

المحور الثاني:

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 1 "تبني المعايير الدولية IFRS لأول مرة" - IFRS 1

أصدرت لجنة التفسيرات الدائمة (Standing Interpretations Committee) - سابقا - سنة 1998 الإرشادات SIC-8 "التطبيق لأول مرة لمعايير المحاسبة الدولية"، وهي تفسير وليست معيارا بحد ذاته. وباعتبار أن هذه الإرشادات كانت محدودة نوعا ما، ونظرا للأهمية العملية لهذه المسألة (التطبيق لأول مرة) فقد أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية شهر جوان من سنة 2003 المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 1 - IFRS 1 (تبني المعايير الدولية IFRS لأول مرة) كمعيار منفصل، ثم تعديله في ديسمبر 2010.

أولا- المشكلة والهدف:

يتطلب تبني المعايير الدولية IFRS لأول مرة قدرا كبيرا من التخطيط والتنفيذ، لذلك فالهدف الرئيسي لهذا المعيار هو تذليل صعوبات تبني المعايير الدولية بسبب عاملي الوقت والتكلفة المطلوبة للتعامل مع كل الفروق الدقيقة التي تشملها المعايير. في هذا الاطار، يحدد المعيار الدولي IFRS 1 اللوائح والإجراءات التي يجب اتباعها من قبل المنشأة التي تكون بصدد تبني المعايير الدولية IFRS (لأول مرة)، عن الفترة التي تبدأ في 1 جانفي 2004 أو بعده؛ وبالتالي يجب على المنشأة تطبيق هذا المعيار الدولي IFRS 1 على مستوى:

- قوائمها المالية الأولى وفقاً للمعايير الدولية IFRS؛

- كل تقرير مالي مرحلي (في حال وجوده) تقدمه المنشأة بموجب معيار المحاسبة الدولي 34 "التقارير المالية المرحلية"، وذلك عن جزء من الفترة التي تغطيها بياناته المالية الأولى وفقاً للمعايير الدولية IFRS. كما يجب على المنشأة أن تقدم بيانا صريحا وغير متحفظ بالامتثال للمعايير الدولية IFRS عندما تعتمدها لأول مرة.

ثانيا- التعريفات الواردة في المعيار:

لقد حدد المعيار الدولي IFRS 1 مجموعة من التعريفات والمصطلحات المرتبطة بهذا المعيار وبتطبيقه، يمكن تلخيصها على النحو التالي:

تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية: هو بداية أول فترة محاسبية تقدم فيها المنشأة معلومات كاملة مقارنة بمقارنة بموجب المعايير الدولية IFRS في أول بيانات كاملة لهذه المعايير.

البيانات المالية الأولى للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية: هي أول قوائم مالية سنوية تتبنى فيها المنشأة المعايير الدولية IFRS، وذلك من خلال بيان صريح وغير متحفظ عن الامتثال للمعايير الدولية IFRS.

المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية: هي معايير وتفسيرات معتمدة من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية، وتشمل: المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS؛ معايير المحاسبة الدولية IAS؛ التفسيرات

الصادرة عن لجنة تفسيرات التقارير المالية الدولية (IFRIC) أو لجنة التفسيرات الدائمة السابقة (SIC)، والتي اعتمدها مجلس معايير المحاسبة الدولية.

الميزانية العامة الافتتاحية للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية: هي الميزانية العمومية للمنشأة (منشورة أو غير منشورة) في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية IFRS.

بالإضافة إلى التعريفات والمصطلحات السابقة، أشار المعيار الدولي إلى تاريخ التقرير والجهة التي تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لأول مرة، ومبادئ المحاسبة المقبولة عموماً GAAP.

ثالثاً- المتطلبات الرئيسية

إن نقطة البداية للمحاسبة وفق المعايير الدولية IFRS هي الميزانية العامة الافتتاحية بتاريخ التحول إلى المعايير، حيث يجب على المنشأة اعتماد نفس السياسات المحاسبية في ميزانيتها الافتتاحية (وفي مختلف القوائم المالية الأولى) وفقاً للمعايير الدولية، وعبر كل الفترات المعروضة في بياناتها المالية الأولى. ويجب أن تمثل هذه السياسات لكل معيار ساري المفعول بتاريخ التقرير (أو الإفصاح) بالنسبة لبياناتها المالية الأولى وفقاً لمعايير الإبلاغ المالي الدولية، مع الإشارة إلى بعض الاستثناءات المحدودة.

وفي سبيل الالتزام بهذا المعيار (وغيره من المعايير IFRS)، ينبغي على المنشأة اتخاذ الإجراءات التالية:

- الغاء ما اعترف به من أصول والتزامات وفق مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً (المطبقة سابقاً) إذا لم تكن هذه العناصر مؤهلة للاعتراف بها وفق المعايير الدولية IFRS. نذكر على سبيل المثال: بنود البحث والإعلان والترويج؛ المخصصات التي لا تفي بمتطلبات معيار المحاسبة الدولي 37 (الخصوم والأصول المحتملة)؛ المبالغ المستردة والأصول المحتملة غير المؤكدة.

- الاعتراف بكل الأصول والالتزامات المطلوب الاعتراف بها بموجب المعايير الدولية IFRS، حتى لو لم يتم الاعتراف بها مطلقاً بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً (أو المعايير الوطنية المطبقة سابقاً). نذكر على سبيل المثال: الأصول والالتزامات المالية المشتقة، بما في ذلك المشتقات الضمنية (معيار المحاسبة الدولي 39)؛ والالتزامات بموجب خطط المنافع المحددة (معيار المحاسبة الدولي 19).

- إعادة تصنيف بنود الميزانية العامة الافتتاحية السابقة (المتوافقة مع مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً) باعتماد تصنيف مناسب للمعايير الدولية IFRS.

- تطبيق المعايير الدولية IFRS عند قياس كل الأصول والالتزامات المعترف بها، ما لم تذكر المعايير الدولية استثناءات محددة.

رابعاً- عملية الإفصاح:

حتى يتحقق الامتثال لمعيار المحاسبة الدولي 1 "عرض البيانات المالية" (IAS 1)، يجب أن تتضمن البيانات المالية الأولى للكيان (وفقاً للمعايير الدولية IFRS) المعلومات المقارنة بموجب تلك المعايير، والتي تتعلق بسنة واحدة على الأقل. كما يجب على المنشأة أن تشرح كيف يؤثر التحول (من مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً مثلاً إلى المعايير الدولية IFRS) على مركزها المالي وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية.

وتشمل عمليات الإفصاح الرئيسية بموجب المعايير الدولية ما يلي:

- عمليات التسوية لحقوق الملكية التي تم الإفصاح عنها بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً (GAAP) وحقوق الملكية بموجب المعايير الدولية IFRS؛

- تسوية الأرباح أو الخسائر المفصّل عنها في الفترة الأخيرة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لنفس الفترة؛

- تقديم توضيحات عن التعديلات الجوهرية في بيانات الميزانية العامة والدخل والتدفقات النقدية؛

- الإفصاح المنفصل عن الأخطاء الواردة في البيانات المالية التي تم الكشف عنها خلال الفترة الانتقالية لتطبيق المعايير الدولية IFRS؛

- الاعتراف بخسائر انخفاض القيمة أو القيام بعكس قيودها (محاسبياً)؛

- توضيح أي إعفاءات محددة للاعتراف والقياس تمت الاستفادة منها أو استخدامها.

خامساً- الإعفاءات والاستثناءات:

يرخص المعيار الدولي للمنشأة الاستفادة من أحد الإعفاءات (exemptions) المدرجة والموضحة في المعايير الدولية IFRS أو أكثر من إعفاء، وهي تشمل ما يلي: دمج الأعمال؛ القيمة العادلة أو إعادة التقييم باعتبارها التكلفة المعتمدة؛ مزايا الموظفين؛ الفروق المتراكمة للمعاملة؛ الأدوات المالية المركبة؛ موجودات ومطلوبات الشركات التابعة والشركات الزميلة والمشاريع المشتركة.

وقد تضمن المعيار الدولي استثناءات (exceptions) محددة، حيث يكون من المرجح أن تتجاوز تكلفة الالتزام بالمعايير الدولية IFRS المنفعة التي تعود على مستخدمي البيانات المالية منها. كما أن هناك استثناءات تطبق بأثر رجعي لبعض المعايير الدولية IFRS، وتشمل الاستثناءات ما يلي: التخلي عن الاعتراف بالأصول المالية والالتزامات المالية؛ محاسبة التحوط (hedge accounting)؛ التقديرات.

وفيما يلي شرح مختصر للاستثناءات المذكورة آنفاً: يسمح المعيار الدولي IFRS 1 ببعض الاستثناءات فيما يخص شرط أن تكون الميزانية العامة الافتتاحية متوافقة مع كل معيار من المعايير الدولية IFRS، حيث يتم إعفاء المنشآت من متطلبات بعض المعايير ومنع التطبيق بأثر رجعي لبعض أجزاء المعايير الأخرى. يمكن تلخيص ذلك كما يلي:

- يجب تطبيق المتطلبات الواردة في الملحق ب من المعيار الدولي IFRS 1 على مجموعات الأعمال المعترف بها قبل تاريخ التحول إلى المعايير الدولية IFRS.
- يمكن قياس الممتلكات والمنشآت والمعدات بالقيمة العادلة أو إعادة التقييم باعتبارها التكلفة المقدرة، وينطبق هذا أيضا على العقارات الاستثمارية والأصول غير الملموسة الخاضعة لشروط معينة؛
- كل المكاسب والخسائر الاكتوارية التراكمية (في تاريخ التحول) لمزايا الموظفين.
- الالتزام بمعيار المحاسبة الدولي 21 الخاص بالفروق التراكمية للمعاملات بشروط معينة.
- ليس مطلوبا التطبيق بأثر رجعي لمعيار المحاسبة الدولي 32 الذي يقتضي فصل حقوق الملكية عن الأدوات المالية المركبة إلى جزأين، وذلك إذا لم يعد عنصر الالتزام قائما.
- يعتمد قياس أصول والتزامات الشركات التابعة والشركات الزميلة والمشاريع المشتركة على توقيت اعتماد المعايير الدولية IFRS من قبل الشركة التابعة.
- يمكن تحديد الأدوات المالية في تاريخ التحول نحو المعايير الدولية IFRS.
- كما نص المعيار الدولي IFRS 1 على ما يلي:
- التشجيع على اعتماد المعيار الدولي IFRS 2 مع الوفاء بالشروط المتعلقة بالتواريخ والإفصاح.
- يمكن تطبيق الأحكام الانتقالية للمعيار الدولي IFRS 4 عقود التأمين.
- يجب تطبيق إلغاء الاعتراف بالأصول المالية والالتزامات المالية في معيار المحاسبة الدولي IFRS 39 بأثر مستقبلي على المعاملات التي تمت في 1 جانفي 2004 أو بعده.
- في تاريخ التحول، يجب قياس كل المشتقات بالقيمة العادلة، وإلغاء كل الخسائر والأرباح المؤجلة المدرجة كموجودات أو مطلوبات.
- يجب أن تكون التقديرات التي تم إجراؤها في تاريخ النقل متوافقة مع التقديرات التي تم إجراؤها لنفس التاريخ بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً ما لم يكن هناك خطأ في التقديرات.
- لا يعفي المعيار الدولي IFRS 1 المنشأة من متطلبات الالتزام بأحكام العرض والإفصاح للمعايير الدولية الأخرى كلها؛ كما يقتضي أن تتضمن البيانات المالية الأولى للمعايير الدولية سنة واحدة على الأقل من المعلومات المقارنة بموجب تلك المعايير. بمعنى آخر، يجب على المنشأة التي ترغب في إعداد بياناتها المالية الأولى بموجب المعايير الدولية للسنة المنتهية في 31 ديسمبر 2007 أن تعيد بيان ميزانيتها العامة الافتتاحية كما في 1 جانفي 2006 وفقا لمعايير الإبلاغ المالي الدولية الحالية كما في 31 ديسمبر 2007. هناك بعض الاستثناءات من هذه المتطلبات وتخص تحديدا معيار المحاسبة الدولي 39 ومعيار المحاسبة الدولي 4.

مثال تطبيقي:

عرضت شركة المقاولات قوائمها المالية في اطار المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما (GAAP) سابقا سنويا وفي 12 ديسمبر من كل سنة. احدث بياناتها المالية المعروضة وفق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما (GAAP) كانت في 31/12/2004. قررت الشركة تبني المرجع الدولي IFRS في 31/12/2005، وأن تعرض معلومات مالية مقارنة لدة سنتين (تخص 2003 و2004).

متى يجب على الشركة أن تحضر ميزانيتها الافتتاحية وفق المرجع الدولي المرجع الدولي IFRS؟

إذا قررت الشركة عرض البيانات المالية المرحلية الأولى وفق المرجع الدولي المرجع الدولي IFRS لمدة 9 أشهر تنتهي بتاريخ 30 سبتمبر 2005، بالإضافة الى قوائمها المالية الأولى وفق المرجع الدولي المرجع الدولي IFRS التي ستعرض في نهاية الدورة (2005/12/31)؛

فما هو تاريخ التقرير أو الابلاغ (reporting date) ودورة الابلاغ (reporting period) في هذه الحالة؟

الحل:

بداية أقرب دورة يجب على الشركة أن تعرض فيها كل المعلومات المقارنة هي 1 جانفي 2003. في هذه الحالة يجب على الشركة تحضير الميزانية الافتتاحية الاولى وفق المرجع IFRS و باحترام IFRS1 وذلك بتاريخ 1 جانفي 2003.

في حالة عرض البيانات المالية المرحلية قد لا يكون تاريخ التقرير هو 2005/12/13. إذا ما تم عرض القوائم المالية المرحلية لمدة 9 أشهر المنتهية في 30 سبتمبر 2005 باحترام IAS 34 فان دورة الابلاغ ستكون 30 سبتمبر 2005 (بدلا عن 2005/12/31)؛ ولكن اذا لم تحترم القوائم المالية المرحلية المنتهية في 30 سبتمبر 2005 المعيار الدولي IAS 34 فان تاريخ التقرير سيكون 2005/12/31 (وليس 30/2005/9/).