــــــان	مدين	دائن	رصيد
2020/4/5	الحصول على عقد صـرف مؤجـل لمدة 60 يوماً	17550000		17550000 مدين
2020/4/30	الخسائر من عمليات الصرف		50000	17500000
2020/5/31	المكاسب من عمليات الصرف	25000		17525000
2020/6/4	المكاسب من عمليات الصرف	12500		17537500
2020/6/4	استلام اليورو		17537500	-

حـ/ الخصم على عقد الصرف المؤجل

تاريخ	بيـــــــان	مدين	دائن	رصيد
2020/4/5	الحصول على عقد صرف مؤجل لمدة 60 يوماً	250000		250000 مدين
2020/4/30	الاستنفاد حتى 2020/4/30		104167	145833
2020/5/31	الاستنفاد حتى 2020/5/31		129167	16666
2020/6/4	الاستنفاد حتى 2020/6/4		16666	-

بمراجعة المثال السابق يتبين أنّ شركة اليمن الدولية تحملت مصروف فوائد مقداره 250000 ريال، فضلاً عن خسـارة مقـدارها 12500 ريـال (50000- [25000+ 12500]) نتاجاً لتقلب سعر صرف اليورو خلال فترة عقـد الصـرف المؤجل لمدة 60 يوماً. وتمثلت فائدة الشركة في الحصول على اليورو في الرابـع من يونيو (تاريخ استحقاق عقد الصرف المؤجل) وتستطيع الشركة دفـع المبـالغ المستحقة للموردين الأجانب في تاريخ استحقاق العقد.

وتجدر الإشارة إلى أنّ مكاسب أو خسائر عمليات الصرف تضاف أو تطرح إلى/من قائمة الربح أو الخسارة الشهرية لشركة اليمن الدولية، بينما يظهر رصيد حساب الاستثمار في عقد الصرف المؤجل بقائمة المركز المالي ضمن الأصول المتداولة وأمّا رصيد حساب عقد الصرف المؤجل فيظهر ضمن الالتزامات المتداولة مطروحاً منه رصيد حساب الخصم المرتبط به. وفي تاريخ استحقاق العقد واستلام اليورو يظهر رصيد حساب الاستثمار في اليورو ضمن الأصول المتداولة في قائمة المركز المالي لحين دفع اليورو للموردين.

7-7-3: عقد الصرف المؤجل المخصص للوفاء بالتزام قابل للتحديد

تقوم الشركات بعمل هذا النوع من العقود لمواجهةِ الالتزامات المحددة التي ستواجهها في المستقبل بالعملاتِ الأجنبية خشية تغير أسعار صرف العملات الأجنبية، فمثلاً قد تتعاقد شركة يمنية على شراء معدات من شركةٍ بريطانية في تاريخ محدد في المستقبل ويحدد السعر بالجنية الإسترليني. ولمواجهة التغيرات غير المعروفة في سعر صرف الجنية الإسترليني مقابل الريال اليمني تلجأ الشركة اليمنية إلى الدخول في عقد صرف مؤجل يستحق في تاريخ الوفاء أو شراء المعدات من الشركةِ البريطانية، ولقد اشترط المعيار رقم (52) الصادر عن FASB وجود متطلبات معينة في عقود الصرف المؤجلة والمخصصة للوفاء بالتزام قابل للتحديد هي:

أ. أن تكون عملية الصرف الأجنبي مخصصة لتجنب مخاطر الالتزام بالنقد الأجنبي.

ب. أن يكون الالتزام بالعملةِ الأجنبية مؤكداً.

وفي حالةِ توفر الشرطين السابقين في عقدِ الصرف المؤجل وكانت قيمته لا تزيد عن مقدار الالتزام المحدد بالنقد الأجنبي فينبغي تأجيل الاعتراف بالخصم أو العلاوة والمكاسب أو الخسائر الناتجة عن عملية الصرف الأجنبي خلال فترة العقد.

ويجدر التنويه إلى أنّ قيمة عقد الصرف المؤجل الذي يتفق والشروط السابقة قد تزيد عن مقدار الالتزام القابل للتحديد بالنقد الأجنبي، وفي هذه الحالة تؤجل المكاسب والخسائر في حدود الالتزام الذي يفي به العقد المؤجل، وما عداه تعالج المكاسب أو الخسائر في قائمة الربح أو الخسارة إذا حدث تغير في أسعار الصرف.

ولتبيان طريقة المحاسبة عن هذا النوع من العقود، نفترض في مثالنا السابق أنّ شركة اليمن الدولية قد تعاقدت في 1 مايو 2020م على شراء بضاعة من شركةٍ ألمانية بمبلغ 30000 يورو بشرط أن يتم دفع القيمة واستلام البضاعة في 30 يونيو 2020م. ولكي تتجنب شركة اليمن مخاطر التقلب في سعر صرف اليورو مقابل الريال اليمني عمدت في 1 مايو إلى توقيع عقد صرف مؤجل ومؤكد الاستلام بمبلغ 30000 يورو في نهاية يونيو. وقد كانت معدلات صرف اليورو مقابل الريال اليمني كما يلي:

	أول مايو	31 مايو	30 يونيو
أسعار الصرف المعلنة لليورو			
سعر الشراء	350 ريال	349	352
سعر البيع	354	353	355
أسعار عقود الصرف المؤجلة			
عقود لمدة 30 يوماً	356	355	357
عقود لمدة 60 يوماً	358	357	359
عقود لمدة 90 يوماً	361	360	362

فما هي القيود التي تسجلها الشركة؟ مع العلم أنّها تعد قوائمها المالية شهرياً.

القيود

1. الحصول على عقد الصرف المؤجل:

10620000		الاستثمار في عقد الصرف المؤجل (354 ×€30000)		2020/5/1م
120000		الخصم على عقد الصرف المؤجل €30000 (354 -358)		
	10740000	عقد الصرف المؤجل (€30000 × 358)		
		إثبات الحصول على عقد صرف مؤجل لمدة 60 يوماً بمبلغ 30000 يورو وبمعدل صرف مؤجل قدره يورو واحد= 358 ريال.		

2. تأجيل المكاسب الناتجة عن التغير في أسعار الصرف في نهاية الفترة الأولى:

30000		المكاسب أو الخسائر المؤجلة عن عمليات الصرف €30000 (354- 353)		2020/5/31م
	30000	الاستثمار في عقد الصرف المؤجل		
		تأجيل الخسائر الناتجة عن انخفاض سعر الصرف المعلن لليورو.		

3. تأجيل المكاسب الناتجة عن التغير في أسعار الصرف في نهاية الفترة الثانية:

60000		الاستثمار في عقد الصرف المؤجل €30000 × (355- 353)		2020/6/30م
	60000	المكاسب أو الخسائر المؤجلة عن عمليات الصرف		
		تأجيل المكاسب الناتجة عن ارتفاع سعر الصرف المعلن لليورو.		

4. شراء البضاعة وتحديد قيمتها:

10740000		المخزون		2020/6/30
30000		المكاسب أو الخسائر المؤجلة عن عمليات الصرف		
		(30000 -60000)		
	120000	الخصم على عقد الصرف المؤجل		
	10650000	الدائنون (€30000 × 355)		
		شراء البضاعة من الشركة الألمانية مقابل €30000 محولة وفقاً لسعر الصرف المعلن وقدره يورو واحد= 355 ريال وزيادة تكلفة البضاعة بقيمة الخصم على عقد الصرف المؤجل مطروحاً منه صافي المكاسب والخسائر المؤجلة الناتجة عن عملية الصرف.		

5. دفع قيمة عقد الصرف المؤجل واستلام اليورو:

10650000		الاستثمار في اليورو (النقدية باليورو)		2020/6/30م
10740000		عقد الصرف المؤجل		
	10650000	الاستثمار في عقد الصرف المؤجل		
		(30000 -60000 +10620000)		
	10740000	النقدية		
		دفع قيمة عقد الصرف المؤجل واستلام اليورو.		

6. سداد الالتزام المستحق للشركة الالمانية:

10650000		الدائنون		2020/6/30
	10650000	الاستثمار في اليورو (النقدية باليورو)		
		سداد الالتزام المستحق للشركة الألمانية.		

وقد تم احتساب تكلفة البضاعة الإجمالية المحملة على المخزون كما يلي:

تكلفة البضاعة المشتراة طبقاً للفاتورة (€30000 × 355)	10650000
+ الخصم على عقد الصرف المؤجل لليورو	120000
– صافي المكاسب المؤجلة الناتجة عن عقد الصرف المؤجل	(30000)
التكلفة الإجمالية للبضاعة	10740000

7-7-4: عقد الصرف المؤجل لحماية صافي الاستثمار في منشأة أجنبية

قد تدخل الشركة التي تملك استثمارات في شركة أجنبية في عقود صرف مؤجلة بغية حماية صافي استثماراتها في تلك الشركة من التقلبات التي قد تطرأ على أسعار صرف العملة الأجنبية التي تتعامل بها الشركة المستثمر فيها. وتعالج المكاسب أو الخسائر الناتجة عن هذه العقود كتسوية ضمن مفردات حقوق الملكية، وذلك نظراً لأنّ ترجمة القوائم المالية للشركات التابعة التي تختلف عملتها الوظيفية عن عملة الشركة الأم ينتج عنها فروق تعالج كتسوية ضمن مفردات حقوق الملكية، ومن ثم تقابل التسويات في حقوق الملكية الناتجة عن عقود الصرف المؤجلة لحماية صافي استثمار في منشأة أجنبية بتسويات حقوق الملكية الناتجة عن ترجمة القوائم المالية لتلك المنشأة.

و تعالج هذه العقود مثل معالجة العقود المؤجلة بغرض المضاربة والسبب في ذلك أنّ المكاسب والخسائر الناتجة عن إعادة قياس المنشأة الأجنبية إلى العملة الوظيفية للشركة الأم تُضمن في قائمة الربح أو الخسارة في الفترة المالية التي تكون العملة الوظيفية للمنشأة الأجنبية هي ذاتها العملة الوظيفية للشركة الأم، وفي هذه الحالة تعالج المكاسب أو الخسائر الناتجة عن عقود حماية صافي الاستثمار في منشأة أجنبية ضمن قائمة الربح أو الخسارة عن الفترة. وسنكتفي بعرض المعالجات المحاسبية للحالات الثلاث الأولى.

7-8: القوائم المالية الموحدة عن الفروع أو الشركات التابعة الأجنبية

Consolidated Financial Statements for Foreign Subsidiaries or Branches

تقوم الشركة الأم عادة بإعداد القوائم المالية الموحدة التي تتضمن الأصول والالتزامات ونتائج العمليات المتعلقة بفروعها أو شركاتها التابعة الموجودة في دول أجنبية. وعند إعداد هذه القوائم ينبغي أن تقوم الشركة الأم بتحويل المبالغ التي تظهر بالقوائم المالية الخاصة بالفروع أو الشركات التابعة الأجنبية من العملة الوظيفية لتلك الفروع أو الشركات التابعة إلى عملة الشركة الأم.

وما يجدر التنويه هو قيام الشركة الأم بتوحيد القوائم المالية للشركات التابعة التي تعد قوائمها تلك بالعملة الوظيفة للشركة الأم سواء أكانت تعمل في بلد الشركة الأم أم في بلد أجنبي. وقد سبق التعرض لطرق إعداد القوائم المالية الموحدة في الفصل السابق.

7-8-1: إعادة قياس القوائم المالية للفروع أو الشركات التابعة الأجنبية

تمت الإشارة إلى أنّ عملية إعادة القياس ينبغي أن تسفر عن النتائج نفسها كما لو كانت سجلات الوحدة الأجنبية ممسوكة أصلاً بالعملة الوظيفية ولتحقيق هذا الهدف لامناص من اتباع الطريقة النقدية وغير النقدية السالفة الذكر والتي بموجبها يتم تحويل العناصر النقدية باستخدام سعر الصرف الجاري والعناصر غير النقدية باستخدام سعر الصرف التاريخي.

ولتوضيح هذه الحالة نأخذ مثال شركة الحباري التجارية التي لها فرع في دبي يمسك حساباته بالدرهم الإماراتي، لكن عملة الفرع الوظيفية هي الريال اليمني بالنظر إلى أنّ البضائع التي يبيعها الفرع تشحن من المركز الرئيس للشركة باليمن، وقد كان ميزان مراجعة الفرع في 2020/12/31م كما يلي:

شركة الحباري – الفرع الإماراتي ميزان المراجعة في 2020/12/31م

الأرصدة المدينة	الأرصدة الدائنة	بيـــــــان
500000		النقدية
800000		العملاء
500000		المخزون
	1000000	المركز الرئيس
	2500000	المبيعات
1000000		تكلفة البضاعة المباعة
700000		مصروفات العمليات
3500000	**3500000**	**إجمالي**

ويتم إعادة قياس الأرصدة الخاصة بالفرع إلى الريال اليمني كما يلي:

عناصر ميزان المراجعة	الأرصدة بالدرهم مدين (دائن)	معدلات الصرف	الأرصدة بالريال مدين (دائن)
النقدية	500000	90 (1)	45000000
العملاء	800000	90 (1)	72000000
المخزون	500000	88 (2)	44000000
المركز الرئيس	(1000000)	(3)	(88100000)
المبيعات	(2500000)	89 (4)	(222500000)
تكلفة البضاعة المباعة	1000000	88 (2)	88000000
مصروفات العمليات	700000	89 (4)	62300000
جملة جزئية	**صفر**		**700000**
المكاسب من الصرف الأجنبي			(700000)
الإجمالي	**صفر**		صفر

(1) سعر الصرف الجاري في 2020/12/31م

(2) سعر الصرف التاريخي عندما شحنت البضاعة من المركز الرئيس إلى الفرع.

(3) رصيد حساب الاستثمار في الفرع كما يظهر في سجلات المركز الرئيس.

(4) متوسط سعر الصرف عن السنة حيث كان الدرهم في بداية العام=88 ريال، وفي نهاية العام = 90 ريال.

ويجدر التنويه إلى أنّ المكاسب من عملية الصرف الأجنبي والتي تمثل الفرق بين إجمالي العناصر المدينة والعناصر الدائنة في ميزان المراجعة بعد إعادة القياس تدرج في قائمة الربح أو الخسارة مكاسب والعكس لو كانت خسائر. وبعد إعادة القياس يتم توحيد القوائم المالية للمركز مع الحسابات المفتوحة في الفرع بذات الطريقة التي تم اتباعها عند تجميع القوائم المالية للمركز والفروع.

7-8-2: ترجمة القوائم المالية للفروع أو الشركات التابعة الأجنبية

لتوضيح كيفية ترجمة القوائم المالية لشركة أجنبية نفترض أنّه في 2020/12/31م اشترت الشركة اليمنية لصناعة النسيج 70% من الأسهم العادية لشركة النسيج السورية بمبلغ 2000000 ليرة سورية عندما كانت الليرة = 30 ريال. وتمول شركة النسيج السورية نفسها وتوفر المواد الخام من السوق السورية ولذلك فإنّ عملتها الوظيفية هي الليرة السورية.

وقد بلغت قيمة الليرة في 2021/12/31م 32 ريال، أمّا متوسط سعر الصرف عن السنة المنتهية في 2021/12/31م فيبلغ 31 ريال.

وقد أعلنت التوزيعات في 2021/12/31م.

المطلوب:

(1) ترجمة القوائم المالية التالية لشركة النسيج السورية إلى الريال اليمني تمهيداً لإعداد القوائم المالية الموحدة.

(2) إجراء قيود اليومية المتعلقة بحصة الشركة اليمنية من صافي الدخل والتوزيعات في الشركة السورية.

وفيما يلي القوائم المالية لشركة النسيج السورية كما في 2021/12/31م قبل وبعد ترجمتها.

بيـــــان	بالليرة	سعر الصرف	بالريال
قائمة الربح أو الخسارة			
صافي المبيعات	7000000	31	217000000
التكاليف والمصروفات	5000000	31	155000000
صافي الدخل	2000000		62000000
قائمة الأرباح المحتجزة			
رصيد أول السنة	1000000	30	30000000
صافي الدخل	2000000		62000000
جملة فرعية	3000000		92000000
التوزيعات	1500000	32	48000000
الأرباح المحتجزة نهاية السنة	2300000		44000000
	1500000		
الميزانية العمومية			
الأصول المتداولة	600000	32	19200000
الأصول طويلة الأجل	5000000	32	160000000
الأصول الأخرى	400000	32	12800000
إجمالي الأصول	6000000		192000000
الالتزامات قصيرة الأجل	800000	32	25600000
الالتزامات طويلة الأجل	1700000	32	54400000
الأسهم العادية	1000000	30	30000000
علاوة الإصدار	1000000	30	30000000
أرباح محتجزة	1500000		44000000
تسوية حقوق الملكية من ترجمة العملات الأجنبية			8000000
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	6000000		192000000

(2) قيود اليومية

1. إثبات صافي الدخل المتحقق في شركة النسيج السورية:

2021/12/31م	الاستثمار في رأس مال شركة النسيج السورية (62000000× 70%)			43400000
	دخل الاستثمار في الشركة التابعة		43400000	
	إثبات 70% من صافي دخل شركة النسيج السورية.			

2. إثبات حصة الشركة من التوزيعات التي أعلنتها الشركة السورية:

2021/12/31م	التوزيعات المدينة المستحقة (48000000× 70%)			33600000
	الاستثمار في رأس مال شركة النسيج السورية		33600000	
	إثبات حصة الشركة من التوزيعات التي أعلنتها شركة النسيج السورية.			

ويمكن تجميع هذه القوائم مع القوائم المالية للشركة اليمنية لصناعة النسيج بغية إعداد القوائم المالية الموحدة بذات الطريقة التي اتبعت في إعداد القوائم المالية الموحدة للشركة القابضة والشركة التابعة لها عند تناول هذا الموضوع في الفصل السابق.

الفصل السابع
الأسئلة والتمارين

1. ما المقصود بسعر الصرف؟
2. ما الفرق بين سعر الصرف المؤجل وسعر الصرف الجاري؟
3. ما الفرق بين سعر بيع العملات الأجنبية وسعر شراء العملات الأجنبية؟
4. ناقش الفوارق الرئيسة بين عملية الترجمة وعملية إعادة القياس؟
5. كيف تعالج مكاسب أو خسائر التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية؟
6. هل يجب على الشركة متعددة الجنسية أن تفصح عن مكاسب أو خسائر التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية لحملة الأسهم في شركة تابعة لها ومملوكة جزئياً في السعودية مثلاً؟
7. ما المقصود بعقود الصرف المؤجلة؟
8. ما المقصود بالعملة الوظيفية؟ وكيف يمكن تحديدها؟ وما هي المؤشرات التي تستخدم للحكم على عملة ما بأنّها العملة الوظيفية لشركة؟
9. قارن بين طرائق ترجمة القوائم المالية المعدة بعملة أجنبية، وما هي الطريقة التي ترى أنّها تقدم معلومات أكثر فائدة من وجهة نظرك ولماذا؟
10. ما سعر الصرف الذي يستخدم في إعادة قياس بند الدائنين مثلاً في شركة أجنبية تابعة الريال هو عملتها الوظيفية لشركة يمنية قابضة؟
11. لماذا لايتم الاعتراف بالمكاسب أو الخسائر من عملية الترجمة في قائمة الربح أو الخسارة من وجهة نظرك؟
12. "يجب تحويل عناصر القوائم المالية كافة لشركة أجنبية تابعة لشركة يمنية قابضة من العملة الوظيفية إلى الريال اليمني طبقاً لطريقة العناصر النقدية وغير النقدية" ناقش هذه العبارة ومدى صحتها؟

13. " يتم تأجيل الخصم أو العلاوة على عقد الصرف المؤجل الذي يكون بغرض المضاربة"، ناقش هذه العبارة ومدى صحتها؟

14. "تضمن المكاسب أو الخسائر الناتجة عن ترجمة عناصر القوائم المالية من العملة الأجنبية إلى عملة الشركة القابضة ضمن حقوق الملكية في الميزانية العمومية" ناقش هذه العبارة ومدى صحتها؟

15. "تضمن المكاسب أو الخسائر الناتجة عن إعادة قياس عناصر القوائم المالية من العملة الأجنبية إلى العملة الوظيفية ضمن حقوق الملكية في الميزانية العمومية" ناقش هذه العبارة ومدى صحتها؟

16. اشترت شركة بازرعه سيارات من شركة تويوتا اليابانية بمبلغ 50000000 ين ياباني في تاريخ 2022/2/1م تستحق الدفع بعد شهرين من تاريخه.

فاذا علمت أنّ أسعار صرف الين مقابل الريال اليمني كانت كما يلي:

في تاريخ 2022/2/1م	10.25 ريال/ين
في تاريخ 2022/2/28م	10.26 ريال/ين
في تاريخ 2022/3/31م	10.24 ريال/ين

المطلوب:

إثبات قيود اليومية التي ستجريها شركة بازرعة في دفاترها إذا علمت أنّ الشركة تتبع طريقة الجرد المستمر وتعد قوائمها المالية شهرياً.

17. باعت شركة الكبوس كمية من البن لشركة استيراد بريطانية بمبلغ 100000 جنية استرليني في تاريخ 2022/4/10م، وينص الاتفاق على تحصيل المبلغ بعد شهرين من تاريخه.

فإذا علمت أنّ أسعار صرف الجنية الاسترليني مقابل الريال اليمني كانت كما يلي:

في 2022/4/10م	450 ريال/جنية
في 2022/4/30م	450.5 ريال/جنية
في 2022/5/31م	451 ريال/جنية
في 2022/6/10م	450.5 ريال/جنية

المطلوب:

إثبات العمليات السابقة في دفاتر شركة الكبوس مع العلم أنّها تتبع طريقة الجرد الدوري وتعد قوائمها المالية شهرياً.

18. في 2020/1/1م اشترت شركة الفنار اليمنية بضاعة من شركة التجارة الأمريكية بمبلغ 100000$ تستحق التسليم والسداد بعد شهرين. ولمواجهة الالتزام الذي وقع على شركة الفنار جراء شراء البضاعة عمدت الشركة إلى شراء عقد صرف مؤجل لمدة شهرين قيمته 100000$ وقد كانت أسعار صرف الدولار كما يلي:

	1/1	1/31	2/29
أسعار الصرف الجارية			
سعر الشراء	360 ريال	360.5	361
سعر البيع	361	361.5	362
أسعار عقود الصرف المؤجلة			
عقود لمدة 30 يوماً	362	363	363
عقود لمدة 60 يوماً	363	364	365
عقود لمدة 90 يوماً	365	366	367

المطلوب :

إعداد قيود اليومية الخاصة بعقد الصرف المؤجل وشراء وسداد قيمة البضاعة إذا علمت أن شركة الفنار تعد قوائمها المالية شهرياً، وتستخدم طريقة الجرد المستمر موضحاً العمليات الحسابية.

19. اشترت شركة أمريكية، تعد قوائمها المالية شهرياً، عقد صرف مؤجل لمدة 90 يوماً بلغت قيمته 100000 جنيه استرليني في 1 أغسطس 2021م، وقد كانت أسعار الجنية كما يلي:

	1أغسطس	31أغسطس	30سبتمبر	31 أكتوبر
أسعار الصرف الجارية				
سعر الشراء	1.8دولار	1.82	1.83	1.84
سعر البيع	1.9	1.91	1.91	1.92
أسعار عقود الصرف المؤجلة				
عقود لمدة 30 يوماً	1.92	1.94	1.94	1.95
عقود لمدة 60 يوماً	1.94	1.96	1.97	1.98
عقود لمدة 90 يوماً	1.97	1.99	1.98	1.99

المطلوب :

إجراء قيود اليومية الخاصة بعقد الصرف المؤجل خلال فترة العقد إذا كان شراء العقد لمواجهة التزام غير محدد.

20. أسست مجموعة الأحمر فرعاً لها في جدة في بداية شهر أبريل 2022 وقد أرسلت الشركة نقدية وبضاعة (بسعر التكلفة) إلى فرع جدة في ذلك التاريخ. وتمسك الشركة السجلات المحاسبية الخاصة بالأصول طويلة الأجل للفرع. ولما كانت عمليات الفرع تعد جزء اً مكملاً لعمليات المجموعة، فإنّ العملة الوظيفية للفرع هي الريال اليمني، إلاّ أنّ الفرع يمسك سجلاته المحاسبية بالعملة المحلية (الريال السعودي). وفيما يلي ميزان المراجعة لفرع جدة في 2022/4/31م:

مجموعة الأحمر

ميزان المراجعة ـ فرع جدة في 2022/4/31م (المبالغ بالريال السعودي)

بيـــــــــان	أرصدة مدينة	أرصدة دائنة
النقدية	200000	
العملاء	5800000	
مخصص الديون المشكوك فيها		100000
المخزون	12600000	
المركز الرئيس		22000000
المبيعات		18400000
تكلفة البضاعة المباعة	16000000	
مصروفات العمليات	5900000	
الإجمـــــالي	40500000	40500000

وقد كانت أسعار صرف الريال السعودي على النحو التالي:

في 1 أبريل 2022م 85 ريال

في 30 أبريل 2022م 86 ريال

المتوسط لشهر أبريل 2022م 85.5 ريال

المطلوب:

إعادة قياس القيم الواردة في ميزان المراجعة فرع جدة إلى الريال اليمني، العملة الوظيفية للفرع، من الريال السعودي، مع العلم أنّ رصيد حساب الاستثمار في فرع جدة (قبل إقفال الدفاتر) في 2022/4/31م 1870000000 ريال تمهيداً لتجميعها مع ميزان المراجعة للمجموعة بغية إعداد القوائم المالية الشهرية.

21. اشترت شركة مأرب في 2022/3/31م عقد صرف مؤجل لمدة 30 يومـــاً قيمته 100000 وحدة من وحدات العملة (ع)، ولذلك لمواجهة مخاطر غيـــر محددة. وقد قامت الشركة في 2022/4/30م بدفع النقدية اللازمة لسداد قيمة العقد والحصول على ال 100000 (ع). وتعد شركة مأرب قوائمها الماليـــة

في 2022/4/30م من كل عام. وقد كانت أسعار صرف وحدة النقد (ع) مقابل الريال اليمني كما يلي:

الأسعار الجارية	2022/3/31م	2022/4/30م
سعر الشراء	0.9 ريال	0.91 ريال
سعر البيع	0.92	0.94
الأسعار المؤجلة		
عقود لمدة 30 يوماً	0.97	1

المطلوب:

إجراء قيود اليومية لشركة مأرب في 2022/3/31م، وفي 2022/4/30م.

22. تملك شركة أجنبية تابعة لمجموعة هائل سعيد أنعم في 2022/12/31 أصولاً طويلة الأجل تكلفتها 7200000 (س) (وحدة نقد لدولة أجنبية)، منها أصولاً تبلغ تكلفتها 4800000 (س) تم شراؤها خلال سنة 2020م عندما كان سعر صرف (س) الواحد 0.625 ريال، والباقي منها تم شراؤه في سنة 2021م عندما كان سعر صرف (س) الواحد 0.566 ريال.

فإذا علمت أنّ سعر صرف (س) الواحد في 2022/12/31م بلغ 0.5 ريال، والمتوسط المرجح لسنة 2022م لسعر صرف (س) الواحد 0.521 ريال، وتستخدم الشركة الأجنبية طريقة القسط الثابت في تحديد إهلاك الأصول طويلة الأجل على أساس عمر اقتصادي مقداره 10سنوات لهذه الأصول وبدون قيمة في نهاية العمر الإنتاجي لتلك الأصول، ويعد الريال اليمني هو العملة الوظيفية للشركة الأجنبية التابعة.

المطلوب:

حساب مصروف الإهلاك عن سنة 2022م للشركة الأجنبية التابعة لمجموعة هائل سعيد أنعم بالريال اليمني، بغية إعادة قياس عناصر قائمة الربح أو الخسارة.

23. فيما يلي ميزان المراجعة بالدولار الاسترالي لفرع مجموعة إخوان ثابت في سدني باستراليا في 2022/12/31م نهاية الشهر الأول من عمليات الفرع، ويعد الريال اليمني هو العملة الوظيفية لهذا الفرع.

مجموعة إخوان ثابت

ميزان المراجعة – فرع سيدني

في 2022/12/31م (المبالغ بالدولار الاسترالي)

بيـــــــــان	أرصدة مدينة	أرصدة دائنة
النقدية	20000	
العملاء	100000	
المخزون (3200وحدة بالتكلفة على أساس الوارد أولاً صادر أولاً)	248750	
المركز الرئيس		209130
المبيعات(4200 وحدة بسعر الوحدة 133 دولار استرالي)		558600
تكلفة البضاعة المباعة	304578	
مصروفات العمليات	94402	
الإجمـــــــالي	767730	767730

وقد حصلت على المعلومات الإضافية التالية:

أ. يبيع الفرع منتجاً وحيداً، يشتريه من المركز الرئيس لمجموعة إخوان ثابت.

ب. يظهر حساب الاستثمار في فرع سيدني في السجلات المحاسبية للمركز الرئيس لمجموعة إخوان ثابت (قبل تسويات نهاية الفترة وقيود الإقفال) على النحو التالي:

ح/الاستثمار في فرع سيدني (بالريال)

تاريخ	بيان	مدين	دائن	رصيد
2022/12/1	النقدية المرسلة للفرع	3527308		3527308مدين
2022/12/1	ارسال 2000وحدة للفرع بسعر الوحدة 14109 ريال	28218000		31745308
2022/12/3	معدات مشتراة بمعرفة الفرع (تم تسجيلها في السجلات المحاسبية للمركز الرئيس)		1940000	29805308
2022/12/10	ارسال 2400وحدة للفرع بسعر الوحدة 14175 ريال	34020000		63825308
2022/12/20	ارسال 3000وحدة للفرع بسعر الوحدة 14839 ريال	44517000		108342308
2022/12/29	نقدية مستلمة من الفرع		76000000	32342308
2022/12/31	مصروفات العمليات المحملة على الفرع	9047800		41390108

ج. يظهر حساب المركز الرئيس في السجلات المحاسبية لفرع سيدني (قبل تسويات نهاية الفترة وقيود الإقفال) على النحو التالي:

ح/المركز الرئيس (بالدولار الاسترالي)

تاريخ	بيان	مدين	دائن	رصيد
2022/12/2	نقدية مستلمة من المركز الرئيس		18182	18182 دائن
2022/12/2	استلام 2000وحدة من المركز الرئيس بسعر الوحدة 72.73 دولار استرالي		144740	162922
2022/12/2	معدات مشتراة بمعرفة الفرع	10000		152922
2022/12/11	استلام 2400وحدة من المركز الرئيس بسعر الوحدة 72.32 دولار استرالي		173568	326490
2022/12/21	استلام 3000وحدة من المركز الرئيس بسعر الوحدة 78.1 دولار استرالي		234300	560790
2022/12/28	نقدية مرسلة للمركز الرئيس	400000		160790
2022/12/31	مصروفات العمليات المحملة بمعرفة المركز الرئيس		47620	208410

د. كانت أسعار صرف الدولار الاسترالي مقابل الريال اليمني خلال شهر ديسمبر 2022م على النحو التالي:

من 1 إلى 6 ديسمبر	194 ريال يمني
من 7 إلى 18 ديسمبر	196 ريال يمني
من 19 إلى 31 ديسمبر	190 ريال يمني

المطلوب:

إعادة قياس القيم الواردة بميزان المراجعة لفرع سيدني في 2022/12/31م إلى الريال اليمني، العملة الوظيفية للفرع، من العملة المحلية (الدولار الاسترالي).

24. فيما يلي القوائم المالية المستقلة لشركة أميركان مير، شركة أميركية متعددة الجنسية، وشركتيها التابعتين عن السنة المنتهية في 2021/12/31م:

القوائم المالية المستقلة في 2021/12/31م

القوائم المالية	شركة أميركان مير (بالدولار)	شركة تكساس (بالدولار)	شركة مانيلا (بالدولار)
قوائم الربح أو الخسارة			
الإيرادات			
المبيعات	800000	42000	762000
مبيعات مقابلة لشركة تكساس	20000		
إجمالي الإيرادات	820000	42000	762000
التكاليف والمصروفات			
تكلفة البضاعة المباعة	600000	30000	600000
تكلفة البضاعة المباعة المقابلة	7500		
مصروف الإهلاك	6000	1100	35000
مصروفات بيعية	69000	4800	33000
مصروفات العمليات الأخرى	70000	3300	36000
مصروف ضرائب الدخل	30000	800	30000
إجمالي التكاليف والمصروفات	790000	40000	734000
صافي الدخل	30000	2000	28000

قوائم الأرباح المحتجزة			
الأرباح المحتجزة في بداية العام	50000	4000	14000
صافي الدخل	30000	2000	28000
جملة جزئية	80000	6000	42000
(ـ) التوزيعات		2000	
الأرباح المحتجزة لنهاية العام	80000	4000	42000
الميزانيات العمومية			
الأصول			
النقدية	200000	3000	20000
المدينين	60000	16000	70000
حسابات مدينة ودائنة مقابلة	8000	(1800)	
المخزون	40000		166000
الاستثمار في رأس مال شركة تكساس	18000		
الاستثمار في رأس مال شركة مانيلا	24000		
الأصول طويلة الأجل	90000	11000	350000
مجمع الإهلاك	(30000)	(4000)	(150000)
إجمالي الأصول	230000	24200	456000
الالتزامات وحقوق الملكية			
الدائنون	50000		14000
توزيعات مستحقة		200	
الالتزامات طويلة الأجل			200000
أسهم رأس المال، 2000 سهم	100000	20000	200000
أرباح محتجزة	80000	4000	42000
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	230000	24200	456000

وقد حصلت على المعلومات الإضافية التالية:

أ. اشترت شركة أميركان مير 1800 سهم من الأسهم العادية لشركة تكساس وعددها 2000 سهم في 2020/12/31م مقابل 18000

دولار، كما اشترت الأسهم العادية المتداولة لشركة مانيلا كافة وعددها 2000 سهم مقابل 24000 دولار. وكانت القيم العادلة الجارية لصافي الأصول القابلة للتحقق لكلتا الشركتين مساوية لقيمها الدفترية في ذلك التاريخ، وتستخدم شركة أميركان مير أساس الملكية للمحاسبة عن استثماراتها في الشركتين التابعتين.

ب. تستخدم الشركتان التابعتان طريقة القسط الثابت في إهلاك الأصول طويلة الأجل على أساس عمر اقتصادي مقداره 10 سنوات، وبدون قيمة في نهاية العمر الإنتاجي لتلك الأصول، ولم يستهلك أي أصل طويل الأجل لأي من الشركتين استهلاكاً كاملاً، لافي تاريخ 2020/12/31م، ولا في تاريخ 2021/12/31م أيضاً، كما لاتوجد أي إضافات أو استبعادات للأصول طويلة الأجل لشركة مانيلا خلال سنة 2021م.

ج. أرسلت شركة أميركان مير بضاعة سعرها بالفاتورة 8000 دولار لشركة تكساس في 2021/12/31م، ولاتوجد مبيعات مقابلة إلى شركة مانيلا.

د. أعلنت شركة تكساس في 2021/12/18م عن توزيع أرباح بمعدل دولار واحد عن كل سهم، على أن تدفع في 2022/1/16م للمساهمين المسجلين في 2022/1/10م.

ه. بلغت أسعار صرف البيزو التي تعد العملة الوظيفية لشركة مانيلا الفلبينية كما يلي:

من 2020/12/31م حتى 2021/3/31م	0.12 دولار
من 2021/4/1م حتى 2021/12/31م	0.08 دولار

المطلوب:

(أ) إعداد ورقة العمل اللازمة لتحويل عناصر القوائم المالية لشركة مانيلا من البيزو إلى الدولار الأمريكي، مستخدماً المتوسط المرجح لأسعار الصرف عندما يكون ذلك ملائماً.

(ب) إجراء قيود اليومية اللازمة لتصحيح السجلات المحاسبية لشركة أميركان مير، وشركة تكساس التابعة في 2021/12/31م.

(ج) إعداد ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة، والاستبعادات في ورقة العمل، والخاصة بشركة أميركان مير وشركتيها التابعتين في 2021/12/31م، على أن تعكس أوراق العمل الأرصدة المحولة في المطلوب (أ)، والتسويات في المطلوب (ب).

ملحق الكتاب

إعداد القوائم المالية الموحدة باتباع المعايير المحاسبية الدولية

الشركة الدولية القابضة والشركات التابعة لها*

قائمة الربح أو الخسارة الموحدة عن السنة المنتهية في 2021/12/31م

الأسلوب الأول لعرض القائمة (الأرقام بالألف)

المصدر	بيـــــــــــــــــــــان	رقم	21/12/31	20/12/31
	العمليـــــــــــات المستمرة			
IAS1.81	الإيرادات	5	140,918	151,840
IAS1.88	تكلفة المبيعات		(87,899)	(91,840)
IAS1.83	مجمل الربح		53,019	60,000
IAS1.83	عوائد الاستثمارات	7	3,608	2,351
IAS1.83	مكاسب وخسائر أخرى	8	934	1005
IAS1.81	عوائد المساهمة في الشركات الزميلة	20	1186	1589
IAS1.88	مصاريف التوزيع		(5087)	(4600)
IAS1.88	المصاريف التسويقية		(3293)	(2247)
IAS1.88	المصاريف المهنية		(2128)	(2201)
IAS1.88	المصاريف الإدارية		(11001)	(15124)
IAS1.81	مصاريف التمويل	9	(5034)	(6023)
IAS1.88	مصاريف أخرى		(2656)	(2612)
IAS1.83	الربح قبل الضريبة		29548	32138
IAS1.81	مصروف ضريبة الدخل	10	(11306)	(11801)
IAS1.83	ربح السنة من العمليات المستمرة		18242	20337
	العمليـــــــــات غير المستمرة			
IAS1.81	ربح السنة من العمليات غير المستمرة	11	8310	9995

* المصدر: Deloitte Touche Tohmatsu, Model Financia Statements, 2006. بتصرف

IAS1.81	ربـــح الســـــــــنة	13	26552	30332
	تقسم هذه الأرباح بين			
IAS1.82	حملة أسهم الشركة الأم		22552	27569
IAS1.82	حقوق الأقلية		4000	2763
			26552	30332
	العائـــــد على السهم			
	من العمليات المستمرة وغير المستمرة			
IAS33.66	من الأرباح الأساسية (فلس/سهم)		129.4	136.9
IAS33.66	من الأرباح المخفضة (فلس/سهم)		121.8	130.5
	من العمليات المستمرة			
IAS33.66	من الأرباح الأساسية (فلس/سهم)		81.7	87.3
IAS33.66	من الأرباح المخفضة (فلس/سهم)		76.9	83.2

الشركة الدولية القابضة والشركات التابعة لها*

قائمة الربح أوالخسارة الموحدة عن السنة المنتهية في 2021/12/31م

الأسلوب الثاني لعرض القائمة (الأرقام بالألف)

المصدر	بيـــــــــــــــــــــان	رقم	21/12/31	20/12/31
	العمليـــــــــــات المستمرة			
IAS1.81	الإيرادات	5	140,918	151,840
IAS1.88	تكلفة المبيعات		(87,899)	(91,840)
IAS1.83	مجمل الربح		53,019	60,000
IAS1.83	عوائد الاستثمارات	7	3,608	2,351
IAS1.83	مكاسب وخسائر أخرى	8	934	1005
IAS1.81	عوائد المساهمة في الشركات الزميلة	20	1186	1589
IAS1.88	مصاريف التوزيع		(5087)	(4600)
IAS1.88	المصاريف التسويقية		(3293)	(2247)
IAS1.88	المصاريف المهنية		(2128)	(2201)
IAS1.88	المصاريف الإدارية		(11001)	(15124)
IAS1.81	مصاريف التمويل	9	(5034)	(6023)
IAS1.88	مصاريف أخرى		(2656)	(2612)
IAS1.83	الربح قبل الضريبة		29548	32138
IAS1.81	مصروف ضريبة الدخل	10	(11306)	(11801)
IAS1.83	ربح السنة من العمليات المستمرة		18242	20337
	العمليـــــــــات غير المستمرة			
IAS1.81	ربح السنة من العمليات غير المستمرة	11	8310	9995
IAS1.81	ربـــح المـــــــــــنة	13	26552	30332
	تقسم هذه الأرباح بين			
IAS1.82	حملة أسهم الشركة الأم		22552	27569

* المصدر: Deloitte Touche Tohmatsu, Model Financia Statements, 2006. بتصرف

IAS1.82	حقوق الأقلية		4000	2763
			26552	30332
	العائـــــد على السهم			
	من العمليات المستمرة وغير المستمرة			
IAS33.66	من الأرباح الأساسية (فلس/سهم)		129.4	136.9
IAS33.66	من الأرباح المخفضة (فلس/سهم)		121.8	130.5
	من العمليات المستمرة			
IAS33.66	من الأرباح الأساسية (فلس/سهم)		81.7	87.3
IAS33.66	من الأرباح المخفضة (فلس/سهم)		76.9	83.2

الشركة الدولية القابضة والشركات التابعة لها*

قائمة المركز المالي الموحدة كما في 2021/12/31م (الأرقام بالألف)

المصدر	بيـــــــــــــــــــان	رقم	21/12/31	20/12/31
	الأصـــــــــــــــول			
IAS1.51	**الأصـــــول غيـــــر المتداولة**			
IAS1.68	الممتلكات والمصانع والمعدات	15	111235	134461
IAS1.68	الاستثمارات المملوكة	16	136	132
IAS1.69	الشهرة	17	20253	24060
IAS1.68	أصول غير ملموسة أخرى	18	9739	11325
IAS1.68	الاستثمارات في الشركات الزميلة	20	8425	7269
IAS1.68	ضرائب مؤجلة	10	–	–
IAS1.69	مديني تمويل الإيجارات	26	830	717
IAS1.68	أصول مالية أخرى	22	10411	9656
IAS1.69	أصول أخرى	23	–	–
	إجمالي الأصول غير المتداولة		161029	187620
IAS1.51	**الأصـــــــــــــــول المتداولة**			
IAS1.68	المخـــــــزون	24	31364	30242
IAS1.68	المـــــدينيـــــن	25	18490	16292
IAS1.69	مديني تمويل الإيجارات	26	198	188
IAS1.68	أصول مالية أخرى	22	8757	6949
IAS1.68	ضرائب حالية	10	85	60
IAS1.69	أصول أخرى	23	–	–
IAS1.68	النقدية في البنوك والخزينة	45	20199	19778
			79093	73509
IAS1.68	أصول غير متداولة صنفت بضاعة	10	22336	–

* المصدر: Deloitte Touche Tohmatsu, Model Financia Statements, 2006. بتصرف

	بغرض البيع			
	إجمـــــالي الأصول المتداولة		101429	73509
	إجمـــــالي الأصـــــول		262458	261129
	الالتزامات وحقوق الملكية			
	رأس المال والاحتياطيات			
IAS1.69	رأس المال المصدر	29	32439	48672
IAS1.69	الاحتياطيات	30	4245	3376
IAS1.69	الأرباح المحتجزة	31	110351	94986
IAS1.68	إجمـــــالي حقوق الملكية للأغلبية		147035	147034
IAS1.68	حقوق الأقلية		24005	20005
	إجمـــــالي حقوق الملكية		171040	167039
IAS1.51	**الالتزامات غير المتداولة**			
IAS1.69	القروض	32	32611	31478
IAS1.68	التزامات مالية أخرى	34	-	-
IAS1.69	التزامات منافع التقاعد	39	508	352
IAS1.68	ضرائب مؤجلة	10	4591	3693
IAS1.68	المخصصات	35	2298	2326
IAS1.69	التزامات أخرى	36	180	270
	إجمالي الالتزامات غير المتداولة		40188	38119
IAS1.51	**الالتزامات المتداولة**			
IAS1.68	الدائنيـــــــــــن	37	16312	21143
IAS1.69	القروض	32	22446	25600
IAS1.68	التزامات مالية أخرى	34	104	18
IAS1.68	ضرائب مستحقة	10	5133	5868
IAS1.68	المخصصات	35	3461	3247
IAS1.69	التزامات أخرى	36	90	95

IAS1.68	التزامات مصنفة كالتزامات متداولة	12	3684	-
	إجمـــالي الالتزامات المتداولة		51230	55971
	إجمالي الالتزامات		91418	94090
	إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية		262458	261129

للشركة الدولية القابضة والشركات التابعة لها*

قائمة التغيرات في حقوق الملكية الموحدة عن السنة المنتهية في 2021/12/31م

البديل الأول لعرض القائمة (الأرقام بالألف)

المصدر	البيـــــــــــان	أسهم رأس المال	علاوة الإصدار	الاحتياطي العام	إعادة تقييم الممتلكات	إعادة تقييم الاستثمارات	منافع الموظفين	التحوط	ترجمة العملات الأجنبية	إصدار سندات	الأرباح المحتجزة	حقوق الملكية للأغلبية	حقوق الأقلية	الإجمالي
	رصيد 2020/1/1	23005	25667	807	51	470	–	258	140	–	73917	124315	17242	141557
IAS1.96	تأثير التغيرات في المحاسبة عن عقود الضمانات المالية	–	–	–	–	–	–	–	–	–	(21)	(21)		(21)
	الرصيد بعد التعديل	23005	25667	807	51	470	–	258	140	–	73896	124294	17242	141536
IAS1.96	المكاسب (الخسائر) من إعادة تقييم الممتلكات	–	–	–	1643	–	–	–	–	–	–	1643	–	1643
IAS1.96	مكاسب (خسائر) تقييم الاستثمارات بغرض البيع	–	–	–	–	81	–	–	–	–	–	81	–	81
IAS1.96	المكاسب (الخسائر) من تحوط التدفقات النقدية	–	–	–	–	–	–	316	–	–	–	316	–	316
IAS1.96	ترجمة العملات الأجنبية	–	–	–	–	–	–	–	121	–	–	121	–	121
IAS1.96	ضرائب الدخل المتعلقة بالعمليات السابقة	–	–	–	(493)	(24)	–	(95)	(36)	–	–	(648)		(648)
IAS1.96	صافي الدخل (الخسائر) من العمليات السابقة	–	–	–	1150	57	–	221	85	–	–	1513	–	1513
	التحويلات (صافي الضرائب)													–

* المصدر: Deloitte Touche Tohmatsu, Model Financial Statements, 2006. بتصرف

IFRS7.23	تحويلات التدفقات النقدية المرتبطة بالتحوط	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	(60)
IFRS7.23	تحويل أثر التحوطات غير النقدية على التدفقات النقدية المرتبطة بالتحوط	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	(141)
IAS1.96	أرباح السنة	–	–	–	–	–	–	–	–	–	27569	27569	2763	30332
IAS1.96	إجمالي الدخل أو الخسائر المعترف بها	–	–	57	1150	–	–	20	85	–	27569	28881	2763	31664
IAS1.97	احتياطي منافع الموظفين	–	–	–	–	338	–	–	–	–	–	338	–	338
IAS1.97	توزيعات الأرباح	–	–	–	–	–	–	–	–	–	(6479)	(6479)	–	(6479)
	رصيد 2020/12/31	23005	25667	807	1201	527	338	278	225	–	94986	147034	20005	167039
	رصيد 2021/1/1	23005	25667	807	1201	527	338	278	225	–	94986	147034	20005	167039
IAS1.96	المكاسب (الخسائر) من إعادة تقييم الممتلكات	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
IAS1.96	مكاسب (خسائر) تقييم الاستثمارات بغرض البيع	–	–	–	–	94	–	–	–	–	–	94	–	94
IAS1.96	المكاسب (الخسائر) من تحوط التدفقات النقدية	–	–	–	–	–	–	436	–	–	–	436	–	436
IAS1.96	ترجمة العملات الأجنبية	–	–	–	–	–	–	–	75	–	–	75	–	75
IAS1.96	ضرائب الدخل المتعلقة بالعمليات السابقة	–	–	–	–	(28)	–	(131)	(22)	–	–	(181)	–	(181)
IAS1.96	صافي الدخل (الخسائر) من العمليات السابقة	–	–	–	–	66	–	305	53	–	–	424	–	424
	التحويلات (صافي الضرائب)													
IFRS7.23	تحويلات التدفقات النقدية المرتبطة بالتحوط	–	–	–	–	–	–	(86)	–	–	–	(86)	–	(86)
IFRS7.23	تحويل أثر التحوطات غير النقدية على التدفقات	–	–	–	–	–	–	(180)	–	–	–	(180)	–	(180)

	النقدية المرتبطة بالتحوط													
IAS32.94	تحوين للمكاسب (الخسائر) من مبادلات العمليات الخارجية	–	–	–	–	–	–	–	–	(84)	–	(84)	–	(84)
IAS1.96	أرباح السنة	–	–	–	–	–	–	–	–	22552	22552	22552	4000	26552
IAS1.96	إجمالي الدخل أو الخسائر المعترف بها	–	–	–	66	–	39	(31)	–	22552	22552	22626	4000	26626
IAS1.97	احتياطي منافع الموظفين	–	–	–	–	206	–	–	–	–	–	206	–	206
IAS1.97	أسهم عادية مصدرة مقابل منافع الموظفين	314	–	–	–	–	–	–	–	–	–	314	–	314
IAS1.97	أسهم عادية مصدرة مقابل خدمات الاستشارية	3	5	–	–	–	–	–	–	–	–	8	–	8
IAS1.97	إصدار أسهم ممتازة غير مشاركة في الأرباح	100	–	–	–	–	–	–	–	–	–	100	–	100
IAS1.97	إصدار سندات	–	–	–	–	–	–	–	–	834	834	834	–	834
IAS1.97	تكاليف إصدار الأسهم	–	(6)	–	–	–	–	–	–	–	–	(6)	–	(6)
IAS1.97	إعادة شراء أسهم عادية	(5603)	(10853)	–	–	–	–	–	–	(555)	–	(17011)	–	(17011)
IAS1.97	تكاليف إعادة شراء الأسهم		(277)	–	–	–	–	–	–	–	–	(277)	–	(277)
IAS1.97	تحويل للأرباح المحتجزة	–	–	–	–	–	–	(3)	–	3	–	–	–	–
IAS1.97	توزيعات الأرباح	–	–	–	–	–	–	–	–	(6635)	(6635)	(6635)	–	(6635)
IAS1.97	ضرائب الدخل	–	84	–	–	–	–	–	–	–	–	(158)	–	(158)
	رصيد 2021/12/31	17819	14620	807	1198	593	317	194	544	110351	110351	147035	24005	171040

الشركة الدولية القابضة والشركات التابعة لها*

قائمة الربح أو الخسارة والمصاريف المحققة الموحدة عن السنة المنتهية في 2021/12/31م (الأرقام بالألف) البديل الثاني

المصدر	بيـــــــــــــــــــــــــان	رقم	21/12/31	20/12/31
IAS1.96	المكاسب (الخسائر) من إعادة تقييم الممتلكات		–	1643
IAS1.96	المكاسب (الخسائر) من تقييم الاستثمارات بغرض البيع		94	81
IAS1.96	المكاسب (الخسائر) من التدفقات النقدية المرتبطة بالتحوط المضاف لحقوق الملكية		436	316
IAS1.96	فروق أسعار الصرف من العمليات الأجنبية		75	121
IAS1.96	المكاسب (الخسائر) الاكتوارية من خطط المنافع التقاعدية		–	–
IAS1.96	أخرى (توضح)		–	–
IAS1.96	ضرائب الدخل على الدخل/المصروف المضافة مباشرة على حقوق الملكية		(181)	(648)
IAS1.96	صافي الدخل/(المصروف) المحقق مباشرة في حقوق الملكية		424	1,513
	التحويلات (صافي الضرائب)			
IFRS7.23	تحويلات التدفقات النقدية المرتبطة بعملية التحوط		(86)	(60)
IFRS7.23	تحويل أثر التحوطات غير النقدية على التدفقات النقدية المرتبطة بالتحوط		(180)	(141)
IAS32.94	تحويل للمكاسب (الخسائر) من مبادلات العمليات الخارجية		(84)	–
IAS1.96	أرباح السنة		26,552	30,332
IAS1.96	إجمالي الدخل والمصاريف المحققة للفترة		26,626	31,644

* المصدر: Deloitte Touche Tohmatsu, Model Financia Statements, 2006. بتصرف

IAS1.96	تقسيم هذه الأرباح بين			
	حملة أسهم الشركة الأم		22,626	28,881
	حقوق الأقلية		4000	2763
			26,626	31,644
IAS1.96	آثار التغيرات في السياسات المحاسبية			
	تعزى لحملة أسهم الشركة الأم			
	-الزيادة (النقص) في الأرباح المحتجزة في بداية الفترة	31	–	(21)
	- أخرى (إذكرها)		–	–
	تعزى لحقوق الأقلية		–	–
			–	(21)
IAS1.96	آثار تصحيحات الأخطاء			
	تعزى لحملة أسهم الشركة الأم			
	-الزيادة (النقص) في الأرباح المحتجزة في بداية الفترة	31	–	–
	تعزى لحقوق الأقلية		–	–
			–	–

ملاحظـــة: يتطلب المعيار (1) أن تتضمن القوائم المالية قائمة تعرض إمّا كل التغيرات في حقوق الملكية كما يتضح في البديل (1)، أو التغيرات في حقوق الملكية بخلاف تلك التي تحـــدث مـــن العمليات الرأسمالية مع الملاك والتوزيعات لهم كما في البديل (2)

الشركة الدولية القابضة والشركات التابعة لها*

قائمة التدفقات النقدية الموحدة عن السنة المنتهية في 2021/12/31م

(الأرقام بالألف) البديل الأول باتباع الطريقة المباشرة

المصدر	بيـــــــــــــــــــــان	رقم	21/12/31	20/12/31
	التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية			
IAS7.10	المتحصلات من العملاء		211,138	214,487
IAS7.18	المدفوعات للموردين والموظفين		(164,900)	(151,190)
	النقدية المتولدة من العمليات		46,238	63,297
IAS7.31	الفوائد المدفوعة		(5,259)	(6,154)
IAS7.35	الضرائب المدفوعة		(13,724)	(10,068)
	صافي النقدية من الأنشطة التشغيلية		27,255	47,075
IAS7.10	التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية			
	مشتريات استثمارات في الأسهم		(5,393)	(3,762)
	متحصلات من بيع استثمارات في الأسهم		3,604	4,000
IAS7.31	فائدة مستلمة		2,315	1,304
	حقوق واستثمارات أخرى مستلمة		1,119	879
	توزيعات مستلمة من شركات زميلة		30	25
IAS7.31	توزيعات أخرى مستلمة		156	154
	مدفوعات مقدمة لجهات مقربة		(5,637)	(5,088)
	متحصلات من إعادة دفع قروض الجهات المقربة		5,088	2,355
	مدفوعات لشراء الممتلكات والمعدات		(22,983)	(11,902)
	مدفوعات لاستثمارات في الممتلكات		(10)	(12)
	متحصلات من بيع الممتكات والمعدات		9,872	22,295
	مدفوعات لشراء أصول معنوية		(6)	(358)
	مدفوعات لتكاليف التطوير		(502)	(440)
IAS7.39	أكتساب شركات تابعة	43	(622)	–

* المصدر: Deloitte Touche Tohmatsu, Model Financia Statements, 2006. بتصرف

IAS7.39	متحصلات من بيع جزء من قطاعاتها	44	7,566	–
	صافي النقدية الناتجة (المستخدمة) من الأنشطة الاستثمارية		(5,403)	9,450
IAS7.10	**التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية**			
	متحصلات من إصدار أسهم		414	–
	متحصلات من إصدار سندات قابلة للتحويل إلى أسهم		4,950	–
	مدفوعات تكاليف إصدار الأسهم		(6)	–
	مدفوعات لإعادة شراء الأسهم لـ:			
	-حملة أسهم الشركة الأم		(17,011)	–
	-حقوق الأقلية		–	–
	مدفوعات تكاليف إعادة شراء الأسهم		(277)	–
	متحصلات من إصدار أسهم ممتازة		15,000	–
	متحصلات من إصدار سندات طويلة الأجل		2,500	–
	مدفوعات تكاليف إصدار السندات		(595)	–
	متحصلات من الاقتراض		17,981	12,177
	إعادة دفع القروض		(37,792)	(61,662)
	التوزيعات المدفوعة لـ:			
	-حملة أسهم الشركة الأم		(6,635)	(6,479)
	-حقوق الأقلية		–	–
	صافي النقدية المستخدمة في الأنشطة التمويلية		(21,471)	(55,964)
	صافي الزيادة في النقدية		381	561
	النقدية في بداية السنة		19,400	18,864
	آثار التغير في أسعار صرف النقدية بالعملات الأجنبية		55	(25)
	النقدية في نهاية السنة		19,836	19,400

الشركة الدولية القابضة والشركات التابعة لها*

قائمة التدفقات النقدية الموحدة عن السنة المنتهية في 2021/12/31م

(الأرقام بالألف) البديل الثاني باتباع الطريقة غير المباشرة

المصدر	بيـــــــــــــــــــان	رقم	21/12/31	20/12/31
IAS7.10	التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية			
IAS7.18	ربح السنة		26,552	30,332
	مصروف ضريبة الدخل عن الربح أو الخسارة		14,466	14,799
	تكاليف التمويل المحققة		5,184	6,157
	عائد الاستثمار المحقق		(3,608)	(2,351)
	(المكاسب) الخسائر من بيع الأصول		(6)	(67)
	(المكاسب) الخسائر من إعادة تقييم الاستثمارات		6	(8)
	(المكاسب) الخسائر من بيع القطاعات		(1,940)	–
	(المكاسب) الخسائر من إعادة تقييم الأصول المالية		–	–
	(المكاسب) الخسائر من بيع الأصول المالية المتاحة للبيع		–	–
	خسائر الانخفاض في المدينين		(40)	430
	الأرباح في الشركات الزميلة		(1,186)	(1,589)
	إهلاك واستنفاد الأصول غير المتداولة		14,179	17,350
	انخفاض الأصول غير المتداولة		1,219	–
	صافي (مكاسب) خسائر أسعار الصرف		(144)	68
	مصروفات مرتبطة بأصدار أسهم (غير نقدية)		206	338
	مصروفات التطوير المسجلة		502	440
			55,390	65,899
	تأثير التغير في رأس المال العامل			

* المصدر : Deloitte Touche Tohmatsu, Model Financia Statements, 2006. بتصرف

	(الزيادة) النقص في المدينين		(4,143)	2,295
	(الزيادة) النقص في المخزون		(4,611)	(2,008)
	الزيادة (النقص) في الدائنين		(539)	(2,627)
	الزيادة (النقص) في المخصصات		141	(262)
	النقدية المتولدة من العمليات		46,238	63,297
IAS7.31	الفوائد المدفوعة		(5,259)	(6,154)
IAS7.35	الضرائب المدفوعة		(13,724)	(10,068)
	صافي النقدية من الأنشطة التشغيلية		27,255	47,075
IAS7.10	**التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية**			
	مشتريات استثمارات في الأسهم		(5,393)	(3,762)
	متحصلات من بيع استثمارات في الأسهم		3,604	4,000
IAS7.31	فائدة مستلمة		2,315	1,304
	حقوق واستثمارات أخرى مستلمة		1,119	879
	توزيعات مستلمة من شركات زميلة		30	25
IAS7.31	توزيعات أخرى مستلمة		156	154
	مدفوعات مقدمة لجهات مقربة		(5,637)	(5,088)
	متحصلات من إعادة دفع قروض الجهات المقربة		5,088	2,355
	مدفوعات لشراء الممتلكات والمعدات		(22,983)	(11,902)
	مدفوعات لاستثمارات في الممتلكات		(10)	(12)
	متحصلات من بيع الممتكات والمعدات		9,872	22,295
	مدفوعات لشراء أصول معنوية		(6)	(358)
	مدفوعات لتكاليف التطوير		(502)	(440)
IAS7.39	أكتساب شركات تابعة	43	(622)	–
IAS7.39	متحصلات من بيع جزء من قطاعاتها	44	7,566	–
	صافي النقدية الناتجة (المستخدمة) من الأنشطة الاستثمارية		(5,403)	9,450

IAS7.10	التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية			
	متحصلات من إصدار أسهم		414	–
	متحصلات من إصدار سندات قابلة للتحويل إلى أسهم		4,950	–
	مدفوعات تكاليف إصدار الأسهم		(6)	–
	مدفوعات لإعادة شراء الأسهم لـ:			
	–حملة أسهم الشركة الأم		(17,011)	–
	–حقوق الأقلية		–	–
	مدفوعات تكاليف إعادة شراء الأسهم		(277)	–
	متحصلات من إصدار أسهم ممتازة		15,000	–
	متحصلات من إصدار سندات طويلة الأجل		2,500	–
	مدفوعات تكاليف إصدار السندات		(595)	–
	متحصلات من الاقتراض		17,981	12,177
	إعادة دفع القروض		(37,792)	(61,662)
	التوزيعات المدفوعة لـ:			
	–حملة أسهم الشركة الأم		(6,635)	(6,479)
	–حقوق الأقلية		–	–
	صافي النقدية المستخدمة في الأنشطة التمويلية		(21,471)	(55,964)
	صافي الزيادة في النقدية		381	561
	النقدية في بداية السنة		19,400	18,864
	آثار التغير في أسعار صرف النقدية بالعملات الأجنبية		55	(25)
	النقدية في نهاية السنة		19,836	19,400

الملاحظات على القوائم المالية الموحدة للسنة المنتهية في 2021/12/31م

1- معلومات عامة

الشركة الدولية القابضة هي شركة ذات مسؤولية محدودة، ويقع مركزها الرئيس في ... ويتمثل نشاطها (ونشاط الشركات التابعة لها) الرئيس كما يتضح في الملاحظة (6).

2- إدخال المعايير الجديدة والمعدلة

قامت المجموعة بتطبيق المعايير الجديدة والمعدلة بواسطة (IASB) وقد أدى تطبيق هذه المعايير إلى تغير في السياسات المحاسبية التي تطبقها المجموعة مثل...(يشار للمعايير الجديدة أو المعدلة وتاريخ سريانها)

- يتضمن هذا الجزء حدود ظهور الأصول والالتزامات المالية وفقاً للمعيار (39).
- كما يتضمن الإشارة لمدى المحاسبة عن عقود الضمانات المالية وفقاً للمعيار (39).

3- السياسات المحاسبية الهامة

تم إعداد القوائم المالية وفقاً لمعايير إعداد التقارير المالية

أسس الإعداد

أعدت القوائم المالية وفقاً لمبدأ التكلفة التاريخية ماعدا إعادة تقييم بعض الأصول الثابتة.

أسس توحيد القوائم المالية

أعدت القوائم المالية الموحدة للشركة والشركة التابعة لها، وقد تحققت التبعية بالنظر لكون الشركة الأم تتحكم في السياسات المالية والتشغيلية للشركة التابعة لها. وتم توحيد الإيرادات والمصروفات الخاصة بالشركة التابعة ضمن قائمة الربح أو الخسارة، كما تم تسوية القوائم المالية للشركة التابعة كلما دعت الحاجة لتتماثل مع نظيرتها في الشركة القابضة، وجرى استبعاد العمليات بين الشركتين. كما تم تحديد حقوق الأقلية في صافي الأصول (ماعدا الشهرة) وتشمل حقوق الأقلية حقوقهم في صافي الأصول في تاريخ الاندماج بالإضافة إلى حصتهم في التغير في حقوق الملكية.

دمج الأعمال

تم معالجة شراء الشركة التابعة باتباع طريقة الشراء، حيث تم تحديد تكلفة الاقتناء باتباع القيمة العادلة في تاريخ الشراء أية مصاريف تم فعها لقاء إكمال عملية الاندماج، طبقاً للمعيار IFRS3 (اندماج الأعمال) ماعدا الأصول غير المتداولة التي تم تقيمها بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع إعمالاً للمعيار IFRS5 (الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات

غير المستمرة). أما الشهرة الناتجة عن الاقتناء فقد تم الاعتراف بها كأصل بالتكلفة والناتجة عن الفرق بين القيمة المدفوعة من الشركة الأم والقيمة العادلة لصافي الأصول.

الاستثمارات في الشركات الزميلة (الحليفة)

تم معالجة الاستثمار في الشركات الزميلة باتباع طريقة الملكية، حيث ظهرت الاستثمارات في الميزانية العمومية الموحدة، وتعكس الأرباح أو الخسائر المحققة في الشركة الزميلة في الاستثمار وقائمة الربح أو الخسارة.

الاستثمارات في المشاركات (Joint Ventures)

تم الاعتراف بحصة المجموعة في المشاركات بطريقة التوحيد النسبي وفقاً للمعيار IAS31 (إصدار التقارير المالية عن المصالح في المشاريع المشتركة). الشهرة

عولجت الشهرة الناتجة عن زيادة القيمة المدفوعة عن صافي الأصول في تاريخ الاقتناء أصل بالتكلفة مطروحاً منها أية خسائر مجمعة لانخفاض قيمتها.

الأصول غير المتداولة المحتفظ بها بغرض البيع

صنفت الأصول غير المتداولة التي يمكن إعادة بيعها وتغطية قيمتها كأصول غير متداولة بغرض البيع، وذلك عندما يكون احتمال البيع عالياً ويكون الأصل متاح للبيع في وضعه الحالي. وتقاس هذه الأصول بقيمتها السابقة أو القيمة العادلة أيهما أقل مطروحاً من أي من القيمتين تكاليف البيع.

الاعتراف بالايراد

يقاس الإيراد وفقاً لمتطلبات المعيار IAS18 (الإيراد) سواء لبيع السلع أو تقديم الخدمات وكذلك الحقوق (Royalties) التي تقاس على أساس الاستحقاق لتلك الحقوق، فإذا كانت الحقوق تحدد على أساس الزمن فيعترف بها على أساس متساوي لكل فترة محاسبية، أمّا الحقوق التي تحدد على أساس الانتاج فيعترف بها بحسب الاتفاق على تحققها. وكذلك الأمر بالنسبة لعوائد الاستثمارات أو فوائدها أو الإيجارات.

عقود الانشاء

تم الاعتراف بها وفقاً للمعيار IAS11 (عقود الإنشاء) باتباع طريقة نسبة الاتمام.

الإيجار

صنفت الإيجارات إلى إيجارات تمويلية وإيجارات تشغيلية وفقاً للمعيار IAS17 (الإيجار) سواء كانت المجموعة مؤجرة أو مستأجرة.

العملات الأجنبية

تستخدم كل شركة في المجموعة العملة في الاقتصاد الذي تعمل فيه، ولأغراض القوائم الموحدة يتم تحويل القوائم المالية لكل شركة إلى عملة الشركة الأم. وفيما يتعلق بالعمليات التي تتم أثناء السنة بعملات أجنبية فيتم قيدها في كل شركة بعملتها باستخدام معدل التحويل في تاريخ العملية وفقاً لمتطلبات المعيار IAS21 (آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية)، كما يتم الاعتراف بالمكاسب أو الخسائر من أسعار الصرف في قائمة الربح أو الخسارة عدا الحالات المحددة في المعيار.

تكاليف الاقتراض

تم معالجتها وفقاً للمعيار IAS23 (تكاليف الاقتراض).

المنح الحكومية

تم معالجتها وفقاً لمتطلبات المعيار IAS20 (محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية).

تكاليف منافع التقاعد

تم معالجتها وفقاً لما يطلبه المعيار IAS19 (منافع الموظفين).

الضرائب

يشمل مصروف ضرائب الدخل الضرائب المستحقة والمؤجلة وقد تم احتسابها وفقاً للقانون، كما تم العرض وفقاً لمتطلبات المعيار IAS12 (ضرائب الدخل).

الممتلكات والمصانع والمعدات

تم الاعتراف بها وفقاً لمتطلبات المعيار IAS16 (الممتلكات والمصانع والمعدات) مع التمييز بين تلك المخصصة للإنتاج أو تقديم الخدمات أو عرض السلع وتلك المخصصة للأغراض الإدارية، حيث ظهرت في الميزانية العمومية بالتكلفة أو مبلغ إعادة التقييم مطروحاً منها مجمع الإهلاك أو أي خسائر في انخفاض قيمتها، ويحمل الإهلاك الخاص بالفترة على قائمة الربح أو الخسارة.

الممتلكات الاستثمارية

تم قياسها بالتكلفة، أوالقيمة العادلة، كما تم الاعتراف بالمكاسب أو الخسائر الناتجة من التغيرات في القيمة العادلة لها في قائمة الربح أو الخسارة للفترة كما ورد في المعيار IAS40 .

الموجودات غير الملموسة

تم الاعتراف بها وفقاً لمتطلبات المعيار IAS38 (الموجودات غير الملموسة)، سواء كانت مشتراة أو مولدة داخلياً، أو الموجودات غير الملموسة الناتجة عن الاندماج.

المخزون

يعترف بالمخزون بالتكلفة أو صافي القيمة البيعية أيهما أقل كما يتطلب المعيار IAS2 (المخزون).

المخصصات

تم عمل المخصصات لمواجهة الالتزامات المحتملة.

الضمانات

تم عمل مخصصات لتغطية الضمانات التي قدمتها المجموعة في تاريخ بيع المنتجات.

الأصول والالتزامات المالية وحقوق الملكية المالية

تم الاعتراف بها وفقاً لمتطلبات المعيار IFRS7 والمعيار IAS32. وذات الأمر تم مع الأدوات المالية المشتقة.

محاسبة التحوط

عملت الشركة عقود صرف آجلة للتحوط سواء كانت للمضاربة أو لمواجهة التزامات غير محددة او لمواجهة التزامات محددة أو لمواجهة مخاطر الاستثمار في شركات أجنبية بالعملة الأجنبية.

4- التقديرات المحاسبية الهامة

باعت الشركة بضاعة لأحد عملائها بمبلغ (39) مليون وتبين أنّ هناك بعض العيوب فيها ولم تحدد بعد وترى الإدارة الاعتراف بها إيرادات في هذه السنة مع عمل مخصص لهذه العيوب. كما قامت الإدارة بالاعتراف بأصول غير ملموسة مولدة داخلياً من تطوير الأعمال الالكترونية بمبلغ (5) مليون وضمنت في الميزانية العمومية في 2021/12/31م.

أمّا بالنسبة للعمر الإنتاجي للمتلكات والمصانع والمعدات فتقوم الإدارة بإعادة النظر في نهاية كل فترة مالية بها والقاعدة العامة هي التوجه لتخفيض العمر الإنتاجي لمواجهة التطور التكنولوجي، وقد قدرت الإدارة الإهلاك خلال السنوات القادمة كما يلي 2021 (9)، 2022 (7)، 2023 (4)، 2024 (2).

5- الإيراد

يتكون بند الإيرادات (عدا إيرادات الاستثمارات) من: (الأرقام بالألف)

بيـــــــــــان	السنة المنتهية في 21/12/31	السنة المنتهية في 20/12/31
العمليات المستمرة		
إيرادات من بيع السلع	102,469	102,035
إيرادات من تقديم الخدمات	38,449	49,805
	140,918	151,840
العمليات غير المستمرة		
إيرادات من بيع السلع	64,087	77,661
إيرادات عقد إنشاء	318	182
	64,405	77,843
إجمـــــــــــالي	205,323	229,683

6- القطاعات الصناعية والجغرافية

القطاعات الصناعية

- إيرادات القطاعات (المبالغ بالألف ريال)

القطاع	المبيعات الخارجية		بين القطاعات		أخرى		إجمالي	
	2021	2020	2021	2020	2021	2020	2021	2020
إنتاج القطع	75,370	79,467	2,515	1,872	579	428	78,464	81,767
إنتاج الدراجات	35,515	49,153	–	–	–	–	35,515	49,153
أعمال البناء	28,890	28,690	–	–	–	–	28,890	28,690
إنتاج اللعب	63,455	69,542	806	650	–	–	64,261	70,192
أخرى	1,514	2,403	–	–	–	–	1,514	2,403
إجمالي							208,466	232,205
المستبعد							(3,321)	(2,522)
الإيراد الموحد							205,323	229,683

يتم تسعير المبيعات بين القطاعات بسعر السوق.

- نتائج أعمال القطاعات (المبالغ بالألف ريال)

بيـــــــــــــــــــــــــــان	2021	2020
العمليات المستمرة		
إنتاج القطع	29,123	29,640
إنتاج الألعاب	8,774	10,343
أخـــرى	1,011	984
إجمـــــــــــالي	38,908	40,967
المستبعد	–	–
غير المحمل	(9,360)	(8,829)
الربح قبل الضرائب	29,548	32,138
مصروف ضرائب الدخل	(11,306)	(11,801)
أرباح السنة من العمليات المستمرة	18,242	20,337
العمليات غير المستمرة		
إنتاج الدراجات	5,454	9,636
أعمال البناء	4,206	3,481
إجمـــــــــــالي	9,660	13,117
المستبعد	–	–
غير المحمل	1,810	(124)
الربح قبل الضريبة	11,470	12,993
مصروف ضريبة الدخل	(3,160)	(2,998)
أرباح السنة من العمليات غير المستمرة	8,310	9,995
إجمالي أرباح السنة للقطاعات	26,552	30,332

- أصول والتزامات القطاعات (المبالغ بالألف ريال)

القطاعات	الأصول		الالتزامات	
	2021	2020	2021	2020
إنتاج القطع	116,149	108,034	10,003	11,662
إنتاج الدراجات	–	10,012	–	955
أعمال البناء	18,494	20,012	3,104	2,552
إنتاج اللعب	72,513	70,658	7,135	6,105
أخرى	8,346	7,970	220	214
إجمالي القطاعات	215,502	216,686	20,462	21,488
المستبعد	–	–	–	–
غير المحمل	46,956	44,443	70,956	72,602
المبالغ الموحدة	262,458	261,129	91,418	94,090

- معلومات أخرى عن القطاعات (المبالغ بالألف ريال)

بيـــان	إنتاج القطع		إنتاج الدراجات		أعمال البناء		إنتاج اللعب	
	2021	2020	2021	2020	2021	2020	2021	2020
شراء أصول	8,507	6,952	–	325	4,099	1,500	7,317	2,500
خسائر الانخفاض								
* مسجلة في قائمة الربح أو الخسارة	1,204	–	–	–	–	–	15	–
*مسجلة في حقوق الملكية	–	–	–	–	–	–	–	–
إهلاك واستنفاد الأصول	5,261	5,988	2,120	3,236	967	1,309	3,665	3,202
مصروفات غير نقدية أخرى	451	155	5	30	9	35	20	60

 # القطاعات الجغرافية

- إيرادات القطاعات وأصولها ومشتريات أصولها خلال السنة (المبالغ بالألف ريال)

القطـــاع	زبائن خارجيين		أصول القطاع		شراء أصول القطاع	
	2021	2020	2021	2020	2021	2020
القطاع أ	148,607	151,814	201,080	202,242	10,459	5,760
القطاع ب	25,898	43,562	39,256	36,428	5,567	2,888
القطاع ج	25,485	25,687	21,684	22,009	3,897	2,629
أخـــرى	5,333	8,620	438	450	–	–
إجمـــالي	205,323	229,683	262,458	261,129	19,923	11,277

7- إيرادات الاستثمارات (المبالغ بالألف ريال)

بيـــــــــــــــــــــان	2021	2020
العمليات المستمرة		
إيرادات الإيجار		
-إيراد الإيجار التمويلي	-	-
-إيراد الإيجار التشغيلي	18	14
--الممتلكات الاستثمارية	-	-
أخرى	-	-
إجمـــــــالي إيرادات الإيجار	18	14
إيرادات الفوائد		
-الودائع بالبنوك	1,650	741
الاستثمارات بغرض البيع	154	148
قروض وديون أخرى	66	5
استثمارات محتفظ بها	445	410
أصول مالية متناقصة	-	-
إجمـــــــالي إيرادات الفوائد	2,315	1,304
حقوق	579	428
توزيعات مستلمة	156	154
إيرادات أخرى	540	451
إجمالي إيرادات الاستثمارات	3,608	2,351

إيرادات استثمارات الأصول المالية تم تصنيفها وفقاً لنوع الأصل كما يلي:(بالالف ريال)

بيـــــــــــــــــــــان	2021	2020
الأصول المالية بغرض البيع	310	302
القروض والديون الأخرى	1,716	746
استثمارات محتفظ بها	445	410
إجمالي الإيرادات من الأصول المالية	2,471	1,458
إيرادات استثمارية من أصول غير مالية	1,137	893
إجمالي إيرادات الاستثمارات	3,608	2,351

8- مكاسب وخسائر أخرى (المبالغ بالألف ريال)

بيـــــــــــــــــــــــان	2021	2020
العمليات المستمرة		
مكاسب (خسائر) بيع الأصول الثابتة	6	67
منح حكومية مستلمة لإعادة تدريب الموظفين	731	979
المكاسب (الخسائر) من أسعار الصرف	114	(117)
التغير في القيمة العادلة للممتلكات الاستثمارية	(6)	8
أخرى	89	68
إجمـــــالي	934	1,005

9- تكاليف التمويل (المبالغ بالألف ريال)

بيـــــــــــــــــــــــان	2021	2020
فوائد البنك (سحب على المكشوف) والقروض	4,412	6,186
فوائد على تعهدات الإيجارات التمويلية	75	54
توزيعات أسهم ممتازة مجمعة مصنفة إلتزامات مالية	613	–
فوائد سندات قابلة للتحويل	110	–
فوائد سندات دائمة	52	–
مصروف فوائد آخر	25	–
إجمـــــالي مصروف الفوائد	934	1,005
(-) تكاليف ضمنت في بنود أخرى	(11)	(27)
صافي مصروف الفوائد	5,276	6,213
مكاسب القيمة العادلة من معدل الفائدة لتدفقات التحوط	(120)	(86)
الخصم على المخصصات	28	30
تكاليف تمويل أخرى	–	–
إجمـــــــــالي	5,184	6,157
تقسم إلى:		
-العمليات المستمرة	5,034	6,023
-العمليات غير المستمرة	150	134

10- ضرائب الدخل

"ضرائب الدخل المعترف بها في قائمة الربح أو الخسارة (المبالغ بالألف ريال)

بيـــــــــــــــــــــــــــــان	2021	2020
مصروف (دخل) ضريبة الدخل الحالي	12,973	14,347
تسوية الضرائب الخاصة بالسنوات السابقة	–	–
الضرائب المؤجلة الناتجة عن الفروق المؤقتة	1,643	538
الضرائب المؤجلة المعادة من حقوق الملكية للدخل	(150)	(86)
صافي الضرائب المؤجلة	1,493	452
آثار التغيرات في معدلات الضرائب وقانون الضريبة	–	–
مصروف (دخل) الضريبة الناتج عن التغير في السياسات المحاسبية	–	–
إجمالي مصروف (دخل) الضريبة	14,466	14,799
تقسم إلى:		
-العمليات المستمرة	11,306	11,801
-العمليات غير المستمرة	3,160	2,998
	14,466	14,799

ويمكن تحديد إجمالي ضرائب الدخل الخاصة بالسنة على الربح المحاسبي كما يلي:(المبالغ بالألف ريال)

بيـــــــــــــــــــــــــــــان	2021	2020
الربح من العمليات المستمرة	29,548	32,138
الربح من العمليات غير المستمرة	11,470	12,933
الربح من العمليات	41,018	45,131
ضرائب الدخل المحسوبة على أساس 30% من الدخل	12,305	13,539
أثر المصاريف التي لا تحتسب عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة	2,231	1,326
أثر عناصر البحث والتطوير	(75)	(66)
خسائر انخفاض الشهرة غير المعترف بها من الضرائب	5	–
إجمالي مصروف (دخل) الضريبة	14,466	14,799
تسوية الضرائب الخاصة بالسنوات السابقة	–	–
إجمالي مصروف (دخل) الضريبة المعترف به في قائمة الربح أو	14,466	14,799

الخسارة		

*ضرائب الدخل المعترف بها في حقوق الملكية (المبالغ بالألف ريال)

بيـــــــــــــــــــــــــان	2021	2020
الضريبة الحالية		
مصاريف إصدار الأسهم	(1)	–
مصاريف إعادة شراء الأسهم	(8)	–
إجمـــــــــــالي	(9)	–
الضرائب المؤجلة		
الناتجة عن الدخل والمصاريف المحملة مباشرة على حقوق الملكية		
-إعادة تقييم الممتلكات	–	493
-تسوية العملات الأجنبية	22	36
-إعادة تقييم الأصول المالية بغرض البيع	28	24
	181	648
محولة لقائمة الربح أو الخسارة		
-محولة لقائمة الربح أو الخسارة من حقوق الملكية من التدفقات المرتبطة بالتحوط	(114)	–
-محولة لقائمة الربح أو الخسارة من مبادلات العمليات الأجنبية	(36)	–
	(150)	–
الناتجة عن العمليات بين المشاركين في حقوق الملكية		
-من مكونات حقوق الملكية للأدوات المالية	242	–
-مصاريف إصدار وإعادة شراء الأسهم القابلة للخصم من الوعاء الضريبي خلال خمس سنوات	(75)	–
-أخرى (توضح)	–	–
	167	–
إجمالي الضرائب المؤجلة المعترف بها في حقوق الملكية	189	648

*الضرائب الحالية المصنفة أصول أو التزامات (المبالغ بالألف ريال)

بيـــــــــــــــــــــــــان	2021	2020
الضرائب الحالية المصنفة أصول		
المنافع من الضرائب والتي سبق وأن دفعت في فترات سابقة	–	–
مديونية الضريبة القابلة للاسترجاع	85	60
أخرى (توضح)	–	–
	85	60
الضرائب الحالية المصنفة التزامات		
ضرائب الدخل المستحقة	5,133	5,868
أخرى (توضح)	–	–
	5,133	5,868

*أرصدة الضرائب المؤجلة (المبالغ بالألف ريال)

الضرائب المؤجلة أصول (التزامات) الناتجة من العناصر التالية:(سنة 2021):

بيـــــان	الرصيد الافتتاحي	المحمل على الدخل	المحمل على الملكية	محول من الملكية للدخل	اكتساب أو شراء	فروق أسعار الصرف	التغير في معدل الضريبة	الرصيد نهاية الفترة
الفروق المؤقتة								
التدفقات النقدية من التحوط	(119)	–	(131)	114	–	–	–	(136)
استثمارات مسجلة في الملكية	(1268)	(356)	–	–	–	–	–	(1624)
الممتلكات والمصانع والمعدات	(3221)	(1532)	–	–	517	–	–	(4236)
الإيجار التمويلي	(22)	18	–	–	–	–	–	(4)
الأصول المعنوية	(572)	214	–	–	–	–	–	(358)
الأصول المالية بغرض البيع	(226)	–	(28)	–	–	–	–	(254)
سندات قابلة للتحويل	–	9	(242)	–	–	–	–	(233)
فروق عملة على شركة تابعة أجنبية	(14)	–	(22)	36	–	–	–	–
أحتياطيات	1672	42	–	–	–	–	–	1714
ديون مشكوك فيها	251	(8)	–	–	(4)	–	–	239
التزامات مالية أخرى	5	2	–	–	–	–	–	7
إصدار وإعادة شراء أسهم	–	–	75	–	–	–	–	75
أخرى	(181)	(32)	–	–	–	–	–	(213)
إجمالي	(3695)	(1643)	(348)	150	513	–	–	(5023)
دائنية وخسائر ضريبية غير مستخدمة	2	–	–	–	–	–	–	2
إجمالي نهائي	(3693)	(1643)	(348)	150	513	–	–	(5023)

الضرائب المؤجلة أصول (التزامات) الناتجة من العناصر التالية:(سنة 2021):

بيـــــان	الرصيد الافتتاحي	المحمل على الدخل	المحمل على الملكية	محول من الملكية للدخل	اكتساب أو شراء	فروق أسعار الصرف	التغير في معدل الضريبة	الرصيد نهاية الفترة
الفروق المؤقتة								
التدفقات النقدية من التحوط	(110)	–	(95)	86	–	–	–	(119)
استثمارات مسجلة في الملكية	(791)	(477)	–	–	–	–	–	(1268)
الممتلكات والمصانع والمعدات	(2540)	(188)	(493)	–	–	–	–	(3221)
الإيجار التمويلي	(29)	7	–	–	–	–	–	(22)
الأصول المعنوية	(669)	97	–	–	–	–	–	(572)
الأصول المالية بغرض البيع	(202)	–	(24)	–	–	–	–	(226)
فروق عملة على شركة تابعة أجنبية	22	–	(36)	–	–	–	–	(14)
أحتياطيات	1692	(20)	–	–	–	–	–	1672
ديون مشكوك فيها	122	129	–	–	–	–	–	251
التزامات مالية أخرى	9	(4)	–	–	–	–	–	5
أخرى	(97)	(84)	–	–	–	–	–	(181)
إجمالي	(2593)	(540)	(648)	86	–	–	–	(3695)
دائنية وخسائر ضريبية غير مستخدمة	–	2	–	–	–	–	–	2
إجمالي نهائي	(2593)	(538)	(648)	86	–	–	–	(3693)

وقد تم عرض أرصدة الضرائب المؤجلة في الميزانية كما يلي: (المبالغ بالألف ريال)

بيـــــــــــــــــــــان	2021	2020
التزامات الضرائب المؤجلة	4,591	3,693
ربطت مباشرة بالأصول بغرض البيع	430	–
إجمالي	5,021	6,693

أصول الضرائب المؤجلة غير المسجلة

بيـــــــــــــــــــــان	2021	2020
خسائر الضرائب من الإيراد	–	--
خسائر الضرائب المرسملة	11	11
إجمالي	11	11

11- العمليات غير المستمرة

*** بيع قطاع إنتاج الدراجات**

في 2021/9/28 دخل مجلس إدارة الشركة في اتفاقية لبيع قطاع إنتاج الدراجات، وقد زاد عائد البيع عن القيمة المسجلة للقطاع، ولاتوجد خسائر انخفاض من إعادة تصنيف هذه العمليات. وتتسق عملية بيع قطاع إنتاج الدراجات مع استراتيجية الشركة طويلة الأجل والتي تقوم على التركيز على صناعة القطع واللعب. وقد استكملت عملية البيع في 2021/11/30م.

وفي 2021/11/30م أعلن مجلس الإدارة خطة لبيع قطاع أعمال البناء تماشياً مع الاستراتيجية المشار إليها، وتبحث المجموعة عن مشتري للقطاع وتتوقع إكمال عملية البيع في 2022/7/31م، ولذلك تم تصنيف هذا القطاع كأصول بغرض البيع.

أما النتيجة المجمعة للعمليات غير المستمرة للقطاعين والذي ضمن قائمة الربح أو الخسارة وكذلك التدفقات النقدية منها فقد كانت كما يلي: (المبالغ بالألف ريال)

بيـــــــــــــــــــــــان	2021	2020
أرباح السنة من العمليات غير المستمرة		
-إيرادات	64,405	77,843
مكاسب أخرى	30	49
إجمالي	64,435	77,892
المصاريف	(54,905)	(64,899)
الربح قبل الضريبة	9,530	12,993
مصروف ضريبة الدخل	(2,524)	(2,998)
الربح بعد الضريبة	7,006	9,995
مكاسب (خسائر) إعادة القياس إلى القيمة العادلة ناقص تكاليف البيع	–	–
مكاسب (خسائر) عملية البيع بما في ذلك 0.12 مليون احتياطي فرق أسعار الصرف لبيع الشركة التابعة	1,940	–
مصروف ضريبة الدخل	(636)	–
	1,304	–
الربح للسنة من العمليات غير المستمرة	8,310	9,995

التدفقات النقدية من العمليات غير المستمرة		
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية	6,381	7,068
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية	2,767	–
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية	(5,000)	–
صافي التدفقات النقدية	4,148	7,068

12- **الأصول غير المتداولة بغرض البيع (المبالغ بالألف ريال):**

بيـــــــــــــــــــــان	2021	2020
أرض مصنفة بغرض البيع	1,260	–
أصول تعزى لقطاع أعمال البناء	21,076	–
إجمالي	22,336	–
التزامات على أصول غير متداولة بغرض البيع	3,684	–

***تتكون الأصول التي تعزى لقطاع أعمال البناء من: (المبالغ بالألف ريال)**

بيـــــــــــــــــــــان	2021	2020
شهرة	1,147	–
ممتلكات ومصانع ومعدات	16,944	–
مخزون	830	–
مدينون تجاريون وآخرون	1,980	–
النقدية والنقدية المعادلة	175	–
إجمالي أصول قطاع أعمال الانشاء بغرض البيع	**21,076**	–
دائنون تجاريون وآخرون	(3,254)	–
التزامات ضريبة الدخل الحالية	–	–
التزامات ضريبة الدخل المؤجلة	(430)	–
إجمالي التزامات قطاع أعمال الانشاء بغرض البيع	**(3,684)**	–
صافي أصول قطاع أعمال الانشاء بغرض البيع	**17,392**	–

13- ربح السنة (المبالغ بالألف ريال):

بيـــــــــــــــــــــــــــان	2021	2020
خسائر انخفاض المدينين التجاريين	(40)	-
خسائر انخفاض الاستثمارات بغرض البيع	-	-
	(40)	-
الاهلاك والاستنفاد		
-إهلاك الممتلكات والمصانع والمعدات	12,587	15,794
-انخفاض الممتلكات والمصانع والمعدات	1,204	-
-استنفاد الأصول غير الملموسة	1,592	1,556
-انخفاض الشهرة	15	-
إجمالي مصروف الإهلاك والاستنفاد	15,398	17,350
تقسم إلى:		
-العمليات المستمرة	12,412	13,878
-العمليات غير المستمرة	2,986	3,472
تكاليف بحث وتطوير عولجت مصروفات	502	440
مصروف منافع الموظفين		
مركز منافع الموظفين		
-خطط مساهمات الموظفين	160	148
-خطط منافع الموظفين	586	556
	746	704
مدفوعات على أساس المساهمات		
-مدفوعات على أساس المساهمات مصنفة حقوق ملكية	206	338
مدفوعات على أساس المساهمات نقدية	-	-
	206	338
منافع موظفين أخرى	13,426	14,397
إجمـــــــــــالي	14,378	15,439
تقسم إلى:		
عمليات مستمرة	9,803	11,655
عمليات غير مستمرة	4,575	3,784

14- العائد على السهم (المبالغ بالفلس/سهم):

بيـــــــــــــــــــــــــــان	2021	2020
العائد على السهم الأساسي		
من العمليات المستمرة	81.7	87.3
من العمليات غير المستمرة	47.7	49.6
إجمالي العائد على السهم الأساسي	129.4	136.9
العائد على السهم المخفض		
من العمليات المستمرة	76.9	83.2
من العمليات غير المستمرة	44.9	47.3
إجمالي العائد على السهم المخفض	121.8	130.5

*وقد حدد الربح والمتوسط الموزون لعدد الأسهم العادية كما يلي:(المبالغ بالألف)

بيـــــــــــــــــــــــــــان	2021	2020
ربح السنة لحملة أسهم الشركة الأم	22,552	27,569
أخرى (توضح)	–	–
الربح المستخدم في حساب الربح على السهم الأساسي	22,552	27,569
الربح الأساسي من العمليات غير المستمرة	(8,310)	(9,995)
الربح المستخدم في حساب الربح على السهم الأساسي من العمليات المستمرة	14,242	17,574
من العمليات المستمرة		
المتوسط الموزون لعدد الأسهم العادية لغرض حساب الربح على السهم الأساسي	17,432	21,130

*وقد حدد الربح والمتوسط الموزون لعدد الأسهم المخفضة كما يلي:(المبالغ بالألف)

بيـــــــــــــــــــــــــان	2021	2020
المتوسط الموزون لعدد الأسهم العادية المستخدم في حساب الربح على السهم الأساسي	17,432	20,130
الأسهم المتوقعة		
-من منافع الموظفين	161	85
--الأسهم العادية المدفوعة جزئياً	923	900
السندات القابلة للتحويل إلى أسهم	--	-
أخرى (توضح)	--	-
المتوسط الموزون لعدد الأسهم العادية المستخدم في حساب الربح على السهم المخفض	18,516	21,115

*وقد تم استبعاد الأسهم العادية المتوقعة التالية من المتوسط الموزون لعدد الأسهم العادية بغرض تحديد الربح على السهم المخفض (بالألف):

بيـــــــــــــــــــــــــان	2021	2020
سندات قابلة للتحويل إلى أسهم	4,500	-

*أثر التغير في السياسات المحاسبية على الربح على السهم الأساسي والمخفض (بالفلس/سهم):

بيـــــــــــــــــــــــــان	الأثر على الربح على السهم الأساسي		الأثر على الربح على السهم المخفض	
	2021	2020	2021	2020
حد المقدرة على توقع الأصول والالتزامات المالية بالقيمة العادلة في قائمة الربح أو الخسارة	(0.05)	(0.02)	(0.04)	(0.02)
الاعتراف بعقود الضمانات المالية	(0.02)	0.04	(0.02)	0.04
إجمالي أثر التغير في السياسات المحاسبية	(0.07)	0.02	(0.06)	0.02

15- الممتلكات والمصانع والمعدات (المبالغ بالألف ريال):

بيـــــــــان	الأرض بالقيمة الحالية	المباني بالقيمة الحالية	التحسينات المستأجرة بالتكلفة	المصانع والمعدات بالتكلفة	معدات مستأجرة بالتكلفة	الإجمالي
الرصيد في 2020/1/1	14,750	13,666	306	156,534	630	185,886
الإضافات	–	1,205	–	10,657	40	11,902
الاستبعادات	–	–	–	(27,286)	–	(27,286)
إضافات في القطاعات	–	–	–	–	–	–
إعادة تصنيف بغرض البيع	–	–	–	–	–	–
فائض إعادة التقييم	1,608	37	–	–	–	1,645
صافي فروق أسعار الصرف	–	–	–	–	–	–
الرصيد في 2021/1/1	16,358	14,908	306	139,905	670	172,147
الإضافات	–	–	–	22,983	–	22,983
الاستبعادات	(1,530)	(1,184)	(16)	(19,147)	(624)	(22,501)
إضافات في القطاعات	–	–	–	454	–	454
إعادة تصنيف بغرض البيع	(1,260)	(1,357)	–	(20,785)	–	(23,402)
فائض (انخفاض) إعادة التقييم	–	–	–	–	–	–
صافي فروق أسعار الصرف	–	–	–	–	–	–
الرصيد في 2021/21/31	13,568	12,367	290	123,410	46	149,681
مجمع الإهلاك والانخفاض						
الرصيد في 2020/1/1	–	(1,521)	(30)	(25,019)	(378)	(26,948)
حذف إهلاك الاستبعادات	–	–	–	5,058	–	5,058
إهلاك إعادة التقييم	–	(2)	–	–	–	(2)
إعادة تصنيف بغرض البيع	–	–	–	–	–	–
خسائر انخفاض القيمة	–	–	–	–	–	–
مصروف الإهلاك	–	(892)	(55)	(14,717)	(130)	(15,794)
صافي فروق أسعار الصرف	–	–	–	–	–	–
الرصيد في 2021/1/1	–	(2,415)	(85)	(34,678)	(508)	(37,686)
حذف إهلاك الاستبعادات	–	102	4	5,967	500	6,573
إهلاك إعادة التقييم	–	–	–	–	–	–
إعادة تصنيف بغرض البيع	–	153	–	6,305	–	6,458
خسائر انخفاض القيمة	–	–	–	(1,204)	–	(1,204)
مصروف الإهلاك	–	(721)	(53)	(11,803)	(10)	(12,587)
صافي فروق أسعار الصرف	–	–	–	–	–	–
الرصيد في 2021/21/31	–	(2,881)	(134)	(35,413)	(18)	(38,446)

القيمة الدفترية						
كما في 2020/12/31	16,358	12,943	221	105,227	162	134,461
كما في 2021/12/31	13,568	9,486	156	87,997	28	111,235

*يبلغ العمر الإنتاجي للأصول الذي حسب الإهلاك على أساسه كما يلي:

المباني 20–30 سنة التحسينات المستأجرة 5–7 سنوات

المصانع والمعدات 5–15 سنة المعدات المستأجرة 5 سنوات

*تم تقييم الأراضي والمباني بالقيمة الحالية من قبل شركة متخصصة في التقييم وفقاً للمعايير الدولية في التقييم كما في 2021/12/31، (2020 في 12/31) بالاعتماد التدفقات النقدية المخصومة بمعدل خصم 10%، ولم تقييم الأراضي والمباني بالتكلفة التاريخية لكانت قيمها (فيما عدا الأراضي والمباني المصنفة بغرض البيع أو التي تم بيعها) كما يلي: (المبالغ بالألف ريال)

بيـــــــــــــــــــــــان	2021	2020
الأراضي	11,957	14,750
المباني	9,455	12,460

16- الممتلكات الاستثمارية (بالقيمة العادلة) (المبالغ بالألف ريال):

بيـــــــــــــــــــــــان	2021	2020
الرصيد في بداية السنة	132	112
الإضافات اللاحقة	10	12
إكتساب من خلال إندماج الأعمال	–	–
استبعادات	–	–
ممتلكات أعيد تصنيفها بغرض البيع	(6)	8
صافي فروق أسعار الصرف	–	–
الرصيد في نهاية السنة	136	132

*تم تقييم الممتلكات الاستثمارية بالقيمة العادلة وفقاً للمعايير الدولية للتقييم من قبل شركة متخصصة في التقييم ومستقلة عن المجموعة وبما يتماشى مع المنشآت المناظرة

17- الشهرة (المبالغ بالألف ريال):

بيـــــــــــــــــــــــــان	2021	2020
التكلفة:		
الرصيد في بداية السنة	24,060	24,060
الإضافات من إندماج الأعمال خلال السنة	435	–
تخفيض من ضرائب مؤجلة (أصول) لم يعترف بها	–	–
ناتجة عن إعادة الاعتراف بمبيعات لشركة تابعة	(3,080)	–
إعادة تصنيف بغرض البيع	(1,147)	–
أثر الفروق في أسعار صرف العملات الأجنبية	–	–
الرصيد في نهاية السنة	20,268	24,060
مجمع خسائر الانخفاض		
الرصيد في بداية السنة	–	–
خسائر انخفاض معترف بها خلال السنة	(15)	–
ناتجة عن إعادة الاعتراف بمبيعات لشركة تابعة	–	–
إعادة تصنيف بغرض البيع	–	–
أثر الفروق في أسعار صرف العملات الأجنبية	–	–
الرصيد في نهاية السنة	(15)	–
القيمة الدفترية		
في بداية السنة	24,060	24,060
في نهاية السنة	20,253	24,060

*قبل الاعتراف بخسائر انخفاض الشهرة كانت القيمة الدفترية لها وفقاً للقطاعات كما يلي:

(لايشمل الشهرة المصنفة بغرض البيع) (المبالغ بالألف ريال)

بيـــــــــــــــــــــــــان	2021	2020
عمليات صناعة القطع- في الدولتين (ب) و (ج)	7,000	7,000
عمليات صناعة القطع- العالمية	8,500	8,500
عمليات صناعة الدراجات-العالمية (تم بيعها في 2006)	–	3,080
عمليات صناعة الألعاب الدولية	4,333	4,333
عمليات أعمال البناء-في الدولة (أ)	–	1,147
عمليات أخرى	435	–
إجمـــــــــــالي	20,268	24,060

18- أصول غير ملموسة أخرى (المبالغ بالألف ريال):

البيـــــــــان	تكاليف تطوير مرسملة	حقوق اختراع	علامات تجارية	رخص استخدام	إجمالي
التكلفة:					
الرصيد في 2020/1/1	3,230	5,825	4,711	6,940	20,706
الإضافات	–	–	–	–	–
الإضافات من التطوير الداخلي	358	–	–	–	358
الإضافات من إندماج الأعمال	–	–	–	–	–
إستبعاد أو تصنيف بغرض البيع	–	–	–	–	–
صافي فروق أسعار الصرف	–	–	–	–	–
الرصيد في 2021/1/1	3,588	5,825	4,711	6,940	21,064
الإضافات	–	–	–	–	–
الإضافات من التطوير الداخلي	6	–	–	–	6
الإضافات من إندماج الأعمال	–	–	–	–	–
إستبعاد أو تصنيف بغرض البيع	–	–	–	–	–
صافي فروق أسعار الصرف	–	–	–	–	–
الرصيد في 2021/12/13	3,594	5,825	4,711	6,940	21,070
مجمع الاستنفاد والانخفاض					
الرصيد في 2020/1/1	(1,000)	(874)	(3,533)	(2,776)	(8,183)
مصروف الاستنفاد	(682)	(291)	(236)	(347)	(1,556)
الاستبعاد أو المصنف بغرض البيع	–	–	–	–	–
خسائر الانخفاض المحملة على الدخل	–	–	–	–	–
عكس خسائر الانخفاض المضاف للدخل	–	–	–	–	–
صافي فروق أسعار الصرف	–	–	–	–	–
الرصيد في 2021/1/1	(1,682)	(1,165)	(3,769)	(3,123)	(9,739)
مصروف الاستنفاد	(718)	(291)	(236)	(347)	(1,592)
الاستبعاد أو المصنف بغرض البيع	–	–	–	–	–
خسائر الانخفاض المحملة على الدخل	–	–	–	–	–
عكس خسائر الانخفاض المضاف للدخل	–	–	–	–	–

صافي فروق أسعار الصرف	–	–	–	–	–
الرصيد في 2021/12/13	(2,400)	(1,456)	(4,005)	(3,470)	(11,331)
القيمة الدفترية:					
كما في 2020/12/31	1,906	4,660	942	3,817	11,325
كما في 2021/12/31	1,194	4,369	706	3,470	9,739

***تم احتساب الاستنفاد وفقاً للعمر الانتاجي التالي**

تكاليف التطوير المرسملة 5 سنوات حقوق الاختراع 10- 20 سنة

العلامات التجارية 20 سنة رخص الاستخدام 20 سنة

19- الشركات التابعة (المبالغ بالألف ريال):

إسم الشركة	بلد العمل	نسبة الملكية	نسبة التصويت	النشاط الرئيس
الشركة التابعة (1)	الدولة (أ)	%100	%100	إنتاج القطع
الشركة التابعة (2)	الدولة (أ)	%45	%45	إنتاج اللعب
الشركة التابعة (3)	الدولة (أ)	%100	%100	أعمال الإنشاء
الشركة التابعة (4)	الدولة (ب)	%70	%70	إنتاج القطع
الشركة التابعة (5)	الدولة (ج)	%100	%100	إنتاج القطع
الشركة التابعة (6)	الدولة (أ)	%100	%100	شركة خدمات مالية
الشركة التابعة (7)	الدولة (أ)	%100	%100	شركة توزيع

*على الرغم من الشركة لا تملك إلاّ أقل من نصف حقوق الملكية في الشركة (2) إلاّ أنّها تملك الحق في تعيين أو استبعاد معظم أعضاء مجلس الإدارة، والمحصلة أنّ الشركة الأم تتحكم بالشركة (2) ولذلك تعد شركة تابعة وعليه تم توحيد قوائمها المالية مع القوائم الموحدة للمجموعة.

20- الاستثمارات في الشركات الحليفة (الزميلة):

إسم الشركة	النشاط الرئيس	بلد العمل	نسبة الملكية		القيمة العادلة المنشورة	
			2021	2020	2021	2020
شركة (A)*	النقل	الدولة م	35	35	2,231	2,069
شركة (B)&	صناعة الصلب	الدولة أ	17	17	–	–
شركة (C)#	التمويل	الدولة أ	40	40	–	–
شركة (D)	النقل	الدولة ر	35	25	–	–

*بموجب اتفاقية الشركاء للشركة الحق في نسبة تصويت 37%.

&رغم أنّ حصة الشركة في الشركة (B) يقل عن 20% فإنّ للشركة تأثير مهم من خلال حقها في تعيين عضوين في مجلس إدارة الشركة (B).

#تاريخ إعداد القوائم المالية في الشركة (D) هو 10/31 من كل عام ولايسمح في الدولة ر بتغيير التاريخ، ولذ يتم استخدام القوائم المالية للشركة (D) حتى ذلك التاريخ وتجرى التسويات بين ذلك التاريخ وتاريخ 12/31.

المعلومات المالية المتعلقة بالشركات الحليفة (الأرقام بالألف ريال)

بيـــــــــــــــــــــان	2021	2020
إجمـــــــــــــالي الأصول	42,932	38,178
إجمـــــــــــــالي الالتزامات	(14,848)	(12,218)
صافي الأصول	28,084	25,960
حصة المجموعة في الشركات الحليفة (صافي الأصول)	8,425	7,269
إجمـــــــالي الإيرد	12,054	11,904
إجمـــــــالي الربح للفترة	3,953	5,479
حصة المجموعة في الشركات الحليفة (ربح الفترة)	1,186	1,589

21- المشاركات (Joint Venture):

*للمجموعة حقوق مهمة في المشاركات التالية:

(أ) 25% من حقوق الملكية في شركة المشاركة المركزية في المدينة (ع) وللمجموعة حصة من عائد إيجاراتها.

(ب) 33,5% من حقوق الملكية ونفس النسبة للتصويت في شركة الالكترونيات في الدولة (ج).

وقد تم تضمين القوائم المالية الموحدة (بطريقة التوحيد النسبي) لحصة المجموعة في هاتين المشاركتين كما يلي: (المبالغ بالألف ريال)

بيـــــــــــــــــــــان	2021	2020
الأصول المتداولة	1,800	1,850
الأصول غير المتداولة	8,993	9,854
الالتزامات قصيرة الأجل	936	785
الالتزامات طويلة الأجل	5,858	5,521
الدخل	2,124	2,005
المصاريف	1,787	1,763

22- أصول مالية أخرى: (المبالغ بالألف ريال)

البيـــــــــــــان	الأصول المتداولة		الأصول غير المتداولة	
	2021	2020	2021	2020
المشتقات المعينة كأدوات تحوط بالقيمة العادلة				
-عقود تحوط بعملة أجنبية	244	220	–	–
-معدل فائدة المقايضة	72	37	212	140
	316	257	212	140
أصول مالية بالقيمة العادلة في قائمة الربح أو الخسارة				
-الأصول المالية غير المشتقة بالقيمة العادلة في قائمة الربح أو الخسارة	–	–	–	–
غير مشتقات بغرض الاتجار	–	–	–	–
	–	–	–	–
استثمارات بالتكلفة المدفوعة				
-سندات استثمارية تبادلية (1)	4,304	3,604	2,059	1,658
-سندات مستثمر فيها (2)	500	–	–	–
	4,804	3,604	2,059	1,658
استثمارات بغرض البيع بالقيمة العادلة				
-أوراق مالية قابلة للاسترداد (3)	–	–	2,200	2,122
-استثمارات في الأسهم (4)	–	–	5,940	5,736
	–	–	8,140	7,858
قروض بالتكلفة المسددة				
-قروض لجهات مقربة (5)	3,637	3,088	–	–
-قروض لمنشآت أخرى	–	–	–	–
	3,637	3,088	–	–
إجمـــــــــالي	8,757	6,949	10,411	9,656

(1) للمجموعة سندات استثمارية تبادلية متوسط عائدها 7.1%سنوياً (7% في 2010) وتستحق ما بين 3-18 شهر من تاريخ القوائم المالية.

(2) عائد السندات المستثمر فيها 6%سنوياً تدفع شهرياً وتستحق في 2022/3/1.

(3)عائد الأوراق المالية القابلة للاسترداد 7%سنوياً وتستحق في 2014 بالقيمة الأسمية.

(4)تملك الشركة 20% من أسهم شركة التكرير ولا تستطيع المجموعة التأثير على قرارات شركة التكرير لأن نسبة 80% المتبقية يملكها مساهم واحد يدير عمل الشركة.

(5)الفائدة على القرض تساوي المعدل التجاري السائد أنظر ملاحظة رقم (42).

23- أصول أخرى: (المبالغ بالألف ريال)

بيـــــــــــــان	الأصول المتداولة		الأصول غير المتداولة	
	2021	2020	2021	2020
مدفوعات مقدمة	–	–	–	–
أخرى (توضح	–	–	–	–
	–	–	–	–

24- المخزون:(المبالغ بالألف ريال)

بيـــــــــــــــــــــان	2021	2020
المواد الخام	9,142	10,322
الإنتاج تحت التشغيل	4,490	4,354
الإنتاج التام	17,732	15,566
	31,364	30,242
مصنف بغرض البيع (ملاحظة 12)	830	–
	32,194	30.242

25- المدينون التجاريون والآخرون:(المبالغ بالألف ريال)

بيـــــــــــــــــــــان	2021	2020
المدينون التجاريون	18,034	16,880
مخصص الديون المشكوك فيها	(798)	(838)
	17,236	16,042
إيرادات مبيعات مؤجلة (ملاحظة 44)	960	–
مدينو إيجار تشغيلي	–	–
مبالغ مستحقة من عملاء عقود الإنشاء (ملاحظة 28)	240	230
أخرى (توضح)	54	20
	18,490	16,292

*متوسط فترة الائتمان 60 يوم ولا تحسب فائدة على المدينين إلّا بعد مرور الفترة المذكورة وبنسبة 2% سنوياً، وتعتبر المجموعة أنّ المديونية الذين يزيد عمرها عن 120يوم تعد غير قابلة للتحصيل.

#يتكون مخصص الديون المشكوك فيها من ما يلي: (المبالغ بالألف ريال)

البيـــــــــــــــــــــان	2021	2020
الرصيد في بداية السنة	838	464
الديون المعدومة خلال السنة	–	(56)
الزيادة (النقص) في المخصص في قائمة الربح أو الخسارة	(40)	430
الرصيد في نهاية السنة	798	838

26- مدينو الإيجار التمويلي:

ترتيبات الإيجار: دخلت المجموعة في ترتيبات إيجار تمويلي لجزء من مخازن معدات القطع، ويبلغ متوسط عقود الإيجار التمويلي 4 سنوات.

***المدينون تحت عقود الإيجار التمويلي (المبالغ بالألف ريال):**

البيـــــــــــــــــــــان	الحد الأدنى لدفعات الإيجار		القيمة الحالية للحد الأدنى لدفعات الإيجار	
	2021	2020	2021	2020
خلال سنة واحدة	282	279	198	188
من السنة الثانية حتى السنة الخامسة	1,074	909	830	717
	1,356	1,188	1,028	905
(-)الدخل التمويلي غير المكتسب	(328)	(238)	لاينطبق	لاينطبق
القيمة الحالية للحد الأدنى لدفعات الإيجار	1,028	905	1,028	905
مخصص دفعات الإيجار غير القابلة للتحصيل	–	–	–	–
	1,028	905	1,028	905
ضمنت في القوائم المالية كما يلي:				
-مدينو الإيجار التمويلي قصيرة الأجل			198	188
-مدينو الإيجار التمويلي طويلة الأجل			830	717
			1,028	905

***معدل الفائدة المستخدم في الإيجار التمويلي 10.5%.**

27- الأصول المرهونة لضمان قروض: (المبالغ بالألف ريال)

بيـــــــــــــــــــــان	2021	2020
أراضي ومباني	23,054	28,851
مدينون تجاريون	946	–
	24,000	28,851

28- عقود الإنشاءات: (المبالغ بالألف ريال)

بيـــــــــــــــــــــان	2021	2020
تكاليف الإنشاء المتكبدة زائداً الدخل المحقق مطروحاً منه الخسائر المحققة حتى تاريخة	1,517	1,386
(–) فواتير تحت التحاسب	(1,313)	(1,171)
	204	215
ضمنت في القوائم المالية كما يلي:		
–من الزبائن تحت عقود الإنشاء (ملاحظة 25)	240	230
–للزبائن تحت عقود الإنشاء (ملاحظة 37)	(36)	(15)
	204	215

29- رأس المال المصدر: (المبالغ بالألف ريال)

بيـــــــــــــــــــــان	أسهم رأس المال		علاوة إصدار	
	2021	2020	2021	2020
14,844,000 سهم عادي مدفوع بالكامل (2010: 20,130,000)	14,844	20,130	14,625	25,667
2,500,000 سهم عادي مدفوعة جزئياً (2010: 2,500,000)	1,775	1,775	–	–
1,200,000 سهم ممتاز غير مشاركة، 10% قابلة للتحويل (2010: 1,100,000)	1,200	1,100	(5)	–
إجمـــــــــــــــالي	17,819	23,005	14,620	25,667

*الأسهم العادية المدفوعة بالكامل (الأرقام بالألف):

بيـــــــــــــــــــان	عدد الأسهم	أسهم رأس المال	علاوة الإصدار
الرصيد في 2020/1/1 و 2021/1/1	20,130	20,130	25,667
إصدار أسهم تحت خطط منافع الموظفين (ملاحظة 41)	314	314	–
إصدار أسهم مقابل خدمات استشارية	3	3	5
إعادة شراء أسهم	(5,603)	(5,603)	(10,853)
تكاليف إعادة شراء أسهم	–	–	(277)
ضرائب الدخل ذات الصلة	–	–	83
الرصيد في 2021/12/31	14,844	14,844	14,625

*القيمة الإسمية للسهم العادي 1 ريال ولكل سهم صوت واحد والحق في التوزيعات.

*القيمة العادلة للأسهم المصدرة مقابل الخدمات الاستشارية تم تحديدها بالرجوع لمعدل السوق للخدمات الاستشارية المماثلة.

*الأسهم العادية المدفوعة جزئياً (الأرقام بالألف):

بيـــــــــــــــــــان	عدد الأسهم	أسهم رأس المال	علاوة الإصدار
الرصيد في 2020/1/1 و 2021/1/1	2,500	1,775	–
التغير (يوضح)	–	–	–
الرصيد في 2021/12/31	2,500	1,755	–

*الأسهم الممتازة غير المشاركة القابلة للتحويل

بيـــــــــــــــــــان	عدد الأسهم	أسهم رأس المال	علاوة الإصدار
الرصيد في 2020/1/1 و 2021/1/1	1,100	1,100	–
إصدار أسهم	100	100	–
تكاليف إصدار أسهم	–	–	(6)
ضرائب الدخل ذات الصلة	–	–	1
الرصيد في 2021/12/31	1,200	1,200	(5)

30- الاحتياطيات: (المبالغ بالألف ريال)

بيـــــــــــــــــــــــــان	2021	2020
احتياطي عام	807	807
احتياطي إعادة تقييم الممتلكات	1,198	1,201
احتياطي إعادة تقييم الاستثمارات	593	527
احتياطي حقوق ملكية مقابل منافع موظفين	544	338
احتياطي التحوط	317	278
احتياطي ترجمة العملات الأجنبية	194	225
علاوة على سندات قابلة للتحويل	592	–
إجمـــــــــــــــالي	4,245	3,376
الاحتياطي العام		
الرصيد في بداية السنة	807	807
التغير (يوضح)	–	–
الرصيد في نهاية السنة	807	807
احتياطي إعادة تقييم الممتلكات		
الرصيد في بداية السنة	1,201	51
الزيادة (النقص) الناتج من إعادة تقييم الممتلكات	–	1,643
خسائر الانخفاض	–	–
عكس خسائر الانخفاض	–	–
التزامات الضرائب المؤجلة من إعادة التقييم	–	(493)
عكس التزامات الضرائب المؤجلة من إعادة التقييم	–	–
المحول للأرباح المحتجزة	(3)	–
المحول لحقوق الملكية من الأصول غير المتداولة بغرض البيع	–	–
الرصيد نهاية السنة	1,198	1,201
أحتياطي إعادة تقييم الاستثمارات		
الرصيد في بداية السنة	527	470
الزيادة (النقص) الناتجة من إعادة تقييم الأصول المالية	94	81
(المكاسب)/الخسائر المجمعة المحولة لقائمة الربح أو الخسارة من بيع الأصول المالية	–	–

(المكاسب)/الخسائر المجمعة المحولة لقائمة الربح أو الخسارة من انخفاض الأصول المالية	–	–
ضرائب الدخل ذات الصلة	(28)	(24)
الرصيد في نهاية السنة	593	527
احتياطي حقوق ملكية مقابل منافع موظفين		
الرصيد في بداية السنة	338	–
مدفوعات مقابل الأسهم	206	338
الرصيد في نهاية السنة	544	338
احتياطي التحوط		
الرصيد في بداية السنة	278	258
المكاسب (الخسائر) من التدفقات النقدية المرتبطة بالتحوط		
-عقود التبادل لعملة أجنبية	209	(41)
-معدل فائدة المقايضة	227	357
ضرائب الدخل ذات الصلة بالمكاسب/الخسائر المعترف بها في حقوق الملكية	(131)	(95)
المحولة لقائمة الربح أو الخسارة		
-عقود التبادل لعملة أجنبية	(3)	–
-معدل فائدة المقايضة	(120)	(86)
ضرائب الدخل للمبالغ المحولة لقائمة الربح أو الخسارة	37	26
محولة إلى القيمة الدفترية لعنصر التحوط		
-عقود التبادل لعملة أجنبية	(257)	(201)
ضرائب الدخل للمبالغ المحولة للقيمة الدفترية لعنصر التحوط	77	60
الرصيد في نهاية السنة	317	278
احتياطي ترجمة العملات الأجنبية		
الرصيد في بداية السنة	225	140
ترجمة العمليات الأجنبية	75	121
عقود التبادل لعملة أجنبية	–	–
الضرائب المؤجلة الناتجة عن عملية الترجمة	(22)	(36)

المكاسب الناتجة من بيع الشركة التابعة الأجنبية	(120)	–
ضرائب الدخل ذات الصلة بالمكاسب الناتجة من بيع الشركة التابعة	–	–
الرصيد في نهاية السنة	194	225
علاوة على سندات قابلة للتحويل		
الرصيد في بداية السنة	–	–
إصدار سندات قابلة للتحويل	834	–
ضرائب الدخل ذات الصلة	(242)	–
الرصيد في نهاية السنة	592	–

*احتياطي إعادة تقييم الممتلكات نتج من إعادة تقييم الأراضي والمباني وعند بيع أي أصل جرى إعادة تقييمه يحول الجزء الخاص به من الاحتياطي إلى الأرباح المحتجزة.

*احتياطي إعادة تقييم الاستثمارات نتج من إعادة تقييم الأصول المالية بغرض البيع والمباني وعند بيع أي أصل جرى إعادة تقييمه يحول الجزء الخاص به من الاحتياطي إلى قائمة الربح أو الخسارة.

*احتياطي حقوق ملكية مقابل منافع موظفين نتج من منح الخيارات للموظفين لحصولهم على أسهم مقابل حقوقهم التقاعدية، (ملاحظة 41).

31- الأرباح المحتجزة والتوزيعات: (المبالغ بالألف ريال)

بيـــان	2021	2020
الرصيد في بداية السنة	94,986	73,917
أثر التغيرات في المحاسبة عن عقود الضمانات المالية	–	(21)
رصيد بداية السنة بعد التسوية	94,986	73,896
صافي الربح يعزى لمساهمي الشركة الأم	22,552	27,569
التوزيعات المدفوعة	(6,635)	(6,479)
إعادة شراء الأسهم	(555)	–
المكاسب (الخسائر) الاكتوارية من المنافع المحددة للأموال المسجلة في الأرباح المحتجزة	–	–
ضرائب الدخل ذات الصلة	–	–
المحول من احتياطي إعادة تقييم الممتلكات	3	–
الرصيد في نهاية السنة	110,351	94,986

*في 2021/5/23 تم دفع توزيعات بمقدار 32.1 فلس/سهم وبمبلغ إجمالي (6,515 مليون ريال)، كما تم دفع 10 فلس/سهم من الأسهم الممتازة غير المشاركة وبمبلغ إجمالي (0,12 مليون ريال). وفيما يخص

سنة 2021 يخطط مجلس الإدارة توزيع 26.31 فلس/سهم وستدفع يوم 2022/5/25، كما تم دفع (0.613 مليون) للأسهم الممتازة القابلة للاسترداد.

32- القروض: (المبالغ بالألف ريال)

البيـــــــــــان	قروض قصيرة الأجل		قروض طويلة الأجل	
	2021	2020	2021	2020
قروض غير مضمونة بالتكلفة المدفوعة				
بنك سحب على المكشوف	520	314	–	–
سندات استثمارية تبادلية (1)	358	374	–	542
قروض من:				
-المنشآت ذات العلاقة (2)	12,917	14,932	–	19,192
-منشآت أخرى (3)	3,701	3,518	–	–
أسهم ممتازة مجمعة قابلة للاسترداد (4)	–	–	15,000	–
سندات قابلة للتحويل (ملاحظة 33)	–	–	4,144	–
سندات دائمة (5)	–	–	1,905	–
	17,496	19,138	21,049	19,734
قروض مضمونة بالتكلفة المدفوعة				
بنك سحب على المكشوف	18	64	–	–
قروض بنكية (6)	4,000	6,344	10,982	11,060
قروض من منشآت أخرى	–	–	575	649
أرصدة دائنة للمدينين (7)	923	–	–	–
التزامات إيجار تمويلي (8) (ملاحظة 38)	9	54	5	35
	4,950	6,462	11,562	11,744
إجمـــــــالي القروض	22,446	25,600	32,611	31,478

(1)تتحمل المجموعة فائدة عن سندات الاستثمار التبادلية 6.8% سنوياً (2020: 6.8%).

(2)فائدة قروض الجهات ذات العلاقة بنسبة 8- 8.2% سنوياً تضاف على القرض (2020: نفس النسبة).

(3)فترة استحقاق القرض 3سنوات (2020: 4سنوات) وفائدته 8.15%سنوياً (2020: 8.10%).

(4)3مليون سهم ممتاز مجمعة قابلة للاسترداد بعائد 7% أصدرت يوم 2021/6/1 بسعر 5ريال/سهم والأسهم قابلة للاسترداد يوم 2024/5/31 بنفس القيمة.

(5)تم إصدار سندات دائمة بفائدة 6% يوم 2021/8/27 بالقيمة الإسمية. تكاليف الإصدار 0.595مليون.

(6)مضمونة بأراضي ومباني المجموعة (أنظر ملاحظة 27).

(7)مضمونة بالمدينين التجاريين (أنظر ملاحظة 25 و 27).

(8)مضمونة بالأصول المؤجرة، والقرض عبارة عن خليط من الفائدة المتغيرة والثابتة وفترة إعادة الدفع لا تزيد عن خمس سنوات.

33- سندات قرض قابلة للتحويل:

*أصدرت المجموعة سندات قرض قابلة للتحويل بمبلغ 4.5 مليون ريال في 2021/9/1 بسعر 1.10 ريال/سند وأعطي حملة السندات الحق في تحويلها إلى أسهم عادية بتكلفة 3ريال/سهم. ويتوقع أن يتم التحويل في أي وقت بين 2025/7/1 و 2025/8/31، وإذا لم يتم تحويل السندات فستكون قابلة للاسترداد في 2025/9/1 بمبلغ 1ريال/سند. وتحسب الفائدة للسندات بنسبة 5.5% تدفع سنوياً. والأرقام التالية خاصة بها (الأرقام بالألف ريال)

المبالغ من عملية الإصدار	4,950
مكونات حقوق الملكية (صافي الضرائب المؤجلة)	(592)
التزامات الضرائب المؤجلة	(242)
مكونات الالتزام في تاريخ الالتزام	4,116
الفوائد المحملة	110
الفوائد المدفوعة	(82)
مكونات الالتزام في 2021/12/31	4,144

**الفوائد المحملة حسبت بمعدل 8% على مكونات الالتزام للأربعة الأشهر من تاريخ الإصدار.*

34- التزامات مالية أخرى (المبالغ بالألف ريال):

بيـــــــــــان	التزامات قصيرة الأجل		التزامات طويلة الأجل	
	2021	2020	2021	2020
عقود الضمانات المالية	24	18	–	–
المشتقات المعينة كأدوات تحوط بالقيمة العادلة				
-عقود تحوط بعملة أجنبية	75	–	–	–
-معدل فائدة المقايضة	5	–	–	–
	80	–	–	–
	104	18	–	–

35- المخصصات (المبالغ بالألف ريال):

بيـــــــــــان	مخصصات قصيرة الأجل		مخصصات طويلة الأجل	
	2021	2020	2021	2020
مخصص منافع الموظفين (1)	583	2,492	676	1,896
مخصص عمل التصحيح (2)	1,940	–	1,118	–
ضمان (3)	528	295	–	–
عقود الإيجار الكبيرة (4) (ملاحظة 47)	410	460	504	430
تكاليف إعادة الهيكلة (5)	–	–	–	–
	3,461	3,247	2,298	2,326

بيـــــــــــان	منافع الموظفين	أعمال التصحيح	الضمانات	الإيجار	إعادة الهيكلة
الرصيد في 2021/1/1	4,388	–	295	890	–
مخصصات إضافية معترف بها	–	4,170	338	406	–
تخفيض من دفع مبالغ مرتبطة بالمخصص	(3,174)	(1,112)	(90)	(310)	–
تسوية بدون تكلفة	–	–	(15)	(100)	–
أثر التغير في معدل الخصم	–	–	–	28	–
التزام عرضي من شراء الشركة التابعة (6)	45	–	–	–	–
الرصيد في 2021/12/31	1,259	3,058	528	914	–

36- التزامات أخرى (المبالغ بالألف ريال):

بيـــــــــــان	التزامات قصيرة الأجل		التزامات طويلة الأجل	
	2021	2020	2021	2020
حوافز الإيجار (ملاحظة 47)	90	90	180	270
منح حكومية مؤجلة	–	–	–	–
أخرى (توضح)	–	5	–	–
	90	95	180	270

37- الدائنون التجاريون والآخرون (المبالغ بالألف ريال):

بيـــــــــــــــــــان	2021	2020
الدائنون التجاريون	16,276	21,128
مبالغ مستحقة للزبائن تحت عقود الإنشاء	36	15
	16,312	21,143

*إجمالي الدائنون التجاريون في 2021/12/31 (19,53 مليون) (2020: 21,128 مليون) ويتكون من المعروض أعلاه (2021: 16,276 مليون، 2020: 21,128 مليون) والباقي مرتبطة بأصول بغرض البيع (2021: 3,254 مليون، 2020 لا يوجد).

#متوسط فترة الائتمان على المشتريات 4 أشهر ولاتحسب فائدة إلاّ على الأرصدة بعد المدة المذكورة وبنسبة 2%.

38- التزامات تحت الإيجار التمويلي:

الإيجار التمويلي يتمثل في استئجار معدات التصنيع بفترة إيجار 5 سنوات، وللمجموعة خيار لشراء المعدات، وتبلغ التزامات المجموعة تحت الإيجار التمويلي (المبالغ بالألف ريال):

بيـــــــــــــــــــان	الحد الأدنى لدفعات الإيجار		القيمة الحالية للحد الأدنى لدفعات الإيجار	
	2021	2020	2021	2020
التزامات تستحق في فترة لاتزيد عن سنة	10	58	9	54
التزامات تستحق في فترة تزيد عن سنة ولا تزيد عن خمس سنوات	6	44	5	35
التزامات تستحق في فترة تزيد عن 5 سنوات	–	–	–	–
	16	102	14	89
(-) كلف تمويلية مستقبلية	(2)	(13)	–	–
القيمة الحالية للحد الأدنى لدفعات الإيجار	14	89	14	89
ضمنت في القوائم المالية كما يلي:				
-قروض قصيرة الأجل			9	54
-قروض طويلة الأجل			5	35
			14	89

39- خطط منافع الموظفين:

تقوم المجموعة بعمل خطط لمنافع موظفيها عند التقاعد للشركات التابعة في الدولة (ج) باتباع نظام التمويل حيث تنقص الاشتراكات بالمبالغ الخاصة بالموظفين الذين يغادرون الخدمة. بينما الموظفين في الشركة التابعة في الدولة (ب) مشتركون في نظام منافع التقاعد الحكومي وتساهم الشركة بنسبة من رواتب الموظفين مقابل هذه الخطط فقط. ويبلغ إجمالي المصروف المتعلق بها والذي ضمن قائمة الربح أو الخسارة 160ألف (2020: 148ألف)، وفي نهاية 2021 كان هناك اشتراكات مستحقة مقدارها 8ألف (2020: 8ألف).

***خطط المنافع المحددة**

كما تقوم المجموعة بعمل خطط لمنافع موظفيها في الشركات التابعة في الدولة (أ) وتبلغ منافع التقاعد مابين 40- 45% من آخر راتب عند عمر 65سنة. وقد كانت نتائج أخر تقييم اكتواري لخطط المنافع كما يلي:

-الافتراضات الأساسية المستخدمة في التقييم الاكتواري

بيـــــــــــــــــــــان	(%)2021	(%)2020
معدلات الخصم	5.52	5.20
العائد المتوقع على أصول الخطة	12.08	10.97
معدلات زيادة الراتب المتوقعة	5	5
العائد المتوقع على حقوق التعويض	–	–

-المبالغ المضمنة قائمة الربح أو الخسارة والخاصة بهذه الخطط كما يلي: (المبالغ بالالف ريال)

بيـــــــــــــــــــــان	2021	2020
تكلفة الخدمة الحالية	463	442
الفائدة على التعهد	164	137
العائد المتوقع على أصول الخطة	(276)	(249)
العائد المتوقع على حقوق التعويض	–	–
الخسائر (المكاسب) الاكتوارية المعترف بها خلال السنة	235	226
تكلفة الخدمة السابقة	–	–
الخسائر (المكاسب) الناتجة من الحذف أو التسويات	–	–

إجمـــــــــــالي	586	556

[المحمل على السنة ضمن في مصروف منافع الموظفين في قائمة الربح أو الخسارة، مبلغ 412 ألف (2020: 402 ألف) تم تضمينها في تكلفة المبيعات والباقي في المصروفات الإدارية]

-المبالغ المضمنة الميزانية العمومية الناتجة من التعهدات الخاصة بهذه الخطط كما يلي:

(المبالغ بالالف ريال)

بيـــــــــــــــــــان	2021	2020
القيمة الحالية لتعهدات المال الخاص بالمنافع	5,905	5,808
القيمة العادلة لأصول الخطة	(4,202)	(4,326)
(الفائض)/العجز	1,703	1,482
صافي المكاسب والخسائر الاكتوارية غير المعترف بها	(873)	(1,094)
تكلفة الخدمة السابقة غير المعترف بها حتى الآن	(322)	(32)
القيود على الأصول المعترف بها	–	–
القيمة العادلة لحقوق التعويض المعترف بها أصل	–	–
صافي الالتزام/(الأصل) الناتج من تعهدات الخطة	508	352

-حركة القيمة الحالية من التعهدات الخاصة بهذه الخطط في الفترة الحالية كما يلي: (المبالغ بالالف ريال)

بيـــــــــــــــــــان	2021	2020
الرصيد الافتتاحي لتعهدات الخطة	5,808	5,814
تكلفة الخدمة الحالية	463	442
تكلفة الفائدة	164	137
الاشتراكات من المشتركين في الخطة	–	–
الخسائر/(المكاسب) الاكتوارية	230	135
تكلفة الخدمة السابقة	–	–
الخسائر/(المكاسب) من الحذف	–	–
الالتزامات الناتجة من التسويات	–	–
الالتزامات المفترضة من اندماج الأعمال	–	–
فروق أسعار الصرف في الخطط الأجنبية	–	–
المنافع المدفوعة	(760)	(720)

الرصيد الختامي لتعهدات الخطة	5,905	5,808

-حركة القيمة الحالية لأصول الخطة في الفترة الحالية كما يلي: (المبالغ بالالف ريال)

بيـــــــــــــــــــــان	2021	2020
الرصيد الافتتاحي للقيمة العادلة لأصول الخطة	4,326	4,788
العائد المتوقع على أصول الخطة	276	249
المكاسب/(الخسائر) الاكتوارية	222	(91)
فروق أسعار الصرف في الخطط الأجنبية	–	–
الاشتراكات من الموظفين	140	100
الاشتراكات من المشتركين في الخطة	–	–
المنافع المدفوعة	(760)	(720)
الأصول المكتسبة من اندماج الأعمال	–	–
الأصول الموزعة من التسويات	–	–
الرصيد الختامي للقيمة العادلة لأصول الخطة	4,202	4,326

-الصفات الرئيسة لأصول الخطة والعائد المتوقع في تاريخ الميزانية العمومية كما يلي (المبالغ بالألف ريال):

بيـــــــــــان	العائد المتوقع		القيمة العادلة لأصول الخطة	
	2021(%)	2020(%)	2021	2020
أدوات حقوق الملكية المالية	15.01	12.03	1,026	986
أدوات المديونية المالية	9.59	7.49	1,980	1,850
الممتلكات	12.21	12.76	1,196	1,490
المتوسط المرجح للعائد المتوقع	12.08	10.97	4,202	4,326

-تقييم المدراء للعائد المتوقع بني على الاتجاهات التاريخية للعائد وتنبؤات المحللين للسوق للأثنى عشر شهرا التالية.

-العائد الفعلي على أصول الخطة كان 0.72مليون (2020: 0.354مليون).

-تتضمن الخطة أسهم عادية للشركة الأم بقيمة عادلة 0.38مليون (2020: 0.252مليون) وممتلكات مشغلة من شركة تابعة بقيمة عادلة 0.622مليون (2020: 0.62مليون).

-تاريخ تسويات الخبرة كما يلي (المبالغ بالألف ريال):

بيـــــــــــــــــان	2021	2020	2019
القيمة الحالية لتعهدات الخطة	5,905	5,808	4,672
القيمة العادلة لأصول الخطة	(4,202)	(4,326)	(4,400)
العجز	1,703	1,482	272
أثرتسويات الخبرة على التزامات الخطة	230	135	210
أثرتسويات الخبرة على أصول الخطة	220	(91)	156

-تتوقع المجموعة أن تعمل اشتراكات 0.44مليون (2020: 0.44مليون) للخطة في السنة القادمة.

40- الأدوات المالية

(أ)إدارة المخاطر الرأسمالية

تدير الشركة مواردها بهدف ضمان استمرار كل الشركات التابعة في عملها وتعظيم عائد المساهمين. ويتكون هيكل موارد المجموعة من الديون بما في ذلك القروض التي سبق الإفصاح عنها في الملاحظة 32، والنقدية والنقدية المعادلة وحقوق الملكية للمالكين في الشركة الأم والذي يتكون بدوره من رأس المال، الاحتياطيات، والأربح المحتجزة كما في الملاحظات 29، 30، 31 على التوالي.

وتراجع لجنة إدارة المخاطر هيكل الموارد نصف سنوياً، حيث تأخذ في حسبانها تكلفة رأس المال والمخاطر المرتبطة به. ولم يحدث تعديل على استراتيجيات الشركة من 2020.

(ب)السياسات المحاسبية الهامة

لقد تم توضيح السياسات المحاسبية في الملاحظة 3.

(ج)أنواع الأدوات المالية (المبالغ بالألف ريال):

بيـــــــــــــــــــــــــــــــان	2021	2020
الأصول المالية		
القيمة العادلة للأصول المحتفظ بها بغرض المتاجرة من خلال قائمة الربح أو الخسارة	–	–
مصنفة أصول بالقيمة العادلة من خلال قائمة الربح أو الخسارة	–	–
أدوات مشتقة من تصنيف محاسبة التحوط	528	397
استثمارات محتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق	6,863	5,262
قروض ومدينون (بما في ذلك النقدية والنقدية المعادلة)	42,326	39,158
أصول مالية بغرض البيع	8,140	7,858
الالتزامات المالية		
القيمة العادلة للالتزامات المحتفظ بها بغرض المتاجرة من خلال قائمة الربح أو الخسارة	–	–
مصنفة التزامات بالقيمة العادلة من خلال قائمة الربح أو الخسارة	–	–
أدوات مشتقة من تصنيف محاسبة التحوط	80	–
تكلفة مسددة	71,369	78,221
عقود الضمانات المالية	24	18
القروض والمدينون مصنفة أصول والتزامات بالقيمة العادلة من خلال قائمة الربح أو الخسارة		
القيمة الدفترية للقروض والمدينون المصنفة أصول والتزامات من خلال قائمة الربح أو الخسارة	–	–
التغيرات المجمعة في القيمة العادلة للتغيرات في مخاطر الائتمان	–	–
التغيرات المجمعة في القيمة العادلة للتغيرات في	–	–

مخاطر الائتمان والمعترف بها خلال الفترة		
مشتقات الائتمان من القروض والمدينون بالقيمة العادلة		
الرصيد الافتتاحي بالقيمة العادلة	–	–
محقق خلال الفترة	–	–
التغير في القيمة العادلة	–	–
الرصيد الختامي بالقيمة العادلة	–	–
الالتزامات المالية مصنفة بالقيمة العادلة من خلال قائمة الربح أو الخسارة		
التغيرات المجمعة في القيمة العادلة لأخطار الائتمان	–	–
التغير في القيمة العادلة لأخطار الائتمان خلال الفترة	–	–
الاختلاف بين القيمة الدفترية وقيمة الاستحقاق		
الالتزامات المالية بالقيمة العادلة	–	–
الالتزام في تاريخ الاستحقاق	–	–

(د)أهداف إدارة المخاطر المالية:

تتمثل وظيفة هذه الإدارة في تقديم خدمة التنسيق للمجموعة للدخول إلى الأسواق المالية المحلية والدولية، ويتم إدارة المخاطر المالية ذات الصلة بالعمليات الخاصة بالمنشأة من خلال التحليل والتقرير عن الخطر الداخلي لتحديد درجة ومقدار المخاطر، والتي تشمل مخاطر السوق (بما في ذلك مخاطر العملة، مخاطر معدل فائدة القيمة العادلة، ومخاطر السعر)، مخاطر الائتمان، مخاطر السيولة، ومخاطر معدل فائدة التدفقات النقدية. وتسعى المجموعة لتقليل آثار هذه المخاطر من خلال استخدام الأدوات المالية المشتقة للتحوط من هذه المخاطر. وقد وضع مجلس الإدارة سياسات مكتوبة لهذه المخاطر ويتم التحقق من قيام التنفيذيين باتباعها من خلال المراجع الداخلي.

(هـ)خطر السوق:

دخلت المجموعة في أدوات مالية مشتقة مختلفة كي تواجه مخاطر العملات الأجنبية ومعدل الفائدة وتشمل:

-عقود صرف مؤجلة للتحوط من مخاطر أسعار الصرف الناتجة من تصدير القطع للدولتين (ب) و (ج).

-عقود معدل الفائدة المؤجلة لمواجهة مخاطر معدل الفائدة.

-مقايضات معدل الفائدة لتحفيف الخطر الناتج من معدلات الفائدة.

(و)إدارة مخاطر العملات الأجنبية:

تنفذ بعض عمليات المجوعة بالعملات الأجنبية، وتتمثل المشكلة هنا في التقلبات في أسعار الصرف، وتواجهها المجموعة من خلال عقود صرف العملات الأجنبية المؤجلة، وقد بلغت أصول المجموعة والتزاماتها بالعملة الأجنبية كما يلي: (المبالغ بالألف ريال)

بيـــــــــــان	الالتزامات		الأصول	
	2021	2020	2021	2020
العملة في الدولة (ب)	8,297	7,469	1,574	1,671
العملة في الدولة (ج)	186	135	-	-

حساسية العملات الأجنبية:

تعرض المجموعة بشكل أساسي العملة في الدولة (ب) (العملة ب) والعملة في الدولة (ج) (العملة ج)، ويعرض الجدول التالي الحساسية في المجموعة عند 10% زيادة أو نقص في العملة المحلية مقابل العملات الأجنبية، ويتضمن التحليل فقط أرصدة العملة الأجنبية في نهاية الفترة، كما يتضمن التحليل القروض الخارجية بعملة غير عملة المقرض والمقترض. وتؤشر الأرقام الموجبة أنّ هناك زيادة في الربح أو الخسارة وحقوق الملكية عندما تزيد العملة المحلية مقابل العملة المعنية: (الأرقام بالألف ريال)

بيـــــــــــــان	تأثير العملة (ب)		تأثير العملة (ج)	
	2021	2020	2021	2020
المكاسب أو الخسائر (قائمة الربح أو الخسارة)	834	(1)1,792	134	(3)257
حقوق ملكية أخرى	962	(2)1,232	70	(4)69

(1)يعزى هذا بشكل أساسي لأرصدة المدينين والدائنين في نهاية السنة بالعملة (ب).

(2)نتج هذا من بشكل أساسي من التغير في القيمة العادلة للأدوات المشتقة مصنفة كتحوط للتدفقات النقدية.

(3)يعزى هذا بشكل أساسي لأرصدة الدائنين في نهاية السنة بالعملة (ج).

(4)نتج هذا بشكل أساسي أساسي من التغير في القيمة العادلة للأدوات المشتقة مصنفة كتحوط للتدفقات النقدية.

لقد أنخفضت حساسية المجموعة تجاه العملة الأجنبية خلال الفترة الحالية والتي ترجع إلى لبيع الاستثمارات بالعملة (ب) وانخفاض المبيعات بالعملة (ب) في الربع الأخير من السنة المالية والتي أدت إلى انخفاض المدينين التجاريين بالعملة (ب).

عقود الصرف المؤجلة:

تتمثل سياسة الشركة في الدخول في عقود صرف مؤجلة لتغطية المدفوعات والمقبوضات بالعملة الأجنبية من 70- 80% منها. كما دخلت المجموعة في عقود صرف مؤجلة لإدارة الخطر المرتبط بالمبيعات والمشتريات لمدة ستة أشهر بنسبة 40-50% منها. ويبين الجدول التالي أرصدة عقود الصرف المؤجلة في تاريخ القوائم المالية: (المبالغ بالألف ريال) عدا متوسط معدل التبادل (نسبة)

أرصدة العقود	متوسط معدل التبادل		العملة الأجنبية		قيمة العقد		القيمة العادلة	
	2021	2020	2021	2020	2021	2020	2021	2020
شراء العملة (ب)								
أقل من (3) أشهر	0.770	0.768	2,493	2,010	3,238	2,617	152	110
3-6 أشهر	0.768	0.750	1,974	1,958	2,570	2,611	92	34
بيع العملة (ب)								
أقل من (3) أشهر	0.780	0.769	982	1,028	1,259	1,337	(70)	26
شراء العملة (ج)								
أقل من (3) أشهر	86.29	85.53	12850	20000	149	234	(5)	50
							169	220

-دخلت المجموعة في عقد لبيع القطع لزبائن في الدولة (ب)، كما دخلت في عقد صرف مؤجل لمدة (3) أشهر للتحوط من خطر تغير سعر الصرف الناتج من العمليات المستقبلية والتي صنفت كتحوط للتدفقات النقدية. وفي 2016/12/31م بلغت الخسائر غير المحققة المؤجلة من عقود الصرف المؤجلة 70,000 (2020: المكاسب غير المحققة 26,000) ويتوقع أن تتم المبيعات خلال الثلاثة أشهر الأولى من السنة المالية التالية وعندها سيتم الاعتراف بالخسائر المؤجلة في قائمة الربح أو الخسارة.

-دخلت المجموعة في عقد لشراء المواد الخام من مجهزين في الدولة (ب)، والدولة (ج)، كما دخلت في عقد صرف مؤجل لمدة (6) أشهر للتحوط من خطر تغير سعر الصرف الناتج من العمليات المستقبلية والتي صنفت كتحوط للتدفقات النقدية. وفي 2016/12/31م بلغت المكاسب غير المحققة المؤجلة من عقود الصرف المؤجلة 239,000 (2020: المكاسب غير المحققة 194,000) ويتوقع أن تتم المشتريات خلال الستة أشهر الأولى من السنة المالية التالية وعندها سيتم الاعتراف بالمكاسب المؤجلة ضمن تكلفة المواد الخام.

-في بداية الربع الثالث خفضت المجموعة توقعاتها لمبيعات القطع الدولة (ب) وذلك لزيادة المنافسة المحلية وزيادة تكاليف الشحن. وكانت المجموعة قد تحوطت للمبيعات المستقبلية بمبلغ 1,079 مليون، منها 97,000 يتوقع أن لا يحدث لها خطر، أما 982,000 المتبقية فإن احتمال حدوث الخطر المقابل لها عالي، ولذا قامت المجموعة بإعادة تسوية 3,000 من المكاسب على عقود الصرف المؤجلة ذات الصلة بالعمليات المتوقعة والتي من المتوقع أن لا تحدث في قائمة الربح أو الخسارة.

(ز)إدارة مخاطر معدل الفائدة:

تتعرض المجموعة لمخاطر معدل الفائدة كمنشآت في المجموعة تقترض الأموال بمعدل فائدة ثابت أو متغير. ويدار الخطر في المجموعة من خلال المحافظة على خليط من الاقتراض بمعدل فائدة ثابت ومتغير وعمل عقود لمقايضة معدل الفائدة وعقود مؤجلة لمعدل الفائدة، وتراجع أنشطة التحوط من فترة لأخرى.

حساسية معدل الفائدة

تم تحديد تحليل الحساسية أدنى هذا بالاعتماد على عرض معدلات الفائدة للأدوات المشتقة وغير المشتقة في تاريخ الميزانية العمومية. وقد تم استخدام 50 نقطة زيادة أو نقص عند التقرير عن مخاطر معدل الفائدة الداخلي ويمثل تقييم الإدارة للتغير المحتمل في معدلات الفائدة. فإذا زادت أو نقصت معدلات الفائدة 50 نقطة وظلت كل المتغيرات الأخرى ثابتة فإنّ:

-ربح المجموعة للسنة المنتهية في 2021/12/13 سيزيد/ينخفض بمبلغ 93,000 (2020: ستزيد/تنخفض 43,000). ويعزى هذا بشكل أساسي لاقتراض المجموعة بمعدل فائدة متغير. و

-الاحتياطات الأخرى ستزيد/تنخفض بمبلغ 19,000 (2020: ستزيد/تنخفض 12,000). ويعزى هذا بشكل أساسي للتغيرات في القيمة العادلة للأدوات ذات معدل الفائدة الثابت بغرض البيع.

وقد انخفضت حساسية معدلات الفائدة خلال السنة الحالية تعود بشكل رئيس لانخفاض أدوات مديونية بمعدل فائدة متغير والزيادة في مقايضة معدل الفائدة.

عقود مقايضة معدل الفائدة

تحت عقود مقايضة معدل الفائدة وافقت المجموعة لمبادلة الفروق بين معدل الفائدة الثابت والمتغير محسوب على المبالغ الأصلية، وتمكن بعض العقود المجموعة من تخفيف مخاطر التغير في معدلات الفائدة للقيمة العادلة للمديونية ذات معدل الفائدة الثابت والتدفقات من المديونية ذات معدل الفائدة المتغير، وقد حسب متوسط معدل الفائدة على أساس الأرصدة في بداية السنة المالية. ويبين الجدول التالي القيمة الأسمية للمبالغ ومعدلات الفائدة كما في تاريخ القوائم المالية: (المبالغ بالألف ريال) عدا المعدل بالنسبة

الرصيد المتغير للعقود الثابتة	عقود متوسط معدل الفائدة الثابت		المبلغ الأساسي		القيمة العادلة	
	2021	2020	2021	2020	2021	2020
أقل من سنة واحدة	7.45	6.75	1,000	4,000	72	37
من سنة- سنتين	7.15	7.05	2,000	1,620	55	47
من سنتين- خمس سنوات	6.75	6.50	3,000	1,359	130	93
خمس سنوات فأكثر	7.05	7.15	1,000	-	27	-
			7,000	6,979	284	177

-يحدد معدل فائدة المقايضة على أساس ربع سنوي، ويحدد المعدل بمعدلات البنوك المحلية في الدولة (أ)، وتسوى الفروق بين معدل الفائدة الثابت والمتغير على أساس صافي. وتصنف العقود كتحوط من التدفقات النقدية لتخفيض مخاطر معدل الفائدة المتغير من الاقتراض.

الرصيد الثابت للعقود المتغيرة	عقود متوسط معدل الفائدة الثابت		المبلغ الأساسي		القيمة العادلة	
	2021	2020	2021	2020	2021	2020
أقل من سنة واحدة	8.15	-	3,701	-	(5)	-
			3,701	-	(5)	-

-يحدد معدل فائدة المقايضة على أساس ربع سنوي، ويحدد المعدل بمعدلات البنوك المحلية في الدولة (أ)، وتسوى الفروق بين معدل الفائدة الثابت والمتغير على أساس صافي. وتصنف العقود كتحوط بالقيمة العادلة لمواجهة معدلات الفائدة.

(ح)مخاطر سعر أخرى:

قد تواجه المجموعة مخاطر السعر الناتجة من الاستثمارات في حقوق الملكية، والتي يحتفظ بها لأغراض استراتيجية لا أغراض تجارية.

حساسية سعر حقوق الملكية

أعد تحليل الحساسية أدناه على أساس مدى تعرض حقوق الملكية لمخاطر السعر في تاريخ القوائم المالية، فإذا تغيرت المدخلات لنموذج التقييم 10% زيادة/نقص، بينما بقيت المتغيرات الأخرى ثابتة فإنّ:

-صافي الربح للسنة المنتهية في 2021/12/31 لن يتأثر عندما تصنف الاستثمارات في حقوق الملكية بغرض البيع ولا يوجد عملية بيع أو انخفاض في القيمة، و

-احتياطيات حقوق الملكية سوف تنخفض/ترتفع بمبلغ 7,000 ريال (2020: تنخفض/ترتفع بمبلغ 8,000 ريال)، كنتيجة للتغير في القيمة العادلة للأسهم المصنفة بغرض البيع.

*لم تتغير حساسية أسعار حقوق الملكية بشكل مهم عن الفترة الماضية.

(ز)إدارة مخاطر الائتمان:

مخاطر الائتمان تعود لخطر فشل المجموعة في تعهداتها التعاقدية الناتجة من الخسائر المالية للمجموعة. وقد أعدت المجموعة سياسة للحفاظ على قيمة الائتمان وعمل تأمين كل ما كان ذلك ضرورياً للحيلولة دون تحقيق الخسائر المالية للمجموعة. ويتم إدارة مخاطر الائتمان في المجموعة من قبل لجنة إدارة المخاطر سنوياً.

ويتكون المدينون التجاريون من عدد كبير من الزبائن في أكثر من صناعة وأكثر من منطقة جغرافية. ويتم تقييم الائتمان من خلال تقييم الحالة المالية لحسابات المدين، كلما كان ذلك ضرورياً، كما يتم شراء بوالص تأمين لتغطية الائتمان. ولا تواجه المجموعة خطر ائتمان محدد لأي ائتمان مشابه، كما أنّ مخاطر الائتمان على الأموال السائلة والأدوات المالية المشتقة محدود لأنّ المشابه لائتمانها بنوك بتصنيف ائتماني عالي. وفيما عدا ما سيتم عرضه في الجدول أدناه فإنّ القيمة الدفترية للأصول المالية المسجلة في القوائم المالية ترتفع لأي علاوة للخسائر. (المبالغ بالألف ريال)

الأصول المالية وعناصر الائتمان الأخرى	2021	2020
ضمان مقدم من شركة تابعة لضمان تمويل لشركة شقيقة تدار من قبل المجموعة بواسطة الشركة الأم	18,000	15,000
ضمان مقدم للبنك لقرض منشأة تشارك المجموعة في إدارتها	–	–

(ح)إدارة مخاطر السيولة:

أعطى مجلس الإدارة مسؤولية كبيرة لإدارة مخاطر السيولة، إذ وضع إطار لهذه الإدارة في الأجلين القصير والطويل، وقد واجهت المجموعة هذه المخاطر من خلال الاحتفاظ باحتياطي مناسب وتسهيلات بنكية وتسهيلات اقتراض معتمدة على تنبؤات مستمرة ومتجددة للتدفقات النقدية الفعلية الداخلية والالتزامات التي ينبغي دفعها، وستعرض الملاحظة (46) بالتسهيلات التي لدى المنشأة لأي انخفاض في مخاطر السيولة.

جدول مخاطر السيولة والفائدة

تبين الجداول التالية العقود المستحقة لالتزاماتها المالية غير المشتقة، وقد تم إعداد الجداول بالاعتماد على التدفقات النقدية المخصومة للالتزامات المالية على أقرب تاريخ سيطلب من المنشأة الدفع فيه. ويتضمن الجدول كلا من المبلغ الأصلي والفائدة للتدفقات النقدية، أما عمود التسويات فيمثل التدفقات النقدية المستقبلية المحتملة من الأداة التي تم تضمينها في تحليل الاستحقاق والتي لم تتضمن في القيمة الدفترية للالتزام المالي في الميزانية العمومية. (المبالغ بالألف ريال): ماعدا المتوسط المرجح لمعدل الفائدة بالنسبة

بيـــــــــان	المتوسط المرجح الفعال لمعدل الفائدة	أقل من شهر	1 – 3 أشهر	3أشهر إلى سنة	1 – 5 سنوات	خمس سنوات فأكثر	التسويات	الإجمالي
2021								
بدون تحمل فائدة	–	12081	9209	3917	–	–	–	25207
التزامات الإيجار التمويلي	%7	1	2	7	6	–	(2)	14
ادوات بمعدل فائدة متغير	%8.18	893	339	3136	6890	–	(445)	10813
ادوات بمعدل فائدة ثابت	%7.56	1735	4825	12389	30035	2898	(6738)	45144
عقود الضمان المالية	–	18000	–	–	–	–	(17976)	24
		32710	14375	19449	36931	2898	(25161)	81202
2020								
بدون تحمل فائدة	–	11181	11622	4560	–	–	–	27363
التزامات الإيجار التمويلي	%7	5	10	43	44	–	(13)	89
ادوات بمعدل فائدة متغير	%8.08	7701	1409	7045	24921	–	(5679)	35397
ادوات بمعدل فائدة ثابت	%8.03	1554	3129	7238	15945	–	(5384)	22482
عقود الضمان المالية	–	15000	–	–	–	–	(14982)	18
		35441	16170	18886	40910	–	(26058)	85349

كما يبين الجدول التالي توقع المجموعة لاستحقاق أصولها المالية غير المشتقة، وقد أعد الجدول على أساس استحقاق العقود غير المخصومة للأصول المالية بما في ذلك الفائدة التي سيتم اكتسابها من هذه الأصول ماعدا توقع المجموعة لتدفقات نقدية ستحدث في فترة مختلفة. أمّا عمود التسويات فيمثل التدفقات النقدية المستقبلية المحتملة والتي تعزى للأداة والتي ضُمنت في تحليل الاستحقاق ولم يتم تضمينها في القيمة الدفترية للأصل المالي في الميزانية العمومية: (المبالغ بالألف ريال)

البيـــــــــان	المتوسط المرجح الفعال لمعدل الفائدة	أقل من شهر	1 – 3 أشهر	3أشهر إلى سنة	1 – 5 سنوات	خمس سنوات فأكثر	التسويات	الإجمالي
2021								
بدون تحمل فائدة	–	11216	9426	941	–	–	–	21583
ادوات بمعدل فائدة متغير	%5.75	20979	1367	3944	2448	–	(784)	27954
ادوات بمعدل فائدة ثابت	%7.38	42	85	2815	2681	–	(503)	5120
		32237	10878	7700	5129	–	(1287)	54657
2020								
بدون تحمل فائدة	–	8493	8516	248	–	–	–	17257
ادوات بمعدل فائدة متغير	%4.83	20418	1125	5204	1911	–	(530)	28128
ادوات بمعدل فائدة ثابت	%7	–	–	–	2600	–	(478)	2122
		28911	9641	5452	4511	–	(1008)	47507

أمّا الجدول التالي فيعرض تحليل السيولة للمجموعة للأدوات المالية المشتقة، وقد أعد الجدول على أساس صافي النقدية الداخلة/(الخارجة) غير المخصومة للأداة المشتقة والتي يتم تسويتها على أساس صافي النقدية. وعندما تكون مبالغ المدينة أو الدائنة غير ثابتة، فإنّ المبلغ الذي سيعرض سيحدد بالرجوع لمعدلات الفائدة المخططة: (المبالغ بالألف ريال)

بيـــــــــــان	أقل من شهر	1- 3 أشهر	3أشهر إلى سنة	1- 5 سنوات	خمس سنوات فأكثر
2021					
التسويات بالصافي:					
معدل فائدة المقايضة	11	50	205	302	121
عقود الصرف المؤجلة	(5)	(21)	13	–	–
التسويات بالاجمالي					
عقود الصرف المؤجلة	12	35	–	–	–
مقايضة العملة	20	72	40	–	–
	38	136	258	302	121
2020					
التسويات بالصافي:					
معدل فائدة المقايضة	7	18	22	160	82
عقود الصرف المؤجلة	10	15	9	–	–
التسويات بالاجمالي					
عقود الصرف المؤجلة	65	132	21	–	–
مقايضة العملة	12	20	6	–	–
	94	185	58	160	82

(ط)القيمة العادلة للأدوات المالية:

تم تحديد القيم العادلة للأصول والالتزامات المالية كما يلي:

-القيمة العادلة للأصول والالتزامات المالية بمبادئ وشروط معيارية ويمكن تبادلها في أسواق سيولة نشطة تم تحديدها بالرجوع لأسعار السوق.

-القيمة العادلة للأصول والالتزامات الأخرى (ماعدا الأدوات المشتقة) تم تحديدها طبقاً لنماذج التسعير المقبولة قبولاً عاماً على أساس تحليل التدفقات النقدية المخصومة باستخدام أسعار تمت في عمليات السوق الحالية قابلة للملاحظة.

-القيمة العادلة للأدوات المشتقة والتي حسبت بالأسعار المناظرة. عندما تكون الأسعار غير متاحة يتم استخدام تحليل التدفقات النقدية المخصومة للمشتقات غير الاختيارية ونموذج السعر الاختياري للمشتقات الاختيارية.

*تتضمن القوائم المالية الأسهم بالقيمة العادلة، ويتم تقدير القيمة العادلة باستخدام نموذج التدفقات النقدية المخصومة، والذي يقوم بدوره على بعض الافتراضات والتي لا تكون متوفرة من خلال أسعار أو معدلات السوق الملاحظة. وقد اعتمد في تقدير القيمة العادلة عامل نمو المكاسب بنسبة 5.2% (2020: 4.9%) وعامل خصم لتسوية المخاطر بنسبة 12.2% (2020: 11.9%).

باستثناء ما سيرد في الجدول التالي، يعتقد المدراء أنّ القيمة الدفترية للأصول والالتزامات المالية المسجلة بالتكلفة المدفوعة في القوائم المالية تساوي تقريباً قيمها العادلة (المبالغ بالألف ريال):

بيـــــــــــــــان	2021		2020	
	القيمة الدفترية	القيمة العادلة	القيمة الدفترية	القيمة العادلة
الأصول المالية				
القروض والمدينون (توضح)	–	–	–	–
استثمارات محتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق:				
-سندات استثمارية تبادلية	6,363	6,370	5,262	5,263
-سندات	500	502	–	–
الالتزامات المالية				
الاقتراض:				
سندات تبادلية	358	360	916	920
أسهم ممتازة مجمعة قابلة للاسترداد	15,000	14,950	–	–
سندات قابلة للتحويل	4,144	4,150	–	–
سندات دائمة	1,905	2,500	–	–

41- المدفوعات على أساس الأسهم

خطة منح الموظفين أسهم الاختيارية

للمجموعة خطة تعويضات للموظفين اختيارية للمدراء التنفيذيين ومساعديهم. وطبقاً للمخصصات الخاصة بالخطة والمقرة من حملة الأسهم في اجتماع الجمعية العامة الأخير، المدراء التنفيذيين ومساعديهم الذين خدموا المجموعة لمدة خمس سنوات أعطوا الخيار في الحصول على أسهم عادية بسعر 1ريال/سهم عادي. وفيما يلي الأسهم التي أصدرت للموظفين خلال سنة 2021 و 2020 :

ترتيب الاختيار	العدد	تاريخ الإصدار	تاريخ الانتهاء	القيمة الاسمية	القيمة الفعلية
(1)أصدرت في 2020/3/31*	140,000	10/3/31	11/3/31	1	1.15
(2)أصدرت في 2020/9/30*	150,000	10/9/30	11/9/29	1	1.18
(3) أصدرت في 2021/3/31	160,000	11/3/31	12/3/30	1	1.20
(4) أصدرت في 2021/9/29**	60,000	11/9/29	12/9/28	1	1.05

**طبقاً لشروط وترتيبات المدفوعات على أساس الأسهم، الخيارات التي أصدرت خلال السنة المالية المنتهية في 2020/12/31 و 2021/3/31 تصبح ساري المفعول في تاريخ إصدارها.*

*** طبقاً لشروط وترتيبات المدفوعات على أساس الأسهم، الخيارات التي أصدرت في 2021/9/29 تصبح سارية المفعول عندما يزيد سعر سهم الشركة الأم في الدولة (أ) على 4ريال/سهم.*

-المتوسط المرجح للقيمة العادلة لخيارات الأسهم الممنوحة خلال السنة المالية 1.16ريال/سهم (2020: 1.17ريال/سهم). وفيما يلي تسوية خيارات الأسهم الممنوحة تحت خطة خيارات أسهم الموظفين في بداية ونهاية السنة المالية:

بيـــــــــــــــان	2021		2020	
	عدد الخيارات	المتوسط المرجح لسعر السهم	عدد الخيارات	المتوسط المرجح لسعر السهم
الرصيد في بداية السنة المالية	290,000	1	–	–
الممنوح خلال السنة المالية	220,000	1	290,000	1
المصادر خلال السنة المالية	–	–	–	–
المستعمل خلال السنة المالية	(314,000)	1	–	–
المنتهي خلال السنة	–	–	–	–
الرصيد في نهاية السنة المالية	196,000	1	290,000	1
قابل للاستعمال في نهاية السنة المالية	136,000	1	290,000	1

*الأسهم المستعملة خلال السنة

خيارات الأسهم الممنوحة تحت خطة خيارات أسهم الموظفين كما يلي:

ترتيب الاختيارات 2021	الأرقام المستعمله	تاريخ الاستعمال	سعر السهم في تاريخ الاستعمال
(1)أصدرت في 2020/3/31	30,000	2021/1/5	2.50
(1)أصدرت في 2020/3/31	45,000	2021/1/31	2.25
(1)أصدرت في 2020/3/31	65,000	2021/3/15	2.75
(2)أصدرت في 2020/9/30	65,000	2021/7/3	2.95
(2)أصدرت في 2020/9/30	85,000	2021/8/28	3.15
(3)أصدرت في 2021/3/31	24,000	2021/12/20	3.50
	314,000		

*الرصيد في نهاية السنة المالية

سعر الاستعمال الخاص بخيارات الأسهم الواقفة في نهاية السنة المالية 1ريال/سهم (2020: 1ريال/سهم)، والمتوسط المرجح لعمرها المتبقي 145 يوماً (2020: 184يوما).

42- المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة

المعاملات بين الشركة الأم والشركات التابعة لها، والتي تعد أطراف ذات علاقة بالشركة، تم استبعادها عند توحيد القوائم المالية الموحدة ولم يتم الإفصاح عنها في هذه الملاحظة، وفيما يلي المعاملات بين المجموعة وأطراف ذات علاقة أخرى.

المعاملات التجارية

خلال السنة، دخلت منشآت المجموعة في المعاملات التجارية التالية مع أطراف ذات علاقة ليست ضمن المجموعة: (الأرقام بالألف ريال)

بيـــــــــان	بيع البضائع		شراء البضائع		مبالغ على أطراف ذو علاقة		مبالغ لأطراف ذو علاقة	
	2021	2020	2021	2020	2021	2020	2021	2020
شركة س المحدودة	693	582	439	427	209	197	231	139
شركات تابعة ل ص المحدودة	1,289	981	897	883	398	293	149	78
شركات زميلة	398	291	–	–	29	142	–	–

القروض لدى الأطراف ذات العلاقة: (الأرقام بالألف ريال)

بيـــــــــــــــــان	2021	2020
قروض شخصية لمدراء أساسيين في المجموعة	656	107
قروض لمنشأة مشاركة	2,981	2,981
	3,637	3,088

أعطت المجموعة لمدرائها الأساسيين ومنشأة لها فيها مصلحة مشتركة قروض قصيرة الأجل بمعدل فائدة قابل للمقارنة مع متوسط معدل الفائدة التجاري.

التعويضات للمدراء الأساسيين في المجموعة

مكافأة أعضاء مجلس الإدارة والمدراء الأساسيين الآخرين خلال السنة كانت كما يلي: (الأرقام بالألف ريال)

بيـــــــــــــــــان	2021	2020
منافع قصيرة الأجل	13,681	10,270
منافع بعد انتهاء فترة التوظيف بالمجموعة	1,602	1,391
منافع طويلة الأجل أخرى	1,153	1,769
مدفوعات على أساس الأسهم	949	863
	17,385	14,293

مكافأة أعضاء مجلس الإدارة والمدراء الأساسيين في المجموعة تحدد من قبل لجنة المكافآت وفقاً لأداء كل منهم واتجاهات السوق.

معاملات أخرى مع أطراف ذات علاقة

بالإضافة لما سبق، قدمت الشركة س المحدودة خدمات إدارية محددة للمجموعة، وبلغت الأتعاب مقابلها 0.18 مليون ريال (2020: 0.16 مليون ريال) وقد دفعت وحملت على الإدارات المعنية في المجموعة.

43- شراء الشركات التابعة (تكلفة الشراء بالألف):

الشركات التابعة المشتراة	النشاط الرئيس	تاريخ الشراء	نسبة الملكية	تكلفة الشراء
الشركة التابعة (6) المحدودة	مالية	21/6/15	100	430
الشركة التابعة (7) المحدودة	توزيع	21/11/30	100	792
				1,222

صافي الأصول المشتراة (الأرقام بالألف ريال):

صافي الأصول المشتراة	الشركة التابعة (6) المحدودة			الشركة التابعة (7) المحدودة			إجمالي القيمة العادلة
	القيمة الدفترية	تسوية القيمة العادلة	القيمة العادلة المشتراة	القيمة الدفترية	تسوية القيمة العادلة	القيمة العادلة المشتراة	
الأصول المتداولة							
النقدية والنقدية المعادلة	200	–	200	–	–	–	200
المدينون التجاريون والآخرون	87	–	87	105	–	105	192
المخزون	–	–	–	62	(5)	57	57
الأصول غير المتداولة							
بحث وتطوير تحت التشغيل	–	–	–	–	–	–	–
المصانع والمعدات	50	35	85	312	57	369	454
التزامات قصيرة الأجل							
الدائنون التجاريون والآخرون	(23)	–	(23)	(35)	–	(35)	(58)
التزامات طويلة الأجل							
التزامات ضرائب مؤجلة	(2)	(11)	(13)	–	–	–	(13)
التزامات عرضية	–	(45)	(45)	–	–	–	(45)
	312	(21)	291	444	52	496	787
شراء الشهرة							435
							1,222

**الإثبات المحاسبي لشراء الشركة التابعة (6) تم في تاريخ الميزانية العمومية، وأصبحت الشركة مملوكة كلياً للمجموعة. ولأغراض الضرائب، فإنّ القيم الضريبية لأصول الشركة التابعة (6) مطلوبة لتعدل بالقيم السوقية ومعاملات أخرى، في تاريخ إنهاء هذه القوائم المالية لم يتم استكمال التقييم السوقي الضروري ولم يتم إجراء التسويات النهائية لالتزامات الضرائب المؤجلة والشهرة المذكورة سابقاً بُن تم وفقاً لتقديرات الإدارة، وربما يؤثر التقييم السوقي على القيم العادلة للأصول التي تم اكتسابها كجزء من دمج الأعمال.*

** تكلفة شراء الشركة التابعة رقم (6) دفعت نقداً. أمّا تكلفة شراء الشركة التابعة رقم (7) فقد دفع مبلغ 392,000 ريال نقداً، كما تم دفع أراضي ومباني بقيمة عادلة تساوي 400,000 ريال.*

صافي التدفقات النقدية من الشراء

بيـــــــــــــــــان	2021	2020
إجمالي تكلفة الشراء	1,222	–
(–) مدفوعات غير مالية من الشركة التابعة (7)	(400)	–
المدفوع نقداً	822	–
(–) النقدية والنقدية المعادلة التي تم اكتسابها	(200)	–
	622	–

–الشهرة الناتجة من إندماج الأعمال لأنّ تكلفة الإندماج تتضمن علاوة دفعت لشراء الشركة التابعة رقم (6)، كما تم الأخذ في الحسبان نمو الإيراد، تطور السوق المستقبلية والقوى العاملة وهذه لا يمكن قياسها بشكل مستقل.

–كما اشترت الشركة زبائن الشركة رقم (7) كجزء من تكلفة الشراء، وهذه الأصول لا يمكن قياسها بشكل يمكن الا عتماد عليه وبالتالي فصلها عن الشهرة.

*يشمل صافي الربح للفترة 35,000 تعزى لأعمال إضافية في الشركة التابعة رقم (6) ومبلغ 13,000 تعزى لشراء الشركة التابعة رقم (7).

44- بيع أنشطة الأعمال

خلا السنة المالية قامت المجموعة ببيع قطاع إنتاج الدراجات، وفيما يلي تفاصيل عملية البيع (المبالغ بالألف ريال):

القيمة الدفترية لصافي الأصول المباعة	2021	2020
الأصول المتداولة		
النقدية والنقدية المعادلة	288	–
المدينون التجاريون	1,034	–
المخزون	2,716	
الأصول غير المتداولة		
الممتلكات والمصانع والمعدات	5,662	–
الشهرة من التوحيد	3,080	–
الالتزامات قصيرة الأجل		

الدائنون	(918)	–
الالتزامات طويلة الأجل		
الاقتراض	(4,342)	–
التزامات الضرائب المؤجلة	(526)	–
صافي الأصول المباعة	6,994	–
حقوق الأقلية	–	–
المكاسب من البيع	1,820	–
	8,814	–
التعويضات		
التعويضات المدفوعة بالنقدية والنقدية المعادلة	7,854	–
إيرادات المبيعات المؤجلة	960	–
	8,814	–
صافي النقدية الداخلة من عملية البيع		
التعويضات المدفوعة بالنقدية والنقدية المعادلة	7,854	–
(–) أرصدة النقدية والنقدية المعادلة المباعة	(288)	–
	7,566	–

45- النقدية والنقدية المعادلة

لأغراض قائمة التدفقات النقدية، النقدية والنقدية المعادلة تتضمن النقدية في الخزينة والبنوك والاستثمارات في أدوات نقدية بالسوق، وصافي رصيد البنك سحب على المكشوف. النقدية والنقدية المعادلة في نهاية السنة المالية كما توضحها قائمة التدفقات النقدية يمكن إعادة تسويتها للعناصر ذات الصلة في الميزانية العمومية كما يلي: (الأرقام بالألف ريال)

بيـــــــــــــــان	2021	2020
النقدية وأرصدة البنك	20,199	19,778
البنك سحب على المكشوف	(538)	(378)
	19,661	19,400
النقدية والنقدية المعادلة ضمن المباعة مصنفة بغرض البيع	175	–
	19,836	19,400

46- المعاملات غير النقدية وتسهيلات التمويل

استثمارات غير نقدية والمعاملات التمويلية

خلال السنة المالية 2021، باعت المجموعة مصانع ومعدات قيمتها العادلة 0.4مليون كما يتضح في الملاحظة (44). هذه العملية لاتعكس في قائمة التدفقات النقدية، بالإضافة إلى استلام قيمة أسهم مصدرة بمبلغ 8,000 مقابل خدمات استشارية. وخلال السنة المالية 2020، اقتنت معدات بمبلغ 40,000 تحت إيجار تمويلي. هذا الاقتناء سيعكس في قائمة التدفقات النقدية ضمن بند الإيجار التمويلي مقابل إعادة دفع الإيجار.

تسهيلات التمويل	2021	2020
تسهيلات بنك سحب على المكشوف غير مضمون، يراجع سنوياً ويستحق الدفع عند الطلب:		
*المبالغ المستخدمة	520	314
*المبالغ غير المستخدمة	1,540	2,686
	2,060	3,000
تسهيلات أوراق تجارية غير مضمونة، تراجع سنويا:		
*المبالغ المستخدمة	358	916
*المبالغ غير المستخدمة	982	936
	1,500	2,100
تسهيلات بنك سحب على المكشوف مضمونة:		
*المبالغ المستخدمة	18	64
*المبالغ غير المستخدمة	982	936
	1,000	1,000
تسهيلات قروض بنكية مضمونة بتواريخ استحقاق مختلفة إلى 2024 ويمكن تمديد الفترة باتفاقية مشتركة:		
*المبالغ المستخدمة	15,905	17,404
*المبالغ غير المستخدمة	5,604	7,811
	21,509	25,215

47- ترتيبات (تسويات) الإيجار التشغيلي

المنشأة كمستأجر

ترتيبات الإيجار

تعود الإيجارات التشغيلية لمخازن الجملة بشروط إيجار بين 3- 7 سنوات، مع خيار تمديد الفترة لثلاث سنوات أخرى. وتحوي كل عقود الإيجار التشغيلي على مراجعة أسعار السوق إذا أرادت المجموعة تجديد الإيجار. وليس للمجموعة خيار شراء الأصل المستأجر في نهاية عقد الإيجار.

البيـــــــــــــــــان	2021	2020
المدفوعات المعترف بها كمصروف: (المبالغ بالألف ريال)		
مدفوعات الحد الأدنى للإيجار	2,008	2,092
الإيجارات العرضية	–	–
متحصلات إيجار جزء من المباني المستأجرة	–	–
	2,008	2,092
تعهدات الإيجار التشغيلي غير القابل للإلغاء: (بالألف ريال)		
ليس أطول من سنة	1,734	1,908
أطول من سنة وليس أطول من خمس سنوات	3,568	4,336
أطول من خمس سنوات	1,618	2,526
	6,920	8,770
وقد تم الاعتراف بالالتزامات التالية والمتعلقة بالإيجار التشغيلي غير القابل للإلغاء: (الأرقام بالألف ريال)		
واجبات عقود الإيجار (ملاحظة 35):		
قصيرة الأجل	410	460
طويلة الأجل	504	430
حوافز الإيجار (ملاحظة 36)		
قصيرة الأجل	90	90
طويلة الأجل	180	270
	1,184	1,250

المنشأة كمؤجر

ترتيبات الإيجار

تعود الإيجارات التشغيلية إلى الممتلكات الاستثمارية المملوكة للمجموعة بشروط إيجار بين 5- 10 سنوات، مع خيار تمديد المدة لعشر سنوات أخرى. وتشمل كل عقود الإيجار على مراجعة أسعار السوق إذا أرادت المستأجر تجديد الإيجار. وليس للمستأجر خيار شراء الأصل المستأجر في نهاية عقد الإيجار.

ويبلغ دخل إيجار الممتلكات الخاصة بالمجموعة المؤجرة بعقد إيجار تشغيلي 18,000 (2020: 14,000). وتبلغ المصروفات المباشرة على الاستثمار في الممتلكات خلال الفترة 4,000 (2020: 3,000).

مدينو الإيجار التشغيلي غير القابل للإلغاء	2021	2020
ليس أطول من سنة	18	18
أطول من سنة وليس أطول من خمس سنوات	54	72
أطول من خمس سنوات	–	–
	72	90

48- التعهدات مقابل النفقات (المبالغ بالألف ريال):

بيـــــــــــــــــــــان	2021	2020
تعهدات من اقتناء الممتلكات والمصانع والمعدات	4,856	6,010

-بالإضافة لذلك، دخلت المجموعة في عقد إدارة وصيانة ممتلكاتها الاستثمارية للخمس السنوات التالية، والتي ستزيد من التكاليف السنوية للممتلكات 3,500.

-تبلغ حصة المجموعة من تعهدات منشأتها المشاركة كما يلي: (المبالغ بالألف ريال)

بيـــــــــــــــــــــان	2021	2020
تعهدات من اقتناء الممتلكات والمصانع والمعدات	983	192

49- الالتزامات الطارئة (المحتملة) (المبالغ بالألف ريال):

بيـــــــــــــــــــــان	2021	2020
إجراءات المحكمة (1)	–	–
التزامات عرضية متكبدة ناتجة من المصالح في المشاريع المشتركة(2)	110	116
التزامات عرضية من توحيد أسهم منشأة زميلة (3)	150	14
أصول عرضية (محتملة)		
ديون من بضائع معطوبة (4)	140	–

(1)إحدى منشآت المجموعة متهمة في قضية قانونية تتمثل في فشل تلك المنشأة في تجهيز السلع طبقاً لشروط العقد. ويعتقد المدراء، بالاعتماد على نصيحة المحامي، أنّ القضية ستحسم لصالح المنشأة وبدون خسائر. ويتوقع أن تسوى المطالبة القانونية في الثمانية عشر شهر القادمة.

(2)عدد من الالتزامات العرضية (المحتملة) نتجت من مصالح في المشاريع المشتركة. وتمثل المبالغ التي تم الإفصاح عنها الالتزامات العرضية التي تتحملها المجموعة كمستثمر. ويعتمد مدى تدفق النقدية الخارجة المطلوبة على العمليات المستقبلية للمشروع المشترك والتي قد تكون مفضلة بشكل أكبر أو أقل التوقعات الحالية.

(3)حصة المجموعة من الالتزامات المحتملة في المنشآت الزميلة، ويعتمد مدى تدفق النقدية الخارجة المطلوبة على العمليات المستقبلية للمنشآت الزميلة والتي قد تكون مفضلة بشكل أكبر أو أقل التوقعات الحالية

(4)تواجه إحدى الشركات في المجموعة مطالبة مقابل فشلها في تجهيز زبون بالسلع المطلوبة. ومن خلال المفاوضات حتى تاريخه يعتقد المدراء أنّ التعويضات ستكون في حدود 0.14مليون.

50- الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية

في 2022/1/18 تعرضت مباني الشركة التابعة رقم (5) لحريق، ولم تكتمل إجراءات التعويض من شركة التأمين، ولكن يتوقع أن تزيد تكاليف التجديد عن التعويضات من شركة التأمين بمبلغ 8.3مليون.

51- المصادقة على القوائم المالية

صادق مجلس الإدارة على القوائم المالية وصرح بإصدارها في 2022/3/15.

وآخر دعوانا أن الحمد لله رب العالمين.

مراجع الكتاب

- القرآن الكريم

أولاً : المصادر العربية

1. إبراهيم، كمال حسين، (1982)، **منهج التوحيد المحاسبي على نطاق دولي**، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، القاهرة، ص 263-304.
2. آرثر أندرسن، (1996)، **دراسة وتقييم مهنة المحاسبة والمراجعة، الشرائح 2، 3، 4، 6**، الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، صنعاء.
3. البعلبكي، منير، (1990)، **قاموس المورد إنكليزي-عربي**، ط24، دار العلم للملايين، بيروت.
4. البنك الصناعي اليمني، (1976)، **قانون البنك الصناعي اليمني**، صنعاء.
5. ـــــ، (1977)، **اللائحة الداخلية**، صنعاء.
6. البنك المركزي اليمني، (2011)، **المنشور الدوري رقم (1) لسنة 2011م موجه للبنوك بخصوص متطلبات إضافية من المراجعين الخارجيين**، صنعاء.
7. البنك المركزي اليمني، (2017)، **رسالة موجهة إلى البنوك بشأن سعر الإقفال والتأكيد على الالتزام بمعايير التقارير المالية**، صنعاء.
8. البنك المركزي اليمني، (2018)، **المنشور الدوري رقم (4) لسنة 2018م بشأن تعيين المحاسب القانوني ومهامه على نشاط وأعمال الصرافة**، صنعاء.
9. الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، (1991)، **تعميم الجهاز رقم (19) لسنة 1991م**، صنعاء.
10. الراوي، حكمت أحمد، (1995)، **المحاسبة الدولية: النظرية والتطبيق للمعايير الدولية**، ط2، دار حنين، عمان.
11. الربيدي، محمد علي، (1997)، **النظام المحاسبي الموحد**، ط2، مكتبة الجيل الجديد، صنعاء.
12. الربيدي، محمد علي، (1998)، **المحاسبة الضريبية**، ط3، مكتبة الجيل الجديد، صنعاء.

13. الربيدي، محمد علي، (2000)، **المحاسبة في البنوك التقليدية والإسلامية**، ط1، دار الفكر المعاصر، صنعاء.

14. الزعيم، عصام، (1994)، **نحو إقرار إستراتيجية التنمية الصناعية في الجمهورية اليمنية**، بحث مقدم إلى ندوة تطوير القطاع الصناعي وآفاق الاستثمار في الجمهورية اليمنية المنعقدة خلال المدة من 25-27 يناير/كانون الثاني 1994م-صنعاء.

15. الشيرازي، عباس مهدي، (1990)، **نظرية المحاسبة**، ط1، ذات السلاسل، الكويت.

16. العبدالله، رياض جاسم، (1992)، **المعايير المحاسبية والبلدان النامية**، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي العربي التاسع للمعايير المحاسبية وأدلة التدقيق، عمان.

17. العلاوي، عبد السلام عبد الرحمن، (1992)، **الالتزام بالمعايير المحاسبية الدولية بين النظرية والواقع**، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي العربي التاسع للمعايير المحاسبية وأدلة التدقيق، عمان.

18. **القانون المالي رقم (8) لسنة 1990م**، تعديلاته لسنة 1999م، صنعاء.

19. **القانون التجاري رقم (32) لسنة 1991م**، وتعديلاته لسنة 1998م، صنعاء.

20. **اللائحة التنفيذية للقانون رقم (17) لسنة 2010م بشأن ضرائب الدخل، والصادرة بقرار وزير المالية رقم (408) لسنة 2010م**، صنعاء.

21. المحاسب القانوني العربي، (1992)، **أضواء على اللجنة الدولية للخبراء العاملين حول أصول ومعايير الإبلاغ ISAR** ، ع73، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، تموز/يوليو-آب/ أغسطس، ص 11.

22. **توجيه رئيس الجمهورية رقم (2052) بتاريخ 2013/7/28م بخصوص العمل على تطبيق المعايير الدولية للتقارير المالية**، صنعاء.

23. توفيق، محمد شريف، (1987)، **رؤية مستقبلية نحو المحاور الرئيسة لتطوير بناء المعايير المحاسبية في المملكة العربية السعودية**، مجلة الإدارة العامة، ع5، الرياض، سبتمبر، ص 167 ـــ ـ235.

24. حجر، عبدالملك إسماعيل، (2019)، **تبني وتطبيق معايير المحاسبة والمراجعة الدولية في الجمهورية اليمنية (الواقع المهني ومتطلبات التطوير)**، مجلة الوعي الضريبي، السنة العشرون، ع 54، صنعاء، ص 52- 63.

25. حمد، خميس محمد، (1997)، **البيانات المالية وتقرير مدقق الحسابات**، المحاسب القانوني العربي، ع102، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، تموز-آب، ص 17-22.

26. خليف، أحمد عثمان رشوان، (1997)، **دراسة وتقييم معايير المحاسبة الدولية ومدى قابليتها للتطبيق في الممارسة في مصر: دراسة تطبيقية**، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، الإسكندرية.

27. خوري، نعيم، (1992)، **نظرات في القواعد المحاسبية الدولية وآفاق تطبيقها**، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي العربي التاسع للمعايير المحاسبية وأدلة التدقيق، عمان.

28. طاحون، محمد عبدالحميد، (1997)، **نحو مدخل ملائم لوضع معايير المحاسبة في الدول النامية**، مجلة البحوث المحاسبية، المجلد الأول، العدد الثاني، جمعية المحاسبة السعودية، الرياض، يوليو.

29. علاء الدين، فؤاد، (1993)، **انسجام المعايير المحاسبية في العالم العربي**، بحث مقدم إلى المؤتمر المحاسبي العربي الدولي الثالث المنعقد في البحرين خلال المدة من 10-12 نيسان 1993م، المحاسب القانوني العربي، ع76، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، تموز/آب، ص 22-24.

30. **قانون الإشراف والرقابة على شركات ووسطاء التأمين رقم (37) لسنة 1992م وتعديلاته لسنة 1997م، صنعاء.**

31. **قانون البنوك رقم (38) لسنة 1998م، صنعاء.**

32. **قانون تنظيم وكالات وفروع الشركات والبيوت الأجنبية رقم (36) لسنة 1992 وتعديلاته لسنة 1999م، صنعاء.**

33. **قانون الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة رقم (39) لسنة 1992م، صنعاء.**

34. **قانون المحاسبين القانونيين رقم (26) لسنة 1999م، صنعاء.**

35. **قانون الهيئات والمؤسسات العامة رقم (35) لسنة 1991م، صنعاء.**

36. **قانون السجل التجاري رقم (33) لسنة 1991م، وتعديلاته لسنة 1997م، 1999م، و2002م، صنعاء.**

37. قانون الشركات التجارية رقم (34) لسنة 1991م، والمعدل بالقانون رقم (15) لسنة 1999م، وتعديلاته لسنة 2001م، صنعاء.

38. قانون الضرائب رقم (17) لسنة 2010م، صنعاء.

39. قرار رئيس مجلس الوزراء رقم (16) لسنة 2020م بشأن تبني وتطبيق المعايير الدولية للمحاسبة والمراجعة ومعايير التقارير المالية الدولية في الجمهورية اليمنية، صنعاء

40. قرار مجلس الوزراء رقم (144) لسنة 1999م بشأن نظام معدلات الإهلاك للأصول الثابتة، التشريعات الضريبية، مجلة الوعي الضريبي، 2001م، صنعاء.

41. قرار مجلس الوزراء رقم (51) لسنة 2019م بشأن تبني تطبيق معايير المحاسبة الدولية ومعايير التقارير المالية الدولية والمعايير الدولية للمراجعة في الجمهورية اليمنية، صنعاء

42. قرار وزير المالية رقم (637) لسنة 1999م بشأن التعليمات التنفيذية لنظام الإهلاك للأصول الثابتة الصادر بقرار مجلس الوزراء رقم (144) لسنة 1999، التشريعات الضريبية، مجلة الوعي الضريبي، 2001م، صنعاء.

43. كيسو، دونالد، وويجانت، جيري، (1988)، المحاسبة المتوسطة، ترجمة كمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، الرياض، الجزء الأول والثاني.

44. لارسن، جون، وموسش، ن، (1992)، المحاسبة المتقدمة، تعريب وصفي عبدالفتاح مكارم، دار المريخ للنشر، الرياض، الجزء الأول والثاني.

45. 37- لجنة المعايير المحاسبية الدولية، (1989)، الأصول الدولية للمحاسبة، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان.

46. ـــــــ، (1997)، المعايير المحاسبية الدولية، ترجمة ديلويت آند توش...

47. لجنة المعايير المحاسبية الدولية، (1999)، المعايير المحاسبية الدولية، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان.

48. مطر، محمد، (1988)، دراسة تحليلية لمعايير المحاسبة في الكويت والسعودية مقارنة بمعايير المحاسبة الدولية، مجلة دراسات الخليج والجزيرة العربية، ع56، الكويت، ص 93-147.

49. ـــــ، (1990)، **واقع مهنة المحاسبة في الدول النامية ودورها في عملية التنمية الاقتصادية**، ورقة مقدمة إلى المؤتمر المحاسبي العربي الدولي الثاني المنعقد في عمان خلال المدة من 20-22 آذار 1990، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، ص 76-91.

50. ـــــ، (1993)، **أهمية الاتساق في تطبيق معايير المحاسبة الدولية**، مجلة أبحاث اليرموك: سلسلة العلوم الإنسانية والاجتماعية، ع4، جامعة اليرموك، إربد، الأردن، ص 309-346.

51. ـــــ، (1996)، **اتجاهات التحديث في معايير المحاسبة الدولية**، المدقق، ع29، جمعية مدققي الحسابات القانونيين الأردنيين، عمان، تشرين أول، ص 3-4.

52. 44-وزارة الاقتصاد، (1977)، **قرار رقم (113) لسنة 1977م بشأن تقرير مراقب الحسابات**، صنعاء.

53. ـــــ، (1978)، **النظام المالي الموحد والنظام المحاسبي الموحد لمؤسسات وشركات القطاع العام والمختلط في الجمهورية العربية اليمنية**، الشركة اليمنية للطباعة والنشر، صنعاء.

ثانياً: المصادر الأجنبية

1. AAA, (1973), **A Statement of Basic Accounting Theory**, 5th. Printing, Florida.
2. ____, (1975), **Report of the Committee on Concepts and Standards for External Financial Reports**, The Accounting Review, Supplement to Vol. xix. Florida.
3. ____, **Committee on International Accounting**, (1978), Accounting Education and the Third World, Florida.
4. Abel, Rein, (1971), **The Impact of Environment on Accounting Practices: Germany in the Thirties**, International Journal of Accounting; Education and Research, Fall, PP. 29-47.
5. Aitken, Michael & Wise, Trevor D., (1984), **The Real Objective of International Accounting Standards Committee**, International Journal of Accounting; Education and Research, Fall, PP. 171-177.
6. Al-Hashim, Dhia D., (1978), **International Dimensions of Accounting**, In Accounting for Multinational Enterprises edited by Dhia D. Al-Hashim & James W. Robertson, Bobbs –Merrill Co., Indiana, USA, PP. 3-16.
7. Arpan, Jeffrey S. & Al-Hashim, Dhia D., (1987), **International Dimensions of Accounting**, the Kent International and Business Series, Kent Publishing Co., Boston.
8. _____, & Radebaugh, Lee H., (1985), **International Accounting and Multinational Enterprises**, John Wiley & Sons, 2nd. Ed., NY.
9. ASB, (1991), **Statement of Principles**, London, July.
10. ASC, (1975), **The Corporate Report**, London.
11. Benston, George J., (1980), **The Establishment and Enforcement of Accounting Standards: Methods, Benefits and Costs**, Accounting and Business Research, Winter, PP. 51-60.
12. Blacke, Nicholas, (1979), **UK and US Standards-A comparison**, Accountancy, Sept., PP. 50-55.
13. Brathes, S. G., (1989), **Meeting the Expectations of Global Capital Market**, IASC News, July, PP. 1-2.

14. Briston, Richard J., (1978), **The Evolution of Accounting in Developing Countries**, International Journal of Accounting; Education and Research, Fall, PP. 105-120.

15. Cairns, David, (1987), **A new Thrust for International Standards**, The Accountant's Magazine, July, PP. 24-26.

16. _____, (1990), **Aid for the Developing World**, Accountancy, March, PP. 82-85.

17. Cairns, David, (1995), **A Guide to Applying The International Accounting Standards**, Accountancy Books, The Institute's Publisher, (ICAEW), Great Britain.

18. Chandler, Johns & Holzer, H. Peter, (1984), **Accounting in Third World**, In International Accounting, edited by H. Peter Holzer, Harper & Row Publishers, Inc, NY, PP. 453-481.

19. Choi, Fredrick D. S. & Bavishi, Vinod B., (1983), **International Accounting Standards: Issues Needing Attention**, Journal of Accountancy, March, PP. 62-68.

20. _____, & Levich, Richard M., (1991), **Behavioral Effects of International Accounting Diversity**, Accounting Horizons, June, PP. 1-13.

21. Choi, Frederick D.S. & Muller, Gerhard G., (1978), **An Introduction to Multinational Accounting**, Prentice-Hall, Inc., USA.

22. _____ & _____, (1984), **International Accounting**, Prentice-Hall, Inc., NJ.

23. _____ & _____, (1992), **International Accounting**, Prentice-Hall, Inc., NJ.

24. Chou, Y. Lun, (1975), **Statistical Analysis**, 2nd. Ed., Holt Rinehart and Winston, NY.

25. Commission of The European Communities, (2000), **EU financial Reporting Strategy: The Way Forward**, Communication from The Commission to The Council and The Europe Parliament, June 13.

26. Davison, Ian Hay, (1984), **Leadership and Consultation-the Path for ASC**, Accountancy, March, PP. 148-150.

27. Douban, Said Mofied, (1994), **A study of the International Harmonization of Accounting Standards: An Examination of their Relevance for National Accounting**, Journal of Administrative Science and Economics, Vol. 5, University of Qatar, Qatar, PP. 35-59.

28. Doupnik, Timothy & Perera Hector, (2015), **International Accounting**, McGraw-Hill, 4th ed. New York, USA.

29. Enthoven, Adolf J.H., (1979), **Accountancy Systems in Third World Economies**, 2nd Printing, North-Holland Publishing Co., Amsterdam, Netherlands.

30. Enthoven, Adolf J. H., (1980), **Statement in Quotes-The Accountant in the Third World**, Journal of Accountancy, March., PP. 76-78.

31. _____, (1983), **US Accounting and the Third World,** Journal of Accountancy, June, PP. 110-118.

32. _____, (1985), **Accounting in Developing Countries,** In Comparative International Accounting, edited by Christopher Nobes & Robert Parker, 2nd. Ed., Philip Allan, Great Britain, PP. 189-214.

33. Evans, Thomas G., Taylor, Martin E. & Holzmann, Oscar, (1988), **International Accounting and Reporting**, Kent Publishing Co., Boston.

34. Ezejelue, A.C., (1976), **The Developing Profession in Nigeria**, The Accountant, Jan., PP. 71-73.

35. FASB, **Statement of Financial Accounting Concepts (SFAC) No. 1, (1978), Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises**, Stamford, Conn., NY.

36. _____, **Statement of Financial Accounting Standards, No. 52,** (1981), Stamford, Conn., NY.

37. Felt, Howard M., (1968), **The Effort and Authority of the AICPA in the Development of "Generally Accepted Accounting Principles"**, International Journal of Accounting; Education and Research, Spring, PP. 11-27.

38. Fetzgerald, Richard D., (1981), **International Harmonization of Accounting and Reporting,** International Journal of Accounting; Education and Research, Fall, PP. 21-32.

39. Flower, John, (1995), **Foreign Currency Translation**, In International Accounting, edited by Christopher Nobes & Robert Parker, 4th. Ed., Prentice-Hall International, UK, PP. 145-172.

40. Forrester, David, (1984), **German Financial Reporting**, In International Accounting, edited by H. Peter Holzer, Harper & Row Publishers, Inc, NY, PP. 315-332.

41. G. Whittington, (2005), **The Adoption of International Accounting Standards in The European Union**, European Accounting Review, 14 no. 1, PP. 127-153.

42. Garey, Anthony, (1990), **Harmonization Europe Moves Forward**, Accountancy, March.

43. Hauwarth, William P., (1973), **Problems in the Development of Worldwide Accounting Standards**, International Journal of Accounting; Education and Research, Fall, PP. 23-34.

44. Hayes, Donald J., (1980), **International Accounting Standards Committee Recent Development Problems**, International Journal of Accounting; Education and Research, Fall, PP. 1-10.

45. Hove, Mfandaidza R., (1986), **Accounting Practices in Developing Countries: Colonialism's Legacy of Appropriate Technologies**, International Journal of Accounting; Education and Research, Fall, PP. 81-100.

46. Hoyle, Joe B., (1991), **Advance Accounting**, Irwin Homewood, Boston, USA.

47. Hoyle, Joe B., Schaefer, Thomas F., & Doupnik, Timothy S, (2017), **Advance Accounting**, McGraw-Hill, 13th ed., New York, USA.

48. IASC, (1988), **Survey of the Use and Application of International Accounting Standards**, London.

49. IASB, (1989), **Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements**, London.

50. ____, (1992), **International Accounting Standards Current and Project Status**, London, July.

51. ____, (1993), **International Accounting Standards Current and Project Status**, London, July.

52. ____, (1996), **International Accounting Standards 1996: The full Text of all International Accounting Standards Extent to 1 January 1996 and Current Exposure Drafts**, London.

53. IFRS, IAS 1, (2014), **Presentation of Financial Statements**, London.

54. ____, IAS 2, (2014), **Inventories**, London.

55. ____, IAS 7, (2012), **Statement of Cash Flows**, London.

56. ____, IAS 8, (2014), **Accounting Polices, Changes in Accounting Estimates and Errors**, London.

57. _____, IAS 10, (2014), **Events after the Reporting Period**, London.
58. _____, IAS 12, (2014), **Income Taxes**, London.
59. _____, IAS 16, (2014), **Property, Plant and Equipment**, London.
60. _____, IAS 19, (2014), **Employee Benefits**, London.
61. _____, IAS 20, (2014), **Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance**, London.
62. _____, IAS 21, (2014), **The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates**, London.
63. _____, IAS 23, (2014), **Borrowing Costs**, London.
64. _____, IAS 24, (2013), **Related Party Disclosures**, London.
65. _____, IAS 26, (2001), **Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans**, London.
66. _____, IAS 27, (2014), **Separate Financial Statements**, London.
67. _____, IAS 28, (2014), **Investments in Associates and Joint Ventures**, London.
68. _____, IAS 29, (2001), **Financial Reporting in Hyperinflationary Economies**, London.
69. _____, IAS 32, (2014), **Financial Instruments: Presentation**, London.
70. _____, IAS 33, (2014), **Earnings per Share**, London.
71. _____, IAS 34, (2014), **Interim Financial Reporting**, London.
72. _____, IAS 36, (2014), **Impairment of Assets**, London.
73. _____, IAS 37, (2014), **Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets**, London.
74. _____, IAS 38, (2014), **Intangible Assets**, London.
75. _____, IAS 39, (2014), **Financial Instruments: Recognition & Measurement**, London.
76. _____, IAS 40, (2014), **Investments Property**, London.
77. _____, IAS 41, (2011), **Agriculture**, London.
78. _____, IFRS 1, (2008), **First-time Adoption of International Financial Reporting Standards**, London.
79. _____, IFRS 2, (2014), **Share-based Payment**, London.
80. _____, IFRS 3, (2014), **Business Combinations**, London.
81. _____, IFRS 4, (2014), **Insurance Contracts**, London.

82. ____, IFRS 5, (2014), **Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations**, London.

83. ____, IFRS 6, (2004), **Exploration for and Evaluation of Mineral Resources**, London.

84. ____, IFRS 7, (2014), **Financial Instruments: Disclosures**, London.

85. ____, IFRS 8, (2013), **Operating Segments**, London.

86. ____, IFRS 9, (2014), **Financial Instruments**, London.

87. ____, IFRS 10, (2014), **Consolidated Financial Statements**, London.

88. ____, IFRS 11, (2014), **Joint Arrangements**, London.

89. ____, IFRS 12, (2014), **Disclosure of Interests in other Entities**, London.

90. ____, IFRS 13, (2014), **Fair Value Measurement**, London.

91. ____, IFRS 14, (2014), **Regulatory deferral Accounts**, London.

92. ____, IFRS 15, (2014), **Revenue from Contracts with Customers**, London.

93. ____, IFRS 16, (2016), **Leases**, London.

94. ____, (2009), **IFRS for Small and Medium-Sized Entities**, London.

95. IFAC, (1995), **Report of the Developing Nations Task Force**, NY, May.

96. ____, (1996), **Quarterly, A newsletter for the International Accounting Profession**, NY, October.

97. Jeter, Debra C.,& Chaney, Paul K., (2001), **Advance Accounting**, John Wiley &Sons. Inc., NY.

98. Kieso, Donald E. & Weygandt, Jerry J., (1995), **Intermediate Accounting**, 8th. Ed. John Wiley & Sons, NY.

99. Kieso, Donald E. Weygandt Jerry J. and Warfield Terry D., (2018) **Intermediate Accounting; IFRS edition.** John Wiley & Sons Inc, Singapore Third edition.

100. Lee, T. A., (1975), **Accounting Standards and Effective Financial Reporting-1 Overview in Principles**, The Accountant's Magazine, Jan., PP. 25-29.

101. Lee, Geoffrey Alan, (1984), **Accounting in the United Kingdom**, In International Accounting, edited by H. Peter Holzer, Harper & Row Publishers, Inc, NY, PP. 221-251.

102. Leliever, Thomas & Leliever, Clare C., (1978), **Statement In Quotes-Accounting in the Third World**, Journal of Accountancy, Jan., PP. 72-76.

103. Linowes, David F., (1969), **The Role of Accounting in Emerging Nations**, Journal of Accountancy, Jan., P. 18.

104. Lück, Wolfgang, (1984), **Public Accounting in West Germany**, In International Accounting, edited by H. Peter Holzer, Harper & Row Publishers, Inc, NY, PP. 333-344.

105. Macharzina, Klaus, (1985), **Financial Reporting in West Germany**, In Comparative International Accounting, edited by Christopher Nobes & Robert Parker, 2nd. Ed., Philip Allan, Great Britain, PP. 265-287.

106. _____, & Langer, Klaus, (1995), **Financial Reporting in Germany**, In International Accounting, edited by Christopher Nobes & Robert Parker, 4th. Ed., Prentice-Hall International, UK, PP. 265-287.

107. Mackenzie, A. I., (1976), **The Progress of the International Accounting Standards Committee: The First Tow Years**, The Accountant's Magazine, April., PP. 137-139.

108. McComb, Desmond, (1979), **The International Harmonization of Accounting: A Cultural Dimension**, International Journal of Accounting; Education and Research, Spring, PP. 1-15.

109. McEnroe, John E., (1991), **Attitudes Towards the Term "Generally Accepted Accounting Principles"**, Accounting and Business Research, Spring, PP. 157-162.

110. Moonitz, Maurice, (1961), **Accounting Research Study No. 1, The Basic Postulates of Accounting**, NY.

111. Mosich, A.N.,& Larsen, E. John, (1983), **Modern Advance Accounting**, John Wiley &Sons. Inc., NY.

112. Most, Kenneth S., (1984), **Accounting in France**, In International Accounting, edited by H. Peter Holzer, Harper & Row Publishers, Inc, NY, PP. 295-314.

113. Mutchler, Jane F. & Smith, Charles H., (1984), **The Development of Financial Accounting Standards in the United States: Past and Present**, In International Accounting, edited by H. Peter Holzer, Harper & Row Publishers, Inc, NY, PP. 253-271.

114. Nair, R. D., & Frank, Werner G., (1981), **The Harmonization of International Accounting Standards 1973-1979**, International Journal of Accounting; Education and Research, Fall, PP. 61-77.

115. Ndubizu, Gordian A., (1984), **Accounting Standards and Economic Development: The Third World in Perspective**, International Journal of Accounting; Education and Research, Spring, PP. 181-193.

116. Nobes, Christopher, (1995), **Financial Reporting in North America**, In International Accounting, edited by Christopher Nobes & Robert Parker, 4th. Ed., Prentice-Hall International, UK, PP. 145-172.

117. _____, (1995), **Harmonization of Financial Reporting**, In International Accounting, edited by Christopher Nobes & Robert Parker, 4th. Ed., Prentice-Hall International, UK, PP. 117-142.

118. OECD, (1986), **Harmonization of Accounting Standards**, Paris.

119. Pacter, Paul, (1996), **Accounting Standards for International Capital Markets**, IASC, November.

120. Parker, Robert H., (1985), **Financial Reporting in France**, In Comparative International Accounting, edited by Christopher Nobes & Robert Parker, 2nd. Ed., Philip Allan, Great Britain, PP. 75-96.

121. _____, (1995), **Financial Reporting in the United Kingdom and Australia**, In International Accounting, edited by Christopher Nobes & Robert Parker, 4th. Ed., Prentice- Hall International, UK, PP. 173-205.

122. Peller, Philip R. & Schwitter, Frank J., (1991), **A Summary of Accounting Principles Differences Around the World**, In Handbook of International Accounting, edited by Frederick D.S. Choi, John Wiley & Sons, NY, PP. 4.1-4.23.

123. Pomeranz, Felix, (1981), **Prospects for International Accounting and Auditing Standards-The Transnational in Governmental Regulations**, International Journal of Accounting; Education and Research, Fall, PP. 7-19.

124. Porwal, L. S., (1997), **Accounting Theory**, 2nd. Ed., Tata McGraw-Hill Co. Ltd., New Delhi.

125. Price Waterhouse, (1995), **Financial Reporting-An International Survey**, May.

126. BDO, Deloitte Touch Tohmatsu, Ernst & young, Grant Thornton, KPMG, and Price Waterhouse Coopers, (2002), **GAAP Convergence**

2002: Asurvey of National Efforts to Promote and Achieve Convergence with International Financial Reporting Standards. Available at www. ifad. net.

127. Rueschhoff, Norlin G., (1976), **International Accounting and Financial Reporting**, Preager Publishers, NY.
128. S. Chen, Z. Sun, Y. Wang, (2002), **Evidence from China on Whether Harmonized Accounting Standards Harmonize Accounting Practices**, Accounting Horizons, 16 no. 3, PP 183-197.
129. Samuels, J. M. & Oliga, J. C., (1982), **Accounting Standards in Developing Countries**, International Journal of Accounting: Education and Research, Fall, PP. 69-88.
130. Samuels, John, Rickwood, Colin & Piper, Andrew, (1981), **Advanced Financial Accounting**, McGraw- Hill Book Co., London.
131. Schoenfeld, Hans-Martin W., (1978), **Harmonization of Accounting**, In Accounting for Multinational Enterprises, edited by Dhia D. Al-Hashim & James W. Robertson, Bobbs Merrill Co., Indiana, USA, PP. 173-197.
132. Seiler, Robert E., (1966), **Accounting Information Systems and Underdeveloped Nations**, The Accounting Review, Oct., PP. 652-656.
133. Sheid, Jean-Cloud & Walton, Peter, (1988), **Decade of Change for French Accounting**, The Accountant's Magazine, Jan., PP. 24-26.
134. Solomons, David, (1978), **The Politization of Accounting**, Journal of Accountancy, Nov., PP. 65-72.
135. _____, (1989), **Dearing: A Transatlantic Perspective**, Accountancy, June, PP. 92-94...
136. Stamp, Edward, (1981), **Accounting Standards and the Conceptual Framework: A plan for their Evolution**, The Accountant's Magazine, July, PP. 216-221.
137. Standish, Peter, (1995), **Financial Reporting in France**, In International Accounting, edited by Christopher Nobes & Robert Parker, 4th. Ed., Prentice-Hall International, UK, PP. 223-264.
138. Tay, J. S. & Parker, R. H., (1990), **Measuring International Harmonisation and Standardisation**, ABACUS, Vol. 26, No. 1, PP. 71-87.

139. Taylor, Martin E., Evans, Thomas G. & Joy Arthur C., (1986), **The Impact of IASC Accounting Standards On Comparability and Consistency of International Accounting Reporting Practices**, International Journal of Accounting; Education and Research, Fall, PP. 1-9.

140. UN, Economic and Social Council, Commission on Transnational Corporations, (1990), **Foreign Direct Investment in Africa and Strategies to Encourage Transnational Corporations Respond Positively to the Improved Investment Climate**, Sixteenth Session, April.

141. Wessel, Peter, (1990), **Role of the UN In International Standards-Setting**, A paper Presented into the Second Arab- International Accounting Conference, Amman, March.

142. Whinney Murray, (1996), **International Accounting Standards**.

143. Whittington, Geoffrey, (1993), **Corporate Governance and the Regulation of Financial Reporting**, Accounting and Business Research, Special Issue, Vol. 25, No. 91A, PP. 311-319.

144. Wyatt, Arthur R., (1991), **International Accounting Standards and Organizations: Quo Vadis?**, In Handbook of International Accounting, edited by Frederick D.S. Choi, John Wiley & Sons, NY, PP. 13.1-13.19.

145. Zünd, André, (1983), **Endeavours Towards the Harmonization of Standards of Accounting and Reporting in the OECD and UNO– A critical Appraisal**, In Accounting Standards Setting: An Introductional Perspective, edited by M. Bromwish & A.G. Hopwood, Pitman Books, London, PP. 106-120.

تم بحمد الله