موسوعة تبسيط شرح
معايير المحاسبة المصرية الجديدة
تبسيط علمى - تطبيق عملى



دكتور
سيد الديب

دكتوراة المحاسبة والتمويل
محاسب قانونى

موسوعة تبسيط شرح

معايير المحاسبة المصرية الجديدة

تبسيط علمى- تطبيق عملى

٢٠٢٥

دكتور

ســـيد الديب

دكتوراة المحاسبة والتمويل

محاسب قانونى



د / سيد الديب

محاسب قانونى

القاهرة – مدينة العاشر من رمضان

٠٠٢٠١٠٠٨٢١٥٤٧٨

Sayeddeeb78@hotmail.com

رقم الايداع ١٩ / ١٦٩١١

جميع الحقوق محفوظة للمؤلف



وَقُلِ اعْمَلُوا فَسَيَرَى اللَّهُ عَمَلَكُمْ وَرَسُولُهُ وَالْمُؤْمِنُونَ ۖ وَسَتُرَدُّونَ إِلَىٰ عَالِمِ الْغَيْبِ وَالشَّهَادَةِ فَيُنَبِّئُكُم بِمَا كُنتُمْ تَعْمَلُونَ (١٠٥)

(سورة التوبة)

المقدمة

إمتدادا ...لإصدارنا السابق ... تبسيط شرح معايير المحاسبة المصرية الجديدة والصادر لنا فى عام ٢٠١٦م ... والذى لاقى قبولا لدى جميع المهتمين بالمعايير داخل مصر وخارجها بالإضافة الى تحديث النسخة بالتعديلات التى تمت على المعايير المحاسبة المصرية عام ٢٠١٩ م ونظرا للتعديلات الجديدة التى تمت على معايير المحاسبة المصرية عامى ٢٠٢٣ م ٢٠٢٤م فقد قمنا بتحديث النسخة بالتعديلات الجديدة بالأضافة الى تنقيح النسخة السابقة ... و من خلال هذا الكتاب نستعرض فكر جديد فى عرض المعايير.... واذا كان لا جديد فى المعلومات التى يعرضها هذا الكتاب ...

فانك ستجد فى هذا الكتاب :-

- شرح مبسط للمعايير بعيدا عن التعقيدات التى تعرض بها المعايير
- معلومات تعرض بشكل جديد... وكأنك اول مرة تقرأها.
- عرض سلس بسيط مرتب ... لكل معيار

فاسمحوا لنا ان نضع بين ايديكم هذا الكتاب... آملين ان تجدوا فيه معلومة مبسطة وسهلة وان يحوز على اعجابكم

ونسأل الله السداد والتوفيق انه ولى ذلك والقادر عليه ،،،

القاهرة فى : ٢٠٢٥/٧/٢٥م

دكتور/ السيد ابوغنيم على الديب

٠١٠٠٨٢١٥٤٧٨

Sayeddeeb78@hotmail.com

فى البداية لابد ان سنعرض بعض النقاط :

اولا:- تسلسل اصدارات معايير المحاسبة المصرية

الاصدار الاول:- هذا الاصدار كان عام ١٩٩٧م وكان عدد هذه المعايير ١٩ تلاها ٣ معايير إضافية بدون اطار مفاهيمى أي أن المعايير الصادرة في ظل هذا القرار بلغ إجمالي عددها ٢٢ معياراً.

التعديل الاول:- كان عام ٢٠٠٢م وفى هذا التعديل :-

حل المعيار المصري رقم (١)المعدل والخاص بعرض القوائم المالية محل المعايير التالية:

١- معيار المحاسبة المصري رقم (١): الإفصاح عن السياسات المحاسبية.

٢- معيار المحاسبة المصري رقم(٣) المعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية.

٣- معيار المحاسبة المصري رقم (٩): عرض الأصول المتداولة والخصوم المتداولة.

كما تم تعديل المعيار الخاص بالأصول الثابتة واهلاكاتها رقم (١٠)

كما تم أضافه معيار خاص بالأصول غير الملموسة برقم (٢٣) ليحل محل المعيار المصري رقم (٦) .

وبذلك أصبح عدد المعايير الصادرة بعد هذا القرار ٢٠ معيارا إلا أنه لم تشتمل على إطار فكرى ومفاهيمي

التعديل الثانى:- عام٢٠٠٦م حيث صدر مجموعة معايير المحاسبة المصرية

تتكون من إطار لإعداد وعرض القوائم المالية وعدد ٣٥ معيارا محاسبيا .

التعديل الثالث:- عام ٢٠٠٨ م حيث تعديل المعيارين رقم ٢٥ و٢٦ تمشيا مع تعديلات المعايير الدولية لمواجهه اثار الازمة المالية

التعديل الرابع :- عام ٢٠١٥ م حيث صدر مجموعة معايير تتكون من ٣٩ معياراً وإطار إعداد وعرض القوائم المالية الذى محل معايير المحاسبة المصرية السابقة... ثم صدر بعد ذلك المعيار رقم(٤٦) الاحكام الانتقالية

التعديل الخامس:- عام ٢٠١٩م وكانت اهم التعديلات على المعايير:-

(أ): <u>معايير جديدة يتم إصدارها لأول مرة</u>

معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) "الأدوات المالية" ٢٠١٩

يهدف هذا المعيار الي وضع مبادئ التقرير المالي عن الأصول المالية والالتزامات المالية لعرض معلومات ملائمة ومفيدة لمستخدمي القوائم المالية في تقديرهم لمبالغ التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة، وتوقيتها وعدم تأكدها.

يسري المعيار رقم (٤٧) ٢٠١٩ ويجب تطبيقه على الفترات المالية التي تبدأ في أو بعد ١ يناير ٢٠٢٠، ويسمح بالتطبيق المبكر، بشرط تطبيق معايير المحاسبة المصرية رقم (١) و(٢٥) و(٢٦) و(٤٠) المعدلين ٢٠١٩ معاً في نفس التاريخ.

معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) "الإيراد من العقود مع العملاء" ٢٠١٩

يهدف هذا المعيار الي وضع المبادئ التي يجب على المنشأة أن تطبقها لتقديم معلومات مفيدة إلى مستخدمي القوائم المالية عن طبيعة، ومبلغ، وتوقيت، وظروف عدم التأكد المحيطة بالإيراد والتدفقات النقدية الناشئة عن عقد مع عميل.

يسري المعيار رقم (٤٨) ٢٠١٩ ويجب تطبيقه على الفترات المالية التي تبدأ في أو بعد ١ يناير ٢٠٢٠، ويسمح بالتطبيق المبكر.

معيار المحاسبة المصري رقم (٤٩) "عقود التأجير " ٢٠١٩

يحدد هذا المعيار المبادئ المتعلقة بالاعتراف والقياس والعرض والإفصاح عن عقود التأجير. والهدف هو ضمان أن يقدم المستأجرون والمؤجرون معلومات ملائمة بطريقة تعبر بصدق عن تلك المعاملات. تقدم هذه المعلومات أساسا لمستخدمي القوائم المالية لتقييم أثر عقود الإيجار على المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة.

يسري المعيار رقم (٤٩) ٢٠١٩ ويجب تطبيقه على الفترات المالية التي تبدأ في أو بعد ١ يناير ٢٠٢٠، ويسمح بالتطبيق المبكر إذا تم تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) "الايراد من العقود مع العملاء" ٢٠١٩ في نفس التوقيت.

بالاستثناء من تاريخ السريان أعلاه، يسري المعيار رقم (٤٩) ٢٠١٩ على عقود التأجير التي كانت تخضع لقانون التأجير التمويلي رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٥ – وتعديلاته وكان يتم معالجتها وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٠) "القواعد والمعايير المحاسبية المتعلقة بعمليات التأجير التمويلي"، وكذلك عقود التأجير التمويلي التي تنشأ في ظل وتخضع لقانون تنظيم نشاطي التأجير التمويلي والتخصيم رقم ١٧٦ لسنة ٢٠١٨، وذلك من بداية فترة التقرير السنوي التي تم فيها الغاء قانون ٩٥ لسنة ٩٥ وصدور قانون ١٧٦ لسنة ٢٠١٨.

(ب): <u>معايير حالية أو جزء من معايير تم سحبها (الغائها) وحلت محلها إصدارات المعايير الجديدة</u>

يحل معيار المحاسبة المصري الجديد رقم (٤٧) "الأدوات المالية" محل الموضوعات المقابلة في معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) "الأدوات المالية: الاعتراف والقياس"، وبالتالي تم تعديل وإعادة اصدار معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) بعد سحب الفقرات الخاصة بالموضوعات

التي تناولها معيار (٤٧) الجديد وتحديد نطاق معيار (٢٦) المعدل للتعامل فقط مع حالات محدودة من محاسبة التغطية وفقاً لاختيار المنشأة.

يحل معيار المحاسبة المصري الجديد رقم (٤٨) "الإيراد من العقود مع العملاء" محل المعايير التالية ويلغيها:

معيار المحاسبة المصري رقم (٨) "عقود الإنشاء" المعدل ٢٠١٥

معيار المحاسبة المصري رقم (١١) "الإيراد" المعدل ٢٠١٥

يحل معيار المحاسبة المصري الجديد رقم (٤٩) "عقود الإيجار" محل معيار المحاسبة المصري رقم (٢٠) "القواعد والمعايير المحاسبية المتعلقة بعمليات التأجير التمويلي ٢٠١٥ ويلغيه.

(ج): إصدار تفسير محاسبي مصري رقم (١) " ترتيبات امتيازات الخدمات العامة" ٢٠١٩

يقدم هذا التفسير إرشادات بشأن المحاسبة من قبل المشغلين لترتيبات امتياز الخدمة العامة من كيان عام – الى – كيان خاص، وذلك لتشييد وتشغيل وصيانة البنية التحتية للمنافع العامة – مثل الطرق، والكباري والأنفاق، والمستشفيات، والمطارات، ومرافق توزيع المياه، وإمدادات الطاقة وشبكات الاتصالات ...، إلخ.

يسري التفسير رقم (١) ٢٠١٩ ويجب تطبيقه على الفترات المالية التي تبدأ في أو بعد ١ يناير ٢٠١٩.

ينطبق هذا التفسير على ترتيبات امتيازات الخدمات العامة من كيان عام – الى – كيان خاص إذا:

كان المانح يتحكم في، أو ينظم، الخدمات التي يجب على المشغل تقديمها بواسطة البنية التحتية، والى من يجب عليه تقديمها لهم، وبأي الأسعار.

كان المانح يتحكم – من خلال الملكية، أو حق الانتفاع أو خلاف ذلك – في أي حصة متبقية هامة في اصول البنية التحتية بنهاية أجل الترتيب.

ويبين هذا التفسير المبادئ العامة بشأن إثبات وقياس الالتزامات والحقوق المتعلقة بها في ترتيبات امتيازات الخدمات العامة. ويمنح هذا التفسير المصري خيار الاستمرار في تطبيق المعالجة السابقة لترتيبات امتيازات الخدمة العامة القائمة قبل ١ يناير ٢٠١٩ للمنشآت التي كانت تعترف وتقوم بقياس أصول هذه الترتيبات على أنها أصول ثابتة وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (١٠) "الاصول الثابتة وإهلاكاتها" إلى حين انتهاء مدتها وذلك بالاختلاف عن المعايير الدولية للتقارير المالية للسماح للمنشآت التي ترغب في ألا تختلف السياسات المحاسبية المستخدمة في أعداد القوائم المالية لها عن الترتيبات التعاقدية أو نماذج الأعمال الخاصة بها.

(د): <u>خيارات تسمح بها المعايير الدولية تم استبعادها من المعايير المصرية</u>

معيار المحاسبة المصري رقم (١) " عرض القوائم المالية"

تم استبعاد خيار إعداد قائمة الدخل الشامل كقائمة واحدة ونصت المعايير المصرية على إعداد قائمة دخل منفصلة (الأرباح أو الخسائر) وقائمة دخل شامل.

معيار المحاسبة المصري رقم (١٠) " الأصول الثابتة وإهلاكاتها"

تم إلغاء الفقرات الخاصة بنموذج إعادة التقييم من هذا المعيار بحيث لا يتم استخدام هذا النموذج وتستخدم المنشأة فقط نموذج التكلفة .

معيار المحاسبة المصري رقم (١٧) " القوائم المالية المستقلة"

تم إلغاء الفقرات الخاصة ببديل استخدام طريقة حقوق الملكية في القوائم المالية المستقلة .

معيار المحاسبة المصري رقم (٢٢) " نصيب السهم في الأرباح"

تم تعديل نطاق تطبيق المعيار ليصبح ملزم على القوائم المالية المستقلة أو المجمعة أو المنفردة المصدرة لجميع المنشأت.

معيار المحاسبة المصري رقم (٢٣) " الأصول غير الملموسة"

تم إلغاء الفقرات الخاصة بنموذج إعادة التقييم من هذا المعيار بحيث لا يتم استخدام هذا النموذج وتستخدم المنشأة فقط نموذج التكلفة .

معيار المحاسبة المصري رقم (٣٤) " الاستثمار العقاري"

تم الغاء استخدام خيار نموذج القيمة العادلة لجميع المنشأت عند القياس اللاحق لاستثماراتها العقارية والالتزام فقط بنموذج التكلفة، مع إلزام صناديق الاستثمار العقاري فقط باستخدام نموذج القيمة العادلة عند القياس اللاحق لجميع أصولها العقارية.
بناءً على تعديل معيار رقم (٣٤)، وإلزام صناديق الاستثمار العقاري باستخدام نموذج القيمة العادلة عند القياس اللاحق لجميع أصولها العقارية

التعديل السادس:- عام ٢٠٢٣م الصادر بقرار رئيس مجلس الوزراء رقم ٨٨٣ لسنة ٢٠٢٣ م ، وكانت اهم التعديلات على المعايير:-

معيار المحاسبة المصرى رقم (١) " عرض القوائم المالية "

*تم اضافة التغيرات فى فائض إعادة التقييم الخاصة بالاصول الثابتة والاصول غير الملموسة الى قائمة الدخل الشامل ، وكذلك تم إضافة فائض التغيرات فى القيمة العادلة الخاصة بالاستثمار العقارى الى قائمة الدخل الشامل.

* إعتبار التغيرات فى فائض إعادة التقييم من التغيرات التى لا ينشأ عنها تسويات إعادة التبويب وفقا" لمعيار المحاسبة المصرى رقم (١٠) ومعيار رقم (٢٣)

معيار المحاسبة المصرى رقم (٥) السياسات المحاسبية والتغيرات فى التقديرات المحاسبية والاخطاء.

إعتبار التطبيق الأولى لسياسة خاصة باعادة تقييم الاصول تغييرا" فى السياسة المحاسبية يعامل وفقا" لمعيارى رقم (١٠) و رقم (٢٣) وليس وفقا" لهذا المعيار.

معيار المحاسبة المصرى رقم (١٣) آثار التغيرات فى اسعار صرف العملات الأجنبية

ترجمة قيمة الأصل المعاد تقييمه والمقاس بعملة اجنبية بإستخدام سعر الصرف السائد فى التاريخ الذى يتم فيه تحديد تلك القيمة ، مما يؤدى الى فرق عملة يعترف به أيضا" ضمن الدخل الشامل.

معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٤) ضرائب الدخل

توضيح كيفية التعامل فى حالة ما اذا قامت المنشاة كل بتحويل جزء من فائض إعادة تقييم الأصول الى الاحتياطيات والارباح المرحلة بقيمة تعادل الفرق بين قيمة الاهلاك على اساس قيم اعادة التقييم و الاهلاك على اساس التكلفة ، حيث انه فى هذه الحالة يجب أن تكون القيمة صافية بعد تجنيب الضريبة المؤجلة ، وكذلك عند التصرف فى احد بنود الاصول الثابتة.

معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٠) القوائم المالية الدورية

إضافة مطلب لاعادة تقييم الاصول الثابتة والاصول غير الملموسة وتحديد القيمة العادلة للاستثمارات العقارية ... هذا المطلب هو ان تعتمد المنشاة على خبراء متخصصين فى التقييم والتثمين ضمن المقيدين فى سجل مخصص لذلك بالهيئة العامة للرقابة المالية.

معيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) اضمحلال قيمة الاصول

*توضيح كيفية الاعتراف بخسارة الاضمحلال لأصل مدرج بقيمة اعادة التقييم ..حيث يعترف بها حسب متطلبات المعيار الذى حدد ضوابط اعادة تقييمه.

مثال: وفقا" لمعيار المحاسبة المصرى رقم (١٠) يجب معالجة اى خسائر انخفاض فى قيمة الاصل المعاد تقييمه كإنخفاض اعادة التقييم

* توضيح كيفية الاعتراف بالانخفاض فى الاصل المعاد تقييمه ... حيث يعترف بها بالدخل الشامل الاخر بالقدر الذى لا يجاوز فائض اعادة تقييم الاصل نفسه.

*توضيح كيفية الاعتراف بعكس اى خسارة ناتجة عن إنخفاض أصل معاد تقييمه..حيث يعترف بها حسب متطلبات المعيار الذى حدد ضوابط اعادة تقييمه.

مثال: وفقا" لمعيار المحاسبة المصرى رقم (١٠) يجب معالجة عكس اى خسائر انخفاض فى قيمة الاصل المعاد تقييمه كفائض اعادة التقييم

* توضيح معالجة اى زيادة فى القيمة الدفترية لأصل بخلاف الشهرة عن القيمة الدفترية التى كان من الممكن تحديدها بعد الاستهلاك أو الاهلاك فيما لو لم يتم الاعتراف بخسائر انخفاض فى قيمة الاصل فى السنوات السابقة ... وهى ان تعالج كإعادة تقييم وفقا" لمتطلبات المعيار المطبق على ذلك الاصل.

* تم استبعاد العقار الاستثمارى المقاس بالقيمة العادلة من نطاق تطبيق معيار (٣١) اضمحلال الاصول.

معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٢) الاصول غير المتداولة والمحتفظ بها بغرض البيع والعمليات غير المستمرة.

* تم استبعاد الاصول غير المتداولة التى تمت المحاسبة عنها وفقا" لنموذج القيمة العادلة الواردة فى معيار المحاسبة المصرى (٣٤) الاستثمار العقارى من نطاق هذا المعيار.

* تعديل احد القيم التى يقاس بها الاصل غير المتداول الذى يتم التوقف عن تبويبه كأصل محتفظ به لغرض البيع ... ليضاف اليها اى تعديل اعادة تقييم كان ممكن ان يتم الاعتراف به اذا لم يكن الاصل قد تم تبويبه كاصول محتفظ بها بغرض البيع.

معيارالمحاسبة المصرى رقم (٤٩) عقود التأجير

اضافة التعامل حالة ما اذا كانت اصول حق الانتفاع ذات علاقة بفئة من العقارات والالات والمعدات التى يطبق عليها نموذج اعادة التقييم الواردة فى معيار المحاسبة المصرى رقم (١٠) ... حيث انه فى هذه الحالة يجوز للمستأجر اختيار نموذج اعادة التقييم على جميع اصول حق الانتفاع المتعلقة بتلك الفئة من العقارات والالات والمعدات

وفى هذه الحالة يتم الافصاح عن اصول حق الانتفاع وفقا" لمعيار المحاسبة المصرى رقم (١٠)

معيار المحاسبة المصرى رقم (١٠) الاصول الثابتة واهلاكاتها

اعادة نموذج اعادة التقييم كسياسة بديلة للقياس اللاحق للاصول الثابتة

معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٣) الاصول غير الملموسة

اعادة نموذج اعادة التقييم كسياسة بديلة للقياس اللاحق للاصول غير الملموسة

معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٤) الاستثمار العقارى

اعادة نموذج القيمة العادلة كسياسة بديلة للقياس اللاحق للعقار الاستثمارى

على ان يتم التقييم بواسطة خبراء متخصصين فى التقييم والتثمين ضمن المقيدين فى سجل مخصص لذلك بالهيئة العامة للرقابة المالية.

معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٥) الزراعة

تم استبعاد النباتات المثمرة من نطاق معيار(٣٥) الزراعة وادراجها ضمن نطاق معيار المحاسبة المصرى (١٠) الاصول الثابتة.

معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٦) التنقيب وتقييم الموارد التعدينية

اضافة نموذج اعادة التقييم كسياسة بديلة للقياس اللاحق لأصول التنقيب والتقييم ... على ان يتم التقييم بواسطة خبراء متخصصين فى التقييم والتثمين ضمن المقيدين فى سجل مخصص لذلك بوزارة البترول

الغاء معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٧) عقود التامين ... واضافة معيار محاسبة مصرى جديد برقم (٥٠) عقود التأمين

التعديل السابع:- عام ٢٠٢٤م الصادرة بقرار رئيس مجلس الوزراء رقم ٦٣٦ لسنة ٢٠٢٤ وكانت اهم التعديلات على المعايير:-

(أ): <u>معايير حالية وحلت محلها إصدارات المعايير الجديدة</u> ٢٠٢٤

١- معيار المحاسبة المصرى رقم (١٣) " آثار التغيرات فى اسعار صرف العملات الأجنبية " المعدل ٢٠٢٤م.

٢- معيار المحاسبة المصرى رقم (١٧) " القوائم المالية المستقلة " المعدل ٢٠٢٤

وكانت اهم التعديلات فى هذا الاصدار باضافة طريقة حقوق الملكية كطريقة بديلة للمحاسبة عن الاستثمارات فى منشآت تابعة او مشروعات مشتركة او شركات شقيقة عند عرض القوائم المالية المستقلة.

٣- معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٤) " الاستثمار العقارى " المعدل ٢٠٢٤م

(ب): إضافة تفسير مصرى رقم (٢) بعنوان " شهادات خفض الانبعاثات الكربونية "

.....

ثانيا:- اهم نقاط الخلاف بين المعايير المصرية والمعايير الدولية

معيار المحاسبة المصرى رقم (١) " عرض القوائم المالية "

توزيعات الأرباح على العاملين و أعضاء مجلس الإدارة لا يتم إدراجها كمصروفات ضمن قائمة الدخل بل تثبت كتوزيع للربح وذلك تطبيقاً للمتطلبات القانونية .

- تأثير ذلك على كل من معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٢) "نصيب السهم فى الأرباح" و معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٨) "مزايا العاملين"

ثالثا:- المعايير المصرية .... ومايقابلها من معايير دولية

الفهرس

المعيار المصرى	اسم المعيـــار	المعيار الدولى	رقم الصفحة
	المقدمة		
	إطار إعداد وعرض القوائم المالية		٢١
١	عرض القوائم المالية	IAS 1	٧٧
٢	المخزون	IAS 2	١٣٨
٤	قائمة التدفق النقدى	IAS 7	١٨١
٥	السياسات المحاسبية و التغييرات فى التقديرات المحاسبية و الأخطاء	IAS 8	٢٢٢
٧	الأحداث التى تقع بعد الفترة المالية	IAS 10	٢٥٤
١٠	الأصول الثابتة و إهلاكاتها	IAS 16	٢٦٧
١٢	المحاسبة عن المنح الحكومية و الافصاح عن المساعدات الحكومية	IAS 20	٣٠٩
١٣	آثار التغيرات فى أسعار صرف العملات الأجنبية	IAS 21	٣٢٤
١٤	تكلفة الاقتراض	IAS 23	٣٦٦
١٥	الافصاح عن الأطراف ذوى العلاقة	IAS 24	٣٨٠

المعيار المصرى	اسم المعيـــار	المعيار الدولى	رقم الصفحة
١٧	القوائم المالية المستقلة	IAS 27	٣٩٤
١٨	الإستثمارات فى شركات شقيقة	IAS 28	٤٠٦
٢١	المحاسبة والتقرير عن نظم مزايا التقاعد	IAS 26	٤٣٦
٢٢	نصيب السهم فى الأرباح	IAS 33	٤٥٥
٢٣	الأصول غير الملموسة	IAS 38	٥٣٤
٢٤	ضرائب الدخل	IAS 12	٥٩٠
٢٥	الأدوات المالية – العرض	IAS 32	٦٤٤
٢٦	الأدوات المالية – الاعتراف والقياس		٧٠٥
٢٨	المخصصات والالتزامات المحتملة	IAS 37	٧٤١
٢٩	تجميع الاعمال	IFRS 3	٧٩٣
٣٠	القوائم المالية الدورية	IAS 34	٨٥١
٣١	اضمحلال قيمة الاصول	IAS 36	٨٧٩
٣٢	الاصول غير المتداولة والمحتفظ بها بغرض البيع والعمليات غير المستمرة	IFRS 5	٩٤٥
٣٤	الاستثمار العقارى	IAS 40	٩٧٥

المعيار المصرى	اسم المعيـــار	المعيار الدولى	رقم الصفحة
٣٥	الزراعة	IAS 41	١٠٠٤
٣٦	التنقيب عن وتقييم الموارد التعدينية	IFRS 6	١٠٣٦
٣٨	مزايا العاملين	IAS 19	١٠٤٤
٣٩	المدفوعات المبنية على أسهم	IFRS 2	١١٣٤
٤٠	الأدوات المالية – الإفصاح	IFRS 7	١٢٠٧
٤١	القطاعات التشغيلية	IFRS 8	١٢٦٩
٤٢	القوائم المالية المجمعة	IFRS 10	١٢٩٧
٤٣	الترتيبات المشتركة	IFRS 11	١٣٨٣
٤٤	الإفصاح عن الحصص فى المنشآت الأخرى	IFRS 12	١٤٣٧
٤٥	قياس القيمة العادلة	IFRS 13	١٤٦٩
٤٧	الادوات المالية	IFRS 9	١٥٥٥
٤٨	الايرادات من عقود العملاء	IFRS 15	١٩٠١
٤٩	عقود التاجير	IFRS 16	٢٠٣٤
٥٠	عقود التأمين	IFRS 17	٢١٥٠
	تفسير محاسبى مصرى (١) تريتبات امتيازات الخدمات العامة		٢٢٧٤
	تفسير محاسبى مصرى (٢) شهادات خفض الانبعاثات الكربونية		٢٢٩١
٥١	القوائم المالية فى اقتصاديات التضخم المفرط	IAS 29	٢٣٠٢

تبسيط .. إطار إعداد وعرض القوائم المالية

هذا الاطار

يعد بمثابة الدستور والمرجعية التى يستند اليها عند اعداد المعايير او ادخال تعديلات عليها او تطوير معايير جديدة ... حيث ان هذا الاطار يحدد المبادىء والمفاهيم والاعتبارات و التى تبنى عليها عملية إعداد و عرض القوائم المالية

هذا الاطار يقول ان هدفه هو:-

توفير المعلومات المفيدة لمتخذى القرارات الاقتصادية

وفى سبيل تحقيق هذا الهدف ... فهذا الاطار يقول :-

انه سوف يتبنى احد النماذج المحاسبية لاعداد القوائم المالية ... وهو نموذج محاسبى مبنى على التكلفة التاريخية القابلة للاسترداد وعلى مفهوم الحفاظ على رأس المال

لاحظ الآتى:-

***نموذج محاسبى** ... يعنى نظرية محاسبية تتكون من مجموعة من الفروض والمبادئ والمفاهيم التى تحكم التطبيق العملى.

* مبنى على التكلفة التاريخية...اى ان هذا النموذج المحاسبى تم اعداده على اساس التكلفة التاريخية ... والتى تعنى اثبات الاصول بتكلفة اقتناءها فى تاريخ الحصول عليها واثبات الالتزامات بقيمة المبلغ المستحق فى تاريخ نشأة الالتزام

او بالمبلغ المتوقع ان يدفع لسداد الالتزام ... مثل ضرائب الدخل

مثال:- المنشاة (س) قامت فى ٢٠١٨/١/١٥م بشراء آلة انتاجية بمبلغ ٢٠٠ الف جنية من المورد (ص) على ان يتم السداد بعد ٣ اشهر

فى هذا المثال:- يتم اثبات الاصل فى تاريخ الشراء بمبلغ ٢٠٠ الف جنيه واثبات التزام بمبلغ ٢٠٠ الف جنيه

*التكلفة التاريخية القابلة للاسترداد... بمعنى لو انخفضت التكلفة التاريخية لهذا الاصل عن قيمته الاستردادية يتم اثبات هذا الانخفاض

مثال:- فى ٢٠١٨/١٢/٣١م كان لدى المنشأة (س) محزون من خامات بمبلغ ٥٠٠٠٠٠ جنيه وقدرت قيمته الاستراداية فى هذا التاريخ بمبلغ ٤٥٠٠٠٠ جنيه نظرا لانخفاض الاسعار بالسوق

فى هذه الحالة يتم اثبات خسائر هبوط اسعار المخزون قدرها ٥٠٠٠٠ج

* الحفاظ على راس المال ... بمعنى لو اسعار الاصول زادت عن تكلفتها ... لا اعتبر هذه الزيادة .. ارباح محققة واقوم بتوزيعها وبالتالى يتم تآكل رأس المال ... ولكن تعتبر ارباح محققة عند التخلص من هذا الاصل

هذا الاطار... يقول ان هدفه: توفير معلومات مفيده لصناع القرارات من خلال قوائم مالية ذات الغرض العام .**ولتحقيق هذا الهدف ... هذا الاطار**:-

سوف يوضح لنا الهدف من القوائم المالية

سوف يحدد لنا المنشاة المطلوب منها ان تصدر هذه القوائم

سوف يوضح لنا خصائص هذه المعلومات المفيده

سوف يوضح لنا المفاهيم التى تبنى عليها القوائم المالية

وعلى ذلك سنتناول هذا الإطار بالشرح من خلال الاجزاء التالية :-

الجزء الاول:- هدف القوائم المالية ذات الاغراض العامة

الجزء الثانى:- المنشاة المصدرة للقوائم المالية.

الجزء الثالث:- الخصائص النوعية التى تحدد مدى الفائدة من المعلومات فى القوائم المالية.

الجزء الرابع:- النصوص المتبقية

الجزء الاول

هدف القوائم المالية ذات الاغراض العامة

حيث ان هناك العديد من المستخدمين للقوائم المالية وكل مستخدم منهم له احتياجاته من المعلومات التى قد تختلف من مستخدم لآخر بالاضافه الى انه هناك مستخدمين لايستطيعوا طلب معلومات من المنشاة

من هنا تبنت المعايير القوائم المالية ذات الاغراض العامة كهدف لها ... حيث تلبى هذه القوائم حاجات العديد من المستفيدين من المعلومات

هذا الاطار يقول إن الهدف من القوائم المالية ذات الأغراض العامة

هو توفير معلومات مالية عن المنشأة المصدرة للتقارير يمكن أن تكون مفيدة للمستخدمين الحاليين والمحتملين والمقرضين والدائنين الآخرين فى إتخاذ قرارات بشأن توفير الموارد للمنشأة.

وتشمل تلك القرارات:- شراء أو بيع أو الاحتفاظ بأدوات حقوق الملكية (مثل:- الاسهم) وأدوات الدين (مثل: السندات) ومنح أو تسوية القروض وغيرها من أشكال الائتمان.

اسباب الحاجة لهذا الهدف :

اولا:- قرارات المستثمرين الحاليين والمحتملين حول شراء أو بيع أو الاحتفاظ بأدوات حقوق الملكية وأدوات دين... **تعتمد على** العوائد التى يتوقعونها من الاستثمار فى تلك الأدوات...

مثل... الأرباح ، ومدفوعات أصل الدين والفائدة أو ارتفاع سعر السوق .

ثانيا:- قرارات المقرضين الحاليين والمحتملين والدائنين الآخرين عن منح أو تسوية القروض وغيرها من أشكال الإئتمان ... **تعتمد على** مدفوعات أصل الدين والفائدة أو العوائد الأخرى التى يتوقعونها .

ثالثا:- توقعات المستثمرين والمقرضين والدائنين الآخرين عن العائد ... تعتمد على تقييمهم لقيمة وتوقيت وعدم التأكد لتقدير لصافى التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة . **وبالتالى** .. فإن المستثمرين الحاليين والمحتملين والمقرضين والدائنين الآخرين بحاجة إلى معلومات لمساعدتهم على تقييم تقديراتهم لصافى التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة .

رابعا:- لا يستطيع العديد من المستثمرين الحاليين والمحتملين والمقرضين والدائنين الآخرين أن يطلبوا من المنشآت المصدرة للقوائم المالية تقديم معلومات مباشرة لهم .. **ويتعين عليهم** أن يعتمدوا على القوائم المالية ذات الأغراض العامة للحصول على كثير من المعلومات المالية التى يحتاجون إليها . **وبالتالى** فهم يعدوا المستخدمين الأساسيين للقوائم المالية ذات الأغراض العامة

واهم المعلومات التى يطالب هذا الاطار بتوفيرها :-

اولا:- معلومات عن طبيعة وقيم الموارد الاقتصادية ومطالبات المنشأة المصدرة للقوائم المالية.

وتساعد هذه المعلومات مستخدمي القوائم المالية فى :-

١- تحديد نقاط القوة ونقاط الضعف المالية للمنشأة.
٢- تقييم السيولة للمنشأة المصدرة للقوائم المالية وملاءمتها، وكذلك احتياجاتها من التمويل الإضافي ومدى نجاحها المرجح في الحصول على ذلك التمويل.
٣- التنبؤ بكيفية توزيع التدفقات النقدية المستقبلية بين أصحاب المطالبات(الدائنين). ضد المنشأة المصدرة للقوائم المالية

ثانيا:- معلومات عن التغييرات في الموارد الاقتصادية والمطالبات للمنشأة المصدرة للقوائم المالية ... التى تنتج عن الأداء المالي لهذه المنشأة ..والتى تنتج عن أحداث أو معاملات أخرى مثل إصدار أدوات دين أو حقوق الملكية .

وذلك :- وللتقييم الصحيح لتقديرات التدفقات النقدية المستقبلية عن المنشأة المصدرة للقوائم المالية... حيث يحتاج مستخدمو القوائم المالية إلى القدرة على التمييز بين كل من هذه التغييرات.

ثالثا- معلومات عن الأداء المالي للمنشأة المصدرة للقوائم المالية

حيث أن هذه المعلومات:-

١- **تساعد مستخدمي القوائم** على فهم العائد الذي أنتجته المنشأة من مواردها الاقتصادية.

٢- **وتوفر مؤشراً** على مدى نجاح الإدارة في مسئولياتها عن الاستخدام الكفء والفعال لموارد المنشأة المصدرة للقوائم المالية.

٣- **مفيدة في التنبؤ** بالعائدات المستقبلية للمنشأة من مواردها الاقتصادية.

٤- **مفيدة فى معرفة** ....كيفية قيام إدارتها بمسئولياتها

رابعا:- معلومات عن الأداء المالى الذى تعكسه المحاسبة على أساس الاستحقاق

حيث أن أساس الاستحقاق المحاسبي... يصور تأثيرات المعاملات وغيرها من الأحداث والظروف على الموارد الاقتصادية والمطالبات للمنشأة المصدرة للقوائم المالية في الفترات التي تحدث فيها تلك التأثيرات، حتى وإن كانت المقبوضات والمدفوعات النقدية الناتجة عنها تحدث في فترة مختلفة.

وهذا أمر هام لأن المعلومات المحاسبية على اساس الاستحقاق... توفر أساساً أفضل لتقييم أداء المنشأة في الماضي والتنبؤ بالمستقبل، من تلك المعلومات المرتبطة فقط بالمقبوضات والمدفوعات النقدية خلال تلك الفترة.

مثال:- توفرت لديك المعلومات التالية عن الشركة (س) فى ٢٠١٨/١٢/٣١م

١٠٠٠٠٠ج اجور ورواتب تخص شهر ديسمبر ٢٠١٨وسوف تصرف٥يناير ٢٠١٩

٢٠٠٠٠ج ايجار مبنى الشركة من ٢٠١٨/٧/١ حتى ٢٠١٩/٦/٣٠م

٥٠٠٠٠ مبيعات للعميل(ص) في ٢٠١٨/١٢/٢٠ تستحق التحصيل في ٢٠١٩/٢/١م

٣٠٠٠٠ج مشتريات من المورد (ج) في ٢٠١٨/١٢/١٥ تستحق السداد في ٢٠١٩/١/١٥

خامسا:- معلومات عن الأداء المالى الذى تعكسه التدفقات النقدية التاريخية

هذه المعلومات :-

١-**تساعد المستخدمين** لتقييم مقدرة المنشأة على توليد تدفقات نقدية صافية في المستقبل.

٢-**تشير إلى** كيفية حصول المنشأة على النقدية والتصرف فيها... مثل معلومات عن اقتراضها وسدادها للديون وتوزيعات الأرباح النقدية أو التوزيعات النقدية الأخرى للمستثمرين.

٣-**وتساعد المعلومات عن التدفقات النقدية المستخدمين** ....على فهم عمليات المنشأة ، وتقييم أنشطتها التمويلية والاستثمارية، وتقييم السيولة والملاءة المالية وتفسير المعلومات الأخرى حول الأداء المالي للمنشأة.

سادسا:- معلومات عن التغييرات فى الموارد الإقتصادية والمطالبات التى لا تنتج عن أداء مالى

قد تتغير أيضاً الموارد الاقتصادية والمطالبات للمنشأة المصدرة للقوائم المالية لأسباب أخرى بخلاف أداءها المالي.. **مثل** إصدار أسهم ملكية إضافية.

وتعتبر المعلومات حول هذا النوع من التغير في الموارد الاقتصادية للمنشأة ضرورية لإعطاء المستخدمين فهم كامل لماذا تغيرت الموارد الاقتصادية والمطالبات للمنشأة والآثار المترتبة على هذه التغيرات على الأداء المالي المستقبلي لها.

الجزء الثانى

المنشاة المصدرة للقوائم المالية.

هذا الجزء يحدد المنشأة المصدرة للقوائم المالية... وخصائص هذه المنشأة

وحيث أن الهدف من القوائم المالية ذات الأغراض العامة هو تقديم بيانات مالية عن المنشأة المصدرة للقوائم المالية

وتكون هذه البيانات مفيدة فى:-

- اتخاذ القرارات المتعلقة بتوفير موارد للمنشأة.

- تقييم ما إذا كانت الإدارة والمسئولين عن الحوكمة بالمنشأة قد استخدموا هذه الموارد بكفاءة وفاعلية .

ومفهوم المنشأة المصدرة للقوائم المالية... يسعى إلى تعزيز هذا الهدف .

المنشأة المصدرة للقوائم المالية هى كيان محدد من الانشطة الاقتصادية ، ومعلوماتها المالية قد تكون مفيدة للمستثمرين الحاليين والمحتملين والمقرضين والدائنين الآخرين الذين لا يستطيعون الحصول مباشرة على المعلومات التى يحتاجونها فى اتخاذ القرارات بشأن توفير الموارد للمنشأة وفى تقييم ما إذا كانت الإدارة والمسئولين عن الحوكمة لهذه المنشأة قد استخدموا هذه الموارد بكفاءة وفاعلية.

خصائص المنشأة المصدرة للقوائم المالية

الخاصية الاولى:- لها أنشطة اقتصادية قد تم تنفيذها أو جارى تنفيذها أو سيتم تنفيذها .

الخاصية الثانية:- هذه الأنشطة الإقتصادية يمكن تمييزها بموضوعية عن أنشطة المنشآت الأخرى وكذلك عن البيئة الاقتصادية التى توجد بها المنشأة .

الخاصية الثالثة:- المعلومات المالية الخاصة بالأنشطة الاقتصادية لهذه المنشأة قد تكون مفيدة فى اتخاذ القرارات المتعلقة بتوفير الموارد للمنشأة وفى تقييم ما إذا كانت الإدارة والمسئولين عن الحوكمة لهذه المنشأة قد استخدموا هذه الموارد استخداماً فعالاً وكفئاً.

ومع أن هذه الخصائص ضرورية إلا أنها ليست دائماً كافية لتحديد المنشأة المصدرة للقوائم المالية

ويراعى الضوابط التالية :-

الضابط الاول:- الوجود القانونى لمنشأة ليس كاف لتحديد المنشأة المصدرة للقوائم المالية . فالمنشأة المصدرة للقوائم المالية يمكن أن تشمل أكثر من منشاة أو يمكن أن تكون جزءاً من منشأة .

الضابط الثانى:-غالباً ما تصنف منشأة ذات كيان قانونى مفردة تمارس أنشطة اقتصادية ولا تتحكم فى أى منشأة أخرى على أنها منشأة مصدرة للقوائم المالية .

الضابط الثالث:- فى بعض الأحوال يمكن ألا تصنف منشأة مفردة ذات كيان قانونى كمنشأة مصدرة للقوائم المالية إذا ما كانت أنشطتها الاقتصادية متداخلة مع الأنشطة الإقتصادية لمنشأة أخرى و لايوجد أساس للتفرقة الموضوعية بين الأنشطة

الضابط الرابع:- قد يتأهل جزء من المنشأة ليصنف كمنشآت مصدرة للقوائم المالية وذلك إذا كان يمكن تمييز أنشطته الاقتصادية عن باقى أنشطة المنشأة وأن تكون المعلومات المالية الخاصة بهذا الجزء مفيدة فى اتخاذ القرار الخاص بتوفير موارد له .

على سبيل المثال: مستثمر محتمل يخطط لشراء فرع أو جزء من المنشأة .

يراعى الضوابط التالية... فى القوائم المالية المجمعة :-

الضابط الاول:- إذا كانت منشأة تسيطر على منشأة أو أكثر تعد قوائم مالية... فيجب عليها أن تعرض قوائم مالية مجمعة .... حيث تقدم القوائم المالية المجمعة معلومات مفيدة لعدد أكبر من المستخدمين .

الضابط الثانى:- يمكن أن تتشارك منشأتين أو أكثر فى السيطرة على أنشطة منشأة أخرى للحصول على منافع ... فى هذه الحالة لا يمكن لأى من المنشآت التى تتشارك فى إدارة أنشطة هذه المنشأة الأخرى أن تسيطر بصورة منفردة عليها ... **وبالتالى** لا يمكن لإحدى هذه المنشآت أن تقدم معلومات عن نفسها أو المنشأة الأخرى على أسس مجمعة.

الضابط الثالث:- إذا كان لإحدى المنشآت نفوذ مؤثر على منشأة أخرى .. فإنها لا تسيطر عليها . ومقدرة المنشأة على التأثير فى أنشطة منشأة أخرى بدون المقدرة على الإدارة الفعلية لهذه الأنشطة لا تمثل تحكم فيها

الضابط الرابع:- يمكن للمنشأة المسيطرة أن تعرض قوائم مالية لتقديم معلومات عن استثماراتها فى المنشآت التى تسيطر عليها والعوائد على هذه الاستثمارات ... بدلاً من المعلومات عن الموارد الاقتصادية والمطالبات والتغييرات فى هذه الموارد الاقتصادية والمطالبات للمنشأة التى تسيطر عليها . ويمكن للقوائم المالية المستقلة للشركة الأم أن تقدم معلومات مفيدة إذا عرضت مع القوائم المالية المجمعة

الضابط الخامس:- تتضمن القوائم المالية التجميعية معلومات عن اثنين أو أكثر من المنشآت المسيطر عليها ... ويمكن للقوائم المالية التجميعية أن تقدم معلومات مفيدة عن المنشآت التابعة المسيطر عليها كمجموعة.

الجزء الثالث

الخصائص النوعية التى تحدد مدى الفائدة من المعلومات فى القوائم المالية.

الخصائص النوعية... هى مجموعة من السمات تحدد المعلومات التي من المحتمل أن تكون أكثر فائدة للمستثمرين الحاليين والمحتملين والمقرضين والدائنين الآخرين لاتخاذ القرارات حول المنشأة المصدرة للقوائم المالية على أساس المعلومات الواردة في القوائم المالية **... هذا لاطار يقول :-**

ان الخصائص النوعية الأساسية هي الملاءمة ... والمصداقية.

ولتحسين الخصائص النوعية الاساسية .. يجب ان تكون المعلومات قابلة للمقارنة - و يمكن التحقق منها- وتصدر في الوقت المناسب - وقابلة للفهم.

سنتناول هذا الموضوع بالشرح من خلال النقاط التالية

اولا:- الملاءمة

ثانيا:- المصداقية

ثالثا:- تطبيق الخصائص النوعية الأساسية

رابعا:- تحسين الخصائص النوعية الاساسية

خامسا:- تطبيق الخصائص النوعية المحسنة

سادسا:- قيد التكلفة على التقارير المالية المفيدة

اولا:- الملاءمة

تكون المعلومات ملائمة ... عندما قادرة على إحداث فرق في القرارات التي يتم اتخاذها من قبل المستخدمين...وتكون المعلومات قادرة على هذا الفرق اذا كان لها قيمة تنبؤية وقيمة تاكيدية اوكليهما معا.

القيمة التنبؤية للمعلومات:- اذا كانت تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين بمساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية

القيمة التاكيدية للمعلومات:- اذا كانت تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين بمساعدتهم فى تاكيد أو تصحيح تقييماتهم الماضية .

إن القيمة التنبؤية والقيمة التأكيدية للمعلومات المالية مترابطة

على سبيل المثال: المعلومات عن إيرادات العام الحالي يمكن استخدامها كأساس للتنبؤ بالإيرادات في السنوات المقبلة، كما يمكن أيضا مقارنتها مع توقعات إيرادات العام الحالي التي تم توقعها في السنوات الماضية. ونتائج تلك المقارنات يمكن أن تساعد مستخدم ما في تصحيح وتطوير العمليات التي استخدمت لعمل تلك التوقعات السابقة.

تتأثر ملاءمة المعلومات بطبيعتها وبأهميتها النسبية.

ففي بعض الحالات فإن طبيعة المعلومات بمفردها تعتبر كافية لتحديد ملاءمتها.

على سبيل المثال...الإفصاح عن قطاع جديد تعمل فيه المنشأة يؤثر على المخاطر والفرص المتاحة للمنشأة بغض النظر عن الأهمية النسبية للنتائج التي أحرزها القطاع في فترة وضع التقرير.

وفى حالات أخرى يكون لطبيعة المعلومات و أثرها أهمية مثل مبالغ المخزون بأنواعه المختلفة.

تعتبر المعلومات ذات أهمية نسبية ... إذا كان حذفها أو تحريفها قد يؤثر على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون اعتماداً على القوائم المالية. وتعتمد الأهمية النسبية على حجم البند أو الخطأ المقدر في ضوء الظروف الخاصة للحذف أو التحريف.

حيث ان المعلومات غير الهامة لاتؤثر فى قرارات المستخدمين

وعليه فإن مفهوم الأهمية ... النسبية يزودنا بنقطة قطع .. عند هذه النقطة المعلومات الغير الهامة لايفصح عنها والمعلومات الهامة لابد من التقرير عنها

بالتالى الافصاح عن المعلومات الهامة لازم لتحقيق جودة المعلومات يجب أن تتصف بها لكى تكون مفيدة

والمعايير لم تحدد حد معين أو نقطة معينة لنقول ما قبلها غير ذات اهمية نسبية وما بعدها ذو اهمية نسبية ... بل هذا متروك للحكم الشخصى وعوامل اخرى مثل حجم وطبيعة المنشاة .. فما يعتبر ذو اهمية لمنشاة معينة قد لايعتبر ذى اهمية

لمنشأة اخرى...بالاضافة قد يكون هناك مفردة غير ذات اهمية نسبية ولكن اذا تم تجميع عدد من المفردات المتشابهة اصبحت ذات اهمية نسبية

مثال:- المنشاة (س) متوسط حجم اعمالها السنوى ٩٠ مليون جنيه

المنشاة (ص) متوسط حجم اعمالها السنوى ١٠٠ الف جنيه

فاذا حدث خطأ فى اثبات مصروف ما فى سنة سابقة بمبلغ ١٠٠٠جنيه

هذا الخطا .... بالنسبة للمنشاة (س) يعتبر غير ذات اهمية نسبية

وبالنسبة للمنشاة (ص) يعتبر ذات اهمية نسبية

ثانيا:- المصداقية

حيث ان التقارير المالية ... تعبر عن الظواهر الاقتصادية من خلال الكلمات والأرقام... فلكي تكون تلك المعلومات المالية مفيدة ... يجب أن تعبر عن الظواهر الملاءمة... وأن تعرض تلك الظواهر بمصداقية وتعبر عنها.

وهذه المصداقية فى المعلومات لها سمات:-

السمة الاولى:- التعبير الصادق

اى أن تعبر بصدق عن العمليات المالية والأحداث الأخرى التي يفهم أنها تصورها أو من المتوقع أن تعبر عنها بصوره معقولة .

على سبيل المثال:- يجب أن تمثل قائمة المركز المالى بصدق العمليات المالية والأحداث الأخرى التي تنشأ عنها طبقا لمعايير الاعتراف بالأصول و الإلتزامات و حقوق الملكية فى المنشأة فى تاريخ هذه القائمة .

مثال:- الشهرة المتولدة داخليا لا يتم اثباتها لانه لايمكن تحديد عملية معينة نتجت عنها هذه الشهرة ولايمكن تحديد مبلغها بدرجة ثقة يعتمد عليها

السمة الثانية:- الجوهر قبل الشكل

اى ان يتم المحاسبة عن العمليات المحاسبية طبقاً لجوهرها وحقيقتها الاقتصادية وليس لمجرد شكلها القانوني.

على سبيل المثال:- تخلص المنشأة من أصل ما إلي طرف أخر بطريقة يفهم من وثائقها أنها نقل لملكية الأصل إلى الطرف الأخر... إلا أن هناك اتفاقات تضمن استمرارية تمتع المنشأة بالفوائد الاقتصادية المستقبلية للأصل، وفى مثل هذه الظروف، فان اعتبار العملية عملية بيع لا يمثل بصدق العملية التي تمت (أن كان هناك عملية حقاً).

مثال:- المنشاة (س) قامت ببيع خط انتاجى للبنك بمبلغ ٢ مليون جنيه ثم قامت باعادة شراءه بمبلغ ٢٢٠٠٠٠٠ جنيه تسدد على ١٢ شهر

فى هذه الحالة لاتعتبر العملية عملية بيع ولكنها تكلفة تمويل

السمة الثالثة:- الحياد

ويقصد به... خلو المعلومات المعروضة بالقوائم المالية من التحيز

ولا تعتبر القوائم المالية محايدة إذا كانت طريقة اختيار أو عرض المعلومات تؤثر على صنع القرار أو الحكم بهدف تحقيق نتيجة محددة سلفاً.

مثال:- تعمد الادارة التلاعب فى الحسابات بقصد تضخيم الارباح بهدف زيادة مكافآت المديرين وتحسين الاداء... او بقصد تقديم القوائم المالية للبنوك للحصول على قروض

السمة الرابعة:- الحيطة والحذر

ويقصد بالحيطة والحذر ... تبني درجة من الحذر في وضع التقديرات المطلوبة في ظل عدم التأكد بحيث لا ينتج عنها تضخيم للأصول والدخل أو تقليل للالتزامات والمصروفات.

وهذا لا تعنى ممارسة الحيطة والحذر.. خلق احتياطيات سرية أو وضع مخصصات مبالغ فيها، أو تقليل متعمد للأصول والدخل أو مبالغة متعمدة للالتزامات والمصروفات حيث عندها لا تكون القوائم المالية محايدة وعليه فلن تتوفر فيها خاصية المصداقية.

السمة الخامسة:- الاكتمال

اى أن تكون المعلومات في القوائم المالية كاملة ضمن حدود الأهمية النسبية والتكلفة... **بمعنى أن** .. اى حذف في المعلومات يمكن أن يجعلها خاطئة أو مضللة وبالتالى تصبح غير صادقة وغير ملائمة...**وبمعنى آخر** ان تتضمن جميع المعلومات اللازمة لفهم الحدث

يشمل التصوير الكامل جميع المعلومات اللازمة لمستخدم القوائم لفهم الظاهرة التي تم تصويرها، بما في ذلك جميع التوصيفات والتفسيرات اللازمة

على سبيل المثال:-

فإن التصوير الكامل لمجموعة من الأصول تشمل، كحد أدنى:

- وصفاً لطبيعة الأصول في المجموعة.

- وتصوير رقمي لكل الأصول في المجموعة.

- ووصف ما يمثله التصوير الرقمي (على سبيل المثال، التكلفة الأصلية، و القيمة العادلة).

- وقد يترتب أيضاً على التصوير الكامل لبعض البنود تفسيرات للحقائق الهامة حول جودة وطبيعة العناصر والعوامل والظروف التي قد تؤثر على جودتها وطبيعتها، والعملية المستخدمة لتحديد التصوير الرقمي لها.

يراعى ان:- المصداقية لا تعني الدقة في كافة النواحي.

حيث ان مصطلح خالية من الخطأ تعني عدم وجود أخطاء أو سهو في وصف هذه الظاهرة وانه تم اختيار وتطبيق الاجراءات المستخدمة لاستخراج القوائم المالية مع عدم وجود أخطاء في هذه العملية

على سبيل المثال فإن تقدير سعر أو قيمة غير قابلة للقياس لا يمكن تحديد ما إن كانت دقيقة أو غير دقيقة.

ومع ذلك، فإن عرض هذا التقدير يمكن أن يكون صادقاً إذا:-

- تم وصف القيمة بوضوح ودقة لكونه تقدير.

- وشرح طبيعة وحدود عملية التقدير.

- ولم ترتكب أية أخطاء في اختيار وتطبيق العملية المناسبة للتقدير.

مصداقية العرض في حد ذاتها لا تؤدي بالضرورة إلى معلومات مفيدة.

مثال ١:- فالمنشأة المصدرة للقوائم المالية قد تتلقى أصولها الثابتة من خلال منحة حكومية. وفي هذه الحالة يكون من الواضح أن المنشأة قد اكتسبت رصيدا دون أي تكلفة يمكن عرضها في مقابلة هذه الأصول، إلا أن مثل هذه المعلومات قد لا تكون مفيدة جدا للمستخدم.

مثال٢:- تقدير المبالغ التي ينبغي تعديل القيمة الدفترية للأصول بها لتعكس الاضمحلال في قيمة تلك الأصول. ذلك التقدير يمكن وأن يتم عرضه بمصداقية إذا قامت المنشأة بتطبيق تلك العملية بشكل صحيح ومناسب، مع وصف وتقدير الشكوك التي قد تؤثر تأثيرا كبيرا على التقدير المعروض. ومع ذلك، إذا كان مستوى عدم التأكد لهذا التقدير عالي بدرجة كبيرة فإن هذا التقدير لن يكون مفيدا.

وبعبارة أخرى، فإن ملاءمة الأصل للعرض بمصداقية تصبح مشكوك فيها. وإذا لم يكن هناك أسلوب عرض بديل أكثر مصداقية، في هذه الحالة توفر هذه التقديرات أفضل المعلومات المتاحة.

ثالثا:- تطبيق الخصائص النوعية الأساسية

يراعى عند تطبيق الخصائص النوعية الأساسية

أن تكون المعلومات ملاءمة ومعروضة بمصداقية حتى تكون مفيدة للمستخدمين... فالمصداقية في عرض ظاهرة غير ملائمة أو عدم المصداقية في عرض ظاهرة ملائمة لا يساعد المستخدمين على اتخاذ قرارات جيدة.

رابعا:- تحسين الخصائص النوعية الاساسية

لتحسين الخصائص النوعية الاساسية للمعلومات ...هناك خصائص اخرى ثانوية تقوم بتحسين فائدة المعلومات الملاءمة والمعروضة بمصداقية.

هذة الخصائص هى :-

الخاصية الاولى:- القابلية للمقارنة

الخاصية الثانية:- التحقق

الخاصية الثالثة:- التوقيت

الخاصية الرابعة:- القابلية للفهم

سنتناول هذه الخصائص بالتفصيل كالتالى :-

الخاصية الاولى:- القابلية للمقارنة

اى قابلية ... مقارنة القوائم المالية للمنشأة عبر الزمن.

وقابلية ... مقارنة القوائم المالية للمنشآت المختلفة

وذلك بهدف ... تقييم المراكز المالية والاداء و وتغيرات المراكز المالية

وهذا يستلزم ... ان تتم عملية قياس وعرض العمليات المالية على أساس ثابت **والثبات ... يشير الى :-**

*استخدام نفس السياسات المحاسبية لنفس البنود من فترة لاخرى داخل المنشاة ونفس الفترة مع المنشآت الاخرى

*واستخدام نفس اسلوب عرض بنود القوائم المالية من فترة لأخرى

عرض المعلومات الملائمة بمصداقية لايؤدى بالضرورة الى قابليتها للمقارنة

حيث أن الظاهرة الاقتصادية الواحدة يمكن أن يتم عرضها بمصداقية بطرق متعددة، وكذلك فإن المعالجات المحاسبية البديلة لنفس الظاهرة الاقتصادية تقلل من قابليتها للمقارنة

الخاصية الثانية:- التحقق

والتحقق يعني ... أن مختلف المراقبين المطلعين والمستقلين قد تصل الى توافق في الآراء - وإن لم يكن بالضرورة تمام التوافق - أن تصوير المعلومات تم بمصداقية

والهدف من التحقق ... هو المساعدة فى طمأنة المستخدمين من أن المعلومات تعرض الظاهرة الاقتصادية التي تمثلها بمصداقية.

ومبدأ التحقق مرادف لمبدأ الموضوعية والذى يتطلب التاكد باية وسيله ماديه من حدوث العمليه الماليه واعتبرت المستندات المحاسبيه دليلا ماديا كافيا لذلك. فلا تسجيل حسابي دون وجود توثيق مستندي لذلك

التحقق يمكن أن يكون مباشراً ... أو غير مباشر.

اولا:-التحقق المباشر:- يعني التحقق من قيمة أو تأكد آخر من خلال الملاحظة المباشرة... **مثل..** التحقق عن طريق جرد النقدية.

ثانيا:-التحقق غير المباشر:- يعني التحقق من مدخلات نموذج ما، أو صيغة أو تقنية أخرى وإعادة حساب المخرجات باستخدام نفس المنهجية.

مثال ذلك التحقق من القيمة الدفترية للمخزون عن طريق التحقق من المدخلات (الكميات والتكاليف) وإعادة حساب مخزون نهاية الفترة باستخدام نفس طريقة التكلفة المستخدمة (على سبيل المثال، باستخدام الوارد أولا يصرف أولاً).

الخاصية الثالثة:- التوقيت المناسب

التوقيت المناسب يعني ... وجود المعلومات المتاحة لمتخذي القرار في الوقت المناسب لتكون قادرة على التأثير على قراراتهم.

ويقصد به عدم التأخير الغير ضروري في تقديم القوائم المالية – فلابد الموازنة بين جدوى تقديم القوائم في الوقت المناسب وتوفير المعلومات الموثوق بها.

الخاصية الرابعة:- القابلية للفهم

يقصد بالقابلية للفهم ... تبويب وتمييز وعرض المعلومات بوضوح ودقة يجعلها مفهومة.

وتعد القوائم المالية.. لمستخدمين يفترض ان لديهم مستوى معقول من المعرفة المحاسبية وبالأعمال والأنشطة الاقتصادية وفحص وتحليل المعلومات بعناية.

وفي بعض الأحيان..قد يحتاج المستخدمون طلب المعاونة من مستشار لفهم المعلومات حول الظواهر الاقتصادية المعقدة.

القابلية للفهم ... لاتتطلب استبعاد الظواهر المعقدة .. بقصد سهولة الفهم

بعض الظواهر تكون معقدة بطبيعتها.. مثل المشتقات

ولا يمكن أن يتم فهمها بسهولة. وباستبعاد المعلومات حول تلك الظواهر من التقارير المالية قد تجعل المعلومات الواردة في تلك التقارير المالية أسهل للفهم. إلا أن هذه التقارير تكون غير مكتملة، وبالتالي يحتمل أن تكون مضللة.

خامسا:- تطبيق الخصائص النوعية المحسنة

يجب أن يتم تعظيم تحسين الخصائص النوعية إلى أقصى حد ممكن. **ومع ذلك..** فإن تحسين الخصائص النوعية، بشكل فردي أو كمجموعة، لا يمكن أن يجعل المعلومات مفيدة ... **إذا كانت هذه المعلومات** غير ملاءمة أو غير معروضة بمصداقية.

تطبيق الخصائص النوعية المحسنة هو عملية متكررة لا تتبع ترتيب معين.

وفي بعض الأحيان.. قد يتم تخفيض إحدى الخصائص النوعية المحسنة لتعظيم إحدى الخصائص النوعية الأخرى...

على سبيل المثال:- فإن التخفيض المؤقت في القابلية للمقارنة نتيجة لتطبيق معيار محاسبي جديد بأثر رجعي قد يكون من المجدي لتحسين الملاءمة أو المصداقية على المدى البعيد. وقد تعوض الافصاحات المناسبة جزئياً عن عدم القابلية للمقارنة.

سادسا:- قيد التكلفة على التقارير المالية المفيدة

التكلفة هي القيد الرئيسي على المعلومات التي يمكن أن يتم تقديمها في القوائم المالية.

بمعنى ان... المنافع المأخوذة من المعلومات يجب أن تفوق التكاليف المتكبدة في تزويد هذه المعلومات... و تقييم المنافع والتكاليف عملية اجتهادية تعتمد على التقدير.

امثلة التكاليف

يبذل مقدمي القوائم المالية جهداً كبير في جمع وتجهيز والتحقق من ونشر المعلومات المالية للمستخدمين، ولكن يتحمل مستخدمي تلك القوائم في النهاية تلك التكاليف في شكل تخفيض العوائد. كما يتحمل مستخدم القوائم المالية تكاليف تحليل وتفسير المعلومات المقدمة من المنشأة. وإذا لم يتم توفير المعلومات اللازمة للمستخدم فإنه يتكبد تكاليف إضافية للحصول على تلك المعلومات من مكان آخر أويلجأ لتقديرها.

امثلة العوائد

تساعد القوائم المالية الملائمة والمعروضة بمصداقية المستخدمين على اتخاذ القرارات مع مزيد من الثقة. وهذا يؤدي إلى أداء أكثر كفاءة لأسواق رأس المال وانخفاض تكلفة رأس المال بالنسبة للاقتصاد ككل. كذلك فإن المستثمر والمقرض يكون فى موقف أفضل عندما يتخذ القرارات وهو على دراية

الجزء الرابع :- النصوص المتبقية

اولا:- فرض الاستمرارية

ثانيا:- شروط الاعتراف ببند ضمن عناصر القوائم المالية

ثالثا:- ضوابط عامة للاعتراف

رابعا:- تعريف الاصل... وضوابط هذا التعريف

خامسا:- تعريف الالتزام... وضوابط هذا التعريف

سادسا:- تعريف حق الملكية... وضوابط هذا التعريف

سابعا:- تعريف الدخل.... وضوابط هذا التعريف

ثامنا:- تعريف المصروفات... وضوابط هذا الدخل

تاسعا:- ضوابط الا عتراف بالاصول

عاشرا:- ضوابط ...الاعتراف بالإلتزامات

حادى عشر:- ضوابط....الاعتراف بالدخل

ثانى عشر:- ضوابط... الاعتراف بالمصروفات

ثالث عشر:- قياس عناصر القوائم المالية

رابع عشر:- مفهوم الحفاظ على راس المال

اولا:- فرض الاستمرارية

يتم إعداد القوائم المالية عادة على افتراض استمرارية المنشأة وأنها مستمرة في التشغيل خلال المستقبل المنظور.... **وبالتالي** فمن المفترض أن المنشأة ليس لديها النية ولا الحاجة لتصفية أو تقليص حجم عملياتها.

فإذا كانت هناك نية لتصفية أو تقليص حجم عمليات المنشأة... **فقد يكون من المناسب** ...عرض البيانات والمعلومات المالية على أساس مختلف... والإفصاح عن الأساس المستخدم.

ثانيا:- شروط الاعتراف ببند ضمن عناصر القوائم المالية

الشرط الاول:- استيفاء البند تعريف العنصر

الشرط الثانى:- استيفاء البند معايير الاعتراف وهى :-

المعيار الاول:- ان يكون من المتوقع تدفق منفعة اقتصادية مستقبلية مرتبطة به إلى أو من المنشأة

المعيار الثانى:- ان يكون له تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بدرجة من الثقة .

يقصد بالعنصر:- تصنيفات القوائم المالية التى تصور الآثار المالية والاحداث الاخرى وتعمل على تجميعها وتوزيعها تبعا لخصائصها الاقتصادية

العناصر المتعلقة مباشرة بقياس المركز المالي:- هي الأصول والالتزامات وحقوق الملكية.

والعناصر المتعلقة مباشرة بقياس الأداء في قائمة الدخل هي الدخل والمصروفات.

يقصد بتعريف البند:- هو تحديد الصفات الاساسية لهذا العنصر

يقصد بالاعتراف بالبند:-

هو عملية إدراج البند فى قائمة المركز المالى أو قائمة الدخل وذلك بوصف البند بالكلمات وبالمبالغ النقدية و دخول هذا المبلغ فى مجاميع قائمة المركز المالى أو قائمة الدخل.

ثالثا:- ضوابط عامة للاعتراف

الضابط الاول:- إن الفشل فى الاعتراف بالبنود .. لا يتم تصحيحه من خلال الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة أو من خلال الإيضاحات أو الفقرات التوضيحية .

الضابط الثانى:- المقصود بتوقع تحقق منافع اقتصادية مستقبلية

يشير هذا المفهوم ... إلى درجة عدم التأكد من تدفق المنافع الإقتصادية المستقبلية المرتبطة بالبند إلى أو من المنشأة .... **وذلك** لحالة عدم التأكد التى تميز البيئة التى تعمل فيها المنشأة .

الضابط الثالث :- كيفية تقدير درجة عدم التاكد الملازمة لتدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية

يتم هذا التقدير... استناداً على الأدلة المتوفرة عند إعداد القوائم المالية.

على سبيل المثال:

- عندما يكون من المتوقع مثلاً تحصيل مديونية مستحقة لنا... يعتبر هذا مبرراً للاعتراف بها ... كأصل .. وذلك فى غياب أى دليل على عكس ذلك .

مثال:- المنشاة (س) لها باعت بضاعة بالاجل ١٠٠الف جنيه للعميل (ص) ويستحق السداد بعد ٦٠ يوم ... فى هذه الحالة يتم اثبات ١٠٠الف جنيه مدينون كاصل يتوقع تحصيله عند استحقاقه (تدفق نقدى داخل)

- عند تعدد المديونيات المستحقة لنا .. يكون هناك توقع بعدم تحصيل بعضها. وبالتالى.. يتم الاعتراف بمصروف يمثل النقص المتوقع فى المنافع الاقتصادية.

مثال:- المنشاة (س) تتبع سياسة البيع الاجل بغرض زيادة المبيعات وقد بلغت المديونيات المستحقة لها طرف العملاء ٣ مليون جنيه فى ٢٠١٨/١٢/٣١م
وتم تقدير نسبة الديون المشكوك فى تحصيلها ١٪ من اجمالى المبيعات الآجلة فى هذه الحالة:-

الديون المشكوك فيها = ٣٠٠٠٠٠٠ ×١٪ = ٣٠٠٠٠ج

صافى التدفق النقدى الداخل المتوقع = ٣٠٠٠٠٠٠-٣٠٠٠٠=٢٧٠٠٠٠٠ج

الضابط الرابع:- يوضح المعيار الثانى للاعتراف ببند ما ...هو أن له تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بدرجة من الثقة

ففى كثير من الحالات فإن التكلفة أو القيمة يجب أن تقدر **و استخدام تقديرات معقولة** .. هو جزء أساسى من إعداد القوائم المالية و لا يقلل من مصداقيتها .

مثال١:- المنشأة (س) قامت بشراء مكتب ادارى بمبلغ ٣٠٠ الف جنيه

فى هذه الحالة:- امكن تحديد تكلفة البند بدقة وهى ٣٠٠ الف جنيه وبالتالى تم استيفاء مطلب الاعتراف الثانى

مثال٢:- المنشاة (س) رفعت دعوى قضائية ضد المنشاة (ص) لتعديها حقوق ملكيتها واستخدام علامتها التجارية...ومن المتوقع من خلال سير الاجراءات القضائية... ان الشركة (ص) سوف تلتزم بدفع تعويض يقدر ٥٠٠الف جنيه

فى هذه الحالة... على الشركة (ص) اثبات التزام بمبلغ ٥٠٠ الف جنيه مخصص منازعات قضائية ... وهذا التقدير تم بناءا على سير الدعوى القضائية وبالتالى فهو يفى بمتطلبات الاعتراف تقدير البند بمعقولية

وفى حالة :- تعذر عمل تقدير معقول للبند ... فى هذه الحالة لا يعترف به فى قائمة المركز المالى أو قائمة الدخل.

مثال:- المنشأة (س) رفعت دعوى قضائية ضد المنشأة (ص) تطالبها بمبلغ ١٠٠الف جنيه كتعدى على علامتها التجارية وقامت المنشاة (ص) بتقديم البراهين على نفى هذه التهمة ولم يتم البت بعد فيها

فى هذه الحالة:- يجب أن لا يعترف بها كأصل أو دخل ... **أما وجود المطالبة** فمن الممكن الإفصاح عنه فى الإيضاحات أو البيانات المكملة.

الضابط الخامس:- إن البند الذى لا يحقق فى وقت معين شروط الاعتراف به قد يحقق هذه الشروط فى وقت لاحق وذلك نتيجة لظروف أو أحداث لاحقة .

مثال:- فى ٢٠١٧/١١/٥ قامت الشركة (س) برفع دعوى قضائية ضد المنشاة (ص) تطالبها بمبلغ ٣٠٠الف جنيه الا انه لم يبت بعد فى الدعوى

وفى ٢٠١٨/٦/٣٠م صدر حكم ابتدائى بتعويض للمنشاة (س) بمبلغ ١٥٠ الف جنيه

فى هذه الحالة:- لايعترف باى التزامات للشركة ص فى ٢٠١٧/١٢/٣١ م لعدم تحقق شروط الاعتراف

ونتيجة تحقق معايير الاعتراف لاحداث لاحقة وهو الحكم الابتدائى فى ٢٠١٨/٦/٣٠ يتم الاعتراف بالالتزام

الضابط السادس:- إن البند الذى يحوز على الخصائص الأساسية للعنصر ولكنه يخفق فى تحقيق معايير الاعتراف.. **قد يتطلب رغم ذلك** الإفصاح عنه فى الإيضاحات أو البيانات المكملة ... و **يعتبر ذلك مناسباً** عندما تكون المعرفة ببند ملائمة لتقييم المركز المالى والأداء والتغيرات فى المركز المالى للمنشأة من قبل مستخدمى القوائم المالية.

مثال:- الدعوى القضائية التى قامت بها المنشاة (س) ضد المنشاة (ص) تطالبها بتعويض ١٠٠الف جنيه وكان لدى المنشاة (ص) البراهين الواضحة التى تبطل ادعاءات الشركة (س)

فى هذه الحالة :- توفرت خصائص الالتزام ولم تتوفر معايير الاعتراف ...وبالتالى لايتعترف بالالتزام فى القوائم المالية ... ولكن الافصاح عن هذه الدعوى قد يكون مناسبا وان الشركة لديها الاثباتات التى تبطل هذه الدعوى

رابعا:- تعريف الاصل... وضوابط هذا التعريف

تعريف الأصل:- هو مورد تسيطر عليه المنشأة نتيجة لأحداث سابقة ومن المتوقع أن ينجم عنه منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة.

مثال:- المنشأة اشترت آلة انتاج بمبلغ ٥٠ الف جنيه

هذه الالة :- اصبحت مورد تسيطر عليه المنشأة وذلك لانها تملكه نتيجة احداث سابقة وهى قيام قيامها بالشراء ومن المتوقع ان يتسبب فى تدفقات مستقبلية داخله للمنشاة نتيجة استخدامه فى الانتاج ثم بيع هذه المنتجات

الضابط الاول:- اشكال المنافع الاقتصادية المستقبلية المتضمنة في الأصل

الشكل الاول:- شكل المساهمة – بشكل مباشر أو غير مباشر- في تحقيق تدفقات نقدية وما في حكمها إلى المنشأة .

الشكل الثانى:- شكل المشاركة في العملية الإنتاجية كجزء من النشاطات التشغيلية للمنشأة.

مثال:- خط انتاجى يساهم فى مرحلة من مراحل انتاج المنتج

الشكل الثالث:- شكل القابلية للتحول إلى نقدية أو ما في حكمها أو المقدرة على تخفيض التدفقات النقدية الخارجة.

مثال١:- المنشأة س لها استثمارات فى اوراق مالية بمبلغ ٥٠الف جنيه فاذا قامت ببيع هذه الاوراق فسوف يكون هناك منافع افتصادية داخلة على شكل نقدية .

وعلى سبيل المثال:- تؤدى طريقة تصنيع بديلة إلى تخفيض تكاليف الإنتاج.

الضابط الثانى:- طرق تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية المتضمنة في الأصول

هناك عدة طرق ...على سبيل المثال :

الطريقة الاولى:- تدفق المنافع عن طريق استخدام الأصل بمفرده أو مع أصول أخرى لإنتاج سلع أو خدمات تباع من قبل المنشأة.

الطريقة الثانية:- تدفق المنافع عن طريق استبدال الأصل مع أصول أخرى.

الطريقة الثالثة:- تدفق المنافع عن طريق استخدام الاصل فى سداد التزام .

الطريقة الرابعة:- تدفق المنافع عن طريق توزيع الأصل على أصحاب المنشأة.

الضابط الثالث:- تنشأ أصول المنشأة عن عمليات مالية وأحداث أخرى سابقة. ففي العادة تحصل المنشآت على الأصول من خلال شرائها أو إنتاجها.. **إلا أنه**

١-هناك عمليات أو أحداث أخرى يمكن أن يتولد عنها أصول.

مثال ذلك الممتلكات التي ترد للمنشأة من الحكومة كجزء من برنامج تشجيع النمو الاقتصادي في إحدى المناطق واكتشاف الثروات المعدنية.

٢-هناك عمليات أو أحداث من المتوقع أن تحدث مستقبلاً ... لا ينشأ عنها في حد ذاتها أصول.

مثال:- فى ٢٠١٨/١٢/٣١ المنشأة (س) تنوى شراء ١٠٠طن خامات خلال عام ٢٠١٩م ... فى هذه الحالة النية للشراء المستقبلى لاتفى بتعريف الاصل (المخزون) ولابمعايير الاعتراف

الضابط الرابع:- هذا الضابط يقول... انه هناك ترابط وثيق بين تكبد النفقة وتكوين الأصول... ولكن الاثنان ليسا بالضرورة متطابقين.

وبناءا على ذلك :-

عندما تتكبد المنشأة بعض النفقات... فان هذا يمكن أن يشكل إثباتا أن هناك سعي للحصول على منافع اقتصادية مستقبلية ... ولكن هذا لا يشكل برهاناً حاسماً ... على انه تم الحصول على بند ... يحقق تعريف الأصل.

مثال:- نفقات البحوث ... تمثل نفقات فى سبيل سعى المنشاة فى الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية من هذه البحوث ... ومع ذلك تحمل على مصروفات الفترة

بالمثل فان غياب النفقة لا يمنع بنداً من أن يحقق تعريف الأصل وان يصبح البند بالتالي مرشحاً للاعتراف به في قائمة المركز المالى .

مثال:- المنشاة (س) حصلت على اصل كمنحة حكومية... وبالتالى فانها لم تتكبد نفقات فى سبيل الحصول على هذا الاصل ...ومع ذلك يتم الاعتراف بهذا الاصل فى قائمة المركز المالى بقيمة رمزية واحد جنيه

خامسا:- تعريف الالتزام... وضوابط هذا التعريف

تعريف الالتزام:- هو تعهد حالي على المنشأة ناشئ عن أحداث سابقة ومن المتوقع أن يتطلب تسويته تدفقات خارجة من الموارد التي تملكها المنشأة والتي تنطوي على منافع اقتصادية.

وضوابط هذا التعريف :-

الضابط الاول:-

أن الخاصية الأساسية للالتزام .. هو انه يمثل تعهداً حالياً على المنشأة.

والتعهد ... يمثل واجب أو مسئولية للعمل والوفاء بطريقة محددة.

الا أنه :-

١-يمكن للالتزامات أن تطبق قانوناً كنتيجة لعقد ملزم أو متطلب تشريعي.

مثال :- المبالغ الواجبة الدفع مقابل سلع وخدمات استلمتها المنشأة.

٢-يمكن ان تنشأ الالتزامات كذلك عن ممارسة الأعمال العادية والعرف والرغبة في الحفاظ على علاقات أعمال جيدة أو التصرف بطريقة عادلة.

على سبيل المثال:- إذا قررت المنشأة أن تصلح الأخطاء التي تظهر في منتجاتها حتى بعد انتهاء مدة الضمان فان المبالغ المتوقع إنفاقها بخصوص السلع التي بيعت... **تعتبر التزامات.**

الضابط الثانى:- يجب التفرقة بين الالتزام الحالي ... والتعهد المستقبلي.

فاتخاذ قرار من قبل إدارة المنشأة بالحصول على أصول في المستقبل لا يؤدى بحد ذاته.... **إلى التزام حالي.**

حيث ينشأ الالتزام ... عندما يتم تسليم الأصل أو دخول المنشأة في تعاقد غير قابل للإلغاء للحصول على أصل.

حيث أن الطبيعة غير القابلة للإلغاء للاتفاقية.. تعنى أن التبعات الاقتصادية لعدم الوفاء بالتعهد – بسبب وجود غرامات كبيرة مثلاً – يترك للمنشأة قدرة محدودة – إن وجدت – على تجنب تدفق الموارد لطرف أخر.

الضابط الثالث:- أن تسوية الالتزام الحالي يتضمن عادة قيام المنشأة بالتخلي عن موارد تحتوى على منافع اقتصادية من اجل مواجهة مطالبة الجهة الأخرى.

ويمكن إن يتم تسديد الالتزام الحالي بعدة طرق .. منها علي سبيل المثال:

الطريقة الاولى:- الدفع نقداً.

الطريقة الثانية:- تحويل أصول أخرى.

الطريقة الثالثة:- تقديم خدمات.

الطريقة الرابعة:- استبدال الالتزام بالتزام أخر.

الطريقة الخامسة:- تحويل الالتزام إلى حق ملكية.

الطريقة السادسة:- تنازل الدائن عن حقوقه أو سقوطها.

الضابط الرابع:- هذا الضابط يقول ... تنتج الالتزامات عن عمليات مالية سابقة أو أحداث أخرى ماضية.

على سبيل المثال :-

١- ينشأ عن الحصول على سلع أو استخدام الخدمات **التزامات تجارية دائنة** (ما لم يكن قد تم الدفع عنها مقدماً أو عند التسليم).

٢- استلام قرض من البنك... **يؤدى إلى التزام بإعادة دفع القرض.**

٣- كما يمكن أن تعترف المنشأة بالخصومات التي تمنح للعملاء مستقبلاً على أساس مشترياتهم السنوية ... **كالتزامات.**

وفى هذه الحالة:- فان بيع السلع في الماضي يمثل العملية المالية ...التي أدت إلى نشوء الالتزام.

الضابط الخامس:- هذا الضابط يقول ... بعض الالتزامات يمكن قياسها فقط عن طريق استخدام درجة كبيرة من التقدير... **وتسمى هذه الالتزامات بالمخصصات.**

إلا أن تعريف الالتزام يتبع أسلوبا أوسع... وعليه فإنه في حالة وجود تعهد حالي ضمن المخصص وانطبق عليه بقية شروط التعريف ...**اعتبر التزاماً حتى لو تطلب ذلك تقدير المبلغ.**

وتشمل الأمثلة على المخصصات:- المدفوعات مقابل الكفالات السارية والمخصصات التي تغطي التزامات التقاعد.

سادسا:- تعريف حق الملكية... وضوابط هذا التعريف

تعريف حق الملكية:- هو حق أصحاب المنشأة المتبقي في الأصول بعد طرح كافة الالتزامات .

ضوابط هذا التعريف :-

الضابط الاول:- هذا الضابط يقول ... بالرغم من أن حق الملكية عرف على انه الرصيد المتبقي من الأصول بعد خصم الالتزامات إلا انه يمكن أن يشتمل على تصنيفات فرعية في قائمة المركز المالى.

ففي الشركات المساهمة مثلاً قد تظهر في بنود منفصلة كل من:-

- الأموال التي يقدمها المساهمون
- والأرباح المحتجزة
- والاحتياطيات التي تمثل توزيعات للأرباح المحتجزة.
- والاحتياطيات التي تمثل تسويات الحفاظ على رأس المال.

وهذه التصنيفات يمكن أن تكون ملائمة لحاجات صناع القرار من مستخدمي القوائم المالية اذا كانت :-

- توضح القيود القانونية أو أي قيود أخرى على مقدرة المنشأة على توزيع أو استعمال ملكيتها.
- تعكس حقيقة أن بعض الأطراف من أصحاب الحصص لهم حقوق مختلفة تتعلق بالحصول على أرباح الأسهم الموزعة أو سداد حصص الملكية المشارك بها.

.....

الضابط الثانى:- هذا الضابط يقول:-

يتم تكوين بعض الاحتياطيات بناء على تشريع أو قانون (الاحتياطى القانونى) من اجل إعطاء المنشأة ودائنوها حماية إضافية من آثار الخسائر... كما إن هناك احتياطيات أخرى قد يتم تكوينها طبقاً لمتطلبات النظام الأساسي **(الاحتياطى النظامى)**

ويعطى الإفصاح... عن وجود وحجم هذه الاحتياطيات بأسبابها ومسمياتها المختلفة معلومات يمكن أن تكون ملائمة لحاجات صناع القرار.

ويجب العلم ... أن التحويل إلى هذه الاحتياطيات يعتبر تخصيصاً وتجنيباً للأرباح **... وليس مصروفات.**

الضابط الثالث:- هذا الضابط يقول ... يعتمد مبلغ حقوق الملكية الذي يظهر في قائمة المركز المالى ... **على قياس الأصول والالتزامات.**

وفى العادة لا تتفق إلا بالمصادفة القيمة الإجمالية لحقوق الملكية مع القيمة السوقية لأسهم المنشأة أو مع المبلغ الذي يمكن أن يجمع نتيجة التخلص من صافي الأصول بالتدريج أو من المنشأة ككل على أساس أنها مستمرة.

.....

سابعا:- تعريف الدخل.... وضوابط هذا التعريف

تعريف الدخل:- هو الزيادة في المنافع الاقتصادية أثناء الفترة المحاسبية في شكل تدفقات داخلة أو زيادات في الأصول أو نقص في الالتزامات مما ينشأ عنها زيادة في حق الملكية عدا تلك المتعلقة بمساهمات أصحاب المنشأة.

يقصد بذلك الزيادة فى حق الملكية الناتج عن عمليات المنشاة

وليس الزيادة فى حق الملكية:- الناتج زيادة راس المال عن طريق الملاك سؤاء كان فى صورة نقدية او تقديم اصول او تسويات او سداد التزامات عن المنشاة

ضوابط هذا التعريف

الضابط الاول:- هذا الضابط يقول ... يتضمن تعريف الدخل كل من الإيرادات والمكاسب. ويشمل تعريف الدخل أيضا المكاسب غير المحققة

١-**الإيراد** ...يتحقق في سياق الأنشطة العادية للمنشأة (الاساسية)

ويشار إليه بأسماء مختلفة تشمل:- المبيعات والأتعاب والفائدة وأرباح الأسهم وريع حق الامتياز (الإتاوة) والإيجار.

٢-**المكاسب...** تمثل بنود أخرى تتفق مع تعريف الدخل وقد تنشأ أو لا تنشأ في سياق الأنشطة العادية للمنشأة، وتمثل زيادات في المنافع الاقتصادية.
وعلى هذا فإنها ليست مختلفة عن الإيراد من حيث الطبيعة، ولهذا فهي لا تعتبر عنصراً منفصلاً في هذا الإطار.
على سبيل المثال:- تشمل المكاسب تلك الناشئة عن التخلص من الأصول غير المتداولة.(بيع اصول ثابتة)

٣-**المكاسب غير المحققة...** مثال هذه المكاسب:-

- **المكاسب** .. الناشئة عن إعادة تقييم الأوراق المالية للإتجار
- **والمكاسب...** والناشئة عن الزيادة في القيمة الدفترية للأصول طويلة الاجل.

وعند الاعتراف بالمكاسب في قائمة الدخل... فانه عادة ما يتم عرضها بصورة منفصلة ... **لأن** العلم بها يعتبر مفيداً فى صنع القرارات الاقتصادية.

وغالباً ما يتم التقرير عن المكاسب... صافية من المصاريف المتعلقة بها.

الضابط الثانى:- هذا الضابط يقول جرت العادة مثلاً على التمييز بين بنود الدخل والمصروفات التي تنشأ عن الأنشطة العادية للمنشأة وتلك التي لا تنشأ عنها.

ويتم هذا التمييز على أساس ... أن مصدر البند يعتبر ملائماً لغرض تقييم مقدرة المنشأة على توليد النقدية أو ما في حكمها في المستقبل.

مثال... الأنشطة العرضية مثل التخلص من الاستثمارات طويلة الأجل من غير المرجح تكرار وقوعها بشكل منتظم.

ثامنا:- تعريف المصروفات... وضوابط هذا التعريف

تعريف المصروفات:- هي نقص في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية على شكل تدفقات خارجة أو نقص في الأصول أو تكبد التزامات مما ينشأ عنه نقص في حق الملكية ..**فيماعدا** تلك المتعلقة بالتوزيعات إلى أصحاب المنشأة.

انخفاض اصول المنشاة الناتج عن قيام المنشاة بتحويل اصول او تقديم خدمات او تحمل التزامات نيابة عن ملاكها والتى تؤدى الى تخفيض حقوق الملكية(المسحوبات)

ضوابط هذا التعريف :-

الضابط الاول:- هذا الضابط يقول ... يتضمن تعريف المصروفات كل من **الخسائر والمصروفات التي تنشأ في سياق الأنشطة العادية للمنشأة.** ويشمل تعريف المصروفات ... **كذلك الخسائر غير المحققة ...على سبيل المثال:**

١- **المصروفات :-** مثل تكلفة المبيعات والأجور والإهلاك.

٢- **الخسائر:-** مثل الخسائر تلك التي تنشأ عن الكوارث مثل الحريق والفيضانات ، وتلك التي تنشأ عن التخلص من الأصول غير المتداولة- خسائر اعادة الهيكلة

٣- الخسائر غير المحققة :- مثل تلك التي تنشأ عن آثار الزيادات في سعر الصرف بالعملة الأجنبية بخصوص اقتراض المنشأة بتلك العملة

خسائر تنقيم الاستثمارات بغرض المتاجرة

الضابط الثانى:- عند الاعتراف بالخسائر في قائمة الدخل فانه عادة ما يتم عرضها **بصورة منفصلة... لان العلم بها** يعتبر مفيداً فى صنع القرارات الاقتصادية. **وغالباً ما يتم التقرير عن الخسائر** صافية من الدخل المتعلق بها.

تاسعا:- ضوابط الا عتراف بالاصول

الضابط الاول:- يتم الاعتراف بالأصل فى قائمة المركز المالى عند توافر شرطين:-

الشرط الاول:- أن يكون من المتوقع تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية إلى المنشأة لأكثر من فترة محاسبية

الشرط الثانى:- أن يكون للأصل تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بدرجة من الثقة .

الضابط الثانى:- هذا الضابط يقول ... لا يعترف بالأصل فى قائمة المركز المالى عند تكبد نفقة ... ليس من المتوقع أن يتدفق عنها منافع اقتصادية للمنشأة تتعدى الفترة المحاسبية الجارية .... **و بدلاً من ذلك** فإنه ينجم عن مثل هذه العملية اعتراف بمصروف فى قائمة الدخل .

عاشرا:- ضوابط ...الاعتراف بالإلتزامات

الضابط الاول:- يتم الاعتراف بالالتزام فى قائمة المركز المالى عند توافر شرطين:-

الشرط الاول:- أن يكون من المتوقع حدوث تدفقاً خارجاً من الموارد المتضمنة منافع اقتصادية ناتج عن تسوية تعهد حالى.

الشرط الثانى:- أن يمكن قياس قيمة التسوية بدرجة من الدقة.

الضابط الثانى:- هذا الضابط يقول ... فى الواقع العملى لا يعترف بالتعهدات الناجمة عن عقود غير منفذة كالتزامات فى القوائم المالية .

على سبيل المثال: الالتزامات لقاء مخزون تم طلبه و لم يتم استلامه بعد .

ولكن مثل هذه التعهدات قد تحقق تعريف الالتزامات و يمكن أن تتأهل للاعتراف بها بشرط تحقق معايير الاعتراف فى الظروف المحددة . وفى مثل هذه الظروف فإن الاعتراف بالالتزامات يستلزم الاعتراف بالأصول أو المصروفات المتعلقة بها حالة التعهدات غير قابلة للالغاء بدون خسائر كبيرة.

حادى عشر:- ضوابط....الاعتراف بالدخل

الضابط الاول:- يتم الاعتراف بالدخل فى قائمة الدخل عندما:-

– تنشأ زيادة فى المنافع الاقتصادية المستقبلية تعود إلى زيادة فى أصل أو نقص فى التزام

– و يمكن قياس المعاملة بدرجة من الثقة.

وهذا يعنى في الواقع أن الاعتراف بالدخل يجرى بشكل متزامن مع الاعتراف بزيادات فى الأصول أو نقص فى الالتزامات .

على سبيل المثال: الزيادة الصافية فى الأصول الناتجة عن بيع سلع أو خدمات أو النقص في الالتزامات الناتجة عن التنازل عن دين.

الضابط الثانى :- أن الإجراءات المتبعة عملياً للاعتراف بالدخل، مثل متطلب اكتساب الإيراد، هي تطبيقات لمعايير الاعتراف في هذا الإطار. إن هذه الإجراءات موجهة عامة إلى قصر الاعتراف بالدخل على تلك البنود التي يمكن أن تقاس بدرجة من الثقة وبدرجة كافية من التأكد.

ثانى عشر:- ضوابط... الاعتراف بالمصروفات

الضابط الاول:- يتم الاعتراف بالمصروفات فى قائمة الدخل عندما:-

– ينشأ نقص فى المنافع الاقتصادية المستقبلية يعود إلى نقص فى أصل أو زيادة فى التزام

– و يمكن قياس المعاملة بدرجة من الثقة.

وهذا يعنى في الواقع أن الاعتراف بالمصروفات يجرى بشكل متزامن مع الاعتراف بزيادة فى الالتزامات أو نقص فى الأصول .

على سبيل المثال: إثبات مستحقات العاملين او إهلاك المعدات.

الضابط الثانى:- يتم الاعتراف بالمصروفات فى قائمة الدخل على أساس أن هناك ارتباط مباشر بين التكاليف المتكبدة واكتساب بنود محددة من الدخل و هذا الإجراء الذى يشار إليه عامة... **بمقابلة التكاليف بالإيرادات.**

الضابط الثالث:- يتضمن الاعتراف المتزامن أو المجتمع بالإيرادات و المصروفات التى تنشأ مباشرة وبشكل مشترك من نفس المعاملات أو الأحداث الأخرى .

على سبيل المثال:- يعترف بمختلف عناصر المصروفات التى تشكل تكلفة البضاعة المباعة فى نفس الوقت الذى يعترف فيه بالدخل الناتج عن بيع البضاعة

الضابط الرابع:- عندما يكون من المتوقع أن تنشأ المنافع الاقتصادية خلال العديد من الفترات المحاسبية و أن الارتباط مع الدخل يمكن تحديده بشكل عام أو غير مباشر

فى هذه الحالة:- فإنه يجب الاعتراف بالمصروفات فى قائمة الدخل على أساس من التوزيع المنتظم و المعقول ....وذلك بهدف الاعتراف بالمصروفات فى نفس الفترات المحاسبية التى تستهلك أو تستنفذ فيها المنافع الاقتصادية المرتبطة بهذه البنود .

مثال ذلك:- عند الاعتراف بالمصروفات المتعلقة باستخدام الأصول مثل الأصول الثابتة و الشهرة و براءات الاختراع و العلامات التجارية ... وفى هذه الحالات يشار إلى المصروف باسم الإهلاك أو الإستهلاك .

الضابط الخامس:- يعترف بالمصروف فوراً فى قائمة الدخل عندما لا ينتج عن النفقة أية منافع إقتصادية مستقبلية أو عندما لا تكون المنافع الاقتصادية المستقبلية مؤهلة أو لم تعد مؤهلة للاعتراف به كأصل فى قائمة المركز المالى.

الضابط السادس:- يتم الاعتراف بمصروف فى قائمة الدخل فى الحالات التى يتم تكبد التزام بها دون الاعتراف بأصل .. **مثل الالتزام** الناشئ عن ضمان السلع المباعة.

ثالث عشر:- قياس عناصر القوائم المالية

القياس ... هو عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سيعترف بها في القوائم المالية وتظهر بها في قائمة المركز المالى وقائمة الدخل.

ويتضمن ذلك اختيار أساس محدد للقياس.

تستخدم عدد من الاسس المختلفة للقياس وبدرجات مختلفة فى تشكيلات متفاوتة في القوائم المالية وهذه الأسس تشمل:

اساس القياس الاول:- التكلفة التاريخية ... وفى هذا الاساس:

تسجل الأصول.. بالمبلغ النقدي أو ما في حكمه الذي دفع أو بالقيمة العادلة لما أعطى بالمقابل في تاريخ الحصول عليها .

وتسجل الالتزامات.. بقيمة ما تم استلامه مقابل الالتزام أو في بعض الظروف (مثل ضرائب الدخل) بمبلغ النقدية أو ما فى حكمها الذي من المتوقع أن يدفع لسداد الالتزام ضمن النشاط العادى للمنشأة.

اساس القياس الثانى :- التكلفة الجارية .. وفى هذا الاساس:-

تسجل الأصول ... بمبلغ النقدية أو ما حكم النقدية والذى يجب دفعه للحصول على نفس الأصل أو ما يماثله في الوقت الحاضر .

وتسجل الالتزامات... بالمبلغ غير المخصوم من النقدية أو ما في حكمها المطلوب لسداد التعهد في الوقت الحاضر.

.....

اساس القياس الثالث:- القيمة الإستردادية ...وفى هذا الاساس:

تسجل الأصول... بمبلغ النقدية أو ما في حكمها الذي يمكن الحصول عليه في الوقت الحاضر مقابل بيع الأصل بالطريقة العادية.

و تسجل الالتزامات ... بقيم السداد اى بالمبالغ غير المخصومة النقدية أو ما في حكمها التي من المتوقع أن تدفع لسداد الالتزامات ضمن النشاط العادى للمنشأة.

.....

اساس القياس الرابع :- القيمة الحالية ... وفى هذا الاساس:

تسجل الأصول... بالقيمة المخصومة الحالية لصافى التدفقات النقدية المستقبلية التي من المتوقع أن يولدها الأصل ضمن النشاط العادى للمنشأة ، **وتسجل الالتزامات ...** بالقيمة المخصومة الحالية لصافى التدفقات النقدية الخارجة المستقبلة التي من المتوقع أن تطلب لسداد الالتزامات ضمن النشاط العادى للمنشأة .

وتعتبر التكلفة التاريخية هي أكثر الأسس استخداماً لدى المنشآت عند إعداد قوائمها المالية وتستخدم عادة مندمجة مع أسس قياس أخرى.

- يدرج المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة الإستردادية أيهما اقل.

- ويمكن أن تدرج الأوراق المالية للمتاجرة بالقيمة السوقية.

- وتدرج التزامات التقاعد بقيمتها الحالية.

- استخدام أساس التكلفة الجارية نتيجة لعدم قدرة النموذج المحاسبي المبني على التكلفة التاريخية على التعامل مع آثار تغير الأسعار للأصول غير النقدية.

رابع عشر:- مفهوم الحفاظ على راس المال

تعتبر المنشأة قد حافظت على رأسمالها ...إذا كان لديها نفس المقدار من رأس المال في نهاية الفترة كما كان في بداية الفترة. **و يعتبر ربحاً** ...اى مبلغ فوق ذلك المطلوب للحفاظ على رأس المال في بداية الفترة.

هذا الاطار يقول ان هناك مفاهيم لرأس المال وهى :-

المفهوم المالي لرأس المال :- وبموجب هذا المفهوم فان رأس المال يعتبر مساويا لصافي الأصول وحقوق الملكية في المنشأة

المفهوم المادى لرأس المال- وبموجب هذا المفهوم فان رأس المال يعتبر بمثابة الطاقة الإنتاجية للمنشأة المتمثلة- على سبيل المثال- فى وحدات الإنتاج اليومية.

وينتج عن مفاهيم رأس المال مفاهيم الحفاظ على رأس المال وتحديد الربح

المفهوم الاول:- الحفاظ على القيمة المالية لرأس المال :

وتحت هذا المفهوم

- **يكتسب الربح فقط** ...إذا كان المبلغ المالي (أو النقدى) لصافي الأصول في نهاية الفترة يتجاوز المبلغ المالي (أو النقدى) لصافي الأصول في بداية الفترة بعد استبعاد أية توزيعات لأصحاب رأس المال، أو مساهمات منهم أثناء الفترة

- **يمكن قياس الحفاظ المالي على رأس المال...** بالوحدات النقدية الاسمية أو بوحدات ذات قوة شرائية ثابتة.

- **لايتطلب هذا المفهوم** ... اساس قياس محدد

كيفية تحديد الربح تحت هذا المفهوم :-

****اذا تم تعريف مفهوم الحفاظ على القيمة المالية لرأس المال... على أساس وحدات النقدية الاسمية**

هنا يكون الربح... يتمثل فى قيمة الزيادة في رأس المال النقدى الاسمي خلال الفترة.

وعليه ... تعتبر الزيادات في أسعار الأصول المملوكة أثناء الفترة أرباحاً، **ويشار إليها تقليدياً**... باسم مكاسب الحيازة ... وقد لا يعترف بهذه الأرباح حتى يتم التخلص من الأصل

****اذا تم تعريف مفهوم الحفاظ على القيمة المالية لرأس المال ...على أساس وحدات القوة الشرائية الثابتة.**

هنا يمثل الربح ...قيمة الزيادة في القوة الشرائية المستثمرة أثناء الفترة

وعليه... فان ما يعتبر ربحاً هو فقط ذلك الجزء من الزيادة في أسعار الأصول الذي يتجاوز الزيادة في معدل الأسعار العام

وتعتبر باقي الزيادة في الأسعار... كتعديل للحفاظ على رأس المال وكجزء من حقوق الملكية.

المفهوم الثانى:- الحفاظ على القيمة المادية لرأس المال

وتحت هذا المفهوم :-

- **يكتسب الربح...** فقط إذا كانت الطاقة الإنتاجية المادية(أو القدرة التشغيلية) للمنشأة (أو الموارد أو الأموال المطلوبة لتحقيق تلك الطاقة) في نهاية الفترة تتجاوز الطاقة الإنتاجية المادية في بداية الفترة بعد استبعاد أية توزيعات إلى أصحاب رأس المال، أو مساهمات منهم أثناء الفترة.

- **يتطلب هذا المفهوم** ... تبنى التكلفة الجارية كأساس للقياس

- **وتحت هذا المفهوم...** يمثل الربح الزيادة في رأس المال هذا أثناء الفترة. **وينظر إلى كافة تغيرات الأسعار المؤثرة على أصول والتزامات المنشأة** كتغيرات في قياس الطاقة المادية الإنتاجية للمنشأة... **ومن هنا فهي تعالج** ...كتعديلات للحفاظ على رأس المال.. **وتعتبر جزءاً من حقوق الملكية .. وليس ربحاً.**

لاحظ ان :- الاختلاف الأساسي بين مفهومي الحفاظ على رأس المال هو في معالجة آثار التغيرات في أسعار أصول والتزامات المنشأة

اسئلة على الاطار الهدف منها التاكد من استيعاب المادة

اولا:- ورد فى اطار معايير المحسبة المصرية عبارة" تعد القوائم المالية عادة فى ضوء نموذج محاسبى مبنى على التكلفة التاريخية القابلة للاسترداد وعلى مفهوم الحفاظ على رأس المال "

(أ) وضح المقصود مما يلى :-

*نموذج محاسبى

* التكلفة التاريخية القابلة للاسترداد

* مفهوم الحفاظ على رأس المال

(ب) ماهو سبب تبنى المعايير هذا النموذج على الرغم من اقرارها بان هناك نماذج اخرى اكثر ملائمة ؟

ثانيا:- ورد باطار معايير المحاسبة المصرية عبارة " إن الهدف من القوائم المالية ذات الأغراض العامة يشكل اساس هذا الإطار"

- ما المقصود بالقوائم المالية ذات الاغراض العامة؟

- لماذا تبنى هذا الاطار القوائم المالية ذات الاغراض العامة؟

- ماهى اهداف القوائم المالية ذات الاغراض العامة ؟

- ما هى قيود او محددات القوائم المالية ذات الاغراض العامة ؟

ثالثا:- مامدى صحة العبارة التالية مع التعليل:

١- كل المنشآت ذات الكيان القانونى يمكن ان تصنف كمنشاة مصدرة للقوائم المالية

٢- المنشآت التى تتشارك السيطرة على منشاة ما لايسمح لأى منها بعرض قوائم مالية على اسس مجمعة مع المنشاة المسيطر عليها

٣- قد يتاهل جزء من المنشاة ليصنف كمنشاة مصدرة للقوائم المالية

٤- إن القيمة التنبؤية والقيمة التأكيدية للمعلومات المالية مترابطة

٥- المصداقية لا تعني الدقة في كافة النواحي

٦- مصداقية العرض في حد ذاتها لا تؤدي بالضرورة إلى معلومات مفيدة.

٧- لكى تكون معلومات التقارير المالية مفيدة يجب ان تعبر عن المعلومات الملاءمة فقط .

٨- عرض المعلومات الملائمة بمصداقية لايؤدى بالضرورة الى قابليتها للمقارنة

رابعا:- ما المقصود بالقيمة التبنؤية للمعلومات والقيمة التأكيدية للمعلومات ؟ وما هى علاقتها بملاءمة المعلومات المالية ؟

خامسا:- هل هناك فرق بين ملاءمة المعلومات وحيادية المعلومات فى التأثير على قرارات المستخدمين ؟

سادسا:- مالفرق بين الالتزام الحالى والتعهد المستقبلى ؟

معيار المحاسبة المصري رقم (١)
عرض القوائم المالية

فـى البدايـة هذا المعيار حدد هدف لـه... **وقـال ان هدفـه** هو شرح اسس عرض القوائم المالية ذات الاغراض العامة..

والهدف من شرح هذه الاسس ... هو توفير المعلومات عن المركز المالي والأداء المـالى والتدفقات النقديـة لمنشـأة والتـي تفيد قطاعـا عريضـا مـن مسـتخدمي القوائم المالية فى اتخاذ قراراتهم الاقتصـادية ومعرفة نتائج استخدام الإدارة للموارد المتاحة لها

وذلك ... لضمان إمكانية مقارنة القوائم المالية الحالية للمنشأة بقوائمها المالية عن الأعوام السابقة وبالقوائم المالية للمنشآت الأخرى

ولتحقيق هذا الهدف ... هذا المعيار سوف يقوم بتحديد مجموعة من المتطلبات العامة لعرض القوائم المالية وارشادات توضيحية لهيكلها والحد الأدنى لمكوناتها

** **لاحظ الاتى على ماسبق :**

- **هـذا المعيـار**... سوف يحدد متطلبات عرض القوائم المالية ...اما متطلبات الاعتراف والقياس والافصاح فسوف تحددها المعايير المحاسبية الاخرى

- **هذا المعيـار**... يشرح اسس عرض القوائم المالية ذات الاغراض العامة... اما القوائم المالية المختصرة فهناك معيار يشرح متطلباتها ....وهو معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٠) التقارير المالية الدورية

- **هذا المعيار**... وضح المقصود بالقوائم المالية ذات الاغراض العامة...وقال هى القوائم المعدة لتلبية احتياجات المستخدمين الذين لا يسمح وضعهم بمطالبة المنشأة بإعداد تقارير مصممة لاحتياجاتهم الخاصة من المعلومات.

سنتناول هذا المعيار بالشرح من خلال النقاط التالية :-

المطلب الاول:- تحديد المجموعة الكاملة من القوائم المالية .

المطلب الثانى:- تحديد نطاق التقارير المالية المعدة بمعرفة الادارة خارج نطاق القوائم المالية

المطلب الثالث:- وضع مجموعة من الخصائص والاسس والفروض لهذا العرض

المطلب الرابع :- متطلبات عرض بنود قائمة المركز المالى

المطلب الخامس:- متطلبات عرض بنود قائمة الدخل

المطلب السادس:- متطلبات عرض قائمة التغيرات فى حقوق الملكية

المطلب السابع:- متطلبات عرض الايضاحات المتممة للقوائم المالية

المطلب الثامن:- امثلة ونماذج القوائم المالية

المطلب الاول:- تحديد المجموعة الكاملة من القوائم المالية .

اول هذه المتطلبات التى حددها هذا المعيار... مجموعة من القوائم المالية .... وقال عنها المجموعة الكاملة من القوائم المالية

تشمل المجموعة الكاملة من القوائم المالية المكونات التالية:

(أ) قائمة المركز المالى فى نهاية الفترة.

و (ب) قائمة الدخل عن الفترة (الأرباح أو الخسائر).

و (ج) قائمة الدخل الشامل عن الفترة.

و (د) قائمة التغيرات فى حقوق الملكية عن الفترة.

و (هـ) قائمة التدفقات النقدية عن الفترة .

و (و) الإيضاحات المتممة بما تشمله من ملخص بأهم السياسات المحاسبية وأية معلومات إيضاحية أخرى.

(و١) المعلومات المقارنة للفترة السابقة

و (ز) قائمة المركز المالى فى بداية أول فترة مقارنة معروضة... عندما تطبق المنشأة سياسة محاسبية بأثر رجعى أو تقوم بتعديل بنود فى قوائمها المالية بأثر رجعى أو عندما تقوم بـ " إعادة تبويب" لبنود فى قوائمها المالية.

المطلب الثانى

تحديد نطاق التقارير المالية المعدة بمعرفة الادارة خارج نطاق القوائم المالية

هناك نوعين من التقارير المعدة بمعرفة الادارة خارج نطاق القوائم المالية وخارج نطاق تطبيق معايير المحاسبة المصرية

١-**تقارير الاداء** :- تستعرض فيها المنشأة بيان وأسباب الملامح العامة للأداء المالي والمركز المالي للمنشأة وحالات عدم التأكد الأساسية التي تواجهها ، ويجب أن يتضمن كل من هذه التقارير كحد أدنى ما ورد بقانون الشركات ولائحته التنفيذية والقوانين الأخرى المنظمة لذلك...

وقد يتضمن ذلك التقرير ما يلى:-

- **العوامل والمؤثرات الأساسية** ... التى تحدد الأداء المالى بما فى ذلك التغيرات فى البيئة المحيطة بالمنشأة ومدى استجابة المنشأة لتلك التغيرات وتأثيرها عليها وكذلك سياسة الاستثمار التى تتبعها المنشأة بغرض الحفاظ على أدائها المالى وتطويره بما فى ذلك سياسة توزيع الأرباح.

- **مصادر تمويل المنشأة** ... ومعدلات الالتزامات إلى حقوق الملكية التى تسعى المنشأة لتحقيقها.

- **موارد المنشأة** ... التى لم يتم الاعتراف بها فى قائمة المركز المالى طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية.

٢- **تقارير وقوائم إضافية** :- مثل التقارير البيئية وقوائم القيمة المضافة خاصة بالنسبة للصناعات التى تعد فيها العوامل البيئية مؤثرة وكذلك الأمر عندما يمثل العاملون فئة هامة من فئات مستخدمي القوائم المالية.

المطلب الثالث

وضع مجموعة من الخصائص والاسس والفروض لهذا العرض

اولا:- عدالة العرض والالتزام بمعايير المحاسبة المصرية

ثانيا :- الاستمرارية

ثالثا:- اساس الاستحقاق

رابعا:- اعتبارات الأهمية النسبية و تجميع البنود

خامسا:- المقاصة بين الأصول والالتزامات أو الدخل والمصروفات فى القوائم المالية

سادسا :- فترة القوائم المالية

سابعا:- الحدالادنى لمعلومات المقارنة

ثامنا:- شروط... تغيير اسلوب عرض وتبويب بنود القوائم المالية

اولا:- عدالة العرض والالتزام بمعايير المحاسبة المصرية

سنتناول هذه الجزئية بالشرح من خلال النقاط التالية:

١-المقصود بالعرض العادل

٢-متطلبات هذا العرض العادل

٣-محاذير عرض القوائم المالية

٤-شروط وقيود...الخروج عن احد متطلبات معيار من معايير المحاسبة المصرية

.....

١-المقصود بالعرض العادل

هذا المعيار اشترط ان القوائم المالية تعبر بصورة عادلة عن المركز المالى والأداء المالى والتدفقات النقدية للمنشأة. **والمقصود بالعرض العادل :-**

أن تعكس القوائم المالية بشكل أمين آثار المعاملات والأحداث والظروف الأخرى طبقا للتعريفات وأسس الاعتراف بالأصول والالتزامات والدخل والمصروفات الواردة بالإطار العام لمعايير المحاسبة المصرية.

وهذا المعيار يقول :-

انه من المفترض أن يتحقق العرض العادل للقوائم المالية بتطبيق معايير المحاسبة المصرية والإفصاح الإضافى كلما كان ذلك ضروريا.

٢-متطلبات هذا العرض العادل

المتطلب الاول:- الالتزام بمعايير المحاسبة المصرية التى تنطبق عليها

المتطلب الثانى:- اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٥) "السياسات المحاسبية والتغييرات فى التقديرات المحاسبية والأخطاء

المتطلب الثالث:- عرض المعلومات بما فى ذلك السياسات المحاسبية بأسلوب يوفر معلومات ملائمة ويعتمد عليها وسهلة الفهم ويمكن مقارنتها.

المتطلب الرابع:- عرض إفصاحات إضافية عندما تكون المتطلبات الواردة فى معايير المحاسبة المصرية غير كافية لتمكين المستخدمين من فهم تأثير معاملات معينة وأحداث وظروف أخرى على المركز المالى للمنشأة وأدائها المالى.

٣-محاذير عرض القوائم المالية

التحذير الاول:- اذا كانت المنشأة سوف تعد قوائمها المالية طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية ...**فعليها الإفصاح** الصريح وغير المشروط عن التزامها بهذه المعايير وذلك ضمن الإيضاحات المتممة.

التحذير الثانى:- ولا ينبغى على المنشأة أن تصف قوائمها المالية بأنها معدة طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية ... **ما لم تفى تلك القوائم** بكافة متطلبات معايير المحاسبة المصرية.

التحذير الثالث:- عندما تستخدم المنشأة سياسات محاسبية غير مناسبة ... **فلا يعد الإفصاح** عن تلك السياسات المتبعة أو إفراد إيضاحات أو معلومات إيضاحية عنها بمثابة تصحيح للسياسات المحاسبية غير المناسبة.

٤- شروط وقيود...الخروج عن احد متطلبات معيار من معايير المحاسبة المصرية

الشرط الاول :- ان يتراءء للادارة – أن الالتزام بأحد المتطلبات الواردة بمعيار من معايير المحاسبة المصرية يعتبر مضللا بشكل كبير لدرجة أن يتعارض مع الهدف من القوائم المالية... على سبيل المثال:-

- وجود معالجة افضل من المعالجات البديلة المتاحة فى المعايير
- التعارض مع هدف القوائم المالية الذى يطالب بالتعبير بصدق عن الاحداث والظروف التى يعبر عنها وبالتالى سوف يؤثر على قرارات المستخدمين

الشرط الثانى :- إذا كان الإطار التنظيمى الملائم لهذا المطلب.... يسمح بالخروج عن هذا المطلب

الشرط الثالث :- الافصاح عما يلى :-

(أ) ما توصلت إليه الإدارة من أن القوائم المالية بهذا الخروج تعبر بعدالة عن المركز المالي وموقف الأداء المالى وكذا التدفقات النقدية للمنشأة.

و (ب) أن المنشأة قد التزمت فى إعداد القوائم المالية بمعايير المحاسبة المصرية فيما عدا المتطلب الذى خرجت عن تطبيقه من أجل تحقيق العرض العادل.

و (ج) عنوان المعيار أو التفسير الذى تم الخروج عنه وكذا طبيعة الخروج بما فى ذلك المعالجة الواجبة الإتباع طبقاً للمعيار ... **والسبب فى** كون تطبيق هذا المعيار سيكون مضللاً بدرجة كبيرة فى ظل هذه الظروف لدرجة أن يتعارض مع الهدف من القوائم المالية كما وضحه الإطار العام لمعايير المحاسبة المصرية، كما يجب الإفصاح عن المعالجة التى تم تطبيقها.

و (د) الأثر المالى للخروج عن المعيار على كل فترة من الفترات المعروضة ولكل بند كان سيعرض بالقوائم المالية لو كان قد تم الالتزام بتطبيق ذلك المطلب.

مثال :-

إذا خرجت منشأة فى فترة سابقة عن متطلب فى معيار من معايير المحاسبة المصرية خاص بقياس أصول أو التزامات وكان هذا الخروج يؤثر على قياس التغير فى أصول والتزامات معترف بها فى القوائم المالية للفترة الحالية.

ماذا لو كانت القواعد المرتبطة بالإطار الرقابى تمنع الخروج عن هذا المتطلب ؟ (اى لم يتوفر الشرط الثانى)

فى هذه الحالة يجب على المنشأة أن تقلل إلى أقصى مدى ذلك التضليل الناتج عن تطبيق ذلك المتطلب ...**عن طريق الإفصاح عما يلى:**

(أ) اسم المعيار وطبيعة المتطلب والسبب الذى توصلت به الإدارة إلى أن الالتزام بمتطلبات ذلك المعيار سيكون مضللا فى ظل الظروف إلى الحد الذى يتعارض مع الهدف من القوائم المالية الوارد بالإطار العام لمعايير المحاسبة المصرية.

و(ب) التسويات على كل بند بالقوائم المالية لكل فترة معروضة والتى ترى الإدارة ضرورة إجرائها للوصول إلى عرض عادل.

القيود على تقييم الادارة...ان الالتزام بمطلب محدد من معيار سوف يكون مضللا لدرجة انه يتعارض مع هدف القوائم المالية

ان توضح الادارة ....لماذا لا يتحقق هدف القوائم المالية فى تلك الظروف المحددة.

ان توضح الادارة ...كيف تختلف ظروف المنشأة عن ظروف المنشآت الأخرى التى تلتزم بهذا المطلب .

وفى حالة...إذا كانت المنشآت ذات الظروف المثيلة تلتزم بتطبيق هذا المطلب....

فى هذه الحالة... ينشأ افتراض غير قابل للجدل مفاده أن التزام المنشأة بتطبيق ذلك المطلب لن يكون مضللاً للدرجة التى تتعارض مع الهدف من القوائم المالية الذى ورد ذكره بالإطار العام لمعايير المحاسبة المصرية.

ثانيا :- الاستمرارية

المطلوب من الادارة تجاه..... فرض الاستمرارية

١- **على الادارة** ان تقوم بإجراء تقييم لقدرة المنشأة على الاستمرار عند اعداد القوائم المالية.

٢- **على المنشأة** أن تعد القوائم المالية على أساس فرض الاستمرارية ما لم تكن لدى الإدارة النية لتصفية المنشأة أو التوقف عن مزاولة النشاط أو لم يعد لديها بديل واقعى سوى أن تقوم بذلك.

٣- وإذا كانت الإدارة على دراية عند تقييمها لقدرة المنشأة على الاستمرار بوجود درجة كبيرة من عدم التأكد المرتبط بأحداث أو ظروف قد يترتب عليها شك جوهرى فى قدرة المنشأة على الاستمرار... **فعليها الإفصاح عن تلك الشكوك.**

٤-وإذا كانت المنشأة ...لا تعد القوائم المالية طبقاً لفرض الاستمرارية ..

فعليها الإفصاح عن:-

الافصاح الاول:- ان القوائم المالية ... لم تعد طبقا لفرض الاستمرارية

الافصاح الثانى:- والأساس الذى استخدمته في إعداد القوائم المالية

الافصاح الثالث:- السبب وراء عدم اعتبار المنشأة مستمرة.

.....

اعتبارات تقييم.....فرض الاستمرارية

الاعتبار الاول:- اعتبارات خاصة بالمستقبل

وذلك.. بتقييم المعلومات المتاحة عن المستقبل المنظور والذي يمثل فترة لا تقل عن اثنى عشر شهراً من نهاية الفترة المالية ولكنها قد تزيد عن ذلك.

مثال:- تقييم الربحية الحالية والمتوقعة ...وتقييم جداول سداد القروض ومصادر التمويل البديلة المرتقبة وذلك قبل أن يستقر فى يقينها أن فرض استمرارية المنشأة يعد مناسبا.

الاعتبار الثانى:- اعتبارات خاصة بالماضى

إذا كان ماضى المنشأة يتسم بعمليات مربحة وبسهولة الحصول على الموارد المالية ففرض استمرارية المنشأة ...يعد مناسبا دون الحاجة إلى إجراء تحليلات تفصيلية

ثالثا:- اساس الاستحقاق المحاسبى

هذا الاساس يقتضى ... اثبات جميع المصروفات والايرادات التى تخص الفترة المعد عنها القوائم المالية بغض النظر عن تاريخ سداد هذه المصروفات او تاريخ تحصيل هذه الايرادات

علـى المنشـأة... إعداد قوائمها الماليـة باستخدام أساس الاستحقاق المحاسبى فيما عدا معلومات التدفقات النقدية.

عنـدما يسـتخدم أسـاس الاسـتحقاق المحاسـبى.. تعترف المنشأة بـالبنود كأصـول والتزامات وحقوق ملكية ودخل ومصروفات (عناصر القوائم المالية) عندما تستوفى تلك البنود التعريفات وأسس الاعتراف الواردة فى الإطار العام لمعايير المحاسبة المصرية.

رابعا:- اعتبارات الأهمية النسبية.... و تجميع البنود

الضـابط الاول:- كل مجموعة من البنود المتماثلة ذات الأهمية النسبية ..تعرض بصورة منفصلة فى القوائم المالية .

الضابط الثانى:- البنود غير المتماثلة فى طبيعتها أو وظيفتها ... تعرض منفصلة ما لم تكن غير ذى أهمية نسبية.

الضـابط الثالـث:- وإذا كـان أى من البنـود المنفردة لا يشكل أهميـة نسبية ..**فيـتم** تجميعـه مـع البنـود الأخـرى سـواء فـى صـلب القـوائم الماليـة أو فـى الإيضـاحات المتممة.

الضـابط الرابـع:- إن البنـد الـذى لا ترقـى أهميتـه النسـبية إلـى الدرجـة التـى تبـرر عرضـه بصـورة منفصـلة فـى صـلب القوائم الماليـة... **قـد يكـون لـه مـع ذلـك** أهميـة نسبية تبرر عرضه بصورة منفصلة فى الإيضاحات المتممة.

الضـابط الخـامس:- لا تحتـاج المنشـأة إلـى تقـديم إفصـاحات معينـة طبقـاً لأحـد متطلبات معايير المحاسبة المصرية... **إذا لـم تكن** للمعلومات المطلوب الإفصاح عنها ذات أهمية نسبية.

الضابط السادس:- يجب الا تقلل المنشاة من قابلية القوائم المالية للفهم من خلال حجب معلومات هامة نسبيا بمعلومات غير هامة نسبيا أو بتجميع بنود هامة نسبيا لها طبيعة او وظائف مختلف

التطبيق غير العملي: يعد تطبيق أحد المتطلبات "غير عملي" عندما تعجز المنشأة عن تطبيقه بعد بذل كل المجهودات المعقولة لتطبيقه.

خامسا:- المقاصة بين الأصول والالتزامات أو الدخل والمصروفات فى القوائم المالية

اولا :- شروط اجراء هذه المقاصة

الشرط الاول : أن يتطلب أو يسمح معيار محاسبة مصرى باجراء هذه المقاصة

الشرط الثانى : إذا كانت المقاصة... تعكس جوهر المعاملة أو الحدث.

ثانيا: الحالات التى يتم فيها اجراء المقاصة بين الأصول والالتزامات أو الدخل والمصروفات

الحالة الاولى:-

حالة عرض الأصول بقيمتها الصافية... بعد خصم التخفيضات الخاصة بها.

على سبيل المثال :-

مثال١:- خصم التخفيض الناتج عن تقادم المخزون الراكد من بند المخزون

مثال٢:- خصم الاضمحلال الناتج عن الديون المشكوك فيها من بند المدينين.

الحالة الثانية:- حالة المعاملات التى ينشا عنها ايرا د عرضى غير الايراد الرئيسى لها... يتم اجراء مقاصة بين الايراد العرضى ومصروفاته اذا كان ذلك يعكس جوهر المعاملة.

على سبيل المثال:

مثال١:- يتم عرض مكاسب وخسائر التخلص من الأصول غير المتداولة – بما فى ذلك الاستثمارات وأصول التشغيل – بخصم القيمة الدفترية للأصل ومصروفات البيع المتعلقة به من حصيلة البيع.

مثال٢:- قد تقوم المنشأة بإجراء مقاصة بين إنفاق مرتبط بمخصص تم الاعتراف به والمبالغ التى يتم استردادها من هذا الانفاق طبقا لاتفاق تعاقدى مع طرف ثالث **(على سبيل المثال:** اتفاقية ضمان من مورد**)**.

الحالة الثالثة:- حالة المكاسب والخسائر الناتجة عن مجموعة من المعاملات المتماثلة

على سبيل المثال :-

مثال١:- عرض مكاسب وخسائر العملات الأجنبية بالصافى

مثال٢:- عرض مكاسب وخسائر الأدوات المالية المحتفظ بها لأغراض المتاجرة بالصافى.

ومع ذلك... تقوم المنشأة بعرض تلك المكاسب والخسائر بشكل منفصل إذا كانت ذات أهمية نسبية.

سادسا :- فترة القوائم المالية

يقصد بفترة القوائم المالية ... الفترة التى تعد عنها قوائم مالية

ضوابط هذا المعيار .... الخاصة بفترة القوائم المالية

الضابط الاول:- يجب على المنشأة أن تصدر قوائمها المالية الكاملة (بما فيها المعلومات المقارنة) مرة فى السنة على الأقل .

الضابط الثانى:- يجب على المنشأة التى تضطر إلى إصدار قوائمها المالية عن فترة أطول أو أقل من سنة... **أن تفصح عما يلى بالإضافة الى الإفصاح عن الفترة التى تغطيها القوائم المالية:**

(أ) الافصاح عن السبب فى استخدام فترة أطول أو أقل من سنة.

و (ب) الافصاح عن حقيقة أن مبالغ المقارنة فى القوائم المالية غير قابلة للمقارنة على وجه الإطلاق.

الضابط الثالث:- المعتاد أن تعد المنشأة القوائم المالية باستمرار عن فترة "سنة... ومع ذلك لايمنع هذا المعيار اعداد القوائم المالية ٥٢ اسبوعا الا اذا تعارض مع القوانين واللوائح المصرية.

الضابط الرابع:- تجيز القوانين المصرية .... إطالة السنة المالية الأولى للمنشأة إلى ما لا يجاوز التاريخ المحدد لنهاية السنة المالية التالية للسنة التي تم فيها التأسيس.

الضابط الخامس:- قد تتطلب القوانين المصرية من المنشأة ...**في حالة** تعديل تاريخ بداية السنة المالية أو نهايتها... **أن تقوم** بإصدار قوائم مالية عن فترة تقل عن سنة وتمثل المدة من اليوم التالى لتاريخ انتهاء السنة المالية قبل التعديل إلى اليوم السابق لتاريخ بداية السنة المالية بعد التعديل.

سابعا:- الحد الادنى لمعلومات المقارنة

هذا المعيار يضع الضوابط التالية والخاصة بهذه المعلومات :

الضابط الاول:- يجب على المنشأة الإفصاح عن معلومات المقارنة الخاصة بالفترة السابقة لكل المبالغ المعترف بها فى القوائم المالية للفترة الحالية ما لم تتطلب معايير المحاسبة المصرية أو تسمح بخلاف ذلك.

الضابط الثانى:- يجب على المنشأة إدراج معلومات المقارنة السردية والوصفية عندما يكون ذلك مرتبطا بفهم القوائم المالية للفترة الحالية.

على سبيل المثال:- تفصح المنشأة فى الفترة الحالية عن تفاصيل خاصة بنزاع قانونى كانت نتيجته غير مؤكدة فى نهاية الفترة المالية السابقة ولم يتم البت فيه بعد. ويستفيد مستخدمو القوائم المالية من الإفصاح عن ظروف عدم التأكد المحيطة بالنزاع والتى كانت قائمة فى تاريخ نهاية الفترة المالية السابقة، والخطوات التى اتخذتها المنشأة أثناء الفترة الحالية لإزالة حالة عدم التأكد هذه.

الضابط الثالث:- يجب على المنشأة التى تفصح عن معلومات المقارنة أن تعرض كحد أدنى قائمتين للمركز المالى واثنتين من كل قائمة من القوائم المالية الأخرى والإيضاحات المتعلقة بها

الضابط الرابع:- يمكن للمنشاة ان تقدم معلومات مقارنة بالاضافة الى الحد الادنى للقوائم المالية المقارنة التى تتطلبها معايير المحاسبة المصرية طالما انها اعدت وفقا لمعايير المحاسبة المصرية ولايشترط ان تكون قوائم مالية كاملة

بمعنى:- يمكنك عرض ثلاث قوائم لأى قائمة من القوائم المالية ولكن لايشترط عرض الثلاث القوائم لباقى القوائم المالية

على سبيل المثال:- عرض قائمة ثالثة للارباح او الخسائر.. وبالتالي تقدم الفترة الحالية، والفترة السابقة، وفترة مقارنة واحدة إضافية) ولايشترط عرض قائمة ثالثة للمركز المالى او التدفقات النقدية او التغيرات فى حقوق الملكية

وفى هذه الحالة: يجب تقديم ايضاحات عن قائمة الدخل الثالثة المعروضة

الضابط الخامس:- يجب على المنشأة أن تعرض كحد أدنى ثلاثة قوائم للمركز المالى واثنتين من كل قائمة من القوائم الأخرى والإيضاحات المتعلقة بها.. **فى الحالات:-**

الحالات... التى تعرض فيها المنشأة ... ثلاثة قوائم مركز مالى

الحالة الاولى:- حالة تطبيق المنشاة سياسة محاسبية بأثر رجعى

على سبيل المثال:- تغيير السياسة المحاسبية لقياس المخزون ... من طريقة الوارد اولا يصرف اولا ... الى طريقة المتوسط المرجح

الحالة الثانية:- حالة قيام المنشاة بتعديل بنود فى قوائمها المالية بأثر رجعى

على سبيل المثال:- لوجود اخطاء فى الاعتراف ببنود القوائم المالية ، أو فى قياسها أو عرضها أو الإفصاح عنها

الحالة الثالثة:- حالة قيام المنشاة باجراء اعادة تبويب بنود قوائمها المالية

مثال:- قيام المنشأة بتغيير أسلوب عرض وتبويب بنود فى قوائمها المالية

فى الحالات السابقة يجب على المنشأة ...أن تعرض كحد أدنى ثلاثة قوائم للمركز المالى واثنتين من كل قائمة من القوائم الأخرى والإيضاحات المتعلقة بها.

وتعرض المنشأة قوائم المركز المالى كالتالى:

القائمة الاولى:- فى نهاية الفترة الحالية.

القائمة الثانية:- فى نهاية الفترة السابقة (والتى تعتبر نفس القائمة فى بداية الفترة الحالية).

القائمة الثالثة:- فى بداية الفترة السابقة.... **على سبيل المثال :-**

القائمة الاولى ..... فى ٢٠١٦/١٢/٣١م

القائمة الثانية.... فى ٢٠١٥/١٢/٣١م والتى هى بداية٢٠١٦/١/١م

القائمة الثالثة... فى ٢٠١٤/١٢/٣١ والتى هى بداية ٢٠١٥/١/١م

.....

الضابط السادس:- يجب على المنشاة اعادة تبويب ارقام المقارنة...عندما تغير اسلوب عرض وتبويب البنود بقوائمها المالية...

فاذا قامت المنشأة بإعادة تبويب قيم المقارنة فعليها أن تفصح عن:

(أ) طبيعة إعادة التبويب.

و (ب) قيمة كل بند أو مجموعة بنود إعيد تبويبها.

و (ج) سبب إعادة التبويب.

فاذا تعذر اعادة تبويب ارقام المقارنة فعلى المنشأة الإفصاح عن:

- سبب تعذر إعادة التبويب.

- طبيعة التسويات التى كان يتعين إجراؤها إذا ما كانت تلك القيم قد إعيد تبويبها.

ثامنا:- شروط... تغيير اسلوب عرض وتبويب بنود القوائم المالية

هذا المعيار... يوجب على المنشأة أن تحافظ على أسلوب عرض وتبويب بنود القوائم المالية من فترة مالية إلى أخرى ...**الا انه قال يمكن تغيير اسلوب هذا العرض والتبويب اذا توافر شرط من الشرطين التاليين :-**

الشرط الاول :- وجود تغير ملموس فى طبيعة عمليات المنشأة أو دراسة لقوائمها المالية ...**وتبين أن أسلوب عرض أو تبويب آخر:-**

- سيكون أكثر ملاءمة للأحداث والمعاملات .
- سيوفر معلومات يعتمد عليها لمستخدمى القوائم المالية.

وذلك بالضابط التالى:- أن يكون من المتوقع أن يستمر العرض المعدل بما لا يخل بقابليتها للمقارنة

الشرط الثانى :- وجود معيار محاسبة مصري يتطلب إجراء تغيير فى العرض.

ويراعى القيد التالى عند تغيير اسلوب العرض :

اذا قامت المنشأة بمثل هذا التغيير فى العرض... فيجب عليها إعادة تبويب معلومات المقارنة

المطلب الرابع

متطلبات عرض بنود قائمة المركز المالى

سنتناول هذا الموضوع بالشرح من خلال النقاط التالية:

اولا:- الحد ادنى من المعلومات الواجب عرضها منفصلة فى قائمة المركز المالى

ثانيا:- شروط تبويب اصل ما...كأصل متداول

ثالثا:- شروط تبويب التزام ما...كألتزام متداول

رابعا:- التبويبات فرعية الاضافية... للبنود التى تعرض منفصلة

خامسا:- افصاحات معينة عن راس المال والاحتياطيات

.....

اولا:- الحد ادنى من المعلومات الواجب عرضها منفصلة فى قائمة المركز المالى

(أ) الأصول الثابتة.

و (ب) الاستثمارات العقارية.

و (ج) الأصول غير الملموسة.

و (د) الأصول المالية (بخلاف المبالغ الموضحة تحت (هـ) ، (ح) ، (ط)).

و (هـ) الاستثمارات التى يتم المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية .

و (و) الأصول البيولوجية.

و (ز) المخزون.

و (ح) العملاء والمديونيات الأخرى المستحقة على الغير.

و (ط) النقدية وما فى حكمها.

و (ى) إجمالي الأصول المبوبة على أنها محتفظ بها بغرض البيع

و (ك) الموردين والمديونيات الأخرى المستحقة للغير.

و (ل) المخصصات.

و (م) الالتزامات المالية (بخلاف المبالغ الموضحة تحت (ك) ، (ل))

و (ن) الأصول والالتزامات الضريبية الجارية

و (س) الالتزامات الضريبية المؤجلة والأصول الضريبية المؤجلة الجارية

و (ع) حقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة المدرجة ضمن حقوق الملكية.

و (ف) رأس المال المصدر والاحتياطيات التى تخص ملاك الشركة الأم

ثانيا:- شروط تبويب اصل ما...كأصل متداول

تبوب المنشأة الأصل ...على أنه أصل متداول إذا توافر فيه أى شرط من الشروط التالية:

الشرط الاول:- ان تتوقع المنشاة أن تسترد قيمته أو تنوى بيعه أو استخدامه خلال دورة التشغيل المعتادة لها.

الشرط الثانى:- ان تحتفظ به المنشأة.. فى المقام الأول لغرض الاتجار.

الشرط الثالث:- أن تتوقع المنشاة أن تسترد قيمته خلال اثني عشر شهراً من تاريخ نهاية الفترة المالية.

الشرط الرابع:- أن يكون الأصل فى صورة نقدية أو ما فى حكمها ما لم يكن هناك قيوداً على تداوله أو استخدامه فى سداد التزام لمدة اثني عشر شهراً على الأقل بعد تاريخ نهاية الفترة المالية.

وعلى المنشأة تبويب كافة الأصول الأخرى بخلاف ما ذكر بعاليه... **كأصول غير متداولة.**

ضوابط هذا التبويب :-

الضابط الاول:- يستخدم هذا المعيار مصطلح "غير متداول" ليضم الأصول الملموسة وغير الملموسة وكذا الأصول المالية إذا كانت كلها ذات طبيعة طويلة الأجل.

الضابط الثانى:- تمثل دورة التشغيل المعتادة لمنشأة الفترة التى تنقضى بين اقتناء الأصول لأغراض التشغيل وتحولها إلى نقدية أو ما فى حكمها.

الضابط الثالث:- وعندما تكون دورة التشغيل المعتادة لمنشأة غير محددة بوضوح ...**فيفترض أن مدتها أثنى عشر شهراً.**

الضابط الرابع:- تتضمن الأصول المتداولة ... أصولاً ومنتجات (مثل المخزون والعملاء) يتم بيعها أو استخدامها أو تحقق قيمتها خلال دورة التشغيل المعتادة... **حتى وإن لم يكن** متوقعاً أن تتحقق قيم تلك الأصول خلال اثنى عشر شهراً من تاريخ نهاية الفترة المالية.

الضابط الخامس:- تشمل الأصول المتداولة أيضاً أصولاً يكون الغرض من الاحتفاظ بها فى المقام الأول هو الاتجار

على سبيل المثال:- بعض الأصول المالية التى تفى بتعريف الأصول المحتفظ بها بغرض المتاجرة

ثالثا:- شروط تبويب التزام ما...كألتزام متداول

تبوب المنشأة الالتزام على أنه التزام متداول إذا توافر فيه أى شرط من الشروط التالية:-

الشرط الاول:- أن تتوقع المنشأة...تسويته خلال دورة التشغيل المعتادة لها.

الشرط الثانى:- أن تحتفظ به المنشأة... فى المقام الأول بغرض المتاجرة.

الشرط الثالث:- أن يكون الالتزام مستحق التسوية خلال اثنى عشر شهراً من تاريخ نهاية الفترة المالية.

الشرط الرابع:- أن لا تتمتع المنشأة بالحق غير المشروط فى تأجيل سداد الالتزام لمدة اثنى عشر شهراً على الأقل من تاريخ نهاية الفترة المالية. هذا ولا تؤثر شروط

الالتزام التي قد تمنح حامله حق اختيار لتسويته عن طريق اصدار أدوات حقوق ملكية على تبويب هذا الالتزام .

وعلى المنشأة ...تبويب كافة الالتزامات الأخرى بخلاف ما ذكر بعاليه.. **كالتزامات غير متداولة.**

.....

ضوابط هذا التبويب :-

الضابط الاول:- بعض الالتزامات المتداولة مثل الموردين والمستحقات التجارية وبعض المستحقات الخاصة بالعاملين وتكاليف التشغيل الأخرى ... **تعتبر جزء من رأس المال العامل المستخدم فى دورة التشغيل المعتادة للمنشأة.** ...وتبوب المنشأة تلك البنود التشغيلية ..**كالتزامات متداولة** ...**حتى ولو** كانت تستحق التسوية بعد إثنى عشر شهراً من تاريخ نهاية الفترة المالية.

الضابط الثانى:- فى حالة عدم إمكانية تحديد دورة التشغيل المعتادة بوضوح فيفترض أنها إثنى عشر شهراً.

الضابط الثالث:- الالتزامات المتداولة الأخرى هى تلك التى لا يتم تسويتها كجزء من دورة التشغيل الجارية ... وإنما تسوى خلال إثنى عشر شهراً من تاريخ نهاية الفترة المالية أو يكون الاحتفاظ بها فى المقام الأول بغرض المتاجرة.

على سبيل المثال:- بعض الالتزامات المالية المحتفظ بها بغرض وبنوك السحب على المكشوف والجزء الجارى من الالتزامات المالية غير المتداولة والتزامات ضرائب الدخل والأرصدة المستحقة للدائنين غير التجاريين ودائنو التوزيعات.

الضابط الرابع:- تعتبر من الالتزامات غير المتداولة...الالتزامات المالية التي تقدم تمويلاً طويل الأجل والتى لا تستحق تسويتها خلال إثنى عشر شهراً بعد تاريخ نهاية الفترة المالية.

على سبيل المثال: الالتزامات التى لا تشكل جزءاً من رأس المال العامل المستخدم فى دورة التشغيل المعتادة للمنشأة)

.....

الضابط الخامس:- تبوب المنشأة التزاماتها المالية على أنها متداولة عندما تستحق تسويتها خلال إثنى عشر شهراً من تاريخ نهاية الفترة المالية حتى لو:

(أ) كانت الشروط الأصلية للسداد تتجاوز اثني عشر شهراً.

و (ب)تم الانتهاء من الاتفاق على إعادة تمويل أو جدولة الالتزامات – على فترة طويلة الأجل – بعد تاريخ نهاية الفترة المالية وقبل اعتماد القوائم المالية للإصدار.

الضابط السادس:- عندما تتوقع المنشأة ويكون لها حرية التصرف فى إعادة تمويل أو تمديد (جدولة) التزام ضمن عقد قرض قائم بالفعل وذلك لمدة إثنى عشر شهراً على الأقل بعد تاريخ نهاية الفترة المالية... **فإنها تبوب هذا الالتزام على أنه غير متداول** حتى ولو كان الالتزام – على خلاف ذلك – يستحق خلال فترة أقصر.

وعندما لا يكون للمنشأة حرية التصرف فى إعادة التمويل أو التمديد للالتزام (ومثال ذلك عندما لا توجد ترتيبات لإعادة التمويل) عندئذ لا تأخذ المنشأة فى اعتبارها احتمال إعادة التمويل وتبوب الالتزام على أنه متداول.

.....

الضابط السابع:- إذا لم تطبق المنشأة أو خالفت شرطاً من شروط عقد قرض طويل الأجل فى أو قبل تاريخ نهاية الفترة المالية بما يجعل الالتزام مستحق السداد عند الطلب ... **تبوب المنشأة ذلك الالتزام على أنه متداول** ... حتى ولو وافق المقرض بعد تاريخ نهاية الفترة المالية وقبل اعتماد القوائم المالية للإصدار على عدم طلب السداد كنتيجة لعدم تطبيق أو مخالفة هذا الشرط.... **ويتم تبويب الالتزام على أنه متداول نظرا لأن**... المنشأة ليس لديها فى نهاية الفترة المالية أي حق غير مشروط لتأجيل تسوية ذلك الالتزام لفترة إثنى عشر شهراً على الأقل بعد هذا التاريخ.

الضابط الثامن:- تبوب المنشأة الالتزام ...**على أنه غير متداول**

لو وافق المقرض حتى تاريخ نهاية الفترة المالية على منح المنشأة فترة سماح تنتهى على الأقل بعد اثنى عشر شهراً من تاريخ نهاية الفترة المالية والتى تستطيع المنشأة خلالها تصحيح الشرط المخالف ولا يستطيع المقرض خلالها طلب السداد الفورى للالتزام.

ضوابط عامة على تبويبات الاصول والالتزامات

الضابط الاول:- على المنشأة عرض الأصول المتداولة وغير المتداولة والالتزامات المتداولة وغير المتداولة فى تبويبات منفصلة فى قائمة المركز المالى إلا عندما يكون عرض القوائم المالية بترتيب درجة السيولة يوفر معلومات أكثر ملائمة ويعتمد عليها.

وعند تطبيق هذا الاستثناء... يتم عرض جميع الأصول والالتزامات طبقاً لترتيب درجة السيولة.

الضابط الثانى:- الاصول الضريبية المؤجلة .... **تبوب كأصول غير متداولة**

الضابط الثالث:- الالتزامات الضريبية المؤجلة.... **تبوب كألتزامات غير متداولة** .....

رابعا:- التبويبات فرعية الاضافية... للبنود التى تعرض منفصلة

على المنشأة أن تفصح إما فى قائمة المركز المالى أو فى الإيضاحات المتممة.. عن تبويبات فرعية إضافية أخرى للبنود التى تعرض بصورة منفصلة ... على أن يتم تبويبها بشكل يتلاءم مع عمليات المنشأة.

تتوقف درجة التفصيل بالتبويبات الفرعية على :-

* متطلبات معايير المحاسبة المصرية
* وحجم وطبيعة ووظيفة المبالغ المعنية لتحديد أسس التبويب الفرعى

وتستخدم المنشأة تقديرها فى الحكم على مدى الحاجة لعرض بنود إضافية بشكل منفصل من عدمه بناء على تقييم العوامل التالية:

(أ) طبيعة وسيولة الأصول.

و (ب) وظيفة الأصول فى المنشأة.

و (ج) مبالغ وطبيعة وتوقيت الالتزامات

وتختلف الإفصاحات حسب كل بند:-

فعلى سبيل المثال:

- **يتم تبويب بنود الأصول الثابتة إلى التبويبات الفرعية التالية:-**
  - الأراضى . - المبانى .
  - الآلات . - السفن .
  - الطائرات . - وسائل النقل والانتقال .
  - الأثاثات والتركيبات . - المعدات المكتبية .

- **يتم تبويب المستحقات إلى التبويبات الفرعية التالية:-**
  - مبالغ مستحقة على العملاء
  - ومبالغ مستحقة على أطراف ذوى علاقة.
  - ومبالغ مدفوعة مقدماً.
  - ومبالغ مدينة أخرى.

*** يتم تبويب المخزون إلى التبويبات الفرعية التالية:-**

- البضاعة المشتراة بغرض البيع
- ومهمات الإنتاج
- والمواد الخام.
- والإنتاج تحت التشغيل .
- والإنتاج التام.

- **يتم تبويب المخصصات الى التبويبات الفرعية التالية :-**
  - مخصصات لمزايا العاملين
  - ومخصصات لمبالغ أخرى.

خامسا:- افصاحات معينة عن راس المال والاحتياطيات

على المنشأة أن تفصح عما يلى إما فى قائمة المركز المالى أو فى قائمة التغيرات فى حقوق الملكية أو فى الإيضاحات المتممة الأخرى:

(أ) فيما يتعلق بكل فئة من أسهم رأس المال المصدر:

(١) عدد الأسهم المرخص بها .

و(٢) عدد الأسهم المصدرة والمدفوعة بالكامل وكذا الأسهم المصدرة التى لم يتم دفعها بالكامل.

و (٣) القيمة الاسمية للسهم أو أن الأسهم ليس لها قيمة اسمية عندما تسمح القوانين المصرية بذلك.

و (٤) تسوية بين عدد الأسهم القائمة فى بداية الفترة وفى نهاية الفترة.

و (٥) الحقوق والامتيازات والقيود المتعلقة بكل فئة بما فى ذلك القيود المفروضة على توزيعات أرباح الأسهم وعلى رد رأس المال.

و (٦) أسهم رأس مال المنشأة والتي تحتفظ بها المنشأة ذاتها (أسهم الخزينة) أو التى تحتفظ بها الشركات الشقيقة أو التابعة لها.

و (٧) الأسهم المخصصة للإصدار بموجب عقود خيارات وكذا العقود المتعلقة ببيع أسهم بما فى ذلك شروط ومبالغ الإصدار.

(ب)وصف لطبيعة وغرض كل احتياطى مدرج ضمن حقوق الملكية.

على المنشأة التى ليس لها رأس مال أسهم ... مثل شركات الأشخاص أو غيرها أن تفصح عن المعلومات المعادلة للمعلومات المطلوبه عاليه ...مع توضيح التغيرات فى كل فئة من فئات حصص الملكية فى كل فترة والحقوق والامتيازات والقيود المتعلقة بكل فئة من فئات حصص الملكية.

المطلب الخامس

متطلبات عرض بنود قائمة الدخل وقائمة الدخل الشامل

سنتناول هذا الموضوع بالشرح من خلال التقاط التالية :

اولا:- الحد الأدنى من البنود تعرض منفصلة فى قائمة الدخل

ثانيا:- الحد الأدنى من المعلومات الواجب عرضها فى قائمة الدخل الشامل

ثالثا:- ضوابط... تبويبات بنود قائمة الدخل الشامل

رابعا:- بنود الدخل والمصروفات ...التى يتطلب الافصاح عنها منفصلة

خامسا :- نماذج عرض تحليل المصروفات فى الارباح أو الخسائر(قائمة الدخل)

اولا:- الحد الأدنى من البنود تعرض منفصلة فى قائمة الدخل

(أ) الإيرادات.... مع عرض منفصل لكل من:-

* ايراد الفوائد المحسوب بطريقة الفائدة الفعلية

* ايراد التامين

* المكاسب والخسائر الناشئة عن الغاء الاعتراف بالاصول المالية التى يتم قياسها بالتكلفة المستهلكة

* مصروفات خدمات التامين من العقود التى تقع فى نطاق معيار المحاسبة المصرى رقم (٥٠)

و (ب) تكاليف التمويل.

و (ج) نصيب المنشأة فى أرباح أو خسائر الشركات الشقيقة والمشروعات المشتركة والتى يتم المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية.

(ج أ) اى مكسب او خسارة ينتج عن الفرق بين التكلفة المستهلكة السابقة للاصل المالى وقيمته العادلة فى تاريخ اعادة التبويب (وذلك فى حالة اذا ما تم اعادة تبويب اصل مالى خارج فئة القياس بالتكلفة المستهلكة بحيث يتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الارباح والخسائر) (معيار ٤٧)

(ج ب) اى مكسب او خسارة متراكمة تم الاعتراف بها سابقا فى الدخل الشامل الاخر وتم اعادة تبويبها الى الارباح والخسائر (وذلك فى حالة اذا ما تم اعادة تبويب اصل مالى خارج فئة القياس بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الاخر بحيث يتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الارباح او الخسائر).

و (د) مصروف الضريبة (الضرائب الدخلية).

و (هـ) مبلغ واحد يمثل مجموع يمثل مجموع العمليات غير مستمرة

و (و) الربح أو الخسارة.

على المنشأة الإفصاح فى نهاية قائمة الدخل عن أرباح أو خسائر الفترة موزعة بين:

(١) حقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة.

و (٢) ملاك الشركة الأم.

المعلومات الواجب عرضها فى قسم الدخل الشامل الاخر

(أ) بنود الدخل الشامل الاخر التى لن يتم اعادة تبويبها لاحقا الى الارباح والخسائر

(ب) بنود الدخل الشامل الاخر التى سوف يتم اعادة تبويبها لاحقا الى الارباح والخسائر عند تحقق شروط محددة

و (ج) نصيب المنشأة فى بنود الدخل الشامل الآخر للشركات الشقيقة والمشروعات المشتركة التى يتم المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية.

مع تبويبها فى فئتين:-

فئة اولى :- لن يتم تبويبها لاحقا فى الارباح او الخسائر

فئة ثانية:- سوف يتم اعادة تبويبها لاحقا الى الارباح او الخسائر عند تحقق شروط معينة

و (د) إجمالى الدخل الشامل.

- على المنشأة الإفصاح فى نهاية القائمة المنفصلة للدخل الشامل عن إجمالى الدخل الشامل عن الفترة موزعاً بين:

(١) حقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة .... و (٢) ملاك الشركة الأم.

وتتضمن بنود الدخل الشامل الآخر ما يلى:

(أ) التغيرات فى فائض اعادة التقييم / القيمة العادلة

(ب) فروق إعادة قياس نظم المزايا المحددة

(ج) مكاسب وخسائر ترجمة القوائم المالية بالعملة الأجنبية لنشاط أجنبى

(د) والبنود التالية وفقا لمتطلبات معيار المحاسبة المصرى (٤٧) الادوات المالية:-

١-**المكاسب والخسائر** الناتجة عن الاستثمارات في أدوات حقوق ملكية تم تخصيصها بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر .

٢-**المكاسب والخسائر من الأصول المالية** التي يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر .

٣- **الجزء الفعال من المكاسب والخسائر على أدوات التغطية** المستخدمة في تغطية التدفق النقدي، والمكاسب والخسائر من أدوات التغطية المستخدمة في تغطية استثمارات في أدوات حقوق ملكية يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر .

٤-**مبلغ التغير في القيمة العادلة لبعض الالتزامات المالية** المخصصة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر، فيما يرتبط بالتغيرات في خطر الائتمان للالتزام .

٥-**التغيرات في القيمة العادلة المتعلقة بالقيمة الزمنية لعقود الخيارات** عند فصل القيمة الداخلية (intrinsic value) والقيمة الزمنية لعقد الخيار وتخصيص فقط التغير في القيمة الداخلية كأداة تغطية .

٦- **التغيرات في قيمة العناصر الآجلة في العقود الآجلة** عند فصل المكون الآجل عن المكون الفوري لعقد آجل وتخصيص فقط التغير في المكون الفوري كأداة تغطية، والتغير في مبلغ هامش أساس العملة الأجنبية (foreign currency basis spread) لأداة مالية عندما يتم استبعاده من تخصيص هذه الأداة المالية كأداة تغطية .

ثالثا:- ضوابط... تبويبات بنود قائمة الدخل الشامل

الضابط الاول:- لا تقوم المنشأة بعرض أى بنود للدخل أو المصروف كبنود غير عادية سواء فى قائمة الدخل أو فى قائمة الدخل الشامل أو ضمن الإيضاحات المتممة. ...

يقصد بالبنود الغير عاديه ... الغير متكرره والغير معتاده.. (وهذه البنود لايتم فصلها فى بند غير عادى)... لكن البنود العرضية والغير مرتبط بدوره التشغيل مثل الاستثمارات وأ.خ بيع الاصول ... تفصل

الضابط الثانى:- على المنشأة أن تفصح فى الإيضاحات عن مبلغ "ضريبة الدخل" المرتبط بكل عنصر من عناصر الدخل الشامل الآخر بما فى ذلك "تسويات إعادة التبويب".

الضابط الثالث:- تعرض المنشأة عناصر "الدخل الشامل الآخر" قبل الآثار الضريبية المتعلقة بها مع إظهار قيمة وحيدة لضرائب الدخل المرتبطة بتلك العناصر عبارة عن المبلغ الإجمالى التراكمى لضريبة الدخل ذات العلاقة بتلك

العناصر على أن يتم الإفصاح عن مبلغ ضريبة الدخل المرتبط لكل عنصر من هذه العناصر فى الإيضاحات .

الضابط الرابع:- على المنشأة أن تفصح عن تسويات إعادة التبويب ذات العلاقة بعناصر قائمة الدخل الشامل الآخر.

تسويات اعادة التبويب :-

المقصود بها :- اعادة تبويب المبالغ التى سبق الاعتراف بها ضمن بنود الدخل الشامل الآخر ... إلى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل).

يمكن للمنشأة أن تعرض تسويات إعادة التبويب فى قائمة الدخل الشامل أو فى الإيضاحات. وتقوم المنشأة التى تعرض تسويات إعادة التبويب فى الإيضاحات بعرض عناصر "الدخل الشامل الآخر" في القائمة بعد تأثيرها "بتسويات إعادة التبويب" ذات العلاقة.

كيف تنشأ "تسويات إعادة التبويب" ؟

تنشأ على سبيل المثال :-

١-عند التخلص من نشاط أجنبى .

٢-كما تنشأ عندما تؤثر معاملة متوقعة مغطاة على الأرباح أو الخسائر .

لا تنشأ "تسويات إعادة تبويب" :-

عن التغيرات فى فائض إعادة التقييم المثبت وفقا " لمعيار المحاسبة المصرى رقم (١٠) ومعيار المحاسبة المصري رقم (٢٣).

أو عن إعادة قياس نظام المزايا المحددة والتي تم الاعتراف بها طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٨). ويتم الاعتراف بهذه البنود ضمن "الدخل الشامل

الآخر" ولا يتم إعادة تبويبها إلى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) فى الفترات اللاحقة.

ويمكن نقل التغيرات فى فائض إعادة التقييم إلى الارباح المرحلة فى الفترات اللاحقة التى يستخدم فيها الأصل او عند إستبعاده

وفقا لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧) لاتنشا تسويات اعادة التبويب عندما ينتج عن تغطية تدفق نقدى او المحاسبة عن قيمة الزمن لعقد خيار (او العنصر الاجل من عقد آجل او نقاط الاساس لفروق العملات الاجنبية ان يتم حذف مبالغ من تغطية تدفق نقدى أو مكون منفصل من حقوق الملكية على الترتيب وضم هذه المبالغ مباشرة فى التكلفة الاولية او الرصيد الدفترى لاصل او التزام حيث يتم تحويل هذه المبالغ مباشرة الى اصول او التزامات

رابعا:- بنود الدخل والمصروفات ...التى يتطلب الافصاح عنها منفصلة

(أ) تخفيض المخزون إلى صافى القيمة البيعية أو تخفيض الأصول الثابتة إلي قيمتها القابلة للاسترداد وكذلك فى حالة رد مثل تلك التخفيضات.

و(ب) إعادة هيكلة أنشطة للمنشأة ورد أي من المخصصات المكونة لتكاليف إعادة الهيكلة.

و(ج) استبعادات لبنود أصول ثابتة

و(د) استبعادات استثمارات

و(هـ) العمليات غير المستمرة

و(و) تسويات دعاوى

و(ز) رد مخصصات أخرى

و(ح) تحليلاً لبنود المصروفات بما فيها المصروفات الأخرى .

خامسا :- نماذج عرض تحليل المصروفات فى الارباح أو الخسائر(قائمة الدخل)

- **هذا المعيار**...يتطلب عرض تحليلاً للمصروفات المعترف بها فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل)...
- **هذا المعيار**... قد اتاح طريقتين لعرض هذا التحليل وترك للمنشاة حرية اختيار الطريقة التى انها توفر معلومات اكثر ملاءمة ويعتمد عليها .
- **هذا المعيار**... يفضل عرض هذا التحليل بقائمة الدخل

النموذج الأول للتحليل ... هو طريقة "طبيعة المصروف".

- وبناء عليها تقوم المنشأة بتبويب وتجميع المصروفات ضمن الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) وفقاً لطبيعتها .

على سبيل المثال:- إهلاكات ، مشتريات مواد خام ، تكاليف نقل ، مزايا عاملين وتكاليف إعلان.

- ولا يتم إعادة توزيعها على الوظائف المختلفة داخل المنشأة.
- هذه الطريقة ربما تكون سهلة فى تطبيقها لأنها لا تستدعى توزيع أو تحليل المصروفات طبقاً لوظيفتها

وفيما يلى مثال لتصنيف استخدم فى إعداده طريقة "طبيعة المصروف":

إيرادات		X
عناصر دخل أخرى		X
التغير فى مخزون إنتاج تام وغير تام	X	X
المستخدم من الخامات والمواد المستهلكة الأخرى	X	
تكلفة مزايا العاملين	X	
مصروف إهلاك واستهلاك	X	
مصروفات أخرى	X	
إجمالى المصروفات		(X)
الربح قبل الضريبة		X

النموذج الثانى للتحليل ... هو طريقة "وظيفة المصروف"...(تكلفة المبيعات).

- وبناء عليه يتم تبويب المصروفات حسب وظيفتها إما كجزء من تكلفة المبيعات

أو – **كمثال** – كتكاليف أنشطة التوزيع أو الأنشطة الإدارية.

- ويمكن أن تقدم هذه الطريقة لمستخدمى القوائم المالية معلومات أكثر ملاءمة عن تلك التى تقدمها طريقة تحليل المصروفات حسب طبيعتها .

إلا أن توزيع التكاليف على وظائف المنشأة :-

– قد يتطلب توزيعاً حكمياً. – كما قد ينطوى على تقديرات أخرى كبيرة.

ومن ثم فعندما تستخدم المنشأة هذه الطريقة فى توزيع التكاليف ..**فلابد أن تفصح** كحد أدنى عن تكلفة مبيعاتها بصورة منفصلة عن باقى المصروفات الأخرى.

وفيما يلى مثال لتبويب استخدم فى إعداده طريقة "وظيفة المظروف":

الإيرادات بما فيها المبيعات		X
تكلفة المبيعات (تكلفة الحصول على الإيراد)	(X)	
مجمل الربح		X
عناصر دخل أخرى		X
تكاليف توزيع	(X)	
مصروفات إدارية	(X)	
مصروفات أخرى	(X)	
الربح قبل الضريبة		X

على المنشأة التى تبوب مصروفاتها طبقاً لوظيفة المصروف أن تفصح عن معلومات إضافية توضح طبيعة المصروفات بما فى ذلك مصروف الإهلاك والاستهلاك وتكاليف مزايا العاملين.

المطلب السادس:- متطلبات عرض قائمة التغيرات فى حقوق الملكية

هذا المعيار يتطلب عرض مجموعة من المعلومات فى قائمة التغيرات فى حقوق الملكية

(أ) إجمالى الدخل الشامل للفترة .... بحيث يظهر بصورة منفصلة إجمالى المبالغ الخاصة بملاك الشركة الأم وكذا المبالغ التي تخص أصحاب الحصص غير المسيطرة.

(ب) بالنسبة لكل بند من بنود حقوق الملكية ... الآثار المعترف بها للتطبيق بأثر رجعى أو التعديل بأثر رجعى

(ج) بالنسبة لكل بند من بنود حقوق الملكية ... تسوية بين الرصيد الدفتري فى بداية ونهاية الفترة على أن تتضمن تلك التسوية الإفصاح بصورة منفصلة عن التغيرات الناتجة عن:

(١)الربح أو الخسارة. و(٢) الدخل الشامل الآخر.

و(٣) المعاملات مع الملاك – بصفتهم هذه – على أن تظهر بصورة منفصلة مساهمات الملاك والتوزيعات عليهم والتغيرات فى حصص الملكية فى الشركات التابعة التى لا يترتب عليها فقد السيطرة.

المطلب السابع:- متطلبات عرض الايضاحات المتممة للقوائم المالية

هذا المعيار يتطلب عرض مجموعة من المعلومات فى الايضاحات المتممة للقوائم المالية كالتالى :-

اولا:- هيكل الايضاحات

١- على الإيضاحات المتممة للقوائم المالية أن:

(أ) تعرض معلومات عن أسس إعداد القوائم المالية وعن السياسات المحاسبية المحددة التى تطبقها المنشأة .

و (ب) تفصح عن المعلومات التى تتطلبها معايير المحاسبة المصرية والتى لم تعرض فى مكان آخر فى القوائم المالية .

و (ج) تقدم معلومات إضافية لم تعرض فى مكان آخر فى القوائم المالية إلا أنها ذات صلة ولازمة لتفهم أى من هذه القوائم.

٢- على المنشاة ان تعرض الايضاحات المتممة للقوائم المالية على نحو منتظم مع الاخذ فى الاعتبار الاثر على قابلية القوائم المالية للفهم والمقارنة

٣- **وعلى المنشأة ربط...** كل بند فى قائمة المركز المالى وقائمة الدخل وقائمة الدخل الشامل وقائمة التغير فى حقوق الملكية وقائمة التدفقات النقدية ... بالمعلومات المرتبطة بذلك البند... فى الإيضاحات.

ومن امثلة عرض الايضاحات المتممة للقوائم المالية على نحو منتظم ما يلى:-

(أ) التركيز على نواحى الانشطة التى تعتبرها المنشاة اكثر ارتباطا بفهم الاداء المالى والمركز المالى مثل تجميع معلومات عن انشطة تشغيلية معينة

(ب) تجميع المعلومات عن البنود التى يتم قياسها بشكل مماثل مثل الاصول التى يتم قياسها بالقيمة العادلة

(ج) اتباع ترتيب البنود بقائمة الدخل (الارباح او الخسائر) وقائمة الدخل الشامل وقائمة المركز المالى :مثل

- فقرة توضح الالتزام بمعايير المحاسبة المصرية

- ملخص باهم السياسات المحاسبية المتبعة
- المعلومات المؤيدة للبنود المعروضة فى قائمة المركز المالى وقائمة الدخل وقائمة الدخل الشامل وقائمة التغير فى حقوق الملكية وقائمة التدفقات النقدية وبترتيب عرض كل قائمة منها وكل بند فيها.

و (د) إفصاحات أخرى بما فى ذلك:

(١) الالتزامات المحتملة والارتباطات التعاقدية غير المعترف بها بالقوائم المالية.

(٢) إفصاحات غير مالية مثل أهداف وسياسات المنشأة فى إدارة المخاطر المالية

ثانيا:- عرض السياسات المحاسبية المتبعة

١- على المنشأة أن تفصح فى ملخص السياسات المحاسبية الهامة عن:

(أ) أساس أو أسس القياس المستخدمة فى إعداد القوائم المالية.

و (ب) السياسات المحاسبية الأخرى المتبعة ذات الصلة واللازمة لفهم القوائم المالية.

ويراعى الضوابط التالية :-

الضابط الاول:- من الأهمية بمكان أن تقوم المنشأة بإعلام مستخدمى القوائم المالية بأساس أو أسس القياس المستخدمة فى تلك القوائم لأن الأساس الذى تعد المنشأة بناء عليه قوائمها المالية يؤثر بشكل جوهرى على تحليلات مستخدمى تلك القوائم.

على سبيل المثال:- التكلفة التاريخية ، التكلفة الجارية ، صافى القيمة البيعية ، القيمة العادلة أو القيمة القابلة للاسترداد.

الضابط الثانى:- عندما تستخدم المنشأة أكثر من أساس واحد للقياس فى القوائم المالية **(مثل:** إعادة تقييم فئات أو تبويبات معينة من الأصول) يمكن عندئذ الاكتفاء بالإشارة إلى فئات الأصول أو الالتزامات التى طبق عليها كل أساس تقييم.

.....

ثالثا:- الافصاح عن مجموعة من المعلومات عن اهداف وسياسات واساليب ادارة رأس المال

(أ) معلومات نوعية عن أهداف وسياسات وأساليب المنشأة فى إدارة رأس المال بما فى ذلك:

(١) وصف لما تقوم بإدارته كرأس مال.

و(٢) فى حالة ما إذا كانت المنشأة تخضع لمتطلبات رأس مال مفروضة من قبل جهات خارج المنشأة فيجب عليها الإفصاح عن طبيعة تلك المتطلبات و كيفية وضع تلك المتطلبات ضمن أساليب المنشأة فى إدارة رأس المال.

و(٣) كيف تحقق المنشأة أهدافها فى إدارة رأس المال.

(ب) ملخص بالبيانات الكمية لما تقوم المنشأة بإدارته كرأس مال.

إن بعض المنشآت تنظر إلى التزامات مالية (مثل بعض أنواع القروض المساندة) كجزء من رأس المال .

القروض المساندة هي القروض التي تمنح الي البنوك من البنوك المركزية والجهات المصرفية العليا في حالة تعرض البنك لخطر الافلاس علي الا يتجاوز خمسون بالمائة من قيمة راس المال

ـ بينما ينظر البعض الآخر من المنشآت إلى أن رأس المال يقاس بعد استبعاد بعض بنود حقوق الملكية (مثل البنود الناتجة من عمليات التغطية من مخاطر التدفق النقدى).

(ج) أى تغييرات فى (أ) ، (ب) عن الفترة السابقة.

(د) ما إذا كانت المنشأة قد التزمت خلال الفترة الجارية بمتطلبات رأس المال التى تخضع لها والمفروضة عليها من قبل جهات خارج المنشأة.

(هـ) إذا خالفت المنشأة متطلبات رأس المال المفروضة عليها من قبل جهات خارج المنشأة فيتعين عليها الإفصاح عن عواقب تلك المخالفات.

وتبنى المنشأة هذه الإفصاحات على أساس المعلومات التى تعرض داخلياً إلى مسئولى الإدارة الرئيسيين.

رابعا:- إفصاحات أخرى

١- على المنشأة أن تفصح عما يلى:

(أ) قيمة توزيعات الأرباح المقترحة أو المعلن عنها قبل تاريخ اعتماد القوائم المالية للإصدار (والتى لم يعترف بها كتوزيعات أرباح على الملاك خلال الفترة الجارية) ونصيب كل سهم من تلك الأرباح.

و(ب) قيمة أى توزيعات أرباح متراكمة على الأسهم الممتازة لم يعترف بها.

٢- على المنشأة أن تفصح عن البنود التالية (إلا لو تم الإفصاح عنها فى مكان آخر ضمن البيانات المنشورة المرافقة للقوائم المالية):

(أ)مقر المنشأة وشكلها القانونى وبلد التأسيس وعنوان مكتبها المسجل (المقر الرئيسى للنشاط إذا اختلف عنوانه عن عنوان مكتبها المسجل).

و (ب)وصف لطبيعة عمليات المنشأة وأنشطتها الرئيسية .

و (ج) اسم الشركة الأم واسم الشركة الأم النهائية للمجموعة.
و (د) مدة أجل المنشأة إذا كان لها أجل محدد.

**** هذا المعيار ...يتطلب عرض مجموعة من المعلومات :-**
- على المنشأة تحديد كل قائمة من القوائم المالية وكذا الإيضاحات المتممة لها تحديداً واضحاً.
- وعلى المنشأة أن تعرض المعلومات الآتية بشكل بارز وتكرارها كلما دعت الضرورة إلى ذلك حتى تكون المعلومات المعروضة قابلة للفهم:
(أ) اسم المنشأة أو أي وسيلة أخرى لتعريفها.
و (ب) تحديد ما إذا كانت القوائم المالية تخص منشأة بمفردها أو مجموعة من المنشآت.
و (ج) تحديد تاريخ نهاية الفترة المالية أو الفترة التى تغطيها القوائم المالية أو الإيضاحات.
و (د) عملة العرض .
و (هـ) مستوى التقريب المستخدم فى عرض المبالغ فى القوائم المالية

خامسا:- هذا المعيار يتطلب الافصاح عن مصادر التقديرات غير المؤكدة
على المنشأة أن تفصح عن معلومات بشأن الافتراضات التي تستخدمها الإدارة وتتعلق بالمستقبل وكذا عن المصادر الرئيسية الأخرى للتقديرات غير المؤكدة في نهاية الفترة المالية والتي تتسم بمخاطر جوهرية قد يترتب عليها تسويات ذات أهمية نسبية على القيم الدفترية للأصول والالتزامات خلال العام المالي التالي.
ضوابط هذا الافصاح:-

الضـابط الاول:- ان تتضـمن الايضـاحات عـن تلـك الاصـول والالتزامـات بيانـات تفصيلية عن :-

(أ) طبيعة الأصول والالتزامات.

و (ب) قيمتها الدفترية في تاريخ نهاية الفترة المالية.

الضابط الثانى:- قد يحتاج تحديد القيمة الدفترية لبعض الأصول والالتزامات الى تقديراً لآثار أحداث مستقبلية غير مؤكدة على تلك الأصول والالتزامات في نهاية الفترة المالية.

على سبيل المثال: في حالة عدم وجود أسعار سوقية ملحوظة

فى هذه الحالة :- تكون التقديرات المستقبلية ضرورية

(أ) لقياس القيمة القابلة للاسترداد من فئات الأصول الثابتة

(ب) ولقياس تأثير التقادم التكنولوجي على المخزون

(ج) ولقياس المخصصات التي تعتمد على أحداث مستقبلية في دعوي لا زالت منظورة أمام القضاء.

(د) ولقياس التزامات مزايا عاملين طويلة الأجل مثل التزامات المعاشات.

وهذه التقديرات تنطوي على افتراضات عن بنود بعينها :- مثل

- الافتراضات التي تتعلق بتسوية مخاطر متعلقة بالتدفقات النقدية
- أو سعر الخصم المستخدم ضمن معامل الخطر.
- والتغيرات المستقبلية في المرتبات
- وفي الأسعار التي تؤثر على التكاليف الأخرى.

الضابط الثالث:- تتعلق الافتراضات والمصادر الأخرى للتقديرات غير المؤكدة والمطلوب الافصاح عنها بالتقديرات التي تتطلب من الإدارة استخدام أحكام بالغة الصعوبة أو التعقيد أو تتسم بعدم الموضوعية.

حيث أنه:- كلما زاد عدد المتغيرات والافتراضات التي تؤثر على الأحكام المستقبلية المحتملة للتقديرات غير المؤكدة كلما زادت درجة التعقيد وعدم الموضوعية لتلك الأحكام.

وبالتالى:- تزيد احتمالات تعرض القيم الدفترية للأصول والالتزامات لتسوية ذات أهمية نسبية.

الضابط الرابع:- هذه الافصاحات غير مطلوبة اذا كانت الأصول والالتزامات التي يصاحبها خطر جوهري في أن تتغير قيمتها الدفترية بقدر هام نسبياً خلال العام المالي التالي ... ويتم قياسها يتم في تاريخ نهاية كل فترة مالية على أساس القيمة العادلة بناء على أحدث أسعار سوقية ملحوظة.

حيث انه :- قد تتغير القيم العادلة لتلك الاصول او الالتزامات تغيراً ملموساً (ذا أهمية نسبية) خلال السنة المالية التالية

إلا أن :- هذه التغيرات لن تكون ناتجة عن الافتراضات أو مصادر التقديرات غير المؤكدة الأخرى في تاريخ نهاية الفترة المالية.

الضابط الخامس:- على المنشاة أن تعرض المنشأة هذه الإفصاحات بأسلوب يساعد مستخدمي القوائم المالية على تفهم الأحكام التي تستخدمها الإدارة عن المستقبل ولتفهم المصادر الأخرى للتقديرات غير المؤكدة.

الضابط السادس:- تختلف طبيعة ومدي المعلومات التي يتم عرضها حسب طبيعة الافتراضات والظروف الأخرى.

وفيما يلي أمثلة على أنواع الإفصاحات المطلوبة:

(أ) طبيعة الافتراضات أو التقديرات الأخرى غير المؤكدة.

و(ب) مدي حساسية القيم الدفترية للطرق والافتراضات والتقديرات التي استخدمت في تحديد قيمتها وكذا أسباب تلك الحساسية.

و(ج) الحدوث المتوقع لعدم التأكد والمدي المقدر للنتائج المحتمل تحققها منطقياً خلال السنة المالية التالية على الأرصدة الدفترية للأصول والالتزامات التي تتأثر بذلك.

و(د) تفسير أي تغييرات تمت على افتراضات سابقة تتعلق بتلك الأصول والالتزامات إذا ما بقيت حالة عدم التأكد.

الضابط السابع:- لا يتطلب هذا المعيار من المنشأة أن تفصح عن معلومات الموازنة التقديرية أو التوقعات المستخدمة في إعدادها لهذه الافصاحات

الضابط الثامن:- في بعض الحالات يتعذر على المنشأة من الناحية العملية أن تفصح عن المدي المقدر للآثار المحتملة لافتراض معين أو لمصدر آخر للتقديرات غير المؤكدة في تاريخ نهاية الفترة المالية.

وفي مثل تلك الحالات: تقوم المنشأة بالإفصاح عما تتوقعه في ضوء المعلومات المتاحة لها من أن النتائج الفعلية خلال العام المالي التالي – والتي قد تختلف عن افتراضها – قد تتطلب تسوية جوهرية على القيم الدفترية للأصول والالتزامات التي تتأثر بهذا الافتراض.

وفي جميع الحالات:- على المنشأة ان تفصح عن الطبيعة والأرصدة الدفترية للأصول أو الالتزامات التي تتأثر بتلك الافتراضات.

الاسئلة على المعيار

١-ورد بالمعيار المحاسبة المصرى رقم (١) "انه من المفترض أن يتحقق العرض العادل للقوائم المالية بتطبيق معايير المحاسبة المصرية والإفصاح الإضافى كلما كان ذلك ضروريا".

- ما المقصود بالعرض العادل؟
- ماهى متطلبات هذا العرض حتى يكون عرض عادل ؟

٢-الحالات التى يتم فيها اجراء المقاصة بين الأصول والالتزامات أو الدخل والمصروفات.

٣-مالفرق بين " اعادة التبويب " و " تسويات اعادة التبويب ".

٤-ماهى شروط الخروج عن مطلب من متطلبات احد معايير المحاسبة المصرية ؟ وهل هناك قيود على هذا الخروج.

٥-ما هى الحالات التى يتم فيها عرض ثلاث قوائم مركز مالى ؟

٦-ما هى شروط تغيير اسلوب عرض وتبويب بنود القوائم المالية ؟

٧-كيف تبوب الاصول الضريبية المؤجلة والالتزامات الضريبية المؤجلة؟

٨-ما مدى صحى العبارات التالية مع التعليل :-

(أ) يعد الافصاح كافى عن السياسات المحاسبيةغير المناسبة التى تستخدمها الادارة.

(ب) يمكن للمنشاة ان تعرض قوائمها المالية لفترة اطول لو اقصر من سنة

(ت) عرض قائمة ثالثة لأى قائمة من القوائم المالية لا يلزمه عرض ثلاث قوائم لباقى القوائم المالية

(ث) يمكن للمنشاة ان تعيد عرض وتبويب القوائم المالية من فترة لأخرى

(ج) فى حالة اعادة تمويل قرض قصير الاجل الى طويل الاجل بعد نهاية الفترة المالية وقبل اصدار القوائم المالية يبوب الى التزام غير متداول

الجزء الأول : مثال توضيحى للقوائم المالية المجمعة

مجموعة أ ب ج

قائمة المركز المالى المجمعة فى ٣١ ديسمبر:

	بالألف جنيه مصرى	
	٢٠١٩	**٢٠١٨**
الأصول		
الأصول غير المتداولة		
أصول ثابتة ومشروعات تحت التنفيذ	٣٥٠ ٧٠٠	٣٦٠ ٠٢٠
شهرة	٧٠ ٨٠٠	٨١ ٢٠٠
أصول غير ملموسة	٢٢٧ ٤٧٠	٢٢٧ ٤٧٠
إستثمارات بطريقة حقوق الملكية (شركات شقيقة)	١٠٠ ١٥٠	١١٠ ٧٧٠
استثمارات مالية متاحة للبيع	١٤٢ ٥٠٠	١٥٦ ٠٠٠
أصول ضريبية مؤجلة	١٠ ٠٠٠	١٠ ٠٠٠
إجمالي الأصول غير المتداوله	**٩٠١ ٦٢٠**	**٩٤٥ ٤٦٠**
الأصول المتداولة		
مخزون	١٣٥ ٢٣٠	١٣٢ ٥٠٠
عملاء وأوراق قبض	٩١ ٦٠٠	١١٠ ٨٠٠
أصول متداولة أخرى	٢٥ ٦٥٠	١٢ ٥٤٠
النقدية وما في حكمها	٣١٢ ٤٠٠	٣٢٢ ٩٠٠
إجمالي الأصول المتداوله	**٥٦٤ ٨٨٠**	**٥٧٨ ٧٤٠**
إجمالى الأصول	**١ ٤٦٦ ٥٠٠**	**١ ٥٢٤ ٢٠٠**
حقوق الملكية والإلتزامات		
حقوق ملكية الشركة الأم :		
رأس المال المدفوع	٦٥٠ ٠٠٠	٦٠٠ ٠٠٠
أرباح أو (خسائر) مرحلة	٢٤٣ ٥٠٠	١٦١ ٧٠٠
إحتياطيات	١٠ ٢٠٠	٢١ ٢٠٠
	٩٠٣ ٧٠٠	٧٨٢ ٩٠٠
الحقوق غير المسيطرة	٧٠ ٠٥٠	٤٨ ٦٠٠
إجمالى حقوق الملكية	**٩٧٣ ٧٥٠**	**٨٣١ ٥٠٠**
الالتزامات غير المتداولة		
قروض طويلة الاجل	١٢٠ ٠٠٠	١٦٠ ٠٠٠
إلتزامات ضريبية مؤجله	٢٨ ٨٠٠	٢٦ ٠٤٠
مخصصات	٢٨ ٨٥٠	٥٢ ٢٤٠
إجمالى الالتزامات غير المتداولة	**١٧٧ ٦٥٠**	**٢٣٨ ٢٨٠**
الالتزامات المتداولة		
موردون وأوراق دفع ودائنون آخرون	١١٥ ١٠٠	١٨٧ ٦٢٠
قروض وتسهيلات قصيرة الأجل	١٥٠ ٠٠٠	٢٠٠ ٠٠٠
الجزء المستحق خلال سنة من القروض طويلة الأجل	١٠ ٠٠٠	٢٠ ٠٠٠
ضريبة الدخل المستحقه	٣٥ ٠٠٠	٤٢ ٠٠٠
مخصصات	٥ ٠٠٠	٤ ٨٠٠
إجمالى الالتزامات المتداولة	**٣١٥ ١٠٠**	**٤٥٤ ٤٢٠**
اجمالى الالتزامات	**٤٩٢ ٧٥٠**	**٦٩٢ ٧٠٠**
إجمالى حقوق الملكية والالتزامات	**١ ٤٦٦ ٥٠٠**	**١ ٥٢٤ ٢٠٠**

تابع:

الجزء الأول: مثال توضيحى للقوائم الماليه المجمعة

أ- قائمة الدخل مع تبويب المصروفات طبقاً لوظيفتها

مجموعة أ ب ج

قائمة الدخل (الأرباح أو الخسائر) المجمعه

عن السنة المنتهية فى ٣١ ديسمبر:

بالألف جنيه مصرى

	٢٠١٩	٢٠١٨
الإيرادات	٣٩٠ ٠٠٠	٣٥٥ ٠٠٠
تكلفة المبيعات/ تكلفة الحصول على الإيراد	(٢٤٥ ٠٠٠)	(٢٣٠ ٠٠٠)
مجمل الربح	**١٤٥ ٠٠٠**	**١٢٥ ٠٠٠**
إيرادات أخرى	٢٠ ٦٦٧	١١ ٣٠٠
مصروفات بيع وتوزيع	(٩ ٠٠٠)	(٨ ٧٠٠)
مصروفات إدارية وعمومية	(٢٠ ٠٠٠)	(٢١ ٠٠٠)
مصروفات أخرى	(٢ ١٠٠)	(١ ٢٠٠)
نتائج أنشطة التشغيل	**١٣٤ ٥٦٧**	**١٠٥ ٤٠٠**
إيرادات تمويلية	٤ ٠٠٠	٤ ٠٠٠
مصروفات تمويلية	(١٢ ٠٠٠)	(١١ ٥٠٠)
صافي تكلفة التمويل	**(٨ ٠٠٠)**	**(٧ ٥٠٠)**
إيرادات أستثمارات(أ)	٣٥ ١٠٠	٣٠ ١٠٠
الأرباح قبل الضريبة	**١٦١ ٦٦٧**	**١٢٨ ٠٠٠**
مصروف ضريبة الدخل	(٤٠ ٤١٧)	(٣٢ ٠٠٠)
ربح السنة من العمليات المستمرة	١٢١ ٢٥٠	٩٦ ٠٠٠
خسائر السنة من العمليات غير المستمرة (بالصافى بعد الضريبه)	-	(٣٠ ٥٠٠)
ربح السنة	**١٢١ ٢٥٠**	**٦٥ ٥٠٠**
يتم توزيع الربح كالتالى:		
مساهمين الشركة الأم	٩٧ ٠٠٠	٥٢ ٤٠٠
الحقوق الغير مسيطرة	٢٤ ٢٥٠	١٣ ١٠٠
	١٢١ ٢٥٠	**٦٥ ٥٠٠**
نصيب السهم الأساسى والمخفض فى الأرباح	**٠,٤٦**	**٠,٣٠**

(أ) هذا يعنى الحصه في أرباح الشركه الشقيقة المنسوبه إلى أصحاب ملكية الشركه الشقيقة (أي بعد خصم الضريبة والحقوق غير المسيطره بالشركة الشقيقة)

تابع:

الجزء الأول: مثال توضيحى للقوائم الماليه المجمعة

أ- قائمة الدخل مع تبويب المصروفات طبقاً لطبيعتها

مجموعة أ ب ج

قائمة الدخل (الأرباح أو الخسائر) المجمعه

عن السنة المنتهية فى ٣١ ديسمبر :

بالألف جنيه مصرى

	٢٠١٩	٢٠١٨
المبيعات / الإيرادات	٣٩٠ ٠٠٠	٣٥٥ ٠٠٠
إيرادات أخرى	٢٠ ٦٦٧	١١ ٣٠٠
التغيرات فى المخزون التام وغير التام	(١١٥ ١٠٠)	(١٠٧ ٩٠٠)
أعمال تمت من قبل المنشأة وتم رسملتها	١٦ ٠٠٠	١٥ ٠٠٠
مواد خام ومهمات مستخدمة	(٩٦ ٠٠٠)	(٩٢ ٠٠٠)
تكلفة مزايا العاملين	(٤٥ ٠٠٠)	(٤٣ ٠٠٠)
الإهلاك والإستهلاك	(١٩ ٠٠٠)	(١٧ ٠٠٠)
أضمحلال قيمة الأصول الثابتة وغير الملموسة	(٤ ٠٠٠)	-
مصروفات أخرى	(٦ ٠٠٠)	(٥ ٥٠٠)
نتائج أنشطة التشغيل	**١٤١ ٥٦٧**	**١١٥ ٩٠٠**
إيرادات تمويلية	٥ ٠٠٠	٢ ٠٠٠
مصروفات تمويلية	(٢٠ ٠٠٠)	(٢٠ ٠٠٠)
صافي تكلفة التمويل	**(١٥ ٠٠٠)**	**(١٨ ٠٠٠)**
إيرادات استثمارات(أ)	٣٥ ١٠٠	٣٠ ١٠٠
الأرباح قبل الضريبة	**١٦١ ٦٦٧**	**١٢٨ ٠٠٠**
مصروف ضريبة الدخل	(٤٠ ٤١٧)	(٣٢ ٠٠٠)
ربح السنة من العمليات المستمرة	**١٢١ ٢٥٠**	**٩٦ ٠٠٠**
خسائر السنة من العمليات غير المستمرة (بعد خصم ضريبة الدخل)	-	(٣٠ ٥٠٠)
ربح السنة	**١٢١ ٢٥٠**	**٦٥ ٥٠٠**
يتم توزيع الربح كالتالى:		
مساهمى الشركة الأم	٩٧ ٠٠٠	٥٢ ٤٠٠
الحقوق الغير مسيطرة	٢٤ ٢٥٠	١٣ ١٠٠
	١٢١ ٢٥٠	**٦٥ ٥٠٠**
نصيب السهم الأساسى والمخفض فى الأرباح	**٠,٤٦**	**٠,٣٠**

(أ) هذا يعنى الحصه في أرباح الشركه الشقيقة المنسوبه إلى أصحاب ملكية الشركه الشقيقة (أي بعد خصم الضريبة والحقوق غير المسيطره بالشركة الشقيقة)

تابع:

الجزء الأول: مثال توضيحى للقوائم الماليه المجمعة

مجموعة أ ب ج

قائمة الدخل الشامل المجمعة

عن السنة المنتهية فى ٣١ ديسمبر :

	بالألف جنيه مصرى	
	٢٠١٩	**٢٠١٨**
ربح السنة	١٢١ ٢٥٠	**٦٥ ٥٠٠**
الدخل الشامل الآخر :		
البنود التى لن يتم إعادة تبويبها لقائمة الأرباح أو الخسائر :		
أخرى	٩٣٣	٣ ٣٦٧
الاستثمارات المالية المتاحة للبيع	(٢٤ ٠٠٠)	٢٦ ٦٦٧
إعادة قياس نظم المزايا المحددة	(٦٦٧)	١ ٣٣٣
نصيب المنشأة من الدخل الشامل الآخر فى الشركات الشقيقة (أ)	٤٠٠	(٧٠٠)
ضريبة الدخل المتعلقة بالبنود التي لن يتم إعادة تبويبها (ب)	٥ ٨٣٤	(٧ ٦٦٧)
	(١٧ ٥٠٠)	٢٣ ٠٠٠
البنود التي يمكن إعادة تبويبها لاحقا لقائمة الأرباح أو الخسائر :		
فروق العملة الناتجة عن ترجمة العمليات الأجنبية	٥ ٣٣٤	١٠ ٦٦٧
تغطية التدفق النقدى	(٦٦٧)	(٤ ٠٠٠)
ضريبة الدخل المتعلقة بالبنود التي يمكن إعادة تبويبها (ب)	(١ ١٦٧)	(١ ٦٦٧)
	٣ ٥٠٠	٥ ٠٠٠
مجموع الدخل الشامل الآخر عن السنة بعد خصم الضريبة	(١٤ ٠٠٠)	٢٨ ٠٠٠
إجمالى الدخل الشامل عن السنة	١٠٧ ٢٥٠	٩٣ ٥٠٠
يتم توزيع الدخل الشامل كالاتى :		
مساهمى الشركة الام	٨٥ ٨٠٠	٧٤ ٨٠٠
الحقوق الغير مسيطرة	٢١ ٤٥٠	١٨ ٧٠٠
	١٠٧ ٢٥٠	٩٣ ٥٠٠

(أ) هذا يعنى الحصه في بنود الدخل الشامل الآخر بالشركة الشقيقة المنسوبة الى أصحاب ملكية الشركة الشقيقة (أي بعد خصم الضريبة والحقوق غير المسيطره بالشركة الشقيقة)

(ب)ضرائب الدخل المتعلقة بكل بند من بنود الدخل الشامل الاخر يتم الإفصاح عنها بالإيضاحات.

تابع:

الجزء الأول: مثال توضيحى للقوائم المالية المجمعة

شكل للإيضاح الخاص بعرض تسويات إعادة التبويب لبنود الدخل الشامل الآخر **(أ)**

بالألف جنيه مصرى

	٢٠١٩	**٢٠١٨**
بنود الدخل الشامل الآخر		
فروق العملة الناتجة عن ترجمة العمليات الأجنبية	٥ ٣٣٤	١٠ ٦٦٧
الاستثمارات المالية المتاحة للبيع:	(٢٤ ٠٠٠)	٢٦ ٦٦٧
تغطية التدفق النقدى:		
الخسائر الناتجة خلال السنة	(٤ ٦٦٧)	(٤ ٠٠٠)
يخصم: تسويات إعادة التبويب للارباح المثبتة فى أ/خ	٤ ٠٠٠	-
صافي خسائر تغطية التدفق النقدي	(٦٦٧)	(٤ ٠٠٠)
أخرى	٩٣٣	٣ ٣٦٧
(الخسائر) الأرباح الإكتوارية من نظم المزايا المحددة	(٦٦٧)	١ ٣٣٣
نصيب المنشأة من الدخل الشامل الآخر فى الشركات الشقيقة	٤٠٠	(٧٠٠)
إجمالى الدخل الشامل الآخر قبل الضريبة	**(١٨ ٦٦٧)**	**٣٧ ٣٣٤**
ضريبة الدخل المتعلقة ببنود الدخل الشامل الأخرى(ب)	٤ ٦٦٧	(٩ ٣٣٤)
إجمالى الدخل الشامل الآخر عن السنة	**(١٤ ٠٠٠)**	**٢٨ ٠٠٠**

(أ) عندما تقوم الشركه بعرض مجمع في قائمة الدخل الشامل ، يتم عرض تسويات إعادة التبويب والمكاسب او الخسائر خلال السنه بالإيضاحات

(ب) يتم الإفصاح بالإيضاحات عن ضريبة الدخل المتعلقة بكل مكون من الدخل الشامل الآخر .

تابع:

الجزء الأول: مثال توضيحى للقوائم المجمعة

شكل الإفصاح عن آثار الضريبة المتعلقة بكل بند من بنود الدخل الشامل الأخر

السنة المنتهية فى ٣١ ديسمبر:

بالألف جنيه مصرى

	٢٠١٩			٢٠١٨		
	المبلغ قبل الضريبة	**ضريبة الدخل**	**صافي المبلغ بعد الضريبة**	**المبلغ قبل الضريبة**	**ضريبة الدخل**	**صافي المبلغ بعد الضريبة**
فروق العملة الناتجة عن ترجمة العمليات الأجنبية	٥ ٣٣٤	(١ ٣٣٤)	٤ ٠٠٠	١٠ ٦٦٧	(٢ ٦٦٧)	٨ ٠٠٠
الاستثمارات المالية المتاحة للبيع	(٢٤ ٠٠٠)	٦ ٠٠٠	(١٨ ٠٠٠)	٢٦ ٦٦٧	(٦ ٦٦٧)	٢٠ ٠٠٠
تغطية التدفق النقدى	(٦٦٧)	١٦٧	(٥٠٠)	(٤ ٠٠٠)	١ ٠٠٠	(٣ ٠٠٠)
أخرى	٩٣٣	(٣٣٣)	٦٠٠	٣ ٣٦٧	(٦٦٧)	٢ ٧٠٠
الأرباح (الخسائر) الإكتوارية عن نظم المزايا المحددة	(٦٦٧)	١٦٧	(٥٠٠)	١ ٣٣٣	(٣٣٣)	١ ٠٠٠
نصيب المنشأة من الدخل الشامل الآخر فى الشركات الشقيقة	٤٠٠	-	٤٠٠	(٧٠٠)	-	(٧٠٠)
الدخل الشامل الآخر	**(١٨ ٦٦٧)**	**٤ ٦٦٧**	**(١٤ ٠٠٠)**	**٣٧ ٣٣٤**	**(٩ ٣٣٤)**	**٢٨ ٠٠٠**

تابع:
الجزء الأول: مثال توضيحى القوائم الماليه المجمعه

شركة أ ب ج
قائمة التغيرات فى حقوق الملكية المجمعة
عن السنة المنتهية فى ٣١ ديسمبر ٢٠١٩

بالألف جنيه مصرى

	رأس المال	الأرباح المرحلة	إحتياطي ترجمة الكيانات الأجنبية	ناتج إعادة تقييم الاستثمارات المالية المتاحة للبيع	ناتج عقود تغطية تدفقات نقديه	اخرى	الإجمالى	الحقوق غير المسيطرة	إجمالى حقوق الملكية
الرصيد فى ١ يناير ٢٠١٨	٦٠٠ ٠٠٠	١٨٨ ١٠٠	(٤ ٠٠٠)	١ ٦٠٠	٢ ٠٠٠	_	٧١٧ ٧٠٠	٢٩ ٨٠٠	٧٤٧ ٥٠٠
التغيرات فى السياسة المحاسبية	-	٤٠٠	-	-	-	-	٤٠٠	١٠٠	٥٠٠
الرصيد المعدل	٦٠٠ ٠٠٠	١١٨ ٥٠٠	(٤ ٠٠٠)	١ ٦٠٠	٢ ٠٠٠	-	٧١٨ ١٠٠	٢٩ ٩٠٠	٧٤٨ ٠٠٠
التغيرات فى حقوق الملكية خلال ٢٠١٨									
توزيعات أرباح	-	(١٠ ٠٠٠)	-	-	-	-	(١٠ ٠٠٠)	-	(١٠ ٠٠٠)
إجمالى الدخل الشامل عن السنة	-	٥٣ ٢٠٠	٦ ٤٠٠	١٦ ٠٠٠	(٢ ٤٠٠)	١ ٦٠٠	٧٤ ٨٠٠	١٨ ٧٠٠	٩٣ ٥٠٠
الرصيد فى ٣١ ديسمبر ٢٠١٨	٦٠٠ ٠٠٠	١٦١ ٧٠٠	٢ ٤٠٠	١٧ ٦٠٠	**(٤٠٠)**	١ ٦٠٠	٧٨٢ ٩٠٠	٤٨ ٦٠٠	٨٣١ ٥٠٠
التغيرات فى حقوق الملكية خلال ٢٠١٩									
إصدار أسهم زيادة رأس المال	٥٠ ٠٠٠	-	-	-	-	-	٥٠ ٠٠٠	-	٥٠ ٠٠٠
توزيعات أرباح	-	(١٥ ٠٠٠)	-	-	-	-	(١٥ ٠٠٠)	-	(١٥ ٠٠٠)
إجمالى الدخل الشامل عن السنة	-	٩٦ ٦٠٠	٣ ٢٠٠	(١٤ ٤٠٠)	(٤٠٠)	٨٠٠	٨٥ ٨٠٠	٢١ ٤٥٠	١٠٧ ٢٥٠
المحول إلى الأرباح المرحلة	-	٢٠٠	-	-	-	(٢٠٠)	-	-	-
الرصيد فى ٣١ ديسمبر ٢٠١٩	**٦٥٠ ٠٠٠**	**٢٤٣ ٥٠٠**	**٥ ٦٠٠**	**٣ ٢٠٠**	**(٨٠٠)**	**٢ ٢٠٠**	**٩٠٣ ٧٠٠**	**٧٠ ٠٥٠**	**٩٧٣ ٧٥٠**

الجزء الثاني: مثال توضيحي للقوائم المالية – بخلاف القوائم المالية المستقلة والمجمعة

شركة أ ب ج
قائمة المركز المالى
في ٣١ ديسمبر:

		بالألف جنيه مصرى
	٢٠١٩	**٢٠١٨**
الأصول		
الأصول غير المتداولة		
أصول ثابتة ومشروعات تحت التنفيذ	٣٥ ٠٧٠	٣٦ ٠٠٢
استثمار عقاري	٨ ٠٨٠	٩ ١٢٠
أصول غير ملموسة	٢٢ ٧٤٧	٢٢ ٧٤٧
استثمارات بطريقة حقوق الملكية (شركات شقيقه)	١٠ ٠١٥	١١ ٠٧٧
استثمارات أخري ومشتقات مالية	١٤ ٢٥٠	١٥ ٠٠٠
أصول ضريبية مؤجلة	-	٦٠٠
إجمالى الأصول غير المتداولة	**٩٠ ١٦٢**	**٩٤ ٥٤٦**
الأصول المتداولة		
أصول محتفظ بها لغرض البيع	٣ ٠٠٠	٢ ٠٠٠
مخزون	١٠ ٥٢٣	١١ ٢٥٠
عملاء وأوراق قبض	٩ ١٦٠	١١ ٠٨٠
مستحق من أطراف ذات علاقة	٢ ٥٦٥	١ ٢٥٤
استثمارات أخري ومشتقات مالية	٦ ٠٠٠	٦ ٥٠٠
النقدية وما في حكمها	٢٥ ٢٤٠	٢٥ ٧٩٠
إجمالى الأصول المتداولة	**٥٦ ٤٨٨**	**٥٧ ٨٧٤**
إجمالى الأصول	**١٤٦ ٦٥٠**	**١٥٢ ٤٢٠**
حقوق الملكية		
رأس المال المدفوع	٦٥ ٠٠٠	٦٠ ٠٠٠
الاحتياطيات	٨ ٠٢٥	٦ ٩٨٠
المدفوعات المبنية على أسهم ***(إذا استوفت شروط التصنيف كأدوات حقوق ملكية لذات المنشأة)***	١٢ ١٢٥	٦ ٥٥٠
أرباح أو (خسائر) مرحلة	١٢ ٢٢٥	٩ ٦٢٠
إجمالى حقوق الملكية	**٩٧ ٣٧٥**	**٨٣ ١٥٠**
الالتزامات غير المتداولة		
قروض وتسهيلات بنكية	٩ ٠٠٠	١٠ ٠٠٠
مستحق الي أطراف ذات علاقة	١ ٠٠٠	٢ ٠٠٠
التزامات نظم مزايا العاملين	٢ ٠٠٠	٤ ٠٠٠
التزامات مالية عن مدفوعات المبنية على أسهم ***(إذا استوفت شروط التصنيف كالتزامات مالية)***	٨٨٠	٦٠٤
مخصصات	٢ ٨٠٠	٥ ١٠٠
إلتزامات ضريبية مؤجلة	٢ ٠٠٠	٢ ٠٠٠
التزامات أخرى	٨٥	١٢٤
إجمالى الالتزامات غير المتداولة	**١٧ ٧٦٥**	**٢٣ ٨٢٨**
الالتزامات المتداولة		
بنوك سحب على المكشوف	٣ ٠٠٠	٤ ٠٠٠
قروض وتسهيلات بنكية	١٢ ٠٠٠	١٦ ٠٠٠
موردون وأوراق دفع ودائنون آخرون	١٠ ٥١٠	١٦ ٧٦٢
مستحق الي أطراف ذات علاقة	١ ٠٠٠	٢ ٠٠٠
ضريبة الدخل المستحقة	٣ ٥٠٠	٤ ٢٠٠
مخصصات	١ ٥٠٠	٢ ٤٨٠
إجمالى الالتزامات المتداولة	**٣١ ٥١٠**	**٤٥ ٤٤٢**
إجمالى حقوق الملكية والالتزامات	**١٤٦ ٦٥٠**	**١٥٢ ٤٢٠**

تابع

الجزء الثاني: مثال توضيحي للقوائم المالية – بخلاف القوائم المالية المستقلة والمجمعة

أ- قائمة الدخل مع تبويب المصروفات طبقاً لوظيفتها

شركة أ ب ج

قائمة الدخل (الأرباح أو الخسائر)

عن السنة المنتهية فى ٣١ ديسمبر :

	٢٠١٩	بالألف جنيه مصرى ٢٠١٨
المبيعات / الإيرادات	٣٩ ٠٠٠	٣٥ ٥٠٠
تكلفة المبيعات	(٢٤ ٥٠٠)	(٢٣ ٠٠٠)
مجمل الربح	**١٤ ٥٠٠**	**١٢ ٥٠٠**
إيرادات أخرى	٢ ٨٧٩	٨٧٥
مصروفات بيع وتوزيع	(٩٠٠)	(٨٧٠)
مصروفات إدارية وعمومية	(٢ ٠٠٠)	(٢ ١٠٠)
مصروفات أبحاث وتطوير	(٧٠٠)	(٥٦٠)
مصروفات أخري	(٩٢٣)	(١٥٥)
نتائج أنشطة التشغيل	**١٢ ٨٥٦**	**٩ ٦٩٠**
إيرادات تمويلية	٥٠٠	٤٠٠
مصروفات تمويلية	(٧٠٠)	(٥٠٠)
صافي تكلفة التمويل	**(٢٠٠)**	**(١٠٠)**
إيرادات أستثمارات يتم المحاسبة عنها بطريقة حقوق الملكية	٣ ٥١٠	٣ ٠١٠
الأرباح قبل الضريبة	**١٦ ١٦٦**	**١٢ ٦٠٠**
مصروف ضريبة الدخل	(٤ ٠٤١)	(٣ ٠٠٠)
الأرباح الناتجة من العمليات المستمرة	**١٢ ١٢٥**	**٩ ٦٠٠**
ربح (خسائر) العمليات غير المستمرة (بعد خصم ضريبة الدخل)	-	(٣ ٠٥٠)
ربح السنة	**١٢ ١٢٥**	**٦ ٥٥٠**
نصيب السهم الأساسى فى ربح السنة	**٠,٠٤٦**	**٠,٠٣٠**
نصيب السهم المخفض فى ربح السنة	**٠,٠٤٦**	**٠,٠٣٠**

تابع

الجزء الثاني: مثال توضيحي للقوائم المالية – بخلاف القوائم المالية المستقلة والمجمعة

ب- قائمة الدخل مع تبويب المصروفات طبقاً لطبيعتها

شركة أ ب ج
قائمة الدخل (الأرباح أو الخسائر)
عن السنة المنتهية فى ٣١ ديسمبر :

	بالألف جنيه مصرى	
	٢٠١٩	**٢٠١٨**
إيرادات المبيعات	**٣٩ ٠٠٠**	**٣٥ ٥٠٠**
إيرادات أخرى	٢ ٠٦٦	١ ١٣٠
المشتريات	(١١ ٥١٠)	(١٠ ٧٩٠)
التغير في المخزون	(٨ ٠٠٠)	(٧ ٧٠٠)
تكلفة مزايا العاملين	(٤ ٥٠٠)	(٤ ٣٠٠)
الإهلاك والإستهلاك	(١ ١٠٠)	(١ ٦٠٠)
أضمحلال قيمة الأصول	(٤٠٠)	-
ايجارات	(٢ ١٠٠)	(٢ ٠٠٠)
مصروفات أخرى	(٦٠٠)	(٥٥٠)
نتائج أنشطة التشغيل	**١٢ ٨٥٦**	**٩ ٦٩٠**
إيرادات تمويلية	٥٠٠	٤٠٠
مصروفات تمويلية	(٧٠٠)	(٥٠٠)
صافي تكلفة التمويل	**(٢٠٠)**	**(١٠٠)**
إيرادات أستثمارات يتم المحاسبة عنها بطريقة حقوق الملكية	٣ ٥١٠	٣ ٠١٠
الأرباح قبل الضريبة	**١٦ ١٦٦**	**١٢ ٦٠٠**
مصروف ضريبة الدخل	(٤ ٠٤١)	(٣ ٠٠٠)
ربح السنة من العمليات المستمرة	**١٢ ١٢٥**	**٩ ٦٠٠**
ربح (خسائر) العمليات غير المستمرة (بعد خصم ضريبة الدخل)	-	(٣ ٠٥٠)
ربح السنة	**١٢ ١٢٥**	**٦ ٥٥٠**
نصيب السهم الأساسى فى ربح السنة	٠,٠٤٦	٠,٠٣٠
نصيب السهم المخفض فى ربح السنة	٠,٠٤٦	٠,٠٣٠

تابع

الجزء الثاني: مثال توضيحي للقوائم المالية – بخلاف القوائم المالية المستقلة والمجمعة

شركة أ ب ج
قائمة الدخل الشامل
عن السنة المنتهية فى ٣١ ديسمبر:

	بالألف جنيه مصرى	
	٢٠١٩	**٢٠١٨**
ربح السنة	١٢ ١٢٥	٦ ٥٥٠
بنود الدخل الشامل الآخر		
فروق عملة من ترجمة العمليات الأجنبية	٥٣٣	١ ٠٦٧
استثمارات بالقيمة العادلة من خلال بنود الدخل الشامل الأخر	(٢ ٤٠٠)	٢ ٦٦٦
تغطية التدفق النقدى	(٦٧)	(٤٠٠)
الأرباح (الخسائر) الإكتوارية من نظم المزايا المحددة للعاملين	(٦٦)	١٣٣
نصيب المنشأة من بنود الدخل الشامل الآخر فى الشركات الشقيقة	١٣٣	٢٦٧
ضريبة الدخل المتعلقة بعناصر الدخل الشامل الأخرى	٤٦٧	(٩٣٣)
مجموع الدخل الشامل الآخر عن السنة بعد خصم الضريبة	(١ ٤٠٠)	٢ ٨٠٠
إجمالى الدخل الشامل عن السنة	١٠ ٧٢٥	٩ ٣٥٠

معيار المحاسبة المصرى رقم (٢)

المخـزون

هذا المعيار...يقول ان هدفه... هو شرح المعالجة المحاسبية للمخزون

ولتحقيق هذا الهدف...فان هذا المعيار يتناول الموضوعات التالية:

- كيفية تحديد تكلفة المخزون التى يعترف بها كأصل فى قائمة المركز المالى
- كيفية تحديد تكلفة المخزون التى يعترف بها كمصروف فى قائمة الدخل
- كيفية تحديد صافى القيمة البيعية للمخزون
- كيفية تسعير المخزون...واساليب حساب التكلفة

سنتناول هذا المعيار بالشرح من خلال النقاط التالية :-

المطلب الاول:- نطاق تطبيق هذا المعيار

المطلب الثانى:- تعريف وتحديد ماهو المخزون

المطلب الثالث:- تقييم مخزون الانتاج التام

المطلب الرابع:- مكونات تكلفة المخزون فى المنشآت التجارية

المطلب الخامس:- مكونات تكلفة مخزون المنشآت الخدمية

المطلب السادس:- كيفية تحديد تكلفة المخزون فى المنِشآت الصناعية

المطلب السابع :- طرق حساب التكلفة

المطلب الثامن :- اساليب التكلفة

المطلب التاسع:- قياس المخزون على اساس صافى القيمة الاستردادية

المطلب العاشر:- كيفية الاعتراف بتكلفة المخزون المباع

المطلب الحادى عشر:- متطلبات الافصاح عن المخزون

المطلب الاول

نطاق تطبيق هذا المعيار

اولا:- يطبق هذا المعيار على كافة أنواع المخزون فيما عدا ما يلى:

- الأعمال تحت التنفيذ فى عقود الإنشاء بما فى ذلك عقود الخدمات المباشرة المتعلقة بها
- الأدوات المالية .
- الأصول البيولوجية (الثروات الحيوانية والزراعية) المتعلقة بالنشاط الزراعى والمنتجات الزراعية عند نقطة الحصاد (يطبق عليها معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٥) الخاص بالزراعة).

ثانيا:- لا تنطبق <u>أسس القياس</u> الواردة بهذا المعيار على :

١- المخزون الذى يحتفظ به منتجى المحاصيل الزراعية ولا على منتجات الغابات والحاصلات الزراعية بعد حصادها والمعادن ومنتجاتها

وذلك لأن.. هذه المنتجات يتم قياسها على أساس صافى قيمة استردادية فى مراحل معينة من الإنتاج.

على سبيل المثال:- عندما يكون حصاد المحاصيل الزراعية أو استخراج المعادن قد تم وبشرط أن يكون بيعها مؤكداّ وفقاً لعقد آجل أو ضمان حكومى أو عندما يتواجد لها سوقاّ نشطاً وتكون مخاطر عدم القدرة على البيع لا تذكر

- وعند قياس هذه الأنواع من المخزون على أساس صافى القيمة الاستردادية يتم الاعتراف بالتغير فى قيمة المخزون فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) فى الفترة التى حدث فيها ذلك التغير .

٢-المخزون الذى يحتفظ به السماسرة المتاجرون فى السلع الأولية الذين يقيسون مخزونهم منها بالقيمة العادلة مخصوماً منها التكاليف اللازمة للبيع

- حيث ان هذا المخزون يتم اقتناؤه فى الأساس... بغرض بيعه فى المستقبل القريب وتحقيق ربح من التقلبات فى سعر أو هامش (عمولة) السمسار.
- ويتم الاعتراف بالتغير (فى القيمة العادلة للمخزون مخصوماً منها التكاليف اللازمة للبيع) فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) فى الفترة التى حدث فيها ذلك التغير.
- السماسرة المتاجرون هم من يقومون بشراء أو بيع السلع الأولية لحساب الغير أو لحسابهم.

المطلب الثانى

تعريف وتحديد ماهو المخزون

المخزون هو :-

- **أصول** محتفظ بها بغرض البيع ضمن النشاط المعتاد للمنشأة.
- **أو أصول** فى مرحلة الإنتاج ليصبح قابلاً للبيع.
- **أو أصول** فى شكل مواد خام أو مهمات سيتم استخدمها فى العملية الإنتاجية أو فى تقديم الخدمات.

مخزون آخر المدة يشمل:-

جميع عناصر البضاعة المملوكة للمنشأة بغض النظر عن الحيازة الفعلية لهذه البضاعة وبغض النظر عن مكان وجودها

- البضاعة الموجودة لدى مخازن المنشأة ومتاجرها ومعارضها وفروعها .
- البضاعة الموجودة لدى وكلاء البيع .
- البضاعة الموجودة في المستودعات أو مخازن الجمارك بعد إثباتها كمشتريات
- البضاعة التي لا زالت في الطريق وينص عقد شراؤها على التسليم في محل البائع أوميناء التصدير بعد إثبات قيمتها كمشتريات

ويستبعد من عناصر المخزن في آخر المدة

- البضاعة التي تم بيعها ولم تسلم بعد .
- البضاعة الموجودة لدى المنشأة للاتجار فيها لحساب الغير

مثال١:- الشركة س لصناعة الاثاث اثناء الجرد فى ٢٠١٨/١٢/٣١ وجد الاتى:-

٢٠٠٠ ج قيمة ادوات كتابية

٥٠٠٠ ج وقود وزيوت

المطلوب :- تحديد مايدرج ضمن مخزون اخر المدة من البنود السابقة

فى هذا المثال:-

لايتم ادارج ٢٠٠٠ج الادوات الكتابية ضمن المخزون حيث انها ليست مهمات تساعد فى العملية الانتاجية وليست معدة للبيع

يتم ادارج مبلغ ٥٠٠٠ ج وقود وزيوت ضمن المخزون حيث انها سوف تستخدم فى العملية الانتاجية

المطلب الثالث

تقييم مخزون الانتاج التام (الجاهز للبيع)

يتم قياس مخزون الانتاج التام ...على أساس التكلفة أو صافى القيمة الاستردادية أيهما أقل.

وعلى ذلك نحتاج لتقييم مخزون الانتاج التام:-

- تحديد تكلفة المخزون
- تحديد صافى القيمة الاستردادية للمخزون
- ثم نختار القيمة الاقل... كقيمة للمخزون

ولذلك سوف نتناول هذه الموضوعات خلال المطالب التالية :-

المطلب الرابع

مكونات تكلفة المخزون فى المنشآت التجارية

- ثمن الشراء
- ورسوم الاستيراد على الواردات (الرسوم الجمركية على البنود المستوردة).
- والضرائب والرسوم الأخرى (فيما عدا التى تستردها المنشأة فيما بعد من الجهة الإدارية).
- وتكاليف النقل والمناولة والتكاليف الأخرى المتعلقة مباشرة باقتناء البضاعة
- ويستنزل الخصم التجارى والمسموحات والتخفيضات المشابهة عند تحديد تكاليف الشراء.

مثال١ :- قامت الشركة (س) للاستيراد والتصدير فى ٢٠١٧/٣/٣١ باستيراد بضاعة قيمتها ١٠٠٠دولار وسعر الدولار ١٧جنيه

٢٠٠٠ ج نولون

١٠٠٠ ج تامين

٢٠٠٠ ج رسوم جمركية

٣٠٨٠ ضريبة قيمة مضافة مستردة

١٧٠ خصم تحت حـ/ ض. ا .ت .ص

٥١٠ م.تخليص

٢٠٠ م.نقل من الميناء للمخازن

١٠٠ اجور عمالة اثناء التشوين بالمخازن

المطلوب :- حساب تكلفة البضاعة المشتراة

تكلفة البضاعة المشتراة = ١٧٠٠٠ج ثمن البضاعة+٢٠٠٠ج نولون+ ١٠٠٠ ج تامين + ٢٠٠٠ج رسوم جمركية +٥١٠ م.تخليص + ٢٠٠ج نقل+١٠٠ عمالة =٢٢٨١٠ ج

ويلاحظ ان مبلغ ٣٠٨٠ج ضريبة قيمة مضافة هى ضريبة مستردة وكذلك ١٧٠ المخصومة تحت حساب الضريبة وبالتالى لاتدخل ضمن تكلفة البضاعة المشتراة

مثال٢:- الشركة (س) قامت بشراء بضاعة قيمتها ١٠١٠٠ جنيه ضريبة قيمة مضافة مستردة ١٤٪ وخصم تجارى ١٠٠ ج

المطلوب :- حساب تكلفة البضاعة المشتراة

تكلفة البضاعة المشتراة = ١٠١٠٠- ١٠٠ خصم التجارى= ١٠٠٠٠جنيه

ولاتشمل تكلفة البضاعة الضريبة المستردة

المطلب الخامس

تكلفة مخزون المنشآت الخدمية

يتم قياس المخزون فى المنشآت الخدمية بتكلفة إنتاجه.

وتتكون تكلفة المخزون فى المنشآت الخدمية بصفة أساسية من:-

تكاليف العمالة والتكاليف الأخرى للموظفين القائمين مباشرة على تقديم الخدمة بما فى ذلك المشرفين والمصروفات غير المباشرة المتعلقة بتلك الخدمة.

ولا يدخل فى تكلفة المخزون فى المنشآت الخدمية :-

- تكاليف العمالة والتكاليف الأخرى المتعلقة بموظفى البيع والعمالة الإدارية و يتم الاعتراف بها كمصروفات فى الفترة التى تكبدت خلالها.
- ولا تتضمن تكلفة المخزون بالمنشآت الخدمية هوامش ربح أو أى تكاليف إدارية أخرى لا تتعلق بتقديم تلك الخدمات .

التكاليف التى تتعلق بتقديم الخدمة :- هى التكاليف التى عادة ما تكون أحد العناصر عند تحديد سعر الخدمة الذى يتقاضاه مقدم الخدمة.

مثال:- فى ٢٠١٨/١١/١تعاقدت الشركة (س) للبرامج الجاهزة مع الشركة (ص) على تصميم برنامج حسابات للشركة ص بمبلغ ٥٠٠٠٠ج حسب المواصفات المتفق عليها والتسليم بعد ٣ اشهر وفى ٢٠١٨/١٢/٣١ توفرت المعلومات التالية:-

٢٠٠٠٠ج اجور ورواتب عدد٢ مهندس القائمين بعملية تصميم البرنامج عن نوفمبر وديسمبر٢٠١٨م

١٠٠٠٠ رواتب مندوبى البيع عن نوفمبر وديسمبر٢٠١٨

٣٠٠٠ رواتب المحاسب عن شهر ديسمبر٢٠١٨

١٠٠٠ج قيمة اسطوانات وفلاشات لزوم البرنامج

المطلوب :- حساب تكلفة مخزون اخر المدة للشركة (س)

فى هذا المثال... وحيث ان المنشاة س خدمية فان تكلفة المخزون اخر المدة

=٢٠٠٠٠ج +١٠٠٠ج = ٢١٠٠٠ج

ولايتم ادارج رواتب مندوبى البيع او الاداريين

المطلب السادس

كيفية تحديد تكلفة المخزون فى المنِشآت الصناعية

سنتناول هذا الموضوع بالشرح من خلال النقاط التالية:-

اولا:- مكونات تكلفة المخزون

ثانيا:- أمثلة التكاليف التى تستبعد من تكلفة المخزون ويعترف بها كمصروف فى الفترة التى يتم تكبدها بها

ثالثا:- كيفية معالجة تكاليف الاقتراض لشراء مخزون

رابعا:- كيفية معالجة المخزون المشترى بالتقسيط

اولا:- مكونات تكلفة المخزون

تتضمن تكلفة المخزون :-

١ـ تكاليف الشراء

٢ـ وتكاليف التشكيل

٣ـ والتكاليف الأخرى التى تتحملها المنشأة للوصول بالمخزون إلى موقعه وحالته الراهنة

١- تكاليف الشراء تتضمن :-

- ثمن الشراء
- ورسوم الاستيراد على الواردات (الرسوم الجمركية على البنود المستوردة).
- والضرائب والرسوم الأخرى (فيما عدا التى تستردها المنشأة فيما بعد من الجهة الإدارية).
- وتكاليف النقل والمناولة والتكاليف الأخرى المتعلقة مباشرة باقتناء المنتجات التامة والمواد الخام والخدمات
- ويستنزل الخصم التجارى والمسموحات والتخفيضات المشابهة عند تحديد تكاليف الشراء.

٢ـ تكاليف التشكيل تتضمن :-

* التكاليف التى ترتبط مباشرة بوحدات الانتاج مثل العمالة المباشرة

* توزيع منهجى (نمطى) لتكاليف الانتاج غير المباشرة الثابتة والمتغيرة التى تتحملها المنشأة فى سبيل تشكيل وتحويل المواد الخام إلى بضاعة تامة الصنع.

- **تكاليف الإنتاج غير المباشرة الثابتة هى :-**

تكاليف الإنتاج غير المباشرة التى تبقى ثابتة نسبياً بغض النظر عن حجم الإنتاج **مثل** ...إهلاك وصيانة مبانى ومعدات المصنع وكذلك تكاليف إدارة المصنع.

على سبيل المثال :- الشركة (س) تنتج المنتجات التالية

المنتج الاول.... تنتنج ١٠٠٠وحدة وسعر بيع الوحدة ٥جنية

المنتج الثانى تنتنج منه ٥٠٠ وحدة وسعر بيع الوحدة ١٥ جنية

المنتج الثالث تنتنج منه ٧٠٠ وحدة سعر بيع الوحدة ٢٠جنية

وبفرض ان اهلاك وصيانة المعدات خلال العام تكلف ٣٠٠٠جنيه سنويا

وهذا المبلغ يعتبر تكلفة انتاج ثابتة غير مباشرة

ولتوزيع هذا المبلغ على المنتجات كالتالى

قيمة المنتج الاول=١٠٠٠ ×١٠جنية = ١٠٠٠٠جنية

قيمة المنتج الثانى=٤٠٠×١٥ج =٦٠٠٠ج

قيمة المنتج الثالث= ٧٠٠×٢٠ج =١٤٠٠٠ج

اجمالى قيمة المنتجات = ٣٠٠٠٠ج

نصيب كل جنية مبيعات من تكلفة اهلاك وصيانة المعدات

= ٣٠٠٠/٣٠٠٠٠ = ٠.٠١

وبالتالى يكون:-

تحمل تكلفة المنتج الاول بـ ١٠٠٠٠×٠.١=١٠٠٠

وتحمل تكلفة المنتج الثانى بـ ٦٠٠٠×٠.١ =٦٠٠

وتحمل تكلفة المنتج الثالث بـ ١٤٠٠٠ × ٠.١=١٤٠٠

- تكاليف الإنتاج غير المباشرة المتغيرة هى :-

تكاليف الإنتاج غير المباشرة التى تتغير تغيراً مباشراً أو شبه مباشر مع حجم الإنتاج ...**مثل**... المواد والعمالة غير المباشرة.

كيفية توزيع تكاليف الإنتاج غير المباشرة الثابتة على تكاليف التشكيل

يتم توزيع تكاليف الإنتاج غير المباشرة الثابتة على تكاليف التشكيل بناءا على:-

١-الطاقة العادية للأصول الإنتاجية.

٢-مستوى الانتاج الفعلى وذلك اذا ما تساوى تقريبا مع الطاقة العادية للانتاج

الطاقة العادية :-

هى الإنتاج المتوقع تحقيقه فى المتوسط على مدار عدد من الفترات أو المواسم فى ظل الظروف العادية على أن يؤخذ فى الاعتبار مقدار الطاقة المفقودة الناتجة عن الصيانة المخطط لها مسبقاً.

الطاقة العادية للإنتاج = الطاقة المتاحة للإنتاج في خلال فترة زمنية معينة- الطاقة العاطلة غير المستغلة في الإنتاج خلال تلك الفترة

مستوى الإنتاج الفعلي : يمثل الإنتاج الذي يتحقق فعلاً من العملية الإنتاجية

على سبيل المثال:- الشركة (س) تبلغ الطاقة الانتاجية العادية لها سنويا ١٠٠٠٠وحدة وتبلغ التكاليف الانتاجية الثابتة من اهلاك ورواتب مديرى الانتاج ٢٠٠٠جنية

فى هذه الحالة فأن كل وحدة انتجت سوف تحمل ب٠.٢جنية تكاليف ثابتة غير مباشرة ....(عبارة عن ٢٠٠٠ج/١٠٠٠٠وحدة = ٠.٢

ضوابط ... توزيع تكاليف الإنتاج غير المباشرة الثابتة على تكاليف التشكيل

الضابط الاول:- يجب مراعاة عدم تحميل الوحدات المنتجة بأية زيادة فى مقدار تكاليف الإنتاج غير المباشرة الثابتة كنتيجة لانخفاض مستوى الإنتاج أو نتيجة لوجود طاقة عاطلة.

الضابط الثانى:- بالنسبة للتكاليف غير المباشرة التى لا يتم توزيعها على الإنتاج فيعترف بها كمصروف فى الفترة التى يتم تكبدها فيها.

على سبيل المثال:- فى المثال السابق اذا انتجت الشركة (س) ٨٠٠٠وحدة فقط وليس١٠٠٠٠وحدة ....فى هذه الحالة فأنه هناك انخفاض فى الانتاج مقداره٢٠٠٠وحدة

وفى هذه الحالة ... المعيار يقول لاتحمل الوحدات المنتجة بهذه الزيادة فى التكاليف الناتجة عن انخفاض مستوى الانتاج

فيكون نصيب الوحدات المنتجة من التكاليف الثابتة الغير مباشرة= ٨٠٠٠ × ٠.٢ =١٦٠٠

ويحمل على المصروفات مبلغ = ٢٠٠٠وحدة × ٠.٢ =٤٠٠جنية

الضابط الثالث:- تخفض قيمة التكاليف غير المباشرة الثابتة المحملة على كل وحدة إنتاج فى الفترات التى يكون فيها مستوى الإنتاج منخفضاً بشكل غير طبيعى حتى لا يكون المخزون مقوماً بأعلى من تكلفته.

الضابط الرابع:- تحمل التكاليف غير المباشرة المتغيرة على كل وحدة إنتاج على أساس الاستخدام الفعلى لطاقة الأصول الإنتاجية.

مثال:- اذا كانت التكاليف الغير مباشرة المتغيرة ٢٠٠٠٠ جنيه وكانت الطاقة الانتاجية ١٥٠٠٠ وحدة ولكن الانتاج الفعلى كان ١٠٠٠٠ وحدة

فى هذه الحالة:- توزع التكاليف غير مباشرة المتغيرة على الانتاج الفعلى وهو ١٠٠٠٠وحدة

وتكون تكلفة الوحدة من ت غير مباشر المتغيرة = ٢٠٠٠٠/١٠٠٠٠=٢ج

**** كيف يتم توزيع تكاليف التشكيل عندما تسفر العملية الإنتاجية عن خروج أكثر من منتج فى نفس الوقت ؟**

الحالة الاولى :- عندما يتم إنتاج منتجات مشتركة أو عند إنتاج منتج رئيسى وآخر فرعى. وعندما لا تكون تكاليف التشكيل قابلة للتحديد لكل منتج على حده

فى هذه الحالة تكلفة التشكيل :-

- باستخدام أساس منطقى وثابت.
- أوعلى أساس القيمة النسبية لمبيعات كل منتج سواء فى المرحلة الإنتاجية التى تصبح المنتجات عندها قابلة للفصل أو عند إتمام الإنتاج.

مثال:- الشركة س لزيوت المحركات ينتج عن التشغيلة الواحدة ١٠٠٠لتر من النوع أ و٥٠٠لتر من النوع ب علما بان سعر بيع اللتر من النوع أ هو ١٠ج وسعر بيع اللتر من النوع ب هو ٤ ج وتكلفة التشغيلة الواحدة ٨٠٠٠ج

المطلوب :- حساب تكلفة اللتر الواحد من كل نوع

فى هذا المثال :- اجمالى مبيعات النوع أ = ١٠٠٠لتر ×١٠ج = ١٠٠٠٠ج

اجمالى مبيعات النوع ب = ٥٠٠لتر ×٤ج = ٢٠٠٠ج

اجمالى المبيعات النوعين = ١٠٠٠٠+٢٠٠٠ = ١٢٠٠٠ج

القيمة النسبية للمبيعات أ = ١٠٠٠٠/١٢٠٠٠ = ٨٣.٣٣٪

القيمة النسبية لمبيعات ب = ٢٠٠٠/ ١٢٠٠٠= ١٦.٦٧٪

تكلفة النوع أ = ٨٠٠٠ × ٨٣.٣٣٪ =٦٦٦٦.٤٠ج

تكلفة التر الواحد من النوع أ = ٦٦٦٦.٤/١٠٠٠=٦٦.٦٦٤ج

تكلفة النوع ب = ٨٠٠٠ ×١٦.٦٧ % = ١٣٣٣.٦٠ج

تكلفة اللتر الواحد من النوع ب = ١٣٣٣.٦٠/٥٠٠= ٢.٦٦٧ج

الحالة الثانية:- حالة المنتجات الفرعية... اذا كانت قيمتها ضئيلة

فى هذه الحالة :-

تقاس هذه المنتجات على أساس..... صافى قيمتها البيعية

وتخفض بها .....تكلفة المنتج الرئيسى

ونتيجة لذلك.... لا تختلف القيمة الدفترية للمنتج الرئيسى كثيراً عن تكلفته.

مثال:- الشركة س تنتج منتج رئيسى أ ... وكل ١٠٠٠ وحدة من المنتج أ يخرج معها ١٠٠ وحدة من المنتج الفرعى ب يباع بمبلغ ٥ جنيه للوحدة .. فاذا علمت ١٠٠٠وحدة من المنتج ا تتكبد خامات بمبلغ ٢٠٠٠٠ج وعمالة مباشرة ١٠٠٠٠ج وتكاليف غير مباشرة٥٠٠٠ج

المطلوب :- حساب تكلفة الوحدة من المنتج أ

فى هذا المثال... تكلفة انتاج ١٠٠٠ وحدة من المنتج أ =

٢٠٠٠٠+١٠٠٠٠+٥٠٠٠ – (١٠٠وحدة ×٥ ج)= ٣٤٥٠٠ج

وبالتالى تكون تكلفة الوحدة من المنتج أ = ٣٤٥٠٠ / ١٠٠٠ = ٣٤.٥٠ج

لاحظ اننا خصمنا ... قيمة المنتج الفرعى ب بسعر البيع من تكلفة المنتج الرئيسى

****شرط ادراج التكاليف الأخرى ضمن تكلفة المخزون هو**

هذا الشرط :- هو تكبد المنشأة هذه التكاليف للوصول بالمخزون إلى موقعه وحالته الراهنة.

فعلى سبيل المثال: قد يكون من الملائم أحياناً تحميل التكاليف غير المباشرة التى لا ترتبط بالإنتاج ضمن تكلفة المخزون.

مثال :- تكاليف تصميم منتجات لعملاء محددين

ثانيا:- أمثلة التكاليف التى تستبعد من تكلفة المخزون ويعترف بها كمصروف فى الفترة التى يتم تكبدها بها

مثال١:- الفاقد غير الطبيعى فى المواد أو العمالة أو تكاليف الإنتاج الأخرى.

مثال٢:- تكاليف التخزين إلا اذا كانت ضرورية لعملية الإنتاج...**مثل** تكاليف التخزين الضرورية للعملية الانتاجية ... تكاليف تخزين العطور وبعض انواع الجبن

مثال٣:- المصروفات الإدارية العامة التى لا تسهم فى الوصول بالمخزون إلى موقعه وحالته الراهنة.

مثال٤:- التكاليف البيعية.

الشركة المصرية الصينية قامت باستيراد ١٠٠٠ وحدة من الخارج واثناء التشوين بالمخازن سقطت وحدة سهوا من العمال مما ادى الى اتلافها واصبحت غير صالحة

وضح المعالجة المحاسبية لتكلفة هذه الوحدة

فى هذه الحالة تحمل تكلفة هذه الوحدة كمصروف خلال الفترة حيث انها تعتبرفاقد غير طبيعى او تحمل على المتسبب فيها

.....

ثالثا:- كيفية معالجة تكاليف الاقتراض لشراء مخزون

يجب رسملة تكاليف الاقتراض التي تتكبدها المنشأة مقابل الحصول على القرض والتي تتعلق مباشرة باقتناء المخزون واعتبارها جزء من تكلفة هذا الأصل.... **إذا توافرت الشروط التالية :-**

الشرط الاول:- أن تتعلق تكاليف الاقتراض ببنود المخزون التي يتطلب تجهيزها لتكون في صورة قابلة للبيع فترة زمنية طويلة مثل المنتجات الزراعية والحيوانية والمعدنية.

الشرط الثانى:- وجود تكاليف اقتراض فعلية ...قد استحقت فعلاً عن قروض استخدمت في اقتناء هذا المخزون

الشرط الثالث:- أن يترتب على رسملة تكلفة الاقتراض أو إضافتها إلى تكلفة المخزون خلق منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة

مع مراعاة ألا تزيد قيمة المخزون المحملة بتكلفة الاقتراض عن القيمة الاستردادية أو صافي القيمة البيعية.

وعلى ذلك :-

لا يجوز تحميل تكاليف الاقتراض ضمن تكلفة المخزون...اذاكانت تكاليف الاقتراض المتعلقة مباشرة باقتناء أو إنشاء أو إنتاج... مخزون يصنع أو ينتج بكميات كبيرة على أساس متكرر

أو التي تكون جاهزة للاستخدام في الإغراض المحددة لها أو للبيع في نفس تاريخ اقتنائها لا تحمل بتكاليف الاقتراض

.....

رابعا:- كيفية معالجة المخزون المشترى بالتقسيط

قد تقوم منشأة بشراء مخزون.... بشروط سداد مؤجل.

وعندما ينطوى الاتفاق فعلياً على عنصر تمويل... **فيتم الاعتراف** بهذا العنصر كمصروف فوائد على مدار فترة التمويل.... **ويتحددهذا المصروف بالفرق** بين سعر الشراء بشروط الائتمان العادية... والمبلغ المدفوع.

مثال:- فى ٢٠١٧/١/١٠ اشترت الشركة المصرية البلجيكية بضاعة بمبلغ ٩٠٠٠٠٠جنيه على ان تسدد قيمتها على ثلاث سنوات على اقساط متساوية ٣٠٠٠٠٠كل عام علما بان السعر النقدى لهذه البضاعة ٧٥٠٠٠٠ج

المطلوب كيفية حساب تكلفة البضاعة فى هذه الحالة

هناك فوائد ناتجة عن الشراء بالتقسيط قدرها = ٩٠٠٠٠٠-٧٥٠٠٠٠=١٥٠٠٠٠ج

هذه الفوائد تحمل كمصروفات تمويلية فى الفترة التى تخصها كل عام

ويتم اثبات البضاعة بمبلغ ٧٥٠٠٠٠ج

المطلب السابع :- طرق حساب التكلفة

الطريقة الاولى:- طريقة "التمييز المحدد للتكلفة".

هذه الطريقة ... تحمل تكاليف معينة ...على وحدات محددة من المخزون...

وتصلح هذه المعالجة لبنود المخزون التى يتم فصلها بغرض استخدامها فى مشروع محدد بغض النظر عما إذا كانت تلك البنود قد تم شرائها أو إنتاجها.

على سبيل المثال:- يمكن إتباع هذه الطريقة في المنشآت التي لديها عدد قليل محدود من السلع وغالية الثمن ...مثل المجوهرات والسيارات والآلات

مثال:-

قامت الشركة (س) بشراءالكميات التالية من السيارة Z

التاريخ	الكمية	سعر الوحدة	الاجمالى
٢٠١٦/١/١	٢٠	١٠٠	٢٠٠٠
٢٠١٦/٢/١٥	١٠	١٢٠	١٢٠٠
٢٠١٦/٣/١٧	٣٠	١٥٠	٤٥٠٠
٢٠١٦/٦/٢٠	١٠	١٤٠	١٤٠٠
٢٠١٦/٨/٥	٣٠	١٤٥	٤٣٥٠
الاجمالى	١٠٠		١٣٤٥٠

وبجرد المخزون آخر المدة كان هناك ٤٠ وحدة تم شراؤهم فى التواريخ التالية:-

٥وحدات من رصيد اول المدة فى ٢٠١٦/١/١م

٥ وحدات من مشتريات ٢٠١٦/٣/١٧

١٠ وحدات من مشتريات ٢٠١٦/٦/٢٠

٢٠ وحدة من مشتريات ٢٠١٦/٨/٥

فى هذه الحالة يكون تكلفة مخزون اخر المدة كالتالى:-

كمية	سعر	اجمالى
٥	١٠٠	٥٠٠
٥	١٥٠	٧٥٠
١٠	١٤٠	١٤٠٠
٢٠	١٤٥	٢٩٠٠
اجمالى		٥٥٥٠

اذا تكلفة مخزون اخر المدة = ٥٥٥٠

وتكون تكلفة البضاعة المباعة = ت٠البضاعة المتاحة- ت٠مخزون آخر المدة

= ١٣٤٥٠ - ٥٥٥٠ = ٧٩٠٠

الطريقة الثانية:- طريقة الوارد أولاً يصرف أولاً

تفترض هذه الطريقة ...صرف بنود المخزون التى يتم شراؤها أولاً هى التى يتم بيعها أولاً وبالتالى فإن البنود التى تبقى فى المخازن فى نهاية الفترة هى أحدث بنود تم شراؤها أو إنتاجها.

مثال:-

الشركة (س) كان لديها البيانات التالية والحاصة بالصنف (أ) :

رصيد اول المدة ٥٠ وحدة بسعر ١٠جنية للوحدة

فى ٢٠١٦/١/٢٠ اشترت ٢٠ وحدة بسعر ١٢ جنية للوحدة

فى ٢٠١٦/٢/١٥ اشترت ٣٠ وحدة بسعر ١٥ جنية للوحدة

تم صرف من هذا الصنف ٦٠ وحدة فى ٢٠١٦/٢/٢٠م

فى هذا المثال وطبقا لطريقة الوارد اولا يصرف اولا يكون:-

اجمالى تكلفة الوحدات المتاحة=٥٠×١٠+٢٠×١٢+٣٠×١٥=١١٩٠ج

تكلفة الوحدات المنصرفة كالتالى

- ٥٠وحدة ×١٠ج = ٥٠٠ج
- ١٠ وحدة × ١٢ج = ١٢٠ج

يكون اجمالى تكلفة المنصرف=٥٠٠+١٢٠=٦٢٠ج

ويكون مخزون آخر المدة = ١١٩٠ – ٦٢٠ = ٥٧٠ج

الطريقة الثالثة:- طريقة المتوسط المرجح

طبقا لهذه الطريقة تتحدد تكلفة كل بند..... على أساس المتوسط المرجح لتكلفة وحدات متماثلة فى بداية الفترة وتكلفة الوحدات المتماثلة المشتراة أو المنتجة من نفس البند خلال نفس الفترة.

ويحسب المتوسط إما على أساس دورى أو كلما تم استلام شحنة إضافية وذلك حسب ظروف المنشأة.

وفقاَ لطريقة المتوسط المرجح يتم تحديد متوسط تكلفة الوحدة بقسمة إجمالي تكلفة البضاعة المتاحة للبيع (تكلفة مخزون أول المدة + تكلفة المشتريات) على عدد الوحدات المتاحة للبيع (عدد وحدات مخزون أول المدة + عدد وحدات المشتريات) وذلك كالتالي :

متوسط تكلفة الوحدة = إجمالي تكلفة البضاعة المتاحة للبيع مقسوماَ عليه عدد الوحدات المتاحة للبيع

= تكلفة مخزون أول المدة + تكلفة المشتريات مقسوما على عدد وحدات مخزون أول المدة + عدد وحدات المشتريات .

ويستخدم متوسط التكلفة الذي سبق احتسابه في تحديد تكلفة مخزون آخر المدة كما يلي :

تكلفة مخزون آخر المدة = عدد وحدات مخزون آخر المدة مضروباً في متوسط تكلفة الوحدة

مثال:-

الشركة (س) كان لديها البيانات التالية والحاصة بالصنف (أ) :

رصيد اول المدة ٥٠ وحدة بسعر ١٠جنية للوحدة

فى ٢٠١٦/١/٢٠ اشترت ٢٠ وحدة بسعر ١٢ جنية للوحدة

فى ٢٠١٦/٢/١٥ اشترت ٣٠ وحدة بسعر ١٥ جنية للوحدة

تم صرف من هذا الصنف ٦٠ وحدة فى ٢٠١٦/٢/٢٠م

فى هذا المثال وطبقا لطريقة المتوسط المرجح

تكلفة البضاعة المتاحة = ٥٠×١٠ج+ ٢٠ ×١٢ج + ٣٠ ×١٥ج = ١١٩٠ج

عدد الوحدات المتاحة = ٥٠ + ٢٠ +٣٠ = ١٠٠ وحدة

متوسط تكلفة الوحدة = ١١٩٠ / ١٠٠ = ١١.٩٠ جنية للوحدة

تكلفة الوحدات المنصرفة = ٦٠ وحدة × ١١.٩٠ج = ٧١٤ج

تكلفة مخزون آخر المدة = ٤٠ وحدة × ١١.٩ ج = ٤٧٦ج

ضوابط اختيار استخدام طريقة حساب التكلفة

الضابط الاول:- على المنشاة استخدام نفس طريقة حساب التكلفة لكل أنواع المخزون التى لها نفس الطبيعة ونفس الاستخدامات.

الضابط الثانى:- بالنسبة للمخزون ذو الطبيعة المختلفة أو الاستخدام المختلف فإن استخدام طرق مختلفة لحساب تكلفته قد يكون له ما يبرره.

على سبيل المثال:

- فقد يكون للمخزون المستخدم فى أحد القطاعات استخدام مغاير للمنشأة عن نفس المخزون المستخدم فى قطاع آخر.
- ومع ذلك فإن اختلاف المنطقة الجغرافية التى يحتفظ بالمخزون فيها (أو الاختلاف فى القواعد الضريبية لتلك المناطق)... **لا يعتبر مبرراً** كافياً فى حد ذاته لاستخدام طرق مختلفة لحساب التكلفة لنفس نوع المخزون.

المطلب الثامن :- اساليب التكلفة

قد تستخدم أساليب لقياس تكلفة المخزون ... إذا كان استخدام تلك الأساليب سيسفر عن نتائج قريبة من التكلفة الفعلية.... وذلك لسهولة هذه الاساليب

ومن امثلة هذه الاساليب :-

اولا:- طريقة التكاليف المعيارية

ثانيا :- طريقة سعر التجزئة

.....

اولا :- طريقة التكاليف المعيارية

التكالف المعيارية :- هى تقديرات لتكلفة الوحدة المنتجة محددة مقدما...او بمعنى آخر هى مقايسة لماتحتاجه الوحدة المنتجة من خامات وعمالة ومهمات و خلافه على أساس المستويات العادية لاستخدام المواد والمهمات والعمالة ومستوى الكفاءة والطاقة. ويتم مراجعة هذه المستويات بصفة دورية ويتم تعديلها إذا لزم الأمر فى ضوء الظروف الحالية.

ذلك لأنه... لا يمكن معرفة التكاليف الفعلية إلا بعد إتمام الإنتاج والانتهاء منه ... **وبالتالي** فهي لا يمكن أن تستخدم لإظهار مدى الكفاية من عدمها أو تحديد الأخطاء أو الإسراف التي تحدث إلا بعد وقوعها وفى نهاية فترة التشغيل...**وبالتالى** يمكن الرقابة على التكاليف

ويمكن تعريف التكاليف المعيارية أيضا ...على أنها تقديرات حددت مقدما سواء لتكلفة وحدة منفردة أو عدد من وحدات الإنتاج أو الخدمات بغرض استعمالها كمقياس لمقارنة التكاليف الفعلية للأداء.

على سبيل المثال :-

يمكن تحديد التكاليف المعيارية لانتاج كرسى فى مصنع اثاث من خلال:-

- تحديد تكلفة الاخشاب اللازمة لتصنيع هذا الكرسى
- تكلفة المسامير
- تكلفة الدهان
- تكلفة القماش او الجلد والفوم اللازم للتنجيد
- تكلفة العمالة اللازمة
- مايتحمله من مصروفات غير مباشرة من اهلاكات وكهربا وخلافه

.....

ثانيا:- طريقة سعر التجزئة

تستخدم طريقة سعر التجزئة غالباً ... بمعرفة المنشآت التى تمارس نشاط تجارة التجزئة وذلك لقياس تكلفة المخزون الذى يتكون من بنود كثيرة العدد وسريعة التغير وذات هوامش ربحية متماثلة وحيث يتعذر من الناحية العملية استخدام طرق أخرى لقياس تكلفتها.

وطبقاً لهذه الطريقة... يتم تحديد تكلفة المخزون عن طريق تخفيض القيمة البيعية للمخزون بنسبة هامش ربح ملائمة.

ويراعى... عند تحديد هذه النسبة بنود المخزون التى تم تخفيض سعرها إلى أقل من سعر بيعها الأصلى .

ويتم غالباً استخدام متوسط هامش ربحية لكل قسم من أقسام البيع بالتجزئة.

مثال :-

البيانات التالية مستخرجة من دفاتر الشركة (س)

	بالتكلفة	بسعر البيع
مخزون اول المدة	١٠٠٠٠٠	١٣٠٠٠٠
صافى المشتريات	١٤٠٠٠٠	١٧٠٠٠٠
البضاعة المتاحة للبيع	٢٤٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠

فاذا كان صافى المبيعات ٢٠٠٠٠٠ جنية

- يكون مخزون آخر المدة بسعر البيع= البضاعة المتاحة للبيع بسعر البيع– صافى المبيعات

= ٣٠٠٠٠٠ – ٢٠٠٠٠٠ = ١٠٠٠٠٠

- نسبة التكلفة الى سعر البيع = البضاعة المتاحة للبيع بسعر التكلفة / البضاعة المتاحة للبيع بسعر البيع

= ٢٤٠٠٠٠ / ٣٠٠٠٠٠ = ٨٠٪

- بالتالى يكون مخزون آخر المدة بالتكلفة= مخزون آخر المدة بسعر البيع × نسبة التكلفة/ سعر البيع

= ١٠٠٠٠٠ × ٨٠٪ = ٨٠٠٠٠ ج

المطلب التاسع

قياس المخزون على اساس صافى القيمة الاستردادية

سنتناول هذا الموضوع بالشرح من خلال النقاط التالية:-

اولا:- تعريف القيمة الاستردادية والفرق بينها وبين القيمة العادلة

ثانيا:- الحالات التى قد لاتسترد فيها تكلفة المخزون

ثالثا:- كيفية قياس المخزون على اساس صافى قيمته الاستردادية

رابعا:- كيفية معاملة التخفيض فى قيمة البضاعة الناتج عن انخفاض صافى القيمة البيعية

خامسا:- كيفية معالجة مبالغ مرتدة (من تخفيضات سبق إجرائها على قيمة المخزون) نتيجة الزيادة فى صافى قيمته البيعية للمخزون

سادسا:- اعتبارات تقدير صافى القيمة البيعية(صافى القيمة الاستردادية)

سابعا:- اضمحلال قيمة المخزون

اولا:- تعريف القيمة الاستردادية والفرق بينها وبين القيمة العادلة

صافى القيمة الاستردادية : هو السعر التقديرى للبيع من خلال النشاط العادى ناقصاً التكلفة التقديرية للإتمام وكذلك أية تكاليف أخرى يستلزمها إتمام عملية البيع.

القيمة العادلة :- هى القيمة التى يمكن تبادل نفس المخزون بها بين بائع ومشترى ذوى رغبة فى التبادل وعلى بينة من الحقائق بالسوق.

وبالتالى فان :-

- صافى القيمة الاستردادية يمثل قيمة محددة للمنشأة فى حين أن ذلك لا ينطبق على القيمة العادلة.

- صافى القيمة الاستردادية قد لا يساوى القيمة العادلة بعد تخفيضها بالتكاليف اللازمة للبيع.

مثال :- صافى القيمة الاستردادية

بفرض ان هناك ٢٠وحدة من منتج السعر التقديرى لبيعه ١٠٠ جنيه وتبلغ تكلفة اتمامه ٢٥ جنية وتبلغ تكلفة بيعه ١٠ جنية.... فى هذه الحالة

صافى القيمة الاستردادية = القيمة التقديرية بسعر البيع- التكلفة التقديرية للاتمام- تكاليف البيع

= ٢٠وحدة ×١٠٠ج – ٢٠وحدة ×٢٥ج – ٢٠ وحدة × ١٠ج = ١٤٠٠ج

.....

ثانيا:- الحالات التى قد لاتسترد فيها تكلفة المخزون

قد لا تسترد تكلفة المخزون فى الحالات التالية :-

الحالة الاولى:- حالة تعرضه للتلف

مثال:- الشركة س لديها مخزون تكلفته ٥٠٠٠٠جنيه تعرض للتلف واصبح غير صالح للاستخدام نتيجة سيولة جارفة اجتاحت المخازن لم تستطيع الشركة السيطرة عليها

فى هذه الحالة ... اصبحت ادارة الشركة غير قادرة على استرداد تكلفة هذا المخزون

الحالة الثانية:- حالة تعرضه للتقادم الكلى أو الجزئى

مثال:- الشركة س للحاسبات قامت بشراء ٥٠٠جهاز كمبيوتر من ماركة معينة ولم تبع منه سوى ١٥٠ جهاز ثم قامت شركة منافسة بطرح جهاز جديد ذو امكانيات عالية وبالتالى تعرض مخزون الشركة س من الاجهزة لانخفاض الطلب للتقادم وظهور تكنولوجيا احدث

وبالتالى قد لا تتمكن الشركة س من بيع باقى مخزون الاجهزة لديها وبالتالى لاتستطيع استرداد تكلفتها

الحالة الثالثة:- حالة انخفاض سعر بيعه.

مثال:- الشركة س قامت باستيراد ١٠٠٠وحدة من المنتج أ واجمالى تكلفة الوحدة ٥٠جنيه وعلى ان يكون سعر بيع الوحدة فى السوق المحلى ٧٠جنيه وقامت ببيع ٤٠٠وحدة بسعر ٧٠ج ومتبقى لديها ٦٠٠ وحدة اخرى بالمخازن

الا ان الشركة المنافسة ص استطاعت استيراد نفس المنتج من شركة وبكمية كبيرة وبالتالى استطاعت تخفيض تكلفته وقامت بطرحه فى الاسواق بسعر ٤٥ج للوحدة .

فى هذه الحالة ... لاتستطيع الشركة س استرداد كامل تكلفة الوحدة لانخفاض سعر البيع فى السوق الى مادون التكلفة بمقدار ٥ جنيه

وهناك تكلفة غير قابلة للاسترداد قدرها = ٦٠٠× ٥= ٣٠٠٠ج

الحالة الرابعة:- حالة زيادة التكلفة التقديرية لإتمامه

مثال :- الشركة س تقوم يتصنيع ٢٠٠٠ وحدة من المنتج أ وتم الانتهاء من ٥٠٪ من عملية التصنيع بتكلفة قدرها ٩٦٠٠٠ ج وتحتاج خامات اخرى لاتمام عملية لانتاج قدرها ٥٤٠٠٠ج واجور عمالة قدرها ١٠٠٠٠ج علما بان سعر بيع الوحدة فى السوق ١٠٠ج... الا انه نظرا لارتفاع اسعار العملة الاجنبية فان تكلفة الخامات المطلوبة سوف تصل الى ١٠٠٠٠٠ج

فى هذه الحالة :-

هناك زيادة فى التكلفة التقديرية لاتمام المنتج قدرها =١٠٠٠٠٠-٥٤٠٠٠=٤٦٠٠٠

حيث تصبح التكلفة الاجمالية للمنتج=٩٦٠٠٠+١٠٠٠٠+١٠٠٠٠٠=٢٠٦٠٠٠ج

قيمة بيع المنتج المتوقعة = ٢٠٠٠وحدة ×١٠٠ج = ٢٠٠٠٠٠ج

وبالتالى هناك زيادة فى التكلفة عن قيمة المبيعات قدرها ٦٠٠٠ج

لن تستطيع الشركة استردادها

الحالة الخامسة:- حالة زيادة التكلفة التقديرية المتوقع تحملها لإتمام عملية بيعه عن سعر البيع.

مثال:- ارتفاع تكلفة النقل نظرا لارتفاع اسعار الوقود مع عدم القدرة على تغيير سعر البيع

وفى الواقع العملى... فإن تخفيض قيمة المخزون إلى أقل من تكلفته ليصل إلى صافى قيمته البيعية يتمشى مع وجهة النظر القائلة بأنه يجب ألا تظهر الأصول بقيمة تزيد عن تلك المتوقع تحقيقها من بيعها أو استخدامها.

.....

ثالثا:- كيفية قياس المخزون على اساس صافى قيمته الاستردادية

يتم قياس المخزون على اساس صافى قيمته الاستردادية وفقا للضوابط التالية

الضابط الاول:- يتم تخفيض قيمة المخزون إلى صافى قيمته البيعية على أساس كل بند على حده .

الضابط الثانى:- وقد يكون مناسباً تجميع البنود المتماثلة والمرتبطة ببعضها فى مجموعات.. **على سبيل المثال** بالنسبة لبنود المخزون المتعلقة بنفس خط الإنتاج والتى لها نفس الغرض أو نفس الاستخدامات النهائية والتى يتم إنتاجها وتسويقها فى نفس المنطقة الجغرافية ... **ولا يمكن عملياً** تقييمها بصفة منفصلة عن غيرها من البنود على نفس خط الإنتاج.

الضابط الثالث:- ومن غير المناسب أن تخفض قيمة بنود المخزون بشكل إجمالى (أو كوحدة واحدة) طبقالأساس التبويب المستخدم لذلك المخزون

مثل: البضاعة التامة أو كل بنود المخزون فى قطاع تشغيل معين (صناعة معينة أو منطقة نشاط جغرافية معينة).

الضابط الرابع:- تقوم عادة منشآت تقديم الخدمات بتجميع التكاليف المتعلقة بكل خدمة لها سعر بيع منفصل **ولذلك تعامل كل خدمة على أنها بند مستقل.**

مثال:-

	قيمة المخزون على اساس		تطبيق القاعدة على اساس		
	تكلفة	صافى قيمة بيعية	كل بند	مجموعة	اجمالى المخزون
مجموعة١					
بند ١	١٠٠٠٠	١١٠٠٠	١٠٠٠٠		
بند ٢	٩٠٠٠	٧٠٠٠	٧٠٠٠		
اجمالى	١٩٠٠٠	١٨٠٠٠		١٨٠٠٠	
مجموعة ٢					
بند ١	٥٠٠٠	٦٠٠٠	٥٠٠٠		
بند ٢	١٢٠٠٠	١٤٠٠٠	١٢٠٠٠		
اجمالى	١٧٠٠٠	٢٠٠٠٠		١٧٠٠٠	
مجموعة٣					
بند١	١٥٠٠٠	١٣٠٠٠	١٣٠٠٠		
بند٢	٤٠٠٠	٣٠٠٠	٣٠٠٠		
اجمالى	١٩٠٠٠	١٦٠٠٠		١٦٠٠٠	
الاجمالى	٥٥٠٠٠	٥٤٠٠٠	٥٠٠٠٠	٥١٠٠٠	٥٤٠٠٠

فى هذا المثال :-

- القيمة الاقل طبقا لاجمالى المخزون ٥٤٠٠٠ وهذا غير مقبول طبقا لهذا المعيار
- القيمة الاقل طبقا لكل بند على حدة ٥٠٠٠٠
- القيمة الاقل طبقا لكل مجموعة ٥١٠٠٠

و المعيار يقول :-

يتم اخذ القيمة الاقل على اساس كل بند على حدة

يتم اخذ القيمة الاقل على اساس كل مجموعة اذا امكن تجميع البنود المتماثلة فى مجموعات

رابعا:- كيفية معاملة التخفيض فى قيمة البضاعة الناتج عن انخفاض صافى القيمة البيعية

- يعترف بهذا التخفيض... كمصروف فى الفترة التى يحدث بها التخفيض .
- **ويتم عمل القيو التالية**

××× من حـ/ مصروف هبوط اسعار البضاعة

××× الى حـ/ مخصص هبوط اسعار البضاعة

ثم يقفل المصروف فى قائمة الدخل كالتالى

××× من حـ/ الأرباح والخسائر(قائمة الدخل)

××× الى حـ/ مصروف هبوط اسعار البضاعة

- **أو يتم عمل القيد التالى:-**

××× من حـ/ الأرباح والخسائر(قائمة الدخل)

××× إلى حـ/ مخصص هبوط أسعار البضاعة

- ويظهر فى قائمة المركز المالى كالتالى:-

××× المخزون

(××) مخصص هبوط اسعار البضاعة

ملاحظة:-

يلاحظ عند تطبيق قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل بأن تقييم المخزون في آخر المدة مرة بالتكلفة إذا كان أقل من سعر السوق ومرة أخرى بسعر السوق إذا كان أقل من التكلفة ، يجعل القوائم المالية غير قابلة للمقارنة فإنه يمكن تقييم المخزون في آخر المدة بالتكلفة باستمرار.

وإذا انخفض سعر التكلفة عن سعر السوق يكون بالفرق مخصص هبوط أسعار البضاعة

خامسا:- كيفية معالجة مبالغ مرتدة (من تخفيضات سبق إجرائها على قيمة المخزون) نتيجة الزيادة فى صافى قيمته البيعية للمخزون

تقوم المنشأة فى كل فترة تالية للتخفيض بتقدير جديد لصافى القيمة البيعية فاذا:-

- لم تعد الظروف التى تم تخفيض قيمة المخزون بسببها إلى أقل من التكلفة موجودة
- أو عندما يوجد دليل واضح عن زيادة فى صافى القيمة البيعية بسبب ظروف اقتصادية مغايرة .

فى هذه الحالات.... يتم رد مبلغ التخفيض وذلك فى حدود المبالغ التى سبق تخفيض قيمة المخزون بها وبحيث تظهر قيمة المخزون الجديدة بالتكلفة أو صافى القيمة البيعية المعدلة أيهما أقل.

على سبيل المثال:

مثال:- فى ٢٠١٧/١٢/٣١ كان لدى الشركة س ٦٠٠ وحدة من المنتج أ بتكلفة قدرها ٥٠ج للوحدة ولظروف المنافسة وظهور بدائل فى السوق انخفض سعر بيعها ليصل الى ٤٥ج وقامت الشركة بتقييم مخزونها من المنتج أ فى ٢٠١٧/١٢/٣١ بصافى القيمة البيعية

وفى ٢٠١٨/١٢/٣١م وجدت الشركة س انه مازال هناك بالمخازن ٤٠٠ وحدة من المنتج أ وان سعر البيع ارتفع ليصل الى ٥٥ج للوحدة

المطلوب : كيفية المعالجة

فى ٢٠١٧/١٢/٣١ قيمت الشركة س مخزونها من المنتج أ بصافى القيمة البيعية

صافى القيمة البيعية أ = ٦٠٠×٤٥ = ٢٧٠٠٠ج

تكلفة المخزون من أ = ٦٠٠ ×٥٠ = ٣٠٠٠٠ج

وقامت بعمل مخزن هبوط اسعار المخزون بمبلغ ٣٠٠٠ج

الا انه فى ٢٠١٨/١٢/٣١مع تغير الظروف وارتفاع اسعار البيع حيث تكون اعلى من التكلفة وحيث ان الكمية التى مازالت موجودة فى المخازن من المنتج أ فى ٢٠١٨/١٢/٣١م هى ٤٠٠ وحدة فبالتالى يتم رد مخصص هبوط اسعار المخزون الخاص بها وقدره =٤٠٠×٥=٢٠٠٠ج

ويتم عمل القيد التالى

٢٠٠٠ حـ/ مخصص هبوط اسعار المخزون (انتفى الغرض منها)

٢٠٠٠ حـ/ الارباح أو الخسائر (قائمة الدخل)

سادسا:- اعتبارات تقدير صافى القيمة البيعية(صافى القيمة الاستردادية)

يعتمد تقدير صافى القيمة البيعية على .... أفضل الأدلة المتاحة التى يمكن أن يعتد بها وقت إعداد هذه التقديرات عن القيم المتوقع تحققها من بنود المخزون.

وتأخذ هذه التقديرات فى الاعتبار ما يلى:-

الاعتبار الاول:- التذبذبات فى السعر أو التكلفة التى ترتبط مباشرة بأحداث تقع بعد تاريخ القوائم المالية (أحداث لاحقة) وذلك إلى المدى الذى تؤكد فيه تلك الأحداث ظروفاً كانت قائمة فى نهاية الفترة.

مثال:- فى ٢٠١٨/١٢/٣١م اذا كان لدى الشركة س ٥٠٠ وحدة من المنتج أ وقدرت ان صافى قيمتها البيعية ٥٠ج للوحدة وفى ٢٠١٨/٢/١٥ وقبل اصدار القوائم المالية تم بيع هذه الكمية من المنتج بسعر ٥٠ج فهذا الحدث وفر تاكيد لسعر البيع المتوقع فى ٢٠١٨/١٢/٣١م

الاعتبار الثانى:- الغرض من الاحتفاظ بالمخزون.

الحالة الاولى:- اذا كان الغرض من الاحتفاظ بالمخزون لمقابلة عقود ملزمة

فى هذه الحالة:- يتم حساب صافى القيمة البيعية لكمية المخزون المحتفظ بها لمقابلة هذه العقود على اساس قيمة هذه العقود

مثال:- اذا كان لدى المنشاة س ٦٠٠ وحدة من المنتج أ المعد خصيصا لتوريده الى الشركة ص بصافى قيمة بيعية ٦٠جنيه للوحدة ... فى هذه الحالة يتم تقييم صافى القيمة البيعية على اساس هذا العقد

الحالة الثانية:- اذا كانت الكمية المحتفظ بها من المخزون تزيد عن الكمية اللازمة لمقابلة عقود ملزمة

فى هذه الحالة:- يتم حساب صافى القيمة البيعية للكمية اللازمة لمقابلة العقود الملزمة على اساس قيمة هذه العقود ويتم حساب باقى الكمية باسعار البيع العامة

مثال:- اذا كانت الشركة س لديها مخزون ٦٠٠ وحدة من المنتج أ بلغت تكلفة الوحدة ٥٠جنيه وهى مازالت تحت التشغيل وتحتاج الى تكاليف اخرى لاتمامها قدرها ٢٠ جنيه لنظرا لارتفاع الاسعار

مع العلم ان هناك عقد ملزم مع الشركة ص لتوريد ٤٠٠ وحدة من المنتج ا بصافى قيمة بيعية للوحدة ٦٠ ج مع العلم ان اسعار السوق بلغت ٧٥ جنيه للوحدة

فى هذا المثال:- يتم تقييم ٤٠٠وحدة بصافى القيمة البيعية لوجود عقد ملزم حيث تقل صافى القيمة البيعية عن التكلفة بمبلغ =٤٠٠×٦٠- ٤٠٠ (٥٠+٢٠) = - ٤٠٠٠ج

وباقى الكمية وقدرها ٢٠٠ وحدة سوف يتوقع بيعها فى السوق بسعر اعلى من التكلفة فيتم تقييمها بالتكلفة = ٢٠٠وحدة ×(٥٠+٢٠) = ١٤٠٠٠ج

الحالة الثالثة:- اذا كانت الكمية المحتفظ بها من المخزون تقل عن الكمية اللازمة لمقابلة عقود بيع ملزمة مع زيادة التكلفة على صافى القيمة البيعية

فى هذه الحالة :- يتم عمل مخصصات بالفروق بالكميات غير المحتفظ بها والمطلوب انتاجها... أو قد تنشأ مخصصات عن عقود شراء ملزمة.

مثال:- فى ٢٠١٧/١٢/٣١اذا كان لدى الشركة س عقد ملزم لتوريد ١٠٠٠ وحدة من المنتج أ بسعر ٦٠ جنيه للوحدة وبلغ مخزون الشركة من هذا المنتج ٧٠٠ وحدة بتكلفة قدرها ٦٥ جنيه نظرا لارتفاع اسعار الخامات فى السوق

فى هذا المثال :- يتم تقييم ٧٠٠وحدة بسعر الصافى القيمة البيعية المتفق عليه فى العقد وذلك لانخفاضها عن التكلفة واثبات خساره قدرها = ٧٠٠ × ٥ = ٣٥٠٠ج
وكذلك هناك ٣٠٠ وحدة الشركة ملزمها بتوريدها بسعر ٦٠ مع ان تكلفتها المتوقعة ٦٥ج فيتم عمل مخصص بالخسارة المتوقعة =٣٠٠×٥=١٥٠٠ج

سابعا:- اضمحلال قيمة المخزون

١-يتم عمل مخصصات نتيجة تنفيذ عقود بيع ملزمة... تزيد فى كمياتها عن كمية المخزون المحتفظ به

٢-أو قد تنشأ مخصصات .... عن عقود شراء ملزمة.

٣-لا يتم تخفيض قيمة المواد والمهمات الأخرى المحتفظ بها بغرض الاستخدام فى عملية إنتاج لأقل من التكلفة إذا ما كانت المنتجات التامة التى تدخل فيها تلك المواد والمهمات من المتوقع أن تباع بالتكلفة أو بأعلى منها.

إلا أنه .. عندما يحدث انخفاض فى سعر المواد فى السوق... قد يشير الى انخفاض القيمة البيعية للمنتج التام فى السوق

وبالتالى قد يشير... ذلك إلى احتمال أن تزيد تكلفة المنتجات التامة عن صافى قيمتها البيعية ... لان اسعار المواد لدى المنشاة اعلى من سعر السوق لها

لذلك يجب... أن تخفض قيمة هذه المواد إلى صافى القيمة البيعية .
ويكون أفضل مقياس للقيمة البيعية فى هذه الحالة ...هو تكلفة الإحلال لهذه المواد.

المطلب العاشر:- كيفية الاعتراف بتكلفة المخزون المباع

القيمة الدفترية للمخزون المباع .....يعترف بها كمصروف فى نفس الفترة التى يعترف فيها بالإيراد الناتج عن بيعه.

مكونات تكلفة المخزون المعترف بها كمصروف خلال الفترة

(تكلفة المبيعات):-

تتكون تكلفة المخزون المعترف بها كمصروف خلال الفترة من:-

١-التكاليف التى سبق تحميلها ضمن قيمة المخزون الذى تم بيعه خلال الفترة

٢-المصروفات الصناعية غير المباشرة التى لم تحمل على المخزون .

٣-البنود غير العادية من تكلفة إنتاج المخزون.

٤-وقد تقتضى ظروف المنشأة أن تدرج بعض المبالغ الأخرى مثل تكاليف التوزيع (على سبيل المثال المخزون المعد خصيصاً لعميل معين) .

مثال:- الشركة (س) قامت بانتاج ١٠٠٠ وحدة من المنتج أ خلال عام ٢٠١٧ تكبدت التكاليف التالية لانتاجها ٢٠٠٠٠ مواد خام مباشرة ١٥٠٠٠ اجور مباشرة ٥٠٠٠تكاليف صناعية غير مباشرة

المطلب الحادى عشر:- متطلبات الافصاح عن المخزون

١-هذا المعيار ....تطلب تبويبات للمخزون ... تشمل :-

- البضاعة المشتراة بغرض البيع
- ومهمات الإنتاج
- والمواد الخام.
- والإنتاج تحت التشغيل .
- والإنتاج التام.

ويمكن وصف بنود المخزون فى منشآت تقديم الخدمات كإنتاج تحت التشغيل.

٢-على المنشأة أن تفصح فى القوائم المالية عما يلى :

(أ) السياسات المحاسبية المتبعة فى قياس قيمة المخزون بما فى ذلك الطريقة المستخدمة لحساب التكلفة .

و(ب) إجمالى القيمة الدفترية للمخزون والقيمة الدفترية لكل مجموعة من بنود المخزون المبوبة بما يتناسب مع طبيعة نشاط المنشأة.

و(ج) القيمة الدفترية للمخزون المدرج "بالقيمة العادلة مخصوماً منها التكاليف اللازمة للبيع.

و(د) قيمة المخزون التى تم تحميلها كمصروف خلال الفترة.

و(هـ) قيمة أى تخفيض على المخزون اعترف به كمصروف

و(و) قيمة أى رد (لتخفيض فى قيمة المخزون) تم معالجته كتخفيض فى قيمة المخزون المعترف به كمصروف خلال الفترة .

و(ز) الظروف أو الأحداث التى أدت إلى رد التخفيض فى قيمة المخزون .

و(ح) القيمة الدفترية للمخزون المرهون كضمان لالتزامات .

الاسئلة على هذا المعيار:-

١-ما المقصود بصافى القيمة الاستردادية ؟

٢-ما هى الحالات التى قد لاتسترد فيها تكلفة المخزون ؟

٣-ورد ضمن معيار المحاسبة المصرى (٢) عبارة " قد تستخدم أساليب لقياس تكلفة المخزون مثل طريقة التكاليف المعيارية أو طريقة سعر التجزئة لسهولتها إذا كان استخدام تلك الأساليب سيسفر عن نتائج قريبة من التكلفة الفعلية"

(أ) ما المقصود بطريقة التكاليف المعيارية وطريقة التجزئة ؟

(ب) كيف يتم حساب تكلفة المخزون بناءا على هذه الطرق؟

٤-ما مدى صحة العبارات التالية مع التعليل :-

(أ) لا يجوز تحميل تكلفة التخزين على تكلفة المخزون.

(ب) لايجوز تحميل تكلفة الاقتراض على تكلفة المخزون

(ت) يمكن تحديد تكلفة المخزون عن طريق تخفيض القيمة البيعية للمخزون بنسبة هامش ربح ملائمة.

(ث) ليس هناك فرق بين صافى القيمة البيعية والقيمة العادلة ؟

٥-ما هى السياسات المحاسبية لقياس المخزون ؟

٦- ما هى طرق حساب تكلفة المخزون ؟

٧- ماهى اساليب قياس المخزون ؟

معيار المحاسبة المصرى رقم (٤)
قائمة التدفقات النقدية

يهدف هذا المعيار.... إلى إلزام المنشأة بتقديم معلومات عن التغيرات التاريخية في النقدية وما في حكمها للمنشأة

ولتحقيق هذا الهدف ... هذا المعيار له متطلبات:-

المطلب الاول:- اهمية قائمة التدفقات النقدية

المطلب الثانى:- تبويبات التدفقات النقدية ... واسس هذه التبويبات

المطلب الثالث :- شرط تبويب تدفقات نقدية خارجة...كأنشطة استثمار

المطلب الرابع :- شروط اعتبار استثمار ما....ضمن مكونات " ما فى حكم النقدية

المطلب الخامس:- المؤشرات التى تدل عليها ...التدفقات النقدية من هذه الانشطة

المطلب السادس:- امثلة التدفقات النقدية

المطلب السابع :- بعض البنود والحالات...وكيفية تبويبها...اسباب هذا التبويب

المطلب الثامن :- متطلبات هذا المعيار الخاصة بالمعاملات غير نقدية

المطلب التاسع :- متطلبات هذا المعيار الخاصة بالنقدية ومافى حكمها

المطلب العاشر:- التدفقات النقدية التى يتطلب هذا المعيار الافصاح المستقل لها

المطلب الحادى عشر:- طرق عرض التدفقات النقدية التشغيلية

المطلب الثانى عشر:- امثلة على عرض قائمة التدفقات النقدية

المطلب الاول:- اهمية قائمة التدفقات النقدية

هذا المعيار...يعرض لنا اهمية قائمة التدفقات النقدية...فيقول :-

توفر قائمة التدفقات النقدية – عندما يتم استخدامها بالاشتراك مع باقي القوائم المالية – معلومات تمكن مستخدمى القوائم المالية من:-

- تقييم التغيرات التي تحدث على صافى أصول المنشأة وهيكلها المالي (بما في ذلك درجة السيولة وملاءتها المالية بمعنى مقدرتها على سداد ديونها)
- تقييم مدى قدرة المنشأة على التأثير على مبالغ وتوقيت التدفقات النقدية بما يسمح لها بتوفيق أوضاعها مع الظروف والفرص المتغيرة.
- تقييم قدرة المنشأة على توليد نقدية وما في حكمها
- تقييم ومقارنة القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية لمنشآت مختلفة.
- كما أنها تحسن من إمكانية مقارنة الأداء التشغيلى لمنشآت مختلفة نظراً لأنها تستبعد الآثار الناتجة من استخدام معالجات محاسبية مختلفة لنفس المعاملات والأحداث.
- بالتعرف على كيفية قيام المنشأة بتوليد واستخدام النقدية وما فى حكمها وذلك بغض النظر عن طبيعة أنشطة المنشأة
- استخدام المعلومات التاريخية للتدفق النقدى ... كمؤشر لقيمة وتوقيت ودرجة التيقن من تحقق التدفقات النقدية المستقبلية .
- المساعدة في فحص مدى دقة التقديرات السابق إعدادها للتدفقات النقدية المستقبلية، واختبار العلاقة بين الربحية وصافي التدفق النقدى وتأثير تغير الأسعار.

المطلب الثانى
تبويبات التدفقات النقدية ... واسس هذه التبويبات

هذا المعيار... يتطلب تبويب التدفقات النقدية على ثلاثة اقسام

فيقول تبوب التدفقات النقدية خلال الفترة الى :-

القسم الاول :- تدفقات نقدية من انشطة التشغيل

القسم الثانى :- تدفقات نقدية من انشطة الاستثمار

القسم الثالث :- تدفقات نقدية من انشطة التمويل

هذا المعيار... وضع الاسس التى تبوب بها هذه التدفقات النقدية كالتالى:-

- **انشطة التشغيل:-** هى الأنشطة الرئيسية المولدة لإيراد المنشأة والأنشطة الأخرى التي لا تمثل أنشطة استثمار أو تمويل.

- **انشطة الاستثمار:-** هى الانشطة الخاصة باقتناء أصول طويلة الأجل واستثمارات أخرى والتخلص منها وهى أنشطة لا تدخل ضمن ما في حكم النقدية.

- **انشطة التمويل:-** هى الأنشطة التى تؤدى إلى تغييرات في حجم ومكونات كل من حقوق الملكية والقروض التى تحصل عليها المنشأة.

.....

المطلب الثالث :- شرط تبويب تدفقات نقدية خارجة...كأنشطة استثمار

هذا المعيار...وضع شرط لتبويب تدفقات نقدية خارجة...كأنشطة استثمار

هذا الشرط هو ان يترتب على هذا الانفاق... اعتراف بأصل فى قائمة المركز المالى

المطلب الرابع :- شروط اعتبار استثمار ما....ضمن مكونات " ما فى حكم النقدية

هذا المعيار...حدد شروط لاعتبار استثمار ما..ضمن مكونات " ما فى حكم النقدية "

الشرط الاول :- سهولة تحويله الى مبلغ نقدى محدد.

الشرط الثانى :- ان يكون خطر تعرض قيمته للتغير ضيئلا.

الشرط الثالث :- ان يكون ذا تاريخ استحقاق قصير الاجل- يمكن القول بأنه يمثل ثلاثة أشهر أو اقل من تاريخ الاقتناء.

مثال :- الأسهم الممتازة ذات تواريخ الاسترداد المحددة والتي يتم اقتناؤها قبل تاريخ استحقاقها بفترة قصيرة.

لاحظ ان :-

- **النقدية:** تتضمن النقدية بالصندوق والودائع تحت الطلب.
- **ما فى حكم النقدية:** هي استثمارات قصيرة الأجل عالية السيولة يمكن تحويلها بسهولة إلى مبالغ نقدية محددة ويكون خطر تعرضها لتغير في قيمتها ضئيلاً.
- **التدفقات النقدية:** هى تدفقات النقدية وما في حكمها الداخلة والخارجة.
- الغرض من الاحتفاظ بمكونات "ما في حكم النقدية" ....هو الوفاء بالالتزامات النقدية قصيرة الأجل... وليس بهدف الاستثمار
- **السحب على المكشوف ... يبوب كاحد مكونات مافى حكم النقدية**

حيث ان بنوك السحب على المكشوف – التى يستحق سدادها عند الطلب – جزءاً لا يتجزأ من إدارة النقدية بمنشأة. وفى مثل هذه الحالات تدرج بنوك السحب على

المكشوف كأحد مكونات النقدية وما فى حكمها. وتتصف مثل هذه الترتيبات البنكية غالباً بتذبذب رصيد البنك من رصيد موجب إلى رصيد مكشوف.

- لا تتضمن التدفقات النقدية الحركة التي تتم بين مكونات "النقدية أو ما في حكمها" ، لأن هذه المكونات تمثل جزءاً من إدارة النقدية للمنشأة ولا تعتبر جزءاً من أنشطتها التشغيلية أو الاستثمارية أو التمويلية.
- وتتضمن إدارة النقدية استثمار الفائض النقدى فى بنود تدخل ضمن مكونات "ما في حكم النقدية".

مثال١:- الشركة (س) قامت بعمل وديعة تحت الطلب فى البنك الاهلى المصرى بمبلغ ٥٠٠٠٠جنيه .... هذه العملية تعتبر :-

(أ) تدفقات نقدية تشغيلية

(ب) تدفقات نقدية استثمارية

(ج) تدفقات نقدية تمويلية

(د) لاشىء مما سبق

اختر الاجابة الصحيحة مع التعليل

الاجابة:- هى لاشىء مما سبق ... حيث ان الحركة التي تتم بين مكونات "النقدية أو ما في حكمها" لاتعتبر تدفقات نقدية .. لأن هذه المكونات تمثل جزءاً من إدارة النقدية للمنشأة ولا تعتبر جزءاً من أنشطتها التشغيلية أو الاستثمارية أو التمويلية.

مثال٢:- اذا توفرت لدينا البيانات التالية للشركة (س) :

١٠٠٠٠ج نقدية بالصندوق منها ٥٠٠٠جنيه مخصصة لزوم شراء ماكينة تصوير

٢٠٠٠٠ ج وديعة تحت الطلب ببنك مصر

٣٠٠٠٠ ج جارى جارى للشركة ببنك القاهرة

٥٠٠٠ سندات تستحق بعد ٣اشهر بفائدة ٣٪

١٤٠٠٠ج رصيد دائن لحساب التسهيل فى بنك الاسكندرية

٥٠٠٠٠٠ ج قرض من البنك الاهلى المصرى

٦٠٠٠ ج استثمارات فى اسهم فى البورصة ذات عائد متغير

المطلوب :- فى هذه الحالة فان بند النقدية ومافى حكمها يساوى.....

مثال٣:- الشركة س تستثمر مبلغ ٢٠٠٠٠ج فى سندات لمدة ٣ شهور تحقق عائد شهرى قدره ٣٠٠ج ... هذا العائد يعتبر:-

(أ) تدفقات نقدية تشغيلية

(ب) تدفقات نقدية استثمارية

(ج) تدفقات نقدية تمويلية

(د) لاشىء مما سبق

اختر الاجابة الصحيحة مع التعليل

الاجابة :- تدفقات نقدية تشغيلية ...

مثال٤:- ابرمت المنشاة عقد مع بنك البركة وحصلت على تسهيل ائتمانى قدره مليون جنيه الا انها لم تستخدم منه شىء خلال الفترة.

المطلوب :- هل يعتبر هذا التسهيل نقدية او مافى حكمها ؟

لايعتبر نقد .... التسهيل غير المستخدم او الجزء غير مستخدم

مثال ٥:- الشركة المصرية السورية للسكر اشترت ٥٠ سند حكومى بقيمة اسمية ١٠٠ج للسند بمعدل فائدة ١١٪ سنويا لمدة ثلاث سنوات واذا باعت السندات قبل المدة قد تخسر جزء من الفائدة

المطلوب:- هل يعتبر هذا الاستثمارنقدية او مافى حكمها ؟

لايعتبر نقدية او مافى حكمها ... حيث ان مدته اكثر من ثلاث اشهر

بالاضافة الى هناك خسارة ذات اهمية اذا تم بيعه قبل مدته المحددة

.....

المطلب الخامس:- المؤشرات التى تدل عليها ...التدفقات النقدية من هذه الانشطة

التدفقات النقدية من انشطة التشغيل تعطينا :-

مؤشر على مدى قدرة عمليات المنشاة على توليد تدفقات نقدية كافية لإعادة سداد القروض والحفاظ على القدرة التشغيلية للمنشأة وسداد توزيعات أرباح الأسهم وفى القيام باستثمارات جديدة دون اللجوء إلى مصادر خارجية للتمويل.

التدفقات النقدية من انشطة الاستثمار تعطينا :-

مؤشر المدى الذى تم الإنفاق فى حدوده للحصول على موارد تهدف إلى توليد دخل وتدفقات نقدية مستقبلية

ويراعى ... ألا تبوب المبالغ التى تم إنفاقها كأنشطة استثمار إلا لو ترتب على ذلك الإنفاق الاعتراف بأصل فى قائمة المركز المالى

التدفقات النقدية من انشطة التمويل تعطينا :-

مؤشر على التنبؤ بمدى احتياجات أصحاب رأس مال المنشأة فى التدفقات النقدية المستقبلية

المطلب السادس:- امثلة التدفقات النقدية

اولا :- أمثلة على التدفقات النقدية المتعلقة بأنشطة التشغيل:

ثانيا:- أمثلة على التدفقات النقدية المتعلقة بأنشطة الاستثمار

ثالثا:- أمثلة على التدفقات النقدية المتعلقة بأنشطة التمويل

اولا:- أمثلة على التدفقات النقدية المتعلقة بأنشطة التشغيل:

(أ) المقبوضات النقدية... من بيع البضائع وتقديم الخدمات.

(ب) **المقبوضات النقدية** ...من الإتاوات والأتعاب والعمولات والإيرادات الأخرى.

(ج) **المدفوعات النقدية...** للموردين سداداً لقيمة بضائع وخدمات.

(د) **المدفوعات النقدية** ...إلى العاملين ونيابة عنهم.

(هـ) **المقبوضات والمدفوعات النقدية** لمنشأة التأمين عن الأقساط والمطالبات والاشتراكات السنوية والمزايا الأخرى للوثيقة.

(و) **المدفوعات أو الاستردادات النقدية لضرائب الدخل** ما لم تكن على وجه التحديد مرتبطة بأنشطة التمويل والاستثمار.

مثال:- ضريبة الدخل عن ارباح بيع اصل ثابت تدرج كتدفقات نقدية استثمارية

(ز) **المقبوضات والمدفوعات النقدية** من عقود محتفظ بها لأغراض التعامل أو المتاجرة.

مثال :- شراء عقد خيار مستقبلى بقصد بيعه عند ارتفاع الاسعار والاستفادة من فروق الاسعار

.....

ثانيا:- أمثلة على التدفقات النقدية المتعلقة بأنشطة الاستثمار ما يلى:

(أ) **المدفوعات النقدية...** لاقتناء أصول ثابتة وأصول غير ملموسة وأصول أخرى طويلة الأجل وتتضمن هذه المدفوعات ما يتعلق منها بتكاليف التطوير المرسملة وتكاليف الأصول الثابتة التي يتم إنشاؤها ذاتياً.

(ب) **المقبوضات النقدية...** من بيع الأصول الثابتة والأصول غير الملموسة والأصول الأخرى طويلة الأجل .

(ج) **المدفوعات النقدية...** لاقتناء أدوات حقوق ملكية أو أدوات دين في منشآت أخرى وحصص في مشروعات ذات سيطرة مشتركة (بخلاف المدفوعات فى الأدوات المالية التي تعتبر من مكونات "ما فى حكم النقدية" وتلك التي تحتفظ بها المنشأة لإغراض التعامل أو المتاجرة فيها).

(د) **المقبوضات النقدية...** من بيع أدوات حقوق ملكية أو أدوات دين فى منشآت أخرى وحصص في مشروعات ذات سيطرة مشتركة (بخلاف المقبوضات من الأدوات المالية التي تعتبر من مكونات "ما في حكم النقدية" وتلك التي تحتفظ بها المنشأة لأغراض التعامل أو المتاجرة فيها).

(هـ) **السلف والقروض النقدية الممنوحة للغير** (بخلاف السلف والقروض النقدية الممنوحة من مؤسسة مالية).

(و) **المقبوضات النقدية** من تحصيل السلف والقروض النقدية الممنوحة للغير (بخلاف السلف والقروض النقدية الممنوحة من مؤسسة مالية).

(ز) **المدفوعات النقدية** فى عقود آجلة (**Forwards**) وعقود مستقبلية (**Futures**) وعقود خيارات (**Options**) وعقود مبادلة (**Swaps**) إلا عندما يكون الغرض من هذه العقود هو التعامل أو المتاجرة فيها، أو عندما تبوب المدفوعات عنها كأنشطة تمويلية.

(ح) **المقبوضات النقدية** من عقود آجلة (**Forwards**) وعقود مستقبلية (**Futures**) وعقود خيارات (**Options**) وعقود مبادلة (**Swaps**) إلا عندما يكون الغرض من هذه العقود هو التعامل أو المتاجرة فيها، أو عندما تبوب المقبوضات منها كأنشطة تمويلية.

.....

ثالثا:- امثلة على التدفقات النقدية المتعلقة بأنشطة التمويل ما يلى:

(أ) **المتحصلات النقدية** من إصدار أسهم أو أدوات حقوق ملكية أخرى.

(ب) **المدفوعات النقدية...** للملاك لاقتناء أو استرداد أسهم المنشاة.

(ج) **المتحصلات النقدية...** من إصدار سندات دين غير مضمونة برهن وقروض وأوراق تجارية وسندات أخرى وقروض برهن وقروض أخرى من الغير سواء قصيرة أو طويلة الأجل.

(د) **السداد النقدى** للمبالغ المقترضة.

(هـ) **المدفوعات النقدية** التي يقوم بها المستأجر لتخفيض الالتزام القائم المتعلق بتأجير تمويلي.

مثال١:- اذا توفرت البيانات التالية عن الشركة (س):-

١٠٠٠٠٠ج مبيعات بضائع

١٥٠٠٠ ج مقبوضات من شركة التامين عبارة عن تعويضات عن حادث سيارة

٥٠٠٠٠ج متحصلات من اصدار ١٠٠٠سهم من اسهم الشركة ×٥٠ج

١٠٠٠٠ ج وديعة تحت الطلب فى البنك الاهلى المصرى

فى هذا المثال فان :-

(أ) التدفقات النقدية التشغيلية = ...

(ب) التدفقات النقدية التمويلية = ...

(ت) التدفقات النقدية الاستثمارية = ...

الاجابة:- (أ)=١١٥٠٠٠ و(ب)=٥٠٠٠٠ج و (ت) = صفر

بالنسبة للوديعة تحت الطلب تعتبر ادارة للنقدية وليس تدفقات نقدية

.....

مثال٢:- اذا توفرت البيانات التالية عن الشركة (س):-

١٠٠٠ج عمولات مقبوضة عن بيع بضاعة خاصة بالشركة (ص)

٢٥٠٠٠ ج مقبوضات عن بيع احد سيارات الشركة مع العلم ان صافى القيمة الدفترية لهذه السيارة ٢٣٠٠٠ج وبالتالى هناك ارباح عن بيع هذه السياره ٢٠٠٠ج

٥٠٠٠ ج مقبوضات من تسييل وديعة تحت الطلب بالبنك الاهلى

٢٠٠٠٠ ج مقبوضات بيع اسهم خزينة

فى هذا المثال فان :-

(أ) التدفقات النقدية التشغيلية = ...

(ب) التدفقات النقدية التمويلية = ...

(ت) التدفقات النقدية الاستثمارية = ...

الاجابة:- (أ)=١٠٠٠ و(ب)= ٢٠٠٠٠ و (ت) = ٢٥٠٠٠

بالنسبة للوديعة تحت الطلب تعتبر ادارة للنقدية وليس تدفقات نقدية

.....

مثال٣:- اذا توفرت البيانات التالية عن الشركة (س):-

٣٠٠٠ج سداد القيمة الايجارية المستحقة عن تأجير آلة تاجير تمويلى

٢٠٠٠ ج شراء اسهم خزينة

٣٠٠٠٠ج شراء ٣٠٠سهم من الاسهم الشركة (ص)

٥٠٠٠ج سداد القسط التامينى على ممتلكات الشركة

١٠٠٠٠ج سداد للمورد (ع) عن توريد خامات للشركة

فى هذا المثال فان :-

(أ) التدفقات النقدية التشغيلية = ...

(ب) التدفقات النقدية التمويلية = ...

(ت) التدفقات النقدية الاستثمارية = ...

الاجابة:- (أ)= ٥٠٠٠ و(ب)=٥٠٠٠ج و (ت) = ٣٠٠٠٠

التدفقات التشغيلية تشمل سداد القسط التامينى+ للسداد للمورد ص

التدفقات التمويلية تشمل سداد المستحق من التزام التاجيرالتمويلى+ شراء اسهم الخزينة

التدفقات الاستثمارية تشمل شراء اسهم فى الشركة ص

مثال٤:- اذا توفرت البيانات التالية عن الشركة (س):-

٢٠٠٠٠ج شراء ١٠٠سهم ممتاز من اسهم الشركة ص يستحق السداد ٦٠يوم فائدة ٢٪

٣٠٠٠٠ ج شراء ٣٠٠٠سهم من الاسهم العادية للشركة ص

١٠٠٠٠ج شراء ١٠٠سهم من اسهم الشركة ع بغرض المتاجرة حيث تتوقع ارتفاع قيمة السهم وبيعه

فى هذا المثال فان :-

(أ) التدفقات النقدية التشغيلية = ...

(ب) التدفقات النقدية التمويلية = ...

(ت) التدفقات النقدية الاستثمارية = ...

الاجابة:- (أ)= ١٠٠٠٠ و(ب)= صفر و (ت) = ٣٠٠٠٠

الاسهم الممتازة المضمونة ومدتها اقل من ثلاث شهور تعتبر فى حكم النقدية وبالتالى فهى ادارة للنقدية وليس تدفقات للنقدية

مثال ٥:- اذا توفرت البيانات التالية عن البنك (س):-

١٠٠٠٠٠ قروض للغير

فى هذا المثال فان :-

(أ) التدفقات النقدية التشغيلية = ...

(ب) التدفقات النقدية التمويلية = ...

(ت) التدفقات النقدية الاستثمارية = ...

الاجابة:- (أ)= ١٠٠٠٠٠ و(ب)= صفر و (ت) = صفر

مثال٦:- المنشاة (س) لديها تسهيل ائتمانى لدى البنك الاهلى المصرى بمبلغ مليون جنيه الا انها خلال ٣ اشهر استخدمت ٩٠٠الف جنيه من التسهيل المفتوح

فى هذه الحالة :-

فان :-٩٠٠٠٠٠ج تعتبر تدفقات نقدية تمويلية ....حيث ان طريقة استخدام التسهيل تدل على انه تمويل ... وليس ما فى حكم النقدية حيث انه لايتذبذب بين رصيد مدين ودائن

المطلب السابع

بعض البنود والحالات...وكيفية تبويبها...واسباب هذا التبويب

هذا المعيار...عرض لنا بعض البنود والحالات...وكيفية تبويبها...واسباب هذا التبويب

سنتناول هذا الموضوع بالشرح من خلال النقاط التالية :-

اولا:- الأوراق مالية والقروض المحتفظ بها لأغراض التعامل أو المتاجرة فيها

ثانيا:- السلف والقروض النقدية التي تمنحها المؤسسات المالية

ثالثا:- حالة بيع احد الاصول الثابتة.

رابعا:- اداة التغطية

خامسا:- التدفقات النقدية بالعملة الاجنبية

سادسا :- الفوائد... وتوزيعات ارباح الاسهم

سابعا:- توزيعات أرباح الأسهم المدفوعة

ثامنا:- ضرائب الدخل

تاسعا:- الاستثمارات فى شركات شقيقة أو تابعة

عاشر:- الاستثمارات فى مشروعات مشتركة

حادى عشر:- التغير فى حصص الملكية في الشركات التابعة

اولا:- الأوراق مالية والقروض المحتفظ بها لأغراض التعامل أو المتاجرة فيها

هذه الحالة... تماثل المخزون الذي يتم اقتناؤه تحديداً بغرض إعادة بيعه.

لذلك ..فإن التدفقات النقدية الناشئة عنها.... تبوب كأنشطة تشغيل.

مثال:- الشركة س اشترت ١٠٠سهم من اسهم ص بغرض اعادة بيعها عند ارتفاع اسعارها

ثانيا:- السلف والقروض النقدية التي تمنحها المؤسسات المالية

تبوب كأنشطة تشغيل ...نظراً لأنها تتعلق بالنشاط الرئيسي المولد لإيراد تلك المنشاة.

مثال:- بنك يقرض اموال لعملاءه ... بفوائد ... فهذه النقدية لدى البنك تعتبر منتج ينتج عن اقراضها ايرادات للبنك

ثالثا:- حالة بيع احد الاصول الثابتة.

بيع الاصول الثابتة... قد يبوب كتدفقات نقدية استثمارية أو تشغيلية

- حالة بيع احد الاصول الثابتة... (الغير المعتادة)...تبوب كتدفقات نقدية استثمارية
- حالة بيع احد الاصول الثابتة ...(المعتادة والمتكررة)... **مثال** :-

المدفوعات النقدية فى الأصول التى تقوم المنشأة بتصنيعها أو اقتنائها بغرض تأجيرها للغير والتى يتم بيعها لاحقاً فى إطار الأنشطة المعتادة للمنشأة ....تعتبر تدفقات نقدية من أنشطة التشغيل.

وتعتبر المتحصلات النقدية من الإيجارات ومن المبيعات اللاحقة لتلك الأصول تدفقات نقدية من أنشطة التشغيل أيضاَ.

مثال:- الشركة (س) لتصنيع الات والمعدات ... قامت بتصنيع ونش وقد تكبدت اثناء تصنيعه ٦٠٠٠٠ مواد خام ٣٠٠٠٠ اجور مباشرة ٢٠٠٠٠ تكاليف صناعية غير مباشرة ...وقامت بتاجيره للشركة (ص) لمدة شهر بمبلغ ٩٠٠٠ جنيه ثم قامت ببيعه للشركة (ع) بمبلغ ١٥٠٠٠٠ج

فى هذه الحالة:-

حيث ان نشاط الشركة (س) هو تصنيع الالات والمعدات ... فانها بمثابة بضائع وبالتالى:-

تكلفة تصنيع الونش = ٦٠٠٠٠+٣٠٠٠٠+٢٠٠٠٠= ١١٠٠٠٠ تعتبر تدفقات نقدية تشغيلية

المقبوضات من التاجير وقدرها ٩٠٠٠ تعتبر تدفقات نقدية تشغيلية

المقبوضات من بيع الونش وقدرها ١٥٠٠٠٠ تعتبر تدفقات نقدية تشغيلية

رابعا:- اداة التغطية

عندما تتم المحاسبة عن عقد كأداة تغطية لمركز محدد ... **فإن التدفقات النقدية** لهذا العقد.. **تبوب** بنفس الأسلوب الذى تبوب على أساسه التدفقات النقدية للمركز الذي يتم تغطية مخاطره.

خامسا:- التدفقات النقدية بالعملة الاجنبية

يتم عرض التدفقات النقدية بالعملة الأجنبية بطريقة تتفق مع معيار المحاسبة المصري رقم (١٣) "آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية" ويسمح ذلك باستخدام سعر صرف يقارب السعر الفعلي.

وعلى سبيل المثال: يمكن استخدام متوسط سعر صرف مرجح عن فترة ما وذلك لتسجيل المعاملات بالعملة الأجنبية أو ترجمة التدفقات النقدية لشركة تابعة أجنبية.

ولكن لا يسمح هذا المعيار:- باستخدام سعر الصرف السائد في تاريخ نهاية الفترة المالية عند ترجمة التدفقات النقدية لشركة تابعة أجنبية.

ع التدفقات النقدية الناتجة عن المعاملات بالعملة الأجنبية ....تسجل بعملة التعامل للمنشأة وذلك بتطبيق سعر الصرف السارى (بين عملة التعامل والعملة الأجنبية) على المبلغ بالعملة الأجنبية في تاريخ التدفق النقدي.

- التدفقات النقدية الخاصة بالشركة التابعة الأجنبية ...تترجم باستخدام أسعار الصرف السارية بين عملة التعامل والعملة الأجنبية في تواريخ التدفقات النقدية.

. المكاسب والخسائر غير المحققة والناتجة عن التغيرات في أسعار صرف العملة الأجنبية ..... **لاتعتبر تدفقات نقدية**

ـ التغيرات فى سعر الصرف المرتبطة ببنود النقدية وما في حكمها المحتفظ بها أو المستحقة بعملة أجنبية ...

- يعرض اثرها في قائمة التدفق النقدي ....وذلك حتى يتم تسوية النقدية وما في حكمها في بداية ونهاية الفترة.
- ويتم عرض هذا المبلغ منفصلاً عن التدفقات النقدية الناتجة عن أنشطة التشغيل والاستثمار والتمويل
- ويتضمن هذا المبلغ الفروق (إن وجدت) التى كان يمكن أن تنشأ لو أن عرض تلك التدفقات النقدية كان على أساس أسعار الصرف السائدة في نهاية الفترة.

سادسا :- الفوائد... وتوزيعات ارباح الاسهم

. التدفقات النقدية المقبوضة والمدفوعة من الفوائد وتوزيعات أرباح الأسهم ...**تعرض منفصلة**

- **وتبوب...** كتدفقات نقدية تشغيلية ...فى المؤسسات المالية

. **وفى المنشآت الاخرى....فقد تبوب :-**

- **كتدفقات نقدية تشغيلية** ....لأنها تؤثر في تحديد الربح أو الخسارة
- **أوكتدفقات نقدية تمويلية** ...لأنها تمثل تكاليف الحصول على موارد مالية
- **أوكتدفقات نقدية استثمارية** ..لأنها تمثل تكاليف عوائد على الاستثمارات.

ويجب على هذه المنشآت ..الثبات على التبويب الذى تختاره من فترة لأخرى.

. يتم الإفصاح عن إجمالي مبلغ الفوائد المدفوعة خلال الفترة... في قائمة التدفقات النقدية

سواء تلك التى اعترفت بها المنشأة كمصروف ضمن الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) أو التى تم رسملتها .

سابعا:- توزيعات أرباح الأسهم المدفوعة

تبوب :-

- **كتدفقات نقدية تمويلية :-** نظراً لأنها تمثل تكلفة الحصول على موارد مالية.
- **أوكتدفقات نقدية تشغيلية :-** لأنها تساعد في تحديد قدرة المنشاة على سداد توزيعات أرباح الأسهم من التدفقات النقدية التشغيلية.

ثامنا:- ضرائب الدخل

. التدفقات النقدية المرتبطة بالضرائب على الدخل ....**تعرض بشكل منفصل وتبوب** كتدفقات نقدية تشغيلية..... ما لم يكن من الممكن ربطها مباشرةً بأنشطة تمويل أو استثمار محددة.

وهذا المعيار ... يوضح اسباب تبويبها كتدفقات نقدية تشغيلية كالتالى :-

- تعذر تحديد التدفقات النقدية المتعلقة بالمصروف الضريبى ..عمليا .
- قد تنشأ التدفقات النقدية المتعلقة بالمصروف الضريبى ... في فترة مختلفة عن تلك تحدث بها التدفقات النقدية من المعاملة الرئيسية.

الا أنه .. عندما تتمكن المنشأة عملياً من تحديد علاقة التدفق النقدي الضريبى لمعاملة فردية ذات تدفقات نقدية مبوبة كأنشطة استثمارية أو تمويلية ... فإن التدفق النقدي الضريبي يبوب كنشاط استثماري أو تمويلي حسبما يكون ذلك ملائماً

وعندما يتم توزيع التدفقات النقدية الضريبية بين أكثر من تبويب واحد من النشاط فيتعين على المنشأة الإفصاح عن إجمالي مبلغ الضرائب المسددة.

.....

تاسعا:- الاستثمارات فى شركات شقيقة أو تابعة

عند استخدام طريقة حقوق الملكية فى المحاسبة عن الاستثمار في شركة شقيقة أو طريقة التكلفة فى المحاسبة عن الاستثمار فى شركة تابعة

فيجب على المستثمر عند إعداده لقائمة التدفقات النقدية ... **مراعاة** أن تقتصر تلك القائمة على عرض التدفقات النقدية التى تتم بينه وبين الجهة المستثمر فيها

- **مثل:** توزيعات أرباح الأسهم والسلف.

.....

عاشر:- الاستثمارات فى مشروعات مشتركة

على المنشأة التي تعرض حصتها في منشأة تخضع لسيطرة مشتركة ... باستخدام طريقة حقوق الملكية ....أن تدرج في قائمة التدفقات النقدية الخاصة بها :-

- التدفقات النقدية المتعلقة باستثماراتها في المنشأة التي تخضع للسيطرة المشتركة

- وتوزيعات أرباح الأسهم والمدفوعات أو المقبوضات الأخرى بينها وبين المنشاة التي تخضع للسيطرة المشتركة.

حادى عشر:- التغير فى حصص الملكية في الشركات التابعة

التدفقات النقدية الناتجة عن الحصول على السيطرة على شركة تابعة.. **تبوب كتدفقات استثمارية**

التدفقات النقدية الناتجة التغيرات فى حصص ملكية الشركة التابعة وتؤدى الى فقد السيطرة على شركة تابعة.. **تبوب كتدفقات استثمارية**

التدفقات النقدية الناتجة عن التغيرات فى حصص ملكية الشركة التابعة والتى لا تؤدى الى فقد السيطرة على شركة تابعة.. **تبوب كتدفقات تمويلية**

الا اذا كانت الشركة التابعة تحتفظ بها منشاة استثمارية يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الارباح او الخسائر كما هو معرف فى معيار ٤٢

هذا المعيار يتطلب من المنشأة فى حالة حصولها على السيطرة على الشركات التابعة أو أنشطة الأعمال الأخرى أو عندما تفقد تلك السيطرة عليها خلال الفترة **أن تفصح بشكل مجمل عن كل من البنود التالية:**

(أ) اجمالى المقابل المدفوع أو المحصل.

(ب) مقدار الجزء من مقابل الشراء أو البيع الذى يتكون من نقدية وما في حكمها.

(ج) مبلغ النقدية وما في حكمها في الشركات التابعة أو أنشطة الأعمال الأخرى التى حصلت أو فقدت السيطرة عليها.

(د) مبلغ الأصول والالتزامات بخلاف النقدية وما في حكمها فى الشركات التابعة أو أنشطة الأعمال الأخرى التى تحققت أو فقدت السيطرة عليها ، على أن يعرض ملخص هذه المبالغ مبوبة على أساس كل مجموعة رئيسية من تلك الأصول والالتزامات.

مع مراعاة انه .... فى حالة اذا ما كان الاستثمار فى الشركة التابعة يتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الارباح او الخسائر بواسطة المنشاة الاستثمارية كما هو معرف فى معيار ٤٢

فى هذه الحالة ... لايتعين الافصاح عن بند ج و د

وفى هذا الموضوع ...هذا المعيار ... له بعض المتطلبات :-

(١) **عرض**... آثار التدفق النقدى الناتج عن تحقق أو فقد السيطرة على الشركات التابعة وأنشطة الأعمال الأخرى.... **كبنود مستقلة** .

(٢) **الإفصاح المستقل** .. عن مبالغ الأصول والالتزامات المقتناة أو التي تم التخلص منها .

(٣) **ويراعى** ... ألا يتم خصم آثار التدفق النقدى المرتبط بفقد السيطرة من التدفق النقدى المرتبط بالحصول على السيطرة.

(٤) **تعرض فى قائمة التدفقات النقدية** ... المبلغ المجمع للنقدية المدفوعة أو المقبوضة فى المعاملات التى تقترن بالحصول على السيطرة أو فقد تلك السيطرة (على الشركات التابعة أو أنشطة الأعمال الأخرى) ..

وذلك بعد خصم ... البنود المقتناة أو التى تم التخلص منها من "النقدية وما في حكمها" التى تدخل كجزء من تلك المعاملات أو الأحداث أو التغيرات فى الظروف.

(٥) يتم المحاسبة عن التغيرات فى حصص الملكية فى شركة تابعة .. **والتى لا ينتج عنها فقد السيطرة** (مثل الشراء أو البيع اللاحق بمعرفة الشركة الأم لأدوات حقوق ملكية فى الشركة التابعة)... **كمعاملات فى حقوق ملكية**

الا اذا كانت الشركة التابعة تحتفظ بها منشاة استثمارية يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الارباح او الخسائر كما هو معرف فى معيار ٤٢

وبناء عليه... فإن التدفقات النقدية الناتجة يتم تبويبها بنفس الأسلوب المتبع فى تبويب المعاملات الأخرى التى تتم مع ملاك المنشأة

المطلب الثامن :- متطلبات هذا المعيار الخاصة بالمعاملات غير نقدية

هذا المعيار ... له متطلبات خاصة بالمعاملات غير نقدية

المعاملات غير نقدية :-

هى معاملات الاستثمار والتمويل... التي لا تتطلب استخدام النقدية أو ما في حكمها ...حيث لا يوجد لها تأثير مباشر على التدفقات النقدية الجارية على الرغم من أنها تؤثر على هيكل رأس مال وأصول المنشأة.

ومن أمثلة المعاملات غير النقدية ما يلي:

(أ) اقتناء أصول سواء بتحمل الالتزامات المتعلقة مباشرة بها أو عن طريق التأجير التمويلي.

مثال:- الشركة (س) اشترت خط انتاجى بمبلغ ٥٠٠٠٠٠جنيه السداد اجل ٩٠ يوم فى هذه الحالة ... ليس هناك تاثير على النقدية الا عند السداد

و(ب) اقتناء منشأة عن طريق إصدار أدوات حقوق ملكية.

مثال:- المنشاة (س) قامت باقتناء المنشاة (ص) من خلال اصدار ١٠٠٠سهم للمنشاة س واعطتهم لملاك المنشاة ص والحصول ٢٠٠٠سهم من اسهم (ص)

و(ج) تحويل أداة دين إلى أداة حقوق ملكية.

مثال:- المنشاة (س) لديها ٥٠٠سند بفائدة سنوية ٢٠٪ ونظرا لارتفاع الفائدة قامت بتحويل هذه السندات الى اسهم عادية حيث كان لها خيار تحويل هذه السندات الى اسهم

ومتطلبات هذا المعيار... لهذه المعاملات الغير نقدية هى :-

- استبعاد هذه المعاملات .. من قائمة التدفقات النقدية.
- الإفصاح عن مثل تلك المعاملات في مكان آخر في القوائم المالية بطريقة توفر كافة المعلومات الملائمة عن تلك الأنشطة الاستثمارية والتمويلية.

مع مراعاة الضوابط التالية :-

الضابط الاول:- يجب على المنشاة تقديم الافصاحات التى تمكن مستخدمى القوائم المالية من تقييم التغيرات فى الالتزامات الناشئة عن الانشطة التمويلية سواء كانت التغيرات الناشئة من تدفقات نقدية او تغيرات ناشئة عن معاملات غير نقدية

وتشمل هذه الافصاحات:-

* التغيرات من التدفقات النقدية التمويلية
* التغيرات الناشئة عن الحصول او فقد السيطرة على الشركات التابعة وانشطة الاعمال الاخرى
* اثر التغيرات فى اسعار الصرف الاجنبى
* التغيرات فى القيمة العادلة
* التغيرات الاخرى

الضابط الثانى:- يقصد بالالتزامات الناشئة عن الانشطة التمويلية .. هى تلك الالتزامات التى تم تصنيف تدفقاتها النقدية على انها تدفقات نقدية تمويلية او سيتم تصنيف تدفقاتها النقدية المستقبلية على انها تدفقات نقدية تمويلية فى قائمة التدفقات النقدية.

الضابط الثالث:- تطبق الافصاحات المطلوبة فى الضابط الاول ... على التغيرات فى الاصول المالية ... **وذلك اذا** تم تصنيف التدفقات النقدية الناتجة عن تلك الاصول المالية او سيتم تصنيف تدفقاتها النقدية المستقبلية على انها تدفقات نقدية من انشطة تمويلية

مثال:- الاصول المحتفظ بها لتغطية الالتزامات الناشئة عن انشطة تشغيلية

الضابط الرابع:- يمكن الوفاء بمتطلبات الضابط الاول... من خلال تقديم تحليل للحركة بين الارصدة الافتتاحية والختامية للالتزامات التى تنشا من انشطة تمويلية فى قائمة المركز المالى

.....

المطلب التاسع :- متطلبات هذا المعيار الخاصة بالنقدية ومافى حكمها

- **هذا المعيار** .. يتطلب من المنشأة الإفصاح عن مكونات "النقدية وما في حكمها" .
- **هذا المعيار** .. يتطلب من المنشأة عرض التسوية بين المبالغ التى تظهر في قائمة التدفقات النقدية والبنود المناظرة لها التي تظهر في قائمة المركز المالى للمنشأة.

- **هذا المعيار** .. يتطلب من المنشأة الافصاح عن السياسة التي تطبقها في تحديد مكونات النقدية وما في حكمها.
- **هذا المعيار** ..يتطلب من المنشاة الإفصاح عن أثر التغيير في السياسة المتبعة لتحديد مكونات "النقدية وما في حكمها"

مثال:- المنشاة س كانت تبوب استثماراتها فى اوراق مالية كجزء منفصل ثم رات تبويبها ضمن بند النقدية ومافى حكمها

من الأمثلة على ذلك: التغيير في تبويب أدوات مالية إلى "نقدية وما فى حكمها" إذا كانت المنشأة تعالج تلك الأدوات المالية قبل هذا التبويب كجزء من محفظة استثماراتها.

- **هذا المعيار** ... يتطلب من المنشأة الافصاح عن مبلغ الأرصدة ذات الأهمية النسبية للنقدية وما في حكمها التي تحتفظ بها المنشأة وغير المتاحة للاستخدام بواسطة المجموعة مع تعليق الإدارة على ذلك.

ومن الأمثلة على ذلك:

عندما تكون أرصدة النقدية وما في حكمها التي تحتفظ بها شركة تابعة غير متاحة للاستخدام العام بواسطة المجموعة أو الشركات التابعة الأخرى نظراً لأن تلك الشركة التابعة تعمل في دولة تطبق إجراءات رقابية على التحويلات أو قيود قانونية أخرى.

- **هذا المعيار**... يفضل الافصاح عن المعلومات التى قد تكون مفيدة فى تفهم المركز المالى والسيولة المالية للمنشأة... **من أمثلة ذلك** :-

(أ) مبلغ تسهيلات الاقتراض غير المستخدمة والتي قد تكون متاحة لأنشطة التشغيل المستقبلية ولتسوية الارتباطات الرأسمالية ، وتراعى المنشأة الإشارة إلى أية قيود على استخدامات تلك التسهيلات.

(ب) إجمالي مبلغ التدفقات النقدية التي تمثل زيادات في الطاقة التشغيلية بصورة منفصلة عن التدفقات النقدية التي تكون مطلوبة للاحتفاظ بالطاقة التشغيلية.

(ج) مبلغ التدفقات النقدية المتولدة من أنشطة التشغيل والاستثمار والتمويل لكل قطاع يتم الإفصاح عنه

المطلب العاشر:- التدفقات النقدية التى يتطلب هذا المعيار الافصاح المستقل لها

هذا المعيار... يتطلب الافصاح المستقل عن :-

- التدفقات النقدية... التي تمثل زيادات في الطاقة التشغيلية
- والتدفقات النقدية ... المطلوبة للمحافظة على الطاقة التشغيلية

حيث يتيح ذلك لمستخدم القوائم المالية تحديد ما إذا كانت المنشأة تستثمر بشكل كاف في صيانة طاقتها التشغيلية. فقد تعرض المنشأة التي لا تقوم بالاستثمار بشكل كاف في صيانة طاقتها التشغيلية ربحيتها في المستقبل للخطر نتيجة لرغبتها فى توفير سيولة وإجراء توزيعات على أصحاب المنشأة فى الفترة الحالية.

المطلب الحادى عشر:- طرق عرض التدفقات النقدية التشغيلية

اولا:- على المنشأة أن تعرض تدفقاتها النقدية التشغيلية باحدى الطريقتين التاليتين :-

(أ) الطريقة المباشرة :-

والتي يتم بمقتضاها ... الإفصاح عن التبويبات الرئيسية للمقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية .... **بالاجمالى.**

(ب) الطريقة غير المباشرة :-

والتي يتم بمقتضاها... تعديل صافي الربح أو الخسارة بالآتى:-

- آثار المعاملات ذات الطبيعة غير النقدية (مثل شراء اصول باصدار اسهم)والمؤجلات (الاصول والالتزامات الضريبية المؤجلة) أو الاستحقاقات الناشئة عن مقبوضات أو مدفوعات تشغيل ماضية أو مستقبلية .(مصروفات مقدمة او مستحقة – ايرادات مقدمة او مستحقة)

- آثار بنود الإيراد أو المصروف المصاحبة للتدفقات النقدية الاستثمارية أو التمويلية.

ثانيا:- كيفية الحصول على معلومات عن التبويبات الرئيسية لإجمالي المقبوضات النقدية ولإجمالي المدفوعات النقدية بالطريقة المباشرة إما:

عن طريق:- السجلات المحاسبية للمنشأة.

أو عن طريق:- تعديل مبالغ المبيعات وتكلفة المبيعات وبنود أخرى في قائمة الدخل بما يلى:

(١) التغييرات التي حدثت أثناء الفترة في المخزون وفى عملاء وموردى التشغيل.

و(٢) البنود غير النقدية الأخرى.

و(٣) البنود الأخرى التي تكون آثارها النقدية عبارة عن تدفقات نقدية استثمارية أو تمويلية.

ثالثا:- كيفية تحديد صافي التدفق النقدى من أنشطة التشغيل وفقاً للطريقة غير المباشرة

عن طريق تعديل صافي الربح أو الخسارة بالآثار المتعلقة بما يلى:

(أ) **التغييرات**... التي حدثت أثناء الفترة في المخزون وفى حسابات مدينو ودائنو التشغيل.

و(ب) **البنود غير النقدية**... مثل الإهلاك والمخصصات والضرائب المؤجلة وأرباح وخسائر العملة الأجنبية غير المحققة وأرباح الشركات الشقيقة غير الموزعة.

و(ج)**جميع البنود الأخرى** التي تكون آثارها النقدية عبارة عن تدفقات نقدية استثمارية أو تمويلية.

يمكن عرض صافي التدفق النقدى من أنشطة التشغيل طبقاً للطريقة غير المباشرة ... **بأسلوب بديل... وذلك** بإظهار الإيرادات والمصروفات المفصح عنها في قائمة الدخل والتغيرات التي حدثت أثناء الفترة في المخزون حسابات مدينو ودائنو التشغيل.

مثال ١:- اذا علمت ان صافى الربح للمنشاة (س) فى ٢٠١٨/١٢/٣١م بلغ ٢ مليون جنيه وانه هناك خسائر بيع اصول ثابتة قدرها ١٠٠٠ ج مصروف الاهلاك خلال العام ٣٠٠٠٠٠ج نصيب الشركة من الارباح فى الشركة الشقيقة (ص) ١٠٠٠٠٠ج ولم يوزع بعد والزيادة فى المخزون ٥٠٠٠٠ج والنقص فى الدائنون واوراق الدفع ١٥٠٠٠٠ج والزيادة العملاء واوراق القبض ٢٠٠٠٠٠ج

المطلوب :- حساب التدفقات النقدية التشغيلية طبقا للطريقة غير مباشرة

٢٠٠٠٠٠٠ صافى الربح

٣٠٠٠٠٠ + مصروف الاهلاك خلال العام (لانه مصروف غير نقدى)

(او بمعنى انه ادى الى تخفيض الارباح بدون تدفق نقدى خارج فيضاف الى صافى الربح

١٠٠٠ + خسائر بيع اصول ثابتة (لأنه لا يترتب عليها تدفقات نقدية داخلة او خارجة)

(كما انه سيتم عرض التدفقات النقدية الداخلة من عملية البيع ضمن التدفقات الاستثمارية)

١٠٠٠٠٠ (-) نصيب الشركة فى الارباح غير الموزعة

(لانه ادى الى زيادة صافى الربح ولم يترتب عليها تدفقات نقدية داخلة خلال الفترة)

٥٠٠٠٠ (-) الزيادة فى المخزون (

١٥٠٠٠٠ (-) النقص فى الدائنون اورواق الدفع (لانه يمثل تدفقات نقديه خارجة لسداد هذا النقص)

٢٠٠٠٠٠ (-) الزيادة فى العملاء واوراق القبض(لانه يمثل زيادة مبيعات لم يتم تحصيلها بعد)

١٨٠١٠٠٠ صافى التدفقات النقدية من الانشطة التشغيلية طبقا للطريقة غير مباشرة

مثال ٢:- اذا علمت البيانات التالية من سجلات الشركة (س) عن عام ٢٠١٨:-

٣٠٠٠٠٠٠ صافى المبيعات

٢٠٠٠٠٠٠ اجمالى المقبوضات من العملاء واوراق القبض

١٥٠٠٠٠٠ اجمالى المدفوعات الى الدائنين و اوراق الدفع

٣٠٠٠٠٠ اجمالى المدفوعات لمصروفات التشغيل

١٠٠٠٠٠ اجمالى المقبوضات من توزيعات ارباح شركات شقيقة

فى هذا المثال تكون التدفقات النقدية التشغيلية وفقا للطريقة المباشرة كالتالى:-

٣٠٠٠٠٠٠ صافى المبيعات

٢٠٠٠٠٠٠ + المقبوضات من العملاء واوراق القبض

١٥٠٠٠٠٠ (–) المدفوعات للدائنين واوراق الدفع

٣٠٠٠٠٠ (–) المدفوعات لمصروفات التشغيل

١٠٠٠٠٠ + المقبوضات من توزيعات الارباح

—

٣٣٠٠٠٠٠ صافى التدفقات النقدية من الانشطة التشغيلية وفقا للطريقة المباشرة

لاحظ :-

اننا فى مثال ١ ومثال٢ السابقين اعطينا البيانات جاهزة وذلك لتبسيط عملية عرض التدفقات النقدية التشغيلية طبقا للطريقة الغير مباشرة والطريقة المباشرة

وفى الامثلة التالية سوف نعرض لكيفية الوصول الى هذه البيانات مثل كيفية الوصول المقبوضات من العملاء او المدفوعات الى الدائنين من خلال معطيات اخرى وسوف نعرض كل حالة بمفردها للتبسيط

.....

مثال١:- اذا علمت ان :-

	٢٠١٧	٢٠١٦
اصول ثابتة	٢٠٠٠٠٠	١٤٠٠٠٠
مجمع اهلاك	٧٠٠٠٠	٤٠٠٠٠

فاذا علمت انه تم شراء الة بمبلغ ٧٠٠٠٠ج تم سداد ٣٠٠٠٠ج نقدا والباقى بقرض طويل الاجل

الاهلاك ٣٥٠٠٠ج صافى الارباح ٢٠٠٠٠ج هناك ارباح بيع الات ٥٠٠٠ج

المطلوب :- كيفية التبويب فى التدفقات النقدية

اولا:- حساب تكلفة الالة المباعة= اصول ثابتة٢٠١٦+الات مشتراة – اصول ٢٠١٧

= ١٤٠٠٠٠ +٧٠٠٠٠ – ٢٠٠٠٠٠ = ١٠٠٠٠ج

ثانيا:- حساب اهلاك الالة المباعة = م اهلاك٢٠١٦+اهلاك العام – م. اهلاك ٢٠١٧

= ٤٠٠٠٠ + ٣٥٠٠٠-٧٠٠٠٠ج = ٥٠٠٠ج

صافى القيمة الدفترية للالة المباعة = ١٠٠٠٠-٥٠٠٠ = ٥٠٠٠ج

وبما انه هناك ارباح من بيع الالة ٥٠٠٠ج تكون المقبوضات من بيع الالة = ١٠٠٠٠ج

.....

مثال٢:- اذا علمت ان لدى الشركة (س) :- ٤٥٠٠٠ ارباح مرحلة فى ٢٠١٧/١٢/٣١ ومبلغ ٣٠٠٠٠ج ارباح مرحلة فى ٢٠١٦/١٢/٣١م وصافى الربح ٢٠٠٠٠ج فى ٢٠١٧/١٢/٣١م

المطلوب :- حساب توزيعات الارباح المدفوعة ٢٠١٧م

التوزيعات المدفوعة = صافى الربح+ ارباح مرحلة ٢٠١٦- ارباح مرحلة ٢٠١٧

= ٢٠٠٠٠+٣٠٠٠٠-٤٥٠٠٠ = ٥٠٠٠ج

.....

مثال٣:- اذا علمت ان صافى مبيعات الشركة (س) عام ٢٠١٨ مبلغ ١مليون جنيه وان رصيد العملاء فى ٢٠١٨/١/١م هو ٧٠٠٠٠٠جنيه ورصيد العملاء فى ٢٠١٨/١٢/٣١ هو ٨٠٠٠٠٠ج

المطلوب :- حساب المتحصلات من العملاء فى ٢٠١٨

المقبوضات من العملاء= صافى المبيعات + رصيد العملاء اول المدة –رصيد العملاء اخر المدة

المتحصل من العملاء ٢٠١٨= ١٠٠٠٠٠٠ + ٧٠٠٠٠٠ – ٨٠٠٠٠٠ = ٩٠٠٠٠٠ج

لاحظ ان:-

رصيد العملاء اول المدة يمثل مستحقات على العملاء لم تحصل من العام السابق فتضاف الى صافى المبيعات الذى يمثل المستحقات على العملاء من مبيعات العام لنصل الى اجمالى المبالغ المستحقة على العملاء ثم نطرح منها رصيد العملاء اخر الفترة والذى يمثل المبالغ التى لم تحصل حتى نهاية الفترة وبالتالى نصل الى اجمالى المبالغ المحصلة من العملاء.

طريقة اخرى للوصول الى رقم المقبوضات من العملاء

المقبوضات من العملاء = صافى المبيعات + النقص فى العملاء اوراق القبض

او المقبوضات من العملاء= صافى المبيعات – الزيادة فى العملاء و اوراق القبض

فى مثالنا:-

المقوضات من العملاء = ١٠٠٠٠٠٠ – ١٠٠٠٠٠ = ٩٠٠٠٠٠ج

لاحظ أن :-

- النقص فى رصيد العملاء و اوراق القبض يمثل متحصلات زيادة عن مبيعات العام الحالى وبالتالى تضاف الى صافى المبيعات لنصل الى رقم المقبوضات من العملاء
- الزيادة فى رصيد العملاء واوراق القبض يمثل زيادة فى المبيعات ولم يقابل تحصيلات من العملاء فيتم طرحها للوصول الى رقم المقبوضات من العملاء

.....

مثال٤:- اذا علمت ان تكلفة المبيعات الشركة (س) عن عام ٢٠١٨ مبلغ ٢٠٠٠٠٠٠ج ومخزون اول ٢٠١٨ بلغ ٨٠٠٠٠٠ج ومخزون نهاية ٢٠١٨ بلغ ١٢٠٠٠٠٠ج وان رصيد الدائنين واروراق الدفع فى ٢٠١٨/١/١م بلغ ٣٠٠٠٠٠ج ورصيد الدائنين اوراق الدفع فى ٢٠١٨/١٢/٣١م بلغ ٢٠٠٠٠٠ج

المطلوب:- حساب المدفوعات النقدية للدائنين واوراق الدفع عن عام ٢٠١٨

اولا:- يتم الحصول على رقم المشتريات كالتالى:-

تكلفة المبيعات = مخزون اول المدة + المشتريات – مخزون اخر المدة

المشتريات = تكلفة المبيعات + مخزون اخر المدة – مخزون اول مدة

=٢٠٠٠٠٠٠+١٢٠٠٠٠٠-٨٠٠٠٠٠= ٢٤٠٠٠٠٠ج

ويمكن الحصول على رقم المشتريات بطريقة اخرى كالتالى:-

المشتريات = تكلفة المبيعات + الزيادة فى المخزون

اوالمشتريات = تكلفة المبيعات – النقص فى المخزون

* الزيادة فى المخزون تمثل مشتريات مازال محتفظ بها فى المخازن بالاضافة الى المشتريات التى استخدامها فى تكلفة البضاعة المباعة وبالتالى تضاف الى تكلفة المبيعات للوصول الى رقم المشتريات)

* النقص فى المخزون يقول انه تم استخدام هذا النقص من بضاعة اول المدة فى تغطية تكلفة المبيعات وبالتالى يطرح هذا النقص للوصول الى رقم المشتريات)

وفى هذا المثال المشتريات = ٢٠٠٠٠٠٠+٤٠٠٠٠٠= ٢٤٠٠٠٠٠ج

ثانيا:- الوصول الى رقم المدفوعات الى الدائنين

المدفوعات للدائنين = المشتريات + دائنين اول المدة – دائنين اخر المدة

= ٢٤٠٠٠٠٠+٣٠٠٠٠٠ – ٢٠٠٠٠٠= ٢٥٠٠٠٠٠

لاحظ ان الطرف الثانى فى قيد استحقاق المشتريات خلال العام هو الدائنين فالمعادلة تقول اجمالى المسحوبات من الدائنين خلال العام + الرصيد المستحقة لهم من السنة الماضية = اجمالى المبالغ المطلوب لسدادها للدائنين خلال العام يطرح منها رصيد الدائنين اخر الفترة فيكون الناتج ماتم سداده للدائنين خلال الفترة

طريقة اخرى للوصول الى رقم المدفوعات للدائنين

المدفوعات للدائنين = المشتريات – الزيادة حساب الدائنين

او المدفوعات للدائنين = المشتريات + النقص فى الدائنين

لاحظ أن:-

- الزيادة فى حساب الدائنين تمثل مشتريات بالاجل لم يتم سدادها ولذلك يتم طرحها من المشتريات للوصول الى رقم المدفوعات للدائنين
- النقص فى حساب الدائنين يمثل سدادات للموردين للمبالغ المستحقة لهم من العام الماضى وبالتالى يتم اضافتها الى المشتريات للوصول الى المدفوعات للدائنين خلال الفترة .

مثال٥:- اذا علمت ان مصروفات التشغيل للشركة (س) عن عام ٢٠١٨ هى ٨٠٠٠٠٠ ج وكانت المصروفات المستحقة بداية ٢٠١٨ مبلغ ١٠٠٠٠٠ج والمصروفات المستحقة فى ٢٠١٨/١٢/٣١ مبلغ ١٥٠٠٠٠ج والاهلاكات الاصول

الصناعية مبلغ ٢٠٠٠٠٠ج والمصروفات المقدمة بداية ٢٠١٨ بلغت ٧٥٠٠٠ج والمصروفات المقدمة نهاية ٢٠١٨بلغت ٢٥٠٠٠ج

المطلوب :- حساب المدفوعات مصروفات التشغيل عام ٢٠١٨م

٨٠٠٠٠٠ مصروفات التشغيل ٢٠١٨م

١٠٠٠٠٠ + م. مستحقة اول المدة (تمثل مصروفات تخص الفترة السابقة وتسدد الفترة الحالية)

٢٥٠٠٠ + م.مقدمة اخر المدة (تمثل م.تخص السنة التالية وسددت الفترة الحالية)

٩٢٥٠٠٠

١٥٠٠٠٠ (-) م.مستحقة اخر المدة (تمثل م.تخص الفترة الحالية وتسدد فى الفترة التالية)

٧٥٠٠٠ (-) م.مقدمة اول المدة (تمثل م.تخص الفترة الحالية وسددت فى الفترة السابقة)

٢٠٠٠٠٠ (-) اهلاكات الاصول الثابتة (تمثل مصروفات غير نقدية حملت على م.التشغيل)

٥٠٠٠٠٠ مدفوعات النقدية لمصروفات التشغيل ٢٠١٨م

رابعا:- كيفية عرض التدفقات النقدية من انشطة الاستثمار والتمويل

تعرض بصورة منفصلة .... الفئات الرئيسية لكل من:-

- إجمالي المقبوضات النقدية
- وإجمالي المدفوعات النقدية الناتجة

من أنشطة الاستثمار والتمويل باستثناء التدفقات النقدية التى يتم عرضها بالصافي.

خامسا:- هل هناك ... تدفقات نقدية يمكن عرضها بالصافى

يمكن عرض التدفقات النقدية التالية من أنشطة التشغيل والاستثمار والتمويل على أساس الصافي:

(أ)المقبوضات والمدفوعات النقدية نيابة عن العملاء إذا كانت تلك التدفقات النقدية تعكس أنشطة العميل بدلا من أنشطة المنشأة.

على سبيل المثال :-

١-قبول سداد الودائع البنكية تحت الطلب لبنك.

و٢- الأموال التي يتم الاحتفاظ بها لحساب العملاء بواسطة منشأة استثمار.

و٣- الإيجارات التي يتم تحصيلها نيابة عن ملاك العقارات وسدادها لهم.

(ب)المقبوضات والمدفوعات النقدية للبنود التي يكون معدل دورانها سريع وتكون مبالغها كبيرة وتواريخ استحقاقها قصيرة.

على سبيل المثال :- المقدمات المدفوعة فى أى من البنود والمتحصلات التالية

١-أصل المبالغ المتعلقة بعملاء بطاقات الائتمان.

و٢- شراء وبيع الاستثمارات.

و٣- السلفيات الأخرى قصيرة الأجل مثل تلك التي تكون فترة استحقاقها ثلاثة أشهر أو أقل.

التدفقات النقدية التى يمكن عرضها بالصافى..... لمؤسسة مالية

(أ) المقبوضات والمدفوعات النقدية عن قبول وسداد الودائع التي يكون لها تاريخ استحقاق محدد.

(ب) ربط الودائع لدى مؤسسات مالية أخرى وسحبها منها.

(ج)السلف والقروض النقدية المقدمة للعملاء وتسديدات هذه القروض والسلف

المطلب الثانى عشر:- أمثلة على عرض قائمة التدفقات النقدية

- تم اقتناء كافة الأسهم في الشركة التابعة بمبلغ ٥٩٠. وكانت القيم العادلة للأصول التي تم اقتنائها والالتزامات التي تم التعهد بها كما يلي:

مخزون	١٠٠
عملاء	١٠٠
نقدية	٤٠
أصول ثابتة	٦٥٠
موردون تجاريون	١٠٠
ديون طويلة الأجل	٢٠٠

- نشأ مبلغ ٢٥٠ من إصدار أسهم رأس المال، كما نشأ مبلغ إضافي قدره ٢٥٠ من اقتراض طويل الأجل.
- بلغ مصروف الفوائد ٤٠٠ سدد منها مبلغ ١٧٠ أثناء الفترة، كما تم أيضاً أثناء الفترة الحالية سداد مبلغ ١٠٠ من مصروف الفوائد عن الفترة السابقة.
- بلغت توزيعات الأرباح المدفوعة ١٢٠٠.
- بلغ التزام الضرائب في بداية ونهاية الفترة ١٠٠٠ و ٤٠٠ على التوالي وقد تم الاعتراف بضرائب إضافية بمبلغ ٢٠٠ خلال الفترة، كما بلغت الضرائب المحتجزة من المنبع عن توزيعات الأرباح المحصلة ١٠٠.
- قامت المجموعة خلال الفترة باقتناء أصول ثابتة بتكلفة إجمالية تقدر بمبلغ ١٢٥٠ منها أصول بمبلغ ٩٠٠ تم اقتنائها بالأجل وبلغت المدفوعات النقدية لشراء أصول ثابتة ٣٥٠.
- تم بيع أصل ثابت بمبلغ ٢٠ علما بأن تكلفته الأصلية قدرها ٨٠ ومجمع إهلاكه ٦٠.
- يتضمن بند العملاء في نهاية ٢٠١٨ فوائد مستحقة بمبلغ ١٠٠.

قائمة الدخل للفترة المنتهية في ٣١ / ١٢ / ٢٠١٨

المبيعات	٣٠٦٥٠
تكلفة المبيعات	(٢٦٠٠٠)
مجمل الربح	٤٦٥٠
الإهلاك	(٤٥٠)
المصروفات الإدارية والبيعية	(٩١٠)
مصروف الفوائد	(٤٠٠)
إيراد استثمار	٥٠٠
خسارة فروق العملة الأجنبية	(٤٠)
صافي الربح قبل الضرائب	٣٣٥٠
ضرائب الدخل	(٣٠٠)
صافي الربح	٣٠٥٠

لم تعترف المنشأة بأي عناصر للدخل الشامل الآخر خلال الفترة المنتهية في ٢٠١٨/١٢/٣١.

قائمة المركز المالي في ٣١/ ١٢ / ٢٠١٨

		٢٠١٨		٢٠١٧
الأصول				
نقدية وما في حكمها		٢٣٠		١٦٠
عملاء تجاريون		١٩٠٠		١٢٠٠
مخزون		١٠٠٠		١٩٥٠
محفظة استثمارات		٢٥٠٠		٢٥٠٠
أصول ثابتة بالتكلفة	٣٧٣٠		١٩١٠	
مجمع الإهلاك	(١٤٥٠)		(١٠٦٠)	
الأصول الثابتة (بالصافي)		٢٢٨٠		٨٥٠
إجمالي الأصول		٧٩١٠		٦٦٦٠
الالتزامات				
موردون تجاريون		٢٥٠		١٨٩٠
فوائد مستحقة		٢٣٠		١٠٠
ضرائب دخل مستحقة		٤٠٠		١٠٠٠
ديون طويلة الأجل		٢٣٠٠		١٠٤٠
إجمالي الالتزامات		٣١٨٠		٤٠٣٠
حقوق المساهمين				
رأس المال		١٥٠٠		١٢٥٠
أرباح محتجزة		٣٢٣٠		١٣٨٠
إجمالي حقوق المساهمين		٤٧٣٠		٢٦٣٠
إجمالي الالتزامات وحقوق المساهمين		٧٩١٠		٦٦٦٠

قائمة التدفقات النقدية طبقا للطريقة المباشرة

	٢٠١٨	
التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل		
مقبوضات نقدية من العملاء	٣٠١٥٠	
مدفوعات نقدية للموردين والموظفين	(٢٧٦٠٠)	
نقدية متولدة من التشغيل	٢٥٥٠	
فوائد مدفوعة	(٢٧٠)	
ضرائب دخل مدفوعة	(٩٠٠)	
صافي النقدية من أنشطة التشغيل		١٣٨٠
التدفقات النقدية من أنشطة الاستثمار		
اقتناء الشركة التابعة (س) بعد خصم النقدية المقتناة - إيضاح (أ)	(٥٥٠)	
شراء أصول ثابتة "إيضاح (ب)"	(٣٥٠)	
متحصلات من بيع معدات	٢٠	
فوائد محصلة	٢٠٠	
توزيعات أرباح محصلة	٢٠٠	
صافي النقدية المستخدمة في أنشطة الاستثمار		(٤٨٠)
التدفقات النقدية من أنشطة التمويل		
متحصلات من إصدار أسهم رأس المال	٢٥٠	
متحصلات من اقتراض طويل الأجل	٢٥٠	
مدفوعات عن التزامات تأجير تمويلي	(٩٠)	
توزيعات أرباح مدفوعة *	(١٢٠٠)	
صافي النقدية المستخدمة في أنشطة التمويل		(٧٩٠)
صافي الزيادة في النقدية وما في حكمها		١١٠
النقدية وما في حكمها في بداية الفترة "إيضاح (ج)"		١٢٠
النقدية وما في حكمها في نهاية الفترة "إيضاح (ج)"		٢٣٠

* يمكن أن تعرض أيضاً كتدفق نقدي تشغيلي

قائمة التدفقات النقدية طبقا للطريقة غير المباشرة

	٢٠١٨	
التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل		
صافي الربح قبل الضرائب	٣٣٥٠	
يتم تسويته بـ :		
الإهلاك	٤٥٠	
خسارة العملة الأجنبية	٤٠	
إيراد استثمار	(٥٠٠)	
مصروف الفوائد	٤٠٠	
	٣٧٤٠	
الزيادة في أرصدة العملاء التجاريون والمديونيات الأخرى	(٥٠٠)	
النقص في المخزون	١٠٥٠	
النقص في الموردين التجاريين	(١٧٤٠)	
النقدية المتولدة من التشغيل	٢٥٥٠	
فوائد مدفوعة	(٢٧٠)	
ضرائب دخل مدفوعة	(٩٠٠)	
صافي النقدية من أنشطة التشغيل		١٣٨٠
التدفقات النقدية من أنشطة الاستثمار		
اقتناء الشركة التابعة (س) بعد خصم النقدية المقتناة - إيضاح (أ)	(٥٥٠)	
شراء أصول ثابتة "إيضاح (ب)"	(٣٥٠)	
متحصلات من بيع معدات	٢٠	
فوائد محصلة	٢٠٠	
توزيعات أرباح محصلة	٢٠٠	
صافي النقدية المستخدمة في أنشطة الاستثمار		(٤٨٠)
التدفقات النقدية من أنشطة التمويل		
متحصلات من إصدار أسهم رأس المال	٢٥٠	
متحصلات من اقتراض طويل الأجل	٢٥٠	
مدفوعات عن التزامات تأجير تمويلي	(٩٠)	
توزيعات أرباح مدفوعة *	(١٢٠٠)	
صافي النقدية المستخدمة في أنشطة التمويل		(٧٩٠)
صافي الزيادة في النقدية وما في حكمها		١١٠
النقدية وما في حكمها في بداية الفترة "إيضاح (ج)"		١٢٠
النقدية وما في حكمها في نهاية الفترة "إيضاح (ج)"		٢٣٠

* يمكن أن تعرض أيضاً كتدفق نقدي تشغيلي

إيضاحات متممة لقائمة التدفقات النقدية (الطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة)

(أ) الحصول على سيطرة على شركة تابعة

قامت المجموعة أثناء الفترة بالحصول على سيطرة على الشركة التابعة (س). وكانت القيم العادلة للأصول المقتناة والالتزامات التي تم التعهد بها كما يلي :

نقدية	٤٠
مخزون	١٠٠
عملاء تجاريون	١٠٠
أصول ثابتة	٦٥٠
موردون تجاريون	(١٠٠)
ديون طويلة الأجل	(٢٠٠)
إجمالي سعر الشراء المسدد نقدا	٥٩٠
يخصم: نقدية مقتناه بالشركة (س)	(٤٠)
النقدية المسددة للحصول على السيطرة مخصوما منها النقدية المقتناة	٥٥٠

(ب) الأصول الثابتة

قامت المجموعة أثناء الفترة باقتناء أصول ثابتة بلغت تكلفتها الإجمالية ١٢٥٠ منها أصول بمبلغ ٩٠٠ تم شرائها عن طريق عقود تأجير تمويلي. وبذلك بلغت المدفوعات النقدية في شراء تلك الأصول ٣٥٠.

(ج)النقدية وما في حكمها

تتكون النقدية وما في حكمها من النقدية بالخزينة والأرصدة النقدية في البنوك والاستثمارات في أدوات سوق النقد. وتتضمن النقدية وما في حكمها التي تظهر في قائمة التدفقات النقدية المبالغ التالية التي تظهر بقائمة المركز المالي:

	٢٠١٨	٢٠١٧
نقدية بالخزينة وأرصدة نقدية لدى البنوك	٤٠	٢٥
استثمارات قصيرة الأجل	١٩٠	١٣٥
نقدية وما في حكمها كما سبق عرضها	٢٣٠	١٦٠
أثر التغيرات في أسعار الصرف	-	(٤٠)
النقدية وما في حكمها المعدلة	٢٣٠	١٢٠

وتتضمن النقدية وما في حكمها في نهاية الفترة ودائع لدى البنوك بمبلغ ١٠٠ محتفظ بها بمعرفة شركة تابعة وهي غير قابلة للتحويل للشركة القابضة بسبب قيود على تحويلات العملة بدولة الشركة التابعة.

لم تقم المجموعة باستخدام تسهيلات اقتراض يبلغ حجمها ٢٠٠٠ منها مبلغ ٧٠٠ يمكن استخدامه فقط في تمويل التوسعات المستقبلية.

(د) المعلومات القطاعية

	قطاع أ	**قطاع ب**	**الإجمالي**
تدفقات نقدية من:			
أنشطة التشغيل	١٥٢٠	(١٤٠)	١٣٨٠
أنشطة الاستثمار	(٦٤٠)	١٦٠	(٤٨٠)
أنشطة التمويل	(٥٧٠)	(٢٢٠)	(٧٩٠)
	٣١٠	(٢٠٠)	١١٠

(هـ) تسوية الالتزامات الناشئة من الأنشطة التمويلية

	٢٠١٧	تدفقات نقدية	التغيرات غير النقدية		٢٠١٨
			الاستحواذ على شركة تابعة	إيجارات جديدة	
قروض طويلة الأجل	١٠٤٠	٢٥٠	٢٠٠	-	١٤٩٠
التزامات الايجار	-	(٩٠)	-	٩٠٠	٨١٠
اجمالي الالتزامات من الأنشطة التمويلية	**١٠٤٠**	**١٦٠**	**٢٠٠**	**٩٠٠**	**٢٣٠٠**

طريقة العرض البديلة (الطريقة غير المباشرة)

وكبديل للشكل السابق المستخدم في عرض قائمة التدفقات النقدية على أساس الطريقة غير المباشرة، يمكن أحيانا عرض ربح التشغيل قبل التغيرات في رأس المال العامل كما يلي:

الإيرادات باستثناء إيراد الاستثمار	٣٠٦٥٠
مصروفات التشغيل باستثناء الإهلاك	(٢٦٩١٠)
ربح التشغيل قبل تغيرات رأس المال العامل	**٣٧٤٠**

قائمة التدفق النقدي لمؤسسة مالية

١- يتم عرض هذا المثال باستخدام الطريقة المباشرة.

	٢٠١٨	
التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل		
فوائد وعمولات محصلة	٢٨٤٤٧	
فوائد مدفوعة	(٢٣٤٦٣)	
متحصلات من مديونيات سبق إعدامها	٢٣٧	
مدفوعات نقدية للموظفين والموردين	(٩٩٧)	
	٤٢٢٤	
(الزيادة) النقص في أصول التشغيل:		
تسهيلات مالية قصيرة الأجل	(٦٥٠)	
ودائع محتفظ بها طبقاً لمتطلبات نقدية و(أو) رقابية	٢٣٤	
قروض ممنوحة للعملاء	(٢٨٨)	
صافي الزيادة في مستحقات بطاقات الائتمان	(٣٦٠)	
أوراق مالية أخرى قصيرة الأجل قابلة للتداول	(١٢٠)	
الزيادة (النقص) في التزامات التشغيل:		
ودائع من العملاء	٦٠٠	
شهادات إيداع قابلة للتداول	(٢٠٠)	
صافي النقدية من أنشطة التشغيل قبل ضرائب الدخل	٣٤٤٠	
ضرائب الدخل المدفوعة	(١٠٠)	
صافي النقدية من أنشطة التشغيل		٣٣٤٠
التدفقات النقدية من أنشطة الاستثمار		
التخلص من الشركة التابعة (ع)	٥٠	
توزيعات أرباح محصلة	٢٠٠	
فوائد محصلة	٣٠٠	
متحصلات من مبيعات أوراق مالية غير مخصصة لأغراض المتاجرة	١٢٠٠	
شراء أوراق مالية غير مخصصة لأغراض المتاجرة	(٦٠٠)	
شراء اصول ثابتة	(٥٠٠)	
صافي النقدية من أنشطة الاستثمار		٦٥٠
التدفقات النقدية من أنشطة التمويل		
إصدار سندات	١٠٠٠	
إصدار أسهم ممتازة عن طريق الشركة التابعة	٨٠٠	
سداد التزامات عن قروض طويلة الأجل	(٢٠٠)	
صافي النقص في التزامات القروض الأخرى	(١٠٠٠)	
توزيعات أرباح مدفوعة	(٤٠٠)	
صافي النقدية من أنشطة التمويل		٢٠٠
أثر التغيرات في أسعار الصرف على النقدية وما في حكمها		٦٠٠
صافي الزيادة في النقدية وما في حكمها		٤٧٩٠
النقدية وما في حكمها في بداية الفترة		٤٠٥٠
النقدية وما في حكمها في نهاية الفترة		٨٨٤٠

تسوية الالتزامات الناشئة من الأنشطة التمويلية

	٢٠١٧	تدفقات نقدية	التغيرات غير النقدية			٢٠١٨
			الاستحواذ على شركة تابعة	تغيرات أسعار الصرف	تغيرات القيمة العادلة	
قروض طويلة الأجل	٢٢ ٠٠٠	(٠٠٠ ١)	-	-	-	٢١ ٠٠٠
قروض قصيرة الأجل	١٠ ٠٠٠	(٥٠٠)	-	٢٠٠	-	٩ ٧٠٠
التزامات الايجار	٤ ٠٠٠	(٨٠٠)	٣٠٠	-	-	٣ ٥٠٠
أصول محتفظ بها لتغطية القروض طويلة الأجل	(٦٧٥)	١٥٠		-	(٢٥)	(٥٥٠)
اجمالي الالتزامات من الأنشطة التمويلية	**٣٢٥ ٣٥**	**(١٥٠ ٢)**	**٣٠٠**	**٢٠٠**	**(٢٥)**	**٦٥٠ ٣٣**

معيار المحاسبة المصرى رقم (٥)
السياسات المحاسبية
والتغييرات فى التقديرات المحاسبية والأخطاء

يهدف هذا المعيار إلى :-

- تحديد أسس اختيار و تغيير السياسات المحاسبية
- تحديد المعالجة المحاسبية والإفصاح عن التغييرات فى السياسات المحاسبية و التغييرات فى
- التقديرات المحاسبية وتصحيح الأخطاء.
- دعم وتعزيز موضوعية ودرجة الثقة فى القوائم المالية للمنشأة وإمكانية مقارنة هذه القوائم المالية على مدار الفترات الزمنية وكذا مع القوائم المالية للمنشآت الأخرى.

ولتبسيط هذا المعيار سوف نتناوله كالتالى :-

المبحث الاول :- السياسات المحاسبية

المبحث الثانى :- التغييرات فى التقديرات المحاسبية

المبحث الثالث :- الاخطاء

المبحث الرابع :- تعذر التطبيق واعادة العرض بأثر رجعى من الناحية العملية

المبحث الخامس :- متطلبات الافصاح

المبحث الاول

السياسات المحاسبية

تعريف السياسة المحاسبية :-

هى المبادئ والأسس والقواعد والاتفاقات والممارسات التى تقوم المنشأة بتطبيقها فى إعداد وعرض القوائم المالية.

سنتناول هذا الموضوع بالشرح من خلال النقاط التالية:-

المطلب الاول:- كيفية اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية

المطلب الثانى:- شروط ... تغيير السياسة المحاسبية

المطلب الثالث:- الحالات... التى لا تعد تغييراً فى السياسات المحاسبية

المطلب الرابع :- الحالات التى يعامل فيها تغيير السياسة المحاسبية كإعادة تقييم

المطلب الخامس:- الحالات ... التى يتم فيها تطبيق تغيير السياسة المحاسبية.. بأثر رجعى

المطلب السادس:- دليل اجراءات ... تطبيق السياسة المحاسبية بأثر رجعى

المطلب السابع:- القيود .... على تطبيق تغيير السياسة المحاسبية بأثر رجعى

المطلب الثامن:- دليل الاجراءات حالة وجود قيود على تطبيق تغيير السياسة المحاسبية بأثر رجعى

المطلب الاول:- كيفية اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية

سنتناول هذا الموضوع بالشرح من خلال النقاط التالية:-

اولا :- كيفية هذا الاختيار حالة وجود معيار محاسبة مصرى يطبق على المعاملة أو الحدث

ثانيا:- كيفية هذا الاختيار حالة...عدم وجود معيار محاسبة مصرى يطبق على المعاملة أو الحدث

.....

اولا :- كيفية هذا الاختيار حالة وجود معيار محاسبة مصرى يطبق على المعاملة أو الحدث

فى هذه الحالة :-

يجب تحديد السياسة أو السياسات المحاسبية التى تطبقها المنشأة على تلك المعاملة أو الحدث من خلال ذلك المعيار المحاسبى المطبق.

.....

ثانيا:- كيفية هذا الاختيار حالة...عدم وجود معيار محاسبة مصرى يطبق على المعاملة أو الحدث

مثال:- معيار المحاسبة المصرى رقم ٣٦ يتطلب من المنشاة وضع السياسة الخاصة بتحديد ما هى النفقات التى يعترف بها كأصول تنقيب و تقييم و تقوم بتطبيق هذه السياسة بثبات

فى هذه الحالة:-

يجب على الإدارة .... أن تستخدم حكمها فى وضع وتطبيق سياسة محاسبية وهذه السياسة التى سوف تستخدم الادارة حكمها فى وضعها وتطبيقها **لها ضوابط**

وهذه الضوابط هى :-

الضابط الاول :- ان تؤدى هذه السياسة إلى معلومات تتسم بأنهـا:

(أ) ذات صلة باحتياجات مستخدمى القوائم المالية لاتخاذ القرارات الاقتصادية.

و(ب) يمكن الاعتماد عليها من منطلق أنها تجعل القوائم المالية:

(١) تعبر بأمانة عن المركز المالى والأداء المالى والتدفقات النقدية للمنشأة.

و(٢) تعكس الجوهر الاقتصادي للمعاملات والأحداث والظروف الأخرى وليس مجرد الشكل القانونى لها.

و(٣) محايده (خالية من التحيز).

و(٤) تتسم بالحيطة والحذر.

و(٥) مكتملة فى كافة جوانبها الهامة.

الضابط الثانى :- ان ترجع وتأخذ الادارة فى اعتبارها مدى انطباق المصادر التالية مرتبة ترتيباً تنازلياً:

(أ) المتطلبات التى تتضمنها معايير محاسبة مصرية تتعامل مع موضوعات مماثلة وذات صلة.

و(ب) التعريفات وأسس الاعتراف ومفاهيم القياس للأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات الواردة فى إطار إعداد وعرض القوائم المالية.

الضابط الثالث :- ان تأخذ الادارة فى اعتبارها أحدث إصدارات من جهات أخرى يراعى فيها :-

- ان تكون هذه الجهات منوط بها وضع معايير محاسبية

– ان تستخدم هذه الاصدارات إطار ومفاهيم مماثلة لتطوير معايير محاسبية وفلسفات محاسبية وغيرها من ممارسات مقبولة أخرى بالصناعة.. **وذلك إلى المدى الذى** ...لا تتعارض عنده كل هذه المفاهيم مع متطلبات واسس ومعايير المحاسبة المصرية.

هذا المعيار.... يتطلب ثبات السياسات المحاسبية

يجب على المنشأة الثبات فى اختيار وتطبيق سياساتها المحاسبية على المعاملات والأحداث والحالات الأخرى المتماثلة .... **ما لم يشترط أو يسمح** معيار محاسبى بتبويب معين لبنود قد يكون ملائماً معه تطبيق سياسات مختلفة عليها... **لذلك** فعندما يتطلب معيار محاسبى محدد أو يسمح بمثل هذا التبويب عندئذ يتم اختيار سياسة محاسبية مناسبة والاستمرار فى تطبيقها على كل تبويب من تلك التبويبات.

.....

المطلب الثانى:– شروط ... تغيير السياسة المحاسبية

يتم تغيير السياسة المحاسبية حالة توافر اى من الشرطين التاليين:–

الشرط الاول :– ان يكون هذا التغيير مطلوب بموجب معيار محاسبى مصرى.

أو الشرط الثانى :– ان يكون هذا التغيير يؤدى إلى قوائم مالية تقدم معلومات يعتمد عليها وأكثر صلة بالمعاملات والأحداث والظروف الأخرى التى تؤثر على المركز المالى أو الأداء المالى أو التدفقات النقدية للمنشأة.

المطلب الثالث:- الحالات... التى لا تعد تغييراً فى السياسات المحاسبية

الحالة الاولى :- حالة تطبيق سياسة محاسبية على معاملات أو أحداث أو حالات أخرى تختلف فى جوهرها عن مثيلتها من المعاملات التى كانت تحدث فى الماضي.

مثال:- الشركة (س) اول مرة تحصل على منحة حكومية وقد اختارت سياسة ما .... فى المحاسبة عن هذه المنحة

فى هذه الحالة :- يعد تطبيق سياسة محاسبية على حدث اول مرة يحدث فى المنشاة وبالتالى لايعد تغييرا فى السياسة المحاسبيية

الحالة الثانية :- حالة تطبيق سياسة محاسبية جديدة على معاملات أو أحداث أو حالات أخرى لم تحدث من قبل

مثال:- المنشاة (س) تعمل فى المنتجات الغذائية وقامت بانشاء حظائر لتربية الماشية لتوفير البان لمصانعها

فى هذه الحالة:- هناك احداث جديدة وهى تربية الماشية ولم تكن موجودة من ويتم المحاسية عليها كاصول بيولوجية تقاس بالقيمة العادلة

ولايعد هذا تغييرا فى سياسة محاسبية ... ولكن تطبيق سياسة محاسبية على احداث او معاملات لم تحدث من قبل

الحالة الثالثة :- حالة تطبيق سياسة محاسبية جديدة على معاملات أو أحداث أو حالات أخرى كانت لا تتسم بالأهمية النسبية.

مثال:- المنشاة (س) تشترى عدد وادوات لزوم الانتاج على قدر الاستهلاك وكانت تعالجها كمصروفات ومع توسع الانتاج وكبر حجم المصانع قامت باستيراد كمية كبيرة من هذه العدد والادوات تكفى الاستهلاك لمدة ثلاث سنوات وقامت بتجميعها واثباتها كاصول ثابتة

فى هذه الحالة:- لايعد هذا تغيير فى سياسة محاسبية .. ولكنه تطبيق سياسة محاسبية جديدة على معاملات كانت لاتتسم بالاهمية النسبية.

المطلب الرابع :- الحالات التى يعامل فيها تغيير السياسة المحاسبية كإعادة تقييم

حالة التطبيق الأولى لسياسة خاصة بإعادة تقييم الأصول وفقا لمعيار المحاسبة المصرى رقم (١٠) ومعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٣)

فى هذه الحالة:- فى هذه الحالة يعد التغيير تغيير فى السياسة المحاسبية ، ولكنه يعامل كإعادة تقييم وفقا للمعيار المحاسبة المصرى رقم (١٠) ومعيار رقم (٢٣)

المطلب الخامس:- الحالات ... التى يتم فيها تطبيق تغيير السياسة المحاسبية.. بأثر رجعى

الحالـة الاولـى :- حالـة طلـب معيـار محاسـبة مصـرى تطبيـق هـذه السياسـة بـاثر رجعى

الحالـة الثانيـة :- حالـة ان المنشـاة تقوم بتغيير السياسـة المحاسـبية نتيجـة لتطبيق معيار محاسبة مصرى لأول مرة وكان هذا المعيار لايتضمن احكام انتقالية محددة تحدد كيفية تطبيق هذا التغيير.

الحالة الثالثة :- حالة قيام المنشاة بتغيير السياسة المحاسبية اختياريا.

الحالة الرابعة :- حالة ان المنشاة كان لديها معاملة ولايوجد معيار محاسبة مصرى لاينطبق عليها..

ثم قامت هذه المنشاة بتطبيق سياسة محاسبية واردة .. بأحدث الإصدارات لجهات منوط بها وضع وتطوير معايير محاسبية وتستخدم إطار مماثل من المفاهيم لتطوير تلك المعايير. ..

ثـم قـررت المنشـأة تغيير سياستها المحاسبية فـى أعقاب حدوث التعديل فـى هذا الإصدار

المطلب السادس

دليل اجراءات ... تطبيق السياسة المحاسبية بأثر رجعى

الاجـراء الاول :- تسـوية رصـيد أول المـدة لكـل بنـد يتـأثر بـذلك التغييـر مـن بنـود حقـوق الملكيـة تـأثر بتطبيـق السياسـة الجديـدة – بقيمـة التسـوية الناشـئة عـن ذلـك التطبيـق والتـى تخـص فتـرات ماليـة تسـبق تلـك المعروضـة بـالقوائم الماليـة علـى أن يكون التعديل على تلك الأرصدة الافتتاحية وذلك لأبعد فترة سابقة معروضة

الاجراء الثانى :- تعديل مبالغ المقارنة الأخرى المفصح عنها عن كل فترة سابقة يتم عرضها كما لو أن السياسة المحاسبية الجديدة هى التى كانت مطبقة دائماً. لأبعد مدى زمنى يمكن فيه تحقيق ذلك من الناحية العملية

الاجراء الثالث :- تعديل أى معلومات أخرى عن الفترات السابقة مثل الملخصات التاريخية للبيانات المالية وذلك إلى أبعد مدى زمنى سابق كلما كان ذلك عملياً.

وعادة ما تتم التسوية على الأرباح المرحلة إلا أنها قد تتم على بند آخر من بنود حقوق الملكية

مثال:- فى ٢٠١٨/١٢/٣١م المنشأة (س) قررت تغيير سياستها المحاسبية لتسعير المخزون من المتوسط المرجح الى الوارد اولا يصرف اولا حيث ان المدير المالى للشركة يرى ان هذا التغيير سوف يكون اكثر ملائمة لعرض المعلومات المحاسبية.

وقد حساب تاثير هذا التغيير فى السياسة المحاسبية الى انه سوف يؤدى الى :-

زيادة المخزون بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه عن عام ٢٠١٧م

زيادة المخزون بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه عن عام ٢٠١٦م

المطلـوب :- كيفيـة عـرض آثـار هـذا التغييـر فـى القـوائم الماليـة بفـرض ان سـعر الضريبة ٢٠ %

فى هذا المثال:-

اولا:- زيادة المخزون فى ٢٠١٦م بمبلغ ١٠٠٠٠ج يترتب عليها:-

- تخفيض تكلفة المبيعات بنفس المبلغ وبالتالى زيادة الارباح ١٠٠٠٠ج عام ٢٠١٦ يترتب عليهازيادة الوعاء الضريبى بنفس المبلغ وبالتالى هناك ضريبة مستحقة ١٠٠٠٠×٢٠٪=٢٠٠٠ج

  فيتم اثبات التزامات ضريبية مؤجلة بمبلغ ٢٠٠٠ج
- يتم زيادة الارباح المرحلة لعام ٢٠١٦ بعد خصم الضريبة المستحقة

  = ١٠٠٠٠ – ٢٠٠٠ = ٨٠٠٠ج

ثانيا:- زيادة المخزون فى عام ٢٠١٧ بمبلغ ٥٠٠٠ج:-

- تخفيض تكلفة المبيعات بنفس المبلغ وبالتالى زيادة الارباح ٥٠٠٠ج عام ٢٠١٧ يترتب عليهازيادة الوعاء الضريبى بنفس المبلغ وبالتالى هناك ضريبة مستحقة ٥٠٠٠×٢٠٪=١٠٠٠ج

  فيتم اثبات التزامات ضريبية مؤجلة بمبلغ ١٠٠٠ج
- يتم زيادة الارباح المرحلة لعام ٢٠١٧ بعد خصم الضريبة المستحقة

  = ٥٠٠٠ – ١٠٠٠ = ٤٠٠٠ج

ثالثا:- يتم عرض قائمة المركز المالى لعام ٢٠١٨ مع :-

(أ) عرض قائمة مركز مالى ٢٠١٦م مع اجراء التعديلات التالية عليها:

- زيادة الارباح المرحلة بمبلغ ٨٠٠٠ج
- اثبات التزامات ضريبية مؤجلة بمبلغ ٢٠٠٠ج

- زيادة المخزون بمبلغ ١٠٠٠٠ج

(ب) عرض قائمة مركز مالى عام٢٠١٧ واجراء التعديلات التالية عليها:

- زيادة الارباح المرحلة بمبلغ ١٢٠٠٠ج (٨٠٠٠+٤٠٠٠)
- التزامات ضريبية مؤجلة بمبلغ ٣٠٠٠ج (٢٠٠٠+١٠٠٠)
- زيادة المخزون بمبلغ ١٥٠٠٠ج (١٠٠٠٠+٥٠٠٠)

مع اخذ آثار التعديلات عند اعداد القوائم المالية لعام ٢٠١٨م

متى يكون تطبيق السياسة المحاسبية بأثر رجعى .. عمليا ؟

إذا أمكن تحديد الأثر التراكمى للتطبيق على مبالغ الأرصدة الافتتاحية والختامية بقائمة المركز المالى لتلك الفترة بصورة عملية.

المطلب السابع:- القيود .... على تطبيق تغيير السياسة المحاسبية بأثر رجعى

اذا كان مطلوب تطبيق تغيير السياسة المحاسبية باثر رجعى... فهناك قيود توقف هذا التطبيق

القيد الاول :- تعذر تحديد الآثار الخاصة بفترة محددة ... من الناحية العملية

القيد الثانى :- تعذر تحديد التأثير المتجمع للتغيير... من الناحية العملية

المطلب الثامن

دليل الاجراءات حالة وجود قيود على تطبيق تغيير السياسة المحاسبية بأثر رجعى

اولا :- حالة تعذر تحديد اثار هذا التغيير على ارقام المقارنة عن فترة أو اكثر

الاجراء الاول :- تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة بأثر رجعى على الأرصدة الدفترية للأصول والالتزامات فى بداية أبعد فترة يمكن معها عملياً إجراء هذا التطبيق وقد تكون أبعد فترة يمكن الوصول إليها هى الفترة الحالية.

الاجراء الثانى :- إجراء تسوية مقابلة على رصيد أول المدة لكل بند من بنود حقوق الملكية تأثر عن هذه الفترة.

ثانيا :- حالة تعذر تحديد التأثير المتجمع لهذا التغيير فى بداية الفترة الحالية على الفترات السابقة

الاجراء :- تعديل معلومات المقارنة لتطبيق السياسة المحاسبية الجديدة اعتباراً من أقرب تاريخ يمكن فيه عملياً تحديد ذلك التأثير المتجمع.

(**والتعديل بأثر مستقبلى** اعتباراً من بداية أبعد فترة يمكن عندها تحديد ذلك التأثير من الناحية العملية)

وفى هذه الحالة :- تتجاوز المنشأة عن جزء من التسوية التراكمية على الأصول والالتزامات وحقوق الملكية يمثل نصيب الفترات التى تسبق ذلك التاريخ

على سبيل المثال:

قد تكون البيانات فى الفترة أو الفترات السابقة :

- لم يتم تجميعها بشكل يسمح بالتطبيق بأثر رجعى لسياسة محاسبية جديدة
- أو لم يتم تجميعها بإعادة العرض بأثر رجعى لتصحيح خطأ فترة سابقة .
- وقد يتعذر من الناحية العملية إعادة إنتاج مثل هذه المعلومات.

المبحث الثانى
التغيير فى التقدير المحاسبى

سنتناول هذا الموضوع بالشرح من خلال النقاط التالية:-

اولا:- المقصود بالتغيير فى التقدير المحاسبى

ثانيا:- اسباب الحاجة الى... تغيير التقديرات المحاسبية

ثالثا:- كيفية الاعتراف... بتأثير التغيير فى التقدير المحاسبى

رابعا:- المقصود بالاعتراف بالتغيير فى التقدير المحاسبى ..."بأثر مستقبلى"

خامسا:- الافصاحات ...التى يتطلبها هذا المعيار والخاصة بتغيير التقدير المحاسبى

اولا:- المقصود بالتغيير فى التقدير المحاسبى

هو تعديل فى القيمة الدفترية لأصل أو التزام أو فى مبلغ الاهلاك / الاستهلاك الدورى لأصل.

نتيجة لظروف عدم اليقين التى تتصف بها أنشطة الأعمال فلا يمكن قياس العديد من البنود فى القوائم المالية بدقة... **و لكن** يمكن فقط تقديرها.. ويعد استخدام التقديرات المحاسبية المعقولة جزءً أساسياً فى إعداد القوائم المالية ولا يؤدى إلى التقليل من مصداقيتها.

والتقديرات المحاسبية بطبيعتها هى تقديرات تقريبية قد تحتاج إلى تعديل عندما تظهر معلومات إضافية

على سبيل المثال: لا تعد الأرباح أو الخسائر التى تتحقق عندما تظهر نتائج فعلية لأحداث محتملة ... تصحيحا لخطأ.

.....

ثانيا:- اسباب الحاجة الى... تغيير التقديرات المحاسبية

- وجود تغييرات فى الموقف الحالى والمنافع المستقبلية المتوقعة والالتزامات المرتبطة بالأصول والالتزامات.
- وجود تغييرات فى الظروف التى تم على أساسها بناء ذلك التقدير
- توافر معلومات جديدة أو اكتساب مزيد من الخبرات

وبالتالى فلا تعد هذه التغييرات تصحيحاً لأخطاء.

على سبيل المثال: قد تكون التقديرات مطلوبة لما يلى:

(أ) الديون الرديئة.

و(ب) تقادم المخزون.

و(ج) القيمة العادلة للأصول المالية والالتزامات المالية.

و(د) الأعمار المقدرة للمنافع الاقتصادية المستقبلية التى تتضمنها الأصول القابلة للإهلاك أو النمط المتوقع لاستهلاك تلك المنافع.

و(هـ) التزامات الضمان **(مثل:** ضمان ما بعد البيع).

ويراعى الضوابط التالية:-

الضابط الاول:- التغيير فى أساس القياس المطبق... يعتبر تغييراً فى سياسة محاسبية وليس تغييراً فى تقدير محاسبى .

الضابط الثانى:- عند صعوبة التمييز ... بين التغيير فى سياسة محاسبية والتغيير فى تقدير محاسبى **فإن ذلك** التغيير يعامل **كتغيير فى تقدير محاسبى.**

ثالثا:- كيفية الاعتراف... بتأثير التغيير فى التقدير المحاسبى

الحالة الاولى:- اذا كان التغيير فى التقدير المحاسبى ... يؤثر على فترة التغيير فقط... يعترف بذلك التأثير فى الارباح والخسائر(قائمة الدخل) فى فترة التغيير

على سبيل المثال: يؤثر التغيير فى تقدير مخصص الديون المشكوك فيها الى التأثير على ارباح او خسائر الفترة التى تم فيها هذا التغيير

مثال:- المنشاة (س) قدرت الديون المشكوك فيها لأحد العملاء بمبلغ ١٠٠٠٠ج فى عام ٢٠١٨م وفى عام ٢٠١٩م تم تقدير هذه الديون المشكوك فيها بمبلغ ١٥٠٠٠ج

فى هذه الحالة :- يتم اثبات مبلغ ٥٠٠٠ج عام ٢٠١٩م كمخصص ديون مشكوك فيها على على قائمة الدخل فى نفس العام

الحالة الثانية:- اذا كان التغيير فى التقدير المحاسبى ... يؤثر على فترة التغيير وعلى الفترات المستقيلية ... يعترف بذلك التأثير فى الارباح والخسائر(قائمة الدخل) فى فترة التغيير وفى الفترات المستقبلية

على سبيل المثال: التغيير فى العمر الإنتاجى المقدر أو فى النمط المتوقع لاستهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية لأصل قابل للإهلاك يؤثر على مصروف الإهلاك للفترة الحالية ولكل فترة مستقبلية من العمر الإنتاجى المقدر المتبقى للأصل.

مثال:- فى ٢٠١٦/١/١٥ المنشاة (س) خط انتاجى قيمته الدفترية ٥٠٠٠٠ج تقوم باهلاكه بطريقة القسط الثابت على اساس ان عمره الانتاجى ١٠ سنوات

وفى ٢٠١٩م تم اعادة تقدير العمر الانتاجى لهذا الاصل وتم تقديره ١٠سنوات بداية من ٢٠١٩م وبدون قيمة خردة

المطلوب :- كيفية المعالجة المحاسبية لهذا التغيير

فى هذه الحالة:-

اولا:- اهلاك السنة الواحدة = ٥٠٠٠٠ / ١٠ = ٥٠٠٠ج سنويا

ثانيا:- مجمع الاهلاك حتى ٢٠١٨ = ١٥٠٠٠ (٢٠١٦+٢٠١٧+٢٠١٨)

صافى القيمة الدفترية للاصل فى ٢٠١٩/١/١م = ٥٠٠٠٠-١٥٠٠٠= ٣٥٠٠٠

ثالثا:- وبعد زيادة العمر الانتاجى للاصل الى ١٠ سنوات بداية من ٢٠١٩م

يكون اهلاك السنة = ٣٥٠٠٠ / ١٠ = ٣٥٠٠ج

وبالتالى يتم اهلاك الاصل بمبلغ ٣٥٠٠ج بداية من ٢٠١٩م ولمدة عشر سنوات بدلا من ٥٠٠٠ج قبل اعادة تقدير العمر الانتاجى للاصل

الحالة الثالثة:- اذا كان التغيير فى التقدير المحاسبى... يؤدى إلى تغييرات فى الأصول أو الالتزامات أو يتعلق ببند من بنود حقوق الملكية... يعترف بهذا التغيير... بتعديل القيم الدفترية للأصول أو للالتزامات أو لبنود حقوق الملكية ذات العلاقة .... فى فترة التغيير

.....

رابعا:- المقصود بالاعتراف بالتغيير فى التقدير المحاسبى ..."بأثر مستقبلى"

أن يطبق هذا التغيير على المعاملات والأحداث والظروف الأخرى من تاريخ التغيير فى ذلك التقدير.

وقد يؤثر التغيير فى التقدير المحاسبى على أرباح أو خسائر الفترة الحالية فقط أو على أرباح أو خسائر الفترة الحالية والفترات المستقبلية.

.....

خامسا:- الافصاحات ...التى يتطلبها هذا المعيار والخاصة بتغيير التقدير المحاسبى

١- الإفصاح عن طبيعة وقيمة التغيير فى تقدير محاسبى عندما يكون له تأثير على الفترة الحالية أو يتوقع أن يكون له تأثير على الفترات المستقبلية

٢- إذا لم يتم الإفصاح عن قيمة التأثير المتوقع على الفترات المستقبلية نظراً لتعذر الوصول إلى ذلك التقدير من الناحية العملية، فعلى المنشأة أن تقوم بالإفصاح عن تلك الحقيقة.

المبحث الثالث :- الاخطاء

سنتناول هذا الموضوع بالشرح من خلال النقاط التالية:-

اولا:- المقصود باخطاء الفترات السابقة

ثانيا:- المواطن التى تنشأ فيها هذه الاخطاء

ثالثا:- دليل اجراءات... تصحيح أخطاء الفترات السابقة ذات الأهمية النسبية

رابعا:- القيود على.... إعادة العرض بأثر رجعى

خامسا:- متطلبات هذا المعيار ... فى الإفصاح عن أخطاء الفترات السابقة

.....

اولا:- المقصود باخطاء الفترات السابقة

هى ...إغفال أو تحريف فى القوائم المالية للمنشأة عن فترة سابقة أو أكثر

وتنشأ هذه الاخطاء نتيجة :-

- عدم القدرة على استخدام معلومات موثوق بها .
- أو سوء استخدام المعلومات الموثوق بها والتى كانت متاحة عندما تمت الموافقة على إصدار القوائم المالية عن هذه الفترات.
- أو سوء استخدام المعلومات الموثوق بها والتى كان من المتوقع على نحو معقول الحصول عليها و أخذها فى الاعتبار عند إعداد و تصوير تلك القوائم المالية

وتتضمن هذه الأخطاء :-

- تأثيرات الأخطاء الحسابية .
- والأخطاء فى تطبيق السياسيات المحاسبية
- وإغفال أو سوء تفسير الحقائق

– وكذلك الغش والتدليس.

ثانيا:– المواطن التى تنشأ فيها هذه الاخطاء

يمكن أن تنشأ فى:–

الأخطاء فى الاعتراف ... ببنود القوائم المالية .

الاخطاء فى قياس ... بنود القوائم المالية

الاخطاء فى عرض ... بنود القوائم المالية

الاخطاء فى الافصاح عن .... بنود القوائم المالية

وهذا المعيار...يقول:–

لا تعد القوائم المالية ملتزمة بمعايير المحاسبة المصرية إذا تضمنت أخطاء ارتكبت بقصد الوصول إلى عرض معين للمركز المالى للمنشأة أو لنتائج أعمالها أو لتدفقاتها النقدية – سواء كانت أو لم تكن ذات أهمية نسبية

.....

ثالثا:– دليل اجراءات... تصحيح أخطاء الفترات السابقة ذات الأهمية النسبية

الحالة الاولى:– الأخطاء المحتملة التى يتم اكتشافها فى الفترة الحالية

فى هذه الحالة:– تصحح فى ذات الفترة قبل اعتماد القوائم المالية للإصدار.

الحالة الثانية:– الأخطاء ذات الأهمية النسبية التى قد لا تكتشف أحياناً إلا فى فترة تالية ..

فى هذه الحالة:– تصحح.. بأثر رجعى فى أول قوائم مالية تعتمد للإصدار بعد اكتشافها

وذلك من خلال الاجراءات التالية: –

١- إعادة عرض مبالغ المقارنة عن الفترة أو الفترات السابقة المعروضة والتى حدث بها الخطأ.

٢- إذا كان الخطأ حدث قبل أبعد فترة سابقة معروضة.. **فيتم تعديل** الأرصدة الافتتاحية للأصول و الالتزامات وحقوق الملكية عن أبعد فترة مالية سابقة معروضة.

.....

رابعا:- القيود على.... إعادة العرض بأثر رجعى

يتم تصحيح خطأ فترة سابقة بإعادة العرض بأثر رجعى... **ما عدا حالتين:-**

الحالة الاولى:- اذا تعذر من الناحية العملية تحديد آثار خطأ فترة محددة على معلومات المقارنة لفترة سابقة أو أكثر من الفترات المعروضة

فى هذه الحالة:- تقوم المنشأة بإعادة عرض الأرصدة الافتتاحية للأصول والالتزامات وحقوق الملكية عن أبعد فترة يمكن إعادة العرض لها بأثر رجعى من الناحية العملية (وقد تكون تلك الفترة هى الفترة الحالية).

الحالة الثانية:- اذا تعذر من الناحية العملية فى بداية الفترة الجارية تحديد التأثير التراكمى للخطأ على جميع الفترات السابقة

فى هذه الحالة:- على المنشأة أن تقوم بإعادة عرض معلومات المقارنة لتصحيح الخطأ بأثر مستقبلى اعتبارا من أبعد تاريخ يمكن عنده الوصول لهذا التأثير من الناحية العملية.

كيفية اثبات التسوية الناشئة عن تصحيح خطأ فترة سابقة

يتم استبعاد تصحيح خطأ الفترة السابقة من أرباح أو خسائر الفترة التى يتم اكتشاف الخطأ فيها .. **ويتم إعادة عرض** أى معلومات معروضة (بما فى ذلك الملخصات

التاريخية للبيانات المالية) إلى أبعد مدى زمنى سابق يمتد إليه هذا الخطأ إذا كان ذلك ممكنا من الناحية العملية.

.....

خامسا:- متطلبات هذا المعيار ... فى الإفصاح عن أخطاء الفترات السابقة على المنشأة أن تقوم بالإفصاح عن:

(أ) طبيعة خطأ الفترة السابقة.

و(ب) قيمة الخطأ عن كل فترة سابقة معروضة إن أمكن ذلك عمليا وذلك:

على كل بند من بنود القوائم المالية تأثر بذلك الخطأ.

و(٢) على النصيب الأساسى والمخفض للسهم فى الأرباح.

و(ج) قيمة التصحيح فى بداية أبعد فترة سابقة معروضة .

و(د) الظروف التى أدت من الناحية العملية إلى تعذر إعادة العرض بأثر رجعى لتصحيح ذلك الخطأ عن فترة سابقة معينة مع بيان كيفية تصحيح ذلك الخطأ والفترة التى بدأ تصحيح الخطأ اعتبارا منها.

و لا تحتاج القوائم المالية عن الفترات اللاحقة إلى تكرار هذه الإفصاحات .

الجزء الرابع

تعذر التطبيق واعادة العرض بأثر رجعى من الناحية العملية

سنتناول هذا الموضوع بالشرح من خلال النقاط التالية:-

اولا:- متى يعتبر تطبيق أحد المتطلبات غير عملى ؟

ثانيا:- حالات .. تعذر التطبيق واعادة العرض بأثر رجعى من الناحية العملية

ثالثا :- الادراك المتأخر

.....

اولا:- متى يعتبر تطبيق أحد المتطلبات غير عملى ؟

يعتبر تطبيق أحد المتطلبات غير عملى ... عندما يتعذر على المنشأة تطبيقه بعد القيام بكل المجهودات المعقولة فى هذا الشأن.

ثانيا:- حالات .. تعذر التطبيق واعادة العرض بأثر رجعى من الناحية العملية

فى بعض الأحوال يتعذر من الناحية العملية تعديل معلومات المقارنة عن فترة أو أكثر من الفترات السابقة لتحقيق إمكانية المقارنة مع الفترة الحالية.

على سبيل المثال: قد تكون البيانات لم يتم تجميعها فى الفترة أو الفترات السابقة بشكل يسمح إما بالتطبيق بأثر رجعى لسياسة محاسبية جديدة أو بإعادة العرض بأثر رجعى لتصحيح خطأ فترة سابقة ، وقد يتعذر من الناحية العملية إعادة إنتاج مثل هذه المعلومات.

قد يتعذر فيها من الناحية العملية تطبيق التغيير فى سياسة محاسبية بأثر رجعى أو إعادة العرض بأثر رجعى لتصحيح خطأ عن فترة معينة فى الحالات التالية :-

الحالـة الاولـى :- حالـة عـدم امكانيـة تحديـد آثـار التطبيـق بـأثر رجعـى أو إعـادة العرض بأثر رجعى.

الحالـة الثانيـة :- الحالـة التـى يتطلـب فيهـا التطبيـق أو إعـادة العـرض بـأثر رجعـى وجود افتراضات عما كانت عليه نية الإدارة فى هذه الفترة.

الحالـة الثالثـة :- الحالـة التـى يتطلـب فيهـا التطبيـق أو إعـادة العـرض بـأثر رجعـى إعداد تقديرات هامـة عن القيم وكـان من المستحيل تمييز المعلومـات المتعلقـة بهذه التقديرات بصورة موضوعية عن غيرها من المعلومات التى:

(١) تقدم أدلـة عن الظروف التى كانت قائمـة فـى تـاريخ الاعتراف أو القيـاس أو الإفصاح عن هذه القيم.

و(٢) كان من الممكن أن تكون متاحة عندما تم اعتمـاد إصـدار القوائم الماليـة عن هذه الفترة السابقة.

.....

المقصود بالتطبيق بأثر رجعى: هو تطبيق سياسة محاسبية جديدة على معاملات وأحداث وظروف أخرى سابقة كما لو كانت هذه السياسة هى المطبقة بصفة دائمة.

.....

المقصود بإعادة العرض بأثر رجعى: هو تصحيح الاعتراف والقياس والإفصاح عن قيم عناصر القوائم المالية كما لو كان خطأ الفترة السابقة لم يحدث أبداً.

ثالثا :- الادراك المتأخر

يقصد بالادراك المتاخر :- أن تستخدم المنشأة ما هو متاح لها حاليا من معلومات وذلك سواء فى بناء افتراضات عما كانت عليه نوايا الإدارة فى فترة سابقة أو فى تقدير المبالغ المعترف بها أو التى تم قياسها أو الإفصاح عنها فى فترة سابقة

بمعنى:-

وهذا المعيار... يقول:-

لايجوز استخدام الادراك المتأخر... عند تطبيق سياسة محاسبية جديدة على فترة سابقة أو عندما يتم تصحيح مبالغ تتعلق بفترة سابقة

على سبيل المثال :-

عندما تقوم منشأة بتصحيح خطأ فترة سابقة فى حساب التزاماتها عن الرصيد المرحل من الأجازات المرضية لموظفيها طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٨) " مزايا العاملين"

فإنها لاتاخذ فى حسبانها... أى معلومات عن موسم ظهرت فيه أنفلونزا حادة بشكل غير معتاد لو أصبحت تلك المعلومات متاحة لها فى فترة تالية بعد اعتماد القوائم المالية للإصدار عن الفترة السابقة.

الجزء الخامس :- متطلبات افصاح

اولا :- متطلبات الافصاح عند تطبيق معيار محاسبى مصرى لأول مرة له تأثير على الفترة السابقة أو الحالية أو المستقبلية

ثانيا :- متطلبات الافصاح عندما يكون للتغيير الاختيارى فى سياسة محاسبية تأثير على الفترة السابقة أو الحالية أو المستقبلية ..أو عندما يتعذر تحديد قيمة ذلك التأثير على تلك الفترة من الناحية العملية

ثالثا :- متطلبات الافصاح.. فى حالة وجود معيار محاسبة مصرى جديد صدر ولكن لم يبدأ سريانه بعد ولم تقم المنشأة بتطبيق ذلك المعيار

.....

اولا :- متطلبات الافصاح عند تطبيق معيار محاسبى مصرى لأول مرة له تأثير على الفترة السابقة أو الحالية أو المستقبلية

اذا لم يتعذر على المنشأة من الناحية العملية تحديد قيمة ذلك التأثير.. فعليها الافصاح عن:-

(أ) إسم المعيار.

و(ب) أن التغيير فى السياسة المحاسبية يتم طبقاً للأحكام الانتقالية للمعيار (في حالة وجودها).

و(ج) طبيعة التغيير فى السياسة المحاسبية.

و(د) وصف الأحكام الانتقالية (في حالة وجودها).

و(هـ) الأحكام الانتقالية التى لها تأثير على الفترات المستقبلية (حالة وجودها).

و(و) كلما كان ذلك ممكناً من الناحية العملية ، قيمة التسوية بالنسبة للفترة الحالية وأى فترة سابقة معروضة وذلك:

(١) على كل بند بالقوائم المالية تأثر بذلك التغيير.

(٢) على النصيب الأساسى والمخفض للسهم فى الأرباح .

و(ز) قيمة التسوية المرتبطة بفترات تسبق الفترات المعروضة كلما كان من الممكن عملياً تحديد تلك التسوية.

و(ح) الظروف التى أدت من الناحية العملية إلى تعذر التطبيق بأثر رجعى على فترة سابقة محددة أو على فترات تسبق الفترات المالية المعروضة ، مع بيان الكيفية التى تم بها تطبيق التغيير فى السياسة المحاسبية والتوقيت الذى بدأ فيه ذلك التطبيق.

ولا تحتاج القوائم المالية عن الفترات اللاحقة إلى تكرار هذه الإفصاحات.

ثانيا :- متطلبات الافصاح عندما يكون للتغيير الاختيارى فى سياسة محاسبية تأثير على الفترة السابقة أو الحالية أو المستقبلية ..أو عندما يتعذر تحديد قيمة ذلك التأثير على تلك الفترة من الناحية العملية

عندئذ تقوم المنشأة بالإفصاح عما يلى:

(أ) طبيعة التغيير فى السياسة المحاسبية.

و(ب) الأسباب التى تدعو الإدارة للاعتقاد بأن تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة يقدم معلومات يعتمد عليها وأكثر ملاءمة.

و(ج) إلى المدى الذى يمكن معه تحديد ذلك من الناحية العملية ، قيمة التسوية عن الفترة الحالية وكل فترة سابقة معروضة:

(١) على كل بند بالقوائم المالية تأثر بذلك التغيير.

و(٢) على النصيب الأساسى والمخفض للسهم فى الأرباح

و(د) قيمة التسوية التى تخص كل فترة سابقة على الفترات المالية المعروضة كلما كان ذلك ممكناً من الناحية العملية.

و(هـ) الظروف التى أدت من الناحية العملية إلى تعذر التطبيق بأثر رجعى على فترة سابقة محددة أو على فترات تسبق الفترات المالية المعروضة ، مع بيان الكيفية التى تم بها تطبيق التغيير فى السياسة المحاسبية والتوقيت الذى بدأ فيه ذلك التطبيق.

ولا تحتاج القوائم المالية عن الفترات اللاحقة إلى تكرار هذه الإفصاحات.

ثالثا :- متطلبات الافصاح.. فى حالة وجود معيار محاسبة مصرى جديد صدر ولكن لم يبدأ سريانه بعد ولم تقم المنشأة بتطبيق ذلك المعيار

يتطلب هذا المعيار من المنشأة الإفصاح عما يلى:

(أ) حقيقة وجود معيار مصرى جديد صدر ولم يحل تاريخ سريانه بعد وأن المنشأة لم تقم بتطبيقه على قوائمها المالية.

و(ب) المعلومات المعروفة أو التى يمكن افتراضها بشكل معقول والمرتبطة بتقدير التأثير المحتمل – على القوائم المالية للمنشأة – والذى يمكن أن يترتب على تطبيق المعيار الجديد فى الفترة التى سيتم بها تطبيقه لأول مرة.

مع مراعاة الإفصاح عما يلى : -

(أ) اسم المعيار الجديد.

و (ب) طبيعة التغيير أو التغييرات الوشيكة فى السياسة المحاسبية.

و (ج) التاريخ الذى يجب أن يبدأ فيه تطبيق المعيار.

و (د) التاريخ المحدد الذى تخطط المنشأة فيه لتطبيق المعيار لأول مرة.

و (هـ) الافصاح عن واحد مما يلى:-

١-التأثير المتوقع من تطبيق ذلك المعيار لأول مرة على القوائم المالية للمنشأة.

٢- حقيقة أن ذلك التأثير غير معروف أو غير قابل للافتراض بشكل معقول (إذا ما كان الأمر كذلك).

.....

الجزء السادس

مثال اعادة العرض بأثر رجعى للاخطاء

اكتشفت شركة (ب) خلال عام ٢٠٢٠ أن بعض المنتجات التي تم بيعها خلال عام ٢٠١٩ قد تم إدراجها بالخطأ ضمن مخزون ٣١ ديسمبر ٢٠١٩ بمبلغ ٦٥٠٠. وقد تظهر الدفاتر المحاسبية للشركة (ب) عن عام ٢٠٢٠ مبيعات بمبلغ ١٠٤٠٠٠ وتكلفة بضاعة مباعة بمبلغ ٨٦٥٠٠ (تتضمن الخطأ في رصيد أول المدة للمخزون بمبلغ ٦٥٠٠) وضرائب دخل بمبلغ ٥٢٥٠.

ظهرت البيانات المالية التالية بقائمة الدخل للشركة (ب) في عام ٢٠١٩:

مبيعات	**٧٣ ٥٠٠**
تكلفة البضاعة المباعة	**(٥٣ ٥٠٠)**
الأرباح قبل ضرائب الدخل	**٢٠ ٠٠٠**
ضرائب الدخل	**(٦ ٠٠٠)**
الربح	**١٤ ٠٠٠**

بلغ رصيد أول المدة للأرباح المرحلة في عام ٢٠١٩ مبلغ ٢٠ ٠٠٠ وبلغ رصيد أخر المدة للأرباح المرحلة مبلغ ٣٤ ٠٠٠. بلغ سعر ضريبة الدخل لشركة (ب) ٣٠٪ عن عامى ٢٠٢٠ و ٢٠١٩ . ولم يكن لديها أى دخل أو مصروف آخر.

بلغ رأس مال شركة (ب) ٥٠٠٠ خلال الفترات ولم تظهر بقائمة مركزها المالى أية عناصر حقوق ملكية أخرى بخلاف الأرباح المرحلة. علما بأن أسهم الشركة (ب) غير مقيدة بالبورصة ولا تقوم بالإفصاح عن نصيب السهم فى الأرباح.

شركة (ب)

بيانات مستخرجة من قائمة الدخل (الأرباح أو الخسائر)

	٢٠٢٠	٢٠١٩ (معدلة)
مبيعات	١٠٤ ٠٠٠	٧٣ ٥٠٠
تكلفة البضاعة المباعة	(٨٠ ٠٠٠)	(٦٠ ٠٠٠)
الربح قبل ضرائب الدخل	٢٤ ٠٠٠	١٣ ٥٠٠
ضرائب الدخل	(٧ ٢٠٠)	(٤ ٠٥٠)
الربح	١٦ ٨٠٠	٩ ٤٥٠

شركة (ب)
قائمة التغير فى حقوق الملكية

	رأس المال	الأرباح المرحلة	المجموع
الرصيد فى ٣١ ديسمبر ٢٠١٨	٥ ٠٠٠	٢٠ ٠٠٠	٢٥ ٠٠٠
ربح السنة المنتهية فى ٣١ ديسمبر ٢٠١٩		٩ ٤٥٠	٩ ٤٥٠
كما تم تعديله			
الرصيد فى ٣١ ديسمبر ٢٠١٩	٥ ٠٠٠	٢٩ ٤٥٠	٣٤ ٤٥٠
ربح السنة المنتهية فى ٣١ ديسمبر ٢٠٢٠		١٦ ٨٠٠	١٦ ٨٠٠
الرصيد فى ٣١ ديسمبر ٢٠٢٠	٥ ٠٠٠	٤٦ ٢٥٠	٥١ ٢٥٠

بيانات مستخرجة من الإيضاحات المتممة للقوائم المالية

تم إدراج بعض المنتجات (التى سبق للشركة "ب" أن باعتها خلال عام ٢٠١٩) بالخطأ ضمن المخزون في ٣١ ديسمبر ٢٠١٩ مبلغ ٥٠٠ ٦ ، وقد تم تعديل القوائم المالية في ٢٠١٩ لتصحيح هذا الخطأ. وفيما يلى ملخصاً لتأثير إعادة عرض هذه القوائم المالية علماً بأنه لا يوجد تأثير على عام ٢٠٢٠.

(زيادة) فى تكلفة البضاعة المباعة	**(٦ ٥٠٠)**
الانخفاض فى مصروف ضرائب الدخل	**١ ٩٥٠**
(الانخفاض) فى الربح	**(٤ ٥٥٠)**
(الانخفاض) فى المخزون	**(٦ ٥٠٠)**
الانخفاض فى التزام ضريبة الدخل	**١ ٩٥٠**
(الانخفاض) فى حقوق الملكية	**(٤ ٥٥٠)**

شركة (ب)

بيانات مستخرجة من قائمة الأرباح المرحلة

	٢٠٢٠	٢٠١٩ (معدلة)
	جنيه	جنيه
رصيد أول المدة للأرباح المرحلة قبل التعديل	٣٤ ٠٠٠	٢٠ ٠٠٠
تصحيح خطأ محاسبى		
(صافي الأثر بعد خصم ضريبة الدخل بمبلغ ١٩٥٠)	(٤ ٥٥٠)	-
رصيد أول المدة للأرباح المرحلة بعد التعديل	٢٩ ٤٥٠	٢٠ ٠٠٠
صافي الربح (٢٠١٩: معدل بتصحيح الخطأ)	١٦ ٨٠٠	٩ ٤٥٠
رصيد أخر المدة للأرباح المرحلة	٤٦ ٢٥٠	٢٩ ٤٥٠

الاسئلة على هذا المعيار :-

١- ما المقصود بالسياسة المحاسبية ؟
٢- كيف يتم المعاملة حالة عدم وجود سياسة محاسبية تطبق على معاملة معينة ظ
٣- ما هى شروط تغيير سياسة محاسبية ؟
٤- ما هى الحالات التى لاتعد تغيير فى السياسة المحاسبية ظ
٥- ما هى حالات تغيير السياسة المحاسبية باثر رجعى ؟
٦- ها هناك قيود على تطبيق السياسة المحاسبية باثر رجعى ؟
٧- ما المقصود بالتقدير المحاسبى ؟
٨- ما هى الدواعى تغيير التقدير المحاسبى ظ
٩- كيف يتم الاعتراف باثر التغيير فى التقدير المحاسبى ؟
١٠- ما المقصود باخطاء سنوات سابقة ؟ وكيف تنشا هذه الاخطاء ؟
١١- ما المقصود بالتطبيق باثر رجعى ؟ وما المقصود باعادة العرض باثر رجعى ؟
١٢- ما المقصود بالادراك المتأخر ؟
١٣- ما مدى صحة العبارات التالية مع التعليل :-
(أ) تغيير التقديرات المحسبية يعتبر تصحيحا للاخطاء.
(ب) يمكن تغيير السياسة المحاسبية اختياريا بدون ضوابط

معيار المحاسبة المصرى رقم (٧)
الأحداث التى تقع بعد الفترة المالية

هذا المعيار... يقول ان هدفه هو:

(أ) شرح متى يجب على المنشأة أن تعدل قوائمها المالية بناءً على أحداث تقع بعد الفترة المالية .

و(ب) شرح الإفصاحات التى يجب أن توفرها المنشأة عن تاريخ إصدار القوائم المالية وكذلك عن الأحداث التى تقع بعد الفترة المالية.

ولتحقيق هذا الهدف... فان هذا المعيار حدد متطلبات اوجب العمل بها

سنتناول هذا الموضوع بالشرح من خلال النقاط التالية :-

اولا:- المقصود بالاحداث التى تقع بعد الفترة المالية

ثانيا:- كيفية تحديد تاريخ اصدار القوائم المالية

ثالثا:- متطلبات الافصاح عن تاريخ اصدار القوائم المالية

رابعا:- امثلة على أحداث تقع بعد الفترة المالية وتتطلب تعديلاً فى القوائم المالية

خامسا:- امثلة على أحداث تقع بعد الفترة المالية ولا تتطلب تعديلاً فى القوائم المالية

سادسا:- متطلبات هذا المعيار ... الخاصة بتوزيعات اصحاب الملكية

سابعا:- متطلبات هذا المعيار... الخاصة بفرض الاستمرارية

ثامنا:- متطلبات تحديث الإفصاح عن الحالات التى كانت قائمة فى تاريخ نهاية الفترة المالية

اولا:- المقصود بالاحداث التى تقع بعد الفترة المالية

هى تلك الأحداث التى تقع بين تاريخ نهاية الفترة المالية وتاريخ إصدار القوائم المالية سواء كانت تلك الأحداث فى صالح المنشأة أو فى غير صالحها.

وتتضمن الأحداث التى تقع بعد الفترة المالية جميع الأحداث التى تقع حتى تاريخ إصدار القوائم المالية حتى ولو كانت هذه الأحداث قد تمت بعد نشر معلومات عن الأرباح أو أية معلومات مالية وقبل إصدار القوائم المالية.

ويمكن تحديد نوعين من الأحداث:

النوع الاول:- أحداث توفر أدلة إضافية عن حالات كانت قائمة فى تاريخ نهاية الفترة المالية وتتطلب تعديل فى القوائم المالية.

بمعنى آخر ... هى الاحداث التى توفر معلومات جديدة عن بنود القوائم المالية نهاية فترة التقرير من اصول او التزامات او ايرادات ومصروفات ... وغيرها

ونتيجة لهذه المعلومات الجديدة ... يتطلب تعديل هذه البنود حتى تعكس القوائم المالية المركز والاداء المالى للمنشاة بوضوح

مثال:- فى ٢٠١٩/١/١٥ حكم قضائى بتعويض قدره ٢٥٠٠٠جنيه ضد المنشاة (س) فى دعوى قضائية كانت مقامة ضد المنشاة قبل نهاية الفترة المالية٢٠١٨م وكانت المنشأة (س) قدرت مخصص لهذا القضية بمبلغ ١٥٠٠٠ج

فى هذه الحالة :- هذا الحدث وفر معلومات جديدة عن قيمة المخصص اللازم اثباته فى القوائم المالية ٢٠١٨م وبالتالى يتم تعديل المخصص الى ٢٥٠٠٠ج ليعكس قيمة الالتزام الذى تاكد بصدور الحكم

النوع الثانى:- أحداث تشير إلى حالات نشأت بعد تاريخ نهاية الفترة المالية ولا تتطلب تعديل فى القوائم المالية، وقد تتطلب فقط الإفصاح عنها فى هذه القوائم. وتاتى هذه المعلومات نتيجة حدث جديد نشأ بعد نهاية فترة التقرير

وطالما ان الحدث لم ينشأ خلال فترة التقرير فلا يتم تعديل القوائم المالية ويتم الافصاح عن المعلومات الهامة عن هذا الحدث فى القوائم المالية

مثال:- فى ٢٠١٩/١/٢٠ وقبل اصدار القوائم المالية شب حريق باحدى مخازن الشركة (س) ترتب عليها خسائر قدرت بمبلغ مليون جنيه

فى هذه الحالة :- وحيث ان الحدث الذى ترتب عليه الخسائر نشا بعد فترة التقرير وبالتالى لايتم تعديل القوائم المالية ٢٠١٨م ويتم الافصاح عن هذا الحدث واثره المالى فى الايضاحات المتممة للقوائم المالية كالتالى:-

شب حريق باحدى مخازن الشركة فى ٢٠١٩/١/٢٠ ترتب عليه خسائر قدرها مليون جنية وجارى التحقيق فى اسباب الحريق ومطالبة شركة التامين

ثانيا:- كيفية تحديد تاريخ اصدار القوائم المالية

الحالــة الأولــى:- حالــة الشــركات التــى تلتــزم بتقــديم القــوائم الماليــة للمســاهمين لاعتمادها بعد أن يكون قد تم إصدارها من الإدارة .

فى هذه الحالة:- يعتبر تاريخ إصدار القوائم المالية هو تاريخ إصدارها من الإدارة .. وليس تاريخ اعتماد القوائم المالية من قبل المساهمين.

مثال هذه الحالة :-

فى ٢٨ فبراير ٢٠١٨ انتهت إدارة المنشأة من إعداد مسودة القوائم المالية عن السنة المالية المنتهية فى ٣١ ديسمبر ٢٠١٧،

وفى ١٨ مارس ٢٠١٨ قام مجلس الإدارة بفحص القوائم المالية وإصدارها،

وفى ١٩ مارس ٢٠١٨ أعلنت المنشأة عن أرباحها وعن بعض المعلومات المالية الأخرى ،

وفى أول أبريل ٢٠١٨ تم إتاحة القوائم المالية للمساهمين والمستخدمين الآخرين ،

وفى ١٥ مايو ٢٠١٨ اعتمدت الجمعية العامة للمساهمين فى اجتماعها السنوى القوائم المالية وتم تسليمها إلى الجهة المنظمة المعنية فى ١٧ مايو ٢٠١٨

فى هذه الحالة:- يكون تاريخ إصدار القوائم المالية هو ١٨ مارس ٢٠١٨ (تاريخ اصدارها بواسطة مجلس الادارة

.....

الحالة الثانية:- حالة ان تكون إدارة المنشأة ملزمة بإصدار قوائمها المالية إلى جهة مشرفة عليها (والمؤلفة فقط من أعضاء غير تنفيذيين) للاعتماد .

في هذه الحالة:- فإن القوائم المالية يكون قد تم إصدارها .....في تاريخ قيام الإدارة بإصدارها لهذه الجهة المشرفة عليها .

مثال هذه الحالة:-

فى ١٨ مارس ٢٠١٨ أصدرت إدارة المنشأة القوائم المالية للجهة المشرفة عليها والمؤلفة فقط من أعضاء غير تنفيذيين وربما قد تتضمن ممثلين عن العاملين وأطرافاً خارجية لها مصلحة في المنشأة ،

وفى ٢٦ مارس ٢٠١٨ وافقت هذه الجهة المشرفة على القوائم المالية ،

وفى أول أبريل ٢٠١٨ تم إتاحة القوائم المالية للمساهمين والمستخدمين الآخرين ، وفى ١٥ مايو ٢٠١٨ اعتمدت الجمعية العامة للمساهمين فى اجتماعها السنوى القوائم المالية وتم تسليمها الى الجهة المنظمة المعنية فى ١٧ مايو٢٠١٨م

فى هذه الحالة :- تكون القوائم المالية قد تم اصدارها ١٨مارس٢٠١٨ م (تاريخ ارسال الادارة القوائم المالية الى الجهة المشرفة)

ثالثا:- متطلبات الافصاح عن تاريخ اصدار القوائم المالية

على المنشأة أن تفصح عن :-

- تاريخ إصدار القوائم المالية ...حيث أن هذه القوائم المالية لن تعكس الأحداث التى قد تتم بعد ذلك.
- والسلطة التى قامت باعتمادها .
- ما اذا كان لمالكى المنشأة أو الآخرين الحق فى تعديل القوائم المالية بعد إصدارها.

.....

رابعا:- امثلة ..على أحداث تقع بعد الفترة المالية وتتطلب تعديلاً فى القوائم المالية

فيما يلى أمثلة للأحداث التى تقع بعد الفترة المالية والتى تستوجب أن تعدل المنشأة القيم المدرجة بالقوائم المالية أو أن تدرج بها عناصر لم تكن قد أدرجت:

المثال الأول:- صدور حكم قضائى بعد الفترة المالية يكشف عن وجود التزام على المنشأة وكان هذا الالتزام قائماً بالفعل فى تاريخ نهاية الفترة المالية .

فى هذا المثال:- يجب على المنشأة تعديل المخصصات المثبتة لمقابلة هذا الالتزام أو تكوين مخصص جديد لمقابلته ، وعدم الاكتفاء بالإفصاح فقط عن هذا الالتزام المحتمل نظراً لأن الحكم القضائى يعتبر دليلاً إضافياً.

المثال الثانى:- ظهور معلومات جديدة بعد الفترة المالية تكشف أن قيمة أحد الأصول قد اعتراها اضمحلال فى تاريخ نهاية الفترة المالية أو أن قيمة خسارة تحققت

ومن امثلة هذه المعلومات :-

١-إفلاس أحد العملاء والذى قد يحدث بعد الفترة المالية عادة ما يؤكد أن هناك خسارة محققة بالفعل فى تاريخ نهاية الفترة المالية فى حساب العملاء وأن المنشأة فى حاجة إلى تعديل القيمة المدرجة لحساب العملاء .

٢-بيع المخزون بعد الفترة المالية قد يوفر دليلاً على صافى القيمة البيعية لهذا المخزون فى تاريخ نهاية الفترة المالية.

المثال الثالث:- التعرف بعد الفترة المالية على التكلفة الفعلية لشراء أصل تم قبل تاريخ نهاية الفترة المالية أو المتحصلات الفعلية من عملية بيع أصل تمت قبل تاريخ نهاية الفترة المالية.

المثال الرابع:- التعرف بعد الفترة المالية على مبالغ المشاركة فى الأرباح أو مدفوعات المكافآت إذا كان هناك التزام قانونى أو حكمى على المنشأة لأداء تلك المدفوعات كنتيجة لأحداث تمت قبل تاريخ نهاية الفترة المالية.

المثـال الخـامس:- اكتشـاف غـش أو خطـأ يشـير إلـى أن القـوائم الماليـة لـم تكـن سليمة.

خامسا:- امثلة..على أحداث تقع بعد الفترة المالية ولا تتطلب تعديلاً فى القوائم المالية

الحالة:- حالة إذا كانت الأحداث التالية للفترة المالية والتى لا تستوجب تعديلاً فى القوائم المالية جوهرية ويؤثر عدم الإفصاح عنها على قدرة مستخدم القوائم المالية على التقييم الصحيح وإتخاذ القرارات السليمة بناء على هذه القوائم المالية

فى هذه الحالة:- على المنشأة أن تفصح عن المعلومات التالية لكل مجموعة هامة من تلك الأحداث .

المعلومة الاولى :- طبيعة الحدث.

المعلومة الثانية:- تقدير الأثر المالى للحدث أو ذكر عدم إمكان تقديره.

فيما يلى أمثلة على أحداث تقع فى المنشأة بعد الفترة المالية ولا تتطلب تعديلاً فى قوائمها المالية والتى من الأهمية بحيث يؤثر عدم الإفصاح عنها على قدرة مستخدم هذه القوائم المالية على التقييم الصحيح وإتخاذ القرارات السليمة :

مثال١:- عملية اندماج كبيرة بعد الفترة المالية أو استبعاد إحدى الشركات التابعة الهامة.

مثال٢:- الإعلان عن خطة للتوقف عن جزء من النشاط أو استبعاد أصول أو سداد التزامات تتعلق بالتوقف عن مزاولة جزء من النشاط أو الدخول فى عقد ارتباط لبيع هذه الأصول أو سداد تلك الالتزامات .

مثال٣:- شراء أو استبعاد أصول هامة أو مصادرة أصول هامة بواسطة الحكومة.

مثال٤:- دمار أحد المصانع الكبرى بالحريق بعد الفترة المالية.

مثال٥:- الإعلان عن أو البدء فى تنفيذ عملية إعادة هيكلة هامة.

مثال٦:- المعاملات الهامة على الأسهم العادية والمعاملات المحتملة على الأسهم العادية بعد الفترة المالية .

مثال٧:- التغيرات الكبيرة غير العادية بعد الفترة المالية فى قيم الأصول أو أسعار الصرف.

مثال٨:- التغيرات فى معدلات الضرائب أو قوانين الضرائب التى تم إقرارها أو الإعلان عنها بعد الفترة المالية والتى لها تأثير هام على عبء الضرائب الحالية والضرائب المؤجلة كأصول والتزامات.

مثال٩:- الدخول فى ارتباطات هامة أو التزامات محتملة مثل إصدار ضمانات هامة.

مثال١٠:- الشروع فى رفع دعوى قضائية كبيرة بسبب أحداث تمت بعد الفترة المالية.

مثال١١:- الانخفاض فى القيمة السوقية لبعض الاستثمارات بعد تاريخ نهاية الفترة المالية وقبل تاريخ إصدار القوائم المالية. فالانخفاض فى القيمة السوقية هنا لا يتعلق بحالة الاستثمار فى تاريخ نهاية الفترة المالية ولكنه يعكس ظروف حدثت خلال الفترة اللاحقة .

مثال١ :- فى ٢٠١٨/١٢/٣١ كان لدى المنشأة (س) قرض مستحق السداد فى عام ٢٠١٩م بمبلغ ٢ مليون جنيه

المطلوب :- كيف يتم تبويب هذا الالتزام فى الحالات التالية :-

الحالـة الاولـى:- اذا الاتفاق مـع البنك ٢٠١٨/١٢/٣١م علـى تأجيل سداد القرض الى ٣ سنوات اخرى .

الحالـة الثانيـة :- اذا تـم لاتفـاق مـع البنـك فـى ٢٠١٩/١/٢٠م علـى تاجيل سداد القرض الى ٣ سنوات اخرى

فى هذا المثال :-

الحالـة الاولـى:- يتم تبويـب القرض .. كـالتزام غير متداول ... حيث ان الحدث الخاص بعملية تأجيل السداد تم قبل نهاية الفترة المالية

الحالة الثانية :- يتم تبويب القرض .. كالتزام متداول ...حيث ان الحدث الخاص بعملية تاجيل السداد تم بعد نهاية الفترة المالية

ويتم الافصاح على انه تم الاتفاق بعد نهاية الفترة المالية على تاجيل سداد القرض الى ٣ سنوات اخرى

مثال٢:- المنشاة (س) تعمل فى تصنيع اجهزة الهاتف ونظرا لقيام شركة منافسة بانتاج جهاز جديد ومواصفات احدث واقل سعرا من اجهزة المنشاة (س)

وفـى ٢٠١٨/١٢/٣١م كـان لـدى المنشـاة (س) ١٠٠٠ جهـاز سـعر بيـع الجهـاز ٢٠٠٠ج وتكلفتـه ١٥٠٠ جنيـه وتتوقـع الشركة انخفاض سعر البيـع الجهاز بسبب هذه التطورات الـى ١٤٠٠ج سوف تقوم بتقييم المخزون على اساس صافى قيمته البيعية

المطلوب :- **ما هو تاثير الاحداث التالية:**-

الحالـة الاولـى :- اذا تم بيـع هذه الاجهزة فـى ٢٠١٩م وقبل اصدار القوائم المالية بسعر ١٤٥٠ ج للجهاز

الحالـة الثانيـة :- اذا تم بيـع هذه الاجهزة فـى ٢٠١٩م وقبل اصدار القوائم المالية بسعر ١٣٥٠ج للجهاز

فى هذا المثال:-

الحالة الاولى:- بيع الاجهزة فى بداية الفترة التالية وفر معلومات مؤكدة عن صافى القيمة البيعية وبناءا عليه يتم تقييم المخزون بسعر ١٤٥٠ج للجهاز بدلا من ١٤٠٠ج

الحالة الثانية:- حيث ان بيع الاجهزة وفر معلومات مؤكة عن صافى القيمة البيعية فيتم تخفيض صافى القيمة البيعية للجهاز الى ١٣٥٠ ج بدلا من ١٤٠٠ج

مثال٣:- فى ٢٠١٨/١٢/٣١ قدرت المنشاة (س) مخصص الديون المشكوك فيها للعميل (ص) بمبلغ ٢٠٠٠٠عند مدينونية قدرها ٢٠٠٠٠٠ج.

وفى ٢٠١٩/١/٢٠ صدر حكم قضائى ضد هذا العميل واعلان افلاسه لتعثره فى سداد مستحقات قروض من البنوك وقد هرب هذا العميل الى خارج البلاد

المطلوب:- ما هو تاثير هذا الحدث على القوائم المالية فى ٢٠١٨/١٢/٣١

فى هذا المثال:- وحيث ان العميل كان متعثر قبل نهاية الفترة المالية واخفقت المنشاة (س) فى تقدير المخصص المطلوب .. فتقوم المنشاة بتعديل المخصص اذا كان من المتوقع ان يكون لها نصيب من التفليسة او اعدام الدين بالكامل اذا لم يترتب على التفليسة الوفاء باى مستحقات للمنشاة

سادسا:- متطلبات هذا المعيار الخاصة... بتوزيعات اصحاب الملكية

إذا كان الاعلان عن هذه التوزيعات ....بعد الفترة المالية ولكن قبل إصدار القوائم المالية ... **فإنه لا يجوز** للمنشأة أن تدرج هذه التوزيعات كالتزام فى تاريخ نهاية الفترة المالية.... **لأنه** لا يوجد إلتزام حالى .

مثل هذه التوزيعات يتم الإفصاح عنها فى الإيضاحات المتممة للقوائم المالية .

.....

سابعا:- متطلبات هذا المعيار... الخاصة بفرض الاستمرارية

المتطلب الاول:- يتطلب هذا المعيار ... ضرورة عدم قيام المنشأة بإعداد القوائم المالية على أساس الاستمرارية إذا كانت هناك أحداث تقع بعد الفترة المالية تشير إلى أن فرض الاستمرارية ليس مناسباً .

المتطلب الثانى:- هذا المعيار ..لا يجيز للمنشأة أن تعد القوائم المالية طبقاً لفرض الاستمرارية إذا كانت الإدارة تنوى بعد الفترة المالية تصفية المنشأة أو أن تتوقف عن مزاولة النشاط و لا يوجد لديها بديل آخر معقول سوى ذلك.

على سبيل المثال :-

قد يستدعى التدهور فى نتائج التشغيل والمركز المالى بعد الفترة المالية دراسة ما إذا كان فرض الاستمرارية مازال مناسباً من عدمه . فإذا لم يعد فرض الاستمرارية مناسباً ، فإن تأثير ذلك يكون خطيراً جداً حيث يتطلب هذا المعيار تعديلاً جوهرياً فى أساس المحاسبة أكثر من مجرد تعديل المبالغ المعترف بها وفقاً لأساس المحاسبة المتبع.

المتطلب الثالث:- يحدد معيار المحاسبة المصرى رقم (١) "عرض القوائم المالية " إفصاحات محددة خاصة بفرض الاستمرارية :-

١-إذا كانت الإدارة على دراية عند تقييمها لقدرة المنشأة على الاستمرار بوجود درجة كبيرة من عدم التأكد المرتبط بأحداث أو ظروف قد يترتب عليها شك جوهرى فى قدرة المنشأة على الاستمرار ، فعليها الإفصاح عن تلك الشكوك

٢- إذا كانت المنشأة لا تعد القوائم المالية طبقاً لفرض الاستمرارية فعليها الإفصاح عن هذه الحقيقة

٣- الإفصاح عن الأساس الذى استخدمته في إعداد القوائم المالية وكذا السبب وراء عدم اعتبار المنشأة مستمرة.

ثامنا:- متطلبات تحديث الإفصاح عن الحالات التى كانت قائمة فى تاريخ نهاية الفترة المالية

الحالة:- حالة حصول المنشأة على معلومات بعد الفترة المالية عن حالات كانت قائمة فى تاريخ نهاية الفترة المالية ،

فى هذه الحالة:- يجب على المنشأة أن تقوم بتحديث الإفصاحات التى تتعلق بتلك الأحداث فى ضوء المعلومات الجديدة ... حتى لو لم تكن هذه الأحداث تؤثر على المبالغ المعترف بها بالقوائم المالية للمنشأة .

ومن أمثلة ذلك:-

توافر دليل بعد الفترة المالية ... عن التزام محتمل كان قائماً فى تاريخ نهاية الفترة المالية.

وبالإضافة إلى الأخذ فى الاعتبار ... ما إذا كان ذلك يستدعى تكوين مخصص أو تعديله

وبالتالى:- يجب على المنشأة أن تقوم بتحديث الإفصاحات عن الالتزام المحتمل فى ضوء هذا الدليل.

اولا :- الافصاح عن طبيعة الحدث

ثانيا:- الافصاح تقدير الاثر المالى لهذا الحدث ... فاذا لم يمكن تقدير هذا الاثر ... يتم الافصاح عن عدم امكانية تقدير هذا الاثر

الاسئلة هذا المعيار:-

١-ما المقصود بالاحداث التى تقع بعد فترة التقرير؟

٢-متى تؤدى الاحداث التالية لفترة التقرير الى تعديل القوائم المالية ؟

٣-متى تؤدى الاحداث التالية لفترة التقرير الى الافصاح عنها فقط فى القوائم المالية ؟

٤-عميل اعلن افلاسه بعد نهاية الفترة المالية وقبل اصدار القوائم المالية هذا الحدث:-

(أ) متى يتطلب تعديل القوائم المالية؟

(ب) ومتى يتطلب الافصاح عنه فقط فى القوائم المالية ؟

٥-منشاة اعلنت عن توزيع ارباح بعد نهاية الفترة المالية وقبل اصدار القوائم المالية ... هل هذا الحدث يتطلب:-

(أ) تعديل القوائم المالية

(ب) ام الافصاح عنه فى القوائم المالية

٦-منشأة تقدم ضمان عن منتجاتها وتقوم بعمل المخصصات اللازمة نهاية الفترة المالية ... ماهو التاثير حالة الاحداث التالية :-

(أ) ظهور عيب جوهرى فى منتجات الشركة بعد اصدار القوائم المالية.

(ب) ظهور عيب جوهرى فى منتجات الشركة بعد نهاية الفترة المالية وقبل اصدار القوائم المالية

خلاصة الكلام فى الاحداث التالية لفترة التقرير

- اذا كان هذا الحدث يوفر معلومات جديدة عن ظروف ومعاملات كانت موجودة قبل نهاية فترة التقرير .... عدل القوائم المالية
- اذا كان هذا الحدث يوفر معلومات عن معاملات وظروف حدثت بعد نهاية فترة التقرير .... افصح عنها فى القوائم المالية

معيار المحاسبة المصرى رقم (١٠)
الأصول الثابتة وإهلاكاتها

هذا المعيار يهدف إلى... وصف المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة بحيث يستطيع مستخدمو القوائم المالية أن يستشفوا معلومات حول استثمار المنشأة فى تلك الأصول ... والتغير فى مثل هذا الاستثمار.

تتمثل الموضوعات الرئيسية فيما يتعلق بالمحاسبة عن الأصول الثابتة فى:-

- الاعتراف بالأصول وتحديد قيمها الدفترية
- أعباء الإهلاك... التى يعترف بها لتلك الأصول
- وخسائر الاضمحلال... التى يعترف بها بالنسبة لتلك الأصول.

سنتناول هذا المعيار بالشرح من خلال الموضوعات التالية:-

المطلب الاول :- نطاق تطبيق هذا المعيار

المطلب الثانى:- تعريف الاصول الثابتة

المطلب الثالث:- شروط الاعتراف بتكلفة أى بند ... كأصل ثابت

المطلب الرابع:- كيفية معالجة قطع الغيار والمعدات الاحتياطية

المطلب الخامس:- مكونات... تكلفة الاصول الثابتة

المطلب السادس:- كيفية معالجة ...تكاليف الخدمة اليومية للاصل الثابت

المطلب السابع:- كيفية معالجة الايرادات العرضية... المصاحبة لتجهيز اصل ثابت

المطلب الثامن :- كيفية تحديد تكلفة الأصل الذى يتم انشاؤه ذاتيا

المطلب التاسع :- كيفية قياس تكلفة الاصل الثابت

المطلب العاشر:- كيفية معالجة مبادلة اصل غير نقدى.. مع اصل غير نقدى

المطلب الحادى العشر:- كيفية معالجة المنح الحكومية المرتبط بالاصل الثابت

المطلب الثانى عشر:- اهلاك الاصول الثابتة

المطلب الثالث عشر:- اضمحلال الاصول الثابتة

المطلب الرابع عشر :- استبعاد القيمة الدفترية للاصل الثابت من الدفاتر

المطلب الخامس عشر:- الافصاحات التى يتطلبها هذا المعيار والخاصة بالاصول الثابتة واهلاكاتها

المطلب الاول :- نطاق تطبيق هذا المعيار

- يطبق هذا المعيار فى المحاسبة عن الأصول الثابتة ما لم يتطلب أو يسمح معيار محاسبى مصرى آخر بمعالجة محاسبية مختلفة.
- هذا المعيار ... يقول انه هناك بعض بنود الاصول الثابتة لا يطبق عليها متطلبات هذا المعيار وانما لها متطلبات اخرى معروضة فى معايير اخرى

هذه البنود هى :-

(أ) الأصول الثابتة المبوبة كأصول محتفظ بها لغرض البيع طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٢) "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة".

أو(ب) الأصول الحيوية المرتبطة بالنشاط الزراعي (معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٥) "الزراعة").بخلاف النباتات المثمرة ، حيث ينطبق

هذا المعيار على النباتات المثمرة ، و لا ينطبق على المنتج الزراعى الذى ينمو على هذه النباتات.

أو(ج) الاعتراف بأصول الاستكشاف والتقييم وقياسها (معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٦) "التنقيب عن وتقييم الموارد المعدنية").

أو(د) حقوق التعدين والاحتياطيات التعدينية مثل البترول والغاز الطبيعى والموارد غير المتجددة المماثلة.

إلا أن هذا المعيار يطبق على الأصول الثابتة المستخدمة فى تطوير أو صيانة الأصول المُعرَفة فى (ب) إلى (د) أعلاه.

على المنشأة في استخدامها لنموذج التكلفة فى معالجة الاستثمار العقارى طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٤) "الإستثمار العقارى" أن تستخدم نموذج التكلفة الوارد فى هذا المعيار للعقارات الاستثمارية المملوكة لها.

.....

المطلب الثانى:- تعريف الاصول الثابتة

هى البنود الملموسة ... التى تحتفظ بها المنشأة لاستخدامها فى إنتاج أو توريد السلع أو الخدمات ، أو فى التأجير للغير أو فى أغراضها الإدارية و من المتوقع استخدامها على مدار أكثر من فترة واحدة.

المطلب الثالث:- شروط الاعتراف بتكلفة أى بند ... كأصل ثابت

الشرط الاول:- ان يكون من المرجح أن تتدفق منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة من هذا البند.

الشرط الثانى:- أن يمكن قياس تكلفة البند بدرجة يعتمد عليها.

هذا المعيار ... يتطلب استخدام التقدير الحكمى... فى تطبيق شروط الاعتراف بالأصول الثابتة وهذا التقدير يكون ... وفقاً للظروف المحددة لكل منشأة.

مثال :- فقد يكون من الملائم تجميع البنود التى لا تعتبر بمفردها ذات أهمية نسبية مثل العدد والأدوات والاسطمبات على أن تُطبَق شروط الاعتراف على القيمة المجمعة لتلك البنود.

المطلب الرابع:- كيفية معالجة قطع الغيار والمعدات الاحتياطية

الحالة الاولى:- اذا كانت هذه القطع سوف تبوب كمصروف عند صرفها من المخازن.

فى هذه الحالة :- تبوب كمخزون ... وتحمل كمصروف فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) مع استخدامها.

الحالة الثانية:- اذا كانت هذه القطع سوف تبوب كأصول ثابتة عند صرفها من المخازن.

فى هذه الحالة:- تبوب(كاصول ثابتة- قطع غيار ومعدات رئيسية) ... وتحمل كأصول ثابتة مع استخدامها.

يقصد بالمعدات الاحتياطية :- هى معدات تستخدم حالة وجود ظروف طارئة او عطل معين خط انتاجى

مثال:- قامت المنشأة (س) بشراء مولد كهرباء بمبلغ ٢٠٠٠٠٠ج ليستخدم فى حالة انقطاع التيار الكهربائى

فى هذه الحالة:- يتم تبويب هذا المولد – كاصل ثابت

.....

تمكين حصول المنافع..... قام محل زيادة المنافع...

كشرط من شروط الاعتراف ببند .... كأصل ثابت

الاصـول الثابتـة التـى لا تـؤدى بصـورة مباشـرة إلـى زيـادة المنـافع الاقتصـادية المستقبلية ....لكنها تمكن المنشأة من الحصول على منافع اقتصادية من اصول اخرى... يعترف بها كأصول ثابتة

وعلـى الـرغم مـن أن اقتنـاء مثل هـذه الأصـول لا يـؤدى بصـورة مباشـرة إلـى زيـادة المنافع الاقتصادية المستقبلية لأى أصل بعينه من الأصول الثابتة القائمة إلا أنها لازمـة لتمكـين المنشـأة مـن الحصـول علـى منـافع اقتصـادية مستقبلية مـن أصـول أخرى مرتبطة

علـى سبيل المثـال:- قد يتم اقتناء بنود أصول ثابتة لأسباب ترتبط بالمحافظة على البيئة أو بتحقيق مستوى معين من الأمان.

فقـد يقـوم أحـد مصـنعى الكيماويـات بتطبيـق عمليـات جديـدة للتعامـل مـع المـواد الكيمائية بما يتوافق مع اشتراطات الجهات المعنية بالحفاظ على البيئة فيما يتعلق بإنتاج وتخزين المواد الكيماوية الخطرة.

وفى هذه الحالة... يتم الاعتراف بالتحسينات على المصنع... كأصل ثابت

نظراً لأن ... المنشأة لن تكون قادرة على إنتاج وبيع الكيماويات بدون إدخال تلك التحسينات.

مثـال:- المنشـاة (س) تعمـل فـى صـناعة البويـات والصـناعات الكيماويـة قامـت بتركيب شبكة اطفاء ذاتى بتكلفة قدرها ٥٠٠٠٠٠ جنيه

فى هذه الحالـة:- تقوم الشركة بتويب الشبكة كاصول ثابتة ..على الرغم من ان هـذه الشـبكة لاتسـاهم فـى انتـاج المنـتج الا انهـا لازمـة للحصـول علـى التراخيص

اللازمة للانتاج بالاضافة الى المحافظة على اصول الشركة من الهلاك حالة حدوث حريق.

.....

المطلب الخامس:- مكونات... تكلفة الاصول الثابتة

هذا المعيار ... حدد نموذج التكلفة... كسياسة محاسبية لقياس الاصول الثابتة

وهذا النموذج يقضى... بإثبات أى بند من بنود الأصول الثابتة – بعد الاعتراف به كأصل – على أساس تكلفته مخصوماً منها مجمع الإهلاك ومجمع خسائر الاضمحلال.

التكاليف الأولية :- هى تكاليف اقتناء أو انشاء الاصل

التكاليف اللاحقة :- هى التكاليف التى تتحملها المنشأة لاحقاً فى الإضافة على هذا الأصل أو فى إحلال جزء منه أو فى صيانته.

هذا المعيار... يتطلب قياس أى أصل يفى بشروط الاعتراف به كأصل ثابت على أساس تكلفته.

تشمل مكونات تكلفة الأصل الثابت:

(أ) سعر شرائه شاملاً رسوم الاستيراد وضرائب الشراء غير المستردة وبعد استنزال كافة الخصومات التجارية والمسموحات.

(ب)أى تكاليف تتعلق مباشرةً للوصول بالأصل للموقع والحالة التى يصبح عندها مهيئاً للتشغيل بالطريقة المحددة من قبل الإدارة.

(ج) التقدير الأولى للتكاليف اللازمة لفك وإزالة الأصل وإعادة الموقع المقام عليه الأصل إلى حالته الأصلية وهى الإلتزام الذى تتحمله المنشأة سواء

عندما يتم اقتناء الأصل أو كنتيجةً لاستخدامه خلال فترة معينة فى أغراض أخرى بخلاف إنتاج مخزون خلال تلك الفترة.

أمثلة التكاليف المباشرة المتعلقة بالأصل الثابت:

(أ) تكاليف مزايا العاملين والناتجة بصورة مباشرة من إنشاء أو اقتناء الأصل.

و(ب) تكاليف إعداد الموقع.

و(ج) التكاليف الأولية للتسليم والمناولة.

و(د) تكاليف التجميع والتركيب.

و(هـ) تكاليف اختبار ما إذا كان الأصل يعمل بالشكل المناسب وذلك بعد خصم صافى المتحصلات من بيع أية وحدات أنتجت أثناء إعداد الأصل للوصول إلى ذلك الموقع وتلك الحالة من التشغيل

(على سبيل المثال: العينات المنتجة فى مرحلة اختبار المعدات).

و(و) الأتعاب المهنية.

مثال١:- الشركة (س) تنوى اقامة مبنى ادارى لها ... فقامت بشراء قطعة ارض مقام عليها مبنى آيل للسقوط وقد تكبدت التكاليف التالية:-

٥٠٠٠٠٠٠ ج ثمن الارض

٥٠٠٠ ج مصروفات تسجيل العقد

٣٠٠٠ج اتعاب محاماه

١٠٠٠٠ ج عمولة مكتب السمسرة

٢٠٠٠٠ ج تكلفة ازالة المبنى المقام على الارض وتسويتها لزوم اقامة المبنى الجديد

٤٠٠٠ ج ضرائب عقارية مستحقة

وقد حصلت الشركة مبلغ ٦٠٠٠ ج من بيع مخلفات المبنى الذى تم ازالته

المطلوب :- حساب تكلفة الارض التى سوف يعترف بها كاصل فى القوائم المالية

فى هذا المثال:- تكلفة الارض تشمل ثمن الشراء وجميع المصروفات اللازمة لاتمام الصفقة من عمولات واتعاب ورسوم تسجيل وكذلك اى ضرائب سابقة اتفق على ان يتحملها المشترى وكذلك تشمل جميع التكاليف اللازمة لاعداد الارض للغرض المشتراه من اجله بما فى ذلك ازالة انقاض المبنى القديم على ان يخصم منها المتحصلات من بيع مخلفات هذا المبنى

تكلفة الاض = ٥٠٠٠٠٠٠+٥٠٠٠+٣٠٠٠+١٠٠٠٠+٢٠٠٠٠-٤٠٠٠-٦٠٠٠

= ٥٠٠٣٦٠٠٠ج

مثال٢:- الشركة (س) قامت بشراء قطعة ارض بمبلغ ٢ مليون جنيه لانشاء مصنع عليها وقامت الحكومة بفرض رسوم قدرها ١٠٠٠٠ج نظير رصف الطريق امام الارض وامداد الصرف الصحى

فى هذا المثال:- يتم تحميل تكلفة الارض بمبلغ ١٠٠٠٠ج

.....

مثال٣:- الشركة (س) لديها مبنى قائم قامت بهدمه لاقامة مبنى جديدوقد تكلفت عملية الهدم ٩٠٠٠ج وتم بيع الانقاض بمبلغ ٢٠٠٠ج

فى هذه الحالة:-

تخصم ثمن بيع الانقاض من مصروفات الهدم ويتم تحميل الصافى على تكلفة المبنى الجديد

يحمل المبنى الجديد بمبلغ = ٩٠٠٠-٢٠٠٠ = ٧٠٠٠ج

مثال٤:- الشركة (س) قامت بشراء قطعة ارض بمبلغ ٥٠٠٠٠٠ج لبناء مبنى اداري عليها وقد قامت بانشاء ساحة انتظار وممرات بمبلغ ٣٠٠٠٠ج

فى هذه الحالة:- يتم تحميل الارض بمبلغ ٣٠٠٠٠ج فى حساب منفصل ويتم اهلاكه خلال العمر المقدر له

**** أمثلة التكاليف التى لا تعد من تكاليف أصل ثابت:**

مثال١:- تكاليف افتتاح منفذ جديد.

مثال٢:- تكاليف طرح منتج جديد أو خدمة جديدة (تشمل تكاليف الإعلانات والأنشطة الدعائية).

مثال٣:- تكاليف ممارسة العمل فى موقع جديد أو مع فئة جديدة من العملاء (تشمل تكاليف تدريب العاملين).

مثال٤:- المصروفات الإدارية وعناصر التكاليف العامة الأخرى غير المباشرة.

قاعدة

يتوقف الاعتراف بالتكاليف ضمن القيمة الدفترية لأصل ثابت عندما يصل الأصل إلى الموقع والحالة التى يصبح عندها مهيئاً للتشغيل بالطريقة المحددة من قبل الإدارة.

ولذلك ...لا تضاف إلى القيمة الدفترية للأصل التكاليف التى تتحملها منشأة فى استخدام أصل أو فى تغيير موقعه.

امثلة التكاليف التى لاتدخل ضمن القيمة الدفترية لأصل ثابت:

مثـال١:- التكـاليف التـى تتحملهـا منشـأة بعـد أن يكـون الأصـل مهيئـاً للتشـغيل بالطريقة المحددة لـه من قبل الإدارة ولكنـه لم يتم تشغيله أو أن يكون تشغيله بأقل من طاقته الإنتاجية القصوى.

علـى سـبيل المثـال :- تكبـد المنشـاة (س) ٥٠٠ج قيمـة تركيـب سـيراميك للقاعـدة للخرسانية لماكينة انتاج جاهز للتشغيل.

مثال٢:- خسائر التشغيل الأولية مثل تلك التى تتحملها منشأة خلال المرحلة التى يتطور فيها الطلب على مخرجات أصل ثابت.

على سبيل المثال:- تكبد المنشاة (س) ١٠٠٠ج خسائر نتيجة ارتفاع التكلفة ولم تصل الشركة لمستوى المبيعات المطلوب لتحقيق ارباح

مثال٣:- تكاليف تغيير موقع أو إعادة تنظيم جزء من أو كل عمليات المنشأة.

علـى سـبيل المثـال:- تكبـد المنشـاة (س) ٢٠٠٠ج قيمـة قواعـد خرسـانية جديـدة لماكنية الانتاج بعد تركيبها لاعادة تخطيط صالة الانتاج

المطلب السادس:- كيفية معالجة ...تكاليف الخدمة اليومية للاصل الثابت

تكاليف الخدمة اليومية :- تمثل بصفةٍ أساسية تكاليف العمالة والمواد المستخدمة وقد تتضمن تكلفة القطع الصغيرة المستخدمة فى صيانة الاصل.

- **تعترف المنشأة بهذه التكاليف...** فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) عند تحملها.
- **وتبوب** ... كمصروفات اصلاح وصيانة

مثال:- قامت المنشاة (س) بشراء لمواد لزوم صيانة المعدات وخطوط الانتاج كالتالى ٣٠٠ج شحومات + ٥٠ فوط + ١٠٠مشحمة+ ٧٠ مفكات +١٠٠ صواميل لتركيبها بدل التالف

فى هذه الحالة:- يتم هذه المصروفات كمصروف صيانة واصلاح حيث انها تعتبر مصروفات خدمة للاصل للمحافظة عليه

.....

المطلب السابع:- معالجة الايرادات العرضية المصاحبة لتجهيز اصل ثابت

هناك نوعين من هذه الايرادات كالتالى :-

النوع الاول :- ايرادات عرضية... ناتجة من عمليات.. لازمة لتجهيز الاصل

فى هذه الحالة:- يتم خصم صافى المتحصلات من هذه الايرادات... من تكلفة الاصل

على سبيل المثال :- اذا كان لدى المنشاة مبنى تريد هدمه وبناء مبنى جديد فان تكاليف هدم المبنى القديم تحمل على تكلفة المبنى الجديد بعد تخفيضها باى ايرادات من بيع انقاض ازالة المبنى القديم

وكذلك :- اذا اشترت المنشاة ارض مقام عليها مبنى ... بهدف اقامة مبنى جديد عليها فان تكلفة ازلة المبنى القديم تضاف على تكلفة الارض بعد تخفيضها باى ايرادات من بيع مخلفات الهدم حتى تصبح جاهزة للغرض المقتناه لاجله

وكذلك :- العينات المنتجة فى مرحلة اختبار المعدات ... تخصم صافى المتحصلات من بيعها من تكاليف اختبار الاصل قبل تحميلها على الاصل.

الا ان تعديلات معايير المحاسبة المصرية ٢٠٢٣م .. اضافت فقرة تتطلب اضافة تكاليف وايرادات عينات اثناء الاختبار وتجربة الاصل الى الارباح والخسائر ... و نرى ان تكاليف اختبار الاصل تحمل على تكلفة الاصل وان تكلفة عينات الاختبار تعتبر من المكونات الاساسية لتكلفة اختبار الاصل.. فضلا عن مخالفة هذه الاضافة للمعايير الدولية.

النوع الثانى :- ايرادات عرضية... ناتجة من عمليات .. غير لازمة لتجهيز الاصل

فى هذه الحالة:- يعترف بايرادات ومصروفات هذه العمليات فى الارباح والخسائر (قائمة الدخل)

على سبيل المثال :- استخدام الموقع الذى سيقام عليه مبنى كموقف سيارات لحين الشروع فى أعمال إنشاء المبنى .

مثال:- الشركة (س) قامت بشراء قطعة ارض بمبلغ مليون جنيه للبناء عليها وتنوى البدء بعملية البناء بعد سنة .. وقامت بتاجير الارض خلال هذه الفترة

كموقف انتظار سيارات وفى ٢٠١٨/١٢/٣١ بلغت الايرادات التاجير ٥٠٠٠٠جنيه ومصروفات ١٠٠٠٠ج

فى هذه الحالة:-

يتم اثبات ايرادات بمبلغ ٥٠٠٠٠ج ومصروفات بمبلغ ١٠٠٠٠ ج تحمل على قائمة الدخل ولاتحمل على تكلفة المبنى المراد اقامته حيث انها مصروفات وايرادات عرضية غير لازمة لتجهيز الاصل

المطلب الثامن :- كيفية تحديد تكلفة الأصل الذى يتم انشاؤه ذاتيا

- يتم تحديد تكلفة الأصل الذى يتم إنشاؤه ذاتياً بنفس الأسس المستخدمة فى حالة الأصل المقتنى.
- وإذا كانت المنشأة تقوم بتصنيع أصول متماثلة بغرض بيعها فى إطار نشاطها المعتاد فإن تكلفة الأصول عادةً تكون هى نفس تكلفة إنشاء أصول بغرض البيع ... لذا وللوصول إلى هذه التكلفة **يتم استبعاد أية أرباح داخلية.**
- وبالمثل فلا تُدرج تكلفة الفاقد غير الطبيعى من المواد الخام أو العمالة أو الموارد الأخرى التى تحملتها المنشأة فى أصل مُنشأ ذاتياً ضمن تكلفة الأصل.
- ويضع معيار المحاسبة المصرى رقم (١٤) "تكلفة الاقتراض" شروطاً معينة للاعتراف بالفوائد كأحد مكونات القيمة الدفترية للأصل الثابت المنشأ ذاتياً.

ان تكون اصول مؤهلة بمعنى تاخذ فترة زمنية لتجهيزها حتى تكون صالحة للاستخدام المقصود منها مثل المبانى والمصانع والسفن والطائرات.

مثال:- تقوم المنشأة (س) بتصنيع عربة لنقل الخامات والمنتجات داخل صالة الانتاج وتكبدت النفقات التالية:-

٢٠٠٠ ج مواسير وصاج حديد(منهم ٢٠٠مواسير تالف غير طبيعى)

٥٠٠ ج مواد مستهلكة

٥٠٠ ج عجلات

٣٠٠ج اجور عمالة فى الانتاج

١٠٠ج ت.ص. غير مباشرة

٤٠٠ ج قيمة دهانات

فى هذه الحالة تكون تكلفة الاصل =

(٢٠٠٠-٢٠٠)+ ٥٠٠+٥٠٠+٣٠٠+١٠٠+٤٠٠ = ٣٦٠٠ج

.....

المطلب التاسع :- كيفية قياس تكلفة الاصل الثابت

تقاس تكلفة أى بند من بنود الأصول الثابتة بالمعادل لسعره النقدى فى تاريخ الاعتراف بالبند.

وعندما يؤجل سداد ثمن الأصل الثابت لفترة تتعدى الشروط العادية للائتمان ، تعترف المنشأة بالفرق بين المعادل للسعر النقدى وإجمالى المدفوعات كفائدة (تكاليف تمويل) على مدار فترة الائتمان... **ما لم يتم رسملة هذه الفوائد** طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (١٤).

المطلب العاشر:- كيفية معالجة... مبادلة اصل غير نقدى.. مع اصل غير نقدى

قد يقتنى بند أو أكثر من بنود الأصول الثابتة فى مبادلة مع أصل غير نقدى أو أصول غير نقدية أو تشكيلة من أصول نقدية وغير نقدية.

ويتم قياس تكلفة الأصل الثابت المقتنى بالقيمة العادلة ...ماعدا حالتين :

الحالة الاولى:- حالة افتقاد عملية التبادل ... للجوهر التجارى.

الحالة الثانية:- حالة عدم قابلية القيمة العادلة للأصل الذى تم استلامه وللأصل المستبدل .. للقياس بدرجة يعتمد عليها.

وإذا لم يقاس الأصل المقتنى بالقيمة العادلة :-

فتقاس تكلفته ... بالقيمة الدفترية للأصل المستبدل.

مثال:- المنشاة (س) لديها سيارة تكلفتها ٢٠٠٠٠٠ج ومجمع اهلاكها ١٠٠٠٠٠ج قامت باستبدالها مع المنشاة (ص) مقابلة ماكينة انتاج

المطلوب :- كيفية اثبات هذه المعاملة فى الحالات التالية :

الحالة الاولى:- اذا كانت القيمة العادلة لماكينة الانتاج ١٢٠٠٠٠ج

الحالة الثانية:- اذا لم يتمكن قياس القيمة العادلة لماكينة الانتاج

فى هذا المثال:-

الحالة الاولى:- ويتم اثبات الاصل المقتنى والاصل المستبدل بالقيمة العادلة للاصل المقتنى كالتالى :-

من مذكورين

١٢٠٠٠٠ حـ/ اصول ثابتة – معدات

١٠٠٠٠٠ حـ/ مجمع اهلاك اصول ثابتة- سيارات

الى مذكورين

٢٠٠٠٠٠ حـ/ اصول ثابتة- سيارات

٢٠٠٠٠ حـ / ارباح استبدال اصول ثابتة

الحالة الثانية:- ونظرا لعدم القدرة على قياس القيمة العادلة للاصل المستلم فيتم قياسه بصافى القيمة الدفترية للاصل المستبدل

من مذكورين

١٠٠٠٠٠ حـ/ اصول ثابتة – معدات

١٠٠٠٠٠ حـ / مجمع اهلاك اصول ثابتة –سيارات

٢٠٠٠٠٠الى حـ/ اصول ثابتة – سيارات

الحالات التى تتسم فيها عملية التبادل ... بالجوهر التجارى :-

الحالـة الاولـى:-حالـة اختلاف مواصفات التدفقات النقدية للأصل المستلم عن مواصفات التدفقات النقدية للأصل المستبدل. (من حيث الخطر والتوقيت والقيمة) .....

الحالة الثانية:- حالة تغير "القيمة المحددة من وجهة نظر المنشأة" لذلك الجزء من عمليات المنشأة المتأثر بعملية التبادل.

ويشترط ان يكون الاختلاف الحادث فى الحالتين السابقتين ... جوهرياً بالقياس للقيمة العادلة للأصول المتبادلة.

الحالات التى تكون فيها القيمة العادلة لأصل ليست له معاملات سوقية مقارنة... قابلة للقياس بدرجة يعتمد عليها

الحالــة الاولــى:- حالـة مـا اذا كـان الاخـتلاف بـين التقـديرات المعقولـة للقيمـة العادلة... فى المدى الذى يضمها... **غير مؤثر بالنسبة لهذا الأصل.**

.....

الحالة الثانية:- حالة ما اذا كان يمكن تحديد احتمال كل تقدير من التقديرات المختلفة... داخل هذا المدى بدرجة معقولة ... واستخدام تلك الاحتمالات فى تقدير القيمة العادلة.

المطلب الحادى العشر:- كيفية معالجة المنح الحكومية المرتبط بالاصل الثابت

يمكن أن تُخفَضْ القيمة الدفترية لأصل ثابت بقيمة المنح الحكومية المتعلقة بهذا الأصل طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (١٢) "المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية".

المطلب الثانى عشر :- المحاسبة عن النباتات المثمرة

تتم المحاسبة عن النباتات المثمرة بنفس طريقة المحاسبة عن الاصول الثابتة التى تقوم المنشاة بانشائها بنفسها قبل وجودها فى الموقع اللازم وبالحالة اللازمة لتكون قابلة للتشغيل بالطريقة التى تستهدفها الادارة

ولذلك فإن تكلفة النباتات المثمرة التى يعترف بها كاصل ثابت تشمل الأنشطة الضرورية اللازمة لزراعة النباتات المثمرة قبل أن تكون فى الموقع والحالة اللازمة لتكون قابلة للتشغيل بالطريقة التى تستهدفها الادارة.

المطلب الثالث عشر: القياس اللاحق للاصول الثابتة

يتم القياس اللاحق للاصول الثابتة من خلال إختيار المنشاة إما نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم ، كسياسة محاسبية لها ، ويجب عليها تطبيق تلك السياسة المحاسبية على كل فئة من فئات الاصول الثابتة بأكملها.

اولا:- نموذج التكلفة

فى ظل هذا النموذج يتم إثبات اى بند من بنود الإصول الثابتة – بعد الاعتراف به كأصل – على اساس تكلفته مخصوما منها مجمع الاهلاك ومجمع خسائر الاضمحلال

ثانيا: نموذج اعادة التقييم

إعادة التقييم هى السياسة البديلة الثانية للقياس اللاحق للاصول الثابتة

سوف نتناول هذه السياسة على النحو التالى :

شرط القياس طبقا لهذه السياسة ... هو إمكانية قياس القيمة العادلة للاصل وتتمثل القيمة العادلة فى ... السعر الذى يتم استلامه من بيع أصل أو دفعه لنقل التزام فى معاملة منظمة بين المشاركين فى السوق فى تاريخ القياس.

وتتمثل قيمة إعادة التقييم فى ... القيمة العادلة للأصل فى تاريخ إعادة التقييم مطروحاً منها أى مجمع إهلاك لاحق وأية خسارة مجمعة لاحقة ناتجة عن الاضمحلال فى القيمة

ويراعى الضوابط التالية :

اولا": ضوابط تحديد قيمة إعادة التقييم للاصول الثابتة

(أ) تتمثل القيمة العادلة للأراضى والمبانى عادة فى القيمة السوقية ، ويتم تحديد هذه القيمة عن طريق التقدير الذى يتم عادة بمعرفة خبراء متخصصين فى التقييم والتثمين .ضمن المقيدين فى سجل مخصص لذلك بالهئية العامة للرقابة المالية.

(ب) تتحدد القيمة العادلة لبنود الأصول الثابتة بالقيمة السوقية التى يحددها المثمنون . وعندما لا يكون هناك دليل على القيمة السوقية بسبب الطبيعة المتخصصة للأصل أو بسبب ندرة تداول مثل هذه الأصول إلا كجزء من نشاط مستمر ، فإنه يتم تقييمها على أساس العائد أو التكلفة الاستبدالية بعد خصم مجمع الإهلاك .

ثانيا: ضوابط تكرار إعادة تقييم الأصول الثابتة

ويتم إعادة التقييم على فترات منتظمة وكافية للتأكد من أن التكلفة الدفترية لا تختلف جوهرياً عن التى تم تحديدها باستخدام القيمة العادلة فى تاريخ إعداد التقارير المالية

الضابط الاول:- تكرار إعادة التقييم تعتمد على التغير فى القيمة العادلة لبنود الأصول الثابتة

المعاد تقييمها. عندما تكون القيمة العادلة للأصول المعاد تقييمها تختلف جوهرياً عن قيمتها الدفترية سوف يتطلب الأمر إعادة تقييمها مرة أخرى . وبعض بنود الأصول الثابتة تتغير قيمتها العادلة تغيراً هاماً و تغيراً سريعاً بسبب طبيعتها وهذا سيستدعى إعادة تقييمها سنوياً

الضابط الثانى :- بنود الأصول الثابتة التى لا تتغير قيمتها العادلة تغيراً هاماً فتكرار إعادة تقييمها يكون غير ضروري ، و بدلاً من ذلك قد يكون من الضرورى إعادة التقييم فقط كل ثلاث أو خمس سنوات .

ثالثا: ضوابط تقييم فئات الاصول الثابتة

الضابط الاول:- عندما يعاد تقييم أحد بنود الأصول الثابتة فيجب إعادة تقييم كل بنود مجموعة الأصول الثابتة التى ينتمى إليها هذا البند .

الضابط الثانى:- مجموعة الأصول الثابتة هى مجموعة من بنود الأصول ذات الطبيعة والاستخدام المتشابهين فى عمليات المنشأة . وفيما يلى أمثلة لهذه المجموعات :

(أ) الأراضى .

(أ) المبانى .

(ج) الآلات .

(د) السفن .

(هـ) الطائرات .

(و) وسائل النقل والانتقال .

(ز) الأثاثات والتركيبات .

(ح) المعدات المكتبية .

(ط) النباتات المثمرة

الضابط الثالث:- يجب إعادة تقييم كل بنود الأصول التى تشكل مجموعة من الأصول الثابتة فى نفس الوقت حتى يمكن تجنب التقييم الاختيارى وما يترتب عليه من أن تحتوى القوائم المالية على بنود متعددة تابعة لمجموعة واحدة مقومة بأسس مختلفة .

الضابط الرابع :- يمكن أن يُعاد تقويم فئة من فئات الأصول على أساس دوري بشرطين:

الشرط الاول:- أن يكتمل إعادة تقويم فئة الأصول خلال فترة قصيرة .

الشرط الثانى:- أن يتم الحفاظ على مبلغ اعادة التقيميات محدثة

رابعا:- ضوابط التعامل مع فائض اعادة التقييم و مجمع الأهلاك

عند إعادة تقييم بند من بنود الأصول الثابتة يعالج مجمع إهلاكه فى تاريخ إعادة التقييم بأحدى الطريقتين التاليتين :

الطريقة الاولى:- بإعادة حسابه بالنسبة والتناسب إلى التغيير الإجمالى فى القيمة الدفترية للأصل بحيث تكون القيمة الدفترية للأصل بعد إعادة التقييم مساوية مبلغ التقييم ، مع الأخذ فى الحسبان اى خسائر اضمحلال مجمعة

الطريقة الثانية:- باستبعاده مقابل إجمالى القيمة الدفترية للأصل وتعدل صافى القيمة الى قيمة إعادة التقييم للأصل ، **ومن أمثلة** ذلك استخدام هذه الطريقة للمبانى .

وتعتبر قيمة التسوية التى تنتج عن إعادة حساب أو استبعاد مجمع الاهلاك جزءاً من الزيادة أو التخفيض فى القيمة الدفترية للأصل والتى سيتم التعامل معها :

الحالة الاولى:- حالة زيادة المبلغ الدفترى لأصل نتيجة اعادة تقييمه

فى هذه الحالة :- يجب أثبات الزيادة ضمن الدخل الشامل الآخر وتجميعها ضمن حقوق الملكية تحت عنوان " **فائض إعادة التقييم**" .

مع مراعاة :- أنه يجب اثبات الزيادة ضمن الربح أو الخسارة بالقدر الذى يعكس به انخفاضا فى اعادة تقييم نفس الاصل سبق اثباته ضمن الربح او الخسارة .

الحالة الثانية :- فى حالة انخفاض المبلغ الدفترى لأصل نتيجة لإعادة تقييمه.

فى هذه الحالة:- يجب اثبات الانخفاض ضمن الربح أو الخسارة ،

مع مراعاة :- انه يجب اثبات الانخفاض ضمن الدخل الشامل الآخر بقدر وجود اى رصيد دائن فى فائض اعادة التقييم المتعلق بذلك الأصل ، ويقلص الانخفاض المثبت ضمن الدخل الشامل الآخر المبلغ المتراكم ضمن حقوق الملكية - **تحت عنوان فائض اعادة التقييم.**

بمعنى آخر :- عندما تنخفض صافى القيمة الدفترية للأصل فإن هذا الانخفاض يجب أن يثبت كمصروف ، ومع ذلك فإن الانخفاض يجب أن يخصم مباشرة من أى فائض إعادة تقييم سبق تكوينه ومتعلق بنفس الأصل وبحد أقصى قيمة الفائض فى هذا الحساب المتعلق بنفس الأصل .

كيفية التعامل مع فائض اعادة التقييم عند التخلص من الأصل المعاد تقييمه

يمكن ان ينقل فائض اعادة التقييم المدرج ضمن حقوق الملكية فيما يتعلق ببند من بنود الاصول الثابتة بشكل مباشر الى الارباح المرحلة عندما يلغى اثبات الاصل كالتالى:

(أ) نقل الفائض بالكامل عندما يسحب الاصل من الخدمة أو عندما يستبعد .

(ب) ويمكن ان ينقل بعض الفائض أثناء استخدام المنشاة للاصل .

وفى مثل هذه الحالة مبلغ الفائض المحول هو:

الفرق بين الاهلاك على اساس المبلغ الدفترى المعاد تقييمه والاهلاك على اساس التكلفة الاصلية

مع مراعاة أنه:- لا تتم عمليات نقل فائض اعادة تقييم الى الارباح المرحلة من خلال الربح او الخسارة

المطلب الرابع عشر

اهلاك الاصول الثابتة

سنتناول هذا الموضوع بالشرح من خلال النقاط التالية:-

اولا:- بعض التعريفات المتعلقة بالاهلاك

ثانيا:- شرط ... إهلاك كل جزء من الأجزاء المكونة لبند من بنود الأصول الثابتة (القابلة للإهلاك) بصورة مستقلة

ثالثا:- شروط ... تجميع اجزاء هامة لاصل ثابت ... واهلاكها معا

رابعا:- كيفية اهلاك المبلغ المتبقى من الاصل ... حالة قيام المنشاة ... باهلاك بعض الاجزاء الاصل الهامة بصورة مستقلة

خامسا:- كيفية الاعتراف .... بعبء الاهلاك

سادسا:- ضوابط تحديد القيمة القابلة للاهلاك وفترة الاهلاك

سابعا:- كيفية تحديد تاريخ بداية اهلاك الاصل الثابت

ثامنا:- حالات.....تستلزم ايقاف اهلاك الاصل..

تاسعا:- العوامل التى تؤخذ فى الاعتبار عند تحديد العمر الإنتاجى المقدر للأصل

عاشرا :- العمر الانتاحى للاصل..و.. العمر الاقتصادى له

حادى عشر:- هذا المعيار يتطلب الفصل بين ... الأراضى والمبانى

ثانى عشر:- الحالات التى يتم فيها اهلاك تكلفة الارض

ثالث عشر:- طرق اهلاك الاصول الثابتة...وضوابط هذه الطرق

اولا:- بعض التعريفات المتعلقة بالاهلاك

الإهلاك: هو التوزيع المنتظم للقيمة القابلة للإهلاك لأصل على العمر الإنتاجى المقدر لهذا الأصل.

القيمة القابلة للإهلاك: هى تكلفة الأصل أو أى قيمة أخرى بديلة للتكلفة مخصوماً منها القيمة التخريدية له.

فترة اهلاك الاصل :- هى مدار العمر الإنتاجى المقدر للأصل ...وعليه توزع القيمة القابلة لاهلاك على اساس منتظم

القيمة التخريدية لأصل: هى القيمة المقدرة التى يمكن لمنشأة أن تحصل عليها حالياً من التصرف فى الأصل بعد خصم التكاليف المقدرة للاستبعاد لو كان الأصل فى العمر وعلى الحالة المتوقع أن يكون عليها فى نهاية العمر الإنتاجى المقدر للأصل.

.....

ثانيا:- شرط ... إهلاك كل جزء من الأجزاء المكونة لبند من بنود الأصول الثابتة (القابلة للإهلاك) بصورة مستقلة

هذا الشرط هو:-

ان يكون تكلفة هذا الجزء .... مؤثرة قياساً لإجمالى تكلفة البند.

مثال: - فقد يكون من المناسب إهلاك هيكل ومحركات طائرة مملوكة للمنشأة كل على حده.

ثالثا:- شروط ... تجميع اجزاء هامة لاصل ثابت ... واهلاكها معا

الشرط الاول:- اتفاق ... العمر الانتاجى المقدر.. لهذه الاجزاء.

الشرط الثانى:- اتفاق... طريقة الاهلاك .....لهذه الاجزاء

رابعا:- كيفية اهلاك المبلغ المتبقى من الاصل ... حالة قيام المنشاة ... باهلاك بعض الاجزاء الاصل الهامة بصورة مستقلة

يتم إهلاك المبلغ المتبقى من ذلك الأصل ... كوحدة واحدة بصورة منفردة.

وفى حالة:- ماإذا كانت للمنشأة توقعات متباينة لهذه الأجزاء

فى هذه الحالة :- فقد يكون من الضرورى استخدام أساليب تقريبية لإهلاك المبلغ المتبقى من الأصل والذى يتكون من تلك الأجزاء بطريقة تعبر بعدالة عن نمط استهلاك تلك الأجزاء و/أو العمر المقدر للاستفادة منها.

خامسا:- كيفية الاعتراف .... بعبء الاهلاك

يتم الاعتراف بعبء الإهلاك ....عن كل فترة.....

فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل)

ما لم يدرج ضمن القيمة الدفترية لأصل أخر... مثال :-

- **تحميل عبء الاهلاك ... على تكلفة انتاج المخزون**

على سبيل المثال: يتم إدراج إهلاك منشآت ومعدات المصنع ضمن تكلفة تحويل المخزون

- **أو تحميل عبء الاهلاك... على تكلفة انتاج اصل غير ملموس**

على سبيل المثال: قد يتم إدراج إهلاك الأصول الثابتة المستخدمة فى أنشطة تطوير ضمن تكلفة أصل غير ملموس

سادسا :-

ضوابط تحديد القيمة القابلة للاهلاك وفترة الاهلاك

الضابط الاول:- يجب أن توزع القيمة القابلة للإهلاك لأصل ثابت على أساس منتظم على مدار العمر الإنتاجى المقدر للأصل

الضابط الثانى:- يجب مراجعة القيمة التخريدية للأصل الثابت والعمر الإنتاجى المقدر له ... على الأقل فى نهاية كل سنة مالية – وعندما تختلف التوقعات عن التقديرات السابقة فيجب معالجة ذلك التغير (التغيرات) كتغير فى تقدير محاسبى طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٥) "السياسات المحاسبية والتغيرات فى التقديرات المحاسبية والأخطاء".

الضابط الثالث:- يتم الاعتراف بالإهلاك ... **حتى ولو** كانت القيمة العادلة للأصل تزيد عن قيمته الدفترية ... **طالما** لم تزد القيمة التخريدية للأصل عن قيمته الدفترية ... **ولا تمنع** الإصلاحات والصيانة التى تجرى على الأصل الحاجة لإهلاك ذلك الأصل.

الضابط الرابع:- تتحدد قيمة الأصل القابل للإهلاك ... **وذلك** بعد خصم قيمته التخريدية. وفى الواقع العملى غالباً ما تكون قيمة الأصل التخريدية غير مؤثرة ولذا تصبح غير ذات أهمية نسبية عند حساب القيمة القابلة للإهلاك

الضابط الخامس:- قد تزيد القيمة التخريدية لأصل بحيث تصل إلى القيمة الدفترية للأصل أو تتجاوزها.

فى هذه الحالة :- يكون عبء إهلاك الأصل مساوياً للصفر ويظل كذلك حتى تنخفض القيمة التخريدية للأصل عن قيمته الدفترية.

سابعا:- كيفية تحديد ... تاريخ بداية اهلاك الاصل الثابت

تاريخ بداية اهلاك الاصل.....هو تاريخ جاهزيته للتشغيل

اى:- عندما يكون متاحاً للاستخدام .. **بمعنى آخر** عندما يكون فى موقعه وحالته اللازمة التى يصبح معها مهيئاً للتشغيل بالطريقة المحددة من قبل الإدارة

.....

ثامنا:- حالات.....تستلزم ايقاف اهلاك الاصل..

الحالة الاولى:- حالة التخلص من الاصل

الحالة الثانية:- حالة عدم توقع اى منافع اقتصادية مستقبلية من الاصل سواء من استخدامه أو بالتخلص منه

الحالة الثالثة :- حالة تبويب الاصل كأصل محتفظ به لغرض البيع

الحالة الرابعة :-حالة وصول القيمة التخريدية للاصل الى قيمته الدفترية أو زيادتها عنها فيتم ايقاف اهلاك الاصل حتى تزيد قيمته الدفترية عن قيمته التخريدية

الحا لة الخامسة:-حالة استخدام طريقة الاهلاك على اساس الوحدات المنتجة فيتم ايقاف الاهلاك فى الفترات التى يتوقف فيها الانتاج...

مالم يكن... هناك عوامل اخرى تم اخذها فى الحسبان عند حساب الاهلاك

مثل :- التقادم الفنى والتآكل المادى أو قيود قانونية

تاسعا:- العوامل التى تؤخذ فى الاعتبار عند تحديد العمر الإنتاجى المقدر للأصل

تؤخذ العوامل التالية فى الاعتبار عند تحديد العمر الإنتاجى المقدر للأصل:

العامـــل الاول:- الاســتخدام المتوقــع للأصــل مــن قبــل المنشــأة... ويقــدر هــذا الاستخدام... بالاسترشاد بالطاقة أو المخرجات المتوقعة من الأصل.

العامل الثانى:-التآكل المادى المتوقع الذى يعتمد على عوامل تشغيل الأصل

مثل :-

- عدد الورديات التى من المقرر أن يستخدم الأصل طبقاً لها.
- وبرامج المنشأة للإصلاح والصيانة ومدى العناية بالأصل والصيانة التى تجرى عليه بالفترات التى يكون الأصل خلالها معطلاً.

العامل الثالث:- التقادم الفنى أو التجارى... **الناتج من:-**

- التغيرات فى أو التحسينات على الإنتاج .
- أو من التغير فى الطلب على مخرجات الأصل من سلع أو خدمات.

العامل الرابع:- المحددات القانونية أو غيرها من القيود المماثلة المفروضة على استخدام الأصل

على سبيل المثال:- تواريخ انتهاء المدد المقررة لاستخدام أصل بموجب عقود أو ترتيبات.

عاشرا :- العمر الانتاجى للاصل.. و ... العمر الاقتصادى له

العمر الاقتصادى للاصل :- هو العمر الذى تتدفق فيه منافع اقتصادية من هذا الاصل

العمر الانتاجى المقدر للاصل هو:-

(أ) الفترة التى تتوقع المنشأة أن يكون الأصل متاحاً خلالها للاستخدام.

أو (ب) عدد وحدات الإنتاج أو الوحدات المماثلة التي تتوقع المنشأة أن تحصل عليها من الأصل.

وقد تنطوى سياسة المنشأة لإدارة الأصل.. على التخلص من الأصل :-

- بعد مدة زمنية محددة
- أو بعد استهلاك نسبة محددة من المنافع الاقتصادية المستقبلية التى يتضمنها الأصل.

(لذلك فقد يقل العمر الإنتاجى المقدر لأصل ثابت عن العمر الاقتصادى له).

حادى عشر:- هذا المعيار يتطلب الفصل بين ... الأراضى والمبانى ويعتبرهما :-

- أصولاً منفصلة
- ويتم المحاسبة عنها بصورة مستقلة حتى لو تم اقتنائهما معاً.

ذلك لأن .. الأرض عمرها المقدر للاستفادة منها غير محدود ولذلك فلا يتم إهلاكها.

ثانى عشر:- الحالات التى يتم فيها اهلاك تكلفة الارض

الحالة الاولى :- الحالات قد يكون للأرض ذاتها عمر محدد للاستفادة منها **وفى هذه الحالة...** يتم إهلاكها بطريقة تعكس المنافع التى ستستخرج .

مثل:- المناجم والمحاجر والمواقع المستخدمة كمقالب للنفايات

الحالة الثانية:- عندما تتضمن تكلفة الأرض تكاليف فك وإزالة وترميم الموقع **فى هذه الحالة...** فإن تكلفة ذلك الجزء من الأرض يتم إهلاكه على مدار فترة المنافع التى تحصل عليها المنشأة من جراء تحمل تلك التكاليف

ثالث عشر:- طرق اهلاك الاصول الثابتة...وضوابط هذه الطرق

هذا المعيار... اتاح لنا عدة طرق لاهلاك الاصل الثابت

- **وهذه الطرق هى :-**

طريقة القسط الثابت :- تقضى بتوزيع عبء ثابت للإهلاك على مدار العمر الإنتاجى المقدر للأصل إذا لم تتغير القيمة التخريدية له

مثال:- قامت المنشاة (س) بشراء سيارة بمبلغ ٣٢٠٠٠٠ج تقوم باهلاكها بطريقة القسط الثابت وقدر عمرها الانتاجى ٥ سنوات والقيم التخريدية ٢٠٠٠٠ج

فى هذه الحالة:- يكون الاهلاك السنوى للسيارة = (٣٢٠٠٠٠-٢٠٠٠٠)/٥ =٦٠٠٠٠ج

طريقة القسط المتناقص:- تقضى بتوزيع عبء متناقص للإهلاك على مدار العمر المقدر للاستفادة من الأصل

مثال:- فى ٢٠١٨/١/١م قامت المنشاة (س) بشراء خط انتاجى بمبلغ ٥٠٠٠٠٠ج وترغب باستهلاكه بطريقة القسط المتناقص والعمرالانتاجى المقدر ٤سنوات وقيمة تخريدية ٢٠٠٠٠ج

معدل القسط المتناقص = ٢/العمر الانتاجى = ٢/٤ =٥٠٪

فى هذه الحالة:-

اهلاك سنة٢٠١٨= ٥٠٠٠٠٠ ×٥٠٪ = ٢٥٠٠٠٠ج

اهلاك سنة ٢٠١٩ = (٥٠٠٠٠٠-٢٥٠٠٠٠) ×٥٠ % = ١٢٥٠٠٠ج

اهلاك سنة ٢٠٢٠ = (٥٠٠٠٠٠-٣٧٥٠٠٠) × ٥٠ % = ٦٢٥٠٠ ج

اهلاك سنة ٢٠٢١ = ٥٠٠٠٠٠ – ٤٣٧٥٠٠-٢٠٠٠٠ قيمة التخريدية =٤٢٥٠٠ج

طريقة وحدات الإنتاج :- وتقضى بتوزيع عبء الإهلاك على أساس الاستخدام المتوقع للأصل أو على ما هو متوقع من مخرجات

مثال:- المنشاة (س) قامت بشرا خط انتاجى بقيمة ١٥٠٠٠٠٠ جنيه يتوقع ان ينتج ٥٠٠٠٠٠وحدة على مدى عمره المتوقع وترغب فى اهلاكه حسب طريقة وحدات الانتاج

تكلفة الوحدة من اهلاك الاصل = ١٥٠٠٠٠٠/ ٥٠٠٠٠٠= ٣ج

وبالتالى يتم حساب الاهلاك حسب الوحدات المنتجة

فاذا انتجت المنشاة ١٠٠٠٠ وحدة خلال العام

يكون مصروف الاهلاك = ١٠٠٠٠٠ ×٣ج = ٣٠٠٠٠٠ج

- **ضوابط هذه الطرق :-**

الضابط الاول:- هذا المعيار يتطلب ان تعكس طريقة الإهلاك المستخدمة النمط الذى من المتوقع أن تستهلك المنشأة على أساسه المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصل.

الضابط الثانى:- على المنشأة أن تختار أفضل طريقة إهلاك تعكس بشكل وثيق النمط المتوقع لاستهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية التى يتضمنها الأصل

الضابط الثالث:- على المنشاة أن تطبق الطريقة التى تختارها بثبات من فترة إلى أخرى ... **ما لم يحدث** تغيير فى النمط المتوقع لاستهلاك تلك المنافع الاقتصادية المستقبلية.

الضابط الرابع :- كيفية معاملة ... تغيير طريقة الاهلاك

تعامل ... كتغيير فى التقدير المحاسبى... وبالتالى لاتطبق طريقة الاهلاك الجديدة ... بأثر رجعى

الضابط الخامس :- شروط تغيير طريقة الاهلاك :

الشرط الاول :- حدوث تغيير مؤثر فى النمط المتوقع لاستهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية التى يتضمنها الأصل

الشرط الثانى:- أن تعكس طريقة الإهلاك الجديدة ... التغيير فى ذلك النمط.

الضابط السادس:- من غير المناسب استخدام طريقة اهلاك تعتمد على الايرادات المتولدة من النشاط الذى يتضمن استخدام الاصل .... حيث يتاثر مكون السعر فى الايرادات بالتضخم والذى ليس له تأثير علىالطريقة التى يتم بها استهلاك الاصل.

المطلب الثالث عشر:- اضمحلال الاصول الثابتة

- تقوم المنشأة بتطبيق معيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) "اضمحلال قيمة الأصول" الذى يشرح قواعد وضوابط اضمحلال الأصل الثابت .
- **شرط الاعتراف... بقيمة التعويض من طرف ثالث عن بنود الأصول الثابتة التى اضمحلت أو فقدت أو التى تخلت عنها المنشأة**

ان يصبح هذا التعويض مستحقا للمنشاة... وفى هذه الحالة يتم ادراج قيمة ذلك التعويض فى الارباح والخسائر (قائمة الدخل)

المطلب الرابع عشر
استبعاد القيمة الدفترية للاصل الثابت من الدفاتر

سنتناول هذا الموضوع من خلال النقاط التالية :-

اولا:- الحالات التى تسبعد فيها المنشأة ... القيمة الدفترية للأصل الثابت من دفاترها

ثانيا:- كيفية الاعتراف ...بالمكسب أو الخسارة من استبعاد الاصل

ثالثا:- حالات بيع الاصول الثابتة

رابعا:- كيفية تحديد ... تاريخ التخلص من اصل

خامسا:- ضوابط الاعتراف بتكلفة إحلال جزء من أصل ثابت ضمن القيمة الدفترية لذلك الأصل .

سادسا:- كيفية الاعتراف ..... بعوائد بيع الاصول الثابتة

.....

اولا:- الحالات التى تسبعد فيها المنشأة ... القيمة الدفترية للأصل الثابت من دفاترها:

الحالة الاولى :- عندما يتم التخلص منه.

الحالة الثانية :- عندما لا تتوقع المنشأة أية منافع اقتصادية مستقبلية سواء من استخدامه أو التخلص منه.

ثانيا:- كيفية الاعتراف ...بالمكسب أو الخسارة من استبعاد الاصل

يتم لاعتراف بها .... فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل)

(إلا عندما يتطلب معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٩) خلاف ذلك فى حالة البيع وإعادة التأجير).

فقد يقوم المؤجر بتأجير مال إلى مستأجر ....و يكون هذا المال قد آلت ملكيته إلى المؤجر من المستأجر بموجب عقد يتوقف نفاذه على إبرام عقد تأجير تمويلى ....**وفى هذه الحالة** يجب أن يقوم المستأجر كبائع بتأجيل أية أرباح أو خسائر تنتج عن الفرق بين ثمن البيع و صافى القيمة الدفترية للأصل فى دفاتره و يتم إستهلاك هذا الفرق على مدار مدة عقد التأجير .

ثالثا:- حالات بيع الاصول الثابتة

الحالة الاولى :- اذا كان من المعتاد ان تقوم المنشأة بصورة روتينية ببيع أصول ثابتة كانت تحتفظ بها للتأجير للغير

- **تبوب تلك الأصول** ... كمخزون .. بقيمتها الدفترية عندما تتوقف المنشأة عن تأجيرها للغير .
- **وايرادات هذه الحالة تبوب**.. كتدفقات نقدية تشغيلية .. بقائمة التدفقات النقدية

الحالة الثانية :- الحالات غيرالمعتادة (غير الروتينية)... لبيع اصول ثابتة

- **تبوب تلك الاصول** ... كمجموعة اصول محتفظ بها بغرض البيع
- **وايرادات هذه الحالة تبوب** ... كتدفقات نقدية استثمارية.. بقائمة التدفقات النقدية

رابعا:- كيفية تحديد ... تاريخ التخلص من اصل

يمكن أن يحدث التخلص من بند من بنود الأصول الثابتة بطرق مختلفة

مثال ذلك:- من خلال البيع ، أو التبرع او الاستبدال

خامسا:- ضوابط الاعتراف بتكلفة إحلال جزء من أصل ثابت ضمن القيمة الدفترية لذلك الأصل .

الضابط الاول:- يتم استبعاد القيمة الدفترية للجزء المستبدل **... بغض النظر** عما إذا كان ذلك الجزء المستبدل (والذى حل محله جزء جديد) قد أُهلك بصورة منفصلة.

الضابط الثانى:- عندما لا تستطيع المنشأة فى الواقع العملى تحديد القيمة الدفترية للجزء المستبدل

فى هذه الحالة:- يمكنها أن تستخدم تكلفة الإحلال (للجزء الذى حل محل المستبدل) كمؤشر عما كانت عليه تكلفة الجزء المستبدل فى الفترة التى تم خلالها اقتناؤه أو إنشاؤه.

مثال:- لو تم شراء الجزء الجديد بمبلغ ٥٠٠٠ج ومن غير المعروف تكلفة الجز المستبدل.

فى هذه الحالة:- يكون تكلفة الجزء المستبدل ٥٠٠٠جنية ويتم استبعادها بعد مع مجمع اهلاكها

سادسا:- كيفية الاعتراف ..... بعوائد بيع الاصول الثابتة

الحالة الاولى:- اذا كان البيع نقدى

فى هذه الحالة :- يتم الاعتراف الأولى بالمقابل المستحق للمنشأة بالقيمة العادلة لهذا المقابل.

الحالة الثانية :- اذا تم تأجيل سداد المستحقات من بيع الاصل

فى هذه الحالة :-

- يتم الاعتراف الأولى بالعائد المستحق للمنشأة ... على أساس ما يعادل السعر النقدى.
- **ويتم الاعتراف بالفرق بين:**

القيمة التعاقدية (الاسمية) للعائد المستحق ... والمبلغ المعادل للسعر النقدى

كإيراد فوائد... يعكس العائد الفعال على المقابل المستحق للمنشأة

.....

المطلب الخامس عشر

الافصاحات التى يتطلبها هذا المعيار والخاصة بالاصول الثابتة واهلاكاتها

- **يتم الإفصاح فى القوائم المالية عما يلى لكل مجموعة من مجموعات تبويب الأصول الثابتة:**

(أ) أسس القياس المستخدمة لتحديد إجمالى القيمة الدفترية (التكلفة)

(ب) طرق الإهلاك المستخدمة

(ج) الأعمار الإنتاجية المقدرة للأصول أو معدلات الإهلاك المستخدمة

(د) إجمالى القيمة الدفترية (التكلفة) ومجمع الإهلاك (مضافاً إليه مجمع خسائر الإضمحلال) فى بداية ونهاية الفترة.

(هـ)تسوية بين القيمة الدفترية فى بداية ونهاية الفترة تبين ما يلى:

(١) الإضافات

(٢) الأصول التى بوبت كأصول محتفظ بها لغرض البيع (أو ضمن مجموعة جارى التخلص منها ومبوبة كمحتفظ بها لغرض البيع) والاستبعادات الأخرى.

(٣) الأصول المقتناة من خلال معاملات تجميع الأعمال.

(٤) الزيادات والانخفضات الناتجة من عمليات اعادة التقييم خسارة الإضمحلال و المعترف بها فى الدخل الشامل الآخر

(٥) خسارة الإضمحلال و المعترف بها فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل)

(٦) خسارة الاضمحلال التي تم ردها إلى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل)

(٧) الإهلاك.

(٨) صافى فروق العملة الناتجة عن ترجمة القوائم المالية من عملة القيد إلى عملة عرض مغايرة – بما فى ذلك ترجمة نشاط أجنبى إلى عملة عرض المنشأة التى يدخل النشاط الأجنبى فى قوائمها المالية.

(٩)أية تغييرات أخرى.

على القوائم المالية أن تفصح أيضا عما يلى:

(أ) مدى وجود أية قيود على ملكية المنشأة للأصول الثابتة وكذا الإفصاح عن الأصول الثابتة المرهونة كضمان لأية التزامات.

(ب) قيمة المبالغ المنفقة والتى أدرجت ضمن القيمة الدفترية لأصل ثابت أثناء فترة أنشائه.

(ج) قيمة الارتباطات التعاقدية لاقتناء أصول ثابتة مستقبلاً.

(د) قيمة التعويض من طرف ثالث والذى أعترف به فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) عن بنود الأصول الثابتة التى اضمحلت أو فقدت أو تخلت عنها المنشأة ما لم يكن مفصحاً عنه كبند مستقل فى قائمة الدخل.

(هـ) التكاليف والايرادات العينات اثناء اختبار المعدات للوصول لحالة جاهزيتها للتشغيل بالصورة التى تستهدفها الادارة ... ضمن الربح والخسارة ما لم يكن مفصحاً عنه كبند مستقل فى قائمة الدخل.

.....

يجب الإفصاح عن طرق الإهلاك المستخدمة والأعمار الإنتاجية المقدرة للأصول أو معدلات الإهلاك

ويكون من الضرورى الإفصاح عن:

(أ)الإهلاك سواء اعترف به فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) أو كجزء من تكلفة أصول أخرى خلال الفترة.

و(ب) مجمع الإهلاك فى نهاية الفترة.

-
- **تقوم المنشأة بالإفصاح عن طبيعة وتأثير التغيير فى التقدير المحاسبى الذى يكون له تأثير على الفترة الحالية أو ينتظر أن يكون له تأثير فى فترات لاحقه.**

وقد ينشأ ذلك الإفصاح من تغييرات فى تقديرات تتعلق بما يلى:

(أ) القيم التخريدية

و(ب) التكاليف المقدرة لفك وإزالة الأصل الثابت وتسوية الموقع.

و(ج)الأعمار الإنتاجية المقدرة للأصول الثابتة

و(د) طرق الإهلاك

.....

فى حالة عرض بنود الاصولالثابتة بمبالغ معاد تقييمها ، فيجب على المنشاة ان تفصحعما يلى بالاضافة الى الافصاحات المطلوبة بموجب المعيار المصرى رقم (٤٥) قياس القيمة العادلة:

(أ) تاريخ سريان إعادة التقييم

(ب) ما إذا كان قد تم اشراك مقيم مستقل

(ج) المبلغ الدفترى الذى كان سيتم إثباته فيما لو تم تسجيل الاصول بإستخدام نموذج التكلفة ، وذلك لكل فئة من فئات الاصول الثابتة المعاد تقييمها

(د) فائض إعادة التقييم ، مع الاشارة الى التغير الخاص بالفترة ، واى قيود مفروضة على توزيع الرصيد على المساهمين

.....

- **من المفضل أن تقوم المنشآت بالإفصاح عن تلك القيم:**

(أ) القيمة الدفترية للأصول الثابتة المعطلة بصفة مؤقتة.

و(ب) إجمالي القيمة الدفترية (التكلفة) للأصول التى أهلكت دفترياً بالكامل ولازالت تستخدم.

و(ج) صافى القيمة الدفترية للأصول المستبعدة من الاستخدام النشط وغير المبوبة كأصول محتفظ بها لغرض البيع .

و(د) القيمة العادلة للأصول الثابتة عندما يكون الاختلاف بينها وبين القيمة الدفترية لتلك الأصول – فى ظل استخدام نموذج التكلفة – ذو أهمية نسبية للمنشأة.

تاريخ السريان للتعديلات على المعيار التى تمت فى ٢٠٢٣

تسرى التعديلات على المعيار والخاصة بنموذج اعادة التقييم على الفترات التى تبدأ فى او بعد ١يناير ٢٠٢٣م

القواعد الانتقالية لتطبيق التعديلات على المعيار التى تمت فى ٢٠٢٣م

اولا:- يجب على المنشاة ان تطبق التعديلات الخاصة بخيار استخدام نموذج إعادة التقييم بأثر رجعى وفقا لمعيار المحاسبة المصرى رقم(٥) مع إثبات الاثر التراكمى لتطبيق نموذج اعادة التقييم بشكل اولى بإضافته الى حساب فائض إعادة التقييم بجانب حقوق الملكية فى بداية الفترة المالية التى تطبق فيها المنشاة هذا النموذج لأول مرة.

ثانيا:- يجب على المنشاة ان تطبيق التعديلات الخاصة بالنباتات المثمرة – للفترات التى تبدا فى او بعد ١ يناير ٢٠٢٣م بأثر رجعى وفقا لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٥) ... **مع الاستثناء التالى :**

يمكن للمنشاة ان تختار أن تقيس بند من بنود النباتات المثمرة بقيمته العادلة فى بداية اسبق فترة معروضة فى القوائم المالية للفترة التى طبقت فيها المنشاة لأول مرة التعديلات الخاصة بالنباتات المثمرة ... أن تستخدم القيمة العادلة بإعتبارها تكلفتها الافتراضية فى ذلك التاريخ ... ويجب اثبات الفرق بين القيمة الدفترية السابقة والقيمة العادلة فى الرصيد الافتتاحى بإضافته الى فائض اعادة التقييم بجانب حقوق الملكية فى بداية اسبق فترة معروضة.

ثالثا:- حالة تطبيق متطلبات التعديلات الخاصة بالنباتات المثمرة لاول مرة ... لا يلزم المنشاة الافصاح عن المعلومات الكمية المطلوبة بموجب الفقرة (٢٨ و) من

معيار (٥) فى الفترة الحالية .. وهذه الفقرة ى تتطلب تسوية بالنسبة للفترة الحالية او اى فترة سابقة معروضة وذلك :

١-على كل بند بالقوائم المالية تأثر بذلك التغيير

٢- على النصيب الاساسى والمخفض للسهم فى الارباح

ولكن يجب عرض هذه المعلومات لكل فترة سابقة معروضة

رابعا:- بالنسبة للتعديلات على المتحصلات قبل الاستخدام المستهدف يراعى ما يلى :-

١-يجب تطبيق هذه التعديلات بأثر رجعى فى او بداية أسبق فترة معروضة فى القوائم المالية التى تطبق فيها المنشاة هذه التعديلات لأول مرة.

٢-يجب على المنشاة اثبات الأثر التراكمى لتطبيق التعديلات بشكل اولى على انه تعديل على الرصيد الافتتاحى للأرباح أو الخسائر المرحلة فى بداية اسبق فترة معروضة

.....

الاسئلة على هذا المعيار:

١-ماهى شروط الاعتراف بتكلفة بند كأصل ثابت؟

٢-كيف يتم معالجة الايرادات العرضية الناتجة من عمليات لازمة لتجهيز الاصل الثابت ؟

٣-ما هو شرط اهلاك كل جزء من اجزاء الاصل الثابت على حدة ؟

٤-ما هو تاريخ بداية اهلاك الاصل الثابت ؟

٥-ما هى الحالات التى يتم فيها ايقاف اهلاك الاصل الثابت ؟

٦-ما مدى صحة العبارات التالية مع التعليل :

(أ) قد يقل العمر الانتاجى المقدر لاصل ثابت عن عمره الاقتصادى.

(ب) الاصول الثابتة التى لا تؤدى بصورة مباشرة إلى زيادة المنافع الاقتصادية المستقبلية ....لكنها تمكن المنشأة من الحصول على منافع اقتصادية من اصول اخرى... يعترف بها كأصول ثابتة

(ت) لا تضاف إلى القيمة الدفترية للأصل التكاليف التى تتحملها منشأة فى استخدام أصل أو فى تغيير موقعه

(ث) تكاليف اختبار الاصل تضاف على تكلفة الاصل .

٧-ما المقصود بالمعدات الاحتياطية ؟

معيار المحاسبة المصرى رقم (١٢)
المحاسبة عن المنح الحكومية و الإفصاح عن المساعدات الحكومية

هذا المعيار ... يقول ان هدفه هو تحديد كيفية المحاسبة والإفصاح عن المنح الحكومية وكذلك فى الإفصاح عن الأشكال الأخرى للمساعدات الحكومية .

.....

سنتناول هذا المعيار بالشرح من خلال النقاط التالية :-

المطلب الاول :- الموضوعات التى لايتناولها هذا المعيار

المطلب الثانى :- تعريف المنح الحكومية... واسباب تأثرها على القوائم المالية

المطلب الثالث:- كيفية المحاسبة عن المنح الحكومية

المطلب الرابع :- المساعدات الحكومية

المطلب الخامس:- متطلبات الافصاحات عن المنح و المساعدات الحكومية

المطلب الاول :- الموضوعات التى لايتناولها هذا المعيار

هذا المعيار ... لايتناول ما يلي :

(أ) المشاكل الخاصة التي تنشأ عن المنح الحكومية في القوائم المالية التي تعكس أثر التغير في مستويات الأسعار أو في المعلومات المتممة للقوائم ذات الطبيعة المشابهة.

(ب)المساعدات الحكومية المقدمة إلى منشأة في شكل مزايا في تحديد الربح أو الخسارة الضريبية أو في تحديد الالتزام الضريبي

مثل: الإعفاءات الضريبية و الإهلاك المعجل و تخفيض معدلات الضريبة

(ج) مساهمة الحكومة في ملكية المنشأة.

(د) المنح الحكومية الواردة في معيار المحاسبة المصري رقم (٣٥) "الزراعة".

.....

المطلب الثانى :- تعريف المنح الحكومية... واسباب تأثرها على القوائم المالية

الحكومة : يقصد بها الوزارات والمصالح والهيئات الحكومية و الجهات المماثلة المحلية أو الدولية .

المنح الحكومية : هى مساعدات حكومية فى صورة تحويل موارد اقتصادية لمنشأة معينة... **فى مقابل** التزام تلك المنشأة بتنفيذ شروط معينة تتعلق بالأنشطة التى تمارسها **سواء كان** ذلك الالتزام يرتبط بفترة مستقبلية ... أو يكون قد تم الالتزام به فى فترة سابقة ،.. **ويستثنى من ذلك:-**

١- المساعدات الحكومية التى لا يمكن تحديد قيمة لها .

٢- المعاملات مع الحكومة التى لا يمكن تمييزها عن المعاملات التجارية العادية للمنشأة.

يطلق أحياناً على المنح الحكومية مسميات أخرى مثل:-

المعونات .... أو الإعانات المالية .

قد يترتب على حصول المنشأة على مساعدات حكومية تأثير هام فى كيفية إعداد قوائمها المالية لسببين :

السبب الاول:- إذا كانت المساعدة الحكومية تنطوى على نقل بعض الموارد الاقتصادية إلى المنشاة... **فإن ذلك يستلزم** إيجاد طريقة ملائمة للمحاسبة عن هذه الموارد .

السبب الثانى:- يفضل الإشارة إلى مدى استفادة المنشأة من مثل هذه المساعدات الحكومية خلال الفترة التى تعد عنها تلك القوائم ... **بما يسهل** مقارنة القوائم المالية لتلك الفترة بنظائرها فى الفترات السابقة وبالقوائم المالية للمنشآت المماثلة .

المطلب الثالث

كيفية المحاسبة عن المنح الحكومية

سنتناول هذا الموضوع بالشرح من خلال النقاط التالية :-

اولا:- شروط.... اثبات المنح الحكومية

ثانيا:- ضوابط ....الاعتراف بالمنح الحكومية

ثالثا:- اساليب المعالجة المحاسبية للمنح الحكومية

رابعا:- كيفية الاعتراف ... بالمنح التى تتخذ صورة أصول غير قابلة للإهلاك .. وتستلزم الوفاء بالتزامات معينة

خامسا:- كيفية الاعتراف ... بالمنح الحكومية التى تحصل عليها المنشأة تعويضاً عن نفقات أو خسائر حدثت فعلاً

سادسا:- كيفية الاعتراف ... بالمنح الحكومية التى تحصل عليها المنشأة... كدعم مالى فورى لا تقابله أية نفقات فى المستقبل

سابعا:- كيفية اثبات .....المنح الحكومية غير النقدية

ثامنا:- كيفية .... عرض المنح الحكومية المرتبطة بأصول والمنح الحكومية غير النقدية

تاسعا:- كيفية عرض الاصول والمنح المرتبطة بها .... فى قائمة التدفقات النقدية

عاشرا:- كيفية.... عرض المنح المرتبطة بالدخل

حادى عشر :- كيفية المحاسبة عن ..... رد المنح الحكومية

اولا:- شروط.... اثبات المنح الحكومية

الشرط الاول:- التأكد من مقدرة المنشأة على الوفاء بالشروط المصاحبة للمنح.

الشرط الثانى:- التأكد من أن المنشأة سوف تتسلم المنح فعلاً.

.....

ثانيا:- ضوابط ....الاعتراف بالمنح الحكومية

الضابط الاول:- مجرد حصول المنشأة على منحة معينة لا يعتبر فى حد ذاته دليل على أنه سيتم الوفاء بالشروط المرتبطة بها.

الضابط الثانى:- يتم المحاسبة عن المنحة بنفس الطريقة سواء تم استلامها نقداً أو كتخفيض لالتزام مستحق للحكومة .

الضابط الثالث:- تعالج القروض الحكومية القابلة للتنازل عنها كمنح حكومية ، إذا توافرت تأكيدات مناسبة على أن المنشأة ستفى بشروط التنازل عن القرض .

الضابط الرابع:- يعترف بالمنح الحكومية فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) بطريقة منتظمة على مدار الفترات المالية ..... التى تقوم فيها المنشأة بالاعتراف بالمصروفات التى منحت المنحة من أجل التعويض عنها.

مثال:- فى ٢٠١٥/١/١م حصلت المنشأة (س) على منحة حكومية مقدارها ١٠٠٠٠٠جنيه بشرط قيامها باستصلاح وزراعة ١٠٠ فدان اراضى صحراوية

وقد تكبدت المنشاة التكاليف استصلاح هذه الاراضى كالتالى:-

٣٠٠٠٠ ج فى عام ٢٠١٥م

٢٥٠٠٠ ج فى عام ٢٠١٦م

٢٠٠٠٠ ج فى عام ٢٠١٧م

فى هذه الحالة:- تقوم الشركة بتوزيع المنحة على فترات التى تتكبد فيها تكاليف تنفيذ شروطها وان يتم التوزيع على اساس منطقى كالتالى:-

اجمالى التكاليف = ٣٠٠٠٠+٢٥٠٠٠+٢٠٠٠٠=٧٥٠٠٠ج

المنحة التى يعترف بها ٢٠١٥= ١٠٠٠٠٠ ×(٧٥٠٠٠/٣٠٠٠٠)=٤٠٠٠٠ج

المنحة التى يعترف بها ٢٠١٦= ١٠٠٠٠٠ ×(٧٥٠٠٠/٢٥٠٠٠)= ٣٣٣٣٣ج

المنحة التى يعترف بها ٢٠١٧=١٠٠٠٠٠× (٧٥٠٠٠/٢٠٠٠٠)=٢٦٦٦٧ج

ثالثا:- اساليب المعالجة المحاسبية للمنح الحكومية

هناك أسلوبان رئيسيان للمعالجة المحاسبية للمنح الحكومية :

- **مدخل رأس المال :-**

وبموجبه يعترف بقيمة المنحة ضمن الدخل الشامل الآخر .

- **مدخل الدخل :-**

و بموجبه تعترف المنشأة بالمنحة فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) على مدار فترة مالية واحدة أو أكثر .... **وفقاً لأساس منهجى منتظم** خلال الفترات المالية التى يتم فيها إثبات التكاليف المتعلقة بتلك المنح.

ولا يجوز الاعتراف بالمنحة فى تاريخ استلامها إلا إذا تعذر وجود أساس لتخصيص المنحة لفترات مالية غير الفترة التى تم استلام المنحة خلالها.

مثال على توزيع المنح على الفترات :-

تلك المنح التى تتخذ صورة أصل قابل للإهلاك حيث يتم عادة الاعتراف بقيمة هذه المنح فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) على الفترات المالية التى تمثل العمر

الإنتاجى المقدر للأصل و بنفس النسب التى يتم الاعتراف فيها بعبء الإهلاك على تلك الفترات

يستند مؤيدو مدخل رأس المال إلى المبررات الآتية :

السبب الاول:- إن المنح الحكومية وسيلة من وسائل التمويل ..

وبالتالى تعامل كذلك فى قائمة المركز المالى وليس من خلال الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) لمقابلة بنود المصروفات التى تمولها هذه المنحة ، وطالما أن هذه المنح لا ترد فيجب أن يعترف بهذه المنحة ضمن الدخل الشامل الآخر .

السبب الثانى:- أن المنح الحكومية لا تعتبر إيراداً تكتسبه المنشأة .

و بالتالى فليس من المناسب إظهارها فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) حيث إنها تمثل حافزاً تقدمه الحكومة دون أن يقابلها تكلفة تتحملها المنشأة.

يستند مؤيدو مدخل الدخل إلى المبررات الآتية :

السبب الاول:- إن المنح الحكومية ليست تمويلاً من المساهمين...

وبالتالى يجب ألا تضاف إلى حقوق الملكية ، و إنما يجب معالجتها فى الأرباح أو الخسائر(قائمة الدخل) فى الفترات المحاسبية المناسبة .

السبب الثانى:- من النادر أن تكون المنح الحكومية بلا مقابل

و إنما تحصل عليها المنشأة نتيجة التزامها بتنفيذ إجراءات معينة تحددها الجهة التى تقدم المنحة .

وبالتالى .. يجب الاعتراف بها فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) على مدار الفترات المالية التى تقوم فيها المنشأة بالاعتراف بالمصروفات التى منحت المنحة من أجل التعويض عنها .

السبب الثالث:- حيث أن ضرائب الدخل و الضرائب الأخرى تحمل كمصروفات و بالتالى فمن المنطقى معالجة المنح الحكومية أيضاً فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) حيث إنها امتدادا للسياسات المالية.

.....

رابعا:- كيفية الاعتراف ... بالمنح التى تتخذ صورة أصول غير قابلة للإهلاك .. وتستلزم الوفاء بالتزامات معينة

يتم الاعتراف بها... فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) خلال الفترات المالية التى تتحمل بتكاليف تنفيذ تلك الالتزامات .

على سبيل المثال :- إذا كانت المنحة الحكومية التى تحصل عليها المنشأة هى قطعة أرض ، وكان شرط المنحة التزام المنشأة بأن تقيم مبناً على هذه الأرض فمن المنطقى توزيع قيمة هذه المنحة على الفترات المحاسبية التى تمثل العمر الإنتاجى المقدر لذلك المبنى .

مثال:- حصلت المنشاة (س) على قطعة ارض كمنحة حكومية قيمتها ١٠٠٠٠٠ج بشرط اقامة مبنى عليها وتكبدت المنشاة ٩٠٠٠٠٠ج تكاليف انشاء هذا المبنى وقدرعمر هذا المبنى ٢٥ سنة

فى هذة المثال:- هناك طريقيتين لمعالجة المنحة

الطريقة الاولى:- استهلاك قيمة المنحة على مدى العمر المقدر للمبنى وقدره ٢٥سنة

الطريقة الثانية:- تخفيض قيمة المبنى بمبلغ المنحة واهلاكه على مدى عمره المقدر

خامسا:- كيفية الاعتراف ... بالمنح الحكومية التى تحصل عليها المنشأة تعويضاً عن نفقات أو خسائر حدثت فعلاً (سواء فى الفترة الحالية أو فى فترات سابقة)

يتم الاعتراف ... بهذه المنح فى الأرباح أو الخسائر(قائمة الدخل) ... فى الفترة المالية التى تصبح فيها ... هذه المنح قابلة للتحصيل.

مع الإفصاح عنها... بصورة تكفى لفهم تأثيرها بوضوح

.....

سادسا:- كيفية الاعتراف ... بالمنح الحكومية التى تحصل عليها المنشأة... كدعم مالى فورى لا تقابله أية نفقات فى المستقبل

فى حالات معينة ، قد تقدم المنحة الحكومية كدعم مالى فورى لمنشأة معينة وليس كحافز لها على تحمل نفقات معينة . وتقتصر هذه المنحة على المنشأة وحدها ، وقد لا تستفيد منها منشآت أخرى فى نفس المجموعة التى تنتمى إليها

وفى هذه الحالة:-

- يتم الاعتراف ... بهذه المنح فى الأرباح أو الخسائر(قائمة الدخل) ... فى الفترة المالية التى تستوفى فيها المنشأة شروط الحصول على تلك المنحة
- مع الإفصاح عنها بصورة تكفى لفهم تأثيرها بوضوح .

.....

سابعا:- كيفية اثبات .....المنح الحكومية غير النقدية

مثال المنح الحكومية غير النقدية :-

الأراضى أو غيرها من الأصول الاقتصادية التى تستخدمها المنشأة .

ويتم اثباتها باحدى الطريقتين التاليتين :-

الطريقة الاولى :- تقدير القيمة العادلة لهذه الأصول غير النقدية و إثبات المنحة و الأصل بهذه القيمة العادلة.

الطريقة الثانية :- إثبات قيمة المنحة و الأصل..... بقيمة رمزية .

ثامنا:- كيفية .... عرض المنح الحكومية المرتبطة بأصول والمنح الحكومية غير النقدية

المقصود بالمنح المرتبطة بأصول :

هى المنح الحكومية التى يكون شرطها الأساسى قيام المنشأة بشراء أو إنشاء أو اقتناء أصول طويلة الأجل بهذه المنحة ، وقد تتضمن الشروط الإضافية الملحقة بالمنحة تحديد موقع هذه الأصول أو الفترة الزمنية التى تحصل خلالها على الأصل أو التى تحتفظ خلالها بذلك الأصل.

يتم عرض المنح الحكومية المرتبطة بأصول والمنح غير النقدية بالطرق التالية :-

الطريقة الاولى :- إثباتها كإيرادات مؤجلة .... فى قائمة المركز المالى ... ثم يتم إثباتها فى الأرباح أو الخسائر وفقاً لأساس منهجى منتظم على مدار العمر الإنتاجي المقدر للأصل.

الطريقة الثانية:- بإظهار قيمتها مخصومة من تكلفة الأصل للوصول إلى القيمة الدفترية الصحيحة للأصل. ... ويتم الاعتراف بالمنحة فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) على مدار عمر الأصل القابل للإهلاك عن طريق تخفيض عبء الإهلاك

تاسعا:- كيفية عرض الاصول والمنح المرتبطة بها .... فى قائمة التدفقات النقدية

يتم الإفصاح عن هذه التغيرات ... كبنود مستقلة فى قائمة التدفقات النقدية بصرف النظر عن خصم أو عدم خصم المنحة من قيمة الأصل لأغراض عرض قائمة المركز المالى.

عاشرا:- كيفية.... عرض المنح المرتبطة بالدخل

المقصود المنح المرتبطة بالدخل :

المنح التى تقدمها الحكومة.... خلاف المنح المرتبطة بأصول

تعرض المنح المرتبطة بالدخل فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) بالطرق التالية :

الطريقة الاولى :- تعرض فى بند مستقل أو تحت عنوان رئيسى مثل "إيرادات أخرى"

والمؤيدون لهذه الطريقة يستندون الى:-

- أنه من غير الملائم أن تحدث مقاصة بين مفردات صافى الدخل و المصروف
- وأن الفصل بين قيمة المنحة و مقدار المصروفات المرتبطة بها يسهل عملية المقارنة مع عناصر المصروفات الأخرى التى لم تتأثر بالمنحة.

الطريقة الثانية :- تعرض ...مخصومة من المصروفات المرتبطة بها .

والمؤيدون لهذه الطريقة يستندون الى:-

- أن المنشاة ما كانت لتتحمل هذه المصروفات لو أنها لم تحصل على تلك المنحة .
- أن إظهار هذه المصروفات دون استنزال هذه المنح قد يكون مضللاً لمن يستخدمون القوائم المالية.

حادى عشر :- كيفية المحاسبة عن ..... رد المنح الحكومية

تتم المحاسبة عن المنحة الحكومية التى تصبح واجبة الرد باعتبارها تعديلاً للتقديرات المحاسبية

١-رد المنحة المرتبطة بالدخل :-

- تخصم .... من الرصيد الدائن المؤجل لهذه المنحة
- فإذا لم يوجد رصيد دائن مؤجل لهذه المنحة اوكان الرصيد غير كافى ... يتم ردها فوراً فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) .....كمصروف.

٢- رد المنح المرتبطة بالأصول :-

- فيتم تسجيلها .... بتعلية القيمة الدفترية للأصل
- أو تخفيض الرصيد الدائن المؤجل لهذه المنحة بالقيمة واجبة الرد

ويتم تحميل الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) بمجمع الإهلاك الإضافى الذى كان يجب أن تتحمله المنشأة لو لم تكن قد حصلت على تلك المنحة

مثـــال:- فى ٢٠١٨/١٢/٢٥م كان على المنشاة رد منحة حكومية قدرها ١٠٠٠٠٠ج لعدم الوفاء بشروطها وكان رصيد المنحة كايرادات مؤجلة فى نفس التاريخ ٧٠٠٠٠ج

المطلوب :- كيف يتم معالجة رد هذه المنحة

فى هذه الحالة:- يتم تخفيض رصيد المنحة المؤجل بالدفاتر والباقى يحمل على الارباح او الخسائر كتغيير فى التقدير المحاسبى

بالقيد التالى:- من مذكورين

٧٠٠٠٠ حـ/ ايرادات منحة مؤجلة

٣٠٠٠٠ حـ / رد منح حكومية

١٠٠٠٠٠ الى حـ/ النقدية

المطلب الرابع

الافصاح عن المساعدات الحكومية

سنتناول هذا الموضوع بالشرح من خلال النقاط التالية

اولا:- المقصود بالمساعدات الحكومية

ثانيا:- صور اخرى المساعدات الحكومية

.....

اولا:- المقصود بالمساعدات الحكومية

المساعدات الحكومية : هي كل إجراء حكومي يهدف إلى منح مزايا اقتصادية معينة إلى منشأة أو مجموعة من المنشآت طبقاً لشروط معينة.

لأغراض هذا المعيار ... المساعدات الحكومية لاتحتوى على:

١- توفير البنية الأساسية فى صورة تحسينات للشبكة العامة للمواصلات و الاتصالات و تطوير التسهيلات القائمة مثل الرى أو شبكات المياه التى يتم توفيرها بصورة مستمرة وتعود بمنافع عامة على المجتمع ككل.

٢- المزايا التى يتم توفيرها من خلال إجراءات غير مباشرة للتأثير على الظروف التجارية العامة مثل توفير البنية الأساسية فى المناطق التى يتم تنميتها أو فرض قيود تجارية على المنافسين .

.....

ثانيا:- صور اخرى المساعدات الحكومية

١-توجد بعض صور للمساعدات الحكومية لا يمكن تقدير قيمتها على أساس مقبول

على سبيل المثال:- الاستشارات الفنية أو التسويقية المجانية وتقديم الضمانات

٢- توجد صور من المعاملات التى تجريها المنشأة مع الهيئات الحكومية لا يمكن تمييزها عن المعاملات العادية للمنشأة .

على سبيل المثال:- سياسة الحكومة بأن تكون مسئولة عن حصة معينة من مبيعات المنشأة .

يراعى ان :-

- مثل هذه المساعدات أو المعاملات تعود بمنافع معينة على المنشأة ، غير أن أى محاولة للفصل بين هذه المعاملات وبين الأنشطة التجارية العادية لابد أن تقوم على أسس جزافية .
- اذا كانت المنفعة التى تعود على المنشأة من مثل هذه المساعدات ذات أهمية كبيرة .... يجب الإفصاح عن طبيعة ومدى ومدة سريان المساعدات الحكومية من أجل ألا تصبح القوائم المالية مضللة .

.....

المطلب الخامس:- متطلبات الافصاحات عن المنح و المساعدات الحكومية

يتعين الإفصاح عن الأمور التالية :

(أ) السياسة المحاسبية التى تتبعها المنشأة فى شأن المنح الحكومية بما فى ذلك طرق عرض هذه المنح فى القوائم المالية .

(ب) طبيعة ومقدار كل المنح الحكومية التى تم الاعتراف بها بالقوائم المالية مع الإشارة إلى أية أشكال أخرى من المساعدات الحكومية تكون المنشأة قد استفادت منها بطريق مباشر.

(ج) الشروط أو الالتزامات التى لم تتمكن المنشأة من الوفاء بها و أية ظروف محتملة أخرى بخصوص المساعدات الحكومية التى تم الاعتراف بها.

الاسئلة على هذا المعيار

١-ما الفرق بين المنح الحكومية والمساعدات الحكومية ؟

٢-ما هى شروط اثبات المنحة الحكومية ؟

٣-كيف يتم معالجة رد المنح الحكومية ؟

٤-هل رد المنحة الحكومية يعالج كتغيير فى التقدير المحاسبى أم تغيير فى السياسة المحاسبية ؟

٥-كيف يتم الاعتراف بالمنحة الحكومية التى تحصل عليها المنشاة كدعم فورى بدون تكبد اى نفقات مستقبلية ؟

معيار المحاسبة المصرى رقم (١٣)
آثار التغيرات فى أسعار صرف العملات الأجنبية

هذا المعيار .... يقول ان هدفه هو :-

- شرح كيفية إدراج ...المعاملات بعملة أجنبية ضمن القوائم المالية لمنشأة.
- شرح كيفية إدراج ...الأنشطة الأجنبية ضمن القوائم المالية لمنشأة .
- كيفية ترجمة القوائم المالية إلى عملة العرض.

.....

هذا المعيار يقول ان ....الموضوعات الأساسية التى سيتناولها هى :-

- تحديد سعر (أسعار) الصرف الذى يجب استخدامه.
- وكيفية إثبات أثر التغيرات فى أسعار الصرف فى القوائم المالية.

سنتناول هذا المعيار بالشرح من خلال النقاط التالية:-

المطلب الاول:- نطاق تطبيق هذا المعيار

المطلب الثانى :- كيفية تحديد.....عملة التعامل

المطلب الثالث:- كيفية المحاسبة .. عن المعاملات التى تجرى بعملة اجنبية

المطلب الرابع :- كيفية الاعتراف بفروق العملة

المطلب الخامس :- كيفية الترجمة الى عملة عرض مختلفة عن عملة التعامل

المطلب السادس:- كيفية المحاسبة.. عن ترجمة القوائم المالية لنشاط اجنبى

المطلب السابع :- متطلبات الافصاح الخاصة بفروق العملة

المطلب الاول:- نطاق تطبيق هذا المعيار

يطبق هذا المعيار فى :-

(أ) المحاسبة عن المعاملات والأرصدة بالعملات الأجنبية فيما عدا معاملات وأرصدة المشتقات التى تقع فى نطاق تطبيق معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧) "الأدوات المالية" ومع ذلك فإن المشتقات بالعملة الأجنبية التى تخرج عن نطاق تطبيق معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧) تدخل ضمن نطاق تطبيق هذا المعيار

و(ب) ترجمة نتائج الأعمال والمركز المالى للأنشطة الأجنبية التى يتم إدراجها فى القوائم المالية للمنشأة سواء عن طريق التجميع الكلى أو بتطبيق طريقة حقوق الملكية.

و(ج) ترجمة المركز المالى ونتائج أعمال المنشأة إلى عملة العرض.

لايطبق هذا المعيار على:-

١-لا يطبق هذا المعيار على محاسبة التغطية لبنود بعملة أجنبية بما فى ذلك تغطية صافى الاستثمار فى نشاط أجنبى. ويطبق معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧) على محاسبة التغطية.

٢-لا يطبق هذا المعيار على عرض التدفقات النقدية الناتجة عن معاملات بعملة أجنبية بقائمة التدفقات النقدية أو على ترجمة التدفقات النقدية لنشاط أجنبى (يراجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٤) "قائمة التدفقات النقدية").

المطلب الثانى

كيفية تحديد.....عملة التعامل

سنتناول هذا الموضوع بالشرح من خلال النقاط التالية :-

اولا:- تعريف عملة التعامل

ثانيا:- العوامل التى تؤخذ فى الاعتبار... عند تحديد عملة التعامل

ثالثا:- العوامل الإضافية التى تؤخذ فى الاعتبار عند تحديد عملة التعامل لنشاط أجنبى

رابعا:- كيفية تحديد عملة التعامل عندما تختلط المؤشرات ولا تكون عملة التعامل واضحة

خامسا:- شرط... تغيير عملة التعامل بعد تحديدها

.....

اولا:- تعريف عملة التعامل

عملة التعامل (عملة القيد): هى عملة البيئة الاقتصادية الأساسية التى تمارس فيها المنشأة أنشطتها والتى تقوم فيها المنشأة بتوليد وإنفاق النقدية

ثانيا:- العوامل التى تؤخذ فى الاعتبار... عند تحديد عملة التعامل :

١-**العملة التى** تؤثر بشكل أساسى فى أسعار مبيعات السلع والخدمات (وغالباً ما تكون هى العملة التى تتحدد على أساسها وتسوى بها أسعار بيع سلع وخدمات المنشأة).

٢-**العملة الرسمية للدولة التى** تتحدد فيها أسعار المبيعات لسلع وخدمات المنشأة وفقاً لقوى المنافسة واللوائح والقوانين السائدة بها.

٣-**العملة التى** تؤثر بشكل أساسى على تكلفة العمالة والمواد الخام والتكاليف الأخرى المتعلقة بتوفير السلع والخدمات

وغالباً ما تكون هى العملة التى تتحدد على أساسها وتسوى بها تلك التكاليف

وهناك عوامل اخرى ...تدل على عملة التعامل للمنشأة:

(أ) العملة التى تتولد بها أموال من أنشطة التمويل

على سبيل المثال:- من خلال إصدار أدوات دين أو أدوات حقوق ملكية

(ب) **العملة** التى يتم بها عادةً الاحتفاظ بالمتحصلات من أنشطة التشغيل.

ثالثا:- العوامل الإضافية التى تؤخذ فى الاعتبار عند تحديد عملة التعامل لنشاط أجنبى

هذه العوامل تؤخذ فى الاعتبار عند تحديد عملة التعامل لنشاط أجنبى وما إذا كانت هى نفس عملة التعامل للمنشأة التى تعرض قوائمها المالية

ويقصد هنا بالمنشأة التى تعرض قوائمها المالية المنشأة التى تملك نشاط أجنبى فى صورة شركة تابعة أو فرع أو شركة شقيقة أو مشروع مشترك

وهذه العوامل هى:-

العامل الاول:- ما إذا كانت أنشطة النشاط الأجنبى تمارس كامتداد للمنشأة التى تعرض قوائمها المالية بدلاً من أن تمارس بدرجة مؤثرة من الاستقلالية.

مثال:- على كون أنشطة النشاط الأجنبى ...امتداداً للمنشأة التى تعرض قوائمها المالية ..عندما تقتصر تلك الأنشطة على بيع سلع يتم استيرادها من المنشأة التى تعرض قوائمها المالية وتوريد حصيلة المبيعات إليها.

مثال :- للنشاط الأجنبى الذى يمارس أنشطته بدرجة كبيرة من الاستقلالية ... عندما يكون تجميعه للنقدية والبنود الأخرى ذات الطبيعة النقدية وتكبده للمصروفات وتوليده للدخل وترتيبه للحصول على اقتراض يتم كله بشكل أساسى بعملته المحلية.

العامل الثانى:- ما إذا كانت المعاملات مع المنشأة التى تعرض قوائمها المالية تمثل نسبة كبيرة أو صغيرة من أنشطة النشاط الأجنبى.

العامل الثالث:- ما إذا كانت التدفقات النقدية المتولدة من أنشطة النشاط الأجنبى تؤثر بشكل مباشر على التدفقات النقدية للمنشأة التى تعرض قوائمها المالية وتكون متاحة بصورتها الراهنة للتحويل للمنشأة التى تعرض قوائمها المالية بسهولة.

العامل الرابع:- ما إذا كانت التدفقات النقدية المتولدة من أنشطة النشاط الأجنبى كافية لخدمة التزامات الدين القائمة أو المتوقعة بشكل معتاد دون الحاجة إلى الحصول على أموال من المنشأة التى تعرض قوائمها المالية.

رابعا:- كيفية تحديد عملة التعامل عندما تختلط المؤشرات ولا تكون عملة التعامل واضحة تستخدم الإدارة حكمها المهنى.... فى تحديد أصلح عملة تعامل يمكن أن تعكس صورة أمينة للآثار الاقتصادية للمعاملات والأحداث والظروف الأساسية.

خامسا:- شرط... تغيير عملة التعامل بعد تحديدها

هـذا الشـرط هـو :- حـدوث تغييـر فـى المعـاملات والأحـداث والظـروف الأساسية...التى تم تحديد عملة التعامل بناءا عليها

وعلى سبيل المثال :- فقد يؤدى التغيير فى العملة التى تؤثر بشكل أساسى فى أسعار مبيعات سلع وخدمات منشأة إلى تغيير فى عملة التعامل لتلك لمنشاة.

المطلب الثالث

كيفية المحاسبة .. عن المعاملات التى تجرى بعملة اجنبية

سنتناول هذا الموضوع بالشرح من خلال النقاط التالية:-

اولا:- المقصود.... بالمعاملة بعملة أجنبية

ثانيا:- كيفية الاعتراف الاولى... بالمعاملات التى تتم بالعملة الاجنبية

ثالثا:- كيفية معالجة المعاملات .. التى تتم بالعملة الاجنبية .. فى نهاية كل فترة من الفترات المالية اللاحقة

رابعا:- كيفية المعالجة حالة بعض البنود التى تتحدد قيمتها الدفترية بمقارنة مبلغين او اكثر

خامسا:- كيف يتم اختيار سعر الصرف ...عندما تتوافر عدة أسعار صرف؟

.....

اولا:- المقصود.... بالمعاملة بعملة أجنبية

هى المعاملة التى تتم أو تتطلب التسوية بعملة أجنبية بما فى ذلك المعاملات التالية -

١-**المعاملات التى تنشأ** عندما تقوم منشأة بشراء أو بيع سلع أو خدمات بثمن محدد بعملة أجنبية.

٢- **المعاملات التى تنشأ** عندما تقوم منشأة باقتراض أو إقراض أموال وتكون المبالغ المستحقة السداد أو التحصيل محددة بعملة أجنبية.

٣- **المعاملات التى تنشأ** عندما تقوم منشأة باقتناء أو التخلص من أصول أو تكبد أو تسوية التزامات محددة بعملة أجنبية.

.....

ثانيا:- كيفية الاعتراف الاولى... بالمعاملات التى تتم بالعملة الاجنبية

- **يقصد بالاعتراف الاولى... بالمعاملات التى تتم بالعملة الاجنبية**

اثبات المعاملة فى تاريخ المعاملة ... **وتاريخ المعاملة** هو التاريخ الذى تستوفى فيه المعاملة لأول مرة شروط الاعتراف بها وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية

- **ويتم هذا الاعتراف الاولى على اساس :**

اثبات ترجمة قيمة العملة الأجنبية التى تتم بها المعاملة... باستخدام سعر الصرف اللحظى السائد بين عملة التعامل والعملة الأجنبية ... فى تاريخ المعاملة.

لاحظ الآتى :-

- **سعر الصرف اللحظى السائد:** هو سعر صرف التسليم الفورى لوحدات العملة.
- **ولأسباب عملية** (على سبيل المثال لكثرة المعاملات بالعملة الاجنبية) يستخدم سعر صرف يقارب السعر الفعلى السائد فى تاريخ المعاملة – فقد يستخدم مثلاً متوسط سعر الصرف خلال أسبوع أو شهر فى إثبات كافة المعاملات التى تحدث خلال تلك الفترة وذلك على مستوى كل عملة.

ومع ذلك هناك حالات لايكون فيها استخدام متوسط سعر صرف خلال فترة معينة ملائماً

وذلك عندما تشهد تلك الفترة تقلبات مؤثرة فى أسعار صرف العملات الأجنبية.

ثالثا:- كيفية معالجة المعاملات .. التى تتم بالعملة الاجنبية .. فى نهاية كل فترة من الفترات المالية اللاحقة

فى نهاية كل فترة مالية:

١-تترجم البنود ذات الطبيعة النقدية بعملة أجنبية .. **باستخدام سعر الإقفال.**

٢-تترجم البنود ذات الطبيعة غير النقدية .. التى يتم قياسها بالتكلفة التاريخية بعملة أجنبية وذلك ... **باستخدام سعر الصرف السائد فى تاريخ المعاملة.**

٣-تترجم البنود ذات الطبيعة غير النقدية .. التى يتم قياسها بالقيمة العادلة بعملة أجنبية باستخدام أسعار الصرف السائدة .. **فى التاريخ الذى يتم فيه تحديد القيم العادلة.**

لاحظ الآتى :-

- **<u>سعر الإقفال:</u>** هو سعر الصرف اللحظى السائد فى تاريخ نهاية الفترة المالية.
- **<u>البنود.... ذات الطبيعة النقدية</u>**

هى النقدية المحتفظ بها والأصول والالتزامات التى سوف تُحصل أو تُدفع بوحدات ثابتة أو قابلة للتحديد من العملة.

تتميز هذه البنود:-

(أ) الحق فى استلام (أو التعهد بتسليم) عدد ثابت أو قابل للتحديد من وحدات العملة.

على سبيل المثال:- العملاء - سلف العاملين والقروض المعترف بها كأصول- الموردون- ومعاشات العاملين ومزاياهم الأخرى التى يستحق سدادها

نقداً – والمخصصات المقرر تسويتها نقداً – التوزيعات النقدية المعترف بها كالتزام.

(ب)أى عقد لاستلام (أو تسليم) عدد متغير من أدوات حقوق ملكية المنشأة ذاتها أو كمية متغيرة من الأصول – تكون فيه القيمة العادلة التى سيتم استلامها (أو تسليمها) تساوى عدداً ثابتاً أو قابلاً للتحديد من وحدات العملة – هو من البنود ذات الطبيعة النقدية.

- **<u>البنود... ذات الطبيعة غير النقدية</u>**

تتميز هذه البنود... بغياب الحق فى استلام (أو التعهد بتسليم) عدد ثابت أو قابل للتحديد من وحدات العملة.

على سبيل المثال :-

المبالغ المدفوعة مقدماً عن سلع وخدمات (مثل الإيجار المدفوع مقدماً)– الشهرة – الأصول غير الملموسة – المخزون – الأصول الثابتة – والمخصصات المقرر تسويتها من خلال تسليم أصل ذو طبيعة غير نقدية.

ويراعى الآتى:-

إن استخدام سعر الصرف السائد فى تاريخ المعاملة فى ترجمة البنود بالعملة الأجنبية ذات الطبيعة غير النقدية والتى يتم قياسها بالتكلفة التاريخية

بمعنى:- ترجمة المعاملات التى نشأت عنها أرصدة هذه البنود طبقاً لأسعار الصرف التاريخية التى كانت سائدة فى تاريخ إجراء تلك المعاملات .

وبالتالى.... لا ينشأ فروق عملة من ترجمة هذه البنود كما لو كانت المنشأة لا تقوم بإعادة ترجمتها فى نهاية كل فترة من الفترات المالية اللاحقة لتاريخ الاعتراف الأولى بها

مثال١:- فى ٢٠١٨/٩/١٥م المنشاة (س) قامت باستيراد ماكينة انتاج من المورد الاجنبى (ص) بمبلغ ٥٠٠٠٠$ بسعر صرف ١٧.٥٠ج وتم السداد فورا

اولا:- اثبات استلام الاصل فى ٢٠١٨/٩/١٥م

٨٧٥٠٠٠ من حـ/ الاصول الثابتة- الات ومعدات

٨٧٥٠٠٠ الى حـ/ الموردين – المورد (ص)

(٥٠٠٠٠$ × ١٧.٥٠)

ثانيا:- اثبات السداد للمورد الاجنبى فى ٢٠١٨/٩/١٥م

٨٧٥٠٠٠ من حـ/ الموردين – المورد (ص)

٨٧٥٠٠٠ الى حـ/ البنك

(٥٠٠٠٠$ × ١٧.٥٠)

ثالثا:- فى ٢٠١٨/١٢/٣١م يظل اثبات الاصل الثابت – ماكينة الانتاج بنفس سعر الصرف فى تاريخ الشراء وبالتالى لا يوجد هناك فروق اسعار صرف.

.....

مثال٢:- فى ٢٠١٨/١١/١٥م قامت المنشاة (س) باستيراد بضاعة من المورد الاجنبى (ص) بقيمة ١٠٠٠٠٠ دولار والسداد ٦٠يوم من الاستلام

وكانت اسعار الصرف كالتالى :-

سعر صرف فى ٢٠١٨/١١/١٥م ١ دولار = ١٧.٤٠ جنية

سعر صرف فى ٢٠١٨/١٢/٣١م ١ دولار = ١٧.٦٠ جنية

سعر صرف فى ٢٠١٩/١/١٥م ١ دولار = ١٧.٥٥ جنية

المطلوب :- اثبات هذه العمليات فى الدفاتر

اولا:- عند استلام البضاعة فى ٢٠١٨/١١/١٥م

١٧٤٠٠٠٠ من حـ / مراقبة المخازن (او المشتريات المستوردة)

١٧٤٠٠٠٠ الى حـ / الموردين – مورد (ص)

(١٠٠٠٠٠$ × ١٧.٤٠)

ثانيا:- تقييم ارصدة المورد بالعملة لاجنبية فى ٢٠١٨/١٢/٣١م

٢٠٠٠٠ من حـ / خسائر فروق عملة

٢٠٠٠٠ الى حـ / الموردين – المورد (ص)

(فروق عملة ١٠٠٠٠٠$×(١٧.٤٠-١٧.٦٠))

ثالثا:- السداد للمورد فى ٢٠١٩/١/١٥م

١٧٥٥٠٠٠ من حـ / الموردين- المورد (ص)

١٧٥٥٠٠٠ الى حـ/ البنك(١٠٠٠٠٠$ × ١٧.٥٥)

رابعا:- اثبات فروق العملة فى ٢٠١٩/١/١٥م

٥٠٠٠ من حـ / الموردين – المورد (ص)

٥٠٠٠ الى حـ/ ارباح فروق عملة

(١٠٠٠٠٠$ × (١٧.٦٠-١٧.٥٥))

.....

رابعا:- كيفية المعالجة حالة بعض البنود التى تتحدد قيمتها الدفترية بمقارنة مبلغين او اكثر

عندما تتحدد القيمة الدفترية لبعض البنود بمقارنة مبلغين أو أكثر

على سبيل المثال:

- تتحدد القيمة الدفترية للمخزون على أساس التكلفة أو صافى القيمة الاستردادية أيهما أقل .

- تتحدد القيمة الدفترية لأصل – توجد مؤشرات على اضمحلاله – على أساس قيمته الدفترية (قبل أن تؤخذ فى الاعتبار أى خسائر محتملة لاضمحلاله) أو قيمته القابلة للاسترداد أيهما أقل.

وعندما يكون مثل هذا الأصل ذا طبيعة غير نقدية ويتم قياسه بعملة أجنبية فإن قيمته الدفترية تتحدد بمقارنة:

(أ) **التكلفة أو القيمة الدفترية** – حسبما يكون أيهما مناسباً – مترجمة بسعر الصرف السائد فى التاريخ الذى حددت فيه تلك القيمة (أى بالسعر السائد فى تاريخ المعاملة وذلك بالنسبة لبند تم قياسه على أساس التكلفة التاريخية)

(ب) **صافى القيمة الاستردادية أو القيمة القابلة للاسترداد** – حسبما يكون أيهما مناسباً – مترجماً بسعر الصرف السائد فى التاريخ الذى حددت فيه تلك القيمة (أى باستخدام سعر الإقفال فى تاريخ نهاية الفترة المالية).

وقد يكون أثر هذه المقارنة هو الاعتراف بخسائر اضمحلال بعملة التعامل لم تكن ستعترف بها بالعملة الأجنبية أو قد يحدث العكس.

خامسا:- كيف يتم اختيار سعر الصرف ...عندما تتوافر عدة أسعار صرف؟

يكون سعر الصرف المستخدم هو:- ذلك السعر الذى كان يمكن أن تسوى به التدفقات النقدية المستقبلية التى تمثلها المعاملة أو الرصيد لو كانت تلك التدفقات النقدية قد حدثت فى تاريخ القياس.

إذا كان سعر الصرف الذى يمكن تبادل عملتين على أساسه غير متوافر لفترة مؤقتة يكون سعر الصرف المستخدم من خلال الخطوات التالية :

كيفية تحديد سعر الصرف اللحظى السائد عند صعوبة التبادل بين عملتين

عندما تكون هناك صعوبة فى تبادل عملة بعملة اخرى فى تاريخ القياس فى هذه الحالة .... يجب ما يلى :

اولا:- يجب أن يستوفى سعر الصرف اللحظى المقدر الضوابط التالية فى تاريخ القياس :

الضابط الاول:- أن يعكس المعدل الذى كان من الممكن ان تتمكن المنشاة به من الدخول فى معاملة تبادل لو كانت العملة قابلة للتحويل الى عملة الاخرى.

الضابط الثانى :- ان يعكس السعر الذى كان سيتم تطبيقه على معاملة منتظمة بين المشاركين فى السوق.

الضابط الثالث:- ان يعكس بعدالة الظروف الاقتصادية السائدة.

ويراعى العوامل التالية:-

(أ):- ما اذا كان هناك عدة اسعار صرف

حيث أن وجود عدة اسعار صرف موضوعة لتشجيع او منع المنشآت من الحصول على العملة الاخرى الا لأغراض معينة ... وفى هذه الحالة لاتعكس الظروف الاقتصادية السائدة بامانة.

(ب): الغرض الذى من أجله تكون العملة سهلة التبادل

اذا كانت المنشأة قادرة على الحصول على العملة الاخرى فقط لأغراض محدودة (مثل استيراد امدادات الطوارىء) فان سعر الصرف الملحوظ لا يعكس الظروف الاقتصادية السائدة بامانة.

(ج): طبيعة سعر الصرف

حيث من المرجح ان يعكس سعر الصرف الحر الملحوظ الظروف الاقتصادية السائدة بامانة اكثر من سعر الصرف الذى يتم تحديده من خلال سلطة الدولة.

(د):دورية تحديث اسعار الصرف

من المرجح أن يعكسسعرالصرفالملحوظالذى لم يتغير بمرور الوقت الظروف الاقتصادية السائدة بامانة مقارنة بسعر الصرف الملحوظ الذى يتم تحديثه بشكل متكرر.

ثانيا:- استخدام سعر صرف ملحوظ بإعتباره صرف اللحظى المقدر بعد استيفاؤه الضوابط السابقة ... وهذا السعر الملحوظ يكون إما :

(أ)سعر صرف لحظى لغرض بخر غير الذى تقوم المنشاة بتقييم قابلية الصرف من أجله.

(ب) أو اول سعر صرف تستطيع به المنشاة الحصول على العملة الأخرى عند توافر قابلية تبادل العملة (اول سعر صرف لاحق).

علما بإن سعر الصرف الملحوظ ... هو السعر الذى تتوقع المنشاة إجراءالتبادل به بين العملات باستخدام اسعار مؤيدة مستنديا"

العوامل التى تؤخذ فى الاعتبار عند تقييم ما اذا كان اول سعر صرف لاحق يفى بالشروط

(أ): الوقت بين تاريخ القياس وتاريخ استعادة سهولة التبادل ، كلما كانت هذه الفترة اقصر زاد احتمال ان يعكس أول سعر صرف لاحق الظروف الاقتصادية السائدة بامانة.

(ب): معدلات التضخم... عندما يكون الاقتصاد فى حالة تضخم مفرط ، او يكون عرضه للتضخم المرتفع ، فإن اول سعر صرف لاحق لعملة فى مثل هذا الاقتصاد قد لايعكس بامانة الظروف الاقتصادية السائدة

تقييم قابلية التبادل بين عملتين

تكون العملة قابلة للتبادل بعملة اخرى فى تاريخ التبادل عندما تكون المنشاة قادرة على تبادل تلك العملة بالعملة الأخرى خلال اطار زمنى يتضمن تأخيرا" عاديا" ، ومن خلال آلية السوق أو الصرف التى من خلالها تنشىء معاملة التبادل حقوق والتزامات قابلة للتنفيذ

ويراعى الضوابط التالية :-

الضابط الاول:- قد لا تكتمل معاملة التبادل دائما" على الفور بسبب المتطلبات القانونية او التنظيمية المطبقة على معاملات الصرف أو لأسباب عملية مثل العطلات الرسمية.... ولايمنع التاخير الادارى العادى فى الحصول على العملة الاخرى من امكانية تبادل العملة مع تلك العملة ...ويعتمد ما يشكل تاخيرا" إداريا عاديا" على الحقائق والظروف .

الضابط الثانى:- عند تقييم ما اذا كانت العملة سهلة التبادل مع عملة اخرى ، يجب أن تاخذ فى الاعتبار قدرتها على الحصول على العملة الاخرى ، وليس نيتها او قرارها للقيام بذلك ... وتكون العملة سهلة التبادل مع عملة اخرى اذا كانت المنشاة قادرة الحصول على العملة الاخرى سواء بشكل مباشر او غير مباشر حتى لو كانت تنوى او قدرت عدم القيام بذلك.

الضابط الثالث:- عند تقييمما اذا كانت العملة سهلة التبادل بعملة أخرى يجب ان تاخذ المنشأة بعين الاعتبار فقط الاسواق او آليات التبادل التى من خلالها تؤدى معاملة تبادل العملة بالعملة الاخرى الى انشاء حقوق والتزامات قابلة للتنفيذ.

حيث ان ... قابلية التنفيذ هى مسألة قانونية ، وتحديد ما اذا كانت معاملة التبادل فى السوق او آلية التبادل ستنشىء حقوقا" والتزامات قابلة للتنفيذ... ويعتمد هذا على الحقائق والظروف الخاصة بالمعاملة.

الضابط الرابع :- قد يتم تطبيق اسعار مختلفة على الاستخدامات المختلفة للعملة ، وبالتالى يعتمد ما اذا كانت العملة قابلة للتبادل مع عملة أخرى على الغرض الذى من أجله على الغرض الذى من اجله تحصل المنشأة على العملة الاخرى.

مثال:- تحديد الدولة لسعر صرف لواردات السلع ، وسعر صرف آخر لتحويلات رأس المال(مدفوعات الارباح) لبلدان اخرى.

الضابط الخامس:- عند تقييم سهولة التبادل يجب على المنشأة ان تفترض ان الغرض من الحصول على العملة الأخرى هو :

(أ) تسوية المعاملة الفردية بالعملة الاجنبية او الاصول او الالتزامات الخاصة بمعاملات العملة الاجنبية المعلن عنها بعملة التعامل للمنشأة... لغرض التقرير عن المعاملات بالعملة الاجنبية بعملة التعامل لها .

(ب) قياس صافى اصول المنشأة باستخدام عملة عرض بخلاف عملة التعامل للمنشأة.

قد يكون الغرض من هذا القياس:

* توزيع عائد مالى على مالى المنشاة.
* استلام عائد مالى من العمليات الاجنبية.
* استرداد اصحاب المنشاة لاستثماراتهم .. مثل التخلص من الاستثمار.

(ج) قياس استثمار المنشأة فى عملية اجنبية بغرض ترجمة النتائج والمركز المالى لتلك العملية الأجنبية .

الضابط السادس:- اذا كانت المنشأة قادرة على الحصول فقط على مبلغ ضئيل من العملة الاخرى فلا تكون العملة قابلة للتبادل بالعملة الاخرى

المطلب الرابع
كيفية الاعتراف بفروق العملة

فرق العملة: هو الفرق الناشئ عن ترجمة عدد معين من الوحدات من عملة ما إلى عملة أخرى بأسعار صرف مختلفة.

سنوضح كيفية الاعتراف بهذه الفروق من خلال النقاط التالية:-

اولا:- كيفية الاعتراف.. بفروق العملة الناتجة عن تسوية بنود ذات طبيعة نقدية ناتجة من معاملات اجنبية

ثانيا:- كيفية الاعتراف.. بفروق العملة الناتجة عن ترجمة بنود ذات طبيعة نقدية ناتجة من معاملات اجنبية

ثالثا:- كيفية الاعتراف بفروق العملة ...الناشئة عن ترجمة أى بند ذو طبيعة نقدية يشكل جزءاً من صافى استثمار المنشأة (التى تعرض قوائم مالية) فى نشاط أجنبى

رابعا:- كيفية الاعتراف بفروق العملة الخاصة بمكسب او خسارة البنود ذات الطبيعة غير النقدية

خامسا:- كيفية الاعتراف بفروق العملة الناتجة ترجمة الاصل الذى يقاس بالقيمة العادلة والذى يعترف بمكاسبه وخسائره ضمن الدخل الشامل الآخر

سادسا:- كيفية المعالجة...عندما تمسك منشاة حساباتها بعملة تختلف عن عملة التعامل الخاصة بها .

سابعا:- كيفية المعالجة ... عند تغيير عملة التعامل

اولا:- كيفية الاعتراف.. بفروق العملة الناتجة عن تسوية بنود ذات طبيعة نقدية

عندما تنشأ بنود ذات طبيعة نقدية عن معاملة بعملة أجنبية ويتغير سعر الصرف بين تاريخ حدوث المعاملة وتاريخ تسوية البنود، فإنه ينتج عن ذلك فرق عملة.

ويعترف بهذه الفروق ... ضمن الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) فى الفترة التى تنشأ فيها هذه الفروق

- **فاذا تم تسوية تلك المعاملة** ...خلال نفس الفترة المحاسبية التى حدثت بها فإن كل فرق العملة يعترف به فى ذات الفترة .

مثـــال:- منشـاة (س) قامـت باسـتيراد بضـاعة ٢٠١٨/١١/١م بمبلـغ ١٠٠٠٠٠$ وكـان سـعر الصـرف ١٧.٦٠ وقامـت بالسـداد فـى ٢٠١٨/١٢/١م وكان سعر الصرف ١٧.٧٠

فـى هذه الحالـة:- يتم اثبات المعاملة وتسويتها وفروق العملة خلال عام ٢٠١٨م

- **أما إذا تم تسوية المعاملة فى فترة محاسبية لاحقة...** فإن فرق العملة المعترف به فى كل فترة حتى تاريخ التسوية يتم تحديده وفقاً للتغير فى أسعار الصرف خلال كل فترة.

مثـــال:- اذا قامـت المنشـاة (س) باسـتيراد بضـاعة فـى ٢٠١٨/١٢/٢م بمبلـغ١٠٠٠٠٠$ بسـعر ١٧.٤٠ وكـان سـعر الصـرف فـى ٢٠١٨/١٢/٣١م ١٧.٥٠

وقامت بالسداد فى ٢٠١٩/١/١٥م

فى هذه الحالة:- يتم اثبات المعاملة وتقييم فروق العملة فى ٢٠١٨/١٢/٣١م
وفى ٢٠١٩ يتم السداد واثبات فروق العملة الخاصة بها

ثانيا:- كيفية الاعتراف.. بفروق العملة الناتجة عن ترجمة بنود ذات طبيعة نقدية ناتجة من معاملات اجنبية

هذه الفروق تنتج عن .. استخدام أسعار صرف تختلف عن تلك التى استخدمت فى الترجمة... عند الاعتراف الأولى بها فى نفس الفترة أو فى قوائم مالية سابقة

يعترف بهذه الفروق ... ضمن الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) فى الفترة التى تنشأ فيها هذه الفروق

مثال:- مبلغ مستحق لمورد خارجى .. ولم يتم السداد خلال الفترة الحالية يتم تقييم هذا المبلغ فى نهاية الفترة باستخدام سعر الصرف فى نهاية الفترة الحالية ويتم الاعتراف بفروق العملة فى الأرباح أو الخسائر

مثال:- المنشاة (س) عليها استوردت بضاعة من مورد اجنبى فى ٢٠١٨/١٢/١م بمبلغ ١٠٠٠٠٠$ سعر الصرف ١٧.٥٠
ولم يسدد حتى ٢٠١٨/١٢/٣١م وكان سعر الصرف ١٧.٦٠

فى هذه الحالة:- فى ٢٠١٨/١٢/٣١م يتم تقييم المبلغ المستحق بالعملة الاجنبية بسعر الصرف نهاية الفترة واثبات الفرق فى كأرباح او خسائر فى نفس الفترة

.....

ثالثا:- كيفية الاعتراف بفروق العملة ...الناشئة عن ترجمة أى بند ذو طبيعة نقدية يشكل جزءاً من صافى استثمار المنشأة (التى تعرض قوائم مالية) فى نشاط أجنبى

صافى استثمار المنشاة فى نشاط اجنبى:-

هو قيمة نصيب المنشأة التى تعرض قوائمها المالية فى صافى أصول تلك العملية الاجنبية.

على سبيل المثال:-

بنود ذات طبيعة نقدية مستحقة على أو إلى عملية اجنبية.... لم يخطط لتسويتها أو يكون من المستبعد حدوث ذلك فى المستقبل المنظور

مثل تلك البنود ... ذات الطبيعة النقدية مستحقات طويلة الأجل أو قروض

ولكنها لا تتضمن ... أرصدة العملاء أو الموردين التى تنشأ من المعاملات التجارية.

قد تكون هذه المستحقات متمثلة فى أى شركة تابعة للمجموعة.

على سبيل المثال: لدى المنشأة (أ) شركتين تابعتين (س) ، (ص) . وتمثل الشركة التابعة (ص) نشاطاً أجنبياً وقامت الشركة التابعة (س) بمنح قرض بمبلغ ١٠٠٠٠٠$ إلى الشركة التابعة (ص) .

فى هذه الحالة: يعتبر قرض الشركة (س) المستحق السداد من الشركة (ص) جزءاً من صافى استثمار المنشأة الأم فى الشركة التابعة (ص)عندما تكون تسوية ذلك القرض غير مخطط لها أو مستبعدة الحدوث فى المستقبل المنظور.

(**بمعنى** من المستبعد ان تقوم (ص) برد او سداد القرض الى (س)

١- بالنسبة للقوائم المالية المستقلة للمنشأة التى تعرض قوائم مالية ...أو بالقوائم المالية المنفردة للنشاط الأجنبى .... يعترف بتلك الفروق فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل)

فى المثال السابق:- فى القوائم المالية المستقلة للمنشأة (أ) والقوائم المالية المنفردة للمنشاة (س) يتم تقييم القرض نهاية كل فترة واثبات الفروق فى الارباح او الخسائر **وذلك على النحو التالى :-**

- **اذا كانت عملة هذا البند ... نفس عملة تعامل المنشأة المستثمرة**

تظهر فروق العملة ... فى القوائم المالية المنفردة للكيان الأجنبى .

فى المثال السابق:- اذا كان القرض باليورو... وعملة التعامل للمنشأة(أ) هى يورو وعملة التعامل للمنشأة (س) دولار

فى هذه الحالة:- تظهر فروق العملة ...فى القوائم المنفردة للمنشاة(س)

- **اذا كانت عملة هذا البند ...نفس عملة التعامل للكيان الأجنبى**

تظهر فروق العملة ... فى القوائم المالية المستقلة للمنشأة المستثمرة

فى المثال السابق:- اذا كان القرض بالدولار... وعملة التعامل للمنشاة (أ) يورو .. وعملة التعامل للمنشاة (س) دولار.

فى هذه الحالة:- تظهر فروق العملة ... فى القوائم المالية المستقلة للمنشأة (أ)

- **أما إذا كانت عملة هذا البند ...تختلف عن عملة التعامل للمنشأة المستثمرة والكيان الأجنبى**

فى هذه الحالة:- تظهر فروق العملة... فى كل من القوائم المالية المستقلة للمنشأة المستثمرة ...والقوائم المالية المنفردة للكيان الأجنبى.

ويتم الاعتراف بمثل هذه الفروق ضمن الدخل الشامل الآخر فى القوائم المالية التى تضُم كل من النشاط الأجنبى والمنشأة التى تعرض قوائم مالية (مثلما يحدث بالقوائم المالية التى يدرج بها النشاط الأجنبى بأسلوب التجميع الكلى أو يتم بها المحاسبة عنه باستخدام طريقة حقوق الملكية).

٢- **بالنسبة للقوائم المالية المجمعة ...عندما يكون النشاط الأجنبى شركة تابعة...** فيتم الاعتراف الأولى بتلك الفروق .... ضمن الدخل الشامل الآخر بحقوق الملكية ...على أن يتم تسويتها من حقوق الملكية ... إلى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) عند التخلص من صافى الاستثمار (الكيان الاجنبى)

فى المثال السابق:- فى القوائم المالية الموحدة للمنشاة (أ) يتم اثبات فروق العملة عن القرض فى الدخل الشامل بحقوق الملكية...

وعندما يتم تسوية هذا القرض... يتم اعادة تبويب هذه الفروق من حقوق الملكية الى الارباح أو الخسائر

رابعا:- كيفية الاعتراف بفروق العملة الخاصة بمكسب او خسارة البنود ذات الطبيعة غير النقدية

١- **اذا تم الاعتراف بمكسب او خسارة البنود ذات الطبيعة غير النقدية ...ضمن الدخل الشامل...** فينبغى أيضاً الاعتراف بأى مكون فروق عملة بذلك المكسب أو بتلك الخسارة ضمن الدخل الشامل الآخر

٢-**اذا تم الاعتراف بمكسب او خسارة البنود ذات الطبيعة غير النقدية...ضمن الارباح والخسائر (قائمة الدخل)...** فينبغى أيضاً

الاعتراف بأى مكون فروق عملة بذلك المكسب أو بتلك الخسارة .... ضمن الارباح والخسائر (قائمة الدخل)

خامسا:- كيفية الاعتراف بفروق العملة الناتجة ترجمة الاصل الذى يقاس بالقيمة العادلة والذى يعترف بمكاسبه وخسائره ضمن الدخل الشامل الآخر

يعترف بهذه الفروق ... ضمن الدخل الشامل الاخر

.....

سادسا:- كيفية المعالجة...عندما تمسك منشاة حساباتها بعملة تختلف عن عملة التعامل الخاصة بها .

- يتم ترجمة جميع المبالغ إلى عملة التعامل... فى التاريخ الذى تعد فيه المنشأة قوائمها المالية
- وبالتالى ينتج عن تلك الترجمة ... نفس المبالغ بعملة التعامل التى كان يمكن أن تنشأ لو كانت هذه البنود قد سجلت بعملة التعامل منذ البداية.

فعلى سبيل المثال: -

- تترجم البنود ذات الطبيعة النقدية... إلى عملة التعامل باستخدام سعر الإقفال
- تترجم البنود ذات الطبيعة غير النقدية... والتى يتم قياسها على أساس التكلفة التاريخية باستخدام سعر الصرف السائد فى تاريخ المعاملة التى أدت إلى الاعترف بها.

مثال :- اصل ثابت... يتم ترجمته بسعر السائد فى تاريخ اقتناؤه

سابعا:- كيفية المعالجة ... عند تغيير عملة التعامل

تطبق المنشأة ...إجراءات الترجمة التى تنطبق على عملة التعاملات الجديدة ...وذلك من تاريخ التغيير..(التغيير بأثر مستقبلى).

بمعنى:- تقوم المنشأة بترجمة كافة البنود إلى عملة التعامل الجديدة باستخدام سعر الصرف السائد فى تاريخ التغيير.

وتعامل المبالغ المترجمة للبنود ذات الطبيعة غير النقدية كما لو كانت تمثل التكلفة التاريخية لها.

مثال:- اصل ثابت... يتم ترجمته حالة تغيير عملة التعامل بسعر الصرف السائد وقت تغيير عملة التعامل... وليس سعر الصرف السائد وقت اقتناؤه

المطلب الخامس

كيفية الترجمة الى عملة عرض مختلفة عن عملة التعامل

قد قوم المنشأة بعرض قوائمها المالية بعملة عرض تختلف عن عملة التعامل الخاصة بها

ويسمح هذا المعيار للمنشأة التى تعرض قوائم مالية بأن تكون عملة العرض الخاصة بها هى أية عملة (أو عملات).

على سبيل المثال:-

شركة تابعة عملة التعامل الخاصة بها تختلف عن عملة التعامل الخاصة بالشركة الأم ... وترغب هذه الشركة التابعة بعرض قوائمها المالية بعملة التعامل الخاصة بالشركة الأم لزوم القوائم المالية المجمعة التى تعدها الشركة الام

فى هذه الحالة:- تقوم المنشأة بترجمة نتائج أعمالها ومركزها المالى إلى عملة العرض التى تعرض قوائمها المالية بها

سنتناول هذا الموضوع بالشرح من خلال النقاط التالية:-

اولا:- حالات الترجمة الى عملة عرض مختلفة عن عملة التعامل

ثانيا:- هل يسمح .. هذا المعيار باستخدم متوسط سعر الصرف خلال فترة لترجمة بنود الدخل والمصروفات

ثالثا:- كيف تنشأ فروق العملة ... من ترجمة نتائج الأعمال والمركز المالى

رابعا:- كيفية الاعتراف بفروق العملة... المنسوبة الى اصحاب الحصص غير مسيطرة

اولا:- حالات الترجمة الى عملة عرض مختلفة عن عملة التعامل

هناك حالتان...لهذه الترجمة :-

الحالة الاولى :- حالة ترجمة نتائج الأعمال والمركز المالى للمنشأة التى لا تعد عملة التعامل الخاصة بها "عملة اقتصاد يتسم بالتضخم" إلى عملة عرض مختلفة

فيتم إتباع الإجراءات التالية:

١-يتم ترجمة أصول والتزامات كل قائمة مركز مالى معروضة (بما فى ذلك أرقام المقارنة) طبقاً لسعر الإقفال فى تاريخ كل قائمة مركز مالى.

٢-ويتم ترجمة بنود الدخل والمصروفات فى كل قائمة دخل معروضة (بما فى ذلك أرقام المقارنة) طبقاً لأسعار الصرف السائدة فى تواريخ حدوث المعاملات.

٣-ويتم الاعتراف بكافة فروق العملة الناتجة كبند مستقل فى الدخل الشامل الآخر.

.....

الحالة الثانية :- حالة ترجمة نتائج الأعمال والمركز المالى للمنشأة التى تعد عملة التعامل الخاصة بها "عملة اقتصاد يتسم بالتضخم" إلى عملة عرض مختلفة

فيتم إتباع الإجراءات التالية:

١- يتم ترجمة جميع المبالغ (أى الأصول والالتزامات وبنود حقوق الملكية والدخل والمصروفات بما فى ذلك أرقام المقارنة) طبقاً لسعر الإقفال فى تاريخ أحدث قائمة مركز مالى - إلا أنه...

تترجم المبالغ إلى "عملة اقتصاد لا يتسم بالتضخم" فإن أرقام المقارنة يجب أن تكون بنفس المبالغ التى تم عرضها تحت عنوان "السنة الجارية" فى القوائم المالية ذات الصلة للسنة السابقة (أى لا يتم تعديلها بالتغيرات اللاحقة فى المستوى العام للأسعار أو التغيرات اللاحقة فى أسعار الصرف).

.....

ثانيا:- هل يسمح .. هذا المعيار باستخدم متوسط سعر الصرف خلال فترة لترجمة بنود الدخل والمصروفات

- يسمح ...باستخدام سعر صرف مقارب لأسعار الصرف الفعلية السائدة فى تواريخ حدوث المعاملات مثل متوسط سعر الصرف خلال الفترة ... وذلك لاسباب عملية
- عندما تحدث تقلبات مؤثرة فى أسعار الصرف خلال فترة معينة فلا يعد استخدام متوسط سعر الصرف عن تلك الفترة مناسباً.

ثالثا:- كيف تنشأ فروق العملة ... من ترجمة نتائج الأعمال والمركز المالى

هذه الفروق تنشأ من :-

(أ) ترجمة بنود الدخل والمصروفات بأسعار الصرف السائدة فى تواريخ المعاملات وترجمة الأصول والالتزامات بسعر الإقفال.

(أ) ترجمة الرصيد الافتتاحى لصافى الأصول بسعر إقفال يختلف عن سعر الإقفال السابق له.

ولا يتم الاعتراف بهذه الفروق ... ضمن الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) نظراً لأن التغيرات فى أسعار الصرف تكون ذات تأثير ضئيل أو غير ذى تأثير مباشر على التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل الحالية والمستقبلية.

ويعرض المبلغ المتراكم لفروق العملة ... ببند مستقل فى حقوق الملكية إلى أن يتم التخلص من النشاط الأجنبى.

مثال:- المنشاة (س) هى شركة مساهمة مصرية وترغب فى عرض قوائمها المالية بالدولار الامريكى فى ٢٠١٨/١٢/٣١م علما بان اسعار الصرف كانت كالتالى :-

سعر الصرف فى ٢٠١٨/١/١ ١ دولار = ١٧.٨٠ جنيه

سعر الصرف فى ٢٠١٨/١٢/٣١ ١ دولار = ١٧.٤٠ جنيه

متوسط سعر الصرف ١ دولار = ١٧.٦٠ جنية

ومرفق قائمة المركز المالى وقائمة الدخل للشركة (س)

المطلوب :- ترجمة القوائم المالية للمنشاة (س) فى ٢٠١٨/١٢/٣١م

فى هذا المثال:-

اولا:- للتبسيط عرضنا الترجمة مباشرة مع القوائم المالية

ثانيا:- هذا المثال ترجمة بغرض العرض بعملة مختلفة ... ولوكانت الترجمة بغرض ترجمة قوائم مالية لشركة اجنبية تابعة سوف يكون بنفس الشكل ايضا ثم بعد الترجمة يتم اجراء عملية التجميع بغرض القوائم المالية الموحدة

ثالثا:- لاحظ انه تم الاعتراف بفروق الترجمة فى الدخل الشامل

قائمة المركز المالى فى ٢٠١٨/١٢/٣١م

البيـــــان	المنشاة (س) ج.م	المنشأة (س) دولار	سعر الصرف المستخدم
اصول ثابتة	**٣٠٠٠٠٠٠**	١٧٢٤١٤	١٧,٤٠
نقدية بالخزينة والبنوك	٥٠٠٠٠٠	٢٨٧٣٦	١٧,٤٠
بضاعة بالمخازن	١٢٠٠٠٠٠	**٦٨٩٦٦**	**١٧,٤٠**
مدينون واوراق قبض	١٣٠٠٠٠٠	٧٤٧١٣	١٧,٤٠
اجمالى الاستثمار	**٦٠٠٠٠٠٠**	٣٤٤٨٢٩	
موردون ودائنون متنوعون	٣٠٠٠٠٠	١٧٢٤١	١٧,٤٠
صافى الاستثمار	**٥٧٠٠٠٠٠**	**٣٢٧٥٨٨**	
ويتم تمويله كالتالى			
قروض طويلة الاجل	١٠٠٠٠٠٠	**٥٧٤٧١**	**١٧,٤٠**
حقوق الملكية:			
راس المال	٤٠٠٠٠٠٠	**٢٢٩٨٨٥**	**١٧,٤٠**
ارباح مرحلة	٥٠٠٠٠٠	**٢٨٧٣٦**	**١٧,٤٠**
ارباح العام	**٢٠٠٠٠٠**	١١٣٦٣	
فروق ترجمة		١٣٣	
الاجمالى	٥٧٠٠٠٠٠	٣٢٧٥٨٨	

قائمة الدخل فى ٢٠١٨/١٢/٣١م

البيان	المنشأة (س) ج.م	المنشأة (س) دولار	سعر الصرف المستخدم
صافى المبيعات	٢٠٠٠٠٠٠	١١٣٦٣٦	١٧,٦٠
(-) تكلفة المبيعات	١٢٠٠٠٠٠	٦٨١٨٢	١٧,٦٠
مجمل الربح	**٨٠٠٠٠٠**	**٤٥٤٥٤**	
(-) مصروفات ادارية وعمومية	٦٠٠٠٠٠	٣٤٠٩١	١٧,٦٠
صافى الربح	**٢٠٠٠٠٠**	**١١٣٦٣**	

رابعا:- كيفية الاعتراف بفروق العملة... المنسوبة الى اصحاب الحصص غير مسيطرة

عندما تتعلق فروق العملة بنشاط أجنبى يتم تجميعه ولكنه غير مملوك بالكامل للمجموعة، فإن فروق العملة المتراكمة الناتجة عن الترجمة والمنسوبة إلى أصحاب الحصص غير المسيطرة

تحمل على حقوق أصحاب الحصص غير المسيطرة ....ويعترف بها كجزء منها فى قائمة المركز المالى المجمعة.

المطلب السادس

كيفية المحاسبة.. عن ترجمة القوائم المالية لنشاط اجنبى

سنتناول هذا الموضوع بالشرح من خلال النقاط التالية:-

اولا:- المقصود بالنشاط الاجنبى

ثانيا:- اجراءات ترجمة القوائم المالية لنشاط أجنبى

ثالثا:- كيفية المعالجة... عندما تكون القوائم المالية لنشاط أجنبى معدة فى تاريخ مختلف عن التاريخ المعدة فيه القوائم المالية للمنشأة التى تعرض قوائم مالية

رابعا:- كيفية معالجة أية شهرة ... تنشأ عن اقتناء نشاط أجنبى وأية تسويات قيمة عادلة على القيم الدفترية للأصول والالتزامات تنشأ عن اقتناء النشاط الأجنبى

خامسا:- كيفية معالجة رصيد فروق العملة المتراكم ...المتعلق بنشاط اجنبى عند التخلص الكلى من ذلك النشاط..

سادسا:- الحالات التى تعالج .... كعمليات تخلص من نشاط أجنبى (استبعادات)

سابعا:- كيفية معالجة رصيد فروق العملة المتراكم ...المتعلق بنشاط اجنبى عند التخلص الجزئى من ذلك النشاط..

اولا:- المقصود بالنشاط الاجنبى

النشاط الأجنبى:- هو كيان يتمثل فى شركة تابعة أو شقيقة أو مشروع مشترك أو فرع – للمنشأة التى تعرض قوائمها المالية – وتقع أنشطته فى بلد آخر بخلاف البلد التى تقع فيه المنشأة التى تعرض قوائمها المالية أو يمارس أنشطته بعملة تختلف عن العملة التى تعرض بها تلك القوائم.

عندما يتم ترجمة نتائج الأعمال والمركز المالى لنشاط أجنبى إلى عملة عرض بما يمكن من تضمين النشاط الأجنبى – سواء بالتجميع الكلى أو باستخدام طريقة حقوق الملكية – فى القوائم المالية للمنشأة التى تعرض قوائم مالية.

وبعد اجراءات الترجمة الواردة بالمطلب الرابع اعلاه ... تقوم المنشأة بإجراءات التجميع العادية عند ضم نتائج الأعمال والمركز المالى لنشاط أجنبى مع نتائج الأعمال والمركز المالى للمنشأة التى تعرض قوائم مالية

مع استبعاد ...الأرصدة المتبادلة مع المجموعة والمعاملات المتبادلة مع المجموعة لشركة تابعة.

ومع ذلك ... فلا يمكن استبعاد الأرصدة المتبادلة بين شركات المجموعة لأصول (أو التزامات) ذات طبيعة نقدية سواء ما كان منها قصير أو طويل الأجل مع ما يقابلها من التزامات (أو أصول) بدون إظهار نتائج تقلبات العملة فى القوائم المالية المجمعة ويرجع ذلك إلى أن البند ذو الطبيعة النقدية يمثل

تعهداً بتحويل أحدى العملات إلى أخرى ويُعَرِضْ المنشأة التى تعرض قوائم مالية لمكسب أو خسارة بسبب تقلبات العملة.

ثالثا:- كيفية المعالجة... عندما تكون القوائم المالية لنشاط أجنبى معدة فى تاريخ مختلف عن التاريخ المعدة فيه القوائم المالية للمنشأة التى تعرض قوائم مالية

فى هذه الحالة :-

- يقوم النشاط الأجنبى ...بإعداد قوائم مالية إضافية فى نفس تاريخ القوائم المالية لهذه المنشأة.
- وعندما لا يتم ذلك فإن معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٢) يسمح باستخدام تاريخ مختلف بشرط ألا يتعدى الاختلاف بين التاريخين ثلاثة أشهر وأن يتم إجراء تسويات بآثار أى معاملات أو أحداث أخرى مؤثرة تقع بين التواريخ المختلفة.

ويراعى الآتى :-

- **أن يتم ترجمة** أصول والتزامات النشاط الأجنبى طبقاً لسعر الصرف السائد ... فى تاريخ نهاية الفترة المالية للنشاط الأجنبى.
- **ويتم إجراء تسويات** بالتغيرات المؤثرة التى تحدث فى أسعار الصرف حتى تاريخ نهاية الفترة المالية للمنشأة التى تعرض قوائم مالية

ويتبع نفس الأسلوب فى تطبيق طريقة حقوق الملكية على الشركات الشقيقة والمشروعات المشتركة .

رابعا:- كيفية معالجة أية شهرة ... تنشأ عن اقتناء نشاط أجنبى
وكيفية معالجة أية تسويات قيمة عادلة على القيم الدفترية للأصول والالتزامات تنشأ عن اقتناء النشاط الأجنبى

الشهرة .... تثبت كأصول

والتسويات على القيم الدفترية للاصول والالتزامات للنشاط الاجنبى يتم اثباتها ... كأصول والتزامات... خاصة بالنشاط الأجنبى

وبالتالى ... يجب التعبير عنها بعملة التعامل للنشاط الأجنبى وترجمتها بسعر الإقفال.

ويتم اثبات فروق العملة فى حقوق الملكية الى ان يتم التخلص من النشاط الاجنبى

خامسا:- كيفية معالجة رصيد فروق العملة المتراكم ...المتعلق بنشاط اجنبى ..عند التخلص الكلى من ذلك النشاط

يتم اعادة تبويب هذه الفروق من الدخل الشامل الآخر والمجمع كبند منفصل بحقوق الملكية .... إلى الأرباح أو الخسائر (كتسوية إعادة تبويب بقائمة الدخل) عندما يعترف بمكسب أو خسارة التخلص من النشاط الأجنبى .

.....

سادسا:- الحالات التى تعالج .... كعمليات تخلص من نشاط أجنبى (استبعادات)

تعالج الحالات التالية كعمليات تخلص من نشاط أجنبى (استبعادات) حتى ولو احتفظت المنشأة بحصة فى الشركة التى سبق لها أن كانت تابعة أو شقيقة أو تحت سيطرة مشتركة

الحالة الاولى:- حالة فقدان السيطرة على شركة تابعة تتضمن نشاط أجنبى.

الحالة الثانية:- فقدان النفوذ المؤثر على شركة شقيقة تتضمن نشاط أجنبى.

الحالة الثالثة:- حالة فقدان السيطرة المشتركة على منشأة تخضع لسيطرة مشتركة وتتضمن نشاط أجنبى.

سابعا:- كيفية معالجة رصيد فروق العملة المتراكم ...المتعلق بنشاط اجنبى ..عند التخلص الجزئى من ذلك النشاط

- **على المنشأة أن تعيد توزيع الحصة الجزئية** (المتخلص منها) من مبلغ فروق العملة المتراكم - المعترف به ضمن الدخل الشامل الآخر - على أصحاب الحصص غير المسيطرة فى ذلك النشاط الأجنبى.
- **وعندما يتم التخلص الجزئى** من نشاط أجنبى بأى شكل آخر فيتعين على المنشأة أن تعيد تبويب الحصة الجزئية (المتخلص منها) فقط من مبلغ فروق العملة المتراكم - المعترف به ضمن الدخل الشامل الآخر - وذلك إلى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل).

المقصود بالتخلص الجزئى من حصة منشأة فى نشاط أجنبى

يقصد بذلك.. تخفيض فى حصة ملكية المنشأة فى النشاط الأجنبى

باستثناء التخفيضات المذكورة عالية ..والتى يتم المحاسبة عنها كعمليات تخلص (استبعادات). (البند سادسا عاليه)

.....

عند استبعاد شركة تابعة تتضمن عملية اجنبية ... يجب الغاء الاعتراف بالمبلغ التراكمى لفروق العملة المتعلقة بتلك العملية الاجنبية المنسوبة الى الحصص غير المسيطرة - لكن لا يجوز اعادة تبويب ذلك المبلغ الى الارباح او الخسائر

اشكال تخلص المنشأة كلياً أو جزئياً من حصتها فى نشاط أجنبى

يتم هذا التخلص من خلال... بيع أو تصفية أو استرداد رأس المال أو التنازل عن كل أو جزء من هذا النشاط.

هل يتم اعادة تبويب فروق العملة حالة تخفيض المنشاة القيمة الدفترية لحصتها فى نشاط اجنبى بسبب خسائر هذا النشاط أو اضمحلال

إن تخفيض القيمة الدفترية لحصة المنشأة فى نشاط أجنبى سواء بسبب الخسائر التى يحققها النشاط ذاته أو بسبب اضمحلال أعترف به المستثمر لا يعد تصرفاً جزئياً.

وبالتالى فلا يتم إعادة تبويب أى جزء من مكسب أو خسارة فروق العملة – المعترف بها ضمن الدخل الشامل الآخر – إلى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) فى تاريخ التخفيض.

المطلب السابع

متطلبات الافصاح التى يتطلبها هذا المعيار والخاصة بفروق العملة

- **على المنشأة أن تفصح عما يلى:**

(أ) مبلغ فروق العملة المعترف به فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) فيما عدا تلك الناتجة من أدوات مالية تقاس بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧).

و (ب) صافى فروق العملة المعترف بها ضمن الدخل الشامل الآخر والمتراكمة فى بند مستقل بحقوق الملكية بالإضافة إلى تسوية بالحركة على ذلك المبلغ من فروق العملة فى بداية ونهاية الفترة.

- عندما تختلف عملة العرض عن عملة التعامل فيتعين على المنشأة الإفصاح عن تلك الحقيقة مع الإفصاح عن عملة التعامل وسبب استخدام عملة عرض مختلفة.
- عندما يوجد تغيير فى عملة التعامل سواء للمنشأة التى تعرض قوائم مالية أو لنشاط أجنبى مؤثر فيتعين الإفصاح عن تلك الحقيقة وعن سبب التغيير فى عملة التعامل.
- عندما تعرض منشأة قوائمها المالية بعملة تختلف عن عملة التعامل الخاصة بها فعليها أن تصف القوائم المالية بأنها معدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية فقط إذا ما كانت تتماشى مع كافة متطلبات معايير المحاسبة المصرية وتفسيراتها بما فى ذلك طريقة الترجمة .

عندما تقوم المنشأة بعرض قوائمها المالية أو معلومات مالية أخرى بعملة تختلف سواء عن عملة التعامل أو عملة العرض الخاصة بها وإذا لم تستوفى متطلبات هذا المعيار.... فعليها أن:

(أ) تصف بوضوح هذه المعلومات على أنها معلومات إضافية لتمييزها عن المعلومات التى تتماشى مع معايير المحاسبة المصرية.

و(ب) تفصح عن العملة التى تعرض بها المعلومات الإضافية.

و (ج) تفصح عن عملة التعامل للمنشأة وطريقة الترجمة المستخدمة فى تحديد المعلومات الإضافية

.....

عندما تقوم المنشاة بتقدير سعر صرف لحظى بسبب وجود صعوبة للتبادل بين عملتين ... يجب ان تفصح عما يلى :

(أ)الطبيعة والاثار المالية المترتبة على عدم قابلية التبادل.

(ب)سعر (اسعار) الصرف اللحظى المستخدم

(ج) عملية التقدير

(د) المخاطر التى تتعرض لها المنشاة بسبب عدم قابلية التبادل

ويجب الافصاح عما يلى :

(أ)العملة ووصف القيود التى تؤدى الى صعوبة امكانية تبادل تلك العملة مع العملة الاخرى.

(ب) وصف المعاملات المتأثرة

(ج) القيمة الدفترية للاصول أو الالتزامات المتأثرة

(د) أسعار الصرف اللحظية المستخدمة ، وما اذا كانت هذه الاسعار:

١- اسعار الصرف الملحوظ

٢-اسعار الصرف اللحظية المحددة باسلوب التقدير.

(هـ) وصف لأى اسلوب تقدير استخدمته المنشأة، ومعلومات نوعية وكمية عن المدخلات المستخدمة فى اسلوب التقدير.

(و) معلومات نوعية عن كل نوع من المخاطر التى تتعرض لها المنشاة بسبب صعوبة التبادل وطبيعة الاصول والالتزامات المعرضة لكل نوع من المخاطر وقيمتها الدفترية.

....

متطلبات الافصاح عندما تكون عملة التعامل للعملية الاجنبية صعبة التبادل مع عملة العرض:

(أ)اسم العملية الاجنبية سواء كانت شركة تابعة او عملية مشتركة او مشروع مشترك او شركة شقيقة او فرع ومكان عملها.

(ب) معلومات مالية مختصرة عن العملية الاجنبية

(ج) طبيعة وشروط ترتيبات تعاقدية قد تتطلب من المنشأة تقديم دعم مالى للعملية الاجنبية بما فى ذلك الاحداث او الظروفالتى يمكن ان تعرض المنشاة للخسارة.

.....

تاريخ السريان لتعديلات المعيار ٢٠٢٤م والخاصة بكيفية تحديد سعر الصرف فى حالة وجود صعوبة للتبادل بين عملتين

هو من بداية الفترات السنوية التى نبدأ فى أو بعد الاول من يناير ٢٠٢٤م ، ويسمح بالتطبيق المبكر ، وفى هذه الحالة يجب الافصاح عن ذلك.

.....

القواعد الانتقالية للتعديلات على المعيار ٢٠٢٤م

لا يجوز للمنشاة تعديل معلومات المقارنة

وبدلا من ذلك .... هناك حالتين:

الحالة الاولى:- عندما تقوم المنشاة بالتقرير عن معاملات العملة الاجنبية بعملة التعامل (مع وجود صعوبة التبادل بين عملة التعامل والعملية الاجنبية).

فى هذه الحالة ... يجب على المنشاة ما يلى :

١-ترجمة البنود ذات الطبيعة النقديةبالعملة الاجنبية المتأثرة والبنود ذات الطبيعة غير النقدية المقاسة بالقيمة العادلة بعملة اجنبية فى تاريخ التطبيق الاولى باستخدام سعر الصرف اللحظى المقدر فى ذلك التاريخ.

٢- الاعتراف باى تأثير للتطبيق الاولى للتعديلات كتعديل على الرصيد الافتتاحى للارباح الافتتاحى للارباح المرحلة فى تاريخ التطبيق الاولى.

الحالة الثانية:- عندما تستخدم المنشأة عملة عرض بخلاف عملة التعامل الخاصة بها او تترجم النتائج والمركز المالى لعملية اجنبية وتوجد صعوبة فى التبادل بين عملة العرض وعملة التعامل الخاصة بها (او عملة التعامل للعملية الاجنبية)

فى هذه الحالة ... يجب على المنشاة ما يلى :

١-ترجمة الاصول والالتزامات المتاثرة فى تاريخ التطبيق الاولى باستخدام سعر الصرف اللحظى المقدر فى ذلك التاريخ.

٢-ترجمة بنود حقوق الملكية المتاثرة فى تاريخ التطبيق الاولى باستخدام سعر الصرف اللحظى المقدر فى ذلك التاريخ اذا كانت عملة التعامل للمنشأة متأثرة بتضخم حاد.

٣- الاعتراف بأى تأثير لتطبيق التعديلات مبدئيا" كتعديل على المبلغ التراكمى لفروق الترجمة- المتراكمة فى جانب حقوق الملكية – فى تاريخ التطبيق الاولى.

.....

الاسئلة على هذا المعيار :-

١-ما الفرق بين عملة التعامل وعملة العرض ؟

٢-ما هو شرط تغيير عملة التعامل بعد تحديدها ؟

٣-ما المقصود بالمعاملة بعملة اجنبية ؟

٤-كيف يتم الاعتراف بفروق العملة الناتجة عن تسوية وترجمة البنود ذات الطبيعة النقدية ؟

٥-ما الفرق بين البنود ذات الطبيعة النقدية والبنود ذات الطبيعة غير نقدية؟

٦-ما المقصود بصافى استثمار المنشاة فى نشاط اجنبى ؟

٧-كيف يتم الاعتراف بفروق عملة صافى الاستثمار الاجنبى ؟

٨-كيف يتم معالجة آثار تغيير عملة التعامل ؟

٩-ما المقصود بالنشاط الاجنبى ؟

١٠- ما هى الحالات التى تعالج كعمليات تخلص من نشاط اجنبى ؟

معيار المحاسبة المصرى رقم (١٤)

تكاليف الاقتراض

هذا المعيار ... يقول ان هناك مبدأ اساسى ... هذا المبدأ يقول :-

- تكاليف الاقتراض المتعلقة مباشرة باقتناء أو إنشاء أو إنتاج أصل مؤهل ... تمثل جزءاً من تكلفة ذلك الأصل.
- أما تكاليف الاقتراض الأخرى.... فيعترف بها كمصروفات .

.....

سنتناول هذا المعيار بالشرح من خلال النقاط التالية:

اولا:- نطاق تطبيق هذا المعيار

ثانيا:- المقصود بتكلفة الاقتراض

ثالثا:- ماالمقصود بالاصل المؤهل ؟ وماهى امثلة هذه الاصول المؤهلة ؟

رابعا:- كيفية الاعتراف... بتكاليف الاقتراض

خامسا:- شروط.... رسملة تكاليف الاقتراض

سادسا:- تكاليف الاقتراض المؤهلة للرسملة

سابعا:- كيفية تحديد.... تكلفة الاقتراض

ثامنا:- التاريخ ...الذى تبدء فيه المنشأة ...برسملة تكاليف الاقترض

تاسعا:- متى تقوم المنشأة... بتعليق رسملة تكاليف الاقتراض ؟

عاشرا:- متى تتوقف المنشأة عن ...رسملة تكاليف الاقتراض ؟

حادى عشر:- متطلبات الافصاح.... التى يتطلبها هذا المعيار

ثانى عشر:- الاحكام انتقالية ... التى يتضمنها هذا المعيار

ثالث عشر:- امثلة على رسملة تكاليف الاقتراض

اولا:- نطاق تطبيق هذا المعيار

هذا المعيار يطبق :- عند المحاسبة عن تكاليف الاقتراض

هذا المعيار لا يطبق على:-

- التكلفة الفعلية أو المحسوبة (الضمنية) لتكلفة حقوق الملكية بما فى ذلك حقوق ملكية الأسهم الممتازة التى لا تبوب كالتزام .
- **تكاليف الاقتراض المتعلقة مباشرة باقتناء أو إنشاء أو إنتاج ما يلى :**

(أ) أصل مؤهل يقاس بالقيمة العادلة مثل الأصول الحيوية.

أو (ب) المخزون الذى يصنع أو ينتج بكميات كبيرة على أساس متكرر.

.....

ثانيا:- المقصود بتكلفة الاقتراض

بتكلفة الاقتراض : هى الفوائد و التكاليف الأخرى التى تتكبدها المنشأة نتيجة لاقتراض الأموال.

البنود التى تشملها تكلفة الاقتراض :-

- مصروفات الفوائد محسوبة باستخدام طريقة سعر الفائدة الفعلى .
- فروق العملة التى تنشأ من الاقتراض بالعملة الأجنبية إلى المدى الذى تعتبر فيه تلك الفروق تعديلاً لتكلفة الفوائد.

ثالثا:- ماالمقصود بالاصل المؤهل ؟ وماهى امثلة هذه الاصول المؤهلة ؟

الأصل المؤهل: هو ذلك الأصل الذى يتطلب بالضرورة فترة زمنية طويلة لتجهيزه للاستخدام فى الأغراض المحددة له أو لبيعه.

طبقاً للظروف قد يكون أى مما يلى أصلاً مؤهلاً:

(أ)المخزون.

(ب) المصانع.

(ج) محطات توليد الطاقة .

(د) الأصول غير الملموسة .

(هـ) الاستثمارات العقارية .

هذا المعيار...وضع امثلة.. للاصول غير مؤهلة لتحمل تكلفة الاقتراض وهى:

- الأصول المالية .
- وبنود المخزون التى تصنع بصفة روتينية أو بصفة متكررة فى فترة زمنية قصيرة .
- الأصول التى تكون جاهزة للاستخدام فى الأغراض المحددة لها أو البيع فى نفس تاريخ اقتنائها.

رابعا:- كيفية الاعتراف... بتكاليف الاقتراض

- على المنشأة رسملة تكاليف الاقتراض المتعلقة مباشرة باقتناء أو إنشاء أو إنتاج أصل مؤهل كجزء من تكلفة ذلك الأصل .
- وعلى المنشأة الاعتراف بتكاليف الاقتراض الأخرى كمصروفات فى الفترة التى تكبدت فيها المنشأة هذه التكلفة .

خامسا:- شروط.... رسملة تكاليف الاقتراض

الشرط الاول:- أن تكون تكاليف الاقتراض ... متعلقة مباشرة باقتناء أو إنشاء أو إنتاج أصل مؤهل

الشـرط الثـانى:- أن يكـون مـن المـرجح ...أن تتسـبب فـى خلـق منـافع اقتصـادية مستقبلية للمنشأة .

الشرط الثالث:- أن تكون هناك إمكانية لقياس التكلفة بدرجة يعتمد عليها.

سادسا:- تكاليف الاقتراض المؤهلة للرسملة

تكاليف الاقتراض المؤهلة للرسملة هى :-

*هى تكاليف الاقتراض المتعلقة مباشرة باقتناء او إنشاء أو إنتاج أصل مؤهل

*وهـى تكـاليف الاقتـراض التـى كـان يمكـن تجنبهـا إذا لـم يـتم الإنفـاق علـى هـذا الأصل.

فـإذا قامـت المنشـأة بـاقتراض أمـوال خصيصـاً بغـرض الحصـول علـى أصـل مؤهـل يكون من السهل تحديد تكاليف الاقتراض المتعلقة مباشرة بهذا الأصل .

كيف تكون المعالجة ...عند صعوبة إيجاد علاقة مباشرة.. بين قرض معين ..و أصل مؤهل وصعوبة ..تحديد الاقتراض الذى كان من الممكن تجنبه.

وامثلة هذه الصعوبة ما يلى :-

- عندما يكون نشاط التمويل فى المنشأة منسق مركزياً .
- وعندما تقوم مجموعة شركات باستخدام تشكيلة من أدوات التمويل لاقتراض الأمـوال بمعـدلات فائـدة أو بأعبـاء متباينـة ثـم إعـادة إقـراض تلـك الأمـوال بشروط مختلفة لشركات المجموعة .
- وعنـد اسـتخدام تسـهيلات أو قـروض ممنوحـة أو مرتبطـة بعمـلات أجنبيـة وذلك عندما تمارس المجموعة نشاطها فى ظل اقتصاد يعانى من التضخم الشديد ، أو نتيجة التذبذب فى أسعار الصرف الأجنبي .ونتيجة لذلك فإنه

يصعب تحديد قيمة تكاليف الاقتراض المتعلقة مباشرة باقتناء الأصل ...**و بالتالى يصبح الحكم الشخصى أمراً مطلوباً.**

سابعا:- كيفية تحديد.... تكلفة الاقتراض

عندما يتم اقتراض الأموال بغرض اقتناء أصل مؤهل لتحمل تكلفة الاقتراض ، فعلى المنشأة تحديد قيمة تكلفة الاقتراض التى يتم رسملتها على هذا الأصل و **التى تتمثل فى :-**

- تكلفة الاقتراض الفعلية التى تتكبدها المنشاة خلال الفترة بسبب عملية الاقتراض
- مطروحاً منها أى إيراد تحقق من الاستثمار المؤقت للأموال المقترضة .
- استخدام معدل للرسملة ...على الإنفاق الخاص بهذا الأصل .

ويحسب هذا المعدل :- على أساس المتوسط المرجح لتكلفة الاقتراض للمنشأة عن القروض القائمة خلال المدة ... وذلك بعد إستبعاد القروض التى تم إبرامها تحديداً بغرض اقتناء أصل بذاته مؤهل لتحمل تكلفة الاقتراض.

ويراعى الآتى :-

- ألا تزيد قيمة تكلفة الاقتراض المرسملة خلال فترة ما عن قيمة تكلفة الاقتراض التى تم تكبدها خلال تلك الفترة .
- **فى بعض الحالات** يكون من المناسب ضم كافة عمليات الاقتراض للشركة الأم و الشركات التابعة لها عند حساب المتوسط المرجح لتكلفة الاقتراض.
- **وفى حالات أخرى** يكون من المناسب أن تستخدم كل شركة تابعة متوسطها المرجح لتكلفة الاقتراض للقروض الخاصة بها .

مثال على الايرادات المحققة من الاستثمار المؤقت للاموال المقترضة

قد ينتج عن ترتيبات التمويل التى تتخذها المنشأة لتمويل أحد الأصول أن تحصل المنشأة فعلاً على القرض وتتكبد تكاليف اقتراض مقترنة به قبل استخدام بعض أو كل الأموال فى الإنفاق على الأصل المؤهل.

وفى مثل هذه الظروف:- يتم عادة استثمار الأموال مؤقتاً إلى حين إنفاقها على ذلك الأصل .

وعند تحديد قيمة تكلفة الاقتراض التى يتم رسملتها خلال فترة ما : يتم تخفيض تكلفة الاقتراض التى تم تكبدها بقيمة أى إيراد مكتسب من استثمار الأموال المقترضة

ثامنا:- التاريخ ...الذى تبدء فيه المنشأة ...برسملة تكاليف الاقترض

تبدأ المنشأة فى رسملة تكاليف الإقتراض ... فى تاريخ بدء الرسملة.

وتاريخ بدء الرسملة:هو التاريخ الذى تستوفى فيه المنشأة الشروط التالية :

الشرط الاول:- قيام المنشاة بتكبد نفقات على الأصل.

الشرط الثانى:- قيام المنشأة بتكبد تكاليف إقتراض .

الشرط الثالث:- قيام المنشأة بالأنشطة اللازمة لإعداد الأصل للاستخدام فى الأغراض المحددة له أو بيعه .

ويلاحظ الآتى:-

- **يتضمن هذا الإنفاق على الأصل المؤهل :-**

-تلك النفقات التى نتجت عن سداد نقدى أو تحويل أصول أخرى أو التعهد بالتزامات ينتج عنها تحمل فوائد وأعباء تمويل.

- و يتم تخفيض قيمة تلك النفقات بقيمة الدفعات المحصلة أو المنح المستلمة عن هذا الأصل.

- **الأنشطة اللازمة لإعداد أصل للاستخدام فى الأغراض المحددة أو بيعه للغير**

-أنشطة الإنشاء الفعلى للأصل .

-الأعمال الفنية و الإدارية السابقة على أعمال الإنشاء الفعلى .

مثل :- الأنشطة المتعلقة بالحصول على الموافقات من الجهات المعنية قبل البدء فى أعمال الإنشاء الفعلى.

- **وشرط ...رسملة تكاليف هذه الانشطة... ان يكون هناك عملية انتاج وتطوير يغير من حالة الاصل**

وعلى ذلك فإن هذه الأنشطة لا تتضمن فترات الاحتفاظ بأصل لا يتم فيها عملية إنتاج أو تطوير يغير من الحالة التى عليها الأصل .

على سبيل المثال:-

-فإنه يتم رسملة تكاليف الاقتراض المتكبدة عندما تكون الأرض محل تحسينات وذلك عن الفترة التى تكون فيها الأنشطة المتعلقة بالتحسينات تحت التنفيذ .

- فى حين أنه لا يتم رسملة تكاليف الاقتراض المتكبدة عن الأرض المقتناه بغرض إنشاء مبنى عليها وذلك خلال الفترة التى تكون فيها تلك الأرض محتفظ بها دون وجود أنشطة متعلقة بتحسينات عليها.

تاسعا:- متى تقوم المنشأة... بتعليق رسملة تكاليف الاقتراض ؟

تتوقف المنشاة عن رسملة تكاليف الاقتراض ....خلال الفترات التى تتعطل فيها أعمال الإنشاء الفعالة للأصل المؤهل.

مثال :-

- قد تتكبد المنشاة تكاليف إقتراض خلال الفترات التى تتعطل فيها المنشأة عن تنفيذ الأنشطة اللازمة لإعداد الأصل للاستخدام فى الأغراض المحددة له أو للبيع للغير. **و مثل هذه التكلفة هى** تكلفة احتفاظ بأصل مكتمل جزئياً و غير مؤهلة للرسملة .
- فى حين لا يتم عادة تعليق رسملة تكاليف الاقتراض خلال فترة القيام بأعمال فنية و إدارية جوهرية .
- **كذلك لا يتم تعليق رسملة تكاليف الاقتراض** عندما يكون التوقف المؤقت بمثابة خطوة ضرورية فى عملية إعداد الأصل للاستخدام فى الأغراض المحددة له أو لبيعه للغير.

على سبيل المثال :- فإن الرسملة تستمر:-

-فى الفترات المطلوبة لنضج المخزون

-أو الفترات الممتدة نتيجة تأخر إنشاء كوبرى لارتفاع منسوب المياه

- و إذا ما كان هذا أمراً عادياً فى المنطقة الجغرافية التى ينشأ فيها الكوبرى و فى الفترة محل الإنشاء .

عاشرا:- متى تتوقف المنشأة عن ...رسملة تكاليف الاقتراض ؟

على المنشأة التوقف عن عملية رسملة تكاليف الاقتراض ... عندما يتم الانتهاء من كل الأنشطة الجوهرية اللازمة لإعداد الأصل المؤهل للاستخدام فى الأغراض المحددة له أو لبيعه للغير .

ويعتبر الأصل معداً للاستخدام فى الأغراض المحددة له او لبيعه للغير عندما

- يتم الانتهاء من الإنشاء الفعلى له حتى لو كانت هناك بعض الأعمال الإدارية الروتينية ما زالت مستمرة .

- وإذا كانت الأعمال المتبقية تتمثل فى بعض أعمال التعديلات البسيطة

مثل... الديكورات التى يتم تغييرها حسب طلب المشترى أو المستخدم يشير هذا إلى أنه قد تم الانتهاء جوهرياً من كل الأنشطة.

كيف تكون المعالجة ... عندما تقوم المنشأة من الانتهاء من إنشاء أجزاء من الأصل المؤهل ويكون من الممكن استخدام كل جزء من هذه الأجزاء أثناء استمرار عملية إنشاء باقى الأجزاء الأخرى ؟

يتعين التوقف عن رسملة تكاليف الاقتراض على الأجزاء المنتهية طالما تم الانتهاء من كل الأنشطة الجوهرية اللازمة لإعداد هذه الأجزاء للاستخدام فى الأغراض المحددة أو لبيعها.

مثال ذلك :-

- المجمع التجارى... المكون من عدة مبان يمكن استخدام كل منها على حدة هو أحد أمثلة الأصول المؤهلة حيث يمكن استخدام كل جزء منه فى حين مازالت باقى الأجزاء تحت الإنشاء . ومن ثم يتعين التوقف عن رسملة تكلفة الاقتراض للأجزاء المكتملة.

- أما بالنسبة للمصنع الذى يتطلب إنشاؤه تركيب خطوط إنتاج عديدة بالتوالى فى أجزاء مختلفة من المصنع داخل نفس الموقع كمصنع حديد وصلب وهو أحد أمثلة الأصول المؤهلة فيلزم الانتهاء من إعداده كاملاً قبل أن يمكن استخدام أى جزء من أجزائه .

حادى عشر:- متطلبات الافصاح.... التى يتطلبها هذا المعيار

على المنشأة أن تفصح عما يلى :

(أ) مبلغ تكاليف الاقتراض المرسملة خلال الفترة .

و (ب) معدل الرسملة المستخدم لتحديد قيمة تكاليف الاقتراض القابلة للرسملة .

.....

ثانى عشر:- الاحكام انتقالية ... التى يتضمنها هذا المعيار

عندما يمثل تطبيق هذا المعيار تغييراً فى السياسة المحاسبية ، على المنشأة تطبيق هذا المعيار على تكاليف الاقتراض المتعلقة بالأصول المؤهلة والتى يقع فيها تاريخ بدء الرسملة فى أو بعد تاريخ تطبيق هذا المعيار .

ثالث عشر

امثلة على رسملة تكاليف الاقتراض

المثال الاول:-

بفرض فى ٢٠١٦/١/١م قيام شركة باقتراض مبلغ مليون جنيه بمعدل فائدة ١٠٪ سنويا للانفاق على تجهيز اصل مؤهل... وبفرض قيام الشركةفى ٢٠١٦/١/١ بسداد ٥٠٠٠٠٠جنية للمقاول الذى يقوم بتجهيز الاصل وسوف تقوم بسداد باقى المبلغ فى ٢٠١٦/٧/١م وبفرض قيام الشركة باستثمار المبلغ الغير مسدد للمقاول خلال فترة ٦ شهور وحقق عائد وقدره ٧٠٠٠جنية

فى هذا المثال... تكون تكاليف الاقتراض واجبة الرسملة كالتالى

١٠٠٠٠٠٠ ج × ١٠٪ = ١٠٠٠٠٠ج

يطرح الايرادات المحققة من الاستثمار المؤقت للفائض من القرض البالغ ٧٠٠٠ وبالتالى تكون تكلفة الاقتراض واجبة الرسملة=١٠٠٠٠٠-٧٠٠٠=٩٣٠٠٠ج

.....

المثال الثانى:- بفرض ان شركة تقوم بتجهيز اصل مؤهل... هذا الاصل يحتاج لتجهيزه مبلغ ٣.٥مليون جنيه

وقامت الشركة بعقد عدة قروض عبارة عن:-

١-قرض بمبلغ ٢ مليون حنيه بفائدة سنوية١١٪ ...وهذا القرض استخدم خصيصا فى الانفاق على تجهيز هذا الاصل.

٢-قرض بمبلغ مليون حنية بفائدة سنوية ١٠٪

٣-قرض بمبلغ ٢ مليون جنية بفائدة سنوية ١٢٪

والمطلوب فى هذا المثال... حساب تكلفة الاقتراض الواجبة الرسملة

وحيث ان القرض الاول اقترض خصيصا لتجهيز الاصل

وتكلفة اقتراضه = ٢٠٠٠٠٠٠× ١١٪ = ٢٢٠٠٠٠ج

حساب معدل الرسملة

معدل الرسملة هو المتوسط المرجح لتكلفة الاقتراض عن القروض القائمة بعد استبعاد القروض المخصصة لتجهيز اصل معين

تكلفة القرض الثانى = ١٠٠٠٠٠٠×١٠٪ =١٠٠٠٠٠

تكلفة القرض الثالث = ٢٠٠٠٠٠٠ ×١٢٪ = ٢٤٠٠٠٠

وبالتالى تكون:- تكلفة الاقتراض للقروض غير مخصصة =

١٠٠٠٠٠+٢٤٠٠٠٠=٣٤٠٠٠٠ج

واجمالى القروض القائمة بعد استبعاد القروض المخصصة

= ١٠٠٠٠٠٠ + ٢٠٠٠٠٠٠ = ٣٠٠٠٠٠٠ج

معدل الرسملة = تكلفة الاقتراض / اجمالى القروض

= ٣٤٠٠٠٠ ÷ ٣٠٠٠٠٠٠ = ١١.٣٣٪

وحيث ان القرض الاول مخصص لتجهيز الاصل

اذا سوف نحتاج ١.٥ مليون لتكملة تجهيز الاصل

عبارة عن =٣.٥مليون – ٢مليون القرض المخصص

ولحساب تكلفة مبلغ ١.٥ مليون المطولبة لتكملة تجهيز الاصل

= ١.٥مليون × معدل الرسملة

= ١٥٠٠٠٠٠ × ١١.٣٣٪ = ١٦٩٩٥٠ج

وبالتالى تكون تكلفة الاقتراض واجبة الرسملة

= ٢٢٠٠٠٠(ت.القرض الاول) +١٦٩٩٥٠(ت.باقى القروض اللازمة)=٣٨٩٩٥٠

المثال الثالث :-

بفرض انه فى ٢٠١٦/١/١م قامت شركة بالتعاقد مع مقاول لتجهيز اصل بمبلغ ٣٠ مليون جنيه على أن تقوم بالسداد للمقاول على دفعات كالتالى :-

الدفعة الاولى :- ٥ مليون جنية فى ٢٠١٦/١/١م

الدفعة الثانية:- ٦مليون جنية فى ٢٠١٦/٣/٣١م

الدفعة الثالثة:- ٤ مليون جنية فى ٢٠١٦/٦/٣٠م

الدفعة الرابعة:- ١٠ مليون جنية فى٢٠١٦/٩/٣٠م

الدفعة الخامسة:- ٥ مليون جنية فى ٢٠١٦/١٢/٣١م

وقد قامت الشركة ٢٠١٦/١/١ بعقد القروض التالية:-

القرض الاول :- ٨ مليون جنية بفائدة سنوية ٩٪وهو مخصص لتجهيز الاصل

القرض الثانى:- بمبلغ ١٥ مليون جنية بفائدة سنوية ١٠٪

القرض الثالث:- بمبلغ ١٠ مليون جنية بفائدة سنوية ١١٪

المطلوب فى هذا المثال حساب تكاليف الاقتراض الواجب رسملتها

اولا:- حساب فترة ومتوسط الانفاق

التاريخ	قيمة الانفاق	فترة الرسملة	متوسط الانفاق
٢٠١٦/١/١	٥٠٠٠٠٠٠	١٢/١٢	٥٠٠٠٠٠٠
٢٠١٦/٣/٣١	٦٠٠٠٠٠٠	١٢/٩	٤٥٠٠٠٠٠
٢٠١٦/٦/٣٠	٤٠٠٠٠٠٠	١٢/٦	٢٠٠٠٠٠٠
٢٠١٦/٩/٣٠	١٠٠٠٠٠٠٠	١٢/٣	٢٥٠٠٠٠٠
٢٠١٦/١٢/٣١	٥٠٠٠٠٠٠	٠	.
اجمالى	٣٠٠٠٠٠٠٠		١٤٠٠٠٠٠٠

اذا متوسط الانفاق = ١٤ مليون جنية

ثانيا:- حساب معدل الرسملة

تكلفة القرض الثانى= ١٥مليون × ١٠٪ = ١٥٠٠٠٠٠

تكلفة القرض الثالث = ١٠ مليون × ١١٪ = ١١٠٠٠٠٠

تكلفة القروض= ١٥٠٠٠٠٠+ ١١٠٠٠٠٠ = ٢٦٠٠٠٠٠ج

االقروض القائمة = ١٥مليون+١٠مليون = ٢٥ مليون

معدل الرسملة = ٢٦٠٠٠٠٠ ÷ ٢٥٠٠٠٠٠٠ = ١٠.٤٠٪

ثالثا:- حساب تكلفة الاقتراض واجبة الرسملة

حيث ان متوسط الانقاق ١٤ مليون جنية منهم قرض ٨ مليون جنية قرض مخصص للانفاق على الاصل فيتبقى ٦ مليون جنية وتحسب تكلفة الاقتراض

٨مليون جنية × ٩ % = ٧٢٠٠٠٠جنية

٦ مليون جنية × ١٠.٤ = ٦٢٤٠٠٠جنية

وبالتالى تكون تكاليف الاقتراض واجبة الرسملة

=٧٢٠٠٠٠+٦٢٤٠٠٠= ١٣٤٤٠٠٠جنية

الاسئلة على هذا المعيار:

١-ما المقصود بتكلفة الاقتراض ؟

٢-ما المقصود بالاصل المؤهل لتكلفة الاقتراض ؟

٣-ماهى شروط رسملة تكلفة الاقتراض ؟

٤-ما هى تكلفة الاقتراض المؤهلة للرسملة ؟

٥-ما هو تاريخ بدء الرسملة لتكلفة الاقتراض ؟

٦-متى يتم تعليق رسملة تكلفة الاقتراض ؟

معيار المحاسبة المصرى رقم (١٥)

الإفصاح عن الأطراف ذوى العلاقة

هذا المعيار يهدف إلى... التحقق من أن القوائم المالية للمنشآت تتضمن الإفصاحات اللازمة لجذب الانتباه إلى احتمالية تأثر المركز المالى والأرباح أوالخسائر بوجود الأطراف ذوى العلاقة وبنتيجة المعاملات معهم وأرصدتهم القائمة بما فى ذلك الإرتباطات.

سنتناول هذا المعيار بالشرح من خلال النقاط التالية :-

اولا :- نطاق تطبيق ...هذا المعيار

ثانيا:- المقصود بالطرف ذو العلاقة

ثالثا:- الغرض من الإفصاح عن الأطراف ذوى العلاقة

رابعا:- الحالات التى لا تعتبر من الأطراف ذوى العلاقة

خامساً:- المقصود بالتعويضات المدفوعة لافراد الادارة العليا والمطلوب الافصاح عنها

سادسا:- الافصاحات المطلوبة عن المعاملات مع الاطراف ذوى العلاقة

سابعا:- أمثلة للمعاملات التي إذا تمت مع الأطراف ذوى العلاقة تتطلب الإفصاح عنها

ثامنا:- متطلبات هذا المعيار.... الخاصة بالمنشآت ذات العلاقة بالحكومة

تاسعا:- البنود التى تاخذها المنشاة المصدرة للقوائم المالية فى اعتبارها .... فى استخدام التقدير الحكمى لتحديد مستوى التفاصيل المستخدمة فى الإفصاح

عاشرا:- اعتبارات عامة....عند الافصاح عن الاطراف ذوى العلاقة

اولا :- نطاق تطبيق ...هذا المعيار

يطبق هذا المعيار فى:-

(أ) تحديد العلاقات مع الأطراف ذوى العلاقة والمعاملات معهم.

و (ب) تحديد الأرصدة القائمة- بما فيها التعهدات- ما بين المنشأة والأطراف ذوى العلاقة معها بما فى ذلك الإرتباطات.

و (ج تحديد الظروف والتى من أجلها يكون الإفصاح فى (أ) ، (ب) مطلوب.

و (د) تحديد الإفصاحات المطلوبة لهذه البنود.

.....

ثانيا:- المقصود بالطرف ذو العلاقة

الطرف ذو العلاقة: هو الشخص الذى له علاقة بالمنشأة المعدة للقوائم المالية أو المنشأة التى لها علاقة بالمنشأة المعدة للقوائم المالية

المنشأة المعدة للقوائم المالية:-يشار إليها فى هذا المعيار بـ " المنشأة المصدرة للقوائم").

(أ)يعد الشخص أو أحد أطراف العائلة المقربين لهذا الشخص ذوى العلاقة بالمنشأة المصدرة للقوائم فى الحالات التالية:

الحالة الاولى:- اذا كان هذا الشخص له سيطرة أو سيطرة مشتركة على المنشأة المصدرة للقوائم .

مثال١:- شخص يمتلك ٦٠٪ من الاسهم العادية للمنشاة (س) تتيح له السيطرة عليها والقدرة فى توجيه السياسات المالية والتشغيلية

فهذا الشخص:- يعتبر ذو علاقة بالمنشأة (س)

مثال٢:- شخص يمتلك مع شخص اخر سيطرة مشتركة على المنشاة (س)

فهذا الشخص:- يعتبر ذو علاقة بالمنشأة (س)

الحالة الثانية:- اذا كان هذا الشخص له نفوذ مؤثر على المنشأة المصدرة للقوائم.
مثال:- شخص يتملك اكثر من ٢٠٪ من الحقوق التصويتة للمنشأة(س)
فهذا الشخص:- يعتبر ذو علاقة بالمنشأة (س)

الحالة الثالثة:- اذا كان هذا الشخص عضو فى الإدارة العليا للمنشأة المصدرة للقوائم أو للمنشأة الأم للمنشأة المصدرة للقوائم .
مثال١:- شخص عضو فى الادارة العليا للمنشاة (س)
فهذا الشخص:- يعتبر ذو علاقة بالمنشأة (س)
مثال٢:- شخص عضو فى الادارة العليا للمنشأة (س)
علما بان المنشأة (س) منشأة ام مصدرة للقوائم المالية وتمتلك ٧٠٪ من المنشاة التابعة لها (ص).
فهذا الشخص:- يعتبر ذو علاقة بالمنشأة (س) والمنشاة (ص)
المقصود..بأطراف العائلة المقربون لشخص : هم الأطراف المتوقع لهم التأثير أو التأثر بواسطة ذلك الشخص عند تعاملهم مع المنشأة، و قد يتضمن هذا :

- الزوجة/ الزوج / الأطفال
- وأطفال الزوجة/ الزوج
- ومن هم فى كفالة الشخص أو كفالة الزوجة/ الزوج

(ب) تعد المنشأة ذو علاقة بالمنشأة المصدرة للقوائم المالية فى الحالات التالية :
الحالة الاولى:- اذا كانت المنشأة والمنشأة المصدرة للقوائم أعضاء فى نفس المجموعة (بمعنى أن كل شركة أم وشركة تابعة والشركات التابعة للشركة التابعة ذا علاقة بالآخرين).

الحالة الثانية :- اذا كانت أحد المنشآت هى شركة شقيقة أو مشروع مشترك للمنشأة الأخرى (أو أن تكون المنشأة شركة شقيقة أو مشروع مشترك لعضو فى مجموعة تكون فيه المنشأة الأخرى عضو أيضاً) .

الحالة الثالثة:- اذا كانت المنشأتين هما مشروعان مشتركان لنفس الطرف الثالث.

مثال:- شخص أو منشاة ... تمتلك سيطرة مشتركة على المنشاة (س) وكذلك سيطرة مشتركة على المنشاة (ص)

فى هذه الحالة:- المنشاة (س) والمنشأة (ص) يعتبرا ذوى علاقة

الحالة الرابعة:- اذا كانت إحدى المنشآت هى مشروع مشترك لطرف ثالث والمنشأة الأخرى هى شركة شقيقة لهذا الطرف الثالث.

مثال:- شخص او منشاة... له سيطرة مشتركة على المنشاة (س) وكذلك له نفوذ مؤثر على شركة شقيقة (ص)

فى هذه الحالة:- المنشاة (س) والمنشأة (ص) يعتبرا ذوى علاقة

الحالة الخامسة:- اذا كانت المنشأة هى نظام لمزايا العاملين ما بعد الخدمة لصالح العاملين فى إما المنشأة المصدرة للقوائم أو لمنشأة ذات علاقة بالمنشأة المصدرة للقوائم . وإذا كانت المنشأة هى نفسها نظام مزايا العاملين فتعتبر المنشأة ربة العمل منشأة ذات علاقة بالمنشأة المصدرة للقوائم .

الحالة السادسة:- اذا كانت المنشأة يسيطر عليها منفرداً أو مشتركاً شخص مما ورد ذكرهم فى (أ) اعلاه .

الحالة السابعة :- اذا كان لشخص له سيطرة أو سيطرة مشتركة على المنشأة المصدرة للقوائم وله نفوذاً مؤثر على المنشأة أو كان عضواً بالإدارة العليا للمنشأة (أو الشركة الأم للمنشأة) .

ثالثا:- الغرض من الإفصاح عن الأطراف ذوى العلاقة

يتطلب هذا المعيار... الإفصاح عن الأطراف ذوى العلاقة للاسباب التالية :-

السبب الاول:- إن لهؤلاء الاطراف ...قدرة على لتأثير على القرارات المالية والتنفيذية للشركة المستثمر فيها يكون من خلال السيطرة أو السيطرة المشتركة أو النفوذ المؤثر.

.....

السبب الثانى:- قد يكون لمعاملات الأطراف ذوى العلاقة تأثير على الأرباح أو الخسائر والمركز المالى للمنشأة ، فقد يدخل الأطراف ذوى العلاقة فى معاملات قد لا يرغب الأطراف غير ذوى العلاقة الدخول فيها كأن تقوم المنشأة ببيع بضائع للشركة الأم بالتكلفة ولا تسمح بمثل هذه المعاملات مع عميل آخر .

.....

السبب الثالث:- المعاملات بين الأطراف ذوى العلاقة قد لا تتم بنفس القيم التى تتم بها المعاملات مع الأطراف غير ذوى العلاقة.

.....

السبب الرابع:- قد تتأثر الأرباح أو الخسائر والمركز المالى للمنشأة بالعلاقة مع الأطراف ذوى العلاقة حتى ولو لم تحدث معاملات مع تلك الأطراف، فمجرد وجود العلاقة قد يكون كافياً للتأثير على معاملات المنشأة التى تعد القوائم المالية مع الأطراف الأخرى ،

على سبيل المثال :-

- قد تنهى شركات تابعة علاقتها مع منشأة أخرى عند اقتناء الشركة القابضة لشركة تابعة أو شقيقة تعمل فى نفس نشاط هذه المنشأة.
- و قد يمنع طرف من القيام بعمل معين بسبب وجود نفوذ مؤثر عليه من طرف آخر، فعلى سبيل المثال قد تعطى الشركة القابضة تعليمات إلى الشركة التابعة بعدم القيام بأنشطة البحوث والتطوير.

لهذه الأسباب فإن معرفة العلاقات القائمة والمعاملات مع الأطراف ذوى العلاقة والأرصدة القائمة بما فيها التعهدات قد يؤثر على تقييم نشاط المنشأة بواسطة مستخدمى القوائم المالية متضمنة تقييم المخاطر والفرص التى تواجه المنشأة.

رابعا:- الحالات التى لا تعتبر من الأطراف ذوى العلاقة

هذا المعيار ...يتطلب الاهتمام بجوهر العلاقة... وليس مجرد شكلها القانونى....عند تقدير كل علاقة ممكنة مع الأطراف ذوى العلاقة

وبناءا على ذلك فان هذا المعيار ...يعرض لنا بعض الحالات التى لا تعتبر من الأطراف ذوى العلاقة اعتمادا على جوهر العلاقة وليس شكلها القانونى

الحالة الاولى:- حالة منشأتين لمجرد أن لهما مديراً مشتركاً

مثال:- قد يكون هذا المدير ليس سلطة فى اتخاذ القرارات المالية والتشغيلية او يكون هذا المدير يشغل منصب شرفى

الحالة الثانية:- حالة أثنين أصحاب حصص فى مشروع مشترك بمجرد مشاركتهما السيطرة على المشروع المشترك.

الحالة الثالثة:-

(ا) الممولين

و(٢) النقابات والاتحادات العمالية

و(٣) المرافق العامة

و(٤) المصالح والهيئات الحكومية والتى ليس لها سيطرة أو سيطرة مشتركة أو نفوذ مؤثر على المنشأة المصدرة للقوائم

وذلك فى حدود معاملاتهم العادية مع المنشأة (بالرغم من أنه يمكنهم تقييد حرية حركة المنشأة أو يكون لهم مشاركة فى عملية اتخاذ القرار).

الحالة الرابعة:- العميل أو المورد أو مانح الامتياز أو الموزع أو الوكيل العام الذى تتعامل معه المنشأة بحجم أعمال ضخم لمجرد الاعتماد عليه اقتصاديا.

خامساً:- المقصود بالتعويضات المدفوعة لافراد الادارة العليا والمطلوب الافصاح عنها

أفراد الإدارة العليا : هم الأشخاص الذين يملكون السلطة والمسئولية للتخطيط والتوجيه والسيطرة على أنشطة المنشأة بطريقة مباشرة أو غير مباشرة شاملاً ذلك أى مدير (سواء كان تنفيذياً أو لا) لهذه المنشأة.

على المنشأة أن تفصح عن ...التعويضات المدفوعة لأفراد الإدارة العليا- بما في ذلك أعضاء مجلس الإدارة - كمبالغ إجمالية ووفقاً للتبويب التالى:

(أ) **مزايا العاملين قصيرة الأجل....** مثل الأجور والمرتبات و مساهمة المنشأة فى التأمينات الاجتماعية والأجازات السنوية المدفوعة والإجازات المرضية المدفوعة وتوزيعات الأرباح والمكافآت (إذا كانت ستدفع خلال ١٢ شهر من نهاية الفترة) والمزايا غير النقدية (**مثل** الرعاية الصحية و السكن ، ووسائل الإنتقال ، والسلع والخدمات المجانية أو المدعمة) المدفوعة للعاملين الحاليين.

و(ب) **مزايا معاشات العاملين بعد التقاعد....** كالمعاشات ومزايا التقاعد الأخرى والتأمين على الحياة والرعاية الصحية بعد التقاعد.

و(ج) **مزايا العاملين الأخرى طويلة الأجل**...وتشمل الإجازات طويلة الأجل أو المزايا طويلة الأجل الأخرى أو مزايا العجز طويلة الأجل وكذلك توزيعات الأرباح والمكافآت المؤجلة والتى لن يتم سدادها بالكامل خلال ١٢ شهر من نهاية الفترة.

و(د) **مقابل إنهاء الخدمة**

و(هـ) **المدفوعات المبنية على أسهم**

المقصود بالتعويضات : كافة أنواع المقابل المدفوع أو المقدم بواسطة الشركة أو نيابة عن الشركة فى مقابل خدمات أديت للشركة

سادسا:- الافصاحات المطلوبة عن المعاملات مع الاطراف ذوى العلاقة

معاملات الأطراف ذوى العلاقة : هى تبادل الموارد أو الخدمات أو الالتزامات فيما بين المنشأة المصدرة للقوائم وطرف ذو علاقة بغض النظر عن وجود ثمن تم تحميله لهذا التبادل.

- **إذا كانت هناك معاملات مع الأطراف ذوي العلاقة خلال فترة القوائم المالية فعلى المنشأة الإفصاح عن:-**
  - طبيعة العلاقات مع هذه الأطراف
  - وكذلك معلومات عن هذه المعاملات والأرصدة المستحقة بما فيها الإرتباطات والتى تعتبر ضرورية لفهم التأثير المحتمل لتلك العلاقة على القوائم المالية

وكحد أدنى تتضمن الإفصاحات ما يلى :

(أ) قيمة المعاملات.

و(ب) الأرصدة القائمة بما فيها الارتباطات و :

(١) الشروط بما فيها وجود ضمانات من عدمه وطبيعة المقابل الذى سيتم تقديمه فى التسوية .

و(٢)تفاصيل الضمانات المقدمة أو التى تم الحصول عليها

و(ج)المخصصات المكونة لمواجهة الديون المشكوك فيها للأرصدة القائمة للأطراف ذوى العلاقة

و(د) ما تم تحميله على قائمة الدخل خلال الفترة لمواجهة الديون المعدومة أو الديون المشكوك فيها للأطراف ذوى العلاقة.

وهذه الإفصاحات المذكورة عالية يتم عرضها بشكل منفصل لكل من:

(أ) الشركة الأم

و(ب) الأطراف التى لها سيطرة مشتركة أو نفوذ مؤثر على المنشأة

و(ج) الشركات التابعة

و(د) الشركات الشقيقة

و(هـ) المشروعات المشتركة التى للمنشأة حصص فيها

و(و) أفراد الإدارة العليا للشركة أو الشركة الأم

و(ز) أطراف أخرى ذات علاقة

سابعا:- أمثلة للمعاملات التي إذا تمت مع الأطراف ذوى العلاقة.. تتطلب الإفصاح عنها

(أ) شراء أو بيع بضاعة (تامة أو غير تامة).

(ب) شراء أو بيع العقارات والأصول الأخرى.

(ج) تقديم أو تلقي الخدمات

(د) التأجير.

(هـ) نقل البحوث والتطوير والمعرفة التقنية.

(و)النقل تحت اتفاقيات التراخيص.

(ز) النقل تحت اتفاقيات التمويل (بما في ذلك القروض والمساهمات النقدية والعينية فى الملكية).

(ح) تقديم الضمانات.

(ط) التعهدات بالتصرف في حالة وقوع حدث أو عدم وقوعه مستقبلاً . بما في ذلك العقود التنفيذية (المعترف بها وغير المعترف بها)

(ى) تسوية الالتزامات بالنيابة عن المنشأة أو بالمنشأة نيابة عن طرف آخر .

ثامنا:- متطلبات هذا المعيار.... الخاصة بالمنشآت ذات العلاقة بالحكومة

- **الحكومة** : تشير إلى الحكومة وإداراتها وهيئاتها والأجهزة المماثلة سواء كانت محلية أو أقليمية.
- **المقصود بالمنشآت ذات العلاقة بالحكومة :-**

هى المنشأة التى للحكومة ....عليها سيطرة أو سيطرة مشتركة أو نفوذ مؤثر .

- **تعفى المنشأة المصدرة للقوائم من متطلبات الإفصاح ...الخاصة بالمعاملات مع الأطراف ذوى العلاقة والأرصدة القائمة معهم بما فيها الإرتباطات والتى تتم مع :**

(أ) حكومة لها سيطرة أو سيطرة مشتركة أو نفوذ مؤثر على المنشأة المصدرة للقوائم.

و(ب) منشأة أخرى ذات علاقة بسبب أن نفس الحكومة لها سيطرة أو سيطرة مشتركة أو نفوذ مؤثر على كل من المنشأة المصدرة للقوائم والمنشأة الأخرى .

إذا طبقت المنشأة المصدرة للقوائم الإعفاء الخاص بمنشات ذات العلاقة بالحكومة .... فعليها الإفصاح عما يلى :-

(أ) إسم الحكومة وطبيعة علاقتها بالمنشأة المصدرة للقوائم (سيطرة أو سيطرة مشتركة أو نفوذ مؤثر).

(ب)المعلومات التالية بالتفاصيل الكافية بحيث تمكن مستخدمى القوائم المالية للمنشأة فى تفهم تأثير المعاملات مع الأطراف ذوى العلاقة على القوائم المالية

(١) طبيعة وقيمة كل معاملة منفردة ذات أهمية .

و(٢) بالنسبة للمعاملات الأخرى والتى لها أهمية مجتمعة وليست منفردة ، المؤشر القيمى والنوعى لمداهم . ونوع المعاملات.

تاسعا:- البنود التى تاخذها المنشاة المصدرة للقوائم المالية فى اعتبارها فى استخدام التقدير الحكمى لتحديد مستوى التفاصيل المستخدمة فى الإفصاح

مدى تقارب علاقة الطرف ذو العلاقة والعوامل الأخرى ذات العلاقة فى تحديد مستوى الأهمية النسبية للمعاملة مثل ما إذا كانت :

(أ) هامة ومؤثرة فى الحجم.

(ب) تمت بشروط غير سوقية.

(ج) خارج المعاملات اليومية للنشاط مثل بيع وشراء أنشطة أعمال .

(د) أفصح عنها للجهات الرقابية.

(هـ) تم إبلاغها إلى الإدارة العليا.

(و) تخضع لإعتماد مسبق من المساهمين .

عاشرا:- اعتبارات عامة....عند الافصاح عن الاطراف ذوى العلاقة

الاعتبار الاول:- يتطلب هذا المعيار الإفصاح عن العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذوى العلاقة والأرصدة القائمة بما فيها التعهدات – فى القوائم المالية المجمعة والمستقلة للشركة الأم أو الذين لهم سيطرة مشتركة أو نفوذ مؤثر على المنشأة المستثمر فيها .. و يسرى هذا المعيار أيضاً على القوائم المالية المنفردة.

الاعتبار الثانى:- يتم الإفصاح عن المعاملات مع الأطراف ذوى العلاقة والأرصدة القائمة مع المنشآت الأخرى داخل نطاق المجموعة فى القوائم المالية للمنشأة.

ويتم استبعاد المعاملات ما بين منشآت المجموعة والأرصدة القائمة عند إعداد القوائم المالية المجمعة للمجموعة....**باستثناء تلك المعاملات** التي بين منشأة استثمارية ومنشآتها التابعة التي يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الارباح والخسائر

الاعتبار الثالث:- فى تعريف الطرف ذو العلاقة يتضمن تعريف الشركة الشقيقة الشركات التابعة لها كما يتضمن تعريف المشروع المشترك الشركات التابعة له .

لذا فعلى سبيل المثال فإن الشركة التابعة لشركة شقيقة والمستثمر الذى له نفوذ مؤثر على الشركة الشقيقة يعتبران أطراف ذوى علاقة لكل منهما .

الاعتبار الرابع:- تعتبر مساهمة شركة أم أو شركة تابعة فى نظام مزايا محددة يتم فيه المشاركة فى تحمل المخاطر فيما بين منشآت المجموعة.... **معاملة بين أطراف ذوى علاقة**

الاعتبار الخامس:- شرط الإفصاح بأن المعاملات بين الأطراف ذوى العلاقة قد تمت بشروط معادلة لتلك السائدة فى المعاملات على أساس تجارى

هذا الشرط هو :- ان يمكن إثبات ذلك.

الاعتبار السادس:- شرط ... تجميع البنود المتشابهة عند الإفصاح عن الأطراف ذوي العلاقة

هذا الشرط هو:- الا يكون من الضروري الإفصاح المنفصل لبند ما... بهدف فهم تأثير المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على القوائم المالية للمنشأة.

الاعتبار السابع:- يتعين الإفصاح عن العلاقة ما بين الشركة الأم والشركات التابعة بغض النظر عن حدوث تعاملات بينهم من عدمه .... لكي يتمكن مستخدمى القوائم المالية أن يكونوا رأيا عن تأثير العلاقات مع الأطراف ذوي العلاقة على المنشأة التي تعد القوائم المالية

الاعتبار الثامن:- على المنشأة أن تفصح عن اسم الشركة الأم أو الطرف المسيطر – إذا لم يكن هو الشركة الأم

وفى حالة عدم وجود قوائم مالية منشورة للشركة الأم أو الطرف المسيطر

فى هذه الحالة... يتم الإفصاح عن الشركة الأم التالية فى الأهمية والتى لها قوائم مالية منشورة.

الاسئلة على هذا المعيار:-

١-ما المقصود بالطرف ذى العلاقة ؟

٢-ما الغرض من الافصاح عن الاطراف ذوى العلاقة ؟

٣-ما المقصود بافراد الادارة العليا ؟

٤-ما هى مشتملات تعويضات الادارة العليا المطلوب الافصاح عنها؟

٥-هذا المعيار"يتطلب الاهتمام بجوهر العلاقة... وليس مجرد شكلها القانونى....عند تقدير كل علاقة ممكنة مع الأطراف ذوى العلاقة "

ناقش هذه العبارة

٦-ما مدى صحة العبارة مع التعليل " قد تتأثر الأرباح أو الخسائر والمركز المالى للمنشأة بالعلاقة مع الأطراف ذوى العلاقة حتى ولو لم تحدث معاملات مع تلك الأطراف"

معيار المحاسبة المصرى رقم (١٧)
القوائم المالية المستقلة

هذا المعيار....يهدف إلى شرح متطلبات المحاسبة والافصاح ...

عن الاستثمارات في شركات تابعة أو مشروعات مشتركة أو شركات شقيقة في القوائم المالية المستقلة للمنشأة

سنتناول هذا المعيار بالشرح من خلال النقاط التالية :-

اولا:- نطاق تطبيق هذا المعيار

ثانيا:- المقصود بالقوائم المالية المجمعة والقوائم المالية المستقلة

ثالثا:- الحالات ... التى لاتعد فيها القوائم المالية...قوائم مالية مستقلة

رابعا:- متى تعرض الشركة الام القوائم مالية المستقلة ..على أنها القوائم المالية الوحيدة لها؟

خامسا: - كيفية المحاسبة عن الاستثمارات فى شركات تابعة أو شقيقة أوفى منشآت تخضع لسيطرة مشتركة ... عندما تعد المنشأة قوائم مالية مستقلة

سادسا:- كيفية المحاسبة عندما تتوقف المنشأة الأم عن أن تكون منشأة استثمارية، أو تصبح منشأة استثمارية

سابعا:- كيفية الاعتراف .. بتوزيعات الأرباح على الاستثمارات فى شركة تابعة أو منشأة خاضعة لسيطرة مشتركة أو شركة شقيقة... فى القوائم المالية المستقلة

ثامنا:- اعادة الهيكلة... شروط ... متطلبات... كيفية قياس

تاسعا:- الافصاحات التى يتطلبها هذا المعيار ... والخاصة بالقوائم المالية المستقلة

اولا:- نطاق تطبيق هذا المعيار

- **نطاق تطبيق هذا المعيار**... هو المحاسبة عن الاستثمارات في كل من الشركات التابعة والمنشآت التى تخضع لسيطرة مشتركة والشركات الشقيقة عندما تختار المنشأة المستثمرة فى هذه الشركات أن تعرض قوائم مالية مستقلة أو عندما تلزمها القوانين واللوائح المحلية بإعداد تلك القوائم.
- هذا المعيار لا يحدد المنشآت التي عليها اعداد قوائم مالية مستقلة ، إنما يسرى عندما تعد المنشأة قوائم مالية مستقلة تتفق مع معايير المحاسبة المصرية .
- القوائم المالية المستقلة هي قوائم معدة ومعروضة بالإضافة إلى القوائم المالية المجمعة

ثانيا:- المقصود بالقوائم المالية المجمعة والقوائم المالية المستقلة

القوائم المالية المجمعة: هي القوائم المالية لمجموعة تعرض فيها الأصول والالتزامات وحقوق الملكية والدخل والمصروفات والتدفقات النقدية للشركة الأم وشركاتها التابعة كما لو كانت لكيان اقتصادى واحد.

القوائم المالية المستقلة: هي تلك القوائم المعروضة بمعرفة منشأة والتي يمكن بعد الأخذ في الاعتبار متطلبات هذا المعيار أن تختار فيها المنشأة المحاسبة عن استثماراتها في منشآتها التابعة أو مشروعاتها المشتركة أو شركاتها الشقيقة إما بالتكلفة أو طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧) ، أو استخدام طريقة حقوق الملكية طبقا لمعيار المحاسبة المصرى رقم (١٨) الاستثمارات فى شركات شقيقة

ثالثا:- الحالات ... التى لاتعد فيها القوائم المالية...قوائم مالية مستقلة

حالة القوائم المالية المعدة بمعرفة منشأة لا تمتلك شركة تابعة أو شقيقة أو حصة بمنشأة تخضع لسيطرة مشتركة .

.....

رابعا:- متى تعرض الشركة الام القوائم المالية المستقلة ..على أنها القوائم المالية الوحيدة لها؟

الحالة الاولى:- عندما تكون الشركة الأم معفاة من عرض قوائم مالية مجمعة

الحالة الثانية:-عندما تكون الشركة الأم معفاة من تطبيق طريقة حقوق الملكية

الحالة الثالثة:- المنشأة الاستثمارية عندما تكون مطالبة في جميع أجزاء الفترة الحالية وجميع فترات المقارنة المعروضة أن تطبق الاستثناء من التجميع لجميع منشآتها التابعة وفقا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٢).

خامسا: - كيفية المحاسبة عن الاستثمارات فى شركات تابعة أو شقيقة أوفى منشآت تخضع لسيطرة مشتركة ... عندما تعد المنشأة قوائم مالية مستقلة

تقوم المنشأة بالمحاسبة عن هذه الاستثمارات كالتالى :-

(أ) بالتكلفة

أو (ب) طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧) "الأدوات المالية"

أو(ج) استخدام طريقة حقوق الملكية طبقا لمعيار المحاسبة المصرى رقم (١٨) الاستثمارات فى شركات شقيقة

على المنشأة أن تقوم بتطبيق نفس المعالجة المحاسبية على كل فئة من الاستثمارات.

ويراعى الحالات التالية:-

الحالــة الاولــى:- اذا قامـت المنشـأة بتويـب الاسـتثمارات "المثبتـة بالتكلفـة" أو باستخدام طريقة حقوق الملكية كأصول محتفظ بها بغرض البيع أو التوزيع (أو ضمن "مجموعة أصول جارى التخلص منها" محتفظ بها بغرض البيع

فى هذه الحالة :-

-على المنشأة أن تقوم بالمحاسبة عن تلك الاستثمارات من تاريخ ذلك التبويب طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٢).

-أما الاستثمارات التى يتم المحاسبة عنها طبقا لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧).... **فلن يتغير قياسها فى مثل تلك الحالات.**

.....

الحالـة الثانيـة:- إذا اختـارت المنشـأة... أن تقيس استثماراتها في شركة شقيقة أو فـي مشـروع مشـترك بالقيمـة العادلـة مـن خـلال الأربـاح أو الخسـائر طبقـاً لمعيـار المحاسبة المصرى رقم (٤٧)

فى هذه الحالة:- فعليها أن تقيس أيضاً هذه الاستثمارات بنفس الطريقة في القوائم المالية المستقلة .

.....

الحالة الثالثة:- إذا كانت مطلوباً من الشركة الأم، وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٢) أن تقوم بقياس استثماراتها في شركة تابعة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر.

فى هذه الحالة:- عليها المحاسبة عن استثمارها في الشركة التابعة بنفس الطريقة في القوائم المالية المستقلة لها.

سادسا:- كيفية المحاسبة عندما تتوقف المنشأة الأم عن أن تكون منشأة استثمارية، أو تصبح منشأة استثمارية

فى هذه الحالة :- على المنشاة أن تقوم بالمحاسبة عن التغيير من التاريخ الذي حدث فيه تغيير الوضعية **حسب الحالات التالية:-**

حالة١:- عندما تتوقف المنشأة عن أن تكون منشأة استثمارية.

فى هذه الحالة:- يجب على المنشأة المحاسبة عن الاستثمارات في المنشأة التابعة كالتالى :-

(أ) بالتكلفة

أو (ب) طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧) "الأدوات المالية"

أو(ج) استخدام طريقة حقوق الملكية طبقا لمعيار المحاسبة المصرى رقم (١٨) الاستثمارات فى شركات شقيقة

مع مراعاة الاتى :-

- تطبيق نفس المعالجة المحاسبية على كل فئة من الاستثمارات
- أن يكون تاريخ التغير في الوضعية هو التاريخ المفترض للاستحواذ. عند تغير سياسة المحاسبة عن الاستثمارات .... حيث انه يجب أن تظهر القيمة العادلة للمنشأة التابعة في التاريخ المفترض للاستحواذ بالمقابل المفترض المحول.

حالة ٢:- عندما تصبح المنشأة منشأة استثمارية.

فى هذه الحالة:-

(أ) يجب على المنشأة المحاسبة عن الاستثمار في المنشأة التابعة بالقيمة العادلة من خلال الارباح أو الخسائر وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٧).

(ب) ويجب أن يُثبت الفرق بين المبلغ الدفتري السابق للمنشأة التابعة وقيمتها العادلة في تاريخ تغيير وضعية المنشأة المستثمرة على أنه مكسب أو خسارة ضمن الارباح أو الخسائر.

(ج) ويجب أن يُعالج المبلغ المجمع لأي تعديل للقيمة العادلة، والمُثبت –سابقاً – ضمن الدخل الشامل الآخر فيما يتعلق بهذه المنشآت التابعة، كما لو أن المنشأة الاستثمارية قد استبعدت هذه المنشآت التابعة في تاريخ تغيير الوضعية

مثـال:- لـو ان المنشـاة (س) لـديها منشـأة تابعـة (ص) وفـى ٢٠٢٠/٢/٢٠ تحولـت المنشاة (س) الى منشاة استثمارية وكانت القيمـة الدفتريـة للاسـتثمارها فـى المنشـاة (ص) فـى هـذا التـاريخ ٣ مليـون جنيـه وبلغـت قيمتهـا العادلـة فـى نفـس التـاريخ ٣,٥٠مليون جنيه

فى هذه الحالة:-

تثبـت المنشـاة (س) فـى قوائمهـا الماليـة المسـتقلة اربـاح قـدرها ٥٠٠٠٠٠ج فـى الارباح او الخسائر

وهى عبارة عن = ٣٥٠٠٠٠٠-٣٠٠٠٠٠٠ = ٥٠٠٠٠٠ج

٥٠٠٠٠٠ من حـ/ استثمارات فى ش تابعة

٥٠٠٠٠٠ الى حـ/ الارباح أو الخسائر

ارباح تقييم استثمارات شركة تابعة

سابعا:- كيفية الاعتراف .. بتوزيعات الأرباح على الاستثمارات فى شركة تابعة أو منشأة خاضعة لسيطرة مشتركة أو شركة شقيقة... فى القوائم المالية المستقلة

الحالة الاولى:- اذا ختارت المنشاة استخدام طريقة حقوق الملكية

ففى هذه الحالـة... يتم اثبات توزيعات الارباح على انها تخفيض للمبلغ الدفترى للاستثمار

بـاقى الحـالات :- يعترف بهذه التوزيعات ... فى الارباح والخسائر(قائمة الدخل) ....وذلك عندما يصدر لها الحق فى استلام هذه التوزيعات

مثال:- المنشاة (س) تستثمر ٦٠٪ فى اسهم المنشاة (ص) ولها سيطرة عليها وفـى ٢٠١٨/١٢/٣١م حققت المنشـاة (ص) ارباح قدرها ٢ مليون جنيـه واعلنت انها سوف توزع ارباح قدرها ١ مليون جنيه

فـى هذه الحالـة :- تثبت المنشاة (س) فى قوائمها المالية المستقلة حقها فى هذه التوزيعات كالتالى :-

نصيب المنشاة (س) فى الارباح المعلن توزيعها=١٠٠٠٠٠٠×٦٠٪=٦٠٠٠٠٠ج

القيد: ٦٠٠٠٠٠ من حـ/ توزيعات ارباح مستحقة

٦٠٠٠٠٠ الى حـ /ايراد استثمارات ش.تابعة

.....

ثامنا:- اعادة الهيكلة... شروط ... متطلبات... كيفية قياس

عند قيام شركة أم ... بإعادة هيكلة مجموعتها ...بتأسيس منشأة جديدة.. كشركة أم للأصلية

- **فاذا استوفت هذه الهيكلة ...الشروط التالية:**

الشـرط الاول:- أن تحصـل الشـركة الأم الجديـدة علـى سـيطرة علـى الشـركة الأم الأصلية عن طريق إصدار أدوات حقوق ملكيه بالمبادلة مع أدوات حقوق الملكية القائمة للشركة الأم الأصلية.

الشـرط الثـانى:- أن تكـون الأصـول والالتزامـات للمجموعـة الجديـدة هـى نفسـها الأصول والإلتزامات للمجموعة الأصلية قبل وبعد إعادة الهيكلة مباشرة.

الشـرط الثالـث:- أن يكـون لمـلاك الشـركة الأم الأصـلية قبـل إعـادة الهيكلـة نفس الحصـص المطلقـة والنسـبية فـى صـافى أصـول المجموعـة الأصـلية والمجموعـة الجديدة قبل وبعد إعادة الهيكلة مباشرة.

- **واذا استوفت هذه الهيكلة ...المطلب التالى :-**

هـذا المطلـب هـو : قيـام الشـركة الأم الجديـدة فـى قوائمهـا الماليـة المسـتقلة... بالمحاسبة عن استثمارها فى الشركة الأم الأصلية بالتكلفة ، وبالتالى بالاعتراف بتوزيعات الارباح ... فى الارباح والخسائر(قائمة الدخل) ....وذلك عندما يصدر لها الحق فى استلام هذه التوزيعات .

- **ففى هذه الحالة تقيس الشركة الأم الجديدة .. تكلفة هذا الاستثمار كالتالى**

بالقيمة الدفترية لنصيبها فى بنود حقوق الملكية ... التى تظهر فى القوائم المالية المستقلة للشركة الاصلية فى تاريخ اعادة الهيكلة

هذا المعيار ... يقول عندما تقوم منشأة (ليست شركة أم) بتأسيس منشأة جديدة كشركة أم للمنشأة الأصلية واستوفت :-

- شروط اعادة الهيكلة
- ومتطلبات الهيكلة

فى هذه الحالة ... تقيس تكلفة الاستثمار بالقيمة الدفترية لنصيبها فى بنود حقوق الملكية التى تظهر فى القوائم المالية المستقلة

وتحل عبارة "المنشأة الأصلية" **محل عبارات** "الشركة الأم الأصلية" و"المجموعة الأصلية".

تاسعا:- الافصاحات التى يتطلبها هذا المعيار ... والخاصة بالقوائم المالية المستقلة

- تطبيق كافة معايير المحاسبة المصرية ذات العلاقة عندما تفصح في القوائم المالية المستقلة .
- **عندما تختار شركة أم... ألا تعد قوائم مالية مجمعة ... وان تكتفى بإعداد قوائم مالية مستقلة ... فينبغى أن تفصح تلك القوائم المالية المستقلة عما يلى:**

(أ) **حقيقة إن** القوائم المالية هى قوائم مالية مستقلة ، وأن المنشأة قد استخدمت شروط الإعفاء من إعداد قوائم مالية مجمعة ، واسم المنشأة التى صدرت لها قوائم مالية مجمعة متاحة للاستخدام العام وتتماشى مع معايير المحاسبة المصرية والدولة

التـى أسسـت بهـا تلـك المنشـأة أو يقـع فيهـا محـل إقامتهـا ، والعنـوان الـذى يمكـن الحصول منه على القوائم المالية المجمعة المتاحة للاستخدام العام.

(ب) **بيـان بالاسـتثمارات الهامـة** المملوكـة للمنشـأة فـى شـركات تابعـة وفـى منشـآت تخضـع لسـيطرة مشـتركة وفـى شـركات شـقيقة بمـا فـى ذلـك اسـم كـل شـركة مـن تلـك الشركات ، والدولـة التـى أسسـت بهـا أو التـى يقـع بهـا محـل إقامتهـا ، ونسـبة حصـة المنشأة فى ملكية كل شركة ونسبة حقوق التصويت التى تحوزها (إذا كانت الأخيرة تختلف عن نسبة حصة الملكية).

(ج) **بيان بطريقة المحاسبة** عن الاستثمارات التى وردت فى (ب) أعلاه.

.....

- **عندما تُعد المنشأة الاستثمارية التي هي منشأة أم قوائم مالية مستقلة على أنها قوائمها المالية الوحيدة**

فإنه يجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة. كما يجب على المنشأة الاستثمارية أيضاً أن تعرض الإفصاحات المتعلقة بالمنشآت الاستثمارية المطلوبة بموجب معيار المحاسبة المصري رقم (٤٤) "الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى".

- **عندما تقوم شركة أم (بخلاف الشركة الأم التى تم ذكرها فى الفقرة السابقة) أو مستثمر لديه سيطرة مشتركة أو نفوذ مؤثر على المنشأة المستثمر فيها بإعداد قوائم مالية مستقلة**

***فينبغى** على الشركة الأم أو المستثمر أن يوضح أن القوائم المالية قد تم اعدادها طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية أرقام (١٧) ، (٤٢) ، (٤٣) .

*** وينبغى على الشركة الأم أو المستثمر الإفصاح في قوائمهم المالية المستقلة أيضاً عما يلى :**

(أ) حقيقة أن القوائم هى قوائم مالية مستقلة.

و (ب) بيان بالاستثمارات الهامة المملوكة للمنشأة فى شركات تابعة أو فى منشآت تخضع لسيطرة مشتركة أو فى شركات شقيقة بما فى ذلك :

(١) اسم كل شركة من تلك الشركات

و(٢) الدولة التى أسست بها أو التى يقع بها محل إقامتها ، ونسبة حصة المنشأة فى ملكية كل شركة.

و(٣) نسبة حصة المنشأة في ملكية كل شركة ونسبة حقوق التصويت التى تحوزها (إذا كانت الأخيرة تختلف عن نسبة حصة الملكية).

و(ج) بيان بطريقة المحاسبة عن الاستثمارات التى وردت فى (ب) أعلاه.

مثال:- على المحاسبة عن الاستثمارات فى القوائم المالية المستقلة بالتكلفة وبالقيمة العادلة من خلال الارباح او الخسائر

المنشاة (س) تستثمر ٦٠٪ فى اسهم المنشاة (ص) ولها سيطرة عليها

وفى ٢٠١٨/١٢/٣١م حققت المنشاة (ص) ارباح قدرها ٢ مليون جنيه واعلنت انها سوف توزع ارباح قدرها ١ مليون جنيه

علما بان :- القيمة الدفترية لاسهم المنشاة (ص) فى ٢٠١٨/١٢/٣١م بلغ ٥٠مليون وقيمتها العادلة فى نفس التاريخ ٦٠ مليون

المطلوب :- كيفية المحاسبة عن هذه الاستثمارات فى القوائم المالية المستقلة للمنشاة (س) وذلك اذا استخدمت المنشاة (س):

١- المحاسبة عن استثمارها بالتكلفة

٢- المحاسبة عن استثمارها بالقيمة العادلة من خلال الارباح أو الخسائر

البيان	التكلفة	القيمة العادلة من خلال أ.خ
تحقيق المنشأة(ص) ارباح ٢ مليون جنيه	لا يتم اثبات اى شئ	لايتم اثبات اى شئ
اعلان المنشأة(ص) توزيع واحد مليون جنيه	قيد استحقاق بنصيب (س) من الارباح ١مليون×٦٠٪ ٦٠٠٠٠٠حـ/ توزيعات ارباح مستحقة ٦٠٠٠٠٠الى حـ/ ايراد استثمارات ش.تابعة	قيد استحقاق بنصيب (س) من الارباح ١مليون×٦٠٪ ٦٠٠٠٠٠حـ/ توزيعات ارباح مستحقة ٦٠٠٠٠٠الى حـ/ ايراد استثمارات ش.تابعة
استلام التوزيعات	٦٠٠٠٠٠ ح/ النقدية ٦٠٠٠٠٠ الى ح/ توزيعات ارباح مستحقة	٦٠٠٠٠٠ ح/ النقدية ٦٠٠٠٠٠ الى ح/ توزيعات ارباح مستحقة
تغيرات القيمة العادلة للمنشاة (ص) من ٥٠مليون الى ٦٠ مليون	لا يتم اثبات اى شئ	اثبات نصيب(س) من تغيرات قيمة عادلة(ص) =١٠مليون×٦٠٪ = ٦مليون القيد: ٦٠٠٠٠٠٠ح/استثمارات ش.تابعة ٦٠٠٠٠٠٠الى ح / أ .خ ارباح تقييم أ.تابعة (ص)

تاريخ السريان للتعديلات على المعيار ٢٠٢٣ والخاصة باضافة خيار استخدام طريقة حقوق الملكية فى المحاسبة عن الاستثمارات فى شركات تابعة وشقيقة وذات سيطرة مشتركة من بداية الفترات التقارير السنوية التى تبدأ فى او بعد الاول من يناير ٢٠٢٤ ، ويسمح بالتطبيق المبكر، مع الافصاح عن ذلك.

ويجب تطبيق هذه التعديلات – بأثر رجعى وفقا لمعيار المحاسبةالمصرى رقم (٥) مع اثبات الاثر التراكمى لتطبيق طريقة حقوق الملكية الى الارباح او الخسائر المرحلة فى بداية الفترة المالية التى تقوم فيها المنشاة بتطبيق هذا النموذج لأول مرة ، وذلك الى اقرب فترة مالية ممكنة دون تحمل تكلفة او وقت غير مبررة.

الاسئلة على هذا المعيار:

- **ما المقصود بالقوائم المالية المجمعة ؟**
- **ما المقصود بالقوائم المالية المستقلة ؟**
- **ما هى الحالات ... التى لاتعد فيها القوائم المالية...قوائم مالية مستقلة؟**
- **ما هى الحالات التى تعرض فيها الشركة الام القوائم المالية المستقلة ..على أنها القوائم المالية الوحيدة لها؟**
- **كيف يتم المحاسبة عندما تتوقف المنشأة الأم عن أن تكون منشأة استثمارية، أو تصبح منشأة استثمارية ؟**

معيار المحاسبة المصرى رقم (١٨)

الاستثمارات في شركات شقيقة

الشركة الشقيقة:- هى منشأة تخضع.... لنفوذ مؤثر من قبل مستثمر.

يهدف هذا المعيار إلى :-

- شرح المحاسبة عن الاستثمارات في الشركات الشقيقة
- وتحديد متطلبات تطبيق طريقة حقوق الملكية عند المحاسبة عن الاستثمارات في الشركات الشقيقة والمشروعات المشتركة.

.....

سنتناول هذا المعيار بالشرح من خلال النقاط التالية:-

المطلب الاول :- نطاق تطبيق هذا المعيار

المطلب الثانى:- الحالات التى يكون فيها المستثمر .. له نفوذ مؤثر ..على المنشأة المستثمر فيها

المطلب الثالث:- هل لحقوق التصويت المحتملة..تأثير على توصيف المنشاة المستثمر فيها ...شركة شقيقة ؟

المطلب الرابع:- شروط اخذ حقوق التصويت المتحملة فى الاعتبار .. عند تقييم ما اذا كانت تساهم فى تحقيق نفوذ مؤثر أم لا.

المطلب الخامس:- متى يفقد المستثمر نفوذه المؤثر على المنشأة المستثمر فيها

المطلب السادس:- اجراءات تطبيق طريقة حقوق الملكية عند المحاسبة عن الاستثمار فى شركة شقيقة

المطلب السابع:- لماذا يتم الاعتراف بالاستثمار فى الشركة الشقيقة وفقا لطريقة حقوق الملكية ؟

المطلب الثامن:- كيفية تحديد حصة المستثمر فى الشركة الشقيقة او المشروع المشترك

المطلب التاسع:- الحالات التى ... لا تطبق عليها طريقة حقوق الملكية ..عند المحاسبة عن الاستثمارات فى شركات شقيقة

المطلب العاشر:- تبويب الاستثمار فى شركات شقيقة

المطلب الحادى عشر:- حالات....تستلزم ايقاف استخدام طريقة حقوق الملكية.. فى المحاسبة عن الاستثمارات فى شركات شقيقة..

المطلب الثانى عشر:- كيفية المعالجة... إذا توقفت المنشأة عن استخدام طريقة حقوق الملكية

المطلب الثالث عشر:- الحالات التى تتطلب اعادة تبويب الارباح او الخسائر الغير محققة

المطلب الرابع عشر:- كيفية حساب... نصيب المجموعة فى شركة شقيقة أو مشروع مشترك

المطلب الخامس عشر:- تاريخ بداية استخدام طريقة حقوق الملكية فى المحاسبة عن الاستثمار فى شركة شقيقة أو مشروع مشترك

المطلب السادس عشر:- كيفية المحاسبة عن أى فرق بين تكلفة الاستثمار وحصة المستثمر فى صافى القيمة العادلة للأصول والالتزامات المحددة للمنشأة المستثمر فيها

المطلب السابع عشر:- كيفية المعالجة حالة اختلاف نهاية الفترة المالية للمستثمر... عن نظيرتها للشركة الشقيقة أو المشروع المشترك عند تطبيق طريقة حقوق الملكية

المطلب الثامن عشر:- كيفية المعالجة حالة استخدام الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك سياسات محاسبية مختلفة.... عن تلك التى يستخدمها المستثمر فى معالجة المعاملات المتشابهة والأحداث التى تتم فى ظل ظروف مماثلة.

المطلب التاسع عشر:- كيفية حساب المستثمر .. نصيبه فى الارباح أو الخسائر... حالة ما إذا كانت الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك.. لديها رصيد قائم من الأسهم الممتازة مجمعة الأرباح يحتفظ بها أطراف أخرى بخلاف "المنشأة" ومبوبة كحقوق ملكية

المطلب العشرون:- كيفية اعتراف المستثمر.... بالخسائر الاضافية حالة تجاوز نصيب المستثمر... فى خسائر شركة شقيقة أو مشروع مشترك ...حصته فى تلك الشركة أو تساوى معها .

المطلب الحادى والعشرون :- هل هناك اى متطلبات اخرى من المستثمر... حالة قيامه ... بتخفيض حصته فى الشركة الشقيقة اوالمشروع المشترك إلى الصفر.. نتيجة لخسائرها.

المطلب الثانى والعشرون:- خسائر اضمحلال الاستثمار فى شركة شقيقة أو مشروع مشترك

المطلب الاول :- نطاق تطبيق هذا المعيار

هذا المعيار... يقول ان نطاق تطبيقه هو ... جميع المنشآت التي يكون لها سيطرة مشتركة أو نفوذ مؤثر على المنشأة المستثمر فيها.

.....

بعض التعريفات الواردة بهذا المعيار :-

المقصود بالشركة الشقيقة:- هى منشأة تخضع.... لنفوذ مؤثر من قبل مستثمر.

... مع مراعاة ان :-

إن احتفاظ أحد المستثمرين بحصة كبيرة أو بأغلبية فى ملكية المنشأة المستثمر فيها لا يمنع بالضرورة مستثمراً آخر من أن يكون له نفوذاً مؤثراً على تلك المنشأة المستثمر فيها.

القوائم المالية المجمعة: هى القوائم المالية لمجموعة تعرض فيها الأصول والالتزامات وحقوق الملكية والدخل والمصروفات والتدفقات النقدية للشركة الأم وشركاتها التابعة كما لو كانت لكيان اقتصادى واحد.

الترتيب المشترك: هو ترتيب يمارس عليه طرفان أو أكثر سيطرة مشتركة .

السيطرة المشتركة: هي اتفاق تعاقدى بالاشتراك في السيطرة على ترتيب ما ، والتي توجد فقط عندما تتطلب القرارات المرتبطة بالأنشطة موافقة بالإجماع من الأطراف المشتركة في السيطرة .

المشروع المشترك: هو ترتيب مشترك يكون بموجبه للأطراف الذين يمارسون سيطرة مشتركة حقوق فى صافى أصول ذلك الترتيب.

الشريك في مشروع مشترك: هو طرف في مشروع مشترك يكون له سيطرة مشتركة على هذا المشروع المشترك .

المطلب الثانى:- الحالات التى يكون فيها المستثمر .. له نفوذ مؤثر ..على المنشأة المستثمر فيها

يقصد بالنفوذ المؤثر:- القدرة على المشاركة فى اتخاذ القرارات المتعلقة بالسياسات المالية والتشغيلية للمنشأة المستثمر فيها ولكنها لا ترقى إلى درجة السيطرة أو السيطرة المشتركة على تلك السياسات.

يكون للمستثمر نفوذ مؤثر ..على المنشأة المستثمر فيها فى الحالات التالية:-

الحالة الاولى:- عندما يحتفظ مستثمر بطريقة مباشرة أو غير مباشرة (من خلال شركات تابعة) بنسبة ٢٠٪ أو أكثر من حقوق التصويت فى المنشأة المستثمر فيها، فيفترض أن للمستثمر نفوذاً مؤثراً عليها ... إلا إذا تبين بشكل واضح عدم وجود مثل هذا النفوذ.

الحالة الثانية:- إذا كان المستثمر يحتفظ بطريقة مباشرة أو غير مباشرة (من خلال شركات تابعة) بأقل من ٢٠٪ من حقوق التصويت فى المنشأة المستثمر فيها ، فيفترض أن المستثمر لا يتمتع بنفوذ مؤثر عليها.... إلا إذا تبين بشكل واضح وجود مثل هذا النفوذ.

الحالة الثالثة:- حالة إقامة الدليل على وجود نفوذ مؤثر لمستثمر فى المنشأة المستثمر فيها... **بطريقة أو أكثر من الطرق التالية:**

(أ)التمثيل فى مجلس الإدارة أوأى لجنة إدارية معادلة فى المنشأة المستثمر فيها.

أو(ب) المشاركة فى وضع السياسات بما فى ذلك المشاركة فى اتخاذ القرارات المتعلقة بتوزيع الأرباح أو التوزيعات الأخرى.

أو(ج) وجود معاملات ذات أهمية نسبية بين المستثمر والمنشأة المستثمر فيها.

أو(د) تبادل فى أفراد الإدارة بين المستثمر والمنشأة المستثمر فيها.

أو(هـ) تقديم معلومات فنية أساسية.

المطلب الثالث:- هل لحقوق التصويت المحتملة..تأثير على توصيف المنشاة المستثمر فيها ...شركة شقيقة ؟

حقوق التصويت المحتملة :- هى الحق فى تحويل خيارات اسهم – او ادوات دين (مثل السندات) – أوادوات حقوق ملكية(مثل اسهم ممتازة) الى اسهم عادية

اذا تم استخدام هذا الحق فانه قد يؤدى الى :-

الحالة الاولى :- زيادة الاسهم العادية .... قد تؤدى الى القدرة على المشاركة فى اتخاذ القرارت المالية والتشغيلية و تمنح المنشأة سلطة تصويت إضافية **وبالتالى** وجود نفوذ مؤثر على المنشاة المستثمر فيها.. وبالتالى تبوب كشركة شقيقة

الحالة الثانية :-

- **قد تؤدى زيادة الا سهم العادية لمستثمر اخر** ..... الى زيادة نفوذه .. وتقليل من سلطة التصويت الخاصة بى وفقد نفوذى انا كمستثمر فى المنشاة... وبفقد نفوذى على المنشاة .. افقد تبوبيها كشركة شقيقة
- **قد يؤدى استخدامى لخيار بيع اسهم**.....الى تقيلل من سلطة التصويت وفقد نفوذى على المنشاة المستثمر فيها .....وبالتالى لاتبوب كشركة شقيقة

المطلب الرابع:- شروط اخذ حقوق التصويت المتحملة فى الاعتبار .. عند تقييم ما اذا كانت تساهم فى تحقيق نفوذ مؤثر أم لا.

الشرط الاول:- ان تكون هذه الحقوق قابلة للممارسة أو التحويل فى الوقت الحالى ... **ولا تعد** حقوق التصويت المحتملة قابلة للممارسة أو التحويل فى الوقت الحالى إذا كانت

على سبيل المثال: – لا يمكن ممارستها أو تحويلها إلا فى تاريخ مستقبلى أو عند وقوع حدث مستقبلى.

الشرط الثانى:- ان تقوم المنشأة باختبار كافة الحقائق والظروف (بما فى ذلك شروط ممارسة حقوق التصويت المحتملة وأى ترتيبات تعاقدية أخرى سواء بصورة منفردة أو مجتمعة) والتى تؤثر على حقوق التصويت المحتملة فيما عدا ما يتعلق بنية الإدارة وقدرتها المالية على ممارسة أو تحويل تلك الحقوق.

.....

المطلب الخامس:- متى يفقد المستثمر نفوذه المؤثر على المنشأة المستثمر فيها

عندما يفقد... القدرة على المشاركة فى اتخاذ القرارات المتعلقة بالسياسات المالية والتشغيلية لتلك المنشأة المستثمر فيها.

وهل يلزم لفقد النفوذ المؤثر... تغيير فى ملكية المنشاة المستثمر فيها ؟

يمكن أن يحدث فقد النفوذ المؤثر سواء صاحب ذلك تغيير أو عدم تغيير فى مستويات الملكية المطلقة أو النسبية.

على سبيل المثال :- عندما تصبح الشركة الشقيقة خاضعة لسيطرة حكومة أو قضاء أو مفوض إدارى أو جهة رقابية وقد يحدث ذلك أيضاً بناء على ترتيب تعاقدى.

المطلب السادس:- اجراءات تطبيق طريقة حقوق الملكية عند المحاسبة عن الاستثمار فى شركة شقيقة

طريقة حقوق الملكية: هى طريقة محاسبية يتم بناء عليها الاعتراف الأولى بالاستثمار بالتكلفة على أن يتم تعديلها بعد ذلك بما يحدث خلال الفترة اللاحقة للاقتناء من تغيير على نصيب المستثمر فى صافى أصول المنشأة المستثمر فيها وتتضمن أرباح وخسائر المستثمر نصيبه في أرباح أو خسائر المنشأة المستثمر فيها كما يتضمن الدخل الشامل الآخر للمستثمر نصيبه في الدخل الشامل الآخر للمنشأة المستثمر فيها .

وهذا المعيار... يتطلب الاعتراف بالاستثمار فى الشركة الشقيقة وفقا لطريقة حقوق الملكية

دليل اجراءات طريقة حقوق الملكية

وفقا لهذه الطريقة يتم الاعتراف الاولى للاستثمار فى شركات شقيقة بالتكلفة فى تاريخ الاقتناء ....ويكون القيد

×× من حـ/ استثمارات فى شركات شقيقة

×× الى حـ/ الصندوق او حـ/ البنك

.....

ثم بعد ذلك يتم تعديل هذه التكلفة بالزيادة او التخفيض حسب الحالات التالية:-

١-حالة اعلان الشركة الشقيقة عن ارباح ..... يتم اثبات نصيب المستثمر بنصيبه فى هذه الارباح بتعلية حساب الاستثمار فى شركات شقيقة

×× من حـ/ الاستثمار فى شركات شقيقة

×× الى حـ/ ايرادات استثمارات فى شركات شقيقة

٢-**حالة اعلان الشركة الشقيقة عن خسائر**.....يتم اثبات نصيب المستثمر فى هذه الخسائر بتخفيض حساب الاستثمار فى شركات شقيقة

×× حـ/ خسائر استثمارات فى شركات شقيقة

×× الى حـ/ الاستثمار فى شركات شقيقة

.....

٣-**حالة استلام المستثمر جزء او كل الارباح من الشركة الشقيقة** .....يتم تخفيض حساب الاستثمار فى شركات شقيقة بما تم استلامه

×× من حـ/ الصندوق

×× الى حـ/ الاستثمار فى شركات شقيقة

.....

٤-**حالة وجود ارباح أو خسائر بقائمة الدخل الشامل للشركة الشقيقة** يقوم المستثمر باثبات نصيبه فى هذه الارباح او الخسائر بتعلية أو تخفيض حساب الاستثمار فى شركات شقيقة كالتالى :-

- **حالة الارباح الغير محققة**

×× حـ / الاستثمار فى شركات شقيقة

×× الى حـ/ ارباح غير محققة (يعرض ضمن بنود حقوق الملكية)

- **حالة الخسائر الغير محققة**

×× حـ/ خسائر غير محققة(يعرض ضمن بنود حقوق الملكية)

××حـ/ الاستثمار فى شركات شقيقة

٥-حالة ما اذا قررت الادارة بيع جزء او كل الاستثمار فى شركة شقيقة

×× حـ/ اصول محتفظ بها بغرض البيع

×× الى حـ/ الاستثمار فى شركات شقيقة

(بفرض تكلفة الاستثمار اقل من قيمته العادلة- ت.البيع)

٦-حالة فقد النفوذ المؤثر على الشركة الشقيقة بعد الانتهاء من بيع الجزء المعروض للبيع....يصنف الجزء الباقى من الاستثمار كاستثمارات مالية وتقييمها بالقيمة العادلة..اذا كان اصل مالى..ومعالجة الفرق بين القيمة العادلة وتكلفة الاستثمار فى تاريخ فقد النفوذ ... فى قائمة الدخل

×× حـ/ الاستثمارات المالية

×× الى حـ/الاستثمار فى شركات شقيقة

(حالة تساوى الاستثمار بالقيمة العادلة بتكلفته عند تاريخ فقد النفوذ)

.....

×× حـ/ الاستثمارات المالية

×× حـ/ قائمة الدخل – خسائر

×× الى حـ/ الاستثمار فى شركات شقيقة

(حالة انخفاض الاستثمار بالقيمة العادلة عن تكلفته عند تاريخ فقد النفوذ)

×× من حـ/ الاستثمارات المالية

الى مذكورين

×× حـ/ الاستثمار فى شركات شقيقة

×× حـ/ قائمة الدخل - ارباح

(حالة زيادة الاستثمار بالقيمة العادلة عن تكلفته عند تاريخ فقد النفوذ)

ضوابط تطبيق ... طريقة حقوق الملكية

وقد يكون من الضرورى إجراء تسويات على القيمة الدفترية للاستثمار بما يعكس التغيرات فى الحصة النسبية للمستثمر فى الشركة المستثمر فيها والناشئة عن التغيرات فى الدخل الشامل الآخر للمنشأة المستثمر فيها.

وتتضمن التغيرات فى الدخل الشامل الآخر للمنشأة المستثمر فيها ما ينشأ من فروق ترجمة العملة الأجنبية. ويعترف المستثمر بنصيبه من هذه التغيرات ضمن دخله الشامل الآخر

.....

المطلب السابع:- لماذا يتم الاعتراف بالاستثمار فى الشركة الشقيقة وفقا لطريقة حقوق الملكية ؟

لأن التوزيعات المحصلة ... لاتعتبر مقياساً سليماً يستند إليه في الاعتراف بالإيراد المكتسب من الاستثمار في شركة شقيقة أو مشروع مشترك .... حيث أن التوزيعات المحصلة لا تعبر بصورة قوية عن أداء الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك .

ولأن المستثمر يمارس سيطرة مشتركة أو نفوذ مؤثر على المنشأة المستثمر فيها ... **لـذا** يكون للمستثمر حصة في أداء الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك **وبالتالي** حصة في العائد على استثماره

ويقوم المستثمر بالمحاسبة عن حصته هذه عن طريق توسيع نطاق قوائمه المالية لتتضمن نصيبه في أرباح أو خسائر هذه المنشأة المستثمر فيها .

ونتيجة لذلك فإن تطبيق طريقة حقوق الملكية يعطى معلومات أكثر واقعية عن صافى أصول المستثمر وأرباحه أو خسائره.

المطلب الثامن:- كيفية تحديد حصة المستثمر فى الشركة الشقيقة او المشروع المشترك

تتحدد ... حصة المستثمر في الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك ... على أساس حصص الملكية الحالية دون أن تعكس الممارسة أو التحويل المتوقع لحقوق التصويت المحتملة والأدوات المشتقة الأخرى

فيما عدا بعض الحالات ..التى قد يكون للمنشأة بشكل جوهرى ملكية قائمة نتيجة لمعاملة تعطيها حالياً الحصول على العوائد المتعلقة بحصة الملكية .

في مثل هذه الحالات يتم تحديد الحصة المخصصة للمنشأة بالأخذ في الاعتبار الممارسة النهائية لحقوق التصويت المحتملة هذه والأدوات المشتقة الأخرى التي تعطى المنشأة حالياً الحصول على العوائد.

ما هو المعيار المختص... بالمحاسبة الأدوات التي تحمل حقوق تصويت محتملة في شركة شقيقة أو مشروع مشترك

****معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧) لايطبق على :-**

- الحصص في الشركات الشقيقة والمشروعات المشتركة التي يتم المحاسبة عنها بطريقة حقوق الملكية .

- الأدوات التي تتضمن حقوق تصويت محتملة بشكل جوهرى عندما تعطى الحق في الحصول على العوائد المتعلقة بحقوق الملكية في شركة شقيقة أو مشروع مشترك

****أما في جميع الحالات الأخرى:-** فإن الأدوات التي تحمل حقوق تصويت محتملة في شركة شقيقة أو مشروع مشترك يتم المحاسبة عنها طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧)

المطلب التاسع:- الحالات التى ... لا تطبق عليها طريقة حقوق الملكية ..عند المحاسبة عن الاستثمارات فى شركات شقيقة

الحالة الاولى :- حالة ما اذا كانت المنشأة شركة أم معفاة من اعداد قوائم مالية مجمعة

الحالة الثانية :- حالة توافر اربعة شروط مجتمعة – اذا فقد شرط منها يلغى هذه الحالة (سنذكرها لاحقا)

الحالة الثالثة :- حالة ما اذا كان الاستثمار فى الشركة الشقيقة محتفظ به من خلال رأس المال المخاطر أوصناديق الاستثمار أو محافظ الاستثمار والمنشآت المماثلة...وفى هذه الحالة يمكن للمنشأة ان تختار في قياس استثماراتها في هذه الشركات الشقيقة والمشروعات المشتركة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧) .

الحالة الرابعة :- حالة ما اذا كان جزء من الاستثمار فى الشركة الشقيقة محتفظ به من خلال رأس المال المخاطر أوصناديق الاستثمار أو محافظ الاستثمار والمنشآت المماثلة ... **فأنه يتم استثناء** هذا الجزء من تطبيق طريقة حقوق الملكية، يمكن للمنشأة ان تختار في قياس هذا الجزء في الشركة الشقيقة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧)

بغض النظر عن كون هذه الكيانات لها نفوذ مؤثر على هذا الجزء من الاستثمار وعند قيام المنشأة بتطبيق هذا الاختيار فعليها تطبيق طريقة حقوق الملكية على أي جزء متبقى في هذه الشركة الشقيقة وغير محتفظ به من هذه الكيانات .

وتكون الشركة معفاة من اعداد قوائم مالية مجمعة ....حالة توافر ٤ شروط مجتمعة ...مذكورة فى المعيار رقم ٤٢ ... وهى تقريبا تشابه الشروط المطلوبة للحالة الثانية

.....

شروط اعفاء شركة أم من اعداد قوائم مالية مجمعة.....(الشروط التالية مجتمعة) كما ورد بالفقرة رقم (٤) من المعيار رقم (٤٢):-

الشرط الاول:- اذا كانت المنشأة الام هى فى حد ذاتها شركة تابعة مملوكة كليا أوجزئيا لمنشاة اخرى وتم ابلاغ ملاكها الاخرين (بمن فيهم من ليس لهم حق التصويت) عن عدم قيام المنشاة الام بعرض قوائم مالية مجمعة ولم يعترضوا على ذلك

الشرط الثانى:- اذا كانت ادوات الدين أو ادوات حقوق الملكية للشركة الام لايتم تداولها فى بورصة اوراق مالية (بورصة محلية أو اجنبية أو خارج المقصورة بما فى ذلك الاسواق المحلية والاقليمية)

الشرط الثالث:- اذا لم تقم المنشاة بتقديم قوائمها المالية ولم تشرع فى اتخاذ اى اجراء ات لتقديم تلك القوائم لهيئة الرقابة المالية أو لأى جهة رقابية اخرى بغرض اصدار اى فئة من الادوات المالية ببورصة اوراق مالية

الشرط الرابع:- اذا كانت المنشاة الام المشار اليها بالشروط (من١ الى ٣) من هذه الفقرة تابعة لشركة ام كبرى او اى شركة ام وسيطة تقوم باصدار قوائم مالية مجمعة للاستخدام العام فى مصر تتماشى مع معايير المحاسبة المصرية

شروط الحالة الثانية كما ورد بمعيار رقم (١٨) توافر الشروط التالية مجتمعة :-

الشرط الاول:- اذا كان المستثمر هو فى حد ذاته شركة تابعة مملوكة كليا أوجزئيا لمنشاة اخرى وتم ابلاغ ملاكها الاخرين (بمن فيهم من ليس لهم حق التصويت) عن عدم قيام المستثمر بتطبيق طريقة حقوق الملكية ولم يعترضوا على ذلك

الشرط الثانى:- اذا كانت ادوات الدين أو ادوات حقوق الملكية للمستثمر لايتم تداولها فى بورصة اوراق مالية (بورصة محلية أو اجنبية أو خارج المقصورة بما فى ذلك الاسواق المحلية والاقليمية)

الشرط الثالث:- اذا لم يقم المستثمر بتقديم قوائمها المالية ولم تشرع فى اتخاذ اى اجراء ات لتقديم تلك القوائم لهيئة الرقابة المالية أو لأى جهة رقابية اخرى بغرض اصدار اى فئة من الادوات المالية ببورصة اوراق مالية

الشرط الرابع:- اذا كان المستثمر المشار اليها بالشروط (من أ الى ج) من هذه الفقرة هو شركة تابعة لشركة ام كبرى او اى شركة ام وسيطة تقوم باصدار قوائم مالية مجمعة للاستخدام العام فى مصر تتماشى مع معايير المحاسبة المصرية

المطلب العاشر:- تبويب الاستثمار فى شركات شقيقة

الاستثمار فى شركة شقيقة ..... يبوب كأصل غير متداول

مالم يبوب كمحتفظ به بغرض البيع..... فيتم تبويبه كأصل متداول

.....

واذا كان جزء من الاستثمار فى شركة شقيقة محتفظ به لغرض البيع وجزء غير محتفظ به لغرض البيع فان :

الجزء الغير محتفظ به لغرض البيع..... **يبوب كأصل غير متداول**

والجزء المحتفظ به لغرض البيع..... **يبوب كأصل متداول**

ضوابط تبويب الاستثمار فى شركة شقيقة كمحتفظ به لغرض البيع

الضابط الاول:- يتم هذا التبويب على الاستثمار أو جزء من الاستثمار في شركة شقيقة أو مشروع مشترك عندما تتوافر فيه شروط التبويب كمحتفظ به لغرض البيع .....

الضابط الثانى:- يتم المحاسبة عن أي جزء متبقى من الاستثمار في شركة شقيقة أو مشروع مشترك ... والذى لم يتم تبويبه كمحتفظ به لغرض البيع باستخدام طريقة حقوق الملكية ... حتى يتم التخلص من هذا الجزء المبوب كمحتفظ به لغرض البيع .....

الضابط الثالث:- بعد أن يتم التخلص ، على المنشأة المحاسبة عن أي حصة متبقية في الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧) ما لم تمثل هذه الحصة المتبقية استثمار في شركة شقيقة أو مشروع مشترك ، وفى هذه الحالة تستخدم المنشأة طريقة حقوق الملكية .

التطبيق بأثر رجعى.....لطريقة حقوق الملكية...

إذا كان المستثمر قد سبق له تبويب استثماره أو جزء من استثماره فى شركة شقيقة أو مشروع مشترك كأصل محتفظ به لغرض البيع ثم لم يعد هذا الاستثمار مستوفياً لشروط ذلك التبويب .

فى هذه الحالة:- تتم المحاسبة عنه باستخدام طريقة حقوق الملكية بأثر رجعى اعتباراً من التاريخ الذى بوب فيه كاستثمار محتفظ به لغرض البيع.

وبالتبعية ... يتم تعديل القوائم المالية عن الفترات منذ ذلك التاريخ الذى بوب فيه الاستثمار كأصل محتفظ به لغرض البيع.

المطلب الحادى عشر:- حالات....تستلزم ايقاف استخدام طريقة حقوق الملكية.. فى المحاسبة عن الاستثمارات فى شركات شقيقة..

هذه الحالات هى:

الحالة الاولى :- حالة تحول الاستثمار فى شركة شقيقة الى شركة تابعة

الحالة الثانية :- حالة فقد النفوذ المؤثر على الشركة الشقيقة .

وفى هذه الحالة ... تصبح الحصة المتبقية في الشركة الشقيقة (سابقاً) أو المشروع المشترك (سابقاً) أصل مالى .

وبالتالى ... تقيس المنشأة هذه الحصة المتبقية بالقيمة العادلة .

وتعد القيمة العادلة لهذه الحصة المتبقية ... هي القيمة العادلة عند الاعتراف الأولى به كأصل مالى طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧).

على المنشأة أن تعترف فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) بأى فرق بين كل من:

(١) القيمة العادلة لأى حصة متبقية مضافاً إليها أية متحصلات ناتجة من الحصة المستبعدة فى الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك.

و(٢) القيمة الدفترية للاستثمار فى التاريخ الذى فقد عنده النفوذ المؤثر.

الحالة الثالثة :- حالة تبويب الاستثمار فى شركة شقيقة الى استثمارات محتفظ بها بغرض البيع

المطلب الثانى عشر:- كيفية المعالجة... إذا توقفت المنشأة عن استخدام طريقة حقوق الملكية

تقوم المنشأة... معالجة كافة المبالغ التى تخص هذا الاستثمار والتى اعترفت بها سابقاً ضمن دخلها الشامل الآخر ...

وذلك باستخدام نفس الأسس التى كان يجب إتباعها لو كانت المنشأة المستثمر فيها قد تخلصت مباشرة من الأصول والالتزامات ذات الصلة.

بناء على ما سبق إذا كانت هناك مكاسب أو خسائر قد سبق الاعتراف بها ضمن الدخل الشامل الآخر في الشركة الشقيقة ... **يعاد تبويبها** إلى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) ...**إذا** ما تخلصت تلك الشركة من الأصول والالتزامات المرتبطة بها .....

المطلب الثالث عشر:- الحالات التى تتطلب اعادة تبويب الارباح او الخسائر الغير محققة

المقصود باعادة تبويب الارباح أو الخسائر الغير محققة :-

هو اعادة تبويب الارباح او الخسائر الغير محققة من حقوق الملكية الى الارباح أو الخسائر (قائمة الدخل)

هذا المعيار....يتطلب اعادة تبويب الارباح أو الخسائر الغير محققة الناشئة عن الاستثمار فى شركة شقيقة فى الحالات التالية :-

الحالة الاولى : حالة تحقق هذه الارباح أو الخسائر

الحالة الثانية : حالة التوقف عن استخدام طريقة حقوق الملكية

الحالة الثالثة : حالة التخلص من الاستثمار فى الشركة الشقيقة

الحالة الرابعة : حالة تخيفض الاستثمار فى الشركة الشقيقة مع الاستمرار فى استخدام طريقة حقوق الملكية..... فيتم اعادة تبويب نصيب هذا التخفيض من الارباح او الخسائر الغير محققة

علـى سـبيل المثـال: إذا كـان لـدى شـركة شـقيقة أو مشـروع مشـترك فـروق عملـة متراكمـة ناتجـة عـن ترجمـة نشـاط أجنبـى ، وتوقفـت المنشـأة عـن اسـتخدام طريقـة حقوق الملكية.

فى هذه الحالـة ... عليها أن تعيد تبويب مبلـغ المكسب أو الخسارة المتعلق بذلك النشاط الأجنبى والذى سبق الاعتراف به ضمن دخلها الشامل الآخر إلى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل).

فى حالـة :- إذا أصبح الاستثمار في شركة شقيقة استثمار في مشروع مشترك أو إذا أصبح الاستثمار في مشروع مشترك استثمار في شركة شقيقة .

فـى هذه الحالـة:- علـى المنشـأة أن تسـتمر فـي تطبيـق طريقـة حقـوق الملكيـة و لا تعيد قياس الحصة المحتفظ بها .

.....

المطلب الرابع عشر:- كيفية حساب... نصيب المجموعة فى شركة شقيقة أو مشروع مشترك

هذا النصيب = مجموع الحصص التى تحتفظ بها الشركة الأم وشركاتها التابعة فى تلك الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك.

ولا يؤخذ فى الاعتبار عند حساب هذا النصيب مجموع الحصص التي تحتفظ بها مجموعـة الشـركات الشـقيقة الأخـرى أو المشـروعات المشـتركة الأخـرى فـى تلـك الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك.

ويراعى الضوابط والحالات التالية ....عند حساب نصيب المجموعة فى شركة شقيقة أو مشروع مشترك

الحالة الاولى :- شركة شقيقة... لها شركات تابعة أو شقيقة أو مشروعات مشتركة

المطلوب لهذه الحالة :- معرفة .. الأرباح أو الخسائر والدخل الشامل الآخر وصافى الأصول التى تؤخذ فى الاعتبار عند تطبيق طريقة حقوق الملكية

كيفية معالجة هذه الحالة :- المعيار حدد هذه الارباح والخسائر وقال بانها ...هى تلك "الأرباح أو الخسائر والدخل الشامل الآخر وصافى الأصول" المعترف بها فى القوائم المالية للشركة الشقيقة أو المشروع المشترك (ويشمل ذلك حصة الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك فى أرباح أو خسائر والدخل الشامل الآخر وصافى أصول شركاتها الشقيقة ومشروعاتها المشتركة) ...**وذلك** بعد إجراء التسويات اللازمة لإثبات أثر توحيد السياسات المحاسبية .

الحالة الثانية :- حالة أرباح.. أوخسائر ناتجة عن المعاملات المتبادلة باتجاهيها (التصاعدى والتنازلى) بين المستثمر (بما يتضمنه من شركات تابعة مجمعة) والشركة الشقيقة أو المشروع المشترك.

المطلوب لهذه الحالة كيفية اعتراف المستثمر بهذه الارباح أوالخسائر فى القوائم المالية

كيفية معالجة هذه الحالة :- يعترف بهذه الارباح أو الخسائر فى القوائم المالية للمستثمر ...فى حدود حصص المستثمرين الآخرين فى الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك الذين لا تربطهم علاقة بهذا المستثمر.

ومن أمثلة المعاملات المتبادلة باتجاهيها بين مستثمر وشركة شقيقة :-

(أ) بيع أصول من الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك للمستثمر

(ب) وبيع أصول من المستثمر إلى الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك .

ويتم استبعاد نصيب المستثمر فى أرباح أو خسائر الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك الناشئة عن هذه المعاملات .

.....

الحالة الثالثة :- حالة معاملات المتبادلة باتجاه تنازلى.. بين المستثمر ... والشركة الشقيقة أو المشروع المشترك. .. **وكانت هذه المعاملات توفر** دليلاً على انخفاض في صافى القيمة الاستردادية للأصول المباعة أو الممنوحة أو عن خسائر اضمحلال هذه الأصول

المطلوب لهذه الحالة :- تحديد الخسائر التى يعترف بها المستثمر فى القوائم المالية

كيفية معالجة هذه الحالة :- على المستثمر الاعتراف.... بهذه الخسائر بالكامل .

.....

الحالة الرابعة :- حالة معاملات المتبادلة باتجاه تصاعدى.. بين المستثمر ... والشركة الشقيقة أو المشروع المشترك. ..وكانت هذه المعاملات توفر دليلاً على انخفاض في صافى القيمة الاستردادية.... للأصول المشتراة أو الممنوحة أو عن خسائر اضمحلال هذه الأصول

المطلوب لهذه الحالة :- تحديد الخسائر ... التى يعترف بها المستثمر فى القوائم المالية

كيفية معالجة هذه الحالة :- على المستثمر الاعتراف.... بنصيبه فقط في هذه الخسائر .

الحالـة الخامسـة :- حالـة مسـاهمة مسـتثمر... بأصـل ذي طبيعـة غيـر نقديـة فـي شـركة شـقيقة أو مشـروع مشـترك مقابـل حـق ملكيـة فـي هـذه الشـركة الشـقيقة أو المشروع المشترك .

المطلوب لهذه الحالة :- كيفية المحاسبة عن هذه المساهمة

كيفيـة معالجـة هـذه الحالـة :- يـتم المحاسـبة عـن هـذه المسـاهمة ... فـى حـدود حصـص المسـتثمرين الآخـرين فـى الشـركة الشـقيقة أو المشـروع المشـترك الـذين لا تربطهم علاقة بهذا المستثمر.

الحالـة السادسـة :- حالـة مسـاهمة مسـتثمر... بأصـل ذي طبيعـة غيـر نقديـة فـي شـركة شـقيقة أو مشـروع مشـترك مقابـل حـق ملكيـة فـي هـذه الشـركة الشـقيقة أو المشروع المشترك ... مع افتقاد هذه المعاملة للجوهر التجارى

المطلوب لهذه الحالة :- كيفية المحاسبة عن هذه المساهمة

كيفية معالجة هذه الحالة :- يتم اعتبار المكاسب أو الخسائر غير محققة ولا يتم الاعتراف بها ... **ويتم استبعاد** مثل هذه المكاسب أو الخسائر غير المحققة مقابل الاستثمار الذى تمت المحاسبة عنه باستخدام طريقة حقوق الملكية..

ولا يجب عرضـه ... كمكاسب أو خسائر مؤجلة في قائمة المركز المالى المجمعة للمنشأة أو فـي قائمـة المركـز المـالى التـي تـم المحاسـبة فيهـا عـن هـذه الاسـتثمارات باستخدام طريقة حقوق الملكية

الحالـة السـابعة :- حالـة اسـتلام المسـتثمر ... أصـول ذات أو غيـر ذات طبيعـة نقدية .. بالإضافة إلى حق الملكية في الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك .

المطلوب لهذه الحالة :- كيفية المحاسبة عن هذه الحالة

كيفية معالجة هذه الحالـة :- يتم الاعتراف بالكامل في الأرباح أو الخسائر بجزء المكسب أو الخسارة من المساهمة ذات الطبيعة غير النقدية المتعلقة بالأصول ذات أو غير ذات الطبيعة النقدية المستلمة .

المطلـب الخـامس عشـر:- تـاريخ بدايـة اسـتخدام طريقـة حقـوق الملكيـة فـى المحاسبة عن الاستثمار فى شركة شقيقة أو مشروع مشترك

يتم المحاسبة ..عن الاستثمار باستخدام طريقة حقوق الملكية ... من التاريخ الذى يصبح فيه هذا الاستثمار ... استثماراً فى شركة شقيقة أو مشروع مشترك

.....

المطلب السادس عشر:- كيفية المحاسبة عن أى فرق بين تكلفة الاستثمار وحصة المستثمر فى صافى القيمة العادلة للأصول والالتزامات المحددة للمنشأة المستثمر فيها

تتم المحاسبة عن هذه الفروق كما يلى:

(أ) **الشهرة المتعلقة بشركة شقيقة أو مشروع مشترك...** تدرج ضمن القيمة الدفترية للاستثمار ....علماً بأن استهلاك تلك الشهرة غير مسموح به.

(ب) **أى زيادة فى حصة المنشأة فى صافى القيمة العادلة للأصول والالتزامات المحددة للمنشأة المستثمر فيها عن تكلفة الاستثمار....** تدرج كدخل فى تحديد حصة المستثمر فى أرباح أو خسائر الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك عن الفترة التى تم فيها اقتناء الاستثمار.

ويراعى الآتى :-

إجراء التسويات المناسبة ... على حصة المستثمر فى أرباح أو خسائر الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك بعد الاقتناء .

مثال :- تسويةإهلاك الأصول القابلة للإهلاك بناء على قيمها العادلة فى تاريخ الاقتناء.

إجراء التسويات المناسبة ... على حصة المستثمر فى أرباح أو خسائر الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك بعد الاقتناء عن خسائر الاضمحلال فى قيمة الأصول

مثال :- الشهرة أو الأصول الثابتة.

المطلب السابع عشر:- كيفية المعالجة حالة اختلاف نهاية الفترة المالية للمستثمر... عن نظيرتها للشركة الشقيقة أو المشروع المشترك عند تطبيق طريقة حقوق الملكية

يتستخدم المستثمر احدث قوائم مالية متاحة للشركة الشقيقة أو المشروع المشترك لتطبيق طريقة حقوق الملكية

وفى حالة اختلاف نهاية الفترة المالية للمستثمر... عن نظيرتها للشركة الشقيقة أو المشروع المشترك تقوم الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك بإعداد قوائم مالية – لاستخدام المستثمر – بنفس تاريخ القوائم المالية للمنشأة إلا إذا تعذر ذلك من الناحية العملية.

يراعى الضوابط التالية:-

الضابط الاول:- إجراء التسويات التى تعكس آثار المعاملات أو الأحداث الهامة التى تحدث بين ذلك التاريخ وتاريخ نهاية الفترة المالية للمنشأة .

الضابط الثانى:- يجب ألا يتجاوز الفرق بين نهاية الفترة المالية للشركة الشقيقة أو المشروع المشترك ونهاية الفترة المالية للمنشأة ....عن ثلاثة شهور.

الضابط الثالث:- يجب ألا يتغير طول الفترات المالية التى تعد عنها القوائم وأى فرق بين نهايات الفترات المالية من فترة لأخرى.

.....

المطب الثامن عشر:- كيفية المعالجة حالة استخدام الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك سياسات محاسبية مختلفة.... عن تلك التى يستخدمها المستثمر فى معالجة المعاملات المتشابهة والأحداث التى تتم فى ظل ظروف مماثلة.

هذا المعيار يتطلب أن :-

تعد القوائم المالية للمنشأة باستخدام سياسات محاسبية موحدة لمعالجة المعاملات المتشابهة و الأحداث التى تتم فى ظل ظروف مماثلة.

وفى حالة:- استخدام الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك سياسات محاسبية مختلفة.... عن تلك التى يستخدمها المستثمر فى معالجة المعاملات المتشابهة والأحداث التى تتم فى ظل ظروف مماثلة.

فى هذه الحالة :- يتم إجراء التسويات اللازمة لكى تتوافق السياسات المحاسبية للشركة الشقيقة أو المشروع المشترك... مع السياسات المحاسبية للمستثمر.

وذلك باستثناء :- إذا كانت المنشأة التي ليست منشأة استثمارية في ذاتها لها ملكية في منشأة شقيقة أو مشروع مشترك يعدان منشأة استثمارية.

فى هذه الحالة:- يجوز للمنشأة عند تطبيقها طريقة حقوق الملكية أن تختار الإبقاء على قياس القيمة العادلة التي تطبقها هذه المنشأة الاستثمارية على حصص ملكية منشأتها الشقيقة أو مشروعها المشترك في منشآت تابعة.

ويتم القيام بهذا الاختيار بشكل منفصل لكل منشأة استثمارية شقيقة أو مشروع مشترك وذلك في التاريخ الأخير:

(أ) الذي يتم عنده الإثبات الأولي للمنشأة الاستثمارية الشقيقة أو المشروع المشترك؛

و(ب) الذي تصبح فيه المنشأة الشقيقة أو المشروع المشترك منشأة استثمارية.

و(ج) الذي تصبح فيه المنشأة الاستثمارية الشقيقة أو المشروع المشترك لأول مرة منشأة أم.

المطلب التاسع عشر:- كيفية حساب المستثمر .. نصيبه فى الارباح أو الخسائر... حالة ما إذا كانت الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك.. لديها رصيد قائم من الأسهم الممتازة مجمعة الأرباح يحتفظ بها أطراف أخرى بخلاف "المنشأة" ومبوبة كحقوق ملكية

فى هذه الحالة :- يقوم المستثمر بحساب نصيبه فى الأرباح أو الخسائر... بعد تسويتها بالتوزيعات على الأسهم الممتازة ...سواء تم أو لم يتم الإعلان عن تلك التوزيعات.

المطلب العشرون:- كيفية اعتراف المستثمر.... بالخسائر الاضافية حالة تجاوز نصيب المستثمر... فى خسائر شركة شقيقة أو مشروع مشترك ...حصته فى تلك الشركة أو تساوى معها .

فى هذه الحالة :-

١- لايعترف المستثمر فى قوائمه المالية... بنصيبه من هذه الخسائر الاضافية.....**وذلك للاسباب التالية :-**

السبب الاول:- أن حصة المستثمر... فى شركة شقيقة أو مشروع مشترك هى عبارة عن القيمة الدفترية للاستثمار فى الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك فى ظل استخدام طريقة حقوق الملكية .

السبب الثانى:- أى حصص طويلة الأجل تعتبر فى جوهرها جزءاً من صافى الاستثمار الذى يحتفظ به المستثمر فى الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك .

وعلى سبيل المثال: فالبند الذى لم يخطط تسويته والذى لا يتوقع أن تتم تسويته فى المستقبل المنظور يعتبر فى جوهره كامتداد لاستثمار المنشأة فى تلك الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك .

و قد تتضمن تلك البنود..أسهم ممتازة ومديونيات أو قروض طويلة الأجل **ولكنها لا تتضمن** ...عملاء تجاريون أو موردون تجاريون أو أى مديونيات أخرى طويلة الأجل تقابلها ضمانات كافية مثل القروض المضمونة.

٢- **وبالنسبة للخسائر المعترف بها من المنشأة طبقاً لطريقة حقوق الملكية والتي تتجاوز استثماره فى الأسهم العادية**

يتم تحميلها... على المكونات الأخرى لحصة المنشأة فى الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك وذلك على أساس ترتيب معاكس لأسبقيتها فى الاسترداد (أولويتها فى التصفية).

.....

المطلب الحادى والعشرون :- هل هناك اى متطلبات اخرى من المستثمر... حالة قيامه ... بتخفيض حصته فى الشركة الشقيقة اوالمشروع المشترك إلى الصفر.. نتيجة لخسائرها.

الاجابة :- بنعم ... حيث يتم الاعتراف بالخسائر الإضافية وبالالتزام المقابل... **ولكن فقط فى حدود** ما تحمله المنشأة من التزامات قانونية أو حكمية أو ما قامت بسداده نيابة عن الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك .

وعندما تحقق الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك أرباحاً فى الفترات اللاحقة، تستأنف المنشأة الاعتراف بحصتها فى تلك الأرباح ....

ولكن بعد أن تتساوى حصتها فى الأرباح مع حصتها فى الخسائر التى لم يعترف بها .

المطلب الثانى والعشرون:- خسائر اضمحلال الاستثمار فى شركة شقيقة أو مشروع مشترك

تقوم المنشأة بتطبيق متطلبات معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧) لتحديد :-

١- ما إذا كان من الضرورى الاعتراف بأى خسارة إضافية للاضمحلال فى صافى استثمارها فى الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك.

٢- ما إذا كان من الواجب الاعتراف بأى خسارة إضافية للاضمحلال فى حصتها فى الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك التى لا تمثل جزءاً من صافى الاستثمار ، وكذلك قيمة خسائر الاضمحلال

الحالة :- حالة الشهرة... التى تشكل جزءاً من القيمة الدفترية للاستثمار فى شركة شقيقة أو مشروع مشترك .

المطلـوب لهـذه الحالــة :- كيفيـة الاعتـراف بهـذه الشـهرة وكيفيـة عمـل اختبـار اضمحلالها

كيفية معالجة هذه الحالة :- لا يتم الاعتراف بهذه الشهرة بشكل منفصل .. ولا يتم اختبار الاضمحلال فى قيمة تلك الشهرة بشكل منفصل... وبالتالى فلا تطبق عليها متطلبات اختبار اضمحلال الشهرة.

وبدلاً من ذلك :- يختبر الاضمحلال فى القيمة الدفترية للاستثمار ككل- كأصل منفرد

.... وذلك بمقارنة قيمته الدفترية .. بالقيمة القابلة للاسترداد

القيمـة القابلـة للاسـترداد:- تمثل القيمـة المتوقعـة مـن اسـتخدام الأصـل ، والقيمـة العادلة مخصوماً منها تكاليف البيع - أيهما أكبر.

وفـى هـذه الحالـة ...لا يـتم توزيـع خسـارة الاضـمحلال المعتـرف بهـا ....علـى أى أصل بما فى ذلك الشهرة والتى تشكل جزءاً من القيمة الدفترية للاستثمار فى الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك . ومن ثم فأن أى تسوية عكسية لخسائر الاضمحلال هذه - يعترف بها طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) وذلك إلى المدى الذى ترتفع معه لاحقاً القيمة القابلة للاسترداد من الاستثمار.

وعند تحديد القيمة المتوقعة من استخدام الأصل فإن المنشأة تقوم بتقدير:

(أ) **حصتها فى القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة** والمتوقع أن تتولد بواسطة الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك بما فى ذلك التدفقات النقدية من عمليات الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك والمتحصلات من التصرف النهائي فى ذلك الاستثمار .

أو **(ب) القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة** والمتوقع أن تنشأ من توزيعات الأرباح التى سيتم الحصول عليها كعائد على الاستثمار ومن التصرف النهائى فى هذا الاستثمار.

وفى ضوء استخدام افتراضات مناسبة ، فإن كلا الطريقتين ستؤديان إلى نفس النتيجة.

تقدر "القيمة القابلة للاسترداد" لاستثمار فى شركة شقيقة أو المشروع المشترك وذلك على مستوى كل شركة شقيقة أو مشروع مشترك على حده

إلا إذا كانت ...الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك لا تولد تدفقات نقدية داخلة من الاستخدام المستمر بصورة مستقلة بشكل كبير عن التدفقات النقدية التى تولدها الأصول الأخرى بتلك المنشأة.

معيار المحاسبة المصرى رقم (٢١)
المحاسبة والتقرير عن نظم مزايا التقاعد

يهدف هذا المعيار الى بيان كيفية المحاسبة والتقرير عن تظم مزايا التقاعد

ما المقصود بنظم مزايا التقاعد ؟

هى ترتيبات تقدم المنشاة بموجبها ..... مزايا لموظفيها ... عند أو بعد انتهاء الخدمة

(سواء اتخذت تلك المزايا شكل ... دخل سنوى... أو مبلغ مقطوع)

متى كان يمكن تحديد تلك المزايا أو الاشتراكات المستحقة عنها مقدماً قبل حلول التقاعد من خلال الأحكام الواردة بمستند ما (أنظمة موثقة) أو بناءً على الممارسات العملية للمنشاة.

سنتناول هذا المعيار بالشرح من خلال النقاط التالية:-

اولا:- نطاق تطبيق هذا المعيار

ثانيا:- اشكال وصور... نظم مزايا التقاعد

ثالثا:- كيفية حساب وعرض القيمة الحالية للمدفوعات المتوقع سدادها بمعرفة نظام التقاعد

رابعا:- فترات إعداد ... تقارير التقييمات الاكتوارية (دورية التقييمات)

خامسا:- محتويات القوائم المالية.... الخاصة بنظم المزايا المحددة

سادسا:- كيفية ... تقييم أصول كافة النظم

سابعا:- الإفصاحات التى يتطلبها هذا المعيار...والخاصة بمزايا التقاعد

ثامنا:- محتويات .... التقرير عن نظام مزايا التقاعد

اولا:- نطاق تطبيق هذا المعيار

نطاق تطبيق هذا المعيار... هو القوائم المالية لنظم مزايا التقاعد عندما تعد مثل تلك القوائم.

حيث ان هذا المعيار ينظر ... لنظام "مزايا التقاعد" ...باعتباره منشاة مستقلة ... عن أصحاب الأعمال ... الذين يعمل لحسابهم العاملين المشتركين في هذا النظام. وتطبق كافة معايير المحاسبة المصرية الأخرى على القوائم المالية لنظم مزايا التقاعد إلى المدى الذى لا تعد فيه ملغاة بحكم ما يرد بهذا المعيار.

ويراعى الضوابط التالية :-

الضابط الاول:- يشار إلى نظم مزايا التقاعد بأسماء متعددة مثل :

- "خطط المعاشات"
- أو "خطط التقاعد"
- أو "خطط مزايا التقاعد".

الضابط الثانى:- يتناول هذا المعيار ..المحاسبة عن نظام التقاعد وإعداد التقارير المالية إلى جميع المشتركين كمجموعة واحدة.

الضابط الثالث:- لا يتناول هذا المعيار التقارير الموجهة إلى المشتركين كأفراد عن حقوقهم في مزايا التقاعد.

الضابط الرابع:- يهتم معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٨) "مزايا العاملين" .... بتحديد تكلفة مزايا التقاعد في القوائم المالية .. لأصحاب الأعمال ممن لديهم خطط لنظام مزايا التقاعد. وبالتالى فان هذا المعيار يعتبر مكملاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٨).

.....

الضابط الخامس:- تتطلب العديد من بنظم مزايا التقاعد ... تكوين صناديق مستقلة تدفع لها الاشتراكات وتسدد منها مزايا التقاعد وقد يكون لهذه الصناديق:

- كيان قانوني مستقل ... أو قد لا يتحقق ذلك
- مجلس أمناء ... أو قد لا تحظى بذلك.

ويُطبق هذا المعيار بغض النظر عما إذا تم تأسيس كيان لمثل ذلك الصندوق وعما إذا كان له مجلس أمناء من عدمه.

الضابط السادس:- تخضع نظم مزايا التقاعد التي تستثمر أصولها فى شركات تأمين لنفس المتطلبات المحاسبية والتمويلية التى تخضع لها ترتيبات الاستثمارات الخاصة - وبالتالى فهى تقع في نطاق تطبيق هذا المعيار .... **إلا إذا** كان العقد المبرم مع شركة التامين هو باسم مشترك محدد أو مجموعة محددة من المشتركين فى النظام وكانت مسئولية التزام مزايا ومعاشات التقاعد تقع على عاتق شركة التامين بمفردها.

الضابط السابع: لا يتعامل هذا المعيار مع النماذج الأخرى من المزايا الوظيفية

مثل :- تعويضات أو مكافآت إنهاء الخدمة، أو ترتيبات التعويض (أو المقابل) المؤجل، أو مزايا ترك الخدمة التى تستحق للعاملين من ذوى مدد الخدمة الطويلة (قدامى العاملين)، أو النظم الخاصة بتشجيع التقاعد المبكر أو بالتخلص من العمالة الزائدة (فصل العاملين)، أو نظم حوافز العاملين، أو نظم خدمات الرعاية الصحية والاجتماعية المقدمة لهم.

كما تخرج أيضاً من نطاق تطبيق هذا المعيار أنواع الترتيبات التى تدخل ضمن نظام التامين الاجتماعى الحكومى.

الضابط الثامن:- قد تقوم جهات أخرى (يطلق عليها اسم الرعاة) برعاية بعض نظم مزايا التقاعد بخلاف أصحاب الأعمال أنفسهم – وينطبق هذا المعيار أيضاً... على القوائم المالية لتلك النظم.

الضابط التاسع:- تستند معظم نظم مزايا التقاعد على اتفاقيات رسمية.... وقد تكون بعض النظم غير رسمية ولكنها اكتسبت درجةً من الالتزام نتيجة للممارسات المستقرة لدى أصحاب الأعمال.

وعلى الرغم من أن بعض النظم تسمح لأصحاب الأعمال بالحد من التزاماتهم المقررة بموجب النظم إلا أنه عادةً ما يتعذر على صاحب العمل إلغاء النظام إذا أراد الاحتفاظ بالعاملين. وتطبق ذات الأسس المحاسبية وأسس إعداد التقارير على النظم غير الرسمية شأنها فى ذلك شأن النظم الرسمية.

.....

الضابط العاشر:- تنص العديد من نظم مزايا التقاعد على إنشاء صناديق مستقلة تدفع إليها الاشتراكات وتصرف منها المزايا... وقد تُدار هذه الصناديق بمعرفة جهات تتمتع باستقلالية في إدارة أصول الصندوق. ويطلق على تلك الجهات فى بعض الدول اسم أمناء

ولأغراض هذا المعيار تستخدم المصطلحات التالية:

التمويل: هو تحويل أصول إلى منشأة (لصندوق) مستقلةً عن منشأة صاحب العمل وذلك لمقابلة التزامات مستقبلية لسداد مزايا التقاعد.

المشتركون: هم الأعضاء في نظامٍ لمزايا التقاعد وغيرهم ممن لهم حق الحصول على مزايا بموجب ذلك النظام.

صافى الأصول المتاحة لمزايا التقاعد: هى أصول النظام مخصوماً منها التزاماته والتى لا تدخل ضمنها القيمة الحالية الاكتوارية لمزايا التقاعد المتعهد بها.

.....

ثانيا:- اشكال وصور... نظم مزايا التقاعد

النوع الاول :- نظم الاشتراك المحدد

النوع الثانى :- نظم المزايا المحددة

النوع الثالث :- نظم مختلطة تضم خصائص النظامين معاً.... ولأغراض هذا المعيار تعامل تلك النظم المختلطة .... **على أنها نظم مزايا محددة**

.....

النوع الاول :- نظم الاشتراك المحدد

يقصد بنظم الاشتراك المحدد:-

هي نظم لمزايا التقاعد.. تتحدد فيها مبالغ مزايا التقاعد الواجب صرفها على أساس:

- قيمة الاشتراكات المحددة في الصندوق "صندوق التقاعد" بواسطة صاحب العمل أو المشترك أو كلاهما
- بالإضافة إلى عائد الاستثمار على أموال الصندوق.

الاطراف المهتمة ... بنظم الاشتراك المحدد

المشتركون يهتمون بالآتى :-

- أنشطة النظام لأنها تؤثر بصورة مباشرة على مستوى المزايا المستقبلية الخاصة بهم.
- معرفة ما إذا كانت الاشتراكات قد تم استلامها.

- معرفة ما إذا كانت نظم رقابية مناسبة قد طبقت لحماية حقوق المستفيدين

صاحب العمل يهتم :- بالتأكد من... كفاءة وعدالة تشغيل النظام.

متطلبات هذا المعيار ... الخاصة بنظم الاشتراك المحدد

- ينبغى أن تتضمن القوائم المالية لنظام الاشتراك المحدد قائمة بصافى الأصول المتاحة للمزايا بالإضافة إلى شرح لسياسة التمويل.
- وبالرغم من أن استشارة خبير اكتوارى عادةً ما تكون غير مطلوبة إلا أن تلك الاستشارة تستخدم أحياناً فى تقدير المزايا المستقبلية التى قد تتحقق بناءً على الاشتراكات الجارية وعلى المستويات المتغيرة للاشتراكات ولعوائد الاستثمار المستقبلية.

هذا المعيار يقول ان هناك ...هدف من التقرير عن نظام الاشتراك المحدد

هذا الهدف هو :- توفير معلومات دورية ... عن النظام وأداء استثماراته.

وتحقيق هذا الهدف يتطلب .. تقديم قوائم مالية تتضمن ما يلى:

(أ) وصف للأنشطة المؤثرة خلال الفترة وأثر أى تغيرات تتعلق بالنظام وعضويته وشروطه وأحكامه.

و(ب)قوائم تعكس المعاملات والأداء الاستثمارى للنظام خلال الفترة بالإضافة إلى مركزه المالى فى نهاية الفترة.

و(ج) وصف لسياسات الاستثمار.

النوع الثانى :- نظم المزايا المحددة

يقصد بنظم المزايا المحددة :-

هي نظم لمزايا التقاعد... تتحدد فيها مبالغ مزايا التقاعد الواجب صرفها

باستخدام معادلة تقوم عادةً على أساس مستوى دخول العاملين و/ أو عدد سنوات خدمتهم.

متطلبات هذا المعيار ... الخاصة بنظم المزايا المحددة

- **على القوائم المالية أن توضح** ...العلاقة بين القيمة الحالية الاكتوارية لمزايا التقاعد المتعهد بها وصافى الأصول المتاحة لتلك المزايا وكذا سياسة التمويل للمزايا المتعهد بها.
- **يعتمد صرف مزايا التقاعد المتعهد بها فى ظل نظام المزايا المحددة على** :-

- المركز المالى للنظام
- ومدى قدرة المشتركين على سداد اشتراكات مستقبلية للنظام
- بالإضافة إلى الأداء الاستثمارى والكفاءة التشغيلية للنظام.

- **يحتاج نظام المزايا المحددة** ... للاستعانة باستشارة دورية ... من أحد الخبراء الاكتواريين... لتقييم الوضع المالى للنظام ولمراجعة الافتراضات والتوصيات بشأن المستويات المستقبلية للاشتراك.

*** ينبغى أن تتضمن القوائم المالية لنظام المزايا المحددة إما:**

(أ) قائمة تظهر فيها:

(١) صافى الأصول المتاحة للمزايا.

و (٢) القيمة الحالية الاكتوارية لمزايا التقاعد المتعهد بها مع الفصل بين المزايا المكتسبة والمزايا غير المكتسبة.

و (٣) قيمة الفائض أو العجز الناتج.

أو (ب) قائمة توضح صافى الأصول المتاحة للمزايا على أن تتضمن تلك القائمة إما:

(١) إيضاح يفصح عن القيمة الحالية الاكتوارية لمزايا التقاعد المتعهد بها مع الفصل بين المزايا المكتسبة والمزايا غير المكتسبة.

أو (٢) الإشارة لتلك المعلومة في تقرير اكتوارى مرفق بالقائمة.

فاذا لم يكن قد تم إعداد تقييم اكتوارى فى تاريخ القوائم المالية فينبغى استخدام أحدث تقييم متاح كأساس مع الإفصاح عن تاريخه.

.....

المتطلبات الواجب توافرها فى القيمة الحالية الاكتوارية لمزايا التقاعد المتعهد بها

المتطلب الاول:- يجب أن تستند إلى المزايا المتعهد بها طبقاً لشروط النظام عن الخدمات المؤداة حتى تاريخه سواء باستخدام مستويات الأجور الحالية أو المستويات المتوقعة للأجور.

المتطلب الثانى:- الإفصاح عن الأساس الذى تم استخدامه... فى تحديد مستويات الاجور

المتطلب الثالث:- الإفصاح عن اثر أى تغيرات فى الافتراضات الاكتوارية إذا كان لتلك التغيرات تأثيراً بالغاً على القيمة الحالية الاكتوارية لمزايا التقاعد المتعهد بها.

هذا المعيار يقول ان هناك ...هدف من التقرير عن نظام المزايا المحددة

هذا الهدف هو :- توفير معلومات دورية ... عن الموارد والأنشطة المالية للنظام تفيد فى تقييم العلاقات بين تجميع الموارد من جهة وتجميع مزايا النظام من جهة أخرى على مدار الزمن.

وتحقيق هذا الهدف يتطلب .. تقديم قوائم مالية تتضمن ما يلى:

(أ) وصف للأنشطة المؤثرة خلال الفترة وأثر أى تغيرات تتعلق بالنظام وعضويته وشروطه وأحكامه.

و(ب) قوائم تعكس المعاملات والأداء الاستثمارى للنظام خلال الفترة بالإضافة إلى مركزه المالى فى نهاية الفترة.

و(ج) عرض للبيانات الاكتوارية إما كجزء من تلك القوائم أو من خلال تقرير اكتوارى منفصل.

و(د) وصف لسياسات الاستثمار.

القيمة الحالية الاكتوارية لمزايا التقاعد المتعهد بها

يقصد بالقيمة الحالية الاكتوارية لمزايا التقاعد المتعهد بها:- هى القيمة الحالية للمبالغ المتوقع سدادها بواسطة نظام مزايا التقاعد للعاملين الحاليين والسابقين عن خدمات أديت بالفعل.

المزايا المكتسبة:- هى مزايا اكتسبت بموجب نظام مزايا التقاعد ولا تعد الحقوق فيها مشروطةً باستمرار خدمة العامل.

.....

ثالثا:- كيفية حساب وعرض القيمة الحالية للمدفوعات المتوقع سدادها بمعرفة نظام التقاعد

الطريقة الاولى :- باستخدام المستويات الحالية للأجور

الطريقة الثانية :- باستخدام المستويات المتوقعة للأجور

وذلك خلال الفترات الزمنية.... حتى حلول تاريخ التقاعد للمشتركين.

.....

الأسباب التى تدفع إلى .... تبنى أسلوب الأجور الحالية ما يلى:

السبب الاول:- أن القيمة الحالية الاكتوارية لمزايا التقاعد المتعهد بها – والتى تمثل مجموع المبالغ التى تخص كل مشترك فى النظام بناءً على المستويات الحالية للأجور – يمكن حسابها بطريقة أكثر موضوعية مقارنة بأسلوب المستويات المتوقعة للأجور ، حيث يعتمد الأسلوب الأول على عدد أقل من الافتراضات.

السبب الثانى:- أن الزيادات فى المزايا التى تعزى لزيادة فى الأجر ترتب التزاماً على النظام عندما تحل الفترة المقدر فيها حدوث تلك الزيادة فى الأجر.

السبب الثالث:- أن مبلغ القيمة الحالية الاكتوارية لمزايا التقاعد المتعهد بها – والمحسوب طبقاً للمستويات الحالية للأجور – يعد بصفةٍ عامة أكثر ارتباطاً بالمبلغ الذى يستحق سداده في حالة إنهاء أو عدم استمرار النظام.

.....

الأسباب التى تدفع إلى... تبنى أسلوب الأجور المتوقعة ما يلى:

السبب الاول:- أن البيانات المالية ينبغى إعدادها على أساس فرض الاستمرارية بغض النظر عن الافتراضات والتقديرات الواجب استخدامها.

السبب الثانى:- أن المزايا – فى ظل النظم التى تقوم على أساس سداد دفعة نهائية – تتحدد وفقاً للأجور السائدة فى تاريخ التقاعد أو فى تاريخ قريب منه لذا ينبغى بناء تقديرات مستقبلية متوقعة للأجور ومستويات الاشتراك ومعدلات العائد.

السبب الثالث:- أن إغفال التقديرات المستقبلية للأجور المتوقعة قد يؤدى إلى ظهور فائض واضح فى تمويل النظام على عكس الحقيقة أو إلى ظهور تمويل كاف فى حين ينطوى النظام فى حقيقته على عجز تمويلى.

اسباب الإفصاح في القوائم المالية للنظام عن القيمة الحالية الاكتوارية لمزايا التقاعد المتعهد بها القيمة المبنية على أساس الأجور الحالية يفصح عنها

لإبراز الالتزام الناتج ... عن المزايا المكتسبة ... حتى تاريخ القوائم المالية.

والقيمة المبنية على أساس الأجور المتوقعة يفصح :-

لإبراز حجم الالتزام... الذى قد ينشأ على أساس فرض الاستمرارية ... والذى عادة ما يكون الأساس الذى يقوم عليه تمويل النظام.

.....

افصاحات اضافية :-

تقديم شرح كاف يشير بوضوح إلى المفهوم الذى يجب أن تقرأ فى إطاره القيمة الحالية الاكتوارية لمزايا التقاعد المتعهد بها.

وقد يكون هذا الشرح في شكل معلومات عن مدى كفاية التمويل المستقبلى المخطط وعن سياسة التمويل المبنية على أساس التقديرات المستقبلية المتوقعة للأجور.

ويمكن أن يرد هذا الشرح في القوائم المالية أو فى التقرير الاكتوارى.

رابعا:- فترات إعداد ... تقارير التقييمات الاكتوارية (دورية التقييمات)

ينبغى على المنشآت التى يتم تأسيسها فى جمهورية مصر العربية الالتزام بما تنص عليه أحكام القوانين واللوائح المحلية السائدة فى هذا الشأن.

وقد لا تحصل المنشآت التى تؤسس في دول أخرى ولا تخضع فى تأسيسها لأحكام القوانين واللوائح المحلية السائدة على تقييمات اكتوارية إلا مرة كل ثلاث سنوات كما يحدث ذلك فى العديد من الدول. **وفى مثل تلك الحالات فقط –**

وإذا لم يتم إعداد تقييم اكتوارى في تاريخ القوائم المالية فيستخدم أحدث تقييم متاح كأساس على أن يتم الإفصاح عن تاريخ التقييم.

خامسا:- محتويات القوائم المالية.... الخاصة بنظم المزايا المحددة

بالنسبة لنظم المزايا المحددة تُعرض المعلومات بإحدى الأشكال أو النماذج التالية التى تعكس ممارسات مختلفة فى الإفصاح عن المعلومات الاكتوارية وفى أسلوب عرضها:

النموذج الاول :-

وطبقا لهذا النموذج تدرج ضمن القوائم المالية... القوائم والتقارير التالية :-

- **قائمة تظهر بها :-**
  - صافى الأصول المتاحة للمزايا.
  - والقيمة الحالية الاكتوارية لمزايا التقاعد المتعهد بها.
  - والفائض أو العجز الناتج.
- **قوائم لكل من :-**
  - التغيرات فى صافى الأصول المتاحة للمزايا
  - والتغيرات في القيمة الحالية الاكتوارية لمزايا التقاعد المتعهد بها.
- كما يمكن أن يرفق بالقوائم المالية تقريراً اكتوارياً منفصلاً يؤيد القيمة الحالية الاكتوارية لمزايا التقاعد المتعهد بها.

النموذج الثانى :-

وطبقا لهذا النموذج تدرج ضمن القوائم المالية... القوائم والتقارير التالية :-

- **قائمة ....** بصافى الأصول المتاحة للمزايا.
- **وقائمة ...** بالتغيرات في صافى هذه الأصول.
- ويتم الإفصاح عن القيمة الحالية الاكتوارية لمزايا التقاعد المتعهد بها فى إيضاح متمم للقوائم المالية.

- كما يمكن أن يرفق بالقوائم المالية أيضاً تقريراً اكتوارياً يؤيد القيمة الحالية الاكتوارية لمزايا التقاعد المتعهد بها.

النموذج الثالث :-

وطبقا لهذا النموذج تدرج ضمن القوائم المالية... القوائم والتقارير التالية :-

- قائمة بصافى الأصول المتاحة للمزايا.
- وقائمة بالتغيرات في صافى الأصول المتاحة للمزايا
- على أن يتضمن تقرير اكتوارى منفصل القيمة الحالية لمزايا التقاعد المتعهد بها.

ويمكن مع كل نموذج من النماذج السابقة أن يرفق بالقوائم المالية تقريراً للأمناء مشابهاً فى طبيعته لتقرير المديرين أو مجلس الإدارة كما يمكن أن يرفق بها أيضاً تقريراً عن الاستثمار.

الاسباب التى يراها مؤيدى النموذج الاول والنموذج الثانى :-

- أن التحديد الكمى لمزايا التقاعد المتعهد بها وللمعلومات الأخرى الواردة بتلك النماذج يساعد مستخدمى القوائم المالية على تقييم الموقف الحالى للنظام ولاحتمالات قدرة النظام على الوفاء بالتزاماته.
- أن القوائم المالية يجب أن تكون فى حد ذاتها متكاملة دون الاعتماد على قوائم أخرى مرفقة.

الاسباب التى يراها معارضى النموذج الثالث :-

ان هذا النموذج ... يمكن أن يعطى انطباعاً .. بوجود التزام .. فى حين أن القيمة الحالية الاكتوارية لمزايا التعاقد المتعهد بها لا تستوفى من وجهة نظرهم كافة الخصائص التى يتصف بها الالتزام.

.....

الاسباب التى يراها مؤيدى النموذج الثالث :-

أن القيمة الحالية الاكتوارية لمزايا التقاعد المتعهد بها ... يجب :-

- ألا تدرج ضمن قائمةٍ تُظهر صافى الأصول المتاحة للمزايا كما هو الحال بالنموذج الاول
- كما لا يجب حتى الإفصاح عنها فى إيضاحٍ متمم كما هو بالنموذج الثانى .

لأن ذلك سيترتب عليه مقارنتها مباشرةً بأصول النظام وقد لا تكون مثل هذه المقارنة سليمة.

ويستند هؤلاء فى حجتهم على:-

أن الخبراء الاكتواريين :-

لا يقومون بالضرورة بمقارنة القيمة الحالية الاكتوارية لمزايا التعاقد المتعهد بها بالقيمة السوقية للاستثمارات

ولكنهم قد يقومون بدلاً من ذلك بتقدير القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة من الاستثمارات.

وبالتالى يرى مؤيدو هذا النموذج:- أنه من غير المحتمل أن تعكس المقارنة التى يمكن أن تحدث من جراء استخدام أى من النموذجين الأول والثانى بشكل كامل تقييم الخبير الاكتوارى للنظام مما قد يؤدى إلى إساءة فهمه.

ويرى البعض أيضاً ... أن المكان الوحيد الذى يجب أن تدرج به المعلومات عن مزايا التقاعد المتعهد بها هو التقرير المستقل للخبير الاكتوارى حيث يمكن توضيحها فيه بشكل مناسب وذلك بغض النظر عما إذا كان قد تم التحديد الكمى لهذه المعلومات.

.....

موقف هذا المعيار ... من هذه الاراء والنماذج التى يتبناها

- **يتبنى هذا المعيار** ... الآراء التي تؤيد السماح بالإفصاح عن المعلومات التي تتعلق بمزايا التقاعد المتعهد بها فى تقرير منفصل للخبير الاكتوارى.
- **ويرفض هذا المعيار** .... الآراء المعارضة للتحديد الكمى للقيمة الحالية الاكتوارية لمزايا التقاعد المتعهد بها.
- **وبالتالى فان هذا المعيار**... يقبل النماذج الثلاثة.... مادامت القوائم المالية تتضمن الإشارة إلى تقريرٍ لخبيرٍ اكتوارى يوضح القيمة الحالية الاكتوارية لمزايا التقاعد المتعهد بها وكان ذلك التقرير مرفقاً بتلك القوائم.

سادسا:- كيفية ... تقييم أصول كافة النظم

يجب أن يتم قياس استثمارات نظام مزايا التقاعد بالقيمة العادلة.

- **فى حالة الأوراق المالية القابلة للتداول بالسوق**.. تكون القيمة العادلة هى القيمة السوقية.

لأن قيمتها السوقية... تعد أفضل الطرق لقياس القيمة العادلة للأوراق المالية فى تاريخ التقرير ولقياس الأداء الاستثمارى خلال الفترة

- **فى حالة الأوراق المالية ذات القيمة الاستردادية المحددة والتى يكون اقتناؤها قد تم بغرض مقابلة التزامات النظام أو أجزاء محددة منها...** فيمكن أن يتم قياسها بمبالغ تعتمد على القيمة الاستردادية النهائية لتلك الأوراق وبافتراض معدل ثابت للعائد عليها حتى تاريخ الاستحقاق.
- **فى حالة استثمارات النظام المحتفظ بها.. والتى لا يمكن تقدير قيمة عادلة لها** كما فى حالة الاستثمارات التى تمثل ملكية منشأة بالكامل .... فيتم الإفصاح عن السبب فى عدم استخدام قيمة عادلة لقياسها.

وبصفةٍ عامة

يتم أيضاً الإفصاح عن القيمة العادلة فى الحالات التى تقاس فيها الاستثمارات بمبالغ لا تمثل القيمة السوقية أو القيمة العادلة لها.

ويتم المحاسبة عن الأصول المستخدمة فى أنشطة الصندوق طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية التى تنطبق على تلك الأصول.

وعندما يكون تقدير قيمة عادلة لاستثمارات النظام المحتفظ بها غير ممكن فيجب الإفصاح عن السبب فى عدم استخدام قيمة عادلة.

سابعا:- الإفصاحات التى يتطلبها هذا المعيار...والخاصة بمزايا التقاعد

- **ينبغى أن تتضمن القوائم المالية لمزايا التقاعد أيضاً المعلومات التالية سواء أكانت متعلقة بنظام المزايا المحددة أو بنظام الاشتراك المحدد:**

(أ) قائمةً بالتغيرات فى صافى الأصول المتاحة للمزايا.

و (ب)ملخصاً بأهم السياسات المحاسبية.

و (ج) وصفاً للنظام وأثر أية تغيرات فى النظام خلال الفترة.

- **تتضمن القوائم المالية المعدة بمعرفة أنظمة مزايا التقاعد ما يلى (فى حدود ما هو قابل للتطبيق منها):**

(أ) قائمةً بصافى الأصول المتاحة للمزايا يفصح فيها عن:

(١) الأصول فى نهاية الفترة مبوبة بشكل ملائم

و(٢)أسس تقييم الأصول

و(٣)تفاصيل أى استثمارٍ منفرد تزيد قيمته إما عن ٥٪ من صافى الأصول المتاحة للمزايا أو عن ٥٪ من قيمة أى فئة أو نوع من الأوراق المالية

و (٤) تفاصيل أى إستثمار فى منشأة صاحب العمل

و (٥) أية إلتزامات أخرى بخلاف القيمة الحالية الإكتوارية لمزايا التقاعد المتعهد بها.

و(ب) قائمة بالتغيرات فى صافى الأصول المتاحة للمزايا توضح ما يلى:

(١) اشتراكات صاحب العمل

و(٢)اشتراكات العامل

و(٣)الدخل من الاستثمار مثل الفوائد و توزيعات أرباح الأسهم

و(٤)أى دخل آخر

و(٥)المزايا المسددة أو المستحقة السداد (مصنفة – **على سبيل المثال** – كمزايا للتقاعد ومزايا للوفاة والعجز والمزايا فى صورة مبالغ مقطوعة)

و(٦)المصروفات الإدارية

و(٧)المصروفات الأخرى

و(٨) الضرائب على الدخل

و(٩) المكاسب والخسائر الناتجة عن التخلص من الاستثمارات وعن التغيرات فى قيمة الاستثمارات

و(١٠) التحويلات من وإلى النظم الأخرى.

و(ج) وصف لسياسة التمويل

و(د) بالنسبة لنظم المزايا المحددة – القيمة الحالية الإكتوارية لمزايا التقاعد المتعهد بها

(قد تفصل بين المزايا المكتسبة ..وغير المكتسبة) التى تتحدد طبقاً لشروط النظام على أساس المزايا المتعهد بها عن الخدمات المؤداة حتى تاريخه وباستخدام المستويات الجارية للأجور أو المستويات المتوقعة للأجور.

وقد تدرج هذه المعلومات فى تقرير لخبير اكتوارى يتم قراءته مع القوائم المالية ذات العلاقة.

و(هـ) بالنسبة لنظم المزايا المحددة – وصف للافتراضات الاكتوارية المؤثرة المستخدمة والطريقة المطبقة فى حساب القيمة الحالية الإكتوارية لمزايا التقاعد المتعهد بها.

ثامنا:- محتويات .... التقرير عن نظام مزايا التقاعد

يحتوى وصفاً للنظام ...ويظهر إما كجزء من القوائم المالية ... أو فى تقرير منفصل.

وقد يتضمن التقرير ما يلى:

(أ) أسماء أصحاب الأعمال ومجموعات العاملين الذين يغطيهم النظام

و(ب) عدد المشتركين الذين يحصلون على المزايا وعدد المشتركين الآخرين مصنفين بشكل ملائم

و(ج) نوع النظام – ما أذا كان نظام للاشتراك المحدد أو نظام للمزايا المحددة

و(د) إيضاح عما إذا كان المشتركين يساهمون فى اشتراكات النظام

و(هـ) وصف لمزايا التقاعد المتعهد بصرفها إلى المشتركين

و(و) وصف لأى شروط لإنهاء النظام

و(ز) أى تغيرات فى البنود من (أ) إلى (و) خلال الفترة التى يغطيها التقرير.

من غير الوارد الإشارة إلى مستندات أخرى تكون متاحةً لمستخدمى التقرير يرد فيها وصفاً للنظام وان تحتوى تلك المستندات فقط على معلومات عن تغيرات لاحقة.

معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٢)
نصيب السهم فى الأرباح

يهدف هذا المعيار... إلى شرح القواعد التى يتحدد ويُعرض بموجبها معلومات عن "نصيب السهم فى الأرباح" بما يؤدى إلى تحسين مقارنة الأداء بين منشآت مختلفة عن نفس الفترة المحاسبية وبين فترات محاسبية مختلفة لنفس المنشأة.

وبالرغم من وجود قيود على بيانات "نصيب السهم فى الأرباح" تنشأ بسبب اختلاف السياسات المحاسبية التى يمكن تطبيقها فى تحديد "الأرباح" فإن **استخدام مقام محدد** متفق عليه يحسن من التقارير المالية –

لذا يركز هذا المعيار على "المقسوم عليه" فى المعادلة المستخدمة فى حساب نصيب السهم فى الأرباح.

سنتناول هذا المعيار بالشرح من خلال النقاط التالية:-

المطلب الاول:- نطاق تطبيق هذا المعيار

المطلب الثانى:- النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح

المطلب الثالث:- النصيب المخفض للسهم فى الأرباح

المطلب الرابع:- متى يتم تعديل "النصيب الأساسى" و "النصيب المخفض" للسهم فى الأرباح عن كل الفترات المالية المعروضة وذلك بأثرٍ رجعى ؟

المطلب الخامس:- كيفية عرض النصيب الاساسى والمخفض للسهم فى الارباح فى القوائم المالية

المطلب السادس:- الافصاحات التى يتطلبها هذا المعيار.... والخاصة بالنصيب الاساسى والمخفض للسهم فى الارباح

المطلب السابع :- امثلة على نصيب السهم فى الارباح

المطلب الاول:- نطاق تطبيق هذا المعيار

النطاق الذى يُطبق عليه ... هذا المعيار :

- **القوائم المالية المجمعة (لمجموعة) لها منشأة أم ... والقوائم المالية المستقلة أو القوائم المالية المنفردة المصدرة لجميع المنشآت**
- على المنشأة التى تفصح عن "نصيب السهم فى الأرباح" أن تقوم بحساب "نصيب السهم فى الأرباح" الخاص بها والإفصاح عنه بما يتفق مع هذا المعيار.
- تقوم المنشأة بعرض "نصيب السهم فى الأرباح " فى قائمة الأرباح أو الخسائر (الدخل) فقط.
- يتمثل الهدف من الإفصاح عن "النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح" فى تقديم مؤشر لقياس حصة كل سهم عادى من أسهم الشركة الأم فى أداء المنشأة خلال فترة التقرير (الفترة المالية).

تستخدم المصطلحات التالية فى هذا المعيار طبقاً للمعنى المذكور قرين كل منها:

الأثر المضاد للتخفيض: هو الزيادة فى نصيب السهم فى الأرباح أو النقص فى نصيب السهم من الخسارة الناشئة (أو الناشئ) من افتراض أن :-

- الأدوات القابلة للتحويل ستُحول ،
- أو أن خيارات وعقود ضمانات حق (البيع / الشراء) ستُمارس ،
- أو أن أسهم عادية ستُصدر عند استيفاء شروط محددة.

اتفاقية أسهم مشروطة: هى اتفاقية لإصدار أسهم تعتمد على تحقق شروط محددة.

الأسهم العادية المشروطة القابلة للإصدار: هى أسهم عادية قابلة للإصدار بدون مقابل نقدى أو بمقابل نقدى ضئيل أو بأى مقابل آخر وذلك عند تحقق شروط محددة منصوص عليها فى اتفاقية أسهم مشروطة.

الأثر العادى للتخفيض: هو النقص فى نصيب السهم فى الأرباح أو الزيادة فى نصيب السهم من الخسارة الناشئ (أو الناشئة) من افتراض أن الأدوات المالية القابلة للتحويل ستُحول ، أو أن خيارات وعقود ضمانات حق (البيع/ الشراء) ستُمارس ، أو أن أسهم عادية ستُصدر عند استيفاء شروط محددة.

الخيارات والحقوق وما فى حكمهما: هى أدوات مالية تعطى الحق لحاملها فى شراء أسهم عادية.

السهم العادى: هو أداة ملكية تعد حقوقها تاليةً لحقوق كافة فئات أدوات الملكية الأخرى.

السهم العادى المحتمل: هو أداة مالية أو عقد آخر قد يمنح الحق لحامله فى امتلاك أسهم عادية.

خيارات البيع على الأسهم العادية: هى عقود تعطى الحق لحاملها فى بيع أسهم عادية بسعر محدد خلال فترة معينة.

.....

تشارك الأسهم العادية فى صافى أرباح الفترة فقط بعدما تكون الأنواع الأخرى من الأسهم – مثل الأسهم الممتازة – قد شاركت فيها.

وقد يكون لدى المنشأة أكثر من فئةٍ واحدة من فئات الأسهم العادية علماً بأن كل فئة من فئات الأسهم العادية لها نفس الحقوق فى الحصول على توزيعات أرباح.

من أمثلة الأسهم العادية المحتملة ما يلى:

(أ) الالتزامات المالية أو أدوات حقوق الملكية (بما فى ذلك الأسهم الممتازة) القابلة للتحويل إلى أسهم عادية.

(ب) الخيارات والحقوق فى الحصول على أسهم.

(ج) الأسهم التى يحتمل إصدارها عند تحقق شروط ناتجة عن ترتيبات تعاقدية مثل تلك المتعلقة بشراء منشأة أو أنشطة أعمال "Businesses" أو أصول أخرى.

المطلب الثانى

النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح

النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح يساوى صافى الأرباح أو الخسائر المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للشركة الأم (البسط) مقسوما على المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية القائمة خلال الفترة (المقام)

.....

سنتناول هذا الموضوع بالشرح من خلال النقاط التالية:-

اولا:- كيفية حساب صافى الأرباح أو الخسائر المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للشركة الأم

ثانيا:- كيفية تحديد عدد الاسهم العادية... عند حساب النصيب الاساسى للسهم فى الارباح

اولا:- كيفية حساب صافى الأرباح أو الخسائر المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للشركة الأم

سنتناول هذا الموضوع بالشرح من خلال النقاط التالية:-

١-تعديل الارباح أو الخسائر المنسوبة الى الشركة الأم بغرض حساب النصيب الاساسى فى الارباح.

٢-كيفية التعامل مع بعض الحالات عند حساب الارباح أو الخسائر المنسوبة الى الشركة الأم بغرض حساب النصيب الاساسى فى الارباح.

.....

١-تعديل الارباح أو الخسائر المنسوبة الى الشركة الأم بغرض حساب النصيب الاساسى فى الارباح

المبالغ المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم والتى تتمثل فى كل من:

(أ) الأرباح أو الخسائر المنسوبة للمنشأة الأم من العمليات المستمرة.

و(ب) الأرباح أو الخسائر المنسوبة للمنشأة الأم.

ستكون هى المبالغ المحددة فى (أ) و(ب) أعلاه معدلةً بالمبالغ التالية المتعلقة

- بالأسهم الممتازة المبوبة كحقوق ملكية (بعد خصم الأثر الضريبى لها):
- توزيعات أرباح تلك الأسهم الممتازة
- والفروق الناتجة عن تسوية تلك الأسهم الممتازة
- والآثار المماثلة الأخرى لتلك الأسهم الممتازة.

كما يسرى هذا التعديل ...عند حساب مبالغ "الأرباح المعدلة" فى القوائم المالية المستقلة للمنشأة الأم وكذا القوائم المالية المستقلة أو القوائم المالية المنفردة التى

تعدها الشركات التابعة والشقيقة والمشروعات التى تخضع لسيطرة مشتركة حسب الأحوال.

تتضمن الأرباح أو الخسائر المحددة عن الفترة والمنسوبة لملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم كافة بنود الدخل والمصروف المنسوبة لملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم والمعترف بها خلال الفترة بما فى ذلك "عبء الضريبة وتوزيعات الأرباح" على الأسهم الممتازة المبوبة كالتزامات.

يُعَدْ مبلغ توزيعات أرباح الأسهم الممتازة (بعد الضريبة) المخصوم من أرباح أو خسائر الفترة هو:

(أ) المبلغ المعلن خلال الفترة من أى توزيعات أرباح للأسهم الممتازة غير مجمعة الأرباح (مخصوماً منه الضريبة).

و(ب) المبلغ الواجب توزيعه خلال الفترة من أرباح الأسهم الممتازة المجمعة الأرباح (مخصوماً منه الضريبة) سواء أكان قد تم أو لم يتم الإعلان عن توزيعها. ولا يتضمن مبلغ توزيعات أرباح الأسهم الممتازة عن الفترة أية توزيعات للأسهم مجمعة الأرباح سددت أو أعلن عنها خلال الفترة الجارية وتتعلق بفترات سابقة.

٢-كيفية التعامل مع بعض الحالات عند حساب الارباح أو الخسائر المنسوبة الى الشركة الأم بغرض حساب النصيب الاساسى فى الارباح.

الحالة الاولى:- حالة توزيعات حصة العاملين فى الارباح ومكافأة مجلس الادارة

المطلوب لهذه الحالة:- هل تخصم هذه التوزيعات والمكافآت من الارباح قبل تحديد النصيب الاساسى للسهم ؟

فى هذه الحالة:- تخصم عندما ...يقترح مجلس إدارة منشأة مشروعاً لتوزيع الأرباح خلال الفترة التالية لتاريخ إعداد القوائم المالية الجارية للمنشأة وقبل تاريخ اعتماد تلك القوائم المالية للإصدار ويتضمن ذلك المشروع المقترح للتوزيع حصةً للعاملين ومكافأةً لأعضاء مجلس الإدارة فى الأرباح المقترح توزيعها

وبشرط أن :- تفصح صراحةً عن أن المبالغ التى تم خصمها لا زالت تحت اعتماد الجمعية العامة لمساهمى المنشأة على اعتبار أن الجمعية العامة هى وحدها التى تملك سلطة اعتماد تلك التوزيعات أو تعديلها أو رفضها طبقاً لأحكام ذات القانون.

السؤال هنا كيف تكون المعالجة اذا اختلفت ... حصص العاملين وأعضاء مجلس الإدارة فى الأرباح التى يتقرر توزيعها خلال الفترة الجارية (التى تعد القوائم المالية فى نهايتها) عن المبالغ التى قد تكون المنشأة سبق وأن خصمتها ضمن إفصاح "النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح" عن العام المنصرم (تحت اعتماد الجمعية العامة) ؟

فى هذه الحالة :- يتعين على المنشأة أن تقوم بإعادة عرض معلومات المقارنة التى تظهر ضمن إفصاح العام الجارى وذلك بتسوية الفرق الناتج عن ذلك الاختلاف سواء بالإضافة إلى أو الخصم من مبالغ "الأرباح المعدلة ".

الحالة الثانية :- حالة الأسهم الممتازة :-

- التى تتقرر بموجبها توزيعات أولية منخفضة لكى تُعَوَضْ منشأة عن إصدار تلك الأسهم الممتازة بخصم .

- أو التى يتقرر بموجبها توزيعات تفوق مثيلتها السوقية فى فترات لاحقة لكى يُعَوَضْ المستثمرين عن شراء تلك الأسهم الممتازة بعلاوة – يشار إليها فى بعض الأحيان بالأسهم الممتازة ذات العائد المتزايد "".

ويتم استهلاك أى مبلغ أصلى لخصم أو علاوة إصدار تتعلق بـ "الأسهم الممتازة ذات العائد المتزايد" على الأرباح المحتجزة باستخدام طريقة سعر الفائدة الفعلى "

المطلوب لهذه الحالة :-

كيفية معالجة هذه التوزيعات عند حساب النصيب الاساسى للسهم فى الارباح

المعالجة :- تعامل ...كتوزيعات ممتازة .

(مرفق مثال رقم ١ - بالمطلب السابع)

.....

الحالة الثالثة :- حالة إعادة شراء الأسهم الممتازة بموجب عرض مقدم من المنشأة لحاملى تلك الأسهم.

وتمثل الزيادة فى القيمة العادلة للمقابل المدفوع لحاملى الأسهم الممتازة عن القيمة الدفترية للأسهم الممتازة عائداً بالنسبة لحاملى الأسهم الممتازة وتكلفةً على الأرباح المحتجزة للمنشأة.

المطلوب لهذه الحالة :-

كيفية معالجة هذا المبلغ ..عند حساب النصيب الاساسى للسهم فى الارباح

المعالجة :-

يتم خصم هذا المبلغ عند حساب الربح أو الخسارة ..المنسوبة لملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم.

.....

الحالة الرابعة :- حالة تشجيع منشأة ...التحويل المبكر للأسهم الممتازة القابلة للتحويل من خلال التغييرات الإيجابية على شروط التحويل الأصلية أو بسداد مقابل إضافى.

وتمثل الزيادة فى القيمة العادلة للمدفوع من الأسهم العادية أو أى مقابل آخر عن القيمة العادلة للأسهم العادية القابلة للإصدار بموجب شروط التحويل الأصلية عائداً بالنسبة لحاملى الأسهم الممتازة .

المطلوب لهذه الحالة :-

كيفية معالجة هذا المبلغ ..عند حساب النصيب الاساسى للسهم فى الارباح

المعالجة :-

يخصم عند حساب الربح أو الخسارة المنسوبة لملاك الأسهم العادية فى المنشأة الأم.

.....

الحالة الخامسة:- حالة زيادة القيمة الدفترية للأسهم الممتازة عن القيمة العادلة للمقابل المدفوع فى تسويتها

المطلوب لهذه الحالة :-

كيفية معالجة هذا المبلغ ..عند حساب النصيب الاساسى للسهم فى الارباح

المعالجة :-

تضاف عند حساب الربح أو الخسارة المنسوبة لملاك الأسهم العادية فى المنشأة الأم.

ثانيا:- كيفية تحديد عدد الاسهم العادية... عند حساب النصيب الاساسى للسهم فى الارباح

من أجل حساب "النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح" يكون عدد الأسهم العادية ..هو المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية القائمة خلال الفترة.

سنتناول هذا الموضوع بالشرح من خلال النقاط التالية:-

١-لماذا نأخذ المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية القائمة خلال الفترة ... عند حساب النصيب الاساسى للسهم فى الارباح ؟

٢-كيفية حساب المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية القائمة خلال الفترة

٣-متى تُدرجْ الأسهم.... ضمن المتوسط المرجح لعدد الأسهم ؟

٤-كيفية التعامل مع بعض الحالات..عند حساب المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية

١-لماذا نأخذ المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية القائمة خلال الفترة ... عند حساب النصيب الاساسى للسهم فى الارباح ؟

لأن ... المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية القائمة خلال الفترة... يعكس احتمالية أن يتغير مبلغ رأس مال المساهمين خلال الفترة نتيجة وجود عدد أكبر أو أقل من الأسهم القائمة فى أى وقت.

٢-كيفية حساب المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية القائمة خلال الفترة

المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية القائمة خلال الفترة = عدد الأسهم العادية القائمة أول الفترة على أن تُعدَل:-

- بعدد الأسهم العادية التى أُعيد شرائها (أسهم الخزينة)
- أو أصدرت بمعرفة المنشأة خلال الفترة

× ومضروبة فى (عامل الوقت المرجح)

عامل الوقت المرجح يمثل :-عدد الأيام التى يظل فيها عدد الأسهم قائماً منسوبةً إلى إجمالى عدد أيام الفترة

ويعد التقريب المعقول للمتوسط المرجح أمراً مقبولاً فى كثير من الحالات.

(مرفق مثال رقم ٢ - بالمطلب السابع)

.....

٣-متى تُدرجْ الأسهم.... ضمن المتوسط المرجح لعدد الأسهم ؟

تدرج ...اعتباراً من التاريخ الذى يعترف فيه بالمبلغ المستحق مقابل إصدار الأسهم (عادةً ما يكون تاريخ إصدار الأسهم) - **ومثال ذلك:**

(أ) تدرج الأسهم العادية المصدرة مقابل مبالغ نقدية ...**عندما** تكون النقدية مستحقة الاستلام.

و(ب) تدرج الأسهم العادية المصدرة نتيجةً لإعادة الاستثمار الاختيارى لتوزيعات الأرباح – فى أسهم عادية أو ممتازة –... **وذلك عندما** تبدأ المنشأة فى سداد التوزيعات.

و(ج) تدرج الأسهم العادية المصدرة نتيجة تحويل أداة دين إلى أسهم عادية **اعتباراً من** التاريخ الذى تتوقف فيه الفوائد عن التراكم (أى عن الاستحقاق).

و(د) تدرج الأسهم العادية المصدرة عوضاً عن الفوائد على أصل أو عن أدوات مالية أخرى... **وذلك من التاريخ** الذى تتوقف فيه الفوائد عن التراكم (أى عن الاستحقاق).

و(هـ) تدرج الأسهم العادية المصدرة فى مقابل تسوية التزامٍ على منشأة **وذلك من** التاريخ الذى تجرى فيه التسوية.

و(و) تدرج الأسهم العادية المصدرة كمقابل لاقتناء أصلٍ (بخلاف النقدية) **وذلك من التاريخ** الذى يتم فيه الاعتراف بالاقتناء.

و(ز) تدرج الأسهم العادية المصدرة مقابل خدمات يتم تقديمها إلى المنشأة **وذلك** عند تقديم أو تأدية تلك الخدمات.

ويراعى الضوابط التالية :-

الضابط الاول:- يتحدد التوقيت الذى تدرج فيه الأسهم العادية بناءً على الشروط والأحكام المتعلقة بإصدار تلك الأسهم. ويجب إعطاء عنايةً خاصة لجوهر أى عقد مرتبط بالإصدار.

الضابط الثانى:- تُدرجْ الأسهم العادية المصدرة كجزء من مقابل الشراء المُحَوَلْ – فى معاملة لتجميع الأعمال – ضمن المتوسط المرجح لعدد الأسهم اعتباراً من تاريخ الاقتناء... **وذلك لأن** المنشأة المقتنية تدرج أرباح وخسائر المنشأة المقتناة فى قوائم الدخل والدخل الشامل الخاصة بها اعتباراً من تاريخ الاقتناء.

الضابط الثالث:- عند حساب "النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح" تُدرجْ الأسهم العادية التى سوف يتم إصدارها عند تحويل "أداة قابلة للتحويل الإلزامى" **وذلك اعتباراً**... من التاريخ الذى يتم فيه إبرام العقد المتعلق بالأداة.

٤-كيفية التعامل مع بعض الحالات..عند حساب المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية

الحالة الاولى:- حالة الاسهم المشروطة القابلة للإصدار

الأسهم العادية المشروطة القابلة للإصدار: هى أسهم عادية قابلة للإصدار بدون مقابل نقدى أو بمقابل نقدى ضئيل أو بأى مقابل آخر وذلك عند تحقق شروط محددة منصوص عليها فى اتفاقية أسهم مشروطة.

المطلوب لهذه الحالة:- كيفية معاملة هذه الاسهم ..عند حساب المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية

المعاملة :-

تُعامل "الأسهم المشروطة القابلة للإصدار" .... **كأسهم قائمة** ...وتدرج فى حساب "النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح" فقط اعتباراً من التاريخ الذى تستوفى فيه كافة الشروط الضرورية (أى عندما تكون الأحداث قد وقعت).

- **ولا تعد الأسهم التى يتوقف إصدارها فقط على مرور الوقت** ...."أسهماً مشروطة قابلة للإصدار" وذلك لأن مرور الوقت هو من الأمور اليقينية التى لا ريب فيها.
- **ولا تعامل الأسهم العادية القائمة** ... "القابلة للاستعادة بشروط معينة" (أى التى تخضع للاستدعاء) كأسهمٍ قائمة ويتم استبعادها عند حساب "النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح" .... حتى يحل التاريخ الذى لا تصبح فيه تلك الأسهم خاضعة للاستدعاء.

الحالة الثانية :- حالة إصدار رأس مال خصماً على الأرباح المرحلة أو الاحتياطيات ، أو عند إصدار أسهم مجانية أو عند تجزئة الأسهم – تصدر أسهم عادية للمساهمين الحاليين بدون مقابل إضافى وبالتالى يزيد عدد الأسهم العادية القائمة دون زيادة فى موارد المنشأة.

قد تُصدَرْ أسهم عادية أو قد يتم تخفيض عدد الأسهم العادية القائمة دون أن يصاحب ذلك تغيير مقابل فى الموارد ومثال ذلك:

(أ) إصدار أسهم منحة (أسهم المجانية).

و(ب) وجود عنصر مجانى فى أى إصدار آخر مثلما يحدث عندما تتضمن حقوق الاكتتاب للمساهمين الحاليين عنصراً مجانياً.

(مرفق مثال رقم ٤ – بالمطلب السابع)

و(ج) تجزئة الأسهم.

و(د) التجزئة العكسية للأسهم (دمج الأسهم).

المطلوب لهذه الحالة :-

كيفية معاملة هذه الاسهم ..عند حساب المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية

المعاملة :-

في هذه الحالة يجب .... تعديل عدد الأسهم العادية التي كانت قائمة قبل هذا الحدث بنسبة التغير فى عدد الأسهم العادية القائمة كما لو كان هذا الحدث قد تم فى بداية أقدم فترة مالية معروضة فى القوائم المالية .. **يعنى ذلك** تعديل عدد الأسهم العادية لرأس المال القائمة ضمن الأرصدة الافتتاحية لأرقام المقارنة المعروضة بالقوائم المالية وذلك بنفس نسبة التغير فى عدد الأسهم التى حدثت خلال الفترة الجارية.

على سبيل المثال: فى حالة إصدار "سهمين مقابل كل سهم" كتوزيعات أسهم مجانية – عندئذٍ يتم ضرب عدد الأسهم العادية القائمة قبل ذلك الإصدار x "٣" للوصول إلى إجمالى عدد الأسهم العادية الجديد أو ضربها x "٢" للوصول إلى عدد الأسهم العادية الإضافية.

(مرفق مثال رقم ٣ – بالمطلب السابع)

.....

الحالة الثالثة :- حالة دمج الأسهم العادية التى يترتب عليها تخفيض عدد الأسهم العادية القائمة دون أن يصاحب ذلك تخفيض مقابل فى موارد المنشأة.

فى هذه الحالة يكون التأثير الشامل لمعاملة دمج الأسهم هو بمثابة إعادة شراء سهم بالقيمة العادلة ... مثلما يحدث عندما تكون عملية دمج الأسهم مقترنة بتوزيع كوبون خاص

المطلوب لهذه الحالة :-

كيفية معاملة هذه الاسهم ..عند حساب المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية

المعاملة :-

وعندئذٍ يُعدَلْ المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية القائمة خلال الفترة – التى تحدث بها معاملة الدمج المقترنة بتوزيع الكوبون الخاص – بالتخفيض فى عدد الأسهم العادية وذلك اعتباراً من التاريخ الذى يتم فيه الاعتراف بتوزيع الكوبون الخاص.

المطلب الثالث

النصيب المخفض للسهم فى الأرباح

على المنشأة أن تقوم بحساب قيمة "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح"

وذلك ..بالنسبة للأرباح أو الخسائر المنسوبة لملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم

وكذلك.. بالنسبة للأرباح أو الخسائر من العمليات المستمرة المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم إذا ما قامت المنشأة بعرض الأرباح أو الخسائر من العمليات المستمرة.

سنتناول هذا الموضوع بالشرح من خلال النقاط التالية:-

اولا:- كيفية .... حساب النصيب المخفض للسهم فى الارباح

ثانيا:- ما هو الهدف .. من حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" ؟

ثالثا:- كيفية حساب الأرباح من أجل حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح

رابعا:-كيفية تحديد عدد الأسهم العادية من أجل حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح

.....

اولا:- كيفية .... حساب النصيب المخفض للسهم فى الارباح

من أجل حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" فعلى المنشأة :-

- أن تُعدِلْ الأرباح أو الخسائر المنسوبة لملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم
- وأن تعدل المتوسط المرجح لعدد الأسهم القائمة .

وذلك بالآثار الناتجة عن كافة الأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض (المُخفِضة).

.....

ثانيا:- ما هو الهدف .. من حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" ؟

- هدفه يتوافق مع الهدف من حساب "النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح" فى أنه يقدم مؤشراً لقياس نصيب كل سهم عادى فى أداء المنشأة

- ولكنه يأخذ فى اعتباره تأثير كافة "الأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض" القائمة خلال الفترة **- ونتيجةً لذلك:-**

(أ) تُعدَلْ الأرباح أو الخسائر المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم وذلك بتعليتها بقيمة "توزيعات الأرباح والفوائد" المعترف بها خلال الفترة والتى تتعلق بالأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض (وذلك بعد خصم الضريبة منها) - كما تُعدَلْ تلك الأرباح أو الخسائر أيضاً بأى تغييرات أخرى فى الدخل أو المصروفات والتى قد تنتج من تحويل "الأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض" إلى أسهم عادية.

(ب) يُعدَلْ المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية القائمة وذلك بتعليته بالمتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية الإضافية التى كانت ستنشأ بافتراض تحويل كافة "الأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض" إلى أسهم عادية.

ثالثا:- كيفية حساب الأرباح من أجل حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح

تقوم المنشأة بتعديل الأرباح أو الخسائر المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم بالمبالغ التالية (بعد خصم الضريبة):

(أ) أية توزيعات أو بنود أخرى متعلقة بـ "الأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض" قد خصمت عند تحديد الأرباح أو الخسائر المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم .

و(ب) أية فوائد معترف بها خلال الفترة وتتعلق بـ "الأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض".

و(ج) أى تغيرات أخرى فى بنود الدخل أو المصروف قد تنجم عن تحويل "الأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض".

ويراعى الآتى:-

الضابط الاول:- بعدما يتم تحويل "الأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض" إلى أسهم عادية يصبح للأسهم العادية الجديدة المُحوَلَة الحق فى المشاركة فى الأرباح أو الخسائر المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم.

الضابط الثانى:- قد يؤدى تحويل "الأسهم العادية المحتملة" بالتبعية إلى تغيرات فى بنود الدخل أو المصروف....**على سبيل المثال :-**

قد يؤدى تخفيض الفائدة المرتبطة بـ "الأسهم العادية المحتملة"..إذا ما تم تحويلها لأسهم عادية .. **الى زيادة** فى الربح أو تخفيض فى الخسارة...**وبالتالى** زيادة فى العبء المتعلق بنظام "مشاركة العاملين فى الأرباح". و لحساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" تُعدَل الأرباح أو الخسائر المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم بمثل تلك التغيرات على بنود الدخل أو المصروف.

رابعا:- كيفية تحديد.... عدد الأسهم العادية من أجل حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح

سنتناول هذا الموضوع بالشرح من خلال النقاط التالية:-

١- مكونات الاسهم العادية عند حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح

٢- كيفية ..... ترجيح الاسهم العادية المحتملة

٣- كيفية تحديد عدد الأسهم العادية... التى سوف تُصدرْ عند تحويل "الأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض"

٤- متى تُدرج الأسهم المحتملة ... التى تُصدِرها شركة تابعة أو مشروع مشترك فى المشروع المشترك أو المستثمر فى حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح ؟

٥- شرط اعتبار الأسهم العادية المحتملة... انها مؤدية للتخفيض

٦- شرط اعتبار الأسهم العادية المحتملة... انها ذات أثر "مضادٍ للتخفيض

٧- متطلبات هذا المعيار ... الخاصة بالخيارات والحقوق فى أسهم وما فى حكمهما من أجل حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح

٨- متى تعد الخيارات والحقوق فى الأسهم المصدرة لمنشأة .."مؤديةً للتخفيض

٩- كيفية معاملة المنشأة ... "خيارات الأسهم" ذات الشروط المحددة أو القابلة للتحديد وكذا الأسهم العادية التى لم يُكتسبْ الحق فيها بعد - والتى تخص العاملين بها

١٠- كيفية معاملة ... الأدوات القابلة للتحويل عند حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح

١١- كيفية معاملة ... الأسهم المشروطة القابلة للإصدار... عند حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح

١٢- هل تدخل الخيارات المشتراة ... فى حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح

١٣- هل تؤخذ خيارات البيع المحررة فى الاعتبار عند حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح

سنتناول هذه النقاط بالتفصيل كالتالى :-

١- مكونات الاسهم العادية عند حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح

عدد الأسهم العادية فى هذه الحالة يتكون من :-

- المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية ....والذى تم تحديده عند حساب النصيب الاساسى للسهم فى الارباح.

- مضافاً إليه المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية التى منِ شأنها أن تُصدرْ عند تحويل كافة "الأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض" إلى أسهم عادية.

ويراعى الضوابط التالية:-

الضابط الاول:- وتعتبر المنشأة أن "الأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض" قد تم تحويلها إلى أسهم عادية فى بداية الفترة أو فى التاريخ الذى تُصدرْ فيه الأسهم العادية المحتملة - إذا كان ذلك التاريخ تالياً لبداية الفترة.

الضابط الثانى:- ينبغى تحديد "الأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض" لكل فترة معروضة بشكل مستقل.

ومن ثم... فلا يمكن النظر إلى عدد "الأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض" عن الفترة المنقضية من العام حتى تاريخه على أنها تمثل متوسطاً مرجحاً لعدد "الأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض" والمدرجة فى المعادلة المتعلقة بكل فترة دورية ... **وهذا يعنى** ... أن عدد "الأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض" لمنشأةٍ ما فى نهاية الربع الثالث من العام .

على سبيل المثال:- يجب أن تتحدد عن فترة التسعة أشهر المنتهية فى ذلك التاريخ بمعزل عن الفترات الأخرى . **وعلى المنشأة ألا تقوم بتحديد** ...هذا العدد على أساس حساب متوسط مرجح لعدد الأسهم العادية "المحتملة المؤدية للتخفيض" باستخدام المتوسطات المرجحة لعدد الأسهم القائمة التى توصلت إليها فى نهاية كل ثلاثة أشهر على حده.

.....

٢-كيفية ..... ترجيح الاسهم العادية المحتملة

- يتم ترجيح الأسهم العادية المحتملة ... طبقاً للفترة التى تكون فيها تلك الأسهم قائمة .
- وتدرج "الأسهم العادية المحتملة" ... التى يتم إلغائها أو سقوط الحق فى ممارستها خلال الفترة .... فى حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" ... عن ذلك الجزء من الفترة التى كانت قائمةً خلاله فقط.
- **وبالنسبة للأسهم العادية المحتملة** التى ... تُحوَلْ إلى أسهم عادية خلال الفترة ...**فإنها تدرج** عند حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" من

بداية الفترة وحتى تاريخ التحويل – واعتباراً من تاريخ التحويل فإن الأسهم العادية الناشئة عن ذلك التحويل تدرج فى حساب كل من "النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح" و"النصيب المخفض للسهم فى الأرباح".

(مرفق مثال رقم ٦ – بالمطلب السابع)

٣-كيفية تحديد عدد الأسهم العادية... التى سوف تُصدرْ عند تحويل "الأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض"

تحدد على أساس شروط "الأسهم العادية المحتملة" .

وفى حالة وجود أكثر من أساس للتحويل... **يفترض استخدام** معدل التحويل أو سعر الممارسة الذى يحقق أقصى استفادة من وجهة نظر حامل الأسهم العادية المحتملة.

٤- متى تُدرج الأسهم المحتملة ... التى تُصدِرها شركة تابعة أو مشروع مشترك أو شركة شقيقة – إلى أطراف أخرى بخلاف المنشأة الأم أو صاحب الحصة فى المشروع المشترك أو المستثمر فى حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح ؟

إذا كان لهذه الأسهم العادية المحتملة للشركة التابعة أو المشروع المشترك أو الشركة الشقيقة تأثيراً مُخفِضاً على "النصيب الأساسى السهم فى الأرباح" للمنشأة التى تعرض قوائم مالية عندئذٍ تُدرج تلك الأسهم المحتملة فى حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح".

(مرفق مثال رقم ١٠ – بالمطلب السابع)

.....

٥-شرط اعتبار الأسهم العادية المحتملة... انها مؤدية للتخفيض

الأثر العادى للتخفيض: هو النقص فى نصيب السهم فى الأرباح أو الزيادة فى نصيب السهم من الخسارة الناشئ (أو الناشئة) من افتراض أن الأدوات المالية القابلة للتحويل ستُحول ، أو أن خيارات وعقود ضمانات حق (البيع/ الشراء) ستُمارس ، أو أن أسهم عادية ستُصدر عند استيفاء شروط محددة.

يشترط اعتبار الأسهم العادية المحتملة... انها مؤدية للتخفيض أن يكون تحويلها إلى أسهم عادية سوف يؤدى إلى :-

- تخفيض نصيب السهم فى أرباح العمليات المستمرة.
- أو زيادة نصيب السهم من خسائر العمليات المستمرة.

٦-شرط اعتبار الأسهم العادية المحتملة... انها ذات أثر "مضادٍ للتخفيض

يقصد بالأثر المضاد للتخفيض:-

الزيادة فى نصيب السهم فى الأرباح أو النقص فى نصيب السهم من الخسارة الناشئة (أو الناشئ) من افتراض:-

- أن الأدوات القابلة للتحويل ستُحول.
- أو أن خيارات وعقود ضمانات حق (البيع / الشراء) ستُمارس .
- أو أن أسهم عادية ستُصدر عند استيفاء شروط محددة.

يشترط اعتبار العادية المحتملة الأسهم... انها ذات أثر "مضادٍ للتخفيض أن يكون تحويلها إلى أسهم عادية سوف يؤدى إلى :-

- زيادة نصيب السهم فى أرباح العمليات المستمرة.
- أو تخفيض نصيب السهم من خسائر العمليات المستمرة.

.....

يراعى الضوابط التالية :-

الضابط الاول:- تستخدم المنشأة "الأرباح أو الخسائر من العمليات المستمرة" المنسوبة للمنشأة الأم "كرقمٍ حاكم" لتحديد ما إذا كانت الأسهم العادية المحتملة هى أسهم مؤدية للتخفيض أو مضادة للتخفيض....ولا تدخل فيها البنود الخاصة بالعمليات غير المستمرة

الضابط الثانى:- عند حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" فلا يفترض تحويل أو ممارسة أسهم عادية محتملة من التى سيكون لها أثر مضاد للتخفيض على "نصيب السهم فى الأرباح".

الضابط الثالث:- من أجل تحديد ما إذا كانت الأسهم العادية المحتملة "مؤدية للتخفيض" أو "مضادة للتخفيض..."يُنظرْ لكل إصدار أو سلسلة من الأسهم العادية المحتملة بشكل منفصل بدلاً من النظر إليها بشكل إجمالى.

وقد يؤثر التسلسل الذى يُنظرْ به إلى الأسهم العادية المحتملة على تحديد ما إذا كانت تلك الأسهم مؤدية للتخفيض من عدمه.

.....

ولهذا فمن أجل تعظيم تأثير التخفيض على "النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح" إلى أقصى حد ممكن يُنظَرْ إلى كل إصدار أو سلسلة من الأسهم العادية المحتملة بتسلسل يعكس ترتيب الأسهم من الأكثر تسبباً فى التخفيض إلى الأقل تسبباً فيه (أى تُدرج الأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض ذات "أقل عائد على كل سهم إضافى" فى حساب النصيب المخفض للسهم فى الأرباح قبل أن تدرج الأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض ذات "العائد الأعلى على كل سهم

إضافى". وبصفة عامة تدرج أولاً الخيارات والحقوق فى الأسهم العادية لأنها لا تؤثر على بسط المعادلة .

(مرفق مثال رقم ٩ – بالمطلب السابع)

٧–متطلبات هذا المعيار ... الخاصة بالخيارات والحقوق فى أسهم وما فى حكمهما من أجل حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح

- **على المنشأة أن تفترض** ...قيام حاملى الخيارات والحقوق (فى الأسهم العادية للمنشأة) بممارسة تلك الخيارات والحقوق ... المؤدية للتخفيض.
- **ويُنظر للمتحصلات المُفترضة من ممارسة تلك الأدوات المالية** ... كما لو كانت قد تم استلامها من إصدار أسهم عادية وفقاً لمتوسط سعر السوق للأسهم العادية خلال الفترة.
- **هذا ويعالج الفرق** بين عدد الأسهم العادية المصدرة[١] ، وعدد الأسهم العادية التى كانت من شأنها أن تصدر وفقاً لمتوسط سعر السوق للأسهم العادية خلال الفترة وذلك على إنها تمثل... إصداراً لأسهم عادية بدون مقابل.

.....

٨–متى تعد الخيارات والحقوق فى الأسهم المصدرة لمنشأة ..."مؤديةً للتخفيض إذا كانت سوف تؤدى.. إلى إصدار أسهم عادية بأقل من متوسط سعر السوق للأسهم العادية خلال الفترة.

ولا تقوم المنشأة بتعديل "نصيب السهم فى الأرباح" – الذى سبق لها عرضه – بأثر رجعى يعكس التغيرات فى أسعار الأسهم العادية.

وتكون قيمة التخفيض هى :- متوسط سعر السوق للأسهم العادية خلال الفترة .. مخصوماً منه سعر الإصدار.

وبالتالى فمن أجل حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" تُعامل الأسهم العادية المحتملة على أنها تتكون من العنصرين التاليين معاً:-

(أ)عقد لإصدار عدد معين من الأسهم العادية وفقاً لمتوسط سعرها السوقى خلال الفترة. ويفترض أن تكون تلك الأسهم مُسَعَرة بشكل عادل وأنها لا تمثل أسهم مؤدية للتخفيض ولا مضادة للتخفيض ويتم تجاهلها عند حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح".

(ب) عقد لإصدار باقى الأسهم العادية بدون مقابل. ولا تُوَلِدْ تلك الأسهم العادية أية متحصلات ولا يكون لها تأثير على الأرباح أو الخسائر المنسوبة إلى الأسهم العادية القائمة ، ولذلك تعد تلك الأسهم "مؤدية للتخفيض" وتضاف إلى عدد الأسهم العادية القائمة عند حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح".

(مرفق مثال رقم ٥ - بالمطلب السابع)

.....

٩-كيفية معاملة المنشأة ... "خيارات الأسهم" ذات الشروط المحددة أو القابلة للتحديد وكذا الأسهم العادية التى لم يُكتسبْ الحق فيها بعد - والتى تخص العاملين بها

- تعامل ... كخيارات عند حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" ... على الرغم من أن تحققها قد يكون مشروطاً باكتساب الحق فيها .
- وتعامل المنشأة كلاهما كأسهم قائمة فى تاريخ المنْح.

- وبالنسبة لخيارات الأسهم الممنوحة للعاملين والمبنية على أدائهم فإنها تعامل بمثابة "أسهم مشروطة قابلة للإصدار" وذلك لأن إصدارها يتوقف على استيفاء شروط محددة بالإضافة إلى مرور الوقت.

(مرفق مثال رقم ٥أ – بالمطلب السابع)

١٠- كيفية معاملة ... الأدوات القابلة للتحويل عند حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح

يؤخذ فى الاعتبار "التأثير المخفض" .... للأدوات القابلة للتحويل

مثال :- تُعدْ الأسهم الممتازة القابلة للتحويل "مضادة للتخفيض" ... كلما كان مبلغ توزيع الربح المعلن لها أو المتراكم عنها فى الفترة الجارية لكل سهم عادى يمكن الحصول عليه عند التحويل يتجاوز "النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح".

وبالمثل :– يعد الدين القابل للتحويل ... "مضاد للتخفيض" ... كلما كانت فائدته (مخصوماً منها الضريبة والتغيرات الأخرى فى الدخل أو المصروف) لكل سهم عادى يمكن الحصول عليه عند التحويل تتعدى "النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح".

.....

وفى حالة:- تأثير الاسترداد أوالتحويل التحفيزى للأسهم الممتازة القابلة للتحويل فقط على جزء من الأسهم الممتازة القابلة للتحويل والتى كانت قائمة من قبل.

وفى مثل تلك الحالات فإن:-

وتمثل الزيادة فى القيمة العادلة للمدفوع من الأسهم العادية أو أى مقابل آخر عن القيمة العادلة للأسهم العادية القابلة للإصدار بموجب شروط التحويل الأصلية عائداً

بالنسبة لحاملى الأسهم الممتازة .... تُنسبْ إلى الأسهم المستردة أو المحولة بغرض تحديد ما إذا كانت الأسهم الممتازة القائمة المتبقية هى أسهم "مؤدية للتخفيض".
وتؤخذ الأسهم المستردة أو المحولة فى الاعتبار بمعزلٍ عن الأسهم التى لا تُسترد أو تُحول.

١١- كيفية معاملة ... الأسهم المشروطة القابلة للإصدار... عند حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح

- كما هو الحال عند حساب "النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح" فإن الأسهم العادية المشروطة القابلة للإصدار... تُعاملْ كأسهم قائمة ... وتدرج عند حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" ... عندما تتحقق شروط إصدارها (أى إذا تمت الأحداث).
- وتدرج الأسهم المشروطة القابلة للإصدار من بداية الفترة (أو من تاريخ اتفاقية الأسهم المشروطة لو كان لاحقاً لبداية الفترة).
- وإذا لم تتحقق الشروط فإن.... عدد الأسهم المشروطة القابلة للإصدار التى تدخل فى حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" ... يعتمد على عدد الأسهم التى كان سيتم إصدارها لو كانت نهاية الفترة هى نهاية الفترة الشرطية.
- ولا يُسمح بتعديل أرقام المقارنة عندما تنتهى الفترة الشرطية دون أن تستوف الشروط.

(مرفق مثال رقم ٧ – بالمطلب السابع)

.....

ويؤخذ فى الاعتبار كيفية التعامل مع الحالات التالية:-

الحالة الاولى:- حالة ما إذا كان شرط إصدار الأسهم هو تحقيق مستوى معين من الأرباح فى فترة معينة أو المحافظة عليه وتم تحقيق ذلك المستوى فى نهاية الفترة المعروضة ولكن كان يجب الحفاظ عليه لفترةٍ إضافية تتعدى الفترة المعروضة .

فى هذه الحالة :-

- تعامل الأسهم العادية الإضافية باعتبارها قائمةً وذلك عند حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" إذا كان تأثيرها مُخفِضاً.
- النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" يعتمد على عدد الأسهم العادية التى كانت سوف تصدر... لو كان مستوى العوائد فى نهاية الفترة المعروضة... هو ما قد تحقق فى نهاية الفترة المشروطة.
- ولا تدخل مثل تلك "الأسهم العادية المشروطة القابلة للإصدار" فى حساب "النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح" وذلك حتى تنتهى الفترة المشروطة نظراً لأن العوائد قد تتغير فى أى فترة مستقبلية نتيجة لأن الشروط المطلوبة قد لا تكون كلها قد تحققت.

.....

الحالة الثانية :- حالة ما اذا كان عدد الأسهم العادية المشروطة القابلة للإصدار ... يعتمد على السعر السوقى للأسهم العادية فى المستقبل.

وفى هذه الحالة :-

إذا كان التأثير مخفضاً.. فإن حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" ... يعتمد على عدد الأسهم العادية التى كانت سوف تصدر... لو كان السعر السوقى

للسهم فى نهاية الفترة المالية هو ما قد وصل إليه السعر السوقى للسهم فى نهاية الفترة المشروطة.

الحالة الثالثة:- حالة ما اذا كان عدد الأسهم العادية المشروطة القابلة للإصدار ...يعتمد على متوسط الأسعار السوقية للسهم على مدى فترة زمنية تتعدى نهاية الفترة المعروضة.

وفى هذه الحالة :-

يستخدم متوسط الأسعار السوقية للفترة المنقضية فى الحساب.

ولا تدخل مثل تلك "الأسهم العادية المشروطة القابلة للإصدار" فى حساب "النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح" وذلك حتى تنتهى الفترة المشروطة لأن الشروط المطلوبة قد لا تكون كلها قد تحققت.

.....

الحالة الرابعة:- حالة ما اذا كان عدد الأسهم العادية المشروطة القابلة للإصدار ...يعتمد على تحقق عوائد مستقبلية وأسعار مستقبلية للأسهم العادية.

وفى مثل تلك الحالات:- فإن عدد الأسهم العادية التى تدخل فى حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" سيعتمد على كلا الشرطين

(أى الأرباح حتى نهاية الفترة الجارية..... والسعر السوقى الجارى للسهم فى نهاية تلك الفترة المالية).

ولا تؤخذ "الأسهم العادية المشروطة القابلة للإصدار" فى الاعتبار عند حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" إلا إذا تحقق هذين الشرطين معاً.

.....

الحالة الخامسة :- حالة ما اذا كان عدد الأسهم العادية المشروطة القابلة للإصدار ...يعتمد على شرطٍ آخر بخلاف الأرباح أو أسعار السوق (مثل: افتتاح عدد معين من منافذ بيع بالتجزئة).

وفى مثل تلك الحالات: –

وعلى افتراض أن يبقى الموقف الجارى للشرط دون تغيير حتى نهاية الفترة المشروطة

فعندئذٍ يتم حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" ... بأن تدرج عدد "الأسهم المشروطة القابلة للإصدار"... على أساس مدى تحقق ذلك الشرط فى نهاية الفترة المالية الجارية.

.....

الحالة السادسة :- حالة ما اذا كان عدد الأسهم العادية المشروطة القابلة للإصدار ... بخلاف تلك المغطاة باتفاقية إصدار أسهم مشروطة مثل "الأدوات القابلة للتحويل المشروطة الإصدار"

فإنها تدخل فى حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" كما يلى:

(أ) تحدد المنشأة ما إذا كان بإمكانها أن تفترض أن الأسهم العادية المحتملة سيتم إصدارها على أساس الشروط المُحدَدَة لإصدارها وفقاً لأحكام الأسهم العادية المشروطة .

(ب) إذا ما كان يتعين إدراج تلك الأسهم المحتملة ضمن "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" فإن المنشأة تقوم بتحديد تأثيرها على حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" **وذلك كالتالى** :-

- إما بإتباع الأحكام الخاصة بالخيارات والحقوق

- أوباتباع الأحكام الخاصة بالأدوات القابلة للتحويل
- أوباتباع الأحكام الخاصة بالعقود التى يمكن تسويتها فى صورة أسهم عادية أو نقداً
- أو وفقاً لأى أحكام أخرى حسبما يكون ذلك ملائماً.

ومع ذلك فلأغراض حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" يراعى ألا يفترض ممارسة أو تحويل مثل تلك الأسهم المحتملة المشروطة إلا بعد أن يفترض ممارسة أو تحويل ما قد يكون قائماً من أسهم عادية محتملة مماثلة لها والغير معلق إصدارها على تحقق شروط معينة.

.....

الحالة السابعة:- حالة إذا ما أبرمت منشأة عقداً .. يمكن تسويته إما فى صورة أسهم عادية ..أو نقداً.. حسب اختيار المنشأة .

مثال :- أداة الدين التى تعطى للمنشأة فى تاريخ استحقاقها حقاً غير مشروط فى تسوية أصل الدين إما نقداً أو مقابل أسهم المنشأة ذاتها

فى هذه الحالة :-

- على المنشأة أن تفترض أن العقد سيتم تسويته بإصدار أسهم عادية
- وعلى المنشأة ان تدرج الأسهم العادية المحتملة الناتجة من هذا الافتراض فى حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" إذا ما كان تأثير تلك الأسهم "مؤدياً للتخفيض".

(مرفق مثال رقم ٨ - بالمطلب السابع)

.....

الحالة الثامنة :- إذا ما أبرمت منشأة عقداً .. يمكن تسويته إما فى صورة أسهم عادية ..أو نقداً.. حسب اختيار المنشأة ...فاذا :-

- تم عرض هذا العقد .... كاصل والتزام
- اوكان هذا العقد ...له مكونين أحدهما يمثل أداة حقوق ملكية والآخر التزام

فى هذه الحالة :-

على المنشأة أن تقوم بتعديل البسط (فى المعادلة) بأية تغيرات فى الأرباح أو الخسائر من تلك التى كان يمكن لها أن تنشأ خلال الفترة لو كان ذلك العقد قد بُوِبَ بالكامل كأداة حقوق ملكية.

.....

الحالة التاسعة :- حالة إذا ما أبرمت منشأة عقداً .. يمكن تسويته إما فى صورة أسهم عادية ..أو نقداً.. حسب اختيار حامل الاداة .

مثال :- خيار البيع المُتعهَدْ به "خيار مُحرَرْ من قبل المنشأة" والذى يعطى لحامله الخيار فى تسويته إما بأسهم عادية أو نقداً.

فى هذه الحالة :-

على المنشأة أن تختار التسوية المؤدية للتخفيض ذات الأثر الأكبر من بين التسوية النقدية أو التسوية بأسهم وذلك عند حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح".

.....

١٢- هل تدخل الخيارات المشتراة ... فى حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح

عقوداً خيارات البيع المشتراة ... وعقود خيارات الشراء المشتراة

(أى عقود الخيارات التى تحتفظ بها المنشأة على أسهمها العادية) .

لاتدخل فى حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" ....

وذلك لأن... أخذها فى الاعتبار من شأنه أن يكون له أثر "مضاد للتخفيض"

ويرجع السبب فى ذلك ... إلى ما قد يحدث من نقص فى عدد الأسهم العادية المصدرة للمنشأة إذا ما قررت المنشأة ممارسة ما لديها من عقود خيارات مشتراة سواء أكانت "خيارات بيع" أو "خيارات شراء" حيث سيترتب على ممارستها قيام المنشأة ببيع أسهمها لنفسها أو شراء أسهمها من نفسها .

وبالتالى ففى كلتا الحالتين ... سيقل عدد الأسهم فى بسط المعادلة بينما ستظل الأرباح على حالها مما يترتب عليه نشأة أثر "مضاد للتخفيض" من ممارسة المنشأة لتلك الخيارات.

ولاحظ ان :-

خيار البيع :- لن يتم ممارستة الا اذا كان سعر الممارسة ... اعلى من سعر السوق

خيار الشراء :- لن يتم ممارستة الا اذا كان سعر الممارسة... اقل من سعر السوق

.....

١٣- هل تؤخذ خيارات البيع المحررة فى الاعتبار عند حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح

خيارات البيع المحررة :- هى التى تتعهد المنشأة بموجبها بشراء أسهمها إذا ما طلب حامل الأسهم بيعها" أو "عقود الشراء المستقبلية لأسهم المنشأة ذاتها

تؤخذ هذه الخيارات فى الاعتبار .... إذا كانت ذات تأثير "مؤدى للتخفيض"

مثال :- افترض أن خيارات البيع القائمة والمحررة من قبل المنشأة على أسهمها العادية يبلغ عددها ١٢٠ خيار بيع بسعر ممارسة قدره ٣٥ وأن متوسط سعر السوق لأسهمها العادية عن الفترة هو ٢٨.

عند حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" تفترض المنشأة أنها قد أصدرت فى بداية الفترة عدد ١٥٠ سهم عادى بسعر ٢٨ لكل سهم وذلك للوفاء بالتزاماتها المرتبطة بخيارات البيع البالغ قدرها ٤٢٠٠ .

لذا فعند حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" يُضاف إلى المقام عدد ٣٠ سهم عادى إضافى يمثل الفرق بين الأسهم العادية المصدرة وعددها ١٥٠ سهم ، والأسهم العادية المستلمة من الوفاء بخيارات البيع وعددها ١٢٠ سهم.

وفى حالة :- ماإذا كانت عقود خيارات البيع المحررة... قابلة للممارسة خلال الفترة

(أى عندما يكون سعر الممارسة أو التسوية المنصوص عليه بتلك العقود أعلى من متوسط سعر السوق للسهم العادى عن تلك الفترة)

فى هذه الحالة ...يتم حساب التأثير المحتمل المؤدى للتخفيض فى "نصيب السهم فى الأرباح" كما يلى:

(أ) يُفترضْ أن المنشأة ستقوم فى بداية الفترة بإصدار عدداً من الأسهم العادية كافياً لجمع المقابل المنصوص عليه فى التعاقد (ويحسب ذلك العدد وفقاً لمتوسط السعر السوقى للسهم العادى خلال الفترة).

(ب) يُفترضْ أن مقابل إصدار الأسهم ... سيتم استخدامه فى الوفاء بشروط التعاقد (أى فى إعادة شراء الأسهم العادية بالعدد المقرر الحصول عليه وفقاً للعقد).

(ج) تدرج الزيادة فى الأسهم العادية (أى الفرق بين عدد الأسهم العادية المفترض إصدارها وفقاً (أ) وعدد الأسهم العادية المقرر الحصول عليها وفقاً (ب) ..بالمعادلة المستخدمة فى حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح".

المطلب الرابع:- متى يتم تعديل كلٍ من "النصيب الأساسى" و "النصيب المخفض" للسهم فى الأرباح عن كل الفترات المالية المعروضة وذلك بأثرٍ رجعى ؟

يتم ذلك فى الحالات التالية

الحالة الاولى :-إذا زاد عدد الأسهم القائمة سواءً العادية منها أو المحتملة نتيجة:-

- للرسملة

مثل نتيجة تحويل أرباح محتجزة أو احتياطيات إلى رأس مال مصدر

- أو بسبب إصدار أسهم مجانية

- أو بسبب تجزئة أسهم .

الحالة الثانية :- إذا نقص عدد الأسهم القائمة سواءً العادية منها أو المحتملة نتيجةً :-

للتجزئة العكسية للأسهم "دمج الأسهم"

وفى حالة حدوث هذه التغيرات بعد تاريخ نهاية الفترة المالية ولكن قبل اعتماد القوائم المالية للإصدار ....يتم اتباع الاجراءات التالية:-

الاجراء الاول:- ينبغى أن تُبنى المعادلات المستخدمة فى حساب وعرض "نصيب السهم فى الأرباح" فى تلك القوائم المالية وغيرها من القوائم المالية المعروضة (أى أرقام المقارنة المعروضة) على أساس العدد الجديد للأسهم.

الاجراء الثانى:- الإفصاح عن حقيقة أن المعادلات المستخدمة تعكس مثل تلك التغيرات فى عدد الأسهم.

الاجراء الثالث:- تعديل كلٍ من "النصيب الأساسى" و"النصيب المخفض" للسهم فى الأرباح لكل الفترات المعروضة وذلك بـ "الآثار الناتجة عن الأخطاء" و"التسويات المترتبة على التغييرات فى السياسات المحاسبية" والتى تتم المحاسبة عنهما بأثرٍ رجعى.

يراعى :- الا تقوم المنشأة بتعديل "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" لأى فترةٍ سابقة معروضة بأثر التغيرات فى الافتراضات المستخدمة فى معادلات حساب "نصيب السهم فى الأرباح" أو تحويل الأسهم العادية المحتملة إلى أسهم عادية.

....

بمعنى أنه لا حاجة للمنشأة لأن تعيد عرض "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" الذى يظهر ضمن أرقام المقارنة للفترة الجارية والذى سبق لها أن أفصحت عنه خلال الفترات المالية السابقة المعروضة إذا شهدت الفترة المالية الجارية تغيرات على الافتراضات التى سبق للمنشأة استخدامها عند حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" خلال تلك الفترات السابقة أو إذا تم تحويل الأسهم العادية المحتملة التى كانت قائمة فى نهاية الفترات السابقة المعروضة إلى أسهم عادية خلال الفترة الجارية.

المطلب الخامس:- كيفية عرض النصيب الاساسى والمخفض للسهم فى الارباح فى القوائم المالية

اولا :- بالنسبة الأرباح أو الخسائر من العمليات المستمرة والمنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم"

يعرض .. "النصيب الأساسى والمخفض للسهم فى الأرباح"... فى قائمة الدخل وذلك لكل فئةٍ من فئات الأسهم العادية التى لها حق مختلف فى المشاركة فى أرباح الفترة.

ويراعى الحالات التالية :-

الحالة الاولى:- حالة إذا ما شهدت فترة واحدة على الأقل نشأة "نصيب مخفض للسهم فى الأرباح"

فى هذه الحالة:- يجب أن يتم احتسابه لكل الفترات المعروضة حتى ولو تساو مع "النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح".

الحالة الثانية:- إذا تساوى "نصيب السهم الأساسى فى الأرباح" مع "نصيب السهم المخفض فى الأرباح" .

فى هذه الحالة:- من الممكن أن يتحقق العرض المزدوج لهذين المؤشرين وذلك فى سطر واحد فى قائمة الدخل ..... بأن يكون المسمى المستخدم للإفصاح عن هذين المؤشرين فى ذلك السطر هو – على سبيل المثال – "النصيب الأساسى والمخفض للسهم فى الأرباح

ثانيا :- بالنسبة الأرباح أو الخسائر من العمليات الغير مستمرة والمنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم"

على المنشأة أن تفصح عن مبالغ النصيب الأساسى والمخفض للسهم من الارباح للعمليات غير المستمرة إما فى قائمة الدخل .... أو فى الإيضاحات المتممة للقوائم المالية.

على المنشأة أن تعرض النصيب الأساسى والمخفض للسهم فى الأرباح" حتى لو كانت المبالغ المعروضة سالبة (أى عندما يوجد نصيب للسهم فى الخسائر).

المطلب السادس:- الافصاحات التى يتطلبها هذا المعيار.... والخاصة بالنصيب الاساسى والمخفض للسهم فى الارباح

١- على المنشأة أن تفصح عما يلى:

(ا) **المبالغ المستخدمة** كبسط فى معادلة حساب النصيب الأساسى والمخفض للسهم فى الأرباح وكذلك التسوية التى تربط تلك المبالغ بأرباح أو خسائر الفترة المنسوبة للمنشأة الأم على أن تتضمن تلك التسوية التأثير الفردى لكل فئة من فئات الأدوات المالية التى تؤثر على نصيب السهم فى الأرباح.

أى مدى تأثر "نصيب السهم فى الأرباح" من كل نوع من تلك الأدوات على حده.

(ب) **المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية** المستخدمة كمقام فى معادلة حساب النصيب الأساسى والمخفض للسهم فى الأرباح وكذلك التسوية بين تلك المقامات وبعضها البعض على أن تتضمن تلك التسوية التأثير الفردى لكل فئة من فئات الأدوات التى تؤثر على نصيب السهم فى الأرباح

(ج) **أى أدوات (بما فى ذلك الأسهم المشروطة القابلة للإصدار)** التى من المحتمل أن تؤدى إلى تخفيض "النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح" فى المستقبل

وعلى الرغم من ذلك لم تدخل فى حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" بسبب كونها مضادة للتخفيض فى الفترة (الفترات) المعروضة.

(د) **شرح لما يحدث من معاملات** على الأسهم العادية أو معاملات على الأسهم العادية المحتملة بعد تاريخ انتهاء الفترة المالية والتى كانت ستؤثر تأثيراً جوهرياً على عدد الأسهم العادية أو عدد الأسهم العادية المحتملة القائمة فى نهاية الفترة لو كانت تلك المعاملات قد حدثت قبل تاريخ انتهاء الفترة المالية.

ومن أمثلة هذه المعاملات المطلوب شرحها الواردة ما يلى:

(أ) إصدار أسهم بمقابل نقدى.

و (ب) إصدار أسهم عندما يستخدم مقابل إصدارها فى سداد دين أو سداد أسهم ممتازة قائمة فى تاريخ نهاية الفترة المالية.

و (ج) استرداد أسهم عادية قائمة.

و (د) تحويل أو ممارسة أسهم عادية محتملة قائمة فى تاريخ نهاية الفترة المالية إلى أسهم عادية.

و(هـ) إصدار خيارات أو ضمانات حقوق أو أدوات قابلة للتحويل.

و(و) تحقق شروط من شأنها أن تؤدى إلى إصدار أسهم مشروطة قابلة للإصدار.

ولا يتم تعديل مبالغ "نصيب السهم فى الأرباح" بأثر تلك المعاملات التى تحدث بعد نهاية الفترة المالية ... **نظراً لأن** تلك الأنواع من المعاملات لا تؤثر على مبلغ رأس المال المستخدم فى توليد أرباح أو خسائر الفترة.

- **قد تشتمل الأدوات المالية** والعقود الأخرى المولدة لأسهم عادية محتملة على شروط وأحكام تؤثر على قياس النصيب الأساسى والمخفض للسهم فى الأرباح.

وقد تحدد تلك الشروط والأحكام ... ما إذا كانت أيٍ من الأسهم العادية المحتملة هى أسهم مؤدية للتخفيض – وإذا كانت كذلك فإنها تحدد تأثير تلك الأسهم المؤدية للتخفيض على المتوسط المرجح لعدد الأسهم القائمة وأية تعديلات مترتبة عنها على مبالغ الأرباح أو الخسائر المنسوبة لملاك الأسهم العادية.

ويشجع هذا المعيار الإفصاح عن شروط وأحكام تلك الأدوات المالية والعقود الأخرى ما لم يكن ذلك الإفصاح مطلوباً وفقاً لمعايير أخرى من معايير المحاسبة المصرية

- **إذا قامت منشأة – بالإضافة إلى إفصاحها عن النصيب الأساسى والمخفض للسهم فى الأرباح – بالإفصاح عن مبالغ تمثل نصيب السهم من أحد المكونات التى تظهر بقائمة منفصلة للدخل بخلاف ما يقتضيه هذا المعيار :-**

– **فينبغى أن** يتم احتساب تلك المبالغ باستخدام المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية المحدد وفقاً لهذا المعيار.

– **وينبغى الإفصاح** عن النصيب الأساسى والمخفض للسهم من المبالغ المتعلقة بذلك المُكوِنْ بنفس القدر من الأهمية وعرضها ضمن الإيضاحات المتممة للقوائم المالية.

- **وعلى المنشأة** أن توضح الأساس الذى تحدد (تحددت) بناء عليه قيمة (قيم) البسط وما إذا كانت مبالغ نصيب السهم معروضة قبل أو بعد خصم الضريبة.

- وإذا استُخدم أحد المكونات الذى لا يظهر كبند مستقل فى قائمة الدخل تلك.... **فينبغى على** المنشأة أن تعرض تسويةً بين المكون المستخدم وبند معروض فى قائمة الدخل المنفصلة .

المطلب السابع :- امثلة على نصيب السهم فى الارباح

.....

مثال ١:- الأسهم الممتازة ذات المعدلات المتزايدة

أصدرت المنشاة (د).... أسهم ممتازة متراكمة العوائد غير قابلة للتحويل وغير قابلة للاسترداد من الفئة (أ) بقيمة أسمية ١٠٠ فى ١ يناير ٢٠١٩ . وتستحق للأسهم الممتازة من الفئة (أ) كوبون توزيعات سنوى تراكمى قدره ٧ للسهم اعتباراً من ٢٠٢٢.

وفى تاريخ الإصدار.... كان معدل العائد السنوى للتوزيعات (الكوبون) السائد بالسوق على الأسهم الممتازة من الفئة (أ) هو ٧٪ سنوياً.

لذا فقد تكون المنشاة (د) ... قد توقعت أن تستلم متحصلات بمبلغ ١٠٠ جم تقريباً عن كل سهم ممتاز من أسهم الفئة (أ) لو أن معدل العائد السنوى على سهمها وقدره ٧ جم لكل سهم كان هو المعدل السارى فى تاريخ الإصدار.

ومع ذلك ونتيجة لمراعاة شروط سداد العائد السنوى... فقد تم إصدار الأسهم الممتازة من الفئة (أ) بقيمة ٨١.٦٣ جم لكل سهم – أى بخصم إصدار قدره ١٨.٣٧ جم للسهم الواحد.

ويمكن التوصل إلى كيفية تحديد سعر الإصدار للسهم وذلك عن طريق حساب القيمة الحالية لمبلغ ١٠٠ جم مخصوماً بمعدل عائد سنوى ٧٪ على مدار فترة ثلاث سنوات.

ونظراً لأن تلك الأسهم مصنفة كأدوات حقوق ملكية – **لذلك:**

– يتم استهلاك خصم الإصدار الأصلى على الأرباح المحتجزة باستخدام طريقة الفائدة الفعلية

– ويتم معاملته كتوزيع على الأسهم الممتازة لأغراض حساب نصيب السهم فى الأرباح.

ومن أجل حساب "النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح"

يتم خصم العائد الضمنى التالى لكل سهم ممتاز من الفئة (أ) لتحديد الأرباح أو الخسائر المنسوبة لملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم.

السنة	القيمة الدفترية للأسهم الممتازة من الفئة أ فى ١ يناير	التوزيع الضمنىأ	القيمة الدفترية للأسهم الممتازة من الفئة أ فى ٣١ ديسمبرب	التوزيعات المدفوعة
٢٠١٩	٨١.٦٣	٥.٧١	٨٧.٣٤	--
٢٠٢٠	٨٧.٣٤	٦.١٢	٩٣.٤٦	--
٢٠٢١	٩٣.٤٦	٦.٥٤	١٠٠	--
بعد ذلك	١٠٠	٧	١٠٧	(٧)

أ على أساس معدل عائد ٧٪

ب تمثل القيمة الدفترية قبل سداد التوزيعات

مثال ٢- المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية

		الأسهم المصدرة	أسهم الخزينة	الأسهم القائمة
١ يناير ٢٠١٩	الرصيد فى بداية السنة	٢٠٠٠	٣٠٠	١٧٠٠
٣١ مايو ٢٠١٩	إصدار أسهم جديدة بمقابل نقدى	٨٠٠	–	٢٥٠٠
١ ديسمبر ٢٠١٩	شراء نقدى لأسهم خزينة	--	٢٥٠	٢ ٢٥٠
٣١ ديسمبر ٢٠١٩	الرصيد فى نهاية السنة	٢٨٠٠	٥٥٠	٢٢٥٠

حساب المتوسط المرجح:

(١٧٠٠* ١٢/٥)+(٢٥٠٠ *١٢/٦) +(٢٢٥٠*١٢/١)= ٢ ١٤٦ سهم أو

(١٧٠٠* ١٢/١٢)+(٨٠٠ *١٢/٧) – (٢٥٠*١٢/١)= ٢ ١٤٦ سهم

.....

مثال ٣- الإصدار المجانى

الربح المنسوب إلى ملاك الأسهم العادية فى المنشأة الأم لعام ٢٠١٩	١٨٠ جم
الربح المنسوب إلى ملاك الأسهم العادية فى المنشأة الأم لعام ٢٠٢٠	٦٠٠ جم
الأسهم العادية القائمة حتى ٣٠ سبتمبر ٢٠٢٠	٢٠٠ سهم
إصدار أسهم مجانية ١ أكتوبر ٢٠٢٠	٢ سهم عادى لكل سهم عادى قائم فى ٣٠

	سبتمبر ٢٠٠١ ٢٠٠ X ٢ = ٤٠٠
النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح ٢٠٢٠	٦٠٠ = ١ جم (٤٠٠+٢٠٠)
النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح ٢٠١٩	١٨٠ = ٠.٣٠ جم (٤٠٠+٢٠٠)

ولأن إصدار الأسهم المجانية كان بدون مقابل لذا يعامل ذلك الإصدار كما لو كان قد حدث قبل بداية ٢٠١٩ (وهى أبعد فترة مقارنة يتم عرضها).

مثال ٤- إصدار ذا حقوق (حقوق اكتتاب)

	٢٠١٩	٢٠٢٠	٢٠٢١
الربح المنسوب إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم	١ ١٠٠ جم	١ ٥٠٠ جم	١ ٨٠٠ جم
الأسهم القائمة قبل الإصدار ذى الحقوق	٥٠٠ سهم		
شروط الإصدار ذى الحقوق	سهم واحد جديد لكل ٥ أسهم قائمة (بإجمالى ١٠٠ سهم جديد) سعر الممارسة : ٥ جم تاريخ الإصدار ذى الحقوق ١ يناير ٢٠٢٠ أخر تاريخ لممارسة الحقوق : ١ مارس ٢٠٢١		
سعر السوق للسهم العادى الواحد قبل ممارسة الحقوق مباشرة فى ١ مارس ٢٠٢٠	١١ جم		
تاريخ القوائم المالية	٣١ ديسمبر		

حساب القيمة العادلة النظرية للسهم عند ممارسة الحقوق

القيمة العادلة لكافة الأسهم القائمة قبل ممارسة الحقوق + إجمالى المبلغ المستلم (المتحصلات) من ممارسة الحقوق

عدد الأسهم القائمة قبل ممارسة الحقوق مباشرةً + عدد الأسهم المصدرة حال الممارسة

$$\frac{(١١ \text{ جم} \times ٥٠٠ \text{ سهم}) + (٥ \text{ جم} \times ١٠٠ \text{ سهم})}{٥٠٠ \text{ سهم} + ١٠٠ \text{ سهم}}$$

القيمة العادلة النظرية لكل سهم عند ممارسة الحقوق = ١٠ جم

حساب معامل التعديل

القيمة العادلة قبل ممارسة الحقوق مباشرةً لكل سهم ١١ جم

قيمة العادلة النظرية عند ممارسة الحقوق لكل سهم ١٠ جم

= ١.١

حساب النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح

النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح كما سبق عرضه ٢٠١٩ =٢.٢جم ١١٠٠ جم /٥٠٠ سهم

النصيب الأساسى ١١٠٠ جم

للسهم فى الأرباح لعام ٢٠١٩ المعاد عرضه بسبب الإصدار ذى الحقوق	(٥٠٠ سهم x ١.١) = ٢جم
النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح لعام ٢٠٢٠ بما فى ذلك آثار الإصدار ذى الحقوق	١٥٠٠ جم (٥٠٠ سهم x ١.١ x ١٢/٢) + (٦٠٠ سهم x ١٢/١٠)
النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح لعام ٢٠٢١ = ٣جم	١٨٠٠ جم /٦٠٠

.....

مثال ٥ – آثار خيارات الأسهم على النصيب المخفض للسهم فى الأرباح

الربح المنسوب إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم لعام ٢٠٠١	١ ٢٠٠ ٠٠٠ جم
المتوسط المرجح لعدد الأسهم القائمة خلال عام ٢٠٠١	٥٠٠ ٠٠٠ سهم
متوسط سعر السوق لسهم عادى واحد خلال العام	٢٠ جم
المتوسط المرجح لعدد الأسهم المتاحة بموجب الخيار خلال عام ٢٠٠١	١٠٠ ٠٠٠ سهم
سعر الممارسة للأسهم المتاحة بموجب الخيار خلال عام ٢٠٠١	١٥ جم

حساب نصيب السهم فى الأرباح

	الأرباح	*الأسهم*	*لكل سهم*
الربح المنسوب إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم خلال عام ٢٠٠١	١ ٢٠٠ ٠٠٠ جم		
المتوسط المرجح لعدد الأسهم القائمة خلال عام ٢٠٠١		٥٠٠ ٠٠٠ سهم	
النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح			٢.٤
المتوسط المرجح لعدد الأسهم المتاحة بموجب الخيار		١٠٠ ٠٠٠	
المتوسط المرجح لعدد الأسهم التى كان يمكن لها أن تصدر بمتوسط سعر السوق: (١٠٠ ٠٠٠ سهم x ١٥ جم) ÷ ٢٠ جم	(أ)	(٧٥ ٠٠٠)	
نصيب السهم المخفض فى الأرباح	١ ٢٠٠ ٠٠٠ جم	٥٢٥ ٠٠٠	٢.٢٩ جم

(أ) لم تطرأ زيادة على الأرباح لأن إجمالى عدد الأسهم زاد فقط بقدر عدد الأسهم المفترض أن تكون قد أُصدرت بدون مقابل وعددها يقدر بـ ٢٥ ٠٠٠ سهم

مثال ٥ أ – تحديد سعر الممارسة لخيارات الأسهم الممنوحة للعاملين

المتوسط المرجح لعدد خيارات الأسهم غير المكتسبة بعد لكل موظف	١٠٠٠ خيار
المتوسط المرجح للمبلغ الواجب الاعتراف به لكل موظف خلال الفترة المتبقية حتى تاريخ اكتسابه الحق فى ممارسة خيارات الأسهم (وهى تلك الخيارات الممنوحة للعاملين عن الخدمات التى ينبغى عليهم تقديمها للمنشأة كمقابلٍ لتلك الخيارات) والمحدد وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٩) *"المدفوعات المبنية على أسهم"*	١ ٢٠٠ جم
سعر الممارسة النقدى لخيارات الأسهم غير المكتسبة بعد (أ)	١٥ جم

حساب سعر الممارسة المعدل

القيمة العادلة للخدمات التى من المقرر تقديمها لاكتساب الخيارات لكل موظف:	١ ٢٠٠ جم
القيمة العادلة للخدمات التى من المقرر تقديمها لاكتساب الخيارات لكل موظف – لكل خيار: (١ ٢٠٠ جم ÷ ١.٠٠٠)	١.٢٠ جم
سعر الممارسة المعدل – هو إجمالى سعر الممارسة لخيارات الأسهم (١٥ جم + ١.٢٠ جم)	١٦.٢٠جم

(أ) **يقصد بسعر الممارسة النقدى لخيارات الأسهم** هو ذلك السعر الذى يتعين على حامل الخيار سداده نقداً كمقابل لاقتناء الأسهم (المقررة بموجب الخيار) وذلك حال ممارسته لذلك الخيار –

فإذا كانت خيارات الأسهم ممنوحة للعاملين بالمنشأة وتشترط لاكتساب الحق فيها قيام الموظف بالاستمرار فى تأدية خدماته للمنشأة خلال فترة محددة متفق عليها

فى هذه الحالة... فإن تكلفة ممارسة الخيار من قبل الموظف تتعدى سعر الممارسة النقدى حيث يدخل فى احتسابها أيضاً نصيب كل خيار من القيمة العادلة للخدمات التى يتعين على الموظف تقديمها للمنشأة خلال الفترة المتفق عليها

(أى حتى يحل التاريخ الذى يكتسب فيه الموظف الحق فى ممارسة تلك الخيارات).

مثال ٦ – السندات القابلة للتحويل

الربح المنسوب إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم	١ ٠٠٤ جم
الأسهم العادية القائمة	١.٠٠٠
النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح	١.٠٠ جم
السندات القابلة للتحويل يتم تحويل كل مجموعة من ١٠ سندات إلى ٣ أسهم عادية	١٠٠
مصروف الفائدة عن السنة الحالية والمتعلق بمكون الالتزام من السندات القابلة للتحويل	١٠ جم
الضريبة الجارية والمؤجلة المتعلقة بذلك المصروف (الفائدة)	٤ جم

يتضمن مصروف الفائدة استهلاك الخصم الناتج من الاعتراف الأولى بعنصر الالتزام

الربح "المعدل" المنسوب إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم (بعد رد مصروف الفائدة المتعلق بمكون الالتزام وخصم الضريبة المرتبطة بالمصروف)	١ ٠٠٤ جم + ١٠ جم – ٤ جم = ١ ٠١٠ جم
عدد الأسهم العادية التى تنشأ عن تحويل السندات	(١٠٠ ÷ ١٠) x ٣ = ٣٠ سهم
عدد الأسهم العادية المستخدمة فى احتساب النصيب المخفض للسهم فى الأرباح	١,٠٠٠ +٣٠ = ١.٠٣٠ سهم
النصيب المخفض للسهم فى الأرباح	١ ٠١٠ جم ÷ ١.٠٣٠ سهم = ٠.٩٨

مثال ٧ – الأسهم المشروطة القابلة للإصدار

الأسهم العادية القائمة خلال عام ٢٠٠١	١,٠٠٠,٠٠٠ سهم (ولم تكن هناك خيارات أو حقوق أو أدوات قابلة للتحويل قائمة خلال الفترة)

هذا وتنص إحدى الاتفاقيات التى أبرمت مؤخراً وتتعلق بمعاملة لتجميع الأعمال على إصدار أسهم عادية إضافية على أساس الشروط الواردة أدناه:

٥,٠٠٠ سهم عادى إضافى لكل منفذ جديد للبيع بالتجزئة يتم افتتاحه خلال عام ٢٠٠١

١,٠٠٠ سهم عادى إضافى لكل ١٠٠٠ جم من الأرباح المجمعة تزيد عن ٠٠٠ ٠٠٠ ٢ جم خلال العام المنتهى فى ٣١ ديسمبر ٢٠٠١

عدد منافذ البيع بالتجزئة التى تم افتتاحها خلال العام	منفذ واحد فى ١ مايو ٢٠٠١ منفذ واحد فى ١ سبتمبر ٢٠٠١
الأرباح المجمعة عن العام حتى تاريخ القوائم المالية والمنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم	– ٠٠٠ ١٠٠ ١ جم حتى ٣١ مارس ٢٠٠١ – ٠٠٠ ٣٠٠ ٢ جم حتى ٣٠ يونيو ٢٠٠١ – ٠٠٠ ٩٠٠ ١ جم حتى ٣٠ سبتمبر ٢٠٠١ (وتتضمن خسارة ناتجة من العمليات غير المستمرة بمبلغ ٠٠٠ ٤٥٠ جم) – ٠٠٠ ٩٠٠ ٢ جم حتى ٣١ ديسمبر ٢٠٠١

النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح

	الربع الأول	الربع الثانى	الربع الثالث	الربع الرابع	عام كامل
البسط (جنيه مصرى[١])	٠٠٠ ١٠٠ ١	٠٠٠ ٢٠٠ ١	(٠٠٠ ٤٠٠)	٠٠٠ ٠٠٠ ١	٠٠٠ ٩٠٠ ٢
المقام:					
الأسهم العادية القائمة	١,٠٠٠,٠٠٠	١,٠٠٠,٠٠٠	١,٠٠٠,٠٠٠	١,٠٠٠,٠٠٠	١,٠٠٠,٠٠٠
الأسهم المشروطة	--	[٢]٣,٣٣٣	[٣]٦,٦٦٧	١٠,٠٠٠	[١]٥,٠٠٠

[١] الأرباح تظهر فى كل "فترة معروضة" بصورة مستقلة (أى غير مجمعة) إلا فيما عدا العمود الأخير الذى يعبر عن عام كامل.

[٢] ٥,٠٠٠ سهم × ٣/٢ [لأن المنفذ الأول تم افتتاحه خلال الربع الثانى من العام وتحديداً فى ١ مايو ٢٠٠١ – لذا يُرجحْ عدد الأسهم المصدرة والقائمة خلال هذه الفترة نتيجةً لتحقق هذا الشرط على أساس شهرين هما مايو ويونيه من الثلاثة أشهر للربع الثانى]

[٣] ٥,٠٠٠ سهم +(٥,٠٠٠ سهم × ٣/١) [لأن المنفذ الثانى تم افتتاحه خلال الربع الثالث من العام وتحديداً فى ١ سبتمبر ٢٠٠١ – لذا يكون المتوسط المرجح لعدد الأسهم المصدرة والقائمة خلال هذه الفترة نتيجةً لتحقق هذا الشرط هو عن عبارة عن عدد الأسهم

بافتتاح منافذ بيع بالتجزئة					
مجموع الأسهم	١,٠٠٠,٠٠٠	١,٠٠٣,٣٣٣	١,٠٠٦,٦٦٧	١,٠١٠,٠٠٠	١,٠٠٥,٠٠٠
النصيب الأساسى للسهم فى الارباح	١.١٠	١.٢٠	(٠.٤٠)	٠.٩٩	٢.٨٩

النصيب المخفض للسهم فى الأرباح

	الربع الأول	*الربع الثانى*	*الربع الثالث*	*الربع الرابع*	*عام كامل*
البسط (جنيه مصرى)	١ ١٠٠ ٠٠٠	١ ٢٠٠ ٠٠٠	(٤٠٠ ٠٠٠)	١ ٠٠٠ ٠٠٠	٢ ٩٠٠ ٠٠٠
المقام:					
الأسهم العادية القائمة	١,٠٠٠,٠٠٠	١,٠٠٠,٠٠٠	١,٠٠٠,٠٠٠	١,٠٠٠,٠٠٠	١,٠٠٠,٠٠٠
الأسهم المشروطة بيع بالتجزئة [٢]	--	٥,٠٠٠	١٠,٠٠٠	١٠,٠٠٠	١٠,٠٠٠

المرحلة من الربع الثانى والقائمة طوال مدة الثلاث أشهر من الربع الثالث بالإضافة للمتوسط المرجح لعدد الأسهم التى نشأت فى شهر سبتمبر من الربع الثالث واستمرت قائمة لمدة شهر من الثلاثة أشهر لهذا الربع].

[١] (٥,٠٠٠ سهم × ١٢/٨) + (٥,٠٠٠ سهم × ١٢/٤) – يتم حساب المتوسط المرجح عن عام كامل بنفس الأسلوب المتبع فى الفترات الربع سنوية وبغض النظر عن المتوسط المرجح لعدد الأسهم القائمة الذى تم حسابه فى كل ربع نتيجة تحقق هذا الشرط.

[٢] لأغراض حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" يفترض إن إصدار أسهم عادية من الأسهم العادية المشروطة القابلة للإصدار لن يتم إلا عندما يتحقق الشرط ذو العلاقة وهى فى ذلك لا تختلف عن الطريقة التى ينظر بها لتلك الأسهم عند حساب "النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح" إلا من حيث الفترة التى تستخدم فى الترجيح حيث تدخل تلك الأسهم – بغرض حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" – ضمن المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية القائمة خلال الفترة التى يتحقق بها الشرط وذلك اعتباراً من بداية الفترة التى يتحقق خلالها ذلك الشرط إلا لو كانت الاتفاقية المشروطة قد أبرمت فى تاريخ لا حق لبداية الفترة

الأسهم المشروطة	--[1]	٣٠٠,٠٠٠[2]	--[3]	٩٠٠,٠٠٠[4]	٩٠٠,٠٠٠[5]
مجموع الأسهم	١,٠٠٠,٠٠٠	١,٣٠٥,٠٠٠	١,٠١٠,٠٠٠	١,٩١٠,٠٠٠	١,٩١٠,٠٠٠
النصيب المخفض للسهم فى الأرباح)	١.١٠	٠.٩٢	(٠.٤٠)	٠.٥٢	١.٥٢

التى تحقق خلالها بها الشرط وعندئذٍ فإن تلك الأسهم تدخل ضمن المتوسط المرجح من تاريخ إبرام الاتفاقية.

[١] لم تُحقق الشركة (أ) أرباحاً مجمعة من بداية العام حتى ٣١ مارس ٢٠٠١ تزيد عن مبلغ الـ٢ ٠٠٠ ٠٠٠ جم المتفق عليها – ولا يسمح هذا المعيار بتقدير المستويات المستقبلية للأرباح وبالتالى فلا يسمح بإدخال مثل تلك الأسهم المحتملة (المتعلقة بشروط تنطوى على تحقق مستوى محدد للأرباح فى المستقبل) ضمن المتوسط المرجح لعدد الأسهم القائمة المستخدمة فى حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" إلا إذا كانت الأرباح الفعلية فى نهاية كل فترة تفى بالشرط.

[٢] [(٢,٣٠٠,٠٠٠ جم – ٢,٠٠٠,٠٠٠ جم) ÷ ١,٠٠٠ جم] × ١,٠٠٠ سهم = ٣٠٠,٠٠٠ سهم

[٣] أرباح العام حتى تاريخه تقل من ٢,٠٠٠,٠٠٠ جم

[٤] [(٢,٩٠٠,٠٠٠ جم – ٢,٠٠٠,٠٠٠ جم) ÷ ١,٠٠٠ جم] × ١,٠٠٠ سهم = ٩٠٠,٠٠٠ سهم

[٥] نظراً لأن الخسارة خلال الربع الثالث من العام كانت نتيجةً للخسارة من العمليات غير المستمرة – لذا لا تنطبق هنا أحكام "التأثير المؤدى للتخفيض" حيث أن الرقم الحاكم ذو إشارة موجبة (أى أن الأرباح أو الخسائر الناتجة من العمليات المستمرة والمنسوبة إلى ملاك المنشأة الأم تُظهر أرباحاً وذلك إذا ما تم تحييد الخسائر الناتجة من العمليات غير المستمرة). ولذلك يدرج أثر الأسهم العادية المحتملة فى حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح".

مثال ٨ – السندات القابلة للتحويل التى يمكن تسويتها إما فى صورة أسهم أو نقداً حسب اختيار الجهة المصدرة

قامت منشأة فى بداية السنة الأولى بإصدار عدد ٢,٠٠٠ سند قابل للتحويل علماً بأن هذه السندات والتى تبلغ مدة استحقاقها ٣ سنوات أصدرت بالقيمة الاسمية وقدرها ١ ٠٠٠ جم للسند الواحد ويترتب على إصدارها إجمالى متحصلات بمبلغ ٢ ٠٠٠ ٠٠٠ جم. ويستحق سداد فائدة سنوية على تلك السندات فى نهاية كل سنة وذلك بمعدل فائدة سنوى قدره ٦٪ محسوباً على القيمة الاسمية للسندات. ويمكن تحويل كل سند – فى أى وقت إلى أن يحل تاريخ الاستحقاق – إلى عدد ٢٥٠ سهم عادى. وللمنشأة الخيار فى تسوية أصل مبلغ السندات القابلة للتحويل إما فى صورة أسهم عادية أو نقداً.

وفى تاريخ إصدار السندات كان معدل الفائدة السائد فى السوق لدين مماثل بدون خيار للتحويل هو ٩٪ بينما كان سعر السوق للسهم العادى الواحد هو ٣ جنيه مصرى. وفيما يلى بعض البيانات عن الأسهم العادية القائمة والسندات المصدرة – ويتجاهل هذا المثال تأثير ضريبة الدخل.

الربح المنسوب إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم عن عام	١ ٠٠٠ ٠٠٠ جم
الأسهم العادية القائمة	١,٢٠٠,٠٠٠ سهم
السندات القابلة للتحويل القائمة	٢,٠٠٠ سند
تخصيص مقابل إصدار السندات بين:	
مكون الالتزام	١ ٨٤٨ ١٢٢ جم (١)
مكون حقوق الملكية	١٥١ ٨٧٨ جم (٢)

٢ ٠٠٠ ٠٠

جم

(١) يمثل هذا المبلغ القيمة الحالية لأصل السندات البالغ قدره ٢ مليون جنيه مصرى والمستحق السداد فى نهاية الثلاث سنوات بالإضافة للقيمة الحالية لفائدة سنوية قدرها ١٢٠ ٠٠٠ جنيه مصرى مستحقة السداد فى نهاية كل سنة من الثلاث سنوات وباستخدام معدل خصم سنوى قدره ٩٪.

(٢) هذه السندات القابلة للتحويل إلى أسهم عادية تعد من الأدوات المركبة ويتم تحديد مكونيها من التزام وحقوق ملكية وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٥) "الأدوات المالية: العرض". وطبقاً لمتطلبات ذلك المعيار يتم الاعتراف بهذه المبالغ باعتبارها تمثل القيمة الدفترية الأولية لمكونى الالتزام وحقوق الملكية – علماً بأن المبلغ المخصص على خيار التحويل (للمنشأة المصدرة) كمكون حقوق ملكية يعد بمثابة إضافة لحقوق الملكية ولا يتم تعديله لاحقاً.

النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح فى السنة الأولى:

١ ٠٠٠ ٠٠٠ جم = ٠.٨٣ جم لكل سهم عادى

١,٢٠٠,٠٠٠ سهم

النصيب المخفض للسهم فى الأرباح فى السنة الأولى:

يفترض أن المنشأة المصدرة ستقوم بتسوية العقد وذلك بإصدار أسهم عادية ولهذا يتم احتساب الأثر المؤدى للتخفيض وفقاً للفقرة "٥٩" من المعيار.

١ ٠٠٠ ٠٠٠ جنيه مصرى + ١٦٦ ٣٣١ = ٠.٦٩ جم لكل سهم عادى

[1] جنيه مصرى

[٢] ١.٢٠٠.٠٠٠ سهم + ٥٠٠.٠٠٠ سهم

.....

مثال ٩ – حساب المتوسط المرجح لعدد الأسهم: تحديد الترتيب الذى تدخل على أساسه الأدوات ذات الأثر المؤدى للتخفيض فى المقام[3]

الأرباح	**جنيه مصرى**
الأرباح من العمليات المستمرة المنسوبة إلى المنشأة الأم	١٦.٤٠٠.٠٠٠
يخصم منها: التوزيعات على الأسهم الممتازة	(٦.٤٠٠.٠٠٠)
الأرباح من العمليات المستمرة المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم	١٠.٠٠٠.٠٠٠
الخسارة من العمليات غير المستمرة المنسوبة إلى المنشأة الأم	(٤.٠٠٠.٠٠٠)
الأرباح المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم	٦.٠٠٠.٠٠٠
الأسهم العادية القائمة	٢.٠٠٠.٠٠٠
متوسط سعر السوق للسهم العادى الواحد خلال السنة	٧٥.٠٠ جنيه مصرى
الأسهم العادية المحتملة	
الخيارات	١٠٠.٠٠٠ بسعر ممارسة قدره ٦٠ جم

[١] يُعدَلْ الربح بتعليته بمبلغ الفائدة المتراكم وقدره ١٦٦ ٣٣١ جنيه مصرى والمحسوبة على القيمة الدفترية الأولية لمكون الالتزام نتيجة لمرور سنة زمنية – أى يتم رد مبلغ الفائدة الفعلية المستحقة على مكون الالتزام والمعترف بها كمصروف فى الأرباح أو الخسائر خلال الفترة (١٢٢ ٨٤٨ ١ جنيه مصرى × ٩٪).

[٢] ٥٠٠,٠٠٠ سهم عادى = ٢٥٠ سهم عادى × ٢,٠٠٠ سند قابل للتحويل

[٣] لا يشرح هذا المثال الأسس التى تم بناءً عليها تصنيف مكونات الأدوات المالية القابلة للتحويل ما بين التزامات وحقوق ملكية أو أسس تصنيف الفائدة والتوزيعات المتعلقة بتلك الأدوات كمصروفات بقائمة الدخل أو ضمن حقوق الملكية طبقاً للمتطلبات الواردة بمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٥).

الأسهم الممتازة القابلة للتحويل	٨٠٠.٠٠٠سهم بقيمة اسمية قدرها ١٠٠ جم وتستحق كوبون مجمع الأرباح قدره ٨ جم لكل سهم. وكل سهم ممتاز قابل للتحويل إلى عدد اثنين سهم عادى.
سندات قابلة للتحويل بمعدل عائد ٥٪	تبلغ القيمة الاسمية للسندات ١٠٠ مليون جم وكل ١٠٠٠ سند منها قابل للتحويل إلى عدد ٢٠ سهم عادى. ولا يوجد استهلاك لعلاوة أو خصم يؤثر فى تحديد مصروف الفائدة
معدل الضريبة	٤٠٪

الزيادة فى الأرباح المنسوبة لملاك الأسهم العادية عند تحويل الأسهم العادية المحتملة

نوع الأسهم العادية المحتملة	*كيفية الحساب*	*الزيادة فى الأرباح بالجم*	*الزيادة فى عدد الأسهم العادية*	*الأرباح الإضافية على كل سهم إضافى بالجم*
الخيارات – الزيادة فى الأرباح – الأسهم الإضافية المصدرة بدون مقابل	١٠٠.٠٠٠ × (٧٥ جم – ٦٠ جم) ÷ ٧٥ جم	صفر	٢٠.٠٠٠	صفر
الأسهم الممتازة القابلة للتحويل – الزيادة فى الربح – الأسهم الإضافية	٨٠٠.٠٠٠ جم × ١٠٠ × ٠.٠٨	٦ ٤٠٠ ٠٠٠	١.٦٠٠.٠٠٠	٤.٠٠ جم
السندات القابلة للتحويل بمعدل عائد ٥٪ – الزيادة فى الربح – الأسهم الإضافية	٢* ٨٠٠,٠٠٠ ١٠٠ ٠٠٠ ٠٠٠ جم × ٠.٠٥ × (١– ٠.٤٠) ١٠٠.٠٠٠ × ٢٠	٣ ٠٠٠ ٠٠٠	٢.٠٠٠.٠٠٠	١.٥٠ جم

وبناء على النتائج التى تظهر بالجدول السابق يصبح الترتيب الذى ينبغى على أن تدرج على أساسه الأدوات ذات الأثر المؤدى للتخفيض فى مقام المعادلة على النحو التالى:-

١. الخيارات
٢. السندات القابلة للتحويل بمعدل عائد ٥٪
٣. الأسهم الممتازة القابلة للتحويل

حساب النصيب المخفض للسهم فى الأرباح

	الأرباح من العمليات المستمرة المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم (الرقم الحاكم)	الأسهم العادية	لكل سهم
	جنيه مصرى		جنيه مصرى
كما هو معروض	١٠ ٠٠٠ ٠٠٠	٢.٠٠٠.٠٠٠	٥.٠٠
الخيارات	--	٢٠.٠٠٠	
	١٠ ٠٠٠ ٠٠٠	٢.٠٢٠.٠٠٠	٤.٩٥
سندات قابلة للتحويل بمعدل عائد ٥٪	٣ ٠٠٠ ٠٠٠	٢.٠٠٠.٠٠٠	
	١٣ ٠٠٠ ٠٠٠	٤.٠٢٠.٠٠٠	٣.٢٣
الأسهم الممتازة القابلة للتحويل	٦ ٤٠٠ ٠٠٠	١.٦٠٠.٠٠٠	
	١٩ ٤٠٠ ٠٠٠	٥.٦٢٠.٠٠٠	٣.٤٥

ونظراً لأن النصيب المخفض للسهم فى الأرباح يتزايد مع دخول الأسهم الممتازة القابلة للتحويل فى الاعتبار (ارتفع من ٣.٢٣ جم إلى ٣.٤٥ جم) لذا تعد الأسهم الممتازة القابلة للتحويل ذات أثر مضاد للتخفيض ويتم تجاهلها عند حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح". ولذلك يكون النصيب المخفض للسهم فى الأرباح بالنسبة للأرباح من العمليات المستمرة هو ٣.٢٣ جم ويتم عرض كل من النصيب الأساسى والمخفض للسهم فى الأرباح كما يلى:

	النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح (جنيه مصرى)	النصيب المخفض للسهم فى الأرباج (جنيه مصرى)
الأرباح من العمليات المستمرة المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم	٥.٠٠	٣.٢٣
الخسارة من العمليات غير المستمرة المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم	(٢.٠٠) [١]	(٠.٩٩) [٢]
الأرباح المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم	٣.٠٠ [٣]	٢.٢٤ [٤]

[١] (٤ ٠٠٠ ٠٠٠ جنيه مصرى) ÷ ٢.٠٠٠.٠٠٠ = (٢.٠٠ جم)

[٢] (٤ ٠٠٠ ٠٠٠ جنيه مصرى) ÷ ٤.٠٢٠.٠٠٠ = (٠.٩٩ جم)

[٣] ٦ ٠٠٠ ٠٠٠ جنيه مصرى ÷ ٢.٠٠٠.٠٠٠ =٣.٠٠ جم

[٤] (٦ ٠٠٠ ٠٠٠ جنيه مصرى + ٣ ٠٠٠ ٠٠٠ جنيه مصرى) ÷ ٤.٠٢٠.٠٠٠ = ٢.٢٤ جم

مثال ١٠ – أدوات شركة تابعة: حساب النصيب الأساسى والمخفض للسهم فى الأرباح (*)

المنشأة الأم:	
الأرباح المنسوبة لملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم	١٢ ٠٠٠ جنيه مصرى (لا تتضمن أية عوائد من الشركة التابعة أو توزيعات أرباح أسهم مسددة من قبلها)
الأسهم العادية القائمة	١٠.٠٠٠
أدوات الشركة التابعة المملوكة للمنشأة الأم	٨٠٠ سهم عادى ٣٠ حق قابل للممارسة لشراء أسهم عادية فى الشركة التابعة ٣٠٠ سهم ممتاز قابل للتحويل
الشركة التابعة:	
الأرباح	٥ ٤٠٠ جنيه مصرى
الأسهم العادية القائمة	١.٠٠٠
الحقوق	١٥٠ حق قابل للممارسة لشراء أسهم عادية فى الشركة التابعة
سعر الممارسة	١٠ جنيه مصرى
متوسط سعر السوق للسهم العادى الواحد	٢٠ جنيه مصرى
الأسهم الممتازة القابلة للتحويل	٤٠٠ سهم كل منها قابل للتحويل إلى سهم عادى واحد
عائد التوزيعات على الأسهم الممتازة	١.٠٠ جنيه مصرى لكل سهم

* لا يشرح هذا المثال الأسس التى تم بناءً عليها تصنيف مكونات الأدوات المالية القابلة للتحويل ما بين التزامات وحقوق ملكية أو أسس تصنيف الفائدة والتوزيعات المتعلقة بتلك الأدوات كمصروفات بقائمة الدخل أو ضمن حقوق الملكية طبقاً للمتطلبات الواردة بمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٥).

لم تتم معاملات بين شركات المجموعة تستدعى القيام بإجراء قيود إلغاء أو تسويات إلا فيما يتعلق بتوزيعات الأرباح – كما تم إغفال ضريبة الدخل لأغراض هذا المثال.

نصيب السهم فى الأرباح بالشركة التابعة

النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح هو ٥.٠٠ جنيه مصرى تم حسابه كما يلى :-

٤٠٠ ٥ جنيه مصرى [١] – ٤٠٠ جنيه مصرى [٢]

[٣]١.٠٠٠

النصيب المخفض للسهم فى الأرباح هو ٣.٦٦ جنيه مصرى تم حسابه كما يلى :-

٤٠٠ ٥ جنيه مصرى [٤]

(١,٠٠٠ + [٥]٧٥ + ٤٠٠ [٦])

نصيب السهم فى الأرباح المجمعة

النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح هو ١.٦٣ جم وتم حسابه كما يلى:-

٠٠٠ ١٢ جنيه مصرى [٧] + ٤.٣٠٠ جنيه مصرى [١]

---

[١] أرباح الشركة التابعة المنسوبة إلى ملاك أسهمها العادية

[٢] لتوزيعات المدفوعة من الشركة التابعة على أسهمها الممتازة القابلة للتحويل والمبوبة كأدوات حقوق ملكية (حيث من المفترض أن تكون التوزيعات على أسهمها الممتازة المبوبة كالتزام قد خصمت على قائمة الدخل قبل الوصول إلى "الأرباح من العمليات المستمرة المنسوبة لملاك أسهمها العادية" والتى تظهر ضمن المعطيات).

[٣] الأسهم العادية القائمة للشركة التابعة.

[٤] تمثل أرباح الشركة التابعة المنسوبة إلى ملاك أسهمها العادية بعد تعليتها بالتوزيعات المدفوعة على أسهمها الممتازة القابلة للتحويل (رد التوزيعات التى سبق خصمها عند حساب النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح) بافتراض أن الأسهم الممتازة قد حولت إلى أسهم عادية وذلك من أجل حساب النصيب المخفض للسهم فى الأرباح (أى ٠٠٠ ٥ جم + ٤٠٠ جم).

[٥] عدد الأسهم الإضافية الناتجة من افتراض ممارسة الحقوق وتم حسابه كما يلى: [(٢٠ جم – ١٠ جم) ÷ ٢٠ جم] × ١٥٠ حق

[٦] الأسهم العادية للشركة التابعة المفترض أن تكون قائمة من تحويل الأسهم الممتازة القابلة للتحويل إلى أسهم عادية – وتم حسابها كما يلى: ٤٠٠ سهم ممتاز قابل للتحويل × معامل التحويل "واحد صحيح"

[٧] أرباح المنشأة الأم المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة إلام

	[٢] ١٠.٠٠٠
النصيب المخفض للسهم فى الأرباح هو ١.٦١ جم وتم حسابه كما يلى:-	١٢.٠٠٠ جنيه مصرى + ٢.٩٢٨ [٣] + ٥٥ جنيه مصرى [٤] +١.٠٩٨ [٥]
	١٠.٠٠٠

)1مثال ١١ – أدوات حقوق الملكية المشاركة والأسهم العادية المكونة من فئتين (

---

[١] جزء من أرباح الشركة التابعة التى ينبغى أن تدخل فى حساب النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح المجمعة كما يلى: [(عدد الأسهم العادية التى تمتلكها المنشأة الأم فى الشركة التابعة × النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح للشركة التابعة) + (عدد الأسهم الممتازة التى تمتلكها المنشأة الأم فى الشركة التابعة × التوزيعات المدفوعة من الشركة التابعة على كل سهم من أسهمها الممتازة)] = (٨٠٠ سهم عادى × ٥ جم) + (٣٠٠ سهم ممتاز × ١ جم) = ٣٠٠ ٤

[٢] الأسهم العادية القائمة للمنشأة الأم

[٣] الحصة النسبية للمنشأة الأم من "النصيب المخفض لأسهم الشركة التابعة فى الأرباح" والمنسوبة إلى الأسهم العادية القائمة للشركة التابعة – ويتم حسابها كما يلى: (٨٠٠ سهم عادى ÷ ١,٠٠٠ سهم عادى) × (١,٠٠٠ سهم عادى × ٣.٦٦ جم لكل سهم).

[٤] الحصة النسبية للمنشأة الأم من "النصيب المخفض لأسهم الشركة التابعة فى الارباح" والمنسوبة إلى الأسهم العادية الإضافية التى تنشأ بافتراض ممارسة الحقوق القائمة – ويتم حسابها كما يلى: (٣٠ حق ÷ ١٥٠ حق) × (٧٥ سهم عادى إضافى من ممارسة الحقوق × ٣.٦٦ جم لكل سهم).

[٥] الحصة النسبية للمنشأة الأم من "النصيب المخفض لأسهم الشركة التابعة فى الأرباح " والمنسوبة إلى الأسهم العادية الإضافية التى تنشأ بافتراض تحويل الأسهم الممتازة القابلة للتحويل – ويتم حسابها كما يلى: (٣٠٠ سهم ممتاز ÷ ٤٠٠ سهم ممتاز) × (٤٠٠ سهم عادى إضافى من تحويل الأسهم الممتازة × ٣.٦٦ جم لكل سهم).

الأرباح المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم	١٠٠ ٠٠٠
الأسهم العادية القائمة	١٠.٠٠٠
الأسهم الممتازة غير القابلة للتحويل	٦.٠٠٠
الكوبون السنوى للتوزيعات غير المجمعة على الأسهم الممتازة (تتم قبل سداد أى توزيعات على	٥.٥٠

تشارك الأسهم الممتازة مع الأسهم العادية فى أية أرباح إضافية بنسبة ٨٠:٢٠ وذلك بعد أن تكون الأسهم العادية قد حصلت على توزيعات أرباح بواقع ٢.١٠ جنيه مصرى لكل سهم (وبمعنى آخر تُسدد توزيعات أرباح بواقع ٥.٥٠ جنيه مصرى و٢.١٠ جنيه مصرى لكل سهم من الأسهم الممتازة والأسهم العادية على التوالى ثم تشارك الأسهم الممتازة فى أية توزيعات إضافية وذلك بأن يحصل كل سهم ممتاز على ¼ إجمالى المبلغ المدفوع لكل سهم من الأسهم العادية من تلك التوزيعات الإضافية).

التوزيعات المدفوعة على الأسهم الممتازة	٣٣ ٠٠٠ جم (٥.٥٠ جنيه مصرى لكل سهم × ٦.٠٠٠ سهم)
التوزيعات المدفوعة على الأسهم العادية	٢١ ٠٠٠ جم (٢.١٠ جنيه مصرى لكل سهم × ١٠.٠٠٠ سهم)

يتم حساب النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح على النحو التالى:

	جنيه مصرى	**جنيه مصرى**
الأرباح المنسوبة إلى ملاك الأسهم للمنشأة الأم		١٠٠ ٠٠٠

[١] لا يشرح هذا المثال الأسس التى تم بناءً عليها تصنيف مكونات الأدوات المالية القابلة للتحويل ما بين التزامات وحقوق ملكية أو أسس تصنيف الفائدة والتوزيعات المتعلقة بتلك الأدوات كمصروفات بقائمة الدخل أو ضمن حقوق الملكية طبقاً للمتطلبات الواردة بمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٥).

يخصم منها التوزيعات المدفوعة على:		
الأسهم الممتازة	٣٣ ٠٠٠	
الأسهم العادية	٢١ ٠٠٠	
الأرباح غير الموزعة		(٥٤ ٠٠٠)
		٤٦ ٠٠٠

تُخصصْ الأرباح غير الموزعة على الأسهم العادية والممتازة طبقاً لنصيب السهم الواحد لكل فئة من تلك الأرباح

يفترض أن المخصص من الأرباح المتبقية على كل سهم عادى = أ
ويفترض أن المخصص من الأرباح المتبقية على كل سهم ممتاز = ب. وحيث أن ب = ¼ أ كما هو وارد ضمن المعطيات لذا يتم احتساب حصة الأسهم الممتازة والعادية فى التوزيعات الإضافية كما يلى: (أ × ١٠.٠٠٠) + (٤/١ × أ × ٦.٠٠٠) = ٤٦ ٠٠٠ جم أ = ٤٦ ٠٠٠ جم ÷ (١٠,٠٠٠ + 1.500) أ = ٤ جم و ب = ¼ أ إذاً ب= ١ جنيه مصرى

نصيب السهم الأساسى فى الأرباح

	أسهم ممتازة	*أسهم عادية*
أرباح موزعة	٥.٥٠ جم	٢.١٠ جم
أرباح غير موزعة	١.٠٠ جم	٤.٠٠ جم
المجموع	٦.٥٠ جم	٦.١٠ جم

مثال ١٢ – حساب وعرض النصيب الأساسى والمخفض للسهم فى الأرباح (مثال شامل)[١]

يوضح هذا المثال كيفية حساب النصيب الأساسى والمخفض للسهم فى الأرباح الربع سنوية والسنوية لعام ٢٠٠١ للمنشأة (أ) وهى منشأة ذات هيكل رأسمال معقد. ويُعَدْ مبلغ الربح أو الخسارة من العمليات المستمرة المنسوبة إلى المنشأة الأم هو الرقم الحاكم. وفيما يلى الحقائق الأخرى المفترضة:

متوسط سعر السوق للأسهم العادية: كانت متوسطات أسعار السوق للأسهم العادية لعام ٢٠٠١ كما يلى :-

الربع الأول ٤٠ جنيه مصرى

الربع الثانى ٦٠ جنيه مصرى

الربع الثالث ٦٧ جنيه مصرى

الربع الرابع ٦٧ جنيه مصرى

كما كان متوسط سعر السوق للأسهم العادية خلال الفترة من ١ يوليو إلى ١ سبتمبر ٢٠٠١ هو ٦٥ جنيه مصرى.

أسهم عادية: كان عدد الأسهم العادية القائمة فى بداية عام ٢٠٠١ هو ٥.٠٠٠.٠٠٠ وفى ١ مارس ٢٠٠١ أصدر عدد ٢٠٠.٠٠٠ سهم عادى وحصلت قيمتهم نقداً.

سندات قابلة للتحويل: فى الربع الأخير من عام ٢٠٠٠ تم بيع سندات قابلة للتحويل بمبلغ ١٢ ٠٠٠ ٠٠٠ جم تمثل أصل الدين بسعر فائدة سنوى قدره ٥٪ وتستحق خلال ٢٠ عام وتم تحصيل قيمتها نقداً على أساس قيمة اسمية قدرها ١.٠٠٠ جنيه مصرى للسند. ويستحق سداد الفائدة فى أول نوفمبر وأول مايو من كل عام (أى يتم سدادها بواقع مرتين فى السنة). علماً بأن كل سند قيمته ١.٠٠٠ جنيه مصرى قابل للتحويل إلى ٤٠ سهم عادى. لم تحول أية سندات

[١] لا يشرح هذا المثال الأسس التى تم بناءً عليها تصنيف مكونات الأدوات المالية القابلة للتحويل ما بين التزامات وحقوق ملكية أو أسس تصنيف الفائدة والتوزيعات المتعلقة بتلك الأدوات كمصروفات بقائمة الدخل أو ضمن حقوق الملكية طبقاً للمتطلبات الواردة بمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٥).

فى عام ٢٠٠٠ بينما تم تحويل كامل الإصدار فى ١ أبريل ٢٠٠١ نظراً لقيام المنشأة (أ) باستدعاء الإصدار من حملة السندات.

أسهم ممتازة قابلة للتحويل: فى الربع الثانى من عام ٢٠٠٠ تم إصدار عدد ٨٠٠.٠٠٠ سهم ممتاز قابل للتحويل مقابل أصول تم شرائها. ويستحق سداد كوبون ربع سنوى على كل سهم من الأسهم الممتازة القابلة للتحويل قدره ٠.٠٥ جم فى نهاية الفترة الربع سنوية وعلى أساس الأسهم القائمة فى ذلك التاريخ. ويعد كل سهم ممتاز قابلاً للتحويل إلى سهم عادى واحد ، وقد قام حاملى الأسهم الممتازة بتحويل عدد ٦٠٠,٠٠٠ سهم منها إلى أسهم عادية فى ١ يونيو ٢٠٠١.

الحقوق: فى ١ يناير ٢٠٠١ تم إصدار حقوق لشراء عدد ٦٠٠.٠٠٠سهم عادى بسعر ممارسة قدره ٥٥ جنيه مصرى للسهم لمدة ٥ سنوات. وتم ممارسة كافة الحقوق القائمة فى أول سبتمبر ٢٠٠١.

الخيارات: فى ١ يوليو ٢٠٠١ تم إصدار خيارات لشراء عدد ١.٥٠٠.٠٠٠سهم عادى بسعر ممارسة قدره ٧٥ جنيه مصرى للسهم لمدة ١٠ سنوات. ولم يتم ممارسة أية خيارات خلال عام ٢٠٠١ نظراً لأن سعر الممارسة للخيارات تجاوز سعر السوق للأسهم العادية

معدل الضريبة: كان سعر ضريبة الدخل عن عام ٢٠٠١ هو ٤٠٪.

٢٠٠١	الأرباح (الخسائر) من العمليات المستمرة المنسوبة إلى المنشأة الأم[١]	الأرباح (الخسائر) المنسوبة إلى المنشأة الأم
	جنيه مصرى	جنيه مصرى
الربع الأول	٥ ٠٠٠ ٠٠٠	٥ ٠٠٠ ٠٠٠
الربع الثانى	٦ ٥٠٠ ٠٠٠	٦ ٥٠٠ ٠٠٠
الربع الثالث	١ ٠٠٠ ٠٠٠	(١ ٠٠٠ ٠٠٠) [٢]
الربع الرابع	(٧٠٠ ٠٠٠)	(٧٠٠ ٠٠٠)
عام كامل	١١ ٨٠٠ ٠٠٠	٩ ٨٠٠ ٠٠٠

الربع الأول من ٢٠٠١

[١] يمثل هذا المبلغ الرقم الحاكم (قبل تعديله بالتوزيعات على الأسهم الممتازة)

[٢] أسفر الربع الثالث من العام عن خسارة من العمليات غير المستمرة بمبلغ ٢ ٠٠٠ ٠٠٠ جم (بالصافى بعد خصم الضريبة)

حساب النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح	**جنيه مصرى**
الأرباح من العمليات المستمرة المنسوبة إلى المنشأة الأم	٥ ٠٠٠ ٠٠٠
يخصم : توزيعات على الأسهم الممتازة	(٤٠ ٠٠٠) [١]
الأرباح المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم	٤ ٩٦٠ ٠٠٠

التواريخ	**الأسهم القائمة**	**الجزء من الفترة**	**المتوسط المرجح للأسهم**
من ١ يناير حتى ٢٨ فبراير	٥.٠٠٠.٠٠٠	٣/٢	٣.٣٣٣.٣٣٣
إصدار أسهم عادية فى ١ مارس	٢٠٠.٠٠٠		
١ مارس – ٣١ مارس	٥.٢٠٠.٠٠٠	٣/١	١.٧٣٣.٣٣٣
المتوسط المرجح لعدد الأسهم			٥.٠٦٦.٦٦٦
ربحية السهم الأساسى من الأرباح المستمرة			**٠.٩٨ جم**

حساب النصيب المخفض للسهم فى الأرباح

الأرباح المنسوبة لملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم		٤ ٩٦٠ ٠٠٠ جنيه مصرى
يضاف: تأثير التحويلات المفترضة على الأرباح		
التوزيعات على الأسهم الممتازة	٤٠ ٠٠٠ جنيه مصرى	
الفائدة على السندات القابلة للتحويل (ذات معدل الفائدة ٥٪)	٩٠ ٠٠٠ جنيه مصري [١]	
تأثير التحويلات المفترضة		١٣٠ ٠٠٠ جنيه مصرى
الأرباح المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم (بما فى ذلك أثر التحويلات المفترضة)		٥ ٠٩٠ ٠٠٠ جنيه مصرى

[١] ٨٠٠,٠٠٠ سهم × ٠,٠٥ جم

المتوسط المرجح لعدد الأسهم		٥.٠٦٦.٦٦٦
يضاف: الزيادة فى الأسهم من التحويلات المفترضة		
الحقوق[٢]		
الأسهم الممتازة القابلة للتحويل	[١] ٨٠٠.٠٠٠	
السندات القابلة للتحويل (ذات معدل الفائدة ٥٪)	[٢] ٤٨٠.٠٠٠	
الأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض		١.٢٨٠.٠٠٠
المتوسط المرجح المعدل لعدد الأسهم		٦.٣٤٦.٦٦٦
ربحية السهم الخاصة بالشركة عن الربح		٠.٨٠ جم

الربع الثانى من ٢٠٠١

حساب النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح	جنيه مصرى
الأرباح من العمليات المستمرة المنسوبة إلى المنشأة الأم	٦ ٥٠٠ ٠٠٠
يخصم: توزيعات على الأسهم الممتازة	[٣] (١٠ ٠٠٠)
الربح المنسوب إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم	٦ ٤٩٠ ٠٠٠

[١] أفترض تحويل الأسهم الممتازة بالكامل وعددها ٨٠٠,٠٠٠ سهم إلى أسهم عادية خلال الربع الأول ولم يؤخذ فى الاعتبار ما قام به بعض ملاك تلك الأسهم فى ١ يونيه ٢٠٠١ (أى خلال الربع الثانى من العام) بتحويل ٦٠٠,٠٠٠ سهم ممتاز إلى ٦٠٠.٠٠٠ عادى.

[٢] كل مجموعة سندات قيمتها الاسمية ١ ٠٠٠ جم قابلة للتحويل إلى ٤٠ سهم عادى [= (١٢ ٠٠٠ ٠٠٠ جم ÷ ١ ٠٠٠ جم) × ٤٠].

[٣] تصرف التوزيعات للأسهم الممتازة فى نهاية كل فترة ربع سنوية حسب عدد الأسهم القائم منها فى ذلك التاريخ. ونظراً لأن الربع الثانى من العام شهد قيام حملة الأسهم الممتازة بتحويل ٦٠٠.٠٠٠ سهم ممتاز إلى أسهم عادية بتاريخ ١ يونيه ٢٠٠١ – لذا يصبح عدد الأسهم الممتازة القائمة اعتباراً من ١ يونيه ٢٠٠١ (لم يتغير عددها حتى ٣٠ يونيه ٢٠٠١) هو ٢٠٠,٠٠٠ تستحق صرف توزيعات عليها [(٨٠٠.٠٠٠ سهم – ٦٠٠.٠٠٠ سهم) × ٠.٠٥ جنيه مصرى).

التواريخ	الأسهم القائمة	الجزء من الفترة	المتوسط المرجح للأسهم
١ أبريل	٥,٢٠٠,٠٠٠		
تحويل السندات القابلة للتحويل (ذات معدل الفائدة ٥٪) لأسهم عادية فى ١ أبريل	٤٨٠,٠٠٠		
١ أبريل – ٣١ أبريل	٥,٦٨٠,٠٠٠	٣/٢	٣,٧٨٦,٦٦٧
تحويل الأسهم الممتازة فى ١ يونيو	٦٠٠,٠٠٠		
١ يونيو – ٣٠ يونيو	٦,٢٨٠,٠٠٠	٣/١	٢,٠٩٣,٣٣٣
المتوسط المرجح لعدد الأسهم			٥,٨٨٠,٠٠٠
ربحية السهم الأساسى المعدلة			١.١٠ جم

حساب النصيب المخفض للسهم فى الأرباح

الربح المنسوب إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم		٦ ٤٩٠ ٠٠٠ جنيه مصرى
يضاف: تأثير التحويلات المفترضة على الأرباح		
توزيعات على الأسهم الممتازة	١٠ ٠٠٠ جنيه مصرى [١]	
تأثير التحويلات المفترضة		١٠ ٠٠٠
الأرباح المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم (بما فى ذلك أثر التحويلات المفترضة)		٦ ٥٠٠ ٠٠٠ جنيه مصرى
المتوسط المرجح لعدد لأسهم		٥,٨٨٠,٠٠٠
يضاف: الزيادة فى الأسهم من التحويلات المفترضة		
الحقوق	٥٠,٠٠٠ [٢]	

[١] ٢٠٠,٠٠٠ سهم × ٠.٠٥ جنيه مصرى

[٢] يمكن ببساطة احتساب عدد الأسهم الإضافية الناشئة عن افتراض تحويل الحقوق إلى أسهم عادية بإحدى طريقتين وذلك بغرض الوصول إلى عدد الأسهم العادية الإضافية التى من المفترض أن يتم إصدارها دون أن يقابلها موارد إضافية للمنشأة. وتعتمد الطريقة الأولى على

الأسهم الممتازة القابلة للتحويل	٦٠٠,٠٠٠ [١]	
الأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض		٦٥٠,٠٠٠
المتوسط المرجح المعدل لعدد الأسهم		٦,٥٣٠,٠٠٠
ربحية السهم العادى المخفض		**١.٠٠ جم**

الربع الثالث من ٢٠٠١

حساب النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح	جنيه مصرى
الأرباح من العمليات المستمرة المنسوبة إلى المنشأة الأم	١ ٠٠٠ ٠٠٠
يخصم: التوزيعات على الأسهم الممتازة	(١٠ ٠٠٠)
الأرباح من العمليات المستمرة المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم	٩٩٠,٠٠٠
الخسارة من العمليات غير المستمرة المنسوبة إلى المنشأة الأم (بعد خصم الضرائب)	(٠٠٠ ٠٠٠) [٢]

قسمة (١) الحصيلة من افتراض ممارسة الحقوق على (٢) متوسط سعر السوق للسهم العادى خلال الفترة ومقارنة الأسهم الناتجة مع إجمالى الأسهم المقرر إصدارها بموجب تلك الحقوق [= (٥٥ جم × ٦٠٠,٠٠٠ سهم) ÷ ٦٠ جم]= ٣٣,٠٠٠,٠٠٠ جم ÷ ٦٠ جم = ٥٥٠,٠٠٠ سهم تقابلها زيادة فى موارد المنشأة، ٦٠٠,٠٠٠ سهم – ٥٥٠,٠٠٠ سهم = ٥٠,٠٠٠ سهم إضافى. وتعتمد الطريقة الثانية على التوصل إلى الميزة النسبية لسعر الممارسة لكل حق مقارنةً بمتوسط سعر السوق للسهم العادى خلال الفترة مع ترجيح الأسهم العادية المفترض إصدارها باستخدام الميزة النسبية لكل حق التى تم التوصل إليها [(٦٠ جم – ٥٥ جم) ÷ ٦٠ جم] × ٦٠٠,٠٠٠ سهم = ٥٠,٠٠٠ سهم إضافى.

١ تم احتساب المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية الإضافية الناشئة من افتراض تحويل الأسهم الممتازة إلى أسهم عادية وذلك بترجيح عدد الأسهم الممتازة القابلة للتحويل لأسهم عادية والقائمة خلال الفترة بذلك الجزء من الفترة التى ظل فيها عدد الأسهم الممتازة قائماً حتى حدث التغيير كما يلى: (٨٠٠,٠٠٠ سهم × ٣/٢) + (٢٠٠,٠٠٠ سهم * ٣/١) = ٦٠٠,٠٠٠ سهم.

الخسائر المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم	(١,٠١٠,٠٠٠)

التواريخ	الأسهم القائمة	الجزء من الفترة	المتوسط المرجح للأسهم
١ يوليو – ٣١ أغسطس	٦,٢٨٠,٠٠٠	٣/٢	٤,١٨٦,٦٦٧
ممارسة الحقوق فى ١ سبتمبر	٦٠٠,٠٠٠		
١ يوليو – ٣٠ سبتمبر	٦,٨٨٠,٠٠٠	٣/١	٢,٢٩٣,٣٣٣
المتوسط المرجح لعدد الأسهم			٦,٤٨٠,٠٠٠

ربحية السهم الأساسية والمخففة

الأرباح من العمليات المستمرة	٠.١٥ جم
الخسارة من العمليات غير المستمرة	(٠.٣١) جم
الخسارة الكلية	(٠.١٦) جم

حساب النصيب المخفض للسهم فى الأرباح

الأرباح من العمليات المستمرة المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم		٩٩٠ ٠٠٠
يضاف: تأثير التحويلات المفترضة على الأرباح		
توزيعات على الأسهم الممتازة	١٠ ٠٠٠	
	جنيه مصرى	
تأثير التحويلات المفترضة		١٠ ٠٠٠ جنيه مصرى
الأرباح من العمليات المستمرة المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم (بما فى ذلك أثر التحويلات المفترضة)		١ ٠٠٠ ٠٠٠ جنيه مصرى
الخسارة من العمليات غير المستمرة المنسوبة إلى المنشاة الأم		(٢,٠٠٠,٠٠٠)
الخسارة المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم بما فيها أثر التحويلات المفترضة		(١,٠٠٠,٠٠٠)
المتوسط المرجح لعدد الأسهم		٦,٤٨٠,٠٠٠

يضاف: الزيادة فى الأسهم الناشئة من التحويلات المفترضة		
الحقوق	[1]٦١,٥٣٨	
الأسهم الممتازة القابلة للتحويل	٢٠٠,٠٠٠	
الأسهم العادية المحتمل تراجع دخلها		٢٦١,٥٣٨
المتوسط المرجح المعدل للأسهم		٦,٧٤١,٥٣٨
النصيب المخفض للسهم فى الأرباح		
الأرباح من العمليات المستمرة		٠.١٥ جم
الخسارة من العمليات غير المستمرة		(٠.٣٠) جم
الخسارة الكلية		(٠.١٥) جم

ملاحظة: تم إدراج الأسهم الإضافية الناشئة من التحويلات المفترضة فى احتساب مبالغ النصيب المخفض للسهم من العوائد سواء بالنسبة للخسارة من العمليات غير المستمرة أو بالنسبة للخسارة الكلية على الرغم من أنها ذات أثر مضاد للتخفيض. والسبب فى ذلك هو أن الرقم الحاكم (الأرباح من العمليات المستمرة المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم والمعدل بالتوزيعات على الأسهم الممتازة) كان موجباً (أى بسبب أنه كان ربحاً وليس خسارة).

الربع الرابع من ٢٠٠١

حساب النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح	**جنيه مصرى**
الخسائر من العمليات المستمرة المنسوبة إلى المنشأة الأم	(٧٠٠ ٠٠٠)
يضاف: التوزيعات على الأسهم الممتازة	(١٠ ٠٠٠)
الخسائر المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم	(٧١٠ ٠٠٠)

[illegible]	**الأسهم القائمة**	**الجزء من الفترة**	**المتوسط المرجح للأسهم**
١ أكتوبر – ٣١ ديسمبر	٦,٨٨٠,٠٠٠	٣/٣	٦,٨٨٠,٠٠٠
المتوسط المرجح لعدد الأسهم			٦,٨٨٠,٠٠٠

[illegible]

[1] [(٦٥ جم – ٥٥ جم) ÷ ٦٥ جم] × ٦٠٠,٠٠٠ سهم × ٣/٢ = ٩٢,٣٠٨ سهم × ٣/٢ = ٦١,٥٣٨ سهم

الخسائر المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم	**(٠.١٠) جم**

ملاحظة: لم يتم إدراج الأسهم الإضافية الناشئة من التحويلات المفترضة وذلك عند احتساب مبالغ النصيب المخفض للسهم من العوائد سواء بالنسبة للخسارة من العمليات غير المستمرة أو بالنسبة للخسارة الكلية. والسبب فى ذلك هو أن الرقم الحاكم (الخسائر من العمليات المستمرة المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم والمعدلة بالتوزيعات على الأسهم الممتازة) كان سالباً (أى بسبب أنه كان خسارة وليس ربحاً).

عام كامل ٢٠٠١

حساب النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح	جنيه مصرى
الأرباح من العمليات المستمرة المنسوبة إلى المنشأة الأم	١١ ٨٠٠ ٠٠٠
يخصم: التوزيعات على الأسهم الممتازة	(٧٠ ٠٠٠) [١]
الأرباح من العمليات المستمرة المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم	١١ ٧٣٠ ٠٠٠
الخسارة من العمليات غير المستمرة المنسوبة إلى الشركة الأم (بعد خصم الضريبة)	(٢ ٠٠٠ ٠٠٠)
الأرباح المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم	٩ ٧٣٠ ٠٠٠

~~التزايد~~	**الأسهم القائمة**	**الجزء من الفترة**	**المتوسط المرجح للأسهم**
١ يناير – ٢٨ فبراير	٥,٠٠٠,٠٠٠	١٢/٢	٨٣٣,٣٣٣
إصدار أسهم عادية فى ١ مارس	٢٠٠,٠٠٠		
١ مارس – ٣١ مارس	٥,٢٠٠,٠٠٠	١٢/١	٤٣٣,٣٣٣
تحويل السندات القابلة للتحويل	٤٨٠,٠٠٠		

[١] نظراً لأن التوزيعات الربع سنوية على الأسهم الممتازة تستحق لحاملى الأسهم الممتازة القائمة فى نهاية كل ثلاثة أشهر (بغض النظر عن أن سدادها يتم فى نهاية كل ستة أشهر) لذا تم حساب التوزيعات على الأسهم الممتازة خلال العام الكامل كما يلى [توزيعات الربع الأول + توزيعات الربع الثانى + توزيعات الربع الثالث + توزيعات الربع الرابع = (٨٠٠,٠٠٠ سهم × ٠.٠٥ جم) + (٢٠٠,٠٠٠ سهم × ٠.٠٥ جم) + (٢٠٠,٠٠٠ سهم × ٠.٠٥ جم) + (٢٠٠,٠٠٠ × ٠.٠٥ جم) = ٧٠ ٠٠٠ جم].

(بمعدل فائدة ٥٪) فى ١ أبريل			
١ أبريل – ٣١ مايو	٥,٦٨٠,٠٠٠	١٢/٢	٩٤٦,٦٦٧
تحويل الأسهم الممتازة فى ١ يونيو	٦٠٠,٠٠٠		
١ يونيه – ٣١ أغسطس	٦,٢٨٠,٠٠٠	١٢/٣	١,٥٧٠,٠٠٠
ممارسة الحقوق فى ١ سبتمبر	٦٠٠,٠٠٠		
١ سبتمبر – ٣١ ديسمبر	٦,٨٨٠,٠٠٠	١٢/٤	٢,٢٩٣,٣٣٤
المتوسط المرجح لعدد الأسهم			٦,٠٧٦,٦٦٧

ربحية السهم الأساسية والمخففة

الأرباح من العمليات المستمرة	**١.٩٣ جم**
الخسارة من العمليات غير المستمرة	**(٠.٣٣ جم)**
الأرباح الكلية	**١.٦٠ جم**

حساب النصيب المخفض للسهم فى الأرباح

الأرباح من العمليات المستمرة المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم		٧٣٠ ٠٠٠ جم
يضاف: تأثير التحويلات المفترضة على الأرباح		
التوزيعات على الأسهم الممتازة	٧٠ ٠٠٠ جم	
الفائدة على السندات القابلة للتحويل (٥٪)	٩٠ ٠٠٠ [١] جم	
تأثير التحويلات المفترضة		١٦٠ ٠٠٠ جم
الأرباح من العمليات المستمرة المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم (بما فى ذلك أثر التحويلات المفترضة)		٨٩٠ ٠٠٠ ١١ جم
الخسارة من العمليات غير المستمرة المنسوبة إلى المنشأة الأم		(٠٠٠ ٠٠٠ ٢) جم
الأرباح المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم (بما فيها أثر متضمناً التحويلات المفترضة)		٨٩٠ ٠٠٠ ٩ جم

[١] (١٢,٠٠٠,٠٠٠ * ٥٪) / ٤ مخصوماً منها الضرائب بنسبة ٤٠٪

المتوسط المرجح لعدد الأسهم		٦,٠٧٦,٦٦٧
يضاف: الزيادة فى الأسهم الناشئة عن التحويلات المفترضة		
الحقوق	١٤,٨٨٠ [١]	
الأسهم الممتازة القابلة للتحويل	٤٥٠,٠٠٠ [٢]	
سندات (٥٪) القابلة للتحويل	١٢٠,٠٠٠ [٣]	
الأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض		٥٨٤,٨٨٠
المتوسط المرجح المعدل لعدد الأسهم		٦,٦٦١,٥٤٧

[illegible]

الأرباح من العمليات المستمرة	**١.٧٨ جم**
الخسارة من العمليات غير المستمرة	**(٠.٣٠) جم**
الخسارة الكلية	**(١.٤٨) جم**

يتضمن الجدول التالى البيانات الربع سنوية والسنوية للمنشأة الأم (أ) فيما يتعلق بنصيب السهم العادى فى الأرباح. ويهدف هذا الجدول إلى توضيح حقيقة أن مجموع مبالغ "نصيب السهم فى الأرباح" عن الفترات الربع سنوية الأربعة والواردة

[١] عند حساب الأسهم الإضافية الناشئة عن التحويل المفترض للحقوق خلال الفترة المنقضية من بداية العام حتى تاريخ التحويل الفعلى لها فى ١ سبتمبر افترض متوسط سعر سوق للسهم قدره ٥٧.١٢٥ جم خلال الفترة من ١ يناير حتى ١ سبتمبر. وبالتالى تم حساب عدد الأسهم الإضافية من التحويل الافتراضى لتلك الحقوق كما يلى: [(٥٧,١٢٥ جم – ٥٥ جم) ÷ ٥٧,١٢٥ جم] × ٦٠٠,٠٠٠ سهم = ٢٢,٣٢٠ سهم × ١٢/٨ = ١٤,٨٨٠ سهم.

[٢] عدد الأسهم الإضافية الناشئة عن التحويل المفترض للأسهم الممتازة خلال الفترة المنقضية من بداية العام حتى تاريخ التحويل الفعلى لعدد ٦٠٠,٠٠٠ سهم منها فى ١ يونيه = (٨٠٠,٠٠٠ سهم × ١٢/٥) + (٢٠٠,٠٠٠ سهم × ١٢/٧)

[٣] عدد الأسهم الإضافية الناشئة عن التحويل المفترض للسندات خلال الفترة المنقضية من بداية العام حتى تاريخ التحويل الفعلى لها فى ١ أبريل = [(١٢ ٠٠٠ ٠٠٠ جم ÷ ١ ٠٠٠ جم) × ٤٠ سهم × ١٢/٣] = ٤٨٠,٠٠٠ سهم × ١٢/٣ =١٢٠,٠٠٠ سهم.

ببيانات المنشأة خلال تلك الفترات لن يتساوى بالضرورة مع "نصيب السهم فى الأرباح" عن العام الكامل والوارد ضمن البيانات السنوية للمنشأة. ومع هذا فإن المعيار لا يلزم المنشأة بالإفصاح عن هذه المعلومات.

	الربع الأول جنيه مصرى	الربع الثانى جنيه مصرى	الربع الثالث جنيه مصرى	الربع الرابع جنيه مصرى	عام كامل جنيه مصرى
النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح					
الأرباح (الخسائر) من العمليات المستمرة	٠.٩٨	١.١٠	٠.١٥	(٠.١٠)	١.٩٣
الخسارة من العمليات غير المستمرة	--	--	(٠.٣١)	--	(٠.٣٣)
الأرباح (الخسائر)	٠.٩٨	١.١٠	(٠.١٦)	(٠.١٠)	١.٦٠

النصيب المخفض للسهم فى الأرباح					
الأرباح (الخسائر) من العمليات المستمرة	٠.٨٠	١.٠٠	٠.١٥	(٠.١٠)	١.٧٨
الخسارة من العمليات غير المستمرة	--	--	(٠.٣٠)	--	(٠.٣٠)
الأرباح (الخسائر)	٠.٨٠	١.٠٠	(٠.١٥)	(٠.١٠)	١.٤٨

معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٣)
الأصول غير الملموسة

الأصل غير الملموس : هو أصل ذا طبيعة غير نقدية يمكن تحديده وليس له وجود مادى .

هذا المعيار ... يهدف إلى تحديد المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة التى لم يتناولها على وجه التحديد أى معيار آخر.

هذا المعيار ... يتطلب من المنشأة الاعتراف بالأصل غير الملموس فقط فى حالة الوفاء ببعض المتطلبات.

هذا المعيار ... يحدد كيفية قياس القيمة الدفترية للأصول غير الملموسة كما يتطلب إفصاحات محددة عن هذه الأصول.

سنتناول هذا المعيار بالشرح من خلال النقاط التالية:-

المطلب الاول:- نطاق تطبيق هذا المعيار

المطلب الثانى:- شروط الاعتراف ببند..... كأصل غير ملموس

المطلب الثالث :- امثلة على الاصول غير ملموسة

المطلب الرابع :- كيفية المعالجة عندما يتضمن أحد الأصول الملموسة أصول غير ملموسة

المطلب الخامس:- المعالجة المحاسبية للنفقات اللاحقة ... على الاصل غير ملموس

المطلب السادس:- ضوابط قياس .... الأصل غير الملموس

المطلب السابع:- حالات .... اقتناء الاصل غير ملموس

المطلب الثامن :- القياس اللاحق للاصول غير الملموسة

المطلب التاسع:- كيفية تحديد ... العمر الانتاجى للاصل غير ملموس

المطلب العاشر:- استهلاك الاصول غير ملموسة

المطلب الحادى عشر:- توقف استغلال الاصول غير ملموسة والتصرف فيها

المطلب الثانى عشر:- الافصاحات التى يتطلبها هذا المعيار... والخاصة بالاصول غير ملموسة

المطلب الثالث عشر:- امثلة توضيحية على الاصول غير ملموسة

المطلب الرابع عشر: تاريخ السريان والقواعد الانتقالية لتعديلات المعيار ٢٠٢٣

المطلب الاول:- نطاق تطبيق هذا المعيار

نطاق تطبيق هذا المعيار.... هو كافة المنشات عند المحاسبة عن الاصول الاخرى... **فيما عدا مااستثناه**

البنود التى لايطبق عليها هذا المعيار :-

(ا)الأصول غير الملموسة التى يغطيها معيار محاسبى آخر.

(ب) الأصول المالية ، كما جاء تعريفها فى معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٥) "الأدوات المالية- العرض".

(ج) الاعتراف وقياس وتقييم أصول التنقيب (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٦) " التنقيب وتقييم الموارد التعدينية")

(د) النفقات المتعلقة بالتنقيب عن أو تطوير و استخراج الثروات المعدنية والزيت و الغاز الطبيعى والموارد غير المتجددة المتشابهة وحقوق التعدين الخاصة بها .

فى حالة وجود معيار محاسبة مصرى آخر يتعامل مع نوع خاص من الأصول غير الملموسة ، فتطبق المنشأة ذلك المعيار الآخر بدلاً من هذا المعيار .

فعلى سبيل المثال لا يطبق هذا المعيار على:

(أ) الأصول غير الملموسة المقتناة بغرض البيع فى سياق النشاط المعتاد (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٢) " المخزون " ومعيار المحاسبة المصرى رقم (٨) "عقود الإنشاء").

(ب) الأصول الضريبية المؤجلة (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٤) "ضرائب الدخل").

(ج) عقود التأجير التى تدخل ضمن نطاق معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٩) الخاص بعقود التأجير التمويلى.

(د) الأصول الناتجة عن مزايا العاملين (راجع معيارالمحاسبة المصرى رقم (٣٨) "مزايا العاملين") .

(هـ) الأصول المالية كما جاء تعريفها فى معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٥) حيث يغطى معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٢) " القوائم المالية المجمعة " ومعيار المحاسبة المصرى رقم (١٧) " القوائم المالية المستقلة " و معيار المحاسبة المصرى رقم (١٨) "الاستثمارات في شركات شقيقة".

(و) الشهرة الناشئة عن تجميع الأعمال (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٩) "تجميع الأعمال").

(ز) تكاليف الاقتناء المؤجلة و الأصول غير الملموسة الناشئة عن حقوق تعاقدية بموجب عقود مع شركات تأمين ضمن نطاق معيار المحاسبة المصرى رقم (٥٠) "عقود التأمين" حيث يحدد ذلك المعيار متطلبات الإفصاح لتكاليف الاقتناء المؤجلة هذه وليس لتلك الأصول غير الملموسة. و بالتالى يطبق هذا المعيار على هذه الأصول غير الملموسة .

(ح) الأصول غير الملموسة غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع (أو التى تدخل ضمن مجموعة الإستبعادات المبوبة على أنها محتفظ بها لغرض البيع) طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٢) "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة".

.....

المطلب الثانى:- شروط الاعتراف ببند..... كأصل غير ملموس

والتى اذا لم تستوفى ... يتم معالجة تكلفة البند كمصروفات فور انفاقها

الاصل غير ملموس : هو اصل ذا طبيعة غير نقدية يمكن تحديده وليس له وجود مادى.

يعترف ببند كأصل غير ملموس اذا استوفى الآتى :-

١. متطلبات تعريف الاصل الغير ملموس

٢. معايير الاعتراف بالاصل الغير ملموس

و هذه المتطلبات تنطبق على التكاليف التى يتم تكبدها أولياً لاقتناء أصل غير ملموس أو لتوليد هذا الأصل داخلياً وكذلك على تلك التكاليف التى يتم تكبدها لاحقاً للإضافة لهذا الأصل أو لاستبداله أو لخدمته.

.....

١- متطلبات تعريف الاصل الغير ملموس :-

المتطلب الاول:- ان يكون قابل للتحديد.

ويكون الاصل الغير ملموس قابل للتحديد اذا:

- كان يمكن فصله أو عزله عن المنشأة أو بيعه أو التنازل عنه او الترخيص به أو مبادلته.
- أو كان ينشأ عن حقوق تعاقدية أو غيرها من الحقوق القانونية.

المتطلب الثانى:- القدرة على التحكم فى الاصل الغير ملموس .

وتوجد هذه القدرة اذا:

- كان لدى المنشاة القدرة على الحصول على المنافع الاقتصادية المستقبلية من هذا الاصل.
- كان باستطاعة المنشاة الحد من قدرة الاخرين من الاستفادة من هذه المنافع.

٢- معايير الاعتراف بالاصل الغير ملموس

(أ)كان من المرجح ان تتدفق الى المنشاة منافع اقتصادية مستقبلية يمكن ان تنسب الى الاصل

(ب)كان من الممكن قياس تكلفة الاصل بدرجة يعتمد عليها.

متى تتحكم المنشأة ..... فى الأصل غير الملموس؟

تتحكم المنشاة فى أصل ما :-

- إذا كانت لديها القدرة فى الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية تتدفق منه.
- واذا كانت تستطيع أن تحد من قدرة حصول الآخرين على هذه المنافع.

الدليل الذى يثبت ... قدرة المنشاة على التحكم فى المنافع الاقتصادية المستقبلية من الأصل غير الملموس

هو الحقوق القانونية ... التى يمكن تنفيذها بحكم محكمة .... وفى حالة غياب هذه الحقوق القانونية ، تزداد صعوبة تحقيق هذا التحكم. ومع ذلك ، لا تعتبر إمكانية تنفيذ الحقوق القانونية شرطاً ضرورياً للتحكم لأن المنشأة قد تكون قادرة على التحكم فى المنافع الاقتصادية المستقبلية بوسيلة أخرى .

.....

مثال على التحكم فى الاصل غير الملموس :- قد تنشأ المنافع الاقتصادية المستقبلية نتيجة المعرفة الفنية والمعرفة بظروف السوق . وتتحكم المنشأة فى هذه المنافع إذا كانت تلك المعارف يمكن حمايتها بواسطة الحقوق القانونية ، مثل حقوق التأليف والنشر ، أو تقييد اتفاقية التجارة (فى الحالات التى تسمح بها) أو من خلال الالتزامات القانونية المفروضة على العاملين من أجل المحافظة على السرية .

اشكال ..المنافع الاقتصادية المستقبلية المتدفقة من الأصل غير الملموس

- إيرادات من بيع منتجات أو خدمات
- أو وفورات عن طريق تخفيض التكاليف
- أو منافع أخرى ناتجة من استخدام المنشأة للأصل .

على سبيل المثال :- قد يترتب على استخدام الملكية الفكرية فى عملية الإنتاج تخفيض تكاليف الإنتاج المستقبلية بدلاً من زيادة الإيرادات المستقبلية .

كيف تحدد المنشأة .. احتمالية تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية ؟

- **باستخدام افتراضات منطقية معقولة** .... تمثل أفضل تقدير تقوم به إدارة المنشأة للظروف الاقتصادية التى سوف تسود خلال العمر الإفتراضى للأصل .
- **بالحكم الشخصى** .... لتقييم درجة الثقة فى تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة باستخدام الأصل على أساس الأدلة المتاحة وقت الاعتراف الأولى مع ترجيح الأدلة الخارجية .

المطلب الثالث :- امثلة على الاصول غير ملموسة

غالباً ما تنفق المنشأة الموارد أو تتحمل الالتزامات عند اقتناء أو تطوير أو تحسين أو المحافظة على الموارد غير الملموسة مثل:-

- المعارف العلمية أو التقنية
- أو عند تصميم وتنفيذ عمليات أو أنظمة جديدة .
- والتراخيص
- والملكية الفكرية
- أو المعرفة بالسوق والعلامات التجارية بما فى ذلك الاسم التجارى
- وحقوق النشر.

ومن الأمثلة الشائعة للبنود التى تتضمنها العناوين السابقة :-

- برمجيات الكمبيوتر - وبراءات الاختراع - وحقوق الطبع
- و أفلام الصور المتحركة - وقوائم العملاء - وحقوق خدمة تقديم الرهن العقارى
- وتراخيص صيد الأسماك - وحصص الاستيراد - والامتيازات

– والعلاقات مع العملاء والموردين وولائهم – وحصة السوق – وحقوق التسويق.

هذا المعيار ذكر امثلة ... لبنود الاصول الغير ملموسة .. وقال اذا كان اى بند من هذه البنود لايتفق مع تعريف الأصل غير الملموس من حيث :-

- قابلية الأصل للتحديد
- و إمكانية التحكم فيه
- ومدى توافر المنافع الاقتصادية المستقبلية منه .

فيتم معالجة ... نفقات الحصول على هذا البند أو نفقات إنتاجه داخلياً ..كمصروفات فور إنفاقها .

ومع ذلك ...إذا نتج البند عند دمج وتجميع منشآت الأعمال عن طريق الاقتناء .. **فإنه يعتبر** جزء من الشهرة التى تم إقرارها فى تاريخ الاقتناء

.....

لماذا يتطلب تعريف الأصل غير الملموس أن يكون قابلاً للتحديد ؟

وذلك لفصله عن الشهرة ...

الشهرة الناتجة عن دمج وتجميع منشآت الأعمال عن طريق الاقتناء تمثل المبلغ الذى يدفعه المشترى... متوقعاً حدوث منافع اقتصادية مستقبلية . وربما تنتج هذه المنافع الاقتصادية المستقبلية من تضافر أصول محددة تم شراؤها أومن أصول قد لا تكون مؤهلة للاعتراف بها فى القوائم المالية بصورة منفردة والتى يكون المشترى على استعداد لسداد قيمة اقتنائها .

.....

المطلب الرابع :- كيفية المعالجة عندما يتضمن أحد الأصول الملموسة أصول غير ملموسة

مثال هذه الحالة :-

- الأقراص المدمجة (فى حالة برمجيات الكمبيوتر)
- أو الوثائق القانونية (فى حالة التراخيص أو براءة الاختراع أو الأفلام

المعالجة :- يتطلب الأمر استخدام الحكم الشخصى فى تحديد العنصر الذى يتمتع بأهمية أكثر ومن ثم تحديد المعيار واجب التطبيق (معيار المحاسبة المصرى رقم (١٠) الأصول الثابتة أو هذا المعيار).

طريقتان.....لمعالجة برمجيات الكمبيوتر المتعلقة بأصول ثابتة

والمعايير.....تركت الامر للحكم الشخصى فى تحديد الطريقة المناسبة **حسب الضوابط التالية :-**

١. تعالج كأصول ثابتة :- اذا كانت برمجيات الكمبيوتر تتحكم فى عمل الالة ولايمكن تشغيلها بدونها فيتم اعتبارها جزءا مكملا لها .

٢. تعالج كأصول غير ملموسة :- اذا لم يتم اعتبار برمجيات الكمبيوتر جزءا مكملا للالة .

المطلب الخامس

المعالجة المحاسبية للنفقات اللاحقة ... على الاصل غير ملموس

نقصد بالنفقات اللاحقة :- هى تلك النفقات التى يتم تكبدها بعد الاعتراف الأولى للأصل غير الملموس الذى تم اقتناؤه .. أو بعد استكمال الأصل غير الملموس المولد داخلياً

المعالجة :-

لايعترف بالنفقات اللاحقة... ضمن القيمة الدفترية للأصل غير الملموس

ويعترف بها ... كمصروفات فى الارباح والخسائر(قائمةالدخل) فور انفاقها

اسباب هذه المعالجة :-

السبب الاول:- طبيعة الأصول غير الملموسة تتميز ... بعدم إمكانية الإضافة إليها أو استبدال أجزاء منها فى كثير من الحالات... **وبالتالى** فان معظم النفقات اللاحقة يكون هدفها الحفاظ على المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة من هذا الأصل الغير الملموس .

السبب الثانى:- النفقات اللاحقة ... هى بطبيعتها لا تتفق مع تعريف الأصل غير الملموس ومعايير الاعتراف به .

السبب الثالث:- صعوبة ربط النفقات اللاحقة بشكل مباشر... مع أصل غير ملموس بعينه وليس بالنشاط ككل..... **مثال :-**

يتم الاعتراف بالنفقات اللاحقة على العلامات التجارية و الأسماء التجارية وعناوين النشر وقوائم العملاء والبنود المشابهة فى جوهرها (سواء مقتناه من الخارج أو مولدة من الداخل) كمصروفات فى الأرباح أو الخسائر(قائمة الدخل) عند تكبدها **وذلك لأنه** لا يمكن التمييز بين هذه النفقات و النفقات الخاصة بتطوير النشاط ككل .

المطلب السادس

ضوابط قياس .... الأصل غير الملموس

الضابط الاول:- يتوقف الاعتراف بالتكاليف ضمن القيمة الدفترية للأصل غير الملموس عندما يكون الأصل فى الحالة المطلوبة للتشغيل طبقاً لما تراه الإدارة وبالتالى فإن التكاليف التى يتم تكبدها عند استخدام أو نقل الأصل غير الملموس لا تدخل ضمن القيمة الدفترية للأصل

على سبيل المثال لا تدخل التكاليف التالية ضمن القيمة الدفترية للأصل :

(أ) التكاليف التى يتم تكبدها فى حالة أن يكون الأصل صالحاً للتشغيل كما ترى الإدارة ولم يستخدم بعد .

و(ب) خسائر التشغيل المبدئية مثل تلك الخسائر التى يتم تكبدها أثناء بناء الطلب على منتجات الأصل.

الضابط الثانى:- تتم بعض العمليات مع تطور الأصل غير الملموس إلا أنها لا تؤدى بالضرورة إلى تجهيز الأصل للتشغيل بالطريقة التى تراها الإدارة وقد تحدث هذه العمليات العرضية قبل أو أثناء أنشطة التطوير .

وحيث أن العمليات العرضية لا يمكن بالضرورة أن تؤدى إلى تجهيز الأصل للتشغيل بالطريقة التى تراها الإدارة .

لذلك يتم الإعتراف بالدخل والمصروفات ذات الصلة الخاصة بالعمليات العرضية على الفور ضمن الأرباح أوالخسائر (قائمة الدخل) وتدخل ضمن تبويب الإيرادات أو المصروفات حسب الحالة.

الضابط الثالث:- إذا ما تم تأجيل دفع مبلغ من قيمة الأصل غير الملموس بعد فترة الإئتمان العادية فإن تكلفة الأصل غير الملموس تكون معادلة للسعر النقدى.

يتم معالجة الفرق بين هذا المبلغ والمبالغ الإجمالية المدفوعة باعتبارها مصروفات فوائد عن فترة منح الإئتمان ما لم يتم رسملة هذه الفوائد طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (١٤) "تكاليف الإقتراض".

المطلب السابع

حالات .... اقتناء الاصل غير ملموس

الحالة الاولى :- حالة اقتناء أصل غير الملموس... منفرداً

الحالة الثانية :- حالة اقتناء أصل غير الملموس... كجزء من تكلفة الاعمال

الحالة الثالثة :- حالة اقتناء أصل غير الملموس... كمنحة حكومية

الحالة الرابعة :- حالة اقتناء أصل غير الملموس... عن طريق مبادلة اصول

الحالة الخامسة :- حالة اقتناء أصل غير الملموس... عن طريق توليده داخليا

الحالة الاولى :- حالة اقتناء أصل غير الملموس... منفرداً

سنتناول هذه الحالة بالشرح من خلال النقاط التالية:-

اولا:- كيف يحقق اقتناء الاصل غير ملموس منفردا معايير الاعتراف

ثانيا:- كيفية قياس الاصل الغير ملموس.... الذى يتم اقتناءه منفرداً

.....

اولا:- كيف يحقق اقتناء الاصل غير ملموس منفردا معايير الاعتراف

فى هذه الحالة اقتناء الاصل غير ملموس يحقق معايير الاعتراف كالتالى :-

- **يحقق المطلب الاول :- وهو احتمالية تدفق منافع اقتصادية مستقبلية إلى المنشأة يمكن أن تنسب إلى الأصل...** حيث من الطبيعى أن يعكس السعر الذى تدفعه المنشأة لاقتناء أصل غير ملموس منفرداً توقعات بشأن احتمالية تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة من الأصل للمنشأة
- **يحقق المطلب الثانى :- وهو امكانية قياس الاصل بدرجة يعتمد عليها...**حيث يمكن قياس الأصل الذى يتم اقتناءه بشكل منفرد بدرجة يعتمد عليها وذلك عندما يكون سعر الشراء مدفوع نقداً أو مقابل أصول أخرى ذات طبيعة نقدية .

ثانيا:- كيفية قياس الاصل الغير ملموس.... الذى يتم اقتناءه منفرداً

يقاس.... بالتكلفة

تتضمن تكلفة الأصل الملموس الذى يتم اقتناءه منفرداً :

(أ) سعر شراؤه بما فى ذلك الرسوم الجمركية و ضرائب المشتريات غير المستردة.

و(ب) أية تكاليف مباشرة متعلقة بإعداد الأصل للاستخدام فى الغرض الذى أقتنى من أجله.

أمثلة التكاليف المباشرة :

(أ) تكاليف مزايا العاملين ... الناشئة مباشرة من تجهيز الأصل للوصول به إلى حالته التشغيلية .

و(ب) الأتعاب المهنية الناشئة مباشرة عن تجهيز الأصل للوصول به إلى حالته التشغيلية.

و(ج) تكاليف الإختبارات الخاصة بصلاحية تشغيل الأصل .

أمثلة عن نفقات لا تعتبر جزءاً من تكاليف الأصل غير الملموس :

(أ) تكاليف إدخال منتج أو خدمة جديدة (بما فى ذلك تكاليف الإعلانات و الأنشطة الترويجية).

و(ب) تكاليف القيام بالنشاط فى موقع جديد أو مع فئة جديدة من العملاء (بما فى ذلك تكاليف تدريب العمالة).

و(ج) التكاليف الإدارية والمصروفات العمومية .

الحالة الثانية :- حالة اقتناء أصل غير الملموس... كجزء من تكلفة الاعمال

سنتناول هذه الحالة بالشرح من خلال النقاط التالية:-

اولا:- كيف يحقق اقتناء الاصل غير ملموس كجزء من تكلفة اعمال معايير الاعتراف

ثانيا:- كيفية قياس الاصل الغير ملموس.... الذى يتم اقتناؤه كجزء من تجميع الاعمال

ثالثا:- كيفية .. قياس القيمة العادلة للأصل غير الملموس .. المقتنى عند تجميع الأعمال

رابعا:- الحالات التى يمكن فيها ... فصل الأصل غير الملموس المقتنى عند تجميع الأعمال

خامسا:- شرط اعتراف.. المقتنى بمجموعة من الأصول غير الملموسة التى تكمل بعضها البعض ... كأصل واحد

سادسا:- كيفية المحاسبة عن النفقات اللاحقة على مشروعات الأبحاث والتطوير تحت التنفيذ المقتناة

اولا:- كيف يحقق اقتناء الاصل غير ملموس كجزء من تكلفة اعمال معايير الاعتراف

فى هذه الحالة اقتناء الاصل غير ملموس يحقق معايير الاعتراف كالتالى :-

- **يحقق المطلب الاول :- وهو احتمالية تدفق منافع اقتصادية مستقبلية إلى المنشأة يمكن أن تنسب إلى الأصل...** حيث تقاس تكلفة الاصل غير ملموس عند تجميع أعمال بقيمته العادلة فى تاريخ الاقتناء. وتعكس القيمة العادلة توقعات السوق بشأن قابلية تدفق منافع اقتصادية مستقبلية من الأصل إلى المنشأة
- **يحقق المطلب الثانى :- وهو امكانية قياس الاصل بدرجة يعتمد عليها..** حيث إذا تم اقتناء الاصل فى تجميع أعمال وكان يمكن فصله أو نشأ من حقوق تعاقدية أو قانونية ستكون هناك معلومات كافية لقياس القيمة العادلة للأصل بدرجة يعتمد عليها

ثانيا:- كيفية قياس الاصل الغير ملموس.... الذى يتم اقتناؤه كجزء من تجميع الاعمال

يقاس.... بقيمته العادلة.. فى تاريخ الاقتناء... وبشكل منفصل عن الشهرة ... إذا ما أمكن قياس هذا الأصل بدرجة يعتمد عليها .. بغض النظر عن قيام بائع هذا الأصل بالاعتراف به أم لا قبل تجميع الأعمال.

وبالتالى يعترف المقتنى... بمشروعات الأبحاث والتطوير ... الخاصة بالبائع بشكل منفصل عن الشهرة إذا :-

- كان المشروع يتفق مع تعريف الأصل غير الملموس
- ويمكن قياس قيمته العادلة بدرجة يعتمد عليها

ويتفق مشروع الأبحاث والتطوير الجارية مع تعريف الأصل غير الملموس فى الحالات التالية :

(أ) إذا كان يتفق مع تعريف الأصل.

و(ب) إذا كان قابل للتحديد أى يمكن فصله أو يمكن أن ينشأ نتيجة لحقوق تعاقدية أو قانونية .

ويعرف الأصل بأنه مورد تتحكم فيه المنشأة نتيجة لأحداث سابقة .و من المرجح أن تتدفق منه منافع اقتصادية للمنشأة.

ثالثا:- كيفية .. قياس القيمة العادلة للأصل غير الملموس .. المقتنى عند تجميع الأعمال

- ستكون هناك معلومات كافية لقياس القيمة العادلة للأصل بدرجة يعتمد عليها ... **إذا كان** الأصل غير ملموس الذى تم أقتناؤه فى تجميع أعمال ... يمكن فصله أو نشأ من حقوق تعاقدية أو قانونية.
- اذا ترتب على التقديرات المستخدمة لقياس القيمة العادلة للأصل غير الملموس مجموعة من المخرجات المتوقعة باحتمالات مختلفة ، يتم ادخال عنصر عدم التأكد ضمن عملية قياس القيمة العادلة للأصل بدلاً من إظهار عدم القدرة على قياس القيمة العادلة بموثوقية .

.....

رابعا:- الحالات التى يمكن فيها ... فصل الأصل غير الملموس المقتنى عند تجميع الأعمال

حالة واحدة فقط وهى :- حالة أن يكون معه .. عقد أو أصل أو إلتزام محدد

وفى هذه الحالة :- يقوم المقتنى بالاعتراف بالأصل غير الملموس منفصلاً عن الشهرة .. ولكن مع البند ذو العلاقة .

.....

خامسا:- شرط اعتراف.. المقتنى بمجموعة من الأصول غير الملموسة التى تكمل بعضها البعض ... كأصل واحد

هذا الشرط هو :- أن تكون لكل هذه الأصول ... عمر إنتاجى مماثل .

مثال:- قد يستخدم مصطلح الماركة أو العلامة التجارية.. للإشارة إلى مجموعة من الأصول المكملة لبعضها تضم الخبرات المهنية وعلامة الخدمة والصنع وغيرها

.....

سادسا:- كيفية المحاسبة عن النفقات اللاحقة على مشروعات الأبحاث والتطوير تحت التنفيذ المقتناة

يتم المحاسبة عن النفقات اللاحقة على مشروعات الأبحاث أو التطوير تحت التنفيذ المقتناة بشكل منفصل أو عند تجميع الأعمال والمعترف بها كأصل غير ملموس والتى تم تكبدها بعد اقتناء المشروع كالآتى:

(أ) **الاعتراف بها كمصروف عند تكبدها** ... إذا كانت نفقات أبحاث.

(ب) **الاعتراف بها كمصروف عند تكبدها** ...إذا كانت نفقات تطوير... لا تتفق مع شروط الاعتراف بنفقات التطوير كأصل غير ملموس .

(ج) إضافتها إلى الرصيد الدفترى لمشروع الأبحاث أو التطوير الذى تم اقتناؤه **إذا كانت** ... نفقات التطوير تتفق مع شروط الاعتراف بنفقات التطوير كأصل غير ملموس .

الحالة الثالثة :- حالة اقتناء أصل غير الملموس... كمنحة حكومية

قد يتم فى بعض الحالات اقتناء الأصل غير الملموس بدون مقابل أو بمقابل رمزى عن طريق منحة حكومية .

مثال ذلك :- عندما تخصص الحكومة أو تتنازل للمنشاة عن أصول غير ملموسة مثل حقوق الهبوط فى المطار والترخيص لتشغيل محطات الإذاعة أو التليفزيون ، وتراخيص الاستيراد أو الحصص أو الحق فى استخدام موارد أخرى محظور استخدامها .

كيفية المحاسبة عن الاصول غير ملموسة المقتناة كمنحة حكومية

المعالجة الاولى :- الاعتراف بالاصل غير الملموس والمنحة ...بالقيمة العادلة

المعالجة الاولى :- الاعتراف بالاصل غير الملموس والمنحة ...بقيمة رمزية مضافاً إليها نفقات إعداد الأصل لاستخدامه فى الغرض المعد له .

.....

الحالة الرابعة :- حالة اقتناء أصل غير الملموس... عن طريق مبادلة اصول

يجوز تبادل أصل أو أكثر من الأصول غير الملموسة ... مقابل أصل أو أصول غير نقدية أو مجموعة من الأصول النقدية وغير النقدية

وفى هذه الحالة :-

تقاس تكلفة هذا الأصل غير الملموس.. بالقيمة العادلة ما لم :-

(أ) تكن معاملة التبادل ليست ذات جوهر تجارى.

أو (ب) تكن القيمة العادلة غير قابلة للقياس إما للأصل المقتنى أو للأصل المتنازل عنه .

ويقاس الأصل المقتنى... بهذه الطريقة حتى إذا لم تستطع المنشأة الاستبعاد الفورى للأصل المتنازل عنه من الدفاتر .

كيفية قياس تكلفة الاصل المقتنى بالمبادلة... اذا لم يتم قياسها بالقيمة العادلة

تقاس تكلفته .... بالقيمة الدفترية.. للأصل المتنازل عنه.

كيفية قياس تكلفة الاصل المقتنى بالمبادلة... فى حالة قدرة المنشأة على تحديد القيمة العادلة للأصل المقتنى أو المتنازل عنه بدرجة يعتمد عليها

فى هذه الحالة :- تقاس تكلفته .... بالقيمة العادلة.. للأصل المتنازل عنه.

... ما لم تكن القيمة العادلة للأصل المقتنى... أكثر وضوحاً .

اختلاف القيمة السوقية للمنشأة... وصافى القيمة الدفترية لأصولها ..

فى هذه الحالة :- لا يمكن اعتباره ...كتكلفة للأصول غير الملموسة التى تتحكم فيها المنشأة .

الحالات التى تكون فيها... عملية التبادل.. ذات جوهر تجارى

الحالة الاولى:- إذا اختلفت مكونات التدفقات النقدية (من مخاطر وتوقيت وقيم) للأصل المقتنى عن تلك الخاصة بالأصل المتنازل عنه.

الحالة الثانية:- إذا تغيرت القيمة من وجهة نظر المنشأة لأى جزء من عمليات المنشأة والتى قد تأثرت بهذه المعاملة نتيجة لهذا التبادل.

الحالة الثالثة- إذا كان الفرق فى الحالة الاولى أو الثانية له علاقة جوهرية بالقيمة العادلة بالأصول المتبادلة .

ولأغراض تحديد الجوهر التجارى لعملية التبادل فإن القيمة من وجهة نظر المنشأة لأى جزء من عمليات المنشأة الذى تأثر بالمعاملة تعكس التدفقات النقدية بعد الضرائب.

الحالات التى يمكن فيها ... قياس القيمة العادلة للأصل غير الملموس الذى لا يوجد له معاملات سوقية مشابهة بدرجة يعتمد عليها

الحالة الاولى :- حالة عدم وجود اختلافات جوهرية فى تقديرات القيمة العادلة لهذا الأصل .

الحالة الثانية :- حالة وجود نطاق للتقديرات يمكن إستخدامه بدرجة مناسبة لقياس القيمة العادلة.

المعالجة المحاسبية... للشهرة المولدة داخليا

المعالجة :- لا يعترف بالشهرة المتولدة داخلياً .... كأصل .

اسباب هذه المعالجة :-

السبب الاول:- قد يتم تكبد النفقات لإنتاج منافع اقتصادية مستقبلية .. غير أنها لا تؤدى إلى خلق أصلاً غير ملموساً يتفق مع متطلبات الاعتراف به .

السبب الثانى:- لأنها لا تعتبر مورداً محدداً أى ليست منفصلة وليست ناشئة عن تعاقدات أو أمور قانونية أخرى تتحكم فيه المنشأة ويمكن قياسه بدرجة يعتمد عليها .

الحالة الخامسة :- حالة اقتناء أصل غير الملموس... عن طريق توليده داخليا

سنتناول هذه الحالة بالشرح من خلال النقاط التالية:-

اولا:- اسباب صعوبة تحديد ما إذا كان الأصل غير الملموس المولد داخلياً مؤهل للاعتراف به كأصل

ثانيا:- تحديد ما إذا كان الأصل غير الملموس المولد داخلياً يتفق مع متطلبات الاعتراف

ثالثا:- المعالجة المحاسبية للنفقات ... الخاصة بمرحلة الأبحاث

رابعا:- المعالجة المحاسبية للنفقات ... الخاصة بمرحلة التطوير

خامسا:- كيفية معرفة وجود مدى لتوافر موارد من أجل إستكمال المنافع وإستخدامها والحصول عليها من الأصل غير الملموس

سادسا:- متى يمكن قياس تكلفة تكوين الأصل غير الملموس داخلياً بدرجة يعتمد عليها؟

سابعا:- المعالجة المحاسبية ... للعلامات التجارية للسلع و البيانات التجارية وحقوق النشر وقوائم العملاء والبنود الأخرى المشابهة فى جوهرها... والتى يتم تولدها داخلياً

ثامنا:- كيفية .. قياس تكلفة الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً

اولا:- اسباب صعوبة تحديد ما إذا كان الأصل غير الملموس المولد داخلياً مؤهل للاعتراف به كأصل

السبب الاول:- صعوبة تحديد ما إذا كان يوجد أصل محدد سوف ينتج منافع اقتصادية مستقبلية محتملة وتوقيت حدوث ذلك .

السبب الثانى:- صعوبة تحديد تكلفة الأصل بدرجة يعتمد عليها.

.....

ثانيا:- تحديد ما إذا كان الأصل غير الملموس المولد داخلياً يتفق مع متطلبات الاعتراف تقوم المنشأة بتصنيف مراحل تكوين الأصل إلى :

(أ) مرحلة البحث

و(ب) مرحلة التطوير

وفى حالة :- ما إذا كانت المنشأة لا تستطيع أن تميز مرحلة البحث عن مرحلة التطوير لمشروع داخلى من أجل إنشاء أصل غير ملموس

فى هذه الحالة :- تتعامل المنشأة مع النفقات المتعلقة بهذا المشروع باعتبارها قد أنفقت فى مرحلة البحث فقط .

.....

ثالثا:- المعالجة المحاسبية للنفقات ... الخاصة بمرحلة الأبحاث

الأبحاث : هى فحص ودراسة أصلية مخططة من أجل إكتساب وتفهم معرفة علمية أو فنية جديدة .

المعالجة :-

- لا يعترف بالأصل غير الملموس الناشئ عن الأبحاث (أو أثناء مرحلة البحث الخاصة بمشروع داخلى) .

- ويتم الإعتراف بنفقات الأبحاث (أو نفقات مرحلة الأبحاث الخاصة بمشروع داخلى) كمصروف فور إنفاقها .

اسباب هذه المعالجة :-

لأن المنشأة لا تستطيع أن تبرهن ... أن الأصل غير الملموس فى مرحلة البحث المتعلقة بمشروع داخلى ، سوف ينتج منافع إقتصادية مستقبلية محتملة

- **أمثلة أنشطة الأبحاث ما يلى :**

مثال١ :- الأنشطة التى تهدف إلى الحصول على معرفة جديدة.

مثال٢ :- البحث عن تطبيقات للإكتشافات الناتجة عن أبحاث ومعارف أخرى.

مثال٣ :- البحث عن بديل لمنتج أو عملية معينة.

مثال٤ :- تشكيل أو تصميم لمنتج محتمل جديد أو محسن أو لبدائل عمليات التشغيل.

رابعا:- المعالجة المحاسبية للنفقات ... الخاصة بمرحلة التطوير

التطوير : هو تطبيق نتائج الأبحاث وغيرها من المعارف على خطة أو تصميم ما بغرض تقديم

المعالجة :-

يعترف بالأصل غير الملموس الناتج عن التطوير (أو من مرحلة تطوير مشروع داخلى) .... إذا توافر لدى المنشأة كل الشروط التالية :-

الشرط الاول:- توفر دراسة جدوى فنية لإستكمال الأصل غير الملموس بما يجعله متاحاً للبيع أو للإستخدام.

الشرط الثانى:- توافر النية لدى المنشأة لإستكمال الأصل غير الملموس لإستخدامه أو لبيعه.

الشرط الثالث:- قدرة المنشأة على إستخدام أو بيع الأصل غير الملموس .

الشرط الرابع:- معرفة ما إذا كان الأصل غير الملموس سوف يكون قادراً على تحقيق منافع إقتصادية مستقبلية محتملة .

ويمكن للمنشأة أن توضح مدى توافر سوق لما ينتجه هذا الأصل غير الملموس أو للأصل غير الملموس نفسه.

أو إذا كان سوف يتم إستخدام هذا الأصل داخلياً فيكون لدى المنشاة القدرة على تحديد منفعة إستخدام هذا الأصل غير الملموس .

الشرط الخامس:- توافر الموارد الفنية والمالية والموارد الأخرى الكافية لإستكمال تطوير و استخدام أو بيع الأصل غير الملموس.

الشرط السادس:- قدرة المنشأة على قياس النفقات المنسوبة للأصل غير الملموس خلال فترة التطوير بدرجة يعتمد عليها .

.....

أمثلة أنشطة التطوير ما يلى :

مثال١:- تصميم و إنشاء و إختبار نماذج و اسطمبات ما قبل التشغيل.

مثال٢:- تصميم عدد وأدوات و اسطمبات متعلقة بتقنية جديدة.

مثال٣:- تصميم و إنشاء وتشغيل مصنع استرشادى وليس على نطاق مجدى إقتصادياً للتشغيل التجارى.

مثال٤:- تصميم و إنشاء و اختبار بديل مختار لمواد أو أدوات أو منتجات أو مراحل أو نظم أو خدمات جديدة أو مطورة .

خامسا:- كيفية معرفة وجود مدى لتوافر موارد من أجل إستكمال المنافع وإستخدامها والحصول عليها من الأصل غير الملموس

يمكن معرفة ذلك على سبيل المثال :-

- **من خلال..** وجود خطة عمل توضح الموارد الفنية والمالية والموارد الأخرى المطلوبة ومدى قدرة المنشأة على توفير هذه الموارد .
- **وفى حالات خاصة** يمكن للمنشأة توضيح مدى توافر تمويل خارجى من خلال الحصول على خطاب من المقرض يفيد رغبته فى تمويل الخطة.

.....

سادسا:- متى يمكن قياس تكلفة تكوين الأصل غير الملموس داخلياً بدرجة يعتمد عليها؟

اذاكان لدى المنشأة نظام تكاليف ... يعمل على قياس المرتبات والنفقات الأخرى التى تم إنفاقها فى سبيل الحصول على حقوق التأليف والنشر أو التراخيص أو تطوير برمجيات الكمبيوتر.

.....

سابعا:- المعالجة المحاسبية ... للعلامات التجارية للسلع و البيانات التجارية وحقوق النشر وقوائم العملاء والبنود الأخرى المشابهة فى جوهرها... والتى يتم تولدها داخلياً

لا يعترف بهذه البنود.... كأصول غير ملموسة.

اسباب هذه المعالجة :-

عدم امكانية فصل النفقات المتعلقة بالعلامات التجارية و والبيانات التجارية وحقوق النشر وقوائم العملاء والبنود المشابهة فى الجوهر والمولدة داخلياً عن تكلفة تطوير النشاط بوجه عام

ثامنا:- كيفية .. قياس تكلفة الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً

تعتبر تكلفة الأصل غير الملموس المولد داخلياً هى :- مبلغ النفقات التى تم إنفاقها من التاريخ الذى بدأ فيه الاعتراف بالأصل غير الملموس

مثال١ :-

المنشأة (س) تقوم بتطوير عملية جديدة للإنتاج بلغت النفقات التى تكبدتها المنشأة فى عام ٢٠١٩ مبلغ ١٠٠٠ منها مبلغ ٩٠٠ قبل ٢٠١٩/١٢/١ ومبلغ ١٠٠ فيما بين ٢٠١٩/١٢/١ ، ٢٠١٩/١٢/٣١

و تستطيع المنشأة أن تبين أن عملية الإنتاج فى ٢٠١٩/١٢/١ تتفق مع معايير الإعتراف كأصل غير ملموس ويقدر مبلغ المعرفة الخاصة بالعملية (بما فى ذلك التدفقات النقدية لإستكمال العملية قبل أن تكون متاحة للإستخدام) بواقع ٥٠٠.

فى هذه الحالة:-

اولا:- فى نهاية ٢٠١٩ يتم الإعتراف بالعملية كأصل غير ملموس بتكلفة تبلغ ١٠٠ (النفقات التى تم تكبدها منذ تاريخ الوفاء بمعايير ومتطلبات الإعتراف أى فى ٢٠١٩/١٢/١).

ثانيا:- يتم الإعتراف بمبلغ ٩٠٠ الذى تم تكبده قبل ٢٠١٩/١٢/١ كمصروف لأنه لم يتم الوفاء بمتطلبات ومعايير الإعتراف حتى ٢٠١٩/١٢/١ و لا تمثل هذه النفقات جزء من تكاليف عملية الإنتاج المعترف بها فى قائمة المركز المالى .

مثال٢:- فى المثال السابق بفرض انه أثناء عام ٢٠٢٠ بلغت النفقات ٢٠٠٠ وفى نهاية ٢٠٢٠ قدر مبلغ المعرفة الخاص بالعملية بواقع ١٩٠٠ (بما فى ذلك التدفقات النقدية للخارج لإستكمال العملية قبل أن تكون متاحة للإستخدام).

فى هذه الحالة:-

اولا:- فى نهاية ٢٠٢٠ بلغت تكلفة العملية ٢١٠٠

(١٠٠ نفقات معترف بها فى نهاية ٢٠١٩ + نفقات تبلغ ٢٠٠٠ معترف بها فى ٢٠٢٠)

ثانيا:- تعترف المنشأة بخسائر اضمحلال تبلغ ٢٠٠ لتسوية القيمة الدفترية للعملية قبل الخسارة الناتجة عن نقص القيمة ٢١٠٠ مع القيمة القابلة للاسترداد ١٩٠٠ .

ويتم رد المبلغ الذى يمثل الخسارة الناتجة عن الاضمحلال فى الفترة اللاحقة فى حالة استيفاء شروط الرد الواردة فى معيار المحاسبة المصرى رقم (٣١).

مكونات تكلفة ... الأصل غير الملموس المولد داخلياً

تتكون من :- كافة النفقات التى يمكن أن تنسب أو تخصص بشكل مباشر أو التى يمكن تحميلها طبقاً لأساس مقبول وثابت من أجل تكوين الأصل أو إنتاجه و إعداده للاستخدام فى الغرض المعد له .

وقد تشمل التكلفة ما يلى :

(أ)النفقات الخاصة بالمواد والخدمات المستخدمة أو المستهلكة فى إنتاج الأصل غير الملموس .

(ب) المرتبات والأجور و التكاليف الأخرى المرتبطة بالأفراد العاملين و المستخدمة بشكل مباشر فى إنشاء الأصل .

(ج) مصروفات تسجيل أى حق قانونى.

(د) استهلاك براءات الاختراع و التراخيص المستخدمة فى تحقيق الأصل غير الملموس.

بنود لا تعتبر ضمن مكونات التكلفة للأصل غير الملموس المولد داخلياً :

(أ) نفقات البيع ، والنفقات الإدارية والنفقات غير المباشرة العامة الأخرى ، ما لم يكن من الممكن تخصيص هذه النفقات بشكل مباشر لإعداد الأصل ليكون صالحاً للإستخدام .

(ب) الخسائر الناتجة عن عدم الكفاءة وخسائر التشغيل الأولية التى تم تكبدها قبل أن يحقق الأصل الأداء المخطط له.

(ج) النفقات المتعلقة بتدريب العاملين من أجل تشغيل الأصل .

.....

كيفية التعامل مع بعض الحالات :-

الحالة الاولى :- حالة تكبد النفقات من أجل تقديم منافع إقتصادية مستقبلية للمنشأة دون أن يترتب على ذلك إنشاء أى أصول غير ملموسة أو أصول أخرى يمكن الأعتراف بها .

فى هذه الحالة :- يتم الإعتراف بهذه النفقات ... كمصروفات فور إنفاقها.

.....

الحالة الثانية:- حالة توريد بضاعة

فى هذه الحالة :- تعترف المنشأة بهذه النفقات كمصروف عندما يكون لها الحق فى هذه البضائع.... يكون للمنشأة الحق فى البضاعة عندما تمتلكها

.....

الحالة الثالثة:- حالة تقديم خدمة

فى هذه الحالة :- تعترف المنشأة بهذه النفقات كمصروف عندما.. تقدم لها هذه الخدمة .

وتكون الخدمة قد قدمت :-عندما تكون قد أديت من المورد طبقاً لشروط عقد توريد الخدمة مع المنشأة وليس عندما تستخدمها المنشأة لتقديم خدمة أخرى مثل تقديم خدمة الإعلان للعملاء .

أمثلة النفقات الأخرى التى يعترف بها كمصروفات عند إنفاقها

مثال١:- النفقات المتعلقة بتأسيس كيان قانونى جديد مثل التكاليف القانونية والأتعاب والرسوم والمصروفات الأخرى التى يتم إنفاقها عند التأسيس ما لم تكن هذه النفقات متضمنة فى التكلفة المتعلقة ببند من بنود الأصول الثابتة .وتتضمن هذه النفقات تلك التى يتم إنفاقها لإفتتاح نشاط جديد أو لبدء عمليات جديدة أو لبدء منتجات جديدة والتى تعرف بالتكاليف السابقة على بدء التشغيل .

مثال٢:- النفقات المتعلقة بأنشطة التدريب.

مثال٣:-النفقات المتعلقة بأنشطة الإعلان والترويج (بما فى ذلك الكتالوجات المرسلة بالبريد).

مثال٤:-النفقات المتعلقة بنقل مقر أو إعادة تنظيم كل المنشأة أو جزء منها

ما هو موقف النفقات المتعلقة بالبنود غير الملموسة والتى سبق الأعتراف أولياً بها كمصروفات ؟

لا يجوز الاعتراف بهذه النفقات فى تاريخ لاحق ... كجزء من تكلفة أصل غير ملموس .

كيفية اثبات الاصل الغير ملموس بعد الاعتراف الاولى به

يتم اثباته ... بالتكلفة مخصوما منها مجمع الاستهلاك ومجمع خسائر الاضمحلال.

.....

المطلب الثامن : القياس اللاحق للاصول غير الملموسة

تختار أى منشأة إما نموذج التكلفة ..أو نموذج إعادة التقييم

كسياسة محاسبية لها وفى حالة المحاسبة عن الأصل غير الملموس باستخدام نموذج إعادة التقييم يتم المحاسبة عن الأصول الأخرى التى تدخل ضمن نفس الفئة باستخدام نفس النموذج ما لم يكن هناك سوق نشط لهذه الأصول

نموذج التكلفة

بعد الاعتراف المبدئى يتم إثبات الأصل غير الملموس بالتكلفة مخصوما منها مجمع الاستهلاك و مجمع خسائر اضمحلال القيمة

نموذج إعادة التقييم

ضوابط تحديد مبلغ إعادة التقييم للاصول غير الملموسة

الضابط الاول :- بعد الاعتراف المبدئى يتم إثبات الأصل غير الملموس بالمبلغ المعاد تقييمه و هو القيمة العادلة فى تاريخ التقييم مخصوماً منها أى مجمع استهلاك لاحق و أى خسائر مجمعة ناتجة عن اضمحلال القيمة.

الضابط الثانى:- لغرض إعادة التقييم بموجب هذا المعيار تحدد القيمة العادلة بالرجوع إلى سوق نشط او عن طريق خبراء متخصصين فى التقييم والتثمين ضمن المقيدين فى سجل مخصص لذلك بالهيئة العامة للرقابة المالية .

الضابط الثالث:- يتم إعادة التقييم بانتظام بحيث لا تختلف القيمة الدفترية للأصل بشكل جوهرى عن قيمته العادلة فى تاريخ القوائم المالية .

الضابط الرابع :- لا يسمح نموذج إعادة التقييم بما يلى :

(أ) إعادة تقييم الأصول غير الملموسة التى لم يعترف بها من قبل كأصول .

أو (ب) الاعتراف المبدئى للأصول غير الملموسة بمبالغ خلاف التكلفة .

الضابط الخامس:- يطبق نموذج التكلفة بعد الاعتراف المبدئى بالأصل بالتكلفة إلا أنه فقط فى حالة الاعتراف بجزء من تكلفة الأصل غير الملموس كأصل لأن الأصل لا يفى بمعايير ومتطلبات الاعتراف خلال مرحلة ما من العملية يمكن تطبيق نموذج إعادة التقييم على الأصل ككل .

الضابط السادس:- يجوز تطبيق نموذج إعادة التقييم على الأصل غير الملموس المقتنى كمنحة حكومية و المعترف به بالقيمة الاسمية .

الضابط السابع:- من غير المعتاد وجود سوق نشط بالنسبة للأصل غير الملموس على الرغم من إمكانية حدوث ذلك...

على سبيل المثال فى بعض المناطق يمكن أن يتواجد سوق نشط للتنازل عن تراخيص سيارات الأجرة، وكذلك عن تراخيص الصيد أو حصص الإنتاج

إلا انه لا يمكن أن يتواجد سوق نشط ... للعلامة التجارية و أسماء المجلات والصحف وحقوق نشر الأفلام و الموسيقى أو براءات الإختراع .

حيث أن هذه الأصول... تتميز بأنها مميزة و منفردة.

الضابط الثامن:- على الرغم من أن الاصول غير الملموسة تباع وتشترى إلا أنه يتم التفاوض على العقود بين المشترين والبائعين الأفراد. وهذه النوعية من المعاملات غير شائعة نسبياً.

ولهذه الأسباب... فإن السعر الذى يدفع لأحد الأصول قد لايقدم دليل كاف عن القيمة العادلة لأصل آخر ، **بالإضافة إلى ذلك**... فالأسعار ليست متاحة ومعلنة للجميع .

ثانيا:- ضوابط تكرار إعادة تقييم الاصول غير الملموسة

الضابط الاول:- يعتمد تكرار إعادة التقييم على تغير وتذبذب القيم العادلة للأصول غير الملموسة التى يتم تقييمها ، فإذا اختلفت القيمة العادلة للأصل المعاد تقييمه بشكل جوهرى عن القيمة الدفترية يكون من الضرورى إجراء إعادة تقييم آخر وقد تتعرض بعض الأصول غير الملموسة لحركات متغيرة وجوهرية فى القيمة العادلة ، وبالتالى يستلزم هذا إعادة تقييم سنوياً.
الضابط الثانى:- وليس من الضرورى إعادة التقييم سنوياً للأصول غير الملموسة التى لا تتعرض لحركات مؤثرة وهامة فى القيمة العادلة .

الضابط الثالث:- فى حالة عدم إمكانية إعادة تقييم أحد الأصول غير الملموسة ضمن فئة من الأصول غير الملموسة المعاد تقييمها بسبب عدم وجود سوق نشطة لهذا الأصل .
فى هذه الحالة:- يتم إثبات الأصل بالتكلفة ناقصاً منها مجمع الاستهلاك و خسائر اضمحلال القيمة.
الضابط الرابع:- إذا لم يعد من الممكن تحديد القيمة العادلة لأصل غير ملموس معاد تقييمه بالرجوع إلى سوق نشط.
فى هذه الحالة:- فإن القيمة الدفترية لهذا الأصل تكون هى المبلغ المعاد تقييمه فى تاريخ آخر إعادة تقييم بالرجوع إلى سوق نشط ناقصاً منها أى مجمع إستهلاك لاحق و أى خسائر مجمعة ناتجة عن اضمحلال القيمة.
الضابط الخامس:- عدم وجود سوق نشط لأصل معاد تقييمه قد يعطى مؤشراً على نقص قيمة الأصل و أن الأصل بحاجة إلى اختبار طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى الخاص بخسائر اضمحلال قيمة الأصول.
الضابط السادس:- فى حالة إمكانية تحديد القيمة العادلة للأصل بالرجوع إلى سوق نشط بعد تاريخ القياس يتم تطبيق نموذج إعادة التقييم من ذلك التاريخ

ثالثا:- ضوابط التعامل مع فائض اعادة التقييم ومجمع الاهلاك

الضابط الاول:- فى حالة إعادة تقييم الأصل غير الملموس فإن أى مجمع إستهلاك فى تاريخ إعادة التقييم أما :

(أ)أن يعاد إثباته بالتناسب مع التغير فى إجمالى القيمة الدفترية للأصل بحيث تتساوى القيمة الدفترية للأصل بعد إعادة التقييم مع المبلغ المعاد تقييمه للأصل .

(ب)أو يستبعد مقابل إجمالى القيمة الدفترية للأصل وصافى المبلغ المعاد إثباته للمبلغ المعاد تقييمه للأصل .

الضابط الثانى:- فى حالة زيادة القيمة الدفترية لأى أصل غير ملموس نتيجة لإعادة التقييم

فى هذه الحالة:- يتم اثبات هذه الزيادة ضمن بنود الدخل الشامل الآخر ، ومجمعها يدرج ضمن حقوق الملكية تحت بند فائض إعادة التقييم إلا أنه يجب الاعتراف بالزيادة فى الأرباح أو الخسائر فى حدود رد مبلغ النقص الناتج عن إعادة التقييم لنفس الأصل الذى تم الاعتراف به فى الأرباح أو الخسائر.

الضابط الثالث:- فى حالة نقص القيمة الدفترية للأصل غير الملموس نتيجة لإعادة التقييم .

فى هذه الحالة:- يتم الاعتراف بهذا النقص فى الأرباح أو الخسائر إلا أنه يتم خصم هذا النقص ضمن بنود الدخل الشامل الاخر فى حدود مبلغ أى رصيد دائن فى فائض إعادة التقييم الخاص بهذا الأصل ، ويخفض النقص المثبت ضمن الدخل الشامل الاخر المبلغ المجمع ضمن حقوق الملكية تحت بند فائض إعادة التقييم

الضابط الرابع:- يجوز مباشرة تحويل مجمع فائض إعادة التقييم المدرج ضمن حقوق الملكية على الأرباح المرحلة عند تحقق هذا الفائض. ويجوز تحقق هذا الفائض عند توقف إستغلال الأصل أو التصرف فيه ، إلا أنه يمكن تحقيق جزء من الفائض أثناء استخدام المنشأة للأصل.

و فى هذه الحالة.... فإن قيمة الفائض المحقق تتمثل فى الفرق بين الاستهلاك بناء على القيمة الدفترية المعاد تقييمها للأصل و الإستهلاك الذى كان سيتم الإعتراف به بناء على التكلفة التاريخية للأصل.

الضابط الخامس:- لايتم التحويل من فائض إعادة التقييم إلى الأرباح المرحلة من خلال قائمة الدخل.

المطلب التاسع

كيفية تحديد ... العمر الانتاجى للاصل غير ملموس

سنتناول هذا الموضوع بالشرح من خلال النقاط التالية:-

اولا:- العمر الانتاجى للاصل غير ملموس

ثانيا:- المحاسبة عن الأصل غير الملموس ... تعتمد على عمره الإنتاجى.

ثالثا:- العوامل التى تؤخذ فى الإعتبار عند تحديد العمر الإنتاجى للأصل غير الملموس

رابعا:- ضوابط الاصل غير الملموس الذى ليس له عمر انتاجى محدد

خامسا:- كيفية تحديد ... العمر الانتاجى للاصل غير ملموس... إذا نشأت قدرة المنشأة فى الحصول على منافع إقتصادية مستقبلية من الأصل غير الملموس من خلال حقوق قانونية تم منحها للمنشأة لفترة محدودة

سادسا:- تأثير عوامل إقتصادية وقانونية .. فى العمر الإنتاجى للأصل غير الملموس .

.....

اولا:- العمر الانتاجى للاصل غير ملموس

العمر الإنتاجى : هو إما أن يكون :

(أ) الفترة التى تتوقع المنشأة أن تنتفع خلالها بالأصل.

أو (ب) عدد وحدات الإنتاج أو عدد وحدات مناسبة أخرى تتوقع المنشأة الحصول عليها من هذا الأصل .

يتم تحديده بناءا على :- تقدير المنشأة ما إذا كان العمر الإنتاجى للأصل غير الملموس محدداً أو غير محدد

- **فإذا كان محدد** :- تحدد مدة العمر الإنتاجى لهذا الأصل أو عدد وحداته الإنتاجية أو الوحدات المشابهة.
- **و تعتبر المنشأة أن الأصل ليس له عمر إنتاجى محدد** :- عندما لا يوجد حداً منظوراً للمدة التى يتوقع فيها الأصل أن يحقق تدفقات نقدية للداخل للمنشأة وذلك بناء على تحليل لجميع العوامل ذات الصلة .

ثانيا:- المحاسبة عن الأصل غير الملموس ... تعتمد على عمره الإنتاجى.

- الأصل غير الملموس الذى له عمر إنتاجى محدد :- **يتم استهلاكه**
- الاصل غير الملموس الذى ليس له عمر انتاجى محدد :- **لايستهلك**

.....

ثالثا:- العوامل التى تؤخذ فى الإعتبار عند تحديد العمر الإنتاجى للأصل غير الملموس

امثلة هذه العوامل ما يلى:-

العامل الاول:- الإستخدام المتوقع للاصل وهل سيتم إدارة الأصل بكفاءة .

العامل الثانى:- دورة العمر الإنتاجي النموذجية للأصل و المعلومات العامة بشأن تقديرات العمر الإنتاجى للأصول المشابهة التى تستخدم بنفس الطريقة .

العامل الثالث:- التقادم الفنى والتكنولوجى و أى تقادم آخر.

العامل الرابع:- استقرار الصناعة التى تستخدم فيها الأصل و التغير فى الطلب على المنتجات أو الخدمات التى ينتجها الأصل .

العامل الخامس:- تصرفات المنافسين الحاليين والمحتملين.

العامل السادس:- مستوى نفقات الصيانة المطلوبة للحصول على المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة من الأصل ، كذلك قدرة المنشأة و استعدادها للوصول إلى ذلك المستوى .

العامل السابع:- فترة التحكم فى الأصل وكذلك المحددات القانونية أو ما فى حكمها المتعلقة باستخدام الأصل مثل تواريخ انتهاء عقود الإيجار المختصة بالأصل .

العامل الثامن:- ما إذا كان العمر الإنتاجى للأصل يعتمد على العمر الإنتاجى لأصول أخرى فى المنشأة .

.....

رابعا:- ضوابط الاصل غير الملموس ... الذى ليس له عمر انتاجى محدد

الضابط الاول:- لا يعنى مصطلح "غير محدد " أن العمر الإنتاجى للأصل بلا نهاية حيث أن العمر الإنتاجى للأصل غير الملموس يعكس فقط مستوى نفقات الصيانة المستقبلية المطلوبة لصيانة الأصل عند مستوى أدائه المقدر وقت تقدير عمره الإنتاجى. ويعكس ذلك قدرة المنشأة و نيتها للوصول إلى هذا المستوى .

وبالتالى فنتيجة إعتبار الأصل ذا عمر إنتاجى غير محدد لا يجب أن تعتمد على أن النفقات المستقبلية المتوقعة تتجاوز النفقات المطلوبة للحفاظ على مستوى أداء الأصل .....

الضابط الثانى:- بالنظر إلى التطورات السريعة للتكنولوجيا ، فإن برمجيات الكمبيوتر و العديد من الأصول غير الملموسة الأخرى تعتبر عرضة للتقادم التكنولوجى . ولذلك فمن المتوقع أن تتسم أعمارها الإنتاجية بالقصر.

الضابط الثالث:- على الرغم من أن العمر الإنتاجى للأصل غير الملموس قد يمتد لفترة طويلة نسبياً فإنه يتسم دائماً بالمحدودية ، ويتم تحديد العمر الإنتاجى للأصل غير الملموس وفقاً لاعتبارات الحيطة والحذر نتيجة عدم التأكد ولكن هذا لا يبرر اختيار عمر أقصر بصورة غير واقعية .

.....

خامسا:- كيفية تحديد ... العمر الانتاجى للاصل غير ملموس...

نأخذ تحت هذا الموضوع الحالات التالية:

الحالةالاولى:- إذا نشأت قدرة المنشأة فى الحصول على منافع إقتصادية مستقبلية من الأصل غير الملموس من خلال حقوق قانونية تم منحها للمنشأة لفترة محدودة

فى هذه الحالة :- العمر الإنتاجى للأصل غير الملموس يجب ألا يتجاوز فترة الحقوق القانونية بل قد يكون أقصر من هذه الفترة إعتماداً على الفترة التى تتوقع فيها المنشأة استخدام الأصل.

الحالة الثانية:- حالة إنتقال الحقوق القانونية أو التعاقدية لمدة محدودة قابلة للتجديد .

فى هذه الحالة:- يتضمن العمر الإنتاجى للأصل غير الملموس فترات التجديد فقط فى حالة وجود دليل يؤكد التجديد دون تكاليف جوهرية .

الحالة الثالثة:- حالة اقتناء أصل غير ملموس من خلال عملية تجميع أعمال **فى هذه الحالة :-** يقاس عمره الانتاجى .. بالفترة التعاقدية المتبقية من العقد الذى تم بموجبه منح الحق ولا يتضمن فترات التجديد.

سادسا:- تأثير عوامل إقتصادية وقانونية .. فى العمر الإنتاجى للأصل غير الملموس .

- **العوامل الإقتصادية :-** قد تحدد الفترة التى سيتم على مدارها الحصول على المنافع الإقتصادية المستقبلية .
- **العوامل القانونية :-** قد تقلل من الفترة التى تتحكم على مدارها المنشأة فى الحصول على تلك المنافع .

ويعتبر العمر الإنتاجى هو الفترة الأقصر من الفترات التى تتحدد طبقاً لهذه العوامل.

لا يكون تجديد الحقوق القانونية مؤكداً إلا فى حالة توافر مجموعة من العوامل من أهمها :

العامل الاول:- توافر دليل (قد يكون مبنياً على خبرة سابقة) يفيد بأنه سيتم تجديد الحقوق القانونية . وإذا كان التجديد مشروط بموافقة الغير لابد من توافر دليل على إمكانية الحصول على موافقة الغير.

العامل الثانى:- توافر دليل على أنه سيتم إستيفاء الشروط الضرورية لتجديد الحق القانونى فى حالة وجود هذه الشروط.

العامل الثالث:- عدم انخفاض القيم العادلة للأصل غير الملموس مع إقتراب تاريخ الإنتهاء الأساسى ، أو أن تكلفة تجديد الحق الأساسى لا تزيد عن قيمة الانخفاض فى القيمة العادلة للأصل غير الملموس.

وفى حالة ..أن تكون تكاليف التجديد كبيرة وهامة مقارنة بالمنافع الإقتصادية المستقبلية المتوقع الحصول عليها من التجديد .

فى هذه الحالة:- تمثل تكاليف التجديد من الناحية الموضوعية تكلفة اقتناء أصل غير ملموس جديد عند تاريخ التجديد.

المطلب العاشر

استهلاك الاصول غير ملموسة

الاستهلاك : هو التحميل المنتظم للقيمة القابلة للاستهلاك من قيمة الأصل غير الملموس على مدار الاستفادة المتوقعة منه .

القيمة القابلة للاستهلاك : هى تكلفة الأصل ، أو أى قيمة أخرى بديلة للتكلفة ناقصاً القيمة المتبقية له .

.....

سنتناول هذا الموضوع بالشرح من خلال النقاط التالية:-

اولا:- ضوابط معاملة الاصول غير ملموسة... ذات الاعمار الانتاجية المحددة

ثانيا:- الحالات التى يحتسب فيها قيمة متبقية للاصل غير ملموس

ثالثا:- كيفية تحديد المبلغ القابل للاستهلاك ...وكيفية تحديد القيمة المتبقية

رابعا:- هذا المعيار يتطلب إعادة النظر فى فترة الاستهلاك ...وطريقة الاستهلاك

خامسا:- كيفية معاملة الاصول غير ملموسة... التى ليس لها اعمار انتاجية محددة

.....

اولا:- ضوابط معاملة الاصول غير ملموسة... ذات الاعمار الانتاجية المحددة

الضابط الاول:- يحمل المبلغ القابل للاستهلاك للأصل غير الملموس بطريقة منتظمة على مدار الاستفادة المتوقعة منه وفقاً لأفضل تقدير له.

.....

الضابط الثانى:- ويبدأ الاستهلاك عندما يكون الأصل متاحاً للاستخدام **أى عندما** يكون فى مكان و حالة تسمح له بالتشغيل بالطريقة التى تراها الإدارة.

.....

الضابط الثالث:- يتوقف الاستهلاك فى تاريخ تبويب الأصل كأصل محتفظ به بغرض البيع " أو تاريخ استبعاد الأصل أيهما أقرب.

.....

الضابط الرابع:- يجب أن تعكس طريقة الاستهلاك المستخدمة النمط الذى تستهلك به المنشأة المنافع الاقتصادية للأصل .

وتتضمن هذه الطرق:- القسط الثابت والقسط المتناقص وطريقة وحدة الإنتاج **فإذا لم يمكن تحديد ذلك النمط بدرجة يعتمد عليها** .. تستخدم طريقة القسط الثابت

.....

الضابط الخامس:- تطبق طريقة الاهلاك بشكل ثابت من فترة لأخرى ما لم يكن هناك تغيير فى النمط المتوقع لاستهلاك هذه المنافع الاقتصادية المتوقعة للأصل.

.....ز

الضابط السادس:- يعترف بعبء الاستهلاك كمصروف خلال كل فترة ما لم يسمح أو يتطلب معيار محاسبة آخر أن يتم تضمينها فى القيمة الدفترية لأصل آخر. وفى هذه الحالة يمثل مبلغ التحميل الخاص بالاستهلاك جزء من تكلفة الأصل الآخر ويدخل ضمن قيمته الدفترية

.....

ثانيا:- الحالات التى يحتسب فيها قيمة متبقية للاصل غير ملموس

حالتان.....يحتسب فيهما قيمة متبقية .....للاصل غير ملموس

وفى حالة عدم وجودهما.....يفترض ان القيمة المتبقية ....للاصل غير ملموس= صفر

فى الاصول الملموسة نقول .....قيمة تخريدية.

وفى الاصول غير ملموسة نقول .....قيمة متبقية.

القيمة المتبقية :- هى صافى القيمة المتوقع الحصول عليها فى العمر الانتاجى للاصل بعد خصم تكاليف التخلص منه اذا كان الاصل فى العمر والحالة المتوقعة له فى نهاية العمر الانتاجى له

وهذه الحالات هى :-

الحالة الاولى :- حالة تعهد طرف ثالث بشراء الاصل فى نهاية عمره الانتاجى.

الحالة الثانية :- حالة وجود سوق نشطة للاصل وبشرط :

١- ان يمكن تحديد القيمة المتبقية له بما يتفق مع تلك السوق النشطة.

٢- ان يكون من المحتمل ان توجد مثل هذه السوق النشطة فى نهاية عمره الانتاجى.

ثالثا:- كيفية تحديد المبلغ القابل للاستهلاك ...وكيفية تحديد القيمة المتبقية

يحدد المبلغ القابل للاستهلاك للأصل الذى له عمر إنتاجى محدد بعد خصم القيمة المتبقية. ... **وتعنى أى** قيمة متبقية بخلاف الصفر أن المنشأة تتوقع التصرف فى الأصل غير الملموس قبل نهاية عمره الإقتصادى.

يراعى الضوابط التالية :-

الضابط الاول:- يتم تقدير القيمة المتبقية للأصل ... بناء على المبلغ القابل للاسترداد من التصرف باستخدام الأسعار السارية فى تاريخ التقدير لبيع أصل مشابه قد وصل إلى نهاية عمره الإنتاجى ويعمل تحت ظروف مشابهة لتلك التى سوف يعمل فيها الأصل .

الضابط الثانى:- تراجع القيمة المتبقية على الأقل فى نهاية كل سنة مالية ويتم المحاسبة عن التغير فى القيمة المتبقية للأصل كتغير فى التقدير المحاسبى .

الضابط الثالث:- قد تزيد القيمة المتبقية للأصل غير الملموس بحيث تصبح معادلة أو تزيد عن القيمة الدفترية للأصل... **و فى هذه الحالة** يكون مبلغ الاستهلاك صفراً وحتى تنخفض القيمة المتبقية بعد ذلك إلى مبلغ أقل من القيمة الدفترية للأصل .

الضابط الرابع:- لا يتوقف استهلاك الأصل غير الملموس الذى له مدة محددة عندما يتوقف استخدام الأصل غير الملموس ... **ما لم يكن:-**

- قد تم استهلاك هذا الأصل بالكامل
- أوتم تبويبه كأصل محتفظ به بغرض البيع

.....

رابعا:- هذا المعيار يتطلب إعادة النظر فى فترة الاستهلاك ...وطريقة الاستهلاك

يعاد النظر فى فترة الاستهلاك و طريقته للأصول غير الملموسة ذات عمر إنتاجى محدد فى نهاية كل سنة مالية على الأقل :-

- **فإذا أختلف العمر الإنتاجى المتوقع للأصل عن التقديرات السابقة**

يتم تغيير فترة الاستهلاك وفقاً لذلك .

- **وإذا كان هناك تغيير جوهرى فى نمط المنافع الاقتصادية المتوقعة من الأصل** ... يتم تغيير طريقة الاستهلاك لتعكس النمط الجديد .

وتعامل تلك التغييرات على انها تغييرات فى التقديرات المحاسبية "... وذلك بتعديل قيمة الاستهلاك للفترة الحالية والفترات المستقبلية .

الامثلة على ذلك :-

مثال١:- أثناء عمر الأصل غير الملموس ، قد يظهر أن تقدير العمر الإنتاجى غير مناسب . **على سبيل المثال** قد يبين الاعتراف بالخسائر الناتجة عن اضمحلال القيمة أن فترة الإستهلاك تحتاج إلى تغيير.

مثال٢:- قد يتغير بمرور الوقت نمط تدفق المنافع الإقتصادية المستقبلية المتوقعة من أصل غير ملموس ... فقد تجد مثلاً المنشأة أن طريقة القسط المتناقص للإستهلاك تصبح أكثر ملائمة من طريقة القسط الثابت.

خامسا:- كيفية معاملة الاصول غير ملموسة... التى ليس لها اعمار انتاجية محددة

لا تستهلك الأصول غير الملموسة ... التى ليس لها أعمار إنتاجية محددة.

تقوم المنشأة باختبار الأصل الذى ليس له عمر إنتاجى محدد للتحقق من اضمحلال قيمته وذلك بمقارنة القيمة القابلة للإسترداد بالقيمة الدفترية وذلك :

(أ) سنوياً.

(ب) وعندما يكون هناك مؤشر على اضمحلال قيمة الأصل غير الملموس .

هذا المعيار يتطلب... اعادة النظر فى فى الأصل غير الملموس.... الذى لا يستهلك كل فترة

وذلك لتحديد استمرارية الأحداث والظروف التى تدعم... عدم تحديد عمر إنتاجى له.

و فى حالة:- عدم استمرارية هذه العناصر

فى هذه الحالة:- تتم المحاسبة عن التغيير فى العمر الإنتاجى من غير محدد المدة إلى محدد المدة كتغيير فى التقديرات المحاسبية

وفى حالة:- إعادة تقدير العمر الإنتاجى للأصل من غير محدد المدة ... إلى محدد المدة

فى هذه الحالة:- تعد مؤشراً على إمكانية اضمحلال قيمة هذا الأصل.

و نتيجة لذلك .. تقوم المنشاة بإجراء إختبار الإضمحلال على هذا الأصل بمقارنة القيمة القابلة للاسترداد مع قيمته الدفترية

وإثبات أى زيادة فى القيمة الدفترية، عن القيمة القابلة للاسترداد كخسارة اضمحلال.

المطلب الحادى عشر

توقف استغلال الاصول غير ملموسة والتصرف فيها

سنتناول هذا الموضوع بالشرح من خلال النقاط التالية:-

اولا:- الحالات التى يتوقف فيها ... الاعتراف بالأصل غير الملموس

ثانيا:- كيفية الاعتراف بالأرباح أو الخسائر الناتجة من توقف استغلال الأصل غير الملموس أو التصرف فيه

.....

اولا:- الحالات التى يتوقف فيها ... الاعتراف بالأصل غير الملموس

الحالة الاولى :- حالة التصرف فيه.

الحالة الثانية :- حالة إنعدام توقع تحقق منافع إقتصادية مستقبلية من استخدامه أو من التصرف فيه.

.....

ثانيا:- كيفية الاعتراف بالأرباح أو الخسائر الناتجة من توقف استغلال الأصل غير الملموس أو التصرف فيه

تتحدد الأرباح أو الخسائر الناتجة من توقف استغلال الأصل غير الملموس أو التصرف فيه .

- على أساس الفرق بين صافى عائد التصرف .. و القيمة الدفترية للأصل .
- **ويتم الاعتراف** بهذا الفرق فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) عندما يتم استبعاد الأصل من الدفاتر .

- (فيما عدا ما يتطلبه معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٩) غير ذلك بالنسبة للبيع وإعادة الإستئجار) و لا يتم تبويب الأرباح كإيراد.

فى حالة الحقوق المقتناه فى عملية تجميع أعمال ، إذا تم إعادة إصدار الحق (بيعه) لاحقاً لطرف ثالث

فى هذه الحالة:- فإن القيمة الدفترية – إذا وجدت – تستخدم فى تحديد المكسب أو الخسارة الناتجة عن إعادة الإصدار.

كيفية الاعتراف بالمقابل الذى يتم الحصول عليه عند التصرف فى الأصل غير الملموس

يتم الاعتراف بهذا المقابل ... **بقيمته العادلة.**

و فى حالة:- تأجيل سداد قيمة الأًصل غير الملموس

فى هذه الحالة:-

- يتم الاعتراف أولياً بالمقابل الذى يتم الحصول عليه بالمعادل للسعر النقدى. -و يتم الإعتراف بالفرق بين القيمة الاسمية للمقابل و المعادل للسعر النقدى كإيراد فوائد ... الذى يعكس العائد الفعلى على المبلغ المستحق.

المطلب الثانى عشر:- الافصاحات التى يتطلبها هذا المعيار... والخاصة بالاصول غير ملموسة

اولا :- افصاحات خاصة بكل فئة من فئات الأصول غير الملموسة ، على أن يتم الفصل بين الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً و الأصول غير الملموسة الأخرى :

(أ) الأعمار الإنتاجية المحددة وغير المحددة أو معدلات الاستهلاك المستخدمة إذا كانت محددة.

(ب) طرق الاستهلاك المستخدمة للأعمار الإنتاجية المحددة.

(ج) إجمالي القيمة الدفترية و مجمع الاستهلاك (متضمناً مجمع خسائر الاضمحلال) فى كل من بداية ونهاية الفترة .

(د) بند أو بنود قائمة الدخل الذى أدرج ضمنه إستهلاك الأصول غير الملموسة .

(هـ) تسوية للقيمة الدفترية فى بداية ونهاية الفترة موضحاً بها :

(١) الإضافات للأصل غير الملموس مع الفصل بين الإضافات المولدة داخلياً والإضافات الناتجة عند تجميع الأعمال.

و(٢) الأصول المبوبة كمحتفظ بها بغرض البيع و الإستبعادات الأخرى .

و(٣) الزيادات أو التخفيضات المعترف بها خلال الفترة الناتجة عن الاضمحلال أو التى يتم ردها مباشرة – إن وجدت – إلى الدخل الشامل الآخر

و(٤) الخسائر الناتجة عن الإضمحلال التى تم الإعتراف بها فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) خلال الفترة .

و(٥) خسائر الإضمحلال (إن وجدت) والتى تم ردها للأرباح أو الخسائر أثناء الفترة.

و(٦) الاستهلاك المعترف به خلال الفترة.

و(٧) صافى فروق العملة الناتج عن ترجمة القوائم المالية إلى عملة العرض و ترجمة أى عملية بالعملة الأجنبية إلى عملة العرض الخاصة بالمنشأة .

و(٨) التغيرات الأخرى فى القيم الدفترية خلال الفترة .

ثانيا :- تبويب فئات ... الأصول غير الملموسة

فئة الاصول غير الملموسة :- هى تجميع لأصول ذات طبيعة و إستخدام مشابه فى عمليات المنشأة

والأمثلة على هذه الفئات ما يلى :

(أ) الأسماء التجارية.

و(ب) البيانات الإدارية وعناوين النشر.

و(ج) برامج الكمبيوتر.

و(د) التراخيص وحقوق الإمتياز.

و(هـ) حقوق الطبع والنشر و براءات الإختراعات وغيرها من حقوق الملكية الصناعية و الخدمات والتشغيل.

و(و) الوصفات والمعادلات و الصيغ والنماذج و التصميمات.

و(ز) الأصول غير الملموسة الجارى تطويرها.

و يتم دمج أو فصل هذه الفئات المذكورة بعاليه إلى فئات أكبر أو أصغر إذا كان هذا يؤدى إلى وجود معلومات موضوعية لمستخدمى القوائم المالية .

.....

ثالثا :- افصاحات عن طبيعة وقيمة التغير فى التقديرات المحاسبية التى لها تأثير جوهرى فى الفترة الحالية أو التى من المتوقع أن يكون لها تأثير جوهرى فى الفترات اللاحقة

وقد ينشأ هذا الإفصاح من التغير فى :

(أ) تقدير العمر الإنتاجى للأصل غير الملموس

أو(ب) طريقة الإستهلاك.

أو(ج) القيم المتبقية .

رابعا :- افصاحات اخرى

(أ) بالنسبة للاصول غير ملموسة... التى ليس لها عمر انتاجى محدد

- القيمة الدفترية للأصل و الأسباب المؤيدة لعدم تحديد عمر إنتاجى له
- تحديد المنشأة العوامل التى لعبت دوراً مؤثراً فى اعتبار أن الأصل ليس له عمر إنتاجى محدد.

(ب) **بالنسبة للاصول غير ملموسة... التى لها عمر انتاجى محدد**

وصف للأصل غير الملموس وقيمته الدفترية وفترة الإستهلاك المتبقية له بصورة منفردة عندما يكون هذا الأصل هاماً و مؤثراً بالنسبة للقوائم المالية للمنشأة ككل .

(ج)بالنسبة للأصول غير الملموسة المقتناه عن طريق منح حكومية و المعترف بها أولياً بالقيمة العادلة تفصح المنشأة عن :

(١) القيمة العادلة المعترف بها مبدئياً لهذه الأصول .

و(٢) القيمة الدفترية لهذه الأصول.

و(٣) ما اذا كانت مثبتة بعد القياس الاولى بنموذج التكلفة أو نموذج اعادة التقييم

(د)وجود أصول غير ملموسة هناك قيود على حقوق ملكيتها وقيمتها الدفترية وكذا القيمة الدفترية للأصول غير الملموسة المرهونة كضمان للإلتزامات.

(هـ) قيمة الإرتباطات التعاقدية الخاصة بإقتناء أصول غير ملموسة.

(ح)بالنسبة لنفقات الأبحاث والتطوير

على المنشأة أن تفصح عن إجمالى المبالغ التى تم إنفاقها على الأبحاث والتطوير والتى تم الإعتراف بها كمصروفات خلال الفترة .

خامسا:- معلومات اخرى من المفضل ولكن ليس مطلوباً الافصاح عنها :

(أ)بيان بأى أصل غير ملموس تم إستهلاكه دفترياً ولا يزال مستخدماً.

و(ب) بيان مختصر للأصول غير الملموسة الهامة نسبياً والتى تتحكم فيها المنشأة ولكن لم يتم الإعتراف بها كأصول لأنها لا تتفق مع مقياس الإعتراف بالأصول غير الملموسة

سادسا:- حالة قياس الأصول غير الملموسة بعد الإعتراف بإستخدام نموذج إعادة التقييم

فى حالة المحاسبة عن الأصول غير الملموسة بطريقة إعادة التقييم ، تقوم المنشأة بالإفصاح عما يلى :

(أ) فئة الأصول غير الملموسة :-

١-تاريخ سريان إعادة التقييم.

٢-القيمة الدفترية للأصول غير الملموسة المعاد تقييمها .

٣-القيمة الدفترية التى سوف يتم الإعتراف بها إذا ما تم قياس فئة الأصول غير الملموسة المعاد تقييمها بعد الإعتراف بإستخدام نموذج التكلفة .

(ب) قيمة فائض إعادة التقييم المرتبط بالأصول غير الملموسة فى بداية ونهاية الفترة موضحاً التغيرات أثناء الفترة . و أى قيود على توزيع الرصيد على المساهمين.

قد يكون من الضرورى دمج فئات الاصول المعاد تقييمها إلى فئات أكبر لأغرض الإفصاح إلا أنه لا يتم دمج الفئات إذا كان ذلك سينتج عنه تجميع فئة من الأصول غير الملموسة تتضمن مبالغ معاد قياسها طبقاً لكل من نموذج التكلفة و نموذج إعادة التقييم.

.....

المطلب الثالث عشر:-

امثلة توضيحية على الاصول غير ملموسة

مثال (١) : قائمة عملاء مشتراه

الحالة :- تقوم شركة تسويق عبر البريد المباشر بشراء قائمة عملاء وتتوقع أن تكون قادرة على الحصول على منافع من المعلومات الواردة فى القائمة لمدة سنة واحدة على الأقل ، ولكن لا تزيد عن ثلاث سنوات .

المعالجة:- يمكن أستهلاك قيمة قائمة العملاء خلال أفضل تقدير للإدارة على مدار عمرها الإنتاجى ، مثلاً ١٨ شهراً وبالرغم من أن شركة التسويق عبر البريد المباشر قد تنوى إضافة أسماء عملاء ومعلومات أخرى إلى القائمة فى المستقبل ، إلا أن المنافع المتوقعة من قائمة العملاء المشتراه ترتبط فقط بالعملاء الموجودين فى تلك القائمة فى تاريخ شرائها .

ويتم مراجعة قائمة العملاء فيما يخص الإضمحلال من خلال تقييمها فى نهاية كل فترة مالية لدراسة ما إذا كان هناك أى مؤشر على إمكانية إضمحلال قيمة قائمة العملاء .

مثال (٢) : براءة أختراع مشتراه وتنتهى خلال ١٥ عاماً

يتوقع أن يكون المنتج الذى تحميه التقنية المشمولة ببراءة الأختراع مصدراً لتدفقات نقدية واردة صافية لمدة ١٥ على الأقل . ولدى المنشأة إلتزام من طرف ثالث بشراء تلك البراءة خلال ٥ سنوات مقابل ٦٠٪ من القيمة العادلة للبراءة فى التاريخ الذى تم شراؤها فيه ، وتنوى المنشأة بيع البراءة خلال ٥ سنوات .

فى هذه الحالة:-

(أ) يمكن استهلاك قيمة البراءة على مدار ٥ سنوات وهى عمرها الإنتاجى لدى المنشأة ، مع قيمة متبقية تساوى القيمة الحالية بمقدار ٦٠٪ من القيمة العادلة للبراءة فى تاريخ شرائها .

(ب) ويمكن أيضاً مراجعة البراءة فيما يخص إضمحلال القيمة من خلال

تقييمها فى نهاية كل فترة مالية لدراسة ما إذا كان هناك أى مؤشر على إمكانية إضمحلال قيمتها .

.....

مثال (٣): حقوق تأليف مشتراه ذات عمر قانونى متبقى مدته ٥٠ عاماً

يبين تحليل عادات العملاء واتجاهات السوق دليلاً على أن المواد المحمية بحقوق التأليف ستولد تدفقات نقدية داخلة صافية لمدة ٣٠ عاماً فقط .

يمكن استهلاك قيمة حقوق التأليف على مدار عمرها الإنتاجى المقدر بمدة ٣٠ عاماً . ويمكن أيضاً مراجعة حقوق التأليف فيما يخص الإضمحلال من خلال تقييمها فى نهاية كل فترة مالية لدراسة ما إذا كان هناك أى مؤشر على إمكانية إضمحلال قيمتها

.....

مثال (٤): ترخيص بث مشترى ينتهى خلال عشر سنوات

يتم تجديد ترخيص البث كل ١٠ سنوات إذا قامت المنشأة بتوفير مستوى متوسط من الخدمة على الأقل لعملائها وإلتزمت بالمتطلبات التشريعية ذات الصلة . ويمكن تجديد الترخيص لفترة غير محددة بتكلفة متدنية . وقد تم تجديده مرتين قبل أحدث شراء . وترى المنشأة المشتريه أن بإمكانها تجديد الترخيص لفترة غير محددة وتدعم الأدلة قدرتها على ذلك . تاريخياً ، لم يكن هناك أى أعتراض شديد على تجديد الترخيص . ولا يتوقع أن يتم استبدال التقنية المستخدمة فى البث بتقنية أخرى فى أى وقت فى المستقبل المنظور . لذلك ، من المتوقع أن يساهم الترخيص فى التدفقات النقدية الواردة الصافية للمنشأة لفترة غير محددة .

يمكن معاملة ترخيص البث على أنه ذو عمر إنتاجى غير محدد لأنه من المتوقع أن يساهم فى التدفقات النقدية الواردة الصافية للمنشأة لفترة غير محددة . لذلك ، لا يتم أستهلاك قيمة الترخيص حتى يتم تحديد عمر إنتاجى له. ويتم اختبار إضمحلال قيمة الترخيص سنوياً لدراسة ما إذا كان هناك مؤشر على إمكانية إضمحلال قيمته .

مثال (٥) : تراخيص بث مشترى ينتهى خلال عشر سنوات

قررت سلطة الترخيص لاحقاً بأنها لن تقوم بتجديد تراخيص البث بعد الآن ، ولكنها ستعرض التراخيص للمزايدة . وفى الوقت الذى تم فيه أتخاذ قرار سلطة الترخيص ، يبقى لترخيص بث المنشأة مدة ٣ سنوات قبل أن ينتهى . وتتوقع المنشأة أن يستمر الترخيص فى المساهمة فى التدفقات النقدية الواردة الصافية حتى ينتهى الترخيص .

حيث أنه لا يمكن تجديد ترخيص البث بعد الآن ، فإن عمره الإنتاجى لا يعد غير محدد . وبالتالى ، يتم استهلاك قيمة الترخيص المشترى خلال عمره الإنتاجى المتبقى ومدته ٣ سنوات ويتم اختباره مباشرة فيما يخص إضمحلال القيمة.

.....

مثال (٦) : حق تسيير خطوط جوية مشترى بين مدينتين ينتهى خلال ثلاث سنوات

يمكن تجديد حق تسيير الخطوط كل خمس سنوات ، وتنوى المنشأة المشترية أن تلتزم بالقوانين والأنظمة المعمول بها للتجديد . ويتم بشكل روتينى منح تجديدات حق تسيير الخطوط بأقل تكلفة وتم تجديدها تاريخياً عندما إلتزمت شركة الخطوط الجوية بالقوانين والأنظمة المعمول بها . وتتوقع المنشأة المشترية تقديم الخدمات لفترة غير محددة بين المدينتين من مطاراتهما المركزية وتتوقع أن تبقى البنية التحتية الداعمة ذات العلاقة (بوابات المطار ، والمنافذ ، وإيجارات مرافق مبانى المطار) فى مكانها فى تلك المطارات طالما أنها لا تزال تملك حق تسيير الخطوط . ويدعم تحليل الطلب والتدفقات النقدية تلك الإفتراضات

لأن الحقائق والظروف تدعم قدرة المنشأة المشترية على الاستمرار فى تقديم الخدمة الجوية لفترة غير محددة بين المدينتين ، يتم معاملة الأصل غير الملموس المرتبط بحق تسيير على أنه ذو عمر إنتاجى غير محدد . لذلك ، لا يتم استهلاك قيمة حق تسيير الخطوط حتى يتم تحديد عمر إنتاجى له . ويتم إختباره فيما يخص إضمحلال القيمة بشكل سنوى ودراسة ما إذا كان هناك مؤشر على إمكانية إضمحلال قيمته.

مثال (٧): علامة تجارية مشتراه ومستخدمة لتحديد وتمييز المنتج الإستهلاكى الرئيسى الذى استحوذ على الحصة الرئيسية فى السوق فى السنوات الثمانية الماضية

تملك العلامة التجارية عمراً قانونياً متبقياً مدته ٥ سنوات ، ولكنه قابل للتجديد كل ١٠ سنوات بتكلفة متدنية . وتنوى المنشأة المشترية تجديد العلامة التجارية بشكل مستمر وتدعم الأدلة قدرتها على ذلك . ويقدم تحليل كل من دراسات دورة حياة المنتج و اتجاهات السوق والإتجاهات التنافسية والبيئية ، و فرص توسيع العلامة ، دليلاً على أن منتج العلامة التجارية سيولد تدفقات نقدية داخلة صافية للمنشأة المشترية لفترة غير محددة .

يمكن معاملة العلامة التجارية على أنها ذات عمر إنتاجى غير محدد لأنها من المتوقع أن تساهم فى التدفقات النقدية الواردة الصافية لفترة غير محددة . لذلك ، لا يتم أستهلاك قيمة العلامة التجارية حتى يتم تحديد عمر إنتاجى لها . ويمكن أن يتم أختبارها فيما يخص إضمحلال القيمة بشكل سنوى لدراسة ما إذا كان هناك مؤشر

على إمكانية إضمحلال قيمتها .

مثال (٨) : علامة تجارية مشتراه قبل ١٠ سنوات والتى تميز منتج إستهلاكى رئيسى

أعتبرت العلامة التجارية على أنها ذات عمر إنتاجى غير محدد عندما تم شراؤها لأنه كان من المتوقع أن يولد منتج العلامة التجارية تدفقات نقدية واردة صافية لفترة غير محددة . إلا أن منافسة غير متوقعة دخلت مؤخراً إلى السوق وستقلل من المبيعات المستقبلية للمنتج . وتقدر المنشأة أن التدفقات النقدية الواردة الصافية المولدة من خلال المنتج ستكون أقل بنسبة ٢٠٪ فى المستقبل المنظور . ولكن تتوقع المنشأة أن يستمر المنتج فى توليد التدفقات النقدية الواردة الصافية لفترة غير محددة بتلك المبالغ المخفضة.

نتيجة للإنخفاض المقدر فى التدفقات النقدية الواردة الصافية المستقبلية ، تحدد المنشأة بأن المبلغ القابل للإسترداد المقدر للعلامة التجارية هو أقل من مبلغها المسجل . ويتم الاعتراف بخسارة إضمحلال القيمة . ولأنه لا يزال يعتبر أن للعلامة التجارية عمراً إنتاجياً غير محدد ، فإنه لا يتم أستهلاك قيمتها ولكن يتم اختبار إضمحلال قيمتها بشكل سنوى لدراسة ما إذا كان هناك مؤشر على إمكانية إضمحلال قيمتها .

.....

مثال (٩) : علامة تجارية لخط من المنتجات تم شراؤها قبل عدة سنوات فى عملية تجميع أعمال

فى وقت عملية تجميع الأعمال ، كانت المنشأة المشتراه تنتج خط من المنتجات لمدة ٣٥ عاماً مع العديد من النماذج الجديدة المطورة التى تحمل العلامة . وفى تاريخ الإندماج بالشراء ، توقعت المنشأة المشترية الإستمرار فى إنتاج الخط ، وأشار تحليل لعوامل اقتصادية متعددة أنه لم يكن هناك حد للفترة التى تساهم فيها العلامة التجارية فى التدفقات النقدية الواردة الصافية . ونتيجة لذلك ، لم تقم المنشأة المشترية بإستهلاك قيمة العلامة التجارية . ولكن الإدارة قررت مؤخراً إيقاف إنتاج خط المنتج خلال السنوات الأربع القادمة .

حيث أنه لم يعد العمر الإنتاجى للعلامة التجارية غير محدد ، يتم إختبار المبلغ المسجل للعلامة التجارية فيما يخص إضمحلال القيمة ويتم إستهلاك قيمته خلال عمره الإنتاجى المتبقى ومدته ٤ سنوات .

المطلب الرابع عشر: تاريخ السريان والقواعد الانتقالية لتعديلات المعيار ٢٠٢٣

تاريخ السريان ... للتعديلات الخاصة باضافة خيار استخدام نموذج اعادة التقييم على الفترات التى تبدأ فى او بعد الاول من يناير ٢٠٢٣م

تطبق التعديلات الخاصة باضافة خيار نموذج اعادة التقييم ... بأثر رجعى طبقا لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٥) ، مع اثبات الأثر التراكمى لتطبيق نموذج إعادة التقييم بشكل اولى باضافته الى حساب فائض إعادة التقييم بجانب حقوق الملكية فى بداية الفترة المالية التى تقوم فيها المنشأة بتطبيق هذا النموذج لأول مرة

معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٤)

ضرائب الدخل

هذا المعيار يهدف الى :- إلى تحديد المعالجة المحاسبية ... لضرائب الدخل.

.....

الموضوع الرئيسى فى المحاسبة عن ضرائب الدخل يتمثل فى :

كيفية المحاسبة عن الآثار المترتبة على الضرائب الجارية والمستقبلية لـ:

(أ) الاسترداد (أو السداد) المستقبلي للقيم الدفترية للأصول (الالتزامات) كما تظهر فى قائمة المركز المالى للمنشأة .

و (ب) العمليات والأحداث الأخرى فى الفترة الجارية والتى تم الاعتراف بها فى القوائم المالية للمنشأة .

سنتناول هذا المعيار بالشرح من خلال النقاط التالية:-

المطلب الاول:- نطاق تطبيق .... هذا المعيار

المطلب الثانى :- كيفية تحديد الاساس الضريبى

المطلب الثالث:- كيفية الاعتراف بالالتزامات الضريبية الجارية وبالاصول الضريبية الجارية

المطلب الرابع:- كيفية الاعتراف بالالتزامات الضريبية المؤجلة ...وبالأصول الضريبية المؤجلة

المطلب الخامس:- إعادة تقدير الأصول الضريبية المؤجلة غير المعترف بها

المطلب السادس:- الفروق المؤقتة عند الاستثمارات فى شركات تابعة والفروع والشركات الشقيقة والمشروعات المشتركة ؟

المطلب السابع:- كيفية قياس الأصول والالتزامات الضريبية الجارية ... والأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة

المطلب الثامن:- الضريبة الجارية والمؤجلة الناتجة عن معاملات المدفوعات المبنية على أسهم

المطلب التاسع:- كيفية عرض الأصول الضريبية والالتزامات الضريبية فى القوائم المالية

المطلب العاشر:- الافصاحات التى يتطلبها هذا المعيار .... والخاصة بضرائب الدخل

مقدمة :-

هذا المعيار... يتطلب من المنشأة أن تعترف بالالتزام الضريبى المؤجل (الأصل الضريبى المؤجل) مع استثناءات محدودة اذا :-

كان من المتوقع أن يترتب على استرداد أو تسوية القيمة الدفترية للأصل أو الالتزام سداد ضرائب فى المستقبل أكبر أو أقل مما لو لم يكن لهذا الاسترداد أو التسوية آثار ضريبية

وذلك لإن أحد شروط الاعتراف بالأصل أو الالتزام فى القوائم المالية :-

هو توقع المنشأة استرداد أو تسوية القيمة الدفترية لذلك الأصل أو الالتزام

هذا المعيار... يتطلب أن تتم المحاسبة للآثار الضريبية للعمليات والأحداث الأخرى بنفس الطريقة التى تتم المحاسبة بها لنفس تلك العمليات والأحداث الأخرى .

وعلى ذلك فان :-

- العمليات والأحداث الأخرى التى يتم الاعتراف بها فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) يتم الأعتراف بالآثار الضريبية المرتبطة بها فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) أيضاً.
- العمليات و الأحداث الأخرى التى يتم الاعتراف بها خارج الأرباح أو الخسائر (إما فى بنود الدخل الشامل الأخرى أو مباشرة فى حقوق الملكية) فيتم الاعتراف بآثارها الضريبية مباشرة أيضاً خارج الأرباح أو الخسائر.
- وبالمثل فإن الاعتراف بالأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة عند تجميع الأعمال ينبغى أن يؤثر فى قيمة الشهرة التى تنشأ من تجميع الأعمال أو فى أية قيمة تزيد عن حصة المشترى فى القيمة العادلة فى أصول والتزامات الشركة المقتناه والمحتمل زيادتها عن تكلفة تجميع الأعمال

وهذا المعيار... يتناول أيضاً :-

- الاعتراف بالأصول الضريبية المؤجلة الناشئة عن :-

- الخسائر الضريبية غير المستخدمة

أو الحق فى الخصم الضريبى غير المستخدم ... وأهم صور هذا الحق هى خصم الضريبة المستحقة على الدخل من الاستثمارات من الضريبة المستحقة على ربح المنشأة المستثمرة .

- وطريقة عرض ضرائب الدخل بالقوائم المالية
- والإفصاح عن المعلومات ذات الصلة بضرائب الدخل.

المطلب الاول:- نطاق تطبيق .... هذا المعيار

هذا المعيار يطبق ... عند المحاسبة عن ضرائب الدخل

وتتضمن ضرائب الدخل لأغراض هذا المعيار :-

- كل الضرائب المحلية والأجنبية التى تفرض على الربح الضريبى.
- كما تتضمن ضرائب دخل أخرى مثل الضرائب المخصومة عند المنبع التى سددتها الشركات التابعة أو الشقيقة أو المشروعات المشتركة على توزيعاتها للمنشأة الخاضعة للضريبة.

هذا المعيار..... لايطبق على :-

- المعالجة المحاسبية للمنح الحكومية
- أو المزايا الضريبية للاستثمار(الحق فى خصم ضريبى معين يعادل مثلاً مقدار رأس المال المستثمر).

ومع ذلك فإن هذا المعيار يطبق على الفروق المؤقتة التى قد تنشأ عن مثل تلك المنح أو المزايا الضريبية للاستثمار.

.....

الربح أو الخسارة المحاسبية: هو ربح أو خسارة الفترة قبل خصم عبء الضرائب.

الربح الضريبى (الخسارة الضريبية): هو ربح (خسارة) الفترة المحدد طبقاً للتشريع الضريبى و القواعد التى تضعها الإدارة الضريبية و الذى تسدد (تسترد) على أساسه ضرائب الدخل .

العبء الضريبى (الضريبة المستردة) يتكون من عبء الضرائب الجارى (الضريبة المستردة عن الفترة) و العبء الضريبى المؤجل (الإيراد الضريبى المؤجل).

المطلب الثانى
كيفية تحديد الاساس الضريبى

سنتناول هذا الموضوع بالشرح من خلال النقاط التالية:-

اولا:- المقصود بالاساس الضريبى للاصل أو الالتزام

ثانيا:- كيفية تحديد ..... الأساس الضريبى للاصل

ثالثا:- كيفية تحديد ..... الأساس الضريبى للالتزام

رابعا:- هل يوجد بنود لها أساس ضريبى لكن لا يتم الاعتراف بها كأصول والتزامات فى قائمة المركز المالى ؟

خامسا:- كيفية المعاملة فى الحالة التى لا يكون فيها الأساس الضريبى للأصل أو الالتزام ظاهراً فى حينه

.....

اولا:- المقصود بالاساس الضريبى للاصل أو الالتزام

هو القيمة المتعلقة بهذا الأصل أو الالتزام للأغراض الضريبية .

ثانيا:- كيفية تحديد ..... الأساس الضريبى للاصل

الأساس الضريبى لأصل ما :-

- هو القيمة التى سوف تخصم للأغراض الضريبية (أى لتحديد الأرباح الضريبية المستقبلية) مقابل المزايا الاقتصادية الخاضعة للضريبة التى ستتدفق أو ترد للمنشأة استرداداً للقيمة الدفترية للأصل
- أما إذا كانت هذه المزايا الاقتصادية غير خاضعة للضريبة، فإن الأساس الضريبى لهذا الأصل يكون مساوياً للقيمة الدفترية

مثال١:- اشترت المنشاة (س) آلة تكلفتها ١٠٠٠٠ج ، و للأغراض الضريبية تم إهلاك ٣٠٠٠ ج من تكلفة الآلة خصماً من إيرادات الفترة الجارية والفترات السابقة **فى هذه الحالة:-** يكون الاساس الضريبى لهذه الآلة ٧٠٠٠ج

مثال٢:- تبلغ القيمة الدفترية للفوائد مستحقة التحصيل ١٠٠ بينما يتم المحاسبة الضريبية للفوائد المحصلة على الأساس النقدى، وعلى ذلك يكون الأساس الضريبى للفوائد المستحقة صفراً.

مثال٣:- تبلغ القيمة الدفترية للعملاء ١٠٠ ، و قد تم إدراج الإيرادات المرتبطة بهؤلاء العملاء ضمن الربح الضريبى (الخسارة الضريبية). وعلى ذلك يكون الأساس الضريبى للعملاء هو ١٠٠.

مثال٤:- تبلغ القيمة الدفترية للتوزيعات مستحقة التحصيل من الشركات التابعة ١٠٠ و لا تخضع هذه التوزيعات للضريبة، وحيث إن القيمة الدفترية لهذا الأصل يتم خصمها مقابل المنافع الاقتصادية (أى الإيرادات) لذلك فإن الأساس الضريبى للتوزيعات مستحقة التحصيل يكون ١٠٠.

مثال٥:- تبلغ القيمة الدفترية لقرض مستحق للمنشأة ١٠٠ ، وحيث إن تحصيل هذا القرض لن يترتب عليه آثار ضريبية ، لذلك يكون الأساس الضريبى لهذا القرض هو ١٠٠.

ثالثا:- كيفية تحديد ..... الأساس الضريبى للالتزام

يتمثل الأساس الضريبى للالتزام فى:-

- قيمته الدفترية مخصوماً منها أية مبالغ تتعلق بهذا الالتزام سوف تخصم للأغراض الضريبية فى الفترات المستقبلية
- وبالنسبة للإيراد المحصل مقدماً يكون أساسه الضريبى قيمته الدفترية مخصوماً منها أى مبلغ من هذا الإيراد لن يكون خاضعاً للضريبة مستقبلاً .

أمثلة:

١-تتضمن الالتزامات المتداولة مصروفات مستحقة قيمتها الدفترية ١٠٠. فإذا كانت المصروفات المرتبطة بها سوف تخصم للأغراض الضريبية على أساس نقدى ، لذلك يكون الأساس الضريبى للمصروفات المستحقة صفراً.

٢- تتضمن الالتزامات المتداولة إيرادات فوائد محصلة مقدماً تبلغ قيمتها الدفترية ١٠٠، فإذا كانت إيرادات الفوائد تتم المحاسبة الضريبية عليها على أساس نقدى لذلك يكون الأساس الضريبى للفوائد المحصلة مقدماً صفراً .

٣- تتضمن الالتزامات المتداولة مصروفات مستحقة بقيمة دفترية ١٠٠. فإذا كانت المصروفات المرتبطة بها قد تم خصمها بالفعل للأغراض الضريبية ، لذلك يكون الأساس الضريبى للمصروفات المستحقة ١٠٠.

٤- تتضمن الالتزامات المتداولة جزاءات وغرامات مستحقة بقيمة دفترية ١٠٠ . والجزاءات والغرامات لا يتم خصمها للأغراض الضريبية، لذلك يكون الأساس الضريبى للغرامات والجزاءات المستحقة ١٠٠ .

٥- تبلغ القيمة الدفترية لقرض مستحق على المنشأة ١٠٠ . فإذا كان سداد القرض لن يكون له اثر ضريبى ، لذلك يكون الأساس الضريبى للقرض ١٠٠.

رابعا:- هل يوجد بنود لها أساس ضريبى لكن لا يتم الاعتراف بها كأصول والتزامات فى قائمة المركز المالى ؟

نعم يوجد... على سبيل المثال:

تكاليف الأبحاث ... يتم الاعتراف بها كمصروف عند تحديد الربح المحاسبى عن الفترة التى حملت عليها ... ولكن لا يسمح بخصمها عند تحديد الربح (الخسارة) الضريبية إلا فى فترة لاحقة

ويعتبر الفرق بين الأساس الضريبى لتكاليف البحث طبقاً للقيمة التى ستسمح الإدارة الضريبية بخصمها فى فترات مستقبلية ، وبين قيمتها الدفترية البالغة صفراً فرقاً مؤقتاً يترتب عليه أصلاً ضريبياً مؤجلاً .

.....

خامسا:- كيفية المعاملة فى الحالة التى لا يكون فيها الأساس الضريبى للأصل أو الالتزام ظاهراً فى حينه

فإنه من المفيد أن نأخذ فى الاعتبار المبدأ الأساسى الذى بنى عليه هذا المعيار وهو:

على المنشأة أن تعترف (فيما عدا بعض الحالات الاستثنائية) بالالتزام (الأصل) الضريبى المؤجل عندما يؤدى تحصيل أو سداد القيمة الدفترية للأصل أو الالتزام فى المستقبل إلى سداد ضرائب اكبر (أقل) مما كان يمكن سداده إذا كان هذا التحصيل أو السداد ليس له آثاراً ضريبية.

المطلب الثالث:- كيفية الاعتراف بالالتزامات الضريبية الجارية وبالاصول الضريبية الجارية

اولا:- الضريبة الجارية هى : -

- قيمة الضرائب المستحقة السداد المرتبطة بصافى الربح الضريبى عن الفترة الجارية
- أوقيمة الضرائب المستحقة الاسترداد المرتبطة بصافى الخسارة الضريبية عن الفترة الجارية

ثانيا:- يتم الاعتراف الضرائب الجارية كالتالى : -

- الضرائب الجارية الخاصة بالفترة الحالية والفترات السابقة والتى لم يتم سدادها بعد ... يعترف بها .... **كالتزام**
- أما إذا كانت الضرائب التى تم سدادها بالفعل فى الفترة الحالية والفترات السابقة تزيد عن القيمة المستحقة عن هذه الفترات... فيتم الاعتراف بهذه الزيادة **كأصل.**
- يتم الاعتراف بالميزة المتعلقة بالخسارة الضريبية التى يمكن الرجوع بها للخلف لاسترداد ضرائب جارية عن فترة أو فترات سابقة... **كأصل فى الفترة التى حدثت فيها الخسارة وذلك بشروط :-**

الشرط الاول:- أن يكون من المرجح أن هذه الميزة ستتحقق

الشرط الثانى:- وأن يمكن قياسها... بدرجة يعتمد عليها.

مثال:- لو ان المنشأة (س) حققت خسارة ضريبية ١٠٠٠٠٠ج فى عام ٢٠١٨م وكانت قوانين الضرائب المطبقة تسمح بترحيل هذه الخسارة وخصمها من ارباح السنوات التالية

فى هذه الحالة:- يتم الاعتراف باصل ضريبى مؤجل

المطلب الرابع

كيفية الاعتراف بالالتزامات الضريبية المؤجلة ...وبالأصول الضريبية المؤجلة

سنتناول هذا الموضوع بالشرح من خلال النقاط التالية:-

اولا:- المقصود بالالتزامات الضريبية المؤجلة

ثانيا:- المقصود بالأصول الضريبية المؤجلة

ثالثا:- المقصود بالفروق المؤقتة

رابعا:- الحالات التى تنشأ فيها ....فروق ضريبية مؤقتة

خامسا:- الالتزامات الضريبية المؤجلة...عند الاعتراف الاولى بالشهرة

سادسا:- كيفية المعاملة حالة قيام مصدر الأداة المالية المركبة (مثال السندات القابلة للتحويل) بتبويب الالتزام المرتبط بالأداة المالية كالتزام و الجزء المرتبط بحقوق الملكية كجزء منها .

سابعا:- كيفية الاعتراف بالفروق المؤقتة القابلة للخصم

اولا:- المقصود بالالتزامات الضريبية المؤجلة

الالتزامات الضريبية المؤجلة:هى قيمة ضرائب الدخل التى يستحق سدادها فى الفترات المستقبلية... والمرتبطة بفروق ضريبية مؤقتة.

.....

ثانيا:- المقصود بالأصول الضريبية المؤجلة

الأصول الضريبية المؤجلة: هى قيمة الضرائب التى يستحق استردادها فى الفترات المستقبلية فيما يتعلق بـ:

(ا) الفروق المؤقتة المخصومة (أى القابلة للخصم من الربح الضريبى فى الفترات المستقبلية).

(ب) الخسائر الضريبية غير المستخدمة و المرحلة للفترات التالية.

(ج) الخصم الضريبى غير المستخدم و المرحل للفترات التالية .

أهم صور الخصم الضريبى:- هى خصم الضريبة الأجنبية على دخل تحقق فى الخارج من الضريبة المحلية على نفس الدخل.

.....

ثالثا:- المقصود بالفروق المؤقتة:- الفروق بين القيمة الدفترية للأصول أو الالتزامات فى قائمة المركز المالى والأساس الضريبى لهذه الأصول أو الالتزامات

و تتمثل الفروق المؤقتة إما فى :-

(أ) **فروق مؤقتة خاضعة للضريبة:-** وهى الفروق المؤقتة التى سوف يترتب عليها أرباح خاضعة للضريبة عند تحديد الربح الضريبى (الخسارة

الضريبية) فى الفترات المستقبلية وذلك عندما يتم استرداد أو تسوية القيمة الدفترية للأصل أو الالتزام .

أو (ب) **فروق مؤقتة قابلة للخصم** : وهى الفروق المؤقتة التى سوف يترتب عليها خصومات تخفض مقدار الربح الضريبى (الخسارة الضريبية) فى الفترات المستقبلية وذلك عندما يتم استرداد أو تسوية القيمة الدفترية للأصل أو الالتزام .

الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة

يتم الاعتراف بالالتزام الضريبى المؤجل لجميع الفروق المؤقتة التى ينتظر خضوعها للضريبة ... فيما عدا ما يلى :

- الاعتراف الأولى بالشهرة .
- أو الاعتراف الأولى بالأصل أو الالتزام للعملية التى ليست لتجميع الأعمال.
- أو الاعتراف الأولى بالأصل أو الالتزام للعملية التى لا تؤثر على صافى الربح المحاسبى و لا على الربح الضريبى (الخسارة الضريبية).

و مع ذلك فإن الفروق المؤقتة المرتبطة باستثمارات فى شركات تابعة و فروع وشركات شقيقة و حصص فى مشروعات مشتركة..... **يتم الاعتراف بها كالتزام ضريبى مؤجل .. فيما عدا الحالات التى يتوافر فيها كلا الشرطين التاليين:**

الشرط الاول:- أن تكون الشركة الأم أو المستثمر أو صاحب الحصة قادراً على أن يتحكم فى توقيت عكس الفروق المؤقتة.

الشرط الثانى:- أن يكون من المرجح أن الفروق المؤقتة لن تعكس فى المستقبل المنظور.

ويراعى الضوابط التالية :-

الضابط الاول:- عند الاعتراف بالأصل يفترض ... أن قيمته الدفترية سوف يتم استردادها فى شكل منافع أو عوائد اقتصادية سوف تتدفق للمنشأة فى الفترات المستقبلية

الضابط الثانى:- عندما تزيد القيمة الدفترية للأصل على أساسه الضريبى فإن قيمة المنافع الاقتصادية الخاضعة للضريبة سوف تزيد عن القيمة التى سوف يسمح بخصمها للأغراض الضريبية، وهذا الفرق يمثل... **فرقاً مؤقتاً خاضعاً للضريبة**

الضابط الثالث:- يمثل الالتزام بسداد ضرائب الدخل عن هذا الفرق فى الفترات المستقبلية التزاماً ضريبياً مؤجلاً، وعندما تسترد المنشأة ... القيمة الدفترية للأصل، ينعكس الفرق المؤقت ويظهر لدى المنشأة كربح ضريبى ينتظر أن يترتب عليه تدفق لمنافع اقتصادية خارجة من المنشأة فى شكل سداد للضريبة.

مثال:المنشأة قامت بشراء خط انتاجى فى ٢٠١٨/١/١م بمبلغ ٢٠٠٠٠٠٠ج وتقوم باهلاكه بطريقة القسط الثابت وقدرت عمره الانتاجى ١٠سنوات مع العلم ان نسب الاهلاك حسب قوانين الضرائب المطبقة ٢٥٪ كما تسمح باهلاك اضافى للاصول الجديده قدره ٣٠٪ وبفرض ان سعر الضريبة ٢٢ %

فى هذه الحالة:-

الاهلاك المحاسبى فى ٢٠١٨/١٢/٣١=٢٠٠٠٠٠٠×١٠٪ = ٢٠٠٠٠٠ج

اذن صافى القيمة الدفترية للاصل = ٢٠٠٠٠٠٠-٢٠٠٠٠٠=١٨٠٠٠٠٠ج

الاهلاك الضريبى المعجل = ٢٠٠٠٠٠٠×٣٠٪=٦٠٠٠٠٠ج

اساس الاهلاك الضريبى = ١٤٠٠٠٠٠ج

الاهلاك الضريبى العادى = ١٤٠٠٠٠٠ × ٢٥٪ = ٣٥٠٠٠٠ج

اجمالى الاهلاك الضريبى = ٦٠٠٠٠٠+٣٥٠٠٠٠= ٩٥٠٠٠٠ج

صافى القيمة الدفترية الضريبية للاصل =٢٠٠٠٠٠٠-٩٥٠٠٠٠

=١٠٥٠٠٠٠ج

فرق القيمة الدفترية المحاسبية والضريبة للاصل

=١٨٠٠٠٠٠ – ١٠٥٠٠٠٠ = ٧٥٠٠٠٠ج

الضريبة المؤجلة = ٧٥٠٠٠٠×٢٢٪ =١٦٥٠٠٠ج

وبالتالى من الناحية الربح المحاسبى:-

هناك التزام ضريبى مؤجل قدره ١٦٥٠٠٠ج قيمة ضرائب الدخل التى سوف تسددها المنشاة خلال فترة استرداد القيمة الدفترية للاصل.

رابعا:- الحالات التى تنشأ فيها ....فروق ضريبية مؤقتة

الحالة الاولى :- حالة تضمين الربح المحاسبى للفترة إيرادات أو مصروفات بينما يتم تضمينها لأغراض الربح الضريبى فى فترة مختلفة.

- **هذه الفروق تعرف عادة باسم** ....الفروق الزمنية أو فروق عدم التزامن.
- **هذه الفروق** والتى تنشئ فروقاً مؤقتة خاضعة للضرائب... و **بالتالى** يترتب عليها التزامات ضريبية مؤجلة

وفيما يلى أمثلة على هذا النوع من الفروق:-

مثال١:- قد يختلف الإهلاك المستخدم فى تحديد صافى الربح الضريبى (الخسارة الضريبية) عن الإهلاك المستخدم فى تحديد الربح المحاسبى، ويكون الفرق المؤقت الناتج عن ذلك هو الفرق بين القيمة الدفترية للأصل والأساس الضريبى له والذى يتمثل فى تكلفته الأصلية ناقصاً منها كل الخصومات المتعلقة بالأصل والمسموح

بخصمها ضريبياً عند تحديد الربح الضريبى للفترة الحالية والفترات السابقة، و ينشأ فرق مؤقت خاضع للضريبة يترتب عليه التزام ضريبى مؤجل إذا كان الإهلاك الضريبى معجلاً (أما إذا كان الإهلاك الضريبى أبطأ من الإهلاك المحاسبى، فينشأ فرق مؤقت قابل للخصم وينتج عنه أصل ضريبى مؤجل) .

مثال٢:- المنشاة (س) قامت برسمل تكلفة التطويرومقدارها ١٠٠٠٠٠ج وتستهلكها على مدار ٥سنوات قادمة لتحديد الربح المحاسبى. ولكن لأغراض الضرائب قد تخصم فى نفس الفترة التى نشأت فيها .

فى هذه الحالة:-

- هذه التكلفة يكون أساسها الضريبى صفراً لأنه قد تم خصمها من الربح الضريبى فى نفس فترة حدوثها.
- يترتب على ذلك فرق مؤقت يتمثل فى الفرق بين القيمة الدفترية لتكلفة التطوير و بين أساسها الضريبى الذى يبلغ صفراً فى هذه الحالة .

الحالة الثانية :- حالة توزيع تكلفة تجميع الأعمال على الأصول والالتزامات ... على أساس قيمها العادلة ... ولكن لا يتم عمل تسويات مماثلة للأغراض الضريبية

فى هذه الحالة :- يتم توزيع تكلفة الاستحواذ أو الاقتناء فى عملية تجميع الأعمال على الأصول والالتزامات للوصول لقيمتها العادلة فى تاريخ الاستحواذ أو الاقتناء.

وتنشأ الفروق المؤقتة :-

- عندما لا يتم تعديل الأسس الضريبية لتلك الأصول والالتزامات لتتفق مع قيمتها الدفترية المعدلة

- أو إذا تم تعديل الأسس الضريبية ... بقيم مختلفة.

على سبيل المثال: عندما تزاد القيمة الدفترية لأصل لتصل... إلى قيمته العادلة ...ولكن يظل الأساس الضريبى لهذا الأصل.. بتكلفته لدى المالك السابق، فإنه ينشأ فرق مؤقت خاضع للضريبة ويترتب عليه التزام ضريبى مؤجل... تتأثر به الشهرة .

.....

الحالة الثالثة :- الحالة التى يعاد فيها تقييم الأصول... ولا يتم عمل تسويات مماثلة للأغراض الضريبية

وتحت هذه الحالة ... نأخذ الحالات التالية :-

حالة١:- اذا كان التشريع الضريبى يسمح بإعادة تقييم الأصل أو تقييمه طبقاً للقيمة العادلة بما يؤثر على الربح أو الخسارة الضريبية للفترة الجارية .

فى هذه الحالة:- فإن الأساس الضريبى للأصل يعدل ليتفق مع قيمته الدفترية المعدلة ... **وبالتالى لا ينتج عنها فروق مؤقتة .**

حالة٢:- أما إذا كان التشريع الضريبى ... لا يأخذ بالقيمة المعدلة للأصل فى الفترة التى أعيد فيها التقييم.

فى هذه الحالة:- فإن الأساس الضريبى للأصل... لا يتم تعديله ... و يؤدى ذلك إلى فرق مؤقت بين القيمة الدفترية المعدلة للأصل وبين أساسه الضريبى يترتب عليه التزام أو أصل ضريبى مؤجل

و تسرى هذه القاعدة حتى إذا :

(أ) لم يكن فى نية المنشأة التصرف فى هذا الأصل.... **ففى هذه الحالة** سوف يتم استرداد القيمة الدفترية المعدلة للأصل من خلال الاستخدام وهذا سيولد دخلاً

ضريبياً يزيد عن قيمة الإهلاك المسموح به للأغراض الضريبية فى الفترات المستقبلية.

(ب) أو تم تأجيل الضريبة على الأرباح الرأسمالية بسبب استخدام حصيلة التصرف فى الأصل فى اقتناء أصول مثيلة ... **ففى هذه الحالة** سينتهى الأمر بسداد الضريبة إما عند بيع تلك الأصول المثيلة أو من خلال استخدامها .

.....

الحالة الرابعة :- حالة وجود شهرة ... عند تجميع الأعمال.

تقاس الشهرة الناتجة عن تجميع الأعمال على أساس زيادة (أ) عن (ب) أدناه

(أ) إجمالى :

(١) المقابل المحول... مقاساً بالقيمة العادلة فى تاريخ الأستحواذ .

و(٢) قيمة الحقوق غير المسيطرة ... فى المنشأة المستحوذ عليها

و(٣) فى تجميع الأعمال على مراحل ، القيمة العادلة فى تاريخ الأستحواذ لحقوق ملكية المنشأة المستحوذة والتى كانت تحتفظ بها فى المنشأة المستحوذ عليها .

(ب) صافى قيمة الأصول المستحوذ عليها والإلتزامات التى تم الإلتزام بها فى تاريخ الأستحواذ

فى هذه الحالة :-

اذا كان التشريع الضريبى لا يسمح باستهلاك أو تخفيض قيمة الشهرة خصماً من الربح الخاضع للضريبة ... **يصبح الأساس الضريبى للشهرة** فى هذه الحالة.. يساوى صفراً

و يترتب على ذلك من الناحية النظرية... فرق مؤقت خاضع للضريبة يعادل القيمة الدفترية للشهرة عند الاعتراف بها .... **إلا أن هذا المعيار** لا يسمح بإثبات الالتزام الضريبى المؤجل المترتب على هذا الفرق المؤقت لأن الشهرة لا يعاد قياسها إلا كقيمة باقية (عندما تنتهى أو تضمحل) و إثبات الالتزام الضريبى المؤجل سيرفع من قيمة الشهرة ولن يحمل على قائمة الدخل

.....

الحالة الخامسة :- الحالة التى يكون فيها الأساس الضريبى لأصل أو التزام عند نشأته مختلفاً عن قيمته الدفترية الأولية مثلما يحدث عندما تحصل المنشأة على منح حكومية غير خاضعة للضريبة مرتبطة بأصول .

مثال ذلك :- إذا كان جزءاً من أو إجمالى تكلفة الأصل لن يسمح بخصمه للأغراض الضريبية.

يعتمد الأسلوب المحاسبى لمعالجة مثل هذا الفرق على طبيعة العملية التى أدت إلى الاعتراف الأولى للأصل أو للإلتزام كالآتى :

حالة١:- عند تجميع الأعمال ... تعترف المنشأة بأى التزام أو أصل ضريبى مؤجل ، وهذا يؤثر فى قيمة الشهرة أو فى المبلغ الذى يزيد عن تكلفة حصة المستحوذ فى صافى القيمة العادلة للأصول و الالتزامات المستحوذ عليها.

حالة٢:- إذا أثرت العملية ... فى أى من الربح المحاسبى أو الربح الضريبى.

فى هذه الحالة:-

- تعترف المنشأة بأى التزام أو أصل ضريبى مؤجل متعلق بها.
- وتعترف بالمصروف أو بالإيراد الضريبى المؤجل الناتج عن ذلك فى الأرباح أو الخسائر (بقائمة الدخل)

حالة ٣:- إذا لم تكن العملية ..عملية تجميع أعمال ولم تؤثر فى كل من الربح المحاسبى و الربح الضريبى عند الاعتراف الأولى بالأصل أو الالتزام .

فى هذه الحالة:- فإن هذا المعيار لا يسمح للمنشأة بالاعتراف بالالتزام أو بالأصل الضريبى المؤجل سواء عند الاعتراف الأولى بالأصل أو بالالتزام أو فيما بعد عندما يحدث تعديل فى قيمة الأصل أو الالتزام .

ولا يستثنى من هذه القاعدة ... إلا الفروق المؤقتة المتعلقة بالاستثمار فى شركات تابعة وفروع وشركات شقيقة والحصص فى مشروعات مشتركة وما يترتب عليها من التزام أو أصل ضريبى مؤجل

مثال :- تنوى منشأة استخدام أصل تكلفته ١٠٠٠ خلال عمره الانتاجى البالغ ٥ سنوات و تتخلص منه فى النهاية بقيمة تخريدية قدرها صفراً ، علماً بأن سعر الضريبة ٢٠٪ ، و لا يسمح بخصم إهلاك الأصل للأغراض الضريبية. وعند التخلص من الأصل فإن الأرباح الرأسمالية لن تخضع للضريبة ولا يتم خصم أية خسائر رأسمالية.

فى هذه الحالة:- عندما تسترد القيمة الدفترية للأصل ستحقق المنشأة دخلاً ضريبياً قدره ١٠٠٠ وتدفع ضريبة عليه ٢٠٠، و لا تعترف المنشأة بالالتزام الضريبى المؤجل البالغ ٢٠٠ لأنه ناتج من الاعتراف الأولى للأصل.

فى السنة التالية تكون القيمة الدفترية للأصل ٨٠٠، و تحقق دخلاً ضريبياً قدره ٨٠٠ تسدد عليه ضريبة ١٦٠. و لا تعترف المنشأة بالالتزام الضريبى المؤجل البالغ ١٦٠ لأنه ناشئ من الاعتراف الأولى للأصل.

الحالة السادسة :- الحالة التى تكون فيها القيمة الدفترية للاستثمارات فى شركات تابعة أو فروع أو شركات شقيقة أو حصص فى مشروعات مشتركة مختلفة عن الأساس الضريبى لهذه الاستثمارات **(سنتكلم عن هذه الحالة بالتفصيل لاحقا)**

.....

خامسا:- الالتزامات الضريبية المؤجلة...عند الاعتراف الاولى بالشهرة

اولا:- الإنخفاض اللاحق فى إلتزام ضريبى مؤجل...اذا كان ناشىء من الاعتراف الاولى للشهرة ... **لم يتم الاعتراف به**

على سبيل المثال:-

إذا أعترفت منشأة فى عملية تجميع أعمال ... بشهرة بمبلغ ١٠٠ لها أساس ضريبى صفر فإنه ... لا يتم الاعتراف بالإلتزام الضريبى المؤجل الناتج .

وإذا أعترفت المنشأة لاحقاً بخسارة إضمحلال فى هذه الشهرة بمبلغ ٢٠ ينخفض مبلغ الفرق المؤقت الضريبى المتعلق بالشهرة من ١٠٠ إلى ٨٠ وينتج عن ذلك إنخفاض فى قيمة الإلتزام الضريبى المؤجل غير المعترف به .

ويعامل الإنخفاض .. فى قيمة الإلتزام الضريبى المؤجل .. غير المعترف به على أنه متعلق بالاعتراف الأولى للشهرة وبالتالى لا يجوز الأعترف به

ثانيا:- الإلتزامات الضريبية المؤجلة عن فروق ضريبية مؤقتة... يتم الاعتراف بها فى حدود عدم نشأتها من الاعتراف الأولى للشهرة .

على سبيل المثال:-

إذا اعترفت منشأة فى عملية تجميع أعمال بشهرة بمبلغ ١٠٠ مسموح بخصمها للأغراض الضريبية بسعر ٢٠٪ سنوياً أعتباراً من سنة الاستحواذ .

فى هذه الحالة :-

- يكون الأساس الضريبى للشهرة هو مبلغ ١٠٠ عند الاعتراف الأولى و ٨٠ فى نهاية سنة الاستحواذ .
- فإذا ظلت القيمة الدفترية للشهرة فى نهاية سنة الاستحواذ بدون تغيير بمبلغ ١٠٠ ينشأ فرق ضريبى مؤقت بمبلغ ٢٠ فى نهاية تلك السنة
- وحيث أن الفرق الضريبى المؤقت لا يتعلق بالاعتراف الأولى للشهرة ....يتم الاعتراف بالإلتزام الضريبى المؤجل الناتج عن ذلك .
- وعند سماح التشريع الضريبى باستهلاك الشهرة وفق نسبة محددة كما فى حالة الشهرة الناتجة عن تجميع الأعمال بينما تكلفة هذه الشهرة باقية دون تغيير فى الدفاتر المحاسبية فسيؤدى ذلك إلى فرق مؤقت خاضع للضريبة... و يترتب عليه التزام ضريبى مؤجل .

.....

سادسا:- كيفية المعاملة حالة قيام مصدر الأداة المالية المركبة (مثال السندات القابلة للتحويل) بتبويب الالتزام المرتبط بالأداة المالية كالتزام و الجزء المرتبط بحقوق الملكية كجزء منها .

فى هذه الحالة :-

وعند الاعتراف الأولى بشق حقوق الملكية منفصلاً عن شق الالتزام ينشأ فرق مؤقت خاضع للضريبة ... وبالتالى على المنشأة أن تعترف بالالتزام الضريبى المؤجل المترتب عليها.

- الضريبة المؤجلة... تحمل مباشرة على القيمة الدفترية لشق حقوق الملكية.
- والتغييرات اللاحقة فى قيمة الالتزام الضريبى المؤجل... يتم الاعتراف بها فى قائمة الدخل كمصروف (إيراد) ضريبى مؤجل.

سابعا

كيفية الاعتراف بالفروق المؤقتة القابلة للخصم

سنتناول هذا الموضوع بالشرح من خلال النقاط التالية:-

١-ما هو المدى الذى يتم الاعتراف فيه بالأصل الضريبى المؤجل لكل الفروق الضريبية المؤقتة القابلة للخصم ؟

٢-أمثلة لفروق مؤقتة قابلة للخصم يترتب عليها أصول ضريبية مؤجلة:

٣-شروط الاعتراف.... بالأصول الضريبية المؤجلة

٤-متى تكون الأرباح الضريبية متوقع توفيرها لإستخدامها فى الفرق المؤقت المسموح بخصمه

٥-كيفية التعامل مع بعض حالات الفروق المؤقتة القابلة للخصم

٦-الخسائر الضريبية المرحلة والحق فى الخصم الضريبى غير المستخدم

٧-الشروط الواجب دراستها عند تقدير مدى احتمال وجود ربح ضريبى كاف لمقابلة الخسائر الضريبية المرحلة أو الحق فى الخصم الضريبى غير المستخدم

١- ما هو المدى الذى يتم الاعتراف فيه بالأصل الضريبى المؤجل لكل الفروق الضريبية المؤقتة القابلة للخصم ؟

هو المدى الذى ... يتوقع أن يكون فيه الربح الضريبى كاف لمقابلة الفرق المؤقت القابل للخصم ... **ما لم يكن:-**

(أ) الأصل الضريبى المؤجل ناشئاً عن الاعتراف الأولى بأصل أو التزام .. فى عملية ... لا تمثل تجميع أعمال .

(ب) الأصل الضريبى المؤجل ناشئاً عن الاعتراف الأولى بأصل أو التزام .. فى تاريخ نشأة العملية ... لم يكن لها تأثير فى كل من الربح المحاسبى و الربح الضريبى (الخسارة الضريبية).

ومع ذلك ... فبالنسبة للفروق المؤقتة القابلة للخصم الناتجة عن الاستثمار فى شركات تابعة أو فروع أو شركات شقيقة أو حصص فى مشروعات مشتركة ..

يتم الاعتراف بالأصل الضريبى المؤجل المترتب عليها ...إلى المدى الذى يكون من المرجح فيه:

(أ) أن الفروق المؤقتة سوف تعكس فى المستقبل المنظور.

(أى تصبح مقبولة ضريبياً كخصومات)

(ب) و وجود ربح ضريبى مستقبلاً .. يمكن استخدامه لهذه الفروق المؤقتة.

ويراعى :-

عند الاعتراف بالتزام ... يفترض أن تسدد قيمته الدفترية فى الفترات المستقبلية ... من خلال تدفقات خارجة من موارد المنشأة ذات المنافع الاقتصادية.

عندما تتدفق الموارد خارج المنشأة ... فإن جزءاً منها أو كل قيمتها قد يخصم عند تحديد الربح الضريبى فى فترة لاحقة ... للفترة التى تم الاعتراف فيها بالالتزام.

فى مثل هذه الحالات:-

- ينشأ فرق مؤقت بين القيمة الدفترية للالتزام وأساسه الضريبى، ويترتب عليه أصل ضريبى مؤجل يتعلق بضرائب الدخل التى سيتم استردادها أو توفيرها فى الفترات المستقبلية عندما يسمح بخصم الالتزام أو جزء من الالتزام عند تحديد الربح الضريبى.
- وبالمثل...إذا كانت القيمة الدفترية لأصل ما أقل من أساسه الضريبى فإن الفرق يترتب عليه أصل ضريبى مؤجل يتعلق بضرائب الدخل التى سيتم استردادها أو توفيرها فى الفترات المستقبلية.

مثال

اعترفت منشأة بالتزام قيمته ١٠٠ كتكلفة مستحقة لضمان منتج. بينما لن يتم خصم تكلفة الضمان للأغراض الضريبية إلا عندما تقوم المنشأة بسداد المطالبات المتعلقة بضمان المنتج . و كان سعر الضريبة ٢٠٪.

الأساس الضريبى للالتزام صفر (القيمة الدفترية ١٠٠ ناقصاً القيمة التى سوف يتم خصمها للأغراض الضريبية فيما يتعلق بهذا الالتزام فى الفترات المستقبلية). و عند سداد الالتزام بقيمتة الدفترية ، فإن المنشأة سوف تخفض الربح الضريبى فى المستقبل بمبلغ ١٠٠ وبالتبعية سوف تخفض الضرائب المسددة فى المستقبل بمبلغ ٢٠= (١٠٠ × ٢٠٪). الفرق بين القيمة الدفترية ١٠٠ والأساس الضريبى صفر يكون فرقاً مؤقتاً قابلاً للخصم قدره ١٠٠. ولذلك تعترف المنشأة بأصل ضريبى مؤجل قدره ٢٠ = (١٠٠ × ٢٠٪) **بشرط أن يكون** من المتوقع أن تحقق المنشأة صافى ربح ضريبى فى الفترات المستقبلية يكفى لمقابلة التخفيض فى سداد الضريبة.

٢-أمثلة لفروق مؤقتة قابلة للخصم يترتب عليها أصول ضريبية مؤجلة:

مثال١:- تكلفة مزايا التقاعد ... قد تخصم عند تحديد الربح المحاسبى مقابل الخدمة المؤداة من العامل .

ولكنها تخصم لأغراض تحديد الربح الضريبى:-

- إما عند سداد المنشأة لاشتراكات تمويل صندوق التقاعد
- أو عندما تسدد المنشأة مزايا التقاعد مباشرة للعامل عند إحالته للتقاعد .

ينشأ نتيجة لذلك... فرق مؤقت بين القيمة الدفترية للالتزام و أساسه الضريبى الذى عادة ما يكون صفراً.

ويترتب على هذا الفرق المؤقت القابل للخصم.... أصل ضريبى مؤجل

لأن المنافع الاقتصادية ... سوف تتدفق للمنشأة فى صورة خصم من الربح الضريبى عند سداد الاشتراكات للصندوق أو قيمة مزايا التقاعد للعامل.

.....

مثال٢:- مع وجود بعض الإستثناءات المحدودة يتم الاعتراف بتكاليف الأبحاث كمصروف لتحديد الربح المحاسبى وذلك فى الفترة التى تم تكبدها فيها

إلا أنه قد لا يكون مسموحاً خصمها ... فى تحديد الربح الضريبى (الخسارة الضريبية) إلا فى فترات مقبلة .

ولذلك فإن ... الفرق بين الأساس الضريبى لتكاليف الأبحاث المتمثلة فى المبلغ الذى ستسمح مصلحة الضرائب من خصمه خلال الفترات المقبلة وبين القيمة الدفترية والبالغة صفر ... **يتم معالجته كفرق مؤقت ينتج عن أصل ضريبى مؤجل** .

مثال٣:- يتم توزيع تكلفة تجميع الأعمال على الأصول والالتزامات المحددة على أساس قيمها العادلة فى تاريخ تجميع الأعمال.

وعندما يعترف بالالتزام عند الاستحواذ ... **ولكن** لا يتم خصم التكلفة المتعلقة به فى تحديد الربح الضريبى إلا فى فترة لاحقة ... **ينشأ** فرق مؤقت قابل للخصم يترتب عليه أصل ضريبى مؤجل.

كما ينشأ أصل ضريبى مؤجل ... عندما تكون القيمة العادلة لأصل مستحوذ عليه أقل من أساسه الضريبى.

وفى كلتا الحالتين.... تؤثر الأصول الضريبية المؤجلة فى الشهرة.

.....

مثال٤:- بعض الأصول قد تثبت بالقيمة العادلة أو يعاد تقييمها بدون إجراء تسوية مقابلة للأغراض الضريبية... **و ينشأ عن ذلك** فرق مؤقت قابل للخصم إذا كان الأساس الضريبى للأصل يزيد على القيمة الدفترية.

.....

٣-شروط الاعتراف.... بالأصول الضريبية المؤجلة

الشرط الاول:- أن يسمح ضريبياً بخصم الفروق المؤقتة القابلة للخصم فى تحديد الربح الضريبى فى الفترات المستقبلية،

الشرط الثانى:- ان يكون هناك احتمال مرجح بأن الأرباح الضريبية سوف تكون كافية لمقابلة الفروق المؤقتة القابلة للخصم

.....

٤-متى تكون الأرباح الضريبية متوقع توفيرها لإستخدامها فى الفرق المؤقت المسموح بخصمه

عندما يكون هناك فروق ضريبية مؤقتة كافية متعلقة :-

- بنفس مصلحة الضرائب
- وبنفس المنشأة الخاضعة للضريبة

والمتوقع ردها فى :

(أ) فى نفس الفترة التى من المتوقع فيها رد الفرق المؤقت المسموح بخصمه.

(ب) فى الفترات التى من الممكن فيها ترحيل الخسائر الضريبية الناتجة من أصل ضريبى مؤجل.

فى مثل هذه الحالات ... يتم الاعتراف بالأصل الضريبى المؤجل فى الفترة التى نشأ فيها الفرق الضريبى المؤقت.

٥-كيفية التعامل مع بعض حالات الفروق المؤقتة القابلة للخصم

الحالة الاولى:- حالة ما إذا كان من المتوقع أن تكون الأرباح الضريبية المستقبلية غير كافية لمقابلة الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة ... بعد الأخذ فى الاعتبار أى فروق مؤقتة قابلة للخصم من الربح الضريبى .

فى هذه الحالة :-

- **ينبغى الاعتراف** بالفروق المؤقتة الخاضعة فى حدود الأرباح الضريبية المتوقعة و تكوين الأصول الضريبية المؤجلة على هذا الأساس.
- **إلا أنه** قد يمكن عن طريق التخطيط الضريبى زيادة الربح الضريبى المستقبلى بما يسمح باستيعاب كامل أو قدر أكبر من الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة
- **وبالمثل قد يمكن** عن طريق التخطيط الضريبى زيادة الأرباح الضريبية المستقبلية لاستيعاب كامل أو قدر أكبر من الخسائر الضريبية المرحلة أو الحق فى الخصم الضريبى غير المستخدم.

و يعتمد التخطيط الضريبى على التشريع الضريبى السارى والاستفادة مما يتيحه هذا التشريع من فرص زيادة الربح الضريبى .

ومن أمثلة ما تتيحه بعض التشريعات الضريبية فى هذا المجال ما يلى :

- بيع وإعادة استئجار بعض الأصول التى ارتفعت قيمتها السوقية دون أن يقابل هذا الارتفاع تعديل بالزيادة فى أساسها الضريبى .
- بيع أصل يدر دخلاً غير خاضع للضريبة و شراء استثمار آخر بدلاً منه يدر دخلاً خاضعاً للضريبة.

.....

الحالة الثانية :- حالة ما إذا كان الرصيد الدفترى للشهرة الناتجة عن تجميع أعمال أقل من أساسها الضريبى وبالتالى فان الفرق يؤدى إلى ظهور أصل ضريبى مؤجل .

فى هذه الحالة :- يتم الاعتراف بالأصل الضريبى المؤجل من الأعتراف الأولى للشهرة كجزء من المحاسبة عن تجميع الأعمال إلى المدى الذى يتوقع فيه أن الربح الضريبى سيتحقق والذى سيتم عن طريقه أستخدام الفرق المؤقت القابل للخصم .

الحالة الثالثة :- حالة خصم قيمة منحة حكومية غير خاضعة للضريبة من قيمة الأصل المرتبطة بها للوصول إلى قيمته الدفترية ... دون أن يقابل ذلك خصماً مماثلاً للأغراض الضريبية لتحديد قيمة الأصل القابلة للإهلاك .. أى أساسه الضريبى.

هذه الحالة:- من الحالات التى ينشأ عنها أصل ضريبى مؤجل عند الاعتراف الأولى بأحد الأصول

وفى هذه الحالة :- تكون القيمة الدفترية للأصل.. أقل من أساسه الضريبى .. و يترتب على ذلك نشأة فرق مؤقت قابل للخصم.

.....

الحالة الرابعة :- حالة اعتراف المنشأة بالمنح الحكومية .... كإيراد مؤجل.

فى هذه الحالة :- ينشأ عن ذلك فرق بين هذا الإيراد المؤجل ... و أساسه الضريبى البالغ صفراً ... و يترتب على ذلك أيضاً فرق مؤقت قابل للخصم.

و أيا كانت الطريقة المحاسبية التى ستتبعها المنشأة فى عرض الأصل المرتبط بمنحة حكومية فإنه لا يتم الاعتراف بالأصل الضريبى المؤجل المترتب على ذلك

.....

٦-الخسائر الضريبية المرحلة و الحق فى الخصم الضريبى غير المستخدم

ما الذى يترتب على الخسائر الضريبية المرحلة و الحق فى الخصم الضريبى غير المستخدم؟

يترتب على ذلك نشأة... أصل ضريبى مؤجل... يتم الاعتراف به إلى المدى ...الذى يكون فيه من المرجح تحقق ربح ضريبى فى المستقبل يكون كافياً لمقابلة تلك الخسائر المرحلة و الحق فى الخصم الضريبى غير المستخدم .

وهى نفسها ... القواعد التى تحكم الاعتراف بالأصل الضريبى المؤجل الناشئ عن ترحيل الخسائر الضريبية والحق فى الخصم الضريبى غير المستخدم

ومع ذلك ... فإن وجود خسائر ضريبية مرحلة يمثل دليلاً قوياً على أن الربح الضريبى فى المستقبل قد لا يكون متاحاً

ولذلك ... فإن المنشأة التى يكون لديها خسائر حديثة يجب أن لا تعترف بالأصل الضريبى المؤجل الناشئ عن تلك الخسائر أو عن الحق فى الخصم الضريبى غير المستخدم ... **إلا فى حدود :-**

- ما يكون لديها من فروق مؤقتة خاضعة للضريبة
- أو ما يكون لديها من أدلة أخرى مقنعة بان الربح الضريبى سوف يكون كافياً لمقابلة الخسائر المرحلة أو الحق فى الخصم الضريبى غير المستخدم.

وفى مثل هذه الحالات ... يجب الإفصاح عن قيمة الأصل الضريبى المؤجل و بيان الأدلة التى تؤيد الاعتراف به .

.....

٧- الشروط الواجب دراستها ... عند تقدير مدى احتمال وجود ربح ضريبى كاف لمقابلة الخسائر الضريبية المرحلة أو الحق فى الخصم الضريبى غير المستخدم

الشرط الاول:- ما إذا كان يتوفر للمنشأة فروق مؤقتة خاضعة للضريبة يترتب عليها مبالغ خاضعة للضريبة كافية لمقابلة الخسائر المرحلة و الحق فى الخصم الضريبى غير المستخدم قبل سقوطها بالتقادم .

الشرط الثانى:- ما إذا كان من المرجح أن يتوفر للمنشأة أرباح ضريبية كافية لاستيعاب الخسائر المرحلة أو الحق فى الخصم الضريبى غير المستخدم قبل سقوطها بالتقادم .

الشرط الثالث:- ما إذا كانت الخسائر الضريبية المرحلة قد نتجت من أسباب محددة من غير المرجح تكرارها.

الشرط الرابع:- ما إذا كانت هناك فرص للتخطيط الضريبى يمكن للمنشأة استغلالها لتحقيق ربح ضريبى خلال الفترة المتاحة للاستفادة بالخسائر المرحلة و الحق الضريبى غير المستخدم .

ولا يجوز للمنشأة الاعتراف بالأصل الضريبى المؤجل ... فى حالة ما إذا كان من غير المحتمل وجود ربح ضريبى كاف لمواجهة الخسائر المرحلة أو الحق فى الخصم الضريبى غير المستخدم.

.....

المطلب الخامس:- إعادة تقدير الأصول الضريبية المؤجلة غير المعترف بها

هذا المعيار .. يتطلب إعادة تقدير الأصول الضريبية المؤجلة غير المعترف بها **ويراعى الضوابط التالية :-**

الضابط الاول:- تقوم المنشأة بإعادة تقدير ... موقف الأصول الضريبية المؤجلة غير المعترف بها... فى تاريخ نهاية كل فترة مالية

الضابط الثانى:- تعترف بالأصول الضريبية المؤجلة ...التى لم تعترف بها من قبل... إلى المدى الذى أصبح من المرجح معه مستقبلاً وجود ربح ضريبى يسمح باستيعاب قيمة الأصل الضريبى المؤجل،

على سبيل المثال:

التحسن فى الظروف التجارية ... قد يزيد من احتمال قدرة المنشأة على توليد ربح ضريبى كاف فى المستقبل لمقابلة الأصل الضريبى المؤجل

المطلب السادس

الفروق المؤقتة عند الاستثمارات فى شركات تابعة والفروع والشركات الشقيقة والمشروعات المشتركة

سنتناول هذا الموضوع بالشرح من خلال النقاط التالية :-

اولا:- كيف تنشأ الفروق المؤقتة عند الاستثمارات فى شركات تابعة والفروع والشركات الشقيقة والمشروعات المشتركة ؟

ثانيا:- متى تختلف الفروق المؤقتة فى القوائم المالية المجمعة عن الفروق المؤقتة المتعلقة بذلك الاستثمار فى القوائم المالية المستقلة للشركة الأم ؟

ثالثا:- الحالات التى لاتعترف فيها المنشأة بالالتزام الضريبى المؤجل لجميع الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة المرتبطة بالاستثمارات فى الشركات التابعة والفروع و الشركات الشقيقة و الحصص فى المشروعات المشتركة

رابعا:- كيفية التعامل مع بعض الحالات المتعلقة الفروق المؤقتة عند الاستثمارات فى شركات تابعة والفروع والشركات الشقيقة والمشروعات المشتركة

خامسا:- ماهو مدى اعتراف المنشأة بالأصل الضريبى المؤجل لكل الفروق المؤقتة القابلة للخصم الناشئة من الاستثمارات فى الشركات التابعة والفروع والشركات الشقيقة و حصص الملكية فى المشروعات المشتركة

اولا:- كيف تنشأ الفروق المؤقتة عند الاستثمارات فى شركات تابعة والفروع والشركات الشقيقة والمشروعات المشتركة ؟

تنشأ الفروق المؤقتة ...عندما تصبح القيمة الدفترية للاستثمارات فى الشركات التابعة أو الفروع أو الشركات الشقيقة أوالحصص فى المشروعات المشتركة.... مختلفة عن الأساس الضريبى (الذى يكون غالباً بالتكلفة) لذلك الاستثمار أو تلك الحصة.

مثل هذه الفروق قد تنشأ فى عدد من الظروف المختلفة. على سبيل المثال:

حالة١:- حالة وجود أرباح غير موزعة لدى الشركات التابعة والفروع والشركات الشقيقة والمشروعات المشتركة.

حالة ٢:- حالة فروق تقييم العملة عندما تكون الشركة الأم والشركات التابعة قائمة فى دول مختلفة .

حالة٣:- تخفيض القيمة الدفترية للاستثمار فى شركة شقيقة لتعادل قيمته الاسترادادية.

ثانيا:- متى تختلف الفروق المؤقتة فى القوائم المالية المجمعة عن الفروق المؤقتة المتعلقة بذلك الاستثمار فى القوائم المالية المستقلة للشركة الأم ؟

إذا كانت الشركة الأم... تثبت الاستثمار فى قوائمها المالية المستقلة.. بالتكلفة أوبقيم إعادة التقييم.

ثالثا:- الحالات التى لاتعترف فيها المنشأة بالالتزام الضريبى المؤجل لجميع الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة المرتبطة بالاستثمارات فى الشركات التابعة والفروع و الشركات الشقيقة و الحصص فى المشروعات المشتركة

هى الحالات التى يتوافر فيها كلا الشرطين التاليين:

الشرط الاول:- أن تكون الشركة الأم أو المستثمر أو صاحب الحصة قادراً على أن يتحكم فى توقيت عكس الفروق المؤقتة.

الشرط الثانى:- أن يكون من المرجح أن الفروق المؤقتة لن تعكس فى المستقبل المنظور.

رابعا:- كيفية التعامل مع بعض الحالات المتعلقة الفروق المؤقتة عند الاستثمارات فى شركات تابعة والفروع والشركات الشقيقة والمشروعات المشتركة

الحالة الاولى :- حالة ما إذا كانت الشركة الأم تتحكم فى سياسة توزيع الأرباح فى شركتها التابعة

فى هذه الحالة :-

- تكون الشركة الام .. قادرة على التحكم فى توقيت عكس أو استرداد الفروق المؤقتة المرتبطة بهذا الاستثمار (بما فى ذلك الفروق المؤقتة الناشئة ليس فقط من الأرباح غير الموزعة ولكن أيضاً من أية فروق تقييم للعملات الأجنبية).
- **بالإضافة إلى ذلك**، فإنه من غير العملى عادة تحديد قيمة ضريبة الدخل التى يمكن أن تسدد عند عكس الفروق المؤقتة

ولذلك ... عندما تقرر الشركة الأم عدم توزيع أرباح شركتها التابعة فى المستقبل المنظور ... **فإنها لا تعترف** بالالتزام الضريبى المؤجل، ويطبق نفس الأمر على الاستثمارات فى الفروع.

الحالة الثانية:- بما انه يتم قياس الأصول والالتزامات ذات الطبيعة غير النقدية بعملة التعامل ..فإذا حدد الربح أو الخسارة الضريبية بعملة أخرى (ومن ثم، حدد

الأساس الضريبى للأصول والالتزامات ذات الطبيعة غير النقدية بنفس تلك العملة الأجنبية)

فى هذه الحالة :- فإن التغيرات فى أسعار الصرف ينشأ عنها فروق مؤقتة و يترتب عليها الاعتراف بالتزام أو أصل ضريبى مؤجل و يتم إدراج مثل هذه الضريبة المؤجلة فى الأرباح و الخسائر.

الحالة الثالثة:- كيفية تعامل المستثمر فى شركة شقيقة...مع الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة المتعلقة بالاستثمار فى الشركة الشقيقة ؟

- المستثمر فى شركة شقيقة لا يستطيع ... أن يسيطر على تلك الشركة وعادة لا يكون فى وضع يسمح له بتحديد سياسة توزيع أرباحها.
- ولذلك فإذا لم يكن هناك إتفاق يقضى بعدم توزيع أرباح الشركة الشقيقة فى المستقبل المنظور، يكون على المستثمر الاعتراف بالالتزام الضريبى المؤجل الناشئ عن الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة المتعلقة بالاستثمار فى الشركة الشقيقة.
- **وفى بعض الحالات** ... قد يكون المستثمر غير قادر على تحديد قيمة الضريبة التى يمكن أن تدفع إذا تم استرداد تكلفة الاستثمار فى الشركة الشقيقة، ولكنه يستطيع أن يحدد أنها سوف تساوى أو تزيد عن مبلغ معين يمثل حداً أدنى.

  فى مثل هذه الحالات ... يتم قياس الالتزام الضريبى المؤجل على أساس هذا المبلغ.

الحالة الرابعة :- حالة الترتيبات أو الاتفاقات بين أصحاب الحصص فى المشروع المشترك التى يكون فيها عملية توزيع الأرباح وتحديد ما إذا كانت القرارات المتعلقة بتوزيع الأرباح تتطلب موافقة كل الشركاء أو أغلبية محددة منهم .

فى هذه الحالة :- وعندما يكون صاحب الحصة قادراً على التحكم فى توزيع الأرباح بحيث لا يكون من المنتظر أن يتم توزيع أرباح فى المستقبل المنظور، فإنه لا يعترف بالالتزام الضريبى المؤجل.

.....

خامسا:- ماهو مدى اعتراف المنشأة بالأصل الضريبى المؤجل لكل الفروق المؤقتة القابلة للخصم الناشئة من الاستثمارات فى الشركات التابعة والفروع والشركات الشقيقة و حصص الملكية فى المشروعات المشتركة

إلى المدى الذى يكون من المرجح فيه:

(أ) أن الفروق المؤقتة سوف تعكس (أى تصبح مقبولة ضريبياً كخصومات) فى المستقبل المنظور.

و (ب) وجود ربح ضريبى مستقبلاً يمكن استخدامه لهذه الفروق المؤقتة.

المطلب السابع

كيفية قياس الأصول والالتزامات الضريبية الجارية ... والأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة

سنتناول هذا الموضوع بالشرح من خلال النقاط التالية :-

اولا:- كيفية قياس ... الأصول والالتزامات الضريبية الجارية

ثانيا:- كيفية قياس ... الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة

ثالثا:- بعض متطلبات هذا المعيار الخاصة الأصول و الالتزامات الضريبية

رابعا:- البنود التى يعترف بها فى الأرباح أو الخسائر

خامسا:- كيفية التعامل مع بعض الحالات عند قياس الاصول والالتزامات الضريبية

.....

اولا:- كيفية قياس ... الأصول والالتزامات الضريبية الجارية

تقاس باستخدام أسعار الضرائب (وقوانين الضرائب) السارية فى تاريخ نهاية الفترة المالية.

ثانيا:- كيفية قياس ... الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة

تقاس باستخدام أسعار الضرائب المتوقع أن تكون مطبقة فى الفترة التى يتحقق خلالها الوفر الضريبى أو تسدد خلالها الضرائب بالزيادة استرشاداً بأسعار الضرائب (وقوانين الضرائب) التى صدرت حتى تاريخ نهاية الفترة المالية أو فى سبيلها لأن تصدر.

الحالة :- حالة أستخدام أسعار ضريبية .... بنظام الشرائح

فى هذه الحالة :- يتم قياس الأصول والإلتزامات الضريبية بإستخدام متوسط الأسعار الذى من المتوقع تطبيقه على الربح الضريبى (الخسارة الضريبية) خلال الفترات التى من المتوقع أن يتم فيها عكس الفروق المؤقتة.

ثالثا:- بعض متطلبات هذا المعيار الخاصة الأصول و الالتزامات الضريبية

هذا المعيار يتطلب :- عدم خصم الأصول و الالتزامات الضريبية المؤجلة إلى قيمتها الحالية .

والسبب فى ذلك :-

هو ان تحديد القيمة الحالية للأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة بدرجة يعتمد عليها...يتطلب جدولة زمنية لتوقيت تسوية كل فرق مؤقت... وحيث إنه فى معظم الحالات تكون مثل هذه الجدولة غير عملية أو معقدة بصورة كبيرة. .... ولذلك فإنه من غير المناسب أن يتم خصم الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة إلى قيمتها الحالية .

هذا المعيار يتطلب :- تحديد الفروق المؤقتة بالرجوع إلى القيمة الدفترية للأصل أو الالتزام. حتى إذا كانت هذه القيمة الدفترية محسوبة على أساس القيمة الحالية .... كما فى حالة الالتزامات مقابل مزايا العاملين

هذا المعيار يتطلب :- مراجعة القيمة الدفترية للأصل الضريبى فى تاريخ نهاية كل فترة مالية.... مع مراعاة الحالات التالية :-

حالة١:- اذا اصبح من غير المحتمل أن يسمح الربح الضريبى المستقبلى باستيعاب الأصل الضريبى المؤجل أو جزء منه.

فى هذه الحالة:- يتم تخفيض القيمة الدفترية للأصل الضريبى المؤجل.

حالة٢:- اذا اصبح من المرجح أن يتحقق ربح ضريبى كاف لمقابلة الأصل الضريبى المؤجل .

فى هذه الحالة:- يلغى هذا التخفيض..... ليعود الأصل الضريبى المؤجل لقيمته السابقة

رابعا:- البنود التى يعترف بها فى الأرباح أو الخسائر

١- يعترف بالضريبة الجارية و بالضريبة المؤجلة كإيراد أو كمصروف و تدرج فى ربح أو خسارة الفترة ، فيما عدا الحالات التالية:-

حالة١:- حالة نشأة الضريبة من ... عملية أو حدث يعترف به - فى نفس الفترة أو فى فترة مختلفة - خارج الأرباح أو الخسائر سواء فى قائمة الدخل الشامل الأخرى أو ضمن حقوق الملكية مباشرة

حاالة٢:- حالة نشأة الضريبة من ... تجميع الأعمال._(بخلاف استحواذ منشأة استثمارية، كما عُرفت في معيار المحاسبة المصري ٤٢ القوائم المالية المجمعة، لمنشأة تابعة يجب أن تُقاس بالقيمة العادلة من خلال الارباح والخسائر)

٢- تنشأ معظم الالتزامات والأصول الضريبية المؤجلة عندما يدرج الإيراد أو المصروف ضمن الربح المحاسبى فى فترة بينما يدخل فى حساب الربح الضريبى (الخسارة الضريبية) فى فترة مختلفة.

فى مثل هذه الحالات يعترف بالضريبة المؤجلة ... فى قائمة الدخل.

من أمثلة ذلك عندما :

مثال١:- يتم إدراج التوزيعات من الاستثمارات ضمن الربح المحاسبى على أساس استحقاق زمنى بينما قد تدرج فى الربح الضريبى (الخسارة الضريبية) على أساس مختلف .

مثال٢:- قد تتم رسملة تكلفة الأصول غير الملموسة ويجرى استهلاكها فى الأرباح أو الخسائر فى حين قد تخصم للأغراض الضريبية عند إنفاقها .

٣- قد تتغير القيمة الدفترية للأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة على الرغم من عدم حدوث تغيير فى مقدار الفروق المؤقتة المتعلقة بها

ومن الامثلة على ذلك:-

مثال١:- يمكن أن يحدث هذا من .... التغير فى أسعار الضرائب أو قوانين الضرائب.

مثال٢:- يمكن أن يحدث هذا من ... إعادة تقييم مدى إمكانية استيعاب الأرباح الضريبية المستقبلية لقيمة الأصل الضريبى المؤجل.

مثال٣:- يمكن أن يحدث هذا من.... التغير فى الأسلوب المتوقع لاسترداد قيمة الأصل.

ويعترف بالضريبة المؤجلة فى قائمة الدخل **... ما لم تكن** مرتبطة ببنود سبق تحميلها أو إضافتها إلى حقوق الملكية.

.....

٤- متى يعترف بالضرائب الجارية والضرائب المؤجلة خارج الأرباح أو الخسائر؟

إذا كانت تتعلق... ببنود تم الاعتراف بها - فى نفس الفترة أو فى فترة مختلفة - خارج الأرباح أو الخسائر.

وبالتالى ... فإن الضرائب الجارية والضرائب المؤجلة والمتعلقة ببنود تم الاعتراف بها فى نفس الفترة أو فى فترة مختلفة :

(أ)فى الدخل الشامل الآخر ... يتم الأعتراف بها فى الدخل الشامل الآخر.

تتطلب أو تسمح معايير المحاسبة المصرية لبنود محددة بأن يعترف بها فى الدخل الشامل الآخر.... مثل :

* التغير فى القيمة الدفترية للاصول الثابتة الناشئة عن اعادة تقييمها.
* فروق تقييم العملة الناشئة من ترجمة القوائم المالية للأنشطة الأجنبية

(ب) مباشرة فى حقوق الملكية ... يتم الأعتراف بها مباشرة فى حقوق الملكية.

تتطلب أو تسمح معايير المحاسبة المصرية لبنود محددة أن تضاف أو تحمل مباشرة على حقوق الملكية ومن أمثلة هذه البنود ما يلى :

(أ) تسوية الرصيد الإفتتاحى للأرباح المرحلة الناتجة عن التغيير فى سياسة محاسبية تم تطبيقها بأثر رجعى أو بتصحيح خطأ .

(ب) المبالغ الناتجة عن الأعتراف الأولى لمكون حقوق ملكية فى أداه مالية مركبة **يراعى الآتى:-**

لا يحدد معيار المحاسبةالمصرى رقم (١٠) الاصول الثابتة واهلاكتها " ما اذا كان يجب على المنشاة ان تحول كل عام جزءا" من فائض إعادة تقييم الاصول الى الاحتياطيات والارباح المرحلة بقيمة تعادل الفرق بين قيمة الاهلاك على اساس قيم إعادة التقييم و الاهلاك على اساس التكلفة

وفى حالة ... م اذا قامت المنشاة بإجراء مثل هذا التحويل

فى هذه الحالة ... فإن القيمة المحولة يجب أن تكون صافية بعد تجنيب الضريبة المؤجلة ... وبالمثل يطبق نفس المفهوم اذا اجريت تحويلات عند التصرف فى احد بنود الاصول الثابتة.

.....

خامسا:- كيفية التعامل مع بعض الحالات عند قياس الاصول والالتزامات الضريبية

الحالة الاولى :- الحالة التى قد يصعب فيها ...فى بعض الحالات الاستثنائية تحديد قيمة كل من الضريبة الجارية و الضريبة المؤجلة المرتبطة بالبنود المضافة أو المحملة على حقوق الملكية.

امثلة هذه الحالة :-

مثال١:- عندما يكون هناك أسعار ضريبة دخل تدريجية ويكون من الصعب تحديد السعر الذى سيطبق على مكون محدد من الربح المحاسبى (الخسارة المحاسبية) التى تم فرض الضريبة عليه .

مثال٢:- عندما يكون التغير فى سعر الضريبة أو الأحكام الضريبية الأخرى المؤثرة فى أصل أو التزام ضريبى مؤجل مرتبط (كلياً أو جزئياً) ببند سبق الاعتراف به خارج الأرباح أو الخسائر.

مثال٣:- عندما تقرر المنشأة الاعتراف بأصل ضريبى مؤجل أو أنه يجب تخفيضه و يكون الأصل الضريبى المؤجل متعلقاً (كله أو جزء منه) ببند سبق الأعتراف به خارج الأرباح أو الخسائر.

فى هذه الحالات :- تحدد الضرائب الجارية والمؤجلة المتعلقة ببنود أضيفت أو حملت على حقوق الملكية ... **على أساس توزيع نسبى** مقبول للضرائب الجارية والمؤجلة للمنشأة أو باتباع أية طريقة أخرى تكون أكثر مناسبة للتوزيع فى مثل هذه الظروف.

الحالة الثانية :- التى يتم فيها ... إعادة تقييم الأصل للأغراض الضريبية و تكون إعادة التقييم هذه متعلقة بإعادة التقييم المحاسبى لهذا الأصل فى فترة سابقة أو لفترة مستقبلية.

فى هذه الحالة :-

- فإن الآثار الضريبية لكل من إعادة التقييم المحاسبى والتسوية فى الأساس الضريبى للأصل ... **يتم الأعتراف بها** فى الدخل الشامل الآخر فى الفترات التى حدثت فيها.
- أما إذا كانت إعادة التقييم للأغراض الضريبية غير مرتبطة بإعادة تقييم محاسبى فى فترة سابقة أو فترة مستقبلية ... **فيعترف** بالآثار الضريبية فى الأرباح أو الخسائر.

الحالة الثالثة:- الحالة التى تقوم فيها المنشأة بإجراء توزيعات أرباح أسهم لمساهميها.. قد يتطلب منها استقطاع جزء من تلك التوزيعات كضريبة عن المساهمين .

فى هذه الحالة :- يتم تحميل هذا المبلغ المدفوع أو المستحق الدفع للسلطات الضريبية... على حقوق الملكية ... كجزء من أرباح الأسهم .

.....

الحالة الرابعة:- حالة تجميع الأعمال فإن توقعات استرداد الأصل الضريبى المؤجل الناشئ قبل الأستحواذ... قد تتغير وقد يعتبر المستحوذ أنه من المحتمل أن يسترد الأصل الضريبى المؤجل غير المعترف به قبل تجميع الأعمال.

على سبيل المثال:-

قد يصبح المستحوذ قادراً على استخدام الخسائر الضريبية المرحلة خصماً من الربح الضريبى المستقبلى للمنشأة المستحوذ عليها.

فى هذه الحالة :-

- يعترف المستحوذ بالأصل الضريبى المؤجل ولكن لا يحمله على تكلفة تجميع الأعمال.
- ولذلك لا يأخذ المستحوذ هذا الأصل الضريبى فى الحسبان عند تحديد قيمة الشهرة أو الزيادة فى حصته فى صافى القيمة العادلة لأصول والتزامات المنشأة المستحوذ عليها عن تكلفة الاستحواذ .

الحالة الخامسة:- التى لا تتحقق فيها شروط الاعتراف بالأصل الضريبى المؤجل المترتب على الخسائر الضريبية المرحلة أو غير ذلك من الفروق المؤقتة عند تجميع الأعمال ولكن تتحقق تلك الشروط فى تاريخ لاحق.

فى هذه الحالة :- تعترف المنشأة بالأصل الضريبى المؤجل المستحوذ عليه والذى سيتحقق بعد تجميع الأعمال كالآتى :

الاجراء الاول:- يتم أستخدام المزايا الضريبية المؤجلة المستحوذ عليها خلال الفترة .. **لتخفيض**...القيمة الدفترية للشهرة المتعلقة بهذا الاستحواذ .

الاجراء الثانى:- إذا كان الرصيد الدفترى للشهرة يساوى صفراً ... **يتم الاعتراف** بأى مبلغ متبقى من المزايا الضريبية المؤجلة ... فى الأرباح أو الخسائر .

الاجراء الثالث:- يتم الاعتراف بكل المزايا الضريبية المؤجلة المستحوذ عليها الأخرى... فى الأرباح أو الخسائر (أو خارج الأرباح أو الخسائر إذا تطلب هذا المعيار ذلك).

.....

المطلب الثامن:- الضريبة الجارية والمؤجلة .. الناتجة عن.. معاملات المدفوعات المبنية على أسهم

الحالة الاولى:- الحالة التى قد يستحق فيها.. للمنشأة خصم ضريبى (أى مبلغ قابل للخصم عند تحديد الربح الخاضع للضريبة) متعلق بمزايا عاملين دفعت بأسهم أو بخيارات أسهم أو بأية أدوات أخرى فى حقوق ملكية المنشأة . وقد يختلف مبلغ الخصم الضريبى عن مصروف المزايا المتراكم ذو الصلة وقد ينشأ فى فترة مالية لاحقة .

على سبيل المثال:- قد تعترف المنشأة بمصروف معين لإستهلاك خدمات الموظفين التى تحصل عليها كمقابل لخيارات الأسهم الممنوحة ... ولا تحصل على خصم ضريبى حتى تتم ممارسة خيارات الأسهم مع قياس الخصم الضريبى على أساس سعر أسهم المنشأة فى تاريخ ممارسة الحق .

الحالة الثانية:- حالة تكاليف البحث .. يكون الفرق بين الأساس الضريبى لخدمات الموظفين التى تم الحصول عليها حتى تاريخه (المبلغ الذى تسمح به السلطات الضريبية كخصم فى الفترات المستقبلية) والمبلغ المسجل بقيمة صفر هو فرق مؤقت قابل للخصم يؤدى إلى أصل ضريبى مؤجل .

وإذا لم يكن المبلغ الذى ستسمح به السلطات الضريبية كخصم فى الفترات المستقبلية غير معلوم فى نهاية الفترة ، فينبغى تقديره على أساس المعلومات المتوفرة فى نهاية الفترة .

على سبيل المثال:- إذا كان المبلغ الذى ستسمح به السلطات الضريبية كخصم فى الفترات المستقبلية يعتمد على سعر أسهم المنشأة فى تاريخ مستقبلى ، فإن قياس

الفرق المؤقت القابل للخصم ينبغى أن يرتكز على سعر أسهم المنشأة فى نهاية الفترة

فى الحالتين السابقتين يلاحظ انه :-

يمكن أن يختلف مبلغ الخصم الضريبى (أو الخصم الضريبى المستقبلى المقدر) عن مصروف المزايا التراكمى ذو الصلة .

ويقتضى هذا المعيار ضرورة الأعتراف بالضريبة الحالية والمؤجلة كدخل أو مصروف وإندماجهما فى ربح أو خسارة الفترة ...

إلا فى الحدود التى تنشأ فيها الضريبة من :

(أ) معاملة أو حدث يتم الاعتراف به فى نفس الفترة أو فى فترة مختلفة خارج الربح أو الخسارة .

أو(ب) من إندماج الأعمال . (بخلاف استحواذ منشأة استثمارية، كما عُرفت في معيار المحاسبة المصري ٤٢ القوائم المالية المجمعة، لمنشأة تابعة يجب أن تُقاس بالقيمة العادلة من خلال الارباح والخسائر)

وإذا تجاوز مبلغ الخصم الضريبى (أو الخصم الضريبى المستقبلى المقدر) مبلغ مصروف المزايا التراكمى ذى الصلة ،.. **فإن هذا يشير إلى** أن الخصم الضريبى لا يرتبط فقط بمصروف المزايا وإنما يرتبط أيضاً ببند حقوق ملكية .

وفى هذه الحالة:- ينبغى الاعتراف بالزيادة فى الضريبة الحالية أو المؤجلة ذات الصلة بشكل مباشر .... فى حقوق الملكية.

المطلب التاسع

كيفية عرض الأصول الضريبية والالتزامات الضريبية فى القوائم المالية

سنتناول هذا الموضوع بالشرح من خلال النقاط التالية :-

اولا:- شروط بإجراء المقاصة بين الأصول الضريبية الجارية والالتزامات الضريبية الجارية

ثانيا:- شروط بإجراء المقاصة بين الأصول الضريبية المؤجلة والالتزامات الضريبية المؤجلة

ثالثا:- كيفية عرض ...عبء (دخل) الضريبة المرتبط بالربح أو الخسارة من النشاط العادى

رابعا:-كيفية عرض فروق العملة من الأصول أو الالتزامات الضريبية المؤجلة بالعملة الأجنبية

.....

اولا:- شروط بإجراء المقاصة بين الأصول الضريبية الجارية والالتزامات الضريبية الجارية

الشرط الاول:- اذا كان لدي المنشأة حق قانونى فى إجراء مقاصة بين المبالغ المعترف بها.

الشرط الثانى:- اذا كانت المنشأة تنوى أن تسدد الضرائب على أساس رصيد المقاصة أو أن تحصل الأصل الضريبى لتسدد الالتزام الضريبى فى نفس الوقت.

.....

ثانيا:- شروط بإجراء المقاصة بين الأصول الضريبية المؤجلة والالتزامات الضريبية المؤجلة

الشرط الاول:- ان يكون للمنشأة حق قانونى بإجراء مقاصة بين الأصل الضريبى الجارى و الالتزام الضريبى الجارى

الشرط الثانى:- كانت الأصول الضريبية المؤجلة والالتزامات الضريبية المؤجلة المتصلة بضرائب الدخل المفروضة بواسطة نفس الإدارة الضريبية على :

(١) نفس المنشأة الخاضعة للضريبة.

أو (٢) الوحدات الضريبية المختلفة والتى تنوى تسوية الالتزامات الضريبية الجارية والأصول الضريبية الجارية على أساس الصافى أو لتحصيل الأصول وتسوية الالتزامات فى وقت واحد فى كل فترة مستقبلية لكل القيم الهامة للالتزامات والأصول الضريبية المؤجلة المتوقع سدادها أو استردادها.

ثالثا:- كيفية عرض ...عبء (دخل) الضريبة المرتبط بالربح أو الخسارة من النشاط العادى

يتم عرض عبء (دخل) الضريبة المرتبط بالربح أو الخسارة من الأنشطة العادية منفرداً فى قائمة الدخل.

المقصود بالعبء الضريبى (الضرائب المستردة):هو القيمة الإجمالية التى تدخل فى تحديد صافى ربح أو خسارة الفترة والمتعلقة بالضريبة الجارية والضريبة المؤجلة.

رابعا:- كيفية عرض فروق العملة من الأصول أو الالتزامات الضريبية المؤجلة بالعملة الأجنبية

يتطلب معيار المحاسبة المصرى رقم (١٣) "آثار التغيرات فى أسعار صرف العملات الأجنبية" الاعتراف بفروق تقييم عملة معينة كدخل أو مصروف ولكن لا يحدد أين يتم عرض مثل هذه الفروق فى قائمة الدخل.

و**بالتالى**... عندما توجد فروق عملة متعلقة بالأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة ... يجب الاعتراف بها فى قائمة الدخل... **فيمكن أن تبوب** كعبء (دخل) ضريبى مؤجل ...**إذا كان** هذا العرض هو الأكثر فائدة لمستخدمى القوائم المالية.

المطلب العاشر:-الافصاحات التى يتطلبها هذاالمعيار والخاصة بضرائب الدخل

اولا :- الافصاح عن المكونات الرئيسية للعبء (الدخل) الضريبى بصورة منفصلة.

وتتضمن مكونات عبء (دخل) الضريبة مما يلى :

(أ) عبء (دخل) الضريبة الجارية.

(ب) أية تسويات يعترف بها خلال الفترة خاصة بضرائب جارية لفترات سابقة.

(ج) قيمة عبء (دخل) الضريبة المؤجلة المرتبط بنشأة و رد الفروق المؤقتة.

(د) قيمة عبء (دخل) الضرائب المؤجلة المرتبط بالتغير فى أسعار الضريبة أو فرض ضرائب جديدة.

(هـ) قيمة الميزة الناشئة عن الاعتراف حالياً بالخسارة الضريبية المرحلة أو الحق فى الخصم الضريبى غير المستخدم أو الفرق المؤقت لفترات سابقة و لم يكن معترفاً بها أو به فى حينه و يستخدم فى الفترة الجارية لتخفيض عبء الضريبة الجارى.

(و) قيمة الميزة الناشئة عن الاعتراف بالخسارة الضريبية المرحلة أو الحق فى الخصم الضريبى غير المستخدم أو الفرق المؤقت لفترات سابقة و لم يكن معترفاً بها أو به فى حينه و يستخدم فى الفترة الجارية لتخفيض مصروف الضريبة المؤجل

(ز) العبء الضريبى المؤجل الذى ينشأ من تخفيض أو إلغاء تخفيض سابق لأصل ضريبى مؤجل .

(ح) قيمة عبء (دخل) الضريبة المتعلق بالتغييرات فى السياسات المحاسبية والأخطاء التى تدخل فى تحديد صافى الربح أو الخسارة للفترة الجارية ..لأنه يتعذر تحديد آثارها المحاسبية بأثر رجعى .

ثانيا :- يتطلب الإفصاح عما يلى ... بصورة منفصلة:

(أ) مجموع الضريبة الجارية و الضريبة المؤجلة المتعلقة بالبنود التى تحمل أو تضاف مباشرة إلى حقوق الملكية .

(ب) مبلغ ضريبة الدخل المتعلقة بكل بند من بنود الدخل الشامل الأخرى

(ج) إيضاح العلاقة بين عبء (دخل) الضريبة والربح المحاسبى فى أحد أو كلا الشكلين التاليين:

الشكل الاول:- تسوية رقمية تربط بين عبء (دخل) الضريبة و حاصل ضرب الربح المحاسبى فى سعر (أسعار) الضريبة المطبق، مع إيضاح الأساس أو الوعاء الذى يحسب عليه سعر (أسعار) الضريبة المطبق.

الشكل الثانى:- تسوية رقمية تربط بين متوسط سعر الضريبة الفعلى وسعر الضريبة المطبق مع إيضاح الأساس أو الوعاء الذى يحسب عليه سعر الضريبة المطبق.

(د) إيضاح التغيرات فى سعر (أسعار) الضريبة المطبق مقارنة بالفترة المحاسبية السابقة.

(هـ) قيم الفروق المؤقتة القابلة للخصم، و الخسائر الضريبية المرحلة و الحق فى الخصم الضريبى غير المستخدم للأصول الضريبية المؤجلة غير المعترف بها فى قائمة المركز المالى، مع إيضاح مدة سريان كل منها قبل أن تتقادم إذا وجدت.

(و) القيمة الكلية للفروق المؤقتة المتعلقة بالاستثمارات فى الشركات التابعة والفروع والشركات الشقيقة حصص الملكية فى المشروعات المشتركة التى لم يعترف بالالتزامات الضريبية المؤجلة المترتبة عليها .

(ز) بالنسبة لكل نوع من الفروق المؤقتة وكل نوع من الخسائر الضريبية المرحلة و الحق فى الخصم الضريبي غير المستخدم ما يلى :

(١) قيمة الأصول والالتزامات الضريبية المعترف بها فى قائمة المركز المالى.

(٢) قيمة دخل أو عبء الضريبة المؤجل المعترف به فى قائمة الدخل، إذا كان ذلك غير واضح من التغيرات فى القيم المعترف بها فى قائمة المركز المالى.

(ح) فيما يتعلق بالعمليات غير المستمرة يوضح العبء الضريبى المرتبط بـ:

(١) الربح أو الخسارة المترتبة على عدم إستمرار العملية.

و (٢) الربح أو الخسارة من الأنشطة العادية للعملية غير المستمرة خلال الفترة مع الأرقام المقارنة لكل فترة سابقة معروضة بالقوائم المالية .

(ى) إذا تسببت عملية إندماج أعمال والتى تكون فيها المنشأة هى المنشأة المستحوذة فى تغيير فى المبلغ المعترف به قبل الأستحواذ كأصل ضريبى مؤجل يتم الإفصاح عن قيمة ذلك التغيير .

(ك) إذا لم يتم الأعتراف بالمزايا الضريبية المؤجلة التى تم الحصول عليها فى عملية إندماج أعمال فى تاريخ الأستحواذ ولكن تم الأعتراف بها بعد تاريخ الاستحواذ ... يتم وصف للحدث أو التغيير فى الظروف التى تسببت فى الأعتراف بالمزايا الضريبية المؤجلة .

ثالثا :- الافصاح عن قيمة أى أصل ضريبى مؤجل و ما استند إليه من أدله للاعتراف به عندما يتوافر الشرطان التاليان معاً :

(أ) استخدام الأصل الضريبى المؤجل يعتمد على تحقق أرباح ضريبية مستقبلية تزيد عن الأرباح الناشئة من عكس الفروق الضريبية الخاضعة للضريبة الناتجة عند الاعتراف بالأصل الضريبى المؤجل.

و (ب) تعرض المنشأة لخسارة فى الفترة الجارية أو الفترة السابقة فى الدولة التى يرتبط بها الأصل الضريبى المؤجل.

- فى إيضاح العلاقة بين مصروف (إيراد) الضريبة والربح المحاسبى، تستخدم المنشأة سعر الضريبة الذى يمكن أن يوضح المعلومات بأفضل صورة ممكنة لمستخدمى القوائم المالية.

و غالباً ما يكون هذا السعر هو سعر الضريبة المحلى فى الدولة المقيمة بها المنشأة .

- إلا انه فى حالة ما إذا كانت المنشأة تباشر نشاطها فى عدة دول يكون من الأفضل إعداد تسوية منفصلة لكل دولة على حدة.

و المثال التالى يوضح كيف يمكن أن يؤثر اختيار سعر الضريبة فى عرض التسوية الرقمية المشار إليها

فى عام ٢٠١٩ حققت منشأة ربحاً محاسبياً فى الدولة المقيمة بها (دولة أ) قدره ١٥٠٠ (٢٠١٨: ٢٠٠٠) وفى الدولة (ب) ١٥٠٠ (٢٠١٨ : ٥٠٠) . سعر الضريبة فى الدولة (أ) ٣٠٪ و فى الدولة (ب) ٢٠٪. فى الدولة (أ) توجد مصروفات غير قابلة للخصم الضريبى قدرها ١٠٠ (٢٠٠٨ : ٢٠٠).

وفيما يلى مثال على التسوية للوصول إلى معدل الضريبة المحلى

	عام ٢٠١٩	عام ٢٠١٨	
الربح المحاسبى	٣٠٠٠	٢٥٠٠	
الضريبة على أساس سعر الضريبة المحلى ٣٠٪	٩٠٠	٧٥٠	
الأثر الضريبى للمصروفات غير القابلة للخصم	٣٠	٦٠	(١٠٠ × ٣٠٪) ، (٢٠٠×٣٠٪)
أثر سعر الضريبة المنخفض فى الدولة(ب) (٣٠٪-٢٠٪)	(١٥٠)	(٥٠)	(١٥٠٠×١٠٪) ،(٥٠٠×١٠٪)
عبء الضريبة	٧٨٠	٧٦٠	

وفيما يلى مثال للتسوية المعدة على أساس تجميع التسويات المنفصلة لكل دولة على حدة. وفى ظل هذه الطريقة لا يظهر فى التسوية أثر للفرق المترتب على اختلاف سعر الضريبة فى الدولة (أ) عن سعرها فى الدولة (ب). يتبين من ذلك أنه إما إن تختار المنشأة سعر الضريبة الأنسب لها و توضح الأثر المترتب على سعر الضريبة الآخر ، وإما أن توضح الأثر الضريبى المترتب على وجود أرباح فى أكثر من دولة .

	عام ٢٠١٩	عام ٢٠١٨	
الربح المحاسبى	٣٠٠٠	٢٥٠٠	
الضريبة على أساس سعر الضريبة المطبق فى كل دولة	٧٥٠	٧٠٠	(١٥٠٠ × ٣٠٪) + (١٥٠٠ × ٢٠٪) (٢٠٠٠ × ٣٠٪) + (٥٠٠ × ٢٠٪)

الأثر الضريبى للمصروف

غير القابل للخصم	٣٠	٦٠
عبء الضريبة	٧٨٠	٧٦٠

ويراعى الآتى:-

متوسط سعر الضريبة الفعلى هو عبء (إيراد) الضريبة مقسوماً على صافى الربح المحاسبى .

- على المنشأة الافصاح عن أى التزامات أو أصول محتملة الحدوث متعلقة بالضرائب. وقد تنشأ مثل هذه الالتزامات أو الأصول محتملة الحدوث فى مجال الضرائب عن نزاعات مع الإدارة الضريبية لم تحل حتى تاريخ إعداد القوائم المالية .
- كذلك على المنشأة أن تفصح عن أى تعديلات فى أسعار الضرائب أو قوانين الضرائب تكون قد صدرت أو أعلن عنها بعد تاريخ نهاية الفترة المالية وما قد يترتب عليها من آثار ضريبية هامة على كل من الضريبة الجارية والأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة

معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٥)

الأدوات المالية : العرض

الأداة المالية:- هى أى عقد يؤدى إلى نشأة أصل مالى لمنشأة والتزام مالى أو أداة حقوق ملكية لمنشأة أخرى.

المقصود بلفظ "عقد" أو "تعاقدى"... فى هذا المعيار

أى اتفاق بين طرفين أو أكثر يكون له آثار اقتصادية واضحة ويكون للأطراف اختيار ضئيل – أو لا يكون لهم اختيار بالمرة – لتجنب تلك الآثار حيث يكون ذلك الاتفاق نافذاً بحكم القانون ، وعليه فإن العقود والأدوات المالية يمكن أن تأخذ صوراً متعددة ولا يتحتم أن تكون مكتوبة .

المقصود بلفظ "منشأة" .... فى هذا المعيار

الأفراد والشركات والمؤسسات والصناديق والهيئات الحكومية .

فى البداية هذا المعيار حدد مجموعة من الاهداف له... هذه الاهداف هى:-

- وضع مبادئ عرض الأدوات المالية ضمن الإلتزامات أو حقوق الملكية.
- وإجراء مقاصة بين الأصول المالية والإلتزامات المالية.
- تصنيف الأدوات المالية – من وجهة نظر المصدر – ما بين أصول مالية و إلتزامات مالية و أدوات حقوق الملكية وكذلك على تصنيف ما يرتبط بها من فوائد ذات صلة ، والأرباح والخسائر والمكاسب
- وكذلك الظروف التى يجب فيها إجراء مقاصة بين الأصول المالية والإلتزامات المالية .

سنتناول هذا المعيار بالشرح من خلال النقاط التالية:-

المطلب الاول:- الادوات المالية التى يطبق عليها هذا المعيار

المطلب الثانى:- هل يطبق هذا المعيار على شراء وبيع عقود البنود الغير مالية
المطلب الثالث:- تبويب الاداوات المالية...من وجهة نظر المصدر
المطلب الرابع:- الحالات التى يبوب فيها الالتزام المالى ...كادوات حقوق ملكية
المطلب الخامس:- مبادئ عرض الأدوات المالية ضمن الإلتزامات أو حقوق الملكية
المطلب السادس:- كيفية الاعتراف... بالادوات المالية المركبة
المطلب السابع:- كيفية معاملة... اسهم الخزينة
المطلب الثامن:- كيفية الاعتراف بالفوائد وتوزيعات الأرباح والأرباح والخسائر..... المرتبطة بالاداة المالية

المطلب الاول:- الادوات المالية التى يطبق عليها هذا المعيار
على جميع المنشآت تطبيق هذا المعيار على جميع أنواع الأدوات المالية فيما عدا:

(أ) الاستثمارات فى الشركات التابعة والشقيقة وحصص الملكية فى المشروعات المشتركة والتى يتم المحاسبة عنها طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٢) "القوائم المالية المجمعة " أو معيار المحاسبة المصرى رقم (١٨) "الاستثمارات فى شركات شقيقة " ، ومع هذا قد تسمح معايير المحاسبة المصرية أرقام (١٧) أو(١٨) أو(٤٣) على أن يتم المحاسبة عنها وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم(٤٧) "الأدوات المالية : الاعتراف والقياس". وفى هذه الحالات ، تطبق المنشأة متطلبات الإفصاح فى هذا المعيار، كما تقوم المنشأة كذلك بتطبيق هذا المعيار

على جميع المشتقات المرتبطة بالاستثمارات فى الشركات التابعة أو الشقيقة أو الترتيبات المشتركة .

(ب) حقوق والتزامات صاحب العمل بموجب نظم مزايا العاملين ، والتى يطبق عليها معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٨) "مزايا العاملين" .

(د) العقود وفقاً لتعريف أو فى نطاق معيار المحاسبة المصرى رقم (٥٠) "عقود التأمين" . ومع ذلك على المنشأة تطبيق هذا المعيار على المشتقات الضمنية داخل عقود التأمين إذا كان معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧) يتطلب المحاسبة عنها بصورة منفصلة .

علاوة على ذلك فعلى المصدر تطبيق هذا المعيار على عقود الضمان المالى إذا قام المصدر بتطبيق معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧) عند الاعتراف بالعقود وقياسها إلا أنه يجب عليه تطبيق معيار المحاسبة المصرى رقم (٥٠) إذا اختار المصدر تطبيقه عند الاعتراف وقياسها .

(و) الأدوات المالية والعقود والالتزامات المتعلقة بمعاملات المدفوعات المبنية على أسهم والتى ينطبق عليها معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٩) **وذلك باستثناء :**

(١) العقود التى ينطبق عليها هذا المعيار.

(٢) أسهم الخزينة المشتراة أو المباعة أو المصدرة أو الملغاه فيما يتعلق بنظم خيارات الأسهم للعاملين و نظم شراء العاملين للأسهم ، وجميع النظم الأخرى للمدفوعات المبنية على أسهم .

المطلب الثانى:- هل يطبق هذا المعيار على شراء وبيع عقود البنود الغير مالية

سنتناول هذا الموضوع من خلال النقاط التالية:-

اولا:- هل ينطبق تعريف الادوات المالية على عقود بيع أو شراء البنود غير المالية؟

ثانيا:- شرط تطبيق هذا المعيار ...على عقود شراء أو بيع البنود غير المالية

ثالثا:- حالات تسوية عقود شراء أو بيع البنود غير المالية بالصافى نقداً أو بأداة مالية أخرى أو عن طريق مبادلة الأدوات المالية

رابعا:- ضوابط... هذه الحالات

.....

اولا:- هل ينطبق تعريف الادوات المالية على عقود بيع أو شراء البنود غير المالية؟

لا ينطبق على هذه العقود تعريف الأدوات المالية ..

والسبب فى ذلك :-

أن الحق التعاقدى لأحد الأطراف لاستلام أصل غير مالى أو خدمة و الالتزام المقابل للطرف الآخر ....لا يؤديان إلى نشوء حق أو التزام حالى لأى الطرفين لاستلام أو تسليم أو مبادلة أصل مالى .

إلا إذا كانت هناك مدفوعات مقابلة مؤجلة بعد تاريخ تحويل الأصول الثابتة .

ويسرى هذا على حالة شراء أو بيع السلع بالائتمان

ويراعى الضوابط التالية :-

الضابط الاول:- لا تعتبر ادوات مالية... العقود التى تسمح بالتسوية فقط عن طريق استلام أو تسليم بند غير مالى

(مثل الخيارات أو العقود الآجلة أو المستقبلية على الفضة)

الضابط الثانى:- قد يكون بعض عقود السلع فى الشكل و يتم متاجرته فى الأسواق المنظمة إلى حد كبير بنفس أسلوب تداول بعض الأدوات المالية المشتقة

على سبيل المثال:-

يمكن أن يتم شراء أو بيع عقد مستقبلى للسلع فوراً مقابل نقدية ، حيث إنه مدرج للمتاجرة فى السوق ، ويمكن أن تتداوله عدة أيدى عدة مرات .

مثال:- منشاة (أ) ابرمت عقد مع المنشاة (ب) على شراء ١٠٠طن قمح بسعر ١٠٠٠جنية على ان يكون التسليم بعد ٦ شهور ثم قامت المنشاة (أ) ببيع العقد الى المنشاة (ج) بمبلغ ٥٠٠ج على ان تقوم المنشاة (ج) بالتسوية العقد مع (ب) فى التاريخ المحدد

و **بالرغم من ذلك** .. فإن الأطراف التى تقوم بشراء أو بيع العقد ، تقوم فى الواقع ، بمتاجرة السلعة موضوع العقد ... **إلا أن المقدرة** على شراء أو بيع عقد السلعة مقابل نقدية ، وسهولة بيعه أو شرائه وكذلك إمكانية التفاوض على التسوية النقدية للالتزام باستلام أو تسليم السلعة...

كل ذلك.. لا يغير السمة الأساسية للعقد بطريقة تؤدى إلى خلق أداة مالية .

ومع هذا... فإن بعض عقود بيع أو شراء البنود غير المالية ، التى يمكن تسويتها بالصافى ... أو بمبادلة الأدوات المالية ... أو التى يمكن بموجبها تحويل البند غير المالى بسهولة إلى نقدية ، تدخل فى نطاق هذا المعيار ، كما لو كانت أدوات مالية

الضابط الثالث:- ترتبط بعض العقود بالسلع ... إلا أنها لا تتضمن التسوية خلال الاستلام أو التسليم الفعلى للسلع .... وتحدد التسوية خلال المدفوعات النقدية التى يتم تحديدها وفقاً لمعادلة فى العقد ... و ليس من خلال دفع مبالغ محددة .

على سبيل المثال:- يمكن حساب القيمة الإسمية للسند عن طريق تطبيق سعر البترول السائد فى السوق فى تاريخ استحقاق السند على كمية محددة من البترول ويتم حساب مؤشر القيمة الإسمية بالرجوع إلى سعر سلعة إلا أنه تتم تسويته نقداً فقط... ويعتبر مثل هذا العقد أداة مالية

مثال:- المنشاة (س) اصدرت ١٠٠٠ سند بسعر ١٠٠ج للسند بفائدة ٦٪ لمدة ٥سنوات على ان القيمة الاسمية للسند التى تسترد نهاية العقد تساوى سعر ٢برميل بترول فى تاريخ الاستحقاق

.....

الضابط الرابع:- يتضمن تعريف الأداة المالية كذلك ...العقود التى تؤدى إلى نشوء أصل أو التزام غير مالى بالإضافة إلى أصل أو التزام مالى . وغالباً ما تعطى تلك الأدوات المالية أحد الأطراف خيار مبادلة الأصل المالى مقابل أصل غير مالى .

على سبيل المثال:- فإن السند المرتبط بالبترول قد يعطى لحامله حق استلام سلسلة من مدفوعات الفوائد الثابتة و الدورية بالإضافة إلى مبلغ نقدى ثابت عند الاستحقاق ، مع خيار مبادلة القيمة الأسمية مقابل كمية ثابتة من البترول.

وتتغير الرغبة فى ممارسة ذلك الخيار من وقت لآخر حسب القيمة العادلة للبترول قياساً الى نسبة التبادل بين النقدية والبترول (سعر التبادل) المتضمنة فى السند، ولا تؤثر نوايا حامل السند فيما يتعلق بممارسة الخيار على جوهر الأصول المكونة ، ويجعل كل من الأصل المالى لحامل السند والالتزام المالى لمصدر السند أداة مالية بغض النظر

عن الانواع الاخرى من الاصول والالتزامات التى نتجت عن السند .

.....

ثانيا:- شرط تطبيق هذا المعيار ...على عقود شراء أو بيع البنود غير المالية

هذا الشرط هو ان ... يمكن تسويتها بالصافى نقداً أو بأداة مالية أخرى أو بمبادلة الأدوات المالية كما لو كانت تلك العقود أدوات مالية

ويستثنى من ذلك:- العقود التى يتم الدخول فيها واستمرار الاحتفاظ بها لأغراض استلام أو تسليم بنود غير مالية طبقاً لاحتياجات المنشأة المتوقعة من المشتريات أو المبيعات أو الاستخدام .

.....

ثالثا:- حالات تسوية عقود شراء أو بيع البنود غير المالية بالصافى نقداً أو بأداة مالية أخرى أو عن طريق مبادلة الأدوات المالية

الحالة الاولى:- عندما تسمح بنود العقد لأحد أطرافه بتسويته بالصافى نقداً أو بأداة مالية أخرى أو بمبادلة الأدوات المالية.

الحالة الثانية:- عندما تكون المقدرة على التسوية بالصافى نقداً أو بأداة مالية أخرى أو عن طريق مبادلة الأدوات المالية غير صريحة فى شروط العقد ولكن لدى المنشأة ممارسات سابقة فى تسوية عقود مثيلة بالصافى نقداً أو بأداة مالية أخرى أو

عن طريق مبادلة الأدوات المالية (إما مع الطرف الآخر للعقد أو بالدخول فى عقود مقاصة أو من خلال بيع العقد قبل تنفيذه أو نهايته).

الحالة الثالثة:- عندما يكون للمنشأة ممارسات سابقة فعلية فى عقود مثيلة فى استلام مضمون العقد وإعادة بيعه خلال فترة زمنية قصيرة من تاريخ الاستلام بغرض تحقيق أرباح من التقلبات قصيرة المدى فى الأسعار أو هامش الربح .

الحالة الرابعة:- عندما تكون البنود غير المالية موضوع العقد قابلة للتحويل بسهولة إلى نقدية.

.....

رابعا:- ضوابط... هذه الحالات

الضابط الاول:- العقد الذى تنطبق عليه الحالتان الثانية والثالثة ... لايكون بغرض استلام أو تسليم بنود غير مالية طبقاً لاحتياجات المنشأة المتوقعة من المشتريات أو المبيعات أو الاستخدام وعليه.... فإنه يقع ضمن نطاق هذا المعيار.

الضابط الثانى:- العقد الذى تنطبق عليه الحالتان الاولى والرابعة ... فيتم تقييمها لتحديد ما إذا كان قد تم الدخول فيها واستمرار الاحتفاظ بها بغرض تسليم أو استلام البند غير المالى طبقاً لاحتياجات المنشأة المتوقعة من المشتريات أو المبيعات أو الاستخدام... وعليها يتم تحديد ما إذا كانت تقع ضمن نطاق هذا المعيار .

.....

المطلب الثالث:- تبويب الادوات المالية...من وجهة نظر المصدر

عند الاعتراف الأولى ... يتعين على مصدر الأداة المالية ... تصنيف الأداة أو مكوناتها كأصل مالى أو التزام مالى أو أداة حقوق ملكية... وفقاً لجوهر الاتفاق التعاقدى وتعريفات الأصل المالى أو الالتزام المالى وأداة حقوق الملكية .

اولا:- الأصل المالى:

يتم تصنيف الاداة المالية كأصل مالى فى الحالات التالية:-

الحالة الاولى:- اذا كان الاداة المالية عبارة عن نقدية

الحالة الثانية:- اذا كان الاداة المالية هى أداة حقوق ملكية لمنشأة أخرى

مثال:- حامل اسهم منشاة اخرى بغرض الاستثمار فيها

الحالة الثالثة:- اذا كان الاداة المالية عبارة عن حق تعاقدى لاستلام نقدية أو أصل مالى آخر من منشأة أخرى .

مثال:- المنِشأ (س) لها ١٠٠٠٠٠ج عند العميل (ص)

فى هذه الحالة:- المنشأة (س) لديها اصل مالى بمبلغ ١٠٠٠٠٠ج لوجود حق استلامه نقدا او استلام اصل مالى آخر مقابله مثل : اوراق القبض

الحالة الرابعة:- اذا كان الاداة المالية عبارة عن حق تعاقدى لمبادلة الأصول المالية أو الالتزامات المالية مع منشأة أخرى بموجب شروط تكون على الأرجح لمصلحة المنشأة

مثال:- لدى المنشاة (س) اوراق قبض من العميل(ص) يحق ل(س) مبادلة الاوراق القبض بنقدية

الحالة الخامسة:- اذا كانت الاداة المالية عبارة عن ...عقد سيتم أو قد تتم تسويته فى أدوات حقوق الملكية للمنشأة ذاتها ويكون... من غير المشتقات وتكون أو قد تكون المنشأة ملتزمة بموجبه باستلام عدد متغير من أدوات حقوق الملكية للمنشأة ذاتها .

مثال:- ابرمت المنشاة (أ) عقدا مع المنشاة (ب) كانت (ب) مستثمرة فى (أ)

و تلتزم فيه (ب) بتسليم (أ) عدد من اسهمها بقيمة ١٠٠٠٠٠٠ جنيه بعد خمس سنوات من تاريخ العقد

فى هذا المثال:- فى تاريخ التسليم اذا ارتفعت قيمة السهم سوف يقل عدد الاسهم المسلمة واذا انخفضت قيمة السهم سوف يزيد عدد الاسهم التى تستلمها (أ)

فى هذه الحالة:- يتم تصنيف العقد كاصل مالى بالنسبة (أ)

الحالة السادسة:- اذا كانت الاداة المالية عبارة عن ... عقد سيتم أو قد تتم تسويته فى أدوات حقوق الملكية للمنشأة ذاتها ويكون... مشتقة سيتم أو قد يتم تسويتها بطرق أخرى غير مبادلة مبلغ ثابت من النقد أو أصل مالى آخر، مقابل عدد ثابت من أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة ذاتها.

ثانيا:- الالتزام المالى

يتم تصنيف الاداة المالية كالتزام مالى فى الحالات التالية:-

الحالة الاولى:- اذا كان هناك التزاماً تعاقدياً لتسليم النقدية أو أصل مالى آخر إلى منشأة أخرى

مثال:- الذمم الدائنة – اوراق الدفع – السندات

الحالة الثانية:- اذا كان هناك التزاماً تعاقدياً لمبادلة الأصول أو الالتزامات المالية مع منشأة أخرى بموجب شروط تكون على الأرجح فى غير مصلحة المنشأة .

الحالة الثالثة:- اذا كان هناك عقد سيتم أو قد تتم تسويته فى أدوات حقوق الملكية للمنشأة ذاتها ويكون... من غير المشتقات وتكون – أو قد تكون – المنشأة ملتزمة بموجبه بتسليم عدد متغير من أدوات حقوق الملكية للمنشأة ذاتها

مثال:- ابرمت المنشاة (أ) عقدا مع المنشاة (ب) تلتزم فيه بتسليم (ب) عدد من اسهمها بقيمة ١٠٠٠٠٠٠ جنيه بعد خمس سنوات من تاريخ العقد

فى هذا المثال:- فى تاريخ التسليم اذا ارتفعت قيمة السهم سوف يقل عدد الاسهم المسلمة

واذا انخفضت قيمة السهم سوف يزيد عدد الاسهم المسلمة

فى هذه الحالة:- يتم تصنيف العقد كالتزام مالى

الحالة الرابعة:- اذا كان هناك عقد سيتم أو قد تتم تسويته فى أدوات حقوق الملكية للمنشأة ذاتها... ويكون مشتقة سيتم – أو قد تم – تسويتها بطرق أخرى غير مبادلة مبلغ ثابت من النقد أو أصل مالى آخر ، مقابل أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة ذاتها .

ثالثا:- تصنيف الاداة المالية كأداة حقوق الملكية

هى أى عقد يثبت الحق فى باقى أصول منشأة بعد خصم جميع التزاماتها

يتم تصنيف الاداة المالية كأداة حقوق ملكية عند توافر الشروط التالية .

الشرط الاول:- أن لا تتضمن الأداة اى التزام تعاقدى... لدفع النقدية أو أصل مالى آخر لمنشأة أخرى .

الشرط الثانى:- أن لا تتضمن الأداة اى التزام تعاقدى... لمبادلة الأصول أو الالتزامات المالية مع منشأة أخرى بموجب شروط قد تكون فى غير مصلحة المصدر .

الشرط الثالث:- فى حالة ما إذا كانت الاداة المالية عبارة عن عقد غير مشتق و سيتم – أو قد يتم – تسوية الأداة فى أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمصدر ذاته.

فيشترط :- أن لا تتضمن التزاماً تعاقدياً على المصدر لتسليم عدد متغير من أدوات حقوق الملكية الخاصة به.

مثال:- اذا كان هناك عقد تتطلب تسويته تسليم ٥٠٠ سهم من اسهم المنشأة .. فى هذه الحالة يتم تصنيف العقد كحق ملكية

اما اذا كان العقد يتطلب تسويته تسليم عدد متغير من حقوق الملكية كتسليم اسهم بقيمة ٣٠٠٠٠٠ جنيه فى تاريخ مستقبلى ... فى هذه الحالة يصنف العقد **كالتزام مالى** حيث انه فى تاريخ التسوية سوف يتغير عدد الاسهم المطلوب تسليمها حسب سعر السهم فى ذلك التاريخ فاذا ارتفع سعر السهم فسوف ينخفض عدد الاسهم المطلوب تسليمها واذا انخفض سعر السهم فسوف يزيد عدد الاسهم المطلوب تسليمها

الشرط الرابع:- فى حالة إذا كانت الاداة المالية عبارة عن عقد مشتق و سيتم – أو قد يتم – تسوية الأداة فى أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمصدر ذاته

فيشترط :- تسويتها فقط بواسطة المصدر ، الذى يقوم بمبادلة مبلغ ثابت من النقد أو أصل مالى آخر بعدد ثابت من أدوات حقوق الملكية الخاصة به .

مثال:-اذا اصدرت المنشاة (أ) عقد خيار يمنح حامله الحق فى ١٠٠٠سهم من اسهم المنشاة بسعر ١٥ جنيه وتم بيع العقد مقابل ٥٠٠جنيه

فى هذه الحالة:- يتم تصنيف العقد كحقوق ملكية حيث ان تسويته تتطلب اصدار عدد ثابت من الاسهم وبسعر المحدد وفى تاريخ العقد يتم اثبات القيد التالى :-

٥٠٠ حـ / النقدية

٥٠٠ الى حـ / حقوق الملكية – خيارات اسهم

امثلة .....للاصول المالية والالتزامات المالية

تعتبر النقدية أصلاً مالياً حيث إنها تمثل وسيلة المبادلة ..**و عليه** فتعتبر هى أساس قياس جميع المعاملات و الاعتراف بها فى القوائم المالية . فتعتبر الوديعة النقدية فى بنك أو فى مؤسسة مالية مماثلة أصلاً مالياً ، لأنها تمثل الحق التعاقدى للمودع للحصول على نقدية من المؤسسة المالية وأن يقوم بتحرير شيك أو أداة مماثلة مسحوبة على الرصيد لصالح دائن معين وفاء لالتزام مالى.

- **من الأمثلة الشائعة**

للأصول المالية:– التى تمثل حقاً تعاقدياً لاستلام النقدية فى المستقبل.

والالتزامات المالية :– التى تمثل التزاماً تعاقدياً لتسليم النقدية فى المستقبل ما يلى :

(أ) حسابات العملاء و الموردون.

(ب) أوراق القبض و أوراق الدفع.

(ج) الإقراض و الإقتراض.

(د) السندات المستحقة للتحصيل و الدفع .

و فى كل حالة:–

فإن الحق التعاقدى لأحد الأطراف لاستلام (أو التزام بتسليم) النقدية يقابله التزام الطرف المقابل بالتسليم (أو حقه فى الاستلام).

- **السندات:**– وتعتبر أصولاً مالية لأنها تمثل التزاماً على الحكومة المصدرة بسداد النقدية ، وعليه فإنها تعتبر أصلاً مالياً لحاملها و إلتزاماً مالياً على مصدرها .

- **أدوات الدين المستمرة**

مثل السندات المستمرة و القروض و صكوك رأس المال

هذه الادوات غالباً ما تعطى لحاملها الحق فى إستلام مبالغ فى تواريخ محددة تمتد إلى المستقبل غير المحدد ، وذلك تحت حساب الفوائد ، وذلك إما بدون الحق فى استرداد رأس المال الأصلى أو مع وجود الحق فى استرداده و لكن بموجب شروط تجعل ذلك الاسترداد بعيد الاحتمال أو ممكن الحدوث فى المستقبل البعيد جداً .

على سبيل المثال:- يمكن أن تصدر المنشأة أداة مالية تتطلب منها سداد مدفوعات سنوية مستمرة تساوى سعر فائدة محدد يساوى ٨٪ يطبق على قيمة إسمية معينة أو على رأس المال الأصلى المساوى مثلاً ١٠٠٠ جنيه و بافتراض أن الـ ٨٪ هى سعر الفائدة فى السوق بالنسبة للأداة وقت إصدارها ، فإن المصدر يلتزم تعاقدياً بسداد مدفوعات الفوائد المستقبلية ، بحيث تكون قيمتها العادلة (الحالية) ١٠٠٠ وحدة نقدية عند الاعتراف الأولى .

بناء على ذلك يكون لكل من حامل الأداة و مصدرها أصلاً مالياً و التزاماً مالياً على الترتيب .

بعض الضوابط

الضابط الاول:- يعتبر الحق أو الالتزام التعاقدى لاستلام أو تسليم أو مبادلة الأدوات المالية فى حد ذاته أداة مالية... فينطبق على سلسلة الحقوق أو الالتزامات التعاقدية تعريف الأداة المالية ... إذا كانت ستؤدى فى النهاية إلى استلام أو دفع النقدية ، أو إلى اقتناء أو إصدار أداة حقوق ملكية .

الضابط الثانى:- قد تكون المقدرة على ممارسة الحق التعاقدى أو متطلبات الوفاء بالتزام تعاقدى :-

- مقدرة مطلقة .
- أو مقدرة مشروطة بحدوث حدث معين فى المستقبل .

على سبيل المثال:-

تعتبر الضمانة المالية حقاً تعاقدياً للمقرض لاستلام النقدية من الضامن ، و التزاماً تعاقدياً مقابلاً على الضامن للدفع إلى المقرض ، فى حالة إخفاق المقترض . **ويعتبر الحق و الالتزام التعاقدى** موجودين بسبب معاملة سابقة أو حدث سابق (افتراض الضمانة) ، بالرغم من أن مقدرة المقترض على ممارسة الحق و متطلبات الضامن للوفاء بالتزامه مشروطين هما الاثنين على حدث مستقبلى هو إخفاق المقترض.

وعليه فإن الحق أو الالتزام المشروطان ينطبق عليهما تعريف الأصل المالى و الالتزام المالى ، بالرغم من أنه ليس دائماً ما تكون تلك الأصول والالتزامات معترف بها فى القوائم المالية . ومن ضمن الحقوق والالتزامات المشروطة عقود التأمين التى تقع فى نطاق معيار المحاسبة المصرى رقم (٥٠) " عقود التأمين".

امثلة لبنود... لاتعتبر اصول مالية ولا التزامات مالية

- **الأصول الملموسة ... مثل المخزون و الأصول الثابتة.**

أوالأصول المعنوية ... مثل العلامات التجارية و البراءات.

لاتعتبر اصولا مالية...لأنه يؤدى التحكم فى مثل تلك الأصول الملموسة وغير الملموسة إلى خلق الفرصة لتوليد تدفقات نقدية داخلة أو أصل مالى آخر ... ولكن لا يؤدى إلى نشوء حق حالى لاستلام النقدية أو أصل مالى آخر.

- **المصروفات المدفوعة مقدماً:-** تتمثل منافعها الاقتصادية المستقبلية فى استلام السلع أو الخدمات ... و ليس الحق فى استلام النقدية أو أصل مالى آخر ...وبالتالى لا تعتبر أصولاً مالية الأصول.
- **الإيراد المؤجل و معظم التزامات الضمان:-** لا تعتبر التزامات مالية ... لأن المنافع الاقتصادية المدفوعة و المرتبطة بها تتمثل فى تسليم السلع و الخدمات و ليست التزاماً تعاقدياً لدفع النقدية أو أصل مالى آخر .
- **الالتزامات أو الأصول غير التعاقدية** ... مثل ضرائب الدخل التى تنشأ كنتيجة لمتطلبات نظامية تفرضها الحكومات...لا تعتبر التزامات مالية أو أصولاً مالية
- **الالتزامات الضمنية :-** لا تعتبر التزامات مالية... لأنها لا تنشأ من عقود .

امثلة... أدوات حقوق الملكية

- الأسهم العادية غير المحملة بحق إعادة البيع.
- و بعض الأدوات المحملة بحق إعادة البيع .
- وبعض الأدوات التى تفرض على المنشأة إلتزام بتسليم طرف آخر حصة تناسبية فى صافى أصول المنشأة فقط عند التصفية .
- وبعض أنواع الأسهم الممتازة .
- **و الضمانات أو خيارات الشراء المكتوبة :-** التى تسمح لحاملها بالاكتتاب فى أو شراء عدد محدد من الأسهم العادية غير القابلة للبيع للمنشأة المصدرة ، وذلك مقابل مبلغ نقدى محدد أو أصل مالى آخر .

المطلب الرابع:- الحالات التى يبوب فيها الالتزام المالى ...كادوات حقوق ملكية

هناك حالتان يكون فيهما التزام تعاقدى .. على مصدر الاداة المالية...ومع ذلك تبوب كأدوات حقوق ملكية.... اذا توافرت شروط معينة...**هاتان الحالتان هما:-**

الحالة الاولى:- حالة الأدوات التى تفرض على المنشأة إلتزام بتسليم طرف آخر حصة تناسبية فى صافى أصول المنشأة فقط عند التصفية ...كأدوات حقوق ملكية

الحالة الثانية:- حالة الأدوات المحملة بحق إعادة البيع

ثم نتكلم بعد ذلك عن :-

اولا:- اعادة تبويب هاتان الحالتان... والاجراءات المحاسبية اللازمة لذلك

ثانيا:- كيفية المعاملة اذا كان حامل الأداة... فى هاتان الحالتان من اصحاب المنشاة... ويدخل فى المعاملة بصفته من غير أصحاب المنشأة

ونتناول هاتان الحالتان بالشرح كالتالى:-

الحالة الاولى:- حالة الأدوات التى تفرض على المنشأة إلتزام بتسليم طرف آخر حصة تناسبية فى صافى أصول المنشأة فقط عند التصفية ...كأدوات حقوق ملكية

تحتوى بعض الأدوات المالية على إلتزام تعاقدى بأن تسلم المنشأة المصدرة إلى منشأة أخرى حصة تناسبية فى صافى أصول الأولى فقط عند التصفية ...

وينشأ الإلتزام فى هذه الحالة بسبب :-

- أن التصفية مؤكدة الحدوث وهى خارج سيطرة المنشأة (مثل شركة محدودة المدة)
- أو أن التصفية غير مؤكدة الحدوث إلا أنها تتم بأختيار حامل الأداة .

وبالتالى فان هذه الحالة.... تبوب كالتزام مالى

ولكنها تبوب... كأدوات حقوق ملكية...اذا توافرات الشروط التالية:

الشرط الاول:- أن تعطى لحاملها الحق فى حصة تناسبية فى صافى أصول المنشأة فى حالة تصفيتها .

ويعنى صافى أصول المنشأة تلك الأصول التى تتبقى بعد خصم كل المطالبات الأخرى على هذه الأصول وتحسب الحصة التناسبية كالآتى :

(١) تقسيم صافى أصول المنشأة عند التصفية إلى وحدات بمبالغ متساوية

(٢) ضرب هذا المبلغ فى عدد الوحدات التى تخص حامل الأداة المالية .

الشرط الثانى:- ان تكون الأداة ضمن نوعية من الأدوات التى تكمل النوعيات الأخرى من الأدوات ولكى تكون الأداة ضمن هذه النوعية فيجب أن تتصف بالآتى :

(١) ليس لها اولوية على المطالبات الأخرى على أصول المنشأة عند التصفية .

(٢) لا تحتاج إلى تحويلها إلى أداة أخرى قبل وجودها ضمن نوعية الأدوات التى تكمل النوعيات الأخرى من الأدوات .

.....

ضوابط تحديد ما إذا كانت الأداة ضمن نوعية الأدوات المكملة :-

الضابط الاول:- على المنشأة تقييم مطالبة الأداة عند التصفية وكأنها ستصفى فى التاريخ الذى ستقوم فيه بتبويب الأداة .

الضابط الثانى:- على المنشأة أن تعيد النظر فى التبويب إذا كان هناك تغير فى الظروف ذات الصلة

على سبيل المثال:- إذا قامت المنشأة بإصدار أو استهلاك أداة مالية أخرى فمن الممكن أن يؤثر ذلك ..... على ما إذا كانت الأداة محل التبويب هى ضمن نوعية الأدوات المكملة لكل النوعيات الأخرى أم لا

الضابط الثالث:- الأداة التى لها حق أمتياز عند تصفيه المنشأة ...لا تعد أداة لها حق نصيب تناسبى فى صافى أصول المنشأة .

على سبيل المثال:- الأداة لها حق أمتياز فى التصفية إذا أعطت الحق لحاملها فى توزيعات أرباح محددة عند التصفية... بالإضافة إلى نصيب فى صافى أصول المنشأة ...فى حين أن الأدوات الأخرى فى نوعية الأدوات المكملة ولها حق حصة تناسبية فى صافى أصول المنشأة ...لا تتمتع بنفس الحقوق عند التصفية .

الضابط الرابع:- إذا كان لدى المنشأة نوعية واحدة من الأدوات المالية تعامل هذه النوعية على أنها مكملة لكل النوعيات الأخرى .

الشرط الثالث:- أن كافة الأدوات المالية والتى هى ضمن نوعية الأدوات التى تكمل النوعيات الأخرى تتضمن إلتزام تعاقدى بنفس الشكل على المنشأة المصدرة لتسليم حصة تناسبية فى صافى أصولها عند التصفية .

الشرط الرابع:- يجب ألا يكون لدى المصدر أداة مالية أو عقد ...يؤدى إلى إجمالى تدفقات نقدية تتوقف أساساً على الأرباح أو الخسائر أو التغير فى صافى الأصول المعترف بها أو التغير فى القيمة العادلة لصافى أصول المنشأة المعترف بها أو غير المعترف بها (مع استبعاد تأثير هذه الأداة أو العقد).

الشرط الخامس:- يجب ألا يكون لدى المصدر أداة مالية أو عقد... له تأثير جوهرى فى تحديد أو تقييد العائد المتبقى إلى حاملى الأدوات .

ولغرض تطبيق هذا الشرط ، على المنشأة ألا تأخذ فى الحسبان العقود غير المالية مع حامل أداة ... تحتوى على شروط تعاقدية تشبه الشروط التعاقدية لعقد مماثل قد يتم بين حامل الأداة غير المالية والمنشأة المصدرة .

وإذا لم تستطع المنشأة تحديد ما إذا كان هذا الشرط سيتم أستيفاؤه .. **فعليها** ألا تبوب هذه الأداة .... كأداة حقوق ملكية .

.....

الحالة الثانية:- حالة الأدوات المحملة بحق إعادة البيع

الأدوات المحملة بحق إعادة البيع

هى الأداة المالية التى تعطى لحاملها الحق فى إعادة بيع الأداة إلى مصدرها مقابل نقدية أو أى أصل مالى آخر أو التى تعاد تلقائياً إلى مصدرها فى حالة وقوع حدث مستقبلى غير مؤكد أو فى حالة وفاة أو تقاعد حامل الأداة

وحيث أن هذه الادوات ...تتضمن إلتزام تعاقدى على المصدر لإعادة شراء أو استهلاك الأداة مقابل نقدية أو أصل مالى آخر فى حالة ممارسة الحق ....وبالتالى فهى تبوب ..كالتزام مالى

ولكنها تبوب... كأدوات حقوق ملكية...اذا توافرات الشروط التالية:

الشرط الاول:- أنها تعطى لحاملها الحق فى حصة تناسبية فى صافى أصول المنشأة فى حالة تصفيتها .

ويعنى صافى أصول المنشأة.. تلك الأصول التى تتبقى بعد خصم كل المطالبات الأخرى على هذه الأصول

وتحسب الحصة التناسبية كالآتى :

(١) تقسيم صافى أصول المنشأة عند التصفية إلى وحدات بمبالغ متساوية.

و(٢) ضرب هذا المبلغ فى عدد الوحدات التى تخص حامل الأداة المالية .

الشرط الثانى:- الأداة هى ضمن نوعية من الأدوات التى تكمل النوعيات الأخرى من الأدوات ولكى تكون الأداة ضمن هذه النوعية فيجب أن تتصف بالآتى :

(١) ليس لها أولوية على المطالبات الأخرى على أصول المنشأة عند التصفية .

و(٢) لا تحتاج إلى تحويلها إلى أداة أخرى قبل وجودها ضمن نوعية الأدوات التى تكمل النوعيات الأخرى من الأدوات .

وضوابط تحديد ما إذا كانت الأداة ضمن نوعية الأدوات المكملة (عرضناها فى الحالة الاولى)

الشرط الثالث:- أن تتشابه تماماً كافة الأدوات المالية والتى هى ضمن نوعية الأدوات التى تكمل النوعيات الأخرى .

على سبيل المثال:- أن تكون كلها محملة بحق إعادة البيع وأن تكون المعادلة أو أى طريقة أخرى أستخدمت لحساب سعر إعادة الشراء أو الاستهلاك هى نفسها لكل الأدوات الموجودة ضمن هذه النوعية.

الشرط الرابع:- وبخلاف إلتزام المصدر التعاقدى لإعادة الشراء أو استهلاك الأداة مقابل نقدية أو أصل مالى ، لا تتضمن الأداة أى إلتزام تعاقدى لتقديم نقدية أو أصل مالى آخر إلى منشأة أخرى أو استبدال أصول مالية أو إلتزامات مالية مع

منشأة أخرى بشروط ليست فى صالح المنشأة كما أنها ليست عقد سيتم أو ربما يتم تسويته فى أدوات حقوق ملكية المنشأة نفسها .

الشرط الخامس:-

يجب حساب التدفقات النقدية المتوقعة للأداة خلال عمرها على أساس:-

الاساس الاول:- الربح أو الخسارة أو التغير في صافى الأصول المعترف بها .

الاساس الثانى:- أو التغير في القيمة العادلة لصافى الأصول المعترف بها وغير المعترف بها الخاصة بالمنشأة طوال عمر الأداة (باستبعاد أي آثار للأداة) .

ويقاس الربح أو الخسارة و التغير فى صافى الأصول المعترف بها طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية ذات العلاقة .

الشرط السادس :- يجب أن لا يكون لدى المصدر أية أداة مالية أو عقد آخر يؤدى إلى إجمالى تدفقات نقدية تتوقف أساساً على الأرباح أو الخسائر أو التغير فى صافى الأصول المعترف بها أو التغير فى القيمة العادلة لصافى أصول المنشأة المعترف بها أو غير المعترف بها (مع استبعاد تأثير هذه الأداة أو العقد).

الشرط السابع:- يجب أن لا يكون لدى المصدر أية أداة مالية أو عقد آخر له تأثير جوهرى فى تحديد أو تقييد العائد المتبقى إلى حامل الأداة المحملة بحق إعادة البيع .

ولغرض تطبيق هذا الشرط ... على المنشأة ألا تأخذ فى الحسبان العقود غير المالية مع حامل أداة .... تحتوى على شروط تعاقدية تشبه الشروط التعاقدية لعقد مماثل قد يتم بين حامل الأداة غير المالية والمنشأة المصدره .

وإذا لم تستطع المنشأة تحديد ما إذا كان هذا الشرط سيتم أستيفاؤه ...**فعليها** ألا تبوب هذه الأداة التى تحمل حق إعادة البيع كأداة حقوق ملكية .

اولا:- اعادة تبويب هاتان الحالتان... والاجراءات المحاسبية اللازمة لذلك

الحالة : فى حالة:-

- إعادة تبويب ... الأدوات المحملة بحق إعادة البيع
- أو اعادة تبويب ... والأدوات التى تفرض على المنشأة إلتزام بتسليم طرف آخر حصه تناسبية فى صافى أصول المنشأة فقط عند التصفية

فى هذه الحالة:-

- على المنشأة أن تبويبها... كأدة حقوق ملكية ... من تاريخ استيفاء شروط هذا التبويب المذكور عاليه .
- وعلى المنشأة إعادة تبويب الأداة المالية من تاريخ توقف ... استيفاء شروط هذا التبويب المذكور عاليه .

على سبيل المثال:- إذا أستهلكت المنشأة كل أدواتها المالية غير المحملة بحق إعادة البيع وتبقت أى أدوات محملة بحق إعادة البيع ... وكانت مستوفاه لشروط التبويب كادوات حقوق ملكية المذكور عاليه .

فعلى المنشأة أن تعيد تبويب الأدوات المحملة بحق إعادة البيع كأدوات حقوق ملكية من تاريخ أستهلاكها للأدوات غير المحملة بحق إعادة البيع .

الاجراءات المحاسبية عند اعادة تبويب هذه الحالة:

الاجراء الاول:- على المنشأة أن تعيد تبويب أداة حقوق الملكية كإلتزام مالى من تاريخ توقف الأداة من استيفاء شروط هذا التبويب المذكور عاليه .

و يقاس الإلتزام المالى بالقيمة العادلة للأداة ... فى تاريخ إعادة التبويب .

الاجراء الثانى :- على المنشأة الأعتراف فى حقوق الملكية بأى فرق بين الرصيد الدفترى لأداة حقوق الملكية والقيمة العادلة للإلتزام المالى فى تاريخ إعادة التبويب.

الاجراء الثالث:- على المنشأة أن تعيد تبويب الإلتزام المالى... كحقوق ملكية من تاريخ تمتع الأداة ... باستيفاء شروط هذا التبويب المذكور عاليه .

وتقاس أداة حقوق الملكية بقيمة الرصيد الدفترى للإلتزام المالى فى تاريخ إعادة التبويب .

ثانيا:- كيفية المعاملة اذا كان حامل الأداة... فى هاتان الحالتان من اصحاب المنشاة... ويدخل فى المعاملة بصفته من غير أصحاب المنشأة

قد يدخل حامل لأداة مالية محملة بحق إعادة البيع أو أداة تفرض على المنشأة إلتزام لتسليم طرف آخر حصة تناسبية من صافى أصول المنشأة فقط عند التصفية فى معاملة مع المنشأة بصفة غير صفة صاحب المنشأة .

على سبيل المثال :- قد يكون حامل الأداة هو أيضاً أحد الموظفين فى المنشأة وعند تحديد ما إذا كانت الأداة يجب أن تبوب كحقوق ملكية طبقاً للحالتان السابقتان.... يجب فقط الأخذ فى الأعتبار التدفقات النقدية والشروط التعاقدية للأداة المتعلقة بحامل الأداة كأحد أصحاب المنشأة .

المثـال الاول:- شركة توصية فيها شركاء موصين وشركاء متضامنون قد يقوم بعض من الشركاء المتضامنون بتقديم ضمانة إلى المنشأة وقد يحصلون على مقابل لتقديم هذه الضمانة .

وفى هذه الحالة:- فالضمانة والتدفقات النقدية الناشئة عنها ترتبط بحاملى أدوات بصفتهم ضامنون وليس بصفتهم أصحاب المنشأة .

ولذلك فإن:- مثل هذه الضمانة والتدفقات النقدية الناشئة عنها لا ينتج عنها أن يصبح الشركاء المتضامنون مكملين للشركاء الموصين.

وبالتالى:- يجب عدم أخذ ذلك فى الحسبان عند تقييم ما إذا كانت الشروط التعاقدية لأدوات الشركاء الموصين وأدوات الشركاء المتضامنيين متشابهة تماماً .

المثال الثانى :-

عندما توجد ترتيبات معينة للمشاركة فى الأرباح أو الخسائر والتى توزع الأرباح أو الخسائر على حاملى الأدوات بناء على تقديمهم لخدمات أو توليدهم لأعمال خلال الفترة الحالية والفترات السابقة .

هذه الترتيبات هى معاملات مع حاملى أدوات بصفتهم غير مالكين للمنشأة ، ويجب عدم أخذها فى الاعتبار عند تقييم شروط الحالتان السابقتان.

ومع هذا فإن ترتيبات الأرباح أو الخسائر والتى توزع الأرباح أو الخسائر على حاملى الأدوات بناء على قيم أدواتهم بالنسبة للآخرين فى نفس نوعية الأدوات فإن هذه المعاملات تمثل معاملات مع حاملى أدوات بصفتهم أصحاب المنشأة ويجب أخذها فى الاعتبار عند تقييم شروط الحالتان السابقتان

ويجب أن تتماثل التدفقات النقدية والشروط التعاقدية لمعاملة :-

- مع حامل أداة (ليس بصفته من أصحاب المنشأة)
- ومع المنشأة المصدرة مع معاملة مثيلة قد تقع بين غير حامل لأداة والمنشأة المصدرة.

المطلب الخامس:- مبادئ عرض الأدوات المالية ضمن الإلتزامات أو حقوق الملكية

باستثناء الحالتين اللتان يتم تبويبهما ... كادوات حقوق ملكية...اذا استوفت شروطها المذكورة عاليه... هذا المعيار... يرسى لنا مبادىء عرض الأدوات المالية ضمن الإلتزامات أو حقوق الملكية ...

وهى اثنى عشر مبدأ...سنتناولهم بالشرح كالتالى-

المبدأ الاول:- أهم ملامح التمييز بين الالتزام المالى وأداة حقوق الملكية وجود التزام تعاقدى لأحد أطراف الأداة المالية (المصدر) بتسليم النقدية أو أصل مالى آخر للطرف الأخر (حامل الأداة) أو باستبدال الأصول المالية أو الالتزامات المالية مع الحامل بشروط قد لا تكون فى مصلحة المصدر .

.....

المبدأ الثانى:- وبالرغم من أنه قد يحق لحامل أداة حقوق الملكية الحصول على حصة نسبية من أية توزيعات أرباح أو توزيعات ملكية أخرى.... **فإنه ليس على المصدر التزام تعاقدى للوفاء بتلك التوزيعات...** حيث لا يمكن مطالبته بتسليم النقدية أو أصل مالى آخر لطرف آخر.

وعندما تكون التوزيعات على حاملى الأسهم الممتازة سواء تراكمية أو غير تراكمية ... بناءً على اختيار المصدر.... تكون الأسهم أدوات حقوق ملكية

ولا يتأثر تصنيف الأسهم كأدوات حقوق ملكية أو التزامات مالية بما يلى على سبيل المثال :

(أ) الخلفية السابقة عن التوزيعات .

أو(ب) النية لعمل توزيعات فى المستقبل .

أو(ج) التاثير السلبى المحتمل على سعر الأسهم الممتازة للمصدر فى حالة عدم القيام بتوزيعات (بسبب القيود على دفع توزيعات الأرباح على الأسهم العادية فى حالة عدم دفع توزيعات أرباح للأسهم الممتازة) .

أو(د) حجم احتياطيات المصدر .

أو(هـ) توقع المصدر للربح أو الخسارة فى فترة معينة .

أو(و) قدرة أو عدم قدرة المصدر على التأثير فى حجم ربحه أو خسارته خلال الفترة

المبدأ الثالث:- يعتبر جوهر الأداة المالية ، وليس شكلها القانونى، هو العامل المتحكم فى تصنيفها فى قائمة المركز المالى المنشأة وغالباً ما يكون الجوهر والشكل القانونى متوافقين ولكن هذا ليس هو الحال دائماً ...

حيث هناك بعض الأدوات المالية التى تأخذ الشكل القانونى لحقوق الملكية... إلا أنها تكون التزامات فى جوهرها.. وهناك بعض الأدوات الأخرى التى تجمع الخواص المرتبطة بأدوات حقوق الملكية والخواص المرتبطة بالالتزامات المالية ،

على سبيل المثال:

مثال١:- تعتبر التزاماً مالياً الأسهم الممتازة التى تلزم المصدر باستردادها مقابل مبلغ محدد أو قابل للتحديد فى تاريخ مستقبلى محدد أو قابل للتحديد ، أو تعطى حاملها الحق فى أن يطلب من المصدر استرداد الأداة فى أو بعد تاريخ معين وبقيمة محددة أو قابلة للتحديد .

مثال٢:- تعتبر التزاماً مالياً الأداة المالية التى تعطى لحاملها حق خيار ردها للمصدر مقابل نقدية أو أى أصل مالى آخر (أداة محملة بحق إعادة البيع.

مثال٣:- تعتبر التزاماً مالياً الأداة المالية التى تعطى لحاملها حق خيار ردها للمصدر مقابل نقدية أو أى أصل مالى آخر عندما تحدد على أساس مؤشر أو بند آخر له احتمال الارتفاع أو الانخفاض .

ويراعى الضوابط التالية :-

الضابط الاول:- لا تعتبر عدم القدرة المحتملة للمصدر للوفاء بالتزام التعاقدى باسترداد السهم منافية للالتزام. ذلك بصرف النظر عما إذا كان ذلك بسبب عدم توافر الأموال او بسبب قيود رسمية أو عدم كفاية الأرباح أو الاحتياطيات.

الضابط الثانى:- بالنسبة لخيار المصدر لاسترداد الأسهم مقابل نقدية فلا ينطبق عليه تعريف الالتزام المالى ... لأنه ليس على المصدر التزام حالى بتحويل الأصول المالية للمساهمين .

فى هذه الحالة:- يكون استرداد الأسهم فقط بناءً على رغبة المصدر... **إلا أنه** قد ينشأ التزام ...عندما يمارس مصدر الأسهم خياره... غالباً عن طريق إعلام المساهمين رسمياً بنيتة لاسترداد الأسهم

.....

المبدأ الرابع:- وجود الخيار لحامل الأداة فى عرضها مرة أخرى على مصدرها مقابل نقدية أو أى أصل آخر.. **يعنى فى حد ذاته** أن الأداة القابلة للعرض للبيع ينطبق عليها تعريف الالتزام المالى.

على سبيل المثال:- قد تعطى صناديق الاستثمار غير محددة الاستحقاق ووحدات الوقف والمساهمات وبعض المنشآت التعاونية قد تعطى لحاملى حصصها أو لأعضائها الحق فى استرداد حصص ملكيتهم ، فى أى وقت مقابل نقدية مساوية

لأنصبتهم النسبية فى قيمة أصول المصدر والتى ينتج عنها تبويب حصص حاملى الوثائق والأعضاء كإلتزامات.

وبالرغم من ذلك فإن التصنيف كالتزام مالى :-

لا يمنع استخدام أوصاف أخرى... مثل "صافى قيمة الأصول المستحقة لحاملى الحصص" أو "التغير فى صافى قيمة الأصول المستحقة لحاملى الحصص فى صلب القوائم المالية للمنشأة التى ليس لها حقوق ملكية مساهم فيها (مثل بعض صناديق الاستثمار ووحدات الوقف)

ولا يمنع كذلك من استخدام ايضاحات إضافية... لتوضيح أن إجمالى حصص الأعضاء تتضمن بنوداً مثل الاحتياطيات التى ينطبق عليها تعريف حقوق الملكية ، والأدوات القابلة للعرض للبيع التى لا ينطبق عليها هذا التعريف.

.....

المبدأ الخامس:- إذا كانت المنشأة لا تمتلك الحق غير المشروط لتجنب دفع النقدية أو الأصول المالية الأخرى لتسوية التزام تعاقدى .. فإن ذلك الالتزام ينطبق عليه تعريف الالتزام المالى .

على سبيل المثال:

مثال١:- وجود حظر على مقدرة المنشأة على الوفاء بالتزام تعاقدى مثل صعوبة الحصول على العملة الأجنبية أو الحاجة إلى الحصول على الموافقة على السداد من هيئة رقابية ، هذا الحظر لا يلغى الالتزام التعاقدى للمنشأة ولا الحق التعاقدى لحامل الأداة .

مثال٢:- وجود التزام تعاقدى مشروط بالنسبة للطرف الآخر عند ممارسة حقه فى الاسترداد يعتبر التزاماً مالياً حيث إن المنشأة لا تمتلك الحق غير المشروط لتجنب تسليم النقدية أو أصل مالى آخر.

.....

المبدأ السادس:- يمكن للأداة المالية التى لا تؤدى صراحةً إلى نشوء التزام تعاقدى بسداد النقدية أو أصل مالى آخر ... أن تؤدى بطريقة غير مباشرة إلى نشوء التزام وذلك من خلال شروطها وأحكامها .

على سبيل المثال:

مثال١:- يمكن أن تتضمن الأداة المالية التزاماً ... غير مالى يجب تسويته عندما – وفقط عندما – تخفق المنشأة فى القيام بالتوزيعات أو فى إعادة الأداة ، وإذا كان يمكن للمنشأة أن تتجنب تحويل النقدية أو أصل مالى آخر فقط عن طريق تسوية الالتزام غير المالى فتعتبر تلك الأداة المالية التزاماً مالياً .

تعتبر الأداة المالية التزاماً ... إذا كانت تشترط عند التسوية :-

الشرط الاول:- أن تقوم المنشأة بتسليم نقدية أو أصل مالى آخر.

الشرط الثانى:- أو أن تقوم المنشأة بتسليم أسهم المنشأة نفسها بحيث تتعدى قيمتها بصورة جوهرية قيمة النقدية أو الأصل المالى الآخر.

وبالرغم من أنه قد لا يكون على المنشأة الالتزام التعاقدى الصريح لتسليم نقدية أو أصل مالى آخر ... **فإن بديل** السداد عن طريق الأسهم يفترض التسوية النقدية. **وفى كل الأحوال...** فإن حامل الأداة يضمن جوهرياً استلام مبلغ يساوى على الأقل خيار التسوية النقدية .

.....

المبدأ السابع :- لا يعتبر العقد أداة حقوق ملكية فقط لمجرد أنه قد يؤدى إلى تسليم أو استلام أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة.

فيمكن أن يكون... للمنشأة حق أو التزام تعاقدى لتسليم أو استلام عدد من أسهم أو أدوات حقوق ملكية أخرى متباينة بحيث تكون القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية المزمع تسليمها أو استلامها مساوية لمبلغ الحق أو الالتزام التعاقدى.

ويمكن أن يكون ... ذلك الحق أو الالتزام التعاقدى ذو قيمة ثابتة أو متغيرة كلياً أو جزئياً وفقاً للتغيرات فى عوامل معينة غير السعر السوقى لأدوات حقوق الملكية للمنشأة (مثل سعر الفائدة أو سعر سلعة معينة أو سعر أداة مالية)

ومن أمثلة ذلك :- عقدان

العقد الاول:- هو عقد لتسليم أدوات حقوق ملكية المنشأة مساوية فى القيمة لقيمة نقدية معينة مثل ١٠٠

العقد الثانى:- هو عقد لتسليم أدوات حقوق ملكية المنشأة مساوية فى القيمة لقيمة وزن معين من الذهب (١٠٠ أوقية مثلاً) .

هذان العقدان يعتبرا ... التزاماً مالياً على المنشأة حتى لو كان يجب على المنشأة أو بمقدورها تسليم أدوات حقوق ملكيتها ... ولا تعتبر أداة حقوق ملكية .

وذلك لأن:- المنشأة تستخدم عدداً متغيراً من أدوات حقوق ملكيتها كوسيلة لتسوية العقد .

وبناء على ذلك:- فلا يكون فى العقد قيمة متبقية فى أصول الشركة بعد خصم جميع التزامات العقد .

المبدأ الثامن:- يعتبر أداة حقوق ملكية ... كل عقد تقوم المنشأة بتسويته عن طريق تسليم (أو استلام) عدد محدد من أدوات حقوق ملكيتها مقابل مبلغ نقدى ثابت أو أصل مالى آخر .

وبناءً على ذلك... فإن أية مبالغ يتم الحصول عليها أو دفعها فى إطار هذا العقد يتم اضافتها مباشرة إلى أو خصمها مباشرة من حقوق الملكية .

على سبيل المثال:- فإن خيار الأسهم الصادر الذى يعطى الطرف الآخر حق شراء عدد محدد من أسهم المنشأة مقابل سعر محدد أو مقابل مبلغ محدد ثابت من سند ...فان هذا الخيار... يعتبر أداة حقوق ملكية

ويراعى الضوابط التالية :-

الضابط الاول:- إذا تطلب العقد... أن تقوم المنشأة بشراء (استعادة) أسهمها مقابل نقدية او أصل مالى آخر عند تاريخ محدد أو قابل للتحديد ، أو عند الطلب .

فعلى المنشأة ... الاعتراف بالتزام مالى مساو للقيمة الحالية لمبلغ الاسترداد .

ومن امثلة ذلك:- التزام المنشأة بموجب عقد آجل لإعادة شراء عدد محدد من أسهمها مقابل مبلغ نقدى محدد .

الضابط الثانى:- لا يمنع العقد من كونه أداة حقوق ملكية ... تلك التغيرات فى القيمة العادلة للعقد والتى تنتج عن التغيرات فى أسعار الفائدة فى السوق والتى لا تؤثر بدورها على النقدية أو الأصول المالية الأخرى التى سيتم دفعها أو استلامها أو على عدد أدوات حقوق الملكية التى سيتم تسليمها واستلامها عند تسوية العقد .

.....

الضابط الثالث:- تضاف مباشرة إلى حقوق الملكية أية مبالغ يتم استلامها (مثل العلاوة المحصلة نظير خيار مكتوب أو ضمانة على أسهم المنشأة).

الضابط الرابع:- يخصم من حقوق الملكية أية مبالغ مدفوعة (مثل العلاوة المدفوعة نظير خيار تم شراؤه) ولا يتم الاعتراف بالتغيرات فى القيمة العادلة لأداة حقوق الملكية فى القوائم المالية .

.....

المبدأ التاسع:- يؤدى العقد الذى يتضمن التزاماً على المنشأة بشراء حقوق ملكيتها مقابل نقدية أو أصل مالى آخر.... إلى نشوء التزام مالى بالقيمة الحالية للقيمة الاستردادية .

كما فى حالة ... القيمة الحالية لسعر إعادة البيع ، أو سعر استخدام الحق أوالقيمة الاستردادية

ويكون هذا هو الحال ... حتى إذا كان العقد نفسه أداة حقوق ملكية.

ومن أمثلة ذلك:-

التزام المنشأة بموجب عقد آجل... لشراء أدوات حقوق ملكيتها مقابل نقدية...**فعند الاعتراف الأولى بالالتزام المالى** ... بالقيمة الحالية لمبلغ التسديد يتم إعادة تبويبه من حقوق الملكية لاحقا .

ويتم قياس ...الالتزام المالى لاحقاً وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧) .

وإذا انقضى العقد بدون التسليم ... فيتم إعادة تبويب الرصيد الدفتري للالتزام المالى الى حقوق الملكية ... **ويؤدى التزام** المنشأة التعاقدى لشراء أدوات حقوق ملكيتها ..**إلى نشوء التزام مالى** بالقيمة الحالية لمبلغ التسديد حتى لو كان الالتزام بالشراء مشروطاً بقيام الطرف المقابل بممارسة حق الاسترداد

مثال :- خيار البيع المكتوب الذى يعطى الطرف الأخر حق بيع أدوات حقوق ملكية المنشأة لها مقابل سعر ثابت.

المبدأ العاشر:-

يعتبر أصلاً مالياً... كل عقد ستقوم المنشأة بتسويته عن طريق استلام عدد محدد من أدوات حقوق ملكيتها مقابل مبلغ نقدى متغير أو أداة مالية أخرى .

يعتبر التزام مالياً... كل عقد ستقوم المنشأة بتسويته عن طريق تسليم عدد محدد من أدوات حقوق ملكيتها مقابل مبلغ نقدى متغير أو أداة مالية أخرى .

على سبيل المثال:-

عقد تقوم المنشأة بموجبه بتسليم ١٠٠ من أدوات حقوق ملكيتها مقابل مبلغ نقدى يتم حسابه ليكون مساوياً لقيمة ١٠٠ أوقية من الذهب .

العقد الذى سيتم تسويته نقداً او مقابل أصل مال

يعتبر اصل مالى...اذا كان سيؤدى الى استلام نقدية أو اى اصل مالى آخر

ويعتبر التزام مالى...اذا كان سيؤدى الى تسليم نقدية أو اى اصل مالى آخر

حتى لو كان... المبلغ النقدى أو الأصل المالى الآخر الذى سيتم استلامه او تسليمه ... **مبنياً على اساس** التغيرات فى أسعار أسهم المنشأة فى السوق .

ومن أمثلة ذلك: خيار الأسهم الذى يتم تسويته بالصافى نقداً

.....

المبدأ الحادى عشر:- هذا المبدأ يتكلم عن.... مخصص تسوية البنود المحتملة

يمكن أن تتطلب الأداة المالية... قيام المنشأة بتسليم نقدية أو أصل مالى آخر أو تسويتها ... **بحيث** تكون التزاماً مالياً وذلك فى حالة حدوث - أو عدم حدوث - أحداث مستقبلية غير مؤكدة الحدوث (أو استناداً إلى نتائج ظروف غير مؤكدة) والتى تكون خارج نطاق تحكم كل من مصدر وحامل الأداة

نأخذ بعض الحالات الخاصة بهذا المبدأ :-

الحالة الاولى:- التغير فى مؤشر بورصة الأوراق المالية أو مؤشر أسعار المستهلكين أو سعر الفائدة أو المتطلبات الضريبية أو الإيرادات المستقبلية للمصدر أو صافى أرباحه أو نسبة المديونية إلى رأس المال.

فى هذه الحالة:- ولا يكون لمصدر مثل تلك الأداة الحق المطلق لتجنب تسليم النقدية أو أصل مالى آخر (أو تسوية الأداة بطريقة تجعلها التزاماً مالياً)

وبناءا على ذلك... تعتبر الأداة التزاماً مالياً على المصدر ..ماعدا الحالات التالية

حالة ١:- اذا لم يكن حقيقياً ذلك الجزء من مخصص التسوية الطارئة الذى يمكن أن يتطلب تسوية نقدية أو بواسطة أصل مالى آخر (أو فيما عدا ذلك بطريقة تجعل الأداة التزاماً مالياً)

حالة٢:- كان من الممكن أن يلتزم المصدر بتسوية الالتزام نقداً أو بواسطة أصل مالى آخر (أو فيما عدا ذلك بطريقة تجعل الأداة التزاماً مالياً) فقط فى حالة تصفية المصدر .

حالة٣:- اذا تمتعت الأداة بكافة السمات و استيفائها لكافة الشروط ...التبويب كادوات حقوق ملكية

الحالة الثانية:- حالة ما اذا كان جزء من مخصص تسوية البنود المحتملة الذى قد يستلزم التسوية نقداً أو من خلال أصل مالى آخر (أو بطريقة أخرى قد يؤدى إلى أن تصبح الأداة التزاماً مالياً) غير حقيقى.

فى هذه الحالة:- فإن مخصص التسوية ...لا يؤثر على تبويب الأداة المالية .

وعليه:- فان العقد الذى يستلزم التسوية نقداً او من خلال عدد متغير من أسهم المنشأة نفسها فقط فى حالة حدوث شئ معين نادر الحدوث او غير طبيعى أو غير محتمل الحدوث بشكل كبير.... يعتبر أداة حقوق ملكية.

وبالمثل... فان التسوية من خلال عدد محدد من أسهم المنشأة ذاتها... **يمكن أن** يكون ممنوعاً تعاقدياً... **وذلك** فى ظروف تكون خارج تحكم المنشأة..

ولكن إذا كانت تلك الظروف ...غير محتملة الحدوث.... يكون التبويب كأداة حقوق ملكية ملائماً

الحالة الثالثة:- حالة القوائم المالية المجمعة التى تقوم فيها المنشأة بعرض حقوق الاقلية... أى حصص الأطراف الأخرى فى حقوق الملكية والدخل الوارد من الشركات التابعة

فى هذه الحالة:- تأخذ المنشأة فى اعتبارها جميع الأحكام والشروط المتفق عليها بين أعضاء المجموعة وحاملى الأداة ...عند تصنيف الأداة المالية (أو أحد مكوناتها) فى القوائم المالية المجمعة

وذلك بغرض:- تحديد ما اذا كان على المجموعة ككل التزام بتسليم نقدية أو أصل مالى آخر فيما يتعلق بالأداة أو بتسوية الأداة بطريقة ما تؤدى الى تبويب الالتزام .

على سبيل المثال:- عندما تصدر منشأة تابعة داخل مجموعة أداة مالية وتتفق المنشأة الأم او منشأة اخرى داخل المجموعة مباشرة مع حاملى الأداة على شروط إضافية (مثل الضمانة) ..... قد لا يكون للمجموعة الاختيار بالنسبة للتوزيعات او الاسترداد.

وعلى الرغم من:- أن المنشأة التابعة قد تبوب الأداة بطريقة صحيحة فى قوائمها المالية المستقلة بصرف النظر عن تلك الشروط الاضافية... **الا أنه يجب الأخذ فى الاعتبار**... أثر الاتفاقات الأخرى بين أعضاء المجموعة وحاملى الأداة.. **للتأكد من** أن القوائم المالية المجمعة تعكس العقود والمعاملات التى دخلت فيها المجموعة ككل **وما دام هناك** التزام او مخصص للتسوية... **فيجب تبويب الأداة** (أو أحد مكوناتها موضوع الالتزام) كالتزام مالى... فى القوائم المالية المجمعة .

الاستثناء فى الحالتان التى يتم فيهما تبويب الالتزام المالى... كاداة حقوق ملكية...اذا استوفت الشروط المطلوبة... لا يمتد إلى تبويب حقوق غير ذوى السيطرة فى القوائم المالية المجمعة ... وبالتالى فإن الأدوات المبوبة كأدوات حقوق ملكية طبقاً لهاتان الحالتان ... فى القوائم المالية المستقلة أو المنفردة والتى هى حقوق غير ذوى السيطرة... يتم تبويبها كإلتزامات فى القوائم المالية المجمعة للمجموعة

.....

المبدأ الثانى عشر:- عندما تعطى أداة مالية مشتقة أحد الأطراف الخيار فى كيفية تسويتها ... فتعتبر الأداة أصلاً مالياً أو التزاماً مالياً ... **إلا إذا كانت** جميع خيارات التسوية ستؤدى إلى أن تكون أداة حقوق ملكية .

مثل أن يكون: من حق المصدر أو حامل الأداة اختيار كيفية تسويتها نقداً أو عن طريق استبدال الأسهم بالنقدية.

من أمثلة الأداة المالية المشتقة ذات خيارات التسوية ... والتى تعتبر التزاماً مالياً

مثال١:- حقوق خيار الأسهم ... التى يمكن للمصدر بموجبها اختيار التسوية ، إما نقداً أو عن طريق مبادلة أسهم المصدر بالنقدية .

مثال٢:- بعض عقود بيع أو شراء بند غير مالى مقابل أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة حيث يمكن تسويتها إما عن طريق تسليم بند غير مالى أو نقداً أو بواسطة أداة مالية أخرى ... وتعتبر تلك العقود أصولاً أو التزامات مالية وليست أدوات حقوق ملكية .

.....

المطلب السادس:- كيفية الاعتراف... بالادوات المالية المركبة

- هذا المعيار... يتعامل مع الأدوات المالية المركبة من غير المشتقات....

من وجة نظر مصدرى ... هذه الادوات المالية المركبة

- ويتضمن معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧) كيفية فصل المشتقات الضمنية

من وجهة نظر حاملى الأدوات المالية المركبة... التى تحتوى على خصائص المديونية وحقوق الملكية .

الأدوات المالية المركبة

هى ادوات تتضمن التزام مالى... وحقوق ملكية معا

- حيث يقوم مصدر الأداة المالية من غير المشتقات تقييم شروط الأداة المالية لتحديد ما إذا كانت تتضمن مكونات التزام وحقوق ملكية معاً .
- ويتم تصنيف تلك المكونات بصورة منفصلة كأصول مالية أو التزامات مالية أو أدوات حقوق ملكية
- **تقوم المنشأة بالاعتراف بصورة منفصلة لكل من :-**

بمكونات الأداة المالية التى .. تؤدى إلى نشوء التزام مالى على المنشأة

وبمكونات الاداة المالية التى ... تمنح لحامل الأداة خيار تحويلها إلى أداة حقوق ملكية للمنشأة .

على سبيل المثال:- فإن السندات أو الأدوات المماثلة التى يمكن أن يقوم حاملها بتحويلها إلى عدد ثابت من الأسهم العادية للمنشأة تعتبر أدوات مالية مركبة ، ومن وجهة نظر المنشأة فإن مثل تلك الأداة **تمثل مكونين أساسيين** :-

المكون الأول:- التزام مالى (اتفاق تعاقدى لتسليم النقدية أو أصل مالى آخر).

المكون الثانى:- أداة حقوق ملكية (خيار للشراء يمنح حامل الأداة حق تحويلها إلى عدد ثابت من الأسهم العادية للمنشأة خلال فترة زمنية محددة).

.....

ضوابط الادوات المالية المركبة :-

الضابط الاول:- يعتبر الأثر الاقتصادى لإصدار مثل تلك الأداة ... مماثلاً لإصدار أداة دين بها أحكام للسداد المبكر وضمانات لشراء أسهم عادية أو إصدار أداة دين لضمانات شراء أسهم عادية يمكن فصلها .

وعليه ... فإنه فى كل الأحوال تقوم المنشأة بعرض مكونات الالتزامات وحقوق الملكية بصورة منفصلة فى قائمة مركزها المالى.

.....

الضابط الثانى:- لا يتم مراجعة تبويب مكونات الالتزامات وحقوق الملكية الخاصة بالأداة القابلة للتحويل كنتيجة للتغير... فى احتمال ممارسة حق التحويل حتى إذا بدا ان ممارسة حق التحويل ستكون مجزية اقتصادياً لبعض حاملى الأداة

وذلك للاسباب التالية:-

السبب الاول:- ليس من الضرورى أن يفعلوا ما نتوقعه منهم لأسباب قد تتعلق مثلاً بالميزات الضريبية الناتجة عن التحويل والتى قد تتباين بين مختلف حاملى الأسهم .

السبب الثانى:- احتمال التحويل قد يختلف من وقت إلى آخر ويبقى التزام المنشأة التعاقدى لسداد مدفوعات مستقبلية دائماً قائماً حتى نفاذه عن طريق التحويل أو استحقاق الأداة أو أية معاملة أخرى .

الضابط الثالث:- يتناول معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧) قياس الأصول والالتزامات المالية ... أما أدوات حقوق الملكية فهى الأدوات التى تبقى لها حصة فى أصول المنشأة بعد خصم جميع التزاماتها .

وبناء على ذلك:-

فانه عندما يتم توزيع القيمة الدفترية الأولية للأداة المالية المركبة.. بين الالتزامات وحقوق الملكية... فيتم تحميل القيمة المتبقية على الجزء المتعلق بحقوق الملكية وذلك بعد خصم المبلغ المحدد للالتزامات من القيمة العادلة للأداة بأكملها.

أما قيمة أية مشتقات (مثل حق خيار الاسترداد) ضمن الاداة المالية المركبة بالاختلاف عن مكون حقوق الملكية (مثل خيار تحويل حقوق الملكية)...فتكون ضمن مكون الالتزام

ويكون مجموع القيم الدفترية الموزعة بين مكونات الالتزامات وحقوق الملكية عند الاعتراف الأولى... **مساوياً دائماً...** للقيمة العادلة التى كان من الممكن إعطاؤها للأداة بأكملها

ولا ينشأ عن الاعتراف الأولى بمكونات الأداة بصورة منفصلة أية أرباح أو خسائر .....

الضابط الرابع:- يجب على مصدر السند القابل للتحويل إلى أسهم عادية أن يقوم:-

أولاً :- بتحديد القيمة الدفترية لمكون الالتزام... عن طريق قياس القيمة العادلة لالتزام مماثل (بما فى ذلك أية مشتقات مشمولة وليست من حقوق الملكية) ..لا يرتبط به أى مكون حقوق ملكية .

ثانيا:- تحديد القيمة الدفترية لأداة حقوق الملكية... **والتى تتمثل** فى خيار تحويل الأداة إلى أسهم عادية عن طريق خصم القيمة العادلة للالتزام المالى من القيمة العادلة للأداة المالية المركبة بأكملها .

.....

مثال للأداة المالية المركبة

أداة الدين ذات خيار التحويل الضمنى... مثل السند القابل للتحويل إلى أسهم عادية للمصدر بدون أى خصائص للمشتقات الضمنية.

يقوم مصدر مثل تلك الأداة المالية ...بعرض مكون الالتزام ومكون حقوق الملكية بصورة منفصلة فى قائمة المركز المالى ، على النحو التالى:

اولا:- بالنسبة للالتزام المصدر بسداد مدفوعات مجدولة من الفوائد وأصل المبلغ

- **يعتبر التزام المصدر** بسداد مدفوعات مجدولة من الفوائد وأصل المبلغ ...التزاماً مالياً قائما ما دام لم يتم تحويل الأداة.

- **وعند الاعتراف الأولى** تكون القيمة العادلة لمكون الالتزام ...هى القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية وفقاً للعقد مخصومة على أساس سعر الفائدة المطبق حينذاك فى السوق على الأدوات ذات الوضع الائتمانى المقارن و التدفقات النقدية المماثلة الى حد كبير وبنفس الشروط فيما عدا خيار التحويل .

ثانيا:- بالنسبة للخيار الضمنى لتحويل الالتزام الى حقوق ملكية المصدر

- **تعتبر أداة حقوق الملكية....** خياراً ضمنياً لتحويل الالتزام.. إلى حقوق ملكية المصدر.

- **وتتضمن القيمة العادلة للخيار كلاً من...** القيمة .. وفرق القيمة بالزيادة إن وجد ... لذا فلهذا الخيار قيمة عند الاعتراف الأولى حتى إذا كان بدون نقدية

نأخذ بعض الحالات الخاصة بالادوات المالية المركبة :

الحالة الاولى:- حالة تحويل الأداة القابلة للتحويل ... عند استحقاقها .

فى هذه الحالة:-

-على المنشأة استبعاد مكون الالتزام من الدفاتر... والاعتراف به كحقوق ملكية

- ويبقى مكون حقوق الملكية الأصلى... فى حقوق الملكية

(بالرغم من أنه قد ينقل من بند إلى آخر داخل حقوق الملكية)

- ولا يوجد ربح أو خسارة ناتجاًعن التحويل... عند الاستحقاق.

.....

الحالة الثانية:- حالة استنفاد المنشأة أداة قابلة للتحويل قبل استحقاقها من خلال الاسترداد المبكر أو إعادة الشراء وبحيث لا تتغير المزايا الأصلية للتحويل.

فى هذه الحالة... يراعى الضوابط التالية :-

الضابط الاول:- تقوم المنشأة بتوزيع المبالغ المدفوعة وأية تكاليف لمعاملة إعادة الشراء او الاسترداد على مكونات الالتزام وحقوق الملكية للأداة فى تاريخ المعاملة

الضابط الثانى:- يجب ان تتفق طريقة التوزيع مع تلك المستخدمة فى التوزيع الأصلى للمكونات المنفصلة للحصيلة التى استلمتها المنشأة عند إصدار الأداة القابلة للتحويل .

الضابط الثالث:- بمجرد توزيع المبالغ يتم معاملة أى ربح أو خسارة بما يتمشى مع المبادئ المحاسبية المطبقة **على المكون المرتبط بالتوزيع كما يلى:**

(أ) يتم الاعتراف بالربح أو الخسارة المرتبطة بمكون الالتزام فى الأرباح أو الخسائر .

و(ب) يتم الاعتراف بالمبالغ المرتبطة بمكون حقوق الملكية فى حقوق الملكية .

الحالة الثالثة:- حالة قيام المنشأة بتعديل شروط الأداة القابلة للتحويل لتحفز التحويل المبكر.

مثال:- عن طريق منح نسبة تحويل أفضل ...أو دفع مبالغ إضافية.. فى حالة التحويل قبل تاريخ معين

فى هذه الحالة:- يتم الاعتراف بالفرق فى تاريخ تعديل الشروط بين القيمة العادلة لما سيحصل عليه حامل الأداة عند تحويلها بموجب الشروط المعدلة... وبين القيمة العادلة لما كان سيحصل عليه بموجب الشروط الأصلية ... كخسارة فى الأرباح أو الخسائر .

المطلب السابع:- كيفية معاملة... اسهم الخزينة

إذا قامت المنشأة بإعادة شراء أدوات حقوق الملكية الخاصة بها (أسهم خزينة)

هناك معالجتان:-

معالجة اساسية لأسهم الخزينة

ومعالجة اختيارية ... لحالة معينة

اولا:- المعالجة الاساسية لاسهم الخزينة

يتم عرض تلك الأدوات مخصومة ... من حقوق الملكية

ويراعى الضوابط التالية:-

الضابط الاول:- لا يتم الاعتراف بأدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة ذاتها كأصل مالى وذلك بغض النظر عن سبب إعادة اقتنائها

الضابط الثانى:- عندما تحتفظ المنشأة بأدوات حقوق ملكيتها نيابة عن الآخرين

مثل:- المؤسسة المالية التى تحتفظ بحقوق ملكيتها نيابة عن احد عملائها فتكون هناك علاقة وكالة ... **وعليه** لا يجب ادخال تلك الحيازات... فى ميزانية المنشأة

الضابط الثالث:- لا يجوز الاعتراف ... بأى ربح أو خسارة فى الأرباح أو الخسائر الناتجة عن شراء أو بيع أو إصدار أو إلغاء أدوات حقوق ملكية المنشأة هذه .

الضابط الرابع:- يمكن أن تقوم المنشأة أو أية منشأة أخرى تكون ضمن المجموعة بشراء تلك الأسهم والاحتفاظ بها ويتم الاعتراف بالقيمة المدفوعة أو المحصلة مباشرة فى حقوق الملكية .

الضابط الخامس:- يتم الإفصاح بصورة منفصلة عن أسهم الخزينة التى تحتفظ بها المنشأة إما فى صلب قائمة المركز المالى أو فى الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية

الضابط السادس:- وإذا أعادت المنشأة شراء أدوات حقوق الملكية الخاصة بها من أطراف ذوى علاقة فإنها تقوم بالإفصاح وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (١٥) "الإفصاح عن الأطراف ذوى العلاقة" .

مثال١:- بفرض ان حقوق الملكية للشركة المصرية تحتوى على:-

٥٠٠٠٠٠٠ جنيه راس المال المدفوع عبارة عن ١٠٠٠٠٠سهم ×٥٠ جنيه

٦٠٠٠٠٠ جنيه ارباح مرحلة

وقد قامت المنشاة بشراء ١٠٠٠سهم من اسهمها بسعر ٥٥ جنيه للسهم

المطلوب :- كيفية المعالجة المحاسبية لهذه الحالة

فى هذه الحالة :- يتم تخفيض حقوق الملكية بالاسهم المشتراة ولايتم اثبات اى ارباح بقائمة الدخل **ويتم عمل القيد التالى :-**

٥٥٠٠٠ من حـ/ حقوق الملكية – اسهم خزينة

٥٥٠٠٠ الى حـ / النقدية

ويتم العرض فى قائمة المركز المالى كالتالى :-

	٥٠٠٠٠٠٠	راس المال (١٠٠٠٠٠سهم ×٥٠جنيه
	(٥٥٠٠٠)	(-) اسهم خزينة
	٦٠٠٠٠٠	ارباح مرحلة
٥٥٤٥٠٠٠	٥٥٤٥٠٠٠	اجمالى حقوق الملكية

مثال٢ :- فى المثال السابق بفرض ان المنشاة (س) قامت ببيع ٥٠٠سهم بسعر ٦٠ج ريال من اسهم الخزينة المشتراة

المطلوب :- كيفية المعالجة المحاسبية لهذه الحالة

فى هذه الحالة :- يتم تخفيض اسهم الخزينة بالاسهم المباعة مع اضافة الارباح المحققة من عملية البيع الى الارباح المرحلة **ويتم عمل القيد التالى :-**

٣٠٠٠٠ من حـ النقدية

الى مذكورين

٢٧٥٠٠ حـ / حقوق الملكية – اسهم خزينة

٢٥٠٠ حـ / حقوق الملكية – الارباح المرحلة

ويتم العرض فى قائمة المركز المالى كالتالى :-

	٥٠٠٠٠٠٠	راس المال (١٠٠٠٠٠سهم ×٥٠ج)
	(٢٧٥٠٠)	(-) اسهم خزينة
	٦٠٢٥٠٠	ارباح مبقاة
٥٥٧٥٠٠٠	٥٥٧٥٠٠٠	اجمالى حقوق الملكية

ثانيا:- المعالجة الاختيارية ...لأسهم الخزينة

فى بعض الحالات... تُشغّل بعض المنشآت، إما داخلياً أو خارجياً، صندوق استثمار يقدم منافع للمستثمرين يتم تحديدها بوحدات وثائق الصندوق ويتم الاعتراف بالتزامات مالية مقابل المبالغ التي سيتم سدادها لهؤلاء المستثمرين.

فى بعض الحالات ... تصدر بعض المنشآت مجموعات من عقود التأمين بخاصية المشاركة المباشرة وتحتفظ هذه المنشآت بالبنود الضمنية محل العقد.

وفى هذه الحالات:- قد تتضمن بعض هذه الصناديق أو البنود الضمنية محل العقد أسهم الخزينة الخاصة بالمنشأة.

وهذا المعيار ... يسمح للمنشاة بان تختار ألا تخصم من حقوق الملكية أسهم الخزينة الموجودة في هذا الصندوق أو التي تمثل البند الضمني محل العقد **بشرط** ان يكون هدف المنشاة من استرجاع أدوات حقوق الملكية الخاصة بها هذا الغرض.

بدلاً عن ذلك... قد تختار المنشأة الاستمرار في المحاسبة عن أسهم الخزينة هذه كحقوق ملكية **وأن تقوم بالمحاسبة عن الأداة التي تم استرجاعها:**

كما لو كانت الأداة أصل مالي وتقيسه بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٧).

ويكون هذا الاختيار.. غير قابل للرجوع فيه ويتم إجراؤه على مستوى كل أداة على حدة. لأغراض إجراء هذا الاختيار، تتضمن عقود التأمين عقود الاستثمار ذات خواص المشاركة الاختيارية. (وفقا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٥٠)

المطلب الثامن

كيفية الاعتراف.. بالفوائد.. وتوزيعات الأرباح ..والمكاسب والخسائر.. المرتبطة بالاداة المالية

الضابط الاول:- يتم الاعتراف بالفوائد وتوزيعات الأرباح والمكاسب والخسائر ... المرتبطة بأداة مالية أو مكون يمثل التزاماً مالياً ... كإيراد أو مصروف فى الأرباح أو الخسائر.

.....

الضابط الثانى:- بالنسبة لتوزيعات حاملى أدوات حقوق الملكية... فتقوم المنشأة بخصمها مباشرة من حقوق الملكية .

.....

الضابط الثالث:- بالنسبة لتكاليف المعاملة... المتعلقة بحقوق الملكية فيتم المحاسبة عنها بخصمها من حقوق الملكية .

الضابط الرابع:- يتم المحاسبة عن ضريبة الدخل المرتبطة بتوزيعات حاملي أدوات حقوق الملكية وبتكاليف المعاملة المتعلقة بحقوق الملكية، وذلك وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٤) "ضرائب الدخل".

الضابط الخامس:- يحدد تبويب الأداة المالية كالتزام مالى أو أداة حقوق ملكية ما إذا كان سيتم الاعتراف بالفوائد وتوزيعات الأرباح والأرباح والخسائر المتعلقة بتلك الأداة كإيراد أو مصروف فى الأرباح أو الخسائر .

وبناءا على ذلك:-

يتم الاعتراف بتوزيعات الأرباح على الأسهم والتى تم الاعتراف بها بالكامل كالتزامات .... **كمصروفات** بنفس طريقة الفوائد بالنسبة للسند .

ويتم الاعتراف بالأرباح والخسائر المرتبطة بالاستردادات أو إعادة تمويل أدوات حقوق ملكية... كتغير فى حقوق الملكية.

ولا يتم الاعتراف بالتغيرات فى القيمة العادلة لأداة حقوق الملكية فى القوائم المالية

.....

كيفية معالجة... تكاليف اصدار أو اقتناء ادوات حقوق الملكية

عادة ما تتحمل المنشأة تكاليف مختلفة لإصدار أو اقتناء أدوات حقوق الملكية الخاصة بها

مثل:- رسوم التسجيل والرسوم القانونية الأخرى والمبالغ المدفوعة للمستشارين القانونيين والمحاسبين وغيرهم وتكاليف الطباعة وضرائب الدمغة ... الخ .

يتم المحاسبة عن هذه التكاليف كالتالى:-

اولا:- يتم المحاسبة عن تكلفة المعاملة التى تتعلق بحقوق الملكية... عن طريق خصمها من حقوق الملكية .

وذلك فى الحدود.. التى تكون فيها تلك التكلفة الزيادة مرتبطة ارتباطاً مباشراً بمعاملة حقوق ملكية والتى كان من الممكن تجنبها فى أحوال أخرى .

ويتم الاعتراف كمصروف بتكاليف معاملة حقوق الملكية التي تم إلغائها.

ثانيا:- يتم توزيع تكلفة المعاملة المرتبطة بإصدار أداة مالية مركبة ...على مكونات الالتزامات وحقوق الملكية للأداة... بنفس نسبة توزيع حصيلة تلك المكونات .

.....

ثالثا:- بالنسبة لتكاليف المعاملات التى ترتبط مجتمعة بأكثر من معاملة تتم فى وقت واحد.

مثل:- تكاليف طرح بعض الأسهم وقيد أسهم أخرى فى بورصة الأوراق المالية فى وقت واحد.

فيتم توزيعها .. على تلك المعاملات على أساس معقول ومتناسب مع المعاملات المماثلة .

.....

كيفية الافصاح عن هذه التكاليف:-

- **يجب الإفصاح بصورة منفصلة** ...عن تكاليف المعاملة التى تمت المحاسبة عنها بخصمها من حقوق الملكية خلال الفترة وذلك وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (١) "عرض القوائم المالية"
- **يمكن عرض توزيعات الأرباح**... التى تم تبويبها كمصروف فى قائمة الدخل إما... مع الفوائد على الالتزامات الأخرى... أو كبند منفصل .
- **فى بعض الأحيان يفضل الإفصاح عن**... كل من الفوائد وتوزيعات الأرباح فى قائمة الدخل بصورة منفصلة ... **نظراً لوجود** فروق بينهما فى بعض الأمور مثل الخضوع للضرائب ويخضع الإفصاح عن الآثار الضريبية لأحكام معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٤) "ضرائب الدخل" .

مثال:-

افترض أن هناك سهم ممتاز غير تراكمى... يجب اجباراً استرداده مقابل نقدية خلال خمس سنوات ...الا أنه يتم دفع توزيعات الأرباح بناء على اختيار المنشأة قبل تاريخ الاسترداد.

تعتبر مثل هذه الأداة.. أداة مالية مركبة.

يكون مكون الالتزام فيها هو القيمة الحالية لمبلغ الاسترداد ويتم الاعتراف بالخصم على هذا المكون فى الأرباح والخسائر ويصنف كمصروف فوائد.

أما أية توزيعات أرباح... فتكون مرتبطة بمكون حقوق الملكية ... وعليه فيتم الاعتراف بها كتوزيعات لأرباح أو خسائر

وتطبق مثل هذه المعاملة... اذا لم يكن الاسترداد إجبارياً ، ولكن بناءً على اختيار الحامل أو إذا كان سيتم تحويل السهم اجبارياً الى عدد متغير من الأسهم العادية تحسب لتكون مساوية لمبلغ محدد أو مبلغ يتم تحديده بناءً على تغيرات فى عنصر مؤثر (مثل سلعة)

إلا أنه إذا تم ... إضافة أية توزيعات أرباح غير مدفوعة إلى مبلغ الاسترداد تعتبر الأداة بالكامل التزاماً

وفى هذه الحالة يتم تبويب أية توزيعات أرباح ... على أنها مصروف فوائد.

المطلب التاسع

إجراء المقاصة ... بين أصل مالى والتزام مالى

ونتناول هذا الموضوع بالشرح من خلال النقاط التالية:-

اولا:- شروط اجراء مقاصة بين اصل مالى والتزام مالى

ثانيا:- ضوابط اجراء مقاصة بين اصل مالى والتزام مالى

ثالثا:الحالات التى يكون فيها اجراء المقاصة بين الاصل المالى والالتزام المالى غير ملائم

رابعا:- اتفاقية التصفية الرئيسية

.....

اولا:- شروط اجراء مقاصة بين اصل مالى والتزام مالى

يتم عمل مقاصة بين أصل مالى والتزام مالى وعرض صافى المقاصة فى الميزانية عند توافر الشروط التالية:-

الشرط الاول:- ان تمتلك المنشأة حالياً سار الحق القانونى القابل للنفاذ لإجراء المقاصة بين المبالغ المعترف بها

ويمكن أن يكون للمنشأة حق مشروط لاجراء المقاصة المذكورة:-

- كما فى حالة الاتفاقية الرئيسية للمقاصة .

- او فى بعض صور القرض غير المتكرر

ضوابط هذا الشرط :-

الضابط الاول:- صور الحق فى اجراء المقاصة

الصورة الاولى:- يكون فيها الحق في إجراء المقاصة متاح حالياً

الصورة الثانية:–وفيها قد يكون الحق فى اجراء المقاصة معلق علي وقوع حدث في المستقبل **على سبيل المثال:** قد ينشأ الحق أو يصبح قابل للتنفيذ فقط عند وقوع حدث في المستقبل، مثل الإخفاق أو الإعسار أو الإفلاس لأحد الأطراف المقابلة.

الصورة الثالثة:– وفيها يكون الحق فى اجراء المقاصة قابل للنفاذ القانوني فقط في ظروف العمل العادية، أو عند حدوث إخفاق، أو عند حدوث إعسار أو إفلاس لأحد أو لجميع الأطراف المقابلة.

الضابط الثانى:– يجب أن يكون للمنشأة حالياً حق قانوني قابل للنفاذ لإجراء المقاصة.

ويعني هذا أن حق إجراء المقاصة:

(أ) لا يكون معلقاً على وقوع حدث مستقبلي؛ و

(ب) يجب أن يكون قابل للنفاذ قانوناً في جميع الأحوال التالية للمنشأة ولجميع الأطراف المقابلة:

- ظروف العمل العادية؛ و
- حالة الإخفاق؛ و
- حالة الإعسار أو الإفلاس.

الضابط الثالث:– وفقاً للنطاق القانوني، قد تختلف طبيعة ومدى الحق في إجراء المقاصة، بما في ذلك أي شروط ملحقة بممارستها وما إذا كان هذا الحق ليبقى في حالة الإخفاق أو الإعسار أو الإفلاس.

وبالتالي... لا يمكن افتراض أن الحق في إجراء المقاصة متاح بصفة آلية خارج ظروف العمل العادية.

على سبيل المثال:- قد تمنع قوانين الإفلاس أو الإعسار أو تحد من حق إجراء المقاصة عند حدوث إفلاس أو إعسار في بعض الظروف.

الضابط الرابع:- يجب أخذ القوانين المطبقة على العلاقات بين الأطراف في الاعتبار حتى يمكن التأكد مما إذا كان الحق القانوني لإجراء المقاصة قابل للنفاذ في ظروف العمل العادية وفي حالة حدوث إخفاق وفي حالة حدوث إعسار أو إفلاس للمنشأة ولجميع الأطراف المقابلة .

على سبيل المثال:- الأحكام التعاقدية، والقوانين التي يخضع لها العقد، أو قوانين الإخفاق أو الإعسار أو الإفلاس المطبقة على أطراف العقد.

الشرط الثانى:- ان يكون لدى المنشأة النية إما لإجراء التسوية على اساس صافى المبالغ أو تحقيق بالأصل وتسوية الالتزام فى آن واحد .

ضوابط هذا الشرط :-

الضابط الاول:- يجب أن يكون للمنشأة النية إما لإجراء التسوية على اساس صافي المبالغ أو الاعتراف بالأصل وتسوية الالتزام في آن واحد.

على الرغم من أنه قد يكون لدى المنشأة الحق لإجراء التسوية بالصافي، قد تستمر المنشأة في تحقيق الأصل وتسوية الالتزام بشكل منفصل.

الضابط الثانى:- إذا تمكنت المنشأة من تسوية المبالغ على نحو ينتج عنه في الواقع ما يماثل التسوية بالصافي. **...وهذا يحدث فى حالة واحدة فقط**

وهى ان تكون آلية التسوية لها خصائص تستبعد أو ينتج عنها خطر ائتمان وخطر سيولة غير هامين، ويتم بموجبها التحصيل والسداد من خلال عملية أو دورة تشغيل واحدة.

على سبيل المثال، يمكن لنظام تسوية إجمالية أن تنطبق عليه ضوابط التسوية بالصافي إذا استوفى جميع الخصائص التالية:

(أ) يتم تقديم الأصول المالية والالتزامات المالية المؤهلة للمقاصة في نفس النقطة من الزمن للتشغيل؛ و

(ب) يلتزم الأطراف بأداء تعهداتهم بالتسوية ريثما يتم تقديم الأصول المالية والالتزامات المالية للتشغيل؛ و

(ج) لا توجد إمكانية لتغيير التدفقات النقدية الناشئة من الأصول والالتزامات ريثما يتم تقديمها للتشغيل (ما لم تفشل العملية – راجع (د) أدناه)؛ و

(د)سوف يتم الأصول والالتزامات المضمونة بأوراق مالية على أساس نظام تحويل أوراق مالية أو نظام مشابه (على سبيل المثال، التسليم مقابل الدفع)، بحيث إذا فشل تحويل الأوراق المالية، سوف يفشل أيضاً تشغيل المستحقات أو المدفوعات ذات العلاقة والمضمونة بتلك الأوراق المالية (والعكس بالعكس)؛ و

(هـ) سوف يتم إعادة تقديم المعاملات التي تفشل للتشغيل، كما هو في (د) أعلاه، إلى أن يتم تسويتها؛ و

(و)تتم التسوية من خلال نفس الجهة (على سبيل المثال، بنك التسوية، أو بنك مركزي، أو مركز لإيداع الأوراق المالية)؛ و

(ز)يوجد تسهيل ائتماني متاح خلال اليوم لتقديم حد كافي للسحب على المكشوف ليسمح بتشغيل السدادات في تاريخ التسوية لكل من الأطراف، وأنه من المؤكد إلى درجة كبيرة احترام التسهيل الائتماني المتاح خلال اليوم عند الحاجة إليه.

ثانيا:- ضوابط اجراء مقاصة بين اصل مالى والتزام مالى

الضابط الاول:- عند المحاسبة عن تحويل أصل مالى غير مؤهل للاستبعاد من الدفاتر .. **لا تقوم المنشأة** بإجراء مقاصة بين الأصل المحول والالتزام المرتبط به

.....

الضابط الثانى:- يتطلب هذا المعيار عرض الأصول والالتزامات المالية على أساس القيمة الصافية ... **بما يعكس** التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة الناتجة عن تسوية اثنين أو أكثر من الأدوات المالية المنفصلة .

.....

الضابط الثالث:- عندما يكون للمنشأة الحق فى استلام أو دفع مبلغ صافى واحد وتنوى عمل ذلك... **فإن لديها** بالفعل أصل أو التزام مالى واحد.

أما فى الأحوال الأخرى... فيتم عرض كل من الأصول المالية والالتزامات المالية بصورة منفصلة عن بعضهما وبشكل يتوافق مع الخصائص المرتبطة بكل منهما مثل موارد المنشأة والتزاماتها.

.....

الضابط الرابع:- يختلف إجراء المقاصة بين الأصل المالى والالتزام المالى المعترف بهما مع عرض الصافى ... عن الاعتراف بالأصل أو الالتزام .

وبالرغم من ان إجراء المقاصة لا يؤدى إلى الاعتراف بأية أرباح أو خسائر فإن استبعاد الأداة المالية من الدفاتر لا يؤدى فقط إلى إلغاء بند سبق الاعتراف به فى الميزانية ولكنه قد يؤدى كذلك إلى الاعتراف بربح أو خسارة.

.....

الضابط الخامس:- يعتبر حق إجراء المقاصة حقاً قانونياً للمدين... بموجب العقد أو خلافه أو إلغاء كل أو جزء من مبلغ مستحق للدائن عن طريق خصم مبلغ مستحق من الدائن مقابل هذا المبلغ .

.....

الضابط السادس:- فى بعض الحالات غير العادية قد يكون للمدين حقاً قانونياً لتسوية مبلغ مستحق من طرف ثالث مقابل المبلغ المستحق للدائن... **بشرط** وجود اتفاقية بين الأطراف الثلاثة تنص صراحة على حق المدين فى إجراء المقاصة . وحيث أن حق إجراء المقاصة يعتبر إجراء قانونياً ، إلا أن الظروف المؤيدة له قد تختلف ويجب دائماً الأخذ فى الاعتبار القوانين الحاكمة للعلاقة بين الأطراف .

الضابط السابع:- ان وجود حق قابل للنفاذ لإجراء المقاصة بين الأصل المالى والالتزام المالى من شأنه أن يؤثر على الحقوق والالتزامات المرتبطة بالأصل المالى والالتزام المالى كما يؤثر على تعرض المنشأة لمخاطر الائتمان والسيولة.

إلا أن وجود الحق بحد ذاته لا يعتبر أساساً كافياً لإجراء المقاصة .. **ففى غياب** النية لممارسة الحق أو إجراء التسوية فى آن واحد لا تتأثر التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة لا من حيث القيمة أو التوقيت .

الضابط الثامن:- عندما تنوى المنشأة ممارسة الحق أو إجراء التسوية فى آن واحد فان عرض الأصل والالتزام على أساس القيم الصافية يعكس التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة بصورة أكثر ملاءمة من حيث القيمة والتوقيت ، كما يعكس كذلك المخاطر التى تتعرض لها تلك التدفقات .

الضابط التاسع:- لا تكفى نية أحد أو كلا الطرفين لإجراء التسوية على اساس القيم الصافية... **بدون وجود** حق قانونى لذلك كمبرر لإجراء المقاصة.. حيث إن الحقوق والالتزامات المرتبطة بالأصل والالتزام المالى منفرداً تبقى كما هى بدون تغيير .

الضابط العاشر:- قد تتأثر نية المنشأة بالنسبة لتسوية أصول والتزامات معينة بممارساتها العادية وبمتطلبات الأسواق المالية وبالظروف الأخرى التى يمكن أن تحد من قدرة المنشأة على إجراء التسوية أو التسوية الصافية فى آن واحد .

.....

الضابط الحادى عشر:- عندما يكون للمنشأة حق إجراء المقاصة ولكنها لا تنوى التسوية الصافية أو تحقيق الأصل وتسوية الالتزام فى آن واحد فيجب الإفصاح عن تأثير ذلك الحق على المخاطر الائتمانية للمنشأة

على سبيل المثال :- يمكن حدوث التسوية المتزامنة لأداتين ماليتين ، عن طريق عمليات غرفة المقاصة فى الأسواق المالية المنظمة أو المبادلة المباشرة (وجهاً لوجه) ، وفى تلك الظروف تكون التدفقات النقدية فعلياً مساوية لقيمة واحدة صافية ، ولا تكون المنشأة معرضة لمخاطر الائتمان أو السيولة .

وفى ظروف أخرى يمكن أن تقوم المنشأة بتسوية أداتين عن طريق دفع أو استلام مبالغ منفصلة مما يعرضها لمخاطر الائتمان ... **وذلك** بالنسبة للقيمة الكلية للأصل أو يعرضها كذلك لمخاطر السيولة وذلك بالنسبة للقيمة الكلية للالتزام ..

ويمكن أن يكون هذا التعرض للمخاطر كبيراً بالرغم من صغره النسبى ..

وعليه فلا يعتبر تحقيق الأصل المالى وتسوية الالتزام المالى متزامنين إلا إذا تمت المعاملات المتعلقة بذلك فى نفس اللحظة .

ثالثا:الحالات التى يكون فيها اجراء المقاصة بين الاصل المالى والالتزام المالى غير ملائم

الحالة الاولى: حالة استخدام عدة أدوات مالية لمحاكاة الملامح العامة لأداة مالية واحدة (أداة اصطناعية) .

الحالة الثانية:- الحالة التى فيها .. تنشأ الأصول المالية والالتزامات المالية من أدوات مالية معرضة لنفس المخاطر الرئيسية إلا أنها تتضمن أطرافاً مختلفة

مثل:- الأصول والالتزامات داخل محفظة من العقود الآجلة أو المشتقات الأخرى.

الحالة الثالثة:- حالة تقديم أصول مالية أو غير مالية كضمانات لالتزامات مالية غير قابلة للاسترداد .

الحالة الرابعة:- حالة تجنيب أصول مالية فى صندوق منفصل بواسطة مدين بغرض التخلص من التزام معين بدون أن يتم قبول تلك الأصول بواسطة الدائن لتسوية الالتزام...

مثل:- ارتباطات استهلاك الدين

الحالة الخامسة:- الحالة التى يكون فيها من المتوقع أن يتم استرداد الالتزامات التى تكبدتها المنشأة ... **كنتيجة** لأحداث أدت إلى حدوث خسائر من المتوقع استردادها من طرف ثالث بواسطة مطالبة بموجب عقد تأمين.

رابعا:- اتفاقية التصفية الرئيسية

حيث يمكن للمنشأة التى تدخل فى عدد من معاملات الأدوات المالية مع طرف واحد.. أن تدخل فى هذه الاتفاقية ... والتى تسمح بإجراء تسوية واحدة صافية لجميع الأدوات المالية التى يغطيها الاتفاق وذلك فى حالة إخفاق أو إنهاء أى عقد **وعادة ما تستخدم المؤسسات المالية تلك الاتفاقات** لتوفير الحماية ضد الخسارة فى حالات الإفلاس أو الظروف الأخرى التى تؤدى إلى عدم قدرة أحد الأطراف على الوفاء بالتزاماته .

وعادة ما تمنح اتفاقية التسوية الرئيسية الحق لإجراء مقاصة ويصبح هذا الحق قابلاً للنفاذ كما يؤثر على تحقق الأصول المالية أو تسويتها فقط فى الوقت اللاحق لحدوث إخفاق معين أو فى الظروف الأخرى التى ليس من المتوقع حدوثها فى الأحوال العادية لسير الأعمال.

ولا تكون اتفاقية التصفية الرئيسية أساساً لإجراء المقاصة... **إلا فى حالة** توافر الشرطين اللازمين لاجراء المقاصة.

عندما لا يتم إجراء المقاصة بين الأصول والالتزامات المالية الخاضعة لاتفاقية التصفية الرئيسية ... **يجب الإفصاح** عن تأثير الاتفاق على تعرض المنشأة للخطر الائتمانى

الأدوات الاصطناعية

هى مجموعة من الأدوات المالية المنفصلة... التى يتم اقتناؤها وحيازتها لمنافسة خصائص أداة أخرى .

لا يتضمن هذا المعيار.... معاملة خاصة لهذه الادوات

على سبيل المثال:-

القرض طويل الاجل ذى الفائدة المتغيرة... مندمجاً مع عقد مبادلة سعر فائدة

يتضمن:- استلام مدفوعات متغيرة .... ودفع مبالغ ثابتة

يؤدى الى خلق قرض طويل الأجل... بسعر فائدة ثابت

وكل من الأدوات المالية المنفردة التى تكون مجتمعة "أداة اصطناعية" تمثل وحدها حقاً أو التزاماً تعاقدياً وفقاً لأحكامها وشروطها ويمكن تحويل أى منها أو تسويتها منفصلة.

وكل أداة مالية معرضة لمخاطر قد تختلف عن المخاطر المعرضة لها الأدوات المالية الأخرى.

وعليه:-

فإذا كانت أداة مالية داخل أداة اصطناعية... تمثل أصلاً ... واخرى تمثل التزاماً ...لا تجرى بينهما مقاصة ويتم عرضهما فى ميزانية المنشأة بالقيمة الصافية إلا إذا انطبق عليهما شروط المقاصة .

تاريخ السريان والقواعد الانتقالية

- يحل هذا المعيار محل معيار المحاسبة المصري رقم (٢٥) المعدل ٢٠١٥ ويسري تطبيقه على الفترات المالية التي تبدأ في أو بعد ١ يناير ٢٠٢٠، ويسمح بالتطبيق المبكر إذا تم تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) "الأدوات المالية" ٢٠١٩ في نفس التوقيت. إذا قامت المنشأة بالتطبيق المبكر، يجب الإفصاح عن ذلك.
- يتم تطبيق متطلبات هذا المعيار بأثر رجعي

معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦)
الأدوات المالية : الاعتراف والقياس
محاسبة التغطية

هناك مخاطر مرتبطة ببعض البنود (هذه البنود تسمى بنود التغطية)... ولتجنب او تخفيض هذه المخاطر نستخدم ادوات (تسمى ادوات التغطية)... فاذا وجدت علاقة محددة بين ادوات التغطية وبنود التغطية(تسمى علاقة تغطية)....يتم المحاسبة عن هذه التغطية

التغطيـة : هـي عمليـة محاسـبية يـتم بموجبهـا تخصـيص واحـد أو أكثـر مـن أدوات تغطيـة المخـاطر الماليـة بحيـث تجـرى المقاصـة بـين التغيـرات فـي قيمتهـا العادلـة بالكامل مع التغيرات في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية للبنود التي يتم تغطية مخاطرها .

نطاق تطبيق هذا المعيار:

على جميع المنشآت تطبيق هذا المعيار على كافة أنواع الأدوات المالية التي تقع في نطاق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧)، عندما، وإلى المدي الذي:

(أ) يسمح فيه معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) بتطبيق متطلبات محاسبة التغطية في هذا المعيار؛ و

(ب)تكون الأداة المالية جزء من علاقة تغطية مؤهلة لمحاسبة التغطية وفقاً لهذا المعيار.

سنتناول محاسبة التغطية بالشرح من خلال النقاط التالية:

المطلب الاول : ادوات التغطية

المطلب الثانى : بنود التغطية

المطلب الثالث : علاقات التغطية

المطلب الرابع : فعالية التغطية

المطلب الاول : ادوات التغطية

سنتكلم فى هذا الجزء عن ادوات التغطية من خلال النقاط التالية:-

اولا:- ماهى ادوات التغطية ؟ وما الهدف منها ؟

ثانيا:- وهل هناك شروط لتوصيف اداة ما...كأداة تعطية ؟

ثالثا:- هل يمكن ان تبويب اداوت حقوق الملكية ...كادوات تغطية ؟

رابعا:- هل يمكن تخصيص ادوات التغطية ؟

خامسا:- هل يمكن تخصيص نسبة من اجمالى اداة التغطية ؟

سادسا:- ماهى شروط تخصيص أداة تغطية منفردة كغطاء لأكثر من نوع من المخاطر؟

سابعا:- هل يجوز اعتبار اثنين أو أكثر من المشتقات أو نسبة منهم مجتمعين أو مبوبين معاً كأداة تغطية؟

ثامنا:- هل يصلح الاصل المالى لأن يكون اداة تغطية ؟

اولا:- ماهى ادوات التغطية ؟ وما الهدف منها ؟

هى اما ان تكون:

- مشتقات مالية مخصصة بمعرفة المنشأة .
- أو أصل مالى أو التزام مالى بخلاف المشتقات .

ويكون لهذه الادوات هدف ...وهو أن تعوض التغيرات فى قيمتها العادلة أو تدفقاتها النقدية أثر التغير فى القيمة العادلة أو التدفقات النقدية لبند محدد يراد تغطية مخاطره

.....

ثانيا:- هل هناك شروط لتوصيف اداة ما .. كأداة تغطية ؟

هناك شرطان :-

الشرط الاول :- وهو ان يدخل فى هذه الادوات طرف من خارج المنشأة التى تقوم بإعداد القوائم المالية (أى طرف خارجى عن المجموعة أو القطاع أو المنشأة الفردية التى يتم التقرير عنها)

وعلى ذلك :- و على الرغم من أن المنشآت المستقلة ضمن أية مجموعة أو قطاعات مجمعة داخل المنشأة يمكن أن تكون طرفاً فى معاملات تغطية مع منشآت أخرى داخل المجموعة أو القطاعات داخل المنشأة ، فإن هذه المعاملات التى بين أطراف المجموعة يتم استبعادها عند إعداد قوائم مالية مجمعة و **بالتالى فإن...** معاملات التغطية هذه ... غير مؤهلة لمحاسبة التغطية فى القوائم المالية المجمعة للمجموعة .

ومع ذلك فقد تعتبر مؤهلة لمحاسبة التغطية فى القوائم المالية المستقلة لمنشأة منفردة داخل المجموعة أو القطاع الذى يقوم بإعداد قوائم مالية.

الشرط الثانى :- ان تكون اداة التغطية فعالة....بمعنى ان تكون ارباحها متوقع ان تساوى وتتجاوز خسائر التغير فى القيمة العادلة او التدفقات النقدية للبنود المغطاة

.....

ثالثا:- هل يمكن تبويب ادوات حقوق الملكية ...كادوات تغطية ؟

و لا تعتبر أدوات حقوق الملكية للمنشأة ذاتها أصولاً أو التزامات مالية للمنشأة **وبالتالي** لا يمكن تخصيصها كأدوات تغطية.

.....

رابعا:- هل يمكن تخصيص ادوات التغطية ؟

القاعدة العامة:- انه هناك قياس واحد للقيمة العادلة لأداة التغطية في مجملها، حيث أن العوامل التي تؤدى إلى حدوث تغيرات في القيمة العادلة تعتمد على بعضها البعض

وبالتالي تقوم المنشأة بتحديد علاقة التغطية بالنسبة لأداة التغطية في مجملها

أما الاستثناءات المسموح بها فقط فهي كالآتي:

الحالة الاولى:- حالة فصل فرق التغير في القيمة الاصلية Intrinsic value الناتج عن تغير القيمة العادلة والفرق الناتج من القيمة الحالية (الفائدة المعبرة عن عامل الزمن) في عقد الخيار وتبويب التغير بين القيمة السوقية وقيمة الخيار فقط كفرق تغطية مع استبعاد التغير في القيمة الزمنية؛ و

الحالة الثانية:- حالة فصل عنصر الفائدة عن السعر الفوري للعقد الآجل.

ويسمح بهذه الاستثناءات:

نظراً لإمكانية قياس كل من فرق التغير في القيمة الأصلية Intrinsic value لحق الخيار والعلاوة في العقد الآجل بشكل عام بطريقة مستقلة.

خامسا:- هل يمكن تخصيص نسبة من اجمالى اداة التغطية ؟

يمكن تخصيص نسبة من إجمالي أداة التغطية ولتكن ٥٠٪ من القيمة الأسمية كأداة تغطية في علاقة تغطية

إلا أنه لا يجوز تحديد علاقة التغطية على أساس نسبة من الفترة الزمنية التي تظل فيها أداة التغطية قائمة

سادسا:- ماهى شروط تخصيص أداة تغطية منفردة كغطاء لأكثر من نوع من المخاطر؟

الشرط الاول:- إمكانية تحديد المخاطر المغطاة بوضوح.

الشرط الثانى:- إمكانية إثبات فعالية التغطية لكل نوع من المخاطر.

الشرط الثالث:- إمكانية ضمان وجود علاقة محددة لأداة التغطية و حالات المخاطر المختلفة

سابعا:- هل يجوز اعتبار اثنين أو أكثر من المشتقات أو نسبة منهم مجتمعين أو مبوبين معاً كأداة تغطية؟

يجوز ... وينطبق ذلك عند تعويض مخاطر بعض المشتقات من مشتقات أخرى.

ثامنا:- هل يصلح الاصل المالى لأن يكون اداة تغطية ؟

يمكن تخصيص الأصل المالي الذي يتم قياسه بالتكلفة المستهلكة كأداة تغطية لتغطية خطر العملات الأجنبي

المطلب الثانى :- بنود التغطية

سنتكلم فى هذا الجزء عن بنود التغطية من خلال النقاط التالية:-

اولا:- ماهى بنود التغطية ؟ وماهى اشكالها ؟

ثانيا:- هل يمكن التخصيص كبنود مغطاه للأصول والالتزامات والارتباطات المؤكدة والمعاملات المتوقعة فى القوائم المالية المجمعة ؟

ثالثا:- هل يمكن أن تؤهل مخاطر العملات الأجنبية لأى بند ذا طبيعة نقدية يتم تداوله فيما بين المجموعة... كبند مغطً فى القوائم المالية المجمعة ؟

رابعا:- هل يمكن تبويب البنود المالية كبنود مغطاة ؟

خامسا:- هل يمكن تبويب الجزء المغطى بالنسبة لقيمة العملة على أساس إجمالي محفظة الأصول المالية / الالتزامات المالية وليس كأصول (التزامات) منفردة؟

سادسا:- هل يمكن تبويب البنود غير المالية كبنود مغطاة ؟

سابعا:- هل يمكن تبويب مجموعة من البنود كبنود مغطاة ؟

ثامنا:- كيف تقوم المنشأة بتقدير فعالية التغطية ؟

تاسعا:- هل يعتبر الارتباط المؤكد للحصول على حصة في عملية اندماج بند مغطى؟

عاشرا:- هل يمكن اعتبار الاستثمار بطريقة حقوق الملكية بند مغطى في تغطية القيمة العادلة ؟

اولا:- ماهى بنود التغطية ؟ وماهى اشكالها ؟

بنود التغطية :- هى بنود ...تتعرض لمخاطر التغير فى قيمتها العادلة أو تدفقاتها النقدية المستقبلية....وقامت المنشاة بتحديد هذه البنود ... لتغطية مخاطرها

قد يأخذ البند المغطى أحد الأشكال التالية :

الشكل الاول:- أصل أو التزام أو ارتباط مؤكد منفرداً أو عملية متوقعة ومؤكدة الحدوث بدرجة عالية أو صافى استثمار فى نشاط أجنبي.

الارتباط المؤكد : هو اتفاق ملزم لتبادل كمية محددة من الموارد بسعر محدد فى تاريخ أو تواريخ مستقبلية محددة.

المعاملات المتوقعة : هى معاملات غير مؤيدة بارتباط و لكن متوقع حدوثها مستقبلاً .

الشكل الثانى:- مجموعة من الأصول أو الالتزامات أو الارتباطات المؤكدة أو المعاملات المتوقعة والمؤكدة الحدوث بدرجة عالية أو صافى استثمارات فى عمليات أجنبية لها سمات مخاطر مشابهة.

الشكل الثالث:- تغطية محفظة مالية ذات مخاطر أسعار فائدة فقط أو جزء من محفظة أصول مالية أو التزامات مالية تتشارك فى الخطر المغطى.

.....

ثانيا:- هل يمكن التخصيص كبنود مغطاه للأصول والالتزامات والارتباطات المؤكدة والمعاملات المتوقعة فى القوائم المالية المجمعة ؟

القاعـدة العامــة:- يمكـن فقـط التخصـيص كبنـود مغطـاة للأصـول والالتزامـات والارتباطات المؤكدة والمعاملات المتوقعة التي تتعلق بأطراف خارج المنشأة.

وبالتـالى:- يمكن تطبيق محاسبة التغطية على المعاملات بين المنشآت في نفس المجموعة فقط في القوائم المالية المستقلة أو المنفصلة لهذه المنشآت وليس في القوائم المالية المجمعة للمجموعة.

الاستثناء من ذلك:- القوائم المالية المجمعة لمنشأة استثمارية كما هو معرف في معيار المحاسبة المصري رقم (٤٢).

حيث فى هذه الحالة:- لا يتم الاستبعاد في القوائم المالية المجمعة للمعاملات بين المنشأة الاستثمارية وشركاتها التابعة التي يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر.

ثالثا:- هل يمكن أن تؤهل مخاطر العملات الأجنبية لأى بند ذا طبيعة نقدية يتم تداوله فيما بين المجموعة... كبند مغطً فى القوائم المالية المجمعة ؟

(أ) يجـوز أن يصـبح خطـر العملـة الأجنبيـة لبنـد ذا طبيعـة نقديـة بـين منشـآت المجموعة مؤهلاً كبند مغطى في القوائم المالية المجمعة

مثل:- رصيد مستحق السداد أو التحصيل بين شركتين تابعتين.

وذلـك فـى حالـة:- إذا نـتج عنـه خطـر تعرض لمكاسـب أو خسـائر سـعر الصـرف الأجنبي لم يتم استبعاده بالكامل عند التجميع وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (١٣) "آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية".

حيث أنـه طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (١٣): لا يتم استبعاد مكاسب أو خسائر أسعار صرف العملات الأجنبية المرتبطة بالبنود ذات الطبيعة النقدية فيما

بين أطراف المجموعة بالكامل عند التجميع عندما تكون المعاملة بين أطراف المجموعة تمت بين طرفين لكل منهم عملة تعامل مختلفة.

(ب)**بالإضافة إلى ذلك،** يجوز أن يتأهل لأن يكون بند مغطى خطر العملة الأجنبية لمعاملة متوقعة بدرجة عالية الاحتمال، وذلك في القوائم المالية المجمعة

وذلك فى حالة :- إذا كانت المعاملة ستتم بعملة تختلف عن عملة التعامل للمنشأة التي ستدخل في تلك المعاملة وأن خطر العملة الأجنبية سيؤثر على الأرباح أو الخسائر المجمعة.

ويراعى الضوابط التالية:-

الضابط الاول:- أن مخاطر العملة الأجنبية في القوائم المالية المجمعة لمعاملة مؤكدة ما بين المجموعة قد تتأهل كبند مغطى في تغطية التدفق النقدي بالشروط التالية:-

الشرط الاول:- أن تكون المعاملة مقيمة بعملة باستثناء عملة التعامل الرئيسية للمنشأة الداخلة في المعاملة.

الشرط الثانى:- أن مخاطر العملة الأجنبية ستوثر على الربح أو الخسارة المجمعة.

ولهذا الغرض يمكن أن تكون المنشأة شركة أم أو شركة تابعة أو شركة زميلة أو مشروع مشترك أو فرع.

الضابط الثانى:- إذا لم تؤثر مخاطر العملة الأجنبية لمعاملة مؤكدة ما بين المجموعة على الربح أو الخسارة المجمعة .

فى هذه الحالة:- لا يمكن أن تتأهل المعاملة ما بين المجموعة كبند مغطى

مثال هذه الحالة:- دفعات الإتاوة أو دفعات الفائدة أو رسوم الإدارة بين الأعضاء في نفس المجموعة، إلا أذا كانت هناك معاملة خارجية ذات علاقة،

الضابط الثالث:- عندما تؤثر مخاطر العملة الأجنبية لمعاملة مؤكدة ما بين المجموعة على الربح أو الخسارة المجمعة .

فى هذه الحالة:- فان المعاملة ما بين المجموعة يمكن أن تتأهل كبند مغطى

مثال١:- مبيعات أو مشتريات متوقعة للمخزون بين أعضاء نفس المجموعة إذا كان هناك بيع فيما بعد للمخزون لجهة خارجية بالنسبة للمجموعة.

مثال٢:- البيع المتوقع مبين المجموعة لأصول ثابتة من منشأة المجموعة التي صنعتها إلى منشأة المجموعة التي ستستخدم الأصول الثابتة في عملياتها قد يؤثر على الربح أو الخسارة المجمعة.

ومن الممكن أن يحدث ذلك على سبيل المثال: لأن الأصول الثابتة سيتم إهلاكها من قبل المنشأة المشترية، وقد يتغير المبلغ المعترف به أولياً لهذه الأصول إذا كانت المعاملة المذكورة ما بين المجموعة مقيمة بعملة باستثناء عملة التعامل الرئيسية للمنشأة المشترية

الضابط الرابع:- أذا تأهل تغطية معاملة مؤكدة ما بين المجموعة لمحاسبة التغطية

فى هذه الحالة:- فإن أي ربح أو خسارة معترف بها في الدخل الشامل الآخر سيتم إعادة تبويبها من حقوق الملكية إلى الربح أو الخسارة في نفس الفترة أو الفترات التي تؤثر بها مخاطر العملة الأجنبية لمعاملة التغطية على الربح أو الخسارة المجمعة.

رابعا:- هل يمكن تبويب البنود المالية كبنود مغطاة ؟

إذا كان البند المغطى أصلاً مالياً أو التزاماً مالياً فإنه يعتبر بنداً مغطى بالنسبة للمخاطر المرتبطة فقط بجزء من تدفقاته النقدية أو القيمة العادلة.

على سبيل المثال:- التدفقات النقدية التعاقدية أو أجزاء منها أو نسبة من القيمة العادلة.

وذلك بشرط ...إمكانية قياس فعالية التغطية.

على سبيل المثال:- يجوز تبويب جزء يمكن تحديده وقياسه بصورة مستقلة من مخاطر سعر الصرف المرتبطة بالأصل الذي يدر فائدة أو الالتزام المحمل بفائدة.

ويراعى الضوابط التالية:-

الضابط الاول:- إذا تم تخصيص حصة من التدفقات النقدية للأصل المالي أو الالتزام المالي على أنها بند مغطى

فى هذه الحالة:- يجب أن تكون تلك الحصة المخصصة أقل من إجمالي التدفقات النقدية للأصل أو الالتزام.

على سبيل المثال:- في حالة الالتزام الذي يكون سعر الفائدة الفعلي له أقل من سعر الفائدة المعروض بين بنوك لندن.

فى هذه الحالة:- لا يمكن أن تخصص المنشأة (أ) حصة من الالتزام تساوى المبلغ الأصلي مضافاً إليه الفائدة حسب سعر الفائدة المعروض بين بنوك لندن و(ب) حصة متبقية سلبية.

إلا أن المنشأة(أ)... يمكن تحدد جميع التدفقات النقدية لكامل الأصل المالي أو الالتزام المالي على أنها بند مغطى فيما يتعلق بمخاطر محددة واحدة فقط (مثلاً للتغيرات التي تنسب إلى التغيرات في سعر الفائدة المعروض بين بنوك لندن فقط).

على سبيل المثال: في حالة الالتزام المالي الذي يكون سعر الفائدة الفعلي له هو ١٠٠ نقطة أساس دون سعر الفائدة المعروض بين بنوك لندن.

بإمكان المنشأة أن تحدد كامل الالتزام على أنه بند مغطى (أي المبلغ الأصلي مضافاً إليه الفائدة حسب سعر الفائدة المعروض بين بنوك لندن مطروحاً منها ١٠٠ نقطة أساس) وتقوم بعمل تغطية للتغير في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية لكامل ذلك الالتزام الذي ينسب إلى التغيرات في سعر الفائدة المعروض بين بنوك لندن. ويمكن أن تختار المنشأة أيضاً نسبة تغطيه غير نسبة ١: ١ من أجل تحسين فاعلية التغطية .

الضابط الثانى:- إذا تم التغطية لأداة مالية ذات سعر ثابت في وقت ما بعد إنشائها وتكون أسعار الفائدة قد تغيرت في غضون ذلك.

فى هذه الحالة:- تستطيع المنشأة تخصيص حصة مساوية للسعر الأساسي الذي هو أعلى من السعر التعاقدي المدفوع على البند.

وذلك بشرط:- أن يكون السعر الأساسي أقل من سعر الفائدة الفعلي المحسوب بناء على افتراض أن المنشأة قد قامت بشراء الأداة في اليوم الذي قامت فيه أولاً بتحديد البند المغطى.

على سبيل المثال:- نفترض أن المنشأة قد أنشأت أصلاً مالياً ذو سعر ثابت بقيمة ١٠٠ وله سعر فائدة فعلي مقداره ٦٪ في الوقت الذي كان فيه سعر الفائدة المعروض بين بنوك لندن هو ٤٪ تبدأ المنشأة بتغطية ذلك الأصل في وقت لاحق عندما يكون سعر الفائدة المعروض بين بنك لندن قد أرتفع إلى ٨٪ وانخفضت القيمة العادلة للأصل إلى ٩٠.

وتحسب المنشأة أنها لو قامت بشراء الأصل في التاريخ الذي تقوم فيه أولاً بتخصيصه على أنه بند مغطى مقابل قيمته العادلة في ذلك الوقت بمقدار ٩٠، فإن العائد الفعلي كان سيبلغ ٩.٥٪.

ولأن سعر الفائدة المعروض بين بنوك لندن أقل من هذا العائد الفعلي، بإمكان المنشأة تخصيص حصة من سعر الفائدة المعروض بين بنوك لندن بنسبة ٨٪ تتألف جزئياً من التدفقات النقدية المتعلقة بالفائدة التعاقدية وجزئياً من الفرق بين القيمة العادلة (أي ٩٠) والمبلغ القابل للتسديد في تاريخ الاستحقاق (أي ١٠٠).

خامسا:- هل يمكن تبويب الجزء المغطى بالنسبة لقيمة العملة على أساس إجمالي محفظة الأصول المالية / الالتزامات المالية وليس كأصول (التزامات) منفردة؟

يمكن ذلك فى حالة واحدة فقط ... وهى حالة تغطية القيمة العادلة لخطر سعر الفائدة بالنسبة لمحفظة من الأصول المالية أو الالتزامات المالية .

بمعنى :- انه لا يسمح بتخصيص مبلغ كبند مغطى على أساس الصافي.

سادسا:- هل يمكن تبويب البنود غير المالية كبنود مغطاة ؟

إذا كان البند المغطى أصلاً غير مالي أو التزاماً غير مالي فإنه يبوب كبند مغطى بالنسبة:

(أ) لمخاطر العملات الأجنبية؛ أو

(ب) لجميع المخاطر بسبب صعوبة فصل وقياس الجزء المناسب من التدفقات النقدية أو التغيرات في القيمة العادلة التي تعزى إلى مخاطر محددة بخلاف مخاطر العملات **الأجنبية**.

سابعا:- هل يمكن تبويب مجموعة من البنود كبنود مغطاة ؟

يتم تجميع الأصول أو الالتزامات المتشابهة وتغطيتها كمجموعة بالشروط التالية:-

الشرط الاول:- ان تكون الأصول أو الالتزامات في المجموعة كل على حدة تشترك في التعرض لنفس الخطر المحدد كخطر مغطى.

الشرط الثانى:- من المتوقع أن يكون التغير في القيمة العادلة التي تعزى إلى الخطر المغطى لكل بند مستقل في المجموعة تقريباً متناسباً مع التغير الكلى في القيمة العادلة التي تعزى إلى المخاطر المغطاة لمجموعة البنود.

ثامنا:- كيف تقوم المنشأة بتقدير فعالية التغطية ؟

المنشأة تقوم بتقدير فعالية التغطية بمقارنة التغير في القيمة العادلة أو التدفق النقدي لأداة التغطية (أو مجموعة من أدوات التغطية المشابهة) مع التغير في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية للبند المغطى (أو مجموعة من البنود المغطاة المتشابهة)

ولذلك:- فان مقارنة أية أداة تغطية مع صافي الأصل أو الالتزام المغطى (صافي الأصول والالتزامات ذات الفائدة الثابتة أو الاستحقاقات المتشابهة) وليس مع بند محدد مغطى لا يؤهل لاستخدام محاسبة التغطية.

تاسعا:- هل يعتبر الارتباط المؤكد للحصول على حصة في عملية اندماج بند مغطى؟

لا يعتبر بند مغطى ...فيما عدا خطر العملات الأجنبية

وذلك نظرا لعدم إمكانية قياس المخاطر الأخرى التي يتم تغطيتها أو تحديدها بشكل محدد وتمثل هذه المخاطر الأخرى مخاطر عامة للنشاط.

عاشرا:- هل يمكن اعتبار الاستثمار بطريقة حقوق الملكية بند مغطى في تغطية القيمة العادلة ؟

لايمكن ذلك .... نظراً لأنه بموجب طريقة حقوق الملكية يتم الاعتراف ضمن قائمة الأرباح والخسائر بحصة المستثمر في أرباح أو خسائر الشركة الشقيقة ولا يتم الاعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة للاستثمار.

ولسبب مشابه لا يعتبر الاستثمار في شركة تابعة مجمعه بند مغطى في تغطية القيمة العادلة لأنه بموجب التجميع يتم الاعتراف في الأرباح أو الخسائر بالأرباح والخسائر للمنشأة وليس بالتغيرات في القيمة العادلة للاستثمار.

وتختلف تغطية صافي الاستثمار في نشاط أجنبي عن ذلك نظراً لأنها تغطية لخطر عملة أجنبية وليس تغطية قيمة عادلة للتغير في قيمة الاستثمار.

المطلب الثالث :- علاقات التغطية

سنتناول هذا الموضوع بالشرح من خلال النقاط التالية :-

اولا:- ما المقصود بعلاقات التغطية ؟ وماهى وانواعها؟

ثانيا:- الشروط اللازمة لتاهيل علاقة التغطية.... لمحاسبة التغطية

ثالثا:- كيفية المحاسبة عن تغطية خطر التغيرات فى القيمة العادلة

رابعا:- كيفية عرض الارباح والخسائر الناتجة عن تغطية القيمة العادلة

خامسا:- كيفية الاعتراف بالتغيرات فى القيمة العادلة الغير مرتبطة بالمخاطر المغطاة

سادسا: الحالات التى تتوقف فيها المنشأة بأثر مستقبلى عن محاسبة التغطية

سابعا: كيفية المحاسبة عن تغطية خطر التدفقات النقدية

ثامنا:- الحالات التى تتوقف فيها المنشاة عن محاسبة تغطية خطر التدفقات النقدية باثر مستقبلى

تاسعا:- تغطية صافي الاستثمار

اولا:- ما المقصود بعلاقات التغطية ؟ وماهى وانواعها؟

علاقة التغطية:- هى الجزئيات التى يتم تغطية مخاطرها والمرتبطة ببنود التغطية وادوات التغطية

هناك ثلاثة أنواع من علاقات التغطية:

النوع الاول:- تغطية خطر القيمة العادلة

وتغطية خطر القيمة العادلة... هى تغطية خطر التعرض للتغيرات فى القيمة العادلة لأصل أو التزام معترف به أو ارتباط مؤكد غير معترف به أو جزء محدد من ذلك الأصل أو الالتزام أو الارتباط المؤكد و المرتبط بخطر محدد يمكن أن يؤثر على الأرباح أو الخسائر.

من أمثلة تغطية القيمة العادلة:- تغطية مخاطر التغيرات في القيمة العادلة لأداة مديونية ذات سعر ثابت نتيجة للتغيرات في أسعار الفائدة ويمكن إبرام هذه التغطية بواسطة الجهة المصدرة أو حامل الأداة

النوع الثانى:- تغطية خطر التدفقات النقدية

وتغطية خطر التدفقات النقدية.. هى تغطية خطر التعرض للتقلبات فى التدفقات النقدية والتى لها تتوافر فيها السمات التالية:-

السمة الاولى:- ترتبط بخطر محدد لأصل أو التزام معترف به (مثل كل أو بعض مدفوعات الفوائد المستقبلية بالنسبة للمديونية ذات سعر الفائدة المتغير) أو معاملات متوقعة مؤكدة الحدوث بدرجة عاليه .

السمة الثانية:- يمكن أن تؤثر على الأرباح أو الخسائر.

من أمثلة عمليات تغطية التدفقات النقدية:- استخدام عقد مبادلة لتغيير مديونية بسعر معوم إلى مديونية بسعر ثابت (أى تغطية معاملة مستقبلية حيث تكون التدفقات النقدية المستقبلية المغطاة هي مدفوعات الفوائد المستقبلية).

النوع الثالث:- تغطية خطر صافى الاستثمار فى نشاط أجنبى

صافى الاستثمار فى نشاط أجنبى... هو قيمة نصيب المنشأة التى تعرض قوائمها المالية فى صافى أصول ذلك النشاط الأجنبى.

ثانيا: الشروط اللازمة لتاهيل علاقة التغطية.... لمحاسبة التغطية

تكون علاقة التغطية مؤهلة لمحاسبة التغطية عندما-وفقط عندما- تتوافر كل الشروط التالية :

الشرط الاول:-

وجود توثيق رسمي معتمد لإسترتيجية لإدارة المخاطر تتضمن:

- هدف إدارة المخاطر
- واستخدام أدوات التغطية في تغطية المخاطروعلاقة التغطية
- تحديداً لأداة التغطية والبند أو المعاملة المغطاة وطبيعة الخطر الذى يتم تغطيته.
- وكيفية قيام المنشأة بتقدير فعالية أداة التغطية فى مواجهة خطر التعرض لأية تغيرات فى القيمة العادلة أو التدفقات النقدية للبند المغطى والتى ترجع إلى الخطر المغطى .

الشرط الثانى:- من المتوقع أن تكون التغطية فعالة بدرجة كبيرة وذلك فى تحقيق مواجهة التغيرات فى القيمة العادلة أو التدفقات النقدية التى تعزى إلى الخطر المغطى

الشرط الثالث:- بالنسبة لتغطيات التدفقات النقدية فإن المعاملة المتنبأ بها التى تخضع للتغطية يجب أن تكون متوقعة بصورة كبيرة ويجب أن تمثل تعرض التقلبات فى التدفقات النقدية التى تؤثر بشكل أساسى على الأرباح أو الخسائر.

الشرط الرابع:- يمكن قياس فعالية التغطية بدرجة يعتمد عليها ، مما يعنى إمكانية قياس القيمة العادلة بدرجة يعتمد عليها أو التدفقات النقدية للبند المغطى والتى ترتبط بالمخاطر المغطاة وكذلك القيمة العادلة لأداة التغطية لدرجة يعتمد عليها .

الشرط الخامس:- تقييم التغطية بصفة مستمرة وثبات فعاليتها العالية على مدار فترات إعداد التقارير المالية .

ثالثا: كيفية المحاسبة عن تغطية خطر التغيرات فى القيمة العادلة

إذا كانت تغطية القيمة العادلة خلال الفترة تستوفى شروط تاهيل علاقة التغطية ... **فيتم المحاسبة عنها على النحو التالى :**

(أ) يتم الاعتراف ضمن الأرباح أو الخسائر(قائمة الدخل)... بالأرباح أو الخسائر الناتجة عن :

– إعادة قياس أداة التغطية ... بالقيمة العادلة (لأدوات التغطية المشتقة)

– أو إعادة قياس المكون الأجنبى من القيمة الدفترية (لأدوات التغطية غير المشتقة).

و (ب) إذا كان البند المغطى يقاس بالتكلفة.... يتم تعديل القيمة الدفترية له بقيمة المكاسب أو الخسائر الناتجة عن المخاطر المغطاة.... مع الاعتراف بها فى الأرباح أو الخسائر،

كما يتم تطبيق الاعتراف بالمكاسب أو الخسائر التى تعزى للمخاطر المغطاة فى الأرباح أو الخسائر... حتى ولو كان البند المغطى أصلاً مالياً متاحاً للبيع.

رابعا:– كيفية عرض الارباح والخسائر الناتجة... عن تغطية القيمة العادلة

بالنسبة لتغطية القيمة العادلة الناتجة عن مخاطر سعر الفائدة لجزء من محفظة الأصول المالية أو الالتزامات المالية (وفقط فى هذه الحالة) تعرض الأرباح أو الخسائر التى تعزى إلى البند المغطى إما :

(أ) فى بند واحد مستقل ضمن الأصول عن الفترات الزمنية الخاصة بإعادة التسعير والتى يكون البند المغطى فيها أصل.

(ب) يتم الاعتراف في الأرباح أو الخسائر بالمكسب أو الخسارة من البند المغطى الذي يعزى إلى الخطر المغطى وذلك بتعديل الرصيد الدفتري للبند المغطى

خامسا:- كيفية الاعتراف بالتغيرات فى القيمة العادلة الغير مرتبطة بالمخاطر المغطاة

فقط فى حالة تغطية مخاطر محددة ...تعزى إلى بند مغطً ....يتم الاعتراف بالتغيرات المعترف بها الخاصة بالبند المغطى غير المرتبط بالمخاطر المغطاة ... بالأرباح أو الخسائر

سادسا: الحالات التى تتوقف فيها المنشأة بأثر مستقبلى عن محاسبة التغطية

الحالة الاولى:- إذا أنقضت أداة التغطية أو تم بيعها أو فسخها أو ممارسة الحق المرتبط بها.

ويراعى الضوابط التالية:-

الضابط الاول:- إحلال أو مبادلة أداة التغطية بأخرى لا يعتبر انتهاء لأجلها أو فسخها إذا كان هذا الإحلال أو المبادلة جزءاً من استراتيجية المنشأة الموثقة الخاصة بالتغطية.

الضابط الثانى:-لا يقع انتهاء الأجل أو الفسخ لأداة التغطية فى الحالات التالية:-

حالة١:- عندما يتفق طرفي أداة التغطية، كنتيجة للقوانين والتشريعات أو لاستحداث قوانين أو تشريعات،على أن يحل طرف أو أطراف مقابلة للمقاصة (clearing counterparty) محل أطراف المقاصة المقابلة الأصلية لتصبح الأطراف المقابلة الجديدة لكل منهم.

وبالتالى... فإن أطراف المقاصة المقابلة تمثل طرف مركزي (يطلق عليه أحياناً 'غرفة المقاصة clearing organisation' أو 'وكالة المقاصة') أو منشأة أو منشآت.

على سبيل المثال عضو مقاصة في غرفة مقاصة أو عميل لعضو مقاصة في غرفة مقاصة، والذي يقوم بدور الطرف المقابل بهدف تفعيل المقاصة في غرفة المقاصة.

ومع ذلك، عندما يقوم أطراف أداة التغطية بإحلال الأطراف المقابلة الأصلية بأطراف مقابلة مختلفة، سوف تنطبق هذه الفقرة فقط على تلك الأطراف التي تقوم بتفعيل المقاصة مع نفس غرفة المقاصة.

حالة٢:- عندما تكون التغيرات الأخرى في أداة التغطية، إن وجدت، محدودة بتلك الضرورية بتفعيل هذا الإحلال للطرف المقابل. كما تكون هذه التغيرات محدودة بالتغيرات التي تتسق مع الشروط المتوقعة إذا تم إجراء المقاصة أصلاً مع طرف المقاصة المقابل. وتتضمن هذه التغيرات تغيرات متطلبات الضمانات، وحقوق إجراء المقاصة بين الأرصدة مستحقة التحصيل والمستحقة السداد، والرسوم المفروضة؛ أو

الحالة الثانية:- حالة إذا لم تعد التغطية مستوفية لأحكام محاسبة التغطية .

الحالة الثالثة:- حالة ما إذا قامت المنشأة بإلغاء التخصيص (الارتباط) بين أداة التغطية والبند المغطى

سابعا: كيفية المحاسبة عن تغطية خطر التدفقات النقدية

إذا كانت تغطية خطر التدفقات النقدية خلال الفترة تستوفى شروط تاهيل علاقة التغطية ... **فيتم المحاسبة عنها على النحو التالى :**

الاجراء الاول:- يتم الاعتراف في الدخل الشامل الآخر بالجزء من المكسب أو الخسارة الناتج عن أداة التغطية الذي يتم تحديد أنه تغطية فعالة .

الاجراء الثانى:- يتم الاعتراف في الأرباح أو الخسائر بالجزء غير الفعال من المكسب أو الخسارة الناتج عن أداة التغطية.

بشكل أكثر تحديداً تتم المحاسبة عن تغطية خطر التدفقات النقدية على النحو التالي:

الاجراء الاول:- يتم تعديل المكون المستقل في حقوق الملكية المرتبط بالبند المغطى وذلك بالمبلغ الأقل مما يلي (على أساس المبالغ المطلقة):

(١) المكسب أو الخسارة من أداة التغطية المتراكمة من بداية التغطية.

و(٢) التغير المتراكم في القيمة العادلة (القيمة الحالية) للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة من البند المغطى منذ بداية التغطية؛ و

الاجراء الثانى:- يتم الاعتراف في الأرباح أو الخسائر بأي مكسب أو خسارة متبقية على أداة التغطية أو العنصر المخصص منها (الجزء غير الفعال)

يراعى الضوابط التالية :-

الضابط الاول:- فى حالة ما إذا كانت المنشأة لديها استراتيجية إدارة خطر موثقة لعلاقة تغطية محددة وكانت تلك الاستراتيجية تستبعد مكون معين من المكسب أو الخسارة أو التدفقات النقدية عند تقدير فاعلية التغطية لأداة التغطية

فى هذه الحالة:- يتم الاعتراف بمكون المكسب أو الخسارة الذي تم استبعاده وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٧).

الضابط الثانى:- إذا نتج عن تغطية معاملة متوقعة الاعتراف بأصل مالي أو التزام مالي

فى هذه الحالة:- يتم إعادة تبويب الأرباح أو الخسائر التي تم الاعتراف بها مباشرة في الدخل الشامل الأخر وذلك في الأرباح أو الخسائر كتسوية إعادة تبويب

في نفس الفترة أو الفترات التي يكون للأصل المقتنى أو للالتزام المتكبد خلالها تأثيراً على الأرباح أو الخسائر

(مثلما في الفترات التي يتم الاعتراف فيها بإيرادات الفوائد أو مصروف الفوائد).

وفى حالة ... ما إذا كانت المنشأة تتوقع عدم استرداد كل أو جزء من الخسارة المعترف بها مباشرة في الدخل الشامل الأخر في فترة مستقبلية أو أكثر.

فى هذه الحالة: تقوم المنشاة بإعادة تبويب المبلغ المتوقع عدم استرداده ضمن الأرباح أو الخسائر كتسوية إعادة تبويب.

الضابط الثالث:- إذا نتج عن تغطية معاملة متوقعة الاعتراف بأصل غير مالي أو التزام غير مالي أو أصبحت المعاملة المتوقعة لأصل غير مالي أو التزام غير مالي ارتباط مؤكد تنطبق عليه محاسبة تغطية القيمة العادلة

فى هذه الحالة:- فعلي المنشأة تطبيق إحدى المعالجتين التاليتين:

المعالجة الاولى:- إعادة تبويب المكاسب أو الخسائر المرتبطة بذلك والتي تم الاعتراف بها مباشرة في الدخل الشامل الأخر وذلك ضمن الأرباح أو الخسائر كتسوية إعادة تبويب في نفس الفترة أو الفترات التي كان للأصل المقتنى أو الالتزام المتكبد خلالها تأثيراً على الأرباح أو الخسائر (على سبيل المثال في الفترات التي يتم فيها الاعتراف بمصروف الإهلاك أو تكلفة المبيعات).

إلا أنه إذا توقعت المنشأة عدم استرداد كل أو جزء من الخسارة المعترف بها في الدخل الشامل الأخر في فترة مستقبلية أو أكثر.

عندئذ تقوم بإعادة تبويب المبلغ المتوقع عدم استرداده ضمن الأرباح أو الخسائر؛ أو

المعالجة الثانية:- تستبعد الأرباح أو الخسائر التي تم الاعتراف بها مباشرة ضمن الدخل الشامل الآخر مع إدراجها ضمن التكلفة الأولية أو الرصيد الدفتري الأخرى للأصل أو الالتزام.

الضابط الرابع:- تقوم المنشاة بتبنى المعالجة الاولى او الثانية كسياسة محاسبية لها وتطبقها بثبات على جميع عمليات التغطية

الضابط الخامس:- فى حالة عمليات تغطية خطر التدفقات النقدية والتي لم يتناولها الضابط الثانى والثالث .

فى هذه الحالة:- يتم إعادة تبويب المبالغ التي سبق الاعتراف بها مباشرة في الدخل الشامل الأخر من حقوق الملكية إلى الأرباح أو الخسائر كتسوية إعادة تبويب في نفس الفترة أو الفترات التي يكون للتدفقات النقدية المتوقعة المغطاة تأثيراً على الأرباح أو الخسـائر

(على سبيل المثال عند حدوث المبيعات المتوقعة).

ثامنا:- الحالات التى تتوقف فيها المنشاة عن محاسبة تغطية خطر التدفقات النقدية باثر مستقبلى

الحالة الاولى:- حالة انتهاء أجل أو بيع أو فسخ أداة التغطية أو ممارسة الحق المرتبط بها.

وفي هذه الحالة، سوف يبقى المكسب أو الخسارة المتراكمة من أداة التغطية التي تم الاعتراف بها في الدخل الشامل الأخر عن الفترة التي كانت فيها التغطية فعالة وذلك بشكل مستقل ضمن حقوق الملكية حتى حدوث المعاملة المتوقعة

ويراعى الضوابط التالية:-

الضابط الاول:- ولايعتبر مبادلة أو تجديد أداة التغطية بأداة تغطية أخرى ... انتهاء لأجلها أو فسخها ...إذا كان هذا التجديد أو هذه المبادلة جزءاً من سياسة التغطية الموثقة للمنشأة.

الضابط الثانى:- لا تعد أداة التغطية انتهى أجلها أو تم فسخها فى الحالات التالية:

حالة ١:- اتفق طرفي أداة التغطية، كنتيجة للقوانين والتشريعات أو لاستحداث قوانين أو تشريعات، على أن يحل طرف أو أطراف مقابلة للمقاصة (clearing counterparty) محل أطراف المقاصة المقابلة الأصلية لتصبح الأطراف المقابلة الجديدة لكل منهم. لهذا الغرض، فإن أطراف المقاصة المقابلة تمثل طرف مركزي (يطلق عليه أحياناً 'غرفة المقاصة clearing organisation' أو 'وكالة المقاصة') أو منشأة أو منشآت، على سبيل المثال عضو مقاصة في غرفة مقاصة أو عميل لعضو مقاصة في غرفة مقاصة، والذي يقوم بدور الطرف المقابل بهدف تفعيل المقاصة في غرفة المقاصة. ومع ذلك، عندما يقوم أطراف أداة التغطية بإحلال الأطراف المقابلة الأصلية بأطراف مقابلة مختلفة، سوف تنطبق هذه الفقرة فقط على تلك الأطراف التي تقوم بتفعيل المقاصة مع نفس غرفة المقاصة.

حالة٢:- التغيرات الأخرى في أداة التغطية، إن وجدت، تكون محدودة بتلك الضرورية بتفعيل هذا الإحلال للطرف المقابل. كما تكون هذه التغيرات محدودة بالتغيرات التي تتسق مع الشروط المتوقعة إذا تم إجراء المقاصة أصلاً مع طرف المقاصة المقابل. وتتضمن هذه التغيرات تغيرات متطلبات الضمانات، وحقوق إجراء المقاصة بين الأرصدة مستحقة التحصيل والمستحقة السداد، والرسوم المفروضة؛

حالة٢:- عندما تكون التغيرات الأخرى في أداة التغطية، إن وجدت، محدودة بتلك الضرورية بتفعيل هذا الإحلال للطرف المقابل. كما تكون هذه التغيرات محدودة بالتغيرات التي تتسق مع الشروط المتوقعة إذا تم إجراء المقاصة أصلاً مع طرف المقاصة المقابل. وتتضمن هذه التغيرات تغيرات متطلبات الضمانات، وحقوق إجراء المقاصة بين الأرصدة مستحقة التحصيل والمستحقة السداد، والرسوم المفروضة؛ أو

الحالة الثانية:- أن تصبح التغطية غير مستوفية لضوابط محاسبة التغطية .

وفي هذه الحالة، فإن المكسب والخسارة المتراكمة عن أداة التغطية والتي تم الاعتراف بها ضمن الدخل الشامل الآخر عن الفترة التي كانت فيها التغطية فعالة

سوف تظل مثبتة بشكل مستقل ضمن حقوق الملكية حتى حدوث المعاملة المتوقعة وعندما تحدث المعاملة .

الحالة الثالثة:- أن تصبح المعاملة المتوقعة غير متوقعة الحدوث

وفي هذه الحالة يتم إعادة التبويب من حقوق الملكية إلى الأرباح أو الخسائر كتسوية إعادة تيويب، بأي مكسب أو خسارة متراكمة ذات صلة عن أداة التغطية والتي تم الأعراف بها مباشرة ضمن الدخل الشامل الآخر عن الفترة التي كانت فيها التغطية فعالة وقد تظل المعاملة المتوقعة التي لم تعد مؤكدة الحدوث بدرجة عالية ممكنة الحدوث.

ويراعى انه :-

إذا قامت المنشأة بإلغاء التخصيص بالنسبة لتغطيات المعاملة المتوقعة.

فى هذه الحالة:- فإن المكسب أو الخسارة المتراكمة عن أداة التغطية التي تم الاعتراف بها ضمن الدخل الشامل الآخر عن الفترة التي كانت فيها التغطية فعالة

سوف تبقى بشكل منفصل ضمن حقوق الملكية حتى حدوث المعاملة المتوقعة أو أن تصبح غير متوقعة الحدوث.

وإذا لم تعد المعاملة متوقعة الحدوث يتم إعادة التبويب من حقوق الملكية إلى الأرباح أو الخسائر كتسوية **إعادة تبويب.**

تاسعا:- تغطية صافي الاستثمار

١-تتم المحاسبة عن عمليات تغطية صافي الاستثمار في نشاط أجنبي بما في ذلك تغطية أي بند ذا طبيعة نقدية يحاسب كجزء من صافي الاستثمار (معيار المحاسبة المصري رقم (١٣)) بطريقة مشابهة لتغطيات خطر التدفقات النقدية:

(أ) يتم الاعتراف مباشرة ضمن الدخل الشامل الآخر من خلال قائمة التغير في حقوق الملكية بالجزء الخاص بالأرباح أو الخسائر على أداة التغطية التي ثبت أنها فعالة .و

(ب) يتم الاعتراف بالجزء غير الفعال في الأرباح أو الخسائر.

٢-ويتم إعادة تبويب المكسب أو الخسارة على أداة التغطية المرتبطة بالجزء الفعال للتغطية والذي سبق الاعتراف به مباشرة ضمن الدخل الشامل الآخر وذلك في الأرباح أو الخسائر كتسوية إعادة تبويب عند التصرف في النشاط الأجنبي .

المطلب الرابع:- فعالية التغطية

فعالية التغطية هى مدى قدرة المكاسب المتوقعة من اداة التغطية ...فى تعويض خسائر تغيرات القيمة العادلة او التدفقات النقدية للبند المغطى

سنتناول هذا الموضوع بالشرح من خلال النقاط التالية :-

اولا:- ماهي فعالية التغطية ؟
ثانيا:- متى تعتبر التغطية ذات فعالية عالية ؟
ثالثا:- متى تقوم المنشأة بتقدير فعالية التغطية ؟
رابعا:- طرق تقدير فعالية التغطية .
خامسا:- كيف تقاس فعالية التغطية اذا قامت المنشاة بتغطية الخطر المرتبط بالبند بأقل من ١٠٠٪ ؟
سادسا:- شروط التأهيل لمحاسبة التغطية...وبالتالى قياس فعالية التغطية
سابعا:- كيفية المعالجة... حالة عدم استيفاء المنشاة شروط فعالية التغطية
ثامنا:- ما الذى يترتب على تساوى شروط اداة التغطية وبنود التغطية ؟
تاسعا:- حالات فعالية التغطية ..... لشراء متوقع لسلعة مع عقد آجل
عاشرا:- حالات .....لاتكون فيها التغطية فعالة بالكامل.
حادى عشر:- الحالات التى يتم فيها... تحسين كفاءة وفعالية التغطية
ثانى عشر :- كيفية المحاسبة عن عمليات تغطية صافى الاستثمار الاجنبى

اولا:- ماهي فعالية التغطية ؟

فعالية تغطية المخاطر: هى مدى إلغاء أو تعويض أثر التغير فى القيمة العادلة أو التدفقات النقدية لبند تمت تغطية مخاطره من خلال التغير فى القيمة العادلة أو التدفقات النقدية لأداة تغطية المخاطر.

وتقوم المنشاة بتقدير فعالية التغطية بمقارنة:

- التغير فى القيمة العادلة أو التدفق النقدى لأداة التغطية (أو مجموعة من أدوات التغطية المشابهة)

- مع التغير في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية للبند المغطى (أو مجموعة من البنود المغطاه المتشابهة)

.....

ثانيا:- متى تعتبر التغطية ذات فعالية عالية ؟

تعتبر التغطية ذات فعالية عالية... فقط في حالة استيفاء الشروط التالية:

الشرط الاول:- أن يتوقع من التغطية في تاريخ بداية التغطية وفى فترات لاحقة أن تكون ذات فعالية عالية في تحقيق تغيرات مقاصة في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية التي تعزى إلى الخطر المغطى أثناء الفترة المخصص لها التغطية

ويمكن أن يظهر هذا التوقع بعدة طرق تتضمن :-

١- مقارنة التغيرات السابقة في القيمة العادلة

٢- أو التدفقات النقدية لأداة التغطية

٣- أو بإظهار علاقة إحصائية بين القيمة العادلة أو التدفقات النقدية للبند المغطى وتلك الخاصة بأداة التغطية وقد تختار المنشأة نسبة تغطية خلاف ١:١ لتحسين فعالية التغطية

الشرط الثانى:- أن تقع النتائج الفعلية للتغطية في نطاق نسبة ٨٠٪ - ١٢٥٪ .

على سبيل المثال: إذا كانت النتائج الفعلية تظهر خسارة أداة التغطية بواقع ١٢٠ وأرباح أداة النقدية بواقع ١٠٠ عندئذ يمكن قياس المقاصة بواقع ١٢٠/١٠٠ اى ١٢٠٪ أو ١٠٠/١٢٠ بواقع ٨٣٪

فى هذا المثال إذا افترضنا أن التغطية تفي بالشرط الاول... عندئذ تستخلص المنشأة أن التغطية ذات فعالية عالية.

نسبة فعالية التغطية= تغيرات اداة التغطية / تغيرات القيمة العادلة او التدفقات النقدية للبند المغطى

فاذا كانت هذه النسبة فى نطاق نسبة ٨٠٪ حتى ١٢٥٪ مع استيفاء الشرط(أ) كانت التغطية فعالة

ثالثا:- متى تقوم المنشأة بتقدير فعالية التغطية ؟

تقوم المنشأة بتقدير فعالية التغطية ....في الوقت الذي تقوم فيه بإعداد قوائمها المالية السنوية أو الدورية على الأقل.

.....

رابعا:- طرق تقدير فعالية التغطية

الطريقة التي تستخدمها المنشأة لتقدير فعالية التغطية تعتمد على استراتيجيتها في إدارة المخاطر. **على سبيل المثال :-**

١- إذا كانت إستراتيجية المنشأة لإدارة المخاطر هي تعديل وتسوية قيمة أداة التغطية بصفة دورية لإظهار التغيرات في المركز المغطى .....عندئذ تحتاج المنشأة لإظهار أن التغطية من المتوقع أن تكون ذات فعالية عالية فقط للفترة التالية حتى يتم تسوية مبلغ أداة التغطية .

١-وفى بعض الحالات قد تتبني المنشأة طرقاً مختلفة لأنواع مختلفة من التغطيات، وتتضمن مستندات المنشأة الموثقة الخاصة باستراتيجية التغطية إجراءات تقدير فعالية التغطية وتحدد هذه الإجراءات ما إذا كان تقدير التغطية يتضمن جميع أرباح أو خسائر أداة التغطية أو هل يتم استبعاد القيمة الزمنية للنقود للأداة.

خامسا:- كيف تقاس فعالية التغطية اذا قامت المنشاة بتغطية الخطر المرتبط بالبند بأقل من ١٠٠٪ ؟

- تقاس فعالية التغطية... بناءا على النسبة المخصصة للمخاطر

مثال :- إذا قامت المنشأة بتخصيص البند المغطى بواقع ٨٥٪ من المخاطر ... تقيس فعالية التغطية بناءً على النسبة المخصصة للمخاطر بواقع ٨٥٪ . إلا أنه عند تغطية هذه النسبة ٨٥٪ من المخاطر ... يجوز أن تستخدم المنشأة نسبة تغطية خلاف ١:١ إذا كان من شأن ذلك تحسين فعالية التغطية المتوقعة ويراعى الضوابط التالية :-

الضابط الاول:- لا يكون للتغيرات في سعر أى مكون للأصل أو الالتزام غير المالي ...بشكل عام أى تأثير يتنبأ به أو يمكن قياسه بصورة مستقلة على سعر البند القابل للمقارنة

على سبيل المثال ... فيما يتعلق بالتغير في أسعار الفائدة في السوق على سعر السند ... وبالتالي يعتبر الأصل أو الالتزام غير المالي بنداً مغطً فقط في مجمله أو بالنسبة لخطر العملة الأجنبية.

الضابط الثانى:- إذا كان هناك فرق بين شروط أداة التغطية والبند المغطى

على سبيل المثال:- بالنسبة لتغطية شراء متنبأ به لبن برازيلي ... باستخدام عقد آجل لشراء بن كولومبي بشروط مختلفة

فى هذه الحالة:- فإن علاقة التغطية يمكن أن تؤهل كعلاقة تغطية بشرط استيفاء جميع الشرو اللازمة لتأهيل علاقة التغطية لمحاسبة التغطية المذكورة عاليه ... بما في ذلك توقع الفعالية الكبيرة للتغطية.

ولهذا الغرض: فإن قيمة أداة التغطية قد تكون اكبر أو أقل من قيمة البند المغطى إذا أدى ذلك إلى تحسين فعالية علاقة التغطية .

على سبيل المثال: يمكن إجراء تحليل تراجع لتحديد العلاقة الإحصائية بين البند المغطى (على سبيل المثال التعامل في البن البرازيلي) و أداة التغطية (على سبيل المثال التعامل في البن الكولمبى) وإذا وجدت علاقة إحصائية سليمة بين المتغيرين (أى بين أسعار وحدات البن البرازيلي والبن الكولومبي) فإن انحدار المنحنى لخط التراجع يمكن أن يستخدم لتحديد نسبة التغطية التي تعظم من الفعالية المتوقعة .

على سبيل المثال إذا كان انحدار منحنى خط التراجع ١.٠٢، فان نسبة التغطية ٠.٩٨ من كميات البنود المغطاة إلى (١) واحد صحيح من أداة التغطية و من شأنها أن تعظم الفعالية المتوقعة.

و مع هذا فقد ينتج عن علاقة التغطية عدم فعالية يتم الاعتراف بها في الأرباح أو الخسائر أثناء مدة علاقة التغطية.

سادسا:- شروط التأهيل لمحاسبة التغطية...وبالتالى قياس فعالية التغطية

للتأهيل لمحاسبة التغطية يجب توافر الشروط التالية:-

الشرط الاول:- يجب أن ترتبط التغطية بخطر محدد ومخصص وليس للمخاطر العامة لنشاط المنشأة فقط .

الشرط الثانى:- يجب أن يكون للتغطية أثر كبير على أرباح وخسائر المنشأة .

ويراعى الآتى:-

- ولا تؤهل تغطية مخاطر التقادم في الأصول المادية أو مخاطر قيام الحكومة بنزع الملكية لمحاسبة التغطية .
- ولا يمكن قياس الفعالية نظراً لعدم إمكانية قياس المخاطر بصورة يعتمد عليها

سابعا:- كيفية المعالجة... حالة عدم استيفاء المنشاة شروط فعالية التغطية

- إذا لم تستوف المنشأة شروط فعالية التغطية تتوقف المنشأة عن محاسبة التغطية ... من آخر تاريخ كان هناك فيه التزام بفعالية التغطية .
- إلا أنه إذا حددت المنشأة الحدث أو التغير في الظروف التى أدت إلى إخفاق علاقة التغطية في الوفاء بمبادئ فعالية التغطية ... وأثبتت أن التغطية كانت فعالة قبل هذا الحدث أو وقوع هذه الظروف ... عندئذ تتوقف المنشأة عن محاسبة التغطية من تاريخ هذا الحدث أو حدوث هذه التغيرات.

ثامنا:- ما الذى يترتب على تساوى شروط اداة التغطية وبنود التغطية ؟

إذا كانت الشروط الرئيسية لأداة التغطية ....هى نفس الشروط الرئيسية للبند المغطى سواء كان (الأصل والالتزام والارتباط المؤكد المغطى أو المعاملات المتوقعة) .

فى هذه الحالة:- فإن التغيرات في القيمة العادلة والتدفقات النقدية التي تعزى للخطر المغطى قد تؤدى إلى تسوية بعضها البعض وذلك عند إبرام التغطية لاحقاً

على سبيل المثال :- قد تكون مبادلة سعر فائدة أداة تغطية فعالة.... إذا كانت القيم والمبالغ الافتراضية والأصلية ومدتها وتواريخ إعادة التسعير وتواريخ الحصول

على أصل المبلغ والفوائد وسدادها وقياس أسعار الفائدة هي نفسها بالنسبة لأداة التغطية والبند المغطى

.....

تاسعا:- حالات فعالية التغطية ..... لشراء متوقع لسلعة مع عقد آجل

الحالة الاولى:- إذا كان العقد الآجل لشراء نفس الكمية من نفس السلعة في نفس الوقت ونفس المكان مثل الشراء المتوقع المغطى.

الحالة الثانية:- إذا كانت القيمة العادلة للعقد الآجل في البداية صفراً.

الحالة الثالثة:- إذا تم استبعاد إما التغير في الخصم أو العلاوة على العقد الآجل من تقدير الفعالية والاعتراف به ضمن الأرباح أو الخسائر أو إذا كان التغير في التدفقات النقدية المتوقعة على المعاملة المتوقعة ذات الاحتمالية العالية يعتمد على سعر آجل للسلعة.

عاشرا:- حالات .....لاتكون فيها التغطية فعالة بالكامل.

هى الحالات التى تقوم فيه أداة التغطية... بتسوية جزء فقط من الخطر المغطى

على سبيل المثال :-

- حالة أن تكون أداة التغطية والبند المغطى مقومتين بعملات مختلفة ولا يسيران جنباً إلى جنب مع بعضهما البعض .

- حالة تغطية خطر سعر الفائدة باستخدام أداة مشتقة .... وكان جزءاً من القيمة العادلة للأداة المشتقة..... يعزي إلى مخاطر الائتمان للطرف المقابل.

حادى عشر:- الحالات التى يتم فيها... تحسين كفاءة وفعالية التغطية

الحالة الاولى:- إذا قامت المنشأة بجدولة البنود ذات خصائص السداد المعجل المختلفة بطريقة تأخذ في الاعتبار الاختلافات في أسلوب السداد المعجل.

الحالة الثانية:- عندما يكون عدد البنود في المحفظة أكبر. فعندما تتضمن المحفظة عدداً قليلاً من البنود يكون هناك احتمال نسبي لعدم الفعالية إذا كان السداد المعجل للبنود قبل أو بعد ما هو متوقع ، ومن ناحية أخرى عندما تتضمن المحفظة بنوداً كثيرة يمكن التنبؤ بأسلوب السداد المعجل بدقة أكثر.

الحالة الثالثة:- عندما تكون الفترات الزمنية لإعادة التسعير أقرب (شهر مقابل ٣ شهور) حيث إن قرب الفترة يقلل من تأثير عدم المطابقة بين تواريخ إعادة التسعير والسداد (في غضون المدة الزمنية لإعادة التسعير) للبند المغطى وكذلك بالنسبة لأدوات التغطية.

الحالة الرابعة:- حالة كثرة تكرار تعديل وتسوية مبلغ أداة التغطية لإظهار التغيرات في البند المغطى ...على سبيل مثال بسبب التغيرات في توقعات السداد المعجل

ثانى عشر :- كيفية المحاسبة عن عمليات تغطية صافى الاستثمار الاجنبى

- تتم المحاسبة عن عمليات تغطية صافى الاستثمار فى عملية أجنبية بما فى ذلك تغطية أى بند ذا طبيعة نقدية يحاسب كجزء من صافى الاستثمار .. بطريقة مشابهة لتغطيات خطر التدفقات النقدية كالتالى:-

(أ) يتم الاعتراف مباشرة ضمن بنود الدخل الشامل الأخرى من خلال قائمة التغير فى حقوق الملكية ... بالجزء الخاص بالأرباح أو الخسائر على أداة التغطية التى ثبت أنها فعالة .

و (ب) يتم الاعتراف بالجزء غير الفعال فى الأرباح أو الخسائر .

- ويتم الاعتراف بالأرباح أو الخسائر على أداة التغطية المرتبطة بالجزء السارى والفعال للتغطية والذى سبق الاعتراف به مباشرة ضمن بنود الدخل الشامل الأخرى وذلك فى الأرباح أو الخسائر عند التصرف فى العملية الأجنبية.

معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٨)
المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة

يهدف هذا المعيار إلى :-

- التأكد من تطبيق شروط مناسبة للاعتراف والقياس للمخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة
- وأنه قد تم الإفصاح بمعلومات كافية عنها في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية ليتمكن مستخدم القوائم المالية من تفهم طبيعتها وتوقيتها وقيمتها .

.....

سنتناول هذا المعيار بالشرح من النقاط التالية :-

المطلب الاول:- نطاق تطبيق هذا المعيار

المطلب الثانى:- تعريف المخصص والفرق بينه وبين الالتزام والمصروفات المستحقة

المطلب الثالث:- العلاقة بين المخصصات ..... والالتزامات المحتملة

المطلب الرابع:- شروط الاعتراف ... بالمخصصات

المطلب الخامس:- ماهى الالتزامات التى يتم الاعتراف بها فى قائمة المركز المالى ؟

المطلب السادس:- ماهى الالتزامات التى يعترف بها كمخصصات ؟

المطلب السابع:- المقصود بالحدث الملزم والفرق بين الالتزام القانونى والالتزام الحكمى

المطلب الثامن:- شروط تأهيل الالتزام ... للاعتراف به

المطلب التاسع:- ما هو الالتزام المحتمل .. وماهى شروط الاعتراف به ؟

المطلب العاشر:- ما هو الأصل المحتمل .. وكيفية الاعتراف به

المطلب الحادى عشر:- كيفية قياس... مبلغ المخصص

المطلب الثانى عشر:- كيفية معالجة... الاستردادت المتوقعة من المخصص

المطلب الثالث عشر:- التغيرات فى المخصصات

المطلب الرابع عشر:- كيفية معاملة... خسائر التشغيل المستقبلية

المطلب الخامس عشر:- العقد المحمل بخسارة

المطلب السادس عشر:- اعادة الهيكلة

المطلب السابع عشر:- ملخص المعيار

المطلب الثامن عشر:- الافصاحات التى يتطلبها هذا المعيار والخاصة بالمخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة

المطلب التاسع عشر :- امثلة توضيحية على المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة

المطلب الاول

نطاق تطبيق هذا المعيار

يطبق على جميع المنشآت ... عند المعالجة المحاسبية للمخصصات و الالتزامات المحتملة والأصول المحتملة

فيما عدا :

(أ) البنود التي تنتج عن العقود تحت التنفيذ إلا إذا كان العقد (محمل بخسارة).

(ب)البنود التي يتم تغطيتها بواسطة معيار محاسبى مصرى آخر

الحالات التى لايطبق فيها .... هذا المعيار

الحالة الاولى:- الأدوات المالية (بما فيها الضمانات) والتى تدخل في نطاق معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧) الخاص "بالأدوات المالية "

الحالة الثانية:- العقود تحت التنفيذ هي العقود التي لا يكون أى من طرفيها قد قام بتنفيذ أى من التزاماته أو التي يكون كل طرف منهما قد قام بتنفيذ جزء مساو لما قام الطرف الآخر بتنفيذه.

ولا يطبق هذا المعيار على هذه العقود... **إلا إذا كانت** هذه العقود محملة بالتزام.

الحالة الثانية:- عندما يكون هناك معيار محاسبة مصرى آخر يتعامل مع نوع محدد من المخصصات أو الالتزامات المحتملة أو الأصول المحتملة.. تطبق المنشأة ذلك المعيار... بدلا من هذا المعيار .

على سبيل المثال فإن معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٩) " تجميع الأعمال" يوضح المعالجة المحاسبية فى دفاتر المشترى للالتزامات المحتملة الناتجة عن

تجميع الأعمال ، **وبالمثل فإن بعض المخصصات المحددة يتم تناولها فى معايير أخرى، مثل :**

(أ) ضريبة الدخل (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٤) الخاص "بضرائب الدخل")

(ب) مزايا العاملين (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٨) الخاص "بمزايا العاملين")

(جـ) عقود التامين (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٥٠) الخاص "بعقود التأمين") . ومع ذلك فإن هذا المعيار يطبق على المخصصات و الالتزامات المحتملة و الأصول المحتملة لمصدر الوثيقة بخلاف تلك الناشئة عن الالتزامات و الحقوق التعاقدية فى ظل عقود التأمين التى ينطبق عليها معيار المحاسبة المصرى رقم (٥٠) الخاص " بعقود التأمين

ويراعى الضوابط التالية عند تطبيق هذا المعيار

الضابط الاول:- بعض المبالغ التي تعالج كمخصصات قد ترتبط بالاعتراف بالإيراد

على سبيل المثال: عندما تمنح المنشأة ضماناً للغير فى مقابل أتعاب

فأن هذا المعيار لا يتناول الاعتراف بالإيراد و الذى يتم تناوله فى معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٨) و الذى يحدد شروط تحقق الإيراد و يقدم إرشادات عملية عن كيفية تطبيق شروط الاعتراف بالإيراد .

الضابط الثانى:- يعرف هذا المعيار المخصص بأنه التزام غير محدد التوقيت ولا المقدار .

وفى مصر يستخدم مصطلح "المخصص" أيضاً مع بعض البنود الأخرى مثل الإهلاك و اضمحلال قيمة الأصول و الديون المشكوك فى تحصيلها .

وهذه البنود تمثل تعديلاً للقيمة الدفترية للأصول و لا يتم تناولها فى هذا المعيار

الضابط الثالث:- تفرق معايير المحاسبة الأخرى بين معالجة النفقات كأصول أو كمصروفات ... **وهذه الأمور** لا يتم تناولها فى هذا المعيار .

ومن ثم فإن هذا المعيار لا يتطلب أو يمنع رسملة التكلفة المعترف بها عند تكوين المخصص.

الضابط الرابع:- يطبق هذا المعيار على المخصص المكون لإعادة الهيكلة (بما في ذلك العمليات غير المستمرة). وعندما تتوفر في عملية إعادة الهيكلة شروط الأنشطة غير المستمرة يجب أن يتم عمل إيضاح إضافي كما هو مطلوب في معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٢) الخاص " بالأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة "

المطلب الثانى

تعريف المخصص والفرق بينه وبين الالتزام والمصروفات المستحقة

المخصص:- هو التزام غير محدد التوقيت ولا المقدار.

الالتزام:- هو التزام حال على المنشأة ناتج من أحداث حدثت في الماضي والذي يتطلب تسويته حدوث تدفقات خارجة لموارد متضمنة منافع اقتصادية .

الفرق بين المخصصات ... والالتزامات الأخرى مثل أرصدة الموردين و المصروفات المستحقة

حيث ان المخصص: هو التزام غير محدد التوقيت ولا المقدار.... **بينما :-**

(أ) أرصدة الموردين:- هى التزامات مستحقة السداد عن البضائع والخدمات التي تم الحصول عليها أو توريدها و تم استلام فاتورة لها أو تم الاتفاق مع الموردين بشأنها .

و(ب) **المصروفات المستحقة:-** هى الالتزامات المستحقة عن البضائع و الخدمات التى تم الحصول عليها ولم يتم سداد قيمتها بعد أو استلام فاتورة لها وكذلك لم يتم الاتفاق على ذلك مع الموردين .

وهى تشمل:- المبالغ المستحقة للعاملين (على سبيل المثال المبالغ المستحقة عن رصيد الإجازات) . وبالرغم من أنه فى بعض الأوقات يتم تقدير قيمة أو توقيت المستحقات إلا أن عدم التأكد فيها يكون أقل بكثير من المخصصات .

وتدرج المصروفات المستحقة عادة ضمن أرصدة الموردين و الدائنون المتنوعون بينما يتم إدراج المخصصات..... بصورة منفصلة .

المطلب الثالث

العلاقة بين المخصصات ..... والالتزامات المحتملة

كل المخصصات ... تعتبر محتملة لأنها غير مؤكدة التوقيت ولا المقدار .

و مع ذلك.... فإن مصطلح محتملة يستخدم فى هذا المعيار للالتزامات و الأصول التى لا يتم الاعتراف بها حيث إن وجودها سوف يتأكد عند حدوث أو عدم حدوث حدث أو أكثر مستقبلى غير مؤكد و الذى لا يكون بأكمله تحت سيطرة المنشأة .

بالإضافة إلى ذلك.... فإن مصطلح الالتزامات المحتملة يستخدم للالتزامات التى لا ينطبق عليها شروط الاعتراف .

يفرق هذا المعيار بين :

(أ) **المخصصات:**- التى يعترف بها كالتزامات (بفرض إمكانية تقدير قيمتها بدرجة يعتمد عليها)

وذلك لأنها... تمثل التزاما حاليا و أنه من المحتمل أن يكون هناك تدفق خارج للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية لكى يتم تسوية هذا الالتزام .

(ب) **الالتزامات المحتملة:- والتى لا يتم الاعتراف بها كالتزام نظراً لأنها إما أن تكون:**

(١) التزام محتمل لم يتأكد بعد ما إذا كانت المنشأة عليها التزام حال قد يؤدى إلى تدفق خارج للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية .

أو(٢) التزام حال لا ينطبق عليه شروط الاعتراف وفقاً لهذا المعيار

وذلك إما بسبب :-

- عدم وجود توقع للتدفقات الخارجة للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية اللازمة لتسوية الالتزام

- أو عدم إمكانية تقدير قيمة الالتزام بدرجة يعتمد عليها.

المطلب الرابع

شروط الاعتراف ... بالمخصصات

يتم الاعتراف بالمخصص عند توافر هذه الشروط :

الشرط الاول:- يكون على المنشأة التزام حال (قانوني أو حكمى) ناتجا عن حدث في الماضي.

الشرط الثانى:- من المتوقع حدوث تدفق خارج للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية لتسوية الالتزام.

الشرط الثالث:- يمكن تقدير الالتزام بدرجة يعتمد عليها .

ولا يتم الاعتراف بأية مخصصات.... إذا لم تتوافر هذه الشروط.

.....

ويراعى الضوابط التالية :-

الضابط الاول:- الالتزام... هو التزام حال على المنشأة ناتج من أحداث حدثت في الماضي والذي يتطلب تسويته حدوث تدفقات خارجة لموارد متضمنة منافع اقتصادية

وفى الحالات النادرة التى يكون فيها .. من غير الواضح ما إذا كان على الشركة التزام حال أم لا .

وفى هذه الحالات:- تكون الأحداث الماضية هى التى أدت إلى وجود هذا الالتزام إذا ما أخذنا فى الحسبان كل الأدلة المتاحة التى تشير إلى أن وجود التزام حال أكثر احتمالاً من عدم وجوده فى تاريخ نهاية الفترة المالية.

وفى بعض الحالات النادرة... مثل القضايا ربما يوجد هناك اختلاف حول ما إذا كان هناك حدث محدد قد وقع أو ما إذا كانت تلك الأحداث سوف تؤدى إلى وجود التزام حال .

وفى هذه الحالة:- تحدد المنشأة ما إذا كان يوجد التزام حال فى تاريخ الميزانية ... وذلك بأخذ جميع الأدلة الممكنة فى الحسبان بما فى ذلك رأى الخبراء ... وهذه الأدلة تتضمن أى دليل إضافى يمكن الحصول عليه بواسطة الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية .

وعند تقييم هذه الأدلة يجب تحديد الآتى :

(أ) عندما يكون هناك احتمال أكبر لوجود التزام حال فى تاريخ الميزانية ، تعترف المنشأة بالمخصص (إذا كانت شروط الاعتراف متوافرة).

و(ب) عندما يكون هناك احتمال أكبر بعدم وجود التزام حال فى تاريخ الميزانية ، يكون على المنشأة الإفصاح عن الالتزامات المحتملة إلا إذا كان احتمال حدوث تدفقات خارجية للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية يعتبر احتمالا مستبعدا .

.....

الضابط الثانى:- المقصود بالحدث الماضى

الحدث السابق الذي يقود إلى ...التزام حال... يسمي حدث ملزم

وحتى يكون الحدث ملزماً ... فإنه من الضروري أن لا يكون للمنشأة أي بديل واقعى لتسوية الالتزام الناتج عن هذا الحدث

وهذا يحدث فقط فى حالة من الحالات التالية:-

الحالة الاولى:- تكون تسوية الالتزام تنفذ بالقوة الجبرية (عن طريق القانون).

الحالة الثانية:- حالة وجود التزام حكمى ، عندما يكون الحدث (الذي ينتج عن أحد تصرفات المنشأة) يؤدى إلى خلق توقع لدى الأطراف الأخرى بأن المنشأة سوف تفى بالتزاماتها.

.....

الضابط الثالث:- التقدير الذى يعتمد .... عليه الإلتزام

حيث أن... يعتبر استخدام التقديرات جزءا أساسيا من إعداد القوائم المالية و لا يقلل من درجة الاعتماد عليها .... **وينطبق ذلك على** وجه الخصوص فى حالة المخصصات ...**والتى تكون** بطبيعتها غير مؤكدة بصورة أكبر من باقى بنود قائمة المركز المالى .

وبالتالى فإن المنشأة ستكون قادرة على تحديد مدى النتائج المتوقعة و بالتالى يمكنها حينئذ تقدير الالتزام بدرجة مقبولة من الثقة لاستخدامه فى الاعتراف بالمخصص.

وفى الحالات النادرة جداً عندما لا يكون من الممكن عمل تقدير يعتمد عليه . فإنه يوجد التزام لا يمكن الاعتراف به .... ويتم الإفصاح عنه كالتزام محتمل.

.....

المطلب الخامس:- ماهى الالتزامات التى يتم الاعتراف بها فى قائمة المركز المالى ؟

هى تلك الالتزامات القائمة بالفعل.... فى تاريخ نهاية الفترة المالية .

وسبب ذلك :- حيث تتعامل القوائم المالية مع المركز المالى لمنشأة فى نهاية فترتها المالية وليس مركزها المحتمل فى المستقبل.... لذلك فإنه لا يتم الاعتراف بمخصص للتكاليف التى سيتم تحملها للتشغيل فى المستقبل

المطلب السادس

ماهى الالتزامات ..التى يعترف بها كمخصصات ؟

هى الالتزامات التى تنتج من أحدث ماضية قائمة و لا ترتبط بأية أحداث مستقبلية

ومن أمثلة تلك الالتزامات :-

مثال١ :- الغرامات

مثال٢ :- تكاليف التنظيف للأضرار غير القانونية للبيئة .

مثال٣ :- تكاليف إيقاف تشغيل منشأة نفطيه أو محطة توليد طاقة نووية وذلك إلى الحد الأدنى الملزم للمنشأة بتعويض الخسائر التي قد حدثت بالفعل.

فى هذه الامثلة :- يجب أن تعترف المنشأة بالمخصص .... حيث سوف يترتب عليه تدفق خارج لموارد متضمنة لمنافع اقتصادية لتسويتها وذلك بغض النظر عن الأحداث المستقبلية للمنشأة

وفى حالة:- الضغوط التجارية أو المتطلبات القانونية ، فإن المنشأة قد تعقد النية أو تحتاج إلى تحمل نفقات تشغيل بشكل معين فى المستقبل.

على سبيل المثال:- تركيب أجهزة تنقية للدخان بشكل معين بما يتناسب مع المصنع

ونظراً لإمكانية تجنب المنشأة النفقات المستقبلية عن طريق قيامها بأحداث فى المستقبل **على سبيل المثال،** عن طريق تغيير فى التشغيل

لذلك فإنه لا يوجد التزام حال لتلك المصروفات المستقبلية **وبالتالى...** لا يتم الاعتراف بمخصص.

المطلب السابع

المقصود بالحدث الملزم ... والفرق بين الالتزام القانونى والالتزام الحكمى

اولا:- الحدث الملزم: هو الحدث الذي يؤدى إلى خلق التزام قانوني أو حكمى والذي يترتب عليه عدم وجود بديل واقعى للمنشأة إلا تسوية هذا الالتزام.

ثانيا:- الالتزام القانوني: هو الالتزام الذي ينشأ من :

(أ) عقد (من خلال شروطه الصريحة أو الضمنية).

أو (ب) تشريع.

أو (ج) تطبيق آخر للقانون.

مثال :- عندما تكون هناك تفاصيل لقانون جديد مقترح لم يتم الانتهاء منه بعد ، فإن الالتزام ينشأ فقط عندما يتم التأكد بأن القانون سوف يطبق كما تم إعداده للمناقشة . و لأغراض هذا المعيار ... يعامل هذا الالتزام كالتزام قانونى.

وحيث أن الاختلافات فى الظروف المحيطة بإصدار القانون تجعل من المستحيل تحديد حدث واحد يؤكد أن القانون سيصدر بالفعل .

لذلك ففى كثير من الحالات يكون من المستحيل التأكد من تطبيق قانون جديد إلى أن يتم إصداره بالفعل

ثالثا:- الالتزام الحكمى: هو التزام ينشأ من تصرفات المنشأة التى :

(أ) تكون المنشأة قد أقرت فيه للغير أنها تقبل مسئولية معينة من واقع قواعد ثابتة وفقاً للممارسات السابقة أو من واقع السياسات المعلنة للمنشأة أو من واقع مستند محدد.

و(ب) قامت المنشأة نتيجة لذلك بتكوين توقع للجزء الذى لن يتحمله الغير لإخلاء هذه المسئوليات .

مثال١ :- قرار الإدارة أو مجلس الإدارة بالتبعية لا ينشأ عنه التزام حكمى فى تاريخ نهاية الفترة المالية ما لم يكن القرار قد تم إعلانه قبل تاريخ نهاية الفترة المالية لأولئك المتأثرين بطريقة محددة بشكل كاف لتكوين توقعات لديهم بأن المنشأة سوف تفى بالتزاماتها

مثال ٢ :- عندما يحدث ضرر بيئى فإنه قد لا يكون هناك التزام لإزالة الآثار المترتبة على ذلك . فى حين أنه من الممكن أن يصبح إحداث أضرار بيئية سببا لنشأة التزام عندما يصدر قانون جديد يتطلب إزالة آثار الضرر أو عندما تعلن المنشأة عن قبولها لمسئولية إزالة آثار هذا الضرر فيكون ذلك سببا لنشأة التزام حكمى.

مثال ٣:- ربما يترتب على الحدث الذى لا ينشأ عنه التزام فى الحال ، التزام فى وقت لاحق ، وذلك بسبب التغيرات فى القوانين أو حدث ما عن طريق المنشأة (على سبيل المثال وثيقة معلنة للكافة) يؤدى إلى نشأة التزام حكمى

المطلب الثامن

شروط تأهيل الالتزام ... للاعتراف به

الشرط الاول:- وجود التزام حال .

الشرط الثانى:- أن يتوافر احتمال تدفق خارج للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية لتسوية ذلك الالتزام.

ولغرض هذا المعيار فإن التدفق الخارج للموارد أو حدث آخر يعتبر متوقعاً

إذا كان الحدث ...أقرب ما يكون للحدوث... أكثر من عدم الحدوث .

بمعنى :- احتمالية حدوث الحدث ... أكبر من احتمالية عدم حدوثه

عندما لا يكون من المرجح وجود التزام حال... فإن المنشأة تفصح عن التزام محتمل ...**إلا إذا كانت** إمكانية حدوث تدفق خارج للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية مستبعدة

.....

فى حالة وجود ..عدد من الالتزامات المتشابهة.

مثال ذلك.... ضمانات لمنتج أو عقود متشابهة

فى هذه الحالة :-

يتم تحديد درجة توقع وجود التدفق الخارج المطلوب للسداد أو التسوية ...**عن طريق الأخذ فى الاعتبار**... كافة عناصر الالتزام .

وبالرغم من أن الاحتمال الخاص بالتدفق الخارج لأى بند قد يكون صغيراً ، إلا أنه من المتوقع أن يكون التدفق الخارج للموارد مطلوب لتسوية كافة عناصر الالتزام .

وبالتالى... يتم الاعتراف بالمخصص.. إذا توافرت شروط الاعتراف الأخرى

المطلب التاسع

ما هو الالتزام المحتمل .. وماهى شروط الاعتراف به ؟

اولا:- الالتزام المحتمل ... هو التزام ينشأ عن حالة من الحالات التالية:-

الحالة الاولى:- التزام ممكن أن ينشأ عن أحداث ماضية وسوف يتم تأكيده عن طريق حدوث أو عدم حدوث حدث مستقبلى غير مؤكد و الذى لا يكون بأكمله تحت سيطرة المنشأة .

الحالة الثانية:- التزام حال نشأ عن أحداث في الماضي ... ولم يتم الاعتراف به لسبب من الاسباب التالية:-

.....

السبب الاول:- ليس من المتوقع أن يكون هناك تدفقا خارجا للمنافع الاقتصادية للمنشأة لتسوية هذا الالتزام.

السبب الثانى:- لا يمكن قياس قيمته بطريقة يمكن الاعتماد عليها بصور كافية .

.....

ثانيا:- كيفية الاعتراف ... بالالتزامات المحتملة

لا ينبغى على المنشأة الاعتراف بالالتزام المحتمل.... ويتم الإفصاح عنه... ما لم تكن إمكانية حدوث تدفق خارج للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية مستبعدة.

وفى الحالة : التى تكون فيها المنشأة ملتزمة ... بالتزام مشترك.. ومتعدد

فى هذه الحالة :- فإن الجزء من الالتزام الذى يتوقع أن يتحمله أطراف أخرى... يتم معالجته كالتزام محتمل .

وتعترف المنشأة بمخصص للجزء من الالتزام الذى يكون من المرجح أن يحدث عنه تدفق خارج للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية ،

فيما عدا الحالات النادرة جداً عندما لا يكون من الممكن عمل تقدير يعتمد عليه لهذا الالتزام .

هذا المعيار... يتطلب تقييم الالتزامات المحتملة بصفة مستمرة... لتحديد ما إذا كان التدفق الخارج للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية ..أصبح متوقعاً ام لا.

وذلك لأن... قد تتطور الالتزامات المحتملة بشكل لم يكن متوقعا من البداية

فإذا أصبح التدفق الخارج للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية المستقبلية متوقعاً **يكون المطلوب الاعتراف...** بمخصص عن البند الذى سبق التعامل معه من قبل كالتزام محتمل،

وذلك فى القوائم المالية للفترة التى يحدث بها التغير فى الاحتمالية

(فيما عدا حالات نادرة عندما لا يكون بالإمكان إعداد تقدير يعتمد عليه) .

المطلب العاشر

ما هو الأصل المحتمل .. وكيفية الاعتراف به

اولا:- الأصل المحتمل هو :-

أصل ممكن أن ينشأ عن أحداث ماضية و سوف يتم تأكيده عن طريق حدوث أو عدم حدوث حدث مستقبلى غير مؤكد والذى لايكون بأكمله تحت سيطرة المنشأة.

وتنشأ الأصول المحتملة ... من أحداث غير مخططة أو غير متوقعة و التى ينشأ عنها احتمال تدفق داخل لمنافع اقتصادية للمنشأة .

مثال :- دعوى قضائية تقوم المنشأة برفعها من خلال الإجراءات القانونية ، فى حين أن نتيجة ذلك غير مؤكدة

.....

ثانيا:- كيفية الاعتراف ... بالاصول المحتملة

يتم هذا الاعتراف من خلال الضوابط التالية :-

الضابط الاول:- لا يتم الاعتراف بالأصول المحتملة.... فى القوائم المالية .حيث إن ذلك قد يؤدى إلى الاعتراف بإيراد قد يستحيل تحقيقه .

.....

الضابط الثانى:- يتم الافصاح عن الأصل المحتمل .. عندما يكون هناك احتمال لتدفق داخل لمنافع اقتصادية .

.....

الضابط الثالث:- عندما يكون تحقق الإيراد مؤكداً ... يكون الأصل المرتبط به ليس أصلاً محتملاً و يكون من المناسب الاعتراف به .

ثالثا:- هذا المعيار... يتطلب تقييم الاصول المحتملة بصفة مستمرة

وذلك للتأكد من... أن التطورات التى تؤثر على قيمتها قد انعكست على نحو سليم بالقوائم المالية .

فإذا أصبح فى حكم المؤكد ...أن ينشأ تدفق داخل لمنافع اقتصادية ، فإن الأصل و الإيراد المرتبط به يتم الاعتراف بهما فى القوائم المالية عن الفترة التى حدث بها التغيير.

وإذا أصبح من المتوقع حدوث تدفق داخل لمنافع اقتصادية ... **فإن المنشأة** تفصح عن الأصل المحتمل.

المطلب الحادى عشر
كيفية قياس... مبلغ المخصص

سنتناول هذا الموضوع بالشرح من النقاط التالية :-

اولا:- ماهو المبلغ الذى يعترف به كمخصص ؟

ثانيا:- كيفية التعامل مع حالات عدم التأكد التى تحيط بالقيمة التى سيتم الاعتراف بها كمخصص

ثالثا:- المخاطر وعدم التأكد

رابعا:- شرط قياس المخصص بالقيمة الحالية..

خامسا:- متى يتم اخذ الأحداث المستقبلية.. فى الحسبان عند تقدير قيمة المخصص ؟

سادسا:- متى يتم أخذ تأثير تطبيق تشريع جديد محتمل فى الاعتبار عند قياس التزام قائم ؟

سابعا:- عند قياس المخصص ..لا تؤخذ الأرباح الناتجة عن التصرف المتوقع فى الأصول فى الحسبان.

اولا:- ماهو المبلغ الذى يعترف به كمخصص ؟

المبلغ الذى يعترف به كمخصص هو:-

أفضل تقدير.. للنفقات المطلوبة لتسوية الالتزام الحالى فى تاريخ نهاية الفترة المالية

وأفضل تقدير للنفقات المطلوبة لتسوية الالتزام الحالى هو:-

- المبلغ المعقول الذى يمكن أن تقوم المنشأة بسداده لتسوية الالتزام فى تاريخ نهاية الفترة المالية
- أو المبلغ المعقول الذى يمكن أن تقوم المنشأة بتحويله لطرف ثالث فى تاريخ نهاية الفترة المالية

وبما انه :- غير الممكن أو تكون التكلفة عالية جداً لتسوية أو تحويل الالتزام فى تاريخ نهاية الفترة المالية.

فإنه :- بتقدير القيمة التى من الممكن أن تقوم المنشأة بسدادها لتسوية أو تحويل الالتزام يعطى أفضل تقدير للنفقات المطلوبة لتسوية الالتزام الحالى فى تاريخ نهاية الفترة المالية.

ويتم قياس المخصص قبل الضرائب ... حيث أنه يتم التعامل مع التوابع الضريبية الخاصة بالمخصص والتغيرات فيه وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٤) " ضرائب الدخل" .

ثانيا:- كيفية التعامل مع حالات عدم التأكد التى تحيط بالقيمة التى سيتم الاعتراف بها كمخصص

يتم التعامل بطرق متعددة وفقاً للظروف المحيطة :-

الحالة الاولى:- عندما يتم قياس المخصص المرتبط بعدد كبير من البنود.

فى هذه الحالة:- فإن الالتزام يتم تقديره عن طريق ترجيح جميع النتائج الممكنة إلى احتمالاتها المرتبطة بها ، وتسمى تلك الطريقة الإحصائية للتقدير "بالقيمة المتوقعة" ولذلك سيكون المخصص مختلفاً اعتماداً على ما إذا كان احتمال الخسارة لمبلغ معلوم هو على سبيل المثال : ٦٠ بالمائة أو ٩٠ بالمائة .

.....

الحالة الثانية:- عندما يكون هناك مدى متواصلا للمخرجات و كل نقطة فى هذا المدى لها نفس الاحتمال .

فى هذه الحالة:- يتم استخدام النقطة الوسطى فى هذا المدى (متوسط المدى).

مثال :-

تقوم منشأة ببيع بضاعة بضمان يتم بموجبه تغطية تكلفة الإصلاح لأية عيوب صناعية لصالح المستهلك و التى تظهر فى خلال الستة أشهر الأولى من تاريخ الشراء .

إذا تم اكتشاف عيوب صغيرة فى جميع المنتجات التى تم بيعها ، فإنه سينتج عن ذلك تكاليف إصلاح بمبلغ مليون،

و إذا تم اكتشاف عيوب كبيرة فى جميع المنتجات المباعة فإن تكاليف الإصلاح الناتجة عن ذلك ستكون ٤ مليون،

وتشير خبرة المنشأة السابقة و توقعاتها المستقبلية إلى أنه بالنسبة للعام القادم ٧٥ بالمائة من البضاعة المباعة لن يكون بها أية عيوب ، ٢٠ بالمائة من البضاعة المباعة سيكون بها عيوب صغيرة و ٥ بالمائة من البضاعة المباعة سيكون بها عيوب كبيرة ،

فى هذه الحالة: -

تقوم المنشأة بتقييم احتمالية التدفق الخارج لالتزام الضمان ككل .

القيمة المتوقعة لتكلفة الإصلاح هى :

(٧٥٪ ×صفر) + (٢٠٪ ×١ مليون) + (٥٪ ×٤ مليون) = ٤٠٠٠٠٠

.....

ثالثا:- المخاطر وعدم التأكد

يراعى الضوابط التالية :-

الضابط الاول:- يجب أخذ المخاطر وحالات عدم التأكد التى تحيط بالعديد من الأحداث و الظروف فى الحسبان ... عند تحديد أفضل تقدير للمخصص.

حيث يعبر الخطر عن التنوع فى النتائج ، ويؤدى تعديل الخطر إلى زيادة مبلغ الالتزام الذى تم قياسه .

.....

الضابط الثانى:- من الواجب الحذر عند اتخاذ القرارات فى حالات عدم التأكد للاسباب التالية:-

السبب الاول:- حتى لا يتم تقييم الإيرادات أو الأصول ... بأعلى من قيمتها

السبب الثانى:- حتى لا يتم تقييم المصروفات أو الالتزامات ... بأقل من قيمتها .

ومع ذلك فإن عدم التأكد لا يبرر:-

- تكوين مخصصات ... مبالغ فيها
- أو تعمد تقييم الالتزام بقيمة... أعلى من قيمته الحقيقية .

على سبيل المثال:- إذا كانت التكاليف المقدرة لنتائج سلبية تم تقديرها على أساس حذر فلا يتم التعامل مع النتائج بشكل متعمد على أنها أكثر احتمالاً من الحالة الواقعية . و الحيطة مطلوبة لتجنب ازدواج التغيرات فى المخاطر وعدم التأكد والتى قد تؤدى إلى التقييم المبالغ فيه للمخصص .

.....

رابعا:- شرط قياس المخصص بالقيمة الحالية..

هذا المعيار ... يتطلب قياس قيمة المخصص بالقيمة الحالية للنفقات المتوقع أن يتم طلبها لتسوية الالتزام ..**عندما يكون** تأثير القيمة الزمنية للنقود هاماً

حيث تكون .... المخصصات المرتبطة بالتدفقات النقدية الخارجة و التى تنشأ بعد تاريخ نهاية الفترة المالية مباشرة أكبر عبئاً من تلك المرتبطة بنفس قيم التدفقات النقدية الخارجة التى تظهر فى وقت لاحق .

لذلك يتم إيجاد القيمة الحالية لهذه المخصصات عندما يكون التأثير هاماً

.....

ويراعى الضوابط التالية :-

الضابط الاول:- يستخدم معدل (أو معدلات) الخصم قبل الضرائب الذى يعكس (تعكس) تقديرات السوق الجارية للقيمة الزمنية للنقود و المخاطر المحددة للالتزام .

.....

الضابط الثانى:- لا يجوز أن تعكس معدل (معدلات) الخصم المخاطر التى تم تسوية تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية لها.

.....

خامسا:- متى يتم اخذ الأحداث المستقبلية.. فى الحسبان عند تقدير قيمة المخصص ؟

يجب أن تنعكس الأحداث المستقبلية التى من الممكن أن تؤثر على القيمة المطلوبة لتسوية التزام فى قيمة المخصص... **حينما يكون هناك** دليل موضوعى كاف أن تلك الأحداث سوف تحدث .

.....

مثال :- ربما تعتقد المنشأة بأن تكلفة إخلاء موقع مع نهاية عمره الإنتاجى سيتم تخفيضها عن طريق التغيرات المستقبلية للتكنولوجيا .

وفى هذا المثال يراعى مايلى :-

اولا:- تعكس القيمة التى يتم الاعتراف بها توقعا معقولا للحالة الفنية التى يفترضها مراقبو الأحداث ، بأخذها فى الحسبان جميع الأدلة المتاحة المرتبطة بالتكنولوجيا التى سوف تكون متاحة وقت الإخلاء .

لذلك فإنه ... من المناسب مثلاً أن يتم تضمين تخفيضات التكلفة المتوقعة المرتبطة بالخبرة المتزايدة فى تطبيق التكنولوجيا الموجودة أو التكلفة المتوقعة لتطبيق تكنولوجيا موجودة لعمليات إخلاء أوسع أو أكثر تعقيداً عن تلك التى تم تطبيقها فى السابق .

ثانيا:- على المنشأة ألا تتوقع التطور لتكنولوجيا جديدة تماماً خاصة بالإخلاء إلا إذا كان ذلك مدعوماً بدليل موضوعى كاف .

.....

سادسا:- متى يتم أخذ تأثير تطبيق تشريع جديد محتمل فى الاعتبار.. عند قياس التزام قائم ؟

عندما يتوافر... دليل موضوعى كاف أن ذلك التشريع سيتم تطبيقه .

ونظراً للظروف المتعددة التى تظهر خلال التطبيق فإنه من المستحيل تحديد حدث واحد يمكن أن يقدم دليلا موضوعيا كافيا فى كل حالة .

ويكون الدليل مطلوباً ... بالنسبة لما سيتطلبه التشريع الجديد و ما إذا كان من المؤكد أنه سيصدر ويتم تطبيقه في الوقت المناسب.

ومع ذلك وفى العديد من الحالات لن توجد أدلة موضوعية كافية إلى أن يتم صدور التشريع الجديد .

.....

سابعا:- عند قياس المخصص ..لا تؤخذ الأرباح الناتجة عن التصرف المتوقع فى الأصول فى الحسبان.

حتى وإن كان... التصرف المتوقع مرتبطا بشكل قريب بالحدث الذى ينشأ عنه المخصص .

بدلاً من ذلك فإن المنشأة ...**لا تعترف** بالأرباح الناتجة عن التصرفات المتوقعة فى الأصول ... **إلا فى الوقت** الذى يحدده معيار المحاسبة المصرى الخاص بهذه الأصول .

المطلب الثانى عشر

كيفية معالجة... الاستردادت المتوقعة من المخصص

اولا:- المقصود بالاستردادت هنا :- عندما يكون من المتوقع إعادة تحميل بعض أو كل النفقات اللازمة لتسوية مخصص... لطرف آخر

.....

ثانيا:- كيفية الاعتراف بالاسترادادت

- يتم الاعتراف بالاسترداد عندما يكون من المؤكد أن الاسترداد سوف يتم إذا قامت المنشأة بتسوية الالتزام .
- ويعامل الاسترداد ... كأصل منفصل.
- ويجب ألا تزيد القيمة التى يتم الاعتراف بها للاسترداد ...عن قيمة المخصص .
- يمكن عرض المصروف المتعلق بمخصص بعد خصم المبلغ الذى يتم الاعتراف به كاسترداد من خلال قائمة الدخل.

مثال هذه الاستردادت :-

عقود التأمين أو حالات التعويض أو ضمانات الموردين وقد يقوم الطرف الآخر برد المبالغ التى سبق أن دفعتها المنشأة أو أن يقوم بسداد المبالغ مباشرة.

.....

ثالثا:- كيفية التعامل مع بعض حالات الاستردادات

الحالة الاولى :- اذا كانت المنشأة ملتزمة ...بكامل المبلغ إذا لم يتمكن الطرف الآخر من السداد لأى سبب

فى هذه الحالة:-

- يتم الاعتراف بمخصص .. بقيمة كامل الالتزام
- ويتم الاعتراف بأصل منفصل للاسترداد المتوقع عندما يكون من الواضح و فى حكم المؤكد أنه سيتم الاسترداد... إذا تمت تسوية الالتزام .

.....

الحالة الثانية :- اذا كانت المنشأة غير ملتزمة ... بالتكاليف محل الالتزام إذا لم يتمكن الطرف الثالث من السداد.

فى هذه الحالة :-

- فإن المنشأة ليس عليها أى التزام لتلك التكاليف
- و لا يتم إدراجها ضمن المخصص.

المطلب الثالث عشر
التغيرات فى المخصصات

هذا المعيار يتطلب... فحص المخصصات .. فى تاريخ نهاية كل الفترة المالية

- و يتم تسويتها... لتعكس أفضل تقدير حال .
- فإذا أصبح من غير المحتمل أن يكون هناك تدفق خارج متضمناً للمنافع الاقتصادية لتسوية الالتزام فيتم رد المخصص.

هذا المعيار يتطلب استخدام المخصص فقط للنفقات التى سبق تكوين مخصص لها

حيث إن تسوية نفقات مقابل مخصص سبق تكوينه لغرض آخر... **قد يؤدى إلى** إخفاء أثر الحدثين .

المطلب الرابع عشر

كيفية معاملة... خسائر التشغيل المستقبلية

لا يجوز الاعتراف بمخصصات ... لمواجهة خسائر التشغيل المستقبلية

وذلك لأن خسائر التشغيل المستقبلية لا ينطبق عليها :-

- تعريف الالتزام .
- و لا شروط الاعتراف العامة المحددة للمخصصات .

خسائر مستقبلية :- تشير إلى أن هناك أصولا بعينها خاصة بالتشغيل قد يحدث لها اضمحلال فى القيمة و يكون على المنشأة أن تقوم باختبار اضمحلال قيمة تلك الأصول وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) " اضمحلال قيمة الأصول"

المطلب الخامس عشر
العقد المحمل بخسارة

اولا:- ما هو العقد المحمل بخسارة ؟

هو العقد الذي تكون فيه التكاليف التي لا يمكن تجنبها للوفاء بالتزامات العقد ... أكبر من المنافع الاقتصادية المتوقع الحصول عليها من هذا العقد.

يقصد بالتكاليف التى لا يمكن تفاديها من خلال عقد:-

أقل صافى تكلفة للإنتهاء من العقد ... والتى تتمثل فى التكلفة اللازمة لإكمال العقد أو التعويض أو الغرامات التى تنشأ عن الإخفاق فى إتمام العقد أيهما أقل

ثانيا:- كيفية معاملة .... العقود المحملة بخسارة

يعترف بالالتزام الحالى فى ظل ذلك العقد.... و يتم قياسه كمخصص.

ويراعى الضوابط التالية :-

الضابط الاول:- العقود التى يمكن الغاءها ...بدون سداد تعويض للطرف الآخر...لايكون عليها التزام

مثال :- بعض أوامر توريد المشتريات الروتينية

الضابط الثانى:- العقود غير المحملة بخسارة ... فتقع خارج نطاق هذا المعيار .

الضابط الثالث:- قبل تكوين مخصص منفصل لعقد محمل بخسارة ... فإن المنشأة تعترف بخسارة الاضمحلال و التى حدثت للأصول المخصصة لذلك العقد .

المطلب السادس عشر
اعادة الهيكلة

سنتناول هذا الموضوع بالشرح من خلال النقاط التالية :-

اولا:- ما المقصود بإعادة الهيكلة ؟

ثانيا:- بعض الأحداث التى يمكن أن تقع تحت تعريف إعادة الهيكلة :

ثالثا:- متى يتم الاعتراف بمخصص لتكاليف إعادة الهيكلة ؟

رابعا:- الشروط العامة للاعتراف بإعادة الهيكلة

خامسا:- تقديم الدليل على بدأ تنفيذ خطة اعادة الهيكلة

سادسا:- متى يترتب على الإعلان العام... عن خطة تفصيلية لإعادة الهيكلة ... وجود التزام حكمى لإعادة الهيكلة ؟

سابعا:- متى تكون الخطة كافية... لينشأ عنها التزام حكمى ؟

ثامنا:- ماذا لو كان من المتوقع أن يكون هناك تأخر كبير قبل بداية إعادة الهيكلة أو أن تأخذ عملية إعادة الهيكلة وقتاً أطول من اللازم ؟

تاسعا:- الحالات... التى قد ينشأ عنها التزام حكمى... باعادة الهيكلة

عاشرا:- متى ينشأ التزام ... عن عملية بيع لنشاط معين ؟

حاى عشر:- ما هى مكونات مخصص إعادة الهيكلة ؟

اولا:- ما المقصود بإعادة الهيكلة ؟

هو برنامج أو خطة يتم تنفيذها والسيطرة عليها بواسطة إدارة المنشأة والتى تؤدى إلى تغيير جوهري في :-

(أ) نطاق النشاط .... الذى تقوم به المنشأة.

أو (ب) الأسلوب الذي يتم به ... أداء نشاط المنشأة.

.....

ثانيا:- أمثلة بعض الأحداث التى يمكن أن تقع تحت تعريف إعادة الهيكلة :

مثال١:- بيع أو إنهاء أحد خطوط النشاط.

مثال٢:- إغلاق موقع نشاط فى بلد ما أو منطقة أو إعادة توزيع أفرع نشاط من بلد لآخر أو من منطقة لأخرى .

مثال٣:- تغييرات فى هيكل الإدارة مثل إلغاء مستوى إدارى .

مثال٤:- إعادة التنظيم الهامة و التى يكون لها تأثير هام على طبيعة و اهتمامات أنشطة المنشأة .

.....

ثالثا:- متى يتم الاعتراف بمخصص لتكاليف إعادة الهيكلة ؟

الشرط الاول:- توافر معايير الاعتراف العامة بالمخصصات والمحددة .

الشرط الثانى:- توافر الشروط العامة للاعتراف بإعادة الهيكلة.

.....

رابعا:- الشروط العامة ... للاعتراف بإعادة الهيكلة

ينشأ الالتزام الحكمى المتعلق بإعادة الهيكلة عند توافر الشروط التالية:-

الشرط الاول:- ان تكون لدي المنشأة خطة تفصيلية معتمدة ... لإعادة الهيكلة

هذه الخطة يشترط فيها أن تحدد على الأقل مايلى :

(١) النشاط أو الجزء من النشاط المعنى بهذه الخطة .

(٢) الأماكن الرئيسية التى سوف تتأثر بالخطة .

(٣) الأماكن و الوظائف و العدد التقديرى للعاملين الذين سوف يتم تعويضهم لإنهاء خدمتهم.

(٤) التكاليف التى سيتم تحملها .

(٥) التوقيت الذى سوف يتم فيه تطبيق الخطة .

الشرط الثانى:- ان تكون المنشأة قد أعطت توقعا لدى الجهات التى سوف تتأثر بخطة إعادة الهيكلة ... أنها سوف تقوم بتنفيذها

وذلك عن طريق البدء الفعلى فى تنفيذها أو إعلان أهم المكونات الرئيسية للجهات التى سوف تتأثر بها.

.....

خامسا:- تقديم الدليل على ... بدأ تنفيذ خطة اعادة الهيكلة

هذا المعيار يتطلب من المنشأة ...أن تقدم الدليل على أنها قد بدأت فى تنفيذ خطة إعادة الهيكلة.

مثال١ :- عن طريق التخلص من مصنع أو بيع أصول .

مثال٢ :- الإعلان العام عن المكونات الرئيسية للخطة .

.....

سادسا:- متى يترتب على الإعلان العام... عن خطة تفصيلية لإعادة الهيكلة ... وجود التزام حكمى لإعادة الهيكلة ؟

عندما يتم ذلك بطريقة تفصيلية كافية ... بحيث ينشأ عنها توقعات صحيحة لأطراف أخرى مثل العملاء و الموردين و الموظفين (أو ممثليهم) بأن المنشأة ستقوم بتنفيذ خطة إعادة الهيكلة .

بمعنى : تحديد المكونات الرئيسية للخطة

.....

سابعا:- متى تكون الخطة كافية... لينشأ عنها التزام حكمى ؟

حالة توافر الشروط التالية:-

الشرط الاول:- أن يتم تبليغ هذه الخطة .... لأولئك المتأثرين بها.

الشرط الثانى:- أن يتم التخطيط لتنفيذ هذه الخطة ... بأسرع ما يمكن و يتم استكمالها خلال وقت محدد مما يجعل من غير المحتمل حدوث تغييرات جوهرية بالخطة

.....

ثامنا:- ماذا لو كان من المتوقع أن يكون هناك تأخر كبير قبل بداية إعادة الهيكلة أو أن تأخذ عملية إعادة الهيكلة وقتاً أطول من اللازم ؟

فى هذه الحالة :- فإنه من غير المحتمل أن ينشأ عن الخطة حدوث توقع صحيح لدى الآخرين أن المنشأة ملتزمة في الوقت الحالي بإعادة الهيكلة .

لأن ... الإطار الزمنى يتيح الفرصة أمام المنشأة ... لتغيير خططها .

تاسعا:- الحالات... التى قد ينشأ عنها التزام حكمى... باعادة الهيكلة

الحالة الاولى :- حالة قرار الإدارة أو مجلس الإدارة الذى تم اتخاذه قبل تاريخ نهاية الفترة المالية بإعادة الهيكلة فى تاريخ نهاية الفترة المالية

تحت هذه الحالة.... حالتين :-

حالة ١:- اذا كانت المنشأة ... قبل تاريخ الميزانية.. قد اخذت اجراء من الاجراءات التالية :

الاجراء الاول:- البدء فى تنفيذ خطة إعادة الهيكلة.

الاجراء الثانى:- الاعلان عن الملامح الرئيسية لإعادة لهيكلة لأولئك المتأثرين بها بشكل محدد كاف ينشأ عنه توقع سليم لديهم أن المنشأة ستقوم بتنفيذ خطة إعادة الهيكلة .

فى هذه الحالة :- ينشأ التزام حكمى باعادة الهيكلة

حالة٢:- اذا كانت المنشأة ... بعد تاريخ الميزانية.. قد اخذت اجراء من الاجراءات التالية :

الاجراء الاول:- البدء فى تنفيذ خطة إعادة الهيكلة.

الاجراء الثانى:- الاعلان عن الملامح الرئيسية لإعادة لهيكلة لأولئك المتأثرين بها

فى هذه الحالة :- يكون الإفصاح مطلوباً ... طالما كانت إعادة الهيكلة على قدر من الأهمية بحيث يكون عدم الإفصاح عنها مؤثرا على قدرة مستخدمى القوائم المالية على اتخاذ القرارات على أسس سليمة .

الحالة الثانية :- الحالة التى قد ينتج عنها الالتزام باعادة الهيكلة ...عن أحداث سابقة أخرى بالإضافة إلى قرار مجلس الادارة .

على سبيل المثال :-

- المفاوضات مع ممثلى الموظفين من أجل مدفوعات إنهاء الخدمة .
- أوالمفاوضات مع المشترين من أجل بيع أحد الصفقات...والتى قد يكون قد تم الاتفاق عليها لكنها متوقفة على موافقة مجلس الإدارة .

فى هذه الحالة:- عند الحصول على ذلك الاعتماد و تبليغه للأطراف الأخرى ، فإنه ينشأ على المنشأة التزام لإعادة الهيكلة ، إذا توافرت شروطها

الحالة الثالثة :- عندما تكون السلطة منوطة بمجلس إدارة يضم فى عضويته ممثلين لأصحاب المصلحة بخلاف الإدارة (على سبيل المثال العاملين) أو أن إعلام هؤلاء الممثلين قد يكون ضرورياً قبل أن يتخذ المجلس القرار

فى هذه الحالة:- ولأن أى قرار لهذا المجلس يتضمن إعلام هؤلاء الممثلين فيمكن أن يؤدى هذا... إلى وجود التزام حكمى بإعادة الهيكلة .

عاشرا:- متى ينشأ التزام ... عن عملية بيع لنشاط معين ؟

اذا كان هناك .... اتفاق بيع... ملزم .

واسباب ذلك :-

السبب الاول:- اذا لم يكن البيع ملزم .. يكون لدى المنشأة القدرة على تغيير رأيها

السبب الثانى:- اذا لم يكن البيع ملزم.. تكون المنشاة قادرة على اتخاذ قرار آخر إذا لم يتم العثور على مشتر بشروط مقبولة.

.....

ويراعى الضوابط التالية :-

الضابط الاول:- عندما تكون عملية البيع تمثل جزءاً من إعادة الهيكلة ... ينشأ التزام حكمى للأجزاء الأخرى من إعادة الهيكلة وذلك قبل تواجد عقد اتفاق بيع ملزم

الضابط الثانى:- عندما يكون بيع أحد المشروعات جزءاً من إعادة الهيكلة، فإنه يتم مراجعة أصول المشروع من أجل تحديد اضمحلال قيمتها.

حاى عشر:- ما هى مكونات مخصص إعادة الهيكلة ؟

يتضمن النفقات المباشرة الناشئة عن إعادة الهيكلة فقط ... **والتى تتمثل فى** الارتباطات الضرورية الخاصة بإعادة الهيكلة والغير المتعلقة بالأنشطة السارية للمنشأة .

.....

أمثلة التكاليف التى لاتدخل ضمن مخصص إعادة الهيكلة :

- إعادة تدريب أو إعادة توزيع الموظفين الحاليين .
- التسويق .
- الاستثمار فى أنظمة جديدة و شبكات التوزيع .

حيث... ترتبط تلك النفقات بالأداء المستقبلى للنشاط **وليس** الالتزامات الخاصة بإعادة الهيكلة فى تاريخ إعداد الميزانية .

ويتم الاعتراف بهذه النفقات بنفس الأسس كما لو كانت ظهرت بشكل مستقل عن إعادة الهيكلة .

ويراعى الضوابط التالية :-

الضابط الاول:- الخسائر المستقبلية المحددة والناتجة عن النشاط حتى تاريخ إعادة الهيكلة لا يتم إدراجها فى المخصص ، ما لم ترتبط بعقد محمل بخسارة.

الضابط الثانى:- لا يتم أخذ الأرباح المتوقعة من التخلص من أصول فى الحسبان عند قياس مخصص إعادة الهيكلة ، حتى إذا كان بيع الأصول يعتبر جزءاً من إعادة الهيكلة .

المطلب السابع عشر..... ملخص المعيار

المخصصات و الالتزامات المحتملة

كنتيجة لأحداث ماضية ربما يكون هناك تدفق خارج للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية المستقبلية وذلك لتسوية **(أ) التزام حال .** **أو (ب) التزام محتمل و الذى سوف يتم التأكد من وجوده فقط بحدوث أو عدم حدوث واحد أو أكثر من الأحداث المستقبلية غير المؤكدة و التى لا تكون بأكملها تحت سيطرة المؤسسة .**		
هناك التزام حال و الذى من المتوقع أن يتطلب تدفقا خارجا من الموارد .	**من الممكن أن يكون هناك التزام محتمل أو أن يكون هناك التزام حال و لكن ليس من المتوقع وجود تدفق خارج من الموارد.**	**من الممكن أن يكون هناك التزام محتمل أو أن يكون هناك التزام حال و يكون احتمال التدفق الخارج من الموارد مستبعداً.**
يكون مخصص مطلوب إفصاحات عن المخصص	لا يكون مخصص مطلوب الإفصاحات عن الالتزام المحتمل .	لا يكون مخصص غير مطلوب الإفصاح .

ينشأ الالتزام المحتمل أيضاً فى الحالة النادرة عندما يكون هناك التزام لا يمكن الاعتراف به لأنه لا يمكن قياسه بشكل يعتمد عليه ، فى هذه الحالة تكون الافصاحات مطلوبة .

الأصول المحتملة

نتيجة لأحداث ماضية قد يكون هناك أصول سوف يتم تأكيد وجودها فقط بحدوث أو عدم حدوث واحد أو أكثر من الأحداث المستقبلية غير المؤكدة و التى لا تكون بأكملها تحت سيطرة المنشأة		
تدفق المنافع الاقتصادية الداخل مؤكد	**تدفق المنافع الاقتصادية الداخل متوقع ولكن غير مؤكد**	**التدفق الداخل غير متوقع**
الأصل غير محتمل.	لا يعترف بالأصل مطلوب الافصاح	لا يعترف بالأصل الافصاح غير مطلوب

الاستردادات

بعض أو كل نفقات تسوية المخصص يتوقع أن يتم استردادها عن طريق طرف آخر.		
ليس على المؤسسة التزام تجاه الجزء من النفقات الذى سيتم سداده عن طريق طرف آخر.	**ستظل المنشأة ملتزمة بالمبلغ المتوقع استرداده و من الواضح أن الاسترداد سيتم الحصول عليه إذا قامت المنشأة بتسوية المخصص.**	**ستظل المنشأة ملتزمة بالمبلغ المتوقع استرداده كما أن الاسترداد ليس مؤكداً إذا قامت المنشأة بتسوية المخصص.**
المنشِأة ليس عليها التزام بالمقدار الذى سيتم استرداده غير مطلوب الإفصاح.	يتم الاعتراف بالاسترداد كأصل منفصل فى الميزانية و يمكن تسويته مقابل المصروف بقائمة الدخل ولايتعدى المبلغ المعترف به للاسترداد قيمة الالتزام يتم الافصاح عن الاسترداد فى آن واحد مع المبلغ المعترف به للاسترداد.	لا يتم الاعتراف بالاسترداد المتوقع كأصل. يتم الافصاح عن الاسترداد المتوقع

المطلب الثامن عشر

الافصاحات التى يتطلبها هذا المعيار والخاصة بالمخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة

اولا :- افصاحات... عن كل نوع من أنواع المخصصات عن :

(أ) القيمة الدفترية فى بداية ونهاية الفترة

و (ب) المخصصات الإضافية التى تم تكوينها خلال الفترة ، بما فى ذلك تدعيم المخصصات الموجودة .

و (ج) المبالغ المستخدمة (بمعنى : حدثت و تم تحميلها على المخصص) خلال الفترة .

و (د) المبالغ غير المستخدمة و التى تم ردها خلال الفترة .

و (هـ) الزيادة خلال الفترة فى القيمة الحالية (المبالغ المقيمة بمعدلات خصم) الناشئة عن مرور الوقت و الأثر الناتج عن أى تغيير فى معدل الخصم .

و لا يوجد إلزام بالإفصاح عن المعلومات المقارنة .

ثانيا :- افصاحات اخرى .. لكل نوع من انواع المخصصات عن :

- شرح مختصر عن طبيعة الالتزام و الوقت المتوقع لأية تدفقات خارجة للمنافع الاقتصادية .
- إشارة إلى عدم التأكد من المبلغ أو التوقيت لتلك التدفقات الخارجة . وعندما يكون من الضرورى أن يتم تقديم معلومات دقيقة ، فعلى المنشأة أن تفصح عن الافتراضات الأساسية التى تم افتراضها فيما يتعلق بأحداث مستقبلية .
- قيمة أية استردادات متوقعة و قيمة الأصل الذى تم بالفعل الاعتراف به لتلك الاستردادات المتوقعة .

ثالثا :- افصاحات ...عن كل نوع من أنواع الالتزامات المحتملة فى تاريخ نهاية الفترة المالية

- وصف مختصر عن طبيعة الالتزام المحتمل إلا إذا كانت إمكانية تسوية أية تدفقات خارجة ضئيلة – الافصاح عما يلى اذا كان ذلك ممكن عمليا :

(أ) تقدير التأثير المالى للالتزام المحتمل "

و (ب) الإشارة لحالات عدم التأكد و التى تخص مبلغ أو توقيت أى تدفقات خارجة

و (ج) إمكانية حدوث أية استردادات .

رابعا :- افصاحات اخرى :-

- عندما ينِشأ مخصص و التزام محتمل من نفس الظروف ، تقوم المنشأة بإعداد الإفصاحات المطلوبة ... بطريقة توضح الصلة بين المخصص و الالتزام المحتمل.
- عندما يكون هناك احتمال تدفق داخل للمنافع الاقتصادية ، يجب على المنشأة أن تفصح بشكل مختصر عن طبيعة الأصول المحتملة فى تاريخ الميزانية ، و أن تقوم بتقدير لتأثيرها المالى باستخدام المبادئ التى تم وضعها للمخصصات (عندما يكون ذلك ممكنا).
- من المهم ألا يعطى الافصاح عن الأصول المحتملة مؤشرات مضللة عن احتمالية الدخل الناشئ عن هذه الأصول المحتملة .
- فى حالات نادرة جداً ، يكون من المتوقع أن يضعف الإفصاح – عن بعض أو كل المعلومات المطلوب افصاح عنها- موقف المنشأة فى نزاعها مع الأطراف الأخرى تجاه موضوع المخصص أو الالتزام المحتمل أو الأصل المحتمل

فى هذه الحالات :- لا يطلب من المنشأة الإفصاح عن المعلومات... و لكن يطلب منها فقط أن تفصح عن :-

- الطبيعة العامة للخلاف بالإضافة إلى السبب .
- والإفصاح عن حقيقة أن هناك معلومات لم يتم الإفصاح عنها.

المطلب التاسع عشر

امثلة توضيحية على المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة

مثال (١): ضمان المبيعات

يعطى مصنع ضمانا للمبيعات فى تاريخ البيع للمشترين لمنتجاته . ووفقاً لبنود عقد البيع فإن المصنع يتولى عملية إصلاح أو استبدال العيوب الصناعية التى تظهر خلال ثلاث سنوات من تاريخ البيع . وبناءً على الخبرة السابقة ، فإنه من المتوقع (بمعنى آخر محتمل بدرجة أكبر من احتمال عدم الحدوث) أن تكون هناك مطالبات وفقاً لهذه الضمانات.

إلتزام حال كنتيجة لحدث ماضى ملزم : الحدث الملزم هو بيع المنتج بضمان والذي ينشأ عنه التزام قانوني.

تدفق خارج من موارد تتضمن منافع اقتصادية يتم تسويتها : متوقع لضمان المبيعات بأكملها.

الاستنتاج : يعترف بالمخصص لأفضل تقدير لتكاليف الإصلاح وفقاً لضمان المنتجات المباعة قبل تاريخ نهاية الفترة المالية .

.....

مثال (٢) :الأرض الملوثة – التشريع المؤكد تطبيقه

تعمل منشأة فى صناعة البترول و تتسبب فى إحداث تلوث و تزيل آثار التلوث فقط عندما يطلب منها أن تفعل ذلك ، وفى إحدى البلاد التى تعمل بها لا يوجد تشريع لإزالة آثار التلوث و كانت المنشأة تلوث الأرض فى تلك البلدة لعدة سنوات

و فى ٣١ ديسمبر ٢٠١٨ كان من المؤكد أن هناك مشروع قانون يتم وضعه يطلب إزالة آثار الأراضى الملوثة و سوف يتم تطبيقه بعد نهاية العام بمدة قصيرة .

التزام حال كنتيجة لحدث ماض ملزم : الحدث الملزم هو تلوث الأرض وذلك لأن التشريع الذى يطلب إزالة أثار التلوث مؤكد.

تدفق خارج من موارد تتضمن منافع اقتصادية يتم تسويتها : متوقع.

الاستنتاج : يعترف بالمخصص لأفضل تقدير لتكاليف إزالة آثار التلوث

مثال (٣): الأرض الملوثة و الالتزام الحكمى

تعمل منشأة فى صناعة البترول و تتسبب فى إحداث تلوث و بفرض جدلاً أنه لا يوجد تشريع بيئى ، ومع ذلك فالمنشأة لها سياسة بيئية منشورة على نطاق واسع و التى بناءً عليها تقوم بإزالة آثار التلوث الذى تسببه ، وللمنشأة سجل مشرف من اتباع هذه السياسة المنشورة .

التزام حال كنتيجة لحدث ماض ملزم : الحدث الملزم هو تلوث الأرض و الذى ينشأ عنه التزام حكمى وذلك لأن سلوك المنشأة قد خلق توقعا صحيحا عند الذين قد تأثروا بهذا السلوك و الذى يشير بأن المنشأة سوف تزيل آثار التلوث.

تدفق خارج من موارد تتضمن منافع اقتصادية يتم تسويتها : متوقع .

الاستنتاج : يعترف بالمخصص لأفضل تقدير لتكاليف إزالة آثار التلوث

.....

مثال (٤): حقول البترول البحرية

تعمل منشأة فى مجال استخراج البترول من البحار و تقضى إتفاقية الترخيص بنقل آلات استخراج البترول من المناطق المستغلة فى نهاية المدة المحددة للإنتاج و إعادة تجهيز المنطقة . و يتمثل ٩٠٪ من التكلفة فى التكاليف المتعلقة بنقل آلات

استخراج البترول و إعادة تجهيز المنطقة و ١٠٪ من التكلفة تتكبدها المنشأة عند استخراج واستغلال المناطق المحددة لها ، فى تاريخ نهاية الفترة المالية تم تركيب حفار استخراج البترول و لكن لم يتم استخراج البترول بعد .

الالتزامات الحالية الناتجة عن أحداث ماضية ملزمة : يؤدى إنشاء حفار البترول إلى نشأة التزام قانونى طبقاً لشروط اتفاقية مزاولة النشاط بإزالة معدات الحفر و تسوية قاع البحر عند الانتهاء من أعمال الاستخراج فى تلك المناطق ، وذلك على الرغم من عدم وجود التزام محدد فى تاريخ نهاية الفترة المالية بتسوية الخسائر أو الأضرار التى قد تنشأ عن مزاولة نشاط استخراج البترول فى تلك المناطق .

التدفق الخارج للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية لتسوية التدفق الخارج للموارد المتضمنة : متوقع.

الاستنتاج : يتم الاعتراف بالمخصص بأفضل التقديرات بنسبة ٩٠٪ من تكاليف إزالة الحفار و تسوية الأضرار الحادثة بالقاع نتيجة تركيبه وتدخل هذه التكاليف ضمن تكاليف الحفار ، ويتم الاعتراف بنسبة ١٠٪ من التكاليف و التى تنشأ خلال عملية الاستخراج كالتزام عند البدء فى استخراج الخام.

مثال (٥): سياسات الاسترداد

يطبق أحد متاجر التجزئة سياسة تسمح برد ثمن المشتريات التى لا تحوز رضاء العملاء حتى فى حالة عدم وجود التزامات قانونية بذلك . لهذا فإن تطبيق هذه السياسة تجعل المردودات شئ متعارف عليه .

الالتزامات الحالية كنتيجة لحدث ماض : الحدث الملزم يتمثل فى بيع المنتج و الذى ينشأ عنه التزام حكمى لأن أداء المتجر قد أتاح لعملائه توقعا بأن المتجر سيقوم برد ثمن المشتريات.

التدفق الخارج للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية للتسوية : من المتوقع أن يتم رد نسبة من البضائع.

الاستنتاج : يتم الاعتراف بالمخصص كأفضل تقدير لتكاليف المردودات

.....

مثال (٦) : غلق نشاط أحد الأقسام – ولم يتم تطبيق القرار قبل تاريخ القوائم المالية

فى ١٢ ديسمبر ٢٠١٨ قرر مجلس إدارة إحدى المنشآت غلق أحد الأقسام . ولم يتم الإعلان عن القرار لأى من المتأثرين به قبل تاريخ نهاية الفترة المالية (٣١ ديسمبر ٢٠١٨) و لم يتم اتخاذ إجراءات أخرى لتطبيق هذا القرار.

الالتزامات الحالية التى قد تنشأ عن الأحداث الماضية : لا يوجد أية أحداث قد تؤدى إلى نشأة التزامات محتملة وبالتالى لا يوجد التزام .

الاستنتاج : لا يتم تكوين مخصص

.....

مثال (٧): غلق نشاط أحد الأقسام و تم الإعلان و البدء فى تنفيذ القرار قبل تاريخ الميزانية

فى ١٢ ديسمبر ٢٠١٨ قرر مجلس الإدارة غلق نشاط أحد الأقسام القائم بإنتاج معين ، وفى ٢٠ ديسمبر ٢٠١٨ وافق مجلس الإدارة على الخطة التفصيلية لغلق نشاط القسم ، وتم إرسال خطابات للعملاء لتنبيههم بهذه الإجراءات و ضرورة البحث عن مصادر بديلة أخرى لتوريداتهم وكذا إخطارات بالاستغناء عن خدمات العاملين فى هذا القسم .

الالتزامات الحالية كنتيجة لحدث ملزم والحدث الملزم هو إبلاغ القرار إلى العملاء و العاملين و الذى أنشأ التزاما حكميا من هذا التاريخ لأنه أوجد توقعا ساريا بأن القسم سوف يتوقف عن النشاط .

التدفق الخارج للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية للتسوية : متوقع

الاستنتاج : المخصص يعترف به ٣١ ديسمبر ٢٠١٨ كأفضل تقدير لتكلفة إغلاق القسم

مثال (٨): المتطلبات القانونية بتركيب منقيات و مرشحات (الدخان)

طبقاً لقوانين البيئة الجديدة يطلب من المنشأة تركيب مرشحات (منقيات) الدخان لتلك المصانع قبل ٣٠ يونيو ٢٠١٨ – ولم تقم المنِشأة بتركيب المرشحات .

(أ) فى تاريخ نهاية الفترة المالية فى ٣١ ديسمبر ٢٠١٧

الالتزام الحالى كنتيجة لحدث ماض ملزم : لا يوجد أية التزامات لأنه لا توجد أية أحداث ملزمة سواء لتركيبات منقيات الهواء أو الغرامات التى قد تتعرض لها المنشأة فى حالة عدم الالتزام بالقانون

الاستنتاج : لا يتم الاعتراف بتكلفة تركيب مرشحات الدخان.

(ب) فى تاريخ نهاية الفترة المالية فى ٣١ ديسمبر ٢٠١٨

الالتزامات الحالية التى تنشأ عن حدث ماض ملزم : لا توجد التزامات نحو تكاليف تركيب مرشحات الأبخرة والعوادم لأنه لا يوجد حدث فى الماضى يؤدى إلى نشأة هذا الالتزام (تركيب مرشحات الأبخرة) ، إلا أنه قد ينشأ التزام بدفع غرامات أو عقوبات تأخر تركيب هذه المرشحات طبقاً للقوانين الملزمة لأنه قد حدث عدم التزام بالقانون فى الماضى مما يؤدى إلى نشأة الالتزام (عدم التزام المصنع) .

التدفق الخارج للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية للتسوية : يتوقف تقدير احتمالات التعرض للغرامات والعقوبات عند عدم الالتزام بالقانون على التفاصيل و صرامة تطبيق القوانين فى هذا الشأن.

الاستنتاج : لا يكون مخصص لتكاليف تركيب مرشحات و منقيات الأبخرة و العوادم فى حين يجب الاعتراف بمخصص لأفضل تقدير لقيمة الغرامات المتوقعة عند التأخر فى تركيب تلك المنقيات فى ضوء القوانين الملزمة بذلك.

.....

مثال (٩) : إعادة تأهيل و تدريب العاملين كنتيجة للتغير فى نظام ضرائب الدخل

أصدرت الحكومة قانونا جديدا لضرائب الدخل ، وكنتيجة لهذا فإن القطاع المالى بإحدى المنشآت سوف يحتاج إلى إعادة تدريب العاملين بالشئون الإدارية و المبيعات على نطاق واسع بما يتلاءم مع تلك التغيرات وذلك للتأكد من الاستمرار بالالتزام بالقوانين ، وفى تاريخ الميزانية لم يتم عمل التدريب المطلوب للعاملين .

الالتزامات الحالية التى تنشأ عن حدث ماض ملزم : لا توجد أية التزامات محتملة لأنه لا توجد أية أحداث فى الماضى تؤدى إلى هذا الالتزام (لم يتم البدء فى إعادة التدريب للعاملين).

الاستنتاج : لا يكون مخصص

مثال (١٠) : عقد محمل بخسارة

تعمل إحدى المنشآت بنجاح من خلال أحد المصانع المستأجرة ، قامت الشركة خلال ديسمبر ٢٠١٨ بنقل مقر نشاطها إلى مصنع جديد وسوف يظل المصنع القديم مستأجراً لمدة ٤ سنوات قادمة حيث لا يمكن إلغاء العقد أو نقله إلى أحد المنتفعين الآخرين .

الالتزامات الحالية الناشئة عن حدث ماض ملزم : الأحداث المنشئة للالتزام تمثل فى توقيع عقد الإيجار للمصنع المستأجر و الذى قد ينشئ التزاما قانونيا

التدفق الخارج للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية فى التسوية : عندما يصبح الإيجار محملاً بخسارة فإن التدفق النقدى الخارج للمنافع الاقتصادية يكون متوقعاً .

الاستنتاج : يتم الاعتراف بالمخصص كأفضل تقدير لمدفوعات إيجار لا يمكن تجنبها .

.....

مثال (١١): الضمان الأحادى

خلال عام ٢٠١٧ قامت المنشأة (أ) بضمان المنشِأة (ب) و التى تتميز حالتها المادية بأنها مقبولة فى عقد اقتراض من الغير ، خلال عام ٢٠١٨ ساءت الحالة المالية للمنشأة (ب) وطلبت المنشأة الحماية من الدائنين . يستوفى هذا العقد تعريف عقود التأمين فى معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٧) " عقود التأمين" و يسمح هذا المعيار للمصدر بأن يستمر فى سياسته المحاسبية لعقود التأمين إذا كان قد التزم بالحد الأدنى للمتطلبات المحددة ويسمح هذا المعيار أيضاً بالتغيير فى السياسات المحاسبية التى تفى بالشروط المحددة و المثال التالى يوضح السياسة المحاسبية التى يسمح بها معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٧) "عقود التأمين" .

(أ) فى ٣١ ديسمبر ٢٠١٧

الالتزامات الحالية الناشئة عن حدث ماض ملزم : الحدث الملزم هو إعطاء الضمان و الذى ينشئ التزاماً قانونياً.

التدفقات الخارجة المتضمنة للمنافع الاقتصادية عند التسوية : من غير المحتمل وجود تدفقات خارجة للمنافع فى ٣١ ديسمبر ٢٠١٧

الاستنتاج : يتم الاعتراف بالضمان بالقيمة العادلة

(أ) فى ٣١ ديسمبر ٢٠١٨

الالتزامات الحالية الناشئة عن حدث ماض ملزم : الحدث الملزم يتمثل فى توقيع عقد الضمان و الذى يترتب عليه التزام قانونى.

التدفقات الخارجة المتضمنة للمنافع الاقتصادية عند التسوية : فى ٣١ ديسمبر ٢٠١٨ من المحتمل (المتوقع) استخدام التدفقات الخارجة للمنافع الاقتصادية لتسوية هذا الالتزام

الاستنتاج : يتم تكوين مخصص للضمان ويقاس بالقيمة الأكبر بين كل من :

(أ) أفضل تقدير للالتزام

و (ب) القيمة الأولية المعترف بها ناقصاً مجمع الاستهلاك (عندما يكون ذلك مناسبا)

.....

مثال (١٢): المنازعات القضائية

توفى عشر أشخاص بعد حفل زواج فى عام ٢٠١٨ نتيجة لطعام مسمم من المنتجات المباعة من منشأة ، تم اتخاذ الإجراءات القانونية ضد المنشأة ولكن المنشأة اعترضت على الالتزام.

حتى تاريخ اعتماد القوائم المالية عن العام المنتهى فى ٣١ ديسمبر ٢٠١٧ بغرض إصدارها ، يرى المستشار القانونى للمنشأة أنها لن تكون عرضة لأية مسئولية عن تلك الأضرار ، وعند إعداد القوائم المالية فى ٣١ ديسمبر ٢٠١٨ ، بناء على التطورات التى حدثت بالقضية يرى المستشارون القانونيون أن المنشأة ربما تخسر تلك القضايا و تصبح ملزمة بالتعويض عن الاضرار الناتجة .

(أ) فى ٣١ ديسمبر ٢٠١٧

الالتزام الحالى الناشئ عن حدث ماض ملزم : بناءً على الأدلة المتاحة عند اعتماد القوائم المالية فى ذلك التاريخ لم يكن هناك ما يشير إلى أيه التزامات محتملة قد تنشأ على المنشأة .

الاستنتاج : لا يكون مخصص ويتم الإفصاح عن الأحداث كالتزام محتمل ما لم يكن الاحتمال مستبعداً لأى تدفق خارج .

(ب) فى ٣١ ديسمبر ٢٠١٨

الالتزام الحالى الناشئ عن حدث ماض ملزم : بناءً على الدلائل المتاحة فى هذا التاريخ فإنه يوجد التزام حال.

تدفق خارج للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية فى التسوية : متوقع

الاستنتاج : يعترف بالمخصص كأفضل تقدير لقيمة تسوية الالتزام

مثال(١٣): تكاليف التجهيز فى حالة عدم وجود متطلبات قانونية

أفران صهر المعادن توجد بها بعض الأجزاء التى تحتاج إلى استبدال كل خمس سنوات لأسباب فنية . فى تاريخ القوائم المالية هذه الأجزاء كان قد تم استخدامها لمدة ٣ سنوات .

الالتزامات الحالية الناشئة عن حدث ماضى ملزم : لا يوجد التزام حالى.

الاستنتاج : لا يكون مخصص.

لا يعترف بتكاليف استبدال الأجزاء المطلوبة فى تاريخ القوائم المالية لأنه لا يوجد إلزام لاستبدال تلك الأجزاء بصورة مستقلة فى المستقبل حتى ولو كان تحمل تلك النفقات يعتمد فى المستقبل على قرار المنشأة إما الاستمرار فى استخدام تلك

الأجزاء أو استبدالها ، وفى هذه الحالة بدلاً من الاعترف بمخصص، يتم أخذ إهلاك الأجزاء الأصلية فى الاعتبار بحيث يتم إثبات تكلفتها من خلال مصروف الإهلاك على مدار خمس سنوات ، ويتم رسملة تكلفة إعادة الاستبدال بالأجزاء الجديدة مع استردادها من خلال الإهلاك على مدى الخمس سنوات التالية .

مثال (١٤): تكاليف التجهيز – فى وجود متطلبات قانونية

منشأة تعمل فى مجال الطيران مطالبة طبقاً للقانون أن تقوم بصيانة شاملة لطائراتها بصفة دورية كل ٣ سنوات.

الالتزامات الحالية الناشئة عن حدث ماض ملزم : لا يوجد التزامات حالية .

الاستنتاج – لا يكون مخصص

تكلفة أعمال الصيانة الشاملة للطائرات لا يكون لها مخصص وذلك لنفس الأسباب التى لم يتم إثبات تكلفة الاستبدال من أجلها بالمثال السابق. وعلى الرغم من أن الصيانة الشاملة للطائرات تتم طبقاً للقانون إلا أن هذا لا يجعل تكلفتها التزاماً على المنشأة لأنه لا يوجد التزام بصيانة الطائرات بصفة مستقلة عن قرارات الشركة التشغيلية فى المستقبل وذلك حتى بيع تلك الطائرات مع نهاية الفترة المحددة قبل إعادة الصيانة.

وفى هذه الحالة كبديل عن تكوين مخصص بتلك النفقات اللازمة للصيانة يتم رسملة التكاليف ضمن تكاليف الطائرات المستخدمة على أن يتم استردادها من خلال الإهلاك على مدى العمر الإنتاجى المتوقع لها (٣ سنوات).

أمثلة على الإفصاحات

مثال رقم (١) : الضمان

منشأة تقوم بمنح فترة ضمان عن منتجاتها عند القيام بالبيع للعملاء وذلك عن منتجاتها الثلاثة التى تقوم ببيعها ، وطبقاً لشروط هذا الضمان يلتزم المنتج بأن يقوم بإصلاح أو استبدال المنتجات غير المرضية وذلك خلال فترة عامين من تاريخ البيع. فى تاريخ الميزانية تم الاعتراف بمخصص ضمان بمبلغ ٦٠٠٠٠ ولم يتم تحديد قيمة المخصص الحالية على اعتبار أن القيمة الحالية لم تكن هامة .

و يتم الإفصاح عن هذه المعلومات فى القوائم المالية على النحو التالى :

تم الاعتراف بمخصص بمبلغ ٦٠٠٠٠ وذلك عن المطالبات المتوقعة خلال فترة الضمان عن المنتجات المباعة خلال السنوات المالية الثلاث الأخيرة ، ومن المتوقع أن الجزء الأكبر من هذه النفقات سوف تتحمله المنشأة خلال السنة المالية التالية على أن يتم استنفاذه بالكامل خلال السنتين التاليتين لتاريخ الميزانية .

مثال رقم (٢) : تكاليف إزالة المخلفات

فى عام ٢٠١٨ قامت المنشأة بالدخول فى أنشطة معينة و اعترفت بمخصص لتكاليف إزالة المخلفات بمبلغ ٣٠ مليون جنيه . تم تقدير المخصص على أساس أن تكاليف إزالة المخلفات سوف تحدث خلال ٢٠-٣٠ سنة . ومع ذلك فهناك احتمال عدم حدوثها لمدة ٥٠-٦٠ سنة و فى تلك الحالة سيتم تخفيض القيمة الحالية بشكل كبير .

ويتم الإفصاح عن هذه المعلومات على النحو التالى :

تم الاعتراف بمبلغ ٣٠ مليون كمخصص لتكاليف إزالة المخلفات ، وتلك التكاليف من المتوقع أن تحدث ما بين أعوام ٢٠٣٨ و٢٠٤٨ . ومع ذلك ، هناك احتمال أن

تكاليف إزالة المخلفات لن تحدث حتى ما بين السنوات ٢٠٦٨ و ٢٠٧٨ . إذا كانت تلك التكاليف التى تم قياسها على أساس التوقع بأنها لن تحدث حتى ٢٠٦٨ –٢٠٧٨ فإنه يتم تخفيض المخصص إلى ١٤ مليون . وقد تم قياس المخصص باستخدام التكنولوجيا الحالية و بالأسعار الجارية ، و تم حساب القيمة الحالية للمخصص باستخدام معدل خصم ٨٪.

الإعفاء من الإفصاح

المثال التالى يوضح الإيضاحات المطلوبة عندما لا يتم عمل الافصاحات المطلوبة لكونها تضعف مركز المنشأة تجاه الأطراف الأخرى .

مثال رقم (٣) : الإعفاء من الإفصاح

دخلت منشأة فى نزاع و خلافات مع أحد المنافسين و الذى يدعى فيه أن المنشأة قامت بالسطو على حقوقه فى إنتاج و تسويق بعض المنتجات و يطالب بتعويض عن الأضرار المحققة بمبلغ ١٠ مليون ، قامت المنشأة بتكوين مخصص بقيمة أفضل التقديرات للخسائر و الالتزامات التى قد تنشأ عنها ، و لكن لم يتم الإفصاح عن أى من المعلومات المطلوبة

وفى هذه الحالة يتم الإفصاح عن المعلومات التالية :

لازالت القضايا مستمرة ضد المنشأة بخصوص النزاع مع أحد المنافسين و الذى يدعى أن المنشأة قامت بالسطو على حقوقه فى إنتاج و تسويق بعض المنتجات و يطالب فيها بتعويض بمبلغ ١٠ مليون. لم يتم عمل الإفصاح عن المعلومات المطلوبة عادة طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٨) حيث إن الإفصاح قد يؤدى إلى إضعاف مركز المنشأة فى القضية و يرى مجلس الإدارة أن هذه المنازعات يمكن للشركة الدفاع عنها بنجاح .

معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٩)
تجميع الأعمال

هذا المعيار يهدف إلى ...تحسين درجة الملاءمة والمصداقية والقدرة على مقارنة المعلومات التي تفصح عنها المنشأة في قوائمها المالية عن تجميع الأعمال و تأثيراته .

ولتحقيق هذا الهدف... يضع هذا المعيار مبادئ ومتطلبات كيفية قيام المنشأة المقتنية بما يلي:

(أ) الاعتراف والقياس في قوائمها المالية بالأصول المقتناة القابلة للتحديد والالتزامات والالتزامات المحتملة وأية حقوق للحصص غير المسيطرة في المنشأة المقتناة.

و (ب) الاعتراف والقياس بالشهرة المقتناة في تجميع الأعمال أو المكسب الناتج من عملية شراء تفاوضية.

و(ج) تحديد المعلومات التى يتم الإفصاح عنها لتمكين مستخدمي القوائم المالية من تقييم طبيعة تجميع الأعمال وآثاره المالية.

سنتناول هذا المعيار بالشرح من خلال النقاط التالية :-

المطلب الاول:- نطاق تطبيق هذا المعيار

المطلب الثانى:- تحديد عملية تجميع الاعمال

المطلب الثالث:- متطلبات تطبيق طريقة الاقتناء

المطلب الرابع:- استثناءات من متطلبات الاعتراف عند تطبيق طريقة الاقتناء

المطلب الخامس :- استثناءات متطلبات الاعتراف والقياس لطريقة الاقتناء

المطلب السادس :- استثناءات من متطلبات القياس لطريقة الاقتناء

المطلب السابع:- الاعتراف و قياس الشهرة أو مكسب عملية شراء تفاوضية.

المطلب الثامن :- المقابل المادي المحول

المطلب التاسع :- المقابل المادى المحتمل

المطلب العاشر:- إرشادات إضافية لتطبيق طريقة الاقتناء على أنواع معينة من تجميع الأعمال

المطلب الحادى عشر :- كيفية اعتراف المنشاة المقتنية بالاصول غير ملموسة المقتناة عند تجميع الاعمال

المطلب الثانى عشر :- الاقتناء العكسى

المطلب الثالث عشر :- ترتيبات المدفوعات المحتملة للموظفين أو المساهمين

المطلب الرابع عشر :- تسوية العلاقة القائمة قبل التجميع بين المنشأة المقتنية والمنشأة المقتناة في تجميع الأعمال

المطلب الخامس عشر :- العوامل التى تؤخذ فى الاعتبار... عند تحديد ما يعتبر جزءاً من معاملة تجميع الأعمال

المطلب السادس عشر:- الافصاحات المطلوبة عند تجميع الاعمال

المطلب الاول

نطاق تطبيق هذا المعيار

هو اى معاملة أو علي أي حدث آخر ينطبق عليه تعريف تجميع الأعمال

ولا يطبق هذا المعيار على:-

(أ) تأسيس مشروع مشترك.

(ب) اقتناء أصل أو مجموعة من الأصول التي ...لا تمثل نشاط أعمال.

و في مثل هذه الحالات علي المنشأة المقتنية :-

- القيام بتحديد الأصول الفردية المقتناه والالتزامات والالتزامات المحتملة القابلة للتحديد المقتناة والاعتراف بها.

- و يتم توزيع تكلفة هذه المجموعة بين الأصول والالتزامات الفردية القابلة للتحديد علي أساس قيمها العادلة النسبية في تاريخ الشراء، ولا ينتج عن مثل هذه المعاملة أو الحدث أي شهرة.

(ج) تجميع المنشآت أو الأعمال تحت السيطرة الواحدة .

(د) لا تنطبق متطلبات هذا المعيار على استحواذ المنشأة الاستثمارية، كما عُرفت في معيار المحاسبة المصري رقم (٤٢) "القوائم المالية المجمعة"، على استثمار في منشأة تابعة يُتطلب أن يُقاس بالقيمة العادلة من خلال الارباح أو الخسائر.

المطلب الثانى
تحديد عملية تجميع الاعمال

اولا:- على المنشأة أن تحدد ما إذا كانت المعاملة أو الحدث ...يعتبر تجميع أعمال ... **كالتالى :-**

اذا كانت... الأصول المقتناة والالتزامات و الالتزامات المحتملة ... تمثل نشاط أعمال.... **فى هذه الحالة...** تعتبر تجميع اعمال

اذا كانت ...الأصول المقتناة ...لا تمثل نشاط أعمال... فعلي المنشأة معالجتها علي انها .... **عملية اقتناء لأصل .**

ثانيا:- هذا المعيار... يعرف تجميع الأعمال:- على أنه معاملة أو حدث آخر تحصل من خلاله المنشأة المقتنية علي السيطرة على واحد أو أكثر من نشاط الأعمال .

وقد تحصل المنشأة المقتنية علي السيطرة على المنشأة المقتناة بعدة طرق.

على سبيل المثال:

(أ) من خلال تحويل النقدية أو ما في حكم النقدية أو أصول أخرى (بما في ذلك صافي الأصول التي تمثل أنشطة الأعمال).

أو(ب) من خلال تحمل الالتزامات.

أو(ج) من خلال إصدار حقوق ملكية.

أو(د) من خلال توفير أكثر من نوع من المقابل المادي.

أو(هـ) دون تحويل المقابل المادي بما في ذلك عن طريق العقد فقط .

.....

ثالثا:- يجوز لتجميع الأعمال أن يكون بعدة طرق لأسباب قانونية أو ضريبية أو غيرها و التي تشمل ولكنها لا تقتصر على:

(أ) أن يصبح كيان تجاري أو أكثر شركات تابعة للمنشأة المقتنية أو صافي أصول كيان تجاري أو أكثر مدمجة قانوناً في المنشأة المقتنية.

أو(ب) أن تنقل منشأة محل التجميع صافي أصولها، أو ينقل مالكوها حقوق ملكيتهم إلى منشأة أخرى محل التجميع أو لمالكيها.

أو(ج) أن تنقل كافة المنشآت محل التجميع صافي أصولها أو مالكوها حقوق ملكيتهم إلى منشأة حديثة التأسيس

أو(د) أن تمتلك مجموعة من المالكين السابقين لإحدى المنشآت محل التجميع السيطرة على المنشأة محل التجميع.

رابعا:- مكونات نشاط الاعمال

تعرف العناصر الثلاثة لنشاط أعمال فى الآتى :

(أ) المدخلات: أي مورد اقتصادي يولد، أو له القدرة على توليد نتائج عندما تطبق عليه عملية أو أكثر.

ومن الأمثلة على ذلك:-

- الأصول غير المتداولة (وتشمل الأصول غير الملموسة أو حقوق استخدام أصول غير متداولة)

- الملكية الفكرية و المقدرة علي استخدام المواد اللازمة أو الحقوق أو الموظفين الضرورية .

(ب) العملية: أي نظام أو معيار أو بروتوكول أو ميثاق أو قاعدة تولد او قادرة علي توليد مخرجات عندما يتم تطبيقها على مدخلات .

ومن الأمثلة على ذلك:-

- عمليات الإدارة الاستراتيجية
- والعمليات التشغيلية
- وعمليات إدارة الموارد

(ج) المخرجات: هى نتيجة المدخلات والعمليات المطبقة على تلك المدخلات والتي تحقق أو قادرة على تحقيق عائد على شكل توزيعات أو تخفيض للتكاليف أو أية منافع اقتصادية أخرى مباشرة للمستثمرين أو المالكين و للأعضاء أو المشاركين.

المطلب الثالث

متطلبات تطبيق طريقة الاقتناء

تقوم المنشأة بتطبيق طريقة الاقتناء عند معالجة كل عملية تجميع أعمال .

متطلبات... تطبيق طريقة الاقتناء ما يلي:

اولا :- تحديد المنشأة المقتنية.

ثانيا:- تحديد تاريخ الاقتناء .

ثالثا:- الاعتراف والقياس للأصول المقتناة والالتزامات والالتزامات المحتملة القابلة للتحديد وأية حقوق اقلية / حقوق غير مسيطرة في المنشأة المقتناة .

رابعا :- الاعتراف بالشهرة أو المكسب الناتج من عملية شراء بسعر مخفض . وقياسها.

.....

اولا :- تحديد المنشأة المقتنية.

يتم فى كل عملية تجميع أعمال تحديد إحدى المنشآت محل التجميع لتكون المنشأة المقتنية.

المنشأة المقتنية :- هي المنشأة التي تملك السيطرة ...على المنشأة المقتناة .

بعض الحالات.... نبين فيها كيفية تحديد المنشأة المقتنية

الحالة الاولى :- حالة تجميع الأعمال الذي يتم بشكل رئيسي من خلال تحويل النقدية أو غيرها من الأصول او من خلال تحمل الالتزامات.

فى هذه الحالة :- تكون المنشأة المقتنية ...هي التي تقوم بتحويل النقدية أو غيرها من الأصول أو بتحمل الالتزامات.

.....

الحالة الثانية :- حالة تجميع الأعمال الذي يتم بشكل رئيسي من خلال مبادلة حقوق الملكية.

فى هذه الحالة :- تكون المنشأة المقتنية ... هي من تصدر حقوق ملكيتها .

كما ينبغي الأخذ في الاعتبار الحقائق والظروف المرتبطة بالموضوع عند تحديد المنشأة المقتنية في تجميع الأعمال الذي يتم من خلال مبادلة حقوق الملكية وكما فى الحالات التالية :-

حالة ١:- حالة حقوق التصويت المعنية في المنشأة المجمعة بعد تجميع الأعمال.

فى هذه الحالة :- تكون المنشأة المقتنية ...هي المنشأة المجمعة التي يحتفظ أو يحصل مالكوها كمجموعة على الجزء الأكبر من حقوق التصويت في المنشأة المجمعة .وعند تحديد أي مجموعة من المالكين تحتفظ أو تحصل على الجزء الأكبر من حقوق التصويت، علي المنشأة أن تأخذ في الاعتبار وجود أي ترتيبات خاصة أو غير عادية للتصويت والخيارات والضمانات أو الأوراق المالية القابلة للتحويل.

حالة ٢ :- حالة وجود حقوق تصويت كبيرة للأقلية في المنشأة المجمعة و لم يكن لدى أي مالك آخر أو مجموعة مالكين آخرين حقوق تصويت هامة .

فى هذه الحالة :- تكون المنشأة المقتنية .... هي إحدى المنشآت المجمعة والتي لمالكها أو لمجموعة منظمة من مالكيها اكبر حقوق تصويت للأقلية في المنشأة المجمعة.

.....

حالة ٣:- حالة تشكيل مجلس إدارة المنشأة المجمعة.

فى هذه الحالة :- تكون المنشأة المقتنية ... هي إحدى المنشآت المجمعة والتى يحتفظ مالكيها بالقدرة علي ترشيح أو تعيين أو عزل أغلبية أعضاء مجلس الإدارة في المنشأة المجمعة.

حالة ٤:- حالة تشكيل الإدارة العليا للمنشأة المجمعة .

فى هذه الحالة :- تكون المنشأة المقتنية ...هي إحدى المنشآت المجمعة والتي تسيطر إدارتها (السابقة) على إدارة المنشأة المجمعة.

حالة ٥:- حالة وجود شروط مبادلة حقوق الملكية

فى هذه الحالة :- تكون المنشأة المقتنية ....هي إحدى المنشآت المجمعة التي تدفع علاوة إصدار بالإضافة إلي القيمة العادلة لحقوق الملكية قبل التجميع في المنشأة أو المنشآت المجمعة الأخرى.

ضوابط... تحديد المنشأة المقتنية

الضابط الاول:- عادة ما تكون المنشأة المقتنية هي إحدى المنشآت المجمعة والتي يكون حجمها النسبى أكبر بشكل ملحوظ من المنشاة أو المنشآت المجمعة الأخرى. **وهذا الحجم النسبى** يتم قياسه على سبيل المثال بالأصول أو الإيرادات أو الربح

الضابط الثانى:- في تجميع الأعمال الذي يضم أكثر من منشاتين، و عند تحديد المنشأة المقتنية ، **يجب الأخذ في الاعتبار** أي من المنشآت محل التجميع بدأت تجميع الأعمال بالإضافة إلى الحجم النسبي للمنشآت محل التجميع.

الضابط الثالث:- ليس بالضرورة أن تكون المنشأة الجديدة التي تشكلت لإتمام تجميع الأعمال هي المنشأة المقتنية.

فإذا تأسست منشأة جديدة لإصدار حقوق ملكية لإتمام تجميع الأعمال

فى هذه الحالة :- ينبغي تحديد إحدى المنشآت محل التجميع التي كانت قائمة قبل تجميع الأعمال على أنها المنشأة المقتنية

وخلافًا لذلك... قد تكون المنشأة المقتنية هى المنشأة الجديدة التي تحول النقدية أو وغيرها من الأصول أو تتحمل الالتزامات كمقابل مادى .

.....

ثانيا :- تحديد ... تاريخ الاقتناء

تاريخ الاقتناء....هو تاريخ الحصول علي السيطرة على المنشأة المقتناة.

و تاريخ الحصول علي السيطرة على المنشأة المقتناة :-

هو التاريخ ... الذي تقوم فيه المنشأة المقتنية قانوناً بتحويل المقابل المادي واقتناء أصول وتكبد التزامات المنشأة المقتناة.

ولكن قد تقوم المنشأة المقتنية بالسيطرة في تاريخ سابق أو لاحق لتاريخ الإقفال.

على سبيل المثال:-

قد يسبق تاريخ الاقتناء تاريخ الإقفال... إذا نصت اتفاقية خطية أن المنشأة المقتنية تملك السيطرة على المنشأة المقتناة قبل تاريخ الإقفال.

وينبغي على المنشأة المقتنية أن تأخذ في الاعتبار كافة الوقائع والظروف المعنية عند تحديد تاريخ الاقتناء.

ثالثا :- الاعتراف و قياس الأصول المقتناة القابلة للتحديد والالتزامات والالتزامات المحتملة و أية حقوق أقلية / حقوق غير مسيطرة في المنشأة المقتناة.

ينبغي على المنشأة المقتنية في تاريخ الاقتناء الاعتراف:-

- بالأصول المقتناة القابلة للتحديد بشكل منفصل عن الشهرة

وكذلك الالتزامات المتكبدة

- و أية حقوق أقلية / حقوق غير مسيطرة في المنشأة المقتناة.

سنتناول هذا الموضوع من خلال النقاط التالية :-

١- شروط الاعتراف بالأصول المقتناة القابلة للتحديد والالتزامات

الشـرط الاول :- يجب أن ينطبق عليها تعريف الأصول و الالتزامات الوارد بالإطار العام لإعداد وعرض القوائم المالية و ذلك في تاريخ الاقتناء.

الشرط الثانى :- يجب ان تكون الأصول القابلة للتحديد والالتزامات جزءاً مما تبادلته المنشأة المقتنية والمنشأة المقتناة (أو مالكيها السابقين) في عملية تجميع الأعمال وليست نتيجة معاملات منفصلة.

وذلك لكى... تكون مؤهلة للاعتراف بها كجزء من تطبيق طريقة الاقتناء .

٢- قد ينتج عن تطبيق المنشأة المقتنية لمبادئ الإعتراف بأن تعترف ببعض الأصول والالتزامات التي لم تعترف بها في السابق المنشأة المقتناة كأصول وكإلتزامات في قوائمها المالية.

على سبيل المثال:- تعترف المنشأة المقتنية بالأصول غير الملموسة المقتناة القابلة للتحديد مثل الاسم التجاري أو براءة الاختراع أو العلاقات مع العملاء، والتي لم تعترف بها المنشأة المقتناة كأصول في قوائمها المالية لأنه تم تطويرها داخليا و تم إدراج تكلفتها ضمن المصروفات.

٣- تبويب الأصول المقتناة القابلة للتحديد والالتزامات والالتزامات المحتملة في تجميع الأعمال

على المنشأة المقتنية في تاريخ الاقتناء تبويب أو تخصيص الأصول المقتناة القابلة للتحديد والالتزامات والالتزامات المحتملة كما ينبغي لتطبيق معايير المحاسبة المصرية الأخرى لاحقًا.

ويجب علي المنشأة المقتنية تحديد تلك التبويبات أو التخصيصات على أساس الشروط التعاقدية والظروف الاقتصادية و السياسات التشغيلية او المحاسبية و غيرها من الظروف المعنية القائمة في تاريخ الاقتناء.

في بعض الحالات تقدم معايير المحاسبة المصرية معالجات محاسبية مختلفة ويتوقف ذلك على كيفية قيام المنشأة بتبويب أو تخصيص أصلا أو إلتزامًا معينًا

٤- أمثلة التبويبات أو التخصيصات التي ينبغي على المنشأة المقتنية إجراءها على أساس الظروف المعنية القائمة في تاريخ الاقتناء :

(أ) تبويب بعض الأصول والالتزامات المالية على إنها تقاس بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر أو بالتكلفة المستهلكة.

و(ب) تبويب أداة مشتقة كأداة تغطية للمخاطر

و(ج) تقييم إذا ما كان ينبغي فصل المشتق الضمني عن العقد بالنسبة لتبويب العقد كعقد ...تأمين وفقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٥٠) "عقود التأمين ".

و على المنشأة المقتنية أن تصنف تلك العقود على أساس الشروط التعاقدية والعوامل الأخرى عند نشأة العقد

٥- مبدأ القياس....عندالاقتناء فى تجميع الاعمال

على المنشأة المقتنية قياس الأصول المقتناة القابلة للتحديد والالتزامات والالتزامات المحتملة على.... **أساس قيمتها العادلة في تاريخ الاقتناء.**

٦- كيفية قياس أية حقوق للأقلية / الحقوق غير المسيطرة في المنشأة المقتناة عند تجميع الاعمال

في كل عملية تجميع أعمال على المنشأة المقتنية فى تاريخ الاقتناء قياس أية حقوق للأقلية / الحقوق غير المسيطرة في المنشأة المقتناة والتى هى حقوق ملكية قائمة وتمنح حامليها نسبة من صافى أصول المنشأة فى حالة التصفية

إما على أساس:

اساس القياس الاول :- القيمة العادلة

أو اساس القياس الثانى :- نسبة من القيم المعترف بها في صافى الأصول القابلة للتحديد في المنشأة المقتناه.

وتقاس كافة مكونات حقوق للأقلية / الحقوق غير المسيطرة الأخرى بقيمتها العادلة فى تاريخ إقتناءها **ما لم تكن هناك** أسس للتقييم أخرى مطلوبة بمعايير المحاسبة المصرية

المطلب الرابع

استثناءات من متطلبات الاعتراف عند تطبيق طريقة الاقتناء

هذا الاستثناء هو :- الالتزامات المحتملة

سنتناول موضوع الالتزام المحتمل عند تجميع الاعمال من خلال النقاط التالية:

١-تعريف الالتزام المحتمل

٢- متطلبات الاعتراف بالالتزامات المحتملة عند الاقتناء فى تجميع الاعمال

٣- كيفية ... المعالجة اللاحقة للالتزامات المحتملة.

.....

١- الالتزام المحتمل يعرف على أنه:

التزام محتمل ينشأ عن أحداث ماضية و سوف يتم تأكيد وجوده عن طريق حدوث أو عدم حدوث حدث ما أو أكثر من الأحداث المستقبلية غير المؤكدة

(أ) التي لا تقع تحت سيطرة المنشأة بشكل كامل.

أو(ب) التزام حالي ينشأ عن أحداث ماضية ولم يتم الاعتراف به لأنه :

(١) ليس من المتوقع أن تقتضي تسوية هذا الالتزام تدفقا خارجا للموارد تتضمن منافع الاقتصادية .

أو (٢) لا يمكن قياس مبلغ الالتزام بطريقة يمكن الاعتماد عليها بصور كافية.

٢- متطلبات الاعتراف بالالتزامات المحتملة عند الاقتناء فى تجميع الاعمال

لا تطبق متطلبات معيار المحاسبة المصري رقم (٢٨) في تحديد أي الالتزامات المحتملة التي يعترف بها ... **إعتبارًا من تاريخ الاقتناء**

و بدلا من ذلك على المنشأة المقتنية اعتبارا من تاريخ الاقتناء أن تعترف بالالتزام المحتمل في تجميع الأعمال **إذا توافرت الشروط التالية:-**

الشرط الاول:- اذا كان إلتزامًا حاليا... ناشئا من أحداث ماضية

الشرط الثانى:- ان يمكن قياس قيمته العادلة... بطريقة يمكن الاعتماد عليها بصورة كافية.

لذلك وخلافًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٨)، تعترف المنشأة المقتنية بالالتزام المحتمل في تجميع الأعمال في تاريخ الاقتناء حتى لو لم يكن من المتوقع تدفق خارج للمنافع الاقتصادية لتسوية الالتزام.

٣- كيفية ... المعالجة اللاحقة للالتزامات المحتملة.

بعد الإعتراف المبدئي وإلى أن تتم تسوية الإلتزام أو إلغائه أو انتهاء ذلك الالتزام، علي المنشأة المقتنية قياس الالتزام المحتمل الذي تم الإعتراف به في تجميع الأعمال ب (أ) أو (ب) **أدناه أيهما أعلى:**

(أ) القيمة التي كان يجب الاعتراف بها وفقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٨)

و(ب) القيمة المعترف بها مبدئياً ناقصا - عند اللزوم - الاستهلاك التراكمي المعترف به وفقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم(٤٨)

المطلب الخامس

استثناءات من متطلبات الاعتراف والقياس عند تطبيق طريقة الاقتناء

وتحت هذا الموضوع نأخد الاستثناءات التالية :-

الاستثناء الاول :- ضرائب الدخل

الاستثناء الثانى :- مزايا العاملين

الاستثناء الثالث :- الاصول التعويضية

.....

الاستثناء الاول :- ضرائب الدخل

ترجع المنشأة المقتنية الى المعيار المحاسبة المصري رقم (٢٤) " ضرائب الدخل لتحديد مايلى :-

متطلبات الاعتراف والقياس الخاصة بالأصل الضريبي المؤجل أو الالتزام الناشئ من الأصول المقتناة والالتزامات والالتزامات المحتملة في تجميع الأعمال

معالجة الآثار الضريبية المحتملة للفروق المؤقتة و ترحيل أرصدة المنشأة المقتناة القائمة في تاريخ الاقتناء أو الناشئة كنتيجة للاقتناء

.....

الاستثناء الثانى :- مزايا العاملين

ترجع المنشأة المقتنية الى المعيار المحاسبة المصري رقم (٣٨) مزايا العاملين لتحديد :-

متطلبات الاعتراف والقياس الخاصة بالالتزام (او الأصل إن وجد) المتعلق بترتيبات مزايا العاملين في المنشأة المقتناة

الاستثناء الثالث :- الاصول التعويضية

ضوابط استثناء الاصول التعويضية من متطلبات الاعتراف والقياس عند تطبيق طريقة الاقتناء

الضابط الاول:- يجوز للبائع في تجميع الأعمال أن يعوض المنشأة المقتنية تعاقديًا عن نتائج الظروف المحتملة أو الغير مؤكدة المتعلقة بكل أو جزء من أصل أو التزام معين.

علي سبيل المثال :- قد يقوم البائع بتعويض المنشأة المقتنية عن خسائر تفوق مبلغ معين لالتزام ناتج عن احتمالية معينة... **أي أن** البائع يتعهد بألا تزيد التزامات المنشأة المقتنية عن مبلغًا معينًا، وعلى هذا تحصل المنشأة المقتنية على أصل تعويضي.

الضابط الثانى:- تعترف المنشأة المقتنية بهذا الأصل التعويضي في نفس الوقت... الذي تعترف فيه بالبند الذي تم تعويضه

.....

الضابط الثالث:- يقاس الاصل التعويضى بنفس الأساس المستخدم فى قياس البند الذي يتم تعويضه .... **مع الأخذ في الاعتبار** الحاجة إلي مخصص تقييم للمبالغ التي لا يمكن تحصيلها.

.....

الضابط الرابع:- فى حالة.. ارتباط التعويض بأصل أو التزام تم الاعتراف بهما في تاريخ الاقتناء وقياسهما بقيمتهما العادلة في تاريخ الاقتناء.

فى هذه الحالة :- علي المنشأة المقتنية ان تعترف بالأصل التعويضي في تاريخ الاقتناء مقاسا بقيمته العادلة في تاريخ الاقتناء .

الضابط الخامس:- على المنشأة المقتنية عدم الاعتراف بمخصص تقييم منفصل للاصل التعويضي المقاس بالقيمة العادلة

لأن تأثير عدم تأكد التدفقات النقدية المستقبلية يدرج ضمن قياس القيمة العادلة.

علي سبيل المثال:- فلأن هذا المعيار يتطلب من المنشأة المقتنية قياس الأرصدة المدينة المقتناة - ويتضمن ذلك القروض - بقيمها العادلة في تاريخ اقتناءها...

فإن المنشأة المقتنية لا تعترف بتخصيص تقييم منفصل للتدفقات النقدية التعاقدية التي تعتبر غير قابلة للتحصيل في ذلك التاريخ

.....

الضابط السادس:- في بعض الأحيان يتعلق التعويض بأصل أو التزام مستثنى من مبادئ الاعتراف أو القياس .

على سبيل المثال:-

التعويض قد يتعلق بإلتزام محتمل غير معترف به في تاريخ الاقتناء لأن قيمته العادلة غير قابلة للقياس بطريقة يعتمد عليها بصورة كافية في ذلك التاريخ .

أو أن التعويض قد يتعلق بأصل أو التزام، أحدهما ناتج عن مزايا العاملين التي تم قياسها على أساس بخلاف القيمة العادلة في تاريخ الاقتناء.

في مثل هذه الحالات:- يتم الاعتراف والقياس للأصل التعويضي باستخدام افتراضات متسقة مع تلك المستخدمة في قياس بند التعويض، و الخاضع لتقييم الإدارة لقابلية الأصل التعويضي للتحصيل وأي قيود تعاقدية على مبلغ التعويض.

الضابط السابع:- في نهاية كل فترة مالية لاحقة لتاريخ القوائم المالية ...علي المنشأة المقتنية قياس الأصل التعويضي ..الذي تم الاعتراف به في تاريخ الاقتناء ...علي نفس الأساس المطبق على الالتزام أو الأصل الذي تم تعويضه.

مع الاخذ فى الاعتبار أية قيود تعاقدية على قيمته

وبالنسبة للأصل التعويضي الذي لم يتم قياسه لاحقًا بقيمته العادلة، يخضع لتقييم الإدارة لقابلية الأصل التعويضي للتحصيل

.....

الضابط الثامن:-علي المنشأة المقتنية إلغاء الاعتراف بالأصل التعويضي فقط عندما تقوم بتحصيل الأصل أو تبيعه أو تفقد الحق فيه.

المطلب السادس

استثناءات من متطلبات القياس عند تطبيق طريقة الاقتناء

وتحت هذا الموضوع نتناول الاستثناءات التالية :-

الاستثناء الاول :- الحقوق المعاد اقتناءها

الاستثناء الثانى :- المدفوعات المبنية على اسهم

الاستثناء الثالث :- الاصول المحتفظ بها بغرض البيع

.....

الاستثناء الاول :- الحقوق المعاد اقتناءها

اولا"- المقصود بالحقوق المعاد اقتناءها :-

هو الحق الذى قد تستعيده المنشأة المقتنية فى حالة تجميع الاعمال ... والذى منحته في السابق إلى المنشأة المقتناة (حق استخدام أصل أو أكثر من أصول للمنشأة المقتنية معترف بها أو غير معترف بها) .

مثال :- حق استخدام الاسم التجاري للمنشاة المقتنية بموجب اتفاقية حق امتياز أو حق استخدام تقنية فنية للمنشاة المقتنية بموجب اتفاقية ترخيص تكنولوجي.

فى هذه الحالة :- يعد الحق المعاد اقتناءه أصل غير ملموس قابل للتحديد تعترف به المنشأة المقتنية بشكل منفصل عن الشهرة.

ثانيا:- كيفية قياس... الحقوق المعاد اقتناءها

علي المنشأة المقتنية قياس قيمة الحق المعاد اقتناءه والمعترف به كأصل غير ملموس ..**علي أساس** الفترة التعاقدية المتبقية من العقد المتعلق بهذا الموضوع

وبغض النظر عن قيام المشاركين في السوق بالأخذ في الاعتبار التجديدات التعاقدية المحتملة في تحديد قيمتها العادلة

ثالثا:- إذا كانت شروط العقد التي تؤدي إلى إعادة حق سبق اقتناءه فى صالح أو فى غير صالح المنشأة مقارنة بشروط المعاملات الحالية للسوق .

فى هذه الحالة يجب على المنشأة المقتنية الاعتراف بمكسب أو خسارة التسوية .....

رابعا:- كيفية قياس .... مكسب أو خسارة تسوية العلاقة القائمة قبل التجميع

إذا تضمنت عملية تجميع الأعمال تسوية العلاقة القائمة قبل التجميع

تعترف المنشأة المقتنية بالمكسب أو الخسارة، **وتقاس كما يلي:**

العلاقة غير التعاقدية (مثل قضية) القائمة قبل التجميع تقاس بالقيمة العادلة.

بالنسبة للعلاقة التعاقدية القائمة قبل التجميع ، **تقاس بـ (١) أو (٢) أدناه أيهما أقل :**

١-المبلغ الذي يكون فيه العقد فى مصلحة أو فى غير مصلحة المنشأة المقتنية عند مقارنته مع شروط معاملات السوق الحالية لنفس البنود أو بنود شبيهه.

العقد فى غير مصلحة المنشأة هو عقد شروطه غير تفضيلية وفقًا لشروط السوق الحالية .وليس بالضرورة أن يكون العقد مجحف و الذي تكون فيه التكاليف التى لا يمكن تفاديها والناتجة عن مواجهة الالتزامات الواردة بالعقد تزيد عن المنافع الاقتصادية المتوقع الحصول عليها من خلال ذلك العقد .

٢- مبلغ أي تسوية مذكورة في العقد المتوفر للطرف المقابل والذي يعتبر بالنسبة له عقد فى غير مصلحته

إذا كان (٢) أقل من (١) ، يدرج الفرق كجزء من محاسبة تجميع الأعمال.

ويلاحظ أن :- مبلغ المكسب أو الخسارة المعترف به قد يعتمد جزئياً على ما إذا كانت المنشأة المقتنية قد اعترفت سابقًا بأصل أو التزام ذو صلة

ولذلك ... قد يختلف المكسب أو الخسارة المثبتة عن المبلغ المحسوب بتطبيق المتطلبات المذكورة أعلاه.

خامسا:- كيفية المحاسبة اللاحقة... للحق المعاد اقتناؤه

الحقوق المعاد اقتناءها والمعترف بها كأصل غير ملموس.. **يتم استهلاكها** خلال الفترة التعاقدية المتبقية من العقد الذي تم فيها منح الحق .

وتقوم المنشأة المقتنية التي تبيع الحق المعاد اقتناءه لطرف ثالث لاحقاً بالأخذ في الاعتبار القيمة الدفترية للأصل غير الملموس عند تحديد مكسب أو خسارة البيع.

الاستثناء الثانى :- المدفوعات المبنية على اسهم

علي المنشأة المقتنية قياس الالتزام أو أداة حقوق الملكية المتعلقة بالمدفوعات المبنية على أسهم ... في المنشأة المقتناه أو تلك المتعلقة بإحلال نظام المنشأة المقتناة للمدفوعات المبنية علي أسهم بنظام المنشأة المقتنية للمدفوعات المبنية علي الأسهم... **وفقًا للطريقة الواردة** بمعيار المحاسبة المصري رقم (٣٩) " المدفوعات المبنية على الأسهم

الاستثناء الثالث :- الاصول المحتفظ بها بغرض البيع

كيفية قياس الأصول المحتفظ بها لغرض البيع... المقتناة

علي المنشأة المقتنية قياس ما تم اقتناءه من الأصول غير المتداولة (أو المجموعة الجاري التخلص منها) والتي تم تبويبها على أنها محتفظ بها لغرض البيع في تاريخ ....بالقيمة العادلة ناقص تكاليف البيع

المطلب السابع

الاعتراف و قياس الشهرة أو المكسب الناتج من عملية شراء تفاوضية.

علي المنشأة المقتنية الاعتراف بالشهرة ...اعتبارا من تاريخ الاقتناء .

١- كيفية قياس الشهرة أو المكسب الناتج من عملية شراء تفاوض

يتم قياس الشهرة على أنها زيادة (ا) علي (ب) مما يلي:

(أ) إجمالي:

(١) المقابل المادي المحول المقاس وفقًا لهذا المعيار، والذي يتطلب عامة القيمة العادلة في تاريخ الاقتناء

و(٢) مبلغ أية حقوق لحصص غير المسيطرة في المنشأة المقتناة و المقاس وفقًا لهذا المعيار

و(ب) القيمة العادلة في تاريخ الاقتناء لحقوق ملكية المنشأة المقتنية المحتفظ بها سابقا في المنشأة المقتناة، وذلك في تجميع الأعمال الذي يتم على مراحل).

صافي قيم الأصول المقتناة القابلة للتحديد والالتزامات والالتزامات المحتملة في تاريخ الاقتناء والتي تم قياسها وفقًا لهذا المعيار.

.....

عملية الشراء التفاوضية

قد تقوم المنشأة المقتنية أحيانا بعملية شراء تفاوضية والتي تمثل عملية تجميع أعمال يتجاوز فيه المبلغ في البند (ب)" إجمالي المبالغ القابلة للتحديد في البند " (أ)"، وفي حال استمرار تلك الزيادة ... علي المنشأة المقتنية أن تعترف بالمكسب الناتج في الأرباح أو الخسائر في تاريخ الاقتناء، و تنسب المكاسب إلى المنشأة المقتنية.

قد تحدث عملية الشراء التفاوضية ،في تجميع الأعمال الذي يعد بيعا اضطراريا حيث يكون فيه البائع مكرها على القيام بالبيع

نأخذ بعض الحالات :-

الحالةالاولى :- حالة تجميع الأعمال الذي تتبادل فيه المنشأتان المقتنية والمقتناة (أو مالكيها السابقين) حقوق الملكية فقط .

فى هذه الحالة :- تكون القيمة العادلة لحقوق ملكية المنشاة المقتناة في تاريخ الاقتناء ...قابلة للقياس بطريقة يعتمد عليها ...أكثر من القيمة العادلة لحقوق ملكية المنشأة المقتنية في تاريخ الاقتناء.

ولذلك :- علي المنشأة المقتنية أن تحدد مبلغ الشهرة ...

باستخدام القيمة العادلة ...لحقوق ملكية المنشأة المقتناة ...في تاريخ الاقتناء

بدلا.. من القيمة العادلة ..لحقوق الملكية المحولة ... في تاريخ الاقتناء .

ولتحديد مبلغ الشهرة في تجميع الأعمال الذي لا يتم فيه ... تحويل مقابل مادي علي المنشأة المقتنية ..استخدام القيمة العادلة ...في تاريخ الاقتناء ..**لحقوق المنشأة المقتنية في المنشأة المقتناة والقابلة للتحديد** ...باستخدام أساليب التقييم السارية عوضاً عن القيمة العادلة للمقابل المادي المحول في تاريخ الاقتناء

.....

ضوابط تجميع الأعمال ...الذي يتم بدون تحويل مقابل

.....

الضابط الاول:- يجب على المنشأة المقتنية استبدال القيمة العادلة فى تاريخ الاقتناء لحقوقها في المنشأة المقتناة بالقيمة العادلة فى تاريخ الاقتناء للمقابل المحول لقياس الشهرة أو الربح من عملية شراء بأسعار تفاوضية.

الضابط الثانى:- على المنشأة المقتنية قياس القيمة العادلة لحقوقها في المنشأة المقتناة في تاريخ الاقتناء باستخدام أسلوب أو أكثر للتقييم ملائم في هذه الظروف والتي تتوفر فيها البيانات الكافية.

الضابط الثالث:- في حال استخدام أكثر من أسلوب تقييم.

فى هذه الحالة:- على المنشأة المقتنية تقييم نتائج هذه الأساليب.

مع الأخذ في الاعتبار درجة ارتباط المدخلات المستخدمة بالموضوع و درجة الاعتماد عليها ومدى توافر البيانات.

.....

الحالة الثانية:- حالة تجميع .....المنشآت التشاركية

فى هذه الحالة:- تعترف المنشأة المقتنية ...في تجميع المنشآت التشاركية بصافي أصول المنشأة المقتناة ...كإضافة مباشرة على رأس المال أو حقوق ملكية في قائمة المركز المال

وليس كإضافة على الأرباح المرحلة و هي بذلك تتسق مع الطريقة التي تطبق بها طريقة الاقتناء في أنواع أخرى من المنشآت.

المنشآت التشاركية تتشابه... مع انشطة الاعمال ... الانها لها مميزات خاصة هذة المميزات الخاصة للمنشآت التشاركية... تنشأ ... نتيجة لأن أعضاءهما كليهما عملاء وأصحاب عمل .

ويتوقع أعضاءها... تلقي منافع مقابل عضويتهم .. غالبًا ما تكون على شكل رسوم مخفضة مقابل السلع والخدمات أو نسبة توزيعات الأسهم .

وأن حصة توزيعات الأسهم المخصصة لكل عضو غالبا تبني على مقدار الأعمال الذي أنجزه العضو أثناء السنة مع المنشأة التشاركية.

اعتبارات يجب ان تؤخذ فى الحسبان... عند قياس القيمة العادلة في المنشأة التشاركية

افتراضات حول ما يجريه المشاركون في السوق لمنافع الأعضاء المستقبلية

أى افتراضات أخرى ملائمة يجريها المشاركون في السوق بخصوص المنشأة التشاركية .

على سبيل المثال :-

يمكن استخدام أسلوب القيمة الحالية ...في تحديد القيمة العادلة المنشأة التشاركية إن التدفقات النقدية المستخدمة كمدخلات في النموذج المستخدم يجب أن تكون على أساس التدفقات النقدية المستقبلية والتي من المرجح أن تعكس خصومات كمنافع للأعضاء مثل الرسوم المخفضة المفروضة على السلع والخدمات.

.....

المتطلبات الواجبة ... قبل الاعتراف بالمكسب من عملية شراء تفاوضية

المتطلب الاول:- علي المنشأة المقتنية إن تقوم بمراجعة ما إذا كانت قد قامت بتحديد كافة الأصول المقتناة وكافة الالتزامات والالتزامات المحتملة بشكل صحيح

المتطلب الثانى:- على المنشأة أن تعترف بأي أصول أو التزامات إضافية تم تحديدها من تلك المراجعة.

المتطلب الثالث:- علي المنشأة المقتنية بعد ذلك القيام بمراجعة الإجراءات المستخدمة في قياس المبالغ التي يتطلب هذا المعيار الاعتراف بها في تاريخ الاقتناء لكل مما يلي:

(أ) الأصول المقتناة القابلة للتحديد والالتزامات والالتزامات المحتملة .

و (ب) حقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة في المنشأة المقتناة، إن وجدت

و (ج) حقوق ملكية المنشأة المقتنية المحتفظ بها سابقًا في المنشأة المقتناة في تجميع الأعمال الذي يتم على مراحل

و (د) المقابل المادي المحول

وتهدف عملية المراجعة تلك إلى ضمان أن المقاييس تعكس بشكل صحيح ان كافة المعلومات المتوفرة قد تم أخذها في الاعتبار في تاريخ الاقتناء.

المطلب الثامن :- المقابل المادي المحول

كيفية قياس ...المقابل المادي المحول فى تجميع الاعمال

يقاس .. بالقيمة العادلة ...التي يتم حسابها **على أنها مجموع :-**

١-القيم العادلة للأصول المحولة بمعرفة المنشأة المقتنية في تاريخ الاقتناء

٢-القيم العادلة للالتزامات التي تتحملها المنشأة المقتنية لمالكي المنشأة المقتناة السابقين

٣- بالإضافة إلى حقوق الملكية التي تصدرها المنشأة المقتنية

تضم الأمثلة المتعلقة بالأشكال الممكنة للمقابل المادي كل من:-

- النقدية و غيرها من الأصول الأخرى
- أو كيان تجاري
- او شركات تابعة للمنشأة المقتنية ،
- و مقابل مادي محتمل
- وأدوات حقوق الملكية العادية أو الممتازة
- والخيارات والضمانات وحقوق أعضاء المنشآت التشاركية

كيفية معاملة بعض الحالات الخاصة بهذا الموضوع

الحالة الاولى:- الحالة التى يشمل فيها المقابل المادي المحول أصول أو إلتزامات المنشأة المقتنية التي لديها قيم دفترية مختلفة عن قيمتها العادلة في تاريخ الاقتناء

مثل:- الأصول ذات الطبيعة غير النقدية أو كيان تجاري للمنشأة المقتنية

وفى هذه الحالة :-

علي المنشأة المقتنية إعادة قياس الأصول أو الالتزامات المحولة بقيمتها العادلة اعتبارا من بدء تاريخ الاقتناء

وعلى المنشأة الاعتراف بالمكاسب أو الخسائر، إن وجدت، في الأرباح أو الخسائر

الحالة الثانية:- حالة بقاء الأصول أو الالتزامات المحولة بعد تجميع الأعمال ضمن المنشأة المجمعة ولذلك تحتفظ المنشأة المقتنية بالسيطرة عليها

على سبيل المثال:- بسبب تحويل الأصول أو الالتزامات إلى المنشأة المقتناة وليس مالكيها السابقين

في هذه الحالة :-

- **علي المنشأة المقتنية** قياس تلك الأصول والالتزامات بقيمتها الدفترية مباشرة قبل تاريخ الاقتناء .

- **وعلى المنشأة** .. ان لا تعترف بالربح أو الخسارة على الأصول أو الالتزامات التي تسيطر عليها قبل وبعد تجميع الأعمال في الربح أو الخسارة.

المطلب التاسع
المقابل المادي المحتمل

١- **المقابل المادي المحتمل هو...**المقابل المادي الذي تحوله المنشأة المقتنية في مقابل المنشأة المقتناة يشمل أي أصل أو التزام ناشئ من الترتيبات المتعلقة بمقابل مادي محتمل.

.....

٢-**كيفية الاعتراف وتبويب المقابل المادى المحتمل**

علي المنشأة المقتنية الاعتراف ..بالقيمة العادلة للمقابل المادي المحتمل ...في تاريخ الاقتناء... كجزء من المقابل المادي المحول في مقابل المنشأة المقتناة.

علي المنشأة المقتنية تبويب الالتزام ...بدفع المقابل المادي المحتمل كالتزام أو حقوق ملكية على أساس التعريفات الخاصة بأداة حقوق الملكية والإلتزام

وعلي المنشأة المقتنية تبويب ... حق إعادة المقابل المادي المحول سابقًا .. كأصل إذا تم استيفاء الشروط المحددة

.....

٣-كيفية القياس اللاحق والمعالجة اللاحقة ... للمقابل المادي المحتمل.

بعد تاريخ الاقتناء قد تطرأ بعض التغييرات في القيمة العادلة للمقابل المادي المحتمل المعترف به من قبل المنشأة المقتنية ... **كنتيجة** لوجود معلومات إضافية حصلت عليها المنشأة المقتنية بعد ذلك التاريخ عن حقائق وظروف كانت قائمة في تاريخ الاقتناء.

تلك التغيرات .....هي تعديلات فترة القياس .

- **التغييرات الناتجة عن أحداث ... ما بعد تاريخ الاقتناء مثل:-**

* تحقيق أرباح مستهدفة
* أو الوصول إلى سعر محدد للسهم
* أو الوصول لمرحلة معينة في مشروع للبحث والتطوير

كل هذه البنود..... لا تعتبر تعديلات فترة القياس.

٤- علي المنشأة المقتنية القيام بمعالجة التغيرات في القيمة العادلة للمقابل المادى المحتمل والتي لا تعتبر تعديلات لفترة القياس كما يلي:

(أ) المقابل المادي المحتمل الذي تم تبويبه كحقوق ملكية ... **لا يتم إعادة قياسه** .. وتتم معالجة التسوية اللاحقة له ...ضمن حقوق الملكية.

(ب) المقابل المادي المحتمل الذي تم تبويبه كأصل أو التزام **يكون:**

١- **أداة مالية** ...يتم قياسها بالقيمة العادلة، و أي مكسب أو خسارة ناتجة يعترف بها إما في الأرباح أو الخسائر أو في بنود الدخل الشامل الأخرى وفقًا للمعيار المصرى رقم(٤٧).

٢- ليست ضمن نطاق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) يتم معالجته وفقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٨) أو معايير المحاسبة المصرية الأخرى الملائمة.

المطلب العاشر

إرشادات إضافية لتطبيق طريقة الاقتناء على أنواع معينة من تجميع الأعمال

ونتناول تحت هذا الموضوع الجزئيات التالية :-

الجزئية الاولى :- تجميع الأعمال الذي يتم على مراحل (الاقتناء على خطوات)

الجزئية الثانية :- تجميع الأعمال الذي يتم دون تحويل مقابل مادي

الجزئية الثالثة :- فترة القياس

الجزئية الرابعة :- تحديد ما يعتبر جزءاً من معاملة تجميع الأعمال

الجزئية الخامسة :- التكاليف المتعلقة بالاقتناء

.....

الجزئية الاولى :- تجميع الأعمال الذي يتم على مراحل (الاقتناء على خطوات .)

هى المعاملة التى تملك فيها المنشأة المقتنية السيطرة على المنشأة المقتناة التي احتفظت فيها بحقوق ملكية... قبل تاريخ الاقتناء مباشرة .

على سبيل المثال:-

تحتفظ المنشأة أ في ٣١ ديسمبر ٢٠١٨نسبة ٣٥ % من حقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة المنشأة ب .وفي ذلك التاريخ، تشتري المنشأة أ حقوق إضافية بنسبة٤٠% في المنشأة ب مما يعطيها السيطرة على المنشأة ب .

.....

ضوابط تجميع الاعمال .... الذى يتم على مراحل

الضابط الاول:- علي المنشأة المقتنية إعادة قياس حقوق الملكية التي احتفظت بها سابقًا في المنشأة المقتناة بقيمتها العادلة في تاريخ الاقتناء

الضابط الثانى:- على المنشأة الاعتراف بالمكسب أو الخسارة الناتجة، إن وجدا، في بنود الدخل الشامل الآخر.

الضابط الثالث:- فى الحالة التى قد تكون فيها المنشأة المقتنية ... قد اعترفت في الفترات المالية السابقة بالتغيرات في قيمة حقوق ملكيتها في المنشأة المقتناة... في بنود قائمة الدخل الشامل الأخرى

فى هذه الحالة :- يتم الاعتراف بالمبلغ الذى تم الأعتراف به في بنود الدخل الشامل الأخرى على نفس الأساس كما هو متطلب في حال قيام المنشأة المقتنية مباشرة ببيع حقوق الملكية المحتفظ بها مسبقًا.

الجزئية الثانية

تجميع الأعمال الذي يتم دون تحويل مقابل مادي

قد تملك المنشأة المقتنية أحيانًا السيطرة على المنشأة المقتناة ...دون تحويل المقابل المادي وتطبق طريقة الاقتناء في معالجة تجميع الأعمال على عمليات التجميع تلك **...وتتضمن هذه الظروف:**

مثال١:- المنشأة المقتناة تعيد شراء عدد كاف من أسهمها لمستثمر حالي (المنشأة المقتنية) للحصول علي السيطرة.

مثال٢:- حقوق حق الرفض للأقلية التي سابقًا حالت دون تملك المنشأة المقتنية السيطرة على المنشأة المقتناة و التي فيها تحتفظ المنشأة المقتنية بحقوق أغلبية تصويت.

مثال٣:- أن تتفق المنشأة المقتنية والمنشأة المقتناة على دمج أعمالهما فقط من خلال عقد ...ولا تحول المنشأة المقتنية مقابلا ماديا للسيطرة على المنشأة المقتناة

ولا تحتفظ بحقوق الملكية في المنشأة المقتناة سوا ء في تاريخ الاقتناء أو في تاريخ سابق .

ومن الأمثلة على تجميع الأعمال التي تتم فقط من خلال عقد... ضم كيانين تجاريين معا من خلال ترتيب معين.

الحالة :- حالة تجميع الأعمال الذي يتم فقط بعقد.

فى هذه الحالة :-

علي المنشأة المقتنية أن تنسب لمالكي المنشأة المقتناة ... مبلغ صافي أصول المنشأة المقتناة المعترف بها .....أي أن حقوق الملكية في المنشأة المقتناة التي تحتفظ بها أطراف غير المنشأة المقتنية هي من حقوق أقلية / حقوق غير مسيطرة في القوائم المالية للمنشأة المقتنية بعد التجميع حتى لو نتج عن ذلك أن كافة حقوق الملكية في المنشأة المقتناة تنسب إلى حقوق الحصص غير المسيطرة.

الجزئية الثالثة

فترة القياس

ما المقصود ... بفترة القياس؟

هي فترة... ما بعد تاريخ الاقتناء... و التي خلالها تقوم المنشأة المقتنية بتعديل المبالغ المؤقتة المعترف بها لغرض تجميع الأعمال .

توفر فترة القياس وقتا معقولا للمنشأة المقتنية للحصول على معلومات لازمة لتحديد وقياس ما يلي-:

وذلك إعتبارًا من تاريخ الاقتناء وفقًا لمتطلبات هذا المعيار:

(أ) الأصول المقتناة القابلة للتحديد ، والالتزامات والالتزامات المحتملة و أية حقوق أقلية / حقوق غير مسيطرة في المنشأة المقتناة

و(ب) المقابل المادي المحول للمنشأة المقتناة أو أي قيمة أخرى مستخدمة في قياس الشهرة .

و(ج) في تجميع الأعمال الذي يتم على مراحل، حقوق الملكية المحتفظة بها مسبقًا المنشأة المقتنية في المنشأة المقتناة.

و(د) الشهرة الناتجة أو المكسب من عملية شراء تفاوضية.

ضوابط .... فترة القياس

الضابط الاول:- إذا لم تكتمل المعالجة المبدئية لتجميع الأعمال في نهاية الفترة المالية التي يحدث فيها التجميع'علي المنشأة المقتنية

فى هذه الحالة:- على المنشأة إن تثبت في قوائمها المالية المبالغ المؤقتة للبنود التي لم تكتمل معالجتها وخلال فترة القياس.

الضابط الثانى:- علي المنشأة المقتنية القيام بتعديل بأثر رجعي المبالغ المؤقتة المعترف بها في تاريخ الاقتناء لتعكس المعلومات الجديدة التي تم الحصول عليها حول الحقائق والظروف القائمة في تاريخ الاقتناء والتي لو علمت، لأثرت على قياس المبالغ المعترف بها منذ ذلك التاريخ.

الضابط الثالث:- علي المنشأة المقتنية أيضا أثناء فترة القياس الاعتراف بالأصول أو الالتزامات الإضافية إذا تم الحصول علي معلومات جديدة تتعلق بالحقائق والظروف القائمة في تاريخ الاقتناء والتي، لو علمت، لنتج عنها الاعتراف بتلك الأصول والالتزامات منذ ذلك التاريخ .

الضابط الرابع:- تنتهي فترة القياس بمجرد حصول المنشأة المقتنية على المعلومات التي تبحث عنها و المتعلقة بالحقائق والظروف القائمة منذ تاريخ الاقتناء أو عند معرفتها بعدم القدرة على الحصول علي معلومات أخرى .

و بالرغم من ذلك ينبغي ألا تتجاوز فترة القياس سنة واحدة من تاريخ الاقتناء.

الضابط الخامس:- المعلومات التي تم الحصول عليها بعد تاريخ الاقتناء :-

هل يترتب عليها... تعديل في المبالغ المؤقتة المعترف بها

ام انها نتيجة احداث ...وقعت بعد تاريخ الاقتناء ؟

على الأرجح ان المعلومات التي يتم الحصول عليها بعد وقت قصير من تاريخ الاقتناء تعكس الظروف القائمة في تاريخ الاقتناء بشكل أفضل من المعلومات التي تم الحصول عليها بعد عدة أشهر .

على سبيل المثال :- ما لم يتم تحديد الحدث الفاصل الذي تم تغيير قيمته العادلة... فان بيع أصل إلى طرف ثالث بعد وقت قصير من تاريخ الاقتناء بقيمة

تختلف جوهريا عن قيمته العادلة المؤقتة التي تم تحديدها في ذلك التاريخ من المرجح أنه يشير إلى خطأ في المبلغ المؤقت.

ماهى العوامل التى تاخذها المنشاة فى اعتبارها عند تحديد هذه المعلومات ؟

- تاريخ الحصول علي المعلومات الإضافية
- وإذا ما كان بإمكان المنشأة المقتنية تحديد سبب إجراء تعديل على المبالغ المؤقتة .

الضابط السادس:- تعترف المنشأة المقتنية بالزيادة في المبلغ المؤقت ...المعترف به كأصل قابل للتحديد ... من خلال النقص في الشهرة .

الضابط السابع:- تعترف المنشأة المقتنية بالعجز في المبلغ المؤقت ...المعترف به كالتزام قابل للتحديد ...من خلال الزيادة في الشهرة .

الضابط الثامن:- قد تؤدي المعلومات الجديدة التي تم الحصول عليها أثناء فترة القياس ...إلى تعديل على المبلغ المؤقت ... لأكثر من أصل أو إلتزام

مثال :- تكون المنشأة المقتنية قد تحملت التزاما بدفع مقابل الأضرار المتعلقة بحادث في أحد مرافق المنشأة المقتناة و المغطي كله أو جزء منه ببوليصة تأمين المنشأة المقتناة

الضابط التاسع:- حالة حصول المنشأة المقتنية ...على معلومات جديدة خلال فترة القياس ...عن القيمة العادلة ...في تاريخ الاقتناء .. لذلك الالتزام .

فى هذه الحالة :- فإن التعديل على الشهرة الناتج من تغيير المبلغ المؤقت المعترف به للالتزام يلغي (كليًا أو جزئيًا) .... التعديل المقابل للشهرة الناتجة من تغيير المبلغ المؤقت المعترف به للمديونية المطلوبة من شركة التأمين.

.....

الضابط العاشر:- خلال فترة القياس، علي المنشأة المقتنية أن تعترف بالتعديلات على المبالغ المؤقتة كما لو أن معالجة تجميع الأعمال تم استيفائها في تاريخ الاقتناء

ولذلك :- علي المنشأة المقتنية مراجعة الاعتراف بالمعلومات المقارنة للفترات السابقة المعروضة في القوائم المالية عند الحاجة بما فيها إجراء أي تغيير في الإهلاك أو الاستهلاك أو أي مؤثرات أخرى على الدخل المعترف بها لاستكمال المعالجة المبدئية.

.....

الضابط الحادى عشر:- علي المنشأة المقتنية بعد انتهاء فترة القياس مراجعة المعالجة المحاسبية لتجميع الأعمال فقط لتصحيح أي خطأ

الجزئية الرابعة
تحديد ما يعتبر جزءاً من معاملة تجميع الأعمال

كيفية تحديد ... ما يعتبر جزءاً من معاملة تجميع الأعمال

هناك حالتين :-

الحالة الاولى :- قد توجد علاقة أو ترتيب قائم مسبقًا آخر قبل بدء مفاوضات تجميع الأعمال بين المنشأة المقتنية والمنشأة المقتناة

الحالة الثانية :- قد يكون هناك ترتيب بين المنشأة المقتنية والمنشأة المقتناة ..بدأ خلال المفاوضات .. وكان هذا الترتيب ... منفصل عن تجميع الأعمال

وفي كلتا الحالتين:-

علي المنشأة المقتنية ان تحدد ...أية مبالغ لا تعتبر جزءاً مما تبادلته المنشأة المقتنية والمنشأة المقتناة (أو مالكيها السابقين) في تجميع الأعمال.

مثل:- أي مبالغ لا تمثل جزءاً من مبادلة المنشأة المقتناة .

وعلي المنشأة المقتنية ... ان تعترف فقط كجزء من تطبيق طريقة الاقتناء ... بالمقابل المادي المحول للمنشأة المقتناة والأصول المقتناة والالتزامات المتكبدة في مقابل المنشأة المقتناة.

و يتم معالجة المعاملات المنفصلة وفقًا لمعايير المحاسبة المصرية ذات العلاقة.

المقصود بالمعاملة المنفصلة :-

هي تلك المعاملة التي ابتدأتها المنشأة المقتنية أو ممثليها، أو بدأت أساسا لصالح المنشأة المقتنية أو المنشأة المدمجة وليس لصالح المنشأة المقتناة أو (مالكيها السابقين) قبل التجميع .

أمثلة على المعاملات المنفصلة التي لا يتم أدرجها في تطبيق طريقة الاقتناء:

(أ) المعاملة التي تكون لتسوية علاقات قائمة سابقًا بين المنشأة المقتنية والمقتناة و(ب) معاملة دفع مستحقات للموظفين أو للمالكين السابقين للمنشأة المقتناة مقابل خدمات مستقبلية

و(ج) معاملة استعادة المنشأة المقتناة أو أصحابها السابقين ما دفعته من تكاليف المنشأة المقتنية المرتبطة بالاقتناء.

الجزئية الخامسة :- التكاليف المتعلقة بالاقتناء

المقصود بالتكاليف المتعلقة بالاقتناء

هي التكاليف التي تتحملها المنشأة المقتنية لتنفيذ تجميع الأعمال

وتشمل هذه التكاليف:-

- رسوم البحث
- ورسوم الاستشارات
- والرسوم القانونية والمحاسبية
- ورسوم التقييم والرسوم المهنية الأخرى أو الرسوم الإستشارية
- والتكاليف الإدارية العمومية بما فيها تكاليف إنشاء إدارة داخلية للاقتناء
- ورسوم تسجيل وإصدار الأوراق المالية للمديونيات وحقوق الملكية

كيفية معالجة التكاليف المتعلقة بالاقتناء

تعالج... كمصرفات في الفترات التي يتم فيها تحمل التكاليف واستلام الخدمات

باستثناء :- تكاليف إصدار الأوراق المالية مقابل المديونية أو لحقوق الملكية ... تعالج وفقًا لمعايير المحاسبة المصرية أرقام "٢٥" و "٤٧".

المطلب الحادى عشر

كيفية اعتراف المنشاة المقتنية بالاصول غير ملموسة المقتناة عند تجميع الاعمال

هذا المعيار يتطلب.... اعتراف المنشأة المقتنية بالاصول غير ملموسة المقتناة فى تجميع الاعمال.. بشكل منفصل عن الشهرة

ويشترط لهذا الاعتراف... ان يكون الاصل غير ملموس قابل للتحديد

يكون الاصل غير ملموس قابل للتحديد..**اذا انطبقت عليه الشروط التالية :-**

شروط ..... قابلية الفصل

شروط ..... التعاقد القانونى

.....

أن الأصل غير الملموس الذي تنطبق عليه شروط التعاقد القانوني يكون قابل للتحديد حتى لو كان الأصل غير قابل للتحويل أو الفصل عن المنشأة المقتناة أو عن الحقوق والالتزامات الأخرى .

امثلة على توافر شروط التعاقد القانونى :-

مثال١:- تستأجر المنشأة المقتناة مصنعاً بموجب عقد تأجير تشغيلي بشروط تفضيلية مقارنة بشروط السوق .وتمنع شروط عقد الإيجار صراحة نقل عقد الإيجار(بالبيع أو بالتأجير من الباطن).

فى هذه الحالة:- يعتبر المبلغ الذي فيه شروط عقد الإيجار مفضلة مقارنة مع شروط معاملات السوق الحالية لنفس البند أو بند مشابه له أصل غير ملموس

تنطبق عليه شروط التعاقد القانوني للاعتراف بشكل منفصل عن الشهرة، حتى لو لم تستطع المنشأة المقتنية بيع أو نقل عقد الإيجار

مثال٢:- المنشأة المقتناة تمتلك وتدير محطة طاقة

فى هذه الحالة: تعتبر رخصة تشغيل محطة الطاقة هي أصل غير ملموس يفي بشروط التعاقد القانوني للاعتراف بشكل منفصل عن الشهرة، حتى إذا كانت المنشأة المقتنية غير قادرة على البيع أو التحويل بشكل منفصل عن محطة الطاقة المقتناة . ويمكن للمنشأة المقتنية الاعتراف بالقيمة العادلة لرخصة التشغيل والقيمة العادلة لمحطة الطاقة كأصل منفرد لأغراض إعداد القوائم مالية أن كان العمر الإنتاجي لتلك الأصول متشابه.

مثال٣:- تمتلك المنشأة المقتناة براءة اختراع تقنية. و قامت بترخيص البراءة للآخرين لاستخدامهم الحصري خارج السوق المحلي، مع تلقي نسبة معينة من الإيراد الأجنبي المستقبلي في مقابل الرخصة. ينطبق على كلٍ من براءة الاختراع واتفاقية الترخيص شروط التعاقد القانوني للاعتراف بشكل منفصل عن الشهرة حتى لو كان من غير العملى بيع أو تبادل البراءة والرخصة ذو الصلة بصورة منفصلة عن بعضها.

.....

شروط القابلية للانفصال :-

يعني أن يكون الأصل غير الملموس المقتني يمكن:-

فصله أو تقسيم ...عن المنشأة المقتناة.. أو بيعه أو نقله أو ترخيصه أو تأجيره أو مبادلته سواء بمفرده أو مع عقد ذو صلة أو مع أصل قابل للتحديد أو التزام

ويفى الأصل غير الملموس الذي تكون المنشأة المقتنية قادرة على بيعه، ترخيصه أو تبادله بشي آخر ذو قيمة بشروط الفصل حتى لو لم تكن المنشأة المقتنية تنوي بيعه أو ترخيصه أو أستبداله.

ويفى الأصل غير الملموس المقتني بشروط الفصل إذا كان هناك معاملات تبادل لهذا النوع من الأصل أو نوع مشابه له حتى لو كانت هذه المعاملات غير متكررة و بغض النظر عن اشتراك المنشأة المقتنية فيها .مثلا، العملاء و قوائم المشتركين يتم ترخيصها دورياً و يعني هذا بشكل عام إن قوائم العملاء المقتناة تفي بشروط القابلية للفصل .

و علي الرغم من ذلك فان قوائم العملاء المقتناة في عملية تجميع أعمال تفي بشروط القابلية للفصل إذا كانت شروط السرية أو أي اتفاقيات أخري تمنع المنشأة من البيع أو التأجير او غيرها من أشكال تبادل المعلومات عن عملاء المنشاة.

اذا الأصل غير الملموس غير قابل للفصل ...بشكل فردي عن المنشأة المقتناة أو المجمعة..فأنه يستوفى شروط الفصل ...اذا كان قابلاً للفصل مع عقد مرتبط أو مع أصل قابل للتحديد أو التزام.

المطلب الثانى عشر

الاقتناء العكسى

اولا- المقصود بالاقتناء العكسى :-

هى الحالة التى يتم فيها معاملة :-

المنشأة التي تصدر الأوراق المالية (المنشأة المقتنية قانونا) على انها هى (المنشأة المقتناة) .

المنشأة التي تم الحصول علي حقوق ملكيتها (المنشأة المقتناة قانوناً) على انها المنشأة المقتنية

وسبب هذه المعاملة.... اغراض محاسبية

مثال :- تحدث الاقتناءات العكسية أحيانًا عندما ترغب منشأة أعمال خاصة ...في أن تصبح منشأة عامة لكنها لا ترغب في تسجيل أسهم ملكيتها في البورصة ... لتحقيق ذلك، على المنشأة الخاصة أن تسعى لقيام منشأة عامة باقتناء حقوق ملكيتها ...في مقابل حقوق ملكية المنشأة العامة.

في هذا المثال:- تكون المنشأة العامة هي المنشأة المقتنية قانوناً لأنها أصدرت حقوق ملكية وتكون المنشأة الخاصة هي المنشأة المقتناة قانوناً لأنه تم اقتناء حقوق ملكيتها .

وبالرغم من ذلك فأنه يتم تحديد :-

(أ) المنشأة العامة بصفتها المنشأة المقتناة لأغراض محاسبية (المنشأة المقتناة محاسبياً).

و(ب) المنشأة الخاصة بصفتها المنشأة المقتنية لأغراض محاسبية (المنشأة المقتنية محاسبياً) .

و يجب ان ينطبق تعريف نشاط الأعمال على المنشأة المقتناة محاسبيا لمعالجة هذه العملية على أنها اقتناء عكسي، وتطبق كافة مبادئ الاعتراف والقياس في هذا المعيار ،بما فيها متطلبات الاعتراف بالشهرة.

ثانيا:- كيفية قياس المقابل المادى المحول... حالة الاقتناء العكسى

في الاقتناء العكسي لا تصدر المنشأة "المقتنية محاسبيا" ...أي مقابل مادى للمنشأة المقتناة .

و تصدر المنشأة المقتناة محاسبيا ...أسهم حقوق ملكيتها ...لمالكي المنشأة "المقتنية محاسبيا" ...

ولذلك .. فالقيمة العادلة في تاريخ الاقتناء للمقابل المادى.. الذي تحوله المنشأة "المقتنية محاسبيا" .. مقابل حقوقها في المنشأة "المقتناة محاسبيا" ...تكون مبنية على أساس حصص حقوق الملكية التي كانت المنشأة التابعة قانوناً ستقوم بإصدارها لإعطائها لمالكي المنشأة الأم قانوناً بنفس نسبة حقوق الملكية في المنشأة المجمعة الناتجة عن الاقتناء العكسي.

ويمكن استخدام القيمة العادلة لحصص حقوق الملكية التي احتسبت بتلك الطريقة، على أنها القيمة العادلة للمقابل المادى المحول في مقابل المنشأة المقتناة.

.....

ثالثا:- كيفية ..إعداد وعرض القوائم المالية المجمعة بعد الاقتناء العكسى

الاجراء الاول:- يتم إصدار القوائم المالية المجمعة بعد الاقتناء العكسى باسم المنشأة "الأم قانوناً" (المنشأة المقتناة محاسبياً) ...**على أن يرد** في الإيضاحات أنها استكمال للقوائم المالية للشركة "التابعة قانوناً" (الشركة المقتنية محاسبياً).

الاجراء الثانى:- اجراء تعديل واحد ...وهو إجراء تعديل بأثر رجعي على معالجة رأس المال القانوني للمنشأة المقتنية ليظهر رأس المال القانوني للمنشأة "المقتناة محاسبياً". هذا التعديل مطلوب ليعكس رأس مال المنشأة "الأم قانوناً" (المنشأة المقتناة محاسبيا) .

الاجراء الثالث:- يتم تعديل الأرقام المقارنة المعروضة في تلك القوائم المالية المجمعة أيضًا بأثر رجعي لتعكس رأس المال القانوني للشركة "الأم قانوناً" (المنشأة المقتناة محاسبيا).

نظراً لأن القوائم المالية المجمعة هذه تمثل استكمالاً للقوائم المالية للشركة "التابعة قانوناً" ، فيما عدا هيكل رأس المال ، فان القوائم المالية المجمعة تعكس:

١- أصول و التزامات المنشأة "التابعة قانوناً" (المنشأة المقتنية محاسبيا) معترف بها ومقاسة ضمن القوائم المالية المجمعة ومقاسة بقيمتها الدفترية قبل عملية التجميع .

٢- أصول والتزامات المنشأة "الأم قانوناً" (لمنشأة المقتناة محاسبيا) معترف بها ومقاسة وفقًا لهذا المعيار .

٣- أرصدة الأرباح المرحلة و غيرها من أرصدة حقوق ملكية المنشأة التابعة قانوناً (المنشأة المقتنية محاسبيا) قبل عملية التجميع .

٤-المبلغ المعترف به كحقوق ملكية مصدرة في القوائم المالية المجمعة بإضافة حقوق الملكية المصدرة الخاصة بالمنشأة "التابعة قانوناً" (المنشأة المقتنية محاسبياً) والقائمة قبل التجميع مباشرة إلي القيمة العادلة للمنشاة "الأم قانوناً" (المنشأة المقتناة محاسبيا) القابلة للتحديد وفقا لهذا المعيار.

إلا أن هيكل حقوق الملكية (عدد و نوعية حقوق الملكية المصدرة):-

يعكس هيكل حقوق الملكية للشركة "الأم قانوناً" (المنشأة المقتناة محاسبيا) **و يتضمن ذلك:-**

حقوق الملكية المصدرة... من المنشأة الأم قانوناً لإتمام عملية التجميع.

وبالتالي يتم إعادة تبويب هيكل حقوق ملكية المنشأة "التابعة قانوناً"(الشركة المقتنية محاسبياً) باستخدام معدل التبادل الواردة باتفاقية الاقتناء ليعكس عدد أسهم المنشأة "الأم قانوناً" (الشركة المقتناة محاسبياً) المصدرة في عملية الاقتناء العكسي.

القيمة الدفترية للأرباح المرحلة قبل التجميع وغيرها من حقوق الملكية الأخرى لنسبة الأسهم الخاصة بالحقوق غير المسيطرة للمنشأة "التابعة قانوناً" (المنشأة المقتنية محاسبياً)

كيفية معاملة حقوق الحصص غير المسيطرة فى القوائم المالية المجمعة بعد الاقتناء العكسى

الحالة :- حالة بعض عمليات الاقتناء العكسي ..والتى لايقوم فيها بعض مالكي المنشاة "المقتناة قانوناً" (المنشأة المقتنية محاسبياً) ... بتبادل حقوق ملكيتهم مقابل حقوق الملكية فى المنشأة "الأم قانوناً" (المنشأة المقتناة محاسبياً)

فى هذه الحالة :- تتم معاملة أصحاب الملكية هؤلاء ... كحقوق غير مسيطرة في القوائم المالية المجمعة المعدة بعد الاقتناء العكسى .

والسبب فى ذلك :- هو أن مالكي المنشاة "المقتناة قانوناً" الذين لم يقوموا بتبادل حقوق ملكيتهم مقابل حقوق ملكية المنشأة "المقتنية قانوناً" :-

لهم فقط حقوق... في نتائج أعمال و صافى أصول المنشأة "المقتناة قانوناً"

وليس لهم حقوق ... فى نتائج أعمال وصافى أصول المنشأة محل التجميع .

و على الرغم من ان المنشأة المقتنية قانوناً هى المنشأة "المقتناة محاسبياً" ، فان مالكي المنشأة "المقتنية قانوناً" لهم حقوق فى نتائج أعمال و صافى أصول المنشأة محل التجميع .

يتم الاعتراف بأصول والتزامات المنشأة "المقتناة قانوناً" ... ويتم قياسها ضمن القوائم المالية المجمعة بقيمتها الدفترية قبل عملية تجميع الأعمال .

و لذلك فانه في عملية التجميع العكسي تمثل الحقوق غير المسيطرة نسبة حقوق المساهمين غير المسيطرة في القيم الدفترية لصافى أصول المنشأة المقتناة قانوناً قبل عملية تجميع الأعمال حتي لو تم قياس حقوق غير ذوي السيطرة بقيمتها العادلة في تاريخ الاقتناء في اقتناءات آخري.

المطلب الثالث عشر

كيفية ... معاملة ترتيبات المدفوعات المحتملة للموظفين أو المساهمين فى هذا الموضوع نريد معرفة ما اذا كانت المدفوعات المحتملة للموظفين أو المساهمين هي:-

مقابل محتمل ....في تجميع الأعمال

أو هى معاملات منفصلة... عن تجميع الاعمال

وهذا يتطلب التعرف على طبيعة هذه الترتيبات مع الاخذ فى الاعتبار :-

- أسباب احتواء اتفاقية الاقتناء على نص للمدفوعات المحتملة،
- و من شرع بالترتيب
- ومتى أبرمت الأطراف هذه الترتيبات.

إن لم يكن من الواضح إن كان ترتيب المدفوعات للموظفين أو المساهمين جزء من التبادل في مقابل المنشأة المقتناة أو إنها معاملة منفصلة عن تجميع الأعمال،

فعلى المنشأة المقتنية الأخذ في الاعتبار المؤشرات التالية:-

المؤشر الاول: استمرار التوظيف :- يمكن أن تكون شروط استمرار الوظيفة التي يضعها المساهمون الذين أصبحوا موظفين أساسيين ...مؤشرًا لجوهر ترتيب المقابل المالي المحتمل .

- الترتيب المقابل المالى المحتمل الذي يتم فيه مصادرة المدفوعات تلقائيا إذا إنتهى التوظيف ..... يعتبر بمثابة أتعاب عن خدمات ما بعد التجميع .

- الترتيب المقابل المالى المحتمل الذي لا تتأثر فيه المدفوعات المحتملة بإلغاء التوظيف إلى أن الدفعات المحتملة .... هي مقابل إضافي وليس بدلات.

المؤشر الثانى: فترة التوظيف المستمر:- إذا توافقت فترة التوظيف المطلوبة مع أو كانت أطول من فترة السداد المحتمل، فإن تلك الحقيقة تشير إلى أن المدفوعات المحتملة في الحقيقة هي أتعاب أو مكافأة.

المؤشر الثالث: مستوى الأتعاب أو المكافأة :- قد تشير المواقف التي يكون فيها أتعاب أو مكافأة الموظف - بدون المدفوعات المحتملة - على مستوى معقول مقارنة مع بدلات الموظفين الأساسيين الآخرين في المنشأة المجمعة، إلى أن المدفوعات المحتملة هي مقابل مادي إضافي و ليست أتعاباً أو مكافأة

المؤشر الرابع: مدفوعات إضافية للموظفين:- المساهمين الذي لم يصبحوا موظفين يحصلون علي مدفوعات محتملة على أساس السهم تكون اقل من المساهمين الذين أصبحوا موظفين في المنشأة المجمعة، تلك الحقيقة تشير إلى أن

المبلغ الإضافي للمدفوعات المحتملة إلى المساهمين الذين أصبحوا موظفين هي أتعاب أو مكافأة.

المؤشر الخامس: عدد الأسهم المملوكة :- نسبة الأسهم المملوكة من قبل المساهمين الذين ظلوا موظفين أساسيين قد يكون مؤشرًا على جوهر ترتيب المقابل المادى المحتمل .

علي سبيل المثال:-

مثال١:- اذا كان المساهمون الذين يملكوا تقريبا كل الأسهم في المنشأة المقتناة واستمروا كموظفين أساسيين

فإن تلك الحقيقة قد تشير إلى أن الترتيب من حيث الجوهر، هو ترتيب نصيب من الأرباح يهدف لتقديم أتعاب أو مكافآت عن خدمات ما قبل التجميع.

مثال٢:- إذا كان المساهمون الذين استمروا كموظفين رئيسيين يمتلكون فقط عددا قليلا من الأسهم في المنشأة المقتناة وحصل كافة المساهمين على نفس قيمة المقابل المحتمل على أساس السهم.

فإن تلك الحقيقة قد تشير إلى أن المدفوعات المحتملة هي مقابل إضافي.

وينبغي الأخذ في الاعتبار حقوق ملكية ما قبل الاقتناء التي يحتفظ بها أطراف مرتبطة بالمساهمين الذين استمروا كموظفين رئيسيين مثل أفراد العائلة.

المؤشر السادس:العلاقة بالتقييم:-

حالة١:- إذا كان المقابل المبدئي المحول في تاريخ الاقتناء يقوم على أساس الحد الأدنى من المدى المقرر في تقييم المنشأة المقتناة والمعادلة المحتملة المتعلقة بمنهج التقييم.

فى هذه الحالة:- تلك الحقيقة تؤيد أن المدفوعات المحتملة تعتبر مقابل مادي إضافي.

حالة٢:- اذا كانت معادلة المدفوعات المحتملة متسقة مع ترتيبات النصيب من الربح السابقة

فى هذه الحالة:- فإن تلك الحقيقة تشير إلى أن جوهر الترتيب هو تقديم أتعاب أو مكافآت.

المؤشر السابع: معادلة تحديد المقابل :- قد تساعد المعادلة المستعملة في تحديد المدفوعات المحتملة في تقييم جوهر الترتيب .

علي سبيل المثال:-

مثال١:- إذا تحددت المدفوعات المحتملة على أساس مضاعف الربحية، ...فإن ذلك قد يؤيد أن الالتزام هو مقابل محتمل في تجميع الأعمال ... وأن المقصود من المعادلة هو تحديد أو مراجعة القيمة العادلة للمنشأة المقتناة .

مثال٢:- وقد تشير المدفوعات المحتملة والتي هي نسبة محدده من الأرباح، إن الالتزام تجاه الموظفين هو ترتيب نصيب من الأرباح من اجل تعويض الموظفين مقابل الخدمات التي قدموها.

المؤشر الثامن: اتفاقيات وموضوعات أخرى – ان شروط الترتيبات الأخرى مع المساهمين (مثل اتفاقية عدم المنافسة، عقود إدارية تنفيذية، عقود استشارية، اتفاقيات عقود إيجار عقارات) ومعالجة ضريبة الدخل عن المدفوعات المحتملة، قد تشير إلى أن المدفوعات المحتملة تنسب إلى شيء آخر غير المقابل للمنشأة المقتناة .

على سبيل المثال:- فيما يتعلق بالاقتناء، قد تدخل المنشأة المقتنية في اتفاقية تأجير عقارات مع مساهم بائع مهم .

- فإذا كانت مدفوعات الإيجار المحددة في العقد أقل من السوق بشكل ملحوظ، فان بعض أو كافة المدفوعات المحتملة للمؤجر(المساهم البائع) و التي تتطلبها اتفاقية منفصلة للمدفوعات المحتملة تكون في جوهرها مدفوعات لاستخدام العقارات المستأجرة التي ينبغي علي المنشأة المقتنية أن تعترف بها بشكل منفصل في قوائمها المالية بعد التجميع .
- وإذا حدد عقد الإيجار مدفوعات إيجار تتسق مع شروط السوق للعقارات المؤجرة، قد تكون اتفاقية المدفوعات المحتملة للمساهم البائع مقابل محتمل في تجميع الأعمال.

المطلب الرابع عشر

تسوية العلاقة القائمة قبل التجميع بين المنشأة المقتنية والمنشأة المقتناة في تجميع الأعمال

قد يكون بين كل من المنشأة المقتنية والمنشأة المقتناة علاقة قائمة قبل اتخاذ قرار تجميع الأعمال، يشار إليها "علاقة قائمة قبل التجميع"

قد تكون العلاقة القائمة قبل التجميع :-

علاقة تعاقدية ... علي سبيل المثال.. مورد وعميل أو مرخص ومرخص له

أوعلاقة غير تعاقدية ... علي سبيل المثال.. المدعي والمدعى عليه

كيفية اعتراف المنشاة المقتنية... بمكسب أو خسارة تسوية العلاقة القائمة قبل التجميع

الحالة الاولى :- اذا كانت العلاقة غير التعاقدية... (مثل قضية) .

فى هذه الحالة:- تقاس بالقيمة العادلة.

الحالة الثانية :- اذا كانت العلاقة تعاقدية

فى هذه الحالة:-

تقاس مكسب أو خسارة تسوية العلاقة بالمبلغين التاليين أيهما أقل :

المبلغ الاول :- مبلغ الذي يكون فيه العقد فى مصلحة أو فى غير مصلحة المنشأة المقتنية ...عند مقارنته مع شروط معاملات السوق الحالية لنفس البنود أو بنود شبيهه.

العقد فى غير مصلحة المنشأة:- هو عقد شروطه غير تفضيلية وفقًا لشروط السوق الحالية .وليس بالضرورة أن يكون العقد مجحف و الذي تكون فيه التكاليف

التى لا يمكن تفاديها والناتجة عن مواجهة الالتزامات الواردة بالعقد تزيد عن المنافع الاقتصادية المتوقع الحصول عليها من خلال ذلك العقد .

المبلغ الثانى :- مبلغ أي تسوية مذكورة في العقد المتوفر للطرف المقابل والذي يعتبر بالنسبة له عقد فى غير مصلحته

إذا كان المبلغ الثانى أقل من المبلغ الاول .. يدرج الفرق كجزء من محاسبة تجميع الأعمال.

ويراعى الضوابط التالية :-

الضابط الاول:- مبلغ المكسب أو الخسارة المعترف به قد يعتمد جزئياً على ما إذا كانت المنشأة المقتنية قد اعترفت سابقًا بأصل أو التزام ذو صلة ولذلك قد يختلف المكسب أو الخسارة المثبتة عن المبلغ المحسوب بتطبيق المتطلبات المذكورة أعلاه.

الضابط الثانى:- العلاقة القائمة قبل التجميع قد تكون عقدًا تعترف به المنشأة المقتنية على أنه حق أعيد اقتناءه. إذا احتوي العقد على شروط فى مصلحتها أو فى غير مصلحتها مقارنا بتسعير معاملات السوق الحالية لنفس البنود او بنود مشابهة، تعترف المنشأة المقتنية بشكل منفصل عن تجميع الأعمال، بالمكسب أو الخسارة للتسوية الفعالة للعقد المقاس وفقًا للحالة الثانية.

.....

المطلب الخامس عشر

العوامل التى تؤخذ فى الاعتبار... عند تحديد ما يعتبر جزءاً من معاملة تجميع الأعمال

لتحديد ما إذا كانت المعاملة جزء من التبادل مقابل المنشأة المقتناة ....أو أن المعاملة منفصلة عن تجميع الأعمال

على المنشأة المقتنية الأخذ في الاعتبار العوامل التالية التي لا تعتبر مطلقة ولا قاطعة بشكل منفرد:

العامل الاول: أسباب المعاملة

ان فهم أسباب تجميع الأطراف (المنشأة المقتنية والمنشأة المقتناة ومالكيها وأعضاء مجلس الإدارة و المديرين و وكلاؤهم) في معاملة خاصة أو ترتيب خاص قد يوفر توضيح عما إذا كانت تلك المعاملة جزء من المقابل المحول والأصول المقتناة أو الالتزامات والالتزامات المحتملة .

علي سبيل المثال :- إذا تم ترتيب معاملة بشكل رئيسي لمنفعة المنشأة المقتنية أو لمنفعة المنشأة المجمعة بدلا من منفعة المنشأة المقتناة أو مالكيها السابقين قبل عملية التجميع.

وفى هذه الحالة :- فإن ذلك الجزء من السعر المدفوع للمعاملة (وأي أصول أو التزامات ذات علاقة) من غير المرجح أن يكون جزء من التبادل مقابل المنشأة المقتناة

وبالتالى :- علي المنشأة المقتنية أن تعالج ذلك الجزء ... بشكل منفصل عن تجميع الأعمال.

.....

العامل الثانى: من أنشأ المعاملة

قد يوفر فهم من أنشأ المعاملة توضيح ما إذا كانت تعتبر جزء من التبادل مقابل المنشأة المقتناة .

علي سبيل المثال :- قد تكون المعاملة أو حدث آخر أنشأ به المنشأة المقتنية بهدف تقديم منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة المقتنية أو المنشأة المجمعة مع قليل من المنافع أو عدم وجودها للمنشأة المقتناة أو لمالكيها السابقين قبل التجميع .

علي الجانب الآخر... من غير المرجح أن تكون المعاملة أو الترتيبات التي شرعت فيها المنشأة المقتناة أو مالكيها السابقين لمنفعة المنشأة المقتنية أو المنشأة المجمعة و من المرجح أن تكون جزء من عملية تجميع الأعمال.

العامل الثالث: توقيت المعاملة

قد يوفر توقيت المعاملة توضيح ما إذا كانت المعاملة جزء من التبادل مقابل المنشأة المقتناة .

علي سبيل المثال : - معاملة بين المنشأة المقتنية والمنشأة المقتناة التي تحدث خلال مفاوضات علي شروط تجميع الأعمال ربما تم المشاركة فيها بعد تفكير متأني لعملية تجميع الأعمال لتوفير منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة المقتنية أو المنشأة المجمعة.

عندئذً من المتوقع ان تحصل المنشاة المقتناه أو مالكيها السابقين قبل التجميع القليل من المنافع أو قد لا يحصلوا على أية منافع في هذه المعاملة فيما عدا المنافع التي تحصل عليها كجزء من المنشاة المجمعة.

المطلب السادس عشر

الافصاحات المطلوبة عند تجميع الاعمال

- علي المنشأة المقتنية الإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي قوائمها المالية من تقييم طبيعة تجميع الأعمال وأثره المالي الذي يحدث إما:

(أ) خلال الفترة المالية الحالية

و(ب) بعد نهاية الفترة المالية و لكن قبل إصدار القوائم المالية.

- علي المنشأة المقتنية أن تفصح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي قوائمها المالية من تقييم الآثار المالية للتعديلات المعترف بها في الفترة المالية الحالية والمرتبطة بتجميع الأعمال التي حدثت في الفترة أو الفترات المالية السابقة.

معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٠)

القوائم المالية الدورية

القوائم المالية الدورية:- تعنى القوائم المالية التى تحتوى إما على مجموعة كاملة من القوائم المالية ، أو مجموعة مختصرة من القوائم المالية) للفترة الدورية.

الفترة الدورية:- هى الفترة التى تصدر فيها قوائم مالية دورية عن فترة أقل من سنة مالية كاملة.

اهداف هذا المعيار :-

- توصيف الحد الأدنى لمحتويات القوائم المالية الدورية
- توصيف أسس الاعتراف والقياس المحاسبى بالقوائم المالية الدورية الكاملة أو المختصرة
- وتحسن القوائم المالية الموثوق فيها و التى تصدر فى أوقات مناسبة من قدرة المستثمرين والدائنين وغيرهم على تفهم مقدرة المنشأة على تحقيق الأرباح والتدفقات النقدية كذلك على تفهم مركزها المالى و موقف السيولة بها.

سنتناول هذا المعيار بالشرح من خلال النقاط التالية:-

المطلب الاول:- نطاق تطبيق هذا المعيار

المطلب الثانى:- محتويات المجموعة الكاملة للقوائم المالية على:

المطلب الثالث:-بعض ضوابط .....القوائم المالية الدورية

المطلب الرابع:- الحد الأدنى لمحتويات القوائم المالية الدورية

المطلب الخامس:- شكل .... ومحتويات القوائم المالية الدورية

المطلب السادس:- امثلة بالأحداث والمعاملات التى تتطلب إفصاحات إذا كانت ذات أهمية للمنشأة

المطلب السابع:- الافصاحات الأخرى... التى يتطلبها هذا المعيار

المطلب الثامن:- الفترات المطلوب إعداد قوائم مالية دورية عنها

المطلب التاسع:- متطلبات الاعتراف والقياس...فى القوائم المالية الدورية

المطلب العاشر:- اعادة عرض القوائم المالية الدورية

المطلب الحادى عشر:- أمثلة على تطبيق ... مبادئ الاعتراف و القياس

المطلب الثانى عشر:- أمثلة على... استخدام التقديرات فى القوائم المالية الدورية

المطلب الاول

نطاق تطبيق هذا المعيار

- **لا يحدد هذا المعيار :-**
  - المنشآت الملزمة بنشر القوائم المالية الدورية
  - و لا مدى دوريتها
  - أو الفترة المسموح بها لنشر تلك القوائم بعد انتهاء الفترة المالية .
- ومع ذلك فإن القوانين واللوائح الصادرة من الجهات المختصة مثل الهيئة العامة للرقابة المالية و بورصة الأوراق المالية أو أى جهات رقابية أخرى، عادة ما تطلب من المنشآت التى تتداول أوراقها المالية (سندات أو أسهم) فى بورصة الأوراق المالية أن تنشر قوائم مالية دورية
- و يطبق هذا المعيار عندما تكون المنشأة ملزمة أو ترغب فى نشر قوائمها المالية الدورية طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية.

المطلب الثانى:- محتويات المجموعة الكاملة للقوائم المالية على:

(أ) قائمة المركز المالى.

و(ب) قائمة الدخل.

و(ج) قائمة الدخل الشامل

و(د) قائمة التغيرات فى حقوق الملكية .

و(هـ) قائمة التدفقات النقدية.

و(و) الإيضاحات المتممة متضمنة لأهم السياسات المحاسبية

و(ز) قائمة المركز المالى فى بداية أول فترة مقارنة وذلك عندما تقوم المنشأة بتطبيق سياسة محاسبية بأثر رجعى أو إعادة عرض لبنود فى قوائمها المالية أو إعادة تبويب بنود فى هذه القوائم .

.....

المطلب الثالث

بعض ضوابط .....القوائم المالية الدورية

- يتم تقييم كل قائمة مالية سنوية أو دورية على حده لتحديد مدى توافقها مع معايير المحاسبة المصرية .
- **عدم قيام المنشأة بإصدار قوائم مالية دورية** خلال سنة مالية معينة أو إصدارها بصورة لا تتفق مع هذا المعيار لا يمنعها من إصدار القوائم المالية السنوية لها طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية.
- إذا تم وصف القوائم المالية الدورية على أنها متفقة مع معايير المحاسبة المصرية فيجب أن تتفق مع جميع متطلبات هذا المعيار.
- **لأهمية توقيت وتكلفة الإصدار** وأيضاً لتفادى تكرار المعلومات التى سبق ذكرها فى القوائم السابقة ، فإن المنشأة قد تكون ملزمة أو تختار أن تقدم معلومات أقل عن الفترات الدورية مقارنة بقوائمها المالية السنوية.
- و **يقوم هذا المعيار** بتعريف الحد الأدنى لمحتوى القوائم المالية الدورية و المتضمنة قوائم مالية مختصرة وبعض الإيضاحات الهامة.
- **والغرض من إعداد القوائم المالية الدورية** هو تحديث آخر قوائم مالية سنوية كاملة تم إعدادها ، ولذلك فإنها تلقى الضوء على الأنشطة و الأحداث والأمور الجديدة وليس تكراراً للمعلومات التى سبق ذكرها بالتقارير السابقة.

- **لا يوجد فى هذا المعيار** ما يمنع أو يعوق المنشأة من نشر مجموعة القوائم المالية الكاملة... كقوائم مالية دورية ... بدلاً من نشر القوائم المالية المختصرة وبعض الإيضاحات المختارة.
- **ولا يوجد أيضاً بهذا المعيار** ما يمنع أو يعوق المنشأة من تضمين القوائم المالية المختصرة أو أهم الإيضاحات لبنود أكثر من الحد الأدنى الوارد فى هذا المعيار .

.....

المطلب الرابع

الحد الأدنى لمحتويات القوائم المالية الدورية

تتضمن القوائم المالية الدورية – كحد أدنى – ما يلى :

(أ) قائمة مركز مالى مختصرة .

و (ب) قائمة دخل مختصرة .

و (ج) قائمة دخل شامل مختصرة

و (د) قائمة مختصرة توضح التغيرات فى حقوق الملكية .

و (هـ) قائمة التدفقات النقدية المختصرة .

و (و) أهم الإيضاحات.

المطلب الخامس

شكل .... ومحتويات القوائم المالية الدورية

- **عند قيام المنشأة** بنشر قوائم مالية كاملة فى تقريرها المالى الدورى **فيجب** أن يتفق شكلها ومحتواها مع ما ورد بمعيار المحاسبة المصرى رقم (١) للقوائم المالية الكاملة.
- **عند قيام المنشأة بنشر قوائم مالية مختصرة فى تقريرها الدورى يجب أن تتضمن هذه القوائم المختصرة كحد أدنى :-**

- العناوين والمجاميع الفرعية التى تتضمنها آخر قوائم مالية سنوية تم إعدادها
- الإيضاحات الهامة ....كما يتطلبها هذا المعيار.
- بعض البنود أو الإيضاحات التى إذا ما حذفت تكون القوائم المالية الدورية المختصرة مضللة.

- **يجب عرض** نصيب السهم الأساسى أو المنخفض فى الأرباح بقائمة الدخل للفترة سواء بالنسبة للقوائم الكاملة أو المختصرة .
- تعد القوائم المالية الدورية على أساس قوائم مجمعة إذا كانت آخر قوائم مالية سنوية للمنشأة معدة على أساس قوائم مجمعة .
- ولا تقارن القوائم المالية السنوية المستقلة للشركة الأم و لا تتطابق بآخر قوائم مالية سنوية مجمعة معدة و إذا كانت القوائم السنوية للمنشأة تتضمن القوائم المالية المستقلة للشركة الأم بالإضافة إلى القوائم المالية المجمعة ، فإن هذا المعيار لا يقضى و لا يمنع تضمين القوائم المالية للشركة الأم بالقوائم المالية الدورية للمنشأة.

- **علـى المنشـأة** أن تضـمن قوائمهـا الماليـة الدوريـة تفسـيراً للأحـداث والمعـاملات الهامـة من أجل تفهم التغيرات فـى المركز المـالى وأداء المنشأة منذ نهايـة السنة الماليـة الأخيـرة وتعمـل المعلومـات المفصـح عنهـا بالنسـبة للأحـداث والمعـاملات على تحديث المعلومات ذات الصلة المعروضة فى آخر قوائم مالية سنوية
- من الممكن لمستخدم القوائم المالية الدورية للمنشأة الوصـول إلـى آخر قوائم ماليـة سـنوية لـذا فمـن الضـرورى أن تـوفر الإيضـاحات المرفقـة بـالقوائم الماليـة الدوريـة تحديثاً للمعلومـات الهامـة نسـبياً والتـى تـم التقريـر عنهـا فـى إيضـاحات آخـر قوائم مالية سنوية .

المطلب السادس

امثلة بالأحداث والمعاملات التى تتطلب إفصاحات إذا كانت ذات أهمية للمنشأة

وهذه الامثلة ليست على سبيل الحصر :

(أ)قيمة تخفيض المخزون إلى صافى القيمة البيعية و أى إلغاء لهذا التخفيض.

و(ب) الاعتراف بالخسائر الناتجة عن اضمحلال قيمة الأصول الثابتة و الأصول غير الملموسة أو أى أصول أخرى ، وقيمة أى رد لهذه الخسائر.

و(ج) إلغاء أى مخصص مكون لتكلفة إعادة الهيكلة.

و(د) اقتناء أو استبعاد الأصول الثابتة.

و(هـ) التزامات شراء الأصول.

و(و) تسوية أية نزاعات أو قضايا.

و(ز) تصحيح أى خطأ بالقوائم المالية السابقة.

و(ح) التغيرات فى الظروف التجارية أو الأقتصادية التى تؤثر على القيمة العادلة للأصول المالية والإلتزامات المالية للمنشأة ، سواء كانت تلك الأصول معترف بها بالقيمة العادلة أو التكلفة المستهلكة .

و(ط) عدم سداد التزام أو قرض أو أية مخالفة لاتفاقية لم يتم تصحيحها فى تاريخ نهاية الفترة المالية أو فى تاريخ سابق له .

و(ى) معاملات الأطراف ذوى العلاقة.

و(ك) التحويلات بين مستويات تسلسل القيمة العادلة المستخدمة فى قياس القيمة العادلة للأدوات المالية.

(ل) التغيرات فى تبويب الأصول المالية نتيجة التغير فى غرض أو استخدام تلك الأصول .

(م) التغيرات فى الإلتزامات المحتملة أو الأصول المحتملة .

المطلب السابع

الافصاحات الأخرى... التى يتطلبها هذا المعيار

علـى المنشـأة أن تقوم بتضـمين البيانـات التاليـة – كحـد أدنـى – فـى الإيضـاحات المتممـة للقوائم الماليـة الدوريـة إذا كانـت هامـة ولم يفصـح عنهـا فـى أى مكـان آخـر بالقوائم المالية الدورية.

و كـذلك اثبـات هذه البيانـات علـى أسـاس وقوعهـا منـذ بدايـة السـنة الماليـة و حتـى تاريخه.

ومن ناحية أخرى يجب أن تفصح المنشأة عن الأحداث والمعاملات الهامة لتفهم الفترة الدورية الجارية :

(أ) فقرة تنص على أنه قد تم إتباع نفس السياسات والأسس المحاسبية المتبعة مع القوائم المالية الدورية مقارنة مع أحدث قوائم مالية سنوية أو ما إذا كان هناك تغيير فى هذه السياسات و الأسس مع بيان طبيعة و تأثير هذا التغيير .

(ب) التعليق على موسمية أو دورية عمليات الفترة الدورية.

(ج) طبيعة ومبلغ البنود التى تؤثر على الأصول أو الالتزامات أو حقوق الملكية أو صافى الأرباح أو التدفقات النقدية والتى تكون غير عادية وذلك لطبيعتها أو حجمها أو تأثيرها.

(د) طبيعة ومبلغ التغييرات فى التقديرات المحاسبية للمبالغ المثبتة فى الفترات الدورية السابقة للسنة المالية الحالية أو التغيرات فى التقديرات المحاسبية للمبالغ المثبتة فى السنوات المالية السابقة .

(هـ) إصدار و إعادة شراء أو سداد مديونيات و أدوات حقوق الملكية .

(و) التوزيعات الإجمالية للأسهم ككل أو للسهم الواحد وذلك للأسهم العادية و الأسهم الأخرى.

(ز) إيرادات ونتائج أعمال كل قطاع حسب الأنشطة أو حسب التوزيع الجغرافى وذلك طبقاً للأساس المتبع فى المنشأة عند إعداد تقارير القطاعات. (يجب الإفصاح عن بيانات القطاعات بالقوائم المالية الدورية فقط إذا كان معيار المحاسبة المصرى رقم (٤١) الخاص بالقطاعات التشغيلية يقضى بضرورة الإفصاح عن بيانات القطاع فى القوائم المالية السنوية للمنشأة).

(ح) الأحداث التالية لتاريخ الفترة الدورية والتى لم تنعكس على القوائم المالية للفترة الدورية.

(ط) تأثير التغيرات فى هيكل المنشأة خلال الفترة الدورية بما فى ذلك تجميع الأعمال أو الاستحواذ أو فقدان السيطرة على شركة تابعة أو استثمار طويل الأجل أو إعادة هيكلة الشركة أو التوقف عن نشاط معين.

(ك) الافصاحات عن المنشآت التى تصبح او تتوقف عن كونها منشئت استثمارية طبقا لمتطلبات الافصاح لمعيار المحاسبة المصرى رقم(٤٤)" الافصاح عن الحصص فى المنشآت الأخرى "

المطلب الثامن:- الفترات المطلوب إعداد قوائم مالية دورية عنها

بالنسبة للمنشآت التى تكون أنشطتها موسمية بدرجة كبيرة ... قد يكون من المفيد إعداد القوائم المالية عن إثنى عشر شهراً تنتهى فى تاريخ نهاية الفترة الدورية و تكون البيانات المقارنة عن الأثنى عشر شهراً السابقة مباشرة

و بنـاء علـى ذلـك.... فإن المنشآت التى تعتبر أنشطتها موسمية بدرجة كبيرة يفضل أن تأخذ فى الاعتبار تلك البيانات بالإضافة إلى البيانات المذكورة فى الفقرة السابقة.

تتضمن التقارير الدورية(المختصرة أو الكاملة) للفترات ما يلى:

(أ) **قائمة المركز المالى** فى تاريخ نهاية الفترة الدورية الحالية و قائمة مركز مالى مقارنة فى تاريخ نهاية السنة المالية السابقة مباشرة.

(ب) **قائمة الدخل** عن الفترة الدورية الحالية و على أساس مجمع من بداية السنة المالية حتى تاريخه مع قوائم الدخل المقارنة عن الفترات الدورية المقابلة (الحالية وحتى تاريخه) خلال السنة السابقة مباشرة .

(ج) **قائمة الدخل الشامل** عن الفترة الدورية الحالية وعلى أساس مجمع من بداية السنة المالية حتى تاريخه مع قوائم الدخل الشامل المقارنة عن الفترات الدورية المقابلة (الحالية وحتى تاريخه) خلال السنة السابقة مباشرة .

(د) **قائمة التغير فى حقوق الملكية** على أساس مجمع من بداية السنة المالية الحالية حتى تاريخه مع قائمة مقارنة عن الفترة المقابلة فى السنة المالية السابقة مباشرة .

(هـ) **قائمة التدفقات النقدية** على أساس مجمع من بداية السنة المالية الحالية حتى تاريخه مقارنة بنفس الفترة المقابلة فى السنة المالية السابقة مباشرة.

المطلب التاسع

متطلبات الاعتراف والقياس...فى القوائم المالية الدورية

- يجب على المنشأة عند إعداد قوائمها المالية الدورية أن تطبق نفس السياسات المحاسبية المطبقة عند إعداد قوائمها المالية السنوية فيما عدا السياسات المحاسبية التى تم تغييرها بعد آخر قوائم مالية سنوية صدرت والتى سوف تنعكس على القوائم المالية السنوية التالية.
- مع مراعاة إن دورية القوائم المالية للمنشأة (السنوية ، النصف سنوية أو الربع سنوية) يجب ألا تؤثر على قياس نتائج أعمال المنشأة السنوية، ولتحقيق هذا الهدف ، فإن أسس القياس المتبعة للقوائم المالية الدورية يجب أن تكون على أساس بداية السنة حتى تاريخه.

.....

١-امثلة على اسس الاعتراف والقياس.... بالقوائم المالية الدورية

المثال الاول :- إن أسس الاعتراف والقياس للخسائر الخاصة بانخفاض قيمة المخزون أو إعادة الهيكلة أو اضمحلال قيم الأصول بالفترة الدورية هى نفس الأسس التى تتبعها المنشأة إذا كانت تعد فقط قوائم مالية سنوية.

ولكن إذا تم الاعتراف بهذه البنود وقياسها فى فترة دورية سابقة واختلفت التقديرات لهذه البنود فى الفترة الدورية اللاحقة لها ولنفس السنة المالية

فيتم تغيير التقدير الأولى فى الفترة الدورية اللاحقة إما بعمل استحقاق بمبلغ إضافى على مبلغ الخسائر أو إلغاء المبلغ الذى تم الاعتراف به فى الفترة الدورية السابقة.

المثال الثانى :- لا يتم تأجيل التكلفة التى لا ينطبق عليها تعريف الأصل فى نهاية الفترة الدورية فى قائمة المركز المالى إما انتظاراً لأية بيانات مستقبلية قد تتحقق لكى ينطبق عليها تعريف الأصل أو لإظهار أرباح على مدار الفترات الدورية خلال السنة المالية.

المثال الثالث :- يتم الاعتراف بمصروف ضرائب الدخل لكل فترة دورية على أساس أفضل التقديرات للمتوسط المرجح لمعدل الضريبة السنوى والمتوقع للسنة المالية بأكملها ، وقد يستوجب تسوية مصروف ضرائب الدخل المقدر خلال فترة دورية فى الفترات الدورية اللاحقة إذا كان هناك تغيير فى تقدير سعر ضريبة الدخل السنوى.

٢-بعض ضوابط ...الاعتراف والقياس.... بالقوائم المالية الدورية

الضابط الاول:- بالنسبة للأصول... **تطبق** نفس اختبارات المنفعة المستقبلية على الفترات الدورية كما هو الحال فى الفترات السنوية للمنشأة .

الضابط الثانى:- بالنسبة للتكلفة التى لا ينطبق عليها تعريف الأصل نظراً لطبيعتها فى نهاية السنة المالية ... **فإنه ينطبق عليها** كذلك هذا التعريف فى الفترة الدورية.

الضابط الثالث:- الالتزامات فى تاريخ الفترة الدورية... **يجب أن** تمثل التزاماً قائماً فى هذا التاريخ، كما لو كان فى تاريخ إعداد القوائم السنوية.

الضـــابط الرابـــع:- عنـد قيـاس الأصـول و الالتزامـات والإيـرادات والمصـروفات والتدفقات النقدية المثبتة بالقوائم المالية.... **فيمكن للمنشأة** التى تقوم بإعداد قوائم سنوية فقط أن تأخذ فى الحسبان المعلومات التى تكون متاحة خلال تلك السنة المالية. و تكون القياسات التى تقوم بها بالفعل على أساس بدء السنة حتى تاريخه.

الضابط الخامس:- تستخدم المنشآت التى تعد تقارير نصف سنوية المعلومات المتاحة (حتى نصف العام أو لفترة لاحقة قصيرة لها) عند القيام بقياسها للقوائم المالية للستة أشهر الأولى،

الضابط السادس:- تستخدم أيضاً المعلومات المتاحة خلال الفترة حتى تاريخ نهاية السنة أو لفترة لاحقة قصيرة لها عند القيام بقياسها للقوائم المالية السنوية، و يعكس القياس على أساس الإثنى عشر شهراً التغييرات المحتملة فى التقديرات للمبالغ المثبتة فى الستة أشهر الأولى.

الضابط السابع:- لا يمكن تسوية المبالغ المثبتة فى الستة أشهر الأولى بأثر رجعى ... **إلا أنــه يكـون مطلـوب الإفصـاح** عن طبيعة ومبلغ التغيير فى التقديرات المحاسبية إذا كانت هامة.

الضابط الثامن:- على المنشآت التى تقوم بإعداد تقارير دورية أقل من نصف سنوية بقياس الإيرادات والمصروفات على أساس بدء السنة حتى تاريخه فى كل فترة دورية باستخدام البيانات المتاحة عند إعداد كل مجموعة من القوائم المالية .

الضابط التاسع:- تعكس مبالغ الإيرادات والمصروفات المثبتة لفترة دورية حالية التغييرات فى التقديرات المحاسبية للمبالغ المثبتة فى الفترات الدورية السابقة لها

لنفس السنة المالية، و لا يتم تسوية المبالغ المثبتة فى الفترات الدورية السابقة بأثر رجعى إلا أنه يكون مطلوب الإفصاح عن طبيعة ومبلغ التغيير فى التقديرات المحاسبية إذا كانت هامة.

٣-كيفية معاملة الإيرادات الموسمية أو الدورية أو العرضية... فى القوائم المالية الدورية

لا يتم تأجيل أو تعجيل الإيرادات التى تحصل بصفة موسمية أو دورية أو عرضية خلال السنة المالية فى تاريخ نهاية الفترة الدورية .... إذا كان التأجيل أو التعجيل غير مناسب فى نهاية السنة المالية للمنشأة.

ومن أمثلة تلك الإيرادات:-

- التوزيعات عن الأسهم
- و الإتاوات والمنح الحكومية
- بالإضافة إلى كثير من الإيرادات التى تحصل عليها بعض المنشآت بإنتظام وثبات فى فترات دورية معينة خلال السنة المالية و لا تحصل عليها خلال الفترات الدورية الأخرى،

ومن أمثلة ذلك الإيرادات الموسمية لتجار التجزئة، و يعترف بهذه الإيرادات فقط عند تحققها.

٤-كيفية معاملة التكاليف المتكبدة المتقلبة خلال السنة المالية... فى القوائم المالية الدورية

يتم تعجيل أو تأجيل التكاليف المتكبدة و المتقلبة خلال السنة المالية لأغراض إعداد القوائم المالية الدورية .... فقط إذا كان من المناسب تعجيل أو تأجيل هذا النوع من التكلفة فى نهاية السنة المالية.

٥-استخدام التقديرات المحاسبية

الضابط الاول:- يتم تصميم إجراءات القياس المتبعة لإعداد القوائم المالية الدورية للتأكد من أن البيانات الناتجة عنها يمكن الاعتماد عليها
و أنه قد تم الافصاح عن كل البيانات المالية الهامة والتى تساعد على فهم المركز المالى للمنشأة ونتائج أعمالها
الضابط الثانى:- فى حين أن أسس القياس لكل من القوائم المالية السنوية والدورية تعتمد فى كثير من الأحيان على التقدير المعقول .
إلا أن إعداد القوائم المالية الدورية بصفة عامة يتطلب استخدام للتقديرات بصورة أكبر من القوائم المالية السنوية.

المطلب العاشر

اعادة عرض القوائم المالية الدورية

يتم إظهار أية تغييرات فى السياسات المحاسبية بخلاف التى يحددها معيار محاسبى جديد أو تفسير جديد له من خلال ما يلى :

(أ) إعادة عرض القوائم المالية للفترات الدورية السابقة للسنة المالية الحالية كما يتم أيضاً إعادة عرض أرقام المقارنة للفترات الدورية القابلة للمقارنة لأية سنوات مالية سابقة فى القوائم المالية السنوية وذلك طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٥) .

أو (ب) عند تعذر تحديد التأثير المجمع فى بداية السنة المالية لتطبيق السياسة المحاسبية الجديدة على جميع الفترات السابقة ، يتم تعديل القوائم المالية للفترات الدورية السابقة الخاصة بالسنة المالية الحالية ، و كذلك الفترات الدورية القابلة للمقارنة للسنوات المالية السابقة وذلك لتطبيق السياسة المحاسبية الجديدة بأثر لاحق فى أقرب تاريخ ممكن.

المطلب الحادى عشر

أمثلة على تطبيق ... مبادئ الاعتراف و القياس

المثال الاول :- حصة صاحب العمل فى اشتراكات التأمينات

إذا كانت حصة صاحب العمل فى اشتراكات التأمينات يتم ربطها على أساس سنوى ، فإنه يتم الاعتراف بمصروف صاحب العمل المتعلق بذلك فى الفترات الدورية باستخدام متوسط مقدر لمعدل الاشتراك حتى و إن كان جزءاً كبيراً من المدفوعات يمكن سداده فى بداية السنة المالية .

المثال الثانى :- الإصلاحات الرئيسية الدورية أو الصيانة المخطط له

حيث إن تكلفة الصيانة أو الإصلاح الرئيسى الدورى المخطط له أو النفقات الموسمية الأخرى المتوقع حدوثها فى أواخر السنة لا يتم التنبؤ بها لأغراض تقديم التقارير الدورية إلا أذا كان هناك حدث جعل المنشأة تتحمل التزاماً قانونياً و مستدل عليه علماً بأن مجرد النية أو الضرورة لتحمل مصروف متعلق بالمستقبل ليس كافياً لنشأة أى التزام .

المثال الثالث :- المخصصات

يتطلب هذا المعيار... أن تقوم المنشأة بتطبيق نفس قواعد الاعتراف و قياس المخصص فى تاريخ دورى كما لو كانت ستفعل هذا فى نهاية السنة المالية ، ووجود أو عدم وجود التزام لتحويل المنافع أمر ليس له علاقة بطول مدة الفترة التى قدم عنها التقرير بل هو أمر واقع .

المثال الرابع :- مكافآت نهاية السنة

تختلف طبيعة مكافآت نهاية السنة إلى حد كبير حيث :-

- قد يتم الحصول على البعض منها باستمرار الخدمة خلال فترة زمنية .

- وبعض المكافآت يتم الحصول عليها على أساس شهرى أو ربع سنوى أو سنوى لنتيجة التشغيل .
- وقد تكون على أساس اختيارى أو تعاقدى بحت أو بناء على ما سارت عليه الأمور لعدة سنوات .

ويكون هناك تصور مسبق للمكافأة لأغراض تقديم التقارير الدورية فقط :

(أ) اذا كانت المكافأة التزاماً قانونياً مع وجود إجراء سابق يجعل المكافأة التزاماً مستدل عليه و لا يوجد أمام المنشأة بديل حقيقى سوى السداد .

(ب) اذا كان من الممكن عمل تقدير يعتمد عليه للالتزام ..

المثال الخامس:- مدفوعات الإيجار المشروطة

يمكن أن تكون أقساط الإيجار المشروطة مثالاً على الالتزام القانونى أو المستدل عليه المعترف به كالتزام .

فإذا نص عقد إيجار على أقساط مشروطة بناءً على تحقيق المستأجر لمستوى معين من المبيعات السنوية فإنه يمكن أن ينشأ التزام خلال الفترات الدورية للسنة المالية قبل تحقيق مستوى المبيعات السنوى المطلوب إذا كان يتوقع تحقيق ذلك المستوى من المبيعات ، وعلى ذلك لا يوجد أمام المنشأة بديل واقعى سوى سداد مدفوعات الإيجار المستقبلية .

.....

المثال السادس :- الأصول غير الملموسة

- تقوم المنشأة بتطبيق تعريف وقياس الاعتراف لأصل غير ملموس بنفس الطريقة فى الفترة الدورية كما فى الفترة السنوية ،

- ويتم الاعتراف بالتكاليف التى تم تحملها قبل استيفاء شروط الاعتراف بالأصل غير الملموس كمصروف ،
- ويتم الاعتراف بالتكاليف التى يتم تحملها بعد التاريخ المحدد الذى يتم فيه استيفاء شروط الاعتراف كجزء من تكلفة الأصل غير الملموس ،
- وليس من المبرر تأجيل التكاليف كأصول فى المركز المالى الدورى على أمل استيفاء شروط الاعتراف بها فيما بعد فى السنة المالية .

.....

المثال السابع :- المعاشات

يتم حساب تكلفة المعاشات لفترة مؤقتة على أساس مدة سنة حتى تاريخه باستخدام معدل تكلفة المعاشات المحددة اكتوارياً فى نهاية الفترة المالية السابقة والمعدلة لتأخذ فى الاعتبار تقلبات السوق الهامة منذ ذلك الوقت والتخفيضات الهامة أو التسويات أو الأحداث الأخرى الهامة التى حدثت مرة واحدة فقط .

.....

المثال الثامن :- الإجازات والعطلات الرسمية وحالات الغياب الأخرى القصيرة المدفوعة

- حالات الغياب المتراكمة المدفوعة هى تلك الحالات المرحلة والتى يمكن استخدامها فى الفترات المستقبلية إذا لم يكن استحقاق الفترة الحالية مستخدماً بكامله .
- ويتطلب معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٨) "مزايا العاملين" أن تقوم المنشأة بقياس التكلفة المتوقعة والالتزام فيما يتعلق بحالات الغياب المتراكمة

المدفوعة بمقدار المبلغ الذى تتوقع المنشأة سداده نتيجة للاستحقاق غير المستخدم الذى تراكم فى تاريخ الميزانية

- ويطبق هذا المبدأ كذلك .... فى تواريخ التقارير المالية الدورية
- وبالعكس لا تعترف المنشأة بمصروف أو أى التزام لحالات الغياب غير المتراكمة المدفوعة فى تاريخ أى تقرير دورى مثلما لا تعترف بمصروف أو أى التزام فى تاريخ تقديم اى تقرير سنوى .

المثال التاسع :- التكاليف الأخرى المخططة والتى تحدث بصورة غير منتظمة

قد تشمل الموازنة التقديرية لمنشأة ما تكاليف معينة يتوقع تكبدها بشكل غير منتظم خلال السنة المالية مثل المساهمات الخيرية وتكاليف تدريب العاملين ، وهذه التكاليف بشكل عام خاضعة للتقدير الشخصى بالرغم من انها متوقعة وتميل لأن تتكرر بين سنة وأخرى ، والاعتراف بأى التزام فى أى تاريخ تقرير مالى دورى لهذه التكاليف التى لم يتم تكبدها بشكل عام ...لا يتفق مع تعريف الالتزامات .

.....

المثال العاشر :- كيفية قياس... عبء ضريبة الدخل عن الفترة الدورية

الضابط الاول:- يستحق عبء ضريبة الدخل للفترة الدورية باستخدام سعر الضريبة الذى ينطبق على اجمالى الأرباح السنوية المتوقعة أى متوسط سعر ضريبة الدخل السارية السنوية المقدرة المطبقة على الدخل قبل حساب ضريبة الدخل للفترة الدورية .

الضابط الثانى:- يجب تطبيق نفس مبادئ الاعتراف والقياس المحاسبى فى تقرير مالى دورى كما هى مطبقة فى القوائم المالية السنوية.

الضابط الثالث:- يتم ربط ضرائب الدخل على أساس سنوى ، كما يتم حساب عبء ضريبة الدخل للفترة الدورية بتطبيق سعر الضريبة على الدخل قبل حساب الضريبة للفترة المرحلية والذى ينطبق على اجمالى الأرباح السنوية المتوقعة أى متوسط سعر ضريبة الدخل السنوية المقدرة السارى

الضابط الرابع:- يعكس متوسط سعر الضريبة السنوى المقدر مجموعة من أسعار ضريبة الدخل التى يتوقع أن تنطبق على أرباح السنة الكاملة ، بما فى ذلك التغيرات التى تمت بالفعل فى أسعار ضريبة الدخل المقرر تطبيقها فيما بعد فى السنة المالية .

الضابط الخامس:- إلى الحد الممكن عملياً يتم تحديد متوسط سعر ضريبة الدخل المقدر السارى بالنسبة للقوائم المجمعة بصورة منفصلة بالنسبة لكل دولة وتطبيقها بصورة منفردة على الدخل قبل حساب الضريبة للفترة الدورية بالنسبة لكل دولة .

الضابط السادس:- إذا كانت أسعار ضريبة دخل مختلفة تنطبق على فئات مختلفة من الدخل (مثل الأرباح الرأسمالية أو الايراد المحقق من أنشطة محددة) فيتم إلى الحد الممكن عملياً تطبيق سعر مستقل على كل فئة منفردة للدخل قبل حساب الضريبة للفترة الدورية وحيث إن هذه الدرجة من الدقة مطلوبة

إلا أنه... قد لا يمكن تحقيقها فى جميع الحالات ، ويتم استخدام متوسط مرجح لأسعار الضريبة فى الدول المختلفة أو بالنسبة لفئات الدخل إذا كان استخدام أسعار أكثر تحديداً له نتيجة تقريبية معقولة .

.....

مثال توضيحى ١:- تتوقع المنشأة التى تقدم تقارير ربع سنوية أن تربح من شركة تابعة ١٠٠٠٠ قبل حساب الضريبة فى كل فترة ربع سنوية وتعمل فى دولة تبلغ سعر الضريبة الدخلية فيها ٢٠٪ على أول ٢٠٠٠٠ من الأرباح السنوية و٣٠٪ على كل أرباح اضافية ،

والأرباح الفعلية تشابه التوقعات ، ويبين الجدول التالى مبلغ عبء ضريبة الدخل الذى تصدر عنه التقارير الربع سنوية .

	الربع الأول	الربع الثانى	الربع الثالث	الربع الرابع	الربع سنوياً
عبء الضريبة	٢٥٠٠	٢٥٠٠	٢٥٠٠	٢٥٠٠	١٠٠٠٠

يتوقع أن تستحق ضريبة مقدارها ١٠٠٠٠ للسنة بكاملها على دخل مقداره ٤٠٠٠٠ قبل حساب الضريبة .

مثال توضيحى ٢ :- تقوم المنشأة بتقديم تقارير ربع سنوية ، ومن المتوقع أن تحصل على ربح مقداره ١٥٠٠٠ قبل حساب الضريبة فى الربع الأول ، إلا أنها تتوقع أن تتكبد خسائر مقدارها ٥٠٠٠ فى كل فترة ربع سنوية من الفترات الثلاث الباقية (وهكذا يبلغ ربحها صفراً خلال السنة) ومتوسط سعر ضريبة الدخل السنوية المقدرة ٢٠٪ . ويبين الجدول التالى مبلغ عبء ضريبة الدخل الذى يرد فى التقرير فى كل فترة ربع سنوية .

	الربع الأول	الربع الثانى	الربع الثالث	الربع الرابع	الربع سنوياً
عبء الضريبة	٣٠٠٠	(١٠٠٠)	(١٠٠٠)	(١٠٠٠)	صفر

المثال الحادى عشر :- الفرق بين السنة المالية والسنة الضريبية

فى الحالات النادرة التى تختلف فيها السنة المالية عن السنة الضريبية... يتم قياس عبء ضريبة الدخل للفترة الدورية... باستخدام متوسط مرجح لسعر الضريبة

الفعلى... مقدراً لكل سنة من سنوات ضريبة الدخل المطبقة على الجزء من الدخل قبل حساب الضريبة الذى تم تحقيقه فى كل سنة من سنوات ضريبة الدخل هذه .

المثال الثانى عشر :- كيفية رد وترحيل... الخسارة والخصم الضريبى

- يتم إظهار الخسارة الضريبية التى تم ردها فى الفترة الدورية التى تحدث فيها تلك الخسارة
- يتم الاعتراف بأى تخفيض مقابل لذلك فى عبء الضريبة أو أية زيادة فى إيراد الضريبة
- يقدم معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٤) شروطاً لتقييم احتمال الربح الخاضع للضريبة الذى يمكن مقابله الاستفادة من الخسائر والخصومات الضريبية غير المستخدمة. ويتم تطبيق هذه الشروط فى نهاية كل فترة دورية ، وإذا تم استيفاء هذه الشروط يتم إظهار أثر ترحيل الخسارة الضريبية فى حساب متوسط سعر ضريبة الدخل السنوية المقدر المطبق .

مثال توضيحى :- هناك منشأة تقدم تقاريرها كل فترة ربع سنوية ولديها خسارة تشغيل مرحلة لأغراض ضريبة الدخل فى بداية السنة المالية الحالية مقدارها ١٠٠٠٠ والتى لم يتم الاعتراف فيها بأى أصل ضريبى مؤجل ، وتربح المنشأة ١٠٠٠٠ فى الربع الأول من السنة الحالية ، وتتوقع أن تربح ١٠٠٠٠ فى كل فترة ربع سنوية من الفترات الثلاث الباقية ، وباستبعاد الخسارة التشغيلية المرحلة يتوقع أن يبلغ معدل سعر ضريبة الدخل السنوية المقدر ٢٠٪ فيكون عبء الضريبة كما يلى:

	الربع الأول	الربع الثانى	الربع الثالث	الربع الرابع	سنوياً
عبء الضريبة	١٥٠٠	١٥٠٠	١٥٠٠	١٥٠٠	٦٠٠٠

المثال الثالث عشر :- التغيرات التعاقدية أو المنظورة فى سعر الشراء

- قد يكون هناك تصور بالنسبة لأى خصم على الكميات وكذلك التغيرات الأخرى المتعاقد عليها فى أسعار المواد الخام أو العمالة أو البضائع والخدمات الأخرى المشتراة فى الفترات الدورية لدى كل من الطرف الذى يقوم بالسداد والمستلم إذا كان من المتوقع حدوث ذلك .
- وهكذا فإن اى تخفيض او خصم تعاقدى يكون متوقع...وحيث أن أى خفض أو خصم تقديرى لا يكون له أى انعكاس... لأن الأصل أو الالتزام الناتج لا يستوفيان الشروط الواردة فى إطار عرض وتصوير القوائم المالية التى تنص على:-
  - وجوب أن يكون الأصل مورداً تسيطر عليه المنشأة نتيجة لحدث سابق
  - ووجوب أن يكون الالتزام عبئاً حالياً يتوقع أن ينجم عن تسويته تدفق خارجى للموارد .

المثال الرابع عشر :- الاهلاك والاستهلاك

- يعتمد الاهلاك والاستهلاك لفترة دورية على الأصول المملوكة خلال تلك الفترة الدورية
- ولا يؤخذ فى الاعتبار حالات استحواذ أو بيع الأصول المخطط لها لفترة لاحقة فى السنة المالية .

المثال الخامس عشر :- كيفية معاملة المخزون فى القوائم الدورية

- يتم قياس المخزون للتقارير المالية الدورية بناء على نفس المبادئ كما فى نهاية السنة المالية .

- ولتوفير التكاليف والوقت كثيراً ما تستخدم المنشآت التقديرات لقياس المخزون فى التواريخ الدورية ... الى حد أكبر مما يتم فى تواريخ تقديم التقارير السنوية .

- **كيفية تطبيق اختبار صافى القيمة البيعية فى تاريخ دورى**

- يتم تحديد صافى القيمة البيعية للمخزون بالرجوع إلى أسعار البيع والتكاليف المتعلقة بها لإكمال بيعها فى تواريخ دورية .
- وتقوم المنشأة برد أى انخفاض فى القيمة إلى صافى القيمة البيعية فى أية فترة دورية لاحقة فقط إذا كان من المناسب إجراء ذلك فى نهاية السنة المالية

- **كيفية معاملة التغيرات فى التصنيع فى التواريخ الدورية**

- يتم الاعتراف بالانحرافات فى السعر والكفاءة والصرف والكمية لمنشأة صناعية فى قائمة الدخل فى تواريخ التقارير الدورية إلى نفس المدى الذى يتم فيه الاعتراف بهذه التغيرات فى قائمة الدخل فى نهاية السنة المالية.
- مع اعتبار تأجيل التغيرات التى يتوقع استيعابها فى نهاية السنة غير مناسب ، لأنه من الممكن أن ينجم عن ذلك إثبات المخزون فى ذلك التاريخ بمقدار يزيد أو يقل عن حصته فى التكلفة الفعلية للصنع .

المثال السادس عشر :- أرباح وخسائر ترجمة العملات الأجنبية

- يتم قياس أرباح وخسائر ترجمة العملات الأجنبية للتقارير المالية الدورية حسب نفس المبادئ كما فى نهاية السنة المالية .

المثال السابع عشر:- اضمحلال قيمة الأصول

- يتطلب هذا المعيار أن تقوم المنشأة بتطبيق نفس شروط اختبارات اضمحلال القيمة و الاستبعاد من الدفاتر فى أى تاريخ دورى كما كانت ستفعل فى نهاية أية سنة مالية
- **وهذا لا يعنى:**- أنه يجب على المنشأة أن تقوم بالضرورة بإجراء حساب مفصل لاضمحلال القيمة فى نهاية كل فترة دورية ، بل تقوم المنشأة بإجراء مراجعة لتحديد دلائل على وجود أى اضمحلال هام فى القيمة منذ نهاية آخر سنة مالية لتحديد ما إذا كانت هناك حاجة لهذا الحساب من عدمه.

المطلب الثانى عشر

أمثلة على... استخدام التقديرات فى القوائم المالية الدورية

المثال الاول :- المخزون :

- قد لا تدعو الحاجة الى إجراءات كاملة للجرد والتقييم للمخزون فى التواريخ الدورية بالرغم من انه يمكن إجراؤها فى نهاية السنة المالية .
- وقد يكون كافياً إجراء تقديرات فى التواريخ الدورية بناء على هوامش المبيعات .

المثال الثانى :- تبويب الأصول والالتزامات المتداولة وغير المتداولة

قد تقوم المنشآت بإجراء بحث أكثر شمولاً لتبويب الأصول والالتزامات على أنها متداولة أو غير متداولة فى تواريخ التقارير السنوية .... وليس فى التواريخ الدورية

المثال الثالث :- المخصصات

- إن تحديد المبلغ المناسب لمخصص (مثل مخصص الضمانات والتكاليف البيئية وتكاليف اعداد الموقع) قد يكون معقداً وكثيراً ما يكون مكلفاً ومستهلكاً للوقت ، وفى بعض الأحيان تستخدم المنشآت خبراء خارجيين للمساعدة فى الحسابات السنوية.

- و يتم عادة عمل تقديرات مماثلة فى تواريخ دورية بناء على مراجعة وتحديث المخصص السنوى السابق بدلاً من استخدام خبراء خارجيين لعمل حساب جديد .

المثال الرابع :- المعاشات

- يتطلب معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٨) "مزايا العاملين" أن تقوم المنشأة بتحديد القيمة الحالية للالتزامات المحددة المرتبطة بهذه المزايا والقيمة السوقية لأصول نظام المعاشات فى تاريخ نهاية كل فترة مالية. ويشجع المعيار المنشأة على استخدام خبير اكتوارى مؤهل مهنياً لقياس الالتزامات .
- **ولأغراض التقارير الدورية...** يمكن الحصول على قياس يعتمد عليه من خلال الاستنتاج والاستنباط بناء على أحدث تقييم اكتوارى .

المثال الخامس:- ضرائب الدخل

- تقوم المنشأة فى قوائمها المالية المجمعة بحساب عبء ضريبة الدخل والتزام ضريبة الدخل المؤجل فى تواريخ سنوية بتطبيق سعر الضريبة لكل دولة مستقلة على قياسات الدخل لكل دولة
- وعلى الرغم من أهمية التوصل لهذه الدرجة من الدقة فى تواريخ تقديم التقارير الدورية إلا أنه قد يكون من غير الممكن تحقيقها فى جميع الحالات ، ويتم استخدام متوسط مرجح لسعر الضريبة فى الدول المختلفة أو بالنسبة لفئات الدخل إذا كانت ذات درجة تقريبية معقولة .
- **المثال السادس :- البنود المحتملة** قد يشمل قياس البنود المحتملة آراء الخبراء القانونين أو مستشارين آخرين ويتم فى بعض الأحيان الحصول على تقارير رسمية من خبراء مستقلين فيما يتعلق بالبنود المحتملة

ومثل هذه الآراء حول التقاضى والمطالبات والتقييمات والبنود المحتملة وحالات عدم التأكد الأخرى قد تكون مطلوبة أو لا تكون مطلوبة فى التواريخ الدورية .

المثال السابع :- التسويات فيما بين الشركات الشقيقة والتابعة

- بالنسبة لبعض الأرصدة المشتركة بين الشركات الشقيقة والتابعة الى أن تتم تسويتها على مستوى تفصيلى عند إعداد القوائم المالية المجمعة فى نهاية السنة المالية
- فإنه يمكن تسويتها بصورة مختصرة وأقل تفصيلاً عند إعداد القوائم المالية المجمعة فى أى تاريخ دورى .

المثال الثامن :- الصناعات المتخصصة

نظراً للتعقيد وارتفاع التكلفة والوقت قد تكون قياسات الفترة الدورية فى الصناعات المتخصصة أقل دقة مما هى عليه فى نهاية السنة المالية

مثال ذلك :- حساب احتياطيات التأمين من قبل شركات التامين .

المثال التاسع:- إعادة التقييم والمحاسبة باستخدام القيمة العادلة

يسمح معيار المحاسبة المصرى رقم (١٠) ومعيار المحاسبة المصرى رقم(٢٣) إختيار اعادة التقييم الاصول الثابتة والاصول غير الملموسة بقيمتها العادلة – ويتطلب معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٤) الاستثمارات العقارية ان تحدد القيمة العادلة للاستثمارات العقارية.

وفى هذا الشان يجب ان تعتمد المنشاة على خبراء متخصصين فى التقييم والتثمين ضمن المقيدين فى سجل مخصص لذلك بالهيئة العامة للرقابة المالية.

معيار المحاسبة المصرى رقم (٣١)

اضمحلال قيمة الأصول

اضمحلال قيمة الاصول :- هو زيادة القيمة الدفترية للاصل عن قيمته الاستردادية

والقيمة الاستردادية للاصل هى ..اى من القيمتين التاليتين..... ايهما اكبر :-

١- القيمة العادلة للاصل مطروحا منها تكاليف التخلص منه

٢- أو القيمة الاستخدامية للاصل

.....

يهدف هذا المعيار إلى:-

وضع الإجراءات التي يمكن للمنشأة أن تطبقها لضمان أن أصولها قد تم إثباتها بقيم لا تتجاوز قيمتها الاستردادية .

و يتطلب هذا المعيار:-

أن تقوم المنشأة بإثبات الخسارة الناجمة عن اضمحلال قيمة ذلك الأصل.

و يحدد هذا المعيار :-الحالات التي يتعين فيها أن تقوم المنشأة بإلغاء الخسارة الناجمة عن اضمحلال قيمة الأصل.

كما يوصى هذا المعيار:- بإفصاحات معينة عن الأصول التي حدث اضمحلال في قيمتها.

سنتناول هذا المعيار بالشرح من خلال النقاط التالية :

المطلب الاول:- نطاق تطبيق هذا المعيار

المطلب الثانى:- تحديد الاصل الذى قد يحدث اضمحلال فى قيمته

المطلب الثالث:- توقيتات اجراء اختبار اضمحلال الاصول

المطلب الرابع :- قياس القيمة الاستردادية

المطلب الخامس:- ضوابط الاعتراف وقياس خسائر اضمحلال الأصل المنفرد

المطلب السادس:- ضوابط الاعتراف وقياس خسائر الاضمحلال للوحدات المولدة للنقدية

المطلب السابع:- ضوابط الاعتراف وقياس خسائر الاضمحلال للوحدات المولدة للنقدية المتضمنة شهرة

المطلب الثامن:- اضمحلال الاصول العامة للمنشأة

المطلب التاسع:- كيفية الاعتراف .. بخسارة اضمحلال قيمة وحدة توليد النقد

المطلب العاشر:- عكس الخسارة الناتجة عن اضمحلال القيمة

المطلب الحادى عشر:- متطلبات الافصاح عن اضمحلال القيمة

المطلب الاول

نطاق تطبيق هذا المعيار

يطبق عند المحاسبة ..... عن الاضمحلال في قيمة كافة الأصول **باستثناء بعض الاصول التى لها متطلبات معينة لإثبات هذه الأصول والاعتراف بها وقياسها.**

والاصول التى لايطبق عليها هى :-

(أ) المخزون (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٢) المخزون).

و (ج) الأصول الضريبية المؤجلة (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٤) ضرائب الدخل).

و (د) الأصول الناشئة عن مزايا العاملين (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٨) مزايا العاملين) .

و(هـ) الأصول المالية المدرجة في نطاق معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧) الأدوات المالية الاعتراف والقياس.

و (ز) الأصول البيولوجية المتعلقة بالنشاط الزراعي التي يتم قياسها بالقيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف البيع المقدرة (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٥) الزراعة).

و(ح) تكاليف الاقتناء المؤجلة والأصول غير الملموسة الناشئة عن حقوق تعاقدية لشركات التأمين بموجب عقود تأمين طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٥٠) عقود التأمين.

و(ط) الأصول غير المتداولة (أو مجموعات الأصول الجارى التخلص منها) المبوبة كأصول محتفظ بها بغرض البيع طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٢) " الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة".

(و). الاستثمار العقاري الذي يتم قياسه بالقيمة العادلة وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣٤) "الاستثمار العقاري

*** يطبق هذا المعيار على الأصول المالية المبوبة:**

(أ) كشركات تابعة كما ورد في معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٢) " القوائم المالية المجمعة ".

(ب) كشركات شقيقة كما ورد في معيار المحاسبة المصرى رقم (١٨) " الاستثمارات في شركات شقيقة".

(ج) كحصص ملكية فى مشروعات مشتركة كما ورد في معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٣) الترتيبات المشتركة".

و بالنسبة لاضمحلال قيمة الأصول المالية الأخرى ، يتم الرجوع لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧)

المطلب الثانى

تحديد الاصل الذى قد يحدث اضمحلال فى قيمته

سنتناول هذا الموضوع بالشرح من خلال النقاط التالية :-

اولا:- الحالات التى تستلزم عمل ...اختبار الاضمحلال

ثانيا:- المؤشرات التى تدل... على امكانية حدوث خسائر اضمحلال

ثالثا:- المؤشرات التى تدل على وجود اضمحلال عند اعتراف المستثمر بتوزيعات الأرباح فى استثمار فى شركة تابعة أو شركة شقيقة أو منشأة تحت سيطرة مشتركة

رابعا:- دلائل من التقارير الداخلية تشير إلى احتمال اضمحلال في قيمة الأصول

.....

اولا:- الحالات التى تستلزم عمل ...اختبار الاضمحلال

اختبار الاضمحلال:- هو مقارنة القيمة الدفترية للاصل ...بالقيمة الاستردادية له

الحالة الاولى :- حالة وجود مؤشرات تدل على امكانية حدوث خسائر اضمحلال للاصل.

الحالة الثانية :- بنود لا يشترط وجود مؤشرات على اضمحلال قيمتها ...وانما اذا وجد بند منها يتم عمل اختبار اضمحلال لها..... **وهذه البنود هى :-**

١- الاصل غير ملموس الذى ليس له عمر انتاجى محدد.

٢- الاصل غير ملموس الغير متاح للاستخدام.

٣- الشهرة

ثانيا

المؤشرات التى تدل... على امكانية حدوث خسائر اضمحلال

هناك نوعين من هذه المؤاشرات :-

النوع الاول :- مؤشرات خارجية تدل على اضمحلال الاصول

المؤشر الاول:- حدوث انخفاض ملموس فى القيمة السوقية للأصل أثناء الفترة أكثر مما هو متوقع نتيجة مرور الوقت أو الاستخدام المعتاد .

.....

المؤشر الثانى:- حدوث تغيرات ملموسة ذات أثر سلبى على المنشأة أثناء الفترة أو سوف تحدث في المستقبل القريب في البيئة التكنولوجية والسوق والمناخ الاقتصادي والتشريعي الذي تعمل فيه المنشأة أو في السوق التى تم تخصيص الأصل لها.

.....

المؤشر الثالث:- حدوث زيادة في أسعار فائدة السوق على الاستثمارات أو في معدلات العائد الأخرى في السوق خلال الفترة وأن يكون من المحتمل أن يكون لتلك الزيادة تأثير على سعر الخصم المستخدم في حساب القيمة الاستخدامية للأصل مما يسفر عن اضمحلال ملموس في القيمة الاسترادادية للأصل.

.....

المؤشر الرابع:- إذا تجاوزت القيمة الدفترية لصافى أصول المنشأة قيمها الرأسمالية Market Capitalization طبقاً لأسعار السوق.

النوع الثانى :- مؤشرات داخلية... تدل على اضمحلال الاصول

المؤشر الاول:- توافر دليل تقادم أو تلف مادي في الأصل.

.....

المؤشر الثانى:- حدوث تغييرات ملموسة ذات تأثير سلبى على المنشأة خلال الفترة أو يتوقع حدوثها في المستقبل القريب الذي يستخدم فيه الأصل أو يتوقع استخدامه ، وهذه التغيرات تشمل تخريد الأصل والخطط الخاصة بتوقف العمليات المرتبط بها الأصل أو إعادة هيكلتها أو خطط تتعلق بالتصرف في الأصل أو بيعه قبل التاريخ المتوقع وإعادة تقدير العمر الإنتاجى للأصل بحيث يكون له نهاية محددة.

.....

المؤشر الثالث:- توافر دليل من التقارير الداخلية تشير إلى سوء الأداء الاقتصادي للأصل أو يتوقع أن يكون سيئاً.

ثالثا:- المؤشرات التى تدل على وجود اضمحلال عند اعتراف المستثمر بتوزيعات الأرباح فى استثمار فى شركة تابعة أو شركة شقيقة أو منشأة تحت سيطرة مشتركة

المؤشر الاول:- زيادة الرصيد الدفترى للاستثمار فى القوائم المالية المستقلة عن الأرصدة الدفترية الواردة فى القوائم المالية المجمعة لصافى أصول المنشأة المستثمر فيها بما فى ذلك الشهرة المرتبطة بها .

.....

المؤشر الثانى:- زيادة التوزيعات عن إجمالى الدخل الشامل فى المنشأة المستثمر فيها فى الفترة التى يعلن فيها التوزيع.

.....

رابعا:- دلائل من التقارير الداخلية... قد تشير إلى احتمال اضمحلال في قيمة الأصول

الدليل الاول:- أن التدفقات النقدية لاقتناء الأصل أو الاحتياجات النقدية التالية لتشغيل الأصل أو صيانته ، أعلى مما هو مقدر في الموازنة التقديرية.

.....

الدليل الثانى:- أن تكون التدفقات النقدية الفعلية بالصافي أو أرباح التشغيل أو الخسائر الناجمة عن الأصل ، أسوأ مما هو مقدر في الموازنة التقديرية.

.....

الدليل الثالث:- حدوث تراجع ملموس في تقديرات التدفقات النقدية الصافية أو الأرباح التشغيلية أو الزيادة الملموسة في الخسائر المتوقعة من الأصل.

.....

الدليل الرابع:- وجود خسائر تشغيلية أو تدفقات نقدية خارجة للأصل عند تجميع أرقام الفترة الحالية مع الأرقام المتوقعة مستقبلاً.

المطلب الثالث

توقيتات اجراء اختبار اضمحلال الاصول

اولا:- يتعين على المنشأة أن تقدر في كل تاريخ نهاية الفترة المالية ما إذا كان هناك أى مؤشر على احتمال حدوث اضمحلال في قيمة أصل. ...وإذا كان الأمر كذلك، فإنه يجب أن تقوم المنشأة بعمل تقدير للقيمة الاستردادية للأصل.

.....

ثانيا:- بغض النظر عن وجود أو عدم وجود مؤشر لاضمحلال القيمة ، تقوم المنشأة بما يلي:

الاجراء الاول:- إجراء اختبار اضمحلال القيمة سنوياً للأصل غير الملموس الذي له عمر إنتاجى غير محدد أو الأصل غير الملموس غير المتاح للاستخدام وذلك بمقارنة قيمته الدفترية مع قيمته الاستردادية.

مع مراعاة الضوابط التالية:-

الضابط الاول:- يمكن إجراء هذا الاختبار في أي وقت في السنة بشرط إجرائه في نفس الوقت من كل سنة.

الضابط الثانى:- يجوز إجراء اختبارات للأصول غير الملموسة المختلفة في أوقات مختلفة .

إلا أنه ... إذا تم الاعتراف بهذا الأصل غير الملموس أولياً أثناء السنة الحالية يتم إجراء اختبار اضمحلال القيمة لهذا الأصل قبل نهاية هذه الفترة.

.....

الاجراء الثانى:- إجراء اختبار للشهرة المقتناة فى عملية تجميع أعمال سنوياً .

ويلاحظ الآتى:-

قدرة الأصل غير الملموس على تحقيق منافع اقتصادية مستقبلية كافية لاسترداد قيمته الدفترية تخضع لدرجة أكبر من عدم التأكد وذلك قبل إتاحة الأصل للاستخدام عنها بعد اتاحته للاستخدام

وبالتالي يتطلب هذا المعيار ... قيام المنشأة باختبار اضمحلال القيمة على الأقل مرة سنوياً وكذلك القيمة الدفترية للأصل غير الملموس الذي لم يتاح بعد للاستخدام.

.....

ثالثا:- هل هناك احتياج لتقييم القيمة الاستردادية للأصل... سنويا

لاتحتاج المنشأة الى تقييم القيمة الاسترادادية للاصل سنويا **فى الحالات التالية:-**

الحالة الاولى:- إذا أظهرت العمليات الحسابية السابقة أن القيمة الاستردادية للأصل تتجاوز بكثير قيمته الدفترية عندئذ لا تحتاج المنشأة إلى إعادة تقييم القيمة الاستردادية ما لم يقع أي حدث يؤدى إلى استبعاد هذا الفرق.

الحالة الثانية:- اذا اظهرت التحليلات أن القيمة الاستردادية للأصل لا تتأثر بأى مؤشر من مؤشرات اضمحلال قيمة الاصول (المذكورة عالية)

على سبيل المثال :-

إذا حدثت زيادة في أسعار فائدة السوق عن المعدلات الأخرى للعائد على الاستثمار في السوق أثناء الفترة ، فإنه ليس مطلوباً بموجب هذا المعيار أن تقوم المنشأة بعمل تقديرات رسمية للقيمة الاستردادية للأصل في الحالات التالية:

حالة١:- إذا لم يكن من المحتمل أن يتأثر سعر الخصم المستخدم في حساب القيمة الاستخدامية للأصل بالزيادة في تلك الأسعار .

على سبيل المثال... الزيادات في أسعار الفائدة على المدى القصير قد لا يكون لها تأثير ملموس على سعر الخصم بالنسبة للأصل الذي يكون عمره الافتراضى المتبقي طويلاً.

حالة٢:- إذا كان من المحتمل أن يتأثر سعر الخصم المستخدم في حساب القيمة الاستخدامية للأصل بالزيادة في أسعار السوق .

إلا أن تحليل الحساسية السابق للقيمة الاستردادية يوضح:

(١) أنه من غير المحتمل أن يكون هناك اضمحلال جوهري في القيمة الاستردادية لأن من المحتمل حدوث زيادة في التدفقات النقدية المستقبلية ..

على سبيل المثال...قد يكون هناك منشأة قادرة على إظهار أنها تقوم بتسوية الإيرادات للتعويض عن أية زيادة في أسعار السوق.

أو(٢) أنه من غير المحتمل أن يؤدى الاضمحلال في القيمة الاستردادية إلى حدوث خسائر جسيمة نتيجة الاضمحلال في قيمة الأصل.

المطلب الرابع

قياس القيمة الاستردادية

القيمة الاستردادية للأصل أو للوحدة المولدة للنقد: هى قيمته العادلة ناقصاً تكاليف البيع أو قيمته الاستخدامية أيهما أكبر .

سنتناول هذا الموضوع بالشرح من خلال النقاط التالية:-

اولا:- ضوابط... قياس القيمة الاستردادية

ثانيا:- قياس القيمة الاستردادية للأصل غير الملموس الذى ليس له عمر إنتاجى محدد

ثالثا:- صافى القيمة العادلة ناقصاً تكاليف البيع

رابعا:- كيفية تقدير.... القيمة الاستخدامية

اولا:- ضوابط.... قياس القيمة الاستردادية

الضابط الاول:- ليس من الضروري دائماً أن نحدد سعر بيع الأصل بالصافي وقيمته الاستخدامية

مثال :- إذا تجاوز أي من هذه المبالغ القيمة الدفترية للأصل ، فمعنى ذلك أنه لا يوجد اضمحلال فى قيمة الأصل وليس هناك داع لتقدير القيمة الأخرى.

.....

الضابط الثانى:- يمكن تحديد سعر البيع بالصافي حتى إذا لم يكن الأصل متداولاً في سوق نشطة ..

ومع ذلك... لن يكون ممكناً تحديد سعر البيع بالصافي... في حالة عدم وجود الأساس الذي يمكن بناء عليه عمل تقديرات يعتمد عليها للقيمة التي يمكن الحصول عليها من بيع الأصل بين أطراف كل منهم لديه الرغبة فى التبادل و على بينة من الحقائق و يتعاملان بإرادة حرة ....

وفى هذه الحالة فإن القيمة الاستردادية للأصل يمكن اعتبار أنها قيمته الاستخدامية

.....

الضابط الثالث:- إذا لم يكن هناك سبب للاعتقاد بأن القيمة الاستخدامية لأصل ما تتجاوز بشكل ملموس صافى سعر بيع هذا الأصل ... **فإن القيمة الاستردادية** لهذا الأصل يمكن اعتبارها سعر بيعه بالصافي ... وهذا هو الحال غالبا بالنسبة لأصل يحتفظ به للبيع،

وهذا لأن القيمة الاستخدامية للأصل المحتفظ به للتصرف فيه ... **تتكون من** صافى عائد التصرف حيث إن التدفقات النقدية المستقبلية من الاستخدام المستمر للأصل حتى التصرف فيه من المتوقع أن تكون ضئيلة.

الضابط الرابع:- تتحدد القيمة الاستردادية للأصل بذاته... **إلا فى حالة** عدم إنتاج الأصل لتدفقات نقدية داخلة من الاستخدام المستمر له وبشكل مستقل عن سائر الأصول الأخرى أو مجموعات الأصول الأخرى .

وفى هذه الحالة ... فإن القيمة الاستردادية تتحدد بالنسبة للوحدة التي تولد نقدية و التي يتبعها الأصل... **ما لم:**

(أ) يكن سعر بيع الأصل بالصافي أعلى من قيمته الدفترية.

أو (ب) يمكن تقدير القيمة الاستخدامية للأصل لتكون قريبة من صافى سعر بيعه ويكون في الإمكان تحديد سعر البيع بالصافي له.

ثانيا

قياس القيمة الاستردادية للأصل غير الملموس... الذى ليس له عمر إنتاجى محدد

يتم إجراء اختبار اضمحلال القيمة لأي أصل غير ملموس ليس له عمر إنتاجى محدد سنوياً بمقارنة القيمة الدفترية مع القيمة الاستردادية بغض النظر عن وجود أى مؤشر عن اضمحلال القيمة.

إلا أنه يجوز استخدام آخر حسابات تفصيلية عن القيمة الاستردادية للأصل في اختبار اضمحلال القيمة في الفترة الحالية بشرط توافر الشروط التالية:

الشرط الاول:- إذا كان الأصل غير الملموس لا يحقق تدفقات نقدية داخلة من الاستخدام المستمر المستقل بشكل كبير عن الأصول الأخرى.

وبالتالي يتم اختباره كجزء من الوحدة المولدة للنقدية التى يتبعها هذا الأصل **وبالتالى لم تتغير** الأصول والالتزامات المكونة لهذه الوحدة بدرجة كبيرة منذ آخر حساب للقيمة الاستردادية .

.....

الشرط الثانى:- أن ينتج عن آخر حساب للقيمة الاستردادية مبلغ يتجاوز القيمة الدفترية للأصل بهامش كبير.

.....

الشرط الثالث:- في ضوء الأحداث التي وقعت والظروف التي تغيرت منذ آخر حساب للقيمة الاستردادية ، ويكون تقدير القيمة الاستردادية الحالية بأقل من القيمة الدفترية للأصل أمر بعيد الحدوث.

ثالثا

صافى القيمة العادلة ناقصاً تكاليف البيع

تعتبر القيمة العادلة للأصل بعد خصم تكاليف البيع هى سعر البيع فى صفقة بيع بإرادة حرة ، بعد تعديلها بالتكاليف الإضافية التى ترتبط مباشرة بالأصل المستبعد.

يراعى الحالات التالية:-

الحالة الاولى:

إذا لم يكن هناك عقد بيع ملزم بينما يكون الأصل متداولاً في سوق نشطة.

فى هذه الحالة:- فالقيمة العادلة ناقصاً تكاليف البيع تعتبر هى سعر السوق للأصل مخصوماً منه تكاليف الاستبعاد ، ويعتبر السعر في السوق هو سعر العرض الحالي

الحالة الثانية:- عندما لا تكون أسعار العروض الحالية متوافرة .

فى هذه الحالة:- فإن سعر البيع في أحدث تعامل يعد هو الأساس الذي تقوم عليه تقديرات القيمة العادلة ناقصاً تكاليف البيع شريطة عدم حدوث تغير ملموس في الظروف الاقتصادية في الفترة الواقعة بين تاريخ الصفقة وتاريخ تقدير سعر البيع.

.....

الحالة الثالثة:- إذا لم يكن هناك عقد بيع ملزم أو سوق نشطة للأصل.

فى هذه الحالة:- فإن القيمة العادلة ناقصاً تكاليف البيع تتحدد بناءً على أفضل المعلومات المتاحة التي تعكس القيمة التى يمكن أن تحصل عليها المنشأة فى تاريخ الميزانية في صفقة بين أطراف كل منهم لديه الرغبة فى التبادل و على بينة من الحقائق و يتعاملان بإرادة حرة بعد خصم تكاليف الاستبعاد .

وعند تحديد هذه القيمة، تأخذ المنشأة في الاعتبار نتيجة آخر صفقات خاصة بأصول مماثلة في نفس النشاط .

تكاليف الاستبعاد:- هى تكاليف بخلاف تلك التى اعترف بها كالتزام...حيث يتم خصمها عند تحديد القيمة العادلة ناقصاً تكاليف البيع .

- **ومن أمثلة تكاليف الاستبعاد :-**
  - المصروفات القانونية
  - وكذلك ضريبة الدمغة والضرائب المماثلة
  - وتكاليف نقل الأصل والتكاليف الإضافية المباشرة لوضع الأصل في حالة تسمح بالبيع.
- **امثلة التكاليف التى لاتعتبر تكاليف استبعاد :-**

- مكافآت ترك الخدمة
- والتكاليف المرتبطة بتخفيض أو إعادة تنظيم المنشأة بعد استبعاد الأصل.

فى حالة:- تتطلب استبعاد أصل ما... أن يتحمل المشترى التزاماً ويكون هناك قيمة عادلة ناقصاً تكاليف البيع بالصافي... لكل من الأصل والالتزام

وقد يحدث ذلك إذا كان التصرف في وحدة توليد النقد يتطلب أن يقوم المشترى بتحمل هذا الالتزام .

وفى هذه الحالة يكون صافى سعر البيع (أو التدفق النقدي المقدر من التصرف النهائي) لوحدة توليد النقد هو سعر البيع المقدر لأصول وحدة توليد النقد والالتزام معاً ناقصاً تكاليف التصرف

رابعا

كيفية تقدير.... القيمة الاستخدامية

القيمة الاستخدامية: هى القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقع حدوثها من أي أصل أو وحدة مولدة للنقد.

سنتناول هذا الموضوع بالشرح من خلال النقاط التالية:-

١-العناصر التى تراعى عند حساب القيمة الاستخدامية للأصل

٢-الإجراءات اللازمة عند تقدير للقيمة الاستخدامية لأصل ما

٣-أسس تقدير التدفقات النقدية المستقبلية

٤-كيف تقوم الإدارة بتقدير معقولية الافتراضات التي قامت عليها التنبؤات الحالية للتدفقات النقدية ؟

٥- ماهى فترة ... توقعات تدفقات النقدية المستقبلية ؟

٦-العناصر المكونة لتقديرات التدفقات النقدية المستقبلية

٧-التقديرات التى لاتشملها ... التدفقات النقدية المستقبلية

٨-كيفية تحديد صافى التدفقات النقدية التى سيتم تحصيلها (أو سدادها) من استبعاد أصل ما فى نهاية عمره الإنتاجى

٩- اختلاف القيمة العادلة.... عن القيمة الاستخدامية

١٠- كيفية تقدير .... التدفقات النقدية المستقبلية.. للعملات الأجنبية

١- العناصر التى تراعى عند حساب القيمة الاستخدامية للأصل

(أ) تقدير التدفقات النقدية المستقبلية التي تتوقع المنشأة الحصول عليها من الأصل.

(ب) التوقعات بشأن التغيرات الممكنة في قيمة أو توقيت هذه التدفقات النقدية المستقبلية.

(ج) القيمة الزمنية للنقود ممثلة فى أسعار الفائدة الحالية في السوق بدون مخاطر.

(د) قيمة تحمل عدم التأكد المتأصل في الأصل .

(هـ) العوامل الأخرى... **مثل** عدم قابلية التسييل والتصفية والتي يظهرها السوق عند تحديد قيمة التدفقات النقدية المستقبلية التي تتوقع المنشأة الحصول عليها من الأصل.

.....

٢- الإجراءات اللازمة عند تقدير للقيمة الاستخدامية لأصل ما

الاجراء الاول:- تقدير التدفقات النقدية الداخلة والتدفقات النقدية الخارجة المستقبلية الناشئة عن الاستخدام المستمر للأصل وعن بيعه النهائي.

الاجراء الثانى:- تطبيق سعر الخصم الملائم على تلك التدفقات النقدية المستقبلية.

.....

٣- ضوابط ... تقدير التدفقات النقدية المستقبلية

عند قياس القيمة الاستخدامية ... يراعى الضوابط التالية:-

الضابط الاول:- تقدير التوقعات الخاصة بالتدفقات النقدية على أساس افتراضات معقولة ومؤيدة تمثل أفضل تقديرات الإدارة لمجموعة الظروف والأوضاع الاقتصادية التي ستكون قائمة على مدار العمر الإنتاجى المتبقي للأصل ، ويجب إعطاء أهمية للأدلة والمؤشرات الخارجية.

الضابط الثانى:- تقدير التوقعات الخاصة بالتدفقات النقدية على ضوء آخر الموازنات والتوقعات التي اعتمدتها الإدارة وأن تغطى تلك التوقعات فترة خمس سنوات ما لم يكن هناك مبرراً لفترة أطول ، ومع استبعاد أية تدفقات نقدية للداخل أو للخارج مستقبلية متوقع أن تنشأ من إعادة هيكلة في المستقبل أو من تحسين أو دعم أداء الأصل.

الضابط الثالث:- تقدير التوقعات الخاصة بالتدفقات النقدية فيما بعد الفترة التي تغطيها الموازنات والتوقعات الصادرة مؤخراً ، باستخدام معدل نمو ثابت أو متجه للاضمحلال في السنوات التالية ما لم تكن هناك زيادة في المعدل لها ما يبررها، ويجب ألا يتجاوز معدل النمو هذا متوسط معدل النمو على المدى الطويل بالنسبة للمنتجات أو الصناعات أو بالنسبة للدولة أو الدول التي تمارس فيها المنشأة نشاطها أو بالنسبة للسوق التى يستخدم فيها الأصل ما لم يكن هناك ما يبرر معدل نمو أعلى.

٤- كيف تقوم الإدارة بتقدير معقولية الافتراضات التي قامت عليها التنبؤات الحالية للتدفقات النقدية ؟

يجب على الإدارة القيام بما يلى :-

- اختبار أسباب الفروق بين التنبوءات الماضية للتدفقات النقدية والتدفقات النقدية الفعلية
- التأكد من أن هذه الافتراضات تتفق مع النتائج الفعلية الماضية وأن يدعم ذلك الأحداث أو الظروف التي لم تكن قائمة أثناء تحقق هذه التدفقات النقدية.

.....

٥- ماهى فترة ... توقعات تدفقات النقدية المستقبلية ؟

هذه الفترة اقصاها خمس سنوات ...حيث ان التوقعات والموازنات المالية الواضحة و التى يعتمد عليها بشأن التدفقات النقدية المستقبلية لفترات أطول من خمس سنوات لا تكون متاحة

ويجوز للإدارة أن تستخدم توقعات خاصة بالتدفقات النقدية... بناءً على موازنات مالية تغطى فترة أطول من خمس سنوات ... إذا كانت لديها الثقة بأن تلك التوقعات يعتمد عليها ويمكن أن توضح قدرة الإدارة – بناءً على الخبرة السابقة – على التوصل إلى توقعات التدفقات النقدية بدقة لفترات أطول.

يمكن تقدير التوقعات الخاصة بالتدفقات النقدية حتى نهاية العمر الإنتاجى للأصل من خلال.... استقراء واستخلاص توقعات التدفقات النقدية القائمة على أساس الموازنات والتوقعات المالية ... **باستخدام معدل النمو لسنوات تالية.**

وهذا المعدل يكون ثابتاً أو متجها للانخفاض ما لم تحدث زيادة في المعدل تتوافق مع المعلومات الموضوعية حول أنماط المنتج أو دورة العمر الإنتاجى . وإذا كان ملائماً ، يكون معدل النمو صفراً أو سلبى.

٦- العناصر المكونة لتقديرات التدفقات النقدية المستقبلية

يجب أن تتضمن التقديرات الخاصة بالتدفقات النقدية المستقبلية ما يلى:

(أ) **توقعات التدفقات النقدية الداخلة** ... من الاستخدام المتواصل للأصل.

(ب) **توقعات التدفقات النقدية الخارجة...** التي تتكبدها المنشأة بالضرورة لتوليد التدفقات النقدية الداخلة الناشئة عن الاستخدام المستمر للأصل (بما في ذلك التدفقات النقدية الخارجة لإعداد الأصل للاستخدام) والتي يمكن أن ترجع أو توزع بشكل مباشر على الأصل بشكل معقول وثابت.

(ج) **صافى التدفقات النقدية** – إن وجدت – المتوقع تحصيلها (أو سدادها) لبيع الأصل أو التصرف فيه في نهاية عمره الإنتاجى.

.....

تعكس تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية وسعر الخصم الافتراضات الثابتة بشأن الزيادات في الأسعار التي ترجع إلى التضخم بشكل عام ، لذلك :-

- إذا كان سعر الخصم يشمل تأثير الزيادات في الأسعار التي ترجع إلى التضخم ... **فإن** التدفقات النقدية المستقبلية يتم تقديرها بالمعدلات العادية ،
- أما إذا كان سعر الخصم يستبعد التأثير الناجم عن زيادة الأسعار بسبب التضخم.. **فإن** تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية تكون في معدلاتها الحقيقية

تشمل التوقعات الخاصة بالتدفقات النقدية الخارجة:-

- الخدمة اليومية للأصل
- وكذلك التكاليف غير المباشرة المستقبلية التي ترجع بشكل مباشر أو يمكن ربطها بدرجة معقولة وبشكل ثابت باستخدام الأصل.

الحالة :- التى فيها لا تشمل القيمة الدفترية التدفقات النقدية الخارجة التي ستتحملها المنشأة قبل أن يكون الأصل جاهزاً للاستخدام أو البيع .

فى هذه الحالة :- فإن تقدير التدفقات النقدية الخارجة المستقبلية... يتضمن تقدير أي تدفق نقدي خارج آخر يتوقع أن تتكبده المنشأة قبل أن يكون الأصل جاهزاً للاستخدام أو البيع .

على سبيل المثال:- فإن هذا ينطبق على مبنى تحت الإنشاء أو مشروع تنموى أو عمراني لم يستكمل بعد.

لتجنب الازدواج... يجب ألا تشمل تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية ما يلي:

(أ) التدفقات النقدية الداخلة من أصول تولد تدفقات نقدية داخلة من الاستعمال المستمر و التي لا تعتمد إلى حد كبير على التدفقات النقدية الداخلة من الأصل محل الدراسة (مثال ذلك الأصول المالية ... مثل العملاء).

و(ب) التدفقات النقدية الخارجة المتعلقة بالالتزامات التى قد تم الاعتراف بها كالتزامات (مثال ذلك الموردين أو المعاشات أو المخصصات).

٧- التقديرات التى لاتشملها ... التدفقات النقدية المستقبلية

A – يجب تقدير التدفقات النقدية المستقبلية للأصل في حالته الراهنة ويجب ألا تشمل تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية التدفقات الداخلة أو الخارجة المستقبلية المقدرة التي يتوقع أن تنشأ مما يلى:

(أ) إعادة هيكلة مستقبلية لم تلتزم المنشأة بها بعد.

أو (ب) تطوير أو تحسين أداء الأصل.

.....

B-التدفقات النقدية... التى لاتشملها القيمة الاستخدامية

نظراً لأن التدفقات النقدية المستقبلية قدرت للأصل في حالته الراهنة

فإن القيمة الاستخدامية لا تعكس ما يلي:

(ا) التدفقات النقدية الخارجة المستقبلية أو الوفورات في التكلفة المتعلقة بذلك (مثال ذلك التخفيضات في تكاليف الموظفين) أو المنافع التي يتوقع أن تنشأ من إعادة هيكلة مستقبلية لم تلتزم المنشأة بها بعد.

أو (ب) التدفقات النقدية الخارجة التي تحسن أو تزيد من أداء الأصل أو التدفقات النقدية الداخلة المتوقع أن تنشأ من هذه التدفقات الخارجة.

C- المقصود بإعادة الهيكلة :- هي برنامج مخطط ومراقب بمعرفة الإدارة ، وهو يغير بشكل هام و مؤثر إما نطاق العمل الذي تقوم به المنشأة أو الأسلوب الذي يؤدى به العمل.

D - كيفية تأثير اعادة الهيكلة ... على بعض الاصول

عندما تلتزم المنشأة بإعادة هيكلة ، فمن المتوقع أن تتأثر بعض الأصول بإعادة الهيكلة هذه ، وعندما تلتزم المنشأة بإعادة الهيكلة:

(أ) فإن تقديراتها للتدفقات النقدية الداخلة و التدفقات النقدية الخارجة لأغراض تحديد القيمة المستخدمة... سوف تعكس وفورات التكلفة و المنافع الأخرى من إعادة الهيكلة

(بناءا على أحدث موازنة مالية أو تقديرات معتمدة من الإدارة)

(ب) فإن تقديراتها للتدفقات النقدية الخارجة المستقبلية لإعادة الهيكلة تتضمن مخصص إعادة الهيكلة طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٨).

.....

E- كيفية التعامل مع بعض الحالات

الحالة الاولى :- حالة تحمل المنشأة مصروفاً رأسمالياً يحسن أو يزيد من قيمة الأصل بما يتعدى مستوى أدائه الذي تم تقييمه.

فى هذه الحالة :- فإن تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية لا تشمل التدفقات النقدية الداخلة المقدرة المستقبلية ... التي يتوقع أن تنشأ من هذه المصروفات .

.....

الحالة الثانية:- حالة المصروفات المستقبلية اللازمة للمحافظة على الأصل والإبقاء عليه عند مستوى أدائه الحالي

فى هذه الحالة:- تشمل تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية هذه المصروفات كالتالى:-

- وعندما تتكون الوحدة المولدة للنقدية من أصول لها أعمار إنتاجية مختلفة وجميعها أساسية للتشغيل المستمر للوحدة، فإن إحلال الأصول بأصول أخرى ذات أعمار إنتاجية أقل يعتبر جزءاً من عمليات التشغيل اليومية للوحدة عند تقدير التدفقات النقدية المستقبلية المرتبطة بالوحدة .
- وعندما يكون هناك أصل منفرد يتكون من أجزاء ذات أعمار إنتاجية مختلفة فإن إحلال الأجزاء بأجزاء ذات أعمار إنتاجية أقل يعتبر جزءاً من عمليات التشغيل اليومية للأصل عند تقدير التدفقات النقدية المستقبلية التي يحققها الأصل.

.....

F - يجب ألا تشمل تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية ما يلي:

(أ) التدفقات النقدية الداخلة أو الخارجة من الأنشطة التمويلية.

أو (ب) مقبوضات أو مدفوعات ضريبة الدخل.

واسباب ذلك :-

حيث ان التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة ... تعكس افتراضات تتفق... مع طريقة تحديد سعر الخصم . .. وغير ذلك يؤدى إلى.. أخذ أثر بعض الافتراضات مرتين أو يتم تجاهلها بالمرة

- ونظراً لأن القيمة الزمنية للنقود ...يتم حسابها بخصم التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة ...فإن التدفقات النقدية هذه لا تشمل التدفقات النقدية الداخلة أو الخارجة من الأنشطة التمويلية

– حيث إنه يتم تحديد سعر الخصم قبل حساب الضريبة.... فإنه يتم أيضاً تقدير التدفقات النقدية المستقبلية قبل حساب الضريبة.

وفى حالة .. تقدير صافى التدفقات النقدية التي سيتم الحصول عليها (أو سدادها) لاستبعاد أصل ما في نهاية عمره الإنتاجى

فى هذه الحالة :– يكون صافى التدفقات النقدية التى سيتم الحصول عليها من استبعاد الاصل هو المبلغ الذي تتوقع المنشأة أن تحصل عليه من استبعاد الأصل في معاملة بين أطراف كل منهم لديه الرغبة فى التبادل و على بينة من الحقائق و يتعاملان بإرادة حرة وذلك بعد خصم التكاليف المقدرة لاستبعاد الأصل .

.....

٨– كيفية تحديد صافى التدفقات النقدية التى سيتم تحصيلها (أو سدادها) من استبعاد أصل ما فى نهاية عمره الإنتاجى

يتم تحديده بطريقة مماثلة لتحديد صافى القيمة العادلة للأصل بعد خصم تكاليف البيع

فيما عدا انه عند تقدير صافى التدفقات النقدية:

(أ) تستخدم المنشأة الأسعار السائدة في تاريخ التقدير للأصول المماثلة التى وصلت إلى نهاية عمرها الإنتاجى والتي عملت في ظل ظروف مماثلة للظروف التي سيتم استعمال الأصل فيها.

(ب) يتم تسوية هذه الأسعار حسب أثر كل من الزيادات المستقبلية في الأسعار الناجمة عن التضخم العام والزيادات (الانخفاضات) المستقبلية المحددة ، فى حين أنه إذا استبعدت تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية

من الاستخدام المستمر للأصل وسعر الخصم أثر التضخم العام فإن هذا الأثر يستبعد أيضا من صافى التدفقات النقدية عند استبعاد الأصل.

٩- اختلاف القيمة العادلة.... عن القيمة الاستخدامية

القيمة العادلة :- تعكس الافتراضات التي يستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل

القيمة الاستخدامية:- تعكس آثار العوامل التي قد تخص المنشأة ولا تكون مطبقة على المنشآت بشكل عام .

على سبيل المثال :-

لا تعكس القيمة العادلة أي من العوامل التالية إلى الحد الذى لا تتوفر فيها بشكل عام للمشاركين في السوق :

(أ) القيمة الإضافية المستمدة من تجميع الأصول مثل إنشاء محفظة عقارات استثمارية في مواقع مختلفة.

و(ب) علاقات الترابط بين الأصل الذى يتم قياسه والأصول الأخرى.

و(ج) الحقوق القانونية أو القيود القانونية التي تخص فقط المالك الحالي للأصل.

و(د) المنافع الضريبية أو الأعباء الضريبية التي تخص المالك الحالي للأصل .

١٠- كيفية تقدير .... التدفقات النقدية المستقبلية.. للعملات الأجنبية

- تقدر التدفقات النقدية المستقبلية بالعملة التي سوف تتحقق بها ثم يتم خصمها باستخدام سعر خصم مناسب لتلك العملة .

- وتقوم المنشأة بترجمة القيمة الحالية التي تم الحصول عليها باستخدام سعر الصرف الفوري في تاريخ حساب القيمة الاستخدامية.

المقصود بسعر الخصم :-

هو السعر قبل الضريبة ...الذي يعكس التقييم الحالى للسوق لكل مما يلي:

(أ) القيمة الزمنية للنقود.

و (ب) المخاطر المرتبطة بالأصل التي يتم بشأنها تعديل تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية.

ويراعى الآتى:-

الضابط الاول:- السعر الذي يعكس التقييمات الحالية للسوق للقيمة الزمنية للنقود والمخاطر المتعلقة بالأصل هو:- العائد الذي يطلبه المستثمرون ...إذا كان عليهم اختيار استثمار... يولد تدفقات نقدية ...لمبالغ وتوقيت ومخاطرة ... مساوية لتلك التي تتوقع المنشأة الحصول عليها من الأصل

الضابط الثانى:- يقدر هذا السعر من السعر الضمني في عمليات السوق الحالية لأصول مشابهة أو من تكلفة المتوسط المرجح لرأس مال منشأة مقيدة في سوق الأوراق المالية لها أصل واحد (أو محفظة أصول) مشابهة من ناحية قدرتها الخدمية المتوقعة و المخاطر المرتبطة بها مع الأصل محل الدراسة

الضابط الثالث:- سعر (أسعار) الخصم المستخدمة لقياس القيمة الاستخدامية للأصل سوف لا تعكس المخاطر التي تم بشأنها تسوية تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية وإلا سيحسب تأثير بعض الافتراضات مرتين.

الضابط الرابع:- عندما لا يكون السعر الخاص بأصل متوفراً بصورة مباشرةً من السوق ، تستخدم المنشأة بدائل لتقدير سعر الخصم

المطلب الخامس

ضوابط... الاعتراف وقياس خسائر اضمحلال الأصل

الضابط الاول:- إذا كانت القيمة الاستردادية لأصل أقل من قيمته الدفترية فإنه يجب تخفيض القيمة الدفترية إلى مبلغ قيمته الاستردادية ، ويعتبر ذلك الانخفاض خسارة ناتجة عن اضمحلال القيمة.

الضابط الثانى:- يجب الاعتراف بخسارة الاضمحلال... في الأرباح أو الخسائر في الحال .

وفى حالة ... ما اذا كانت القيمة الدفترية للاصل مدرجة بقيمة إعادة التقييم طبقا لمعيار محاسبة مصرى آخر.

فى هذه الحالة ... يجب معالجة أى خسائر غنخفاض فى قيمة الاصل المعاد تقييمه كأنخفاض إعادة تقييم وفقا لمعيار محاسبة مصرى آخر.

الضابط الثالث:- يتم الاعتراف بخسائر إنخفاض قيمة الاصل لم يتم تقييمه فى الارباح أو الخسائر... على ان يتم الاعتراف بخسائر اعادة تقييم الاصل مباشرة بالدخل الشامل بما لا يجاوزقيمة فائض إعادة التقييم لذات الاصل والسابق الاعتراف بها ضمن الدخل الشامل – مثل خسائر الانخفاض هذه تخفض من فائض إعادة التقييم ذلك الاصل.

الضابط الرابع:- عندما يكون المبلغ المقدر لخسارة الاضمحلال في قيمة أصل.... تزيد على المبلغ المثبت دفترياً لذلك الأصل .

فى هذه الحالة:- على المنشأة الاعتراف بوجود التزام إذا طلب ذلك معيار محاسبة مصرى آخر.

.....

الضابط الخامس:- بعد الاعتراف بخسارة اضمحلال القيمة يجب تسوية مبلغ إهلاك (استهلاك) الأصل في الفترات المستقبلية لتوزيع القيمة الدفترية المعدلة للأصل ناقصاً قيمته التخريدية (المتبقية) (إن وجدت) على أساس منتظم على مدار عمره الإنتاجى المتبقي.

.....

الضابط السادس:- إذا تم الاعتراف بخسارة تخفيض القيمة فإنه يتم تحديد أية أصول أو التزامات ضريبية مؤجلة متعلقة بذلك بموجب معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٤) "ضرائب الدخل " ، وذلك بمقارنة القيمة الدفترية المعدلة للأصل مع الأساس الضريبى الخاص به.

المطلب السادس

الاعتراف وقياس خسائر الاضمحلال للوحدات المولدة للنقدية

سنتناول هذا الموضوع بالشرح من خلال النقاط التالية :-

اولا:- تعريف ... تحديد وحدة توليد النقد التي ينتمي إليها الأصل

ثانيا:- الحالات التى لا يمكن فيها تحديد المبلغ القابل للاسترداد لأصل مفرد

ثالثا:- ضوابط ... تحديد وحدة توليد النقد التي ينتمي إليها الأصل

رابعا:- كيفية تحديدالقيمة الاستردادية ... والقيمة الدفترية... لوحدة توليد النقد

.....

اولا:- تعريف ... تحديد وحدة توليد النقد التي ينتمي إليها الأصل

الوحدة المولدة للنقد: - هى أصغر مجموعة يمكن تحديدها من الأصول التى تولد تدفقات نقدية داخلة و تكون مستقلة بشكل كبير عن التدفقات النقدية الداخلة من غيرها من الأصول أو مجموعات الأصول.

.....

ثانيا:- الحالات التى لا يمكن فيها تحديد المبلغ القابل للاسترداد لأصل مفرد

الحالة الاولى :- إذا لم يكن ممكناً تقدير قيمة الأصل الاستخدامية لتكون مقاربة لقيمته العادلة ناقصاً تكاليف البيع ..**مثال** :- إذا لم يكن ممكناً تقدير التدفقات النقدية المستقبلية من الاستعمال المستمر للأصل على أنها ضئيلة

الحالة الثانية :- إذا لم يولد الأصل تدفقات نقدية داخلة من الاستعمال المستمر والتي هي مستقلة إلى حد كبير عن التدفقات النقدية من أصول أخرى

وفى هذه الحالات :- يمكن تحديد القيمة الاستخدامية فقط لوحدة توليد النقد للأصل وبالتالى قيمته الاستردادية.

مثال١ :منشأة تعدين تمتلك سكة حديد خاصة بها لدعم أنشطتها التعدينية، ومن الممكن بيع سكة الحديد الخاصة فقط بمقدار قيمتها كخردة ، ولا تولد سكة الحديد الخاصة تدفقات نقدية داخلة من الاستعمال المستمر والتي هى مستقلة إلى حد كبير عن التدفقات النقدية الداخلة من الموجودات الأخرى للمنجم.

فى هذه الحالة:- ليس من الممكن تقدير القيمة الاستردادية لسكة الحديد الخاصة لأن القيمة الاستخدامية للسكة الحديد الخاصة لا يمكن تحديدها ، ومن المحتمل أنها تختلف عن قيمتها كخردة، ولذلك تقدر المنشأة القيمة الاستردادية لوحدة توليد النقد التي تنتمي إليها سكة الحديد الخاصة ، أى المنجم ككل.

مثال ٢: تقوم شركة أتوبيسات بتقديم الخدمات بموجب عقد مع مجلس محلى يتطلب حداً أدنى من الخدمة في كل واحد من الخطوط الخمسة ، ويمكن تحديد الأصول المخصصة لكل خط والتدفقات النقدية من كل خط بشكل منفصل ، واحد الخطوط يعمل بخسارة كبيرة.

فى هذه الحالة:- نظراً لأن المنشأة لا تملك خيار إيقاف أى خط للأتوبيسات فإن أقل مستوى للتدفقات النقدية الداخلة التي يمكن تحديدها من الاستعمال المستمر والمستقلة إلى حد كبير عن التدفقات النقدية الداخلة من الأصول أو مجموعة الأصول الأخرى هي التدفقات النقدية التي تولدها الخطوط الخمسة معاً ، ووحدة توليد النقد لكل مسار هي شركة الأتوبيسات ككل.

ثالثا:- ضوابط ... تحديد وحدة توليد النقد التي ينتمي إليها الأصل

الضابط الاول:- تحديد وحدة توليد النقد للأصل ينطوي على الحكم الشخصي، وإذا لم يكن ممكناً تحديد المبلغ القابل للاسترداد لكل أصل على حدة تحدد المنشأة أصغر مجموعة للأصول تولد أكبر تدفقات نقدية داخلة مستقلة إلى حد كبير.

.....

الضابط الثانى:- التدفقات النقدية الداخلة من الاستخدام المستمر:-

هي التدفقات الداخلة للنقدية وما في حكمها... والتي يتم الحصول عليها من أطراف خارج المنشأة

.....

الضابط الثالث:- عند تحديد ما إذا كانت التدفقات النقدية الداخلة من الأصل(أو مجموعة الأصول) مستقلة إلى حد كبير عن التدفقات النقدية الداخلة من الأصول الأخرى (أو مجموعة الأصول)

فإن المنشأة تأخذ في الاعتبار مختلف العوامل بما في ذلك:-

- **كيفية متابعة الإدارة لعمليات المنشأة**

مثل:- خطوط الإنتاج أو الأعمال أو المواقع الفردية أو الأحياء أو المناطق الإقليمية أو أية طريقة أخرى

- **أو كيفية اتخاذ الإدارة للقرارات بشأن الاستمرار في استخدام أصول وعمليات المنشأة أو التصرف فيها.**

.....

الضابط الرابع:- فى حالة ... وجود سوق نشطة للمنتج الذي ينتجه أصل أو مجموعة الأصول

فى هذه الحالة:- فإنه يجب تحديد هذا الأصل أو مجموعة الأصول... **على أنها وحدة توليد نقد** وحتى ولو كان بعض أو كل هذا المنتج يستخدم داخلياً .

الضابط الخامس:- فى حالة .. تأثير التدفقات النقدية الناشئة بواسطة أصل أو وحدة توليد نقد بسعر التحويل الداخلي

فى هذه الحالة:- تستخدم المنشأة أفضل تقديرات الإدارة للأسعار المستقبلية التي يمكن أن تتحقق في معاملات تجارية بإرادة حرة

وذلك عند تقديرها:

(أ) للتدفقات النقدية للداخل المستخدمة لتحديد القيمة الاستخدامية للأصول أو لوحدة توليد النقد.

و(ب) للتدفقات النقدية للخارج المستخدمة لتحديد القيمة الاستخدامية لأية أصول أو لوحدات توليد نقد أخرى تتأثر بالسعر التحويلي الداخلي.

.....

الضابط السادس:- فى حالة... استخدام جزء من المنتج أو المنتج بأكمله الذي أنتجه أصل أو مجموعة من الأصول من قبل وحدات أخرى فى المنشأة

مثال ذلك... منتجات في المرحلة المتوسطة لعملية الإنتاج

فى هذه الحالة:-

فإن هذا الأصل أو مجموعة الأصول.... تشكل وحدة توليد نقد منفصلة ...إذا استطاعت المنشأة بيع هذا الإنتاج في سوق نشطة.

واسباب ذلك :-

السبب الاول:- أن هذا الأصل أو مجموعة الأصول يمكنها توليد تدفقات نقدية داخلة من الاستعمال المستمر بشكل مستقل إلى حد كبير عن التدفقات النقدية الداخلة من الأصول الأخرى أو مجموعة الأصول .

السبب الثانى:-عند استخدام معلومات مبنية على الموازنات التقديرية / التنبؤات المالية المتعلقة بوحدة توليد نقد أو لأى أصل آخر أو وحدات توليد نقد متأثرة بأسعار التحويل الداخلى... **تقوم المنشأة** بتعديل هذه المعلومات إذا لم تكن أسعار التحويل الداخلية تعكس أفضل تقدير للإدارة لأسعار السوق المستقبلية لإنتاج وحدة توليد النقد فى معاملات بإرادة حرة.

.....

الضابط السابع:- يجب تحديد وحدات توليد النقد بشكل ثابت من فترة لأخرى لنفس الأصل أو الأصول ، إلا إذا كان إجراء تغيير ذلك له ما يبرره.

.....

الضابط الثامن:- إذا كانت هناك أية دلالة على اضمحلال قيمة أى أصل... فإنه يجب تقييم المبلغ القابل للاسترداد للأصل المفرد.

.....

الضابط التاسع:- إذا لم يكن من الممكن تقدير المبلغ القابل للاسترداد للأصل المفرد فإنه يجب على المنشأة تحديد المبلغ القابل للاسترداد لوحدة توليد النقد الذى ينتمى إليها (وحدة توليد النقد للأصل).

رابعا

كيفية تحديدالقيمة الاستردادية ... والقيمة الدفترية... لوحدة توليد النقد

١-**القيمة الاستردادية لوحدة توليد نقد:**- هى صافى سعر البيع لوحدة توليد النقد أو القيمة الاستخدامية لها أيهما أعلى

٢- القيمة الدفترية لوحدة توليد النقد:

(أ) **تشمل فقط** :- القيمة الدفترية لتلك الأصول ...التي يمكن أن تعزى مباشرة أو توزع على أساس معقول وثابت على وحدة توليد النقد... والتي سوف تولد التدفقات النقدية الداخلة المستقبلية المقدرة عند تحديد القيمة الاستخدامية لوحدة توليد النقد.

(ب) **ولا تشمل** :- القيمة الدفترية... لأي التزام معترف به ...إلا إذا كان من غير الممكن تحديد القيمة الاستردادية لوحدة توليد النقد بدون أخذ هذا الالتزام في الاعتبار... ويرجع ذلك إلى أن صافى القيمة العادلة بعد خصم تكاليف البيع والقيمة الاستخدامية لوحدة توليد النقد يتم تحديدهما باستثناء التدفقات النقدية المتعلقة بالأصول التي هي ليست جزءاً من وحدة توليد النقد والالتزامات التي تم الاعتراف بها

فى حالة :- تجميع الأصول في مجموعات... لتقييم إمكانية الإسترداد يراعى الضوابط التالية:-

الضابط الاول:- إدراج الأصول التي تولد التدفقات النقدية الداخلة من الاستعمال المستمر ضمن وحدة توليد النقد... **وخلاف ذلك...** قد تظهر وحدة توليد النقد أنها قابلة للاسترداد تماماً عندما تكون خسارة الاضمحلال قد وقعت بالفعل

الضابط الثانى:- وفى بعض الحالات بالرغم من أن بعض الأصول تساهم في التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة لوحدة توليد النقد إلا أنه لا يمكن توزيعها على وحدة توليد النقد على أساس معقول وثابت.

مثال ذلك.. بالنسبة للشهرة أو الأصول العامة للمنشأة مثل أصول المقر الرئيسي .....

الضابط الثالث:- قد يكون من الضروري أخذ بعض الالتزامات المعترف بها في الاعتبار لتحديد القيمة الاستردادية لوحدة توليد النقد

وقد يحدث ذلك إذا كان التصرف في وحدة توليد النقد يتطلب أن يقوم المشترى بتحمل هذا الالتزام .

وفى هذه الحالة يكون صافى سعر البيع (أو التدفق النقدي المقدر من التصرف النهائي) لوحدة توليد النقد هو سعر البيع المقدر لأصول وحدة توليد النقد والالتزام معاً ناقصاً تكاليف التصرف .

ولأغراض إجراء مقارنة ذات معنً بين القيمة الدفترية لوحدة توليد النقد و قيمتها الاستردادية ... **تخصم القيمة الدفترية للالتزام** عند تحديد كل من القيمة الاستخدامية لوحدة توليد النقد وقيمتها الدفترية.

مثال:- تقوم شركة بتشغيل منجم و تتطلب القوانين وجوب أن يقوم المالك باستعادة الموقع إلى حالته عند استكمال عملياته التعدينية، وتشمل تكاليف الاستعادة استبدال المواد الموجودة فوق المنجم التي يجب إزالتها قبل بدء عمليات التعدين،

- وقد تم الاعتراف بمخصص لتكاليف استبدال المواد الموجودة فوق المنجم فوراً عندما أزيلت هذه المواد.

– كما تم الاعتراف بالمبلغ المخصص كجزء من تكلفة المنجم ويتم استهلاكه على مدى العمر الإنتاجى المقدر للمنجم و تبلغ القيمة الدفترية لمخصصات الاستعادة ٥٠٠، وهو مساو للقيمة الحالية لتكاليف الاستعادة....

فى هذه الحالة:– تقوم المنشأة بإجراء اختبار اضمحلال القيمة للمنجم، ووحدة توليد النقد للمنجم هي المنجم ككل.

وقد استلمت المنشأة عروضا مختلفة لشراء المنجم بمبلغ مقداره حوالي ٨٠٠، وهذا السعر يتضمن قيام المشترى بتحمل التزام استعادة المواد الموجودة فوق المنجم، وقدرت تكاليف التصرف في المنجم على أنها طفيفة، وتبلغ القيمة الاستخدامية للمنجم حوالي ١.٢٠٠ بخلاف تكاليف الاستعادة ، والقيمة الدفترية للمنجم هي ١٠٠٠ .

تبلغ القيمة العادلة ناقصاً تكاليف بيع وحدة توليد النقد ٨٠٠ وهذا المبلغ يأخذ في الاعتبار تكاليف الاستعادة التي تم وضع مخصص لها، ونتيجة لذلك يتم تحديد القيمة الاستخدامية لوحدة توليد النقد بعد أخذ تكاليف الاستعادة في الاعتبار وتقدر بمبلغ ٧٠٠ (١٢٠٠ ناقصاً ٥٠٠) القيمة الدفترية لوحدة توليد النقد هى ٥٠٠ (القيمة الدفترية للمنجم ١٠٠٠ ناقصاً القيمة الدفترية لمخصص تكاليف الاستعادة ٥٠٠) وبالتالي فالقيمة الاستردادية للوحدة تزيد عن القيمة الدفترية.

المطلب السابع

الاعتراف وقياس خسائر الاضمحلال للوحدات المولدة للنقدية المتضمنة شهرة

سنتناول هذه المتطلبات بالشرح من خلال النقاط التالية :-

اولا:- توزيع الشهرة على الوحدات المولدة للنقد

ثانيا:- ما هو محتوى ...الشهرة المقتناة من عملية تجميع أعمال؟

ثالثا:- كيفية التعامل مع بعض الحالات عند توزيع الشهرة على الوحدات المولدة للنقد

رابعا:- اختبار اضمحلال القيمة للوحدات المولدة للنقد التي تتضمن شهرة

خامسا:- اختبار اضمحلال القيمة على الوحدة المولدة للنقد و التى تم توزيع شهرة عليها

سادسا:- توقيت اختبارات اضمحلال قيمة الوحدة المولدة للنقد التي تم توزيع الشهرة

سابعا:- شروط استخدام أخر حساب تفصيلي تم إجراؤه في الفترة السابقة بالنسبة للقيمة الاستردادية للوحدة المولدة للنقد التي تم توزيع الشهرة عليها عند إجراء اختبار اضمحلال القيمة على هذه الوحدة في الفترة الحالية

اولا:- توزيع الشهرة على الوحدات المولدة للنقد

١-يتم توزيع الشهرة على الوحدات المولدة للنقد

وذلك :- لأغراض اختبارات اضمحلال القيمة ... حيث يتم توزيع الشهرة المكتسبة عند تجميع الأعمال على الوحدات التي تولد النقد أو مجموعات هذه الوحدات لدى الشركة المقتنية والمتوقع منها الاستفادة من عملية التجميع

بغض النظر عن إسناد الأصول أو الالتزامات الأخرى للشركة المقتناة لهذه الوحدات أو المجموعات.

٢-سمات أية وحدة أو مجموعة وحدات يتم توزيع الشهرة عليها

السمة الاولى:- أنها تمثل أدنى مستوً داخل المنشأة تراقب بها الشهرة للأغراض الداخلية للإدارة .

السمة الثانية:- أنها ليست أكبر من أي قطاع تشغيل

٣-والقطاع التشغيلى هو أحد عناصر المنشأة الذى :

(أ) يشارك فى أنشطة الأعمال التى يمكن أن تجنى منها المنشأة إيرادات وتتكبد مصروفات (بما فى ذلك الإيرادات والمصروفات المتعلقة بالمعاملات مع العناصر الأخرى ضمن نفس المنشأة) .

(ب) يتم مراجعة نتائجة التشغيلية بشكل منتظم من قبل الرئيس المسئول عن صناعة القرار التشغيلى للمنشأة لإتخاذ قرارات حول الموارد التى سيتم تخصيصها للقطاع وتقييم أدائه .

و(ج) تتوفر معلومات مالية منفصلة بشأنه .

ثانيا:- ما هو محتوى ...الشهرة المقتناة من عملية تجميع أعمال؟

تمثل ...المبالغ التى يدفعها المشترى توقعاً لمنافع اقتصادية مستقبلية، من الأصول غير القابلة للتحديد بشكل منفرد أو من الأصول التي لا تحقق شروط الاعتراف بشكل منفرد في القوائم المالية

ويلاحظ أن :-

الشهرة لا تولد تدفقات نقدية بشكل مستقل عن الأصول الأخرى أو مجموعات الأصول... **ولكنها تساهم** في التدفقات النقدية للوحدات المتعددة لتوليد النقد.

ثالثا:- كيفية التعامل مع بعض الحالات عند توزيع الشهرة على الوحدات المولدة للنقد

الحالة الاولى:- حالة عدم إمكانية استكمال التوزيع الأولى للشهرة المكتسبة من تجميع الأعمال قبل نهاية الفترة السنوية التي تم فيها عملية التجميع

فى هذه الحالة :- يتم استكمال التوزيع الأولى قبل نهاية الفترة السنوية الأولى التي تبدأ بعد تاريخ الاقتناء.

.....

الحالة الثانية :- حالة ما إذا تم توزيع الشهرة على الوحدة المولدة للنقد وقامت المنشأة بالتصرف في أى مكون يخص هذه الوحدة

فى هذه الحالة :- يتم معاملة الشهرة المرتبطة بهذا المكون التي تم التصرف فيها **على النحو التالي:**

(أ) تدرج ضمن القيمة الدفترية للمكون عند تحديد أرباح أو خسائر التصرف.
و (ب) تقاس على أساس القيم النسبية للمكون التي تم التصرف فيه وعلى أساس الجزء المتبقى في الوحدة المولدة للنقد إلا إذا استطاعت المنشأة أن تثبت أن هناك طريقة أفضل لإظهار الشهرة المرتبطة بالمكون التي تم التصرف فيه.

مثال:

تقوم منشأة ببيع مكون معين مقابل بمبلغ ١٠٠ وهذا المكون جزء من وحدة توليد نقد تم توزيع الشهرة عليها، ولا يمكن تحديد الشهرة الموزعة على هذه الوحدة أو ربطها باية مجموعة من الأصول عند مستوى أدنى من هذه الوحدة الإ بصفة تقديرية وتبلغ القيمة الاستردادية للجزء المحتفظ به من الوحدة المولدة للنقد ٣٠٠.

فى هذه الحالة:- نظراً لأن الشهرة الموزعة على الوحدة المولدة للنقد لا يمكن تحديدها إلا بصفة تقديرية أو ربطها مع مجموعة من الأصول عند مستوى أقل من هذه الوحدة ، لذا يتم قياس الشهرة المرتبطة بالمكون الذى تم التصرف فيه على أساس القيم النسبية للمكون الذى تم التصرف فيه والجزء المتبقي من الوحدة وبالتالي يتم إدراج ٢٥٪ من الشهرة الموزعة على الوحدة المولدة للنقد ضمن القيمة الدفترية للمكون الذى تم التصرف فيه.

الحالة الثالثة :- حالة قيام المنشأة بإعادة تنظيم هيكلها التنظيمى بطريقة تؤدى إلى تغيير عناصر وحدة أو أكثر من الوحدات المولدة للنقد التي تم توزيع الشهرة عليها

فى هذه الحالة :-

- يتم إعادة توزيع الشهرة ...على الوحدات التي حدث بها تغيرات.

- وتتم عملية إعادة التوزيع.. باستخدام اسلوب القيمة النسبية كالمستخدم عند قيام المنشأة بالتصرف في أى مكون ضمن مكونات الوحدة المولدة للنقد ...**إلا إذا** استطاعت المنشأة إثبات أن هناك طريقة أفضل للاعتراف بالشهرة المرتبطة بالوحدات المعاد تنظيمها.

مثال:

تم توزيع الشهرة من قبل على وحدة (أ) المولدة للنقد ولا يمكن تحديد هذه الشهرة أو ربطها مع مجموعة من الأصول عند مستوى أدنى من (أ) إلا بصفة تقديرية، ويتم تقييم الوحدة (أ) وإدخالها ضمن ثلاث وحدات أخرى مولدة للنقد وهى (ب) و(ج) و(د).

فى هذه الحالة:- نظراً لأن الشهرة الموزعة على الوحدة (أ) لا يمكن تحديدها إلا بصفة تقديرية أو ربطها مع أية مجموعة أصول عند مستوى أدنى من (أ) لذا يتم إعادة توزيعها على الوحدات (ب) و(ج) و(د) على أساس القيم النسبية للأجزاء الثلاثة من الوحدة (أ) قبل إدماج هذه الأجزاء ضمن الوحدة (ب) و(ج) و(د).

رابعا:- اختبار اضمحلال القيمة للوحدات المولدة للنقد التي تتضمن شهرة

عندما ترتبط الشهرة ...بوحدة مولدة للنقد .... ولم يتم توزيعها... على هذه الوحدة **يتم إجراء**.... اختبار اضمحلال القيمة على هذه الوحدة .

وذلك عندما ... يكون هناك مؤشر أو دلالة على احتمالية اضمحلال قيمة الوحدة **ويتم ذلك الاختبار**... بمقارنة القيمة الدفترية للوحدة مع استبعاد الشهرة مع قيمتها الاستردادية.

ويتم الاعتراف ... بأية خسائر ناجمة عن اضمحلال القيمة

وفى حالة :- ما إذا تضمنت الوحدة المولدة للنقد ... ضمن قيمتها الدفترية أصلاً غير ملموس ليس له عمر إنتاجى محدد ولم يتح بعد للاستخدام وهناك إمكانية لاختبار اضمحلال قيمة هذا الأصل كجزء من هذه الوحدة.

فى هذه الحالة:- يجب إجراء اختبار اضمحلال القيمة على الوحدة سنوياً.

خامسا:- اختبار اضمحلال القيمة على الوحدة المولدة للنقد و التى تم توزيع شهرة عليها

يتم إجراء هذا الاختبار سنوياً أو عندما يوجد مؤشر أو دلالة تفيد احتمالية اضمحلال قيمة الوحدة... **وذلك** بمقارنة قيمتها الدفترية متضمنة الشهرة مع قيمتها الاستردادية.

وهنا نكون امام حالتين :-

الحالة الاولى:- إذا ما تجاوزت القيمة الاستردادية قيمة الوحدة الدفترية .

فى هذه الحالة:- لا تعتبر قيمة هذه الوحدة والشهرة الموزعة عليها قد اضمحلت

الحالة الثانية:- إذا تجاوزت القيمة الدفترية القيمة الاستردادية للوحدة

فى هذه الحالة:- تعترف المنشأة.. بوجود خسائر ناجمة عن اضمحلال القيمة.

.....

سادسا:- توقيت اختبارات اضمحلال قيمة الوحدة المولدة للنقد التي تم توزيع الشهرة

يمكن إجراء الاختبار السنوي لقياس اضمحلال قيمة الوحدة المولدة للنقد التي تم توزيع الشهرة عليها في أى وقت أثناء الفترة السنوية ... **بشرط القيام بالاختبار فى نفس الوقت من كل سنة.**

ويجوز إجراء اختبار ..على وحدات مختلفة... في توقيتات مختلفة .

إلا أنه ... إذا تم اقتناء الشهرة – أو جزء منها – الموزعة على الوحدة المولدة للنقد في عملية تجميع أعمال أثناء الفترة الحالية.

فى هذه الحالة:– يتم إجراء اختبار اضمحلال القيمة على هذه الوحدة قبل نهاية الفترة الحالية.

كيفية تحديد توقيت بعض حالات اختبار الاضمحلال قيمة الوحدة المولدة للنقد التي تم توزيع الشهرة

الحالة الاولى:– حالة ما إذا كان إجراء اختبار اضمحلال القيمة على الأصول المكونة للوحدة المولدة للنقد الموزع عليها الشهرة ...يتم في نفس الوقت الذي يتم فيه.. بالنسبة للوحدة المتضمنة الشهرة .

فى هذه الحالة:– يتم إجراء هذا الاختبار على هذه الأصول قبل الوحدة المتضمنة للشهرة

الحالة الثانية:– حالة إجراء اختبار اضمحلال القيمة على وحدات مولدة للنقد تمثل مجموعة من الوحدات المولدة للنقد التي تم توزيع الشهرة عليها في نفس توقيت المجموعة التي تضم الشهرة .

فى هذه الحالة:– يتم اختبار الوحدات الفردية قبل مجموعة الوحدات التي تتضمن الشهرة.

الحالة الثالثة :– حالة وجود مؤشر أو دلالة على اضمحلال قيمة أحد الأصول بداخل الوحدة التي تتضمن الشهرة فى وقت إجراء اختبار اضمحلال القيمة للوحدة المولدة للنقد الموزع عليها الشهرة

فى هذه الحالة :- تقوم المنشأة باختبار اضمحلال قيمة الأصل أولاً ... وتعترف بأية خسارة ناجمة عن اضمحلال قيمة الأصل قبل إجراء اختبار اضمحلال القيمة على الوحدة المولدة للنقد التي تتضمن الشهرة،

الحالة الرابعة :- الحالة التى قد يكون فيها هناك مؤشر على اضمحلال قيمة الوحدة المولدة للنقد التي بداخل مجموعة الوحدات المولدة للنقد المتضمنة للشهرة

فى هذه الحالة :- أيضا تقوم المنشأة بإجراء اختبار اضمحلال القيمة أولا على الوحدة المولدة للنقد وتعترف بالخسارة الناجمة عن اضمحلال قيمة هذه الوحدة قبل إجراء اختبار اضمحلال القيمة على مجموعة الوحدات الموزعة عليها الشهرة.

.....

سابعا:- شروط استخدام أخر حساب تفصيلي تم إجراؤه في الفترة السابقة بالنسبة للقيمة الاستردادية للوحدة المولدة للنقد التي تم توزيع الشهرة عليها عند إجراء اختبار اضمحلال القيمة على هذه الوحدة في الفترة الحالية

الشرط الاول:- عدم حدوث تغيرات هامة في الأصول والالتزامات المكونة للوحدة منذ آخر حساب تم للقيمة الاستردادية.

الشرط الثانى:- أن يكون قد نتج عن أخر حساب للقيمة الاستردادية مبلغ يتجاوز القيمة الدفترية للأصل بهامش كبير .

الشرط الثالث:- عدم وجود احتمال بأن تقديرات القيمة الاستردادية الحالية ستكون أقل من القيمة الدفترية للوحدة. بناء على تحليل الأحداث التي وقعت والظروف والأحوال التي تغيرت منذ آخر حساب للقيمة الاستردادية

المطلب الثامن

اضمحلال الاصول العامة للمنشأة

سنتناول هذا الموضوع من خلال النقاط التالية:-

اولا:- المقصود بالأصول العامة للمنشأة

ثانيا:- الخصائص الرئيسية للأصول العامة للمنشأة

ثالثا:- كيفية الاعتراف باضمحلال الاصول العامة

رابعا:- كيفية ... إجراء اختبار اضمحلال القيمة على وحدة توليد النقد

.....

اولا:- المقصود بالأصول العامة للمنشأة

وهى الأصول بخلاف الشهرة والتي تسهم في التدفقات النقدية المستقبلية لكل من الوحدة المولدة للنقد محل الاختبار والوحدات الأخرى المولدة للنقد .

تشمل الأصول العامة للمنشأة أصولاً مجمعة أو منفصلة مثل:-

- مبنى المقر الرئيسي
- أو قسم من المنشأة
- أو معدات معالجة البيانات الالكترونية
- أو مركز بحوث ،

ويحدد هيكل المنشأة ما إذا كان الأصل يفي بالتعريف الوارد في هذا المعيار بالنسبة للأصول العامة ولوحدة توليد نقد معينة

.....

ثانيا:- الخصائص الرئيسية للأصول العامة للمنشأة

الخاصية الاولى:- إنها لا تولد تدفقات نقدية داخلة بشكل مستقل عن الأصول أو مجموعات الأصول الأخرى

الخاصية الثانية:- أنه لا يمكن أن تعزى قيمتها الدفترية كاملة لوحدة توليد النقد محل الدراسة.

.....

ثالثا:- كيفية الاعتراف باضمحلال الاصول العامة

نظرا لانه لا يمكن تحديد القيمة الاستردادية لأصل عام منفرد ... إلا إذا قررت الإدارة التصرف في ذلك الأصل

السبب :-

لأن الأصول العامة للمنشأة ...لا تولد تدفقات نقدية منفصلة

نتيجة ذلك :-

إذا كانت هناك دلالة على أن قيمة أصل عام قد اضمحلت فإنه يتم تحديد القيمة الاستردادية لوحدة توليد النقد التي ينتمي لها هذا الأصل وذلك بالمقارنة مع القيمة الدفترية لوحدة توليد النقد

.....

رابعا:- كيفية ... إجراء اختبار اضمحلال القيمة على وحدة توليد النقد

تقوم المنشأة بتحديد الأصول العامة التي ترتبط بالوحدة المولدة للنقد محل الدراسة:

الحالة الاولى:- إذا كان من الممكن توزيع جزء من القيمة الدفترية للأصل على أساس ثابت ومعقول على هذه الوحدة .

فى هذه الحالة :- تقوم المنشأة بمقارنة القيمة الدفترية للوحدة بما في ذلك الجزء الخاص بالقيمة الدفترية للأصل الموزع على الوحدة ... مع قيمتها الاستردادية ويتم الاعتراف بأية خسارة ناجمة عن اضمحلال .

.....

الحالة الثانية:- إذا كان من غير الممكن توزيع جزء من القيمة الدفترية للأصل على أساس ثابت ومعقول .

فى هذه الحالة:- تقوم المنشأة بما يلى :

(١) مقارنة القيمة الدفترية للوحدة مع استبعاد الأصل العام مع القيمة الاستردادية و الاعتراف بالخسارة الناجمة عن اضمحلال القيمة .

و (٢) تحديد أصغر مجموعة من الوحدات المولدة للنقد التى تتكون منها الوحدة المولدة للنقد محل الدراسة والتي يمكن توزيع جزء عليها من القيمة الدفترية للأصل العام على أساس ثابت ومعقول.

و (٣) مقارنة القيمة الدفترية لهذه المجموعة من الوحدات بما في ذلك الجزء الخاص بالقيمة الدفترية للأصل العام الموزع على هذه المجموعة مع القيمة الاستردادية للمجموعة ويتم الاعتراف بأية خسائر ناجمة عن اضمحلال القيمة

المطلب التاسع

كيفية الاعتراف .. بخسارة اضمحلال قيمة وحدة توليد النقد

١- يجب الاعتراف بخسارة اضمحلال قيمة وحدة توليد النقد فقط إذا كانت قيمتها الاستردادية أقل من قيمتها الدفترية

٢- ويجب توزيع خسارة الاضمحلال في القيمة لتخفيض القيمة الدفترية لأصول الوحدة طبقاً للترتيب التالي:

(أ) تخفيض القيمة الدفترية للشهرة الموزعة على وحدة توليد النقد (أو وحدات توليد النقد).

(ب) ثم تخفيض الأصول الأخرى للوحدة بالتناسب على أساس القيمة الدفترية لكل أصل في الوحدة.

ويجب معاملة هذه التخفيضات في القيمة الدفترية على أنها خسائر اضمحلال في قيمة الأصول الفردية وكذلك الاعتراف بها.

٣- عند توزيع خسارة اضمحلال القيمة لتخفيض القيمة الدفترية لأصول الوحدة فإنه يجب عدم تخفيض القيمة الدفترية للأصل إلى أقل... من أكبر مايلى :

(أ) القيمة العادلة ناقصاً تكاليف البيع(إذا كان من الممكن تحديدها للأصل).

(ب) القيمة الاستخدامية للأصل(إذا كان من الممكن تحديدها).

(ج) صفر.

.....

ضوابط

توزيع خسارة اضمحلال القيمة لتخفيض القيمة الدفترية لأصول الوحدة

الضابط الاول:- مبلغ خسارة الاضمحلال في القيمة الاستخدامية الذي كان سيتم توزيعه على الأصل... بخلاف التوزيع المذكور عالية... يتم توزيعه على الأصول الأخرى للوحدة بالتناسب (مجموعة الوحدات).

الضابط الثانى:- إذا لم توجد طريقة عملية لتقدير القيمة الاستردادية لكل أصل فردى لوحدة توليد النقد... **فان هذا المعيار** يتطلب توزيعاً تقديرياً لخسارة الاضمحلال بين أصول تلك الوحدة عدا الشهرة

لأن ... كافة أصول وحدة توليد النقد تعمل معاً.

الضابط الثالث:- بعد تطبيق هذه المتطلبات يجب الاعتراف بأى التزام خاص بأي مبلغ متبق لخسارة اضمحلال قيمة وحدة توليد النقد

وذلك بشرط ... ان يكون ذلك مطلوباً طبقاً لأي معايير محاسبة مصرية أخرى.

٤- كيفية الاعتراف بخسارة الاضمحلال ... إذا كان من غير الممكن تحديد القيمة الاستردادية لأصل مفرد :

(أ) يتم الاعتراف بخسارة الاضمحلال للأصل :-

- إذا كانت قيمته الدفترية أكبر... من صافى سعر بيعه
- أو نتائج إجراءات التوزيع المذكورة عالية.. أيهما اكبر.

و (ب) لا يتم الاعتراف بأية خسارة في اضمحلال قيمة أصل ... إذا لم تضمحل قيمة وحدة توليد النقد المتعلقة به، **وينطبق ذلك حتى** ... ولو كان صافى سعر بيع الأصل أقل من قيمته الدفترية.

مثال:

عانت آلة من تلف مادي إلا أنها لا زالت تعمل بالرغم من أن عملها ليس جيداً كما كان ، و يقل صافى سعر بيع الآلة عن قيمتها الدفترية، ولا تولد الآلة تدفقات نقدية داخلة مستقبلية من الاستخدام المستمر لها ، واصغر مجموعة أصول قابلة للتحديد تدخل الآلة ضمنها وتولد تدفقات نقدية داخلة من الاستخدام المستمر لها والمستقلة إلى حد كبير عن التدفقات النقدية من الأصول الأخرى هي خط الإنتاج الذي تنتمي إليه الآلة، و تبين القيمة الاستردادية لخط الإنتاج أن خط الإنتاج ككل لم تضمحل قيمته.

الافتراض الأول:

الموازنات التقديرية / التنبؤات المعتمدة من قبل الإدارة لا تعكس التزاما للإدارة لاستبدال الآلة.

لا يمكن تقدير المبلغ القابل للاسترداد للآلة بمفردها حيث إن القيمة الاستخدامية للآلة:

(أ) قد تختلف عن القيمة العادلة ناقصاً التكاليف اللازمة للبيع .

(ب) يمكن تحديدها فقط بالنسبة لوحدة توليد النقد والتي تنتمي إليها الآلة (خط الإنتاج).

لم تضمحل قيمة خط الإنتاج ، وعلى ذلك لا يتم الاعتراف بأية خسارة في اضمحلال قيمة الآلة، وبالرغم من ذلك قد تحتاج المنشأة إلى أن تعيد تقييم فترة الإهلاك أو أسلوب الإهلاك للآلة، ومن المحتمل أن الحاجة تدعو إلى فترة إهلاك أقل أو إلى أسلوب إهلاك أسرع لإظهار العمر المتبقي المتوقع للآلة أو نمط استهلاك المنشأة للمنافع الاقتصادية.

الافتراض الثاني:

تعكس الموازنات التقديرات / التنبؤات المعتمدة من قبل الإدارة التزام الإدارة باستبدال الآلة وبيعها في المستقبل القريب، وتقدر التدفقات النقدية من الاستخدام المستمر للآلة إلى أن يتم التصرف فيها أنها ضئيلة.

يمكن تقدير القيمة الاستخدامية للآلة بأنها قريبة من صافى سعر بيعها ، وعلى ذلك يمكن تحديد القيمة الاستردادية للآلة مع عدم الاعتداد بوحدة توليد النقد التي تنتمي إليها الآلة (وحدة الإنتاج)، وحيث إن صافى سعر بيع الآلة أقل من قيمتها الدفترية يتم الاعتراف بخسارة اضمحلال في قيمة الآلة.

المطلب العاشر

عكس الخسارة الناتجة عن اضمحلال القيمة

سنتناول هذا الموضوع بالشرح من خلال النقاط التالية :

اولا:- ضوابط عكس خسارة اضمحلال قيمة أصل أو وحدة توليد النقد في السنوات السابقة

ثانيا:- متطلبات ...عكس الخسارة الناجمة عن اضمحلال القيمة بالنسبة للأصل المنفرد

ثالثا:- متطلبات ..عكس الخسارة الناجمة عن اضمحلال قيمة وحدة مولدة للنقد

رابعا:- متطلبات ... عكس الخسارة الناجمة عن اضمحلال قيمة الشهرة

.....

اولا:- ضوابط عكس خسارة اضمحلال قيمة أصل أو وحدة توليد النقد في السنوات السابقة

الضابط الاول:- على المنشأة في تاريخ نهاية كل فترة مالية ... تقييم ما إذا كان هناك دلالة على أن خسارة اضمحلال أى أصل معترف بها خلاف الشهرة في السنوات السابقة لم تعد موجودة ...أو أنها أخذت فى الانخفاض .

وإذا وجدت مثل هذه الدلالة... يجب على المنشأة تقييم القيمة الاستردادية لذلك الأصل.

.....

الضابط الثانى:- عند تقييم ما إذا كانت هناك أية دلالة على احتمال أنه لم تعد توجد خسارة في اضمحلال قيمه أى أصل خلاف الشهرة في السنوات السابقة أو أنها انخفضت

فإنه يجب على المنشأة النظر كحد أدنى في الدلالات التالية:

١- مصادر المعلومات الخارجية

(أ) زيادة القيمة السوقية للأصل إلى حد كبير خلال الفترة.

(ب) حدوث تغييرات هامة لصالح المنشأة خلال الفترة أو أنها ستحدث في المستقبل القريب في البيئة التقنية أو السوقية أو الاقتصادية أو القانونية التي تعمل بها المنشأة أو في السوق التى ينتمي إليها الأصل.

(ج) انخفاض أسعار الفائدة في السوق أو أسعار العوائد الأخرى على الاستثمارات في السوق خلال الفترة ، ومن المحتمل أن يؤثر هذا الانخفاض على سعر الخصم المستخدم في حساب قيمة الأصل الاستخدامية وتزيد قيمة الأصل الاستردادية بصورة جوهرية.

٢- مصادر المعلومات الداخلية

(د) حدوث تغيرات هامة لصالح المنشأة خلال الفترة أو يتوقع حدوثها في المستقبل القريب إلى الحد أو بالأسلوب الذي يستعمل به الأصل أو يتوقع استعماله، وتشمل هذه التغيرات التكاليف المتكبدة خلال الفترة لتحسين أداء الأصل أو إعادة هيكلة العملية التي ينتمي إليها الأصل.

(هـ) توافر الأدلة من التقارير الداخلية على أن الأداء الاقتصادي للأصل أفضل مما هو متوقع أو سيكون كذلك.

.....

الضابط الثالث:- في حالة وجود مؤشر يفيد بأن الخسارة الناتجة عن اضمحلال القيمة المثبتة بالنسبة لأصل ما بخلاف الشهرة ... لم تعد موجودة أو قد انخفضت **فإن هذا يوضح** ... أن العمر الإنتاجى المتبقي أو طريقة الإهلاك (الاستهلاك) أو

القيمة المتبقية قد تكون بحاجة إلى مراجعة وتسوية طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى المطبق على الأصل ... **حتى في حالة** عدم إلغاء الخسارة الناتجة عن اضمحلال القيمة بالنسبة للأصل.

.....

الضابط الرابع:- يتعين إلغاء الخسارة المثبتة الناتجة عن اضمحلال قيمة أى أصل بخلاف الشهرة في السنوات السابقة ... إذا كان هناك تغيير في التقديرات المستخدمة لتحديد قيمة الأصل الاستردادية منذ إثبات آخر خسارة ناتجة عن اضمحلال القيمة **وبالتالى...** يتعين زيادة المبلغ المثبت للأصل ليصل إلى قيمته الاستردادية وتعد هذه الزيادة عكساً لخسارة اضمحلال القيمة.

مع مراعاة :-

عدم زيادة **القيمة الدفترية المزادة لأصل** – فيما عدا الشهرة – نتيجة لعكس الخسارة الناجمة عن الاضمحلال ... **عن القيمة الدفترية** التي كان سيتم تحديدها (بالصافي بعد الاستهلاك أو الإهلاك)... **ما لم يتم** الاعتراف بالخسارة الناجمة عن اضمحلال القيمة بالنسبة للأصل في السنوات السابقة

.....

الضابط الخامس:- تعكس عملية عكس الخسارة الناجمة عن اضمحلال القيمة ... زيادة في الخدمة المقدرة المرتقبة الخاصة بالأصل سواء من الاستخدام أو البيع ... منذ التاريخ الأخير الذي قامت فيه المؤسسة بإثبات الخسارة الناجمة عن اضمحلال قيمة الأصل.

الضابط السادس:- على المنشأة القيام بتحديد التغيرات في التقديرات التي تسبب الزيادة في الخدمة المقدرة المرتقبة

وتشمل الأمثلة عن التغيرات في التقديرات الآتي:

(أ) تغير في أساس القيمة الاستردادية (سواء كانت القيمة المستردة محددة على أساس صافى القيمة البيعية أو القيمة الاستخدامية).

أو(ب) إذا كانت القيمة الاستردادية محددة على أساس القيمة الاستخدامية ، فإن هذه التغيرات تشمل أى تغيير في مبلغ أو توقيت التدفقات النقدية المستقبلية أو نسبة الخصم.

أو(ج) إذا كانت القيمة الاستردادية محددة على أساس صافى القيمة البيعية، فان هذه التغيرات تشمل أي تغيير في تقدير عناصر صافى القيمة البيعية.

الضابط السابع:- القيمة الاستخدامية للأصل ... قد تصبح أكبر من القيمة الدفترية وذلك ببساطة لأن القيمة الحالية للتدفقات النقدية الداخلة المستقبلية ... تزداد مع اقترابها إلا أن الخدمة المرتقبة الخاصة بالأصل لم تزداد.

وبالتالي لا يتم إلغاء الخسارة الناتجة عن اضمحلال القيمة بمجرد مرور الوقت (وأحيانا ما يطلق عليها الإبقاء على الخصم) حتى و إن أصبحت القيمة الاستردادية الخاصة بالأصل أكبر من قيمته الدفترية.

ثانيا:- ضوابط ...عكس الخسارة الناجمة عن اضمحلال القيمة بالنسبة للأصل المنفرد (بالاضافة الى الضوابط الموجود باولا)

الضابط الاول:- يجب ألا تتعدى القيمة الدفترية المزادة لأصل – فيما عدا الشهرة – نتيجة لعكس الخسارة الناجمة عن الاضمحلال ، القيمة الدفترية التي كان سيتم تحديدها (بالصافي بعد الاستهلاك أو الإهلاك) ما لم يتم الاعتراف بالخسارة الناجمة عن اضمحلال القيمة بالنسبة للأصل في السنوات السابقة.

الضابط الثانى:- اى زيادة فى القيمة الدفترية لأصل بخلاف الشهرة عن القيمة الدفترية التى كان من الممكن تحديدها (بالصافى بعد الاستهلاك والاهلاك) فيما لو لم يتم الاعتراف بخسائر إنخفاض فى قيمة الاصل فى السنوات السابقة ... هى **اعادة تقييم ... وفى هذه الحالة...** على المنشاة تطبيق معيار المحاسبة المصرى المطبق على هذا الاصل.

الضابط الثالث:- يتعين إثبات عكس أية خسارة ناتجة عن اضمحلال قيمة أصل بخلاف الشهرة على الفور بقائمة الأرباح والخسائر....

وفى حالة ... اثبات الاصل بقيمة إعادة التقييم بموجب معيار محاسبة مصرى آخر **فى هذه الحالة** ... يجب معالجة اى عكس لخسائر انخفاض قيمة الاصل المعاد تقييمه كفائض اعادة تقييم بموجب معيار محاسبة مصرى آخر

الضابط الرابع:- بعد إثبات إلغاء الخسارة الناجمة عن اضمحلال القيمة ، يتعين تسوية مبلغ الإهلاك (الاستهلاك) في الفترات المستقبلية لتوزيع القيمة المثبتة المعدلة ناقصاً منها القيمة المتبقية (إن وجدت) على أساس منتظم على العمر الإنتاجي المتبقي.

ثالثا:- ضوابط ..عكس الخسارة الناجمة عن اضمحلال قيمة وحدة مولدة للنقد

(ضوابط ...خاصة بوحدة توليد النقد.. بالاضافة الى الضوابط الموجود باولا)

الضابط الاول:- يتم توزيع قيمة ما تم عكسه بشأن خسائر اضمحلال القيمة... بالنسبة للوحدة التي تولد النقد على أصول الوحدة- فيما عدا الشهرة - بالتناسب

مع القيم الدفترية لهذه الأصول وتعامل الزيادات في القيم الدفترية.... كقيود عكسية لخسائر اضمحلال القيمة للأصول الفردية

.....

الضابط الثانى:- عند توجيه القيد العكسي للخسارة الناتجة عن اضمحلال القيمة بالنسبة للوحدة المولدة للنقد

لا ينبغي زيادة القيمة المثبتة للأصل عن أ ، ب أيهما أقل :

(أ) قيمته الاستردادية (إذا كان من الممكن تحديدها).

(ب) قيمته الدفترية التى كان سيتم تحديدها (بالصافي بعد الاستهلاك أو الإهلاك) ما لم يتم الاعتراف بأية خسارة ناجمة عن اضمحلال القيمة بالنسبة للأصل في السنوات السابقة.

و يتم توزيع مبلغ القيد العكسي الخاص بالخسائر الناجمة عن اضمحلال القيمة و الذى كان سيتم توزيعه على الأصول الأخرى للوحدة بالنسبة و التناسب فيما عدا الشهرة.

.....

رابعا:- عكس الخسارة الناجمة عن اضمحلال قيمة الشهرة

لا ينبغي عكس الخسارة الناجمة عن اضمحلال.. قيمة الشهرة في فترة لاحقة.

وذلك لأنه ... طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٣) "الأصول غير الملموسة" يحظر إثبات الشهرة المكتسبة داخلياً ، و أية زيادة لاحقة بعد الاعتراف بخسائر اضمحلال قيمة الشهرة في القيمة الاستردادية للشهرة ستكون غالباً زيادة في شهرة مكتسبة داخلياً وليست إلغاء لخسائر اضمحلال القيمة الدفترية للشهرة المقتناة.

المطلب الحادى عشر: متطلبات الافصاح عن اضمحلال القيمة

اولا:- بالنسبة لكل فئة من الأصول ، ينبغي أن تفصح المنشأة عن الآتى:

(أ) قيمة الخسائر الناتجة عن اضمحلال القيمة المثبتة في الأرباح أو الخسائر أثناء الفترة والبنود التفصيلية الخاصة بقائمة الدخل المندرجة تحتها الخسائر الناجمة عن اضمحلال القيمة.

(ب) مبلغ القيد العكسي للخسائر الناجمة عن اضمحلال القيمة المثبتة في قائمة الدخل أثناء الفترة والبنود التفصيلية لقائمة الدخل التي تم فيها إلغاء الخسائر الناتجة عن اضمحلال القيمة.

ويلاحظ الآتى:-

- فئة الأصول هي مجموعة من الأصول ذات طبيعة واستخدام متشابه في عمليات المنشأة.
- المعلومات المطلوبة عاليه... يمكن تقديمها مع معلومات أخرى تم الإفصاح عنها بالنسبة لفئة الأصول ، على سبيل المثال، يمكن إدراج هذه المعلومات في تسوية المبلغ المثبت الخاص بالأصول الثابتة في بداية ونهاية الفترة بموجب ما ورد في معيار المحاسبة المصرى رقم (١٠) "الأصول الثابتة".
- يتعين على المنشأة التي تقوم بتطبيق معيار المحاسبة المصرى رقم (٤١) "القطاعات التشغيلية" الإفصاح عن الآتى بالنسبة لكل قطاع تعد قوائم مالية له بناء على النموذج الأولى لإعداد القوائم المالية للمنشأة :-

(أ) قيمة الخسائر الناجمة عن اضمحلال القيمة المثبتة في قائمة الأرباح

(ب) قيمة مبالغ (القيود العكسية) الخسائر الناجمة عن الخسائر المثبتة في قائمة الأرباح والخسائر.

ثانيا:- متطلبات الافصاح حالة ما إذا تم إثبات أو عكس أية خسارة ناجمة عن اضمحلال القيمة بالنسبة للأصل المنفرد ويشمل ذلك الشهرة و الوحدة المولدة للنقد أثناء الفترة وإذا كانت هذه الخسارة مؤثرة بشكل جوهري على القوائم المالية للمنشأة ككل :

(أ) الأحداث والظروف التي أدت إلى إثبات أو عكس الخسارة الناجمة عن اضمحلال القيمة.

(ب) قيمة الخسارة الناجمة عن اضمحلال القيمة المثبتة أو التي تم عكسها .

(ج) بالنسبة للأصل المنفرد:

(١) طبيعة الأصل.

(٢) القطاع الذي يمكن إعداد قوائم مالية عنه والذي يتبعه الأصل بناءً على النموذج الأولى للمنشأة الخاص بإعداد التقارير المالية كما هو محدد في معيار المحاسبة المصرى رقم (٤١) " القطاعات التشغيلية" إذا كانت المنشأة تقوم بإعداد قوائم مالية للقطاعات الخاصة بها.

(د) بالنسبة للوحدة المولدة للنقد

(١) وصف الوحدة المولدة للنقد (هل هي خط إنتاج، أم مصنع، أم مشروع، أم منطقة جغرافية، أم قطاع يتم إعداد قوائم مالية عنه) كما هو محدد في معيار المحاسبة المصرى رقم (٤١).

(٢) قيمة الخسارة الناجمة عن اضمحلال القيمة المثبتة أو الملغاة حسب فئة الأصول أو حسب القطاع الذي يتم إعداد قوائم مالية عنه إذا كانت المنشأة تطبق ما ورد في معيار المحاسبة المصرى رقم (٤١) وذلك طبقاً للنموذج الأولى للقوائم المالية للمنشأة.

(٣) إذا تغير مجموع الأصول لتحديد الوحدة المولدة للنقد منذ التقدير السابق للقيمة الاستردادية للوحدة المولدة للنقد – إن وجد – يتعين على المنشأة وصف الطريقة الحالية أو السابقة لتجميع الأصول وأسباب تغيير الطريقة التي يتم بموجبها تحديد الوحدة المولدة للنقد.

(هـ) ما إذا كانت القيمة الاستردادية بالنسبة للأصل (الوحدة المولدة للنقد) هى صافى القيمة البيعية أو القيمة الاستخدامية.

(و) إذا كانت القيمة الاستردادية هي صافى القيمة البيعية يفصح عن الأساس المستخدم لتحديد صافى القيمة البيعية (سواء تم تحديد سعر البيع رجوعاً إلى سوق نشطة أو بطريقة أخرى).

(ز) إذا كانت القيمة الاستردادية هي القيمة الاستخدامية يفصح عن أسعار الخصم المستخدمة في التقدير الحالي والتقدير السابق – أن وجد – للقيمة الاستخدامية.

ثالثا:- متطلبات الافصاح عن إجمالي خسائر اضمحلال القيمة وإجمالي ما تم رده من مبالغ تم الاعتراف بها ولم يتم الافصاح عنها

(أ) الفئات الرئيسية للأصول المتأثرة بالخسائر الناجمة عن اضمحلال القيمة (إلغاء الخسائر الناجمة عن اضمحلال القيمة) والتي لا يتم الإفصاح عن معلومات خاصة بها

(ب) الأحداث والظروف الرئيسية التي أدت إلى إثبات (إلغاء) هذه الخسائر الناتجة عن اضمحلال القيمة والتي لا يتم الإفصاح بمعلومات عنها

.....

رابعا:- متطلبات الافصاح عن التقديرات المستخدمة لقياس القيمة الاستردادية للوحدات المولدة للنقد التي تحتوى على شهرة أو أصول غير ملموسة ليس لها أعمار إنتاجية محددة

تقوم المنشأة بالإفصاح عن المعلومات المطلوبة بموجب (أ) إلى (و) بالنسبة لكل وحدة مولدة للنقد (مجموعة وحدات) حيث تمثل القيمة الدفترية للشهرة أو الأصول غير الملموسة التي ليس لها أعمار إنتاجية محددة والموزعة على هذه الوحدة أو الوحدات مبلغاً كبيراً بالمقارنة مع اجمالى القيمة الدفترية الخاصة بالمنشأة بالنسبة للشهرة أو الأصول غير الملموسة التي ليس لها أعمار إنتاجية محددة .

(أ) القيمة الدفترية للشهرة الموزعة على الوحدة (مجموعة الوحدات).

(ب) القيمة الدفترية للأصول غير الملموسة التي ليس لها أعمار إنتاجية محددة الموزعة على الوحدة أو الوحدات .

(ج) أساس حساب القيمة الاستردادية للوحدة (القيمة الاستخدامية أو صافى القيمة العادلة)

(د) إذا كانت القيمة الاستردادية للوحدة أو مجموعات الوحدات تعتمد على القيمة الاستخدامية **عندئذ يتم الإفصاح عما يلي:**

(١) بيان مفصل بالافتراضات الأساسية التي اعتمدت عليها الإدارة في التنبؤ بالتدفقات النقدية بالنسبة للفترة التي تغطيها أحدث الموازنات/التنبؤات ،. وتتمثل أهم الافتراضات في الافتراضات التي تمثل حساسية كبيرة للقيمة الاستردادية للوحدة أو مجموعة الوحدات.

(٢) بيان بالأسلوب الذي تتخذه الإدارة لتحديد قيمة كل افتراض سواء كانت هذه القيمة أو القيم تعكس خبرة سابقة أو تتفق مع معلومات من مصادر خارجية إذا كان

ذلك مناسباً ، وكيفية وأسباب اختلاف هذه القيم عن الخبرات السابقة أو المعلومات التي يتم الحصول عليها من مصادر خارجية إن لم يكن ذلك مناسباً.

(٣) الفترة التي تنبأت الإدارة فيها بالتدفقات النقدية بناءً على الموازنات/ التنبؤات المالية المعتمدة من الإدارة، وعند استخدام فترة تتجاوز خمس سنوات للوحدة أو الوحدات المولدة للنقد ينبغى تقديم ما يبرر ذلك.

(٤) معدل النمو المستخدم لاستقراء تنبؤات التدفقات النقدية بعد الفترة التي تغطيها أحدث الموازنات / التنبؤات مع تقديم ما يبرر استخدام أي معدل نمو يتجاوز متوسط معدل النمو طويل الأجل بالنسبة للمنتجات أو الأنشطة أو الدولة أو الدول التي تعمل فيها المنشأة أو بالنسبة للسوق التى تعمل به الوحدة أو الوحدات.

(٥) سعر أو أسعار الخصم المطبقة على تنبؤات التدفقات النقدية.

(هـ) إذا كانت القيمة الاستردادية للوحدة أو مجموعات الوحدات تقوم على القيمة العادلة بالصافي بعد خصم تكاليف البيع يتم الإفصاح عن الأسلوب المستخدم لتحديد القيمة العادلة بالصافي ، وإذا لم يتم تحديد القيمة العادلة بالصافي باستخدام سعر السوق السائد للوحدة أو الوحدات عندئذ يجب الإفصاح أيضا عن المعلومات التالية:

(١) بيان عن كل افتراض من الافتراضات الأساسية التي بناء عليها حددت الإدارة القيمة العادلة بالصافي بعد تكاليف البيع ، وتتمثل الافتراضات الأساسية في تلك الافتراضات التي تمثل حساسية كبيرة للقيمة الاستردادية للوحدة أو مجموعة الوحدات.

(٢) بيان بالأسلوب الذي تتخذه الإدارة لتحديد قيمة كل افتراض سواء كانت هذه القيمة أو القيم تعكس خبرة سابقة أو تتفق مع معلومات من مصادر خارجية إذا كان

ذلك مناسباً وكيفية وأسباب واختلاف هذه القيم عن الخبرات السابقة أو المعلومات التي يتم الحصول عليها من مصادر خارجية إن لم يكن ذلك مناسباً .

(٣) الفترة التى استخدمتها الإدارة لإعداد تنبؤات التدفقات النقدية .

(٤) معدل النمو الذى تم استخدامه لإستخراج تنبؤات التدفقات النقدية.

(٥) سعر (أسعار) الخصم التى تم استخدامها فى تنبؤات التدفقات النقدية.

(و) في حالة وجود أى تغيير في الافتراضات الأساسية التي اعتمدت عليها الإدارة لتحديد القيمة الاستردادية للوحدة أو مجموعة الوحدات ، وأدى ذلك إلى تجاوز القيمة الدفترية للقيمة الاستردادية، عندئذ يتم الافصاح عن الآتى:

(١) قيمة هذا التجاوز.

(٢) قيمة هذه الافتراضات.

(٣) قيمة التغير في الافتراض الأساسى بعد إدراج أية تأثيرات تالية لهذا التغيير على المتغيرات الأخرى المستخدمة لقياس القيمة الاستردادية حتى تتساوى القيمة الاستردادية للوحدة أو مجموعة الوحدات مع قيمتها الدفترية.

خامسا:- إذا تم توزيع القيمة الدفترية للشهرة أو أى أصل غير ملموس ليس له عمر إنتاجى محدد أو جزء من هذه القيمة على مجموعة متعددة من الوحدات المولدة للنقد ولم يكن هذا المبلغ الموزع هاماً مقارنة بإجمالى القيمة الدفترية المحددة من قبل المنشأة بالنسبة للشهرة أو الأصول غير الملموسة التي ليس لها أعمار إنتاجية محددة

فى هذه الحالة:-

- عندئذ يتم الإفصاح عن هذه الحقيقة

- و عن إجمالى القيمة الدفترية المجمعة للشهرة أو هذه الأصول الموزعة على هذه الوحدات .

بالإضافة إلى ذلك إذا كانت القيمة الاستردادية لأية وحدة من هذه الوحدات أو لهذه الوحدات تقوم على نفس الافتراض أو الافتراضات الأساسية وكان إجمالي القيمة الدفترية المجمعة لهذه الشهرة أو الأصول غير الملموسة التي ليست لها أعمار انتاجية محددة هامة بالمقارنة بإجمالى القيمة الدفترية التي تحددها المنشأة بالنسبة لهذه الشهرة والأصول.

عندئذ تفصح المنشأة عن هذه الحقيقة بالإضافة إلى ما يلي:

(أ) إجمالى القيمة الدفترية للشهرة الموزعة على هذه الوحدات.

(ب) إجمالى القيمة الدفترية للأصول غير الملموسة التي ليس لها عمر إنتاجى محدد والموزعة على هذه الوحدات.

(ج) بيان بالافتراضات الأساسية.

(د) بيان بالأسلوب الذي تتخذه الإدارة لتحديد قيمة كل افتراض سواء كانت هذه القيمة أو القيم تعكس خبرة سابقة أو تتفق مع معلومات من مصادر خارجية إذا كان ذلك مناسباً ،وكيفية وأسباب اختلاف هذه القيم عن الخبرات السابقة أو المعلومات التي يتم الحصول عليها من مصادر خارجية أن لم يكن ذلك مناسباً.

(هـ) في حالة وجود أى تغيير فى الافتراضات الأساسية التي اعتمدت عليها الإدارة لتحديد القيمة الاستردادية للوحدة أو مجموعة الوحدات وأدى ذلك إلى تجاوز القيمة الدفترية للقيمة الاستردادية **عندئذ يتم الإفصاح عن الآتى:**

قيمة هذا التجاوز.... و **قيمة** هذه الافتراضات...**وقيمة التغير** في الافتراض الأساسى بعد إدراج أية تأثيرات تالية لهذا التغيير .

معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٢)
الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع
و العمليات غير المستمرة

هذا المعيار ... يهدف الى :-

- تحديد أسلوب المحاسبة بالنسبة للأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع
- وكيفية عرض العمليات غير المستمرة و الإفصاح عنها

هذا المعيار.. يتطلب ما يلى :

(أ) قياس الأصول التى تستوفى الشروط اللازمة لتبويبها كأصول محتفظ بها لغرض البيع على أساس القيمة الدفترية أو القيمة العادلة مخصوماً منها تكاليف البيع أيهما أقل مع التوقف عن حساب أى إهلاك لتلك الأصول .

و (ب) عرض الأصول التى تستوفى الشروط اللازمة لتبويبها كأصول محتفظ بها لغرض البيع منفصلة فى قائمة المركز المالى كما تعرض نتائج العمليات غير المستمرة منفصلة فى قائمة الدخل .

سنتناول هذا المعيار بالشرح من خلال النقاط التالية :-

المطلب الاول:- نطاق تطبيق هذا المعيار

المطلب الثانى:- شرط .. تبوب المنشأة الأصل غير المتداول (أو المجموعة الجارى التخلص منها) كأصول محتفظ بها لغرض البيع

المطلب الثالث:- شرط ... تبويب الأصل غير المتداول (أو المجموعة الجارى التخلص منها) كمحتفظ بها للتوزيع على أصحاب المنشأة

المطلب الرابع:- كيفية معاملة .... الأصول غير المتداولة المتوقفة عن العمل

المطلب الخامس:- كيفية قياس الاصول المحتفظ بها بغرض البيع

المطلب السادس:- اضمحلال الاصول المحتفظ بها بغرض البيع

المطلب السابع:- هل يحسب اهلاك(أواستهلاك) للاصول المحتفظ بها بغرض البيع

المطلب الثامن:- كيفية قياس ... الأصل غير المتداول الذى يتم التوقف عن تبويبه كأصل محتفظ به لغرض البيع

المطلب التاسع:- كيفية ... عرض العمليات غير المستمرة

المطلب الاول

نطاق تطبيق هذا المعيار

متطلبات التبويب و العرض المنصوص عليها فى هذا المعيار...تسرى على جميع الأصول غير المتداولة المعترف بها و على جميع مجموعات أصول المنشأة التى سيتم التخلص منها .

متطلبات القياس فى هذا المعيار..... تسرى على جميع الأصول غير المتداولة المعترف بها و المجموعات التى سيتم التخلص منها .... فيما عدا تلك الأصول المستثناة و التى من المزمع أن يستمر قياسها طبقاً للمعيار المشار إليه .

.....

لا تسرى أحكام القياس المنصوص عليها فى هذا المعيار .... على الأصول التالية و التى تغطيها المعايير المبينة ، إما بصفتها أصولاً مستقلة بذاتها أو أصولاً تشكل جزءاً من المجموعة الجارى التخلص منها :

(أ) أصول ضريبية مؤجلة (معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٤)).

(ب)الأصول الناشئة عن مزايا العاملين (معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٨))

(ج) الأصول المالية داخل نطاق معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧) .

(د) الاصول غير المتداولة التى تمت المحاسبة عنها وفقا لنموذج القيمة العادلة الوارد فى معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٤)

(هـ) الأصول غير المتداولة التى يتم قياسها بقيمتها العادلة مخصوماً منها تكاليف البيع طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٥).

(و) الحقوق التعاقدية بموجب عقود التأمين طبقاً للتعريف الوارد فى معيار المحاسبة المصرى رقم (٥٠).

)

يراعى الضوابط التالية... عند تطبيق هذا المعيار :-

الضـابط الاول:- الأصـول المبوبـة كغيـر متداولـة .... لا يعـاد تبويبهـا كأصـول متداولة إلا بعد استيفاء الشروط اللازمة لتبويبها كأصول محتفظ بها لغرض البيع طبقاً لهذا المعيار

.....

الضابط الثانى:- بالنسبة للأصول التى تقع فى الفئة التى عادة ما تعتبرها المنشأة أنها غير متداولة و التى يتم الحصول عليها بغية إعادة البيع ،

لا يجوز تبويبها كأصول متداولة... ما لم تستوف الشروط اللازمة لتبويبها كأصول محتفظ بها لغرض البيع طبقاً لهذا المعيار .

الضـابط الثالـث:- فـى حالـة قيـام المنشـأة بـالتخلص مـن مجموعـة مـن الأصـول مجتمعة فى صفقة واحدة ، وقد يكون هذا التصرف مصحوباً ببعض الالتزامات المباشرة .

مثل هذه المجموعة قد تكون:-

- مجموعة من الوحدات المولدة للنقد
- أو وحدة واحدة
- أو جزء من وحدة مولدة للنقد

و يجوز أن تتضمن المجموعة أي من الأصول أو الالتزامات بالمنشأة بما فى ذلك الأصول المتداولة و الالتزامات المتداولة و الأصول الجارى التخلص.

.....

الضـابط الرابـع:- إذا كـان أحد الأصـول غير المتداولـة يقع داخل نطـاق شـروط القياس التى يستلزمها هذا المعيار – يشكل جزءاً من المجموعة التى سيتم التخلص

منها ، فإن شروط القياس المنصوص عليها فى هذا المعيار تسرى على المجموعة برمتها .

الضابط الخامس:- متطلبات التبويب والعرض والقياس الواردة فى هذا المعيار والمطلوب تطبيقها على الأصول غير المتداولة (أو المجموعات الجارى التخلص منها) والمبوبة **كمتحفظ بها لغرض البيع.... تسرى أيضاً على** الأصول غير المتداولة (أو المجموعات الجارى التخلص منها) والمبوبة المحتفظ بها للتوزيع على الملاك بصفتهم هذه **(محتفظ بها للتوزيع على الملاك)** .

.....

الضابط السادس:- بمجرد أن يكون من المتوقع تولد تدفقات نقدية من أصل ما أو من مجموعة من الأصول من بيعها ، وليس من الاستمرار فى استخدامها ، فإن تلك الأصول تصبح أقل اعتماداً على التدفقات النقدية المتولدة عن الأصول الأخرى ...

ومن ثم فإن المجموعة الجارى التخلص منها والتى كانت تشكل جزءاً من الوحدة المولدة للنقد ، تصبح وحدة مولدة للنقد مستقلة بذاتها.

المطلب الثانى

شرط .. تبوب المنشأة الأصل غير المتداول (أو المجموعة الجارى التخلص منها) كأصول محتفظ بها لغرض البيع

هذا الشرط هو:- ان يكون من المتوقع ... أن يتم استرداد قيمتها الدفترية ، بشكل أساسى ، من صفقة بيع وليس من الاستمرار فى استخدامها .

ولتحقيق هذا الشرط :-

- يجب أن يكون الأصل (أو المجموعة الجارى التخلص منها) متاحاً للبيع الفورى بحالته التى يكون عليها بدون أية شروط إلا شروط البيع التقليدية و المعتادة لتلك الأصول
- و يجب أن يكون احتمال بيعها عال.

وحتى يكون احتمال البيع عالياً:-

يجب أن ... يلتزم المستوى المناسب من الإدارة بخطة بيع الأصل (المجموعة الجارى التخلص منها)

ويجب أن... يكون ثمة برنامج نشط لتحديد المشترى .

ويجب أن... يكون قد تم البدء فى إتمام الخطة .

ويجب أن ... يتم التسويق الجاد و النشط للأصل (المجموعة الجارى التخلص منها) لبيعه بسعر معقول يتناسب مع قيمته العادلة الحالية .

ويجب أن... يكون من المتوقع أن تستوفى عملية البيع الشروط التى تسمح بقيدها كعملية بيع كاملة خلال عام واحد من تاريخ التبويب - فيما عدا ما هو مسموح به

ويجب أن ... تشير الإجراءات المتخذة لإتمام الخطة إلى عدم احتمال إحداث تغييرات جوهرية فى الخطة أو أنه سيتم التراجع عن هذه الخطة .

وتعتبر موافقة المساهمين كأحد العوامل التى تؤخذ فى الحسبان عند تقييم ما إذا كانت عملية البيع عالية الأحتمال .

امثلة استيفاء او عدم استيفاء شروط تبويب الاصل غير متداول كمحتفظ به لغرض البيع

مثال١:- منشأة ملتزمة بخطة ما لبيع مبنى مقرها الرئيسى وقد بدأت إجراءات لتحديد المشترى . تنوى المنشأة تحويل المبنى إلى مشترى معين بعد إخلائه . ويكون الوقت اللازم لإخلاء المبنى عادى ومألوف لمبيعات مثل تلك الأصول

فى هذه الحالة:- يتم أستيفاء شرط التبويب فى تاريخ الإلتزام بالخطة

مثال٢:- منشأة ملتزمة بخطة ما لبيع مبنى مقرها الرئيسى وقد بدأت إجراءات لتحديد المشترى و ستستمر بإستخدام المبنى حتى تستكمل إنشاء مبنى جديد لمقرها الرئيسى . ولا تنوى المنشأة تحويل المبنى القائم إلى مشترى معين إلا بعد أستكمال إنشاء المبنى الجديد (أو إخلاء المبنى القائم) .

فى هذه الحالة :- ويدل التأخير فى وقت تحويل المبنى القائم الذى تحدده المنشأة (البائع) بأن المبنى غير متاح للبيع الفورى . وبالتالى لا يستوفى شرط التبويب إلا بعد أستكمال إنشاء المبنى الجديد ، حتى لو تم الحصول مبكراً على إلتزام شراء مؤكد للتحويل المستقبلى للمبنى القائم.

مثال٣:- منشأة ملتزمة بخطة ما لبيع خط تصنيع وبدأت إجراءات لتحديد المشترى . وفى تاريخ الإلتزام بالخطة ، يوجد قائمة لطلبيات عملاء غير المكتملة ... تنوى المنشأة بيع خط التصنيع مع عملياته . وسيتم تحويل أى طلبيات عملاء غير

مكتملة فى تاريخ البيع إلى المشترى. ولن يؤثر تحويل طلبيات العملاء غير المكتملة فى تاريخ البيع على توقيت تحويل الخط .

فى هذه الحالة:- سيتم أستيفاء شرط التبويب فى تاريخ الإلتزام بالخطة .

مثال٤:- منشأة ملتزمة بخطة ما لبيع خط تصنيع وبدأت إجراءات لتحديد المشترى . وفى تاريخ الإلتزام بالخطة ، يوجد قائمة لطلبيات عملاء غير المكتملة ... وتنوى المنشأة بيع خط التصنيع ، ولكن دون عملياته ولا تنوى المنشأة تحويل الخط إلى مشترى معين إلا بعد إيقاف جميع عمليات الخط وإلغاء قائمة طلبيات العملاء غير المكتملة .

فى هذه الحالة:- يدل التأخير فى وقت تحويل الخط الذى تحدده المنشأة (البائع) بأن الخط غير متوفر للبيع الفورى . وبالتالى لا يستوفى شرط التبويب إلا بعد أيقاف عمليات الخط ، حتى لو تم الحصول مبكراً على إلتزام شراء مؤكد للتحويل المستقبلى للخط .

مثال٥:- أستحوذت منشأة عن طريق تنفيذ الرهن على عقارات تشمل أرض مبانى تنوى بيعها ... ولا تنوى المنشأة تحويل العقارات إلى مشترى معين ألا بعد إنتهائها من أعمال التجديد لزيادة قيمة بيع العقارات .

فى هذه الحالة:- يدل التأخير فى وقت تحويل العقارات الذى تحدده المنشأة (البائع) بأن العقارات غير متوفرة للبيع الفورى . وبالتالى لا تستوفى شرط التبويب ألا بعد أستكمال أعمال التجديد.

مثال٦:- أستحوذت منشأة عن طريق تنفيذ الرهن على عقارات تشمل أرض مبانى تنوى بيعها ... بعد الإنتهاء من أعمال التجديد وتبويب العقارات على أنها محتفظ

بها لغرض البيع ولكن قبل الحصول على إلتزام مؤكد بالشراء ، تدرك المنشأة الأضرار البيئية التى تحتاج لحلول . ولا زالت المنشأة تنوى بيع العقارات ، إلا أن المنشأة ليس لديها القدرة على تحويل العقارات إلى مشترى معين ألا بعد إنجاز الحل .

فى هذه الحالة:- يدل التأخير فى وقت تحويل العقارات الذى يحدده آخرون قبل الحصول على إلتزام مؤكد بالشراء بأن العقارات غير متوفرة للبيع الفورى . وبالتالى لا تستوفى شرط التبويب.

.....

كيفية التعامل مع بعض الحالات الخاصة بتبويب الاصول المحتفظ بها بغرض البيع

الحالة الاولى:- حالة المنشأة التى تلتزم بخطة بيع تؤدى إلى فقدان السيطرة على شركة تابعة

فى هذه الحالة :- على المنشأة أن تقوم بتبويب كافة أصول وإلتزامات هذه الشركة التابعة كمحتفظ بها لغرض البيع عندما تتحقق الشروط المذكورة عالية... بغض النظر عما إذا كانت المنشأة ستحتفظ بحقوق أقلية / حقوق غير مسيطرة فى الشركة التى كانت تابعة بعد البيع أم لا

مثال:-

أستحوذت المنشأة (أ) على المنشأة (ح) التى هى شركة قابضة ذات شركتين تابعتين ، ق١ و ق٢ . وتم الأستحواذ على الشركة التابعة ق٢ بهدف بيعها وهى تستوفى شروط تصنيفها على أنها محتفظ بها لغرض البيع . و الشركة التابعة ق٢ أساساً هى أيضاً عملية غير مستمرة .

فى هذه الحالة:-

إن القيمة العادلة المقدرة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع للشركة التابعة ق٢ هى ١٣٥ وتحاسب المنشأة (أ) عن الشركة التابعة ق٢ كما يلى :

* تقيس الشركة (أ) مبدئياً الإلتزامات القابلة للتحديد الخاصة بالشركة التابعة ق٢ بالقيمة العادلة ، مثلاً ٤٠.

* تقيس الشركة (أ) مبدئياً الأصول المشتراه بالقيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع الخاصة بالشركة التابعة ق٢ مثلاً ١٣٥ زائد القيمة العادلة للإلتزامات القابلة للتحديد ٤٠ أى ١٧٥.

و* فى نهاية الفترة المالية ، تعيد الشركة (أ) قياس المجموعة الجارى التخلص منها بتكلفتها أو قيمتها العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع – إيهما أقل مثلاً ١٣٠ . ويتم إعادة قياس الإلتزامات وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية المعمول بها مثلاً ٣٥ . ويتم قياس إجمالى الأصول بما يلى : ١٣٠ + ٣٥ أى ١٦٥.

* فى نهاية الفترة المالية تعرض الشركة (أ) الأصول والإلتزامات بشكل منفصل عن الأصول والإلتزامات الأخرى فى قوائمها المالية المجمعة.

و* فى قائمة الدخل ، تعرض الشركة (أ) مجموع الربح أو الخسارة بعد الضريبة للشركة التابعة ق٢ ، الربح أو الخسارة بعد الضريبة المعترف بها عند إعادة القياس اللاحق للشركة التابعة ق٢ التى تساوى إعادة القياس لمجموعة التصرف من ١٣٥ إلى ١٣٠.

.....

الحالة الثانية :- حالة الأحداث أو الظروف...التى تؤدى إلى امتداد المدة اللازمة لإتمام البيع لأكثر من عام .

فى هذه الحالة :- تمديد المدة اللازمة لإتمام البيع لا تحول دون تصنيف الأصل (المجموعة الجارى التخلص منها) كأصول محتفظ بها لغرض البيع إذا توافرت الشروط التالية :-

الشرط الاول:- اذا ما كان التأخير راجعاً إلى أحداث أو ظروف خارجة عن إرادة المنشأة .

الشرط الثانى:- و إذا توافرت الأدلة الكافية التى تؤكد استمرار المنشأة فى التزامها بخطة بيع الأصل (المجموعة الجارى التخلص منها).

- **امثلة لهذه الأحداث والظروف :-**

مثال١:- في تاريخ إلزام المنشأة نفسها بخطة لبيع الأصل غير المتداول (أو المجموعة الجارى التخلص منها) تتوقع بشكل معقول بأن الآخرين (ليس المشترى) سيفرضون شروطاً على نقل الأصل (أو المجموعة الجارى التخلص منها) بما يؤدى إلى تحديد الفترة المطلوبة لإكمال البيع ، و:

(أ) لا يمكن البدء بالإجراءات الضرورية للوفاء بتلك الشروط إلى أن يتم الحصول على التزام شراء مؤكد.

و(ب) إن التزام الشراء المؤكد هو عالى التوقع خلال سنة واحدة .

مثال٢:- تحصل المنشأة على التزام شراء مؤكد ، ونتيجة لذلك يفرض المشترى أو آخرون بطريقة غير متوقعة شروطاً على نقل الأصل غير المتداول (أو المجموعة الجارى التخلص منها) المبوبة مسبقاً على أنه محتفظ به لغرض البيع مما سوف يمدد الفترة المطلوبة لإكمال البيع ، و:

(١) تم اتخاذ الاجراءات اللازمة في الوقت المناسب للوفاء بالشروط.

و(٢) يتوقع إيجاد حل ملائم لعوامل التأخير .

مثال٣:- خلال فترة السنة الأولى ، تنشأ ظروف اعتبرت سابقاً غير محتملة ، ونتيجة لذلك لا يتم بيع الأصل غير المتداول (أو المجموعة الجارى التخلص منها) المبوب سابقاً على أنه محتفظ به لغرض البيع في نهاية تلك السنة و :

(١) اتخذت المنشأة خلال فترة السنة الأولى إجراءات ضرورية لمواجهة التغيير في الظروف

و(٢) يتم تداول الأصل غير المتداول (المجموعة الجارى التخلص منها) بشكل نشط وبسعر معقول ، في ضوء التغيير في الظروف.

.....

امثلة على استثناءات شرط تنفيذ خطة البيع خلال العام الواحد

مثال١:- المنشأة (س) تعمل فى مجال صناعة توليد الطاقة وملتزمة بخطة ما لبيع مجموعة جارى التخلص منها تمثل حصة كبيرة من عملياتها المنتظمة .

ويتطلب البيع موافقة هيئة رقابية من الممكن أن تمدد الفترة المطلوبة لإكمال البيع لأكثر من سنة واحده .

ولا يمكن البدء بالإجراءات اللازمة للحصول على تلك الموافقة ألا بعد معرفة المشترى والحصول على إلتزام مؤكد بالشراء . إلا أن إلتزام الشراء المؤكد يكون متوقعاً جداً خلال سنة واحدة .

فى هذه الحالة:- تكون قد تم استيفاء شروط الاستثناء المعين من متطلب السنة الواحدة

.....

مثال٢:- المنشأة (س) ملتزمة بخطة ما لبيع خط تصنيع فى وضعه الحالى وتبويب الخط على أنه محتفظ به لغرض البيع فى ذلك التاريخ. وبعد الحصول على إلتزام

مؤكد بالشراء ، تكشف فحص المشترى للأصول الأضرار البيئية التى لم يعلم بوجودها مسبقاً . والمنشأة مطالبة من قبل المشترى بإصلاح الضرر مما سيمدد الفترة المطلوبة لإكمال البيع لأكثر من سنة واحدة . ألا أن المنشأة بدأت بأجراءات لإصلاح الضرر ، ومن المحتمل جداً حدوث أصلاح مرض للأضرار .

فى هذه الحالة:- تكون قد تم استيفاء شروط الاستثناء المعين من متطلب السنة الواحدة

.....

مثال٣:- المنشأة (س) ملتزمة بخطة ما لبيع الأصل غير المتداول وتصنيف الأصل على أنه محتفظ به لغرض البيع فى ذلك التاريخ ... خلال فترة السنة الواحدة الأولية ... تدهورت أوضاع السوق التى كانت قائمة فى تاريخ تبويب الأصل مبدئياً على أنه محتفظ به لغرض البيع ، ونتيجة لذلك لا يتم بيع الأصل بحلول نهاية الفترة . وخلال تلك الفترة ، عرضت الأصل للبيع لكنها لم تتسلم أى عروض معقولة لشراء الأصل ، ورداً على ذلك قامت بتخفيض السعر . وأستمر التداول النشط للأصل بسعر معقول نظراً للتغير فى أوضاع السوق

فى هذه الحالة :-

- يدل تخفيض السعر بأن الأصل متوفر للبيع الفورى
- تكون قد تم استيفاء شروط الاستثناء المعين من متطلب السنة الواحدة

.....

مثال٤:- المنشأة (س) ملتزمة بخطة ما لبيع الأصل غير المتداول وتصنيف الأصل على أنه محتفظ به لغرض البيع فى ذلك التاريخ ... خلال فترة السنة التالية ، تدهورت أوضاع السوق أكثر ، ولا يتم بيع الأصل بحلول نهاية تلك الفترة .

وتعتقد المنشأة بأن أوضاع السوق سوف تتحسن ولم تخفض من سعر الأصل أكثر . ويستمر الإحتفاظ بالأصل على أنه لغرض البيع ، ولكن بسعر يزيد عن قيمته العادلة الحالية .

فى هذه الحالة:-

- يدل عدم تخفيض السعر بأن الأصل غير متوفر للبيع الفورى . ولم يتم تسويق الأصل بسعر معقول بالنسبة إلى قيمته العادلة الحالية .
- لذلك تكون شروط استناء العام الواحد لم يتم استيفاؤها للإستثناء

الحالة الثالثة:- حالة شراء المنشأة أصلاً غير متداول(مجموعة جارى التخلص منها) ....بهدف التصرف فيه لاحقاً .

فى هذه الحالة :-

- علي المنشأة تبويب الأصل غير المتداول (المجموعة الجارى التخلص منها) كأصول محتفظ بها لغرض البيع ... اعتباراً من تاريخ شرائه .

ويشترط فى هذا التصرف :-

الشرط الاول:- ان يكون خلال عام ...ما عدا الظروف التى تسمح بزيادة المدة عن عام.

الشرط الثانى:- ان يتوقع استيفاء أى شرط من الشروط ...تبويب الاصل غير المتداول ..كأصول محتفظ بها للبيع ... خلال فترة قصيرة لاحقة على الشراء(عادة ما تكون ثلاثة أشهر) .

ويراعى الحالات التالية :-

الحالة الاولى:- فى حالة استيفاء الشروط ... بعد تاريخ نهاية الفترة المالية

فى هذه الحالة:- لا يجوز للمنشأة تبويب الأصل غير المتداول (أو المجموعة الجارى التخلص منها)كأصول محتفظ بها لغرض البيع فى تلك القوائم المالية عند إصدارها .

الحالة الثانية:- حالة استيفاء تلك الشروط فى تاريخ لاحق على تاريخ الميزانية ، ولكن قبل اعتماد القوائم المالية للإصدار .

فى هذه الحالة:- على المنشأة ..إفصاح فى الإيضاحات

المطلب الثالث

شرط ... تبويب الأصل غير المتداول (أو المجموعة الجارى التخلص منها) كمحتفظ بها للتوزيع على أصحاب المنشأة

هـذا الشـرط هـو:- أن تكـون المنشـأة.... ملتزمـة بتوزيـع الأصـل (أو المجموعـة الجارى التخلص منها) إلى أصحاب المنشأة .

ولتحقيق هذا الشرط :-

- يجب أن يكون الأصل متاحاً للتوزيع فوراً فى حالته الراهنة
- ويجب يكون التوزيع مؤكداً .

ولكى يكون التوزيع مؤكداً:-

- يجب أن تكون إجراءات إتمام التوزيع الواجبة قد بدأت ويكون هناك توقع لإستكماله خلال سنة واحدة من تاريخ التبويب.
- ويجب أن تشير الإجراءات الواجبة المطلوب أدائها لإستكمال التوزيع أنه من غير المتوقع حدوث تغيير جوهرى على التوزيع أو أن التوزيع سيتم التراجع فيه .
- وتعتبر موافقة المساهمين كأحد العوامل التى تؤخذ فى الحسبان عند تقييم ما إذا كانت عملية التوزيع مؤكدة أم لا .

المطلب الرابع

كيفية معاملة .... الأصول غير المتداولة المتوقفة عن العمل

لا يجوز للمنشأة أن تصف أصلاً غير متداول (مجموعة الجارى التخلص منها) متوقف عن العمل... كأصول محتفظ بها لغرض البيع

لا تعالج المنشأة أصلاً غير متداول تم إيقافه عن العمل بشكل مؤقت على أنه مزمع الاستغناء عنه .

و السبب فى ذلك:-

أن القيمة الدفترية لهذا الأصل أو المجموعة سيتم استردادها بشكل أساسى من خلال الاستمرار فى الاستخدام .

على سبيل المثال:- منشأة تتوقف عن أستخدام ورشة التصنيع لأن الطلب على منتجاتها أنخفض . إلا أنه تتم المحافظة على الورشة فى حالة قابلة للتشغيل ومن المتوقع أن يعاد أستخدامها إذا أرتفع مستوى الطلب . لا تعتبر الورشة على أنها تم توقفها

.....

وفى حالة... إذا استوفت مجموعة الأصول المتوقفة عن العمل شروط العملية غير المستمرة

فى هذه الحالة :- على المنشأة أن تقيد النتائج و التدفقات النقدية الخاصة بمجموعة الأصول هذه على أنها عمليات غير مستمرة ... فى تاريخ التوقف عن استخدامها .

مثال:- قررت منشأة معينة فى أكتوبر ٢٠١٧ إيقاف جميع معامل القطن التى تمتلكها ، والتى تشكل خط رئيسى من الأعمال . ويتوقف العمل بأكمله فى معامل

القطن خلال السنة المنتهية فى ٢٠١٨/١٢/٣١. فى القوائم المالية للسنة المنتهية فى ٢٠١٧/١٢/٣١ ، يتم معاملة النتائج والتدفقات النقدية لمعامل القطن على أنها عمليات مستمرة . وفى القوائم المالية للسنة المنتهية فى ٢٠١٨/١٢/٣١ ، تتم معاملة النتائج والتدفقات النقدية لمعامل القطن على إنها عمليات غير مستمرة

.....

تتضمن الأصول غير المتداولة (المجموعات الجارى التخلص منها) المتوقفة عن العمل:-

- الأصول غير المتداولة (المجموعات الجارى التخلص منها) المقرر استخدامها حتى نهاية عمرها الاقتصادى

- والأصول غير المتداولة (أو المجموعات الجارى التخلص منها) المقرر إيقافها عن العمل بشكل نهائى بدلاً من بيعها.

المطلب الخامس

كيفية قياس الاصول المحتفظ بها بغرض البيع

اولا:- كيفية... قياس الأصل غير المتداول (أو المجموعة الجارى التخلص منها) و المبوبة كأصول محتفظ بها لغرض البيع

يقاس على أساس القيمة الدفترية ...أو القيمة العادلة مخصوماً منها تكاليف البيع أيهما أقل .

ثانيا:- كيفية قياس ...الأصل غير المتداول (أو المجموعة الجارى التخلص منها) والمبوبة كأصول محتفظ بها لغرض التوزيع على أصحاب المنشأة

يقاس على أساس الرصيد الدفترى أو القيمة العادلة مخصوماً منها تكاليف التوزيع أيهما أقل .

ثالثا:- كيفية قياس ..الأصول المشتراة حديثاً (أو المجموعة الجارى التخلص منها) والتى استوفت الشروط اللازمة لتبويبها... كمحتفظ به لغرض البيع تقاس عند الاعتراف الأولى ...بها على أساس قيمتها الدفترية

يقاس الأصل (أو المجموعة الجارى التخلص منها) الذى تم شراؤه كجزء من عملية تجميع الأعمال ... بالقيمة العادلة مخصوماً منها تكاليف البيع .

رابعا:- كيف يتم قياس تكاليف البيع ...إذا كان من المتوقع استغراق عملية البيع لأكثر من عام واحد؟

فى هذه الحالة :-

- يجب على المنشأة أن تقوم بقياس تكاليف البيع بقيمتها الحالية .

- وبالنسبة لأية زيادة فى القيمة الحالية لتكاليف البيع التى تنشأ عن مرور الوقت ... يتم قيدها فى الأرباح أو الخسائر... كتكاليف تمويل .

خامسا:- المتطلبات ...عند إجراء عملية إعادة قياس لاحقة لمجموعة أصول جارى التخلص منها .

يتم إعادة قياس القيمة الدفترية لأية أصول و التزامات لا تقع داخل نطاق و شروط القياس المنصوص عليها فى هذا المعيار ، و لكنها تدخل ضمن مجموعة أصول جارى التخلص منها و مبوبة كأصول محتفظ بها لغرض البيع وذلك طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية المعمول بها ، قبل إعادة قياس القيمة العادلة مخصوماً منها تكاليف بيع مجموعة الأصول الجارى التخلص منها .

المطلب السادس

اضمحلال الاصول المحتفظ بها بغرض البيع

اولا:- كيفية الاعتراف .. بخسائر الاضمحلال .. فى قيمة الأصل غير المتداول (أو المجموعة الجارى التخلص منها) المحتفظ بها بغرض البيع

تقوم المنشأة بقيد الخسائر الناجمة عن اضمحلال قيمة الأصول بالنسبة لأى تخفيض مبدئى أو لاحق للقيمة العادلة للأصل (أو المجموعة الجارى الخلص منها) مخصوماً منها تكاليف البيع ، فى الحدود التى... لم يتم فيها الاعتراف بتلك الخسائر عند اعادة القياس اللاحقة المذكورة عاليه

مثال:-

منشأة تخطط للتصرف فى مجموعة من أصولها (كبيع أصول) . وتشكل الأصول مجموعة جارى التخلص منها ، ويتم قياسها كما يلى :

	الرصيد الدفترى فى نهاية الفترة المالية قبل تبويب الأحتفاظ بغرض البيع	الرصيد الدفترى الذى تم إعادة قياسه مباشرة قبل تبويب الأحتفاظ بغرض البيع
الشهرة	١.٥٠٠	١.٥٠٠
الأصول الثابتة (المسجلة بالمبالغ المعاد تقييمها)	٤.٦٠٠	٤.٠٠٠
الأصول الثابتة (المسجلة بسعر التكلفة)	٥.٧٠٠	٥.٧٠٠
المخزون	٢.٤٠٠	٢.٢٠٠
الأصول المالية المتاحة لغرض البيع	١.٨٠٠	١.٥٠٠
المجموع	١٦.٠٠٠	١٤.٩٠٠

تعترف المنشأة بخسارة قيمتها ١.١٠٠ (١٦.٠٠٠ – ١٤.٩٠٠) مباشرة قبل تصنيف المجموعة الجارى التخلص منها على أنها محتفظ بها لغرض البيع .

تقدر المنشأة القيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع للمجموعة الجارى التخلص منها بقيمة ١٣.٠٠٠ ولأن المنشأة تقيس المجموعة الجارى التخلص منها المبوبة على أنها محتفظ بها لغرض البيع برصيدها الدفترى أو القيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع – أيهما أقل ، تعترف المنشأة بخسارة الإضمحلال بقيمة ١.٩٠٠ (١٤.٩٠٠–١٣.٠٠٠) عند تصنيف المجموعة بشكل أولى على أنها محتفظ بها بغرض البيع .

يتم توزيع خسارة الإضمحلال للأصول غير المتداولة التى تنطبق عليها متطلبات قياس معايير المحاسبة المصرية

ويمكن توضيح التخصيص كما يلى :

	الرصيد الدفترى الذى تم إعادة قياسه مباشرة قبل تبويب الأحتفاظ لغرض البيع	**خسارة الإضمحلال الموزعة**	**الرصيد الدفترى بعد توزيع خسارة الإضمحلال**
الشهرة	١.٥٠٠	(١.٥٠٠)	٠
الأصول الثابتة (المسجلة بالمبالغ المعاد تقييمها)	٤.٠٠٠	(١٦٥)	٣.٨٣٥
الأصول الثابتة (المسجلة بسعر التكلفة)	٥.٧٠٠	(٢٣٥)	٥.٤٦٥
المخزون	٢.٢٠٠	–	٢.٢٠٠
الأصول المالية المتاحة لغرض البيع	١.٥٠٠	–	١.٥٠٠
المجموع	١٤.٩٠٠	(١.٩٠٠)	١٣.٠٠٠

أولاً ، تخفض خسارة الإضمحلال أى مبلغ للشهرة ثم يتم توزيع الخسارة المتبقية للأصول الأخرى على أساس تناسبى على الرصيد الدفترى لتلك الأصول

.....

ثانيا:- كيفية الاعتراف..برد خسائر الاضمحلال .. فى قيمة الأصل غير المتداول (أو المجموعة الجارى التخلص منها) المحتفظ بها بغرض البيع

على المنشأة الاعتراف بالأرباح الناجمة عن أية زيادة لاحقة فى القيمة العادلة مخصوماً منها تكاليف بيع الأصل .:-

فى الحدود التى لم يتم خلالها قيد تلك الأرباح... اثناء اعادة القياس اللاحقة للاصول المحتفظ بها للبيع المذكورة عاليه

بشرط ألا تتعدى قيمة خسائر الاضمحلال قيمة الأصول التراكمية التى تم الاعتراف بها:-

- إما طبقاً لهذا المعيار

- أو تم قيدها مسبقاً طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) "اضمحلال قيمة الأصول" .

المطلب السابع:- هل يحسب اهلاك(أواستهلاك) للاصول المحتفظ بها بغرض البيع

لا يجوز للمنشأة ...حساب قيمة إهلاك (أو استهلاك) لأى من الأصول غير المتداولة ... **طالما أنها مبوبة** كأصول محتفظ بها لغرض البيع أو كانت ضمن مجموعة جارى التخلص منها مبوبة كأصول محتفظ بها لغرض البيع .

ويتم الاستمرار فى... قيد الفوائد و غيرها من المصروفات المتعلقة بالتزامات مجموعة الأصول الجارى التخلص منها و المبوبة كأصول محتفظ بها لغرض البيع

المطلب الثامن

كيفية قياس ... الأصل غير المتداول الذى يتم التوقف عن تبويبه كأصل محتفظ به لغرض البيع (أو الذى تم التوقف عن تضمينه للمجموعة الجارى التخلص منها و المبوبة كأصول محتفظ بها لغرض البيع)

اولا:- كيفية التبويب

حالة الاصول غير المتداولة (أو المجموعة الجار التخلص منها) والمبوبة كأصول محتفظ بها بغرض البيع ...التى فقد شروط هذا التبويب

فى هذه الحالة :- يجب على المنشأة أن تتوقف عن تبويب الأصل (المجموعة الجارى التخلص منها) على أنها محتفظ بها لغرض البيع .

ثانيا:- كيفية القياس

ويقاس.. بأى من القيمتين التاليتين أيهما أقل :

(أ)القيمة الدفترية قبل تبويب الأصل (أو المجموعة الجارى التخلص منها) كأصل محتفظ به لغرض البيع ... مع تعديلها بأى إهلاك أو استهلاك او إعادة تقييم كان من الممكن أن يتم الاعتراف به إذا لم يكن الأصل (أو المجموعة الجارى التخلص منها) قد تم تبويبها كأصول محتفظ بها لغرض البيع .

أو (ب) قيمة الأصل القابلة للاسترداد فى تاريخ القرار التالى بعدم البيع .

ثالثا:- كيفية... اثبات اية تسوية لازمة على القيمة الدفترية الدفترية للأصل غير المتداول الذى يتم التوقف عن تبويبه كأصل محتفظ به لغرض البيع

تثبت ... ضمن الدخل الناشئ عن العمليات المستمرة ... فى الفترة التى لم تعد فيها شروط هذا التبويب مستوفاة خلالها .

يـتم إدراج المكاسـب أو الخسـائر الناتجـة...عن هذه التسوية ... فـى نفس قائمـة الدخل المستخدمة

وفـى حالـة .... قيام المنشأة باستبعاد أصل أو التزام بذاته من مجموعة الأصول الجارى التخلص منها والمبوبة على أنها محتفظ بها لغرض البيع .

المطلـوب فـى هـذه الحالـة :- كيفيـة قيـاس الأصـول و الالتزامـات المتبقيـة فـى المجموعة الجارى التخلص منها

فى هذه الحالة :-

يستمر قيـاس الأصول و الالتزامات المتبقية فى المجموعة الجارى التخلص منها كمجموعة .

ويقتصر تسوية الاستبعاد ...على الاصول التى فقدت شروط التبويب

وخلافاً لذلك ... يتم قياس ما تبقى من أصول غير متداولة فى المجموعة ، والتى تستوفى كل منها على حدة الشروط اللازمة لتبويبها كأصول محتفظ بها لغرض البيع ، كل على حدة

- إما بقيمتها الدفترية
- أو بقيمتها العادلة مخصوماً منها تكاليف البيع أيهما أقل فى ذلك التاريخ

و يتوقف تبويب أية أصول غير متداولة لا تستوفى الشروط ...كأصول محتفظ بها لغرض البيع.

المطلب التاسع

كيفية ... عرض العمليات غير المستمرة

اولا:- العمليات غير المستمرة :- هى وحدة مولدة للنقد أو مجموعة من الوحدات المولدة للنقد ، خلال الاحتفاظ به لغرض البيع .. والتى يمكن تمييز تدفقاتها النقدية بوضوح من ناحية التشغيل و لأغراض إعداد التقارير المالية عن بقية المنشأة

و تعتبر العملية غير المستمرة بمثابة :-

١-**أحد عناصر المنشأة** التى إما قد تم التصرف فيها أو تم تبويبها كمحتفظ به لغرض البيع ، وتمثل خطاً تجارياً كبيراً مستقلاً أو منطقة جغرافية للعمليات.

٢-**أو أحد عناصر المنشأة** التى إما قد تم التصرف فيها أو تم تبويبها كمحتفظ به لغرض البيع ، وتشكل جزءاً من خطة واحدة منسقة للتصرف فى خط تجارى كبير مستقل أو منطقة جغرافية للعمليات .

٣-**أو أحد عناصر المنشأة** التى إما قد تم التصرف فيها أو تم تبويبها كمحتفظ به لغرض البيع ، وشركة تابعة تم شراؤها بنية إعادة بيعها.

ثانيا:- متطلبات الافصاح عن ... العمليات الغير مستمرة

على المنشأة أن تفصح عن :

١- مبلغ واحد فى صلب قائمة الدخل يتضمن مجموع :

- أرباح العمليات غير المستمرة أو خسائرها بعد اقتطاع الضريبة.
- و الأرباح أو الخسائر بعد اقتطاع الضريبة الناتجة عن القياس بالقيمة العادلة مخصوماً منها تكاليف البيع أو عن التصرف فى الأصول أو المجموعات الجارى التخلص منها و التى تتألف منها العملية غير المستمرة

٢- تحليل المبلغ المذكور عالية و تقسيمه إلى :

- إيرادات العمليات غير المستمرة و مصروفاتها و أرباحها أو خسائرها قبل اقتطاع الضريبة .
- عبء الضريبة على الدخل طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٤).

- المكاسب أو الخسائر المعترف بها عند القياس بالقيمة العادلة مخصوماً منها تكاليف البيع ، أو عند التصرف فى الأصول أو المجموعات الجارى التخلص منها التى تتشكل منها العملية غير المستمرة .

مراعاة الضوابط التالية:-

الضابط الاول:- و يجوز عرض التحليل المذكور فى الإيضاحات المتممة للقوائم المالية أو فى صلب قائمة الدخل .

الضابط الثانى:- إذا تم عرض التحليل فى صلب قائمة الدخل ، يتم عرضه فى بند يحدد اتصاله بالعمليات غير المستمرة ، أى أن يتم عرضه مستقلاً عن العمليات المستمرة .

الضابط الثالث:- لا يعد التحليل المذكور لازماً بالنسبة للمجموعات الجارى التخلص منها التى تعد بمثابة شركات تابعة تم شراؤها حديثاً و التى تستوفى الشروط اللازمة لتبويبها كمحتفظ بها لغرض البيع عند الشراء.

٣- صافى التدفقات النقدية المتعلقة بكل من أنشطة التشغيل و الاستثمار و التمويل الخاصة بالعمليات غير المستمرة .

- ويجوز عرض هذه الإفصاحات إما فى الإيضاحات المتممة للقوائم المالية أو فى القوائم المالية ذاتها

- ولا تعد هذه الإفصاحات لازمة بالنسبة للمجموعات الجارى التخلص منها المؤلفة من الشركات التابعة التى تم شراؤها حديثاً والتى تستوفى الشروط اللازمة لتبويبها كمحتفظ بها لغرض البيع عند الشراء.

رابعا:- كيفية معاملة ... التسويات التى تم إدخالها فى الفترة الحالية على المبالغ التى تم عرضها مسبقاً عن العمليات غير المستمرة ، والتى تتصل بشكل مباشر بالتصرف فى العمليات غير المستمرة فى فترة سابقة

- يتم تبويبها مستقلة... تحت بند العمليات غير المستمرة
- و يتم الإفصاح عن... طبيعة تلك التسويات و قيمتها

و فيما يلى أمثلة للظروف التى تنشأ فيها هذه التسويات :

مثال١:- حل بعض المشاكل الناشئة عن شروط صفقة البيع ، مثل حل تسويات سعر الشراء أو المسائل المتعلقة ببعض التعهدات من المشترى .

مثال٢:- حل بعض المشاكل الناشئة عن و المتصلة مباشرة بعمليات العنصر قبل بيعه ، مثل الالتزامات البيئية و التزامات ضمان المنتج التى يحتفظ بها البائع .

مثال٣:- تسوية التزامات نظام مزايا العاملين شريطة أن تكون التسوية متصلة مباشرة بعملية التصرف.

الحالة :- حالة توقف المنشأة عن تصنيف أحد عناصرها على أنه محتفظ به لغرض البيع

فى هذه الحالة :-

- يتم إعادة تصنيف نتائج عمليات العنصر الذى تم عرضه مسبقاً فى العمليات غير المستمرة كما يتم إدراجه فى قائمة الدخل الناتج عن العمليات المستمرة عن جميع الفترات المعروضة .

- و يتم بيان مبالغ الفترات السابقة على أنه قد تم إعادة عرضها .

خامسا:- كيفية معالجة... المكاسب أو الخسائر المتصلة بالعمليات المستمرة

يتم إدراج أية مكاسب أو خسائر عند إعادة قياس أصل غير متداول (أو مجموعة جارى التخلص منها) و المبوب على أنه محتفظ به لغرض البيع و لا يستوفى شروط العملية غير المستمرة .. فى قائمة الأرباح و الخسائر الناشئة عن العمليات المستمرة .

سادسا:- كيفية عرض ... أصل غير متداول أو مجموعة جارى التخلص منها و المبوبة على أنها محتفظ بها لغرض البيع

ضوابط هذا العرض :-

الضابط الاول:- يتم عرض الأصل غير المتداول و المبوب كأصل محتفظ به لغرض البيع و الأصول الداخلة ضمن مجموعة جارى التخلص منها و المبوبة كمحتفظ بها لغرض البيع ..**مستقلة** عن سائر الأصول فى قائمة المركز المالى.

الضابط الثانى:- يتم عرض التزامات المجموعة الجارى التخلص منها و المبوبة على أنها محتفظ بها لغرض البيع ... **مستقلة** عن الالتزامات الأخرى فى قائمة المركز المالى .

الضابط الثالث:- لا يتم إجراء مقاصة بين تلك الأصول و الالتزامات و عرضها كمبلغ واحد .

الضابط الرابع:- يتم الإفصاح عن أهم الأصول و الالتزامات المبوبة كمحتفظ بها لغرض البيع منفصلة سواء فى قائمة المركز المالى أو فى الإيضاحات المتممة للقوائم المالية

الضابط الخامس:- تقوم المنشأة بعرض أى بنود مجمعة متصلة بالأصل غير المتداول (أو المجموعة الجارى التخلص منها) و المبوبة كمحتفظ بها لغرض البيع ثم إثباتها فى الدخل الشامل الآخر .

الضابط السادس:- إذا كانت المجموعة الجارى التخلص منها عبارة عن شركة تابعة تم شراؤها مؤخراً وتستوفى الشروط اللازمة لتبويبها كمحتفظ بها لغرض البيع عند الشراء ...عندئذ يصبح الإفصاح عن أهم الأصول و الالتزامات غير مطلوب.

إفصاحات إضافية

على المنشأة أن تفصح عن المعلومات التالية فى الإيضاحات المتممة للقوائم المالية فى الفترة التى يتم فيها إما تصنيف الأصل غير المتداول (أو المجموعة الجارى التخلص منها) كأصل محتفظ به لغرض البيع أو بيعه :

- بيان بالأصل غير المتداول (أو المجموعة الجارى التخلص منها
- بيان بوقائع البيع و ظروفه ، أو الوقائع و الظروف التى أدت إلى التصرف المتوقع ، و الوسيلة و التوقيت المتوقعين للتصرف المذكور.
- الأرباح أو الخسائر المعترف بها " و البند الذى يتضمن تلك الأرباح و الخسائر فى قائمة الدخل ، وهذا فى حالة ما لم تكن تلك الأرباح و الخسائر معروضة بشكل مستقل فى صلب قائمة الدخل .

مثال:- يوضح متطلبات هذا المعيار من المنشأة الإفصاح عن مبلغ واحد فى قائمة الدخل مع تحليل فى الإيضاحات أو قسم من قائمة الدخل للعمليات غير المستمرة منفصلاً عن العمليات المستمرة

شركة س ص – قائمة الدخل للسنة المنتهية فى ٢٠١٧/١٢/٣١ (يوضح تصنيف المصروفات حسب وظيفتها)

	٢٠١٧	٢٠١٨
العمليات المستمرة		
الإيراد	×	×
تكلفة المبيعات	(×)	(×)
إجمالى الربح	×	×
إيرادات أخرى	×	×
تكاليف التوزيع	(×)	(×)
مصاريف إدارية	(×)	(×)
مصاريف أخرى	(×)	(×)
تكاليف التمويل	(×)	(×)
أرباح من الشركات الشقيقة	×	×
الربح قبل الضريبة	×	×
ضريبة الدخل	(×)	(×)
ربح الفترة من العمليات المستمرة	×	×
العمليات غير المستمرة		
ربح الفترة من العمليات غير المستمرة (أ)	×	×
ربح الفترة	×	×
أصحاب حقوق الملكية فى الشركة الأم		
ربح الفترة من العمليات المستمرة	×	×
ربح الفترة من العمليات غير المستمرة	×	×
ربح الفترة الخاص بأصحاب حقوق ملكية الشركة الأم	×	×
أصحاب حقوق غير ذوى السيطرة	×	×
ربح الفترة من العمليات المستمرة	×	×
ربح الفترة من العمليات غير المستمرة	×	×
ربح الفترة الخاص بأصحاب حقوق غير ذوى السيطرة	×	×
	×	×

معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٤)

الاستثمار العقارى

هذا **المعيار يهدف** ... إلى وصف المعالجة المحاسبية للاستثمارات العقارية والإفصاحات المطلوبة بشأنها.

سنتناول هذا المعيار بالشرح من خلال النقاط التالية :

المطلب الاول:- نطاق تطبيق هذا المعيار

المطلب الثانى:- الهدف من الاحتفاظ بالاستثمارات العقارية

المطلب الثالث:- أمثلة الاستثمارات العقارية

المطلب الرابع:-أمثلة لبنود لاتعتبر استثمارات عقارية و من ثم تقع خارج نطاق هذا المعيار

المطلب الخامس:- بعض الحالات.. كيف يتم فيها تحديد ما اذا كان الاستثمار عقارى ام لا

المطلب السادس:- كيفية الاعتراف بالاستثمارى العقارى

المطلب السابع:- كيفية قياس... الاستثمارى العقارى

المطلب الثامن:- القياس بعد الاعتراف الأولى

المطلب التاسع:- كيفية الاعتراف بالتحويلات

المطلب العاشر:- استبعاد الاستثمار العقارى من الدفاتر

المطلب الحادى عشر:- الافصاحات التى يتطلبها هذا المعيار...والخاصة بالاستثمار العقارى

المطلب الثانى عشر:- تاريخ السريان والقواعد الانتقالية

فى البداية يقصد بالاستثمارات العقارية :-

عقارات (أراضى أو مبانى – أو جزء من مبنى – أو كليهما) محتفظ بها من المالك لتحقيق إيجار أو إرتفاع فى قيمتها أو كليهما و ليست :

(أ) للاستخدام فى الانتاج أو توريد البضائع أو الخدمات أو للأغراض الادارية أو (ب) للبيع ضمن النشاط المعتاد للمنشأة

مثال١:- المنشاة (س) قامت بشراء قطعة ارض بمبلغ ١٠٠٠٠٠٠ج بهدف الاحتفاظ بها الى حين ارتفاع قيمتها وتحقيق مكاسب

فى هذه الحالة:- تصنف هذه الارض كاستثمار عقارى

مثال٢:- المنشاة (س) قامت بشراء مبنى بمبلغ ٥٠٠٠٠٠ج بهدف تاجيره والاستفادة من عوائده

فى هذه الحالة :- يصنف هذا المبنى كاستثمار عقارى

مثال٣:- المنشاة (س) قامت بشراء قطعة ارض بمبلغ ٧٠٠٠٠٠ج بمدينة العاشرمن رمضان لاقامة مصنع عليها

فى هذه الحالة:- تبوب هذه الارض كأصول ثابتة... حيث انها بهدف الاستخدام فى الانتاج وليست استثمار عقارى

مثال٤:- المنشاة (ص) وهى منشاة استثمارى عقارى تقوم بالمتاجرة فى العقارات بيعا وشراء ... قامت بشراء مبنى بمبلغ ٢٠٠٠٠٠٠ج

فى هذه الحالة :- يبوب هذا المبنى كمخزون ... حيث انه معد للبيع ضمن النشاط المعتاد للمنشأة

المطلب الاول :- نطاق تطبيق هذا المعيار

هذا المعيار:-

- يطبق على... الاعتراف و القياس و الإفصاح عن الاستثمارات العقارية

هذا المعيار .. لايطبق على :

- الأصول البيولوجية المرتبطة بالنشاط الزراعى (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٥) الزراعة).
- حقوق التعدين والتنقيب و إستخراج المعادن مثل البترول و الغازات الطبيعية وغيرها من الموارد غير المتجددة.

المطلب الثانى

الهدف من الاحتفاظ بالاستثمارات العقارية

هذا الهدف هو :-

تحقيق إما إيجاراً ...أو إرتفاعاً فى قيمتها... أو كليهما

ولذلك:- فإن الاستثمارات العقارية تولد تدفقات نقدية مستقلة بدرجة كبيرة عن الأصول الأخرى للمنشأة

وهذا يميزها عن :- العقارات التى يشغلها المالك.. بهدف إنتاج أو توريد السلع أو الخدمات (أو استخدام العقار للأغراض الإدارية)

التى تحقق تدفقات نقدية لا ترجع فقط للعقار و لكن أيضاً للأصول الأخرى المستخدمة فى الإنتاج أو مراحل التوريد ، و يطبق معيار المحاسبة المصرى رقم (١٠) الخاص بالأصول الثابتة على الأصول التى يشغلها المالك .

العقارات المشغولة بمعرفة المالك: هى عقارات محتفظ بها من المالك للاستخدام فى الإنتاج أو توريد البضائع والخدمات أو للأغراض الإدارية.

المطلب الثالث:- أمثلة الاستثمارات العقارية

مثال١:- الأرض المحتفظ بها بهدف تحقيق إرتفاع فى قيمتها على المدى البعيد و ليس بغرض البيع فى المدى القريب ضمن النشاط المعتاد للمنشأة.

مثال٢:- الأرض المحتفظ بها لغرض مستقبلى غير محدد فى الوقت الحاضر . (تعتبر الأرض محتفظ بها بقصد زيادة قيمتها إذا لم تكن المنشأة قد قررت أنها سوف تستخدم الأرض إما على هيئة عقارات مشغولة بمعرفة المالك و إما لغرض البيع فى المدى القريب ضمن النشاط المعتاد للمنشأة).

.....

مثال٣:- مبنى تملكه المنشأة و يتم تأجيره بموجب عقد إيجار تشغيلى واحد أو أكثر

مثال٤:- مبنى خال و لكنه محتفظ به كى يؤجر بموجب عقد إيجار تشغيلى واحد أو أكثر .

مثال٥:-عقار تم أنشاؤه أو تحسينه من أجل أستخدامه كأستثمار عقارى فى المستقبل.

المطلب الرابع

أمثلة لبنود لاتعتبر استثمارات عقارية و من ثم تقع خارج نطاق هذا المعيار

مثال١:- عقارات محتفظ بها لغرض البيع ضمن النشاط المعتاد للمنشأة أو ضمن عملية الإنشاء و التطوير .

مثل.... عقارات مقتناة فقط بغرض التصرف اللاحق فيها فى المستقبل القريب أو لتطويرها و إعادة بيعها .

.....

مثال٢:- العقارات المشغولة بمعرفة المالك متضمنة (ضمن بنود أخرى) العقارات المحتفظ بها للتطوير فى المستقبل والاستخدام اللاحق كعقار يشغله المالك أو العقارات التى يشغلها العاملون (سواء كانوا يدفعون أو لا يدفعون إيجاراً بأسعار السوق) أو العقارات التى يشغلها مالكها فى انتظار التصرف فيها

.....

مثال٣:- العقارات التى يتم تأجيرها للغير.... إيجاراً تمويلياً.

مثال٤:- المنشاة (س) للصناعات البلاستيكية تعمل فى مدينة العاشر من رمضان وقد خصصت مبنى لديها تكلفته ٣٠٠٠٠٠ج لسكن العاملين المغتربين ويدفع هؤلاء العاملون ايجار شهرى قريب من اسعار السوق

المطلوب :- كيف يتم تصنيف هذا العقار

فى هذا المثال:- يصنف المبنى كاصول ثابتة ... ولايعتبر استثمار عقارى سواء قام العاملون بدفع ايجار ام لا .

المطلب الخامس

بعض الحالات.. كيف يتم فيها تحديد ما اذا كان الاستثمار عقارى ام لا

الحالةالاولى :- الحالة التى يكون فيها ...بعض العقارات تتضمن ...جزءاً يحتفظ به لتحصيل إيجار أو بقصد ارتفاع فى قيمته و جزء آخر يحتفظ به لاستخدامه فى إنتاج البضائع و توريد السلع و الخدمات أو لأغراض إدارية.

فى هذه الحالة :-

- إذا أمكن بيع هذه الأجزاء منفصلة (أو تأجيرها منفصلة) ، تحاسب المنشأة عن هذه الأجزاء بشكل منفصل
- وفى حالة عدم إمكانية بيع هذه الأجزاء منفصلة ...عندئذ فإن العقار يعد استثماراً عقارياً فقط إذا كان ... هناك جزءاً غير هام منه يحتفظ به لاستخدامه فى إنتاج أو توريد السلع و الخدمات أو لأغراض إدارية .

.....

الحالة الثانية :- حالة قيام المنشأة.. بتقديم خدمات إضافية لساكنى أحد عقاراتها

فى هذه الحالة :-

- إذا كانت هذه الخدمات عنصراً غير هام نسبياً من الاتفاق ... **تعامل المنشأة هذا العقار كاستثمار عقارى .**

مثال ذلك :- عندما يوفر مالك مبنً إدارى خدمات الأمن و الصيانة للمستأجرين الذين يشغلون المبنى.

- إذا كانت هذه الخدمات عنصراً أكثر أهمية...**لايعد العقار استثمار عقارى**

علـى سـبيل المثـال:- إذا امتلكت منشأة فندقاً و أدارتـه فإن الخدمات التـى تقدم للنزلاء تعد عنصراً هاماً من الاتفاق العام .... وعلـى هذا فإن الفندق الذى يديره المالك يعد عقاراً مشغولاً بمعرفة المالك أكثر من كونه استثماراً عقارياً .

الحالـة الثالثـة :- حالـة صـعوبة تحديد مدى أهمية الخدمات الإضـافية ...هل هـى هام او غير هامة ؟ ...لتحديد ما اذا كان العقار يعد استثماراً عقارياً أم لا.

فى هذه الحالة :- يحتاج الأمر إلى الحكم و التقدير لتحديد ما إذا كان العقار يعد استثماراً عقارياً. وتضع المنشأة مقاييس وقواعد تمكنها من الوصول إلـى هذا التقدير بأسلوب يتسم بالثبات و الانتظام

على سبيل المثال:- فإن مالك الفندق قد ينقل أو يفوض بعض المسئوليات أحياناً للغير بموجب عقد إدارة ، وشروط عقود الإدارة هذه تتباين و تختلف بصورة واسعة ، فيمكن للمالك تفويض الغير للقيام ببعض الأعمال اليومية مع الاحتفاظ بمسئولياته عن التدفقات النقدية الناشئة عن تشغيل الفندق .

الحالة الرابعة:- حالـة امتلاك المنشأة ...أصـلا تؤجره للشركة الأم أو لشركة شقيقة ...وتقوم هذه الشركة أو تلك بشغله

فـى هـذه الحالـة :- لايعد هذا العقار استثماراً عقارياً فـى القوائم الماليـة المجمعـة ...التى تشمل الشركتين .

السـبب فـى ذلـك :- أن العقار مشـغول من مالكـه ... من وجهـة نظـر المجموعـة ككل.

ومـع ذلـك :- من وجهـة نظـر المنشـأة الفرديـة التـى تملكـه يعد هذا العقار استثماراً عقاريا... وعلى هذا فإن المؤجر يعامل هذا العقار... كاستثمار عقارى فى القوائم المالية الخاصة به .اذا استوفى شروط التبويب كاستثمار عقارى

المطلب السادس

كيفية الاعتراف بالاستثمارى العقارى

اولا:- يتم الاعتراف بالاستثمار العقارى كأصل عند توفر الشروط الآتية :

الشرط الاول:- أن يكون من المحتمل تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالاستثمار العقارى إلى المنشأة.

الشرط الثانى:- أن يمكن قياس تكلفته بصورة يعتمد عليها

.....

ثانيا:- كيفية الاعتراف... بتكاليف الخدمة اليومية للاستثمار العقارى

- لا تقوم المنشأة بالاعتراف ضمن القيمة الدفترية لأى استثمار عقارى بتكاليف الخدمة اليومية لهذا العقار.
- بل يتم الاعتراف بهذه التكاليف فى الارباح أو الخسائر كما تم تكبدها.

وتتمثل تكاليف الخدمة اليومية للعقار بشكل رئيسى فى:-

- تكلفة العمالة
- و المواد المستهلكة و قد تتضمن تكاليف الأجزاء البسيطة

و يكون الغرض من هذه النفقات إصلاح وصيانة العقار.

ثالثا:- حالة... اقتناء أجزاء من الاستثمارات العقارية .. من خلال الاستبدال

مثال:- قد تكون الحوائط الأصلية قد استبدلت بحوائط داخلية

فى هذه الحالة :-

– تقوم المنشأة بالاعتراف ضمن القيمة الدفترية للاستثمار العقارى بتكلفة استبدال جزء من استثمار عقارى قائم عند تكبد هذه التكلفة فى حالة استيفاء شروط الاعتراف.

– ويتم إستبعاد القيمة الدفترية من الدفاتر لهذه الأجزاء التى تم استبدالها طبقاً لأحكام الإستبعاد من الدفاتر الواردة فى هذا المعيار .

المطلب السابع

كيفية قياس... الاستثمارى العقارى

اولا:- القياس الاولى للاستثمار العقارى

يقاس الاستثمار العقارى أولياً... بتكلفته و يجب أن يتضمن القياس الأولى تكاليف المعاملات.

ثانيا:- مكونات تكلفة شراء استثمار عقارى :-

- ثمن الشراء
- وأية نفقات مباشرة متعلقة به ... مثل الأتعاب المهنية للخدمات القانونية و ضرائب نقل الملكية و غيرها من تكلفة المعاملة.

ثالثا:- لا يضاف إلى تكلفة الاستثمار العقارى مايلى :

(أ) تكاليف التجارب الأولى (إلا إذا كانت لازمة وضرورية لجعل العقار صالحاً للتشغيل بالأسلوب الذى تنويه الإدارة).

أو (ب) خسائر التشغيل الأولى التى تتكبدها المنشأة قبل أن يحقق الاستثمار العقارى معدلات الإشغال المخططة له .

أو (ج) الكميات غير المسموح بها للمواد المهدرة أو العمالة أو غيرها من التكاليف المستخدمة فى إنشاء العقار أو تطويره.

.....

رابعا:- كيفية تحديد تكلفة الاستثمار العقارى فى بعض الحالات

الحالة الاولى :- حالة ما إذا تم تأجيل سداد قيمة الاستثمار العقارى

فى هذه الحالة :-

- تكون تكلفة الاستثمار العقارى... هى المقابل لثمنه النقدى.

- و يتم الاعتراف بالفرق بين هذا المبلغ وجملة المدفوعات على أنه مصروف فوائد خلال فترة السداد.

.....

الحالة الثانية :- حالة اقتناء استثمار عقارى أو أكثر مقابل أصل أو أكثر غير ذى طبيعة نقدية أو مزيج من الأصول ذات الطبيعة النقدية وغير ذات الطبيعة النقدية

فى هذه الحالة :- يتم قياس تكلفة أى استثمار عقارى بالقيمة العادلة

ماعدا الحالات التالية :

حالة١:- حالة افتقار عملية التبادل إلى الجوهر التجارى .

حالـة٢:- فى حالة عدم إمكانية قياس القيمة العادلة للأصل الذى يتم الحصول عليه أو الأصل الذى يتم التنازل عنه بطريقة يعتمد عليها .

و يتم قياس الأصل المقتنى بهذه الطريقة حتى و إن لم تستطع المنشأة إستبعاد الأصل المتنازل عنه من الدفاترعلى الفور.

وإذا لم يتم قياس الأصل المقتنى بالقيمة العادلة تقاس تكلفته بالقيمة الدفترية للأصل المتنازل عنه .

يراعى الآتى:-

(أ)الحالات التى تعتبر فيها... معاملة .. التبادل ذات جوهر تجارى:

حالة١:- حالة اختلاف عناصر التدفقات النقدية للأصل الذى يتم الحصول عليه (المخاطر – التوقيت –القيمة) عن عناصر التدفقات النقدية للأصل الذى يتم تحويله.

حالـة٢:- حالة تغير قيمة جزء معين من عمليات المنشأة والذى يتأثر بمعاملة التبادل نتيجة لهذه المعاملة.

حالة٣:- حالة ما إذا كان الفرق فى حالة١ وحالة٢ هام نسبياً مقارنة بالقيمة العادلة للأصول المتبادلة .

.....

(ب)الحالات التى يمكن فيها ... قياس القيمة العادلة لأى أصل... لا توجد له معاملات سوقية قابلة للمقارنة... بطريقة يعتمد عليها

حالة ١:- حالة عدم وجود فروق جوهرية فى تقديرات القيمة العادلة للأصل وإمكانية تقدير احتمال تنوع التقديرات بصورة معقولة و استخدامها فى تحديد القيمة العادلة.

حالة٢:- إذا كانت المنشأة قادرة على تحديد القيمة العادلة بصورة يعتمد عليها لأى أصل يتم الحصول عليه أو التنازل عنه.

فى هذه الحالة:- تستخدم القيمة العادلة للأصل المتنازل عنه لقياس التكلفة إلا إذا كانت القيمة العادلة للأصل الذى يتم الحصول عليه أكثر وضوحاً.

.....

المطلب الثامن :- القياس بعد الاعتراف الاولى

السياسات المحاسبية

على المنشأة أن تختار نموذج القيمة العادلة أو نموذج التكلفة كسياسة محاسبية و يجب تطبيق هذه السياسة على جميع الاستثمارات العقارية .

ويراعى الضوابط التالية:-

الضابط الاول:- نص معيار المحاسبة المصرى رقم (٥) الخاص بالسياسات المحاسبية والتغييرات فى التقديرات المحاسبية والأخطاء على أن التغيير الاختياري فى السياسات المحاسبية يجب أن يؤخذ به فقط إذا كان سيؤدى إلى عرض أفضل للمعاملات أو الأحداث فى القوائم المالية للمنشأة، ويعتبر أمراً نادر الحدوث أن يجعل التغيير من نموذج القيمة العادلة إلى نموذج التكلفة القوائم المالية أفضل ملاءمة.

الضابط الثانى:- يتطلب هذا المعيار من كافة المنشآت تحديد قيمة عادلة للاستثمارات العقارية إما لأغراض القياس (إذا كانت المنشأة تستخدم نموذج القيمة العادلة) أو للإفصاح (إذا كانت المنشأة تستخدم نموذج التكلفة)، على اساس تقييمها بمعرفة خبراء متخصصين فى التقييم والتثمين ضمن المقيدين فى سجل مخصص لذلك بالهيئة العامة للرقابة المالية .

الضابط الثانى :- يجوز للمنشأة أن تختار ما يلى :

(أ) نموذج القيمة العادلة أو نموذج التكلفة و ذلك بالنسبة لجميع الاستثمارات العقارية التى تغطى التزامات ينشأ عنها عائد يرتبط بشكل مباشر بالقيمة العادلة لأصول محددة أو عوائد من هذه الأصول التى تتضمن تلك الاستثمارات العقارية .

و(ب) أن تختار إما نموذج القيمة العادلة أو نموذج التكلفة لجميع الاستثمارات العقارية الأخرى بغض النظر عن الاختيار الذى تم طبقاً للفقرة (أ) بعاليه.

الضابط الثالث :- تدير بعض المنشآت سواء داخليا أو خارجيا" صندوق استثماريا" يقدم للمستثمرين منافع تحددها الوحدات التى فى الصندوق ، كذلك ... تصدر بعض المنشآت عقود تأمين بميزات مشاركة مباشرة ، تشمل فيها البنود الاساسية استثمارات عقارية

ويراعى:-

* أن عقود التأمين ... تشمل فقط العقود الاستثمارية ذات المشاركة الاختيارية.

* لا يسمح للمنشأة بقياس جزء من العقارات التى يحتفظ بها الصندوق بالتكلفة وقياس جزء آخر بالقيمة العادلة.

فى حالة ... اذا قامت المنشأة باختيار نموذجين مختلفين لقياس الاستثمارات العقارية

فى هذه الحالة ... فان مبيعات الاستثمارات العقارية ما بين مجموعات الاصول التى تم قياسها باستخدام نموذجين مختلفين:

- يجب ان يتم إثباتها بالقيمة العادلة
- يجب أن يتم اثبات التغير المتراكم فى القيمة العادلة ضمن الربح أو الخسارة.

وفى حالة .. ما اذا تم بيع استثمار عقارى من مجموعة يتم فيها استخدام نموذج القيمة العادلة الى مجموعة يتم فيها استخدام نموذج التكلفة

فى هذه الحالة ... فإن القيمة العادلة للعقار فى تاريخ البيع تصبح تكلفته المفترضة

اولا:- نموذج القيمة العادلة

بعد الاعتراف الأولى، على المنشأة التى تختار نموذج القيمة العادلة أن تقيس كل استثماراتها العقارية بالقيمة العادلة، وذلك باستثناء حالات **عدم القدرة على تحديد القيمة العادلة بشكل يعتمد عليه**

يجب اثبات الربح أو الخسارة الناشئة عن التغير فى القيمة العادلة للاستثمار العقارى ضمن الربح او الخسارة للفترة التى ينشأ فيها هذا التغير... او من خلال الدخل الشامل لمرة واحدة فى عمر الاصل أو الاستثمار

ويراعى الحالات التالية:

الحالة الاولى :- حالة زيادة المبلغ الدفترى لاستثمار عقارى نتيجة تقييمه بالقيمة العادلة

فى هذه الحالة ... يتم اثبات الزيادة ضمن الدخل الشامل الآخر وتجميعها ضمن حقوق الملكية تحت عنوان فائض تقييم الاستثمار العقارى بالقيم العادلة.

ومع ذلك ... يجب اثبات الزيادة ضمن الربح او الخسارة ويعالج بالقدر الذى يعكس به إنخفاضا فى تقييم نفس الاستثمار السابق اثباته ضمن الربح او الخسارة

ويعالج هذا الفائض بنفس الاسلوب الوارد فى نموذج اعادة التقييم ضمن معيار المحاسبة المصرى رقم (١٠).

الحالة الثانية:- حالة انخفاض المبلغ الدفترى لاستثمار عقارى نتيجة لتقييمه بالقيمة العادلة

فى هذه الحالة ... يجب اثباتالانخفاض ضمن الربح أو الخسارة ... ومع ذلك يجب اثبات الانخفاض ضمن الدخل الشامل الآخر بقدر وجود أى رصيد دائن فى فائض التقييم المتعلق بذلك الاستثمار ويقلص الانخفاض المثبت ضمن الدخل الشامل الاخر المبلغ المتراكم ضمن حقوق الملكية تحت عنوان فائض تقييم الاستثمار العقارى بالقيمة العادلة

ضوابط تحديد القيمة العادلة للاستثمار العقارى

الضابط الاول:- عند قياس القيمة العادلة للاستثمار العقاري وفقاً للمعيار المحاسبي المصري رقم (٤٥)

فى هذه الحالة:- يجب على المنشأة يتأكد من أن القيمة العادلة تعكس - من بين أمور أخرى - دخل الإيجار من عقود التأجير الحالية والافتراضات الأخرى التي سيستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير عقار استثماري في ظل ظروف السوق الحالية.

الضابط الثانى:- عند استخدام مستأجر نموذج القيمة العادلة لقياس الاستثمار العقاري المحتفظ به كأصل حق استخدام.

فى هذه الحالة:- يجب قياس أصل حق الاستخدام بالقيمة العادلة، وليس العقار محل العقد.

الضابط الثالث:- يحدد المعيار المحاسبى المصرى رقم (٤٩) الاساس للاثبات الاولى لتكلفة الاستثمار العقارى المحتفظ به مستأجر كأصل حق انتفاع- حيث يجب أن يتم اعادة قياس الاستثمار العقارى المحتفظ به بواسطة المستاجر كاصل حق استخدام عندما يكون ذلك لازما بالقيمة العادلة ،

فى حالة ... ما اذا اختارت المنشاة نموذج القيمة العادلة وعندما تكون دفعات الإيجار وفقاً لمعدلات السوق.

فى هذه الحالة:-

- فإن القيمة العادلة للاستثمار العقاري المحتفظ به بواسطة المستأجر كأصل حق استخدام عند الاقتناء، بعد طرح جميع دفعات الإيجار المتوقعة (بما في ذلك تلك المتعلقة بالالتزامات المثبتة)، ينبغي أن تكون صفرا.

- **وينبغي ألا ينشأ** عنه أي مكسب أو خسارة أولية، ما لم يتم قياس القيمة العادلة في أوقات مختلفة .وهذا قد يحدث عند اختيار تطبيق نموذج القيمة العادلة بعد الإثبات الأولي.

الضابط الرابع:- فى حالات استثنائية ، هناك دليل واضح عند قيام المنشأة باقتناء استثمار عقارى لأول مرة (أو عندما يصبح الأصل استثمارا عقارياً لأول مرة بعد اكتمال الإنشاء أو التطوير أو بعد التغيير فى الاستعمال) بأن نطاق تقديرات القيمة العادلة سوف يتسع بشكل كبير بدرجة تنفى فائدة الاعتماد على تقدير واحد أو منفرد للقيمة العادلة وذلك فى ظل وجود احتمالات متعددة يصعب تحديدها. وقد يشير هذا إلى أن القيمة العادلة للعقار لا يمكن تحديدها بشكل يعتمد عليه على أساس مستمر.

الضابط الخامس:- عند تحديد القيمة العادلة لاستثمار ما لا تقوم المنشأة بتكرار إضافة الأصول أو الالتزامات والتي تم الاعتراف بها في قائمة المركز المالي كأصل منفصل أو التزام منفصل. ومن أمثلة ذلك :

(أ) المعدات كالمصاعد وأجهزة التكييف والتى هى عادة جزء لا يتجزأ من المبنى وعادة ما يتم إدراجها ضمن الاستثمار العقاري بدلا من إثباتها منفصلة كأصول ثابتة.

(ب) إذا تم تأجير مكتب مفروش، فإن القيمة العادلة للمكتب تتضمن القيمة العادلة للأثاث لأن إيراد الإيجار يرتبط بالمكتب المفروش. وعندما تتضمن القيمة العادلة لاستثمار عقارى قيمة الأثاث فإن المنشأة لا تعترف بهذا الأثاث كأصل منفصل.

(ج) لا تتضمن القيمة العادلة للاستثمار العقاري أى إيراد من عقود إيجار تشغيلى مدفوع مقدما أو مستحق لان المنشأة تقوم بإثبات هذا الإيراد كأصل أو التزام منفصل.

(د) تعكس القيمة العادلة للاستثمار العقارى الخاضع للإيجار التدفقات النقدية المتوقعة (ويشمل ذلك الإيجار المحتمل المتوقع استحقاق سداده) وبالتالى إذا كان تقييم العقار مطروحا منه جميع المبالغ المتوقع سدادها، عندئذ يكون من الضرورى إعادة إضافة أى إلتزام إيجاري معترف به، وذلك للوصول للقيمة العادلة للاستثمار العقاري لأغراض المحاسبة.

الضابط السادس:- في بعض الأحوال، توقع المنشأة أن القيمة الحالية لمدفوعاتها المرتبطة باستثمار عقاري (بخلاف المدفوعات المرتبطة بالتزامات معترف بها) سوف تتجاوز القيمة الحالية للمقبوضات النقدية ذات الصلة .

فى هذه الحالة :- تستخدم المنشأة معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٨) الخاص بالمخصصات والأصول والإلتزامات المحتملة لتحديد ما إذا كانت المنشأة ستقوم بالاعتراف بالالتزام وكيفية قياس هذا الالتزام.

الضابط السابع:- إذا قامت المنشاة بقياس استثمار عقارى بالقيمة العادلة فإن عليها أن تستمر في قياسه بالقيمة العادلة حتى ولو أصبحت المعاملات السوقية القابلة للمقارنة أقل تكراراً أو أصبحت أسعار السوق غير متاحة نسبياً.

وذلك الى ان يتم استبعاده سواء :-

- بالتخلص منه

-أو حتى يصبح العقار مشغولاً بمعرفة المالك

– أو بدء المنشأة في تطوير ذلك العقار لغرض بيعه لاحقا ضمن النشاط المعتاد للمنشأة.

الضابط الثامن :كيفية القياس حالة عدم القدرة على تحديد القيمة العادلة بشكل يعتمد عليه فـى البدايـة ... هناك افتراض بأن المنشأة لديها القدرة على تحديد القيمة العادلة للاستثمار العقارى بشكل يعتمد عليه وذلك بصفة مستمرة .

الا أنه في الظروف الاستثنائية – قد لايتحقق هذا الافتراض

وذلك عندما يكون هناك دليل واضح على أنه عند قيام المنشأة بإقتناء الاستثمار العقاري لأول مرة (أو عندما يصبح الأصل استثماراً عقاريا لأول مرة بعد الانتهاء من إنشاء أو تنمية أو بعد تغيير إستعماله) فإنه لا يمكن تحديد القيمة العادلة للاستثمار العقاري بدقة بصفة مستمرة

وهذه الحالـة تحدث فقط: – تكون المعاملات السوقية المقارنة نادرة والتقديرات البديلة للقيمة العادلة (على سبيل المثال بناء على توقعات التدفقات النقدية المخصومة) ليست متاحة.

وفى هذه الحالات ... يتم القيام بالآتى:-

اولا:- تقيس المنشأة ذلك الاستثمار العقاري باستخدام نموذج التكلفة الوارد بمعيار المحاسبة المصرى رقم (١٠). للاصول المملوكة ، ومعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٩) على العقار المستأجر الذى يحتفظ به المستأجر على انه أصل حق انتفاع

ثانيا:- يجب افتراض أن القيمة المتبقية للاستثمار العقاري تساوى صفراً.

ثالثـا:- هذا وعلى المنشأة تطبيق معيار المحاسبة المصرى رقم (١٠) للاصول المملوكة ، ومعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٩) على العقار المستأجر الذى يحتفظ به المستأجر على انه أصل حق انتفاع حتى التخلص من ذلك الاستثمار العقاري.

الضابط التاسع :- كيف يتم المعاملة..حالة ان اصبحت المنشأة قادرة على قياس – بطريقة يمكن الاعتماد عليها – القيمة العادلة لاستثمار عقاري قيد التشييد كان يقاس سابقاً بالتكلفة؟

فى هذه الحالة... يجب عليها أن تقيس ذلك العقار بقيمته العادلة

وبمجرد اكتمال تشييد ذلك العقار، فإنه يفترض أن القيمة العادلة يمكن قياسها بطريقة يمكن الاعتماد عليها.

وإذا لم يكن ذلك هو الحال... فإنه يجب أن تتم المحاسبة عن العقار باستخدام نموذج التكلفة وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (١٠) للأصول المملوكة ومعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٩) على العقار المستأجر الذى يحتفظ به المستأجر على انه أصل حق انتفاع

الضابط العاشر: متى يمكن دحض الافتراض بأن القيمة العادلة لاستثمار عقاري قيد التشييد يمكن قياسها – بطريقة يمكن الاعتماد عليها–؟

يمكن ذلك فقط ... عند الإثبات الأولي

ألا أنه قد لا تستطيع المنشأة ، الذي قامت بقياس بند لاستثمار عقاري قيد التشييد بالقيمة العادلة، إقامة الدليل على أن القيمة العادلة للاستثمار العقاري الذي تم استكماله لا يمكن قياسها بطريقة يمكن الاعتماد عليها.

الضابط الحادى عشر:– في الحالات الاستثنائية عندما تجبر المنشأة ... على قياس أى استثمار عقاري باستخدام نموذج التكلفة الوارد بمعيار المحاسبة المصرى رقم (١٠) للاصول المملوكة ، ومعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٩) على العقار المستأجر الذى يحتفظ به المستأجر على انه أصل حق انتفاع

فى هذه الحالة ... فإن عليها أن تقيس كل الاستثمارات العقارية الأخرى بقيمتها العادلة، بما فى ذلك الاستثمار العقارى قيد الانشاء

وفى هذه الحالات وعلى الرغم من إمكانية قيام المنشأة باستخدام نموذج التكلفة لأحد الاستثمارات العقارية إلا أن المنشأة تستمر في المحاسبة عن العقارات المتبقية باستخدام نموذج القيمة العادلة.

ثانيا:- نموذج التكلفة

بعد الاثبات الاولى يجب على المنشاة التى تختار نموذج التكلفة ان تقيس استثماراتها العقارية كالتالى :-

(أ)وفقا لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٢) اذا استوفى الضوابط ليصنف على انه محتفظ به للبيع (أو تم تضمينه ضمن مجموعة استبعاد مصنفة على أنها محتفظ بها للبيع)

(ب)وفقا لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٩) اذا كان محتفظا" به بواسطة مستأجر على انه أصل حق انتفاع وليس محتفظا به للبيع وفقا لمعيار ٣٢

(ج) وفقا للمتطلبات الواردة فى معيار المحاسبة المصرى رقم (١٠) نموذج التكلفة فى جميع الحالات الاخرى.

المطلب التاسع

كيفية الاعتراف بالتحويلات

اولا:- المقصود بالتحويلات:-

- تحويل الاستثمار العقارى... الى عقار مشغول بمعرفة المالك أو الى مخزون
- أوتحويل عقار مشغول بمعرفة المالك أو مخزون ... الى الاستثمار العقارى

ثانيا:- شروط الاعتراف بهذه التحويلات

الشرط الاول:- أن يكون هناك تغيير في الاستخدام

الشرط الثانى:- ان يؤيد هذا التغيير ما يلي:

(أ) البدأ في استخدام المالك للعقار بالنسبة للتحويلات من الاستثمار العقاري إلى العقار المشغول بمعرفة المالك .

أو (ب) البدأ في تنمية الاستثمار استعدادا لبيعه بالنسبة للتحويل من الاستثمار العقاري إلى المخزون .

أو (ج) الانتهاء من استخدام المالك للعقار بالنسبة للتحويل من الاستثمار المشغول بمعرفة المالك إلى الاستثمار العقاري .

أو (د) البدء في التأجير التشغيلى لطرف آخر بالنسبة للتحويل من المخزون إلى الاستثمار العقاري.

ثالثا:- ضوابط هذه التحويلات

الضابط الاول:- عندما تقرر المنشأة إستبعاد الاستثمار العقاري دون تطويره، فإن المنشأة تستمر في معالجة ذلك الاستثمار كاستثمار عقارى حتى إستبعاده من الدفاتر ولا تتم معالجته كمخزون.

الضابط الثانى:- المنشأة التي تبدأ في إعادة تطوير استثمار عقارى قائم للاستخدام المستقبلي المستمر كاستثمار عقارى فإنه يبقى كاستثمار عقارى ولا يتم إعادة تبويبه كاستثمار مشغول بمعرفة المالك خلال فترة إعادة التطوير.

الضابط الثالث:- فى حالة استخدام نموذج التكلفة تتم التحويلات فيما بين الاستثمار العقاري أو العقار المشغول بمعرفة المالك أو المخزون دون تغيير القيمة الدفترية للأصل المحول ودون تغيير تكلفة الأصل لأغراض القياس أو الإفصاح.

التحويلات بين نموذج التكلفة ونموذج القيمة العادلة

الحالة الاولى:- بالنسبة للتحويلات من الاستثمار العقارى المدرج بالقيمة العادلة الى العقار المشغول بمعرفة المالك أو الى المخزون

فى هذه الحالة ... فإن ذلك تكلفة ذلك العقار هى القيمة العادلة فى تاريخ التغيير فى الاستعمال لأغراض القياس اللاحق.

الحالة الثانية:- عندما يتحول العقار المشغول بمعرفة المالك الى استثمار عقارى يدرج بالقيمة العادلة ..

فى هذه الحالة ... على المنشاة معالجة اى فروق بين القيمة الدفترية والقيمة العادلة فى ذلك التاريخ بنفس طريقة اعادة التقييم الواردة فى معيار المحاسبة المصرى رقم(١٠).

بمعنى آخر:-

(أ)اى انخفاض ناتج فى القيمة الدفترية للعقار يتم الاعتراف به فى الارباح او الخسائر .. ومع ذلك فقد يحمل هذا الانخفاض مباشرة على فائض اعادة التقييم الذى سبق تكوينه ، ومتعلق بنفس العقار (إن وجد) وذلك فى حدود ذلك قيمة ذلك الفائض.

(ب)يتم معالجة اى ارتفاع ناتج فى القيمة الدفترية للعقار على النحو التالى :-

١-يتم الاعتراف بهذه الو=زيادة فى الارباح أو الخسائر وذلك لرد اى اضمحلال سابق فى قيمة العقار ، وذلك بشرط الايزيد ذلك الرد على القيمة الدفترية للعقار قبل تحقق خسارة الاضمحلال ، كما لو لم يكن هناك خسارة ناتجة عن الاضمحلال فى قيمة ذلك العقار (مخصوما" منه الاهلاك).

٢-اية زيادة باقية يجب اضافتها ضمن بنود الدخل الشامل الاخر .. ويزيد به بند فائض اعادة التقييم ضمن حقوق الملكية

وفى حالة ... التخلص اللاحق من الاستثمار العقارى ، فإن فائض اعادة التقييم الموجود بحقوق الملكية يمكن تحويل الى الارباح المحتجزة ، علما بان التحويل من فائض اعادة التقييم الى حساب الارباح المحتجزة لايتم من خلال قائمة الدخل.

الحالة الثالثة:- بالنسبة للتحويل من المخزون الى الاستثمار العقارى والذى سيتم ادارجه بالقيمة العادلة

فى هذه الحالة ... فإن اى فرق فى القيمة العادلة لهذا العقار فى ذلك التاريخ وبين القيمة الدفترية له ... يعترف بها فى الارباح او الخسائر.

ويراعى أن:-

المعالجة الخاصة بالتحويل من المخزون الى الاستثمار العقارى والذى سيتم ادارجه بالقيمة العادلة.. متسقة مع المعالجة الخاصة ببيع المخزون.

الحالـة الرابعـة:- عنـدما تنتهـى المنشـاة مـن عمليـة الانشـاء او التطـوير لاسـتثمار عقارى يبنى ذاتيا ويدرج بالقيمة العادلة ...

فـى هـذه الحالـة .. فـان الفرق بين القيمـة العادلـة للاصـل فـى ذلك التـاريخ والقيمـة الدفترية السابقة له ... يعترف بها فى الارباح او الخسائر

المطلب العاشر:- استبعاد الاستثمار العقارى من الدفاتر

اولا:- الحالات... التى يتم فيها استبعاد الاستثمار العقارى من الدفاتر

الحالة الاولى:- حالة التصرف فيه

الحالـة الثانيـة:- حالـة سـحبه نهائيـا مـن الاسـتخدام ولا توجـد أيـة منـافع اقتصـادية مستقبلية متوقعة من التصرف فيه.

ويراعى الآتى :-

*يمكـن أن يحـدث الاسـتبعاد للاسـتثمار العقـارى بـالبيع – ويكـون تـاريخ البيـع هـو التـاريخ الـذى يكتسـب فيـه المسـتلم السـيطرة علـى الاسـتثمار العقـارى وفقـا لمتطلبـات معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٨).

* يمكـن ان يحـدث الاسـتبعاد للاسـتثمار العقـارى بالـدخول فـى عقـد تـاجير تمـويلى وفى هذه الحالة يطبق معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٩) علـى الاستبعاد الذى يتم من خلال عقد تأجير تمويلى وعلى عمليات البيع وإعادة الاستئجار.

ثانيا:- كيفية...تحديد الأرباح والخسائر الناتجة .. عن توقف استخدام العقار أو الاستبعاد

- تحـدد ... بـالفرق بـين صـافى متحصـلات التصـرف فـي العقـار.. وصـافى القيمة الدفترية له

- يتم الاعتراف بها في الأرباح أو الخسائر
- (إلا إذا تطلب معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٩) الخاص بعقود الايجار غير ذلك في حالة البيع مع إعادة التأجير) وذلك في فترة التوقف عن الاستخدام أو التصرف في الأصل.

.....

ثالثا:- كيفية.. تحديد بالمبالغ التى يتم الحصول عليها عند استبعاد استثمار عقاري

*يتم تحديد المقابل الذى سيتم ادراجه ضمن المكسب او الخسارة الناشئة عن الغاء اثبات استثمار عقارى وفقا لمتطلبات تحديد سعر المعاملة لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٨) وكذلك المحاسبة عن التغيرات اللاحقة التى تطرأ على المبلغ المقدر للمقابل المدرج ضمن المكس او الخسارة.

*تقوم المنشاة بتطبيق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٨) او أية معايير مصرية أخرى والتى تراها مناسبة بالنسبة لأية التزامات قد تبقى على المنشاة بعد استبعاد الاستثمار العقارى.

رابعا:- كيفية... الاعتراف بالتعويضات التي يتم الحصول عليها من الغير مقابل اضمحلال قيمة الاستثمارات العقارية أو فقدانها أو التنازل عنها

* يعترف بها... في الأرباح أو الخسائر.. وذلك عندما تصبح هذه التعويضات مستحقة.

* يعتبر اضمحلال قيمة الاستثمارات العقارية والدعاوى ذات الصلة المرتبطة بالتعويضات او المبالغ التى تسدد مقابل هذه التعويضات من الغير وكذلك اية

عمليات انشاء او شراء او استبدال احداثا اقتصادية منفصلة تتم المحاسبة عنها كما يلى :-

(أ)يتم اثبات اضمحلال قيمة الاستثمارى العقارى وفقا لمعيار رقم (٣١)

(ب)يتم اثبات توقف استخدام الاستثمارات العقارية والتصرف فيها وفقا لمتطلبات هذا المعيار.

(ج)يتم اثبات التعويض الذى يتم الحصول عليه من الغير من الاستثمارات العقارية التى اضمحلت قيمتها او فقدت او تم التنازل عنها فى الارباح او الخسائر وذلك عند استحقاقها.

(د) يتم تحديد تكلفة الاصول المعاد ترميمها او المشتراة او التى يتم انشاؤها كاستبدلات وفقا لمتطلبات هذا المعيار.

المطلب الحادى عشر

الافصاحات التى يتطلبها هذا المعيار...والخاصة بالاستثمار العقارى

اولا :- على المنشأة الإفصاح عما يلي:

- ما اذا كانت تطبق نموذج القيمة العادلة او نموذج التكلفة
- عندما تكون هناك صعوبة في التبويب يجب الإفصاح عن القواعد التي تستخدمها المنشأة لتفرقة الاستثمار العقاري عن ذلك المشغول بمعرفة المالك والمحتفظ به لغرض البيع وذلك ضمن النشاط المعتاد للمنشأة.
- مدى اعتماد تقييم الاستثمار العقاري بالقيمة العادلة كما هو مفصح عنه بالقوائم المالية على تقييم تم إعداده بواسطة مثمن مستقل(من بين المقيدين بالسجل المعد لذلك فى الهيئة العامة للرقابة المالية) والذي

يملك مؤهلاً مناسباً وخبرة حديثة بالموقع وفئة الاستثمار العقاري محل التقييم. وفى حالة عدم وجود ذلك التقييم يجب الافصاح.

- **المبالغ المعترف بها في الأرباح أو الخسائر بالنسبة لما يلى:**

- إيرادات الإيجار من الاستثمار العقارى.
- مصروفات التشغيل المباشرة (متضمنة مصروفات الإصلاح والصيانة) والتى نشأت من الاستثمار العقارى والتى تولدت عنها إيرادات إيجار خلال الفترة .
- مصروفات التشغيل المباشرة (متضمنة مصروفات الإصلاح والصيانة) الناشئة من الاستثمار العقارى و التى لم يتولد عنها إيراد إيجار خلال الفترة.
- مجمع التغير فى القيمة العادلة المعترف به ضمن الارباح او الخسائر الناشئة عن بيع استثمار عقارى من وعاء مجمع للاصول يستخدم فيه نموذج التكلفة الى وعاء اخر يستخدم فيه نموذج القيمة العادلة

- مدى وجود أية قيود على تحقق قيمة الاستثمارات العقارية و قيمة هذه القيود أو عملية تحويل الإيراد و المتحصلات من الاستبعاد .
- الالتزامات التعاقدية لشراء أو إنشاء أو تطوير أو إصلاح أو صيانة أو تحسين الاستثمارات العقارية .

ثانيا:- كشف تسوية يوضح القيمة الدفترية للاستثمار العقارى فى بداية ونهاية الفترة و يظهر ما يلى:

(١) الإضافات ، على أن يتم الافصاح بطريقة مستقلة عن الإضافات الناتجة عن الاقتناء و تلك الناتجة عن النفقات اللاحقة، و التى تم الاعتراف بها كأصول.

(٢) الإضافات المقتناة نتيجة عمليات تجميع الأعمال .

(٣) الأصول المبوبة كاستثمارات محتفظ بها لغرض البيع أو المدرجة ضمن مجموعة جارى التخلص منها والمبوبة كأصول محتفظ بها لغرض البيع والاستبعادات الأخرى.

(٤) الإهلاك.

(٥) الاضمحلال المحقق فى قيمة الاستثمار و الاضمحلال الذى تم رده خلال الفترة .

(٦) صافى فروق العملة الناتجة عن ترجمة القوائم المالية إلى عملة عرض أخرى وترجمة العمليات الأجنبية إلى عملة عرض القوائم المالية للمنشأة .

(٧) التحويلات من و إلى المخزون و العقارات المشغولة بمعرفة المالك .

(٨) أية تغييرات أخرى .

ثالثا:- القيمة العادلة للاستثمار العقارى. ..عندما لا تستطيع المنشأة تحديد القيمة العادلة لاستثماراتها العقارية بصورة يعتمد عليها، على المنشأة أن تفصح عن الآتى :

(١) وصف للاستثمارات العقارية .

و (٢) تفسير عدم إمكانية قياس القيمة العادلة بصورة يعتمد عليها .

و (٣) حدود التقديرات التى من المحتمل بصورة كبيرة أن تقع ضمنها القيمة العادلة ، إن أمكن ذلك .

رابعا : افصاحات اخرى :-

- طرق الإهلاك المستخدمة.
- الأعمار الإنتاجية أو معدلات الإهلاك المستخدمة.

- إجمالي القيمة الدفترية و مجمع الإهلاك (متضمنة مجمع خسائر اضمحلال القيمة) فى بداية و نهاية الفترة .

.....

المطلب الثانى عشر:- تاريخ السريان والقواعد الانتقالية

- تطبق المنشاة التعديلات الخاصة باضافة خيار استخدام نموذج القيمة العادلة على الفترات المالية التى تبدا فى او بعد الاول من يناير ٢٠٢٤ ويسمح بالتطبيق المبكر ، واذا قامت المنشاة بالتطبيق المبكر عليها ان تفصح عن ذلك .
- يجب تطبيق التعديلات الخاصة باضافة خيار استخدام نموذج القيمة العادلة بأثر رجعى وفقا لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٥) ، مع اثبات الاثر التراكمى لتطبيق نموذج القيمة العادلة بشكل اولى باضافته الى رصيد الارباح او الخسائر المرحلة فى بداية الفترة المالية التى تقوم فيها المنشاة بتطبيق هذا النموذج لأول مرة.
- تطبق المنشأة متطلبات هذا المعيار والخاصة بعقود التأمين التى تشمل عقود استثمار ذات ميزة المشاركة الاختيارية فى بداية تاريخ تطبيقها معيار (٥٠) عقود التأمين لأول مرة

معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٥)

الزراعة

يهدف هذا المعيار... إلى شرح المعالجة المحاسبية والإفصاحات المرتبطة بالنشاط الزراعى.

سنتناول هذا المعيار بالشرح من خلال النقاط التالية :-

المطلب الاول:- نطاق تطبيق هذا المعيار

المطلب الثانى :- أمثلة للأصول الحيوية والمنتج الزراعى والمنتجات التى تنتج من بعد عملية الحصاد

المطلب الثالث:- ملامح الانشطة الزراعية

المطلب الرابع:- أنواع المخرجات التى تنتج عن التحويل الحيوي

المطلب الخامس:- شروط الاعتراف بالأصل الحيوى أو المنتج الزراعى

المطلب السادس:- كيفية ... إثبات السيطرة فى النشاط الزراعى

المطلب السابع:- كيفية ... قياس الاصل الحيوى والمنتج الزراعى

المطلب الثامن:- كيفية تسهيل تحديد القيمة العادلة للأصل الحيوي أو المنتج الزراعى

المطلب التاسع:- كيفية قياس الاصول الحيوية ... فى حالة الاصول المركبة

المطلب العاشر:- كيفية الاعتراف بمكاسب وخسائر ... الاصل الحيوى

المطلب الحادى عشر:- كيفية المعاملة حالة عدم القدرة على قياس القيمة العادلة بطريقة يعتمد عليها

المطلب الثانى عشر:- معالجة المنح الحكومية المرتبطة باصول حيوية

المطلب الثالث عشر:- الافصاحات التى يتطلبها ... هذا المعيار

المطلب الرابع عشر:- امثلة توضيحية كما وردت بملحق هذا المعيار

بعض تعريفات المصطلحات الواردة بالمعيار:-

النشاط الزراعى:- هو الذى يدار بواسطة منشأة للتحويل الحيوي وحصاد الأصول الحيوية إلى منتجات لغرض البيع أو إلى تحويلها إلى منتج زراعى أو إلى أصول حيوية إضافية .

.....

المنتج الزراعى:- هو منتج محصود من الأصول الحيوية للمنشأة .

النبات المثمر :- هو نبات حى

(أ)يستخدم فى انتاج او توريد منتج زراعى

(ب) يتوقع ان يثمر لأكثر من فترة واحدة

(ج) توجد احتمالية ضعيفة لبيعه على انه منتج زراعى بخلاف مبيعات الخردة العرضية.

.....

الأصل الحيوي:- هو حيوان أو نبات حي .

.....

تكلفة البيع : هى التكلفة التى لا يمكن تجنبها والمرتبطة مباشرة بالتصرف فى أصل غير شاملة تكلفة التمويل وضريبة الدخل.

.....

مجموعة الأصول الحيوية: مجموعة من الحيوانات أو النباتات المتماثلة الحية

.....

الحصاد: هو فصل الإنتاج عن الأصل الحيوي أو إيقاف حياة الأصل الحيوي

مثال١:- حصاد ثمار الفاكهة

مثال٢:- قطع الاشجار للحصول على الاخشاب

.....

لا يعد ما يلى نباتات مثمرة:

(أ)النباتات المزروعة ليتم حصادها على انها منتج زراعى مثل اشجار يتم تنميتها لاستخدامها كخشب.

(ب) النباتات المزروعة لانتاج منتج زراعى عندما تكون هناك احتمالية اقوى من كونها احتمالية ضعيفة فان المنشاة ستقوم بحصد النبات وبيعه على انه منتج بخلاف مبيعات الخردة العرضية

مثل... الاشجار التى يتم زراعتها للانتفاع بكل ثمارها وخشبها.

(ج)المحاصيل السنوية ... مثل الذرة والقمح

ويراعى الاتى:

- عندما لا تعد النباتات المثمرة مستخدمة لانتاج منتج ، فقد يتم قطعها وبيعها على انها خردة ... مثال استخدمها كحطب.. فى هذه الحالة... لاتمنع مبيعات الخردة هذة .. تلك النبات من استيفاء النبات المثمر.
- المنتج الذى ينمو على النباتات المثمرة يعد اصلا حيويا

المطلب الاول

نطاق تطبيق هذا المعيار

يطبق هذا المعيار للمحاسبة عن البنود التالية عندما ترتبط بالنشاط الزراعى:

(أ) الأصول الحيوية باستثناء النباتات المثمرة

و(ب) المنتج الزراعى عند نقطة الحصاد .

و(ج) المنح الحكومية الواردة بهذا المعيار.

لا يطبق هذا المعيار على :

(أ) الأراضى المرتبطة بالنشاط الزراعى

(ب) النباتات المثمرة المتعلقة بالنشاط الزراعى

(ج) المنح الحكومية المتعلقة بالنباتات المثمرة

و (د) الأصول غير الملموسة المرتبطة بالنشاط الزراعى

(هـ) اصول حق الاستخدام الناتجة عن استئجار ارض متعلقة بالنشاط الزراعى.

ضوابط تطبيق هذا المعيار:-

الضابط الاول:- يطبق هذا المعيار على المنتج الزراعى الذى يمثل منتجاً محصوداً من الأصول الحيوية للمنشأة .... **وذلك عند نقطة الحصاد فقط .**

وبعد ذلك يطبق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢) "المخزون" أو أى معيار آخر قابل للتطبيق

الضابط الثانى:- لا يرتبط هذا المعيار بمراحل المنتج الزراعى بعد الحصاد مثل مرحلة تحويل صوف الاغنام الى غزل من خلال التاجر الذى نمى هذه الاغنام

وبالرغم من... أن هذه المرحلة قد تمثل امتداداً طبيعياً ومنطقياً للنشاط الزراعى وقد تحمل الأحداث التى ستأخذ مكانها بعض التشابه للتحول الحيوي.

إلا أن ... هذه العمليات لا تدرج ضمن تعريف النشاط الزراعى فى هذا المعيار

المطلب الثانى :- أمثلة للأصول الحيوية والمنتج الزراعى والمنتجات التى تنتج من بعد عملية الحصاد

الأصل الحيوى	المنتج الزراعى	المنتجات الناتجة من مراحل بعد الحصاد
الأغنام	الصوف	الغزل والنسيج
الأشجار بالغابات الزراعية	الأخشاب	قطع الأشجار
النباتات	القطن	الخيوط والملابس
	قصب السكر	السكر
ماشية الألبان	اللبن	الجبن
الأشجار	أوراق الشجر	الشاى و أوراق التبغ
مزارع العنب	العنب	النبيذ
أشجار الفاكهة	الفاكهة المقطوفة	الفاكهة المصنعة

المطلب الثالث:- ملامح الانشطة الزراعية

يغطى النشاط الزراعى نطاقاً متعدداً من الأنشطة :-

على سبيل المثال :-

- الماشية
- والغابات
- والمحاصيل السنوية أو الدائمة
- وزراعة بساتين الأشجار و الأزهار
- ومزارع الأحياء المائية (بما فى ذلك المزارع السمكية) .

ومع هذا التباين فى الانشطة الزراعية الا ان لها ملامح عامة مشتركة :

(أ)**القدرة على التغير:** فالحيوانات والنباتات الحية لديها القدرة على التحول الحيوي

(ب) **التحكم فى التغير** : وتسهل عملية التحكم هذه عملية التحول الحيوي عن طريق تحسين أو على الأقل تثبيت الظروف الضرورية لحدوث عملية التحول

على سبيل المثال مستويات التغذية والرطوبة ودرجة الحرارة والتخصيب والضوء

ويميز هذا التحكم النشاط الزراعى عن الأنشطة الأخرى .

على سبيل المثال الحصاد من مصادر غير متحكم فيها (مثل صيد المحيط) لا يعتبر نشاطاً زراعياً .

(ج) **قياس التغير:** التغير فى الجودة (على سبيل المثال الصفات الوراثية والكثافة والنضج والغطاء الدهنى والمكونات البروتينية وقوة الأنسجة والكمية والوزن والحجم وطول الأنسجة والقطر وعدد البراعم) الذى حدث نتيجة التحول الحيوي يقاس ويراقب كوظيفة روتينية للإدارة .

.....

المطلب الرابع:- أنواع المخرجات التى تنتج عن التحويل الحيوي

التحويل الحيوي:- يتكون من عمليات النمو ووقف النمو و الإنتاج و التكاثر والتى ينتج عنها تغيرات كمية أو نوعية فى الأصل الحيوي .

انواع التحول الحيوى:-

النوع الاول:- تغير فى الأصول من خلال النمو (الزيادة فى الكمية أو تحسين الجودة للحيوان أو النبات)

النوع الثانى:- تغير فى الأصول من خلال وقف النمو (النقص فى الكمية وهبوط الجودة للحيوان أو النبات) .

النوع الثالث:- تغير فى الأصول من خلال التكاثر (زيادة إضافية للحيوانات والنباتات الحية) .

النوع الرابع:- أنتاج منتجات زراعية مثل عصارة الشجر (اللحاء) وأوراق الشاى والصوف واللبن .

المطلب الخامس

شروط الاعتراف بالأصل الحيوى أو المنتج الزراعى

الشرط الاول :- **ان** تتحكم المنشأة فى الأصل... كنتيجة لحدث فى الماضى

الشرط الثانى :- ان يكون من المرجح أن المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالأصل سوف تتدفق إلى المنشأة.

الشرط الثالث :- ان يمكن قياس القيمة العادلة أو تكلفة الأصل ... بشكل يعتمد عليه .

.....

المطلب السادس

كيفية ... إثبات السيطرة فى النشاط الزراعى

يمكن اثباتها بعدة طرق مثل :-

- الملكية القانونية للقطيع
- والعلامة التجارية أو وضع علامة على القطيع عند حيازته أو ولادته أو فطامه

وتقدر المنافع المستقبلية فى العادة عن طريق قياس الصفات الطبيعية الهامة

.....

المطلب السابع

كيفية ... قياس الاصل الحيوى والمنتج الزراعى المحصود من اصل حيوى

- **يقاس الأصل الحيوي** عند الاعتراف الأولي وفى تاريخ كل تقرير بقيمته العادلة ناقصاً تكاليف البيع

  فيما عدا الحالات التى لا يمكن قياس القيمة العادلة بشكل يعتمد عليه

- **يقاس المنتج الزراعى المحصود** من اصل حيوى عند نقطة الحصاد بالقيمة العادلة ناقصا تكاليف البيع

  ويعتبر هذا القياس هو التكلفة فى تاريخ تطبيق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢) "المخزون" أو أى معيار آخر مطبق.

لا تدرج المنشأة بعد الحصاد أية تدفقات نقدية لتمويل الأصول أو الضرائب أو إعادة تكوين الأصل الحيوي بعد الحصاد (على سبيل المثال ، تكلفة إعادة زراعة الأشجار بعد الحصاد فى زراعة الغابات)... عند قياس القيمة العادلة للاصل الحيوى

المطلب الثامن

كيفية ... تسهيل تحديد القيمة العادلة للأصل الحيوي أو المنتج الزراعى

عن طريق تجميع الأصول الحيوية أو المنتج الزراعى طبقاً لصفاتها الرئيسية ، مثل السن أو الجودة، وتختار المنشأة الصفات المماثلة للصفات المستخدمة فى السوق كأساس للتسعير .

وفى الحالة... التى تدخل فيها المنشآت عادة فى عقود لبيع أصولها الحيوية أو منتجاتها الزراعية فى تاريخ مستقبلى

فى هذه الحالة :- ليس من الضرورى أن تكون أسعار هذه العقود ملائمة لتحديد القيمة العادلة

والسبب فى ذلك :- ان القيمة العادلة تعكس ظروف السوق الحالية التى بها مشتر راغب وبائع راغب فى الدخول فى التعامل .

ونتيجة لذلك :- لا يتم تسوية القيمة العادلة للأصل الحيوي أو المنتج الزراعى بسبب وجود العقد.

الحالات التى قد تقترب فيها التكلفة من القيمة العادلة

الحالة الاولى:- عندما تحدث بعض التحويلات الحيوية القليلة بعد تحمل التكلفة الأولية

مثال :- غرس بذور اشجار فاكهة قبل تاريخ القوائم المالية مباشرة .

الحالة الثانية:- عندما لا يتوقع أن يكون أثر التحولات الحيوية على السعر هاماً ومؤثراً

مثال :- النمو الأولى لأشجار الصنوبر التى تأخذ دورة إنتاج تبلغ ٣٠ عاماً.

المطلب التاسع

كيفية قياس الاصول الحيوية ... فى حالة الاصول المركبة

حيث ان الأصول الحيوية غالباً ما ترتبط بطبيعتها بالأرض... وقد لا توجد سوق منفصلة للأصول التى ترتبط بالأرض ...ولكن قد توجد سوق نشطة للأصول المركبة

على سبيل المثال :- الأشجار فى الغابات المزروعة

الاصول الحيوية المركبة فى هذه الحالة تشمل :- الأرض البكر وتحسينات الأرض كمجموعة

فى هذه الحالة :-

- قد تستخدم المنشأة المعلومات المرتبطة بالأصول المركبة لقياس القيمة العادلة للأصل الحيوي

على سبيل المثال:- قد تخصم القيمة العادلة للأرض البكر وتحسينات الأرض من القيمة العادلة للأصول المركبة للوصول إلى القيمة العادلة للأصول الحيوية

.....

المطلب العاشر

كيفية الاعتراف بمكاسب وخسائر ... الاصل الحيوى

- **الربح أو الخسارة الناتجة** ... من الاعتراف الأولى للأصل الحيوي بالقيمة العادلة ناقصاً تكاليف البيع .... يعترف بها بالأرباح أو الخسائر عن الفترة التى نشأ بها

- **و الربح أو الخسارة الناتجة...** عن التغير فى القيمة العادلة ناقصاً تكاليف البيع للأصل الحيوي ... يعترف بها بالأرباح أو الخسائر عن الفترة التى نشأ بها .

.....

كيف ينشأ ربح أو خسارة عند الاعتراف الاولى بالاصل الحيوى ؟

- قد تنشأ الخسارة من الاعتراف الأولى بالأصل الحيوي... **لأن** تكاليف البيع تخصم عند تحديد القيمة العادلة ناقصاً تكاليف البيع للأصل الحيوي.
- وقد ينشأ الربح من الاعتراف الأولى بالأصل الحيوي ... مثل حالة مولد عجل

.....

كيفية الاعتراف بربح أو خسارة عند الاعتراف الاولى بالمنتج الزراعى ؟

يدرج الربح أو الخسارة الناتجة من الاعتراف الأولى بالمنتج الزراعى بالقيمة العادلة ناقصاً تكلفة البيع في الأرباح أو الخسائر عن الفترة التى نشأ بها .

كيف ينشأ ربح أو خسارة عند الاعتراف الاولى بالمنتج بالزراعى ؟

قد ينشأ الربح أو الخسارة من الاعتراف الأولى بالمنتج الزراعى كنتيجة للحصاد

المطلب الحادى عشر

كيفية المعاملة حالة عدم القدرة على قياس القيمة العادلة بطريقة يعتمد عليها

هذا الافتراض قد لا يتحقق عند الاعتراف الأولى بالأصل الحيوي

الا فى الحالات التالية :-

حالة ١:- عندما لا تتوافر له أسعار سوقية معلنة.

حالة٢:- وأن المقاييس البديلة للقيمة العادلة أظهرت بوضوح عدم إمكانية الإعتماد عليها

فى هذه الحالة ... نأخذ الضوابط التالية :-

الضابط الاول:- يقاس الأصل الحيوي بتكلفته ناقصاً أية مجمعات للإهلاك وأية مجمعات لخسائر اضمحلال للقيمة.

.....

الضابط الثانى:- فور إمكانية قياس القيمة العادلة لهذا الأصل بصورة يعتمد عليها ... **عندئذ تقوم المنشأة** بقياسه بقيمته العادلة ناقصاً تكاليف البيع

.....

الضابط الثالث:- فور استيفاء الأصل الحيوي غير المتداول شروط التبويب كأصل محتفظ به لغرض البيع ... فمن المفترض أن القيمة العادلة يمكن قياسها بصورة يعتمد عليها .

.....

الضابط الرابع:- الافتراض السابق قد لا يتحقق فقط عند الاعتراف الأولى .... فالمنشأة التى سبق أن قاست الأصل الحيوي بقيمته العادلة ناقصاً تكاليف البيع

تستمر فى قياس الأصل الحيوى بآخر قيمة عادلة ناقصاً تكاليف البيع حتى الاستبعاد .

.....

الضابط الخامس:- الافتراض السابق كان خاص بالاصل الحيوى... اما المنتج الزراعى.... فتقيس المنشأة فى كل الحالات المنتج الزراعى عند نقطة الحصاد بقيمته العادلة ناقصاً تكاليف البيع

والسبب فى ذلك :- تبنى هذا المعيار وجهة النظر القائلة .. بأن القيمة العادلة للمنتج الزراعى عند نقطة الحصاد يمكن دائماً قياسها بصورة يعتمد عليها .

المطلب الثانى عشر
معالجة المنح الحكومية المرتبطة باصول حيوية

حالتان... لمعالجة المنح الحكومية المرتبطة بأصول حيوية

الحالة الاولى:- حالة ارتباط المنحة الحكومية بأصل حيوي مقاساً بقيمته العادلة ناقصاً تكاليف البيع أو أن المنحة الحكومية تتطلب قيام المنشأة بأنشطة زراعية محددة

فى هذه الحالة :-

يعترف بالمنحة... في الأرباح أو الخسائر.. اذا توافرات الشروط التالية :-

الشرط الاول:- ان تصبح المنحة الحكومية قابلة للتحصيل .

الشرط الثانى :- أن يتم الوفاء بالشروط الخاصة بالمنحة الحكومية .

من امثلة هذه الحالة :-

١- قد تتطلب المنحة الحكومية من المنشأة أن تزرع منطقة محددة لمدة خمس سنوات وتطلب من المنشأة إعادة المنحة بأكملها إذا تمت الزراعة لفترة أقل من خمس سنوات

فى هذه الحالة:- لا يعترف بالمنحة الحكومية في الأرباح أو الخسائر إلى أن تنتهى الخمس سنوات.

٢- فى حين اذا سمحت شروط المنحة الحكومية باحتفاظ المنشأة بجزء من المنحة بناءً على الوقت المنقضى

فى هذه الحالة:- تعترف المنشأة بذلك الجزء في الأرباح أو الخسائر على أساس زمنى .

الحالة الثانية :- حالة ارتباط المنحة الحكومية بأصل حيوى يقاس بالتكلفة ناقصاً أية مجمعات للإهلاك و أية مجمعات لخسائر الاضمحلال

فى هذه الحالة يوجد طريقيتين لمعالجة هذه المنحة :-

الطريقة الأولى:- تعتبر المنحة إيراداً مؤجلاً و إثباتها فى الأرباح أو الخسائر وفقاً لأساس منهجى منتظم على مدار العمر الإنتاجي المقدر للأصل.

الطريقة الثانية :- تخفض قيمة الأصل بمقدار المنحة للوصول إلى القيمة الدفترية للأصل ويتم الاعتراف بالمنحة فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) على مدار عمر الأصل القابل للإهلاك عن طريق تخفيض عبء الإهلاك.

المطلب الثالث عشر

الافصاحات التى يتطلبها ... هذا المعيار

- على المنشأة أن تفصح عن الأرباح أو الخسائر الكلية الناشئة خلال الفترة الجارية الناتجة عن الاعتراف الأولى بالأصول الحيوية والمنتجات الزراعية وعن التغير فى القيمة العادلة ناقصاً تكاليف البيع المقدرة للأصول الحيوية .
- على المنشأة أن تقدم وصفاً لكل مجموعة من الأصول الحيوية ... قد يأخذ شكل الوصف الكتابى أو الرقمى
- تشجع المنشأة على أن تقدم وصفاً رقمياً لكل مجموعة من الأصول الحيوية **... تميز فيه بين:-**

- الأصول الحيوية المخصصة للاستهلاك
- والاصول الحيوية المخصصة للتربية

أو تميز بين :-

- الأصول الحيوية البالغة
- والاصول الحيوية غير البالغة حسبما الحال .

وعلى المنشأة أن تفصح عن الأسس المستخدمة في اعداد تلك التفرقة .

المقصود بالأصول الحيوية المخصصة للاستهلاك:-

هى تلك الأصول التى سوف تحصد كمنتج زراعى أو تباع كأصول حيوية

على سبيل المثال :-

- المواشى والدواجن التى ينوى إنتاجها فى صورة لحوم أو يحتفظ بها للبيع
- أو مزارع الأسماك
- و الحبوب مثل الذرة والقمح

- والشجر الذى ينمو للحصول على أخشاب

المقصود بالأصول الحيوية المخصصة للتربية:-

هى تلك الأصول التى يحتفظ بها لأغراض أخرى بخلاف الأصول المخصصة للاستهلاك، وهى اصول .. ليست منتجاً زراعياً ... بل هي أصول تتجدد ذاتياً

على سبيل المثال :-

- المواشى التى ينتج منها اللبن
- وحدائق العنب و أشجار الفاكهة
- والأشجار التى يحصد منها أخشاب التدفئة بينما يبقى الشجر نفسه .والأصول الحيوية المخصصة.

المقصود بالأصول الحيوية البالغة:-

- هى تلك الاصول التى حققت مواصفات الحصاد ... مثل الأصول الحيوية المخصصة للاستهلاك
- أو قادرة على أن تقدم حصاد منتظم ... مثل الأصول الحيوية المخصصة للتربية .

*** اذا لم يتم الإفصاح عن ذلك فى مكان آخر ضمن المعلومات المنشورة مع القوائم المالية ، على المنشأة أن تصف ما يلى :**

(أ) طبيعة أنشطتها المتعلقة بكل مجموعة من الأصول الحيوية .

و (ب) المقاييس غير المالية أو التقديرات للعدد الفعلى لما يلى:

(١) كل مجموعة من الأصول الحيوية فى نهاية الفترة .

(٢) محصول المنتجات الزراعية خلال الفترة .

*** على المنشأة أن تفصح عن:**

(أ) الأصول الحيوية وقيمتها الدفترية التى عليها قيود والقيمة الدفترية للأصول الحيوية المرهونة كضمان لالتزامات .

و(ب) قيمة الارتباطات لتطوير أو اقتناء أصول حيوية .

و(ج) استراتيجيات إدارة المخاطر المالية المرتبطة بالنشاط الزراعى

.....

*** على المنشأة أن تعرض تسوية للتغيرات فى القيمة الدفترية للأصول الحيوية بين بداية ونهاية الفترة الحالية على أن تتضمن التسوية:**

(أ) الربح أو الخسارة الناشئة عن التغيرات فى القيمة العادلة ناقصاً تكاليف البيع.

و(ب) الزيادة نتيجة الشراء .

و(ج) النقص نتيجة المبيعات والأصول الحيوية المبوبة كمحتفظ بها لغرض البيع

و(د) النقص نتيجة الحصاد .

و(هـ) الزيادة الناتجة عن تجميع الأعمال .

و(و) صافى فروق العملة الناشئة عن ترجمة القوائم المالية إلى عملة عرض مختلفة وترجمة عملية أجنبية إلى عملة عرض المنشأة المصدرة للقوائم المالية .

و(ز) أية تغيرات أخرى .

يمكن أن تتغير القيمة العادلة ناقصاً تكاليف البيع للأصل الحيوي نتيجة :-

- التغير الطبيعى

- وتغيرات السعر بالسوق

- **التغير الطبيعى** :- ينتج عن التحول الحيوي فى عدد من أشكال التغيرات الطبيعية كالنمو والاضمحلال والإنتاج والإنجاب ... و يعتبر التغير فى القيمة العادلة للأصل الحيوي نتيجة الحصاد تغيراً طبيعياً أيضاً .
- **يتعرض النشاط الزراعى** أحياناً إلى تقلبات المناخ و الأمراض و الأخطار الطبيعية الأخرى و إذا وقع هذا الحادث وأدى إلى زيادة بند هام فى الإيراد أو المصروف ، يجب الإفصاح عن طبيعة وقيمة هذا البند

ومن أمثلة هذه الأحداث :- إنتشار أمراض خبيثة و الفيضان والجفاف الشديد والتجمد والأوبئة .

.....

الإفصاحات الإضافية للأصول الحيوية عندما لا يمكن قياس القيمة العادلة بشكل يعتمد عليه

(أ) وصف للأصول الحيوية .

و(ب) إيضاح سبب عدم إمكانية قياس القيمة العادلة بشكل يعتمد عليه .

و(ج) المدى الذى من الممكن أن تقع فيه تقديرات القيمة العادلة (إذا أمكن ذلك).

و(د) طريقة الإهلاك المستخدمة .

و(هـ) العمر الإنتاجى أو معدلات الإهلاك المستخدمة .

و(و) إجمالى القيمة الدفترية ومجمع الإهلاك (مع مجمع خسائر الاضمحلال) فى بداية ونهاية الفترة .

بالإضافة إلى ذلك يجب أن تتضمن التسوية على القيم التالية التى أدرجت فى الأرباح أو الخسائر والمتعلقة بتلك الأصول الحيوية:

(أ) خسائر إضمحلال القيمة .

و(ب) رد خسائر اضمحلال القيمة .

و(ج) الإهلاك .

إذا كانت القيمة العادلة للأصول الحيوية المقاسة من قبل بتكلفتها ناقصاً أية مجمعات إهلاك وأى مجمع لخسائر الاضمحلال أصبحت قابلة للقياس بصورة يعتمد عليها خلال الفترة الحالية ، على المنشأة أن تفصح عن الآتى بالنسبة لتلك للأصول الحيوية :

(أ) وصف للأصول الحيوية .

و(ب) شرح لماذا أصبحت القيمة العادلة قابلة للقياس بصورة يعتمد عليها .

و(ج) أثر التغير .

.....

على المنشأة أن تفصح عما يلى فيما يتعلق بالنشاط الزراعى الذى يدخل فى نطاق هذا المعيار:

(أ) طبيعة ومدى المنح الحكومية المعترف بها فى القوائم المالية .

(ب) الشروط غير المستوفاة والاحتمالات الأخرى المرتبطة بالمنح الحكومية .

(ج) الانخفاض المؤثر المتوقع فى مستوى المنح الحكومية .

تاريخ السريان والقواعد الانتقالية للتعديلات على المعيار ٢٠٢٣

- عدل هذا الاصدار المعالجة المحاسبية المثمرة ويجب تطبيق هذه التعديلات على الفترات المالية التى تبدأ فى او بعد الاول من يناير ٢٠٢٣م
- تنطبق التعديلات على هذا المعيار ٢٠٢٣م والخاصة بالمعالجة المحاسبية للنباتات المثمرة بأثر رجعى وفقا لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٥) مع اثبات الاثر التراكمى الى رصيدالارباح أو الخسائر المرحلة فى بداية الفترة التى تقوم فيها المنشاة بتطبيق هذه المعالجة لأول مرة.

المطلب الرابع عشر:- امثلة توضيحية

مثال (١) شركة النيل لمنتجات الألبان

قائمة المركز المالى

شركة النيل لمنتجات الألبان

	الايضا حات	٣١ ديسمبر ٢٠١٨	٣١ ديسمبر ٢٠١٧
الأصول		**جنيه**	**جنيه**
أصول طويلة الاجل			
ماشية الألبان – غير البالغة		٥٢٠٦٠	٤٧٧٣٠
ماشية الألبان – البالغة		٣٧٢٩٩٠	٤١١٨٤٠
مجموعة الأصول الحيوية	(٣)	٤٢٥٠٥٠	٤٥٩٥٧٠
الأصول الثابتة		١٤٦٢٦٥٠	١٤٠٩٨٠٠
إجمالى الأصول طويلة الأجل		١٨٨٧٧٠٠	١٨٦٩٣٧٠
الأصول المتداولة			
المخزون		٨٢٩٥٠	٧٠٦٥٠
العملاء والمدينون المتنوعون		٨٨٠٠٠	٦٥٠٠٠
النقدية		١٠٠٠٠	١٠٠٠٠
		١٨٠٩٥٠	١٤٥٦٥٠
إجمالى الأصول المتداولة		١٨٠٩٥٠	١٤٥٦٥٠
الالتزامات المتداولة			
الموردون والدائنون المتنوعون		١٦٥٨٢٢	١٥٠٠٢٠
رأس المال العامل		١٥١٢٨	(٤٣٧٠)
إجمالى الاستثمار ويمول كالآتى :		١٩٠٢٨٢٨	١٨٦٥٠٠٠
حقوق الملكية			
رأس المال المصدر والمدفوع		١٠٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠
الأرباح المرحلة		٩٠٢٨٢٨	٨٦٥٠٠٠
إجمالى حقوق الملكية و إجمالى الاستثمار		١٩٠٢٨٢٨	١٨٦٥٠٠٠

قائمة الدخل شركة النيل لمنتجات الألبان

	الايضاحات	السنة المالية المنتهية فى ٣١ ديسمبر ٢٠١٨ جنيه
القيمة العادلة لإنتاج اللبن		٥١٨٢٤٠
الأرباح الناشئة عن التغيرات فى القيمة العادلة		
ناقصاً تكاليف البيع لماشية الألبان	(٣)	٣٩٩٣٠
		٥٥٨١٧٠
المخزون المستخدم		(١٣٧٥٢٣)
تكاليف العمالة		(١٢٧٢٨٣)
مصروف الإهلاك		(١٥٢٥٠)
مصروفات التشغيل الأخرى		(١٩٧٠٩٢)
		(٤٧٧١٤٨)
ربح التشغيل		٨١٠٢٢
ضريبة الدخل		(٤٣١٩٤)
ربح الفترة		٣٧٨٢٨

شركة النيل لمنتجات الألبان

قائمة التغير فى حقوق الملكية

السنة المالية المنتهية فى ٣١ ديسمبر ٢٠١٨

	رأس المال جنيه	الأرباح المرحلة جنيه	الاجمإلى جنيه
الرصيد فى أول يناير ٢٠١٨	١٠٠٠٠٠٠	٨٦٥٠٠٠	١٨٦٥٠٠٠
		٣٧٨٢٨	٣٧٨٢٨
الأرباح خلال الفترة			
الرصيد فى ٣١ ديسمبر ٢٠١٨	١٠٠٠٠٠٠	٩٠٢٨٢٨	١٩٠٢٨٢٨

شركة النيل لمنتجات الألبان

قائمة التدفق النقدى

السنة المالية المنتهية فى

٣١ ديسمبر ٢٠١٨

جنيه

التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل	
النقدية المستلمة من مبيعات الألبان	٤٩٨٠٢٧
النقدية المستلمة من مبيعات الماشية	٩٧٩١٣
النقدية المسددة للموردين والموظفين	(٤٦٠٨٣١)
نقدية مسددة لشراء ماشية	(٢٣٨١٥)
	١١١٢٩٤
ضرائب مدفوعه	(٤٣١٩٤)
صافى التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل	٦٨١٠٠
التدفقات النقدية المتولدة من أنشطة الاستثمار	
مشتريات أصول ثابتة	**(٦٨١٠٠)**
صافى التدفقات النقدية المستخدمة فى أنشطة الاستثمار	(٦٨١٠٠)
صافى الزيادة فى النقدية	–
النقدية فى أول الفترة	١٠٠٠٠
النقدية فى آخر الفترة	١٠٠٠٠

الايضاحات

١- **العمليات والأنشطة الرئيسية**

شركة النيل لمنتجات الألبان (الشركة) تعمل فى مجال إنتاج الألبان لتوريدها للعملاء المختلفين فى ٣١ ديسمبر ٢٠١٨ كانت الشركة تمتلك ٤١٩ بقرة قادرة على إنتاج اللبن (أصول بالغة) و١٣٧ بقرة صغيرة (عجلة) قادرة على إنتاج اللبن فى المستقبل (أصول غير بالغة) وتنتج الشركة ١٥٧٥٨٤ كيلو من اللبن بقيمة عادلة ناقصاً تكاليف البيع بمبلغ ٥١٨٢٤٠ جنيه فى نهاية ٣١ ديسمبر ٢٠١٨ (تم تحديدها وقت الحليب).

٢- **السياسات المحاسبية**

الماشية واللبن

تقاس الماشية بقيمتها العادلة ناقصاً تكاليف البيع ، ويتم تحديد القيمة العادلة للماشية بناء على أسعار السوق لها فى نفس السن ونوع الماشية والصفات الوراثية، يقاس اللبن أولياً بقيمته العادلة ناقصاً تكاليف البيع فى وقت الحلب وتحدد القيمة العادلة للبن

على أساس أسعار السوق فى المناطق المحلية .

٣- **الأصول الحيوية**

تسوية القيمة الدفترية لماشية الألبان	٢٠١٨
	جنيه
القيمة الدفترية فى أول يناير ٢٠١٨	**٤٥٩٥٧٠**
الزيادة نتيجة الشراء	٢٦٢٥٠
الأرباح الناشئة من التغير فى القيمة العادلة ناقصاً تكلفة البيع المقدرة والمرتبطة بالتغيرات الطبيعية	١٥٣٥٠
الأرباح الناشئة من التغيرات فى القيمة العادلة ناقصاً تكلفة البيع المقدرة نتيجة لتغيرات الأسعار	٢٤٥٨٠
الانخفاض نتيجة المبيعات	(١٠٠٧٠٠)
القيمة الدفترية في ٣١ ديسمبر ٢٠١٨	**٤٢٥٠٥٠**

٤- **استراتيجية إدارة الخطر المالى**

الشركة معرضة للمخاطر المالية الناشئة عن التغيرات فى أسعار الألبان ولا تتوقع الشركة إنخفاض أسعار اللبن بصورة مؤثرة فى المستقبل المنظور ولذلك قد لا تدخل فى مشتقات مالية أو عقود لإدارة خطر الانخفاض فى أسعار الألبان، تراجع الشركة قوائم أسعاراللبن بصورة منتظمة لتأخذ فى اعتبارها مدى احتياجها لإدارة فعالة للمخاطر المالية.

مثال (٢) التغير الطبيعى والتغير فى السعر

هذا المثال...يوضح كيفية فصل التغير الطبيعى عن تغير السعر. ويفضل الفصل فى تغير القيمة العادلة ناقصاً تكاليف البيع بين الجزء المتعلق بالتغيرات الطبيعية والجزء المتعلق بالتغيرات فى السعر ولكنها ليست مطلوبة فى هذا المعيار .

فى أول يناير ٢٠١٨ كان هناك قطيع من عشرة رؤوس عمر سنتان. تم شراء رأس واحدة عمرها عامين ونصف فى أول يوليو ٢٠١٨ بمبلغ ١٠٨ جنيه وولدت رأس فى أول يوليو ٢٠١٨ . لم يتم بيع أو إستبعاد رؤوس حيوانات خلال الفترة وقد كانت القيمة العادلة للوحدة ناقصاً تكلفة البيع كالآتى:

	جنيه	**جنيه**
حيوان عمر سنتين فى أول يناير ٢٠١٨	١٠٠	
مولود جديد فى أول يوليو ٢٠١٨	٧٠	
حيوان عمر سنتين ونصف فى أول يوليو ٢٠١٨	١٠٨	
مولود جديد فى ٣١ ديسمبر ٢٠١٨	٧٢	
حيوان عمر نصف سنة فى ٣١ ديسمبر ٢٠١٨	٨٠	
حيوان عمر سنتين فى ٣١ ديسمبر ٢٠١٨	١٠٥	
حيوان عمر سنتين ونصف فى ٣١ ديسمبر ٢٠١٨	١١١	
حيوان عمر ثلاث سنوات فى ٣١ ديسمبر ٢٠١٨	١٢٠	
القيمة العادلة ناقصاً تكلفة البيع للقطيع		
فى أول يناير ٢٠١٨ (١٠×١٠٠)		١٠٠٠
المشتريات فى أول يوليو ٢٠١٨ (١×١٠٨)		١٠٨
الزيادة فى القيمة العادلة ناقصاً تكلفة البيع		
نتيجة للتغير فى الأسعار		
١٠ × (١٠٥-١٠٠)	٥٠	
١ × (١١١-١٠٨)	٣	

١ × (٧٠-٧٢)	٢	٥٥
الزيادة فى القيمة العادلة ناقصاً تكلفة البيع		
نتيجة للتغير الطبيعى		
١٠ (١٠٥-١٢٠)	١٥٠	
١ (١١١-١٢٠)	٩	
١ (٧٢-٨٠)	٨	
١ × ٧٠	٧٠	٢٣٧
القيمة العادلة ناقصاً تكلفة البيع		
للقطيع فى ٣١ ديسمبر ٢٠١٨		
١١ × ١٢٠	١٣٢٠	
١ × ٨٠	٨٠	١٤٠٠

معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٦)
التنقيب عن و تقييم الموارد التعدينية

يهدف هذا المعيار إلى ...تحديد التقارير المالية للتنقيب عن و تقييم الموارد التعدينية .

.....

سنتناول هذا المعيار بالشرح من خلال النقاط التالية

المطلب الاول:- نطاق تطبيق هذا المعيار

المطلب الثانى:- كيفية المعاملة حالة حالة عدم وجود معيار محاسبى مصرى ينطبق بشكل محدد على معاملة أو حدث أو ظرف آخر خاص بالتنقيب والتقييم

المطلب الثالث:- كيفية... قياس اصول التنقيب ...عند وبعد الاعتراف بالأصل

المطلب الرابع:- التغييرات فى السياسات المحاسبية

المطلب الخامس:- كيفية ... تبويب أصول التنقيب و التقييم

المطلب السادس:- إعادة تبويب أصول التنقيب و التقييم

المطلب السابع:- هذا المعيار.... يتطلب ... معالجة بعض البنود طبقا لمعايير اخرى

المطلب الثامن:- اضمحلال اصول التنقيب والتقييم

المطلب التاسع:- متطلبات الافصاح التى يتطلبها هذا المعيار والخاصة بنفقات التنقيب والتقييم

نفقات التنقيب والتقييم :-

هي نفقات يتم تكبدها من المنشأة فيما يتعلق باستكشاف وتقييم الموارد المعدنية قبل إثبات الجدوى الفنية وقابلية التطبيق التجاري لاستخراج أحد الموارد المعدنية.

.....

التنقيب وتقييم الموارد المعدنية :-

هو عبارة عن البحث عن الموارد المعدنية، بما في ذلك المعادن والنفط والغاز الطبيعي والموارد المشابهة غير المتجددة بعد أن تحصل المنشأة على الحقوق القانونية للاستكشاف في منطقة محددة، إضافة الى تحديد الجدوى الفنية وقابلية التطبيق التجاري لاستخراج أحد الموارد المعدنية.

المطلب الاول:- نطاق تطبيق هذا المعيار

هذا المعيار يطبق على :- نفقات التنقيب و التقييم التى تكبدتها .

هذا المعيار لايطبق على :-

(أ) النفقات المتكبدة قبل التنقيب عن و تقييم الموارد التعدينية مثل النفقات المتكبدة قبل حصول المنشِأة على الحقوق القانونية للتنقيب فى منطقة محددة .

(ب) النفقات المتكبدة بعد ان تظهر بوضوح الجدوى الفنية و القدرة التجارية لاستخراج الموارد التعدينية .

المطلب الثانى

كيفية المعاملة حالة حالة عدم وجود معيار محاسبى مصرى ينطبق بشكل محدد على معاملة أو حدث أو ظرف آخر خاص بالتنقيب والتقييم

فى هذه الحالة :- يجب على الإدارة أن تستخدم حكمها فى وضع وتطبيق سياسة محاسبية

هذه السياسة يجب ان تؤدى إلى معلومات تتسم بأنهـا:

(أ) ذات صلة باحتياجات مستخدمى القوائم المالية لاتخاذ القرارات الاقتصادية.

و(ب) يمكن الاعتماد عليها من منطلق أنها تجعل القوائم المالية:

(١) تعبر بأمانة عن المركز المالى والأداء المالى والتدفقات النقدية للمنشأة.

و(٢) تعكس الجوهر الاقتصادي للمعاملات والأحداث والظروف الأخرى وليس مجرد الشكل القانونى لها.

و(٣) محايده (خالية من التحيز).

و(٤) تتسم بالحيطة والحذر.

و(٥) مكتملة فى كافة جوانبها الهامة.

حالتان... اعفى فيهما هذا المعيار... المنشأة من ان تتوافق السياسة المحاسبية التى تضعها وتطبقها مع متطلبات معايير المحاسبة المصرية او اى معايير محاسبية اخرى

حيث ترك الامر الى ادارة المنشاة ان تجتهد فى تطوير سياسة محاسبية ملائمة وتتطبقها بثبات فى الحالات التالية :-

.....

الحالة الاولى :- حالة قيام المنشأة باستخدام حكمها الشخصى ... فى وضع وتطبيق سياسة محاسبية ... فى حالة عدم وجود معيار محاسبى مصرى ينطبق بشكل محدد على معاملة أو حدث أو ظرف آخر....خاص بعمليات التنقيب وتقييم الموارد التعدينية

.....

الحالة الثانية :- حالة قيام المنشاة بوضع سياسة محاسبية تحدد من خلالها ماهى النفقات التى يعترف بها كأصول تنقيب و تقييم ... مع الاخذ فى الاعتبار مدى مساهمة هذه النفقات فى اكتشاف موارد تعدينية محددة .

.....

ويلاحظ انه فى المعايير الامريكية ... يوجد طريقتان مقبولتان لمعالجة اصول التنقيب وهما :-

الطريقة الاولى :- طريقة الجهود الناجحة

حيث انه وفقا لهذه الطريقة ... يتم رسملة جميع تكاليف التنقيب للاستكشافات والابار الناجحة فقط ... اما المشروعات الغير ناحجة فتحمل كمصروفات

على سبيل المثال :- لو قامت شركة بالبحث عن بترول فى مكان معين وتكبدت ١٠٠٠٠٠٠ جنيه مصروفات تنقيب ... لمعالجة المصروفات وفقا لطريقة الجهود الناجحة **ويوجد حالتان** :-

الحالة الاولى :- اذا تم اكتشاف بترول او المادة التى يتم البحث عنها

فى هذه الحالة :- يتم رسملة مصروفات التنقيب ويتم توزيعها على المخرجات المتوقعة من هذا المنجم او البئر

الحالة الثانية :- اذا لم يتم اكتشاف اى مواد يتم البحث عنها

فى هذه الحالة ... يتم تحميل السنة بالمصروفات التى تحمل انفاقها خلال هذا البحث

الطريقة الثانية :- طريقة التكاليف الكلية.

ووفقا لهذه الطريقة يتم رسملة حميع التكاليف البحق والتنقيب للمشروعات الناجحة وغير الناجحة على مستوى مركز التكلفة

على سبيل المثال :- حصلت شركة المانية على ترخيص البحث والتنقيب عن بترول فى ثلاث مواقع فى سيناء

تكبدت ٥٠٠٠٠٠ج تكاليف بحث وتنقيب فى الموقع الاول

تكبدت ٧٠٠٠٠٠ج تكاليف بحث وتنقيب فى الموقع الثانى

تكبدت ٨٠٠٠٠٠ج تكاليف بحث وتنقيب فى الموقع الثالث

علما بانه لم يتم اكتشاف اى ابآر بترول فى الموقع الاول والثانى وتم اكتشاف بئر فى الموقع الثالث .

فى هذه الحالة ... وطبقا لطريقة التكاليف الكلية يتم رسملة جميع التكاليف التى تم انفاقها عن البحث والتقيب فى مركز التكلفة هذا وهو هنا البلد مصر.

وتكون ت.البحث والتنقيب = ٥٠٠٠٠٠+٧٠٠٠٠٠+٨٠٠٠٠٠

= ٢٠٠٠٠٠٠ ج

يتم استهلاكها على الكميات المستخرجة من هذا البئر

.....

المطلب الثالث

كيفية... قياس اصول التنقيب ...عند وبعد الاعتراف بالأصل

اولا:- القياس عند الاعتراف بالاصل (القياس الاولى)

تقاس أصول التنقيب و التقييم.... بالتكلفة .

كيفية تحديد ... عناصر تكاليف أصول التنقيب و التقييم

تضع المنشأة السياسة الخاصة بتحديد ما هى النفقات التى يعترف بها كأصول تنقيب و تقييم و تقوم بتطبيق هذه السياسة بثبات . وعند قيام المنشأة بوضع هذه السياسة عليها أن تأخذ فى حسبانها الدرجة التى يمكن أن تساهم بها هذه النفقات فى اكتشاف موارد تعدينية محددة .

امثلة للنفقات التى قد تدخل فى القياس الأولى لأصول التنقيب و التقييم :

(أ) الحصول على حقوق التنقيب.

و(ب) الدراسة الطبوغرافية و الجيولوجية و الجيوكيميائية والجيوفيزيقية

و(ج) الحفر للتنقيب.

و(د) حفر الآبار.

و(هـ) أخذ العينات

و(و) الأنشطة المرتبطة بتقييم الجدوى الفنية و القدرة التجارية لاستخراج الموارد التعدينية .

ثانيا:- القياس .. بعد الاعتراف بالاصل (القياس اللاحق)

بعد الاعتراف بالاصول تقوم المنشاة بتطبيق إما نموذج التكلفة او نموذج إعادة التقييم لاصول التنقيب والتقييم، والذى يتم بمعرفة خبراء متخصصين فى التقييم والتثمين ضمن المقيدين فى سجل مخصص لذلك بوزارة البترول.

وفى حالة تطبيق نموذج اعادة التقييم الوارد بمعيار (١٠) او معيار(٢٣) فيجب أن يكون متسقا مع تبويب الاصول طبقا لطبيعة الاصول المقتناة.

المطلب الرابع

التغييرات فى السياسات المحاسبية

قد تغير المنشأة سياستها المحاسبية فيما يتعلق بنفقات التنقيب **و التقييم إذا...**

جعل هذا التغيير القوائم المالية بالنسبة لاحتياجات المستخدمين فى اتخاذ القرار أكثر موضوعية و ليست أقل مصداقية أو تجعلها أكثر مصداقية و ليست أقل موضوعية .

لذا فعلى المنشأة تقييم الملاءمة المناسبة و المصداقية باستخدام المواصفات الواردة فى معيار المحاسبة المصرى رقم (٥).

لتبرير التغييرات فى سياستها المحاسبية لنفقات التنقيب والتقييم .... على المنشأة أن توضح أن التغيير الذى حدث جعل قوائمها المالية أقرب فى استيفاء المواصفات الواردة بمعيار المحاسبة المصرى رقم (٥) و لكن التغيير لا يعنى الوصول إلى الالتزام الكامل بتلك المواصفات .

المطلب الخامس:- كيفية ... تبويب أصول التنقيب و التقييم

- **على المنشأة أن تبوب أصول التنقيب و التقييم ...** كأصول ملموسة أو غير ملموسة طبقاً لطبيعة الأصول المقتناة... **كما أن عليها** الثبات فى تطبيق هذا التبويب.
- تعامل بعض أصول التنقيب و التقييم على أنها غير ملموسة (حقوق الحفر)

فى حين أن البعض الآخر من الأصول يعامل على أنه ملموس (السيارات و الحفارات).

و يعتبر استهلاك قيمة الأصل الملموس المستخدم لتطوير الأصل غير الملموس جزء من تكلفة الأصل غير الملموس فى حدود المدى الذى استخدم فيه الأصل الملموس.

فى حين أن استخدام أصل ملموس لتطوير الأصل غير الملموس لا تغير الأصل الملموس ليصبح أصلاً غير ملموس.

المطلب السادس

إعادة تبويب أصول التنقيب و التقييم

لا يستمر تبويب أصل التنقيب و التقييم كما هو عندما تشير بوضوح الجدوى الفنية و التطبيق التجارى على نجاح استخراج مورد تعدينى .

فى هذه الحالة :- يجب تقييم هذه الأصول من أجل تحديد قيمة اضمحلالها و يتم الاعتراف بأية خسائر اضمحلال فى القيمة قبل إجراء إعادة التبويب.

.....

المطلب السابع:- هذا المعيار.... يتطلب ... معالجة بعض البنود طبقا لمعايير اخرى

- لا يعترف **بالمصروفات المرتبطة بتطوير الموارد التعدينية** كأصول تنقيب و تقييم . ويقدم الإطار العام و معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٣) " الأصول غير الملموسة" الإرشاد عن الاعتراف بالأصول الناشئة عن التطوير.
- طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٨) "المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة" على المنشأة أن تعترف بأية التزامات متعلقة بالإزالة و التجديد و التى تكبدتها خلال فترة محددة كنتيجة لقيامها بالتنقيب عن و تقييم الموارد التعدينية .

المطلب الثامن:- اضمحلال اصول التنقيب والتقييم

كيفية اجراء اختبار الاضمحلال وكيفية الاعتراف وقياس خسائر الاضمحلال طبقا لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣١)...**فيما عدا** :-

اولا:- المؤشرات... فان هذا المعيار له مؤشراته الخاصة التى تدل على اضمحلال القيمة

ثانيا:- تحديد المستوى الذى يتم عنده خضوع أصل التنقيب و التقييم لاختبارات الاضمحلال فى القيمة

اولا:- امثلة ... المؤشرات التى تدل على وجود اضمحلال اصول التنقيب والتقييم وعليها ان تختبر اضمحلالها (سواء كانت اصول منفصلة أو وحدة توليد نقد)

المؤشر الاول:- إنتهاء الفترة التى يحق فيها للمنشأة التنقيب فى منطقة محددة خلال الفترة المالية أو أنها سوف تنتهى فى المستقبل القريب و من غير المتوقع تجديدها .

المؤشر الثانى:- عدم وجود خطة أو موازنة لعمل نفقات جديدة للتنقيب عن أو تقييم الموارد التعدينية فى منطقة محددة .

المؤشر الثالث:- لم يؤدى التنقيب عن أو تقييم الموارد التعدينية فى منطقة محددة إلى اكتشاف لموارد تعدينية بكميات تجارية ، و قد قررت المنشأة عدم الاستمرار فى مثل هذه الأنشطة فى هذه المنطقة المحددة .

المؤشر الرابع:- وجود بيانات كافية تشير إلى أنه بالرغم من أن نشاط التطوير متوقع أن يبدأ فى منطقة محددة إلا أن القيمة الدفترية للأصل من غير المحتمل أن تسترد بالكامل من خلال التطوير الناجح أو بالبيع .

ثانيا:- تحديد المستوى الذى يتم عنده خضوع أصل التنقيب و التقييم لاختبارات الاضمحلال فى القيمة

على المنشأة... أن تحدد السياسة المحاسبية لتوزيع أصول التنقيب و التقييم على الوحدات المولدة للنقدية أو على مجموعات الوحدات المولدة للنقدية

بغرض.... تقييم تلك الأصول لأغراض قياس الاضمحلال فى القيمة .

ويراعى الضوابط التالية:-

الضابط الاول:- كل وحدة مولدة للنقدية أو مجموعة من الوحدات الموزع عليها أصل تنقيب و تقييم... **يجب ألا تكون** أكثر اتساعاً من قطاعات المنشأة الواردة فى التقارير الأولية أو الثانوية وذلك طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٤١) " القطاعات التشغيلية".

الضابط الثانى:- قد يتكون المستوى المحدد بواسطة المنشأة بغرض اختبار اضمحلال أصول التنقيب و التقييم من واحدة أو أكثر من الوحدات المولدة للنقدية

المطلب التاسع

متطلبات الافصاح التى يتطلبها هذا المعيار والخاصة بنفقات التنقيب والتقييم

- على المنشأة أن تفصح عن المعلومات التى تحدد و تشرح القيم المعترف بها فى القوائم المالية و الناتجة من عمليات التنقيب عن و تقييم الموارد التعدينية .
- **على المنشأة أن تفصح عن :**

- سياستها المحاسبية فى معالجة نفقات التنقيب و التقييم بما فى ذلك الاعتراف بأصول التنقيب و التقييم .
- قيم الأصول و الالتزامات و الإيراد و المصروف و التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل والاستثمار الناتجة عن التنقيب عن و تقييم الموارد التعدينية

- على المنشأة معالجة أصول التنقيب و التقييم كمجموعة أصول مستقلة و أن تقوم بالإفصاح عنها طبقاً لمتطلبات إما معيار المحاسبة المصرى رقم (١٠) أو معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٣) حسبما تم تبويب هذه الأصول

.....

تاريخ السريان والقواعد الانتقالية

*تطبق التعديلات الخاصة باضافة نموذج اعادة التقييم على الفترات التى تبدا فى او بعد ١ يناير ٢٠٢٣م

* يجب على المنشاة التى تطبق خيار نموذج اعادة التقييم ان يكون التطبيق بأثر رجعى وفقا لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٥) ، مع إثبات الاثر التراكمى لتطبيق نموذج اعادة التقييم بشكل اولى باضافته الى حساب فائض اعادة التقييم بجانب حقوق الملكية فى بداية الفترة المالية التى تقوم فيها المنشاة بتطبيق هذا النموذج لأول مرة .

معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٨)

مزايا العاملين

هذا المعيار يهدف .. إلى تحديد المحاسبة و الإفصاح ... عن مزايا العاملين

هذا المعيار يتطلب ... أن تقوم المنِشأة بالاعتراف :

(أ) بأى التزام يستحق نتيجة قيام عامل بتقديم خدمة لها لمقابلة مزايا العاملين التى ستقوم بسدادها لهم فى المستقبل.

و(ب) بأى مصروف عندما تقوم المنشأة باستهلاك المنافع الاقتصادية الناتجة عن الخدمة التى يقدمها العامل مقابل مزايا العاملين .

.....

سنتناول هذا المعيار بالشرح من خلال النقاط التالية :

المطلب الاول:- نطاق تطبيق هذا المعيار

المطلب الثانى:- المقصود بمزايا العاملين

المطلب الثالث :- مزايا العاملين قصيرة الاجل

المطلب الرابع :- مزايا العاملين بعد إنتهاء الخدمة

المطلب الخامس:- كيفية المحاسبة عن نظم المزايا المحددة

المطلب السادس:- الاعتراف والقياس للقيمة الحالية لالتزامات المزايا المحددة و تكلفة الخدمة الحالية

المطلب السابع:- كيفية الاعتراف وقياس.... اصول النظام

المطلب الثامن:- مزايا العاملين طويلة الآجل

المطلب التاسع:- تعويضات إنهاء الخدمة

المطلب الاول

نطاق تطبيق هذا المعيار

يجب أن يقوم صاحب العمل بتطبيق هذا المعيار عند المحاسبة عن مزايا العاملين فيما عدا ما يطبق بشأنه معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٩) " المدفوعات المبنية على أسهم" .

يطبق هذا المعيار على كافة مزايا العاملين ، بما فى ذلك تلك المنصوص عليها :

(أ) بموجب نظم رسمية أو اتفاقيات رسمية أخرى بين منشِأة و عاملين فرديين أو مجموعات من العاملين أو ممثليهم.

أو (ب) بموجب المتطلبات التشريعية أو من خلال ترتيبات صناعية حيث يطلب من المنشآت المساهمة فى النظم الوطنية أو نظم الدولة أو نظم الصناعة أو نظم أصحاب العمل المتعددة.

أو (ج) بموجب الأعراف غير الرسمية التى ينشأ عنها التزام حكمى . وينشأ عن الأعراف غير الرسمية التزام ضمنى عندما لا يوجد لدى المنشأة بديل فعلى سوى سداد مزايا العاملين ، و أحد الأمثلة على الالتزام الضمنى ما يترتب على التغير فى الأعراف غير الرسمية للمنشأة ضرر غير مقبول فى علاقاتها مع العاملين .

ولاتشمل مزايا العاملين نصيب العاملين فى الارباح المقررة بمبوجب نصوص قانونية

المطلب الثانى

المقصود بمزايا العاملين

هــى كافــة أشــكال المقابــل الــذى تمنحــه المنشــأة مقابــل الخدمــة التــى يقــدمها العاملون...وتشمل مزايا العاملين قصيرة الأجل .. ومزايا ما بعد انتهاء الخدمة.. ومزايا العاملين الأخرى طويلة الأجل

اولا:- مزايا العاملين قصيرة الأجل :- هى مزايا العاملين (عدا مزايا إنهاء الخدمة) التى تصبح مستحقة بكاملها خلال ١٢ شهراً بعد نهاية الفترة التى يقوم خلالها العاملون بتقديم الخدمة .

مثل :

(١) الأجور و المرتبات و اشتراكات التأمينات الاجتماعية .

و(٢) الإجازات السنوية المدفوعة و الإجازة المرضية المدفوعة .

و(٣) المكافآت .

و(٤) المزايا غير النقدية (مثل الرعاية الطبية و الإسكان و الانتقال أو البضائع و الخدمات المجانية أو المدعومة). للعاملين الحاليين.

.....

ثانيا :- مزايا ما بعد انتهاء الخدمة

هى مزايا العاملين (عدا مزايا إنهاء الخدمة) المستحقة بعد إكمال فترة الخدمة

مثل :

(١) معاشات التقاعد (مثل المعاشات والمبالغ المقطوعة التي تصرف عند التقاعد).

و (٢) مزايا التقاعد الأخرى و التأمين على الحياة لما بعد انتهاء الخدمة و الرعاية الطبية لما بعد انتهاء الخدمة .

ثالثا :- مزايا العاملين الأخرى طويلة الأجل :- هى مزايا العاملين (عدا مزايا ما بعد انتهاء الخدمة و مزايا إنهاء الخدمة) التى لا تصبح مستحقة بكاملها خلال ١٢ شهراً بعد نهاية الفترة التى يقدم فيها العاملين خدماتهم .

مثل :

(١) إجازة الخدمة الطويلة أو إجازة التفرغ للبحث .

و(٢) الاحتفال بالمناسبات أو مزايا الخدمة الطويلة الأخرى .

و(٣) مزايا العجز طويلة الأجل.

.....

رابعا:- مزايا إنهاء الخدمة .

المطلب الثالث

مزايا العاملين قصيرة الاجل

سنتناول هذا الموضوع بالشرح من خلال النقاط التالية :-

اولا:- المقصود بمزايا العاملين قصيرة الاجل

ثانيا:- كيفية الاعتراف.... بكافة مزايا العاملين قصيرة الأجل

ثالثا:- كيفية الاعتراف... بحالات الغياب قصيرة الأجل المدفوعة

رابعا:- كيفية الاعتراف بالتكلفة المتوقعة لنظم المشاركة فى الأرباح والمكافآت

خامسا:- متطلبات الافصاح... عن مزايا العاملين قصيرة الاجل

.....

اولا:- المقصود بمزايا العاملين قصيرة الاجل

هى مزايا العاملين (عدا مزايا إنهاء الخدمة) التى تصبح مستحقة بكاملها خلال ١٢ شهراً بعد نهاية الفترة التى يقوم خلالها العاملون بتقديم الخدمة .

مثل :

(١) الأجور و المرتبات و اشتراكات التأمينات الاجتماعية .

و(٢) الإجازات السنوية المدفوعة و الإجازة المرضية المدفوعة .

و(٣) المكافآت .

و(٤) المزايا غير النقدية (مثل الرعاية الطبية و الإسكان و الانتقال أو البضائع و الخدمات المجانية أو المدعومة). للعاملين الحاليين.

.....

ضوابط... مزايا العاملين قصيرة الاجل

الضابط الاول:- تشمل مزايا العاملين المزايا المقدمة إما للعاملين أو من يعولونهم ، ويمكن تسويتها من خلال دفعات(أو تزويد بضائع أو خدمات) تتم إما مباشرة للعاملين أو لزوجاتهم أو أبنائهم أو من يعولونهم أو لآخرين مثل شركات التأمين.

.....

الضابط الثانى:- قد يقوم العامل بتقديم الخدمات للمنشأة على أساس وقت كامل أو جزئى او دائم أو عرضى أو مؤقت، ولغرض هذا المعيار فإن لفظ عاملين يشمل المديرين و موظفى الإدارة الآخرين .

الضابط الثالث:- إذا لم تكن دفعات المشاركة فى الربح و المكافآت مستحقة بكاملها خلال ١٢ شهراً بعد نهاية الفترة التى يقوم خلالها العاملون بتقديم الخدمة... فإن هذه الدفعات تبوب كمزايا العاملين الأخرى طويلة الأجل .

الضابط الرابع:- غير مطلوب من المنشأة إعادة تبويب مزايا العاملين قصيرة الأجل إذا تغيرت توقعاتها عن توقيت السداد مؤقتاً .

.....

الضابط الخامس:- على المنشأة دراسة ما إذا كان النظام مازال يسرى عليه تعريف قصير الأجل اذا :-

- تغيرت سمات المزايا .. **مثل:**- التغير من مزايا غير مجمعة إلى مزايا مجمعة
- أو إذا كان التغير في توقعات توقيت السداد ... غير مؤقت

.....

ثانيا:- كيفية الاعتراف.... بكافة مزايا العاملين قصيرة الأجل

عندما يقوم عامل ... بتقديم خدمة لمنشأة خلال فترة محاسبية .

على المنشأة الاعتراف بالمبلغ غير المخصوم لمزايا العاملين قصيرة الأجل **الذى من المتوقع أن يدفع مقابل تلك الخدمة :**

(أ) **كالتزام (مصروف مستحق)** بعد خصم أى مبلغ تم دفعه بالفعل.

و إذا زاد المبلغ الذى تم دفعه عن المبلغ غير المخصم للمزايا **يجب على** المنشأة الاعتراف بتلك الزيادة **على أنها أصل (مصروف مدفوع مقدماً)** إلى الحد الذى تؤدى فيه الدفعة المقدمة على سبيل المثال إلى تخفيض فى المدفوعات المستقبلية أو استرداد نقدى .

و(ب) **كمصروف** ... إلا إذا تطلب أو سمح معيار مصرى آخر بإدخال المزايا فى تكلفة الأصل

.....

ثالثا:- كيفية الاعتراف... بحالات الغياب قصيرة الأجل المدفوعة

- **فى حالات الغياب المدفوعة المتراكمة :** يعترف بها عندما يقدم العاملون الخدمة التى تزيد من حقهم فى غياب مستقبلى مدفوع.
- **فى حالات الغياب المدفوعة غير المتراكمة :-**

يعترف بهاعند حدوث حالات الغياب .

.....

اسباب قيام المنشاة بتعويض العاملين عن الغياب

- الإجازة - و المرض - و العجز قصير الأجل
- و الأمومة أو الأبوة - و الخدمة بأمر تكليف و الخدمة العسكرية

تقسيم استحقاق حالات الغياب المدفوعة إلى فئتين :

الفئة الاولى :- حالات غياب مدفوعة الاجر... تراكمية .

الفئة الثانية :- حالات غياب مدفوعة الاجر... غير تراكمية .

.....

الفئة الاولى:- حالات غياب مدفوعة الاجر... تراكمية .

هى تلك الحالات المرحلة و التى يمكن استخدامها فى الفترات المستقبلية إذا كان استحقاق الفترة الحالية غير مستخدم بكامله

وهذه الحالات تقسم الى قسمين :-

القسم الاول :- حالات غياب مدفوعة الاجر... تراكمية مستحق

بمعنى يستحق العاملون دفعة نقدية مقابل حقهم غير المستخدم ..عند تركهم المنشأة

القسم الثانى :- حالات غياب مدفوعة الاجر... تراكمية غير مستحق

بمعنى لا يستحق العاملون دفعة نقدية مقابل حقهم غير المستخدم ..عند تركهم المنشأة

.....

متى ينشأ الالتزام عن حالات غياب مدفوعة الاجر... تراكمية ؟

عندما يقوم العاملون بتقديم خدمة تزيد من حقهم لحالات الغياب المدفوعة المستقبلية و يكون الالتزام قائماً

و يتم الاعتراف به :-

- سواء كان مستحقا أو غير مستحق

- حتى و لو كان احتمال ترك العاملين الخدمة قبل استخدامهم لحقهم فى الإجازة غير المستحقة لدفعات نقدية يؤثر على قياس ذلك الالتزام .

كيفية.. قياس التكلفة المحتملة لتراكم حالات الغياب المدفوعة

- **تقاس على أنها...** المبلغ الإضافى الذى يتوقع أن تدفعه المنشأة نتيجة للاستحقاق غير المستخدم الذى تراكم فى تاريخ نهاية الفترة المالية، وذلك في حدود المتطلبات القانونية.
- **بمعنى يقاس الالتزام ...** بمقدار مبلغ الدفعات الإضافية التى يتوقع أن تنشأ فقط من حقيقة أن المنفعة تتراكم

وفى العديد من الحالات... قد لا تحتاج المنشأة إلى إجراء حسابات مفصلة لتقدير عدم وجود التزام جوهرى لحالات الغياب المدفوعة غير المستخدمة .

على سبيل المثال:- فإن التزام الأجازات المرضية عادة ما يكون هام ومؤثر إذا كان هناك تفهم رسمي أو غير رسمي بأن الإجازة المرضية غير المستخدمة سيتم اعتبارها أجازة سنوية مدفوعة .

مثال:- المنشأة (س) لديها ١٠٠ عامل كل منهم يستحق ٥ أيام أجازه مرضية مدفوعة في السنة . ويمكن ترحيل الأجازات المرضية غير المستخدمة لمدة عام واحد . وتخصم الأجازات المرضية أولاً من استحقاقات العام الحالي ثم بعد ذلك من الرصيد المرحل من العام السابق (الوارد أخيراً يصرف أولاً) .

في ٣١ ديسمبر ٢٠١٨ كان متوسط الاستحقاقات غير المستخدمة يومين لكل موظف . وتتوقع المنشأة بناء على خبرتها والمتوقع استمرارها أن ٩٢ عامل لن يحصلوا على أكثر من ٥ أيام إجازة مرضية مدفوعة في ٢٠١٩ وأن باقى الثمان عمال سيحصلون على متوسط ستة أيام ونصف لكل منهم.

تتوقع المنشأة أن تدفع إثنى عشر يوماً إضافية للأجازات المرضية المدفوعة نتيجة للاستحقاقات غير المستخدمة والمتجمعة في ٣١ ديسمبر ٢٠١٨ (يوم ونصف لثمانية عمال) .

لذلك تقوم المنشأة ... بالاعتراف بالتزام مساو لإثنى عشر يوماً كأجازات مرضية مدفوعة

.....

الفئة الثانية:- حالات غياب مدفوعة الاجر... غير تراكمية .

- هى حالات الغياب غير المرحلة
- فهى تنقضى إذا لم يتم استخدام حق العامل خلال الفترة الحالية بكامله.
- وهى لا تعطى حقاً للعاملين فى دفعة نقدية عن الحق غير المستخدم عند ترك المنشأة

مثال :- مقابل الإجازة المرضية (إلى الحد الذى لا يزيد به الحق السابق غير المستخدم عن الحق المستقبلى) و إجازة الأمومة أو الأبوة و حالات الغياب المدفوعة أو الخدمة بأمر تكليف أو الخدمة العسكرية

متى تعترف المنشاة الالتزام عن حالات غياب مدفوعة الاجر... غير تراكمية ؟

لا تعترف المنشأة بالتزام أو مصروف إلى أن يأتى وقت الغياب ... لأن خدمة العامل لا تزيد مبلغ المزايا.

.....

رابعا:- كيفية الاعتراف بالتكلفة المتوقعة لنظم المشاركة فى الأرباح والمكافآت

بعض نظم المشاركة فى الربح (غير نصيب العاملين فى الارباح المقررة قانونا) يستلم العاملون حصة فى الربح فقط ... إذا استمروا فى خدمة المنشأة لفترة محددة

فى هذه الحالة :-

- هذه النظم تخلق التزاماً ضمنياً... عندما يقوم العاملون بتقديم الخدمة التى تزيد من المبلغ الذى سيتم دفعه لو أنهم استمروا فى الخدمة حتى نهاية الفترة المحددة .
- ويعكس قياس هذه الالتزامات الضمنية احتمال ترك بعض العاملين الخدمة بدون استلام دفعات المشاركة فى الربح .

شروط الاعتراف بالتكلفة المتوقعة لمدفوعات المشاركة فى الأرباح و المكافآت

الشرط الاول:- أن يكون على المنشأة التزام حالى قانونى أو استدلالى لإجراء هذه المدفوعات نتيجة لأحداث سابقة.

الشرط الثانى:- أن يمكن إجراء تقدير يعتمد عليه للالتزام .

يكون الالتزام قائماً فقط .. عندما لا يكون للمنشأة بديل فعلى سوى السداد .

مثال:- يتطلب نظام للمشاركة فى الربح أن تقوم المنشأة بدفع نسبة محددة من صافى ربحها السنوى للعاملين الذين يستمرون فى عملهم على مدى السنة ، و إذا لم يترك العاملون العمل خلال السنة سيكون إجمالى دفعات المشاركة فى الربح للسنة ٣٪ من صافى الربح ، وتقدر المنشأة أن معدل دوران العاملين سيخفض الدفعات إلى ٢.٥٪ من صافى الربح .

فى هذه الحالة: تعترف المنشأة بالتزام و مصروف مقداره ٢.٥٪ من صافى الربح

.....

بعض الحالات:- قد لا يكون على المنِشأة التزام قانونى لدفع مكافأة ، و برغم ذلك فى بعض الحالات تمارس المنشأة دفع المكافآت .

فـى هـذه الحـالات :- يكـون علـى المنشـأة التـزام ضـمنى... لأنـه لا يوجـد أمـام المنشأة بديل فعلى سوى دفع المكافأة

و يقاس الالتزام الضمنى... بعد الأخذ فى الاعتبار إمكانية قيام بعض العاملين بترك المنشأة بدون استلام مكافأة .

.....

الحالات التى تستطيع فيها المنشأة.. إجراء تقدير يعتمد عليه ..لالتزامها القانونى أو الضمنى بموجب خطة المشاركة فى الربح أو المكافأة

الحالـة الاولـى :- عندما تحتوى الأحكام الرئيسية للنظام على صيغة لتحديد مبلغ المزايا.

الحالـة الثانيـة :- عندما تحدد المنشأة المبالغ التى سيتم دفعها قبل اعتماد القوائم المالية لإصدارها

الحالـة الثالثـة :- عندما تعطى الخبرة السابقة أدلة واضحة على مبلغ الالتزام الضمنى للمنشأة .

.....

كيف ينشأ الالتزام بموجب نظام المشاركة فى الربح والمكافآت ؟

فيما عدا نصيب العاملين فى الارباح المقررة قانونا – ينشأ هذا الالتزام ... من خدمة العاملين... وليس من معاملات مع أصحاب المنشأة

ولـذلك :- تعتـرف المنشـأة بتكلفـة نظـام المشـاركة فـى الـربح و المكافـآت ... كمصروف .... وليس كتوزيع لصافى الربح.

ويراعى أنه :-

إذا لم تكن دفعات المشاركة فى الربح و المكافآت مستحقة بكاملها خلال ١٢ شهراً بعد نهاية الفترة التى يقوم خلالها العاملون بتقديم الخدمة... فإن هذه الدفعات تبوب ... كمزايا العاملين الأخرى طويلة الأجل .

.....

خامسا:- متطلبات الافصاح... عن مزايا العاملين قصيرة الاجل

- هذا المعيار... لا يتطلب إفصاحات محددة بشأن مزايا العاملين قصيرة الأجل
- يتطلب معيار المحاسبة المصرى رقم (١٥) " الإفصاح عن الأطراف ذوى العلاقة " الإفصاح عن المعلومات الخاصة بمزايا العاملين لكبار موظفى الإدارة
- ويتطلب معيار المحاسبة المصرى رقم (١) "عرض القوائم المالية " وجوب إفصاح المنشأة عن تكلفة مزايا العاملين .

المطلب الرابع

مزايا العاملين بعد إنتهاء الخدمة

سنتناول هذا الموضوع بالشرح من خلال النقاط التالية :-

اولا:- المقصود بمزايا العاملين بعد انتهاء الخدمة

ثانيا:- نظم مزايا ما بعد إنتهاء الخدمة

ثالثا:- تصنيف نظم المزايا ما بعد انتهاء الخدمة

رابعا :- حالات مزايا ما بعد انتهاء الخدمة

.....

اولا:- المقصود بمزايا العاملين بعد انتهاء الخدمة

هى مزايا العاملين (عدا مزايا إنهاء الخدمة) المستحقة بعد إكمال فترة الخدمة

مثل :

(١) معاشات التقاعد (مثل المعاشات والمبالغ المقطوعة التي تصرف عند التقاعد).

و (٢) مزايا التقاعد الأخرى و التأمين على الحياة لما بعد انتهاء الخدمة و الرعاية الطبية لما بعد انتهاء الخدمة .

.....

ثانيا:- نظم مزايا ما بعد إنتهاء الخدمة

هى الترتيبات التى بموجبها... تقوم المنشأة بتقديم مزايا بعد إنتهاء الخدمة

وتطبق المنشأة هذا المعيار على كافة الترتيبات سواء كانت تتعلق بإنشاء وحدة مستقلة لإستلام الاشتراكات ودفع المزايا .... أم لا .

يقتصر الالتزام القانونى أو الالتزام الضمنى للمنشأة على المبلغ الذى توافق على الاشتراك به فى الصندوق

كيف يتم تحديد مبلغ المزايا لما بعد انتهاء الخدمة الذى يستلمه العامل ؟

يحدد بناءا على المبالغ التالية:-

- بمقدار مبلغ الاشتركات التى تدفعها المنشأة لنظام مزايا بعد انتهاء الخدمة أو إلى شركة التأمين
- مبلغ الاشتراكات الذى قد يدفعه العامل
- بالإضافة إلى العوائد على الاستثمارات الناجمة من الاشتراكات.

ويترتب على ذلك ان بعض المخاطر تقع على العامل وهى :-

١-**المخاطر الاكتوارية :-** أن تكون المزايا... أقل مما هو متوقع

٢-**مخاطر الاستثمار :-** أن تكون الأصول المستثمرة غير كافية لمواجهة المزايا المتوقعة

.....

امثلة على ... الحالات التى لا يقتصر فيها التزام المنشأة على المبلغ الذى توافق على الاشتراك به فى الصندوق

المثال الاول :- عندما يكون على المنشأة التزام قانونى أو ضمنى من خلال صيغة نظام مزايا ليس مرتبطاً فقط بمبلغ الاشتراكات ويتطلب من المنشأة تقديم اشتراكات

إضافية إذا كانت الأصول غير كافية لسداد المزايا كما هي واردة في صيغة نظام المزايا.

.....

المثال الثانى :- عندما يكون على المنشأة التزام قانونى أو ضمنى من خلال ضمان إما بشكل غير مباشر من خلال نظام أو بشكل مباشر لعائد محدد على الاشتراكات.

.....

المثال الثالث :- عندما يكون على المنشأة التزام قانونى أو ضمنى من خلال الأعمال غير الرسمية التى ينشأ عنها التزام ضمنى ، فقد ينشأ التزام ضمنى عندما يكون للمنشأة سوابق تاريخية بزيادة مزايا العاملين السابقين لمواجهة التضخم حتى عندما لا يوجد التزام قانونى للقيام بذلك .

ثالثا:- تصنيف نظم المزايا ما بعد انتهاء الخدمة

النوع الاول : نظم المزايا المحددة :- هى نظم المزايا لما بعد انتهاء الخدمة بخلاف نظم الاشتراك المحدد.

النوع الثانى: نظم الاشتراك المحددة :- هى نظم المزايا لما بعد انتهاء الخدمة والتى تقوم المنشأة بموجبها بدفع اشتراكات ثابتة فى منشأة منفصلة (صندوق) و لا يكون عليها التزام قانونى أو ضمنى لدفع مزيد من الاشتراكات **إذا لم** يكن الصندوق محتفظاً بأصول كافية لدفع كافة مزايا العاملين المتعلقة بخدمتهم فى الفترات الحالية و السابقة .

.....

سنتناول هذه الانواع بالتفصيل كالتالى :-

النوع الاول:- نظم المزايا المحددة .

بموجب نظم المزايا المحددة :

تلتزم المنشأة ... بتقديم المزايا المتفق عليها للعاملين الحاليين و السابقين .

تقع المخاطر الاكتوارية و مخاطر الاستثمار فى جوهرها ...على المنشأة

و إذا كانت الحسابات الاكتوارية أو الاستثمارية أسوأ مما كان متوقعاً ...**فقد** يتم زيادة التزام المنشأة .

كيفية التفرقة بين نظم نظم الاشتراك المحدد ... و نظم المزايا المحددة فى الحالات التالية :-

الحالة الاولى :- حالة نظم أصحاب العمل المتعددين

الحالة الثانية :- حالة نظم خطط الدولة

الحالة الثالثة :- حالة نظم المزايا المؤمن عليها

الحالة الاولى :- حالة نظم أصحاب العمل المتعددين

المقصود بنظم اصحاب العمل المتعددين :-

هى نظم اشتراك محدد (عدا نظم الدولة) أو نظم مزايا محددة (عدا نظم الدولة) التى :

(أ) تجمع الأصول التى تساهم فيها مختلف المنشآت و التى ليست تحت سيطرة واحدة.

و (ب) تستخدم تلك الأصول لتقديم المزايا للعاملين فى أكثر من منشأة على أساس أنه يتم تحديد مستويات الاشتراك و المزايا بدون اعتبار لهوية المنشأة التى تستخدم العاملين المعنيين.

وفى هذه النظم يراعى الضوابط التالية :-

الضابط الاول:- على المنشأة تبويب نظام أصحاب العمل المتعددين على أنه نظام اشتراك محدد أو نظام مزايا محددة بموجب أحكام النظام (بما فى ذلك أى التزام ضمنى يتعدى الأحكام الرسمية) .

الضابط الثانى:- إذا كانت المنشأة ستساهم في نظام مزايا محددة لأصحاب عمل متعددين .

فى هذه الحالة:- على المنشأة حساب حصتها النسبية فى التزام المزايا المحددة و أصول النظام و التكلفة المتعلقة بالنظام بنفس الطريقة المستخدمة فى أية نظم مزايا محددة أخرى.

الضابط الثالث:- عندما لا تتوافر معلومات كافية لاستعمال محاسبة المزايا المحددة فيما يخص نظام أصحاب العمل المتعددين .

فى هذه الحالة:- على المنشأة المحاسبة عن النظام كما لو كان نظام اشتراك محدد.

الضابط الرابع :- حالة توفر معلومات كافية عن نظام أصحاب العمل المتعددين المعرف على أنه نظام مزايا محددة

فى هذه الحالة :-

تقوم المنشأة بإجراء المعالجة المحاسبية لحصتها النسبية فى التزام المزايا المحددة و أصول النظام و تكلفة المزايا بعد انتهاء الخدمة المرتبطة مع النظام بنفس الطريقة كما هى بالنسبة لأى نظام مزايا محددة .

مثال على خطة مزايا محددة لأصحاب عمل متعددين

المثال الاول :- يتم تمويل نظام على أساس دفعات مقسطة ... بحيث تحدد الاشتراكات عند مستوى يتوقع أن يكون كافياً لدفع المزايا التى تستحق فى نفس الفترة ، ويتم دفع المزايا المستقبلية التى تم الحصول عليها خلال الفترة الحالية من الاشتراكات المستقبلية .

.....

المثال الثانى :- يتم تحديد مزايا العاملين حسب طول مدة خدمتهم ، و لا يوجد لدي المنشآت المشاركة وسائل فعلية للانسحاب من النظام بدون دفع اشتراك للمزايا التى يحصل عليها العاملون حتى تاريخ الانسحاب .

ومثل هذا النظام يخلق مخاطرة اكتوارية للمنشأة : إذا كانت التكلفة النهائية للمزايا التى تم الحصول عليها فى تاريخ الميزانية أكبر مما هو متوقع

فإنه يجب على المنشأة أما زيادة اشتراكها أو إقناع العاملين بقبول تخفيض فى المزايا ... على ذلك يعرف هذا النظام... بأنه نظام مزايا محددة .

بعض الحالات قد لا تكون المنشأة قادرة على تحديد حصتها فى المركز المالى و أداء النظام بطريقة يعتمد عليها وكافية للأغراض المحاسبية

الحالـة الاولـى :- إذا عرض النظـام المنشـآت المشـاركة لمخـاطر اكتواريـة مرتبطـة بالعـاملين الحـاليين و السـابقين للمنشـآت الأخرى ، مـع مـا ينجم عن ذلك من عدم وجود أساس ثابت و يعتمد عليه لتخصيص الالتزام و أصول النظام و التكلفة لكل منشأة مشاركة فى النظام على حده.

الحالـة الثانيـة :- إذا لـم تتـوفر للمنشـأة إمكانيـة الوصـول إلـى المعلومـات الخاصـة بالنظام التى تلبى متطلبات هذا المعيار .

فى هذه الحالات :- تقوم المنشِأة بإجراء المحاسبة للنظام كما لو كان نظام اشتراك محدد

فـى حالـة ...وجود إتفاقيـة تعاقديـة بين نظـام أصـحاب العمل المتعددين والمشاركين فيها تحدد كيف سيتم توزيع الفائض على المشاركين (أو تمويل العجز)

فـى هذه الحالـة :- وعلـى المشـارك فـى نظـام أصـحاب العمل المتعددين مـع وجود هـذه الإتفاقيـة التـى تفسـر النظـام كنظـام مزايـا محـددة ... أن يعتـرف بالأصـل أو الإلتـزام الـذى يـنجم مـن الإتفاقيـة التعاقديـة والـدخل أو المصـروف النـاجم عنهـا فـى الأرباح أو الخسائر.

مثـال:- تشارك منشأة فـى نظـام مزايـا محـددة لأصـحاب عمـل متعـددين ولاتقوم بإعـداد تقييمـات للنظـام علـى أسـاس معيـار المحاسـبة المصـرى (٣٨) ، وهـى لذلك تفسر النظام كما لو أنه نظام أشتراك محدد ، ويبين تقييماً للتمويل ليس على أساس معيار المحاسبة المصرى (٣٨) عجزاً فى النظام مقداره ١٠٠، وقد

وافق النظام بموجب عقد على جدول للأشتراكات مع أصحاب العمل المشاركين فى النظام ينهى العجز على مدى السنوات الخمس التالية ، ويبلغ إجمالى أشتراكات المنشأة بموجب العقد ٨ مليون .

فى هذه الحالة:- تعترف المنشأة بإلتزام عن الإشتراكات معدلة بالقيمة الزمنية للنقود ومصروف مساو لذلك فى الأرباح أو الخسائر.

.....

نظام إدارة المجموعة :-

هو مجرد تجميع لنظم أصحاب العمل الفرديين معاً للسماح لأصحاب العمل المشاركين فى تجميع أصولهم لأغراض الاستثمار **... و بالتالى** تخفيض تكاليف إدارة الاستثمار و المصاريف الإدارية **.... ولكن يتم** فصل مطالبات مختلف أصحاب العمل لمصلحة العاملين لديهم فقط

يراعى الضوابط التالية :-

الضابط الاول: لا تشكل نظم الإدارة الجماعية أية مشاكل محاسبية معينة **للاسباب التالية :-**

السبب الاول:- لأن المعلومات متوفرة فى الحال لمعاملتها بنفس الطريقة مثل أى نظام صاحب عمل مفرد

السبب الثانى:- ولأن هذه النظم لا تعرض المنشآت المشاركة للمخاطر الاكتوارية المتعلقة بالعاملين الحاليين و السابقين للمنشآت الأخرى

.....

الضابط الثانى:- تتطلب التعريفات فى هذا المعيار أن تقوم المنشأة بتبويب نظام إدارة المجموعة إما على أنه نظام اشتراك محدد أو نظام مزايا محددة حسب أحكام النظام (بما فى ذلك أى التزام ضمنى يتعدى الأحكام الرسمية).

.....

الضابط الثالث:- عند تحديد متى يتم الاعتراف وكيف يقاس الالتزام الناشئ عن تصفية نظام مزايا محددة لأصحاب العمل المتعددين أو انسحاب المنشأة من مثل هذا النظام ، على المنشأة تطبيق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٨)

.....

الضابط الرابع :- حالة نظم المزايا المحددة والتى توزع مخاطرها بين منشآت متعددة والتى هى تحت سيطرة واحدة

فى هذه الحالة :- لا تعتبر نظم أصحاب عمل متعددين .

وعلى المنشأة التى تشارك فى مثل هذه النظم الحصول على معلومات حول النظام ككل مقاس حسب معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٨) على أساس الإفتراضات التى تنطبق على النظام ككل :-

فإذا كانت هناك إتفاقية تعاقدية أو سياسة مبينة لتحميل صافى تكلفة المزايا المحددة للنظام ككل مقاسة حسب معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٨) على منشآت المجموعة كل على حده .

فى هذه الحالة:- على المنشأة الإعتراف فى قوائمها المالية المستقلة أو المنفردة بصافى تكلفة النظام المحدد الذى تم تحميله

وإذا لم يكن هناك مثل هذه الإتفاقية أو السياسة :-

فى هذه الحالة:-

- **يجب الإعتراف** بصافى التكلفة المحددة فى القوائم المالية المستقلة أو المنفردة لمنشأة المجموعة التى هى قانوناً صاحب العمل الكفيل للنظام
- **وعلى المنشآت الأخرى** بالمجموعة الأعتراف فى قوائمها المالية المستقلة أو المنفردة بتكلفة مساوية لمساهمتها المستحقة الدفع عن الفترة .

.....

الافصاحات المطلوبة ... عن نظم أصحاب العمل المتعددين

إذا شاركت المنشأة في نظام مزايا محددة لأصحاب عمل متعددين .

فإنها تفصح عن :

(أ) وصف لترتيبات التمويل ، بما في ذلك الطريقة المستخدمة لتحديد معدل اشتراكات المنشأة وأى متطلبات تمويل في حدها الأدنى .

(ب) وصف لمدى مسئولية المنشأة تجاه النظام عن الالتزامات الأخرى للمنشآت وفقاً لبنود وشروط نظام أصحاب العمل المتعددين .

(ج) وصف لأى توزيع متفق عليه للعجز أو الفائض في :

(١) تصفية النظام .

أو (٢) انسحاب المنشأة من النظام .

(د) إذا قامت المنشأة بالمحاسبة عن ذلك النظام كما لو كان نظام اشتراكات محددة فإن عليها أن تفصح عن الآتى :-

(١) حقيقة أن النظام هو نظام مزايا محددة.

(٢) السبب وراء عدم توفر معلومات كافية لتمكين المنشأة من المحاسبة عن النظام كنظام مزايا محددة .

(٣) الاشتراكات المتوقعة في النظام لفترة اعداد القوائم المالية السنوية التالية

(٤) معلومات حول أي عجز أو فائض في النظام قد يؤثر على مبلغ الاشتراكات المستقبلية ، بما في ذلك الأساس المستخدم لتحديد ذلك العجز أو الفائض و انعكاساته – إن وجدت – على المنشأة.

(٥) إشارة إلى مستوى مشاركة المنشأة في النظام مقارنة مع المنشآت المشاركة الأخرى. وتتضمن الأمثلة على المقاييس التي قد توفر تلك الإشارة نسبة المنشأة من الاشتراكات الكلية في النظام أو نسبة المنشأة من العدد الكلى للأعضاء النشطين والمتقاعدين بالإضافة إلى الأعضاء السابقين الذين يحق لهم الحصول على مزايا ، في حال توفر تلك المعلومات .

الحالة الثانية :- حالة نظم خطط الدولة

يراعى فى هذه النظم الضوابط التالية :-

الضابط الاول:- على المنشأة إجراء محاسبة لنظام الدولة بنفس الطريقة كما هى بالنسبة لنظام أصحاب عمل متعددين

.....

الضابط الثانى:- يتم وضع نظم الدولة بموجب التشريع لتغطية كافة المنشآت وتقوم بتشغيلها الحكومة أو جهة أخرى ليست خاضعة لسيطرة أو تأثير المنشأة المعدة للقوائم .

الضابط الثالث:- توفر بعض النظم التى وضعتها المنشأة مزايا إجبارية تحل محل المزايا التى يتم – خلافاً لذلك – تغطيتها بموجب نظام الدولة و مزايا اختيارية إضافية.... وهذه النظم... **لا تعتبر نظم دولة .**

- **تتصف نظم الدولة بأنها :-**

- ميزة محددة أو اشتراك محدد ... **بناء على** التزام المنشأة بموجب النظام
- يتم تمويل العديد من نظم الدولة ... **على أساس** الدفعات المقسطة
- و تحدد الاشتراكات عند مستوى يتوقع أن يكون كافياً لدفع المزايا المطلوبة التى تستحق فى نفس الفترة،
- و يتم دفع المزايا المستقبلية التى يتم الحصول عليها خلال الفترة الحالية من الاشتراكات المستقبلية
- **وبالرغم ذلك ففى نظام الدولة** لا يوجد على المنشأة التزام قانونى أو ضمنى لدفع هذه المبالغ المستقبلية .

فالتزامها الوحيد ... هو دفع الاشتراكات عندما تستحق .

.....

الحالة الثالثة :- حالة نظم المزايا المؤمن عليها

حيث أنه فى هذه النظم .... يمكن للمنشأة دفع أقساط تأمين.... لتمويل نظام مزايا بعد انتهاء الخدمة

ويراعى فى هذه النظم الضوابط التالية :-

الضابط الاول:-على المنِشأة معاملة هذا النظام على أنه.. **نظام اشتراكات محدد إلا إذا كانت** المنشأة .... ستتحمل التزاماً قانونياً أو ضمنياً

(إما بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال النظام):

سواء التزام ... بدفع مزايا العاملين مباشرة عندما تصبح مستحقة .

أو التزام ... بدفع اشتراكات أخرى إذا كان المؤمن لا يقوم بدفع كافة مزايا العاملين المستقبلية المتعلقة بخدمة العاملين فى الفترات الحالية و السابقة .

وفى هذه الحالة :- إذا تحملت المنشأة هذا الالتزام القانونى أو الضمنى فإنه يجب على المنشأة معاملة النظام على أنه... **نظام مزايا محددة** .

.....

الضابط الثانى:- المزايا المؤمن عليها بموجب عقد تأمين... **ليست بحاجة** لأن يكون لها علاقة مباشرة أو تلقائية مع التزام المنِشأة بمزايا العاملين .

.....

الضابط الثالث :- حالة قيام المنشأة بتمويل التزام مزايا بعد انتهاء الخدمة بالاشتراك فى بوليصة تأمين تحتفظ المنِشأة بموجبها (إما بشكل مباشر أو بشكل غير مباشر من خلال النظام أو من خلال آلية تحديد الأقساط المستقبلية أو من خلال علاقة تمثل طرفاً مع شركة التأمين) بالتزام قانونى أو ضمنى فإن دفع الأقساط لا يرقى إلى اشتراكات محددة

فى هذه الحالة :- يتم عمل الاجراءات التالية :-

الاجراء الاول :- أن تقوم المنشأة بالمحاسبة عن بوليصة التأمين المؤهلة على أنها... أصل للنظام

تتعامل المنِشأة ...مع هذا الأصل بنفس الطريقة التى تعالج بها أصول النظام الأخرى ... **و يجوز عرض** المصروف المرتبط بنظام المزايا المحددة فى قائمة الدخل بالصافى بعد خصم المبلغ المعترف به مقابل التعويض .

وأصول النظام هى :-

(أ) الأصول التى يحتفظ بها صندوق المزايا طويلة الأجل للعاملين

(ب) بوالص التأمين المؤهلة

الاجراء الثانى :- أن تقوم المنشأة بالاعتراف ببوالص التأمين الأخرى على انها حقوق تعويضية

وذلك بشرط:- أن يكون من المؤكد فعلياً بأن طرف آخر سوف يعوض بعض أو جميع النفقات المطلوبة لتسوية التزام المزايا المحددة

فى هذه الحالة:- يكون على المنشأة ... الاعتراف بحقها في التعويض كأصل منفصل وتقيس المنشأة الأصل بالقيمة العادلة.

.....

الضابط الرابع:- فى حالة ان تكون بوليصة التأمين باسم مشارك محدد فى النظام أو مجموعة مشاركين فى النظام ، ولا يوجد على المنشأة التزام قانونى أو ضمنى لتغطية أية خسارة من البوليصة

فى هذه الحالة :-

- لا يكون هناك التزام على المنشأة لدفع مزايا للعاملين ، ويتحمل المؤمن وحده مسئولية دفع المزايا

- و يعتبر دفع الأقساط الثابتة... بموجب هذه العقود فى جوهره تسوية لإلتزام مزايا العاملين.... **و ليس استثماراً لمواجهة الالتزام**

وتبعاً لذلك لا يكون للمنشِأة أصل أو التزام

وعلى ذلك تعامل المنشأة هذه الاشتراكات على... أنها دفعات لنظام اشتراك محدد .

رابعا :- حالات مزايا ما بعد انتهاء الخدمة

الحالة الاولى :- مزايا ما بعد انتهاء الخدمة...على اساس نظام الاشتراك المحدد

الحالة الثانية :- مزايا ما بعد انتهاء الخدمة...على اساس نظام المزايا المحددة

.....

الحالة الاولى :- مزايا ما بعد انتهاء الخدمة...على اساس نظام الاشتراك المحدد

تعتبر محاسبة نظم الاشتراك المحدد... سهلة وواضحة

لأن التزام المنشأة المعدة للقوائم ... يتم تحديده حسب المبالغ التى سيتم الاشتراك بها لتلك الفترة

وبالتالى :-

- لا تتطلب افتراضات اكتوارية ... لقياس الالتزام أو المصروف
- و لا يوجد احتمال ... لأى ربح أو خسارة اكتوارية
- علاوة على ذلك يتم قياس الالتزامات على أساس غير مخصم.. **إلا عندما....** لا تستحق بكاملها خلال ١٢ شهراً بعد نهاية الفترة التى يقوم خلالها العاملون بتقديم خدماتهم .

١-كيفية الاعتراف و القياس... فى هذه الحالة

عندما يقدم العامل خدمة لمنشأة خلال فترة ... **يجب على** المنشأة الاعتراف بالاشتراك المستحق الدفع لنظام الاشتراك المحدد مقابل تلك الخدمة **كالتالى:**

أ- على أنه التزام (مصروف مستحق) بعد خصم أية اشتراكات تم دفعها بالفعل

وفى حالة ...زيادة الاشتراكات التى تم دفعها بالفعل ... **عن الاشتراكات** المستحقة للخدمة ... قبل تاريخ الميزانية.

فى هذه الحالة :- يجب على المنشأة الاعتراف بتلك الزيادة على أنها أصل (مصروف مدفوع مقدماً) إلى الحد الذى تؤدى به الدفعة المقدمة

على سبيل المثال...تؤدى إلى تخفيض الدفعات المستقبلية أو استرداد نقدى .

ب- وعلى أنه مصروف ... إلا إذا تطلب أو سمح معيار محاسبة مصرى آخر بإدخال الاشتراك فى تكلفة أصل

فى حالة ... عدم استحقاق الاشتراكات فى نظام اشتراك محدد بكاملها خلال ١٢ شهراً بعد نهاية الفترة التى يقوم خلالها العاملون بتقديم الخدمة

فى هذه الحالة...فإنه يجب خصمها باستخدام سعر الخصم المحدد **كالتالى:-**

اولا:- يجب تحديد السعر المستخدم لخصم التزامات الميزة بعد نهاية الخدمة (الممولة و غير الممولة) **بالرجوع إلى:-**

- عوائد السوق فى تاريخ نهاية الفترة المالية على سندات الشركات عالية التصنيف.
- أو عوائد السوق (فى تاريخ نهاية الفترة المالية) على السندات الحكومية .

ثانيا:- يجب أن تكون عملة وفترة سندات الشركات أو السندات الحكومية متسقة مع العملة و الفترة المقدرة لالتزامات مزايا بعد انتهاء الخدمة.

.....

٢-الافصاحات المطلوبة فى هذه الحالة :-

- على المنشأة الإفصاح عن المبلغ المعترف به كمصروف لنظم الاشتراك المحدد

- حسبما يتطلب معيار المحاسبة المصرى رقم (١٥) – "الإفصاح عن الأطراف ذوى العلاقة" تقوم المنشأة بالإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالاشتراكات فى نظام اشتراك محدد لكبار موظفى الإدارة.

.....

الحالة الثانية :- مزايا ما بعد انتهاء الخدمة...على اساس نظام المزايا المحددة

تعتمد محاسبة نظم المزايا المحددة ....على أساليب معقدة لأسباب التالية:-

السبب الاول:- تتطلب افتراضات اكتوارية لقياس الالتزام و المصروف

السبب الثانى:- هناك احتمال بأرباح أو خسائر اكتوارية

السبب الثالث:- يتم قياس الالتزامات على أساس مخصم لأنه يمكن تسويتها بعد عدة سنوات من قيام العاملين بتقديم خدماتهم .

١-كيفية الاعتراف و القياس... فى هذه الحالة

نظم المزايا المحددة قد تكون مسئول عنه ... منشأة أو صندوق منفصل قانوناً عن المنشأة المعدة للتقارير... و تدفع مزايا العاملين منه

هذه المنشاة أو الصندوق قد يكون :-

- غير ممولة
- أوممولة بشكل كامل أو جزئى من خلال دفع اشتراكات من المنشأة ، و فى بعض الأحيان من العاملين

وفى هذه الحالة :- يعتمد دفع المزايا الممولة على :

- عندما تصبح مستحقة فقط على المركز المالى و أداء الاستثمار للصندوق
- وعلى قدرة المنشأة (و رغبتها) على تعويض أى عجز فى أصول الصندوق

وعلـى ذلـك ...فـإن المنشـأة تقـوم فـى واقـع الأمـر بالتعهـد بالمخـاطر الاكتواريـة و الاستثمارية المرتبطة بالنظام .

وتبعاً لذلك ... لا يكون المصروف المعترف به لنظام مزايا محددة مساوياً بالضرورة لمبلغ الاشتراك المستحق للفترة .

المطلب الخامس

كيفية المحاسبة عن نظم المزايا المحددة

سنتناول هذا الموضوع بالشرح من خلال النقاط التالية :-

اولا:- اجراءات ... المحاسبة المنشأة لنظم المزايا المحددة

ثانيا:- بعض الضوابط الهامة

ثالثا:- كيفية ..المحاسبة عن الالتزام الضمنى

رابعا:- الاعتراف فى قائمة المركز المالى

.....

اولا:- اجراءات ... المحاسبة المنشأة لنظم المزايا المحددة

الاجراء الاول :- تحديد العجز أو الفائض عن طريق :

١- استخدام الأساليب الاكتوارية ... لإجراء تقدير يعتمد عليه لمبلغ المزايا المكتسبة للعاملين مقابل خدمتهم فى الفترات الحالية و السابقة ...

وهذا يتطلب:-

- أن تقوم المنِشأة بتحديد مقدار الميزة التى تعود للفترات الحالية والسابقة
- و عمل تقديرات (افتراضات اكتوارية).. بشأن المتغيرات الديموغرافية (مثل معدل دوران العاملين و نسبة الوفيات) التى ستؤثر على تكلفة الميزة
- و عمل تقديرات بالمتغيرات المالية (مثل الزيادات المستقبلية فى المرتبات و التكاليف الطبية) التى ستؤثر على تكلفة الميزة

٢- خصم تلك الميزة ... **من أجل** تحديد القيمة الحالية لالتزام المزايا المحددة و تكلفة الخدمة الحالية

٢- خصم القيمة العادلة لأى أصول للنظام من القيمة الحالية لالتزام المزايا المحددة .

الاجراء الثانى :- تحديد قيمة صافى التزام (أصل) المزايا المحددة باستخدام العجز أو الفائض الذى تم تحديده في الاجراء الاول.. بعد تعديله بأى آثار تحدد عدم تجاوز صافى أصل المزايا المحددة لقيمة سقف الأصل

ففى الحالة ... التى يكون فيها للمنشأة فائض في نظام المزايا المحددة

فى هذه الحالة ...علي المنشاة قياس صافى أصل المزايا المحددة

بأى مما يلى أيهما أقل :

(أ) الفائض في نظام المزايا المحددة.

و(ب) سقف الأصل باستخدام سعر الخصم

و سقف الأصل : هو القيمة الحالية لأى مزايا اقتصادية موجودة في شكل استردادات من النظام أو تخفيض في الاشتراكات المستقبلية للنظام .

.....

الاجراء الثالث :- تحديد المبالغ التي سيتم الاعتراف بها في الأرباح أو الخسائر

(١) تكلفة الخدمة الحالية

(٢) أية تكلفة عن الخدمات السابقة والمكاسب والخسائر من التسويات

(٣) صافى الفوائد على صافى التزام (أصل) المزايا المحددة

الاجراء الرابع :- تحديد إعادة قياس صافى التزام (أصل) المزايا المحددة والتي سيتم الاعتراف بها في الدخل الشامل الآخر والمتضمنة :

(١) المكاسب والخسائر الاكتوارية.

و(٢) العائد على أصول النظام بعد خصم المبالغ التي تضمنها صافى الفوائد على صافى التزام (أصل) المزايا المحددة.

و(٣) أي تغيير في تأثير سقف الأصل بعد خصم المبالغ التي تضمنها صافى الفوائد على صافى التزام (أصل) المزايا المحددة .

ثانيا:- بعض الضوابط الهامة

الضابط الاول:- فى حالة وجود لدى المنشأة.. أكثر من نظام للمزايا المحددة **فى هذه الحالة** ... تقوم المنِشأة بتطبيق هذه الإجراءات لكل نظام ذى أهمية بشكل منفصل .

.....

الضابط الثانى:- على المنشأة تحديد القيمة الحالية لالتزامات المزايا المحددة و القيمة العادلة لأية أصول للنظام بانتظام كامل ... **بحيث** لا تختلف المبالغ المعترف بها فى القوائم المالية بصورة جوهرية عن المبالغ التى كان سيتم تحديدها فى تاريخ نهاية الفترة المالية.

.....

الضابط الثالث:- يشجع هذا المعيار ولكنه لا يتطلب... مشاركة خبير اكتوارى مؤهل فى قياس كافة الالتزامات الجوهرية لمزايا بعد انتهاء الخدمة.

ولأغراض عملية ... يمكن للمنشأة أن تطلب من خبير اكتوارى مؤهل إجراء تقييم مفصل للالتزام قبل تاريخ نهاية الفترة المالية.

وبالرغم من ذلك ... يتم تحديث نتائج التقييم لأية معاملات جوهرية و للتغيرات الجوهرية الأخرى فى الظروف (بما فى ذلك التغيرات فى أسعار السوق وأسعار الفائدة) حتى تاريخ نهاية الفترة المالية.

ثالثا:- كيفية ..المحاسبة عن الالتزام الضمنى

ضوابط هذه المحاسبة :-

الضابط الاول:- على المنشأة حساب التزامها القانونى ليس فقط بموجب الأحكام الرسمية لنظام مزايا محددة ... **ولكن كذلك** حساب أى التزام ضمنى ينشأ من الأمور غير الرسمية المتعارف عليها بالمنشأة

.....

الضابط الثانى:- قد ينشأ عن الأعراف غير الرسمية التزام ضمنى حيث لا يوجد أمام المنشأة بديل فعلى سوى دفع مزايا العاملين

مثال على الالتزام الضمنى:- هو عندما يسبب تغير الأعراف غير الرسمية للمنشأة ضرراً غير مقبول لعلاقتها مع العاملين.

.....

الضابط الثالث:- قد تسمح الأحكام الرسمية لنظام مزايا محددة للمنشأة بأن تقوم بإنهاء التزامها الناتج عن النظام ... وقد يكون من الصعب بالنسبة للمنشأة إلغاء نظام إذا أرادت الاحتفاظ بالعاملين.

فى هذه الحالة ... وفى ظل عدم وجود أدلة على عكس ذلك .. تفترض محاسبة المزايا بعد انتهاء الخدمة ... أن المنشأة التى تتعهد حالياً بهذه المزايا ستستمر فى القيام بذلك على مدى العمر الوظيفى المتبقى للعاملين.

رابعا:- الاعتراف فى قائمة المركز المالى

على المنشأة أن تعترف بالتزام (أصل) صافى المزايا المحددة في قائمة مركزها المالى **كيفية قياس صافى اصل المزايا المحددة ... حالة وجود فائض فى نظام المزيا المحددة**

يقاس بأى مما يلى أيهما أقل :-

١-الفائض في نظام المزايا المحددة.

٢-سقف الأصل باستخدام سعر الخصم.

.....

اسباب الاعتراف بالاصل .... فى حالات تمويل نظام مزايا محددة بشكل مفرط أو فى حالات معينة حين يتم الاعتراف بالأرباح الاكتوارية

السبب الاول:- أن المنشأة تسيطر على مورد و هو المقدرة على استخدام الفائض لتوليد منافع مستقبلية .

السبب الثانى:- أن تلك السيطرة نتيجة لأحداث سابقة (اشتراكات دفعتها المنشأة و خدمات قدمها العاملون).

السبب الثالث:- أن المنافع الاقتصادية المستقبلية تتوفر للمنِشأة على شكل تخفيض فى الاشتراكات المستقبلية أو استرداد نقدى إما بشكل مباشر للمنشأة أو بشكل غير مباشر لنظم أخرى تعانى من العجز .

المطلب السادس

الاعتراف والقياس للقيمة الحالية لالتزامات المزايا المحددة و تكلفة الخدمة الحالية

سنتناول هذا الموضوع بالشرح من خلال النقاط التالية :-

اولا:- المتغيرات التى قد تؤثر على التكلفة النهائية لنظام المزايا المحددة

ثانيا:- متطلبات قياس القيمة الحالية... لالتزامات مزايا بعد نهاية الخدمة ... و تكلفة الخدمة الحالية المتعلقة

ثالثا:- ضوابط الاعتراف ... بتكلفة الخدمة السابقة

رابعا:- كيفية الاعتراف ... بمكاسب أو خسائر التسوية

.....

اولا:- المتغيرات التى قد تؤثر على التكلفة النهائية لنظام المزايا المحددة

قد تتأثر التكلفة النهائية لنظام المزايا المحددة بعدة متغيرات مثل:-

- المرتبات النهائية
- و معدل دوران العاملين
- و الوفيات
- واتجاهات التكلفة الطبية
- وبالنسبة لنظام ممول تتأثر تلك التكلفة بأرباح استثمار أصول النظام

و تعتبر التكلفة النهائية للخطة غير مؤكدة ، ومن المحتمل أن يستمر عدم التأكد هذا على مدى فترة طويلة من الوقت

ثانيا:- متطلبات قياس القيمة الحالية... لالتزامات مزايا بعد نهاية الخدمة ... و تكلفة الخدمة الحالية المتعلقة

المتطلب الاول :- تطبيق أسلوب تقييم اكتوارى

المتطلب الثانى :- تحميل الميزة لفترات الخدمة

المتطلب الثالث :- عمل افتراضات اكتوارية

.....

المتطلب الاول :- تطبيق أسلوب تقييم اكتوارى

- على المنشأة استخدام **طريقة الوحدة الإضافية المقدرة ...** لتحديد القيمة الحالية لالتزامات المزايا المحددة الخاصة بها و تكلفة الخدمة الحالية المتعلقة بذلك ، تكلفة الخدمة السابقة إذا انطبق ذلك.
- **طريقة الوحدة الإضافية المقدرة :-** (أحياناً تعرف بأسلوب الميزة المستحقة مقسمة على الخدمة أو بأسلوب الميزة / سنوات الخدمة) ترى أن كل فترة خدمة تتسبب فى نشوء وحدة إضافية من الميزة المستحقة و تقيس كل وحدة بشكل منفصل لتكوين الالتزام النهائى.
- و تقوم المنشأة بخصم التزامات المزايا ما بعد انتهاء الخدمة بكاملها حتى ولو استحق جزء من الالتزامات خلال (١٢) شهراً من تاريخ نهاية الفترة المالية .

مثال :-

تستحق ميزة على شكل مبلغ مقطوع عند انتهاء الخدمة و تساوى ١٪ من المرتب النهائى لكل سنة من سنوات الخدمة ، و مرتب السنة الأولى هو ١٠.٠٠٠ و يفترض أن يزيد بمقدار ٧٪ (مركب) كل سنة ، وسعر الخصم المستعمل هو ١٠٪ فى السنة، ويبين الجدول التالى كيف يتزايد الالتزام للعامل الذى يتوقع أن يترك الخدمة فى نهاية السنة الخامسة على افتراض عدم وجود تغيرات فى الافتراضات الاكتوارية ، و لأغراض السهولة يتجاهل هذا المثال التعديل الإضافى اللازم لإظهار احتمال أن يترك العامل الخدمة فى تاريخ مبكر أو تاريخ لاحق .

السنة	١	٢	٣	٤	٥
الميزة الخاصة لـ:					
السنوات السابقة	٠	١٣١	٢٦٢	٣٩٣	٥٢٤
السنوات الحالية (١٪ من الراتب النهائى)	١٣١	١٣١	١٣١	١٣١	١٣١
١٪(١٠٠٠×١٠٧٪ مركب لمدة خمس سنوات)					
السنوات الحالية و السابقة	١٣١	٢٦٢	٣٩٣	٥٢٤	٦٥٥
الالتزام الأولى	–	٨٩	١٩٦	٣٢٤	٤٧٦
الفائدة بمقدار ١٠٪	–	٩	٢٠	٣٣	٤٨
تكلفة الخدمة الحالية	٨٩	٩٨	١٠٨	١١٩	١٣١
الالتزام النهائى	٨٩	١٩٦	٣٢٤	٤٧٦	٦٥٥

ملاحظة :

١- الالتزام الأولى هو القيمة الحالية للميزة الخاصة بالسنوات السابقة

٢- تكلفة الخدمة الحالية هى القيمة الحالية للميزة الخاصة بالسنة الحالية

٣- الالتزام النهائى هو القيمة الحالية للميزة الخاصة بالسنوات الحالية و السابقة

المتطلب الثانى :- تحميل الميزة لفترات الخدمة

عند تحديد القيمة الحالية لالتزامات المزايا المحددة لمنشأة و تكلفة الخدمة الحالية المتعلقة بها ، وتحديد تكلفة الخدمة السابقة إذا انطبق ذلك .

وعلى المنشأة مراعاة الضوابط التالية :-

الضابط الاول:- على المنشأة تحميل الميزة لفترات الخدمة بموجب صيغة نظام الميزة

الضابط الثانى:- إذا كانت خدمة العامل فى سنوات لاحقة ستؤدى إلى مستوى ميزة أعلى بشكل جوهرى من السنوات السابقة

فى هذه الحالة :-

يجب على المنشأة تحميل الميزة على أساس القسط الثابت .. **وذلك:-**

ابتداءً من التاريخ .. الذى يؤدى فيه خدمة العامل لأول مرة إلى مبلغ مزايا بموجب النظام (سواء كانت المزايا مشروطة بمزيد من الخدمة أم لا) .

وذلك حتى التاريخ .. الذى لا يؤدى فيه مزيد من الخدمة للعامل إلى مزيد من مبلغ هام و مؤثر للمزايا بموجب النظام ، عدا الزيادات الأخرى فى المرتب .

.....

الضابط الثالث:- تتطلب طريقة الوحدة الإضافية المقدرة :

- أن تقوم المنشأة بتحميل الميزة للفترة الحالية (من أجل تحديد تكلفة الخدمة الحالية)
- و أن تقوم المنشأة بتحميل الميزة للفترة الحالية و السابقة (من أجل تحديد القيمة الحالية لالتزامات المزايا المحددة)

- وتقوم المنِشأة بتحميل المنفعة على الفترات التى ينشأ فيها... الالتزام لتقديم مزايا بعد انتهاء الخدمة .... **وينشأ ذلك الالتزام** عندما يقوم العاملون بتقديم الخدمات مقابل مزايا بعد انتهاء الخدمة و التى تتوقع المنشأة أن تدفعها فى الفترات المالية المستقبلية

وتسمح الأساليب الاكتوارية للمنشأة بقياس ذلك الالتزام بدرجة يعتمد عليها لتبرير الاعتراف بالالتزام .

مثال(١):- يقدم نظام مزايا محددة ميزة على شكل مبلغ مقطوع مقداره ١٠٠ يستحق الدفع عند التقاعد لكل سنة من سنوات الخدمة .

فى هذه الحالة:- تحمل ميزة مقدارها ١٠٠ لكل سنة ، وتكلفة الخدمة الحالية هى القيمة الحالية لمبلغ ١٠٠ ، و القيمة الحالية لالتزام المزايا المحددة هى القيمة الحالية لمبلغ ١٠٠ مضروبة فى عدد سنوات الخدمة حتى تاريخ نهاية الفترة المالية.

وفى حالة ما إذا كانت الميزة مستحقة الدفع فوراً عندما يترك العامل المنشأة **فى هذه الحالة...** فإن تكلفة الخدمة الحالية والقيمة الحالية لالتزام المزايا المحددة تعكس التاريخ الذى يتوقع فيه أن يترك العامل الخدمة .

وبسبب تأثير التخصيم فهى أقل من المبالغ التى كانت ستحدد لو أن العامل ترك الخدمة فى تاريخ نهاية الفترة المالية.

.....

مثال (٢) :- يقدم النظام معاشاً شهرياً مقداره ٠.٢٪ من المرتب النهائى لكل سنة من سنوات الخدمة ، ويستحق المعاش الدفع من عمر ٦٥.

الميزة المساوية للقيمة الحالية فى تاريخ التقاعد المتوقع لمعاش شهرى مقداره ٠.٢٪ من المرتب النهائى المقدر المستحق الدفع ابتداءً من تاريخ التقاعد المتوقع حتى تاريخ الوفاة المتوقع تحمل لكل سنة من سنوات الخدمة ، وتكلفة الخدمة الحالية هى القيمة الحالية لتلك الميزة ، والقيمة الحالية لالتزام المزايا المحددة هى القيمة الحالية لدفعات المعاش الشهرى البالغة ٠.٢٪ من المرتب النهائى مضروباً فى سنوات الخدمة حتى تاريخ نهاية الفترة المالية ، ويتم تخصيم تكلفة الخدمة الحالية و القيمة الحالية لالتزام المزايا المحددة لأن دفعات التقاعد تبدأ عند عمر ٦٥ سنة .

.....

الضابط الرابع:- ينشأ عن خدمة العامل ...**التزام** .... بموجب نظام مزايا محددة حتى ولو كانت المزايا مشروطة بالتوظيف المستقبلى (بمعنى آخر أنها غير مكتسبة)

.....

الضابط الخامس:- ينشأ عن خدمة العامل... قبل تاريخ الاستحقاق.. **التزام ضمنى... لأنه يتم** فى تاريخ كل ميزانية لاحق تخفيض مبلغ الخدمة المستقبلية التى يجب على العامل تقديمها قبل أن يصبح مستحقاً للميزة

.....

الضابط السادس:- عند قياس المنشأة لالتزامها بالمزايا المحددة **فإنها تأخذ فى الاعتبار** احتمال عدم تلبية بعض العاملين لأية متطلبات استحقاق

الضابط السابع:- بالرغم من أن مزايا معينة بعد انتهاء الخدمة ... **مثال ذلك** المزايا الطبية بعد انتهاء الخدمة ... **تصبح مستحقة فقط** إذا وقع حدث محدد عند إنهاء خدمة العامل

فى هذه الحالة ... فإنه ينشأ التزام عندما يقوم العامل بتقديم الخدمة التى توفر الاستحقاق للميزة إذا وقع الحدث المحدد ، و توقع وقوع الحدث المحدد سيؤثر على قياس الالتزام ... **إلا أنه** لا يحدد ما إذا كان الالتزام قائماً

مثال (١) :- يقوم نظام بدفع ميزة مقدارها ١٠٠ لكل سنة من سنوات الخدمة ، وتستحق المزايا بعد عشر سنوات من الخدمة .

فى هذه الحالة :-

تحمل ميزة مقدارها ١٠٠ لكل سنة ، و فى كل سنة من السنوات العشر الأولى تعكس تكلفة الخدمة الحالية و القيمة الحالية للالتزام احتمال عدم إكمال العامل مدة عشر سنوات من الخدمة .

.....

مثال (٢) :- يقوم نظام بدفع ميزة مقدارها ١٠٠ لكل سنة من سنوات الخدمة باستثناء الخدمة قبل سن ٢٥ ، وتستحق المزايا فوراً.

فى هذه الحالة :-

لا تحمل ميزة للخدمة قبل سن ٢٥ لأن الخدمة قبل ذلك التاريخ لا تؤدى إلى مزايا (مشروطة أو غير مشروطة)، و تحمل ميزة مقدارها ١٠٠ لكل سنة لاحقة .

الضابط الثامن:- يتزايد الالتزام حتى التاريخ الذى لا يؤدى فيه مزيد من خدمة العامل إلى مبلغ هام ومؤثر لمزيد من المزايا ... **ولذلك:-**

- تحمل الميزة بكاملها للفترات التى تنتهى فى ذلك التاريخ أو قبله .
- وتحمل الميزة لكل فترة محاسبية بموجب صيغة نظام المزايا

.....

الضابط التاسع:- إذا كانت خدمة العاملين فى السنوات اللاحقة ستؤدى... إلى مستوى ميزة أعلى بصورة هامة ومؤثرة من السنوات السابقة .

فى هذه الحالة ... تقوم المنشأة بتحميل الميزة على أساس القسط الثابت حتى التاريخ الذى لا يؤدى فيه مزيد من خدمة العامل إلى مبلغ هام لمزيد من المزايا

ويرجع ذلك ... إلى أن خدمة العامل خلال الفترة بكاملها ستؤدى فى النهاية إلى الميزة عند ذلك المستوى الأعلى .

مثال (١) :- يقوم نظام بدفع ميزة على شكل مبلغ مقطوع مقداره ١٠٠٠ يستحق بعد عشر سنوات من الخدمة ، ولا يوفر النظام مزيداً من المزايا للسنوات اللاحقة

فى هذه الحالة :-

تحمل ميزة مقدارها ١٠٠ (١٠٠٠ مقسومة على ١٠) لكل سنة من السنوات العشر الأولى ، وتعكس قيمة تكلفة الخدمة الحالية للسنوات العشر الأولى احتمال عدم إكمال العامل عشر سنوات من الخدمة و لا تحمل ميزة للسنوات اللاحقة .

.....

مثال(٢) :- يقوم نظام بدفع ميزة تقاعد على شكل مبلغ مقطوع مقداره ٢٠٠٠ لجميع العاملين الذين لازالوا فى الخدمة عند عمر ٥٥ بعد عشرين سنة من الخدمة أو الذين لازالوا فى الخدمة عند عمر ٦٥ بغض النظر عن طول فترة خدمتهم .

فى هذه الحالة :-

اولا:- بالنسبة للعاملين الذين يلتحقون بالعمل قبل عمر ٣٥ :

تؤدى الخدمة أولاً إلى مزايا بموجب النظام عند عمر ٣٥ (يمكن للعامل أن

يترك الخدمة عند عمر ٣٠ و العودة عند عمر ٣٣ بدون تأثير على مبلغ أو توقيت المزايا) .

وهذه المزايا مشروطة بمزيد من الخدمة ، كذلك لا تؤدى الخدمة بعد عمر ٥٥ إلى مبلغ هام لمزيد من المزايا ، وبالنسبة لهؤلاء العاملين تحمل المنشأة ميزة مقدارها ١٠٠ (٢٠٠٠ مقسومة على ٢٠) لكل سنة من عمر ٣٥ إلى عمر ٥٥.

ثانيا:- وبالنسبة للعاملين الذين يلتحقون بالعمل بين عمر ٣٥ و عمر ٤٥:

لا تؤدى الخدمة لفترة تزيد عن عشرين سنة إلى مبلغ هام لمزيد من المزايا ، و تحمل المنشأة لهؤلاء العاملين ميزة مقدارها ١٠٠ (٢٠٠٠ مقسومة على ٢٠) لكل سنة من السنوات العشرين الأولى .

ثالثا:- بالنسبة لعامل التحق فى سن ٥٥:

فإن خدمته بعد ١٠ سنوات لن تؤدى إلى مبلغ هام لمزيد من المزايا، بالنسبة لهذا العامل تحمل المنشأة ٢٠٠ (٢٠٠٠ مقسومة على ١٠) لكل سنة من السنوات العشر الأولى.

رابعا:- بالنسبة لجميع العاملين تعكس تكلفة الخدمة الحالية و القيمة الحالية للالتزام احتمال عدم إكمال العامل فترة الخدمة اللازمة .

مثال (٣) :- يقوم نظام العلاج الطبى بعد إنتهاء الخدمة بتعويض ٤٠٪ من التكاليف الطبية للعامل بعد انتهاء الخدمة إذا ترك العامل الخدمة بعد أكثر من عشر سنوات و أقل من عشرين سنة ، و ٥٠٪ من هذه التكاليف إذا ترك العامل الخدمة بعد عشرين سنة من الخدمة أو أكثر .

فى هذه الحالة :-

بموجب صيغة نظام المزايا تحمل المنشأة ٤٪ من القيمة الحالية للتكاليف الطبية المتوقعة (٤٠٪ مقسومة على ١٠) لكل سنة من السنوات العشر الأولى و ١٪ (١٠٪ مقسومة على ١٠) لكل سنة من السنوات العشر الثانية ، وتعكس تكلفة الخدمة الحالية فى كل سنة احتمال عدم إكمال العامل الفترة اللازمة للخدمة ليحصل على جزء من المزايا أو كلها ، وبالنسبة للعاملين الذين يتوقع أن يتركوا الخدمة خلال عشر سنوات لا تحمل لهم أية ميزة .

.....

مثال (٤):- يقوم نظام العلاج الطبى بعد انتهاء الخدمة بتعويض ١٠٪ من التكاليف الطبية بعد انتهاء الخدمة إذا ترك العامل الخدمة بعد أكثر من عشر سنوات و أقل من عشرين سنة من الخدمة ٥٠٪ من تلك التكاليف إذا ترك العامل الخدمة بعد ٢٠ سنة أو أكثر من الخدمة .

فى هذه الحالة :-

تؤدى الخدمة فى السنوات اللاحقة إلى مستوى مزايا أعلى بصورة هامة من السنوات السابقة ولذلك فإنه:

اولا:- بالنسبة للعاملين الذين يتوقع أن يتركوا الخدمة بعد عشرين سنة أو أكثر تحمل المنشأة الميزة على أساس القسط الثابت . و لا تؤدى الخدمة لما يزيد عن عشرين سنة إلى مبلغ جوهرى لمزيد من المزايا ، وعلى ذلك تكون الميزة التى تحمل إلى كل سنة من السنوات العشرين الأولى ٢.٥٪ من القيمة الحالية للتكاليف الطبية المتوقعة (٥٠٪ مقسومة على ٢٠).

ثانيا:- بالنسبة للعاملين الذين يتوقع أن يتركوا الخدمة فيما بين عشر سنوات وعشرين سنة تكون الميزة الخاصة بكل سنة من السنوات العشر الأولى ١٪ من

القيمة الحالية للتكاليف الطبية المتوقعة ، و لا تحمل لهؤلاء العاملين أية ميزة بالنسبة للخدمة بين نهاية السنة العاشرة و التاريخ المقدر لترك الخدمة .

ثالثا:- بالنسبة للعاملين الذين يتوقع أن يتركوا الخدمة خلال عشر سنوات لا تحمل لهم أية ميزة .

الحالة :- حالة ان يكون مبلغ الميزة نسبة ثابتة من المرتب النهائى لكل سنة من سنوات الخدمة تؤثر الزيادات المستقبلية فى المرتب على المبلغ المطلوب لتسوية الالتزام القائم للخدمة قبل تاريخ الميزانية ... **إلا أنها لا تخلق التزاما إضافياً**

و لذلك :

- لا تؤدى الزيادات فى المرتب إلى مزيد من المزايا بالرغم من أن مبلغ المزايا يعتمد على المرتب النهائى .
- و يكون مبلغ الميزة المحمل لكل فترة هو نسبة ثابتة من المرتب الذى ترتبط به الميزة .

مثال:- يستحق العاملون ميزة مقدارها ٣٪ من المرتب النهائى لكل سنة من سنوات الخدمة قبل عمر ٥٥.

فى هذه الحالة:- تحمل ميزة مقدارها ٣٪ من المرتب النهائى المقدر لكل سنة حتى عمر ٥٥ ، وهذا هو التاريخ الذى لا يؤدى فيه مزيد من الخدمة إلى مبلغ هام لمزيد من المزايا بموجب النظام ، و لا تحمل أية ميزة إلى الخدمة بعد ذلك العمر.

المتطلب الثالث :- عمل افتراضات اكتوارية

هذا المعيار... يتطلب بعض الخصائص والسمات فى الافتراضات الاكتوارية

الخاصية الاولى:- أن تكون الافتراضات الاكتوارية ... غير متحيزة و متسقة مع بعضها ... وتكون غير متحيزة ... إذا كانت غير حذرة أو متحفظة بشكل مبالغ فيه
الخاصية الثانية :- أن تعكس الافتراضات الاكتوارية أفضل تقديرات تعدها المنشأة للمتغيرات التى ستحدد التكلفة النهائية للمزايا بعد انتهاء الخدمة

وتشمل الافتراضات الاكتوارية :

القسم الاول :- الافتراضات الديموغرافية

القسم الثانى:- الافتراضات المالية

القسم الثالث:- الافتراضات الاكتوارية : معدل الوفيات

القسم الرابع:- الافتراضات الاكتوارية : سعر الخصم

القسم الخامس :- الافتراضات الاكتوارية : تكاليف المرتبات و المزايا و الرعاية الطبية

القسم الاول :- الافتراضات الديموغرافية

بشأن الخصائص المستقبلية للعاملين الحاليين و السابقين (ومن يعولونهم) المستحقين للمزايا **وتتناول الافتراضات الديموغرافية أموراً مثل :**

(١) الوفيات أثناء فترة الخدمة و بعد انتهائها.

و (٢) معدل دوران العاملين و العجز و التقاعد المبكر .

و (٣) نسبة الأعضاء فى النظام مع من يعولونهم الذين يستحقون المزايا .

و (٤) معدلات المطالبات بموجب النظم الطبية .

.....

القسم الثانى :- الافتراضات المالية التى تتناول بنوداً مثل :

(١) سعر الخصم .

(٢) المرتب المستقبلى و مستويات المزايا.

(٣) فى حالة المزايا الطبية ، التكاليف الطبية المستقبلية بما فى ذلك و حيث يكون ذلك هاماً تكلفة إدارة المطالبات و دفعات الميزة

(٤) الضرائب المستحقة على النظام على الاشتراكات المتعلقة بالخدمة ما قبل تاريخ انتهاء الفترة المالية أو على المزايا الناجمة عن هذه الخدمة .

ويراعى الضوابط التالية :-

الضابط الاول:- ان تكون الافتراضات الاكتوارية متفقة مع بعضها البعض ... وتكون كذلك ..إذا كانت تعكس العلاقة الاقتصادية بين عوامل مثل التضخم و معدلات الزيادة فى المرتبات و العائد على أصول النظام و معدلات الخصم،

على سبيل المثال:- كافة الافتراضات التى تعتمد على مستوى تضخم معين (مثل الافتراضات الخاصة بأسعار الفائدة و الزيادات فى المرتبات و المزايا) فى أية فترة مستقبلية معينة تفرض نفس مستوى التضخم فى تلك الفترة .

.....

الضابط الثانى:- أن تحدد المنشأة سعر الخصم و الافتراضات المالية الأخرى من الناحية القياسية (النمطية) إلا إذا كانت التقديرات من الناحية الفعلية (معدلة حسب التضخم) يعتمد عليها أكثر

مثال :- عندما تكون الميزة مرتبطة بمؤشر و توجد سوق واسعة للسندات المرتبطة بمؤشر لنفس العملة و الفترة.

الضابط الثالث:- يجب أن تكون الافتراضات المالية مبنية على توقعات السوق فى تاريخ نهاية الفترة المالية للفترة التى سيتم على مداها تسوية الالتزامات .

القسم الثالث:- الافتراضات الاكتوارية : معدل الوفيات

على المنشأة أن تحدد الافتراضات الخاصة بمعدل الوفيات لديها... **بالرجوع إلى** أفضل تقدير... لمعدل وفيات أعضاء النظام.. **سواء** أثناء وبعد التوظيف.

تأخذ المنشأة في اعتبارها ... التغير المتوقع في معدل الوفيات

وذلك من أجل ... تقدير التكلفة الكلية للمزايا

على سبيل المثال :- تقوم المنشاة بتحديث جدول الوفيات النمطية بالتحسن المتوقع في معدل الوفيات.

.....

القسم الرابع :- الافتراضات الاكتوارية : سعر الخصم

يتم تحديد السعر المستخدم لخصم التزامات الميزة بعد نهاية الخدمة

(الممولة و غير الممولة) ... **وذلك كالتالى :-**

بالرجوع إلى ...عوائد السوق فى تاريخ نهاية الفترة المالية على سندات الشركات عالية التصنيف.

أو بالرجوع على ... عوائد السوق (فى تاريخ نهاية الفترة المالية) على السندات الحكومية

ويراعى أنه ...يجب أن تكون عملة وفترة سندات الشركات أو السندات الحكومية متسقة مع العملة و الفترة المقدرة لالتزامات مزايا بعد انتهاء الخدمة.

ويلاحظ أن :-

حد الافتراضات الاكتوارية التى لها تأثير جوهرى هو سعر الخصم

ويعكس سعر الخصم :-

- القيمة الزمنية للنقود .
- التوقيت المقدر لدفعات المزايا

ولكنه لا يعكس :-

- المخاطرة الاكتوارية أو الاستثمارية .
- مخاطرة الائتمان الخاصة بالمنشأة التى يتحملها دائنو المنِشأة.
- مخاطرة احتمال اختلاف الخبرة المستقبلية عن الافتراضات الاكتوارية .

.....

وفى الحالة :- التى فيها قد لا توجد سوق واسعة لسندات ذات استحقاق طويل الأجل كاف ليتناسب مع الاستحقاق المقدر لكافة دفعات المزايا

فى هذه الحالة :-

- تستخدم المنشأة أسعار السوق الجارية للفترة المناسبة لخصم الدفعات ذات الأجر الأقصر
- و تقدر سعر الخصم للاستحقاقات الأطول أجلاً باستنتاج أسعار السوق الجارية حسب منحنى العائد ،
- ومن غير المحتمل أن يكون إجمالى القيمة الحالية لالتزامات مزايا محددة حساساً بشكل خاص لسعر الخصم المطبق على جزء المزايا المستحق الدفع بعد الاستحقاق النهائى لسندات الشركات أو السندات الحكومية المتوفرة .

.....

القسم الخامس :- الافتراضات الاكتوارية : تكاليف المرتبات و المزايا و الرعاية الطبية

سنتناول هذا الموضوع من خلال الضوابط التالية :-

الضابط الاول:-

يتم قياس التزامات المزايا بعد انتهاء الخدمة ... على أساس يعكس ما يلى :

(أ) الزيادات المستقبلية المقدرة فى المرتبات.

(ب) المزايا المذكورة فى أحكام النظام (أو الناجمة من أى التزام ضمنى يتعدى هذه الأحكام) فى تاريخ نهاية الفترة المالية.

(ج) التغيرات المستقبلية المقدرة فى مستوى أية مزايا للدولة التى تؤثر على المزايا المستحقة بموجب خطة مزايا محددة

وذلك فقط عند حدوث أي من الآتى :

(١) إذا تمت هذه التغيرات قبل تاريخ نهاية الفترة المالية.

أو (٢) إذا دلت البيانات التاريخية أو أية أدلة أخرى يعتمد عليها على أن مزايا الدولة هذه ستتغير بأسلوب يمكن التنبؤ به ، مثل أن تتفق مع التغيرات المستقبلية فى المستويات العامة للأسعار أو المستويات العامة للمرتبات .

(د) تأثير أي تحديد لحصة صاحب العمل في تكلفة المزايا المستقبلية .

(هـ) المساهمات التي يقدمها العاملون أو الأطراف الثالثة والتي تخفض التكلفة النهائية لتلك المزايا بالنسبة للمنشأة .

.....

الضابط الثانى:- إذا تطلبت الأحكام الرسمية للنظام (أو التزام ضمنى يتعدى هذه الأحكام) أن تقوم المنشأة بتغيير المزايا فى الفترات المستقبلية ....فإن قياس الالتزام يعكس هذه التغيرات .

وقد يكون ذلك فى الحالات التالية على سبيل المثال:-

الحالة الاولى:- اذا كان للمنشأة تاريخ سابق لزيادة المزايا .

على سبيل المثال .... لتخفيف آثار التضخم و لا توجد دلالة على أن هذه الأعراف ستتغير فى المستقبل .

.....

الحالة الثانية :- اذا تم الاعتراف بالأرباح الاكتوارية فى السابق فى القوائم المالية ، ووجب على المنشأة إما بناء على الأحكام الرسمية للنظام (أو التزام ضمنى يتعدى هذه الأحكام) أو تشريع استخدام أى فائض فى النظام لمنفعة المشاركين فى النظام

.....

الحالة الثالثة:- اذا اختلفت المزايا كرد فعل للأداء المستهدف أو سمات أخرى .

على سبيل المثال:- قد تنص شروط النظام على أنه سيدفع مزايا مخفضة أو قد تتطلب اشتراكات إضافية من العاملين فى حالة كانت أصول النظام غير كافية . ويعكس قياس الإلتزام أفضل تقدير لتأثير الأداء المستهدف أو السمات الأخرى.

.....

الضابط الثالث:- لا تعكس الافتراضات الاكتوارية التغيرات المستقبلية فى المزايا التى هى ليست واردة فى الشروط الرسمية للنظام (أو التزاماً ضمنياً) فى تاريخ نهاية الفترة المالية ، مثل هذه التغيرات ينتج عنها :

(أ) تكلفة الخدمة السابقة إلى المدى الذى تتغير به مزايا الخدمة قبل التغيير .

(ب) تكلفة الخدمة الحالية للفترات بعد التغيير إلى المدى الذى تتغير به مزايا الخدمة بعد التغيير.

.....

الضابط الرابع:- تأخذ تقديرات الزيادات المستقبلية فى المرتبات فى الاعتبار التضخم و الأقدمية و الترقيات و العوامل الأخرى ذات الصلة مثل العرض و الطلب فى سوق التوظيف .

.....

الضابط الخامس:- تحدد بعض أنظمة المزايا المحددة الاشتراكات المطلوب من المنشأة دفعها . وتأخذ التكلفة النهائية للمزايا في الحسبان أثر ذلك التحديد للاشتراكات .

ويحسب تأثير هذا التحديد خلال أي من الأعمار التالية أيهما أقصر :

(أ) العمر المقدر للمنشأة.

و(ب) العمر المقدر للنظام.

الضابط السادس:- تتطلب بعض نظم المزايا المحددة من العاملين أو أطراف ثالثة المساهمة في تكاليف النظام .

فى هذه الحالة:-

مساهمات العاملين ....تخفض من تكاليف المزايا بالنسبة للمنشأة .

مساهمات الأطراف الثالثة ... وتنظر المنشأة فيما إذا كانت:-

- تخفض من تكاليف المزايا بالنسبة للمنشأة
- **أو تكون** عبارة عن حقوق تعويض.

.....

الضابط السابع:- تكون مساهمات العاملين أو الأطراف الثالثة مبينة في:

* البنود الرسمية للنظام .
* أو تنشأ من التزام حكمى يتجاوز نطاق تلك البنود.
* أو تكون اختيارية .

ويراعى:- تخفيض المساهمات الاختيارية للعاملين أو الأطراف الثالثة من تكلفة الخدمة.... عند دفع هذه المساهمات في النظام .

.....

الضابط الثامن:- تؤدى مساهمات العاملين أو الأطراف الثالثة الواردة في البنود الرسمية للنظام إلى :-

- تخفيض تكلفة الخدمة ..... (إذا كانت مرتبطة بالخدمة)
- أو تخفيض ... قيمة إعادة قياس صافى التزام (أصل) المزايا المحددة

مثال:- إذا كانت المساهمات مطلوبة لتقليل العجز الناشئ من الخسائر في أصول النظام أو الخسائر الاكتوارية .

ويراعى:- تنسيب مساهمات العاملين أو الأطراف الثالثة فيما يتعلق بالخدمة إلى فترات تقديم الخدمة ..... **كمزايا بالسالب** (أي ينسب صافى المزايا).

.....

الضابط التاسع:- ينتج عن التغيرات في مساهمات العاملين أو الأطراف الثالثة فيما يتعلق بتقديم الخدمات :

إما (أ) تكلفة للخدمة الحالية والسابقة ... وهذا في حالة لم تكن التغيرات في مساهمات العاملين واردة في البنود الرسمية للنظام و لا تنشأ عن التزام حكمى

أو (ب) أرباح أو خسائر اكتوارية...وهذا فى حالة إذا كانت التغيرات في مساهمات العاملين واردة في البنود الرسمية للنظام أو تنشأ عن التزام حكمى .

الضابط العاشر:- بعض المزايا بعد انتهاء الخدمة .... **مرتبطة بمتغيرات**

مثل:- مستوى مزايا التقاعد للدولة أو العناية الطبية للدولة .

فى هذه الحالة... يعكس قياس المزايا أفضل تقدير لتلك المتغيرات بناء على البيانات التاريخية والأدلة الأخرى التى يعتمد عليها.

.....

الضابط الحادى عشر:- يجب أن تأخذ الافتراضات الخاصة بالعناية الطبية فى الاعتبار التغيرات المستقبلية المقدرة فى تكلفة الخدمات الطبية الناجمة عن

- التضخم .
- والتغيرات المحددة فى التكاليف الطبية .

.....

الضابط الثانى عشر:- يتطلب قياس المزايا الطبية بعد انتهاء الخدمة افتراضات بشأن مستوى و تكرار المطالبات المستقبلية وتكلفة تلبية هذه المطالبات.

فى هذه الحالة:- تقوم المنشأة ... **بتقدير** التكاليف الطبية المستقبلية بناء على البيانات التاريخية الخاصة بالخبرة الذاتية للمنشأة مؤيدة – حيث يكون ذلك ضرورياً – بالبيانات التاريخية من المنشآت الأخرى و شركات التأمين و شركات الخدمة الطبية و المصادر الأخرى .

وتأخذ التقديرات المستقبلية للخدمات الطبية فى الاعتبار:

- أثر التقدم التقنى
- والتغيرات فى استخدام الرعاية الصحية أو أنماط تقديمها
- والتغيرات فى الوضع الصحى للمشاركين فى النظام .

.....

الضابط الثالث عشر :-

أن مستوى وتكرار المطالبات له حساسية بشكل خاص:-

- للعمر
- والحالة الصحية
- وجنس العاملين (ومن يعولونهم)

وقد يكون له حساسية لعوامل أخرى... مثل الموقع الجغرافي.

ثالثا:- ضوابط الاعتراف ... بتكلفة الخدمة السابقة

يقصد بتكلفة الخدمة السابقة ... التغير في القيمة الحالية لالتزام المزايا المحددة الناتج عن .... تعديل أو تقليص النظام .

سنتناول هذا الموضوع من خلال الضوابط التالية :-

الضابط الاول:- قبل تحديد تكلفة الخدمة السابقة وارباح أوخسائر التسوية :

تعيد المنشأة.... قياس صافى إلتزام (أصل) المزايا المحددة

باستخدام ... القيمة العادلة الحالية لأصول النظام والافتراضات الاكتوارية الحالية (بما في ذلك أسعار الفائدة السوقية الحالية وأسعار السوق الحالية الأخرى)

التي تعكس ...

المزايا المقدمة وفقاً للنظام واصول النظام قبل تعديله أو تقليصه أو تسويته

المزايا المقدمة وفقاً للنظام واصول النظام بعد تعديله أو تقليصه أو تسويته .

الضابط الثانى:- كيفية الاعتراف... بتكلفة الخدمة السابقة

تعترف المنشاة بتكلفة الخدمة السابقة..... كمصروف

في أحد التواريخ التالية – أيهما يأتي أولاً :

١- عندما يحدث تعديل أو تقليص للنظام.

٣-عندما تعترف المنشأة بتكاليف إعادة الهيكلة ذات العلاقة

.....

الضابط الثالث:- الحالات التى يحدث فيها... تعديل النظام

الحالة الاولى:- عندما تقدم المنشأة أو تسحب نظام المنافع المحددة

الحالة الثانية:- عندما تغير المنشاة المزايا مستحقة الدفع وفقاً لنظام المزايا المحددة القائم .

.....

الضابط الرابع :- يحدث تقليص للنظام ... عندما تخفض المنشأة بشكل كبير من عدد العاملين الذين يغطيهم النظام .

وقد تنشأ عمليات التقليص... من حدث عارض مثل:-

اغلاق مصنع ما ..أو أيقاف عملية معينة ... و أنهاء أو تعليق خطة معينة

الضابط الخامس:- تكلفة الخدمة السابقة... قد تكون ايجابية أو سلبية

- **تكون إيجابية** :- عندما يتم تقديم المزايا أو تغييرها بحيث ترتفع القيمة الحالية لالتزام المزايا المحددة

- **وتكون سلبية:-** عندما يتم سحب المزايا أو تغييرها بحيث تنخفض القيمة الحالية لالتزام المزايا المحددة .

.....

الضابط السادس:- فى حالة قيام المنشأة بتخفيض مزايا معينة مستحقة بموجب نظام مزايا محددة قائمة، وفي نفس الوقت تزيد المنافع الأخرى المستحقة بموجب النظام لنفس العاملين

فى هذه الحالة :- فإن المنشأة تعامل التغير على أنه التغير الوحيد.

.....

الضابط السابع:- البنود المستثناة من .... تكلفة الخدمة السابقة

البند الاول:- أثر الفروق بين زيادات المرتبات الفعلية والمفترضة سابقًا على الالتزام بدفع مزايا الخدمة للسنوات السابقة

وذلك لأن ... الافتراضات الاكتوارية تسمح بالمرتبات المتوقعة

البند الثانى:- التقديرات الأقل والأكثر للزيادات المفترضة في المرتبات التقاعدية حين يوجد على المنشأة التزام ضمنى لمنح هذه الزيادات .

وذلك لأن ... الافتراضات الاكتوارية تسمح بهذه الزيادات

البند الثالث:- تقديرات التحسينات في المزايا التي تنجم عن الأرباح الاكتوارية التي تم الاعتراف بها في السابق في القوائم المالية وذلك :-

- إذا أجبرت المنشأة من خلال الأحكام الرسمية للنظام (أو التزام ضمنى خارج هذه الأحكام) على استخدام أي فائض في النظام لمنفعة المشاركين في النظام

- أو إذا أجبرت المنشأة من خلال تشريع على استخدام أي فائض في النظام لمنفعة المشاركين في النظام

حتى ولو... لم تمنح بعد الزيادة في الميزة رسميًا (الزيادة الناجمة في الالتزام هي خسارة اكتوارية وليست تكلفة خدمة سابقة

البند الرابع:- الزيادة في المزايا المكتسبة ... حينما يستوفى العاملون متطلبات الاستحقاق . في ظل عدم وجود مزايا جديدة أو محسنة .

وذلك لأن ... التكلفة المقدرة للمزايا تم الاعتراف بها على أنها تكلفة خدمة حالية عندما تم تقديم الخدمة .

سابعا:- كيفية الاعتراف ... بمكاسب أو خسائر التسوية

سنتناول هذا الموضوع من خلال الضوابط التالية:-

الضابط الاول:- لا تحتاج المنشأة إلى التمييز بين تكلفة الخدمة السابقة الناتجة عن تعديل النظام ... وتكلفة الخدمة السابقة الناتجة عن التقليص وأرباح أو خسائر في التسوية... **في حالة** حدوث تلك المعاملات جنباً على جنب .

الضابط الثانى:- فى حالة حدوث... تعديل النظام قبل التسوية .

مثال :- عندما تغير المنشأة المزايا وفقاً للنظام وتقوم بتسوية المزايا المعدلة في وقت لاحق .

فى هذه الحالة :- تعترف المنشأة بتكلفة الخدمة السابقة ... قبل حصول أية أرباح أو خسائر من التسوية .

الضابط الثالث:- تحدث التسوية جنباً إلى جنب مع عملية تعديل وتقليص النظام **في حالة** تم إنهاء النظام وكانت النتيجة تسوية الالتزام وإلغاء النظام . **ومع ذلك** ... لا يعد إنهاء النظام هي عملية تسوية ... **في حالة**... تم استبدال النظام بنظام جديد يقدم نفس المزايا من حيث المضمون .

الضابط الرابع:- تنتج مكاسب أو خسائر التسوية عن الفرق بين :

(أ) القيمة الحالية لالتزام المزايا المحددة الذى يتم تسويته ، حسبما يتم تحديدها في تاريخ التسوية .

و(ب) سعر التسوية بما في ذلك أي أصول نظام منقولة وأى دفعات تقوم بها المنشأة مباشرة فيما يتصل بالتسوية .

.....

الضابط الخامس:- تعترف المنشأة بمكاسب أو خسائر التسوية لنظام المزايا المحددة ... عندما تقع التسوية .

وتقع التسوية:- عندما تدخل المنشأة في معاملة تلغى جميع الالتزامات القانونية أو الحكمية الإضافية لبعض أو جميع المزايا المقدمة وفقاً لنظام المزايا المحددة (عدا عن دفع المزايا إلى ، أو بالنيابة عن ، العاملين وفقاً لبنود النظام والمشمولة في الافتراضات الاكتوارية).

على سبيل المثال:-

- **يعتبر**.. نقل الالتزامات الهامة لصاحب العمل لمرة واحدة وفقاً للنظام إلى شركة تأمين من خلال شراء بوليصة تأمين... **هي عملية تسوية**

- **في حين لا تعتبر** عملية تسوية الدفعة النقدية المقطوعة وفقاً لبنود النظام والمقدمة إلى المشاركين في النظام مقابل حقوقهم فى استلام مزايا ما بعد التوظيف المحددة أنها عملية تسوية.

.....

الضابط السادس:- فى الحالة .. التى يكون فيها لدى المنشأة بوليصة تأمين لتمويل بعض أو جميع مزايا العاملين المتعلقة بخدمة العامل في الفترات الحالية والسابقة .

فى هذه الحالة :- لا يعد امتلاك تلك البوليصة ...عملية تسوية ...**إذا :-** احتفظت المنشأة بالتزام قانونى أو حكمى ... لدفع مبالغ إضافية ..إذا لم تدفع شركة التأمين مزايا العاملين المحددة في بوليصة التأمين

المطلب السابع

كيفية الاعتراف وقياس.... اصول النظام

سنتناول هذا المعيار بالشرح من خلال النقاط التالية :-

اولا :- القيمة العادلة لأصول النظام

ثانيا :- التعويضات

ثالثا:- بوليصة التأمين المؤهلة

رابعا:- كيفية الاعتراف بمكونات تكلفة المزايا المحددة

خامسا:- كيفية حساب .. صافى الفائدة على صافى التزام (أصل) المزايا المحددة

سادسا:- إعادة قياس صافى التزام (أصل) المزايا المحددة

سابعا:- متطلبات عرض ... اصول والتزامات النظام

.....

اولا :- القيمة العادلة لأصول النظام

أصول النظام: تتضمن :

(أ) الأصول التى يحتفظ بها صندوق المزايا طويلة الأجل للعاملين

(ب) بوالص التأمين المؤهلة

ويراعى الضوابط التالية عند تحديد اصول النظام :-

الضابط الاول:- يتم خصم القيمة العادلة لأصول أى نظام من القيمة الحالية عن التزام المزايا المحددة ... **عند تحديد** العجز أو الفائض .

الضابط الثانى:- لا يدخل ضمن أصول النظام ما يلى :

١- الاشتراكات غير المدفوعة.. المستحقة على المنشأة للصندوق

٢- أية أدوات مالية غير قابلة للتحويل.. تصدرها المنشأة ويحتفظ بها الصندوق

الضابط الثالث:- يتم تخفيض أصول النظام ... بأية التزامات للصندوق لا تتعلق بمزايا العاملين ...**مثل** ... الموردون والدائنون الآخرون والالتزامات التي تنشأ عن أدوات مالية مشتقة.

الضابط الرابع:- عندما تشمل أصول النظام بوالص تأمين مؤهلة تتوافق بالضبط مع مبلغ وتوقيت بعض أو كل المزايا المستحقة.

فى هذه الحالة:- فإن القيمة العادلة لهذه البوالص تعتبر هي... القيمة الحالية للالتزامات ذات الصلة (تخضع لأي تخفيض مطلوب إذا كانت المبالغ المستحقة بموجب بوالص التأمين غير قابلة للاسترداد بالكامل).

ثانيا :- التعويضات

عندما يكون من المؤكد فعلياً بأن طرف آخر... سوف يعوض بعض أو جميع النفقات المطلوبة لتسوية التزام المزايا المحددة

فى هذه الحالة فقط يكون على المنشأة القيام بالاجراءات التالية :-

الاجراء الاول:- الاعتراف بحقها في التعويض ... كأصل منفصل... وتقيس المنشأة الأصل بالقيمة العادلة.

الاجراء الثانى:- فصل التغيرات في القيمة العادلة ... لحقها في التعويض والاعتراف به بنفس الطريقة المتبعة فيما يخص التغيرات في القيمة العادلة لأصول النظام.

وقد يتم الاعتراف... بمكونات تكلفة المزايا المحددة مطروحاً منها المبالغ المتعلقة بالتغيرات في المبلغ المسجل لحق التعويض .

.....

ثالثا:- بوليصة التأمين المؤهلة

هى بوليصة تأمين تصدرها شركة تأمين لا تمثل طرفاً ذا علاقة بالمنشأة المعدة للقوائم المالية ... **إذا كانت عوائد البوليصة تتسم بما يلى :**

السمة الاولى :- أنه يمكن استخدامها فقط لسداد أو تمويل مزايا العاملين طبقاً لنظام مزايا محددة .

السمة الثانية:- انها ليست متاحة لدائنى المنشأة المعدة للقوائم المالية (حتى فى حالة الإفلاس) ولا يمكن سدادها لهذه المنشأة... **إلا إذا :**

(١)كانت هذه العوائد... تمثل أصولاً زائدة لا تتطلبها البوليصة للوفاء بجميع التزامات مزايا العاملين المشار إليها .

أو(٢) كان من الممكن رد هذه العوائد ... لهذه المنشأة لتعويضها عن مزايا العاملين المسددة بالفعل

.....

كيفية التعامل مع بعض الحالات الخاصة ببوليصة التأمين

الحالة الاولى:- حالة بحث المنشأة عن طرف آخر لسداد جزء أو كل النفقات المطلوبة لتسوية التزام مزايا المحددة ... مثل شركة تأمين

فى هذه الحالة :- تعد بوالص التأمين المؤهلة أصولاً للنظام.. و تحاسب المنشأة عن بوالص التأمين المؤهلة بنفس الطريقة التى تحاسب بها عن الأصول الأخرى للنظام

الحالة الثانية:- عندما تكون بوليصة التأمين... غير مؤهلة

فى هذه الحالة :-

- لا تعد بوليصة التأمين... ضمن أصول النظام.

- تعترف المنشأة بحقها فى التعويض طبقاً لبوليصة التأمين كأصل منفصل و ليس كالتزام عند تحديد التزام المزايا المحددة المعترف به .

- وتقوم المنشأة بالإفصاح فى بيان موجز عن الارتباط بين حق التعويض و الالتزام المرتبط بذلك .

.....

الحالة الثالثة :- إذا نشأ الحق فى التعويض طبقاً لبوليصة تأمين تتطابق تماماً مع قيمة و توقيت المزايا مستحقة السداد طبقاً لنظام مزايا محددة

فى هذه الحالة:- فإن القيمة العادلة لحق التعويض تعتبر القيمة الحالية للالتزام المرتبط بذلك... **ويخضع ذلك** لأى تخفيض يطلب فى حالة عدم إمكانية استرداد التعويض بالكامل.

.....

رابعا:- كيفية الاعتراف ... بمكونات تكلفة المزايا المحددة

تعترف المنشأة بمكونات تكلفة المزايا المحددة ، باستثناء تلك التكلفة التي تتطلب فيها معايير المحاسبة المصرية الأخرى أو تسمح بدمجها في تكلفة الأصل

وذلك على النحو التالى :

- تكلفة الخدمة ... **تعترف بها في الأرباح أو الخسائر** .

- صافى الفوائد على صافى التزام (أصل) المزايا المحددة **تعترف بها في الأرباح أو الخسائر**

– عمليات إعادة قياس صافى التزام (أصل) المزايا المحددة ...**تعترف بها في الدخل الشامل الآخر** .

- **تكلفة الخدمة تتكون من :**

(أ) **تكلفة الخدمة الحالية:** هى الزيادة فى القيمة الحالية لالتزام المزايا المحددة الناجمة عن خدمة العامل فى الفترة الحالية.

(ب)**تكلفة الخدمة السابقة:** هى التغير فى القيمة الحالية لالتزام المزايا المحددة لخدمة العاملين فى الفترات السابقة الناتجة فى الفترة الحالية عن إدخال أو إجراء تعديلات فى مزايا ما بعد نهاية الخدمة أو مزايا العاملين الأخرى طويلة الأجل .

= وقد تكون تكلفة الخدمة السابقة إما إيجابية (حيث يتم إدخال المزايا أو تحسينها)

= وقد تكون تكلفة الخدمة السابقة أو سلبية (حيث يتم تخفيض المزايا القائمة)

(ج) أية مكاسب أو خسائر عند التسوية.

.....

- **صافى الفائدة من صافى التزام (أصل) المزايا المحددة :** هو التغير خلال الفترة في صافى التزام (أصل) المزايا المحددة والذى ينتج عن مرور الوقت.
- **إعادة قياس صافى التزام (أصل) المزايا المحددة تتكون من :**

(أ) المكاسب و الخسائر الاكتوارية.

و(ب) العائد على أصول النظام بعد استبعاد المبالغ المدرجة ضمن صافى الفوائد على صافى التزام (أصل) المزايا المحددة.

و(ج) أي تغييرات في تأثير سقف الأصل بعد استبعاد المبالغ المدرجة ضمن صافى الفوائد على صافى التزام (أصل) المزايا المحددة.

.....

ويراعى الضوابط التالية :-

الضابط الاول:- تتطلب بعض معايير المحاسبة المصرية الأخرى دمج بعض تكاليف مزايا العاملين ضمن تكلفة الأصول مثل المخزون و الأصول الثابتة ... وتتضمن أية تكاليف لمزايا ما بعد إنتهاء الخدمة المثبتة في تكلفة تلك الأصول النسبة الملائمة للمكونات المذكورة عاليه.

الضابط الثانى:- ينبغي عدم إعادة تبويب عمليات إعادة قياس صافى التزام (أصل) المزايا المحددة المعترف بها في الدخل الشامل الآخر... إلى الأرباح أو الخسائر في الفترة اللاحقة .

خامسا:- كيفية حساب .. صافى الفائدة على صافى التزام (أصل) المزايا المحددة

يساوى= صافى التزام (أصل) المزايا المحددة × معدل الخصم

حسبما يتم تحديدهما في بداية الفترة المالية السنوية

مع الأخذ في الحسبان.... أي تغيرات في صافى التزام (أصل) المزايا المحددة خلال الفترة نتيجة مدفوعات الاشتراكات والمزايا.

ويراعى الضوابط التالية :-

الضابط الاول:- يمكن أن ينظر إلى صافى الفوائد على صافى التزام (أصل) المزايا المحددة بأنها تشتمل على:-

- دخل الفائدة على أصول النظام
- وتكلفة الفائدة على التزام المزايا المحددة

– والفائدة على تأثير سقف الأصل

الضابط الثانى:– يكون دخل الفائدة على أصول النظام هو أحد مكونات العائد على أصول النظام ... **ويتم تحديده :**–

بضرب القيمة العادلة لأصول النظام × بمعدل الخصم ... حسبما يتم تحديدهما في بداية الفترة المالية السنوية .

مع الأخذ في الحسبان أي تغيرات في أصول النظام المحتفظ بها خلال الفترة نتيجة مدفوعات الاشتراكات والمزايا .

ويتم دمج الفرق بين دخل الفائدة على أصول النظام والعائد على أصول النظام **في** إعادة قياس صافى التزام (أصل) المزايا المحددة.

الضابط الثالث:– تكون الفائدة على تأثير سقف الأصل جزءاً من التغير الكلى في تأثير سقف الأصل.. **ويتم تحديدها:**–

بضرب تأثير سقف الأصل بمعدل الخصم ، حسبما يتم تحديدهما في بداية الفترة المالية السنوية .

ويتم دمج الفرق بين ذلك المبلغ والتغير الكلى في تأثير سقف الأصل في إعادة قياس صافى التزام (أصل) المزايا المحددة .

سادسا:- إعادة قياس صافى التزام أو اصل... المزايا المحددة

يراعى الضوابط التالية :-

الضابط الاول:-

يشتمل إعادة قياس صافى التزام (أصل) المزايا المحددة على ما يلى :

(أ) المكاسب أو الخسائر الاكتوارية

و(ب) العائد على أصول النظام ، باستثناء المبالغ المثبتة في صافى الفائدة على صافى إلتزام (أصل) المزايا المحددة .

و(ج) أي تغير في تأثير سقف الأصل ، باستثناء المبالغ المثبتة في صافى الفائدة على صافى التزام (أصل) المزايا المحددة

الضابط الثانى:- تنتج المكاسب أو الخسائر الاكتوارية من الارتفاع أو الانخفاض في القيمة الحالية لالتزام المزايا المحددة بسبب التغيرات في الافتراضات الاكتوارية وتعديلات الخبرة .

الضابط الثالث:- الأرباح أو الخسائر الاكتوارية: هي التغير في القيمة الحالية لالتزام المزايا المحددة... **والناتج عن :**

(أ)تعديلات الخبرة (أثر الفروق بين الافتراضات الاكتوارية السابقة و ما حدث بالفعل).

و (ب) آثار التغيرات فى الافتراضات الاكتوارية .

.....

الضابط الرابع: العائد على أصول النظام: هو الفائدة و توزيعات الأسهم و الإيرادات الأخرى المتولدة من أصول النظام بالإضافة إلى الأرباح أو الخسائر المحققة أو غير المحققة من أصول النظام مخصوماً منها :

(أ) أية تكاليف لإدارة النظام .

و(ب) أية ضريبة مستحقة الدفع من قبل النظام نفسه .

وتتضمن أسباب المكاسب والخسائر الاكتوارية على سبيل المثال :

السبب الاول:- معدلات مرتفعة أو منخفضة غير متوقعة لدوران العاملين والتقاعد المبكر أو معدل الوفيات أو الزيادات في الرواتب والمزايا (إذا نصت البنود الرسمية أو الحكمية للنظام على زيادات تضخمية في المزايا) أو التكاليف الطبية .

السبب الثانى:- أثر التغيرات في الافتراضات المتعلقة بخيارات دفع المزايا.

السبب الثالث:- أثر التغيرات في تقديرات معدل دوران العاملين مستقبلاً أو التقاعد المبكر أو معدل الوفيات أو الزيادات في الرواتب والمزايا (إذا نصت البنود الرسمية أو الحكمية للنظام على زيادات تضخمية في المزايا) أو التكاليف الطبية .

السبب الرابع :- أثر التغيرات في معدل الخصم .

الضابط الخامس:- لا تتضمن المكاسب أو الخسائر الاكتوارية التغيرات في القيمة الحالية لالتزام المزايا المحددة بسبب استحداث أو تعديل أو تقليص أو تسوية نظام المزايا المحددة ، أو التغيرات في المزايا مستحقة الدفع وفقاً لنظام المزايا المحددة . وينتج عن تلك التغيرات تكلفة خدمة سابقة أو مكاسب أو خسائر التسوية.

الضابط السادس:- عند تحديد العائد على أصول النظام يراعى الاتى:-

- **تقتطع المنشأة** .. تكاليف إدارة أصول النظام وأية ضرائب مستحقة الدفع من قبل النظام ذاته ما عدا الضرائب الداخلة في الافتراضات الاكتوارية المستخدمة لقياس التزامات المزايا المحددة .

- ولا تقتطع... التكاليف الإدارية الأخرى من العائد على أصول النظام .

.....

سابعا:- متطلبات عرض ... اصول والتزامات النظام

١-شروط إجراء مقاصة للأصل الخاص بنظام مقابل الالتزام الخاص بنظام آخر

الشرط الاول :- ان يكون للمنشأة حق قابل للتنفيذ قانوناً لاستخدام فائض في نظام لتسوية التزامات بموجب نظام آخر.

الشرط الثانى :- تنوي المنشأة إما تسوية الالتزامات على أساس الصافي أو تحقيق الفائض في نظام وتسوية التزاماتها بموجب النظام الآخر في نفس الوقت.

.....

٢-التمييز بين الأصول والالتزامات المتداولة وغير المتداولة

لا يحدد هذا المعيار ما إذا كان يجب على المنشأة التمييز بين الأجزاء المتداولة وغير المتداولة من الأصول والالتزامات .... الناجمة عن المزايا بعد انتهاء الخدمة.

٣-المكونات المالية لتكاليف المزايا بعد انتهاء الخدمة

لا يحدد هذا المعيار ما إذا كان يجب على المنشأة عرض تكلفة الخدمة الحالية وتكلفة الفائدة والعائد المتوقع على (التزام) أصول النظام . وتقوم المنشأة بعرض هذه المكونات طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (١).

٤-الافصاح

- **تفصح المنشأة عن معلومات :**

- توضح خصائص نظم المزايا المحددة الخاصة بها والمخاطر المرتبطة بها.

- تحدد وتوضح المبالغ في قوائمها المالية الناشئة عن نظم المزايا المحددة الخاصة بها

- تصف كيف يمكن لنظم المزايا المحددة الخاصة بها أن تؤثر على قيمة وتوقيت وعدم التأكد من التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة

وعند الافصاح عن المعلومات المذكورة عالية تأخذ المنشأة ما يلى في الاعتبار :

(أ) مستوى التفاصيل الضرورية لتلبية متطلبات الإفصاح.

و(ب) مدى التأكيد على كل من المتطلبات المختلفة.

و(ج) مدى التجميع أو التفصيل الذى ينبغي أجراؤه.

و(د) ما إذا كان مستخدمو القوائم المالية بحاجة إلى معلومات إضافية لتقييم المعلومات الرقمية المفصح عنها.

وذلك..... إذا كانت الافصاحات المقدمة وفقاً لمتطلبات هذ المعيار ومعايير المحاسبة المصرية الأخرى غير كافية لتحديد ووصف مزايا المحددة والمخاطر المرتبطة بها

قد تقدم المنشأة تحليلاً للقيمة الحالية لالتزام المزايا المحددة يميز طبيعة وخصائص ومخاطر الالتزام . ويمكن لذلك التحليل أن يميز بين :

(أ) المبالغ المستحقة الدفع للأعضاء الفاعلين والأعضاء المؤجلين والمتقاعدين.

(ب) المزايا المستحقة والمزايا التي تم عمل مستحقات لها إلا أنها ليست مستحقة

(ج) المزايا المشروطة والمبالغ المنسوبة إلى الزيادات المستقبلية في المرتبات والمزايا الأخرى .

تقيم المنشأة ما إذا كان ينبغي تفصيل جميع أو بعض الافصاحات للتفريق بين النظم أو مجموعات النظم التي تنطوى على مخاطر مختلفة بشكل كبير .

على سبيل المثال :-

قد تقسم المنشأة عمليات الإفصاح عن النظم مبينة واحدة أو أكثر من الخصائص التالية :

(أ)مواقع جغرافية مختلفة.

(ب)خصائص مختلفة مثل نظم التقاعد للمرتبات الثابتة أو نظم التقاعد للمرتبات النهائية أو النظم الطبية لما بعد التوظيف.

(ج) بيئات تنظيمية مختلفة.

(د) قطاعات مختلفة لإعداد التقارير.

(هـ) ترتيبات تمويل مختلفة (مثلاً ، غير ممولة بشكل كامل أو ممولة كلياً أو جزئياً)

الافصاحات المطلوبة عن مواصفات نظم المزايا المحددة والمخاطر المتعلقة بها

***معلومات حول مواصفات نظم المزايا المحددة بما في ذلك :-**

– طبيعة المزايا التي يقدمها النظام (مثل نظام المزايا المحددة للراتب النهائي أو النظام القائم على أساس الاشتراكات مع وجود ضمانات).

–وصف للإطار التنظيمي الذى يعمل فيه النظام ، على سبيل المثال مستوى أي متطلبات تمويل في حدها الأدنى و أى تأثير للإطار التنظيمي على النظام مثل سقف الأصل

–وصف لأى مسؤوليات أخرى للمنشأة في إدارة النظام ، على سبيل المثل مسؤوليات الأمناء أو أعضاء مجلس الإدارة عن النظام .

****وصف للمخاطر التي تتعرض لها المنشأة من جانب النظام ، مع التركيز على أي مخاطر غير عادية وخاصة بالمنشأة أو مخاطر خاصة بالنظام ، ووصف لأى تركيزات كبيرة من المخاطر .**

مثال إذا تم استثمار أصول النظام بشكل رئيسى في فئة واحدة من الاستثمارات مثل العقارات ، قد يعرض النظام المنشأة لمخاطر التركيز في سوق العقارات .

*** وصف لأى تعديلات وتقليصات وتسويات فى النظام .**

.....

شرح المبالغ الواردة في القوائم المالية

تقدم المنشأة – إن أمكن – تسوية من الرصيد الافتتاحى إلى رصيد الاقفال لكل من الآتى :

- صافى التزام (أصل) المزايا المحددة ، موضحاً تسويات منفصلة لما يلى :
- أصول النظام.
- القيمة الحالية لالتزام المزايا المحددة.
- تأثير سقف الأصل .
- أي حقوق تعويضات .
- ويتعين على المنشأة أيضاً وصف العلاقة بين أي حقوق تعويضات والالتزام ذو العلاقة .

.....

تبين – إن أمكن – تسويات كل من الآتى :

(أ) تكلفة الخدمة الحالية.

(ب) دخل أو مصروف الفائدة.

(ج) إعادة قياس صافى التزام (أصل) المزايا المحددة ، الذى يبين على نحو منفصل :

(١) العائد على أصول النظام ، باستثناء المبالغ المثبتة في الفائدة في البند (ب).

(٢) الأرباح أو الخسائر الاكتوارية التي تنشأ عن التغيرات في الافتراضات الديموغرافية

(٣) الأرباح أو الخسائر الاكتوارية التي تنشأ عن التغيرات في الافتراضات المالية

(٤) التغيرات في أثر تحديد صافى أصل المزايا المحددة بسقف الأصل ، باستثناء المبالغ المثبتة في الفائدة في البند (ب) . وكذلك ، ينبغي على المنشأة الإفصاح عن كيفية تحديدها للحد الأعلى للمنافع الاقتصادية المتوفرة ، أي ما إذا كانت تلك المنافع على شكل مردودات أو تخفيضات في الاشتراكات المستقبلية أو كليهما .

(د) تكلفة الخدمة السابقة والأرباح أو الخسائر الناشئة عن عمليات التسوية . لا حاجة للتمييز بين تكلفة الخدمة السابقة والأرباح أو الخسائر الناشئة عن عمليات التسوية إذا حدثت معاً .

(هـ) تأثير التغيرات في أسعار الصرف الأجنبية .

(و) الاشتراكات في النظام ، التي تبين بشكل منفصل تلك التي تسدد من قبل صاحب العمل والمشاركين في النظام .

(ز) المدفوعات من النظام ، التي تبين على نحو منفصل المبالغ المدفوعة فيما يتعلق بأى عمليات تسوية .

(ح) آثار عمليات تجميع الأعمال أو التصرفات .

تقسم المنشأة القيمة العادلة لأصول النظام إلى فئات تميز بين طبيعة ومخاطر تلك الأصول ، وتقسم كل فئة من أصول النظام إلى فئات فرعية يكون لها أسعار سوق معلنة في سوق نشط وفئات لا يكون لها تلك الأسعار .

مثال :- يمكن أن تميز المنشأة بين :

(أ)النقدية وما في حكمها.

و(ب) أدوات حقوق الملكية (مفصلة حسب نوع الصناعة وحجم الشركة والموقع الجغرافى .. إلخ).

و(ج) أدوات الدين (مفصلة حسب نوع المصدر وجودة الإئتمان والموقع الجغرافى ...إلخ).

و(د) العقارات (مفصلة حسب الموقع الجغرافى .. إلخ).

و(هـ) المشتقات (مفصلة حسب نوع المخاطر الكامنة في العقد ، على سبيل المثال ، عقود أسعار الفائدة وعقود الصرف الأجنبي وعقود حقوق الملكية وعقود الإئتمان والمبادلات طويلة الأجل ... إلخ).

و(و) صناديق الاستثمار (مفصلة حسب نوع الصندوق).

و(ز) الأوراق المالية المضمونة بالأصول

و(ح) الديون المهيكلة .

.....

تفصح المنشأة عن:-

- القيمة العادلة للأدوات المالية... القابلة للنقل التي تخص المنشأة والمحتفظ بها كأصول للنظام

- والقيمة العادلة لأصول النظام ...التي تمتلكها المنشأة أو الأصول الأخرى التي تستخدمها المنشأة.

تفصح المنشأة عن ...الافتراضات الاكتوارية الرئيسية المستخدمة لتحديد القيمة الحالية لالتزام المزايا المحددة

وينبغى أن يتم هذا الإفصاح... ببنود مطلقة (مثل النسبة المطلقة وليس فقط كهامش بين النسب المختلفة والمتغيرات الأخرى).

وعندما تقدم المنشأة... إفصاحات كلية عن مجموعة من النظم

ينبغي عليها تقديم ...تلك الإفصاحات على شكل متوسطات مرجحة أو نطاقات ضيقة نسبياً .

الافصاحات المطلوبة .. عن قيمة وتوقيت ودرجة عدم التأكد من التدفقات النقدية المستقبلية

على المنشأة أن تفصح عن :

تحليل حساسية لكل من الافتراضات الاكتوارية الرئيسية في نهاية الفترة المالية ، مع بيان كيف يتأثر التزام المزايا المحددة بالتغيرات في الافتراضات الاكتوارية ذات العلاقة التي كانت محتملة بشكل معقول في ذلك الوقت .

الطرق والافتراضات المستخدمة في إعداد تحليلات الحساسية المطلوبة في البند (أ) وقيود تلك الطرق.

(ج) التغيرات عن الفترة السابقة في الطرق والافتراضات المستخدمة في إعداد تحليلات الحساسية وأسباب تلك التغيرات .

* **تفصح المنشأة عن وصف لأى استراتيجيات لمطابقة الأصول** والالتزامات يستخدمها النظام أو المنشأة ، بما في ذلك استخدام الدخل السنوي وأساليب أخرى مثل المبادلات طويلة الأجل لإدارة المخاطر .

.....

*** من أجل تقديم مؤشر حول تأثير نظام المزايا المحددة على التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة تفصح المنشأة عن :**

(أ) وصف لأى ترتيبات تمويل وسياسة التمويل التي تؤثر على الاشتراكات المستقبلية .

(ب)الاشتراكات المتوقعة في النظام لفترة إعداد القوائم المالية السنوية التالية .

(ج) معلومات حول استحقاق التزام المزايا المحددة . وتشمل هذه مدة المتوسط المرجح لالتزام المزايا المحددة وقد تشمل معلومات أخرى حول توزيع توقيت دفعات المزايا ، مثل تحليل الاستحقاق لدفعات المزايا.

الافصاحات المطلوبة في معايير المحاسبة المصرية الأخرى

كما هو مطلوب في معيار المحاسبة المصرى رقم (١٥) ، تفصح المنشأة عن **معلومات حول :**

(أ) معاملات الأطراف ذوى العلاقة مع نظم مزايا ما بعد التوظيف .

و(ب) مزايا ما بعد التوظيف لموظفى الإدارة الرئيسيين.

كما هو مطلوب من معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٨) تفصح المنشأة عن معلومات حول الالتزامات المحتملة الناتجة عن التزام مزايا ما بعد التوظيف .

المطلب الثامن

مزايا العاملين طويلة الآجل

١-مكونات مزايا العاملين طويلة الاجل

تشمل مزايا العاملين الأخرى طويلة الأجل ما يلي على سبيل المثال إذا لم يكن من المتوقع سدادها بالكامل قبل ١٢ شهر من نهاية الفترة المالية السنوية التي قام فيها العاملين بتقديم خدماتهم :

(أ) حالات الغياب طويلة الأجل المعوضة مثل إجازة الخدمة الطويلة أو التفرغ.

و (ب) مزايا الاحتفالات بالمناسبات أو مزايا الخدمة طويلة الأجل الأخرى.

و (ج) مزايا العجز طويل الأجل.

و (د) المشاركة في الأرباح والمكافآت المستحقة بعد اثني عشر شهرًا أو أكثر بعد نهاية الفترة التي يقوم خلالها العامل بتقديم الخدمة.

و (هـ) التعويض المؤجل المدفوع بعد اثني عشر شهرًا أو أكثر بعد نهاية الفترة التي يتم الحصول على التعويض فيها.

الأصول التى بحوزة صندوق مزايا العاملين طويلة الأجل: هى الأصول (بخلاف الأدوات المالية غير القابلة للتحويل التى تصدرها المنشأة المعدة للقوائم المالية) والتي تتسم بما يلى :

(أ) تحتفظ بها منشأة (صندوق) منفصلة قانونياً عن المنشأة المعدة للقوائم و قائمة فقط لسداد مزايا العاملين أو تمويلها.

و(ب) متاحة لتستخدم فقط لتسوية مزايا العاملين ، وليست متاحة لدائنى المنشأة المعدة للقوائم (حتى فى حالات الإفلاس)

و لا يمكن إعادتها للمنشأة المعدة للقوائم إلا إذا :

(١) كانت الأصول المتبقية للصندوق كافية لتلبية التزامات النظام الخاص بمزايا العاملين أو التزامات المنشأة المعدة للقوائم .

أو (٢) تم إعادة الأصول للمنشأة المعدة للقوائم لتعويض هذه المنشأة عن مزايا العاملين المسددة بالفعل .

.....

ويراعى الآتى:

لا يكون قياس مزايا العاملين الأخرى طويلة الأجل عادةً خاضعًا لنفس الدرجة من عدم التأكد مثل قياس مزايا بعد انتهاء الخدمة.

ولهذه الأسباب... يتطلب هذا المعيار أسلوبًا مبسطًا للمحاسبة عن مزايا العاملين الأخرى طويلة الأجل،

ويختلف هذا الأسلوب عن المحاسبة المطلوبة لمزايا العاملين بعد انتهاء الخدمة **حيث لا تعترف** هذه الطريقة... بإعادة القياس... في الدخل الشامل الآخر .

.....

٢-الاعتراف وقياس مزايا العاملين طويلة الاجل

تطبق المنشأة متطلبات نظم المزايا المحددة المذكورة عاليه في الاعتراف وقياس الفائض أو العجز في نظام مزايا العاملين الأخرى طويلة الأجل و عند الاعتراف أو قياس أية حقوق تعويض.

بالنسبة لمزايا العاملين الأخرى طويلة الأجل ... على المنشأة الاعتراف بصافي مجموع المبالغ التالية في الأرباح أو الخسائر، إلا إذا تطلب معيار محاسبة مصرى آخر أو يسمح بإضافتها إلى تكلفة أصل:

(أ) تكلفة الخدمة الحالية

و (ب) تكلفة الفوائد على صافى إلتزام (أصل) المزايا المحددة.

و (ج) إعادة قياس صافى إلتزام (أصل) المزايا المحددة

.....

٣- أحد أشكال مزايا العاملين طويلة الأجل هى ميزة العجز طويل الأجل.

- وإذا كان مستوى الميزة على طول فترة الخدمة ينشئ التزامًا عندما يتم تقديم الخدمة، ويعكس قياس ذلك الالتزام توقع طلب الدفع والفترة الزمنية التي يتوقع إجراء الدفع فيها.

- وإذا كان مستوى الميزة هو نفسه بالنسبة لأي عامل مصاب بالعجز بغض النظر عن سنوات الخدمة فإنه يتم الاعتراف بالتكلفة المتوقعة لهذه المزايا عندما يقع حدث يتسبب في عجز طويل الأجل.

.....

متطلبات الإفصاح عن مزايا العاملين طويلة الآجل

بالرغم من أن هذا المعيار لا يتطلب إفصاحات محددة بشأن مزايا العاملين الأخرى طويلة الأجل فقد تتطلب المعايير الأخرى إفصاحات،

على سبيل المثال:- عندما يكون المصروف الناجم عن هذه المزايا جوهرياً بحيث يتطلب الإفصاح عنه وفقًا لمعيار المحاسبة المصرى رقم (١) " عرض القوائم المالية " ، وحيث يتطلب معيار المحاسبة المصرى رقم (١٥) " الإفصاح عن الأطراف ذوى العلاقة " تقوم المنشأة بالإفصاح عن المعلومات حول مزايا العاملين الأخرى طويلة الأجل لكبار موظفي الإدارة.

المطلب التاسع

تعويضات إنهاء الخدمة

سنتناول هذا الموضوع بالشرح من خلال النقاط التالية :

اولا:- ضوابط تعويضات انهاء الخدمة

ثانيا:- كيفية الاعتراف بتعويضات انهاء الخدمة

ثالثا:- كيفية قياس بتعويضات انهاء الخدمة

رابعا:- متطلبات الإفصاح مزايا إنهاء الخدمة

.....

اولا:- ضوابط تعويضات انهاء الخدمة

الضابط الاول: مزايا إنهاء الخدمة: هى مزايا العاملين المستحقة نتيجة إما :

(أ) لقرار المنشأة بإنهاء خدمة عامل قبل تاريخ التقاعد العادى .

أو (ب) لقرار العامل بقبول ترك العمل الاختيارى مقابل هذه المزايا.

الضابط الثانى:- يتناول هذا المعيار تعويضات إنهاء الخدمة بشكل منفصل عن مزايا العاملين الأخرى... **لأن الحدث** المتسبب في الالتزام هو انتهاء مدة خدمة العاملين وليس خدمتهم نفسها.

الضابط الثالث:- تنتج مزايا إنهاء الخدمة إما من قرار المنشأة لإنهاء الخدمة أو من قرار العامل في قبول عرض المنشأة في تقديم مزايا مقابل إنهاء خدماته.

الضابط الرابع:- لا تتضمن مزايا انهاء الخدمة مزايا العاملين الناتجة عن إنهاء خدمات العامل بناءاً على طلبه دون عرض من المنشأة ، أو نتيجة متطلبات التقاعد الإلزامى ... **لأن** تلك المزايا هي مزايا ما بعد التوظيف .

الضابط الخامس:- تقدم بعض المنشآت مستوى متدنى من المزايا مقابل إنهاء خدمة العامل بناءاً على طلبه (جوهرياً، مزايا ما بعد التوظيف) وليس مقابل إنهاء خدمة العامل بناءاً على طلب المنشأة .

ويكون الاختلاف بين المزايا المقدمة مقابل إنهاء خدمة العامل بناءاً على طلبه والمزايا الأكبر المقدمة بناءاً على طلب المنشأة هو مزايا إنهاء الخدمة .

الضابط السادس:- لا يحدد شكل مزايا العاملين ما إذا كانت مقدمة مقابل تقديم خدمة أو مقابل إنهاء خدمة العامل . وتكون مزايا إنهاء الخدمة هي مدفوعات بمبالغ مقطوعة

ولكنها تتضمن في بعض الأحيان :

- تحسيناً لمزايا ما بعد التوظيف ، سواء بشكل غير مباشر عبر نظام مزايا العاملين أو بشكل مباشر .
- مرتب حتى نهاية فترة إشعار محدد في حال عدم تقديم العامل أية خدمات إضافية توفر منافع اقتصادية للمنشأة .

الضابط السابع:- تتضمن المؤشرات التي تدل على تقديم مزايا للموظفين مقابل الخدمات ما يلى :

١-تكون المزايا مشروطة بتقديم خدمات مستقبلية (بما في ذلك المزايا التي تزيد في حال تقديم خدمات إضافية).

٢-تقديم المزايا وفقاً لبنود نظام مزايا العاملين .

٣-تقدم بعض مزايا إنهاء الخدمة وفقاً لبنود نظام مزايا العاملين القائم .

على سبيل المثال :- قد تحدد تلك المزايا بموجب قانون أو عقد توظيف أو اتفاقية نقابة ، او قد يشار لها ضمناً نتيجة الممارسة السابقة لصاحب العمل في تقديم مزايا مشابهة .

ومثال آخر:- إذا قدمت المنشأة عرض مزايا متاحة لأكثر من فترة زمنية قصيرة ، أو كان هنالك أكثر من فترة زمنية قصيرة بين العرض والتاريخ المتوقع لإنهاء الخدمات .

الضابط الثامن:- تستحق بعض مزايا العاملين بغض النظر عن سبب ترك العامل للخدمة، ودفع هذه المزايا مؤكد (مع مراعاة أية متطلبات مكتسبة أو حد أدنى من متطلبات الخدمة) ...**إلا أن توقيت دفعها غير مؤكد**...وتعاملها المنشأة محاسبيًا على أنها مزايا بعد انتهاء الخدمة.

الضابط التاسع:- تقدم بعض المنشآت مستوى أقل من المزايا مقابل ترك الخدمة الاختياري بناءً على طلب العامل (في جوهرها ميزة لما بعد انتهاء الخدمة) عن مزايا ترك الخدمة الاختياري بناءً على طلب المنشأة، والميزة الإضافية المستحقة على ترك الخدمة الاختياري هي ميزة نهاية خدمة.

.....

ثانيا:- كيفية الاعتراف بتعويضات انهاء الخدمة

١-تعترف المنشأة بالتزام ومصروف مزايا إنهاء الخدمة في أحد التاريخين التاليين ، أيهما يأتي أولاً:

(أ) عندما لا يعد بإمكان المنشأة سحب عرض تلك المزايا .

و(ب) عندما تعترف المنشأة بتكاليف إعادة الهيكلة التي تكون ضمن نطاق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٨) والتي تتضمن دفع مزايا إنهاء الخدمة.

٢-بالنسبة لمزايا إنهاء الخدمة مستحقة الدفع نتيجة قرار العامل قبول عرض المزايا مقابل إنهاء خدماته... يكون الوقت الذى لا يعد فيه بإمكان المنشأة سحب عرض مزايا إنهاء الخدمة هو :

(أ) عند قبول الموظف العرض.

أو(ب) عند حلول تاريخ أي قيد على قدرة المنشأة في سحب العرض مثل متطلب قانونى أو تنظيمى أو تعاقدى أو قيود أخرى .

وقد يكون هذا هو تاريخ تقديم العرض .. **إذا كان** القيد قائماً في تاريخ تقديم العرض ، أيهما يحدث أولاً .

بالنسبة لمزايا إنهاء الخدمة مستحقة الدفع نتيجة قرار المنشأة إنهاء خدمات العامل ...لا يمكن للمنشأة سحب العرض عندما تكون قد أبلغت العاملين المتأثرين بنظام إنهاء الخدمة التي تلبى جميع المعايير الآتية :

(أ) تشير الإجراءات المطلوبة لاستكمال النظام إلى أنه من غير المرجح القيام بتغييرات أساسية فيه.

(ب) يحدد النظام عدد العاملين الذين سيتم إنهاء خدماتهم وتصنيفاتهم أو مهامهم الوظيفية ومواقعهم (لكن لا يحتاج النظام إلى تعريف كل موظف بشكل فردى) وتاريخ الاستكمال المتوقع .

(ج) ينص النظام بتفاصيل كافية على مزايا إنهاء الخدمة التي سيتلقاها العاملون بحيث يستطيعون تحديد نوع ومقدار المزايا التي سيستلمونها عند إنهاء خدماتهم عندما تعترف المنشأة بمزايا إنهاء الخدمة ... قد يتعين عليها كذلك المحاسبة عن تعديل نظام أو تقليص مزايا العاملين الأخرى .

.....

ثالثا:- كيفية قياس بتعويضات انهاء الخدمة

تقيس المنشأة مزايا إنهاء الخدمة عند الاعتراف الأولى ، كما تقيس وتعترف بالتغيرات اللاحقة وفقاً لطبيعة مزايا العاملين .

بشرط أنه إذا كانت مزايا إنهاء الخدمة هي تحسين لمزايا ما بعد التوظيف

فى هذه الحالة تطبق المنشأة المتطلبات الخاصة بمزايا ما بعد التوظيف .

وفى حالة ... ماإذا كان من المتوقع تسوية مزايا إنهاء الخدمة بشكل كامل قبل ١٢ شهر بعد نهاية الفترة المالية السنوية التي يتم فيها الاعتراف بمزايا إنهاء الخدمة .

فى هذه الحالة. تطبق المنشأة المتطلبات الخاصة بمزايا العاملين قصيرة الأجل

وفى حالة... ماإذا كان من غير المتوقع تسوية مزايا إنهاء الخدمة بشكل كامل قبل ١٢ شهر بعد نهاية الفترة المالية السنوية .

فى هذه الحالة: تطبق المنشأة المتطلبات الخاصة بمزايا العاملين الأخرى طويلة الأجل .

مثال:- نتيجة عملية اقتناء حديثة ، تخطط المنشأة (س) لإغلاق مصنع في غضون ١٠ أشهر وستقوم في ذلك الوقت بإنهاء خدمات جميع العاملين المتبقين فيه. ونظراً لاحتياج المنشأة لخبرات العاملين في المصنع استكمال بعض العقود ، **فقد أعلنت عن نظام إنهاء خدمة على النحو الآتى:**

(أ) يستلم كل موظف يستمر في العمل ويقدم خدماته إلى حين اغلاق المصنع دفعة نقدية قدرها ٣٠٠٠٠ جنيه في تاريخ إنهاء الخدمة .

(ب) في حين يستلم العاملون الذين يتركون العمل قبل اغلاق المصنع

١٠٠٠٠ جنيه.

يوجد ١٢٠ عامل في المصنع . وفى وقت اعلان النظام ، تتوقع المنشأة مغادرة ٢٠ منهم قبل موعد الاغلاق .

لذلك يبلغ إجمالي التدفقات النقدية الصادرة المتوقعة وفقاً للخطة ٣٢٠٠٠٠٠ جنيه (أي ٢٠ × ١٠٠٠٠ جنيه) + (١٠٠ × ٣٠٠٠٠ جنيه) .

فى هذه الحالة:- تقوم المنشأة بالمحاسبة عن المزايا المقدمة مقابل إنهاء الخدمات كمزايا إنهاء خدمة في حين تقوم بالمحاسبة عن المزايا المقدمة مقابل الخدمات كمزايا توظيف قصيرة الأجل .

مثال عن :- مزايا انهاء الخدمة

تبلغ المزايا المقدمة مقابل إنهاء الخدمات ١٠٠٠٠٠ جنيه . هذا هو المبلغ الذى ينبغي على المنشأة دفعه مقابل إنهاء الخدمات بغض النظر عما إذا كان العاملون سيستمرون في العمل ويقدمون خدمات إلى حين اغلاق المصنع أو يتركون العمل قبل اغلاقه .

ورغم أنه بإمكان العاملون ترك العمل قبل اغلاق المصنع، إلا أن إنهاء خدمات جميع العاملين هو نتيجة قرار المنشأة إغلاق المصنع وإنهاء خدماتهم (أي سيترك جميع الموظفين العمل عند اغلاق المصنع).

فى هذه الحالة:- تعترف المنشأة بإلتزام قدره ١.٢٠٠.٠٠٠ جنيه (أي ١٢٠ × ١٠.٠٠٠ جنيه) لمزايا إنهاء الخدمة المقدمة وفقاً لنظام مزايا العاملين عند

اعلان نظام إنهاء الخدمة أو عندما تعترف المنشأة بتكاليف إعادة الهيكلة المرتبطة بإغلاق المصنع ، أيهما يحدث أولا.

كيفية المحاسبة عن المنافع المقدمة مقابل الخدمة خلال هذه الفترة

تكون المنافع الإضافية التي يستلمها الموظفون في حال تقديمهم لخدمات في فترة الأشهر العشرة الكاملة هي مقابل الخدمات المقدمة خلال تلك الفترة .

وتقوم المنشأة بالمحاسبة عنها كمنافع توظيف قصيرة الأجل لأنها تتوقع تسوية تلك المنافع قبل ١٢ شهر بعد نهاية الفترة المالية السنوية .

وفى هذا المثال :- لا يكون التخصيم مطلوباً لذلك يتم الاعتراف بمصروف شهرى قدره ٢٠٠.٠٠٠ جنيه (أي ٢.٠٠٠.٠٠٠ ÷ ١٠) خلال فترة الخدمة البالغة ١٠ أشهر ، مع زيادة مقابلة في المبلغ المسجل كالتزام .

.....

رابعا:- متطلبات الإفصاح مزايا إنهاء الخدمة

على الرغم من أن هذا المعيار لا يتطلب افصاحات محددة حول مزايا إنهاء الخدمة.

إلا أن معايير المحاسبة المصرية الأخرى قد تتطلب افصاحات معينة .

على سبيل المثال :-

- يتطلب معيار المحاسبة رقم (١٥) إفصاحات حول مزايا العاملين الخاصة بموظفى الإدارة الرئيسيين .
- ويتطلب معيار المحاسبة المصرى رقم (١) افصاحات عن مصروف مزايا العاملين .

معيار المحاسبة المصري رقم (٣٩)

المدفوعات المبنية على أسهم

هذا المعيار يهدف.... إلى تحديد كيفية قيام المنشأة بإعداد تقاريرها المالية عندما تقوم بمعاملة تنطوى على مدفوعات مبنية على أسهم.

هذا المعيار يتطلب... أن توضح المنشأة في أرباحها أو خسائرها أو مركزها المالي آثار المعاملات القائمة على المدفوعات المبنية على الأسهم ، بما في ذلك المصروفات المتصلة بالمعاملات التي يُمنح فيها العاملون خيار الاكتتاب في الأسهم.

سنتناول هذا المعيار بالشرح من خلال النقاط التالية :

المطلب الاول:- نطاق تطبيق ... هذا المعيار

المطلب الثانى:- كيفية الاعتراف.... بالمدفوعات المبنية على اسهم

المطلب الثالث:نظرة شاملة.. للمدفوعات المبنية على الأسهم المسددة في شكل أسهم

المطلب الرابع:- المعاملات ... التي يتم تلقي الخدمات بمقتضاها

المطلب الخامس:- المعاملات التي تقاس بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة

المطلب السادس:- كيفية قياس ... المدفوعات المبنية على أسهم... المسددة نقداً

المطلب السابع:- المدفوعات المبنية على أسهم والتي تنص شروطها على منح الطرف الآخر خيار التسوية

المطلب الثامن:- المدفوعات المبنية على أسهم التى تمنح شروطها المنشأة الحق في اختيار طريقة السداد

المطلب التاسع:- معاملات المدفوعات المبنية على أسهم ... بين منشآت المجموعة

المطلب العاشر:- الافصاحات التى يتطلبها هذا المعيار...والخاصة بالمدفوعات المبنية على اسهم

المطلب الحادى عشر:- كيفية قياس... القيمة العادلة للاسهم الممنوحة للعاملين

المطلب الثانى عشر:- خيارات الاكتتاب في الأسهم الممنوحة للعاملين

المطلب الثالث عشر:- معاملات المدفوعات المبنية على أسهم بين منشآت المجموعة

المطلب الاول

نطاق تطبيق ... هذا المعيار

على المنشأة أن تطبق هذا المعيار.... عند المحاسبة عن جميع معاملات المدفوعات المبنية على أسهم سواء كان بمقدور المنشأة تحديد بعض أو كل السلع أو الخدمات المستلمة

وتاخذ المدفوعات المبنية على اسهم الاشكال التالية:-

الشكل الاول:- معاملات المدفوعات المبنية على أسهم والمسددة في شكل أدوات حقوق ملكية.

حيث تحصل المنشأة على سلع او خدمات وتقوم بسداد قيمتها اسهم من اسهمها

الشكل الثانى:- معاملات المدفوعات المبنية على أسهم والمسددة نقدًا.

حيث تحصل المنشاة على سلع او خدمات وسداد القيمة بناءا على سعر السهم فى وقت محدد

الشكل الثالث:- المعاملات التي تشترى المنشأة بمقتضاها أو تتلقى سلعاً أو خدمات، وكانت شروط العقد تنص على منح إما المنشأة أو مورد تلك السلع أو

الخدمات الحق في اختيار تسوية المعاملة من قبل المنشأة إما نقدًا (أو بأصول أخرى) أو عن طريق إصدار أدوات حقوق ملكية في المنشأة.

وفى غياب السلع أو الخدمات التى يمكن تحديدها يمكن ان تشير الظروف الأخرى إلى أن السلع والخدمات قد تم (أو سيتم) تسليمها وفى كل الأحوال ينطبق هذا المعيار عليها.

يمكن تسوية معاملة المدفوعات المبنية على أسهم من قبل منشأة أخرى فى المجموعة (أو مساهم فى منشأة فى المجموعة) نيابة عن المنشأة المستلمة أو المشترية للسلع أو الخدمات على المنشأة التى :

(أ) تستلم السلع أو الخدمات عندما يكون لمنشأة أخرى فى المجموعة (أو مساهم فى منشأة فى المجموعة) إلتزام بتسوية معاملة المدفوعات المبنية على أسهم.

أو(ب) لديها إلتزام بتسوية معاملة المدفوعات المبنية على أسهم عندما تستلم منشأة أخرى فى المجموعة السلع والخدمات .

المعاملات التى لا يطبق عليها... هذا المعيار

ما لم يكن من الواضح أن المعاملة لغاية اخرى غير سداد السلع أو الخدمات المقدمة للمنشأة التى تستلمها ... **يراعى الضوابط التالية:**

.....

الضابط الاول:- لا تعد المعاملة التي تتم مع أحد العاملين (أو أي طرف آخر) بصفته حاملاً لأسهم أو أدوات حقوق ملكية في المنشأة على أنها معاملة قائمة على مدفوعات مبنية على أسهم.

مثال :- كأن تمنح إحدى المنشآت لأحد حائزى أدوات حقوق الملكية فيها الحق فى الحصول على أدوات إضافية بسعر أقل من القيمة العادلة لتلك الأدوات .

فى هذه الحالة:- إذا حصل العامل على ذلك الحق بصفته حائزاً لأدوات حقوق ملكية في تلك الفئة بعينها، فإن منح هذا الحق أو ممارسته **لا يخضع لمقتضيات هذا المعيار**.

الضابط الثانى:- لا يجوز للمنشأة أن تطبق هذا المعيار على المعاملات التي تشتري المنشأة بمقتضاها سلعًا كجزء من صافي الأصول التي تشتريها عند تجميع الأعمال التي ينطبق عليها معيار المحاسبة المصري رقم (٢٩) "تجميع الأعمال" ، أو مشاركة في إنشاء مشروع مشترك.

وبالتالى... فإن أدوات حقوق الملكية المصدرة عند تجميع الأعمال في مقابل سيطرة المشتري **لا تقع في حدود نطاق هذا المعيار**.

الضابطالرابع:- أدوات حقوق الملكية التى تمنح للعاملين لدى المنشأة المقتناه بصفتهم هذه (على سبيل المثال مقابل الخدمة المستمرة) تدخل ضمن نطاق هذا المعيار.

الضابط الخامس:- إلغاء المدفوعات المبنية على أسهم أو استبدالها أو إدخال أية تعديلات عليها نتيجة لتجميع الأعمال أو غيرها من عمليات إعادة هيكلة المنشأة يتم التعامل معها طبقًا لهذا المعيار.

الضابط السادس:- لا ينطبق هذا المعيار ...على المدفوعات المبنية على أسهم التي تتلقى المنشأة بمقتضاها أو تشتري سلعًا أو خدمات بموجب عقود شراء أو بيع البنود غير المالية التى يمكن تسويتها بالصافى نقداً أو بأداة مالية أخرى أو بمبادلة الأدوات المالية كما لو كانت تلك العقود أدوات مالية

المطلب الثانى

كيفية الاعتراف.... بالمدفوعات المبنية على اسهم

يتم الاعتراف بالمدفوعات المبنية على اسهم من خلال الضوابط التالية :

الضابط الاول:- على المنشأة الاعتراف بالسلع والخدمات التي تتلقاها أو تشتريها في إطار المدفوعات المبنية على أسهم ... **عندما تحصل على السلع و بمجرد أن تتلقى الخدمات**

الضابط الثانى:- على المنشأة الاعتراف بالزيادة المقابلة :-

(الطرف الثانى فى القيد المحاسبى)

- **في أدوات حقوق الملكية** ... إذا تم تلقي السلع أو الخدمات مقابل مدفوعات مبنية على أسهم تسدد في شكل أسهم.
- **أو كالتزام...** إذا تم تلقي السلع أو الخدمات مقابل مدفوعات مبنية على أسهم تسدد نقدًا.

الضابط الثالث:- إذا كانت السلع أو الخدمات التي يتم تلقيها أو شرائها مقابل مدفوعات مبنية على أسهم غير مستوفية للشروط التى تؤهلها للاعتراف بها كأصول... **يتم الاعتراف بها كمصروفات.**

الضابط الرابع:- حيث أنه الشكل النمطي أن المصروفات تنشأ عن استهلاك السلع أو الخدمات.

على سبيل المثال :-

- يتم استهلاك الخدمات على الفور عندما يقوم الطرف الآخر بتقديم الخدمة... **وفي هذه الحالة يتم قيد المصروفات**

- وقد يتم استهلاك السلع عبر فترة زمنية لاحقة أو– في حالة المخزون – عندما يتم بيعها في تاريخ لاحق.. **في هذه الحالة** يتم قيد المصروفات في حالة استهلاك السلع أو بيعها.
- قد يكون من الضروري قيد المصروفات .... قبل استهلاك السلع أو الخدمات أو بيعها...**لأنها** لا تستوفي الشروط الواجبة للاعتراف بها ضمن بند الأصول.

مثال:– قد تحصل منشأة ما على سلع كجزء من مرحلة البحث الخاصة بمشروع لتطوير منتج جديد. وعلى الرغم من عدم استهلاك تلك السلع..... **فإنها قد** لا تستوفي الشروط اللازمة للاعتراف بها كأصول بموجب معيار المحاسبة المصرى واجب التطبيق.

المطلب الثالث

نظرة شاملة ... للمدفوعات المبنية على الأسهم المسددة في شكل أسهم

نعرض بعض الحالات الخاصة بهذا الموضوع :-

الحالة الاولى :- بالنسبة لقياس السلع والخدمات المتلقاة للمدفوعات المبنية على الأسهم المسددة في شكل أسهم

فى هذه الحالة :- يجب على المنشأة أن تقيس السلع المستلمة أو الخدمات المتلقاة، والزيادة المقابلة لها... في أدوات حقوق الملكية مباشرةً، ... **وذلك بالقيمة العادلة للسلع والخدمات المتلقاة،** ما لم يكن من المتعذر تقدير القيمة العادلة المذكورة بشكل يعتمد عليه

.....

الحالة الثانية:- إذا تعذر على المنشأة تقدير القيمة العادلة للسلع والخدمات المتلقاة بشكل يعتمد عليه

فى هذه الحالة :- يجب عليها أن تقيس قيمتها، والزيادة المقابلة لها في أدوات حقوق الملكية، بشكل غير مباشر، **عن طريق استخدام القيمة العادلة للأسهم أو أدوات حقوق الملكية الممنوحة.**

الحالة الثالثة:- فبالنسبة لقياس القيمة العادلة للخدمات المتلقاة للمعاملات التي تتم مع العاملين وغيرهم ممن يقدمون خدمات مماثلة .

فى هذه الحالة:- على المنشأة أن تقيس القيمة العادلة للخدمات المتلقاة ... بالرجوع إلى.. **القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة**

حيث إنه من المتعذر- عادة - تقدير القيمة العادلة للخدمات المتلقاة بشكل يعتمد عليه.

ويجب أن... يتم قياس القيمة العادلة لتلك الأدوات... **في تاريخ منحها.**

الحالة الرابعة:- حيث أن ... الأسهم وخيارات الاكتتاب فيها أو غيرها من أدوات حقوق الملكية يتم منحها إلى العاملين كجزء من حزمة المكافآت الممنوحة لهم، بالإضافة إلى المرتب النقدي وغيره من مزايا العاملين الأخرى.

وحيث أنه... من المتعذر أن يتم قياس الخدمات المتلقاة مباشرةً بالنسبة لبعض مكونات حزمة مكافآت العاملين.

وحيث انه... إنه قد يكون من المتعذر قياس القيمة العادلة لإجمالي حزمة المكافآت بشكل مستقل... بدون القياس المباشر للقيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة.

بالإضافة إلى ذلك... فأحيانًا ما تُمنح الأسهم أو خيارات الاكتتاب فيها كجزء من نظام العلاوات، بدلاً من كونها جزءًا من المكافأة الأساسية

مثال... منح هذه الاسهم ...كحافز للعاملين للبقاء في خدمة المنشأة أو لمكافأتهم على جهودهم المبذولة لتحسين أداء المنشأة.

وقد تدفع المنشأة... مكافآت إضافية للحصول على مزايا إضافية. ومن المرجح أن يكون تقييم القيمة العادلة لتلك المزايا الإضافية صعبًا. ونتيجةً لصعوبة القياس المباشر للقيمة العادلة للخدمات المتلقاة

فى هذه الحالات :- يجب على المنشأة أن تقيس القيمة العادلة لخدمات العامل المتلقاة .... بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة.

الحالة الخامسة:- بالنسبة للمعاملات التي تجرى مع أطراف أخرى بخلاف العاملين

فى هذه الحالة:- يجب أن تكون هناك قرينة قابلة للدحض على أن القيمة العادلة للسلع المستلمة أو الخدمات المتلقاة يمكن أن يتم تقييمها بشكل يعتمد عليه.... **ويتم**

قياس القيمة العادلة المذكورة في التاريخ الذي تحصل فيه المنشأة على السلع أو الذي يقدم فيه الطرف الآخر الخدمة.

وإذا دحضت المنشأة هذه القرينة لأنها لا تستطيع إجراء التقييم بشكل يعتمد عليه للقيمة العادلة للسلع المستلمة أو الخدمات المتلقاة

فى هذه الحالة... على المنشأة ...أن تقيس السلع المستلمة أو الخدمات المتلقاة والزيادة المقابلة لها في أدوات حقوق الملكية، بشكل غير مباشر،... وذلك بالرجوع إلى **القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة،** والتي تم قياسها في تاريخ حصول المنشأة على السلع أو تقديم الطرف الآخر للخدمات.

الحالة السادسة:- حالة ما إذا ظهر أن المبلغ القابل للتحديد المقبوض (إن وجد) من قبل المنشأة أقل من القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة أو الإلتزام المتكبد

فى هذه الحالة:- فإن هذا الوضع يشير عادة إلى أن المبلغ الآخر (أى السلع أو الخدمات غير قابل للتحديد) قد تم (أو سيتم) إستلامها من قبل المنشأة

وبالتالى:-

(أ) تقيس المنشأة السلع أو الخدمات القابلة للتحديد المستلمة وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى هذا .

(ب) تقيس المنشأة السلع أو الخدمات غير القابلة للتحديد المستلمة (أو التى سيتم استلامها) على أنها الفرق بين القيمة العادلة للمدفوعات المبنية على أسهم والقيمة العادلة للسلع أو الخدمات غير القابلة للتحديد المستلمة فى تاريخ المنح .

المطلب الرابع

المعاملات ... التي يتم تلقي الخدمات بمقتضاها

نأخذ بعض حالات هذه المعاملات:-

الحالة الاولى:- حالة ما إذا كانت أدوات حقوق الملكية مستحقة على الفور.

فى هذه الحالة:- لا يقتضي ذلك من الطرف الآخر أن يقوم بإتمام فترة خدمة بعينها قبل أن يصبح مستحقًا بشكل غير مشروط لتلك الأدوات.

.....

الحالة الثانية :- حالة غياب أي دليل يدل على ان أدوات حقوق الملكية غير مستحقة على الفور

فى هذه الحالة:-

- على المنشأة أن تفترض أن الخدمات المقدمة من الطرف الآخر في مقابل أدوات حقوق الملكية قد تم تلقيها بالفعل.

- ويجب على المنشأة في تاريخ منح الأدوات المذكورة أن تقوم بقيد الخدمات المتلقاة بالكامل، و قيد زيادة مقابلة لها في أدوات حقوق الملكية.

.....

الحالة الثالثة:- حالة ما إذا لم تكن أدوات حقوق الملكية مستحقة إلا بعد أن يتمم الطرف الآخر مدة خدمة بعينها.

فى هذه الحالة:-

- على المنشأة أن تفترض أن الخدمات المقدمة من قبل الطرف الآخر في مقابل تلك الأدوات سوف يتم تلقيها في المستقبل أثناء فترة الاستحقاق .

– ويجب على المنشأة أن تحسب تلك الخدمات كما تم تقديمها من قبل الطرف الآخر أثناء فترة الاستحقاق، مع الزيادة المقابلة لها في أدوات حقوق الملكية.

على سبيل المثال:

المثال الاول:– إذا تم منح العامل خيارات الاكتتاب في أسهم بشرط إتمام ثلاث سنوات من الخدمة.

فى هذه الحالة:– تعتبر المنشأة أن الخدمات التي يجب على العامل تقديمها مقابل خيار الاكتتاب في الأسهم سوف يتم تلقيها في المستقبل، خلال فترة الاستحقاق البالغة ثلاث سنوات.

المثال الثانى:– إذا تم منح أحد العاملين خيار الاكتتاب في الأسهم بشرط استيفاء شرط تحقيق مستوى أداء معين و أن يظل العامل في خدمة المنشأة إلى أن يتم استيفاء هذا الشرط، وكانت فترة الاستحقاق متغيرة بحسب موعد استيفاء شرط تحقيق مستوى الأداء.

فى هذه الحالة:–

- على المنشأة أن تعتبر أن الخدمات التي يجب على العامل أدائها في مقابل خيار الاكتتاب في الأسهم سوف يتم تلقيها في المستقبل خلال فترة الاستحقاق المتوقعة.
- وعلى المنشأة أن تقدر طول فترة الاستحقاق المتوقعة في تاريخ المنح على أساس النتيجة المرجحة

لاستيفاء شرط تحقيق مستوى الأداء كالتالى:–

– إذا كان شرط تحقيق مستوى الأداء مرتبطاً بعوامل السوق...

فى هذه الحالة:- يجب أن يكون تقييم طول فترة الاستحقاق المتوقعة ملائمًا للفروض المستخدمة في تقييم القيمة العادلة للخيارات الممنوحة، و على ألا يتم تعديلها بشكل متتابع.

- اذا لم يكن شرط تحقيق مستوى الأداء مرتبطاً بعوامل السوق...

فى هذه الحالة:- على المنشأة أن تعدل تقييمها لطول فترة الاستحقاق إذا لزم الأمر، إذا أشارت المعلومات اللاحقة إلى أن تقييم طول فترة الاستحقاق يختلف عما سبقها من تقييمات.

المطلب الخامس

المعاملات التي تقاس بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة

سنتناول هذا الموضوع بالشرح من خلا ل النقاط التالية :-

اولا:- تحديد القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة

ثانيا:- معالجة شروط الاستحقاق

ثالثا:- كيفية معالجة.... شروط عدم الاستحقاق

رابعا:- معالجة سمة إعادة المنح

خامسا:- كيفية المعالجة بعد تاريخ الاستحقاق

سادسا:- كيفية المعالجة اذا تعذر تقدير القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية بشكل يعتمد عليه

سابعا:- كيفية المعالجة إذا ما قامت المنشأة بتسوية منح أدوات حقوق الملكية حالة تعذر تقدير القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية بشكل يعتمد عليه

ثامنا:- تعديل الأحكام والشروط التي يتم بمقتضاها منح أدوات حقوق الملكية، بما في ذلك الإلغاءات والتسويات

اولا:- تحديد القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة

فى حالة ...المعاملات التي تقاس بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة.

على المنشأة ... أن تقيس القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة في تاريخ القياس على أساس أسعار السوق – إن أمكن – مع الأخذ في الاعتبار الشروط والأحكام التي تم منح تلك الأدوات على أساسها .

وتعرف القيمة العادلة في هذا المعيار :- بأنها القيمة التي يتم بموجبها تبادل أصل أو التزام بين أطراف راغبين في التعامل وعلى بينة من الحقائق ومتعاملون بإرادة حرة

.....

وفى حالة إذا.... لم تتوافر أسعار السوق

فى هذه الحالة :-

-على المنشأة أن تقدر القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة باستخدام أسلوب للتقييم لتقدير السعر الذي كانت تلك الأدوات ستصل إليه في تاريخ القياس في معاملة تتم بين أطراف كل منهم لديه الرغبة فى التبادل و على بينة من الحقائق و يتعاملان بإرادة حرة

– ويجب أن يكون أسلوب التقييم موافقاً لمنهجيات التقييم المقبولة بصفة عامة لتسعير الأدوات المالية

– ويجب أن يضم اسلوب التقييم جميع العوامل و الافتراضات التي يأخذها من هم على بينة من الحقائق ومن لديهم الرغبة فى التبادل من المشاركين في السوق لتحديد الأسعار

ثانيا:- معالجة شروط الاستحقاق

قد يكون منح أدوات حقوق الملكية .. معلقًا على شرط استيفاء شروط استحقاق محددة.

على سبيل المثال:-

يعتبر منح أسهماً أو خيارات اكتتاب في أسهم إلى العامل مشروطًا:-

- ببقاء العامل في خدمة المنشأة لمدة زمنية محددة

- أوبشروط أداء يجب استيفائها مثل تحقيق المنشأة لنسبة نمو معينة في الأرباح أو زيادة محددة في سعر سهم المنشأة

فى هذه الحالة :-

- **لا تؤخذ** ... شروط الاستحقاق بخلاف شروط السوق، في الحسبان عند تقييم القيمة العادلة للأسهم أو لخيارات الاكتتاب فيها في تاريخ القياس

- **ويتم بدلاً من ذلك** ... أخذ شروط الاستحقاق في الاعتبار عن طريق تعديل عدد أدوات حقوق الملكية المتضمنة في قياس مبلغ المعاملة

بحيث يكون... المبلغ المعترف به نظير السلع أو الخدمات المتلقاة في مقابل أدوات حقوق الملكية، في النهاية، قائمًا على أساس عدد أدوات حقوق الملكية التي تصبح مستحقة في النهاية.

وبالتالى... فإنه على أساس تراكمي لا يتم الاعتراف بأي مبلغ للسلع المستلمة أو الخدمات المتلقاة إذا لم تصبح أدوات حقوق الملكية مستحقة بسبب الإخفاق فى استيفاء أحد شروط الاستحقاق، مثل عدم إتمام الطرف الآخر لمدة خدمة معينة، أو عدم استيفاء شرط الأداء

*** وعلى المنشأة أن تعترف بمبلغ مقابل السلع المستلمة أو الخدمات المتلقاة خلال فترة الاستحقاق بناءً على :-**

أفضل تقييم متاح ... لعدد أدوات حقوق الملكية المتوقع أن تصبح مستحقة خلالها **وعليها أن تراجع ذلك التقييم** – إذا لزم الأمر – إذا ما أشارت المعلومات اللاحقة إلى أن عدد أدوات حقوق الملكية المتوقع أن تصبح مستحقة تختلف عن التقييمات السابقة

وفي تاريخ الاستحقاق... يجب على المنشأة أن تعدل التقييم بحيث يصبح مساويًا لعدد أدوات حقوق الملكية التي استحقت بالفعل.

.....

يتم اتخاذ شروط السوق في الاعتبار... عند تقدير القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة

مثل:- تحديد سعر سهم مستهدف يسمح بممارسة حق الاكتتاب في الأسهم .

وبالتالى... فبالنسبة لأدوات حقوق الملكية التي تمنح بشروط السوق.. **يجب على المنشأة** ... أن تعترف بالسلع أو الخدمات المتلقاة من الطرف الآخر الذي يستوفي جميع شروط استحقاق ممارسة حق الاكتتاب في الأسهم الأخرى بغض النظر عما إذا كان شرط السوق المذكور قد تم استيفاؤه من عدمه.

على سبيل المثال ... الخدمات المقدمة من العامل الذي يظل في الخدمة طوال مدة الخدمة المحددة

ثالثا:- كيفية معالجة.... شروط عدم الاستحقاق

- **على المنشأة** أن تأخذ بعين الاعتبار كافة شروط عدم الاستحقاق عند تقدير القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة .

- **وبالنسبة لمنح أدوات حقوق ملكية بشروط عدم الاستحقاق** ....على المنشأة أن تعترف بالسلع أو الخدمات من الطرف المقابل والتى تستوفى كافة شروط الاستحقاق والتى لا تعتبر شروطاً سوقية وذلك بغض النظر عن استيفاء شروط عدم الاستحقاق هذه

مثل:الخدمات التى تم الحصول عليها من موظف يبقى فى الخدمة للفترة المحددة لها

رابعا:- معالجة سمة إعادة المنح

فى حالة خيارات الاكتتاب في الأسهم التي... تتميز بسمة إعادة المنح فى هذه الحالة :-

لا يتم اتخاذ سمة إعادة المنح في الحسبان عند تقدير القيمة العادلة لخيارات الاكتتاب في الأسهم الممنوحة في تاريخ القياس.

وبدلاً من ذلك... يتم حساب خيار إعادة الإصدار على أنه منح لخيار جديد للاكتتاب في الأسهم... **وذلك إذا** تم وعندما يتم منح خيار إعادة المنح في وقت لاحق.

خامسا:- كيفية المعالجة بعد تاريخ الاستحقاق

بعد الاعتراف بالسلع أو الخدمات المتلقاة وبعد قيد الزيادة المقابلة في أدوات حقوق الملكية

يجب على المنشأة ألا تجري أية تعديلات لاحقة على إجمالي رأس المال بعد تاريخ الاستحقاق.

على سبيل المثال:-

لا يجوز للمنشأة أن تقوم لاحقًا بعكس المبلغ المعترف به نظير الخدمات المتلقاة من أي عامل ... **إذا تم التنازل** عن أدوات حقوق الملكية المستحقة أو– في حالة خيار الاكتتاب في الأسهم – إذا لم يتم ممارسة خيار الاكتتاب.

غير أن هذا الشرط لا يمنع المنشأة من الاعتراف بعملية تحويل داخل أدوات حقوق الملكية، أي التحويل من أحد مكونات حقوق الملكية المنشأة إلى مكون آخر.

سادسا:– كيفية المعالجة اذا تعذر تقدير القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية بشكل يعتمد عليه

وفي هذه الحالات النادرة فقط، يجب على المنشأة بدلاً من ذلك أن تقوم بما يلي:

الخطوة الاولى : يتم قياس أدوات حقوق الملكية كالتالى :–

– بما يعادل فرق القيمة بالزيادة أولياً في تاريخ حصول المنشأة على السلع أو تقديم الطرف الآخر للخدمة.

– **ويتم القياس بعد ذلك** في كل تاريخ لإعداد القوائم المالية وفي كل تاريخ سداد نهائي، مع قيد أي تغيير في فرق القيمة في الأرباح أو الخسائر.

وفى حالة... منح خيارات الاكتتاب في الأسهم.

فى هذه الحالة:–

يتم تسوية المعاملة القائمة على أساس السعر الأساسي للسهم نهائيًا عندما:–

– تتم ممارسة خيار الاكتتاب في الأسهم

– أو إسقاط الحق فى الاكتتاب في الأسهم ....**مثال** عند التوقف عن العمل.

– أو إنقضاء الاكتتاب في الأسهم ...**مثال** في نهاية فترة خيار الاكتتاب.

الخطوة الثانية :–

الاعتراف بالسلع المستلمة أو الخدمات المتلقاة ...**على أساس** عدد أدوات حقوق الملكية التي تصبح مستحقة في النهاية أو (إن أمكن) أو التي تتم ممارستها في النهاية.

مثال :- لتطبيق لهذا الشرط على خيارات الاكتتاب في الأسهم... على المنشأة أن تقيد السلع المستلمة أو الخدمات المتلقاة أثناء فترة الاستحقاق - إن وجدت - إلا أن الشروط المتعلقة بشرط السوق لا تطبق.

.....

ويراعى الضوابط التالية :

الضابط الاول:- يرتكز المبلغ المعترف به نظير السلع المستلمة أو الخدمات المتلقاة أثناء فترة الاستحقاق على أساس عدد خيارات الاكتتاب في الأسهم المتوقع أن تصبح مستحقة.

.....

الضابط الثانى :- يجب على المنشأة أن تعدل ذلك التقدير- إذا لزم الأمر - إذا ما أشارت أية معلومات تالية على ذلك التقدير إلى أنه من المتوقع أن يختلف عدد خيارات الاكتتاب في الأسهم التي تصبح مستحقة للممارسة عن التقديرات السابقة،

الضابط الثالث:- في تاريخ استحقاق ممارسة الخيار... **على المنشأة** أن تعدل التقدير بحيث يصبح مساويًا لعدد أدوات حقوق الملكية التي استحقت بالفعل.

.....

الضابط الرابع:- بعد تاريخ الاستحقاق... **يجب على** المنشأة أن تعكس المبلغ المعترف به نظير السلع المستلمة أو الخدمات المتلقاة... **إذا:**-

- تم إسقاط حق خيار الاكتتاب في الأسهم بعد ذلك.

– أو انقضى هذا الحق في نهاية مدة خيار الاكتتاب في الأسهم.

.....

سابعا:– كيفية المعالجة ...إذا ما قامت المنشأة بتسوية منح أدوات حقوق الملكية حالة تعذر تقدير القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية بشكل يعتمد عليه إذا حدثت التسوية أثناء فترة الاستحقاق... على المنشأة :–

أن تنظر إلى التسوية... على أنها أداة للإسراع في عملية استحقاق ممارسة خيار الاكتتاب...

ومن ثم عليها أن تقوم على الفور بالاعتراف بالمبلغ الذي كان من المفترض أن يتم الاعتراف به نظير الخدمات المتلقاة خلال بقية فترة الاستحقاق.

وأن يتم ... حساب أية مبالغ تسدد على أنها مخصصة لإعادة شراء أدوات حقوق الملكية – أي على سبيل الاقتطاع من حقوق الملكية – إلى المدى الذي لا تتجاوز فيه هذه المبالغ فرق القيمة لأدوات حقوق الملكية، المقاسة في تاريخ إعادة الشراء.

ويجب... الاعتراف بأية مبالغ إضافية على هذا النحو على أنها مصروفات.

ثامنا:- تعديل الأحكام والشروط التي يتم بمقتضاها منح أدوات حقوق الملكية، بما في ذلك الإلغاءات والتسويات

الضابط الاول :- يجوز لأية منشأة أن تدخل تعديلات على الأحكام والشروط التي يتم بمقتضاها منح أدوات حقوق الملكية.

على سبيل المثال:- يجوز لها تخفيض سعر ممارسة خيار الاكتتاب في الأسهم الممنوحة للعاملين(أي إعادة تسعير الخيارات) الذي يرفع القيمة العادلة لتلك الخيارات.

الضابط الثانى :-

على المنشأة أن تعترف – كحد أدنى – بالخدمات المتلقاة والمقاسة بالقيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة في تاريخ المنح.... **إلا إذا** لم تستحق تلك الأدوات نتيجة لعدم استيفاء شرط الاستحقاق (بخلاف شرط السوق) المحدد في تاريخ المنح.

وينطبق هذا الشرط بغض النظر عن أية تعديلات تدخل على الأحكام والشروط التي تم منح أدوات حقوق الملكية على أساسها، أو إلغاء أو تسوية منح أدوات حقوق الملكية المذكورة.

علاوةً على ذلك... يجب على المنشأة أن تعترف بآثار التعديلات التي ترفع إجمالي القيمة العادلة للمدفوعات المبنية على أسهم أو التي تعد ذات فائدة بالنسبة للعامل.

فى حالة :- ما إذا قامت المنشأة بإلغاء أو تسوية منح أدوات حقوق الملكية أثناء فترة الاستحقاق (بخلاف المنح الملغاة بطريق سقوط الحق عند عدم استيفاء شروط الاستحقاق)

فى هذه الحالة المنشاة القيام بالخطوات التالية:-

الخطوة الاولى :- أن تعتبر الإلغاء أو التسوية أنه إجراء تم اتخاذه بغية الإسراع في استحقاق خيار الاكتتاب.... **و لذا عليها** أن تقوم على الفور بالاعتراف بالمبلغ الذي كان من المفترض أن يتم الاعتراف به نظير الخدمات المتلقاة خلال فترة الاستحقاق المتبقية.

الخطوة الثانية :-

- حساب أية مبالغ تدفع إلى العامل في تاريخ إلغاء أو تسوية منح أدوات حقوق الملكية ...**على أنها** إعادة شراء لحق الملكية – أي على أنها اقتطاع من حق الملكية – إلى المدى الذي لا تتجاوز فيه تلك المبالغ القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، والمقاسة في تاريخ إعادة الشراء.
- ويتم الاعتراف بأية مبالغ زائدة ... **كمصروفات.**
- **ومع هذا فإذا** تضمنت ترتيبات المدفوعات المبنية على أسهم عناصر إلتزامات.... **فعلى المنشأة** إعادة قياس القيمة العادلة للإلتزام فى تاريخ الإلغاء أو التسوية .
- **ويتم المحاسبة** على أى مدفوعات تتم ....لتسوية عنصر الإلتزام هذا... كإستهلاك للإلتزام .

الخطوة الثالثة :- فى حالة ما اذا تم منح أدوات حقوق ملكية جديدة إلى العامل وفي تاريخ منح تلك الأدوات الجديدة، قامت المنشأة بتعريف الأدوات الجديدة الممنوحة على أنها بديلة عن أدوات حقوق الملكية الملغاة

وفى هذه الحالة :-

على المنشأة ...أن تتعامل مع منح أدوات حقوق الملكية البديلة بذات الطريقة كما لو كانت تعديلاً للمنح الأصلي لأدوات حقوق الملكية.

وتعد القيمة العادلة الإضافية الممنوحة... بمثابة الفرق بين القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية البديلة وصافي القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الملغاة، وذلك في تاريخ منح أدوات حقوق الملكية البديلة

ويعد صافي القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الملغاة ...هو ذاته قيمتها العادلة، وذلك قبل الإلغاء مباشرةً، مخصومًا منها قيمة أية مبالغ مدفوعة إلى العامل عند إلغاء أدوات حقوق الملكية المحسوبة على أنها اقتطاعًا من حقوق الملكية ...طبقًا للخطوة الثانية.

وفى حالة... إذا لم تقم المنشأة بتعريف أدوات حقوق الملكية الجديدة على أنها بديلة عن أدوات حقوق الملكية الملغاة.

فى هذه الحالة... على المنشأة أن تعتبر الأدوات الجديدة بمثابة منحة جديدة من أدوات حقوق الملكية.

.....

الضابط الرابع:- إذا كان بإستطاعة المنشأة أو الطرف المقابل اختيار شروط عدم الاستحقاق .

فى هذه الحالة....على المنشأة معالجة إخفاقها أو إخفاق الطرف المقابل فى استيفاء شروط عدم الاستحقاق هذه خلال فترة الاستحقاق .... كعملية إلغاء .

الضابط الخامس:- اذا أعادت المنشأة شراء أدوات حقوق الملكية المستحقة للعامل

فى هذه الحالة... فإنه يتم التعامل مع المبلغ المدفوع إلى العامل على أنه اقتطاع من حقوق الملكية إلى المدى الذي لا يتجاوز فيه ذلك المبلغ القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية المعاد شراؤها، والمقاسة في تاريخ إعادة الشراء. ويتم قيد أية زيادة من هذا النوع ...كمصروفات.

المطلب السادس

كيفية قياس ... المدفوعات المبنية على أسهم... المسددة نقداً

على المنشأة أن تقيس السلع أو الخدمات المشتراة و الالتزامات المتكبدة بالقيمة العادلة... للالتزام المذكور.

ويراعى الضوابط التالية :-

الضابط الاول:- إلى أن يتم تسوية الالتزامات.. على المنشأة :-

أن تعيد قياس... القيمة العادلة للالتزام في كل تاريخ إعداد للقوائم المالية وفي تاريخ التسوية....**مع الأخذ في الاعتبار** أى تغيير يطرأ على القيمة العادلة المعترف بها في الأرباح أو الخسائر عن الفترة.

.....

على سبيل المثال:-

مثال١- قد تمنح المنشأة حقوق ارتفاع قيمة الأسهم للعاملين كجزء من حزمة المكافآت المستحقة لهم، والتي يصبح العاملون من خلالها مستحقين لمدفوعات نقدية مستقبلية (بدلاً من أدوات حقوق الملكية)، القائمة على أساس الزيادة في سعر سهم المنشأة عن مستوى معين خلال مدة زمنية معينة.

.....

مثال٢:- أو قد تمنح المنشأة لعامليها الحق في تلقي مبالغ نقدية مستقبلية عن طريق منحهم الحق في أسهم (بما في ذلك الأسهم التي يتم إصدارها عند ممارسة خيار الاكتتاب في الأسهم) القابلة للاسترداد، سواءً كان ذلك على سبيل الإلزام (**على سبيل المثال** عند التوقف عن العمل) أو بناءً على رغبة العامل.

الضابط الثانى:-على المنشأة أن تعترف بالخدمات المتلقاة، و الالتزامات التي يجب عليها سدادها مقابل تلك الخدمات...**عندما يقدم العاملون الخدمات.**

على سبيل المثال:-

تستحق بعض حقوق ارتفاع قيمة الأسهم ... على الفور.

وبالتالى.. لا يلتزم العاملون بإتمام مدة خدمة بعينها لكي يستحقوا السداد النقدي.

وفي حالة عدم وجود دليل... يؤيد عكس ذلك

فى هذه الحالة...على المنشأة أن تفترض أن الخدمات المقدمة من قبل العاملين في مقابل حقوق ارتفاع قيمة الأسهم قد تم تقديمها بالفعل.

وبالتالى... يجب على المنشأة أن تعترف، على الفور، بالخدمات المتلقاة وأن تتحمل مسئولية سداد مقابلها

وفى حالة ... إذا لم يحق للعاملين ممارسة حقوق ارتفاع قيمة الأسهم إلا بعد إتمامهم لمدة خدمة معينة.

فى هذه الحالة... يجب على المنشأة أن تعترف بالخدمات المتلقاة، وأن تلتزم بسداد مقابلها، طالما أن العامل يقدم خدمات أثناء تلك الفترة.

.....

الضابط الثالث:- يتم قياس الالتزام أولياً وفي كل تاريخ لإعداد القوائم المالية إلى أن يتم تسويتها بالقيمة العادلة لحقوق ارتفاع قيمة الأسهم.

وذلك عن طريق... تطبيق نموذج تسعير خيار الاكتتاب في الأسهم.

مع الأخذ في الاعتبار للشروط التي تم منح حقوق ارتفاع قيمة الأسهم على أساسها، ومدى تقديم العاملين للخدمات حتى ذلك التاريخ.

وفـى حالـة ... المـدفوعات المبنيـة علـى أسـهم والتـي تضـم شـروطًا تـوفر لأي مـن المنشأة أو الطرف الآخر الخيار في إما أن تقوم المنشأة بتسوية المعاملة نقدًا (أو بأية أصول أخرى) أو عن طريق إصدار أدوات حقوق ملكية.

فى هذه الحالة :- على المنشأة أن تتعامل مع تلك المعاملة... **على أنها**:-

مـدفوعات مبنيـة علـى أسـهم مسـددة نقـدًا.... إذا - وإلـى المـدى الـذي - تكبدت المنشأة في حدوده التزاماً بالدفع نقدًا أو بأية أصول أخرى.

مدفوعات مبنية على أسـهم مـسددة في شكل أسـهم ... إذا - وإلـى المـدى الـذي- لا يتم تكبد ذلك الالتزام في حدوده.

المطلب السابع

المدفوعات المبنية على أسهم والتي تنص شروطها على منح الطرف الآخر خيار التسوية

فى حالة .. ما إذا منحت المنشأة ... إلى الطرف الآخر... الحق في اختيار السداد النقدى ..مقابل مدفوعات مبنية على أسهم .. أو بإصدار أدوات حقوق ملكية.

فى هذه الحالة :-

تكون المنشأة بذلك قد منحت الطرف المذكور أداة مالية مركبة تتضمن :

- **مكون دين** (أي حق الطرف الآخر في طلب السداد نقدًا)
- **ومكون حقوق ملكية** (أي حق الطرف الآخر في طلب السداد في شكل أدوات حقوق ملكية بدلاً عن النقد).

ويتم قياس هذه المعاملة كالتالى :-

اولا: وبالنسبة للمعاملات التي تكون بها أطراف بخلاف العاملين، والتي يتم فيها قياس القيمة العادلة للسلع أو الخدمات بشكل مباشر.

على المنشأة... أن تقيس مكون حقوق الملكية في الأداة المالية المركبة ...على أساس الفرق بين القيمة العادلة للسلع أو الخدمات المتلقاة.. والقيمة العادلة لمكون الدين.. في تاريخ تلقي السلع والخدمات.

ثانيا: بالنسبة للمعاملات الأخرى، بما في ذلك المعاملات التي تتم مع العاملين

على المنشأة ... أن تقيس القيمة العادلة للأداة المالية المركبة... في تاريخ القياس... آخذةً في الاعتبار الأحكام والشروط التي منحت على أساسها الحقوق... في الدفع نقدًا.. أو بأدوات حقوق ملكية.

اجراءات تطبيق هذه الحالة

الاجراء الاول :- على المنشأة أن تقيس أولاً القيمة العادلة لمكون الدين... ثم تقيس القيمة العادلة لمكون حقوق الملكية ... **آخذةً في الاعتبار أنه** يجب على الطرف الآخر أن يتنازل عن الحق في تلقي المبلغ نقدًا لكي يستلم أدوات حقوق الملكية... والقيمة العادلة للأداة المالية المركبة هي إجمالي القيم العادلة لكلا المكونين.

إلا أن المدفوعات المبنية على أسهم التي يملك فيها الطرف الآخر خيار التسوية عادةً ما تكون مهيكلة بحيث تكون القيمة العادلة لأحد بدائل التسوية هي ذاتها القيمة العادلة للبديل الآخر.

على سبيل المثال:-

قد يكون للطرف الآخر الحق في اختيار استلام خيارات لشراء الأسهم أو حقوق تقييم الأسهم المدفوعة نقدًا.

وفى هذه الحالة:-

تكون القيمة العادلة لمكون حقوق الملكية صفراً... **ومن ثم** تكون القيمة العادلة للأداة المالية المركبة هي ذاتها القيمة العادلة لمكون الدين.

وفى حالة...ما إذا تباينت القيم العادلة لبدائل السداد عادةً ما تكون القيمة العادلة لمكون حقوق الملكية أعلى من الصفر.

وفي هذه الحالة تكون القيمة العادلة للأداة المالية المركبة أعلى من القيمة العادلة لمكون الدين.

الاجراء الثانى :-

على المنشأة أن تعترف بالسلع التى تم شراؤها أو الخدمات المتلقاة كل على حدة فيما يتصل بكل مكون من مكونات الأداة المالية المركبة.

وبالنسبة لمكون الدين ... يجب على المنشأة أن تعترف بالسلع المشتراة أو الخدمات المقدمة ، والتزام سداد مقابل تلك السلع أو الخدمات، طالما أن الطرف الآخر يورد سلعاً أو يقدم خدمات... طبقًا لمتطلبات تطبيق المدفوعات المبنية على أسهم المسددة نقدًا.

وبالنسبة لمكون حقوق الملكية (إن وجد)... يجب على المنشأة أن تعترف بالسلع أو الخدمات المتلقاة، والزيادة في حصص رأس المال، طالما أن الطرف الآخر يورد السلع أو يقدم الخدمات... طبقًا لمتطلبات تطبيق المدفوعات المبنية على الأسهم المسددة بأسهم.

الاجراء الثالث:-

فى تاريخ التسوية.. يجب على المنشأة ..أن تعيد قياس الالتزام بقيمته العادلة.

إذا أصدرت المنشأة أدوات حقوق ملكية عند التسوية بدلاً من السداد نقدًا... يتم تحويل الالتزام مباشرةً إلى حقوق ملكية مقابل أدوات حقوق الملكية التي تم إصدارها.

الاجراء الرابع:- إذا دفعت المنشأة المبلغ نقدًا عند السداد بدلاً من إصدار أدوات حقوق ملكية... فإنه يتم استخدام ذلك المبلغ... لتسوية الالتزام بالكامل... ويظل مكون حقوق الملكية المعترف به سلفًا مثبتاً تحت بند حقوق الملكية.

وعند اختيار تلقي المبلغ نقدًا عند السداد... يعتبر الطرف الآخر قد تنازل عن حقه في استلام أدوات حقوق ملكية. إلا أن هذا الشرط لا يمنع المنشأة من الاعتراف بتحويله ضمن بند حقوق الملكية، أى تحويل أحد مكونات حقوق الملكية إلى آخر.

المطلب الثامن

المدفوعات المبنية على أسهم التى تمنح شروطها المنشأة الحق في اختيار طريقة السداد

فى حالة ... المدفوعات المبنية على أسهم التى تمنح شروطها المنشأة حق اختيار السداد إما نقدًا ... أو عن طريق إصدار أدوات حقوق ملكية.

فى هذه الحالة :-

على المنشأة أن تحدد ما إذا كان عليها التزام حالي بالدفع نقدًا ... ومن ثم حساب المدفوعات المبنية على أسهم على هذا الأساس.

ويكون على المنشأة التزام حالي بالدفع نقدًا ...إذا:-

- لم يكن لخيار السداد في شكل أدوات حقوق ملكية أي أساس تجاري ...**مثال** لأن المنشأة محظورة قانونًا من إصدار أسهم.

- أو أن للمنشأة ممارسة سابقة أو سياسة معلنة للدفع نقدًا - أو أنها تدفع، بوجه عام - نقدًا عندما يطلب الطرف الآخر السداد نقدًا.

.....

ويتم اثبات هذه المعاملة كالتالى:-

إذا كان على المنشأة التزام حالي بالسداد نقدًا... فعليها أن تثبت المعاملة... طبقًا لمتطلبات تطبيق المدفوعات المبنية على أسهم المسددة نقداً

إذا لم يوجد على المنشأة التزام حالي بالسداد نقدًا ...فعليها أن تثبت المعاملة... طبقًا لمتطلبات المدفوعات المبنية على أسهم و المسددة فى شكل أسهم

وعند قيام المنشأة بالسداد... يراعى الضوابط التالية :

الضابط الاول:- إذا اختارت المنشأة أن تدفع نقدًا... يجب أن يتم إثبات السداد النقدي على أنه إعادة شراء لمساهمة في حقوق الملكية... أي خصمًا من حقوق الملكية، فيما عدا ما هو وارد في (الضابط الثالث أدناه)

.....

الضابط الثانى:- إذا اختارت المنشأة أن تقوم بالسداد بإصدار أسهم... فأنه لا يُشترط إجراء المزيد من الحسابات (بخلاف التحويل من أحد مكونات حقوق الملكية إلى آخر، إذا لزم الأمر)، فيما عدا ما هو مبين في (الضابط الثالث أدناه)

.....

الضابط الثالث:- إذا اختارت المنشأة .. بديل السداد ذا القيمة العادلة الأعلى.. في تاريخ السداد..

فعلى المنشأة أن تثبت مصروفات إضافية نظير القيمة الزائدة :

- أي الفرق بين المبلغ النقدي المدفوع... والقيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية التي كانت ستُصدَر في حالة عدم اللجوء إلى بديل السداد المذكور
- أو الفرق بين القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية المصدرة والمبلغ النقدي الذي كان من المفترض أن يُدفَع، أيهما أصلح للتطبيق.

.....

المطلب التاسع

معاملات المدفوعات المبنية على أسهم ... بين منشآت المجموعة

فى حالة .. المعاملات المدفوعات المبنية على أسهم بين منشآت المجموعة ، فى قوائمها المالية المستقلة أو المنفردة

فى هذه الحالة :-

تقيس المنشأة المستلمة للسلع أو الخدمات المستلمة إما :-

- **على أنها المعاملات** ... التى تكون فيها البضاعة أو الخدمات هى المقابل لأدوات الملكية
- **أوعلى انها المعاملات** ....التى تشترى فيها المنشأة البضاعة أو الخدمات مقابل الإلتزامات التى تتحملها أمام المورد .

وذلك من خلال تقييم :

(أ) طبيعة المقابل الممنوح

و(ب) حقوقها وإلتزاماتها.

ويلاحظ :- أنه يمكن أن يختلف المبلغ المعترف به من قبل المنشأة المستلمة للسلع أو الخدمات عن المبلغ المعترف به من قبل المجموعة المجمعة أو منشأة أخرى فى المجموعة تقوم بتسوية معاملة المدفوعات المبنية على أسهم .

.....

الحالات التى تقيس فيها المنشأة المستلمة للسلع أوالخدمات السلع أو الخدمات المستلمة إما على أنها المعاملات التى تكون فيها البضاعة أو الخدمات ... هى المقابل لأدوات الملكية

الحالة الاولى:- ان يكون المقابل الممنوح ... هو أدوات حقوق ملكيتها .

الحالة الثانية:- الحالة التى لا يكون فيها لدى المنشأة ... إلتزام بتسوية معاملة المدفوعات المبنية على أسهم .

ويراعى فى هذه الحالات :-

أن تعيد المنشأة لاحقاً قياس المعاملات التى تكون فيها البضاعة أو الخدمات هى المقابل لأدوات الملكية ... فقط من أجل التغييرات فى شروط الاستحقاق غير السوقية.

وفى جميع الأحوال الأخرى... تقيس المنشأة المستلمة للسلع أو الخدمات السلع أو الخدمات المستلمة على أنها معاملات مدفوعات مبنية على أسهم مسددة نقداً

.....

تعترف المنشأة التى تسوى معاملة المدفوعات المبنية على أسهم ...عندما تقوم منشأة أخرى فى المجموعة... بإستلام السلع أو الخدمات بالمعاملة على أنها:-

المعاملة التى تكون فيها البضاعة أو الخدمات هى المقابل لأدوات الملكية ... **فقط إذا تم تسويتها بأدوات حقوق ملكية المنشأة نفسها .**

وخلافاً لذلك ... يتم الاعتراف بالمعاملة ... على أنها معاملات مدفوعات مبنية على أسهم مسددة نقداً

الحالة التى فيها تشمل بعض معاملات المجموعة ترتيبات سداد تقتضى من إحدى منشآت المجموعة الدفع لمنشأة أخرى فى المجموعة مقابل مخصص المدفوعات المبنية على أسهم إلى موردى السلع أو الخدمات .

فى هذه الحالة:- تحاسب المنشاة التى تستلم السلع أو الخدمات معاملة المدفوعات المبنية على أسهم ... بغض النظر عن ترتيبات السداد ضمن المجموعة .

المطلب العاشر

الافصاحات التى يتطلبها هذا المعيار...والخاصة بالمدفوعات المبنية على اسهم

اولا:- على المنشأة أن تفصح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي القوائم المالية من فهم طبيعة ومدى الترتيبات القائمة على المدفوعات المبنية على أسهم التي كانت قائمة أثناء الفترة.

على المنشأة أن تفصح على الأقل عما يلي:

(أ) بيان بكل نوع من أنواع عقود المدفوعات المبنية على أسهم التي كانت قائمة في أي وقت أثناء الفترة، بما في ذلك الشروط العامة لكل عقد، مثل مقتضيات استحقاق ممارسة خيار الشراء، والحد الأقصى لمدة الخيارات الممنوحة، وطريقة السداد (على سبيل المثال ما إذا كانت نقدًا أو بأسهم)، ويجوز للمنشآت التي تتشابه أنواع المدفوعات المبنية على أسهم فيها بشكل جوهري أن تجمع هذه المعلومات، ما لم يكن من الضروري الإفصاح عن كل عقد أو معاملة على حدة.

(ب) عدد خيارات الاكتتاب في الأسهم والمتوسط المرجح لأسعار ممارسة تلك الخيارات لكل من المجموعات التالية من الخيارات :

(١) قائمة في بداية الفترة المالية.

و(٢) ممنوحة أثناء الفترة المالية .

و(٣) سقط الحق فيها أثناء الفترة المالية.

و(٤) تم ممارستها أثناء الفترة المالية.

و(٥) انقضت أثناء الفترة المالية.

و(٦) قائمة في نهاية الفترة المالية.

و(٧) قابلة للممارسة في نهاية الفترة المالية.

(ج) بالنسبة لخيارات الاكتتاب في الأسهم التي تتم ممارستها أثناء الفترة المالية، يتم الإفصاح عن المتوسط المرجح لسعر السهم في تاريخ الممارسة، و إذا تمت ممارسة الخيارات على أساس منتظم خلال الفترة، يجوز للمنشأة أن تفصح عن المتوسط المرجح لسعر السهم أثناء الفترة.

(د) بالنسبة لخيارات الاكتتاب في الأسهم القائمة في نهاية الفترة المالية، يتم الإفصاح عن أسعار الممارسة والمدة التعاقدية المتبقية للمتوسط المرجح، و إذا كان نطاق أسعار الممارسة متسعًا، يتم تقسيم الخيارات المعلقة إلى نطاقات ذات مغز ومعنً لتقدير عدد وتوقيت الأسهم الإضافية التي قد يتم إصدارها والمبالغ النقدية التي قد يتم تلقيها عند ممارسة تلك الخيارات.

.....

ثانيا:-على المنشأة أن تفصح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي القوائم المالية من فهم كيفية تحديد القيمة العادلة للسلع والخدمات المتلقاة، أو القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، خلال الفترة المالية.

.....

ثالثا:- إذا قامت المنشأة بقياس القيمة العادلة للسلع أو الخدمات المتلقاة نظير أدوات حقوق الملكية للمنشأة بشكل غير مباشر، بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة ... **فعلى المنشأة أن تفصح على الأقل عما يلي :**

(أ) بالنسبة لخيارات الاكتتاب في الأسهم الممنوحة خلال الفترة المالية أن تفصح عن القيمة العادلة لتلك الخيارات في تاريخ القياس والمعلومات الخاصة بكيفية قياس القيمة العادلة بما في ذلك :

(١) نموذج تسعير الخيار المستخدم والمدخلات إلى ذلك النموذج، بما في ذلك المتوسط المرجح لسعر السهم، وسعر الممارسة، ونسبة التذبذب المتوقعة، ومدة خيار الاكتتاب في الأسهم، وتوزيعات الأرباح المتوقعة، وسعر الفائدة الخالي من المخاطرة، واية مدخلات أخرى على النموذج، بما في ذلك الطريقة المستخدمة و الافتراضات الموضوعة لإدماج آثار الممارسة المبكرة المتوقعة.

و(٢) كيفية تحديد التذبذب المتوقع، بما في ذلك تفسير إلى أي مدى تم تعيين نسبة التذبذب المتوقعة على أساس التذبذب التاريخي.

و(٣) ما إذا كان قد تم أو كيفية إدماج أية سمات أخرى لمنح الخيار في قياس القيمة العادلة، على سبيل المثال ظروف السوق.

(ب) بالنسبة لأدوات حقوق الملكية الأخرى الممنوحة أثناء الفترة المالية (أي بخلاف خيارات الاكتتاب في الأسهم)، يتم الإفصاح عن عدد أدوات حقوق الملكية ومتوسط القيمة العادلة المرجح لتلك الحصص في تاريخ القياس، ومعلومات عن كيفية قياس القيمة العادلة المذكورة، بما في ذلك:

(١) إن لم يتم قياس القيمة العادلة على أساس سعر السوق القابلة للرصد، فكيف تم تحديدها.

و(٢) ما إذا كان قد تم إدماج توزيعات الأرباح المتوقعة في قياس القيمة العادلة وإن كان ذلك قد تم فكيف تم هذا الإدماج.

و(٣) ما إذا كانت أية سمات أخرى لأدوات حقوق الملكية الممنوحة قد تم إدماجها في قياس القيمة العادلة وإن كان الأمر كذلك فكيف تم هذا الإدماج.

(ج) بالنسبة لعقود المدفوعات المبنية على الأسهم المعدلة أثناء الفترة المالية:

(١) يتم الإفصاح عن تلك التعديلات بشكل واضح.

و(٢) القيمة العادلة الإضافية الممنوحة (نتيجة لتلك التعديلات).

و(٣) معلومات عن كيفية قياس القيمة العادلة الإضافية الممنوحة، بما يتوافق مع الشروط المبينة في البنود (أ) و (ب) أعلاه، إن أمكن.

.....

رابعا:- إذا قامت المنشأة مباشرةً بقياس القيمة العادلة للسلع أو الخدمات المتلقاة أثناء الفترة المالية، فإنه يجب على المنشأة... أن تفصح عن كيفية تحديد تلك القيمة العادلة.

على سبيل المثال:- ما إذا كان قد تم قياس القيمة العادلة بسعر السوق لتلك السلع والخدمات.

خامسا:- على المنشأة أن تفصح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي القوائم المالية من فهم أثر المعاملات القائمة على المدفوعات المبينة على أسهم التي تتم على أرباح المنشأة أو خسائرها عن الفترة المالية وعلى مركزها المالي.

من خلال الإفصاح عما يلي على الأقل :

(أ) إجمالي المصروفات المعترف بها عن الفترة المالية والناشئة عن المعاملات القائمة على مدفوعات مبنية على أسهم والتي تم بمقتضاها تلقي سلع أو خدمات غير مستوفية لشروط الاعتراف بها كأصول، ومن ثم تم الاعتراف بها على الفور كمصروفات، بما في ذلك الإفصاح المستقل عن تلك الشريحة من المصروفات التي تنشأ عن المعاملات التي يتم التعامل معها على أنها معاملات قائمة على المدفوعات المبنية على أسهم و المسددة في شكل أسهم .

و(ب) بالنسبة للالتزامات الناشئة عن المعاملات القائمة على المدفوعات المبنية على أسهم:

(١) يتم الإفصاح عن إجمالي القيمة الدفترية في نهاية الفترة المالية.

(٢) إجمالي فرق القيمة بالزيادة في نهاية الفترة المالية للالتزام الذى استحق للطرف الآخر بمقتضاها ممارسة الحق في الحصول على السداد النقدي أو بأصول أخرى في نهاية الفترة المالية (على سبيل المثال حقوق ارتفاع قيمة الأسهم).

المطلب الحادى عشر

كيفية قياس... القيمة العادلة للاسهم الممنوحة للعاملين

يتم قياس القيمة العادلة للأسهم الممنوحة للعاملين كالتالى :-

بالقيمة العادلة للأسهم بالسعر السوقي لأسهم المنشأة ...بعد تعديلها بالأحكام والشروط التي تم منح الأسهم على أساسها ... ماعدا شروط الاستحقاق المستبعدة من قياس القيمة العادلة

أو بسعر سوقي مقدر... إذا لم تكن أسهم المنشأة متداولة بشكل علني

مثال١:- إذا لم يكن للعاملين الحق في تلقي حصصاً في الأرباح أثناء فترة الاستحقاق.

فى هذه الحالة... يجب أن يتم أخذ هذا العامل في الحسبان عند تقدير القيمة العادلة للأسهم الممنوحة.

مثال٢:- إذا كانت الأسهم خاضعة لقيود عند التحويل بعد تاريخ الاستحقاق.

فى هذه الحالة ... يجب أن يتم أخذ هذا العامل في الاعتبار... **ولكن إلى المدى الذي** تؤثر فيه قيود ما بعد الاستحقاق على السعر الذي يُفترض أن يدفعه مشارك السوق ذى الدراية والذي لديه الرغبة في الشراء نظير ذلك السهم.

على سبيل المثال... إذا كان السهم من الأسهم المتداولة بشكل نشط في سوق تتسم بالعمق والسيولة، قد يكون لقيود التحويل لما بعد الاستحقاق أثر محدود على السعر الذي قد يدفعه شريك السوق ذى الدراية و الرغبة في الشراء نظير تلك الأسهم.

ولا تؤخذ القيود على التحويل أو غيرها من القيود التي تكون قائمة أثناء فترة الاستحقاق في الحسبان عند تقدير القيمة العادلة للأسهم الممنوحة في تاريخ المنح ..**لأن تلك القيود** تنبع من وجود شروط الاستحقاق التي يتم التعامل معها

المطلب الثانى عشر

خيارات الاكتتاب في الأسهم الممنوحة للعاملين

سنتناول هذا الموضوع بالشرح من خلال النقاط التالية :

اولا:- كيفية قياس خيارات الاكتتاب فى الأسهم الممنوحة للعاملين

ثانيا:- العوامل الواجب مراعاتها فى جميع نماذج تسعير خيارات الاكتتاب في الأسهم

ثالثا:- العوامل الاخرى التى يراعيها مشاركو السوق ذوي الدراية والذين لديهم الرغبة في الاكتتاب عند تحديد السعر

رابعا:- المدخلات إلى نماذج تسعير خيارات الاكتتاب في الأسهم

خامسا:- إدخال تعديلات على العقود القائمة على مدفوعات مبنية على أسهم المسددة في شكل أسهم

.....

اولا:- كيفية قياس... خيارات الاكتتاب فى الأسهم الممنوحة للعاملين

بالنسبة لخيارات الاكتتاب في الأسهم الممنوحة للعاملين، لا تكون أسعار السوق متاحة في كثير من الحالات، حيث إن الخيارات الممنوحة تكون خاضعة لأحكام وشروط غير سارية على خيارات الاكتتاب في الأسهم المتداولة

ويتم قياس هذه الخيارات كالتالى :-

١- **على اساس خيارات الاكتتاب في أسهم متداولة...** بأحكام وشروط مماثلة

٢- **يتم تقدير القيمة العادلة للخيارات الممنوحة للاكتتاب في الأسهم عن طريق تطبيق نموذج تسعير خيار الاكتتاب في الأسهم...** في حالة عدم وجود خيارات الاكتتاب في أسهم متداولة بأحكام وشروط مماثلة

وعلى المنشأة أن تأخذ بعين الاعتبار:-

العوامل التي يراعيها مشاركو السوق الذين لديهم الرغبة في الشراء عند انتقاء نموذج تسعير خيار الاكتتاب الذي يطبقونه.

على سبيل المثال:-

تتمتع الكثير من خيارات اكتتاب العاملين بمدة طويلة و عادةً ما يكونوا قابلين للممارسة أثناء الفترة الواقعة بين تاريخ الاستحقاق ونهاية مدة الخيارات.

وغالبًا ما تتم ممارستها في وقت مبكر، ويجب أن تراعى هذه العوامل عند تقدير القيمة العادلة للخيارات في تاريخ المنح.

ثانيا:- العوامل الواجب مراعاتها فى جميع نماذج تسعير خيارات الاكتتاب في الأسهم

(أ) سعر ممارسة الخيار.

و(ب) مدة الخيار.

و(ج) السعر الحالي للأسهم الأساسية.

و(د) نسبة التذبذب المتوقعة لسعر السهم.

و(هـ) توزيعات الأرباح المتوقعة على الأسهم (إن كانت مناسبة).

و(و) سعر الفائدة الخالي من المخاطر بالنسبة لمدة خيار الاكتتاب في الأسهم.

.....

ثالثا:- العوامل الاخرى التى يراعيها مشاركو السوق ذوي الدراية والذين لديهم الرغبة في الاكتتاب عند تحديد السعر

على سبيل المثال:-

العامل الاول :- لا يمكن ممارسة خيار الاكتتاب في الأسهم الممنوحة للعاملين بشكل نمطي أثناء فترات محددة ... مثل فترة الاستحقاق أو أثناء فترات محددة من قبل منظم الأوراق المالية

يراعى فى هذا العامل:-

ما إذا كان نموذج تسعير خيار الاكتتاب في الأسهم المطبق ... من شأنه أن يفترض أن خيار الاكتتاب يمكن أن تتم ممارسته في أي وقت أثناء مدة هذا الخيار **إذا استخدمت المنشأة نموذجاً لتسعير خيارات الاكتتاب في الأسهم**... لا تقيم الخيارات التي يمكن ممارستها... إلا في نهاية مدة الخيارات... فلا يوجد أي تعديل يمكن إدخاله في حالة عدم القدرة على ممارسة تلك الخيارات أثناء فترة الاستحقاق (أو غيرها من الفترات أثناء عمر الخيارات)، حيث إن النموذج يفترض أن الخيارات لا يمكن ممارستها أثناء تلك الفترات.

.....

العامل الثانى :- وهي إمكانية الممارسة المبكرة لخيار الاكتتاب في الأسهم.

مثال:- لأن الخيار ليس قابلاً للتحويل بحرية، أو لأن العامل يجب عليه ممارسة جميع الخيارات المستحقة عند التوقف عن العمل، ويجب أن تراعى آثار الممارسة المبكرة المتوقعة.

و بالنسبة للعوامل التي لا يراعيها مشارك السوق ذى الدراية الذي لديه النية عند تحديد سعر خيار الاكتتاب في الأسهم (أو غيرها من أدوات حقوق الملكية).

لن يتم أخذها في الاعتبار عند تقدير القيمة العادلة لخيارات الاكتتاب في الأسهم (أو غيرها من أدوات حقوق الملكية) الممنوحة.

على سبيل المثال:- بالنسبة لخيارات الاكتتاب في الأسهم الممنوحة للعاملين، فإن العوامل التي تؤثر في قيمة خيار الاكتتاب من منظور العامل الفرد فقط غير مرتبطة بتقدير السعر الذي قد يحدده مشارك السوق ذى الدراية والنية.

.....

رابعا:- المدخلات إلى نماذج تسعير خيارات الاكتتاب في الأسهم

عند تقدير نسبة التذبذب المتوقعة وتوزيعات الأرباح المستحقة على الأسهم المعنية **يكون الهدف هو:**- تقريب التوقعات ... التي تنعكس في سعر السوق الراهن أو سعر التبادل المتداول لهذا الخيار.

عند تقدير آثار الممارسة المبكرة لخيارات الاكتتاب في الأسهم الممنوحة للعاملين **يكون الهدف هو:**- تقريب التوقعات... التي يطورها طرف خارجي لديه إمكانية الإطلاع على معلومات مفصلة بشأن سلوك ممارسة العاملين على أساس المعلومات المتاحة في تاريخ المنح.

كيفية حساب هذه التوقعات :-

يتم حساب القيمة المتوقعة... عن طريق ترجيح كل مبلغ داخل النطاق باستخدام إمكانية حدوثه المرتبطة به.

وبوجه عام يتم تقييم هذه التوقعات المستقبلية ... على أساس الخبرة... ويتم تعديلها إذا كان من المتوقع بشكل معقول أن يختلف المستقبل عن الماضي.

وفي بعض الظروف:- قد تشير عوامل بعينها إلى أن الخبرة التاريخية غير المعدلة تعد بمثابة عامل تكهن متدني نسبيًا.

مثال:- إذا كانت هناك منشأة لديها خطان مختلفان ومتميزان من النشاط وتصرفت في الخط الأقل مخاطرة بشكل واضح، قد لا تكون نسبة التذبذب التاريخي هي المعلومات الأفضل والأكثر اعتماداً لبناء توقعات معقولة بالنسبة للمستقبل.

في ظروف أخرى:- قد لا تكون المعلومات التاريخية متاحة.

مثال:- لا يكون لدى المنشأة المسجلة حديثًا سوى القليل من البيانات التاريخية – إن وجدت – بشأن تذبذب سعر أسهمها.

إجمالاً لما سبق:- على المنشأة ألا تعتمد في تقديرات التذبذب، وسلوك الممارسة وتوزيعات الأرباح على مجرد المعلومات التاريخية بدون مراعاة إلى أي مدى يُتَوَقع أن تكون الخبرة السابقة منبئة بشكل معقول عن الخبرة المستقبلية.

سنتناول ... مدخلات نماذج تسعير خيارات الاكتتاب في الأسهم

من خلال النقاط التالية :-

الموضوع الاول:- الممارسة المبكرة المتوقعة

الموضوع الثانى:- نسبة التذبذب المتوقعة

الموضوع الثالث :- توزيعات الأرباح المتوقعة

الموضوع الرابع: متطلبات نماذج تسعير خيارات الاكتتاب فى الأسهم بوجه عام

الموضوع الخامس- سعر الفائدة الخالي من المخاطرة

الموضوع السادس:- آثار الهيكل الرأسمالي

الموضوع الاول:- الممارسة المبكرة المتوقعة

سنتناول هذا الموضوع من خلال النقاط التالية :-

(١) اسباب ممارسة ...العاملون خيارات الاكتتاب في الأسهم مبكرًا

(٢) الوسائل المستخدمة فى الممارسة المبكرة المتوقعة

(٣) العوامل التي تؤخذ في الاعتبار عند تقدير الممارسة المبكرة

.....

١-اسباب ممارسة ...العاملون خيارات الاكتتاب في الأسهم مبكرًا

السبب الاول:- تتسم خيارات الاكتتاب في الأسهم الممنوحة للعاملين بشكل نمطي بأنها غير قابلة للتحويل أو النقل... **وغالبًا ما يؤدي ذلك** بالعاملين إلى ممارسة خيارات الاكتتاب في الأسهم الممنوحة لهم مبكرًا.

لأن ... تلك هي الطريقة الوحيدة للعاملين لتسوية موقفهم.

السبب الثانى:- أن العاملين الذين يتوقفون عن العمل عادةً ما يكونوا مطالبين بممارسة أية خيارات مستحقة خلال مدة زمنية قصيرة، وإلا سقط حقهم في خيار الاكتتاب في الأسهم.

السبب الثالث:- النفور من المخاطر وانعدام تنوع الثروة.

.....

٢-الوسائل المستخدمة فى الممارسة المبكرة المتوقعة

تعتمد الوسائل المستخدمة في مراعاة آثار الممارسة المبكرة المتوقعة ... على نوعية نموذج تسعير الخيارات المطبق.

على سبيل المثال:-

يمكن أن تؤخذ الممارسة المبكرة المتوقعة في الاعتبار باستخدام تقدير للعمر المتوقع... لخيار الاكتتاب في الأسهم (والذي يكون، بالنسبة لخيار الاكتتاب في الأسهم الممنوح للعامل، المدة الزمنية الممتدة من تاريخ المنح إلى التاريخ الذي يُتَوَقع أن يمارس فيه الخيار) كمدخل في نموذج تسعير خيار الاكتتاب (على سبيل المثال معادلة Black–Scholes–Merton).

وبدلاً من ذلك.... يمكن أن يتم التخطيط للممارسة المبكرة المتوقعة في نموذج تسعير خيارات الاكتتاب الثنائي أو نموذج مماثل يستخدم المدة التعاقدية كمدخل أو مكون.

يمكن أخذ آثار الممارسة المبكرة في الاعتبار ....باستخدام تقييم للعمر المتوقع لخيار الاكتتاب في الأسهم... كمدخل في نموذج تسعير خيار الاكتتاب في الأسهم

ولتقدير العمر المتوقع لخيارات الاكتتاب في الأسهم الممنوحة لمجموعة من العاملين

يمكن للمنشأة أن تؤسس ذلك التقييم :-

١-على أساس المتوسط المرجح للعمر المتوقع لمجموعة العاملين بالكامل بشكل معقول

٢-أو على اساس المتوسط المرجح لأعمار المجموعات الفرعية من العاملين داخل المجموعة، وذلك على أساس بيانات أكثر تفصيلاً عن سلوك ممارسة العاملين

.....

٣-العوامل التي تؤخذ في الاعتبار عند تقدير الممارسة المبكرة :

العامل الاول:- طول فترة الاستحقاق... حيث إن خيار الاكتتاب في الأسهم لا يمكن ممارسته عادةً حتى نهاية فترة الاستحقاق...**وبالتالى** فإن تحديد مضامين تقييم

الممارسة المبكرة المتوقعة تقوم على أساس فرضية أن الخيارات سوف تصبح مستحقة الممارسة.

العامل الثانى:- استمرار متوسط طول مدة الخيارات المماثلة قائماً في الماضي.

العامل الثالث :- سعر الأسهم الأساسية... قد تشير الخبرة إلى أن العاملين يميلون إلى ممارسة الخيارات عندما يصل سعر السهم إلى مستوً معين فوق سعر الممارسة.

العامل الرابع :- مستوى العامل داخل المؤسسة.

على سبيل المثال:- قد تشير الخبرة إلى أن العاملين ذوي المستويات الأعلى يميلون إلى ممارسة خيارات الاكتتاب في الأسهم في أوقات متأخرة عن العاملين ذوي المستويات الأقل

العامل الخامس:- نسبة التذبذب المتوقعة في أسعار الأسهم الأساسية.

في المتوسط، قد يميل العاملون إلى ممارسة خيارات الاكتتاب في أسهم ذات نسبة تذبذب عالية في وقت مبكر عن الأسهم ذات نسبة التذبذب المنخفضة.

.....

قد يكون من الأهمية بمكان أن يتم تقسيم منحة خيارات الاكتتاب في الأسهم إلى مجموعات من العاملين ذوي سلوك ممارسة متجانس نسبيًا.

و لا تعتبر قيمة الخيار دالة خطية مستقيمة لمدة الخيار؛ فالقيمة تزيد بمعدل متناقص مع تطاول المدة.

على سبيل المثال:- إذا كانت جميع الافتراضات الأخرى متساوية، على الرغم من أن خيار الاكتتاب ذى السنتين يكون أكبر قيمة من الخيار ذي السنة الواحدة، فإنه لا يصل إلى ضعف قيمته.

ويعني ذلك أن حساب القيمة المقدرة للخيار على أساس المتوسط المرجح لعمر واحد يتضمن أعماراً مستقلة متباينة بشكل كبير من شأنه أن يعطي قيمة مبالغ فيها لإجمالي القيمة العادلة لخيارات الاكتتاب في الأسهم الممنوحة .

وبالتالى فمن شأن فصل الخيارات الممنوحة إلى مجموعات يكون لكل منها نطاق ضيق نسبيًا من الأعمار متضمنة داخل عمر المتوسط المرجح، أن يخفض من المبالغة في التقدير.

تنطبق اعتبارات مماثلة عند استخدام النموذج الثنائي أو أي نموذج مشابه.

على سبيل المثال:

الاعتبار الاول:– قد تشير خبرة المنشأة التي تمنح خيارات اكتتاب على نطاق واسع لجميع مستويات العاملين إلى أن مديري الإدارة العليا التنفيذيين يميلون إلى الاحتفاظ بخياراتهم لمدة أطول من العاملين في الإدارة المتوسطة

الاعتبار الثانى:– أن العاملين الأدنى في التدرج الوظيفي يميلون إلى ممارسة خياراتهم قبل أية مجموعة أخرى.

الاعتبار الثالث:– العاملين الذين يتم تشجيعهم أو إلزامهم بالاحتفاظ بالحد الأدنى من قيمة أدوات حقوق الملكية لدى رب العمل الذين يعملون لديه – بما في ذلك خيارات الاكتتاب في الأسهم – قد يمارسوا خيارات الاكتتاب، في المتوسط، بعد العاملين الذي لا يخضعون لذلك الشرط.

وفي هذه المواقف... فإن فصل الخيارات بناءً على مجموعات المتلقين الذين يشتركون في سلوك ممارسة متجانس سينتج عنه تقدير أكثر دقة لإجمالي القيمة العادلة لخيارات الاكتتاب في الأسهم الممنوحة.

الموضوع الثانى:- نسبة التذبذب المتوقعة

سنتناول هذا الموضوع بالشرح من خلال النقاط التالية :-

١- المقصود بنسبة التذبذب المتوقعة

٢-العوامل التي تجب مراعاتها عند تقييم نسبة التذبذب المتوقعة:

٣-كيفية حساب نسبة التذبذب للمنشآت المسجلة حديثًا

٤-كيفية حساب نسبة التذبذب للمنشآت غير المسجلة

.....

١-المقصود بنسبة التذبذب المتوقعة

نسبة التذبذب المتوقعة هي مقياس للمبلغ الذي يتوقع أن يتقلب في نطاقه أي سعر أثناء أية فترة مالية.

ومقياس التذبذب المستخدم في نماذج تسعير خيارات الاكتتاب في الأسهم ... **هو الانحراف المعياري** السنوي لمعدلات العائد المركبة على السهم خلال مدة زمنية... ويتم التعبير عن التذبذب بشكل نمطي بالسنوات التي يمكن مقارنتها ببعضها البعض بغض النظرعن المدة الزمنية المستخدمة للحساب

على سبيل المثال:- ملاحظات السعر اليومية أو الأسبوعية أو الشهرية.

.....

يقيس معدل العائد (الذي قد يكون إيجابيًا أو سلبيًا) على السهم لمدة ما مدى استفادة حامل السهم من توزيعات الأرباح و قيمة ارتفاع (انخفاض) سعر السهم.

نسبة التذبذب السنوية المتوقعة للسهم :- هي النطاق الذي يُتوقع خلاله أن ينخفض معدل العائد السنوي المركب المستمر بواقع الثلثين تقريبًا.

علـى سـبيل المثـال:- فـإن القـول بـأن السـهم ذى معـدل العائـد المركـب المسـتمر المتوقع بنسبة ١٢ في المائة تصل نسبة تذبذبه إلى ٣٠ في المائة يعني أن إمكانية أن يكون معدل العائد على السهم لسنة واحدة بين- ١٨ في المائة (١٢٪-٣٠٪) و ٤٢ في المائة (١٢٪+٣٠٪) يكون ثلثيه تقريبًا. وإذا كان سعر السهم ١٠٠ في بداية العام ولم يتم دفع أية توزيعات للأرباح، من المتوقع أن يتراوح سعر السهم في نهايـــة العـــام بـــين ٨٣.٥٣ (١٠٠ × س$^{-٠.١٨}$) و ١٥٢.٢٠ (١٠٠ × س$^{٠.٤٢}$) أي حوالي ثلثى الفترة.

٢-العوامل التي تجب مراعاتها عند تقييم نسبة التذبذب المتوقعة

العامـل الاول:- التذبـذب الضـمني المسـتنبط مـن خيـارات الاكتتـاب فـي الأسـهم المتداولة على أسهم المنشأة، أو غيرها من أدوات حقوق الملكية المتداولة الخاصة بالمنشأة التي تتضمن سمات خيار الاكتتاب في الأسهم إن وجدت.

مثل ... أدوات الدين القابلة للتحويل إلى أسهم

.....

العامل الثانى:- التذبذب التاريخي لسعر السهم عبر الفترات الأكثر حداثة والتي تكون بوجه عام متعادلة مع المدة المتوقعة لخيار الاكتتاب في الأسهم

مع الأخذ في الاعتبار... بقية العمر التعاقدي للخيار والآثار المتوقع أن تسفر عنها الممارسة المبكرة.

.....

العامل الثالث:- طول المدة التي تم خلالها تداول الأسهم وطرحها للاكتتاب العام... وقد يكون لدى المنشأة المسجلة حديثًا نسبة عالية من التذبذب التاريخي، مقارنةً بمنشآت مماثلة تم الاعتراف بها منذ فترة أطول.

.....

العامل الرابع:- قابلية نسبة التذبذب إلى الارتداد إلى معدلها - متوسطها على المدى الطويل - وغيرها من العوامل التي تشير إلى أن نسبة التذبذب المستقبلية المتوقعة قد تختلف عن التذبذب الماضي.

على سبيل المثال... إذا اتسم سعر سهم إحدى المنشآت بنسبة تذبذب غير عادية لمدة زمنية محددة نتيجة خسارة مناقصة عامة أو إعادة هيكلة على نطاق واسع... **يمكن التغاضي عن هذه الفترة...** عند حساب المتوسط التاريخي لنسبة التذبذب السنوية.

.....

العامل الخامس:- فترات ملائمة أو منتظمة لملاحظات الأسعار.

حيث يجب أن تتسم ملاحظات الأسعار ... بالثبات من فترة إلى أخرى.

على سبيل المثال... قد تستخدم المنشأة سعر الإغلاق لكل أسبوع أو أعلى سعر في كل أسبوع

إلا أنه لا يجوز لها... استخدام سعر الإغلاق في بعض الأسابيع وأعلى سعر في أسابيع أخرى.

علاوةً على ذلك ... يجب أن يتم التعبير عن ملاحظات الأسعار بذات العملة المستخدمة في سعر الممارسة.

٣-كيفية حساب نسبة التذبذب للمنشآت المسجلة حديثًا

يجب على المنشأة أن تراعي نسبة التذبذب التاريخية لسعر السهم خلال أقرب مدة والتي تكون متعادلة بصفة عامة مع المدة المتوقعة لخيار الاكتتاب في الأسهم.

وفى حالة ... إذا لم تتوافر معلومات كافية لدى إحدى المنشآت المسجلة حديثًا بشأن نسبة التذبذب التاريخية

فى هذه الحالة :-

على المنشأة... حساب نسبة التذبذب التاريخية عن أطول فترة يكون نشاط التداول متاحًا فيها

كما يمكنها أن تأخذ في اعتبارها... نسبة التذبذب التاريخية لدى المنشآت المماثلة بعد مرور فترة مشابهة من عمرها.

مثال:- بالنسبة للمنشأة التي مر على تسجيلها سنة واحدة فقط والتي تمنح خيارات للاكتتاب في الأسهم بمتوسط عمر متوقع خمس سنوات.

قد تأخذ بعين الاعتبار... نمط ومستوى التذبذب التاريخي للمنشآت التي تمارس ذات النشاط خلال مدة الست سنوات الأولى التي تم فيها تداول أسهم تلك المنشآت بطريقة الاكتتاب العام.

.....

٤-كيفية حساب نسبة التذبذب للمنشآت غير المسجلة

لا يكون لدى المنشأة غير المسجلة أية معلومات تاريخية عند تقدير نسبة التذبذب المتوقعة. وترد بعض العوامل التي تؤخذ بعين الاعتبار فيما بعد.

في بعض الحالات، قد تكون إحدى المنشآت غير المسجلة التي تصدر خيارات اكتتاب في الاسهم أو أسهم للعاملين (أو لأطراف أخرى) بشكل منتظم، قد تكون قد

أقامت سوقًا داخلية لأسهمها. ويمكن أخذ تذبذب أسعار تلك الأسهم في الحسبان عن تقدير نسبة التذبذب المتوقعة.

يمكن للمنشأة بدلاً من ذلك أن تراعي نسبة التذبذب التاريخية أو الضمنية لمثيلاتها من المنشآت المسجلة التي تتاح بشأنها معلومات عن سعر السهم أو سعر خيار الاكتتاب في الأسهم.

وذلك ...لاستخدامها في حالة توقع حدوث تذبذب في الأسعار. ومن المتوقع أن يكون ذلك ملائمًا إذا أسست المنشأة قيمة أسهمها على أسعار الأسهم في المنشآت المسجلة المماثلة.

فى حالة :- ما إذا لم تقم المنشأة بالاعتماد في تقييمها لقيمة أسهمها على أسعار أسهم المنشآت المسجلة المماثلة، واستخدمت بدلاً من ذلك منهجية تقييم أخرى لتقييم أسهمها.

فى هذه الحالة:- يمكن للمنشأة أن تستنبط تقييمًا للتذبذب المتوقع يتلاءم مع منهجية التقييم المستخدمة.

على سبيل المثال:- قد تقيم المنشأة أسهمها على أساس صافي الأصول أو الأرباح. كما أنها قد تراعي نسبة التذبذب المتوقعة لقيم أو أرباح صافي تلك الأصول.

.....

الموضوع الثالث :- توزيعات الأرباح المتوقعة

.....

يعتمد وجوب أخذ توزيعات الأرباح المتوقعة في الاعتبار... عند قياس القيمة العادلة للأسهم أو خيارات الاكتتاب في الأسهم الممنوحة....**على ما إذا كان** الطرف الآخر له الحق في توزيعات الأرباح أو ما في حكمها.

.....

مثال:- إذا تم منح العاملين خيارات للاكتتاب في الأسهم ولهم الحق في الحصول على توزيعات الأرباح على الأسهم المعنية أو ما يعادلها (والتي يمكن أن يتم دفعها نقدًا أو يتم تطبيقها لتخفيض سعر الممارسة) بين تاريخ المنح وتاريخ الممارسة.

في هذه الحالة :- فإنه يتم تقييم الخيارات الممنوحة كما لو لم تكن هناك أية توزيعات أرباح ستدفع على الأسهم المعنية... أي أنه يجب أن تكون مدخلات توزيعات الأرباح المتوقعة صفراً.

.....

فى حالة:- تقييم القيمة العادلة للأسهم الممنوحة في تاريخ المنح.

فى هذه الحالة:- فإن الأمر لا يستلزم إجراء أي تعديل لتوزيعات الأرباح المتوقعة إذا كان من حق العامل أن يستلم توزيعات الأرباح المدفوعة أثناء فترة الاستحقاق.

ويراعى أنه ... لا يحق للعاملين الحصول على توزيعات في الأرباح أو ما في حكمها أثناء فترة الاستحقاق(أو قبل الممارسة، في حالة وجود خيار الاكتتاب في الأسهم).

ويجب أن يتم اتخاذ توزيعات الأرباح المتوقعة في الاعتبار عند تقييم الحقوق في الحصول على أسهم أو خيارات الاكتتاب في أسهم في تاريخ المنح.

وهذا يعنى أنه:-

فى حالة... تقييم القيمة العادلة لمنح خيارات الاكتتاب في أسهم.

فـى هـذه الحالـة ... يجب أن يتم تضمين توزيعات الأرباح المتوقعة في تطبيق نموذج تسعير خيار الاكتتاب في الأسهم.

وفى حالة... تقدير القيمة العادلة لمنحة الأسهم

فـى هـذه الحالـة... يجب أن يتم تخفيض التقييم بواقع القيمة الحالية لتوزيعات الأرباح المتوقع أن يتم دفعها أثناء فترة الاستحقاق

الموضوع الرابع
متطلبات نماذج تسعير خيارات الاكتتاب فى الأسهم بوجه عام
.....

وتتطلب نماذج تسعير خيارات الاكتتاب في الأسهم بوجه عام مايلى :-

المتطلب الاول:- أداء عوائد توزيعات الأرباح المتوقعة... **إلا أنه** يجوز التعديل بحيث يتم استخدام مبلغ متوقع لتوزيعات الأرباح بدلاً من عائدها.... ويجوز للمنشأة أن تستخدم إما عائدها المتوقع أو مدفوعاتها المتوقعة.

المتطلب الثانى :- إذا استخدمت المنشأة مدفوعاتها المتوقعة... **فعليها أن تراعي**... النمط التاريخي للزيادات في توزيعات الأرباح.

مثال:- إذا كانت سياسة المنشأة بشكل عام تقوم أساساً على زيادة توزيعات الأرباح بواقع ٣ في المائة تقريبًا سنويًا، فإنه يجب ألا يفترض القيمة المقدرة لخيار الاكتتاب في الأسهم عائدًا ثابتًا لتوزيعات الأرباح المتوقعة طوال مدة خيار الاكتتاب في الأسهم ما لم يكن هناك دليل يدعم ذلك الافتراض.

المتطلب الثالث:- يجب أن يكون افتراض توزيعات الأرباح المتوقعة قائماً على أساس المعلومات المتاحة المعلنة.

المتطلب الرابع:- على المنشأة التي لا تدفع توزيعات أرباح ولا تتبنى خططًا لذلك أن تفترض عائداً متوقعاً لتوزيعات الأرباح بمعدل صفر.

إلا أنه... بالنسبة للمنشأة الناشئة التي ليس لديها تاريخ في دفع توزيعات الأرباح والتى قد تتوقع أن تبدأ في دفع توزيعات الأرباح... أثناء المدد المتوقعة لخيارات الاكتتاب في الأسهم من قبل عامليها. وبوسع تلك المنشآت أن تستخدم متوسط عوائد توزيعات أرباحها السابقة (صفر) ومعدل عائد توزيعات الأرباح الخاصة بمجموعة مشابهة من مثيلاتها بشكل مناسب.

الموضوع الخامس

سعر الفائدة الخالي من المخاطرة

سعر الفائدة الخالي من المخاطرة :- هو العائد المحسوب المتاح حاليًا على إصدارات بكوبون قيمته صفراً.... من قبل حكومة البلاد التي تستخدم عملتها في التعبير عن سعر الممارسة بمدة متبقية مساوية للمدة المتوقعة لخيار الاكتتاب في الأسهم التي تم تقييمها

(على أساس المدة التعاقدية المتبقية من خيار الاكتتاب في الأسهم مع الأخذ في الاعتبار آثار الممارسة المبكرة المتوقعة).

.....

وقد يكون من الضروري استخدام بديل مناسب في الحالات التالية :

حالة١:- حالة عدم وجود مثل هذه الإصدارات الحكومية.

.....

حالة ٢:- حالة ما إذا أشارت الظروف إلى أن العائد المتضمن على إصدارات الحكومة هذه لا تمثل سعر الفائدة الخالي من المخاطرة.

.....

حالة٣:- حالة ماإذا كان مشاركو السوق يقومون بشكل نمطي بتحديد سعر الفائدة الخالي من المخاطرة باستخدام ذلك البديل بدلاً من العائد الضمني على الإصدارات الحكومية عند تقييم القيمة العادلة لخيار الاكتتاب في الأسهم بمدة تساوي المدة المتوقعة لخيار الاكتتاب في الأسهم الذي تم تقييمه.

.....

الموضوع السادس

آثار الهيكل الرأسمالي

حيث ان الغير يحرر خيارات اكتتاب في أسهم متداولة ..وليس المنشأة التى تحررها

ففى هذه الحالة :- وعند ممارسة هذه الخيارات يقوم المحرر... بتسليم الأسهم... إلى حامل خيار الاكتتاب... ويتم الحصول على تلك الأسهم من حاملي الأسهم الموجودين... **وبالتالى** فإن ممارسة خيارات الاكتتاب في الأسهم المتداولة ليس لها أثر في تضخيم عدد الأسهم بإصدارات جديدة.

.....

وفى حالة... ما إذا قامت المنشأة بتحرير خيارات الاكتتاب في الأسهم.

فى هذه الحالة :- يتم إصدار أسهم جديدة عند ممارسة خيارات الاكتتاب في تلك الأسهم (سواءً المصدرة بالفعل أو المصدرة فى جوهرها، وذلك إذا تم استخدام الأسهم التي تم إعادة شراؤها في السابق والاحتفاظ بها في الخزانة).

ونظرًا لأن ... الأسهم سوف يتم إصدارها بسعر الممارسة بدلاً من سعر السوق الحالي في تاريخ الممارسة.

فإنه ..من شأن هذه الإصدارات الفعلية أو المحتملة أن تخفض من سعر السهم **بحيث**... لا يحقق حامل خيار الاكتتاب في الأسهم ربحاً كبيرًا عند ممارسة هذا الخيار

مثال... ذلك الربح الذي يحققه عند ممارسة خيارات الاكتتاب في أسهم متداولة مماثلة لا تخفض من سعر السهم.

يعتمد تحديد ما إذا كان لتلك الممارسة أثر على قيمة خيارات الاكتتاب في الأسهم على عوامل مختلفة مثل :

عدد الأسهم الجديدة التي سوف يتم إصدارها عند ممارسة خيارات الاكتتاب في الأسهم مقارنةً بعدد الأسهم التي تم إصدارها بالفعل

ويجب على المنشأة ان تراعى مايلى :-

- إذا كانت السوق تتوقع بالفعل أن يتم منح خيارات للاكتتاب في الأسهم، فإن السوق تكون قد قامت بالفعل بتحليل التخفيض المحتمل في سعر السهم إلى سعر السهم في تاريخ المنح.
- ما إذا كان من الممكن أن يكون للأثر المخفض لسعر السهم الناجم عن ممارسة خيارات الاكتتاب في الأسهم مستقبلاً أثر على القيمة العادلة لتلك المقدرة لتلك الخيارات في تاريخ المنح، ويمكن أن يتم تكييف نماذج تسعير خيارات الاكتتاب في الأسهم بحيث تراعي هذا الأثر المحتمل لتخفيض سعر السهم.

.....

خامسا:- إدخال تعديلات على العقود القائمة على مدفوعات مبنية على أسهم المسددة في شكل أسهم

بغض النظر عن أية تعديلات تدخل على الأحكام والشروط التي تم منح أدوات حقوق الملكية على أساسها، أو أي إلغاء أو تسوية لمنحة أدوات حقوق الملكية المذكورة **على المنشأة :-**

* **أن تقوم بإثبات** .... الخدمات المتلقاة والمقاسة بالقيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة في تاريخ المنح... إلا إذا لم تستحق تلك الأدوات نتيجة لعدم استيفاء أحد شروط الاستحقاق (بخلاف شرط السوق) المحددة في تاريخ المنح.

* **أن تثبت**... آثار التعديلات التي تزيد من إجمالي القيمة العادلة للعقود القائمة على مدفوعات مبنية على أسهم أو تكون ذات ميزة بخلاف ذلك بالنسبة للعامل.

وذلك من خلال الاجراءات التالية :-

الاجراء الاول :-

إذا أدى التعديل إلى زيادة القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة المقاسة قبل أو بعد التعديل مباشرةً.... مثال عن طريق تخفيض سعر الممارسة

فى هذه الحالة :- على المنشأة أن تدخل القيمة العادلة الزائدة الممنوحة... في قياس المبلغ المعترف به نظير الخدمات المتلقاة في مقابل أدوات حقوق الملكية الممنوحة

والقيمة العادلة الزائدة الممنوحة:- هي الفرق بين القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية المعدلة والقيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الأصلية... **وكلاهما مقدر في تاريخ التعديل.**

و إذا وقع التعديل أثناء فترة الاستحقاق... فإنه يتم تضمين القيمة العادلة الزائدة في قياس المبلغ المعترف به نظير الخدمات المتلقاة خلال الفترة الممتدة من تاريخ التعديل وحتى تاريخ استحقاق أدوات حقوق الملكية المعدلة... بالإضافة إلى المبلغ القائم على أساس القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الأصلية في تاريخ المنح المعترف به عبر بقية فترة الاستحقاق الأصلية.

وإذا وقع التعديل بعد تاريخ الاستحقاق... يتم الاعتراف بالقيمة العادلة الإضافية الممنوحة على الفور – أو خلال فترة الاستحقاق إذا كان يجب على العامل إتمام فترة الخدمة الإضافية قبل أن يصبح مستحقًا بدون شرط لأدوات حقوق الملكية المعدلة.

الاجراء الثانى :- إذا أدى التعديل ... إلى زيادة عدد أدوات حقوق الملكية الممنوحة.

فى هذه الحالة :- يجب على المنشأة أن تدخل القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الإضافية الممنوحة... والمقاسة في تاريخ التعديل... ضمن قياس المبلغ المعترف به نظير الخدمات المتلقاة مقابل أدوات حقوق الملكية الممنوحة، بالتناسب مع المقتضيات المذكورة في الاجراء الاول.

على سبيل المثال:- إذا وقع التعديل أثناء فترة الاستحقاق... فإنه يتم تضمين أدوات حقوق الملكية الإضافية الممنوحة في قياس المبلغ المعترف به نظير الخدمات المتلقاة خلال المدة الممتدة من تاريخ التعديل وحتى تاريخ استحقاق أدوات حقوق الملكية الإضافية، بالإضافة إلى المبلغ القائم على أساس القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة أصلاً في تاريخ المنح التي يتم الاعتراف بها خلال بقية فترة الاستحقاق الأصلية.

الاجراء الثالث:- إذا قامت المنشأة بتعديل شروط الاستحقاق بأسلوب يؤدي إلى حصول العامل على مزايا .

على سبيل المثال:- بتخفيض فترة الاستحقاق أو بتعديل أو إزالة شرط الأداء (بخلاف شرط السوق، الذي يتم التعامل من خلاله مع التغيرات التي تطرأ عليه فعلى المنشأة أن تأخذ شروط الاستحقاق المعدلة في الاعتبار.

.....

وفـى حالـة ... قيـام قامـت المنشـأة بتعـديل أحكـام وشـروط أدوات حقـوق الملكيـة الممنوحـة بأسـلوب يخفـض مـن إجمـالي القيمـة العادلـة للعقد القـائم علـى مـدفوعات مبنية على أسهم، أو إذا لم تكن منشئة لأية ميزة بالنسبة للعامل.

فى هذه الحالـة :- يجب على المنشأة على الرغم من ذلك أن تستمر في التعامل مع الخدمات المتلقاة كمقابل لأدوات حقوق الملكية الممنوحة كأن تلك التعديلات لم تكن ...**بخلاف** إلغاء بعض أو كل أدوات حقوق الملكية الممنوحة.

على سبيل المثال:

مثـــال١:- إذا أدى التعـديل إلــى تخفـيض القيمــة العادلــة لأدوات حقـوق الملكيــة الممنوحة المقاسة قبل التعديل أو بعده مباشرةً.

فى هذه الحالة... على المنشأة أن تراعي الانخفاض في القيمة العادلة وأن تستمر فـي قيـاس المبلـغ المعتـرف بـه نظيـر الخـدمات المتلقاة مقابـل أدوات حقـوق الملكيـة القائمة على أساس القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة في تاريخ المنح.

مثال٢:- إذا أدى التعديل... إلـى تخفيض عدد أدوات حقوق الملكيـة الممنوحـة إلـى العامل.

فى هذه الحالة ... يتم التعامل مع هذا التخفيض كما لو كـان إلغاءً لتلك الشريحة من المنحة

مثـال٣:- إذا قامـت المنشـأة بتعـديل شـروط الاسـتحقاق بشـكل لا تنشـأ عنـه مزايـا بالنسبة للعامل.

علـى سبيل المثـال:- عن طريق زيـادة فترة الاستحقاق أو تعديل أو إضـافة شرط الأداء

فى هذه الحالة... لا يجوز للمنشأة أن تراعي شروط الاستحقاق المعدلة

المطلب الثالث عشر

معاملات المدفوعات المبنية على أسهم بين منشآت المجموعة

هناك أربعة قضايا شائعة تواجه معاملات المدفوعات المبنية على أسهم بين منشآت المجموعة .... **سنتناولها كالتالى :-**

.....

القضية الاولى

ترتيبات المدفوعات المبنية على اسهم التى تتضمن أدوات حقوق ملكية المنشأة

القضية هنا تقول :- هل المعاملات التالية ... تحاسب على أنها تم تسويتها نقداً ...أوتحاسب على أنها تم تسويتها بأدوات حقوق الملكية ... مع العلم أنها تتضمن أدوات حقوق ملكية المنشأة

المعاملة الاولى تقول :- المنشأة تمنح لموظفيها ...حقوقاً لأدوات حقوق ملكية المنشأة (مثلاً خيارات أسهم) وإما أن تختار أو يتعين عليها شراء أدوات حقوق الملكية (أسهم الخزينة) من طرف آخر لسداد إلتزاماتها تجاه موظفيها

المعاملة الثانية تقول :- موظفو المنشأة يمنحون حقوقاً فى أدوات حقوق ملكية المنشأة (مثلاً خيارات أسهم) ، إما عن طريق المنشأة نفسها أو مساهميها ، ويوفر مساهمو المنشأة أدوات حقوق الملكية المطلوبة .

ولمعالجة هذه القضية... هذا المعيار يضع لنا قاعدة

هذه القاعدة تقول :-

تحاسب المنشأة معاملات المدفوعات المبنية على أسهم التى تستلم فيها خدمات مقابل أدوات حقوق ملكيتها .... **على أنه تم تسويتها بحقوق الملكية .**

وتطبق هذه القاعدة :-

سواء ... أختارت المنشأة أو كان يتعين عليها شراء أدوات حقوق الملكية تلك من طرف آخر لسداد إلتزاماتها تجاه موظفيها بموجب إتفاقية المدفوعات المبنية على أسهم

أو سواء... كانت حقوق الموظف فى أدوات حقوق ملكية المنشأة ممنوحة من المنشأة نفسها.. أو من قبل مساهميها ،

أو سواء... تم تسوية معاملة المدفوعات المبنية على أسهم من قبل المنشأة نفسها ...أو من قبل مساهميها .

.....

وفى حالة... ما إذا كان على المساهم إلتزام بتسوية المعاملة مع موظفى المنشأة المستثمر فيها

فى هذه الحالة:- فإنه يقدم أدوات حقوق ملكية المنشأة المستثمر فيها لديه.... بدلاً من حقوق ملكيته .

ولذلك:- إذا كان المنشأة المستثمر فيها ... تقع فى نفس المجموعة التى يوجد فيها المساهم ، فعلى المساهم أن يقيس إلتزامه... وفقاً للمتطلبات المطبقة على المعاملات التى تشترى فيها المنشأة البضاعة أو الخدمات مقابل الإلتزامات التى تتحملها أمام المورد فى قوائم المساهم المالية المستقلة والمنفردة وتلك المطبقة على المعاملات التى تكون فيها البضاعة أو الخدمات هى المقابل لأدوات الملكية فى قوائم المساهم المالية المجمعة .

.....

القضية الثانية

ترتيبات المدفوعات المبنية على أسهم التى تشمل أدوات حقوق ملكية المنشأة الأم

تتعلق هذه القضية :- بمعاملات الدفع على اساس الأسهم بين منشأتين أو أكثر ضمن نفس المجموعة والتى تشمل أداة حقوق ملكية لمنشأة أخرى فى المجموعة .

مثال:- يمنح موظفو المنشأة التابعة حقوقاً فى أدوات حقوق الملكية لمنشآتها الأم كمقابل للخدمات التى يقدمها هؤلاء الموظفين إلى المنشأة التابعة .

تتناول هذه القضية معاملات المدفوعات المبنية على اسهم التالية

المعاملة الاولى :- المنشأة الأم ... تمنح مباشرة لموظفى منشآتها التابعة... حقوقاً فى أدوات حقوق ملكيتها ... ويكون على المنشأة الأم (وليس المنشأة التابعة) إلتزام بتسليم موظفى المنشأة التابعة أدوات حقوق الملكية.

فى هذه الحالة :-

المنشأة التابعة :- ليس عليها إلتزاماً... بتسليم موظفيها أدوات حقوق ملكية منشأتها الأم . لذلك تقيس الخدمات المقدمة... من موظفيها وفقاً للمتطلبات المطبقة على المعاملات التى تكون فيها البضاعة أو الخدمات... هى المقابل لأدوات حقوق الملكية... وتعترف بالزيادة المقابلة فى أدوات حقوق الملكية .. كمساهمة من المنشأة الأم

المنشأة الام :- عليها إلتزاماً... بتسوية المعاملة مع موظفى المنشأة التابعة ... من خلال تقديم أدوات حقوق ملكيتها ... لذلك تقيس المنشآة الأم إلتزامها ... وفقاً للمتطلبات المطبقة على المعاملات التى تكون فيها البضاعة أو الخدمات ...هى المقابل لأدوات حقوق الملكية .

المعاملـة الثانيـة :- المنشـأة التابعـة ... تمـنح لموظفيهـا فـى أدوات حقـوق ملكيـة منشآتها الأم ويكون للمنشأة التابعة إلتزام بتسليم موظفيها بأدوات حقوق الملكية

فى هذه الحالة :-

علـى المنشـأة التابعـة... أن تحاسـب المعاملـة مـع موظفيهـا علـى أنـه... تـم تسـويتها بالنقد . ويطبق هذا المتطلب بغض النظر عن كيفية حصول المنشأة التابعة على أدوات حقوق الملكية لسداد إلتزاماتها نحو موظفيها .

القضية الثالثة

ترتيبات المدفوعات المبنية على أسهم ... التي تشمل الدفعات التى يتم تسويتها بالنقد إلى الموظفين

هذه القضية تقول :- كيف ينبغى على المنشأة التى تستلم السلع أو الخدمات من مورديها (بما فى ذلك الموظفين) أن تعالج محاسبياً ترتيبات المدفوعات المبنية على أسهم نقداً عندما لا يكون على المنشأة نفسها أى إلتزام بعمل الدفعات المطلوبة إلى الموردين .

فى هذه القضية نتناول المعاملات التالية على سبيل المثال :-

المعاملة الاولى :- التى يكون فيها على المنشأة الأم (وليس المنشأة نفسها) إلتزام بعمل الدفعات النقدية المطلوبة إلى موظفى المنشأة ... حيث سيحصل موظفو المنشأة على دفعات نقدية مرتبطة بسعر أدوات حقوق الملكية.

المعاملة الثانية :- التى يكون فيها على المنشأة الأم (وليس المنشأة نفسها) إلتزام بعمل الدفعات النقدية المطلوبة إلى موظفى المنشأة ... حيث سيحصل موظفو المنشأة على دفعات نقدية مرتبطة بسعر أدوات حقوق ملكية منشأتها الام

فى هذه الحالات :-

المنشأة التابعة :- ليس عليها إلتزاماً ... بتسوية المعاملة مع موظفيها .

لذلك تعالج هذه ... المعاملة محاسبياً مع موظفيها... على أنه تم تسويتها نقداً... وتعترف بالزيادة المقابلة فى أدوات حقوق الملكية على أنها مساهمة من المنشأة الأم **وتعيد المنشأة التابعة** قياس تكلفة المعاملة لاحقاً لأى تغيرات ناجمة عن شروط الاستحقاق غير السوقية غير المحققة ...ويختلف هذا الأمر عن قياس المعاملة على انه تم تسويتها نقداً فى القوائم المالية المجمعة للمجموعة .

المنشأة الام :- ليس عليها إلتزاماً ... بتسوية المعاملة مع الموظفين ... لأن المقابل عبارة عن نقد ، تقيس المنشأة الأم (و المجموعة المجمعة) إلتزامها وفقاً للمتطلبات المطبقة على المعاملات التى تشترى فيها المنشأة البضاعة أو الخدمات مقابل الإلتزامات التى تتحملها أمام المورد

القضية الرابعة

نقل الموظفين بين منشآت المجموعة

هذه القضية:- تتعلق بترتيبات الدفع على أساس الأسهم للمجموعة... والتى تشمل موظفى أكثر من منشأة فى المجموعة .

مثال:- تمنح المنشأة الأم موظفى منشآتها التابعة.. حقوقاً فى أدوات حقوق ملكيتها مشروطة بإتمام الخدمات المستمرة مع المجموعة لفترة محددة . ويمكن أن ينقل موظف احدى المنشآت التابعة إلى منشأة تابعة أخرى خلال فترة الاستحقاق دون تأثر حقوق الموظف فى أدوات حقوق الملكية الخاصة بالشركة الأم بموجب ترتيب المدفوعات المبينة على أسهم الأصلى .

فى هذه الحالة :-

وإذا لم يكن هناك على المنشآت التابعة إلتزام بتسوية معاملة المدفوعات المبنية على أسهم مع موظفيها فإنها :-

- تعالج محاسبياً على أنها معاملة تم تسويتها بأدوات حقوق الملكية .
- وتقيس كل منشأة الخدمات المستلمة من الموظف بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية فى تاريخ منح الحقوق فى تلك الأدوات أساساً من قبل المنشأة الأم ونسبة فترة الاستحقاق التى خدمها الموظف مع كل منشأة تابعة

.....

ويراعى الحالات التالية :-

الحالة الاولى :- حالة ما إذا كان على المنشأة التابعة إلتزام بتسوية المعاملة مع موظفيها بأدوات حقوق ملكية منشأتها الأم

فى هذه الحالة :-

فإنها تعالج المعاملة محاسبياً ...على أنه تم تسويتها نقداً .

وتقيس كل منشأة تابعة الخدمات المستلمة ... على أساس القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية فى تاريخ المنح لنسبة فترة الاستحقاق التى خدمها الموظف فى المنشأة .

وتعترف كل منشأة تابعة بأى تغير فى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية خلال فترة خدمة الموظف لدى كل منشأة تابعة .

الحالة الثانية:- حالة اخفاق الموظف بعد تنقله بين منشآت المجموعة... فى تلبية أحد شروط الاستحقاق عدا شرط السوق ... **مثل** أن يترك الموظف المجموعة قبل إتمام مدة الخدمة .

فى هذه الحالة:- وبما أن شرط الاستحقاق هو الخدمة فى المجموعة... تقوم كل منشأة تابعة بتعديل المبلغ المعترف به سابقاً فيما يتعلق بالخدمات المستلمة من الموظف

وبالتالى... إذا لم تستحق الحقوق الممنوحة من المنشأة الأم فى أدوات حقوق الملكية بسبب إخفاق الموظف فى تلبية أحد شروط الاستحقاق عدا شرط السوق **فلا يتم الأعتراف...** بأى مبلغ على أساس تراكمى للخدمات المستلمة من الموظف فى القوائم المالية لأى منشأة فى المجموعة .

.....

مثال١:- فى ٢٠١٨/١١/٢٥م قامت الشركة المصرية الالمانية بشراء مواد خام قيمتها العادلة ١٠٠٠٠٠٠جنية مقابل تسليم المورد ١٠٠٠٠سهم من اسهمها
علما بان القيمة الاسمية للسهم ٨٠ جنيه وقيمته السوقية ٩٥ جنيه
المطلوب :- كيفية المعالجة المحاسبية لهذه الحالة
فى هذا المثال:- حيث ان القيمة العادلة للاصل المستلم معلومة فيتم الاثبات بالقيد التالى :-

١٠٠٠٠٠٠ من حـ / مراقبة مخازن المواد الخام
الى مذكورين
٨٠٠٠٠٠ حـ/ راس المال الاسهم
(١٠٠٠٠سهم ×٨٠ج)
٢٠٠٠٠٠ حـ/ علاوة الاصدار

.....

مثال٢:- فى ٢٠١٩/١/١م قامت الشركة العربية للصناعة والتجارة بشراء ماكينة تعبئة وتغليف مقابل تسليم المنشاة البائعة ٧٠٠٠ سهم من اسهمها وكانت القيمة الاسمية للسهم ٢٠ج والقيمة العادلة له ٣٥ جنيه
علما بانه لم يتوصل الى تقدير للقيمة العادلة للماكينة بدرجة يعتمد عليها
المطلوب :- المعالجة المحاسبية لهذه الحالة

فى هذا المثال:- حيث ان تقدير القيمة العادلة للاصل المستلم لايمكن تقديرها بدرجة يعتمد عليها فيتم اثبات الاصل المستلم بالقيمة العادلة لادوات حقوق الملكية الممنوحة كالتالى :-

٢٤٥٠٠٠ من حـ/ الاصول الثابتة – الات ومعدات

الى مذكورين

١٤٠٠٠٠ حـ / رأس مال الاسهم

(٧٠٠٠سهم × ٢٠ج)

١٠٥٠٠٠ حـ / علاوة الاصدار

.....

مثال٣:- فى ٢٠١٨/١٢/٣١م قامت الشركة الدولية للصناعة بمنح موظفيها ٤٥٠سهم من اسهمها كمكافأة لتحقيق المستوى المطلوب من الانتاج العام الماضى ويبلغ عدد الموظفين ١٥٠ موظف بواقع ٣سهم لكل موظف علما بان القيمة الاسمية للسهم ٤٠جنيه وقيمته السوقية ٦٠ج يحق لكل موظف ممارسه حقه بعد ثلاثة اشهر بدون اى شروط.

المطلوب:- المعالجة المحاسبية لهذه الحالة

فى هذه الحالة ... لايوجد اى شروط وبالتالى يتم اثبات وقياس القيمة العادلة للادوات حقوق الملكية الممنوحة بتاريخ المنح

اولا:- اثبات الحق فى تاريخ المنح وهو ٢٠١٨/١٢/٣١م :

٢٧٠٠٠ من حـ / م. اجور رواتب- مكافآت عاملين

٢٧٠٠٠ الى حـ / خيارات اسهم

ثانيا:- اثبات المعاملة فى تاريخ الممارسة

٢٧٠٠٠ من حـ / خيارات اسهم

الى مذكورين

١٨٠٠٠ حـ / راس مال الاسهم العادية

(٤٥٠سهم × ٤٠)

٩٠٠٠ حـ / علاوة الاصدار

مثال٤:- فى٢٠١٨/١/١م قامت شركة العاشر للاستثمار بمنح موظفيها خيارات اسهم كمكافأة لهم بشرط استمرارهم فى العمل لمدة ثلاث سنوات وذلك بمعدل ٢٠سهم لكل موظف والبالغ عدد كانت ٤٠ جنيه وقيمته 2018/12/31 ١٠٠ موظف علما بان القيمة الاسمية للسهم فى العادلة فى نفس التاريخ ٦٠ جنيه بفرض أن سعر السهم عند ممارسة الخيار كان ٧٥ج ومن المتوقع استمرار جميع العاملين فى الخدمة لمدة ثلاث سنوات

المطلوب:- المعالجة المحاسبية لهذه الحالة

فى هذا الحالة:- حيث انه هناك فترة لاستيفاء الشروط فيتم توزيع المكافاة على هذه الفترة كالتالى:-

المكافاة ٢٠١٨= ١٠٠موظف ×٢٠سهم ×٦٠÷٣سنة = ٤٠٠٠٠ج

المكافاة ٢٠١٩= ١٠٠موظف ×٢٠سهم ×٦٠÷٣سنة = ٤٠٠٠٠ج

المكافاة ٢٠٢٠= ١٠٠موظف ×٢٠سهم ×٦٠÷٣سنة = ٤٠٠٠٠ج

اولا:- فى نهاية كل سنة من السنوات الثلاث يتم اثبات القيد التالى:-

٤٠٠٠٠ من حـ/ م اجور ورواتب- مكافآت عاملين

٤٠٠٠٠ الى حـ / خيارات اسهم

ثانيا:- فى تاريخ ممارسة الخيار يثبت القيد التالى:

١٢٠٠٠٠ من حـ / خيارات اسهم

الى مذكورين

٨٠٠٠٠ حـ / راس مال اسهم عادية

(٢٠٠٠سهم ×٤٠ج)

٤٠٠٠٠ حـ / علاوة الاصدار

مثال٥:- فى ٢٠١٨/١/١م قامت الشركة الايطالية للتجارة بمنح موظفيها خيارات اسهم كمكافأة لهم بشرط استمرارهم فى العمل لمدة ثلاث سنوات وذلك بمعدل ١٠سهم لكل موظف والبالغ عدد ١٠٠ موظف علما بان القيمة الاسمية للسهم فى كانت ٤٠ جنيه وقيمته العادلة فى نفس التاريخ ٦٠ جنيه بفرض أن 20١٨/12/31 سعر السهم عند ممارسة الخيار كان ٨٠ج ومن المتوقع استمرار جميع العاملين فى الخدمة فى السنة الاولى و ٨٠٪ فى السنة الثانية وفى السنة الثالثة تبين ان ٧٠٪ تركوا العمل وفقدوا حقهم فى ممارسة الخيار.

المطلوب:- المعالجة المحاسبية لهذه الحالة

فى هذه الحالة يتم القيام بما يلى :-

اولا:- حساب م.مكافاة العاملين فى ٢٠١٨م:

=١٠٠ ×١٠ ×١٠٠٪ ×٦٠×١/ ٣=٢٠٠٠٠ جنيه

ثانيا:- حساب الرصيد التراكمى لمكافاة العاملين فى نهاية ٢٠١٩

=١٠٠ ×١٠ ×٨٠٪ ×٦٠ ×٢/٣=٣٢٠٠٠ جنيه

ثالثا:- حساب م. مكافاة العاملين نهاية ٢٠١٩م:

= ٣٢٠٠٠-٢٠٠٠٠= ١٢٠٠٠ جنيه

رابعا:- فى نهاية ٢٠٢٠ يكون اجمالى م.المكافأة الفعلى

= ١٠٠ ×١٠×٧٠٪ ×٦٠ =٤٢٠٠٠ جنيه

خامسا:- حساب م. مكافأة العاملين فى نهاية ٢٠٢٠م :

= ٤٢٠٠٠-٢٠٠٠٠-١٢٠٠٠ = ١٠٠٠٠ جنيه

مثال٦:- فى٢٠١٨/١/١م قامت الشركة المصرية للصناعة بمنح موظفيها البالغ عددهم ١٠٠20٢٠/12/31موظف مكافأة تقدر قيمتها بالارتفاع فى قيمة ٤٠٠ سهم من اسهما وتصرف لهم فى

وكانت اسعار اسهم للشركة السوقية كالتالى:-

فى ٢٠١٨/١/١م ٥٠ج.....و فى ٢٠١٨/١٢/٣١ ٦٠ج

فى ٢٠١٩/١٢/٣١ ٦٥ج وفى ٢٠٢٠/١٢/٣١ ٦٧ج

المطلوب المعالجة المحاسبية لهذه الحالة

اولا:- فى ٢٠١٨/١٢/٣١م تكون التغيرات فى القيمة العادلة للاسهم

= ٤٠٠× (٦٠-٥٠) = ٤٠٠٠

ويتم اثبات القيد التالى:-

٤٠٠٠ من حـ/ مكآفات عاملين

٤٠٠٠ الى حـ / مخصص مكافآت عاملين

ثانيا:- فى ٢٠١٩/١٢/٣١ تكون التغيرات فى القيم العادلة للاسهم

= ٤٠٠ × (٦٥-٦٠) = ٢٠٠٠ج

ويتم اثبات القيد التالى :-

٢٠٠٠ من حـ / مكافآت العاملين

٢٠٠٠ الى حـ / مخصص مكافآت العاملين

ثالثا:- فى ٢٠٢٠/١٢/٣١ تكون التغيرات فى القيم العادلة للاسهم

= ٤٠٠ × (٦٧-٦٥) = ٨٠٠ج

ويتم اثبات القيد التالى:-

٨٠٠ من حـ / مكافآت العاملين

٨٠٠ الى حـ/ مخصص مكافآت العاملين

وعند الصرف:-

٦٨٠٠ من حـ/ مخصص مكافآت العاملين

٦٨٠٠ الى حـ/ النقدية

معيار المحاسبة المصري رقم (٤٠) المعدل ٢٠١٩

الأدوات المالية - الإفصاحات

يهدف هذا المعيار إلى مطالبة المنشآت بتوفير الإفصاحات في قوائمها المالية التي تتيح للمستخدمين تقييم ما يلي:

(أ) أهمية الأدوات المالية بالنسبة للمركز المالي والأداء المالي للمنشأة.

و (ب) طبيعة ومدى المخاطر الناجمة عن الأدوات المالية والتي تتعرض لها المنشأة أثناء الفترة وفي نهاية الفترة المالية، وكيفية إدارة المنشأة لهذه المخاطر.

كما أن مبادئ هذا المعيار ... تكمل مبادئ الاعتراف بالأصول المالية والالتزامات المالية وقياسها وعرضها في معيار المحاسبة المصري رقم (٢٥) "الأدوات المالية: العرض" ومعيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) " الأدوات المالية".

سنتناول هذا المعيار بالشرح من خلال النقاط التالية:-

المطلب الاول:- نطاق تطبيق هذا المعيار

المطلب الثانى:- فئات الادوات المالية... ومستوى الافصاح

المطلب الثالث :- متطلبات الافصاح عن ... فئات الأصول المالية والإلتزامات المالية

المطلب الرابع :- متطلبات الافصاح عن الأصول المالية أو الالتزامات المالية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر

المطلب الخامس :- متطلبات الافصاح عن .. اعادة التبويب

المطلب السادس:- متطلبات الافصاح عن ..المقاصة بين الأصول والالتزامات المالية

المطلب السابع:- متطلبات الافصاح عن .... الضمانات

المطلب الثامن :- متطلبات الافصاح عن ..حساب مخصص خسائر الائتمان

المطلب التاسع:- متطلبات الافصاح عن ...لأدوات المالية المركبة ذات المشتقات الضمنية المتعددة

المطلب العاشر:- متطلبات الافصاح عن ... عدم الوفاء والإخلال بالشروط

المطلب الحادى عشر:- متطلبات الافصاح عن ...الدخل والمصروفات والمكاسب والخسائر

المطلب الثانى عشر:- متطلبات الافصاح عن .... السياسات المحاسبية

المطلب الثالث عشر:- متطلبات الافصاح عن ... محاسبة التغطية

المطلب الرابع عشر:- متطلبات الافصاح عن ... خيار تخصيص خطر تعرض ائتماني للقياس بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر

المطلب الخامس عشر:- متطلبات الافصاح عن ... القيمة العادلة للاصول والالتزامات المالية

المطلب السادس عشر:- متطلبات الافصاح عن طبيعة ومدى المخاطر الناجمة عن الادوات المالية

المطلب السابع عشر:- متطلبات الافصاح عن ... تحويلات الاصول المالية

المطلب الثامن عشر:- تاريخ السريان والقواعد الانتقالية

المطلب التاسع عشر:- تعريفات

المطلب الاول

نطاق تطبيق هذا المعيار

اولا:- على جميع المنشآت تطبيق هذا المعيار على كافة أنواع الأدوات المالية ، باستثناء ما يلى:-

(أ) الحصص في الشركات التابعة والشقيقة والمشروعات المشتركة والتي يتم معالجتها محاسبياً طبقاً لمعيار المصري رقم (١٧) "القوائم المالية المستقلة" أو معيار المحاسبة المصري رقم (١٨) " المحاسبة عن الاستثمارات في شركات شقيقة " أو معيار المحاسبة المصري رقم (٤٣) "الترتيبات المشتركة"

الا انه ... اذا سمحت هذه المعايير فى بعض الحالات معالجة الحصة فى شركة تابعة او شقيقة او مشروع مشترك باستخدام معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧)،

وفي هذه الحالات على المنشآت تطبق المتطلبات الواردة في هذا المعيار.

وبالنسبة لتلك التي تقاس بالقيمة العادلة تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٥) " قياس القيمة العادلة "، وعلى المنشآت كذلك تطبيق هذا المعيار على جميع المشتقات المرتبطة بالحصص في الشركات التابعة أو الشقيقة أو المشروعات المشتركة إلا أذا كان المشتق يستوفي تعريف أداة حقوق الملكية في معيار المحاسبة المصري رقم (٢٥).

(ب) حقوق والتزامات أصحاب العمل الناجمة عن لوائح مزايا الموظفين التي ينطبق عليها معيار المحاسبة المصري رقم (٣٨) " مزايا العاملين".

(ج) عقود التأمين كما تم تعريفها في معيار المحاسبة المصري رقم (٥٠) " عقود التأمين"

غير أن هذا المعيار ينطبق على المشتقات الضمنية في عقود التأمين إذا طلب معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) من المنشأة معالجتها محاسبياً بشكل منفصل.

إلى جانب ذلك على الجهة المصدرة تطبيق هذا المعيار على عقود الكفالات المالية إذا طبقت الجهة المصدرة معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) عند الاعتراف بهذه العقود وقياسها.

إلا أنه يجب عليها تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٣٧) إذا اختارت الجهة المصدرة تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٣٧) عند الاعتراف بها وقياسها.

(د) الأدوات المالية والعقود والالتزامات بموجب عمليات المدفوعات المبنية على أسهم والتي ينطبق عليها معيار المحاسبة المصري رقم (٣٩) " المدفوعات المبنية عل أسهم " .

ثانيا:- ينطبق هذا المعيار على الأدوات المالية المعترف بها وغير المعترف بها، وتشمل الأدوات المالية المعترف بها الأصول المالية والالتزامات المالية التي تقع ضمن نطاق معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) ومعيار المحاسبة المصري رقم (٤٧)، وتشمل الأدوات المالية غير المعترف بها بعض الأدوات المالية التي هي برغم أنها خارج نطاق معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) ومعيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) فإنها ضمن نطاق هذا المعيار (مثل بعض ارتباطات القروض).

ثالثا:- ينطبق هذا المعيار على عقود شراء أو بيع بند غير مالي والتي تقع ضمن نطاق معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) ومعيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) .

رابعا:- تنطبق متطلبات الإفصاح عن مخاطر الائتمان في هذا المعيار على الحقوق التي حدد معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) وجوب المحاسبة عنها وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) بغرض الاعتراف بخسارة أو مكسب (المكسب الناتج عن عكس خسارة اضمحلال سبق الاعتراف بها) الاضمحلال. وسوف تتضمن أي إشارة إلى أصول مالية أو التزامات مالية هذه الحقوق، إلا إذا تم النص على غير ذلك.

المطلب الثانى :- فئات الادوات المالية... ومستوى الافصاح

اولا:- فى حالة ... تطلب هذا المعيار الإفصاحات ... حسب فئة الأداة المالية

فى هذه الحالة...

على المنشأة... تجميع الأدوات المالية فى فئات تناسب طبيعة المعلومات التى تم الإفصاح عنها والتى تأخذ فى الاعتبار خصائص هذه الأدوات المالية . **وعلى المنشأة ...** تقديم معلومات كافية لإتاحة المطابقة مع البنود الرئيسية فى قائمة المركز المالى .

ثانيا:- على المنشأة الإفصاح عن المعلومات التي تتيح لمستخدمي البيانات المالية تقييم أهمية الأدوات المالية بالنسبة لمركزها المالي وأدائها المالي

ثالثا:- على المنشأة تقوم بتبويب الأدوات المالية في فئات تناسب طبيعة المعلومات التي تم الإفصاح عنها والتي تأخذ في الاعتبار خصائص هذه الأدوات المالية، ولذلك فهي تختلف عن فئات الأدوات المالية المحددة في معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) (الذي يحدد كيفية قياس الأدوات المالية وأين يتم الاعتراف بالتغيرات في قيمتها العادلة).

رابعا:- عند تحديد فئات الأدوات المالية، على المنشأة إجراء ما يلي كحد أدنى:

(أ) أن تميز الأدوات التي تم قياسها بالتكلفة المستهلكة عن الأدوات التي يتم قياسها بالقيمة العادلة.

(ب) أن تعامل هذه الأدوات المالية كفئة أو فئات منفصلة خارج نطاق هذا المعيار.

خامسا:- على المنشأة أن تقرر في ظل ظروفها مقدار التفاصيل التي توفرها لتلبية متطلبات هذا المعيار ومقدار التأكد الذي تضعه على مختلف نواحي المتطلبات

وكيف تبوب المعلومات لعرض الصورة الكلية بدون دمج المعلومات مختلفة الخصائص، ومن الضروري إجراء توازن بين تحميل القوائم المالية بتفاصيل مفرطة قد لا تساعد مستخدمي القوائم المالية وبين اغفال معلومات هامة كنتيجة لضمها مع بعضها أكثر مما يجب، فعلى سبيل المثال على المنشأة عدم جعل المعلومات الهامة غامضة بإدخالها ضمن مقدار كبير من التفاصيل غير الهامة. وبالمثل على المنشأة عدم ضم المعلومات التي تفصح عنها أكثر مما يجب بحيث تجعل الفروق الهامة بين المعاملات الفردية أو المخاطر المرتبطة بها غامضة

.....

المطلب الثالث :- متطلبات الافصاح عن ... فئات الأصول المالية والإلتزامات المالية

يجب الإفصاح عن الأرصدة الدفترية لكل فئة من الفئات التالية كما هي معرفة في معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) أو معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) وذلك إما في قائمة المركز المالي أو في الإيضاحات:

(أ) الأصول المالية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر، مبينة بشكل منفصل:

(١) تلك التي تم تخصيصها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر عند الاعتراف الأولى؛ و

(٢) تلك التي يجب قياسها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر حسب معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧).

(هـ) الالتزامات المالية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر، مبينة بشكل منفصل:

(١) تلك التي تم تخصيصها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر عند الاعتراف الأولى.

(٢) تلك ينطبق عليها تعريف المحتفظ بها للمتاجرة حسب معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦).

(و) الأصول المالية التي تم قياسها بالتكلفة المستهلكة.

(ز) الالتزامات المالية التي تم قياسها بالتكلفة المستهلكة.

(ح) الأصول المالية التي يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر.

المطلب الرابع :- متطلبات الافصاح عن الأصول المالية أو الالتزامات المالية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر

اولا:- إذا خصصت المنشأة أصل مالي (أو مجموعة الأصول المالية) بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر، كان يتعين بخلاف ذلك قياسه بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر أو بالتكلفة المستهلكة، فإن عليها الإفصاح عما يلي:

(أ) أقصى تعرض لخطر الائتمان للأصل المالي (أو مجموعة الأصول المالية) في نهاية الفترة المالية.

(ب) المبلغ الذي تحدثه أية مشتقات ائتمان ذات علاقة أو أدوات مماثلة للحد من هذا التعرض الأقصى لخطر الائتمان .

(ج) مبلغ التغير خلال الفترة وبشكل تراكمي في القيمة العادلة للأصل المالي (أو مجموعة الأصول المالية) الذي ينسب للتغيرات في خطر الائتمان للأصل المالي والذي يتم تحديده إما:

(١) كمبلغ التغير في القيمة العادلة الذي لا ينسب للتغيرات في ظروف السوق التي تتسبب في نشأة خطر السوق.

أو (٢) باستخدام أسلوب بديل تعتقد المنشأة أنه يمثل بشكل أكثر تعبيراً مبلغ التغير في القيمة العادلة الذي ينسب للتغيرات في خطر الائتمان للأصل.

وتشمل التغيرات في ظروف السوق التي تتسبب في نشأة خطر السوق التغيرات في (مؤشر منشور) لسعر الفائدة أو سعر سلعة أو سعر الصرف الأجنبي أو مؤشر أسعار أو معدلات.

(د) مبلغ التغير في القيمة العادلة الذي حدث لأية مشتقات ائتمان ذات علاقة أو أدوات مماثلة خلال الفترة وبشكل تراكمي منذ أن تم تخصيص الأصل المالي.

ثانيا:- إذا خصصت المنشأة التزاماً مالياً بقيمته العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر حسب معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) وكان يجب عرض التغير في القيمة العادلة لهذا لالتزام من خلال بنود الدخل الشامل الآخر فإن عليها الإفصاح عما يلي:

(أ) مبلغ التغير خلال الفترة وبشكل تراكمي في القيمة العادلة للالتزام المالي الذي ينسب للتغيرات في خطر الائتمان لذلك الالتزام .

(ب) الفرق بين الرصيد الدفتري للالتزام المالي والمبلغ الذي سيطلب من المنشأة تعاقدياً دفعه عند الاستحقاق لصاحب الالتزام.

(ج) إذا كان الأصل المالي قد تم إعادة تبويبه الوضع النادر والحقائق والظروف التي تشير إلى أن الوضع كان نادراً.

(د) إذا تم الاستبعاد من الدفاتر لالتزام خلال الفترة، المبلغ الذي تم عرضه في الدخل الشامل الآخر الذي تحقق عند الاستبعاد من الدفاتر (إن وجد).

ثالثا:- إذا قامت المنشأة بتخصيص التزام مالي بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسارة وفقاً معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) وكان مطلوباً عرض كل تغيرات القيمة العادلة في هذا الالتزام (بما في ذلك آثار التغيرات في خط الائتمان للالتزام) في الأرباح أو الخسارة يجب أن يتم الإفصاح عن:

(أ) مبلغ التغير خلال الفترة وبشكل تراكمي في القيمة العادلة للالتزام المالي الذي ينسب للتغيرات في خطر الائتمان لهذا الالتزام (.

(ب) الفرق بين القيمة الدفترية للالتزام والمبلغ الذي سيطلب من المنشأة تعاقدياً دفعه عند الاستحقاق لصاحب الالتزام

رابعا:- على المنشأة الإفصاح عما يلي:

(أ) وصف تفصيلي للأساليب المستخدمة لاستيفاء المتطلبات معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧)، بما في ذلك توضيح سبب كون هذه الأساليب ملائمة.

(ب) إذا كانت المنشأة تعتقد أن الإفصاح الذي قدمته، إما في قائمة المركز المالي أو في الإيضاحات، للاستيفاء بالمتطلبات من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) لا يمثل بصدق التغير في القيمة العادلة للأصل المالي أو الالتزام المالي الذي ينسب للتغيرات في مخاطره الائتمانية، يجب الإفصاح عن أسباب هذا الاستنتاج والعوامل التي ترى أنها ذات علاقة.

(ج) وصف تفصيلي للأسلوب أو الأساليب المستخدمة لتحديد ما إذا كان عرض آثار التغيرات في خطر الائتمان للالتزام في الدخل الشامل الآخر قد ينشأ عنه أو يزيد من تعارض محاسبي في الأرباح أو الخسارة وإذا كان مطلوبا من المنشأة عرض آثار التغيرات في خطر الائتمان للالتزام في الربح أو الخسارة يجب أن يتضمن الإفصاح وصف تفصيلي للعلاقة الاقتصادية المبينة في معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧).

خامسا:- إذا قامت المنشأة بتخصيص استثمارات في أدوات حقوق ملكية للقياس بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر، كما هو مسموح به وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٧)، يجب أن تفصح عن:

(أ) ما هي الاستثمارات في أدوات حقوق الملكية التي تم تخصيصها للقياس بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر.

(ب) أسباب استخدام هذا البديل للعرض.

(ج) القيمة العادلة لكل من هذه الاستثمارات في تاريخ القوائم المالية.

(د) توزيعات الأرباح التي تم الاعتراف بها خلال الفترة، مع بيان توزيعات الأرباح المتعلقة باستثمارات تم استبعادها من الدفاتر خلال الفترة عن تلك التي لا تزال بحوزة المنشأة في نهاية الفترة.

(هـ) أي نقل للمكسب أو الخسارة المتراكم بين بنود حقوق الملكية خلال الفترة مع بيان أسباب هذا النقل.

.....

سادسا:- إذا قامت المنشأة بالاستبعاد من الدفاتر لاستثمارات في أدوات حقوق ملكية يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر خلال الفترة، يجب الإفصاح عن:

(أ) أسباب التخلص من الاستثمارات.

(ب) القيمة العادلة للاستثمارات في تاريخ الاستبعاد من الدفاتر.

(ج) المكسب أو الخسارة المتراكمة عن الاستبعاد.

المطلب الخامس :- متطلبات الافصاح عن .. اعادة التبويب

اولا:- يجب على المنشأة أن تفصح عما إذا قامت خلال الفترة أو الفترة السابقة بإعادة تبويب أي أصول مالية وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٧). وفي هذه الحالة، يجب الإفصاح عما يلي:

(أ) تاريخ إعادة التبويب.

(ب) توضيح تفصيلي عن التغير في نموذج الأعمال ووصف نوعي لأثر ذلك على القوائم المالية للمنشأة.

(ج) المبلغ المتراكم الذي تم إعادة تبويبه إلى ومن كل مجموعة تبويب.

ثانيا:- إذا قامت المنشأة بإعادة تبويب أصول مالية من مجموعة القيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسارة بحيث يتم قياسها بالتكلفة المستهلكة أو بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٧)، يجب على المنشأة أن تفصح في كل فترة تالية لإعادة التبويب وحتى يتم الاستبعاد من الدفاتر، عن المعلومات التالية للأصول التي تم إعادة تبويبها:

(أ) معدل الفائدة الفعلي الذي تم تحديده في تاريخ إعادة التبويب؛ و

(ب) إيراد الفوائد الذي تم الاعتراف به.

ثالثا:- إذا قامت المنشأة بإعادة تبويب أصول مالية من مجموعة القيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر بحيث يتم قياسها بالتكلفة المستهلكة، أو بإعادة تبويب أصول مالية من مجموعة القيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسارة بحيث يتم قياسها بالتكلفة المستهلكة أو بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر، يجب أن تقوم المنشأة بعد السنة المالية التي تم فيها إعادة التبويب أن تفصح عن:

(أ) القيمة العادلة للأصول المالية في نهاية الفترة المالية؛ و

(ب) مكسب أو خسارة القيمة العادلة الذي كان من الممكن الاعتراف به في الأرباح أو الخسارة أو في الدخل الشامل الآخر خلال الفترة لو لم يتم إعادة تبويب هذه الأصول المالية.

.....

المطلب السادس:- متطلبات الافصاح عن ..المقاصة بين الأصول والالتزامات المالية

تكمل هذه الإفصاحات متطلبات الإفصاح الأخرى لهذا المعيار وهي مطلوبة لكافة الأدوات المالية المعترف بها التي تم مقاصتها وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٥). وتنطبق هذه الإفصاحات أيضاً على الأدوات المالية المعترف بها الخاضعة لترتيبات تصفية حسابات رئيسية نافذة أو اتفاق مماثل بغض النظر عما إذا كان قد تم مقاصتها وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٥).

وهذه الافصاحات هى :-

اولا:- تفصح المنشأة عن المعلومات التي تمكن مستخدمي قوائمها المالية من تقييم الأثر أو التأثير المحتمل لترتيبات تصفية الحسابات على مركز المنشأة المالي. ويشمل هذا الأثر أو التأثير المحتمل لحقوق المقاصة المرافقة للأصول المالية والالتزامات المالية المعترف بها التابعة للمنشأة.

ثانيا:- تفصح المنشأة في نهاية الفترة المالية عن المعلومات الكمية التالية بشكل منفصل للأصول المالية والالتزامات المالية المعترف بها :

(أ) المبلغ الإجمالي لتلك الأصول والالتزامات المالية المعترف بها.
و (ب) المبالغ التي تم مقاصتها وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٥) عن تحديد صافي المبالغ المعروضة في قائمة المركز المالي.
و (ج) صافي المبالغ المعروضة في قائمة المركز المالي.
و (د) المبالغ الخاضعة لترتيبات تصفية حسابات رئيسية نافذة أو اتفاق مماثل وغير المشمولة بما في ذلك:
(١) المبالغ المرتبطة بالأدوات المالية المعترف بها والتي لا تحقق بعض أو كافة معايير المقاصة الواردة في معيار المحاسبة المصري رقم (٢٥).
و (٢) المبالغ المتعلقة بالضمانة الإضافية المالية (بما فيها الضمانة الإضافية النقدية).
و (هـ) صافي المبلغ بعد اقتطاع المبالغ الواردة في (د) من المبالغ الواردة في (ج).
ويتم عرض المعلومات المطلوبة في هذه الفقرة في صورة جداول بشكل منفصل عن الأصول المالية والالتزامات المالية، إلا إذا كانت هناك صورة أخرى أكثر ملاءمة.

ثالثا:- تدرج المنشأة في الإفصاحات وصفاً لحقوق المقاصة المرافقة للأصول المالية والالتزامات المالية للمنشأة الخاضعة لترتيبات تصفية حسابات رئيسية نافذة أو اتفاق مماثل والمفصح عنها بما في ذلك طبيعة تلك الحقوق.

رابعا :- إذا كانت المعلومات المطلوب الافصاح عنها مفصحاً عنها في أكثر من إيضاح في القوائم المالية، فيجب على المنشأة الإشارة إليها مرجعياً بين تلك الإيضاحات.

تشمل الاتفاقيات المشابهة :-

- اتفاقيات تسوية المشتقات (derivative clearing agreements).
- والاتفاقيات الرئيسية العالمية لإعادة الشراء (global master agreements repurchase).
- والاتفاقيات الرئيسية العالمية الإقراض الأوراق المالية (global master securities lending agreements).
- وأي حقوق ذات صلة بالضمان المالي.

تشمل الأدوات المالية والمعاملات المشابهة :-

- المشتقات.
- واتفاقيات البيع وإعادة الشراء.
- واتفاقيات البيع العكسي وإعادة الشراء (reverse sale and agreements repurchase).
- واتفاقيات إقراض واقتراض الأوراق المالية.

قد تخضع الأدوات المالية التي يتم الإفصاح عنها لمتطلبات قياس مختلفة (على سبيل المثال، قد يتم القياس بالتكلفة المستهلكة لمبلغ واجب السداد متعلق باتفاقية إعادة شراء، في حين يتم قياس أداة مشتقة بالقيمة العادلة). ويجب على المنشاة إدراج الأدوات بالمبالغ التي تم الاعتراف بها وأن تصف أي فروق قياس ناتجة في الإفصاحات ذات الصلة.

المطلب السابع:- متطلبات الافصاح عن .... الضمانات

اولا:- على المنشأة الإفصاح عما يلي:

(أ) الرصيد الدفتري للأصول المالية المرهونة كضمان للالتزامات أو الالتزامات المحتملة، بما في ذلك المبالغ التي أعيد تبويبها حسب معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧).
و (ب) الأحكام والشروط المتعلقة بتقديمها كضمان.

ثانيا:- عندما يكون لدى المنشأة ضمان (لأصول مالية أو غير مالية) ومسموح لها ببيع الضمان أو إعادة رهنه في حالة عدم وجود تقصير Default من جانب صاحب الضمان فإن عليها الإفصاح عما يلي:

(أ) القيمة العادلة للضمان المحتفظ به.
و (ب) القيمة العادلة لأي ضمان تم بيعه أو إعادة رهنه، وما إذا كان على المنشأة التزام بإعادته.

و (ج) الشروط والاحكام المتعلقة باستخدامها للضمان.

المطلب الثامن :- متطلبات الافصاح عن ..حساب مخصص خسائر الائتمان

لا يتم خصم خسارة الاضمحلال من القيمة الدفترية للأصول المالية التي يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٧).

كما يتعين ألا تقوم المنشأة بعرض خسارة الاضمحلال بشكل منفصل في قائمة المركز المالي كتخفيض للقيمة الدفترية للأصل المالي .

ولكن تقوم المنشأة بالإفصاح عن خسارة الاضمحلال ضمن الإيضاحات بالقوائم المالية.

المطلب التاسع:- متطلبات الافصاح عن ...لأدوات المالية المركبة ذات المشتقات الضمنية المتعددة

إذا أصدرت المنشأة أداة تحتوي على كل من التزام ومكون حقوق ملكية ....وكان للأداة مشتقات ضمنية متعددة Multiple Embedded Derivatives تعتمد قيمتها على بعضها (مثل أداة مالية قابلة للتحويل ومحملة بحق إعادة الشراء Callable Convertible)

فى هذه الحالة ... عليها الإفصاح عن وجود هذه الخصائص.

.....

المطلب العاشر:- متطلبات الافصاح عن ... عدم الوفاء والإخلال بالشروط

اولا:- على المنشأة الإفصاح عما يلي بالنسبة للقروض المستحقة الدفع المعترف بها في نهاية الفترة المالية:

(أ) تفاصيل أية حالات عدم وفاء خلال الفترة بالمبلغ الأصلي أو الفائدة أو احتياطي استهلاك القروض أو أحكام استهلاك القروض المستحقة.
و (ب) الرصيد الدفتري للقروض المستحقة التي لم يتم الوفاء بها في نهاية الفترة المالية.
و (ج) ما إذا تمت معالجة حالات عدم الوفاء أو أعيد التفاوض بشأن شروط القروض قبل اعتماد إصدار القوائم المالية.

ثانيا:- إذا كانت هناك أثناء الفترة حالات إخلال بأحكام اتفاقية قرض ...و سمحت هذه الحالات للمقرض طلب الإسراع في التسديد (ما لم يكن قد تمت معالجة حالات الإخلال أو أعيد التفاوض بشأن شروط القرض في تاريخ نهاية الفترة المالية أو قبله).

فعليها ايضا ... الافصاحات المطلوبة فى اولا عاليه

المطلب الحادى عشر:- متطلبات الافصاح عن ...الدخل والمصروفات والمكاسب والخسائر

اولا:-على المنشأة الإفصاح عن البنود التالية للدخل أو المصروف أو المكاسب أو الخسائر إما في قائمة الدخل أو في قائمة الدخل الشامل أو في الإيضاحات:

(أ) صافي المكاسب أو صافي الخسائر من:

١- الأصول المالية أو الالتزامات المالية التي يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر، مع عرض – بشكل منفصل – للأصول المالية أو الالتزامات المالية التي تم تخصيصها للقياس على هذا النحو عند الاعتراف الأولي أو لاحقاً وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٧)، وتلك من الأصول المالية أو الالتزامات المالية التي يجب قياسها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسارة وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) (مثل الالتزامات المالية التي ينطبق عليها تعريف المحتفظ بها للمتاجرة وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٧)). ويجب على المنشأة أن تفصح بشكل منفصل عن مبلغ المكسب أو الخسارة التي تم الاعتراف بها في الدخل الشامل الآخر عن تلك التي يتم الاعتراف بها في الأرباح أو الخسارة التي تنتج عن الالتزامات المالية التي تم تخصيصها للقياس بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسارة.

٢- الالتزامات المالية التي يتم قياسها بالتكلفة المستهلكة.

٣- الأصول المالية التي يتم قياسها بالتكلفة المستهلكة.

٤-الاستثمارات في أدوات حقوق ملكية التي يتم تخصيها للقياس بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٧).

٥-الأصول المالية التي يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٧)، مع عرض مبلغ المكسب أو الخسارة الذي تم الاعتراف به في الدخل الشامل الآخر خلال الفترة عن المبلغ الذي تم إعادة تبويبه عند الاستبعاد من الدفاتر من الدخل الشامل الآخر المتراكم إلى الأرباح أو الخسارة خلال الفترة.

(ب) إجمالي دخل الفائدة وإجمالي مصروف الفائدة (محسوبين باستخدام طريقة الفائدة الفعلية) وذلك بالنسبة للأصول المالية التي يتم قياسها بالتكلفة المستهلكة أو التي يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) (مع عرض تلك المبالغ بشكل منفصل)؛ أو الالتزامات المالية التي لا يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر.

(ج) الرسوم سواء دخلاً أم مصروفاً (باستثناء المبالغ التي تدخل في تحديد سعر الفائدة الفعلية) الناجمة عن:

١. الأصول المالية والالتزامات المالية التي لا يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر؛ و
٢. نشاط أمناء الحفظ والأنشطة المشابهة الأخرى التي ينجم عنها الاحتفاظ بأصول أو استثماراها نيابة عن أفراد أو صناديق أو لوائح مزايا التقاعد والمؤسسات الأخرى.

ثانيا:- يجب على المنشأة تقديم تحليل بالمكسب أو الخسارة التي تم الاعتراف بها في قائمة الدخل الشامل والناتجة عن الاستبعاد من الدفاتر لأصول مالية يتم قياسها بالتكلفة المستهلكة، مع عرض المكاسب أو الخسائر الناتجة عن الاستبعاد من الدفاتر لهذه الأصول المالية بشكل منفصل. ويجب أن يتضمن هذا الإفصاح أسباب الاستبعاد من الدفاتر لهذه الأصول المالية.

.....

المطلب الثانى عشر:- متطلبات الافصاح عن .... السياسات المحاسبية

اولا:- وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (١) " عرض القوائم المالية"، على المنشأة الإفصاح في ملخص السياسات المحاسبية الهامة عن أساس (أو أسس) القياس المستخدمة في إعداد القوائم المالية، والسياسات المحاسبية الأخرى المستخدمة والتي تكون لازمة لفهم القوائم المالية.

وبالنسبة للأدوات المالية من الممكن أن يشمل هذا الإفصاح ما يلي:

(أ) بالنسبة للالتزامات المالية المخصصة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر:

(١) طبيعة الالتزامات المالية التي خصصتها المنشأة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر.

و (٢) معايير هذا التبويب للالتزامات المالية عند الاعتراف الأولى.

و (٣) كيفية تحقيق المنشأة الشروط في معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) لمثل هذا التبويب.

(أأ)بالنسبة للأصول المالية المخصصة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر:

(١) طبيعة الأصول المالية التي خصصتها المنشأة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر.

و (٢) كيفية تحقيق المنشأة الشروط في معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) لمثل هذا التبويب.

(ج) ما إذا تم حساب معاملات شراء وبيع الأصول المالية بالطرق المعتادة في تاريخ المعاملة أو في تاريخ التسوية .

(د) عندما يتم استخدام حساب مخصص لتخفيض القيمة الدفترية للأصول المالية التي اضمحلت قيمتها بمقدار خسائر الائتمان:

(١) المقاييس المستخدمة لتحديد متى تم بشكل مباشر تخفيض الرصيد الدفتري للأصول المالية التي اضمحلت قيمتها (أو في حالة عكس الاضمحلال زيادة المبلغ بشكل مباشر) ومن ثم استخدام حساب المخصص.

و(٢) مقاييس إعدام المبالغ التي تم تحميلها على حساب المخصص مقابل الرصيد الدفتري للأصل المالي الذي اضمحلت قيمته .

(هـ) كيفية تحديد صافي مكاسب أو صافي خسائر كل فئة أداة مالية

على سبيل المثال ما إذا كان صافي المكاسب أو صافي الخسائر في البنود بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر يشمل دخل من العوائد أو أرباح الأسهم.

ثانيا:- يجب على المنشأة تطبيق متطلبات الإفصاح على مخاطر التعرضات التي تقوم المنشأة بتغطيتها والتي تختار تطبيق محاسبة التغطية عنها. وتبين إيضاحات محاسبة التغطية المعلومات التالية:

(أ) استراتيجية إدارة المخاطر للمنشأة وكيفية تطبيقها لإدارة الخطر؛

(ب) كيف تؤثر أنشطة التغطية على مبلغ وتوقيت وعدم التأكد من التدفقات النقدية المستقبلية؛ و

(ج) أثر محاسبة التغطية على قائمة المركز المالي وقائمة الدخل الشامل وقائمة التغير في حقوق الملكية للمنشأة.

ثالثا:- يجب على المنشأة أن تعرض الإيضاحات المطلوبة في إيضاح واحد أو قسم مستقل في القوائم المالية. ومع ذلك، لا يتعين على المنشأة أن تعيد المعلومات التي قدمتها في مكان آخر، إذا تمت الإشارة في القوائم المالية إلى هذه المعلومات في قوائم أخرى، مثل تقرير للإدارة أو تقرير بالمخاطر، تكون متاحة لمستخدمي القوائم المالية بنفس الشروط والتوقيت الذي تكون القوائم المالية متاحة فيه. إذا لم يتم إضافة الإشارة المرجعية في القوائم المالية إلى هذه المعلومات، لا تعد هذه القوائم المالية كاملة.

رابعا:- عندما يكون مطلوباً من المنشأة تقديم معلومات منفصلة على أساس نوع الخطر، يجب على المنشأة تحديد كل نوع خطر على أساس خطر التعرض الذي تقرر المنشأة تغطيته وتستخدم محاسبة التغطية له. ويجب تحديد أنواع الخطر بثبات في كل إيضاحات محاسبة التغطية.

خامسا:- يجب على المنشأة (باستثناء ما تم تحديده لاحقاً) أن تحدد مدى تفاصيل الإفصاح، ومدى التركيز الذي تعطيه للنواحي المختلفة من متطلبات الإفصاح، والمستوى المناسب لتجميع أو تفصيل المعلومات، وما إذا احتاج مستخدمي القوائم

المالية لتفسيرات إضافية لتقييم المعلومات الكمية التي تم الإفصاح عنها. ومع ذلك، يجب على المنشأة استخدام نفس مستوى التجميع والتفصيل الذي تستخدمه لمتطلبات الإفصاح عن المعلومات ذات العلاقة بين هذا المعيار ومعيار المحاسبة المصري رقم (٤٥) "قياس القيمة العادلة".

.....

المطلب الثالث عشر:- متطلبات الافصاح عن ... محاسبة التغطية

اولا:- يجب على المنشأة توضيح استراتيجية إدارة الخطر لكل نوع من خطر التعرضات التي تقرر تغطيتها ولكل تطبيق لمحاسبة التغطية. يجب أن يمكن هذا التوضيح مستخدمي القوائم المالية من تقييم (على سبيل المثال):

(أ) كيف ينشأ كل خطر.
(ب) كيف تدير المنشأة كل خطر؛ بما في ذلك ما إذا كانت المنشأة تقوم بتغطية بند بكامله لجميع المخاطر أو تغطية مكون من مكونات الخطر (أو أكثر من مكون) لبند، ولماذا.
(ج) مدى خطر التعرضات التي تديرها المنشأة.

ثانيا:- يجب أن تتضمن المعلومات وصف لكل من (لا على سبيل الحصر):

(أ) أداة التغطية المستخدمة (وكيفية استخدامها) لتغطية خطر التعرضات؛ و
(ب) كيف تقوم المنشأة بتحديد العلاقة الاقتصادية بين البند المغطى وأداة التغطية لغرض تقييم فاعلية التغطية؛ و
(ج) كيف تؤسس المنشأة نسبة التغطية وما هي المصادر التي ينشأ عنها عدم فاعلية للتغطية.

ثالثا:- بالإضافة للإفصاح المطلوب عاليه عندما تخصص المنشأة مكون معين من مكونات الخطر كبند مغطى يجب تقديم معلومات نوعية أو كمية عن:

(أ) كيف تحدد المنشأة مكون الخطر التي تخصصه كبند مغطى (بما في ذلك وصف لطبيعة العلاقة بين مكون الخطر والبند ككل)؛ و

(ب) كيف يتعلق مكون الخطر بالبند ككل (على سبيل المثال، يمثل تاريخياً مكون الخطر المخصص ٨٠٪ من التغيرات في القيمة العادلة للبند ككل).

رابعا:- يجب على المنشأة أن تفصح عن معلومات كمية على مستوى نوع الخطر بحيث تسمح لمستخدمي القوائم المالية من تقييم الأحكام والشروط لأدوات التغطية وكيفية تأثيرها على مبلغ وتوقيت وعدم التأكد للتدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة.

خامسا:- يجب على المنشأة تقديم تحليل للإفصاح عن:

(أ) نمط توقيت القيمة الأسمية لأداة التغطية؛ و

(ب) متوسط السعر أو المعدل، إذا كان مناسباً (على سبيل المثال، الأسعار الآجلة أو أسعار الممارسة، إلخ) لأداة التغطية.

سادسا:- في الأحوال التي تقوم فيها المنشأة بإعادة ضبط (أي تتوقف ثم تبدأ من جديد) علاقات التغطية بشكل متكرر بسبب أن كلا من أداة التغطية والبند المغطى يتغيرا كثيراً (أي أن المنشأة تستخدم آلية لا يتم فيها بقاء كلا من خطر التعرض وأداة التغطية المستخدمة لإدارة خطر التعرض على حالهما لمدة طويلة – مثل الحالة المبينة في معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧)، تكون المنشأة عندها:

(أ) معفاة من الإفصاح عن المعلومات المطلوبة فى البندان الرابع والخامس

(ب) مطالبة بالإفصاح عن:

١.معلومات عن الحد الأقصى لاستراتيجية إدارة الخطر فيما يتعلق بمثل هذه العلاقات للتغطية؛ و

٢.وصف لكيفية تحقيق استراتيجية إدارة الخطر باستخدام محاسبة التغطية وتخصيص هذه العلاقات للتغطية تحديداً؛ و

٣.إشارة إلى مدى التكرارية التي يتم فيها إيقاف علاقات التغطية وبدأها من جديد، كجزء من آلية المنشأة فيما يتعلق بتلك العلاقات للتغطية.

سابعا:- يجب على المنشأة الإفصاح، لكل نوع خطر، عن وصف لمصادر عدم فاعلية التغطية التي يتوقع أن تؤثر على علاقة التغطية خلال فترة التغطية.

ثامنا:- إذا نشأت مصادر أخرى لعدم فاعلية التغطية في علاقة تغطية، يجب على المنشأة الإفصاح عن تلك المصادر لكل نوع خطر مع بيان عدم فاعلية التغطية التي نتجت.

تاسعا:- يجب أن تفصح المنشأة بالنسبة لتغطيات التدفقات النقدية عن وصف لأي معاملة متوقعة والتي تم استخدام محاسبة التغطية عنها في الفترة السابقة، والتي لم يعد هناك توقع لحدوثها.

عاشرا:- يجب أن تفصح المنشأة في هيئة جدول عن المبالغ التالية المتعلقة بالبنود التي تم تخصيصها كأدوات تغطية بشكل منفصل لكل نوع خطر ولكل نوع تغطية (تغطية القيمة العادلة؛ تغطية التدفقات النقدية؛ أو تغطية صافي الاستثمار في نشاط أجنبي):

(أ) القيمة الدفترية لأدوات التغطية (الأصول المالية منفصلة عن الالتزامات المالية)؛ و

(ب) البند في قائمة المركز المالي الذي يتضمن أداة التغطية؛ و

(ج) التغير في القيمة العادلة لأداة التغطية المستخدمة كأساس للاعتراف بعدم فاعلية التغطية خلال الفترة؛ و

(د) القيمة الأسمية (بما في ذلك الكميات مثل الأطنان أو الأمتار المربعة) لأدوات التغطية.

حادى عشر:- يجب أن تفصح المنشأة في هيئة جدول عن المبالغ التالية المتعلقة بالبنود المغطاة بشكل منفصل لكل نوع خطر ولكل نوع تغطية:

(أ) بالنسبة لتغطيات القيمة العادلة:

١. القيمة الدفترية للبنود المغطاة التي تم الاعتراف بها في قائمة المركز المالي (الأصول المالية منفصلة عن الالتزامات المالية)؛ و
٢. المبلغ المتراكم لتعديلات تغطية القيمة العادلة على البند المغطى والذي تم إدراجه في القيمة الدفترية للبند المغطى الذي تم الاعتراف به في قائمة المركز المالي (الأصول المالية منفصلة عن الالتزامات المالية)؛ و
٣. البند في قائمة المركز المالي الذي يتضمن البند المغطى؛ و
٤. التغير في القيمة للبند المغطى المستخدم كأساس للاعتراف بعدم فاعلية التغطية خلال الفترة؛ و
٥. المبلغ المتراكم لتعديلات تغطية القيمة العادلة التي لازالت تظهر في قائمة المركز المالي لأي بنود مغطاة والتي تم التوقف عن تعديلها بمكاسب وخسائر التغطية لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٧).

(ب) بالنسبة لتغطيات التدفقات النقدية وتغطيات صافي الاستثمار في نشاط أجنبي:

١. التغير في القيمة للبند المغطى المستخدم كأساس للاعتراف بعدم فاعلية التغطية خلال الفترة (أي التغير في القيمة المستخدم لتحديد عدم فاعلية التغطية الذي يتم الاعتراف به وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) بالنسبة لتغطيات التدفقات النقدية؛ و
٢. أرصدة احتياطي تغطية التدفقات النقدية واحتياطي ترجمة العملة الأجنبية لعمليات التغطية المستمرة التي يتم المحاسبة عنها معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧)؛ و
٣. الأرصدة الباقية في احتياطي تغطية التدفقات النقدية واحتياطي ترجمة العملة الأجنبية لأي علاقات تغطية لم يعد المحاسبة عنها باستخدام محاسبة التغطية.

ثانى عشر:- يجب أن تفصح المنشأة في هيئة جدول عن المبالغ التالية بشكل منفصل لكل نوع خطر ولكل نوع تغطية:

(أ) بالنسبة لتغطيات القيمة العادلة:

١. عدم فاعلية التغطية (أي الفرق بين مكاسب أو خسائر التغطية لأداة التغطية وللبند المغطى) الذي تم الاعتراف به في الأرباح أو الخسائر (أو في الدخل الشامل الآخر لتغطية أداة حقوق ملكية اختارت المنشأة أن تعرض التغيرات في قيمتها العادلة في الدخل الشامل الآخر وفقاً معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧))؛ و
٢. البند في قائمة الدخل الشامل الذي يتضمن عدم فاعلية التغطية الذي تم الاعتراف به.

(ب) بالنسبة لتغطيات التدفقات النقدية وتغطيات صافي الاستثمار في نشاط أجنبي:

١. المكاسب والخسائر للفترة الحالية التي تم الاعتراف بها في الدخل الشامل الآخر؛ و
٢. عدم فاعلية التغطية التي تم لاعتراف بها في الأرباح أو الخسائر؛ و
٣. البند في قائمة الدخل الشامل الذي يتضمن عدم فاعلية التغطية؛ و
٤. المبلغ الذي تم إعادة تبويبه من احتياطي تغطية التدفقات النقدية أو احتياطي ترجمة العملات الأجنبية إلى الأرباح أو الخسائر على أنه تسوية إعادة تبويب (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (١)) (مع التفرقة بين المبالغ التي كان يتم استخدام محاسبة التغطية عنها سابقاً إلا أنه لم يعد من المتوقع حدوث التدفقات النقدية التي تم تغطيتها، وبين المبالغ التي تم تحويلها بسبب تأثير البند المغطى على الأرباح أو الخسائر.
٥. البند في قائمة الدخل الشامل الذي يتضمن تسويات إعادة التبويب (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (١))؛ و
٦. بالنسبة لتغطيات صافي المراكز، مكاسب وخسائر التغطية التي تم الاعتراف بها في بند منفصل في قائمة الدخل الشامل .

ثالث عشر:- يجب على المنشأة أن تقدم تحليل لكل مكون من مكونات حقوق الملكية وتحليل الدخل الشامل الآخر وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (١)، آخذاً في الاعتبار

(أ) التفرقة بين المبالغ المرتبطة بقيمة الزمن لعقود الخيار التي تغطي معاملات تتعلق ببنود مغطاة وبين المبالغ المرتبطة بقيمة الزمن لعقود خيار تتعلق ببنود مغطاة عندما تقوم المنشأة بالمحاسبة عن قيمة الزمن لعقد خيار وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٧)؛ و

(ب) التفرقة بين المبالغ المرتبطة بالعناصر الآجلة من العقود الآجلة وهوامش أساس العملة الأجنبية (foreign currency basis spreads) للأدوات المالية التي تغطي معاملات تتعلق ببنود مغطاة، وبين المبالغ المرتبطة بالعناصر الآجلة العقود الآجلة وهوامش أساس العملة الأجنبية للأدوات المالية التي تغطي فترة زمنية تتعلق ببنود مغطاة، عندما تقوم المنشأة بالمحاسبة عن هذه المبالغ وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٧).

المطلب الرابع عشر:- متطلبات الافصاح عن ... خيار تخصيص خطر تعرض ائتماني للقياس بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر

إذا قامت منشأة بتخصيص أداة مالية، أو جزء منها، للقياس بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر بسبب استخدام مشتقة ائتمانية لإدارة خطر الائتمان لهذه الأداة المالية، يجب الإفصاح عن:

(أ) تسوية لكل من القيمة الأسمية والقيمة العادلة في أول وفي آخر الفترة بالنسبة لمشتقات الائتمان التي يتم استخدامها لإدارة خطر الائتمان لأدوات مالية تم تخصيصها للقياس بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٧)؛ و

(ب) المكسب أو الخسارة التي تم الاعتراف بها في الأرباح أو الخسائر عند تخصيص الأداة المالية، أو جزء منها، للقياس بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٧)؛ و

(ج) القيمة العادلة التي تصبح الرصيد الدفتري وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) عند إيقاف قياس الأداة المالية، أو جزء منها، بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر، وكذلك القيمة الأسمية أو أصل المبلغ المتعلق بها (باستثناء تقديم معلومات المقارنة وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (١)، لا يتعين على المنشأة الاستمرار في هذا الإفصاح في الفترات التالية).

المطلب الخامس عشر:- متطلبات الافصاح عن ... القيمة العادلة للاصول والالتزامات المالية

اولا:- باستثناء الافصاحات المطلوبة بالنسبة لكل فئة من فئات الأصول المالية والالتزامات المالية على المنشأة الإفصاح عن القيمة العادلة لتلك الفئة من الأصول والالتزامات بطريقة تسمح بمقارنتها مع رصيدها الدفتري.

ثانيا:- عند الإفصاح عن القيم العادلة على المنشأة تجميع الأصول المالية والالتزامات المالية في فئات، ولكن لا يجب أن تجرى المقاصة بينها إلا إلى المدى الذي يتم به عمل المقاصة بين أرصدتها الدفترية في قائمة المركز المالي.

ثالثا:- في بعض الحالات لا تعترف المنشأة بمكسب أو خسارة عند الاعتراف الأولى بالأصل المالي أو الالتزام المالي لأن القيمة العادلة ليست مؤيدة بسعر معلن في سوق نشط لأصل أو التزام مطابق (أي مدخل المستوى ١) وليست مستندة إلى أسلوب تقييم يستخدم فقط البيانات من أسواق ملحوظة وفي هذه الحالات، تفصح المنشأة حسب فئة الأصل المالي أو الالتزام المالي عن:

(أ) سياستها المحاسبية للاعتراف في الأرباح أو الخسائر بالفرق بين القيمة العادلة عند الاعتراف الأولى وسعر المعاملة لتعكس التغيير في العوامل (بما فيها الوقت) الذي يأخذه المشاركون في الاعتبار عند تسعير الأصل أو الالتزام .

(ب) الفرق التراكمي الذي سيتم الاعتراف به في الأرباح أو الخسائر في بداية ونهاية الفترة وتحليل التغييرات في رصيد هذا الفرق.

(ج) سبب استنتاج المنشأة ان سعر المعاملة ليس أفضل دليل للقيمة العادلة، بما في ذلك وصف للدليل الذي يدعم القيمة العادلة.

رابعا:- لا تطلب الإفصاحات عن القيمة العادلة:

(أ) عندما يكون المبلغ المسجل تقريباً معقولاً للقيمة العادلة، على سبيل المثال للأدوات المالية مثل العملاء والموردين قصيرة الأجل؛

أو (ب) لعقد يحتوي على خاصية مشاركة تقديرية (كما هو مبين في معيار المحاسبة المصري رقم (٣٧)) إذا كانت القيمة العادلة لهذه الخاصية لا يمكن قياسها بشكل موثوق به.

خامسا:- على المنشأة الإفصاح عن المعلومات لمساعدة مستخدمي البيانات المالية في اتخاذ أحكامهم الخاصة بهم بشأن مدى الفروق الممكنة بين الرصيد الدفتري لهذه العقود وقيمتها العادلة، بما في ذلك:

(أ) حقيقة أنه لم يتم الإفصاح عن معلومات القيمة العادلة لهذه الأدوات لأنه لا يمكن قياس قيمتها العادلة بشكل موثوق به؛ و

(ب) وصف للأدوات المالية وأرصدتها الدفترية وإيضاح أسباب عدم إمكانية قياس قيمتها العادلة بشكل يعتمد عليه؛ و

(ج) معلومات حول سوق الأدوات؛ و

(د) معلومات حول ما إذا كانت المنشأة تنوى التصرف في الأدوات المالية وكيفية ذلك؛ و

(هـ) إذا استبعدت من الدفاتر أدوات مالية لم يمكن في السابق قياس قيمتها العادلة بشكل يعتمد عليه، يجب الإفصاح عن هذه الحقيقة ورصيدها الدفتري في وقت الاستبعاد من الدفاتر ومبلغ المكسب أو الخسارة المعترف بها.

المطلب السادس عشر:- متطلبات الافصاح عن طبيعة ومدى المخاطر الناجمة عن الادوات المالية

اولا:- على المنشأة الإفصاح عن المعلومات التي تتيح لمستخدمي القوائم المالية تقييم طبيعة ومدى المخاطر الناجمة عن الأدوات المالية التي تتعرض لها المنشأة في تاريخ نهاية الفترة المالية.

(أ) تركز هذه الافصاحات على المخاطر التي تنجم عن الأدوات المالية وكيف تمت إدارتها، وتشمل هذه المخاطر عادة – دون أن تكون مقتصرة على ذلك – مخاطر الائتمان ومخاطر السيولة ومخاطر السوق.

(ب) إن تقديم إفصاحات نوعية في سياق الإفصاحات الكمية يساعد المستخدمين على ربط الإفصاحات ذات العلاقة وبالتالي تشكيل صورة كلية لطبيعة ونطاق المخاطر الناجمة عن الأدوات المالية. كما أن التفاعل بين الإفصاحات النوعية والكمية من شأنه أن يسهم في الإفصاح عن المعلومات بطريقة تساعد المستخدمين بشكل أفضل على تقييم تعرض المنشأة للمخاطر.

ثانيا:- الإفصاحات النوعية

على المنشأة الإفصاح لكل نوع من المخاطر الناجمة عن الأدوات المالية عما يلي:

(أ) التعرض للمخاطر وكيف تنجم؛ و
(ب) أهداف وسياسات وأساليب إدارة المخاطر والطرق المستخدمة لقياس المخاطر؛
(ج) أية تغيرات في البند (أ) أو البند (ب) عن الفترة السابقة.

ثالثا:- الإفصاحات الكمية

١-على المنشأة الإفصاح لكل نوع من المخاطر الناجمة عن الأدوات المالية عما يلي:

(أ) ملخص للبيانات الكمية حول تعرضها لتلك المخاطر في تاريخ نهاية الفترة المالية، ويجب أن يكون هذا الإفصاح بناءً على المعلومات المتوفرة داخلياً لموظفي الإدارة الرئيسيين للمنشأة (حسب التعريف الوارد في معيار المحاسبة المصري رقم (١٥) " الإفصاح عن الأطراف ذوي العلاقة")، على سبيل المثال مجلس الإدارة أو المسئول التنفيذي الرئيسي للمنشأة.

(ب) حالات تركيز المخاطر إذا لم تكن ظاهرة من البند (أ) والبند (ب).

، وتنجم تركيزات المخاطر من الأدوات المالية التي لها خصائص متشابهة وتتأثر بشكل مماثل بالتغيرات في الظروف الاقتصادية والظروف الأخرى، ويتطلب تحديد تركيزات المخاطر الحكم الشخصي مع الأخذ في الاعتبار ظروف المنشأة، ويشمل الإفصاح عن حالات تركيز المخاطر ما يلي:-

الحالة الاولى:- وصف لكيفية تحديد الإدارة لحالات تركيز المخاطر

الحالة الثانية:- وصف للخاصية المشتركة التي تحدد كل تركيز

(على سبيل المثال الجهة المقابلة أو المنطقة الجغرافية أو العملة أو السوق).

الحالة الثالثة:- مقدار التعرض للمخاطر المرتبطة بكافة الأدوات المالية التي تتشارك في تلك الخاصية.

٢-إذا كانت البيانات الكمية التي تم الإفصاح عنها كما هي في تاريخ نهاية الفترة المالية لا توضح تعرض المنشأة للمخاطر خلال الفترة فإن على المنشأة تقديم مزيد من المعلومات لتوضيح مدى التعرض للمخاطر من قبل المنشأة.

٣- سوف تمكن الإيضاحات عن خطر الائتمان مستخدمي القوائم المالية على فهم أثر خطر الائتمان على مبلغ وتوقيت وعدم التأكد من التدفقات النقدية المستقبلية. لتحقيق هذا الهدف، سوف تقدم إيضاحات خطر الائتمان:

(أ) معلومات عن ممارسات المنشأة لإدارة خطر الائتمان وكيف يرتبط ذلك بالاعتراف وقياس خسائر الائتمان المتوقعة، بما في ذلك الأساليب والفروض والمعلومات المستخدمة لقياس خسائر الائتمان المتوقعة؛ و

(ب) معلومات كمية ونوعية لتمكين مستخدمي القوائم المالية من تقييم المبالغ في القوائم المالية الناشئة عن خسائر الائتمان المتوقعة، بما في ذلك التغيرات في مبلغ خسائر الائتمان المتوقعة وأسباب هذه التغييرات؛ و

(ج) معلومات عن تعرض المنشأة لخطر الائتمان (أي خطر الائتمان المتأصل في الأصول المالية للمنشأة والارتباطات لمنح الائتمان) بما في ذلك تركزات خطر الائتمان الهامة.

٤- لا يجب على المنشأة تكرار المعلومات التي قدمتها في مكان آخر، بشرط أن يتم الإشارة في القوائم المالية إلى البيانات الأخرى، مثل تقارير الإدارة أو الخطر المتاحة لمستخدمي القوائم المالية بنفس الشروط التي تصدر بها القوائم المالية وفي نفس التوقيت. ولا تعد القوائم المالية كاملة إذا لم يتم الإشارة إلي تلك المعلومات.

٥- يجب على المنشأة (إلا إذا تم استثناء ذلك) أن تأخذ في الاعتبار مدى تفاصيل الإفصاح، ومدى التركيز الذي تضعه على النواحي المختلفة لمتطلبات الإفصاح، ومستوي التجميع أو التفصيل، وما إذا كان مستخدمي القوائم المالية يحتاجون إلى تفسيرات إضافية لتقييم المعلومات الكمية التي تم الإفصاح عنها.

٦- قد تتضمن المعلومات حول تعريفات المنشأة للإخفاق التي تساعد مستخدمي القوائم المالية على فهم كيف تطبق المنشأة متطلبات الخسائر الائتمانية المتوقعة في معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧):

(أ)العوامل الكمية والنوعية التي يتم أخذها في الاعتبار لتعريف الإخفاق؛ و

(ب) ما إذا كان يتم تطبيق تعريفات مختلفة على الأنواع المختلفة للأدوات المالية؛ و

(ج) الفروض الخاصة بمعدل التحسن (أي عدد الأصول المالية التي تعود إلى حالة الديون الجيدة) بعد حدوث إخفاق في الأصل المالي.

٧- يجب على المنشأة أن توضح أسباب التغيرات في خسارة الاضمحلال خلال الفترة. قد يكون ضرورياً بالإضافة إلى تسوية خسارة الاضمحلال من رصيد أول المدة إلى رصيد آخر المدة، تقديم توضيح كتابي للتغيرات. وقد يتضمن هذا التوضيح الكتابي تحليل أسباب التغيرات في خسارة الاضمحلال خلال الفترة، بما في ذلك:

(أ) مكونات المحفظة؛ و

(ب) حجم الأدوات المالية المشتراة أو التي تم إنشائها؛ و

(ج) حدة الخسائر الائتمانية المتوقعة.

٨- يتم الاعتراف بخسارة الاضمحلال كمخصص بالنسبة لارتباطات القروض وعقود الضمانات المالية. يجب على المنشأة أن تفصح عن المعلومات حول التغيرات في خسارة الاضمحلال للأصول المالية بشكل منفصل عن تلك المتعلقة بارتباطات القروض وعقود الضمانات المالية. ومع ذلك، إذا كانت الأداة المالية تتضمن كلا من قرض (أي أصل مالي) وارتباط غير مستخدم (أي ارتباط قرض)، ولا تتمكن المنشأة من خسائر الائتمان المتوقعة لمكون ارتباط القرض بشكل منفصل عن تلك الخاصة بمكون الأصل المالي، عندها يجب الاعتراف بخسائر الائتمان المتوقعة لمكون ارتباط القرض مع خسارة الاضمحلال للأصل المالي. ويتم الاعتراف بخسائر الائتمان المتوقعة كمخصص إلى المدى الذي تزيد فيه خسائر الائتمان المتوقعة للمكونين عن إجمالي الرصيد الدفتري للأصل المالي.

٩- يجب الإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي القوائم المالية من فهم أثر الضمانات والتحسينات الائتمانية الأخرى على مبلغ خسائر الائتمان المتوقعة. ولا

يجب على المنشأة الإفصاح عن المعلومات عن القيمة العادلة للضمانات والتحسينات الائتمانية الأخرى كما لا يجب عليها التحديد الكمي للمبلغ الدقيق للضمانات الذي تم استخدامه عند حساب خسائر الائتمان المتوقعة (أي الخسارة عند الإخفاق).

١٠- يتضمن الوصف الكتابي للضمانات وأثرها على مبالغ خسائر الائتمان المتوقعة معلومات عن:

(أ) الأنواع الرئيسية للضمانات المحتفظ بها والتحسينات الائتمانية الأخرى (من أمثلة الأخيرة: خطابات الضمان والمشتقات الائتمانية وترتيبات المقاصة والتي لا تستوفي شروط عمل المقاصة وفقاً لمعيار المحسبة المصري رقم (٢٥))؛ و
(ب) حجم الضمانات المحتفظ بها والتحسينات الائتماني الأخرى وأهميتها من ناحية خسارة الاضمحلال؛ و
(ج) السياسات والإجراءات لتقييم وإدارة الضمانات والتحسينات الائتمانية الأخرى؛
(د) الأنواع الرئيسية للأطراف المقابلة للضمانات والتحسينات الائتمانية الأخرى؛
(هـ) المعلومات حول التركزات الائتمانية في الضمانات والتحسينات الائتمانية الأخرى.

١١ - **يجب الافصاح** عن المعلومات حول خطر تعرض المنشأة لخطر الائتمان وتركزات خطر الائتمان الهامة في تاريخ القوائم المالية. ويوجد التركز في خطر الائتمان عندما يتواجد عدد من الأطراف المقابلة في نطاق جغرافي أو يكونون مشتركون في أنشطة مشابهة ولهم خصائص اقتصادية مشابهة التي قد تتسبب في التأثير على قدرتهم على الوفاء بالتزاماتهم التعاقدية بشكل مشابه بتغير الظروف الاقتصادية أو الظروف الأخرى. يجب على المنشأة أن تقدم المعلومات التي تمكن مستخدمي القوائم المالية من فهم ما إذا كان هناك مجموعات أو محافظ من الأدوات المالية لها خصائص معينة قد تؤثر على جزء كبير من تلك المجموعة من الأدوات المالية مثل تركز مخاطر معينة. وقد يتضمن ذلك على سبيل المثال مجموعات من

القروض نسبة إلى إجمالي قيمتها (loan-to-value groupings)، والتركزات الجغرافية أو لقطاع الصناعة أو نوع المقترض.

١٢- يجب أن تتفق عدد درجات الجدارة الائتمانية المستخدمة للإفصاح عن المعلومات مع العدد الذي تعد عنه المنشأة تقريرها لأفراد الإدارة العليا لأغراض إدارة خطر الائتمان. ويجب على المنشأة تقديم تحليل بموقف متأخرات السداد للأصول المالية إذا كانت معلومات تأخر السداد هي المعلومات الوحيدة المتوفرة فيما يخص مقترض بذاته وكانت المنشأة تستخدم معلومات تأخر السداد لتقييم ما إذا كان خطر الائتمان زاد منذ الاعتراف الأولي .

١٣- عندما تقوم المنشأة بقياس خسائر الائتمان المتوقعة على أساس مجموعة، قد لا تتمكن المنشأة من توزيع إجمالي الرصيد الدفتري لكل أصل من الأصول المالية أو خطر التعرض لخطر الائتمان من ارتباطات القروض وعقود الضمانات المالية على درجات الجدارة الائتمانية التي تم الاعتراف بالخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر لها.

في هذه الحالة، يجب على المنشأة تطبيق متطلبات الافصاح على هذه الأدوات المالية التي يمكن توزيعها مباشرة على درجات الجدارة الائتمانية وأن تفصح بشكل منفصل عن إجمالي الرصيد الدفتري للأدوات المالية التي تم قياس الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر لها على أساس المجموعة.

رابعا:- الافصاح عن ممارسات إدارة خطر الائتمان

* يجب أن توضح المنشأة ممارسات إدارة خطر الائتمان وكيفية ارتباطها بالاعتراف وقياس خسائر الائتمان المتوقعة. ولتحقيق هذا الهدف، يجب أن تفصح المنشأة عن المعلومات التي تمكن مستخدمي القوائم المالية من فهم وتقييم:

(أ) كيف تحدد المنشأة ما إذا ارتفع خطر الائتمان للأدوات المالية جوهرياً منذ الاعتراف الأولي، بما في ذلك:

١. الأدوات المالية التي اعتبرت ذات المخاطر الائتمانية المنخفضة وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٧)، بما في ذلك فئات الأدوات المالية التي ينطبق عليها ذلك؛ و

٢. إذا تم نقض الافتراض بوجود زيادة في جوهرية في خطر الائتمان من الاعتراف الأولي عندما يكون الأصل المالي متأخر لأكثر من ٣٠ يوم.

(ب) تعريفات المنشأة للإخفاق، بما في ذلك أسباب اختيار هذه التعريفات؛ و

(ج) كيفية تجميع الأدوات إذا تم قياس خسائر الائتمان المتوقعة على أساس إجمالي؛ و

(د) كيف حددت المنشأة أن أصول مالية تعد مضمحلة ائتمانياً؛ و

(هـ) سياسة المنشأة لإعدام الأصول، بما في ذلك المؤشرات بعدم وجود توقعات للاسترداد والمعلومات حول سياسة المنشأة بخصوص الأصول المالية التي تم إعدامها ولازالت تخضع لأنشطة متابعة التحصيل؛ و

(و) كيفية تطبيق متطلبات معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) على تعديل التدفقات النقدية التعاقدية للأصول المالية، بما في ذلك كيفية قامت المنشأة بما يلي:

١. تحديد ما إذا كان خطر الائتمان لأصل مالي قد تحسن بينما يتم قياس خسارة الاضمحلال على أساس المبلغ المساوي للخسارة الائتمانية المتوقعة على مدار العمر، وكان هذا التحسن إلى المدى الذي يعود بخسارة الاضمحلال إلى المبلغ المساوي للخسارة الائتمانية المتوقعة لمدة ١٢ شهر وفقاً للفقرة "٥,٥,٥" من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧)؛ و

٢. مراقبة مدى انطباق الضوابط في (١) على خسارة الاضمحلال للأصول المالية يتم قياسه لاحقاً على أساس المبلغ المساوي للخسارة الائتمانية المتوقعة على مدار العمر .

****يجب أن توضح المنشأة المدخلات والفروض وأساليب التقديرات المستخدمة لتطبيق المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧). ويجب أن تفصح المنشأة عما يلي لتحقيق هذا الهدف:**

(أ) أسس المدخلات والفروض وأساليب التقديرات المستخدمة:

١. لقياس خسائر الائتمان المتوقعة لمدة ١٢ شهر ولمدة العمر؛ و

٢. لتحديد ما إذا زاد خطر الائتمان لأصول مالية جوهرياً منذ الاعتراف الأولي؛ و

٣. لتحديد ما إذا أصبح الأصل المالي مضمحل ائتمانياً.

(ب) كيف تم دمج معلومات ذات نظرة مستقبلية عند تحديد خسائر الائتمان المتوقعة، بما في ذلك استخدام معلومات الاقتصاد الكلي؛ و

(ج) التغير في أساليب التقدير أو الفروض الهامة خلال الفترة وأسباب هذه التغيرات.

خامسا:- الافصاح عن المعلومات الكمية والنوعية حول المبالغ الناشئة عن خسائر الائتمان المتوقعة

**** حتى توضح المنشأة التغيرات في خسارة الاضمحلال وأسباب هذه التغيرات، يجب على المنشأة تقديم تسوية بين الرصيد الافتتاحي ورصيد أخر الفترة لخسارة الاضمحلال على مستوى فئة الأداة المالية، وذلك في جدول يوضح بشكل منفصل التغيرات التالية خلال الفترة:**

(أ) خسارة الاضمحلال التي يتم قياسها على أساس مبلغ الخسارة الائتمانية المتوقعة لمدة ١٢ شهر؛ و

(ب) خسارة الاضمحلال التي يتم قياسها على أساس مبلغ الخسارة الائتمانية المتوقعة لمدة العمر، لكل من:

١. الأدوات المالية التي زاد لها خطر الائتمان جوهرياً منذ الاعتراف الأولي، ولكنها لم تصبح أصول مالية مضمحلة ائتمانياً؛ و

٢. الأصول المالية المضمحلة ائتمانياً في تاريخ القوائم المالية (ولكنها ليست أصول مالية مضمحلة عند شرائها أو إنشائها)؛ و
٣. المدينون التجاريون وأصول العقود مع العملاء ومدينو التأجير التي تم قياس خسارة الاضمحلال لها.

(ج) الأصول المالية المضمحلة عند شرائها أو إنشائها. بالإضافة إلى التسوية، يجب على المنشأة الإفصاح عن إجمالي المبلغ غير المخصوم للخسائر الائتمانية المتوقعة عند الاعتراف الأولي للأصول المالية التي تم لاعتراف بها أولياً خلال الفترة.

*** لتمكين مستخدمي القوائم المالية من فهم التغيرات في خسارة الاضمحلال التي يتم الإفصاح عنها يجب على المنشأة توضيح كيفية تأثر التغيرات الهامة في إجمالي مبلغ الرصيد الدفتري للأدوات المالية خلال الفترة على التغيرات في خسارة الاضمحلال. ويجب تقديم هذه المعلومات بشكل منفصل للأدوات المالية التي تمثل خسارة الاضمحلال وأن تتضمن المعلومات الكمية والنوعية ذات العلاقة. **ومن أمثلة التغيرات في إجمالي مبلغ الرصيد الدفتري للأدوات المالية التي تؤثر على خسارة الاضمحلال**:

(أ) التغيرات الناتجة عن إنشاء أو شراء أدوات مالية خلال الفترة؛ و

(ب) التعديلات على التدفقات النقدية التعاقدية للأصول المالية التي لا ينتج عنها الاستبعاد من الدفاتر لتلك الأصول المالية وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٧)؛ و

(ج) التغيرات الناتجة عن الاستبعاد من الدفاتر للأدوات المالية (بما في ذلك تلك التي تم إعدامها) خلال الفترة؛ و

(د) التغيرات الناتجة عما إذا كان خسارة الاضمحلال محسوبة على أساس الخسائر الائتمانية المتوقعة لمدة ١٢ شهر أو لمدى العمر.

**** لتمكين مستخدمي القوائم المالية من فهم طبيعة وأثر تعديلات التدفقات النقدية التعاقدية على الأصول المالية التي لم ينتج عنها الاستبعاد من الدفاتر وأثر تلك التعديلات على قياس الخسائر الائتمانية المتوقعة، يجب على المنشأة أن تفصح عن:

(أ) التكلفة المستهلكة قبل التعديل وصافي المكسب أو الخسارة من التعديل التي تم الاعتراف بها للأصول المالية التي تم تعديل تدفقاتها النقدية التعاقدية خلال الفترة في الوقت الذي فيه يتم قياس خسارة الاضمحلال بمبلغ الخسائر الائتمانية المتوقعة لمدى العمر؛ و

(ب) إجمالي الرصيد الدفتري للأصول المالية في نهاية الفترة التي تم تعديلها منذ الاعتراف الأولي في الوقت الذي يتم فيه قياس خسارة الاضمحلال بمبلغ الخسائر الائتمانية المتوقعة لمدى العمر والذي تغير قياس خسارة الاضمحلال لتصبح بمبلغ الخسائر الائتمانية المتوقعة لمدة ١٢ شهر.

****** لتمكين مستخدمي القوائم المالية من فهم أثر الضمانات والتحسينات الائتمانية الأخرى على المبالغ الناشئة من الخسائر الائتمانية المتوقعة، يجب على المنشأة أن تفصح لكل فئة من فئات الأدوات المالية عن:**

(أ) المبلغ الذي يمثل الحد الأقصى للتعرض لخطر الائتمان في نهاية الفترة دون الأخذ في الاعتبار أي ضمانات أو تحسينات ائتمانية (مثل اتفاقيات عمل المقاصة والتي لا تستوفي شروط عمل المقاصة وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٥).

(ب) وصف ملخص للضمانات المحتفظ بها والتحسينات الائتمانية الأخرى، بما في ذلك:

١. وصف طبيعة وجودة الضمان المحتفظ به؛ و
٢. توضيح أي تغيرات هامة على جودة الضمان أو التحسينات الائتمانية كنتيجة لتلف الضمان أو لتغيير سياسات الضمانات بالمنشأة خلال الفترة؛ و

٣. معلومات حول الأدوات المالية التي لم تعترف المنشأة لها بمخصص خسارة بسبب الضمان.

(ج) معلومات كمية عن الضمانات المحتفظ بها والتحسينات الائتمانية الأخرى (مثل مدى الخطر الائتماني الذي تغطيه الضمانات والتحسينات الائتمانية) للأصول المالية المضمحلة ائتمانية في تاريخ القوائم المالية.

*** يجب أن تفصح المنشأة عن المبلغ التعاقدي القائم للأصول المالية التي تم إعدامها خلال الفترة ولازالت تخضع لإجراءات التنفيذ عليها.

سادسا:- الافصاحات عن التعرض لخطر الائتمان

** لتمكين مستخدمي القوائم المالية من تقدير تعرض المنشأة لخطر الائتمان وفهم تركزات خطر الائتمان الهامة، يجب على المنشأة أن تفصح لكل درجة مخاطر ائتمانية عن إجمالي الرصيد الدفتري للأصول المالية والتعرض لخطر الائتمان الناتج من ارتباطات الإقراض وعقود الضمانات المالية. ويجب تقديم هذه المعلومات مفصلة للأدوات المالية:

(أ) التي يتم قياس خسارة الاضمحلال على أساس مبلغ الخسائر الائتمانية المتوقعة لمدة ١٢ شهر؛ و

(ب) التي يتم قياس خسارة الاضمحلال على أساس مبلغ الخسائر الائتمانية المتوقعة لمدي العمر والتي تمثل:

١. أدوات مالية زاد الخطر الائتمان لها جوهرياً منذ الاعتراف الأولي ولكن لم تصبح أصول مالية مضمحلة ائتمانياً؛ و
٢. أصول مالية مضمحلة ائتمانياً في تاريخ القوائم المالية (ولكنها ليست مشتراه أو تم إنشائها مضمحلة ائتمانياً)؛ و
٣. مدينون تجاريون أو أصول عقود مع عملاء أو مدينو تأجير والتي يتم قياس خسارة الاضمحلال لها .

(ج) التي تم شرائها أو إنشائها مضمحلة ائتمانياً.

** تشمل الأنشطة التي تتسبب في نشأة مخاطر ائتمان وما يرتبط بذلك من الحد الأقصى للتعرض لمخاطر الائتمان ما يلي، دون أن تكون مقتصرة على:-

(أ) منح قروض للعملاء وعمل ايداعات لدى منشآت أخرى، وفي هذه الحالات يكون الحد الأقصى للتعرض لمخاطر الائتمان هو الرصيد الدفتري للأصول المالية ذات العلاقة.

(ب) الدخول في عقود مشتقات، على سبيل المثال عقود صرف أجنبية ومقايضات أسعار فائدة ومشتقات ائتمان، وعندما يتم قياس الأصل الناجم بالقيمة العادلة فإن الحد الأقصى للتعرض لمخاطر الائتمان في نهاية الفترة المالية سيساوى الرصيد الدفتري.

(ج) منح كفالات مالية، ففي هذه الحالة يكون الحد الأقصى للتعرض لمخاطر الائتمان هو الحد الأقصى للمبلغ الذي يمكن للمنشأة أن تدفعه إذا طلب دفع الكفالة والذي قد يكون أكبر بكثير من المبلغ المعترف به كالتزام.

(د) الدخول في ارتباط بقرض غير قابل للنقض على مدى عمر التسهيل أو قابل للنقض فقط استجابة لتغير عكسي جوهري، وإذا لم تستطع الجهة المصدرة تسوية التزام القرض نقداً أو بأداة أخرى فإن الحد الأقصى للتعرض لمخاطر الائتمان هو مبلغ الالتزام بكامله، ويعود ذلك لأنه من غير المؤكد إذا كان مبلغ أي جزء غير مسحوب يمكن السحب منه في المستقبل، وقد يكون هذا المبلغ غير المسحوب إلى حد كبير أكبر من المبلغ المعترف به كالتزام.

سابعا:- الافصاحات عن ... خطر الائتمان

على المنشأة الإفصاح لكل فئة من فئات الأدوات المالية التي تقع في نطاق هذا المعيار ولكن لا ينطبق عليها متطلبات الاضمحلال وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٧):

(أ) المبلغ الذي يمثل أقصى درجة تعرض لمخاطر الائتمان في تاريخ نهاية الفترة المالية بدون الأخذ في الاعتبار أي ضمانات محتفظ بها أو تحسينات الائتمان الأخرى (على سبيل المثال اتفاقيات عمل المقاصة والتي لا تستوفي شروط عمل المقاصة طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٥))؛ وهذا الإفصاح غير مطلوب للأدوات المالية التي يبلغ رصيدها الدفتري أقصى حد للتعرض لمخاطر الائتمان.

(ب) وصف البنود المحتفظ بها كضمان وتحسينات الائتمان الأخرى، وأثرها المالي (مثلاً تحديد مدى إسهام الضمان وتحسينات الائتمان الأخرى في التخفيف من مخاطر الائتمان) فيما يتعلق بالمبلغ الذي يعد أفضل تمثيل لأقصى تعرض لخطر الائتمان

ثامنا:- الافصاحات عن .. الضمانات وتحسينات الائتمان الأخرى التي تم الحصول عليها

عندما تحصل المنشأة على أصول مالية أو غير مالية خلال فترة الاستحواذ على البنود التي تحتفظ بها كضمانات أو اللجوء إلى تحسينات الائتمان الأخرى (على سبيل المثال الكفالات)، وكانت هذه الأصول تفي بشروط الاعتراف في المعايير الأخرى فإن على المنشأة الإفصاح عما يلي:

(أ) طبيعة الأصول التي تم الاستحواذ عليها وأرصدتها الدفترية؛ و

(ب) عندما لا تكون الأصول قابلة للتحويل بسهولة للنقد، الإفصاح عن سياسة المنشأة الخاصة بالتصرف في هذه الأصول أو باستخدامها في عملياتها.

تاسعا:- الافصاحات عن ...خطر السيولة

١-على المنشأة الإفصاح عما يلي:

(أ) تحليل بتواريخ استحقاق الالتزامات المالية غير المشتقات (بما في ذلك عقود الضمانات المالية المصدرة) يبين تواريخ الاستحقاق التعاقدية المتبقية؛ و

(ب) الإفصاح عن تحليل بتواريخ استحقاق الالتزامات المالية المشتقة على أن يتضمن التحليل تواريخ الاستحقاق التعاقدية المتبقية والتي تعد فيها هذه التواريخ هامة لفهم توقيت التدفقات النقدية .

(ج) وصف لكيفية إدارة المنشآت لمخاطر السيولة المتأصلة في البند (أ) و(د).

٢- عند إعداد تحليل تواريخ الاستحقاق طبقاً للتعاقد للالتزامات المالية على المنشأة استخدام حكمها لتحديد عدد مناسب من الفترات الزمنية، فعلى سبيل المثال يمكن أن تحدد المنشأة أن الفترات الزمنية التالية مناسبة:

(أ) ما لا يزيد عن شهر واحد.
(ب) أكثر من شهر واحد وما لا يزيد عن ثلاثة شهور.
و(ج) أكثر من ثلاثة شهور وما لا يزيد عن سنة واحدة.
و(د) أكثر من سنة واحدة وما لا يزيد عن خمس سنوات.

٣- على المنشأة الإفصاح عن تحليل تواريخ الاستحقاق الكمية الخاص بالالتزامات المالية المشتقة الذي يبين بقية الاستحقاقات التعاقدية في حال كانت الاستحقاقات التعاقدية ضرورية لفهم توقيت التدفقات النقدية. فقد ينطبق الأمر مثلاً على ما يلى:

(أ) مبادلة سعر الفائدة مع فترة الاستحقاق المتبقية (خمس سنوات) في تغطية التدفق النقدي للأصل أو الالتزام المالي ذو السعر المتغير.
(ب) جميع تعهدات القرض.

٤- المنشأة الإفصاح عن تحليل تواريخ استحقاق الالتزامات المالية التي تبين ما تبقى من الاستحقاقات التعاقدية لعدد من الالتزامات المالية. ويأخذ هذا الاستحقاق بعين الاعتبار الأمور التالية:

(أ) عندما يملك الطرف المقابل حق اختيار تاريخ الدفع، يبوب الالتزام في أقرب فترة تلتزم المنشأة بالدفع خلالها. فعلى سبيل المثال، تبوب الالتزامات المالية التي يتعين على المنشأة تسديدها عند الطلب (ودائع تحت الطلب) في أقرب فترة زمنية.
(ب) عندما تتعهد المنشأة بتوفير المبالغ على أقساط يبوب كل قسط في أقرب فترة قد تطالب المنشأة بالدفع خلالها. فعلى سبيل المثال يبوب تعهد القرض غير المستخدم في فترة زمنية تضم أقرب تاريخ للسحب.
(ج) فيما يتعلق بعقود الضمان المالية الصادرة، تبوب أعلى قيمة للضمان في أقرب فترة يتم فيها المطالبة بالضمان.

٥- تعد المبالغ التعاقدية المفصح عنها في تحليل تواريخ الاستحقاق كتدفقات نقدية تعاقدية غير مخصومة، مثل:

(أ) إجمالي التزامات عقود الإيجار التمويلي (قبل خصم التكاليف المالية).
و(ب) الأسعار المحددة في الاتفاقيات الآجلة لشراء الأصول المالية نقداً.

و(ج) صافي المبالغ لمبادلات الدفع بسعر فائدة معوم والقبض بسعر فائدة ثابت والتي يتم فيها تبادل صافي التدفقات النقدية.

و(د) المبالغ التعاقدية التي يتم مبادلتها في الأداة المالية المشتقة (كمبادلة العملة) والتي يتم فيها تبادل إجمالي التدفقات النقدية.

و(هـ) إجمالي تعهدات القرض

تختلف مثل هذه التدفقات النقدية غير المخصومة عن المبلغ المدرج في قائمة المركز المالي، لأن المبلغ المدرج في القائمة قائم على التدفقات النقدية المخصومة. فعندما تكون القيمة مستحقة الدفع غير ثابتة تحدد القيمة المفصح عنها بالرجوع إلى الظروف القائمة في نهاية الفترة المالية. على سبيل المثال، عندما تتفاوت المبالغ

مستحقة الدفع مع التغيرات في المؤشر، يمكن أن يكون المبلغ المفصح عنه قائماً على مستوى المؤشر في نهاية الفترة.

٦-على المنشأة وصف كيفية تعاملها مع مخاطر السيولة الاساسية في البنود المفصح عنها في الإفصاحات الكمية المطلوبة ...وعلى المنشأة الإفصاح عن تحليل تواريخ استحقاق الأصول المالية التي تحتفظ بها للتعامل مع مخاطر السيولة (كالأصول المالية القابلة للبيع بسهولة أو التي من المتوقع أن تولد تدفقات نقدية للتعامل مع التدفقات النقدية الخاصة بالالتزامات المالية) في حال كانت تلك المعلومات ضرورية لتمكين مستخدمي قوائمها المالية من تقييم طبيعة ومدى مخاطر السيولة.

٧-تتضمن العوامل الاخرى التي تأخذها المنشأة بعين الاعتبار عند توفير الإفصاح المطلوب على سبيل المثال لا الحصر، ما إذا كانت المنشأة:

(أ) ارتبطت بتسهيلات ائتمانية (كتسهيلات الأوراق التجارية) أو أنواع الائتمان الأخرى حتى تتمكن من تلبية احتياجات السيولة.

أو (ب) تحتفظ بالودائع في البنوك المركزية لتلبية احتياجات السيولة.

أو (ج) تمتلك مصادر متنوعة للتمويل.

أو (د) تمتلك تركيزات مخاطر سيولة جوهرية إما في أصولها أو مصادر تمويلها.

أو(هـ) تمتلك عمليات رقابة داخلية وخطط طوارئ من أجل التعامل مع مخاطر السيولة.

أو (و) تمتلك الأدوات التي تتضمن شروط التسديد العاجل (كما هو الحال عند تخفيض التبويب الائتماني للمنشاة).

أو(ز) تمتلك الأدوات التي قد تتطلب ترحيل الضمان الإضافي (كطلب تغطية المشتقات).

أو(ح) تمتلك أدوات تسمح لها بالاختيار ما بين تسوية التزاماتها المالية بتسليم النقد (أو التزام مالي آخر) أو تسليم الأسهم التي تملكها.

أو (ط) تمتلك أدوات خاضعة لترتيبات تصفية الحسابات الرئيسية.

عاشرا:- الافصاحات عن ... خطر السوق وتحليل الحساسية

١-على المنشأة الإفصاح عما يلي :

(أ) تحليل الحساسية لكل نوع من مخاطر السوق التي تتعرض لها المنشأة خلال الفترة المالية وبيان كيف أن الربح أو الخسارة وحقوق الملكية كانت ستتأثر بسبب التغيرات في المخاطر ذات العلاقة المتغيرة التي كانت محتملة بشكل معقول في ذلك التاريخ؛ و

(ب) الأساليب والافتراضات المستخدمة في إعداد تحليل الحساسية؛ و

(ج) التغيرات عن الفترة السابقة في الأساليب والافتراضات المستخدمة، وأسباب هذه التغيرات.

٢- إذا قامت المنشأة بإعداد تحليل الحساسية مثل القيمة المعرضة للمخاطر والتي تعكس الاعتماد المتبادل بين متغيرات المخاطر (على سبيل المثال أسعار الفائدة وأسعار الصرف) واستخدامه لإدارة المخاطر المالية فإنه يمكنها استخدام تحليل الحساسية هذا:

وعلى المنشأة كذلك الإفصاح عما يلي:

(أ) إيضاح للأسلوب المستخدم في إعداد تحليل الحساسية هذا وللمؤشرات الرئيسية والافتراضات التي ترتكز عليها البيانات المقدمة.

(ب) إيضاح لهدف الأسلوب المستخدم ومحددات المعلومات التي لا تعكس بشكل كامل القيمة العادلة للأصول والالتزامات ذات العلاقة.

٣- على المنشأة أن تقرر كيفية تجميع المعلومات لعرض الصورة الكلية بدون إدخال معلومات ذات خصائص مختلفة حول التعرض للمخاطر من البيئات الاقتصادية التي تختلف إلى حد كبير، **على سبيل المثال:**

(أ) يمكن للمنشأة التي تتداول الأدوات المالية الإفصاح عن هذه المعلومات بشكل منفصل بالنسبة للأدوات المالية المحتفظ بها للمتاجرة وتلك التي ليس لها نفس هذا التبويب.

(ب) لا تقوم المنشأة بتجميع طريقة عرضها لمخاطر السوق من النواحي ذات التضخم المفرط مع تعرضها لنفس مخاطر السوق من النواحي ذات التضخم المنخفض.

إذا كانت المنشأة تتعرض فقط لنوع واحد من مخاطرة السوق في بيئة اقتصادية واحدة فقط فإنها تظهر معلومات مجمعة.

٤- أن يظهر تحليل الحساسية الأثر على الربح أو الخسارة وحقوق الملكية للتغيرات الممكنة في متغير المخاطر ذات العلاقة (على سبيل المثال أسعار الفائدة أو أسعار العملة أو أسعار حقوق الملكية أو أسعار السلع السائدة في السوق)، ولهذا الغرض:

(أ) لا يطلب من المنشآت تحديد ما هو الربح أو الخسارة التي كانت ستتحقق لو كانت متغيرات المخاطر ذات العلاقة مختلفة، وبدلاً من ذلك على المنشآت الإفصاح عن الأثر على الربح أو الخسارة وحقوق الملكية في نهاية الفترة المالية بافتراض إن تغيراً ممكناً بشكل معقول في متغير المخاطر ذات العلاقة قد حدث في نهاية الفترة المالية وتم تطبيقه على التعرض للمخاطر القائمة في ذلك التاريخ، فعلى سبيل المثال إذا كان على المنشأة التزام ذو سعر متغير في نهاية السنة فإن على المنشأة الإفصاح عن الأثر على الربح أو الخسارة (أي مصروف الفائدة) للسنة الحالية إذا اختلفت أسعار الفائدة بمقدار مبالغ ممكنة بشكل معقول.

(ب) لا يطلب من المنشآت الإفصاح عن الأثر على الربح أو الخسارة وحقوق الملكية لكل تغير ضمن مدى تغيرات ممكنة بشكل معقول في متغير المخاطر ذات العلاقة وهنا يكون كافياً الإفصاح عن آثار التغيرات في حدود المدى الممكن بشكل معقول.

٥- عند تحديد ما هو التغير الممكن بشكل معقول في متغير المخاطر ذات العلاقة على المنشأة الأخذ في الاعتبار ما يلي:

(أ) البيئات الاقتصادية التي تعمل بها، ويجب أن لا يشمل التغير الممكن بشكل معقول السيناريوهات بعيدة الاحتمال أو سيناريوهات " اسوأ حالة " أو اختبارات الجهد Stress Tests إلى جانب ذلك إذا كان معدل التغير في متغير المخاطر المتأصلة ثابتاً فأن المنشأة ليست بحاجة لتعديل التغير الممكن بشكل معقول الذي تم اختياره في متغير المخاطر فعلى سبيل المثال لنفترض إن أسعار الفائدة ٥ % وتحدد المنشأة إن تذبذباً في أسعار الفائدة بمقدار ±٥٠ نقطة أساس ممكن بشكل معقول، ستقوم المنشأة بالإفصاح عن الأثر على الربح أو الخسارة وحقوق الملكية إذا كانت أسعار الفائدة ستتغير إلى ٤,٥ أو ٥,٥٪، وفي الفترة التالية زادت أسعار الفائدة إلى ٥,٥٪، وتستمر المنشأة في الاعتقاد إن معدلات الفائدة يمكن أن تتذبذب بمقدار ±٥٠ نقطة أساس (أي أن معدل التغير في أسعار الفائدة ثابت)، ستقوم المنشاة بالإفصاح عن الأثر على الربح أو الخسارة وحقوق الملكية إذا كانت أسعار الفائدة ستتغير إلى ٥٪ أو ٦٪، ولا يطلب من المنشاة تعديل تقييمها بأن أسعار الفائدة قد تتذبذب بشكل معقول بمقدار ± ٥٠ كنقطة أساس إلا إذا كان هناك دليل على أن أسعار الفائدة قد أصبحت أكثر تقلباً بشكل كبير.

(ب) الإطار الزمني الذي يجرى التقييم على مداه، يجب إن يبين اختبار الحساسية آثار التغيرات التي تعتبر انها ممكنة بشكل معقول على مدى الفترة حتى تقوم المنشاة بعد ذلك بعرض هذه الإفصاحات التي هي عادة الفترة المالية السنوية التالية.

٦- يمكن للمنشأة استخدام تحليل حساسية يعكس الاعتماد المتبادل بين متغيرات المخاطر مثل منهجية القيمة المعرضة للمخاطر، إذا استخدمت هذا التحليل لإدارة تعرضها للمخاطر المالية، وينطبق ذلك إذا كانت هذه المنهجية تقيس فقط احتمال الخسارة ولا تقيس احتمال المكسب، ومن الممكن الإفصاح عن نوع نموذج القيمة المعرضة للمخاطر Value – At- Risk Model، المستخدم (على سبيل المثال إذا كان النموذج يعتمد على محاكاة مونت كارلو (Monte _ Carlo

Simulations) وإيضاح بشأن كيفية عمل النموذج والافتراضات الرئيسية (على سبيل المثال فترة الاحتفاظ ومستوى الثقة). ويمكن للمنشآت كذلك الإفصاح عن فترة الملاحظة التاريخية والترجيحات Weightings المطبقة على الملاحظات ضمن تلك الفترة، وإيضاح كيفية التعامل مع الخيارات في الحسابات وأية تقلبات وعلاقات متبادلة Correlations (أو بالتناوب محاكاة توزيع احتمال مونت كارلو (Monte-Carlo Probability Distribution Simulation) تم استخدامها.

٧- على المنشأة تقديم تحليلات حساسية لكافة أنشطتها ولكن يمكنها تقديم أنواع مختلفة من تحليل الحساسية للفئات المختلفة لأدواتها المالية.

مخاطر سعر الفائدة

٢- تنشأ مخاطر سعر الفائدة للأدوات المالية التي تحسب عليها الفائدة والمعترف بها في قائمة المركز المالي (على سبيل المثال وأدوات الدين المشتراة أو المصدرة) ولبعض الأدوات المالية غير المعترف بها في قائمة المركز المالي (على سبيل المثال بعض ارتباطات القروض).

مخاطر العمـــلة

٣- تنشأ مخاطر العملة (أو مخاطر الصرف الأجنبي) للأدوات المالية المقيمة بعملة أجنبية، أي بعملة غير عملة التعامل للمنشأة Functional Currency التي يتم قياسها بها، ولغرض معيار المحاسبة المصري هذا لا تنشأ مخاطر العملة من الأدوات المالية التي ليست لها بنود ذات طبيعة نقدية أو من الأدوات المالية المقيمة بعملة التعامل للمنشأة.

١٠- يتم الإفصاح عن تحليل الحساسية لكل عملة للمنشأة تتعرض للمخاطر.

مخاطر الأسعار الأخرى

١١- تنشأ مخاطر الأسعار الأخرى للأدوات المالية بسبب التغيرات في أسعار السلع أو أسعار حقوق الملكية على سبيل المثال، على المنشأة الإفصاح عن أثر الانخفاض في مؤشر سوق أوراق مالية أو سعر سلعة أو متغير مخاطر آخر، فعلى سبيل المثال إذا أعطت المنشأة ضمانات قيمة متبقية هي أدوات مالية فإن على المنشأة الإفصاح عن الزيادة أو الانخفاض في قيمة الأصول التي ينطبق عليها الضمان.

١٢- فيما يلي أمثلة عن الأدوات المالية التي تتسبب في نشأة خطر أسعار حقوق الملكية، وهما:-

(أ) حقوق ملكية محتفظ بها في منشأة أخرى

و(ب) استثمار في أمناء حفظ والذي بدوره يحتفظ باستثمارات في أدوات حقوق الملكية وتشمل الأمثلة الأخرى العقود الآجلة والخيارات لشراء أو بيع كميات محددة من أدوات حقوق الملكية والمقايضات المرتبطة بأسعار حقوق الملكية، وتتأثر القيم العادلة لهذه الأدوات المالية بالتغيرات في سعر السوق لأدوات حقوق الملكية.

١٣- يتم الإفصاح عن حساسية الأرباح أو الخسارة (التي تنشأ على سبيل المثال من الأدوات التي يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر) بشكل منفصل عن حساسية الدخل الشامل الآخر التي تنشأ على سبيل المثال من الاستثمارات في أدوات حقوق ملكية يتم عرض تغيرات قيمتها العادلة في الدخل الشامل الآخر.

١٤- لا يتم إعادة قياس الأدوات المالية التي تبوبها المنشأة على أنها أدوات حقوق ملكية ولا يتأثر الربح أو الخسارة بمخاطر سعر حقوق الملكية لهذه الأدوات، وتبعاً لذلك لا يطلب تحليل الحساسية.

حادى عشر:- إفصاحات مخاطر السوق الأخرى

عندما تكون تحليلات الحساسية التي تم الإفصاح عنها لا تمثل المخاطر المتأصلة في الأداة المالية (على سبيل المثال لأن التعرض في نهاية السنة لا يعكس التعرض خلال السنة) فإن على المنشأة الإفصاح عن هذه الحقيقة وسبب اعتقادها أن تحليلات الحساسية لا تمثل هذه المخاطرة

ثانى عشر:- يتم عمل هذه الإفصاحات إما في القوائم المالية أو إدخالها من خلال الإشارة إليها من القوائم المالية إلى بيان آخر مثل تعليق الإدارة أو تقرير مخاطر يتم توفيره لمستخدمي القوائم المالية بنفس ضوابط الإفصاح بالقوائم المالية وفي نفس التوقيت، وعليه فبدون المعلومات المدخلة من خلال الإشارة إليها تكون القوائم المالية غير مكتملة.

المطلب السابع عشر:- متطلبات الافصاح عن ... تحويلات الاصول المالية

اولا:- إن هذه متطلبات الإفصاح والمتعلقة بتحويلات الاصول المالية تأتى مكملة لمتطلبات الإفصاح الأخرى في هذا المعيار.. كما تقدم المنشأة الإفصاحات المطلوبة لجميع الأصول المالية المحولة التي لم يتم استبعادها من الدفاتر ولأي تدخل مستمر في أي أصل محول قائم في تاريخ إعداد القوائم بغض النظر عن الوقت الذي حصلت فيه معاملة التحويل ذات العلاقة.

ولأغراض تطبيق متطلبات الإفصاح ، تحول المنشأة جميع أو بعض الأصول المالية (الأصول المالية المحولة) إذا، وفقط إذا:

(أ) قامت بنقل الحقوق التعاقدية لاستلام التدفقات النقدية لذلك الأصل المالي؛ أو

(ب) احتفظت بالحقوق التعاقدية لاستلام التدفقات النقدية لذلك الأصل المالي، لكنها تكبدت التزاماً تعاقدياً بدفع التدفقات النقدية لواحد أو أكثر من المستلمين في ترتيب معين.

ثانيا:-تفصح المنشأة عن المعلومات التي تساعد مستخدمي قوائمها المالية:

(أ) فهم العلاقة بين الاصول المالية المحولة التي لم يتم استبعادها من الدفاتر بكاملها والالتزامات ذات العلاقة.

(ب) تقييم طبيعة التدخل المستمر للمنشأة في الاصول المالية التي تم استبعادها من الدفاتر والمخاطر المرتبطة بهذا التدخل.

ثالثا:- يكون للمنشأة تدخل مستمر في أصل مالي محول إذا – كجزء من التحويل – احتفظت المنشأة بأي من الحقوق والالتزامات التعاقدية المتأصلة في الأصل المالي المحول أو حصلت على أي حقوق أو التزامات تعاقدية جديدة متعلقة بالأصل المالي المحول.

ولأغراض تطبيق متطلبات الإفصاح ... لا يشكل أي مما يلي تدخل مستمر:

(أ) الإقرارات والضمانات العادية المتعلقة بالتحويل الصوري ومفاهيم مدى المعقولية وحسن النية والتعاملات العادلة التي يمكن أن تبطل أي عملية تحويل نتيجة إجراء قانوني؛ أو

(ب) العقود المستقبلية والخيارات والعقود الأخرى لإعادة شراء الأصل المالي المحول الذي يكون سعر عقده (أ وسعر الممارسة) هو القيمة العادلة للأصل المالي المحول؛ أو

(ج) ترتيب معين تحتفظ المنشأة بموجبه بالحقوق التعاقدية لاستلام التدفقات النقدية للأصل المالي لكنها تتحمل التزاماً تعاقدياً بدفع التدفقات النقدية لواحدة أو أكثر من المنشآت .

رابعا:- يتم تقييم التدخل المستمر في الأصل المالي المنقول لأغراض متطلبات الإفصاح على مستوى المنشأة المعدة للقوائم المالية.

على سبيل المثال: إذا نقلت شركة تابعة إلى طرف ثالث غير ذي علاقة أصلاً مالياً تحتفظ فيه الشركة الأم متدخلاً مستمراً، لا تدمج الشركة التابعة تدخل الشركة الأم في تقييم ما إذا كان لديها تدخلاً مستمراً في الأصل المنقول ضمن قوائمها المالية

المستقلة أو المنفردة (أي عندما تكون الشركة التابعة هي المنشأة المعدة للقوائم). لكن تقوم الشركة الأم بدمج تدخلها المستمر (أو تدخل عضو آخر في المجموعة) في أصل مالي منقول من قبل شركتها التابعة في تحديد ما إذا كان لديها تدخل مستمر في الأصل المنقول ضمن قوائمها المالية المجمعة (أي عندما تكون المنشأة المعدة للقوائم المالية هي المجموعة).

خامسا:- لا يكون للمنشاة تدخل مستمر في أصل مالي محول إذا – كجزء من التحويل لم تكن تحتفظ بأي من الحقوق أو الالتزامات التعاقدية المتأصلة في الأصل المالي المحول أو إذا لم تمتلك حقوق أو التزامات تعاقدية جديدة متعلقة بالأصل المالي المحول. ولا يكون للمنشأة تدخل مستمر في أصل مالي محول إذا لم يكن لديها مصلحة في الأداء المستقبلي للأصل المالي المحول أو مسؤولية – تحت أي ظروف لسداد الدفعات الخاصة بالأصل المالي المحول في المستقبل. ولا يتضمن مصطلح "السداد" في هذا السياق التدفقات النقدية للأصل المالي المحول الذي تقوم المنشأة بتحصيلها وتكون ملزمة بتسليمها للمحول إليه.

سادسا:- عندما تحول المنشأة أصل مالي، قد تحتفظ المنشأة بحق خدمة هذا الأصل المالي مقابل رسوم ضمن.

على سبيل المثال، عقد خدمة. يجب على المنشأة تقييم عقد الخدمة لتحديد ما إذا كانت المنشأة لديها تدخل مستمر كنتيجة لعقد الخدمة، وذلك بغرض متطلبات الإفصاح.

على سبيل المثال، سيكون لمقدم الخدمة تدخل مستمر في الأصل المالي المحول لأغراض متطلبات الإفصاح إذا اعتمدت رسوم الخدمة على مبلغ أو توقيت التدفقات النقدية التي يتم تحصيلها من الأصل المالي المحول.

وبالمثل، سيكون لمقدم الخدمة تدخل مستمر في الأصل المالي المحول لأغراض متطلبات الإفصاح إذا لم يكن سيتم سداد رسوم ثابتة بالكامل بسبب إخفاق الأصل المحول.

في هذه الأمثلة، يكون لمقدم الخدمة منفعة من أداء الأصل المحول. إن هذا التقييم يعد مستقلاً عما إذا كان من المتوقع كفاية تعويض الرسوم التي سيتم الحصول عليها عن أداء الخدمة.

سابعا:- يمكن أن ينتج التدخل المستمر في الأصل المالي المحول من النصوص التعاقدية في اتفاقية التحويل أو في اتفاقية منفصلة مع الجهة المحول لها أو طرف ثالث تم إبرامها بخصوص التحويل.

.....

رابعا:- الأصول المالية المحولة التي لم يتم استبعادها من الدفاتر بكاملها

١- يمكن أن تحول المنشأة الأصول المالية بطريقة يكون فيها بعض أو جميع الأصول المحولة غير مؤهلة للاستبعاد من الدفاتر. ينبغي أن تفصح المنشأة عما يلي في كل تاريخ قوائم مالية عن كل صنف من الأصول المالية المحولة التي لم يتم استبعادها من الدفاتر بكاملها.

(أ) طبيعة الاصول المحولة.

(ب)طبيعة مخاطر ومكافآت الملكية التي تتعرض لها المنشأة.

(ج) وصف طبيعة العلاقة بين الأصول المحولة والالتزامات ذات العلاقة بما في ذلك القيود الناتجة عن التحويل على استخدام الأصول المحولة من قبل المنشأة.

(د) عندما يكون للطرف المقابل (الأطراف المقابلة) في الالتزامات ذات العلاقة حق في المطالبة بالأصول المحولة فقط، جدول يبين القيمة العادلة للأصول المحولة والقيمة العادلة للالتزامات ذات العلاقة والمركز الصافي (الفرق بين القيمة العادلة للأصول المحولة والالتزامات ذات العلاقة).

(هـ) عندما تستمر المنشأة في الاعتراف بجميع الأصول المحولة، الأرصدة الدفترية للأصول المحولة والالتزامات ذات العلاقة.

(و) عندما تستمر المنشأة في الاعتراف بالأصول بمقدار تدخلها المستمر إجمالي الرصيد الدفتري والرصيد الدفتري للالتزامات ذات العلاقة.

٢- يتم عمل إفصاحات عندما يكون بعض أو جميع الأصول المالية المحولة غير مؤهلة للاستبعاد من الدفاتر. وتطلب هذه الإفصاحات في كل تاريخ لإعداد القوائم المالية تستمر فيه المنشأة بالاعتراف بالأصول المالية المحولة، بغض النظر عن وقت حدوث التحويل.

خامسا:- الأصول المالية المحولة التي تم استبعادها من الدفاتر بكاملها

١- عندما تستبعد المنشأة من الدفاتر الأصول المالية المحولة بكاملها لكن يبقى لها تدخل مستمر فيها، فينبغي أن تفصح كحد أدنى عما يلي لكل نوع من التدخل المستمر في تاريخ الميزانية:

(أ) الرصيد الدفتري للأصول والالتزامات التي يعترف بها في قائمة المركز المالي للمنشأة والذي يمثل المقابل المادي لمدى التدخل المستمر للمنشأة في الأصول المالية التي استبعدت من الدفاتر والبنود التي تم الاعتراف ضمنها بالرصيد النقدي لتلك الأصول والالتزامات.

(ب) القيمة العادلة للأصول والالتزامات التي تمثل التدخل المستمر للمنشأة في الأصول المالية التي تم استبعادها من الدفاتر.

(ج) المبلغ الذي يمثل بأفضل شكل أقصى حد لتعرض المنشأة للخسارة من تدخلها المستمر في الأصول المالية التي تم استبعادها من الدفاتر، ومعلومات تبين كيفية تحديد أقصى حد لتعرض المنشأة للخسارة.

(د) التدفقات النقدية الخارجة غير المخصومة التي تطلب أو يمكن أن تطلب لإعادة شراء الأصول المالية التي تم استبعادها من الدفاتر (مثل سعر التنفيذ في اتفاقية خيار) أو المبالغ الأخرى واجبة الدفع إلى الجهة المحول لها فيما يخص الأصول المحولة. وإذا كان التدفق النقدي الخارج متغيراً، فإن المبلغ المفصح عنه ينبغي أن يستند إلى الشروط القائمة في كل تاريخ مركز مالي.

(هـ) تحليل الاستحقاق للتدفقات النقدية الخارجة غير المخصومة التي تطلب أو يمكن أن تطلب لإعادة شراء الاصول المالية التي تم استبعادها من الدفاتر أو المبالغ الأخرى واجبة الدفع إلى الجهة المحول لها فيما يخص الاصول المحولة، مبيناً الاستحقاقات التعاقدية المتبقية للتدخل المستمر للمنشأة.

(و) معلومات نوعية توضح وتدعم الإفصاحات الكمية المطلوبة في (أ) – (هـ) من هذه الفقرة.

٢- يمكن أن تجمع المنشأة المعلومات ... فيما يخص أصل محدد إذا كان لدى المنشأة أكثر من نوع واحد من التدخل المستمر في ذلك الأصل المالي الذي تم استبعاده من الدفاتر وتقوم بالتقرير عنه ضمن نوع واحد من التدخل المستمر.

٣- بالإضافة إلى ذلك، ينبغي أن تفصح المنشأة عما يلي بالنسبة لكل نوع من أنواع التدخل المستمر:

(أ) المكاسب أو الخسارة المعترف بها في تاريخ تحويل الأصول.

(ب) الدخل والمصروفات المعترف بها خلال الفترة وكذلك وبشكل تراكمي من التدخل المستمر للمنشأة في الأصول المالية التي تم استبعادها من الدفاتر (مثل تغيرات القيمة العادلة في المشتقات).

(ج) إذا لم يتم توزيع المبلغ الإجمالي للمتحصلات من نشاط التحويل (المؤهل للاستبعاد من الدفاتر) خلال الفترة بشكل متساوي طوال الفترة (مثلاً إذا حصلت نسبة كبيرة من إجمالي نشاط التحويل في آخر أيام الفترة):

١. عندما يحدث نشاط التحويل الأكبر خلال الفترة (مثلاً آخر خمس أيام قبل نهاية الفترة المالية)؛ و
٢. المبلغ (المكاسب أو الخسائر ذات العلاقة) المعترف به من نشاط التحويل في ذلك الجزء من الفترة؛ و
٣. المبلغ الإجمالي للمتحصلات من نشاط التحويل في ذلك الجزء من الفترة،

وينبغي أن تقدم المنشأة هذه المعلومات لكل فترة يعرض لها قائمة الدخل الشامل.

٣- إجراء إفصاحات نوعية وكمية لكل نوع من أنواع التدخل المستمر في الأصول المالية التي تم استبعادها من الدفاتر. ويجب أن تجمع المنشأة تدخلها المستمر في انواع تمثل مدى تعرض المنشأة للمخاطر. على سبيل المثال، يمكن أن تجمع المنشأة تدخلها المستمر حسب نوع الأداة المالية (مثل الضمانات أو خيارات الشراء)، أو حسب نوع التحويل (مثل بيع الأرصدة المدينة والتوريق وإقراض الأوراق المالية

٤- على المنشأة الإفصاح عن تحليل لتواريخ الاستحقاق للتدفقات النقدية الخارجة غير المخصومة لإعادة شراء الأصول المحولة التي تم استبعادها من الدفاتر او المبالغ الأخرى واجبة الدفع إلى الجهة المحول لها فيما يخص الأصول المحولة التي تم استبعادها من الدفاتر موضحاً تواريخ الاستحقاق التعاقدية المتبقية للمنشأة.

ويميز هذا التحليل التدفقات النقدية المطلوب دفعها (مثل العقود الآجلة) عن التدفقات النقدية التي قد يطلب من المنشأة دفعها (مثل خيارات البيع) وعن التدفقات النقدية التي قد تختار المنشأة دفعها (مثل خيارات الشراء المشتراة).

٥- ينبغي أن تستخدم المنشأة حكمها لتحديد العدد المناسب من الفترات الزمنية في إعداد تحليل تواريخ الاستحقاق

على سبيل المثال، يمكن أن تحدد المنشاة الفترات الزمنية التالية لتواريخ الاستحقاق:

(أ) فترة لا تزيد عن شهر واحد.
و(ب) فترة لا تقل عن شهر ولا تزيد عن ثلاثة أشهر.
و(ج) فترة لا تقل عن ثلاثة أشهر ولا تزيد عن ستة أشهر.
و(د) فترة لا تقل عن ستة أشهر ولا تزيد عن السنة.
و(هـ) فترة لا تقل عن سنة واحدة ولا تزيد عن ثلاث سنوات.
و(و) فترة لا تقل عن ثلاث سنوات ولا تزيد عن خمس سنوات.
و(ز) فترة تتجاوز خمس سنوات.

٦- إذا كان يوجد نطاق من تواريخ الاستحقاق المحتملة، تدمج التدفقات النقدية على أساس أول تاريخ يمكن أن يطلب فيه من المنشأة أو يسمح لها بالدفع.

٧- تشمل المعلومات النوعية... وصفاً للأصول المحولة التي تم استبعادها من الدفاتر وطبيعة وغرض التدخل المستمر الذي يتم الحفاظ عليه بعد تحويل تلك الأصول.

وهي تشمل أيضاً وصفاً للمخاطر التي تتعرض لها المنشأة، بما في ذلك:

(أ) وصفاً للكيفية التي تدير فيها المنشأة المخاطر المتأصلة في تدخلها المستمر في الأصول المحولة التي تم استبعادها من الدفاتر.
(ب) ما إذا كان يتوجب على المنشأة تحمل الخسائر تجاه أطراف أخرى، وتبويب ومبالغ الخسائر التي تتحملها الأطراف الذين تكون مصلحتهم أقل من مصلحة المنشأة في الأصل (أي تدخلها المستمر في الأصل)
(ج) وصف لأي أحداث مرتبطة بالتزامات تقديم الدعم المالي أو إعادة شراء الأصول المالية المحولة.

٨- من المنشأة الإفصاح عن الربح أو الخسارة من الاستبعاد من الدفاتر فيما يتعلق بالأصول المالية التي يكون للمنشأة فيها تدخل مستمر.

وينبغي أن تفصح المنشأة عما إذا ينشأ الربح أو الخسارة من الاستبعاد من الدفاتر لأن القيمة العادلة لمكونات الأصل المعترف به سابقاً (أي الحصة في الأصل الذي تم استبعاده من الدفاتر والحصة التي تحتفظ بها المنشأة) تختلف عن القيمة العادلة للأصل المعترف به سابقاً بكامله. في تلك الحالة، يجب أن تفصح المنشأة أيضاً عما إذا كانت مقاييس القيمة العادلة قد شملت المدخلات الهامة التي لم تكن تستند إلى بيانات السوق الملحوظة.

سادسا:- افصاحات عن معلومات إضافية

١- يجب على المنشأة أن تفصح عما يلي لكل فئة من فئات الأصول المالية والالتزامات المالية في بداية الفترة التي يتم تطبيق فيها معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) لأول مرة:

(أ) مجموعة القياس الأصلية والرصيد الدفتري وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٦)؛ و

(ب) مجموعة القياس الجديدة والرصيد الدفتري وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٧)؛ و

(ج) مبلغ أي أصول مالية أو التزامات مالية في قائمة المركز المالي كان قد تم تخصيصها سابقاً للقياس بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر، ولم تعد مخصصة كذلك، مع التفرقة بين تلك التي يتطلب معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) إعادة تبويبها وتلك التي قررت المنشأة اختيارياً إعادة تبويبها في تاريخ التطبيق الأولي.

٢- يجب على المنشأة أن تفصح عن المعلومات النوعية التالية في الفترة التي يتم فيها تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) لأول مرة، بحيث تمكن مستخدمي القوائم المالية من فهم:

(أ) كيف طبقت المنشأة متطلبات التبويب وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) على الأصول المالية التي تغير تبويبها نتيجة لتطبيق لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٧)؛ و

(ب) أسباب أي تخصيص أو إلغاء تخصيص أصول مالية أو التزامات مالية للقياس بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر في تاريخ التطبيق الأولي.

٣- يجب على المنشأة أن تفصح عن التغيرات في تبويب الأصول المالية والالتزامات المالية في تاريخ التطبيق الأولي، وعلى أن تعرض بشكل منفصل:

(أ) التغيرات في الأرصدة الدفترية على أساس مجموعات القياس وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) (أي التغيرات التي لم تنتج من تغيير صفة القياس عند الانتقال إلى معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧))؛ و

(ب) التغيرات في الأرصدة الدفترية التي نتجت من تغيير صفة القياس عند الانتقال إلى معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧).

لا يجب الاستمرار في تقديم هذا الإفصاح بعد الفترة المالية السنوية التي تطبق فيها المنشأة أولياً متطلبات التبويب والقياس للأصول المالية في معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧).

٤- يجب على المنشأة أن تفصح عما يلي بالنسبة للأصول المالية والالتزامات المالية التي تم إعادة تبويبها بحيث يتم قياسها بالتكلفة المستهلكة، وللأصول المالية التي تم إعادة تبويبها خارج فئة القيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر بحيث يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر، كنتيجة للانتقال إلى معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧)، عندما يكون ذلك مطلوباً :

(أ) القيمة العادلة للأصول المالية والالتزامات المالية في نهاية الفترة؛ و

(ب) مكسب أو خسارة القيمة العادلة التي كان سيتم الاعتراف بها في الأرباح أو الخسائر أو الدخل الشامل الآخر خلال الفترة لو لم يتم إعادة تبويب الأصول المالية والالتزامات المالية.

لا يجب الاستمرار في تقديم هذا الإفصاح بعد الفترة المالية السنوية التي تطبق فيها المنشأة أولياً متطلبات التبويب والقياس للأصول المالية في معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧).

٥- يجب على المنشأة أن تفصح عما يلي بالنسبة للأصول المالية والالتزامات المالية التي تم إعادة تبويبها خارج فئة القيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر كنتيجة للانتقال إلى معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧)، عندما يكون ذلك مطلوباً :

(أ) معدل الفائدة الفعلي الذي تم تحديده في تاريخ التطبيق الأولي؛ و

(ب) إيراد أو مصروف الفائدة الذي تم الاعتراف به.

إذا قامت المنشأة بمعالجة القيمة العادلة للأصل مالي أو التزام مالي على أنها إجمالي الرصيد الدفتري الجديد في تاريخ التطبيق الأولي... يجب أن يتم تقديم هذا الإفصاح في كل فترة إلى أن يتم الاستبعاد من الدفاتر. بخلاف ذلك، لا يجب الاستمرار في تقديم هذا الإفصاح بعد الفترة المالية السنوية التي تطبق فيها المنشأة أولياً متطلبات التبويب والقياس للأصول المالية في معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧).

٦- يجب على المنشأة في تاريخ التطبيق الأولي لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) أن تقوم بتقديم إفصاح يسمح بتسوية مخصصات الاضمحلال وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) والمخصصات وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٨) مع الرصيد الافتتاحي لخسارة الاضمحلال التي يتم تحديدها وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٧). بالنسبة للأصول المالية، ويجب أن يقدم هذا الإفصاح على مستوى مجموعات القياس للأصول المالية وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) ووفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٧)، وأن يبين بشكل منفصل أثر التغيرات في مجموعات القياس على خسارة الاضمحلال في هذا التاريخ.

٧- لا يجب على المنشأة في الفترة التي يتم التطبيق الأولي لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) أن تقوم بالإفصاح عن مبالغ البنود التي كان سيتم عرضها وفقاً لمتطلبات التبويب والقياس (بما في ذلك المتطلبات المتعلقة بالقياس بالتكلفة المستهلكة للأصول المالية والاضمحلال في:

(أ) معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) للفترات السابقة؛ و

(ب) معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) للفترة الحالية.

٨ - قد لا تكون الإفصاحات المطلوبة عاليه كافية لتحقيق أهداف الإفصاح . وإذا كان الحال كذلك، يجب أن تفصح المنشأة عن أي معلومات إضافية تعتبر ضرورية لتحقيق أهداف الإفصاح. وينبغي أن تقرر المنشأة، في ضوء الظروف، مقدار المعلومات الإضافية التي يجب أن تقدمها لتلبية احتياجات المستخدمين من المعلومات ومقدار التأكيد الذي توليه لمختلف جوانب المعلومات الإضافية. ومن الضروري ايجاد توازن بين تضمين البيانات المالية تفاصيل زائدة قد لا تساعد مستخدمي البيانات المالية وحجب المعلومات نتيجة الكثير جداً من التجميع.

المطلب الثامن عشر:- تاريخ السريان والقواعد الانتقالية

١- يحل هذا المعيار محل معيار المحاسبة المصري رقم (٤٠) ٢٠١٥ ويسري تطبيقه على الفترات المالية التي تبدأ في أو بعد ١ يناير ٢٠٢٠، ويسمح بالتطبيق المبكر إذا تم تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) "الأدوات المالية" ٢٠١٩ في نفس التوقيت. إذا قامت المنشأة بالتطبيق المبكر، يجب الإفصاح عن ذلك.

٢- عند تطبيق هذا المعيار لأول مرة، يتم تطبيق القواعد الانتقالية وفقاً للقسم ٧ من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧).

المطلب التاسع عشر:- تعريفات

خطر الائتمان (Credit risk)	خطر أن يؤدي أحد أطراف أداة مالية إلى خسارة مالية للطرف الأخر عن طريق الإخفاق في الوفاء بالتزامه.
درجات الجدارة الائتمانية (Credit risk rating grades)	معدل خطر الائتمان استناداً إلى خطر وقوع إخفاق للأداة المالية.
خطر العملة (Currency risk)	خطر تذبذب القيمة العادلة أو التدفقات النقدية المستقبلية لأداة مالية بسبب التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية.
خطر سعر الفائدة (Interest rate risk)	خطر تذبذب القيمة العادلة أو التدفقات النقدية المستقبلية لأداة مالية بسبب التغيرات في أسعار الفائدة السوقية.
خطر السيولة (Liquidity risk)	خطر أن تواجه المنشأة صعوبة في مقابلة التزاماتها المتعلقة بالتزامات مالية التي يتم تسويتها بتقديم نقدية أو أصل مالي آخر.
القروض الدائنة (Loans payable)	التزامات مالية، بخلاف الدائنون التجاريون قصيرة الأجل بشروط تجارية عادية.
خطر السوق (Market risk)	خطر تذبذب القيمة العادلة أو التدفقات النقدية المستقبلية لأداة مالية بسبب التغيرات في أسعار السوق.
خطر السعر (Price risk)	خطر تذبذب القيمة العادلة أو التدفقات النقدية المستقبلية لأداة مالية بسبب التغيرات في أسعار السوق (بخلاف تلك المخاطر الناشئة عن خطر سعر الفائدة أو خطر العملة)، سواء كانت تلك التغيرات بسبب عوامل محددة للأداة المالية أو للمصدر، أو بسبب عوامل تؤثر على جميع الأدوات المالية المشابهة التي يتم المتاجرة فيها بالسوق.
تأخر السداد (Past due)	يعتبر الأصل المالي متأخر عندما يخفق الطرف المقابل لأداء السداد عندما يستحق تعاقدياً.

معيار المحاسبة المصرى رقم (٤١)
القطاعات التشغيلية

هذا المعيار يقوم بوضع مبدأ اساسى ... هذا المبدأ يقول :-

يتعين على المنشأة أن تفصح عن المعلومات التى تمكن مستخدمى قوائمها المالية من تقييم طبيعة أنشطة الاعمال التى تشارك فيها وآثارها المالية والبيئات الإقتصادية التى تعمل بها .

.....

سنتناول هذا المعيار بالشرح من خلال النقاط التالية

المطلب الاول :- نطاق تطبيق هذا المعيار

المطلب الثانى:- ما المقصود بالقطاع التشغيلى ؟

المطلب الثالث:- الرئيس المسئول عن صناعة القرار التشغيلى

المطلب الرابع:- معايير تجميع تجميع قطاعين تشغيليين أو أكثر فى قطاع تشغيلى واحد

المطلب الخامس:- الحدود الرقمية للقطاع التشغيلى (متطلبات العرض المنفصل)

المطلب السادس:- هذا المعيار... وضع مبدأ للافصاح... حدد متطلبات تحقيق هذا المبدأ

المطلب السابع :- امثلة

المطلب الاول

نطاق تطبيق هذا المعيار

يطبق هذا المعيار على ما يلى :

(أ) القوائم المالية المستقلة أو المنفردة لمنشأة :

(١) يتم تداول أدوات الدين أو حقوق الملكية الخاصة بها فى سوق عام (سوق بورصة محلى أو أجنبى أو سوق تداول مباشر ، بما فى ذلك الأسواق المحلية والإقليمية).

أو(٢) قدمت أو فى طريقها لتقديم قوائمها المالية لهيئة الرقابة المالية أو أية هيئة رقابية أخرى بهدف إصدار أى نوع من أنواع الأدوات فى سوق عام .

و(ب) القوائم المالية المجمعة لمجموعة ولها شركة أم :

(١) يتم تداول أدوات الدين أو حقوق الملكية الخاصة بها فى سوق عام (سوق بورصة محلى أو أجنبى أو سوق تداول مباشر ، بما فى ذلك الأسواق المحلية والإقليمية) .

أو(٢) قدمت أو فى طريقها لتقديم قوائمها المالية المجمعة لهيئة الرقابة المالية أو أية هيئة رقابية أخرى بهدف إصدار أى نوع من أنواع الأدوات فى سوق عام .

اذا كنت غير مطالب بتطبيق هذا المعيار ... وافصحت عن معلومات قطاعية... فلا تصف هذه المعلومات بانها قطاعية

إذا أختارت منشأة – غير مطالبة بتطبيق هذا المعيار – الإفصاح عن معلومات حول القطاعات إلا انها لا تلتزم بهذا المعيار ، فلا ينبغى أن تصف هذه المعلومات بالمعلومات القطاعية.

المطلب الثانى

ما المقصود بالقطاع التشغيلى ؟

هو القطاع الذى يتسم بثلاث خصائص:-

الخاصية الاولى:- يشارك فى أنشطة الأعمال التى يمكن أن تجنى منها المنشأة إيرادات وتتكبد مصروفات (بما فى ذلك الإيرادات والمصروفات المتعلقة بالمعاملات مع العناصر الأخرى ضمن نفس المنشأة) .

الخاصية الثانية:- يتم مراجعة نتائجة التشغيلية بشكل منتظم من قبل الرئيس المسئول عن صناعة القرار التشغيلى للمنشأة لإتخاذ قرارات حول الموارد التى سيتم تخصيصها للقطاع وتقييم أدائه .

الخاصية الثالثة:- تتوفر معلومات مالية منفصلة بشأنه .

ويراعى الضوابط التالية :-

الضابط الاول:- قد يشارك قطاع تشغيلى معين فى أنشطة أعمال لم يتحقق منها إيرادات حتى الآن

مثال:- قد تعتبر الأنشطة التأسيسية بمثابة قطاعات تشغيلية قبل تحقيقها للإيرادات.

الضابط الثانى:- ليس بالضررورة أن يكون كل جزء فى المنشأة قطاعاً تشغيلياً أو جزءاً من قطاع تشغيلى ...**على سبيل المثال :**

قد لا يحقق المقر الرئيسى للشركة أو بعض الدوائر الوظيفية إيرادات أو قد تحقق إيرادات عرضية فقط تابعة لأنشطة المنشأة ... لذا فهى لا تعتبر قطاعات تشغيلية

ولأغراض هذا المعيار ... لا تعتبر نظم مزايا ما بعد أنتهاء الخدمة الخاصة بالمنشأة قطاعات تشغيلية

المطلب الثالث

الرئيس المسئول عن صناعة القرار التشغيلى

هذا المعيار يقول ان هناك شخص مسئول عن صناعة القرار التشغيلى.... هذا الشخص يطلق عليه اسم ... **الرئيس المسئول عن صناعة القرار التشغيلى...**

ودور هذا الرئيس...يكمن فى:-

- تخصيص الموارد للقطاعات التشغيلية للمنشاة
- وتقييم أداء المنشأة

وعادة ما يكون الرئيس المسئول عن صناعة القرار التشغيلى فى المنشأة هو المدير التنفيذى أو مدير العمليات فى المنشأة... ولكنه قد يكون مجموعة من المديرين التنفيذيين أو آخرين مثلاً .

.....

مدير القطاع :- يتوفر فى القطاع التشغيلى... و يكون مسئولاً بشكل مباشر تجاه الرئيس المسئول عن صناعة القرار التشغيلى ويبقى على إتصال دائم معه لمناقشة الأنشطة التشغيلية أو النتائج المالية أو التقديرات أو الخطط الخاصة بالقطاع .

ويمكن أن يكون الرئيس المسئول عن صناعة القرار التشغيلى هو أيضاً مدير القطاع لبعض القطاعات التشغيلية وقد يكون مدير واحد هو مدير القطاع لأكثر من قطاع تشغيلى واحد .

يمكن أن تنطبق خصائص القطاع التشغيلى على مجموعتين متداخلتين أو أكثر من العناصر التى يعتبر المديرين مسئولين عنها .

ويشار أحياناً إلى هذا الهيكل على أنه شكل من أشكال المصفوفة فى التنظيم .

على سبيل المثال:- يكون بعض المديرين فى بعض المنشآت مسئولين غالباً عن خطوط إنتاج وخدمات مختلفة بينما يعتبر مديرين أخرون مسئولين عن مناطق جغرافية معينة .

ويراجع الرئيس المسئول عن صناعة القرار التشغيلى... النتائج التشغيلية لكلا من مجموعتى العناصر بشكل منتظم ، كما أن المعلومات المالية متاحة حول كلا المجموعتين .

وفى هذه الحالة ... ينبغى أن تحدد المنشأة مجموعة العناصر التى تشكل القطاعات التشغيلية من خلال الرجوع إلى المبدأ الأساسى .

المطلب الرابع

معايير تجميع تجميع قطاعين تشغيليين أو أكثر فى قطاع تشغيلى واحد

المعيار الاول :- ان يكون التجميع متوافقاً مع المبدأ الأساسى فى هذا المعيار

المعيار الثانى :- وكانت القطاعات ذات خصائص إقتصادية مماثلة

وكانت القطاعات متشابهة فى كل من الجوانب التالية :

(أ) طبيعة المنتجات والخدمات.

و(ب) طبيعة عمليات الإنتاج.

و(ج) نوع أو فئة العميل حسب منتجاته أو خدماته.

و(د) الأساليب المستخدمة لتوزيع منتجاتهم أو تقديم خدماتهم.

و(هـ) طبيعة البيئة التنظيمية إذا كان ممكناً مثل العمل المصرفى أو التأمين أو المرافق العامة .

غالباً ما تظهر القطاعات التشغيلية أداء مالياً مماثلاً على المدى الطويل إذا كان لديها خصائص إقتصادية مماثلة .

على سبيل المثال:- فإنه من المتوقع أن يكون متوسط هوامش الربح الإجمالية طويلة الأجل لقطاعين تشغيليين مماثلاً إذا أمتلك القطاعان خصائص إقتصادية مماثلة

المطلب الخامس

الحدود الرقمية للقطاع التشغيلى (متطلبات العرض المنفصل)

يتعين على المنشأة أن تعرض بشكل منفصل معلومات حول القطاع التشغيلى الذى يستوفى أى من الحدود الرقمية التالية :

(أ) أن يساوى إيراده المعترف به ، بما فى ذلك المبيعات إلى العملاء الخارجيين والمبيعات أو التحويلات بين القطاعات ، ١٠٪ أو أكثر من الإيراد المجمع الداخلى والخارجى ، لكافة القطاعات التشغيلية .

(ب) أن يساوى مبلغ أرباحه أو خسائره المحققة ما نسبته ١٠٪ أو أكثر من أى **المبلغين التاليين ، أيهما أكبر :**

(١) الأرباح المجمعة المعلنة لكافة القطاعات التشغيلية التى لم تحقق خسارة .

و(٢) الخسائر المجمعة المعلنة لكافة القطاعات التشغيلية التى حققت خسائر

(ج) أن تشكل أصوله ١٠٪ أو أكثر من الأصول المجمعة لكافة القطاعات التشغيلية

ويراعى أنه :-

يمكن أن تعتبر القطاعات التشغيلية التى لا تستوفى أى من حدود التصنيف الكمية عاليه كقطاعات تعرض ويفصح عنها بشكل منفصل فى التقارير المالية إذا أعتقدت الإدارة بأن المعلومات حول القطاع ستكون مفيدة لمستخدمى القوائم المالية.

حالات أخرى ينبغى فيها عرض معلومات منفصلة حول القطاع التشغيلى .

الحالـة الاولـى:- حالـة قيـام المنشـأة بـدمج ... معلومـات عـن القطاعـات التشـغيلية التى لا تستوفى الحدود الرقمية مع المعلومات عن القطاعات التشغيلية الأخرى التى لا تستوفى الحدود الرقمية لإيجاد قطاع يعرض منفصلاً فى التقارير المالية

هذه الحالـة :- يتم عمل فـى حالـة كـون هذه القطاعـات التشـغيلية ذات خصـائص إقتصادية مماثلة وتتشارك فى أغلبية معايير التجميع.

الحالـة الثانيـة :- حالـة إذا شـكل إجمـالى الإيـراد الخـارجى المعتـرف بـه مـن قبـل القطاعات التشغيلية أقل من ٧٥٪ من إيراد المنشأة .

فـى هذه الحالـة :- ينبغـى تحديـد قطاعـات تشـغيلية إضـافية كقطاعـات تعـرض فـى التقارير المالية (حتى وإن لم تحقق معايير الحدود الرقمية) إلـى أن يصـل مـا نسـبته ٧٥٪ على الأقل من إيراد المنشأة فى القطاعات المعروضة فى التقارير المالية.

الحالة الثالثة:- حالة إذا ما رأت الإدارة أن هناك قطاعاً تشغيلياً محدداً قد عرض منفصلاً فى التقرير عنه فى الفترة السابقة مباشرة قد استمر هاماً أيضاً هذه الفترة .

فى هذه الحالة :- ينبغى الإستمرار فى عرض المعلومات حول ذلك القطاع بشكل منفصل فى الفترة الحالية حتى وإن لم يعد يحقق متطلبات العرض المنفصل.

.....

الحالـة الرابعة:- حالـة إذا تم تحديـد قطـاع تشـغيلى علـى أنـه قطـاع مطلـوب عرضـه منفصلاً فى التقارير المالية فى الفترة الحالية وفقاً للحدود الرقمية .

فـى هـذه الحالـة :- ينبغـى إعـادة عـرض بيانـات القطـاع لفتـرة سـابقة معروضـة لأغـراض المقارنـة لـتعكس القطـاع المطلـوب عرضـه منفصـلاً حـديثاً فـى التقـارير المالية كقطاع منفصل .

حتـى وإن لم يحقق ذلك القطاع متطلبات العرض المنفصل فى الفترة السابقة. **إلا إذا** كانت المعلومات اللازمة غير متوفرة وكانت تكلفة إعدادها مرتفعة جداً

بعض متطلبات عرض معلومات منفصلة حول القطاع التشغيلى

اولا:- ينبغى دمـج المعلومـات حول أنشطة الأعمال والقطاعات التشغيلية الأخرى غير المطلوب عرضها منفصلة فى التقرير عنه والإفصاح عنها ضمن فئة "كافة القطاعات الأخرى" بشكل منفصل عن بنود التسويات الأخرى فى المطابقات .

ثانيا:- ينبغى وصف مصادر الإيراد الذى تتضمنه فئة كافة القطاعات الأخرى.

قد يكـون هنـاك حـد عملـى لعدد القطاعات المطلوب عرضها منفصلة فى القوائم المالية التى تفصح عنها المنشأة بشكل منفصل بحيث تصبح المعلومات القطاعية التى تقع خارج هذا الحد مفصلة للغاية .

ورغم عدم تعيين حد دقيق ، إلا أن عند زيادة عدد القطاعات المطلوب عرضها منفصلة فى القوائم المالية عن عشرة قطاعات ، حينئذ ينبغى على المنشأة أن تنظر فى التوصل إلى حد عملى .

المطلب السادس

هذا المعيار... وضع مبدأ للافصاح... حدد متطلبات تحقيق هذا المبدأ

هذا المبدأ يقول :-

على المنشأة أن تفصح عن معلومات تمكن مستخدمى قوائمها المالية من تقييم طبيعة أنشطة الأعمال التى تقوم بها وآثارها المالية والبيئة الإقتصادية التى تعمل فيها .

ولتحقيق هذا المبدأ.... هذا المعيار حدد مطالب ... يفصح عنها بكل فترة يعرض عنها قائمة دخل

المتطلب الاول :- معلومات عامة

المتطلب الثانى :- معلومات حول الأرباح أو الخسائر الناتجة للقطاع ، بما فى ذلك الإيرادات والمصروفات المحددة الواردة فى الأرباح أو الخسائر الناتجة للقطاع وأصول وإلتزامات القطاع وأساس القياس .

المتطلب الثالث :- مطابقات إجمالى إيرادات القطاع وإجمالى أرباح أو خسائر القطاع الناتجة وأصول وإلتزامات القطاع وبنود القطاع الهامة الأخرى مع المبالغ المقابلة للمنشأة ككل

المتطلب الرابع :- الافصاحات على مستوى المنشأة

.....

وستنتناول هذه المطالب بالتفصيل كالتالى :-

المتطلب الاول :- معلومات عامة

على المنشأة أن تفصح عن المعلومات العامة التالية :

(أ) العوامل المستخدمة فى تحديد قطاعات المنشأة المطلوب عرضها منفصلة فى القوائم المالية بما فى ذلك أسس تنظيم المنشأة (فيما إذا أختارت الإدارة تنظيم المنشأة طبقاً للمنتجات والخدمات أو المناطق الجغرافية أو البيئات التنظيمية أو مجموعة من العوامل وفيما إذا كان قد تم تجميع القطاعات التشغيلية).

و(ب) أنواع المنتجات والخدمات التى يستمد منها كل قطاع مطلوب عرضه منفصلاً فى التقارير المالية إيراداته

مثال :-

تملك الشركة (س) خمس قطاعات معروضة في القوائم المالية : قطع غيار سيارات والسفن والبرمجيات والالكترونيات والتمويل

* **ينتج قطاع السيارات...** قطع غيار للبيع لمحال بيع قطع السيارات بالتجزئة .

* **ينتج قطاع السفن** ... سفناً صغيرة لتخدم صناعة النفط والأعمال البحرية المماثلة.

* **ينتج قطاع البرمجيات** .... برامج تطبيقية بغرض بيعها لمنتجي أجهزة الحاسب الآلى ومحال بيع أجهزة الحاسب الآلى بالتجزئة.

* **ينتج قطاع الإلكترونيات...** دوائر متكاملة ومنتجات ذات علاقة من أجل بيعها لمنتجى أجهزة الحاسب الآلى .

* **في حين أن قطاع التمويل** مسئول عن بعض العمليات المالية للشركة بما في ذلك تمويل مشتريات العملاء للمنتجات من القطاعات الأخرى وعمليات التمويل العقاري

فى هذا المثال :-

تعتبر قطاعات الشركة (س) المعروضة في القوائم المالية وحدات عمل إستراتيجية تقدم منتجات وخدمات مختلفة . وتتم إدارة هذه القطاعات بشكل منفصل لأن كل نشاط يتطلب تقنية مختلفة واستراتيجيات تسويق مختلفة ، وقد تم الاستحواذ على معظم أنشطة الأعمال كوحدات منفردة وتم الإبقاء على الإدارة كما هي في وقت الاستحواذ .

.....

المتطلب الثانى :- معلومات حول الربح أو الخسارة والأصول والإلتزامات

وفى هذا الموضوع يراعى الضوابط التالية :-

الضابط الاول:- يتعين على المنشأة ... التقرير عن قياس أرباح أو خسائر كل قطاع مطلوب عرضه منفصلاً فى التقارير المالية وإجمالى أصوله .

.....

الضابط الثانى:- ينبغى عليها التقرير ... عن قياس الإلتزامات لكل قطاع مطلوب عرضه منفصلاً فى التقارير المالية .. إذا كان يتم تزويد هذا المبلغ بشكل منتظم إلى الرئيس المسئول عن صناعة القرار التشغيلى .

.....

الضابط الثالث:- على المنشأة أن تفصح أيضاً عما يلى حول كل قطاع مطلوب عرضه منفصلاً فى التقارير المالية إذا كانت المبالغ المذكورة تدخل ضمن قياس

أرباح أو خسائر القطاع الذى يراجعه الرئيس المسئول عن صناعة القرار التشغيلى **أو يتم تقديمها بطريقة أخرى إلى هذا المسئول ، حتى وإن لم تكن تدخل ضمن ذلك القياس لأرباح أو خسائر القطاع :**

(أ) الإيرادات من العملاء الخارجيين.

و(ب) الإيرادات من المعاملات مع القطاعات التشغيلية الأخرى فى نفس المنشأة

و(ج) إيراد الفوائد.

و(د) مصروفات الفوائد.

و(هـ) الإهلاك والإستهلاك .

و(و) البنود ذات الأهمية النسبية للدخل والمصروف المفصح عنها

و(ز) حصة المنشأة فى ربح أو خسارة الشركات الشقيقة والمشروعات المشتركة التى يتم المحاسبة عنها بطريقة حقوق الملكية .

و(ح) مصروف أو دخل ضريبة الدخل .

و(ط) البنود غير النقدية ذات الأهمية النسبية باستثناء الإهلاك والإستهلاك .

.....

الضابط الرابع:- يتعين على المنشأة تسجيل إيراد الفوائد بشكل منفصل عن مصروفات الفوائد لكل قطاع يتم التقرير عنه ... **إلا إذا كانت** معظم إيرادات القطاع من الفائدة وكان الرئيس المسئول عن صناعة القرار التشغيلى فى المقام الأول مسئولاً عن صافى الإيراد من الفوائد لتقييم أداء القطاع وأتخاذ قرارات حول الموارد التى سيتم تخصيصها للقطاع .

وهذه الحالة... قد تعرض المنشأة صافى إيراد القطاع من الفوائد مطروحاً منه مصروفات الفوائد وتفصح عن أنها قامت بذلك .

الضابط الخامس:- على المنشأة أن تفصح عما يلى حول كل قطاع مطلوب عرضه منفصلاً فى التقارير المالية إذا كانت المبالغ المذكورة تدخل ضمن قياس أصول القطاع التى يراجعها الرئيس المسئول عن صناعة القرار التشغيلى أو ترفع إليه بطريقة أخرى بشكل منتظم ، حتى وإن لم تكن تدخل ضمن قياس أصول القطاع :

(أ) مبلغ الأستثمار فى الشركات الشقيقة والمشروعات المشتركة التى تتم المحاسبة عنها بطريقة حقوق الملكية .

و(ب) مبالغ الإضافات إلى الأصول غير المتداولة* بإستثناء الأدوات المالية وأصول الضريبة المؤجلة وأصول مزايا ما بعد أداء الخدمة والحقوق الناشئة بموجب عقود التأمين .

الضابط السادس:- ينبغى أن يكون مبلغ كل بند من بنود القطاع تم عرضه منفصلاً ... **هو القياس** الذى تم التقرير عنه إلى الرئيس المسئول عن صناعة القرار التشغيلى لأغراض أتخاذ قرارات حول تخصيص الموارد للقطاع وتقييم أدائه .

.....

الضابط السابع:- ينبغى أن تكون التعديلات والحذف الذى يتم إجراؤه لدى إعداد القوائم المالية للمنشأة وتوزيع الإيرادات والمصروفات والأرباح أو الخسائر... **تدخل ضمن** تحديد أرباح أو خسائر القطاع فى التقارير المالية... **فقط إذا كانت ....** تدخل ضمن قياس أرباح أو خسائر القطاع المستخدم من قبل الرئيس المسئول عن صناعة القرار التشغيلى .

.....

الضابط الثامن :- ينبغى عرض تلك الأصول والإلتزامات التى تدخل ضمن قياس أصول وإلتزامات القطاع والمستخدمة من قبل الرئيس المسئول عن صناعة القرار التشغيلى فيما يتعلق بذلك القطاع .

.....

الضابط التاسع :- إذا تم توزيع المبالغ لأرباح أو خسائر والأصول أو الإلتزامات للقطاع المعروض .. **ينبغى** توزيع هذه المبالغ على أساس معقول .

.....

الضابط العاشر :- **فى حالة** ...ما إذا أستخدم الرئيس المسئول عن صناعة القرار التشغيلى قياساً واحداً فقط لأرباح أو خسائر القطاع التشغيلى و أصول أو إلتزامات القطاع فى تقييم أداء القطاع وإتخاذ قرار حول كيفية تخصيص الموارد

فى هذه الحالة :- ينبغى التقرير عن ربح أو خسارة وأصول أو إلتزامات القطاع حسب تلك القياسات

الضابط الحادى عشر:- حالة ما إذا أستخدم هذا الرئيس أكثر من قياس واحد لأرباح أو خسائر القطاع التشغيلى وأصول أو إلتزامات القطاع .

فى هذه الحالة :- ينبغى أن تكون القياسات المستخدمة فى إعداد القوائم المالية هى تلك التى تعتقد الإدارة بأنها محددة وفقاً لمبادئ القياس الأكثر توافقاً مع تلك المقاييس المستخدمة فى قياس المبالغ المقابلة فى القوائم المالية الخاصة بالمنشأة .

الضابط الثانى عشر:- على المنشأة أن تقدم تفسيراً لمقاييس أرباح أو خسائر القطاع وأصول وإلتزامات القطاع لكل قطاع مطلوب عرضه منفصلاً فى القوائم المالية .

وعلى المنشأة أن تفصح كحد أدنى عما يلى :

(أ) أساس محاسبة.. أى معاملات بين القطاعات المعروضة فى القوائم المالية

(ب) طبيعة أية فروق... بين مقاييس أرباح أو خسائر القطاعات المعروضة فى القوائم المالية وأرباح أو خسائر المنشأة ككل قبل مصروف أو دخل ضريبة الدخل والعمليات غير المستمرة (إذا لم يكن هذا واضحاً فى المطابقات) وقد تتضمن تلك الفروق السياسات المحاسبية وسياسات توزيع التكاليف المتكبدة مركزياً اللازمة وذلك لفهم المعلومات القطاعية المعروضة .

(ج) طبيعة أية فروق ... بين مقاييس أصول القطاعات المعروضة فى القوائم المالية وأصول المنشأة ككل (إذا لم يكن هذا واضحاً فى المطابقات.

وقد تتضمن تلك الفروق... السياسات المحاسبية وسياسات توزيع الأصول المستخدمة بشكل مشترك وذلك لفهم المعلومات القطاعية المعروضة .

(د) طبيعة أية فروق... بين مقاييس إلتزامات القطاعات المعروضة فى القوائم المالية وإلتزامات المنشأة ككل(إذا لم يكن هذا واضحاً فى المطابقات ") .

وقد تتضمن تلك الفروق... السياسات المحاسبية وسياسات توزيع الإلتزامات المستخدمة بشكل مشترك وذلك لفهم المعلومات القطاعية المعروضة .

(هـ) طبيعة أية تغيرات ...عن الفترات السابقة فى أساليب القياس المستخدمة فى تحديد أرباح أو خسائر القطاع المعروض وأثر تلك التغيرات ، إن وجدت ، على قياس أرباح أو خسائر القطاع .

(و) طبيعة وأثر... أى توزيعات غير متناسقة للقطاعات المعروضة فى القوائم المالية .

على سبيل المثال:- قد توزع منشأة ما مصروف الإهلاك لقطاع دون توزيع الأصول القابلة للإهلاك ذات العلاقة لذلك القطاع .

.....

الضابط الثالث عشر:- السياسات المحاسبية للقطاعات التشغيلية هي نفس السياسات الموضحة في ملخص السياسات المحاسبية الهامة باستثناء أن مصروف التقاعد لكل قطاع تشغيلي يتم الاعتراف به وقياسه على أساس الدفعات النقدية لنظام التقاعد .

مثال :-

تقيم الشركة (س) الأداء على أساس الربح أو الخسارة من العمليات قبل اقتطاع مصروف الضريبة دون ان يتضمن ذلك الأرباح والخسائر غير المتكررة وأرباح أو خسائر الصرف الأجنبى

وتقوم الشركة (س) بالمحاسبة عن المبيعات والتحويلات بين القطاعات كما لو أن المبيعات أو التحويلات تخص طرف ثالث، أى حسب أسعار السوق الحالية

.....

المتطلب الثالث :- مطابقات إجمالى إيرادات القطاع وإجمالى أرباح أو خسائر القطاع الناتجة وأصول وإلتزامات القطاع وبنود القطاع الهامة الأخرى مع المبالغ المقابلة للمنشأة ككل .

ويتعين إجراء مطابقات بين مبالغ قائمة المركز المالى للقطاعات المطلوب عرضها منفصلة مع المبالغ فى قائمة المركز المالى للمنشأة ككل لكل تاريخ تعرض فيه قائمة المركز المالى .

على المنشأة أن تقدم مطابقات مع التسوية اللازمة لكافة البنود التالية :

(أ) إجمالى إيرادات القطاعات المعروضة فى القوائم المالية مع إيرادات المنشأة ككل

(ب) إجمالى قياس أرباح أو خسائر القطاعات المعروضة فى القوائم المالية ... مع أرباح أو خسائر المنشأة ككل قبل مصروف (دخل) الضريبة والعمليات غير المستمرة. وإذا وزعت المنشأة على القطاعات المعروضة فى القوائم المالية بنوداً معينة مثل مصروف (دخل) الضريبة يمكن أن تطابق المنشأة إجمالى قياس أرباح أو خسائر القطاعات ... مع أرباح أو خسائر المنشأة ككل بعد تلك البنود.

(ج) إجمالى أصول القطاعات المعروضة فى القوائم المالية... مع أصول المنشأة ككل .

(د) إجمالى إلتزامات القطاعات المعروضة فى القوائم المالية ... مع إلتزامات المنشأة ككل إذا تم عرض إلتزامات القطاع.

(هـ) إجمالى مبالغ القطاعات المعروضة فى القوائم المالية لكل بند آخر ذا أهمية نسبية من بنود المعلومات المفصح عنها مع المبلغ المقابل والخاص بالمنشأة ككل .

ينبغى تحديد ووصف كافة بنود المطابقة وتسويتها ذات الأهمية النسبية بشكل منفصل .

على سبيل المثال:- ينبغى بطريقة منفصلة تحديد وشرح مبلغ كل تعديل هام ومؤثر ضرورى لمطابقة أرباح أو خسائر القطاع المعروض فى القوائم المالية مع أرباح أو خسائر المنشأة ككل الناجمة عن سياسات محاسبية مختلفة .

بعض حالات... إعادة عرض المعلومات السابق إصدار قوائم عنها

الحالة الاولى :- حالة ما إذا قامت المنشأة بتغيير هيكلها التنظيمى الداخلى بطريقة تؤدى إلى تغير فى تركيبة قطاعاتها المطلوب عرضها منفصلة فى قوائمها المالية .

فى هذه الحالة :-

- ينبغى عليها إعادة عرض المعلومات المقابلة للفترات السابقة ، بما فى ذلك الفترات الدورية ، إلا أذا كانت المعلومات غير متوفرة وكانت تكلفة إعدادها مرتفعة جداً .

- وينبغى تحديد ما إذا كانت المعلومات غير متوفرة وما إذا كانت تكلفة إعدادها مرتفعة جداً لكل بند منفرد من بنود الإفصاح .

- وبعد حدوث تغير فى تركيبة قطاعات المنشأة المطلوب عرضها منفصلة فى القوائم المالية ، عليها إن تفصح عما إذا كانت قد أعادت عرض البنود المقابلة فى المعلومات القطاعية لفترات سابقة .

.....

الحالة الثانية :- حالة ما إذا غيرت المنشأة هيكلها التنظيمى الداخلى بطريقة تؤدى إلى تغير فى تركيبة قطاعاتها المطلوب عرضها منفصلة فى قوائمها المالية وإذا لم يعاد عرض المعلومات القطاعية لفترات سابقة ، لتعكس التغيير بما فى ذلك الفترات الدورية .

فى هذه الحالة :- على المنشأة أن تفصح فى السنة التى حدث فيها التغيير عن المعلومات القطاعية للفترة الحالية وفق الأساس القديم والأساس الحديث للتوزيع ، إلا إذا كانت المعلومات اللازمة غير متوفرة وكانت تكلفة إعدادها مرتفعة جداً.

المتطلب الرابع :- الافصاحات على مستوى المنشأة

الحالة :- حالة بعض المنشآت لا تقوم بتنظيم أنشطة اعمالها على أساس الفروق فى المنتجات والخدمات ذات العلاقة أو الفروق بين المناطق الجغرافية للعمليات .

فى هذه الحالة :-

- **تعرض هذه المنشأة ...** إيرادات القطاعات فى القوائم المالية للمنشأة من مجموعة واسعة من المنتجات والخدمات المختلفة بشكل أساسى ، أو قد يقدم أكثر من قطاع واحد من قطاعاتها المعروضة فى القوائم المالية نفس المنتجات والخدمات بشكل أساسى .

- **ويمكن أن تحتفظ قطاعات المنشأة المعروضة فى القوائم المالية...** بأصول فى مناطق جغرافية متنوعة وتعرض إيرادات من عملاء فى مناطق جغرافية مختلفة ، أو قد يعمل أكثر من قطاع واحد من قطاعاتها المعروضة فى القوائم المالية فى المنطقة الجغرافية ذاتها .

هناك بعض المعلومات الواجب الافصاح عنها ... فى حاله عدم تقديمها كجزء من معلومات القطاع المعروض فى القوائم المالية المطلوبة بموجب هذا المعيار.

.....

اولا :- معلومات حول المنتجات والخدمات

يتعين على المنشأة التقرير عن الإيرادات من العملاء الخارجيين لكل منتج أو خدمة أو لكل مجموعة من المنتجات والخدمات المماثلة إلا إذا كانت المعلومات اللازمة غير متوفرة وكانت تكلفة إعدادها مرتفعة جداً .

وفى هذه الحالة:- ينبغى الإفصاح عن تلك الحقيقة و ينبغى أن تستند مبالغ الإيرادات التى تم التقرير عنها إلى المعلومات المالية المستخدمة لإصدار القوائم المالية الخاصة بالمنشأة ككل .

.....

ثانيا:- معلومات حول المناطق الجغرافية

يتعين على المنشأة التقرير عن المعلومات الجغرافية التالية إلا إذا كانت المعلومات اللازمة غير متوفرة وكانت تكلفة إعدادها مرتفعة جداً :

الإيرادات من العملاء الخارجيين

(١) المتولدة فى بلد إقامة المنشأة

و (٢) المتولدة من كافة الدول الأجنبية التى تستمد منها المنشأة الإيرادات .

وإذا كانت الإيرادات من العملاء الخارجيين المتولدة من دولة أجنبية منفردة هى إيرادات هامة... **ينبغى الإفصاح** عن تلك الإيرادات بشكل منفصل .

وعلى المنشأة أن تفصح عن الأساس الذى تم بموجبه توزيع هذه الإيرادات من العملاء الخارجيين على الدول المختلفة .

الأصول غير المتداولة باستثناء الأدوات المالية وأصول الضريبة المؤجلة وأصول مزايا ما بعد إنتهاء الخدمة والحقوق الناشئة بموجب عقود التأمين

التى تقع فى بلد إقامة المنشأة

و (٢) التى تقع فى كافة الدول الأجنبية التى تحتفظ فيها المنشأة بأصول .

وإذا كانت الأصول فى دولة أجنبية منفردة هى أصول هامة ، ينبغى الإفصاح عن تلك الأصول بشكل منفصل .

وينبغى أن تستند المبالغ المعروضة إلى المعلومات المالية المستخدمة لإصدار القوائم المالية الخاصة بالمنشأة ككل .

وإذا كانت المعلومات اللازمة غير متوفرة وكانت تكلفة إعدادها مرتفعة جداً ، فإنه ينبغى الإفصاح عن تلك الحقيقة.

وقد تقدم المنشأة ، بالإضافة إلى المعلومات المطلوبة بموجب هذه الفقرة ، المجاميع الفرعية للمعلومات الجغرافية حول مجموعات الدول .

.....

مثال١ :- المعلومات الجغرافية

بما ان قطاعات الشركة (س) المعروضة في القوائم المالية مبنية على الاختلاف في المنتجات والخدمات ، فإنه لا يطلب إجراء إفصاحات إضافية عن معلومات الإيراد حول المنتجات والخدمات

المعلومات الجغرافية	الإيرادات (أ)	الأصول غير المتداولة
الولايات المتحدة	١٩.٠٠٠	١١.٠٠٠
كندا	٤.٢٠٠	-
الصين	٣.٤٠٠	٦.٥٠٠
اليابان	٢.٩٠٠	٣.٥٠٠
الدول الأخرى	٦.٠٠٠	٣.٠٠٠
المجموع	**٣٥.٥٠٠**	**٢٤.٠٠٠**

(أ) تنسب الإيرادات إلى الدول على أساس موقع العميل .

ثالثا :- معلومات حول كبار العملاء

ينبغى على المنشأة أن تقدم معلومات حول مدى إعتمادها على كبار عملائها .
وإذا كانت الإيرادات المتولدة من المعاملات مع عميل خارجى واحد تساوى ١٠٪ أو أكثر من إيرادات المنشأة .... فإنه يتعين على المنشأة أن تفصح عن تلك الحقيقة وعن إجمالى مبلغ الإيرادات من كل عميل كهذا وهوية القطاع أو القطاعات التى تولد هذه الإيرادات .
ولا تحتاج المنشأة ... إلى الإفصاح عن هوية عميل كبير أو مبلغ الإيرادات التى يحققها كل قطاع من ذلك العميل .
ولآغراض هذا المعيار... ينبغى أن تعتبر مجموعة المنشآت التى تعلم المنشأة المعدة للقوائم المالية بأنها تخضع لسيطرة مشتركة على أنها عميل واحد .

كما ينبغى... أن تعتبر الحكومة (سواء وطنية أو رسمية أو أقليمية أو محلية أو أجنبية) و المنشأت التى تعلم المنشأة المعدة للقوائم المالية بأنها تخضع لسيطرة تلك الحكومة كعميل واحد
مثال عرض هذه المعلومات :-
تمثل الإيرادات من أحد عملاء قطاعى البرمجيات والالكترونيات التابع للشركة المتنوعة حوالى ٥.٠٠٠ من إجمالي إيرادات الشركة
.....
مثال٢:- للإفصاح عن المعلومات حول أرباح أو خسائر وأصول والتزامات القطاعات المعروضة في القوائم المالية
يتطلب نفس النوع من المعلومات لكل سنة يتم عرض قائمة الدخل بشأنها .

ولا توزع الشركة (س) مصروف الضريبة (ضريبة الدخل) أو الأرباح والخسائر غير المتكررة للقطاعات المعروضة في القوائم المالية .

وليس لدى كافة القطاعات المعروضة في التقارير المالية بنوداً غير نقدية هامة باستثناء الإهلاك والاستهلاك فى الأرباح أو الخسائر .

ويفترض أن المبالغ المذكورة في هذا المثال التوضيحي هي المبالغ الواردة في التقارير التي يستخدمها الرئيس المسئول عن صناعة القرار التشغيلي .

	قطاع السيارات	السفن	البرمجيات	الالكترونيات	التمويل	كافة القطاعات الاخرى	المجموع
الإيرادات من عملاء خارجيين	٣.٠٠٠	٥.٠٠٠	٩.٥٠٠	١٢.٠٠٠	٥.٠٠٠	١.٠٠٠[أ]	٣٥.٥٠٠
الإيرادات بين القطاعات	–	–	٣.٠٠٠	١.٥٠٠	–	–	٤.٥٠٠
إيرادات الفوائد	٤٥٠	٨٠٠	١.٠٠٠	١.٥٠٠	–	–	٣.٧٥٠
مصروفات الفوائد[ب]	٣٥٠	٦٠٠	٧٠٠	١.١٠٠	–	–	٢.٧٥٠
صافى إيراد الفوائد	–	–	–	–	١.٠٠٠	–	١.٠٠٠
الإهلاك والاستهلاك	٢٠٠	١٠٠	٥٠	١.٥٠٠	١.١٠٠	–	٢.٩٥٠
أرباح القطاع	٢٠٠	٧٠	٩٠٠	٢.٣٠٠	٥٠٠	١٠٠	٤.٠٧٠
البنود الهامة غير النقدية الأخرى							
اضمحلال الأصول	–	٢٠٠	–	–	–	–	٢٠٠
أصول القطاع	٢.٠٠٠	٥.٠٠٠	٣.٠٠٠	١٢.٠٠٠	٥٧.٠٠٠	٢.٠٠٠	٨١.٠٠٠
النفقات المتعلقة بالأصول غير المتداولة للقطاع	٣٠٠	٧٠٠	٥٠٠	٨٠٠	٦٠٠	–	٢.٩٠٠
التزامات القطاع	١.٠٥٠	٣.٠٠٠	١.٨٠٠	٨.٠٠٠	٣٠.٠٠٠	–	٤٣٨٥٠

(أ) تنسب الإيرادات من القطاعات دون الحدود الرقمية إلى أربع قطاعات تشغيلية في شركة أ ب جـ وتتضمن تلك القطاعات اعمال محدودة في مجال العقارات وتأجير المعدات الالكترونيات والاستشارات في مجال البرمجيات وعملية تأجير المستودعات ولم تستوفى أى من هذه القطاعات أى من الحدود الرقمية لتحديد القطاعات المطلوب عرضها منفصلة في القوائم المالية .

(ب) يحصل قطاع التمويل على معظم إيراداته من الفوائد وتعتمد الإدارة بشكل رئيسى في إدارة ذلك القطاع على صافى إيرادات الفوائد وليس على إجمالي مبالغ الإيرادات والمصروفات لذلك يتم الإفصاح عن صافى المبلغ فقط

مثال٣ :- مطابقات إيرادات وأرباح أو خسائر وأصول والتزامات القطاعات المعروضة في القوائم المالية وتسويتها

فى هذا المثال :-

يوضح الجدول التالي مطابقات إيرادات وأرباح أو خسائر وأصول والتزامات القطاعات المعروضة في القوائم المالية مع المبالغ المقابلة للمنشأة ككل.

كما يطلب إظهار المطابقات فيما يتعلق بكل بند هام آخر من المعلومات المفصح عنها.

ومن المفترض ألا تتضمن البيانات المالية الخاصة بالمنشأة عمليات غير مستمرة

تعترف المنشأة وتقيس مصروف التقاعد لقطاعاتها المعروضة في القوائم المالية على أساس الدفعات النقدية لنظام التقاعد ولا توزع المنشأة بعض البنود المعينة على قطاعاتها المعروضة في القوائم المالية .

الإيرادات

إجمالي إيرادات القطاعات المعروضة	٣٩.٠٠٠
إيرادات أخرى	١.٠٠٠
إلغاء الإيرادات بين القطاعات	(٤.٥٠٠)
إيرادات المنشأة ككل	**٣٥.٥٠٠**

الربح أو الخسارة

إجمالي الربح أو الخسارة للقطاعات المعروضة	٣.٩٧٠
الأرباح أو الخسائر الأخرى	١٠٠
إلغاء الأرباح بين القطاعات	(٥٠٠)
المبالغ غير الموزعة المتعلقة بتسويات قضايا مقبوضة	٥٠٠

مصروفات الشركة الأخرى	(٧٥٠)
تعديل مصروف التقاعد في القوائم المجمعة	(٢٥٠)
الدخل قبل اقتطاع مصروف ضريبة الدخل للمنشأة ككل	**٣.٠٧٠**

الأصول

إجمالي الأصول للقطاعات المعروضة	٧٩.٠٠٠
الأصول الأخرى	٢.٠٠٠
إلغاء المدينون الناتجة أرصدتهم من مقر الشركة الرئيسى	(١.٠٠٠)
المبالغ غير الموزعة الأخرى	١.٥٠٠
أصول المنشأة ككل	**٨١.٥٠٠**

الالتزامات

إجمالي الالتزامات للقطاعات المعروضة	٤٣.٨٥٠
التزامات مزايا التقاعد المحددة غير الموزعة	٢٥.٠٠٠
التزامات المنشأة ككل	**٦٨.٨٥٠**

البنود الهامة الأخرى	القطاعات المعروضة	التعديلات	مجاميع المنشأة ككل
إيرادات الفوائد	٣.٧٥٠	٧٥	٣.٨٢٥
مصروفات الفوائد	٢.٧٥٠	(٥٠)	٢.٧٠٠
صافى إيراد الفوائد (قطاع التمويل فقط)	١.٠٠٠	–	١.٠٠٠
النفقات الرأسمالية	٢.٩٠٠	١.٠٠٠	٣.٩٠٠
الإهلاك والاستهلاك	٢.٩٥٠	–	٢.٩٥٠
الاضمحلال	٢٠٠	–	٢٠٠

يتمثل بند المطابقة لتعديل النفقات الرأسمالية في المبلغ المتكبد لبناء مقر الشركة وهو غير معروض في المعلومات القطاعية ، ولا تعتبر أى من التعديلات الأخرى هامة .

معيار المحاسبة المصري رقم (٤٢)
القوائم المالية المجمعة

هذا المعيار يهدف الى... وضع مبادئ لإعداد وعرض القوائم المالية المجمعة عندما تسيطر منشأة على واحدة أو أكثر من المنشآت الأخرى .

.....

سنتناول هذا المعيار بالشرح من خلال النقاط التالية :-

المطلب الاول:- نطاق تطبيق هذا المعيار

المطلب الثانى:- شروط سيطرة المستثمر... على المنشأة المستثمر فيها

المطلب الثالث:- تقييم السيطرة

المطلب الرابع :- يوضح فيه... المتطلبات المحاسبية لإعداد القوائم المالية المجمعة .

المطلب الخامس:- حقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة

المطلب السادس :- المنشاة الاستثمارية

المطلب السابع :- تاريخ السريان والقواعد الانتقالية

المطلب الاول
نطاق تطبيق هذا المعيار

يطبق هذا المعيار... على كل منشأة أم تقوم بإعداد وعرض قوائم مالية مجمعة

يستثنى من تطبيق هذا المعيار ثلاث حالات :-

الحالة الاولى:- ان تكون الشركة الام غير ملزمة بعرض قوائم مالية مجمعة

ولا تحتاج المنشأة الأم إلى عرض قوائم مالية مجمعة اذا توافر الشروط التالية مجتمعة :

الشرط الاول:- إذا كانت المنشأة الأم هى فى حد ذاتها شركة تابعة مملوكة كلياً أو جزئياً لمنشأة أخرى ، وتم إبلاغ ملاكها الآخرين (بمن فيهم من ليس لهم حق التصويت) عن عدم قيام المنشأة الأم بعرض قوائم مالية مجمعة ولم يعترضوا على ذلك

الشرط الثانى:- إذا كانت أدوات الدين أو أدوات حقوق الملكية للشركة الأم لا يتم تداولها فى بورصة أوراق مالية (بورصة محلية أو أجنبية أو خارج المقصورة بما فى ذلك الأسواق المحلية والإقليمية) .

الشرط الثالث:- إذا لم تقم المنشأة الأم بتقديم قوائمها المالية ولم تشرع فى إتخاذ أى إجراءات لتقديم تلك القوائم لهيئة الرقابة المالية أو لأى جهة رقابية أخرى بغرض إصدار أى فئة من الأدوات المالية ببورصة أوراق مالية .

الشرط الرابع:- إذا كانت المنشأة الأم المشار إليها بالشروط (من ١ إلى ٣) من هذه الفقرة تابعة لشركة أم كبرى أو أى شركة أم وسيطة تقوم بإصدار قوائم مالية مجمعة للإستخدام العام فى مصر تتماشى مع معايير المحاسبة المصرية .

الحالــة الثانيــة :- خطـط مزايـا نهايـة الخدمـة أو أى خطـط مزايـا للعـاملين طويلـة الأجل التى ينطبق عليها معيارالمحاسبة المصرى رقم (٣٨) مزايا العاملين .

الحالة الثالثة:- المنشاة الاستثمارية الام ... اذا كانت مطالبة بقياس جميع استثمارتها بالقيمة العادلة من خلال الارباح أو الخسائر

المطلب الثانى

شروط سيطرة المستثمر... على المنشأة المستثمر فيها

تتم هذه السيطرة اذا توافرت جميع الشروط التالية :-

الشرط الاول:- ان يكون للمستثمر... سلطة على المنشأة المستثمر فيها.

الشرط الثانى:- ان يكون للمستثمر ... التعرض أو الحق فى العوائد المتغيرة من خلال مساهمته فى المنشأة المستثمر فيها

الشرط الثالث:- ان يكون للمستثمر ... القدرة على استخدام سلطته على المنشأة المستثمر فيها للتأثير على مبلغ العوائد التى يحصل عليها منها.

.....

سنتناول هذه الشروط بالتفصيل كالآتى :-

الشرط الاول:- ان يكون للمستثمر... سلطة على المنشأة المستثمر فيها.

يقصد بسلطة المستثمر على المنشأة المستثمر فيها :- ان يكون له حقوق ... هذه الحقوق .. تعطيه القدرة الحالية على توجيه ... الأنشطة التى تؤثر على عوائد المنشأة المستثمر فيها.

مثال هذه الحقوق :- حقوق التصويت الممنوحة من خلال أدوات حقوق الملكية مثل الأسهم

ويراعى الضوابط التالية :-

الضابط الاول:- قد يكون للمستثمر سلطة على المنشأة المستثمر فيها...عن طريق الاتفاقيات التعاقدية

الضابط الثانى:- حالة امتلاك المستثمر القدرة الحالية على توجيه الانشطة.... **يكون له سلطة** على المنشأة المستثمر فيها ...وحتى وان لم يمارس حقوقه فى التوجيه

الضابط الثالث:- حالة ما إذا كان لإثنين أو أكثر حقوق حالية تعطيهم السلطة المطلقة... لتوجيه الأنشطة المعنية المختلفة

فى هذه الحالة :- فإن المستثمر الذى لديه القدرة الحالية لتوجيه الأنشطة الأكثر تأثيراً على عوائد المنشأة المستثمر فيها ... يكون هو المستثمر الذى لديه السلطة على المنشأة المستثمر فيها .

.....

الضابط الرابع:- يكون للمستثمر السلطة على المنشأة المستثمر فيها... حتى إذا كانت المنشآت الأخرى لديها حقوق حالية قائمة تمنحهم المقدرة الحالية على المشاركة فى توجيه الأنشطة المعنية .

مثال:- ان يكون لشركة أخرى... تأثير هام .

وبالتالى:- فإن المستثمر الذى يمتلك حقوق حماية فقط حيث لا يكون له سلطة على المنشأة المستثمر فيها .. وبالتالى فإنه لا يسيطر على المنشأة المستثمر فيها

.....

الشرط الثانى:- ان يكون للمستثمر ... التعرض أو الحق فى العوائد المتغيرة من خلال مساهمته فى المنشأة المستثمر فيها

ويراعى الضوابط التالية لهذا الشرط :-

الضابط الاول:- يتعرض المستثمر لهذه العوائد أو يكون له حقوق فيها... **عندما يكون** ... من المحتمل أن تتنوع عوائد المستثمر الناتجة عن شراكته نتيجة أداء

المنشأة المستثمر فيها . وقد تكون عوائد المستثمر إيجابية فقط أو سلبية فقط أو الإثنان معاً.

.....

الضابط الثانى:- على الرغم من أنه يسمح لمستثمر واحد فقط السيطرة على المنشأة المستثمر فيها ، إلا أنه يسمح لأكثر من طرف بالمشاركة فى عوائد المنشأة المستثمر فيها.

على سبيل المثال:- يسمح لأصحاب حقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة بالمشاركة فى أرباح أو توزيعات المنشأة المستثمر فيها .

الشرط الثالث:- ان يكون للمستثمر ... القدرة على استخدام سلطته على المنشأة المستثمر فيها للتأثير على مبلغ العوائد التى يحصل عليها منها.

سلطة المستثمر على المنشأة المستثمر فيها... وتعرضه أو امتلاكه لحقوق العوائد المتغيرة الناتجة من شراكته معها.... غير كافية... لسيطرته عليها... بل لابد من ان يكون ...قادراً على التأثير على هذه العوائد من خلال شراكته فيها .

المطلب الثالث

تقييم السيطرة

الهدف من تقييم السيطرة... هو تحديد ما إذا كان المستثمر يسيطر على الجهة المستثمر فيها أم لا.

وقلنا ان شروط السيطرة ثلاثة... وعليه فان تقييم السيطرة ... يتطلب تقييم هذه الشروط الثلاثة

وبالتالى يتم تقييم ما اذا كان للمستثمر كل ما يلى :-

(أ) السلطة على الجهة المستثمر بها.

و(ب) التعرض للعوائد المتغيرة الناتجة من الشراكة فى الجهة المستثمر فيها ، أو أمتلاكه حقوق فى هذه العوائد .

و(ج) القدرة على استخدام سلطته على الجهة المستثمر فيها للتأثير على مبلغ العوائد التى يحصل عليها منها .

ولتقييم هذه الشروط يتم اخذ العوامل التالية فى الاعتبار:-

العامل الاول:- غرض وتكوين الجهة المستثمر فيها

العامل الثانى:- ما هية الأنشطة ذات الصلة وكيفية اتخاذ القرارات بشأنها

العامل الثالث:- ما إذا كانت حقوق المستثمر تمنحه القدرة الحالية على توجيه الأنشطة ذات الصلة

العامل الرابع:- ما إن كان المستثمر يتعرض للعوائد المتغيرة الناتجة من شراكته من خلال الجهة المستثمر فيها أو يكون له حقوق فى هذه العوائد.

العامل الخامس:- ما إن كان المستثمر قادراً على استخدام سلطته على الجهة المستثمر فيها للتأثير على مبلغ العوائد التى يحصل عليها منها المستثمر.

العامل السادس:- على المستثمر بحث طبيعة علاقته مع الأطراف الأخرى عند تقييم السيطرة على الجهة المستثمر فيها

وسنتناول هذه العوامل بالشرح كالتالى :-

.....

العامل الاول:- غرض وتكوين الجهة المستثمر فيها

ان الهدف من أخذ غرض وتكوين الجهة المستثمر فيها بعين الاعتبار عند تقييم السيطرة هو:-

- **تحديد الأنشطة** ذات الصلة وكيفية اتخاذ القرارات بشأنها
- **وتحديد** من لديه القدرة الحالية على هذه الانشطة
- **وتحديد** من يستلم عوائد هذه الانشطة

وحيث أنه... تتم السيطرة عليها من خلال أدوات حقوق الملكية التى تمنح المالك حقوق تصويت تناسبية كامتلاك أسهم عادية فى الجهة المستثمر فيها .... وعند غياب الترتيبات الإضافية التى من شأنها تغيير عملية صنع القرار ... **يركز تقييم السيطرة** على الطرف القادر على ممارسة حقوق التصويت اللازمة لتحديد السياسات التشغيلية والمالية للجهة المستثمر فيها .

يمكن أن يتم تكوين الجهة المستثمر بها بحيث لا تكون حقوق التصويت هى العامل الأساسى فى تحديد الجهة التى تسيطر على الجهة المستثمر فيها .

مثال:- عندما ترتبط حقوق التصويت بالمهام الإدارية فقط ويتم توجيه الأنشطة ذات الصلة عن طريق الترتيبات التعاقدية .

وفى هذه الحالة :- تتضمن مراعاة المستثمر لغرض وتكوين الجهة المستثمر بها .... مراعاة المخاطر التى شكلت الجهة المستثمر فيها لكى تتعرض لها ،

والمخاطر التى من المفترض أن تنقلها للأطراف المشاركة مع الجهة المستثمر فيها وما إن كان المستثمر معرضاً لبعض أو جميع هذه المخاطر . ولا تتضمن مراعاة المخاطر ، المخاطر السلبية فقط بل واحتمالية الإيجابى منها أيضاً .

العامل الثانى:- ما هية الأنشطة ذات الصلة وكيفية اتخاذ القرارات بشأنها

اولا:- السلطة

لفرض سلطة المستثمر على الجهة المستثمر فيها ... **عليه أن يمتلك** حقوق قائمة تمنحه القدرة الحالية لتوجيه الأنشطة ذات الصلة .

ولأغراض تقييم السلطة... يجب مراعاة الحقوق الجوهرية والحقوق ...التى لا تعتبر حقوق حماية فقط.

أمثلة على الأنشطة التى قد تعتبر ... أنشطة ذات صلة

(أ) بيع أو شراء البضائع أو الخدمات .

و(ب) إدارة الأصول المالية خلال عمرها (وايضاً عند التعثر).

و(ج) إختيار الأصول أو امتلاكها أو التصرف فيها .

و(د) البحث عن منتجات أو عمليات جديدة وتطويرها.

و(هـ) تحديد هيكل التمويل أو الحصول على التمويل .

أمثلة على القرارات المتعلقة بالأنشطة ذات الصلة:

(أ) إتخاذ قرارات تشغيلية ورأسمالية للجهة المستثمر بها ومن ضمنها الموازنات

و(ب) تعيين ومكافأة موظفى الإدارة الرئيسيين أو مزودى الخدمات للجهة المستثمر بها وإنهاء خدماتهم .

وفى الحالة :- التى فيها يمتلك مستثمران أو أكثر القدرة الحالية على توجيه الأنشطة ذات الصلة والتى تحدث فى أوقات مختلفة .

فى هذه الحالة:- يتم عمل الاجراءات التالية :

الاجـراء الاول:- يقوم المستثمرون بتحديد المستثمر القادر على توجيه الأنشطة الأكثر تأثيراً فى العوائد بما يتوافق مع حقوق صنع القرارات المتوافقة.

الاجراء الثانى:- على المستثمر كذلك مراجعة هذا التقييم باستمرار فى حال تغير الحقائق والظروف ذات الصلة .

مـع مراعـاة أنـه ... قد تكون الأنشطة قبل وبعد حدوث مجموعة من الظروف أو الأحداث هى الأنشطة ذات الصلة .

مثال ١:- كون مستثمران منشأة مستثمر فيها لتطوير وتسويق منتج طبى . حيث يكون المستثمر الأول مسؤول عن الحصول على موافقة الجهات التنظيمية على المنتج الطبى – وتتضمن مسؤوليته امتلاك القدرة الفردية لإتخاذ جميع القرارات المتعلقة بتطوير المنتج بالإضافة إلى الحصول على الموافقة .

وما أن توافق الجهة التنظيمية على المنتج ، يقوم المستثمر الثانى بتصنيعه وتسويقه ، ويمتلك هذا المستثمر القدرة الفردية لإتخاذ جميع القرارات المتعلقة بتصنيع وتسويق المشروع .

وحيث أن جميع هذه الأنشطة- الحصول على الموافقة بالإضافة إلى تصنيع وتسويق المنتج – هى انشطة ذات صلة ، فيجب على كل مستثمر أن يحدد ما إذا كان قادراً على توجيه الأنشطة الأكثر تأثيراً على عوائد الجهة المستثمر فيها **ونتيجة لذلك...** يتوجب على المستثمرين تحديد ما إذا كان التطوير والحصول على الموافقة أو تصنيع وتسويق المنتج الطبى هو النشاط الأكثر تأثيراً فى عوائد الجهة المستثمر فيها وما إن كانت قادرة على توجيه ذلك النشاط .

ومن أجل تحديد أى من المستثمرين يتمتع بالسلطة ، يجب أخذ النقاط التالية بعين الاعتبار :

(أ) غرض وتكوين الجهة المستثمر فيها .

و(ب) العوامل التى تحدد هامش الربح والإيرادات وقيمة الجهة المستثمر فيها بالإضافة إلى قيمة المنتج الطبى

و(ج) الأثر المترتب على عوائد الجهة المستثمر فيها من صلاحيات كل مستثمر فى صنع القرارات فيما يتعلق بالعوامل المذكورة فى (ب) .

و(د) تعرض المستثمران لمخاطر تغير العوائد.

فى هذا المثال بالتحديد يجب على المستثمران أخذ ما يلى بعين الاعتبار :

(هـ) عدم التيقن من ، والجهد المطلوب فى ، الحصول على الموافقة (آخذين بعين إعتبار سجل المستثمر فى التطوير الناجح لمنتجات طبية والحصول على الموافقة عليها).

(و) أى من المستثمران يسيطر على المنتج الطبى عندما تنتهى مرحلة التطوير بنجاح

مثال ٢ :- تم إنشاء وتمويل كيان استثمارى (الجهة المستثمر فيها) بواسطة أداة الدين التى يملكها المستثمر (مستثمر الدين) وأدوات حقوق الملكية التى يملكها مستثمرون آخرون .

وتم تصميم حصص حقوق الملكية لإستيعاب الخسائر الأولية ولاستلام أى من العوائد المتبقية من الجهة المستثمر فيها.

وعين أحد مستثمرى حقوق الملكية والذى يملك ٣٠٪ من حقوق الملكية كمدير للأصول .

وتستخدم الجهة المستثمر فيها عوائدها لشراء محفظة من الأصول المالية الأمر الذى يعرضها لمخاطر الإئتمان المرتبطة بالتعثر المحتمل عن سداد دفعات المبلغ الأصلى والفائدة المستحقة على هذه الأصول ، ويتم تسويق المعاملة لمستثمر الدين كاستثمار ذو حد أدنى من التعرض لمخاطر الإئتمان المرتبطة بالتعثر المحتمل للأصول فى المحفظة وذلك بسبب طبيعة هذه الأصول و لأن حصص حقوق الملكية مصممة لإستيعاب الخسائر الأولية للجهة المستثمر فيها

ويتم التأثير على عوائد الجهة المستثمر بها بشكل ملموس من قبل إدارة محفظة أصول الجهة المستثمر فيها. والتى تتضمن القرارات المتخذة بشأن أختيار وأمتلاك والتصرف بالأصول المذكورة ضمن إرشادات المحفظة والإدارة المتخذة عند التعثر عن أى من أصول المحفظة .

وتتم إدارة جميع هذه الأنشطة من قبل مدير الأصول لحين وصول معدل التعثرات إلى نسبة معينة من قيمة المحفظة (مثال على ذلك ، عندما تصل قيمة المحفظة لدرجة إستهلاك حصص حقوق ملكية الجهة المستثمر فيها). **وبدءاً من ذلك الوقت** ، يبدأ أمين – طرف ثالث – بإدارة الاصول وفقاً لتعليمات مستثمر الدين . وتعد إدارة محفظة أصول الجهة المستثمر فيها نشاطاً ذو صلة لتلك الجهة .

ويمتلك مدير الأصول القدرة على توجيه الأنشطة ذات الصلة لحين وصول قيمة الأصول المتعثرة لنسبة محددة من قيمة المحفظة .

وكذلك يمتلك مستثمر الدين القدرة على توجيه الأنشطة ذات الصلة عند تجاوز قيمة الأصول المتعثرة نسبة محددة من قيمة المحفظة .

فى هذه الحالة ... يجب على مدير الأصول ومستثمر الدين تحديد ما إن كانو قادرين على توجيه الأنشطة الأكثر تأثيراً على عوائد الجهة المستثمر فيها بالإضافة **إلى مراعاة** غرض وتكوين الجهة المستثمر فيها وتعرض كل طرف إلى مخاطر تغير العوائد .

العامل الثالث

من عوامل تقييم شروط السيطرة ... **هو ما إذا كانت حقوق المستثمر تمنحه القدرة الحالية على توجيه الأنشطة ذات الصلة**

سنتناول هذا الموضوع بالشرح من خلال النقاط التالية:

اولا:- الحقوق التى تمنح المستثمر السلطة على الجهة المستثمر فيها

ثانيا:- أمثلة على الحقوق التى تمنح المستثمر السلطة .. إما بشكل منفصل أو مجتمعة

ثالثا:- كيفية تحديد ما اذا كان هناك سلطة فى بعض الحالات

رابعا:- الحقوق التى يتم اخذها فى الاعتبار عند تقييم سلطة المستثمر على المنشأة المستثمر فيها

خامسا :- العوامل التى يتم أخذها فى الأعتبار... فى تحديد ما اذا كان الحق جوهرى أم لا

سادسا :- حقوق الحماية ... وهل لها تأتير على السيطرة ؟

سابعا :- الامتيازات... وهل لها تأتير على السيطرة ؟

ثامنا :- حقوق التصويت... وتاثيرها على السلطة والسيطرة

تاسعا :- حقوق التصويت المحتملة ...وتأتيرها على السيطرة

اولا:- الحقوق التى تمنح المستثمر السلطة على الجهة المستثمر فيها

تستمد السلطة من الحقوق ... ومن أجل أمتلاك سلطة على الجهة المستثمر فيها ... **يجب على** المستثمر أمتلاك حقوق قائمة تمنحه القدرة الحالية لتوجيه الأنشطة ذات الصلة . وقد تختلف الحقوق التى تمنح المستثمر السلطة باختلاف الجهات المستثمر فيها .

.....

ثانيا:- أمثلة على الحقوق التى تمنح المستثمر السلطة .. إما بشكل منفصل أو مجتمعة

مثال١:- حقوق التصويت فى الجهة المستثمر فيها (أو حقوق التصويت المحتملة)

مثال٢:- حقوق تعيين أو إعادة تعيين أو عزل أعضاء الإدارة الرئيسيين فى الجهة المستثمر فيها ممن يمتلكون القدرة على توجيه الأنشطة ذات الصلة .

مثال٣:- حقوق لتعيين أو إقصاء منشأة أخرى تقوم بتوجيه الأنشطة ذات الصلة.

مثال٤:- حقوق توجيه الجهة المستثمر فيها لإبرام ، أو رفض أى من التغييرات على المعاملات التى تصب فى مصلحة المستثمر.

مثال٥:- حقوق أخرى (كحقوق صنع القرارات المحددة ضمن عقد الإدارة) التى تمنح المالك القدرة على توجيه الأنشطة ذات الصلة .

ثالثا:- كيفية تحديد ما اذا كان هناك سلطة فى بعض الحالات

الحالة الاولى:- التى فيها تمتلك الجهة المستثمر فيها مجموعة من الأنشطة التشغيلية والمالية التى تؤثر بشكل ملموس على عوائدها وكذلك عندما يطلب باستمرار اتخاذ قرار جوهرى بشأن هذه الأنشطة

فى هذه الحالة:- تمنح السلطة للمستثمر عن طريق حقوق التصويت أو أى حقوق مماثلة ، إما بشكل منفصل أو بالإشتراك مع ترتيبات أخرى .

.....

الحالة الثانية:- التى فيها لا تؤثر حقوق التصويت بشكل ملموس على عوائد الجهة المستثمر فيها .

مثال:- عندما ترتبط حقوق التصويت بالمهام الإدارية فقط ... وتحدد الترتيبات التعاقدية توجيه الأنشطة ذات الصلة .

فى هذه الحالة:- يجب على المستثمر تقييم هذه الترتيبات التعاقدية... من أجل تحديد ما إن كان يمتلك حقوق كافية لمنحه السلطة على الجهة المستثمر فيها . ولتحديد ما إن كان يمتلك حقوق كافية لمنحه السلطة ، يتوجب مراعاة غرض وتكوين الجهة المستثمر بها

.....

الحالة الثالثة:- حالة صعوبة تحديد ما إن كانت حقوق المستثمر كافية لمنحه السلطة على الجهة المستثمر فيها .

فى هذه الحالة :-

ومن أجل تقييم السلطة... يجب على المستثمر النظر فى الدليل على قدرة المستثمر الفعلية على توجيه الأنشطة ذات الصلة بشكل فردى .

ويمكن أخذ النقاط التالية فى الاعتبار ... والتى إذا أخذت بعين إعتبار إلى جانب الحقوق والمؤشرات المذكورة ادناه.. فإنه قد يتوفر دليل على أن حقوق المستثمر كافية لمنحه السلطة على الجهة المستثمر فيها :

الاعتبار الاول:- ما اذا كان بإمكان المستثمر – دون أن يمتلك حق تعاقدى للقيام بذلك – تعيين أو الموافقة على أعضاء الإدارة الرئيسيين اللذين يمتلكون القدرة على توجيه الأنشطة ذات الصلة .

الاعتبار الثانى:- ما اذا كان بإمكان المستثمر – دون أن يمتلك حق تعاقدى للقيام بذلك – توجيه الجهة المستثمر فيها لإبرام معاملات هامة لصالحه أو رفض إجراء تغييرات على هذه المعاملات .

الاعتبار الثالث:- ما اذا كان بإمكان المستثمر أن يسيطر على عملية الترشيحات لإنتخاب أعضاء الهيئة الإدارية للجهة المستثمر فيها أو الحصول على التصويت بالوكالة من مالكى حقوق تصويت آخرين .

الاعتبار الخامس:- ما اذا كان أعضاء الإدارة الرئيسيون أطراف ذوى علاقة بالمستثمر (على سبيل المثال المدير التنفيذى للجهة المستثمر فيها والمدير التنفيذى للمستثمر هو نفس الشخص).

الاعتبار السادس:- ما اذا كان أغلبية أعضاء الهيئة الإدارية للجهة المستثمر فيها هم أطراف ذوى علاقة بالمستثمر .

.....

الحالة الرابعة:- حالة ظهور مؤشرات بوجود علاقة خاصة بين المستثمر والجهة المستثمر فيها الأمر الذى يدل على أن المستثمر يمتلك أكثر من حصة ثانوية فى الجهة المستثمر فيها .

فى هذه الحالة:-

ووجود مؤشرات فردية أو مجموعة من المؤشرات المعينة... **لا تعنى بالضرورة** أنه تم استيفاء شروط السلطة.

غير أنه قد يشير إمتلاك أكثر من حصة ثانوية فى الجهة المستثمر فيها أن المستثمر يمتلك حقوق أخرى ذات صلة كافية لمنحه السلطة أو يثبت وجود سلطة على الجهة المستثمر فيها .

على سبيل المثال:- المؤشرات التى تدل على أن المستثمر يمتلك أكثر من حصة ثانوية فى الجهة المستثمر فيها ..وبالتالى امتلاكه السلطة

المؤشر الاول:- إن أعضاء الإدارة الرئيسيون للجهة المستثمر فيها ممن يملكون القدرة على توجيه الأنشطة ذات الصة هم موظفو المستثمر الحاليون أو السابقون

المؤشر الثانى:- اعتماد عمليات الجهة المستثمر فيها ...على المستثمر .

كما فى الحالات التالية :

حالة١:- تعتمد الجهة المستثمر فيها على المستثمر فى تمويل جزء كبير من عملياتها.

حالة٢:- يضمن المستثمر جزء هام من إلتزامات الجهة المستثمر فيها.

حالة٣:- تعتمد الجهة المستثمر فيها على المستثمر فى خدمات حساسة جداً أو فى التكنولوجيا أو الإمدادات أو المواد الخام.

حالة٤:- يسيطر المستثمر على أصول هامة لعمليات الجهة المستثمر فيها كالتراخيص أو العلامات التجارية.

حالة٥:- تعتمد الجهة المستثمر فيها على المستثمر فى تعيين أعضاء الإدارة الرئيسيين .

مثل الحالات التى يمتلك فيها موظفى المستثمر معرفة متخصصة فى عمليات الجهة المستثمر فيها.

المؤشر الثالث:- تدخل المستثمر فى جزء هام من أنشطة الجهة المستثمر فيها أو يتم تنفيذ هذا الجزء بالنيابة عن المستثمر .

المؤشر الرابع:- تعرض المستثمر ، او حقوقه فى ، العوائد المتغيرة الناتجة من شراكته مع الجهة المستثمر فيها بدرجة أكبر من حقوق التصويت الخاصة به أو أى حقوق مشابهة .

مثال:- فى بعض الحالات يحق للمستثمر ، أو يتعرض ، لأكثر من نصف عوائد الجهة المستثمر فيها ولكنه يمتلك أقل من نصف حقوق التصويت فيها

ويراعى أنه ... كلما زاد تعرض المستثمر للعوائد المتغيرة الناتجة من شراكته مع الجهة المستثمر فيها وحقوقه فى هذه العوائد ، زاد معها حافز المستثمر للحصول على حقوق كافية لمنحه السلطة .

لذلك يعد التعرض بشكل كبير للعوائد المتغيرة مؤشراً على احتمالية حصول المستثمر على السلطة .

غير أن مدى تعرض المستثمر ليس العامل الوحيد الذى يحدد ما إن كان المستثمر يسيطر على الجهة المستثمر فيها .

رابعا:- الحقوق التى يتم اخذها فى الاعتبار عند تقييم سلطة المستثمر على المنشأة المستثمر فيها

يأخذ فى اعتباره ..... الحقوق الجوهرية فقط

ويراعى الضوابط التالية :-

الضابط الاول:- حتى تكون الحقوق جوهرية ... يجب أن يكون لدى المالك القدرة الفعلية لممارسة تلك الحقوق .

الضابط الثانى:- يمكن للحقوق الجوهرية القابلة للممارسة من قبل أطراف أخرى منع المستثمر من السيطرة على الجهة المستثمر فيها والتى ترتبط بها تلك الحقوق .

الضابط الثالث:- ولا تشترط هذه الحقوق الجوهرية على المالكين امتلاك القدرة على إتخاذ القرارات . وطالما لم تكن هذه الحقوق...حقوق حماية .... يمكن للحقوق الجوهرية التى تمتلكها الأطراف الأخرى منع المستثمر من السيطرة على الجهة المستثمر فيها حتى وإن كانت هذه الحقوق تمنحه القدرة الحالية لإقرار أو حظر القرارات المتعلقة بالنشاطات ذات الصلة .

خامسا :- العوامل التى يتم أخذها فى الأعتبار... فى تحديد ما اذا كان الحق جوهرى أم لا

العامل الاول:- ما إذا كان يوجد أى عوائق (إقتصادية أو غير ذلك) تمنع المالك (أو المالكين) من ممارسة حقوقهم

وتشمل الأمثلة على تلك العوائق ما يلى على سبيل المثال لا الحصر :

مثال١:- الغرامات المالية والحوافز التى تمنع (أو تعيق) المالك من ممارسة حقوقه.

مثال٢:- سعر الممارسة أو التحويل الذى يشكل عائق مالى يمنع المالك من ممارسة حقوقه.

مثال٣:- بنود وشروط تجعل من ممارسة الحقوق أمراً مستبعداً.

على سبيل المثال الشروط التى تقيد فترة ممارسة الحقوق .

مثال٤:- عدم توفر آلية صريحة ومعقولة فى وثائق تأسيس الجهة المستثمر فيها أو فى القوانين أو الأنظمة المعمول بها تسمح للمالك بممارسة حقوقه .

مثال ٥:- عدم تمكن مالك الحقوق من الحصول على معلومات كافية لممارسة تلك الحقوق .

مثال٦:- عوائق تشغيلية أو حوافز تمنع (أو تعيق) المالك من ممارسة حقوقه

على سبيل المثال... عدم توافر مديرون آخرون راغبون وقادرون على توفير خدمات متخصصة أو توفير خدمات مع أخذ حصص أخرى يملكها المدير الحالى

مثال٧:- متطلبات قانونية أو تنظيمية تمنع المالك من ممارسة حقوقه

على سبيل المثال.. يمنع المستثمر الاجنبى من ممارسة حقوقه .

العامل الثانى :- ما إن كان هناك آلية تمنح الأطراف القدرة الفعلية على ممارسة حقوقهم بشكل مشترك إذا أرادوا ذلك ، وعندما تتطلب ممارسة الحقوق عقد إتفاقية بين أكثر من طرف أو عندما يمتلك الحقوق أكثر من طرف.

ويعد عدم توفر تلك الآلية مؤشراً على أن الحقوق قد لا تكون جوهرية .

ويراعى الضوابط التالية :-

الضابط الاول:- كلما زاد عدد الأطراف التى يطلب منها الموافقة على ممارسة الحقوق .. **قل معها** احتمالية أن تكون هذه الحقوق جوهرية.

الضابط الثانى:- يمكن الاستعانة بمجلس الإدارة ، حيث يكون أعضاءه مستقلين عن عملية صنع القرار ... **ليكون بمثابة آلية** تسمح للعديد من المستثمرين بالعمل بشكل مشترك عند ممارسة حقوقهم .

لذلك فإن إحتمالية أن تكون حقوق الإزالة حقوق جوهرية هى إحتمالية أكبر عندما تمارس من قبل مجلس الإدارة وليس عند ممارستها بشكل فردى من قبل عدد كبير من المستثمرين .

العامل الثالث:- ما إن كان الطرف او الأطراف المالكة لتلك الحقوق تستفيد من ممارستها لها .

على سبيل المثال:- يجب على مالك حقوق التصويت المحتملة فى الجهة المستثمر فيها أن يأخذ فى الاعتبار سعر الممارسة أو التحويل للأداة .

وعلى الأرجح تكون بنود وشروط حقوق التصويت المحتملة جوهرية عندما يكون سعر الأداة أقل من سعر السوق أو عندما يستفيد المستثمر لأسباب أخرى من ممارسة أو تحويل الأداة .

على سبيل المثال... عن طريق تحقيق التآلف بين المستثمر والجهة المستثمر فيها

لكى تكون الحقوق جوهرية :-

- يجب أن تكون قابلة للممارسة عندما يطلب إتخاذ قرار بشأن توجيه الأنشطة ذات الصلة .
- و يجب أن تكون قابلة للممارسة فى الوقت الحالى.

غير أن الحقوق قد تكون أحياناً جوهرية حتى وإن لم تكن قابلة للممارسة فى الوقت الحالى .

مثال:-

تعقد الجهة المستثمر فيها إجتماعات لمساهميها سنوياً يتم فيها إتخاذ القرارات بشأن توجيه الأنشطة ذات الصلة . ومن المقرر عقد إجتماع المساهمين التالى بعد ثمانية أشهر

غير أنه يحق للمساهمين اللذين يمتلكون بشكل فردى أو مشترك ما نسبته ٥٪ على الأقل من حقوق التصويت الدعوة لإجتماع خاص لتغيير السياسات القائمة بشأن الأنشطة ذات الصلة ، ولكن ضرورة إرسال الدعوة للمساهمين الآخرين يشير إلى أنه لا يمكن عقد هذا الإجتماع قبل ثلاثين يوماً على الأقل من تاريخه ولا يمكن تغيير السياسات المتخذة بشأن الأنشطة ذات الصلة إلا من خلال عقد إجتماع خاص أو مقرر مسبقاً للمساهمين .

وهذا يتضمن الموافقة على المبيعات الهامة للأصول وكذلك عمل الإستثمارات الهامة أو التصرف فيها .

فى هذا المثال:-

اولا:- يمتلك المستثمر أغلبية حقوق التصويت فى الجهة المستثمر فيها . ..كما ان هذه الحقوق... هى حقوق جوهرية

ذلك لأن ... المستثمر قادر على إتخاذ القرارات بشأن الأنشطة ذات الصلة عندما يستوجب ذلك .

ثانيا:- موضوع ... أنه لايمكن للمستثمر ممارسة حقوقه قبل إنقضاء ٣٠ يوماً

هذا لا يمنع المستثمر... من الحصول على القدرة الحالية لتوجيه النشاطات ذات الصلة من لحظة حصوله على الأسهم .

ثالثا:- فى حالة اذا كان... المستثمر طرفاً فى عقد آجل بهدف امتلاك أكثرية الأسهم فى الجهة المستثمر فيها . ويصادف تاريخ تسوية العقد الآجل بعد مرور ٢٥ يوماً . **وحيث أن** .. حاملى الأسهم القائمين غير قادرين على تغيير السياسات القائمة بشأن الأنشطة ذات الصلة ... **وذلك بسبب** عدم إنعقاد الإجتماع الخاص قبل مضى ٣٠ يوماً على الأقل وهى الفترة التى سيتم فيها تسوية العقد.

فى هذه الحالة... يمتلك المستثمر حقوقاً تعادل فى أهميتها أكثرية الأسهم .

بمعنى ... إنه يحق للمستثمر الذى يملك العقد الآجل إتخاذ القرارات بشأن الأنشطة ذات الصلة عندما يستوجب ذلك.

حيث ان... العقد الآجل للمستثمر.. يعد حق جوهرى يمنحه القدرة الحالية على توجيه الأنشطة ذات الصلة حتى وإن لم تتم تسوية العقد الآجل بعد .

رابعا:- فى حالة اذا كان المستثمر طرفاً فى عقد آجل بهدف امتلاك أكثرية الأسهم فى الجهة المستثمر فيها دون الحصول على حقوق أخرى ذات صلة من الجهة المستثمر فيها . ويصادف تاريخ تسوية العقد الآجل بعد مرور ستة أشهر.

فى هذه الحالة ... لا يمتلك المستثمر القدرة الحالية على توجيه الأنشطة ذات الصلة . ويمتلك حاملى الأسهم القائمين القدرة الحالية لتوجيه الأنشطة ذات الصلة لأنه يحق لهم تغيير السياسات القائمة المتعلقة بالأنشطة ذات الصلة قبل تسوية العقد الآجل .

سادسا :- حقوق الحماية ... وهل لها تأثير على السيطرة ؟

حقوق الحماية ... هى جميع الحقوق التى تطبق فى الحالات الاستثنائية أو التى تكون مشروطة بوقوع أحداث معينة .

وعلى المستثمر تقييم .... ما إن كانت حقوقه وحقوق الآخرين هى حقوق حماية ، عند تقييم ما إن كانت هذه الحقوق تمنحه السلطة على الجهة المستثمر فيها .

المستثمر الذى يمتلك حقوق حماية فقط .... لايمكن أن يسيطر على الجهة المستثمر فيها أو يمنع طرف آخر من السيطرة عليها .... لأنه يتم تصميم حقوق الحماية لحماية حصص مالكيها دون منحهم السلطة على الجهة المستثمر فيها التى ترتبط بها تلك الحقوق.

أمثلة على حقوق الحماية :

مثال١ :- حق المقرض بتقييد المقترض من تنفيذ أنشطة قد تغير بشكل ملموس مخاطر إئتمان المقترض بما يلحق الضرر بالمقرض .

مثال٢ :- حق الطرف الذى يملك حصص غير مسيطرة فى الجهة المستثمر فيها بالموافقة على النفقات الرأسمالية التى تتجاوز ما هو مطلوب فى سياق الاعمال العادى أو الموافقة على إصدار أدوات حقوق الملكية أو الدين.

مثال٣:- حق المقرض بحجز أصول المقترض إذا فشل المقترض فى تلبية شروط سداد القرض المحددة .

سابعا :- الامتيازات... وهل لها تأتير على السيطرة ؟

هل لمانح الامتياز... سيطرة على المستفيد من الامتياز ؟

فى البداية نقول أن :-

اتفاقية الامتياز....تعطى مانح الامتياز حقوق....هذه الحقوق غالبا ماتكون مصممة لحماية امتياز علامة تجارية

لا تقيد حقوق مانح الإمتياز... من قدرة الاطراف الأخرى ، غير مانح الأمتياز على إتخاذ القرارات التى تؤثر بشكل ملموس على عوائد المستفيد من الإمتياز .

كما أن حقوق مانح الإمتياز فى إتفاقيات الإمتياز... **لا تمنحه بالضرورة** القدرة الحالية لتوجيه الأنشطة التى تؤثر على عوائد المستفيد من الإمتياز .

وعلى ذلك :-

لتقييم ما اذا كانت اتفاقية الامتياز تعطى سيطرة لمانح الامتياز ... على المستفيد من الامتياز.. لابد من التمييز بين:-

- **إمتلاك القدرة الحالية** لإتخاذ القرارات التى تؤثر بشكل ملموس على عوائد المستفيد من إمتياز .
- **وإمتلاك القدرة** على إتخاذ القرارات التى تحمى إمتياز العلامة التجارية.

ويراعى الضوابط التالية :-

الضابط الاول:- ولا يمكن لمانح الإمتياز السيطرة على المستفيد من الإمتياز فى حال كانت الأطراف الأخرى تملك حقوقاً قائمة تمنحهم القدرة الحالية على توجيه الأنشطة ذات الصلة للمستفيد من الإمتياز .

الضابط الثانى :- إن إبرام المستفيد من الإمتياز لإتفاقية الإمتياز يدل على إتخاذه قرار بشكل منفرد بتشغيل أعماله وفقاً لبنود الإتفاقية ، ولكن فيما يخدم مصلحته الخاصة .

الضابط الثالث:- يمكن تحديد السيطرة على القرارات الهامة مثل:

- تحديد الصيغة القانونية للمستفيد من الإمتياز
- وهيكل تمويله من قبل أطراف أخرى غير مانح الإمتياز

حيث كلما قل مستوى الدعم المالى المزود من قبل مانح الإمتياز وقل تعرضه للعوائد المتغيرة من المستفيد من الإمتياز... **زادت أرجحية** امتلاك مانح الإمتياز لحقوق حماية فقط .

.....

ثامنا :- حقوق التصويت... وتاثيرها على السلطة

عادة ما يمتلك المستثمر القدرة الحالية ، إما بالتصويت أو عبر حقوق مشابهة ، على توجيه الأنشطة ذات الصلة ويأخذ المستثمر فى الاعتبار المتطلبات المبينة فى هذا البند إذا تم توجيه الأنشطة ذات الصلة من خلال حقوق التصويت .

سنتناول حقوق التصويت وتأثيرها على السلطة من خلال الحالات التالية:

الحالة الاولى:- حالة إمتلاك السلطة... مع أغلبية حقوق التصويت

فى هذه الحالة يتمتع المستثمر .. الذى يملك أكثر من نصف حقوق التصويت فى الجهة المستثمر فيها ، **بالسلطة فى الحالات التالية:**

حالة١:- عندما يتم توجيه الأنشطة ذات الصلة من خلال تصويت مالك أغلبية حقوق التصويت.

مثال :- يحوز مستثمر على نسبة ٤٨٪ من حقوق التصويت فى الجهة المستثمر فيها ، أما حقوق التصويت المتبقية فيحصل عليها الآلاف من حاملى الأسهم حيث توزع بشكل فردى بنسب لا تزيد عن ١٪ من حقوق التصويت. ولم يقم أى من حاملى الأسهم بأية ترتيبات لإستشارة أى طرف آخر أو إتخاذ قرارات جماعية .

وعند تقييم جزء من حقوق التصويت التى سيتم إمتلاكها بناء على مقدار الأسهم الأخرى ذات الصلة ، قرر المستثمر أن نسبة ٤٨٪ من الحصص هى نسبة كافية لمنحه السلطة .

وفى هذه الحالة استنتج المستثمر ، بناء على المبلغ المطلق لأسهمه والمبلغ النسبى للأسهم الأخرى ، أنه يمتلك حصص تصويت مسيطرة وكافية لتحقيق شرط السلطة المطلوب دون الحاجة إلى النظر فى أى دليل آخر للسلطة .

حالة ٢:- عندما يتم تعيين أغلبية أعضاء الهيئة الإدارية التى تقوم بتوجيه الانشطة ذات الصلة من خلال تصويت مالك أغلبية حقوق التصويت .

مثال :- يمتلك المستثمر "أ" نسبة ٤٠٪ من حقوق التصويت فى الجهة المستثمر فيها ويمتلك ١٢ مستثمر آخر نسبة ٥٪ لكل واحد منهم من حقوق التصويت فى الجهة المستثمر فيها . وتمنح إتفاقية المساهمين المستثمر الحق فى تعيين وعزل

وتحديد أتعاب الإدارة المسئولة عن توجيه الأنشطة ذات الصلة . ومن أجل تعديل الإتفاقية ، يطلب أغلبية ثلثى أصوات المساهمين .

وفى هذه الحالة يستنتج المستثمر "أ" أن المبلغ المطلق لأسهمه والمبلغ النسبى للأسهم الأخرى لا تعد حاسمة فى تحديد ما إن كان المستثمر يمتلك حقوق كافية لمنحه السلطة .

غير أن المستثمر "أ" قرر أن حقوقه التعاقدية فى تعيين وعزل وتحديد أتعاب الإدارة كافية لإستنتاج أنه يمتلك السلطة على الجهة المستثمر فيها .

ويجب أن لا يتم النظر فيما إذا كان المستثمر "أ" قد مارس حقوقه أو أرجحية ممارسته لحقوقه فى اختيار أو تعيين أو عزل الإدارة عند تقييم ما إن كان يمتلك السلطة من عدمه.

.....

الحالة الثانية :- حالة وجود أغلبية حقوق التصويت ... دون إمتلاك السلطة

المستثمر الذى يملك أكثر من نصف حقوق التصويت فى الجهة المستثمر فيها ... **يكون له سلطة عليها اذا :-**

- كانت حقوقه حقوق جوهرية
- وان يكون له القدرة الحالية على توجيه الأنشطة ذات الصلة والتى تكون عادة عبر تحديد السياسات التشغيلية والمالية .

وعلى ذلك :-

إذا امتلكت منشأة أخرى حقوق قائمة تمنحها الحق فى توجيه الأنشطة ذات الصلة ولم تكن هذه المنشأة وكيلة للمستثمر ... **فإن المستثمر** لا يمتلك السلطة على الجهة المستثمر فيها.

لا يمتلك المستثمر السلطة على الجهة المستثمر فيها حتى وإن كان المستثمر حاصل على أغلبية حقوق التصويت فيها ... **عندما** تكون حقوق التصويت هذه غير مؤثرة .

على سبيل المثال:-

لا يمكن للمستثمر الحاصل على أكثر من نصف حقوق التصويت فى الجهة المستثمر فيها امتلاك السلطة فى حال كانت الأنشطة ذات الصلة خاضعة لتوجيه الحكومة أو المحكمة أو المدير أو الحارس القضائى أو المصفى أو المنظم.

الحالة الثالثة :- حالة امتلاك السلطة ... دون أغلبية حقوق التصويت

يحق للمستثمر امتلاك السلطة حتى وإن كان حاصلاً على أقل من أغلبية حقوق التصويت فى الجهة المستثمر فيها . أى أنه يحق له إمتلاك السلطة مع حقوق تصويت أقل من الأغلبية فى الجهة المستثمر فيها

على سبيل المثال من خلال :

(أ) ترتيب تعاقدى بين المستثمر ومالكى أصوات آخرين.

حيث ان هذا الترتيب يمكن أن يمنح المستثمر حق ممارسة حقوق التصويت بما يكفى لمنحه السلطة .. حتى وإن لم يمتلك المستثمر حقوق تصويت كافية لمنحه السلطة دون أى ترتيب تعاقدى . غير أن الترتيب التعاقدى يفرض على المستثمر

توجيه أصحاب الأصوات الآخرين حول كيفية التصويت لتمكين المستثمر من إتخاذ القرارات بشأن الأنشطة ذات الصلة .

أو(ب) حقوق ناتجة من ترتيبات تعاقدية أخرى.

هذه الترتيبات بالاضافة إلى حقوق التصويت تمنح حقوق اتخاذ القرار للمستثمر والقدرة الحالية لتوجيه الأنشطة ذات الصلة .

على سبيل المثال:– قد تكون الحقوق المحددة فى الترتيب التعاقدى بالإضافة إلى حقوق التصويت ...**كافية لمنح المستثمر** القدرة الحالية لتوجيه عمليات التصنيع فى الجهة المستثمر فيها أو توجيه أنشطة مالية أو تشغيلية أخرى تؤثر بشكل ملموس على عوائد الجهة المستثمر فيها .

غير أن الأعتماد الإقتصادى للجهة المستثمر فيها على المستثمر (كعلاقة المورد مع العميل الرئيسى) ، فى غياب الحقوق الأخرى ، لا يؤدى إلى إمتلاك المستثمر السلطة على الجهة المستثمر فيها .

أو(ج) حقوق تصويت المستثمر.

يمتلك المستثمر الحاصل على أقل من أغلبية حقوق التصويت حقوق كافية لمنحه السلطة عند إمتلاك القدرة الفعلية لتوجيه الأنشطة ذات الصلة بشكل منفرد .

أو(د) حقوق تصويت محتملة

عند تقييم ما إن كانت حقوق تصويت المستثمر كافية لمنحه السلطة ، ينظر المستثمر فى جميع الحقائق والحالات ، بما فى ذلك :

(أ) حجم امتلاك المستثمر لحقوق التصويت بالنسبة لحجم وتوزيع أسهم أصحاب الأصوات الآخرين ، **علماً بأنه :**

(١) **كلما زاد** عدد حقوق تصويت المستثمر ... **زادت احتمالية** امتلاكه لحقوق قائمة تمنحه القدرة الحالية لتوجيه الأنشطة ذات الصلة .

(٢) كلما زاد عدد حقوق تصويت المستثمر مقارنة مع أصحاب الأصوات الآخرين ... **زادت إحتمالية** إمتلاكه لحقوق قائمة تمنحه القدرة الحالية بتوجيه الأنشطة ذات الصلة.

(٣) كلما زاد عدد الأطراف التي كان من المفترض أن تتفق معاً للتصويت ضد المستثمر ... **زادت احتمالية إمتلاكه** لحقوق قائمة تمنحه القدرة الحالية لتوجيه الأنشطة ذات الصلة .

و(ب) حقوق التصويت المحتملة التى يمتلكها المستثمر أو أى من أصحاب الأصوات الآخرين أو أى من الأطراف الأخرى.

و(ج) الحقوق الناتجة من ترتيبات تعاقدية أخرى .

هناك بعض الحالات التى يتم اخذ هذه العوامل فى الاعتبار ومع ذلك لايمتلك المستثمر السلطة

مثال:- يمتلك المستثمر "أ" ما نسبته ٤٥٪ من حقوق التصويت فى الجهة المستثمر فيها . ويمتلك مستثمران آخران ٢٦٪ لكل واحد منهم من حقوق التصويت فى الجهة المستثمر فيها أما حقوق التصويت المتبقية فيمتلكها ٣ من حاملى الأسهم الآخرين حيث يمتلك كل منهم نسبة ١٪ .وليس هنالك أى ترتيبات أخرى تؤثر على عملية صنع القرار .

فى هذه الحالة ... يكون حجم حصص تصويت المستثمر "أ" ومقدارها بالتناسب مع أسهم أخرى كافية لإستنتاج أن المستثمر "أ" لا يمتلك السلطة حيث أنه يكفى أشتراك مستثمران فقط لمنع المستثمر "أ" من توجيه الأنشطة ذات الصلة للجهة المستثمر فيها .

.....

المستثمر يمتلك السلطة على الجهة المستثمر فيها... بعد اخذ العوامل السابقة فى الاعتبار:-

- عندما يتم تحديد توجيه الأنشطة ذات الصلة من خلال أغلبية الأصوات
- وعندما يمتلك المستثمر حقوق تصويت أكثر من أى مالك آخر أو أى مجموعة أخرى منظمة من أصحاب الأصوات ، ويتم توزيع باقى الأسهم على نطاق واسع .

.....

قد تكون العوامل السابقة وحدها ... غير حاسمة تحديد امتلاك السلطة

وعليه يراعى الضوابط التالية :-

الضابط الاول :- إذا كان المستثمر غير متأكد ... مما إذا كان يمتلك السلطة بعد أخذ هذه العوامل فى الاعتبار .

فى هذه الحالة:- يتعين عليه النظر فى حقائق وحالات إضافية .

على سبيل المثال:- ما إن كان حاملو الأسهم الآخرون سلبيون فى طبيعتهم حسبما يظهر فى نماذج التصويت فى الإجتماعات السابقة.

الضابط الثانى :- كلما قل عدد حقوق التصويت التى يمتلكها المستثمر ، قل عدد الأطراف المطلوبة لهزيمة المستثمر بغالبية الأصوات وزاد الاعتماد على الحقائق والحالات الإضافية لتقييم ما إن كان المستثمر يمتلك حقوق كافية لمنحه السلطة .

مثال ١ :- يمتلك مستثمر ٤٥٪ من حقوق التصويت فى الجهة المستثمر فيها ، ويمتلك ١١ من حاملى الأسهم نسبة ٥٪ لكل واحد منهم من حقوق التصويت فى الجهة المستثمر فيها . لم يقم أى من حاملى الأسهم بأية ترتيبات لإستشارة الأطراف الأخرى او إتخاذ قرارات جماعية .

فى هذه الحالة:- لا يكون المبلغ المطلق لأسهم المستثمر والمبلغ النسبى للأسهم الأخرى عاملاً حاسماً فى تحديد ما إن كان المستثمر يمتلك حقوق كافية لمنحه السلطة على الجهة المستثمر فيها . وكذلك يجب النظر فى الحقائق والحالات الإضافية التى قد تكون دليلاً على أن المستثمر يمتلك أو لا يمتلك السلطة .

مثال ٢:- يمتلك مستثمر ٣٥٪ من حقوق التصويت فى الجهة المستثمر فيها ، ويمتلك ٣ من حاملى الأسهم نسبة ٥٪ لكل واحد منهم من حقوق التصويت فى الجهة المستثمر فيها . أما حقوق التصويت المتبقية فيمتلكها عدد من حاملى الأصوات الآخرين ، حيث توزع بشكل فردى بنسبة لا تزيد عن ١٪ من حقوق التصويت . لم يقم أى من حاملى الأسهم بأية ترتيبات لإستشارة الأطراف الأخرى أو اتخاذ قرارات جماعية . ومن أجل إتخاذ القرارات بشأن الأنشطة ذات الصلة للجهة المستثمر فيها يجب أخذ الموافقة على أغلبية الأصوات التى يتم الإدلاء بها أثناء إجتماعات حاملى الأسهم .

فى هذه الحالة :- تشير المشاركة الفعالة لحاملى الأسهم الآخرين فى الإجتماعات الأخيرة إلى أن المستثمر لا يمتلك القدرة الفعلية على توجيه الأنشطة ذات الصلة

بشكل فردى ، بغض النظر عما إذا كان المستثمر قد وجه الأنشطة ذات الصلة نتيجة لتصويت عدد كافى من حاملى الأسهم بنفس طريقة تصويت المستثمر .

الضابط الثالث:- إذا لم يتضح- بعد الأخذ فى الاعتبار هذه العوامل أن المستثمر يمتلك السلطة ، حينئذ لا يسيطر المستثمر على الجهة المستثمر فيها

.....

تاسعا :- حقوق التصويت المحتملة ...وتأثيرها على السيطرة

حقوق التصويت المحتملة ... هى الحقوق التى يتوقع الحصول منها على حقوق تصويت فى الجهة المستثمر فيها كتلك الحقوق الناتجة من أدوات قابلة للتحويل أو خيارات ، بما فى ذلك العقود الآجلة .

وشرط اخذ حقوق التصويت المحتملة فى اعتبار عند تقييم السيطرة

هو.... ان تكون مؤثرة

عند تقييم السيطرة ، يجب الاخذ فى الاعتبار :-

- حقوق التصويت المحتملة الخاصة بالمسستثمر
- وحقوق التصويت المحتملة التى تملكها أطراف أخرى

وذلك :- لتقييم ما اذا كان المستثمر يمتلك سلطة على المنشأة المستثمر فيها

عند تقييم حقوق التصويت المحتملة ... يجب على المستثمر أن يأخذ فى الاعتبار:-

- هدف وتصميم الأداة .
- هدف وتصميم أى مشاركة أخرى للمستثمر مع الجهة المستثمر فيها .

ويتضمن هذا تقييماً للبنود والشروط المختلفة للأداة بالإضافة إلى توقعات المستثمر الظاهرة وحوافزه وأسباب موافقته على تلك البنود والشروط.

ويراعى الضوابط التالية عند تقييم حقوق التصويت المحتملة

الضابط الاول:- فى حالة إمتلاك المستثمر أيضاً حقوق التصويت أو حقوق صنع القرار المرتبطة بأنشطة الجهة المستثمر فيها.

فى هذه الحالة... يقوم المستثمر بتقييم ما إن كانت تلك الحقوق ، إلى جانب حقوق التصويت المحتملة ، تمنحه السلطة.

الضابط الثانى:- قد تمنح حقوق التصويت المحتملة وحدها ، أو مجتمعة مع حقوق أخرى ، المستثمر القدرة الحالية لتوجيه الأنشطة ذات الصلة .

على سبيل المثال:- تطبق هذه الحالة عندما يمتلك المستثمر نسبة ٤٠٪ من حقوق التصويت فى الجهة المستثمر فيها ويمتلك أيضاً حقوق جوهرية ناتجة عن خيارات امتلاك نسبة ٢٠٪ إضافية من حقوق التصويت.

مثال ١:- يمتلك المستثمر "أ" نسبة ٧٠٪ من حقوق التصويت فى الجهة المستثمر فيها ، ويمتلك المستثمر "ب" نسبة ٣٠٪ من حقوق التصويت فى الجهة المستثمر فيها بالإضافة إلى خيار إمتلاك نصف حقوق تصويت المستثمر "أ" .

هذا الخيار قابل للممارسة خلال العامين المقبلين وبسعر يبعد كثيراً عن سعر السوق (ومتوقع أن يبقى كذلك خلال فترة العامين).

يقوم المستثمر "أ" بممارسة أصواته بالإضافة إلى توجيه الأنشطة ذات الصلة فى الجهة المستثمر فيها بشكل فعال .

وفى مثل هذه الحالة ... من المرجح أن يحقق المستثمر "أ" شرط السلطة كونه يمتلك القدرة الحالية لتوجيه الأنشطة ذات الصلة.

وعلى الرغم من أن المستثمر "ب" يمتلك حالياً خيارات قابلة للممارسة لشراء حقوق تصويت إضافية (حيث أن ممارستها تمنحه أكثرية حقوق التصويت فى الجهة المستثمر فيها)... **إلا أن** البنود والشروط المصاحبة لتلك الخيارات تدل على أن تلك الخيارات لا تعتبر مؤثرة .

مثال ٢ :- يمتلك كل من المستثمر "أ" ومستثمران آخران ثلث حقوق التصويت فى الجهة المستثمر فيها .

ويرتبط نشاط أعمال الجهة المستثمر فيها على نحو وثيق بالمستثمر "أ" وبالإضافة إلى أدوات حقوق الملكية الخاصة به ، يمتلك المستثمر "أ" أيضاً أدوات دين يمكن تحويلها إلى أسهم عادية للجهة المستثمر فيها فى أى وقت مقابل سعر ثابت أعلى من سعر السوق (لكن ليس أعلى بكثير) .

وفى حالة تحويل الدين ... سيمتلك المستثمر "أ" ٦٠٪ من حقوق التصويت فى الجهة المستثمر فيها . حينئذ يكون للمستثمر "أ" سلطة على الجهة المستثمر فيها لأنه يمتلك حقوق تصويت فى الجهة المستثمر بها بالإضافة إلى حقوق تصويت محتملة و مؤثرة تمنحه القدرة الحالية على توجيه الأنشطة ذات الصلة.

.....

الضابط الثالث :- حالة السلطة عندما لا تكون لحقوق التصويت أو أى حقوق متشابهة أى تأثير ملموس على عوائد الجهة المستثمر فيها

فى هذه الحالة :- عند تقييم هدف وتكوين الجهة المستثمر فيها :

- **يجب على المستثمر** النظر فى المشاركات والقرارات التى أتخذت عند بداية أعمال الجهة المستثمر فيها كجزء من تكوينها .
- **ويجب تقييم** ما إن كانت بنود المعاملات وخصائص المشاركات تعطى المستثمر حقوق كافية لمنحه السلطة .

حيث أن المشاركة فى تكوين الجهة المستثمر فيها وحدها لا تكفى لمنح المستثمر السلطة.... **غير أن المشاركة** فى التكوين... **قد تشير** إلى أن المستثمر قد أتيحت له الفرصة للحصول على حقوق كافية تمنحه السلطة على الجهة المستثمر فيها .

الضابط الرابع:- يجب على المستثمر... النظر فى الترتيبات التعاقدية

مثل:- حقوق الشراء... وحقوق البيع... وحقوق التصفية التى وضعت فى بداية أعمال الجهة المستثمر فيها .

فاذا تضمنت هذه الترتيبات التعاقدية... نشاطات مرتبطة بشكل وثيق بالجهة المستثمر فيها .

فى هذه الحالة :- تكون هذه الأنشطة .. جزءاً هاماً من مجمل نشاطات الجهة المستثمر فيها ، على الرغم من أنها قد تحصل خارج الحدود القانونية للجهة المستثمر فيها .

ولذلك:- يجب النظر فى حقوق إتخاذ القرارات الصريحة أو الضمنية الواردة ضمن الترتيبات التعاقدية المرتبطة بشكل وثيق بالجهة المستثمر فيها ، على اعتبارها أنشطة ذات صلة عند تحديد السلطة على الجهة المستثمر فيها .

وفى الحالة ... التى يكون فيها بعض الجهات المستثمر فيها، تحدث الأنشطة ذات الصلة فقط عند نشوء حالات محددة أو حصول أحداث معينة. ويمكن تكوين الجهة المستثمر فيها بحيث يكون توجيه أنشطتها وعوائدها محدداً مسبقاً ما لم أو حتى تنشأ تلك الحالات المحددة أو تقع الأحداث المعينة .

في هذه الحالة... يمكن فقط للقرارات المتعلقة بأنشطة الجهة المستثمر فيها ... التأثير بشكل ملموس على عوائدها عند وقوع تلك الحالات أو الأحداث وبالتالي تكون أنشطة ذات صلة.

ولا يشترط نشوء حالات معينة أو حصول أحداث محددة لكي يمتلك المستثمر القادر على اتخاذ تلك القرارات السلطة .

كما أن الحقيقة المتمثلة فى اتخاذ القرارات مشروط بنشوء حالات معينة أو حصول أحداث محددة لا تؤدى بحد ذاتها... لأن تكون هذه الحقوق هي حقوق حماية.

مثال ١:- يتمثل النشاط الوحيد للجهة المستثمر فيها، كما هو مبين فى نظامها الأساسي، فى شراء الحسابات المدينة والتعامل فيها بشكل يومي لصالح مستثمريها. ويتضمن التعامل اليومي تجميع وتمرير الدفعات الأصلية بالإضافة إلى الفائدة وقت استحقاقها.

وعند التخلف عن دفع الحسابات المدينة، تقوم الجهة المستثمر فيها تلقائياً ببيع الحسابات المدينة إلى مستثمر ما كما هو متفق عليه بشكل مستقل فى اتفاقية البيع المنعقدة بين المستثمر والجهة المستثمر فيها.

ويتمثل النشاط ذو الصلة الوحيد فى إدارة الحسابات المدينة عند التخلف عن دفعها كونها النشاط الوحيد الذي يؤثر بشكل ملموس على عوائد الجهة المستثمر فيها. ولا

تعتبر إدارة الحسابات المدينة نشاطا ذو صلة لأنها لا تحتاج إلى اتخاذ قرارات جوهرية قد تؤثر بشكل ملموس على عوائد الجهة المستثمر فيها لذا تكون الأنشطة قبل التخلف عن الدفع محددة مسبقاً فقط لجمع التدفقات النقدية وقت استحقاقها وتمريرها إلى المستثمرين.

لذلك، عند تقييم مجمل أنشطة الجهة المستثمر فيها التى تؤثر بشكل ملموس على عوائدها، يجب النظر فقط فى حق المستثمر فى إدارة الأصول عند التخلف عن الدفع.

وفى هذا المثال، يضمن تصميم الجهة المستثمر فيها بأن المستثمر يمتلك صلاحيات صنع القرار بشأن الأنشطة التى تؤثر بشكل ملموس على العوائد فى الوقت الذي تُطلب فيه صلاحيات كهذه لصنع القرار.

وتعد بنود اتفاقية البيع جزءا لا يتجزأ من المعاملة الكلية وتأسيس الجهة المستثمر فيها.

وبالتالي، يمكن الاستنتاج بناء على بنود اتفاقية البيع والنظام الأساسي الجهة المستثمر فيها أن المستثمر يمتلك السلطة عليها على الرغم من أنه يمتلك الحسابات المدينة فقط عند التخلف عن دفعها ويقوم أيضاً بإدارة هذه الحسابات خارج الحدود القانونية للجهة المستثمر فيها

.....

مثال ٢:- لا تمتلك الجهة المستثمر فيها أصولا غير الحسابات المدينة. وعند الأخذ فى الاعتبار هدف وتصميم الجهة المستثمر بها، يُحدد أن النشاط ذي الصلة الوحيد يتمثل بإدارة الحسابات المدينة عند التخلف عن الدفع.

والطرف الذي يمتلك القدرة على إدارة الحسابات المدينة المتخلف عن دفعها هو الطرف الذي يمتلك السلطة على الجهة المستثمر بها بغض النظر عما إذا كان أى من المقترضين قد تخلف عن الدفع

الحالة :- التى قد يُظهر فيها المستثمر التزاما صريحا أو ضمنيا لضمان استمرار عمل الجهة المستثمر فيها كما هو مصمم له.

فى هذه الحالة :- قد يزيد هذا الالتزام من تعرض المستثمر للعوائد المتغيرة وبالتالي زيادة حوافز المستثمر للحصول على الحقوق الكافية لمنحه السلطة.

لذلك:- يعد التزام ضمان عمل الجهة المستثمر فيها كما هو مصمم له مؤشراً على أن المستثمر يمتلك السلطة ولكنها ليست كافية لمنحه السلطة أو منع أى طرف آخر من امتلاك هذه السلطة.

.....

العامل الرابع

من عوامل تقييم شروط السيطرة هو ....

ما إن كان المستثمر يتعرض للعوائد المتغيرة الناتجة من شراكته من خلال الجهة المستثمر فيها أو يكون له حقوق فى هذه العوائد.

التعرض للعوائد المتغيرة من الجهة المستثمر فيها او الحقوق فى هذه العوائد

على المستثمر تحديد ما إن كان يتعرض للعوائد المتغيرة الناتجة من شراكته مع الجهة المستثمر فيها، أو له حقوق فى هذه العوائد، عند تقييم ما إذا كان يمتلك السلطة على الجهة المستثمر فيها أم لا.

العوائد المتغيرة :- هى عوائد غير ثابتة ويمكن أن تختلف نتيجة أداء الجهة المستثمر فيها. وقد تكون عوائد المستثمر ايجابية فقط او سلبية فقط أو الإثنان معا.

كيف يقوم المستثمر بتقييم ما إذا كانت عوائد الجهة المستثمر فيها متغيرة ومدى تغيرها ؟

يتم هذا التقييم ... بناء على جوهر الترتيب ... بغض النظر عن الشكل القانونى للعوائد.

على سبيل المثال:-

مثال١:- يمكن للمستثمر أن يمتلك... سند معين بدفعات فائدة ثابتة... وتكون دفعات الفائدة الثابتة هى عوائد متغيرة لأغراض هذا المعيار ... كونها تخضع

لمخاطر التخلف عن الدفع وتُعرض المستثمر لمخاطر إئتمان مصدر السند ويعتمد مقدار التغيير (أى مدى تغيير هذه العوائد) على مخاطر إئتمان السند .

مثال٢:- تكون رسوم الأداء الثابتة لإدارة أصول الجهة المستثمر فيها هى أيضاً عوائد متغيرة كونها تعرض المستثمر لمخاطر أداء الجهة المستثمر فيها. ويعتمد مدى التغير على قدرة الجهة المستثمر فيها على تحقيق دخل كافٍ لدفع هذه الرسوم.

بعض الأمثلة على العوائد:

مثال١:- أرباح الأسهم والتوزيعات الأخرى للمنافع الاقتصادية من الجهة المستثمر فيها (على سبيل المثال، فوائد من أدوات دين قامت بإصدارها الجهة المستثمر فيها) والتغييرات الحاصلة على قيمة استثمار المستثمر فى الجهة المستثمر فيها.

مثال٢:- أتعاب خدمة أصول أو التزامات الجهة المستثمر فيها، والرسوم والتعرض للخسائر نتيجة توفير الائتمان أو دعم السيولة، والحصص المتبقية فى أصول والتزامات الجهة المستثمر فيها الناتجة من تصفية تلك الجهة، ومزايا الضرائب، وإمكانية الوصول إلى السيولة المستقبلية التى يملكها المستثمر نتيجة شراكته مع الجهة المستثمر فيها.

مثال٣:- عوائد غير متوفرة لمالكي الحصص الآخرين.

مثال:- قد يستخدم المستثمر أصوله بالإضافة إلى أصول الجهة المستثمر فيها، مثل الجمع بين المهام التشغيلية لتحقيق الكفاءة الاقتصادية للإنتاج أو تدنى التكاليف أو الحصول على منتجات نادرة أو الوصول إلى المعلومات السرية أو الحد من بعض العمليات أو الأصول لرفع قيمة أصول المستثمر الأخرى.

العامل الخامس

من عوامل تقييم شروط السيطرة هو ...**ما إن كان المستثمر قادراً على استخدام سلطته على الجهة المستثمر فيها للتأثير على مبلغ العوائد التى يحصل عليها منها المستثمر.(الصلة بين السلطة والعوائد)**

وتحت هذا الموضوع سنتناول النقاط التالية :-

المتطلب الاول :- تفويض السلطات

المتطلب الثانى :- العلاقة مع الأطراف الأخرى

المتطلب الثالث:- السيطرة على أصول محددة

المتطلب الرابع:- التقييم المستمر

.....

المتطلب الاول :- تفويض السلطات

من متطلبات تقييم المستثمر الذي يتمتع بحقوق اتخاذ القرارات (مسئول صنع القرارات) ما إذا كان يسيطر على الجهة المستثمر فيها.

- **أن يحدد** ...هل هو المستثمر الأساسى أو وكيل .
- **وأن يحدد...** ما إذا كانت هناك منشأة أخرى تتمتع بحقوق اتخاذ القرارات وهل هي وكيل للمستثمر.

وحيث أن :- الوكيل هو الطرف الذي يعمل بالنيابة عن أو لصالح طرف أو أطراف أخرى (الموكل/الموكلين).

ولذلك:- لا يسيطر على الجهة المستثمر فيها... عند ممارسة صلاحياته في اتخاذ القرارات

وبالتالي:- قد يمتلك الوكيل نفسه ويمارس صلاحيات وسلطات الموكل ولكن بالنيابة عن الموكل.... **ولا يكون صانع القرار** وكيلا لأنه ببساطة يمكن لأطراف أخرى أن تستفيد من القرارات التي يتخذها.

وفى الحالة :- التى فيها قد يقوم المستثمر بتفويض صلاحيات اتخاذ القرارات لوكيل ما فى بعض الأمور او فى جميع الأنشطة ذات الصلة.

فى هذه الحالة:-

- وعندما يقوم المستثمر بتقييم ما إذا كان يمتلك السلطة على الجهة المستثمر فيها... **عليه معاملة** حقوق إتخاذ القرارات المفوضة لوكيله على إنها عائدة للمستثمر مباشرة.
- أما فى الحالات التى يتواجد فيها اكثر من موكل... **يجب على** كل موكل أن يقيم ما إن كان يمتلك السلطة على الجهة المستثمر فيها .

العوامل التى تأخذ فى الاعتبار...عند تحديد ما اذا كان المسئول عن صنع القرارات وكيل ام لا ... فى الجهة المستثمر فيها

العامل الاول :- نطاق صلاحيات اتخاذ القرارات التى تخضع لها الجهة المستثمر فيها

العامل الثانى:- الحقوق التى تملكها أطراف أخرى .

العامل الثالث:- الأتعاب المستحقة له وفقاً لاتفاقية (اتفاقيات) الأتعاب .

العامل الرابع :- تعرض مسئول صنع القرارات للعوائد المتغيرة من حصص أخرى يملكها فى الجهة المستثمر فيها .

ويراعى أنه ... يتطلب تحديد ما إذا كان صانع القرار وكيلاً، إجراء تقييم لكافة العوامل ... ما لم يمتلك طرف واحد حقوقا مؤثرة لعزل صانع القرار (حقوق العزل) ويمكنه عزل صانع القرار دون سبب

وسنتناول هذه العوامل بالشرح كالتالى :-

.....

العامل الاول :- نطاق صلاحيات اتخاذ القرارات التى تخضع لها الجهة المستثمر فيها

- **يتم تقييم نطاق صلاحيات صنع القرارات من خلال النظر فيما يلى:**

(أ) الأنشطة التى تمت الموافقة عليها بناء على اتفاقية (اتفاقيات) صنع القرارات وتم أيضاً تحديدها بموجب القانون.

و(ب) حرية التصرف التى يمتلكها صانع القرار عند اتخاذه قرارات بشأن هذه الأنشطة.

- **على صانع القرار أن يأخذ فى الاعتبار:-**

- هدف وتصميم الجهة المستثمر فيها
- والمخاطر التي صُمم المستثمر كى يتعرض لها
- والمخاطر التي صُممت من أجلها الجهة المستثمر فيها لكي تمررها للأطراف المعينة

– ومستوى مشاركة صانع القرار فى تصميم الجهة المستثمر فيها .

على سبيل المثال:– إذا شارك صانع القرار بشكل ملحوظ فى تصميم الجهة المستثمر فيها . (بما فى ذلك تحديد نطاق صلاحيات صنع القرارات)، فتشير مشاركته هذه إلى إنه توفرت لدية الفرصة والحافز للحصول على الحقوق التى تمنحه القدرة على توجيه الأنشطة ذات الصلة.

العامل الثانى:– الحقوق التى تملكها أطراف أخرى .

تؤثر الحقوق المؤثرة التى تملكها أطراف أخرى على قدرة صانع القرار على توجيه الأنشطة ذات الصلة للجهة المستثمر فيها.

وقد تشير الحقوق المؤثرة للعزل أو اى حقوق أخرى... إلى أن صانع القرار هو الوكيل ... كالتالى :–

(١) إن امتلاك طرف ما لحقوق العزل المؤثرة وقدرته على عزل صانع القرار دون أى سبب يُذكر... **يكفى لاستنتاج** أن صانع القرار هو الوكيل.

(٢) وإذا امتلك أكثر من طرف هذه الحقوق المذكورة (حيث لا يمكن لطرف منهم أن يقوم بعزل صانع القرار دون موافقة الأطراف الأخرى)، حينها لا تعد هذه الحقوق وحدها العامل الحاسم فى تحديد ما إذا كان صانع القرار يتصرف بالنيابة عن ولمصلحة الآخرين.

(٣) و كلما زاد عدد الأطراف التى يُطلب منها التصرف معا فى ممارسة حقوقهم لعزل صانع القرار، وكلما زاد حجم المصالح الاقتصادية العائدة لصانع القرار وزادت التغيرات المصاحبة لها (على سبيل المثال، الأتعاب والحصص الأخرى)، قلّت أهمية هذا العامل.

ويراعى الضوابط التالية :-

الضابط الاول:- ينبغي النظر فى الحقوق الجوهرية... التى تمتلكها أطراف أخرى والتي تقيد من حرية تصرف صانع القرار بنفس الطريقة التي يُنظر فيها فى حقوق العزل عند تقييم ما إذا كان صانع القرار هو الوكيل.

على سبيل المثال:- يكون عادة صانع القرار الذي يُطلب منه الحصول على موافقة عدد من الأطراف الأخرى لممارسة أعماله هو الوكيل .

.....

الضابط الثانى :- ينبغى أن يتضمن بحث الحقوق التى يمتلكها أطراف آخرون تقييماً لأي حقوق يمكن ممارستها من قبل مجلس إدارة الجهة المستثمر فيها (أو أى هيئة إدارية أخرى) وأثرها على صلاحية صنع القرارات .

.....

العامل الثالث:- الأتعاب المستحقة له وفقاً لاتفاقية (اتفاقيات) الأتعاب .

كلما زاد مبلغ أتعاب صانع القرار وزادت التغيرات المصاحبة لتلك الأتعاب بالنسبة للعوائد المتوقعة من أنشطة الجهة المستثمر فيها... **كلما زاد احتمال** أن يكون صانع القرار هو الموكل.

على صانع القرار النظر فى تحقيق الشروط التالية عند تحديد ما إذا كان موكلا أو وكيلا:-

الشرط الاول:- تناسب أتعاب صانع القرار مع الخدمات التي يوفرها.

الشرط الثانى:- تتضمن اتفاقية الأتعاب فقط البنود والشروط والمبالغ التي تتواجد عادة فى ترتيبات الخدمات المشابهة ومستوى المهارات التي يتم التفاوض عليها بإرادة حرة.

ويراعى أنه ... لا يمكن لصانع القرار أن يكون وكيلا ما لم يتم تحقق هذه الشروط ... غير أن تحقق هذه الشروط وحده لا يكفى لاستنتاج أن صانع القرار هو الوكيل.

.....

العامل الرابع :- تعرض مسئول صنع القرارات ... للعوائد المتغيرة من حصص أخرى يملكها فى الجهة المستثمر فيها .

يجب على صانع القرار... الذى يمتلك حصص أخرى فى الجهة المستثمر فيها ... استثمارات فى الجهة المستثمر فيها أو ضمانات تتعلق بأدائها.... **ان يأخذ فى الاعتبار** تعرضه للعوائد المتغيرة من هذه الحصص عند تقييم ما إذا كان هو الوكيل.

ويشير امتلاك حصص أخرى فى الجهة المستثمر فيها ... **الى أن صانع القرار قد يكون هو الموكل.**

يجب على صانع القرار النظر فى ما يلى خلال تقييمه لمدى تعرضه للعوائد المتغيرة من حصص أخرى فى الجهة المستثمر فيها.

(أ) كلما زا د حجم المصالح الاقتصادية العائدة لصانع القرار وزادت التغيرات المصاحبة لها، آخذين فى الاعتبار إجمالي أتعابه وحصصه الأخرى.. **زاد احتمال** ان يكون صانع القرار هو الموكل.

(ب) ما إن كان تعرضه للعوائد المتغيرة مختلف عن تعرض المستثمرين الآخرين، وإذا صح ذلك، ما إن كان هذا يؤثر على أعماله.

على سبيل المثال:- عندما يمتلك صانع القرار حصصاً ثانوية فى الجهة المستثمر فيها أو يقدّم أشكال أخرى لتحسين الائتمان للجهة المستثمر فيها.

وعلى صانع القرار... تقييم مدى تعرضه كنسبة من إجمالي تغير عوائد الجهة المستثمر فيها.... **وهذا التقييم مبنى** بشكل رئيسي على أساس العوائد المتوقعة من أنشطة الجهة المستثمر فيها، دون تجاهل أقصى حد لتعرض صانع القرار لتغير عوائد هذه الجهة من خلال حصص أخرى يمتلكها صانع القرار.

.....

امثلة على ما اذا كان صانع القرار ... وكيل أو موكل

المثال الاول :-

- يقوم صانع القرار (مدير الصندوق) بإنشاء وتسويق وإدارة صندوق منظم مقيد وفقاً لمعايير محددة واردة فى تفويض الاستثمار كما هو منصوص عليه فى القوانين والأنشطة المحلية.

- تم تسويق الصندوق للمستثمرين على اعتبار انه استثمار فى محفظة متنوعة من الأوراق المالية لحقوق الملكية والتي تخص منشآت مقيدة. ويمتلك مدير الصندوق حرية التصرف فيما يتعلق أى من الأصول التي سيتم استثمارها بما يتوافق مع المعايير المحددة.

- وقام مدير الصندوق باستثمار ١٠٪ من الحصص فى الصندوق، ويحصل على أتعاب على أساس سعر السوق لقاء خدماته بما يعادل ١٪ من القيمة الصافية لأصول الصندوق وتتناسب الأتعاب مع الخدمات ألمؤداه ولا يكون مدير الصندوق ملزما بتغطية الخسائر التى تتجاوز نسبة ١٠٪ من استثماره.

- وغير مطلوب من الصندوق تشكيل مجلس إدارة مستقل كما انه لم يقم بتشكيله ولا يمتلك المستثمرون أى حقوق جوهرية قد تؤثر على صلاحيات مدير الصندوق

فى صنع القرارات، غير انه بوسعهم استرداد حصصهم ضمن الحدود التى يحددها الصندوق.

– وعلى الرغم من العمل ضمن المعايير المحددة فى تفويض الاستثمار وبما يتوافق مع المتطلبات التنظيمية، إلا أن مدير الصندوق يمتلك حقوق صنع القرارات التى تمنحه القدرة الحالية على توجيه أنشطة الصندوق ذات الصلة – ولا يمتلك المستثمرون اى حقوق جوهرية قد تؤثر على صلاحيات مدير الصندوق فى صنع القرارات.

– ويستلم مدير الصندوق أتعابا على أساس سعر السوق لقاء خدماته بما يتناسب مع الخدمات التى يؤديها، كما انه أستثمر حصصا فى الصندوق.

– وتؤدى الأتعاب واستثمارها إلى تعريض مدير الصندوق إلى تغّير العوائد الناتجة من أنشطة الصندوق دون وجود تعرض جوهري من شانه أن يشير إلى أن مدير الصندوق هو الموكل

فى هذا المثال.. يشير النظر فى مدى تعرض مدير الصندوق لتغير عوائد الصندوق بالإضافة إلى صلاحيات صنع القرارات ضمن الحدود المقيدة إلى أن صانع القرار هو الوكيل. **وبالتالي...** يستنتج مدير الصندوق انه لا يسيطر على الصندوق.

.....

المثال الثانى :-

– يقوم صانع القرار بإنشاء وتسويق وإدارة صندوق يوفر فرصاً استثمارية لعدد من المستثمرين.

– ويجب على صانع القرار (مدير الصندوق) أن يتخذ قرارات تصّب فى مصلحة جميع المستثمرين وبما يتوافق مع الاتفاقيات الإدارية للصندوق.

ومع ذلك فإن مدير الصندوق يتمتع بحرية تصرف واسعة فى صنع القرارات.

– ويستلم مدير الصندوق أتعابا على أساس سعر السوق لقاء خدماته بما يعادل ١٪ من الأصول الخاضعة للإدارة و٢٠٪ من مجمل أرباح الصندوق إذا ما تمّ تحقيق مستوى معين من الأرباح. وتتناسب هذه الرسوم مع الخدمات المؤداه.

– على الرغم من انه يُشترط على مدير الصندوق اتخاذ قرارات تصّب فى مصلحة جميع المستثمرين إلا أنه يمتلك صلاحيات واسعة فى صنع القرارات تمكّنه من توجيه أنشطة الصندوق ذات الصلة.

– ويستلم مدير الصندوق رسوماً ثابتة وذات صلة بالأداء وبما يتناسب مع الخدمات التى يؤديها بالإضافة إلى ذلك، تجمع الأتعاب حصص مدير الصندوق وحصص المستثمرين الأخريين لرفع قيمة الصندوق دون أن ينتج عن ذلك تعرض لتغير العوائد من أنشطة الصندوق... بحيث يشير النظر فى الأتعاب بشكل منفرد إلى أن مدير الصندوق هو الموكل.

المثال الثالث:-

– يستثمر مدير الصندوق نسبة ٢٪ فى الصندوق حيث يجمع استثماره بين حصصه وحصص المستثمرين الآخرين.

– ولا يكون مدير الصندوق ملزما بتغطية الخسائر التى تتجاوز نسبة ٢٪ من استثماره.

– ويحق للمستثمرين عزل مدير الصندوق من خلال تصويت الأغلبية فى حال إخلاله ببنود العقد المبرم فقط.

إن استثمار مدير الصندوق لما نسبته ٢٪ يزيد من تعرضه لتغير العوائد الناتجة من أنشطة الصندوق دون التسبب فى نشوء تعرض من شأنه أن يشير إلى ان مدير الصندوق هو الموكل.

وتعد حقوق المستثمرين الآخرين بعزل مدير الصندوق هى حقوق حماية كونها تُمارس فقط عند الإخلال بالعقد المبرم.

فى هذا المثال... على الرغم من أن مدير الصندوق يتمتع بصلاحيات واسعة فى صنع القرارات ويتعرض لتغير العوائد الناتجة من حصصه وأتعابه، إلا انه يشير تعرضه هذا إلى أن مدير الصندوق هو الوكيل. **وبالتالي** يستنتج مدير الصندوق انه لا يسيطر على الصندوق.

المثال الرابع :– يمتلك مدير الصندوق حصص استثمار تناسبية كبيرة فى الصندوق، غير أنه غير ملزم بتغطية خسائر الصندوق التى تتجاوز استثماره. ويحق للمستثمرين عزل مدير الصندوق من خلال تصويت الأغلبية فى حال إخلاله ببنود العقد المبرم.

فى هذا المثال... تعد حقوق المستثمرين الآخرين بعزل مدير الصندوق حقوق حماية كونها تُمارس فقط عند الإخلال بالعقد المبرم. وعلى الرغم من أن مدير الصندوق يستلم أتعاب ثابتة وذات صلة بالأداء بما يتناسب مع الخدمات التى يؤديها، غير أن الجمع بين استثمار مدير الصندوق وأتعابه قد ينتج عنه تعرّضه لتغير العوائد المتحققة من أنشطة

الصندوق والذي من شانه أن يشير إلى أن مدير الصندوق هو الموكل. وكلما زاد حجم المصالح الاقتصادية العائدة لمدير الصندوق وزادت التغيرات المصاحبة لها (آخذين فى الاعتبار إجمالي أتعابه وحصصه الأخرى)، وزادت الأهمية التي يعطيها مدير الصندوق لتلك الحصص الاقتصادية فى التحليل، وزادت أيضاً أرجحيه أن يكون مدير الصندوق هو الموكل.

على سبيل المثال... بعد الأخذ بعين اعتبار أتعاب مدير الصندوق وعوامل أخرى، قد يرى مدير الصندوق أن استثمار بنسبة ٢٠٪ هو استثمار كافي لاستنتاج أنه يسيطر على الصندوق. غير أنه فى الحالات الأخرى (على سبيل المثال، إذا اختلفت الأتعاب والعوامل الأخرى)، قد تنشأ السيطرة عندما يكون مستوى الاستثمار مختلفاً.

.....

المثال الخامس:-

- يمتلك مدير الصندوق نسبة ٢٠٪ من حصص الاستثمار التناسبية فى الصندوق، غير انه غير ملزم بتغطية خسائر الصندوق التى تتجاوز ٢٠٪ من استثماره.

- ويتضمن الصندوق مجلس إدارة بحيث يكون أعضاءه مستقلين عن مدير الصندوق، ويتم تعيينهم من قبل المستثمرين الآخرين. ويتم تعيين مدير الصندوق من قبل المجلس سنوياً.

- وفى حال قرر المجلس إنهاء عقد مدير الصندوق، تُستكمل أعماله من قبل مديرين آخرين من القطاع نفسه.

على الرغم من ان مدير الصندوق يستلم أتعاب ثابتة وذات صلة بالأداء بما يتناسب مع الخدمات التى يؤديها، غير أن الجمع بين استثمار مدير الصندوق بنسبة ٢٠٪ وأتعابه ينتج عنه تعرّض لتغير العوائد المتحققة من أنشطة الصندوق والذي من شأنه ان يشير إلى أن مدير الصندوق هو الموكل.

غير أن المستثمرون يمتلكون حقوقاً جوهرية تمنحهم الحق بعزل مدير الصندوق – ويوفر مجلس الإدارة آليةّ تضمن حق المستثمرين بعزل مدير الصندوق إذا رغبوا بذلك.

فى هذا المثال... يولى مدير الصندوق أهمية أكبر لحقوق العزل الجوهرية فى هذا التحليل. وبالتالي، على الرغم من ان مدير الصندوق يمتلك صلاحيات واسعة فى صنع القرارات ويتعرض لتغير عوائد الصندوق الناتجة من أتعابه واستثماره، إلا أن الحقوق الجوهرية التى يمتلكها مستثمرون آخرون تشير إلى أن مدير الصندوق هو الوكيل. وبالتالي يستنتج مدير الصندوق انه لا يسيطر على الصندوق.

.....

المثال السادس :-

– توجد منشأة مستثمر فيها من أجل شراء محفظة أوراق مالية مدعومة بأصول ذات سعر ثابت، حيث يتم تمويلها من خلال أدوات الدين وأدوات حقوق الملكية بسعر ثابت.

– ويتم تصميم أدوات حقوق الملكية لتأمين الحماية ضد الخسارة الأولى لمستثمري الدين واستلام أى عوائد متبقية من الجهة المستثمر فيها.

– وقد تم تسويق المعاملة لمستثمري الدين المحتملين على انه استثمار فى محفظة أوراق مالية مدعومة بالأصول مع التعرض لمخاطر الائتمان المصاحبة للتخلف المحتمل عن الدفع من قبل مصدري الأوراق المالية المدعومة بالأصول فى المحفظة، والتعرض لمخاطر سعر الفائدة المصاحبة لإدارة المحفظة.

– تمثل أدوات حقوق الملكية ما نسبته ١٠٪ من قيمة الأصول المشتراة.

– ويدير صانع القرار (مدير الأصول) محفظة الأصول النشطة من خلال اتخاذ القرارات الاستثمارية ضمن الحدود المبينة فى نشرة أعمال الجهة المستثمر بها.

– ويستلم مدير الأصول أتعابا ثابتة على أساس سعر السوق لقاء هذه الخدمات (على سبيل المثال ١٪ من الأصول الخاضعة للإدارة)، ورسوم ذات صلة بالأداء (على سبيل المثال، ١٠٪ من الأرباح) فى حال تجاوز أرباح الجهة المستثمر فيها الحد المتفق عليه وتتناسب هذه الأتعاب مع الخدمات ألمؤداه.

– ويمتلك مدير الأصول ٣٥٪ من حقوق الملكية فى الجهة المستثمر فيها أما نسبة ٦٥٪ المتبقية من حقوق الملكية وجميع أدوات الدين فيمتلكها عدد كبير من المستثمرين الآخرين الموزعين على نطاق واسع ومن غير ذوى العلاقة.

– ويحق للمستثمرين الآخرين عزل مدير الأصول دون إبداء أى سبب من خلال قرار الأغلبية.

– يستلم مدير الأصول أتعاب ثابتة وذات صلة بالأداء بما يتناسب مع الخدمات المؤداه. وتجمع الأتعاب حصص مدير الصندوق وحصص المستثمرين الآخرين لرفع قيمة الصندوق.

– ويتعرض مدير الأصول لتغير العوائد الناتجة من أنشطة الصندوق لأنه يمتلك نسبة ٣٥٪ من حقوق التصويت والناتجة أيضاً من أتعابه.

– على الرغم من العمل ضمن المعايير التى تم تحديدها فى نشرة أعمال الجهة المستثمر فيها، إلا أن مدير الأصول يمتلك القدرة الحالية على اتخاذ القرارات بشأن الاستثمار الذي يؤثر بشكل ملموس على عوائد الجهة المستثمر فيها – فى حين يكون لحقوق العزل التى يمتلكها مستثمرون آخرون أهمية ضئيلة فى التحليل وذلك لأن عدد كبير من المستثمرين الموزعين على نطاق واسع يمتلكون هذه الحقوق.

وفى هذا المثال... يؤكد مدير الأصول بشدة على تعرضه لتغير عوائد الصندوق الناتجة من حصص حقوق الملكية الخاصة به والتى تكون خاضعة لأدوات الدين. كما أن امتلاك ما نسبته ٣٥٪ من حقوق الملكية ينتج عنه تعرض ثانوى لخسائر وحقوق العوائد فى الجهة المستثمر فيها، والذى من شانه أن يشير إلى أن مدير الأصول هو الموكل. وبالتالى، يستنتج مدير الأصول أنه يسيطر على الجهة المستثمر فيها.

المتطلب الثانى :- العلاقة مع الأطراف الأخرى

عند تقييم السيطرة...على المستثمر النظر فى طبيعة العلاقة مع الأطراف الأخرى وما إذا كانت هذه الأطراف تعمل بالنيابة عن المستثمر (أى أنهم وكلاء فعليون).

ولتحديد ما إذا كانت الأطراف الأخرى.. تتصرف على اعتبار أنهم وكلاء فعليون... **يجب إصدار** حكم معين آخذين فى الاعتبار ليس فقط طبيعة العلاقة بل وكيفية تفاعل الأطراف مع بعضها البعض أيضاً.

ولا يُشترط على هذه العلاقة... أن تتضمن ترتيبا تعاقدياً. ويكون اى طرف هو وكيل فعلى عندما يمتلك المستثمر، او أولئك اللذين يوجهون أنشطة المستثمر، القدرة على توجيه ذلك الطرف للتصرف بالنيابة عن المستثمر.

وفى هذه الحالات... يجب عل المستثمر ان يأخذ فى الاعتبار عند تقييم السيطرة على الجهة المستثمر فيها حقوق وكيله الفعلي فى صنع القرارات وتعرضه غير المباشر أو حقوقه فى العوائد المتغيرة من خلال الوكيل الفعلي بالإضافة إلى حقوقه هو أيضاً.

أمثلة على تلك الأطراف الأخرى التى قد تتصرف على أنها الوكيل الفعلي للمستثمر بحكم طبيعة العلاقة بينهما:

مثال١:- أطراف المستثمر ذوى العلاقة.

مثال٢:- طرف حصل على حصصه فى الجهة المستثمر فيها كنوع من المساهمة او قرض من قبل المستثمر.

مثال٣:- طرف وافق على عدم بيع أو نقل أو رهن حصصه فى الجهة المستثمر فيها دون أخذ موافقة مسبقة من قبل المستثمر (باستثناء الحالات التي يُمنح فيها المستثمر او الطرف الأخر حق الموافقة المسبقة وتكون الحقوق مبنية على بنود متفق عليها بشكل مشترك من قبل أطراف راغبة مستقلة).

مثال٤:- طرف ليس بقدرته تمويل عملياته دون دعم مالي ثانوي من المستثمر.

مثال٥:- جهة مستثمر فيها أكثرية المسئولين عن الحوكمة أو موظفي الإدارة الرئيسيون هم نفسهم اللذين يعملون لدى المستثمر.

مثال٦:- طرف يتمتع بعلاقة أعمال وثيقة مع المستثمر، كالعلاقة بين مقدم الخدمات المهنية وأحد عملائه المهمين.

المتطلب الثالث:- السيطرة على أصول محددة

على المستثمر النظر فى ما إذا كان يعامل جزءاً من الجهة المستثمر فيها ...على اعتبار أنها منشأة منفصلة مفترضة، وإذا صحّ ذلك عليه النظر فى ما إذا كان يسيطر على تلك المنشأة المنفصلة.

على المستثمر معاملة جزء من الجهة المستثمر بها على أنها منشأة منفصلة مفترضة... فقط فى حال توافر الشروط التالية:

الشرط الاول:- عندما يكون المصدر الوحيد لدفع الالتزامات المحددة للجهة المستثمر فيها أو دفع حصص محددة أخرى فيها هى عبر الأصول المحددة أو التدفقات النقدية المتبقية من هذه الأصول

الشرط الثانى:- أن لا يجوز ، جوهرياُ ، إستخدام أى من عوائد الأصول المحددة للجهة المستثمر فيها (وعمليات تحسين الملاءة الائتمانية ذات الصلة، إن وُجدت).

الشرط الثالث:- لا تمتلك الأطراف الأخرى، عدا هؤلاء ذوى الالتزامات المحددة، اى حقوق أو واجبات ذات صلة بالأصول المحددة أو التدفقات النقدية من هذه الأصول المتبقية .

الشرط الرابع:- ان لا يجوز ، جوهرياً ، إستخدام أى من عوائد الأصول المحددة من قبل الجهة المستثمر فيها المتبقية، وكذلك لا يجوز دفع التزامات المنشاة المنفصلة المفترضة من أصول الجهة المستثمر فيها المتبقية.

وبالتالي.. يتم جوهرياً حماية جميع أصول والتزامات وحقوق ملكية المنشاة المنفصلة والمفترضة من الجهة المستثمر فيها كاملة.

على المستثمر بعد تحقق جميع الشروط المذكورة عالية...

(١) أن يحدد الأنشطة التى تؤثر بشكل ملموس على عوائد المنشأة المنفصلة المفترضة

(٢) وان يحدد كيفية توجيه هذه الأنشطة

وذلك بهدف:- من أجل تقييم ما إذا كان يسيطر على ذلك الجزء من الجهة المستثمر فيها.

وعند تقييم السيطرة فى المنشأة المنفصلة المفترضة... يجب على المستثمر النظر فيما:-

- إذا كان يتعرض للعوائد المتغيرة الناتجة من شراكته مع تلك المنشأة
- او اذا كان يمتلك حقوق فيها
- واذا كان يمتلك القدرة على استخدام سلطته على ذلك الجزء من الجهة المستثمر فيها للتأثير على قيمة عوائد المستثمر.

فى حالة كون المستثمر يسيطر على المنشاة المنفصلة المفترضة، على المستثمر تجميع ذلك الجزء من الجهة المستثمر فيها .

فى هذه الحالة:- تستثنى الأطراف الأخرى ذلك الجزء من الجهة المستثمر فيها عند تقييم السيطرة على الجهة المستثمر فيها وعند تجميعها.

.....

المتطلب الرابع:- التقييم المستمر

هذا المعيار... يتطلب التقييم المستمر... للسيطرة على الجهة المستثمر فيها...أو حدوث تغيير فى شرط او أكثر من شروط السيطرة

ويراعى الضوابط التالية :-

الضابط الاول:- فى حالة.... وجود اى تغيير على كيفية ممارسة السلطة على الجهة المستثمر فيها.

فى هذه الحالة:- يجب أن ينعكس ذلك التغيير على كيفية تقييم المستثمر لسلطته على هذه الجهة.

على سبيل المثال:- قد تشير التغيرات الحاصلة على حقوق صنع القرارات إلى أن الأنشطة ذات الصلة لم تعد تُوجه من خلال حقوق التصويت، وعوضا عن ذلك تمنح الاتفاقيات الأخرى كالعقود طرف ما او أطراف أخرى القدرة الحالية على توجيه الأنشطة ذات الصلة.

الضابط الثانى :- قد يتسبب حدث ما باكتساب أو خسارة السلطة على الجهة المستثمر فيها دون مشاركة المستثمر فى ذلك الحدث.

على سبيل المثال:- قد يكتسب المستثمر السلطة على الجهة المستثمر فيها بسبب إنتهاء حقوق صنع القرارات التى يمتلكها طرف ما أو أطراف أخرى والتى منعت المستثمر فى السابق من السيطرة على الجهة المستثمر فيها.

.....

الضابط الثالث:- ينظر المستثمر أيضاً فى التغيرات المؤثرة على تعرضه للعوائد المتغيرة الناتجة من شراكته مع الجهة المستثمر فيها أو حقوقه فى هذه العوائد.

على سبيل المثال:- قد يعقد المستثمر الذى يمتلك السلطة على الجهة المستثمر فيها سيطرته عليها عندما تنتهي حقوقه فى استلام اى عوائد أو التعرض للإلتزامات ...على سبيل المثال، فى حال إنهاء عقد استلام أتعاب متعلقة بالأداء).

الضابط الرابع:- على المستثمر أن ينظر فى ما إذا كان تقييمه لكونه وكيلاً أو موكلاً قد تغير.

وقد تشير التغيرات الحاصلة على مجمل العلاقة بين المستثمر والأطراف الأخرى إلى أنه لم يعد وكيلاً على الرغم من انه كان وكيلا فى الماضي، والعكس صحيح.

على سبيل المثال:- على المستثمر إعادة النظر فى وضعه كوكيل أو موكل فى حال حدوث اى تغيرات على حقوقه أو حقوق الأطراف الأخرى.

.....

الضابط الخامس:- لا يتغير تقييم السيطرة الأولى للمستثمر أو وضعه كموكل أو وكيل فقط نتيجة تغير أوضاع السوق (على سبيل المثال، التغير فى عوائد الجهة المستثمر فيها نتيجة (أوضاع السوق)... **إلا إذا أحدث التغيير** فى أوضاع السوق تغيراً على عنصر أو أكثر من عناصر السيطرة أو فى مجمل العلاقة بين الموكل والوكيل.

المطلب الرابع

يوضح فيه... المتطلبات المحاسبية لإعداد القوائم المالية المجمعة .

اولا:- اجراءات تجميع...القوائم المالية المجمعة

الاجراء الاول :- تجمع بين البنود المشابهة للأصول والالتزامات وحقوق الملكية والدخل والمصروفات والتدفقات النقدية للمنشأة الأم مع تلك البنود الخاصة بشركاتها التابعة.

الاجراء الثانى :- تستبعد المبلغ المسجل لاستثمار الشركة الأم فى كل من شركاتها التابعة وكذلك حصتها من حقوق الملكية فى كل من شركاتها التابعة

الاجراء الثالث :-

(١) تستبعد بالكامل جميع الأصول والالتزامات وحقوق الملكية والدخل والمصروفات والتدفقات النقدية ضمن المجموعة والمتعلقة بالمعاملات بين منشآت المجموعة

(٢) يتم استبعاد جميع الأرباح أو الخسائر الناتجة من المعاملات ضمن المجموعة بالكامل والتي يتم الاعتراف بها فى الأصول كالمخزون أو الأصول الثابتة.

(٣) وقد تشير الخسائر ضمن المجموعة إلى وجود اضمحلال يتطلب الاعتراف به فى القوائم المالية المجمعة.

(٤) ويتم تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٢٤) "ضرائب الدخل" على التغيرات المؤقتة الظاهرة عقب إلغاء الأرباح والخسائر الناتجة عن المعاملات بين أطراف المجموعة.

ثانيا:- كيفية التعامل .... مع بعض الحالات عند تجميع القوائم المالية

الحالة الاولى :- حالة استخدام عضو من أعضاء المجموعة سياسات محاسبية مختلفة عما يتم تبنيه فى القوائم المالية المجمعة للمعاملات والأحداث المشابهة فى الحالات المماثلة.

فى هذه الحالة :- يتم إجراء التعديلات المناسبة على القوائم المالية لذلك العضو فيما يتعلق بإعداد القوائم المالية المجمعة لضمان توافقها مع السياسات المحاسبية للمجموعة.

.....

الحالة الثانية:- حالة وجود حقوق تصويت محتملة أو مشتقات أخرى تتضمن حقوق تصويت محتملة.

فى هذه الحالة:- يتم تحديد نسبة الأرباح والخسائر والتغيرات فى حقوق الملكية المخصصة للمنشأة الأم والحصص غير المسيطرة لغرض إعداد القوائم المالية المجمعة بناءً على حصص الملكية القائمة دون أن تعكس الممارسة أو التحويل المحتمل لحقوق التصويت المحتملة والمشتقات الأخرى.

.....

الحالة الثالثة:- حالة امتلاك المنشاة، جوهريا، حصة ملكية قائمة نتيجةّ معاملة معينة تمنح المنشاة حالياً حق الحصول على العوائد المصاحبة لحصة الملكية.

فى هذه الحالة:- يتم تحديد النسبة المخصصة للمنشأة الأم وحقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة لغرض إعداد القوائم المالية المجمعة من خلال الأخذ فى الاعتبار الممارسة النهائية لحقوق التصويت المحتملة والمشتقات الأخرى التى تمنح المنشأة حالياً حق الحصول على العوائد.

ثالثا:- بعض ضوابط... تجميع القوائم المالية

الضابط الاول:- على الشركة الأم إعداد قوائم مالية مجمعة بإستخدام سياسات محاسبية موحدة للمعاملات المماثلة والاحداث الأخرى فى الظروف المماثلة .

.....

الضابط الثانى:- يبدأ تجميع المنشأة المستثمر فيها من تاريخ حصول المستثمر على السيطرة على المنشأة المستثمر فيها... **ويتوقف عندما** يفقد المستثمر السيطرة على المنشأة المستثمر فيها.

.....

الضابط الثالث:- على الشركة الأم عرض حقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة فى المركز المالى المجمع ضمن بند حقوق الملكية وبشكل منفصل عن حقوق ملكية مساهمى الشركة الأم .

.....

الضابط الرابع:- التغيرات فى حقوق ملكية الشركة الأم فى الشركة التابعة والتى لا تؤدى إلى فقدان لسيطرة الأم على الشركة التابعة **تعتبر معاملات حقوق ملكية (** مثال التعاملات مع المساهمين بصفتهم هذه).

.....

الضابط الخامس:- تجمع المنشاة دخل مصروفات الشركة التابعة فى قوائمها المالية المجمعة بدءا من تاريخ السيطرة عليها لحين توقف تلك السيطرة على الشركة التابعة. دخل و مصروفات الشركة التابعة مبينة على مبالغ الأصول والالتزامات المعترف بها في القوائم المالية المجمعة فى تاريخ الاقتناء.

على سبيل المثال:- يعتمد مصروف الإهلاك المعترف به فى القوائم المجمعة للدخل الشامل بعد تاريخ الاقتناء على القيم العادلة للأصول القابلة للإهلاك ذات الصلة والمعترف بها فى القوائم المالية المجمعة فى تاريخ الاقتناء.

الضابط السادس :- يجب أن يكون تاريخ نهاية الفترة المالية هو نفس التاريخ بالنسبة للقوائم المالية للمنشأة الأم وشركاتها التابعة المستخدمة فى إعداد القوائم المالية المجمعة.

.....

الضابط السابع:- وفى حال اختلاف نهاية الفترة المالية للمنشأة الأم عن تلك الفترة لشركاتها التابعة، تقوم الشركة التابعة – لأغراض التجميع – بإعداد معلومات مالية إضافية فى نفس تاريخ القوائم المالية للمنشأة الأم وذلك لتمكينها من تجميع المعلومات المالية للشركة التابعة، إلا إذا تعذّر تطبيق ذلك.

.....

الضابط الثامن:- فى حال تعذر تطبيق ذلك، يجب على الشركة الأم تجميع المعلومات المالية للشركة التابعة مستخدمةً بذلك أحدث المعلومات المالية للشركة التابعة والتى يتم تعديلها فيما يخص آثار المعاملات والأحداث الهامة التى تحدث ما بين تاريخ تلك القوائم المالية وتاريخ القوائم المالية المجمعة وفى **جميع الحالات**... يجب أن لا يزيد الاختلاف بين تاريخ القوائم المالية للشركة التابعة وتاريخ القوائم المالية المجمعة عن ٣ أشهر.

ويجب أن يكون طول الفترات المالية وأى اختلاف بين تواريخ القوائم المالية هو نفسه من فترة إلى أخرى.

المطلب الخامس
حقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة

على المنشاة أن تنسب الأرباح أو الخسائر وكل من عناصر الدخل الشامل الآخر ... **إلى** مالكي الشركة الأم و حقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة.

وأن تنسب المنشأة كذلك إجمالي الدخل الشامل إلى مالكي الشركة الأم والحصص غير المسيطرة حتى وإن أدى ذلك إلى حصول رصيد عجز فيها.

كيفية معاملة بعض الحالات

الحالة الاولى:- حالة وجود أسهم ممتازة مجمعة للأرباح قائمة فى شركة تابعة ما ... مبوبة على إنها حقوق ملكية تدخل ضمن حقوق الحصص غير المسيطرة.

فى هذه الحالة:- على المنشاة حساب حصتها من الأرباح أو الخسائر بعد تعديلها بما يخص أرباح هذه الأسهم، سواء تم إقرار توزيع هذه الأرباح أم لا.

.....

الحالة الثانية:- حالة التغيرات على النسبة المحتفظ بها ضمن الحصص غير المسيطرة

فى هذه الحالة :-

١-على المنشاة تعديل المبالغ المسجلة للحصص المسيطرة وغير المسيطرة حتى تنعكس التغيرات على حصصهم ذات الصلة فى الشركة التابعة.

٢-وأن تعترف المنشاة بشكل مباشر ضمن حقوق الملكية بأي اختلاف بين مبلغ تعديل الحصص غير المسيطرة والقيمة العادلة للعوض النقدي المدفوع او المستلم، وأن تنسبه إلى مالكي الشركة الأم.

فقد السيطرة

قد تفقد الشركة الأم سيطرتها على الشركة التابعة فى أثنين أو أكثر من الترتيبات (المعاملات).

قد تشير بعض الحالات ..إلى أنه يجب محاسبة الترتيبات المتعددة ... على أنها معاملة واحدة

وعلى الشركة الأم ..النظر فى جميع بنود وشروط الترتيبات وآثارها الاقتصادية، عند تحديد ما إن كان ينبغي اعتبارها معاملة واحدة.

الحالات التى تشير إلى وجوب قيام الشركة الأم بمحاسبة الترتيبات المتعددة على أنها معاملة واحدة.

الحالة الاولى :- حالة ابرام هذه الترتيبات فى الوقت نفسه... أو الواحدة تلو الأخرى.

الحالة الثانية :- حالة أن تكون هذه الترتيبات... معاملة واحدة مصممة لتحقيق أثر تجارى كلى.

الحالة الثالثة :- حالة اعتماد حدوث ترتيب ما ... على حدوث ترتيب أخر واحد على الأقل.

الحالة الرابعة :- حالة أن لا يكون لترتيب معين بمجمله مبرراً اقتصاديا... لكنه يكون له مبرراً اقتصاديا عند النظر فيه إلى جانب الترتيبات الأخرى.

على سبيل المثال:- عندما يتم تسعير التصرف بالأسهم بسعر أقل من سعر السوق ويتم التعويض عنه بتسعير التصرف بالأسهم لاحقا بسعر أعلى من سعر السوق.

الاجراءات التى تقوم بها الشركة الام...فى حالة فقد سيطرتها على الشركة التابعة

الاجراء الاول :- إلغاء الاعتراف بالآتى :

(١) بأصول (بما فى ذلك اى شهرة) والتزامات الشركة التابعة بمبالغها المسجلة فى تاريخ فقد السيطرة.

و(٢) بالمبلغ المسجل لأى حصص غير مسيطرة فى الشركة التابعة السابقة فى تاريخ فقد السيطرة

(بما فى ذلك اى من عناصر الدخل الشامل الآخر المنسوب لها).

.....

الاجراء الثانى :- الاعتراف بالآتى :

(١) بالقيمة العادلة للمقابل النقدي المستلم، إن وُجد، من المعاملة أو الحدث أو الظروف التى أدت إلى فقدان السيطرة.

و(٢) عندما تتضمن المعاملة أو الحدث أو الظروف التى أدت إلى فقدان السيطرة توزيع أسهم الشركة التابعة على المالكين بصفتهم هذه بتلك التوزيعات.

و(٣) بأي استثمار محتفظ به فى الشركة التابعة السابقة بقيمته العادلة فى فقد تاريخ السيطرة.

.....

الاجراء الثالث :- إعادة تصنيف المبالغ المعترف بها فى الدخل الشامل الآخر فيما يتعلق بالشركة التابعة على حساب الأرباح أو الخسائر، أو نقلها مباشرة إلى الأرباح المرحلة.

الاجراء الرابع :- الاعتراف باى فرق ناتج على أنه إما ربح أو خسارة منسوبة إلى الشركة الأم.

ويراعى أنه :-

فى حال فقد.. الشركة الأم سيطرتها على الشركة التابعة.

فى هذه الحالة ...على الشركة الأم حساب جميع المبالغ المعترف بها سابقاً فى الدخل الشامل الأخر فيما يتعلق بتلك الشركة التابعة وذلك بناء على الأسس ذاتها المطلوب تحقيقها عندما تقوم الشركة الأم بالتصرف مباشرة بالأصول أو الالتزامات ذات العلاقة.

وبالتالي.... فعند إعادة تبويب الربح أو الخسارة المعترف بها سابقاً فى الدخل الشامل الأخر إلى حساب الأرباح أو الخسائر عند التصرف بالأصول أو الالتزامات ذات العلاقة... **على الشركة الأم** إعادة تبويب الربح أو الخسارة من حقوق ملكية إلى حساب الأرباح أو الخسائر (كتعديل إعادة التبويب)، وذلك عند فقد السيطرة على الشركة التابعة.

وعندما يتم تحويل فائض إعادة التقييم المعترف به سابقاً فى الدخل الشامل الآخر مباشرة إلى الأرباح المرحلة عند التصرف بالأصول.

على الشركة الأم تحويل فائض إعادة التقييم مباشرة إلى الأرباح المرحلة عند فقد السيطرة على الشركة التابعة.

.....

المطلب السادس :- المنشاة الاستثمارية

هذا المعيار... يتطلب من المنشاة الام تحديد ما اذا كانت تمثل منشاة استثمارية
هذا المعيار... قام بتعريف المنشاة الاستثمارية من خلال العناصر التالية :-

العنصر الاول :- انها تحصل على الاموال من مستثمر واحد او اكثر – لغرض تقديم خدمات ادارة الاستثمارالى اولئك المستثمرين.
العنصر الثانى :- انها تلتزم امام المستثمر أو المستثمرين فيها ان يكون الغرض من اعمالها هو ان تستثمر الاموال فقط لاجل العوائد والمكاسب الراسمالية او من دخل الاستثمار او من كليهما.
العنصر الثالث:- تقيس وتقيم اداء كل استثماراتها تقريبا على اساس القيمة العادلة.
.....
هذا المعيار... يتطلب عند تقييم ما اذا كانت المنشاة الام تستوفى تعريف المنشاة الاستثمارية... **ان تنظرفيما اذا كان لديها الخصائص القياسية التالية :-**
الخاصية الاولى :- لديها اكثر من استثمار.
الخاصية الثانية :- لديها اكثر من مستثمر واحد
الخاصية الثالثة:- لديها مستثمرين لايمثلون اطراف ذوى علاقة بالمنشاة.
الخاصية الرابعة :- لديها حصص ملكية فى شكل ادوات ملكية او حصص مشابهة.
ويراعى الضوابط التالية :-

الضابط الاول:- غياب اى خاصية من تلك الخصائص القياسية ... لايؤدى بالضرورة الى عدم تاهل منشاة لتصنيفها على انها منشاة استثمارية.

الضابط الثانى:- عندما تبين الحقائق والظروف أن هناك تغيرفى العناصر الثلاثة لتعريف المنشاة الاستثمارية او الخصائص القياسية..

على المنشاة الام ... أن تعيد تقييم ما اذا كانت هى منشاة استثمارية.

الضابط الثالث:- على المنشاة الام ... التى تتوقف عن كونها منشاة استثمارية أو انها تصبح منشاة استثمارية ان تقوم بالمحاسبة عن التغييير فى وضعيتها ... باثر مستقبلى ... من التاريخ الذى حدث فيه التغيير فى الوضعية.

الضابط الرابع:- لا يجوز للمنشاة الاستثمارية ان تقوم بتجميع منشآتها التابعة او ان تطبق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٩)... **وبدلا من ذلك** ... عليها قياس الاستثمار فى المنشاة التابعة بالقيمة العادلة من خلال الارباح أو الخسائر وفقا لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧).

الضابط الخامس:- عندما يكون لدى منشأة استثمارية منشأة تابعة ليست فى حد ذاتها منشأة استثمارية ... ولكن غرضها الرئيسى توفير الخدمات التى تتعلق بالانشطة الاستثمارية للمنشاة الاستثمارية

فى هذه الحالة ... عليها ان تقوم بتجميع تلك المنشأة الاستثمارية التابعة وان تطبق عليها معيار المحاسبة المصرى (٢٩).

الضابط السادس:- على المنشاة الام لمنشاة استثمارية ... تجميع جميع المنشآت التى تسيطر عليها بما فى ذلك تلك المسيطر عليها من خلال منشاة استثمارية تابعة ... وذلك ما لم تكن تلك المنشاة الام هى ذاتها منشاة استثمارية.

سنتناول عناصر التعريف للمنشأة الاستثمارية بالتفصيل على النحو التالى :-

العنصر الاول :- الغرض من الاعمال

تتضمن الوثائق الاهداف الاستثمارية للمنشأة

على سبيل المثال :-

- مذكرة طرح الاكتتاب الخاصة بالمنشاة .
- المطبوعات الموزعة من قبل المنشاة والوثائق الاخرى لشركة مساهمة او شركة تضامن.

حيث ان ... هذه الوثائق توفر دليلا على الغرض من اعمال المنشاة الاستثمارية

** كما انه هناك ادلة اضافية تدل على غرض المنشاة

مثل ...الطريقة التى تقدم بها المنشأة نفسها الى الاطراف الاخرى

على سبيل المثال... قد تقدم منشاة اعمال نفسها على انها تتيح استثمار متوسط الاجل من اجل مكاسب راسمالية

ويراعى الحالات التالية :-

الحالة الاولى:- قد تقدم المنشاة نفسها على انها منشاة استثمارية هدفها ان تطور أو تنتج او تسوق منتجات بشكل مشترك مع المنشاة المستثمر فيها

فى هذه الحالة ... لايتفق هذا الغرض مع غرض المنشاة الاستثمارية ..لأن المنشاة سوف تكتسب العوائد من نشاط التطويراو الانتاج او التسويق بالاضافة الى عوائدها من استثماراتها.

.....

الحالة الثانية:- قد تقدم المنشاة الاستثمارية خدمات متعلقة بالاستثمار... مثل الخدمات الاستشارية فى مجال الاستثمار وادارة الاستثمار- وخدمات مساندة وادارية استثمارية اما بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال شركة تابعة الى اطراف ثالثة بالاضافة الى المنشآت المستثمر فيها

فى هذه الحالة ... تظل منشاة استثمارية حتى لوكانت تلك الانشطة تعتبر اساسية لها ... وذلك بشرط استمرار استيفاء المنشاة تعريف المنشاة الاستثمارية .....

الحالة الثالثة:- قد تباشر المنشاة الاستثمارية فى الانشطة التالية المتعلقة بالاستثماراما بشكل مباشر أو غير مباشر او من خلال منشاة تابعة ... اذا كانت تلك الانشطة تباشر لتعظيم عائد الاستثمار (مكاسب راسمالية – أو دخل الاستثمار) من المنشآت المستثمر فيها... وتمثل نشاط اعمال اساسى منفصل او مصدر اساسى منفصل لدخل المنشاة الاستثمارية

- تقديم خدمات اجارية ومشورة استراتيجية للمنشاة المستثمر فيها.
- تقديم دعم مالى للمنشاة المستثمر فيها .. مثل: قرض – تعهد راسمالى – ضمان.

.....

العنصر الثانى:- استراتيجيات الخروج

احد سمات المنشأة الاستثمارية ... انها لا تخطط للاحتفاظ باستثماراتها لآجل غير محدود.

وحيث أن ... الاستثمارات فى اصول غير مالية وحقوق ملكية يمكن الاحتفاظ به لاجل غير محدود... **ألا انه** ... على المنشاة الاستثمارية ان توثق كيفية تحقيق مكاسب راسمالية فى حقوق الملكية والاصول غير المالية.

وأن يكون لها استراتيجية خروج لأى ادوات دين يمكن الاحتفاظ بها لأجل غير محدود ... **مثل:**- ادوات دين مستمرة

ويراعى الضوابط التالية :-

الضابط الاول:- لا يلزم المنشاة ان توثق استراتيجيات خروج محددة لكل استثمار منفرد ... بل يمكن ذلك لانواع محافظ مختلفة من الاستثمارات.

الضابط الثانى:- لاتعد اليات الخروج التى توضع فقط لاحداث التخلف عن السداد ... **مثل**.. الاخلال بالعقد – أو عدم تنفيذ استراتيجيات خروج لاغراض هذا التقييم.

الضابط الثالث:- يمكن ان تتنوع استراتيجيات الخروج حسب نوع الاستثمارات كالتالى :-

اولا:- استراتيجيات الخروج للاستثمارات فى اوراق مالية

- الطرح الاولى للاكتتاب
- الاكتتاب الخاص
- البيع التجارى للاعمال
- توزيعات (للمنشاة المستثمرة) حصص الملكية فى المنشاة المستثمر فيها
- مبيعات الاصول... بما فى ذلك اصول المنشاة المستثمر فيها وتصفيتها.

.....

ثانيا:- استراتيجيات الخروج للاستثمارات فى حقوق الملكية التى يتم التعامل عليها فى سوق عام

- بيع الاستثمارات فى اكتتاب خاص أو فى سوق عام.

ثالثا:- استراتيجيات الخروج للاستثمارات العقارية

- بيع العقارمن خلال وسطاء ومتخصصين فى العقارات
- او بيع العقار فى السوق المفتوحة

.....

وفى حالة... اذا كان لدى المنشاة الاستثمارية استثمارا فى منشاة استثمارية اخرى نشات فى علاقة لاسباب قانونية او تنظيمية أو ضريبية أو لاسباب مشابهة تتعلق بالاعمال.

فى هذه الحالة ... لا يلزم المنشاة الاستثمارية ان يكون لديها استراتيجية خروج من ذلك الاستثمار... **وذلك بشرط:**

ان يكون للمنشاة المستثمر فيها من قبل المنشاة الاستثمارية استرتيجيات خروج مناسبة لاستثماراتها.

العنصر الثالث:- العوائد من الاستثمارات

فى حالة... حصول المنشاة او عضو آخر فى المجموعة المتضمن المنشاة

بمعنى ... اى المجموعة التى تخضع للسيطرة من قبل المنشاة الام النهائية للمنشاة الاستثمارية ...

او يكون لديها هدف الحصول على منافع اخرى من استثمارات المنشاة غير المتاحة للاطراف الاخرى غير ذوى العلاقة

فى هذه الحالة ... لايكون الاستثمارفقط لأجل مكاسب رأسمالية أو دخل استثمارأو كليهما.

ومن امثلة تلك المنافع :-

- اقتناء او استخدام او مبادلة او استغلال عمليات او تكنولوجيا لدى المنشاة المستثمر فيها.
- ترتيبات مشتركة – أو اتفاقيات اخرى بين المنشاة او عضو آخر فى المجموعة ومنشآت مستثمر فيها لتطوير أو انتاج او تسويق او تقديم منتجات او خدمات
- ضمانات مالية او اصول مقدمة من قبل المنشاة المستثمر فيها لتكون بمثابة ضمان مقابل ترتيبات اقتراض المنشاة او عضو فى المجموعة.
- خيار محتفظ به من قبل طرف ذى علاقة بالمنشاة لشراء من المنشاة او من عضو اخر فى المجموعة حصة ملكية مستثمر فيها من قبل المنشاة.

وتشمل المعاملات بين المنشاة او عضو اخر فى المجموعة والمنشاة المستثمر فيها الاتى :-

- معاملات بشروط غير متاحة للمنشآت التى لاتعد اطرافا ذوى علاقة اما بالمنشاة او عضو اخر فى المجموعة المستثمر فيها
- معاملات لاتكون بالقيمة العادلة
- معاملات تمثل جزء اساسى من نشاط المنشأة المستثمر فيها أو نشاط اعمال المنشاة بما فى ذلك انشطة اعمال المنشآت الاخرى فى المجموعة

.....

وفى حالة .. اذا كان لدى المنشاة الاستثمارية استراتيجية لتستثمر فى اكثر من منشاة واحدة فى ذات الصناعة... أو السوق او المنطقة الجغرافية لتستفيد من التآلف الذى يزيد من المكاسب الراسمالية ودخل الاستثمار من تلك المنشآت المستثمر فيها.

فى هذه الحالة ... لا تعد هذه الاعمال التجارية ... سببا فى عدم تاهل المنشاة لتصنيفها كمشاة استثمارية

.....

العنصر الرابع:- قياس القيمة العادلة

حيث انه عنصر اساسى فى تعريف المنشأة الاستثماريه انها تقيس جميع استثماراتها على اساس القيمة العادلة

وذلك لان ... القيمة العادلة تنتج معلومات **اكثر ملاءمة من** تجميع منشآتها التابعة او استخدام طريقة حقوق الملكية لحصصها فى المنشآت الشقيقة والمشروعات المشتركة.

كيف تدلل المنشاة انها تستوفى هذا العنصر ؟

من خلال :-

اولا:- تزود المنشآت المستثمرين بمعلومات القيمة العادلة وتقيس -تقريبا- جميع استثماراتها بالقيمة العادلة بالقيمة العادلة حينما يجب استخدام القيمة العادلة او يسمح بها وفقا للمعايير المحاسبة المصرية.

وفى هذه الحالة تقوم المنشاة بما يلى :-

- قياس اى استثمارات عقارية لديها اوليا بالتكلفة والقياس اللاحق بالقيمة العادلة وفقا لمعيارالمحاسبة المصرى (٤٥)

- تختار الاعفاء من تطبيق طريقة حقوق الملكية وفقا لمتطلبات معيار المحاسبة المصرى رقم (١٨).
- تقيس اصولها المالية بالقيمة العادلة وفقا لمتطلبات معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧).

ثانيا:- تقوم بالتقرير عن معلومات القيمة العادلة – داخليا – وتقدمها الى كبار موظفى الادارة الذين يستخدمون القيمة العادلة على انها القياس الرئيسى لتقييم اداء جميع استثماراتها واتخاذ قرارات الاستثمار.

وفى حالة ... اذا كان لدى المنشاة الاستثمارية بعض الاصول غير الاستثمارية مثل عقار المركز الرئيسى والمعدات المتعلقة به ...وقد يكون عليها التزمات مالية **فى هذه الحالة**

ينطبق قيام المنشاة الاستثمارية باستيفاء قياس القيمة العادلة للتعريف

ولا يلزم المنشاة الاستثمارية ان تقيس اصولها غير الاستثمارية او التزاماتها بالقيمة العادلة.

الخصائص القياسية لمنشاة استثمارية

سنتناول الخصائص القياسية لمنشأة استثمارية بالتفصيل على النحو التالى :-

الخاصية الاولى :- وجود اكثر من استثمار واحد

حيث ان المنشاة الاستثمارية.. تنوع الاستثمارات لتنوع مخاطرها وتعظم عوائدها ... وقد تحتفظ بمحفظة استثمارات بشكل مباشر او غير مباشر

مثل... من خلال حيازة استثمار واحد فى منشاة استثمارية اخرى والتى هى ذاتها تحتفظ بالعديد من الاستثمارات

وقد تكون هناك اوقات تحتفظ فيها المنشأة باستثمار واحد ومع ذلك لايمنع بالضرورة من عدم استيفاء تعريف المنشاة الاستثمارية

الحالات التى تحتفظ فيها منشاة استثمارية باستثمار واحد

الحالة الاولى:- حالة فترة بدء تشغيلها ولم تحدد بعد الاستثمارات المناسبة وبالتالى لم تنفذ بعد خطتها الاستثمارية لتقتنى العديد من الاستثمارات.

الحالة الثانية :- حالة اذا لم تقم بعد باستثمارات اخرى لتحل محل تلك التى استبعدتها

الحالة الثالثة :- حالة انها انشأت لتجميع اموال المنشت لتستثمر فى استثمار واحد عندما لا يمكن الحصول على ذلك الاستثمار من قبل منشأة مستثمرة منفرة ... بسبب ضخامة مبلغ الاستثمار

الحالة الرابعة :- فى سياق التصفية

.....

الخاصية الثانية :- اكثر من مستثمر واحد

عادة ما يكون للمنشاة الاستثمارية عدة مستثمرين يقومون بتجميع اموالهم بهدف الوصول الى خدمات ادارة الاستثمار وفرص الاستثمار التى قد لايمكن الوصول اليها بشكل منفرد.

ويراعى الاعتبارات التالية:-

اولا:- سيقلل وجود العديد من المستثمرين احتمال حصول تلك المنشاة الاستثمارية أو الاعضاء فى المجموعة المتضمنة المنشاة على منافع بخلاف المكاسب الراسمالية أو دخل الاستثمار.

ثانيا:- قد يؤسس منشاة استثمارية من قبل او من اجل مستثمر واحد يمثل او يرعى مصالح مجموعة اوسع من المستثمرين

على سبيل المثال... صندوق معاشات – صندوق استثمار خكومى او وقف عائلى.

.....

الحالات التى يكون فيها للمنشاة الاستثمارية مستثمر واحد بشكل مؤقت

الحالة الاولى:- فى فترة الاكتتاب الاولى والتى لم تنقضى والمنشأة – تحدد بشكل نشط – المنشآت المستثمرة المناسبة

الحالة الثانية :- لم تحدد بعد المنشآت المستثمرة المناسبة لتحل محل حصص الملكية التى استردت

الحالة الثالثة :- فى سياق التصفية.

.....

الخاصية الثالثة:- لديها مستثمرين لايمثلون اطراف ذوى علاقة بالمنشاة.

عادة ما يكون لدى المنشاة الاستثمارية عدة منشآت مستثمرة لا تعد اطرافا ذات علاقة بالمنشاة أو باعضاء اخريين فى المجموعة المتضمنة المنشآت

وهذا سوف يقلل... من احتمال حصول هؤلاء الاعضاء او المنشاة من مكاسب غير المكاسب الراسمالية او دخل الاستثمار

قد تظل المنشاة... مؤهلة على انها منشاة استثمارية حتى لو كانت المنشآت المستثمر فيها ذات علاقة بالمنشاة

على سبيل المثال:-

مثال١:- قد تنشا منشاة استثمارية صندوقا منفصلا موازى لمجموعة من موظفيها ... **مثل:-** كبار موظفى الادارة

مثال٢:- قد تنشأ المنشآت المستثمرة الاخرى التى تعد طرفا ذا علاقة .. صندوقا والذى يماثل استثمارات صندوق الاستثمار الرئيسى للمنشاة

فى هذه الحالة ... سوف يتاهل هذا الصندوق الموازى على انه منشاة استثمارية حتى لو كانت جميع المنشآت المستثمرة ذات علاقة

.....

الخاصية الرابعة :- لديها حصص ملكية فى شكل ادوات ملكية او حصص مشابهة.

عادة ما تكون المنشاة الاستثمارية – ولكنها غير مطالبة بان تكون منشاة قانونية منفصلة

تكون حصص الملكية فى المنشاة الاستثمارية فى شكل :-

- حصص حقوق الملكية
- حصص مشابهة مثل حصص شركات التضامن

وتنسب لها انصبة تناسبية من صافى اصول المنشاة الاستثمارية

وعلى الرغم من وجود فئات مختلفة من المستثمرين بعضها له حقوق على استثمار محدد او مجموعة من الاستثمارت فقط او لها انصبة نسبية مختلفة فى صافى الاصول.

وفى هذه الحالة ... لا يمنع ذلك من تصنيف المنشاة كمنشاة استثمارية

.....

وفى حالة ... المنشاة التى لها حصص ملكية كبيرة فى شكل دين والتى هى وفقا لمعايير المحاسبة المصرية لا تستوفى تعريف حقوق الملكية

فى هذه الحالة... قد تكون مازالت مؤهلة على انها منشاة استثمارية

وذلك بشرط ... ان يتعرض ملاك الدين لمخاطر عوائد متقلبة من التغيرات فى القيمة العادلة لصافى اصول المنشاة

.....

المحاسبة عن التغير فى وضعية المنشأة الاستثمارية

الحالة الاولى :- عندما تتوقف المنشاة عن كونها استثمارية

فى هذه الحالة... عليها:-

ان تطبق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٩) على اى منشاة كان قد تم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الارباح أو الخسائر.

ويراعى الضوابط التالية:-

الضابط الاول:- يجب ان يكون تاريخ الوضعية هو تاريخ الاستحواذ المفترض.

الضابط الثانى:- يجب ان تمثل القيمة العادلة للمنشاة التابعة فى تاريخ الاستحواذ المفترض المقابل المحول عند قياس اى شهرة أو مكسب من شراء السعر التفاضلى والذى ينشا عن الاستحواذ المفترض.

.....

الحالة الثانية :- عندما تصبح المنشاة منشاة استثمارية

فى هذه الحالة :-

على المنشاة ان تتوقف عن تجميع منشآتها التابعة فى تاريخ التغيير فى الوضعية ... **باستثناء** اى منشاة تابعة يكون غرضها الرئيسى هو توفير الخدمات الاستثمارية للمنشاة الاستثمارية الام ... حيث تستمر فى التجميع.

وعلى المنشاة الاستثمارية ان تطبق الاجراءات التى تقوم بها الشركة الام...فى حالة فقد سيطرتها على الشركة التابعة .. لتلك المنشآت التى تتوقف عن تجميعها كما لو أن المنشاة الاستثمارية فقدت السيطرة على تلك المنشآت التابعة فى ذلك التاريخ.

المطلب السابع :- تاريخ السريان والقواعد الانتقالية

تاريخ السريان

يحل هذا المعيار محل معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٢) المعدل ٢٠١٥ ويسرى تطبيقه على الفترات المالية التى تبدأ فى أو بعد ١يناير ٢٠٢٠م.

ويسمح بالتطبيق المبكر .... **وفى هذه الحالة...** يجب عن الافصاح عن ذلك .....

القواعد الانتقالية

القاعدة الاولى :- يجب تطبيق هذا المعيار باثر رجعى وفقا لمتطلبات معيار المحاسبة المصرى رقم (٥) ... **وذلك باستثناء** :-

حالة التجميع لأول مرة.... حيث يجب على المنشأة الافصاح عن:-

قيمة التسوية بالنسبة للفترة الحالية وأى فترة سابقة معروضة كلما كان ذلك ممكناً من الناحية العملية وذلك:

(١) على كل بند بالقوائم المالية تأثر بذلك التغيير.

(٢) على النصيب الأساسى والمخفض للسهم فى الأرباح
وذلك للفترةالمالية السنوية التى تسبق مباشرة تاريخ التطبيق الاولى لهذا المعيار " الفترة السابقة مباشرة "
ويراعى انه ... قد تقوم المنشاة بعرض هذه المعلومات للفترة الحالية أو فترات سابقة... ولكن ذلك غير مطلوب

.....

القاعدة الثانية :- لأغراض هذا المعيار... يكون تاريخ التطبيق الاولى هو بداية الفترة المالية السنوية التى يتم تطبيق هذا المعيار فيها لأول مرة.

.....

القاعدة الثالثة:- باستثناء اى منشاة تابعة يتم تجميعها لكون غرضها الرئيسى هو توفير الخدمات الاستثمارية للمنشاة الاستثمارية الام

على المنشأة الاستثمارية الام... قياس استثمارها فى كل منشاة تابعة بالقيمة العادلة من خلال الارباح والخسائر ... كما لوكانت متطلبات هذا المعيار سارية دائما.

وعلى المنشاة الاستثمارية التعديل باثر رجعى لكل الفترة المالية التى تسبق مباشرة تاريخ التطبيق الاولى وحقوق الملكية فى بداية الفترة السابقة مباشرة وذلك بالفرق بين :-

(أ) الرصيد الدفترى السابق للشركة التابعة. و
(ب) القيمة العادلة لاستثمار المنشاة الاستثمارية فى الشركة التابعة.

.....

القاعدة الرابعة :- يجب ترحيل اى مبلغ متراكم لاى تسويات قيمة عادلة تم الاعتراف بها فى الدخل الشامل الاخر وذلك الى الارباح المرحلة فى بداية الفترة المالية مباشرة فى تاريخ التطبيق الاولى.

واذا كان من غير العملى تضمين ذلك

فى هذه الحالة ... يجب تضمين ذلك فى بداية اسبق فترة يكون فيها عمليا والتى قد تكون الفترة الحالية..

الا اذا كان تاريخ الفترة الاسبق يكون التطبيق عمليا فيها هو الفترة الحالية.

وفى هذه الحالة ... يتم الاعتراف بتعديل حقوق الملكية (الارباح المرحلة) فى بداية الفترة الحالية.

.....

القاعدة الخامسة :- اذا قامت منشاة استثمارية باستبعاد استثمارا فى منشأة تابعة أو فقدت السيطرة عليه... قبل تاريخ التطبيق الاولى لهذا المعيار

فى هذه الحالة ... لايجب عليها اجراء تعديلات على المحاسبة السابقة لهذه المنشاة التابعة

***

معيار المحاسبة المصري رقم (٤٣)
الترتيبات المشتركة

فى البداية ...نطاق تطبيق هذا المعيار ... هو جميع المنشآت التى تكون طرفاً فى ترتيب مشترك.

هذا المعيار يقول... أن هدفه :- هو وضع مبادىء للتقرير المالى بواسطة المنشآت التى لديها حصة فى ترتيبات محكومة بسيطرة مشتركة (الترتيبات المشتركة).

ولتحقيق هذا الهدف... فان هذا المعيار حدد مجموعة من المتطلبات سنتناولها كالتالى :-

المطلب الاول :- تعريف السيطرة المشتركة والترتيب المشترك

المطلب الثانى :- تحديد انواع الترتيبات المشتركة

المطلب الثالث :- كيفية المحاسبة عن الترتيبات المشتركة

المطلب الرابع :- تصنيفات الترتيبات المشتركة

المطلب الخامس:- المرحلة الانتقالية

المطلب السادس:- امثلة ايضاحية عن الترتيبات المشتركة

المطلب الاول

تعريف السيطرة المشتركة والترتيب المشترك

- **الترتيب المشترك:-** هو الترتيب الذى به طرفين او اكثر لديهم سيطرة مشتركة
- **السيطرة المشتركة:-** هى إتفاق تعاقدى بالاشتراك فى السيطرة على ترتيب ما، والتى توجد فقط عندما تتطلب القرارات المرتبطة بالأنشطة موافقة بالإجماع للاطراف المشتركة فى السيطرة

خصائص الترتيب المشترك :

الخاصية الاولى:- وجود اطراف.... ملزمون باتفاق تعاقدى.

الخاصية الثانية:- الاتفاق التعاقدى يمنح سيطرة مشتركة لطرفين او اكثر من الترتيب

ما المطلوب من المنشأة التى تكون طرف فى ترتيب ما ؟

مطلوب منها....ان تقدر ما إذا كان الترتيب التعاقدى يعطى جميع الاطراف او مجموعة من الاطراف سيطرة بصورة مجتمعة على هذا الترتيب.

.....

وبعد هذا ... مطلوب التحقق من ما اذا كانت هناك سيطرة مشتركة ام لا

وتتحقق السيطرة المشتركة عندما... يجب ان يتصرفوا معاً لتوجيه الانشطة التى تؤثر بشكل هام فى العوائد من الترتيب (بمعنى الانشطة ذات الصلة).

ولا توجد السيطرة المشتركة ... إلا عندما تتطلب القرارات المرتبطة بالأنشطة موافقة بالإجماع من الأطراف التى تسيطر على الترتيب .

وبالتالى :- لا يوجد فى الترتيب المشترك طرف يسيطر على الترتيب لصالحه .... لأن أى طرف فى ترتيب سيطرة مشتركة يستطيع ان يمنع ايه اطراف اخرى او ايه مجموعة من الاطراف من السيطرة على الترتيب.

هذا المعيار يقول :-

- **قد يكون هناك ترتيب مشترك**...ومع ذلك قد لايكون لدى اطرافه سيطرة مشتركة على هذا الترتيب .
- **قد يكون هناك ترتيب مشترك**... ويكون لدى اطرافه سيطرة مشتركة على هذا الترتيب... الذين يطلق عليهم ...مشغلين مشتركين.. أو أصحاب حصص فى مشروعات مشتركة .

المطلب الثانى

تحديد انواع الترتيبات المشتركة

هناك نوعين من الترتيبات المشتركة :-

النوع الاول :- العملية المشتركة

النوع الثانى :- المشروع المشترك

ويعتمد تصنيف الترتيب المشترك كعملية مشتركة او مشروع مشترك على الحقوق والالتزامات (التعهدات) لاطراف الترتيب.

.....

النوع الاول :- العملية المشتركة

تصبح العملية المشتركة ترتيب مشترك عندما يكون لدى اطرافه سيطرة مشتركة على الحقوق على الأصول والتعهدات بالالتزامات المرتبطة بالترتيب .... ويطلق على هؤلاء الاطراف المشغلين المشتركين.

النوع الثانى :- المشروع المشترك

يكون المشروع المشترك ترتيب مشترك عندما يكون لدى اطرافه سيطرة مشتركة على الحقوق على صافي الاصول المرتبطة بالترتيب.... وهؤلاء الاطراف يطلق عليهم اصحاب الحصص فى المشروعات المشتركة.

.....

بعض ضوابط ... الترتيبات المشتركة

الضابط الاول:- تطبق المنشأة الحكم الشخصي عند تقدير ما إذا كان الترتيب المشترك عملية مشتركة او مشروع مشترك.

.....

الضابط الثانى:- على المنشأة تحديد نوع الترتيب المشترك الذى تشترك فيه آخذة فى الاعتبار حقوقها والتزاماتها الناتجة عن الترتيب .

وتقيم المنشاة حقوقها وإلتزاماتها فى ضوء الهيكل والشكل القانوني للترتيب والشروط المتفق عليها بواسطة الاطراف فى الاتفاق التعاقدي والحقائق والظروف الاخرى عندما يكون ذلك ملائماً.

الضابط الثالث:- يجتمع أحياناً بعض الأطراف معاً عن طريق اطار عام لاتفاقية تضع الشروط العامة للتعاقد للقيام بنشاط أو اكثر.

قد تذكر اتفاقية الاطار العام قيام الاطراف بتكوين اكثر من ترتيب مشترك لتتعامل مع انشطة محددة والتى تمثل جزءاً من الاتفاقية.

وحتى إذا كانت تلك الترتيبات المشتركة ترتبط مع نفس اتفاقية الاطار العام، فنوعها قد يكون مختلفاً إذا كانت حقوق والتزامات الاطراف تختلف عند القيام بأنشطة مختلفة تتناولها اتفاقية الاطار العام.

وبالتالى .. يمكن تواجد العملية المشتركة والمشروع المشترك معاً... **عندما** يطبق اطراف الاتفاقية انشطة مختلفة والتى تشكل جزءاً من نفس اتفاقية الاطار العام.

.....

الضابط الرابع:- اذا تغيرت الحقائق والظروف فعلى المنشأة ان تعيد تقييم ما إذا كان نوع الترتيب المشترك الذى ترتبط به قد تغير.

المطلب الثالث

كيفية المحاسبة عن الترتيبات المشتركة

سنتناول هذا الموضوع بالشرح من خلال النقاط التالية :-

اولا:- المحاسبة عن العمليات المشتركة

ثانيا:- المحاسبة عن المشروعات المشتركة

ثالثا :- المعالجة المحاسبية لمبيعات أو مساهمات الأصول فى العملية المشتركة

رابعا:- كيفية اثبات الترتيبات التعاقدية

.....

اولا:- المحاسبة عن العمليات المشتركة

ويوجد ثلاث حالات للمحاسبة عن هذه العمليات:-

الحالة الاولى :- حالة المساهم المشترك فى العملية المشتركة وله سيطرة مشتركة عليها

فى هذه الحالة:-

على المشغل المشترك ان يعترف فيما يتعلق بحصته فى العملية المشتركة بـ :

(أ) **اصوله**... بما فى ذلك نصيبه فى الاصول المشتركة.

و(ب) **التزاماته**... بما فى ذلك نصيبه فى ايه التزامات يتم تحملها مشاركة.

و(ج) **ايراداته**... من بيع نصيبه أو حصته فى ناتج العمليات المشتركة

و(د) **نصيبه** ... فى الايرادات من بيع ناتج العمليات المشتركة .

و(هـ) مصروفاته ... بما فى ذلك نصيبه فى المصروفات التى تم تحملها بصورة مشتركة .

ويراعى انه ... على المشغل المشترك ان يعالج محاسبياً الاصول والالتزامات والايرادات والمصروفات المرتبطة بحصته فى العملية المشتركة طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية المطبقة على تلك الاصول والالتزامات والايرادات والمصروفات.

.....

الحالة الثانية :- حالة المساهم المشترك فى العملية المشتركة ... وليس له سيطرة مشتركة عليها وكان لهذا الطرف حقوق على الأصول وتعهدات بالالتزامات المرتبطة بالعملية المشتركة.

فى هذه الحالة :- يقوم المساهم فى العملية المشتركة بالمحاسبة عنها. طبقا للحالة الاولى

الحالة الثالثة :- حالة المساهم المشترك فى العملية المشتركة ... وليس له سيطرة مشتركة عليها وليس لديه ... حقوق على الأصول وتعهدات بالالتزامات المرتبطة بالعملية المشتركة.

فى هذه الحالة:- علي المساهم فى العملية المشتركة... ان يقوم بالمعالجة المحاسبية لحصصه فى العملية المشتركة طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية المطبقة على تلك الحصص.

.....

ثانيا:- المحاسبة عن المشروعات المشتركة

ويوجد حالتين للمحاسبة عن المشروعات المشتركة

الحالة الاولى :- حالة صاحب الحصة فى المشروع المشترك...الذى له سيطرة مشتركة على هذا المشروع

فى هذه الحالة :-

- على المنشأة صاحبة الحصة فى المشروع المشترك ان تعترف بنصيبها فى المشروع المشترك على انه استثمار.
- وان تقوم بالمعالجة المحاسبية لهذا الاستثمار باستخدام طريقة حقوق الملكية... طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (١٨) ما لم تكن المنشأة معفاة من تطبيق طريقة حقوق الملكية كما هى محددة فى ذلك المعيار.

.....

الحالة الثانية :- حالة صاحب الحصة فى المشروع المشترك...الذى ليس له سيطرة مشتركة على هذا المشروع

فى هذه الحالة :-

يقوم هذا المساهم بالمعالجة المحاسبية لحصته فى الترتيب طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧) ، **مالم يكن لديه نفوذ مؤثر** على المشروع المشترك ففى هذه الحالة تتم المعالجة المحاسبياً طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (١٨) .

كيفية المحاسبة عن الترتيبات المشتركة...فى القوائم المالية المستقلة

الحالة الاولى:- حالة المشغل المشترك او صاحب الحصة فى المشروع المشترك

فى هذه الحالة.. يعالج محاسبياً حصته فى قوائمه المالية المستقلة... **كالتالى :-**

(أ) حصته فى العملية المشتركة ... يعالجها محاسبيا طبقا للحالة الثانية والثالثة المذكورة عالية فى المحاسبة عن العمليات المشتركة.

(ب) **حصته فى المشروع المشترك** ... يعالجها محاسبيا طبقاً للفقرة "١٠" من معيار المحاسبة المصرى رقم (١٧) "القوائم المالية المستقلة" .

وهذه الفقرة تقول :- عندما تعد المنشـــأة قوائم مالية مســـتقلة فيتعين عليها أن تقوم بالمحاسبة عن الاستثمارات فى شركات تابعة وفى منشآت تخضع لسيطرة مشتركة وفى شركات شقيقة **إما:**

(أ) بالتكلفة

أو (ب) طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧) "الأدوات المالية"

.....

الحالة الثانية:- حالة المساهم فى ترتيب مشترك... ولكن ليس لديه سيطرة مشتركة **فى هذه الحالة.... يعالج محاسبياً حصته فى قوائمه المالية المستقلة كالتالى :-**

(أ) **حصته فى العملية المشتركة** ... يعالجها محاسبيا طبقا للحالة الثانية والثالثة المذكورة عالية فى المحاسبة عن العمليات المشتركة.

(ب) **حصته فى المشروع المشترك**...يعالجها محاسبيا طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧) ما لم يكن لدى المنشأة نفوذ مؤثر على المشروع المشترك... فيطبق معيار المحاسبة المصرى رقم (١٧) .

.....

ثالثا :- المعالجة المحاسبية لمبيعات أو مساهمات الأصول فى العملية المشتركة
كيفية المعالجة فى بعض حالات المبيعات فى العملية المشتركة

الحالة الاولى :- حالة دخول منشأة فى معاملة مع عملية مشتركة... هى مشغل مشترك فيها .

مثل:- بيع أو تقديم أصول وتقوم بأداء المعاملة مع أطراف أخرى بالعملية المشتركة

فى هذه الحالة:- على المشغل المشترك أن يعترف بالأرباح والخسائر الناشئة من تلك المعاملة فقط فى حدود أنصبة أطراف الترتيب الأخرى فى العملية المشتركة.

الحالة الثانية:- حالة دخول منشأة فى معاملة بيع أو تقديم اصول مع عملية مشتركة... هى مشغل مشترك فيها...مع توفر دليل على انخفاض صافى القيمة البيعية للأصول التى تباع أو يساهم بها فى العملية المشتركة أو خسائر اضمحلال لتلك الأصول.

فى هذه الحالة:- يتم الاعتراف بها بالكامل بواسطة المشغل المشترك.

.....

كيفية المعالجة فى ... بعض حالات لشراء اصول من العملية المشتركة

الحالة الاولى:- حالة دخول عندما منشأة فى معاملة(شراء اصول) مع عملية مشتركة والتى تكون المنشأة فيها مشغل مشترك.

فى هذه الحالة:- فلن تقوم المنشأة بالاعتراف بنصيبها فى الأرباح أوالخسائر من شراء هذه الأصول حتى يتم اعادة بيع تلك الأصول لطرف خارجى.

الحالة الثانية:- حالة دخول عندما منشأة فى معاملة(شراء اصول) مع عملية مشتركة والتى تكون المنشأة فيها مشغل مشترك....و تشير تلك المعاملات الى وجود دليل على انخفاض صافى القيمة البيعية للأصول التى سيتم شراؤها أو خسائر اضمحلال لتلك الأصول

فى هذه الحالة:- على المشغل المشترك أن يعترف بنصيبه فى تلك الخسائر.

.....

رابعا:- كيفية اثبات الترتيبات التعاقدية

حيث ان معظم الاتفاقيات التعاقدية واجبة التنفيذ .... تكون فى صيغة مكتوبة .. وعادة فى صورة عقد او نقاط تم مناقشتها بين اطراف التعاقد. ويستطيع التطبيق القانوني ان يوجد اتفاقيات واجبة النفاذ اما بذاته او عن طريق ادراجه فى عقود بين اطراف التعاقد.

ويراعى الضوابط التالية :

الضابط الاول:- عندما يتم تكوين ترتيبات مشتركة من خلال كيان مستقل يكون الاتفاق التعاقدي او بعض مظاهره فى بعض الحالات مدرج فى النظام الأساسي او اللائحة الداخلية للكيان المستقل.

الضابط الثانى:- يحدد الاتفاق التعاقدي الشروط التى من خلالها يكون الاطراف المشاركين فى النشاط خاضعين للترتيب .

وعادة ما يكون الترتيب التعاقدي مرتبط بأمور مثل :

(أ) الغرض والنشاط وفترة الترتيب المشترك.

(ب)كيفية تعيين اعضاء مجلس الادارة والمديرين والكيانات الحاكمة المماثلة فى الترتيب المشترك .

(د) **عملية اتخاذ القرار** : الموضوعات التى تتطلب قرارات بين اطراف الترتيب، وحقوق التصويت لأطراف الترتيب والمستوى المطلوب لتدعيم تلك الموضوعات. وتنشئ عملية اتخاذ القرارات الواردة فى الترتيب التعاقدي السيطرة المشتركة للترتيب

(ذ) رأس المال او ايه مساهمات اخرى مطلوبة من اطراف الترتيب.

(هـ) كيفية مشاركة اطراف الترتيب فى الاصول والالتزامات والايرادات والمصروفات المتعلقة بالترتيب المشترك .

.....

الضابط الثالث:- فى الحالة التى فيها تؤدى عملية اتخاذ القرار المتفق عليها بواسطة اطراف الترتيب التعاقدي ضمنياً الى سيطرة مشتركة.

على سبيل المثال:- بافترض ان هناك طرفان كونا ترتيباً ولدى كل منهما ٥٠ بالمائة من حقوق التصويت ويحدد الترتيب التعاقدي الذى بينهما نسبة ٥١٪ على الأقل من حقوق التصويت لاتخاذ قرارات تتعلق بالأنشطة ذات الصلة.

فى هذه الحالة:- فاطراف الترتيب لديهم اتفاق ضمني بأن لهم سيطرة مشتركة على الترتيب لأن القرارات المرتبطة بالأنشطة ذات الصلة لا يمكن ان تؤخذ بدون موافقة طرفى التعاقد.

الضابط الرابع:- فى حالة بعض الظروف الاخرى يتطلب الترتيب التعاقدي حد ادنى من نسب حقوق التصويت لاتخاذ قرار متعلق بالأنشطة ذات الصلة.

فى هذه الحالة:- فعندما يمكن تحقيق الحد الادنى المطلوب من نسب حقوق التصويت بأكثر من تركيبه واحدة من اطراف التعاقد فلا يكون هذا الترتيب ترتيب مشترك ما لم يحدد الترتيب التعاقدي الاطراف (او مجموعة الاطراف) المطلوب موافقتهم بصورة مجمعة لقرارات متعلقة بالأنشطة ذات الصلة بالترتيب.

مثال ١:- بافتراض ان هناك ثلاثة اطراف لترتيب :

(أ) لديه ٥٠٪ من حقوق التصويت فى الترتيب

و (ب) لديه ٣٠٪ من حقوق التصويت فى الترتيب

و (ج) لديه ٢٠٪ من حقوق التصويت فى الترتيب.

ويحدد الترتيب التعاقدي بين (أ و ب و ج) انه مطلوب على الاقل نسبة ٧٥٪ من حقوق التصويت لاتخاذ قرار متعلق بالأنشطة المرتبطة بالترتيب.

فى هذه الحالة:- حتى إذا كان (ا) يستطيع بمفرده ان يبطل أي قرار، فهو لا يستطيع ان يسيطر (يتحكم) فى الترتيب لأنه يحتاج الى موافقة (ب). **لأن شروط الترتيب** التعاقدى تتطلب على الاقل ٧٥٪ من حقوق التصويت لاتخاذ قرار يتعلق بالأنشطة ذات الصلة وبالتالى لا يمكن القيام بها بدون موافقة كل من أ و ب.

مثال ٢:- بافتراض ان هناك ٣ أطراف للترتيب (أ) لديه ٥٠٪ من حقوق التصويت للترتيب و (ب) و (ج) لدى كل منهما ٢٥٪ و الترتيب التعاقدي بين أ و ب و ج يحدد انه مطلوب ٧٥٪ على الأقل من حقوق التصويت لاتخاذ قرار عن الانشطة ذات الصلة للترتيب .

حتى إذا كان (أ) يستطيع ان يبطل اي قرار، فإنه لا يستطيع ان يسيطر على الترتيب لأنه يحتاج موافقة اما (ب) او (ج).

فى هذا المثال أ و ب و ج مجتمعين لهم سيطرة على الاتفاقية. فى حين انه يوجد اكثر من مجموعة من الاطراف يستطيعوا ان يتفقوا ليصلوا الى ٧٥٪ من حقوق التصويت (إما أ وب أو أ وج).

فى مثل هذا الموقف... ومن أجل أن يصبح الترتيب مشتركاً يحتاج الترتيب التعاقدى إلى تحديد التشكيلة من الاطراف التى قد تكون مطلوبة للموافقة الجماعية للقرارات المرتبطة بالأنشطة ذات الصلة بالترتيب.

مثال ٣:- بإفتراض أن الترتيب يضم أ و ب وكلا منهما لديه ٣٥٪ من حقوق التصويت فى الترتيب والجزء الباقي ٣٠٪ موزع على اطراف عدة.

وتتطلب القرارات المتعلقة بالأنشطة ذات الصلة موافقة اغلبية حقوق التصويت.

فى هذه الحالة:- يصبح أ و ب لديهم سيطرة مشتركة على الترتيب **فقط فى حالة** ما إذا كان الترتيب التعاقدي يحدد ان القرارات المرتبطة بالأنشطة ذات الصلة بالترتيب تتطلب موافقة كلاً من أ و ب.

ويراعى الحالات التالية :-

الحالة الاولى :- حالة إذا كانت متطلبات الموافقة بالإجماع متصلة فقط بقرارات تعطى الطرف حقوق حماية وليست مرتبطة بأنشطة ذات صلة فى الترتيب.

فى هذه الحالة:-الطرف الذى حقوقه حقوق حماية ليس له سيطرة مشتركة فى الترتيب.

الحالة الثانية:- حالة أن يتضمن الترتيب التعاقدى بنود تتعلق بقرارات المنازعات مثل التحكيم. هذه البنود قد تسمح بأن تتخذ القرارات فى غياب الموافقة الجماعية من خلال الاطراف الذين لديهم سيطرة مشتركة.

فى هذه الحالة:- وجود مثل هذه المواد لا يمنع ان يكون الترتيب خاضعاً لسيطرة مشتركة وبالتالى من ان يكون ترتيباً مشتركاً .

المطلب الرابع

تصنيفات الترتيبات المشتركة

اولا:- ماهو الغرض من الترتيبات المشتركة ؟

الغرض الاول:- اشتراك اطراف الترتيب... فى التكاليف والمخاطر

الغرض الثانى:- تمكين الاطراف للدخول فى تكنولوجيا جديدة او اسواق جديدة

ثانيا:- تصنيف الترتيبات المشتركة

يتطلب تصنيف الترتيبات المشتركة من اطراف الترتيب ان يقوموا بتقدير حقوقهم والتزاماتهم الناشئة عن الترتيب.

وعلى المنشأة ان تأخذ فى الاعتبار ما يلى عند قيامها بهذا التقدير :

(أ) هيكل الترتيب المشترك .

(ب) عندما يتم تكوين ترتيب مشترك من خلال كيان مستقل :

(١) الشكل القانوني للكيان المستقل .

(٢) شروط الترتيب التعاقدي .

(٣) الحقائق والظروف الاخرى ذات صلة .

ثالثا:- مكونات الترتيبات المشتركة

اولا :- الترتيبات المشتركة... التى لا تعمل من خلال كيان مستقل

سنتناول هذا الموضوع من خلال الضوابط التالية :

الضابط الاول:- تصنف الترتيبات المشتركة التى لا تعمل من خلال كيان مستقل **... كعملية مشتركة.**

وفى هذه الحالة:- ينشئ الترتيب التعاقدي حقوق لأطراف التعاقد مرتبطة بالأصول المرتبطة بالترتيب وتعهدات مرتبطة بالالتزامات المرتبطة بالترتيب وحقوق لأطراف التعاقد مرتبطة بالإيرادات المقابلة لها **وكذا** التعهدات المرتبطة بالمصروفات المقابلة لها.

الضابط الثانى:- غالباً ما يصف الترتيب التعاقدي طبيعة الانشطة موضوع الترتيب وكيف ينتوى اطراف الترتيب تنفيذ تلك الأنشطة معاً.

على سبيل المثال:- قد يتفق اطراف الترتيب المشترك على تصنيع منتج معاً على ان يصبح كل طرف مسئول عن مهمة محددة مستخدماً فيها اصوله ويتحمل التزاماته.

الضابط الثالث:- يمكن للترتيب التعاقدي ان يحدد كيفية تقسيم الايرادات والمصروفات المشتركة (العامة) بين اطراف الترتيب.

وفى هذه الحالة:- يعترف كل مشغل مشارك فى قوائمه المالية بالأصول والالتزامات المستخدمة للغرض المحدد وبنصيبه فى الايرادات والمصروفات طبقاً للترتيب التعاقدي.

الضابط الرابع:- فى الحالة التى فيها ربما يتفق اطراف الترتيب المشترك على سبيل المثال ان يشتركوا ويشغلوا الاصل معاً.

في هذه الحالة:-

١-**هذا الترتيب التعاقدي** ... ينشىء حقوق لأطراف الترتيب فى الاصل الذى يدار مشاركه..ويحدد وكيفية تقسيم المخرجات أوالايرادات من الاصل وتكاليف التشغيل على اطراف الترتيب

٢- **ويقوم كل مشغل مشترك** .... بالمعالجة المحاسبية لنصيبه فى الاصل المشترك ونصيبه المتفق عليه فى الالتزامات ويعترف بنصيبه فى المخرجات والايرادات والمصروفات طبقاً للترتيب التعاقدى.

ثانيا:- الترتيبات المشتركة التى تعمل من خلال كيان مستقل

سنتناول هذا الموضوع من خلال الضوابط التالية :

الضابط الاول:- الترتيب المشترك الذى يحتفظ فيه الأصول والالتزامات المرتبطة بالترتيب فى كيان مستقل يمكن ان يكون ..**اما مشروعاً مشتركاً او عملية مشتركة.**

.....

الضابط الثانى:- يعتمد تحديد ما إذا كان طرف الترتيب هو مشغل مشارك او صاحب حصة فى مشروع مشترك ... **على حقوق** طرف الترتيب فى الاصول وتعهداته بالالتزامات المرتبطة بالترتيب والمحتفظ بها فى كيان مستقل.

.....

الضابط الثالث:- عندما يكون اطراف الترتيب قد قاموا بتكوين ترتيب مشترك فى كيان مستقل... **فى هذه الحالة..** فاطراف الترتيب فى حاجة الى تقدير ما إذا كان

الشكل القانونى للكيان المستقل وشروط الترتيب التعاقدى – وعندما يكون ذلك ملائماً – أية حقائق او ظروف اخرى تعطيهم :

(أ)حقوق على الاصول وتعهدات بالالتزامات المرتبطة بالترتيب (فالترتيب عملية مشتركة).

أو (ب) حقوق على صافى اصول الترتيب (فالترتيب مشروع مشترك).

الضابط الرابع:– يعتبر الشكل القانوني للكيان المستقل ملائماً فى تحديد نوع الترتيب المشترك. ويساعد الشكل القانوني فى عملية التقييم المبدئي لحقوق اطراف الترتيب فى الاصول وتعهداتهم بالالتزامات المحتفظ بها فى كيان مستقل.

على سبيل المثال:– تقييم ما إذا كان لأطراف الترتيب حصص فى اصول محتفظ بها فى كيان مستقل وما إذا كان الأطراف مسئولون عن التزامات محتفظ بها فى كيان مستقل.

الضابط الخامس:– قد يقوم اطراف الترتيب على سبيل المثال بتنفيذ ترتيب مشترك من خلال كيان مستقل ويكون شكله القانوني سبباً فى ان يكون حقاً للترتيب المشترك (بمعنى أن الأصول والالتزامات المحتفظ بها فى الكيان المستقل هى اصول والتزامات الكيان المستقل وليست اصول والتزامات اطراف الترتيب).

فى مثل هذه الحالة:– فتقييم الحقوق والتعهدات لأطراف الترتيب عن طريق الشكل القانوني للكيان المنفصل يشير إلى أن الترتيب هو مشروع مشترك – على اى حال فإن الشروط المتفق عليها بين الأطراف فى ترتيبهم التعاقدي وعندما يكون ذلك ملائماً الحقائق والظروف ذات الصلة ... يمكن ان تتجاوز تقييم الحقوق والتعهدات الممنوحة لأطراف الترتيب بموجب الشكل القانونى للكيان المستقل.

الضابط السادس:- تقييم الحقوق والتعهدات الممنوحة لأطراف الترتيب عن طريق الشكل القانوني للكيان المستقل يكون كافياً للتوصل إلى أن الترتيب هو عملية مشتركة .... إذا كان اطراف الترتيب ينفذون فقط ترتيباً مشتركاً من خلال كيان مستقل لا يفصل شكله القانونى بين اطراف التعاقد والكيان المستقل (بمعنى أن الأصول والالتزامات المحتفظ بها فى الكيان المستقل هى أصول والتزامات أطراف الترتيب).

.....

رابعا:- تقييم شروط الترتيب التعاقدى

فى كثير من الحالات ... تكون الحقوق والتعهدات المتفق عليها بين أطراف الترتيب متوافقة أو لا يوجد تعارض بينها وبين الحقوق والتعهدات الممنوحة لأطراف الترتيب بموجب الشكل القانوني للكيان المستقل الذى كون من خلال الترتيب.

فى حالات أخرى ... يستخدم أطراف الترتيب الترتيب التعاقدى لإلغاء أو تعديل الحقوق والتعهدات ذات الصلة بموجب الشكل القانونى للكيان المستقل الذى قد كون من خلاله الترتيب.

مثال :- بإفتراض أن هناك طرفان كونا ترتيب مشترك فى شكل شركة وكل طرف لديه نسبة مساهمة ٥٠٪ من حصص الملكية بالشركة... تستطيع الشركة فصل الشركة عن ملاكها نتيجة لذلك فإن الاصول والالتزامات المحتفظ بها فى المنشأة هى اصول والتزامات الشركة.

فى هذه الحالة:- فتقدير الحقوق والتعهدات ذات الصلة لأطراف الترتيب من خلال الشكل القانوني للكيان المستقل يشير الى أن أطراف الترتيب لديهم حقوق على صافى أصول الترتيب.

ومع هذا... فعندما يعدل أطراف الترتيب خصائص الشركة من خلال ترتيبهم التعاقدي بحيث يصبح لكل طرف حصة فى اصول الشركة ويتحمل التزاماتها طبقاً لنسب محددة. ...**فإن هذه التعديلات التعاقدية** فى خصائص الشركة يمكن ان تتسبب فى أن يصبح الترتيب عملية مشتركة.

الجدول التالي يقارن بين الشروط العامة فى الترتيبات التعاقدية للعمليات المشتركة والشروط العامة فى الترتيبات التعاقدية للمشروعات المشتركة

تقييم شروط الترتيب التعاقدى

	العملية المشتركة	**المشروع المشترك**
شروط الترتيب التعاقدى	الترتيب التعاقدي يمنح اطراف الترتيب حقوق على الاصول وتعهدات على الالتزامات المرتبطة بالترتيب	الترتيب التعاقدي يمنح اطراف الترتيب المشترك حقوق على صافى اصول الترتيب (بمعنى أنه كيان مستقل ولا يكون لأطرافه حقوق على الاصول او تعهدات بالتزامات المرتبطة بالترتيب)
الحقوق على الاصول	يحدد الترتيب التعاقدي ان اطراف الترتيب المشترك يتشاركون فى كل الانصبة (على سبيل المثال الملكية) فى الاصول المرتبطة بالترتيب بنسب محددة (علي سبيل المثال نسبة ملكية الاطراف فى الترتيب او نسبة الانشطة المؤداة من خلال الترتيب الذى يعزى إليهم بصورة مباشرة)	يحدد الترتيب التعاقدي بأن الاصول المقتناه او التى تقتنى لاحقاً عن طريق الترتيب المشترك هى اصول الترتيب – ولا يوجد لأطراف الترتيب ايه حقوق – (بمعنى انه لا توجد حقوق ملكية) عليها

التعهد بالالتزامات	الترتيب التعاقدى يحدد ان اطراف الترتيب المشترك يشتركون فى كل الالتزامات والتعهدات والتكاليف والمصروفات بنسب محددة (علي سبيل المثال نسب ملكية الاطراف فى الترتيب او نسبة الانشطة المؤداة من خلال الترتيب الذى يعزى إليهم بصورة مباشرة)	يحدد الترتيب التعاقدى ان الترتيب المشترك مسئول عن الديون والتعهدات الخاصة بالترتيب. يحدد الترتيب التعاقدى ان اطراف الترتيب المشترك مسئولون من خلال الترتيب فى حدود استثماراتهم فى الترتيب أو تعهداتهم بأداء المساهمات غير المسددة او رأس المال الإضافي المرتبط بالترتيب أو كليهما.
	يحدد الاتفاق التعاقدى ان اطراف الترتيب المشترك مسئولين عن المطالبات الناشئة من اطراف خارجية	يحدد الترتيب التعاقدى ان دائنوا الترتيب المشترك ليس لديهم الحق فى الرجوع على اى طرف من أطراف الترتيب فيما يتعلق بديون او تعهدات الترتيب

الايرادات والمصروفات والارباح او الخسائر	يحدد الترتيب التعاقدى توزيع الايرادات والمصروفات على اساس الأداء المرتبط بكل طرف من اطراف الترتيب المشترك. علي سبيل المثال فالترتيب التعاقدي قد يحدد اساس توزيع الايرادات والمصروفات طبقاً لقدرة كل طرف على استخدام معداته فى العملية المشتركة، والتى قد تختلف عن حصص ملكيتهم فى الترتيب المشترك. وفى حالات اخرى قد يتفق اطراف الترتيب على اقتسام الارباح او الخسائر المرتبطة بالترتيب على اساس نسبة محددة كملكيتهم فى الترتيب. وهذا لا يمنع من ان يكون الترتيب عملية مشتركة إذا كان لدى اطراف الترتيب الحق فى الاصول والتعهد بالالتزامات المرتبطة بالترتيب.	يحدد الترتيب التعاقدي نصيب كل طرف فى الارباح او الخسائر المرتبطة بأنشطة الترتيب.

الضمانات	يتطلب احياناً من اطراف الترتيب المشترك ان يقدموا ضمانات لأطراف خارجية عن استلام خدمات او تقديم تمويل للترتيب المشترك مثلاً . فشروط هذه الضمانات او التعهدات المقدمة من اطراف الترتيب لتوفيرها لا تحدد بذاتها بأن الترتيب المشترك هو عملية مشتركة. فالخصائص التى تحدد ما إذا كان الترتيب المشترك هو عملية مشتركة او مشروع مشترك تتحدد على ما إذا كان اطراف الترتيب لديهم تعهدات بالالتزامات المرتبطة بالترتيب (من أجل بعضها قد يقدم أو لا يقدم اطراف الترتيب ضمان).

ويراعى أنه ... عندما يحدد الترتيب التعاقدي ان اطراف الترتيب لديهم حقوق على الاصول وتعهدات متعلقة بالالتزامات المتعلقة بالترتيب فهم يعتبروا اطراف فى عملية مشتركة ولا يحتاجون لان يأخذوا فى الاعتبار الحقائق والظروف الأخرى بغرض تصنيف الترتيب المشترك.

خامسا:- تقييم الحقائق والظروف الاخرى

.....

سنتناول هذا الموضوع من خلال الحالات والأمثلة التالية :

الحالة الاولى:- حالة ان شروط الترتيب التعاقدي لا تحدد اطراف الترتيب الذين لديهم حقوق على الاصول او تعهدات بالالتزامات المرتبطة بالترتيب

فى هذه الحالة:- على اطراف الترتيب ان يأخذوا فى الاعتبار الحقائق والظروف الاخرى لتقييم ما إذا كان الترتيب عملية مشتركة أو مشروع مشترك.

.....

الحالة الثانية :- التى فيها قد يؤسس الترتيب المشترك فى كيان مستقل يمنح شكله القانوني فصل بين اطراف الترتيب والكيان المستقل. وقد لا تحدد الشروط التعاقدية المتفق عليها بان اطراف التعاقد لديهم حقوق على الاصول وتعهدات بالالتزامات .

فى هذه الحالة:- أخذ الحقائق والظروف الاخرى فى الاعتبار يمكن ان يؤدى الى ان هذا الترتيب يتم تصنيفه كعملية مشتركة وستكون هذه هى الحالة عندما تعطى الحقائق والظروف الاخرى لأطراف الترتيب الحق فى الاصول او التعهد بالالتزامات المرتبطة بذلك الترتيب.

.....

الحالة الثالثة :- الحالة التى فيها تصمم انشطة الترتيب أساساً... لتقديم مخرجاته لأطراف الترتيب

فى هذه الحالة :-

١- يشير هذا الى ان اطراف الترتيب لديهم الحق فعلياً فى جميع المنافع الاقتصادية بصورة كبيرة فى اصول الترتيب .

٢-وغالباً ما يؤكد اطراف هذه الترتيبات على حقهم فى الوصول للمخرجات الناتجة من الترتيب بمنع الترتيب من بيع هذه المخرجات لأطراف خارجية.

٣-ينتج عن مثل هذا الترتيب جوهرياً أن يتم سداد كافة إلتزامات هذا الترتيب عن طريق التدفقات النقدية المستلمة من اطراف الترتيب من خلال شراؤهم للمخرجات.

٤- وعندما يكون اطراف الترتيب هم فى الحقيقة المصدر الوحيد للتدفقات النقدية التى تساهم فى استمرار عمليات الترتيب، فإن هذا يشير الى ان اطراف الترتيب لديهم تعهد بالالتزامات المرتبطة بالترتيب.

.....

مثال :- بافتراض قيام طرفين بتكوين ترتيباً مشتركاً فى شركة مساهمة (منشأة ج) والتى يمتلك فيها كل طرف ٥٠٪ من حصص الملكية ، والغرض من هذا الترتيب

هو تصنيع مهمات (مواد) مطلوبة لأطراف الترتيب انفسهم لعملياتهم الصناعية . فالترتيب يؤكد ان الاطراف يشغلون الوحدة التى تنتج مواد محددة الكمية والجودة لأطراف الترتيب.

يشير الشكل القانوني للمنشأة (ج) والذى تؤدى الأنشطة أساساً من خلاله الى أن الاصول والالتزامات المحتفظ بها فى المنشأة (ج) هى اصول والتزامات المنشأة (ج). والترتيب التعاقدي بين اطراف الترتيب لا ينص على حق الاطراف فى الاصول او تعهد بالالتزامات فى المنشأة (ج). وبالتالي فان الشكل القانوني للمنشأة (ج) وشروط الترتيب التعاقدي يشيران إلى أن الترتيب هو مشروع مشترك.

ومع هذا فعلى اطراف التعاقد أن يأخذوا في اعتبارهم الأوجه التالية في الترتيب:

الحالة الاولى:- اذا وافق الاطراف علي شراء كل المخرجات المنتجة بواسطة المنشأة (ج) بنسبة ٥٠٪ : ٥٠٪

فى هذه الحالة :- لا تستطيع المنشأة (ج) ... بيع اية مخرجات الي اطراف خارجية، مالم يُوافق علي ذلك من طرفي الترتيب. **ولأن الغرض** من الترتيب هو امداد طرفى الترتيب بالمخرجات التى يطلبونها، فالمبيعات لطرف ثالث تعتبر غير مألوفة وغير هامة (مؤثرة).

الحالة الثانية:- اذا كان سعر المخرجات المباعة لطرفى الترتيب وضع بواسطة طرفى الترتيب فى المستوى الذى صمم ليغطى تكاليف الانتاج والمصروفات الادارية التى تحملتها المنشأة (ج).

فى هذه الحالة:- هذا الاساس من نموذج التشغيل يفيد ان الترتيب سوف يشغل على أساس تحقيق نقطة التعادل.

من خلال الحقائق اعلاه، فالحقائق والظروف التالية تعد ملائمة بـ :

تعهد طرفي الترتيب بشراء كل المخرجات المنتجة بواسطة المنشأة (ج) يعكس اعتماد تام للمنشأة (ج) علي طرفي الترتيب لتوليد تدفقات نقدية ولذلك، فطرفي الترتيب لديهم تعهد بتمويل سداد الالتزامات للمنشأة (ج).

حقيقة أن طرفى الترتيب لديهم الحق فى كل المخرجات المنتجة بواسطة المنشأة (ج) يعنى أن طرفى الترتيب مستهلكين للمنافع الإقتصادية ولذلك فهم لديهم الحق على جميع المنافع الاقتصادية لاصول المنشأة (ج).

تشير تلك الحقائق والظروف... إلى ان الترتيب هو عملية مشتركة . ولا يتغير الاستنتاج بتصنيف الترتيب المشترك فى تلك الظروف إذا قام طرفى الترتيب بدلاً من استخدام نصيبهم فى المخرجات فى عمليات التصنيع التالية، أن يقوما ببيع انصبتهم فى المخرجات لاطراف خارجية.

إذا غير طرفى الترتيب شروط الترتيب التعاقدى ليكون للترتيب الحق فى بيع مخرجاته لاطراف خارجية مما ينتج عنه أن تتحمل المنشأة (ج) مخاطر الطلب والمخزون والإئتمان. فى ظل ذلك التصور فهذا التغير فى الحقائق والظروف قد يشير الى ...

ان الترتيب هو مشروع مشترك

المطلب الخامس

المرحلة الانتقالية

هذا المعيار ... وضع ضوابط عن التطبيق الاولى لهذا المعيار كالتالى :-

اولا:- ضوابط .. المرحلة الانتقالية بين طريقة التجميع النسبى وطريقة حقوق الملكية

الضابط الاول:- عند التحول من التجميع النسبى إلى طريقة حقوق الملكية ، على المنشأة أن تعترف باستثماراتها فى المشروع المشترك فى بداية الفترة السابقة على التغيير.

.....

الضابط الثانى:- سيتم قياس القيمة المبدئية طبقاً لمجموع (إجمالى) القيم الدفترية الكلية للأصول والالتزامات والتى قد سبق للمنشأة تجميعهم طبقاً لطريقة التجميع النسبى، بما فى ذلك أية شهرة ناشئة من الإقتناء.

.....

الضابط الثالث:- اذا كانت الشهرة سابقاً مرتبطة بوحدة مولدة للنقد أكبر من الشهرة أو مجموعة من الوحدات المولدة للنقد.

فى هذه الحالة... على المنشأة أن توزع الشهرة للمشروع المشترك على أساس القيم الدفترية المرتبطة بالمشروع المشترك والوحدة المولدة للنقد أو مجموعة الوحدات المولدة للنقد التى كانت مرتبطة بها.

.....

الضابط الرابع:- ينظر للرصيد الافتتاحى للاستثمار المحدد المذكور عاليه على انه تكلفة الاستثمار عند الاعتراف الأولى

على المنشأة أن تطبق معيار المحاسبة المصرى رقم (١٨) للرصيد الافتتاحى للاستثمار لتقدير ما اذا كان هناك اضمحلال بالاستثمار.

تعترف المنشأة... بأية خسارة اضمحلال كتسوية للأرباح المرحلة فى بداية الفترة السابقة مباشرة. إن الاستثناء الخاص بالاعتراف الأولى بمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٤) ضرائب الدخل لا تطبق عندما تعترف المنشأة بالاستثمار فى المشروع المشترك نتيجة تطبيق المتطلبات الانتقالية للمشروعات المشتركة التى قد سبق تجميعها بطريقة التجميع النسبى.

الضابط الخامس:- اذا نشأ عن القيمة الاجمالية للأصول والالتزامات التى سبق تجميعهم بطريقة التجميع النسبى قيمة سالبة لصافى الأصول

فى هذه الحالة :-

اولا:- على المنشأة ... أن تقيم ما اذا كان لديها التزامات قانونية أو حكمية مرتبطة بالقيمة السالبة لصافى الأصول فاذا كان الأمر كذلك... **فعلىها أن تعترف** بالالتزام المقابل.

ثانيا:- اذا توصلت المنشأة أنه ليس لديها التزامات قانونية أو حكمية .. **فلن تعترف** بالالتزام المقابل ... **بل ستعدل** الأرباح المرحلة فى بداية الفترة السابقة مباشرة.

وعلى المنشأة ... أن تفصح عن هذه الحقيقة مع اجمالى نصيبها فى الخسائر الغير معترف بها فى مشروعاتها المشتركة فى بداية الفترة السابقة مباشرة وفى تاريخ أول تطبيق لهذا المعيار.

ثالثا:- على المنشأة أن تفصح عن تحليل الأصول والالتزامات التى قد جمعت فى رصيد استثمار واحد فى بداية الفترة السابقة مباشرة... و**هذا الافصاح** سيعد بصورة اجمالية لجميع المشروعات المشتركة عند تطبيق المنشأة متطلبات المرحلة الانتقالية

رابعا:- بعد الاعتراف الأولى... **على المنشأة** أن تعالج محاسبياً الاستثمار فى المشروع المشترك بطريقة حقوق الملكية طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (١٨)

.....

ثانيا:- ضوابط.. المرحلة الانتقالية للعمليات المشتركة من تطبيق المعالجة المحاسبية لطريقة حقوق الملكية الى طريقة المعالجة المحاسبية للأصول والالتزامات

عند التحول من طريقة حقوق الملكية إلى المحاسبة عن الأصول والإلتزامات فيما يتعلق بحصة المنشأة فى العملية المشتركة

يراعى الضوابط التالية :-

الضابط الاول:- على المنشأة فى بداية الفترة السابقة مباشرة أن تستبعد الاستثمار الذى تم معالجته محاسبياً بطريقة حقوق الملكية وأية بنود أخرى تمثل جزء من صافى هذا الاستثمار فى الترتيب طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (١٨)

.....

الضابط الثانى:- على المنشأة أن تعترف بنصيبها فى كل من الأصول والالتزامات المتعلقة بنصيبها (حصتها) فى العملية المشتركة بما فى ذلك الشهرة التى قد تكون شكلت جزء من القيمة الدفترية لهذا الاستثمار.

.....

الضابط الثالث:- على المنشأة أن تحدد نصيبها (حصتها) فى الأصول والالتزامات المرتبطة بالعملية المشتركة على أساس الحقوق والتعهدات بنسب محددة طبقاً للترتيب التعاقدى .

وتقيس المنشأة القيمة الدفترية الأولية للأصول والالتزامات عن طريقة تجزئتها (فصلها) من القيمة الدفترية للاستثمار فى بداية الفترة السابقة مباشرة على أساس المعلومات المستخدمة بواسطة المنشأة عند تطبيق طريقة حقوق الملكية.

.....

الضابط الرابع:- أية فروق ناشئة عن الاستثمار السابق معالجته محاسبياً باستخدام طريقة حقوق الملكية مع أية بنود أخرى كونت جزء من صافى استثمار المنشآت فى الترتيب طبقاً لما هو وارد بمعيار المحاسبة المصرى رقم (١٨) وصافى قيمة الاصول والالتزامات بما فى **ذلك أية شهرة معترف بها يتم :**

أ- المقاصة بين أية شهرة مرتبطة بالاستثمار بأية فروق متبقية تم تعديل الأرباح المرحلة بها فى بداية الفترة السابقة المباشرة... **اذا كان** صافى قيمة الأصول والالتزامات بما فى ذلك الشهرة المعترف بها أكبر من الاستثمار المستبعد بما فى ذلك (أية بنود أخرى شكلت جزء من صافى استثمار المنشأة).

ب-تعديل الأرباح المرحلة... فى بداية الفترة السابقة مباشرة اذا كان صافى قيمة الأصول والالتزامات المعترف بها بما فى ذلك الشهرة أقل من الاستثمار المستبعد بما فى ذلك (أية بنود أخرى شكلت جزء من صافى استثمار المنشأة).

.....

الضابط الخامس:- تغير الشركة من المعالجة المحاسبية بطريقة حقوق الملكية الى المحاسبة عن الأصول والالتزامات سيحدث تسوية بين الاستثمار المستبعد والأصول والالتزامات المعترف بهم مع أية فروق متبقية معدله فى مقابل الأرباح المرحلة فى بداية الفترة السابقة مباشرة.

لا يطبق الاستثناء الخاص بالاعتراف المبدئى بمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٤) عندما تقوم المنشأة بالاعتراف بالأصول والالتزامات المرتبطة بحصتها فى العملية المشتركة.

ثالثا:- الأحكام الانتقالية الخاصة بالقوائم المالية المستقلة للمنشأة

طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (١٧) فعلى المنشأة التى سبق أن قامت بالمعالجة المحاسبية لحصتها فى العملية المشتركة فى قوائمها المالية المستقلة كأستثمار بالتكلفة أو طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧) أن :

(أ) أن تستبعد الاستثمار وتعترف بالأصول الالتزامات المتعلقة بحصتها فى العملية المشتركة .

(ب) عمل تسوية بين الاستثمار المستبعد والأصول والالتزامات المعترف بها مع أية فروق معدلة باقية فى الأرباح المرحلة فى بداية الفترة السابقة مباشرة .

لا يطبق الاستثناء الخاص بالاعتراف المبدئى بمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٤) عندما تعترف المنشأة بالأصول والالتزامات المرتبطة بحصتها فى العملية المشتركة بقوائمها المالية المستقلة

المطلب السادس

امثلة ايضاحية عن الترتيبات المشتركة

سنتناول بعض الامثلة التوضيحية عن الترتيبات المشتركة والمذكورة فى ملحق المعيار

المثال الاول :- عن خدمات الانشاء المشتركة

المثال الثانى :- عن مركز تسوق يتم تشغيله مشاركة

المثال الثالث :- عن تصنيع وتوزيع لمنتج مشترك

المثال الرابع :- عن بنك مدار بصورة مشتركة

المثال الخامس:- عن انشطة استكشاف وتطوير وانتاج البترول

المثال السادس :- عن اتفاقية تسييل الغاز الطبيعى

.....

المثال الاول :- عن خدمات الانشاء المشتركة

أ و ب (الأطراف) هما شركتان... أنشطتهما هى إمداد أو تقديم العديد من أنواع خدمات الانشاء العامة والخاصة. وقد وضعا الإثنان ترتيباً تعاقدياً ليعملا معاًَ بغرض انجاز عقد مع الحكومة بتصميم وإنشاء طريق بين مدينتين. والترتيب التعاقدى يحدد نسبة مشاركة (أ و ب) وينشئ سيطرة مشتركة على الترتيب الخاص بتسليم الطريق. **كون أطراف هذا الترتيب...** كيان منفصل (المنشأة س) التى يتم من خلالها تنفيذ الترتيب . وتدخل المنشأة (س) العقد مع الحكومة نيابة عن (أ و ب). بالإضافة إلى ذلك يحتفظ بالأصول والإلتزامات المرتبطة بالترتيب فى المنشأة (س) والملمح

الرئيسى للشكل القانونى للمنشأة (س) هو أن أطراف الترتيب وليس المنشأة (س) هما اللذان لديهما الحق فى الأصول والتعهد بالإلتزامات الخاصة بالمنشأة.

يلاحظ أن .. هذا الترتيب التعاقدى بين (أ و ب) أوجد ما يلى:-

(أ) جميع الحقوق على الأصول اللازمة لتنفيذ الترتيب مقسمة بين الأطراف على أساس نسبة مساهمتهما فى الترتيب.

(ب) الأطراف لديهم مسئولية متعددة ومشتركة (تضامنية) لجميع تعهدات التشغيل والتعهدات المالية المرتبطة بأنشطة الترتيب على أساس نسبة مساهمتهما فى الترتيب.

(ج) يتم اقتسام الأرباح والخسائر الناتجة عن أنشطة الترتيب بين (أ و ب) على أساس نسبة مساهمتهما فى الترتيب.

بغرض التنسيق والإشراف على الأنشطة... يقوم (أ و ب) بتعيين مشغل سيصبح موظف لدى طرف من طرفى الترتيب وبعد فترة محددة من الزمن ينتقل دور المشغل إلى موظف لدى الطرف الآخر من طرفى الترتيب. أتفق (أ و ب) على أن الأنشطة ستنفذ بواسطة موظفى المشغل على أساس (لا أرباح ولا خسائر).

طبقاً للشروط المحددة بالعقد مع الحكومة... تقوم المنشأة (س) باصدار فواتير خدمات الإنشاء إلى الحكومة نيابة عن الأطراف

تحليل هذا المثال :-

يتم تنفيذ الترتيب المشترك من خلال كيان مستقل... لا يمنح شكلها القانونى فصل بين أطراف الترتيب والكيان المستقل (فالأصول والإلتزامات المحتفظ بها فى الكيان المستقل هى أصول وإلتزامات طرفى الترتيب) – يسرى هذا من خلال شروط متفق عليها بين أطراف الترتيب والذى ينص على أن (أ و ب) لديهم الحق فى الأصول

والتعهد بالإلتزامات المرتبطة بالترتيب التى تنفذ من خلال الكيان المستقل (س). **لذا يعتبر الترتيب المشترك عملية مشتركة.**

فى هذه الحالة ... يعترف كل من (أ و ب) فى قوائمه المالية بنصيبه فى الأصول (مثل الأصول الثابتة والعملاء) ونصيبه فى أية إلتزامات ناشئة عن الترتيب مثل (الحسابات الدائنة لأطراف خارجية) على أساس نسبة مساهمتهم المتفق عليها. وكذا يعترف كل منهما بنصيبه فى الإيرادات والمصروفات الناشئة من خدمات الإنشاء المقدمة للحكومة خلال المنشأة (ى).

المثال الثانى :- عن مركز تسوق يتم تشغيله مشاركة

شركتان للإستثمار العقارى (الأطراف) أسسا كياناً مستقلاً (المنشأة ص) بغرض شراء وتشغيل مركز تسوق. ينشىء الترتيب التعاقدى بين أطراف الترتيب سيطرة مشتركة على الأنشطة التى تؤدى فى المنشأة (ص). والملمح الرئيسى للشكل القانونى للمنشأة (ص) أنها فقط التى لها الحق فى الأصول أو التعهد بالإلتزامات المرتبطة بالترتيب وليس لأى طرف من طرفى التعاقد . وتتضمن تلك الأنشطة إيجار متاجر التجزئة وإدارة أماكن إنتظار السيارات وصيانة المركز ومعداته مثل المصاعد ، بالإضافة إلى بناء سمعه وقاعدة للعملاء للمركز ككل.

- **تشمل شروط الترتيب التعاقدى على ما يلى:**

أ- تمتلك المنشأة (ص) مركز التسوق – ولا يحدد الترتيب التعاقدى أن أطراف الترتيب لديهم حقوق فى مركز التسوق.

ب- أطراف الترتيب غير ملزمين بالوفاء بديون أو إلتزامات أو تعهدات المنشأة (ص) و إذا أصبحت المنشأة (ص) غير قادرة على سداد ديونها أو

أية إلتزامات أخرى أو الوفاء بتعهداتها لأطراف خارجية، فإن إلتزام كل طرف سيكون فى حدود القيمة غير المسددة من مساهمته فى رأس المال.

(ج) لدى الأطراف الحق فى بيع أورهن حصصهم فى المنشأة (ص).

(د) يستلم كل طرف حصة فى الدخل الناشئ من تشغيل التسوق (الذى يتمثل فى قيمة الإيجار مخصوماً منه

تكاليف التشغيل) طبقاً لنصيبه فى المنشأة (ص).

تحليل هذا المثال :-

- يتم تنفيذ الترتيب المشترك من خلال كيان مستقل شكله القانونى يجعل الكيان المستقل صاحب الحق فى الترتيب (بمعنى أن الأصول والإلتزامات المحتفظ بها فى الكيان المستقل هى أصول وإلتزامات هذا الكيان وليست أصول والتزامات طرفا الترتيب). بالإضافة إلى ذلك فإن شروط الترتيب التعاقدى لا تحدد أن أطراف الترتيب لديهم الحق فى الأصول والتعهد بالإلتزامات المرتبطة بالترتيب. بدلاً من ذلك فإن شروط الترتيب التعاقدى تقرر أن أطراف الترتيب لديهم حق فى صافى أصول المنشأة (ص).
- على أساس الوصف أعلاه فلا يوجد حقائق أو ظروف أخرى تشير إلى أن أطراف الترتيب لديهم حقوق جوهرية على المنافع الإقتصادية للأصول المرتبطة بالترتيب أو أن الأطراف عليهم تعهدات بالوفاء بالإلتزامات المرتبطة بالترتيب. لذا يعتبر الترتيب المشترك مشروع مشترك.
- يعترف الأطراف بحقوقهم فى صافى أصول المنشأة (ص) كاستثمار ويتم معالجته محاسبياً باستخدام طريقة حقوق الملكية.

المثال الثالث :- عن تصنيع وتوزيع لمنتج مشترك

- وضعت الشركتان (أ و ب) – الطرفان- اتفاقاً استراتيجياً وتشغيلياً (إتفاق إطار عام) وطبقاً لما اتفقا عليه فانهما سوف يقومان بتصنيع وتوزيع منتج (المنتج ط) فى أسواق متنوعة ومختلفة.
- **اتفق الطرفان على تصنيع وتوزيع الأنشطة عن طريق وضع ترتيب مشترك يتصف بما يلى:**

(أ) **نشاط التصنيع** : وافق الطرفان على تنفيذ النشاط الصناعى من خلال ترتيب مشترك (ترتيب التصنيع). وقد أخذ ترتيب التصنيع شكل كيان منفصل (المنشأة م) التى بموجب شكلها القانونى تعتبر هى صاحبة الحق (بمعنى أن الأصول والإلتزامات المحتفظ بها لدى المنشأة (م) هى أصول وإلتزامات المنشأة (م) وليست أصول وإلتزامات أطراف الترتيب)، طبقاً لترتيب الإطار العام فقد الزم الأطراف أنفسهم بشراء جميع إنتاج المنتج (ط) المصنع بموجب ترتيب التصنيع طبقاً لحصص ملكيتهم فى المنشأة (م) ولاحقاً سيبيع طرفا الترتيب المنتج (ط) لترتيب آخر يخضع لسيطرة مشتركة من طرفى الترتيب أنفسهم والتى قد كونت خصيصاً لتوزيع المنتج (ط) كما هو مذكور فيما يلى. لا يحدد أى من إتفاقية الإطار العام أو الترتيب التعاقدى بين (أ و ب) المرتبط بنشاط التصنيع أن الأطراف لديهما الحق فى الأصول أو التعهد بالإلتزامات المرتبطة بنشاط التصنيع.

(ب) **نشاط التوزيع:** وافق الطرفان على تنفيذ نشاط التوزيع من خلال ترتيب مشترك (ترتيب التوزيع). وقد نظم الأطراف ترتيب التوزيع فى كيان منفصل

(المنشأة د) والذى بموجب شكلها القانونى تعتبر هى صاحبة الحق (بمعنى أن الأصول والإلتزامات المحتفظ بها لدى المنشأة (د) هى أصول وإلتزامات للمنشأة (د) وليست أصول وإلتزامات الأطراف). طبقاً لإتفاقية الإطار العام، فإن ترتيب التوزيع يطلب إحتياجاته من المنتج (ط) من الأطراف طبقا للإحتياجات فى الأسواق المختلفة والتى يقوم فيها ترتيب التوزيع ببيع المنتج. لا يتعامل أى من إتفاقية الإطار العام او الترتيب التعاقدى بين (أ و ب) مع نشاط التوزيع بل أن لطرفى الترتيب الحق فى الأصول والتعهد بالإلتزامات المرتبطة بنشاط التوزيع

- **بالإضافة إلى ذلك فإتفاقية الإطار العام وضعت ما يلى:**

(أ) سيقوم ترتيب التصنيع بإنتاج المنتج (ط) للوفاء بمتطلبات المنتج (ط) التى يحددها ترتيب التوزيع على الأطراف.

(ب) الشروط التجارية المرتبطة ببيع المنتج (ط) عن طريق ترتيب التصنيع لطرفى الترتيب. وسيقوم ترتيب التصنيع ببيع المنتج (ط) للأطراف بسعر متفق عليه بين (أ و ب) والذى سيغطى كافة تكاليف الإنتاج المتكبده . وبالتالى سيبيع الأطراف المنتج لترتيب التوزيع بسعر متفق عليه بين (أ و ب).

(ج) أى عجز فى النقدية قد يتحمله ترتيب التصنيع سيتم تمويله بواسطة الأطراف طبقاً لحصص ملكيتهم فى المنشأة (م).

تحليل هذا المثال :-

اولا:- تضع إتفاقية الإطار العام الشروط التى من خلالها يقوم الطرفان (أ و ب) بتصنيع وتوزيع المنتج (ط). وتلك الأنشطة تؤدى من خلال ترتيبات مشتركة غرضها إما تصنيع أو توزيع المنتج (ط).

ثانيا:- ينفذ الأطراف ترتيب التصنيع من خلال المنشأة (م) التى يمنح شكلها القانونى الفصل بين طرفا الترتيب وبين المنشأة. بالإضافة إلى ذلك فلا اتفاقية الإطار العام او الترتيب التعاقدي المرتبط بنشاط التصنيع أظهرا أن طرفى الترتيب لديهما حق على أصول أو تعهد بإلتزامات مرتبطة بنشاط التصنيع.

ثالثا:- وعلى أية حال فأننا عندما نأخذ الحقائق والظروف التالية فى الحسبان فقد توصل طرفى الترتيب إلى أن ترتيب التصنيع هو عملية مشتركة :

(أ) ألزما الأطراف أنفسهم بشراء كل الإنتاج من المنتج (ط) المصنع بواسطة ترتيب التصنيع. وبالتالى فلدى (أ وب) فعلياً الحقوق فى المنافع الإقتصادية من أصول ترتيب التصنيع.

(ب) يصنع ترتيب التصنيع المنتج (ط) للوفاء بإحتياجات الكمية والجودة لطرفى الترتيب بحيث يستطيعان الوفاء بالطلب على المنتج (ط) فى ترتيب التوزيع .... **لذلك فإن** ترتيب التصنيع يعتمد فقط على الأطراف فى توليد تدفقات نقدية وإلتزام طرفى الترتيب بتقديم التمويل عندما يتحمل ترتيب التصنيع أية عجز نقدى إنما يشير إلى أن طرفى التعاقد متعهدان بالإلتزمات الخاصة بترتيب التصنيع لأن تلك الإلتزامات ستسوى من خلال شراء طرفى الترتيب للمنتج (ط) أو عن طريق التمويل المباشر من الأطراف.

رابعا:- يقوم الأطراف بتنفيذ ترتيب التوزيع من خلال المنشأة (د) والتى يمنح شكلها القانونى الفصل بين المنشأة وطرفى الترتيب. بالإضافة إلى ذلك فلا يحدد أى من إتفاقية الإطار العام أو الترتيب التعاقدى المرتبط بنشاط التوزيع أن الأطراف لديهما الحق فى الأصول والتعهد بالإلتزامات المرتبطة بنشاط التوزيع.

خامسا:- لاتوجد حقائق أوظروف أخرى تحدد أن الأطراف لديهما الحق فى المنافع الإقتصادية من الأصول أو تعهد بالإلتزامات المرتبطة بالترتيب... **لذا يعتبر** ترتيب التوزيع مشروعاً مشتركاً .

سادسا:- يعترف كل من (أ و ب) فى قوائمه المالية بنصيبه فى الأصول (على سبيل المثال الأصول الثابتة والنقدية) ونصيبه فى أية إلتزامات (على سبيل المثال الحسابات الدائنة لأطراف خارجية) طبقاً لنسب وحصص ملكيتهم فى المنشأة (م). ويعترف كل من الطرفين بنصيبه من المصرفات الناشئة من تصنيع المنتج (ط) المحملة بواسطة ترتيب التصنيع وأنصبتهما فى الإيرادات المرتبطة ببيع المنتج (ط) لترتيب التوزيع.

سايعا:- يعترف كل من الطرفين بحقوقهم فى صافى أصول ترتيب التوزيع كاستثمار وتتم المحاسبة عنه بإستخدام طريقة حقوق الملكية .

.....

فرض آخر لهذا المثال :-

بإفتراض أن الطرفين قد اتفقا على أن ترتيب التصنيع المشار إليه أعلاه ليس مسئولاً فقط عن تصنيع المنتج (ط) بل أيضاً عن توزيعه لعملاء خارجيين.

اتفق الطرفين أيضاً على عمل ترتيب توزيع مثل ذلك المذكور أعلاه لتوزيع المنتج (ط) حصرياً للمساعدة فى توسيع مساحة التوزيع للمنتج (ط) بالإضافة إلى الأسواق المحددة.

يتبع ترتيب التصنيع ايضاً المنتج (ط) مباشرة الى ترتيب التوزيع ولا توجد نسبة معينة للإنتاج يلتزم ترتيب التوزيع بشرائه أو حجزه من ترتيب التصنيع .

تحليل هذا الافتراض :-

اولا:- لم يحدث الافتراض الجديد تأثيراً على الشكل القانوني للكيان المنفصل الذى من خلاله يتم تنفيذ ترتيب التصنيع او على الشروط التعاقدية المرتبطة بحقوق طرفي الترتيب فى الاصول او التعهد بالالتزامات المرتبطه بترتيب التصنيع ... **فى حين** انها تسببت فى ان يصبح ترتيب التصنيع ترتيب ممول ذاتياً لأنه اصبح قادراً على ان يتاجر بذاته ويوزع المنتج (ط) لعملاء خارجين... **وبالتالى** يتحمل مخاطرالطلب والمخزون والائتمان.

ثانيا:- وحتى إذا كان من الممكن ايضاً ان يبيع ترتيب التصنيع المنتج (ط) لترتيب التوزيع ففى هذا التصور لا يكون ترتيب التصنيع معتمد على طرفي الترتيب ليستطيع القيام بأداء انشطته بصورة مستمرة. ففى هذه الحالة يعتبر ترتيب التصنيع مشروعاً مشتركاً.

ثالثا:- الافتراض الجديد لم يحدث تأثيراً على تصنيف ترتيب التوزيع كمشروع مشترك

رابعا:- يسجل طرفى الترتيب حقوقهم فى صافى اصول ترتيب التصنيع وحقوقهم فى صافى اصول ترتيب التوزيع كإستثمارات وتتم المحاسبة عنهم باستخدام طريقة حقوق الملكية.

المثال الرابع :- عن بنك مدار بصورة مشتركة

اتفق البنكان أ و ب (الطرفين) على ضم مساهمتهما واستثماراتهما البنكية وادارة الاصول وانشطة الخدمات عن طريق تكوين كيان مستقل (البنك ج). يأمل كلا الطرفان فى ان يفيدهم الترتيب بطرق مختلفة. يعتقد البنك (أ) ان الاتفاقية يمكن ان تمكنه من تحقيق خططه الاستراتيجية لزيادة حجمه وتقديم فرصة لإستغلال طموحاته الكاملة فى النمو العادى من خلال التوسع فى عرض المنتجات والخدمات. بينما يتوقع (ب) ان الترتيب ستدعم عروضه فى المدخرات المالية ومنتجات السوق .

بموجب الملمح الرئيسي للشكل القانوني للبنك (ج) يصبح الكيان المستقل صاحب الحق (بمعنى ان الاصول والالتزامات المحتفظ بها فى الكيان المستقل هى اصول والتزامات الكيان المستقل وليست اصول والتزامات طرفى الترتيب). يمتلك كلاً من البنكين (أ و ب) ٤٠٪ من حصص ملكية البنك (ج) والـ ٢٠٪ الباقية مملوكة لأطراف اخرى متعددة. تنشئ اتفاقية حقوق المساهمين بين البنكين (أ و ب) سيطرة مشتركة على انشطة البنك (ج).

بالإضافة الى ذلك دخل البنكين (أ و ب) فى اتفاقية غير قابلة للإلغاء – حتى فى حالات النزاع – أتفق بموجبها كلا البنكان على تقديم تمويل متساوي القيمة عند الحاجة بشكل تضامنى ومشترك للتأكد من ان البنك (ج) ملتزم بالتشريعات المطبقة واللوائح البنكية ويضمن اية تعهدات قدمت للسلطات البنكية وهذه التعهدات المقدمة من كل طرف بنسبة ٥٠٪ لأية اموال مطلوبة للتأكد ان البنك (ج) ملتزم بالتشريعات واللوائح البنكية.

تحليل هذا المثال :-

اولا:- يتم تنفيذ الترتيب المشترك من خلال كيان مستقل والذى ينص شكله القانوني على الفصل بين طرفي الترتيب والكيان المستقل. ولا تحدد شروط الترتيب التعاقدي ان طرفي الترتيب لديهما حقوق على الاصول والتعهدات بالالتزامات للبنك (ج) ولكنها تحدد ان طرفي الترتيب لديهما حقوق على صافى الاصول فى البنك (ج). **ثانيا:-** ولا تعد التعهدات من طرفى الترتيب لتقديم الدعم إذا كان البنك (ج) غير قادر على الالتزام بالتشريعات المطبقة واللوائح البنكية فى ذاتها تعهداً من طرفى التعاقد بالتزامات البنك (ج).

ثالثا:- ولا توجد اية حقائق او ظروف اخرى تشير الى ان طرفى الترتيب لديهم الحق فعلياً على المنافع الاقتصادية لأصول البنك (ج) او لديهما تعهدات بالتزامات البنك (ج) لذا يعبرالترتيب المشترك مشروعاً مشتركاً.

رابعا:- يعترف كلا من البنكين (أ و ب) بحقوقهم فى صافى اصول البنك (ج) كاستثمارات ويتم المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية.

المثال الخامس:- عن انشطة استكشاف وتطوير وانتاج البترول

كونت الشركتان (أ و ب) كياناً منفصلاً (المنشأة هـ) واتفاقية تشغيل مشترك (ع) لتنفيذ انشطة استكشاف وتطوير وانتاج البترول والغاز فى البلد (و). الملمح الرئيسي للشكل القانوني (للمنشأة هـ) يجعل الكيان المنفصل هو صاحب الحق (بمعنى أن الاصول والالتزامات المحتفظ بها فى الكيان المنفصل هى اصول والتزامات المنشأة وليست اصول والتزامات طرفى الترتيب).

منحت البلد (و) المنشأة (هـ) تصاريح بممارسة أنشطة استكشاف وتطوير وإنتاج البترول والغاز فى منطقة محددة (حقول).

حددت اتفاقية المساهمين واتفاقية التشغيل المشترك المتفق عليها بواسطة طرفي التعاقد حقوقهم وتعهداتهم المرتبطة بتلك الانشطة.

ويمكن تلخيص الشروط الرئيسية لتلك الاتفاقيات فيما يلى :

اولا:- اتفاقية المساهمين

يتكون مجلس ادارة الشركة (هـ) من عضو مجلس ادارة من كل طرف. وكل طرف لديه ٥٠٪ من الأسهم فى المنشأة (هـ) ، الموافقة الجماعية مطلوبة لتمرير اى قرار.

ثانيا:- اتفاقية التشغيل المشترك (ع)

(١) تشكل اتفاقية التشغيل المشترك لجنة تشغيل. تتكون اللجنة من شخص ممثل من كل طرف. كل طرف له ٥٠٪ داخل لجنة التشغيل.

(٢) تعتمد لجنة التشغيل الموازنات وبرامج العمل المرتبطة بالأنشطة والتى تتطلب ايضاً موافقة جماعية من ممثلي كل طرف. وتم تعيين احد اطراف التعاقد كمشغل وهو مسئول عن ادارة واداء برامج العمل المعتمدة.

(٣) تحدد اتفاقية التشغيل المشترك (ع) أن الحقوق والتعهدات الناشئة من انشطة الاستكشاف والتطوير والانتاج سوف يتم تقسيمها على اطراف الترتيب بنسبة مساهمتهم فى المنشأة (هـ).

وتحديداً فاتفاقية التشغيل المشترك تحدد أن الأطراف يقتسمون:

أ- الحقوق والتعهدات الناشئة من الاستكشاف وتصاريح التطوير تمنح للمنشأة (هـ) (على سبيل المثال التصاريح إلتزامات إعادة تأهيل المواقع اية اتاوات والالتزامات الضريبية).

ب- الانتاج.

ج – كل التكاليف المرتبطة ببرامج العمل.

(٤) يتم تغطية التكاليف التى تم تحملها والمرتبطة ببرامج العمل عن طريق طلب نقدية من الأطراف. وإذا اخفق احد اطراف التعاقد فى الوفاء بالتعهدات النقدية يطالب الطرف الاخر بالمساهمة بالمبلغ الذى لم يتم الوفاء به للمنشأة (هـ). وتعتبر القيمة التى لم يتم الوفاء بها كدين على الطرف المقصر تجاه الطرف الاخر.

تحليل هذا المثال :-

اولا:- يقوم اطراف الترتيب بتنفيذ الترتيب المشترك من خلال كيان مستقل والذى يحقق شكله القانونى فصلاً بين اطراف الترتيب والكيان المستقل.

ثانيا:- ويكون لدى اطراف الترتيب القدرة على اعادة تقديراتهم لحقوقهم وتعهداتهم الناشئة من الشكل القانونى للكيان المستقل الذى يتم تنفيذ الترتيب من خلاله. وقد قاموا بعمل ذلك عن طريق الاتفاق على شروط فى اتفاقية التشغيل المشترك والتى تمنحهم الحقوق في الاصول (علي سبيل المثال الاستكشاف والتطوير والتصاريح والانتاج واية اصول اخرى ناشئة من الانشطة) والتعهدات بالالتزامات (على سبيل المثال جميع التكاليف والتعهدات الناشئة من برامج العمل) والموجودة فى المنشأة (هـ) لذا يعتبر الترتيب المشترك عملية مشتركة.

ثانيا:- تعترف كل من الشركة (أ) والشركة (ب) فى قوائمها المالية بأنصبتهم من الاصول واية التزامات ناشئة عن الترتيب على اساس نسب مشاركتهم المتفق عليها. وبنفس هذا الاساس يعترف كل طرف ايضاً بنصيبه من الايراد (من بيع انصبتهم من المنتج) ونصيبه فى المصروفات.

المثال السادس :- عن اتفاقية تسييل الغاز الطبيعى

تمتلك الشركة (أ) حقل غاز غير مطور والذى يحتوى على مصادر غاز كبيرة. **قدرت الشركة (أ) ان** حقول الغاز ستكون ذات جدوى اقتصادية إذا تم بيع الغاز فقط لعملاء فى اسواق عبر البحار (خارجية). وللقيام بذلك يجب بناء مصنع مسيل الغاز لتسييل الغاز بحيث يمكن نقله بواسطة السفن إلى اسواق عبر البحار (خارجية).

دخلت الشركة (أ) ترتيب مشترك مع الشركة (ب) لكى تطور وتدير حقل الغاز وتسييله ، و فى ظل هذا الترتيب اتفقت الشركتان (أ و ب) على المساهمة بحقل الغاز والنقدية على التوالي فى الكيان المستقل (ج) .

فى مقابل تلك المساهمات يأخذ كل طرف من اطراف الترتيب ٥٠٪ من ملكية حصص الملكية فى المنشأة (ج).

والملمح الرئيسي للشكل القانوني للمنشأة (ج) يجعل المنشأة (ج) هى صاحبة حق الملكية (بمعنى ان الاصول والالتزامات المحتفظ بها فى الكيان المستقل هى أصول وإلتزامات الكيان المستقل وليست هى اصول والتزامات اطراف الترتيب).

يحدد الترتيب التعاقدي بين الأطراف مايلى:

اولا:- يجب على كل من الشركتين (أ) و (ب) تعيين عضوين بمجلس ادارة المنشأة (ج) . ويجب ان يوافق مجلس الادارة بالإجماع على استراتيجية المنشأة (ج) و الاستثمارات التى تقوم بها.

ثانيا:- يتم تنفيذ الادارة اليومية لحقل الغاز ومصنع تسييل الغاز بما فى ذلك انشطة التطوير (الانشاءات) عن طريق موظفي الشركة (ب) طبقاً لتوجيهات مشتركة متفق عليها بين اطراف الترتيب. وتقوم المنشأة (ج) برد التكاليف التى تحملتها (ب) عند ادارة حقل الغاز و مصنع تسييل الغاز.

ثالثا:- المنشأة (ج) مسئولة عن الضرائب والاتاوات على الانتاج ومبيعات الغاز السائل وكذلك الالتزامات المتكبدة فى إطار النشاط الطبيعى مثل حساب الموردين واعادة تهيئة الموقع وانهاء الالتزامات.

رابعا:- لدى الشركتان (أ و ب) انصبة متساوية فى الربح من الانشطة المنفذة فى الترتيب وبالمثل تستحق انصبة متساوية فى التوزيعات المؤداه بواسطة المنشأة (ج).

خامسا:- لا يحدد الترتيب التعاقدى أن لاى طرف حقوق على الاصول او تعهدات بالالتزامات فى المنشأة (ج).

سادسا:- قرر مجلس ادارة المنشأة (ج) الدخول فى اتفاقية تمويل مع مجموعة من المقرضين لتمويل تطوير حقل الغاز وأنشأ مصنع تسييل الغاز ويقدر اجمالى التكلفة للتطوير والإنشاء بمبلغ ١٠٠٠ مليون جنيه.

سابعا:- قدمت مجموعة المقرضين للمنشأة (ج) قرض قيمته ٧٠٠ مليون جنيه . ويحدد الترتيب بأن المقرضين لهم الحق فى الرجوع على الشركتين (أ و ب) فقط إذا اخفقت المنشأة (ج) فى الوفاء باتفاقية القرض اثناء تطوير حقل الغاز وإنشاء مصنع

الغاز. واتفق المقرضين انهم لن يرجعوا على الشركتين (أ و ب) لسداد القرض بمجرد ان يكون مصنع مسيل الغاز فى الانتاج على انها قامت بتقدير ان النقدية الداخلة إلى المنشأة (ج) والتى ستتولد من مبيعات الغاز السائل ستكون كافية لمقابلة تسديدات القرض. وعلى الرغم من ان المقرضين فى هذا التوقيت ليس لديهم الحق فى الرجوع على الشركتين (أ و ب) فالمقرضين يحتفظون بحماية فى مقابل اخفاق المنشأة (ج) عن طريق الحجز على مصنع تسييل الغاز.

تحليل هذا المثال :-

(١) يتم تنفيذ الترتيب المشترك من خلال كيان منفصل والذى يحدد شكله القانونى فصل بين طرفى الترتيب والكيان المستقل. ولا تحدد شروط الترتيب التعاقدية ان لطرفى الترتيب الحق على الاصول او التعهد بالالتزامات للمنشأة (ج) ولكنها تحدد ان طرفى الترتيب لديهم الحق فى صافى اصول المنشأة (ج).

(٢) ولا يمثل حق الرجوع لترتيبات التمويل اثناء تطوير حقل الغاز وإنشاء مسيل الغاز الطبيعى (**بمعنى ان** الشركتين أ و ب تقدم ضمانات منفصلة اثناء هذه المرحلة) بذاته الزام على طرفى الترتيب بالتعهد بإلتزامات المنشأة (ج) **بمعنى ان** القرض هو التزام على المنشأة (ج). لدى الشركتان (أ و ب) التزامات مستقلة والتى تتمثل فى ضمانهم لتسديد القرض إذا اخفقت المنشأة (ج) فى سداد القرض اثناء مرحلة التطوير والإنشاء.

(٣) لا توجد اية حقائق او ظروف اخرى تشير الى ان طرفى الترتيب لديهم حق كامل على كل المنافع الاقتصادية للاصول للمنشأة (ج) او ان الاطراف لديهم تعهدات بالالتزامات للمنشأة (ج). لذا يعتبر الترتيب المشترك مشروعاً مشتركاً.

(٤) يعترف اطراف التعاقد بحقوقهم فى صافى اصول المنشأة (ج) كاستثمار ويتم معالجته محاسبياً بطريقة حقوق الملكية

السيطرة المشتركة:- هي تقاسم متفق عليه – تعاقدياً – لـ **السيطرة** على نشاط اقتصادي، وتوجد - فقط – عندما تتطلب القرارات المالية والتشغيلية الإستراتيجية المتعلقة بالنشاط الموافقة بالإجماع من الأطراف المتقاسمة للسيطرة (المشاركون).

المشروع المشترك:- هو ترتيب تعاقدي يقوم بموجبه طرفان أو أكثر بمباشرة نشاط اقتصادي يخضع لسيطرة مشتركة ...**حيث** تتطلب القرارات المالية والتشغيلية الإستراتيجية المتعلقة بالنشاط الموافقة بالإجماع من الأطراف المتقاسمة للسيطرة (المشاركون)

ويلاحظ ان المشروع المشترك له خاصيتين :-

الخاصية الاولى :- انه ترتيب تعاقدى بين طرفان أو اكثر فى المشروع

الخاصية الثانية:- أن هذا الترتيب التعاقدى يترتب سيطرة مشتركة على المشروع

وبالتالى :-

- اذا كان هناك سيطرة من طرف على مشروع ما بدون ترتيب تعاقدى مع اطراف اخرى .. لايترتب عليها مشروع مشترك...ويتم المحاسبة عن هذا الاستثمار

كمنشاة تابعة ...

- اذا لم يترتب على الترتيب التعاقدى سيطرة مشتركة على المشروع ... فلن يكون هناك مشروع مشترك ولكن تحاسب على هذا الاستثمار كالتالى :-

١-اصول مالية ....

٢- أو استثمار فى منشآت شقيقة ... اذا كان هناك تأثير هام فى المشروع

مثال ١:- تمتلك المنشأة (س) والمنشاة (ص) ٣٠ % و ٢٥٪ على التوالى من الاسهم العادية للمنشاة (ع) وتم عقد اتفاق بين المنشاة (س) والمنشاة (ص) على الاشتراك فى اتخاذ القرارات التشغيلية والمالية الاستراتيجية للمنشاة (ع)

فى هذه الحالة :- تحاسب كلا المنشاتين (س) و(ص) على الاستثمار فى المنشاة (ع) كسيطرة على مشروع مشترك وفقا لهذا القسم

مثال٢ :- تمتلك المنشأة (س) والمنشاة (ص) ٣٠ % و ١٥٪ على التوالى من الاسهم العادية للمنشاة (ع) وتم عقد اتفاق بين المنشاة (س) والمنشاة (ص) على الاشتراك فى اتخاذ القرارات التشغيلية والمالية الاستراتيجية للمنشاة (ع)
فى هذه الحالة :- حيث ان الاتفاق التعاقدى بين المنشأتين (س) و(ص) لم يحقق السيطرة على المنشاة (ع) وبالتالى يتم المحاسبة عن هذا الاستثمار كالتالى:-
المنشاة (س) تحاسب عن الاستثمار فى المنشاة (ع) كاستثمار فى منشاة شقيقة
المنشاة (ص) تحاسب عن الاستثمار فى المنشاة (ع).. كاصول مالية



مثال٣:- المنشاة (س) تقوم بابحاث لتطوير انتاج جهاز هاتف جديد وتم الترتيب مع المنشاة (ص) لانتاج وتسويق هذا الجهاز وتتقاسم المنشاتان (س) و(ص) التكاليف والايرادات حسب الاتفاق بينهما

فى هذه الحالة :- يوجد مشروع مشترك بين المنشاتين(س)و(ص)على شكل سيطرة مشتركة على عملية انتاج وتسويق الهاتف

مثال٤:- المنشاة (س) والمنشاة (ص) وهما تعملان فى الشحن قامتا بشراء سفينة نقل بضائع عبر البحار على ان يتقاسما التكاليف والايرادات تشغيل هذه الناقلة

فى هذه الحالة :- يوجد سيطرة مشتركة من الملكية المشتركة للاصل وهو الناقلة

مثال٥: تمتلك المنشأة (س) والمنشاة (ص) ٣٠ % و ٤٠٪ على التوالى من الاسهم العادية للمنشاة (ع) وتم عقد اتفاق بين المنشاة (س) والمنشاة (ص) على الاشتراك فى اتخاذ القرارات التشغيلية والمالية الاستراتيجية للمنشاة (ع)

فى هذه الحالة:- يوجد سيطرة مشتركة على المنشأة (ع) من كلا المنشاتين (س) و(ص

مثال٦:- المنشاة (س) تقوم بابحاث لتطوير انتاج جهاز حاسب جديد وتم الترتيب مع المنشاة (ص) لانتاج هذا الجهاز وتبلغ تكلفة انتاج الوحدة ١٠٠٠ ريال وتتحمل المنشاة (س) تكاليف التسويق وتكلفة قدرها ٢٠٠ ريال للوحدة وسعر بيع الوحدة ٢٠٠٠ ريال وتتقاسم المنشاتان (س) و(ص) الايرادات بنسبة ٤٠٪ و٦٠٪ على التوالى..

. فى هذه الحالة:-

المنشاة (س):- تثبت فى دفاترها ١٠٠٠ ريال كتكاليف انتاج للوحدة و١٢٠٠ ريال كايرادات للوحدة

المنشاة (ص): تثبت فى دفاترها ٢٠٠ ريال تكاليف للوحدة و٨٠٠ كايرادات للوحدة

مثال٧:- المنشأة (س) قامت بترتيب اتفاق تعاقدى مع المنشاة (ص) لشراء طائرة بنسبة ملكية ٥٠٪ لكلا منهما على ان يتقاسما تكاليف التشغيل والايرادات الناتجة وقد بلغت تكلفة شراء الطائرة ٥٠ مليون ريال وتكاليف عقد الصيانة السنوى مليون ريال وتكاليف التأمين ٢مليون

فى هذه الحالة كلا من المنشاتين (س) و(ص) سوف يثبت فى دفاتره:-

اصول خاضعة للسيطرة .... بقيمة ٢٥ مليون ريال

تكاليف صيانة اصول خاضعة للسيطرة .... بمبلغ ٥٠٠ الف ريال

تكاليف تأمين اصول خاضعة للسيطرة .... بمبلغ مليون ريال

وكذلك يتم اثبات تكاليف التشغيل والايرادات الناتجة

مثال٨ :- فى ٢٠٠٧/١/١ تملكت المنشأة (س) والمنشاة (ص) ٣٠ % و ٢٥٪ على التوالى من الاسهم العادية للمنشاة (ع) بقيمة ٣٠٠٠٠٠ ريال و ٢٥٠٠٠٠ ريال بسعر ١٠٠ريال للسهم وتم عقد اتفاق بين المنشاة (س) والمنشاة (ص) على الاشتراك فى اتخاذ القرارات التشغيلية والمالية الاستراتيجية للمنشاة (ع)

وفى ٢٠٠٧/١٢/٣١م اعلنت عن تحقيق ارباح قدرها ٥٠٠٠٠٠ ريال

المطلوب :- كيف تعالج المنشأة (س) استثمارها فى المنشاة (ع) فى الحالات التالية:-

الحالة الاولى:- اذا لم يكن هناك سعر معلن لاسهم المنشأة (ع) ومن غير العملى قياس القيمةالعادلة لها بدون تكلفة وجهد غير مبرر

الحالة الثانية:- اذا لم يكن هناك سعر معلن لاسهم المنشاة (ع) واعلنت المنشاة (اى قبل تاريخ 20x6(ع) عن توزيعات ارباح قدرها ١٠٠٠٠٠ ريال عن عام السيطرة المشتركة)

ومن غير العملى قياس القيمةالعادلة لها بدون تكلفة وجهد غير مبرر

الحالة الثالثة:- اذا كان هناك سعر معلن لاسهم المنشاة (ع) وبلغ سعر السهم ١٠٥ ريال وقامت بتوزيع ارباح قدرها ٢٠٠٠٠٠ريال

الحالة الرابعة:- اذا اختارت المنشاة (س) المحاسبة عن استثمارها فى المنشأة (ع) بطريقة حقوق الملكية وقامت المنشاة بتوزيع ١٥٠٠٠٠ ريال توزيعات ارباح

.....

الحالة الاولى:- اذا لم يكن هناك سعر معلن لاسهم المنشأة (ع) ومن غير العملى قياس القيمةالعادلة لها بدون تكلفة وجهد غير مبرر

فى هذه الحالة :- يمكن للمنشاة (س) أن تختار نموذج التكلفة للمحاسبة عن استثماراتها فى المنشاة (ع) حيث ان خيار نموذج القيمة العادلة غير متاح لعدم وجود سعر معلن ومن غير العملى قياس القيمة العادلة بدرجة يمكن الاعتماد عليها بدون تكلفة وجهد لا مبرر لهما

اولا:- اثبات الاستثمار حسب نموذج التكلفة

٣٠٠٠٠٠ من حـ/ استثمارات فى شركة خاضعة للسيطرة المشتركة

٣٠٠٠٠٠ الى حـ/ النقدية

ثانيا:- كيفية معاملة الارباح المحققة فى المنشاة (ع)

حسب نموذج التكلفة لايتم الاعتراف باى ارباح الا الارباح المستلمة فقط

الحالة الثانية:- اذا لم يكن هناك سعر معلن لاسهم المنشاة (ع) واعلنت المنشاة (اى قبل تاريخ 20x6(ع) عن توزيعات ارباح قدرها ١٠٠٠٠٠ ريال عن عام السيطرة المشتركة) ومن غير العملى قياس القيمةالعادلة لها بدون تكلفة وجهد غير مبرر

اولا:- اثبات الاستثمار حسب نموذج التكلفة

٣٠٠٠٠٠ من حـ/ استثمارات فى شركة خاضعة للسيطرة المشتركة

٣٠٠٠٠٠ الى حـ/ النقدية

ثانيا:- كيفية معاملة الارباح المحققة فى المنشاة (ع)

حسب نموذج التكلفة لايتم الاعتراف باى ارباح الا الارباح المستلمة فقط

ثالثا:- اثبات الارباح الموزعة

وعلى الرغم من أن هذه الارباح تخص عام سابق الاستحواذ على المنشأة (ع) الا أن نموذج التكلفة يتطلب اثباتها فى قائمة الدخل

٣٠٠٠٠حـ / النقدية

٣٠٠٠٠ الى حـ/ ارباح شركة خاضعة للسيطرة المشتركة

الحالة الثالثة:- اذا كان هناك سعر معلن لاسهم المنشاة (ع) وبلغ سعر السهم١٠٥ ريال وقامت بتوزيع ارباح قدرها ٢٠٠٠٠٠ريال

وحيث ان هناك سعر معلن لاسهم المنشأة (ع) فأنه يمكن للمنشاة (س) ان تطبق نموذج القيمة العادلة حيث ان نموذج التكلفة لايطبق فى هذه الحالة لوجود سعر معلن

اولا:- اثبات الاستثمار عند الاقتناء فى20x7/1/1

٣٠٠٠٠٠ من حـ/ استثمارات فى شركة خاضعة للسيطرة المشتركة

٣٠٠٠٠٠ الى حـ/ النقدية

ثانيا:- اثبات التغيرات فى القيمة العادلة فى20x7/12/31

١٥٠٠٠من حـ/ استثمارات فى شركة خاضعة للسيطرة المشتركة

١٥٠٠٠ الى حـ/ ارباح استثمارات خاضعة للسيطرة المشتركة

ثالثا:- اثبات توزيع ارباح

٦٠٠٠٠ من حـ/ النقدية

٦٠٠٠٠ الى حـ/ ارباح استثمارات خاضعة للسيطرة المشتركة

(٢٠٠٠٠٠ ×٣٠٪)

الحالة الرابعة:- اذا اختارت المنشاة (س) المحاسبة عن استثمارها فى المنشأة (ع) بطريقة حقوق الملكية وقامت المنشاة بتوزيع ١٥٠٠٠٠ ريال توزيعات ارباح

اولا:- اثبات الاستثمار عند الاقتناء فى20x7/1/1

٣٠٠٠٠٠ من حـ/ استثمارات فى شركة خاضعة للسيطرة المشتركة

٣٠٠٠٠٠ الى حـ/ النقدية

ثانيا:- اثبات نصيب المنشاة (س) فى الارباح المعلنة فى20x7/12/31

١٥٠٠٠٠ من حـ/ استثمارات فى شركة خاضعة للسيطرة المشتركة

(٥٠٠٠٠٠ ×٣٠٪)

١٥٠٠٠٠ الى حـ/ ارباح استثمارات فى شركة خاضعة للسيطرة المشتركة

ثالثا:- اثبات الارباح المستلمة

٤٥٠٠٠ من حـ/ النقدية

٤٥٠٠٠ الى حـ/ استثمارات فى شركة خاضعة للسيطرة المشترك

(١٥٠٠٠٠ ×٣٠٪)

المعاملات بين المشارك ومشروعه المشترك

عندما يساهم مشارك، أو يبيع أصولاً للمشروع المشترك، فإن إثبات أي جزء من المكسب أو الخسارة من المعاملة يجب أن يعكس جوهر المعاملة.

الحالة الاولى :- حالة ...مساهمة المشارك باصول فى المشروع المشترك ..وشريطة أن يكون المشارك قد حول المخاطر والعوائد الجوهرية المتعلقة بالملكية.

فى هذه الحالة :-

(أ) على المشارك أن يثبت – فقط - ذلك الجزء من المكسب أو الخسارة التي تعود إلى حصص المشاركين الأخرين.

(ب) على المشارك أن يثبت بالكامل أي خسارة عندما تقدم المساهمة أو البيع دليلاً على خسارة هبوط.

مثال:- فى 20x7/1/1 تملكت المنشأة (س) والمنشاة (ص) ٣٠ % و ٢٥٪ وكان من ضمن التوالى للمنشاة (ع) بقيمة ٣٠٠٠٠٠ ريال و ٢٥٠٠٠٠ ريال الحصة التى قدمتها المنشأة (س) اصل قيمته العادلة ٥٠٠٠٠ ريال ومجمع اهلاكه ٦٠٠٠٠ ريال وصافى قيمته الدفترية ٤٠٠٠٠ ريال وتم عقد اتفاق بين المنشاة (س) والمنشاة (ص) على الاشتراك فى اتخاذ القرارات التشغيلية والمالية الاستراتيجية للمنشاة (ع)

- قدرت المنشاة (ع) العمر الانتاجى للاصل ٥ سنوات بدون قيمة متبقية وتقوم باهلاكه بطريقة القسط الثابت

- قامت المنشاة (ع) فى 20x7/12/31 بتحقيق ارباح قدرها ١٠٠٠٠٠ ريال

- المنشاة (س)تحاسب على استثمارها فى المنشاة(ع) بطريقة حقوق الملكية

اولا:- اثبات الحصة النقدية التى قدمتها المنشاة(س) عند الاقتناء فى 20x7/1/1

٢٥٠٠٠٠من حـ/ استثمارات فى شركة خاضعة للسيطرة المشتركة

٢٥٠٠٠٠ الى حـ/ النقدية

ثانيا:- اثبات الاصل الذى قدمته المنشاة(س) عند الاقتناء فى20x7/1/1

من مذكورين

٤٧٠٠٠ حـ / استثمارات فى شركة خاضعة للسيطرة المشتركة

٦٠٠٠٠ حـ / مجمع اهلاك الاصل

الى مذكورين

١٠٠٠٠٠ حـ / ممتلكات ومعدات ومصانع

٧٠٠٠ حـ / ارباح اصل مساهم به فى شركة خاضعة لسيطرة مشتركة

لاحظ:- انه تم اثبات ارباح بيع الاصل التى تعود على المشاركين الاخرين وهى ٧٠ % ولم يتم اثبات ارباح على حصة المنشاة (س)

ثانيا:- اثبات نصيب المنشاة (س) فى الارباح المعلنة فى20x7/12/31

٣٠٠٠٠من حـ/ استثمارات فى شركة خاضعة لسيطرة مشتركة

٣٠٠٠٠ الى حـ/ ارباح استثمارات فى شركة خاضعة لسيطرة مشتركة

ثالثا: اثبات ارباح الاصل المساهم به فى الشركة الخاضعة لسيطرة مشتركة

٦٠٠ حـ/ استثمارات فى شركة خاضعة لسيطرة مشتركة

٦٠٠ الى حـ / ارباح اصل مساهم به فى شركة خاضعة لسيطرة مشتركة

لاحظ ان:-

المنشاة (ع) تقوم باهلاك الاصل بقيمة ٥٠٠٠٠÷٥=١٠٠٠٠سنوى

المنشاة (س) قدمت الاصل بقيمة ٤٧٠٠٠ وبالتالى بالنسبة لها يكون اهلاكه ٤٧٠٠٠/٥=٩٤٠٠ سنوى وبالتالى هناك فرق قدره ٦٠٠ريال

الحالة الثانية:- حالة شراء المشارك أصولاً من المشروع المشترك .

فى هذه الحالة:-

(أ) لا يجوز للمشارك أن يثبت نصيبه من أرباح المشروع المشترك من المعاملة حتى يُعاد بيع الأصل لطرف مستقل.

(ب) على المشارك أن يثبت نصيبه من الخسائر الناتجة من هذه المعاملات بالطريقة نفسها مثل الأرباح باستثناء تلك الخسائر التي يجب أن تُثبت – مباشرةً - عندما تعبر عن **خسارة هبوط**.

معيار المحاسبة المصري رقم (٤٤)
الإفصاح عن الحصص فى المنشآت الأخرى

.....

هذا المعيار يهدف الى ...

إلزام المنشأة... بالإفصاح عن المعلومات التى تتيح لمستخدمى قوائمها المالية تقييم :

(أ) طبيعة حصصها فى المنشآت الأخرى والمخاطر المصاحبة لها .

و(ب) تأثيرات تلك الحصص على مركزها المالى وأدائها المالى وتدفقاتها النقدية .

سنتناول هذا المعيار بالشرح من خلال النقاط التالية:-

المطلب الاول:- نطاق تطبيق هذا المعيار

المطلب الثانى:- المقصود بالحصص فى المنشآت الأخرى

المطلب الثالث:- ضوابط الافصاح عن الحصص فى المنشآت الاخرى

المطلب الرابع:- الافصاح عن الاحكام والافتراضات الهامة

المطلب الخامس:- الافصاح عن الحصص فى الشركات التابعة

المطلب السادس :- الافصاح عن الحصص فى الترتيبات المشتركة والشركات الشقيقة

المطلب السابع :- الافصاح عن ... الحصص فى المنشآت ذات الهيكل الخاص غير المجمعة

المطلب الثامن:- الافصاح عن الحصص فى الشركات التابعة غير المجمعة (المنشآت الاستثمارية)

المطلب الاول

نطاق تطبيق هذا المعيار

ينبغى على المنشأة التى تمتلك حصة فى أى مما يلى تطبيق هذا المعيار

(أ) الشركات التابعة .

(ب) الترتيبات المشتركة (أى العمليات المشتركة أو المشروعات المشتركة).

(ج) الشركات الشقيقة .

(د) المنشآت ذات الهيكل الخاص غير المجمعة.

(هـ) المنشآت الاستثمارية

.....

لا ينطبق هذا المعيار على :

(أ) خطط مزايا العاملين بعد إنتهاء الخدمة أو خطط مزايا العاملين الأخرى طويلة الأجل التى ينطبق عليها معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٨) "مزايا العاملين " .

(ب) القوائم المالية المستقلة للمنشأة والتى ينطبق عليها معيار المحاسبة المصرى رقم (١٧) " القوائم المالية المستقلة " .

لكن إذا كان لدى المنشأة حصص فى منشأة ذات هيكل خاص غير مجمعة وتعد قوائم مالية مستقلة على أنها قوائمها المالية الوحيدة .. **فعليها** أن تطبق متطلبات الافصاح الخاصة بحصص فى منشأة ذات هيكل خاص غير مجمعة عند إعدادها تلك القوائم المالية المستقلة.

(ج) حصة تحتفظ بها المنشأة التى تشارك فى ترتيب مشترك ، ولكن لا تملك سيطرة مشتركة عليها ...**إلا إذا** أدت تلك الحصة إلى وجود نفوذ مؤثر على الترتيب او كانت حصة فى منشأة ذات هيكل خاص .

(د) حصة فى منشأة أخرى تتم المحاسبة عليها وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) " الأدوات المالية" .

ومع ذلك تطبق المنشأة هذا المعيار عندما :

(١) تكون الحصة عبارة عن حصة فى شركة شقيقة أو مشروع مشترك يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر ، وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (١٨) "الإستثمارات فى الشركات الشقيقة ".

أو(٢) تكون الحصة عبارة عن حصة فى منشأة ذات هيكل خاص غير مجمعة

المطلب الثانى
المقصود بالحصص فى المنشآت الأخرى

الحصص فى المنشآت الأخرى:- تشير إلى المشاركة التعاقدية وغير التعاقدية التى تعرض المنشأة المعدة للقوائم المالية إلى التذبذب فى العوائد الناتجة من أداء المنشأة الأخرى .

ويمكن أن تساعد دراسة غرض المنشأة الأخرى وتصميمها المنشأة المعدة للقوائم المالية... **عند تقييم** ما إذا كانت تملك حصة فى تلك المنشأة أم لا . **وبناءً على ذلك** ... ما إذا كان يتعين عليها تقديم الإفصاحات الواردة فى هذا المعيار .

ويجب أن يتضمن التقييم ... دراسة للمخاطر التى تم تصميم المنشأة الأخرى لإيجادها والمخاطر التى تم تصميم المنشأة الأخرى لنقلها إلى المنشأة المعدة للقوائم المالية والأطراف الأخرى .

تتعرض المنشأة المعدة للقوائم المالية عادة لتذبذبات فى العوائد من أداء المنشأة الأخرى بسبب :-

- الاحتفاظ بالأدوات (مثل أدوات حقوق الملكية وأدوات الدين التى أصدرتها المنشأة الأخرى)
- أو وجود مشاركة أخرى لها تستوعب التقلبات .

على سبيل المثال :- لنفترض أن المنشأة ذات الهيكل الخاص لديها محفظة قروض ، وتقوم المنشأة ذات الهيكل الخاص بعمل عقود مبادلة مع منشأة أخرى (المنشاة المعدة للقوائم المالية) لحماية نفسها من التقصير فى دفع الفائدة وأصل مبلغ القرض .

فى هذه الحالة:- يكون للمنشأة المعدة للقوائم المالية مشاركة تعرضها لتذبذب فى العوائد من أداء المنشأة ذات الهيكل الخاص لأن مبادلة الإلتزام مقابل الضمان تستوعب تذبذب العوائد للمنشأة ذات الهيكل الخاص ..

ويراعى انه :-

يتم تصميم بعض الأدوات... لنقل المخاطر من المنشأة المعدة للقوائم المالية إلى منشأة أخرى .

وتخلق هذه الأدوات ... تذبذباً فى العوائد بالنسبة للمنشأة الأخرى لكنها لا تعرض المنشأة المعدة للقوائم المالية عادة إلى تقلبات فى العوائد من أداء المنشأة الأخرى .

على سبيل المثال:-

نفترض تأسيس منشأة ذات هيكل خاص لتوفير فرص إستثمارية للمستثمرين الراغبين بالتعرض للمخاطر الإئتمانية بالمنشأة (ع) (ليس هناك علاقة بين المنشأة (ع) وأى طرف مشارك فى الترتيبات) .

تحصل المنشأة ذات الهيكل الخاص ...على التمويل عن طريق إصدار سندات لهؤلاء المستثمرين مرتبطة بمخاطر المنشأة (ع) (سندات مرتبطة بالإئتمان) وتستخدم العائدات للاستثمار فى محفظة أصول مالية خالية من المخاطر .

وتحصل المنشأة ذات الهيكل الخاص ...على المخاطر الإئتمانية للمنشأة (ع) عن طريق الدخول فى مبادلة الإلتزام مقابل الضمان مع الطرف المقابل ، وتنقل مبادلة الإلتزام مقابل الضمان المخاطر الإئتمانية للمنشأة (ع) إلى المنشأة ذات الهيكل الخاص مقابل رسوم يدفعها الطرف المقابل فى المبادلة .

ويحصل المستثمرون فى المنشأة ذات الهيكل الخاص على عائد أعلى يعكس عائد المنشأة ذات الهيكل الخاص من محفظة أصولها ورسوم مبادلة الإلتزام مقابل الضمان .

وليس للطرف المقابل... مشاركة مع المنشأة ذات الهيكل الخاص تعرضه للتذبذب فى العوائد من أداء هذه المنشأة ...**لأن مبادلة الإلتزام** مقابل الضمان تنقل التذبذب إلى المنشأة... **بدلاً من** استيعاب التذبذب فى عوائد المنشأة ذات الهيكل الخاص

.....

المطلب الثالث

ضوابط الافصاح عن الحصص فى المنشآت الاخرى

.....

الضابط الاول:- إذا لم يتحقق هذا الهدف ... من خلال الإفصاحات المطلوبة بموجب هذا المعيار إلى جانب الإفصاحات المطلوبة بموجب معايير المحاسبة المصرية الأخرى ... فعلى المنشأة أن تفصح عن أية معلومات إضافية ضرورية أخرى لتحقيق ذلك الهدف .

الضابط الثانى:- مستوى تفصيل وتجميع المعلومات اللازمة لتلبية هدف الافصاح وتقوم المنشأة بتجميع أو تجزئة الإفصاحات بطريقة لا تؤدى إلى إخفاء المعلومات المفيدة بسبب

السبب الاول:- عرض كمية كبيرة من التفاصيل غير الهامة قد لا تساعد مستخدمى القوائم المالية.

السبب الثانى:- تجميع بنود ذات خصائص مختلفة ... قد تؤدى الى حجب المعلومات نتيجة التجميع المفرط

أمثلة على مستوى التجميع ... ضمن فئات المنشآت التى قد تكون ملائمة ما يلى :

مثال١:- طبيعة الأنشطة (على سبيل المثال منشأة بحث وتطوير / منشأة توريق مالى وإئتمان دوار).

مثال٢:- تصنيف الصناعة.

مثال٣:- النطاق الجغرافى (على سبيل المثال الدولة أو المنطقة) .

.....

الضابط الثالث:- ينبغى على المنشأة عرض المعلومات بشكل منفصل للحصص فى :

(أ) الشركات التابعة.

(ب) المشروعات المشتركة.

(ج) العمليات المشتركة.

(د) الشركات الشقيقة.

(هـ) المنشآت ذات الهيكل الخاص غير المجمعة

(و) المنشآت الاستثمارية

المطلب الرابع
الافصاح عن الاحكام والافتراضات الهامة

تفصح المنشأة عن المعلومات حول الأحكام و الإفتراضات الهامة التى قامت بها (والتغيرات على تلك الأحكام والإفتراضات) عند تحديد :

(أ) امتلاك سيطرة على منشأة أخرى ، أى الكيان المستثمر فيه

و(ب) إمتلاكها سيطرة مشتركة على ترتيب أو نفوذ مؤثر على منشأة أخرى .

و(ج) نوع الترتيب المشترك (أى عملية مشتركة أو مشروع مشترك) عند تنظيم هذا الترتيب من خلال شركة أو تنظيم مستقل .

.....

ضوابط هذا الافصاح :-

الضابط الاول:- تشمل هذه الأحكام والإفتراضات الهامة التى يتم الإفصاح عنها... الاحكام والافتراضات التى قامت بها المنشأة عندما تؤدى التغييرات فى الحقائق والظروف إلى تغيير الإستنتاج عن مدى امتلاك المنشأة لسيطرة ، أو لسيطرة مشتركة أو لنفوذ مؤثر.

.....

الضابط الثانى:- ينبغى على المنشأة أن تفصح مثلاً عن الأحكام والإفتراضات الهامة التى تمت عند تحديد :

(أ) عدم سيطرتها على منشأة أخرى رغم امتلاكها لأكثر من نصف حقوق التصويت فى المنشأة الأخرى .

(ب) سيطرتها على منشأة أخرى رغم امتلاكها لأقل من نصف حقوق التصويت فى المنشأة الأخرى .

(ج) كونها وكيلاً أو أصيلاً

(د) عدم امتلاك نفوذ مؤثر رغم امتلاكها لنسبة ٢٠٪ أو أكثر من حقوق التصويت فى المنشأة الأخرى .

(و) تمتعها بنفوذ مؤثر رغم امتلاكها لنسبة تقل عن ٢٠٪ من حقوق التصويت فى المنشأة الأخرى .

المطلب الخامس

الافصاح عن الحصص فى الشركات التابعة

تفصح المنشأة عن المعلومات المفيدة لمستخدمى القوائم المالية المجمعة التالية:

اولا:- معلومات تمكن من فهم ....المنشآت المكونة للمجموعة .

ثانيا:- معلومات تمكن من فهم... حقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة فى أنشطة المجموعة وتدفقاتها النقدية.

ثالثا:- معلومات تمكن من تقييم ... طبيعة ونطاق القيود الهامة على قدرة المنشأة على الوصول إلى أصول المجموعة أو استخدامها وتسوية إلتزاماتها .

رابعا:- معلومات تمكن من تقييم ... طبيعة المخاطر المصاحبة لحصتها فى المنشآت ذات الهيكل الخاص المجمعة والتغييرات فيها.

خامسا:- معلومات تمكن من تقييم ... آثار التغييرات فى حصص ملكية الشركة الأم فى الشركة التابعة التى لا تؤدى إلى فقدان السيطرة.

سادسا:- معلومات تمكن من تقييم ... أثار فقد السيطرة على الشركة التابعة خلال الفترة المالية .

سنتناول هذه المعلومات بالشرح كالتالى:-

اولا:- معلومات تمكن من فهم ....المنشآت المكونة للمجموعة .

عندما تكون القوائم المالية للشركة التابعة المستخدمة فى إعداد القوائم المالية المجمعة قد أعدت فى تاريخ أو عن فترة مالية تختلف عن تاريخ أو الفترة المالية للقوائم المالية المجمعة .. **فينبغى على المنشأة أن تفصح عن :**

(أ) تاريخ نهاية الفترة المعد عنها القوائم المالية لتلك الشركة التابعة .

و(ب) سبب استخدام تاريخ أو فترة مختلفة .

بند ثانيا:- معلومات تمكن من فهم... حقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة فى أنشطة المجموعة وتدفقاتها النقدية

تفصح المنشأة لكل من شركاتها التابعة التى يوجد بها حقوق حصة غير مسيطرة جوهرية للمنشأة المعدة للقوائم المالية ...**عما يلى :-**

(أ) إسم الشركة التابعة .

(ب) مكان الأعمال الرئيسى للشركة التابعة (وبلد التأسيس إذا كانت تختلف عن مكان الأعمال الرئيسى).

(ج) نسبة حقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة .

(د) نسبة حقوق التصويت المحتفظ بها من قبل حقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة إذا كانت تختلف عن نسبة حصص الملكية المحتفظ بها

(هـ) نصيب حقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة من أرباح و خسائر الشركة التابعة .

(و) إجمالى حقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة المتراكمة فى الشركة التابعة فى نهاية الفترة المالية .

(ن) أرباح الأسهم المدفوعة للأقلية / أصحاب الحقوق غير المسيطرة .

(ز) معلومات مالية ملخصة عن الشركة التابعة ... قبل قيود الاستبعاد للمعاملات التى تمت بين شركات المجموعة .

وتشمل هذه المعلومات... معلومات مالية ملخصة حول الأصول والإلتزامات والربح أو الخسارة والتدفقات النقدية للشركة التابعة والتى تمكن المستخدمين من فهم حقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة فى أنشطة المجموعة وتدفقاتها النقدية .

على سبيل المثال :- معلومات عن الأصول المتداولة والأصول غير المتداولة والإلتزامات المتداولة والإلتزامات غير المتداولة والإيرادات والربح أو الخسارة وإجمالى الدخل الشامل .

.....

بند ثالثا:- معلومات تمكن من تقييم ... طبيعة ونطاق القيود الهامة على قدرة المنشأة على الوصول إلى أصول المجموعة أو استخدامها وتسوية إلتزاماتها

تفصح المنشأة عما يلى :

(أ) **القيود الهامة** (مثلاً ، القيود القانونية والتعاقدية والتنظيمية) على قدرتها فى الوصول إلى أصول المجموعة واستخدامها وتسوية إلتزاماتها **مثل :**

مثال١ :- القيود التى تحد من قدرة الشركة الأم أو شركاتها التابعة على تحويل النقد أو الأصول الأخرى إلى (أو من) المنشآت الأخرى ضمن المجموعة .

مثال٢ :- الضمانات أو المتطلبات الأخرى التى تقيد توزيع أرباح الأسهم أو أى توزيعات راسمالية أخرى التى يتم دفعها أو الإقتراض أو الإقراض إلى (أو من) المنشآت الأخرى ضمن المجموعة .

(ب) **طبيعة ونطاق الحقوق الوقائية** لحقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة والتى قد تحد من قدرة المنشأة للوصول إلى أصول المجموعة أو استخدامها أو تسوية إلتزاماتها ..**مثال** عندما تكون الشركة الأم ملزمة بتسوية إلتزامات الشركة التابعة قبل تسوية إلتزاماتها أو وجوب موافقة الأقلية / الحقوق غير المسيطرة على الوصول إلى أصول الشركة التابعة أو لتسوية إلتزاماتها).

(ج) القيم المدرجة بالقوائم المالية المجمعة للأصول والإلتزامات التى تنطبق عليها تلك القيود .

.....

بند رابعا:- معلومات تمكن من تقييم ... طبيعة المخاطر المصاحبة لحصتها فى المنشآت ذات الهيكل الخاص المجمعة والتغييرات فيها .

تفصح المنشأة عن بنود أية إتفاقيات تعاقدية يمكن أن تقتضى من الشركة الأم أو شركاتها التابعة توفير الدعم المالى للمنشأة ذات الهيكل الخاص المجمعة ، بما فى ذلك الأحداث أو الظروف التى يمكن أن تعرض المنشأة المعدة للقوائم المالية إلى الخسارة .

على سبيل المثال:- أسباب ترتيبات السيولة أو التصنيف الإئتمانى التى قد تؤدى إلى إلزام المنشأة بشراء أصول المنشأة ذات الهيكل الخاص أو توفير الدعم المالى لها.

ويراعى أن :- تفصح المنشأة عن أية نية حالية لتوفير الدعم المالى أو دعم آخر إلى المنشأة ذات الهيكل الخاص المجمعة بما فى ذلك النية لمساعدة المنشأة ذات الهيكل الخاص فى الحصول على الدعم المالى .

ويراعى الحالات التالية :-

الحالة الاولى:- حالة قيام الشركة الأم أو أى من شركاتها التابعة... بتقديم دعماً مالياً أو دعماً آخر إلى منشأة ذات هيكل خاص مجمعة .. خلال الفترة المالية ودون وجود إلتزام تعاقدى للقيام بذلك .

مثال:- شراء أصول المنشأة ذات الهيكل الخاص أو الأدوات الصادرة عنها .

فى هذه الحالة ينبغى على المنشأة الإفصاح عن :

(أ) نوع ومبلغ الدعم المقدم بما فى ذلك الحالات التى ساعدت فيه الشركة الأم أو شركاتها التابعة للمنشأة ذات الهيكل الخاص فى الحصول على الدعم المالى

و(ب) أسباب تقديم الدعم .

الحالة الثانية:- حالة قيام الشركة الأم أو أى من شركاتها التابعة... بتقديم دعماً مالياً أو دعماً آخر إلى منشأة ذات هيكل خاص لم يكن يتم تجميعها من قبل وأدى الدعم إلى سيطرة المنشأة على المنشأة ذات الهيكل الخاص.. خلال الفترة المالية ودون وجود إلتزام تعاقدى للقيام بذلك .

فى هذه الحالة :- ينبغى على المنشأة الإفصاح عن توضيح للعوامل ذات العلاقة فى الوصول إلى هذا القرار

بند خامسا:- معلومات تمكن من تقييم ... آثار التغييرات فى حصص ملكية الشركة الأم فى الشركة التابعة التى لا تؤدى إلى فقدان السيطرة

تعرض المنشأة جدولاً يبين الاثر على حقوق ملكية مساهمى الشركة الأم نتيجة التغيير فى حصة الملكية فى الشركة التابعة والتى لا تؤدى إلى فقد السيطرة .

بند سادسا:- معلومات تمكن من تقييم أثار فقد السيطرة على الشركة التابعة خلال الفترة المالية .

تفصح المنشأة عن الربح أو الخسارة (إن وجد) المحسوب وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٢) :

(أ) **جزء الربح أو الخسارة** الناتج عن قياس أى استثمار متبقى فى الشركة التابعة السابقة بقيمته العادلة فى تاريخ فقد السيطرة .

و(ب) **البند فى الربح أو الخسارة** (قائمة الدخل) الذى تم فيه الاعتراف بالربح أو الخسارة (إذا لم يكن قد تم عرضها بشكل منفصل).

المطلب السادس

الافصاح عن الحصص فى الترتيبات المشتركة والشركات الشقيقة

تفصح المنشأة عن المعلومات التى تمكن مستخدمى قوائمها المالية من تقييم :

اولا:- معلومات تمكن من... تقييم الطبيعة والمدى والتأثيرات المالية لحصصها فى الترتيبات المشتركة والشركات الشقيقة بما فى ذلك طبيعة وتأثيرات علاقتها التعاقدية مع المستثمرين الآخرين ممن يملكون سيطرة مشتركة أو نفوذاً مؤثراً على الترتيبات المشتركة والشركات الشقيقة.

ثانيا:- معلومات تمكن من... تقييم طبيعة المخاطر المصاحبة لحصصها فى المشروعات المشتركة والشركات الشقيقة والتغييرات فيها.

.....

اولا:- معلومات تمكن من... تقييم طبيعة ونطاق والتأثيرات المالية لحصص المنشأة فى الترتيبات المشتركة والشركات الشقيقة

تفصح المنشأة عما يلى :

(أ) بالنسبة للترتيب المشترك والشركة الشقيقة التى يكون لها أهمية نسبية بالنسبة للمنشأة المعدة للتقارير :

(١) إسم الترتيب المشترك أو الشركة الشقيقة .

و(٢) **طبيعة علاقة** المنشأة مع الترتيب المشترك أو الشركة الشقيقة

مثلاً ... من خلال وصف طبيعة أنشطة الترتيب المشترك أو الشركة الشقيقة وما إذا كانت إستراتيجية بالنسبة لأنشطة المنشأة

و(٣) **مكان الأعمال الرئيسى** (وبلد التأسيس ، إذا كان مختلفاً عن مكان الأعمال الرئيسى) للترتيب المشترك أو الشركة الشقيقة .

و(٤) نسبة الملكية أو حصة المشاركة المحتفظ بها من قبل المنشأة ، ونسبة حقوق التصويت المحتفظ بها ، إذا كانت مختلفة وكان ذلك ممكناً .

(ب) بالنسبة لكل مشروع مشترك أو شركة شقيقة لها أهمية نسبية بالنسبة للمنشأة المعدة للقوائم المالية :

(١) **ما إذا كان الاستثمار** فى المشروع المشترك أو الشركة الشقيقة يقاس بإستخدام طريقة حقوق الملكية أو بالقيمة العادلة .

(٢) **معلومات مالية ملخصة** حول المشروع المشترك أو الشركة الشقيقة

(٣) **القيمة العادلة لإستثمارها** فى المشروع المشترك أو الشركة الشقيقة ، إذا كان هناك سعر سوق معلن للاستثمار ، وذلك فى حالة قياس الحصة فى المشروع المشترك أو الشركة الشقيقة بإستخدام طريقة حقوق الملكية .

(ج) المعلومات المالية حول استثمارات المنشأة فى المشروعات المشتركة والشركات الشقيقة غير الهامة بشكل منفرد :

(١) كإجماليات لكافة المشروعات المشتركة غير الهامة بشكل منفصل

(٢) كإجماليات لكافة الشركات الشقيقة غير الهامة بشكل منفرد .

.....

- **تفصح المنشأة أيضاً عن :**

(أ) **طبيعة ونطاق اى قيود جوهرية** (مثلاً ناتجة عن ترتيبات أقتراض أو متطلبات تنظيمية أو ترتيبات تعاقدية مع المستثمرين ممن يملكون السيطرة المشتركة أو النفوذ

المؤثر على المشروع المشترك أو الشركة الشقيقة) على قدرة المشروعات المشتركة أو الشركات الشقيقة على تحويل الأموال إلى المنشأة فى شكل أرباح الأسهم النقدية أو تسديد القروض التى قدمتها المنشأة

(ب) عندما تكون القوائم المالية للمشروع المشترك أو الشركة الشقيقة المستخدمة فى تطبيق طريقة حقوق الملكية تم إعدادها فى تاريخ أو عن فترة تختلف عن تاريخ أو فترة المنشأة :

(١) تاريخ نهاية الفترة المالية للمشروع المشترك أو الشركة الشقيقة .

و(٢) أسباب استخدام قوائم مالية فى تاريخ أو عن فترة مختلفة .

(ج) الحصة فى خسائر المشروع المشترك أو الشركة الشقيقة غير المعترف بها عن الفترة المالية وبشكل تراكمى ، وذلك إذا توقفت المنشأة عن الاعتراف بحصتها من خسائر المشروع المشترك أو الشركة الشقيقة عند تطبيق طريقة حقوق الملكية .

.....

بالنسبة لكل مشروع مشترك وشركة شقيقة ذات أهمية نسبية بالنسبة للمنشأة المعدة للقوائم المالية.... تفصح المنشأة عن :

(أ) أرباح الأسهم المقبوضة من المشروع المشترك أو الشركة الشقيقة.

(ب) المعلومات المالية الملخصة للمشروع المشترك أو الشركة الشقيقة

بما فى ذلك على سبيل المثال لا الحصر :-

(١) الأصول المتداولة .

(٢) الأصول غير المتداولة.

(٣) الإلتزامات المتداولة.

(٤) الإلتزامات غير المتداولة.

(٥) الإيراد.

(٦) الربح أو الخسارة من العمليات غير المستمرة.

(٧) الربح أو الخسارة بعد الضريبة من العمليات غير المستمرة.

(٨) الدخل الشامل الآخر.

(٩) إجمالى الدخل الشامل

إضافة إلى المعلومات المالية الملخصة... تفصح المنشأة لكل مشروع مشترك ذا أهمية نسبية بالنسبة للمنشأة المعدة للقوائم المالية عن مبلغ :-

(أ) النقدية وما فى حكمها .

(ب) الإلتزامات المالية المتداولة (باستثناء الدائنون التجاريون والأرصدة الدائنة الأخرى والمخصصات) .

(ج) الإلتزامات المالية غير المتداولة (باستثناء الدائنون التجاريون والأرصدة الدائنة الأخرى والمخصصات).

(د) الإهلاك والإستهلاك.

(هـ) إيرادات الفوائد.

(و) مصروفات الفوائد.

(ز) مصروفات أو دخل ضريبة الدخل .

.....

تعبر المعلومات المالية الملخصة المعروضة المذكورة عاليه ... عن المبالغ المدرجة فى القوائم المالية للمشروع المشترك والمعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية (وليس حصة المنشأة فى تلك المبالغ).

وإذا احتسبت المنشأة حصتها فى المشروع المشترك أو الشركة الشقيقة بإستخدام طريقة حقوق الملكية فعليها:

(أ) **تعديل المبالغ المدرجة** فى القوائم المالية للمشروع المشترك والمعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية لتعكس التسويات التى قامت بها المنشأة عند إستخدام طريقة حقوق الملكية مثل تعديلات القيمة العادلة التى تمت فى وقت الإستحواذ والتسويات للإختلافات فى السياسات المحاسبية .

(ب) **عرض مطابقة للمعلومات المالية** الملخصة المعروضة مع القيم المسجلة لحصتها فى المشروع المشترك أو الشركة الشقيقة .

يمكن أن تعرض المنشأة المعلومات المالية الملخصة ..على أساس القوائم المالية للمشروع المشترك أو الشركة الشقيقة إذا :

(أ) تم قياس حصص المنشاة فى المشروع المشترك أو الشركة الشقيقة بالقيمة العادلة وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (١٨).

و(ب) لم يقم المشروع المشترك أو الشركة الشقيقة بإعداد قوائم مالية وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية .

وكان الإعداد على ذلك الاساس الذى تم إعداد المعلومات المالية الملخصة وفقاً له **ينبغى على المنشأة .... على أساس تجميعى** . الإفصاح عن القيمة المسجلة لحصصها فى جميع المشروعات المشتركة أو الشركات الشقيقة غير ذات الأهمية النسبية بشكل منفرد و التى تم المحاسبة عنها بإستخدام طريقة حقوق الملكية .

ينبغى على المنشأة أيضاً الإفصاح... بشكل منفصل عن المبلغ الإجمالى لحصتها فى :

(أ) الربح أوالخسارة من العمليات المستمرة.

(ب) الربح أو الخسارة بعد الضريبة من العمليات غير المستمرة .

(ج) الدخل الشامل الآخر.

(د) إجمالى الدخل الشامل.

وتقدم المنشأة الإفصاحات... بشكل منفصل للمشروعات المشتركة والشركات الشقيقة .

عند تصنيف حصص المنشأة فى الشركة التابعة أو المشروع المشترك أو الشركة الشقيقة (أو جزء من حصصها فى المشروع المشترك أو الشركة التابعة) على أنها محتفظ بها بغرض البيع وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٢) " الأصول غير المتداولة المحتفظ بها بغرض البيع والعمليات غير المستمرة" ... **فلا يتعين على** المنشأة الإفصاح عن المعلومات المالية الملخصة لتلك الشركة التابعة أو المشروع المشترك أو الشركة الشقيقة

ثانيا:- معلومات تمكن من... تقييم المخاطر المصاحبة لحصص المنشأة فى المشروعات المشتركة والشركات الشقيقة

ينبغى على المنشأة الإفصاح عن :

(أ) الإلتزامات التى تخص المنشاة والمتعلقة بالمشروعات المشتركة بشكل منفصل عن قيمة الإلتزامات الأخرى

ينبغى على المنشأة الإفصاح عن إجمالى الإرتباطات التى قامت بها ولكنها لم تعترف بها فى تاريخ نهاية الفترة المالية (بما فى ذلك حصتها فى الإرتباطات التى قامت بها بشكل مشترك مع المستثمرين الآخرين ذوى السيطرة المشتركة على المشروع المشترك) المتعلقة بحصصها فى المشروعات المشتركة . **والإرتباطات** :- هى الإلتزامات التى من الممكن أن تؤدى إلى تدفقات مستقبلية للنقدية أو موارد أخرى .

تشمل الإرتباطات غير المعترف بها التى تؤدى إلى تدفقات مستقبلية للنقدية أو الموارد الأخرى :

اولا:- الإرتباطات التى لم يتم الاعتراف بها فى دفاتر المنشأة للمساهمة فى التمويل أو الموارد نتيجة لما يلى :

(١) إتفاقيات الإنشاء أو الإقتناء للمشروع المشترك (التى تقتضى على سبيل المثال من المنشأة تقديم الأموال خلال فترة محددة).

(٢) المشروعات التي ترتكز على رأس المال التى يقوم بها المشروع المشترك.

(٣) إرتباطات الشراء غير المشروطة ...المتمثلة فى شراء المعدات أو المخزون أو الخدمات التى تلتزم المنشأة بشرائها من أو نيابة عن المشروع المشترك.

(٤) الإرتباطات... التى لم يتم الاعتراف بها فى دفاتر المنشأة لتقديم قروض أو دعم مالى آخر للمشروع المشترك .

(٥) الإرتباطات الأخرى... التى لم يتم الاعتراف بها فى دفاتر المنشأة غير القابلة للإلغاء المتعلقة بالمشروع المشترك.

(٦) الإرتباطات ...التى لم يتم الاعتراف بها فى دفاتر المنشأة لتقديم موارد المشروع المشترك مثل الأصول أو الخدمات.

ثانيا:- الارتباطات التى لم يتم الاعتراف بها فى دفاتر المنشأة لشراء حصة ملكية طرف آخر (أو جزء من حصة الملكية) فى المشروع المشترك فى حال وقوع أو عدم وقوع حدث معين فى المستقبل .

وفقاً لأحكام معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٨) " المخصصات و الالتزامات المحتملة والأصول المحتملة " ....

على المنشأة أن تفصح عن الإلتزامات المحتملة الفعلية والمتعلقة بحصصها فى المشروعات المشتركة أو الشركات الشقيقة (و تشمل حصتها من الإلتزامات المحتملة الفعلية بشكل مشترك مع مستثمرين آخرين يملكون سيطرة مشتركة أو نفوذ مؤثر على المشاريع المشتركة أو الشركات الشقيقة) بشكل منفصل عن قيمة الإلتزامات المحتملة الأخرى إلا إذا كان إحتمال تلك الإلتزامات مستبعد .

المطلب السابع

الافصاح عن ... الحصص فى المنشآت ذات الهيكل الخاص غير المجمعة

اولا:- المقصود بالمنشآت ذات الهيكل الخاص:-

عبارة عن منشأة تم تصميمها بحيث لا تكون حقوق التصويت أو الحقوق الأخرى هى العامل المهيمن فى تحديد من يسيطر على المنشأة .

كما هو الحال عندما ترتبط حقوق التصويت بالمهام الإدارية فقط ويتم توجيه الأنشطة ذات العلاقة (المؤثرة) من خلال الترتيبات التعاقدية .

ثانيا:- يكون للمنشأة ذات الهيكل الخاص عادة بعض أو كافة السمات أو الخصائص التالية :

الخاصية الاولى :- ذات أنشطة مقيدة .

الخاصية الثانية:- لها هدف محدود ومعرف... **مثل :-**

- تنفيذ عقد إيجار مفيد ضريبياً
- أو تنفيذ أنشطة البحث والتطوير.

– أو توفير مورد لرأس المال أو التمويل للمنشأة

– أو توفير الفرص الاستثمارية للمستثمرين من خلال نقل المخاطر والمنافع المرافقة لأصول المنشأة ذات الهيكل الخاص إلى المستثمرين .

الخاصية الثالثة:– عدم كفاية حقوق الملكية للسماح للمنشأة ذات الهيكل الخاص بتمويل أنشطتها دون دعم مالى مساند.

الخاصية الرابعة:– التمويل فى صورة أدوات متعددة مرتبطة تعاقدياً للمستثمرين تخلق تركيزات لمخاطر الإئتمان أو المخاطر الأخرى (الشرائح).

.....

ثالثا:– أمثلة على المنشآت التى تعتبر منشآت ذات هيكل خاص

(على سبيل المثال لا الحصر)

مثال١:– شركات التوريق.

مثال٢:– التمويل المضمون بالأصول.

مثال٣:– بعض صناديق الاستثمار .

ويراعى أنه :–

لا تعتبر المنشأة التى تسيطر عليها حقوق التصويت منشأة ذات هيكل خاص **لأنها....** تحصل على التمويل من أطراف ثالثة بعد إعادة الهيكلة .

رابعا:– ينبغى على المنشأة الإفصاح عن المعلومات التى تمكن مستخدمى قوائمها المالية من :

(أ) معلومات تمكن من ... فهم طبيعة ومدى حصص المنشأة فى المنشآت ذات الهيكل الخاص غير المجمعة.

(ب) معلومات تمكن من... تقييم طبيعة المخاطر المرتبطة بحصصها فى المنشآت ذات الهيكل الخاص غير المجمعة والتغييرات فيها .

سنتناول هذه المعلومات بالتفصيل كالتالى :-

.....

(أ) معلومات تمكن من ... فهم طبيعة ومدى حصص المنشأة فى المنشآت ذات الهيكل الخاص غير المجمعة.

- يتعين على المنشاة الإفصاح عن المعلومات الكمية والنوعية لحصصها فى المنشآت ذات الهيكل الخاص غير المجمعة .

على سبيل المثال :- تشمل طبيعة وغرض وحجم أنشطة المنشأة ذات الهيكل الخاص وكيف يتم تمويلها .

- **إذا كانت المنشأة تقوم برعاية منشأة ذات هيكل خاص غير مجمعة**

مثال:- عندما يكون ليس لها حصة فى المنشأة فى تاريخ القوائم المالية .

فعلى المنشأة الإفصاح عما يلى :

(أ) **كيفية تحديدها للمنشآت** ذات الهيكل الخاص التى ترعاها.

(ب) **الدخل من تلك المنشآت ذات الهيكل الخاص** خلال فترة إعداد التقارير بما فى ذلك وصف لنوع الدخل المعروض.

(ج) القيمة الدفترية (فى تاريخ التحويل) لجميع الأصول المحولة إلى تلك المنشآت خلال الفترة المالية .

.....

(ب) معلومات تمكن من... تقييم طبيعة المخاطر المرتبطة بحصصها فى المنشآت ذات الهيكل الخاص غير المجمعة والتغييرات فيها .

- **تشـمل هـذه المعلومـات** ... معلومـات حـول تعـرض المنشـأة لمخـاطر مشـاركتها مـع المنشـآت ذات الهيكـل الخـاص غيـر المجمعـة فـى الفتـرات السابقة .... **حتى إذا لم يعد للمنشأة** أى مشاركة تعاقدية مع المنشأة ذات الهيكل الخاص خلال الفترة المالية .

مثال:- رعاية المنشأة ذات الهيكل الخاص.

يتعين على المنشأة الإفصاح فى شكل جدول - إلا إذا كان هناك طريقة أخرى أكثر ملاءمة - ملخصاً لما يلى :

(أ) **القيمـة الدفتريـة للأصـول والإلتزامـات** المعتـرف بهـا فـى قوائمهـا الماليـة الخاصة بحصص المنشآت ذات الهيكل الخاص غير المجمعة .

(ب) البنـود بقائمـة مركزهـا المـالى الـذى يـتم الاعتـراف فيهـا بهـذه الأصـول والإلتزامات .

(ج) القيمـة التـى تعتبـر أفضل تقييم للحد الأقصـى للخسارة التـى قد تتعرض المنشأة لها من حصصها فى المنشآت ذات الهيكل الخاص غير المجمعة ، **بما فى ذلك** كيفية تحديد الحد الأقصى للتعرض للخسارة .

وإذا لـم تسـتطع المنشـأة .. أن تحـدد الحـد الأقصـى للتعـرض للخسـارة مـن حصصها فى المنشآت ذات الهيكل الخاص غير المجمعة

فيتوجب عليها ... الإفصاح عن تلك الحقيقة وعن الأسباب.

(د) مقارنـة القيمـة الدفتريـة لأصـول وإلتزامـات المنشـأة المتعلقـة بحصصـها فـى المنشـآت ذات الهيكـل الخـاص غيـر المجمعـة مـع الحـد الأقصـى لتعـرض المنشأة للخسارة من تلك المنشآت .

إذا قامت المنشأة خلال الفترة المالية بتقديم دعم مالى أو دعم من نوع آخر للمنشآت ذات الهيكل الخاص غير المجمعة سواءً تلك التى كانت تملك فيها حصص سابقة أو التى تملك فيها حصص حالية دون وجود إلتزام تعاقدى عليها لفعل ذلك.

مثال:- شراء أصول المنشاة ذات الهيكل الخاص أو أدوات صادرة عنها

فيتعين عليها الإفصاح عما يلى:

(أ) **نوع وقيمة الدعم المقدم** بما فى ذلك الحالات التى ساعدت فيها المنشأة ذات الهيكل الخاص فى الحصول على الدعم المالى .

و(ب) أسباب تقديم الدعم .

.....

معلومات اضافية ضرورية ... لتقييم طبيعة المخاطر المتعلقة بالحصص فى المنشآت ذات الهيكل الخاص غير المجمعة

تشمل الأمثلة على المعلومات الإضافية التى قد تكون مهمة ، اعتماداً على الظروف ، لتقييم المخاطر التى تتعرض لها المنشأة عندما يكون لها حصة فى منشأة ذات هيكل خاص غير مجمعة ، **ما يلى :**

(أ) **بنود الترتيب** التى يمكن أن تقضى من المنشأة توفير دعم مالى للمنشأة ذات الهيكل الخاص غير المجمعة

على سبيل المثال.. أسباب ترتيبات السيولة أو التصنيف الإئتمانى المصاحبة لإلتزامات شراء أصول المنشأة ذات الهيكل الخاص أو توفير الدعم المالى **بما فى ذلك :**

(١) وصف للأحداث أو الظروف التى يمكن أن تعرض المنشأة المعدة للقوائم المالية إلى خسارة .

(٢) ما إذا كان هناك أى بنود يمكن أن تقيد الإلتزام.

(٣) ما إذا كان هناك أى أطراف أخرى توفر الدعم المالى ، وإن وجدت ، موقع تصنيف إلتزام المنشأة المعدة للقوائم المالية لدى هذه الأطراف الأخرى .

(ب) الخسائر التى تتكبدها المنشأة خلال الفترة المالية المتعلقة بحصصها فى المنشآت ذات الهيكل الخاص غير المجمعة.

(ج) أنواع الدخل الذى تحصل عليه المنشأة خلال الفترة المالية من حصصها فى المنشآت ذات الهيكل الخاص غير المجمعة .

(د) ما إذا كان مطلوباً من المنشأة أستيعاب خسائر المنشأة ذات الهيكل الخاص غير المجمعة قبل الأطراف الأخرى والحد الأقصى لهذه الخسائر بالنسبة للمنشأة و (إذا كان مهماً) تصنيف ومبالغ الخسائر المحتملة التى يتحملها الأطراف الذين يكون تصنيف حصصهم أقل من حصة المنشأة فى المنشأة ذات الهيكل الخاص غير المجمعة.

(هـ) المعلومات حول أى ترتيبات سيولة أو ضمانات أو إلتزامات أخرى مع أطراف ثالثة يمكن أن تؤثر على القيمة العادلة أو مخاطر حصص المنشأة فى المنشأة ذات الهيكل الخاص غير المجمعة .

(و) أية صعوبات يمكن أن تمر بها المنشأة ذات الهيكل الخاص غير المجمعة ، أشكال التمويل (**مثل** الأوراق التجارية أو السندات متوسطة الأجل) ومتوسط عمرها المقدر .

ويمكن أن تشمل تلك المعلومات تحليل تاريخ الاستحقاق للأصول وتمويل المنشأة ذات الهيكل الخاص غير المجمعة إذا كان لديها أصول طويلة الأجل تم تمويلها بتمويل قصير الأجل .

المطلب الثامن

الافصاح عن الحصص فى الشركات التابعة غير المجمعة (المنشآت الاستثمارية)

اولا:- عندما تحدد المنشأة الأم أنها تُعد منشأة استثمارية.. فإنه يجب على المنشأة الاستثمارية أن تفصح عن معلومات حول الاجتهادات والافتراضات الهامة التي استخدمتها عند تحديد أنهاُ تعد منشأة استثمارية.

وإذا لم يكن لدى المنشأة الاستثمارية واحدة أو أكثر من الخصائص القياسية للمنشأة الاستثمارية ...فإنه يجب عليها أن تفصح عن أسبابها لاستنتاج أنها –مع ذلك –تُعد منشأة استثمارية.

ثانيا:- عندما تصبح المنشأة، أو تتوقف عن كونها، منشأة استثمارية، فإنه يجب عليها أن تفصح عن التغيير في وضعية المنشأة الاستثمارية وأسباب التغيير.

بالإضافة إلى ذلك، يجب على المنشأة التي تصبح منشأة استثمارية أن تفصح عن أثر التغيير في وضعيتها على القوائم المالية للفترة المعروضة، بما في ذلك:

(أ) إجمالي القيمة العادلة، كما في تاريخ تغيير الوضعية، للمنشآت التابعة التي يتوقف تجميعها؛ و

(ب) إجمالي المكسب أو الخسارة، إن وجدت،

(ج) البند (البنود) المستقلة ضمن الارباح أو الخسائر المثبت فيها المكسب أو الخسارة (إذا لم تُعرض – بشكل منفصل).

ثالثا:- يجب على المنشأة الاستثمارية، وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٢)، تطبيق الاستثناء من التجميع، وبدلاً من ذلك أن تقوم بالمحاسبة عن استثمارها في

المنشأة التابعة بالقيمة العادلة من خلال الارباح والخسائر وأن تُفصح عن تلك الحقيقة.

رابعا:- لكل منشأة تابعة غير مجمعة، يجب على المنشأة الاستثمارية أن تفصح عن:

(أ) اسم المنشأة التابعة؛ و

(ب) المقر الرئيسي لأعمال المنشأة التابعة (وبلد التأسيس إذا كان مختلفا عن المقر الرئيسي للأعمال)؛ و

(ت) نسبة حصة الملكية المُحتفظ بها من قبل المنشأة الاستثمارية، وإذا كانت مختلفة، نسبة حقوق التصويت المُحتفظ بها.

خامسا:- عندما تكون المنشأة الاستثمارية هي المنشأة الأم لمنشأة استثمارية أخرى، فإنه يجب على المنشأة الأم أن تقدم – أيضاً – الإفصاحات عن الاستثمارات التي تخضع للسيطرة من قبل منشأتها الاستثمارية التابعة. ويمكن أن يُقدم الإفصاح من خلال تضمين القوائم المالية للمنشأة الأم القوائم المالية للمنشأة التابعة (أو المنشآت التابعة) التي تتضمن المعلومات أعلاه.

سادسا:- يجب على المنشأة الاستثمارية أن تفصح عن:

(أ) طبيعة ومدى أي قيود هامة (مثل تلك الناتجة عن ترتيبات اقتراض، أو متطلبات تنظيمية أو ترتيبات تعاقدية) على قدرة منشأة تابعة غير مُجمعة من قبل المنشأة الاستثمارية على تحويل أموال إلى المنشأة الاستثمارية في شكل توزيعات أرباح نقدية أو سداد قروض أو سلف مقدمة؛

(ب) أي ارتباطات أو نوايا حالية لتقديم دعم مالي أو غيره لمنشأة تابعة غير مُجمعة، بما في ذلك الارتباطات أو النوايا لمساعدة المنشأة التابعة في الحصول على الدعم المالي.

سابعا:- إذا قدمت المنشأة الاستثمارية أو أي من منشآتها التابعة خلال الفترة التي يُعد عنها التقرير، دون أن يكون عليها التزام تعاقدي بأن تفعل ذلك، دعماً مالياً أو غيره لمنشأة تابعة غير ُ مجمعة (مثلا لشراء أصول أو أدوات ُ مصدرة من المنشأة التابعة، أو مساعدة المنشأة التابعة في الحصول على الدعم المالي)، فإنه يجب على المنشأة أن تفصح عن:

(أ) نوع ومبلغ الدعم المُقدم لكل منشأة تابعة غير ُ مجمعة؛ و

(ب) أسباب تقديم الدعم

ثامنا:- يجب على المنشأة الاستثمارية أن تفصح عن شروط أي ترتيبات تعاقدية قد تتطلب من المنشأة أومن منشآتها التابعة غير المُجمعة أن تقدم دعماً مالياً لمنشأة غير مُجمعة مُسيطر عليها وذات هيكل خاص، بما في ذلك الأحداث أو الظروف التي قد تعرض المنشأة معدة التقرير لخسارة (مثلا ترتيبات السيولة وضوابط التصنيف الائتماني المرتبطة بالتزامات بشراء أصول المنشأة ذات الهيكل الخاص أو بتقديم دعم مالي).

تاسعا:- إذا قدمت المنشأة الاستثمارية أو أي من منشآتها التابعة غير المُجمعة خلال الفترة التي يُعد عنها التقرير، دون أن يكون عليها التزام تعاقدي بأن تفعل ذلك، دعماً مالياً أو غيره لمنشأة غير ُ مجمعة ذات هيكل خاص، لم تسيطر عليها المنشأة الاستثمارية، وإذا نتج عن تقديم الدعم أن تسيطر المنشأة الاستثمارية على

المنشأة ذات الهيكل الخاص، فإنه يجب على المنشأة الاستثمارية أن تفصح عن توضيح للعوامل ذات الصلة في التوصل إلى القرار بتقديم ذلك الدعم.

عاشرا:- لا يلزم المنشأة الاستثمارية أن تقدم الإفصاحات المطلوبة للمنشأة ذات الهيكل الخاص غير المُجمعة التي تسيطر عليها والتي تعرض عنها الإفصاحات المطلوبة عنها

معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٥)
قياس القيمة العادلة

يهدف هذا المعيار إلى ما يلى :

(أ)تعريف القيمة العادلة.

و(ب) وضع إطار لقياس القيمة العادلة فى معيار واحد.

و(ج) تحديد الإفصاح المطلوب لقياسات القيمة العادلة.

.....

تعريف القيمة العادلة يركز على الأصول والإلتزامات... لأنها الموضوع الأساسى للقياس المحاسبى ... **إضافة لذلك ، يطبق هذا المعيار** على أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة والتى يتم قياسها بالقيمة العادلة

.....

سنتناول هذا المعيار بالشرح من خلال الاجزاء التالية:-

الجزء الاول:- تعريف القيمة العادلة...والمنهج العام لقياس القيمة العادلة

الجزء الثانى:- تطبيقات... القيمة العادلة

الجزء الثالث :- اساليب التقييم... وتسلسل القيمة العادلة

الجزء الرابع:- قياس القيمة العادلة عند انخفاض حجم ومستوى النشاط للأصل أو الالتزام بشكل كبير

الجزء الخامس :- الافصاحات المطلوبة عن القيمة العادلة

فى البداية هذا المعيار يقول:-

تعتبر القيمة العادلة قياساً قائماً على السوق ... وليس خاص بمنشأة بذاتها .

وبالنسبة لبعض الأصول والإلتزامات :-

يمكن أن تكون ... هناك معاملات سوق ملحوظة أو معلومات سوق .. **متوفرة** .

.. قد لا تكون متوفرة .

غير أن هدف قياس القيمة العادلة فى كلتا الحالتين لا يتغير وهو: -

تقدير السعر الذى تستند عليه معاملة منظمة لبيع الأصل أو تحويل الإلتزام بين المشاركين فى السوق فى تاريخ القياس وفقاً لظروف السوق الحالية.

بمعنى:- سعر الخروج فى تاريخ القياس من وجهة نظر مشارك فى السوق يحتفظ بالأصل أو يدين بالإلتزام .

فاذا كان هناك سعر أصل أو التزام مماثل غير ملحوظ ... فى هذه الحالة:

(١) **تقيس المنشأة القيمة العادلة** بإستخدام أسلوب تقييم مختلف يغلب عليه استخدام المدخلات الملحوظة ... **حيث أن** قياس القيمة العادلة قائم على السوق.

(٢) يتم القياس بإستخدام الافتراضات التى يستخدمها المشاركون فى السوق عند تسعير الأصل أو الإلتزام ، بما فى ذلك الافتراضات المتعلقة بالمخاطر .

ونتيجة لذلك:- لا تعتبر نية المنشأة للاحتفاظ بالأصل أو تسوية أو الوفاء بالإلتزام أمراً ذا علاقة عند قياس القيمة العادلة .

ثانيا :- نطاق تطبيق هذا المعيار :-

يطبق هذا المعيار... عندما:-

- يقتضى معيار محاسبة مصرى آخر أو يسمح بقياسات القيمة العادلة
- يتطلب معيار محاسبة مصرى الإفصاح حول قياس القيمة العادلة

لا تنطبق متطلبات القياس والإفصاح الواردة فى هذ المعيار على ما يلى :

(أ) المدفوعات المبنية على أسهم التى تقع ضمن نطاق معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٩) .

(ب) معاملات التأجير والتى يشملها نطاق معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٩) عقود الايجار .

(ج) القياسات التى تتشابه مع القيمة العادلة ...**إلا أنها ليست قيمة عادلة .**

على سبيل المثال :-

- صافى القيمة الاستردادية فى معيار المحاسبة المصرى (٢) " المخزون"

- أو القيمة الإستخدامية فى معيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) " اضمحلال قيمة الأصول".

ثالثا:- الإفصاحات المطلوبة بموجب هذا المعيار... ليست مطلوبة لأى مما يلى :

(أ) أصول الخطة التى يتم قياسها بالقيمة العادلة وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى (٣٨) " مزايا العاملين".

و(ب) استثمارات خطة منافع التقاعد التى يتم قياسها بالقيمة العادلة وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى (٢١) " المحاسبة والتقرير عن نظم مزايا التقاعد" .

و(ج) الأصول التى يكون مبلغها القابل للاسترداد عبارة عن القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف التصرف وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى (٣١).

.....

ويراعى أنه :- ينطبق إطار قياس القيمة العادلة الموضح فى هذا المعيار على القياس الأولى واللاحق .... **فى حالة** كانت القيمة العادلة مطلوبة أو مسموح بها من قبل معايير محاسبة مصرية أخرى.

الجزء الاول

تعريف القيمة العادلة...والمنهج العام لقياس القيمة العادلة

سنتناول هذا الجزء من خلال النقاط التالية :-

اولا:- تعريف القيمة العادلة

ثانيا :- ضوابط.... قياس القيمة العادلة

١-ضوابط خاصة... بالاصل أو الالتزام محل القياس

٢-ضوابط خاصة... بالمعاملة

٣-ضوابط خاصة... بالمشاركون فى السوق

٤-ضوابط خاصة... بالسعر

ثالثا:- المنهج العام لقياس القيمة العادلة

.....

اولا:- تعريف القيمة العادلة

هذا المعيار... يعرف القيمة العادلة...كالتالى:-

هى السعر الذى سيتم الحصول عليه لبيع أصل أو الذى سيتم دفعه لنقل إلتزام فى معاملة منظمة بين المشاركين فى السوق فى تاريخ القياس.

.....

ثانيا :- ضوابط.... قياس القيمة العادلة

١-ضوابط خاصة... بالاصل أو الالتزام محل القياس

الضابط الاول:- حيث أن قياس القيمة العادلة .. يعتبر متعلقاً بأصل أو إلتزام محدد ...**لذلك يتعين** على المنشأة عند قياس القيمة العادلة أن تأخذ بعين الاعتبار

خصائص الأصل أو الإلتزام فى حال أخذ المشاركون فى السوق تلك الخصائص بعين الاعتبار عند تسعير الأصل أو الإلتزام فى تاريخ القياس .

وتشتمل الخصائص ، على سبيل المثال ما يلى :

(أ) حالة الأصل وموقعه.

و(ب) القيود على بيع الأصل أو استخدامه ، إن وجدت .

ويختلف الأثر المترتب عن خاصية معينة على القياس... **وفقاً** لكيفية نظر المشاركين فى السوق إلى تلك الخاصية.

الضابط الثانى :-

قد يكون الأصل أو الالتزام الذى يتم قياسه بالقيمة العادلة واحداً مما يلى :

(أ) **أصل أو التزام مستقل... مثل** أداة مالية أو أصل غير مالى .

(ب) **مجموعة أصول أو مجموعة إلتزامات أو مجموعة أصول وإلتزامات... مثل** وحدة توليد نقد أو مؤسسة أعمال.

وسواء كان... الأصل أو الإلتزام أصلاً أو إلتزاماً مستقلاً .

فإن مجموعة من الأصول أو مجموعة من الإلتزامات أو مجموعة الأصول والإلتزامات لأغراض الأعتراف أو الافصاح تعتمد على وحدة الحساب الخاصة بها .

و باستثناء ما هو وارد فى هذا المعيار يتم تحديد وحدة الحساب للأصل أو الإلتزام وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى الذى يتطلب أو يسمح بقياس القيمة العادلة.

٢-ضوابط خاصة... بالمعاملة

الضابط الاول:- يفترض قياس القيمة العادلة أن مبادلة الأصل أو الإلتزام تتم فى معاملة منظمة بين المشاركين فى السوق لبيع الأصل أو تحويل الإلتزام فى تاريخ القياس وفقاً لظروف السوق الحالية .

.....

الضابط الثانى:- يفترض قياس القيمة العادلة أن معاملة بيع الأصل أو تحويل الإلتزام تتم إما :

(أ) فى السوق الأساسى للأصل أو الإلتزام .

أو(ب) فى غياب السوق الأساسى ، فى السوق الأكثر نفعاً للأصل أو الالتزام

.....

الضابط الثالث:- فى حالة غياب السوق الأساسى لا تحتاج المنشأة لإجراء بحث شامل لكافة الأسواق المحتملة لتحدد السوق الأساسى أو السوق الأكثر نفعاً .

فى هذه الحالة... يتعين علي المنشأة أن تأخذ بعين الاعتبار جميع المعلومات المتوفرة بشكل معقول . **وفى غياب دليل على خلاف ذلك...** يفترض أن يكون السوق الذى تبرم فيه المنشأة بشكل عادى معاملة بيع أصل أو نقل إلزام هو السوق الأساسى أو السوق الأكثر نفعاً في حال غياب السوق الأساسى .

.....

الضابط الرابع:- في حالة وجود سوق أساسى للأصل أو الالتزام ... **يمثل قياس القيمة العادلة للمنشأة...** السعر في ذلك السوق (سواء كان السعر ملحوظاً بشكل مباشر أو مقدراً باستخدام أسلوب تقييم آخر) ، حتى لو كان من المحتمل أن يكون السعر في سوق مختلف أكثر نفعاً في تاريخ القياس .

.....

الضابط الخامس:- تحتاج المنشأة للوصول للسوق الأساسي (أو السوق الأكثر نفعاً) في تاريخ القياس .

الضابط السادس:- حيث أن المنشآت المختلفة (وأنشطة الأعمال داخل تلك المنشآت) ذات الأنشطة المختلفة قد يكون لديها فرصة الوصول لأسواق مختلفة.

لذلك فإن:-

(١) **السوق الأساسي** (أو السوق الأكثر نفعاً) للأصل أو الالتزام ذاته ...**قد يختلف** من منشأة لأخرى (ومن أنشطة الأعمال داخل تلك المنشآت) .

(٢) يتعين أخذ السوق الأساسي (أو السوق الأكثر نفعاً) (وبالتبعية المشاركين في السوق) من وجهة نظر المنشأة مما يسمح بوجود اختلافات بين المنشآت ذات الأنشطة المختلفة .

.....

الضابط السادس:- امتلاك المنشأة القدرة على بيع أصل محدد أو نقل التزام محدد فى تاريخ القياس... **ليست شرط ... حتى تتمكن** من قياس القيمة العادلة على أساس السعر في ذلك السوق.

الضابط السابع:- عندما لا يكون هناك سوق ملحوظ يوفر معلومات التسعير المتعلقة ببيع أصل أو نقل التزام في تاريخ القياس...

يفترض قياس القيمة العادلة .. **أن المعاملة تتم** في ذلك التاريخ مأخوذة من وجهة نظر المشارك في السوق الذى يحتفظ بالأصل أو يدين بالالتزام .

وتحدد المعاملة المفترضة... أساسًا لتقدير سعر بيع الأصل أو تحويل الالتزام

.....

٣-ضوابط خاصة... بالمشاركون فى السوق

الضابط الاول:- تقيس المنشأة القيمة العادلة للأصل او الالتزام باستخدام الافتراضات التي سيستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل أو الالتزام **على افتراض** إن المشاركين في السوق سيتصرفون بما فيه مصلحتهم الاقتصادية .

.....

الضابط الثانى:- لا تحتاج المنشأة إلى تحديد مشاركين محددين في سوق عند وضع تلك الافتراضات .. **بدلاً** من ذلك يتعين على المنشأة تحديد الصفات التي تميز المشاركين في السوق بصفة عامة

مع الأخذ بعين الاعتبار العوامل المحددة لكل مما يلى :

(أ) الأصل او الالتزام .

و(ب) السوق الأساسى (أو السوق الأكثر نفعاً) للأصل أو الالتزام .

و(ج) المشاركين في السوق الذى ستبرم المنشأة معهم معاملة في ذلك السوق .

٤- ضوابط خاصة ... بالسعر

الضابط الاول:- تعد القيمة العادلة هي السعر الذى سيتم استلامه لبيع الأصل أو الذى سيتم دفعه لنقل التزام في معاملة منظمة في السوق الأساسي (أو السوق الأكثر نفعاً) في تاريخ القياس وفقاً لظروف السوق الحالية (أي سعر الخروج) بغض النظر عما إذا كان سعراً ملحوظاً بشكل مباشر أو مقدراً باستخدام أسلوب تقييم آخر .

الضابط الثانى:- لا يتم تعديل السعر في السوق الاساسى (أو السوق الأكثر نفعاً) المستخدم لقياس القيمة العادلة للأصل أو الالتزام بسبب تكلفة المعاملة . وتتم المحاسبة عن تكلفة المعاملة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية الأخرى .

الضابط الثالث:- لا تعتبر تكاليف المعاملة من صفات أي أصل أو التزام وإنما تعد محددة لكل معاملة وسوف تختلف بناءً على طريقة إبرام المنشأة لمعاملة الأصل أو الالتزام .

الضابط الرابع:- لا تتضمن تكاليف المعاملة تكاليف النقل ... وإذا كان الموقع من صفات الأصل (كما هو الحال مع السلع الأولية) ... **فيتعين** تعديل السعر في السوق الأساسى (أو السوق الأكثر نفعاً) بالتكاليف ، إن وجدت ، والتي سيتم تكبدها لنقل الأصل من موقعه الحالي إلى ذلك السوق

ثالثا:- المنهج العام لقياس القيمة العادلة

الهدف من قياس القيمة العادلة هو تقدير السعر الذي سيتم به بيع أصل أو تحويل التزام في معاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس وفقاً لشروط السوق الحالية.

ويقتضي قياس القيمة العادلة ... من المنشأة أن تحدد ما يلي:

(أ) **الأصل أو الالتزام المحدد** الذي يمثل موضوع القياس (بشكل يتفق مع وحدته الحسابية).

(ب) **أساس التقييم الملائم** للقياس للأصول غير المالية (بشكل يتفق مع الاستخدام الأفضل والأنسب للأصل).

(ج) **السوق الأساسي** (أو السوق الأكثر إيجابية) للأصل أو الالتزام.

(د) **أسلوب (أساليب) التقييم الملائمة للقياس**

مع الأخذ بعين الاعتبار... توافر البيانات التي سيتم وفقاً لها صنع المدخلات **التي تمثل الافتراضات** التي يستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل أو الالتزام ومستوى التسلسل الهرمى للقيمة العادلة الذي يتم تصنيف المدخلات ضمنه.

الجزء الثانى

تطبيقات... القيمة العادلة

سنتناول هذا الموضوع من خلال النقاط التالية :-

المطلب الاول :- التطبيق على الأصول غير المالية

المطلب الثانى:- التطبيق على الالتزامات وأدوات حقوق ملكية المنشأة

المطلب الثالث:- التطبيق على الأصول المالية والالتزامات المالية ذات المراكز المتقابلة في مخاطر سوق أو مخاطر ائتمان الطرف المقابل

المطلب الرابع:- القيمة العادلة عند الاعتراف الأولي

المطلب الاول

التطبيق على الأصول غير المالية

سنتناول هذا المطلب بالشرح من خلال النقاط التالية:-

اولا:- أفضل وأحسن استخدام للأصول غير المالية

ثانيا:- أساس تقييم الأصول غير المالية

ثالثا:- كيفية تطبيق مفهوم أساس التقييم للأصول غير المالية

.....

اولا:- أفضل وأحسن استخدام ... للأصول غير المالية

المقصود بأفضل وأحسن استخدام... أن يؤخذ فى الاعتبار... عند قياس القيمة العادلة للأصل غير المالى ... قدرة المشارك في السوق على توليد المنافع الاقتصادية من خلال استخدام الأصل بأفضل وأحسن استخدام له أو بيعه لمشارك آخر سيستخدم الأصل في أفضل وأحسن استخدام له .

- **اعتبارات... الاستخدام الأفضل والأحسن للأصل غير المالى :-**

الاعتبار الاول:- استخدام الاصل الممكن مادياً... و الصفات المادية للأصل والتي يتخذها المشاركون في السوق...يؤخذ فى الاعتبار عند تسعير الأصل **(على سبيل المثال...** موقع العقار أو حجمه**).**

.....

الاعتبار الثانى:- الاستخدام المسموح به قانونياً ...يؤخذ الاعتبار عند تسعير الأصل **(على سبيل المثال** ... داخل حدود العمران أو منطقة زراعية**).**

.....

الاعتبار الثالث:- الاستخدام المجدى مادياً ...يؤخذ فى الاعتبار عند ما إذا كان استخدام الأصل الممكن مادياً والمسموح به قانونياً يولد دخلاً أو تدفقاً مالياً كافياً (**مع الأخذ في الاعتبار** تكاليف تحويل الأصل لإعداده للاستخدام المعد من أجله) لإنتاج عائد استثمارى ينتظره المشاركون في السوق من الاستثمار في الأصل في نطاق ذلك الاستخدام .

.....

ويراعى الضوابط التالية :-

الضابط الاول:- يحدد الاستخدام الأفضل والاحسن بناء على وجهة نظر مستخدمى السوق ، حتى لو كانت المنشأة تهدف لاستخدام مختلف ... ولكن يفترض أن يكون استخدام المنشأة الحالي للأصل غير المالى هو الاستخدام الأفضل والأحسن ما لم يوحى السوق أو أي عامل آخر أن الاستخدام المختلف من قبل المشاركين في السوق سيزيد قيمة الأصل .

.....

الضابط الثانى:- فى الحالة التى فيها قد تنوى المنشأة ، بغرض حماية موقعها التنافسى أو لأى سبب آخر .... **عدم استخدام** الأصل غير المالى المشترى بشكل فاعل أو قد تنوى عدم استخدام الأصل وفقاً لاستخدامه الأفضل والاحسن

على سبيل المثال:- قد تكون تلك هي الحالة بالنسبة للأصل غير الملموس الذى تخطط المنشأة لاستخدامه بشكل دفاعى من خلال منع الآخرين من استخدامه .

وفى هذه الحالة :- يكون على المنشأة قياس القيمة العادلة للأصل غير المالى على أفتراض استخدامه الأفضل والأحسن من قبل المشاركين في السوق .

.....

ثانيا:- أساس تقييم ... الأصول غير المالية

الاستخدام الأفضل والأحسن للأصل غير المالى ... يحدد أساس التقييم المستخدم لقياس القيمة العادلة للأصل على النحو التالى :

الحالة الاولى:- قد يوفر الاستخدام الأفضل والأحسن للأصل غير المالى القيمة القصوى للمشتركين في السوق من خلال استخدامه مع أصول أخرى كمجموعة (حسبما تم تركيبها أو إعدادها للاستخدام) أو مع أصول والتزامات مختلفة (مثل مؤسسات الأعمال).

.....

فى هذه الحالة... يراعى الضوابط التالية :-

الضابط الاول:- تكون القيمة العادلة لأصل هي السعر الذى سيتم الحصول عليه في معاملة بيع الأصل الحالية ...**على افتراض أنه** سيتم استخدام الأصل مع أصول أخرى أو أصول والتزامات أخرى وأنه سوف تكون تلك الأصول والالتزامات (أي الأصول التكميلية والالتزامات المرتبطة) متوفرة للمشاركين في السوق .

.....

الضابط الثانى:- تتضمن الالتزامات المرتبطة بالأصل والأصول التكميلية الالتزامات التي تمول رأس المال العامل... **ولكنها لا تتضمن** الالتزامات المستخدمة لتمويل أصول غير تلك التي تقع ضمن مجموعة الأصول .

.....

الضابط الثالث:- يجب أن تكون الافتراضات حول الاستخدام الأفضل والأحسن للأصل غير المالى متسقة لكافة أصول (التي يكون الاستخدام الأفضل والأحسن

ذا علاقة بها) مجموعة الأصول أو مجموعة الأصول والالتزامات التي سيتم ضمنها استخدام الأصل.

الحالة الثانية:- قد يوفر الاستخدام الأفضل والاستخدام الأحسن للأصل غير المالى القيمة القصوى للمشاركين في السوق على أساس مستقل

فى هذه الحالة:- تكون القيمة العادلة حينئذ هي السعر الذى سيتم الحصول عليه في معاملة بيع الأصل الحالية للمشاركين في السوق الذين يستخدمون الأصل على أساس مستقل.

.....

الحالة الثالثة:- عندما يفترض قياس القيمة العادلة .. أن الاستخدام الأفضل والأحسن للأصل... **يكون باستخدامه...** مع أصول أخرى أو أصول والتزامات أخرى

فى هذه الحالة :- يفترض قياس القيمة العادلة للأصل غير المالى أن بيع الأصل... يتم بما يتفق مع وحدة الحساب المحددة في معايير المحاسبة المصرية الأخرى (التي قد تكون أصل واحد) .

وذلك لأن... قياس القيمة العادلة يفترض أن المشارك في السوق يمتلك بالفعل الأصول التكميلية والالتزامات المرتبطة .

.....

ثالثا:- كيفية تطبيق مفهوم أساس التقييم للأصول غير المالية

عند قياس القيمة العادلة للأصل غير المالي المستخدم :

- إلى جانب أصول أخرى كمجموعة (حسبما هي مجهزة أو معدة للاستخدام)
- أو مع أصول والتزامات أخرى (مثل مؤسسة الأعمال)

فان أثر أساس التقييم يعتمد على الظروف الموجودة...ونأخذ الحالات التالية

الحالة الاولى :- قد تكون القيمة العادلة للأصل هي نفسها سواء كان الأصل مستخدماً على أساس مستقل أو مع أصول أخرى أو مع أصول والتزامات أخرى. وقد تكون هذه هي الحالة إذا كان الأصل عبارة عن مؤسسة أعمال سيستمر المشاركون في السوق بتشغيلها.

في هذه الحالة:- ستتضمن المعاملة تقييم مؤسسة الأعمال بأكملها... وسينجم عن استخدام الأصول كمجموعة في مؤسسات الأعمال المستمرة ميزات يمكن أن تكون متوفرة للمشاركين في السوق (أي ميزات المشاركين في السوق التي يتعين أن تؤثر على القيمة العادلة للأصل إما على أساس مستقل أو إلى جانب أصول أخرى أو مجموعة أصول والتزامات أخرى) .

الحالة الثانية :- قد يتم ضم عنصر استخدام الأصل إلى جانب أصول أخرى أو أصول والتزامات أخرى في قياس القيمة العادلة من خلال إجراء تعديلات على قيمة الأصل المستخدم على أساس مستقل.

هذه هي الحالة :- قد تكون إذا كان الأصل عبارة عن آلة وقياس القيمة العادلة يتم تحديده باستخدام سعر ملحوظ لآلة مماثلة (غير مجهزة أو معدة للاستخدام) بعد تعديله بتكاليف النقل والتركيب حيث يتم قياس القيمة العادلة للظرف والموقع الحاليين للآلة (حسبما هي مجهزة أو معدة الاستخدام).

الحالة الثالثة:- قد يتم ضم عنصر استخدام الأصل إلى جانب أصول أخرى أو أصول والتزامات أخرى في قياس القيمة العادلة من خلال الافتراضات المستخدمة لقياس القيمة العادلة للأصل من قبل المشاركين في السوق.

على سبيل المثال:- إذا كان الأصل مخزون تحت التشغيل له خصائص فريدة وسيقوم المشاركين في السوق بتحويله إلى بضائع جاهزة.

فى هذا المثال:- ستفترض القيمة العادلة للأصل أن المشاركين في السوق اشتروا أو سيشترون أي آلة متخصصة ضرورية لتحويل المخزون إلى بضاعة جاهزة.

.....

الحالة الرابعة :- قد يتم ضم عنصر استخدام الأصل إلى جانب أصول أخرى أو أصول والتزامات أخرى في أسلوب التقييم المستخدمة لقياس القيمة العادلة للأصل.

قد تطبق هذه الحالة:- عند استخدام طريقة الأرباح الفائضة لعدد من الفترات لقياس القيمة العادلة لأصل غير ملموس لأن تلك الأساليب للتقييم تحديداً تأخذ بعين الاعتبار مساهمة أي أصول تكميلية والالتزامات المرتبطة بها في المجموعة التي سيستخدم الأصل غير الملموس فيها.

الحالة الخامسة:- في حالات محدودة -عندما تستخدم المنشأة أصل ضمن مجموعة أصول - يمكن للمنشأة قياس الأصل بالمبلغ الذي يقارب قيمته العادلة عند توزيع القيمة العادلة لمجموعة الأصول على الأصول الفردية المكونة للمجموعة.

وقد تنطبق هذه الحالة:- إن كان التقييم يتعلق بملكية عقارية وكانت القيمة العادلة للعقار الذى تم تحسينه (أي مجموعة الأصل) موزعة على مكونات أصولها (مثل الأرض والتحسينات).

المطلب الثانى

التطبيق على الالتزامات وأدوات حقوق ملكية المنشأة

سنتناول هذا المطلب بالشرح من خلال النقاط التالية:-

اولا:- ضوابط عامة...عند تطبيق القيمة العادلة على الالتزامات وادوات حقوق ملكية المنشأة

ثانيا:- كيفية التطبيق... فى حالة الالتزامات وأدوات حقوق الملكية المحتفظ بها من قبل أطراف أخرى على أنها أصول

ثالثا:- كيفية التطبيق... فى حالة الالتزامات وأدوات حقوق الملكية غير المحتفظ بها من قبل أطراف أخرى على أنها أصل

رابعا:- القيمة العادلة...واثر مخاطر عدم الأداء

.....

اولا:- ضوابط عامة...عند تطبيق القيمة العادلة .. على الالتزامات وادوات حقوق ملكية المنشأة

<u>الضابط الاول:-</u> يفترض قياس القيمة العادلة ... **تمام تحويل** الالتزام المالى أو الالتزام غير المالى أو أداة حقوق ملكية المنشأة... **إلى المشارك** في السوق في تاريخ القياس

على سبيل المثال:- حصص حقوق الملكية الصادرة كمبلغ مالى في اندماج الأعمال.

.....

الضابط الثانى:-

يفترض تحويل الالتزام أو أداة حقوق الملكية للمنشأة... ما يلى :

الافتراض الاول:- أن يبقى الالتزام قائماً ويتعين على المشارك في السوق المنقول إليه الوفاء بالالتزام . وأنه لن تتم تسوية الالتزام مع الطرف الدائن أو خلافاً لذلك سداده في تاريخ القياس .

الافتراض الثانى:- تبقى أداة حقوق ملكية المنشأة قائمة ويحصل المشارك في السوق المنقول إليه الأداة على الحقوق ويتحمل المسئوليات المرتبطة بالأداة وأنه لا يتم إلغاء الأداة أو سدادها في تاريخ القياس .

الضابط الثالث:- فى الحالة التى فيها لا يكون هناك سوق ملحوظ لتزويد معلومات التسعير حول تحويل الالتزام أو أداة حقوق ملكية المنشأة .

على سبيل المثال :- قد يكون ذلك بسبب القيود التعاقدية أو القانونية الأخرى تمنع تحويل هذه البنود) .

فى هذه الحالة:- فقد يكون هناك سوق ملحوظ لهذه البنود في حال كانت محتفظاً بها من قبل أطراف آخرون على أنها أصول .

ومثال ذلك ... سند شركة أو خيار شراء على أسهم منشأة.

الضابط الرابع:- يتعين على المنشأة في كل الحالات:-

- **أن تزيد من ...** استخدام المدخلات الملحوظة ذات الصلة
- **وتقلل من ...** استخدام المدخلات غير الملحوظة

وذلك ... لتلبى هدف قياس القيمة العادلة

وهذا الهدف هو... تقدير السعر الذى ستتم به المعاملة المنظمة لتحويل الالتزام او أداة حقوق الملكية بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس وفقاً لظروف السوق الحالية.

.....

ثانيا:- كيفية تطبيق القيمة العادلة... فى حالة الالتزامات وأدوات حقوق الملكية المحتفظ بها من قبل أطراف أخرى على أنها أصول

عندما لا يتوفر سعر معلن لعملية نقل التزام مطابق أو مماثل أو أداة حقوق ملكية المنشأة ... ويكون البند المطابق محتفظاً به من قبل طرف آخر على أنه أصل .

فى هذه الحالة:- يتعين على المنشأة أن تقيس القيمة العادلة للالتزام أو أداة حقوق الملكية من وجهة نظر مشارك في السوق الذى يحتفظ بالبند المطابق على أنه أصل في تاريخ القياس .

في مثل هذه الحالات:-

يجب قياس القيمة العادلة للالتزام أو حقوق الملكية كما يلى :

الحالة الاولى:- حالة وجود سعر معلن للبند ... فى السوق النشط

فى هذه الحالة:- يستخدم السعر المعلن في السوق النشط للبند المطابق المحتفظ به من قبل طرف آخر على أنه أصل.

.....

الحالة الثانية :- حالة وجود سعر معلن للبند .. فى السوق غير النشط

فى هذه الحالة:- يستخدم مدخلات ملحوظة مثل السعر المعلن في السوق غير النشط للبند المطابق المحتفظ به من قبل طرف آخر على أنه أصل.

الحالة الثالثة:- حالة عدم وجود اسعار معلنة للبند ... سواء فالسوق النشط أو السوق غير النشط وعدم وجود مدخلات ملحوظة

فى هذه الحالة:- يستخدم أسلوب تقييم آخر ... من الاساليب التالية:-

.....

الاسلوب الاول:- منهج الدخل .

مثل:- أسلوب القيمة الحالية ... الذى يأخذ بعين الاعتبار التدفقات النقدية المستقبلية التي يتوقع المشترك في السوق أن يحصل عليها من امتلاك الالتزام أو أداة حقوق الملكية كأصل .

الاسلوب الثانى:- منهج السوق

مثل:- استخدام الأسعار المعلنة للالتزامات و أدوات حقوق الملكية المماثلة المحتفظ بها من قبل أطراف أخرى على أنها أصول .

.....

وفى حالة :- وجود عوامل خاصة بالأصل ... لا تنطبق على قياس القيمة العادلة... للالتزام أو أداة حقوق الملكية

فى هذه الحالة يراعى الضوابط التالية :-

الضابط الاول:- على المنشأة تعديل السعر المعلن للالتزام أو أداة حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة والمحتفظ بها من قبل طرف آخر على أنها أصل .

.....

الضابط الثانى:- على المنشأة أن تضمن ألا يعكس سعر الأصل أثر قيد ما قد يمنع بيع ذلك الأصل .

.....

بعض العوامل التي قد تدل على أن السعر المعلن للأصل يحتاج إلى تعديل :

العامل الاول:- ارتباط السعر المعلن للأصل بالتزام مماثل أو أداة حقوق ملكية مماثلة (بغير تطابق) محتفظ بها من قبل طرف آخر على أنها أصل

.....

على سبيل المثال:- قد يكون الالتزام أو أداة حقوق الملكية خصائص (مثل جودة الائتمان للجهة المصدرة) تختلف عن تلك المعكوسة في القيمة العادلة للالتزام أو أداة حقوق الملكية المماثلة و المحتفظ بها على أنها أصل .

.....

العامل الثانى:- اختلاف اساس حساب الأصل عن ذلك الخاص بالالتزام أو أداة حقوق الملكية .

على سبيل المثال:- يعكس سعر الأصل في بعض الحالات ، بالنسبة للالتزامات ، سعراً مدمجاً لحزمة تتألف من المبالغ المستحقة من الجهة المصدرة بالإضافة إلى تحسين ائتماني (مثل الضمان) ممنوح من طرف ثالث .

في هذه الحالة:- لن يكون أساس حساب الالتزام مخصص للحزمة المدمجة ، **بينما الهدف** ... يتمثل في قياس القيمة العادلة لالتزام الجهة المصدرة وليس القيمة العادلة للحزمة المدمجة .

ولذلك... تقوم المنشأة بتعديل السعر الملحوظ للأصل لاستبعاد أثر التحسين الائتماني الممنوح من الطرف الثالث.

.....

ثالثا:- كيفية تطبيق القيمة العادلة... فى حالة الالتزامات وأدوات حقوق الملكية غير المحتفظ بها من قبل أطراف أخرى على أنها أصل

سنتناول هذا الموضوع بالشرح من خلال الضوابط التالية :-

الضابط الاول:- فى حالة عدم توافر سعر معلن لنقل التزام مطابق أو مماثل أو أداة حقوق ملكية المنشأة مطابقة أو مماثلة في الوقت الذى لا يحتفظ طرف آخر ببند مطابق على أنه أصل

فى هذه الحالة:- على المنشأة قياس القيمة العادلة للالتزام أو أداة حقوق الملكية باستخدام أسلوب التقييم من وجهة نظر مشارك في السوق يدين بالالتزام أو قام بالمطالبة بحقوق الملكية .

.....

الضابط الثانى:- قد تأخذ المنشأة البنود التالية... عند تطبيق أسلوب القيمة الحالية :

البند الاول:- التدفقات النقدية الصادرة المستقبلية... التي يتوقع المشارك في السوق أن يتكبدها عند سداد الالتزام ، بما في ذلك التعويض الذى سيطلبه مشارك في السوق مقابل التكفل بالالتزام .

البند الثانى:- المبلغ ...الذى سيحصل عليه مشارك في السوق لإبرام أو أصدار التزام مطابق أو أداة حقوق ملكية مطابقة باستخدام الافتراضات التي قد يستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير البند المطابق.

على سبيل المثال :- الذى يتمتع بذات الصفات الائتمانية) في السوق الأساسى (أو السوق الأكثر نفعاً) لإصدار التزام أو أداة حقوق ملكية بنفس الشروط التعاقدية .

الضابط الثالث:- عند استخدام المنشأة أسلوب القيمة الحالية... لقياس القيمة العادلة لالتزام غير محتفظ به من قبل طرف آخر على أنه أصل .

على سبيل المثال:- التزامات الإزالة أو إعادة الأصول لحالتها.

فى هذه الحالة:-

يجب أن تقوم المنشأة... بتقدير التدفقات النقدية الصادرة المستقبلية التي يتوقع المشاركين في السوق تكبدها عند الوفاء بالالتزام.

ويجب أن تشتمل التدفقات النقدية المستقبلية الصادرة:-

- توقعات المشاركين في السوق حول تكاليف الوفاء بالالتزام
- والتعويض الذي يطلبه المشاركون في السوق مقابل تحمل الالتزام.

هذا التعويض... يشمل العائد الذي يطلبه المشارك في السوق

والذى يشمل ما يلي:

(أ) القيام بالنشاط (أي قيمة الوفاء بالالتزام، **على سبيل المثال...** باستخدام الموارد التي يمكن استخدامها لأنشطة أخرى).

و(ب) تحمل المخاطر المرتبط بالالتزام **(أي علاوة الخطر** الذي يعكس خطر أن تختلف التدفقات النقدية الصادرة الفعلية عن التدفقات النقدية المتوقعة)

على سبيل المثال:-

مثال١:- عدم تضمن الالتزام غير المالي... معدل تعاقدي للعائد ولا يوجد هناك عائد سوقي ملحوظ لذلك الالتزام.

.....

مثال٢:- في بعض الحالات، تكون عناصر العائد التي يطلبها المشاركون في السوق غير قابلة للتمييز من بعضها البعض

(على سبيل المثال...عند استخدام السعر الذي يفرضه مقاول يمثل طرف ثالث على أساس رسوم ثابتة).

.....

مثال٣:- في بعض الحالات الاخرى تحتاج المنشأة إلى تقدير تلك العناصر بشكل منفصل **(على سبيل المثال...** عند استخدام السعر الذي يفرضه مقاول يمثل طرف ثالث على أساس التكلفة مضافا إليه رسم معين لأن المقاول في تلك الحالة لن يتحمل خطر التغيرات المستقبلية في التكاليف**)**.

الضابط الرابع:- يمكن للمنشأة أن تشمل علاوة الخطر في قياس القيمة العادلة للالتزام أو أداة حقوق ملكية خاصة بالمنشأة غير المحتفظ بها من قبل طرف آخر كأصل

بإحدى الطرق التالية:

الطريقة الاولى:- تعديل التدفقات النقدية (أي كزيادة في مبلغ التدفقات النقدية الصادرة).

الطريقة الثانية:- تعديل المعدل المستخدم لخصم التدفقات النقدية المستقبلية لقيمتها الحالية (أي كتخفيض في سعر الخصم).

ويتعين على المنشأة أن تتأكد أنها لم تقم بازدواج أو اهمال التعديلات بالخطر.

على سبيل المثال:- إذا تم زيادة التدفقات النقدية المقدرة لتأخذ بعين الاعتبار التعويض مقابل تحمل الخطر المرتبط بالالتزام... **يتعين ألا** يتم تعديل معدل الخصم ليعكس ذلك الخطر.

.....

رابعا- القيمة العادلة...واثر مخاطر عدم الأداء

سنتناول هذا الموضوع من خلال الضوابط التالية :

الضابط الاول:- تعكس القيمة العادلة للالتزام... أثر مخاطر عدم الأداء .

على سبيل المثال:- تشمل مخاطر عدم الأداء... المخاطر الائتمانية للمنشأة ويفترض أن تكون مخاطر عدم الأداء هي نفسها قبل وبعد تحويل الالتزام .

.....

الضابط الثانى:-

على المنشأة عند تقييم القيمة العادلة للالتزام... أن تأخذ فى الاعتبار:-

- أثر مخاطرها الائتمانية (الجدارة الائتمانية).
- و أي عوامل أخرى من شأنها أن تؤثر على احتمالية أن يتم الوفاء بالالتزام أم لا .

وقد يختلف الأثر... تبعاً للالتزام ... على سبيل المثال :

(أ) إذا كان الالتزام عبارة عن تعهد بتسليم نقد (التزام مالى) أو تعهد بتسليم بضائع أو خدمات (التزام غير مالى) .

(ب) شروط تحسين الائتمان المرتبطة بالالتزام ، إن وجدت .

.....

الضابط الثالث:- تعكس القيمة العادلة للالتزام أثر مخاطر عدم الأداء على أساس وحدتها الحسابية.. **ففى حالة** الالتزام الذى تم إصداره مع تحسين ائتمانى لطرف ثالث باعتباره جزءاً لا يتجزأ وتم حسابه بشكل منفصل عن الالتزام

فى هذه الحالة :-

على مصدر الالتزام ...ألا يشمل أثر تحسين الائتمان في قياس القيمة العادلة للالتزام . (**على سبيل المثال** ... كفالة طرف ثالث للدين)

وإذا ما تم حساب أثر تحسين الائتمان بشكل منفصل عن الالتزام ... فيأخذ المصدر فى الاعتبار الموقف الائتمانى الخاص به وليس الخاص بالضامن عند قياس القيمة العادلة للالتزام .

.....

الضابط الرابع:- يتعين على المنشأة عند قياس القيمة العادلة لالتزام أو أداة حقوق ملكية للمنشأة ألا تتضمن مدخلاً منفصلاً أو تعديلات لمدخلات أخرى مرتبطة بوجود قيد يمنع نقل البند .

ويكون أثر القيد الذى يمنع نقل التزام أو أداة حقوق ملكية للمنشأة مدرجاً إما ضمنياً أو بشكل صريح في المدخلات الأخرى المستخدمة في قياس القيمة العادلة .

على سبيل المثال:-

يقبل كل من الدائن والمدين ، في تاريخ المعاملة ، سعر المعاملة للالتزام مع معرفة تامة بأن الالتزام يتضمن قيداً يمنع نقله . **كنتيجة لإدراج القيد** في تحديد سعر المعاملة ، ولا يكون مطلوباً استخدام مدخلاً منفصلاً أو تعديلاً أحد المدخلات المستخدمة في تاريخ المعاملة لعكس أثر القيد المفروض على النقل .

.....

الضابط الخامس:- لا تقل القيمة العادلة للالتزام المالى تحت الطلب (مثل الوديعة تحت الطلب) عن المبلغ المستحق عند الطلب ، مخصومة من أول تاريخ قد يتعين فيه دفع المبلغ .

المطلب الثالث

تطبيق القيمة العادلة.... على الأصول المالية والالتزامات المالية ذات المراكز المتقابلة في مخاطر سوق أو مخاطر ائتمان الطرف المقابل

تتعرض المنشأة التي تمتلك مجموعة من الأصول المالية والالتزامات المالية لمخاطر السوق ولمخاطر الإئتمان الخاصة بكل الأطراف المقابلة .

فى حالة ... إذا ما أدارت المنشأة مجموعة الأصول المالية والالتزامات المالية تلك على أساس صافى تعرضها إلى مخاطر السوق أو مخاطر الائتمان.

فى هذه الحالة ... يكون من المسموح للمنشأة بأن تقوم بتطبيق استثناء من هذا المعيار المصرى لقياس القيمة العادلة .

هذا الاستثناء... يسمح بقياس القيمة العادلة لمجموعة من الأصول المالية والالتزامات المالية ... **على أساس السعر**:-

- **الذى يتم الحصول عليه**... لبيع صافى المركز الموجب (أي مركز أصول) مع التعرض لمخاطر محددة

- **أو الذى سيتم دفعه** ... لنقل صافى المركز السالب (أي مركز الالتزام) مع التعرض لمخاطر محددة في معاملة منظمة بين مشاركين في السوق في تاريخ القياس وفقاً لظروف السوق الحالية .

وتبعاً لذلك... يتعين على المنشأة قياس القيمة العادلة لمجموعة الأصول المالية والالتزامات المالية باتساق مع الكيفية التي سيقوم بها المشاركون في السوق بتسعير صافى التعرض للمخاطر في تاريخ القياس . **ويؤخذ فى الاعتبار** :

اولا:- الحالات التى يسمح فيها باستخدام هذا الاستثناء

ثانيا:- ضوابط استخدام هذا الاستثناء

اولا:- الحالات التى يسمح فيها باستخدام هذا الاستثناء

حالة واحدة فقط... يسمح فيها للمنشأة ... باستخدام هذا الاستثناء

وهى حالة قيام المنشأة بكل مايلى :-

(أ)**إدارة مجموعة الأصول المالية و الالتزامات المالية** على أساس صافى تعرض المنشأة لخطر(أو مخاطر) سوق محددة أو تعرضها لخطر إئتمان أحد الأطراف المقابلة وفقاً لإدارة المخاط أو استراتيجية الاستثمار الموثقة للمنشأة .

و(ب) **تقديم معلومات على ذلك الأساس** عن مجموعة الأصول المالية والالتزامات المالية للأعضاء الأساسيين في الإدارة العليا للمنشأة ، كما تم تعريفهم في معيار المحاسبة المصرى رقم (١٥) " الإفصاح عن الأطراف ذوى العلاقة " .

و(ج) **كان مطلوباً من المنشأة أو اختارت** قياس تلك الأصول المالية أو الالتزامات المالية بالقيمة العادلة في قائمة المركز المالى في نهاية كل فترة يتم إعداد القوائم المالية عنها .

.....

ثانيا:- ضوابط استخدام هذا الاستثناء

الضابط الاول:- لا يتعلق هذا الاستثناء... بعرض القوائم المالية.

ففى بعض الحالات... يختلف أساس عرض الأدوات المالية في قائمة المركز المالي عن أساس قياس الأدوات المالية.

مثال ذلك:- إذا لم يطلب أحد معايير المحاسبة المصرية أو يسمح بعرض الأدوات المالية على أساس الصافي.

وفى بعض الحالات ... وقد تحتاج المنشأة لتوزيع التعديلات على مستوى المحفظة على مفردات الأصول أو الالتزامات المختلفة التي تمثل مجموعة الأصول والالتزامات المالية التي تتم إدارتها على أساس صافي تعرض المنشأة للمخاطر.... **ويتعين على المنشأة** القيام بهذا التوزيع على أساس منطقي ومتناغم باستخدام منهجية ملائمة للظروف.

الضابط الثانى:- ويتعين على المنشأة التي تستخدم هذا الاستثناء ... تطبيق تلك السياسات المحاسبية، بما في ذلك سياستها لتوزيع تعديلات الفرق بين سعر العرض وسعر الطلب وتعديلات الائتمان إذا انطبق ذلك ، لمحفظة معينة بشكل منتظم من فترة لأخرى

الضابط الثالث:- ينطبق هذا الاستثناء فقط ... على الأصول المالية والالتزامات المالية التي تقع ضمن نطاق تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) "الأدوات المالية"

الضابط الرابع:- يتعين على المنشأة عند استخدام هذا الاستثناء ... لقياس القيمة العادلة لمجموعة الأصول المالية والالتزامات المالية التي تتم إدارتها على أساس صافي تعرض المنشأة لخطر (أو مخاطر) سوق محددة

أن تقوم بتطبيق السعر الذي يقع ضمن الفرق بين سعر العرض وسعر الطلب الذي هو وفقاً للظروف الأكثر تمثيلاً للقيمة العادلة لصافي تعرض المنشأة لتلك المخاطر للسوق .

الضابط الخامس:- يتعين على المنشأة عند استخدام هذا الاستثناء .. .أن تضمن أن خطر (أو مخاطر) السوق التي تتعرض لها المنشأة ضمن مجموعة الأصول المالية والالتزامات المالية مماثلة إلى حد بعيد.

على سبيل المثال:- قد لا تدمج المنشأة مخاطر معدل الفائدة المرتبط بالأصل المالي مع مخاطر سعر السلعة الأولية المرتبط بالالتزام المالي

لأن عملية الدمج المماثلة لن تخفف من تعرض المنشأة لمخاطر معدل الفائدة أو مخاطر سعر السلعة الأولية.

الضابط السادس:- وعند استخدام هذا الاستثناء ... يتعين الأخذ في الاعتبار أي مخاطر أساس ناجمة عن عوامل مخاطر السوق غير المطابقة عند قياس القيمة العادلة للأصول المالية والالتزامات المالية ضمن المجموعة.

الضابط السابع :- وعند استخدام هذا الاستثناء ... يتعين أن تكون مدة تعرض المنشأة لخطر (أو لمخاطر) سوق محدد ناجم عن الأصول المالية والالتزامات المالية متماثلة إلى حد بعيد.

على سبيل المثال... المنشأة التي تستخدم عقداً مستقبلياً مدته ١٢ شهراً مقابل التدفقات النقدية المرتبطة بقيمة التعرض لمخاطر معدل الفائدة لاثني عشر شهراً على أداة مالية مدتها خمس سنوات ضمن المجموعة التي تتألف فقط من تلك الأصول المالية والالتزامات المالية... **تقوم بقياس القيمة العادلة** للتعرض لمخاطر معدل الفائدة للاثني عشر شهراً على أساس صافي وما تبقى من التعرض لمخاطر سعر فائدة (أي ٢-٥ سنوات) على أساس إجمالي.

.....

الضابط الثامن:- عند استخدام هذا الاستثناء لقياس القيمة العادلة لمجموعة الأصول المالية والالتزامات المالية التي يتم إبرامها مع طرف مقابل معين:-

- **يجب تضمين أثر..** صافي تعرض المنشأة لمخاطر الائتمان لذلك الطرف المقابل أو صافي تعرض الطرف المقابل لمخاطر ائتمان المنشأة في قياس القيمة العادلة ... **عندما يأخذ** المشاركون في السوق بعين الاعتبار أي ترتيبات قائمة تحد من التعرض لمخاطر الائتمان في حالة التخلف عن السداد ...

مثال: اتفاقية مقاصة رئيسية مع الطرف المقابل أو اتفاقية تطلب تبادل ضمان إضافي على أساس صافي تعرض كل طرف لمخاطر ائتمان الطرف الآخر.

- **ويتعين أن يعكس قياس القيمة العادلة...** توقعات المشاركين في السوق حول احتمالية أن يكون الترتيب قابلاً للتنفيذ قانوناً في حالة التخلف عن السداد.

المطلب الرابع

القيمة العادلة عند الاعتراف الأولي

سنتناول هذا الموضوع من خلال النقاط التالية :

اولا:- ضوابط القيمة العادلة عند الاعتراف الاولى

ثانيا:- الحالات التى لا يمثل فيها سعر المعاملة القيمة العادلة للأصل أو الالتزام عند الاعتراف الأولي

ثالثا:- كيفية الاعتراف بربح أو خسارة قياس اصل أو التزام بالقيمة العادلة

.....

اولا:- ضوابط القيمة العادلة... عند الاعتراف الاولى

الضابط الاول:- يتمثل سعر المعاملة عندما يتم شراء أصل أو تحمل التزام في عملية تبادل لذلك الأصل أو الالتزام في السعر المدفوع لشراء الأصل أو المستلم لتحمل الالتزام (سعر الدخول).

الضابط الثانى:- تتمثل القيمة العادلة للأصل أو الالتزام في السعر الذي سيتم الحصول عليه لبيع الأصل أو الذي سيتم دفعه لتحويل الالتزام (سعر الخروج).

الضابط الثالث:- لا تبيع المنشآت بالضرورة الأصول بالأسعار التي تم دفعها لشرائها. وعلى نحو مماثل، لا تنقل المنشأة بالضرورة الالتزامات بالأسعار المقبوضة لتحملها.

الضابط الرابع:- في العديد من الحالات، يكون سعر المعاملة مساوياً للقيمة العادلة

على سبيل المثال:- قد تنطبق هذه الحالة عندما تتم معاملة شراء الأصل في تاريخ المعاملة في السوق الذي يمكن بيع الأصل فيه.

الضابط الخامس:- يتعين على المنشأة عند تحديد ما إذا كانت القيمة العادلة عند الاعتراف الأولي تعادل سعر المعاملة أن تأخذ بعين الاعتبار العوامل الخاصة بالمعاملة وبالأصل أو الالتزام.

.....

ثانيا:- الحالات التى لا يمثل فيها سعر المعاملة القيمة العادلة للأصل أو الالتزام عند الاعتراف الأولي

الحالة الاولى :- اذا كانت المعاملة تتم بين أطراف ذات علاقة، رغم وجود إمكانية لاستخدام السعر في معاملة الطرف ذي العلاقة كمدخلات في قياس القيمة العادلة في حال كانت المنشأة تمتلك دليلاً على أن المعاملة تمت بشروط السوق.

الحالة الثانية:- اذا كانت المعاملة تتم تحت ضغط أو في حال كان البائع مجبراً على تقبل السعر في المعاملة.

على سبيل المثال:- قد تطبق هذه الحالة إذا كان البائع يواجه ضائقة مالية.

الحالة الثالثة:- اذا كانت وحدة الحساب الممثلة من خلال سعر المعاملة مختلفة عن وحدة الحساب للأصل أو الالتزام الذي يتم قياسه بالقيمة العادلة.

على سبيل المثال:- قد تطبق هذه الحالة :

- **إن كان الأصل أو الالتزام** الذي يتم قياسه بالقيمة العادلة واحدا من العناصر المختلفة في المعاملة ...**مثل اندماج الأعمال.**
- **أو إن كانت المعاملة...** تتضمن حقوق وامتيازات غير معلنة ويتم قياسها بشكل منفصل ... وفقاً لمعيار محاسبة مصري أخر.
- **أو إن كان سعر المعاملة** ... يتضمن تكاليف المعاملة.

الحالة الرابعة:- اذا كان السوق الذي تتم فيه المعاملة مختلفاً عن السوق الأساسي (أو السوق الأكثر إيجابية).

على سبيل المثال:- قد تكون تلك الأسواق مختلفة إذا كانت المنشأة تاجر يبرم معاملات مع عملاء في سوق التجزئة إلا أن السوق الأساسي (أو السوق الأكثر إيجابية) لمعاملة الخروج تتم مع تجار آخرين في سوق الوسطاء.

.....

ثالثا:- كيفية الاعتراف بربح أو خسارة قياس اصل أو التزام بالقيمة العادلة

في حالة ... طلب معيار محاسبة مصري آخر أو سمح للمنشأة بقياس أصل أو التزام مبدئياً بالقيمة العادلة وكان سعر المعاملة مختلف عن القيمة العادلة.

فى هذه الحالة:- يتعين على المنشأة أن تقوم بالاعتراف بالمكسب أو الخسارة الناتجة... **في الربح أو الخسارة... ما لم يحدد** ذلك المعيار خلاف ذلك.

الجزء الثالث

اساليب التقييم... وتسلسل القيمة العادلة

يتعين على المنشأة استخدام أساليب التقييم التي تعتبر ملائمة وفقاً للظروف والتي تتوافر لها معلومات كافية لقياس القيمة العادلة، مع تعظيم الاستفادة للمدخلات الملحوظة ذات الصلة والحد من استخدام المدخلات غير الملحوظة.

ما هو الهدف من استخدام أسلوب التقييم ؟

هو تقدير السعر الذي قد تتم به المعاملة المنظمة لبيع الأصل أو تحويل الالتزام بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس وفقاً لظروف السوق الحالية.

.....

سنتناول هذا الجزء بالشرح من خلال النقاط التالية:-

اولا:- ماهى مناهج اساليب تقييم قياس القيمة العادلة ؟

ثانيا:- هل يتم استخدام اسلوب تقييم واحد أم عدة اساليب تقييم لقياس القيمة العادلة؟

ثالثا:- هل يتم استخدام اساليب التقييم المستخدمة لقياس القيمة العادلة بثبات..أم يمكن تغييرها؟

رابعا:- كيفية المحاسبة عن التغيرات الناجمة عن التغيير في أسلوب التقييم أو كيفية تطبيقه

خامسا:- مدخلات أساليب التقييم

سادسا:- تسلسل القيمة العادلة

اولا:- ماهى مناهج اساليب تقييم قياس القيمة العادلة ؟

ويوجد ثلاثة مناهج ... يتم استخدامها على نطاق واسع هي منهج السوق ومنهج التكلفة ومنهج الدخل

ويتعين على المنشأة... استخدام أساليب التقييم المتسقة مع واحد أو أكثر من تلك المناهج لقياس القيمة العادلة.

المنهج الاول :- منهج السوق

يستخدم منهج السوق ...الأسعار والمعلومات الأخرى ذات الصلة الناجمة عن معاملات بالسوق تتضمن أصول أو التزامات أو مجموعة من الأصول والالتزامات ، وتكون مطابقة أو قابلة للمقارنة (أي مماثلة) مثل مشروع تجاري

على سبيل المثال:-

- عادة تستخدم أساليب التقييم المتفقة مع منهج السوق مضاعفات السوق المشتقة من مجموعات قابلة للمقارنة.
- وقد تقع المضاعفات ضمن نطاقات بها أكثر من مضاعف لكل مجموعة قابلة للمقارنة.
- ويقتضي اختيار المضاعف الملائم من ضمن النطاق استخدام الحكم الشخصي مع الأخذ بعين الاعتبار العوامل الكمية والنوعية الخاصة بالقياس

وتتضمن أساليب التقييم المتسقة مع منهج السوق.... تسعير المصفوفة.

وتسعير المصفوفة: يعتبر أسلوب رياضي... مستخدم بشكل أساسي لتقييم بعض أنواع الأدوات المالية... مثل الأوراق المالية للديون دون الاعتماد حصريا على

الأسعار المعلنة للأوراق المالية المحددة وإنما بالاعتماد على علاقة الأوراق المالية بالأوراق المالية المسعرة الأخرى المتخذة كأساس قياسي.

المنهج الثانى:- منهج التكلفة

يعكس منهج التكلفة ... المبلغ الذي يتم طلبه حالياً لاستبدال الطاقة الإنتاجية للأصل والتي يشار إليها في العادة... بتكلفة الاستبدال الحالية .

يستند السعر الذي يتم الحصول عليه.. مقابل بيع الأصل .. من وجهة نظر المشارك في السوق كبائع ...على التكلفة التي يتحملها المشارك في السوق كمشترى من تملك أو بناء أصل بديل له منفعة مماثلة، بعد تعديله للتقادم

ذلك لأن: المشارك في السوق كمشترى لن يدفع في الأصل أكثر من المبلغ الذي يستبدل به الطاقة الإنتاجية للأصل.

ويتضمن التقادم: تدهور الحالة المادية والتقادم الوظيفي (التكنولوجي) والتقادم الاقتصادي (الخارجي).

ويعد التقادم .. أشمل من الإهلاك لأغراض إعداد القوائم المالية (توزيع التكلفة التاريخية) أو لأغراض الضرائب (باستخدام أعمار إنتاجية محددة).

وفي الكثير من الحالات يتم استخدام طريقة تكلفة الاستبدال الحالية لقياس القيمة العادلة للأصول الملموسة المستخدمة **إلى جانب** أصول أخرى أو مع أصول والتزامات أخرى.

المنهج الثالث:- منهج الدخل

طبقاً لمنهج الدخل... يتم تحويل المبالغ المستقبلية (مثل التدفقات النقدية أو الدخل والمصروفات) إلى مبلغ حالي وحيد (أي مخصوم).

وعندما يتم استخدام منهج الدخل... يعكس قياس القيمة العادلة توقعات السوق الحالية حول المبالغ المستقبلية.

تتضمن أساليب التقييم هذه... على سبيل المثال، ما يلي:

الاسلوب الاول:- أساليب القيمة الحالية.

الاسلوب الثانى:- نموذج تسعير الخيارات.. مثل نموذج بلاك-شولز-ميرتون أو النموذج ذي الحدين الذي يدمج أساليب القيمة الحالية ويعكس كل من قيمة الزمن و القيمة الحقيقية للخيار.

الاسلوب الثالث:- نموذج الأرباح الزائدة لعدد من الفترات... والتي يتم استخدامها لقياس القيمة العادلة لبعض الأصول غير الملموسة.

.....

ثانيا:- هل يتم استخدام اسلوب تقييم واحد ... أم عدة اساليب تقييم لقياس القيمة العادلة ؟

في بعض الحالات... يكون هناك أسلوب تقييم واحد مناسب

على سبيل المثال:- عند تقييم أصل أو التزام باستخدام الأسعار المعلنة في سوق نشط لأصول أو التزامات مطابقة.

وفي حالات أخرى.... يكون هناك عدة أساليب تقييم مناسبة.

على سبيل المثال:- قد تكون هذه هي الحالة عند تقييم وحدة تولد النقدية.

وفي حالة استخدام عدة أساليب تقييم لقياس القيمة العادلة:

يجب تقييم النتائج ... أي المؤشرات الخاصة بالقيمة العادلة.

مع الأخذ فى الاعتبار معقولية مجال القيم التي تم التوصل إليها من تلك النتائج.... **وقياس القيمة العادلة** هو النقطة التي تقع ضمن ذلك المجال والتي تعتبر الأكثر تمثيلاً للقيمة العادلة وفقاً للظروف.

فى حالة ما اذا كان سعر المعاملة هو القيمة العادلة عند الاعتراف الأولي وكان سيتم استخدام أسلوب تقييم يستخدم مدخلات غير ملحوظة لقياس القيمة العادلة في الفترات اللاحقة.

فى هذه الحالة:-

يجب معايرة أسلوب التقييم بحيث تكون نتيجة أسلوب التقييم عند الاعتراف الأولي مساوية لسعر المعاملة.

وهذه المعايرة :

- تضمن أن يعكس أسلوب التقييم ظروف السوق الحالية.
- كما أنها تساعد المنشأة فى تحديد ما إذا كان هناك ضرورة لإجراء تعديل أسلوب التقييم .

على سبيل المثال:-

- قد يكون هناك صفة للأصل أو الالتزام غير مشمولة بأسلوب التقييم .
- على المنشأة ... أن تضمن أن تعكس تلك الأساليب للتقييم بيانات السوق الملحوظة في تاريخ القياس.

على سبيل المثال: سعر الأصل أو الالتزام المماثل.

.....

ثالثا:- هل يتم استخدام اساليب التقييم المستخدمة لقياس القيمة العادلة بثبات..أم يمكن تغييرها؟

المبدأ العام يقول:- يجب تطبيق أساليب التقييم المستخدمة لقياس القيمة العادلة بثبات.

الا أنه من الملائم :- أن يتم تغيير في أسلوب التقييم أو كيفية تطبيقه ... وذلك في حالة تغيير التعديل في القياس عن نفس القدر أو أكثر عن القيمة العادلة وفقاً للظروف .

على سبيل المثال:- تغيير في الترجيح عند استخدام أساليب متعددة للتقييم أو تغيير في التعديل الذي يتم إجراؤه على أسلوب التقييم.

وقد تظهر هذه هي الحالة على سبيل المثال، إن وقع أي من الأحداث التالية:

(أ) تواجد أسواق جديدة.

أو(ب) توافر معلومات جديدة.

أو(ج) عدم توافر المعلومات المستخدمة سابقاً.

أو(د) تحسن أساليب التقييم .

أو(هـ) تغير ظروف السوق .

.....

رابعا:- كيفية المحاسبة عن التغيرات الناجمة عن التغيير في أسلوب التقييم أو كيفية تطبيقه

يتم المحاسبة عن هذه التغيرات... باعتبارها تغييراً في تقديراً محاسبياً وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٥) .

غير أن الإفصاحات الواردة في معيار المحاسبة المصري رقم (٥) للتغيير في التقدير المحاسبي ليست مطلوبة للتعديلات الناتجة عن التغيير في أسلوب التقييم أو كيفية تطبيقه.

خامسا:- مدخلات أساليب التقييم

سنتناول هذا الموضوع من خلال النقاط التالية :

١-ضوابط استخدام اساليب التقييم فى قياس القيمة العادلة

٢-المدخلات على أساس أسعار العرض والطلب

٣-أساليب القيمة الحالية

.....

١- ضوابط استخدام اساليب التقييم فى قياس القيمة العادلة

الضابط الاول:- يجب أن تعظم أساليب التقييم المستخدمة لقياس القيمة العادلة استخدام المدخلات الملحوظة ذات الصلة والتقليل من استخدام المدخلات غير الملحوظة.

أمثلة الأسواق التي قد تكون بها مدخلات ملحوظة لبعض الأصول والالتزامات (على سبيل المثال، الأدوات المالية) ما يلي :

المثال الاول:- أسواق البورصة ...حيث تتوافر أسعار الإقفال في سوق البورصة بسهولة وتمثل القيمة العادلة بشكل عام..

المثال الثانى:- أسواق الوسطاء .. حيث يكون التجار في سوق الوسطاء مستعدون للتداول (إما بيعاً أو شراءً لحساباتهم الخاصة)، بما يتيح سيولة باستخدام رأس مالهم للاحتفاظ بمخزون من البنود التي يصنعون السوق بها.

وتكون أسعار الطلب والعرض (ممثلة السعر الذي يرغب التاجر بالشراء به والسعر الذي يرغب التاجر بالبيع به على التوالي) متوفرة بشكل أكثر سهولة عن أسعار الإقفال.

وتمثل الأسواق المباشرة (التي يتم نشر أسعارها علانية) أسواق وسطاء.وتتواجد أسواق الوسطاء لبعض الأصول والالتزامات الأخرى بما في ذلك بعض الأدوات المالية والسلع الأولية والأصول المادية (مثل المعدات المستخدمة).

المثال الثالث:- أسواق السمسرة ...حيث يحاول السماسرة في أسواق السمسرة التوفيق بين المشترين والبائعين ولكن لا يكونون مستعدين للتداول لحساباتهم الخاصة.

بمعنى... لا يستخدم السماسرة رأس مالهم للاحتفاظ بمخزون من البنود التي يصنعون السوق بها.

ويعلم السمسار الأسعار المطلوبة والمعروضة من قبل الأطراف المعنية ، ولكن كل طرف لا يدرك متطلبات سعر الطرف الآخر. وتتوافر أحياناً أسعار المعاملات التي تمت.

وتتضمن أسواق السمسرة شبكات تواصل إلكترونية يتم فيها مطابقة طلبات الشراء والبيع وتتضمن أيضاً أسواق العقارات التجارية والسكنية.

المثال الرابع :- أسواق المستفيدين الرئيسيين .. حيث يتم التفاوض في أسواق المستفيدين الرئيسيين حول المعاملات – سواء الإصدارات أو إعادة البيع على حد سواء – بشكل مستقل دون وساطة. وقد تتم إتاحة معلومات قليلة فيما يتعلق بتلك المعاملات علنياً.

.....

الضابط الثانى:- يتعين على المنشأة أن تختار المدخلات التي تتفق مع خصائص الأصل أو الالتزام التي سيأخذها المشاركون في السوق بعين الاعتبار في معاملة على الأصل أو الالتزام

الضابط الثالث:- في بعض الحالات، يتم إجراء تعديل كنتيجة لتلك الخصائص مثل العلاوة أو الخصم

على سبيل المثال:- علاوة السيطرة أو خصم حقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة.

ولكن ينبغي ألا يشمل قياس القيمة العادلة علاوة أو خصما غير متسق مع وحدة الحساب الواردة في معيار المحاسبة المصري الذي يتطلب أو يسمح بقياس القيمة العادلة .

الضابط الرابع:- لا يسمح عند قياس القيمة العادلة بالعلاوات أو الخصومات التي تعكس الحجم.... **باعتباره** احتفاظ صفة من صفات المنشأة بالأصل أو الالتزام

تحديداً...العامل الذي يعدل السعر المعلن للأصل أو الالتزام بسبب أن حجم التداول اليومي العادي في السوق لا يكفي لاستيعاب الكمية التي تحتفظ بها المنشأة بدلاً من صفة للأصل أو الالتزام لا يسمح به في قياس القيمة العادلة

على سبيل المثال:- علاوة السيطرة عند قياس القيمة العادلة للحصة المسيطرة

الضابط الخامس:- وفي جميع الحالات ... وباستثناء الحالات التى تقوم فيها المنشأة بتعديلات على مدخلات مستوى ١ ... إذا كان هناك سعر معلن في سوق نشط (أي مدخلات المستوى ١) للأصل أو الالتزام فيجب على المنشأة أن تقوم باستخدام ذلك السعر دون تعديل عند قياس القيمة العادلة.

.....

٢- المدخلات على أساس أسعار العرض والطلب

فى حالة... وجود سعر عرض وطلب للأصل أو الالتزام الذي يتم قياسه بالقيمة العادلة ....**على سبيل المثال..** مدخلات من سوق التجار.

فى هذه الحالة:-

- **ينبغي استخدام سعراً** ... يقع في مجال الفرق بين سعر العرض وسعر الطلب والذي يعتبر الأكثر تمثيلاً للقيمة العادلة وفقاً للظروف وذلك لقياس القيمة العادلة بصرف النظر عن المكان الذي تصنف به المدخلات ضمن تسلسل القيمة العادلة .

- **يسمح باستخدام أسعار العرض...** لمراكز الأصول وأسعار الطلب لمراكز الالتزامات إلا أنه غير مطلوباً.

- **لا يمنع هذا المعيار...** استخدام تسعير متوسط-السوق أو اتفاقيات التسعير الأخرى المستخدمة من قبل المشاركين في السوق كوسيلة عملية لقياسات القيمة العادلة تقع في مجال الفرق بين سعر العرض وسعر الطلب.

٣- أساليب القيمة الحالية

سنتناول هذا الموضوع من خلال النقاط التالية :

(أ) اساليب القيمة القيمة الحالية التى يعتمدها هذا المعيار

(ب)عناصر قياس القيمة الحالية

(ج) المبادئ العامة التى تحكم تطبيق أي أسلوب قيمة حالية مستخدم لقياس القيمة العادلة

(د) خطر عدم التأكد

(أ) اساليب القيمة القيمة الحالية التى يعتمدها هذا المعيار

هذا المعيار...يعرض لنا اسلوبان من اساليب القيمة الحالية

الاسلوب الاول :- اسلوب تعديل معدل الخصم

الاسلوب الثانى:- أسلوب التدفق النقدي المتوقع (القيمة الحالية المتوقعة).

هذا المعيار لايفرض...استخدام أسلوب قيمة حالية واحد تحديداً أو تقيد استخدام أساليب القيمة الحالية لقياس القيمة العادلة على الأساليب التي تم مناقشتها.

يعتمد أسلوب القيمة الحالية المستخدم لقياس القيمة العادلة على الحقائق والظروف الخاصة بالأصل أو الالتزام الذي يتم قياسه وتوافر البيانات الكافية

على سبيل المثال:- إذا كان بالإمكان ملاحظة الأسعار للأصول القابلة للمقارنة في السوق.

.....

(ب) عناصر قياس القيمة الحالية

تعتبر القيمة الحالية (أي تطبيق منهج الدخل) أداة مستخدمة لربط المبالغ لتدفقات النقدية المستقبلية بمبلغ حالي باستخدام معدل خصم.

ويجمع قياس القيمة العادلة للأصل أو الالتزام باستخدام أسلوب القيمة الحالية كل من العناصر المذكورة أدناه من وجهة نظر المشاركين في السوق في تاريخ القياس:

العنصر الاول:- تقدير التدفقات النقدية المستقبلية للأصل أو الالتزام الذي يتم قياسه.

العنصر الثانى:- التوقعات حول الاختلافات الممكنة في مبلغ أو توقيت التدفقات النقدية بما يمثل عدم التأكد المتأصل في التدفقات النقدية.

العنصر الثالث:- القيمة الزمنية للنقود التي يتم التعبير عنها بالمعدل المفروض على الأصول ذات الطبيعة النقدية الخالية من المخاطر والتي لها تواريخ استحقاق أو فترات زمنية تتفق مع الفترة المغطاة بالتدفقات النقدية والتي لا يوجد بها خطر عدم التأكد في التوقيت أو خطر التخلف عن السداد للمالك (أي معدل فائدة خالي من المخاطر

العنصر الرابع:- سعر مقابل تحمل خطر عدم التأكد المتأصل في التدفقات النقدية (أي علاوة الخطر).

العنصر الخامس:- العوامل الأخرى التي قد يأخذها المشاركون في السوق بعين الاعتبار في تلك الأحوال.

العنصر الخامس:- فيما يخص الالتزامات، مخاطر عدم الأداء المرتبط بالالتزام، بما في ذلك مخاطر الائتمان الذاتية للمنشأة (الطرف الملتزم).

(ج) المبادئ العامة التى تحكم تطبيق أي أسلوب قيمة حالية مستخدم لقياس القيمة العادلة

المبدأ الاول:- يجب أن تعكس التدفقات النقدية ومعدلات الخصم الافتراضات التي سيستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل أو الالتزام.

المبدأ الثانى:- يجب أن تأخذ التدفقات النقدية ومعدلات الخصم في الحسبان فقط العوامل المنسوبة للأصل أو الالتزام الذي يتم قياسه.

المبدأ الثالث:- لتجنب الازدواجية أو إهمال أثار عوامل المخاطر، يتعين أن تعكس معدلات الخصم افتراضات متفقة مع تلك المتأصلة في التدفقات النقدية.

على سبيل المثال:- يجب أن تكون التدفقات النقدية التي تتضمن أثر التضخم مخصومة بمعدلات الفائدة الخالية من المخاطر متضمنة أثر التضخم

المبدأ الرابع:- يجب أن تتفق معدلات الخصم مع العوامل الاقتصادية الضمنية للعملة التي يتم إعداد التدفقات النقدية بها.

.....

(د) خطر عدم التأكد

يراعى الضوابط التالية :-

الضابط الاول:- تتم عملية قياس القيمة العادلة باستخدام أساليب القيمة الحالية في ظل أوضاع من عدم التأكد ... لأن التدفقات النقدية المستخدمة تكون مقدرة وليست قيم معروفة.

الضابط الثانى:- تكون كلا من قيمة التدفقات النقدية وتوقيتها غير مؤكدة في الكثير من الحالات. وحتى القيم الثابتة تعاقدياً مثل المدفوعات على قرض معرضة... **لعدم التأكد** في حال كان هناك خطر تخلف عن السداد.

الضابط الثالث:- يبحث المشاركون في السوق بشكل عام عن تعويض (أي علاوة مخاطر) لتحمل عدم التأكد المتأصل في التدفقات النقدية للأصل أو الالتزام.

ولذلك:- يجب أن يتضمن قياس القيمة العادلة علاوة مخاطر لتعكس القيمة التي يطلبها المشاركون في السوق كتعويض عن عدم التأكد المتأصل في التدفقات النقدية.. وإلا لن يعكس القياس القيمة العادلة بصورة حقيقية .

وقد يكون تحديد علاوة المخاطر الملائمة صعباً في بعض الحالات. ولكن درجة الصعوبة وحدها ليست سبب كافي لاستبعاد علاوة المخاطر.

الضابط الرابع:- تختلف أساليب القيمة الحالية في كيفية تعديلها بالخطر وبنوع التدفقات النقدية التي تستخدمها.

على سبيل المثال:

(أ) يستخدم أسلوب تعديل معدل الخصم ... معدل خصم معدل بالخطر، وتدفقات نقدية تعاقدية أو متفقاً عليها أو الأرجح حدوثهاً.

(ب) تستخدم الطريقة الاولى من أساليب تقييم القيمة الحالية المتوقعة ...التدفقات النقدية المتوقعة المعدلة بالخطر ومعدل خالي من المخاطر.

(ج) تستخدم الطريقة الثانية من أساليب تقييم القيمة الحالية المتوقعة ...التدفقات النقدية المتوقعة غير المعدلة لأي مخاطر ومعدل خصم معدل... ليشمل علاوة مخاطر التي يطلبها المشاركون في السوق. ويختلف ذلك المعدل عن هذا المستخدم في أسلوب تعديل معدل الخصم.

.....

الاسلوب الاول من اساليب القيمة الحالية :- اسلوب تعديل معدل الخصم

يستخدم أسلوب تعديل معدل الخصم... مجموعة واحدة من التدفقات النقدية من مجموعات المبالغ المتوقعة الممكنة بغض النظر عما إذا كانت تدفقات نقدية تعاقدية أو متفق عليها (كما الحال مع السندات) أو التدفقات النقدية الأرجح حدوثاً.

وفي جميع الحالات تكون تلك التدفقات النقدية مشروطة بوقوع أحداث محددة

على سبيل المثال:- تكون التدفقات النقدية التعاقدية أو المتفق عليها لسند مشروطة بحدوث عدم التخلف عن السداد من قبل المدين.

ويتم استخراج سعر الخصم المستخدم في أسلوب تعديل معدل الخصم من معدلات العائد الملحوظة للأصول أو الالتزامات القابلة للمقارنة المتداولة في السوق.

وتبعاً لذلك:- يتم خصم التدفقات النقدية التعاقدية أو المتفق عليها أو الأرجح حدوثاً بمعدل السوق الملحوظ أو المقدر لهذه التدفقات النقدية المشروطة (أي معدل العائد السوقي).

يقتضى أسلوب تعديل معدل الخصم :-

- تحليل بيانات السوق للأصول أو الالتزامات القابلة للمقارنة.
- ويتم عمل مقارنة من خلال الأخذ بعين الاعتبار طبيعة التدفقات النقدية .

على سبيل المثال:-

- ما إذا كانت التدفقات النقدية تعاقدية أو غير تعاقدية ويرجح استجابتها على نحو مماثل للتغيرات في الظروف الاقتصادية.
- درجة الملاءة والضمان والمدة والشروط المقيِدة والسيولة.

وبدلاً من ذلك، عندما يكون الأصل أو الالتزام المفرد القابل للمقارنة يعكس المخاطر المتأصلة في التدفقات النقدية للأصل أو الالتزام الذي تتم قياسه بعدالة، يمكن استخراج سعر الخصم باستخدام بيانات لأصول أو التزامات عديدة قابلة للمقارنة بالتزامن مع منحنى العائد الخالي من المخاطر

(أي استخدام منهج "التراكم").

مثال :- لتوضيح منهج التراكم

افترض أن الأصل (أ) يمثل حق تعاقدي للحصول على ٨٠٠ جنيه في عام واحد (أي لا يوجد عدم تأكد بخصوص التوقيت). ويوجد هناك سوق لأصول قابلة للمقارنة والمعلومات عن تلك الأصول بما في ذلك معلومات السعر متوفرة.

هذا وتشمل الأصول القابلة للمقارنة كل مما يلي:

اولا:- الأصل (ب) هو... حق تعاقدي للحصول على ١.٢٠٠ جنيه في السنة الواحدة ويبلغ سعر السوق له ١.٠٨٣ جنيه. وتبعاً لذلك، يبلغ معدل العائد السنوي الضمني (أي سعر العائد السوقي لسنة واحدة) ما قيمته ١٠.٨٪ [(١.٢٠٠ جنيه / ١.٠٨٣ جنيه) -١].

ثانيا:- الأصل (ج) هو... حق تعاقدي للحصول على ٧٠٠ جنيه في عامين ويبلغ سعر السوق له ٥٦٦ جنيه. وتبعاً لذلك، يبلغ المعدل العائد السنوي الضمني (أي سعر العائد السوقي لسنتين) ما قيمته ١١.٢٪ [(٧٠٠ جنيه /٥٦٦ جنيه) ٠.٥٨ - ١].

ثالثا:- تعتبر كافة الأصول الثلاثة قابلة للمقارنة فيما يخص الخطر (أي توزيع السداد والائتمان الممكن).

على أساس توقيت المدفوعات التعاقدية التي سيتم الحصول عليها للأصل (أ) فيما يتعلق بالتوقيت للأصل (ب) والأصل (ج) (سنة واحدة للأصل (ب) مقابل سنتين للأصل (ج))، يعتبر الأصل (ب) أكثر قابلية للمقارنة بالأصل (أ). باستخدام المدفوعات التعاقدية التي سيتم الحصول عليها للأصل (أ) (٨٠٠ جنيه) ومعدل السوق لسنة واحدة الخاص بالأصل (ب) (١٠.٨٪)، تكون القيمة العادلة للأصل (أ) ٧٢٢ جنيه (٨٠٠ جنيه / ١.١٠٨).

بدلاً عن ذلك.. في غياب معلومات سوق متاحة للأصل (ب)، يمكن اشتقاق معدل السوق لسنة واحدة من الأصل (ج) باستخدام منهج التراكم.

في هذه الحالة:

- **يمكن تعديل معدل السوق** لسنتين الخاص بالأصل (ج) (١١.٢٪) ليصبح معدل سوق لسنة واحدة باستخدام الهيكل المستحق لمنحنى العائد الخالي من المخاطر.
- **قد يكون مطلوباً** معلومات إضافية ومحللين لتحديد ما إذا كانت علاوتي الخطر لسنة واحدة وسنتين متماثلتين.
- **وإذا تم تحديد** أن علاوتي الخطر لسنة واحدة وسنتين غير متماثلتين، يتم تعديل معدل السوق لسنتين مرة إضافية بهذا الأثر.

.....

وفى حالة ... تطبيق أسلوب تعديل معدل الخصم على المقبوضات أو المدفوعات الثابتة.

فى هذه الحالة... يتضمن معدل الخصم التعديل للمخاطر المتأصلة في التدفقات النقدية للأصل أو الالتزام الذي يتم قياسه.

وفى حالة بعض التطبيقات لأسلوب تعديل معدل الخصم للتدفقات النقدية التي لا تمثل مقبوضات أو مدفوعات ثابتة.

فى هذه الحالة ... قد يكون إجراء تعديل التدفقات النقدية ضرورياً لتحقيق قابلية المقارنة مع الأصل أو الالتزام الملحوظ الذي يتم استخراج معدل الخصم منه

.....

الاسلوب الثانى:- أسلوب التدفق النقدي المتوقع (القيمة الحالية المتوقعة).

تستخدم أسلوب القيمة الحالية المتوقعة ... كنقطة بدء حزمة من التدفقات النقدية التي تمثل المتوسط المرجح المحتمل لكافة التدفقات النقدية المستقبلية الممكنة (أي التدفقات النقدية المتوقعة).

ويكون التقدير الناتج مطابقاً... للقيمة المتوقعة والتي يعبر عنها في المصطلحات الإحصائية بـ المتوسط المرجح للقيم الممكنة للمتغير العشوائي المنفصل ودالة الترجيح لكل الاحتمالات المرتبطة.

وحيث أن جميع التدفقات النقدية الممكنة تم ترجيح احتمالها...**وبالتالى لا يكون** التدفق النقدي المتوقع الناتج مشروطاً بوقوع أي حدث معين (على خلاف التدفقات النقدية المستخدمة في أسلوب تعديل معدل الخصم).

وعند اتخاذ القرارات الاستثمارية... يأخذ المشاركون في السوق الذين يتجنبون الخطر بعين الاعتبار خطر أن تختلف التدفقات النقدية الفعلية عن التدفقات النقدية المتوقعة.

وتميز نظرية المحفظة بين نوعين من الخطر:

النوع الاول:- خطر عدم الانتظام (القابل للتنوع) وهو خطر خاص بأصل أو التزام معين

النوع الثانى:- الخطر المنتظم (غير القابل للتنوع)، وهو الخطر الشائع المشترك بين أحد الأصول أو الالتزامات مع بنود أخرى بمحفظة متنوعة.

تتبنى نظرية المحفظة:- أنه عندما يكون السوق في حالة التوازن، يكون تعويض المشاركين في السوق مقابل تحمل الخطر المنتظم المتأصل في التدفقات النقدية فقط. (قد تكون هناك أشكال أخرى للعائد أو التعويض متوفرة في الأسواق غير الفعالة أو خارج حالة التوازن).

الطريقة الاولى: لأسلوب القيمة العادلة المتوقعة

- **تعدل التدفقات النقدية المتوقعة للأصل للخطر المنتظم** (أي خطر السوق) من خلال طرح علاوة الخطر النقدي (أي التدفقات النقدية المتوقعة المعدلة بالخطر).

- **وتمثل التدفقات النقدية المتوقعة المعدلة بالخطر...** تلك التدفقات النقدية شبه المؤكدة، وهي مخصومة بمعدل الفائدة الخالي من المخاطر.

- **ويشير التدفق النقدي شبه المؤكد...** إلى التدفق النقدي المتوقع (كما هو معرف) معدل بالخطر بحيث يكون المشارك في السوق لا يجد فرق في تداول تدفق نقدي مؤكد مقابل تدفق نقدي متوقع.

على سبيل المثال:- إذا كان المشارك في السوق راغباً في تداول تدفق نقدي متوقع يبلغ ١.٢٠٠ جنيه مقابل تدفق نقدي مؤكد يبلغ ١.٠٠٠ جنيه ، يعد مبلغ ١.٠٠٠ جنيه معادل مؤكد لمبلغ ١.٢٠٠ جنيه (أي تمثل الـ ٢٠٠ جنيه علاوة الخطر النقدي). في تلك الحالة، لن يجد مشارك السوق فرق في الأصل المحتفظ به.

الطريقة الثانية: لأسلوب القيمة العادلة المتوقعة

- **تعدل القيمة الحالية المتوقعة للخطر المنتظم** (أي خطر السوق) من خلال تطبيق علاوة الخطر على معدل الفائدة الخالي من المخاطر.

- **وتبعاً لذلك...** يتم خصم التدفقات النقدية المتوقعة بمعدل يتوافق مع المعدل المتوقع المرتبط بالتدفقات النقدية المرجحة باحتمالاتها (أي معدل العائد المتوقع).

- **ويمكن استخدام** النماذج المستخدمة لتسعير الأصول الخطرة مثل نموذج تسعير الأصل الرأسمالي بغرض تقدير معدل العائد المتوقع.

– **حيث أن معدل الخصم المستخدم** في أسلوب تعديل معدل الخصم هو معدل العائد المرتبط بالتدفقات النقدية المشروطة... **فيرجح أن يكون** أعلى من معدل الخصم المستخدم في الطريقة الثانية من أساليب القيمة الحالية المتوقعة

أي... معدل العائد المتوقع المتعلق بالتدفقات النقدية المتوقعة أو المرجحة باحتمالاتها.

.....

مثال توضيحى :-

افترض إن للأصل تدفقات نقدية متوقعة تبلغ ٧٨٠ جنيه في سنة واحدة محددة على أساس التدفقات النقدية الممكنة والاحتمالات المبينة أدناه، ومعدل الفائدة الخالي من المخاطر القابل للتطبيق على التدفقات النقدية لمدة سنة واحدة هو ٥٪، وعلاوة الخطر المنتظم لأحد الأصول له نفس مواصفات الخطر ٣٪.

التدفقات النقدية المحتملة	الاحتمال	التدفقات النقدية المرجحة باحتمالاتها
٥٠٠ جنيه	١٥٪	٧٥ جنيه
٨٠٠ جنيه	٦٠٪	٤٨٠ جنيه
٩٠٠ جنيه	٢٥٪	٢٢٥ جنيه
التدفقات النقدية المتوقعة		٧٨٠ جنيه

وفي هذا التوضيح البسيط

– تمثل التدفقات النقدية المتوقعة ٧٨٠ جنيه المتوسط المرجح للاحتمالات للنتائج الممكنة الثلاثة.

– وفي المواقف الأكثر واقعية، قد يكون هناك العديد من النتائج الممكنة. ولكن وبغرض تطبيق أسلوب القيمة الحالية المتوقعة، ليس من الضروري دائماً أن تأخذ توزيعات كافة التدفقات النقدية الممكنة باستخدام النماذج والأساليب المعقدة بعين الاعتبار.

– بدلاً عن ذلك، قد يكون من الممكن تصميم عدد محدود من السيناريوهات والاحتمالات المنفصلة التي تجسد مصفوفة التدفقات النقدية الممكنة.

على سبيل المثال:– قد تستخدم المنشأة التدفقات النقدية المحققة لفترة ماضية ذات صلة، معدلة بالتغيرات في الظروف التي تحدث لاحقاً (على سبيل المثال، التغيرات في العوامل الخارجية، بما في ذلك الظروف الاقتصادية أو السوقية واتجاهات الصناعة والمنافسة وكذلك التغيرات في العوامل الداخلية التي تؤثر على المنشأة بوجه أكثر تحديداً)، مع الأخذ بعين الاعتبار افتراضات المشاركين في السوق.

نظرياً... تكون القيمة الحالية (أي القيمة العادلة) للتدفقات النقدية للأصل هي نفسها بغض النظر سواء تم تحديدها باستخدام الطريقة الاولى أو الطريقة الثانية كالآتي:

اولا:– عند استخدام الطريقة الاولى...

– يتم تعديل التدفقات النقدية المتوقعة للخطر المنتظم (أي خطر السوق).

– وفي غياب بيانات السوق التي تشير مباشرة إلى مقدار تعديل الخطر، يمكن اشتقاق هذا التعديل من نموذج تسعير الأصل باستخدام مبدأ أشباه التأكد.

على سبيل المثال: يمكن تحديد تعديل الخطر (أي علاوة الخطر النقدي البالغ ٢٢ وحدة نقد) باستخدام علاوة الخطر المنتظم البالغة ٣٪ (٧٨٠ جنيه – [٧٨٠ جنيه × (١.٠٠٨/١.٠٠٥)])، الذي ينتج عنه تدفقات نقدية متوقعة معدلة بالخطر بقيمة

٧٥٨ جنيه (٧٨٠ جنيه – ٢٢ جنيه). تمثل القيمة البالغة ٧٥٨ جنيه المبلغ شبه المؤكد للقيمة البالغة ٧٨٠ جنيه ويتم خصمها بمعدل الفائدة الخالية من المخاطر (٥٪). تمثل القيمة الحالية للأصل (أي القيمة العادلة) ٧٢٢ جنيه (٧٥٨ جنيه /١.٠٥).

ثانيا:عند استخدم الطريقة الثانية..

– **لا يتم** تعديل التدفقات النقدية المتوقعة بالخطر المنتظم (أي خطر السوق).

– **وبدلاً عن ذلك...** يشمل معدل الخصم التعديل بذلك الخطر.

– **وتبعاً لذلك...** يتم خصم التدفقات النقدية المتوقعة بمعدل العائد المتوقع البالغ ٨٪ (أي معدل الفائدة الخالي من المخاطر البالغ ٥٪ مضافاً إليه علاوة الخطر المنتظم البالغة ٣٪. تبلغ القيمة الحالية (أي القيمة العادلة) للأصل ٧٢٢ جنيه (٧٨٠ جنيه /١.٠٨).

يمكن استخدام أي من الطريقتين ...عند استخدام أسلوب القيمة الحالية المتوقعة لقياس القيمة العادلة. ويعتمد اختيار الطريقة (١) أو (٢) على الحقائق والظروف الخاصة للأصل أو الالتزام الذي يتم قياسه والمدى الذي تتاح فيه بيانات كافية والأحكام الشخصية المستخدمة.

سادسا:- تسلسل القيمة العادلة

يقصد بها :- تصنيف مدخلات اساليب التقييم المستخدمة فى قياس القيمة العادلة
وذلك بهدف :- زيادة الثبات وقابلية المقارنة بين قياسات القيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة

هذا المعيار... يصنف هذه المدخلات الى ثلاث مستويات :-

.....

المستوى الاول

.....

ومدخلات هذا المستوى... هى الأسعار المعلنة (غير المعدلة) في سوق نشط لأصول أو التزامات مطابقة تستطيع المنشأة الوصول إليها في تاريخ القياس.

إن مدخلات هذا المستوى للعديد من الأصول والالتزامات المالية ممكن أن تكون متاحة في العديد من الأسواق النشطة (على سبيل المثال، في بورصات مختلفة).

ولذلك.. يتم التركيز في هذا المستوى على تحديد كل مما يلي:

(أ) السوق الأساسي للأصل أو الالتزام أو السوق الأكثر نفعاً للأصل أو الالتزام عند غياب السوق الأساسي.

و(ب) ما إذا كان بإمكان المنشأة أن تبرم معاملة للأصل أو الالتزام بسعر ذلك السوق في تاريخ القياس.

يقدم السعر المعلن في السوق النشط الدليل الأكثر موثوقية للقيمة العادلة ويجب استخدامه دون تعديل لقياس القيمة العادلة حيثما أمكن.

باستثناء الحالات التالية :-

الحالة الاولى :-

حالة١:- عندما تمتلك المنشأة عددا كبيرا من الأصول أو الالتزامات المماثلة الغير مطابقة والتي يتم قياسها بالقيمة العادلة

على سبيل المثال... الأوراق المالية للديون

حالة٢:- عندما يكون السعر المعلن في السوق النشط متاحاً ولكن لا يمكن الوصول إليه بسهولة لكل من تلك الأصول والالتزامات بشكل منفرد .

بمعنى أنه... سيكون من الصعب الحصول على معلومات التسعير لكل أصل أو التزام منفرداً في تاريخ القياس نظراً إلى العدد الكبير للأصول أو الالتزامات المماثلة التي تمتلكها المنشأة.

في هذه الحالات:-

تقيس المنشأة القيمة العادلة... باستخدام طريقة تسعير بديلة لا تعتمد حصرياً على الأسعار المعلنة....مثل تسعير المصفوفة

غير أن استخدام طريقة تسعير بديلة... يؤدي إلى تصنيف قياس قيمة عادلة ضمن مستوى أقل في تسلسل القيمة العادلة.

.....

الحالة الثانية:-

عندما لا يمثل السعر المعلن في سوق نشط ... القيمة العادلة في تاريخ القياس.

على سبيل المثال:- إذا وقعت أحداث هامة (كالمعاملات في أسواق الأطراف-الأصيلة أو المتاجرة في سوق السماسرة أو إعلان إخبارى) بعد إغلاق السوق ولكن قبل تاريخ القياس.

فى هذه الحالة:-

- **على المنشأة** وضع وتطبيق سياسة ثابتة لتحديد تلك الأحداث التي قد تؤثر على قياس القيمة العادلة.

- **وفي حالة تعديل السعر المعلن بالمعلومات الجديدة...** فان التعديل يؤدى إلى تصنيف قياس قيمة عادلة ضمن مستوى أقل في تسلسل القيمة العادلة.

.....

الحالة الثالثة:- عند قياس القيمة العادلة للالتزام أو أداة حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة باستخدام السعر المعلن للبند المطابق الذي يتم المتاجرة عليه على أنه أصل في سوق نشط وكان ذلك السعر يحتاج إلى تعديل تبعاً للعوامل الخاصة بالبند أو الأصل .

فى هذه الحالة :-

- **وإذا لم يكن هناك...** تعديل مطلوب على السعر المعلن للأصل.. **فينتج عن** ذلك قيمة عادلة تصنف ضمن المستوى الاول من تسلسل القيمة العادلة.

- **ولكن أي تعديل للسعر المعلن للأصل...** سينتج عنه تصنيف قياس قيمة عادلة ضمن مستوى أقل في تسلسل القيمة العادلة.

الحالة الرابعة:- إذا كانت المنشأة تمتلك مركزاً في أصل أو التزام منفرد (بما في ذلك مركز يتضمن عدداً كبيراً من الأصول أو الالتزامات المطابقة، مثل امتلاك أدوات مالية) وكان الأصل أو الالتزام متداولاً في سوق نشط.

فى هذه الحالة :-

- **ينبغي قياس القيمة العادلة** للأصل أو الالتزام ضمن المستوى الاول باعتبارها ناتج ضرب السعر المعلن لوحدة الأصل أو الالتزام في الكمية التي تحتفظ بها المنشأة.

– **وهذه هي الحالة...** حتى لو كان حجم التداول اليومي الطبيعي للسوق غير كاف لاستيعاب الكمية المحتفظ بها وكان تقديم طلبات بيع المركز في معاملة واحدة قد يؤثر على السعر المعلن.

.....

المستوى الثانى

.....

مدخلات هذا المستوى... تتمثل في كافة المدخلات بخلاف أسعار معلن عنها ضمن المستوى الاول... وتكون هذه المدخلات ملحوظة للأصل أو الالتزام بشكل مباشر أو غير مباشر.

ويراعى الضوابط التالية :-

الضابط الاول:- فى حالة ما إذا كان للأصل أو الالتزام مدة محددة (تعاقدية).

فى هذه الحالة:-

ينبغي بالضرورة أن تكون مدخلات المستوى الثانى ملحوظة طوال مدة الأصل أو الالتزام.

وتتضمن مدخلات المستوى الثانى ما يلي:

(أ) الأسعار المعلنة للأصول أو الالتزامات المماثلة في أسواق نشطة.

(ب)الأسعار المعلنة للأصول أو الالتزامات المطابقة أو المماثلة في أسواق غير نشطة.

(ج) المدخلات الملحوظة للأصل أو الالتزام عدا الأسعار المعلنة،

على سبيل المثال:

(١) أسعار الفائدة ومنحنيات العوائد yield curves الملحوظة التي يتم الإعلان عنها بصورة دورية شائعة.

و(٢) التذبذبات الضمنية implied volatilities،

و(٣) الهوامش الائتمانية credit spreads،

(د) المدخلات التي يتم معايرتها في السوق market-corroborated.

.....

الضابط الثانى:- تعديلات ومدخلات المستوى الثانى...تختلف بناء على العوامل الخاصة بالأصل أو الالتزام.

وتتضمن تلك العوامل ما يلي:

العامل الاول: حالة الأصل أو موقعه.

العامل الثانى: مدى ارتباط المدخلات بالبنود القابلة للمقارنة مع الأصل أو الالتزام

العامل الثالث:- حجم أو مستوى النشاط في الأسواق الذي تتم ملاحظة المدخلات بها.

الضابط الثالث:- إن إجراء تعديل على أحد مدخلات المستوى الثانى الذي يعد هاماً للقياس بأكمله.. **قد ينتج عنه** تصنيف قياس قيمة عادلة ضمن المستوى الثالث لتسلسل القيمة العادلة وذلك إذا كان التعديل يستخدم مدخلات هامه غير ملحوظة.

أمثلة مدخلات المستوى الثانى لأصول والتزامات معينة ما يلي :

المثال الاول:- عقد مبادلة معدل الفائدة الثابتة بالمتغيرة ...بناءً على معدل الفائدة السائدة للمبادلة ما بين البنوك في لندن (سعر الليبور).... قد يمثل معدل

ليبور للمبادلة أحد مدخلات المستوى الثانى... عندما يكون المعدل ملحوظ في فترات زمنية مسعرة بشكل كبير لكامل فترة العقد.

.....

المثال الثانى:- عقد مبادلة معدل الفائدة الثابتة بالمتغيرة .. بناءً على منحنى العائد الصادر بالعملة الأجنبية....

وقد يكون أحد مدخلات المستوى الثانى هو معدل عقد المبادلة بناءً على منحنى العائد الصادر بالعملة الأجنبية الملحوظ في فترات زمنية مسعره بشكل كبير لكامل الفترة .

وقد تنطبق هذه الحالة عندما تكون مدة العقد ١٠ سنوات وكان ذلك المعدل ملحوظ في فترات زمنية مسعرة لمدة تسع سنوات... **شريطة أن لا يكون** أي استقراء معقول لمنحنى العائد للسنة العشرة هاماً لقياس القيمة العادلة للعقد ككل.

.....

المثال الثالث:- عقد مبادلة الفائدة الثابتة بالمتغيرة ... بناءً على المعدل الرئيسي لبنك محدد. وقد يكون أحد مدخلات المستوى الثانى هو معدل الفائدة الرئيسي للبنك المستخرج من خلال الاستقراء عندما تكون القيم المستقرأة مدعمة ببيانات سوق ملحوظة..

على سبيل المثال.. من خلال الربط مع معدل فائدة ملحوظ بشكل كبير خلال كامل فترة العقد.

المثال الرابع :- خيار ثلاث سنوات على سهم متداول في البورصة.

قد يكون أحد مدخلات المستوى الثانى متمثلاً في التقلب الضمني لسعر السهم المستخرج من خلال الاستقراء حتى السنة الثالثة اذا توفرت الشروط التالية:-

الشرط الاول:- أن يكون هناك أسعار ملحوظة لخيارات سنة واحدة وسنتين على الأسهم.

الشرط الثانى:- التقلب الضمنى للسهم المستخرج من خلال الاستقراء لخيار الثلاث سنوات مؤيدة ببيانات سوق ملحوظة في معظم كامل فترة العقد.

في هذه الحالة... يمكن استخراج التقلب الضمني من خلال الاستقراء من التقلب الضمني لخيارات السنة الواحدة والسنتين على الأسهم ويمكن تأييدها من خلال التقلب الضمني لخيارات الثلاث سنوات على أسهم المنشآت القابلة للمقارنة شريطة أن يتم إنشاء ربط بينها وبين التقلبات الضمنية للسنة الواحدة والسنتين.

.....

المثال الخامس:- اتفاقية الترخيص.

فيما يخص اتفاقية الترخيص التي تم الحصول عليها في اندماج أعمال وتفاوضت عليها حديثاً المنشأة المشتراة (التي هي طرف في اتفاقية الترخيص) مع طرف غير ذا علاقة، قد يتمثل أحد مدخلات المستوى الثانى في رسوم الامتياز في العقد مع الطرف غير ذو العلاقة عند نشأة الاتفاقية.

.....

المثال السادس:- مخزون الإنتاج التام في متاجر البيع بالتجزئة.

قد يكون أحد مدخلات المستوى الثانى .. مخزون الإنتاج التام الذي يتم اقتناؤه في اندماج أعمال إما سعر العملاء في سوق التجزئة أو سعر البيع لتجار التجزئة في سوق البيع بالجملة معدلاً بالفروق بين حالة وموقع بنود المخزون وبنود المخزون القابلة للمقارنة (أي مماثلة) بحيث تعكس القيمة العادلة السعر الذي سيتم الحصول

عليه في معاملة بيع المخزون إلى بائع تجزئة آخر سيقوم بإتمام جهود البيع المطلوبة.

ومن ناحية المبدأ... سيكون قياس القيمة العادلة هو ذاته سواء تمت التعديلات على سعر التجزئة (بالتخفيض) أو سعر الجملة (بالزيادة). وبشكل عام، يتعين استخدام السعر الذي يتطلب أقل حد ممكن من التعديلات الموضوعية لقياس القيمة العادلة.

المثال السابع:- المبنى المحتفظ به والمستخدم.

قد يكون أحد مدخلات المستوى ٢ هو سعر المتر المربع الواحد للمبنى (مضاعفات التقييم) مشتق من بيانات سوق ملحوظة.

على سبيل المثال: المضاعفات المستخرجة من الأسعار في معاملات ملحوظة تتضمن مباني قابلة للمقارنة (أي مماثلة) في مواقع مماثلة.

.....

المثال الثامن:- وحدة توليد النقد.

قد يكون أحد مدخلات المستوى الثانى هو مضاعف التقييم (على سبيل المثال، مضاعف الأرباح أو الإيراد أو قياس أداء مماثل) مستخرج من بيانات سوق ملحوظة، على سبيل المثال، المضاعفات المستخرجة من الأسعار في معاملات ملحوظة تتضمن أعمال تجارية قابلة للمقارنة (أي مماثلة) مع الأخذ بعين الاعتبار العوامل التشغيلية والسوقية والمالية وغير المالية.

.....

المستوى الثالث:-

.....

ومدخلات هذا المستوى ... هي المدخلات غير الملحوظة للأصل أو الالتزام.

ويتم استخدام المدخلات غير الملحوظة لقياس القيمة العادلة

في حالة... عدم توافر مدخلات ملحوظة ذات علاقة ... **بحيث يتم الأخذ في الاعتبار** المواقف التي يكون فيها نشاط السوق ضئيل، إن وجد نشاط بالمرة، للأصل أو الالتزام في تاريخ القياس.

ولكن يبقى هدف قياس القيمة العادلة كما هو... أي سعر البيع في تاريخ القياس من وجهة نظر المشارك في السوق الذي يحتفظ بالأصل أو يدين بالالتزام.

ولذلك:- يجب أن تعكس المدخلات غير الملحوظة الافتراضات التي سيستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل أو الالتزام، بما في ذلك الافتراضات حول الخطر.

ويراعى الضوابط التالية :-

الضابط الاول:- تتضمن الافتراضات حول الخطر كل من الخطر المتأصل في أسلوب تقييم معين يتم استخدمه لقياس القيمة العادلة (مثل نموذج تسعير) والخطر المتأصل في مدخلات أسلوب التقييم.

الضابط الثانى:- ولا يعد القياس الذي لا يتضمن تعديلاً للخطر ... قياساً للقيمة العادلة .. إذا كان المشاركون في السوق .. يقومون بإجراء تعديلاً للخطر عند تسعير الأصل أو الالتزام.

على سبيل المثال:-

قد يكون إجراء تعديل للخطر ضرورياً عندما يكون هناك عدم تأكد جوهري بخصوص القياس.. **مثل حدوث** انخفاض كبير في حجم أو مستوى النشاط مقارنة مع نشاط السوق العادي للأصل أو الالتزام أو لأصول أو التزامات مماثلة، ورأت المنشأة أن سعر المعاملة أو السعر المعلن لا يمثل القيمة العادلة

.....

الضابط الثالث:- على المنشأة تطوير المدخلات غير الملحوظة .. باستخدام أفضل معلومات متوفرة وفقاً للظروف والتي قد تتضمن البيانات الخاصة بالمنشأة.

الضابط الرابع:- عند تطوير المدخلات غير الملحوظة يراعى مايلى :

- **يمكن أن تبدأ المنشأة** ببياناتها الخاصة ولكن يتعين عليها تعديل تلك البيانات في حالة وجود معلومات متوفرة بشكل معقول تبين أن المشاركين الآخرين في السوق يستخدمون بيانات مختلفة أو أن هناك شيئاً خاصاً بالمنشأة غير متاح للمشاركين الآخرين في السوق **(على سبيل المثال**، تميز خاص بالمنشأة).

- **ولا تحتاج المنشأة** إلى بذل جهود مستفيضة للحصول على معلومات متعلقة بافتراضات المشاركين في السوق.... **ولكن يتعين على المنشأة** أن تأخذ بعين الاعتبار كافة المعلومات المتعلقة بافتراضات المشارك في السوق والتي تتوفر بشكل معقول.

والمدخلات غير الملحوظة التي تم تطويرها بالطريقة المبينة أعلاه

تعتبر... افتراضات المشاركين في السوق ... **وبالتالي** فهى تلبي هدف قياس القيمة العادلة.

امثلة على مدخلات المستوى الثالث لأصول والتزامات معينة

المثال الاول:- عقد مبادلة العملة طويل الأجل.

- **قد يكون أحد مدخلات المستوى الثالث** هو معدل الفائدة بعملة محددة غير ملحوظة ولا يمكن تأييدها ببيانات سوق ملحوظة في فترات زمنية مسعرة أو خلال فترة العقد بالكامل .
- وتمثل أسعار الفائدة في مبادلة العملة بأسعار المبادلة المحسوبة من منحنيات العائد للدول المعنية.

.....

المثال الثانى :- خيار ثلاث سنوات على أسهم متداولة بالبورصة.

- **قد يكون أحد مدخلات المستوى الثالث** هو التقلب التاريخي... أي التقلب لأسعار الأسهم المستخرجة من الأسعار التاريخية للأسهم.
- **ولا يمثل التقلب التاريخي** توقعات المشاركين الحاليين في السوق حول التقلب المستقبلي حتى لو كانت المعلومة الوحيدة المتوفرة لتسعير أحد الخيارات.

.....

المثال الثالث:- عقد مبادلة معدل الفائدة.

قد يكون أحد مدخلات المستوى الثالث هو تعديل على سعر منتصف السوق المتفق عليه (غير الملزم) للمبادلة يتم صنعه باستخدام بيانات غير ملحوظة مباشرة والتي لا يمكن تأييدها بصورة أخرى لذلك ببيانات سوق ملحوظة.

المثال الرابع:- التزام الإزالة الداخل في اندماج الأعمال.

قد يكون أحد مدخلات المستوى الثالث هو تقدير جاري باستخدام بيانات خاصة بالمنشأة تتعلق بالتدفقات النقدية الصادرة المستقبلية التي يجب دفعها للوفاء بالالتزام (بما في ذلك توقعات المشاركين في السوق حول تكاليف الوفاء بالالتزام والتعويض الذي قد يطلبه المشارك في السوق مقابل تحمل التزام فك الأصل)... **وذلك إن لم يكن هناك** معلومات متوفرة بشكل معقول تدل على أن المشاركين في السوق قد يستخدمون افتراضات مختلفة.

وقد يتم استخدام هذا المُدخَل للمستوى الثالث في أسلوب تقييم القيمة الحالية إلى جانب مدخلات أخرى.

على سبيل المثال: معدل الفائدة الخالي من المخاطر الحالي أو السعر الخالي من المخاطر المعدل بخطر الائتمان في حال انعكاس أثر الجودة الائتمانية للمنشأة المستحق على القيمة العادلة للالتزام على سعر الخصم بدلاً من انعكاسها على تقدير التدفقات النقدية الصادرة المستقبلية.

.....

المثال الخامس:- وحدة توليد النقد.

قد يكون أحد مدخلات المستوى الثالث... توقع مالي (مثل تدفقات نقدية أو ربح أو خسارة) يتم تطويره باستخدام البيانات الخاصة بالمنشأة في حالة عدم وجود معلومات متوفرة بشكل معقول تشير إلى أن المشاركين في السوق قد يستخدمون افتراضات مختلفة.

.....

ضوابط واعتبارات....تسلسل القيمة العادلة

الضابط الاول:- يعطي تسلسل القيمة العادلة الأولوية القصوى للأسعار المعلنة (غير المعدلة) في أسواق نشطة للأصول أو الالتزامات المطابقة (مدخلات المستوى الاول) والأولوية الدنيا للمدخلات غير الملحوظة (مدخلات المستوى الثالث).

.....

الضابط الثانى:- في بعض الحالات:- يمكن تصنيف المدخلات المستخدمة لقياس القيمة العادلة للأصل أو الالتزام ضمن مستويات مختلفة لتسلسل القيمة العادلة.

وفي تلك الحالات:-

يتم تصنيف قياس القيمة العادلة بأكمله... في نفس مستوى تسلسل القيمة العادلة لمدخلات المستوى الأدنى الذي يعتبر مهماً للقياس بأكمله.

ويقتضي تقييم أهمية مدخلات محددة للقياس بأكمله... استخدام التقدير الحكمي مع الأخذ بعين الاعتبار العوامل الخاصة بالأصل أو الالتزام.

وعند تحديد مستوى تسلسل القيمة العادلة الذي يتم تصنيف قياس القيمة العادلة ضمنه.... **لا يتعين الأخذ بعين الاعتبار** التعديلات للوصول إلى القياسات القائمة على القيمة العادلة مثل تكاليف البيع "عند قياس القيمة العادلة ناقصاً تكاليف البيع".

.....

الضابط الثالث:- قد يؤثر توافر المدخلات ذات الصلة والموضوعية النسبية لها على عملية اختيار أساليب التقييم الملائمة ... **ولكن يرتب** تسلسل القيمة العادلة أولوية مدخلات أساليب التقييم وليس أساليب التقييم المستخدمة لقياس القيمة العادلة.

على سبيل المثال:- يمكن تصنيف قياس القيمة العادلة الذي يتم صياغته باستخدام أسلوب القيمة الحالية ضمن المستوى الثانى أو الثالث... وفقاً للمدخلات الهامة للقياس بالكامل ومستوى تسلسل القيمة العادلة الذي يتم تصنيف تلك المدخلات ضمنه.

الضابط الرابع:- الحالة:- التى فيها تتطلب المدخلات الملحوظة... تعديلا باستخدام مدخلات غير ملحوظة.. وكان التعديل يؤدي لقياس قيمة عادلة أعلى أو أقل بكثير.

فى هذه الحالة:-

يتم تصنيف القياس الناتج ضمن المستوى الثالث لتسلسل القيمة العادلة.

على سبيل المثال:- في حالة كان المشارك في السوق يأخذ بعين الاعتبار تأثير قيد مفروض على بيع الأصل عند تقييم سعر الأصل..فى هذه الحالة ينبغي على المنشأة تعديل السعر المعلن لتعكس أثر ذلك القيد.

وفي حالة كان... ذلك السعر المعلن ضمن مدخلات المستوى الثانى وكان التعديل عبارة عن مدخلات غير ملحوظة هامة للقياس بأكمله

فى هذه الحالة... فينبغي تصنيف القياس ضمن المستوى الثالث من تسلسل القيم العادلة.

الجزء الرابع

قياس القيمة العادلة ...عند انخفاض حجم ومستوى النشاط للأصل أو الالتزام بشكل كبير

قد تتأثر القيمة العادلة للأصل أو الالتزام ... عندما يكون هناك انخفاض كبير في حجم أو مستوى النشاط لذلك الأصل أو الالتزام بالنسبة لنشاط السوق العادي للأصل أو الالتزام (أو الأصول أو الالتزامات المماثلة).

وبغرض تحديد... ما إذا كان هناك انخفاض في حجم أو مستوى النشاط للأصل أو الالتزام على أساس الدليل المتاح

يجب على المنشأة تقييم أهمية ومدى ملاءمة العوامل التالية:

العامل الاول:- ما اذا كان يوجد عدد قليل من المعاملات الحديثة.

العامل الثانى:- ما اذا كان لا يتم صنع عروض الأسعار باستخدام المعلومات الحالية

العامل الثالث:- ما اذا كانت عروض الأسعار تختلف بشكل كبير إما على مدار الوقت أو بين صانعي-السوق **(على سبيل المثال**، بعض أسواق السماسرة).

العامل الرابع:- ما اذا كان يمكن توضيح أن المؤشرات التي كانت مرتبطة بدرجة كبيرة سابقاً بالقيم العادلة للأصل أو الالتزام أصبحت غير مرتبطة بالمؤشرات الحديثة للقيم العادلة لذلك الأصل أو الالتزام.

العامل الخامس:- ما اذا كان يوجد هناك زيادة كبيرة في علاوات مخاطر السيولة الضمنية أو العوائد أو مؤشرات الأداء (مثل معدلات الإخفاق أو حدة الخسارة) لمعاملات ملحوظة أو الأسعار المعلنة عند مقارنتها مع تقدير المنشأة للتدفقات النقدية المتوقعة مع الأخذ بعين الاعتبار كافة بيانات السوق المتاحة عن خطر الائتمان ومخاطر عدم الأداء الأخرى للأصل أو الالتزام.

العامل السادس:- ما اذا كان يوجد فرق كبير بين سعر العرض وسعر الطلب أو زيادة كبيرة في ذلك الفرق.

العامل السابع:- ما اذا كان يوجد انخفاض كبير أو غياب لسوق لإصدارات جديدة (أي السوق الأولى) للأصل أو الالتزام أو الأصول أو الالتزامات المماثلة.

العامل الثامن:- ما اذا كان لا يتوافر سوى كم معلومات ضئيل للعامة

على سبيل المثال.. عن المعاملات التي تتم في سوق المستفيدين الرئيسيين.

ويراعى الضوابط التالية :-

الضابط الاول:- سيكون هناك حاجة لتحليل إضافي لأسعار المعاملات أو الأسعار المعلنة عندما تتوصل المنشأة إلى أنه طرأ انخفاض كبير على حجم أو مستوى النشاط للأصل أو الالتزام بالمقارنة بنشاط السوق العادي للأصل أو الالتزام (أو الأصول أو الالتزامات المماثلة).

.....

الضابط الثانى:- قد لا يشير الانخفاض في حجم أو مستوى النشاط بحد ذاته إلى أن سعر المعاملة أو السعر المعلن... لا يمثل القيمة العادلة أو أن المعاملة غير منظمة.

الضابط الثالث:- عندما تحدد المنشأة أن سعر المعاملة أو السعر المعلن لا يمثل القيمة العادلة

على سبيل المثال:- قد يكون هناك معاملات غير منتظمة.

فى هذه الحالة:-

يلزم تعديل أسعار المعاملات أو الأسعار المعلنة... إذا كانت المنشأة تستخدم تلك الأسعار كأساس لقياس القيمة العادلة وقد يكون ذلك التعديل هاماً لقياس القيمة العادلة ككل. وقد تكون التعديلات ضرورية في ظروف أخرى

على سبيل المثال:- عندما يستلزم إجراء تعديل هام لسعر الأصل المماثل ليصبح قابلاً للمقارنة مع الأصل الذي تم قياسه أو عندما يكون السعر متقادماً.

.....

الضابط الرابع:- لا يفرض هذا المعيار منهجية لإجراء التعديلات الهامة على أسعار المعاملات أو الأسعار المعلنة.

.....

الضابط الخامس:- يتعين على المنشأة بغض النظر عن أسلوب التقييم الذي تستخدمه أن تشمل تعديلات مخاطر ملائمة بما في ذلك علاوة الخطر التي تعكس المبلغ الذي سيطلبه المشاركون في السوق كتعويض لعدم التأكد (الشك) المتأصل في التدفقات النقدية للأصل أو الالتزام وإلا لن يصبح قياس القيمة العادلة صادقاً.

.....

الضابط السادس:- قد يكون تحديد التعديلات الملائمة بالمخاطر صعباً في بعض الأحيان. ولكن ليست درجة الصعوبة وحدها أساساً كافياً لاستبعاد تعديل المخاطر.

ويتعين أن يعكس تعديل المخاطر معاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس بموجب شروط السوق الحالية.

الضابط السابع:- عندما يكون هناك انخفاض في حجم أو مستوى النشاط للأصل أو الالتزام.

فى هذه الحالة:- قد يكون من الملائم تغيير أسلوب التقييم أو استخدام أساليب متعددة للتقييم .

على سبيل المثال: استخدام منهج السوق وأسلوب القيمة الحالية.

.....

الضابط الثامن:- فى حالة ... ترجيح مؤشرات القيمة العادلة الناجمة من استخدام أساليب متعددة للتقييم.

فى هذه الحالة:- على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار معقولية نطاق قياسات القيمة العادلة.

والهدف:- هو تحديد النقطة داخل النطاق التي تعد أكثر تعبيراً عن القيمة العادلة وفقاً لظروف السوق الحالية.

.....

الضابط التاسع:- يبقى هدف قياس القيمة العادلة هو ذاته حتى عندما يكن هناك انخفاضاً كبيراً في حجم أو مستوى النشاط للأصل أو الالتزام. والقيمة العادلة هي السعر الذي سيتم الحصول عليه لبيع أصل أو الذي سيتم دفعه لتحويل الالتزام في معاملة منظمة **(أي ليست تصفية إجبارية أو بيع اضطراري)** بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس وفقاً لظروف السوق الحالية.

.....

الضابط العاشر :- عندما يكون هناك انخفاض في حجم أو مستوى النشاط للأصل أو الالتزام، يعتمد تحديد السعر الذي سيرغب المشاركون في السوق بالدخول في معاملة به في تاريخ القياس وفقاً لظروف السوق الحالية على الحقائق والظروف في تاريخ القياس ويتطلب إصدار حكم مهنى شخصى.

.....

الضابط الحادى عشر:- لا تعد نية المنشأة بامتلاك الأصل أو تسوية الالتزام أو أداؤه ذات صلة عند قياس القيمة العادلة لأن القيمة العادلة هي قياس قائم على أساس السوق وليس قياس خاص بالمنشأة.

الضابط الثانى عشر:- يكون تحديد ما إذا كانت المعاملة منظمة (أو غير منظمة) أكثر صعوبة إذا كان هناك انخفاض كبير في حجم أو مستوى النشاط للأصل أو الالتزام فيما يتعلق بنشاط السوق العادي للأصل أو الالتزام (أو الأصول أو الالتزامات المماثلة).

وفي مثل هذه الظروف... لا يعد ملائماً أن يتم اعتبار كافة المعاملات في ذلك السوق غير منظمة (أي تصفية إجبارية أو بيع اضطراري).

.....

الحالات التي تدل على أن المعاملة ليست منظمة ما يلي:

الحالة الاولى :- الحالة التى فيها ...لا يوجد تعرف كاف للسوق للفترة التي تسبق تاريخ القياس للسماح بأنشطة التسويق المعتادة والخاضعة للأعراف وذلك للمعاملات التي تشمل أصول أو التزامات مماثلة وفقاً لظروف السوق الحالية.

.....

الحالة الثانية:- الحالة التى تكون فيها ... فترة تسويق معتادة وخاضعة للأعراف، إلا أن البائع قام بتسويق الأصل أو الالتزام لمشارك واحد في السوق.

.....

الحالة الثالثة:- الحالة التى يكون فيها .. البائع مفلس أو شبه مفلس أو خاضع للحراسة القضائية (أي أن البائع مضطراً).

.....

الحالة الرابعة:- الحالة التى يكون فيها.. البائع ملزماً على البيع لتلبية متطلبات قانونية أو تنظيمية (أي كان البائع مجبراً).

.....

الحالة الخامسة:- الحالة التى فيها...يعد سعر المعاملة شاذاً عندما يقارن مع المعاملات الحديثة الأخرى لنفس الأصل أو الالتزام أو أصل أو التزام مماثل.

وعلى المنشأة تقييم الظروف... لتحديد ما اذا كانت المعاملة منظمة أم لا في ضوء وزن الدليل المتاح.

.....

عند قياس القيمة العادلة ... أو تقييم علاوات خطر السوق..

على المنشأة دراسة جميع مايلى:

اولا:- عندما يشير الدليل إلى أن المعاملة غير منظمة.. **يتعين على المنشأة** أن تعطي ترجيح خفيف، إن وجد، لسعر هذه المعاملة (مقارنة مع مؤشرات القيمة العادلة الأخرى).

ثانيا:- يتعين على المنشأة... إذا كان الدليل يشير إلى أن المعاملة منظمة

أن تأخذ بعين الاعتبار... سعر هذه المعاملة.

ويعتمد الترجيح الذي يتم وضعه على سعر هذه المعاملة عند مقارنته مع المؤشرات الأخرى على الحقائق والظروف الآتية:

(١) حجم المعاملة.

(٢) قابلية معاملة الأصل أو الالتزام الذي تم قياسه للمقارنة.

(٣) مدى قرب المعاملة من تاريخ القياس.

ثالثا:- يتعين على المنشأة عندما لا تمتلك معلومات كافية لتحديد ما إذا كانت المعاملة منظمة أن تأخذ بعين الاعتبار سعر المعاملة.

ولكن قد لا يمثل سعر المعاملة ... القيمة العادلة (أي سعر المعاملة ليس بالضرورة الأساس الوحيد أو الأساسي لقياس القيمة العادلة أو تقدير علاوات خطر السوق).

وعندما لا تمتلك المنشأة معلومات كافية لتحديد ما إذا كانت معاملات محددة تعد منظمة... **يتعين عليها** أن تعطي ترجيحاً أقل لتلك المعاملات عند المقارنة مع معاملات أخرى من المعروف أنها منظمة.

لا تحتاج المنشأة للقيام بجهود إضافية مكثفة لتحديد ما إذا كانت المعاملة منظمة... **ولكن لا ينبغي** أن تتجاهل المعلومات المتوفرة بشكل معقول.

وعندما تكون المنشأة طرفاً في معاملة، فيفترض أن لديها كم جيد من المعلومات كافي لتحديد ما إذا كانت المعاملة منظمة.

.....

استخدام الأسعار المعلنة المقدمة ... من أطراف ثالثة

يراعى الضوابط التالية :-

الضابط الاول:- لايمنع هذا المعيار دون استخدام الأسعار المعلنة المقدمة من قبل أطراف ثالثة... **مثل** خدمات التسعير أو السماسرة

وذلك عندما ترى المنشأة أن الأسعار المقدمة من قبل تلك الأطراف موضوعة وفقاً لهذا المعيار.

الضابط الثانى:- يتعين على المنشأة إن كان هناك انخفاض كبير في حجم أو مستوى النشاط للأصل أو الالتزام ... **أن تقوم بتقييم** ما إذا كانت الأسعار المعلنة المقدمة من الأطراف الثالثة موضوعة باستخدام المعلومات الحالية التي تعكس المعاملات المنظمة أو أسلوب تقييم يعكس افتراضات المشارك في السوق (بما فيها الافتراضات المتعلقة بالخطر).

الضابط الثالث:- تعطي المنشأة عند ترجيح السعر المعلن كمدخلات لقياس القيمة العادلة ترجيحاً أقل للأسعار المعلنة التي لا تعكس نتائج المعاملات (عند المقارنة مع مؤشرات أخرى بالقيمة العادلة التي تعكس نتائج المعاملات) .

الضابط الرابع:- يتعين النظر في طبيعة الأسعار المعلنة ...عند ترجيح الدليل المتاح مع إعطاء ترجيح أكبر للأسعار المعلنة المقدمة من أطراف ثالثة والتي تمثل عروض ملزمة.

على سبيل المثال...ما إذا كان سعر استرشادي أم عرض ملزم.

.....

الجزء الخامس

الافصاحات المطلوبة ... عن القيمة العادلة

يتعين على المنشأة الإفصاح عن المعلومات التي تساعد مستخدمي البيانات المالية على تقييم البندين التاليين:

(أ) أساليب التقييم والمدخلات المستخدمة للوصول إلى قياسات القيمة العادلة بالنسبة للأصول والالتزامات التي يتم قياسها بالقيمة العادلة على أساس متكرر أو غير متكرر في قائمة المركز المالي بعد الاعتراف الأولي.

(ب) أثر القياسات على الربح أو الخسارة أو الدخل الشامل الآخر للفترة بالنسبة لقياسات القيمة العادلة المتكررة باستخدام مدخلات غير ملحوظة هامة (المستوى ٣).

ولتحقيق هذه الأهداف يجب على المنشأة أن تأخذ كل ما يلي في الاعتبار:

(أ) مستوى التفاصيل اللازمة لتلبية متطلبات الإفصاح.

و(ب) مقدار التركيز على المتطلبات المختلفة.

و(ج) مقدار التجميع أو التحليل الذي ينبغي القيام به.

و(د) ما إذا كان مستخدمو البيانات المالية يحتاجون إلى معلومات إضافية لتقييم المعلومات الكمية التي تم الإفصاح عنها.

إذا لم تكن هذه الإفصاحات وافصاحات معايير المحاسبة المصرية الأخرى كافية لتحقيق هذه الأهداف ...

فينبغي على المنشأة الإفصاح عن المعلومات الإضافية اللازمة لتلبية تلك الأهداف.

وهذه المعلومات الاضافية يفصح عنها لكل فئة من الاصول والالتزامات التى يتم قياسها بالقيمة العادلة

والمعلومات الاضافية المطلوب الافصاح عنها هى :-

الافصاح الاول :-

قياس القيمة العادلة في نهاية فترة القوائم المالية بالنسبة لقياسات القيمة العادلة المتكررة وغير المتكررة وأسباب القياس بالنسبة لقياسات القيمة العادلة غير المتكررة.

ولاحظ أن:-

قياسات القيمة العادلة المتكررة للأصول أو الالتزامات:- هي تلك التي تتطلبها معايير المحاسبة المصرية الأخرى أو تسمح بها في قائمة المركز المالي في نهاية كل فترة مالية.

قياسات القيمة العادلة غير المتكررة للأصول أو الالتزامات:- هي تلك التي تقتضيها معايير المحاسبة المصرية الأخرى أو تسمح بها في قائمة المركز المالي في ظروف معينة

على سبيل المثال:- عندما تقيس منشأة الأصل المحتفظ به بغرض البيع بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع ...لان القيمة العادلة للأصل مطروحاً منها تكاليف البيع أقل من قيمته الدفترية.

الافصاح الثانى:- مستوى تسلسل القيمة العادلة الذي يتم تصنيف قياسات القيمة العادلة بأكملها ضمنه (المستوى ١ و٢ و٣) بالنسبة لقياسات القيمة العادلة المتكررة وغير المتكررة.

الافصاح الثالث:-

- مبالغ أي تحويلات بين المستوى ١ والمستوى ٢ من تسلسل القيمة العادلة

– وأسباب تلك التحويلات وسياسة المنشأة في تحديد الحالات التي تعتقد فيها بحدوث التحويلات بين المستويات بالنسبة للأصول والالتزامات المحتفظ بها في نهاية الفترة المالية والتي يتم قياسها بالقيمة العادلة على أساس متكرر.

– ويتعين الإفصاح عن التحويلات إلى داخل كل مستوى ومناقشتها بشكل منفصل عن التحويلات خارج كل مستوى.

الافصاح الرابع :-

– وصف لأسلوب أو أساليب التقييم والمدخلات المستخدمة في قياس القيمة العادلة بالنسبة لقياسات القيمة العادلة المتكررة وغير المتكررة المصنفة في المستوى ٢ والمستوى ٣ لتسلسل القيمة العادلة.

– **وفي حالة...** حدوث تغيير في أسلوب التقييم .

مثل.. التغيير من منهج السوق إلى منهج الدخل أو استخدام أسلوب تقييم إضافي.

فى هذه الحالة:- على المنشأة الإفصاح عن ذلك التغيير والسبب أو الأسباب وراء القيام به.

– **ويتعين على المنشأة** أن تقدم معلومات كمية فيم يتعلق بالمدخلات غير الملحوظة الهامة المستخدمة في قياس القيمة العادلة بالنسبة لقياسات القيمة العادلة المصنفة في المستوى ٣ من تسلسل القيمة العادلة.

– **ولا يتعين على المنشأة** أن تضع معلومات كمية بغرض الالتزام بمتطلب الإفصاح إذا لم تكن المنشأة قد صنعت مدخلات كمية غير ملحوظة عند قياس القيمة العادلة

على سبيل المثال:- عندما تستخدم المنشأة أسعار من معاملات سابقة أو معلومات تسعير طرف ثالث دون تعديل.

ولكن عند تقديم هذا الإفصاح لا تستطيع المنشأة أن تتجاهل المدخلات الكمية غير الملحوظة الهامة لقياس القيمة العادلة والمتوفرة بشكل معقول للمنشأة.

الافصاح الخامس :- تحليل الحركة بين الأرصدة الافتتاحية والختامية بالنسبة لقياسات القيمة العادلة المتكررة والمصنفة ضمن المستوى ٣ من تسلسل القيمة العادلة،

مع الإفصاح بشكل منفصل عن التغييرات خلال الفترة المنسوبة إلى ما يلي:

(١) إجمالي المكاسب أو الخسائر للفترة المعترف بها في الربح أو الخسارة والبند أو البنود في الربح أو الخسارة التي تم الاعتراف بتلك المكاسب أو الخسائر ضمنها.

(٢) إجمالي المكاسب أو الخسائر للفترة المعترف بها في الدخل الشامل الآخر والبند أو البنود في الدخل الشامل الآخر التي تم الاعتراف بتلك المكاسب أو الخسائر ضمنها.

(٣) المشتريات والمبيعات والإصدارات والتسويات (يتم الإفصاح لكل منها بشكل منفصل).

(٤) مبالغ أي تحويلات داخل أو خارج المستوى ٣ من تسلسل القيمة العادلة وأسباب تلك التحويلات وسياسة المنشأة في تحديد الحالات التي تعتقد فيها بحدوث التحويلات بين المستويات.

الافصاح السادس :-

بالنسبة لقياسات القيمة العادلة المتكررة والمصنفة بين المستوى ٣ من تسلسل القيمة العادلة، مبلغ إجمالي المكاسب أو الخسائر للفترة المحددة في (البند ١من الافصاح الخامس) والمتضمنة في الأرباح أو الخسائر المنسوبة إلى التغيير في المكاسب أو الخسائر غير المحققة المرتبطة بالأصول والالتزامات المحتفظ بها في نهاية الفترة

المالية والبند أو البنود في الأرباح أو الخسائر التي تم الاعتراف بتلك المكاسب أو الخسائر غير المحققة ضمنها.

الافصاح السابع :-

وصف لعمليات التقييم المستخدمة من قبل المنشأة بالنسبة لقياسات القيمة العادلة المتكررة وغير المتكررة المصنفة ضمن المستوى ٣ من تسلسل القيمة العادلة.

بما في ذلك مثلاً ...كيفية تحديد المنشأة لسياساتها وإجراءاتها وتحليلها للتغييرات في قياسات القيمة العادلة من فترة لأخرى.

الافصاح الثامن:-

بالنسبة لقياس القيمة العادلة المتكررة والمصنفة ضمن المستوى ٣ من تسلسل القيمة العادلة:

اولا: بالنسبة لجميع مثل تلك القياسات:-

- وصف تفصيلي لحساسية قياس القيمة العادلة للتغييرات في المدخلات غير الملحوظة إذا كان التغيير في تلك المدخلات إلى مبلغ مختلف يؤدي إلى قياس أعلى أو أقل بكثير للقيمة العادلة.

- وإذا كان هناك علاقات متداخلة بين تلك المدخلات والمدخلات غير الملحوظة الأخرى المستخدمة في قياس القيمة العادلة، يتعين على المنشأة أن تقدم وصفاً لتلك العلاقات المتداخلة وكيف تعظم أو تخفف تلك العلاقات المتداخلة أثر التغيرات في المدخلات غير الملحوظة على قياس القيمة العادلة.

وللقيام بهذا الإفصاح... يجب أن يتضمن الوصف التفصيلي للحساسية تجاه التغيرات في المدخلات غير الملحوظة تلك المدخلات غير الملحوظة التي يتم الإفصاح عنها وفقاً للنقطة (د) كحد الأدنى.

ثانيا: بالنسبة للأصول والالتزامات المالية:-

- إذا كان تغيير واحد أو أكثر من المدخلات غير الملحوظة ليعكس البدائل الممكنة المعقولة للافتراضات سيغير من القيمة العادلة بشكل كبير، فينبغي على المنشأة أن توضح تلك الحقيقة وأن تقوم بالإفصاح عن تلك التغييرات.

- ويتعين على المنشأة أن تفصح عن كيفية حساب أثر التغيير الذي تم بغرض عكس بديل ممكن معقول للافتراض .

ولذلك الغرض:- يتم تقدير الأهمية في ضوء الربح أو الخسارة، وإجمالي الأصول أو إجمالي الالتزامات، أو إجمالي حقوق الملكية إذا كان يتم الاعتراف بالتغييرات في القيمة العادلة في الدخل الشامل الآخر.

الافصاح التاسع:- بالنسبة لقياس القيمة العادلة المتكررة وغير المتكررة، إذا كان الاستخدام الأفضل والأحسن للأصل غير المالي يختلف عن استخدامه الحالي، فيتعين على المنشأة أن تقوم بالإفصاح عن تلك الحقيقة وعن سبب استخدام الأصل غير المالي بطريقة مختلفة عن الاستخدام الأفضل والأحسن

يتعين على المنشأة أن تحدد الفئات الملائمة من الأصول والالتزامات على أساس:

(أ) طبيعة وخصائص ومخاطر الأصل أو الالتزام.

و(ب) مستوى تسلسل القيمة العادلة الذي تم تصنيف قياس القيمة العادلة ضمنه.

- **قد يكون من الضروري** كبر عدد الفئات بالنسبة لقياسات القيمة العادلة المصنفة ضمن المستوى ٣ من تسلسل القيمة العادلة لان تلك القياسات لها درجة أكبر من عدم التأكد وعدم الموضوعية.

- ويقتضي تحديد فئات الأصول والالتزامات الملائمة التي ينبغي تقديم إفصاحات عنها بشأن قياسات القيمة العادلة ممارسة الحكم المهنى الشخصى.

– ويتم تحديد فئات الأصول والالتزامات بتجزئة أكبر في العادة من البنود المعروضة في قائمة المركز المالي. ولكن يجب على المنشأة أن تقدم معلومات كافية تسمح بالمطابقة مع البنود المعروضة في قائمة المركز المالي.

– وعندما يحدد معيار محاسبة مصري آخر فئة الأصل أو الالتزام، قد تستخدم المنشأة تلك الفئة في تقديم الإفصاحات المطلوبة في هذا المعيار عندما تلبى تلك الفئة متطلبات هذه الفقرة.

متطلبات افصاح اخرى :-

- يتعين على المنشأة أن تفصح وتتابع سياستها في تحديد الحالات التي تعتقد فيها بحدوث التحويلات بين مستويات تسلسل القيمة العادلة. وينبغي أن تكون السياسة واحدة فيما يتعلق بتوقيت الاعتراف بالتحويلات إلى المستويات وخارج المستويات.

وتتضمن أمثلة سياسات تحديد توقيت التحويلات ما يلي:

(أ) تاريخ الحدث أو التغيير في الظروف الذي تسببت في التحويل.

(ب) بداية الفترة المالية.

(ج) نهاية الفترة المالية.

- بالنسبة للالتزام غير القابل للفصل الذي تم قياسه بالقيمة العادلة وإصداره بتحسين ضمان طرف ثالث ، يتعين على الجهة المصدرة أن تفصح عن وجود تحسين ائتمان وما إذا كان قد انعكس في قياس القيمة العادلة.
- يتعين على المنشأة عرض الإفصاحات الكمية المطلوبة بموجب هذا المعيار في شكل جداول ما لم يكن هناك تنسيق آخر أكثر ملائمة.

معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) ٢٠١٩

الأدوات المالية

إن الهدف من هذا المعيار هو وضع مبادئ التقرير المالي عن الأصول المالية والالتزامات المالية لعرض معلومات ملائمة ومفيدة لمستخدمي القوائم المالية في تقديرهم لمبالغ التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة، وتوقيتها وعدم تأكدها.

سنتناول هذا المعيار بالشرح من خلال الموضوعات التالية :-

الموضوع الاول :- نطاق تطبيق هذا المعيار

الموضوع الثانى:- الاعتراف والاستبعاد من الدفاتر

الموضوع الثالث:- نموذج اعمال المنشاة لادارة الاصول المالية

الموضوع الرابع:- تبويب الاصول المالية

الموضوع الخامس:- تبويب وقياس الالتزامات المالية

الموضوع السادس:- المشتقات الضمنية

الموضوع السابع:- اعادة تبويب الاصول المالية

الموضوع الثامن :- القياس الاولى للاصول المالية

الموضوع التاسع :- القياس اللاحق للاصول المالية

الموضوع العاشر:- القياس بالتكلفة المستهلكة

الموضوع الحادى عشر:- الاضمحلال- الخسائر الائتمانية المتوقعة

الموضوع الثانى عشر:- المكاسب والخسائر

الموضوع الثالث عشر:- محاسبة التغطية

الموضوع الرابع عشر:- تاريخ السريان والقواعد الانتقالية

الموضوع الخامس عشر:- المصطلحات الواردة بهذا المعيار

الموضوع الاول :- نطاق تطبيق هذا المعيار

المطلب الاول:- يجب أن يُطبق هذا المعيار من قبل جميع المنشآت على جميع أنواع الأدوات المالية باستثناء :

الاستثناء الاول:-

الاداة المالية	المعيار الذى يطبق عليها
الحصص فى المنشآت التابعة	معيار المحاسبة المصرى(٤٢) او(١٧)
الحصص فى المنشآت الشقيقة	معيار المحاسبة المصرى (١٨)
الحصص فى المشروعات المشتركة	معيار المحاسبة المصرى (٤٣)

وبالرغم من هذا الاستثناء :-

(أ) في بعض الحالات... تتطلب هذه المعايير أو تسمح للمنشاة بأن تقوم بالمحاسبة عن حصة في منشأة تابعة أو منشأة شقيقة أو مشروع مشترك وفقا لبعض أو جميع متطلبات هذا المعيار.

(ب) يجب على المنشآت أن تطبق هذا المعيار على المشتقات على الحصة في منشأة تابعة، أو منشأة شقيقة أو مشروع مشترك ما لم تستوفي المشتقة تعريف أداة حقوق ملكية المنشأة الوارد في معيار المحاسبة المصري رقم (٢٥) "الأدوات المالية: العرض".

(ج) **في بعض الأحيان**، تقوم المنشأة بما تعتبره استثماراً استراتيجياً في أدوات حقوق ملكية مُصدرة من قبل منشأة أخرى، بنية إقامة، أو الحفاظ على، علاقة تشغيلية طويلة الأجل مع المنشأة التي يتم الاستثمار فيها.

فى هذه الحالة:- تستخدم المنشأة المستثمرة أو المنشأة المشاركة في مشروع مشترك معيار المحاسبة المصري رقم (١٨) "الاستثمارات في شركات شقيقة" لتحديد ما إذا كان يجب تطبيق طريقة حقوق الملكية للمحاسبة عن مثل هذا الاستثمار.

الاستثناء الثانى:- على الحقوق والالتزامات بموجب عقود التأجير التي ينطبق عليها معيار المحاسبة المصري رقم (٤٩) "عقود التأجير"

لا يطبق عليها هذا المعيار... الا أنه هناك موضوعات معينة فى معيار (٤٩) تخضع لمتطلبات معينة فى هذا المعيار

الموضوع فى معيار رقم (٤٩)	متطلبات معيار(٤٧) التى تطبق عليه
المبالغ المستحقة عن عقود التأجير المُثبتة من قبل المؤجر	تخضع لمتطلبات الاستبعاد من الدفاتر والاضمحلال لهذا المعيار
الاستبعاد من الدفاتر لالتزامات التأجير واجبة السداد المُثبتة من قبل المستأجر	تخضع لمتطلبات الاستبعاد من الدفاتر لهذا المعيار
المشتقات الضمنية في عقود التأجير	تخضع لمتطلبات المشتقات الضمنية

الاستثناء الثالث:- حقوق والتزامات أصحاب العمل بموجب نظم مزايا العاملين، التي ينطبق عليها معيار المحاسبة المصري رقم (٣٨) "مزايا العاملين".

مع مراعاة :- أن هذا المعيار لا يغير من المتطلبات المتعلقة بخطط منفعة الموظف التي تلتزم بمعيار المحاسبة المصري رقم (٢١) "المحاسبة والتقرير من قبل خطط منفعة التقاعد"

الاستثناء الرابع:- الأدوات المالية المُصدَرة من قبل المنشأة والتي تستوفي تعريف أداة حقوق الملكية الوارد في معيار المحاسبة المصري رقم (٢٥).

وبالرغم من ذلك، يجب على **حامل هذه الأدوات لحقوق الملكية** أن يطبق هذا المعيار عليها **ما لم تستوف الاستثناء الاول.**

الاستثناء الخامس:- الحقوق والالتزامات الناشئة بموجب عقد تأمين كما هو مُعرف في معيار المحاسبة المصري رقم (٥٠) "عقود التأمين"

اولا:- لا يطبق هذا المعيار... تلك الحقوق والالتزمات ..**وذلك باستثناء** :-

(أ)المشتقة التي تكون ضمنية في عقد يقع ضمن نطاق معيار المحاسبة المصري رقم (٣٧).

(ب) عقود الضمان المالى ... **بالشرط التالي:**-

إذا كان مُصدر عقود الضمان المالي قد أكد صراحة في السابق أنه يعتبر مثل هذه العقود أنها عقود تامين وأنه قد استخدم المحاسبة التي تنطبق على عقود التامين.

فى هذه الحالة:- يمكن للمُصدر أن يختار إما أن يطبق هذا المعيار أو معيار المحاسبة المصري رقم (٣٧) على مثل هذه العقود للضمان المالي.

وذلك بالضوابط التالية:-

الضابط الاول:- يجوز للمُصدر أن يجري ذلك الاختيار على كل عقد على حدة.

الضابط الثانى:- يكون الاختيار لكل عقد ... لا رجعه فيه.

ثانيا:- تتطلب بعض العقود الدفع على أساس متغيرات مناخية، أو جيولوجية أو متغيرات مادية أخرى. (ويشار في بعض الأحيان إلى تلك المُستندة إلى متغيرات مناخية على أنها مشتقات الطقس"). وإذا لم تكن تلك العقود تقع ضمن نطاق معيار المحاسبة المصري رقم (٥٠) "عقود التأمين".... **فإنها تقع ضمن نطاق هذا المعيار**

ثالثا:- ينطبق هذا المعيار على الأصول المالية والالتزامات المالية للمؤمنين... بخلاف الحقوق والتعهدات التي تستثني نظراً لأنها تنشأ بموجب العقود ضمن نطاق معيار المحاسبة المصري رقم (٥٠) "عقود التأمين".

رابعا:- قد تأخذ عقود الضمان المالي أشكالا قانونية متنوعة، مثل:

ضمان، أو بعض أنواع خطابات الاعتماد، أو عقد إخفاق ائتمان أو عقد تأمين.

خامسا:-لا تعتمد المعالجة المحاسبية لعقود الضمان المالى على شكلها القانوني.

فيما يلي أمثلة للمعالجة المناسبة :-

مثال١:- بالرغم من أن عقد الضمان المالي يستوفي تعريف عقد التأمين الوارد في معيار المحاسبة المصري رقم (٥٠) إذا كانت المخاطر التي يتم تحويلها جوهرية، فإن المُصدر يطبق هذا المعيار.

ومع ذلك، فإذا كان المُصدر قد أكد -في السابق صراحة- أنه يعتبر مثل هذه العقود على أنها عقود تأمين واستخدم المحاسبة التي تنطبق على عقود التأمين.

فى هذه الحالة:- يمكن للمُصدر اختيار إما تطبيق هذا المعيار أو معيار المحاسبة المصري رقم (٥٠) على مثل عقود الضمان المالي تلك.

وإذا كان هذا المعيار هو المنطبق ... فان هذا المعيار يتطلب من المُصدر الاعتراف بعقد الضمان المالي –بشكل أولي– بالقيمة العادلة.

وإذا كان قد تم إصدار عقد الضمان المالي إلى طرف غير ذي علاقة في معاملة قائمة بذاتها تمت على أساس التنافس الحر.

فيتوقع غالباً أن تساوي قيمته العادلة في البداية قسط التأمين الذي تم استلامه، ما لم يكن هناك دليل على عكس ذلك. ولاحقاً، وما لم يكن عقد الضمان المالي قد تم تخصيصه في البداية على أنه بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر أو (عندما لا يتأهل تحويل أصل مالي لالاستبعاد من الدفاتر ويتم تطبيق منهج التدخل المستمر)، فإن المُصدر يقوم بقياسه بالأكبر مما يلي:

(١):– المبلغ الذي يتم تحديده **كمخصص خسارة مقابل الخسائر الائتمانية المتوقعة من الأصل المالي الذي يتم قياسه**

(٢):– بالمبلغ الذي تم الاعتراف به –بشكل أولي– مطروحا منه، عندما يكون ذلك مناسباً، مبلغ الدخل المُجمع الذي تم الاعتراف به وفقا لمبادئ معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) .

.....

مثال٢:– لا تتطلب بعض الضمانات المتعلقة بالائتمان، كشرط مسبق للدفع، بأن يتعرض حاملها لفشل المدين في القيام بالمدفوعات المتعلقة بالأصل المضمون عند استحقاقها، وأن يكون قد تكبد خسارة من ذلك.

ومثال على مثل هذا الضمان هو ذلك الذي يتطلب مدفوعات في استجابة للتغيرات في تبويب ائتماني محدد أو رقم قياسي لائتمان محدد.

ومثل هذه الضمانات لا تُعد عقود ضمان مالي كما هي مُعرفة في معيار المحاسبة المصري رقم (٥٠). إن مثل هذه الضمانات هي مشتقات... **ويطبق المُصدر عليها هذا المعيار.**

.....

مثال٣:- إذا كان عقد الضمان المالي قد تم إصداره فيما يتعلق ببيع بضاعة، فإن المصدر يطبق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) عند تحديد متى يقوم بالاعتراف بالإيرادات من الضمان ومن بيع البضاعة.

.....

سادسا:- عادة ما توجد تأكيدات بأن المُصدر يعد العقود على أنها عقود تأمين في اتصالات المُصدر مع العملاء والجهات التنظيمية، وفي العقود، وتوثيق الأعمال وفي القوائم المالية. علاوة على ذلك، فإن عقود التأمين غالبا ما تخضع لمتطلبات محاسبية منفصلة عن متطلبات الأنواع الأخرى من المعاملات، مثل العقود التي تصدرها البنوك أو الشركات التجارية.

وفي مثل هذه الحالات، فإن القوائم المالية للمُصدر عادة تتضمن نصاً بأن المصدر قد استخدم تلك المتطلبات المحاسبية.

.....

الاستثناء السادس:- أي عقد شراء أو بيع آجل بين منشأة مُستحوذة ومساهم بائع لمنشأة محل الاستحواذ، ينتج عنه تجميع أعمال في تاريخ استحواذ مستقبلي،

يقع ضمن نطاق معيار المحاسبة المصري رقم (٢٩) "تجميع الأعمال".

ولا يجوز أن يتجاوز أجل العقد الآجل الفترة المعقولة التي تُعد ضرورية -عادة للحصول على أي موافقات مطلوبة ولاستكمال المعاملة.

الاستثناء السابع:- ارتباطات القروض

هل يطبق هذا المعيار على ارتباطات القروض ؟

القاعدة العامة ... ان هذا المعيار لايطبق على ارتباطات القروض

الا انه ... هناك متطلبات معينة فى هذا المعيار تطبق على هذه الارتباطات

كما انه هناك ...بعض انواع ارتباطات القروض التى يطبق عليها هذا المعيار

متطلبات هذا المعيار التى تطبق على كافة انواع ارتباطات القروض

- متطلبات الاضمحلال يجب ان يطبقها مصدر الارتباط
- متطلبات الاستبعاد من الدفاتر

انواع ارتباطات القروض التى يطبق عليها هذا المعيار

النوع الاول:- ارتباطات القروض التي تخصصها المنشأة على أنها التزامات مالية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر.

يجب على المنشأة، التي لديها ممارسة سابقة لبيع الأصول الناتجة عن ارتباطات قروضها بعد فترة وجيزة من إنشائها أن تطبق هذا المعيار على جميع ارتباطات قروضها التي تقع في نفس الفئة.

النوع الثانى:- ارتباطات القروض التي يمكن تسويتها بالصافي نقداً أو بتسليم أو إصدار أداة مالية أخرى. تُعد هذه الارتباطات للقروض من المشتقات.

يراعى انه :- لا يُعدّ ارتباط قرض أنه يتم تسويته بالصافي لمجرد أن القرض يتم دفعه على أقساط

مثال:- قرض رهن عقاري للتشييد يدفع على أقساط تمشياً مع تقدم التشييد.

النوع الثالث:- الارتباطات بتقديم قرض بمعدل فائدة أقل من السوق .

الاستثناء الثامن:- الأدوات المالية والعقود والالتزامات بموجب معاملات مبنية على أسهم التي ينطبق عليها معيار المحاسبة المصري رقم (٣٩) "المدفوعات المبنية على أسهم"، باستثناء العقود **لشراء أو بيع بند غير مالي يمكن تسويته بالصافي نقداً أو بأداة مالية أخرى، أو بمبادلة أدوات مالية** التي تقع ضمن هذا المعيار والتي ينطبق عليها هذا المعيار.

.....

الاستثناء التاسع:- الحقوق في دفعات لتعويض المنشأة عن نفقات مطلوب القيام بها لتسوية الالتزام الذي تعترف به على أنه مخصص وفقا لمعيار المحاسبة المصري رقم (28) "المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة"، أو ما اعترفت له بمخصص، في فترة سابقة، وفقا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٨).

.....

الاستثناء العاشر:- الحقوق والالتزامات التي تقع ضمن نطاق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) "الإيراد من العقود مع العملاء" والتي تُعد أدوات مالية، باستثناء تلك التي يحدد معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) أن تتم المحاسبة عنها وفقا لهذا المعيار.

ويراعى الضوابط التالية:-

الضابط الاول:- يجب تطبيق متطلبات هذا المعيار للاضمحلال على تلك الحقوق التي يحدد معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) أن تتم المحاسبة عنها وفقاً لهذا المعيار لأغراض الاعتراف بمكاسب أو خسائر الاضمحلال.

الضابط الثانى:- لا يغير هذا المعيار المتطلبات المتعلقة واتفاقيات رسوم الامتياز التي تستند إلى حجم إيرادات المبيعات أو الخدمات التي تتم المحاسبة عنها بموجب معيار المحاسبة المصري رقم (48) "الإيرادات من العقود مع العملاء".

.....

المطلب الثانى:- هل يُطبق هذا المعيار على تلك العقود لشراء أو بيع بند غير مالي يمكن تسويته بالصافي نقداً أو بأداة مالية أخرى، أو بمبادلة أدوات مالية، كما لو كانت العقود أدوات مالية؟

نعم يطبق هذا المعيار... على تلك العقود ... ولكن هناك استثناء

هذا الاستثناء من التطبيق... يخص العقود التي تم الدخول فيها ويستمر الاحتفاظ بها لغرض تلقي أو تسليم بند غير مالي وفقا لمتطلبات المنشأة المتوقعة من الشراء أو البيع أو الاستخدام. **وبالرغم من ذلك...**يجب أن يطبق هذا المعيار على تلك العقود التي تخصصها المنشأة على أنها تُقاس بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر .

حيث انه يمكن .... أن يتم بشكل لا رجعه فيه – تخصيص عقد لشراء أو بيع بند غير مالي يمكن تسويته بالصافي نقداً أو بأداة مالية أخرى، أو بمبادلة أدوات مالية، كما لو كان العقد أداة مالية، على أنه يُقاس بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر حتى لو كان قد تم الدخول فيه لغرض تلقي أو تسليم بند غير مالي وفقا لمتطلبات المنشأة المتوقعة من الشراء أو البيع أو الاستخدام.

وهذا التخصيص له شروط وهى :-

الشرط الاول:- أن يكون هذا التخصيص متاحاً – فقط – عند بداية العقد.

الشرط الثانى:- ان يكون هذا التخصيص يزيل أو يقلص بشكل جوهري - عدم الثبات في الاعتراف الذي ينشأ خلاف ذلك لو لم يتم الاعتراف بذلك العقد نظراً لأنه مستثنى من نطاق هذا المعيار .

.....

المطلب الثالث:- هناك طرق متنوعة يمكن بها تسوية عقد لشراء أو بيع بند غير مالي بالصافي نقداً أو بأداة ماليه أخرى أو بمبادلة أدوات مالية.

ويتضمن ذلك:

(أ):- عندما تسمح شروط العقد لأي من الطرفين بتسويته بالصافي نقداً أو بأداة ماليه أخرى أو بمبادلة أدوات مالية؛

(ب):- عندما تكون إمكانية التسوية بالصافي نقداً أو بأداة ماليه أخرى أو بمبادلة أدوات مالية، غير منصوص عليها صراحة ضمن شروط العقد، ولكن لدى المنشأة ممارسة لتسوية عقود مشابهة بالصافي نقداً أو بأداة مالية أخرى أو بمبادلة أدوات مالية (سواء مع الطرف المقابل، أو بالدخول في عقود مقاصة أو ببيع العقد قبل ممارسته أو انقضائه)؛

(ج):- عندما تعتاد المنشأة، لعقود مشابهة، استلام الأصل الضمني محل العقد وبيعه خلال فترة قصيرة بعد التسلم لغرض توليد ربح من التقلبات قصيرة الأجل في السعر أو هامش ربح التاجر؛

(د):- عندما يكون البند غير المالي الذي هو موضوع العقد قابل للتحويل بسهولة - إلى نقد.

ويراعى الضوابط التالية :-

الضابط الاول:- إن العقد الذي ينطبق عليه (ب) أو (ج) لا يتم الدخول فيه لغرض تلقي أو تسليم بند غير مالي وفقا لمتطلبات المنشأة المتوقعة من الشراء أو البيع أو الاستخدام،

ومن ثم يقع ضمن نطاق هذا المعيار.

الضابط الثانى:- يتم تقييم **العقود لشراء أو بيع بند غير مالي يمكن تسويته بالصافي نقداً أو بأداة مالية أخرى، أو بمبادلة أدوات مالية ....** لتحديد ما إذا كان قد تم الدخول فيها والاستمرار في الاحتفاظ بها لغرض تلقي أو تسليم البند غير المالي وفقا لمتطلبات المنشأة المتوقعة من الشراء أو البيع أو الاستخدام، ومن ثم ما إذا كانت تقع ضمن نطاق هذا المعيار.

.....

المطلب الرابع :- هل يقع الخيار المكتوب لشراء أو بيع بند غير مالي، يمكن تسويته بالصافي نقداً أو بأداة مالية أخرى أو بمبادلته بأدوات مالية ضمن نطاق هذا المعيار؟

نعم ... يطبق عليه هذا المعيار ... حيث أن مثل هذا العقد لا يمكن الدخول فيه لغرض استلام أو تسليم بند غير مالي وفقاً لمتطلبات الاستخدام المتوقعة للمنشأة من الشراء أو البيع.

الموضوع الثانى :- الاعتراف والاستبعاد من الدفاتر

المطلب الاول:- ما هو شرط اعتراف المنشاة باصل مالى أو التزام مالى فى قائمة المركز المالى

المطلب الثانى: كيفية يتم الاعتراف بالشراء أو البيع بالطريقة المعتادة للأصول المالية

المطلب الثالث:- متطلبات استبعاد الاصول المالية من الدفاتر

المطلب الرابع:- التحويلات المؤهلة للاستبعاد من الدفاتر

المطلب الخامس:- التحويلات غير المؤهلة للاستبعاد من الدفاتر

المطلب السادس:- التدخل المستمر بالأصول المُحولة

المطلب السابع :- استبعاد الالتزامات المالية من الدفاتر

المطلب الثامن:- امثلة تطبيق مبادئ الاستبعاد من الدفاتر في هذا المعيار

.....

المطلب الاول:- ما هو شرط اعتراف المنشاة باصل مالى أو التزام مالى فى قائمة المركز المالى ؟

هذا الشرط هو ... ان تصبح المنشاة طرفا فى الاحكام التعاقدية للأداة

.....

مثال١:- يتم الاعتراف بالمبالغ المستحقة التحصيل غير المشروطة والمبالغ واجبة السداد غير المشروطة على أنها أصول والتزامات عندما تصبح المنشأة طرفا في عقد

ونتيجة لذلك ... يكون لها حق نظامي في استلام نقد أو عليها التزام نظامي يدفع نقد.

.....

مثال٢:- عادة لا يتم الاعتراف بالأصول التي سيتم اقتناؤها أو الالتزامات التي سيتم تحملها كنتيجة لارتباط مؤكد بشراء أو بيع سلع أو خدمات إلى حين يقوم أحد أطراف العقد -على الأقل- بالتنفيذ بموجب الاتفاقية.

على سبيل المثال...فإن المنشأة التي تستلم طلبية مؤكدة لا تقوم -عادة- بالاعتراف بأصل (ولا تقوم المنشأة التي تتقدم بالطلبية بالاعتراف بالتزام) في وقت الارتباط.

ولكنها.. تؤجل الاعتراف الى حين يتم شحن أو تسليم السلع المطلوبة أو تقديم الخدمات المطلوبة.

ويراعى الحالات التالية:-

حالة١:- ما إذا كان الارتباط المؤكد بشراء أو بيع بنود غير مالية يقع ضمن نطاق هذا **فى هذه الحالة** ... فإن صافي قيمته العادلة يتم الاعتراف بها على أنها أصل أوإلتزام فى تاريخ الارتباط .

حالة٢:- إذا تم تخصيص ارتباط مؤكد، لم يكن قد تم الاعتراف به -سابقاً-، على أنه بند مُغطى في تغطية قيمة عادلة.

فى هذه الحالة:- أي تغير في صافي القيمة العادلة يمكن نسبته إلى المخاطر المُغطاة يتم الاعتراف به على أنه أصل أو التزام بعد بداية التغطية .

.....

مثال٣:- يتم الاعتراف بالعقد الآجل الذي يقع في نطاق هذا المعيار ... على أنه أصل أو التزام ... في تاريخ الارتباط وليس في التاريخ الذي تحدث فيه التسوية.

وعندما تصبح المنشأة طرفا في عقد آجل، فإن القيم العادلة للحق والالتزام تكون غالباً متساوية، بحيث يكون صافي القيمة العادلة للعقد الآجل صفراً.

وفى حالة ...ما إذا لم يكن صافي القيمة العادلة للحق والالتزام صفراً.

فى هذه الحالة ...فإن العقد يتم الاعتراف به على أنه أصل أو التزام.

.....

مثال٤:- الخيارات التي تقع في نطاق هذا المعيار .. يتم الاعتراف بها على أنها أصول أو التزامات ...**عندما يصبح حاملها أو كاتبها طرفا في العقد.**

.....

مثال٥:- المعاملات المستقبلية المخطط لها، بغض النظر عن مدى احتمال حدوثها، لا تعد أصولاً والتزامات... **نظراً لأن المنشأة لم تصبح طرفا في عقد.**

.....

المطلب الثانى: كيفية يتم الاعتراف بالشراء أو البيع بالطريقة المعتادة للأصول المالية .

يتم هذا الاعتراف باستخدام:-

(أ) إما المحاسبة على أساس تاريخ المتاجرة

(ب) أو المحاسبة على أساس تاريخ التسوية.

الهدف من هذه المحاسبة ... توضيح كيفية معالجة التغيرات فى القيمة العادلة للاصل ما بين تاريخ العقد أو الاتفاق على البيع والشراء وتاريخ تنفيذ العقد

المحاسبة على اساس تاريخ المتاجرة	المحاسبة على اساس تاريخ التسوية
تاريخ المتاجرة :- هو التاريخ الذي ترتبط فيه المنشأة بشراء أو بيع أصلا **بمعنى آخر** :- هو تاريخ العقد	**تاريخ التسوية:-** هو التاريخ الذي يتم فيه تسليم الأصل إلى أو من المنشأة **بمعنى آخر:-** هو تاريخ تنفيذ العقد
يتم اثبات ما يلى فى تاريخ المتاجرة:- (١) الاعتراف بأصل سيتم استلامه والالتزام بالدفع مقابله . و(٢) الاستبعاد من الدفاتر للأصل الذي يتم بيعه،والاعتراف بمبلغ مستحق التحصيل من المشتري مقابل . (٣) الاعتراف بأي مكسب أو خسارة من الاستبعاد . **ويراعى انه:-** لا تبدأ الفائدة في الاستحقاق على الأصل والالتزام المقابل له حتى تاريخ التسوية حيث تنتقل الملكية.	**يتم اثبات ما يلى فى تاريخ التسوية:-** (١) الاعتراف بأصل في اليوم الذي تتسلمه المنشأة فيه. و(٢) الاستبعاد من الدفاتر لأصل والاعتراف بأي مكسب أو خسارة من الاستبعاد في اليوم الذي تقوم فيه المنشأة بتسليمه. **ويراعى** :- ان يتم المحاسبة عن أي تغير في القيمة العادلة للأصل الذي سيتم استلامه خلال الفترة ما بين تاريخ المتاجرة وتاريخ التسوية بالطريقة نفسها التي تحاسب بها عن الأصل الذي يتم اقتناؤه.. **وذلك كالتالى:-** **أ-الاصل الذى يتم قياسه بالتكلفة المستهلكة..** لايعترف بتغيرات القيمة العادله له **ب-الاصل الذى يقاس بالقيمة العادلة من خلال الارباح أو الخسائر** .. يعترف بتغيرات القيمة العادله له فى أ .خ **ج- الاصل الذى يقاس بالقيمة العادلة من حلال الدخل الشامل الاخر** ... يعترف بتغيرات القيمة العادلة له فى الدخل الشامل الاخر

الضابط الاول:- على المنشأة تطبيق الطريقة نفسها -بشكل ثابت- على جميع مشتريات ومبيعات الأصول المالية التي يتم تبويبها بالطريقة نفسها وفقا لهذا المعيار.

الضابط الثانى:- الأصول التي يتم قياسها –بشكل إلزامي- بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر تشكل تبويبا منفصلا عن الأصول المخصصة على أنها يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر.

الضابط الثالث:- الاستثمارات في أدوات حقوق الملكية التى اختارت فيه المنشاة ان تعرض التغيرات فى قيمتها العادلة ضمن الدخل الشامل الآخر تشكل تبويبا منفصلا.

الضابط الرابع:- العقد الذي يتطلب أو يسمح بالتسوية الصافية للتغير في قيمة العقد لا يعد عقدا بالطريقة المعتادة.

وفى هذه الحالة ... يتم المحاسبة عن هذا العقد ... على أنه مشتقة في الفترة بين تاريخ المتاجرة وتاريخ التسوية.

.....

المطلب الثالث:- متطلبات استبعاد الاصول المالية من الدفاتر

اولا:- قبل التطرق الى متطلبات استبعاد الاصول المالية من الدفاتر... فان هذا المعيار يتطلب من المنشاة القيام بما يلى :-

(أ) تجميع جميع منشآتها التابعة وفقا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٢)، ثم تطبيق تلك المتطلبات على المجموعة الناتجة

(ب) تحديد ما اذا كانت هذه المتطلبات ينبغى يتم تطبيقها :

* على جزء من أصل مالي (أو جزء من مجموعة من الأصول المالية المتشابهة)
* أو على أصل مالي بكامله (أو مجموعة من الأصول المالية المتشابهة).

ثانيا:- متى يتم تطبيق متطلبات الاستبعاد فى هذا المعيار على جزء من أصل مالي (أو جزء من مجموعة من الأصول المالية المتشابهة) ؟

يتم هذا التطبيق على ذلك الجزء... اذا كان الجزء الذي يجري النظر في استبعاده من الدفاتر يستوفي أحد الشروط الثلاثة التالية:

الشرط الاول:- ان يتكون الجزء فقط من تدفقات نقدية يمكن تمييزها بشكل محدد من أصل مالي (أو مجموعة من الأصول المالية المتشابهة).

على سبيل المثال:- عندما تدخل المنشأة في فصل معدل الفائدة، والتي بموجبه يحصل الطرف المقابل على الحق في التدفقات النقدية للفائدة، ولكن ليس في التدفقات النقدية للمبلغ الأصلي من أداة الدين

فى هذه الحالة:- يتم تطبيق متطلبات على التدفقات النقدية للفائدة.

الشرط الثانى:- اذا كان هذا الجزء يشتمل - فقط - على نصيب متناسب كلياً (تناسبي) - من التدفقات النقدية من أصل مالي (أو مجموعه من الأصول المالية المتشابهة).

على سبيل المثال:- عندما تدخل المنشأة في ترتيب يحصل بموجبه الطرف المقابل على الحقوق في نصيب ٩٠ في المائة من **جميع التدفقات النقدية لأداة دين.**

فى هذه الحالة:- يتم تطبيق متطلبات الاستبعاد على ٩٠ في المائة من تلك التدفقات النقدية. **وفى حالة** :- ما إذا كان هناك أكثر من طرف مقابل.

فى هذه الحالة:- لا يكون مطلوباً من كل طرف أن يكون لديه نصيب متناسب من التدفقات النقدية شريطة أن يكون لدى المنشأة المحولة نصيب متناسب كلياً.

الشرط الثالث:- اذا كان هذا الجزء يشتمل فقط -على نصيب متناسب كلياً (تناسبي) - من تدفقات نقدية يمكن تمييزها بشكل محدد من أصل مالي (أو مجموعه من الأصول المالية المتشابهة).

على سبيل المثال:- عندما تدخل المنشأة في ترتيب يحصل بموجبه الطرف المقابل على الحقوق في نصيب ٩٠ % من **التدفقات النقدية للفائدة من أصل مالي.**

فى هذه الحالة:- يتم تطبيق متطلبات الاستبعاد على ٩٠ % من تلك التدفقات النقدية للفائدة.

وفى حالة :- ما إذا كان هناك أكثر من طرف مقابل.

فى هذه الحالة:- لا يكون مطلوباً من كل طرف أن يكون لديه نصيب متناسب من التدفقات النقدية التي تم تمييزها بشكل محدد شريطة أن يكون لدى المنشأة المحولة نصيب متناسب كلياً.

.....

في جميع الحالات، يتم تطبيق متطلبات الاستبعاد على الأصل المالي بكامله (أو المجموعة من الأصول المالية المتشابهة بكاملها).

على سبيل المثال:- عندما تحول المنشأة:-

(١) الحقوق في أول أو أخر ٩٠ % من المتحصلات النقدية من أصل مالي (أو مجموعة من الأصول المالية).

(٢) أو (٢) الحقوق في ٩٠ % من التدفقات النقدية من مجموعة من مبالغ مدينين، ولكنها تقدم ضمانا بتعويض المشتري عن أي خسائر ائتمانية في حدود ٨ % من أصل مبلغ المدينين.

فى هذه الحالة:- يتم تطبيق متطلبات الاستبعاد على الأصل المالي بكامله (أو مجوعة من الأصول المالية المتشابهة).

ثالثا:- الحالات التى يجب على المنشاة فيها أن تستبعد اصل مالى من الدفاتر

الحالة الاولى:- حالة انقضاء الحقوق التعاقدية فى التدفقات النقدية من الأصل المالى.

الحالة الثانية:- حالة قيام المنشأة بتحويل الاصل المالى على ان يكون هذا التحويل مؤهلا للاستبعاد من الدفاتر

رابعا:- الحالات التى تحول فيها المنشاة اصلا ماليا

الحالة الاولى:- حالة قيام المنشاة بتحويل الحقوق التعاقدية في استلام التدفقات النقدية من الأصل المالي.

الحالة الثانية :- حالة احتفاظ المنشأة بالحقوق التعاقدية في أستلام التدفقات النقدية من الأصل المالي، ولكنها تتحمل التزاماً تعاقدياً بان تدفع التدفقات النقدية إلى واحد أو أكثر من المستفيدين في ترتيب **يستوفي الشروط الثلاثة التالية :-**

الشرط الاول:- أن لا يكون على المنشأة التزام بأن تدفع مبالغ إلى المستفيدين النهائيين ما لم تحصل مبالغ متعادلة من الأصل الأصلي.

ولا يفسد هذا الشرط ...التسليفات قصيرة الأجل من قبل المنشأة مع الحق في الاسترداد الكامل للمبلغ المُقرض زائداً الفائدة المستحقة بمعدلات السوق.

الشرط الثانى:- ان يحظر على المنشأة بموجب شروط عقد التحويل بيع أو رهن الأصل الأصلي، بخلاف ما يُعد ضماناً للمستفيدين النهائيين مقابل الالتزام بأن تدفع لهم التدفقات النقدية.

الشرط الثالث:- أن يكون على المنشأة التزام بأن ترسل أي تدفقات نقدية تحصلها نيابة عن المستفيدين النهائيين دون تأخير جوهرى.

ويراعى الضوابط التالية:-

الضابط الاول:- الا يكون للمنشأة حق في استثمار مثل تلك التدفقات النقدية، باستثناء الاستثمارات في النقدية وما في حكمها خلال فترة التسوية القصيرة من تاريخ التحصيل إلى تاريخ التحويل المطلوب إلى المستفيدين النهائيين.

الضابط الثانى:- أن يتم تمرير الفائدة المكتسبة على مثل تلك الاستثمارات إلى المستفيدين النهائيين.

مثال١:- إذا كانت المنشأة صندوق أمانة استثماري وتصدر للمستثمرين حصص انتفاع بالأصول المالية الأساس التي تمتلكها وتوفر خدمة تلك الأصول المالية.

وفى هذه الحالة:- فإن الأصول المالية تتأهل للاستبعاد من الدفاتر إذا تم استيفاء الشروط

مثال٢:- قد تكون المنشأة هي مستحدث الأصل المالي، أو يمكن أن تكون مجموعة تتضمن منشأة تابعة تكون قد اقتنت الأصل المالي وتقوم بنقل التدفقات النقدية إلى مستثمرين هم طرف ثالث غير ذي علاقة.

خامسا:- ما هو تاثير تقييم مدى الاحتفاظ بمخاطر ومنافع ملكية الاصل المالى المحول على المحاسبة على ذلك الاصل ؟

الحالة الاولى:- إذا حولت المنشأة معظم مخاطر ومنافع ملكية الأصل المالي.

فى هذه الحالة:- على المنشأة :-

- أن تستبعد الأصل المالي من الدفاتر.
- وأن تثبت بشكل منفصل أي حقوق والتزامات نشأت أو احتفظت بها من التحويل على أنها أصول أو التزامات.

ويراعى أنه ... إذا قررت المنشأة أنها نتيجة للتحويل، قد قامت بتحويل ما يقارب جميع مخاطر ومنافع ملكية الأصل المحول، فإنها لا تقوم –مرة أخرى في فترة مستقبلية– بالاعتراف بالأصل المحول، ما لم تقم بإعادة اقتناء الأصل المحول في معاملة جديدة.

من أمثلة متى تكون المنشأة قد قامت بتحويل ما يقارب جميع مخاطر ومنافع الملكية:

مثال١:– أن تكون المعاملة ... هى معاملة بيع غير مشروط لأصل مالي.

مثال٢:– ان تكون المعاملة ... هى معاملة بيع أصل مالي مع خيار لإعادة شراء الأصل المالي بقيمته العادلة في وقت إعادة شرائه.

مثال٣:– أن تكون المعاملة ... هى معاملة بيع أصل مالي مع خيار بيع أو شراء غير جدير مالياً بالتنفيذ –بشكل كبير– (أي خيار هو حتى الآن بعيد عن أن يكون جدير مالياً بالتنفيذ ومن المستبعد أن يصبح جدير مالياً بالتنفيذ قبل انقضائه).

.....

الحالة الثانية:– إذا احتفظت المنشأة بمعظم مخاطر ومنافع ملكية الأصل المالي.

فى هذه الحالة:– على المنشأة أن تستمر في الاعتراف بالأصل المالي.

من أمثلة متى تكون المنشأة قد احتفظت بما يقارب على جميع مخاطر ومنافع الملكية:

مثال١:- أن تكون المعاملة ... هى معاملة بيع وإعادة شراء يكون فيها سعر إعادة الشراء سعراً ثابتاً أو سعر البيع زائدا عائد المقرض.

مثال٢:- أن تكون المعاملة ... هى اتفاقية إقراض أوراق مالية.

مثال٣:- أن تكون المعاملة ... هى معاملة بيع أصل مالي مع مبادلة إجمالي عائد، والتي تحول خطر التعرض لمخاطر السوق مرة أخرى إلى المنشأة.

مثال٤:- أن تكون المعاملة ... هى معاملة بيع أصل مالي مع خيار بيع أو شراء جدير مالياً بالتنفيذ – بشكل كبير- (أي خيار هو حتى الآن جدير مالياً بالتنفيذ إلى حد بعيد، ومن المستبعد أن يصبح غير جدير مالياً بالتنفيذ قبل انقضائه).

مثال٥:- أن تكون المعاملة ... هى معاملة بيع مبالغ مستحقة التحصيل قصيرة الأجل تضمن فيه المنشأة تعويض المحول إليه مقابل الخسائر الائتمانية التي يحتمل حدوثها.

الحالة الثالثة:- إذا لم تقم المنشأة لا بتحويل ولا بالاحتفاظ بمعظم مخاطر ومنافع ملكية الأصل المالي.

فى هذه الحالة:- على المنشأة أن تحدد ما إذا كانت قد احتفظت بالسيطرة على الأصل المالي. **حسب الحالات التالية:-**

حالة١:- إذا لم تكن المنشأة قد احتفظت بالسيطرة.

فى هذه الحالة:- على المنشاة أن تستبعد الأصل المالي من الدفاتر وأن تثبت بشكل منفصل أي حقوق والتزامات نشأت أو احتفظت بها من التحويل.

حالة٢:- إذا كانت المنشأة قد احتفظت بالسيطرة.

فى هذه الحالة:- على المنشأة أن تستمر في الاعتراف بالأصل المالي في حدود مدى التدخل المستمر بالأصل المالي .

.....

سادسا:- كيف يتم تقييم تحويل المخاطر والمنافع ؟

يتم هذا التقييم ... من خلال مقارنة تعرض المنشأة، قبل التحويل وبعده، إلى التقلب في مبالغ وتوقيت صافي التدفقات النقدية للأصل المُحول.

وذلك حسب الحالات التالية :-

الحالة الاولى:- إذا لم يتغير تعرضها للتقلب في القيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية المستقبلية من الأصل المالي -بشكل جوهري- نتيجة التحويل

فى هذه الحالة:- تكون المنشأة قد احتفظت بما يقارب جميع مخاطر ومنافع ملكية الأصل المالي

على سبيل المثال:- نظراً لأن المنشأة قد باعت أصلاً مالياً يخضع لاتفاق بأن تعيد شراءه بسعر ثابت أو بسعر البيع زائداً عائد للمُقرض.

الحالة الثانية:- إذا لم يعد تعرضها لمثل هذا التقلب جوهرياً بالنسبة إلى مجموع التقلب في القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المرتبطة بالأصل المالي

فى هذه الحالة:- تكون المنشأة قد حولت ما يقارب جميع مخاطر ومنافع ملكية الأصل المالي

على سبيل المثال:- نظراً :

- لأن المنشأة قد باعت أصلاً مالياً يخضع فقط لخيار بأن تعيد شراءه بالقيمة العادلة له في وقت إعادة الشراء .
- أو لأن المنشاة قد حولت نصيباً متناسباً كلياً من التدفقات النقدية من أصل مالي أكبر وذلك في ترتيب يستوفي شروط تسليم التدفقات النقدية لمستفيدين نهائيين .

مثل ....المشاركة من الباطن في قرض.

.....

سابعا:- هل هناك حاجة لاجراء عمليات حسابية لتقييم تحويل مخاطر ومنافع الملكية ؟

هناك حالات :- يكون في الغالب واضحاً ما إذا كانت المنشأة قد حولت ما يقارب جميع مخاطر ومنافع الملكية أو أنها احتفظت بها وأنه لن يكون هناك حاجة لإجراء أي عمليات حسابية.

وهناك حالات أخرى:- يكون من الضروري حساب ومقارنة تعرض المنشأة للتقلب في القيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية قبل وبعد التحويل.

ويتم إجراء الحساب والمقارنة باستخدام معدل الفائدة السوقي الحالي المناسب على أنه معدل الخصم.

وتؤخذ في الحسبان جميع التقلبات التي يحتمل حدوثها بشكل معقول في صافي التدفقات النقدية، مع إعطاء وزن أكبر لتلك النتائج الأكثر احتمالاً.

.....

ثامنا:- ما هو الفيصل فى موضوع السيطرة على الاصل المحول ؟

هذا الفيصل ... هو مدى القدرة على بيع الاصل المحول

فاذا كان المحول اليه الاصل ... له القدرة على بيع الاصل المحول اليه إلى طرف ثالث غير ذي علاقة وكان قادراً على ممارسة تلك القدرة من جانب واحد وبدون الحاجة إلى فرض قيود إضافية على التحويل

فى هذه الحالة ... لايكون هناك سيطرة للمنشاة على الاصل المحول

أما في جميع الحالات الأخرى... تكون المنشأة قد احتفظت على السيطرة.

مثال:- يكون للمحول إليه القدرة العملية على بيع الأصل المحول إذا كان يتم المتاجرة فيه في سوق نشطة .

نظراً لأن ... المحول إليه يستطيع إعادة شراء الأصل المحول من السوق إذا كان يلزمه إعادة الأصل إلى المنشأة.

ويراعى الحالات التالية :-

حالة ١:- إذا كان الأصل المحول يخضع لخيار يسمح للمنشأة بإعادة شرائه، ولكن المحول إليه يستطيع -بسهولة- الحصول على الأصل المحول من السوق إذا تمت ممارسة الخيار.

فى هذه الحالة :- قد يكون للمحول إليه القدرة العملية على بيع الأصل المحول .....

حالة٢:- إذا كان الأصل المحول يخضع لخيار يسمح للمنشأة بإعادة شرائه و كانت المنشأة تبقي على مثل ذلك الخيار ولا يستطيع المحول إليه -بسهولة- الحصول على الأصل المحول من السوق إذا مارست المنشأة خيارها.

فى هذه الحالة:- لا يكون للمحول إليه القدرة العملية على بيع الأصل المحول .....

والسؤال المهم هو ما الذي يكون المحول إليه قادرا على فعله في الواقع العملي؟

وليس ماهي الحقوق التعاقدية التي لدى المحول إليه فيما يتعلق بماذا يستطيع فعله بالأصل المحول؟

أو ما هي المحظورات التعاقدية الموجودة؟

حيث أنه فى حالة ما إذا لم يكن هناك سوق للأصل المحول.

فى هذه الحالة :- يكون للحق التعاقدي في استبعاد الأصل المحول أثر عملي ضئيل

ويكون للقدرة على استبعاد الأصل المحول أثر عملي ضئيل... إذا لم يكن من الممكن ممارستها بحرية.

ولذلك السبب يراعى الضوابط التالية حتى تكون هناك قدرة للمحول اليه على استبعاد الاصل المحول :

الضابط الاول:- أن تكون قدرة المحول إليه على استبعاد الأصل المحول ... مستقلة عن تصرفات الآخرين (أي يجب أن تكون قدرة من طرف واحد).

الضابط الثانى:- أن يكون المحول إليه قادرا على استبعاد الأصل المحول دون الحاجة إلى إلحاق شروط مقيدة أو "قيود" التحويل

على سبيل المثال :- شروط بشأن كيفية خدمة أصل قرض أو خيار يمنح المحول إليه الحق في إعادة شراء الأصل.

الضابط الثالث:- كون أنه من غير المحتمل قيام المحول إليه ببيع الأصل لا يعني، في حد ذاته، أن المحول قد أبقى على السيطرة على الأصل المحول.

الضابط الرابع:- إذا كان خيار البيع أو الضمان يقيد المحول إليه في بيع الأصل المحول

فى هذه الحالة:- يكون المحول قد أبقى على السيطرة على الأصل المحول.

مثال:- إذا كان خيار البيع أو الضمان ذا قيمة -على نحو كافٍ- فإنه يقيد المحول إليه في بيع الأصل المحول لأن المحول إليه، في الواقع العملي، لن يبيع الأصل المحول إلى طرف ثالث دون إلحاق خيار مشابه أو شروط مقيدة أخرى.

وبالتالى فإن المحول إليه يحتفظ بالأصل المحول لكي يحصل على الدفعات بموجب الضمان أو خيار البيع.

وفي ظل هذه الأحوال فإن المحول يكون قد أبقى على السيطرة على الأصل المحول.

.....

المطلب الرابع

التحويلات المؤهلة للاستبعاد من الدفاتر

اولا:- كيف يتم المحاسبة عن اصل مالى حولته المنشاة في تحويل مؤهل للاستبعاد من الدفاتر في مجمله واحتفظت بالحق في خدمة الأصل المالي مقابل أتعاب؟

فى هذه الحالة:- على المنشاة الاعتراف إما بأصل خدمة أو بالتزام خدمة لعقد الخدمة ذلك.

ويراعى الحالات التالية :-

حالة ١:- إذا كان من غير المتوقع للأتعاب التي سيتم استلامها أن تعوض المنشأة –بشكل كافٍ – عن أداء الخدمة.

فى هذه الحالة:- يجب أن يتم الاعتراف بالتزام خدمة مقابل التعهد بالخدمة بقيمته العادلة.

حالة٢:- إذا كان من المتوقع للأتعاب التي سيتم استلامها أن تكون أكثر مما يكفي للتعويض مقابل الخدمة.

فى هذه الحالة:- يجب أن يتم الاعتراف بأصل خدمة مقابل حق الخدمة بالمبلغ الذي يتم تحديده على أساس توزيع القيمة الدفترية للأصل المالي الأكبر (على النحو الذى سنوضحه لاحقا)

ثانيا:- كيف يتم المحاسبة إذا تم، نتيجة للتحويل، الاستبعاد من الدفاتر لأصل مالي في مجمله ولكن نتج عن التحويل حصول المنشأة على أصل مالي جديد أو تحمل التزام مالي جديد أو التزام خدمة؟

فى هذه الحالة: يجب على المنشأة أن تثبت الأصل المالي الجديد أو الالتزام المالي الجديد أو التزام الخدمة بالقيمة العادلة.

.....

ثالثا:- كيف تتم المحاسبة عند الاستبعاد من الدفاتر لأصل مالي في مجمله؟

يحب أن يتم الاعتراف ضمن الأرباح أو الخسائر بمبلغ الفرق بين:

(أ) القيمة الدفترية (مقاسة في تاريخ الاستبعاد من الدفاتر) وبين

(ب) المقابل المُستلم (بما في ذلك أي أصل جديد تم الحصول عليه مطروحاً منه أي التزام جديد تم تحمله).

.....

رابعا:- كيف يتم المحاسبة إذا كان الأصل المُحول يُعد جزء من أصل مالي أكبر .. وكان الجزء المُحول مؤهلاً للاستبعاد من الدفاتر في مجمله؟

على سبيل المثال:- عندما تحول المنشأة التدفقات النقدية للفائدة والتي تُعد جزءً من أداة دين.

فى هذه الحالة :-

اولا:- يجب توزيع القيمة الدفترية السابقة للأصل المالي الأكبر بين الجزء الذي سيتم الاستمرار في الاعتراف به والجزء الذي يتم استبعاده من الدفاتر، على أساس القيمة العادلة النسبية لهذين الجزئين في تاريخ التحويل.

ويراعى الحالات التالية :-

حالة١:-عندما يكون لدى المنشأة تاريخ سابق لبيع أجزاء مشابهة للجزء الذي سيتم استمرار الاعتراف به أو توجد معاملات سوق أخرى لمثل تلك الأجزاء.

فى هذه الحالة:- توفر الأسعار الحديثة للمعاملات الفعلية أفضل تقدير لقيمته العادلة.

حالة٢:-عندما لا توجد عروض أسعار أو معاملات بالسوق حديثة لدعم القيمة العادلة للجزء الذي سيتم الاستمرار في الاعتراف به.

فى هذه الحالة:- يكون أفضل تقدير للقيمة العادلة هو الفرق بين القيمة العادلة للأصل المالي الأكبر ككل والمقابل المُستلم من المُحول له مقابل الجزء الذي يتم استبعاده من الدفاتر.

ثانيا:- يجب أن يتم معالجة أصل الخدمة الذي تم الابقاء عليه على أنه جزء سيتم الاستمرار في الاعتراف به.

ثالثا:- يجب أن يتم الاعتراف ضمن الأرباح أو الخسائر مبلغ الفرق بين:

(أ) القيمة الدفترية (مُقاسة في تاريخ الاستبعاد من الدفاتر) الذي تم تخصيصه للجزء الذي تم استبعاده من الدفاتر، وبين

(ب) المقابل المُستلم مقابل الجزء الذي تم استبعاده من الدفاتر (بما في ذلك أي أصل جديد تم الحصول عليه مطروحاً منه أي التزام جديد تم تحمله).

مثال:- قد تبقى المنشأة على الحق في جزء من دفعات الفائدة على الأصول المحولة على أنها تعويض مقابل خدمة تلك الأصول.

فى هذه الحالة:-

(أ) إن ذلك الجزء من دفعات الفائدة الذي تتنازل عنه المنشأة عند إنهاء أو تحويل عقد الخدمة.

يتم تخصيصه لأصل الخدمة أو التزام الخدمة.

(ب)أما ذلك الجزء من دفعات الفائدة الذي لن تتنازل عنه المنشأة

فهو يُعد مبلغ الفائدة تحت التحصيل عن المتاجرة –فقط– بالفائدة.

على سبيل المثال:– إذا لم تتنازل المنشأة عن أي فائدة عند انتهاء أو تحويل عقد الخدمة.

فى هذه الحالة:– فإن مجمل الفرق بين معدلات الفائدة يعد مبلغ الفائدة تحت التحصيل عن المتاجرة –فقط–بالفائدة.

وبالتالى... فإن القيم العادلة لأصل الخدمة ومبلغ الفائدة تحت التحصيل عن المتاجرة –فقط– بالفائدة يتم استخدامهما لتخصيص القيمة الدفترية للمبلغ تحت التحصيل بين :–

(أ)الجزء من الأصل الذي يتم استبعاده من الدفاتر

(ب) والجزء الذي يستمر الاعتراف به.

وفى حالة:– إذا لم يكن هناك رسوم خدمة محددة أو كان من غير المتوقع ان تعوض الرسوم الذي يتم استلامها المنشأة بشكل كاف مقابل أداء الخدمة.

فى هذه الحالة:– فيتم الاعتراف بالتزام مقابل التزام الخدمة بالقيمة العادلة.

المطلب الخامس

التحويلات غير المؤهلة للاستبعاد من الدفاتر

كيف تتم المحاسبة اذا قامت المنشاة بتحويل اصل مالى ..لكنه لم يستبعد من الدفاتر لأن المنشأة قد احتفظت بما يقارب جميع مخاطر ومنافع ملكية الأصل المُحول؟

فى هذه الحالة:-

اولا:- على المنشأة أن تستمر في الاعتراف بالأصل المُحول في مجمله ويجب أن تثبت التزاماً مالياً عن المقابل المُستلم.

ثانيا:- وفي الفترات اللاحقة، فإنه يجب على المنشأة أن تثبت أي دخل من الأصل المُحول وأي مصروف يتم تكبده على الالتزام المالي.

مثال:- إذا كان الضمان المقدم من المنشأة مقابل خسائر الإخفاق في السداد من الأصل المحول يمنع الاستبعاد من الدفاتر لأصل محول نظراً لأن المنشأة قد احتفظت بشكل جوهري بجميع مخاطر ومنافع الاصل المحول.

فى هذه الحالة:- يستمر الاعتراف بالاصل المحول بالكامل ويتم الاعتراف بالمقابل المستلم على أنه التزام.

ويراعى الضوابط التالية :-

الضابط الاول:- بقدر ما يكون تحويل أصل مالي غير مؤهل للاستبعاد من الدفاتر، فإن حقوق والتزامات المحول التعاقدية المتعلقة بالتحويل لا تتم المحاسبة عنها – بشكل منفصل- على أنها مشتقات.

وذلك فى حالة ... ما إذا كان الاعتراف بكل من المشتقة والأصل المحول أو الالتزام الناشئ عن التحويل ينتج عنه الاعتراف بنفس الحقوق أو الالتزامات مرتين.

مثال:- خيار الشراء الذي يبقي عليه المحول قد يمنع من المحاسبة عن تحويل الأصول المالية على أنها بيع.

وبالتالى ... فإن خيار الشراء لا يتم الاعتراف به -بشكل منفصل- على أنه أصل مشتق.

الضابط الثانى:- بقدر ما يكون تحويل أصل مالي غير مؤهل للاستبعاد من الدفاتر، فإن المحول إليه لا يقوم بالاعتراف بالأصل المحول على أنه أصل مملوك له.

ولكنه يقوم بالاتى:-

(أ) الاستبعاد من الدفاتر للنقد أو المقابل الآخر المدفوع والاعتراف بمبلغ مستحق التحصيل من المحول.

(ب) وإذا كان للمحول كلا الحق والالتزام بإعادة اكتساب السيطرة على الأصل المحول بكامله مقابل مبلغ ثابت (مثل أن يكون ذلك بموجب اتفاقية إعادة شراء)، **فى هذه الحالة** ...يمكن للمحول إليه قياس المبلغ المستحق التحصيل بالتكلفة المستهلكة إذا استوفى شروط هذا القياس.

.....

المطلب السادس

التدخل المستمر بالأصول المُحولة

اولا:- كيف تتم المحاسبة إذا لم تقم المنشأة بتحويل، أو الابقاء على ما يقارب جميع مخاطر ومنافع ملكية الأصل المالي، واحتفظت بالسيطرة على الأصل المُحول؟

فى هذه الحالة:- على المنشأة ان تستمر في الاعتراف بالأصل المُحول بقدر تدخلها المستمر به.

ومدى تدخل المنشأة المستمر بالأصل المُحول: هو المدى الذي عنده تكون مُعرضة للتغيرات في قيمة الأصل المُحول.

على سبيل المثال:

حالة١:- عندما يأخذ تدخل المنشأة المستمر شكل ضمان الأصل المُحول.

فى هذه الحالة:- فإن مقدار تدخل المنشأة المستمر يكون اى المبلغين التاليين ايهما اقل:-

(١) مبلغ الأصل

أو (٢) الحد الأقصى لمبلغ المقابل المُستلم والذي يمكن أن تطالب المنشأة برده ("مبلغ الضمان") .

.....

حالة ٢:- عندما يأخذ تدخل المنشأة المستمر شكل خيار مكتوب أو مُشترى (أو كليهما) على الأصل المُحول.

فى هذه الحالة:- فإن مقدار تدخل المنشأة المستمر يكون هو مبلغ الأصل المُحول الذي يمكن للمنشأة أن تعيد شراءه.

.....

حالة٣:- حالة خيار بيع مكتوب على أصل يتم قياسه بالقيمة العادلة.

فى هذه الحالة:- يقتصر مقدار تدخل المنشأة المستمر على القيمة العادلة للأصل المُحول أو سعر ممارسة الخيار، أيهما أقل .

.....

حالة٤:-عندما يأخذ تدخل المنشأة المستمر شكل خيار يتم تسويته نقداً أو شرط مماثل على الأصل المُحول.

فى هذه الحالة:- فإن مقدار تدخل المنشأة المستمر يتم قياسه بالطريقة نفسها التي تنتج عن الخيارات التي لا يتم تسويتها نقداً كما هي موضحة في الحالتين ٢و٣

.....

ثانيا:- كيف تتم المحاسبة عن الالتزام المرتبط باصل تعترف به المنشاة بمقدار تدخلها المستمر به؟

عندما تستمر المنشأة في الاعتراف بأصل بمقدار تدخلها المستمر به فإن المنشأة تثبت أيضاً الالتزام المرتبط به.

فى هذه الحالة:- يتم قياس الأصل المُحول والالتزام المرتبط به على أساس يعكس الحقوق والالتزامات التي احتفظت بها المنشأة.

حالة ١:- اذا كان يتم قياس الاصل المحول بالتكلفة المستهلكة

فى هذه الحالة:- يتم قياس الالتزام المرتبط به بطريقة يكون فيها صافي القيمة الدفترية للأصل المُحول والالتزام المرتبط به التكلفة المستهلكة للحقوق والالتزامات التي احتفظت بها المنشأة.

مثال:- إذا كان التزام خيار البيع الذي تمت كتابته من قبل المنشأة أو حق خيار الشراء الذي تحتفظ به المنشأة يمنع الاستبعاد من الدفاتر للأصل المحول وكانت المنشأة تقوم بقياس الأصل المحول بالتكلفة المستهلكة.

فى هذه الحالة:- فإن الالتزام المرتبط به يتم قياسه بتكلفته (أي المقابل الذي يتم استلامه) معدلة باستهلاك أي فرق بين تلك التكلفة وإجمالي القيمة الدفترية للأصل المحول في تاريخ انقضاء الخيار.

مثال:- افترض أن إجمالي القيمة الدفترية للأصل في تاريخ التحويل هي ٩٨ وحدة عملة وأن المقابل الذي تم استلامه هو ٩٥ وحدة عملة. وأن إجمالي القيمة الدفترية للأصل في تاريخ ممارسة الخيار سوف يكون ١٠٠ وحدة عملة.

فى هذا المثال:-

اولا:- يكون القيمة الدفترية الأولية للالتزام المرتبط بالاصل المحول ٩٥ وحدة عملة .

ثانيا:- يتم الاعتراف بالفرق بين ٩٥ وحدة عملة و١٠٠ وحدة عملة ضمن الأرباح أو الخسائر باستخدام طريقة الفائدة الفعلي.

ثالثا:- إذا تمت ممارسة الخيار، فإن أي فرق بين القيمة الدفترية للالتزام المرتبط به وسعر الممارسة يتم الاعتراف به ضمن الأرباح أو الخسائر.

.....

حالة٢:- إذا كان يتم قياس الأصل المُحول بالقيمة العادلة.

فى هذه الحالة:- يتم قياس الالتزام المرتبط به بطريقة يكون فيها صافي القيمة الدفترية للأصل المُحول والالتزام المرتبط به ... **بمبلغ** يكون مساوياً للقيمة العادلة للحقوق والالتزامات التي احتفظت بها المنشأة عندما يتم قياسها على أساس مستقل.

ويراعى الضوابط التالية :-

الضابط الاول:- يجب على المنشأة أن تستمر في الاعتراف بأي دخل ناشئ عن الأصل المُحول بمقدار تدخلها المستمر به ويجب أن تثبت أي مصروف يتم تكبده على الالتزام المرتبط به.

الضابط الثانى:- لغرض القياس اللاحق، فإنه تتم المحاسبة عن التغيرات المُثبتة في القيمة العادلة للأصل المُحول والالتزام المرتبط به -بشكل ثابت- لكليهما ولا يجوز أن يتم إجراء مقاصة بينهما.

الضابط الثالث:- إذا تم قياس الأصل المُحول بالتكلفة المستهلكة، فإنه لا ينطبق على الالتزام المرتبط به الخيار الوارد في هذا المعيار لتخصيص الالتزام المالي على أنه بالقيمة العادلة

من خلال الأرباح أو الخسائر.

الضابط الرابع:- إذا تم الاستمرار في الاعتراف بأصل مُحول، فإنه لا يجوز إجراء مقاصة بين الأصل والالتزام المرتبط به. ..**وبالمثل** فإنه لا يجوز للمنشأة أن تجري مقاصة بين أي دخل ناشئ عن الأصل المُحول وأي مصروف تم تكبده على الالتزام المرتبط به .

الضابط الخامس:- إذا قدم المحول ضماناً غير نقدي (مثل أدوات دين أو حقوق ملكية) إلى المُحول إليه.

فى هذه الحالة:- فإن المحاسبة عن الضمان من قبل المحول والمُحول إليه تعتمد على:-

- ما إذا كان المحول إليه لديه الحق في بيع الضمان أو إعادة رهنه أو إشهار الحقوق المضمونة في سجل الضمانات المنقولة .
- وما إذا كان المحول قد أخفق في السداد.

ويجب على المحول والمُحول إليه المحاسبة عن الضمان كما يلي:

حالة١:- إذا كان لدى المُحول إليه بموجب عقد أو عرف الحق في بيع الضمان أو إعادة رهنه.

فى هذه الحالة:- يجب على المحول أن يعيد تبويب ذلك الأصل في قائمة مركزه المالي-بشكل منفصل - عن الأصول الأخرى

مثال:- أصل تم تسليفه، أو أدوات حقوق ملكية مرهونة أو مبلغ مستحق التحصيل عن إعادة شراء.

حالة٢:- إذا باع المحول إليه ضماناً مرهوناً عنده.

فى هذه الحالة:- على المحول أن يثبت المتحصلات من البيع والتزاماً مُقاساً بالقيمة العادلة مقابل التزامه برد الضمان المرهون.

حالة ٣:- إذا أخفق المحول في السداد بموجب شروط العقد ولم يعد له الحق في استرداد الضمان.

فى هذه الحالة:-

- يجب علي المحول أن يلغي الاعتراف بالضمان.

- ويجب على المُحول إليه أن يعترف بالضمان على أنه أصل له مقاساً –بشكل أولي– بالقيمة العادلة أو، إذا كان قد قام بالفعل ببيع الضمان، فإنه يلغي الاعتراف بالتزامه برد الضمان...

وباستثناء تلك الحالة:–

فإنه يجب على المحول أن يستمر في تسجيل الضمان على أنه أصل له، ولا يجوز للمُحول إليه الاعتراف بالضمان على أنه أصل.

فيما يلي أمثلة على كيفية قياس المنشأة للأصل المحول بالقيمة العادلة والالتزام المرتبط به

مثال١:– إذا كان حق خيار الشراء الذي تبقي عليه المنشأة يمنع الاستبعاد من الدفاتر للأصل المحول وكانت المنشأة تقيس الأصل المحول بالقيمة العادلة.

فى هذه الحالة:–

اولا:– يستمر فى قياس الأصل المحول .... بقيمته العادلة.

ثانيا:– يتم قياس الالتزام المرتبط به بـ :

(١) سعر ممارسة الخيار مطروحا منه القيمة الزمنية للخيار إذا كان الخيار عند السعر أو أفضل من السعر الجدير مالياً بالتنفيذ.

أو (٢) القيمة العادلة للأصل المحول مطروحاً منها القيمة الزمنية للخيار إذا كان الخيار غير جدير مالياً بالتنفيذ، ويضمن التعديل على قياس الالتزام المرتبط به أن يكون صافي القيمة الدفترية للأصل والالتزام المرتبط به هو القيمة العادلة لحق خيار الشراء.

على سبيل المثال:- إذا كانت القيمة العادلة للأصل الضمني محل العقد هي ٨٠ وحدة عملة، وكان سعر ممارسة الخيار هو ٩٥ وحدة عملة والقيمة الزمنية للخيار هي ٥ وحدة عملة.

فى هذا المثال:-

اولا:- القيمة الدفترية للالتزام المرتبط بالاصل يكون ٧٥ وحدة عملة

(٨٠ وحدة عملة – ٥ وحدة عملة)

ثانيا:- القيمة الدفترية للأصل المحول يكون ٨٠ وحدة عملة (أي قيمته العادلة).

.....

مثال٢:- إذا كان خيار البيع الذي تمت كتابته من قبل المنشأة يمنع الاستبعاد من الدفاتر للأصل المحول وكانت المنشأة تقيس الأصل المحول بالقيمة العادلة.

فى هذه الحالة:-

(أ) فإن الالتزام المرتبط به يتم قياسه بسعر ممارسة الخيار زائدا القيمة الزمنية للخيار.

(ب) يقتصر قياس الأصل بالقيمة العادلة على القيمة العادلة أو سعر ممارسة الخيار أيهما أقل **لأن المنشأة** ليس لها حق في الزيادات في القيمة العادلة للأصل المحول فوق سعر ممارسة الخيار.

وهذا يضمن أن يكون صافي القيمة الدفترية للأصل والالتزام المرتبط يه هو القيمة العادلة لالتزام خيار البيع.

على سبيل المثال:- إذا كانت القيمة العادلة للأصل الضمني محل العقد هي ١٢٠ وحدة عملة، وسعر ممارسة الخيار هو ١٠٠ وحدة عملة والقيمة الزمنية للخيار هي ٥ وحدة عملة.

فى هذا المثال:-

اولا:- القيمة الدفترية للالتزام المرتبط به يكون ١٠٥ وحدة عملة

(١٠٠ وحدة عملة + ٥ وحدة عملة)

ثانيا:- القيمة الدفترية للأصل هى ١٠٠ وحدة عملة (في هذه الحالة هو سعر ممارسة الخيار).

.....

مثال٣:- إذا كان الطوق (Collar)، الذي في شكل خيار شراء مُشترى مع خيار بيع مكتوب (Written Put Option) في نفس الوقت، يمنع الاستبعاد من الدفاتر لأصل مُحول وكانت المنشأة تقيس الأصل بالقيمة العادلة.

فى هذه الحالة:-

اولا:- تستمر المنشاة في قياس الأصل بالقيمة العادلة.

ثانيا:- ويتم قياس الالتزام المرتبط به حسب الحالات التالية:

حالة١:- إذا كان خيار الشراء عند السعر أو أفضل من السعر الجدير مالياً بالتنفيذ.

فى هذه الحالة :-

فان الالتزام المرتبط بالاصل =بمجموع سعر ممارسة خيار الشراء +القيمة العادلة لخيار البيع مطروحا منها القيمة الزمنية لخيار الشراء

حالة٢:- إذا كان خيار الشراء غير جدير مالياً بالتنفيذ.

يضمن التعديل على الالتزام المرتبط به أن يكون صافي القيمة الدفترية للأصل والالتزام المرتبط به هو القيمة العادلة للخيار المحتفظ به والخيار المكتوب من قبل المنشأة

فى هذه الحالة:-

الالتزام المرتبط بالاصل= بمجموع القيمة العادلة للأصل +والقيمة العادلة لخيار البيع مطروحا منها القيمة الزمنية لخيار الشراء.

على سبيل المثال:-

افترض أن :-

١-المنشأة تقوم بتحويل أصل مالي يتم قياسه بالقيمة العادلة عند قيامها -بالتزامن- بشراء خيار شراء بسعر ممارسة ١٢٠ وحدة عملة وكتابة خيار بيع بسعر ممارسة ٨٠ وحدة عملة.

٢-و أن القيمة العادلة للأصل هي ١٠٠ وحدة عملة في تاريخ التحويل.

٣-و أن القيمة الزمنية لخيار البيع والشراء هي ١ وحدة عملة و٥ وحدة عملة على التوالي.

في هذه الحالة:-

اولا:- تقوم المنشأة بالاعتراف بأصل بمبلغ ١٠٠ وحدة عملة (القيمة العادلة للأصل)

ثانيا:- وتعترف بالتزام بمبلغ ٩٦ وحدة عملة

عبارة عن (١٠٠ وحدة عملة + ١ وحدة عملة) - ٥ وحدة عملة).

ثالثا:- ينشأ عن هذا صافي قيمة أصل بمبلغ ٤ وحدة عملة، وهي القيمة العادلة للخيار المحتفظ به والخيار المكتوب من قبل المنشأة.

المطلب السابع

استبعاد الالتزامات المالية من الدفاتر

اولا:- ما هو شرط استبعاد التزام مالى أو جزء من التزام مالى من الدفاتر ؟

هذا الشرط هو... ان يتم تسوية هذا الالتزام او هذا الجزء من الالتزام المالى أي عندما يتم سداد الالتزام المحدد في العقد أو إلغاؤه أو انقضاؤه.

.....

ثانيا:- كيف تتم المحاسبة عن المُبادلة التي تتم بين مقترض ومقرض حالي لأدوات دين يوجد اختلاف كبير فى شروطها ؟

يتم المحاسبة عنها ..على أنها تسوية للالتزام المالي الأصلي والاعتراف بالتزام مالي جديد

ثالثا:- كيف يتم المحاسبة عن التعديل الجوهري في شروط التزام مالي قائم أو جزء منه (سواء كان يُعزى إلى ضائقة مالية للمدين أم لا) ؟

يتم المحاسبة على اساس أنه تسوية للالتزام المالي الأصلي والاعتراف بالتزام مالي جديد.

رابعا:- كيفية الاعتراف بالفرق بين القيمة الدفترية للالتزام المالي (أو الجزء من التزام مالي) يتم تسويته أو تحويله إلى طرف آخر والمقابل المدفوع، بما في ذلك أي أصول غير نقدية يتم تحويلها أو التزامات يتم تحملها؟

يعترف بها ... ضمن الأرباح أو الخسائر.

خامسا:- كيفية المحاسبة إذا أعادت المنشأة شراء جزء من التزام مالي.

١- يجب على المنشأة تخصيص القيمة الدفترية السابقة للالتزام المالي بين:

(أ) الجزء الذي سيتم الاستمرار في الاعتراف به

(ب) الجزء الذي يتم استبعاده من الدفاتر بالاستناد إلى القيم العادلة النسبية لهذين الجزئين في تاريخ إعادة الشراء

٢- يجب أن يتم الاعتراف بالفرق بين:

(أ) القيمة الدفترية للجزء الذي تم الاعتراف به

و(ب) المقابل المدفوع بما في ذلك أي أصول غير نقدية يتم تحويلها أو التزامات يتم تحملها، مقابل الجزء الذي تم الاعتراف به..... **ضمن الأرباح أو الخسائر.**

سادسا:- ضوابط استبعاد الالتزامات المالية من الدفاتر

الضابط الاول:- يتم تسوية الالتزام المالي (أو جزء منه) عندما يكون المدين إما:

(أ) أنه قد أوفى بالالتزام (أو بجزء منه) بالدفع إلى الدائن، وهو ما يتم عادة بالنقد، أو بأصول مالية أخرى، أو بسلع أو خدمات، أو

(ب) أنه قد تم اعفاؤه -قانونياً- من المسئولية الرئيسة عن الالتزام (أو جزء منه) إما بإجراء قانوني أو من قبل الدائن. (إذا كان المدين قد منح ضماناً فإن هذا الشرط قد لا يزال في حاجة للوفاء به).

الضابط الثانى:- إذا قام مصدر أداة دين بإعادة شراء تلك الأداة.

فى هذه الحالة:- فإن الدين يكون قد تم تسويته حتى ولو كان المصدر هو أحد صانعي السوق لتلك الأداة أو ينوي إعادة بيعها في الأجل القريب.

الضابط الثالث:- لا يؤدي الدفع، في حد ذاته، إلى طرف ثالث، بما في ذلك صندوق أمانة (يسمى أحياناً -"إبطال -في الجوهر"). إلى إعفاء المدين من التزامه الرئيس تجاه الدائن، في غياب إبراء ذمة قانوني.

الضابط الرابع:- إذا دفع مدين إلى طرف ثالث لتحمل التزام وأخطر دائنة أن الطرف الثالث قد تحمل التزام دينه.

فى هذه الحالة ... فإن المدين لا يقوم باستبعاد التزام الدين من الدفاتر ما لم يتم استيفاء الشرط الوارد في الضابط الاول.

الضابط الخامس:- إذا دفع المدين إلى طرف ثالث ليتحمل التزاما وحصل على إبراء ذمة نظامي من الدائن.

فى هذه الحالة ... يكون المدين قد سوى الدين.

ومع ذلك ... إذا وافق المدين على القيام بدفعات من الدين إلى الطرف الثالث أو - مباشرة- إلى الدائن الأصلي.

فى هذه الحالة ... يقوم المدين بالاعتراف بالتزام دين جديد تجاه الطرف الثالث.

الضابط السادس:- رغم أن إبراء الذمة القانوني، سواء كان قضائيا أو من قبل الدائن، ينتج عنه الاستبعاد من الدفاتر للالتزام، فإن المنشأة يمكن أن تثبت التزاماً جديداً إذا لم يتم استيفاء ضوابط الاستبعاد من الدفاتر للأصول المالية المحولة.

وإذا لم يتم استيفاء تلك الضوابط، فلا يتم الاستبعاد من الدفاتر للأصول المحولة، وتقوم المنشأة بالاعتراف بالتزام جديد يتعلق بالأصول المحولة.

الضابط السابع :- تختلف الشروط -بشكل كبير- إذا كانت القيمة الحالية المخصومة للتدفقات النقدية بموجب الشروط الجديدة، بما في ذلك أي أتعاب يتم دفعها بالصافي بعد طرح أي أتعاب يتم استلامها وخصمها باستخدام معدل الفائدة

الفعلي الأصلي، تختلف بمقدار ١٠ % –على الأقل– عن القيمة الحالية المخصومة للتدفقات النقدية المتبقية للالتزام المالي الأصلي.

حالة١:– إذا تمت المحاسبة عن مبادلة أدوات الدين أو التعديل في الشروط على أنه تسوية.

فى هذه الحالة:– يتم الاعتراف بأي تكاليف أو أتعاب يتم تحملها ...على أنها جزء من المكسب أو الخسارة من التسوية.

حالة٢:– إذا لم تتم المحاسبة عن المبادلة أو التعديل على أنه تسوية.

فى هذه الحالة:– أي تكاليف أو أتعاب يتم تحملها تعدل القيمة الدفترية للالتزام ويتم تسويتها على مدار الأجل المتبقي للالتزام المعدل.

الضابط الثامن:– في بعض الحالات، يقوم الدائن بإعفاء المدين من التزامه الحالي بالقيام بالدفعات، ولكن المدين يتحمل التزام ضمان بالدفع إذا أخفق الطرف الذي يتحمل المسئولية الرئيسة في السداد.

وفي مثل هذه الحالات، فإن المدين يقوم:

(أ) بالاعتراف بالتزام مالي جديد يستند إلى القيمة العادلة لالتزامه مقابل الضمان.

(ب) **بالاعتراف بمكسب أو خسارة تستند إلى الفرق بين:**–

(١) أي متحصلات تم دفعها

و(٢) القيمة الدفترية للالتزام المالي الأصلي مطروحاً منه القيمة العادلة للالتزام المالي الجديد.

المطلب الثامن

امثلة تطبيق مبادئ الاستبعاد من الدفاتر في هذا المعيار

مثال١:- ويتناول اتفاقيات إعادة الشراء وإقراض أوراق مالية.

هناك حالات لهذه الاتفاقيات :-

حالة١:- إذا تم بيع أصل مالي بموجب اتفاقية لإعادة شرائه بسعر ثابت أو بسعر البيع زائدا عائد المقرض

حالة ٢:- إذا تم إقراض اصل مالى بموجب اتفاقية لإعادته إلى المحول.

فى هذه الحالات:- فلا يتم استبعاد الاصل المالى من الدفاتر نظراً لأن المحول يبقي على ما يقارب جميع مخاطر ومنافع الملكية.

حالة٣:- إذا حصل المحول إليه على حق في بيع أو رهن الأصل.

فى هذه الحالة:- يعيد المحول تبويب الأصل في قائمة مركزه المالي.

على سبيل المثال:- على أنه أصل تم إقراضه أو مبلغ مستحق التحصيل من إعادة شراء.

.....

مثال٢:- يتناول اتفاقيات إعادة الشراء واقراض أوراق مالية (التي هي تقريباً نفس الأصول)

حالة١:-إذا تم بيع أصل مالي بموجب اتفاقية لإعادة شراء نفس الأصل أو هو – تقريباً– نفس الأصل بسعر ثابت أو بسعر البيع زائدا عائد المقرض .

حالة٢:- إذا تم اقتراض أصل مالي أو اقراضه بموجب اتفاقية لإعادة نفس الأصل المالي أو -تقريباً- نفس الأصل إلى المحول.

فى هذه الحالات:- فلا يتم الاستبعاد من الدفاتر نظراً لأن المحول يبقي على ما يقارب جميع مخاطر ومنافع الملكية.

.....

مثال٣:- اتفاقيات إعادة الشراء واقراض أوراق مالية (مع الحق في الإحلال).

حالة١:- إذا كانت اتفاقية إعادة شراء بسعر إعادة شراء ثابت أو مسعر مساوي لسعر البيع زائدا عائد المقرض.

حالة٢:- اذاكانت اتفاقية اعادة شراء عبارة عن معاملة مشابهة لإقراض أوراق مالية تمنح المحول إليه الحق في إحلال أصول مشابهة ولها قيمة عادلة مساوية للأصل المحول في تاريخ إعادة الشراء.

فى هذه الحالات:- فإن الأصل الذي تم بيعه أو إقراضه بموجب معاملة لإعادة شراء أو إقراض أوراق مالية لا يتم استبعاده من الدفاتر نظراً لأن المحول يبقي على ما يقارب جميع مخاطر ومنافع الملكية.

.....

مثال٤:- يتناول حق الشفعة في إعادة شراء بالقيمة العادلة.

إذا باعت المنشأة أصلاً مالياً واحتفظت -فقط- بحق الشفعة في إعادة شراء الأصل المحول بالقيمة العادلة إذا باعه المحول إليه لاحقا.

فى هذه الحالة:- فإن المنشأة تستبعد الأصل من الدفاتر... **لأنها قد قامت** بتحويل ما يقارب جميع مخاطر ومنافع الملكية.

.....

مثال٥:- معاملة بيع الغسل*(Wash Sale)* .

أحيانا يشار إلى إعادة شراء أصل مالي –بعد وقت قصير– من بيعه على أنه بيع للغسل.

إن مثل إعادة الشراء هذه... لا تمنع الاستبعاد من الدفاتر شريطة أن تكون المعاملة الأصلية قد استوفت متطلبات الاستبعاد من الدفاتر.

ولكن فى حالة إذا كان قد تم الدخول في اتفاقية لبيع أصل مالي في وقت واحد مع اتفاقية لإعادة شراء نفس الأصل بسعر ثابت أو بسعر البيع زائدا عائد المقرض.

فى هذه الحالة :- لا يتم الاستبعاد من الدفاتر للأصل.

.....

مثال٦:- خيارات البيع وخيارات الشراء التي تكون جديرة مالياً بالتنفيذ إلى حد كبير.

حالة١:- إذا كان باستطاعة المحول استدعاء أصل مالي محول وكان سعر خيار الشراء أفضل من السعر الجدير مالياً بالتنفيذ.

حالة٢:- إذا كان باستطاعة المحول إليه رد الأصل المحول وكان سعر خيار البيع أفضل من السعر الجدير مالياً بالتنفيذ.

فى هذه الحالات:- فإن التحويل لا يتأهل للاستبعاد من الدفاتر

نظراً لأن... المحول قد أبقى بشكل جوهري جميع مخاطر ومنافع الملكية.

مثال٧:- خيارات البيع وخيارات الشراء التي تكون غير جديرة مالياً بالتنفيذ إلى حد كبير.

حالة١:- الأصل المالي الذي يتم تحويله ويخضع -فقط- لخيار بيع غير جدير مالياً بالتنفيذ إلى حد كبير مُحتفظ به من قبل المحول إليه

حالة٢:- الاصل المالى الذى يتم تحويله ويخضع – فقط- لخيار شراء غير جدير مالياً بالتنفيذ إلى حد كبير مُحتفظ به من قبل المحول.

فى هذه الحالات:- يتم الاستبعاد من الدفاتر للاصل المالى ... وذلك نظراً لأن المحول قد حول بشكل جوهري جميع مخاطر ومنافع الملكية.

.....

مثال٨:- الأصول التي يمكن الحصول عليها بسهولة الخاضعة لخيار شراء لا هو جدير مالياً بالتنفيذ إلى حد كبير ولا هو غير جدير مالياً بالتنفيذ إلى حد كبير.

إذا كانت المنشأة تحتفظ بخيار شراء أصل يمكن الحصول عليه بسهولة من السوق وكان الخيار لا هو جدير مالياً بالتنفيذ إلى حد كبير ولا هو غير جدير مالياً بالتنفيذ إلى حد كبير، **فى هذه الحالة :-** فإن الأصل يتم استبعاده من الدفاتر.

وذلك للاسباب التالية:-

السبب الاول:- ان المنشاة لا هي احتفظت ولا حولت ما يقارب جميع مخاطر ومنافع الملكية.

السبب الثانى:- ان المنشأة... لم تبقي على السيطرة.

وبالرغم من ذلك:- إذا لم يكن بالإمكان الحصول على الأصل بسهولة من السوق.

فى هذه الحالة:- فإن هذا يمنع الاستبعاد من الدفاتر في حدود مبلغ الأصل الخاضع لخيار الشراء نظراً لأن المنشأة قد احتفظت بالسيطرة على الأصل.

.....

مثال٩:- أصل لا يمكن الحصول عليه بسهولة من السوق يخضع لخيار بيع مكتوب من قبل منشأة لا هو جدير مالياً بالتنفيذ إلى حد كبير ولا هو غير جدير مالياً بالتنفيذ إلى حد كبير.

إذا قامت المنشأة بتحويل أصل مالي لا يمكن الحصول عليه بسهولة من السوق، وقامت بكتابة خيار بيع لا يعد غير جدير مالياً بالتنفيذ إلى حد كبير.

فى هذه الحالة:- فإن المنشأة لا تكون قد احتفظت ولا قد حولت ما يقارب جميع مخاطر ومنافع الملكية بسبب خيار البيع المكتوب.

ويراعى الحالات التالية:-

حالة١:- إذا كان خيار البيع ... ذا قيمة تكفي لمنع المحول إليه من بيع الأصل.

فى هذه الحالة ...تكون المنشأة قد احتفظت بالسيطرة على الأصل ... وتستمر فى الاعتراف بالأصل في حدود التدخل المستمر للاصل المحول .

حالة٢:- إذا كان خيار البيع ليس ذا قيمة إلى حد كافي لمنع المحول إليه من بيع الأصل

فى هذه الحالة:- تكون المنشأة قد حولت السيطرة على الأصل ...ويتم استبعاد الأصل من الدفاتر.

.....

مثال١٠:- الأصول الخاضعة لخيار بيع أو شراء أو اتفاقية إعادة شراء آجلة بقيمة عادلة.

حالة:- تحويل أصل مالي يخضع -فقط- لخيار بيع أو شراء أو اتفاقية إعادة شراء آجلة يكون سعر الممارسة أو سعر إعادة الشراء مساوٍ للقيمة العادلة للأصل المالي وقت إعادة الشراء .

فى هذه الحالة:- يتم استبعادالاصل المالى من الدفاتر ...نظراً لأنه تم تحويل جميع مخاطر ومنافع الملكية بشكل جوهري.

.....

مثال١١:- خيارات الشراء أو البيع التي تسوى نقدا.

تقوم المنشأة بتقييم أصل مالي يخضع لخيار بيع أو شراء أو اتفاقية إعادة شراء آجلة سوف تتم تسويتها بالصافي نقداً لتحديد ما إذا كانت قد احتفظت أو حولت ما يقارب جميع مخاطر ومنافع الملكية.

وإذا لم تكن المنشأة قد احتفظت بما يقارب جميع مخاطر ومنافع ملكية الأصول المحولة

فإنها تحدد ... ما إذا كانت قد احتفظت بالسيطرة على الأصل المحول.

ويراعى ان:- تسوية خيار البيع أو الشراء أو اتفاقية إعادة الشراء بالصافي نقداً - بشكل تلقائي- **لا تعني... أن المنشأة قد قامت بتحويل السيطرة**

.....

مثال١٢:- شرط ازالة الحسابات.

يُعد شرط إزالة الحسابات خيار إعادة شراء (شراء) غير مشروط يمنح المنشأة الحق في إعادة المطالبة بالأصول المحولة مع مراعاة بعض القيود.

وشريطة ان ينتج عن مثل هذا الخيار:- أن المنشأة لا هي تبقي ولا هي تحول ما يقارب جميع مخاطر ومنافع الملكية، فهو يمنع الاستبعاد من الدفاتر -فقط- بقدر المبلغ الخاضع لإعادة الشراء (بافتراض أن المحول إليه لا يستطيع بيع الأصول).

على سبيل المثال:- إذا كانت القيمة الدفترية والمتحصلات من تحويل أصول قرض ١٠٠.٠٠٠ وحدة عملة وكان بالإمكان استدعاء أي قرض منفرد ولكن لا يمكن أن يتجاوز مجموع مبلغ القروض التي يمكن إعادة شرائها مبلغ ١٠.٠٠٠ وحدة عملة.
فى هذه الحالة:- فإن القروض التي تتأهل للاستبعاد من الدفاتر هى ٩٠.٠٠٠ وحدة عملة

.....

مثال١٣:- خيارات الاستدعاء للتنظيف.

قد تحتفظ المنشأة، التي قد تكون هي المحول، التي تقوم بخدمة الأصول المحولة تصبح عنده تكلفة خدمة تلك الأصول عبئا بالنسبة إلى منافع الخدمة.

وشريطة أن ينتج عن مثل خيار الاستدعاء للتنظيف ذلك:- ان المنشأة لا هي تبقي ولا هي تحول ما يقارب جميع مخاطر ومنافع الملكية وأن المحول إليه لا يستطيع بيع الأصول.

فى هذه الحالة:- فإن ذلك يمنع الاستبعاد من الدفاتر -فقط- بقدر مبلغ الأصول الخاضع لخيار الاستدعاء.

.....

مثال١٤:- الحصص المبقاة تالية الاستحقاق وضمانات الائتمان.

حالة١:- قد تقدم المنشأة تعزيزاً ائتمانياً للمحول إليه عن طريق جعل بعض أو جميع حصتها المبقاة في الأصل المحول تالية الاستحقاق.

حالة٢:- يمكن للمنشأة تقديم تعزيز ائتماني للمحول إليه في شكل ضمان ائتماني يمكن ألا يقتصر أو أن يقتصر على مبلغ محدد.

فى هذه الحالات :-

- إذا احتفظت المنشأة بما يقارب جميع مخاطر ومنافع ملكية الأصل المحول.

  فى هذه الحالة:- يستمر الاعتراف بالأصل في مجمله.

- إذا احتفظت المنشأة ببعض، ولكن ليس ما يقارب جميع مخاطر ومنافع الملكية واحتفظت بالسيطرة.

فى هذه الحالة:- لا يجوز الاستبعاد من الدفاتر بقدر مبلغ النقد أو الأصول الأخرى التي قد تكون المنشأة مطالبة بدفعه.

.....

مثال١٥:- مبادلات إجمالي العائد.

قد تقوم المنشأة ببيع الأصل المالي إلى المحول إليه وتدخل في مبادلة لإجمالي العائد مع المحول إليه، يتم بموجبها تحويل جميع التدفقات النقدية لدفعات الفائدة على الأصل الضمني محل العقد إلى المنشأة مقابل دفعة ثابتة أو دفعة بمعدل متغير وأي زيادات أو انخفاضات في القيمة العادلة للأصل الضمني محل العقد تستوعبها المنشأة.

في هذه الحالة:- لا يجوز الاستبعاد من الدفاتر لكل الأصل.

.....

مثال ١٦:- مبادلات معدل الفائدة.

قد تقوم المنشأة بتحويل أصل مالي بمعدل ثابت إلى المحول إليه والدخول في مبادلة معدل الفائدة مع المحول إليه لاستلام معدل فائدة ثابت ودفع معدل فائدة متغير يستند إلى مبلغ اسمي يكون مساوياً للمبلغ الأصلي للأصل المالي المحول.

فى هذه الحالة:- لا تمنع مبادلة معدل الفائدة الاستبعاد من الدفاتر للأصل المحول شريطة ألا تكون المدفوعات على المبادلة مشروطة بالدفعات التي يتم القيام بها على الأصل المحول.

.....

مثال١٧:- مبادلات استهلاك معدل الفائدة.

قد تقوم المنشأة بتحويل - إلى طرف محول إليه - أصل مالي بمعدل ثابت يتم سداده مع مرور الوقت، وتدخل في مبادلة استهلاك معدل الفائدة مع المحول إليه لاستلام معدل فائدة ثابت ودفع معدل فائدة متغير يستند إلى مبلغ اسمي.

حالة١:- إذا كان المبلغ الاسمي للمبادلة يتم استهلاكه بحيث يكون مساويا لأصل المبلغ القائم للأصل المالي الذي تم تحويله في أي وقت من الأوقات، سوف ينتج عن المبادلة بوجه عام أن تحتفظ المنشأة بمخاطر جوهرية للدفع المقدم.

في هذه الحالة:-

- إما أن تستمر المنشأة في الاعتراف بكل الأصل المحول.
- أو تستمر في الاعتراف بالأصل المحول بقدر تدخلها المستمر به.

حالة٢:- إذا لم يكن استهلاك المبلغ الاسمي للمبادلة مرتبطاً بالمبلغ الأصلي القائم للأصل المحول فإن مثل هذه المبادلة لا ينتج عنها إبقاء المنشأة على مخاطر الدفع مقدماً على الأصل.

وفى هذه الحالة:- لا تمنع الاستبعاد من الدفاتر للأصل المحول شريطة ألا تكون الدفعات على المبادلة مشروطة بالقيام بمدفوعات الفائدة على الأصل المحول وألا ينتج عن المبادلة إبقاء المنشأة على أي مخاطر ومنافع ملكية أخرى مهمة من الأصل المحول.

.....

مثال١٨:- الإعدام او الشطب

عندما لا يكون لدى المنشأة توقعات معقولة باسترداد التدفقات النقدية التعاقدية من أصل مالي في مجمله أو جزء منه.

.....

مثال١٩:- تطبيق منهج التدخل المستمر عندما يكون ارتباط المنشأة المستمر بجزء من أصل مالي.

بافترض أن المنشأة (س) لديها محفظة من قروض واجبة السداد مقدما

وتوفرت البيانات التالية عن هذه المحفظة :-

١-هذه المحفظة لها كوبون ومعدل الفائدة الفعلي عليها ١٠ % .

٢- المبلغ الأصلي للمحفظة وتكلفتها المستهلكة ١٠.٠٠٠ وحدة عملة.

٣- تدخل المنشأة (س) في معاملة يحصل المحول إليه فيها، في مقابل دفعة قدرها ٩.١١٥ وحدة عملة، على الحق في ٩.٠٠٠ وحدة عملة من أي متحصلات من المبلغ الأصلي زائداً الفائدة عليه بنسبة ٩.٥ %.

٤- وتبقي المنشأة (س)على الحقوق في ١.٠٠٠ وحدة عملة من أية متحصلات

من المبلغ الأصلي زائدا الفائدة عليها بنسبة ١٠ %، زائدا الفرق الزائد وقدره ٠.٥ % على مبلغ ٩.٠٠٠ وحدة عملة المتبقي من المبلغ الأصلي.

٥- يتم تخصيص المتحصلات من الدفعات المدفوعة مقدماً بين المنشأة والمحول إليه –تناسبياً– بنسبة ١: ٩، ولكن أي إخفاق في السداد يتم طرحه من حصة المنشأة البالغة ١.٠٠٠ وحدة عملة إلى أن يتم تسوية تلك الحصة القيمة العادلة للقروض في تاريخ المعاملة تكون ١٠.١٠٠ وحدة عملة والقيمة العادلة للفرق الزائد بنسبة ٠.٥ في المائة هي ٤٠ وحدة عملة.

فى هذا المثال:-

تحدد المنشأة أنها قد حولت بعض مخاطر ومنافع الملكية المهمة (على سبيل المثال، مخاطر مهمة للدفع مقدماً) ولكنها احتفظت –أيضاً– ببعض مخاطر ومنافع الملكية المهمة (بسبب فائدتها المبقاة تالية الاستحقاق) وقد احتفظت بالسيطرة. لذلك فإنها تطبق منهج التدخل المستمر.

اولا:- تقوم المنشأة بتحليل المعاملة على أنها:-

(أ) احتفاظ بحصة مبقاة متناسبة – بشكل كامل قدرها ١.٠٠٠ وحدة عملة.

زائدا (ب) جعل تلك الحصة المبقاة تالية الاستحقاق لتقديم تعزيز ائتماني إلى المحول إليه مقابل الخسائر الائتمانية.

ثانيا:- تقوم المنشأة بحساب المقابل مقابل نصيب متناسب –بشكل كامل– بنسبة ٩٠ في المائة = مبلغ ٩.٠٩٠ وحدة عملة (٩٠% x١٠.١٠٠ وحدة عملة) من المقابل المُستلم البالغ ٩.١١٥ وحدة عملة يمثل.

ثالثا:- يمثل المتبقي من المقابل المُستلم (٢٥ وحدة عملة) المقابل الذي تم استلامه مقابل جعل حصتها المبقاة تالية الاستحقاق لتقديم تعزيز ائتماني إلى المحول إليه مقابل الخسائر الائتمانية.

رابعا:- يمثل المقابل المُستلم مقابل التعزيز الائتماني الفرق الزائد بنسبة ٠.٥ في المائة. **وبناء عليه،** فإن إجمالي المقابل المُستلم مقابل التعزيز الائتماني هو ٦٥ وحدة عملة

(٢٥وحدة عملة + ٤٠ وحدة عملة).

خامسا:- تحسب المنشأة المكسب أو الخسارة من بيع نصيب بنسبة ٩٠ في المائة من التدفقات النقدية. وبافتراض أن القيم العادلة المنفصلة للجزء المُحول ونسبته ٩٠ في المائة والجزء المبقى عليه ونسبته ١٠ في المائة ليست متاحة في تاريخ التحويل، فإن المنشأة تخصص القيمة الدفترية للأصل كما يلي:

		القيمة العادلة		النسبة المئوية		القيمة الدفترية المخصص
الجزء المحول		٩.٠٩٠		٩٠٪		٩.٠٠٠
الجزء المتبقي عليه		١.٠١٠		١٠٪		١.٠٠٠
المجموع		١٠.١٠٠				١٠.٠٠٠

تحسب المنشأة مكسبها أو خسارتها من بيع نصيب بنسبه ٩٠ في المائة من التدفقات النقدية بطرح القيمة الدفترية المخصصة للجزء المحول من المقابل

المتحصل عليه أي ٩٠ وحدة عملة (٩.٠٩٠وحدة عملة ب- ٩.٠٠٠ وحدة عملة). القيمة الدفترية للجزء المبقى عليه من قبل المنشأة هو ١.٠٠٠ وحدة عملة.

سادسا:- تقوم المنشأة بالاعتراف بالتدخل المستمر الذي ينتج عن جعل حصتها المبقاة تالية الاستحقاق مقابل الخسائر الائتمانية.

وبناء عليه، تقوم بالاعتراف بأصل قدره ١.٠٠٠ وحدة عملة (الحد الاقصى لمبلغ التدفقات النقدية الذي لن تتسلمه بموجب جعل حصتها المبقاة تالية الاستحقاق)، والتزام مرتبط به قدرة ١.٠٦٥ وحدة عملة (وهو الحد الأقصى المبلغ التدفقات النقدية الذي لن تتسلمه بموجب جعل حصتها المبقاة تالية الاستحقاق، أي ١.٠٠٠ وحدة عملة زائدا القيمة العادلة لجعل حصتها المبقاة تالية الاستحقاق مبلغ ٦٥وحدة عملة).

تستخدم المنشأة جميع المعلومات أعلاه للمحاسبة عن المعاملة كما يلي:

	مدين		**دائن**
الأصل الأصلي	-		**٩.٠٠٠**
الأصل المثبت مقابل جعل حصتها المبقاة تالية الاستحقاق أو الحصة المتبقية	**١.٠٠٠**		-
أصل مقابل المقابل المُستلم في شكل الفرق الزائد	**٤٠**		-
ربح أو خسارة (مكسب من التحويل)	-		**٩٠**
التزام	-		**١.٠٦٥**

النقد المُستلم	٩.١١٥		–
المجموع	١٠.١٥٥		١٠.١٥٥

بعد المعاملة –مباشرة– يكون القيمة الدفترية للأصل ٢.٠٤٠ وحدة عملة، مكوناً من ١.٠٠٠ وحدة عملة تمثل التكلفة المخصصة للجزء المبقى عليه، و١.٠٤٠ وحدة عملة يمثل ارتباط المنشأة المستمر من جعل حصتها المبقاة تالية الاستحقاق مقابل الخسائر الائتمانية (التي تشمل الفرق الزائد وقدرة ٤٠ وحدة عملة).

في الفترات اللاحقة، تقوم المنشأة بالاعتراف بالمقابل المُستلم مقابل التعزيز الائتماني (٦٥ وحدة عملة) على أساس نسبة الوقت، وتحسب الفائدة على الأصل المثبت باستخدام طريقة الفائدة الفعلي وتقوم بالاعتراف بأي خسائر اضمحلال من الأصول المثبتة.

وكمثال على الحالة الأخيرة، افترض أن هناك في السنة التالية خسارة اضمحلال من القروض الأساس قدرها ٣٠٠ وحدة عملة. تقوم المنشأة بتخفيض أصلها المثبت بمقدار ٦٠٠ وحدة عملة (٣٠٠ وحدة عملة تتعلق بارتباط المنشأة المستمر الإضافي الذي ينشأ عن جعل حصتها المبقاة تالية الاستحقاق مقابل الخسائر الائتمانية)، وتقوم بتخفيض التزامها المثبت بمقدار ٣٠٠ وحدة عملة. والنتيجة الصافية هي تحميل الأرباح أو الخسائر خسائر اضمحلال قدرها ٣٠٠ وحدة عملة.

الموضوع الثالث

نموذج اعمال المنشاة لادارة الاصول المالية

المطلب الاول:- ضوابط تحديد نموذج اعمال المنشاة لادارة الاصول المالية

المطلب الثانى :- انواع نماذج اعمال المنشاة لادارة الاصول المالية

المطلب الثالث:- التدفقات النقدية التعاقدية

المطلب الرابع :- مقابل القيمة الزمنية للنقود

المطلب الخامس:-الشروط التعاقدية التي تغيير توقيت أو مبلغ التدفقات النقدية التعاقدية

المطلب السادس:- الادوات المرتبطة تعاقديا

.....

المطلب الاول:- ضوابط تحديد نموذج اعمال المنشاة لادارة الاصول المالية

الضابط الاول:- يتم تحديد نموذج أعمال المنشأة عند المستوى الذي يعكس كيف تتم إدارة مجموعات الأصول المالية معا لتحقيق هدف أعمال معين. ولا يعتمد نموذج أعمال المنشأة على مقاصد الإدارة لأداة بعينها.

وبالتالى .. منهج التبويب يتم تحديده عند مستوى اعلى من التجميع وليس على اساس كل اداة على حدة .

الضابط الثانى:- قد يكون لدى منشأة واحدة أكثر من نموذج أعمال واحد لإدارة أدواتها المالية. وتبعا لذلك، فإنه لا يلزم أن يتم تحديد التبويب عند مستوى المنشأة معدة التقرير.

مثال:- قد تحتفظ المنشأة بمحفظة من الاستثمارات تديرها من أجل تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية ومحفظة أخرى من الاستثمارات تديرها من أجل المتاجرة لتحقيق التغيرات في القيمة العادلة.

الضابط الثالث:- قد يكون من المناسب تقسيم محفظة من الأصول المالية إلى محافظ فرعية لكي ينعكس المستوى الذي تدير عنده المنشأة تلك الأصول.

مثال:- إذا قامت المنشأة باستحداث أو شراء محفظة من قروض الرهن العقاري وإدارة بعض القروض بهدف تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية وإدارة القروض الأخرى بهدف بيعها.

الضابط الرابع:- يشير نموذج أعمال المنشأة إلى الكيفية التي تدير بها المنشأة أصولها المالية لأجل توليد تدفقات نقدية....

وبالتالى فان هذا النموذج يحدد... ما إذا كانت التدفقات النقدية ستنتج عن تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية، أو بيع الأصول المالية أو كليهما.

ولذلك ... فإن هذا التقييم لا يتم القيام به على أساس التصورات التي لا تتوقع المنشأة -بشكل معقول- أن تحدث، مثل ما يسمى بتصورات "أسوأ حالة" أو حالة الضغط.

مثال١:- إذا كانت المنشأة تتوقع بيع محفظة معينة من الأصول المالية -فقط- في حالة تصور حالة الضغط.

فى هذه الحالة:- فإن ذلك التصور لن يؤثر في تقييم المنشأة لنموذج الأعمال لتلك الأصول إذا كانت المنشأة تتوقع -بشكل معقول- أن مثل هذا التصور لن يحدث.

مثال٢:- إذا تم تحقق التدفقات النقدية بشكل مختلف عن توقعات المنشأة في التاريخ الذي قامت فيه المنشأة بتقييم نموذج الأعمال (على سبيل المثال، إذا قامت المنشأة ببيع أصول مالية أكثر أو أقل مما توقعت عندما قامت بتبويب الأصول).

فى هذه الحالة:- فإن ذلك لا ينشأ عنه خطأ فترة سابقة في القوائم المالية للمنشأة ولا يغير من تبويب الأصول المالية المتبقية التي يحتفظ بها ضمن ذلك النموذج للأعمال (أي تلك الأصول التي قامت المنشأة بالاعتراف بها في فترات سابقة ولا تزال تحتفظ بها).

طالما أن المنشأة قد أخذت في الحسبان جميع المعلومات الملائمة التي كانت متاحة وقت قيامها بتقييم نموذج الأعمال.

الضابط الخامس:- عندما تقوم المنشأة بتقييم نموذج الأعمال للأصول المالية التي تم استحداثها أو شراؤها حديثا، فيجب عليها الأخذ في الحسبان المعلومات بشأن كيفية تحصيل التدفقات النقدية في السابق، إلى جانب جميع المعلومات الملائمة الأخرى.

الضابط السادس:- إن نموذج أعمال المنشأة لإدارة الأصول المالية هو موضوع حقائق وليس مجرد إقرار. ويمكن رصده عادة من خلال الأنشطة التي تباشرها المنشأة لتحقيق الهدف من نموذج الأعمال.

الضابط السابع:- على المنشأة استخدام الاجتهاد عند قيامها بتقييم نموذج أعمالها لإدارة الأصول المالية ولا يتم تحديد ذلك التقييم من خلال عامل واحد أو نشاط واحد.

وبالتالى.. على المنشأة الأخذ في الحسبان جميع الأدلة الملائمة المتاحة في تاريخ التقييم.

وتشمل مثل هذه الأدلة الملائمة، ولكنها لا تقتصر على:

(أ):- الكيفية التي يتم بها تقييم أداء نموذج الأعمال والأصول المالية المحتفظ بها ضمن نموذج الأعمال ذلك ورفع تقرير بهما إلى كبار موظفي إدارة المنشأة.

(ب):- المخاطر التي تؤثر على أداء نموذج الأعمال (والأصول المالية المحتفظ بها ضمن ذلك النموذج للأعمال)، وتحديداً، الطريقة التي تدار بها تلك المخاطر.

(ج):- الكيفية التي يتم بها تعويض مديري الأعمال (على سبيل المثال، ما إذا كان التعويض يستند إلى القيمة العادلة للأصول التي يتم إدارتها أو على أساس التدفقات النقدية التعاقدية التي يتم تحصيلها).

.....

المطلب الثانى

انواع نماذج اعمال المنشاة لادارة الاصول المالية

النوع الاول:- نموذج أعمال الهدف منه الاحتفاظ بالأصول لأجل تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية

ضوابط هذا النموذج :-

الضابط الاول:- الأصول المالية التي يحتفظ بها ضمن هذا النموذج ... يتم إدارتها بهدف تحقيق تدفقات نقدية من خلال تحصيل الدفعات التعاقدية على مدار عمر الأداة.

الضابط الثانى:- عند تحديد ما إذا كانت التدفقات النقدية سيتم تحقيقها من خلال تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية للأصول المالية، فإنه من الضروري الأخذ في الحسبان تكرار المبيعات، وقيمتها وتوقيتها في الفترات السابقة، والأسباب لتلك المبيعات والتوقعات بشأن نشاط المبيعات المستقبلية.

الضابط الثالث:- المبيعات في حد ذاتها لا تحدد نموذج الأعمال، ولذلك لا يمكن أخذها في الحسبان بمفردها. ولكن المعلومات بشأن المبيعات السابقة والتوقعات بشأن المبيعات المستقبلية توفر دليلا يتعلق بكيفية تحقيق هدف المنشأة المعلن لإدارة الأصول المالية، وتحديدا كيفية تحقيق التدفقات النقدية.

الضابط الرابع:- لا يلزم المنشأة الاحتفاظ بجميع تلك الأدوات حتى الاستحقاق. وعليه فإن نموذج أعمال المنشأة يمكن أن يكون الاحتفاظ بالأصول المالية لأجل تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية حتى عندما تحدث مبيعات الأصول المالية أو يُتوقع أن تحدث في المستقبل.

الضابط الخامس:- قد يكون الهدف من نموذج الأعمال الاحتفاظ بالأصول لأجل تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية حتى إذا كانت المنشأة تبيع الأصول المالية عندما تكون هناك زيادة في المخاطر الانتمائية للأصول.

الضابط السادس:- المبيعات التي ترجع إلى زيادة في المخاطر الائتمانية للأصول لا تتعارض مع نموذج الأعمال الذي يكون الهدف منه هو الاحتفاظ بالأصول المالية لأجل تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية نظراً لأن:-

(أ) الجودة الائتمانية للأصول المالية تكون ذات صلة بقدرة الشركة على تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية.

(ب) إن أنشطة إدارة المخاطر الائتمانية التي تهدف إلى تقليل الخسائر الائتمانية المرجحة الحدوث بسبب تدهور الحالة الائتمانية هي جزء لا يتجزأ من مثل ذلك النموذج للأعمال.

الضابط السابع:- إن بيع أصل مالي نظراً لأنه لم يعد يستوفي ضوابط الائتمان المحددة في سياسة الاستثمار الموثقة للمنشأة يُعد مثالاً على بيع يكون قد حدث بسبب زيادة في المخاطر الائتمانية. وبالرغم من ذلك، في غياب مثل هذه السياسة، فإن المنشأة يمكنها توفير دليل بطرق أخرى على أن البيع قد حدث بسبب زيادة في المخاطر الائتمانية.

الضابط الثامن:- المبيعات التي تحدث لأسباب أخرى، مثل مبيعات تتم لإدارة مخاطر تركز الائتمان (دون زيادة في المخاطر الائتمانية للأصول).

قد تكون متفقة مع نموذج أعمال الهدف منه الاحتفاظ بالأصول المالية لأجل تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية. .. إذا كانت تلك المبيعات غير متكررة (حتى ولو

كانت كبيرة في قيمتها) أو ليست كبيرة في قيمتها سواء بشكل منفرد أو في مجموعها (حتى ولو كانت متكررة).

الضابط التاسع:- الزيادة في تكرار أو قيمة المبيعات في فترة معينة لا يتعارض بالضرورة مع هدف الاحتفاظ بالأصول المالية لأجل تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية..

إذا كانت المنشأة تستطيع توضيح أسباب تلك المبيعات وتوفير دليل على السبب الذي يجعل تلك المبيعات لا تعكس تغيرا في نموذج أعمال المنشأة.

الضابط العاشر:- المبيعات قد تكون متفقة مع الهدف من الاحتفاظ بالأصول المالية لأجل تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية إذا حدثت المبيعات في تاريخ قريب من استحقاق الأصول المالية وكانت المتحصلات من المبيعات تقارب المحصل من التدفقات النقدية التعاقدية المتبقية.

أمثلة على متى يكون هدف نموذج اعمال المنشأة هو الاحتفاظ بالأصول المالية لأجل تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية.

مثال ١

- إذا كانت المنشأة (س) تحتفظ باستثمارات من أجل تحصيل تدفقاتها النقدية التعاقدية.

- وكانت احتياجات تمويل المنشأة يمكن توقعها وتناظر تاريخ استحقاق أصولها المالية مع احتياجات تمويل المنشأة المقدرة.

- وكانت المنشأة تقوم بأنشطة إدارة المخاطر الائتمانية بهدف تقليل الخسائر الائتمانية.

– وفي السابق، كانت تحدث المبيعات –عادة– عندما تزيد المخاطر الائتمانية للأصول بحيث لم تعد الأصول تستوفي ضوابط الائتمان المحددة في سياسة الاستثمار الموثقة للشركة بالإضافة إلى ذلك، قد حدثت مبيعات غير متكررة نتيجة لاحتياجات تمويل غير المتوقعة.

– تركز التقارير المرفوعة إلى كبار موظفي الإدارة على الجودة الائتمانية للأصول المالية والعائد التعاقدي – أيضاً– بمتابعة القيم العادلة للأصول المالية من بين معلومات أخرى.

فى هذا المثال:-

مع أن المنشأة تأخذ في الحسبان، من بين معلومات أخرى، القيم العادلة للأصول المالية من منظور السيولة (أي مبلغ النقد الذي يتم تحقيقه إذا احتاجت المنشأة إلى بيع أصول).

الا أن هدف المنشأة ...هو الاحتفاظ بالأصول المالية لأجل تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية. **ولا تتعارض المبيعات مع ذلك الهدف** ... إذا كانت استجابة لزيادة في المخاطر الائتمانية للأصول.

على سبيل المثال: إذا لم تعد الأصول تستوفي ضوابط الائتمان المحددة في سياسة الاستثمار الموثقة للمنشأة. لا تتعارض –أيضاً– المبيعات غير المتكررة التي تنتج عن احتياجات التمويل غير المتوقعة (مثل في تصور حالة ضغط) مع ذلك الهدف، حتى ولو كانت مثل تلك المبيعات كبيرة في قيمتها.

مثال ٢

– نموذج أعمال المنشأة (س) هو شراء محافظ من الأصول المالية، مثل القروض. قد، وقد لا تشمل تلك المحافظ اصولاً مالية مضمحلة ائتمانياً.

– إذا لم يكن سداد القروض يتم في وقته المحدد، فإن المنشأة تحاول تحقيق التدفقات النقدية التعاقدية من خلال وسائل متنوعة –على سبيل المثال–، بالاتصال بالمدين بالبريد، أو الهاتف أو طرق أخرى.

– **وهدف المنشأة هو** تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية ولا تدير المنشأة أياً من القروض في هذه المحفظة بهدف تحقيق التدفقات النقدية من خلال بيعها.

– **في بعض الحالات،** تدخل المنشأة في مبادلات معدل الفائدة لتغيير معدل الفائدة على أصول مالية معينة ضمن المحفظة من معدل فائدة عائم إلى معدل فائدة ثابت.

فى هذا المثال:–

– هدف نموذج أعمال المنشأة هو الاحتفاظ بالأصول المالية لأجل تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية.

– حيث ينطبق التحليل نفسه حتى ولو لم تكن المنشأة تتوقع أن تستلم جميع التدفقات النقدية التعاقدية (مثال أن تكون بعض الأصول المالية مضمحلة ائتمانياً عند الاعتراف الأولي).

– حقيقة أن المنشأة تدخل في مشتقات لتعديل التدفقات النقدية للمحفظة لا يغير في حد ذاته نموذج أعمال المنشأة.

.....

مثال ٤

– منشأة مالية تحتفظ بأصول مالية للوفاء بالاحتياجات من السيولة في تصور "حالة ضغط" (مثل الاندفاع لسحب الودائع من البنوك). المنشأة لا تتوقع بيع هذه الأصول إلا في مثل هذه التصورات.

– تراقب المنشأة الجودة الائتمانية للأصول المالية وهدفها من إدارة الأصول المالية هو تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية. تقوم المنشأة بتقييم أداء الأصول على أساس إيراد الفائدة المكتسب والخسائر الائتمانية المحققة.

– **وبالرغم من ذلك،** المنشأة تراقب –أيضاً– القيمة العادلة للأصول المالية من منظور السيولة لضمان أن مبلغ النقد الذي يتم تحقيقه إذا احتاجت المنشأة إلى بيع الأصول في تصور حالة ضغط كافي للوفاء باحتياجات المنشأة من السيولة. تقوم المنشأة دوريا بمبيعات ليست كبيرة في القيمة لتوفير دليل على السيولة

فى هذا المثال:–

– هدف نموذج أعمال المنشأة هو الاحتفاظ بالأصول المالية لتحصيل التدفقات النقدية التعاقدية.

– التحليل لا يتغير حتى ولو أنه خلال تصور سابق لحالة ضغط كانت المنشأة تقوم بمبيعات كبيرة في القيمة للوفاء باحتياجاتها من السيولة.

– وكذلك فإن نشاط المبيعات المتكررة غير الكبيرة في القيمة لا يتعارض مع الاحتفاظ بالأصول المالية لتحصيل التدفقات النقدية التعاقدية.

ويراعى الحالات التالية:–

حالة ١:– إذا كانت المنشأة تحتفظ بأصول مالية للوفاء باحتياجاتها اليومية من مبيعات متكررة كبيرة في القيمة.

فى هذه الحالة:– فإن هدف نموذج أعمال المنشأة لا يكون الاحتفاظ بأصول مالية لتحصيل التدفقات النقدية التعاقدية.

حالة٢:- إذا كانت المنشأة مطالبة من قبل الجهة التنظيمية لها ببيع أصول مالية بشكل روتيني لتوفير دليل على أن الأصول تتمتع بدرجة سيوله مناسبة، وأن قيمة الأصول المباعة كبيرة.

فى هذه الحالة ... فإن نموذج أعمال المنشأة لا يكون الاحتفاظ بالأصول المالية لتحصيل التدفقات النقدية التعاقدية. وسواء كان هناك طرف ثالث يفرض متطلباً ببيع الأصول المالية، أو كان ذلك النشاط يخضع لاختيار المنشأة، فإن ذلك لا يُعد ذا صلة بالتحليل.

.....

النوع الثانى:- نموذج أعمال يتم تحقيق هدفه من خلال كل من تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية وبيع الأصول المالية

الضابط الاول:- في هذا النوع من نموذج الأعمال، فإن كبار موظفي إدارة المنشأة اتخذوا قرارا بأن كلاً من تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية وبيع الأصول المالية يُعد جزءً لا يتجزأ من تحقيق هدف نموذج الأعمال.

الضابط الثانى:- هناك أهداف عديدة قد تكون متفقة مع هذا النوع من نموذج الأعمال.

مثال: فإن هدف نموذج الأعمال قد يكون إدارة الاحتياجات اليومية من السيولة، للمحافظة على وضع عائد فائدة معين أو لمطابقة مدة الأصول المالية مع مدة الالتزامات التي تمولها تلك الأصول. **ولتحقيق هذا الهدف...** تقوم المنشأة بكل من تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية وبيع الأصول المالية.

الضابط الثالث:- هذا نموذج الأعمال ينطوي -عادة على تكرار وقيمة أكبر للمبيعات.

وذلك لأن بيع الأصول المالية يُعد جزءً لا يتجزأ من تحقيق هدف نموذج الأعمال بدلاً من أن يكون –فقط– عرضيا بالنسبة له.

الضابط الرابع:– ليس هناك حد لتكرار أو قيمة المبيعات التي يجب أن تحدث ضمن نموذج الأعمال هذا نظراً لأن كلا من تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية وبيع الأصول المالية يُعد جزءً لا يتجزأ من تحقيق هدفه.

أمثلة على متى يمكن تحقيق هدف نموذج أعمال المنشأة من خلال كل من تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية وبيع الأصول المالية.

مثال ١

تتوقع المنشاة إنفاقا رأسمالياً في غضون سنوات قليلة. وتستثمر المنشأة ما لديها من نقد زائد في أصول مالية قصيرة وطويلة الأجل بحيث تستطيع تمويل الإنفاق عندما تنشأ الحاجة.

– والعديد من الأصول المالية يكون لها أعمار تعاقدية تتجاوز الفترة الاستثمارية المتوقعة للمنشأة.

– ستحتفظ المنشأة بالأصول المالية لتحصيل التدفقات النقدية التعاقدية،

– يتم تعويض المدراء المسئولين عن المحفظة بالاستناد إلى إجمالي العائد الذي تحققه المحفظة.

فى هذا المثال:–

– هدف نموذج الأعمال يتم تحقيقه من خلال كل من تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية وبيع الأصول المالية.

– ستتخذ المنشأة قرارات على أساس مستمر بشأن ما إذا كان تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية أو بيع الأصول المالية سيؤدي إلى تعظيم العائد على المحفظة إلى حين نشوء الحاجة للنقد المستثمر.

– افترض ان المنشأة تتوقع تدفقاً نقدياً في خمس سنوات التمويل إنفاق رأسمالي وتستثمر النقد الزائد في أصول مالية قصيرة الأجل. عند استحقاق الاستثمار، تعيد المنشأة استثمار النقد فى أصول مالية جديدة قصيرة الأجل.

– تبقى المنشأة على هذه الاستراتيجية إلى حين الحاجة للأموال، وفي هذا الوقت تستخدم المنشأة المتحصلات من الأصول المالية التي بلغت موعد الاستحقاق لتمويل الإنفاق الرأسمالي –المبيعات فقط– التي تكون غير كبيرة في القيمة التي تحدث قبل الاستحقاق (ما لم تكن هناك زيادة في المخاطر الائتمانية).

فى هذه الحالة ... يكون الهدف من نموذج الأعمال هذا هو الاحتفاظ بالأصول المالية لتحصيل التدفقات النقدية التعاقدية.

.....

مثال ٢

مؤسسة مالية تحتفظ بأصول مالية للوفاء باحتياجاتها اليومية من السيولة. تعمل المنشأة على تدنية تكاليف إدارة احتياجاتها من السيولة تلك ولذا هي تدبر –بشكل نشط– العائد على المحفظة. يتكون ذلك العائد من تحصيل الدفعات التعاقدية وكذلك المكاسب والخسائر من بيع الأصول المالية.

وبالتالى فإن المنشأة تحتفظ بالأصول المالية لتحصيل التدفقات النقدية التعاقدية وتبيع الأصول المالية لإعادة استثمارها في أصول مالية تحقق عائداً أعلى أو لمطابقة أمد التزاماتها بشكل أفضل. في السابق، نتج عن هذه الاستراتيجية نشاط

مبيعات متكررة وكانت مثل تلك المبيعات كبيرة في القيمة. من المتوقع استمرار هذا النشاط في المستقبل.

فى هذا المثال:-

هدف نموذج الأعمال هو تعظيم العائد على المحفظة للوفاء بالاحتياجات اليومية من السيولة وتحقق المنشأة ذلك الهدف من خلال كل من تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية وبيع الأصول المالية.

بمعنى آخر... كلاً من تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية وبيع الأصول المالية يُعد جزءً لا يتجزأ من تحقيق هدف نموذج الأعمال.

مثال ٣

- يحتفظ مؤمّن بأصول مالية لتمويل التزامات عقود التأمين.

- يستخدم المؤمن المتحصلات من الأصول المالية لتسوية التزامات عقود التأمين حال استحقاقها.

- ولضمان كفاية التدفقات النقدية التعاقدية من الأصول المالية لتسوية تلك الالتزامات؛ فإن المؤمن يباشر نشاط شراء وبيع كبير على أساس منتظم لإعادة موازنة محفظته من الأصول وللوفاء باحتياجات التدفقات النقدية حال نشوئها.

فى هذا المثال:-

الهدف من نموذج الأعمال ...هو تمويل التزامات عقود التأمين.

لتحقيق هذا الهدف... فإن المنشأة تحصل التدفقات النقدية التعاقدية حال استحقاقها وتبيع الأصول المالية لتبقي على الوضع المرغوب لمحفظة الأصول.

وبالتالى فإن ... كلا من تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية وبيع الأصول المالية يُعد جزءً لا يتجزأ من تحقيق هدف نموذج الأعمال.

النوع الثالث :- نماذج أعمال أخرى

يتم قياس الأصول المالية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر إذا لم يكن يحتفظ بها ضمن نموذج أعمال هدفه الاحتفاظ بالأصول لتحصيل التدفقات النقدية التعاقدية أو ضمن نموذج أعمال يتم تحقيق هدفه من خلال كل من تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية وبيع الأصول المالية

الضابط الاول:- إن نموذج الأعمال الذي ينتج عنه القياس بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر هو النموذج الذي تدير فيه المنشأة الأصول المالية بهدف تحقيق تدفقات نقدية من خلال بيع الأصول.

الضابط الثانى:- تتخذ المنشأة قرارات البيع والشراء بالاستناد إلى القيم العادلة للأصول وتدير الأصول لتحقيق تلك القيم العادلة.

وفي هذه الحالة..فإن هدف المنشأة ينتج عنه -عادة- شراء وبيع نشط. وحتى لو كانت المنشأة ستحصل التدفقات النقدية التعاقدية أثناء احتفاظها بالأصول المالية.

الا أن ... هدف مثل نموذج الأعمال هذا لا يتم تحقيقه من خلال كل من تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية وبيع الأصول المالية.

وهذا نظراً لأن تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية لا يُعد جزءً لا يتجزأ من تحقيق هدف نموذج الأعمال، ولكنه عرضي بالنسبة له.

الضابط الثالث:- تركز المنشأة في الأساس على معلومات القيمة العادلة وتستخدم تلك المعلومات لتقييم أداء الأصول ولاتخاذ القرارات.

الضابط الرابع:- المحفظة من الأصول المالية التي تستوفي تعريف محتفظ بها للمتاجرة لا تُعد محتفظاً بها لتحصيل التدفقات النقدية التعاقدية أو محتفظاً بها لكل من تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية وبيع الأصول المالية.

وفي هذه الحالة :- فإن تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية يكون عرضياً -فقط- بالنسبة لتحقيق هدف نموذج الأعمال.

وبالتالى فإن مثل هذه المحافظ من الأصول يجب أن يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر.

المطلب الثالث:- التدفقات النقدية التعاقدية

الضابط الاول:- التدفقات النقدية التعاقدية التي هي -فقط- دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم تتفق مع ترتيب إقراض أساسى.

في ترتيب إقراض أساسى، فإن الفائدة تكون مقابل القيمة الزمنية للنقود ومقابل المخاطر الائتمانية هما -عادة- أكثر عناصر الفائدة أهمية. .. **وتتضمن ايضا بنود اخرى:-**

* مقابل مخاطر إقراض أساسية أخرى (على سبيل المثال، مخاطر السيولة)

* والتكاليف المرتبطة بالاحتفاظ بالأصول المالية لفترة معينة من الزمن. على سبيل المثال التكاليف الإدارية

*هامش ربح متفق مع ترتيب الإقراض الأساسى.

وفي الظروف الاقتصادية الغير عادية، فإن الفائدة يمكن أن تكون مسالبة إذا كان حامل الأصل المالي، على سبيل المثال، يدفع إما صراحة أو ضمنيا مقابل إيداع أمواله لفترة معينة من الوقت (وكانت الأتعاب تتجاوز المقابل الذي يتسلمه حامل الأصل المالي مقابل القيمة الزمنية للنقود، والمخاطر الائتمانية ومخاطر وتكاليف الإقراض الأساس الأخرى).

الضابط الثانى:- الشروط التعاقدية التي تحدث خطر التعرض للمخاطر أو التقلبات في التدفقات النقدية التعاقدية غير المتعلقة بترتيب إقراض أساسى.

مثل: خطر التعرض للتغيرات في أسعار الأسهم أو أسعار السلع.

فى هذه الحالة:- لا ينشأ عنها تدفقات نقدية تعاقدية تعد -فقط- دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم. ويمكن أن يكون أصل مالي تم استحداثه أو شراؤه ترتيب إقراض أساسى بغض النظر عما إذا كان قرضا في شكله القانوني.

الضابط الثالث:- المبلغ الأصلي هو القيمة العادلة للأصل المالي عند الاعتراف الأولي. وبالرغم من ذلك، فإن ذلك المبلغ الأصلي قد يتغير على مدى عمر الأصل المالي (على سبيل المثال، إذا كان هناك دفعات سداد من أصل المبلغ).

الضابط الرابع:- على المنشأة تقييم ما إذا كانت التدفقات النقدية التعاقدية هي - فقط- دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم للعملة المُقوم بها الأصل المالي.

الضابط الخامس:- الرفع المالي هي خاصية التدفق النقدي التعاقدي لبعض الأصول المالية.

ويراعى ان:- الرفع المالي ... يزيد من تقلب التدفقات النقدية التعاقدية

و لذلك لا يكون لدي هذه التدفقات الخصائص الاقتصادية للفائدة.

أمثلة الأصول المالية التي تنطوي على الرفع المالي:

-الخيار القائم بذاته - والعقود الآجلة - وعقود المبادلات

وعليه، فإن مثل هذه العقود لا تستوفي الشرط الثانى من شروط القياس بالتكلفة المستهلكة او القياس بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الاخر

وهذا الشرط يستلزم:- ان ينشا عن الشروط التعاقدية للاصل المالى فى توارايخ محددة تدفقات نقدية تمثل فقط مدفوعات المبلغ الاصلى والفائدة على المبلغ الاصلى القائم

وبالتالى :- لا يمكن قياس هذه العقود –لاحقاً- بالتكلفة المستهلكة أو القيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر.

.....

المطلب الرابع:- مقابل القيمة الزمنية للنقود

الضابط الاول :- المقصود بالقيمة الزمنية للنقود

هي عنصر الفائدة الذي يقدم عوضا مقابل –فقط- مرور الوقت. أي أن عنصر القيمة الزمنية للنقود لا يقدم عوضا مقابل المخاطر أو التكاليف الأخرى المرتبطة بالاحتفاظ بالأصل المالي. **الضابط الثانى:-** لتقييم ما إذا كان العنصر يقدم عوضا مقابل –فقط- مرور الوقت، فإن المنشأة تستخدم الاجتهاد وتأخذ في الحسبان العوامل ذات الصلة مثل العملة المُقوم بها الأصل المالي والفترة التي يتم تحديد معدل الفائدة لها

الضابط الثالث:- في بعض الحالات، قد يتم تعديل عنصر القيمة الزمنية للنقود.

حالة١:- إذا كان يتم إعادة تخصيص معدل الفائدة للأصل المالي دوريا ولكن تكرار إعادة التخصيص هذا لا يطابق فترة معدل الفائدة .

(مثل:- إعادة تخصيص معدل كل شهر إلى معدل سنة واحدة)

حالة٢:- إذا كان معدل الفائدة لأصل مالي يتم إعادة تخصيصه دوريا إلى متوسط معدلات فائدة معينة قصيرة وطويلة الأجل.

وفي هذه الحالات:- يجب على المنشأة تقييم التعديل لتحديد ما إذا كانت التدفقات النقدية التعاقدية تمثل -فقط- دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم.

وفي بعض الحالات: فإن المنشأة قد يكون باستطاعتها القيام بذلك التحديد عن طريق إجراء تقييم نوعي لعنصر القيمة الزمنية للنقود في حين، في حالات أخرى، قد يكون من الضروري إجراء تقييم كمي.

الضابط الرابع:- عند تقييم عنصر القيمة الزمنية للنقود المعدل، يكون الهدف هو تحديد كيف يمكن أن تختلف التدفقات النقدية التعاقدية (غير المخصومة) عن التدفقات النقدية (غير المخصومة) التي تنشأ إذا لم يتم تعديل عنصر القيمة الزمنية للنقود (التدفقات النقدية القياسية). **مثال:**- إذا كان الأصل المالي محل التقييم يتضمن معدل فائدة متغير يتم إعادة تخصيصه كل شهر إلى معدل فائدة سنة واحدة. **فى هذه الحالة:**- المنشأة تقارن ذلك الأصل المالي بأداة مالية لها شروط تعاقدية مماثلة ومخاطر ائتمانية مماثلة باستثناء أن معدل الفائدة المتغير يتم إعادة تخصيصه -شهريا- إلى معدل فائدة شهر واحد.

وفى حالة إذا كان... من الممكن أن ينتج عن عنصر القيمة الزمنية للنقود المعدل تدفقات نقدية تعاقدية (غير مخصومة) تختلف -بشكل كبير- عن التدفقات النقدية (غير المخصومة) القياسية، **فى هذه الحالة :- فإن الأصل المالي لا يستوفي الشرط الثانى من** شروط القياس بالتكلفة المستهلكة او القياس بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الاخر

وهذا الشرط يستلزم:- ان ينشا عن الشروط التعاقدية للاصل المالى فى توارايخ محددة تدفقات نقدية تمثل فقط مدفوعات المبلغ الاصلى والفائدة على المبلغ الاصلى القائم

وبالتالى :- لا يمكن قياس هذا الاصل المالى -لاحقاً- بالتكلفة المستهلكة أو القيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر

الضابط الخامس:- للقيام بذلك التحديد، يجب على المنشأة الأخذ في الحسبان أثر عنصر القيمة الزمنية للنقود المعدل في كل فترة تقرير، وبشكل مجمع على مدار فترة عمر الأداة المالية.

الضابط السادس:-عند تقييم عنصر القيمة الزمنية للنقود المعدل، يجب على المنشأة الأخذ في الحسبان العوامل التي يمكن أن تؤثر في التدفقات النقدية التعاقدية المستقبلية.

على سبيل المثال:- إذا كانت المنشأة تقوم بتقييم سند له أجل خمس سنوات وكان يتم إعادة تخصيص معدل الفائدة المتغير كل ستة أشهر إلى معدل خمس سنوات.

فى هذه الحالة:- فإن المنشأة لا تستطيع أن تخلص إلى أن التدفقات النقدية التعاقدية هي -فقط- دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم لمجرد أن منحنى معدل الفائدة في وقت التقييم يكون هو المنحنى الذي لا يكون فيه الفرق بين معدل فائدة خمس سنوات ومعدل فائدة ستة أشهر كبيرا.

وبالتالى ... على المنشاة ان تأخذ فى حسبانها ما إذا كانت العلاقة بين معدل فائدة خمس سنوات ومعدل فائدة ستة أشهر يمكن أن تتغير على مدار فترة عمر الأداة بحيث تختلف التدفقات النقدية (غير المخصومة) التعاقدية على مدار فترة عمر الأداة -بشكل كبير- عن التدفقات النقدية القياسية (غير المخصومة).

الضابط السابع:- يجب على المنشأة الأخذ في الحسبان -فقط- التصورات الممكنة -بشكل معقول- بدلاً من كل تصور ممكن.

وفى حالة ... ما إذا خلصت المنشأة إلى أن التدفقات النقدية التعاقدية (غير المخصومة) قد تكون مختلفة -بشكل كبير- عن التدفقات النقدية القياسية (غير المخصومة).

فى هذه الحالة :- فإن الأصل المالي لا يستوفي الشرط الثانى من شروط القياس بالتكلفة المستهلكة او القياس بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الاخر

وهذا الشرط يستلزم:- ان ينشا عن الشروط التعاقدية للاصل المالى فى توراىخ محددة تدفقات نقدية تمثل فقط مدفوعات المبلغ الاصلى والفائدة على المبلغ الاصلى القائم

وبالتالى :- لا يمكن قياس هذا الاصل المالى -لاحقاً- بالتكلفة المستهلكة أو القيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر.

الضابط الثامن:-كيفية التعامل مع بعض حالات عن عوض القيمة الزمنية للنقود

و فيها تحدد الحكومة أو السلطة التنظيمية في بعض البلاد معدلات الفائدة.

على سبيل المثال:- فإن تنظيم الحكومة لمعدلات الفائدة قد يكون جزءً من سياسة واسعة للاقتصاد الكلي أو قد يكون تم إقرارها لتشجيع المنتجات على الاستثمار في قطاع معين من الاقتصاد. **وفى بعض هذه الحالات..** لا يكون هدف عنصر القيمة الزمنية للنقود -فقط- تقديم عوض مقابل مرور الوقت.

فى هذه الحالات:- يجب أن ينظر إلى معدل الفائدة المنظم على أنه يمثل عنصر القيمة الزمنية للنقود ...إذا كان يقدم عوضا يتفق -بشكل عام - مع مرور الوقت ولا

يحدث تعرضا للمخاطر أو التقلبات في التدفقات النقدية التعاقدية التي تكون غير متفقة مع ترتيب إقراض أساسى.

بهدف تطبيق الشرط الثانى من شروط القياس بالتكلفة المستهلكة او القياس بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الاخر

المطلب الخامس

الشروط التعاقدية التي تغيير توقيت أو مبلغ التدفقات النقدية التعاقدية

اولا:- إذا كان الأصل المالي يتضمن شرطا تعاقديا قد يغير توقيت أو مبلغ التدفقات النقدية التعاقدية **على سبيل المثال:** إذا كان الأصل يمكن دفعه مقدما قبل الاستحقاق أو كان بالإمكان تمديد أجله.

فى هذه الحالة:- على المنشأة تحديد ما إذا كانت التدفقات النقدية التعاقدية التي يمكن أن تنشأ على مدار فترة عمر الأداة يسبب ذلك الأجل التعاقدي هي -فقط- دفعات من المبلغ والفائدة على المبلغ الأصلي القائم.

وللقيام بذلك التحديد:-

(أ) على المنشأة تقييم التدفقات النقدية التعاقدية التي قد تنشأ قبل وبعد التغير في التدفقات النقدية التعاقدية.

(ب) على المنشاة تقييم طبيعة أي حدث محتمل (أي المحرك) الذي يمكن أن يغير توقيت أو مبلغ التدفقات النقدية التعاقدية.

ويراعى:- أن طبيعة الحدث المحتمل-في حد ذاتها- ليست عاملاً حاسماً في تقييم ما إذا كانت التدفقات النقدية التعاقدية هي -فقط- دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة، إلا أنها يمكن أن تكون مؤشراً.

على سبيل المثال:- قارن أداة مالية لها معدل فائدة تمت إعادة تخصيصه إلى معدل أعلى إذا لم يسدد المدين عدداً معيناً من الدفعات لأداة مالية لها معدل فائدة تم إعادة تخصيصه إلى معدل أعلى إذا وصل الرقم القياسي لحقوق ملكية محددة إلى مستوى معين.

الأكثر احتمالاً في الحالة الأولى هو أن التدفقات النقدية التعاقدية على مدار عمر الأداة ستكون -فقط- دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم بسبب العلاقة بين الدفعات غير المسددة والزيادة في المخاطر الائتمانية .

ثانيا:- أمثلة للشروط التعاقدية التي ينتج عنها تدفقات نقدية تعاقدية تكون - فقط- دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم:

مثال١:- معدل فائدة متغير يتكون من مقابل القيمة الزمنية للنقود، والمخاطر الائتمانية المرتبطة بالمبلغ الأصلي القائم خلال فترة معينة (يمكن تحديد مقابل المخاطر الائتمانية عند الاعتراف الأولي فقط وعليه يمكن أن يكون ثابتا) ومخاطر وتكاليف الإقراض الأساسية الأخرى، إضافة إلى هامش ربح.

مثال٢:- شرط تعاقدي يسمح للمصدر (أي المدين) بأن يسدد أداة دين مقدما أو يسمح لحاملها (أي الدائن) بإعادة أداة الدين إلى المصدر قبل الاستحقاق ويعبر المبلغ المدفوع مقدماً إلى حد كبير ما يقارب المبالغ غير المدفوعة من أصل المبلغ والفائدة على أصل المبلغ القائم، الذي قد يشمل تعويضاً معقولاً مقابل الإنهاء المبكر للعقد.

مثال٣:- شرط تعاقدي يسمح للمصدر أو حامل الأداة بتمديد الأجل التعاقدي لأداة دين (أي خيار تمديد) وينتج عن شروط خيار التمديد تدفقات نقدية تعاقدية خلال

فترة التمديد تكون –فقط– دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم، الذي قد يتضمن تعويضاً إضافياً معقولاً مقابل تمديد العقد.

.....

ثالثا:– إذا كان الأصل المالي يتضمن شرطا تعاقديا قد يغير توقيت أو مبلغ التدفقات النقدية التعاقدية

فإن الأصل المالي الذي خلاف ذلك يستوفي الشرط الثانى من شروط القياس بالتكلفة المستهلكة او القياس بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الاخر

وهذا الشرط يستلزم:– ان ينشا عن الشروط التعاقدية للاصل المالى فى توراىخ محددة تدفقات نقدية تمثل فقط مدفوعات المبلغ الاصلى والفائدة على المبلغ الاصلى القائم

ولكنه لا يستوفي الشرط – فقط – نتيجة:–

* شرط تعاقدي يسمح للمصدر (أو يتطلب منه) دفع أداة دين مقدما

* أوشرط تعاقدى يسمح لحامل الأداة (أو يتطلب منه) إعادة أداة الدين إلى المصدر قبل أن يكون الاستحقاق مؤهلا للقياس بالتكلفة المستهلكة أو القيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر

وهو ما يخضع لاستيفاء شرط أن يكون الاحتفاظ بالأصل المالي ضمن نموذج أعمال:–

* هدفه هو الاحتفاظ بالأصول المالية لتحصيل التدفقات النقدية التعاقدية فقط

* أوهدفه من خلال تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية وبيع الأصول المالية كليهما.

وذلك إذا:

(أ):- كانت المنشأة قد قامت باقتناء أو استحداث الأصل المالي بعلاوة أو خصم على المبلغ الاسمي التعاقدي.

(ب):- كان مبلغ الدفعة المدفوعة مقدما يمثل ما يقارب المبلغ الاسمي التعاقدي والفائدة التعاقدية (لكن غير المدفوعة) المستحقة، الذي قد يتضمن تعويضاً معقولا مقابل الإنهاء المبكر للعقد.

(ج):- كانت القيمة العادلة لميزة الدفع مقدما عند قيام المنشأة بالاعتراف الأولي للأصل المالي ليست كبيرة.

.....

رابعا:- بغض النظر عن الحدث أو الظرف الذي يسبب الإنهاء المبكر للعقد، يمكن لطرف سداد أو استلام تعويض معقول عن هذا الإنهاء المبكر.

مثال:- يمكن لطرف أن يسدد أو يستلم تعويض معقول عندما يختار الإنهاء المبكر للعقد (أو بخلاف ذلك يتسبب في وقوع الإنهاء المبكر).

.....

خامسا:- الأمثلة التالية توضح التدفقات النقدية التعاقدية التي تُعد -فقط- دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم. ولا تُعد قائمة الأمثلة هذه شاملة.

مثال ١:- الأداة (س) هي سند له تاريخ استحقاق معلن، ويتم ربط الدفعات من المبلغ الأصل والفائدة على المبلغ الأصلي القائم بمؤشر تضخم العملة التي تم بها إصدار الأداة.

الربط بالتضخم لم يتم رفعه مالياً والمبلغ الأصلي محمي.

فى هذا المثال:-

اولا:- التدفقات النقدية التعاقدية هي -فقط- الدفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم.

ثانيا:- ربط الدفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم بمستوى مؤشر تضخم غير مرفوع مالياً يعيد تخصيص القيمة الزمنية للنقود إلى المستوى الحالي.

بمعنى آخر... معدل الفائدة على الأدوات يعكس الفائدة "الحقيقية".

وبالتالى .. تُعد مبالغ الفائدة عوضاً مقابل القيمة الزمنية للنقود على المبلغ الأصلي القائم.

وفى حالة ...ما إذا كان قد تم ربط دفعات الفائدة بمؤشر متغير آخر مثل أداء المدين

(مثلا صافي دخل المدين) أو بمؤشر حقوق ملكية.

فى هذه الحالة ... فإن التدفقات النقدية التعاقدية لا تُعد دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم (ما لم ينتج عن الربط بنتائج أداء المدين تعديل يعوض -فقط- حامل الأداة مقابل التغيرات في المخاطر الائتمانية للأداة، بحيث تكون التدفقات النقدية التعاقدية هي -فقط- دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة).

وذلك لأن ..التدفقات النقدية التعاقدية تعكس عائدا لا يتفق مع ترتيب إقراض أساسى

.

.....

مثال٢:- الأداة ب هي أداة بمعدل فائدة متغير لها تاريخ سداد محدد وتسمح شروطها للمقترض باختيار معدل الفائدة السوقي على أساس مستمر.

على سبيل المثال: يستطيع المقترض، في كل تاريخ لإعادة تخصيص معدل الفائدة، اختيار دفع معدل الفائدة لثلاثة أشهر، المستخدم في الإقراض بين ينوك لندن لأجل مدته ثلاثة أشهر أو معدل الفائدة لشهر واحد المستخدم في الإقراض بين بنوك لندن لأجل مدته شهر واحد.

فى هذا المثال :-

- **التدفقات النقدية التعاقدية هي** -فقط- دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم طالما أن الفائدة المدفوعة على مدى عمر الأداة تعكس عوضا مقابل القيمة الزمنية للنقود والمخاطر الائتمانية المرتبطة بالأداة ومقابل مخاطر وتكاليف الإقراض الأساس الأخرى، إضافة إلى هامش ربح .

- ولا تؤدي حقيقة أن معدل الفائدة المستخدم في الإقراض بين بنوك لندن تتم إعادة تخصيصه خلال فترة عمر الأداة إلى عدم تأهيل الأداة.

وفى حالة... إذا كان باستطاعة المقترض اختيار دفع معدل فائدة لشهر واحد تتم إعادة تخصيصه كل ثلاثة أشهر.

وفى هذه الحالة ... فإن معدل الفائدة تتم إعادة تخصيصه بتكرار لا يطابق فترة معدل الفائدة... **وبالتالى فإن** عنصر القيمة الزمنية للنقود يتم تعديله.

وكذلك الحال ... إذا كان للأداة معدل فائدة تعاقدي يستند إلى أجل يمكن أن يتجاوز الفترة المتبقية من عمر الأداة . فإن عنصر القيمة الزمنية للنقود يتم تعديله.

وذلك لأن ... الفائدة واجبة السداد في كل فترة تكون غير مربوطة بفترة الفائدة.

على سبيل المثال... إذا كانت أداة باجل استحقاق خمس سنوات تدفع معدلاً متغيراً يتم إعادة تخصيصه دوريا ولكنه يعكس –دائما– أجل استحقاق خمس سنوات.

في مثل هذا الحالات: يجب على المنشأة تقييم التدفقات النقدية التعاقدية –نوعيا وكميا– مقابل تلك التي على أداة من جميع النواحي

باستثناء أن: معدل الفائدة يطابق فترة لتحديد ما إذا كانت التدفقات النقدية هي – فقط– دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم. . للإرشادات بشأن معدلات الفائدة المنظمة.

على سبيل المثال... عند تقييم سند بأجل خمس سنوات يدفع معدل فائدة متغير تتم إعادة تخصيصه كل ستة أشهر ولكنه يعكس –دائما– أجل استحقاق خمس سنوات.

فى هذه الحالة ... فإن المنشأة تأخذ في الحسبان التدفقات النقدية التعاقدية على أداة تتم إعادة تخصيصها كل ستة أشهر إلى معدل فائدة لستة أشهر ولكنها بخلاف ذلك مماثلة.

وكذلك الحال ... إذا كان المقترض يستطيع الاختيار ما بين معدلات فائدة متنوعة معلن عنها من قبل المقرض.

على سبيل المثال:– يستطيع المقترض الاختيار ما بين معدل الفائدة المتغير لشهر واحد المعلن عنه من قبل المقرض ومعدل الفائدة المتغير لثلاثة أشهر المعلن عنه من قبل المقرض.

.....

مثال٣:–

هي سند له تاريخ استحقاق معلن وتدفع معدل فائدة سوقي متغير. ومعدل الفائدة المتغير ذلك له حد أقصى.

فى هذا المثال:-

التدفقات النقدية التعاقدية لكل من:

(أ) الأداة التي لديها معدل فائدة ثابت

(ب) الأداة التي لديها معدل فائدة متغير

تمثل دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم طالما أن الفائدة تعكس مقابل القيمة الزمنية للنقود ومقابل المخاطر الائتمانية المرتبطة بالأداة خلال أجل الأداة ومقابل مخاطر وتكاليف الإقراض الأساسية الأخرى، إضافة إلى هامش ربح. .

وبالتالى فإن ... الأداة التي تمثل مزيج من (أ) و(ب) (مثل سند بمعدل فائدة له حد اقصى) يمكن أن يكون لها تدفقات نقدية تُعد -فقط- دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم. **إن مثل هذا الشرط التعاقدي**... قد يقلص من تغير التدفق النقدي من خلال تخصيص حد لمعدل الفائدة المتغير (على سبيل المثال، حد أقصى أو حد أدنى لمعدل الفائدة) أو قد يزيد من تغيير التدفق النقدي نظراً لأن المعدل الثابت يصبح متغيراً.

.....

مثال ٤:-

الأداة د هي قرض مع حق الرجوع الكامل ومُؤمّن بضمان.

فى هذا المثال:-

حقيقة أن القرض مع حق الرجوع الكامل مُؤمّن بضمان لا تؤثر –في حد ذاتها– في تحليل ما إذا كانت التدفقات النقدية التعاقدية هي –فقط– دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم.

.....

مثال٥:–

– تم إصدار الأداة (هـ)من قبل بنك يخضع لرقابة إشرافية ولها تاريخ استحقاق معلن.

– تدفع الأداة معدل فائدة ثابت وجميع التدفقات النقدية التعاقدية ليست اختيارية.

– وبالرغم من ذلك، يخضع المصدر لتشريع يسمح أو يتطلب من سلطة رقابية أن تفرض خسائر على حملة أدوات معينة، بما في ذلك الأداة هـ في حالات معينة.

على سبيل المثال... فإن للسلطة الرقابية صلاحية تخفيض المبلغ الاسمي للأداة (هـ) أو تحويلها إلى عدد ثابت من الأسهم المعتادة للمصدر إذا ما قررت السلطة الرقابية أن المصدر لديه صعوبات مالية شديدة، وأنه بحاجة إلى رأس مال نظامي إضافي أو قررت أنه "مخالف".

فى هذا المثال:–

– يحلل حامل الأداة الشروط التعاقدية للأداة المالية لتحديد ما إذا كان ينشأ عنها تدفقات نقدية تُعد –فقط– دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم وبالتالي فهي تتفق مع ترتيب إقراض أساسي.

– لن يأخذ هذا التحليل في الحسبان المدفوعات التي تنشأ –فقط– نتيجة لصلاحية السلطة الرقابية فرض خسائر على حامل الأداة هـ وذلك لأن تلك الصلاحية والدفعات الناتجة ليست شروطا تعاقدية للأداة المالية.

– التدفقات النقدية التعاقدية لن تكون –فقط– دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم إذا كانت الشروط التعاقدية للأداة المالية تسمح للمصدر أو لمنشأة أخرى أو تتطلب منه أو منها فرض خسائر على حامل الأداة. طالما أن تلك الشروط التعاقدية حقيقية، حتى ولو كان ترجيح فرض مثل هذه الخسائر بعيداً.

على سبيل المثال: تخفيض المبلغ الاسمي أو تحويل الأداة إلى عدد ثابت من الأسهم المعتادة للمصدر

.....

سادسا:– توضح الأمثلة التالية التدفقات النقدية التعاقدية التي هي ليست –فقط– دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم. وقائمة الأمثلة هذه ليست شاملة.

مثال١:– الأداة (و) هي سند قابل للتحويل إلى عدد ثابت من أدوات حقوق ملكية المصدر.

يحلل حامل الأداة السند القابل للتحويل في مجمله.

فى هذا المثال:–

التدفقات النقدية التعاقدية ليست دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم لأنها تعكس عائدا لا يتفق مع ترتيب إقراض أساسي أي أن العائد مربوط بقيمة حقوق ملكية المصدر.

.....

مثال٢:- الأداة (ز) هي قرض يدفع معدل فائدة عكسي حر

بمعنى أن ... معدل الفائدة له علاقة عكسية بمعدلات الفائدة في السوق.

فى هذا المثال:- التدفقات النقدية التعاقدية ليست -فقط- دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم.

لا تُعد مبالغ الفائدة عوضاً مقابل القيمة الزمنية (السوق) للنقود على المبلغ الأصلي القائم.

مثال٣:-

- الأداة (ح) هي أداة ليس لها تاريخ استحقاق ولكن يمكن للمصدر استدعاء الأداة في أي وقت من الأوقات ودفع المبلغ الاسمي لحامل الأداة زائدا الفائدة المستحقة الواجبة.

- الأداة (ح) تدفع معدل فائدة السوق ولكن دفع الفائدة لا يمكن أن يتم ما لم يكن المصدر قادراً على البقاء مُوسِراً -مباشرة- بعد الدفع.

- لا تستحق فائدة إضافية على الفائدة المؤجلة.

فى هذا المثال:-

- التدفقات النقدية التعاقدية ليست دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم... **وذلك لأن...** المصدر قد يكون مطالباً بتأجيل دفعات الفائدة ولا تستحق فائدة إضافية على مبالغ الفائدة الإضافية تلك.

وبالتالى فإن مبالغ الفائدة لا تُعد عوضاً مقابل القيمة الزمنية للنقود على المبلغ الأصلي القائم.

- **إذا استحقت فائدة على المبالغ المؤجلة...** فإن التدفقات النقدية التعاقدية يمكن أن تكون دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم.

- **إن حقيقة أن الأداة (ح) هي أداة ليس لها تاريخ استحقاق لا تعني** -في حد ذاتها- أن التدفقات النقدية التعاقدية ليست دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم. في الواقع، للأداة التي ليس لها تاريخ استحقاق خيارات تمديد مستمرة (متعددة). ومثل هذه الخيارات قد ينتج عنها تدفقات نقدية تعاقدية تكون دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم إذا كانت دفعات الفائدة إلزامية ويجب دفعها بشكل دائم.

- **حقيقة أن الأداة (ح) قابلة للاستدعاء لا يعني ...** أن التدفقات النقدية التعاقدية ليست دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم ما لم تكن قابلة للاستدعاء بمبلغ لا يمثل مما يقارب دفع المبلغ الأصلي والفائدة على ذلك المبلغ الأصلي القائم.

- وحتى لو كان المبلغ القابل للاستدعاء يتضمن مبلغا يعوض -بشكل معقول- حامل الأداة مقابل الإنهاء المبكر للأداة... **فإن التدفقات النقدية التعاقدية** يمكن أن تكون دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم

.....

سابعا:- في بعض الحالات، قد يكون لأصل مالي تدفقات نقدية تعاقدية توصف بأنها المبلغ الأصلي والفائدة ولكن تلك التدفقات النقدية لا تمثل دفع المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم كما هو موضح فى هذا المعيار.

قد يكون هذا هو الحال إذا كان الأصل المالي يمثل استثمارا في أصول معينة أو تدفقات نقدية وعليه فإن التدفقات النقدية التعاقدية لا تكون -فقط- دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم.

مثال:- إذا كانت الشروط التعاقدية تنص على زيادة التدفقات النقدية من الأصل المالي كلما زاد عدد السيارات التي تستخدم طريقا معينا برسوم مرور.

فى هذه الحالة:- فإن تلك التدفقات النقدية التعاقدية لا تتفق مع ترتيب إقراض أساسى.

ونتيجة لذلك، فإن الأداة لا تستوفي الشرط الثانى من شروط القياس بالتكلفة المستهلكة او القياس بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الاخر

وهذا الشرط يستلزم:- ان ينشا عن الشروط التعاقدية للاصل المالى فى توراىخ محددة تدفقات نقدية تمثل فقط مدفوعات المبلغ الاصلى والفائدة على المبلغ الاصلى القائم

والمثال على هذه الحالة:- عندما تقتصر مطالبة الدائن على أصول محددة من أصول المدين أو على التدفقات النقدية من أصول محددة (على سبيل المثال، أصل مالي "بدون حق الرجوع").

ثامنا:- لا تمنع بالضرورة حقيقة أن الأصل المالي بدون حق الرجوع -في حد ذاتها- أن يكون الأصل المالي مستوفيا للشرط الثانى من شروط القياس بالتكلفة المستهلكة او القياس بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الاخر

وفي مثل تلك الحالات، فإن الدائن يكون مطالباً بإجراء تقييم (تفحص) للأصول الضمنية محل العقد أو التدفقات النقدية لتحديد ما إذا كانت التدفقات النقدية التعاقدية للأصل المالي يتم تبويبها على أنها دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم.

وسواء كانت الأصول الضمنية محل العقد تمثل أصول مالية أو أصول غير مالية فإن ذلك لا يؤثر –في حد ذاته– على هذا التقييم

تاسعا:– إذا كانت شروط الأصل المالي تؤدي إلى نشوء أي تدفقات نقدية أخرى أو تحد من التدفقات النقدية بطريقة لا تتفق مع الدفعات التي تمثل المبلغ الأصلي والفائدة.

فى هذه الحالة:– فإن الأصل المالي لا يستوفي الشرط الثانى من شروط القياس بالتكلفة المستهلكة او القياس بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الاخر

عاشرا:– لا تؤثر خاصية التدفق النقدي التعاقدي على تبويب الأصل المالي عندما يمكن أن يكون لها –فقط– أثر طفيف على التدفقات النقدية التعاقدية للأصل المالي.

وللقيام بهذا التحديد... يجب على المنشأة الأخذ في الحسبان الأثر المحتمل لخاصية التدفق النقدي التعاقدي في كل فترة تقرير، وبشكل مجمع، على مدى فترة عمر الأداة المالية.

حادى عشر:– عندما يمكن أن يكون لخاصية التدفق النقدي التعاقدي أثر أكبر من طفيف على التدفقات النقدية التعاقدية (سواء في فترة تقرير واحدة أو بشكل مجمع) ولكن خاصية التدفق النقدي تلك ليست حقيقية.

فى هذه الحالة ... إنها لا تؤثر على تبويب الأصل المالي.

وتكون خاصية التدفق النقدي غير حقيقية إذا كانت تؤثر على التدفقات النقدية التعاقدية للأداة فقط من عند حدوث حدث نادر جدا، وغير عادي إلى حد كبير ومن غير المحتمل حدوثه.

ثانى عشر:- في كل معاملة إقراض تقريباً يتم ترتيب أولوية أداة الدائن بالنسبة إلى أدوات الدائنين الآخرين للمدين.

فإذا كان عدم الدفع من قبل المدين يُعد خرقا للعقد وكان لحامل الأداة حقا تعاقديا في المبالغ غير المدفوعة من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم حتى في حالة إفلاس المدين.

فى هذه الحالة:- تكون الأداة التالية في الأولوية بالنسبة للأدوات الأخرى قد يكون لها تدفقات نقدية تعاقدية تُعد دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم

على سبيل المثال:- فإن المبلغ مستحق التحصيل من المدينين التجاريين، والذي يصنف بموجبه الدائن على أنه دائن عام، يحق له دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم.

ويكون هذا هو الحال:- حتى عندما يصدر المدين قروضاً بضمان، وهو ما يمنح حامل الدين ذلك، في حالة الإفلاس، الأولوية على مطالبات الدائن العام فيما يتعلق بالضمان ولكنه لا يؤثر على الحق التعاقدي للدائن العام في المبلغ الأصلي غير المدفوع والمبالغ الأخرى واجبة السداد.

المطلب السادس:- الأدوات المرتبطة تعاقدياً

اولا:- ما المقصود الادوات المرتبطة تعاقديا ؟

في بعض أنواع المعاملات، قد يحدد المصدر أولوية الدفعات لحملة الأصول المالية باستخدام أدوات متعددة مرتبطة تعاقديا تُحدِث تركزات للمخاطر الائتمانية (شرائح). ولكل شريحة ترتيب بحسب توالي الاستحقاق والذي يحدد الترتيب الذي يتم به تخصيص أي تدفقات نقدية متولدة من قبل المصدر إلى الشريحة.

وفي هذه الحالات، يكون لحملة الشريحة الحق في دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم –فقط– إذا كان المصدر قام بتوليد تدفقات نقدية كافية للوفاء بالشرائح الأعلى مرتبة.

ثانيا:- متى يكون للادوات المرتبطة تعاقديا خصائص تدفق نقدي تُعد دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم ؟

اذا توفرت الشروط التالية :-

الشرط الاول:- اذا كانت الشروط التعاقدية للشريحة التي يتم تقييمها لأغراض التبويب (دون النظر في مجموعة من الأدوات المالية المرتبطة) تؤدي إلى نشوء تدفقات نقدية هي –فقط– من دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم .

مثال:- معدل الفائدة على الشريحة غير مربوط برقم قياسي لسلعة.

الشرط الثانى:- أن تتضمن مجموعة الأدوات المالية المرتبطة واحدة أو أكثر من الأدوات التي يكون لها تدفقات نقدية تعاقدية تُعد –فقط– دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم... **يراعى فيها ان تتضمن:-**

(أ):- ادوات تقلص من تقلب التدفق النقدي لهذه الادوات .. وعندما تضاف اليها ينتج عنها تدفقات نقدية تُعد –فقط– دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم .

مثال:- حد أعلى أو حد أدنى لمعدل الفائدة أو عقد يقلص من المخاطر الائتمانية على بعض أو على جميع هذه الأدوات .

(ب):- تضبط التدفقات النقدية للشرائح مع التدفقات لمعالجة الفروق في وفقط في:

(١) ما إذا كان معدل الفائدة ثابتاً أم متغيراً، أو

(٢) العملة التي يتم بها تقييم التدفقات النقدية، بما في ذلك التضخم في تلك العملة)؛ أو

(٣) توقيت التدفقات النقدية.

الشرط الثالث:- اذا كان خطر التعرض للمخاطر الائتمانية في مجموعة الأدوات المالية المرتبطة والمتأصلة في الشريحة مساوياً أو أقل من خطر التعرض للمخاطر الائتمانية لمجموعة الأدوات المالية المرتبطة .

على سبيل المثال: إذا كان التبويب الائتماني للشريحة التي يتم تقييمها لأغراض التبويب مساوياً أو أعلى من التبويب الائتماني الذي ينطبق على شريحة واحدة مولت مجموعة الأدوات المالية المرتبطة.

ويراعى الضوابط التالية:-

الضابط الاول:- يجب على المنشأة إجراء الفحص الازم لتحديد مجموعة الأدوات المرتبطة التي تنشىء (بدلاً من تمرير) التدفقات النقدية. وتكون هذه هي مجموعةالأدوات المالية المرتبطة.

الضابط الثانى:- إذا كان حامل الأداة لا يستطيع تقييم هذه الشروط عند الاعتراف الأولي، فيجب قياس الشريحة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر.

الضابط الثالث:- إذا كانت مجموعة الأدوات المرتبطة يمكن أن تتغير بعد الاعتراف الأولي بحيث لا يكون في استطاعة المجموعة استيفاء هذه الشروط .

فى هذه الحالة:- فإن الشريحة لا تكون مستوفية للشروط ويجب أن يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر.

الضابط الرابع:- إذا كانت المجموعة تتضمن أدوات مضمونة بأصول لا تستوفي هذه الشروط **فى هذه الحالة:**- فإن القدرة على تملك مثل هذه الأصول يجب عدم أخذها في الاعتبار ...ما لم تكن المنشأة قد اقتنت الشريحة بقصد السيطرة على الضمان.

الموضوع الرابع :- تبويب الأصول المالية

اولا:- ما هى الاسس التى بناءا عليها يتم تبويب الاصول المالية ؟

يتم تبويب الاصول المالية على اساس طريقة قياسها اللاحقة

وبالتالى يتم تصنيف الاصول المالية حسب الفئات التالية:-

الفئة الاولى:- اصول مالية مقاسة بالتكلفة المستهلكة

الفئة الثانية :- اصول مالية مقاسة بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الاخر

الفئة الثالثة :- اصول مالية مقاسة بالقيمة العادلة من خلال الارباح أو الخسائر.

ثانيا:- ما هى اسس تحديد طريقة قياس الاصول المالية ؟

الحالة الاولى :- يتم تحديد طريقة قياس الاصول المالية اعتماداً على كل من:

(أ) نموذج أعمال المنشأة لإدارة الأصول المالية؛ و

(ب) خصائص التدفق النقدي التعاقدي للأصل المالي.

الحالة الثانية :- تحديد طريقة قياس الاصول المالية على اساس التخصيص

.....

ثالثا:- ما هى شروط قياس الأصل المالي بالتكلفة المستهلكة ؟

إذا تم استيفاء كل من الشرطين التاليين:

الشرط الاول:- أن يكون الاحتفاظ بالأصل المالي ضمن نموذج أعمال هدفه هو الاحتفاظ بالأصول المالية لتحصيل التدفقات النقدية التعاقدية فقط.

الشرط الثانى:- أن ينشأ عن الشروط التعاقدية للأصل المالي، في تواريخ محددة، تدفقات نقدية تُعد فقط دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم.

رابعا:- ما هى شروط قياس الأصل المالي بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر؟

إذا تم استيفاء كل من الشرطين التاليين:

الشرط الاول:- يكون الاحتفاظ بالأصل المالي ضمن نموذج أعمال يتم تحقيق هدفه من خلال تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية وبيع الأصول المالية كليهما؛،

الشرط الثانى:- أن ينشأ عن الشروط التعاقدية للأصل المالي، في تواريخ محددة، تدفقات نقدية تمثل فقط مدفوعات المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم.

حيث انه عند توفر هذه الشروط ... يتم الاعتراف، ضمن الدخل الشامل الآخر، بمكسب أو خسارة من الأصل المالي الذي يتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر

وذلك باستثناء :-

- مكاسب أو خسائر الاضمحلال.
- ومكاسب وخسائر صرف العملات الاجنبية

إلى ان يتم الاستبعاد من الدفاتر للأصل المالي أو إعادة تبويبه.

وعندما يتم الاستبعاد من الدفاتر للأصل المالي

فى هذه الحالة ... يعاد تبويب المكسب أو الخسارة المُجمعة التي تم الاعتراف بها سابقاً ضمن الدخل الشامل الآخر وذلك من حقوق الملكية إلى الأرباح أو الخسائر على أنه تعديل إعادة تبويب .

خامسا:- متى تقيس المنشاة الاصل المالى بالقيمة العادلة من خلال الارباح أو الخسائر؟

يتم قياس الأصل المالي بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر... **ما لم يتم قياسه** بالتكلفة المستهلكة أو بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر .

.....

سادسا:- الأصول المالية والالتزامات المالية المحتفظ بها للمتاجرة

المتاجرة -عموماً- الشراء والبيع النشط والمتكرر، وعموما تستخدم الأدوات المالية المحتفظ بها للمتاجرة بهدف توليد ربح من التذبذب قصير الآجل في السعر أو هامش المتعامل.

تشمل الالتزامات المالية المحتفظ بها للمتاجرة:

(أ):- الالتزامات المشتقة التي لا تتم المحاسبة عنها على أنها أدوات تغطية.

(ب):- لالتزامات بتسليم أصول مالية تم اقتراضها من قبل بائع فوري (أي منشأة تبيع أصولا مالية اقترضتها ولم تملكها بعد).

(ج):- الالتزامات المالية التي يتم تحملها بنية إعادة شرائها في الأجل القريب (أي أداة دين متداولة قد يعيد المصدر شراءها في الأجل القريب تبعا للتغيرات في قيمتها العادلة).

(د):- الالتزامات المالية التي هي جزء من محفظة من الأدوات المالية المحددة التي تدار معا والتي يوجد لها دليل على نمط حديث لجني الأرباح على المدى القصير.

ويراعى إن حقيقة استخدام التزام لتمويل أنشطة متاجرة ... لا تجعل في حد ذاتها ذلك الالتزام التزاما محتفظا به للمتاجرة.

الحالة الثانية :- تحديد طريقة قياس الاصول المالية على اساس التخصيص

(أ) تخصيص استثمارات معينة فى ادوات حقوق الملكية لعرض التغيرات اللاحقة

فى قيمتها العادلة ضمن الدخل الشامل الآخر على الرغم من انها كان سيتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الارباح اوالخسائر

هذا التخصيص له شروط :-

الشرط الاول:- أن يتم هذا التخصيص عند الاعتراف الاولى

الشرط الثانى:- ان هذا الاختيار غير قابل للالغاء

الشرط الثالث:- ان هذا التخصيص لادوات حقوق ملكية معينة.تقع ضمن نطاق هذا المعيار والتي لا هي محتفظ بها للمتاجرة ولا هي مقابل محتمل تم الاعتراف به من قبل المنشأة المستحوذة ضمن تجميع أعمال ينطبق عليه معيار المحاسبة المصري رقم (٢٩).

ويراعى أنه :- إذا قامت المنشأة بالاختيار فإنه يجب عليها أن تثبت، ضمن الأرباح أو الخسائر، توزيعات الأرباح من تلك الاستثمارات .

(ب) خيار تخصيص أصل مالي بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر

فإنه يمكن للمنشأة، عند الاعتراف الأولي، أن تخصص -بشكل غير قابل للإلغاء- أصلاً مالياً على أنه يُقاس بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر

هذا التخصيص له شروط :-

الشرط الاول:- أن يتم هذا التخصيص عند الاعتراف الاولى

الشرط الثانى:- ان هذا الاختيار غير قابل للالغاء

الشرط الثالث:- إذا كان القيام بذلك يزيل أو يقلص بشكل جوهري - عدم الثبات في القياس أو الاعتراف والذي ينشأ خلاف ذلك عن قياس الأصول أو الالتزامات أو الاعتراف بالمكاسب والخسائر منها على أسس مختلفة

الموضوع الخامس
تبويب وقياس الالتزامات المالية

اولا:- كيفية تبويب الالتزامات المالية

القاعدة العامة :- تبوب جميع الالتزامات المالية ... على أنها:-

التزامات مالية مقاسة بالتكلفة المستهلكة.

الا انه هناك استثناءات من هذا القياس :-

الاستثناء الاول:- الالتزامات المالية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر. حيث يتم قياس مثل هذه الالتزامات، بما في ذلك المشتقات التي تمثل التزامات، لاحقاً بالقيمة العادلة.

.....

الاستثناء الثانى:- الالتزامات المالية التي تنشا عندما لا يتأهل تحويل أصل مالي للاستبعاد من الدفاتر ... حيث تستمر في الاعتراف بالأصل المُحول في مجمله ويجب أن تثبت التزاماً مالياً عن المقابل المُستلم. وفي الفترات اللاحقة، فإنه يجب على المنشأة أن تثبت أي دخل من الأصل المُحول وأي مصروف يتم تكبده على الالتزام المالي.

ويستثنى كذلك الالتزامات المالية التي تنشا عندما ينطبق منهج التدخل المستمر...حيث يتم قياس الالتزام المرتبط به بطريقة يكون فيها صافي القيمة الدفترية للأصل المُحول والالتزام المرتبط به هو:

(أ):- التكلفة المستهلكة للحقوق والالتزامات التي احتفظت بها المنشأة، إذا كان يتم قياس الأصل المُحول بالتكلفة المستهلكة، أو

(ب):- يكون مساوياً للقيمة العادلة للحقوق والالتزامات التي احتفظت بها المنشأة عندما يتم قياسها على أساس مستقل، إذا كان يتم قياس الأصل المُحول بالقيمة العادلة.

.....

الاستثناء الثالث:- عقود الضمان المالي. بعد الاعتراف الأولي.

يجب على مُصدر مثل ذلك العقد (ما لم تنطبق شروط القياس بالتكلفة المستهلكة) أن يقيسه لاحقا بأي المبلغين التاليين أكبر:

(١):- مبلغ خسارة الاضمحلال **أو**

(٢):- المبلغ الذي تم الاعتراف به -بشكل أولي مطروحا منه، حينما يكون مناسباً، المبلغ المُجمع للدخل الذي يتم الاعتراف به وفقا لمبادئ معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨).

.....

الاستثناء الرابع:- الارتباطات بتقديم قرض بمعدل فائدة أقل من سعر السوق.

يجب على مُصدر مثل ذلك الارتباط (مالم تنطبق القياس بالقيمة العادلة من خلال الارباح او الخسائر... أن يقيسه لاحقا بأي المبلغين أكبر:

(١) مبلغ خسارة الاضمحلال **أو**

(٢) المبلغ الذي تم الاعتراف به -بشكل أولي مطروحا منه، حينما يكون مناسباً، المبلغ المُجمع للدخل الذي يتم الاعتراف به وفقا لمبادئ معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨).

.....

الاستثناء الخامس:- المقابل المحتمل الذي تم الاعتراف به من قبل المنشاة المستحوذة ضمن تجميع أعمال ينطبق عليه معيار المحاسبة المصري رقم (٢٩).

يجب أن يتم القياس اللاحق لمثل هذا المقابل المحتمل بالقيمة العادلة مع الاعتراف بالتغيرات ضمن الأرباح أو الخسائر.

كيفية القياس اللاحق للالتزامات المالية

- يتم الاستمرار فى نفس اسس القياس عند الاعتراف الاولى للالتزام المالى.
- الالتزام المالى الذى يتم تخصيصه على انه بند مغطى حسب اسس القياس

ثانيا:- هل يسمح باعادة تبويب الالتزامات المالية ؟

لا يجوز للمنشأة أن تعيد تبويب أي التزام مالي.

.....

ثالثا:- لا تُعد التغيرات التالية في الظروف إعادة تبويب:

(أ) بند كان يُعد -في السابق- أداة تغطية معينة وفعالة في تغطية تدفق نقدي أو تغطية صافي استثمار، ثم أصبحت غير مؤهلة على هذا النحو.

(ب) بند يصبح أداة تغطية معينة وفعالة في تغطية تدفق نقدي أو تغطية صافي استثمار، و

(ج) التغييرات في القياس

رابعا:- خيار تخصيص التزام مالي بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر

هذا الخيارله شروط وحالات:

اما شروطه فهى :-

الشرط الاول:- أن يتم هذا التخصيص عند الاعتراف الاولى

الشرط الثانى:- ان هذا الاختيار غير قابل للالغاء

وذلك فى الحالات التالية :-

الحالة الاولى:- إذا كان العقد يتضمن واحدة أو أكثر من المشتقات الضمنية والعقد المضيف يمثل أصل لا يقع ضمن نطاق هذا المعيار.

فى هذه الحالة... يمكن للمنشأة أن تخصص العقد المركب بأكمله على أنه بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر

باستثناء هذه الحالات لايطبق عليها هذه المعالجة وهى :-

حالة١:- اذا كانت المشتقة (المشتقات) الضمنية لا تعدل بشكل جوهري من التدفقات النقدية التي بخلاف ذلك ستكون مطلوبة بموجب العقد.

حالة٢:- كان واضحاً بقليل من التحليل، أو بدونه، عندما يتم -لأول مرة-أخذ أداة مركبة مشابهة في الحسبان، أنه يحظر فصل المشتقة (المشتقات) الضمنية، مثل خيار الدفع مقدماً الضمني في قرض يسمح لحامله بأن يدفع القرض مقدماً مقابل- ما يقارب تكلفته المستهلكة.

الحالة الثانية:- عند توفر مبدأ من المبادئ التالية :-

المبدأ الاول:- ينتج عن القيام بذلك معلومات أكثر ملاءمة، حيث أنه يزيل أو يقلص -بشكل جوهري- عدم الثبات في القياس أو الاعتراف والذي كان سينشأ خلاف ذلك عن قياس الأصول أو الالتزامات أو الاعتراف بالمكاسب والخسائر منها على أسس مختلفة

المبدأ الثانى:- ينتج عن القيام بذلك معلومات أكثر ملاءمة، وكان هناك مجموعة من الالتزامات المالية أو من الأصول المالية والالتزامات المالية يتم إدارتها وتقييم أدائها على أساس القيمة العادلة وفقا لاستراتيجية موثقة لإدارة المخاطر أو للاستثمار، ويتم داخليا تقديم معلومات بشأن المجموعة على ذلك الأساس إلى أعضاء الإدارة العليا للمنشأة

وعلى سبيل المثال: مجلس إدارة المنشأة والرئيس التنفيذي .

يتطلب معيار المحاسبة المصري رقم (٤٠) تقديم إفصاح عن الالتزامات المالية التي تم تخصيصها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر.

.....

يجب على المنشأة أن تعرض مكسباً أو خسارة من الالتزام المالي الذي تم تخصيصه على أنه بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر

كما يلي:

(أ) يجب أن يتم عرض مبلغ التغير في القيمة العادلة للالتزام المالي الذي يمكن أن يعزو إلى التغيرات في المخاطر الائتمانية لذلك الالتزام ضمن الدخل الشامل الآخر.

(ب) يجب أن يتم عرض المبلغ المتبقي من التغير في القيمة العادلة للالتزام ضمن الأرباح أو الخسائر وذلك ما لم ينتج أو يتزايد عنه عدم اتساق محاسبي ضمن الأرباح أو الخسائر من معالجة أثار التغيرات في المخاطر الائتمانية للالتزام الموضحة في البند

ويراعى ما يلى :-

- إذا أحدثت المتطلبات عدم اتساق محاسبي ضمن الأرباح أو الخسائر أو ضخمته، فإنه يجب على المنشأة أن تعرض جميع المكاسب أو الخسائر

من ذلك الالتزام (بما في ذلك اثار التغيرات في المخاطر الائتمانية لذلك الالتزام) ضمن الأرباح أو الخسائر.

- يجب على المنشأة أن تعرض، ضمن الأرباح أو الخسائر، جميع المكاسب أو الخسائر من ارتباطات القروض وعقود الضمان المالي التي تم تخصيصها على أنها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر.

خامسا:- ضوابط تخصيص المنشأة التزاما ماليا على أنه بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر

الضابط الاول:- تحديد ما إذا كان عرض أثار التغيرات في المخاطر الائتمانية للالتزام ضمن الدخل الشامل الآخر ستحدث عدم اتساق محاسبي في الأرباح أو الخسائر، أو ستضخمه.

ويحدث عدم الاتساق المحاسبي أو يتزايد إذا كان:

عرض أثار التغيرات في المخاطر الائتمانية للالتزام ضمن الدخل الشامل الآخر سيؤدي إلى عدم اتساق أكبر في الأرباح أو الخسائر مما لو تم عرض تلك المبالغ ضمن الأرباح أو الخسائر.

ولتحديد ذلك على المنشأة تقييم:- ما إذا كانت تتوقع أن تتم المقاصة بين أثار التغيرات في المخاطر الائتمانية للالتزام ضمن الأرباح أو الخسائر من خلال تغير في القيمة العادلة لأداة مالية أخرى يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر. ومثل هذا التوقع يجب أن يستند إلى علاقة اقتصادية بين خصائص الالتزام وخصائص الأداة المالية الأخرى.

الضابط الثانى:- يتم ذلك التحديد عند الاعتراف الأولي ولا يعاد تقييمه.

وللأغراض العملية، فلا يلزم المنشأة الدخول في جميع الأصول والالتزامات التي ينشأ عنها عدم اتساق محاسبي في الوقت نفسه تحديدا. ويسمح بتأخير معقول شريطة أن يكون من المتوقع حدوث أي معاملات متبقية. ويجب على المنشأة تطبيق منهجيتها –بشكل متسق– لتحديد ما إذا كان عرض أثار التغيرات في المخاطر الائتمانية للالتزام ضمن الدخل الشامل الآخر سيحدث عدم اتساق محاسبي في الأرباح أو الخسائر أو سيضخمه.

مع ذلك... يمكن للمنشأة استخدام منهجيات مختلفة عندما يكون هناك علاقات اقتصادية مختلفة بين خصائص الالتزامات المخصصة على أنها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر وخصائص الأدوات المالية الأخرى.

.....

الضابط الثالث:– إذا حدث مثل عدم الاتساق المحاسبي هذا أو تضخم.

فى هذه الحالة ... فإن المنشأة مطالبة بعرض جميع التغيرات في القيمة العادلة (بما في ذلك أثار التغيرات في المخاطر الائتمانية للالتزام) ضمن الأرباح أو الخسائر.

وإذا لم يحدث مثل عدم الاتساق المحاسبي هذا أو لم يتزايد.

فى هذه الحالة ... فإن المنشأة مطالبة بعرض أثار التغيرات في المخاطر الائتمانية للالتزام ضمن الدخل الشامل الآخر.

.....

الضابط الرابع:– لا يجوز أن يتم –لاحقا– تحويل المبالغ التي يتم عرضها ضمن الدخل الشامل الآخر إلى الأرباح أو الخسائر. وبالرغم من ذلك، يمكن للمنشأة تحويل المكسب أو الخسارة المتراكم داخل حقوق الملكية.

مثال:- يبين حالة يحدث فيها عدم اتساق محاسبي في الأرباح أو الخسائر إذا تم عرض أثار التغيرات في المخاطر الائتمانية للالتزام ضمن الدخل الشامل الآخر.

يقدم بنك رهن عقاري قروضا إلى العملاء ويمول تلك القروض من بيع سندات فى السوق ذات خصائص متماشية مع القروض (على سبيل المثال المبلغ القائم وتوقيت السداد والاجل والعملة). وتسمح الشروط التعاقدية للقرض لعميل الرهن العقاري بسداد قرضه مقدما (أي الوفاء بالتزامه تجاه البنك) من خلال شراء السند المقابل بالقيمة العادلة في السوق وتسليم ذلك السند إلى بنك الرهن العقاري، وينتج عن ذلك أنه إذا تراجعت الجودة الائتمانية للسند نتيجة لذلك الحق التعاقدي في السداد مقدماً (وعليه، فإن القيمة العادلة لالتزام بنك الرهن العقاري تنخفض).

فى هذه الحالة:- فإن القيمة العادلة للأصل المتمثل في قرض بنك الرهن العقاري تنخفض -أيضاً. يعكس التغير في القيمة العادلة للأصل حق عميل الرهن التعاقدي في سداد قرض الرهن العقاري مقدما من خلال شراء السند موضوع القرض بالقيمة العادلة (والتي انخفضت، في هذا المثال) وتسليم السند إلى بنك الرهن العقاري. لذلك، فإن أثار التغيرات في المخاطر الائتمانية للالتزام (السند) تتم المقاصة بينها ضمن الأرباح أو الخسائر من خلال تغير مقابل في القيمة العادلة لأصل مالي (القرض). ولو كانت أثار التغيرات في المخاطر الائتمانية للالتزام قد تم عرضها ضمن الدخل الشامل الآخر، فسيكون هناك عدم اتساق محاسبي في الأرباح أو الخسائر.

لذلك، فإن بنك الرهن العقاري مطالب بعرض جميع التغيرات في القيمة العادلة للالتزام (بما في ذلك أثار التغيرات في المخاطر الائتمانية للالتزام) ضمن الأرباح أو الخسائر.

ويلاحظ انه هناك ربط تعاقدي بين أثار التغيرات في المخاطر الائتمانية للالتزام والتغيرات في القيمة العادلة للأصل المالي (أي نتيجة للحق التعاقدي لعميل الرهن العقاري في سداد القرض مقدما من خلال شراء السند بالقيمة العادلة وتسليم السند إلى بنك الرهن العقاري).

وبالرغم من ذلك، قد يحدث –أيضاً– عدم اتساق محاسبي في غياب الربط التعاقدي.

الضابط الخامس:– لا يحدث عدم الاتساق المحاسبي –فقط– بسبب طريقة القياس التي تستخدمها المنشأة لتحديد أثار التغيرات في المخاطر الائتمانية للالتزام. أي بسبب أن المنشأة لا تعزل التغيرات في المخاطر الائتمانية للالتزام عن بعض التغيرات الأخرى في قيمته العادلة) فلا يؤثر

حيث ينشأ عدم اتساق محاسبي في الأرباح أو الخسائر –فقط– عندما يكون من المتوقع المقاصة بين أثار التغيرات في المخاطر الائتمانية (كما تم تعريفها في معيار المحاسبة المصري رقم (٤٠)) للالتزام والتغيرات في القيمة العادلة لأداة مالية أخرى.

مثال:– قد لا تعزل المنشأة التغيرات في المخاطر الائتمانية للالتزام عن التغيرات في مخاطر السيولة. وإذا عرضت المنشأة الأثر المجمع لكلا العاملين ضمن الدخل الشامل الآخر، فقد يحدث عدم اتساق محاسبي بسبب أن التغيرات في مخاطر السيولة قد يتم تضمينها في قياس القيمة العادلة للأصول المالية للمنشأة ويتم عرض التغير الاجمالي في القيمة العادلة لتلك الأصول ضمن الأرباح أو الخسائر.

وبالرغم من ذلك، فإن سبب مثل عدم الاتساق المحاسبي هو عدم دقة القياس، وليس علاقة المقاصة

.....

معنى "المخاطر الائتمانية"

الضابط السادس:- المقصود بالمخاطر الائتمانية :

هى مخاطر أن يتسبب أحد أطراف أداة مالية في خسارة مالية للطرف الأخر عن طريق عدم الوفاء بالتزامه".

والمخاطر الائتمانية التى تؤخذ فى الاعتبار عند تحديد مدى الاتساق المحاسبى هى مخاطر فشل المُصدر في تنفيذ ذلك الالتزام المحدد. ولا يتعلق بالضرورة بالجدارة الائتمانية للمُصدر.

على سبيل المثال: إذا أصدرت المنشأة التزاماً مضموناً والتزاماً غير مضمون، واللذين بخلاف ذلك يكونان متناظرين، فإن المخاطر الائتمانية لهذين الالتزامين تكونان مختلفتين، حتى ولو كانت قد أصدرتهما نفس المنشأة. وتكون المخاطر الائتمانية على الالتزام المضمون أقل من المخاطر الائتمانية للالتزام غير المضمون. وقد تكون المخاطر الائتمانية للالتزام المضمون قريبة من صفر

.....

الضابط السابع:- فإن المخاطر الائتمانية تختلف عن مخاطر الأداء المرتبطة بالأصل. فمخاطر الأداء المرتبطة بالأصل لا تتعلق بمخاطر فشل المنشأة في الوفاء بالتزام معين، ولكنها تتعلق بمخاطر أن يكون أداء أصل واحد أو مجموعة من الأصول ضعيفا (أو ألا يكون هناك أداء على الأطلاق).

فيما يلي أمثلة على مخاطر الأداء المرتبطة بأصل محدد:

مثال١:- التزام بميزة الربط بالوحدة يتم بموجبه تحديد المبلغ واجب السداد –بموجب العقد– للمستثمرين على أساس أداء أصول محددة. إن أثر ميزة الربط بالوحدة تلك على القيمة العادلة للالتزام هو مخاطر أداء مرتبطة بالأصل، وليس مخاطر ائتمانية.

مثال٢:- التزام مُصدّر من قبل منشأة يتسم هيكلها بالخصائص التالية. المنشأة منفصلة –قانونا. وعليه فإن الأصول في المنشأة مقصورة فقط على مصلحة المستثمرين فيها، حتى في حالة الافلاس. ولا تدخل المنشأة في معاملات أخرى ولا يمكن اتخاذ تصرف في الأصول افتراضيا. تكون المبالغ واجبة السداد للمستثمرين في المنشأة –فقط – إذا كانت الأصول المقصورة تولد تدفقات نقدية. وعليه، فإن التغيرات في القيمة العادلة للالتزام تعكس –بشكل رئيس – التغيرات في القيمة العادلة للأصول. إن أثر أداء الأصول على القيمة العادلة للالتزام هو مخاطر أداء مرتبطة بالأصل، وليس مخاطر ائتمانية.

تحديد أثار التغييرات في المخاطر الائتمانية

الضابط الثامن :- على المنشأة تحديد مبلغ التغير في القيمة العادلة للالتزام المالي الذي يمكن عزوه إلى التغيرات في المخاطر الائتمانية لذلك الالتزام إما:

(أ) على أنه مبلغ التغير في قيمته العادلة الذي لا يمكن عزوه إلى التغيرات في ظروف السوق التي تنشأ عنها مخاطر السوق

(ب) أو باستخدام طريقة بديلة تعتقد المنشأة أنها تعبر بصدق أكثر عن مبلغ التغير في القيمة العادلة للالتزام الذي يمكن عزوه إلى التغيرات في المخاطر الائتمانية.

الضابط التاسع:- التغيرات في ظروف السوق، التي ينتج عنها مخاطر سوق تشمل، التغيرات في معدل مؤشر معدل الفائدة أو سعر أداه مالية لمنشأة أخرى، أو سعر سلعة، أو سعر صرف عملة أجنبية، أو مؤشر للأسعار أو للمعدلات.

.....

الضابط العاشر:- إذا كانت التغيرات المهمة الوحيدة في ظروف السوق ذات الصلة بالالتزام هي التغيرات في (مؤشر) معدل فائدة تم رصده، فإن مبلغ التغير في القيمة العادلة للالتزام الذي لا يمكن عزوه إلى التغيرات في ظروف السوق التي تنشأ عنها مخاطر السوق

يمكن تقديره كما يلي:

اولا:- تحسب المنشأة معدل العائد الداخلي للالتزام في بداية الفترة باستخدام القيمة العادلة للالتزام والتدفقات النقدية التعاقدية للالتزام في بداية الفترة.

ثانيا:- تقوم بطرح (المؤشر) معدل الفائدة الذي تم رصده في بداية الفترة من هذا المعدل للعائد، للوصول إلى مُكوّن لمعدل العائد الداخلي المرتبط بالأداة.

ثالثا:- تحسب المنشأة القيمة الحالية للتدفقات النقدية المرتبطة بالالتزام باستخدام التدفقات النقدية التعاقدية للالتزام في نهاية الفترة ومعدل خصم مساو لمجموع :

(١) (المؤشر) معدل الفائدة الذي تم رصده في نهاية الفترة

و(٢) المُكوّن لمعدل العائد الداخلي المرتبط بالأداة كما تم تحديده في البند الثانى.

رابعا:- الفرق بين القيمة العادلة للالتزام في نهاية الفترة والمبلغ الذي تم تحديده في البند الثالث هو التغير في القيمة العادلة الذي لا يمكن عزوه إلى التغيرات في

(المؤشر) معدل الفائدة الذي تم رصده. وهذا هو المبلغ الذي يتم عرضه ضمن الدخل الشامل الآخر .

وذلك بافتراض :-

أن التغيرات في القيمة العادلة الناشئة عن عوامل بخلاف التغيرات في المخاطر الائتمانية للأداة أو التغيرات في (المؤشر) معدل الفائدة الذي تم رصده ليست مهمة. وهذه الطريقة غير مناسبة إذا كانت التغيرات في القيمة العادلة الناشئة عن عوامل أخرى مهمة.

وبالتالى فإن المنشأة مطالبة باستخدام طريقة بديلة تقيس أثار التغيرات في المخاطر الائتمانية للالتزام بشكل أكثر صدقا

على سبيل المثال:- إذا كانت الأداة الواردة في المثال تنطوي على مشتقة ضمنية، فإن التغير في القيمة العادلة للمشتقة الضمنية يتم استبعاده عند تحديد المبلغ المطلوب عرضه ضمن الدخل الشامل الآخر .

الضابط الحادى عشر:- كما هو الحال مع جميع قياسات القيمة العادلة، فإن طريقة القياس التي تتبعها المنشأة عند تحديد الجزء من التغير في القيمة العادلة للالتزام الذي يمكن عزوه إلى التغير في مخاطره الائتمانية يجب أن تعظم من استخدام المدخلات الممكن رصدها وأن تدني من استخدام المدخلات غير الممكن رصدها.

سادسا:- ضوابط تخصيص أصل مالي أو التزام مالي على أنه بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر

الضابط الاول:- هذا المعيار يسمح للمنشأة بتخصيص أصل مالي، أو التزام مالي، أو مجموعة من أدوات مالية (أصول مالية أو التزامات مالية أو كليهما) على أنها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر ... **شريطة أن ينتج عن ذلك معلومات أكثر ملاءمة.**

الضابط الثانى:- إن قرار المنشأة تخصيص أصل مالي أو التزام مالي على أنه بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر يُعد مشابهاً لاختيار سياسة محاسبية (على الرغم من أنه على خلاف اختيار السياسة المحاسبية، ليس مطلوبا تطبيقه - بشكل ثابت- على جميع المعاملات المشابهة).

وعندما يكون للمنشأة مثل هذا الاختيار...فإن معيار المحاسبة المصري رقم (٥) يتطلب أن ينتج عن السياسة المختارة أن تقدم القوائم المالية معلومات يمكن الاعتماد عليها وأكثر ملاءمة حول أثار المعاملات والأحداث والظروف الأخرى على المركز المالي للمنشأة، أو أدائها المالي أو تدفقاتها النقدية.

على سبيل المثال، في حالة تخصيص التزام مالي على أنه بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر، فهناك حالتين يتم فيهما استيفاء المتطلب بتقديم معلومات أكثر ملاءمة. وبناءً عليه، ولكي تختار المنشأة مثل هذا التخصيص فإنه يلزم المنشأة توفير دليل على أنه يقع ضمن نطاق إحدى هاتين الحالتين (أو كليهما).

تخصيص يزيل أو يقلص -بشكل كبير- عدم اتساق محاسبي

الضابط الثالث:- يتم تحديد قياس أصل مالي أو التزام مالي وتبويب التغيرات المثبتة في قيمته العادلة بحسب تبويب البند وما إذا كان البند جزءً من علاقة تغطية مخصصة.

ومثل تلك المتطلبات قد تحدث عدم الثبات في القياس أو الاعتراف (الذي يشار إليه في بعض الأحيان على أن "عدم اتساق محاسبي")

مثال:- في غياب التخصيص على أنه بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر:-

* فإن الأصل المالي يتم تبويبه عند قياسه لاحقا بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر

* والالتزام يتم قياسه لاحقا ..الذي تعتبره المنشأة على أنه ذو صلة، بالتكلفة المستهلكة

(مع عدم الاعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة).

وفي مثل هذه الحالات :- فإن المنشأة قد تخلص إلى أن قوائمها المالية ستقدم معلومات أكثر ملاءمة إذا تم قياس كل من الأصل والالتزام على أنهما بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر.

امثلة توضح ان التخصيص بالقيمة العادلة من خلال الارباح اوالخسائر يزيل أو يقلص –بشكل كبير- عدم اتساق محاسبى

مثال١:- منشأة عليها التزامات بموجب عقود تأمين يتضمن قياسها معلومات حالية ولديها أصول مالية تعدها ذات صلة، والتي بخلاف ذلك يتم قياسها إما بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر أو بالتكلفة المستهلكة.

مثال٢:- منشأة لديها أصول مالية، أو عليها التزامات مالية أو كليهما تتشارك في مخاطر، مثل مخاطر معدل الفائدة، والتي ينشأ عنها تغيرات متاضدة في القيمة العادلة تميل إلى معادلة بعضها البعض. وبالرغم من ذلك، بعض الأدوات -فقط- هو الذي يتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر .

على سبيل المثال:- تلك التي تُعد مشتقات، أو تلك المصنفة على أنها محتفظ بها للمتاجرة.

مثل:- عند عدم استيفاء متطلبات محاسبة التغطية لأنه، على سبيل المثال، لم يتم استيفاء متطلبات فعالية التغطية .

مثال٣:- منشأة لديها أصول مالية، أو عليها التزامات مالية أو كليهما تتشارك في مخاطر، مثل مخاطر معدل الفائدة، والتي ينشأ عنها تغيرات متضادة في القيمة العادلة تميل إلى معادلة بعضها البعض ولا يتأهل أي من الأصول المالية أو الالتزامات المالية للتخصيص على أنها أداة تغطية لأنها لا يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر.

وعلاوة على ذلك... فيوجد في غياب محاسبة التغطية عدم ثبات كبير في الاعتراف بالمكاسب أو الخسائر.

على سبيل المثال:- تكون المنشأة قد مولت مجموعة محددة من القروض من خلال إصدار سندات يتاجر فيها تميل التغيرات في قيمتها العادلة إلى معادلة بعضها البعض.

وفى حالة ... ما إذا كانت المنشأة تقوم -بشكل منتظم- بشراء وبيع السندات، ولكن نادرا ما تقوم بشراء أو بيع القروض.

فى هذه الحالة:- فإن التقرير عن كل من القروض والسندات بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر يزيل عدم الثبات في توقيت الاعتراف بالمكاسب أو الخسائر الذي ينشأ بخلاف ذلك عن قياس كل منهما بالتكلفة المستهلكة والاعتراف بمكسب أو خسارة في كل مرة تتم فيه إعادة شراء سند.

الضابط الرابع:- لأغراض عملية، لا يلزم المنشأة الدخول في نفس الوقت تماما في جميع الأصول والالتزامات التي ينشأ عنها عدم الثبات في القياس أو الاعتراف. ويسمح بتأخير معقول شريطة أن يتم تخصيص كل معاملة وأي معاملات متبقية من المتوقع حدوثها على أنها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر عند الاعتراف الأولي.

الضابط الخامس:- إنه ليس من المقبول أن يتم -فقط- تخصيص بعض الأصول المالية والالتزامات المالية، التي ينشأ عنها عدم الثبات، على أنها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر إذا كان القيام بذلك لا يزيل عدم الثبات أو يقلصه -بشكل كبير- ومن ثم لا ينتج عنه معلومات أكثر ملاءمة.

ولكنه.. من المقبول أن يتم -فقط- تخصيص بعض من عدد من الأصول المالية المتشابهة أو الالتزامات المالية المتشابهة إذا كان القيام بذلك يحقق تقليصاً كبيراً (ومن المحتمل تقليص أكبر بالمقارنة بالتخصيصات الأخرى المسموح بها) في عدم الثبات.

مثال:- المنشأة (س)عليها عدد من الالتزامات المالية المتشابهة التي يبلغ مجموعها ١٠٠وحدة عملة ولديها عدد من الأصول المالية المتشابهة التي يبلغ مجموعها ٥٠ وحدة عملة ولكن يتم قياسها على أساس مختلف.

فى هذه الحالة:- يمكن للمنشأة تقليص عدم الثبات في القياس بشكل كبير من خلال تخصيص جميع الأصول، عند الاعتراف الأولي.

ولكن تخصيص -فقط- بعض الالتزامات (على سبيل المثال، التزامات متفردة يبلغ مجموعها ٤٥ وحدة عملة) على أنها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر.

وبالرغم من ذلك، نظراً لأن التخصيص بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر يمكن تطبيقه -فقط- على كامل الأداة المالية، فإنه يجب على المنشأة، في هذا المثال، تخصيص واحد أو أكثر من الالتزامات في مجملها. ولا تستطيع المنشأة تخصيص عنصر من التزام (التغيرات في القيمة العادلة التي تنسب إلى عنصر واحد من المخاطر فقط مثل التغيرات في معدل فائدة قياسي) أو جزء من التزام (أي نسبة مئوية منه).

سابعا:- مجموعة من التزامات مالية أو من أصول مالية والتزامات مالية تدار ويتم تقييم أدائها على أساس القيمة العادلة

الضابط الاول:- يمكن للمنشأة إدارة وتقييم أداء مجموعة من التزامات مالية أو من أصول مالية والتزامات المالية بمثل تلك الطريقة التي ينتج فيها عن قياس تلك المجموعة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر معلومات أكثر ملاءمة.

والتركيز في هذا المثال هو على طريقة إدارة المنشأة للأداء وتقييمها له، وليس على طبيعة أدواتها المالية.

مثال:- يمكن للمنشأة استخدام هذا الشرط لتخصيص التزامات مالية على أنها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر إذا كانت تستوفي المبدأ الثانى من مبادىء التخصيص

ويكون لدى المنشأة أصول مالية وعليها التزامات مالية والتي تتشارك في واحد أو أكثر من المخاطر وتلك المخاطر تتم إدارتها وتقييمها على أساس القيمة العادلة وفقا للسياسة الموثقة لإدارة الأصل والالتزام.

على سبيل المثال:- منشأة تكون قد أصدرت لمنتجات "مهيكلة" تتضمن مشتقات متعددة وتدير المخاطر الناتجة على أساس القيمة العادلة باستخدام خليط من الأدوات المالية المشتقة وغير المشتقة.

الضابط الثانى:- وحيث ان التركيز في هذا المثال هو على طريقة إدارة المنشأة للأداء وتقييمها له، وليس على طبيعة أدواتها المالية ... فإن هذا الشرط يعتمد على طريقة إدارة المنشأة وتقييمها لأداء مجموعة الأدوات المالية قيد الدراسة.

وبالتالى (مع مراعاة متطلب التخصيص عند الاعتراف الأولي) يجب على المنشأة، التي تخصص التزامات مالية على أنها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر على أساس هذا الشرط، تخصيص جميع الالتزامات المالية المؤهلة، التي تتم إدارتها وتقييمها معا على هذا النحو.

الضابط الثالث:- لا يلزم أن يكون توثيق استراتيجية المنشأة شاملاً ولكن ينبغي أن يكون كافيا لتوفير دليل على الالتزام بالمبدا الثانى من مبادىء التخصيص.

ومثل هذا التوثيق ليس مطلوبا لكل بند منفرد، ولكن يمكن أن يكون على أساس محفظة.

على سبيل المثال:- إذا كانت نظام أداء الإدارة لأحد الأقسام -حسب موافقة كبار موظفي إدارة المنشأة- يبرهن بوضوح على أن أداءه يتم تقييمه على أساس مجموع العائد، فليس مطلوبا إجراء توثيق إضافي للبرهنة على الالتزام بالمبدأ الثانى من مبادىء التخصيص

الموضوع السادس :- المشتقات الضمنية

سنتكلم عن هذا الموضوع من خلال النقاط التالية:-

اولا:- ما المقصود بالمشتقات ؟

ثانيا:- ماهى شروط توصيف اداة مالية أو اى عقد آخر بمشتقة ؟

ثالثا:- ماهى انواع المشتقات ؟

رابعا:- المقصود بالمشتقات الضمنية

خامسا :- كيفية المحاسبة ... عن المشتقات الضمنية

سادسا:- مثال على فصل المشتقات الضمنية

سابعا :- ضوابط المشتقات الضمنية

.....

اولا:- ما المقصود بالمشتقات ؟

المشتقات :- هى عقود تبرم حاليا.....ويتم تنفيذها مستبقليا..

بين طرفين..طرف يكون عليه التزام مالى وطرف يكون له اصل مالى...أو يكون لكلا من الطرفين اصل مالى والتزام مالى معا....

وهذه العقود تشتق من ... سلع اساسية (كالذهب والبترول والقمح)...او اصول مالية (كالاسهم والسندات) ...او اداوت اخرى (كسعر فائدة او مؤشر مالى او سعر صرف عملة اجنبية ,...)

(وسوف نعرض امثلة مع تصنيف هذه المشتقات)

ثانيا:- ماهى شروط توصيف اداة مالية أو اى عقد آخر بمشتقة ؟

معيار المحاسبة المصرى رقم ٤٧) وضع شروط لكى تتصف الاداة المالية او العقد بأنها مشتقة....(اذا توفرت هذه الشروط تكون مشتقة...واذ لم تتوفر فليست مشتقة)

وهذه الشروط هى :-

الشرط الاول:- تتغير قيمتها وفقاً للتغير فى سعر فائدة معين أو سعر أداة مالية معينة أو سعر سلعة أولية أو سعر صرف عمله أو مؤشر أسعار أو معدلات تصنيف ائتمانى أو مؤشر ائتمانى أو أية متغيرات أخرى.

الشرط الثانى :- لا تتطلب صافى استثمار أولى أو تتطلب صافى استثمار أولى أقل من المطلوب لأنواع أخرى من العقود التى يتوقع أن تتأثر تأثراً مماثلاً بالتغيرات فى عوامل السوق

الشرط الثالث:- يتم تسويتها فى تاريخ مستقبلى .

.....

ثالثا:- ماهى انواع المشتقات ؟

سنذكر الانواع التالية من المشتقات:-

النوع الاول:- عقود الخيارات

النوع الثانى:- العقود المستقبلية

النوع الثالث:- العقود الآجلة

النوع الرابع:- عقود المبادلات

النوع الاول:- عقود الخيارات

هى تعهد من طرف...(يسمى مصدر الخيارأو بائع الخيار)....الى طرف آخر (يسمى مشترى الخيار) باداء التزامات معينة اذا قرر مشترى الخيار تنفيذ هذا الخيار.

أ- خيار شراء ... هو الحق فى شراء اصل ما فى تاريخ محدد

ب - خيار بيع.... هو الحق بيع اصل ما فى تاريخ محدد

لاحظ ان :-

- المشترى اشترى ... حق البيع او حق الشراء ...مقابل عمولة يدفعها لمصدر هذا الحق.
- المشترى قد يكون ليس الرغبة فى شراء او بيع الاصل محل التعاقد..وقد يكون ليس لديه القدرة المالية على شراء هذا الاصل...وانما قام بشراء هذا الحق بغرض المضاربة....نسميها (الرهان)

مثال :- مستثمر اشترى ١٠٠سهم بسعر ٥٠دولار للسهم ويرغب فى بيع هذه الاسهم بعد ٦ أشهر...ويخشى ان ينخفض سعر هذه الاسهم فى التاريخ الذى يرغب

فيه ببيعها...فيأتى طرف آخر(مصدر الخيار) ... ويقول له انا سوف اعطيك حق الاختيار فى بيع هذه الاسهم بسعر ٥٠دولار بعد ٦ أشهر....مقابل عمولة ٢دولار لكل سهم.

وبفرض انه فى التاريخ المحدد للبيع... انخفض سعر السهم ليصل ٤٠ دولار.. فى هذه الحالة مصدر الخيار سوف يدفع ١٠دولار عن كل لسهم لمشترى الخيار

النوع الثانى:- العقود المستقبلية

هى عقد بين طرفين ... الطرف الاول يسمى (بائع العقد)..والطرف الثانى يسمى (مشترى العقد) ..موضوع العقد تسليم سلعة بتاريخ مستقبلى ..وسعر يحدد فى تاريخ التعاقد... وهذا العقد يكون الزامى للطرفين ...وكلا الطرفين يدفع مبلغ الى الوسيط كتأمين لضمان جدية التعاقد

مثال :- الاتفاق على تسليم ١٠٠طن قمح ..بسعر يحدد فى تاريخ التعاقد... والتسليم بعد ٥ شهور

النوع الثالث:- العقود الآجلة

هى نفس العقود المستقبلية... والفرق بينهما ان العقود المستقبلية..يتم تداولها فى سوق منظمة...والعقود الآجلة تتم فى سوق غير منظمة.. فقد تتم بين تاجر ومنتج.

النوع الرابع:- عقود المبادلات

هو اتفاق بين طرفين أو اكثر....هذا الاتفاق يكون من خلال وسيط بينهما

يتعهد الطرفان فى هذا العقد بمبادلة (الالتزام أو الاصل مشمول عقد المبادلة) ومن امثلة هذه العقود ... عقود مبادلة اسعار الفائدة .. وعقود مبادلة العملات.

مثال :- عقود مبادلة اسعار الفائدة الثابتة ... بعقود متغيرة...

مثل بنك لديه شهادات ايداع يدفع لها فوائد ثابتة ... يقوم هو باستثمار قيمة هذه الشهادات فى استثمارات قصيرة الاجل تدر له عائد متغير.... ويخشى انخفاض سعر الفائدة على استثماراته مما يقلل ايرادته وقد لاتغطى تكلفة الفوائد الثابتة التى يدفعها...

وفى المقابل قد يوجد بنك آخر يستثمر امواله فى اقراضها للغير بسعر فائدة ثابت...وهذه الاموال حصل عليها...من مستثمرين يدفع لهم فائدة متغيرة ... ويخشى هذا البنك ارتفاع اسعار الفائدة المتغيرة مما يقلل من ايراداته.

فى هذه الحالة

البنك الاول :- يدفع فائدة ثابتة..... ويحصل فائدة متغيرة

البنك الثانى :- يدفع فائدة متغيرة....ويحصل فائدة ثابتة

فيقوم البنكان بالاتفاق بمبادلة اسعار الفائدة الثابتة بالمتغيرة بحيث :-

البنك الاول :- يضمن ان الفائدة المتغيرة التى يحصل عليها ... لاتقل عن الفائدة الثابتة التى يدفعها.

البنك الثانى :- يضمن ان الفائدة المتغيرة التى يدفعها ....لاتزيد عن الفائدة الثابتة التى يحصل عليها.

رابعا:- المقصود بالمشتقات الضمنية

هي عقود محددة لا تمثل في حد ذاتها مشتقات وإنما هي عقود أدوات مالية أو غير مالية تتضمن في طياتها عقد مشتقة، ويسمى عقد الأداة المالية بخلاف المشتقة "العقد الأصلى "، وبالتالي فإن هذا العقد بالكامل يمثل أداة مالية مركبة تتضمن عقداً أصلياً وعقد المشتقات، ويكون لهذه المشتقات بعض التدفقات النقدية التي تتغير بصورة مماثلة للمشتقات كما لو كانت مستقلة بذاته

لاحظ ان :- اذا كان العقد الاصلى يوفر حق نقل أو بيع أو تحويل المشتقة بصفة مستقلة لأطراف مستقلة عن اطراف العقد الاصلى... فى هذه الحالة ..لاتعتبر مشتقة ضمنية...وتعتبر اداة مالية مستقلة.

مثال المشتقات الضمنية

السندات ...التى لحاملها حق خيار تحويلها الى اسهم....فى هذه الحالة هناك جزئين

الجزء الاول :- السندات....ادوات مالية اساسية (عقد اصلى)

الجزء الثانى:- حق خيار التحويل لأسهم.... عقد مشتقة..وملازم للعقد الأصلى

ومن أمثلة العقود الأصلية التي قد تحمل مشتقة ضمنية :

(١) أداة دين أو أداة حقوق ملكية.

(٢) عقد تأمين .

(٣) عقد بيع أو شراء.

(٤) عقد إنشاء.

من أمثلة المشتقات الضمنية في العقود الأصلية المذكورة أعلاه :

(١) سندات يتم استهلاكها على عدد من السنوات ويحسب جزء من سعر الاستهلاك على الزيادة في مؤشر البورصة.
(٢) سندات قابلة للتحويل إلى أسهم.
(٣) عقد إنشاء مسعر بالعملة الأجنبية.
.....

خامسا :- كيفية المحاسبة ... عن المشتقات الضمنية

هذا المعيار وضع ثلاثة شروط وقال :-

- اذا توافرت هذه الشروط الثلاثة...يتم فصل المشتقة عن العقد الاصلى وتحسب منفصلة

- واذا لم تتوافر هذه الشروط الثلاثة...لاتفصل المشتقة ...وتحسب مع العقد الاصلى

**** وهذه الشروط هى :-**

الشرط الاول : - اختلاف خصائص ومخاطر المشتقات الضمنية عن خصائص ومخاطر العقد الأصلي

الشرط الثانى :- وجود أداة منفصلة.... تستوفى تعريف المشتقات.

الشرط الثالث :- يتطلب توافر شيئين هما :-

- أن تكون الأداة المالية المركبة لا يتم قياسها بالقيمة العادلة

- وأن التغيرات فى القيمة العادلة المشتقة يتم الاعتراف بها من خلال الأرباح أو الخسائر.

ضوابط هذه الشروط :-

الضابط الاول:- المشتقات الضمنية فى أصل مالى أو التزام مالى معترف به بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أوالخسائر ....لا يتم فصلها .

الضابط الثانى:- المقصود بمعترف به بالقيمة العادلة من خلال الارباح والخسائر....هو اثبات تغيرات البند المعترف به بالقيمة العادلة...سواء زيادة أو نقصان فى الارباح والخسائر(قائمة الدخل)

الضابط الثالث:- إذا كان العقد الأصلي لا يتضمن تاريخ استحقاق صريح أو محدد سلفاً ويمثل حصة متبقية في صافي أصول المنشأة ...

فى هذه الحالة فإن السمات الاقتصادية والمخاطر الخاصة بهذا العقد هي تلك الخاصة بأداة حقوق الملكية ونجد أن الأداة المشتقة المتضمنة قد تحتاج لبعض سمات وخصائص حقوق الملكية المرتبطة بنفس المنشأة وذلك باعتبارها وثيقة الصلة بها .

الضابط الرابع:- إذا كان العقد الأصلي ليس أداة حقوق ملكية ولا يفي بتعريف الأداة المالية... **عندئذ تكون** سماته وخصائصه الاقتصادية والمخاطر الخاصة به هي نفسها السمات والخصائص والمخاطر الخاصة بأداة المديونية.

مثال على ... اختلاف الخصائص والمخاطر

سندات .....حاملها له حق الخيار فى ردها الى مصدرها ... مقابل مبلغ نقدي أو أصول أخرى تختلف بناءً على التغير في سعر أو مؤشر السلعة أو حقوق الملكية .....لا يعد وثيق الصلة بألاداة الأصلية لأن المخاطر المتأصلة في الأداة الأصلية والأداة المشتقة الضمنية ليست متشابهة.

لاحظ هنا :- ان مقابل رد السند.... غير معلوم ..وسعره سوف يحدده شيء آخر ...وهوسعر سلعة اخرى ... مثل الاتفاق على خيار رد السندات مقابل ١٠٠جرام ذهب ...فى هذه الحالة نحسب قيمة ١٠٠جرام ذهب بسعر السوق فى تاريخ الرد... ويكون هذا هومقابل رد السندات.

سادسا:- مثال على فصل المشتقات الضمنية

أصدرت إحدى المنشآت فى ١/١/ عدد ٢٠٠٠ سند قابل للتحويل الى أسهم عادية بقيمة اسمية للسند ١٠٠٠ جنيه، بسعر فائدة اسمى قدره ٦٪ وتستحق السندات المذكورة بعد ٣ سنوات علما بأن كل سند قابل للتحويل فى أى وقت حتى تاريخ الاستحقاق الى ٢٥٠ سهم عادى. وقد بلغت المتحصلات النقدية من إصدار

السندات المذكورة ٢٠٣٠٠٠٠ جنيه فى حين بلغ معدل الفائدة السائد بالسوق للديون المشابهة والتى ليس لها حقوق التحويل ٩٪.

هذا وقد بلغت معدلات الخصم طبقا لجداول القيمة الحالية عند معدل ٩٪ ما يلى:

السنة الأولى ٠.٩١٧ السنة الثانية ٠.٨٤٢ السنة الثالثة ٠.٧٧٢

لاحظ فى هذا المثال ان هناك جزئين :

- التزام مالى...السندات

- ومشتقة ...حق خيار تحويل السندات لاسهم(المخاطر هنا مخاطر سوق .. حيث كل سند قابل للتحويل الى٢٥٠سهم عادى..بسعر السوق)

ونظرا لاختلاف الخصائص والمخاطر يتم فصل المشتقة الضمنية كالتالى :-

الفائدة السنوية للسند= ٢٠٠٠سند×١٠٠٠ج×٦٪=١٢٠٠٠٠ج

القيمة الحالية للفائدة السنوية المدفوعة فى نهاية كل سنة=٣٠٣.٧٢٠ وتم حسابه كالتالى :-

السنة الأولى = ١٢٠,٠٠٠ × ٠.٩١٧ = ١١٠,٠٤٠

السنة الثانية = ١٢٠,٠٠٠ ×٠.٨٤٢ = ١٠١,٠٤٠

السنة الثالثة = ١٢٠,٠٠٠ × ٠.٧٧٢ = ٩٢,٦٤٠

القيمة الحالية للسندات الاساسية =٢٠٠٠سند×١٠٠٠ج×٠.٧٧٢=١٥٤٤٠٠٠

القيمة الحالية للالتزام = القيمة الحالية للسندات+ القيمة الحالية للفوائد

=١٨٤٧٧٢٠=٣٠٣٧٢٠+١٥٤٤٠٠٠

مكون حق الملكية=متحصلات اصدار السندات–القيمة الحالية للالتزام

=١٨٤٧٧٢٠-٢٠٣٠٠٠٠=١٨٢٢٨٠

مكون حق الملكية .....يمثل قيمة حق التحويل الى أسهم

القيود المحاسبية

اثبات مكون الالتزام الخاص بالسندات

من مذكورين

حـ/ النقدية ١.٨٤٧.٧٢٠

حـ/ خصم اصدار السندات ١٥٢.٢٨٠

الي حـ/ قرض السندات ٢.٠٠٠.٠٠٠

اثبات مكون حقوق الملكية

١٨٢٢٨٠ من حـ/ النقدية

١٨٢٢٨٠الي حـ/ حقوق تحويل السندات الي اسهم (حقوق الملكية)

ويستهلك رصيد خصم إصدار السندات علي مدار عمر السندات بطريقة الفائدة الفعلية في حين يتم تسوية رصيد حق التحويل المعترف به بحقوق الملكية عند تنفيذ الحق من حاملي السندات او عند انتهاء مدته وذلك بالإضافة الي بند علاوة اصدار الأسهم او الاحتياطي حسب الأحوال.

المقصود بالمشتقة الضمنية

هي عنصر لعقد مركب يتضمن أيضاً عقداً مضيفاً غير مشتق- بما يؤثر على بعض من التدفقات النقدية للأداة المركبة بجعلها تتقلب بطريقة تشابه المشتقة القائمة بذاتها.

تتسبب المشتقة الضمنية في تعديل بعض من التدفقات النقدية أو جميعها، والتي بخلاف ذلك كان سيتطلبها العقد، وفقاً لمعدل فائدة ثابت، أو سعر أداة مالية، أو سعر سلعة، أو سعر صرف عملة اجنبية، أو الرقم القياسي لأسعار أو معدلات، أو تبويب ائتماني أو مؤشر ائتماني، أو متغير آخر، شريطة أنه في حالة المتغير غير المالي ألا يكون ذلك المتغير مرتبطاً بطرف في العقد. ولا تُعد من المشتقات الضمنية تلك المشتقة التي تكون مرتبطة بأداة مالية ولكن يمكن تعاقدياً تحويلها – بشكل مستقل- عن تلك الأداة، أو لها طرف مقابل مختلف، ولكنها أداة مالية منفصلة.

.....

عقود مركبة مع أصول مالية مضيفة

إذا كان العقد المركب يتضمن عقداً مضيفاً يمثل أصل يقع ضمن نطاق هذا المعيار، فإنه يجب على المنشاة أن تطبق المتطلبات الواردة في هذا المعيار الخاصة بتبويب الاصول المالية على العقد المركب بكامله.

(**بمعنى** :- لاتفصل مكونات العقد ويحاسب بكامله)

العقود المركبة الأخرى

إذا كان العقد المركب يتضمن عقداً مضيفاً يمثل أصل لا يقع ضمن نطاق هذا المعيار

فى هذه الحالة:- تتطلب من المنشأة أن تحدد أي مشتقات ضمنية، وأن تُقوّم ما إذا كان مطلوبا فصلها عن العقد المُضيف، وأن تقوم بقياس تلك المشتقات المطلوب فصلها بالقيمة العادلة عند الاعتراف الأولي، ولاحقا بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر.

١-يجب أن يتم فصل المشتقة الضمنية عن العقد المضيف

٢- وأن يتم المحاسبة عنها على أنها مشتقة بموجب هذا المعيار إذا توفرت الشروط التالية :

الشرط الاول:- اذا لم تكن المشتقة بالعقد ...تمثل الخصائص الاقتصادية لمشتقة ضمنية ومخاطرها مرتبطة بشكل وثيق بالخصائص الاقتصادية للعقد المضيف ومخاطره

الشرط الثانى:- اذا كانت ستستوفي تعريف المشتقة أداة منفصلة لها نفس شروط المشتقة الضمنية؛ و

الشرط الثالث:- اذا لم يتم قياس العقد المركب بالقيمة العادلة مع الاعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة ضمن الأرباح أو الخسائر

(أي أنه لا يتم فصل المشتقة التي يتم دمجها في التزام مالي بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر).

الضابط الاول:- إذا تم فصل مشتقة ضمنية، فإنه يجب المحاسبة عن العقد المضيف وفقاً للمعايير المناسبة. ولا يتناول هذا المعيار ما إذا كان يجب أن يتم عرض المشتقة الضمنية -بشكل منفصل- في قائمة المركز المالي.

الضابط الثانى:- إذا كان العقد يتضمن واحدة أو أكثر من المشتقات الضمنية والعقد المضيف يمثل أصل لا يقع ضمن نطاق هذا المعيار.

فى هذه الحالة... يمكن للمنشأة أن تخصص العقد المركب بأكمله على أنه بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر

باستثناء هذه الحالات لايطبق عليها هذه المعالجة:-

حالة١:- اذا كانت المشتقة (المشتقات) الضمنية لا تعدل بشكل جوهري من التدفقات النقدية التي بخلاف ذلك ستكون مطلوبة بموجب العقد.

حالة٢:- كان واضحاً بقليل من التحليل، أو بدونه، عندما يتم -لأول مرة-أخذ أداة مركبة مشابهة في الحسبان، أنه يحظر فصل المشتقة (المشتقات) الضمنية، مثل خيار الدفع مقدماً الضمني في قرض يسمح لحامله بأن يدفع القرض مقدماً مقابل- ما يقارب تكلفته المستهلكة.

الضابط الثالث:- إذا كانت المنشأة مُطالبة بموجب هذا المعيار بأن تفصل مشتقة ضمنية عن العقد المضيف لها، ولكنها غير قادرة على قياس المشتقة الضمنية -بشكل منفصل- سواء عند اقتنائها أو في نهاية فترة التقرير المالي اللاحقة.

فى هذه الحالة:- على المنشأة أن تخصص العقد المركب بكامله على أنه بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر.

.....

الضابط الرابع:- إذا كانت المنشأة غير قادرة على قياس القيمة العادلة لمشتقة ضمنية بطريقة يمكن الاعتماد عليها على أساس أحكامها وشروطها.

فى هذه الحالة:- تكون القيمة العادلة للمشتقة الضمنية ... هي الفرق بين القيمة العادلة للعقد المركب والقيمة العادلة للعقد المضيف.

وإذا كانت المنشأة غير قادرة على قياس القيمة العادلة للمشتقة الضمنية باستخدام هذه الطريقة.

فى هذه الحالة يتم تخصيص العقد المركب على أنه بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر.

الضابط الخامس:- إذا لم يكن للعقد المُضيف تاريخ استحقاق منصوص عليه أو محدد مسبقا وكان يعبر عن حصة متبقية في صافي أصول المنشأة.

فى هذه الحالة:- تكون خصائصه الاقتصادية ومخاطره .... هي تلك الخاصة بأداة حقوق الملكية.

وبالتالى... يلزم أن تمتلك المشتقة الضمنية خصائص حقوق الملكية المتعلقة بالمنشأة نفسها لكي يمكن اللإعتداد بها على أنها مرتبطة بشكل وثيق.

وفى حالة ... ما إذا لم يكن العقد المُضيف أداة حقوق ملكية وكان يستوفي تعريف أداة مالية. **فى هذه الحالة** ...فإن خصائصه الاقتصادية ومخاطره تكون هي تلك الخاصة بأداة دين.

الضابط السادس:- المشتقة الضمنية التي ليست خيارا (مثل عقد أجل أو مبادلة ضمنية)

يتم فصلها عن عقدها المُضيف على أساس شروطها المنصوص عليها أو الضمنية الأساس، **بحيث ينتج عن ذلك** ... أن تكون لها قيمة عادلة صفرية عند الاعتراف الأولي.

.....

الضابط السابع:- المشتقة الضمنية المُستندة إلى خيار (مثل خيار بيع أو شراء أو حد أقصى أو حد أدني أو مبادلة ضمنية)

يتم فصلها عن عقدها المُضيف ....على أساس شروط ميزة الخيار المنصوص عليها.

وتكون القيمة الدفترية الأولية للأداة المُضيفة **هو المبلغ المتبقي بعد فصل المشتقة الضمنية.**

الضابط الثامن:- تعامل المشتقات المتعددة الضمنية في عقد مركب واحد على أنها مشتقة ضمنية مركبة واحدة. .... **وبالرغم من ذلك:-**

(أ)تتم المحاسبة عن المشتقات الضمنية، التي يتم تبويبها على أنها حقوق ملكية...بشكل منفصل عن تلك المصنفة على أنها أصول أو التزامات.

(ب) إذا كان لعقد مركب أكثر من مشتقة لضمنية واحدة وكانت تلك المشتقات تتعلق بتعرضات لمخاطر مختلفة ويمكن فصلها -بسهولة- ومستقلة عن بعضها البعض.

فى هذه الحالة... تتم المحاسبة عنها بشكل منفصل - عن بعضها البعض.

.....

فى هذه الامثلة تحاسب المنشاة عن المشتقة الضمنية - بشكل منفصل - عن عقدها المضيف بفرض استيفاءها شروط المشتقة

مثال١:- خيار بيع ضمني في أداة تمكن حاملها من مطالبة المصدر بإعادة اقتناء الأداة مقابل مبلغ من النقد أو أصول أخرى يختلف على أساس التغير في السعر أو الرقم القياسي لحقوق ملكية أو سلعة لا تُعد مرتبطة -بشكل وثيق- بأداة الدين المُضيفة.

مثال٢:- خيار أو شرط تلقائي بتمديد الأجل المتبقي حتى استحقاق أداة دين لا يُعد مرتبطاً -بشكل وثيق- بأداة الدين المُضيفة ... ما لم يكن هناك تعديل متزامن على معدل الفائدة السوقي الحالي التقريبي وقت التمديد.

وفى حالة ... ما إذا أصدرت المنشأة أداة دين وقام حامل أداة الدين تلك بكتابة خيار شراء أداة الدين لطرف ثالث.

فى هذه الحالة ... فإن المُصدر يعد خيار الشراء على أنه تمديد لأجل استحقاق أداة الدين شريطة أن يكون بالإمكان مطالبة المصدر بالمشاركة في أو تسهيل تسويق أداة الدين نتيجة لممارسة خيار الشراء.

.....

مثال٣:- الفائدة أو دفعات المبلغ الأصلي المربوطة بالرقم القياسي لحقوق الملكية والتى تم تضمينها في أداة دين أو عقد تأمين مُضيف - يتم بموجبه ربط مبلغ الفائدة أو المبلغ الأصلي بقيمة أدوات حقوق الملكية - لا تعد مرتبطة -بشكل وثيق- بالأداة المُضيفة نظراً لأن المخاطر المتأصلة في الأداة المُضيفة وفي المشتقة الضمنية ليست متشابهة.

.....

مثال٤:- الفائدة أو دفعات المبلغ الأصلي المربوطة بالرقم القياسي لسلعة والتى تم تضمينها في أداة دين أو عقد تأمين مضيف سيتم بموجبه ربط مبلغ الفائدة أو دفعات

المبلغ الأصلي بالرقم القياسي لسعر سلعة (الذهب مثلا) – لا تُعد مرتبطة –بشكل وثيق– بالأداة المضيفة نظراً لأن المخاطر المتأصلة في الأداة المضيفة وفي المشتقة الضمنية ليست متشابهة.

.....

مثال٥:– خيار الشراء أو البيع أو خيار الدفع مقدماً الضمني في عقد دين أو عقد تأمين مضيف لا يعد مرتبطاً –بشكل وثيق– بالعقد المضيف ما لم يكن:

(أ) سعر ممارسة الخيار مساوي تقريبا في كل تاريخ ممارسة للتكلفة المستهلكة لأداة الدين المضيفة أو للمبلغ الدفتري لعقد التأمين المضيف.

(ب) سعر الممارسة لخيار الدفع مقدماً يعوض المقرض عن مبلغ يصل إلى القيمة الحالية التقريبية للفائدة الضائعة للأجل المتبقي من العقد المضيف. والفائدة الضائعة هي حصيلة ضرب المبلغ الأصلي المدفوع مقدما في فرق معدل الفائدة. وفرق معدل الفائدة هو الزيادة في معدل الفائدة الفعلي للعقد المضيف على معدل الفائدة الفعلي الذي تتسلمه المنشأة في تاريخ الدفع مقدماً إذا أعادت استثمار المبلغ الأصلي المدفوع مقدماً في عقد مشابه للأجل المتبقي من العقد المضيف.

ويراعى:– أن يتم القيام بتقييم ما إذا كان خيار الشراء أو البيع مرتبطاً –بشكل وثيق– بعقد الدين المضيف أم لا قبل فصل عنصر حقوق الملكية من أداة دين القابلة للتحويل إلى نقد وفقا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٥).

مثال٦:– المشتقات الائتمانية التي تكون ضمنية في أداة دين مضيفة وتسمح لطرف واحد (المستفيد) بتحويل المخاطر الائتمانية لأصل مرجعي معين، والذي قد لا يكون مملوكا لها، إلى طرف آخر ("الضامن") لا تُعد مرتبطة –بشكل وثيق– بأداة الدين

المضيفة. وتسمح مثل هذه المشتقات الائتمانية للضامن يتحمل المخاطر الائتمانية المرتبطة بالأصل المرجعي دون أن تمتلكه –بشكل مباشر–

.....

مثال لعقد مركب

هو أداة مالية تمنح حاملها الحق في إعادة بيع الأداة المالية إلى المصدر في مقابل مبلغ من النقد أو أصول أخرى والذي يتغير على أساس التغير في الرقم القياسي لحقوق ملكية أو لسلعة يمكن أن يرتفع أو ينخفض ("أداة قابلة للإعادة").

وما لم يصنف المصدر عند الاعتراف الأولي الأداة القابلة للإعادة على أنها التزام مالي بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر.

فإنه مطالب ... بفصل المشتقة الضمنية (أي دفعة المبلغ الأصلي المربوطة برقم قياسي) **نظراً لأن** ...العقد المضيف هو أداة دين ... ودفعة المبلغ الأصلي المربوطة برقم قياسي لا تُعد مرتبطة –بشكل وثيق– بأداة الدين المضيفة .

ونظراً لأن دفعة المبلغ الأصلي ... يمكن أن تزداد أو تنخفض، فإن المشتقة الضمنية تُعد مشتقة ليست خيارا والتي يتم ربط قيمتها بالمتغير الأساس.

.....

في حالة أداة دين قابلة للإعادة يمكن إعادة بيعها في أي وقت مقابل نقد مساو لنصيب تناسبي من قيمة صافي أصول المنشأة .

مثل:– وحدات في صندوق استثمار مشترك برأس مال مفتوح أو بعض المنتجات الاستثمارية المربوطة بالوحدات.

فى هذه الحالة:- فإن أثر فصل مشتقة ضمنية والمحاسبة عن كل مُكوّن هي قياس العقد المركب بمبلغ الاسترداد الذي يكون واجب السداد في نهاية فترة التقرير إذا مارس حامل الأداة حقه في إعادة بيع الأداة إلى المصدر.

.....

تكون الخصائص الاقتصادية لمشتقة ضمنية ومخاطرها مرتبطة بشكل وثيق بالخصائص الاقتصادية للعقد المضيف ومخاطره في الأمثلة الأتية.

في هذه الأمثلة، لا تحاسب المنشأة عن المشتقة الضمنية -بشكل منفصل- عن العقد المضيف.

مثال١:- مشتقة ضمنية الأساس فيها هو معدل فائدة أو الرقم القياسي لمعدل فائدة يمكن أن يغير مبلغ الفائدة الذي يدفع بخلاف ذلك أو يتم استلامه على عقد دين مضيف بفائدة أو عقد تأمين مرتبط -بشكل وثيق- بالعقد المضيف إلا إذا أن تتم تسوية العقد المركب بطريقة لا يسترد فيها حامله ما يقارب جميع استثماره المثبت أو أنه يمكن للمشتقة الضمنية -على الأقل- مضاعفة معدل العائد المبدئي لحملها على العقد المضيف ويمكن أن ينتج عنها معدل عائد -على الأقل- ضعف ما يكون عليه العائد في السوق لعقد بنفس شروط العقد المضيف.

.....

مثال٢:- حد أعلى أو أدنى لمعدل الفائدة تُدمج في عقد دين أو عقد تأمين، مرتبط -بشكل وثيق- بالعقد المضيف- شريطة أن يكون الحد الأعلى عند معدل الفائدة في السوق أو أعلى منه وأن يكون الحد الأدنى عند معدل الفائدة في السوق أو أدنى منه وذلك عند إصدار العقد، وألا يتم رفع الحد الأعلى أو الحد الأدنى فيما يتعلق بالعقد المضيف.

وبالمثل:- فإن الأحكام التي يتضمنها عقد لشراء أو بيع أصل (مثل سلعة) الذي يضع حداً أعلى وحداً أدنى للسعر الذي يتم دفعه أو استلامه مقابل الأصل يكونان مرتبطين -بشكل وثيق- بالعقد المضيف إذا كان كل من الحد الأعلى والحد الأدنى غير جديرين مالياً بالتنفيذ منذ البداية ولم يتم رفعهما.

.....

مثال٣:- مشتقة عملات أجنبية ضمنية تقدم تدفقا من دفعات المبلغ الأصلي أو الفائدة المُقومة بعملة أجنبية وضمنية في أداة دين مضيفة (على سبيل المثال، سند ثنائي العملة) تعد مرتبطة -بشكل وثيق- بأداة الدين المضيفة.

ومثل هذه المشتقات ليست منفصلة عن الأداة المضيفة ... نظراً لأن معيار المحاسبة المصري رقم (١٣) "أثار التغيرات في أسعار صرف العملات الاجنبية" يتطلب الاعتراف بمكاسب وخسائر العملة الأجنبية من البنود النقدية ضمن الأرباح أو الخسائر.

.....

مثال٤:- مشتقة عملات أجنبية ضمنية في عقد مضيف هو عقد تأمين أو ليس أداة مالية (مثل عقد لشراء أو بيع بند غير مالي يكون السعر فيه مُقوماً بعملة أجنبية) تُعد مرتبطة -بشكل وثيق- بالعقد المضيف شريطة ألا يتم رفعها، وألا تتضمن ميزة خيار،

وأن تتطلب أن تكون الدفعات بإحدى العملات الآتية:

(١):- العملة الوظيفية لأي طرف أساس في ذلك العقد؛ أو

(٢):- العملة التي تقوم بها -عادة- سعر السلعة أو الخدمة التي يتم اقتناءها أو تقديمها في المعاملات التجارية حول العالم (مثل الدولار الأمريكي لمعاملات النفط الخام)؛ أو

(٣):- العملة التي تستخدم -عموما- في عقود شراء أو بيع البنود غير المالية في البيئة الاقتصادية التي تتم فيها معاملة (مثلا عملة مستقرة وسائلة -نسبيا- تستخدم عموما في المعاملات التجارية المحلية أو في التجارة الخارجية)

.....

مثال٥:- خيار الدفع مقدماً الضمني في متاجرة -فقط- بالفائدة أو متاجرة -فقط- بالمبلغ الأصلي يعد مرتبطاً -بشكل وثيق- بالعقد المضيف شريطة أن يكون العقد المضيف:-

(١) قد نتج -بشكل أولي- عن فصل الحق في استلام التدفقات النقدية التعاقدية للأداة المالية التي، هي في حد ذاتها وبذاتها، لم تتضمن مشتقة ضمنية.

و(٢) لا يتضمن أي شروط ليست موجودة في عقد الدين المضيف الأصلي.

.....

مثال٦:- المشتقة الضمنية في عقد تأجير مضيف تعد مرتبطة -بشكل وثيق - بالعقد المضيف إذا كانت المشتقة الضمنية:-

(١) رقماً قياسياً مرتبطاً بالتضخم مثل رقم قياسي لدفعات الإيجار يكون مربوطاً بالرقم القياسي لأسعار المستهلك (شريطة ألا يتم رفع الإيجار وأن يكون الرقم القياسي مرتبطاً بالتضخم في البيئة الاقتصادية للمنشأة ذاتها)

أو (٢) دفعات إيجار متغيرة تستند إلى مبيعات ذات صلة .

أو (٣) دفعات إيجار متغيرة تستند إلى معدلات فائدة متغيرة.

.....

مثال٧:- ميزة الربط بالوحدة الضمنية في أداة مالية مضيفة أو عقد تأمين مضيف تعد مرتبطة –بشكل وثيق– بالأداة المضيفة أو العقد المضيف إذا كانت الدفعات المُقومة بالوحدة يتم قياسها بالقيم الجارية للوحدة والتي تعكس القيم العادلة لأصول الصندوق الاستثماري.

إن ميزة الربط بالوحدة تُعد شرطاً تعاقدياً يتطلب دفعات مقومة بوحدات صندوق استثماري داخلي أو خارجي.

.....

مثال٨:- المشتقة الضمنية في عقد تأمين تعد مرتبطة –بشكل وثيق– بعقد التأمين المضيف إذا كانت المشتقة الضمنية وعقد التأمين المضيف مترابطين بحيث لا تستطيع المنشأة قياس المشتقة الضمنية بشكل منفصل (أي بدون أخذ العقد المضيف في الحسبان).

.....

أدوات تنطوي على مشتقات ضمنية

عندما تصبح المنشأة طرفا في عقد مركب ولا يكون العقد المضيف أصلا يقع ضمن نطاق هذا المعيار ويكون مع مشتقة ضمنية واحدة أو أكثر....

فى هذه الحالة ... يتطلب من المنشأة:-

* أن تحدد أي من مثل هذه المشتقات الضمنية.

* وأن تُقوّم ما إذا كان مطلوبا فصلها عن العقد المضيف.

* وأن تقوم بقياس تلك المشتقات المطلوب فصلها، بالقيمة العادلة عند الاعتراف الأولي ولاحقا. **ويلاحظ أنه** ... يمكن أن تكون هذه المتطلبات أكثر تعقيدا، أو ينتج

عنها قياسات يمكن الاعتماد عليها –بشكل أقل، بالمقارنة في حال تم قياس مجمل الأداة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر.

ولذلك السبب فإن هذا المعيار.... يسمح بتخصيص مجمل العقد المركب على أنه بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر.

.....

يمكن استخدام مثل هذا التخصيص سواء كان يتطلب فصل الأدوات المشتقة عن العقد المضيف أو يمنع مثل هذا الفصل...**وعلى الرغم من ذلك** إذا كان العقد يتضمن واحدة أو أكثر من المشتقات الضمنية والعقد المضيف يمثل أصل لا يقع ضمن نطاق هذا المعيار، فإنه يمكن للمنشأة أن تخصص العقد المركب بأكمله على أنه بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر

وهذا التخصيص ... لا يبرر على أنه بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر ...لأن القيام بذلك لا يقلل التعقيد أو يزيد في إمكانية الاعتماد على القياس.

إعادة تقييم المشتقات الضمنية

يجب على المنشأة تقييم ما إذا كان مطلوبا فصل مشتقة ضمنية عن العقد المضيف والمحاسبة عنها على أنها مشتقة عندما تصبح المنشأة طرفا في العقد لأول مرة.

ويحظر إعادة التقييم اللاحق ما لم يكن هناك تغير في شروط العقد يعدل –بشكل كبير– التدفقات النقدية التي تكون بخلاف ذلك مطلوبة بموجب العقد.

وفي تلك الحالة فإن إعادة التقييم تكون مطلوبة.

تحدد المنشأة ما إذا كان تعديل التدفقات النقدية كبيرا من خلال الأخذ في الحسبان المدى الذي تكون عنده التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة مرتبطة بالمشتقة الضمنية، أو القدر الذي تغير به العقد المضيف أو كليهما وما إذا كان التغير كبيراً بالنسبة إلى التدفقات النقدية المتوقعة –سابقا– من العقد.

ولاتنطبق هذه الحالة على المشتقات الضمنية في العقود التي يتم اقتناؤها ضمن:

(أ):– تجميع أعمال (كما تم تعريفه في معيار المحاسبة المصري رقم (٢٩) "تجميع الأعمال")، أو

(ب):– تجميع عمليات أو أعمال تخضع لسيطرة واحدة كما هو موضح في معيار المحاسبة المصري رقم (٢٩)؛ أومشروع مشترك كما تم تعريفه في معيار المحاسبة المصري رقم (٤٣) "الترتيبات المشتركة" أو إعادة تقييمها الممكن في تاريخ الاقتناء.

الموضوع السابع :- اعادة تبويب الاصول المالية

اولا:- ما هو شرط اعادة تبويب الاصول المالية ؟

هذا الشرط هو ... تغيير المنشاة لنموذج اعمالها لادارة اصولها المالية ... فى هذه الحالة فقط .. يجب على المنشاة ان تعيد تبويب جميع الاصول المالية المتأثرة من المتوقع أن تكون مثل هذه التغييرات نادرة جدا. وتحدد كنتيجة لتغييرات خارجية أو داخلية ويجب أن تكون مهمة بالنسبة لعمليات المنشأة ويمكن توفير دليل عليها للأطراف الخارجية.

وبالتالى سوف يحدث التغيير في نموذج أعمال المنشأة -فقط- إما :-

عندما تبدأ المنشأة - أو توقف، تنفيذ نشاط يُعد مهماً بالنسبة لعملياتها.

على سبيل المثال:-عندما تكون المنشأة قد قامت باقتناء، أو استبعاد أو إنهاء خط أعمال.

وتشتمل أمثلة التغيير في نموذج الأعمال على ما يلي:

مثال١:- منشأة لديها محفظة من القروض التجارية التي تحتفظ بها لبيعها في الأجل القصير. تستحوذ المنشأة على شركة تدير قروضا تجارية ولديها نموذج أعمال وهو أن تحتفظ بالقروض لأجل تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية.

لم تعد المحفظة من القروض التجارية للبيع، وتدار المحفظة الأن مع القروض التجارية التي تم اقتناؤها ويتم الاحتفاظ بها لتحصيل التدفقات النقدية التعاقدية.

مثال٢:- شركة للخدمات المالية تقرر إغلاق أعمالها لخدمات الرهن العقاري للأفراد. لم تعد تلك الأعمال تقبل أعمالاً جديدة وتقوم شركة الخدمات المالية بتسويق محفظتها من قروض الرهن العقاري لبيعها.

يجب إحداث التغيير في هدف نموذج أعمال المنشأة قبل تاريخ إعادة التبويب.

مثال:- إذا قررت شركة للخدمات المالية في ١٥ فبراير إغلاق أعمالها لخدمات الرهن العقاري للأفراد وبناء عليه يجب عليها إعادة تبويب جميع الأصول المالية المتأثرة في ١ أبريل (أي أول يوم من فترة التقرير التالية للمنشأة)، فإنه يجب على المنشأة، بعد ١٥ فبراير، عدم قبول أعمال جديدة لخدمات الرهن العقاري للأفراد أو بخلاف ذلك مزاولة أنشطة تفق مع نموذج عمالها السابق.

ثانيا:- لا يعد ما يلي تغييرات في نموذج الأعمال:

(أ) :- حالة تغيير في القصد المتعلق بأصول مالية معينة (حتى في حالات التغييرات المهمة في ظروف السوق).

(ب):- حالة الاختفاء المؤقت لسوق معينة للأصول المالية.

(ج):- حالة تحويل أصول مالية بين أجزاء من المنشأة لها نماذج أعمال مختلفة.

ثالثا:- اسس وحالات اعادة تبويب الاصول المالية

إذا أعادت المنشأة تبويب أصول مالية كنتيجة لتغير نموذج اعمالها لادارة اصولها المالية

فى هذه الحالة:-

(أ) على المنشاة أن تطبق إعادة التبويب بأثر مستقبلي من تاريخ إعادة التبويب.

(ب) ولا يجوز للمنشأة أن تعدل أي مكاسب أو خسائر (بما في ذلك مكاسب أو خسائر الاضمحلال) أو فائدة تم الاعتراف بها سابقاً.

الحالة الاولى:- إذا أعادت المنشأة تبويب أصل مالي يتم قياسه بالتكلفة المستهلكة إلى فئة القياس بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر.

فى هذه الحالة:

(أ) يتم قياس قيمته العادلة في تاريخ إعادة التبويب.

(ب) ويتم الاعتراف بأي مكسب أو خسارة ناشئة عن الفرق بين التكلفة المستهلكة السابقة للأصل المالي والقيمة العادلة ضمن الأرباح أو الخسائر.

.....

الحالة الثانية:- إذا أعادت المنشأة تبويب أصل مالي يتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر إلى فئة القياس بالتكلفة المستهلكة.

فى هذه الحالة:- فإن قيمته العادلة في تاريخ إعادة التبويب تصبح إجمالي القيمة الدفترية الجديدة

ويراعى ان:- المنشأة ليست مطالبة بالاعتراف بإيراد الفائدة أو مكاسب أو خسائر الاضمحلال من أصل مالي يتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر -بشكل منفصل-.

ولذلك... فعندما تعيد المنشأة تبويب أصل مالي من صنف القياس بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر:-

– معدل الفائدة الفعلي يتم تحديده على أساس القيمة العادلة للأصل في تاريخ إعادة التبويب.

– تاريخ إعادة التبويب يعامل على أنه تاريخ الاعتراف الأولي

.....

الحالة الثالثة:– إذا أعادت المنشأة تبويب أصل مالي يتم قياسه بالتكلفة المستهلكة إلى فئة القياس بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر.

فى هذه الحالة:–

(أ) يتم قياس قيمته العادلة في تاريخ إعادة التبويب

(ب) ويتم الاعتراف بأي خسارة ناشئة عن الفرق بين التكلفة المستهلكة السابقة للأصل المالي والقيمة العادلة ضمن الدخل الشامل الأخر

(ج) ولا يتم تعديل معدل الفائدة الفعلي وقياس الخسائر الائتمانية المتوقعة نتيجة لإعادة التبويب

(د) يتم الاستبعاد من الدفاتر لخسارة الاضمحلال (وعليه، لا يتم بعد ذلك الاعتراف به على أنه تعديل على إجمالي القيمة الدفترية) ولكن بدلاً من ذلك يتم الاعتراف به ضمن الدخل الشامل الآخر على أنه مبلغ مجمع الاضمحلال (بمبلغ مساو) ويتم الإفصاح عنه من تاريخ إعادة التبويب.

ويراعى أن : كل من الفئات التي يتم قياسها بالتكلفة المستهلكة وبالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر تتطلب :–

* تحديد معدل الفائدة الفعلي عند الاعتراف الأولي.

* وتطبيق متطلبات الاضمحلال بالطريقة نفسها.

وتبعا لذلك، فعندما تقوم المنشأة بإعادة تبويب أصل مالي بين صنف القياس بالتكلفة المستهلكة وصنف القياس بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر، فإن:

(أ):- الاعتراف بإيراد الفائدة لا يتغير ولذلك فإن المنشأة تستمر في استخدام نفس معدل الفائدة الفعلي.

(ب):- قياس الخسائر الائتمانية المتوقعة لا يتغير نظراً لأن كلا صنفي القياس يطبقان نفس مدخل الاضمحلال.

الحالة الرابعة :- إذا أعادت المنشأة تبويب أصل مالي يتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر إلى فئة القياس بالتكلفة المستهلكة.

فى هذه الحالة:-

(أ) تتم إعادة تبويب الأصل المالي بقيمته العادلة في تاريخ إعادة التبويب.

(ب) يتم استبعاد المكسب أو الخسارة المتراكمة التي تم الاعتراف بها سابقا ضمن الدخل الشامل الآخر من حقوق الملكية ويتم تعديلها مقابل القيمة العادلة للأصل المالي في تاريخ إعادة التبويب

بمعنى:- تخفض الارباح فى الدخل الشامل الاخر وتخفض قيمة الاصل او العكس **ونتيجة لذلك،** فإنه يتم قياس الأصل المالي في تاريخ إعادة التبويب كما لو كان يتم قياسه دائما بالتكلفة المستهلكة.

ويؤثر هذا التعديل على الدخل الشامل الآخر ولكنه لا يؤثر على الأرباح أو الخسائر ولذلك **فهو ليس تعديل إعادة تبويب** (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (١) "عرض القوائم المالية").

ولا يتم تعديل معدل الفائدة الفعلي أو تعديل قياس الخسائر الائتمانية المتوقعة نتيجة لإعادة التبويب

وبالرغم من ذلك، إذا تمت إعادة تبويب أصل مالي من صنف القياس بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر إلى صنف القياس بالتكلفة المستهلكة.

فى هذه الحالة .. يتم الاعتراف بمخصص خسارة على أنه تعديل على إجمالي القيمة الدفترية للأصل المالي من تاريخ إعادة التبويب

ويراعى أن : كل من الفئات التي يتم قياسها بالتكلفة المستهلكة وبالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر تتطلب :-

* تحديد معدل الفائدة الفعلي عند الاعتراف الأولي.

* وتطبيق متطلبات الاضمحلال بالطريقة نفسها.

وتبعا لذلك، فعندما تقوم المنشأة بإعادة تبويب أصل مالي بين صنف القياس بالتكلفة المستهلكة وصنف القياس بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر، فإن:

(أ):- الاعتراف بإيراد الفائدة لا يتغير ولذلك فإن المنشأة تستمر في استخدام نفس معدل الفائدة الفعلي.

(ب):- قياس الخسائر الائتمانية المتوقعة لا يتغير نظراً لأن كلا صنفي القياس يطبقان نفس مدخل الاضمحلال.

الحالة الخامسة:- إذا أعادت المنشأة تبويب أصل مالي يتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر إلى فئة القياس بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر.

فى هذه الحالة:- يُستمر في قياس الأصل المالي بالقيمة العادلة.

ويراعى ان:- المنشأة ليست مطالبة بالاعتراف بإيراد الفائدة أو مكاسب أو خسائر الاضمحلال من أصل مالي يتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر -بشكل منفصل-.

ولذلك... فعندما تعيد المنشأة تبويب أصل مالي من صنف القياس بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر فان :-

- معدل الفائدة الفعلي يتم تحديده على أساس القيمة العادلة للأصل في تاريخ إعادة التبويب.

- تاريخ إعادة التبويب يعامل على أنه تاريخ الاعتراف الأولي

.....

الحالة السادسة:- إذا أعادت المنشأة تبويب أصل مالي يتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر إلى فئة القياس بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر.

فى هذه الحالة:-

يستمر في قياس الأصل المالي بالقيمة العادلة.

وتتم إعادة تبويب المكسب أو الخسارة المُجمعة التي تم الاعتراف بها سابقا ضمن الدخل الشامل الآخر من حقوق الملكية إلى الأرباح أو الخسائر على أنه تعديل إعادة تبويب في تاريخ إعادة التبويب .

الموضوع الثامن :- القياس الاولى للاصول المالية

عادة ما تكون القيمة العادلة لأداة مالية عند الاعتراف الأولي هي سعر المعاملة (أي القيمة العادلة للعوض المقدم أو المستلم

كيفية القياس الاولى للاصل المالى أوالالتزام المالى

يقاس بقيمته العادلة زائدا او مطروحا منه تكاليف المعاملة التي يمكن عزوها بشكل مباشر إلى اقتناء أو إصدار الأصل المالي أو الالتزام المالى

يستثنى من ذلك:-

١-الاصل المالى او الالتزام المالى المقاس بالقيمة العادلة من خلال الارباح أو الخسائر

٢-المبالغ المستحقة على المدينين التجاريين .. حيث تقاس بسعر المعاملة اذا لم تنطوى المبالغ المستحقة على اى مكون تمويلى

٣-إذا كانت القيمة العادلة للأصل المالي أو الالتزام المالي، عند الاعتراف الأولي، تختلف عن سعر المعاملة ... **فى هذه الحالة.**

عندما تستخدم المنشاة المحاسبة على أساس تاريخ التسوية لأصل يتم قياسه -لاحقاً- بالتكلفة المستهلكة، فإنه يتم الاعتراف بالأصل -بشكل أولي- بقيمته العادلة في تاريخ المتاجرة

الضابط الاول:- إذا كان جزء من المقابل المُقدم أو المُستلم هو مقابل شيء بخلاف الأداة المالية. **فى هذه الحالة:-** على المنشأة .... قياس القيمة العادلة للأداة المالية.

مثال:- اذا كانت القيمة العادلة للقرض أو المبلغ مستحق التحصيل طويل الأجل بدون فائدة.

فى هذه الحالة:- يمكن قياسها على أنها القيمة الحالية لجميع المتحصلات النقدية المستقبلية المخصومة باستخدام معدل (معدلات) الفائدة السائدة في السوق لأداة مشابهة (مشابهة من حيث العملة، والأجل، ونوع معدل الفائدة والعوامل الأخرى) لها تبويب ائتماني مشابه.

وأي مبلغ إضافي يتم إقراضه يُعد مصروفاً أو تخفيضاً في الدخل ما لم يتأهل للاعتراف على أنه نوع آخر من الأصول.

.....

الضابط الثانى:- إذا قامت المنشأة باستحداث قرض بمعدل فائدة غير معدل السوق (مثلا ٥ في المائة في حين أن معدل السوق القروض مشابهة هو ٨ %)، وتسلمت رسم إنشاء القرض على أنه تعويض، فإن المنشأة تقوم بالاعتراف بالقرض بقيمته العادلة، أي بالصافي بعد خصم الرسم الذي تستلمه.

عادة ما يكون سعر المعاملة (أي القيمة العادلة للعوض المُقدم أو المُستلم هو أفضل دليل على القيمة العادلة للأداة المالية عند الاعتراف الأولي. وإذا قررت المنشأة أن القيمة العادلة عند الاعتراف الأولي تختلف عن سعر المعاملة .

فإنه يجب على المنشأة المحاسبة عن تلك الأداة في ذلك التاريخ كما يلي:

(أ) يقاس بقيمته العادلة زائدا او مطروحا منه تكاليف المعاملة التي يمكن عزوها بشكل مباشر إلى اقتناء أو إصدار الأصل المالي أو الالتزام المالى إذا كان هناك دليل على تلك القيمة العادلة من خلال سعر معلن في سوق نشطة الأصل أو التزام

مماثل (أي مدخل المستوى ١) أو بالاستناد إلى طريقة تقييم تستخدم –فقط– بيانات من الأسواق الممكن رصدها.

وعند الاعتراف الأولي ... على المنشأة الاعتراف بالفرق بين القيمة العادلة وسعر المعاملة على أنه مكسب أو خسارة.

(ب) يقاس بقيمته العادلة زائدا او مطروحا منه تكاليف المعاملة التي يمكن عزوها بشكل مباشر إلى اقتناء أو إصدار الأصل المالي أو الالتزام المالى ... **المعدل لتأجيل الفرق بين القيمة العادلة عند الاعتراف الأولي وسعر المعاملة لجميع الحالات الأخرى.**

وبعد الاعتراف الأولي:– يجب على المنشأة الاعتراف بذلك الفرق المؤجل على أنه مكسب أو خسارة –فقط– بالقدر الذي يكون ناشئا عن تغير في عامل (بما في ذلك الوقت) يأخذه المشاركون في السوق في الحسبان عند تسعير الأصل أو الالتزام.

الموضوع التاسع :- القياس اللاحق للاصول المالية

اولا:- كيف يتم القياس اللاحق للاصول المالية ؟

بعد الاعتراف الاولى... تقيس المنشاة الاصل المالى وفقا لما يلى :-

(أ) التكلفة المستهلكة، أو

(ب) القيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الأخر أو

(ج) القيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر.

ويراعى الضوابط التالية :-

الضابط الاول:- إذا تم قياس أداة مالية، كان قد تم الاعتراف بها -سابقاً- على أنها أصل مالي، بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر وكانت قيمتها العادلة تنخفض دون الصفر، فإنها التزام مالي يتم قياسه حسب متطلبات قياس الالتزامات المالية التى تم عرضها سابقا.

الضابط الثانى:- العقود المركبة التي يكون فيها العقد المضيف أصولا تقع ضمن نطاق هذا المعيار.. تقاس -دائما- على العقد باكمله حسب متطلبات قياس الاصول المالية بهذا المعيار

الضابط الثالث:- يجب أن يكون القياس اللاحق للأصل المالي أو الالتزام المالي والاعتراف اللاحق للمكاسب والخسائر متفقا مع متطلبات هذا المعيار.

.....

ثانيا : يوضح المثال التالي المحاسبة عن تكاليف المعاملات عند القياس الأولي واللاحق لأصل مالي يتم قياسه بالقيمة العادلة مع قياس التغيرات من خلال الدخل الشامل .

مثال:- تقتني المنشأة أصلاً مقابل ١٠٠ وحدة عملة زائدا عمولة شراء قدرها ٢ وحدة عملة. في البداية، تقوم المنشأة بالاعتراف بالأصل بمبلغ ١٠٢ وحدة عملة. تنتهي فترة التقرير بعد يوم، عندما يكون سعر الأصل المعلن في السوق ١٠٠ وحدة عملة. إذا تم بيع الأصل، تدفع عمولة قدرها ٣ وحدة عملة. في ذلك التاريخ.

فى هذه الحالة:- تقيس المنشأة الأصل بمبلغ ١٠٠ وحدة عملة (دون اعتبار للعمولة المحتملة عند البيع) وتقوم بالاعتراف بخسارة قدرها ٢ وحدة عملة ضمن الدخل الشامل الآخر.

وفى حالة:- إذا تم قياس الأصل بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر .

فى هذه الحالة ...يتم استنفاد تكاليف المعاملة إلى الأرباح أو الخسائر باستخدام طريقة الفائدة الفعلي.

ثالثا:- الاستثمارات في أدوات حقوق ملكية وعقود تلك الاستثمارات

يجب قياس جميع الاستثمارات في أدوات حقوق ملكية وعقود تلك الأدوات بالقيمة العادلة.

الا انه هناك حالات محدودة...قد تكون التكلفة تقديراً مناسب للقيمة العادلة:-

الحالة الاولى:- إذا كانت أحدث معلومات متاحة غير كافية لقياس القيمة العادلة.

الحالة الثانية:- إذا كان هناك نطاق واسع من قياسات القيمة العادلة المحتملة وأن التكلفة تعبر عن أفضل تقدير للقيمة العادلة ضمن ذلك النطاق.

تشمل المؤشرات على أن التكلفة قد لا تكون معبرة عن القيمة العادلة:

(أ):- تغير كبير في أداء الأعمال المُستثمر فيها بالمقارنة مع الموازنات أو الخطط أو المعالم.

(ب):- تغيرات في توقع أنه سيتم تحقيق معالم المنتج التقني للأعمال المستثمر فيها.

(ج):- تغير مهم، في السوق، لحقوق ملكية الأعمال المُستثمر فيها أو منتجاتها أو منتجاتها المحتملة.

(د):- تغير مهم في الاقتصاد العالمي أو البيئة الاقتصادية التي تعمل فيها الأعمال المُستثمر فيها.

(هـ):- تغير مهم في أداء المنشآت المماثلة، أو في التقييمات التي تنطوي عليها السوق الكلية.

(و):- شئون داخلية للأعمال المُستثمر فيها مثل الغش، أو الخلافات التجارية، أو الدعاوى القضائية أو التغييرات في الإدارة أو الاستراتيجية.

(ز):- دليل من المعاملات الخارجية في حقوق ملكية الأعمال المُستثمر فيها، إما من قبل الأعمال المُستثمر فيها (مثل إصدار جديد لحقوق ملكية) أو من خلال تحويلات لأدوات حقوق ملكية بين أطراف ثالثة.

يراعى الضوابط التالية:-

الضابط الاول:- يجب على المنشأة استخدام جميع المعلومات بشأن أداء الأعمال المُستثمر فيها التي تصبح متاحة بعد تاريخ الاعتراف الأولي. وبقدر وجود أي من هذه العوامل ذات الصلة، فإنها قد تبين أن التكلفة قد لا تكون معبرة عن القيمة العادلة. **وفي مثل هذه الحالات،** يجب على المنشأة قياس القيمة العادلة.

الضابط الثانى:- التكلفة ليست أبداً أفضل تقدير للقيمة العادلة للاستثمارات في أدوات حقوق ملكية متداولة (أو عقود أدوات حقوق ملكية متداولة).

الاستثمارات في أدوات حقوق الملكية

عند الاعتراف الأولي، يمكن للمنشأة أن تقوم باختيار لا رجعه فيه بأن تعرض، ضمن الدخل الشامل الآخر، التغيرات اللاحقة في القيمة العادلة لاستثمار في أداة حقوق ملكية

وذلك بالضوابط التالية :-

الضابط الاول:- ان تقع هذه الاداة ضمن نطاق هذا المعيار وان تكون لا هي محتفظ بها للمتاجرة ولا هي مقابل محتمل تم الاعتراف به من قبل المنشأة المستحوذة ضمن تجميع أعمال ينطبق عليه معيار المحاسبة المصري رقم (٢٩).

الضابط الثانى:- يمكن للمنشأة تحويل المكسب أو الخسارة المجمعة لهذه الاداة داخل حقوق الملكية

الضابط الثالث:- يجب عليها أن تثبت، ضمن الأرباح أو الخسائر، توزيعات الأرباح من تلك الاستثمارات ....ما لم تكن توزيعات الأرباح تمثل -بشكل واضح- استرداداً لجزء من تكلفة الاستثمار.

الموضوع العاشر:- القياس بالتكلفة المستهلكة

معدل الفائدة الفعلى

يتم حساب ايراد الفائدة باستخدام معدل الفائدة الفعلى على اجمالى القيمة الدفترية للاصل المالى ... ما عدا الحالات التالية:-

الحالة الاولى:- حالة الأصول المالية المضمحلة عند شرائها أو إنشائها.

وفى هذه الحالة:- على المنشأة أن تطبق لتلك الأصول المالية معدل الفائدة الفعلي المعدل بالمخاطر الائتمانية على التكلفة المستهلكة للأصل المالي منذ الاعتراف الأولي.

الحالة الثانية:- الأصول المالية التي لا تُعد أصولاً مالية مضمحلة عند شرائها أو إنشائها ولكن أصبحت -لاحقا- أصولاً مالية مضمحلة.

فى هذه الحالة:- على المنشأة أن تطبق لتلك الأصول المالية معدل الفائدة الفعلي على التكلفة المستهلكة للأصل المالي في فترات التقرير اللاحقة.

فإذا تحسنت المخاطر الائتمانية على الأداة المالية بحيث لم يعد الأصل المالي ذا مستوى ائتماني منخفض وأمكن ربط التحسين -بشكل موضوعي- بحدث يقع بعد تطبيق التخفيض (مثل التحسن في التبويب الائتماني للمقترض)

فى هذه الحالة:- تقوم المنشاة في فترات التقرير اللاحقة، بحساب إيراد الفائدة بتطبيق معدل الفائدة الفعلي على إجمالي القيمة الدفترية.

.....

يراعى الضوابط التالية لطريقة الفائدة الفعلي

الضابط الاول:- عند تطبيق طريقة الفائدة الفعلي...على المنشاة ان تحدد الأتعاب التي تُعد جزءً لا يتجزأ من معدل الفائدة الفعلي لأداة مالية. ..حيث ان هذا النوع من الاتعاب يعامل على أنه تعديل على معدل الفائدة الفعلي.

وذلك باستثناء حالة ... قياس الأداة المالية بالقيمة العادلة، والاعتراف بالتغير في القيمة العادلة ضمن الأرباح أو الخسائر. **... حيث انه فى هذه الحالة ..** فإن الأتعاب يتم الاعتراف بها على أنها إيراد أو مصروف عند الاعتراف الأولي للأداة.

الضابط الثانى:- تشمل الأتعاب التي تُعد جزءً لا يتجزأ من معدل الفائدة الفعلي لأداة مالية:

اولا:- أتعاب الاستحداث التي تتسلمها المنشأة والمتعلقة بابتكار أو اقتناء أصل مالي.

قد تتضمن هذه الأتعاب تعويضاً مقابل أنشطة مثل:-

* تقييم الحالة المالية للمقترض.

* وتقييم وتسجيل الضمانات والضمان وترتيبات الضمان الأخرى.

* والتفاوض على شروط وإعداد المستندات ومعالجتها وإتمام المعاملة.

وهذه الأتعاب تُعد جزءً لا يتجزأ من إحداث ارتباط بالأداة المالية الناتجة.

ثانيا:- أتعاب الارتباط التي تتسلمها المنشأة لاستحداث قرض عندما لا يتم قياس ارتباط القرض

ويكون من المرجح دخول المنشأة في ترتيب إقراض محدد.

فى هذه الحالة:- تعد هذه الأتعاب بمثابة تعويض مقابل التدخل المستمر باقتناء أداة مالية.

وفى حالة:- ما إذا انقضى الارتباط دون تقديم المنشأة القرض.

فى هذه الحالة ... يتم الاعتراف بالأتعاب على أنها إيرادات عند انقضائه.

ثالثا:- أتعاب الاستحداث التي تدفع عند إصدار الالتزامات المالية التي يتم قياسها بالتكلفة المستهلكة.

هذه الأتعاب تعد جزءً لا يتجزأ من إحداث ارتباط بالتزام مالي.

وعلى المنشاة أن تميز بين:-

* الأتعاب والتكاليف التي تُعد جزءً لا يتجزأ من معدل الفائدة الفعلي للالتزام المالي

* وأتعاب الاستحداث وتكاليف المعاملة المتعلقة بالحق في تقديم خدمات مثل خدمات إدارة استثمار.

الضابط الثالث:- تشمل الأتعاب التي لا تُعد جزءً لا يتجزأ من معدل الفائدة الفعلي لأداة مالية، وتتم المحاسبة عنها وفقا للمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٨):

- الأتعاب التي يتم تحميلها مقابل خدمة دين.
- أتعاب الارتباط لاستحداث قرض عندما يكون ارتباط القرض لا يتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الارباح أو الخسائر ومن غير المحتمل أن يتم الدخول في ترتيب إقراض محدد.
- أتعاب القرض المشترك التي تتسلمها المنشأة التي تقوم بترتيب قرض ولا تبقي على جزء من حزمة القرض لنفسها (أو تبقي على جزء من معدل الفائدة

الفعلي نفسه مقابل المخاطر المماثلة كما هو الحال بالنسبة للمشاركين الآخرين).

الضابط الرابع:- عند تطبيق طريقة الفائدة الفعلي، فإن المنشأة تقوم -عموما- باستهلاك أي أتعاب أو نقاط يتم دفعها أو استلامها، وتكاليف المعاملة والعلاوات أو الخصومات الأخرى التي تدرج ضمن حساب معدل الفائدة الفعلي على **مدار العمر المتوقع للأداة المالية.**

ويمكن استخدام فترة أقصر.... إذا كانت هذه الفترة هي التي ترتبط بها الأتعاب أو النقاط التي يتم دفعها أو استلامها، أو تكاليف المعاملة، أو العلاوات أو الخصومات.

وهذه الحالات تكون ... عندما يتم إعادة تسعير المتغير، الذي ترتبط به الأتعاب أو النقاط التي يتم دفعها أو استلامها، أو تكاليف المعاملة، أو العلاوات أو الخصوم، إلى معدلات السوق قبل تاريخ الاستحقاق المتوقع للأداة المالية.

على سبيل المثال:- إذا كانت العلاوة أو الخصم على أداة مالية بمعدل معوم تمثل الفائدة التي استحقت على تلك الأداة المالية منذ آخر مرة تم دفع الفائدة، أو التغيرات في معدلات السوق منذ تم إعادة تخصيص معدل الفائدة المُعْوَم إلى معدلات السوق.

فى هذا المثال:- يتم استنفادها حتى التاريخ التالي الذي يتم فيه إعادة تخصيص الفائدة المُعْوَمة إلى معدلات السوق.

وهذا لأن العلاوة أو الخصم ترتبط بالفترة حتى التاريخ التالي لإعادة تخصيص الفائدة، نظرا لأنه في ذلك التاريخ تتم إعادة تخصيص المتغير الذي ترتبط به العلاوة أو الخصم (أي معدلات الفائدة) إلى معدلات السوق.

وفى حالة .. ما إذا نتجت العلاوة أو الخصم عن تغير في هامش الائتمان زيادة عن المعدل المعوم المحدد في الأداة المالية، أو متغيرات أخرى لا يتم إعادة تخصيصها إلى معدلات السوق.

فى هذه الحالة... يتم استنفادها على مدار العمر المتوقع للأداة المالية.

الضابط الخامس:- بالنسبة للأصول المالية التي لها معدلات مُعَوَّمة والالتزامات المالية التي لها معدلات مُعَوَّمة، فإن إعادة التقدير الدوري للتدفقات النقدية، لتعكس التحركات في معدلات الفائدة في السوق، يعدل من معدل الفائدة الفعلي.

وفى حالة ما إذا تم الاعتراف بأصل مالي له معدل معوم أو التزام مالي له معدل معوم -بشكل أولي- بمبلغ مساو للمبلغ الأصلي المستحق التحصيل أو السداد عند الاستحقاق.

فى هذه الحالة ... فإن إعادة تقدير دفعات الفائدة المستقبلية لا يكون له -عادة- أثر مهم على القيمة الدفترية للأصل أو الالتزام.

.....

الضابط السادس:- إذا عدّلت المنشأة تقديراتها للمدفوعات أو المتحصلات (باستثناء التعديلات التي تتم نتيجة اعادة التفاوض بشان التدفقات النقدية التعاقدية والتغيرات في تقديرات الخسائر الائتمانية المتوقعة).

فى هذه الحالة:- على المنشأة ... تعديل إجمالي القيمة الدفترية للأصل المالي أو التكلفة المستهلكة للالتزام المالي (أو لمجموعة من الأدوات المالية) ليعكس التدفقات النقدية التعاقدية الفعلية والمُقدرة المنقحة.

وتقوم المنشأة بإعادة حساب إجمالي القيمة الدفترية للأصل المالي أو التكلفة المستهلكة للالتزام المالي على أنها القيمة الحالية للتدفقات النقدية التعاقدية المستقبلية المقدرة التي يتم خصمها بمعدل الفائدة الفعلي الأصلي للأداة المالية (أو معدل الفائدة الفعلي مُعدل بالمخاطر الائتمانية للأصول المالية المشتراة أو المُستحدّثة ذات المستوى الائتماني المنخفض)

أو، عندما يكون منطبقاً، معدل الفائدة الفعلي المُنقح .

ويتم الاعتراف بالتعديل ضمن الأرباح أو الخسائر على أنه دخل أو مصروف.

.....

الضابط السابع:-

في بعض الحالات يعد الأصل المالي مضمحل ائتمانياً ...**عند الاعتراف الأولي نظراً لأن** .... المخاطر الائتمانية عالية جداً.

في بعض الحالات يعد الأصل المالي مضمحل ائتمانياً... **فى حالة الشراء نظرا لأنه** ... قد تم اقتناؤه بخصم كبير.

وفى هذه الحالات ... تكون المنشأة مطالبة بإدراج الخسائر الائتمانية المتوقعة الأولية في تقدير التدفقات النقدية عند حساب معدل الفائدة الفعلي المُعدل بالمخاطر الائتمانية للأصول المالية التي تعد على أنها أصول مالية مضمحلة عند شرائها أو إنشائها عند الاعتراف الأولي.

ومع ذلك لا يعني هذا... أن معدل الفائدة الفعلي المُعدل بالمخاطر الائتمانية ينبغي تطبيقه لمجرد فقط أن للأصل المالي مخاطر ائتمانية عالية عند الاعتراف الأولي.

.....

تكاليف المعاملة

.....

الضابط الثامن:- تشمل تكاليف المعاملة:

الأتعاب والعمولة التي تدفع إلى الوكلاء (بما في ذلك الموظفين الذين يعملون بصفة وكلاء بيع)، والمستشارين، والوسطاء والمتعاملين، والرسوم التي تتقاضاها الجهات التنظيمية والأسواق المالية، وضرائب ورسوم التحويلات.

ولا تشمل تكاليف المعاملة: علاوات أو خصومات الدين، وتكاليف التمويل أو التكاليف الإدارية الداخلية أو تكاليف الحفظ.

الضابط التاسع:- متى يتم إعدام الأصل المالي ؟

عندما لا يكون لدى المنشأة توقعات معقولة باسترداد الأصل المالي في مجمله أو جزء منه.

وفى هذه الحالة:- على المنشأة أن تقوم -بشكل مباشر- بتخفيض إجمالي القيمة الدفترية لأصل مالي ويشكل الإعدام حدث الاستبعاد من الدفاتر

يكون الإعدام متعلقا بأصل مالي في مجمله أو بجزء منه.

مثال:- تخطط المنشأة (س) لفرض ضمان على أصل مالي ولا تتوقع استرداد أكثر من ٣٠ في المائة من الأصل المالي من الضمان. إذا لم يكن لدى المنشأة توقعات معقولة باسترداد أي تدفقات نقدية إضافية من الأصل المالي، فيجب عليها شطب نسبة ٧٠ في المائة المتبقية من الأصل المالي.

.....

ما هو تاثير تعديل التدفقات النقدية التعاقدية لأصل مالى نتيجة اعادة التفاوض أو غيره مع عدم استبعاد هذا الاصل من الدفاتر ؟

فى هذه الحالة على المنشأة :-

(أ) أن تعيد حساب إجمالي القيمة الدفترية للأصل المالي.

(ب) وأن تثبت مكسب أو خسارة التعديل في الأرباح أو الخسائر.

يجب أن تتم إعادة حساب إجمالي القيمة الدفترية للأصل المالي:-

على أنه القيمة الحالية للتدفقات النقدية التعاقدية التي تمّت إعادة التفاوض بشأنها أو تم تعديلها والتي يتم خصمها بأحد المعدلات التالية :-

١-بمعدل الفائدة الفعلي الأصلي للأصل المالي (أو معدل الفائدة الفعلي المُعدل بالمخاطر الائتمانية للأصول المالية المضمحلة عند شرائها أو إنشائها)

٢-أو حينما يكون مُنطبقاً، معدل الفائدة الفعلي بعد تعديله .

ويراعى:- ان يتم تعديل القيمة الدفترية للأصل المالي المعدل بأي تكاليف أو أتعاب يتم تكبدها ويتم إستهلاكها على مدى الأجل المتبقي للأصل المالي المعدل.

الموضوع الحادى عشر

الاضمحلال – الخسائر الائتمانية المتوقعة

المطلب الاول:- متطلبات الاعتراف بخسارة اضمحلال الاصول المالية

المطلب الثانى:- أساس التقييم الجماعي والمنفرد للمخاطر الائتمانية

المطلب الثالث:- توقيت الاعتراف بالخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر

المطلب الرابع:- تحديد ما إذا كانت المخاطر الائتمانية قد زادت –بشكل جوهرى- منذ الاعتراف الأولي

المطلب الخامس:- الأدوات المالية ذات المخاطر الائتمانية المنخفضة في تاريخ التقرير

المطلب السادس:- افتراض تجاوز الاستحقاق لأكثر من ٣٠ يوما الممكن إثبات عدم صحته في ظروف محدودة

المطلب السابع :- الأصول المالية المعدلة

المطلب الثامن :- مدخل مبسط للمبالغ المستحقة التحصيل من المدينين التجاريين، وأصول العقود مع العملاء ومبالغ الإيجار المستحقة التحصيل

المطلب التاسع:- قياس الخسائر الائتمانية المتوقعة

المطلب العاشر :- ضوابط تقدير الخسائر الائتمانية المتوقعة

المطلب الاول:- متطلبات الاعتراف بخسارة اضمحلال الاصول المالية

اولا:- هل متطلبات الاضمحلال تطبق على كافة الاصول المالية؟

ما هى البنود التى تثبت لها المنشاة مخصص خسارة مقابل الخسائر الائتمانية المتوقعة؟

(أ) الاصل المالى الذى يتم قياسه بالتكلفة المستهلكة

(ب) الاصل المالى الذى يتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر.

(ت) مبلغ ايجار مستحق التحصيل.

(ث) أصل عقد مع عميل.

(ج) ارتباط بقرض بمعدل فائدة اقل من سعر السوق.

(ح) عقد ضمان مالى

.....

ثانيا:- كيف يتم الاعتراف بخسارة الاضمحلال للأصول المالية التي يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر؟

يتم الاعتراف بخسارة الاضمحلال لهذه الاصول ... ضمن الدخل الشامل الآخر ولا يجوز أن يقلص من القيمة الدفترية للأصل المالي في قائمة المركز المالي.

.....

ثالثا:- ضوابط الاعتراف بخسارة الاضمحلال

الضابط الاول:- يجب على المنشأة، في كل تاريخ تقرير، أن تقيس خسارة الاضمحلال للأداة المالية بمبلغ مساوٍ للخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر إذا كانت

المخاطر الائتمانية على تلك الأداة المالية قد زادت –بشكل جوهري– منذ الاعتراف الأولي.

الضابط الثانى:– ما هو الهدف من متطلبات الاضمحلال؟

هو الاعتراف بالخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر لجميع الأدوات المالية التي يوجد لها زيادات كبيرة في المخاطر الائتمانية منذ الاعتراف الأولي –سواء تم تقييمها على أساس فردي أو جماعي– مع الأخذ في الحسبان جميع المعلومات المعقولة والمؤيدة، بما في ذلك تلك التي تكون ذات نظرة للمستقبل.

الضابط الثالث:– إذا لم تكن المخاطر الائتمانية في تاريخ التقرير على أداة مالية قد زادت بشكل جوهري منذ الاعتراف الأولي، فإنه يجب على المنشأة أن تقيس خسارة الاضمحلال لتلك الأداة المالية بمبلغ مساوٍ للخسائر الائتمانية المتوقعة لمدة ١٢ شهر.

الضابط الرابع:– يجب اعتبار التاريخ الذي تصبح فيه المنشأة طرفاً في ارتباط غير قابل للإلغاء هو تاريخ الاعتراف الأولي لأغراض تطبيق متطلبات الاضمحلال على الارتباطات بقروض وعقود الضمان المالي.

.....

الضابط الخامس:– إذا كانت المنشأة قد قامت بقياس خسارة الاضمحلال لأداة مالية بمبلغ مساو للخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى عمرها في فترة التقرير السابقة، ولكنها قررت في تاريخ التقرير الحالي أن الخطر الجوهرى قد زال.

فى هذه الحالة:– على المنشأة أن تقيس خسارة الاضمحلال بمبلغ مساو للخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى ١٢ شهرا من تاريخ التقرير الحالي.

.....

مكسب او خسارة الاضمحلال

الضابط السادس:- يجب على المنشأة أن تثبت ضمن الأرباح أو الخسائر مبلغاً مساوياً للخسائر الائتمانية (أو عكس الخسائر) والذي يكون مطلوباً لتعديل خسارة الاضمحلال في تاريخ التقرير إلى المبلغ الذي يجب أن يتم الاعتراف به وفقا لهذا المعيار، وذلك على أنه مكسب أو خسارة الاضمحلال.

.....

المطلب الثانى

أساس التقييم الجماعي والمنفرد للمخاطر الائتمانية

لتحقيق الهدف من الاعتراف بالخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر مقابل الزيادات الجوهرية في الخسائر الائتمانية منذ الاعتراف الأولي، قد يكون من الضروري القيام بتقييم الزيادات الجوهرية في المخاطر الائتمانية على أساس جماعي من خلال الأخذ في الحسبان المعلومات التي تشير إلى زيادات جوهرية في المخاطر الائتمانية.

على سبيل المثال:- لمجموعة أو مجموعة فرعية من الأدوات المالية.

اولا:- ما هو الهدف من تقييم الزيادات الجوهرية فى المخاطر الائتمانية على اساس جماعى ؟

هو:- ضمان أن تحقق المنشأة الهدف من الاعتراف بالخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر عندما يكون هناك زيادات جوهرية في المخاطر الائتمانية، حتى لو كان الدليل على مثل هذه الزيادات الجوهرية في المخاطر الائتمانية على مستوى الأداة المنفردة ليس متاحا بعد.

ثانيا:- ما المقصود بالخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى عمر الاداة المالية؟

هي تلك الخسائر الائتمانية المتوقع الاعتراف بها قبل أن تتجاوز الأداة المالية موعد استحقاقها.

ويلاحظ ان :- المخاطر الائتمانية تزداد -بشكل كبير- قبل أن تصبح الأداة المالية متجاوزة لموعد استحقاقها أو قبل ملاحظة عوامل أخرى للتأخر في السداد يحددها المقترض.

على سبيل المثال: التعديل أو إعادة الهيكلة.

ولذلك ... عندما تتاح معلومات معقولة ومؤيدة والتي تكون ذات نظرة للمستقبل، بالمقارنة بالمعلومات عن تجاوز موعد الاستحقاق، دون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما.

فى هذه الحالة ... يجب استخدامها لتقييم التغيرات في المخاطر الائتمانية.

ثالثا:- هل تقييم الزيادات الجوهرية فى المخاطر الائتمانية على اساس جماعى كافى فى جميع الحالات لتحديد التغيرات المهمة فى المخاطر الائتمانية ؟

قد لا يكون باستطاعة المنشأة تحديد التغيرات المهمة في المخاطر الائتمانية لأدوات مالية بعينها قبل أن تصبح الأداة المالية متجاوزة لموعد استحقاقها.

ومثال ذلك:- أدوات مالية مثل القروض للأفراد التي لا يوجد لها معلومات حديثة عن مخاطرها الائتمانية أو يوجد القليل من مثل هذه المعلومات، والتي يتم الحصول عليها ومراقبتها -عادة -على أساس كل أداة بعينها، إلى أن يخرق العميل الشروط التعاقدية.

وفى هذه الحالة ... إذا لم تتم معرفة التغيرات في المخاطر الائتمانية للأدوات المالية المنفردة قبل أن تصبح متجاوزة لموعد استحقاقها.

فسوف تكون ... خسارة الاضمحلال المُستندة -فقط- إلى معلومات ائتمانية على مستوى الأداة المالية المنفردة لا تعبر -بصدق- عن التغيرات في المخاطر الائتمانية منذ الاعتراف الأولي.

رابعا:- كيف تكون المعاملة عندما لا يكون لدى المنشأة معلومات معقولة ومؤيدة تكون متاحة دون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما لقياس الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر على أساس كل أداة بعينها؟

في هذه الحالة ... فإن الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر يجب قياسها على أساس جماعي يأخذ في الحسبان المعلومات الشاملة عن المخاطر الائتمانية.

و هذه المعلومات الشاملة عن المخاطر الائتمانية يجب أن يتضمن:-

ليس فقط معلومات عن تجاوز موعد الاستحقاق ولكن يجب أن تتضمن أيضاً معلومات الائتمان ذات العلاقة بما في ذلك معلومات الاقتصاد الكلي ذات النظرة الذات نظرة للمستقبل للتحديد التقريبي النتيجة الاعتراف بالخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر عندما تكون قد حدثت زيادة جوهرية في المخاطر الائتمانية منذ الاعتراف الأولي على مستوى كل أداة بعينها.

خامسا:- ما هو اساس تجميع الادوات المالية بغرض تقييم الزيادة الجوهرية فى المخاطر الائتمانية؟

لغرض تحديد الزيادات الجوهرية في المخاطر الائتمانية والاعتراف بمخصص خسارة على أساس المجموعة،

تستطيع المنشأة تجميع الأدوات المالية على أساس **خصائص المخاطر الائتمانية المشتركة**

بهدف تسهيل إجراء تحليل يتم تصميمه للتمكن من تحديد الزيادات الجوهرية في المخاطر الائتمانية في الوقت المناسب.

وينبغي على المنشأة عدم تشويش هذه المعلومات من خلال تجميع أدوات مالية لها خصائص مخاطر مختلفة.

ومن أمثلة خصائص المخاطر الائتمانية المشتركة، ولكنها لا تقتصر على:

(أ) نوع الأداة.

(ب) تبويبات المخاطر الائتمانية.

(ج) نوع الضمان.

(د) تاريخ الاعتراف الأولي.

(هـ) الأجل المتبقي حتى الاستحقاق.

(و) الصناعة.

(ز) الموقع الجغرافي للمقترض.

(ح) قيمة الضمان بالنسبة إلى الأصل المالي إذا كان له أثر على ترجيح حدوث إخفاق في السداد (على سبيل المثال، القروض التي لا تخضع لحق الرجوع في بعض البلاد أو نسب القروض إلى القيمة).

سادسا:- كيف تكون المعاملة إذا لم تكن المنشأة قادرة على تجميع الأدوات المالية التي تعتبر أن مخاطرها الائتمانية قد زادت -بشكل جوهري - منذ الاعتراف الأولي على أساس خصائص المخاطر الائتمانية المشتركة؟

فى هذه الحالة:- على المنشأة الاعتراف بالخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر من جزء من الأصول المالية التي يفترض أن خسائرها الائتمانية قد زادت - بشكل جوهري.

إن تجميع الأدوات المالية لتقييم ما إذا كان هناك تغيرات في المخاطر الانتمائية على أساس جماعي قد يتغير عبر الزمن كلما أصبحت معلومات جديدة متاحة عن مجموعات من الأدوات المالية أو عن أدوات مالية منفردة.

.....

المطلب الثالث

توقيت الاعتراف بالخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر

اولا:- السند فى تقييم ما إذا كانت الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر يجب الاعتراف بها

* إلى وجود زيادات جوهرية في **احتمال حدوث إخفاق في السداد** منذ الاعتراف الأولي

* إلى وجود زيادات جوهرية في **مخاطر حدوث إخفاق في السداد** منذ الاعتراف الأولي

وذلك بغض النظر عما إذا كانت الأداة المالية قد تمت إعادة تسعيرها لتعكس زيادة في المخاطر الائتمانية.

وهذا الاستناد ... بدلاً من الاستناد إلى دليل على أن الأصل المالي اضمحل ائتمانياً في تاريخ إعداد التقرير أو حدوث إخفاق حقيقي في السداد.

ويراعى أنه ..... سوف يكون هناك زيادة كبيرة في المخاطر الائتمانية قبل أن يصبح الأصل المالي مضمحل ائتمانيا أو قبل حدوث إخفاق في السداد.

مثال١:- حالة ارتباطات القروض... تأخذ المنشأة في الحسبان التغيرات في مخاطر حدوث إخفاق في سداد القرض الذي يتعلق به ارتباط القرض.

مثال٢:- حالة عقود الضمان المالي ... تأخذ المنشأة في الحسبان التغيرات في مخاطر أن مديناً معيناً سوف يخفق في سداد العقد.

.....

تعتمد أهمية التغير في المخاطر الائتمانية منذ الاعتراف الأولي على مخاطر حدوث إخفاق في السداد كما هي عند الاعتراف الأولي.

مثال:- التغير بالمعنى المطلق، في مخاطر حدوث إخفاق في السداد سيكون أكثر أهمية لأداة مالية ذات مخاطر أولية ... **أقل لحدوث إخفاق في سدادها** بالمقارنة بأداة مالية ذات مخاطر أولية أعلى الحدوث إخفاق في سدادها.

.....

كلما طال العمر المتوقع لأداة، كلما زادت مخاطر حدوث إخفاق في سداد الأدوات المالية التي لديها مخاطر ائتمانية مماثلة.

على سبيل المثال: فإن مخاطر حدوث إخفاق في سداد سند تبويبه AAA وعمره المتوقع ١٠ سنوات تكون أعلى من مخاطر سند تبويبه AAA وعمره المتوقع خمس سنوات.

.....

ثانيا:- تأثير العلاقة بين العمر المتوقع ومخاطر حدوث إخفاق في السداد

تتسبب هذه العلاقة فى ...ان التغير في المخاطر الائتمانية لا يمكن تقييمه بمجرد مقارنة التغير في المخاطر المطلقة لحدوث إخفاق في السداد عبر الزمن.

مثال:- إذا كانت مخاطر حدوث إخفاق في سداد أداة مالية عمرها المتوقع ١٠سنوات عند الاعتراف الأولي **مماثلة لمخاطر حدوث إخفاق في سداد أداة مالية** عندما يكون عمرها المتوقع في فترة لاحقة هو فقط خمس سنوات.

قد يشير ذلك إلى .... زيادة في المخاطر الائتمانية.

وهذا نظراً لأن ... مخاطر حدوث إخفاق في السداد على مدى العمر المتوقع تقل -عادة- مع مرور الوقت إذا بقيت المخاطر الائتمانية دون تغيير وأصبحت الأداة

أقرب إلى تاريخ الاستحقاق. **ويراعى انه ...** بالنسبة للأدوات المالية التي عليها التزامات بدفعات كبيرة –فقط– مع قرب تاريخ استحقاق الأداة المالية فإن مخاطر حدوث إخفاق في السداد قد لا تنخفض بالضرورة مع مرور الوقت.

وفي هذه الحالة: على المنشأة الأخذ في الحسبان –أيضاً– عوامل نوعية أخرى تبرهن على ما إذا كانت المخاطر الائتمانية قد زادت بشكل جوهرى منذ الاعتراف الأولي.

.....

ثالثا:– مناهج تقييم ما إذا كانت المخاطر الائتمانية على أداة مالية قد زادت – بشكل جوهرى – منذ الاعتراف الأولي أو عند قياس الخسائر الائتمانية المتوقعة

يمكن للمنشأة تطبيق .... مناهج متنوعة عند هذا التقييم.

ويمكن للمنشأة تطبيق .... مناهج مختلفة للأدوات المالية المختلفة.

مثال:– منهج معدل الخسائر الائتمانية... والذى قد لا يتضمن ترجيحاً صريحا للإخفاق في السداد على أنه مدخل في حد ذاته..يكون متفقاً مع المتطلبات الواردة في هذا المعيار، شريطة أن يكون باستطاعة المنشأة فصل التغيرات في مخاطر حدوث إخفاق في السداد عن التغيرات في المحركات الأخرى للخسائر الائتمانية المتوقعة، مثل ضمان

وأخذ ما يلي في الحسبان عند القيام بالتقييم:

(أ) التغير في مخاطر حدوث إخفاق في السداد منذ الاعتراف الأولي

(ب) العمر المتوقع للأداة المالية.

(ج) المعلومات المعقولة المؤيدة التي تكون متاحة دون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما التي قد تؤثر على المخاطر الائتمانية.

رابعا:- الاعتبارات التى ينبغي على الطرق المستخدمة لتحديد ما إذا كانت المخاطر الائتمانية على أداة مالية قد زادت -بشكل جوهرى- منذ الاعتراف الأولي أن تأخذ في الحسبان؟

تاخذ فى الحسبان :-

اولا:- خصائص الأداة المالية (أو مجموعة من الأدوات المالية) .

ثانيا:- أنماط الإخفاق في سداد أدوات مالية مماثلة في السابق.

مدى تقييم التغيرات فى مخاطر حدوث اخفاق فى السداد عند الاعتراف الاولى

فإن التغيرات في مخاطر حدوث إخفاق في السداد على مدى ١٢ شهرا التالية قد تكون تقريباً معقولا للتغيرات في مخاطر حدوث إخفاق في السداد على مدى العمر.

وفي هذه الحالات... فإنه يمكن للمنشأة استخدام التغيرات في مخاطر حدوث إخفاق في السداد على مدى ١٢ شهرا التالية لتحديد ما إذا كانت المخاطر الائتمانية قد زادت -بشكل كبير- منذ الاعتراف الأولي، ما لم تشير الظروف إلى ضرورة إجراء تقييم على مدى العمر.

وبالرغم من ذلك...فانه بالنسبة لبعض الأدوات المالية، أو في بعض الظروف

قد لا يكون من المناسب استخدام التغيرات في مخاطر حدوث إخفاق في السداد على مدى ١٢ شهرا التالية لتحديد ما إذا كان ينبغي الاعتراف بالخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر.

مثال: التغير في مخاطر حدوث إخفاق في السداد في ١٢ شهرا التالية قد لا يكون أساسا ملائما لتحديد ما إذا كانت المخاطر الائتمانية قد زادت على أداة مالية تزيد مدة استحقاقها عن ١٢ شهرا فى الحالات التالية :-

حالة١:- عندما يكون على الأداة المالية التزامات بدفعات كبيرة -فقط- بعد ١٢ شهرا التالية.

حالة٢:- عندما تحدث تغيرات في الاقتصاد الكلي ذي الصلة أو في العوامل الأخرى المتعلقة بالائتمان لا تنعكس -بشكل كافٍ- في مخاطر حدوث إخفاق في السداد في ١٢ شهرا التالية.

حالة ٣:- عندما يكون للتغيرات في العوامل المتعلقة بالائتمان تأثير على المخاطر الائتمانية للأداة المالية (أو يكون لها أثر أكثر وضوحا) فقط بعد ١٢ شهرا.

.....

المطلب الرابع:- تحديد ما إذا كانت المخاطر الائتمانية قد زادت -بشكل جوهرى- منذ الاعتراف الأولي

اولا:-عند تحديد ما إذا كان مطلوبا الاعتراف بالخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر

(أ)على المنشأة الأخذ في الحسبان المعلومات المعقولة والمؤيدة التي تكون متاحة دون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما والتي قد تؤثر في المخاطر الائتمانية على أداة مالية

(ب) لا يلزم المنشأة القيام ببحث وافي عن المعلومات عند تحديد ما إذا كانت المخاطر الائتمانية قد زادت -بشكل جوهرى- منذ الاعتراف الأولي.

ثانيا:- العوامل التى يعتمد عليها تحليل المخاطر الائتمانية

هو تحليل (متعدد العوامل وشامل) ويعتمد مدى ملاءمة عامل معين، ووزنه مقارنة بالعوامل الأخرى، على نوع المنتج وخصائص الأدوات المالية والمقترض وكذلك المنطقة الجغرافية.

وعلى المنشأة الأخذ في الحسبان المعلومات المعقولة والمؤيدة التي تكون متاحة دون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما والمتعلقة بالأداة المالية التي يتم تقييمها.

وفى حالة ... ما اذا كانت بعض العوامل والمؤشرات لا يمكن تحديدها على مستوى الأداة المالية المنفردة.

وفي هذه الحالة:- فإن العوامل والمؤشرات ينبغي تقييمها لمحافظ أو لمجموعات من محافظ أو لأجزاء من محفظة مناسبة من الأدوات المالية لتحديد ما إذا كان متطلبات الاضمحلال للاعتراف بالخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر قد تم استيفاؤه.

ثالثا:- امثلة المعلومات الملائمة.... لتقييم التغيرات في المخاطر الائتمانية:

مثال١:- التغيرات المهمة في مؤشرات السعر الداخلية للمخاطر الائتمانية الناتجة عن تغير في المخاطر الائتمانية منذ البداية، بما في ذلك، ولكن لا يقتصر على، هامش الائتمان الذي ينشأ إذا ما تم – مجددا- استحداث أو إصدار أداة مالية معينة أو أداة مالية مشابهة، بنفس الشروط ونفس الطرف المقابل، في تاريخ التقرير.

مثال٢:- التغيرات الأخرى في معدلات أو شروط أداة مالية قائمة والتي ستختلف – بشكل كبير- إذا ما تم –مجددا- استحداث أو إصدار الأداة في تاريخ التقرير (مثل شروط أكثر تشددا، أو زيادة مبالغ الضمان أو الضمانات، أو تغطية دخل أعلى) يسبب تغيرات في المخاطر الائتمانية للأداة المالية منذ الاعتراف الأولي.

مثال٣:- التغيرات المهمة في مؤشرات السوق الخارجية للمخاطر الائتمانية لأداة مالية معينة أو لأدوات مالية مشابهة لها نفس العمر المتوقع. وتشمل التغيرات في مؤشرات السوق للمخاطر الائتمانية، ولكنها لا تقتصر على:

(١) هامش الائتمان.

(٢) أسعار مبادلة الإخفاق في الائتمان للمقترض.

(٣) طول المدة أو المدى الذي كانت فيه القيمة العادلة لأصل مالي أقل من تكلفته المتستهلكة.

(٤) معلومات السوق الأخرى المتعلقة بالمقترض، مثل التغيرات في سعر دين المقترض وأدوات حقوق ملكيته.

مثال٤:- التغير الفعلي أو المتوقع المهم في التبويب الائتماني الخارجي لأداة مالية.

مثال٥:- التدني الفعلي أو المتوقع في التبويب الائتماني للمقترض أو الانخفاض في النقاط السلوكية المسجلة التي تستخدم في تقييم المخاطر الائتمانية داخليا. وتكون التبويبات الائتمانية الداخلية والنقاط السلوكية المسجلة من الممكن الاعتماد عليها أكثر عندما يتم ربطها بالتبويبات الخارجية أو تأييدها بدراسات الإخفاق في السداد.

مثال٦:- التغييرات العكسية الحالية أو المتوقعة في الأعمال، أو في الظروف المالية أو الاقتصادية التي يتوقع أن تتسبب في تغير مهم في قدرة المقترض على الوفاء بالتزامات دينه، مثل زيادة فعلية أو متوقعة في معدلات البطالة.

مثال٧:- التغير الفعلي أو المتوقع المهم في النتائج التشغيلية للمقترض.

ومن أمثلة ذلك:

- التقلص الفعلي أو المتوقع للإيرادات أو هوامش الربح.
- والزيادة الفعلية أو المتوقعة في المخاطر التشغيلية.

– وقصور فى أو متوقع في رأس المال العامل.

– والانخفاض الفعلي أو المتوقع في جودة الأصل.

– والزيادة الفعلية أو المتوقعة في رفع الميزانية العمومية، والسيولة.

– والمشاكل الإدارية أو التغير في نطاق الأعمال أو الهيكل التنظيمي (مثل عدم استمرار قطاع من الأعمال) التي ينتج عنها تغير مهم في قدرة المقترض على الوفاء بالتزامات دينه.

مثال٨:– الزيادات المهمة في المخاطر الائتمانية على الأدوات المالية الأخرى لنفس المقترض.

مثال٩:– التغير العكسي الفعلي أو المتوقع المهم في البيئة التنظيمية، أو الاقتصادية، أو التقنية للمقترض التي ينتج عنها تغير مهم في قدرة المقترض على الوفاء بالتزامات دينه، مثل التراجع في الطلب على منتجات المقترض المخصصة للبيع بسبب حدوث تحول في التقنية.

مثال١٠:– التغيرات المهمة في قيمة الضمان المؤيد للالتزام أو في جودة ضمانات الطرف الثالث أو التعزيزات الانتمائية، التي يتوقع أن تقلص من الحافز الاقتصادي للمقترض لأداء الدفعات التعاقدية المجدولة أو خلاف ذلك تؤثر في ترجيح حدوث إخفاق في السداد. على سبيل المثال، إذا تراجعت قيمة ضمان يسبب تراجع أسعار المساكن، فإن المقترضين في بعض السلطات القانونية لديهم حافز أكبر للإخفاق في سداد رهوناتهم العقارية.

مثال١١:– التغير المهم في جودة الضمان المقدم من مساهم (أو والدي الفرد) إذا كان المساهم (أو والوالدين) لديهم حافز وقدرة مالية على منع الإخفاق في السداد من خلال ضخ رأس مال أو نقد.

مثال١٢:- التغيرات المهمة، مثل :

- تخفيضات في الدعم المالي من المنشأة الأم أو منشأة شقيقة أخرى.

- أو تغير فى أو متوقع مهم في جودة تعزيز ائتمانية والتي يتوقع أن تقلل الحافز الاقتصادي للمقترض لأداء دفعات تعاقدية مجدولة.

وتتضمن تعزيزات أو دعم جودة الائتمان أخذ الوضع المالي للضامن و/أو، فيما يتعلق بالحصص المُصدرة في توريق، ما إذا كان من المتوقع أن تكون الحصص تالية الاستحقاق، قادرة على استيعاب الخسائر الائتمانية المتوقعة (على سبيل المثال، الخسائر من القروض المتعلقة بالضمان).

مثال١٣:- التغيرات المتوقعة في توثيق القرض بما في ذلك أي خرق متوقع للعقد قد يؤدي إلى تنازلات عن تعهدات أو إلى تعديلات فيها وفترات إعفاء من دفع الفائدة وزيادات في الفائدة وطلب ضمانات إضافية أو ضمانات أو تغيرات اخرى في الإطار التعاقدي للأداة.

مثال١٤:- التغيرات المهمة في الأداء والسلوك المتوقع للمقترض، بما في ذلك التغيرات في وضع الدفع من جانب المقترضين ضمن المجموعة (على سبيل المثال حدوث زيادة في العدد أو المدى المتوقع للدفعات التعاقدية التي تدفع متأخرة أو حدوث زيادات كبيرة في العدد المتوقع للمقترضين من خلال بطاقات الائتمان الذين يتوقع أن يتجاوزوا حدهم الائتماني أو الذين يتوقع أن يسددوا مبالغ الحد الأدنى الشهرية).

مثال١٥:- التغييرات في منهج المنشأة في إدارة الائتمان فيما يتعلق بالأداة المالية؛ أي المستند إلى المؤشرات المستجدة على التغيرات في المخاطر الائتمانية، وممارسة إدارة المنشأة للمخاطر الائتمانية المتوقع أن تصبح أكثر نشاطا أو تركيزا على إدارة

الأداة، بما في ذلك إخضاع الأداة لمتابعة أو مراقبة أدق، أو تدخل المنشأة تحديدا مع المقترض.

مثال١٦:- المعلومات عن تجاوز موعد الاستحقاق، بما في ذلك الافتراض الممكن إثبات عدم صحته في ظروف محدودة .

.....

رابعا:- هل المعلومات النوعية والمعلومات الكمية غير الاحصائية المتاحة... كافية لتحديد أن الأداة المالية قد استوفت الضوابط للاعتراف بمخصص خسارة بمبلغ مساو للخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر؟

فى بعض الحالات تكون كافية ... وبالتالى لا حاجة لتدفق المعلومات في نموذج احصائي أو عملية تبويب ائتماني لتحديد ما إذا كانت قد حدثت زيادة جوهرية في المخاطر الائتمانية على الأداة المالية.

وفي حالات أخرى، قد يلزم المنشأة الأخذ في الحسبان معلومات أخرى، بما في ذلك المعلومات التي توفرها النماذج الاحصائية أو عمليات التبويب الائتماني.

وبدلاً من ذلك، تستطيع المنشأة الاستناد في تقييمها إلى كلا النوعيين من المعلومات

أي العوامل النوعية التي لا يتم الحصول عليها من خلال آلية التبويب الداخلية، وفئة تبويب داخلية محددة في فترة التقرير، مع الأخذ في الحسبان خصائص المخاطر الائتمانية عند الاعتراف الأولي، إذا كان كل من النوعين من المعلومات مناسبا.

.....

خامسا:- تحديد الزيادات الجوهرية في المخاطر الائتمانية

يجب على المنشأة، في كل تاريخ تقرير، أن تقوم بتقييم ما إذا كانت المخاطر الائتمانية على أداة مالية قد زادت –بشكل جوهري– منذ الاعتراف الأولي.

وعند القيام بالتقييم، يجب على المنشأة أن تستخدم **التغير في مخاطر الإخفاق في السداد** الواقعة على مدى العمر المتوقع للأداة المالية بدلاً من **التغير في مبلغ الخسائر الائتمانية المتوقعة.**

ولإجراء ذلك التقييم،

تقارن مخاطر الإخفاق في السداد الواقعة على الأداة المالية كما هي في تاريخ التقرير

مع مخاطر الإخفاق في السداد الواقعة على الأداة المالية كما هي في تاريخ الاعتراف الأولي وأن تأخذ في الحسبان المعلومات المعقولة والمؤيدة المتاحة بدون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما، والتي تُعد مؤشراً على زيادات جوهرية في المخاطر الائتمانية منذ الاعتراف الأولي.

.....

سادسا:– تعريف الإخفاق في السداد

عند تعريف الإخفاق في السداد لأغراض تحديد مخاطر حدوث إخفاق في السداد **على المنشأة وضع تعريف للإخفاق السداد ...** يكون متفقاً مع التعريف المستخدم لأغراض الإدارة الداخلية للمخاطر الائتمانية للأداة المالية ذات الصلة وأخذ المؤشرات النوعية في الحسبان (على سبيل المثال، الشروط المالية) عندما يكون ذلك مناسبا.

ويراعى الضوابط التالية:–

الضابط الاول:- التأخر فى السداد استحقاقه بمدة ٩٠ يوما ما لم تكن المنشأة لديها معلومات معقولة ومؤيدة لتوفير دليل على أن استخدام ضوابط للإخفاق في السداد بعد هذه الفترة تعد أكثر مناسبة.

الضابط الثانى:- على المنشاة تعريف الإخفاق في السداد المستخدم لهذه الأغراض بثبات على جميع الأدوات المالية ما لم تُتاح معلومات تدل على أن تعريفا آخر للإخفاق في السداد يعد أكثر مناسبة لأداة مالية معينة.

.....

المطلب الخامس

الأدوات المالية ذات المخاطر الائتمانية المنخفضة في تاريخ التقرير

افتراض عدم زيادة المخاطر الائتمانية على اداة مالية بشكل جوهرى

يمكن للمنشأة أن تفترض أن المخاطر الائتمانية على أداة مالية لم تزداد بشكل جوهري منذ الاعتراف الأولي إذا تم تحديد أن الأداة المالية لديها مخاطر ائتمانية منخفضة في تاريخ التقرير

ويراعى الضوابط التالية :-

الضابط الاول :- تعد المخاطر الائتمانية على الأداة المالية منخفضة

إذا كانت للأداة المالية مخاطر منخفضة للإخفاق في سدادها، وكان للمقترض قدرة كبيرة على الوفاء بالتزاماته من التدفق النقدي التعاقدي في الأجل القريب وكان يحتمل، ولكن ليس بالضرورة، أن تقلل التغيرات العكسية في الظروف الاقتصادية وظروف الأعمال في الأجل الطويل قدرة المقترض على الوفاء بالتزاماته من التدفق النقدي التعاقدي.

الضابط الثانى:- لا تعد الأدوات المالية ذات مخاطر ائتمانية منخفضة عندما تعد أن لها مخاطر خسارة منخفضة –فقط– بسبب قيمة الضمان ... حيث أن الأداة المالية التى بدون ذلك الضمان لا تعد ذات مخاطر ائتمانية منخفضة.

الضابط الثالث:- لا تعد الأدوات المالية أن لها مخاطر ائتمانية منخفضة لمجرد أن لها مخاطر إخفاق في السداد أقل من الأدوات المالية الأخرى للمنشأة أو بالنسبة للمخاطر الائتمانية في البلد التي تعمل المنشأة في نطاقها.

الضابط الرابع:- كيفية تحديد ما إذا كانت للأداة المالية مخاطر ائتمانية منخفضة.

يمكن للمنشأة استخدام تبويباتها الائتمانية الداخلية أو منهجياتها الأخرى التي تتفق مع تعريف عالمي متفق عليه للمخاطر الائتمانية المنخفضة ويأخذ في الحسبان المخاطر ونوع الأدوات المالية التي يتم تقييمها.

ويراعى ان ... التبويب الخارجي لـ "درجة الاستثمار" هو مثال على الأداة المالية التي قد تعد بأن لها مخاطر ائتمانية منخفضة.

الا أنه ... ليس بالضرورة بأن تكون الأدوات المالية مصنفة خارجيا لكي تعد ذات مخاطر ائتمانية منخفضة. وبالرغم من ذلك، ينبغي أن تعد بأن لها مخاطر ائتمانية منخفضة من منظور مشارك في السوق يأخذ في الحسبان جميع أحكام وشروط الأداة المالية.

الضابط الخامس:- لا يتم الاعتراف بالخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر من أداة مالية لمجرد أنه كان قد تم عدها بأن لها مخاطر ائتمانية منخفضة في فترة التقرير السابقة

وكما لا تعد .... بأن لها مخاطر ائتمانية منخفضة في تاريخ التقرير.

ولكن على المنشأة .... تحديد ما إذا كان هناك زيادة جوهرية في المخاطر الائتمانية منذ الاعتراف الأولي وعليه ما إذا كان مطلوبا الاعتراف بالخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر ..

.....

المطلب السادس

افتراض تجاوز الاستحقاق لأكثر من ٣٠ يوما الممكن إثبات عدم صحته في ظروف محدودة

إذا أتيحت معلومات ذات نظرة للمستقبل معقولة ومؤيدة بدون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما، **فى هذه الحالة:-** لا تقتصر المنشاة على معلومات عن تجاوز موعد الاستحقاق عند تحديد ما إذا كانت المخاطر الائتمانية قد زادت بشكل جوهري منذ الاعتراف الأولي.

وبالرغم من ذلك، عندما لا تتاح معلومات تتسم بأنها ذات نظرة للمستقبل أكثر من حالة تجاوز موعد الاستحقاق (سواء على أساس منفرد أو جماعي) بدون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما،

فى هذه الحالة:- يمكن للمنشأة أن تستخدم معلومات عن تجاوز موعد الاستحقاق لتحديد ما إذا كان هناك زيادات كبيرة في المخاطر الانتمائية منذ الاعتراف الأولي.

وبغض النظر عن الطريقة التي تقيم المنشأة الزيادات الكبيرة في المخاطر الائتمانية، فهناك **افتراض يمكن نقضه** بأن المخاطر الائتمانية على الأصل المالي قد زادت – بشكل جوهري- منذ الاعتراف الأولي عندما تتجاوز الدفعات التعاقدية موعد استحقاقها بما يزيد عن ٣٠ يوماً.

ويراعى الضوابط التالية :-

الضابط الاول:- لا يُعد الافتراض الممكن إثبات عدم صحته في ظروف محدودة مؤشراً مطلقا على وجوب الاعتراف بالخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر، ولكنه يفترض بأن يكون آخر نقطة ينبغي عندها الاعتراف بالخسائر الائتمانية

المتوقعة على مدى العمر حتى عند استخدام معلومات ذات نظرة للمستقبل (بما في ذلك عوامل الاقتصاد الكلي على مستوى المحفظة).

الضابط الثانى:- يمكن للمنشأة إثبات عدم صحة هذا الافتراض في ظروف محدودة. وبالرغم من ذلك، تستطيع القيام بذلك -فقط- عندما يتوفر لها معلومات معقولة ومؤيدة تبرهن على أنه حتى إذا تجاوزت الدفعات التعاقدية استحقاقها لأكثر من ثلاثين يوما، فإن ذلك لا يمثل زيادة كبيرة في المخاطر الائتمانية على الأداة المالية.

مثال١: عندما يكون عدم الدفع سهواً من قبل الإدارة، لا أن يكون ناتجا عن صعوبات مالية للمقترض.

مثال٢:- أو أن يكون لدى المنشأة اطلاع على دليل تاريخي يبرهن على عدم وجود ربط بين زيادات كبيرة في مخاطر الإخفاق في السداد والأصول المالية التي تجاوزت دفعاتها موعد استحقاقها لأكثر من ثلاثين يوما.

ولكن ذلك الدليل لا يحدد مثل ذلك الربط عندما تكون الدفعات قد تجاوزت استحقاقها لأكثر من ٦٠ يوما.

الضابط الثالث:- عندما تحدد المنشأة أنه كان هناك زيادات كبيرة في المخاطر الائتمانية قبل أن تتجاوز الدفعات التعاقدية موعد استحقاقها بما يزيد عن ٣٠ يوماً، فلا يمكن تطبيق هذا الافتراض.

الضابط الرابع:- لا تستطيع المنشأة ضبط توقيت الزيادات الجوهرية في المخاطر الائتمانية والاعتراف بالخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر مع متى يعد الأصل المالي أصلاً مضمحل ائتمانياً أو بناءً على تعريف المنشأة الداخلي للإخفاق في السداد.

المطلب السابع :- الأصول المالية المعدلة

تتطلب تقييم ما اذا كانت هناك زيادة جوهرية فى المخاطر الائتمانية

هناك حالتين لهذه الاصول المعدلة

الحالة الاولى :- إذا تمت إعادة التفاوض بشأن التدفقات النقدية التعاقدية من أصل مالي أو تم تعديلها، ولم يتم الاستبعاد من الدفاتر للأصل المالي.

فى هذه الحالة:- على المنشأة أن تقوم بتقييم ما إذا كانت هناك زيادة جوهرية في المخاطر الائتمانية للأداة مالية بمقارنة:

(أ):- مخاطر الإخفاق في السداد الواقعة في تاريخ التقرير (بالاستناد إلى الشروط التعاقدية المعدلة)؛

(ب):- مخاطر الإخفاق في السداد الواقعة عند الاعتراف الأولي (بالاستناد إلى الشروط التعاقدية الأصلية غير المعدلة).

الحالة الثانية :- إذا تمت إعادة التفاوض بشأن التدفقات النقدية التعاقدية من أصل مالي أو تم تعديلها، وترتب عليها استبعاد الاصل المالى من الدفاتر .

فى هذه الحالة :- يتم الاعتراف بالأصل المالي المعدل... حيث ان الأصل المعدل يعد أصلاً مالياً "جديداً" لأغراض هذا المعيار.

وبالتالى.... يجب معامله تاريخ التعديل على أنه تاريخ الاعتراف الأولي لذلك الأصل المالي عند تطبيق متطلبات الاضمحلال على الأصل المالي المعدل.

وكذلك ... قياس خسارة الاضمحلال بمبلغ مساو للخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى ١٢ شهرا إلى حين استيفاء متطلبات الاعتراف بالخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر .

وبالرغم من ذلك.

ويراعى الضوابط التالية :-

الضابط الاول:- في بعض الحالات غير المعتادة وعقب تعديل ينتج عنه الاستبعاد من الدفاتر للأصل المالي الأصلي، فقد يكون هناك دليل على أن الأصل المالي المعدل مضمحل ائتمانياً عند الاعتراف الأولي.

وفى هذه الحالة ... فإن الأصل المالي ينبغي الاعتراف به على أنه أصل مالي تم إنشاؤه مضمحل ائتمانياً.

على سبيل المثال:- في موقف يكون فيه تعديل جوهري، لأصل في حالة إعسار، قد أدى إلى الاستبعاد من الدفاتر للأصل المالي الأصلي.

وفي هذه الحالة: قد يكون من المحتمل أن ينتج عن التعديل أصل مالي جديد مضمحل ائتمانياً عند الاعتراف الأولي.

الضابط الثانى:- إذا كانت قد تمت إعادة التفاوض بشأن التدفقات النقدية التعاقدية من أصل مالي أو بخلاف ذلك تعديلها، ولكن الأصل المالي لم يتم استبعاده من الدفاتر.

فى هذه الحالة ... فإن الأصل المالي لا يعد -تلقائياً- بأن له مخاطر ائتمانية أقل. ..ولكن على المنشأة تقييم ما إذا كان هناك زيادة جوهرية في المخاطر الائتمانية منذ الاعتراف الأولي على أساس جميع المعلومات المعقولة والمؤيدة التي تكون متاحة دون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما.

ويشمل ذلك :-

- المعلومات التاريخية.
- والمعلومات ذات النظرة للمستقبل

– وتقييم المخاطر الائتمانية على مدى العمر المتوقع للأصل المالي، والتي تشمل المعلومات بشأن الظروف التي أدت إلى التعديل.

الضابط الثالث:– قد يشمل الدليل على أن ضوابط الاعتراف بالخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر لم تعد مستوفاة

وجود سجلا تاريخيا لأداء الدفعات حتى تاريخه وفي موعدها، وفقاً للشروط التعاقدية المعدلة. ويلزم العميل –عادة بان يدلل بشكل ثابت على سلوك جيد بالدفع على مدى فترة من الوقت قبل أن تعد المخاطر الائتمانية قد انخفضت.

على سبيل المثال: سجل عدم الدفع أو الدفعات غير المكتملة لا يتم محوه –عادة– بمجرد أداء دفعة واحدة في الوقت المحدد عقب تعديل الشروط التعاقدية.

الأصول المالية المضمحلة عند شرائها أو إنشائها

اولا:– على المنشأة أن تثبت في تاريخ التقرير فقط –التغيرات المتراكمة في الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر منذ الاعتراف الأولي على أنها مخصص خسارة للأصول المالية المضمحلة عند شرائها أو إنشائها.

ثانيا:– على المنشأة الاعتراف في تاريخ كل تقرير، بمبلغ التغير في الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر على أنه خسارة أو مكسب (المكسب الناتج عن عكس خسارة اضمحلال سبق الاعتراف بها) الاضمحلال ضمن الأرباح أو الخسائر.

ثالثا:– على المنشأة **أن تثبت التغيرات الإيجابية في الخسائر الائتمانية المتوقعة** على مدى العمر على أنها مكسب الاضمحلال، حتى ولو كانت الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر أقل من مبلغ الخسائر الائتمانية المتوقعة التي تم تضمينها في التدفقات النقدية المُقدرة عند الاعتراف الأولي.

المطلب الثامن

مدخل مبسط للمبالغ المستحقة التحصيل من المدينين التجاريين، وأصول العقود مع العملاء ومبالغ الإيجار المستحقة التحصيل

يجب على المنشأة أن تقيس –دائماً– الخسارة بمبلغ مساوي للخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر لما يلي:

(أ):– المبالغ المستحقة على المدينين التجاريين أو أصول العقود مع العملاء التي تنتج عن معاملات تقع ضمن نطاق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨)، والتي:

١–لا تتضمن مُكوّن تمويل هام (أو عندما تطبق المنشأة وسيلة عملية على العقود التي لا تزيد عن سنة) وفقاً للمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٨)؛ أو

٢– تتضمن مُكوّن تمويل هام وفقا للمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٨)، إذا اختارت المنشأة، على أنها سياستها المحاسبية، أن تقيس خسارة الاضمحلال بمبلغ مساو للخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر. ويجب أن يتم تطبيق تلك السياسة المحاسبية على جميع مثل تلك المبالغ المستحقة على المدينين التجاريين أو أصول العقود مع العملاء، ولكن يمكن أن يتم تطبيقها –بشكل منفصل– على المبالغ المستحقة على المدينين التجاريين وأصول العقود مع العملاء.

(ب):– مبالغ الإيجار المستحقة التحصيل التي تنتج عن معاملات تقع ضمن نطاق معيار المحاسبة المصري رقم (49)، إذا اختارت المنشأة، على أنها سياستها المحاسبية، أن تقيس خسارة الاضمحلال بمبلغ مساو للخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر. ويجب أن يتم تطبيق تلك السياسة المحاسبية على جميع مبالغ الإيجار المستحقة التحصيل، ولكن يمكن أن يتم تطبيقها – على مبالغ الإيجار

المستحق التحصيل عن عقود التأجير التمويلي بشكل منفصل عن عقود التأجير التشغيلي.

يمكن للمنشأة أن تختار سياستها المحاسبية للمبالغ المستحقة التحصيل على المدينين التجاريين، ومبالغ الإيجار المستحقة التحصيل وأصول العقود مع العملاء –بشكل مستقل بعضها عن بعض.

.....

المطلب التاسع:- قياس الخسائر الائتمانية المتوقعة

اولا:- المقصود بالخسائر الائتمانية المتوقعة

هي تقدير مرجح بالاحتمالات للخسائر الائتمانية (أي القيمة الحالية لكل العجز النقدي) على مدى العمر المتوقع للأداة المالية.

والعجز النقدي هو الفرق بين التدفقات النقدية واجبة السداد للمنشأة وفقا للعقد والتدفقات النقدية التي تتوقع المنشأة استلامها.

ونظرا لأن الخسائر الائتمانية المتوقعة تأخذ في الحسبان مبلغ وتوقيت الدفعات، فإن الخسائر الائتمانية تنشأ حتى إذا كانت المنشأة تتوقع أن يتم الدفع لها – بالكامل- ولكن في وقت لاحق بعد أن يصبح واجب السداد بموجب للعقد.

ثانيا:- كيفية قياس الخسارة الائتمانية للأصول المالية

هي القيمة الحالية للفرق بين:

(أ) التدفقات النقدية التعاقدية التي تكون واجبة السداد للمنشأة بموجب العقدة وبين

(ب) التدفقات النقدية التي تتوقع المنشأة الحصول عليها.

ثالثا:- كيفية قياس الخسارة الائتمانية لارتباطات القروض التي لم يتم سحبها

هي القيمة الحالية للفرق بين:

(أ) التدفقات النقدية التعاقدية واجبة السداد للمنشأة إذا قام حامل ارتباط القرض بسحب القرض؛ وبين

(ب) التدفقات النقدية التي تتوقع المنشأة استلامها إذا كان قد تم سحب القرض.

رابعا:- ضوابط قياس الخسائر الائتمانية المتوقعة

الضابط الاول:- يجب أن يكون تقدير المنشأة للخسائر الائتمانية المتوقعة من ارتباطات القروض متفقا مع توقعاتها بالسحوبات من هذا الارتباط للقروض.

بمعنى:- أن تأخذ المنشاة في الحسبان الجزء المتوقع من ارتباط القرض الذي سيتم سحبه خلال ١٢ شهرا من تاريخ التقرير وذلك عند تقدير الخسائر الائتمانية المتوقعة عن ١٢ شهرا، والجزء المتوقع من ارتباط القرض الذي سوف يتم سحبه على مدى العمر المتوقع لارتباط القرض وذلك عند تقدير الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر.

الضابط الثانى:- بالنسبة لعقد الضمان المالي، فإن المنشأة مطالبة بأداء الدفعات -فقط- في حالة إخفاق المدين في السداد وفقا لشروط الأداة المالية التي يتم ضمانها.

وبالتالى ... فإن العجز النقدي هو الدفعات المتوقعة لتعويض حامل الأداة مقابل الخسائر الائتمانية التي يتكبدها مطروحاً منها أي مبالغ تتوقع المنشأة استلامها من حامل الأداة، وهو المدين أو أي طرف آخر.

وفى حالة ... ما إذ تم ضمان الأصل -بشكل كامل

فى هذه الحالة ... فإن تقدير العجز النقدي لعقد ضمان مالي يكون متفقا مع تقديرات العجز النقدي مقابل الأصل الخاضع للضمان.

.....

الضابط الثالث:- يجب على المنشأة قياس الخسائر الائتمانية المتوقعة للأصل المالي الذي يعد على أنه مضمحل ائتمانياً في تاريخ التقرير، ولكنه ليس أصلاً مالياً مضمحل عند شرائه أو إنشائه

على أنها الفرق بين:-

(أ)إجمالي القيمة الدفترية للأصل

(ب) والقيمة الحالية للتدفقات النقدية التقديرية المخصومة بمعدل الفائدة الأصلي للأصل المالي.

ويتم الاعتراف بأي تعديل في الأرباح أو الخسائر على أنه ربح أو خسارة من الاضمحلال.

.....

الضابط الرابع:- عند قياس خسارة الاضمحلال مقابل الإيجار المستحق فإن التدفقات النقدية المستخدمة لتحديد الخسائر الائتمانية المتوقعة يجب أن تكون متفقة مع التدفقات النقدية المستخدمة في قياس الإيجار المستحق وفقا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٩) "عقود التأجير".

الضابط الخامس:- يمكن للمنشأة استخدام وسائل عملية عند قياس الخسائر الائتمانية المتوقعة إذا كانت متفقة مع مبادئ قياس الخسائر الائتمانية المتوقعة من الأداة المالية... وهى ان يكون القياس بطريقة تعكس:

(أ)مبلغ غير متحيز ومرجح بالاحتمالات يتم تحديده عن طريق تقييم نطاق من النتائج الممكنة؛

(ب) القيمة الزمنية للنقود؛ و

(ج) المعلومات المعقولة والمؤيدة التي تكون متاحة بدون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما في تاريخ التقرير بشأن أحداث سابقة وظروف حالية وتوقعات بشأن الظروف الاقتصادية المستقبلية.

ومثال على الوسيلة العملية

هو حساب الخسائر الائتمانية المتوقعة من المبالغ المستحقة التحصيل من المدينين التجاريين باستخدام مصفوفة المخصص.

حيث وتستخدم المنشأة خبرتها التاريخية في الخسائر الائتمانية من المبالغ المستحقة التحصيل من المدينين التجاريين لتقدير الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى ١٢ شهرا أو الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر من الأصول المالية بحسب الملائم.

على سبيل المثال قد تحدد مصفوفة المخصص على الشكل التالى :-

معدلات ثابتة للمخصص وهو ما يعتمد على عدد الأيام التي تكون فيها المبالغ المستحقة التحصيل من المدينين التجاريين متجاوزة لاستحقاقها

على سبيل المثال:

١ % إذا لم تكن متجاوزة لموعد استحقاقها.

٢ % إذا تجاوزت موعد استحقاقها بأقل من ٣٠ يوما.

٣ % إذا تجاوزت موعد استحقاقها بأكثر من ٣٠ يوما ولكن أقل من ٩٠ يوما.

٢٠ % إذا كان تجاوزت موعد استحقاقها من ٩٠ إلى ١٨٠ يوما الخ).

وتبعا لتنوع قاعدة عملائها ... فإن المنشأة تستخدم المجموعات المناسبة إذا كانت خبرتها التاريخية في الخسائر الائتمانية تظهر أنماط خسارة مختلفة –بشكل كبير– لقطاعات العملاء المختلفة.

ومن أمثلة الضوابط التي قد يتم استخدامها لتجميع الأصول:-

- فئات المنطقة الجغرافية. - ونوع المنتج. - وتبويب العميل.
- والضمان أو الضمان الائتماني التجاري. - ونوع العميل (مثل عميل جملة أو تجزئة).

الضابط السادس:السمات المطلوبة لمبلغ الخسائر الائتمانية المتوقعة من الاداة المالية:-

يجب على المنشأة أن تقيس الخسائر الائتمانية المتوقعة من الأداة المالية بطريقة تعكس:

(أ):- مبلغ غير متحيز ومرجح بالاحتمالات يتم تحديده عن طريق تقييم نطاق من النتائج الممكنة؛

(ب):- القيمة الزمنية للنقود؛ و

(ج):- المعلومات المعقولة والمؤيدة التي تكون متاحة بدون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما في تاريخ التقرير بشأن أحداث سابقة وظروف حالية وتوقعات بشأن الظروف الاقتصادية المستقبلية.

.....

الضابط السابع:- لا يلزم المنشأة -بالضرورة- أن تحدد كل تصور محتمل عند قياس الخسائر الائتمانية المتوقعة

وبالرغم من ذلك، يجب عليها أن تأخذ في الحسبان الخطر أو الترجيح بأن تحدث خسارة ائتمانية بحيث تعكس احتماليّ حدوث وعدم حدوث خسارة ائتمانية، حتى ولو كان احتمال حدوث خسارة ائتمانية منخفض جداً.

.....

ومع ذلك، تتضمن بعض الأدوات المالية كل من قرض وارتباط غير مستخدم، والقدرة التعاقدية للمنشأة على طلب السداد وإلغاء الارتباط الذي لم يتم استخدامه لا تؤدي إلى أن تكون فترة الإشعار التعاقدية هي الحد لخطر تعرض المنشأة للخسائر الائتمانية.

ولمثل تلك الأدوات المالية، وفقط تلك الأدوات المالية، يجب على المنشأة أن تقيس الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدار الفترة التي تكون المنشأة معرضة فيها للخسائر الائتمانية والتي قد لن يتم فيها تقليل الخسائر الائتمانية المتوقعة بإجراءات لإدارة المخاطر الائتمانية، حتى لو امتدت تلك الفترة إلى ما بعد الحد الاقصى للفترة التعاقدية.

الضابط الثامن:- الفترة التي يتم على مداها تقدير الخسائر الانتمائية المتوقعة

إن الحد الأقصى للفترة التي يجب أخذها في الحسبان عند قياس الخسائر الائتمانية المتوقعة

هو الحد الأقصى للفترة التعاقدية (بما في ذلك خيارات التمديد) التي تكون المنشأة معرضة على مدارها للمخاطر الائتمانية وليست فترة أطول، حتى ولو كانت الفترة الأطول متفقة مع ممارسات الأعمال.

أقصى فترة يجب على مداها تقدير الخسائر الائتمانية المتوقعة هي أقصى فترة تعاقدية تكون المنشأة على مداها معرضة للمخاطر الائتمانية.

وبالنسبة لارتباطات القروض وعقود الضمان المالي، فإن هذه هي أقصى فترة تعاقدية تكون المنشأة على مداها لديها التزام تعاقدي حالي بتقديم ائتمان.

فإن بعض الأدوات المالية تنطوي على: كل من قرض ومُكوّن ارتباط لم يتم سحبه ولا تحد قدرة المنشأة التعاقدية على طلب السداد وإلغاء الارتباط الذي لم يتم سحبه من تعرض المنشأة للخسائر الائتمانية على فترة الإشعار التعاقدية.

على سبيل المثال:- التسهيلات الائتمانية الدوارة، مثل البطاقات الائتمانية، وتسهيلات السحب على المكشوف، يمكن سحبها تعاقديا من قبل المقرض بموجب إشعار تبلغ أقل فترة له يوم واحد.

وفى الواقع العملى ... يستمر المقرضون في تقديم الائتمان لفترة أطول ويمكن أن يقوموا بسحب التسهيل -فقط- بعدما تزداد المخاطر الانتمائية للمقترض.

وهو ما قد يجعل من المتأخر كثيرا منع بعض أو جميع الخسائر الائتمانية المتوقعة.

إن هذه الأدوات المالية لها عموما الخصائص التالية:-

اولا:- خصائص طبيعة الاداة المالية ...هذه الأدوات المالية ليس لها أجل أو هيكل سداد ثابت وعادة ما يكون لها فترة إلغاء تعاقدية قصيرة (على سبيل المثال، يوما واحدا).

ثانيا:- خصائص الطريقة التى تدار بها الاداة المالية .... حيث أن القدرة التعاقدية على إلغاء العقد لا يتم فرضها في حالة الإدارة اليومية المعتادة للأداة المالية ويمكن إلغاء العقد -فقط- عندما تصبح المنشأة على علم بزيادة في المخاطر الائتمانية على مستوى التسهيل.

ثالثا:- خصائص طبيعة المعلومات المتاحة حول الزيادات الجوهرية في المخاطر الائتمانية...حيث أن الأدوات المالية تدار على أساس جماعي.

عند تحديد الفترة التي يتوقع أن تتعرض المنشأة على مداها لمخاطر ائتمانية، ولكن تلك التي لا تستطيع المنشأة تقليل الخسائر الائتمانية المتعلقة بها من خلال الإجراءات المعتادة لإدارة المخاطر الائتمانية،

فى هذه الحالة: على المنشأة الأخذ في الحسبان عوامل مثل المعلومات والخبرة التاريخية بشأن:

(أ):- الفترة التي كانت المنشأة معرضة على مداها للمخاطر الائتمانية على أدوات مالية مشابهة.

(ب):- طول الفترة الزمنية لحالات الإخفاق في السداد ذات الصلة التي تحدث على أدوات مالية مشابهة عقب زيادة جوهرية في المخاطر الائتمانية.

(ج):- إجراءات إدارة المخاطر الائتمانية التي تتوقع المنشأة اتخاذها بمجرد أن تزداد المخاطر الائتمانية على الأداة المالية، مثل تخفيض أو إزالة الحدود التي لم يكن قد تم سحبها.

.....

المطلب العاشر :- ضوابط تقدير الخسائر الائتمانية المتوقعة

اولا:- ضوابط مرجحة بنتيجة الاحتمالات

ثانيا:- ضوابط خاصة بالقيمة الزمنية للنقود

ثالثا:- ضوابط خاصة بالمعلومات المعقولة والمؤيدة

رابعا:- ضوابط خاصة بالضمان

.....

ضوابط النتيجة المرجحة بالاحتمالات

الضابط الاول:- ليس الغرض من تقدير الخسائر الائتمانية المتوقعة تقدير لتصور أسوأ حالة أو تقدير لتصور أفضل حالة. ..ولكن تقدير الخسائر الائتمانية المتوقعة يجب أن يعكس -دائما- إمكانية حدوث خسائر ائتمانية وإمكانية عدم حدوث خسائر ائتمانية حتى إذا كانت النتيجة الأكثر ترجيحا هي عدم حدوث خسارة ائتمانية.

.....

الضابط الثانى:- حيث ان متطلبات هذا المعيار .. تتطلب تقدير الخسائر الائتمانية المتوقعة لتعكس مبلغاً غير متحيز مرجح بالاحتمالات يتم تحديده من خلال تقييم نطاق من النتائج المحتملة.

ولكن عند الممارسة.... لا يلزم أن يكون هذا تحليلاً معقداً.

وفي بعض الحالات... يفضل وضع نماذج بسيطة -نسبيا- تكون كافية دون الحاجة لعدد كبير من المحاكاة المفصلة للتصورات.

مثال:- متوسط الخسائر الائتمانية لمجموعة كبيرة من الأدوات المالية التي خصائص مخاطرها مشتركة يمكن أن يكون تقديرا معقولا لمبلغ مرجح بالاحتمالات.

وفي حالات أخرى، على الأرجح سيلزم تحديد التصورات التي تحدد مبلغ وتوقيت التدفقات النقدية لنتائج معينة والترجيح المقدر لهذه النتائج. وفي تلك الحالات، فإن الخسائر الائتمانية المتوقعة يجب أن تعكس نتيجتين على الأقل –هما احتمال حدوث واحتمال عدم حدوث خسارة ائتمانية

الضابط الثالث:– بالنسبة للخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر.

على المنشأة تقدير مخاطر حدوث إخفاق في السداد على الأداة المالية خلال عمرها المتوقع.

وبالنسبة لخسائر الائتمان المتوقعة على مدى ١٢ شهراً هي جزء من الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر... وتعبر عن العجز النقدي لفترة العمر الذي ينتج إذا حدث إخفاق في السداد على مدى ١٢ شهرا بعد تاريخ التقرير (أو فترة أقصر إذا كان العمر المتوقع للأداة المالية أقل من ١٢ شهرا)، مرجحة باحتمال حدوث الإخفاق في السداد.

وبالتالى ... فإن الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى ١٢ شهرا ليست هي الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر التي تتكبدها المنشأة من الأدوات المالية التي تتوقع أن يحدث إخفاق في سدادها خلال ١٢ شهرا التالية وليست هي العجز النقدي المتوقع على مدى ١٢ شهراً.

.....

ثانيا:- ضوابط خاصة القيمة الزمنية للنقود

الضابط الاول:- يتم خصم الخسائر الائتمانية المتوقعة إلى تاريخ التقرير، وليس إلى تاريخ الإخفاق المتوقع في السداد أو تاريخ آخر، باستخدام معدل الفائدة الفعلي الذي يتم تحديده عند الاعتراف الأولي أو تقريب له.

.....

الضابط الثانى:- إذا كان للأداة المالية معدل فائدة متغير، فإن الخسائر الائتمانية المتوقعة يجب خصمها باستخدام معدل الفائدة الفعلي الحالي الذي يتم تحديده من خلال إعادة التقدير الدوري للتدفقات النقدية، لتعكس التحركات في معدلات الفائدة في السوق، يعدل من معدل الفائدة الفعلي.

.....

الضابط الثالث:- يجب خصم الخسائر الائتمانية المتوقعة للأصول المالية المضمحلة عند شرائها أو إنشائها، باستخدام معدل الفائدة الفعلي المُعدل بالمخاطر الائتمانية الذي يتم تحديده عند الاعتراف الأولي.

الضابط الرابع:- يجب خصم الخسائر الائتمانية المتوقعة من مبالغ الإيجار مستحقة التحصيل باستخدام نفس معدل الخصم المستخدم في قياس مبالغ الإيجار مستحقة التحصيل وفقا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٩).

.....

الضابط الخامس:- يجب خصم الخسائر الائتمانية المتوقعة من ارتباط قرض باستخدام معدل الفائدة الفعلي أو تقريب له، والذي سيتم تطبيقه عند الاعتراف

بالأصل المالي الناتج عن ارتباط القرض. **وهذا بسبب أنه** لغرض تطبيق متطلبات الاضمحلال،

فإن الأصل المالي الذي يتم الاعتراف به عقب سحب مبالغ على ارتباط قرض يجب معاملته على أنه استمرار لذلك الارتباط وليس معاملته على أنه أداة مالية جديدة.

ولذلك فإن الخسائر الائتمانية المتوقعة من الأصل المالي يجب قياسها بالأخذ في الحسبان المخاطر الائتمانية الأولية لارتباط القرض من التاريخ الذي أصبحت فيه المنشأة طرفا في الارتباط الذي لا رجعه فيه.

.....

الضابط السادس:- الخسائر الائتمانية المتوقعة من عقود الضمان المالي أو من ارتباطات القروض التي لا يمكن تحديد معدل الفائدة الفعلي لها يجب أن يتم خصمها بتطبيق معدل الخصم الذي يعكس التقييم الحالي للسوق للقيمة الزمنية للنقود وللمخاطر التي تكون مرتبطة بالتدفقات النقدية ولكن فقط إذا تم، وبالقدر الذي يتم به، أخذ المخاطر في الحسبان من خلال تعديل معدل الخصم بدلاً من تعديل العجز النقدي الذي يتم خصمه.

ثالثا:- ضوابط خاصة بالمعلومات المعقولة والمؤيدة

الضابط الاول:- المعلومات المعقولة والمؤيدة هي تلك التي تكون متاحة -بشكل معقول- في تاريخ التقرير الاقتصادية المستقبلية. وتعد المعلومات التي تكون متاحة لأغراض التقرير المالي أنها متاحة بدون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما.

.....

الضابط الثانى:- لا تطالب المنشأة بتضمين توقعات الظروف المستقبلية على مدى مجمل العمر المتوقع للأداة المالية.

وتعتمد درجة الاجتهاد المطلوب لتقدير الخسائر الائتمانية المتوقعة على إمكانية توفر معلومات مفصلة. وحيث أنه كلما زاد أفق التوقع، تنقص إمكانية توفر معلومات مفصلة وتزداد درجة الاجتهاد المطلوب لتقدير الخسائر الائتمانية المتوقعة. ولا يتطلب تقدير الخسائر الائتمانية المتوقعة تقديراً مفصلا للفترات التي تقع في المستقبل البعيد. لمثل تلك الفترات... حيث تستطيع المنشأة استقراء التوقعات من المعلومات المتاحة المفصلة.

.....

الضابط الثالث:- لا يلزم المنشأة القيام ببحث شامل عن المعلومات

ولكن يجب عليها الأخذ في الحسبان جميع المعلومات المعقولة والمؤيدة التي تكون متاحة بدون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما والتي تكون ذات صلة بتقدير الخسائر الائتمانية المتوقعة، بما في ذلك أثر الدفعات المقدمة المتوقعة.

الضابط الرابع:- يجب أن تتضمن المعلومات المستخدمة عوامل تكون مرتبطة بالمقترض، والظروف الاقتصادية العامة وتقييم كل من التوجه الحالي والمتوقع

للظروف في تاريخ التقرير. **ويمكن للمنشأة استخدام مصادر عديدة للبيانات...**سواء داخلية او خارجية

وتشمل المصادر المحتملة للمعلومات:

- الخبرة الداخلية التاريخية في الخسائر الائتمانية.
- والتبويبات الداخلية.
- وخبرة المنشآت الأخرى في الخسائر الائتمانية.
- والتبويبات والتقارير والاحصاءات الخارجية.

ويمكن للمنشآت التي ليس لديها مصادر بيانات تحددها المنشأة، أو لها مصادر غير كافية، استخدام خبرة مجموعة نظيرة في الأداة المالية (أو مجموعات من الأدوات المالية) المقارنة لها.

الضابط الخامس:- تعد المعلومات التاريخية أرضية أو أساسا مهما يتم بناءً عليه قياس الخسائر الائتمانية المتوقعة. ....**ولكن على المنشأة تعديل البيانات التاريخية.**

مثل: تعديل الخبرة في الخسائر الائتمانية، على أساس البيانات الحالية الممكن رصدها لتعكس الظروف الحالية وتوقعاتها للظروف المستقبلية التي لم تؤثر على الفترة التي استندت إليها البيانات التاريخية، ولإزالة أثار تلك الظروف في الفترة التاريخية التي ليست ذات صلة بالتدفقات النقدية التعاقدية المستقبلية.

الضابط السادس:- في بعض الحالات، يمكن أن تكون أفضل معلومات معقولة ومؤيدة هي معلومات تاريخية غير معدلة، تبعا لطبيعة المعلومات التاريخية ومتى تم حسابها، مقارنة بالظروف في تاريخ التقرير وخصائص الأداة المالية التي يجري النظر فيها.

ويراعى فيها ... أن تعكس تقديرات التغيرات في الخسائر الائتمانية المتوقعة، وأن تكون متسقة –من حيث الاتجاه– مع التغيرات في البيانات ذات الصلة الممكن رصدها من فترة لأخرى

على سبيل المثال:–

– التغيرات في معدلات البطالة، أو أسعار العقارات، أو أسعار السلع، أو وضع السداد أو العوامل الأخرى التي تدل على خسائر ائتمانية من الأداة المالية أو إلى التغيرات في مجموعة الأدوات المالية وفي قوة هذه التغيرات

ويجب على المنشأة القيام –بشكل منتظم– باستعراض المنهجية والافتراضات المستخدمة لتقدير الخسائر الائتمانية المتوقعة لتقليص أي فروق بين التقديرات والخبرة الفعلية في الخسائر الائتمانية.

.....

الضابط السابع:– عند استخدام الخبرة التاريخية في الخسائر الائتمانية لتقدير الخسائر الائتمانية، من المهم تطبيق تلك المعلومات بشأن معدلات الخسائر الائتمانية التاريخية على المجموعات التي يتم تعريفها بطريقة تتفق مع المجموعات التي تم لها رصد معدلات الخسائر الائتمانية التاريخية. **ولذلك** ... فإن الطريقة المستخدمة يجب أن تمكن من ربط كل مجموعة من الأصول المالية بالمعلومات بشأن الخبرة السابقة في الخسائر الائتمانية في مجموعات من الأصول المالية التي تكون خصائص مخاطرها متشابهة وبالبيانات ذات الصلة الممكن رصدها، التي تعكس الظروف الحالية.

الضابط الثامن:– تعكس الخسائر الائتمانية المتوقعة توقعات المنشأة ذاتها للخسائر الائتمانية. وبالرغم من ذلك، عند أخذ جميع المعلومات المعقولة والمؤيدة التي تكون

متاحة بدون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما في الحسبان عند تقدير الخسائر الائتمانية المتوقعة، يجب على المنشأة أيضاً الأخذ في الحسبان معلومات السوق الممكن رصدها بشأن الخسائر الائتمانية لأداة مالية معينة أو أدوات مالية مشابهة.

.....

رابعا :- ضوابط خاصة بالضمان

الضابط الاول:- لأغراض قياس الخسائر الائتمانية المتوقعة، فإن تقدير العجز النقدي المتوقع يجب أن يعكس التدفقات النقدية المتوقعة من الضمان والتعزيزات الائتمانية الأخرى التي تُعد جزءً من الشروط التعاقدية والتي لا يتم الاعتراف بها – بشكل منفصل– من قبل المنشأة.

الضابط الثانى:- إن تقدير العجز النقدي المتوقع من أداة مالية مضمونة بضمان يعكس مبلغ وتوقيت التدفقات النقدية المتوقعة من مصادرة الضمان مطروحا منه تكاليف الحصول على الضمان وبيعه، بغض النظر عما إذا كانت المصادرة مرجحة (أي أن تقدير التدفقات النقدية المتوقعة يأخذ في الحسبان ترجيح المصادرة والتدفقات النقدية التي ستنتج عنه).

وتبعا لذلك.:-

* فإن أي تدفقات نقدية متوقعة من تحقيق الضمان بعد تاريخ الاستحقاق التعاقدي للعقد يجب إدراجها في هذا التحليل.

* وأي ضمان يتم الحصول عليه نتيجة للمصادرة لا يتم الاعتراف به على أنه أصل منفصل عن الأداة المالية المضمونة بضمان ما لم يكن مستوفيا لضوابط الاعتراف ذات الصلة لأصل والواردة في هذا المعيار أو في المعايير الأخرى.

الموضوع الثانى عشر : المكاسب أو الخسائر

اولا:- كيفية الاعتراف بالمكسب أو الخسارة من الأصل المالي أو الالتزام المالي الذي يتم قياسه بالقيمة العادلة

القاعدة العامة .... ان يعترف بهذه المكاسب أو الخسائر ضمن الأرباح أو الخسائر

يستثنى من ذلك الحالات التالية :-

الحالة الاولى:- اذا كان جزء من علاقة تغطية

.....

الحالة الثانية:- اذا كان استثماراً في أدوات حقوق ملكية وتكون المنشأة قد اختارت أن تعرض المكاسب والخسائر من ذلك الاستثمار ضمن الدخل الشامل الآخر .

.....

الحالة الثالثة:- اذا كان التزاماً مالياً تم تخصيصه على أنه بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر وأن المنشأة مطالبة بان تعرض أثار التغيرات في المخاطر الائتمانية للالتزام ضمن الداخل الشامل الآخر .

.....

الحالة الرابعة:- اذا كان أصلاً مالياً يتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر وان المنشأة مطالبة بأن تثبت بعض التغيرات في القيمة العادلة ضمن الدخل الشامل الآخر .

.....

ثانيا:- شروط الاعتراف بتوزيعات الأرباح ضمن الأرباح أو الخسائر:

الشرط الاول:- ان يتم التأكد من حق المنشأة في تسلم مدفوعات من توزيعات الأرباح.

الشرط الثانى:- أن يكون من المرجح أن تتدفق منافع اقتصادية مرتبطة بتوزيعات الأرباح **إلى المنشأة.**

الشرط الثالث:- ان يكون من الممكن قياس مبلغ توزيعات الأرباح – بطريقة يمكن الاعتماد عليها.

.....

ثالثا:- الحالات التى يتم فيها الاعتراف بالمكسب أو الخسارة من الأصل المالي الذي يتم قياسه بالتكلفة المستهلكة والذي لا يُعد جزءً من علاقة تغطية ... ضمن الأرباح أو الخسائر

الحالة الاولى :- حالة مكاسب أو خسائر استبعاده من الدفاتر

الحالة الثانية :- حالة مكاسب او خسائر اعادة تبويبه الى اصل مالى مقاس بالقيمة العادلة من خلال الارباح أو الخسائر .

الحالة الثالثة :- نواتج عملية الاستهلاك

الحالة الرابعة:- مكاسب او خسائر اضمحلاله.

.....

رابعا:- الحالات التى يتم فيها الاعتراف بالمكسب أو الخسارة من الالتزام المالي الذي يتم قياسه بالتكلفة المستهلكة والذي لا يعد جزة من علاقة تغطية ضمن الأرباح أو الخسائر

الحالة الاولى :- حالة مكاسب او خسائر استبعاده من الدفاتر

الحالة الثانية :- من خلال عملية الاستهلاك

ويتطلب معيار المحاسبة المصري رقم (١٣) الاعتراف بأي مكاسب أو خسائر صرف العملات الأجنبية الناتجة من أصول نقدية والتزامات نقدية ضمن الأرباح أو الخسائر.

ويستثنى من ذلك :-

(أ)البند النقدي المخصص على أنه أداة تغطية في تغطية تدفق نقدي .

(ب)أو البند النقدى المخصص على انه اداة تغطية فى تغطية الصافي استثمار .

(ج)أو البند النقدى المخصص على انه اداة تغطية فى تغطية القيمة عادلة لأداة حقوق ملكية اختارت المنشأة عرض التغيرات في قيمتها العادلة ضمن الدخل الشامل الآخر .

ويراعى الضوابط التالية :-

الضابط الاول:- لغرض الاعتراف بمكاسب وخسائر صرف العملات الاجنبية بموجب معيار المحاسبة المصري رقم (١٣)، فإن الأصل المالي الذي يتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر بناءا على طبيعة التدفقات النقدية ونموذج الاعمال الذى هدفه تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية وبيع الاصول المالية... **يعامل على أنه بند نقدي.**

وبالتالى ... فإن مثل هذا الأصل المالي يعامل على أنه أصل يتم قياسه بالتكلفة المستهلكة بالعملة الأجنبية. يتم الاعتراف بفروق الصرف على التكلفة المستهلكة ضمن الأرباح أو الخسائر، أما التغيرات الأخرى في القيمة الدفترية فيتم الاعتراف بها ضمن الدخل الشامل الاخر

.....

الضابط الثانى :- يسمح للمنشأة القيام باختيار لا رجعه فيه يعرض التغيرات اللاحقة في القيمة العادلة لاستثمارات معينة في أدوات حقوق ملكية ضمن الدخل الشامل الآخر.

وفى هذه الحالة ... ومثل هذا الاستثمار لا يعد بنداً نقديا.

وبالتالى... فإن المكسب أو الخسارة الذي يتم عرضه ضمن الدخل الشامل الآخر ...يشمل أي مُكوّن صرف عملة أجنبية ذي صلة.

.....

الضابط الثالث:- إذا كانت هناك علاقة تغطية بين أصل نقدي غير مشتق والتزام نقدي غير مشتق، فإن التغيرات في مُكوّن العملة الأجنبية لتلك الأداتين الماليتين يتم عرضها ضمن الأرباح أو الخسائر.

.....

الضابط الرابع:- يجب أن يتم الاعتراف بالمكسب أو الخسارة من الأصول المالية أو الالتزامات المالية، التي تمثل بنود مُغطاة ضمن علاقة تغطية....من خلال الارباح أو الخسائر ما عدا البنود المستثناه اعلاه

.....

الضابط الخامس:- إذا اعترفت المنشأة بأصولٍ مالية باستخدام المحاسبة على أساس تاريخ التسوية .

فإنه للأصول التي يتم قياسها بالقيمة المستهلكة، لا يتم الاعتراف بأي تغيير في القيمة العادلة للأصل الذي يتم استلامه خلال الفترة ما بين تاريخ المتاجرة وتاريخ التسوية.

وبالرغم من ذلك، للأصول التي يتم قياسها بالقيمة العادلة، فإنه يجب أن يتم الاعتراف بالتغير في القيمة العادلة ضمن الأرباح أو الخسائر أو ضمن الدخل الشامل الآخر، بحسب ما هو المناسب

ويجب اعتبار تاريخ المتاجرة هو تاريخ الاعتراف الأولي لأغراض تطبيق متطلبات الاضمحلال.

الموضوع الثالث عشر:- محاسبة التغطية

المطلب الاول:- هدف ونطاق محاسبة التغطية

المطلب الثانى:- ادوات التغطية

المطلب الثالث :- البنود المغطاة

المطلب الرابع :- شروط التأهل لمحاسبة التغطية

المطلب الخامس:- المحاسبة عن علاقات التغطية المؤهلة

المطلب السادس:- إعادة التوازن لعلاقة التغطية والتغييرات في نسبة التغطية

المطلب السابع :- المحاسبة عن القيمة الزمنية للخيارات

المطلب الثامن :- المحاسبة عن العنصر الآجل من العقود الآجلة ونقاط الأساس لفروق العملات الأجنبية للأدوات المالية

المطلب التاسع :- تأهل مجموعة من البنود على أنها البند المُغطى

المطلب العاشر:- ضوابط تخصيص مُكوّن لمبلغ اسمي

المطلب الحادى عشر:- خيار تخصيص خطر تعرض ائتمانى للقياس بالقيمة العادلة من خلال الارباح أو الخسائر

المطلب الثانى عشر:-عدم الاستمرار في محاسبة التغطية

المطلب الثالث عشر:- تغطية مجموعة بنود

المطلب الرابع عشر:- عرض مكاسب أو خسائر أداة تغطية

.....

المطلب الاول:- هدف ونطاق محاسبة التغطية

اولا:- إن الهدف من محاسبة التغطية هو أن تعكس القوائم المالية أثر أنشطة إدارة المخاطر لمنشأة تستخدم الأدوات المالية لإدارة مخاطر التعرض الناشئة عن مخاطر معينة يمكن أن تؤثر على الأرباح أو الخسائر

او تؤثرعلى الدخل الشامل الآخر.... في حالة الاستثمارات في أدوات حقوق الملكية التي قد اختارت لها المنشأة أن تعرض التغيرات في القيمة العادلة ضمن الدخل الشامل الآخر .

ثانيا:- يهدف هذا المدخل إلى توضيح السياق لأدوات التغطية التي يتم تطبيق محاسبة التغطية لها من أجل إظهار أغراضها وآثارها.

ثالثا: هناك خيار للمحاسبة على تغطية نوع من المخاطر ضمن هذا المعيار أو معيار(٢٦)

حيث يمكن للمنشأة بالنسبة لتغطية القيمة العادلة من **خطر التعرض لمعدل الفائدة** لمحفظة من الأصول المالية والالتزامات المالية (وفقط لمثل هذه التغطية).

فإنه يمكن أن تطبق متطلبات المحاسبة عن التغطية الواردة في معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) بدلاً من تلك الواردة في هذا المعيار.

وفي هذه الحالة ... يجب على المنشأة –أيضاً أن تطبق المتطلبات المحددة للمحاسبة عن تغطية القيمة العادلة لتغطية المحفظة من مخاطر معدل الفائدة وأن تخصص الجزء الذي يُعد مبلغ عملة على أنه البند المُغطى .

المطلب الثانى:- ادوات التغطية

اولا:- هل يمكن أن يتم تخصيص أصل مالي غير مشتق يتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الارباح او الخسائرعلى انه اداة تغطية ؟

يمكن ذلك للمنشاة القيام بهذا التخصيص

ثانيا:- هل يمكن أن يتم تخصيص التزام مالي غير مشتق يتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الارباح او الخسائرعلى انه اداة تغطية ؟

يمكن للمنشاة القيام بهذا التخصيص.... **وذلك بشرط ... ألا يكون هذا الالتزام** ..هو التزام مالى

تم تخصيصه على أنه بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر والذي يتم عرض مبلغ التغير في قيمته العادلة الذي يمكن عزوة إلى التغيرات في المخاطر الائتمانية لذلك الالتزام ضمن الدخل الشامل الآخر.

ثالثا:- هل يمكن لتغطية مخاطر عملة أجنبية أن يتم تخصيص مُكوّن مخاطر العملة الاجنبية لأصل مالي غير مشتق أو لالتزام مالي غير مشتق على أنه أداة تغطية؟

يمكن هذا التخصيص ... **وذلك بشرط ألا يكون** استثماراً في أداة حقوق ملكية تكون المنشأة قد اختارت أن تعرض التغيرات في القيمة العادلة لها ضمن الدخل الشامل الآخر .

رابعا:- ما هى العقود التى تخصص لآغراض محاسبة التغطية بالنسبة للمنشاة معدة التقرير ؟

يمكن فقط... تخصيص العقود مع أطراف خارجية بالنسبة للمنشأة معدة التقرير على أنها أدوات تغطية.

بمعنى: العقود مع أي طرف خارجي عن المجموعة أو المنشأة المنفردة التي يتم التقرير عنها.

خامسا:- هل يمكن تخصيص مشتقة يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الارباح أو الخسائر على انها اداة تغطية ؟

يجوز ذلك ..... مع استثناء بعض الخيارات المكتوبة

سادسا:- ماهى الاستثناءات من تخصيص الاداة المؤهلة للتغطية بالكامل على انها اداة التغطية؟

يجب أن يتم تخصيص الأداة المؤهلة للتغطية بالكامل على أنها أداة تغطية والاستثناءات الوحيدة المسموح بها هي:

الاستثناء الاول:- فصل القيمة الداخلية (intrinsic value) عن القيمة الزمنية لعقد خيار وتخصيص التغير في القيمة الداخلية للخيار فقط، وليس التغير في قيمته الزمنية، على أنه أداة تغطية

.....

الاستثناء الثانى:- فصل العنصر الآجل عن العنصر الفوري لعقد أجل

وتخصيص التغير في قيمة العنصر الفوري فقط للعقد الأجل (وليس العنصر الأجل) على أنه أداة التغطية وبالمثل، يمكن أن يتم فصل نقاط الأساس لفروق

العملات الأجنبية (foreign currency basis spread) وأن يتم استثناؤه من تخصيص أداة مالية على أنها أداة التغطية

.....

الاستثناء الثالث:- يمكن أن يتم تخصيص نسبة من مجمل أداة التغطية، مثل نسبة ٥٠ في المائة من المبلغ الاسمي، على أنه أداة التغطية ضمن علاقة تغطية. وبالرغم من ذلك، لا يجوز أن يتم تخصيص جزء من التغير في القيمة العادلة لأداة التغطية الذي ينتج -فقط- عن جزء من الفترة الزمنية التي تبقى خلالها أداة التغطية قائمة.

.....

سابعا:- هل يمكن للمنشاة ان تخصص مزيج من المشتقات وغير المشتقات كادوات تغطية ؟

يمكن للمنشأة أن تعتبر أي مزيج مما يلي على أنها مجموعة، وأن تخصصها -بشكل مشترك- على أنها أداة تغطية (بما في ذلك تلك الحالات التي يكون فيها الخطر أو المخاطر الناشئة عن بعض أدوات التغطية تعوض تلك الناشئة عن أدوات تغطية الأخرى):

(أ) مشتقات أو نسبة منها؛ و

(ب) غير المشتقات أو نسبة منها.

ويراعى ما يلى :-

(أ) الأداة المشتقة التي تضم خياراً مكتوباً مع خيار مُشترى (على سبيل المثال، طوق معدل الفائدة) ... **لا تعد مؤهلة على أنها أداة تغطية** إذا كانت في حقيقة الأمر،

تُعد صافي خيار مكتوب في تاريخ التخصيص (إلا إذا كانت مؤهلة وفقا للضابط الرابع ادناه).

(ب) يمكن أن يتم تخصيص أداتين أو أكثر (أو نسبة منها) –معاً– على أنهم أداة التغطية –فقط– إذا كانت عند مزجهم لا يُعدون –في حقيقة الأمر– مزيج صافي خيار مكتوب في تاريخ التخصيص (ما لم تكونا مؤهلتين وفقا للضابط الرابع ادناه).

ثامنا : يراعى الضوابط التالية :-

الضابط الاول:– المشتقات الضمنية في عقود مركبة، ولكن لا تتم المحاسبة عنها بشكل منفصل، لا يمكن تخصيصها على أنها أدوات تغطية منفصلة.

الضابط الثانى:– أدوات حقوق ملكية المنشأة ذاتها لا تعد أصولا مالية أو التزامات مالية للمنشأة ولذا لا يمكن تخصيصها على أنها أدوات تغطية.

الضابط الثالث:– لتغطيات مخاطر العملات الأجنبية، فإن مُكوّن مخاطر العملة الاجنبية لأداة مالية غير مشتقة يتم تحديده وفقا لمعيار المحاسبة المصري رقم (١٣).

الضابط الرابع:– لا يحصر هذا المعيار الحالات التي يمكن فيها تخصيص مشتقة يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر على أنها أداة تغطية باستثناء بعض الخيارات المكتوبة.

ولا يتأهل خيار مكتوب على أنه أداة تغطية ...ما لم يتم تخصيصه على أنه مقاصة لخيار مُشترى، بما في ذلك الضمني في أداة مالية أخرى

على سبيل المثال: خيار شراء مكتوب يستخدم لتغطية التزام قابل للاستدعاء.

تخصيص أدوات التغطية

الضابط الخامس:- بخلاف تغطيات مخاطر العملات الأجنبية، عندما تخصص المنشأة أصلاً مالياً غير مشتق أو التزاماً مالياً غير مشتق يتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر على أنه أداة تغطية يمكنها -فقط- تخصيص الأداة المالية غير المشتقة في مجملها أو جزء منها.

الضابط السادس:- يمكن تخصيص أداة تغطية واحدة على أنها أداة تغطية لأكثر من نوع من المخاطر..

وذلك بشرط... أن يكون هناك تخصيص محدد لأداة التغطية ولمراكز المخاطر المختلفة على أنها بنود مُغطاة. ويمكن أن تكون تلك البنود المُغطا في علاقات تغطية مختلفة

.....

المطلب الثالث :- البنود المغطاة

اولا:- ما هى اشكال البنود المغطاة ؟

ثانيا:- البنود التى لايمكن ان تكون بند مغطى فى تغطية قيمة عادلة :

ثالثا:- ضوابط تخصيص البنود المغطاة

رابعا:- ماهى المكونات التى يسمح للمنشاة بتخصيصها على انها بنود مغطاة ؟

خامسا:- ضوابط تخصيص مكونات البنود المُغطاة

سادسا :- ضوابط العلاقة بين مكونات ومجموع التدفقات النقدية لبند

.....

اولا:- ما هى اشكال البنود المغطاة ؟

يمكن أن يكون البند المُغطى تم الاعتراف به على أنه أصل أو التزاما، أو غير معترف به كارتباط مؤكد، أو معاملة متوقعة أو صافي استثمار في نشاط أجنبي. ويمكن أن يكون البند المُغطى:

(أ):- بنداً منفرداً، أو

(ب):- مجموعة من البنود .. وقد يكون البند المُغطى أيضاً مكوّناً لمثل هذا البند أو المجموعة من البنود.

(ج):- لا يمكن أن يكون الارتباط المؤكد بالاستحواذ على أعمال، ضمن عملية تجميع أعمال، أداة مُغطاة، باستثناء مخاطر العملات الاجنبية، نظراً لأن المخاطر الأخرى التي يتم التغطية لها لا يمكن تخصيصها وقياسها بشكل محدد. تُعد تلك المخاطر الأخرى مخاطر أعمال عامة.

ثانيا:- البنود التى لايمكن ان تكون بند مغطى فى تغطية قيمة عادلة :

(أ) **الاستثمار بطريقة حقوق الملكية** .... وهذا نظراً لأن طريقة حقوق الملكية تثبت ضمن الأرباح أو الخسائر نصيب المنشأة المستثمرة من ربح أو خسارة الأعمال المستثمر فيها، وليس من التغيرات في القيمة العادلة للاستثمار.

(ب) **الاستثمار في منشأة تابعة مجمعة** ..... وهذا نظراً لأن التجميع يثبت ربح أو خسارة المنشأة التابعة، وليست التغيرات في القيمة العادلة للاستثمار، ضمن الأرباح أو الخسائر. **ويختلف التغطية لصافي استثمار في نشاط أجنبي نظراً لأنه تغطية من خطر التعرض للعملات الأجنبية، وليس تغطية قيمة عادلة من التغير في قيمة الاستثمار**

.....

ثالثا:- ضوابط تخصيص البنود المغطاة

ويراعى الضوبط التالية :-

الضابط الاول:- يجب أن يكون البند المُغطى قابل للقياس بطريقة يمكن الاعتماد عليها.

الضابط الثانى:- إذا كان البند المُغطى يمثل معاملة متوقعة (أو أحد مكوناتها)، فإنه يجب أن تكون تلك المعاملة مرجحة الحدوث إلى حد كبير.

الضابط الثالث:- يمكن أن يتم تخصيص خطر التعرض الموحد (المُكوّن من مزيج من خطر التعرض الذي يمكن أن يتأهل على أنه بند مُغطى) ومشتقة- يمكن أن يتم تخصيصه على أنه بند مُغطى .

ويشمل هذا معاملات متوقعة لمخاطر تعرض موحدة (أي المعاملات المستقبلية المتوقعة غير الملزمة التي ينشأ عنها خطر تعرض ومشتقة) إذا كان ذلك خطر

التعرض الموحد مرجح الحدوث –إلى حد كبير–، وأنه بمجرد أن يحدث (وبالتالي لم يعد توقعا)، يكون مؤهلاً على أنه بند مُغطى.

وعند تخصيص مثل هذا البند المُغطى تقوم المنشأة :

بتقييم ما إذا كان خطر التعرض الموحد يجمع بين تعرضا ومشتقة بحيث ينشئ تعرضًا مُجمعا مختلفا يدار على أنه تعرض واحد لمخاطر معينة.

وفي هذه الحالة... يمكن للمنشأة تخصيص البند المُغطى على أساس خطر التعرض الموحد.

مثال١:– يمكن للمنشأة تغطية كمية معينة من مشتريات البن من المرجح بدرجة كبيرة أن تتم خلال مدة ١٥ شهرا مقابل مخاطر السعر (على أساس الدولار الأمريكي) باستخدام عقد أجل لمدة ١٥ شهرا للبن.

فى هذه الحالة: يمكن أن ينظر إلى مشتريات البن المرجحة الحدوث بدرجة كبيرة والعقد الآجل للبن –مجتمعين– على أنهما تعرض مبلغ ثابت بالدولار الامريكي لمدة ١٥ شهرا لمخاطر العملة الأجنبية وذلك لأغراض إدارة المخاطر (أي مثل أي تدفق نقدي خارج لمبلغ ثابت بالدولار الأمريكي لمدة ١٥ شهراً).

مثال٢:– يمكن للمنشأة تغطية مخاطر العملة الأجنبية للأجل الكامل لدين مقوم بعملة أجنبية وبمعدل فائدة ثابت لمدة ١٠ سنوات. وبالرغم من ذلك، تتطلب المنشأة تعرضا لمعدل ثابت في عملتها الوظيفية –فقط– لأجل من قصير إلى متوسط (على سبيل المثال سنتان) وتعرضا للمعدل المعوم في عملتها الوظيفية للأجل المتبقي حتى الاستحقاق. وفي نهاية كل من فترة السنتين (أي على أساس أصل مبلغ الدين شاملا (تكاليف السنتين). تثبت المنشأة خطر التعرض لمعدل الفائدة للسنتين التاليتين (إذا كانت الفائدة عند مستوى تريد المنشأة تثبيت معدلات الفائدة).

في هذه الحالة... يمكن للمنشأة الدخول في مبادلة معدل فائدة ثابت بمعدل معوم العشر سنوات للعملة تقايض الدين بالعملة الأجنبية بمعدل فائدة ثابت بتعرض عملة وظيفية بسعر متغير.

ويتم تغطية ذلك بمبادلة معدل فائدة لسنتين والتي –على أساس العملة الوظيفية تقايض ديناً متغير المعدل بدين ثابت المعدل.

وفي الواقع، فإن الدين بعملة أجنبية بمعدل ثابت ومبادلة معدل الفائدة الثابت بمعدل معوم لعشر سنوات مجتمعين ينظر إليهما لأغراض إدارة المخاطر على أنهما تعرض لعملة وظيفية لدين متغير المعدل العشر سنوات.

الضابط الرابع:– عند تخصيص البند المُغطى على أساس خطر التعرض الموحد.

فى هذه الحالة... على المنشأة الأخذ في الحسبان الأثر المُجمع للبنود التي تشكل خطر التعرض الموحد لغرض تقييم فعالية التغطية وقياس عدم فعالية التغطية

ومع ذلك... يتم الاستمرار في المحاسبة عن البنود التي تشكل خطر التعرض الموحد –بشكل منفصل– وهذا يعني، **على سبيل المثال:**

(أ) أن المشتقات التي هي جزء من خطر التعرض الموحد يتم الاعتراف بها على أنها أصول أو التزامات منفصلة يتم قياسها بالقيمة العادلة.

(ب) إذا تم تخصيص علاقة تغطية بين البنود التي تشكل خطر التعرض الموحد.

فى هذه الحالة:– فإن الطريقة التي يتم بها إدراج مشتقة على أنها جزء من خطر التعرض الموحد يجب أن تكون متفقة مع تخصيص تلك المشتقة على أنها أداة تغطية على مستوى خطر التعرض الموحد.

على سبيل المثال: إذا استثنت المنشأة العنصر الآجل من مشتقة من تخصيصها على أنها أداة التغطية لعلاقة التغطية بين البنود التي تشكل خطر التعرض الموحد،

فيجب عليها –**أيضاً** –**استثناء العنصر الآجل** عند إدراج تلك المشتقة على أنها بند مُغطى كجزء من خطر التعرض الموحد.

وبخلاف ذلك، فإن خطر التعرض الموحد يجب أن يتضمن مشتقة، إما في مجملها أو جزء منها.

.....

الضابط الرابع:– لأغراض محاسبة التغطية، يمكن تخصيص –فقط– الأصول، أو الالتزامات، أو الارتباطات المؤكدة أو المعاملات المتوقعة المرجحة الحدوث إلى حد كبير مع طرف خارجي عن المنشأة التي تعد القوائم المالية، على أنها بنود مُغطاه.

الضابط الخامس:– يمكن أن يتم تطبيق محاسبة التغطية على المعاملات بين المنشآت ضمن المجموعة نفسها فقط في القوائم المالية الفردية أو القوائم المالية المستقلة لتلك المنشآت وليس في القوائم المالية المجمعة للمجموعة.

والمثال على ذلك :– دفعات رسوم الامتياز، أو دفعات الفائدة، أو المصاريف الادارية بين أعضاء نفس المجموعة، ما لم تكن هناك معاملة خارجية ذات صلة

وذلك باستثناء ما يلى :–

الاستثناء الاول:– القوائم المالية المجمعة للمنشآت الاستثمارية، كما هي معرفة في معيار المحاسبة المصري رقم (٤٢)، حيث لن يتم الاستبعاد في القوائم المالية المجمعة للمعاملات بين المنشأة الاستثمارية وشركاتها التابعة التي يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر

الاستثناء الثانى:– مخاطر العملات الأجنبية لبند نقدي (على سبيل المثال، واجب السداد/مستحق التحصيل بين منشأتين تابعتين) بين منشآت المجموعة ... قد تتأهل على أنه بند مُغطى في القوائم المالية المجمعة... **وذلك فى حالة:–**

إذا نتج عنه تعرض لمكاسب أو خسائر سعر صرف العملات الأجنبية التي لا يتم استبعادها –بالكامل– عند التجميع وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (١٣) "أثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية".

حيث انه ...وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (١٣):

لا يتم –بالكامل– استبعاد مكاسب وخسائر أسعار صرف العملات الأجنبية من البنود النقدية بين منشآت المجموعة عند التجميع، عندما يتم التعامل في بنود نقدية بين منشآت المجموعة بين منشأتين ضمن المجموعة لديهما عملات وظيفية مختلفة.

بالإضافة إلى ذلك، قد تتأهل مخاطر العملات الاجنبية لمعاملة متوقعة مرجحة الحدوث إلى حد كبير بين منشآت المجموعة على أنها بند مُغطى في القوائم المالية المجمعة

وذلك بشرط ... أن تُقوّم المعاملة بعملة بخلاف العملة الوظيفية للمنشأة الداخلة في تلك المعاملة وأن مخاطر العملات الاجنبية سوف تؤثر على الأرباح أو الخسائر المجمعة.

مثال على ذلك، مبيعات أو مشتريات المخزون المتوقعة بين أعضاء نفس المجموعة إذا كان هناك بيع للمخزون مستقبلا إلى طرف خارجي عن المجموعة.

وبالمثل، فإن بيعاً متوقعاً فيما بين المجموعة لآلات ومعدات من المنشأة في المجموعة التي قامت بتصنيعها لمنشأة في المجموعة ستستخدم الآلات والمعدات في عملياتها قد يؤثر على الأرباح أو الخسائر المجمعة.

نظرا لأن الآلات والمعدات سيتم استهلاكها من قبل المنشأة المشترية وأن المبلغ الذي سيتم الاعتراف به –بشكل أولي– للآلات والمعدات قد يتغير إذا كانت معاملة التوقع فيما بين منشآت المجموعة مُقومة بعملة بخلاف العملة الوظيفية للمنشأة المشترية

الضابط الخامس:- يمكن للمنشأة أن تخصص بنداً بأكمله -أو مكوناً لبند على أنه بند مُغطى ضمن علاقة تغطية.

يشمل البند الكامل .... جميع التغيرات في التدفقات النقدية أو القيمة العادلة للبند.

ويشمل المُكوّن ...ما هو أقل من كامل التغير في القيمة العادلة أو كامل التقلب في التدفقات النقدية للبند.

.....

رابعا:- ماهى المكونات التى يسمح للمنشاة بتخصيصها على انها بنود مغطاة ؟

يمكن للمنشأة أن تخصص فقط -الأنواع التالية من المكونات (بما في ذلك المزيج منها) على أنها بنود مُغطاه

النوع الاول:- التغيرات -فقط- في التدفقات النقدية أو القيمة العادلة لبند يمكن عزوه إلى خطر أو مخاطر محددة (مُكوّن المخاطر).

وذلك بشرط ... أن يكون من الممكن تحديد مُكوّن المخاطر -بشكل منفصل- وقياسه بطريقة يمكن الاعتماد عليها... بالاستناد إلى تقييم ضمن سياق هيكل سوق معين

تتضمن مكونات المخاطر تخصيص التغيرات -فقط- في التدفقات النقدية أو القيمة العادلة لبند مُغطى بأعلى أو أقل من سعر محدد أو متغير آخر (مخاطر من جانب واحد).

.....

النوع الثانى:- واحدة أو أكثر من التدفقات النقدية التعاقدية المُختارة.

النوع الثالث:- مكونات مبلغ أسمي، أي جزء محدد من مبلغ البند

مكونات المبلغ الاسمي

المُكوّن الذي يُعد جزءً من بند بكامله أو مُكوّن شريحة. إن نوع المُكوّن يغير من نتائج المحاسبة. ويجب على المنشأة تخصيص المُكوّن لأغراض المحاسبة بشكل يتفق مع هدفها من إدارة المخاطر.

ومثال على المُكوّن الذي يُعد جزءً هو نسبة ٥٠ في المائة من التدفقات النقدية التعاقدية لقرض.

(أ) تحديد مُكوّن شريحة من مجتمع محدد، ولكنه مفتوح، أو من مبلغ اسمي محدد. ومن أمثلتها:

مثال١:- جزء من حجم معاملة نقدية.

على سبيل المثال: التدفقات النقدية التالية بمبلغ ١٠ وحدات عملة أجنبية من مبيعات مقومة بالعملة الأجنبية بعد أول ٢٠ وحدة عملة أجنبية في مارس × ٢٠١.

مثال٢:- جزء من حجم مادي.

على سبيل المثال: الطبقة السفلى، مقاسة بحجم ٥ مليون متر مكعب، من الغاز الطبيعي المُخزن في الموقع .

مثال٣:- جزء من حجم مادي أو حجم معاملة أخرى.

على سبيل المثال: أول مائة برميل من مشتريات النفط في يونيو × ٢٠١؛ وأول ١٠٠ ميجاواط ساعة من مبيعات الكهرباء في يونيو × ٢٠١.

مثال٤:- شريحة من المبلغ الاسمي للبند المُغطى.

على سبيل المثال: آخر ٨٠ مليون وحدة عملة من ارتباط مؤكد بمبلغ ١٠٠ مليون وحدة عملة، الشريحة السفلى بمبلغ ٢٠ مليون وحدة عملة من مبلغ ١٠٠ مليون وحدة عملة لسند بمعدل ثابت أو الشريحة العليا بمبلغ ٣٠ مليون وحدة عملة من

مبلغ إجمالي ١٠٠ مليون وحدة عملة لسند بمعدل ثابت يمكن سداده مقدما بالقيمة العادلة (المبلغ الاسمي المحدد هو ١٠٠ مليون وحدة عملة).

(ب) إذا كان قد تم تخصيص مُكوّن شريحة في تغطية قيمة عادلة.

فى هذه الحالة ... يجب على المنشأة تحديده من مبلغ اسمي محدد. وللالتزام بمتطلبات تأهل تغطيات القيمة العادلة، يجب على المنشأة إعادة قياس البند المُغطى لتحديد التغيرات في القيمة المعتادة (أي إعادة قياس البند التحديد التغيرات في القيمة العادلة التي يمكن نسبتها إلى المخاطر المُغطاه).

ويجب الاعتراف بتعديل تغطية القيمة العادلة ضمن الأرباح أو الخسائر في وقت لا يتعدى وقت الاستبعاد من الدفاتر للبند.

وتبعا لذلك، فمن الضروري تتبع البند الذي يتعلق به تعديل تغطية القيمة العادلة. ولمُكوّن شريحة في تغطية قيمة عادلة، فإن هذا يتطلب من المنشأة تتبع المبلغ الاسمي الذي تم تحديده منهم

على سبيل المثال: فإن مجموع المبلغ الاسمي المحدد وهو ١٠٠ مليون وحدة عملة يجب تتبعه لتتبع الشريحة السفلى من مبلغ ٢٠ مليون وحدة عملة أو الشريحة العليا من مبلغ ٣٠ مليون وحدة عملة.

(ج) إن عنصر الشريحة الذي يتضمن خيار دفع مقدماً غير مؤهل لتخصيصه على أنه بند مُغطى في تغطية قيمة عادلة إذا كان خيار الدفع مقدماً يتأثر بالتغيرات في المخاطر المُغطاه، ما لم تتضمن الشريحة المخصصة أثر خيار الدفع مقدماً المتعلق بها عند تحديد التغير في القيمة العادلة للبند المُغطى.

.....

خامسا:- ضوابط تخصيص مكونات البنود المُغطاة

الضابط الاول:- ما المقصود بالمكون ؟

المُكوّن هو بند مُغطى له يكون أقل من البند بكامله. وتبعا لذلك، فإن المُكوّن يعكس فقط بعض مخاطر البند الذي هو جزء منه أو يعكس فقط المخاطر إلى حد ما (على سبيل المثال، عند تخصيص جزء من البند).

الضابط الثانى:- متى يكون مكون المخاطر مؤهلاً للتخصيص على أنه بند مُغطى؟

عند توفر الشروط التالية :-

الشرط الاول:- أن يكون مُكوّن المخاطر مكوناً لبند مالي أو غير مالي يمكن تحديده -بشكل منفصل-، **الشرط الثانى:-** أن يكون من الممكن قياس التغيرات في التدفقات النقدية أو القيمة العادلة للبند والتي يمكن عزوها إلى التغيرات في مُكوّن المخاطر -بطريقة- يمكن الاعتماد عليها.

الضابط الثالث:- ما هى التقييمات التى تقوم بها المنشاة لتحديد ما هي مكونات المخاطر التي تتأهل للتخصيص على أنها بند مُغطى؟

تقييم مثل مكونات هذه المخاطر ضمن سياق هيكل السوق المحددة التي تتعلق بها المخاطر والتي يحدث فيها نشاط التغطية ويتطلب مثل هذا التحديد

تقييما للحقائق والظروف ذات الصلة، والتي تختلف بحسب المخاطر والسوق.

الضابط الرابع:- عند تخصيص مكونات المخاطر على أنها بنود مُغطاة، **فإن المنشأة تأخذ في الحسبان**

(أ)ما إذا كان قد تم تحديد مكونات المخاطر –بشكل صريح في العقد (مكونات المخاطر المحددة تعاقديا) (ب)أو ما إذا كانت ضمنية في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية لبند تشكل جزءً منه (مكونات المخاطر غير المحددة تعاقدية).

ويمكن أن تتعلق مكونات المخاطر غير المحددة تعاقديا ببنود ليست عقدا (على سبيل المثال، معاملات التوقع) أو العقود التي لا تحدد –بشكل صريح– المُكوّن (على سبيل المثال، ارتباط مؤكد ينطوي على سعر واحد فقط بدلاً من طريقة لاحتساب السعر تحيل إلى أسس مختلفة).

مثال١:– المنشأة (س) لديها عقد طويل الأجل التوريد الغاز الطبيعي الذي يتم تسعيره باستخدام طريقة احتساب محددة تعاقديا تحيل إلى سلع وعوامل أخرى (على سبيل المثال، زيت الغاز، وزيت الوقود ومكونات أخرى مثل أجور النقل).

تقوم المنشأة (س) بتغطية مُكوّن زيت الغاز في عقد التوريد ذلك باستخدام عقد زيت غاز أجل.

ونظراً لأن أحكام وشروط عقد التوريد تحدد مُكوّن زيت الغاز فإنه يُعد مُكوّن مخاطر محدد تعاقديا. **وبالتالى وبسبب طريقة احتساب السعر**، فإن المنشأة (س) تخلص إلى أن خطر التعرض لسعر زيت الغاز يمكن تحديده –بشكل منفصل–.

وفي نفس الوقت، هناك سوق للعقود الآجلة لزيت الغاز. وبالتالى فإن المنشأة (س) تخلص إلى أن خطر التعرض لسعر زيت الغاز يمكن قياسه بطريقة يمكن الاعتماد عليها. وتبعا لذلك، فإن خطر التعرض لسعر زيت الغاز في عقد التوريد يُعد مُكوّن مخاطر مؤهل للتخصيص على أنه بند مغطى.

مثال٢:- تغطي المنشأة (س) مشترياتها المستقبلية من البن استناداً إلى توقع إنتاجها. يبدا التغطية حتى ١٥ شهرا قبل تسليم جزء من حجم الشراء المتوقع.

تزيد المنشأة (س) الحجم المُغطى مع مرور الوقت (مع اقتراب تاريخ التسليم).

تستخدم المنشأة (س) نوعين مختلفين من العقود لإدارة مخاطر سعر البن:

(١) عقود بن مستقبلية يتم تداولها في أسواق المال.

(٢) عقود توريد بن عربي من كولومبيا يتم تسليمها إلى موقع تصنيع محددة

وتسعر هذه العقود طن البن بالاستناد إلى سعر عقد البن المستقبلي الذي يتم تداوله في أسواق المال زائدا فرق سعر محدد زائدا مقابل خدمات لوجستية متغيرة، باستخدام طريقة احتساب السعر. إن عقد توريد البن هو عقد بانتظار التنفيذ الذي تتسلم المنشأة (س) بموجبه البن فعليا.

بالنسبة للشحنات التي تتعلق بموسم الحصاد الحالي، فإن الدخول في عقود توريد بن يسمح للمنشأة (س) بتحديد فرق السعر بين جودة البن الفعلية التي يتم شراؤها (بن عربي من كولومبيا) وبين الجودة المرجعية التي تُعد الأساس للعقد المستقبلي الذي يتم تداوله في أسواق المال.

وبالرغم من ذلك، بالنسبة للشحنات التي تتعلق بموسم الحصاد التالي، فإن عقود توريد البن ليست متاحة بعد، ولذلك لا يمكن تحديد فرق السعر.

تستخدم المنشأة (س) عقود بن مستقبلية يتم تداولها في أسواق المال لتغطية مُكوّن الجودة المرجعية من مخاطر سعر البن عليها بالنسبة للشحنات التي تتعلق بموسم الحصاد الحالي وموسم الحصاد التالي. تحدد المنشأة (س) أنها معرضة لثلاث مخاطر مختلفة: مخاطر سعر البن التي تعكس الجودة المرجعية، ومخاطر سعر البن التي تعكس الفرق (الهامش) بين سعر البن بالجودة المرجعية وسعر البن العربي

المحدد من كولومبيا التي تتسلمه فعليا، والتكاليف اللوجستية المتغيرة. وبالنسبة للشحنات المتعلقة بموسم الحصاد الحالي، فبعد دخول المنشأة في عقد توريد البن، فإن مخاطر سعر البن الذي تعكس الجودة المرجعية هو مُكوّن المخاطر المحددة تعاقديا لأن طريقة احتساب التكلفة تتضمن مؤشرا على سعر العقود الآجلة للبن والمتداولة في السوق المالية.

فى هذه الحالة:- تخلص المنشأة (س) إلى أن مُكوّن هذا المخاطر يمكن تحديده – بشكل منفصل– ويمكن قياسه –بطريقة يمكن الاعتماد عليها.

– وبالنسبة للشحنات المتعلقة بموسم الحصاد التالي، فإن المنشأة لم تدخل –بعد– في أي عقود توريد بن (أي أن تلك الشحنات هي معاملات متوقعة).

وبالتالى... فإن مخاطر سعر البن التي تعكس الجودة المرجعية هي مُكوّن مخاطر غير محدد تعاقديا. يأخذ تحليل المنشأة لهيكل السوق في الحسبان كيف يتم في النهاية تسعير شحنات معينة من البن الذي تتسلمه.

لذلك وعلى أساس هذا التحليل لهيكل السوق، فإن المنشأة (س) تخلص إلى أن معاملات التوقع تنطوي –أيضاً – على مخاطر سعر البن التي تعكس الجودة المرجعية على أنها مُكوّن مخاطر يمكن تحديده –بشكل منفصل– ويمكن قياسه – بطريقة يمكن الاعتماد عليها– بالرغم من أنه غير محدد تعاقديا. وتبعا لذلك، فإنه يمكن للمنشأة ب تخصيص علاقات التغطية على أساس مكونات المخاطر (لمخاطر سعر البن الذي يعكس الجودة المرجعية) لعقود توريد البن وكذلك لمعاملات التوقع.

مثال٣:- تغطي المنشأة "ج" جزءً من مشترياتها الآجلة من وقود الطائرات على أساس توقع استهلاكها حتى ٢٤ شهرا قبل التسليم وتزيد الحجم الذي تغطية مع مرور الوقت.

تغطية المنشأة "ج" هذا الخطر للتعرض باستخدام أنواع مختلفة من العقود تبعا للأفق الزمني للتغطية، والذي يؤثر على سيولة المشتقات في السوق.

وللأفاق الزمنية الأطول (٢٤-١٢شهرا) فإن المنشأة "ج" تستخدم عقود النفط الخام لأن هذه العقود هي -فقط- التي لديها سيولة كافية في السوق.

وللآفاق الزمنية ٦-١٢ شهرا فإن المنشأة "ج" تستخدم مشتقات زيت الغاز لأن لها سيولة كافية. وللأفاق الزمنية حتى ستة أشهر، فإن المنشأة "ج" تستخدم عقود وقود الطائرات.

إن تحليل المنشأة "ج" لهيكل السوق للنفط والمنتجات النفطية وتقييمها للحقائق والظروف ذات الصلة يكون كما يلي:

(١) تعمل المنشأة "ج" في منطقة جغرافية يعد خام برنت فيها هو المؤشر للنفط الخام. والنفط الخام يُعد المؤشر للمادة الخام والذي يؤثر على سعر مختلف المنتجات النفطية التي يتم تكريرها باعتباره مرجع التسعير للمشتقات النفطية بشكل أكثر عمومية. وينعكس هذا -أيضاً- في أنواع الأدوات المالية المشتقة لأسواق النفط الخام والمنتجات النفطية المكررة في البيئة التي تعمل فيها المنشأة "ج"، مثل:

(أ):-عقد نفط خام أجل مرجعي، والذي هو الخام برنت.

(ب):-عقد زيت غاز أجل مرجعي، والذي يستخدم على أنه مرجع التسعير للمشتقات النفطية -على سبيل المثال، فإن مشتقات هامش سعر وقود الطائرات تغطي فرق السعر بين وقود الطائرات ونفط الغاز المرجعي ذلك.

(ج):- المشتقة المرجعية لهامش سعر النفط الخام (أي المشتقة لفرق السعر بين النفط الخام وزيت الغاز - هامش التكرير)، والمربوطة بالرقم القياسي النفط خام برنت.

(٢) لا يعتمد تسعير المنتجات النفطية المكررة على ما هو النفط الخام المعين الذي تتم معالجته من قبل مصفاة معينة لأن المنتجات النفطية المكررة تلك (مثل نفط الغاز أو وقود الطائرات) هي منتجات قياسية.

لذلك، فإن المنشأة "ج" تخلص إلى أن مخاطر السعر لمشترياتها من وقود الطائرات تتضمن مُكوّن مخاطر سعر النفط الخام المُستند إلى مُكوّن مخاطر نفط خام برنت ونفط الغاز، حتى ولو لم يتم تحديد النفط الخام ونفط الغاز في أي ترتيبات تعاقدية. تخلص المنشأة "ج" إلى أن مكوني المخاطر هذين يمكن تحديدهما –بشكل منفصل– وقياسهما –بطريقة يمكن الاعتماد عليها– حتى ولو لم يتم تحديدهما تعاقديا. وتبعا لذلك، فإن المنشأة "ج" تستطيع تخصيص علاقات التغطية لمشتريات التوقع من وقود الطائرات على أساس مكوني المخاطر (للنفط الخام أو النفط الغاز). ويعني هذا التحليل –أيضاً– أنه، على سبيل المثال، إذا استخدمت المنشأة "ج" مشتقات النفط الخام المُستندة إلى نفط خام ويست تكساس انترميديات، فان التغيرات في فرق السعر بين نفط خام برنت ونفط خام ويست تكساس انترميديات ستؤدي إلى عدم فاعلية التغطية.

مثال ٤:– تحتفظ المنشأة "د" بأداة دين بمعدل ثابت. تم إصدار أداة الدين هذه في بيئة فيها سوق تتم فيها مقارنة تنوع واسع من أدوات الدين المشابهة بحسب فروق معدلاتها مع المعدل المرجعي (على سبيل المثال، سعر التعامل السائد بين بنوك لندن)

وعادة ما تكون الأدوات ذات المعدل المتغير في تلك البيئة، مربوطة بذلك المعدل المرجعي.

وكثيراً ما يتم استخدام مبادلات معدلات الفائدة لإدارة مخاطر معدلات الفائدة على أساس ذلك المعدل المرجعي، بغض النظر عن فروق معدلات أدوات الدين عن ذلك المعدل المرجعي.

يتنوع سعر أدوات الدين ذات المعدل الثابت – بشكل مباشر– من حيث الاستجابة للتغيرات في المعدل المرجعي عند حدوثها.

فى هذه الحالة:– تخلص المنشأة "د" إلى أن المعدل المرجعي يُعد مكوّناً يمكن تحديده –بشكل منفصل– وقياسه بطريقة يمكن الاعتماد عليها. وتبعا لذلك، فإنه يمكن للمنشأة تخصيص علاقات التغطية لأداة الدين ذات المعدل الثابت على أساس مُكوّن المخاطر لمخاطر معدل الفائدة المرجعي.

الضابط الخامس:– كيفية المحاسبةعند تخصيص مُكوّن المخاطر على أنه بند مُغطى؟

فإن متطلبات محاسبة التغطية تنطبق على مُكوّن المخاطر هذا بنفس الطريقة التي تنطبق بها على البنود المُغطاة لها الأخرى التي لا تُعد مكونات مخاطر.

على سبيل المثال: تنطبق ضوابط التأهل، بما في ذلك أن علاقة التغطية يجب أن تستوفي متطلبات فعالية التغطية، ويجب قياس والاعتراف بأي عدم فعالية للتغطية.

الضابط السادس: تستطيع المنشاة تخصيص التقلب في نتائج التدفقات النقدية المستقبلية الناتجة عن زيادة في سعر الشراء المستقبلي لسلعة.

وفي هذه الحالة فإن المنشأة تخصص فقط خسائر التدفقات النقدية التي تنتج عن زيادة في السعر عن المستوى المحدد. ولا تتضمن المخاطر المُغطاة القيمة الزمنية

للخيار المشترى لأن القيمة الزمنية ليست عنصرا من المعاملة المتوقعة يؤثر على الأرباح أو الخسائر.

الضابط السابع:- هناك افتراض يمكن إثبات عدم صحته بأنه ما لم تكن مخاطر التضخم قد تم تحديدها تعاقدياً، فلا يمكن تحديدها -بشكل منفصل- وقياسها بطريقة -يمكن الاعتماد عليها-

ولذلك فلا يمكن تخصيصها على أنها مُكوّن مخاطر للأداة المالية.

ومع ذلك، في حالات محددة يكون من الممكن تحديد مُكوّن المخاطر لمخاطر التضخم التي يمكن تحديدها -بشكل منفصل- وقياسها بطريقة يمكن الاعتماد عليها بسبب الظروف الخاصة لبيئة التضخم ويسوق الدين ذي الصلة.

مثال:- تصدر المنشأة ديناً في بيئة يكون فيها للسندات المرتبطة بالتضخم حجم وهيكل أجل ينتج عنه سوق سائلة بشكل كاف - تسمح بوضع هيكل أجل ذي معدلات فائدة حقيقية صفرية.

وهذا يعني أنه للعملة المعنية، يُعد التضخم عاملاً ذا صلة تأخذه أسواق الدين في الحسبان -بشكل منفصل.

وفي تلك الحالات:- فإن مُكوّن مخاطر التضخم يمكن تحديده بخصم التدفقات النقدية لأداة الدين المُغطى باستخدام هيكل أجل ذي معدلات فائدة حقيقية صفرية (أي بطريقة مشابهة لكيفية إمكانية تحديد مُكوّن معدل الفائدة (الاسمي) الخالي من المخاطر).

ويوجد حالات اخرى... يُعد مُكوّن مخاطر التضخم لا يمكن تحديده -بشكل منفصل- ولا يمكن قياسه بطريقة يمكن الاعتماد عليها.

على سبيل المثال:- تصدر المنشأة ديناً بمعدل فائدة اسمي -فقط- في بيئة فيها سوق للسندات المرتبطة بالتضخم لا تُعد سائلة -بشكل كاف- بحيث تسمح بوضع هيكل أجل ذي معدلات فائدة حقيقية صفرية. **وفي هذه الحالة:** فإن تحليل هيكل السوق والحقائق والظروف لا يدعم استنتاج المنشأة بأن التضخم يعد مكوناً ذا صلة تأخذه أسواق الدين في الحسبان -بشكل منفصل-.

وبالتالى فإن المنشأة لا تستطيع تجاوز الافتراض الممكن إثبات عدم صحته بأن مخاطر التضخم غير المحددة تعاقديا لا يمكن تحديدها -بشكل منفصل- ولا يمكن قياسها بطريقة يمكن الاعتماد عيها.

وتبعا لذلك... فإن مُكوّن مخاطر التضخم لا يتأهل للتخصيص على أنه بند مغطى. وينطبق هذا بغض النظر عن أي أداة تغطية للتضخم تكون المنشأة قد دخلت فيها بالفعل. وبشكل خاص، فإن المنشأة لا تستطيع ببساطة تضمين أحكام وشروط أداة تغطية التضخم الفعلي من خلال إسقاط أحكامها وشروطها على دين بمعدل فائدة اسمي.

الضابط الثامن:- يُعد مُكوّن مخاطر التضخم -المحدد تعاقديا- للتدفقات النقدية من سند مرتبط بالتضخم تم الاعتراف به (بافتراض أنه ليس هناك الاعتماد عليها، طالما أن التدفقات النقدية الأخرى من الأداة لا تتأثر بمُكوّن مخاطر التضخم.

.....

سادسا :- ضوابط العلاقة بين مكونات ومجموع التدفقات النقدية لبند

الضابط الاول:- إذا تم تخصيص مُكوّن للتدفقات النقدية لبند مالي أو غير مالي على أنه بند مُغطى، **فى هذه الحالة** ...فان المُكوّن يجب أن يكون أقل من أو مساويا لمجموع التدفقات النقدية للبند بكامله. **ومع ذلك** ... يمكن تخصيص جميع

التدفقات النقدية للبند بكامله على أنها البند المُغطى ويمكن تغطيتة من مخاطر معينة فقط .

مثال: في حالة التزام مالي معدل الفائدة الفعلي له دون معدل الفائدة المعمول به بين بنوك لندن، فإن المنشأة لا تستطيع تخصيص:

(أ) مُكوّن من الالتزام مساو لمعدل الفائدة المعمول به بين بنوك لندن (زائدا المبلغ الأصلي في حالة تغطية قيمة عادلة).

(ب) مُكوّن متبقي سالب.

الضابط الثانى:- في حالة التزام مالي بمعدل فائدة ثابت معدل الفائدة له (على سبيل المثال) ١٠٠ نقطة أساس دون سعر التعامل بين بنوك لندن.

فى هذه الحالة... تستطيع المنشأة تخصيص التغير في قيمة ذلك الالتزام بكامله (أي المبلغ الأصلي زائدا الفائدة بحسب سعر التعامل بين بنوك لندن ناقصا ١٠٠ نقطة أساس) الذي يمكن نسبته إلى التغيرات في سعر التعامل بين بنوك لندن على أنه البند المُغطى.

وفى حالة .. ماإذا تم تغطية أداة مالية لها معدل فائدة ثابت بعد وقت من تأسيسها وفي نفس الوقت تغيرت معدلات الفائدة.

فى هذه الحالة ... المنشأة تستطيع أيضاً تخصيص مُكوّن مخاطر مساو لمعدل مرجعي أعلى من المعدل التعاقدي المدفوع على البند. **وذلك بشرط أن** يكون معدل الفائدة المرجعي أقل من معدل الفائدة الفعلي الذي يتم حسابه بافتراض أن المنشأة قد اشترت الأداة في اليوم الذي تخصص فيه لأول مرة البند المُغطى.

مثال١:- افترض أن المنشأة (س):-

– تؤسس أصلا ماليا بمبلغ ١٠٠ وحدة عملة له معدل فائدة ثابت.

– ومعدل الفائدة الفعلي له ٦ % في وقت يكون فيه سعرالتعامل بين بنوك لندن ٤ %.

– تبدأ المنشأة في تغطية ذلك الأصل المالي بعد وقت عندما يكون فيه مسعر التعامل بين بنوك لندن قد زاد إلى ٨ % وانخفضت القيمة العادلة للأصل إلى ٩٠ وحدة عملة.

فى هذا المثال:-

– تحسب المنشأة انها إذا كانت قد اشترت الأصل في التاريخ الذي تخصص فيه لأول مرة مخاطر معدل الفائدة المتعلقة بسعر التعامل بين بنوك لندن على أنها البند المُغطى.

فإن العائد الفعلي للأصل بناء على قيمته العادلة عندئذ البالغة ٩٠ وحدة عملة يكون ٩،٥ %

– ولأن سعر التعامل بين بنوك لندن البالغ ٨ % أقل من هذا العائد الفعلي.

فإن المنشأة تستطيع تخصيص مُكوّن سعر التعامل بين بنوك لندن بنسبة ٨ % الذي يتكون في جزء منه من التدفقات النقدية التعاقدية وفي جزء آخر من الفرق بين القيمة العادلة الحالية (أي ٩٠ وحدة عملة) والمبلغ الذي سيتم دفعه عند الاستحقاق (أي ١٠٠ وحدة عملة).

مثال٢:- إذا كان هناك التزام مالي بمعدل فائدة متغير يحمل فائدة (على سبيل المثال) بسعر التعامل بين بنوك لندن لمدة ثلاثة أشهر مطروحا منه ٢٠ نقطة أساس (بحد أدنى صفر نقطة أساس).

فإن المنشأة تستطيع تخصيص التغير في التدفقات النقدية للالتزام بكامله (أي سعر التعامل بين بنوك لندن لمدة ثلاث أشهر ناقصاً ٢٠ نقطة أساس – بما في ذلك الحد

الأدنى) الذي يمكن نسبته إلى التغيرات في سعر التعامل بين بنوك لندن على أنه البند المُغطى.

وبالتالى وطالما أن المنحنى المستقبلي لسعر التعامل بين بنوك لندن لمدة ثلاث أشهر للعمر المتبقي لذلك الالتزام لا ينخفض دون ٢٠ نقطة أساس، فإن للبند المُغطى نفس إمكانية التغير في التدفقات النقدية على اعتبار أنه التزام يحمل فائدة بسعر التعامل بين بنوك لندن لمدة ثلاثة أشهر وهامش موجب أو صفر.

وفى حالة ... إذا كان سعر التعامل المستقبلي بين بنوك لندن للفترة المتبقية من عمر ذلك الالتزام (أو جزء منها) ينخفض دون ٢٠ نقطة أساس.

فى هذه الحالة ... فإن التغير في التدفقات النقدية للبند المُغطى ستكون أقل من التغير في التدفقات النقدية لالتزام يحمل فائدة لثلاثة أشهر بسعر التعامل بين بنوك لندن بهامش موجب أو صفر.

.....

مثال٣:- وهومثال مشابه للبند غير المالي

يوجد نوع محدد من النفط الخام من حقل نفط معين يتم تسعيره خارج النفط الخام المرجعي.

فإذا باعت المنشأة النفط الخام بموجب عقد باستخدام صيغة تعاقدية للتسعير تحدد السعر للبرميل بسعر النفط الخام المرجعي مطروحا منه ١٠ وحدات عملة والحد الأدنى ١٥ وحدة عملة.

فى هذه الحالة... فإن المنشأة تستطيع تخصيص التغير في التدفقات النقدية بكامله بموجب عقد المبيعات والذي يمكن نسيته إلى التغير في سعر النفط الخام المرجعي على أنه البند المُغطى.

ومع ذلك.. فإن المنشأة لا تستطيع تخصيص مُكوّن مساو لكامل التغير في سعر النفط المرجعي. وعليه، وطالما أن السعر المستقبلي (لكل شحنة يتم تسليمها) لا ينخفض دون ٢٥ وحدة عملة،

فإن للبند المُغطى نفس التغير في التدفقات النقدية الذي هو لمبيعات النفط الخام بسعر النفط الخام المرجعي (أو التي لها هامش موجب). وبالرغم من ذلك، إذا انخفض السعر المستقبلي لأي شحنة يتم تسليمها إلى ما دون ٢٥ وحدة عملة، فإن البند المُغطى يكون له تغير في التدفقات النقدية أدنى مما هو لبيع النفط الخام بسعر النفط الخام المرجعي (أو بهامش موجب).

.....

المطلب الرابع :- شروط التأهل لمحاسبة التغطية

تتأهل علاقة التغطية لمحاسبة التغطية فقط إذا تم استيفاء جميع الشروط التالية:

الشرط الاول:- أن تتكون علاقة التغطية فقط من أدوات تغطية مؤهلة وبنود مُغطاه مؤهلة.

الشرط الثانى:- أن يوجد، في بداية علاقة التغطية تخصيصاً وتوثيقاً رسمياً لعلاقة التغطية

ويجب أن يشمل ذلك التوثيق: تحديد أداة التغطية والبند المُغطى، وطبيعة المخاطر الذي يتم التغطية منها وكيف سوف تقوم المنشأة بتقييم ما إذا كانت علاقة التغطية تستوفي متطلبات فاعلية التغطية (بما في ذلك تحليلها لمصادر عدم فاعلية التغطية والكيفية التي تحدد بها نسبة التغطية).

الشرط الثالث:- أن تستوفي علاقة التغطية جميع متطلبات فاعلية التغطية التالية:

(١):- أن يكون هناك علاقة اقتصادية بين البند المُغطى وأداة التغطية

الضابط الاول:- هذا المتطلب يعني أن لأداة التغطية والبند المُغطى قيم تتحرك عموما في الاتجاه المعاكس من جراء المخاطر نفسها، والتي هي المخاطر المُغطاة.

وبالتالى ... يجب أن يكون هناك توقعا بأن قيمة أداة التغطية وقيمة البند المُغطى سوف تتغيران -بشكل منظم- استجابة للتحركات إما في الأساس نفسه أو في الأسس التي تكون مترابطة -بشكل اقتصادي- بالطريقة التي بها يستجيبان معها

بشكل مشابه للمخاطر التي يتم التغطية منها (على سبيل المثال خام برنت ونفط خام ويست تكساس انترميديات).

الضابط الثانى:- إذا كانت الأسس ليست هي نفسها ولكنها مترابطة -بشكل اقتصادي- فقد تكون هناك حالات تتحرك فيها قيم أداة التغطية والبند المُغطى في نفس الاتجاه.

مثال ذلك :- بسبب أن فارق السعر بين الأساسين المترابطين يتغير في حين أن الأساسين نفسيهما لا يتحركان -بشكل كبير-. وهذا لا يزال يتفق مع العلاقة الاقتصادية بين أداة التغطية والبند المُغطى إذا كان لا يزال متوقعا أن تتحرك قيم أداة التغطية والبند المُغطى -عادة- في الاتجاه المعاكس عندما تتحرك الأسس.

الضابط الثالث:- تقييم ما إذا كانت توجد علاقة اقتصادية يتضمن تحليلا للسلوك المحتمل لعلاقة التغطية خلال أجلها للتأكد مما إذا يمكن توقع تحقيق هدف إدارة المخاطر.

الضابط الرابع:- إن مجرد وجود علاقة إحصائية بين متغيرين لا يدعم -في حد ذاته- استنتاجا صحيحا بوجود علاقة اقتصادية.

.....

(٢):- ألا يهيمن أثر المخاطر الائتمانية على التغيرات في القيمة التي تنتج عن تلك العلاقة الاقتصادية

أثر المخاطر الائتمانية

الضابط الاول:- نظراً لأن نموذج محاسبة التغطية يستند إلى فكرة عامة للمقاصة بين المكاسب والخسائر من أداة التغطية والبند المُغطى.

وبالتالى ... فإن عدم فاعلية التغطية يتم تحديدها ليس فقط من خلال العلاقة الاقتصادية بين تلك البنود (أي التغيرات في أسسها)

ولكن أيضاً من خلال أثر المخاطر الائتمانية على قيمة كل من أداة التغطية والبند المُغطى.

الضابط الثانى:- إن أثر المخاطر الائتمانية يعني أنه حتى لو كانت هناك علاقة اقتصادية بين أداة التغطية والبند المُغطى، فإن مستوى المقاصة قد يصبح غير منتظم.

وقد ينتج ذلك عن تغير في المخاطر الائتمانية لأي من أداة التغطية أو البند المُغطى والتي لها حجم يؤدي إلى أن تهيمن المخاطر الائتمانية على التغيرات في القيمة التي تنتج عن العلاقة الاقتصادية (أي أثر التغيرات في الأسس).

الضابط الثالث:- مستوى الحجم الذي يؤدي إلى الهيمنة هو المستوى الذي ينتج عنه خسارة (أو مكسب) من المخاطر الائتمانية تبطل أثر التغيرات في الأسس على قيمة أداة التغطية أو البند المُغطى، حتى ولو كانت تلك التغيرات كبيرة.

حتى لو كان هناك خلال فترة معينة تغيراً قليلاً في الأسس.... فإن حقيقة أنه حتى التغيرات الصغيرة -المتعلقة بالمخاطر الائتمانية- في قيمة أداة التغطية أو البند المُغطى قد تؤثر في القيمة أكثر من أثرها على الأسس لن تحدث هيمنة.

مثال :- هذا المثال على المخاطر الائتمانية التي تهيمن على علاقة تغطية

هو عندما تغطي المنشأة من تعرض لمخاطر سعر سلعة باستخدام مشتقة غير مضمونة بضمان.

إذا كان الطرف المقابل في تلك المشتقة يعاني من تدهور شديد في وضعه الائتماني.

فى هذه الحالة ... فإن أثر التغيرات في الوضع الائتماني للطرف المقابل قد يفوق أثر التغيرات في مسعر السلعة على القيمة العادلة لأداة التغطية، في حين أن التغيرات في القيمة العادلة للبند المُغطى تعتمد –إلى حد كبير– على التغيرات في سعر السلعة.

.....

(٣):– أن تكون نسبة التغطية لعلاقة التغطية هي نفسها مثل تلك الناتجة عن كمية البند المُغطى التي تقوم المنشأة بالتغطية لها فعلياً وكمية أداة التغطية التي تستخدمها المنشأة فعلياً للتغطية لتلك الكمية من البند المُغطى.

الضابط الاول:– وبالرغم من ذلك، لا يجوز أن يعكس ذلك التخصيص عدم توازن بين قيم البند المُغطى وأداة التغطية والذي ينشأ عنه عدم فاعلية التغطية (بغض النظر عما إذا تم الاعتراف به أم لا) والذي يؤدي بدوره إلى نتيجة محاسبية لا تتفق مع الغرض من محاسبة التغطية

.....

الضابط الثانى:– وفقا لمتطلبات فاعلية التغطية، فإن نسبة التغطية في علاقة التغطية يجب أن تكون نفس النسبة التي تنتج عن كمية البند المُغطى الذي تغطية له المنشأة فعليا وكمياً أداة التغطية التي تستخدمها المنشأة فعليا لتغطية تلك الكمية من البند المُغطى.

مثال١:– إذا كانت المنشأة تغطية من أقل من ١٠٠ % من خطر التعرض على بند، مثل ٨٥ في المائة.

فى هذه الحالة:– يجب عليها أن تخصص علاقة التغطية باستخدام نسبة تغطية هي نفسها التي تنشأ عن ٨٥ % من خطر التعرض .

وكمية بند التغطية التي تستخدمها المنشأة فعليا لتغطية نسبة ٨٥ %. وبالمثل، فإذا كانت المنشأة.

مثال٢:- اذا كان هناك تغطية من تعرض باستخدام مبلغ اسمي قدره ٤٠ وحدة من أداة مالية.

فى هذه الحالة .. على المنشاة أن تخصص علاقة التغطية باستخدام نسبة تغطية تكون هي نفس النسبة التي تنشأ عن كمية قدرها ٤٠ وحدة (أي أن المنشأة يجب ألا تستخدم نسبة تغطية تستند إلى كمية أكبر من الوحدات التي قد تحتفظ بها في المجموع أو كمية أقل من الوحدات) والكمية من البند المُغطى الذي تغطية له بالفعل بالوحدات الأربعين تلك.

.....

الضابط الثالث:- تخصيص علاقة التغطية باستخدام نفس نسبة التغطية، كتلك الناتجة عن كميات من البند المُغطى وأداة التغطية التي تستخدمها المنشأة فعليا، لا يجوز أن يعكس عدم توازن بين أوزان البند المُغطى وأداة التغطية الذي يحدث بدوره عدم فعالية تغطية (بغض النظر عما إذا كان قد تم الاعتراف بها أم لا) والتي يمكن أن ينتج عنها نتيجة محاسبية تكون غير متفقة مع الغرض من محاسبة التغطية وعليه،

ولغرض تخصيص علاقة تغطية يجب على المنشأة تعديل نسبة التغطية التي تنتج عن كميات من البند المُغطى وأداة التغطية التي تستخدمها المنشأة فعليا إذا لزم ذلك لتجنب مثل عدم التوازن ذلك.

من أمثلة الاعتبارات ذات الصلة بتقييم ما إذا كانت نتيجة محاسبية تعد غير متفقة مع الغرض من محاسبة التغطية ما يلي:

مثال١:- ما إذا كانت نسبة التغطية المقصودة قد تم تحديدها لتجنب الاعتراف بعدم فاعلية تغطية لتغطيات تدفق نقدي، أو لتحقيق تعديلات على تغطية قيمة عادلة لأكثر من بند مُغطى بهدف زيادة استخدام محاسبة القيمة العادلة، ولكن دون إجراء مقاصة بين تغيرات القيمة العادلة لأداة التغطية.

مثال٢:- إذا كان هناك سبب تجاري لأوزان معينة للبند المُغطى ولأداة التغطية، حتى ولو كان ذلك يحدث عدم فاعلية تغطية على سبيل المثال، تدخل المنشأة في أداة تغطية وتسم كمية من أداة التغطية التي هي ليست الكمية التي حددتها على أنها أفضل تغطية للبند المُغطى لأن الحجم القياسي لأدوات التغطية لا يسمح لها بالدخول في تلك الكمية تحديدا من أداة التغطية ("إصدار حجم إجمالي").

على سبيل المثال:- المنشأة (س) تغطي ١٠٠ طن من مشتريات البن بعقود بن مستقبلية قياسية حجم العقد فيها ٣٧.٥٠٠ (رطل). تستطيع المنشأة فقط استخدام إما خمسة أو ستة عقود (ما يعادل ٨٥.٠ و١٠٢.١ طنا على التوالي) لتغطية حجم شراء ١٠٠ طنا.

وفي هذه الحالة: فإن المنشأة تخصص علاقة التغطية باستخدام نسبة التغطية التي تنتج عن عدد عقود البن المستقبلية التي تستخدمها فعليا، لأن عدم فاعلية التغطية الناتجة عن عدم الاتساق المحاسبي في أوزان البند المُغطى وأداة التغطية لا تؤدي إلى نتيجة محاسبية غير متفقة مع الغرض من محاسبة التغطية.

فاعلية التغطية

ما المقصود بفاعلية التغطية ؟

هي مدى ما تم من مقاصة بين:-

التغيرات في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية **لأداة التغطية**

والتغيرات في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية **للبند المُغطى**

مثال:- عندما يكون البند المُغطى هو مُكوّن مخاطر، فإن التغير ذا الصلة في القيمة العادلة أو في التدفقات النقدية لبند هو التغير الذي يمكن نسبته إلى المخاطر المُتغطية منها.

.....

ما المقصود بعدم فاعلية التغطية ؟

هي المدى الذي تكون فيها التغيرات في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية لأداة التغطية أكبر أو أقل من ذلك البند المُغطى.

الضابط الاول:- عند تخصيص علاقة تغطية وعلى أساس مستمر، يجب على المنشأة تحليل مصادر عدم فاعلية التغطية التي يتوقع أن تؤثر على علاقة التغطية خلال أجلها. وهذا التحليل (تنشأ عن إعادة التوازن لعلاقة التغطية) هو الأساس لتقييم المنشأة لمدى استيفائها لمتطلبات فاعلية التغطية.

ولتجنب الشك، فإن أثار استبدال الطرف الأصلي المقابل بطرف مقاصة مقابل، وإجراء التغييرات المرتبطة بذلك يجب أن تنعكس في قياس أداة التغطية وبالتالي في تقييم فاعلية التغطية وقياس فعالية التغطية

وتيرة تقييم ما إذا كان قد تم استيفاء متطلبات فاعلية التغطية

الضابط الثانى:- يجب على المنشأة في بداية علاقة التغطية وعلى أساس مستمر، تقييم ما إذا كانت علاقة التغطية تستوفي متطلبات فاعلية التغطية.

الضابط الثالث:- متى تقوم المنشاة تقييم ما اذا كانت علاقة التغطية تستوفى متطلبات فاعلية التغطية ؟

يجب على المنشأة القيام بالتقييم المستمر في كل فترة تقرير أو عند وجود تغير مهم في الظروف يؤثر على متطلبات فاعلية التغطية، أيهما يحدث أولا. يتعلق التقييم بالتوقعات بشأن فاعلية التغطية ولذلك يكون تطلعياً للمستقبل فقط.

طرق تقييم ما إذا كان قد تم استيفاء متطلبات فاعلية التغطية

الضابط الرابع:- عند قيام المنشاة بتقييم ما إذا كانت علاقة التغطية تستوفي متطلبات فاعلية التغطية عليها ... استخدام طريقة تأخذ في الحسبان الخصائص ذات الصلة بعلاقة التغطية بما في ذلك مصادر عدم فاعلية التغطية واعتمادا على تلك العوامل، يمكن أن تكون الطريقة وصفية أو كمية.

مثال:- عندما تكون الشروط الأساسية (مثل المبلغ الاسمي، والاستحقاق والأساس) لأداة التغطية والبند المُغطى متطابقة أو تم ضبطها إلى حد كبير.

فى هذه الحالة:- قد يكون من الممكن للمنشأة أن تخلص بناءً على تقييم وصفي لتلك الشروط الأساسية إلى أن لكل من أداة التغطية والبند المُغطى قيم سوف تتحرك عموما في الاتجاه المعاكس جراء المخاطر نفسها وعليه فإنه توجد علاقة اقتصادية بين البند المُغطى وأداة التغطية .

.....

الضابط الخامس:- إن حقيقة أن مشتقة تُعد جديرة مالياً بالتنفيذ أو غير جديرة مالياً بالتنفيذ عندما يتم تخصيصها على أنها أداة تغطية لا يعني -في حد ذاته- أن التقييم الوصفي غير مناسب. وما إذا كانت عدم فاعلية التغطية الناشئة عن تلك الحقيقة يمكن أن يكون لها أهمية لا يستوعبها التقييم الوصفي بشكل كاف فإن ذلك يعتمد على الظروف.

الضابط السادس:- إذا كانت الشروط الأساسية لأداة التغطية والبند المُغطى لم يتم ضبطها إلى حد كبير، فهناك زيادة في مستوى عدم التأكد حول مدى المقاصة.
وبالتالى... تزداد صعوبة توقع فاعلية التغطية خلال أجل علاقة التغطية
وفي هذه الحالة:- قد يكون ممكنا فقط للمنشأة أن تخلص بناءً على تقييم كمي إلى وجود علاقة اقتصادية بين البند المُغطى وأداة التغطية .
وفي بعض الحالات.. قد يلزم التقييم الكمي أيضاً لتقييم ما إذا كانت نسبة التغطية المستخدمة في تخصيص علاقة التغطية تستوفي متطلبات فاعلية التغطية .. ويمكن للمنشأة استخدام الطرق نفسها أو طرق مختلفة لهذين الغرضين المختلفين.
.....
الضابط السابع:- إذا كان هناك تغيرات في الظروف تؤثر على فاعلية التغطية.
فى هذه الحالة ... قد يكون على المنشأة تغيير طريقة تقييم ما إذا كانت علاقة التغطية تستوفي متطلبات فاعلية التغطية لضمان أن الخصائص ذات الصلة بعلاقة التغطية، بما في ذلك مصادر عدم فاعلية التغطية، لا تزال مستوعبة.
الضابط الثامن:- إن إدارة مخاطر المنشأة هي المصدر الرئيس للمعلومات للقيام بتقييم ما إذا كانت علاقة تغطية تستوفي متطلبات فاعلية التغطية ويعني هذا أن

معلومات (أو تحليل) الإدارة المستخدمة لأغراض اتخاذ القرار يمكن استخدامها كأساس لتقييم ما إذا كانت علاقة التغطية تستوفي متطلبات فاعلية التغطية.

الضابط التاسع:- يتضمن توثيق المنشأة لعلاقة التغطية الكيفية التي ستقوم بها متطلبات فاعلية التغطية، بما في ذلك الطريقة أو الطرق المستخدمة. ويجب تحديث توثيق علاقة التغطية بأية تغييرات في الطرق.

.....

المطلب الخامس:- المحاسبة عن علاقات التغطية المؤهلة

اولا:- تطبق المنشأة محاسبة التغطية على علاقة التغطية التي تستوفي ضوابط التأهل (والتي تتضمن قرار المنشأة بتخصيص علاقة التغطية).

وهناك ثلاثة أنواع من علاقات التغطية:

النوع الاول:- تغطية القيمة العادلة

وهو التغطية من خطر التعرض للتغيرات في القيمة العادلة لأصل أو التزام معترف به أو لارتباط مؤكد غير معترف به أو لمُكوّن من أي من مثل تلك البنود التي يمكن أن تعزو إلى مخاطر معينة ويمكن أن تؤثر على الأرباح أو الخسائر.

النوع الثانى:- تغطية التدفق النقدي

وهو التغطية من خطر التعرض للتقلب في التدفقات النقدية الذي يمكن عزوه إلى مخاطر معينة مرتبطة بكامل أصل أو التزام معترف به أو بمُكوّن له (مثل جميع أو بعض دفعات الفائدة المستقبلية على دين متغير المعدل) أو معاملة متوقعة مرجحة الحدوث إلى حد كبير، ويمكن أن يؤثر على الأرباح أو الخسائر.

النوع الثالث:- تغطية صافي استثمار في نشاط أجنبي

كما هي مُعرفة في معيار المحاسبة المصري رقم (١٣).

سنتناول المحاسبة عن علاقات التغطية بالتفصيل على النحو التالى :

النوع الاول:- المحاسبة عن تغطيات القيمة العادلة

طالما أن تغطية القيمة العادلة تستوفي ضوابط التأهل فإنه يجب المحاسبة عن علاقة التغطية كما يلي:

اولا:- يجب أن يتم الاعتراف بالمكسب أو الخسارة من أداة التغطية... ضمن الأرباح أو الخسائر

أوضمن الدخل الشامل الآخر... إذا كانت أداة التغطية تغطية لأداة حقوق ملكية اختارت لها المنشأة أن تعرض التغيرات في القيمة العادلة ضمن الدخل الشامل الآخر .

.....

ثانيا:- يجب أن يعدل مكسب أو خسارة التغطية للبند المُغطى من القيمة الدفترية للبند المُغطى (إذا كان مُنطبقاً) وأن يتم الاعتراف به .... **ضمن الأرباح أو الخسائر.**

ويراعى الحالات التالية:-

حالة ١:- إذا كان البند المُغطى أصلاً مالياً (أو مكوناً له) يتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر .

فى هذه الحالة ... يجب أن يتم الاعتراف بمكسب أو خسارة التغطية من البند المُغطى ضمن الأرباح أو الخسائر.

حالة٢:- إذا كان البند المُغطى أداة حقوق ملكية **اختارت** لها المنشأة أن تعرض التغيرات في قيمتها العادلة ضمن الدخل الشامل الآخر .

فى هذه الحالة:- يجب أن تبقى تلك المبالغ ضمن الدخل الشامل الآخر.

حالة ٣:- عندما يكون البند المُغطى ارتباطاً مؤكداً غير مُثبت (أو مكوناً له)

فى هذه الحالة:- يتم الاعتراف بأصل أو بالتزام يمثل التغير التراكمي في القيمة العادلة للبند المُغطى اللاحق لتخصيصه ...مع الاعتراف بالمكسب أو الخسارة المناظرة ضمن الأرباح أو الخسائر.

ثالثا:- عندما يكون البند المُغطى في تغطية قيمة عادلة هو ارتباط مؤكد (أو مُكوّن له) باقتناء أصل أو بتحمل التزام.

فى هذه الحالة:- يتم تعديل القيمة الدفترية الأولية للأصل أو الالتزام، الذي ينتج عن وفاء المنشأة بالارتباط المؤكد، بحيث يتضمن التغير المتراكم في القيمة العادلة للبند المُغطى الذي تم الاعتراف به في قائمة المركز المالي.

رابعا:- يجب استهلاك أي تعديل ناشئ عن مكسب أو خسارة التغطية للبند المُغطى من القيمة الدفترية للبند المُغطى ...ضمن الأرباح أو الخسائر... **إذا كان البند المُغطى أداة مالية (أو مكوناً لها) يتم قياسها بالتكلفة المستهلكة.**

ضوابط هذا الاستهلاك:-

الضابط الاول:- يمكن أن يبدأ الاستهلاك بمجرد وجود هذا التعديل، وعلى ألا يتأخر بدأ الاستهلاك عن وقت التوقف عن تعديل البند المُغطى بمكاسب أو خسائر التغطية.

الضابط الثانى:- يستند الاستهلاك إلى معدل الفائدة الفعلي المُعاد حسابه في التاريخ الذي يبدأ فيه الاستهلاك.

الضابط الثالث:- في حالة أن يكون البند المُغطى أصل مالي (أو مكون له) يتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر .

فى هذه الحالة ... فإن الاستهلاك ينطبق بالطريقة نفسها ولكن على المبلغ المتراكم للمكسب أو الخسارة الذي تم الاعتراف به -سابقا- بدلاً عن تعديل القيمة الدفترية.

.....

النوع الثانى:- تغطيات التدفق النقدي

طالما استوفت تغطية التدفق النقدي ضوابط التأهل فإنه يجب أن تتم المحاسبة عن علاقة التغطية كما يلي:

اولا:- يتم تعديل المُكوّن المنفصل لحقوق الملكية المرتبط بالبند المُغطى (احتياطي تغطية التدفق النقدي) إلى المبلغ الأقل مما يلي (بالمبالغ المطلقة):

(١):- المكسب أو الخسارة المتراكمة من أداة التغطية منذ بداية التغطية، أو

(٢):- التغير المتراكم في القيمة العادلة (القيمة الحالية) للبند المُغطى (أي القيمة الحالية للتغير المتراكم في التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة المُغطاة) من بداية التغطية.

ثانيا:- يجب أن يتم الاعتراف، ضمن الدخل الشامل الآخر، بذلك الجزء من المكسب أو الخسارة من أداة التغطية الذي يتم تحديده على أنه تغطية فعالة (أي الاعتراف ضمن الدخل الشامل الأخر بالجزء الذي يتقاص مع التغير في احتياطي تغطية التدفق النقدي محسوباً وفقاً (للبند الاول).

ثالثا:- يجب أن يتم الاعتراف، ضمن الأرباح أو الخسائر، بأي مكسب أو خسارة متبقية من أداة التغطية (أو أي مكسب أو خسارة مطلوب لموازنة التغير في احتياطي تغطية التدفق النقدي محسوباً وفقاً للبند (الاول)) والذي يمثل عدم فاعلية التغطية.

رابعا:- يجب أن تتم المحاسبة عن المبلغ الذي كان يتم تراكمه في احتياطي تغطية التدفق النقدي وفقاً للبند (الاول) كما يلي:

(١)إذا نتج –لاحقاً– عن معاملة متوقعة مُغطاه الاعتراف بأصل غير مالي أو التزام غير مالي، أو إذا أصبحت معاملة متوقعة مُغطاه لأصل غير مالي أو التزام غير مالي ارتباطاً مؤكداً ينطبق عليه المحاسبة عن تغطية القيمة العادلة.

فى هذه الحالة:– على المنشأة أن تزيل ذلك المبلغ من احتياطي تغطية التدفق النقدي وأن تدرجه مباشرة في التكلفة الأولية أو قيمة دفترية أخرى للأصل أو الالتزام. ولا يعد هذا تعديل إعادة تبويب ... وبالتالي فإنه لا يؤثر على الدخل الشامل الآخر.

(٢) بالنسبة لتغطيات التدفق النقدي بخلاف تلك التي يشملها البند (١).

فإنه يجب أن ... يُعاد تبويب ذلك المبلغ من احتياطي تغطية تدفق نقدي إلى الأرباح أو الخسائر على أنه تعديل إعادة تبويب في الفترة أو الفترات نفسها التي تؤثر خلالها التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة المُغطاه على الأرباح أو الخسائر

على سبيل المثال: في الفترات التي يتم فيها الاعتراف بدخل الفائدة أو مصروف الفائدة أو عند حدوث مبيعات متوقعة.

(٣) وإذا كان ذلك المبلغ خسارة وتتوقع المنشأة أنه لن يتم تغطية كامل تلك الخسارة، أو جزء منها، في واحدة أو أكثر من الفترات المستقبلية.

فى هذه الحالة ... يجب إعادة تبويب المبلغ الذي لا يتوقع أن تتم تغطيته مباشرة ضمن الأرباح أو الخسائر على أنه تعديل إعادة تبويب .

خامسا:– عندما تتوقف المنشأة عن محاسبة التغطية لتغطية تدفق نقدي

فى هذه الحالة ... يجب علي المنشاة المحاسبة عن المبلغ الذي كان يتم تراكمه في احتياطي تغطية التدفق النقدي كما يلي:

حالة١:– إذا كان لا يزال متوقعا أن تحدث التدفقات النقدية المستقبلية المُغطاه.

فى هذه الحالة ... فإنه يجب أن يبقى ذلك المبلغ في احتياطي تغطية التدفق النقدي إلى حين حدوث التدفقات النقدية المستقبلية عندما تحدث التدفقات النقدية المستقبلية.

حالة ٢:- إذا لم يعد متوقعا أن تحدث التدفقات النقدية المستقبلية المُغطاة.

فى هذه الحالة ... يجب أن تتم إعادة تبويب ذلك المبلغ مباشرة من احتياطي تغطية التدفق النقدي إلى الأرباح أو الخسائر على أنه تعديل إعادة تبويب .

قد لا يزال حدوث التدفق النقدي المستقبلي المُغطى متوقعاً ولكن لم يعد حدوثه مرجحاً إلى حد كبير.

النوع الثالث :-

المحاسبة عن تغطيات صافي الاستثمار في نشاط أجنبي

اولا:- يجب أن تتم المحاسبة عن تغطيات صافي الاستثمار في نشاط أجنبي بما في ذلك تغطية بند ذا طبيعة نقدية تتم المحاسبة عنه على أنه جزء من صافي الاستثمار بشكل مشابه لتغطيات التدفقات النقدية:

(أ):- يجب أن يتم الاعتراف بالجزء من المكسب أو الخسارة من أداة التغطية الذي يتم تحديده على أنه تغطية فعالة ضمن الدخل الشامل الآخر .

(ب):- يجب أن يتم الاعتراف بالجزء غير الفعال ضمن الأرباح أو الخسائر.

ثانيا:- يجب أن يتم إعادة تبويب المكسب أو الخسارة المُجمعة من أداة التغطية المتعلقة بالجزء الفعال من التغطية الذي قد تم تراكمه في احتياطي ترجمة العملات الاجنبية من حقوق الملكية إلى الأرباح أو الخسائر على أنه تعديل إعادة تبويب عند استبعاد النشاط الأجنبي أو الاستبعاد الجزئي لها.

ويراعى الضوابط التالية :-

الضابط الاول:- إذا كان البند المُغطى هو أداة حقوق ملكية والتي قد اختارت لها المنشأة أن تعرض التغيرات في القيمة العادلة ضمن الدخل الشامل الآخر .

فى هذه الحالة:- يجب أن يكون خطر التعرض المُغطى للتغيرات في القيمة العادلة لأصل أو التزام معترف به أو لارتباط مؤكد غير معترف به أو لمُكوّن من أي من مثل تلك البنود التي يمكن أن تعزو إلى مخاطر معينة ويمكن أن تؤثر على الأرباح أو الخسائر.

هو الذي يمكن أن يؤثر..... على الدخل الشامل الأخر.

وفي تلك الحالة –فقط–... يتم عرض عدم فاعلية التغطية المعترف به ضمن الدخل الشامل الآخر.

الضابط الثانى:– قد تتم المحاسبة عن تغطية من مخاطر العملة الاجنبية لارتباط مؤكد على أنه تغطية قيمة عادلة أو تغطية تدفق نقدي.

.....

الضابط الثالث:– إذا توقفت علاقة التغطية عن استيفاء متطلب فاعلية التغطية والمتعلق بنسبة التغطية وظل الهدف من إدارة المخاطر لعلاقة التغطية التي تم تخصيصها .

فى هذه الحالة:– على المنشأة أن تعدل نسبة التغطية بحيث تستوفي ضوابط التأهل مرة أخرى

(ويشار إليها في هذا المعيار على أنه "إعادة التوازن") .

الضابط الرابع:– يجب على المنشأة التوقف عن محاسبة التغطية بأثر مستقبلي فقط عندما تتوقف علاقة التغطية (أو جزء من علاقة التغطية) عن استيفاء ضوابط التأهل (بعد الأخذ في الحسبان أي إعادة توازن لعلاقة التغطية إذا كان مطبقًا).

وتشمل حالات توقف علاقة التغطية عن استيفاء ضوابط التاهل:

حالات انقضاء أداة التغطية أو بيعها أو إنهائها أو تسويتها.

ولذلك..فان إحلال أو تجديد أداة التغطية بأداة تغطية أخرى .... لا يعد إنقضاء أو إنهاء لها

إذا كان مثل هذا الإحلال أو التجديد ...جزء من هدف المنشأة الموثق من إدارة المخاطر ومتفقاً معه.

ولهذا الغرض فليس هناك انقضاء أو إنهاء لأداة التغطية فى الحالات التالية:-

الحالة الاولى:- اذا وافق طرفا أداة التغطية، كنتيجة للأنظمة أو التشريعات أو لاستحداث قوانين أو تشريعات، على أن يحل طرف أو أكثر من طرف مقاصة مقابل محل الطرف الأصلي المقابل لهما ليصبح هو الطرف المقابل الجديد لكل طرف من الطرفين.

ولهذا الغرض، فإن طرف المقاصة المقابل هو طرف مقابل مركزي (يطلق عليه أحياناً "هيئة مقاصة" أو "وكالة مقاصة") أو منشأة أو على سبيل المثال، عضو مقاصة في هيئة مقاصة أو عميل لعضو مقاصة في هيئة مقاصة، والتي تتصرف بصفتها طرف مقابل من أجل أن تحدث المقاصة من قبل طرف مقابل مركزي.

وبالرغم من ذلك، عندما تقوم أطراف في أداة تغطية بإحلال الأطراف الأصلية المقابلة لهم بأطراف مقابلة مختلفة، فإنه يتم استيفاء المتطلب الوارد في هذه الفقرة الفرعية فقط -إذا قام كل من تلك الأطراف بالمقاصة مع الطرف المقابل الأصلي نفسه.

الحالة الثانية:- اذا كانت التغيرات الأخرى، إن وجدت، على أداة التغطية، تقتصر على تلك التي تُعد ضرورية لإحداث مثل هذا الإحلال للطرف المقابلة وتقتصر مثل هذه التغيرات على تلك التي تتفق مع الشروط التي يمكن توقعها إذا كانت مقاصة أداة التغطية قد تم القيام بها في الأصل مع طرف المقاصة المقابلة وتشمل هذه التغيرات تلك التغيرات في متطلبات الضمان، والحقوق في إجراء مقاصة بين الأرصدة مستحقة التحصيل والأرصدة واجبة السداد والرسوم المفروضة.

الضابط الخامس:- يمكن أن يؤثر التوقف عن محاسبة التغطية إما على علاقة التغطية في مجملها أو -فقط- على جزء منها (وفي تلك الحالة تستمر محاسبة التغطية لما تبقى من علاقة التغطية).

.....

الضابط السادس:- **من أمثلة تغطية القيمة العادلة** التغطية من خطر التعرض للتغيرات في القيمة العادلة لأداة دين بمعدل فائدة ثابت والتي تنشأ عن التغيرات في معدلات الفائدة. ومثل هذا التغطية يمكن الدخول فيه من قبل المصدر أو من قبل حامل الأداة.

الضابط السابع:- الغرض من تغطية التدفق النقدي هو تأجيل المكسب أو الخسارة من أداة التغطية إلى فترة أو فترات تؤثر فيها التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة المُغطاه على الأرباح أو الخسائر.

مثال :- هذا المثال يوضح تغطية تدفق نقدي :

استخدام المبادلة لتغيير دين بمعدل فائدة معوم (سواء تم قياسه بالتكلفة المستهلكة أو بالقيمة العادلة) إلى دين بمعدل فائدة ثابت (أي تغطية معاملة مستقبلية تكون التدفقات النقدية التي يتم التغطية لها فيها هي دفعات الفائدة المستقبلية).

وفي المقابل، فإن الشراء المتوقع لأداة حقوق ملكية التي، حال اقتنائها، تتم المحاسبة عنها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر.

فى هذا المثال.... لايعد هذا البند بند مُغطى في تغطية تدفق نقدي.

وذلك لأن ... أي مكسب أو خسارة من أداة التغطية يمكن تأجيله لا يمكن إعادة تبويبه -بشكل مناسب- ضمن الأرباح أو الخسائر خلال فترة يحقق فيها المقاصة.

كما انه لنفس السبب... فإن الشراء المتوقع لأداة حقوق ملكية التي، حال اقتنائها، تتم المحاسبة عنها بالقيمة العادلة مع عرض التغيرات في القيمة العادلة ضمن الدخل الشامل الآخر لا يمكن أيضاً أن يكون بندا مُغطى في تغطية تدفق نقدي.

.....

الضابط الثامن:- إن تغطية ارتباط مؤكد يعد تغطية من خطر التعرض لتغير في القيمة العادلة.

مثال:- تغطية من التغير في سعر وقود يتعلق بارتباط تعاقدي غير مُثبت من قبل منشأة مرفق كهرباء لشراء وقود بسعر ثابت.

فى هذه الحالة ... هذه التغطية .. هى تغطية قيمة عادلة ..ومع ذلك فإن التغطية من مخاطر العملة الأجنبية لارتباط مؤكد يمكن من ناحية أخرى المحاسبة عنه على أنه تغطية تدفق نقدي.

قياس فاعلية التغطية

الضابط الاول:- عند قياس فاعلية التغطية، يجب على المنشأة الأخذ في الحسبان القيمة الزمنية للنقود. **وبالتالى...** فإن المنشأة تحدد قيمة البند المُغطى على أساس القيمة الحالية ولذلك فإن التغير في قيمة البند المُغطى يتضمن أيضاً أثر القيمة الزمنية للنقود.

الضابط الثانى:- لحساب التغير في قيمة البند المُغطى لغرض قياس عدم فاعلية التغطية

يمكن للمنشأة استخدام مشتقة.... لها شروط تطابق الشروط الاساسية للبند المُغطى

هذه المشتقة .... يشار اليها بأنها المشتقة الافتراضية.

مثل: تغطية معاملة توقع... يتم تغييرها باستخدام مستوى السعر (أو المعدل) المُغطى.

على سبيل المثال: إذا كان التغطية من مخاطر ذات جانبين عند المستوى الحالي للسوق.

فى هذه الحالة ... فإن المشتقة الافتراضية تمثل عقداً آجلاً افتراضياً يتم تغييره ليكون له قيمة صفرية عند تخصيص علاقة التغطية.

وفى حالة :- إذا كانت التغطية من مخاطر ذات جانب واحد.

فى هذه الحالة ... فإن المشتقة الافتراضية تمثل القيمة الداخلية لخيار افتراضي يكون عند تخصيص علاقة التغطية

١- جدير مالياً بالتنفيذ إذا كان مستوى السعر المُغطى هو المستوى الحالي في السوق.

٢- أو غير جدير مالياً بالتنفيذ إذا كان مستوى السعر المُغطى أعلى (أو لتغطية مركز طويل أقل) من المستوى الحالي في السوق.

الضابط الثالث:- استخدام مشتقة افتراضية هي طريقة ممكنة لحساب التغير في قيمة البند المُغطى. وتعد المشتقة الافتراضية نسخة طبق الأصل من البند المُغطى. **وبالتالى..** ينتج عنها نفس النتيجة كما لو كان التغير في القيمة قد تم تحديده من خلال منهج مختلفا. **وبالتالى...** فإن استخدام "مشتقة افتراضية" ليست طريقة في حد ذاتها ولكنها وسيلة حسابية يمكن استخدامها -فقط- لحساب قيمة البند المُغطى. **ولذلك** ... فإن المشتقة الافتراضية لا يمكن استخدامها لتضمين ميزات في قيمة البند المُغطى توجد فقط في أداة التغطية (ولكنها لا توجد في البند المُغطى).

مثال:- دين مُقوم بعملة أجنبية (بغض النظر عما إذا كان دينا بمعدل فائدة ثابت أو معدل فائدة متغير). وعند استخدام مشتقة افتراضية لحساب التغير في قيمة مثل هذا الدين أو لحساب القيمة الحالية للتغير المتراكم في تدفقاته النقدية.

فى هذه الحالة ... فإن المشتقة الافتراضية لا يمكن ببساطة أن تتضمن عبء مقابل مبادلة عملات مختلفة حتى لو كانت المشتقات الفعلية التي يتم بموجبها مبادلة العملات المختلفة تتضمن مثل هذا العبء (على سبيل المثال مبادلات معدلات الفائدة للعملات).

.....

الضابط الرابع:- يمكن استخدام التغير في قيمة البند المُغطى الذي يتم تحديده باستخدام مشتقة افتراضية لغرض تقييم ما إذا كانت علاقة التغطية تستوفي متطلبات فاعلية التغطية.

.....

المطلب السادس:-

إعادة التوازن لعلاقة التغطية والتغييرات في نسبة التغطية

ما المقصود باعادة التوازن ؟

تشير الى :- التعديلات التي يتم إجراؤها على الكميات المخصصة من البند المُغطى أو أداة التغطية في علاقة تغطية موجودة بالفعل

وذلك بهدف ... الحفاظ على نسبة تغطية تلتزم بمتطلبات فاعلية التغطية

ويراعى ان :- التغييرات في الكميات المخصصة من البند المُغطى أو أداة التغطية لغرض مختلف لا تشكل إعادة توازن لغرض هذا المعيار.

الضابط الاول:- تتم المحاسبة عن إعادة التوازن على أنها استمرار لعلاقة التغطية وعند إعادة التوازن، فإن عدم فاعلية التغطية لعلاقة التغطية يتم تحديدها والاعتراف بها قورا قبل تعديل علاقة التغطية.

الضابط الثانى :- يسمح تعديل نسبة التغطية للمنشأة بالاستجابة للتغيرات في العلاقة بين أداة التغطية والبند المُغطى التي تنشأ عن أسسهما وعن متغيرات المخاطر .

مثال:- علاقة تغطية يكون فيها لأداة التغطية والبند المُغطى تغيرات في أساسين مختلفين ولكن مترابطين استجابة لتغير في العلاقة بين هذين الأساسين (على سبيل المثال مؤشرات مرجعية أو معدلات أو أسعار مختلفة ولكنها مترابطة).

وبالتالى... فإن إعادة التوازن تسمح باستمرار علاقة التغطية في الحالات التي تتغير فيها العلاقة بين أداة التغطية والبند المُغطى بشكل يمكن تعويضه من خلال تعديل نسبة التغطية.

مثال:- تغطية المنشأة من تعرض للعملة الأجنبية ب باستخدام مشتقة عملة تُعد مرجعاً للعملة الأجنبية ب والعملتين الأجنبيتين "أ" و"ب" مرتبطتان (أي أن سعر صرفهما باق ضمن حزمة أو بسعر صرف يحدده بنك مركزي أو سلطة أخرى).

ففى حالة ... ما إذا تغير سعر الصرف بين العملة الاجنبية أ والعملة الأجنبية ب (أي تم تحديد حزمة جديدة أو سعر جديد).

فى هذه الحالة .... فإن إعادة التوازن إلى علاقة التغطية لتعكس سعر الصرف الجديد تضمن أن علاقة التغطية ستستمر لاستيفاء متطلب فاعلية التغطية المتعلق بنسبة التغطية في الظروف الجديدة.

وفى حالة ... ما إذا حدث إخفاق في سداد مشتقة العملة...**وبالتالى** فإن تغيير نسبة التغطية لا يضمن أن علاقة التغطية ستستمر في استيفاء متطلب فاعلية التغطية

وبالتالى :- فإن إعادة التوازن لا يسهل استمرار علاقة التغطية في الحالات التي تتغير فيها العلاقة بين أداة التغطية والبند المُغطى بشكل لا يمكن تعويضه من خلال تعديل نسبة التغطية.

الضابط الثالث:- لا يشكل كل تغيير في مدى المقاصة بين التغيرات في القيمة العادلة لأداة التغطية والقيمة العادلة أو التدفقات النقدية للبند المُغطى.. **تغيرا في العلاقة بين أداة التغطية والبند المُغطى.**

الضابط الرابع:- تقوم المنشأة بتحليل مصادر عدم فاعلية التغطية التي توقعت أن تؤثر على علاقة التغطية خلال أجلها ووتقيم ما إذا كانت التغيرات في مدى المقاصة :

(أ):- تتذبذب حول نسبة التغطية التي تبقى صالحة (أي تستمر في التعبير -بشكل مناسب- عن العلاقة بين أداة التغطية والبند المُغطى).

(ب):- تمثل مؤشرا على أن نسبة التغطية لم تعد تعبر -بشكل مناسب- عن العلاقة بين أداة التغطية والبند المُغطى.

الضابط الخامس:- تقوم المنشأة بهذا التقييم على ضوء متطلب فاعلية التغطية المتعلق بنسبة التغطية، أي ضمان أن علاقة التغطية لا تعكس عدم توازن بين أوزان البند المُغطى وأداة التغطية الذي يحدث عدم فاعلية تغطية (بغض النظر عما إذا كان قد تم الاعتراف بها أم لا) الذي يؤدي إلى نتيجة محاسبية لا تتفق مع الغرض من محاسبة التغطية عليه، فإن هذا التقييم يتطلب اجتهاداً.

.....

الضابط السادس:- التذبذب حول نسبة تغطية ثابته (وعليه عدم فاعلية التغطية ذات الصلة) لا يمكن تقليله من خلال تعديل نسبة التغطية استجابة لكل نتيجة بمفردها.

وبالتالى فى هذه الحالات.. فإن التغير في مدى المقاصة يُعد مسألة قياس والاعتراف بعدم فاعلية التغطية ولكنه لا يتطلب إعادة التوازن.

.....

الضابط السابع:- إذا كانت التغيرات في مدى المقاصة تبين أن التذبذب يكون حول نسبة تغطية تختلف عن نسية التغطية المستخدمة حاليا لعلاقة التغطية تلك، أو أن هناك اتجاه يبتعد عن نسبة التغطية تلك.

فى هذه الحالة... فإن عدم فاعلية التغطية لا يمكن تقليلها من خلال تعديل نسبة التغطية.

في حين أن الإبقاء على نسبة التغطية..... سينتج عنه –بشكل متزايد – عدم فعالية تغطية

وفى هذه الحالة .... على المنشأة تقييم ما إذا كانت علاقة التغطية تعكس عدم توازن بين أوزان البند المُغطى وأداة التغطية والذي يحدث عدم فاعلية تغطية (بغض النظر عما إذا كان قد تم الاعتراف به أم لا) والذي يؤدي إلى نتيجة محاسبية تكون غير متفقة مع الغرض من محاسبة التغطية.

وإذا تم تعديل نسبة التغطية، فإنها تؤثر أيضاً في قياس والاعتراف بعدم فاعلية التغطية

لأن عدم فاعلية التغطية، عند إعادة الموازنة، يجب تحديدها والاعتراف بها فورا قبل تعديل علاقة التغطية.

الضابط الثامن:- إعادة التوازن تعني لأغراض محاسبة التغطية:-

أنه يجب على المنشأة، بعد بداية علاقة التغطية تعديل كميات كل من أداة التغطية أو البند المُغطى استجابة للتغيرات في الظروف التي تؤثر على نسبة التغطية تلك.

وعادة يجب أن يعكس ذلك التعديل التعديلات في كميات أداة التغطية والبند المُغطى التي تستخدمها فعليا. ...

ومع ذلك يجب على المنشأة تعديل نسبة التغطية التي تنتج عن كميات البند المُغطى أو أداة التغطية التي تستخدمها بالفعل ... **فى الحالات التالية :-**

الحالة الاولى :- اذا كانت نسبة التغطية التي تنتج عن التغيرات في كميات اداة التغطية أو البند المُغطى التي تستخدمها المنشأة فعليا ... **تعكس عدم توازن يحدث**

عدم فعالية تغطية يمكن أن تنتج عنها نتيجة محاسبية غير متفقة مع الغرض من محاسبة التغطية.

الحالة الثانية:- اذا احتفظت المنشأة بكميات من أداة التغطية والبند المُغطى التي تستخدمها فعليا، ينتج عنها نسبة تغطية في الظروف المستجدة.... **تعكس عدم توازن يحدث عدم فاعلية تغطية** يمكن أن تؤدي إلى نتيجة محاسبية تكون غير متفقة مع الغرض من محاسبة التغطية (أي يجب على المنشأة الا تحدث عدم توازن عن طريق الحذف لتعديل نسبة التغطية).

الضابط التاسع:- لا تنطبق إعادة التوازن إذا تغير هدف إدارة المخاطر فيما يتعلق بعلاقة تغطية، وبدلاً من ذلك، فإن محاسبة التغطية لعلاقة التغطية تلك يجب عدم الاستمرار فيها (رغم أن المنشأة قد تقوم بتخصيص علاقة تغطية جديدة تشمل أداة التغطية أو البند المُغطى في علاقة التغطية السابقة).

الضابط العاشر:- إذا تمت إعادة التوازن إلى علاقة تغطية، فإن التعديل على نسبة التغطية يمكن أن يتأثر من أوجه مختلفة:

(أ) أن وزن البند المتغطية له يمكن زيادته (وهو ما يقلل في نفس الوقت وزن أداة التغطية) من خلال:

(١) زيادة حجم البند المُغطى؛ أو

(٢) إنقاص حجم أداة التغطية.

(ب) يمكن زيادة وزن أداة التغطية (وهو ما يقلل في الوقت نفسه وزن البند المتغطية له) من خلال:

(١) زيادة حجم أداة التغطية، أو

(٢) إنقاص حجم البند المُغطى.

ويراعى ألاتى:-

تشير التغييرات في الحجم ...إلى الكميات التي تُعد جزءً من علاقة التغطية .

و النقصان في الأحجام .... لا يعني بالضرورة أن البنود أو المعاملات لم تعد موجودة، أو أنها لم تعد من المتوقع أن تحدث، ولكنه يعني أنها ليست جزءً من علاقة التغطية

مثال:- إنقاص حجم أداة التغطية يمكن أن ينتج عنه احتفاظ المنشأة بمشتقة، ولكن جزءً منها فقط قد يبقى أداة تغطية في علاقة تغطية

ويمكن أن يحدث ذلك ... إذا كان إعادة التوازن يمكن أن يتأثر -فقط- بتخفيض حجم أداة التغطية في علاقة التغطية.

ولكن مع احتفاظ المنشأة بالحجم الذي لم يعد هناك حاجة له.

فى هذه الحالة:- فإن ذلك الجزء غير المخصص من المشتقة ستتم المحاسبة عنه بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر (ما لم يكن قد تم تخصيصه على أنه أداة تغطية في علاقة تغطية مختلفة).

.....

الضابط الحادى عشر:- إن تعديل نسبة التغطية من خلال زيادة حجم البند المُغطى لا يؤثر على كيفية قياس التغيرات في القيمة العادلة لأداة التغطية.. وقياس التغيرات في القيمة العادلة للبند المُغطى التي تتعلق بالحجم الذي تم تخصيصه في السابق يبقى أيضا غير متأثر.

ومع ذلك ... فإن التغيرات في قيمة البند المُغطى، من تاريخ إعادة التوازن، تتضمن أيضاً التغير في القيمة للحجم الإضافي من البند المُغطى. ويتم قياس هذه التغيرات

بداية من، وبالرجوع إلى، تاريخ إعادة التوازن بدلاً من التاريخ الذي تم فيه وسلم علاقة التغطية

مثال:- إذا كانت المنشأة قد قامت بعمل تغطيات في- الأصل – لحجم قدره ١٠٠ طن من سلعة بسعر أجل ٨٠ وحدة عملة (السعر الآجل عند بداية علاقة التغطية) وأضافت حجم ١٠ أطنان عند إعادة التوازن في وقت كان فيه السعر الآجل ٩٠ وحدة عملة.

فى هذه الحالة:- فإن البند المُغطى بعد إعادة التوازن يشمل شريحتين:

شريحة ب ١٠٠طن مغطاة بسعر ٨٠ وحدة عملة

والشريحة الاخرى ب١٠ أطنان مغطاة بسعر ٩٠ وحدة عملة.

الضابط الثانى عشر:- إن تعديل نسبة التغطية من خلال تخفيض حجم أداة التغطية لا يؤثر على كيفية قياس التغيرات في قيمة البند المُغطى. وقياس التغيرات في القيمة العادلة لأداة التغطية التي تتعلق بالحجم الذي يستمر تخصيصه يبقى أيضاً غير متأثر.

ومع ذلك ... من تاريخ إعادة التوازن، فإن الحجم الذي تم إنقاص أداة التغطية بمقداره لم يعد جزء من علاقة التغطية.

مثال:- إذا كانت المنشأة قد غطت ابتداءً من مخاطر السعر لسلعة باستخدام حجم مشتق قدره ١٠٠ طن على أنه أداة التغطية وقامت بتخفيض ذلك الحجم بمقدار ١٠ أطنان عند إعادة التوازن.

فى هذه الحالة ... فإن مبلغا اسميا من ٩٠ طنا من أداة التغطية سيتبقى (أي ١٠ أطنان) الذي لم يعد جزء من علاقة التغطية.

الضابط الثالث عشر:- لا يؤثر تعديل نسبة التغطية من خلال زيادة حجم أداة التغطية على كيفية قياس التغيرات في قيمة البند المُغطى. وقياس التغيرات في القيمة العادلة لأداة التغطية التي تتعلق بالحجم الذي تم تخصيصه في السابق يبقى أيضا غير متأثر.

ومع ذلك ... من تاريخ إعادة التوازن، فإن التغيرات في القيمة العادلة لأداة التغطية تتضمن أيضاً التغيرات في قيمة الحجم الإضافي من أداة التغطية ويتم قياس التغيرات بداية من، وبالرجوع إلى، تاريخ إعادة التوازن بدلاً من التاريخ الذي تم فيه تخصيص علاقة التغطية.

مثال:- إذا كانت المنشأة قد غطت ابتداءً من مخاطر سعر سلعة باستخدام حجم مشتق ١٠٠ طن على أنه أداة تغطية وأضافت حجم ١٠ أطنان عند إعادة التوازن.

فى هذه الحالة:- فإن أداة التغطية بعد إعادة التوازن ستشمل إجمالي حجم مشتق قدرة ١١٠ أطنان. والتغير في القيمة العادلة لأداة التغطية هو إجمالي التغير في القيمة العادلة للمشتقات التي تشكل إجمالي حجم قدرة ١١٠ أطنان. ويمكن أن يكون لهذه المشتقات (ومن المرجح إن يكون لها) شروط أساسية مختلفة، مثل أسعارهم الآجلة، نظراً لأنه قد تم الدخول فيها في أوقات مختلفة (بما في ذلك احتمال تخصيص مشتقات في علاقات التغطية بعد الاعتراف الأولي).

.....

الضابط الثانى عشر:- لا يؤثر تعديل نسبة التغطية من خلال تخفيض حجم البند المُغطى على كيفية قياس التغيرات في القيمة العادلة لأداة التغطية وقياس التغيرات في قيمة البند المُغطى التي تتعلق بالحجم الذي يستمر تخصيصه يبقى أيضاً غير متأثر.

ومع ذلك.. من تاريخ إعادة التوازن، فإن الحجم الذي يتم به تخفيض البند المتغطية له لم يعد جزءً من علاقة التغطية

مثال:- إذا غطت المنشأة ابتداء حجم ١٠٠ طن من سلعة بسعر آجل ٨٠ وحدة عملة وخفضت ذلك الحجم بمقدار ١٠ أطنان عند إعادة التوازن.

فى هذه الحالة:- فإن البند المُغطى بعد إعادة التوازن سيكون ٩٠ طنا مُغطاه بمبلغ ٨٠ وحدة عملة. أما ١٠ أطنان من البند المُغطى التي لم تعد جزءً من علاقة التغطية فتتم المحاسبة عنها وفقا لمتطلبات عدم الاستمرار في محاسبة التغطية .

.....

الضابط الثالث عشر:- عند إعادة التوازن لعلاقة تغطية، يجب على المنشأة تحديث تحليلها لمصادر عدم فاعلية التغطية التي يتوقع أن تؤثر على علاقة التغطية خلال أجلها (المتبقي) و يجب تحديث توثيق علاقة التغطية بناء على ذلك

.....

المطلب السابع :-
المحاسبة عن القيمة الزمنية للخيارات

عندما تفصل المنشأة بين القيمة الداخلية والقيمة الزمنية لعقد الخيار وتخصص التغير في القيمة الداخلية للخيار –فقط– على أنه أداة التغطية .

فى هذه الحالة:- يجب عليها أن تحاسب عن القيمة الزمنية للخيار كما يلي:

اولا:- يجب على المنشأة أن تميز القيمة الزمنية للخيارات بحسب نوع البند المُغطى الذي يغطيه الخيار :

(١) بند مُغطى متعلق بمعاملة، أو

(٢) بند مُغطى متعلق بفترة زمنية.

ثانيا:- يجب أن يتم الاعتراف، ضمن الدخل الشامل الآخر، بالتغير في القيمة العادلة للقيمة الزمنية للخيار الذي يغطى بنداً مُغطى متعلقاً بمعاملة...**بالضوابط التالية:-**

الضابط الاول:- ان يكون هذا الاعتراف بالقدر الذي يكون فيه التغير متعلقا بالبند المُغطى.

الضابط الثانى:- يجب أن يتم تراكمه في مُكوّن منفصل في حقوق الملكية.

الضابط الثالث:- يجب أن تتم المحاسبة عن التغير المتراكم في القيمة العادلة الناشئ عن القيمة الزمنية للخيار الذي قد تم تراكمه في مُكوّن منفصل في حقوق الملكية ("المبلغ") كما يلي:

(١) **إذا نتج -لاحقا-عن البند المُغطى** الاعتراف بأصل غير مالي أو التزام غير مالي، أو ارتباط مؤكد بأصل غير مالي أو التزام غير مالي تنطبق عليه المحاسبة عن تغطية القيمة العادلة.

فى هذه الحالة:- على المنشأة أن تزيل المبلغ من المُكوّن المنفصل في حقوق الملكية وأن تدرجه -بشكل مباشر ضمن التكلفة الأولية أو القيمة الدفترية الأخرة للأصل أو الالتزام. ولا يعد هذا تعديل إعادة تبويب ... وبالتالي فإنه لا يؤثر على الدخل الشامل الآخر.

.....

(٢) **يجب بالنسبة لعلاقات التغطية بخلاف تلك التي يشملها البند (١)** أن تتم إعادة تبويب المبلغ من مُكوّن منفصل في حقوق الملكية إلى الأرباح أو الخسائر على أنه تعديل إعادة تبويب في الفترة أو الفترات نفسها التي تؤثر خلالها التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة المُغطاه على الأرباح أو الخسائر (على سبيل المثال، عندما تحدث المبيعات المتوقعة).

(٣) إذا لم يكن متوقعا أن يتم استرداد جميع ذلك المبلغ أو جزء منه في فترة مستقبلية واحدة أو أكثر.

فى هذه الحالة... يجب فوراً أن تتم إعادة تبويب المبلغ الذي لا يتوقع أن يتم استرداده إلى الأرباح أو الخسائر على أنه تعديل إعادة تبويب .

.....

(٤) يجب أن يتم الاعتراف، ضمن الدخل الشامل الآخر، بالتغير في القيمة العادلة للقيمة الزمنية **للخيار الذي يغطى بنداً مُغطى متعلقاً بفترة زمنية، ...بالضوابط التالية :-**

الضابط الاول:- ان يكون هذا الاعتراف بالقدر الذي يكون فيه التغير متعلقا بالبند المُغطى.

الضابط الثانى:- يجب أن يتم تراكمه في مُكوّن منفصل في حقوق الملكية.

الضابط الثالث:- يجب أن يتم إستهلاك القيمة الزمنية التي تم تحديدها في تاريخ تخصيص الخيار على أنه أداة تغطية ...**وذلك:**

- بالقدر الذي تكون فيه متعلقة بالبند المُغطى

- على أساس منتظم ومنطقي على مدى الفترة التي يمكن خلالها أن يؤثر تعديل القيمة الداخلية للخيار على الأرباح أو الخسائر ...أو الدخل الشامل الآخر، إذا كان البند المُغطى أداة حقوق ملكية قد **اختارت** لها المنشأة أن تعرض التغيرات في القيمة العادلة ضمن الدخل الشامل الآخر

الضابط الرابع:- في كل فترة تقرير، أن تتم إعادة تبويب مبلغ الاستهلاك من المُكوّن المنفصل في حقوق الملكية إلى الأرباح أو الخسائر على أنه تعديل إعادة تبويب .

الضابط الخامس:- إذا لم يتم الاستمرار في محاسبة التغطية لعلاقة التغطية التي تتضمن التغير في القيمة الداخلية للخيار على أنها أداة التغطية

فى هذه الحالة ... يجب فوراً أن تتم إعادة تبويب صافي المبلغ (بما في ذلك الاستهلاك المُجمع) الذي قد تم تراكمه في المُكوّن المنفصل في حقوق الملكية إلى الأرباح أو الخسائر على أنه تعديل إعادة تبويب .

.....

المطلب الثامن :-

المحاسبة عن العنصر الآجل من العقود الآجلة ونقاط الأساس لفروق العملات الأجنبية للأدوات المالية

عندما تفصل المنشأة بين العنصر الآجل والعنصر الفوري من العقد الآجل **وتخصص -فقط- التغير في قيمة العنصر الفوري من العقد الآجل** على أنه أداة التغطية،

أو عندما تفصل المنشأة نقاط الأساس لفروق العملات الأجنبية عن الأداة المالية وتستثنيه من تخصيص تلك الأداة المالية على أنها أداة التغطية

فإنه يمكن للمنشأة أن تطبق على العنصر الآجل من العقد الآجل أو على نقاط الأساس لفروق العملات الاجنبية بالطريقة نفسها كما يتم تطبيقها على القيمة الزمنية للخيار.

المطلب التاسع :-

تأهل مجموعة من البنود على أنها البند المُغطى

تُعد مجموعة من البنود (بما في ذلك مجموعة من بنود تشكل صافي مركز، أي صافي مجموعة من الأصول والالتزامات **بنداً مؤهلاً ليكون بند مُغطى فقط إذا:**

(أ):- تكوّنت من بنود (بما في ذلك مكونات البنود) تُعد بنوداً مُغطاه مؤهلة بشكل فردي؛

(ب):- كانت البنود ضمن المجموعة يتم إدارتها -معاً- على أساس جماعي لأغراض إدارة المخاطر؛

(ج):- في حالة تغطية تدفق نقدي لمجموعة من البنود التي لا يتوقع ان تكون التقلبات في تدفقاتها النقدية تناسبية -بشكل تقريبي- مع التقلب الكلي في التدفقات النقدية للمجموعة مما ينشأ عنه مراكز مخاطر متقابلة:

(١) كانت تغطية من مخاطر عملات أجنبية؛ و

(٢) كان تخصيص صافي المركز هذا يحدد فترة التقرير التي يتوقع أن تؤثر المعاملات المتوقعة خلالها على الأرباح أو الخسائر، بالإضافة إلى طبيعتها وحجمها

.....

المطلب العاشر:-

ضوابط تخصيص مُكوّن لمبلغ اسمي

الضابط الاول:- يمكن أن يُعد المُكوّن الذي يمثل جزءً من مجموعة مؤهلة من البنود بنداً مُغطى مؤهلاً شريطة أن يكون التخصيص متفقاً مع هدف المنشأة من إدارة المخاطر.

الضابط الثانى:- يُعد المُكوّن الذي يمثل شريحة من مجموعة كلية (على سبيل المثال، الشريحة الدنيا) **مؤهلا للمحاسبة عن التغطية فقط إذا:**

(أ):- كان من الممكن تحديده -بشكل منفصل- وقياسه بطريقة يمكن الاعتماد عليها؛

(ب):- كان الهدف من إدارة المخاطر هو تغطية لمُكوّن يمثل شريحة؛ و

(ج):- كانت البنود في المجموعة الكلية التي تم تحديد الشريحة منها معرضة لنفس المخاطر المُغطاة (بحيث لا يتأثر قياس الشريحة المُغطاه -بشكل جوهري- بتحديد بنود بذاتها من المجموعة الكلية لتكون جزءاً من الشريحة المُغطاه)؛ و

(د):- كانت المنشأة تستطيع تحديد وتتبع المجموعة الكلية من البنود التي يتم منها تحديد الشريحة المُغطاه بالنسبة لتغطية بنود قائمة (على سبيل المثال، ارتباط مؤكد لم يتم الاعتراف به أو أصل تم الاعتراف به)، وذلك بحيث تكون المنشأة قادرة على الالتزام بمتطلبات المحاسبة عن علاقة التغطية المؤهلة؛ و

(هـ):- كانت أي بنود ضمن المجموعة التي تتضمن خيارات دفع مقدم تستوفي المتطلبات لمكونات مبلغ اسمي .

.....

العرض

اولا:- فى حالة :- تغطية مجموعة من البنود، لها مراكز مخاطر تعويضية (أي تغطية صافي مركز)، والتي تؤثر مخاطرها المُغطاه على بنود مستقلة مختلفة في قائمة الأرباح أو الخسائر والدخل الشامل الآخر.

فى هذه الحالة:- يجب أن يتم عرض أي مكاسب أو خسائر تغطية في تلك القائمة في بند مستقل عن تلك المتأثرة بالبنود المُغطاه.

وبالتالي... يبقى المبلغ في البند الذي يتعلق بالبند المُغطى نفسه في تلك القائمة دون تأثر

(على سبيل المثال، الإيراد أو تكلفة المبيعات).

ثانيا:- بالنسبة للأصول والالتزامات التي يتم التغطية لها معاً – على أنها مجموعة في تغطية قيمة عادلة.

فى هذه الحالة:- يجب أن يتم، في قائمة المركز المالي، الاعتراف بالمكسب أو الخسارة من الأصول والالتزامات على أنه تعديل للمبلغ الدفتري للبنود المعنية المكونة للمجموعة لكل بند على حدة (طبقا للبند الثانى من المحاسبة عن تغطيات التدفقات النقدية)

صافي مراكز صفري

عندما يكون البند المُغطى هو مجموعة لها صافي مركز صفري

بمعنى:- أن البنود المُغطاه تعوض بالكامل فيما بينها المخاطر التي تتم إدارتها على أساس جماعي.

فى هذه الحالة:- فإنه يُسمح للمنشأة بأن تخصصه ضمن علاقة تغطية لا تتضمن أداة تغطية عند توفر الشروط التالية :-

الشرط الاول:- ان تكون التغطية جزءاً من استراتيجية تغطية صافي مخاطر متحرك، والتي تقوم المنشأة بموجبها -بشكل روتيني- بتغطية المراكز الجديدة من نفس النوع مع مرور الوقت **على سبيل المثال:** عندما تدخل المعاملات في الأفق الزمني الذي تغطي له المنشأة.

الشرط الثانى:- أن يتغير صافي المركز المُغطى في الحجم على مدى عمر استراتيجية تغطية صافي المخاطر المتحرك وتستخدم المنشأة أدوات تغطية مؤهلة في التغطية لصافي المخاطر **(أي عندما لا يكون صافي المركز صفري).**

الشرط الثالث:- عندما لا يكون صافي المركز صفرياً وتكون تغطيتها بأدوات تغطية مؤهلة..وبالتالى يتم عادة تطبيق محاسبة التغطية على مثل صافي المراكز هذه

الشرط الرابع:- أن ينشأ عن عدم تطبيق محاسبة التغطية على صافي مركز صفري نتائج محاسبية غير متسقة، نظراً لأن المحاسبة لن تثبت مراكز مخاطر متقابلة، والتي خلاف ذلك يتم الاعتراف بها في تغطية صافي مركز.

المطلب الحادى عشر:-

خيار تخصيص خطر تعرض ائتمانى للقياس بالقيمة العادلة من خلال الارباح أو الخسائر

اولا:- تأهل خطر تعرض ائتماني للتخصيص بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر

إذا استخدمت المنشأة مشتقة ائتمانية يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر لإدارة المخاطر الائتمانية لجميع، أو جزء من، أداة مالية (تعرض ائتماني). **فى هذه الحالة... يمكنها** ... أن تخصص الأداة المالية، بالقدر الذي يتم به إدارتها على هذا النحو (أي جميعها أو جزء منها)، على أنها يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر إذا توفرت الشروط التالية :-

الشرط الاول:- اذا كان اسم مُصدر خطر التعرض الائتماني (على سبيل المثال، المقترض، أو حامل ارتباط القرض) يطابق المنشأة المرجعية للمشتقة الائتمانية (مطابقة الاسم)؛

الشرط الثانى:- اذا كانت أولوية الأدوات المالية تطابق أولوية الأدوات التي يمكن تسليمها وفقاً للمشتقة الائتمانية.

ويراعى الضوابط التالية :-

الضابط الاول:- يمكن للمنشأة القيام بهذا التخصيص بغض النظر عما إذا كانت الأداة المالية التي يتم إدارتها لمخاطر الائتمان تقع في أطار هذا المعيار.

على سبيل المثال:- يمكن للمنشأة تخصيص ارتباطات قروض تقع خارج نطاق هذا المعيار.

الضابط الثانى:- يمكن للمنشأة تخصيص تلك الأداة المالية في، أو بعد، الاعتراف الأولي، أو أثناء عدم الاعتراف بها.

الضابط الثالث:- يجب على المنشأة أن توثق هذا التخصيص بالتزامن مع وقت حدوثه.

ثانيا:- المحاسبة عن تخصيص مخاطر تعرضات ائتمانية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر

إذا تم تخصيص أداة مالية مؤهلة للتخصيص (كما فى البند الاول) على أنها يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر بعد الاعتراف الأولي، أو لم يكن قد تم الاعتراف بها سابقا.

فى هذه الحالة:- يجب فوراً - أن يتم الاعتراف بالفرق في تاريخ التخصيص بين القيمة الدفترية، إن وجدت، والقيمة العادلة ضمن الأرباح أو الخسائر.

وبالنسبة للأصول المالية التي يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر وفقا لنموذج الاعمال وطبيعة التدفقات النقدية

فى هذه الحالة:- يجب فوراً أن يتم إعادة تبويب المكسب أو الخسارة المُجمعة التي تم الاعتراف بها مسابقاً ضمن الدخل الشامل الآخر من حقوق ملكية إلى الأرباح أو الخسائر على أنه تعديل إعادة تبويب.

ويراعى الضوابط التالية:-

الضابط الاول:- يجب على المنشأة أن تتوقف عن قياس الأداة المالية التي نشأ عنها، أو عن جزء منها، مخاطر ائتمانية، بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر إذا:

(أ) لم تعد ضوابط التأهل مستوفاة، على سبيل المثال:

(١):- تنقضي المشتقة الائتمانية أو الأداة المالية المتعلقة بها التي ينشأ عنها مخاطر ائتمانية أو يتم بيعها، أو إنهاؤها، أو تسويتها، أو

(٢):- لم تعد المخاطر الائتمانية للأداة المالية تدار باستخدام مشتقات ائتمانية.

على سبيل المثال: قد يحدث ذلك نظراً للتحسينات في الجودة الانتمائية للمقترض أو حامل ارتباط القرض أو للتغيرات في متطلبات رأس المال المفروضة على المنشأة؛ و

(ب) لم يكن مطلوبا خلاف ذلك بأن يتم قياس الأداة المالية، التي تنشأ عنها مخاطر ائتمانية، بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر

بمعنى:- أنه لم يتغير نموذج أعمال المنشأة في هذه الأثناء بحيث يكون مطلوباً إعادة تبويب

الضابط الثانى:- عندما تتوقف المنشأة عن قياس الأداة المالية، التي ينشأ عنها أو عن جزء منها، مخاطر ائتمانية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر.

فى هذه الحالة:-

- تصبح القيمة العادلة لها في تاريخ التوقف هي مبلغها الدفتري الجديد.
- ويجب أن يتم -لاحقاً- تطبيق القياس نفسه الذي كان يتم استخدامه قبل تخصيص الأداة المالية على أنها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر (بما في ذلك الاستهلاك الذي ينتج عن القيمة الدفترية الجديدة).

على سبيل المثال: فإذا كان أولاً يتم تبويب أصلاً مالياً للقياس بالتكلفة المستهلكة، سوف يعود الأصل المالي إلى التبويب بذلك القياس وسوف يعاد حساب معدل الفائدة الفعلي له بالاستناد إلى إجمالي مبلغه الدفتري الجديد في تاريخ التوقف عن القياس بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر.

المطلب الثانى عشر:-عدم الاستمرار في محاسبة التغطية

الضابط الاول:- يتم تطبيق عدم الاستمرار في محاسبة التغطية -بأثر مستقبلي- من التاريخ الذي لم تعد فيه ضوابط التأهل مستوفاة.

الضابط الثانى:- لا يجوز للمنشأة إلغاء تخصيص علاقة تغطية وبالتالي عدم الاستمرار في علاقة التغطية التي:

(أ) لا تزال تستوفي هدف إدارة المخاطر على الأساس التي تأهلت بناءً عليه للمحاسبة عن التغطية (أي أن المنشأة لا تزال تتابع هدف إدارة المخاطر).

(ب) تستمر في استيفاء جميع ضوابط التأهل الأخرى (بعد الأخذ في الحسبان أي إعادة موازنة لعلاقة التغطية، إذا كان ذلك هو الحالي).

الضابط الثالث:- ما هى الاختلافات بين استراتيجية المنشأة لإدارة المخاطر عن أهدافها من إدارة المخاطر؟

اولا:- استراتيجية إدارة المخاطر :-

- يتم وضعها على أعلى مستوى تقرر عنده المنشأة كيفية إدارتها للمخاطر.
- وتحدد المخاطر التي تتعرض لها المنشأة وتبين كيفية استجابة المنشأة لها.
- وتكون قائمة لفترة أطول.
- وقد تتضمن بعض المرونة للتفاعل مع التغيرات .

ثانيا:- هدف إدارة المخاطر فيما يتعلق بعلاقة تغطية ينطبق على مستوى علاقة التغطية فهو يتعلق بكيفية استخدام أداة التغطية المحددة التي تم تخصيصها في التغطية من تعرض محدد تم تخصيصه على أنه البند المُغطى.

وبالتالى فإن استراتيجية إدارة المخاطر يمكن أن تشمل العديد من علاقات التغطية التي تتعلق أهداف إدارة مخاطرها بتنفيذ استراتيجية إدارة المخاطر الشاملة تلك.

مثال١:- المنشأة (س) لديها استراتيجية لإدارة تعرضها لمعدل الفائدة على تمويل دين يحدد نطاقات للمنشأة ككل لمزيج بين تمويل بمعدل فائدة متغير وبمعدل فائدة ثابت.

والاستراتيجية هي: الحفاظ على ما بين ٢٠ % إلى ٤٠ % من الدين عند معدلات ثابتة.

تقرر المنشأة من حين لآخر كيفية تنفيذ هذه الاستراتيجية (أي أين تضع نفسها ضمن نطاق بين نسبة ٢٠ % إلى ٤٠ % للتعرض لمعدل فائدة ثابت) وهو ما يعتمد على مستوى معدلات الفائدة. **وإذا كانت معدلات الفائدة منخفضة ...** تحدد المنشأة الفائدة لدين أكثر مما هو عندما تكون معدلات الفائدة مرتفعة. ودين المنشأة هو ١٠٠ وحدة عملة لدين بمعدل فائدة متغير تتم مبادلة ٣٠ وحدة عملة منه يتعرض معدل فائدة ثابت. تستفيد المنشأة من معدلات الفائدة المنخفضة لإصدار دين إضافي بمبلغ ٥٠ وحدة عملة لتمويل استثمار رئيس تقوم به المنشأة بإصدار سند بمعدل فائدة ثابت. وعلى ضوء معدلات الفائدة المنخفضة، تقرر المنشأة تحديد تعرضها لمعدل الفائدة الثابت ٤٠ % من إجمالي الدين بتخفيض ٢٠ وحدة عملة

من المدى الذي غطته من تعرضها في السابق بمعدل الفائدة المتغير، مما ينتج عنه تعرض لمعدل فائدة ثابت بمبلغ ٦٠ وحدة عملة.

وفي هذه الحالة: تبقى استراتيجية إدارة المخاطر دون تغيير.

ومع ذلك ... فإن تنفيذ المنشأة لتلك الاستراتيجية قد تغير ويعني هذا أنه، ل- ٢٠ وحدة عملة من خطر التعرض لمعدل فائدة متغير الذي تم التغطية له في السابق، يكون هدف إدارة المخاطر قد تغير (أي على مستوى علاقة التغطية).

وبالتالى ففي هذه الحالة... يجب عدم الاستمرار في محاسبة التغطية لمبلغ ٢٠ وحدة عملة من خطر التعرض لمعدل الفائدة المتغير الذي تم التغطية له في السابق. وقد ينطوي ذلك على تخفيض مركز المبادلة بمبلغ اسمي ٢٠ وحدة عملة .

ولكن تبعاً للظروف... قد تحتفظ المنشأة بحجم المبادلة ذلك.

على سبيل المثال.. وقد تستخدمه للتغطية من تعرض مختلف أو قد يصبح جزءً من سجل تداول. **وفى حالة** ...ما إذا قايضت المنشأة بدلاً من ذلك جزءً من دينها الجديد بمعدل الفائدة الثابت يتعرض لمعدل فائد متغير.

فى هذه الحالة :- يجب الاستمرار في محاسبة التغطية لتعرضها لمعدل الفائدة المتغير الذي تم التغطية له في السابق.

.....

مثال٢:- بعض مخاطر التعرضات تنتج عن المراكز التي تتغير بشكل متكرر.

مثل.. مخاطر معدل الفائدة من محفظة أدوات دين مفتوحة.

حيث ...إن إضافة أدوات دين جديدة والاستبعاد من الدفاتر لأدوات دين بشكل مستمر يغير ذلك خطر التعرض ...**بمعنى:** أنه يختلف عن مجرد تسيير مركز يبلغ تاريخ الاستحقاق.

ويلاحظ ان ...هذه العملية ديناميكية لا يبقى فيها لا خطر التعرض ولا أدوات التغطية المستخدمة لإدارته هي ذاتها لوقت طويل.

وبالتالى... فإن المنشأة التي لديها مثل هذا الخطر للتعرض تعدل بشكل متكرر أدوات التغطية المستخدمة لإدارة مخاطر معدل الفائدة كلما تغير خطر التعرض.

على سبيل المثال:- فإن أدوات الدين التي يتبقى لتاريخ استحقاقها ٢٤ شهرا يتم تخصيصها على أنها البند المُغطى من مخاطر معدل الفائدة لمدة ٢٤ شهرا. ونفس الإجراء ينطبق على الحزم الزمنية أو فترات الاستحقاق الأخرى. وبعد فترة زمنية قصيرة لا تستمر المنشأة في جميع، أو بعض أو جزء من علاقات التغطية التي تم تخصيصها في السابق لفترات استحقاق، وتقوم بتخصيص علاقات تغطية جديدة لفترات استحقاق على أساس حجمها وأدوات التغطية التي تكون موجودة في ذلك الوقت. يعكس عدم الاستمرار في علاقات التغطية

في هذه الحالة ...علاقات التغطية تلك التي تم تأسيسها بشكل تبحث فيه المنشأة عن أداة تغطية جديدة وبند مُغطى جديد بدلاً من أداة التغطية والبند المُغطى اللذين تم تخصيصهما في السابق. وتبقى استراتيجية إدارة المخاطر هي نفسها، ولكن ليس هناك هدف لإدارة مخاطر يستمر لعلاقات التغطية تلك التي تم تخصيصها في السابق، والتي يناءً عليه لم تعد موجودة.

وفي هذه الحالة... ينطبق عدم الاستمرار في محاسبة التغطية إلى المدى الذي يكون فيه هدف إدارة المخاطر قد تغير.

ويعتمد ذلك على وضع المنشأة، وقد يؤثر....على جميع علاقات التغطية أو على البعض منها فقط لفترة استحقاق، أو على جزء من علاقة تغطية فقط.

.....

مثال٣:- منشأة لديها استراتيجية لإدارة المخاطر تدير بموجبها مخاطر العملة الأجنبية لمبيعات متوقعة والمبالغ مستحقة التحصيل الناتجة عنها.

وضمن تلك الاستراتيجية تدير المنشأة مخاطر العملة الأجنبية على أنها علاقة تغطية محددة فقط حتى وقت الاعتراف بالمبلغ المستحق التحصيل. وبعدها لا تعود المنشأة تدير مخاطر العملة الاجنبية على أساس علاقة التغطية المحددة تلك. وبدلاً من ذلك، فإنها تديرها مع مخاطر العملة الأجنبية من المبالغ مستحقة التحصيل والمبالغ واجبة السداد والمشتقات (التي لا تتعلق بمعاملات متوقعة لا تزال معلقة) المقومة بنفس العملة الأجنبية.

فى هذه الحالة ... ولأغراض محاسبية، فإن هذا الإجراء يعمل كتغطية "طبيعي" لأن المكاسب والخسائر من مخاطر العملة الأجنبية من جميع تلك البنود يتم الاعتراف بها فورا ضمن الأرباح أو الخسائر.

وبالتالى ... ولأغراض محاسبية، فإذا تم تخصيص علاقة التغطية حتى تاريخ السداد.

فى هذه الحالة ... يجب عدم استمرارها عندما يتم الاعتراف بالمبلغ المستحق التحصيل.

وذلك لأن ... هدف إدارة المخاطر لعلاقة التغطية الأصلية لم يعد ينطبق...حيث إن مخاطر العملة الأجنبية تتم إدارتها الان ضمن نفس الاستراتيجية ولكن على أساس مختلف.

وفى حالة ... ما إذا كان لدى المنشأة هدف إدارة مخاطر مختلف، وكانت تدير مخاطر العملة الأجنبية على أنها علاقة تغطية مستمرة لمبلغ المبيعات المتوقعة تلك والمبلغ المستحق التحصيل حتى تاريخ التسوية.

فى هذه الحالة ... محاسبة التغطية ستستمر حتى ذلك التاريخ.

.....

الضابط الرابع:- يمكن أن يؤثر عدم الاستمرار في محاسبة التغطية على علاقة التغطية في مجملها

عندما لا تعود، ككل، تستوفي ضوابط التأهل.

مثال١:- عندما لا تعود علاقة التغطية تستوفي هدف إدارة المخاطر بناءً على الأساس الذي تأهلت بموجبه للمحاسبة عن التغطية (أي أن المنشأة لم تعد تتابع هدف إدارة المخاطر)؛ أو

مثال٢:- أن يكون قد تم بيع أداة أو أدوات التغطية أو إنهاؤها (بالنسبة إلى الحجم بكامله الذي كان جزءً من علاقة التغطية)، أو

مثال٣:- عندما لا تعود هناك علاقة اقتصادية بين البند المُغطى وأداة التغطية أو أن أثر المخاطر الائتمانية بدأ يهيمن على التغيرات في القيمة التي تنتج عن تلك العلاقة

.....

الضابط الخامس:- يمكن أن يؤثر عدم الاستمرار في محاسبة التغطية ...على جزء من علاقة التغطية (وهو ما يعني أن محاسبة التغطية تستمر للفترة المتبقية من علاقة التغطية).

يتم عدم استمرار جزء من علاقة تغطية (وتستمر محاسبة التغطية للجزء المتبقي منها) عندما يتوقف فقط جزء من علاقة التغطية عن استيفاء ضوابط التغطية.

مثال١:- عند إعادة التوازن لعلاقة التغطية، فإن نسبة التغطية قد يتم تعديلها بشكل لا يعود معه بعض من حجم البند المتغطية له جزءً من علاقة التغطية .

وبالتالى ... لا تستمر محاسبة التغطية فقط لذلك الحجم من البند المُغطى الذي لم يعد جزءً من علاقة التغطية.

مثال٢:- عندما لا يعد حدوث بعض من حجم البند المُغطى الذي هو معاملة متوقعة (أو مُكوّن لها) مرجحاً إلى حد كبير.

وفى هذه الحالة ... فإن محاسبة التغطية لا تستمر فقط لذلك الحجم من البند المُغطى الذي لم يعد حدوثه مرجحاً إلى حد كبير.

ومع ذلك ... إذا كان لدى المنشأة سجل تاريخي من القيام بتخصيص تغطيات معاملات متوقعة ومن ثم تقرر لاحقا أن معاملات التوقع لم يعد متوقعا حدوثها.

فى هذه الحالة ... فإن قدرة المنشأة على التنبؤ –بشكل دقيق– بمعاملات التوقع تكون محل شك عند التنبؤ بمعاملات متوقعة مشابهة.

وهذا يؤثر على تقييم ما إذا كان من المرجح إلى حد كبير حدوث معاملات متوقعة مشابهة . و ما إذا كانت مؤهلة على أنها بنود مُغطاة.

.....

الضابط السادس:- تستطيع المنشأة تخصيص علاقة تغطية جديدة تشتمل على أداة تغطية أو بند مُغطى من علاقة تغطية سابقة لم يتم الاستمرار في محاسبة التغطية لها (جزئيا أو بالكامل).

وهذا لا يشكل استمرارا لعلاقة تغطية ... ولكن إعادة استئناف لها.

مثال١: أداة تغطية تتعرض لتدهور ائتماني شديد تستبدلها المنشأة بأداة تغطية جديدة.

وهذا يعني... أن علاقة التغطية الأصلية فشلت في تحقيق هدف إدارة المخاطر وعليه لم تستمر في مجملها. وقد تم تخصيص أداة التغطية الجديدة على أنها تغطية من نفس خطر التعرض الذي تم التغطية له في السابق وتشكل علاقة تغطية جديدة.

وبالتالى ...فإن التغيرات في القيمة العادلة أو في التدفقات النقدية للبند المتغطية له يتم قياسها اعتبارا من، وبالرجوع إلى، تاريخ تخصيص علاقة التغطية الجديدة بدلاً من التاريخ الذي تم فيه تخصيص علاقة التغطية الأصلية.

.....

مثال٢:- علاقة تغطية ... يتم عدم الاستمرار فيها قبل نهاية اجلها. ويمكن تخصيص أداة التغطية في علاقة التغطية تلك على أنها أداة التغطية في علاقة تغطية أخرى

على سبيل المثال: عند تعديل نسبة التغطية عند إعادة التوازن بزيادة حجم أداة التغطية أو عند تخصيص علاقة تغطية جديدة كاملة.

الضابط السابع:- يمكن لخيار... أن يعد بأنه متعلق بفترة زمنية

وذلك لأن... قيمته الزمنية تمثل عبء مقابل توفير حماية لحامل الخيار على مدى فترة من الزمن. **ومع ذلك** .. فالجانب المهم للغرض من تقييم ما إذا كان خيار ما بتغطية معاملة أو بنداً مُغطى متعلقاً بفترة زمنية هما **خصائص ذلك البند المُغطى،** بما في ذلك كيف ومتى يؤثر على الأرباح أو الخسائر. **وبالتالى** ... يجب على المنشأة تقييم نوع البند المُغطى على أساس طبيعة البند المُغطى (بغض النظر عما إذا كانت علاقة التغطية هي تغطية تدفق نقدي أو تغطية قيمة عادلة):

حالة١:- القيمة الزمنية لخيار ... تتعلق ببند مُغطى متعلق بمعاملة

إذا كانت طبيعة البند المُغطى أنه معاملة طابع قيمتها الزمنية ....**أنها تكاليف لتلك المعاملة.**

على سبيل المثال: عندما تكون القيمة الزمنية لخيار تتعلق ببند مُغطى ينتج عنه الاعتراف ببند يتضمن قياسه الأولي تكاليف المعاملة

مثال١: المنشأة (س) تغطي شراء سلعة، سواء كانت معاملة متوقعة أو ارتباطاً مؤكداً، مقابل مخاطر سعر السلعة وتدرج تكاليف المعاملة في القياس الأولي للمخزون.

وبالتالى ... نتيجة لإدراج القيمة الزمنية للخيار في القياس الأولي للبند المُغطى المعين... فإن القيمة الزمنية تؤثر على الأرباح أو الخسائر في نفس الوقت كتأثير البند المُغطى.

مثال٢:- المنشأة (س) تغطي بيع سلعة، سواء كان معاملة متوقعة أو ارتباطاً مؤكداً، تدرج القيمة الزمنية للخيار على أنها جزء من التكلفة المتعلقة بذلك البيع

وبالتالى... فإن القيمة الزمنية يتم الاعتراف بها ضمن الأرباح أو الخسائر في نفس فترة الإيراد من البيع المُغطى.

حالة ٢:- القيمة الزمنية لخيار... تتعلق ببند مُغطى متعلق بفترة زمنية

إذا كانت طبيعة البند المُغطى أن القيمة الزمنية لها طابع تكلفة الحصول على حماية مقابل المخاطر على مدى فترة زمنية معينة ...ولكن البند المُغطى لا ينتج عنه معاملة تتضمن مفهوم تكلفة معاملة

مثال١:- إذا تم التغطية لمخزون سلعة مقابل انخفاض القيمة العادلة لستة أشهر باستخدام خيار سلعة بفترة عمر مقابلة.

فى هذه الحالة .. فإن القيمة الزمنية للخيار يتم تخصيصها على الأرباح أو الخسائر (أي يتم استنفادها على أساس منتظم ومنطقي) على مدى فترة الستة أشهر تلك.

مثال٢ :- تغطية صافي استثمار في نشاط أجنبي مغطاة لمدة ١٨ شهرا باستخدام خيار مبادلة عملات أجنبية... ينتج عنه تخصيص القيمة الزمنية للخيار على مدى فترة ١٨ شهرا.

الضابط الثامن:- تؤثر خصائص البند المُغطى، بما في ذلك كيف ومتى يؤثر البند المُغطى على الأرباح أو الخسائر، أيضاً على الفترة التي يتم على مداها استنفاد القيمة الزمنية لخيار بتغطية بنداً مُغطى متعلقاً بفترة زمنية، وهو ما يتفق مع الفترة التي يمكن أن تؤثر خلالها القيمة الداخلية للخيار على الأرباح أو الخسائر وفقا للمحاسبة عن التغطية .

مثال: إذا تم استخدام خيار معدل فائدة (حد أعلى) لتوفير حماية مقابل الزيادات في مصروف الفائدة من سند بمعدل معوم.

فى هذه الحالة .. فإن القيمة الزمنية لذلك الحد الأعلى يتم استنفادها في الأرباح أو الخسائر على مدى نفس الفترة التي تؤثر خلالها أي قيمة حقيقية للحد الأعلى على الأرباح أو الخسائر

حالة١:- إذا زادت تغطيات الحد الأعلى في معدلات الفائدة للسنوات الثلاث الأولى من إجمالي عمر السند بالمعدل المعوم البالغ خمس سنوات.

فى هذه الحالة... فإن القيمة الزمنية لذلك الحد الأعلى يتم استنفادها على مدى السنوات الثلاث الأولي.

حالة٢:- إذا كان الحد الأعلى خياراً له بداية آجلة بتغطية الزيادات في معدلات الفائدة لسنتين ولثلاث سنوات من إجمالي عمر السند بالمعدل المعوم البالغ خمس سنوات.

فى هذه الحالة:- فإن القيمة الزمنية لذلك الحد الأعلى يتم استنفادها خلال سنتين وثلاث سنوات.

الضابط التاسع:- تنطبق المحاسبة عن القيمة الزمنية للخيارات ... أيضاً على توليفة من خيار مشترى وخيار مكتوب (أحدهما خيار بيع والأخر خيار شراء) لها صافي قيمة زمنية صفرية في تاريخ تخصيصها على أنها أداة تغطية (يشار إليها عموما على أنها "**طوق بتكلفة صفرية**").

وفي هذه الحالة... على المنشأة الاعتراف بأي تغيرات في القيمة الزمنية ضمن الدخل الشامل الآخر، حتى ولو كان التغير المتراكم في القيمة الزمنية على مدى إجمالي فترة علاقة التغطية صفراً. **حسب الحالات التالية:-**

حالة١:- إذا كانت القيمة الزمنية للخيار تتعلق بمعاملة تتعلق ببند مُغطى.

فى هذه الحالة ... فإن مبلغ القيمة الزمنية في نهاية علاقة التغطية الذي يعدل البند المُغطى أو ذلك الذي تتم إعادة تبويبه ضمن الأرباح أو الخسائر يكون صفراً.

حالة٢:- إذا كانت القيمة الزمنية للخيار تتعلق ببند مُغطى متعلق بفترة زمنية.

فى هذه الحالة ... مصروف الاستنفاد المتعلق بالقيمة الزمنية يكون صفراً.

الضابط العاشر:- تنطبق المحاسبة عن القيمة الزمنية للخيارات ... فقط بقدر المدى الذي تكون فيه القيمة الزمنية **متعلقة بالبند المُغطى** (القيمة الزمنية التي تم ضبطها).

وتتعلق القيمة الزمنية لخيار بالبند المُغطى ... إذا كانت الشروط الأساسية للخيار (مثل المبلغ الاسمي والعمر والأساس) قد تم ضبطها مع البند المُغطى.

وبالتالى... إذا لم يكن قد تم بالكامل ضبط الشروط الأساسية للخيار والبند المُغطى.

فى هذه الحالة... يجب على المنشأة تحديد القيمة الزمنية التي تم ضبطها، أي كم من القيمة الزمنية التي تم تضمينها في العلاوة (القيمة الزمنية الفعلية) يتعلق بالبند المُغطى.

وتحدد المنشأة القيمة الزمنية التي تم ضبطها باستخدام تقييم الخيار الذي له شروط أساسية تتطابق بشكل كامل مع البند المُغطى.

الضابط الحادى عشر:- إذا كانت القيمة الزمنية الفعلية والقيمة الزمنية التي تم ضبطها تختلفان.

فى هذه الحالة.. على المنشأة تحديد المبلغ الذي تراكم في مُكوّن منفصل لحقوق الملكية كما يلي:

الحالة الاولى:- إذا كانت القيمة الزمنية الفعلية، في بداية علاقة التغطية، أعلى من القيمة الزمنية التي تم ضبطها.

فى هذه الحالة... يجب على المنشأة:

(١) تحديد المبلغ الذي تراكم في مُكوّن منفصل لحقوق الملكية على أساس القيمة الزمنية التي تم ضبطها.

(٢) المحاسبة عن الفروق في تغيرات القيمة العادلة بين القيمتين الزمنيتين ضمن الأرباح أو الخسائر.

الحالة الثانية:- إذا كانت القيمة الزمنية الفعلية، في بداية علاقة التغطية أدنى من القيمة الزمنية التي تم ضبطها.

فى هذه الحالة ... على المنشأة تحديد المبلغ الذي تراكم في مُكوّن منفصل لحقوق الملكية بالرجوع إلى التغييرين المتراكمين التاليين في القيمة العادلة، أيهما أدنى:

(١) القيمة الزمنية الفعلية؛ أو

(٢) القيمة الزمنية التي تم ضبطها. يجب الاعتراف بأي جزء متبقي من التغير في القيمة العادلة للقيمة الزمنية الفعلية ضمن الأرباح أو الخسائر.

.....

الضابط الثانى عشر:-المحاسبة عن العنصر الآجل للعقود الآجلة والفروق المبنية على أسعار العملات الأجنبية للأدوات المالية

يمكن أن يعد عقد أجل على أنه.... متعلق بفترة زمنية .

وذلك لأن ...عنصره الآجل ...يمثل أعباءً لفترة زمنية (وهي الفترة التي يتم تحديدها له).

ومع ذلك.. فإن الجانب ذا الصلة بالغرض من تقييم ما إذا كانت أداة التغطية تغطي معاملة أو بندا مُغطى يتعلق بفترة زمنية هي خصائص ذلك البند المُغطى بما في ذلك كيف ومتى يؤثر على الأرباح أو الخسائر.

وبالتالى... على المنشأة تقييم نوع البند المُغطى على أساس طبيعة البند المُغطى (بغض النظر عما إذا كانت علاقة التغطية هي تغطية تدفق نقدي أو تغطية قيمة عادلة)

الحالة الاولى:- العنصر الآجل العقد أجل... يتعلق ببند مُغطى ..متعلق بمعاملة

إذا كانت طبيعة البند المُغطى هي معاملة للعنصر الآجل لها طابع تكاليف لتلك المعاملة.

على سبيل المثال :- عندما يكون العنصر الآجل يتعلق ببند مُغطى ينتج عنه الاعتراف ببند يتضمن قياسه الأولي تكاليف معاملة

مثال١:- منشأة تغطية شراء مخزون مُقوم بعملة أجنبية، سواء كان معاملة متوقعة أو ارتباطاً مؤكداً، مقابل مخاطر عملة أجنبية وتتضمن تكاليف معاملة ضمن القياس الأولي للمخزون.

ونتيجة لإدراج العنصر الآجل في القياس الأولي... لبند التغطية المحدد.

وبالتالى.. فإن العنصر الآجل يؤثر على الأرباح أو الخسائر في نفس الوقت الذي يؤثر فيه البند المُغطى.

مثال٢:- نشأة تغطية بيع سلعة مقومة بعملة أجنبية مقابل مخاطر عملة أجنبية، سواء كانت معاملة متوقعة أو ارتباطاً مؤكداً، تتضمن العنصر الآجل كجزء من التكلفة المتعلقة بذلك البيع

وبالتالى... فإن العنصر الآجل يتم الاعتراف به ضمن الأرباح أو الخسائر في نفس الفترة التي يتم فيها الاعتراف بالإيراد من البيع المُغطى.

الحالة الثانية:- يكون العنصر الآجل لعقد أجل متعلقا ببند مُغطى يتعلق بفترة زمنية

إذا كانت طبيعة البند المُغطى هي أن العنصر الآجل له طابع تكلفة الحصول على حماية مقابل مخاطر على مدى فترة زمنية محددة (ولكن البند المُغطى لا ينتج عنه معاملة تتضمن مفهوم تكلفة معاملة)

مثال١: إذا تم تغطية مخزون سلعة مقابل التغيرات في القيمة العادلة لستة أشهر باستخدام عقد أجل له عمر مقابل.

فإن العنصر الآجل للعقد الآجل يتم تخصيصه للربح أو الخسارة (أي يتم استنفاذه على أساس منتظم ومنطقي) على مدى فترة الستة أشهر تلك.

مثال٢: تغطية صافي استثمار في نشاط أجنبي مغطى لفترة ١٨ شهرا باستخدام عقد صرف عملة أجنبية أجل ينتج عنه تخصيص العنصر الآجل من العقد الآجل على مدى فترة الثمانية عشر شهرا تلك.

الضابط الثالث عشر:- تؤثر خصائص البند المُغطى، بما في ذلك كيف ومتى يؤثر البند المُغطى على الأرباح أو الخسائر، أيضاً على الفترة التي يتم على مداها استنفاد العنصر الآجل من العقد الآجل الذي بتغطية بنداً مُغطى متعلقا بفترة زمنية، والذي يكون -أي الاستنفاد- على مدى الفترة التي يتعلق بها العنصر الأجل.

مثال:- إذا كان عقد أجل بتغطية من خطر التعرض للتقلب في معدلات فائدة ثلاثة أشهر لفترة ثلاثة أشهر تبدأ بعد ستة أشهر.

فى هذه الحالة فإن العنصر الآجل يتم استنفاده خلال الفترة التي تمتد من الشهر السابع إلى التاسع.

الضابط الرابع عشر:- تنطبق المحاسبة عن العنصر الآجل من عقد أجل إذا كان العنصر الآجل صفراً، في التاريخ الذي يتم فيه تخصيص العقد الآجل على أنه أداة التغطية.

وفى هذه الحالة ... على المنشأة الاعتراف بأي تغيرات في القيمة العادلة يمكن نسبتها إلى العنصر الآجل ضمن الدخل الشامل الآخر، حتى ولو كان التغير المتراكم في القيمة العادلة الذي يمكن نسبته إلى العنصر الآجل على مدى إجمالي فترة علاقة التغطية صفراً.

ويراعى الحالات التالية:-

الحالة الاولى:- إذا كان العنصر الآجل من عقد أجل.. يتعلق بمعاملة تتعلق ببند متغطية له

فى هذه الحالة ...فإن المبلغ المتعلق بالعنصر الآجل في نهاية علاقة التغطية الذي يعدل البند المُغطى أو ذلك الذي تمت إعادة تبويبه ضمن الأرباح أو الخسائر سيكون صفرا.

الحالة الثانية:- إذا كان العنصر الآجل من عقد أجل يتعلق البند المُغطى المتعلق بفترة زمنية

فى هذه الحالة ... فإن مبلغ الاستفاد المتعلق بالعنصر الآجل يكون صفراً.

الضابط الخامس عشر:- تنطبق المحاسبة عن العنصر الآجل من العقود الآجلة **فقط بقدر المدى الذي يكون فيه العنصر الآجل** متعلقا بالبند المُغطى (العنصر الآجل الذي تم ضبطه). و**يكون العنصر الآجل من العقد الآجل متعلقا بالبند المُغطى** ..إذا كانت الشروط الأساسية للعقد الآجل (مثل المبلغ الاسمي، والعمر والأساس) قد تم ضبطها مع البند المُغطى.

وفى حالة .. إذا لم تكن الشروط الأساسية للعقد الآجل والبند المُغطى قد تم ضبطها بالكامل.

فى هذه الحالة... على المنشأة تحديد العنصر الآجل الذي تم ضبطه.

بمعنى ... كم من العنصر الآجل الذي تمت إضافته إلى العقد الآجل (العنصر الآجل الفعلي) يتعلق بالبند المُغطى (ولذلك يجب أن يتم المحاسبة عنه)

وتحدد المنشأة العنصر الآجل الذي تم ضبطه باستخدام تقييم العقد الآجل الذي يكون له شروط أساسية تتطابق بالكامل مع البند المُغطى.

الضابط السادس عشر:- إذا كان العنصر الآجل الفعلي والعنصر الآجل الذي تم ضبطه يختلفان، **فى هذه الحالة** ... على المنشأة تحديد المبلغ الذي تراكم في مُكوّن منفصل لحقوق الملكية **كالآتي:**

الحالة الاولى:- إذا كان المبلغ المطلق للعنصر الآجل الفعلي، في بداية علاقة التغطية، أكبر من مبلغ العنصر الآجل الذي تم ضبطه.

فى هذه الحالة ... على المنشأة:

(١) تحديد المبلغ الذي تراكم في مُكوّن منفصل لحقوق الملكية على أساس العنصر الآجل الذي تم ضبطه.

(٢) المحاسبة عن الفروق في التغيرات في القيمة العادلة بين العنصرين الأجلين ضمن الأرباح أو الخسائر.

الحالة الثانية:- إذا كان المبلغ المطلق للعنصر الآجل الفعلي، في بداية علاقة التغطية أقل من مبلغ العنصر الآجل الذي تم ضبطه.

فى هذه الحالة ...على المنشأة تحديد المبلغ الذي تراكم في مُكوّن منفصل لحقوق الملكية بالرجوع إلى التغيرين المتراكمين التاليين في القيمة العادلة، أيهما أدنى:

(١) المبلغ المطلق للعنصر الآجل الفعلي؛ أو

(٢) المبلغ المطلق للعنصر الآجل الذي تم ضبطه. يجب الاعتراف بأي مبلغ متبقي من التغير في القيمة العادلة للعنصر الآجل الفعلي ضمن الأرباح أو الخسائر.

الضابط السابع عشر:- عندما تفصل المنشأة الفرق المبني على العملة الأجنبية عن الأداة المالية وتستثنيه من تخصيص تلك الأداة المالية على أنها أداة تغطية .

فى هذه الحالة ... فإن (إرشادات التطبيق الواردة في الضوابط من الحادى عشرحتى الخامس عشر اعلاه) تنطبق على الفرق المبني على العملة الأجنبية بنفس الطريقة التي يتم تطبيقها على العنصر الآجل من العقد الآجل.

المطلب الثالث عشر:- تغطية مجموعة بنود

اولا:- التأهل لمحاسبة التغطية وتخصيص صافي مركز

ثانيا:- تطبيق متطلبات فاعلية التغطية على تغطية صافي مركز

ثالثا:- تغطيات التدفق النقدي التي تشكل صافي مركز

رابعا:- شرائح من مجموعات من البنود يتم تخصيصها على أنها بند مُغطى

.....

اولا:- التأهل لمحاسبة التغطية وتخصيص صافي مركز

الحالة التى يكون فيها ... صافي مركز ...**مؤهلا للمحاسبة عن التغطية حالة واحد فقط** ...وهى حالة إذا كانت المنشأة تغطية على أساس صافي لأغراض إدارة المخاطر. **ويراعى ان** :-

اولا:- تحديد ما إذا كانت المنشأة تغطية بهذه الطريقة أم لا...

هو موضوع حقائق ...(وليس فقط مجرد إقرار أو توثيق).

وبالتالى ... فإن المنشأة لا تستطيع تطبيق محاسبة التغطية على أساس صافي فقط لتحقيق نتيجة محاسبية معينة ....**إذا لم تكن تلك النتيجة** تعكس منهج المنشأة لإدارة المخاطر.

ثانيا:- يجب أن يشكل تغطية صافي المركز جزءً من الاستراتيجية الموضوعة لإدارة المخاطر. وعادة، ما تتم المصادقة على هذه الاستراتيجية من قبل كبار موظفي الإدارة .

مثال:- لدى المنشأة (س) التي عملتها الوظيفية هي عملتها المحلية:

- ارتباط مؤكد بدفع ١٥٠.٠٠٠ وحدة عملة أجنبية مقابل مصروفات الإعلان بعد تسعة أشهر
- وارتباط مؤكد ببيع بضاعة تامة الصنع بمبلغ ١٥٠.٠٠٠ وحدة عملة أجنبية بعد ١٥ شهراً.
- تدخل المنشأة (س) في مشتقة بالعملة الأجنبية تقوم بتسويتها بعد تسعة أشهر تحصل بموجبها على ١٠٠ وحدة عملة أجنبية وتدفع ٧٠ وحدة عملة.
- وليس لدى المنشأة (س) تعرضات أخرى للعملة الأجنبية.

فى هذا المثال:- فإن المنشأة (س) لا تستطيع تطبيق محاسبة التغطية لعلاقة تغطية بين مشتقة عملة أجنبية وصافي مركز بمبلغ ١٠٠ وحدة عملة أجنبية (يتكون من ارتباط شراء ملزم بمبلغ ١٥٠.٠٠٠ وحدة عملة أجنبية - أي خدمات إعلان - و١٤٩.٩٠٠ وحدة عملة أجنبية (من ١٥٠.٠٠٠ وحدة عملة أجنبية) من ارتباط البيع الملزم) لفترة تسعة أشهر.

وفى حالة ... إذا لم تقم المنشأة (س) بإدارة مخاطر العملة الأجنبية على أساس صافي ولم تدخل في مشتقة العملة الاجنبية (لأنها تزيد تعرضها لمخاطر العملة الأجنبية بدلاً من تقليلها).

فى هذه الحالة ... فإن المنشأة تكون عندئذ في مركز تغطية طبيعي لتسعة أشهر.

وعادة، فإن هذا المركز المُغطى .... لا ينعكس في القوائم المالية.

ذلك لأن ... المعاملات يتم الاعتراف بها في فترات تقرير مختلفة في المستقبل. ويكون صافي المركز الصفري مؤهلا للمحاسبة عن التغطية فقط إذا تم استيفاء شروط تخصصه ضمن علاقة تغطية لا تتضمن أداة تغطية

الضابط الثانى:- عند تخصيص مجموعة بنود تشكل صافي مركز على أنها بند مُغطى.

فى هذه الحالة:-

اولا:- على المنشأة تخصيص مجموعة البنود التي تتضمن البنود التي يمكن أن تشكل صافي المركز. **ثانيا:**- لا يسمح للمنشأة بتخصيص مبلغ مجرد غير محدد من صافي مركز.

مثال:- منشأة لديها مجموعة من ارتباطات البيع الملزمة بعد ٩ أشهر بمبلغ ١٠٠ وحدة عملة اجنبية ومجموعة من ارتباطات الشراء الملزمة بعد ١٨ شهرا بمبلغ ١٢٠ وحدة عملة أجنبية. لا تستطيع المنشأة تخصيص مبلغ مجرد لصافي مركز حتى ٢٠ وحدة عملة أجنبية.

فى هذه الحالة:-

اولا:- على المنشاة تخصيص مبلغ مشتريات إجمالي ومبلغ مبيعات إجمالي ينشأ عنهما معا صافي المركز المُغطى.

ثانيا:- على المنشأة تخصيص إجمالي المراكز التي ينشأ عنها صافي المركز بحيث تكون المنشأة قادرة على الالتزام بمتطلبات المحاسبة عن علاقات التغطية المؤهلة.

ثانيا:- تطبيق متطلبات فاعلية التغطية على تغطية صافي مركز

عندما تقرر المنشأة ما إذا كان قد تم استيفاء متطلبات فاعلية التغطية عندما تغطية صافي مركز.

فى هذه الحالة... عليها الأخذ في الحسبان التغيرات في قيمة البنود في صافي المركز الذي له أثر مشابه كما هو لأداة التغطية المقترنة بتغير في القيمة العادلة من أداة التغطية .

مثال:- منشأة لديها مجموعة من ارتباطات البيع الملزمة بعد تسعة أشهر بمبلغ ١٠٠ وحدة عملة أجنبية ومجموعة من ارتباطات الشراء الملزمة بعد ثمانية عشر شهرا بمبلغ ١٢٠ وحدة عملة أجنبية. تغطية المنشأة من مخاطر العملة الأجنبية لصاف المركز بمبلغ ٢٠ وحدة عملة أجنبية باستخدام عقد صرف عملة أجنبية أجل بمبلغ ٢٠ وحدة عملة أجنبية.

فى هذه الحالة:- عند تحديد ما إذا كانت متطلبات فاعلية التغطية قد تم استيفاؤها أم لا، يجب على المنشأة الأخذ في الحسبان العلاقة بين:

(أ) التغير في القيمة العادلة من عقد صرف العملة الأجنبية الآجل مع التغيرات في قيمة ارتباطات البيع الملزمة المتعلقة بمخاطر العملة الأجنبية، وبين

(ب) التغيرات في قيمة ارتباطات الشراء الملزمة المتعلقة بمخاطر العملة الأجنبية.

وفى حالة ... اذا كان صافي مركز صفر.

فى هذه الحالة ...فان المنشاة تأخذ في الحسبان العلاقة بين التغيرات في ارتباطات البيع الثابتة المتعلقة بمخاطر العملة الأجنبية والتغيرات في قيمة ارتباطات الشراء الملزمة المتعلقة بمخاطر العملة الأجنبية عند تحديد ما إذا كان قد تم استيفاء متطلبات فاعلية التغطية.

ثالثا:- تغطيات التدفق النقدي التي تشكل صافي مركز

الضابط الاول:- عندما تغطية المنشأة مجموعة من البنود التي لها مراكز مخاطر متقاصة (أي صافي مركز).

فى هذه الحالة ... فإن التأهل للمحاسبة عن التغطية... **يعتمد على نوع التغطية**

حالة ١:- إذا كانت التغطية ...هى تغطية قيمة عادلة.

فى هذه الحالة ... يجوز عندئذ أن يكون صافي المركز مؤهلا على أنه بند مُغطى.

حالة٢:- إذا كانت التغطية ...هى تغطية تدفق نقدي.

فى هذه الحالة ...يمكن أن يكون صافي المركز فقط مؤهلا على أنه بند مُغطى:

- إذا كان تغطية من مخاطر عملة أجنبية .
- وكان تخصيص صافي المركز هذا يحدد فترة التقرير التي يتوقع فيها أن تؤثر معاملات التوقع على الأرباح أو الخسائر ويحدد أيضاً طبيعتها وحجمها.

مثال:- لدى منشأة (س) صافي مركز يتكون من شريحة دنيا بمبلغ ١٠٠ وحدة عملة أجنبية لمبيعات وشريحة دنيا بمبلغ ١٥٠ وحدة عملة أجنبية المشتريات.

- وكل من المبيعات والمشتريات مُقومة بنفس العملة الأجنبية.

– ولتحديد تخصيص صافي المركز المُغطى –بشكل كاف– تحدد المنشأة في التوثيق الأصلي لعلاقة التغطية أن المبيعات يمكن أن تكون من المنتج أ أو المنتج ب وأن المشتريات يمكن ان تكون آلات من النوع أ وآلات من النوع ب ومادة خام أ.

– تحدد المنشأة أيضاً احجام المعاملات حسب طبيعة كل معاملة.

– وتوثق المنشأة أن الشريحة الدنيا للمبيعات (١٠٠ وحدة عملة أجنبية) مكونة من حجم مبيعات متوقعة من أول ٧٠ وحدة عملة أجنبية من المنتج أ وأول ٣٠ وحدة عملة أجنبية من المنتج ب.

– إذا كان من المتوقع أن تؤثر أحجام تلك المبيعات على الأرباح أو الخسائر في فترات التقرير المختلفة، تضيف المنشأة ذلك في التوثيق، على سبيل المثال، أول ٧٠ وحدة عملة أجنبية من مبيعات المنتج أ التي يتوقع أن تؤثر في الأرباح أو الخسائر في فترة التقرير الاولى وأول ٣٠ وحدة عملة أجنبية من مبيعات المنتج ب التي من المتوقع أن تؤثر في الأرباح أو الخسائر في فترة التقرير الثانية.

– توثق المنشأة أيضاً أن الشريحة الدنيا من المشتريات (١٥٠ وحدة عملة أجنبية) تتكون من أول ٦٠ وحدة عملة أجنبية من مشتريات من النوع أ من الآلات، وأول ٤٠ وحدة عملة أجنبية من النوع ب من الآلات وأول ٥٠ وحدة عملة أجنبية من المادة الخام أ.

– إذا كان متوقعا أن تؤثر أحجام هذه المشتريات على الأرباح أو الخسائر في فترات التقرير المختلفة، تضيف المنشأة في التوثيق تفصيلات لأحجام المشتريات بحسب فترات التقرير التي يتوقع أن تؤثر فيها على الأرباح أو الخسائر (يمثل ما توثق به أحجام المبيعات).

على سبيل المثال، فإن معاملة التوقع يتم تحديدها كما يلي:

(أ) أول ٦٠ وحدة عملة أجنبية من مشتريات الآلات من النوع أ التي يتوقع أن تؤثر على الأرباح أو الخسائر من فترة التقرير الثالثة على مدى فترات التقرير العشر التالية.

(ب) أول ٤٠ وحدة عملة أجنبية من مشتريات الآلات من النوع ب التي يتوقع أن تؤثر على الأرباح أو الخسائر من فترة التقرير الرابعة على مدى فترات التقرير العشرين التالية.

(ج) أول ٥٠ وحدة عملة أجنبية من مشتريات المادة الخام التي يتوقع استلامها في فترة التقرير الثالثة وبيعها، أي تؤثر على الأرباح أو الخسائر في فترة التقرير تلك والفترة التالية.

ويتضمن تحديد طبيعة أحجام معاملة التوقع جوانب مثل نمط الاستهلاك بالنسبة لبنود العقارات والآلات والمعدات التي هي من نفس النوع، إذا كانت طبيعة تلك البنود بحيث يمكن أن يختلف نمط الاستهلاك تبعا لكيفية استخدام المنشأة لتلك البنود.

على سبيل المثال...إذا كانت المنشأة تستخدم بنود الآلات من نوع أ في عمليتي إنتاج مختلفتين ينتج استهلاك بطريقة القسط الثابت على مدى عشر فترات تقرير وطريقة وحدات الإنتاج على التوالي، فإن توثيقها لحجم الشراء المتوقع يفصل ذلك الحجم بحسب أي من نمطي الاستهلاك هذين سيتم تطبيقه.

الضابط الاول:- في حالة تغطية تدفق نقدي لصافي مركز.

فإن المبالغ الناتجة عن المحاسبة عنها يجب أن تتضمن التغيرات في قيمة البنود في صافي المركز التي لها أثر مشابه لأداة تغطية مقترنة بالتغير في القيمة العادلة من أداة التغطية.

ومع ذلك.... فإن التغيرات في قيمة البنود في صافي المركز التي لها أثر مشابه لأداة التغطية يتم الاعتراف بها فقط حال الاعتراف بالمعاملات التي تتعلق بها.

مثل متى يتم الاعتراف ببيع متوقع على أنه إيراد.

مثال:- المنشأة (س) لديها مجموعة من المبيعات المتوقعة المرجحة الحدوث إلى حد كبير بعد تسعة أشهر بمبلغ ١٠٠ وحدة عملة أجنبية ومجموعة من المشتريات المتوقعة المرجحة الحدوث إلى حد كبير بعد ١٨ شهرا بمبلغ ١٢٠ وحدة عملة أجنبية.

تغطية المنشأة من مخاطر العملة الأجنبية لصافي المركز بمبلغ ٢٠ وحدة عملة أجنبية باستخدام عقد صرف أجل بمبلغ ٢٠ وحدة عملة أجنبية.

فى هذه الحالة :- عند تحديد المبالغ التي يتم الاعتراف بها في احتياطي تغطية التدفق النقدي وتقارن المنشأة:

(أ) التغير في القيمة العادلة من عقد الصرف الآجل مع التغيرات المتعلقة بمخاطر العملة الاجنبية في قيمة المبيعات المتوقعة المرجحة الحدوث إلى حد كبير؛ مع

(ب) التغيرات المتعلقة بمخاطر العملة الأجنبية في قيمة المشتريات المتوقعة المرجحة الحدوث إلى حد كبير.

ومع ذلك ... فإن المنشأة تثبت فقط المبالغ المتعلقة بعقد الصرف الآجل إلى أن يتم الاعتراف بمعاملات المبيعات المتوقعة المرجحة الحدوث إلى حد كبير في القوائم المالية.

وهو الوقت الذي يتم فيه الاعتراف بالمكاسب أو الخسائر من تلك المعاملات المتوقعة (أي التغير في القيمة الذي يمكن عزوه إلى التغير في سعر صرف العملات الأجنبية بين تخصيص علاقة التغطية والاعتراف بالايراد).

وفى حالة ... اذا كان للمنشأة صافي مركز صفر فإنها تقارن التغيرات المتعلقة بمخاطر العملة الأجنبية في قيمة المبيعات المتوقعة المرجحة الحدوث إلى حد كبير مع التغيرات المتعلقة بمخاطر العملة الأجنبية في قيمة المشتريات المتوقعة المرجحة الحدوث إلى حد كبير

ويشترط للاعتراف بهذه المبالغ ...ان يتم الاعتراف بالمعاملات المتوقعة المتعلقة بها في القوائم المالية.

.....

رابعا:- شرائح من مجموعات من البنود يتم تخصيصها على أنها بند مُغطى

الضابط الاول:- ان تخصيص مكونات شريحة من مجموعات من البنود القائمة يتطلب أن يتم بدقة تحديد المبلغ الاسمي لمجموعة البنود التي يتم منها تحديد مُكوّن الشريحة المُغطاه.

الضابط الثانى:- يمكن لعلاقة التغطية أن تتضمن شرائح من مجموعات مختلفة متعددة.

على سبيل المثال: في حالة تغطية صافي مركز من مجموعة أصول ومجموعة التزامات.

فى هذه الحالة ... فإن علاقة التغطية يمكن أن تتضمن، في مجموعة، مُكوّن شريحة من مجموعة أصول ومُكوّن شريحة من مجموعة التزامات.

المطلب الرابع عشر:-
عرض مكاسب أو خسائر أداة تغطية

الضابط الاول:- إذا تم التغطية لبنود معا، على أنها مجموعة، في تغطية تدفق نقدي.

فى هذه الحالة... قد تؤثر في بنود مستقلة مختلفة في قائمة الدخل (الأرباح أو الخسائر) وقائمة الدخل الشامل. ويعتمد عرض مكاسب أو خسائر التغطية في تلك القائمة على مجموعة البنود.

.....

الضابط الثانى:- إذا لم يكن لمجموعة من البنود أي مراكز مخاطر مقاصة.

مثال:- مجموعة مصروفات عملة أجنبية تؤثر على بنود مستقلة مختلفة في قائمة الدخل (الأرباح أو الخسائر) وقائمة الدخل الشامل، والتي تم التغطية لها من مخاطر العملة الأجنبية.

فى هذه الحالة :-

اولا:- يجب توزيع مكاسب أو خسائر أداة التغطية التي تتم إعادة تبويبها على البنود المستقلة المتأثرة بالبنود المُغطاه.

ثانيا:- يجب أن يتم هذا التوزيع على أساس منتظم ومنطقي ولا يجوز أن ينتج عنه إضافة صافي المكاسب أو الخسائر التي تنشأ عن أداة تغطية واحدة.

.....

الضابط الثالث:- إذا كانت مجموعة البنود... ليس فيها مراكز مخاطر مقاصة .

مثال:- مجموعة مبيعات ومصروفات مقومة بعملة أجنبية مُغطاه من مخاطر العملة الأجنبية.

فى هذه الحالة :- يجب على المنشأة عندئذ عرض مكاسب أو خسائر التغطية في بند مستقل منفصل في قائمة الدخل (الأرباح أو الخسائر) وقائمة الدخل الشامل.

على سبيل المثال: التغطية من مخاطر عملة أجنبية لصافي مركز لمبيعات بعملة أجنبية بمبلغ ١٠٠ وحدة عملة أجنبية ومصروفات بعملة أجنبية بمبلغ ٨٠ وحدة عملة أجنبية باستخدام عقد صرف أجل بمبلغ ٢٠ وحدة عملة أجنبية.

فى هذه الحالة ... يجب عرض المكسب أو الخسارة من عقد الصرف الآجل الذي تمت إعادة تبويبه من احتياطي تغطية تدفق نقدي إلى الأرباح أو الخسائر (عندما يؤثر صافي المركز على الأرباح أو الخسائر) في بند مستقل منفصل عن المبيعات والمصروفات المُغطاه.

وفى حالة ... ما إذا حدثت المبيعات في فترة أبكر من المصروفات.

فى هذه الحالة :-

- فإن إيرادات المبيعات لا تزال تقاس بسعر الصرف الفوري وفقا لمعيار المحاسبة المصري رقم (١٣).

- ويتم عرض مكاسب أو خسائر التغطية المتعلقة بها في بند مستقل منفصل، بحيث تعكس الأرباح أو الخسائر أثر تغطية صافي المركز، مع تعديل مقابل في احتياطي تغطية التدفق النقدي.

وفى حالة... تأثر المصروفات المُغطاه في الأرباح أو الخسائر في فترة لاحقة.

فى هذه الحالة... فإن مكسب أو خسارة التغطية من المبيعات التي تم في السابق الاعتراف بها في احتياطي تغطية التدفق النقدي تتم إعادة تبويبها إلى الأرباح أو

الخسائر وعرضها كبند مستقل منفصل عن تلك التي تتضمن مصروفات مُغطاه، والتي يتم قياسها بسعر الصرف الفوري وفقا لمعيار المحاسبة المصري رقم (١٣).

.....

الضابط الرابع:- بالنسبة لبعض أنواع تغطيات القيمة العادلة، فإن هدف التغطية في الأساس ليس مقاصة التغير في القيمة العادلة للبند المُغطى ولكنه بدلاً من ذلك تغير طبيعة التدفقات النقدية للبند المُغطى.

مثال:- تغطية منشأة من مخاطر معدل الفائدة على القيمة العادلة لأداة دين ذات معدل فائدة ثابت باستخدام مبادلة معدل فائدة.

هدف المنشأة من التغطية هو تغيير طبيعة التدفقات النقدية بمعدل الفائدة الثابت إلى تدفقات نقدية بمعدل فائدة مُعَوَّماً ينعكس هذا الهدف على المحاسبة عن علاقة التغطية بحساب صافي الفائدة المستحقة من مبادلة معدل فائدة في الأرباح أو الخسائر.

وفي حالة ... تغطية صافي مركز

مثال:- صافي مركز الأصل بمعدل فائدة ثابت والتزام بمعدل فائدة ثابت).

ففى هذا المثال:- فإن صافي الفائدة المستحقة هذا يجب عرضه في بند مستقل منفصل في قائمة الأرباح أو الخسائر والدخل الشامل الآخر.

وهذا لتجنب جمع صافي مكاسب أو خسائر أداة واحدة في مبالغ مقاصة إجمالية والاعتراف بها في بنود مستقلة مختلفة .

على سبيل المثال:- فإن هذا يؤدي إلى تجنب جمع صافي متحصلات فائدة من مبادلة معدل فائدة واحدة إلى إجمالي إيراد الفائدة أو إجمالي مصروف الفائدة.

محاسبة التغطية لتغطية خطر سعر الفائدة للاصل المالى الذى تم تخصيصه على انه بند مغطى ... هناك خيار

محاسبة التغطية لها متطلبات فى معيار ٢٦ ومتطلبات اخرى فى معيار ٤٧
وهناك خيار للمنشاة ان تطبق متطلبات ٢٦ او متطلبات ٤٧ على الاصل المالى

يمكن للمنشأة أن تختار كسياسة محاسبية أن تستمر في تطبيق متطلبات محاسبة التغطية في معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) بدلا من المتطلبات في القسم ٦ من هذا المعيار. فإذا استخدمت المنشأة هذا الخيار، لا تتم الإشارة إلى المتطلبات الخاصة بمحاسبة التغطية في القسم ٦، وأنما تقوم المنشأة باستخدام متطلبات محاسبة التغطية في معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦).

يجب على المنشأة أن تطبق متطلبات محاسبة التغطية الواردة في المعيار او متطلبات معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) بالنسبة لمحاسبة التغطية لمحفظة تغطية خطر سعر الفائدة. على الأصل المالي الذي يتم تخصيصه على أنه بند مُغطي.

الموضوع الرابع عشر:-

تاريخ السريان والقواعد الانتقالية

اولا:- يجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار للفترات السنوية التي تبدأ في أو بعد ١ يناير ٢٠٢٠.

ثانيا:- ويسمح بالتطبيق المبكر، بشرط تطبيق معايير المحاسبة المصرية رقم (١) و(٢٥) و(٢٦) و(٤٠) المعدلين ٢٠١٩ معاً في نفس التاريخ. إذا قامت المنشأة بالتطبيق المبكر، يجب الإفصاح عن ذلك.

ثالثا:- يجب على المنشأة أن تطبق ما يلى -بأثر مستقبلي -على تجميع الأعمال التي ينطبق عليها معيار المحاسبة المصري رقم (٢٩):

(أ) متطلبات القياس اللاحق للالتزامات المالية طبقا اهذا المعيار

(ب) اختيار عرض التغيرات اللاحقة في القيمة العادلة لاستثمار في أداة حقوق ملكية تقع ضمن نطاق هذا المعيار والتي لا هي محتفظ بها للمتاجرة ولا هي مقابل محتمل تم الاعتراف به من قبل المنشأة المستحوذة ضمن تجميع أعمال... ضمن الدخل الشامل الاخر

.....

القواعد الانتقالية

قواعد انتقالية عامة

القواعد الانتقالية للتبويب والقياس

القواعد الانتقالية للاضمحلال

القواعد الانتقالية لمحاسبة التغطية

اولا:- لا يجوز أن يتم تطبيق هذا المعيار على البنود التي قد تم استبعادها من الدفاتر بالفعل في تاريخ التطبيق الأولي

ثانيا:- لأغراض مقتضيات القواعد الانتقالية فإن تاريخ التطبيق الأولي هو التاريخ الذي تطبق فيه المنشأة لأول مرة تلك المتطلبات لهذا المعيار، أي في أو بعد ١ يناير ٢٠٢٠.

القواعد الانتقالية للتبويب والقياس

اولا:- في تاريخ التطبيق الأولي، يجب على المنشأة :-

(أ) أن تقيم ما إذا كان الأصل المالي يستوفي الشرط الاحتفاظ بالأصل المالي ضمن نموذج أعمال هدفه هو الاحتفاظ بالأصول المالية لتحصيل التدفقات النقدية التعاقدية فقط ...أو تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية وبيع الأصول المالية كليهما
على ان يكون هذا التقييم .... أساس الحقائق والظروف التي توجد في ذلك التاريخ.

(ب) أن تطبق التبويب الناتج -بأثر رجعي- بغض النظر عن نموذج الأعمال الذي كانت تطبقه في فترات التقرير السابقة.

.....

ثانيا:- على المنشأة أن تطبق هذا المعيار -بأثر رجعي- وفقاً للمعيار المحاسبة المصري رقم (٥) "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء":-

باستثناء الحالات التالية:-

الحالة الاولى:- إذا كان من غير العملي (كما تم تعريفه في معيار المحاسبة المصري رقم (٥)) للمنشأة أن تقيم العنصر المُعدل للقيمة الزمنية للنقود على أساس الحقائق والظروف التي وُجدت عند الاعتراف الأولي للأصل المالي.

وفى هذه الحالة:- على المنشأة أن تقيم خصائص التدفق النقدي التعاقدي لذلك الأصل المالي على أساس الحقائق والظروف التي وجدت عند الاعتراف الأولي للأصل المالي دون الأخذ في الحسبان المتطلبات المتعلقة بتعديل عنصر القيمة الزمنية للنقود

الحالة الثانية:- في تاريخ التطبيق الأولي، إذا كان من غير العملي (كما تم تعريفه في معيار المحاسبة المصري رقم (٥)) للمنشأة أن تقيم ما إذا كانت القيمة العادلة لأمكانيه السداد المعجل ضئيلة على أساس الحقائق والظروف التي وجدت عند الاعتراف الأولي للأصل المالي.

فاذا كان الأصل المالي يستوفي شرط :- ان شروطه التعاقدية تنشأ في تواريخ محددة، تدفقات نقدية تمثل فقط مدفوعات المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم.

ولكنه لا يستوفي الشرط -فقط- نتيجة شرط تعاقدي يسمح للمصدر (أو يتطلب منه) دفع أداة دين مقدما أو يسمح لحامل الأداة (أو يتطلب منه) إعادة أداة الدين إلى المصدر قبل أن يكون الاستحقاق مؤهلا للقياس بالتكلفة المستهلكة أو القيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر

وكانت القيمة العادلة لميزة الدفع مقدما عند قيام المنشأة بالاعتراف الأولي للأصل المالي ليست كبيرة.

فى هذه الحالة:- على المنشأة أن تقيم خصائص التدفق النقدي التعاقدي لذلك الأصل المالي على أساس الحقائق والظروف التي وجدت في تاريخ الاعتراف الأولي للأصل المالي دون الأخذ في الحسبان الاستثناء الخاص بأمكانية السداد المعجل

.....

الحالة الثالثة:- إذا كانت المنشأة تقيس عقداً مركباً بالقيمة العادلة ولكن لم يتم قياس القيمة العادلة للعقد المركب في فترات التقرير المقارنة.

فى هذه الحالة:- فإن القيمة العادلة للعقد المركب في فترات التقرير المقارنة يجب أن تكون مجموعة القيم العادلة للمكونات (أي العقد المضيف الذي لا يُعد مشتقة والمشتقة الضمنية) في نهاية فترة تقرير المقارنة

واذا طبقت المنشاة هذه الحالة فعليها .... الاعتراف، في تاريخ التطبيق الأولي، بأي فرق بين القيمة العادلة لمجمل العقد المركب في تاريخ التطبيق الأولي ومجموع القيم العادلة لمكونات العقد المركب في تاريخ التطبيق الأولي.... **ضمن الرصيد الافتتاحي للأرباح المرحلة لفترة التقرير التي تتضمن تاريخ التطبيق الأولي.**

.....

الحالة الرابعة :- وفيها يمكن للمنشأة في تاريخ التطبيق الأولي أن تخصص:

(أ) الأصل المالي ليتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر .

(ب) الاستثمار في أداة حقوق ملكية ليتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر.

ويراعى الضوابط التالية:-

الضابط الاول:- يجب أن يتم القيام بمثل هذا التخصيص على أساس الحقائق والظروف التي توجد في تاريخ التطبيق الأولي.

الضابط الثانى:- ويجب أن يتم تطبيق ذلك التبويب بأثر رجعي.

الحالة الخامسة :- في تاريخ التطبيق الأولي بالنسبة للاصل المالى المخصص فى السابق كاصل يتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الارباح او الخسائر ... هناك حالتين للتعامل معه:-

حالة١:- اذا كان ذلك الاصل لا يستوفى شرط التخصيص بهذا المعيار

فى هذه الحالة :- يجب على المنشاة ان تلغى هذا التخصيص فى تاريخ التحول.

حالة٢ :- اذا كان ذلك الاصل يستوفى شرط التخصيص بهذا المعيار

فى هذه الحالة :- يمكن للمنشاة ان تلغى هذا التخصيص فى تاريخ التحول

بمعنى :- هناك خيار امام المنشاة فى تاريخ التحول فى ان تستمر فى هذا التخصيص او تلغيه.

ويراعى الضوابط التالية :-

الضابط الاول:- يجب أن يتم القيام بمثل هذا الإلغاء على أساس الحقائق والظروف التي توجد في تاريخ التطبيق الأولي.

الضابط الثانى :- يجب أن يتم تطبيق ذلك التبويب بأثر رجعي.

الضابط الثالث:- شرط التخصيص بهذا المعيار... أنه يمكن أن تخصص المنشاة -بشكل غير قابل للإلغاء- أصلاً مالياً على أنه يُقاس بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر إذا كان القيام بذلك يزيل أو يقلص بشكل جوهري - عدم الثبات في القياس أو الاعتراف

الحالة السادسة :- حالات تخصيص الالتزام المالى على انه يتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الارباح او الخسائر فى تاريخ التطبيق الاولى

حالة١ :- اذا وجد التزام مالى يستوفى شرط التخصيص بهذا المعيار فى تاريخ النتطبيق الاولى

فى هذه الحالة :- يمكن للمنشاة ان تخصص هذا الالتزام على أنه يتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الارباح او الخسائر.

حالة٢ :- التزام مالى مخصص على أنه بالقيمة العادلة من خلال الارباح أو الخسائر قبل التحول... **وعلى الرغم من انه** كان يستوفى شرط التخصيص فى هذا المعيار عند الاعتراف الاولى به فى السابق ... **الا انه فى تاريخ التحول** لم يعد يستوفى شرط التخصيص فى هذا المعيار.

فى هذه الحالة :- يجب على المنشاة ان تلغى هذا التخصيص فى تاريخ التحول.

حالة٣ :- التزام مالى مخصص على أنه بالقيمة العادلة من خلال الارباح أو الخسائر قبل التحول... **و** كان يستوفى شرط التخصيص فى هذا المعيار عند الاعتراف الاولى به فى السابق ... **ومازال** يستوفى شرط التخصيص فى هذا المعيار فى تاريخ التحول

فى هذه الحالة :- يمكن للمنشاة ان تلغى هذا التخصيص فى تاريخ التحول

بمعنى :- هناك خيار امام المنشاة فى تاريخ التحول فى ان تستمر فى هذا التخصيص او تلغيه.

ويراعى الضوابط التالية :-

الضابط الاول:- يجب أن يتم القيام بمثل هذا التخصيص والإلغاء على أساس الحقائق والظروف التي توجد في تاريخ التطبيق الأولي.

الضابط الثانى:- يجب أن يتم تطبيق ذلك التبويب بأثر رجعي.

.....

الحالة السابعة:- إذا كان من غير العملي للمنشأة أن تطبق طريقة الفائدة الفعلي -بأثر رجعي.

فى هذه الحالة :- يجب على المنشأة أن تعالج القيمة العادلة للأصل المالي أو الالتزام المالي في تاريخ التطبيق الأولي على أنها إجمالي القيمة الدفترية الجديد لذلك الأصل المالي أو التكلفة المستهلكة الجديدة لذلك الالتزام المالي في تاريخ التطبيق الأولي لهذا المعيار.

.....

الحالة الثامنة:- إذا قامت المنشأة -سابقاً- بالمحاسبة بالتكلفة (وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٦))، عن استثمار في أداة حقوق ملكية ليس لها سعر معلن في سوق نشطة لأداة مماثلة (أي مُدخلات المستوى ١) (أو لأصل يُعد مشتقة وكان مرتبطاً بمثل أداة حقوق الملكية تلك، ويجب أن تتم تسويته بتسليمها).

فى هذه الحالة:- يجب علي المنشأة :-

(أ) أن تقيس تلك الأداة بالقيمة العادلة في تاريخ التطبيق الأولي.

(ب) وأن يتم الاعتراف بأي فرق بين القيمة الدفترية السابقة والقيمة العادلة ضمن الرصيد الافتتاحي للأرباح المرحلة (أو مكون أخر من مكونات حقوق الملكية) لفترة التقرير التي تتضمن تاريخ التطبيق الأولي.

.....

الحالة التاسعة :- إذا قامت المنشأة -سابقاً- بالمحاسبة بالتكلفة وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٦)، عن التزام يُعد مشتقة وكان مرتبطا، ويجب أن تتم تسويته بتسليم، أداة حقوق ملكية ليس لها سعر معلن في سوق نشطة لأداة مماثلة (أي مُدخل المستوى ١).

فى هذه الحالة:- يجب على المنشأة :

(أ) أن تقيس ذلك الالتزام الذي يعد مشتقة بالقيمة العادلة في تاريخ التطبيق الأولي.

(ب) وأن يتم الاعتراف بأي فرق بين القيمة الدفترية السابقة والقيمة العادلة ضمن الرصيد الافتتاحي للأرباح المرحلة لفترة التقرير التي تتضمن تاريخ التطبيق الأولي.

الحالة العاشرة :- في تاريخ التطبيق الأولي.. يجب على المنشأة عند المعالجة الخاصة بعرض المكسب او الخسارة الناتجة من الالتزام المالي الذي تم تخصيصه على أنه بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر.

وذلك بعرض التغيرات التى تعزو الى التغير في المخاطر الائتمانية لذلك الالتزام ضمن الدخل الشامل الآخر وعرض المبلغ المتبقى من التغيرات ضمن الارباح او الخسائر .

وأن تحدد ما اذا كانت هذه المعالجة ... ستحدث عدم اتساق محاسبي ضمن الأرباح أو الخسائر، أو ستضخمه، على أساس الحقائق والظروف التي توجد في تاريخ التطبيق الأولي. **ويجب أن يتم تطبيق هذا المعيار** -بأثر رجعي- على أساس ذلك التحديد.

.....

الحالة الحادية عشر:- على المنشأة، التي تتبنى متطلبات التبويب والقياس لهذا المعيار (والتي تتضمن المتطلبات المتعلقة بقياس التكلفة المستهلكة للأصول المالية والاضمحلال):-

(أ) أن تقدم الإفصاحات المبينة من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٠) دون تعديل أرقام المقارنة.

(ب) يجب على المنشأة أن تثبت أي فرق بين القيمة الدفترية السابقة والقيمة الدفترية في بداية فترة التقرير السنوية التي تتضمن تاريخ التطبيق الأولي ضمن الرصيد الافتتاحي للأرباح المرحلة لفترة التقرير السنوية التي تتضمن تاريخ التطبيق الأولي.

الحالة الثانية عشر:- إذا قامت المنشأة بإعداد تقارير مالية دورية وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣٠) "القوائم المالية الدورية".

فى هذه الحالة :- لا يلزم المنشأة أن تطبق المتطلبات الواردة في هذا المعيار على الفترات الدورية السابقة لتاريخ التطبيق الأولي.

القواعد الانتقالية للاضمحلال

اولا:- يجب على المنشأة أن تطبق متطلبات الاضمحلال -بأثر رجعي- -وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٥).

ثانيا:- في تاريخ التطبيق الأولي، يجب على المنشأة أن تستخدم المعلومات المعقولة والمؤيدة، المتاحة بدون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما، لتحديد المخاطر الائتمانية في التاريخ الذي تم فيه الاعتراف بأداة مالية -بشكل أولي- (أو لارتباطات قرض وعقود الضمان المالي في التاريخ الذي أصبحت فيه المنشأة طرفاً في ارتباط لا رجعه فيه وأن تقارن ذلك مع المخاطر الائتمانية في تاريخ التطبيق الأولي لهذا المعيار.

ثالثا:- عند تحديد ما إذا كانت هناك زيادة كبيرة في المخاطر الائتمانية منذ الاعتراف الأولي، يمكن للمنشأة أن تطبق:

(أ) افتراض أن المخاطر الائتمانية على أداة مالية لم تزداد بشكل جوهري منذ الاعتراف الأولي إذا تم تحديد أن الأداة المالية لديها مخاطر ائتمانية منخفضة في تاريخ التقرير

(ب) الافتراض الممكن إثبات عدم صحته في ظروف محددة الخاص بالدفعات التعاقدية التي تتجاوز موعد استحقاقها ما يزيد عن ٣٠ يوماً، إذا كانت المنشأة سوف تطبق متطلبات الاضمحلال من خلال تحديد الزيادات الكبيرة في المخاطر الائتمانية منذ الاعتراف الأولي لتلك الأدوات المالية على أساس معلومات عن تجاوز موعد الاستحقاق.

.....

رابعا:- في تاريخ التطبيق الأولي، إذا تطلب تحديد ما إذا كان هناك زيادة كبيرة في المخاطر الائتمانية منذ الاعتراف الأولي تكلفة أو جهداً لا مبرر لهما.

فى هذه الحالة:- يجب على المنشأة أن تثبت مخصص خسارة بمبلغ مساو للخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر في كل تاريخ تقرير إلى أن يتم الاستبعاد من الدفاتر لتلك الأداة المالية

وفى حالة ما اذا كانت... تلك الأداة المالية منخفضة المخاطر الائتمانية في تاريخ التقرير. **وفي هذه الحالة..** يطبق افتراض أن المخاطر الائتمانية على أداة مالية لم تزداد بشكل جوهري منذ الاعتراف الأولي

القواعد الانتقالية للمحاسبة عن التغطية

اولا:- عندما تطبق المنشأة هذا المعيار -لأول مرة- فإنه يمكن لها اختيار أن تستمر في تطبيق متطلبات محاسبة التغطية لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) على أنها سياستها المحاسبية بدلاً من المتطلبات الخاصة بمحاسبة التغطية الواردة فى هذا المعيار. ويجب على المنشأة أن تطبق تلك السياسة على جميع علاقات تغطياتها.

ثانيا:- لتطبيق محاسبة التغطية من تاريخ التطبيق الأولي لمتطلبات هذا المعيار للمحاسبة عن التغطية، فإنه يجب أن يتم استيفاء جميع ضوابط التأهل كما هي في ذلك التاريخ.

ثالثا:- يجب اعتبار علاقات التغطية مستمرة بالنسبة لعلاقات التغطية التي تأهلت للمحاسبة عن التغطية وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٦)، والتي تتأهل أيضاً للمحاسبة عن التغطية وفقاً لضوابط هذا المعيار بعد الأخذ في الحسبان أي إعادة توازن لعلاقة التغطية عند التحول .

رابعا:- عند التطبيق الأولي لمتطلبات محاسبة التغطية لهذا المعيار:

(أ) يمكن للمنشأة أن تبدأ في تطبيق تلك المتطلبات من النقطة الزمنية نفسها التي توقفت فيها عن تطبيق متطلبات محاسبة التغطية لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٦).

(ب) يجب على المنشأة أن تعتبر نسبة التغطية وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) على أنها نقطة البدء لإعادة توازن نسبة التغطية لعلاقة تغطية مستمرة، إذا

انطبق ذلك. ويجب أن يتم الاعتراف بأي مكسب أو خسارة من إعادة التوازن هذا ضمن الأرباح أو الخسائر.

.....

خامسا:- يجب على المنشأة أن تطبق متطلبات محاسبة التغطية لهذا المعيار بأثر مستقبلي.

كاستثناء من التطبيق -بأثر مستقبلي- لمتطلبات محاسبة التغطية لهذا المعيار، فإنه:

الحالة الاولى:- عندما تفصل المنشأة بين القيمة الداخلية والقيمة الزمنية لعقد الخيار وتخصص التغير في القيمة الداخلية للخيار -فقط- على أنه أداة التغطية ضمن علاقة تغطية وفقا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٦).

فى هذه الحالة:- على المنشأة أن تطبق المحاسبة عن القيمة الزمنية للخيارات - بأثر رجعي- وينطبق هذا التطبيق -بأثر رجعي- فقط على علاقات التغطية تلك التي وجدت في تاريخ بداية أول فترة مقارنة معروضة أو التي تم تخصيصها بعد ذلك التاريخ.

الحالة الثانية :- عندما تفصل المنشأة بين العنصر الآجل والعنصر الفوري من العقد الآجل وتخصص -فقط- التغير في قيمة العنصر الفوري من العقد الآجل على أنه أداة التغطية، أو عندما تفصل المنشأة نقاط الأساس لفروق العملات الأجنبية عن الأداة المالية وتستثنيه من تخصيص تلك الأداة المالية على أنها أداة التغطية

فى هذه الحالة:- يمكن للمنشأة أن تطبق المحاسبة عن العنصر الآجل من العقود الآجلة -بأثر رجعي- إذا، وفقا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٦)، كان قد تم

تخصيص فقط –التغير في العنصر الفوري من العقد الآجل على أنه أداة تغطية ضمن علاقة تغطية

ويراعى الضوابط التالية :-

الضابط الاول:- ينطبق هذا التطبيق –بأثر رجعي– فقط على علاقات التغطية تلك التي وجدت في تاريخ بداية أبكر فترة مقارنة أو التي تم تخصيصها بعد ذلك التاريخ.

الضابط الثانى:- إذا اختارت المنشأة التطبيق – بأثر رجعي– لهذه المحاسبة.

فإنه يجب أن يتم تطبيقها على جميع علاقات التغطية التي تتأهل لهذا الاختيار (أي أنه عند التحول لا يتاح هذا الاختيار على أساس كل علاقة تغطية على حدة.

يمكن أن يتم –بأثر رجعي– تطبيق المحاسبة عن نقاط الأساس لفروق العملات الأجنبية على علاقات التغطية تلك التي وجدت في تاريخ بداية أول فترة مقارنة معروضة أو التي تم تخصيصها بعد ذلك التاريخ.

الضابط الثالث:- يجب على المنشأة التوقف عن محاسبة التغطية بأثر مستقبلي فقط عندما تتوقف علاقة التغطية (أو جزء من علاقة التغطية) عن استيفاء ضوابط التأهل ويشمل ذلك حالات انقضاء أداة التغطية أو بيعها أو إنهائها أو تسويتها

وحيث أنه لا يوجد انقضاء أو أنهاء لأداة التغطية فى الحالات التالية:-

حالة١:- اذا وافق طرفا أداة التغطية، نتيجة للقوانين أو التشريعات، أو لاستحداث قوانين أو تشريعات، على أن يحل طرف مقاصة مقابل، أو أكثر من طرف، محل الطرف الأصلي المقابل لهما ليصبح هو الطرف المقابل الجديد لكل طرف من الطرفين؛ و

حالة٢:- اذا كانت التغيرات الأخرى، إن وجدت، في أداة التغطية تقتصر على تلك الضرورية لإحداث هذا الإحلال للطرف المقابل.

وبالتالى فى هذه الحالات ... على المنشاة أن تطبق محاسبة التغطية -بأثر رجعي

الموضوع الخامس عشر:- المصطلحات الواردة بهذا المعيار

الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى ١٢شهراً		الجزء من الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر الذي يمثل الخسائر الائتمانية المتوقعة التي تنتج عن أحداث الإخفاق في السداد لأداة مالية والمرجحة الحدوث خلال ١٢ شهراً بعد تاريخ التقرير.
التكلفة المستهلكة لأصل مالي أو التزام مالي		المبلغ الذي يتم به قياس الأصل المالي أو الالتزام المالي عند الاعتراف الأولي مطروحاً منه دفعات سداد المبلغ الأصلي ومُضافاً إليه أو مطروحاً منه الاستهلاك المُجمع باستخدام طريقة الفائدة الفعلي لأي فرق بين ذلك المبلغ الأولي والمبلغ في تاريخ الاستحقاق ومعدلاً للأصول المالية، بأي مخصص خسارة.
أصول العقود مع العملاء		تلك الحقوق التي يحددها معيار المحاسبة المصري رقم (48) "الإيرادات من العقود مع العملاء" لتتم المحاسبة عنها وفقاً لهذا المعيار لغرض الاعتراف وقياس مكاسب أو خسائر الاضمحلال.
أصل مالي مضمحل ائتمانياً		يُعد الأصل المالي بأنه مضمحل ائتمانياً عندما يكون قد وقع واحد أو أكثر من الأحداث التي يكون لها تأثير ضار على التدفقات النقدية المستقبلية المُقدرة من ذلك الأصل المالي،

		ومن أمثلة الأدلة على أن الأصل المالي مضمحل ائتمانياً البيانات الممكن رصدها حول الأحداث التالية: (أ) صعوبات مالية كبيرة للمُصدر أو للمقترض؛ أو (ب) خرق العقد، مثل الإخفاق في السداد أو تجاوز موعد الاستحقاق؛ أو (ج) أن يكون مقرض (مقرضو) المقترض، لأسباب اقتصادية أو تعاقدية تتعلق بصعوبات مالية للمقترض، قد منحوا المقترض تيسيراً (تيسيرات) والذي بخلاف ذلك لم يكن المقرض (المقرضون) ليمنحه؛ أو (د) إذا أصبح من المرجح دخول المقترض في إفلاس أو في إعادة تنظيم مالي آخر؛ أو (ه) اختفاء سوق نشطة لذلك الأصل المالي بسبب صعوبات مالية؛ أو (و) شراء أو استحداث أصل مالي بخصم كبير والذي يعكس الخسائر الائتمانية المتكبدة. وقد لا يكون من الممكن تحديد حدث واحد منفرد، وبدلاً من ذلك، قد يكون الأثر المجمع لأحداث عديدة قد تسبب في جعل الأصول المالية مضمحلة ائتمانياً.
الخسائر الائتمانية		الفرق بين جميع التدفقات النقدية التعاقدية المستحقة للمنشأة وفقاً للعقد وجميع التدفقات النقدية التي تتوقع المنشأة استلامها (أي كل العجز النقدي)، مخصوماً بمعدل الفائدة الفعلي

		الأصلي (أو معدل الفائدة الفعلي المعدل بالمخاطر الائتمانية للأصول المالية المضمحلة عن شرائها أو إنشائها). **(أ)**ويجب على المنشأة أن تقدر التدفقات النقدية بالأخذ في الحسبان جميع الشروط التعاقدية للأداة المالية (على سبيل المثال، خيار الدفع المقدم، والتمديد، والاستدعاء والخيارات المشابهة) خلال العمر المتوقع لتلك الأداة المالية. **(ب)** يجب أن تتضمن التدفقات النقدية التي يتم أخذها في الحسبان التدفقات النقدية من بيع ضمان مُحتفظ به أو تعزيزات ائتمانية أخرى والتي تُعد جزء لا يتجزأ من الشروط التعاقدية. وهناك افتراض بأنه يمكن تقدير العمر المتوقع للأداة مالية – بطريقة يمكن الاعتماد عليها–. **في تلك الحالات النادرة** عندما لا يكون من الممكن تقدير العمر المتوقع للأداة مالية بطريقة يمكن الاعتماد عليها، فإنه يجب على المنشأة أن تستخدم الأجل التعاقدي المتبقي للأداة المالية.
معدل الفائدة الفعلي المُعدل بالمخاطر الائتمانية		المعدل الذي يخصم –تماماً– المدفوعات أو المقبوضات النقدية المستقبلية المقدرة خلال العمر المتوقع للأصل المالي إلى التكلفة المستهلكة للأصل المالي الذي يُعد أصلاً مالياً مضمحلاً عند شرائه أو إنشائه. وعند حساب معدل الفائدة الفعلي المُعدل بالمخاطر

		الائتمانية، يجب على المنشأة أن تقدر التدفقات النقدية المتوقعة بالأخذ في الحسبان جميع الشروط التعاقدية للأصل المالي والخسائر الائتمانية المتوقعة **مثال الشروط التعاقدية:** خيار الدفع المقدم، والتمديد، والشراء والخيارات المشابهة. **ويشمل الحساب:** جميع الأتعاب والنقاط التي يتم دفعها أو استلامها فيما بين أطراف العقد والتي تُعد جزءً لا يتجزأ من معدل الفائدة الفعلي وتكاليف المعاملة، وجميع العلاوات أو الخصومات الأخرى. **وهناك افتراض بأنه** يمكن تقدير التدفقات النقدية والعمر المتوقع لمجموعة من الأدوات المالية المتشابهة بطريقة يمكن الاعتماد عليها. **وفي تلك الحالات النادرة عندما** لا يكون من الممكن تقدير التدفقات النقدية أو العمر المتبقي للأداة المالية (أو لمجموعة من الأدوات المالية) بطريقة يمكن الاعتماد عليها. **فى هذه الحالات:**– فإنه يجب على المنشأة أن تستخدم التدفقات النقدية التعاقدية على مدى كامل الأجل التعاقدي للأداة المالية (أو لمجموعة من الأدوات المالية).
الاستبعاد من الدفاتر		هو إزالة أصل مالي أو التزام مالي تم الاعتراف به سابقاً من قائمة المركز المالي للمنشأة.
المشتقة		**هي أداة مالية أو عقد آخر يقع ضمن نطاق هذا المعيار ولديه جميع الخصائص الثلاث التالية:** (أ) تتغير قيمته استجابة للتغير في معدل فائدة محدد، أو

		سعر أداة مالية محددة، أو سعر سلعة محددة، أو سعر صرف عملة أجنبية محددة، أو رقم قياسي لأسعار أو معدلات محددة، أو تبويب ائتماني أو رقم قياسي لائتمان محدد، أو متغير آخر محدد، شريطة ألا يكون المتغير في حالة المتغير غير المالي مرتبطاً بطرف في العقد (تدعى –أحيانا– "الأساس"). (ب) لا يتطلب صافي استثمار أولي أو يتطلب صافي استثمار أولي يكون أقل مما يتطلب للأنواع الأخرى من العقود التي يُتوقع أن يكون لها استجابة مشابهة للتغيرات في عوامل السوق. (ج) تتم تسويته في تاريخ مستقبلي.
توزيعات الأرباح		هي توزيعات للأرباح على حملة أدوات حقوق الملكية بما يتناسب مع حيازتهم من فئة معينة لرأس المال.
طريقة الفائدة الفعلي		هي الطريقة التي يتم استخدامها في حساب التكلفة المستهلكة لأصل مالي أو التزام مالي وفي تخصيص والاعتراف بإيراد الفائدة أو مصروف الفائدة ضمن الأرباح أو الخسائر على مدار الفترة ذات العلاقة.
معدل الفائدة الفعلي		هو المعدل الذي يخصم –تماماً– المدفوعات أو المقبوضات النقدية المستقبلية المقدرة خلال العمر المتوقع للأصل المالي أو الالتزام المالي إلى اجمالي القيمة الدفترية للأصل المالي أو إلى التكلفة المستهلكة للالتزام المالي. **وعند حساب معدل الفائدة الفعلي**...يراعى ما يلى:– **(أ)**يجب على المنشأة أن تقدر التدفقات النقدية المتوقعة

		بالأخذ في الحسبان جميع الشروط التعاقدية للأداة المالية (على سبيل المثال، خيار الدفع المقدم، والتمديد، والاستدعاء والخيارات المشابهة) ولكن لا يجوز لها أن تأخذ في الحسبان الخسائر الائتمانية المتوقعة. (ب) ويشمل الحساب جميع الأتعاب والنقاط التي يتم دفعها أو استلامها فيما بين أطراف العقد والتي تُعد جزءً لا يتجزأ من معدل الفائدة الفعلي . وتكاليف المعاملة، وجميع العلاوات والخصومات الأخرى. (ج)وهناك افتراض بأنه يمكن تقدير التدفقات النقدية والعمر المتوقع لمجموعة من الأدوات المالية المتشابهة – بطريقة يمكن الاعتماد عليها. **في تلك الحالات النادرة عندما** لا يكون من الممكن تقدير التدفقات النقدية أو العمر المتوقع للأداة المالية (أو لمجموعة من الأدوات المالية) بطريقة يمكن الاعتماد عليها. **فى هذه الحالة:**– يجب على المنشأة أن تستخدم التدفقات النقدية التعاقدية على مدار كامل الأجل التعاقدي للأداة المالية (أو لمجموعة من الأدوات المالية).
الخسائر الائتمانية المتوقعة		هي متوسط الخسائر الائتمانية مُرجحة بالمخاطر المتعلقة بالإخفاق الذي يحدث في السداد على أنها الأوزان.
عقد الضمان المالي		هو العقد الذي يتطلب من المُصدر أن يقوم بمدفوعات محددة لتعويض حامل العقد عن الخسارة التي يتكبدها بسبب فشل

		مدين محدد في القيام بالمدفوعات عندما تُستحق وفقاً للشروط الأصلية أو المُعدلة لأداة دين.
التزام مالي بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر		**هو التزام مالي يستوفي أحد الشروط التالية:** (أ) يستوفي تعريف مُحتفظ به للمتاجرة. (ب) عند الاعتراف الأولي يتم تخصيصه من قبل المنشأة على أنه بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر . (ج) يتم تخصيصه إما عند الاعتراف الأولي أو لاحقاً على أنه بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر .
ارتباط مؤكد		هي اتفاقية ملزمة بتبادل كمية محددة من الموارد بسعر محدد في تاريخ أو تواريخ مستقبلية محددة.
معاملة متوقعة		هي معاملة مستقبلية لم يتم الارتباط بها ولكنها متوقعة.
إجمالي القيمة الدفترية للأصل المالي		هي التكلفة المستهلكة للأصل المالي، قبل تعديلها بأي مخصص خسارة.
نسبة التغطية		هي العلاقة بين كمية أداة التغطية وكمية البند المُغطى في صورة ترجيحهم النسبي.
مُحتَفَظ به للمتاجرة		هو أصل مالي أو التزام مالي: (أ) يتم اقتناؤه أو تحمله –بشكل رئيس– لغرض بيعه أو إعادة شرائه في الأجل القريب؛ أو (ب) عند الاعتراف الأولي، يُعد جزءً من محفظة لأدوات

		مالية محددة يتم إدارتها معاً ويتوفر لها دليل على وجود مثال فعلى حديث على استلام أرباح قصيرة الأجل منها، أو أنه مشتقة (باستثناء المشتقة التي تمثل عقد ضمان مالي أو أداة تغطية مخصصة وفعالة).
مكسب أو خسارة الاضمحلال		المكاسب أو الخسائر التي يتم الاعتراف بها ضمن الأرباح أو الخسائر .والتي تنشأ عن تطبيق متطلبات الاضمحلال .
الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر		هي الخسائر الائتمانية المتوقعة التي تنتج عن جميع حالات الإخفاق الممكنة في السداد على مدار العمر المتوقع للأداة المالية.
خسارة الاضمحلال		هي مخصص الخسائر الائتمانية المتوقعة من الأصول المالية التي يتم قياسها ومن مبالغ الإيجار مستحقة التحصيل ومن أصول العقود مع العملاء، ومن مبلغ مجمع الاضمحلال في قيمة الأصول المالية التي يتم قياسها ومخصص الخسائر الائتمانية المتوقعة من تعهدات القرض وعقود الضمان المالي.
مكسب أو خسارة التعديل		هو المبلغ الناشئ عن تعديل إجمالي القيمة الدفترية للأصل المالي لإظهار التدفقات النقدية التعاقدية الذي تمت إعادة التفاوض بشأنها أو تم تعديلها. تعيد المنشأة حساب إجمالي القيمة الدفترية للأصل المالي على أنه القيمة الحالية للمدفوعات أو المقبوضات النقدية المستقبلية المقدرة خلال العمر المتوقع للأصل المالي الذي تمت إعادة التفاوض بشأنه أو تم تعديله والتي يتم خصمها

		بمعدل الفائدة الفعلي الأصلي (أو معدل الفائدة الفعلي الأصلي معدلاً بالمخاطر الائتمانية للأصول المالية المضمحلة عند شرائها أو إنشائها)، أو عندما يكون منطبقاً، معدل الفائدة الفعلي المُنقَّح الذي يتم حسابه. وعند تقرير التدفقات النقدية المتوقعة للأصل المالي، فإنه يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان جميع الشروط التعاقدية للأصل المالي (على سبيل المثال، خيار الدفع مقدماً، والاستدعاء والخيارات المشابهة) وبالرغم من ذلك، لا يجوز لها أن تأخذ في الحسبان الخسائر الائتمانية المتوقعة، ما لم يُعد الأصل المالي أصلاً مالياً مُشترى أو مُستحدثا ذا مستوى ائتماني منخفض **وفي مثل تلك الحالة،** فإنه يجب على المنشأة أن تأخذ – أيضاً– في الحسبان الخسائر الائتمانية المتوقعة الأولية التي تم أخذها في الحسبان عند حساب معدل الفائدة الفعلي الأصلي معدلاً بالمخاطر الائتمانية.
تجاوز موعد الاستحقاق		يكون الأصل المالي قد تجاوز موعد استحقاقه عندما يكون الطرف المقابل قد فشل في الوفاء بالمدفوعات عندما تستحق تلك المدفوعات تعاقدياً.
أصل مالي مضمحل عند شرائه أو إنشائه		هو الأصل (الأصول) المالي المُشترى أو المُستحدث الذي يعد مضمحلاً عند الاعتراف الأولي.
تاريخ إعادة التبويب		هو اليوم الأول من أول فترة تقرير تلي التغيير في نموذج الأعمال الذي ينتج عنه إعادة تبويب المنشأة للأصول المالية.

الشراء أو البيع بالطريقة المعتادة		هو شراء أو بيع الأصل المالي بموجب عقد تتطلب شروطه تسليم الأصل ضمن إطار زمني يتحدد عموماً من خلال اللوائح أو العرف السائد في السوق المعنية.
تكاليف المعاملة		هي التكاليف الاضافية التي يمكن عزوها –بشكل مباشر–إلى اقتناء أو إصدار أو استبعاد أصل مالي أو التزام مالي والتكلفة الإضافية هي تلك التي لم يكن ليتم تحملها إذا لم تقم المنشأة باقتناء أو إصدار أو استبعاد الأداة المالية.
عدم اتساق محاسبي		هو عدم الثبات في الأعتراف أو القياس

معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) ٢٠١٩
الإيراد من العقود مع العملاء

يهدف هذا المعيار.... إلى وضع المبادئ التي يجب على المنشأة أن تطبقها لتقديم معلومات مفيدة إلى مستخدمي القوائم المالية عن طبيعة، ومبلغ، وتوقيت، وظروف عدم التأكد المحيطة بالإيراد والتدفقات النقدية الناشئة عن عقد مع عميل.

ضوابط تحقيق.. هذا الهدف

الضابط الاول:- المبدأ الأساسي لهذا المعيار هو أنه يجب على المنشأة أن تعترف بالإيراد بصورة تعكس انتقال السلع أو أداء الخدمات المتعهد بها إلى العملاء بمبلغ يمثل المقابل الذي تتوقع المنشأة أن يكون لها حق فيه في مقابل تلك السلع أو الخدمات.

الضابط الثانى:- على المنشأة الأخذ في الاعتبار شروط العقد وجميع الحقائق والظروف ذات الصلة عند تطبيق هذا المعيار.

الضابط الثالث:- على المنشأة أن تطبق هذا المعيار- بما في ذلك استخدام أي وسائل عملية ملائمة- بثبات على العقود التي لها خصائص متشابهة والتي تم أبرامها في ظروف متشابهة.

والمبدأ الاساسى لهذا المعيار... الاعتراف بالايراد عند الوفاء بالتزام الاداء

وقد تبنى هذا المعيار خمسة خطوات للاعتراف بالايراد وهى :-

الخطوة الاولى :- تحديد العقد مع العملاء

الخطوة الثانية :- تحديد التزمات الاداء

الخطوة الثالثة :- تحديد قيمة المعاملة

الخطوة الرابعة :- تخصيص قيمة المعاملة على التزامات الاداء

الخطوة الخامسة :- الاعتراف بالايراد

سنتناول هذا المعيار بالشرح من خلال النقاط التالية :-

المطلب الاول:- نطاق تطبيق هذا المعيار

المطلب الثانى:- تحديد العقد مع العملاء.... (الخطوة الاولى للاعتراف بالايراد)

المطلب الثالث:- تجميع العقود والمحاسبة عنها كعقد واحد

المطلب الرابع:- تعديلات العقود مع العملاء

المطلب الخامس:- تحديد التزامات الأداء فى العقد

المطلب السادس:- الوفاء بالتزامات الأداء

المطلب السابع:- قياس مدي التقدم نحو الوفاء الكامل بالتزامات الأداء

المطلب الثامن :- تحديد سعر المعاملة

المطلب التاسع:- توزيع سعر المعاملة على التزامات الأداء

المطلب العاشر:- التغيرات في سعر المعاملة

المطلب الحادى عشر:- كيفية التعامل مع بعض الحالات

المطلب الثانى عشر:- اعتبارات الأصيل مقابل الوكيل

المطلب الثالث عشر:- تكاليف العقد

المطلب الرابع عشر:- كيفية عرض العقود مع العملاء فى القوائم المالية

المطلب الخامس عشر:- متطلبات الإفصاح عن العقود مع العملاء

المطلب السادس عشر:- متطلبات الإفصاح عن تصنيف الإيراد

المطلب السابع عشر:- تاريخ السريان والقواعد الانتقالية

المطلب الاول:- نطاق تطبيق هذا المعيار

اولا:- يجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار على جميع العقود مع العملاء

باستثناء ما يلي:

البنود المستثناه	معيار المحاسبة المصرى الذى تقع فى نطاقه
عقود الايجار	معيار رقم (٤٩) " عقود الايجار"
عقود التامين	معيار رقم (٥٠) "عقود التأمين"
الأدوات المالية والحقوق أو الالتزامات التعاقدية الأخرى	معيار رقم(٤٧) " الادوات المالية" معيار رقم (٤٢) " القوائم المالية المجمعة" معيار رقم(٤٣)"الترتيبات المشتركة" معيار رقم(١٧)"القوائم المالية المستقلة" معيار رقم(١٨)" أ.فى الشركات الشقيقة"

ثانيا:- المبادلات غير النقدية بين منشآت في ذات مجال نشاط الأعمال لتسهيل المبيعات إلى العملاء أو العملاء المحتملين.

مثال:- هذا المعيار لا ينطبق على عقد بين شركتين نفط تتفقان على تبادل نفط للوفاء بطلب عملائهما في أماكن مختلفة ومحددة في الوقت المناسب.

ثالثا:- يجب على المنشاة تطبيق هذا المعيار على أي عقد فقط إذا كان الطرف المقابل في العقد عميل.

رابعا:- العميل هو ... طرف تعاقد مع المنشأة للحصول على سلع أو خدمات هي من مخرجات الأنشطة العادية للمنشأة نظير مقابل.

لا يكون الطرف المقابل في العقد عميلاً إذا كان...**على سبيل المثال:**

قد تعاقد مع المنشأة لكي يشاركها في نشاط أو عملية يتقاسم فيها أطراف العقد المخاطر والمنافع الناتجة عن ذلك النشاط أو تلك العملية (مثل اتفاقيات التعاون لتطوير أصل ما) بدلاً من الحصول على المخرجات من الأنشطة العادية للمنشأة.

خامسا:- قد يقع عقد مع عميل جزئياً ضمن نطاق هذا المعيار وجزئياً ضمن نطاق معايير أخرى... **وذلك فى الحالات التالية :-**

الحالة الاولى:- إذا كانت المعايير الأخرى تحدد كيفية الفصل و/أو أجراء القياس الأولي لجزء أو أجزاء من العقد.

فى هذه الحالة:-

على المنشأة أولاً تطبيق متطلبات الفصل و/أو القياس الواردة في تلك المعايير.

وعلى المنشاة أن تستبعد من سعر المعاملة المبلغ المتعلق بذلك الجزء (أو الأجزاء) من العقد الذي تم قياسه الأولي وفقاً للمعايير الأخرى.

وعلى المنشاة تطبيق متطلبات هذا المعيار لتوزيع المبلغ المتبقي من سعر المعاملة (إن وجد) على كل التزام أداء يقع ضمن نطاق هذا المعيار .

الحالة الثانية:- إذا لم تحدد المعايير الأخرى كيفية الفصل و/ أو القياس الأولي لواحد أو أكثر من أجزاء العقد.

فى هذه الحالة .... على المنشأة أن تطبق هذا المعيار للفصل و/أو للقياس الأولي لهذا الجزء(أو الأجزاء) من العقد.

سادسا:- يحدد هذا المعيار كيفية المحاسبة عن التكاليف الإضافية للحصول على عقد مع عميل والمحاسبة عن التكاليف التي يتم تكبدها للوفاء بالتزامات تعاقدية مع عميل. إذا كانت تلك التكاليف لا تدخل ضمن نطاق معيار أخر.

سابعا:- يجب على المنشأة أن تطبق متطلبات هذا المعيار على التكاليف التي تم تكبدها والمتعلقة بعقد مع عميل (أو جزء من ذلك العقد) يقع ضمن نطاق هذا المعيار.

المطلب الثانى:- تحديد العقد مع العملاء..(الخطوة الاولى للاعتراف بالايراد)

ما هى شروط المحاسبة عن عقد مع عميل يقع ضمن نطاق هذا المعيار ؟

على المنشأة أن تقوم بالمحاسبة عن عقد مع عميل يقع ضمن نطاق هذا المعيار **فقط عند استيفاء جميع الشروط التالية :-**

الشرط الاول:- أن تكون أطراف العقد قد اتفقت على العقد (خطياً، أو شفاهة، أو وفقاً لممارسات تجارية معتادة أخرى) وأن تكون متعهدة بأداء التزاماتها.

الشرط الثانى:- ان يكون بإمكان المنشأة تحديد حقوق كل طرف فيما يتعلق بالسلع أو الخدمات التي سيتم تحويلها.

الشرط الثالث:- أن يكون بإمكان المنشأة تحديد شروط سداد مقابل السلع أو الخدمات التي سيتم تحويلها.

الشرط الرابع:- أن يكون للعقد مضمون تجاري (أي أن يكون من المتوقع ان تتغير المخاطر، أو توقيت، أو مبلغ التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة نتيجة للعقد).

الشرط الخامس:- ان يكون **من المرجح** ان تقوم المنشأة بتحصيل المقابل الذي سيكون لها حق فيه في مقابل السلع أو الخدمات التي سيتم تحويلها إلى العميل.

ويراعى الضوابط التالية:-

الضابط الاول:- عند تقييم ما إذا كانت قابلية مبلغ المقابل للتحصيل مرجحة. **على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار فقط** ... قدرة العميل ونيّته في أن يسدد ذلك المبلغ عندما يصبح مستحقاً. وقد يكون مبلغ المقابل الذي سوف يكون للمنشأة الحق فيه أقل من السعر المبين في العقد إذا كان المقابل متغيراً نظراً لأن المنشأة قد تمنح العميل تخفيضاً سعرياً .

.....

الضابط الثانى :- العقد هو اتفاقية بين طرفين أو أكثر تنشئ حقوقاً والتزامات واجبة النفاذ. **ووجوب نفاذ الحقوق والالتزامات** .... هو شأن قانوني.

ويمكن أن تكون العقود:

- خطية. - أو شفهية.
- أو تُفهم ضمناً من ممارسات الأعمال المعتادة للمنشأة.

هل ممارسات ابرام عقود مع العملاء واحدة ام مختلفة ؟

تختلف حسب :-

- اختلاف النظم القانونية .
- اختلاف الصناعات والمنشآت.
- قد تختلف ضمن المنشأة ذاتها

مثال: قد تعتمد على فئة العميل أو طبيعة السلع أو الخدمات المتعهد بها.

ويجب على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار تلك الممارسات والآليات في تحديد ما إذا كانت اتفاقية مع عميل تنشئ حقوقاً والتزامات واجبة النفاذ، ومتى تُنشئها.

.....

الضابط الثالث:- بعض العقود مع العملاء... قد لا تكون لها مدة محددة ويمكن إنهاؤها أو تعديلها من قبل أي من الأطراف في أي وقت.

وهناك عقود أخرى.... قد تتجدد تلقائيا على أساس دوري يتم تحديده في العقد.

وفى هذه الحالات ... على المنشأة أن تطبق هذا المعيار على مدة العقد (أي فترة العقد) التي يكون فيها لأطرافه حقوق وعليهم التزامات حالية واجبة النفاذ.

.....

الضابط الرابع :- لغرض تطبيق هذا المعيار، فإنه لا يوجد عقد ..إذا كان لأي من أطراف العقد منفرداً حق واجب النفاذ في إنهاء عقد لم يتم البدء في تنفيذه دون تعويض الطرف الأخر (أو الأطراف الاخرى).

.....

الضابط الخامس:- يعتبر العقد لم يبدأ تنفيذه بعد إذا تم استيفاء كل من الضابطين التاليين:

- لم تحول المنشأة بعد إلى العميل أي سلع أو خدمات متعهد بها، و
- لم تتسلم المنشأة بعد، وليس لها الحق بعد في استلام، أي مقابل نظير السلع أو الخدمات المتعهد بها.

.....

الضابط السادس:- إذا استوفى عقد مع عميل شروط المحاسبة عنه كعقد مع عميل عند نشأة العقد.

فى هذه الحالة .. لا يجوز للمنشأة أن تعيد تقييم تلك الشروط ما لم يكن هناك مؤشر على حدوث تغير جوهري في الحقائق والظروف المحيطة بالعقد عند نشأته.

مثال:- إذا حدث تدهور جوهري في قدرة العميل على سداد المقابل.

فى هذه الحالة ... على المنشأة أن تقوم بإعادة تقييم ما إذا كان من المرجح أن تُحصل المقابل الذي سينشأ لها الحق فيه نظير السلع أو الخدمات المتبقية التي سيتم تحويلها إلى العميل.

الضابط السابع:- إذا كان عقد مع عميل غير مستوف شروط المحاسبة عنه كعقد مع عميل

فى هذه الحالة ... على المنشأة أن تستمر في تقييم العقد لتحديد ما إذا قد تم استيفاؤها لاحقاً.

الضابط الثامن:- عندما لا يستوفي عقد مع عميل شروط المحاسبة عنه كعقد مع عميل وتحصل المنشأة على المقابل من العميل.

فى هذه الحالة ...على المنشأة أن تعترف بالمقابل المستلم على أنه إيراد فقط عند وقوع أياً من الحدثين التاليين:

الحدث الاول:- اذا لم تعد على المنشأة التزامات متبقية بتحويل سلع أو خدمات إلى العميل، وجميع، أو ما يقارب جميع، المقابل المتعهد به من قبل العميل قد تم استلامه من قبل المنشأة، وغير قابل للرد.

الحدث الثانى:- اذا تم إنهاء العقد، والمقابل المستلم من العميل غير قابل للرد.

.....

الضابط التاسع:- يجب على المنشأة أن تعترف بالمقابل المستلم من العميل على أنه التزام إلى أن :-

اولا:- أن يقع أحد الحدثين الواردين في الضابط الثامن اعلاه.

ثانيا:- أو إلى أن يتم استيفاء شروط المحاسبة عن العقد كعقد مع عميل

.....

الضابط العاشر:- تبعاً للحقائق والظروف المتعلقة بالعقد، فإن الالتزام الذي تم الاعتراف به يمثل التزام المنشأة إما بتحويل سلع أو خدمات في المستقبل أو برد المقابل المستلم. وفي أي من الحالتين، فإن الالتزام يجب قياسه بمبلغ المقابل المستلم من العميل.

المطلب الثالث

تجميع العقود والمحاسبة عنها كعقد واحد

متى يجب على المنشأة أن تجمع عقدين أو أكثر من العقود المبرمة في ذات الوقت أو في وقت قريباً منه مع ذات العميل (أو أطراف ذوي علاقة بالعميل) والمحاسبة عن تلك العقود كعقد واحد ؟

يحدد هذا المعيار المحاسبة.... عن عقد منفرد مع عميل.

وبالرغم من ذلك.... كوسيلة عملية.

يجوز للمنشأة ....تطبيق هذا المعيار على مجموعة من العقود (أو التزامات الأداء) التي لها خصائص متشابهة إذا كانت المنشأة تتوقع بشكل معقول أن الأثار على القوائم المالية من تطبيق هذا المعيار ..... على تلك المجموعة من العقود لن تختلف بشكل جوهري عن تطبيق هذا المعيار على كل عقد من تلك العقود (أو التزامات الاداء) بصورة منفردة.

وفى هذه الحالة ... على المنشأة أن تستخدم التقديرات والافتراضات التي تعكس حجم ومكونات تلك المجموعة.

ويتم هذا التجميع ... فى الحالات التالية:

الحالة الاولى:- اذا تم التفاوض بشأن العقود كصفقة واحدة لهدف تجاري واحد.

الحالة الثانية:- اذا كان مبلغ المقابل الذي سيتم سداده في أحد العقود... يعتمد على سعر أو أنجاز عقد أخر.

الحالة الثالثة:- اذا كان السلع أو الخدمات المتعهد بها في العقود (أو بعض السلع أو الخدمات المتعهد بها في كل عقد من العقود) هي التزام أداء واحد

المطلب الرابع

تعديلات العقود مع العملاء

اولا:- ما المقصود بتعديل العقد ؟

هو تغيير في نطاق أو سعر العقد (أو كليهما) الذي سبق اعتماده من قبل أطراف العقد.

ويراعى الآتى:-

الضابط الاول:- في بعض الصناعات والنظم القضائية، قد يوصف تعديل العقد بأنه أمر تغيير، أو تبديل أو تعديل.

الضابط الثانى:- ينشأ تعديل العقد عندما يتفق أطرافه على تعديل يستحدث أو يعدل حقوقاً والتزامات قائمة واجبة التنفيذ لأطراف العقد.

الضابط الثالث:- يمكن الاتفاق على تعديل العقد كتابة، أو باتفاق شفهي أو يفهم ضمنياً من ممارسات الأعمال المعتادة.

الضابط الرابع:- إذا لم يعتمد أطراف العقد ....التعديل على العقد.

فى هذه الحالة ... يجب على المنشأة أن تستمر في تطبيق هذا المعيار على العقد القائم لحين اعتماد تعديل العقد.

الضابط الخامس:- هناك حالات ينشأ عنها تعديلا على العقد على الرغم من:-

- من وجود نزاع فيما بين أطراف العقد حول نطاق أو سعر التعديل (أو كليهما)
- من ان الأطراف قد اتفقت على تغيير في نطاق العقد ولكن لم يحددوا بعد التغيير المقابل في السعر.

ولتحديد ما إذا كانت الحقوق والالتزامات التي تم إنشاؤها أو تغييرها بموجب التعديل واجبة التنفيذ... **على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار** جميع الحقائق والظروف ذات الصلة بما في ذلك شروط العقد والأدلة الأخرى.

ثانيا:- كيفية المحاسبة عن تعديلات العقود

ما هى شروط المحاسبة عن تعديل العقد على أنه عقد منفصل ؟

أذا ما توافر الشرطين التاليين:

الشرط الاول:- ان يزداد نطاق العقد ... نظراً لإضافة سلع أو خدمات متعهد بها مميزة بذاتها

مثال:- اذا قامت المنشأة (س) بعقد اتفاق مع المنشاة (ص) على توريد ١٠٠٠ وحدة من المنتج (أ) بسعر ١٠٠ج للوحدة وبعد ان قامت (ص) بتوريد ٨٠٠ وحدة اتفقت المنشاة (س) مع (ص) على توريد ٣٠٠ وحدة اضافية من المنتج (أ)

الشرط الثانى:- أن يزداد سعر العقد ... بمبلغ مقابل يعكس أسعار البيع الخاصة بالمنشأة للسلع أو الخدمات الإضافية المتعهد بها مع أجراء أي تسويات مناسبة على ذلك السعر ليعكس ظروف هذا العقد.

مثال:- قد تعدل المنشأة أسعار البيع الخاصة بالسلعة أو الخدمة الإضافية بمنح خصم للعميل... **نظراً لأنه ليس من الضروري** للمنشأة أن تتكبد التكاليف المتعلقة بالبيع التي كانت ستتكبدها عند بيع سلعة أو خدمة مشابهة إلى عميل جديد.

مثال:- فى المثال السابق اتفقت المنشأة (س) مع (ص) على ان يكون سعر ٣٠٠ وحدة اضافية من المنتج (أ) ٩٠ج

ثالثا:- كيف تتم المحاسبة عن تعديل العقد اذا لم يستوفى شروط المحاسبة عنه كعقد منفصل؟

فى هذه الحالة ... على المنشأة أن تقوم بالمحاسبة عن السلع أو الخدمات المتعهد بها والتي لم يتم تحويلها بعد في تاريخ تعديل العقد (أي السلع أو الخدمات المتعهد بها المتبقية)

بأي حسب الحالات التالية:

الحالة الاولى:- إذا كانت السلع أو الخدمات المتبقية مميزة بذاتها عن السلع أو الخدمات التي تم تحويلها في تاريخ تعديل العقد أو قبله.

فى هذه الحالة:- أن تقوم بالمحاسبة عن تعديل العقد كما لو كان إنهاءً للعقد الحالي وإنشاء لعقد جديد

ويكون مبلغ المقابل الذي سيتم توزيعه على التزامات الأداء المتبقية (أو السلع أو الخدمات المميزة بذاتها المتبقية في التزام أداء واحد محدد)**هو مجموع:**

- المقابل المتعهد به من قبل العميل (بما في ذلك المبالغ المستلمة فعلياً من العميل) الذي تم تضمينه في تقدير سعر المعاملة ولم يتم الاعتراف به بعد على أنه إيراد؛ و
- المقابل المتعهد به كجزء من تعديل العقد.

الحالة الثانية:- إذا لم تكن السلع أو الخدمات المتبقية غير مميزة بذاتها، وبناءً عليه تشكل جزءً من التزام أداء واحد، تم استيفاؤه جزئياً في تاريخ تعديل العقد

فى هذه الحالة ...على المنشأة أن تقوم بالمحاسبة عن تعديل العقد كما لو كان جزءً من العقد الحالي.

ويتم الاعتراف بأثر تعديل العقد على سعر المعاملة، وعلى قياس مدي تقدم المنشأة نحو الوفاء الكامل بالتزام الأداء كتسوية على الإيراد (إما كزيادة أو كتخفيض في الإيراد) في تاريخ تعديل العقد (أي أن التعديل في الإيراد يتم على أساس الأثر التراكمي المتمم).

الحالة الثالثة:- إذا كانت السلع أو الخدمات المتبقية تتضمن مزيج من الحالتين الاولى والثانية.

فى هذه الحالة:- على المنشأة ان تقوم بالمحاسبة عن آثار التعديل على التزامات الأداء التي لم يتم الوفاء بها (بما في ذلك تلك التي لم يتم الوفاء بها جزئياً) في العقد المعدل بطريقة تتسق مع أهداف الحالتين الاولى والثانية

المطلب الخامس

تحديد التزامات الأداء فى العقد

(الخطوة الثانية للاعتراف بالايراد)

على المنشأة عند نشأة العقد .... تقييم السلع أو الخدمات المتعهد بها في العقد مع العميل

سنتناول هذا الموضوع من خلال النقاط التالية :

اولا:- ما هى التعهدات مع العملاء التى تحددها المنشأة كالتزام اداء ؟

ثانيا:- شروط تحويل سلسلة من السلع أو الخدمات المميزة بذاتها ...بنفس نمط التحويل إلى العميل.

ثالثا:- ضوابط التعهدات في العقود مع العملاء

رابعا:- أمثلة السلع والخدمات المميزة بذاتها

خامسا:- ماهى شروط اعتبار ... السلعة أو الخدمة المتعهد بها للعميل مميزة بذاتها؟

سادسا:- كيف يستطيع العميل الانتفاع من سلعة أو خدمة ؟

سابعا:- ما هو الهدف من تقييم ما إذا كانت تعهدات المنشأة بتحويل سلع أو خدمات إلى عميل يمكن تحديدها بشكل منفصل ؟

ثامنا:- امثلة العوامل التي يمكن ان تشير إلى أن أثنين او أكثر من التعهدات بتحويل سلع وخدمات إلى عميل لا يمكن تمييزها بشكل منفصل

اولا:- ما هى التعهدات مع العملاء التى تحددها المنشأة كالتزام اداء ؟

التعهد الاول:- تعهد بتحويل سلعة أو خدمة (أو حزمة سلع أو خدمات)...وهذه السلع او الخدمات تكون مميزة بذاتها.

التعهد الثانى:- تعهد بتحويل سلسلة من سلع أو خدمات مميزة بذاتها ومتماثلة بشكل كبير ويتم تحويلها إلى العميل ... **بذات النمط .**

.....

ثانيا:- شروط تحويل سلسلة من السلع أو الخدمات المميزة بذاتها ...بنفس نمط التحويل إلى العميل

الشرط الاول:- ان تكون كل سلعة أو خدمة مميزة بذاتها في السلسلة التي تتعهد المنشأة بتحويلها إلى العميل تستوفي شروط التزام أداء يتم الوفاء به على مدار زمني.

الشرط الثانى:- تستخدم المنشأة ذات الطريقة لقياس مدي تقدمها نحو الوفاء الكامل بالتزام الأداء بتحويل كل سلعة أو خدمة مميزة بذاتها في السلسلة إلى العميل.

.....

ثالثا:- ضوابط التعهدات في العقود مع العملاء

الضابط الاول:- فى العادة ... ما يحدد العقد مع العميل ... بشكل صريح السلع أو الخدمات التي تتعهد المنشأة بتحويلها إلى العميل.

ولكن التزامات الأداء المحددة في عقد مع عميل ... قد لا تقتصر على السلع أو الخدمات التي يتم ذكرها صراحة في ذلك العقد.

وهذا نظراً لأن العقد مع العميل... قد يشمل أيضاً تعهدات تُفهم ضمنياً من خلال:

– الممارسات التجارية المعتادة للمنشأة. –أو سياساتها المنشورة. –أو تصريحاتها المحددة.

وذلك إذا كانت ... تلك التعهدات تنشئ، وقت الدخول في العقد، توقعا صحيحا لدي العميل بأن المنشأة ستحول سلعة أو خدمة له.

.....

الضابط الثانى:– لا تتضمن التزامات الأداء أنشطة يجب على المنشأة القيام بها لإنجاز العقد إلا إذا كانت تلك الأنشطة تحول سلعة أو خدمة إلى العميل.

مثال:– قد يكون على مقدم خدمة القيام بمهام إدارية عديدة لإعداد العقد، الا ان القيام بتلك المهام لا يترتب علية تحويل خدمة إلى العميل وقت أداء تلك المهام. وبناءً عليه، فإن أنشطة الإعداد تلك ليست التزامات أداء.

.....

رابعا:– أمثلة السلع والخدمات المميزة بذاتها

قد تشمل السلع أو الخدمات المتعهد بها الآتي ، ولكن لا تقتصر عليه:

مثال١:– بيع سلع مُصَنعة من قبل المنشأة **(مثل:**– مخزون منشأة مُصنعة).

مثال٢:– إعادة بيع سلع تم شراؤها من قبل المنشأة **(مثل:** البضائع لدي تاجر التجزئة).

مثال٣:– إعادة بيع حقوق في سلع أو خدمات تم شراؤها من قبل المنشأة (على سبيل المثال، تَذكرة تم إعادة بيعها من قبل منشأة تعمل بصفة أصيل)

مثال٤:- أداء مهمة (أو مهام) متفق عليها تعاقديا لعميل.

مثال٥:- تقديم خدمة الجاهزية لتقديم سلع أو خدمات ..على سبيل المثال، تحديثات غير محددة لبرامج حاسب والتي يتم تقديمها على أساس عند –وإذا ما–توافرت.أو إتاحة سلع أو خدمات للعميل لاستخدامها إذا ما وعندما يقرر العميل.

مثال٦:- تقديم خدمة ترتيب لطرف آخر لتحويل سلع أو خدمات إلى عميل (على سبيل المثال، العمل كوكيل لطرف آخر)

مثال٧:- منح حقوق في سلع أو خدمات يتم تقديمها مستقبلا بما يمكن العميل من إعادة بيعها أو تقديمها إلى عميل له **على سبيل المثال ...** تتعهد المنشأة البائعة لمنتج إلى بائع تجزئة بأن تحول سلعة أو خدمة إضافية لأي فرد يشتري المنتج من بائع التجزئة.

مثال٨:- انشاء أو تصنيع أو تطوير أصل بالنيابة عن عميل.

مثال٩:- منح تراخيص .

مثال١٠:- منح خيارات لشراء سلع أو خدمات إضافية (عندما تقدم تلك الخيارات للعميل حقاً هاماً.

خامسا:- ماهى شروط اعتبار ... السلعة أو الخدمة المتعهد بها للعميل مميزة بذاتها؟

إذا تم استيفاء كلا الشرطين التاليين:

الشرط الاول:- أن يستطيع العميل الانتفاع من السلعة أو الخدمة إما كما هي أو إلى جانب موارد أخرى متاحة بسهولة للعميل (أي أن السلعة أو الخدمة قابلة لأن تكون مميزة بذاتها).

الشرط الثانى:- أن يكون تعهد المنشأة بتحويل السلعة أو الخدمة للعميل يمكن تحديده بشكل منفصل عن التعهدات الأخرى في العقد .

بمعنى:- أن التعهد بتحويل السلعة أو الخدمة يكون واضحاً ومميزاً بذاته في سياق العقد.

.....

سادسا:- كيف يستطيع العميل الانتفاع من سلعة أو خدمة ؟

إذا كان بالإمكان استخدام السلعة أو الخدمة، أو استهلاكها، أو بيعها بمبلغ أكبر من قيمتها التخريدية أو الاحتفاظ بها بطريقة تحقق منافع اقتصادية.

ويلاحظ ان:-

- بعض السلع أو الخدمات، يستطيع العميل الانتفاع بها كما هي بحالتها.
- وبعض السلع أو الخدمات الأخرى، يستطيع العميل الانتفاع بها عند اقترانها مع موارد أخرى متاحة بسهولة.

يقصد بالمورد المتاح بسهولة:-

- هو سلعة أو خدمة يتم بيعها بشكل منفصل (من قبل المنشأة أو منشأة أخرى).

– أو مورد حصل علية العميل بالفعل من المنشأة (بما في ذلك السلع أو الخدمات التي تكون المنشأة قد قامت بتحويلها للعميل بموجب العقد) أو من معاملات أو أحداث أخرى.

مثال:– العوامل التى تدل على أن العميل يستطيع الانتفاع من سلعة أو خدمة كما هي بحالتها أو باقترانها مع موارد أخرى متوفرة بسهولة.

إذا كانت المنشأة في الواقع تبيع بانتظام سلعة أو خدمة بشكل منفصل فقد ينم ذلك على استطاعة العميل الانتفاع من السلعة أو الخدمة إما كما هي بحالتها أو باقترانها مع موارد أخرى متاحة بسهولة.

سابعا:– ما هو الهدف من تقييم ما إذا كانت تعهدات المنشأة بتحويل سلع أو خدمات إلى عميل يمكن تحديدها بشكل منفصل ؟

الهدف هو.... تحديد ما إذا كانت طبيعة التعهد في سياق العقد هي تحويل كل من هذه السلع أو الخدمات بصورة منفردة... **او تحويلها في** صورة عنصر او عناصر مدمجة تشكل مدخلات للسلع والخدمات المتعهد بها.

.....

ثامنا:– امثلة العوامل التي يمكن ان تشير إلى أن أثنين او أكثر من التعهدات بتحويل سلع وخدمات إلى عميل لا يمكن تمييزها بشكل منفصل

تشمل هذه الامثلة ... ما يلي ولكنها لا تقتصر عليها:

مثال١:- اذا كانت المنشأة تقدم خدمة هامة لدمج سلع أو خدمات مع سلع أو خدمات أخرى متعهد بها في العقد داخل حزمة من سلع أو خدمات تشكل المخرج المجمع أو المخرجات المجمعة التي تعاقد العميل عليها.

بمعنى:- تستخدم المنشأة السلع أو الخدمات باعتبارها مدخلات لإنتاج أو تقديم مخرج مجمع أو مخرجات مجمعة محددة من قبل العميل. وقد يشتمل المخرج المجمع أو المخرجات المجمعة على أكثر من مرحلة أو عنصر أو وحدة.

.....

مثال٢:- اذا كانت السلع او الخدمات المتعهد بتحويلها ... تتضمن واحدة او أكثر من السلع او الخدمات على تعديل أو تفصيل جوهري ...**بهدف ملاءمتها** مع السلع والخدمات المتعهد بها في العقد، او يتم تعديلها او تفصيلها جوهريا بواحدة أو أكثر من السلع والخدمات الأخرى المتعهد بها في العقد.

.....

مثال٣:- اذا كانت السلع أو الخدمات معتمدة على أو مرتبطة بدرجة كبيرة بسلع أو خدمات أخري.

بمعني اخر... أن كل سلعة او خدمة تتأثر جوهرياً بواحدة او أكثر من السلع والخدمات في العقد. **علي سبيل المثال...** في بعض الحالات قد يكون هناك أثنين أو أكثر من السلع والخدمات التي تتأثر جوهرياً ببعضها البعض بحيث لا تستطيع المنشاة الوفاء بتعهدها إذا ما قامت بتحويل كل من هذه السلع والخدمات بشكل مستقل عن بعضهما.

الضابط الخامس:- إذا لم تكن السلعة أو الخدمة المتعهد بها مميزة بذاتها

فى هذه الحالة ... على المنشأة ضم تلك السلعة أو الخدمة مع السلع أو الخدمات الأخرى المتعهد بها إلى أن تحدد حزمة السلع أو الخدمات المميزة بذاتها.

وفي بعض الحالات...قد تقوم المنشأة بالمحاسبة عن جميع السلع أو الخدمات المتعهد بها في عقد على أنها التزام أداء واحد.

.....

المطلب السادس:- الوفاء بالتزامات الأداء

هذا المعياريتطلب... من المنشأة أن تعترف بإيراد عند (أو مع) **وفاء المنشأة بالتزامات الأداء** وذلك بتحويل سلعة أو خدمة متعهد بها (أي أصل) للعميل.
سنتناول هذا الموضوع بالشرح من خلال النقاط التالية :-

اولا:- ما هو توقيت الاعتراف بالايراد من العقود مع العملاء؟
ثانيا:- متى يعد الاصل قد تم تحويله الى العملاء ؟
ثالثا:- اشكال الوفاء بالتزامات الاداء

.....

اولا:- ما هو توقيت الاعتراف بالايراد من العقود مع العملاء؟

عند (أو مع) **... وفاء المنشأة ... بالتزامات الأداء**

وهذا الوفاء بالتزام الاداء ... يتم بتحويل سلعة أو خدمة متعهد بها (أي أصل) للعميل.

وقد يتم هذا الوفاء بالتزام الاداء ... على مدار زمنى ..او عند نقطة زمينة معينة

وبناءا عليه ... يتم الاعتراف بالايراد على مدار زمنى او عند نقطة زمينة معينة

وهذا يتطلب من المنشأة .. أن تقرر عند نشأة العقد ما إذا كانت تفي بالتزام الأداء على مدار زمني أو أنها تفي بالتزام الأداء عند نقطة من الزمن

ويراعى الضوابط التالية :-

الضابط الاول:- إذا لم تكن المنشأة تفي بالتزامها على مدار زمني، فإن الالتزام يتم الوفاء به عند نقطة من الزمن.

الضابط الثانى:- تعد السلع والخدمات أصولا، حتى ولو كان ذلك بشكل مؤقت، عند استلامها واستخدامها (كما هو الحال بالنسبة للعديد من الخدمات).

.....

ثانيا:- متى يعد الاصل قد تم تحويله الى العملاء ؟

عند (أو مع) حصول العميل ..... على **السيطرة على ذلك الأصل.**

ويقصد بالسيطرة على الأصل :

بالقدرة على .... توجيه استخدام الأصل والحصول - على ما يقارب - جميع المنافع المتبقية منه.

وتتضمن السيطرة ... القدرة على منع المنشآت الأخرى من توجيه استخدام أصل والحصول على المنافع منه.

.....

و تتمثل المنافع من الأصل في:

التدفقات النقدية المحتملة (التدفقات النقدية الداخلة أو الوفورات في التدفقات النقدية الخارجة) والتي يمكن الحصول عليها بشكل مباشر أو بشكل غير مباشر بطرق عدة، مثل:

- استخدام الأصل لإنتاج سلع أو تقديم خدمات (بما في ذلك الخدمات العامة).

- استخدام الأصل لتعزيز قيم اصول اخرى.
- استخدام الأصل لتسوية التزامات أو تخفيض مصروفات.
- بيع أو مبادلة الأصل.
- رهن الأصل للحصول على قرض.
- الاحتفاظ بالأصل.

ويراعى :- عند تقييم إذا ما كان العميل قد حصل على السيطرة على الأصل ... على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار أية اتفاقية لإعادة شراء الأصل .

ثالثا:- اشكال الوفاء بالتزامات الاداء

يأخذ الوفاء بالتزام الاداء .... شكلين :-

الشكل الاول :- التزامات الأداء التي يتم الوفاء بها على مدار زمني

الشكل الثانى :- التزامات الاداء التى يتم الوفاء بها عند نقطة زمنية معينة

ويراعى أنه ... إذا لم تكن المنشأة تفي بالتزامها على مدار زمني... **فإن الالتزام** يتم الوفاء به عند نقطة من الزمن.

سنتناول هذين الشكلين بالتفصيل على النحو التالى :-

.....

الشكل الاول :- التزامات الأداء ... التي يتم الوفاء بها على مدار زمني

عندما تحول المنشأة .... **السيطرة على سلعة أو خدمة** ...على مدار زمني **فى هذه الحالة** ... تفى بالتزامات الأداء وتعترف بالإيراد على ذلك المدار الزمني.

وهذا المعيار... حدد ثلاث حالات ... وفى هذه الحالات الثلاث ... يتم الوفاء بالتزمات الاداء والاعتراف بالايراد ... على مدار زمنى.

وفيما عدا هذه الحالات الثلاث ... يتم الاعتراف بالايراد عند نقطة زمنية معينة

.....

الحالات التى يتم فيها الوفاء بالتزامات الاداء على مدار زمنى

الحالة الاولى:- اذا كان العميل يتلقى المنافع الناتجة عن أداء المنشأة ويستهلكها في ذات الوقت الذي تقوم فيه بالتنفيذ .

ويراعى فى هذه الحالة:-

اولا:- هناك بعض أنواع التزامات الأداء.. يكون من السهل تقييم ما إذا كان العميل يتلقى المنافع الناتجة من أداء المنشأة على مدار أداء المنشأة ويستهلك بشكل متزامن هذه المنافع على مدار استلامها.

مثال:- الخدمات الروتينية أو المتكررة (مثل خدمات النظافة) التي يكون فيها استلام منافع الناتجة عن أداء المنشأة واستهلاكها من قبل العميل يمكن تحديده بسهولة.

ثانيا:- هناك بعض الأنواع الأخرى من التزامات الأداء... قد تكون المنشأة غير قادرة على أن تحدد بسهولة ما إذا كان العميل يتلقى ويستهلك بشكل متزامن المنافع الناتجة من أداء المنشأة على مدار قيام المنشأة بالأداء.

وفي هذه الحالات:- يعد التزام الأداء قد تم الوفاء به على مدار فترة من الزمن **إذا حددت المنشأة** ...أنه لن يلزم أن تعيد منشأة أخرى جوهرياً أداء العمل الذي أكملته المنشأة حتى تاريخه ...**إذا تعين على تلك المنشأة الأخرى** أن تفي بالتزام الأداء المتبقي تجاه العميل.

بمعنى:- لو ان هناك منشأة اخرى سوف تكمل الاداء المتبقى تجاه العميل .. فانه لايلزمها ان تعيد اداء التزام التى قامت به المنشاة

وعند تحديد ما إذا كان لن يلزم منشأة أخرى أن تعيد جوهرياً أداء العمل الذي أكملته المنشأة حتى تاريخه.

فى هذه الحالة... على المنشأة أن تفترض كلا الافتراضين التاليين:

الافتراض الاول:- تجاهل القيود التعاقدية أو المحددات العملية المحتملة التي قد تمنع المنشأة من تحويل التزام الأداء المتبقي إلى منشأة أخرى. **و**

الافتراض الثانى:- أن المنشأة الأخرى التي ستفي بالتزام الأداء المتبقي لن يكون لها منفعة في أي أصل تسيطر عليه المنشأة حالياً والذي سيظل مسيطراً عليه من قبل المنشأة إذا ما تم تحويل التزام الأداء إلى منشأة أخرى.

.....

الحالة الثانية:- اذا كان يترتب على أداء المنشأة أنشاء أو تحسين أصل ... يسيطر عليه العميل في ذات الوقت الذي يتم فيه انشاء الأصل أو تحسينه.

وقد يكون هذا الاصل .... إما ملموسا أو غير ملموس.

على سبيل المثال:- الأعمال تحت التنفيذ.

.....

الحالة الثالثة:- اذا كان لا يترتب على أداء المنشأة أنشاء أصل له استخدام بديل لديها وكان للمنشأة حق واجب التنفيذ في تحصيل مقابل الأداء المكتمل حتى تاريخه.

سنتناول هذه الحالة بالتفصيل على النحو التالى :-

اولا:- متى يعتبر الأصل الناشئ عن أداء المنشأة ليس له استخدام بديل للمنشأة ؟

يعتبر ذلك فى الحالتين التاليتين:-

الحالة الاولى:- إذا كانت المنشأة مقيدة تعاقديا من توجيه الأصل لاستخدام آخر خلال انشاء أو تحسين ذلك الأصل .

الحالة الثانية:- اذا كانت المنشأة مقيدة عملياً من توجيه الأصل في حالته المكتملة لاستخدام آخر بسهولة.

.....

ثانيا:- متى يتم تقييم ما إذا كان للأصل استخدام بديل للمنشأة ؟

يتم هذا التقييم ... عند نشأة العقد.

وبعد نشأة العقد ... لا يجوز للمنشأة تحديث تقييم الاستخدام البديل للأصل ما لم يوافق أطراف العقد على أجراء تعديلاً على العقد والذي من شأنه أن يغير جوهريا من التزامات الأداء.

.....

ثالثا:- ضوابط تقييم ما إذا كان للأصل استخدام بديل بالنسبة للمنشاة

الضابط الاول:- على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار أثار القيود التعاقدية والمحددات العملية على قدرة المنشأة على القيام بتوجيه الأصل لاستخدام آخر بسهولة.

مثال:- الاثار القانونية والتعاقدية المترتبة على قدرة المنشاة على بيع الاصل إلى عميل مختلف.

.....

الضابط الثانى :- إن إمكانية إنهاء العقد مع العميل ... **لا يعد اعتباراً له علاقة بتقييم** ما إذا كانت المنشأة قادرة بسهولة على توجيه الأصل إلى استخدام آخر.

.....

الضابط الثالث:- لاعتبار الأصل ليس له استخدام بديل بالنسبة للمنشأة يجب أن يكون القيد التعاقدي على قدرة المنشأة على توجيه الأصل لاستخدام آخر...**قيد تعاقدى حقيقي**

متى يكون القيد التعاقدي حقيقي؟

إذا كان بإمكان العميل فرض نفاذ حقوقه في الأصل المتعهد به إذا سعت المنشأة إلى توجيه الأصل لاستخدام آخر.

متى لا يكون القيد التعاقدي حقيقي ؟

إذا كان الأصل قابلاً -بدرجة كبيرة-للمبادلة بأصول أخرى بإمكان المنشأة تحويلها إلى عميل أخر دون الإخلال بالعقد ودون تكبد تكاليف كبيرة ما كانت ان تتكبدها فيما يتعلق بذلك العقد.

.....

الضابط الرابع:- قد يوجد محدد عملي على قدرة المنشأة على توجيه الأصل لاستخدام آخر، إذا ما كانت المنشأة ستتكبد خسائر اقتصادية كبيرة لتوجيه الأصل لاستخدام آخر.

وهذه الخسارة الاقتصادية الكبيرة ... وقد تنشأ بسبب:-

- أن المنشأة ستتكبد تكاليف كبيرة لتعديل الأصل.
- أو لأنه سيكون بمقدور المنشاة فقط بيع الأصل بخسارة كبيرة.

مثال:- قد تكون المنشأة مقيدة عمليا من إعادة توجيه الأصول التي إما أن تكون لها مواصفات تصميم خاصة بعميل أو لأنها تقع في مناطق نائية.

.....

رابعا:- ما هى الاعتبارات التى تاخذها المنشاة فى الحسبان عند تقييم ما إذا كان لديها حق واجب التنفيذ في تحصيل مقابل الأداء المكتمل حتى تاريخه ؟

يجب على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار:-

- شروط العقد.
- أي قوانين تنطبق على العقد.

ويراعى الضوابط التالية:-

الضابط الاول:- لا يشترط أن يكون الحق في تحصيل مقابل الأداء المكتمل مبلغ ثابت.

الضابط الثانى:- يجب أن يكون للمنشأة خلال مدة العقد الحق في مبلغ يعوضها على الأقل عن مقابل الأداء المكتمل حتى تاريخه إذا ما تم إنهاء العقد من قبل العميل أو طرف آخر لأسباب أخري بخلاف عدم أداء المنشأة وفقاً لتعهداتها.

خامسا:- ضوابط تقييم وجود ووجوب تنفيذ حق التحصيل وما إذا كان حق المنشأة في التحصيل سيخولها الحق في أن يتم السداد لها مقابل الأداء المكتمل حتى تاريخه.

متى يكون للمنشأة حق في تحصيل مقابل الأداء المكتمل حتى تاريخه؟

إذا كان للمنشأة حق في ... **مبلغ يعوض المنشأة على الأقل عن نظير أدائها المكتمل حتى تاريخه.... في حالة** إنهاء العميل أو طرف آخر العقد لأسباب غير عدم قيام المنشأة بالأداء كما هو متعهد به.

والمبلغ الذي يعوض المنشأة مقابل الأداء المكتمل حتى تاريخه:

هو مبلغ يقارب سعر البيع للسلع أو الخدمات المحولة حتى تاريخه ...بخلاف التعويض مقابل خسارة المنشأة المحتملة للربح في حالة انهاء العقد.

على سبيل المثال: استرداد التكاليف التي تتكبدها المنشأة في الوفاء بالتزام الأداء زائد هامش ربح معقول.

ويراعى الضوابط التالية:-

الضابط الاول:- لا يلزم أن يساوي التعويض مقابل هامش الربح المعقول الذي كان متوقع أن تحصل عليه المنشأة إذا ما تم تنفيذ العقد حسب ما تم التعهد به.

ولكن ينبغي أن يكون للمنشأة حق في تعويض مقابل أي من المبلغين التاليين:

(أ) جزء من هامش الربح المتوقع في العقد والذي يعكس بشكل معقول مدى أداء المنشأة بموجب العقد قبل إنهاء العميل (أو طرف آخر) للعقد؛ **أو**

(ب) عائد معقول على تكلفة رأس المال للمنشأة لعقود مشابهة (أو هامش التشغيل العادي للمنشأة لعقود مشابهة) إذا كان الهامش الخاص بالعقد أعلى من العائد الذي تحققه المنشأة من عقود مشابهة.

الضابط الثانى:- لا يلزم أن يكون حق المنشأة في تحصيل مقابل الأداء المكتمل حتى تاريخه.... **حقا حاليا غير مشروط في تحصيل مبلغه.**

حيث انه في العديد من الحالات... يكون للمنشأة حق غير مشروط في المبلغ فقط عند نقطة أداء محددة متفق عليها ...أو عند الوفاء الكامل بالتزام الأداء.

الضابط الثالث:- عند تقييم ما إذا كانت المنشأة لها حق في تحصيل مقابل الأداء المكتمل حتى تاريخه ...**على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار:-**

ما إذا كان سيكون لها حق واجب النفاذ في المطالبة أو الاحتفاظ بما تم سدادة مقابل الأداء التام حتى تاريخه .... **إذا كان سيتم إنهاء العقد قبل الإتمام** لأسباب أخرى غير فشل المنشأة في أداء ما تم التعهد به.

حيث انه في بعض العقود... قد يكون للعميل حق إنهاء العقد فقط في أوقات محددة خلال مدة العقد أو قد لا يكون للعميل أي حق لإنهاء العقد.

وفى حالة ...ما إذا تصرف العميل لإنهاء العقد دون أن يكون له حق في إنهاء العقد (بما في ذلك عند فشل العميل في أدائه لتعهداته حسب ما تم التعهد به).

فى هذه الحالة:-

(أ) فإن العقد (أو قوانين أخرى) قد تخول المنشأة الاستمرار في تحويل السلع أو الخدمات المتعهد بها إلى العميل ومطالبة العميل بسداد المقابل المتعهد به مقابل تلك السلع أو الخدمات.

(ب) وكذلك فإن للمنشأة حق في تحصيل مقابل الأداء المكتمل حتى تاريخه لأن المنشأة لها حق الاستمرار في أداء التزاماتها وفقاً للعقد ومطالبة العميل بأداء تعهداته (التي تتضمن سداد المقابل المتعهد به).

الضابط الرابع:- عند تقييم وجود ووجوب نفاذ الحق في تحصيل مقابل الأداء المكتمل حتى تاريخه.

فى هذه الحالة ... على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار الشروط التعاقدية وأي تشريع أو سابقة قانونية يمكن أن تُتمم أو تلغي تلك الشروط التعاقدية.

ويشمل ذلك:

(أ) تقييم ما إذا كان التشريع أو الممارسة الإدارية أو السابقة القانونية ...**تخول المنشأة حقا** في تحصيل مقابل الأداء حتى تاريخه حتى ولو كان ذلك الحق غير محدد في العقد مع العميل؛ أو

(ب) تقييم ما إذا كانت السابقة القانونية ذات الصلة ... **تشير إلى أن حقوقاً مشابهة** في مقابل الأداء المكتمل حتى تاريخه في عقود مشابهة ليس لها أثر قانوني ملزم؛ أو

(ج) تقييم ما إذا كانت الممارسات التجارية المعتادة للمنشأة بعدم اختيار تنفيذ حق في تحصيل المقابل قد نتج عنها اعتبار الحق غير واجب التنفيذ في تلك البيئة القانونية. **ويراعى انه ...فى الحالة التى فيها قد تختار المنشأة ...** التنازل عن حقها في تحصيل المقابل في عقود مشابهة.

فى هذه الحالة ... تستمر المنشأة في أن يكون لها حق في تحصيل المقابل حتى تاريخه إذا بقي حقها فيه واجب التنفيذ وفقاً للعقد مع العميل.

.....

الضابط الخامس:- الجدول الزمني للسداد المحدد في العقد... **لا يشير بالضرورة إلى** ما إذا كانت المنشأة لها حق واجب التنفيذ في تحصيل مقابل الأداء المكتمل حتى تاريخه.

على الرغم من انه ... يحدد توقيت ومبلغ المقابل الواجب السداد من قبل العميل.

على سبيل المثال:- نظراً لأن العقد يمكن أن يحدد أن ذلك المقابل الذي تم استلامه من العميل قابل للرد لأسباب غير عدم قيام المنشأة بالتنفيذ حسب ما تم التعهد به في العقد.

الشكل الثانى:-

التزامات الأداء التي يتم الوفاء بها عند نقطة من الزمن

(من اشكال الوفاء بالتزامات الاداء)

متى تعتبر المنشاة انها تفى بالتزامات الاداء عند نقطة من الزمن ؟

إذا لم يكن الوفاء بالتزامات الأداء يتم على مدار زمني ... فإن المنشأة تفي بالتزام الأداء عند نقطة من الزمن.

ولكن المشكلة هنا فى .... تحديد تلك النقطة من الزمن التي يحصل فيها العميل على السيطرة على أصل متعهد به وتفي المنشأة عندها بالتزامات الأداء.

وهذه النقطة ... هى نقطة سيطرة العميل على الاصل

وبالتالى على المنشاة ..أن تأخذ في الاعتبار المؤشرات على تحويل السيطرة

وهذه المؤشرات ... تشمل الآتي ولكن لا تقتصر عليه:

المؤشر الاول:- إذا كان للمنشأة حق حال في تحصيل مقابل الأصل - إذا كان العميل ملزماً حاليا بسداد مقابل الأصل.

فى هذه الحالة ... قد يشير ذلك إلى أن العميل قد حصل على القدرة على توجيه استخدام الأصل والحصول على - ما يقارب - جميع المنافع المتبقية من الأصل في المقابل.

المؤشر الثانى:- إذا كان للعميل ...حق الملكية القانوني في الأصل .

قد يشير ذلك الحق القانوني إلى الطرف الذي لديه القدرة على توجيه استخدام الاصل والحصول على – ما يقارب – جميع المنافع المتبقية منه أو تقييد وصول المنشآت الأخرى لهذه المنافع.

ويراعى الضوابط التالية:-

الضابط الاول:- تحويل الحق القانوني في الأصل قد يشير إلى أن العميل قد حصل على السيطرة على الأصل.

الضابط الثانى:- إذا احتفظت المنشأة بحق الملكية القانونية في الأصل لمجرد الحماية ضد أخفاق العميل في السداد .

فى هذه الحالة ...فان هذه الحقوق التى تحتفظ بها المنشأة ... لا تمنع العميل من الحصول على السيطرة على الأصل.

.....

المؤشر الثالث:- إذا قامت المنشأة... بتحويل الحيازة المادية للأصل .

قد تشير الحيازة المادية للأصل إلى:

- أن العميل له القدرة على توجيه استخدام والحصول على – ما يقارب – جميع المنافع المتبقية في الأصل
- أوأن العميل له القدرة على تقييد وصول المنشآت الأخرى لهذه المنافع.

وبالرغم من ذلك، فإن الحيازة المادية قد لا تتواكب مع السيطرة على الأصل.

مثال١:- في بعض اتفاقيات إعادة الشراء وفي بعض ترتيبات بضاعة الأمانة فإن العميل أو المؤتمن قد تكون له حيازة مادية على أصل تسيطر عليه المنشأة.

مثال٢ :- في بعض ترتيبات إصدار الفواتير مع الاحتفاظ بالبضاعة، فإن المنشأة قد يكون لديها الحيازة المادية للأصل الذي يسيطر عليه العميل.

المؤشر الرابع:- إذا كان للعميل المخاطر والمنافع الجوهرية المتعلقة بملكية الأصل .

قد يشير انتقال المخاطر والمنافع الجوهرية المتعلقة بملكية الأصل للعميل إلى أن العميل قادر على توجيه استخدام الأصل والحصول على – ما يقارب – جميع المنافع المتبقية منه.

ويراعى ...عند تقييم مخاطر ومنافع ملكية الأصل المتعهد به :

ان تقوم المنشاة باستبعاد أي مخاطر تُنشئ التزام أداء منفصل بالإضافة إلى التزام الأداء المتعلق بتحويل الأصل.

على سبيل المثال: قد تكون المنشأة قامت بتحويل السيطرة على الأصل إلى العميل ولكنها لم تفي بعد بالتزام أداء إضافي لتقديم خدمات الصيانة المتعلقة بالأصل المحول.

.....

المؤشر الخامس:- قبول العميل للأصل .

قد يشير قبول العميل للأصل إلى أنه قد حصل على القدرة على توجيه الأصل والحصول جوهرياً على جميع المنافع المتبقية منه.

ويراعى الضوابط التالية لهذا المؤشر:-

الضابط الاول:- تسمح بنود العقد الخاصة بقبول العميل له بأن يلغي العقد أو أن يطلب من المنشأة اتخاذ إجراء تصحيحي إذا كانت السلعة أو الخدمة لا تستوفي المواصفات المتفق عليها.

وفى هذه الحالة... على المنشأة أن تأخذ مثل هذه البنود في الاعتبار عند تقييم متى يحصل العميل على السيطرة على سلعة أو خدمة.

الضابط الثانى:- إذا كان بإمكان المنشأة أن تحدد بشكل موضوعي أن السيطرة على سلعة أو خدمة قد تم تحويلها إلى العميل وفقاً للمواصفات المتفق عليها في العقد.

فى هذه الحالة ... فإن قبول العميل يعد إجراءً شكلياً لا يؤثر على تحديد المنشأة متى حصل العميل على السيطرة على السلعة أو الخدمة.

على سبيل المثال.... إذا كان بند قبول العميل يستند إلى استيفاء خصائص الحجم والوزن المحددة فإن المنشأة ستكون قادرة على تحديد ما إذا كان قد تم استيفاء تلك الشروط قبل استلام تأكيد بقبول العميل. وقد تقدم خبرة المنشأة في عقود السلع أو الخدمات المشابهة دليلا على أن تقديم السلعة أو الخدمة إلى العميل قد تم وفقاً للمواصفات المتفق عليها في العقد.

.....

الضابط الثالث:- إذا تم الاعتراف بإيراد قبل قبول العميل.

فى هذه الحالة ... فانه لا يزال يجب على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار ما إذا كان هناك أي التزامات أداء متبقية (على سبيل المثال، تركيب معدات) وتقييم ما إذا كان عليها أن تقوم بالمحاسبة عنها بشكل منفصل.

الضابط الرابع:- إذا لم تتمكن المنشأة من تحديد أن السلعة أو الخدمة المقدمة إلى العميل مطابقة للمواصفات المتفق عليها في العقد.

فى هذه الحالة... لن تكون المنشأة قادرة على الاستنتاج بأن العميل قد حصل على السيطرة إلى أن تتسلم المنشأة قبول العميل.

وذلك نظراً لأن... المنشأة في تلك الحالة لن تكون قادرة على تحديد أن العميل له القدرة على توجيه استخدام السلعة أو الخدمة والحصول منها على ما يقارب جميع المنافع المتبقية.

الضابط الخامس:- إذا سلمت المنشأة سلعة إلى العميل لأغراض التجربة أو التقييم وكان العميل غير ملتزم بدفع أي مقابل إلى حين انقضاء الفترة التجريبية.

فى هذه الحالة ... فإن السيطرة على الأصل لا يتم تحويلها إلى حين قبول العميل للمنتج أو انقضاء الفترة التجريبية.

المطلب السابع

قياس مدي التقدم نحو الوفاء الكامل بالتزامات الأداء

هذا المعيار.... يتطلب أن تعترف المنشأة .... بالإيراد على مدار زمني .
وذلك بقياس... مدي التقدم نحو الوفاء الكامل... بالتزامات الأداء.
وذلك... لكل التزام أداء .... يتم الوفاء به على مدار زمني .
والهدف من قياس مدي التقدم ...هو بيان إنجاز المنشأة نحو تحويل السيطرة على السلع أو الخدمات المتعهد بها إلى العميل (أي وفاء المنشأة بالتزام الأداء).

سنتناول هذا الموضوع من خلال النقاط التالية :
اولا:- ضوابط قياس مدى التقدم نحو الوفاء الكامل بالتزامات الاداء
ثانيا:- طرق قياس مدي التقدم
ثالثا:- الضوابط العامة لتطبيق طرق مدى التقدم نحو الوفاء الكامل بالتزامات الأداء
رابعا:- القياسات المعقولة لمدي التقدم نحو الوفاء الكامل بالتزامات الأداء
.....

اولا:- ضوابط قياس مدى التقدم نحو الوفاء الكامل بالتزامات الاداء

الضابط الاول:- على المنشأة أن تطبق طريقة واحدة لقياس مدي التقدم لكل التزام أداء يتم الوفاء به على مدار زمني.

الضابط الثانى:- على المنشأة أن تطبق تلك الطريقة بثبات على التزامات الأداء المشابهة وفي الظروف المشابهة.

الضابط الثالث:- على المنشأة إعادة قياس مدي تقدمها نحو الوفاء الكامل بالتزام أداء يتم الوفاء به على مدار زمني ...في نهاية كل فترة يتم اعداد تقارير عنها .

.....

ثانيا:- طرق قياس مدي التقدم

الطرق التي يمكن استخدامها لقياس تقدم المنشأة نحو الوفاء الكامل بالتزام أداء على مدار زمني

هناك نوعين من هذه الطرق:

النوع الاول:- طرق المخرجات

حيث تعترف طرق المخرجات ... **بالإيراد على أساس:-**

القياس المباشر... لقيمة السلع أو الخدمات المحولة للعميل حتى تاريخه.

منسوب إلى ... السلع أو الخدمات المتبقية المتعهد بها بموجب العقد.

وتتضمن طرق المخرجات :-

الطريقة الاولى:- طريقة حصر الأداء المكتمل حتى تاريخه.

الطريقة الثانية:- طريقة تقييمات النتائج التي تم تحقيقها.

الطريقة الثالثة:- طريقة المعلم المحدد الذي تم الوصول إليه.

الطريقة الرابعة:- طريقة الوقت المنقضي.

الطريقة الخامسة:- طريقة الوحدات المنتجة أو الوحدات المسلّمة.

ويراعى الضوابط التالية:-

الضابط الاول:- عندما تقوم المنشأة بتقييم اختيار تطبيق طريقة مخرجات معينة لقياس مدي تقدمها.

فى هذه الحالة ... على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار ما إذا كانت طريقة المخرجات التي تم اختيارها ... **تعبر بصدق عن أداء المنشأة** نحو الوفاء الكامل بالتزام الأداء.

حيث انه ... إذا أخفق المُخرج الذي يتم اختياره في قياس بعض من السلع أو الخدمات التي تم تحويل السيطرة عليها إلى العميل.

فى هذه الحالة...لا تقدم طريقة المخرجات تعبيرا صادقا عن أداء المنشأة

على سبيل المثال :

إذا كانت المنشأة في نهاية الفترة التي يتم اعداد التقرير عنها قد أنتجت اعمال تحت التنفيذ أو سلعا تامة الصنع يسيطر عليها العميل ولم يتم تضمينها في قياس المخرج.

فى هذه الحالة ...فان طرق المخرجات التي تستند إلى الوحدات المنتجة أو المسلّمة لا تعبر بصدق عن مستوى أداء المنشأة في الوفاء بالتزام أداء

الضابط الثانى:- كوسيلة عملية، إذا كان للمنشأة حق في مقابل من عميل بمبلغ يتطابق بشكل مباشر مع القيمة المقدمة للعميل من أداء المنشأة المكتمل حتى تاريخه

فى هذه الحالة... يجوز للمنشأة الاعتراف بإيراد بالمبلغ الذي يحق للمنشأة تقديم فاتورة به **مثال:**- عقد خدمة تقوم فيه المنشأة بتقديم فاتورة بمبلغ محدد مقابل كل ساعة خدمة مقدمة.

.....

الضابط الثالث:- يوجد عيوب ...تحد من استخدام طرق المخرجات

(أ) أن المخرجات المستخدمة لقياس مدي التقدم قد لا تكون قابلة للرصد بشكل مباشر.

(ب) وأن المعلومات المطلوبة لتطبيقها قد لا تكون متاحة للمنشأة دون تكلفة لا مبرر لها. وبناءً عليه، فقد تكون طريقة المدخلات ضرورية.

النوع الثانى:- طرق المدخلات

حيث تعترف طرق المدخلات ... بالإيراد على أساس:-

قياس ... جهود المنشأة أو مدخلاتها للوفاء بالتزام الأداء

منسوب إلى ... مجموع المدخلات المتوقعة للوفاء بهذا الالتزام

على سبيل المثال:- الموارد المستخدمة أو ساعات العمل المنصرفة أو التكلفة المتكبدة أو الوقت المنقضي أو ساعات استخدام الآلات.

ويراعى الضوابط التالية :-

الضابط الاول:- إذا كانت جهود المنشأة أو مدخلاتها يتم صرفها بانتظام على مدار فترة الأداء .

فى هذه الحالة ...قد يكون من المناسب للمنشأة أن تثبت الإيراد على أساس قسط ثابت.

.....

الضابط الثانى :- ان أحد جوانب القصور فى طرق المدخلات

هو أنه قد لا تكون هناك علاقة مباشرة **بين مدخلات المنشأة ... وتحويل السيطرة** على السلع أو الخدمات إلى العميل.

وفى هذه الحالة ... على المنشأة أن تستبعد من طريقة المدخلات أثار أي مدخلات لا تعكس... أداء المنشأة في تحويل السيطرة على السلع أو الخدمات إلى العميل.

على سبيل المثال:-

عند استخدام طريقة مدخلات تستند إلى التكلفة فقد يجب أجراء تسوية لقياس مدي التقدم في الحالات التالية:

الحالة الاولى:- عندما لا تسهم التكلفة المتكبدة في تقدم المنشأة في الوفاء بالتزام الأداء. مثال:- اذا كانت المنشأة لا تثبت إيراداً على أساس تكاليف يتم تكبدها تُعزى إلى أوجه قصور كبيرة في أداء المنشأة والتي لم تنعكس في سعر العقد.

مثل... تكاليف المبالغ المهدرة غير المتوقعة للمواد، العمالة أو الموارد الأخرى التي تم تكبدها للوفاء بتعهد الأداء.

الحالة الثانية:- عندما تكون التكلفة المتكبدة لا تتناسب مع تقدم المنشأة في الوفاء بالتزام الأداء.

وفي هذه الحالات:(الاولى والثانية)

أفضل وصف لأداء المنشأة ... قد يكون بتعديل طريقة المدخلات للاعتراف بالإيراد فقط في حدود تلك التكلفة التي تم تكبدها.

على سبيل المثال:- قد يكون بالاعتراف بإيراد بمبلغ مساوي لتكلفة السلعة المستخدمة للوفاء بالتزام الأداء يعطي وصفاً صادقاً لأداء المنشأة **إذا كانت المنشأة تتوقع عند نشأة العقد أن يتم الوفاء بكافة الشروط التالية:**

الشرط الاول:- أن تكون السلعة غير مميزة بذاتها.

الشرط الثانى:- ان يكون من المتوقع حصول العميل على السيطرة على السلعة قبل تلقي الخدمات المتصلة بالسلعة بوقت طويل.

الشرط الثالث:- أن تعد تكلفة السلعة المحولة .. كبيرة بالنسبة لمجموع التكاليف المتوقعة للوفاء بتعهد الأداء بالكامل.

الشرط الرابع:- ان المنشأة تشتري السلعة من طرف ثالث وهي ليست مشاركة بشكل كبير في تصميم وتصنيع السلعة (ولكن المنشأة تعمل كأصيل).

ثالثا:- الضوابط العامة لتطبيق طرق مدى التقدم نحو الوفاء الكامل بالتزامات الأداء

الضابط الاول:- على المنشأة عند تطبيق طريقة ما لقياس مدي التقدم أن تستبعد من القياس أي سلع أو خدمات لن تحول المنشأة السيطرة عليها إلى العميل.

الضابط الثانى:- على المنشأة أن تدرج عند قياس مدي التقدم أي سلع أو خدمات حولت المنشأة السيطرة عليها إلى العميل وفاءاً لالتزام أداء.

الضابط الثالث:- على المنشأة تحديث قياسها لمدي التقدم مع تغير الظروف خلال المدار الزمني ليعكس أي تغيرات في نتيجة التزام الأداء.

ومثل هذه التغيرات في قياس مدي تقدم المنشأة يجب المحاسبة عنها على أنها تغيير في تقدير محاسبي وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٥) "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء".

.....

رابعا:- القياسات المعقولة لمدي التقدم نحو الوفاء الكامل بالتزامات الأداء

هذا المعياريتطلب ... من المنشأة أن **تعترف بإيراد مقابل التزام أداء** يتم الوفاء به على مدار زمني ... **فى حالة واحدة فقط**

وهى حالة ... إذا كان بإمكان المنشأة قياس مدي تقدمها نحو الوفاء الكامل بالتزام الأداء **بشكل معقول.**

وهذا القياس بالشكل المعقول ...لن يكون متوفر...إذا ما كانت تنقصها معلومات يمكن الاعتماد عليها لازمة لتطبيق طريقة مناسبة لقياس مدي التقدم.

مثال:- في بعض الظروف .....**مثل:** في المراحل الأولى من العقد.

قد تكون المنشأة غير قادرة –بشكل معقول– **على قياس مدي وفائها بالتزام الأداء** ولكن تتوقع المنشأة استرداد التكاليف التي تم تكبدها في الوفاء بالتزام الأداء.

في هذه الظروف ...على المنشأة أن تعترف بإيراد في حدود التكاليف التي تم تكبدها فقط... إلى أن يأتي وقت تستطيع فيه –بشكل معقول– قياس مدي وفائها بالتزام الأداء.

المطلب الثامن :-
تحديد سعر المعاملة

ما المقصود بسعر المعاملة ؟

هو مبلغ المقابل الذي تتوقع المنشأة أن يكون لها حق فيه مقابل تحويل السلع أو الخدمات المتعهد بها للعميل باستثناء المبالغ التي يتم تحصيلها بالنيابة عن أطراف ثالثة (على سبيل المثال ضريبة القيمة المضافة).

وهذا المعيار... يتطلب من المنشأة أن تعترف بما تم تخصيصه من سعر المعاملة (الذي يستثني تقديرات المقابل المتغير المقيدة) لالتزام أداء... **كإيراد** وذلك ... عند (أو على مدار) الوفاء بالتزام أداء.

ويراعى الضوابط التالية:-

الضابط الاول:- على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار شروط العقد وممارساتها التجارية المعتادة لتحديد سعر المعاملة.

الضابط الثانى:- تؤثر طبيعة وتوقيت ومبلغ المقابل المتعهد به من قبل العميل على تقدير سعر المعاملة.

الضابط الثالث:- لغرض تحديد سعر المعاملة تفترض المنشأة بأنه سيتم تحويل السلع أو الخدمات إلى العميل كما هو متعهد به وفقاً للعقد القائم وأن العقد لن يتم الغاؤه أو تجديده أو تعديله.

الضابط الرابع:- قد يتضمن المقابل المتعهد به في عقد مع عميل مبالغ ثابتة أو مبالغ متغيرة أو كليهما.

وعند تحديد سعر المعاملة يجب على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار آثار جميع ما يلي:

اولا:- آثارالمقابل المتغير.... على تحديد سعر المعاملة

ثانيا:- آثار القيود على تقديرات المقابل المتغير ... على تحديد سعر المعاملة

ثالثا:- آثار وجود مكون تمويلى هام فى العقد .... على تحديد سعر المعاملة

رابعا:- آثار المقابل غير النقدى ... على تحديد سعر المعاملة

خامسا:- آثارالمقابل واجب السداد الى العميل... على تحديد سعر المعاملة

سنتناول هذه البنود بالتفصيل على النحو التالى :-

اولا:- آثارالمقابل المتغير.... على تحديد سعر المعاملة

فى حالة ... إذا كان المقابل المتعهد به في العقد ... **يتضمن مبلغا متغيراً.**

فان هذا المعيار... يتطلب من المنشأة أن تقوم **بتقدير المبلغ** الذي سيكون للمنشأة حق فيه **في مقابل** تحويل السلع أو الخدمات المتعهد بها للعميل.

سنتناول هذا الموضوع بالتفصيل على النحو التالى :-

(١):- كيف يتغير مبلغ المقابل المتعهد به فى العقد ؟

(٢):- الحالات التى يعد فيها المقابل المتعهد به متغيرا

(٣):- ما هى طرق تقدير مبلغ المقابل المتغير ؟

(٤):- ضوابط استخدام طرق تقدير مبلغ المقابل المتغير

(١):- كيف يتغير مبلغ المقابل المتعهد به فى العقد ؟

قد يتغيرالمقابل المتعهد به فى العقد ..بسبب:-

- الخصومات.
- أو التخفيضات.
- أو رد المبالغ.
- أو استحقاقات تسوي عند الشراء مستقبلاً.
- أو الامتيازات السعرية.
- أو الحوافز.
- أو مكافآت الأداء.
- أو الغرامات، أو البنود الأخرى المشابهة.
- أو إذا كان حق المنشأة في المقابل يتوقف على وقوع أو عدم وقوع حدث مستقبلي.

على سبيل المثال... سيكون مبلغ المقابل متغيراً ...فى

مثال١:- اذا ما تم إما بيع منتج مع حق الارجاع .

مثال٢:- اذا ما تم التعهد بمبلغ ثابت على أنه مكافأة أداء في حالة تحقيق نقطة إنجاز محددة.

ويراعى أنه ... قد يكون التغير المتعلق بالمقابل الذي يتعهد به العميل منصوص عليه صراحة في العقد. وبالإضافة إلى شروط العقد.

.....

(٢):- الحالات التى يعد فيها المقابل المتعهد به متغيرا

الحالة الاولى:- اذا كان العميل لديه توقع صحيح ناشئ عن الممارسات التجارية المعتادة للمنشاة، أو سياساتها المنشورة أو تصريحاتها المحددة بأن المنشأة ستقبل مبلغ مقابل أقل من السعر المبين في العقد.

بمعنى أنه... يُتوقع أن المنشأة ستعرض امتيازاً سعرياً.

وهذا العرض قد يشار إليه على أنه.. خصم، أو تخفيض، أو رد مبلغ، أو استحقاق يسوي عند الشراء مستقبلاً.

وذلك وتبعاً للنطاق .... القضائي، أو الصناعة، أو العميل

.....

الحالة الثانية:- اذا كانت الحقائق والظروف الأخرى تشير إلى أن نية المنشأة، عند الدخول في العقد مع العميل... **هي تقديم تخفيض سعري للعميل.**

.....

(٣):- ما هى طرق تقدير مبلغ المقابل المتغير ؟

على المنشأة أن تقوم بتقدير مبلغ المقابل المتغير باستخدام احدى الطريقتين التاليتين

الطريقة الاولى:- طريقة القيمة المتوقعة

القيمة المتوقعة هي مجموع المبالغ المرجحة بنسبة احتمالها في نطاق مبالغ المقابل الممكنة.

وقد تكون هذه الطريقة مناسبة ... إذا كان لدي المنشأة عدد كبير من العقود ذات الخصائص المتشابهة.

الطريقة الثانية :- طريقة المبلغ الأكثر ترجيحاً .

المبلغ الأكثر ترجيحاً هو المبلغ الوحيد الأكثر ترجيحاً في نطاق مبالغ المقابل الممكنة (أي النتيجة الوحيدة الأكثر ترجيحاً للعقد).

قد تكون هذه الطريقة مناسبة .... إذا كان للعقد نتيجتين ممكنتين فقط **على سبيل المثال:**- إما أن تحقق المنشأة مكافأة أداء أو لا تحققها.

(٤):- ضوابط استخدام طرق تقدير مبلغ المقابل المتغير

الضابط الاول:- تختار المنشاة طريقة من الطريقتين ... التى ترى المنشأة أنها تتوقع أن تتنبأ بشكل أفضل بمبلغ المقابل الذي سيكون للمنشأة حق فيه.

الضابط الثانى:- على المنشأة أن تطبق طريقة واحدة بثبات خلال العقد عند تقدير أثر عدم التأكد على مبلغ المقابل المتغير الذي سيكون للمنشأة حق فيه.

الضابط الثالث:- على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار جميع المعلومات (التاريخية، والحالية، والمتوقعة) المتاحة بصورة معقولة للمنشأة وتحديد عدد معقول من مبالغ المقابل الممكنة.

الضابط الرابع:- ستكون المعلومات التي تستخدمها المنشأة لتقدير مبلغ المقابل المتغير -عادة-مشابهة -للمعلومات التي تستخدمها إدارة المنشأة أثناء عملية العطاء والعرض وفي تحديد الأسعار للسلع أو الخدمات المتعهد بها.

.....

ثانيا:- آثار القيود على تقديرات المقابل المتغير ... على تحديد سعر المعاملة

(١):- القيود على تقديرات المقابل المتغير

القيد الاول:- على المنشأة تضمين جزء من أو كامل مبلغ المقابل المتغير المقدر في سعر المعاملة... **فقط .. بالقدر الذي يكون فيه من المرجح بدرجة عالية ألا يتم رد مبلغ هام من الإيراد المتراكم المعترف به**

وذلك عندما... يتضح عدم التأكد المرتبط بالمقابل المتغير لاحقاً.

القيد الثانى:- على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار كلا من:-

- الترجيح
- ومقدار تسوية الرد من الإيراد.

وذلك عند تقييم ... ما إذا كان مرجحا بدرجة عالية ألا يتم أجراء تسوية لرد مبلغ هام من الإيراد المتراكم المعترف به عندما يتضح عدم التأكد المرتبط بالمقابل المتغير لاحقا.

(٢):- العوامل التي يمكن أن تزيد من الترجيح أو مقدار الرد من الإيراد

وتشمل أي من العوامل التالية، ولكن لا تقتصر عليها:

العامل الاول:- أن يكون مبلغ المقابل معرضاً بدرجة عالية لعوامل خارج تأثير المنشأة. وقد تشمل تلك العوامل التقلب في السوق، وأراء أو تصرفات أطراف ثالثة، وأحوال الطقس، والمخاطر المرتفعة لتقادم السلعة أو الخدمة المتعهد بها.

العامل الثانى:- أن يكون من غير المتوقع اتضاح ظروف عدم التأكد المتعلقة بمبلغ المقابل لفترة طويلة من الزمن.

العامل الثالث:- أن تكون خبرة المنشأة (أو دليل آخر) في أنواع مشابهة من العقود محدودة أو أن تلك الخبرة (أو الدليل الأخر) ذات قيمة تنبؤيه محدودة.

العامل الرابع :-أن تكون للمنشأة ممارسة متبعة إما في منح نطاق عريض من التخفيضات السعرية أو تغيير أحكام وشروط السداد لعقود مشابهة في ظروف مشابهة.

العامل الخامس:- أن يكون للعقد عدد كبير ونطاق عريض من مبالغ المقابل الممكنة.

.....

(٣):- إعادة تقدير المقابل المتغير

على المنشأة في نهاية كل فترة يتم اعداد تقارير عنها تحديث سعر المعاملة المقدر (بما في ذلك تحديث تقييمها لما إذا كانت هناك قيود على تقدير المقابل المتغير) ليمثل بصدق الظروف الحالية في نهاية الفترة التي يعد عنها التقرير وكذلك التغيرات في الظروف التي حدثت خلال تلك الفترة.

.....

ثالثا:- آثار وجود مكون تمويلى هام فى العقد .... على تحديد سعر المعاملة

على المنشأة عند تحديد سعر المعاملة ... تعديل مبلغ المقابل المتعهد به ليعكس آثار القيمة الزمنية للنقود

وذلك فى حالة ...ما إذا كان توقيت الدفعات الذي تم الاتفاق عليه بين أطراف العقد (إما صراحة أو ضمنياً) يقدم للعميل أو المنشأة منفعة هامة لتمويل تحويل السلع أو الخدمات إلى العميل.

وفي هذه الحالة... يعتبر العقد انه يتضمن ....مكون تمويلي هام.

ويراعى الضوابط التالية :-

الضابط الاول:- قد يوجد مكون تمويلي هام بغض النظر عما إذا كان التمويل المتعهد به منصوص عليه صراحة في العقد أو ضمنياً من خلال شروط السداد المتفق عليها بين أطراف العقد.

.....

الضابط الثانى:- الهدف من تعديل مبلغ المقابل المتعهد به بأثر المكون التمويلي الهام:

هو أن تقوم المنشأة بالاعتراف بالإيراد بمبلغ يعكس السعر الذي كان سيدفعه العميل مقابل السلع أو الخدمات المتعهد بها فيما لو كان العميل قد سدد مقابل تلك السلع أو الخدمات نقداً عند (أو على مدار) تحويلها له (أي سعر البيع النقدي).

.....

الضابط الثالث:-على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار جميع الحقائق والظروف ذات العلاقة :

- في تقييم ما إذا كان العقد... يتضمن مكون تمويلي .
- وفى تقييم ما إذا كان المكون التمويلي ..هاماً بالنسبة للعقد، بما في ذلك كلا ما يلي:

(أ) الفرق، إن وجد، بين مبلغ المقابل المتعهد به وسعر البيع النقدي للسلع أو الخدمات المتعهد بها.

(ب) الأثر المجمع للعنصرين التاليين معاً:

١- طول الوقت المتوقع بين قيام المنشأة بتحويل السلع أو الخدمات المتعهد بها إلى العميل وقيام العميل بالسداد مقابل تلك السلع أو الخدمات.

٢- أسعار الفائدة السائدة في السوق ذي الصلة.

.....

الضابط الخامس:- الحالات التى يكون فيها العقد مع العميل ...لا يتضمن مكون تمويلي هام

الحالة الاولى:- اذا كان العميل قد سدد مقابل السلع أو الخدمات مقدما وأن يكون توقيت تحويل تلك السلع أو الخدمات يخضع لرغبة العميل.

الحالة الثانية:- إذا كان جزء هام من مبلغ المقابل المتعهد به من العميل متغيراً وكان مبلغ وتوقيت ذلك المقابل يتغير على أساس وقوع أو عدم وقوع حدث مستقبلي لا يخضع جوهرياً لسيطرة العميل أو المنشأة.

على سبيل المثال: إذا كان المقابل رسوم اتاوة تستند إلى المبيعات.

.....

الحالة الثالثة:- الفرق بين المقابل المتعهد به وسعر البيع النقدي للسلعة أو الخدمة .. ينشأ لأسباب غير تقديم التمويل لأي من العميل أو المنشأة، وأن الفرق بين هذين المبلغين يتناسب مع أسباب الفرق.

على سبيل المثال: فإن شروط السداد قد توفر للمنشأة أو للعميل حماية في حالة عدم إكمال الطرف الآخر لبعض أو لجميع التزاماته بموجب العقد بشكل مناسب.

الضابط السادس:- إذا كانت المنشأة تتوقع، عند نشأة العقد، أن تكون الفترة بين قيام المنشأة بتحويل سلعة أو خدمة متعهد بها إلى العميل وسداد العميل لمقابل السلعة أو الخدمة سنة أو أقل.

فى هذه الحالة ...لا يجب على المنشأة عملياً تعديل مبلغ المقابل المتعهد به بأثر المكون التمويلي الهام

.....

الضابط السابع:- فى حالة تعديل مبلغ المقابل المتعهد به بأثر المكون التمويلي الهام .

فى هذه الحالة ...على المنشأة أن تستخدم **معدل الخصم** الذي تعكسه معاملة تمويل منفصلة بين المنشأة وعميلها عند نشأة العقد.

ويراعى الضوابط التالية فى هذا المعدل :

(أ) ان يعكس هذا المعدل .. الخصائص الائتمانية للطرف الحاصل على التمويل في العقد.

(ب) أن يعكس هذا المعدل ...أي رهن أو ضمان يقدمه العميل أو المنشأة، بما في ذلك الأصول التي يتم تحويلها بموجب العقد.

(ج) قد تكون المنشأة قادرة على تحديد هذا المعدل...من خلال تحديدها للمعدل الذي يخصم المبلغ الاسمي للمقابل المتعهد به إلى السعر النقدي الذي يسدده العميل مقابل السلع أو الخدمات عند (أو على مدار) تحويلها له.

(د) بعد نشأة العقد لا يجوز للمنشأة تحديث معدل الخصم بالتغيرات في معدلات الفائدة أو الظروف الأخرى (مثل التغير في تقييم مخاطر ائتمان العميل).

الضابط الثامن:- على المنشأة عرض آثار التمويل (الفائدة الدائنة والفائدة المدينة) في قائمة الدخل بشكل منفصل عن الإيرادات من العقود مع العملاء.

وعند المحاسبة عن عقد مع عميل يتم الاعتراف بالفائدة الدائنة أو الفائدة المدينة فقط بالقدر الذي نشأ عنه أصل من العقد (أو المبلغ المستحق التحصيل) أو التزام عن العقد.

.....

رابعا:- آثار المقابل غير النقدى ... على تحديد سعر المعاملة

المقصود بالمقابل غير النقدى

هو المقابل الذى يتعهد فيه العميل فى صورة غير نقديه سدادا لقيمة السلع او الخدمات المقدمه

كيفية تحديد سعر المعاملة للعقود التي يتعهد فيها العميل بمقابل في صورة غير نقدية.

القاعدة العامة ... ان سعر المعاملة ..سوف يقاس بالقيمة العادلة للمقابل غير النقدى (أو التعهد بمقابل غير نقدي) .

ويراعى الحالات التالية :-

الحالة الاولى:- إذا كانت المنشأة غير قادرة على تقدير القيمة العادلة للمقابل غير النقدي بشكل معقول.

فى هذه الحالة ... على المنشاة قياس المقابل بشكل غير مباشر بالرجوع إلى أسعار البيع المستقلة للسلع أو الخدمات المتعهد بها للعميل (أو فئة عملاء) بتبادلها مع المقابل.

الحالة الثانية:- إذا ساهم العميل بسلع أو خدمات (على سبيل المثال، مواد، أو معدات أو عمل) لتسهيل تنفيذ المنشأة للعقد.

فى هذه الحالة... على المنشأة أن تُقَيم ما إذا كانت حصلت على السيطرة على تلك السلع أو الخدمات المقدمة. وإذا كان الامر كذلك، فيجب على المنشأة أن تقوم بالمحاسبة عن السلع أو الخدمات المقدمة على أنها مقابل غير نقدي مستلم من العميل.

الحالة الثالثة:- قد تختلف القيمة العادلة للمقابل غير النقدي بسبب شكل المقابل.

مثال:- التغير في سعر سهم سيكون للمنشأة حق في استلامه من العميل.

الحالة الرابعة:- إذا تغيرت القيمة العادلة للمقابل غير النقدي المتعهد به من العميل لأسباب غير شكل المقابل .

مثال:- قد تختلف القيمة العادلة نتيجة لأداء المنشأة.

.....

خامسا:- آثارالمقابل واجب السداد الى العميل... على تحديد سعر المعاملة

(١):- ما هى مكونات المقابل الواجب السداد للعميل ؟

- المبالغ النقدية التي تسددها أو تتوقع أن تسددها المنشأة إلى العميل (أو إلى أطراف أخرى تشتري سلع أو خدمات المنشأة من العميل).
- الاستحقاقات المتعلقة بالشراء مستقبلاً أو البنود الأخرى (على سبيل المثال، الكوبونات وقسائم الشراء) التي يمكن استخدامها مقابل المبالغ المستحقة للمنشأة (أو أطراف أخرى تشتري سلع أو خدمات المنشأة من العميل).

(٢):- كيفية المحاسبة عن المقابل الواجب السداد للعميل

تقوم المنشأة بالمحاسبة عن هذا المقابل ... على أنه تخفيض في سعر المعاملة.

ومن ثم ... تخفيض في الإيراد

إلا إذا كان السداد للعميل يتم مقابل سلعة أو خدمة مميزة بذاتها يحولها العميل إلى المنشأة.

وفى حالة ...إذا كان المقابل الواجب السداد إلى العميل يتضمن مبلغا متغيراً.

فى هذه الحالة... على المنشأة أن تقدر سعر المعاملة (بما في ذلك تقييم مدي وجود قيود على تقدير المقابل المتغير)

(٣):- كيفية المحاسبة إذا كان المقابل الواجب السداد إلى العميل تسديداً لمقابل سلعة أو خدمة مميزة بذاتها من العميل.

فى هذه الحالة ... على المنشأة أن تقوم بالمحاسبة عن شراء السلعة أو الخدمة بنفس الطريقة التي تقوم بالمحاسبة بها عن المشتريات الأخرى من الموردين.

(٤):- كيفية المحاسبة إذا زاد مبلغ المقابل الواجب السداد إلى العميل عن القيمة العادلة للسلعة أو الخدمة المميزة بذاتها التي حصلت عليها المنشأة من العميل.

فى هذه الحالة ... على المنشأة أن تقوم بالمحاسبة عن مثل هذه الزيادة... **على أنها تخفيض في سعر المعاملة.**

وفى حالة ... ما إذا كانت المنشأة غير قادرة على تقدير -بشكل معقول- القيمة العادلة للسلعة أو الخدمة التي حصلت عليها من العميل.

فى هذه الحالة ... على المنشاة المحاسبة عن كل المقابل الواجب السداد إلى العميل على أنه تخفيض في سعر المعاملة.

وبالتالى على المنشأة أن تعترف بتخفيض في الإيراد عند (أو على مدار) وقوع أي من الحدثين التاليين، أيهما يأتي لاحقاً:

الحدث الاول:- قيام المنشأة بالاعتراف بإيراد مقابل تحويل السلع أو الخدمات ذات العلاقة إلى العميل.

الحدث الثانى:- قيام المنشأة بسداد أو تعهدها بسداد المقابل (حتى ولو كان السداد مشروطا بحدث مستقبلي). وقد يكون ذلك التعهد مفهوم ضمنياً من الممارسات التجارية المعتادة للمنشأة.

المطلب التاسع

توزيع سعر المعاملة على التزامات الأداء

ما الهدف من توزيع سعر المعاملة على التزامات الاداء؟

هو أن تقوم المنشأة بتوزيع سعر المعاملة على كل التزام أداء (أو سلعة أو خدمة مميزة بذاتها) بمبلغ يعكس مبلغ المقابل الذي تتوقع المنشأة أن يكون لها حق فيه مقابل تحويل السلع أو الخدمات المتعهد بها إلى العميل.

كيفية توزيع سعر المعاملة على التزامات الاداء

القاعدة العامة ... ان يتم هذا التوزيع على اساس سعر بيع نسبى مستقل ويراعى ... ان هذه الطريقة لاتطبق إذا كان العقد ينطوي على التزام أداء واحد فقط.

ألا انه ... هناك استثناءات من هذه الطريقة فى توزيع سعر المعاملة..وهى :

الاستثناء الاول:- توزيع الخصومات...على التزامات الاداء

الاستثناء الثانى:- توزيع المقابل المتغير... على التزامات الاداء

سنتناول هذا الموضوع بالتفصيل على النحو التالى:-

اولا:- التوزيع الذي يستند إلى أسعار البيع المستقلة

(١): متطلبات توزيع سعر المعاملة على كل تعهد اداء على اساس اسعار البيع المستقلة

لتوزيع سعر المعاملة... على كل تعهد أداء على أساس سعر بيع نسبي مستقل.

فإنه يجب على المنشأة عند نشأة العقد:-

- أن تحدد سعر البيع المستقل للسلعة أو الخدمة المميزة بذاتها .
- وان تحدد التزام الاداء المرتبط بها في العقد.
- وان تقوم بتوزيع سعر المعاملة بنسبة وتناسب بين أسعار البيع المستقلة تلك.

(٢):- ما المقصود بسعر البيع المستقل ؟

هو السعر الذي ستبيع به المنشأة بشكل منفصل سلعة أو خدمة متعهد بها لعميل.

وأفضل دليل على سعر البيع المستقل:

- هو السعر القابل للرصد لسلعة أو خدمة عندما تبيع المنشأة تلك السلعة أو الخدمة بشكل منفصل في ظروف مشابهة إلى عملاء مشابهين.

- والسعر المنصوص عليه تعاقدياً أو في قائمة الأسعار لسلعة أو خدمة قد يكون هو (ولكن لا يجوز الافتراض بأنه هو) سعر البيع المستقل لتلك السلعة أو الخدمة.

(٣):- كيفية التعامل عندما يكون سعر البيع المستقل غير قابل للرصد بشكل مباشر.

فى هذه الحالة... على المنشأة أن تقدر سعر البيع المستقل بمبلغ ينتج عنه توزيعاً لسعر المعاملة يحقق هدف التوزيع .

ويراعى عند تقدير سعر مستقل:

- على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار جميع المعلومات المتاحة للمنشأة بشكل معقول. (بما في ذلك أحوال السوق، والعوامل الخاصة بالمنشأة والمعلومات عن العميل أو فئة العميل)
- وعلى المنشأة أن تستخدم إلى أكبر حد المدخلات القابلة للرصد وأن تطبق طرق التقدير بثبات في الظروف المشابهة.

(٤):- ما هى الطرق الملائمة لتقدير سعر البيع المستقل لسلعة أو خدمة؟

تتضمن ما يلي، ولكنها لا تقتصر عليه:

.....

الطريقة الاولى:- مدخل التقدير السوقي المعدل.

حيث يمكن للمنشاة... تقدير السوق الذي تبيع فيه السلع او الخدمات وتقدير السعر الذي سيكون العميل في ذلك السوق راغباً في دفعه مقابل تلك السلع أو الخدمات.

وقد يتضمن هذا الأسلوب : الرجوع إلى أسعار منافسي المنشأة لسلع أو خدمات مشابهة وتعديل تلك الأسعار حسب الضرورة لتعكس تكاليف وهوامش ربح المنشأة.

.....

الطريقة الثانية:- مدخل التكلفة المتوقعة زائد هامش .

حيث يمكن للمنشأة ... التنبؤ بتكاليفها المتوقعة للوفاء بالتزام أداء ...ثم إضافة هامش ربح مناسب لتلك السلعة أو الخدمة.

الطريقة الثالثة :- مدخل القيمة المتبقية

حيث يمكن للمنشأة ... تقدير سعر البيع المستقل بالرجوع إلى أجمالي سعر المعاملة مطروحا منه مجموع أسعار البيع المستقلة القابلة للرصد لسلع أو خدمات أخرى متعهد بها في العقد.

يمكن للمنشأة أن تستخدم مدخل القيمة المتبقية لتقدير سعر البيع المستقل فقط إذا تم استيفاء أحد الشروط التالية:

الشرط الاول:- أن تبيع المنشأة نفس السلعة أو الخدمة إلى عملاء مختلفين (في ذات الوقت أوفي وقت قريباً منه) بمبالغ متباينة.

بمعنى:- أن سعر البيع متغير بدرجة عالية نظراً لأنه لا يمكن تحديد سعر مستقل نموذجي من المعاملات السابقة أو من دليل آخر قابل للرصد.

الشرط الثانى:- ان لم تحدد المنشأة بعد سعراً لتلك السلعة أو الخدمة وأن السلعة أو الخدمة لم يتم في السابق بيعها على أساس مستقل (أي أن سعر البيع غير مؤكد).

(٥) :- متى تكون هناك حاجة لاستخدام مجموعة من الطرق لتقدير أسعار البيع المستقلة للسلع أو الخدمات المتعهد بها في العقد ؟

إذا كانت اثنتين أو أكثر من تلك السلع أو الخدمات لها أسعار بيع مستقلة متغيرة بدرجة عالية أو غير مؤكدة.

على سبيل المثال:

- **قد تستخدم المنشأة مدخل القيمة المتبقية...** لتقدير سعر بيع مستقل إجمالي لتلك السلع أو الخدمات المتعهد بها التي لها أسعار مستقلة متغيرة بدرجة عالية أو غير مؤكدة.

- **وتستخدم طريقة أخرى ...** لتقدير أسعار البيع المستقلة للسلع أو الخدمات الفردية منسوبة إلى سعر البيع المستقل الإجمالي المقدر الذي تم تحديده بمدخل القيمة المتبقية.

وفى حالة ... استخدام المنشأة مجموعة طرق لتقدير سعر البيع المستقل لكل سلعة أو خدمة متعهد بها في العقد

فى هذه الحالة ... على المنشأة تقييم ما إذا كان توزيع سعر المعاملة حسب أسعار البيع المستقلة المقدرة تلك

متسقا مع هدف التوزيع

ومتسقا مع متطلبات تقدير أسعار البيع المستقلة

ثانيا:- توزيع الخصم... على التزامات الاداء

فى حالة ... حصول العميل على خصم مقابل شراء حزمة سلع أو خدمات ...وكان مجموع أسعار البيع المستقلة لتلك السلع أو الخدمات **المتعهد بها في العقد** يزيد عن **المقابل المتعهد به في العقد.**

فى هذه الحالة .... على المنشأة أن توزع الخصم بنسبة وتناسب على جميع التزامات الأداء في العقد.

الا عندما يكون لدى المنشأة دليل قابل للرصد ...على أن الخصم بكامله يتعلق فقط بالتزام أداء واحد أو أكثر، ولا يتعلق بجميع التزامات الأداء في العقد.

وتوزيع الخصم بنسبة وتناسب في تلك الحالات هو نتيجة لقيام المنشأة بتوزيع سعر المعاملة على كل التزام أداء على أساس أسعار البيع النسبية المستقلة للسلع والخدمات المميزة بذاتها.

يجب على المنشأة أن توزع الخصم بكامله على التزام أداء واحد أو أكثر ولكن ليس على جميع التزامات الأداء في العقد إذا تم استيفاء جميع الضوابط التالية:

الشرط الاول:- أن المنشأة تبيع بانتظام كل سلعة أو خدمة (أو كل حزمة سلع أو خدمات مميزة بذاتها) في العقد على أساس مستقل.

.....

الشرط الثانى:- أن المنشأةً تبيع بانتظام على -أساس مستقل- حزمة (أو حزم) من بعض تلك السلع أو الخدمات المميزة بذاتها ... **بخصم على أسعار البيع المستقلة للسلع أو الخدمات في كل حزمة. و**

الشرط الثالث:- أن الخصم (الموضح في الشرط الثانى) الذي يخص كل حزمة سلع أو خدمات ...**هو - تقريباً - نفس الخصم في العقد،** وتحليل السلع أو الخدمات في كل حزمة يوفر دليلا قابلاً للرصد على التزام الأداء (أو التزامات الأداء) المرتبط به كامل الخصم في العقد.

ويراعى انه :- إذا تم توزيع كامل الخصم على التزام أداء أو أكثر في العقد. **فى هذه الحالة** ... على المنشأة أن توزع ذلك الخصم قبل استخدام مدخل القيمة المتبقية لتقدير سعر بيع السلعة أو الخدمة المستقل .

.....

ثالثا:- توزيع المقابل المتغير.. على التزامات الاداء

قد يكون المقابل المتغير المتعهد به في العقد يخص العقد بكامله أو جزءً محدداً من العقد.

مثال١:- قد يكون المقابل المتغير المتعهد به في العقد يخص ... التزام أداء واحد أو أكثر ولكن ليس جميع التزامات الأداء في العقد .

على سبيل المثال: قد تكون مكافأة مشروطة بقيام المنشأة بتحويل سلعة أو خدمة متعهد بها خلال فترة زمنية محددة.

مثال٢ :- قد يكون المقابل المتغير المتعهد به في العقد يخص ... سلعة أو خدمة واحدة أو أكثر – ولكن ليس كل –من السلع أو الخدمات، المميزة بذاتها المتعهد بها ضمن سلسلة من السلع أو الخدمات تشكل جزء من التزام أداء واحد

على سبيل المثال:- زيادة المقابل المتعهد به للسنة الثانية من عقد خدمة تنظيف مدته سنتان على أساس التغير في مؤشر محدد للتضخم.

شروط توزيع المبلغ المتغير (والتغيرات اللاحقة على ذلك المبلغ) بالكامل على التزام أداء أو على سلعة أو خدمة مميزة بذاتها والتي تشكل جزءً من التزام أداء واحد .

الشرط الاول:- أن تكون شروط المقابل المتغير تتعلق تحديدا بجهود المنشأة للوفاء بالتزام الأداء أو تحويل السلعة أو الخدمة المميزة بذاتها (أو تتعلق بنتيجة محددة من الوفاء بالتزام الأداء أو تحويل السلعة أو الخدمة المميزة بذاتها). و

الشرط الثانى:- أن يكون توزيع مبلغ المقابل المتغير بكامله على التزام أداء أو على السلعة أو الخدمة المميزة بذاتها متسقاً مع هدف التوزيع مع الأخذ في الاعتبار جميع التزامات الأداء وشروط السداد في العقد.

المطلب العاشر:-

التغيرات في سعر المعاملة

ما هى اسباب التغيرات فى سعر المعاملة ؟

يمكن أن يتغير سعر المعاملة بعد نشأة العقد لأسباب عديدة، بما في ذلك اتضاح الأحداث غير المؤكدة أو التغيرات الأخرى في الظروف التي تؤدي إلى تغير مبلغ المقابل الذي تتوقع المنشأة أن يكون لها حق فيه في مقابل السلع أو الخدمات المتعهد بها.

كيفية المحاسبة عن التغيرات اللاحقة فى سعر المعاملة

يجب على المنشأة أن توزع أي تغيرات لاحقة في سعر المعاملة على التزامات الأداء في العقد **بنفس الأساس الذي يتم بناءً عليه التوزيع عند نشأة العقد.**

ويراعى الضوابط التالية :-

الضابط الاول:- لا يجوز للمنشأة أن تقوم بإعادة توزيع سعر المعاملة لتعكس التغيرات في أسعار البيع المستقلة بعد نشأة العقد.

الضابط الثانى:- يجب الاعتراف بالمبالغ التي تم توزيعها على التزام أداء تم الوفاء به على أنها إيراد أو على أنها تخفيض للإيراد في الفترة التي يتغير فيها سعر المعاملة.

الضابط الثالث:- على المنشأة أن توزع التغير في سعر المعاملة بالكامل على واحد أو أكثر، ولكن ليس إلى جميع، التزامات الأداء أو السلع أو الخدمات المميزة بذاتها المتعهد بها ضمن سلسلة تشكل جزءً من التزام أداء واحد فقط إذا تم استيفاء الضوابط المتعلقة بتوزيع المقابل المتغير.

الضابط الرابع:- في حالة... التغير في سعر المعاملة الذي يحدث بعد تعديل العقد

على المنشأة توزيع التغير في سعر المعاملة بأي **مما ينطبق من الطرق الأتية:**

الطريقة الاولى :- فى حالة ... ما إذا كان، وبالقدر الذي يكون فيه، التغير في سعر المعاملة متعلق بمبلغ المقابل المتغير المتعهد به قبل التعديل وكانت المحاسبة عن التعديل تتم كما لو كان إنهاءً للعقد الحالي وإنشاء لعقد جديد.

فى هذه الحالة ... على المنشأة أن توزع التغير في سعر المعاملة على التزامات الأداء المحددة في العقد قبل التعديل

.....

الطريقة الثانية:- في جميع الحالات الأخرى التي لا تتم فيها المحاسبة عن التعديل على أنه عقد منفصل .

فى هذه الحالات... على المنشأة أن توزع التغير في سعر المعاملة على التزامات الأداء في العقد المعدل .

أي التزامات الأداء التي لم يتم الوفاء بها أو لم يتم الوفاء بها جزئياً فوراً بعد التعديل.

مثال

تقوم الشركة (س) ببيع الات التصوير وتقديم خدمات الصيانة لهذه الات.

فاذا علمت ان الشركة تقوم ببيع آلة التصوير بدون خدمات الصيانة بمبلغ ٢٥٠٠٠ ج... وفى ١/٦/٢٠١٩ قامت الشركة (س) ببيع الة تصويرمبلغ ٢٧٤٠٠شامل ابرام عقد صيانة لها لمدة سنة

المطلوب :- المعالجة المحاسبية لهذه المعاملة

يتم اثبات هذه المعاملة كالتالى :-

الخطوة الاولى:- تحديد العقد

وهو فى هذه الحالة واضح من الممارسات المعتادة للمنشاة وابرام عقد الصيانة

الخطوة الثانية:- تحديد التزامات الاداء

وهو فى هذه الحالة... وحيث هناك امكانية بيع كل منتج منفصل عن الاخر فيكون امامنا التزامين اداء

التزام الاداء الاول..... تسليم آلة التصوير

التزام الاداء الثانى .... تقديم خدمات الصيانة

الخطوة الثالثة :- تحديد سعر المعاملة

وهو فى هذه الحالة ... ٢٥٠٠٠ج سعر الالة المنفصل... ٢٧٤٠٠ج سعر الالة شامل خدمات الصيانة

الخطوة الرابعة :- تخصيص سعر المعاملة

سعر الالة المنفصلة.= ٢٥٠٠٠ج

سعر خدمات الصيانة = ٢٧٤٠٠ – ٢٥٠٠٠ = ٢٤٠٠

الخطوة الخامسة :- الاعتراف بالايراد

وفى هذه الحالة... يوجد نوعين للاعتراف بالايراد

اولا:- الاعتراف بالايراد عند نقطة زمنية معينة... وهى تسليم الالة

ثانيا:- الاعتراف بالايراد على مدار زمنى... وهو مدة عقد خدمات الصيانة

= ٢٤٠٠ج / ١٢ = ٢٠٠ج شهريا

المطلب الحادى عشر
كيفية التعامل مع بعض الحالات

الحالة الاولى:- التزامات برد مبلغ

الحالة الثانية :- الضمانات

الحالة الثالثة:- خيارات العميل للسلع أو الخدمات الإضافية

الحالة الرابعة :- حقوق العملاء التي لم تتم ممارستها

الحالة الخامسة:- الرسوم المدفوعة مقدماً غير القابلة للرد

الحالة السادسة :- منح التراخيص

الحالة السابعة :- اتفاقيات إعادة الشراء

الحالة الثامنة :- خيار البيع أوخيار الرد

الحالة التاسعة :- ترتيبات الأمانة

الحالة العاشرة:- ترتيبات اصدار الفاتورة مع الاحتفاظ بالبضاعة

.....

الحالة الاولى:- المقابل المتغير المتعهد به فى العقد... الناتج عن التزامات برد مبلغ

إذا استلمت المنشأة مقابلاً من عميل وتتوقع رد بعض أو كامل ذلك المقابل إلى العميل.

فى هذه الحالة ... عليها أن تعترف **بالتزام برد مبلغ** (بالمبلغ المتوقع رده)

سنتناول هذا الموضوع بالتفصيل على النحو التالى :-

(١):- كيفية قياس الالتزام برد مبلغ

(٢):- ما المقصود بالبيع مع حق الإرجاع ؟

(٣):- كيفية المحاسبة عن.... تحويل منتجات مع حق الإرجاع

.....

(١):- كيفية قياس الالتزام برد مبلغ

ويتم قياس الالتزام برد المبلغ كالتالى:-

القياس الاولى :- يقاس ... بمبلغ المقابل المستلم (أو المستحق السداد) الذي لا تتوقع المنشأة أن يكون لها حق فيه (أي المبالغ التي لم يتم تضمينها في سعر المعاملة).

القياس اللاحق :- يقاس ... من خلال تحديث التزام رد المبلغ .. بالتغير المقابل في سعر المعاملة... وبالتالى التغير في الالتزام المتعلق بالعقد... في نهاية كل فترة يتم اعداد تقارير عنها نتيجة التغيرات في الظروف.

(٢):- ما المقصود بالبيع مع حق الإرجاع ؟

في بعض العقود:-

تحول المنشأة السيطرة على منتج ... إلى العميل

وتمنح العميل ... الحق في إرجاع المنتج لأسباب عديدة (مثل عدم الرضا عن المنتج) ويكون للعميل ... **الحق فى استلام أي مما يلي:**

(أ) رد المقابل المدفوع كاملا أو جزئياً.

(ب) استحقاق يمكن استخدامه مقابل المبالغ المستحقة أو التي سوف تصبح مستحقة للمنشأة.

(ج) منتج آخر في المقابل.

.....

(٣):- كيفية المحاسبة عن.... تحويل منتجات مع حق الإرجاع وكيفية المحاسبة عن .. تقديم خدمات وتكون خاضعة لقابلية استراد المبلغ المسدد عنها.

فى هذه الحالات:-

اولا:- على المنشأة أن تعترف بجميع ما يلي:

(أ) أن تعترف بالإيراد ... مقابل المنتجات التي يتم تحويلها بمبلغ المقابل الذي تتوقع المنشأة أن يكون لها حق فيه

وبالتالى .... لا يتم الاعتراف بالإيراد مقابل المنتجات التي يتوقع إرجاعها.

(ب) ان تعترف... بالتزام برد المبلغ.

(ج) أن تعترف... بأصل (مع تسوية مقابلة على تكلفة المبيعات) مقابل حقها في استرداد المنتجات من العملاء عند تسوية التزام رد المبلغ.

ويراعى الضوابط التالية :

الضابط الاول:- لا يجوز المحاسبة عن التزام المنشأة بأن تكون على استعداد لقبول رد منتج خلال فترة الارجاع على أنه... التزام أداء بالإضافة إلى الالتزام برد المبلغ.

الضابط الثانى:- لا يجوز للمنشأة الاعتراف بإيراد عن أي مبالغ تم تحصيلها (أو مستحقة التحصيل) والتي لا تتوقع المنشأة أن يكون لها حق فيها عندما تحول منتجات إلى العملاء، **ولكن يجب عليها:**-

- الاعتراف بتلك المبالغ التي تم تحصيلها (أو المستحقة التحصيل) على أنها التزام برد مبلغ.
- ولاحقاً في نهاية كل فترة يُعد عنها تقرير ...على المنشأة تحديث تقييمها للمبالغ التي تتوقع أن يكون لها حق فيها مقابل المنتجات المحولة... وإجراء التغيير المقابل في سعر المعاملة، وبناءً عليه في **مبلغ الإيراد المعترف به.**

الضابط الثالث:- لا يعد الاستبدال من قبل العملاء لمنتج مقابل منتج آخر من نفس النوع والجودة والحالة والسعر **(على سبيل المثال،** لون أو مقاس مقابل لون أو مقاس آخر) مرتجعات لغرض تطبيق هذا المعيار.

ثانيا:-على المنشأة تحديث قياس الالتزام برد المبلغ في نهاية كل فترة يُعد عنها تقرير بالتغيرات في التوقعات عن مبلغ الرد.

و أن تعترف بالتعديلات المقابلة ....**على أنها إيراد (أو تخفيضات في الإيراد).**

ثالثا:- القياس الاولي للأصل المعترف به مقابل حق المنشأة في استرداد منتجات من العميل عند تسوية التزام بالرد.

يتم هذا القياس ... بالرجوع إلى القيمة الدفترية السابقة للمنتج (على سبيل المثال، المخزون) مطروحاً منه أي تكاليف متوقعة لاسترداد تلك المنتجات (بما في ذلك النقص المحتمل في قيمة المنتجات المرتجعة للمنشأة).

وفي نهاية كل فترة يُعد عنها تقرير ...على المنشأة تحديث قياس الأصل الناشئ عن التغيرات في التوقعات عن المنتجات التي سيتم إرجاعها.

ويراعى :- عرض الأصل .... بشكل منفصل ...عن الالتزام بالرد.

الحالة الثانية :- الضمانات

من الشائع أن تقدم المنشأة.... **ضمانا عند بيع المنتج** (سواء كان سلعة أو خدمة).

هذا الضمان ... قد يكون وفقاً للعقد أو القانون أو الممارسات التجارية المعتادة لدى المنشأة. **وطبيعة هذا الضمان** ...يمكن أن تختلف اختلافا كبيرا تبعاً لاختلاف الصناعات والعقود.

سنتناول هذه الحالة بالتفصيل على النحو التالى :-

(١):- انواع الضمانات

وهناك نوعين من الضمانات :-

النوع الاول:- ضمانات تأكيد

وهى الضمانات التى ... تقدم للعميل تأكيدا على أن المنتج المعني سوف يؤدي وظيفته حسبما تريده أطراف العقد نظراً لأنه يلتزم بمواصفات متفق عليها.

النوع الثانى:- ضمانات خدمة

وهى الضمانات التى ... تقدم خدمة للعميل بالإضافة إلى **التأكيد بأن المنتج مطابق للمواصفات المتفق عليها.**

.....

(٢):- كيفية المحاسبة عن شراء ضمان منفصل

عندما **يكون للعميل الخيار** في أن يشتري ضماناً بشكل منفصل.

على سبيل المثال.. نظراً لأن الضمان يتم تسعيره والتفاوض عليه بشكل منفصل.

فى هذه الحالة ... فإن الضمان يكون خدمة مميزة بذاتها نظراً لأن المنشأة تتعهد بتقديم الخدمة إلى العميل بالإضافة إلى المنتج الذي له الوظيفة الموضحة في العقد.

وفي هذه الحالة ... على المنشأة أن تقوم بالمحاسبة عن الضمان المتعهد به على أنه التزام أداء . وتخصص جزءً من سعر المعاملة على التزام الأداء ذلك

(٣):- كيفية المحاسبة عندما لايكون للعميل خيار فى شراء ضمان منفصل

عندما **لا يكون للعميل الخيار** في أن يشتري ضماناً بشكل منفصل.

فى هذه الحالة ... على المنشأة أن تقوم بالمحاسبة عن الضمان وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٨) المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة ما لم يكن الضمان المتعهد به أو جزء من الضمان المتعهد به يوفر خدمة للعميل بالإضافة إلى التأكيد بأن المنتج مطابق للمواصفات المتفق عليها.

(٤):- العوامل التى تؤخذ فى الاعتبار عند تقييم ما إذا كان الضمان يقدم خدمة للعميل بالإضافة إلى التأكيد بأن المنتج مطابق للمواصفات المتفق عليها:

العامل الاول:- ما إذا كان الضمان مطلوبا بموجب القانون

حيث انه ... إذا كانت المنشأة مطالبة بموجب القانون بتقديم ضمان.

فى هذه الحالة ... فإن وجود ذلك القانون يشير إلى أن الضمان المتعهد به ليس التزام أداء **نظراً لأن** ... مثل هذه المتطلبات توجد عادة لحماية العملاء من مخاطر شراء منتجات بها عيوب.

العامل الثانى:- طول الفترة التي يغطيها الضمان

حيث أنه ... كلما كانت فترة التغطية أطول.. كلما كان من المرجح أن يكون الضمان المتعهد به التزام أداء

نظراً لأن ... من المرجح هو أن يقدم خدمة بالإضافة إلى التأكيد بأن المنتج مطابق لمواصفات متفق عليها.

العامل الثالث:- طبيعة المهام التي تتعهد المنشأة بتنفيذها

حيث انه ... إذا كان من الضروري للمنشأة تنفيذ مهام محددة لتقديم تأكيد ان منتج مطابق للمواصفات المتفق عليها.

على سبيل المثال.. تقديم خدمة شحن مرتجع لمنتج فيه عيب.

فى هذه الحالة ...يكون من غير المرجح أن تؤدي تلك المهام إلى نشوء التزام أداء.

ويراعى الضوابط التالية :

الضابط الاول:- إذا كان الضمان، أو جزء من الضمان، يقدم خدمة للعميل بالإضافة إلى التأكيد بان المنتج مطابق للمواصفات المتفق عليها.

فى هذه الحالة ... فإن الخدمة المتعهد بها .... تعد التزام أداء.

وبالتالى... على المنشأة أن توزع سعر المعاملة على المنتج وعلى الخدمة.

.....

الضابط الثانى:- إذا تعهدت المنشأة بكل من ضمان من نوع التأكيد وضمان من نوع الخدمة ولكنها لا تستطيع بشكل معقول -أن تقوم بالمحاسبة عنهما بشكل منفصل.

فى هذه الحالة: على المنشأة أن تقوم بالمحاسبة عن كلا الضمانين معاً على أنهما التزام أداء واحد.

.....

الضابط الثالث:- القانون الذي يتطلب أن تدفع المنشأة تعويضا، إذا سببت منتجاتها ضرراً أو تلفاً.

فى هذه الحالة ... لا ينشئ هذا المطلب ...التزام أداء.

مثال:- قد تبيع منشأة مصنعة منتجات في نطاق قضائي يُحمل القانون فيه المنشأة المصنعة المسؤولية عن أي أضرار (على سبيل المثال، على الممتلكات الشخصية) قد يسببها مستهلك يستخدم المنتج للغرض المخصص له.

الضابط الرابع:- فى حالة تعهد المنشأة بتعويض العميل مقابل الالتزامات والأضرار الناشئة عن المطالبات المتعلقة ببراءة الاختراع أو حقوق الطبع أو العلامة التجارية أو أي مخالفة أخرى من جانب منتجات المنشأة.

فى هذه الحالة ... فأن ذلك التعهد لا ينشئ التزام أداء.

ويجب على المنشأة أن تقوم بالمحاسبة عن مثل هذه الالتزامات وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٨).

.....

الحالة الثالثة:- خيارات العميل للسلع أو الخدمات الإضافية

تأخذ خيارات العميل في أن يقتنى سلع أو خدمات إضافية، مجاناً أو بخصم، **أشكالاً عديدة... مثل:-**

- حوافز المبيعات.
- ومنح استحقاق للعميل (أو نقاط).
- وخيارات تجديد العقد.
- أو خصومات أخرى على السلع أو الخدمات التي يتم شراؤها مستقبلاً.

وتقوم المنشأة بالمحاسبة عن هذه الخيارات من خلال الضوابط التالية:

الضابط الاول:- إذا منحت المنشأة العميل، في عقد، الخيار في أن يقتنى سلع أو خدمات إضافية.

فى هذه الحالة ... فإن هذا الخيار ينشئ التزام أداء في العقد... **فقط إذا كان الخيار يقدم حقا ذا أهمية إلى العميل لم يكن ليحصل عليه دون الدخول في ذلك العقد.**

مثال: الخصم الذي يكون إضافي إلى نطاق الخصومات التي يتم منحها عادة على تلك السلع أو الخدمات إلى تلك الفئة من العملاء في تلك المنطقة الجغرافية أو ذلك السوق.

.....

الضابط الثانى:- إذا كان الخيار يقدم حقاً ذا أهمية إلى العميل.

فى هذه الحالة:-

- فإن العميل في الواقع يدفع إلى المنشأة مقدماً مقابل السلع أو الخدمات المستقبلية.

- وتعترف المنشأة بإيراد عندما يتم تحويل تلك السلع أو الخدمات المستقبلية أو عندما ينقضي الخيار.

الضابط الثالث:- إذا كان للعميل الخيار في اقتناء سلعة أو خدمة إضافية بسعر يعكس سعر البيع المستقل لتلك السلعة أو الخدمة.

فى هذه الحالة .. فان هذا الخيار لا يقدم للعميل حقا ذا أهمية حتى ولو كان بالإمكان ممارسة الخيار فقط نتيجة الدخول في عقد سابق.

حيث ان ... المنشأة تكون قد قدمت عرض تسويق ..**وبالتالى عليها أن تقوم بالمحاسبة عنه** وفقاً لهذا المعيار **فقط عندما** يمارس العميل الخيار بشراء السلع أو الخدمات الإضافية.

الضابط الرابع:- إذا لم يكن سعر البيع المستقل لخيار العميل في اقتناء سلع أو خدمات إضافية قابلاً للرصد بشكل مباشر.

فى هذه الحالة... على المنشأة تقديره. ويجب أن يعكس ذلك التقدير الخصم الذي سيحصل عليه العميل عند ممارسة الخيار بعد تعديله **بكل** مما يلي:

- أي خصم يمكن أن يحصل عليه العميل دون أن يمارس الخيار. **و**
- احتمالات ممارسة الخيار.

الضابط الخامس:- إذا كان للعميل حق ذو أهمية في أن يقتنى سلع أو خدمات مستقبلية، وكانت تلك السلع أو الخدمات مشابهة للسلع أو الخدمات الأصلية في العقد ويتم تقديمها وفقاً لأحكام العقد الأصلي.

فى هذه الحالة... يمكن للمنشأة، كبديل عملي، تقدير سعر البيع المستقل للخيار، توزيع سعر المعاملة على السلع أو الخدمات الاختيارية بالرجوع إلى السلع أو الخدمات التي يتوقع تقديمها والمقابل المتوقع المقابل لها. وعادة تكون تلك الأنواع من الخيارات هي لتجديدات العقود.

.....

الحالة الرابعة :- حقوق العملاء التي لم تتم ممارستها.

على المنشأة، عند استلام مبلغ مدفوع مقدما من عميل، أن تعترف بالتزام مرتبط بعقد بالمبلغ المدفوع مقدماً مقابل التزام أداء بتحويل، أو أن تكون مستعدة لتحويل، السلع أو الخدمات في المستقبل.

ويراعى الضوابط التالية :-

الضابط الاول:- على المنشأة أن تستبعد الالتزام المرتبط بذلك العقد (والاعتراف بإيراد) عندما تقوم بتحويل تلك السلع أو الخدمات، وبناء عليه تستوفي التزامها بالأداء.

الضابط الثانى:- يُعطى المبلغ المدفوع مقدما من العميل والغير قابل للرد الحق في استلام سلعة أو خدمة في المستقبل (ويُلزم المنشأة بأن تكون مستعدة لتحويل سلعة أو خدمة).

الضابط الثالث:- **حق التراجع عن الشراء** .. هو حق العملاء فى عدم ممارسة جميع حقوقهم التعاقدية

الضابط الرابع:- إذا كانت المنشأة تتوقع بأن يكون لها حق في مبلغ حق التراجع عن الشراء والمثبت كالتزام مرتبط بعقد.

فى هذه الحالة ... على المنشأة أن تعترف بمبلغ حق التراجع عن الشراء المتوقع على أنه إيراد بالتناسب مع نمط الحقوق التي تمت ممارستها من قبل العميل.

الضابط الخامس:- إذا كانت المنشأة لا تتوقع أن يكون لها حق في مبلغ حق التراجع عن الشراء.

فى هذه الحالة ... على المنشأة أن تعترف بمبلغ حق التراجع عن الشراء المتوقع على أنه إيراد عندما يصبح احتمال ممارسة العميل لحقوقه المتبقية مستبعدا.

الضابط السادس:- على المنشأة أن تعترف بالتزام (وليس إيراداً) عن أي مقابل تم استلامه فيما يخص حقوق عميل لم تتم ممارستها تكون المنشأة مطالبة بأن تحولها إلى طرف آخر.

على سبيل المثال.. تحولها لمنشأة حكومية وفقاً لقوانين الضريبة على الممتلكات التي لم تتم المطالبة بها.

.....

الحالة الخامسة:- الرسوم المدفوعة مقدماً غير القابلة للرد (وبعض التكاليف ذات العلاقة)

(١):- ما المقصود بالرسوم المدفوعة مقدما غير القابلة للرد ؟

في بعض العقود تُحمل المنشأة العميل رسوما مقدمة، غير قابلة للرد عند أو قرب نشأة العقد.

على سبيل المثال:

- رسوم الالتحاق في عقود عضوية النوادي الصحية.
- ورسوم التفعيل في عقود الاتصالات.
- ورسوم الإعداد في بعض عقود الخدمات.
- والرسوم الأولية في بعض عقود التوريد.

(٢):- كيف يتم تحديد تعهدات الأداء في مثل هذه العقود؟

من خلال تقييم ما إذا كانت تلك الرسوم تتعلق بتحويل سلعة أو خدمة متعهد بها.

ويلاحظ فى حالات عديدة ... انه على الرغم من أن الرسوم غير القابلة للرد تتعلق بنشاط تكون المنشأة مطالبة بالقيام به عند أو قرب نشأة العقد للوفاء بالعقد.

ألا ان ذلك النشاط .... لا ينتج عنه تحويل سلعة أو خدمة متعهد بها إلى العميل.

وحيث أن الرسوم المقدمة ... هي دفعة مقدمة مقابل سلع أو خدمات مستقبلية.

وبالتالى ... سيتم الاعتراف بها على أنها إيراد ...**عندما** يتم تقديم تلك السلع أو الخدمات المستقبلية.

وقد تمتد فترة الاعتراف بالإيراد ... إلى ما بعد الفترة التعاقدية الأولية

وذلك فى حالة ...إذا كانت المنشأة تمنح العميل الخيار لتجديد العقد وكان ذلك الخيار يقدم للعميل حقا ذا أهمية .

ويراعى الضوابط التالية :-

الضابط الاول:- إذا كانت الرسوم المقدمة غير القابلة للرد تتعلق بسلعة أو خدمة.

فى هذه الحالة ... على المنشأة تقييم ما إذا كان عليها أن تقوم بالمحاسبة عن السلعة أو الخدمة على أنها التزام أداء منفصل .

الضابط الثانى:- يمكن للمنشأة أن تُحمل العميل رسوماً غير قابلة للرد على أنها مقابل التكاليف التي تم تكبدها في إعداد العقد (أو مهام إدارية أخرى).
وفى حالة ... ما إذا كانت أنشطة الإعداد تلك ... **لا تستوفي شروط التزام الأداء.**
فى هذه الحالة... على المنشأة تجاهل تلك الأنشطة عند قياس مدي التقدم.
وذلك نظراً لأن تكاليف الإعداد فى هذه الحالة ... لا تعكس تحويل الخدمات إلى العميل.
وبالتالى على المنشأة .... تقييم ما إذا كانت التكاليف التي يتم تكبدها في إعداد العقد قد نشأ عنها أصل يجب الاعتراف به .

.....

الحالة السادسة :- منح التراخيص

الترخيص ينشئ حقوقاً لعميل في الملكية الفكرية الخاصة بالمنشأة.
وقد تتضمن تراخيص الملكية الفكرية أياً مما يلي، ولكن لا تقتصر عليه:

- البرامج والتقنية.
- الصور المتحركة والموسيقى وأشكال أخرى من وسائل الاتصال والترفيه.
- الامتيازات.
- براءات الاختراع والعلامات التجارية وحقوق الطبع.

ويراعى الضوابط التالية :-
الضابط الاول:- قد تتعهد المنشأة بتحويل سلع أو خدمات أخرى إلى العميل بالإضافة إلى التعهد بمنح ترخيص (أو تراخيص) إلى العميل... وقد تكون تلك

التعهدات منصوص عليها صراحة في العقد أو تُفهم ضمناً حسب الممارسات التجارية المعتادة للمنشأة أو السياسات المنشورة أو التصريحات المحددة .
وبالتالى على المنشاة ...تحديد كل التزام من التزامات الأداء الواردة في العقد.

الضابط الثانى:- إذا كان التعهد بمنح ترخيص غير مميز بذاته عن السلع أو الخدمات الأخرى المتعهد بها في العقد .
فى هذه الحالة... على المنشأة أن تقوم بالمحاسبة عن التعهد بمنح الترخيص وتلك السلع أو الخدمات المتعهد بها معا على أنها التزام أداء واحد.
وتتضمن الأمثلة على التراخيص الغير مميزة بذاتها عن سلع أو خدمات أخرى متعهد بها في العقد ما يلي:
مثال١:- ترخيصا يشكل عنصرا من سلعة ملموسة وجزء متكامل لتشغيل السلعة.
مثال٢:- ترخيصا يمكن للعميل الانتفاع به فقط بالاشتراك مع خدمة متعلقة به (مثل خدمة انترنت تقدمها المنشأة تمكن العميل من خلال منح الترخيص من الوصول إلى المحتوى).

الضابط الثالث:- إذا كان الترخيص غير مميز بذاته... فعلى المنشأة تحديد ما إذا كان التزام الأداء (الذي يتضمن الترخيص المتعهد به) هو التزام أداء يتم الوفاء به على مدار زمني أو عند نقطة زمنية.

الضابط الرابع:- إذا كان التعهد بمنح الترخيص مميز بذاته عن سلع أو خدمات أخرى متعهد بها في العقد، و كان التعهد بمنح الترخيص... التزام أداء منفصل.

فى هذه الحالة ... على المنشأة أن تحدد ما إذا كان تحويل الترخيص إلى العميل عند نقطة زمنية أو على مدار زمني...وأن تأخذ فى الاعتبار عند هذا التحديد ... ما إذا كانت طبيعة تعهد المنشأة بمنح الترخيص إلى العميل هو تزويد العميل بأي من الآتي:

- حق في الوصول إلى الملكية الفكرية كما هي موجودة طوال فترة الترخيص.
- أو حق في استخدام الملكية الفكرية كما هي موجودة في النقطة الزمنية التي تم منح الترخيص فيها.

.....

الضابط الخامس:- تعد طبيعة تعهد المنشأة بمنح الترخيص ...**بأنها تعهد بإتاحة** حق الوصول إلى الملكية الفكرية للمنشأة **إذا تم استيفاء جميع الشروط التالية:**

الشرط الاول:- أن يتطلب العقد ، أو أن العميل يتوقع بشكل معقول، أن تقوم المنشأة بأنشطة تؤثر بشكل هام في الملكية الفكرية التي للعميل حقوق فيها .

الشرط الثانى:- أن الحقوق الممنوحة بموجب الترخيص تُعرض العميل بشكل مباشر إلى أي آثار ايجابية أو سلبية من أنشطة المنشأة .

الشرط الثالث:- أن تلك الأنشطة لا ينتج عنها تحويل سلعة أو خدمة إلى العميل مع حدوث تلك الأنشطة .

.....

الضابط السادس:- على الرغم من ان العوامل التي قد تشير إلى أن العميل يمكن أن يتوقع بشكل معقول قيام المنشأة بأنشطة تؤثر بشكل هام على الملكية الفكرية تتضمن الممارسات التجارية المعتادة للمنشأة أو السياسات المنشورة أو التصريحات المحددة ... **ليست حاسمة لتحديد ذلك.**

إلا أن.. وجود مصلحة اقتصادية مشتركة بين المنشأة والعميل تتعلق بالملكية الفكرية التي للعميل حقوق فيها ...**قد تشير إلى أن العميل** يمكن أن يتوقع بشكل معقول أن المنشأة ستقوم بمثل تلك الأنشطة.

على سبيل المثال:- إتاوة تستند إلى المبيعات.

.....

الضابط السابع:- الحالات التى تؤثرفيها أنشطة المنشأة بشكل جوهري في الملكية الفكرية التي يكون للعميل حق فيها .

الحالة الاولى:- عندما يتوقع أن تحدث هذه الأنشطة :-

- تغير بشكل جوهري في شكل الملكية الفكرية ..**مثل:**- التصميم أو المحتوى.
- أو تغير بشكل جوهرى فى وظيفة الملكية الفكرية ...**مثل:**- القدرة على أداء الوظيفة أو المهمة.

الحالة الثانية:- عندما تكون قدرة العميل على الحصول على المنفعة من الملكية الفكرية مشتقة بشكل كبير من هذه الأنشطة، أو تعتمد عليها.

على سبيل المثال:- فإن المنفعة من الاسم التجاري غالباً ما يتم اشتقاقها من (أو اعتمادها على) الأنشطة المستمرة للمنشأة التي تدعم أو تحافظ على قيمة الملكية الفكرية.

وبالتالى... فإنه إذا كانت الملكية الفكرية التي للعميل حق فيها لها وظيفة مستقلة بذاتها بشكل جوهري... **فإن جزءاً جوهرياً من منفعتها** ... مشتق من هذه الوظيفة.

ولذلك ... فإن قدرة العميل على الحصول على المنفعة من هذه الملكية الفكرية لن يتأثر بشكل جوهري بأنشطة المنشأة ما لم تتغير تلك الأنشطة بشكل جوهري من حيث شكلها أو وظيفتها.

الضابط الثامن:- تتضمن أنواع الملكية الفكرية التي لها وظيفة مستقلة هامة بذاتها:

- برامج الحاسب الآلي.
- والتركيبات الحيوية أو الدوائية.
- والوسائط الإعلامية الكاملة (على سبيل المثال، الأفلام، وعروض التلفزيون، والتسجيلات الموسيقية).

الضابط التاسع:- إذا تم استيفاء شروط اعتبار طبيعة تعهد المنشأة بمنح الترخيص ...**بأنها تعهد بإتاحة** حق الوصول إلى الملكية الفكرية للمنشأة

فى هذه الحالة ... على المنشأة أن تقوم بالمحاسبة عن التعهد بمنح ترخيص على أنه ...**التزام أداء على مدار زمني**

وذلك نظراً لأن ... العميل سيحصل لحظياً على المنفعة من أداء المنشأة بإتاحة حق الوصول إلى ملكيتها الفكرية ويستهلكها في الوقت الذي يحدث فيه الأداء .

الضابط العاشر:- إذا لم يتم استيفاء شروط اعتبار طبيعة تعهد المنشأة بمنح الترخيص ...**بأنها تعهد بإتاحة** حق الوصول إلى الملكية الفكرية للمنشأة **فى هذه الحالة** ... طبيعة تعهد المنشأة ... هي أن تقدم حقاً لاستخدام الملكية الفكرية للمنشأة كما هي موجودة (من حيث الشكل ووظيفتها التشغيلية) في النقطة الزمنية التي يتم فيها منح الترخيص إلى العميل.

وهذا يعني أن ... العميل يستطيع توجيه استخدام الترخيص في النقطة الزمنية التي يتم فيها تحويل الترخيص والحصول على ما يقارب جميع المنافع منه.

وبالتالى على المنشأة ... أن تقوم بالمحاسبة عن التعهد بتقديم حق لاستخدام الملكية الفكرية للمنشأة على أنه ... **التزام أداء** يتم الوفاء به عند نقطة زمنية.

الضابط الحادى عشر:- لا يمكن الاعتراف الإيراد ... مقابل ترخيص يقدم حقا لاستخدام الملكية الفكرية... **قبل بداية الفترة التي يستطيع العميل خلالها** أن يستخدم الترخيص وينتفع منه. **مثال**:- إذا كانت فترة ترخيص برامج تبدأ قبل تقديم المنشأة رمزاً للعميل (أو خلاف ذلك جعله متاح) يُمكن العميل من استخدام البرنامج فوراً فإن المنشأة لا تثبت إيراداً قبل أن يكون قد تم تقديم الرمز (أو خلاف ذلك جعله متاحاً).

الضابط الثانى عشر:- على المنشأة أن تتجاهل العوامل التالية عند تحديد ما إذا كان الترخيص:

- يقدم حقا في الوصول إلى الملكية الفكرية للمنشأة

- أويقدم حقاً لاستخدام الملكية الفكرية للمنشأة:

العمل الاول:- القيود الزمنية، الإقليم الجغرافي أو الاستخدام

حيث ان هذه القيود... تحدد خصائص الترخيص المتعهد به.

ولا تحدد ...ما إذا كانت المنشأة تفي بالتزام الأداء عند نقطة زمنية أو على مدار زمني.

العامل الثانى:- الضمانات المقدمة من قبل المنشأة بأن لها حقوق براءة اختراع سارية في الملكية الفكرية وأنها ستحمي حقوق براءة الاختراع تلك ضد الاستخدام غير المرخص به .

حيث لا يعد... التعهد بحماية حقوق براءة الاختراع .....التزام أداء.

وذلك نظراً لأن... حماية حقوق براءة الاختراع يحمي قيمة أصول الملكية الفكرية للمنشأة ويقدم تأكيدا للعميل بأن الترخيص الذي يتم تحويله يستوفي مواصفات الترخيص المتعهد به في العقد.

.....

الضابط الثالث عشر:- رسوم الاتاوة المستندة إلى المبيعات أو المستندة إلى الاستخدام

على المنشأة أن تعترف بإيراد مقابل رسوم الاتاوة المستندة إلى المبيعات أو المستندة إلى الاستخدام المتعهد بها في مقابل ترخيص حقوق الملكية الفكرية

فقط أو عندما يكون ترخيص الملكية الفكرية هو البند المهيمن الذي تتعلق به الإتاوات عند (أو مع) وقوع **الأحداث التالية أيها يقع لاحقاً:**

الحدث الاول:- وقوع البيع أو الاستخدام اللاحق

الحدث الثانى:- الوفاء بالتزام الأداء (أو الوفاء به جزئياً) الذي تم تخصيص بعض أو جميع رسوم الاتاوة المستندة إلى المبيعات أو المستندة إلى الاستخدام إليه.

مثال:- قد يكون ترخيص الملكية الفكرية.. هو البند المهيمن الذي تتعلق به الإتاوات

عندما يكون لدى المنشأة ... توقع معقول بأن يقوم العميل بإعطاء قيمة أكبر بكثير للترخيص من قيمة السلع أو الخدمات الأخرى التي تتعلق بها الإتاوات.

وفى هذه الحالة... فإنه يتم الاعتراف بالإيراد من رسوم الإتاوات المستندة إلى المبيعات أو المستندة إلى الاستخدام.

وفى حالة ... اذا كان ترخيص الملكية الفكرية.. هو **بند غير** المهيمن الذي تتعلق به الإتاوات.

فى هذه الحالة ... يتم تطبيق المتطلبات بشأن المقابل المتغير ..على رسوم الإتاوات المستندة إلى المبيعات أو المستندة إلى الاستخدام.

الحالة السابعة :- اتفاقيات إعادة الشراء

(١):- ما المقصود باتفاقية اعادة الشراء ؟

هي عقد تبيع فيه المنشأة أصلا ...**وتتعهد أو يكون لها الخيار** (إما في نفس العقد أو في عقد آخر) بأن تعيد شراء الأصل.

وقد يكون الأصل الذي تتم إعادة شرائه:

- هو الأصل الذي تم –أساساً بيعه إلى العميل.
- أو أصل يُعد –تقريباً– مماثلاً لذلك الأصل.
- أو أصل آخر يُعد الأصل المباع –اساساً مكوناً له.

(٢):- ما هى اشكال اتفاقيات اعادة الشراء ؟

الشكل الاول:– التزام المنشأة بإعادة شراء الأصل (عقد أجل).

الشكل الثانى:– حق المنشأة في إعادة شراء الأصل (خيار شراء).

الشكل الثالث:– التزام المنشأة بإعادة شراء الأصل بناءً على طلب العميل (خيار بيع).

(٣):- كيفية المحاسبة عن اتفاقيات اعادة الشراء

إذا كان على المنشأة التزام أو لها حق في إعادة شراء الأصل (عقد أجل أو خيار شراء)، **فى هذه الحالة** ... لا يحصل العميل على السيطرة على الأصل. **وذلك نظراً** ... لان سلطة العميل محدودة في توجيه استخدام الأصل والحصول على ما يقارب جميع المنافع المتبقية منه حتى وان كان للعميل حيازة مادية للأصل.

وبالتالي..على المنشأة المحاسبة عن العقد حسب الحالات التالية:

الحالة الاولى:- إذا كان بإمكان المنشأة، أو يجب عليها، إعادة شراء الأصل بمبلغ أقل من سعر البيع الأصلي للأصل

فى هذه الحالة ... يتم المحاسبة عن هذا العقد .. **كعقد إيجار** وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٩) ""عقود التأجير""

الحالة الثانية :- إذا كان بإمكان المنشأة، أو يجب عليها، إعادة شراء الأصل بمبلغ مساوي لسعر البيع الأصلي للأصل أو أكبر منه.

فى هذه الحالة ... يتم المحاسبة عن هذا العقد ... كترتيب تمويل...**وبالتالى على المنشأة :**

* الاستمرار في الاعتراف بالأصل ....وايضاً الاعتراف بالتزام مالي مقابل أي مقابل مستلم من العميل.

* أن تعترف بالفرق بين مبلغ المقابل المستلم من العميل ومبلغ المقابل الذي سيدفع إلى العميل على أنه فائدة... وعلى أنه، إذا كان منطبقاً، تكاليف معاملة أو حفظ (على سبيل المثال، تأمين).

ويراعى الضوابط التالية :-

الضابط الاول:- عند مقارنة سعر إعادة الشراء بسعر البيع ... **على المنشأة** أن تأخذ في الاعتبار القيمة الزمنية للنقود.

الضابط الثانى:- في حالة انقضاء الخيار دون ممارسته ... **على المنشأة** استبعاد الالتزام والاعتراف بإيراد.

.....

الحالة الثامنة :- خيار البيع أوخيار الرد

هو.. خيار العميل فى رد او بيع الاصل الذى اشتراه من المنشاة اليها مرة اخرى

اوهو ... التزام المنشاة بإعادة شراء الأصل بناءً على طلب العميل.

ويتم المحاسبة عن هذا الخيار حسب الحالات التالية :

الحالة الاولى:- إذا كان لدى المنشأة التزام بإعادة شراء الأصل بناءً على طلب العميل (خيار بيع) بسعر أقل من سعر البيع الأصلي للأصل.

فى هذه الحالة:- على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار عند نشأة العقد ما إذا كان لدى العميل حافز اقتصادي هام لممارسة ذلك الحق.

حيث أن وجود هذا الحافز الهام ... يدفع العميل الى .. ممارسة هذا الحق

ولتحديد ما إذا كان للعميل حافز اقتصادي هام لممارسة حقه ... على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار :

- علاقة سعر إعادة الشراء بقيمة الأصل المتوقعة في السوق في تاريخ إعادة الشراء
- والمدة الزمنية إلى أن ينقضي الحق.

مثال:- إذا كان متوقعاً أن يتجاوز السعر المتوقع لإعادة الشراء القيمة السوقية للأصل بشكل جوهري فقد يكون هذا مؤشراً على أن للعميل حافزاً اقتصادياً هاماً لممارسة خيار البيع.

وعلى ذلك يتم المحاسبة عن هذه الحالة حسب الحالتين التاليتين:

حالة١:- إذا كان لدى العميل حافز اقتصاديا هاماً لممارسة ذلك الحق.

فى هذه الحالة... على المنشأة أن تقوم بالمحاسبة عن الاتفاقية على أنها عقد إيجار وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٩) "عقود الإيجار"

حالة٢:- إذا لم يكن للعميل حافز اقتصادي هام لممارسة حقه بسعر أقل من سعر البيع الأصلي للأصل .

فى هذه الحالة... على المنشأة أن تقوم بالمحاسبة عن الاتفاقية كما لو كانت... بيع منتج مع حق إرجاعه .

الحالة الثانية:- إذا كان سعر إعادة شراء الأصل مساوياً لسعر البيع الأصلي أو أكبر منه وأكبر من القيمة السوقية المتوقعة للأصل.

فى هذه الحالة ... فإن العقد هو في الواقع اتفاقية تمويل.

.....

الحالة الثالثة :- إذا كان سعر اعادة شراء الأصل مساوياً أو أكبر من سعر البيع الأصلي وأقل من القيمة السوقية المتوقعة للأصل أو مساوياً لها، وليس للعميل حافز اقتصادي هام لممارسة حقه .

فى هذه الحالة... على المنشأة أن تقوم بالمحاسبة عن الاتفاقية كما لو كانت بيع منتج مع حق الإرجاع .

ويراعى الضوابط التالية :-

الضابط الاول:- عند مقارنة سعر إعادة الشراء بسعر البيع فإنه يجب على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار القيمة الزمنية للنقود.

الضابط الثانى:- إذا انقضى الخيار دون ممارسته فيجب على المنشأة استبعاد الالتزام والاعتراف بإيراد.

الحالة التاسعة :- ترتيبات الأمانة

فى حالة ... قيام المنشاة بتسليم .. منتجاً إلى طرف آخر (مثل وكيل أو موزع) لبيعه إلى عملاء نهائيين.

فى هذه الحالة ... على المنشأة تقييم ما إذا كان ذلك الطرف الآخر قد حصل على السيطرة على المنتج في تلك النقطة الزمنية.

حيث أنه ... اذا لم يحصل الطرف الاخر على السيطرة على المنتج

فى هذه الحالة ... لا يجوز للمنشأة أن تعترف بإيراد عند تسليم منتج إلى طرف آخر إذا كان المنتج المسلم يُحتفظ به على سبيل أمانة.

تتضمن المؤشرات على أن ترتيباً ما يعد ترتيب أمانة ما يلي ولكن لا تقتصر عليها:

المؤشر الاول:- اذا كانت المنشأة تسيطر على المنتج إلى أن يقع حدث محدد.

مثل: بيع المنتج إلى عميل للوكيل أو إلى أن تنقضي فترة محددة.

المؤشر الثانى:- اذا كان بإمكان المنشأة أن تطلب إعادة المنتج أو تحويل المنتج إلى طرف ثالث (مثل وكيل آخر).

المؤشر الثالث:- اذا كان الوكيل ليس عليه التزام غير مشروط بالدفع مقابل المنتج (بالرغم من أنه قد يكون مطالبا بدفع تأمين).

.....

الحالة العاشرة:- ترتيبات اصدار الفاتورة مع الاحتفاظ بالبضاعة

(١):- ما المقصود بترتيب إصدار الفاتورة مع الاحتفاظ بالبضاعة؟

يقصد به عقد بموجبه تقدم المنشاة فاتورة للعميل مقابل منتج ولكن تحتفظ المنشاة بالحيازة المادية للمنتج الى أن يتم تحويله إلى العميل عند نقطة زمنية في المستقبل.

على سبيل المثال:- قد يطلب العميل من المنشأة الدخول في مثل هذا العقد نظراً لعدم وجود مساحة متاحة للمنتج لدى العميل أو نظراً للتأخير في الجدول الزمني للإنتاج لدى العميل.

هذا المعيار يتطلب من المنشأة .. أن تحدد متى تكون قد أوفت بالتزامها بالأداء لتحويل المنتج .. **وذلك بتقييم** متى يحصل العميل على السيطرة على ذلك المنتج.

وحيث انه ...في بعض العقود:- يتم تحويل السيطرة إما عندما يتم تسليم المنتج في موقع العميل أو عند شحن المنتج، وهو ما يعتمد على شروط العقد (بما في ذلك شروط التسليم والشحن).

الا انه هناك بعض العقود... قد يحصل فيها العميل على السيطرة على المنتج حتى ولو بقي المنتج في الحيازة المادية للمنشأة.

وفي هذه الحالة ... فإن للعميل القدرة على توجيه استخدام المنتج والحصول منه على ما يقارب جميع المنافع المتبقية حتى ولو قرر عدم ممارسة حقه في الحصول على الحيازة المادية لذلك المنتج.

وبالتالي... لا تسيطر المنشأة على المنتج **ولكنها...** توفر المنشأة للعميل خدمات حفظ الأصل العميل.

(٢):- ضوابط حصول العميل على السيطرة على المنتج في ترتيب إصدار الفاتورة مع الاحتفاظ بالبضاعة

يجب استيفاء جميع الضوابط التالية:

الضابط الاول:- ان يتوفر مؤشر على تحويل السيطرة مثل:-

- إذا كان للمنشأة حق حال في تحصيل مقابل الأصل
- إذا كان للعميل حق الملكية القانوني في الأصل
- إذا قامت المنشأة بتحويل الحيازة المادية للأصل

الضابط الثانى:- أن يكون سبب ترتيب إصدار الفاتورة مع الاحتفاظ بالبضاعة موضوعي **على سبيل المثال:-** أن يكون العميل قد طلب الترتيب.

الضابط الثالث:- أن يكون المنتج محدداً بشكل منفصل على أنه يخص العميل.

الضابط الرابع:- أن يكون المنتج حاليا جاهزا لتحويله مادياً إلى العميل.

الضابط الخامس:- الا يكون للمنشأة القدرة على استخدام المنتج أو توجيهه إلى عميل آخر.

.....

فى حالة ...ما إذا اعترفت المنشأة بإيراد مقابل بيع منتج على أساس إصدار الفاتورة مع الاحتفاظ بالبضاعة.

فى هذه الحالة... على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار ما إذا كان عليها التزامات أداء متبقية (على سبيل المثال، خدمات حفظ) بما يوجب على المنشأة أن تخصص لها جزءً من سعر المعاملة .

المطلب الثانى عشر:- اعتبارات الأصيل مقابل الوكيل

الاعتبار الاول:- فى حالة .. اشتراك طرف آخر .. في تقديم السلع أو الخدمات إلى العميل.

وفى هذه الحالة ... يتعين على المنشأة تحديد ما إذا كانت طبيعة تعهدها:-

هل هو عبارة عن التزام... أداء بتوفير ذات السلع أو الخدمات المحددة **(أي أن المنشأة تكون هي الأصيل)** .

أو هل هو التزام ... باتخاذ الترتيبات الخاصة بتلك السلع أو الخدمات التي يقدمها الطرف الآخر **(أي أن المنشأة تكون هي الوكيل)**.

.....

الاعتبار الثانى:- تحدد المنشأة ما إذا كانت أصيلاً أم وكيلاً لكل سلعة أو خدمة محددة متعهد بها للعميل.

.....

الاعتبار الثالث:- إذا تضمن العقد المبرم مع العميل أكثر من سلعة أو خدمة محددة.

فى هذه الحالة ... يمكن أن تكون المنشأة أصيلاً بالنسبة لبعض السلع أو الخدمات المحددة ووكيلاً لسلع أو خدمات أخرى.

الاعتبار الرابع:- لتحديد طبيعة تعهد المنشأة فإنه:

اولا:- على المنشاة تحديد السلع أو الخدمات المحددة التي سيتم تقديمها للعميل.

مثال: قد تكون عبارة عن ..الحق في سلع أو خدمات سيتم تقديمها من خلال طرف آخر .

ثانيا:- على المنشاة تقييم ما إذا كانت المنشأة تسيطر على كل سلعة أو خدمة محددة قبل تحويل تلك السلعة أو الخدمة إلى العميل.

الاعتبار الخامس:- تكون المنشأة ...هي الأصيل

إذا كانت تسيطر على السلعة أو الخدمة المحددة... **قبل تحويل** تلك السلعة أو الخدمة إلى العميل.

ويراعى الضوابط التالية :-

الضابط الاول:- لا تسيطر المنشأة بالضرورة على السلعة المحددة إذا حصلت المنشأة على ملكية قانونية لهذه السلعة بشكل مؤقت فقط ...قبل تحويل الملكية القانونية إلى العميل.

الضابط الثانى:- قد تفي المنشأة التي تعتبر هي الطرف الأصيل بالتزامها بالأداء لتقديم السلعة أو الخدمة المحددة بنفسها أو قد تُشرك طرف أخر (على سبيل المثال، مقاول من الباطن) لكي يفي ببعض أو كامل التزام الأداء بالنيابة عنها.

الاعتبار السادس:-عندما يكون طرف آخر مشارك في تقديم السلع أو الخدمات لأحد العملاء.

فى هذه الحالة ...تكون المنشاة .. هي الأصيل.. **فى الحالات التالية:-**

حالة١:- عندما تسيطر على السلعة أو أصل آخر من الطرف الآخر، والتي سيتم تحويلها بعد ذلك إلى العميل.

حالة٢:- عندما تسيطر على الحق في خدمة ... سيتم أداؤها من قبل الطرف الآخر، والتي تعطي المنشأة القدرة على توجيه الطرف الآخر لتقديم الخدمة للعميل بالنيابة عن المنشأة.

حالة٣:- عندما تسيطر على سلعة أو خدمة من الطرف الآخر سيتم جمعها مع سلع أو خدمات أخرى من أجل تقديم السلعة أو الخدمة المحددة للعميل.

مثال:- إذا كانت المنشأة تقدم خدمة جوهرية تتمثل في دمج سلع أو خدمات مقدمة من خلال طرف آخر في السلعة أو الخدمة المحددة التي تعاقد عليها العميل.

فى هذه الحالة ... فإن المنشأة تسيطر على السلعة أو الخدمة المحددة قبل تحويلها إلى العميل.

وذلك لأن .... المنشأة تحصل أولاً على السيطرة على المدخلات للسلعة أو الخدمة المحددة (والتي تشمل السلع أو الخدمات من الطرف الآخر)

ثم توجه ... استخدامها لإيجاد المنتج المجمَّع الذي يمثل السلعة أو الخدمة المحددة.

الاعتبار السابع:- عندما تفي المنشأة التي تعد أصيلاً بالتزامها بالأداء (أو خلال وفائها به)..**فعليها أن تعترف بالإيراد** بالمبلغ الإجمالي للمقابل التي تتوقع أن يكون لها حق فيه وذلك نظير مبادلة السلعة أو الخدمة المحددة التي تم تحويلها للعميل.

الاعتبار الثامن :- تكون المنشأة.... وكيلاً

إذا كان التزامها بالأداء ... هو أن تقوم باتخاذ الترتيبات الخاصة لتقديم السلع أو الخدمات المحددة من قبل طرف آخر.

ويراعى الضوابط التالية:-

الضابط الاول:- لا تسيطر المنشأة التي تعد وكيلا... على السلعة أو الخدمة المحددة التي يتم تقديمها من قبل طرف آخر ...**قبل أن يتم تحويلها إلى العميل.**

الضابط الثانى:- عندما تفي المنشأة التي تعتبر وكيلا بالتزامها بالأداء (أو خلال وفائها به).

فى هذه الحالة ... عليها الاعتراف بإيراد بمبلغ أية أتعاب أو عمولة تتوقع أن يكون لها حق فيها في مقابل تقديم الطرف الآخر للسلعة أو الخدمة المحددة.

وقد تكون أتعاب المنشأة أو عمولتها :-

هي صافي مبلغ المقابل الذي تحتفظ به المنشأة بعد أن تسدد للطرف الآخر المقابل المستلم نظير السلع أو الخدمات التي سيقوم ذلك الطرف بتقديمها.

الاعتبار التاسع:- المؤشرات التى تدل على ان المنشأة... تسيطر على السلعة أو الخدمة المحددة قبل تحويلها إلى العميل ... وبالتالى تعد هى الاصيل

المؤشرات التالية على سبيل المثال لا الحصر:

المؤشر الاول:- اذا كانت المنشأة هي المسؤولة بشكل رئيسي عن الوفاء بالتعهد بتقديم السلعة أو الخدمة المحددة. ويتضمن ذلك عادة المسؤولية عن قبول السلعة أو الخدمة المحددة .

مثال:- المسؤولية الرئيسية عن وفاء السلعة أو الخدمة بالمواصفات التي حددها العميل. **وفى هذه الحالة :-**

- تكون المنشاة المسؤولة بشكل رئيسى عن الوفاء بالتعهد بتقديم السلعة او الخدمة المحددة..**هى الاصيل.**
- ويكون الطرف الآخر المشارك في تقديم السلعة أو الخدمة يتصرف بصفته **وكيلاً بالنيابة عن المنشأة.**

المؤشر الثانى:- عندما يكون لدى المنشأة مخاطر المخزون قبل تحويل السلعة أو الخدمة المحددة إلى العميل أو بعد انتقال السيطرة إلى العميل (مثلاً عندما يكون للعميل الحق في إرجاع السلعة).

مثال:- إذا حصلت المنشأة على أو تعهدت بأن تلزم نفسها بالحصول على السلعة أو الخدمة المحددة قبل الحصول على عقد مع أحد العملاء.

فى هذه الحالة ... فان ذلك الأمر قد يشير إلى أن المنشأة لديها القدرة على توجيه استخدام، وكذلك الحصول على جميع المزايا المتبقية بشكل كبير من، السلعة أو الخدمة قبل نقلها إلى العميل.

المؤشر الثالث:- عندما يكون للمنشأة الحرية في وضع السعر للسلعة أو الخدمة المحددة. وقد يكون وضع السعر الذي سيدفعه العميل للسلعة أو

الخدمة المحددة مؤشراً على أن المنشأة تملك القدرة على توجيه استخدام تلك السلعة أو الخدمة، والحصول على ما يقارب جميع المنافع المتبقية.

ويراعى الضوابط التالية الخاصة بهذه المؤشرات:

الضابط الاول:- فى بعض الحالات.. قد يكون للوكيل حرية وضع الأسعار .

مثال:- قد يكون للوكيل بعض المرونة في وضع الأسعار من أجل توليد دخل إضافي من خدمته المتمثلة في ترتيب تقديم السلع أو الخدمات من قبل أطراف أخرى إلى العملاء.

الضابط الثانى:- قد تكون هذه المؤشرات أكثر أو أقل صلة بتقييم السيطرة اعتماداً على طبيعة السلعة أو الخدمة المحددة، وعلى أحكام وشروط العقد. وبالإضافة إلى ذلك، فإنه قد يكون هناك مؤشرات مختلفة تقدم أدلة أكثر إقناعاً في عقود أخري مختلفة.

الاعتبار العاشر:- عندما تتحمل منشأة أخرى التزامات المنشأة بالأداء وتحصل على حقوقها التعاقدية في العقد بحيث لا تصبح المنشأة ملزمة بالوفاء بالتزام الأداء بأن تحول السلعة أو الخدمة المحددة إلى العميل (أي أن المنشأة لم تعد تعمل بصفة أصيل).

فى هذه الحالة ... فلا يجوز للمنشأة أن تعترف بإيراد مقابل التزام الأداء ذلك. وبدلاً من هذا، يجب على المنشأة أن تقيم ما إذا كانت ستعترف بإيراد مقابل الوفاء بالتزام أداء يمثل الحصول على عقد للطرف الآخر (أي ما إذا كانت المنشأة تتصرف بصفة وكيل)..

المطلب الثالث عشر

تكاليف العقد

سنتناول هذا الموضوع بالشرح من خلال النقاط التالية :

اولا:- التكاليف الإضافية للحصول على عقد

ثانيا:- تكاليف الوفاء بعقد

ثالثا:- استهلاك تكاليف العقد المعترف بها كأصل

رابعا:- اضمحلال تكاليف العقد المعترف بها كأصل

.....

اولا:- التكاليف الإضافية للحصول على عقد

(١):- ما المقصود بالتكاليف الإضافية للحصول على عقد مع عميل؟

هي تلك التكاليف التي تتكبدها المنشأة للحصول على عقد مع عميل، والتي لم تكن المنشأة لتتكبدها لو لم يتم الحصول على العقد **(على سبيل المثال:** عمولة المبيعات).

(٢):- كيف يتم الاعتراف بالتكاليف الاضافية للحصول على عقد مع عميل ؟

يتم هذا الاعتراف حسب الحالات التالية :-

الحالة الاولى:- إذا كانت المنشأة ... تتوقع استرداد تلك التكاليف.

فى هذه الحالة ... على المنشأة أن تعترف بهذه التكاليف **.... كأصل**

.....

الحالة الثانية:- إذا كان سيتم تكبدها بغض النظر عما إذا كان العقد قد تم الحصول عليه أم لا.

فى هذه الحالة... على المنشاة الاعتراف بهذه التكاليف ...كمصروف عند تكبدها.

الحالة الثالثة:- إذا قبل العميل صراحة تحمل تلك التكاليف بغض النظر عما إذا كان قد تم الحصول على العقد أم لا.

فى هذه الحالة ... يتم تحميل هذه التكاليف على حساب العميل

الحالة الرابعة :- إذا كانت فترة استهلاك الأصل الذي كانت المنشأة ستعترف به هي سنة واحدة أو اقل.

فى هذه الحالة ... كوسيلة عملية يجوز للمنشأة الاعتراف بالتكاليف الإضافية للحصول على عقد كمصروف عند تكبدها .

.....

ثانيا:- تكاليف الوفاء بعقد

(١):- ما هى شروط الاعتراف بتكاليف الوفاء بعقد كأصل ؟

إذا كانت التكاليف التي يتم تكبدها للوفاء بعقد مع عميل لا تقع ضمن نطاق معيار آخر على **سبيل المثال** :-

- معيار المحاسبة المصري رقم (٢) المخزون .
- أو معيار المحاسبة المصري رقم (١٠) الأصول الثابتة وإهلاكاتها.

– أو معيار المحاسبة المصري رقم (٢٣) الأصول غير الملموسة .

فى هذه الحالة ...على المنشأة أن تعترف بتلك التكاليف المتكبدة للوفاء بالعقد **كأصل فقط إذا كانت تلك التكاليف تستوفي كل الشروط التالية:**

الشرط الاول:– أن تتعلق التكاليف بشكل مباشر بعقد أو بعقد متوقع والذي بإمكان المنشأة تمييزه بشكل محدد.

مثال:– التكاليف المتعلقة بالخدمات التي سيتم تقديمها بموجب تجديد عقد حالي أو تكاليف تصميم أصل سيتم تحويله بموجب عقد محدد لم يتم اعتماده بعد.

الشرط الثانى:– أن التكاليف ستؤدي إلى توليد أو تحسين موارد المنشأة التي سيتم استخدامها في الوفاء (أو الاستمرار في الوفاء) بالتزامات أداء في المستقبل.

الشرط الثالث:– ان يكون من المتوقع استرداد هذه التكاليف.

.....

(٢):– كيف تتم المحاسبة عن التكاليف المتكبدة للوفاء بعقد مع عميل والتى تقع ضمن معيار آخر ؟

فى هذه الحالة ... يتم المحاسبة عن هذه التكاليف وفقا لمتطلبات تلك المعايير

(٣):– ما هى التكاليف التى تندرج بشكل مباشر بعقد مع عميل ؟

تتضمن التكاليف التي تتعلق بشكل مباشر بعقد (أو عقد محدد متوقع) أياً مما يلي:

- **العمالة المباشرة.**

مثل:- رواتب وأجور الموظفين الذين يقدمون الخدمات المتعهد بها بشكل مباشر إلى العميل.

- **المواد المباشرة.**

مثل:- المستلزمات المستخدمة في تقديم الخدمات المتعهد بها إلى العميل.

- **نصيب المنشاة من التكاليف التي تتعلق بشكل مباشر بالعقد أو أنشطة العقد.**

مثل:- تكاليف إدارة العقد والإشراف عليه، وتأمين واهلاك الأدوات والمعدات المستخدمة في تنفيذ العقد.

- **التكاليف التي يتم تحميلها صراحة على العميل بموجب العقد.**
- **التكاليف الأخرى التي يتم تكبدها فقط كنتيجة لدخول المنشأة في العقد**

مثل:- المبالغ التي يتم دفعها إلى مقاولي الباطن.

.....

(٤):- هل هناك تكاليف يتم الاعتراف بها كمصروف عند تكبدها فى جميع الاحوال ؟

يجب على المنشأة أن تعترف بالتكاليف التالية على أنها مصروفات عند تكبدها:

- التكاليف العمومية والإدارية (ما لم يتم تحميل تلك التكاليف صراحة على العميل بموجب العقد)
- تكاليف الفاقد من المواد أو العمالة أو الموارد الأخرى لتنفيذ العقد والتي لم تنعكس في سعر العقد؛

- التكاليف التي تتعلق بالتزامات أداء تم الوفاء بها (أو التزامات أداء تم الوفاء بها جزئياً) في العقد (أي التكاليف التي تتعلق بأداء سابق)؛ و
- التكاليف التي تكون المنشأة غير قادرة على تمييز ما إذا كانت تتعلق بالتزامات أداء لم يتم الوفاء بها أو أنها تتعلق بالتزامات أداء تم الوفاء بها (أو تم الوفاء بها جزئياً).

ثالثا:- استهلاك تكاليف العقد المعترف بها كأصل

الضابط الاول:- يجب أن يتم استهلاك تكاليف عقد مع عميل والمعترف بها الأصل على أساس منتظم يكون متسقاً مع تحويل السلع أو الخدمات التي يتعلق بها الأصل إلى العميل. وقد يكون الأصل متعلقا بسلع أو خدمات سيتم تحويلها بموجب عقد متوقع محدد .

لاحظ انه :- لم يحدد طريقة استهلاك معينة

الضابط الثانى:- على المنشأة أن تعيد النظر دورياً في الاستهلاك ليعكس أي تغير هام في التوقيت المتوقع بمعرفة المنشأة لتحويل السلع أو الخدمات التي يتعلق بها الأصل إلى العميل.

ويجب المحاسبة عن مثل هذا التغير على أنه **تغير في تقدير محاسبي** وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٥).

.....

رابعا:- اضمحلال تكاليف العقد المعترف بها كأصل

على المنشأة أن تعترف بخسارة اضمحلال.. **ضمن الارباح او الخسائر** لتكاليف العقد المعترف بها كأصل

ويتم حساب هذه الخسارة كالتالى :-

= القيمة الدفترية للمبلغ المتبقي من المقابل الذي تتوقع المنشأة استلامه مقابل السلع أو الخدمات التي يتعلق بها الأصل، **مطروحاً منه:**

التكاليف المتعلقة بشكل مباشر بتقديم تلك السلع أو الخدمات والتي لم يتم الاعتراف بها على أنها مصروفات .

ويراعى الضوابط التالية :-

الضابط الاول:- لتحديد مبلغ المقابل الذي تتوقع المنشأة استلامه... على المنشأة أن تستخدم المبادئ الخاصة بتحديد سعر المعاملة .... وتعديل ذلك المبلغ ليعكس أثار مخاطر ائتمان المتعلقة بالعميل.

الضابط الثانى:- قبل أن تقوم المنشأة بالاعتراف بخسارة اضمحلال لتكاليف العقد المعترف بها كأصل .... **على المنشأة أن تعترف** بأي خسارة اضمحلال للأصول التي تتعلق بالعقد والتي تم الاعتراف بها وفقاً لمعيار آخر..

الضابط الثالث:- بعد تطبيق اختبار الاضمحلال لتكاليف العقد المعترف بها كأصل

على المنشأة... تضمين القيمة الدفترية الناتجة للأصل المعترف به... في القيمة الدفترية لوحدة توليد النقد التي يتبع لها لغرض تطبيق معيار المحاسبة

المصري رقم (٣١) "الاضمحلال في قيمة الأصول" على تلك الوحدة المولدة للنقد.

الضابط الرابع:- عندما تتلاشي ظروف الاضمحلال أو أن تكون قد تحسنت.

فى هذه الحالة ... على المنشأة أن تعترف ضمن الارباح او الخسائر بقيمة رد بعض أو كل خسارة الاضمحلال المعترف بها سابقا .

مع مراعاة انه :- لا يجوز أن تتجاوز القيمة الدفترية للأصل بعد زيادتها المبلغ الذي كان سيتم تحديده (صافي بعد الاستهلاك) لو لم يكن قد تم الاعتراف بخسارة اضمحلال في السابق.

.....

المطلب الرابع عشر:- كيفية عرض العقود مع العملاء فى القوائم المالية

الحالة الاولى:- عندما يقوم أي من طرفي العقد.... بالوفاء بالتزاماته.

فى هذه الحالة:-

(أ) **على المنشأة عرض العقد في قائمة المركز المالي على أنه:**

- أصل ناشئ عن عقد.
- أو التزام مرتبط بعقد.

تبعاً للعلاقة بين وفاء المنشأة بالتزاماتها والمتحصلات من العميل.

(ب) **على المنشأة أن تعرض بشكل منفصل** ... أي حقوق غير مشروطة في تحصيل مقابل على أنها مبلغ مستحق التحصيل من العميل.

.....

الحالة الثانية:- إذا سدد العميل المقابل، او كان للمنشاة حق غير مشروط في مبلغ المقابل (مبلغ مستحق التحصيل من العميل)، قبل قيام المنشاة بتحويل السلعة او الخدمة الى العميل.

فى هذه الحالة:- على المنشأة عرض العقد .... على أنه **التزام عقد :**

- عندما يتم السداد.
- أو عندما يكون السداد مستحقاً (أيهما أبكر).

إن التزام العقد هو التزام المنشأة بتحويل سلع أو خدمات إلى عميل حصلت المنشأة منة على المقابل (أو أن يكون مبلغ المقابل مستحقا).

.....

الحالة الثالثة:- إذا قامت المنشأة بالوفاء بالتزاماتها من خلال تحويل سلع أو خدمات إلى العميل قبل أن يسدد العميل المقابل أو قبل أن يكون السداد مستحقا.

فى هذه الحالة:- على المنشأة عرض العقد ...على أنه **أصل ناشئ عن عقد،** وذلك بخلاف أي مبالغ يتم عرضها على أنها مستحقة التحصيل من العميل.

والأصل الناشئ عن عقد: هو حق المنشأة في مقابل سلع أو خدمات قامت المنشأة بتحويلها إلى العميل.

ويراعى الضوابط التالية:-

الضابط الاول:- على المنشأة أن تقيم الأصل الناشئ عن العقد لمعرفة إذا ما كان هناك اضمحلال وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٧).

الضابط الثانى:- ويجب قياس الاضمحلال في قيمة الأصل الناشئ عن العقد، وعرضه والإفصاح عنه وفقاٍ لنفس الأساس باعتباره أصلاً مالياً واقعاً ضمن نطاق المعيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) .

المقصود بالمبلغ المستحق التحصيل من العميل

هو حق غير مشروط للمنشأة .... في تحصيل المقابل.

متى يكون الحق في المقابل غير مشروط ؟

إذا كان مرور الوقت فقط مطلوبا.. قبل أن يصبح سداد ذلك المقابل مستحقا.

مثال:- تقوم المنشأة (س) بالاعتراف بمبلغ مستحق التحصيل من العميل إذا كان لها حق حالي في تحصيله حتى ولو أن ذلك المبلغ قد يُرد في المستقبل.

ويراعى الضوابط التالية:-

الضابط الاول:- على المنشأة أن تقوم بالمحاسبة عن المبلغ المستحق التحصيل من العميل وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٧).

الضابط الثانى:- وعند الاعتراف الأولّي لمبلغ مستحق التحصيل من عقد مع العميل، فإن أي فرق بين قياس المبلغ المستحق وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) ومبلغ الإيراد المعترف به يجب عرضه على أنه مصروف (على سبيل المثال على أنه خسارة اضمحلال).

الضابط الثالث:- يستخدم هذا المعيار مصطلحي "أصل ناشئ عن عقد" والتزام مرتبط بعقد" ولكنه لا يمنع المنشأة من استخدام أوصاف بديلة في قائمة المركز المالي لهذين البندين.

الضابط الرابع:- إذا استخدمت المنشأة وصفا بديلا لمصطلح... **أصل ناشئ عن عقد**

فى هذه الحالة ... على المنشأة أن تقدم معلومات كافية لمستخدمي القوائم المالية للتمييز بين المبالغ المستحقة التحصيل من العميل والأصول الناشئة عن العقد.

.....

المطلب الخامس عشر
متطلبات الإفصاح عن العقود مع العملاء

ما هوالهدف من متطلبات الإفصاح ؟

هو أن تفصح المنشأة عن معلومات كافية لتمكين مستخدمي القوائم المالية من فهم طبيعة، ومبلغ، وتوقيت، وظروف عدم التأكد المتعلقة بالإيراد والتدفقات النقدية الناشئة عن العقود مع العملاء.

ضوابط تحقيق هدف الافصاح

الضابط الاول:- على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار مستوى التفاصيل اللازمة للوفاء بهدف الإفصاح وما هو مقدار التركيز على كل متطلب من المتطلبات المختلفة.

الضابط الثانى:- على المنشأة أن تجمع أو تفصل الإفصاحات بحيث لا يتم حجب المعلومات المفيدة من خلال إما تضمين كمية تفاصيل كبيرة غير هامة أو تجميع بنود لها جوهرياً خصائص مختلفة.

الضابط الثالث:- لا يجب على المنشأة الإفصاح عن معلومات وفقاً لهذا المعيار إذا ما كانت تلك المعلومات تم الافصاح عنها وفقاً لمعيار آخر.

ولتحقيق ذلك الهدف فإنه يجب على المنشأة أن تُفصح عن المعلومات النوعية والكمية عن جميع ما يلي:

اولا:- متطلبات الافصاح عقود العملاء

يجب على المنشأة أن تُفصح عن جميع المبالغ التالية خلال الفترة المالية التي يتم اعداد التقارير عنها ما لم تكن تلك المبالغ قد تم عرضها بشكل منفصل في قائمة الأرباح أو الخسائر وفقاً لمعايير أخرى:

- ✓ الإيراد المعترف به من العقود مع العملاء، والذي يجب على المنشأة أن تُفصح عنه بشكل منفصل عن مصادر إيرادها الأخرى. و
- ✓ أي خسائر اضمحلال معترف بها (وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٧)) لمبالغ مستحقة التحصيل من العملاء أو لأصول ناشئة عن عقود المنشأة مع العملاء، والتي يجب على المنشأة أن تُفصح عنها بشكل منفصل عن خسائر الاضمحلال من العقود الأخرى

تصنيف الإيراد

- ✓ يجب على المنشأة أن تصنف الإيراد المعترف به من العقود مع العملاء إلى فئات تصف كيف تتأثر طبيعة، ومبلغ، وتوقيت، وظروف عدم التأكد المتعلقة بالإيراد والتدفقات النقدية بالعوامل الاقتصادية

- ✓ يجب على المنشأة أن تُفصح عن معلومات كافية لتمكين مستخدمي القوائم المالية من فهم العلاقة بين الإفصاح عن الإيراد حسب فئات التصنيف .

وان تفصح عن وبيانات الإيراد التي يتم الإفصاح عنها لكل قطاع يتم التقرير عنه، إذا كانت المنشأة تطبق معيار المحاسبة المصري رقم (٤١) القطاعات التشغيلية.

أرصدة العقد

١- يجب على المنشأة أن تُفصح عن جميع ما يلي:

(أ) الأرصدة الافتتاحية والختامية للمبالغ المستحقة التحصيل من العملاء والأصول الناشئة من والالتزامات المرتبطة بالعقود مع العملاء إلا إذا قد تم عرضها أو الإفصاح عنها بشكل منفصل. و

(ب) الإيراد المعترف به خلال الفترة التي يتم اعداد التقرير عنها والذي كان ضمن رصيد الالتزام المرتبط بالعقد في بداية الفترة.

(ج) الإيراد المعترف به خلال الفترة التي يتم اعداد التقرير عنها من التزامات الأداء التي تم الوفاء بها (أو تم الوفاء بها جزئياً) في الفترات السابقة (على سبيل المثال، التغيرات في سعر المعاملة).

٢- يجب على المنشأة أن توضح علاقة بين توقيت الوفاء بالتزاماتها بالأداء والتوقيت المعتاد للسداد والأثر الذي تتركه تلك العوامل على أرصدة كل من

الأصل الناشئ عن العقد والالتزام المرتبط بالعقد. ويمكن استخدام معلومات نوعية في التوضيح المقدم.

٣- يجب على المنشأة أن تقدم توضيحاً للتغيرات الهامة في أرصدة الأصل الناشئ عن العقد والالتزام المرتبط بالعقد خلال الفترة التي يتم اعداد التقرير عنها. ويجب أن يتضمن التوضيح معلومات نوعية ومعلومات كمية. تشمل الأمثلة على التغيرات في أرصدة المنشأة من الأصول الناشئة عن العقد والالتزامات المرتبطة بالعقد أياً مما يلي:

(د) التغيرات بسبب تجميع الأعمال.

(هـ) الاثر التراكمي المتمم للتعديلات على الإيراد التي تؤثر في المقابل على أصل ناشئ عن عقد أو التزام مرتبط بعقد، بما في ذلك التعديلات الناشئة عن التغير في قياس مدي التقدم، أو التغير في تقدير سعر المعاملة (بما في ذلك أي تغيرات في تقييم ما إذا كان هناك قيود على تقدير المقابل المتغير) أو تعديل عقد.

(و) الاضمحلال في قيمة أصل ناشئ عن عقد.

(ز) تغيير في الإطار الزمني للحق في المقابل ليصبح غير مشروطاً (أي أعادة تبويب أصل ناشئ عن عقد إلى مبلغ مستحق التحصيل).

تغيير في الإطار الزمني للوفاء بالتزام الاداء (أي للاعتراف بإيراد ناشئ عن التزام مرتبط بعقد).

التزامات الأداء

يجب على المنشأة أن تُفصح عن المعلومات تتعلق بالتزامات الاداء في العقود مع العملاء بما في ذلك تقديم وصف لجميع ما يلي:

(أ) متى تفي المنشأة عادة بالتزاماتها بالأداء (على سبيل المثال، عند الشحن، أو عند التسليم، أو على مدار تقديم الخدمة أو عند إتمام الخدمة)، بما في ذلك متى يتم الوفاء بتعهدات الأداء في ترتيب اصدار الفواتير مع الاحتفاظ بالبضاعة؛ و

(ب) الشروط الهامة للسداد (على سبيل المثال، متى يكون السداد عادة مستحقا، وما إذا كان العقد يشمل مكوناً تمويلياً هاماً، وما إذا كان مبلغ المقابل متغيراً، وما إذا كانت هناك عادة قيود على تقدير المقابل المتغير

(ج) طبيعة السلع أو الخدمات التي تعهدت المنشأة بتحويلها، مع إبراز أي تعهدات أداء لترتيب قيام طرف آخر بتحويل سلع أو خدمات (أي كانت المنشأة تعمل كوكيل)؛ و

(د) الالتزامات مقابل المردودات، ورد المبالغ والالتزامات الأخرى المشابهة؛ و

(هـ) أنواع الضمانات والالتزامات المتعلقة.

سعر المعاملة المخصص لالتزامات الأداء المتبقية

١- على المنشأة أن تُفصح عن المعلومات التالية عن التزاماتها بالأداء المتبقية:

(و) أجمالي مبلغ سعر المعاملة المخصص لالتزامات الأداء لم يتم الوفاء بها (أو لم يتم الوفاء بها جزئياً) كما في نهاية الفترة التي يتم إعداد التقرير عنها؛ و

(ز) توضيح متى تتوقع المنشأة أن تعترف بالمبلغ المفصح عنه كإيراد، والذي يجب على المنشأة أن تُفصح عنه بأي من الطريقتين التاليتين:

1- على أساس كمي باستخدام المدار الزمني الأكثر مناسبة لمدة الالتزام المتبقية، أو؛

2- باستخدام المعلومات النوعية.

كوسيلة عملية، لا يلزم المنشأة أن تفصح عن المعلومات لالتزام أداء إذا تم استيفاء أي من الشرطين التاليين:

(ح) أن يكون التزام الأداء جزء من عقد مدته الأصلية المتوقعة سنة واحدة أو اقل أو؛ و

(ط) أن تكون المنشأة تقوم بالاعتراف بالإيراد من الوفاء بالتزام الأداء

يجب على المنشأة أن توضح نوعياً ما إذا كانت تستخدم الوسيلة العملية وما إذا كان أي مقابل من العقود مع العملاء لم يتم تضمينه في سعر المعاملة،

وبناءً عليه، لم يتم تضمينه في المعلومات التي تم الإفصاح عنها فعلى سبيل المثال، تقدير سعر المعاملة لن يتضمن أي مبالغ تقديرية للمقابل المتغير حال وجود قيود تحول هذا التقدير .

ثانيا:- الافصاح الاحكام المهمة في تطبيق هذا المعيار

يجب على المنشأة أن تُفصح عن الاحكام الشخصية، والتغييرات في تلك الاحكام، التي تم القيام بها عند تطبيق هذا المعيار والتي تؤثر بشكل هام على تحديد مبلغ وتوقيت الإيراد من العقود مع العملاء.

وعلى وجه الخصوص يجب على المنشأة أن توضح الاحكام الشخصية والتغييرات في تلك الاحكام التي تستخدم في تحديد كل من:

- ✓ توقيت الوفاء بالتزامات الأداء .

سعر المعاملة والمبالغ المخصصة لالتزامات الأداء

تحديد توقيت الوفاء بالتزامات الأداء

بالنسبة لالتزامات الأداء التي تفي بها المنشأة على مدار زمني، فإنه يجب على المنشأة أن تُفصح عن كل مما يلي:

- ✓ الطرق المستخدمة للاعتراف بالإيراد (على سبيل المثال وصف طرق المخرجات أو طرق المدخلات المستخدمة وكيف يتم تطبيق هذه الطرق).

- ✓ توضيح لماذا تعكس الطرق المستخدمة وصفاً صادقاً لتحويل السلع أو الخدمات.

بالنسبة لالتزامات الأداء التي يتم الوفاء بها عند نقطة زمنية، يجب على المنشأة أن تُفصح عن الاحكام الشخصية الهامة المطبقة لتقييم متى يحصل العميل على السيطرة على السلع أو الخدمات المتعهد بها.

يجب على المنشأة أن تُفصح عن معلومات عن الطرق، والمدخلات والافتراضات المستخدمة لجميع ما يلي:

- ✓ تحديد سعر المعاملة، الذي يتضمن ولكنه لا يقتصر على، تقدير المقابل المتغير، وتعديل المقابل بأثار القيمة الزمنية للنقود وقياس المقابل غير النقدي.
- ✓ تقييم ما إذا كان هناك قيود على تقدير المقابل المتغير.
- ✓ توزيع سعر المعاملة، بما في ذلك تقدير أسعار البيع المستقلة للسلع أو الخدمات المتعهد بها وتوزيع الخصومات والمقابل المتغير على جزء محدد من العقد (إذا كان منطبقا).

قياس الالتزامات مقابل المردودات، ورد المبالغ، والالتزامات الأخرى المشابهة

ثالثا:- الأصول المعترف بها من تكاليف الحصول على عقد أو الوفاء بعقد مع عميل

يجب على المنشأة وصف كل مما يلي:

(أ) الاحكام الشخصية المطبقة عند تحديد مبلغ التكاليف المتكبدة للحصول على عقد مع عميل أو الوفاء بعقد مع عميل .

(ب) الطريقة التي تستخدمها المنشأة لتحديد الاستهلاك في كل فترة يتم اعداد تقارير عنها.

يجب على المنشأة أن تُفصح عن كل ما يلي:

(ج) الأرصدة الختامية للأصول المعترف بها من التكاليف المتكبدة للحصول على عقد مع عميل أو الوفاء بعقد مع عميل حسب الفئة الرئيسية للأصل (على سبيل المثال، تكاليف الحصول على عقود مع عملاء، وتكاليف ما قبل العقد وتكاليف الإعداد).

(د) مبلغ الاستهلاك واي خسائر اضمحلال تم الاعتراف بها خلال الفترة التي يتم اعداد التقارير عنها.

الوسائل العملية

إذا اختارت المنشأة استخدام الوسيلة العملية (عن وجود مكون تمويلي هام) أو(عن التكاليف الإضافية للحصول على عقد) فيجب على المنشأة أن تُفصح عن تلك الحقيقة.

المطلب السادس عشر

متطلبات الإفصاح عن تصنيف الإيراد

بعض المنشآت قد يكون عليها استخدام أكثر من نوع من فئات التصنيف المتعلق بتصنيف الإيراد. وقد تستوفي منشآت أخرى الهدف باستخدام فئة واحدة فقط لتصنيف الإيراد.

عند اختيار نوع الفئة (أو الفئات) لاستخدامها في تصنيف الإيراد يجب على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار كيف تم عرض المعلومات عن الإيراد لأغراض أخرى، بما في ذلك كل ما يلي:

- الإفصاحات المعروضة خارج القوائم المالية (على سبيل المثال، في نشرات الأرباح أو التقارير السنوية أو البيانات المعروضة للمستثمرين).
- المعلومات التي يتم الاطلاع عليها بشكل منتظم بواسطة متخذ القرار التشغيلي الرئيسي لتقييم الأداء المالي لقطاعات التشغيل.
- المعلومات الأخرى المشابهة لأنواع المعلومات والتي تستخدمها المنشأة أو مستخدمو القوائم المالية للمنشأة لتقييم الأداء المالي للمنشأة أو اتخاذ قرارات توزيع الموارد.

تتضمن أمثلة الفئات التي قد تكون مناسبة ما يلي، ولكن لا تقتصر عليها:

- **نوع السلعة أو الخدمة ...مثل:**- خطوط المنتجات الرئيسية.
- **الإقليم الجغرافي .... مثل:** البلد أو الإقليم.
- **سوق أو نوع العميل ...مثل:** العملاء الحكوميين وغير الحكوميين.

- **نوع العقد ...مثل:**- العقود ذات السعر المحدد والعقود المرتبطة بالوقت والمواد.
- **مدة العقد ... مثل:**- العقود قصيرة الأجل والعقود طويلة الأجل.
- **توقيت تحويل السلع أو الخدمات ... مثل:**- الإيراد من السلع أو الخدمات التي يتم تحويلها عند نقطة زمنية والإيراد من السلع أو الخدمات التي يتم تحويلها على مدار زمني.
- **قنوات المبيعات ... مثل:**- السلع المباعة بشكل مباشر إلى العملاء والسلع المباعة من خلال وسطاء.

المطلب السابع عشر

تاريخ السريان والقواعد الانتقالية

تاريخ السريان

يجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار على الفترات المالية التي تبدأ في أو بعد ١ يناير ٢٠٢٠، ويسمح بالتطبيق المبكر. إذا قامت المنشأة بالتطبيق المبكر، يجب الإفصاح عن ذلك.

التحول

تاريخ التطبيق الأولي هو بداية فترة التقرير التي تطبق فيها المنشأة هذا المعيار لأول مرة.

العقد الذي تم إكماله هو عقد قامت فيه المنشأة بتحويل جميع السلع أو الخدمات المحددة في العقد وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٨) "عقود الانشاء" ومعيار المحاسبة المصري رقم (١١) "الإيراد".

يجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار بأثر رجعي مع إثبات الأثر التراكمي للتطبيق الأولي لهذا المعيار **في تاريخ التطبيق الأولي ..كالتالى :-**

على المنشأة أن تعترف بالأثر التراكمي للتطبيق الأولي لهذا المعيار على أنه تعديل في الرصيد الافتتاحي للأرباح المرحلة لفترة التقرير السنوية التي تشمل تاريخ التطبيق الأولي. **وبموجب هذه الطريقة الانتقالية،** فإنه يجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار بأثر رجعي فقط على العقود التي لم

يكن قد تم إكمالها في تاريخ التطبيق الأولي (على سبيل المثال، ١ يناير ٢٠١٩ بالنسبة لمنشأة تنتهي سنتها المالية في ٣١ ديسمبر).

يجب على المنشأة أن تقدم كلا الإفصاحين الإضافيين التاليين لفترات التقرير التي تشمل تاريخ التطبيق الأولي:

- المبلغ الذي يتأثر به كل بند من القوائم المالية في فترة التقرير الحالية بتطبيق هذا المعيار بالمقارنة مع معيار المحاسبة المصري رقم (٨) ومعيار المحاسبة المصري رقم (١١).
- توضيح لأسباب التغييرات المهمة .

الإشارة إلى معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧)

إذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار مبكراً قبل تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧)، فإن أي إشارة في هذا المعيار إلى معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) يجب أن تقرأ على أنها إشارة إلى معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) "الأدوات المالية: الاعتراف والقياس".

سحب المعايير الأخرى

يحل هذا المعيار محل المعايير التالية:

معيار المحاسبة المصري رقم (٨) "عقود الانشاء".

معيار المحاسبة المصري رقم (١١) "الإيراد".

معيار المحاسبة المصري رقم (٤٩)

عقود التأجير

هذا المعيار .... يحدد المبادئ المتعلقة بالاعتراف والقياس والعرض والإفصاح عن عقود التأجير.

سنتناول هذا المعيار من خلال النقاط التالية :-

المطلب الاول :- الهدف من هذا المعيار

المطلب الثانى:- نطاق تطبيق هذا المعيار

المطلب الثالث:- عقود التاجير التى يعفى فيها المستاجر من المحاسبة عنها كأصول حق انتفاع والتزامات عقود تأجير

المطلب الرابع :- هل يمكن تطبيق المعيار على محفظة عقود تأجير ؟

المطلب الخامس:- تحديد عقد الايجار

المطلب السادس:- تحديد مدة عقد التأجير

المطلب السابع:- المعالجة المحاسبية لعقود التأجير فى دفاتر المستأجر

المطلب الثامن :- المعالجة المحاسبية لعقود التأجير فى دفاتر المؤجر

المطلب التاسع:- معاملات البيع وإعادة الاستئجار

المطلب العاشر:- تاريخ السريان والقواعد الانتقالية

المطلب الاول :- الهدف من هذا المعيار

هذا المعيار يقول أن هدفه ...هو ضمان أن يقدم المستأجرون والمؤجرون معلومات ملائمة بطريقة تعبر بصدق عن تلك المعاملات.

حيث ان هذه المعلومات... تقدم أساسا لمستخدمي القوائم المالية لتقييم أثر عقود التأجير على المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة.

ويراعى الضوابط التالية :-

الضابط الاول:- يجب أن تأخذ المنشأة في الاعتبار أحكام وشروط العقود وكافة الحقائق والظروف المتعلقة بها عند تطبيق هذا المعيار.

الضابط الثانى:- على المنشأة تطبيق هذا المعيار بصورة ثابتة على العقود ذات الخصائص المتشابهة وفي الظروف المتشابهة.

.....

المطلب الثانى:- نطاق تطبيق هذا المعيار

يجب على المنشأة تطبيق هذا المعيار على كافة عقود التأجير بما في ذلك عقود تأجير أصول "حق الاستخدام " في عقد تأجير من الباطن.

ولا يطبق هذا المعيار على عقود التأجير التالية :-

(أ) عقود التأجير لاستكشاف أو الانتفاع بالمعادن والنفط والغاز الطبيعي وما يماثلها من الموارد غير المتجددة

و(ب) عقود تأجير الأصول الحيوية ... ضمن نطاق معيار المحاسبة المصري رقم (٣٥) "الزراعة" المحتفظ بها بواسطة المستأجر

و(ج) ترتيبات امتيازات الخدمة العامة ... ضمن نطاق التفسير المحاسبي المصري رقم (١) "ترتيبات امتيازات الخدمات العامة"

و(د) تراخيص الملكية الفكرية الممنوحة بواسطة المؤجر ... ضمن نطاق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) "الإيراد من العقود مع العملاء"

و**(هـ) الحقوق المحتفظ بها بواسطة المستأجر بموجب اتفاقيات ترخيص** ضمن نطاق معيار المحاسبة المصري رقم (٢٣) "الأصول غير الملموسة" لبنود مثل الأفلام السينمائية وتسجيلات الفيديو والمسرحيات والمخطوطات والبراءات وحقوق النشر. **وبخلاف هذه الحقوق** ... يمكن للمستأجر، ولكن ليس مطلوباً منه، تطبيق هذا المعيار على عقود تأجير الأصول غير الملموسة .

المطلب الثالث:- عقود التأجير التى يعفى فيها المستاجر من المحاسبة عنها كأصول حق انتفاع والتزامات عقود تأجير

هذا الاعفاء اختيارى... بمعنى قد يختار المستأجر عدم المحاسبة عن عقود التأجير كأصول حق انتفاع والتزامات عقود تأجير.. وذلك لعقود التاجير التالية :-

(أ) عقود التأجير قصيرة الأجل

وهو عقد تاجير له مدة ايجار تبلغ ١٢ شهر او اقل **فى تاريخ بداية عقد التأجير.**

ويراعى ان ... عقد التأجير الذى يتضمن خيار شراء **لايعد** عقد تأجير قصير الأجل.

مثال١:- فى ٢٠٢٠/١/١م المنشأة (س) قامت باستئجار اصل من المنشأة (ص) لمدة ١١شهرا بقيمة ايجارية قدرها ٥٠٠٠ ج شهريا.

فى هذه الحالة ... يعتبر هذا العقد.. **عقد تأجير قصير الاجل** بالنسبة للمستأجر.

.....

مثال٢:- فى ٢٠٢٠/١/١م المنشأة (س) قامت باستئجار اصل من المنشأة (ص) لمدة ١١شهرا بقيمة ايجارية قدرها ٥٠٠٠ ج شهريا.مع وجود خيار للمنشأة (س) فى شراء هذا الاصل نهاية مدة التأجير.

فى هذه الحالة ... **لا** يعتبر هذا العقد .. **عقد تأجير قصير الاجل** بالنسبة للمستأجر.

و**(ب) عقود التأجير التي يكون فيها الأصل محل العقد ذا قيمة صغيرة**

مثال:- عقود تأجير أجهزة الحاسب الآلي اللوحية والشخصية والأصناف الصغيرة من الأثاث المكتبي والهواتف.

ويراعى الضوابط التالية :-

الضابط الاول:- إذا اختار المستأجر عدم تطبيق الاعفاء سواءً لعقود التأجير قصيرة الأجل أو عقود التأجير التي يكون فيها الأصل محل العقد ذا قيمة صغيرة.

فى هذه الحالة ... على المستأجر الاعتراف بدفعات الإيجار المرتبطة بتلك الإيجارات باعتبارها مصروفاً إما **بطريقة القسط الثابت** على مدى مدة الإيجار أو أساس منتظم آخر. بغض النظر عن أهمية عقود التأجير تلك للمستأجر.

وهذا الاساس المنتظم الاخر... يطبقه المستأجر ... إذا كان ذلك الأساس أكثر تعبيراً عن نمط منفعة المستأجر.

مثال١:- فى ٢٠٢٠/١/١م المنشأة (س) قامت باستئجار اصل من المنشأة (ص) لمدة ٩ أشهر بقيمة ايجارية قدرها:-

٥١٠٠ ج شهريا خلال الثلاث اشهر الاولى

٥٤٠٠ ج شهريا خلال الثلاث اشهر الثانية

٦٠٠٠ ج شهريا خلال الثلاث اشهر الثالثة

فى هذه الحالة ... يقوم المستاجر بالمحاسبة عن هذا العقد كعقد قصير الاجل بطريقة القسط الثابت كالتالى :

مجموع دفعات الايجار = ٣×٥١٠٠+٣×٥٤٠٠+٣×٦٠٠٠ =٤٩٥٠٠ج

القسط الثابت= مجموع دفعات الايجار/ مدة عقدالايجار=٤٩٥٠٠/٩=٥٥٠٠ج

ويتم الاعتراف بمصروف ايجار شهرى قدره ٥٥٠٠ج على مدى مدة الايجار

الضابط الثانى:- إذا قام المستأجر بالمحاسبة عن عقود التأجير قصيرة الأجل .. بالاعتراف بالايجارات كمصروف بطريقة القسط الثابت على مدى مدة الايجار أو اساس منتظم آخر.

فى هذه الحالة:- على المستأجر أن يعتبر عقد التأجير عقد تأجير جديد لأغراض هذا المعيار... **فى الحالات التالية :-**

الحالة الاولى:- اذا كان هناك تعديلات في عقد التأجير.

الحالة الثانية:- اذا كان هناك أي تعديل في مدة عقد التأجير.

على سبيل المثال.. يمارس المستأجر خياراً لم يدرج سابقاً في تحديد مدة عقد التأجير.

الضابط الثالث:- يجب تطبيق خيار عقود التأجير قصيرة الأجل حسب فئة الأصل محل العقد الذي يتعلق به حق الانتفاع.

ويقصد بفئة الأصل محل العقد :- مجموعة من الأصول محل العقد ذات الطبيعة المتشابهة والاستخدام المتشابه في عمليات المنشأة...

مثل:- سيارات – مبانى – الات ومعدات

الضابط الرابع:- يمكن تطبيق الخيار لعقود التأجير التي يكون فيها الأصل محل العقد ذا قيمة صغيرة على أساس كل عقد تأجير على حده.

مثال:- المنشاة (أ) قامت باستئجار جهاز كمبيوتر من منشأة (س) وعقد استئجار جهاز آخر من المنشاة (ص).

فى هذه الحالة... يمكن تطبيق خيار طريقة المحاسبة عن الاصل محل العقد ذا القيمة الصغيرة على أساس كل عقد تأجير على حده.

الضابط الخامس:- على المستأجر تقييم **قيمة الأصل محل العقد** بناءً على قيمته عندما يكون جديداً، بغض النظر عن عمر الأصل الذي يتم استئجاره.

مثال:- لدى المنشاة (ص)اصل مستعمل قيمته العادلة الحالية ٢٠٠٠ج وقيمته عندما كان جديد ٣٠٠٠٠ج قامت المنشاة (س) باستئجاره

فى هذه الحالة... على المنشاة تقييم ما اذا كانت الاصل ذا قيمة صغيرة بناءا على قيمته عندما كان جديدا ... بمعنى تقييم مبلغ ٣٠٠٠٠ج وليس مبلغ ٢٠٠٠ج.

الضابط السادس:- يتم إجراء تقييم ما إذا كان الأصل محل العقد ذا قيمة صغيرة على أساس مطلق...**كما ان هذا التقييم** ...لا يتأثر بحجم وطبيعة أو ظروف المستأجر...

وبالتالى ... يتوقع أن يتوصل مختلف المستأجرين لنفس الاستنتاجات فيما إذا كان أصل معين محل العقد ذا قيمة صغيرة.

الضابط السابع:- يمكن أن يكون الأصل محل العقد ذا قيمة صغيرة فقط عند توفر:

الشرط الاول:- إمكانية استفادة المستأجر من استخدام الأصل محل العقد وحده أو مع غيره من المصادر المتاحة للمستأجر بسهولة؛ و

الشرط الثانى:- عدم اعتماد الأصل محل العقد بدرجة كبيرة أو ارتباطه بدرجة كبيرة بأصول أخرى.

الضابط الثامن:- إذا كانت طبيعة ذلك الأصل أنه ليس أصل ذا قيمة صغيرة ... وخاصة عندما يكون جديدا ... فانه لا يتأهل عقد تأجير هذا الأصل محل العقد لصفة عقد تأجير أصل ذي قيمة صغيرة .

على سبيل المثال.. عقود إيجار السيارات لا تنطبق عليها صفة أصول ذات قيمة صغيرة نظراً لأن السيارة الجديدة عادة لا تكون ذات قيمة صغيرة.

الضابط التاسع:- إذا قام المستأجر بتأجير الأصل من الباطن أو يتوقع أن يقوم بتأجيره من الباطن.

فى هذه الحالة .... فإن الإيجار الرئيسي لا تنطبق عليه صفة عقد تأجير لأصل ذي قيمة صغيرة.

.....

المطلب الرابع

هل يمكن تطبيق المعيار على محفظة عقود تأجير ؟

فى البداية ... يحدد هذا المعيار ... المحاسبة عن **عقد التأجير الفردي.**

إلا أنه ..كوسيلة عملية... قد تقوم المنشأة بتطبيق هذا المعيار على محفظة من عقود التأجير لها خصائص متشابهة

وذلك فى حالة ... إذا كانت المنشأة تتوقع بصورة معقولة أن الأثر على القوائم المالية من جراء تطبيق هذا المعيار على محفظة عقود إيجار لا يختلف جوهرياً عن تطبيق هذا المعيار على عقود إيجار فردية داخل هذه المحفظة.

وفى هذه الحالة... على المنشأة استخدام التقديرات والافتراضات التي تتناسب مع حجم وتكوين المحفظة.

متى يمكن للمنشأة تجميع عقدين أو اكثر والمحاسبة عن العقود كعقد واحد ؟

يمكن ذلك ... اذا تم إبرامها في نفس الوقت أو في وقت قريب مع نفس الطرف المقابل (أو أطراف ذات علاقة بالطرف المقابل)... **وتم استيفاء شرط واحد أو اكثر من الشروط التالية:**

الشرط الاول:- أن العقود تم التفاوض عليها كحزمة واحدة بهدف تجاري عام لا يمكن فهمه دون الأخذ في الاعتبار العقود مجتمعة.

الشرط الثانى:- أن يعتمد المقابل الذي يتم دفعه في عقد واحد على سعر أو أداء العقد الآخر.

الشرط الثالث:- أن حقوق استخدام الأصول محل العقد المنقولة في العقود (أو بعض حقوق استخدام الأصول محل العقد المنقولة في كل عقد من العقود) تشكل مكوِّن عقد تأجير واحد .

المطلب الخامس:- تحديد عقد الايجار

يجب على المنشأة عند ... **نشأة العقد** تقييم ما إذا كان العقد ...

عقد تأجير..... أو يتضمن عقد تأجير.

حيث يكون العقد عقد تأجير او يتضمن عقد تأجير اذا كان سيتم الوفاء بهذا العقد من خلال الاعتماد على **اصل محدد** .. وان ينقل هذا العقد **حق السيطرة** على المنافع من هذا الاصل المحدد طوال فترة الاستخدام.

سنتناول هذا الموضوع من خلال النقاط التالية:-

اولا:- متى يكون العقد عقد تأجير أو يتضمن عقد تأجير؟

ثانيا:- متى يكون على المنشأة إعادة تقييم ما إذا كان العقد... عقد تأجير أو يتضمن عقد تأجير؟

ثالثا :- تقييم حق السيطرة على استخدام الاصل المحدد طوال فترة الاستخدام

رابعا:- فصل مكونات العقد

.....

اولا:- متى يكون العقد عقد تأجير أو يتضمن عقد تأجير؟

إذا كان العقد ينقل **حق السيطرة** على استخدام **أصل محدد** لفترة من الزمن لقاء مقابل.

وهذه الفترة من الزمن ... قد توصف على أساس حجم استخدام أصل محدد .

على سبيل المثال: عدد وحدات الإنتاج التي سيتم استخدام عنصر من المعدات لإنتاجها.

ثانيا:- متى يكون على المنشأة إعادة تقييم ما إذا كان العقد... عقد تأجير أو يتضمن عقد تأجير؟

على المنشاة القيام باعادة هذا التقييم **فى حالة واحدة فقط ... وهى حالة تغير شروط وأحكام العقد.**

ثالثا :- تقييم حق السيطرة على استخدام الاصل المحدد طوال فترة الاستخدام

سنتناول هذا الموضوع من خلال النقاط التالية :-

١-ضوابط تحديد الأصل

٢-تأثير حقوق استبدال الاصل على السيطرة على المنافع الاقتصادية من استخدامه

٣- متطلبات تقييم ما إذا كان عقد التأجير ينقل حق السيطرة على استخدام أصل محدد لفترة من الوقت

.....

١ -ضوابط تحديد الاصل

الضابط الاول:- يجري عادة تحديد الأصل بالنص عليه صراحة في العقد. ومع ذلك، يمكن ايضاً تحديد الأصل ضمنياً وقتما يكون الأصل متاحاً للاستخدام بواسطة العميل.

الضابط الثانى:- إذا كان العميل يمتلك حق السيطرة على استخدام الأصل المحدد فقط لجزء من مدة عقد التأجير .

فى هذه الحالة ... فإن العقد يتضمن عقد تأجير لهذا الجزء من المدة.

الضابط الثالث:- قد يتم الدخول في عقد لاستلام سلع أو خدمات من خلال ترتيب مشترك أو نيابة عن ترتيب مشترك كما هو معرف في معيار المحاسبة المصري رقم (٤٣) "الترتيبات المشتركة".

في هذه الحالة.... فإن الترتيب المشترك يمثل العميل في العقد.

وبالتالى... لتقييم ما إذا كان مثل هذا العقد يتضمن عقد تأجير.

فعلى المنشأة .... تقييم ما إذا كان للترتيب المشترك حق السيطرة على استخدام الأصل المحدد طوال فترة الاستخدام.

الضابط الثانى:- إذا كان للمورد حق أو التزام لاستبدال الأصل فقط في تاريخ معين أو عند وقوع حدث معين أو بعده.

فى هذه الحالة .... فإن حق المورد في الاستبدال... **لن يكون أساسياً** .

وذلك نظراً لأن ...المورد ليس له القدرة العملية لاستبدال أصول بديلة خلال فترة الاستخدام.

الضابط الثالث:- تقييم المنشأة فيما إذا كان حق المورد في الاستبدال أساسياً... يستند على الوقائع والظروف عند نشأة العقد ...**واستبعاد** أي اعتبارات للأحداث المستقبلية التي لم يكن حدوثها مرجحاً عند نشأة العقد.

تشمل أمثلة الأحداث المستقبلية التي كان من غير المرجح حدوثها عند نشأة العقد وبالتالي يجب استبعادها من التقييم:-

مثال١:- اتفاق بواسطة عميل مستقبلي لدفع سعر أعلى من معدل السوق لاستخدام الأصل.

مثال٢:- إدخال تقنية جديدة لم يتم تطويرها بشكل كبير عند نشأة العقد.

مثال٣:- اختلاف كبير بين استخدام العميل للأصل أو أداء الأصل والاستخدام أو الأداء المرجح للأصل عند نشأة العقد.

مثال٤:- اختلاف كبير بين السعر السوقي للأصل خلال فترة الاستخدام والسعر السوقي المرجح عند نشأة العقد

الضابط الرابع:- إذا كان الأصل في موقع العميل أو أي موقع آخر.

فى هذه الحالة ... فإن التكلفة المرتبطة باستبداله ... تكون أعلى من تكلفة استبداله عندما يكون في موقع المورد.

وبالتالي فى هذه الحالة ... يكون من المرجح أن تتجاوز المنافع المرتبطة باستبداله.

الضابط الخامس:- إن حق المورد أو التزامه لاستبدال الأصل لإجراء صيانة وإصلاح، أو كان الأصل لا يعمل بصورة جيدة أو في حال توفر تحديثات تقنية.

كل هذا ... لا يمنع العميل من الحصول على حق الانتفاع بأصل محدد.

الضابط السادس:- إذ كان العميل لا يمكنه أن يحدد بسهولة ما إذا كان المورد له حق أساسي في الاستبدال.

فى هذه الحالة.... يجب أن يفترض العميل أن أي حق في الاستبدال ليس أساسياً.

الضابط السابع:- يعد الجزء من الطاقة الإنتاجية للأصل .. **أصلاً محدداً**

إذا كان من الممكن ....تمييزه بطبيعته الملموسة ...**مثل:** طابق في مبنى.

الضابط الثامن:- الطاقة الإنتاجية أو الجزء الآخر من الأصل الذي لا يمكن تمييزه بطبيعة ملموسة .... **لا يعد أصلاً محدداً .. مثل:**- الجزء من الطاقة الانتاجية من كابل الالياف الصناعية

وذلك ...ما لم يمثل ما يقارب معظم الطاقة الإنتاجية للأصل ومن ثم يمنح العميل الحق في الحصول على ما يقارب جميع المنافع الاقتصادية من استخدام الأصل.

.....

٣- **متطلبات تقييم ما إذا كان عقد التأجير ينقل حق السيطرة على استخدام أصل محدد لفترة من الوقت ... وبالتالى** تقييم ما إذا كان العقد عقد تأجير أو يتضمن عقد تأجير.

المتطلب الاول:- على المنشأة تقييم ما إذا كان العميل يتمتع طوال فترة الاستخدام

بحق الحصول على ما يقارب كافة المنافع الاقتصادية من استخدام الأصل المحدد بدرجة كبيرة .

المتطلب الثانى:- تقييم ما اذا كان العميل يتمتع طوال فترة الاستخدام بحق توجيه السيطرة على استخدام الأصل المحدد .

سنتناول هذان المتطلبان بالتفصيل على النحو التالى :-

المتطلب الاول:- تقييم ما إذا كان العميل يتمتع طوال فترة الاستخدام بحق الحصول على ما يقارب كافة المنافع الاقتصادية من استخدام الأصل المحدد بدرجة كبيرة .

الضابط الاول:- حيث أن ... السيطرة على استخدام أصل محدد... **تتطلب أن يكون** للعميل الحق في الحصول على ما يقارب جميع المنافع الاقتصادية من استخدام الأصل طوال فترة الاستخدام .

على سبيل المثال: من خلال الحصول على حق الانتفاع الحصري للأصل طوال هذه الفترة.

هذه المنافع الاقتصادية من استخدام الاصل ... يمكن للعميل الحصول عليها بصورة مباشرة أو غير مباشرة **بعدة طرق مثل** :-

- من خلال استخدام الأصل .
- أومن خلال الاحتفاظ بالاصل.
- أومن خلال تأجير الاصل من الباطن.

مكونات المنافع الاقتصادية من استخدام الأصل تشمل:-

- منتجاته الرئيسية والثانوية (بما في ذلك التدفقات النقدية الممكنة الناتجة من هذه البنود)
- والمنافع الاقتصادية الأخرى من استخدام الأصل التي يمكن تحققها من معاملة تجارية مع طرف ثالث.

الضابط الثانى:- عند تقييم الحق في الحصول على ما يقارب جميع المنافع الاقتصادية من استخدام الأصل.... **على المنشأة الأخذ في الاعتبار** المنافع الاقتصادية الناتجة من استخدام الأصل ضمن النطاق المحدد لحق العميل في استخدام الأصل

مثال ١:

إذا حصر العقد استخدام سيارة في منطقة جغرافية معينة واحدة فقط خلال فترة الاستخدام.

فى هذه الحالة ...على المنشأة الأخذ في الاعتبار فقط المنافع الاقتصادية من استخدام السيارة في تلك المنطقة وليس خارجها.

مثال٢:- إذا حدد العقد للعميل إمكانية قيادة السيارة لعدد معين من الأميال فقط خلال فترة الاستخدام.

فى هذه الحالة .. على المنشأة الأخذ في الاعتبار فقط المنافع الاقتصادية من استخدام السيارة بعدد الأميال المسموح بها وليس بأكثر منها.

الضابط الثالث:- إذا اشترط العقد أن يدفع العميل للمورد أو لطرف آخر جزءاً من التدفقات النقدية الناتجة من استخدام الأصل على أنها المقابل.

فى هذه الحالة ... فإن تلك التدفقات النقدية التي تم دفعها على أنها المقابل يجب اعتبارها جزءً من المنافع الاقتصادية التي يحصل عليها العميل من استخدام الأصل.

مثال: إذا تعين على العميل أن يدفع للمورد نسبة من المبيعات من استخدام مساحة معرض تجزئة على أنها المقابل لهذا الاستخدام .

فى هذه الحالة ... فإن هذا الشرط لا يمنع العميل من الحق في الحصول على ما يقارب جميع المنافع الاقتصادية من استخدام مساحة معرض التجزئة.

وذلك لان ... التدفقات النقدية الناتجة من تلك المبيعات تعد منافع اقتصادية يحصل عليها العميل من استخدام مساحة معرض التجزئة، والتي يتم بعد ذلك دفع جزء منها للمورد على أنها مقابل لحق استخدام هذه المساحة.

المتطلب الثانى:- تقييم ما اذا كان العميل يتمتع طوال فترة الاستخدام بحق توجيه السيطرة على استخدام الأصل المحدد .

(١):- يكون للعميل الحق في توجيه استخدام أصل محدد طوال فترة الاستخدام

في أي من الحالات التالية فقط:

الحالة الاولى :- اذا كانت القرارات المتعلقة بكيفية وغرض استخدم الأصل محددة مسبقاً وكان للعميل الحق في تشغيل الأصل (أو توجيه الآخرين لتشغيل الأصل بالطريقة التي يحددها) طوال فترة الاستخدام من دون أن يكون للمورد حق تغيير تعليمات التشغيل.

الحالة الثانية :- اذا كانت القرارات المتعلقة بكيفية وغرض استخدم الأصل محددة مسبقاً و

أن العميل صمم الأصل (أو جوانب محددة من الأصل) بطريقة محددة مسبقاً للكيفية والغرض الذي سيستخدم فيه الأصل طوال فترة الاستخدام

الحالة الثالثة:- اذا كان للعميل الحق في توجيه الكيفية والغرض من استخدم الأصل طوال فترة الاستخدام .

(٢):- متى يكون للعميل الحق في توجيه كيفية وغرض استخدام الأصل؟

إذا كان يمكنه تغيير كيفية وغرض استخدام الأصل طوال فترة الاستخدام في حدود نطاق حقه في الاستخدام المحدد في العقد .

(٣):- ما الذى تاخذه المنشاة فى الاعتبار عند تقييم ما اذا كان لها الحق فى توجيه كيفية وغرض استخدام الاصل ؟

تأخذ في الاعتبار ...**حقوق اتخاذ القرار الأكثر صلة** بتغيير كيفية وغرض استخدام الأصل طوال فترة الاستخدام .

متى تكون حقوق اتخاذ القرار ذات صلة؟

عندما تؤثر هذه الحقوق ...على المنافع الاقتصادية الناتجة من الاستخدام.

ويلاحظ انه .. .من المرجح أن تختلف حقوق اتخاذ القرار الأكثر صلة باختلاف العقود استناداً إلى طبيعة الأصل وشروط وأحكام العقد.

(٤):- امثلة حقوق اتخاذ القرار التي تمنح الحق في تغيير كيفية وغرض استخدام الأصل في النطاق المحدد لحق العميل في الاستخدام اعتماداً على الظروف:

مثال١:- حقوق تغيير نوع المخرجات المنتجة بواسطة الأصل .

مثل:- اتخاذ قرار لاستخدام حاوية شحن لنقل بضائع أو للتخزين أو اتخاذ قرار بشأن تشكيلة المنتجات المباعة من مساحة معرض التجزئة.

مثال٢:- حقوق تغيير توقيت إنتاج المخرجات.

مثل:- اتخاذ قرار متى سيتم استخدام بند من الماكينات أو محطة الطاقة.

مثال٣:-حقوق تغيير مكان إنتاج المخرجات.

مثل: اتخاذ قرار بشأن وجهة شاحنة أو سفينة أو اتخاذ قرار بشأن مكان استخدام بند من المعدات.

مثال٤:- حقوق تغيير ما إذا كان سيتم إنتاج المخرجات، وكمية المخرجات.

مثل:- اتخاذ قرار بشأن ما إذا كان سيتم إنتاج الطاقة من محطة طاقة وما هي كمية الطاقة التي يتم إنتاجها من محطة الطاقة تلك.

مثال: حقوق اتخاذ القرار التي لا تمنح الحق في تغيير كيفية وغرض استخدام الأصل. الحقوق التي تقتصر على تشغيل أو صيانة الأصل. ويمكن الاحتفاظ بمثل هذه الحقوق بواسطة العميل أو المورد.

ويراعى الضوابط التالية:-

الضابط الاول:- على الرغم من أن حقوقاً مثل حقوق تشغيل وصيانة الأصل تعد ضرورية في كثير من الأحيان لكفاءة استخدام الأصل... **فهي ليست حقوقاً لتوجيه** كيفية وغرض استخدام الأصل، وغالباً ما تعتمد على قرارات حول كيفية وغرض استخدام الأصل.

الضابط الثانى:- حقوق تشغيل الأصل قد تمنح العميل حق توجيه استخدام الأصل إذا كانت القرارات ذات الصلة بكيفية وغرض استخدام الأصل تم تحديدها مسبقاً .

(٥):- ما هى الطرق التى تتحدد بها القرارات ذات الصلة بكيفية وغرض استخدام الأصل مسبقاً ؟

- عن طريق تصميم الأصل.
- أو عن طريق القيود التعاقدية على استخدام الأصل.

(٦):- ما الذى تاخذه المنشاة فى الاعتبار عند تقييم ما إذا كان للعميل الحق في توجيه استخدام الأصل؟

يجب على المنشأة الأخذ في الاعتبار فقط الحقوق في اتخاذ القرارات بشأن استخدام الأصل خلال فترة الاستخدام، ما لم يكن العميل هو الذي صمم الأصل (أو جوانب محددة من الأصل) .

وبالتالى... فإن المنشأة لا يجوز أن تأخذ في الاعتبار القرارات المحددة مسبقاً قبل فترة الاستخدام ما لم يكن العميل هو الذي صمم الأصل (أو جوانب محددة من الأصل) .

مثال:- إذا كان العميل قادراً فقط على تحديد مخرجات الأصل قبل فترة الاستخدام.

فى هذه الحالة ... فإن العميل... ليس له الحق في توجيه استخدام ذلك الأصل.

حيث إن.. القدرة على تحديد المخرجات في العقد قبل فترة الاستخدام من دون أي حقوق أخرى لاتخاذ قرارات متعلقة باستخدام الأصل، تعطي العميل نفس الحقوق التي يتمتع بها أي عميل يشتري السلع أو الخدمات.

(٧):- ما هو تأثير حقوق الحماية على توجيه استخدام الاصل ؟

قد يتضمن العقد شروطاً وأحكاماً مصممة لحماية ملكية المورد في الأصل أو في الأصول الأخرى، أو حماية موظفيه، أو لضمان امتثال المورد للأنظمة واللوائح.

على سبيل المثال، قد يحدد العقد:-

(١) الحد الأقصى لكمية استخدام الأصل أو تحديد متى وأين يمكن للعميل استخدام الأصل.

أو (٢) يتطلب من العميل تطبيق ممارسات تشغيلية محددة.

أو (٣) يتطلب من العميل إبلاغ المورد بشأن التغييرات في كيفية استخدامه للأصل.

ويلاحظ ان ... حقوق الحماية ... تحدد نطاق حق العميل في الاستخدام...
ولكنها لا تمنع بمفردها العميل من الحصول على حق توجيه استخدام الأصل.

رابعا:- فصل مكونات العقد

يجب على المنشأة المحاسبة عن كل مكوِّن إيجاري في العقد بشكل منفصل عن المكونات غير الإيجارية في العقد.

وذلك لأي عقد... يعد عقد تأجير أو يتضمن عقد تأجير... ما لم تكن المنشأة تطبق الوسائل العملية

(أ) ضوابط فصل المستأجر مكونات العقد

الضابط الاول:- حالة العقد الذي يتضمن مكون إيجاري مع واحد أو أكثر من المكونات الإيجارية أو غير الإيجارية.

فى هذه الحالة.... على المستأجر تخصيص المقابل في العقد لكل مكون إيجاري على أساس السعر التناسبي المستقل للمكون الإيجاري، والسعر المستقل الإجمالي للمكونات غير الإيجارية.

مثال:- عقد يتضمن تاجير اصل وتقديم خدمات الصيانة لذلك الاصل....

فهذا العقد يتضمن مكون ايجارى وهو تاجير الاصل محل العقد... ومكون غير ايجارى وهوتقديم خدمات الصيانة لذلك الاصل خلال فترة الايجار

وفى هذه الحالة... يتم فصل سعرتاجير الاصل عن سعر الخدمات على اساس السعر المستقل لكل منهما... او الاسعار التناسبية

الضابط الثانى:- كيفية تحديد السعر التناسبي المستقل للمكونات الإيجارية وغير الإيجارية.

يتم تحديد هذا السعر ... على أساس السعر الذي يُحمله المؤجر أو المورد المماثل للمنشأة عن ذلك المكون أو مكون مماثل بصورة منفصلة.

على سبيل المثال... فى المثال السابق :- سعر تاجير الاصل بدون خدمات الصيانة ... او سعر خدمات الصيانة بدون تأجير الاصل

وفى حالة ...إذا لم تتوفر أسعار مستقلة قابلة للرصد بسهولة.

فى هذه الحالة ... على المستأجر تقدير السعر المستقل باستخدام المعلومات القابلة للرصد إلى أقصى حد.

الضابط الثالث:- الوسيلة العملية للمحاسبة عن المكونات غير الايجارية والمكونات الايجارية

هذه الوسيلة ... تتيح للمستأجر أن يختار حسب فئة الأصل محل العقد عدم فصل المكونات غير الإيجارية عن المكونات الإيجارية.

وبالتالى... يقوم بالمحاسبة عن كل مكون إيجاري وأي مكونات غير إيجاريه مصاحبة باعتبارها مكونا إيجارياً واحداً.

على سبيل المثال:- لو هناك عقد يتضمن تاجير اصل وتقديم خدمات صيانة

الوسيلة العملية فى هذه الحالة تتطلب... عدم فصل سعر تأجير الاصل عن سعر تقديم خدمات الصيانة ويعاملا معا كمكون تاجيرى

ويراعى الضوابط التالية :-

(١):- لا يجوز للمستأجر تطبيق هذه الوسيلة العملية على المشتقات الضمنية .

(٢):- اذا لم يتم تطبيق هذه الوسيلة العملية.

فى هذه الحالة ... على المستأجر المحاسبة عن المكونات غير الإيجارية بتطبيق المعايير الأخرى المنطبقة عليها.

الضابط الرابع:- شروط اعتبار الحق في استخدام الأصل محل العقد .. مكون عقد تأجير منفصل

الشرط الاول:- ان يمكن للمستأجر أن يستفيد من استخدام الأصل محل العقد إما بمفرده أو مع غيره من الموارد المتاحة بسهوله له.

الموارد المتاحة بسهولة هي:

- السلع أو الخدمات التي يتم بيعها أو تأجيرها بشكل منفصل (بواسطة المؤجر أو الموردين الآخرين) .
- أو الموارد التي حصل عليها المستأجر بالفعل (من المؤجر أو من المعاملات أو الأحداث الأخرى)؛ و

الشرط الثانى:- الا يعتمد الأصل محل العقد بدرجة كبيرة ولا يرتبط بدرجة كبيرة بالأصول محل العقد الأخرى في نفس العقد.

مثال:- حقيقة أن المستأجر يمكن أن يقرر عدم استئجار الأصل محل العقد دون أن يؤثر ذلك بشكل كبير على حقه في استخدام الأصول محل العقد الأخرى

في نفس العقد قد تدل على أن الأصل محل العقد لا يعتمد بدرجة كبيرة أو لا يرتبط بدرجة كبيرة بتلك الأصول محل العقد الأخرى.

الضابط الخامس:- قد يشتمل العقد على مبلغ مستحق الدفع بواسطة المستأجر للأنشطة والتكاليف التي لا تحول سلعة أو خدمة إلى المستأجر.

مثال:- قد يدرج المؤجر في إجمالي المبلغ المستحق الدفع تكلفة لمهام إدارية، أو تكاليف أخرى متكبدة متعلقة بعقد التأجير، والتي لا تحول سلعة أو خدمة إلى المستأجر.

فى هذه الحالة ...لا تؤدي مثل هذه المبالغ المستحقة الدفع إلى مكون منفصل للعقد، ولكنها تعد جزءاً من إجمالي المقابل المخصص للمكونات التي تم تحديدها بشكل منفصل في العقد.

(ب) ضوابط فصل المؤجر مكونات العقد

بالنسبة للعقد الذي يتضمن مكون إيجاري مع مكون إيجاري أو غير إيجاري واحد أو أكثر.... على المؤجر تخصيص المقابل في العقد بتطبيق متطلبات معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) "الإيراد من العقود مع العملاء".

المطلب السادس:- تحديد مدة عقد التأجير

سنتناول هذا الموضوع من خلال النقاط التالية :-

اولا:- كيف يتم تحديد مدة عقد التأجير ؟

ثانيا:- تقييم ما إذا كان المستأجر متأكداً بصورة معقولة من ممارسة خيار تمديد عقد التأجير أو عدم ممارسة خيار إنهاء عقد التأجير أو شراء الاصل محل العقد

ثالثا:- الحالات سوف تتغير فيها فترة ...عقد التأجير غير القابلة للإلغاء

.....

اولا:- كيف يتم تحديد مدة عقد التأجير ؟

يجب على المنشأة تحديد مدة عقد التأجير باعتبارها الفترة غير القابلة للإلغاء في عقد التأجير ويضاف اليها :-

(أ) الفترات المشمولة بخيار تمديد عقد التأجير إذا كان المستأجر متأكداً بصورة معقولة من ممارسة هذا الخيار.

و(ب) الفترات المشمولة بخيار إنهاء عقد التأجير إذا كان المستأجر متأكداً بصورة معقولة من عدم ممارسة هذا الخيار.

مثال:- فى ٢٠١٩/١/١م قامت المنشاة (س) باستئجار اصل لمدة ٥سنوات مقابل دفعة سنوية قدرها ٢٤٠٠٠ج ولها خيار تجديد هذا العقد لمدة ٣سنوات اخرى بعد نهاية مدة الايجار الرئيسية

فى هذه الحالة.... اذا كان المستأجر متأكد بصورة معقولة من ممارسة الخيار او خلال المؤشرات التى سوف نعرضها لاحقا

فى هذه الحالة ... تكون مدة عقد التاجير = ٥سنوات+٣سنوات = ٨سنوات

ويراعى الضوابط التالية :-

الضابط الاول:- عند تقييم طول فترة عقد الايجار واجبة النفاذ ... لا يعد عقد التأجير واجب النفاذ عندما يكون لكل من المستأجر والمؤجر الحق في إنهاء عقد التأجير بدون إذن من الطرف الآخر مع عدم وجود غرامة كبيرة.

الضابط الثانى:- إذا كان المستأجر فقط هو الذي له الحق في إنهاء عقد التأجير.

فى هذه الحالة ... فإن هذا الحق... **يعد خياراً** لإنهاء عقد التأجير متاحاً للمستأجر والذي تأخذه المنشأة في الاعتبار عند تحديد مدة الإيجار.

الضابط الثالث:- إذا كان المؤجر فقط هو الذي له الحق في إنهاء عقد التأجير.

فى هذه الحالة... فإن فترة الإيجار غير القابلة للإلغاء تشمل الفترة التي يغطيها خيار إنهاء عقد التأجير.

الضابط الرابع:- تبدأ مدة عقد التأجير في تاريخ بداية عقد التأجير وتشمل أي فترات تأجير مجانية مقدمة للمستأجر بواسطة المؤجر.

على سبيل المثال... منشاة قامت باستئجار اصل وقام المؤجر بمنحها شهر مجانى فى بداية عقد الايجار.

فى هذه الحالة ... فان هذه المدة المجانية تدخل ضمن مدة عقد الايجار

.....

ثانيا:- تقييم ما إذا كان المستأجر متأكداً بصورة معقولة من ممارسة خيار تمديد عقد التأجير أو عدم ممارسة خيار إنهاء عقد التأجير أو شراء الاصل محل العقد

سنتناول هذا الموضوع من خلال النقاط التالية :-

١-التقييم الاولى .... وهو تاريخ بداية عقد التأجير

٢-أمثلة العوامل التي تؤخذ في الاعتبار على سبيل المثال وليس الحصر

٣-ضوابط هذا التقييم

٤-التقييم اللاحق

.....

١-التقييم الاولى .... ويكون فى تاريخ بداية عقد التأجير

فى هذه الحالة... على المنشأة الأخذ في الاعتبار كافة الحقائق والظروف ذات العلاقة التي تحقق حافزاً اقتصادياً للمستأجر لممارسة خيار تمديد عقد التأجير أو عدم ممارسة خيار إنهاء عقد التأجير من تاريخ بداية عقد التأجير حتى تاريخ ممارسة الخيار

٢-أمثلة العوامل التي تؤخذ في الاعتبار على سبيل المثال وليس الحصر:

العامل الاول:- الشروط والأحكام التعاقدية للفترات الاختيارية مقارنة بأسعار السوق، مثل:

مثال١:- مبلغ الدفعات لعقد التأجير في أي فترة اختيارية.

دفعات الايجار الاختيارية.... هي دفعات تتم بواسطة مستأجر لمؤجر لحق استخدام الأصل محل العقد خلال فترة مشمولة بخيار تمديد أو إنهاء عقد التأجير لم يتم إدراجها في مدة عقد التأجير

مثال٢:- مبلغ أي دفعات إيجار متغيرة أو دفعات شرطية أخرى مثل الدفعات الناتجة من غرامات الإنهاء وضمانات القيمة المتبقية.

- **ودفعات الايجار المتغيرة أو دفعات الايجار الشرطية ...**

هي الجزء من الدفعات التي تمت بواسطة مستأجر لمؤجر لحق استخدام الأصل محل العقد خلال مدة الإيجار التي قد تختلف بسبب التغيرات في الوقائع والظروف التي تحدث بعد تاريخ بداية عقد التأجير بخلاف مرور الوقت.

مثل... نسبة مئوية من المبيعات.. دفعات ايجار بناءا على حجم الاستعمال

- **ضمان القيمة المتبقية ....**

هو الضمان الذي يقدم للمؤجر بواسطة طرف ليس له علاقة بالمؤجر بأن قيمة (أو جزء من قيمة) الأصل محل العقد في نهاية عقد التأجير ستكون مبلغاً محدداً على الأقل

مثال٣:- شروط وأحكام أي خيارات قابلة للممارسة بعد الفترات الاختيارية الأولية

مثل... خيار الشراء القابل للممارسة في نهاية فترة التمديد بمعدل أقل حالياً من معدلات السوق.

العامل الثانى:- التحسينات المهمة التي تم إجراؤها على الأصول المستأجرة (أو المتوقع إجراؤها) على مدى مدة العقد التي يتوقع أن يكون لها منافع اقتصادية مهمة للمستأجر عندما يصبح خيار التمديد أو خيار إنهاء عقد التأجير أو خيار شراء الأصل محل العقد قابلاً للممارسة.

العامل الثالث:- التكاليف المتعلقة بإنهاء عقد التأجير

وامثلة هذه التكاليف :-

- تكاليف التفاوض.
- أو تكاليف النقل.
- أو تكاليف تحديد أصل آخر ليكون محل العقد يناسب احتياجات المستأجر.
- أو تكاليف دمج أصل جديد في عمليات المستأجر .
- أو غرامات الإنهاء والتكاليف المماثلة.
- التكاليف المرتبطة بإعادة الأصل محل العقد في الحالة المحددة تعاقدياً أو إلى الموقع المحدد تعاقدياً.

العامل الرابع:- أهمية ذلك الأصل محل العقد لعمليات المستأجر.

مع الأخذ في الاعتبار :-

- ما إذا كان الأصل محل العقد هو أصل متخصص.
- وموقع الأصل محل العقد.
- مدى توفر البدائل المناسبة.

العامل الخامس:- الشروط المرتبطة بممارسة الخيار (أي عندما يمكن ممارسة الخيار فقط إذا تم استيفاء شرط أو أكثر) واحتمالية وجود تلك الشروط.

٣-ضوابط هذا التقييم

الضابط الاول:- قد يجتمع خيار تمديد أو إنهاء عقد التأجير.. مع واحد أو أكثر من الخصائص التعاقدية الأخرى (على سبيل المثال، ضمان القيمة المتبقية) بحيث يضمن المستأجر للمؤجر حداً أدنى أو عائداً نقدياً ثابتاً مماثل الي حد كبير بغض النظر عما إذا تم ممارسة الخيار.

في هذه الحالة ...على المنشأة افتراض أن المستأجر متأكد بصورة معقولة من ممارسته خيار تمديد عقد التأجير، أو عدم ممارسته خيار إنهاء عقد التأجير.

على سبيل المثال... يضمن المستأجر قيمة الاصل محل العقد الايجار الا تقل قيمته نهاية مدة عقد الايجار عن مبلغ ٥٠٠٠ ج

وبالتالى اذا قلت القيمة المتبقية لهذا الاصل عن هذا المبلغ سوف يتحملها المستأجر

الضابط الثانى:- كلما كانت فترة عقد التأجير غير القابلة للإلغاء **أقصر** كلما زاد احتمال ممارسة المستأجر لخيار تمديد عقد التأجير أو عدم ممارسته لخيار الإنهاء.

وذلك لأن ... التكاليف المرتبطة بالحصول على أصل بديل من المرجح أن تكون أعلى نسبياً كلما قصرت الفترة غير القابلة للإلغاء.

الضابط الثالث:- قد توفر الممارسات السابقة للمستأجر بشأن الفترة التي عادة ما يتم خلالها استخدام أنواع معينة من الأصول (سواءً كانت مستأجرة أو مملوكة) ... معلومات تساعد في تقييم ما إذا كان المستأجر متأكداً بصورة معقولة من ممارسة الخيار أو عدم ممارسته.

مثال:- إذا استخدم المستأجر عادة أنواعاً معينة من الأصول لفترة معينة من الزمن أو إذا كان المستأجر في الممارسة العملية قد مارس كثيرا الخيارات على عقود التأجير لأنوع معينة من الأصول محل العقد.

فى هذه الحالة... على المستأجر الأخذ في الاعتبار الأسباب الاقتصادية للممارسة السابقة في تقييم ما إذا كان متأكداً بصورة معقولة من ممارسة الخيار على عقود إيجار تلك الأصول.

٤-التقييم اللاحق

حيث ...يجب على المستأجر **إعادة تقييم** ما إذا كان متأكدا بصورة معقولة من ممارسة خيار التمديد أو عدم ممارسة خيار الإنهاء عند **حدوث حدث مهم أو تغيير مهم في الظروف**

وهذا الحدث المهم أو التغيير المهم فى الظروف ... يشترط فيه :-

الشرط الاول:- أن يكون ضمن سيطرة المستأجر

الشرط الثانى:- ان يؤثر على ما إذا كان المستأجر متأكداً بصورة معقولة من ممارسة خيار لم يتم إدراجه سابقاً في تحديده لمدة عقد التأجير أو عدم ممارسة خيار مدرج سابقاً في تحديده لمدة عقد التأجير .

وتشمل الأمثلة على الأحداث الهامة أو التغيرات في الظروف:

مثال١:- التحسينات الهامة على الأصول المستأجرة غير المتوقعة في تاريخ بداية عقد التأجير والتي يتوقع أن يكون لها منافع اقتصادية هامة للمستأجر عندما يصبح خيار تمديد أو إنهاء عقد التأجير أو خيار شراء الأصل محل العقد قابلاً للممارسة.

مثال٢:- تعديل هام أو تفصيل لم يكن متوقعاً في تاريخ بداية عقد التأجير أن يتم إجراؤه على الأصل محل العقد.

مثال٣:- نشأة عقد تأجير من الباطن للأصل محل العقد لفترة تتجاوز نهاية مدة عقد التأجير المحددة مسبقاً.

مثال٤:- قرار تجاري للمستأجر له صلة مباشرة بممارسة أو عدم ممارسة الخيار.

مثل... قرار لتمديد عقد تأجير أصل مكمّل، أو قرار لاستبعاد أصل بديل أو لاستبعاد وحدة أعمال يعمل ضمنها أصل "حق استخدام".

يجب على المنشأة تعديل **مدة عقد التأجير** إذا كان هناك تغير في فترة عقد التأجير غير القابلة للإلغاء.

ثالثا:- الحالات سوف تتغير فيها فترة ...عقد التأجير غير القابلة للإلغاء

الحالة الاولى:- حالة ممارسة المستأجر خياراً لم يدرج سابقاً في تحديد المنشأة لمدة عقد التأجير.

مثل... ممارسة المنشاة خيار تمديد عقد الايجار... وهذا الخيار لم يتم ادراجه سابقا فى مدة عقد الايجار...

حيث فى هذه الحالة يتم اضافة فترة التمديد الى فترة عقد الايجار غير قابلة للالغاء

الحالة الثانية:- حالة عدم ممارسة المستأجر خياراً تم إدراجه سابقاً في تحديد المنشأة لمدة عقد التأجير

حيث فى هذه الحالة يتم تخفيض فترة عقد الايجار غير قابلة للالغاء بفترة التمديد التى تم اضافتها سابقا

الحالة الثالثة:- حالة وقوع حدث يُلزم المستأجر تعاقدياً بممارسة خيار لم يدرج سابقاً في تحديد المنشأة لمدة عقد التأجير.

مثال:- المنشاة (س) قامت باستئجار اصل ولها خيار تمديد فترة الايجار بعد نهاية فترة الايجار الرئيسية ... ولكنها لم تدرج فترة التمديد ضمن فترة الايجار غير القابلة للالغاء

وقبل نهاية العقد... قامت المنشاة (س) بتاجير هذا الاصل من الباطن الى مستاجر ىخر لفترة تزيد عن فترة التاجير الرئيسية لها.

فى هذه الحالة ...هناك خيار تمديد لم تتم اضافته الى مدة عقد الايجار...

ولكن وقع حدث .. وهو قيام المستاجر بتاجير الاصل محل العقد من الباطن لمدة تزيد عن فترة الايجار الرئيسية...

هذا الحدث ... يلزم المستاجر بممارسة خيار تمديد هذا العقد والذى لم ادراجه سابقا ضمن مدة التأجير

الحالة الرابعة:- حالة وقوع حدث يمنع المستأجر تعاقدياً من ممارسة خيار مدرج سابقاً في تحديد المنشأة لمدة عقد التأجير.

المطلب السابع

المعالجة المحاسبية لعقود التأجير فى دفاتر المستأجر

بالنسبة للمستأجر لن تكون هناك تفرقة ما بين عقود التأجير التمويلى وعقود التاجير التشغيلى .. وانما يتعامل مع عقود التاجير من خلال اثبات:-

أصل حق الانتفاع..... والتزام عقد التأجير

سنتناول هذا الموضوع من خلال النقاط التالية :-

اولا:- المقصود بأصل حق الانتفاع

ثانيا:- كيفية الاعتراف بعقود التأجير فى دفاتر المستأجر

ثالثا:- القياس الأولي لأصل "حق الانتفاع

رابعا:- القياس الأولي لالتزام عقد التأجير

خامسا:- مكونات دفعات الايجار فى تاريخ بداية عقد التأجير

سادسا:- ما المقصود بدفعات الإيجار الثابتة في جوهرها ؟

سابعا:- علاقة المستأجر بالأصل محل العقد قبل تاريخ بداية عقد التأجير

ثامنا:- القياس اللاحق لأصل "حق الانتفاع"

تاسعا:- القياس اللاحق لالتزام عقد التأجير

عاشرا:- تعديلات عقد التأجير

حادى عشر:- متطلبات عرض عقود التأجير لدى المستأجر

ثانى عشر:- متطلبات الافصاح عن عقود التأجير لدى المستأجرين

اولا:- المقصود بأصل حق الانتفاع

هو الاصل الذى يمثل حق المستأجر لاستخدام الاصل محل العقد لمدة عقد التأجير

ثانيا:- كيفية الاعتراف بعقود التأجير فى دفاتر المستأجر

على المستأجر الاعتراف في تاريخ بداية عقد التأجير:

- بأصل "حق الانتفاع"
- وبالتزام عقد التأجير.

.....

ثالثا:- القياس الأولي لأصل "حق الانتفاع "

في تاريخ بداية عقد التأجير يجب على المستأجر قياس أصل "حق الانتفاع" **بالتكلفة.**

و تتكون تكلفة أصل "حق الانتفاع" من:

(أ) مبلغ القياس الأولي لالتزام عقد التأجير .

و(ب) أي دفعات عقد تأجير تمت في أو قبل تاريخ بداية عقد التأجير ناقصاً أي حوافز إيجار مستلمة

و(ج) أي تكاليف مباشرة أولية متكبدة بواسطة المستأجر

وهى التكاليف الاضافية التى تعزى مباشرة للتفاوض بشأن عقد الايجار واعداده

على سبيل المثال:- تكاليف اعداد العقد – نفقات التسجيل – اتعاب المحامين والخبراء اللازمة لابرام العقد

و(د) تقدير للتكاليف التي سيتكبدها المستأجر في تفكيك وإزالة الأصل محل العقد، وإعادة الموقع الذي يوجد فيه الأصل إلى الحالة الأصلية أو إعادة الأصل نفسه إلى الحالة المطلوبة وفقاً لأحكام وشروط عقد التأجير، ما لم تكن تلك التكاليف سيتم تكبدها لإنتاج المخزون.

ويتكبد المستأجر التزامات لتلك التكاليف سواءً في تاريخ بداية عقد التأجير أو كنتيجة لاستخدام الأصل محل العقد خلال فترة معينة.

وعلى المستأجر الاعتراف بهذه التكاليف ... على أنها جزء من تكلفة أصل "حق الانتفاع" عندما يتكبد الالتزام بتلك التكاليف. .. **ويراعى:**-

- على المستأجر ... تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (2) "المخزون" على التكاليف المتكبدة خلال فترة معينة كنتيجة لاستخدام أصل "حق الانتفاع" لإنتاج المخزون خلال تلك الفترة.
- إن يتم المحاسبة عن التزامات هذه التكاليف ...سواء التى يطبق عليها هذا المعيار او يطبق عليها معيار المحاسبة المصري رقم (٢) ... بتطبيق متطلبات الاعتراف والقياس بمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٨) "المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة".

رابعا:- القياس الأولي لالتزام عقد التأجير

يجب على المستأجر في تاريخ بداية عقد التأجير قياس التزام عقد التأجير بالقيمة الحالية لدفعات الإيجار غير المدفوعة في ذلك التاريخ. يجب خصم دفعات الإيجار باستخدام معدل الفائدة الضمني في عقد التأجير إذا كان يمكن تحديد ذلك المعدل بسهولة. وإذا لم يكن في الإمكان تحديد ذلك المعدل بسهولة فيجب أن يستخدم المستأجر سعر الفائدة على الاقتراض الإضافي للمستأجر.

خامسا:- مكونات دفعات الايجار فى تاريخ بداية عقد التأجير

تتكون دفعات الإيجار في تاريخ بداية عقد التأجير والمدرجة في قياس التزام عقد التأجير، من الدفعات التالية لحق استخدام الأصل محل العقد خلال مدة عقد التأجير والتي لم يتم سدادها في تاريخ بداية عقد التأجير:

(أ) دفعات عقد التأجير الثابتة (تشمل الدفعات الثابتة في جوهرها) ناقصاً أي حوافز إيجار مستحقة التحصيل.

و(ب) دفعات عقد تأجير متغيرة تعتمد على مؤشر أو معدل، ويتم قياسها أولياً باستخدام المؤشر أو المعدل في تاريخ بداية عقد التأجير.

مثل :- الدفعات المربوطة بمؤشر سعر المستهلك، أو بمعدل فائدة ارشادي (مثل ليبور) أو الدفعات التي تتغير لتعكس التغيرات في معدلات التأجير السوقية.

و(ج) مبالغ يتوقع دفعها بواسطة المستأجر بموجب ضمانات القيمة المتبقية.

و(د) سعر ممارسة خيار الشراء إذا كان المستأجر متأكداً من ممارسة هذا الخيار بصورة معقولة .

و(هـ) دفعات الغرامات لإنهاء عقد التأجير إذا كانت مدة عقد التأجير تعكس ممارسة المستأجر خيار إنهاء عقد التأجير.

.....

سادسا:- ما المقصود بدفعات الإيجار الثابتة في جوهرها ؟

هي دفعات قد تنطوي في شكلها على تغيرات ولكن من حيث الجوهر لا يمكن تجنبها. **الحالات التى توجد فيها دفعات الإيجار الثابتة في جوهرها:**

الحالة الاولى:- اذا كانت الدفعات مهيكلة على أنها دفعات إيجار متغيرة، ولكن ليس هناك تغيرات حقيقية في تلك الدفعات. وتنطوي هذه الدفعات على شروط للتغير ليس لها جوهر اقتصادي حقيقي.

مثال١:- الدفعات التي يجب القيام بها فقط في حال ثبت أن الأصل سيكون قادراً على العمل خلال عقد التأجير أو فقط في حالة وقوع أحداث ليست هناك إمكانية حقيقية لمنع حدوثها.

مثال٢:- الدفعات المهيكلة مبدئياً على أنها دفعات إيجار متغيرة مربوطة باستخدام الأصل محل العقد ولكن سيتم حل التغير عند نقطة معينة بعد تاريخ بداية عقد التأجير بحيث تصبح هذه الدفعات ثابتة للمدة المتبقية من مدة عقد التأجير. وتصبح هذه الدفعات دفعات ثابتة في جوهرها عند التيقن من هذا التغير.

الحالة الثانية:- اذا كان هناك أكثر من مجموعة واحدة من الدفعات التي يمكن للمستأجر أن يقوم بها، ولكن واحدة فقط من تلك الدفعات واقعية.

في هذه الحالة ... على المنشأة الأخذ في الاعتبار المجموعة الواقعية من الدفعات لتكون هي دفعات الإيجار.

الحالة الثالثة:- اذا كان هناك أكثر من مجموعة واقعية من الدفعات التي يمكن للمستأجر أن يقوم بها، ولكن يجب عليه القيام بواحدة على الأقل من تلك المجموعات من الدفعات. **في هذه الحالة** ... على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار مجموعة الدفعات التي يتم تجميعها إلى أقل مبلغ (على أساس مخصوم) لتكون هي دفعات الإيجار.

.....

مثال ١:- حوافز الايجار

حوافز الايجار... هى حوافز يمنحها المؤجر للمستأجر

على سبيل المثال... فترات يعفى فيها المستاجر من دفع الايجار... او تحمل المؤجر لتكاليف تخص المستاجر مثل تكاليف تغيير الموقع وتحسينات الحيازة الايجارية او تحمل تكاليف التزام ايجار قائم عن المستاجر مقابل عقد ايجار جديد.

فى ٢٠١٩/١/١م قامت المنشاة (س) باستئجار اصل من المنشأة (ص) لمدة ١٠سنوات مقابل دفعات ايجار سنوية ٥٠٠٠ج ويتحمل المؤجر (ص) تكاليف تغيير موقع الاصل محل الايجار بقيمة ٢٠٠٠ج

فى هذه الحالة:-

بالنسبة للمستاجر:- هناك حافز ايجار مستلم قدره ٢٠٠٠ج يخصم عند حساب دفعات الايجار فى بداية عقد التاجير

الدفعات الايجارية = ٥٠٠٠×١٠ -٢٠٠٠ = ٤٨٠٠٠ج

بالنسبة للمؤجر:- هناك حافز ايجار يخصم عند حساب قيمة الدفعات الايجارية وقدره ٢٠٠٠ج

مثال٢ :- حوافر الايجار متسحقة التحصيل... وحوافز الايجار مستحقة الدفع

فى ٢٠١٩/١/١م قامت المنشاة (س) باستئجار اصل من المنشأة (ص) لمدة ١٠سنوات مقابل دفعات ايجار سنوية ٥٠٠٠ج ويعفى المؤجر (ص) المستأجر (س) من ٥٠٪ من ايجار السنة العاشرة

فى هذه الحالة:-

بالنسبة للمستاجر:- هناك حافز ايجار مستحق التحصيل قدره ٢٥٠٠ج يخصم عند حساب دفعات الايجار فى بداية عقد التاجير

الدفعات الايجارية = ٥٠٠٠×١٠ -٢٥٠٠ = ٤٧٥٠٠ج

بالنسبة للمؤجر:- هناك حافز ايجار مستحق الدفع .. يخصم عند حساب قيمة الدفعات الايجارية وقدره ٢٥٠٠ج

.....

مثال٣:- ضمانات القيمة المتبقية

هو الضمان الذي يقدم **للمؤجر** بواسطة طرف ليس له علاقة بالمؤجر بأن قيمة (أو جزء من قيمة) **الأصل محل العقد** في نهاية **عقد التأجير** ستكون مبلغاً محدداً على الأقل.

فى ٢٠١٩/١/١م قامت المنشاة (س) باستئجار اصل من المنشأة (ص) لمدة ١٠سنوات مقابل دفعات ايجار سنوية ٥٠٠٠ج ويضمن المستأجر (س) القيمة المتبقية للاصل محل العقد فى نهاية فترة الايجار أن لاتقل قيمته عن ٦٠٠٠ج ويتوقع المستأجر ان تقل قيمة الاصل المضمون نهاية العقد بمقدار ١٠٠٠ج سوف يتحملها

فى هذه الحالة :-

بالنسبة للمستأجر:- يضيف الى التزامات عقد الايجار ١٠٠٠ج قيمة متوقع دفعة لتسوية القيمة المتبقية المضمونة نهاية عقد الايجار.

بالنسبة للمؤجر :- يضيف الى دفعات الايجار المدرجة ضمن صافى الاستثمار القيمة المتبقية المضمونة وقدرها ٦٠٠٠ ج

.....

مثال٤:- سعر ممارسة خيار الشراء

إذا كان للمستأجر حق الخيار فى شراء الاصل محل عقد الايجار نهاية مدة العقد

فى هذه الجزئية ... هناك حالتان:-

الحالة الاولى :-

اولا:- بالنسبة للمستاجر اذا كان متأكداً من ممارسة هذا الخيار بصورة معقولة

على سبيل المثال... من الممارسات السابقة انه يقوم بممارسة هذا الحق او ان هناك حافز لشراء هذا الاصل نهاية مدة العقد

فى هذه الحالة ... يضيف المستأجر القيمة المتوقعة لممارسة هذا الحق الى التزام عقد الايجار

ثانيا:- بالنسبة للمؤجر... اذا كان متاكدا بصورة معقولة من المستاجر سوف يمارس حقه فى شراء الاصل.

على سبيل المثال... وجود حافز لدى المستاجر للممارسة هذا الحق

فى هذه الحالة... يضيف المؤجر قيمة ممارسة هذا الحق الى دفعات الايجار ضمن صاف الاستثمار

فى ٢٠١٩/١/١م قامت المنشاة (س) باستئجار اصل من المنشأة (ص) لمدة ١٠سنوات مقابل دفعات ايجار سنوية ٥٠٠٠ج مع وجود حق خيار للمنشأة (س) فى شراء الاصل محل عقد الايجار نهاية فترة الايجار بقيمة ٥٠٪ قيمته العادلة المتوقعة

وبفرض ان هذه القيمة ٢٠٠٠ج وبالتالى سوف يدفع المستاجر ١٠٠٠ج عند ممارسة هذا الحق.

فى هذه الحالة:-

بالنسبة للمستأجر ... يضيف ١٠٠٠ج الى التزامات عقد الايجار

بالنسبة للمؤجر... يضيف ١٠٠٠ج الى دفعات الايجار ضمن صافى الاستثمار

الحالة الثانية :- اذا لم يكن المستاجر متاكد بصورة معقولة من ممارسة هذا الحق

فبالتالى... لايأخذه فى الاعتبار عند حساب التزامات عقد التأجير

وكذلك بالنسبة للمؤجر... اذا لميكن متاكد بصورة معقولة من ممارسة المستأجر لهذا الخيار... فلا يأخذه فىالاعتبار عند حساب صافى الاستثمار.

.....

مثال٥:-غرامات إنهاء عقد التأجير

قد يكون هناك غرامات على المستاجر اذا قام بانهاء عقد التأجير قبل نهاية مدته

او قد يكون على المستاجر حسب نص العقد التزام بتمديد عقد الايجار بعد نهاية مدته واذا لم يقم بالتجديد يدفع غرامات انهاء عقد الايجار

فى هذه الحالة:-

إذا كانت مدة عقد التأجير تعكس ممارسة المستأجر خيار إنهاء عقد التأجير

بالنسبة للمستأجر... يضيف قيمة هذه الغرامات الى دفعات الايجار عند حساب التزامات عقد الايجار.

بالنسبة للمؤجر... يضيف قيمة هذه الغرامات الى دفعات الايجار ضمن صافى الاستثمار

.....

مثال٦ :- التكاليف المباشرة الأولية

وهى التكاليف الاضافية التى تعزى مباشرة للتفاوض بشأن عقد الايجار واعداده

على سبيل المثال:- تكاليف اعداد العقد – نفقات التسجيل – اتعاب المحامين والخبراء اللازمة لابرام العقد

بالنسبة للمستأجر... يضيف التكاليف المباشرة الاولية التى يتكبدها لزوم اتمام عقد الايجار الى اصل حق الانتفاع.

بالنسبة للمؤجر... يتم تضمين التكاليف الأولية المباشرة، بخلاف تلك التكاليف المتكبدة بواسطة الصُنّاع أو التجار المؤجرين، في القياس الأولي لصافي الاستثمار في عقد التأجير، وتخفض مبلغ الدخل المثبت على مدى مدة عقد التأجير.

.....

سابعا:- علاقة المستأجر بالأصل محل العقد قبل تاريخ بداية عقد التأجير

تكاليف المستأجر المتعلقة بإنشاء أو تصميم الأصل محل العقد

قد تتفاوض المنشأة على عقد تأجير ... قبل أن يكون الأصل محل العقد متاحاً للاستخدام بواسطة المستأجر.

قد تتطلب بعض عقود التأجير... تشييد أو إعادة تصميم الأصل محل العقد لاستخدامه بواسطة المستأجر.

قد يطُلب من المستأجر ... القيام بدفعات متعلقة بتشييد أو تصميم الأصل. استناداً إلى شروط وأحكام العقد

وفى هذا الصدد ... يراعى الضوابط التالية :

الضابط الاول:- إذا تكبد المستأجر... تكاليف تتعلق بتشييد أو تصميم الأصل محل العقد.

فى هذه الحالة ... على المستأجر المحاسبة عن تلك التكاليف بتطبيق المعايير الأخرى المنطبقة مثل معيار المحاسبة المصري رقم (١٠).

الضابط الثانى:- لا تتضمن التكاليف المتعلقة بتشييد أو تصميم الأصل محل العقد الدفعات التي تمت بواسطة المستأجر لحق استخدام الأصل محل العقد.

حيث ان ... الدفعات لحق استخدام الأصل محل العقد .... هي دفعات لعقد التأجير بغض النظر عن توقيت تلك الدفعات.

الضابط الثالث:- قد يحصل المستأجر على الملكية القانونية للأصل محل العقد قبل تحويلها للمؤجر وتأجير الأصل للمستأجر. ولا يحدد الحصول على الملكية القانونية في حد ذاته كيفية المحاسبة عن المعاملة.

الضابط الرابع:- إذا كان المستأجر يسيطر (أو حصل على السيطرة) على الأصل محل العقد قبل تحويل ذلك الأصل إلى المؤجر.

فى هذه الحالة ... تعد المعاملة على أنها .... **معاملة بيع وإعادة استئجار** .

الضابط الخامس:- إذا لم يحصل المستأجر على السيطرة على الأصل محل العقد قبل تحويل الأصل للمؤجر.

فى هذه الحالة.... فان المعاملة ....**لا تعد معاملة بيع وإعادة استئجار.**

مثال:- إذا تفاوض الصانع والمؤجر والمستأجر على معاملة لشراء أصل من الصانع بواسطة المؤجر، والذي سيقوم بدوره بتأجيره للمستأجر...

فى هذه الحالة ... اذا حصل المستأجر على الملكية القانونية للأصل محل العقد قبل تحويلها للمؤجر...**لكنه لم يحصل على السيطرة على الأصل** قبل تحويله إلى المؤجر.

فى هذه الحالة .... لا تتم المحاسبة عن المعاملة على أنها معاملة بيع وإعادة استئجار

ولكن تتم المحاسبة عنها .... **على أنها عقد تأجير.**

ثامنا:- القياس اللاحق لأصل "حق الانتفاع"

بعد تاريخ بداية عقد التأجير يجب على المستأجر قياس أصل "حق الانتفاع" **بتطبيق نموذج التكلفة.**

وعلى المستأجر المحاسبة عن أصل حق الانتفاع طبقا لنموذج التكلفة كالتالى :

(١):- على المستأجر لتطبيق نموذج التكلفة أن يقيس أصل "حق الانتفاع" بالتكلفة:

(أ) مطروحاً منها أي مجمع استهلاك وأي مجمع خسائر اضمحلال في القيمة و(ب)ومعدلة بأي إعادة قياس لالتزام عقد التأجير .

(٢):- على المستأجر تطبيق متطلبات الاهلاك الواردة في معيار المحاسبة المصري رقم (١٠) "الأصول الثابتة واهلاكاتها" في استهلاك أصل "حق الانتفاع"

ويراعى أنه :-

فى حالة ... ما اذا كانت اصول حق الانتفاع ذات علاقة بفئة من العقارات والالات والمعدات التى يطبق عليها المستاجر نموذج اعادة التقييم الوارد بمعيار رقم (١٠)

فى هذه الحالة ... يجوز للمستاجر اختيار نموذج اعادة التقييم على جميع اصول حق الانتفاع المتعلقة بتلك الفئة من العقارات والالات والمعدات.

وفى هذه الحالة يتم الافصاح عن اصول حق الانتفاع وفقا" لمعيار المحاسبة المصرى رقم (١٠)

ما هى فترة استهلاك اصل "حق الانتفاع " ؟

ويراعى الآتى:- على المستأجر استهلاك أصل "حق الانتفاع" من تاريخ بداية عقد التأجير وحتى نهاية العمر الإنتاجي للأصل محل العقد **فى الحالات التالية :-**

الحالة الاولى:- إذا كان عقد التأجير يحول ملكية الأصل محل العقد إلى المستأجر في نهاية مدة عقد التأجير.

الحالة الثانية:- إذا كانت تكلفة أصل "حق الانتفاع" تعكس أن المستأجر سيمارس خيار الشراء.

وفيما عدا تلك الحالات :- على المستأجر استهلاك أصل "حق الانتفاع" من تاريخ بداية عقد التأجير إلى نهاية العمر الإنتاجي لأصل "حق الانتفاع" أو نهاية مدة عقد التأجير ... **أيهما أقرب.**

(٣):-على المستأجر تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٣١) "اضمحلال قيمة الأصول" لتحديد ما إذا كان أصل "حق الانتفاع" قد اضمحلت قيمته، وللمحاسبة عن أي خسائر اضمحلال تم تحديدها.

استثناء من القياس اللاحق لاصل حق الانتفاع بالتكلفة ... إذا كان المستأجر يطبق نموذج القيمة العادلة في معيار المحاسبة المصري قم (٣٤) "الاستثمار العقاري" علي استثماراته العقارية.

فى هذه الحالة ... على المستأجر ايضاً تطبيق نموذج القيمة العادلة على أصول "حق الانتفاع" التي تستوفي تعريف الاستثمار العقاري في معيار المحاسبة المصري رقم (٣٤)

تاسعا:- القياس اللاحق لالتزام عقد التأجير

سنتاول هذا الموضوع من خلال النقاط التالية :-

(١):- كيفية قياس المستاجر لالتزام عقد التأجير بعد تاريخ بداية عقد التأجير

(٢):- كيفية قياس المستأجر الفائدة على التزام عقد التأجير

(٣):- كيفية معالجة الفائدة على التزام عقد التأجير ودفعات عقد التاجير المتغيرة

(٤):- إعادة تقييم التزام عقد التأجير

(٥):- كيفية الاعتراف بمبلغ اعادة قياس التزام عقد التأجير

(٦):- كيفية قيام المستأجر باعادة قياس التزام عقد التأجير

.....

(١):- كيفية قياس المستاجر لالتزام عقد التأجير بعد تاريخ بداية عقد التأجير

بعد تاريخ بداية عقد التأجير، يجب على المستأجر قياس التزام عقد التأجير بما يلي:

(أ) زيادة المبلغ الدفتري ليعكس الفائدة على التزام عقد التأجير.

و(ب) تخفيض المبلغ الدفتري ليعكس دفعات الإيجار.

و(ج) إعادة قياس المبلغ الدفتري ليعكس أي إعادة تقييم أو تعديلات لعقد التأجيرأو ليعكس – في جوهره – دفعات الإيجار الثابتة المعدلة .

(٢):- كيفية قياس المستأجر الفائدة على التزام عقد التأجير

الفائدة على التزام عقد التأجير .... **في كل فترة ... خلال مدة عقد التأجير**

هي ... المبلغ الذي ينتج عنه معدل فائدة دوري ثابت على الرصيد المتبقي من التزام عقد التأجير.

ومعدل الفائدة الدوري هو:-

(أ) معدل الفائدة الضمنى فى عقد التأجير إذا كان يمكن تحديد ذلك المعدل بسهولة. **وإذا لم يمكن ذلك** ... يستخدم سعر الفائدة على الاقتراض الإضافي للمستأجر

(ب) أومعدل الخصم المعدل ... وهو:

- معدل الفائدة الضمني في عقد التأجير لمدة عقد التأجير المتبقية إذا أمكن تحديد هذا المعدل بسهولة.
- أو معدل الاقتراض الإضافي للمستأجر **في تاريخ إعادة التقييم**، إذا كان معدل الفائدة الضمني في عقد التأجير لا يمكن تحديده بسهولة.

(ج) أومعدل الخصم المعدل الذي يعكس التغيرات في معدل الفائدة... اذا كان تغيراً في دفعات الإيجار ناتجاً من تغير في معدلات الفائدة المتغيرة

(٣):- كيفية معالجة الفائدة على التزام عقد التأجير ودفعات عقد التاجير المتغيرة

بعد تاريخ بداية عقد التأجير، يجب على المستأجر أن يعترف في الأرباح أو الخسائر بالتكاليف الآتية، ما لم تكن التكاليف تم إدراجها في المبلغ الدفتري لأصل آخر بتطبيق معايير أخرى منطبقة عليها:

* الفائدة على التزام عقد التأجير.

* دفعات عقد التأجير المتغيرة غير المدرجة في قياس التزام عقد التأجير، وذلك في الفترة التي وقع فيها الحدث أو الظرف الذي أدى إلى تلك الدفعات.

.....

(٤):- إعادة تقييم التزام عقد التأجير

على المستأجر اعادة قياس التزام عقد التأجير ليعكس تغيرات دفعات الإيجار.. بعد تاريخ بداية عقد التأجير

(٥):- كيفية الاعتراف بمبلغ اعادة قياس التزام عقد التأجير

على المستأجر الاعتراف بمبلغ إعادة قياس التزام عقد التأجير... **كتعديل لأصل "حق الانتفاع".**

وفى حالة ... إذا كان المبلغ الدفتري لأصل "حق الانتفاع" تم تخفيضه إلى الصفر وكان هناك تخفيضاً إضافياً في قياس التزام عقد التأجير.

فى هذه الحالة... على المستأجر الاعتراف بأي مبالغ متبقية من إعادة القياس في الأرباح أو الخسائر.

(٦):- كيفية قيام المستأجر باعادة قياس التزام عقد التأجير

(أ):- على المستأجر إعادة قياس التزام عقد التأجير بخصم دفعات الإيجار المعدلة باستخدام نسبة خصم معدلة... فى الحالات التالية:-

الحالة الاولى:- اذا كان هناك تغيراً في مدة عقد التأجير ... وكان على المستأجر تحديد دفعات الإيجار المعدلة على أساس مدة عقد التأجير المعدلة

الحالة الثانية:- اذا كان هناك تغيراً في تقييم خيار شراء الأصل محل العقد، وتم تقييمه أخذا في الاعتبار الأحداث والظروف التى تؤثر على فترة العقد أو ممارسة خيار التمديد في سياق خيار الشراء... وكان على المستأجر تحديد دفعات الإيجار المعدلة لتعكس التغير في المبالغ المستحقة الدفع بموجب خيار الشراء.

ويراعى انه ... على المستأجر تحديد معدل الخصم المعدل بحيث يكون هو:-

- معدل الفائدة الضمني في عقد التأجير لمدة عقد التأجير المتبقية إذا أمكن تحديد هذا المعدل بسهولة.
- أو معدل الاقتراض الإضافي للمستأجر في تاريخ إعادة التقييم، إذا كان معدل الفائدة الضمني في عقد التأجير لا يمكن تحديده بسهولة.

(ب):-على المستأجر إعادة قياس التزام عقد التأجير بخصم دفعات الإيجار المعدلة فى الحالات التالية :

الحالة الاولى:- اذا كان هناك تغيراً في المبالغ التي يتوقع أن تكون مستحقة الدفع بموجب ضمان القيمة المتبقية ...

وفى هذه الحالة: على المستأجر تحديد دفعات الإيجار المعدلة لتعكس التغير في المبالغ التي يتوقع أن تكون مستحقة الدفع بموجب ضمان القيمة المتبقية.

الحالة الثانية :- اذا كان هناك تغيراً في دفعات الإيجار المستقبلية ناتجاً من تغير في مؤشر أو معدل مستخدم لتحديد تلك الدفعات.

على سبيل المثال...اذا كان هناك تغيراً فى دفعات الايجارالمستقبلية ليعكس التغيرات في أسعار التأجير في السوق بعد مراجعة أسعار سوق التأجير.

وفى هذه الحالة :- على المستأجر إعادة قياس التزام عقد التأجير ليعكس دفعات الإيجار المعدلة، **هذا فقط عندما يكون هناك** تغيراً في التدفقات النقدية (أي عندما يطبق التعديل على دفعات الإيجار). ويجب على المستأجر تحديد دفعات عقد التأجير المعدلة لمدة عقد التأجير المتبقية على أساس الدفعات التعاقدية المعدلة.

ويراعى انه:- على المستأجر استخدام معدل الخصم دون تغيير، ما لم يكن هناك تغيراً في دفعات الإيجار ناتجاً من تغير في معدلات الفائدة المتغيرة.

في هذه الحالة ... على المستأجر استخدام معدل الخصم المعدل الذي يعكس التغيرات في معدل الفائدة.

عاشرا:- تعديلات عقد التأجير

(١):- شروط محاسبة المستأجر عن تعديلات عقد تأجير ... كعقد تأجير منفصل:

الشرط الاول:- ان يزيد التعديل ... نطاق عقد التأجير بإضافة الحق في استخدام أصل أو أكثر من الأصول محل العقد.

الشرط الثانى:- أن يزيد مقابل عقد التأجير ... بمبلغ يتناسب مع السعر المستقل للزيادة في النطاق وأي تعديلات مناسبة على ذلك السعر المستقل لتعكس ظروف العقد المحدد.

(٢):- كيفية محاسبة المستأجر لتعديل عقد التأجير ... الذي لم تتم المحاسبة عنه على أنه عقد تأجير منفصل.

(أ):- على المستأجر في تاريخ سريان تعديل عقد التأجير:

- تخصيص المقابل في العقد المعدل الى مكون ايجارى ومكون غير ايجارى.
- تحديد مدة عقد التأجير لعقد التأجير المعدل .
- إعادة قياس التزام عقد التأجير بخصم دفعات الإيجار المعدلة وذلك باستخدام سعر خصم معدل.

ويتم تحديد سعر الخصم المعدل على أنه:

- سعر الفائدة الضمني في عقد التأجير لمدة عقد التأجير المتبقية، إذا كان يمكن تحديد ذلك السعر بسهولة.
- أو معدل الاقتراض الإضافي للمستأجر في تاريخ سريان التعديل إذا كان سعر الفائدة الضمني في عقد التأجير لا يمكن تحديده بسهولة.

(ب):-على المستأجر المحاسبة عن إعادة قياس التزام عقد التأجير بما يلي:

- تخفيض المبلغ الدفتري لأصل "حق الانتفاع" ليعكس الإنهاء الجزئي أو الكلي لعقد التأجير نتيجة لتعديلات عقد التأجير التي تخفض نطاق عقد التأجير.
- على المستأجر الاعتراف بأي ربح أو خسارة متعلقة بالإنهاء الجزئي أو الكلي لعقد التأجير.... **في الأرباح أو الخسائر.**
- إجراء تعديل لأصل "حق الانتفاع" لمقابلة كافة التعديلات الأخرى على عقد التأجير.

مثال:- فى ٢٠٢٠/١/١ ابرمت الشركة (أ) عقد ايجار خط انتاجى مع (ب) لمدة ٥ سنوات مقابل دفعات سنوية ٤٦٠٠٠ جنيه فى نهاية السنوات الاربع الاولى و ٤٧٠٧٨ جنيه فى نهاية السنة الخامسة حيث تنتقل ملكية الاصل محل العقد للشركة (أ) علما بان:-

- سعر الفائدة الضمنى فى عقد الايجار ٥٪ سنويا.

- سدد المستأجر (أ) فى ٢٠٢٠/١/١ مبلغ ٦٠٠٠ج دفعة مقدمة فى بداية العقد غير محسوبة ضمن الدفعات السنوية

– تحمل المستاجر (أ) ٤٠٠٠ج تكاليف قانونية ومحاماة وتسجيل عقد الايجار.

المطلوب :– المعالجة المحاسبية لعقد الايجار فى دفاتر المستأجر.

فى هذه الحالة يقوم المستاجر باثبات هذا العقد كأصل حق انتفاع والتزام عقد تأجير كالتالى :–

اولا:– حساب التزام عقد التاجير بالقيمة الحالية لدفعات عقد الايجار كالتالى:–

جدول حساب لقيمة الحالية لمدفوعات الايجار

	(١)	(٢)	(٣)	(٤)	(٥)
		الدفعة الدورية للايجار	تكلفة التمويل =(١)×٥٪	ق.ح لمدفوعات الايجار (٣)–(٢)	
٢٠٢٠	٢٠٠٠٠٠	٤٦٠٠٠	١٠٠٠٠	٣٦٠٠٠	
٢٠٢١	١٦٤٠٠٠	٤٦٠٠٠	٨٢٠٠	٣٧٨٠٠	
٢٠٢٢	١٢٦٢٠٠	٤٦٠٠٠	٦٣١٠	٣٩٦٩٠	
٢٠٢٣	٨٦٥١٠	٤٦٠٠٠	٤٣٢٦	٤١٦٧٤	
٢٠٢٤	٤٤٨٣٦	٤٧٠٧٨	٢٢٤٢	٤٤٨٣٦	
	اجمالى	٢٣١٠٧٨	٣١٠٧٨	٢٠٠٠٠٠	

ثانيا:- حساب اصل حق الانتفاع

وهو فى هذه الحالة ...

يساوى مجموع = التزام عقد التأجير+ت. المباشرة الاولية +الدفعة المقدمة

= ٢٠٠٠٠٠ + ٤٠٠٠ + ٦٠٠٠ = ٢١٠٠٠٠ج

وفى ٢٠٢٠/١/١ **يتم اثبات القيد التالى :-**

٢١٠٠٠٠ من حـ/ اصل حق انتفاع

الى مذكورين

٢٠٠٠٠٠ الى ح / التزامات عقود ايجار

١٠٠٠٠ الى ح / الخزينة

.....

فى ٢٠٢٠/١٢/٣١ يتم اثبات القيد التالى :-

٣٦٠٠٠حـ/ التزامات عقود الايجار

١٠٠٠٠ حـ/ مصروفات تمويلية

٤٦٠٠٠ الى حـ/ النقدية

اهلاك اصل حق الانتفاع(بفرض الاهلاك بالقسط الثابت):-

٤٢٠٠٠ حـ /الاهلاك

٤٢٠٠٠ الى حـ / مجمع اهلاك اصل حق الإنتفاع

فى ٢٠٢١/١٢/٣١ يتم اثبات القيد التالى :-

٣٧٨٠٠حـ/ التزامات عقود الايجار

٨٢٠٠ حـ/ مصروفات تمويلية

٤٦٠٠٠ الى حـ/ النقدية

اهلاك اصل حق الانتفاع(بفرض الاهلاك بالقسط الثابت):-

٤٢٠٠٠ حـ /الاهلاك

٤٢٠٠٠ الى حـ / مجمع اهلاك اصل حق الانتفاع

.....

فى ٢٠٢٢/١٢/٣١ يتم اثبات القيد التالى :-

٣٩٦٩٠حـ/ التزامات عقود الايجار

٦٣١٠ حـ/ مصروفات تمويلية

٤٦٠٠٠ الى حـ/ النقدية

اهلاك اصل حق الانتفاع(بفرض الاهلاك بالقسط الثابت):-

٤٢٠٠٠ حـ /الاهلاك

٤٢٠٠٠ الى حـ / مجمع اهلاك اصل حق الانتفاع

.....

فى ٢٠٢٣/١٢/٣١ يتم اثبات القيد التالى :-

٤١٦٧٤حـ/ التزامات عقود الايجار

٤٣٢٦ حـ/ مصروفات تمويلية

٤٦٠٠٠ الى حـ/ النقدية

اهلاك اصل حق الانتفاع(بفرض الاهلاك بالقسط الثابت):-

٤٢٠٠٠ حـ /الاهلاك

٤٢٠٠٠ الى حـ / مجمع اهلاك اصل حق الانتفاع

.....

فى ٢٠٢٤/١٢/٣١ يتم اثبات القيد التالى :-

٤٤٨٣٦حـ/ التزامات عقود الايجار

٢٢٤٢ حـ/ مصروفات تمويلية

٤٧٠٧٨ الى حـ/ النقدية

اهلاك اصل حق الانتفاع(بفرض الاهلاك بالقسط الثابت):-

٤٢٠٠٠ حـ /الاهلاك

٤٢٠٠٠ الى حـ / مجمع اهلاك اصل حق الانتفاع

.....

حادى عشر:- متطلبات عرض عقود التأجير لدى المستأجر

الضابط الاول:-على المستأجر عرض أصول "حق الانتفاع" **بشكل منفصل** عن الأصول الأخرى ... في قائمة المركز المالي أو الإفصاح في الإيضاحات

وفى حالة ... إذا لم يقم المستأجر بعرض أصول "حق الانتفاع" بشكل منفصل في قائمة المركز المالي.

فى هذه الحالة ... على المستأجر: -

- إدراج أصول "حق الانتفاع" ضمن نفس البند الذي كان سيتم عرض الأصول الأخرى المناظرة له ضمنه، فيما لو كانت مملوكة.
- الإفصاح عن البنود المدرجة في قائمة المركز المالي التي تتضمن أصول "حق الانتفاع".

وفى حالة ... اذا كانت أصول حق الانتفاع تستوفي تعريف الاستثمار العقاري.

فى هذه الحالة ... لايتطلب العرض بشكل منفصل... حيث يجب عرضها في قائمة المركز المالي باعتبارها استثماراً عقارياً.

الضابط الثانى:- على المستاجر عرض التزامات عقد التأجير **بشكل منفصل** عن الالتزامات الأخرى. ..في قائمة المركز المالي أو الإفصاح في الإيضاحات

وفى حالة ...إذا لم يقم المستأجر بعرض التزامات عقد التأجير بشكل منفصل في قائمة المركز المالي.

فى هذه الحالة ... على المستأجر الإفصاح عن البنود في قائمة المركز المالي التي تتضمن تلك الالتزامات.

الضابط الثالث:- على المستأجر عرض مصروف الفائدة على التزام عقد التأجير في قائمة الأرباح أو الخسائر بشكل مستقل عن مصروف استهلاك أصل "حق الانتفاع"، **وذلك لأن** ... مصروف الفائدة على عقد التأجير هو... مكون من مكونات تكاليف التمويل... **يتم عرضه بشكل منفصل** في قائمة الأرباح أو الخسائر.

الضابط الرابع:- على المستأجر تصنيف ما يلي في قائمة التدفقات النقدية:

- الدفعات النقدية للجزء المتعلق بالمبلغ الأصلي من التزام عقد التأجير... **ضمن الأنشطة التمويلية.**
- الدفعات النقدية للجزء المتعلق بالفائدة على التزام عقد التأجير ... يصنف ضمن الانشطة التشغيلية فى المؤسسات المالية ... وفى المنشآت الآخرى يصنف ضمن الانشطة التشغيلية أو التمويلية أو الاستثمارية .
- دفعات الإيجار قصيرة الأجل ودفعات إيجار الأصول صغيرة القيمة ودفعات الإيجار المتغيرة غير المدرجة في قياس التزام عقد التأجير... **ضمن الأنشطة التشغيلية.**

ثانى عشر:- متطلبات الافصاح عن عقود التأجير لدى المستأجرين

الهدف من الإفصاحات... هو قيام المستأجرين بالإفصاح عن المعلومات في الإيضاحات، والتي ستوفر مع المعلومات المقدمة في قائمة المركز المالي وقائمة الأرباح أو الخسائر وقائمة التدفقات النقدية.. أساسا لمستخدمي القوائم المالية لتقييم أثر عقود التأجير على المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمستأجر.

ولتحقيق هذا الهدف ... يتم الافصاح عما يلى :-

١-على المستأجر الإفصاح عن المعلومات حول العقود التأجيرية، التي يكون فيها هو المستأجر، وذلك في إيضاح واحد أو قسم منفصل في قوائمه المالية.

وفى حالة ... اذا ما تم عرض هذه المعلومات في مكان آخر في القوائم المالية.

فى هذه الحالة ... لا يحتاج المستأجر الي تكرارها

وذلك بشرط... أن تكون المعلومات تم تضمينها من خلال الإشارة اليها في الإيضاح الواحد أو القسم المنفصل المتعلق بعقود التأجير.

٢- **على المستأجر الإفصاح عن المبالغ التالية لفترة التقرير:**

(أ) مصروف الاستهلاك لأصول "حق الانتفاع" حسب فئة الأصل محل العقد

و(ب) مصروف الفائدة على التزامات عقد التأجير

و(ج) المصروف المتعلق... **بعقود التأجير قصيرة الأجل...** التي يتم المحاسبة عنها كمصروف بطريقة القسط الثابت او اى اساس اخر منتظم.

ولا يلزم أن يشمل هذا المصروف... المصروف المتعلق بعقود التأجير التي تكون مدة الإيجار فيها شهراً واحداً أو أقل

المصروف المتعلق.... **بعقود إيجار الأصول صغيرة القيمة** التي يتم المحاسبة عنها كمصروف بطريقة القسط الثابت او اى اساس اخر منتظم.

(د)

على ألا يشمل هذا المصروف ... المصروفات المتعلقة بعقود التأجير قصيرة الأجل للأصول صغيرة القيمة .

المصروف المتعلق ... **بدفعات الإيجار المتغيرة** ...غير المدرجة في قياس التزامات عقد التأجير

(هـ) الدخل من الإيجار من الباطن ... **لأصول "حق الانتفاع"**

إجمالي التدفق النقدي الخارج ... لعقود التأجير

و(و) الإضافات على .... أصول "حق الانتفاع"

و(ز) الأرباح أو الخسائر الناتجة من.... معاملات البيع وإعادة الاستئجار

و(ح) المبلغ الدفتري ...لأصول "حق الانتفاع" في نهاية فترة التقرير حسب فئة الأصل

و(ط) محل العقد.

و(ي)

ويراعى عرض هذه المبالغ ... في شكل جدول ما لم يكن هناك تنسيقاً أكثر مناسبة. ويجب أن تشمل المبالغ التي يتم الإفصاح عنها التكلفة التي قام المستأجر بإدراجها ضمن المبلغ الدفتري لأصل آخر خلال فترة التقرير.

٣- على المستأجر الإفصاح عن مبلغ تعهدات عقود التأجير لعقود التأجير قصيرة الأجل التي تم المحاسبة عنها باعتبارها مصروفاً إما بطريقة القسط الثابت على مدى مدة الإيجار أو أساس منتظم آخر.... إذا كانت محفظة الإيجارات قصيرة الأجل التي تعهد بها في نهاية فترة التقرير تختلف عن محفظة عقود التأجير قصيرة الأجل التي يتعلق بها مصروف عقود التأجير قصيرة الأجل التي تم الإفصاح عنها

٤- إذا استوفت أصول "حق الانتفاع" تعريف الاستثمار العقاري، فيجب علي المستأجر تطبيق متطلبات الإفصاح الواردة في معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٤)

٥-على المستأجر الإفصاح عن تحليلات استحقاقات التزامات عقود التأجير طبقا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٠) "الأدوات المالية – الإفصاحات" بشكل منفصل عن تحليلات استحقاقات الالتزامات المالية الأخرى.

٦- على المستأجر أن يقوم بالإفصاح عن المعلومات النوعية والكمية الإضافية اللازمة حول أنشطته الإيجارية للوفاء بهدف الإفصاح .

ولتحديد ما إذا كانت هناك ضرورة لمعلومات إضافية عن أنشطة الإيجار للوفاء بالهدف من الإفصاح .... **على المستأجر الأخذ في الاعتبار:**

الاعتبارالاول:- ما إذا كانت هذه المعلومات ملائمة لمستخدمي القوائم المالية.

على المستأجر تقديم هذه المعلومات الإضافية ... **فقط ... فى حالة إذا** كان من المتوقع أن تكون هذه المعلومات ملائمة لمستخدمي القوائم المالية.

وتكون هذه المعلومات الاضافية كذلك ... اذا كان من المرجح أن تساعد هؤلاء المستخدمين لفهم:

- **المرونة التي توفرها عقود التأجير. قد توفر عقود التأجير المرونة .**

على سبيل المثال ... إذا استطاع المستأجر تقليل تعرضه للمخاطر من خلال ممارسة خيارات الإنهاء أو تجديد عقود التأجير بشروط وأحكام مواتية له.

- **القيود التي تفرضها عقود التأجير. قد تفرض عقود التأجير قيوداً.**

على سبيل المثال ... من خلال إلزام المستأجر بالمحافظة على نسب مالية معينة.

- **اختبار حساسية المعلومات التي يتم التقرير عنها للمتغيرات الرئيسية. قد تكون المعلومات التي يتم التقرير عنها حساسة.**

على سبيل المثال ... دفعات الإيجار المتغيرة المستقبلية.

- **التعرض للمخاطر الأخرى الناتجة من عقود التأجير.**
- **الانحرافات عن ممارسات الصناعة.**

على سبيل المثال... قد تتضمن هذه الانحرافات شروط وأحكام إيجار غير عادية أو فريدة تؤثر على محفظة تأجيرية للمستأجر.

الاعتبار الثانى:- ما إذا كانت هذه المعلومات ظاهرة سواء من معلومات تم عرضها إما في القوائم المالية الرئيسية أو مفصح عنها في الإيضاحات.

ويراعى أنه ...لا يلزم المستأجر أن يكرر المعلومات المعروضة فعلياً في أماكن أخرى في القوائم المالية.

وقد تتضمن هذه المعلومات الإضافية، على سبيل المثال وليس الحصر، المعلومات التي تساعد مستخدمي القوائم المالية لتقييم:

(أ) طبيعة أنشطة عقود التأجير الخاصة بالمستأجر.

و(ب) التدفقات النقدية الخارجة المستقبلية التي يحتمل أن يتعرض لها المستأجر والتي لم يتم عكسها في قياس التزامات عقود التأجير.

وتتضمن التعرض الناتج من:

(١) **دفعات الإيجار المتغيرة**

على سبيل المثال:

- مبررات استخدام المستأجر لدفعات الإيجار المتغيرة ومدي شيوع تلك الدفعات.
- الحجم النسبي لدفعات الإيجار المتغيرة إلى الدفعات الثابتة.
- المتغيرات الرئيسية التي تعتمد عليها دفعات الإيجار المتغيرة وكيف يتوقع أن تختلف المدفوعات استجابة للتغيرات في تلك المتغيرات الرئيسية .
- الآثار التشغيلية والمالية الأخرى لدفعات الإيجار المتغيرة

و(٢) خيارات التمديد والإنهاء

على سبيل المثال:

- مبررات المستأجر لاستخدام خيارات التمديد وخيارات الإنهاء ومدى شيوع تلك الخيارات.
- الحجم النسبي لدفعات الإيجار الاختيارية إلى دفعات الإيجار.
- مدي انتشار ممارسة الخيارات التي لم تدرج في قياس التزامات عقود التأجير.
- الآثار التشغيلية والمالية الأخرى لتلك الخيارات.

و(٣) ضمانات القيمة المتبقية

على سبيل المثال:

- مبررات المستأجر لتقديم ضمانات القيمة المتبقية ومدي شيوع تلك الضمانات.
- نسبة حجم تعرض المستأجر إلى مخاطر القيمة المتبقية.
- طبيعة الأصول محل العقد التي تم تقديم تلك الضمانات لها.
- الآثار التشغيلية والمالية الأخرى لتلك الضمانات.

و(٤) عقود التأجير التي لم تبدأ بعد والتي تعهد بها المستأجر.

و(ج) القيود والتعهدات التي يفرضها عقد التأجير.

و(د) معاملات البيع وإعادة الاستئجار

على سبيل المثال:

- مبررات المستأجر لمعاملات البيع وإعادة الاستئجار ومدي شيوع تلك المعاملات.
- الشروط والأحكام الرئيسية لمعاملات البيع وإعادة الاستئجار على مستوى فردي
- الدفعات غير المدرجة في قياس التزامات عقد التأجير.
- الأثر على التدفق النقدي لمعاملات البيع وإعادة الاستئجار في فترة التقرير.

٧- على المستأجر الذي يقوم بالمحاسبة عن عقود التأجير قصيرة الأجل أو عقود إيجار الأصول صغيرة القيمة باعتبارها مصروفاً إما بطريقة القسط الثابت على مدى مدة الإيجار أو أساس منتظم آخر.... **أن يفصح عن هذه الحقيقة.**

المطلب الثامن

المعالجة المحاسبية لعقود التأجير فى دفاتر المؤجر

على المؤجر تصنيف عقود التاجير الى عقود تاجير تمويلى وعقود تاجير تشغيلى... وبناءا علي هذا التصنيف ... يتم تحديد طريقة المعالجة المحاسبية لكل نوع من هذه العقود

سنتناول هذا الموضوع من خلال النقاط التالية :-

اولا:- تصنيف عقود التأجير لدى المؤجر

ثانيا:- المعالجة المحاسبية لعقود التأجير التمويلي فى دفاتر المؤجر

ثالثا:- المعالجة المحاسبية لعقود التأجير التشغيلى لدى المؤجر

رابعا:- متطلبات الإفصاح عن عقود التأجير لدى المؤجرين

اولا:- تصنيف عقود التأجير لدى المؤجر

هذا المعيار.... يتطلب من المؤجر... تصنيف كل عقد .... من عقود إيجاراته إما على **أنه عقد تأجير تشغيلي..... أو أنه عقد تأجير تمويلي.**

سنتناول هذا الموضوع من خلال النقاط التالية :-

(١):- شروط تصنيف المؤجر لعقد التأجير.. كعقد تاجير تشغيلى أو عقد تأجيرتمويلى

(٢):- أمثلة الحالات التي تؤدي عادة بمفردها أو مجتمعة إلى تصنيف عقد التأجير على أنه عقد تأجير تمويلي

(٣):- ضوابط عقود التأجير التى تتضمن كلا من عنصرى الأرض والمبانى

(٤):- ضوابط تصنيف عقد التأجير من الباطن

.....

(١):- شروط تصنيف المؤجر لعقد التأجير.. كعقد تاجير تشغيلى أو عقد تأجيرتمويلى

يصنف عقد التأجير على أنه عقد تأجير تمويلي .... إذا كان يحوِّل بصورة جوهرية ما يقارب **كافة المخاطر والمنافع** العائدة لملكية الأصل محل العقد... **وفيما عدا ذلك يصنف كعقد تأجير تشغيلى**

ويرعى الضوابط التالية :-

الضابط الاول:- تشمل المخاطر العائدة لملكية الأصل محل العقد:

- احتمالات الخسائر ... من الطاقة العاطلة
- احتمالات الخسائر ... من التقادم التقني.
- احتمالات الخسائر ... من التغيرات في العائدات بسبب تغير الظروف الاقتصادية
-

.

الضابط الثانى:- يمكن أن تتمثل المنافع العائدة لملكية الأصل محل العقد فى:

- توقعات أرباح على مدى العمر الاقتصادي للأصل محل العقد .
- تحقيق مكاسب من الزيادة في القيمة
- أو تحقق قيمة متبقية.

الضابط الثالث:- قد يتضمن عقد التأجير شروطاً وأحكاماً لتعديل دفعات الإيجار استجابة لتغيرات معينة تحدث بين تاريخ نشأة عقد التأجير وتاريخ بداية عقد التأجير.

على سبيل المثال... التغير في تكلفة الأصل محل العقد الخاصة بالمؤجر أو التغير في تكلفة تمويل الإيجار الخاصة بالمؤجر.

في هذه الحالة...ولأغراض تصنيف عقد التأجير، فإن أثر أي من مثل هذه التغيرات يجب افتراض أنها حدثت في... **تاريخ نشأة عقد التأجير.**

الضابط الرابع:- متى يتم اعادة النظر فى تصنيف عقد التاجير ؟

يتم تصنيف عقد التأجير ... في تاريخ نشأة عقد التأجير

ويوجد حالة واحدة فقط ... التى يتم فيها إعادة النظر في هذا التصنيف

وهى ... إذا كان هناك تعديل في عقد التأجير.

الضابط الخامس:- الحالات التى لا تنشئ تصنيفاً جديداً لعقد التأجير للأغراض المحاسبية الحالة الاولى :- التغيرات في التقديرات.

مثل:-

- التغيرات في تقديرات العمر الاقتصادي
- أوالتغيرات في القيمة المتبقية للأصل محل العقد.

الحالة الثانية:- التغيرات في الظروف.

مثل... تعثر المستأجر في السداد.

الضابط السادس:- يعتمد تصنيف عقد التأجير عقد تأجير تمويلي أو عقد تأجير تشغيلي على **جوهر المعاملة وليس على شكل العقد.**

فإذا اتضح أن عقد التأجير... لا يُحوِّل بصورة جوهرية ما يقارب كافة المخاطر والمنافع العائدة لملكية الأصل محل العقد.

فى هذه الحالة ... يتم تصنيف عقد التأجير ..على أنه عقد تأجير تشغيلي.

مثال١:- إذا كانت ملكية الأصل تنتقل في نهاية عقد التأجير مقابل دفعة متغيرة تساوي قيمته العادلة .

مثال٢:- إذا كانت هناك دفعات إيجار متغيرة ينتج عنها أن المؤجر لم يحُوِّل بصورة جوهرية ما يقارب كافة المخاطر والمنافع.

(٢):- أمثلة الحالات التي تؤدي عادة بمفردها أو مجتمعة إلى تصنيف عقد التأجير على أنه عقد تأجير تمويلي

الحالة الاولى :- اذا كان عقد التأجير... يحوِّل ملكية الأصل محل العقد للمستأجر في نهاية مدة عقد التأجير

مثال:- المنشاة (س) ابرمت عقد ايجار خط انتاجى مع المنشاة (ص) لمدة ١٠سنوات بقيمة ايجارية سنوية ١٠٠٠٠٠ج على تؤول ملكية هذا الخط الانتاجى للمنشاة (س) نهاية عقد الايجار بدون قيمة.

فى هذه الحالة ... يعتبر هذا العقد... عقد تأجير تمويلى... حيث ان عقد التأجير يحول ملكية الاصل نهاية فترة التاجير للمستاجر

.....

الحالة الثانية:- اذا كان للمستأجر الخيار لشراء الأصل محل العقد... بسعر من المتوقع أن يكون أقل بدرجة كافية عن القيمة العادلة في التاريخ الذي يصبح فيه

الخيار قابلاً للممارسة بما يجعل من المؤكد بشكل معقول في تاريخ نشأة عقد التأجير أن الخيار ستتم ممارسته

مثال:- المنشاة (س) ابرمت عقد ايجار خط انتاجى مع المنشاة (ص) لمدة ١٠سنوات بقيمة ايجارية سنوية ١٠٠٠٠٠ج على ان يكون للمنشاة (س) خيار شراء هذا الخط الانتاجى نهاية عقد التأجير بسعر ٣٠٪ من قيمته العادلة نهاية عقد التأجير.

فى هذه الحالة ... يعتبر هذا العقد... عقد تأجير تمويلى... حيث يوجد خافز لدى المستأجر لشراء الاصل نهاية فترة التأجير

الحالة الثالثة:- اذا كانت مدة عقد التأجير... تغطي الجزء الأكبر من العمر الاقتصادي للأصل محل العقد حتى ولو لم يتم تحويل الملكية.

والعمر الاقتصادى :- هو واحد مما يلى :-

- الفترة التى يتوقع ان يكون فيها الاصل صالحا للاستخدام بشكل اقتصادى بواسطة واحد أو اكثر من المستخدمين.
- أو عدد وحدات الانتاج او وحدات مماثلة يتوقع الحصول عليها من الاصل بواسطة مستخدم واحد او أكثر.

مثال:- المنشاة (س) ابرمت عقد ايجار خط انتاجى مع المنشاة (ص) لمدة ٩ سنوات بقيمة ايجارية سنوية ١٠٠٠٠٠ج علما بان العمر الاقتصادى المتوقع لهذا الاصل ١٠سنوات.

فى هذه الحالة ... يعتبر هذا العقد... عقد تأجير تمويلى... حيث أن مدة عقد التاجير وهى ٩ سنوات تمثل الجزء الأكبر من العمر الاقتصادى للاصل البالغ ١٠سنوات.

الحالة الرابعة:- اذا كانت القيمة الحالية لدفعات الإيجار.. في تاريخ نشأة عقد التأجير، على الأقل .... **تبلغ ما يقارب** كافة القيمة العادلة للأصل محل العقد

مثال:- المنشاة (س) ابرمت عقد ايجار خط انتاجى مع المنشاة (ص) علما بأن :-

- القيمة العادلة لهذا الاصل فى تاريخ العقد ٩٥٠٠٠٠ج
- القيمةالحالية لدفعات الايجار فى تاريخ العقد ٩٠٠٠٠٠ج.

فى هذه الحالة ... يعتبر هذا العقد... عقد تأجير تمويلى...حيث أن القيمة الحالية لدفعات الايجار تقارب القيمة العادلة للاصل فى تاريخ العقد.

الحالة الخامسة:- اذا كان الأصل محل العقد ... يعد ذو طبيعة متخصصة إلى حد أن المستأجر فقط هو من يستطيع استخدامه بدون تعديلات كبيرة.

مثال:- المنشاة (س) ابرمت عقد ايجار خط انتاجى مع المنشاة (ص) علما بأن قد تم تصميمه حسب مواصفات تشغيله لدى المنشاة (س) ...واذا تم عرض هذا الخط للبيع فى السوق سوف يحتاج الى تعديلات جوهرية.

فى هذه الحالة ... يعتبر هذا العقد... عقد تأجير تمويلى...حيث ان الاصل مخصص للمنشاة (س) ولايمكن بيعه فى السوق بدون تعديلات جوهرية

الحالة السادسة :- إذا كان المستأجر يستطيع إلغاء عقد التأجير و يتحمل المستأجر خسائر المؤجر المرتبطة بالإلغاء... وبالتالى يتحمل المستأجر مخاطر الغاء العقد.

مثال:- المنشاة (س) ابرمت عقد ايجار خط انتاجى مع المنشاة (ص) لمدة ١٠سنوات بقيمة ايجارية سنوية ١٠٠٠٠٠ج على ان يكون للمنشاة (س) حق الغاء العقد على ان يتحمل خسائر المؤجر المرتبطة بالالغاء.

فى هذه الحالة ... يعتبر هذا العقد... عقد تأجير تمويلى... حيث يتحمل المستأجر مخاطر الغاء العقد.

الحالة السابعة :- اذا كان يحق للمستأجر الأرباح أو الخسائر الناتجة من التغيرات في القيمة العادلة للقيمة المتبقية .

على سبيل المثال... في شكل خصم إيجار يعادل معظم عائدات البيع في نهاية عقد التأجير.

مثال:- المنشاة **(س)** ابرمت عقد ايجار خط انتاجى مع المنشاة (ص) لمدة ١٠سنوات بقيمة ايجارية سنوية ١٠٠٠٠٠ج على ان يتم بيع هذا الاصل نهاية فترة التأجير لطرف ثالث ... فاذا انخفضت قيمته العادلة المتبقية عن مبلغ ١٠٠٠٠ج يتحمل المستأجر هذه الخسائر... واذا زادات قيمته العادلة المتبقية عن مبلغ ١٠٠٠٠ج تعود هذه المكاسب للمستأجر.

فى هذه الحالة ... يعتبر هذا العقد... عقد تأجير تمويلى

الحالة الثامنة :- اذا كان للمستأجر القدرة على الاستمرار في عقد التأجير لفترة ثانية بإيجار يقل بشكل جوهري عن الإيجار في السوق... وبالتالى يكون هناك حافز لدى المستاجر لاعادة استئجار الاصل محل العقد.

مثال:- المنشاة **(س)** ابرمت عقد ايجار خط انتاجى مع المنشاة (ص) لمدة ١٠سنوات بقيمة ايجارية سنوية ١٠٠٠٠٠ج على ان يكون للمنشأة (س) الحق فى اعادة استئجار الاصل لفترة اضافية بقيمة ايجارية تقل ٥٠٪ عن القيمة الايجارية الحالية.

فى هذه الحالة ... يعتبر هذا العقد... عقد تأجير تمويلى ... حيث هناك حافز لدى المستاجر لاعادة استئجار الاصل محل العقد.

(٣):- ضوابط عقود التأجير التى تتضمن كلا من عنصرى الأرض والمبانى

الضابط الاول:- عندما يتضمن عقد التأجير كلا من عنصري الأرض والمبانى

فى هذه الحالة ... على المؤجر تقييم تصنيف كل عنصر على أنه عقد تأجير تمويلي أو عقد تأجير تشغيلي ... **بشكل منفصل** .

الضابط الثانى:- عند تحديد ما إذا كان عنصر الأرض هو عقد تأجير تشغيلي أو عقد تأجير تمويلي، فإن أحد الاعتبارات الهامة هو أن الأرض عادة ليس لها عمر إنتاجي محدد.

الضابط الثالث:- على المؤجر تخصيص دفعات الإيجار (بما في ذلك أي دفعات إجمالية في البداية) ... بين عنصري الأرض والمباني

وذلك ... بما يتناسب مع القيمة العادلة النسبية للحقوق في الأصول المؤجرة في عنصري الأرض والمباني لعقد التأجير... **في تاريخ نشأة عقد التأجير.**

الضابط الرابع:- عند عدم إمكانية تخصيص دفعات الإيجار بين هذين العنصرين بطريقة يمكن الاعتماد عليها .

فى هذه الحالة ... يتم تصنيف كامل عقد التأجير على أنه عقد تأجير تمويلي.

وذلك... اذا ما لم يكن من الواضح أن كلا العنصرين هما عقود إيجارات تشغيلية.

وفي هذه الحالة ... يتم تصنيف كامل عقد التأجير على أنه عقد تأجير تشغيلي.

الضابط الخامس:- حالة عقد تأجير أرض ومباني تكون فيه قيمة عنصر الأرض غير جوهرية لعقد التأجير.

فى هذه الحالة ... يمكن للمؤجر معالجة الأرض والمباني كوحدة واحدة لغرض تصنيف عقد التأجير... **وتصنيفها على أنها**... إيجار تمويلي ... أو إيجار تشغيلي

وفي هذه الحالة.... على المؤجر اعتبار العمر الاقتصادي للمباني على أنه العمر الاقتصادي لكامل الأصول محل العقد.

(٤):- ضوابط تصنيف عقد التأجير من الباطن

عند تصنيف عقد التأجير من الباطن .... **على المؤجر الوسيط،** تصنيف عقد التأجير من الباطن على أنه عقد تأجير تمويلي أو عقد تأجير تشغيلي **حسب الحالات التالية :**

الحالة الاولى :- إذا كان عقد التأجير الرئيسي الذي تكون فيه المنشأة هي المستأجر في عقد تأجير قصير الأجل، **وتمت المحاسبة عنه... باعتبارها** مصروفاً إما بطريقة القسط الثابت على مدى مدة الإيجار أو أساس منتظم آخر

في هذه الحالة ... يجب تصنيف عقد التأجير من الباطن ...**على أنه عقد تأجير تشغيلي.**

الحالة الثانية :- اى عقود تأجير بخلاف الحالة الاولى

فى هذه الحالات... يجب تصنيف عقد التأجير من الباطن بالرجوع إلى أصل "حق الانتفاع" الناتج من عقد التأجير الرئيسي وليس بالرجوع إلى الأصل محل العقد.

على سبيل المثال... بند العقارات والآلات والمعدات موضوع عقد التأجير.

ثانيا:- المعالجة المحاسبية لعقود التأجير التمويلي فى دفاتر المؤجر

سنتناول هذا الموضوع من خلال النقاط التالية :-

(١):- كيفية اعتراف المؤجر بعقود التأجير التمويلى

(٢):- كيفية القياس الأولي لعقود التأجير التمويلى لدى المؤجر

(٣):- القياس الأولي لدفعات الإيجار المدرجة في صافي الاستثمار في عقد التأجير

(٤):- المعالجة المحاسبية لعقد التاجير التمويلى لدى المؤجرون الصناع أو التجار

(٥):- كيفية القياس اللاحق لعقود التأجير التمويلى لدى المؤجر

(٦):- كيفية محاسبة المؤجر عن تعديلات عقد التأجير التمويلى

.....

(١):- كيفية اعتراف المؤجر بعقود التأجير التمويلى

في تاريخ بداية عقد التأجير... على المؤجر الاعتراف بالأصول المحتفظ بها بموجب عقد تأجير تمويلي في قائمة المركز المالي **وعرضها على أنها**... مبالغ مستحقة التحصيل ...بمبلغ مساوي.... **لصافي الاستثمار في عقد التأجير.**

وصافى الاستثمار فى عقد التأجير هو :-

اجمالى الاستثمار فى عقد التأجير مخصوما بمعدل الفائدة الضمنى فى عقد التأجير

(٢):- كيفية القياس الأولي لعقود التأجير التمويلى لدى المؤجر

على المؤجر ...**استخدام معدل الفائدة الضمني في عقد التأجير**... لقياس صافي الاستثمار في عقد التأجير.

ويراعى الضوابط التالية :-

الضابط الاول:- في حالة عقد التأجير من الباطن إذا كان معدل الفائدة الضمني في عقد التأجير لا يمكن تحديده بسهولة.

فى هذه الحالة ... يمكن للمؤجر الوسيط استخدام معدل الخصم المستخدم في عقد التأجير الرئيسي (بعد تعديله بأي تكاليف أولية مباشرة مرتبطة بعقد التأجير من الباطن) لقياس صافي الاستثمار في عقد التأجير من الباطن.

الضابط الثانى:- يتم تضمين التكاليف الأولية المباشرة، بخلاف تلك التكاليف المتكبدة بواسطة الصُنّاع أو التجار المؤجرين، في القياس الأولي لصافي الاستثمار في عقد التأجير... **وتخفض** مبلغ الدخل المثبت على مدى مدة عقد التأجير.

الضابط الثالث:- يتم تحديد معدل الفائدة الضمني في عقد التأجير بطريقة تؤدي إلى إدراج التكاليف الأولية المباشرة تلقائياً في صافي الاستثمار في عقد التأجير.. وليس هناك حاجة لإضافة كل منهما بشكل منفصل.

(٣):- القياس الأولي لدفعات الإيجار المدرجة في صافي الاستثمار في عقد التأجير

في تاريخ بداية عقد التأجير، **تتكون دفعات الإيجار المدرجة في قياس صافي الاستثمار في عقد التأجير من** الدفعات الناتجة عن حق استخدام الأصل محل العقد خلال مدة عقد التأجير التي لم تستلم في تاريخ بداية عقد التأجير **والمتمثلة في:**

(أ):- الدفعات الثابتة ناقصاً أي حوافز إيجار مستحقة الدفع.

(ب):- دفعات الإيجار المتغيرة التي تعتمد على مؤشر أو معدل، يتم قياسها مبدئياً باستخدام مؤشر أو معدل كما في تاريخ بداية عقد التأجير؛

(ج):- أي ضمانات قيمة متبقية مقدمة للمؤجر بواسطة المستأجر أو طرف ذي علاقة بالمستأجر أو طرف ثالث ليس له علاقة بالمؤجر له القدرة المالية للوفاء بالالتزامات بموجب الضمان؛

(د):- سعر ممارسة خيار الشراء إذا كان المستأجر متأكداً بصورة معقولة من ممارسة هذا الخيار .

(هـ):- دفعات غرامات إنهاء عقد التأجير، إذا كانت مدة الإيجار تعكس ممارسة المستأجر خيار إنهاء عقد التأجير.

مثال:- فى ٢٠٢٠/١/١ ابرمت الشركة (أ) عقد ايجار خط انتاجى مع (ب) لمدة ٥ سنوات مقابل دفعات سنوية ٤٦٠٠٠ جنيه فى نهاية السنوات الاربع الاولى و ٤٧٠٧٨ جنيه فى نهاية السنة الخامسة حيث تنتقل ملكية الاصل محل العقد للشركة (أ) علما بان:-

- سعر الفائدة الضمنى فى عقد الايجار ٥٪ سنويا.

- تكبدت المنشاة (ب) ٢٠٠٠٠٠جنيه كتكلفة لشراء الخط الانتاجى

المطلوب :- المعالجة المحاسبية لعقد الايجار فى دفاتر المؤجر.

اولا:- حساب صافى الاستثمار فى عقد الايجار كالتالى:-

جدول حساب لقيمة الحالية لمدفوعات الايجار

	(١)	(٢)	(٣)	(٤)	(٥)
		الدفعة الدورية للايجار	تكلفة التمويل =(١)×٥٪	ق.ح لمدفوعات الايجار (٣)-(٢)	
٢٠٢٠	٢٠٠٠٠٠	٤٦٠٠٠	١٠٠٠٠	٣٦٠٠٠	
٢٠٢١	١٦٤٠٠٠	٤٦٠٠٠	٨٢٠٠	٣٧٨٠٠	
٢٠٢٢	١٢٦٢٠٠	٤٦٠٠٠	٦٣١٠	٣٩٦٩٠	
٢٠٢٣	٨٦٥١٠	٤٦٠٠٠	٤٣٢٦	٤١٦٧٤	
٢٠٢٤	٤٤٨٣٦	٤٧٠٧٨	٢٢٤٢	٤٤٨٣٦	
	اجمالى	٢٣١٠٧٨	٣١٠٧٨	٢٠٠٠٠٠	

ثانيا:- اثبات فى دفاتر المؤجر فى ٢٠٢٠/١/١:

اجمالى الاستثمار=٤٦٠٠٠×٤+٤٧٠٧٨=٢٣١٠٧٨

صافى الاستثمار=٢٠٠٠٠٠

ايراد الفوائد غير مكتسبة=٢٣١٠٧٨-٢٠٠٠٠٠=٣١٠٧٨

القيد شراء الاصل محل العقد :-

٢٠٠٠٠٠ من ح/ الاصول الثابتة – معدات

٢٠٠٠٠٠ الى ح / النقدية

قيد اثبات عقد الايجار:-

٢٣١٠٧٨حـ/ مدينو عقود الايجار

٢٠٠٠٠٠ الى حـ/ الاصول –معدات

٣١٠٧٨ الى حـ/ ايراد فوائد غيرمكتسبة

فى ٢٠٢٠/١٢/٣١ يتم اثبات القيود التالية :-

٤٦٠٠٠حـ / النقدية

٤٦٠٠٠ الى حـ/ مدينى عقود الايجار

قيد التسوية:-

١٠٠٠٠الى حـ/ ايرادات فوائد غير مكتسبة

١٠٠٠٠ الى حـ/ ايرادات فوائد

فى ٢٠٢١/١٢/٣١ يتم اثبات :

٤٦٠٠٠حـ / النقدية

٤٦٠٠٠ الى حـ/ مدينى عقود الايجار

قيد التسوية:-

٨٢٠٠الى حـ/ ايرادات فوائد غير مكتسبة

٨٢٠٠ الى حـ/ ايرادات فوائد

فى ٢٠٢٢/١٢/٣١ يتم اثبات:-

٤٦٠٠٠حـ / النقدية

٤٦٠٠٠ الى حـ/ مدينى عقود الايجار

قيد التسوية:-

٦٣١٠ الى حـ/ ايرادات فوائد غير مكتسبة

٦٣١٠ الى حـ/ ايرادات فوائد

فى ٢٠٢٣/١٢/٣١ يتم اثبات:-

٤٦٠٠٠حـ / النقدية

٤٦٠٠٠ الى حـ/ مدينى عقود الايجار

قيد التسوية:-

٤٣٢٦ الى حـ/ ايرادات فوائد غير مكتسبة

٤٣٢٦ الى حـ/ ايرادات فوائد

فى ٢٠٢٤/١٢/٣١ يتم اثبات:-

٤٧٠٧٨ من حـ/ النقدية

٤٧٠٧٨ الى حـ/ مدينى عقود الايجار

قيد التسوية:-

٢٢٤٢ الى حـ/ ايرادات فوائد غير مكتسبة

٢٢٤٢ الى حـ/ ايرادات فوائد

(٤):- المعالجة المحاسبية لعقد التاجير التمويلى لدى المؤجرون الصناع أو التجار

(أ):- كيفية اعتراف المؤجرون الصُنّاع أو التجار بعقد التأجير التمويلى

على الصانع أو التاجر .... في تاريخ بداية عقد التأجير الاعتراف

بما يلي لكل عقد تأجير.... من عقود التأجير التمويلية:

الاعتراف بالإيراد ... باعتباره اى القيمتين التاليتين ايهما اقل :

- القيمة العادلة للأصل محل العقد.

- أو القيمة الحالية لدفعات الإيجار المستحقة للمؤجر مخصومة باستخدام معدل الفائدة السوقي.

الاعتراف بتكلفة البيع ... باعتبارها :

التكلفة أو المبلغ الدفتري إذا كان مختلفاً... للأصل محل العقد

ناقصاً ... القيمة الحالية للقيمة المتبقية غير المضمونة.

الاعتراف بربح أو خسارة البيع

باعتبارها.... **الفرق بين** .... الإيراد وتكلفة البيع.

وفقاً لسياسة مبيعاته المباشرة التي ينطبق عليها معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨).

ويراعى الضوابط التالية :-

الضابط الاول:- على المؤجر الصانع أو التاجر الاعتراف بربح أو خسارة البيع على عقد التأجير التمويلي.... **في تاريخ بداية عقد التأجير**

وذلك بغض النظر ... عما إذا كان المؤجر يحوِّل الأصل محل العقد كما هو مبين في معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) "الإيراد من العقود مع العملاء".

الضابط الثانى:- غالباً ما يقدم الصناع أو التجار للعملاء الاختيار إما لشراء أو لاستئجار الأصل. وينتج من عقد التأجير التمويلي للأصل بواسطة المؤجر الصانع أو التاجر ربح أو خسارة معادلة للربح أو الخسارة الناتجة من المبيعات

المباشرة للأصل محل العقد بأسعار البيع العادية وبما يعكس أي خصومات كمية أو خصومات تجارية ممنوحة

(ب):- كيفية معاملة قيام المؤجرون الصناع او التجار بفرض معدلات فائدة منخفضة

يقوم المؤجرون الصناع أو التجار في بعض الأحيان بفرض معدلات منخفضة للفائدة بشكل مصطنع بهدف جذب العملاء.

ينتج من استخدام مثل هذه المعدلات اعتراف المؤجر بالجزء الأكبر من مجموع الدخل من المعاملات..... **في تاريخ بداية عقد التأجير.**

وفى حالة ... إذا تم فرض معدلات فائدة منخفضة بشكل مصطنع.

فى هذه الحالة... على المؤجر الصانع أو التاجر أن يجعل ربح البيع مقتصراً على الربح الذي ينتج باستخدام معدل الفائدة السوقي.

(ج):- كيفية معاملة المؤجر الصانع او التاجر لتكاليف الحصول على عقد ايجار تمويلى

على المؤجر الصانع أو التاجر الاعتراف بالتكلفة المتكبدة فيما يتعلق بالحصول على عقد تأجير تمويلي ...**في تاريخ بداية عقد التأجير... على أنها مصروف**

وذلك لأنها ... تتعلق بصورة رئيسية **باكتساب ربح البيع** للمؤجر الصانع أو التاجر.

ويراعى:- استبعاد التكاليف المتكبدة بواسطة المؤجر الصانع أو التاجر فيما يتعلق بالحصول على عقد تأجير تمويلي .... **من تعريف التكاليف الأولية المباشرة**

و**بالتالي** ...فهذه التكاليف تستبعد من ... صافي الاستثمار في عقود التأجير.

(٥):- كيفية القياس اللاحق... لعقود التأجير التمويلى لدى المؤجر

على المؤجر ... **الاعتراف بدخل التمويل** على مدى مدة عقد التأجير، على أساس نمط يعكس معدل عائد دوري ثابت لصافي استثمار المؤجر في عقد التأجير.

دخل التمويل غير المحقق ... هو الفرق بين اجمالى الاستثمار فى عقد التاجيروبين صافى الاستثمار فى عقد التاجير

ويراعى الضوابط التالية :-

الضابط الاول:- على المؤجر ... توزيع إيرادات التمويل على مدى مدة عقد التأجير على أساس منتظم ومنطقي.

الضابط الثانى:- على المؤجر ... تطبيق دفعات الإيجار المتعلقة بالفترة مقابل إجمالي الاستثمار في عقد التأجير لتخفيض كل من أصل المبلغ وايراد التمويل غير المحقق.

الضابط الثالث:- على المؤجر ... تطبيق متطلبات الاستبعاد من الدفاتر والاضمحلال في القيمة الواردة في معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) على صافي الاستثمار في عقد التأجير.

الضابط الرابع:- على المؤجر ... مراجعة القيم المتبقية غير المضمونة المقدرة المستخدمة في احتساب إجمالي الاستثمار في عقد التأجير بصورة منتظمة.

وفى حالة ... إذا كان هناك تخفيض في القيمة المتبقية غير المضمونة المقدرة .

فى هذه الحالة ... على المؤجر تعديل توزيع الدخل على مدى مدة عقد التأجير والاعتراف الفوري لأي تخفيض يخص المبالغ المستحقة.

الضابط الخامس:-على المؤجر... الذي يقوم بتصنيف الأصل المؤجر بموجب عقد تأجير تمويلي كأصل محتفظ به لغرض البيع (أو إدراجه في مجموعة استبعاد مصنفة كمحتفظ بها لغرض البيع) تطبيقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣٢) "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة" أن يقوم بالمحاسبة عن هذا الأصل وفقاً للمعيار رقم (٣٢).

(٦):- كيفية محاسبة المؤجر عن تعديلات عقد التأجير التمويلى

(أ):- شروط المحاسبة عن تعديلات عقد تأجير تمويلى على انه عقد منفصل

على المؤجر المحاسبة عن تعديلات عقد تأجير تمويلي على أنه **عقد تأجير منفصل إذا توفرت الشروط التالية:**

الشرط الاول:- اذا كان التعديل يزيد نطاق عقد التأجير بإضافة الحق في استخدام أصل واحد أو أكثر من الأصول محل العقد

الشرط الثانى:- اذا كان مقابل عقد التأجير يزيد بمبلغ يتناسب مع السعر المستقل للزيادة في النطاق وأي تعديلات مناسبة على السعر المستقل لتعكس ظروف العقد المحدد.

(ب):- كيفية المحاسبة عن تعديل عقد التأجير التمويلي الذي لم تتم المحاسبة عنه على أنه عقد تأجير منفصل.

على المؤجر المحاسبة عن التعديل كما يلي:

الحالة الاولى :- إذا كان عقد التأجير سيتم تصنيفه على أنه عقد تأجير تشغيلي فيما لو كانت التعديلات مطبقة في تاريخ النشأة.

فى هذه الحالة على المؤجر: -

(١) المحاسبة عن تعديلات عقد التأجير على أنها عقد تأجير جديد اعتباراً من تاريخ سريان التعديل

و(٢) قياس المبلغ الدفتري للأصل محل العقد باعتباره صافي الاستثمار في عقد التأجير مباشرة قبل تاريخ سريان تعديل عقد التأجير.

الحالة الثانية :- الحالات الاخرى بخلاف الحالة الاولى .

فى تلك الحالات .... على المؤجر تطبيق متطلبات معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧).

مثال:- فى ٢٠٢٠/١/١ ابرمت الشركة (أ) عقد ايجار خط انتاجى مع (ب) لمدة ٥ سنوات مقابل دفعات سنوية ٤٦٠٠٠ جنيه فى نهاية السنوات الاربع الاولى و ٤٧٠٧٨ جنيه فى نهاية السنة الخامسة حيث تنتقل ملكية الاصل محل العقد للشركة (أ) علما بان:-

- سعر الفائدة الضمنى فى عقد الايجار ٥٪ سنويا.

- تكبدت المنشاة (ب) ١٧٠٠٠٠جنيه كتكلفة انتاج الخط الانتاجى

- تكبدت المنشأة (ب) ٤٠٠٠جنية تكاليف مباشرة اولية لعقد الايجار

المطلوب :- المعالجة المحاسبية لعقد الايجار فى دفاتر المؤجر.

اولا:- حساب اجمالى الاستثمار

= الحد الادنى لدفعات الايجارالدورية

= ٤٦٠٠٠ ×٤ +٤٧٠٧٨ = ٢٣١٠٧٨ج

ثانيا:- حساب صافى الاستثمار (تم حسابه من خلال الجدول فى المثال السابق)

= القيمة الحالية لمدفوعات الايجار

= ٢٠٠٠٠٠ج

ثالثا:- حساب ايراد الفوائد غير المكتسبة

= اجمالى الاستثمار – صافى الاستثمار

=٢٣١٠٧٨ – ٢٠٠٠٠٠ = ٣١٠٧٨ ج

رابعا:- حساب تكلفة المبيعات

= تكلفة انتاج الاصل =١٧٠٠٠٠ج

خامسا:- حساب صافى ربح المؤجر

= قيمة المبيعات(ق.ح للحد الادنى للمدفوعات الايجارية)- تكلفة المبيعات- ت.المباشرة

= ٢٠٠٠٠٠- ١٧٠٠٠٠- ٤٠٠٠ = ٢٦٠٠٠ج

سادسا:- اثبات عملية البيع والتأجير فى دفاتر المؤجر(ص) فى ٢٠٢٠/١/١م

من مذكورين

٢٣١٠٧٨ حـ / مدينى عقود تاجير

١٧٠٠٠٠ ح/ تكلفة المبيعات

٤٠٠٠ حـ / مصروفات

الى مذكورين

٢٠٠٠٠٠ حـ / المبيعات

١٧٠٠٠٠ حـ / الاصل

٣١٠٧٨ حـ / ايراد الفوائد غير المكتسب

٤٠٠٠ حـ / النقدية

.....

ثالثا:- المعالجة المحاسبية لعقود التأجير التشغيلى لدى المؤجر

يتم الاعتراف وقياس عقود التأجير التشغيلية لدى المؤجر... من خلال الضوابط:-

الضابط الاول:- على المؤجر... الاعتراف بدفعات عقود التأجير من عقود التأجير التشغيلية على أنها دخل إما بطريقة القسط الثابت أو أي أساس منتظم آخر.

وهذا الاساس المنتظم الاخر.... يقوم المؤجر بتطبيقه.. إذا كان ذلك الأساس أكثر تعبير عن النمط الذي تتناقص فيه الاستفادة من استخدام الأصل محل العقد.

الضابط الثانى:- على المؤجر.. الاعتراف بالإهلاك والتكاليف المتكبدة لاكتساب دخل التأجير **... على أنها مصروف.**

الضابط الثالث:- على المؤجر... إضافة التكاليف المباشرة الأولية المتكبدة في الحصول على عقد تأجير تشغيلي إلى المبلغ الدفتري للأصل محل العقد والاعتراف بتلك التكاليف على أنها مصروف على مدة عقد التأجير بنفس الأساس المستخدم في دخل عقد التأجير.

الضابط الرابع:- سياسة اهلاك الأصول محل العقد القابلة للإهلاك المؤجرة بعقد تأجير تشغيلي يجب أن تكون متسقة مع سياسة الاهلاك العادية للمؤجر للأصول المماثلة. ويجب على المؤجر احتساب الاهلاك وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (١٠) ومعيار المحاسبة المصري رقم (٢٣).

الضابط الخامس:- على المؤجر تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٣١) لتحديد ما إذا كان **الأصل محل العقد المؤجر إيجاراً تشغيليا** ...قد اضمحلت قيمته والمحاسبة عن أي خسائر اضمحلال يتم تحديدها.

الضابط السادس:- لا يقوم المؤجر الصانع أو التاجر بالاعتراف بأي ربح للبيع عند إبرام عقد تأجير تشغيلي ... **لأنه لا يعبر عن عملية بيع.**

الضابط السابع:- على المؤجر ... المحاسبة عن تعديل عقد تأجير تشغيلي على أنه عقد تأجير جديد ... **اعتباراً من تاريخ سريان التعديل**

مع الأخذ في الاعتبار أي دفعات عقد تأجير مستلمة مقدما أو مستحقة تتعلق بعقد التأجير الأصلي تدرج على أنها جزء من دفعات الإيجار لعقد التأجير الجديد.

الضابط الثامن:- على المؤجر عرض الأصول محل العقد بموجب عقد التأجير التشغيلي في قائمة مركزه المالي وفقاً لطبيعة الأصل محل العقد.

.....

رابعا:- متطلبات الإفصاح عن عقود التأجير لدى المؤجرين

الهدف من الإفصاحات هو قيام المؤجرين بالإفصاح عن المعلومات في الإيضاحات والتي ستوفر مع المعلومات المقدمة في قائمة المركز المالي وقائمة الأرباح أو الخسائر وقائمة التدفقات النقدية لمستخدمي القوائم المالية أساسا لمستخدمي القوائم المالية لتقييم أثر عقود التأجير على المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمؤجر.

يجب على المؤجر الإفصاح عن المبالغ التالية لفترة التقرير:

(أ) بالنسبة لعقود التأجير التمويلي:

(١) ربح أو خسارة البيع؛ و

و(٢) ايراد التمويل على صافي الاستثمار في عقد التأجير؛ و

و(٣) الدخل المتعلق بدفعات الإيجار المتغيرة غير المدرجة في قياس صافي الاستثمار في عقد التأجير.

(ب) بالنسبة لعقود التأجير التشغيلي:

دخل التأجير، مع الإفصاح بشكل منفصل عن الدخل المتعلق بدفعات الإيجار المتغيرة التي لا تعتمد على مؤشر أو معدل.

ويراعى انه ... على المؤجر تقديم هذه الإفصاحات في شكل جدول ما لم يكن هناك تنسيق آخر أكثر مناسبة.

يجب على المؤجر الإفصاح عن المعلومات النوعية والكمية الإضافية اللازمة حول أنشطته التأجيرية للوفاء بهدف الإفصاح

وتتضمن هذه المعلومات الإضافية، على سبيل المثال وليس الحصر، المعلومات التي تساعد مستخدمي القوائم المالية لتقييم:

(أ) طبيعة أنشطة عقود التأجير الخاصة بالمؤجر

و(ب) كيفية إدارة المؤجر للمخاطر المرتبطة بأي حقوق يحتفظ بها في الأصول محل العقد. وعلى وجه الخصوص، يجب على المؤجر الإفصاح عن استراتيجية إدارة المخاطر للحقوق التي يحتفظ بها في الأصول محل العقد بما في ذلك أي وسيلة يقلل من خلالها المؤجر هذه المخاطر.

يمكن أن تشمل هذه الوسائل على سبيل المثال:-

- اتفاقيات إعادة الشراء .
- أو ضمانات القيمة المتبقية.
- أو دفعات الإيجار المتغيرة لاستخدام يتجاوز حدوداً معينة.

.....

عقود التأجير التمويلية

- **على المؤجر** تقديم تفسيرات نوعية وكمية للتغيرات المهمة في المبلغ الدفتري لصافي الاستثمار في عقود التأجير التمويلية.

- **على المؤجر** الإفصاح عن تحليل استحقاق دفعات الإيجار المستحقة التحصيل، بحيث يبين دفعات الإيجار غير المخصومة التي سيتم استلامها سنوياً وبحد أدنى لكل سنة من السنوات الخمس الأولى وإجمالي المبالغ للسنوات المتبقية.
- **على المؤجر** مطابقة دفعات الإيجار غير المخصومة مع صافي الاستثمار في عقد التأجير.
- يجب أن تحدد المطابقة ايراد التمويل غير المحقق المتعلق بدفعات الإيجار مستحقة التحصيل وأي قيمة متبقية غير مضمونة مخصومة.

.....

عقود التأجير التشغيلية

- **بالنسبة لبنود الأصول الثابتة المؤجرة بموجب عقد تأجير تشغيلي**، يجب على المؤجر تطبيق متطلبات الإفصاح الواردة في معيار المحاسبة المصري رقم (١٠).
- على المؤجر عند تطبيق متطلبات الإفصاح في معيار المحاسبة المصري رقم (١٠) فصل كل فئة من فئات الأصول الثابتة إلى أصول مؤجرة بموجب عقود إيجار تشغيلي وأصول ليست مؤجرة بموجب عقود إيجار تشغيلي.

وبالتالى... على المؤجر تقديم الإفصاحات المطلوبة وفقاً معيار المحاسبة المصري رقم (١٠) للأصول بموجب عقد تأجير تشغيلي (حسب فئة الأصل

محل العقد) بشكل منفصل عن الأصول المملوكة المحتفظ بها والتي يستخدمها المؤجر.

- **على المؤجر** تطبيق متطلبات الإفصاح الواردة في معيار المحاسبة المصري رقم (٣١)، ومعيار المحاسبة المصري رقم (٢٣)، ومعيار المحاسبة المصري رقم (٣٤)، ومعيار المحاسبة المصري رقم (٣٥) للأصول المؤجرة بموجب عقود التأجير التشغيلي.
- عن تحليل استحقاق دفعات الإيجار بحيث يبين دفعات الإيجار غير المخصومة التي سيتم استلامها سنوياً وبحد أدنى لكل سنة من السنوات الخمس الأولى وإجمالي المبالغ للسنوات المتبقية.

.....

المطلب التاسع:- معاملات البيع وإعادة الاستئجار

إذا قامت المنشأة (البائع المستأجر) بتحويل أصل لمنشأة أخرى (المشتري المؤجر) وأعادت استئجار هذا الأصل مرة أخرى من المشتري المؤجر.

فى هذه الحالة... على كل من البائع المستأجر والمشتري المؤجر المحاسبة عن عقد التحويل وعقد التأجير كالتالى:

تقييم ما إذا كانت عملية تحويل الأصول هي عملية بيع

وعلى المنشأة تطبيق المتطلبات اللازمة لتحديد متى يتم استيفاء التزام الأداء في معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) لتحديد ما إذا كان تحويل الأصل يتم المحاسبة عنه على أنه عملية بيع لهذا الأصل.

الحالة الاولى:- اذا كان تحويل الأصل يمثل عملية بيع

إذا استوفت عملية تحويل الأصل بواسطة البائع المستأجر المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) للمحاسبة عنها على أنها عملية بيع للأصل:

اولا:- بالنسبة للبائع المستأجر

على البائع المستأجر... قياس أصل "حق الانتفاع "الناتج من إعادة الاستئجار بالجزء من القيمة الدفترية السابقة للأصل المتعلق بحق الانتفاع الذي تم الإبقاء عليه بواسطة البائع المستأجر.

وبالتالى.. على البائع المستأجر أن يعترف فقط بمبلغ أي ربح أو خسارة متعلقة بالحقوق المحولة للمؤجر المشتري.

ثانيا:- بالنسبة للمشترى المؤجر

على المشتري المؤجر .... المحاسبة عن شراء الأصل بتطبيق المعايير المنطبقة عليه، والمحاسبة عن عقد التأجير بتطبيق متطلبات محاسبة المؤجر في هذا المعيار.

وفى حالة ... ما إذا كانت القيمة العادلة لمقابل بيع الأصل لا تساوي القيمة العادلة للأصل، أو إذا كانت دفعات الإيجار ليست وفقاً لأسعار السوق.

فى هذه الحالة:-

على المنشأة إجراء التعديلات الآتية لقياس متحصلات البيع بالقيمة العادلة:

(أ) يجب المحاسبة عن أي نقص عن شروط السوق بمثابة دفعة مقدمة من دفعات الإيجار

و(ب) يجب المحاسبة عن أي زيادة عن شروط السوق بمثابة تمويل إضافي مقدم بواسطة المشتري المؤجر للبائع المستأجر.

ويراعى انه ... على المنشأة قياس هذه التعديلات على أساس ما يمكن تحديده بسهولة لما يلي:

(أ) الفرق بين القيمة العادلة لمقابل البيع والقيمة العادلة للأصل

و(ب) الفرق بين القيمة الحالية للدفعات التعاقدية لعقد التأجير والقيمة الحالية لدفعات الإيجار بأسعار السوق.

الحالة الثانية :- اذا كان تحويل الأصل ليس عملية بيع

إذا لم يستوفي تحويل الأصل من قبل البائع المستأجر متطلبات معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) للمحاسبة عنه باعتباره عملية بيع للأصل:

اولا:- على البائع المستأجر... الاستمرار في الاعتراف بالأصل المحول.

ثانيا:- على البائع المستأجر.. الاعتراف بالتزام مالي يساوي متحصلات التحويل.

ثالثا:- على البائع المستأجر... المحاسبة عن الالتزام المالي بتطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧).

رابعا :- لا يجوز للمشتري المؤجر الاعتراف بالأصل المحول، ويجب عليه الاعتراف بأصل مالي يساوي متحصلات التحويل. ويجب عليه المحاسبة عن الأصل المالي بتطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧).

المطلب العاشر

تاريخ السريان والقواعد الانتقالية

تطبيق باثر رجعى كامل... او تطبيق باثر رجعى معدل(بدون تعديل ارقام المقارنة)

تاريخ السريان

على المنشأة تطبيق هذا المعيار على الفترات المالية التي تبدأ في أو بعد ١ يناير ٢٠٢٠، ويسمح بالتطبيق المبكر إذا تم تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) "الايراد من العقود مع العملاء" ٢٠١٩ في نفس التوقيت. إذا قامت المنشأة بالتطبيق المبكر، يجب الإفصاح عن ذلك.

القواعد الانتقالية

القاعدة الاولى:- تاريخ التطبيق الأولي ... هو بداية فترة التقرير السنوي التي تطبق فيها المنشأة هذا المعيار لأول مرة.

القاعدة الثانية :- استثناء من تاريخ السريان وتاريخ التطبيق الأولي

هذا الاستثناء يتطلب ...أن يكون تاريخ التطبيق الأولي هو بداية فترة التقرير السنوي التي تم فيها الغاء قانون التأجير التمويلي رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٥ – وتعديلاته – وصدور قانون تنظيم نشاطي التأجير التمويلي والتخصيم رقم ١٧٦ لسنة ٢٠١٨، **وذلك بالنسبة لكل من:**

- عقود التأجير التي كانت تخضع لقانون ٩٥ لسنة ١٩٩٥ وكان يتم معالجتها وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٠) "القواعد والمعايير المحاسبية المتعلقة بعمليات التأجير التمويلي".
- عقود التأجير التمويلي التي تنشأ في ظل وتخضع لقانون تنظيم نشاطي التأجير التمويلي والتخصيم رقم ١٧٦ لسنة ٢٠١٨.

القاعدة الثالثة:- على المستأجر تطبيق هذا المعيار ...على عقود التأجير:

- بأثر رجعي .
- و الاعتراف بالأثر التراكمي للتطبيق الأولي للمعيار في تاريخ التطبيق الأولي

وذلك ...بشكل ثابت على كافة عقود إيجاراته التي يكون فيها مستأجراً.

القاعدة الرابعة :- عند قيام المستأجر بتطبيق هذا المعيار بأثررجعى على عقود ايجاراته ... **فلا يجوز له إعادة عرض معلومات المقارنة.**

وبدلاً عن ذلك يجب على المستأجر الاعتراف بالأثر التراكمي للتطبيق الأولي لهذا المعيار **على أنه....** تعديل للرصيد الافتتاحي للأرباح المرحلة في تاريخ التطبيق الأولي.

القاعدة الخامسة :- قواعد تطبيق متطلبات هذا المعيار باثر رجعى على عقود التأجير التشغيلى لدى المستأجر

قاعدة ١:- على المستأجر الاعتراف بالتزام عقد التأجير في تاريخ التطبيق الأولي لعقود التأجير التي ينطبق عليها تعريف عقود التأجير التشغيلي وفقاً لهذا المعيار. **ويتم قياس التزام عقد التأجير**... بالقيمة الحالية لدفعات الإيجار المتبقية مخصومة باستخدام معدل الاقتراض الإضافي للمستأجر في تاريخ التطبيق الأولي.

قاعدة ٢:- على المستأجر الاعتراف بأصل "حق الانتفاع" في تاريخ التطبيق الأولي لعقود التأجير التي ينطبق عليها تعريف عقود التأجير التشغيلي وفقاً لهذا المعيار. ويجب على المستأجر الاختيار على أساس كل عقد تأجير على حده لقياس أصل "حق الانتفاع" إما بـ:

- **المبلغ الدفتري**..... كما لو كان المعيار تم تطبيقه منذ تاريخ بداية عقد التأجير ولكن مخصوماً باستخدام معدل الاقتراض الإضافي للمستأجر في تاريخ التطبيق الأولي؛ أو
- **مبلغ مساوي لالتزام عقد التأجير.... بعد تعديله** بمبلغ أي دفعات إيجار مدفوعة مقدماً أو مستحقة تتعلق بذلك الإيجار المثبت في قائمة المركز المالي مباشرة قبل تاريخ التطبيق الأولي.

قاعدة ٣:- على المستاجر تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٣١) "اضمحلال قيمة الأصول" لأصول "حق الانتفاع" في تاريخ التطبيق الأولي ما لم يطبق المستأجر الوسيلة العملية الواردة ادناه .

ويراعى الضوابط التالية :-

الضابط الاول:- لا يتطلب من المستأجر عمل أي تعديلات عند الانتقال لتطبيق المعيار **وذلك لعقود التأجير التي يكون فيها الأصل محل العقد ذا قيمة صغيرة** ... والتي سيتم الاعتراف بدفعات الإيجار المرتبطة بتلك الإيجارات باعتبارها مصروفاً إما بطريقة القسط الثابت على مدى مدة الإيجار أو أساس منتظم آخر. **حيث يجب على المستأجر** ... المحاسبة عن تلك الإيجارات بتطبيق هذا المعيار من تاريخ التطبيق الأولي.

الضابط الثانى:- لا يتطلب من المستأجر عمل أي تعديلات عند الانتقال لتطبيق المعيار ... **وذلك لعقود التأجير المصنفة سابقاً** علي أنها استثمارات عقارية باستخدام نموذج القيمة العادلة في معيار المحاسبة المصري رقم (٣٤) "الاستثمار العقاري".

حيث يجب علي المستأجر ... المحاسبة عن أصل "حق الانتفاع" والتزام عقد التأجير، بتطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٣٤) وهذا المعيار من تاريخ التطبيق الأولي.

الضابط الثالث:- على المستاجر قياس أصل "حق الانتفاع" بالقيمة العادلة في تاريخ التطبيق الأولي لعقود التأجير التي تم المحاسبة عنها سابقاً على أنها عقود تأجير تشغيلي، وستتم المحاسبة عنها علي أنها استثمار عقاري باستخدام نموذج القيمة العادلة طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣٤) من تاريخ التطبيق الأولي. يجب علي المستأجر المحاسبة عن أصل "حق الانتفاع" والتزام عقد

التأجير، بتطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٣٤) وهذا المعيار من تاريخ التطبيق الأولي.

الضابط الرابع:- يمكن للمستأجر أن يستخدم واحدة أو أكثر من الوسائل العملية الآتية عند تطبيق هذا المعيار بأثر رجعي لعقود التأجير التي ينطبق عليها تعريف عقود التأجير التشغيلي وفقاً لهذا المعيار.

يُسّمح للمستأجر بتطبيق هذه الوسائل العملية على أساس كل عقد تأجير على حدة.

الوسيلة الاولى:- يمكن للمستأجر أن يقوم بتطبيق معدل خصم واحد على محفظة عقود إيجار ذات خصائص متشابهة بصورة معقولة (مثل العقود التي تكون مدة إيجارها المتبقية مماثلة لفئة مشابهة من الأصول محل العقد في بيئة اقتصادية مشابهة).

الوسيلة الثانية:- يمكن للمستأجر أن يعتمد في تقييمه فيما إذا كانت عقود التأجير هي عقود محملة بخسارة بتطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٢٨) "المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة" مباشرة قبل تاريخ التطبيق الأولي كبديل لعملية إجراء اختبار للاضمحلال.

وإذا اختار المستأجر هذه الوسيلة العملية، فيجب عليه تعديل أصل "حق الانتفاع" في تاريخ التطبيق الأولي بمبلغ أي مخصص للعقود المحملة بخسارة المثبتة في قائمة المركز المالي مباشرة قبل تاريخ التطبيق الأولي.

الوسيلة الثالثة:- يمكن للمستأجر أن يختار عدم تطبيق القواعد الثلاثة لتطبيق متطلبات هذا المعيار باثر رجعى على عقود التأجير التشغيلى لدى المستأجر(المذكورة اعلاه) ... **وذلك لعقود التأجير** التي تنتهي مدة إيجارها خلال ١٢ شهر من تاريخ التطبيق الأولي.

في هذه الحالة... يجب على المستأجر:

- المحاسبة عن عقود التأجير تلك بنفس طريقة عقود التأجير قصيرة الأجل .
- إدراج التكلفة المرتبطة بعقود التأجير تلك ضمن الإفصاحات عن مصروفات عقود التأجير قصيرة الأجل في فترة التقرير السنوية التي تشمل تاريخ التطبيق الأولي.

الوسيلة الرابعة:- يمكن للمستأجر أن يستبعد التكاليف الأولية المباشرة من قياس أصل "حق الانتفاع" في تاريخ التطبيق الأولي.

الوسيلة الخامسة:- يمكن للمستأجر أن يستخدم التحديد الناتج من معرفة الظروف اللاحقة، كما هو الحال في تحديد مدة عقد التأجير إذا كان العقد يشتمل على خيارات تمديد عقد التأجير أو إنهائه.

القاعدة السادسة :- متطلبات تطبيق متطلبات هذا المعيار باثر رجعى على عقود التأجير التمويلية لدى المستأجر

حيث أن المبلغ الدفتري لأصل "حق الانتفاع" والتزام عقد التأجير في تاريخ التطبيق الأولي.... **يجب أن يكونا** هما المبلغ الدفتري لأصل عقد التأجير والتزام عقد التأجير محسوباً في تاريخ التطبيق الأولي مباشرة وفقاً لهذا المعيار.

ولهذه العقود، فإنه يجب على المستأجر المحاسبة عن أصل "حق الانتفاع" والتزام عقد التأجير بتطبيق هذا المعيار من تاريخ التطبيق الأولي.

القاعدة السابعة :- متطلبات الافصاح عند تطبيق متطلبات هذا المعيار باثر رجعى على عقود التأجير لدى المستأجر

اولا:على المستأجر الإفصاح عن المعلومات حول التطبيق الأولي التالية :-

* إسم هذا المعيار.

* أن التغيير فى السياسة المحاسبية يتم طبقاً للأحكام الانتقالية للمعيار (في حالة وجودها).

* طبيعة التغيير فى السياسة المحاسبية.

* وصف الأحكام الانتقالية (في حالة وجودها).

* الأحكام الانتقالية التى قد يكون لها تأثير على الفترات المستقبلية (في حالة وجودها).

* قيمة التسوية المرتبطة بفترات تسبق الفترات المعروضة كلما كان من الممكن عملياً تحديد تلك التسوية.

* الظروف التى أدت من الناحية العملية إلى تعذر التطبيق بأثر رجعى على فترة سابقة محددة أو على فترات تسبق الفترات المالية المعروضة ، مع بيان الكيفية التى تم بها تطبيق التغيير فى السياسة المحاسبية والتوقيت الذى بدأ فيه ذلك التطبيق.

ثانيا: على المستأجر الإفصاح عن:

(أ) المتوسط المرجح لمعدل الاقتراض الإضافي للمستأجر المطبق على التزامات عقد التأجير المثبتة في قائمة المركز المالي في تاريخ التطبيق الأولي؛

(ب) **تفسيرات عن أي فروق بين:**

* تعهدات عقود التأجير التشغيلي المفصح عنها في نهاية فترة التقرير السنوية التي تسبق مباشرة تاريخ التطبيق الأولي، مخصومة باستخدام معدل الاقتراض الإضافي في تاريخ التطبيق الأولي .

* التزامات عقد التأجير المثبتة في قائمة المركز المالي في تاريخ التطبيق الأولي.

ثالثا:- إذا استخدم المستأجر واحدة أو أكثر من الوسائل العملية المحددة اعلاه فيجب عليه الإفصاح عن تلك الحقيقة.

القاعدة الثامنة :- متطلبات تطبيق متطلبات هذا المعيار باثر رجعى على عقود التأجير التمويلية لدى المؤجر

على المؤجر تطبيق هذا المعيار على عقود التأجير، التي يكون فيها هو المؤجر، والتي ينطبق عليها تعريف عقود التأجير التمويلي وفقاً لهذا المعيار:

- بأثر رجعي .
- و الاعتراف بالأثر التراكمي للتطبيق الأولي للمعيار في تاريخ التطبيق الأولي.

وفي هذه الحالة لا يجوز له إعادة عرض معلومات المقارنة، وبدلاً عن ذلك يجب على المؤجر الاعتراف بالأثر التراكمي للتطبيق الأولي لهذا المعيار على أنه تعديل للرصيد الافتتاحي للأرباح المرحلة في تاريخ التطبيق الأولي.

القاعدة التاسعة:- متطلبات تطبيق متطلبات هذا المعيار باثر رجعى على عقود التأجير لدى المؤجر الوسيط

اولا:- على المؤجر الوسيط ... إعادة تقييم عقود التأجير من الباطن التي ما زالت مستمرة في تاريخ التطبيق الأولي.

وذلك لتحديد .... ما إذا كان يجب تصنيف كل عقد تأجير من الباطن على أنه عقد تأجير تشغيلي أو عقد تأجير تمويلي بتطبيق هذا المعيار.

ويجب أن يقوم المؤجر الوسيط بهذا التقييم ... في تاريخ التطبيق الأولي وفقاً للمدد التعاقدية المتبقية وشروط عقد التأجير الرئيسي وعقد التأجير من الباطن في ذلك التاريخ.

ثانيا:- بالنسبة لعقود التأجير من الباطن ... والتى كانت مصنفة كعقود ايجار تشغيلية سابقا ...وسوف تصنف على أنها عقود إيجار تمويلي بتطبيق هذا

المعيار، **تتم المحاسبة عنها على أنها** ...عقود إيجار تمويلي جديدة تم الدخول فيها في تاريخ التطبيق الأولي.

القاعدة العاشرة :- متطلبات تطبيق متطلبات هذا المعيار على معاملات البيع وإعادة الاستئجار قبل تاريخ التطبيق الأولي

على المنشأة إعادة تقييم معاملات البيع وإعادة الاستئجار التي تم الدخول فيها قبل تاريخ التطبيق الأولي من أجل تحديد ما إذا كان تحويل الأصل محل العقد يستوفي المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) ليتم المحاسبة عنها على أنها بيع... **وذلك على النحو التالى :-**

الحالة الاولى:- إذا تمت المحاسبة عن معاملة البيع وإعادة الاستئجار على أنها بيع وإيجار تمويلي بتطبيق هذا المعيار.

فى هذه الحالة... على البائع المستأجر:

- المحاسبة عن معاملة إعادة الاستئجار بنفس طريقة المحاسبة عن عقود التأجير التمويلي الأخرى القائمة في تاريخ التطبيق الأولي؛
- استهلاك أي أرباح بيع على مدى مدة عقد التأجير كما لو تم معالجة معاملة البيع وإعادة الاستئجار على أنها بيع وإيجار تمويلي دائماً.

القاعدة الحادية عشر:- إذا قام المستأجر بالاعتراف بأصل أو التزام سابقاً بتطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٢٩) "تجميع الأعمال" بشروط مواتية أو غير مواتية لعقد تأجير تشغيلي مستحوذ عليه كجزء من تجميع أعمال.

فى هذه الحالة... على المستأجر الاستبعاد من الدفاتر لذلك الأصل أو الالتزام وتعديل القيمة الدفترية لأصل "حق الانتفاع "بمبلغ مماثل في تاريخ التطبيق الأولي.

القاعدة الثانية عشر:- إذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار مبكراً قبل تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧)، فإن أي إشارة في هذا المعيار إلى معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) يجب أن تقرأ على أنها إشارة إلى معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) "الأدوات المالية: الاعتراف والقياس"

يحل هذا المعيار محل معيار المحاسبة المصري رقم (٢٠) "القواعد والمعايير المحاسبية المتعلقة بعمليات التأجير التمويلي".

معيار المحاسبة المصرى رقم (٥٠)

عقود التأمين

هذا المعيار... يضع مبادئ الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح عقود التأمين ضمن نطاق المعيار. **وبالتالى فإن الهدف من هذا المعيار** ...هو التأكد من أن المنشأة تقدم المعلومات ذات الصلة التي تمثل تلك العقود بأمانة.

حيث أن هذه المعلومات ... اساس لمستخدمي البيانات المالية لتقييم تأثير عقود التأمين على المركز المالي للمنشأة وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية.

وسوف نتناول هذا المعيار بالشرح من خلال الآتى :-

المبحث الاول:- اعتبارات ونطاق تطبيق معيار عقود التأمين.

المبحث الثانى :- تجميع عقود التامين

المبحث الثالث :- فصل مكونات عقد التأمين

المبحث الرابع :- الاعتراف بعقود التأمين

المبحث الخامس :- القياس عند الاعتراف الاولى

المبحث السادس :- القياس اللاحق لعقود التأمين

المبحث السابع :- عقود إعادة التأمين المحتفظ بها

المبحث الثامن :- التعديل وإلغاء الاعتراف بعقود التامين

المبحث التاسع:متطلبات عرض عقود التامين في قائمة المركز المالي وقائمة الاداء المالى

المبحث العاشر:- متطلبات الافصاح الخاصة بعقود التامين

المبحث الحادى عشر :- تاريخ السريان والتحول

المبحث الثانى عشر:- أحكام الفترة الانتقالية

المبحث الثالث عشر:- ضوابط المتطلبات القانونية والنظامية لقياس المخصصات

المبحث الاول:- اعتبارات ونطاق تطبيق معيار عقود التأمين.

اولا: اعتبارات عقود التامين :-

١-يجب على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار حقوقها والتزاماتها الجوهرية، سواء كانت ناشئة عن عقد أو

قانون أو لائحة .

٢-ان العقد ... هو اتفاق بين طرفين أو أكثر ينشئ حقوقاً والتزامات واجبة التنفيذ

٣-إن إنفاذ الحقوق والالتزامات في العقد .... هو مسألة قانونية

٤-يمكن أن تكون العقود مكتوبة أو شفهية أو ضمنية بموجب ممارسات الاعمال المتعارف عليها

٥-تشمل الشروط التعاقدية جميع الشروط الواردة في العقد، سواء كانت صريحة أو ضمنية.

٦- يجب على المنشأة أن تتجاهل الشروط التي ليس لها أي جوهر تجاري (أي ليس لها تأثير ملحوظ على الجوانب الاقتصادية العقد).

٧-تشمل الشروط الضمنية في العقد تلك التي يفرضها القانون أو اللوائح.

٨-تختلف الممارسات والآليات الخاصة بإبرام العقود مع العملاء عبر الدول والصناعات والمنشآت. وبالإضافة إلى ذلك، فإنها قد تختلف داخل المنشأة

(على سبيل المثال، قد تعتمد على فئة العميل أو طبيعة السلع أو الخدمات المتعهد بها).

.....

ثانيا:- نطاق تطبيق معيار عقود التامين :

لا يجوز للمنشأة تطبيق هذا المعيار على:

(أ) الضمانات المقدمة من قبل الشركة المصنعة أو التاجر أو بائع التجزئة فيما يتعلق ببيع سلعه أو خدماته إلى العميل

(ب) أصول والتزامات أصحاب العمل من خطط منافع الموظفين ، والتزامات منافع التقاعد المبلغ عنها من خلال خطط منافع التقاعد المحددة .

(ج) الحقوق التعاقدية أو الالتزامات التعاقدية المشروطة بالاستخدام المستقبلي أو الحق في استخدام عنصر غير مالي

(د) ضمانات القيمة المتبقية المقدمة من قبل الشركة المصنعة أو التاجر أو بائع التجزئة وضمانات القيمة المتبقية للمستأجر عندما تكون مضمنة في عقد الإيجار

(هـ) عقود الضمان المالي، ما لم يكن المصدر قد أكد صراحة في وقت سابق على أنه يعتبر هذه العقود بمثابة عقود تأمين، واستخدم المحاسبة المطبقة على عقود التأمين

(و) المقابل المحتمل مستحق الدفع أو مستحق التحصيل ضمن معاملة تجميع اعمال.

(ز) عقود التأمين التي تكون فيها المنشأة هي حامل عقد التأمين ما لم تكن تلك العقود عبارة عن عقود إعادة تأمين

(ح) عقود بطاقات الائتمان، أو العقود المماثلة التي توفر ترتيبات الائتمان أو الدفع، التي تلبي تعريف عقد التأمين إذا، وفقط إذا، لا تعكس المنشأة تقييماً مخاطر التأمين المرتبطة بعميل فردي في تحديد سعر العقد مع ذلك العميل ... ومع ذلك، إذا، وفقط إذا كان معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧) ، يتطلب من المنشأة فصل

مكون التغطية المضمن في هذا العقد، فيجب على المنشأة هذا المعيار على ذلك المكون

ويراعى الحالات التالية :-

الحالة الاولى :- حالة بعض العقود التى تستوفى تعريق عقد التامين لكن الهدف الاساسى منها هو تقديم خدمات مقابل اتعاب ثابتة

فى هذه الحالة ... يكون امام المنشاة خيار تطبيق معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧) بدلا من هذا المعيار

ولكى يتم هذا الاختيار لابد من **توافر شروط وضوابط** ..

الشروط هى :

الشرط الاول :- ألا تقوم المنشاة بإظهار أثر المخاطر المرتبطة بعميل بعينه ، عند تحديد سعر العقد مع ذلك العميل.

الشرط الثانى :- ان يعوض العقد العميل بتقديم خدمات له ... وليس بدفع مبالغ نقدية له

الشرط الثالث:- ان تكون مخاطر التامين المنقولة بموجب العقد ناشئة بشكل اساسى من استخدام العميل الخدمات ، وليس من عدم التاكد المحيط بتكلفة الخدمات.

والضوابط هى :-

الضابط الاول:- يجوز للمنشاة ان تجرى ذلك الاختيار لكل عقد على حده .

الضابط الثانى :- الاختيار الذى يتم تحديده لكل عقد لايمكن الرجوع فيه.

.....

الحالة الثانية :- تستوفى بعض العقود تعريف عقد التامين ... لكنها تقيد التعويض عن الاحداث المغطاة بالتامين ... بالمبلغ المطلوب لتسوية التزام حامل الوثيقة الناشىء عن العقد.

على سبيل المثال: القروض بشروط التنازل عنها ... حالة الوفاة

فى هذه الحالة : يكون امام المنشاة خيار تطبيق معيار المحاسبة المصرى رقم(٤٧) ، أو هذا المعيار مالم تكن هذه العقود مستثناه من تطبيقه.

ويراعى الضوابط التالية :-

الضابط الاول :- ان تقوم المنشاة بذلك الاختيار لكل محفظة من محافظ التأمين

الضابط الثانى:- الاختيار لكل محفظة نهائ ولا رجعة فيه.

.....

المبحث الثانى :-

تجميع عقود التامين

اولا:- المقصود بذلك التجميع : معالجة مجموعة او سلسلة عقود معا ككل

ثانيا:- دواعى هذا التجميع : اذا كان لمجموعة او سلسلة من عقود التامين مع الطرف المقابل نفسه ، او مع طرف مقابل ذى صلة به مصممة لتحقيق أثرا تجاريا شاملا ... ولأجل التقرير عن جوهر هذه العقود.

على سبيل المثال:- اذا كانت الحقوق والالتزامات فى عقد معين قد لا يكون لها أثر معين سوى ان تلغى الحقوق والالتزامات فى عقد آخر مبرم فى ذات الوقت مع نفس الطرف المقابل ، حيث فى هذه الحالة يكون الأثر المجمع عدم وجود حقوق او التزامات.

ثالثا:- مستوى تجميع عقد التأمين

هذا المعيار يتطلب من المنشاة تحديد ... محافظ لعقود التامين... على ان تضم كل محفظة عقودا" يتوفر فيها :

- ان تتعرض هذه العقود ... لمخاطر متشابهة.
- ان تدار هذه العقود ... معا".

ويراعى الضوابط التالية :-

الضابط الاول:- ان العقود التى تتعلق بنوع معين من منتجات التامين سوف يكون لها مخاطر متشابهة.

وفى هذه الحالة... يتوقع وجود هذه العقود فى نفس المحفظة حالة ادارتها معا".

الضابط الثانى:- لا يتوقع وجود مخاطر متشابهة للعقود المندرجة تحت منتجات تأمين مختلفة

وعليه ... فمن المتوقع ان توجد هذه العقود ضمن محافظ مختلفة

مثال... عقود الدفعات السنوية الثابتة ذات القسط الواحد مقارنة بعقود العادى للحياة لأجل

.....

رابعا :- الحد الأدنى لمستوى لمحافظ عقود التامين

المحفظة الاولى:- وتضم مجموعة العقود التى تعد محملة بخسارة عند الاعتراف الأولى ، أن وجدت.

المحفظة الثانية :- وتضم مجموعة العقود التى لاتوجد احتمالية كبيرة عند الاعتراف الاولى ان تكون محملة بخسارة عند الاعتراف بها فى وقت لاحق ، ان وجدت

المحفظة الثالثة:- وتضم مجموعة العقود الأخرى ، ان وجدت.

ويجوز للمنشاة تقسيم المحافظ الى مستوى اصغر:

على سبيل المثال ...

(أ) تقسيم المحافظ التى تعد محملة بخسارة عند الاعتراف الاولى بالمزيد من المجموعات اذا قدمت التقارير الداخلية معلومات تميز بين :-

- مختلف مستويات الربحية
- مختلف احتمالات تحول العقود الى عقود محملة بخسارة بعد الاعتراف الاولى

(ب) أكثر من مجموعة واحدة للعقود التى تعد محملة بخسارة عند الاعتراف الاولى ... اذا قدمت التقارير الداخلية معلومات بدرجة اكبر من التفصيل حول مدى ما اذا كانت تلك العقود محملة بخسارة

.....

خامسا:- ضوابط تصنيف عقود التامين على محافظ العقود

الضابط الاول:- اذا توافرت لدى المنشاة معلومات معقولة ومؤيدة لاستنتاج ان مجموعة من العقود سوف تقع تحت نفس المجموعة

فى هذه الحالة ... يجوز للمنشاة :-

- قياس مجموعة العقود لتحديد ما اذا كانت محملة بخسارة
- تقييم مجموعة العقود لتحديد ما اذا كانت هناك احتمالية كبيرة لأن تصبح محملة بخسارة فى وقت لاحق.

الضابط الثانى :- اذا لم تتوافر لدى المنشاة معلومات معقولة ومؤيدة لاستنتاج ان مجموعة من العقود سوف تقع تحت نفس المجموعة

فى هذه الحالة ... على المنشاة دراسة كل عقد على حدة ... لتحديد المجموعة التى ينتمى اليها

الضابط الثالث:- حالة عقود التامين المصدرة التى تطبق عليها المنشاة منهج تخصيص الاقساط

فى هذة الحالة :-

- على المنشاة افتراض عدم وجود عقود تامين محملة بخسارة عند الاعتراف الاولى ، ما لم توجد حقائق وظروف تشير الى ذلك.
- على المنشاة تقييم العقود التى لاتعد محملة بخسارة عند الاعتراف الاولى ... بانه لا توجد احتمالية كبيرة لأن تصبح محملة بخسارة فى وقت لاحق.. وهذا التقييم يتم عن طريق تقييم احتمالية وقوع تغيير فى الحقائق والظروف المطبقة

الضابط الرابع:- حالة عقود التامين المصدرة التى لا تطبق عليها المنشاة منهج تخصيص الاقساط

فى هذه الحالة ... على المنشاة تقييم العقود التى لاتعد محملة بخسارة عند الاعتراف الاولى ... بانه لا توجد احتمالية كبيرة لأن تصبح محملة بخسارة فى وقت لاحق... **وهذا التقييم يتم باستخدام :-**

(أ)بناءا على حدوث تغيرات فى الافتراضات التى لو حدثت ... لتحولت العقود الى عقود محملة بخسارة

(ب) باستخدام المعلومات المتعلقة بالتقديرات المقدمة فى التقارير الداخلية للمنشاة

ويراعى مايلى :-

- لا يجوز للمنشاة اغفال المعلومات المقدمة فى تقاريرها الداخلية عن اثر تغير الافتراضات على مختلف العقود من حيث احتمالية تحولها الى عقود محملة بخسارة.
- لا يطلب من المنشاة جمع معلومات اضافية خلاف المعلومات المقدمة فى تقاريرها الداخلية حول اثر تغير الافتراضات على العقود.

الضابط الخامس :- حالة وقوع عقود ضمن مجموعات مختلفة ضمن محفظة من المحافظ .. وذلك فقط لن الأنظمة اللوائح تقيد من قدرة المنشاة العملية من تحديد سعر مختلف او مستوى مختلف من المنافع لحاملى الوثائق المختلفين فى الوثائق. فى هذه الحالة .... يجوز للمنشاة وضع هذه العقود فى نفس المجموعة .. ولايجوز القياس المنطقى على عقود اخرى.

.....

الضابط السادس:- لا يجوز للمنشاة ان تضع فى نفس المجموعة عقودا يفصل بين اصدارها فترة تزيد عن سنة واحدة ... وعليه يتم زيادة مستوى تفصيل المجموعات

الضابط السابع :- يمكن ان تحتوى احدى مجموعات التامين على عقدا واحدا" ... اذا لم يكن هناك غيره يقع تحت تلك المجموعة

الضابط الثامن :- لا يجوز للمنشاة إعادة تقييم تكوين المجموعات بعد ذلك

الضابط التاسع :- لقياس مجموعات العقود ... يجوز للمنشاة تقدير التدفقات النقدية عند الوفاء بالعقود بمستوى تجميع اعلى من المجموعة او المحفظة ... بشرط أن تكون المنشاة قادرة على تضمين التدفقات النقدية المناسبة عند الوفاء بالعقود فى قياس المجموعة .. عن طريق تخصيص مثل هذه التقديرات لمجموعات العقود .

المبحث الثالث :-

فصل مكونات عقد التأمين

المقصود بفصل المكونات ... قد يحتوى عقد التامين على مكون واحد او اكثر ، من شانه ان يقع ضمن نطاق معيار آخر فيما لو كانت عقدا آخر.

على سبيل المثال... قد يحتوى عقد تامين على مكون إستثمار أو مكون خدمة (او كليهما) .. وفى هذه الحالة يجب تحديد مكونات العقد للمحاسبة عنها.

ويتم فصل المكونات والمحاسبة عنها على النحو التالى :-

اولا:- فصل المكونات:-

ويتم هذا الفصل على النحو التالى :-

الحالة الاولى :- اذا كان هناك مشتقة مدمجة يلزم فصلها.

فى هذه الحالة... يتم تطبيق معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧) لتحديد ما اذا كان هناك مشتقة مدمجة يلزم فصلها ، وكيفية المحاسبة عن تلك المشتقة حال وجودها .

الحالة الثانية :- مكون استثمار المضمن فى عقد التامين المضيف ، وكان مكون الاستثمار متمايز بنفسه ، وكان عقد الاستثمار بميزات المشاركة الاختيارية.

فى هذه الحالة ... يجب تطبيق هذا المعيار على المحاسبة عن مكون الاستثمار المفصول.

الحالة الثالثة :- مكون استثمار المضمن فى عقد التامين المضيف ، وكان مكون الاستثمار متمايز بنفسه ، ولم يكن عقد الاستثمار بميزات المشاركة الاختيارية.

فى هذه الحالة ... يجب تطبيق معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧) فى المحاسبة على مكون الاستثمار المفصول .

وفى هذا الصدد يراعى الضوابط التالية :-

لا يكون مكون الاستثمار متمايز بنفسه الا باستيفاء الشرطين التاليين :-

الشرط الاول :- ألا يكون مكون الاستثمار ومكون التامين مرتطبين ببعضهما إرتباطا" قويا".

ويكون الارتباط قويا" فى احدى الحالتين التاليتين دون غيرهما :-

الحالة الاولى :- إذا كانت المنشاة غير قادرة على قياس احدى المكونين بدون ان تأخذ فى الاعتبار المكون الاخر ، مثل اذا كانت قيمة احد المكونين تتباين تبعا لقيمة المكون الاخر.

فى هذه الحالة ... يجب تطبيق معيار المحاسبة المصرى رقم (٥٠) للمحاسبة عن مكون الاستثمار والتامين المجمع.

الحالة الثانية :- اذا كان حامل الوثيقة لايستطيع ان يستفيد من احد المكونين لم يكن المكون الآخر موجود ايضا" . مثل اذا كان انقضاء أو استحقاق احد المكونين يتسبب فى انقضاء او استحقاق المكون الاخر.

فى هذه الحالة ... يجب تطبيق معيار المحاسبة المصرى رقم (٥٠) للمحاسبة عن مكون الاستثمار والتامين المجمع.

الشرط الثانى :- أن يتم بيع ، او يمكن بيع عقد بأحكام مكافئة فى السوق أو نفس الدولة سواء من خلال منشآت تصدر عقود تامين أواطراف اخرى.

ويراعى فى هذا الشرط :-

-ان تأخذ المنشاة فى الاعتبار جميع المعلومات المتاحة عند هذا التحديد.

– لا يطلب من المنشاة اجراء بحث واف لتحديد ما اذا كان مكون الاستثمار يباع بشكل منفصل.

ثانيا:– فصل الوعود

(أ) متطلبات فصل الوعود

يجب على المنشأة أن تفصل عن عقد التامين المضيف اى وعد بنقل سلع أو خدمات غير تأمينية متمايزة بنفسها الى حامل الوثيقة... وعلى المنشاة تطبيق معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٨) لفصل الوعود والمحاسبة عليها ... **مع مراعاة الضوابط التالية :**

الضابط الاول:– لا يجوز للمنشاة ان تأخذ فى الحسبان الانشطة التى يتعين على المنشاة القيام بها للوفاء بالعقد ... مالم تنقل المنشاة سلعة أو خدمة خلاف خدمات عقد التامين الى حامل الوثيقة عند حدوث تلك الانشطة

على سبيل المثال ... قد يلزم المنشاة القيام بمهام إدارية عديدة لانشاء عقد .. و تنقل تأدية تلك المهام الخدمة الى حامل الوثيقة عند تادية تلك المهام.

الضابط الثانى :– تعد السلعة او الخدمة غير التامينية المتعهد بها لحامل الوثيقة متمايزة بنفسها.. اذا كان حامل الوثيقة قادرا" على الاستفادة من السلعة او الخدمة إما من تلقاء نفسه أو بالاستعانة بموارد اخرى متاحة بسهولة لحامل الوثيقة

والموارد المتاحة بسهولة هى :

–السلع أو الخدمات التى تباع بشكل منفصل من جانب المنشاة او منشاة اخرى.

– الموارد التى حصل عليها حامل الوثيقة بالفعل من المنشاة او معاملات او احداث أخرى.

الضابط الثالث :- لا تكون السلعة او الخدمة غير التامينية المتعهد بها لحامل الوثيقة متمايزة بنفسها فى الحالتين التاليتين :-

الحالة الاولى :- حالة ما اذا كانت التدفقات النقدية والمخاطر المرتبطة بالسلعة او الخدمة .. مرتبطة ارتباطا وثيقا بالتدفقات النقدية والمخاطر المرتبطة بمكونات عقد التامين.

الحالة الثانية :- حالة ما اذا قدمت المنشاة خدمة كبيرة فى دمج السلعة او الخدمة غير التامينية مع مكونات العقد

(ب)الاعتراف الاولى بالوعود

يجب على المنشاة عند الاعتراف الاولى

أولا:- تطبيق معيار المحاسبة المصرى رقم(٤٨) لتوزيع التدفقات النقدية الداخلة بين مكونات التامين ، واى وعود بتقديم سلع او خدمات غير تامينية متمايزة بنفسها.

ثانيا:- توزيع التدفقات النقدية الخارجة بين مكون التامين وأى سلع أو خدمات غير تامينية متعهد بها ومحاسب عنها وفقا معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٨) بحيث :

-يتم توزيع التدفقات النقدية الخارجة التى تتعلق بشكل مباشر بكل مكون الى ذلك المكون.

- يتم توزيع اى تدفقات نقدية خارجة متبقية على اساس منتظم ومنطقى يظهر أثر التدفقات النقدية الخارجة التى ستتوقع المنشاة نشأتها فيما لو كان ذلك المكون عقدا منفصلا".

(ج)تطبيق معيار المحاسبة المصرى رقم (٥٠) على جميع مكونات عقد التامين المضيف المتبقية

.....

المبحث الرابع :-

الاعتراف بعقود التأمين

أولا:- على المنشاة اثبات مجموعة عقود التامين التى تصدرها اعتبارا من التوارخ التالية ايهما يحل اولا :-

(أ)من بداية فترة التغطية الخاصة بمجموعة العقود

(ب) من تاريخ استحقاق اول دفعة من اى حامل وثيقة فى المجموعة

(ج) من تاريخ تحول المجموعة الى مجموعة محملة بخسارة ..بالنسبة للمجموعات المحملة بخسارة.

يراعى الضوابط التالية:-

الضابط الاول:- فى حالة عدم وجود تاريخ استحقاق تعاقدى ... تعتبر الدفعة الاولى المدفوعة من حامل الوثيقة مستحقة فى تاريخ استلامها ، وتكون المنشاة مطالبة بتحديد ما اذا كانت هناك عقود تشكل مجموعة عقود محملة بخسارة قبل اقرب التاريخين الموضحين اعلاه ، فى حالة وجود حقائق وظروف تشير الى وجود مثل هذه المجموعة.

الضابط الثانى :- عند اثبات مجموعة من عقود التامين فى فترة التقرير...يجب على المنشاة :

(أ)ان تدرج فقط العقود التى تستوفى كل منها على حدة أحد ضوابط الاثبات اعلاه

(ب) ان تضع تقديرات لمعدلات الخصم فى تاريخ الاعتراف الاولى .. ووحدات التغطية المقدمة فى الفتر المالية

الضابط الثالث :- يجوز للمنشاة ان تدرج المزيد من العقود فى المجموعة بعد نهاية الفترة المالية.

الضابط الرابع :- قد يؤدى اضافة المنشاة للعقود المستوفاة للضوابط فى المجموعة فى فترة التقرير ... الى تغييرات فى تحديد معدلات الخصم عند الاعتراف الاولى. وفى هذه الحالة ... تطبيق معدلات الخصم المنقحة من بداية الفترة المالية التى تضاف فيها العقود الجديدة للمجموعة

.....

ثانيا :- الاعتراف بالتدفقات النقدية من اقتناء عقود التامين

فى حالة اذا لم تثبت المنشاة التدفقات النقدية من الناتجة عن اقتناء عقود التامين... **كمصروفات**

فى هذه الحالة ... هذا المعيار يتطلب من المنشاة تخصيص هذه التدفقات ... على مجموعات عقود التامين بطريقة منطقية ومنتظمة

وهذا التخصيص يتم كالتالى :-

(أ)التخصيص بشكل مباشر الى تلك المجموعة.

(ب) التخصيص بشكل مباشر الى عقود التامين التى ستشتمل على عقود التامين التى من المتوقع ان تنشا من تجديد عقود التامين الموجودة فى تلك المجموعة.

(ج) التخصيص الى احدى المحافظ لعقود التامين الاخرى غير موجودة فى المجموعات اعلاه.

ويراعى الضوابط التالية :-

الضابط الاول :- على المنشاة فى نهاية كل فترة تقرير اعادة النظر فى المبالغ المخصصة للمجموعات لاظهار اثر تغير فى الافتراضات التى تحدد طريقة التخصيص المستخدمة.

الضابط الثانى :- لا يجوز للمنشاة تغيير المبالغ المخصصة لمجموعات عقود التامين بعد اضافة جميع العقود الى المجموعة.

الضابط الثالث :- فى حالة عدم اثبات المنشاة التدفقات النقدية من عقد التامين على انها نصروفات ... فى هذه الحالة عليها ... ان تثبتها على انها اصل قبل اثبات مجموعة التامين ذات الصلة ، ولكل مجموعة من مجموعات التامين.

الضابط الرابع :- يجب على المنشاة الغاء اثبات الاصل الخاص بالتدفقات النقدية من اقتناء عقود التامين عندما يتم تضمين تلك التدفقات فى قياس مجموعة عقود التامين ذات الصلة.

الضابط الخامس:- يجب على المنشاة فى نهاية كل فترة تقرير ... تقييم امكانية استرداد الاصل الخاص بالتدفقات النقدية من اقتناء عقود التأمين

وفى حالة ... ما اذا كانت الحقائق والظروف تشير الى احتمال حدوث هبوط فى قيمة الاصل ، واذا حددت المنشاة خسارة اضمحلال بالقيمة.

فى هذه الحالة... على المنشاة تعديل المبلغ الدفترى .. واثبات خسارة اضمحلال فى الارباح او الخسارة.

الضابط السادس:- على المنشاة ان تثبت ضمن الربح او الخسارة وعكس لبعض او كل خسارة الاضحلال المثبتة سابقا ... وزيادة المبلغ الدفترى للاصل بعد زوال ظروف الاضمحلال او تحسنها.

.....

المبحث الخامس :-

القياس عند الاعتراف الاولى

عند الاعتراف الاولى ... على المنشأة قياس عقود التأمين بإجمالى ما يلى :-

(أ)التدفقات النقدية عند الوفاء بالعقود ... والتى تضم :

* تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية

* تعديلا" يظهر أثر القيمة الزمنية للنقود والمخاطر المالية المرتبطة بالتدفقات النقدية المستقبلية .

* التعويض المطلوب لتحمل المخاطر غير المالية.

(ب) هامش الخدمة التعاقدية

وسوف نتناول هذه البنود بالتفصيل على النحو التالى :-

المطلب الاول :- تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية

المطلب الثانى :- معدلات الخصم

المطلب الثالث:- التعويض المطلوب لتحمل المخاطر غير المالية

المطلب الرابع :- هامش الخدمة التعاقدية

.....

المطلب الاول :- تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية

المتطلبات الواجب توافرها فى تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية

(أ)ان تتضمن جميع المعلومات المعقولة والمؤيدة عن مبالغ التدفقات النقدية المستقبلية وتوقيتها وعدم تاكدها

وسمات هذه المعلومات ... ات تكون غير متحيزة ... ان تكون متاحة دون تكلفة او جهد لا مبرر لهما

ويتم ذلك من خلال تقدير المنشاة للقيمة المتوقعة لمدى النواتج المحتملة بالكامل.

(ب)ان تعكس هذه التقديرات وجهة نظر المنشاة بشرط ان تكون التقديرات الخاصة باى متغيرات سوقية ذات صلة متسقة مع اسعار السوق التى يمكن رصدها لتلك المتغيرات.

ويراعى ان هناك نوعين من المتغيرات :-

*المتغيرات السوقية ... هى المتغيرات التى يمكن ملاحظتها او اشتقاقها مباشرة من الاسواق .. مثل (اسعار الاوراق المالية المتداولة علنا ومعدلات الفائدة) ... وتؤدى المتغيرات السوقية الى ظهور المخاطر المالية مثل معدلات الفائدة الى يمكن رصدها.

*المتغيرات غير السوقية ... تشمل جميع المتغيرات الاخرى(مثل وتيرة تقديم المطالبات التامينية ومى خطورتها ومعدل الوفيات) ... وتؤدى المتغيراتغير السوقية الى ظهور المخاطر غير المالية مثل معدلات الوفيات.

(ج)أن تكون هذه التدفقات حالية ... حيث يجب ان تظهر التقديرات أثر الظروف القائمة فى تاريخ القياس بما فى ذلك الافتراضات المتعلقة بالمستقبل فى ذلك التاريخ.

(د)ان تكون التقديرات واضحة ...

*حيث يجب على المنشاة تقدير التعديل للتعويض عن المخاطر غير المالية بشكل منفصل عن التقديرات الاخرى.

* ويجب على المنشاة تقدير التدفقات النقدية بشكل منفصل عن القيمة الزمنية للنقود والمخاطر المالية .. مالم يكن افضل اسلوب للقياس هو الجمع بين التقديرين.

(هـ)ان تكون التدفقات النقدية واقعة ضمن حدود عقد التامين.. وتكون كذلك .. اذا كانت هذه التدفقات النقدية ناشئة عن الحقوق والواجبات الجوهرية القائمة اثناء الفترة المالية .. التى تستطيع المنشاة خلالها اجبار حامل الوثيقة على دفع اقساط التامين ... أو يكون على المنشاة من خلالها **واجب جوهرى بتقديم الخدمات لحامل الوثيقة.**

وفى هذا الصدد يراعى ما يلى :

اولا:- ينتهى الواجب الجوهرى بتقديم خدمات لحامل الوثيقة فى الحالات التالية :

الحالة الاولى :- عندما تمتلك المنشاة القدرة العملية على اعادة تقييم المخاطر الخاصة بحامل الوثيقة ... وبالتالى تحديد تحديد سعر او مستوى المنافع الذى يعكس تلك المخاطر بشكل كامل.

الحالة الثانية :- حالة استيفاء الضابطين التاليين :-

الضابط الاول:- ان تمتلك المنشاة القدرة العملية على اعادة تقييم مخاطر محفظة عقود التامين ... وبالتالى تحديد سعر او مستوى المنافع الذى يعكس مخاطر تلك المحفظة بشكل كامل.

الضابط الثانى :- الا ئؤخذ فى الحسبان عند تسعير اقساط التامين حتى تاريخ اعادة تقييم المخاطر ... تلك المخاطر المرتبطة بالفترات التالية لتاريخ اعادة التقييم.

ثانيا:- لا يجوز للمنشاة ان تثبت كالتزام او اصل اى مبالغ تتعلق باقساط تامين متوقعة او مطالبات متوقعة خارج حدود عقد التامين ... فهذه المبالغ تتعلق بعقود تامين مستقبلية

ثالثا:- تشمل التدفقات النقدية الواقعة داخل حدود العقد ما يلي:

(١) الأقساط (بما في ذلك تعديلات الأقساط و الأقساط المدفوعة على دفعات) من حامل البوليصة وأي

تدفقات نقدية إضافية تنتج عن تلك الأقساط.

(٢) المدفوعات إلى (أو نيابة عن) حامل البوليصة، بما في ذلك المطالبات التي تم الإبلاغ عنها بالفعل ولكن لم يتم دفعها بعد (أي المطالبات المبلغ عنها)، والمطالبات المتكبدة عن الأحداث التي وقعت ولكن لم يتم الإبلاغ عن المطالبات الخاصة بها وجميع المطالبات المستقبلية التى يقع على المنشاة واجب جوهرى فيما يخصها.

(٣) المدفوعات إلى (أو نيابة عن) حامل البوليصة والتي تختلف اعتماداً على عوائد البنود الأساسية.

(٤) الدفعات إلى (أو نيابة عن) حامل وثيقة التأمين الناتجة عن المشتقات، على سبيل المثال، الخيارات والضمانات المتضمنة في العقد، إلى الحد الذي لا يتم فيه فصل تلك الخيارات والضمانات عن عقد التأمين

(٥) المبلغ المخصص من التدفقات النقدية لاقتناء عقود التأمين التى يمكن نسبته الى المحفظة التي ينتمي إليها العقد.

(٦) تكاليف معالجة المطالبات (أي التكاليف التي ستتكبدها المنشأة في التحقيق في المطالبات ومعالجتها وحلها بموجب عقود التأمين الحالية، بما في ذلك الرسوم القانونية ورسوم تسوية الخسائر والتكاليف الداخلية للتحقيق في المطالبات ومعالجة مدفوعات المطالبات).

(٧) التكاليف التي ستتكبدها المنشأة عند تقديم المنافع التعاقدية المدفوعة عيناً.

(٨) تكاليف إدارة الوثائق وصيانتها، مثل تكاليف فواتير الأقساط والتعامل مع تغييرات الوثائق(على سبيل المثال، التحويلات والإعادة). وتشمل هذه التكاليف أيضاً العمولات المتكررة التي من المتوقع دفعها للوسطاء إذا استمر حامل بوليصة معين في دفع الأقساط ضمن حدود عقد التأمين

(٩) الضرائب القائمة على المعاملات (مثل ضرائب الأقساط، وضرائب القيمة المضافة، وضرائب السلع والخدمات) والرسوم (مثل رسوم خدمات الإطفاء وتقييمات صندوق الضمان) التي تنشأ مباشرة من عقود التأمين الحالية، أو التي يمكن أن تعزى إليها على أساس معقول وأساس ثابت

(١٠)المدفوعات من قبل شركة التأمين بصفته الائتمانية للوفاء بالالتزامات الضريبية التي يتحملها حامل البوليصة، والإيصالات ذات الصلة

(١١) التدفقات النقدية الداخلة المحتملة من المبالغ المستردة (مثل الإنقاذ والحلول) على المطالبات المستقبلية التي تغطيها عقود التأمين القائمة، وإلى الحد الذي لا تكون فيه مؤهلة للاعتراف بها كأصول منفصلة، التدفقات النقدية المحتملة من المبالغ المستردة على المطالبات السابقة.

(١٢) التكاليف التي ستتكبدها المنشأة:

(ا) القيام بنشاط استثماري، إلى الحد الذي تقوم فيه المنشأة بهذا النشاط لتعزيز المنافع من التغطية التأمينية لحاملي وثائق التأمين. تعمل الأنشطة الاستثمارية على تعزيز المنافع من التغطية التأمينية إذا قامت المنشأة بتلك الأنشطة متوقعة توليد عائد استثماري يستفيد منه حاملو وثائق التأمين في حالة وقوع حدث مؤمن عليه.

(ب) تقديم خدمة عائد الاستثمار لحاملي وثائق عقود التأمين دون ميزات المشاركة المباشرة

ج) تقديم الخدمات المتعلقة بالاستثمار لحاملي وثائق عقودالتأمين مع ميزات المشاركة المباشرة.

(١٣) تخصيص النفقات العامة الثابتة والمتغيرة (مثل تكاليف المحاسبة، والموارد البشرية، وتكنولوجيا المعلومات والدعم، واستهلاك المباني، والإيجار، والصيانة

والمرافق) التي تعزى مباشرة إلى الوفاء بعقود التأمين. يتم توزيع هذه النفقات العامة على مجموعات من العقود باستخدام طرق منهجية وعقلانية، ويتم تطبيقها بشكل ثابت على جميع التكاليف التي لها خصائص مماثلة.

(١٤) أي تكاليف أخرى يتم تحميلها على وجه التحديد على حامل وثيقة التأمين بموجب شروط العقد

رابعا :- لا تدرج التدفقات النقدية التالية عند تقدير التدفقات النقدية التى ستنشأ عند وفاء المنشأة بعقد تامين قائم

(١)عوائد الاستثمار... حيث ان الاستثمارات يتم اثباتها وقياسها وعرضها بشكل منفصل.

(٢)التدفقات النقدية الداخلة والخارجة التى تنتج من عقود اعادة التامين المحتفظ بها... حيث ان عقود اعادة التامين يتم اثباتها وقياسها وعرضها بشكل منفصل.

(٣) التدفقات النقدية التى سوف تنتج من عقود التامين المستقبلية ... اى التدفقات النقدية خارج العقود الحالية .

(٤) التدفقات النقدية المتعلقة بالتكاليف التى لايمكن نسبتها مباشرة الى محفظة عقود التامين التى تحتوى على العقد .. مثل بعض تكاليف تطور المنتجات والتدريب... فهذه التكاليف يتم اثباتها ضمن الارباح والخسائر خلال فترة تكبدها.

(٥) التدفقات النقدية الناتجة عن الفاقد غير الاعتيادى فى الموارد والعمالة وغيرها التى تستخدم للوفاء بالعقد ٠. فهذه التكاليف يتم اثباتها فى الربح اوالخسارة عند تكبدها.

(٦) مدفوعات ومقبوضات ضريبة الدخل لا يدفعها المؤمن او يقبضها بصفة ائتمانية... حيث أن تلك المدفوعات والمقبوضات يتم اثباتها وقياسها وعرضها بشكل منفصل.

(٧) التدفقات النقدية بين مختلف مكونات المنشاة المعدة للتقرير ..مثل صناديق حاملى الوثائق وصناديق المساهمين ... اذا كانت تلك التدفقات النقدية لا تغير المبلغ الذى سيتم دفعه الى حاملى الوثائق

(٨) التدفقات النقدية عن مكونات منفصلة عن عقد التامين... والتى يتم المحاسبة عنها بموجب معايير اخرى.

.....

خامسا:- العقود ذات التدفقات النقدية التى تؤثر على التدفقات النقدية لحاملى الوثائق فى عقود اخرى او التى تتأثر بها

هل هناك تاثير لعقود التامين على التدفقات النقدية لحاملى الوثائق فى عقود اخرى ؟

تؤثر بعض عقود التأمين على التدفقات النقدية لحاملي الوثائق في عقود أخرى وذلك فى الحالتين التاليين :

الحالة الاولى : حالة توافر مايلى :-

(أ) تقاسم حامل الوثيقة مع حاملي الوثائق في عقود أخرى العوائد على نفس المجموعة المحددة من البنود الأساسية

(ب) تحمل حامل الوثيقة تخفيضاً في حصته من العوائد على البنود الأساسية بسبب مدفوعات حاملي الوثائق في عقود أخرى مشاركين في تلك المجموعة، بما في ذلك المدفوعات الناشئة بموجب الضمانات المقدمة إلى حاملي الوثائق في تلك العقود الأخرى

الحالة الثانية : حالة توافر مايلى :-

(أ) تقاسم حامل الوثيقة مع حاملي الوثائق في عقود أخرى العوائد على نفس المجموعة المحددة من البنود الأساسية

(ب) تحمل حاملو الوثائق في العقود الأخرى تخفيضاً في حصتهم من العوائد على البنود الأساسية بسبب المدفوعات إلى حامل الوثيقة، بما في ذلك المدفوعات الناشئة عن الضمانات المقدمة إلى حامل الوثيقة.

ما هى مكونات التدفقات النقدية عند الوفاء بالعقود لأية مجموعة ؟

تشمل المدفوعات الناشئة عن أحكام العقود الحالية لحاملي الوثائق في العقود الموجودة ضمن المجموعات الأخرى، بغض النظر عما إذا كانت تلك المدفوعات متوقعاً دفعها لحاملي الوثائق الحاليين أو المستقبليين باستثناء المدفوعات إلى حاملي الوثائق تم تضمينها في التدفقات النقدية عند الوفاء بالعقود في مجموعة أخرى.

على سبيل المثال، في حالة تخفيض الحصة، في العوائد على البنود الأساسية المدفوعة إلى حاملي الوثائق في إحدى المجموعات من ٣٥٠ وحدة عملة إلى ٢٥٠ وحدة عملة بسبب المدفوعات المتعلقة بمبلغ مضمون إلى حاملي الوثائق في مجموعة أخرى.

فى هذه الحالة :-

التدفقات النقدية عند الوفاء بالعقود في المجموعة الأولى:

ستشمل المبلغ ١٠٠ وحدة عملة (أي ستكون ٣٥٠ وحدة عملة)

والتدفقات النقدية عند الوفاء بالعقود في المجموعة الثانية :

ستستثني المبلغ المضمون البالغ ١٠٠ وحدة عملة.

هل يمكن استخدام مناهج عملية مختلفة لتحديد التدفقات النقدية عند الوفاء في مجموعات العقود التي تؤثر في التدفقات النقدية لحاملي الوثائق في العقود الموجودة ضمن مجموعات أخرى، أو تتأثر بها؟

يمكن ذلك ... وفي بعض الحالات، قد تكون المنشأة قادرة على تحديد التغير في البنود الاساسية والتغير الناتج في التدفقات النقدية فقط بمستوى تجميع أعلى من المجموعات.

وفي تلك الحالات.... يجب على المنشأة تخصيص أثر التغير في البنود الأساسية لكل مجموعة على أساس منتظم و منطقي.

كيف يتم التعامل ... بعد توفير جميع خدمات عقد التأمين للعقود التي في إحدى المجموعات قد تظل التدفقات النقدية عند الوفاء بالعقود مشتملة على مدفوعات متوقع سدادها لحاملي الوثائق الحاليين في مجموعات أخرى أو لحاملي الوثائق المستقبليين؟

فى هذه الحالة ... لا يُطلب من المنشأة الاستمرار في تخصيص تلك التدفقات النقدية عند الوفاء بالعقود المجموعات بعينها ولكن يمكنها بدلاً من ذلك إثبات وقياس التزام مقابل تلك التدفقات النقدية عند الوفاء الناشئة عن جميع المجموعات.

.....

المطلب الثانى :- معدلات الخصم

ما هى المتطلبات الواجب استيفاؤها فى معدلات الخصم المطبقة على تقديرات التدفقات النقدية

المستقبلية ؟

المطلوب من المنشاة ... تعديل التقديرات الخاصة بالتدفقات النقدية المستقبلية لإظهار أثر القيمة الزمنية للنقود والمخاطر المالية المرتبطة بتلك التدفقات النقدية، وذلك بقدر عدم تضمين تلك المخاطر المالية في تقديرات التدفقات النقدية

وبالتالى تستخدم معدلات الخصم ... وهذه المعدلات يجب ان تستوفى ما يلى :

(أ) أن تعكس القيمة الزمنية للنقود وخصائص التدفقات النقدية وخصائص السيولة

الخاصة بعقود التأمين

(ب) أن تكون متسقة مع أسعار السوق الحالية الممكن رصدها (إن وجدت) للأدوات المالية ذات التدفقات النقدية التي تتفق خصائصها مع خصائص عقود التأمين على سبيل المثال من حيث التوقيت والعملة والسيولة

(ج) أن تستبعد أثر العوامل التي تؤثر على مثل تلك الأسعار السوقية الممكن رصدها، ولكنها لا تؤثر على التدفقات النقدية المستقبلية لعقود التأمين.

.....

ما هى استخدامات معدلات الخصم فى هذا المعيار ؟

(أ) القياس التدفقات النقدية عند الوفاء بالعقود

فى هذه الحالة ... يتم استخدام معدلات الخصم الحالية .

(ب) لتحديد الفائدة المتراكمة على هامش الخدمة التعاقدية لعقود التأمين التي بدون ميزات المشاركة المباشرة

فى هذه الحالة ... يتم استخدام معدلات الخصم المحددة في تاريخ الاعتراف الأولى لمجموعة العقود للتدفقات النقدية الاسمية التي لا تتباين تبعاً للعوائد على أي بنود أساسية

(ج) لقياس التغيرات في هامش الخدمة التعاقدية العقود التأمين التي بدون ميزات المشاركة المباشرة

فى هذه الحالة ... يتم استخدام معدلات الخصم المحددة عند الاعتراف الأولى .

(د) لتعديل المبلغ الدفتري للالتزام المتعلق بالتغطية المتبقية ، فيما يخص مجموعات العقود التي تطبق منهج تخصيص أقساط التأمين ولها مكون تمويل مهم

فى هذه الحالة ... يتم استخدام معدلات الخصم المحددة عند الاعتراف الأولى .

(هـ) إذا اختارت المنشأة تقسيم دخل أو مصروفات تمويل التأمين بين الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر .

فى هذه الحالة ... فلأجل تحديد مبلغ دخل أو مصروفات تمويل التأمين المضمن في الربح أو الخسارة فى المجموعات التالية :-

(١) المجموعات عقود التأمين التي لا يوجد فيها للتغيرات في الاقتراحات المرتبطة بالمخاطر المالية... أثر جوهري على المبالغ المدفوعة إلى حاملي الوثائق .

فى هذه الحالة ... يتم استخدام معدلات الخصم المحددة في تاريخ الاعتراف الأولى لمجموعة العقود للتدفقات النقدية الاسمية التي لا تتباين تبعاً للعوائد على أي بنود أساسية.

(٢) لمجموعات عقود التأمين التي يوجد فيها للتغيرات في الافتراضات المرتبطة بالمخاطر المالية أثر جوهري على المبالغ المدفوعة إلى حاملي الوثائق..

فى هذه الحالة ... يتم استخدام معدلات الخصم التي تخصص المتبقي من دخل أو مصروفات التمويل المتوقعة بعد التنقيح على مدار المدة المتبقية لمجموعة العقود بمعدل ثابت

(٣) لمجموعات العقود التي تطبق منهج تخصيص أقساط التأمين

فى هذه الحالة ... يتم استخدام معدلات الخصم المحددة في تاريخ المطالبة المتكبدة للتدفقات النقدية الاسمية التي لا تتبغين تبعاً للعوائد على أي بنود أساسية.

ضوابط تحديد معدلات الخصم فى تاريخ الاعتراف الاولى لمجموعة من العقود

الضابط الاول:- يجوز للمنشأة استخدام المتوسط المرجح المعدلات الخصم خلال فترة صدور العقود في المجموعة والتي لا يمكن أن تتجاوز عاماً واحداً .

الضابط الثانى:- يجب أن تكون تقديرات معدلات الخصم متسقة مع التقديرات الأخرى المستخدمة لقياس عقود التأمين تجنباً للإحتساب المزدوج أو السهو؛ **ومثال ذلك:**

(أ) أن يتم خصم التدفقات النقدية التي لا تتباين تبعاً للعوائد على أي بنود أساسية بمعدلات لا تعكس أي تباين من ذلك القبيل

(ب) أن التدفقات النقدية التي تتباين تبعاً للعوائد على أي بنود أساسية مالية يجب أن:

(١) يتم خصمها باستخدام معدلات تعكس ذلك التباين؛ أو

(٢) يتم تعديلها تبعاً لأثر ذلك التباين وخصمها بمعدل يعكس التعديل الذي تم إجراؤه.

(ج) أن يتم خصم التدفقات النقدية الاسمية أي تلك التي تشمل أثر التضخم بمعدلات تشمل أثر التضخم

(د) أن يتم خصم التدفقات النقدية الحقيقية أي تلك التي تستبعد أثر التضخم بمعدلات تستبعد أثر التضخم.

الضابط الثالث:- يعد التباين عاملاً ذا صلة بغض النظر عما إذا كان ناشدا بسبب أحكام تعاقدية أو بسبب ممارسة المنشأة لسلطة تقديرية، وبغض النظر عما إذا كانت المنشأة تحتفظ بالبنود الأساسية.

الضابط الرابع :- إن التدفقات النقدية التي تتباين تبع للعوائد على البنود الأساسية ذات العوائد المتغيرة، ولكنها تخضع الضمان حد أدنى من العائد لا تتباين فقط تبعاً للعوائد على البنود الأساسية، حتى عندما يقل المبلغ المضمون عن العائد المتوقع على البنود الأساسية

وبالتالى ... على المنشأة أن تعدل، تبعاً لأثر الضمان المعدل الذي يظهر أثر تباين العوائد على البنود الأساسية، حتى عندما يقل المبلغ المضمون عن العائد المتوقع على البنود الأساسية.

الضابط الخامس:- لا يشترط معيار المحاسبة المصري رقم ٥٠ أن تقوم المنشأة بتقسيم التدفقات النقدية التقديرية إلى تدفقات تتباين تبعاً للموائد على البنود الأساسية وأخرى لا تتباين تبعاً لذلك.

وفى حالة ... ما إذا لم تقم المنشأة بتقسيم التدفقات النقدية التقديرية بتلك الطريقة **فى هذه الحالة** ... على المنشاة أن تطبق معدلات الخصم الملائمة للتدفقات النقدية التقديرية ككل ومثال ذلك استخدام أساليب النمذجة العشوائية(stochastic modelling techniques(أو أساليب القياس محايدة المخاطر) (risk-neutral measurement techniques)

الضابط السادس:- يجب ألا تشمل معدلات الخصم سوى العوامل ذات الصلة، أي العوامل التي تنشأ عن القيمة الزمنية للنقود وخصائص التدفقات النقدية وخصائص سيولة عقود التأمين. وقد لا يكون من الممكن رصد عوامل الخصم تلك مباشرة في السوق.

وفى حالة .. ما اذا كانت معدلات السوق الممكن رصدها لأداة لها نفس الخصائص غير متاحة، أو عندما تكون معدلات السوق الممكن رصدها لأدوات مماثلة متاحة لكنها لا تحدد العوامل التي تميز الأداة عن عقود التأمين تحديداً منفصلاً.

فى هذه الحالة ... يجب على المنشأة تقدير المعدلات الملائمة ولا يشترط معيار المحاسبة المصري رقم ٥٠ استخدام أسلوب تقدير معين لتحديد معدلات الخصم.

مع مراعاة... أنه عند تطبيق أسلوب التقدير، يجب على المنشأة:

(أ) أن تزيد قدر الإمكان من استخدام المدخلات الممكن رصدها وأن تعكس جميع المعلومات المعقولة والمؤيدة بشأن المتغيرات غير السوقية التي تكون متاحة دون تكلفة أو جهد لا مبرر لهماء على المستويين الخارجي والداخلي ، **وعلى وجه الخصوص:**

* يجب الا تتناقض معدلات الخصم المستخدمة مع أي بيانات سوقية متاحة وذات صلة،

* كما يجب ألا تتناقض أي متغيرات غير سوقية مستخدمة مع المتغيرات السوقية الممكن رصدها.

(ب) أن تعكس ظروف السوق الحالية من منظور المشارك في السوق.

(ج) أن تجتهد في تقييم درجة التماثل بين سمات عقود التأمين الجاري قياسها وسمات الأداة المتوفر لها أسعار سوق ممكن رصدها وأن تعدل تلك الأسعار بحيث تعكس الفروقات بينهما.

الضابط السابع :- فيما يخص التدفقات النقدية لعقود التأمين التي لا تتباين تبعاً للعوائد على البنود الأساسية، يعكس معدل الخصم منحنى العائد بالعملة الملائمة للأدوات التي تعرض الحامل المخاطر ائتمانية منعدمة أو ضئيلة، بعد تعديله بما يعكس خصائص سيولة مجموعة عقود التأمين

وفى هذه الحالة ... ويجب أن يعكس ذلك التعديل الفرق بين خصائص سيولة مجموعة عقود التأمين وخصائص سيولة الأصول المستخدمة في تحديد منحنى العائد وتعكس منحنيات العائد الأصول المتداولة في الأسواق النسطة التي عادة ما يمكن الحامل بيعها بسرعة في أي وقت دون تحمل تكاليف كبيرة.

وفي المقابل...لا يمكن إجبار المنشأة بموجب بعض عقود التأمين على أداء مدفوعات قبل وقوع الحوادث المؤمن عليها أو التواريخ المحددة في العقود.

الضابط الثامن :- فيما يخص التدفقات النقدية لعقود التأمين التي لا تتباين تبعاً للعوائد على البنود الأساسية يجوز للمنشأة أن تحدد معدلات الخصم عن طريق تعديل منحنى العوائد السائلة الخالي من المخاطر لإظهار أثر الاختلافات بين خصائص سيولة الأدوات المالية التي تشكل أساس المعدلات المرصودة في السوق وخصائص سيولة عقود التأمين (نهج تصاعدي).

الضابط التاسع :- يجوز للمنشأة أن تحدد معدلات الخصم الملائمة لعقود التأمين بناء على منحنى عائد يظهر أثر معدلات السوق الحالية للعائد الضمني في قياس القيمة العادلة المحفظة أصول مرجعية (نهج تنازلي).

وفى هذه الحالة ... يجب على المنشأة أن تعدل منحنى العائد ذلك لإزالة أي عوامل غير ذات صلة بعقود التأمين، غير أنها ليست مطالبة بتعديل منحنى العائد تبعاً للاختلافات في خصائص السيولة الخاصة بعقود التأمين والمحفظة المرجعية.

الضابط العاشر:- عند تقدير منحنى العائد ... يراعى الحالات التالية :

الحالة الاولى ... إذا كانت هناك أسعار سوقية ممكن رصدها في الأسوق النشطة للأصول التي في المحفظة المرجعية.

فى هذه الحالة ... على المنشاة استخدام تلك الأسعار .

الحالة الثانية:- إذا لم تكن السوق نشطة

فى هذه الحالة ... على المنشأة تعديل أسعار السوق الممكن رصدها للأصول المماثلة لجعلها قابلة للمقارنة بأسعار السوق للأصول الجاري قياسها .

الحالة الثالثة:- إذا لم تكن هناك سوق للأصول التي في المحفظة المرجعية .

فى هذه الحالة ... على المنشأة تطبيق أسلوب تقدير وفيما يخص تلك الأصول ، ويجب على المنشأة:

(١) وضع المدخلات غير الممكن رصدها باستخدام أفضل المعلومات المتاحة في تلك الظروف. وقد تشمل تلك المدخلات البيانات الخاصة بالمنشاة وقد تعول المنشأة على التقديرات طويلة الأجل أكثر من التقلبات قصيرة الأجل

(٢) تعديل تلك البيانات لإظهار أثر جميع المعلومات المتعلقة بافتراضات المشاركين في السوق التي تكون متاحة بشكل معقول.

ضوابط تعديل منحنى العائد

ضابط ١:- يجب على المنشأة تعديل معدلات السوق المرصودة في المعاملات الحديثة المتعلقة بالأدوات التي لها خصائص مشابهة تبعاً للتحركات في عوامل السوق منذ تاريخ المعاملة ويجب عليها تعديل معدلات السوق المرصودة لإظهار أثر درجة عدم الشابة بين الأداة الجاري قياسها والأداة الممكن رصد أسعار المعاملات المتعلقة بها.

ضابط ٢:- وفيما يتعلق بالتدفقات النقدية لعقود التأمين التي لا تتباين تبعاً للعوائد على الأصول في المحفظة المرجعية، فإن تلك التعديلات تشمل:

(أ) التعديل تبعاً للفروقات بين مبلغ التدفقات النقدية للأصول في المحفظة وتوقيتها وعدم التأكد منها ومبلغ التدفقات النقدية لعقود التأمين وتوقيتها وعدم التأكد منها

(ب) استثناء أقساط المخاطر السوقية للمخاطر الائتمانية، التي لا ترتبط إلا بالأصول المتضمنة في المحفظة المرجعية.

ضابط ٣:- وفيما يخص التدفقات النقدية لعقود التأمين التي لا تتباين تبعاً لعوائد الأصول في المحفظة المرجعية، ينبغي أن يكون هناك منحنى عوائد غير سائلة وحيد خال من المخاطر يزيل كل حالات عدم التأكد بشأن مبلغ التدفقات النقدية وتوقيتها.

ضابط ٤:- يمكن من الناحية العملية أن ينتج عن التهجين التنازلي والتصاعدي منحنيات عائد مختلفة، حتى وإن كانت بالعملة نفسها. ويرجع ذلك إلى المحدودية الملزمة لتقدير التعديلات التي تم القيام بها بموجب كل نهج و احتمال عدم إجراء تعديل تبعاً لخصائص السيولة المختلفة في النهج التنازلي. ولا يشترط على المنشأة مطابقة معدل الخصم المحدد طبقا لنهجها المختار بمعدل الخصم الذي كان سيتم تحديده طبقاً للنهج الآخر.

ضابط ٥:- قد يكون هناك تعديلات قليلة ستكون مطلوبة لإزالة العوامل التي ليست مرتبطة بعقود التأمين عندما يكون المحفظة الأصول المرجعية خصائص مشابهة.

على سبيل المثال... إذا لم تتباين التدفقات النقدية الناتجة من عقود التأمين تبعاً للعوائد على البنود الأساسية.

فى هذه الحالة ... سيكون مطلوباً إجراء تعديلات أقل إذا استخدمت المنشأة أدوات الدين كنقطة بدء، وليس أدوات حقوق الملكية. وفيما يتعلق بأدوات الدين سيكون الهدف هو إزالة أثر المخاطر الائتمانية وغيرها من العوامل غير ذات الصلة بعقود التأمين من العائد الكلي للسند. وتتمثل إحدى طرق تقدير أثر المخاطر الائتمانية في استخدام سعر السوق الخاص بمشتق ائتماني كنقطة مرجعية.

.....

المطلب الثالث:- التعويض المطلوب لتحمل المخاطر غير المالية

على المنشأة تعديل التقدير الخاص بالقيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية ليظهر التعويض الذي تطلبه المنشأة لتحمل حالة عدم التأكد المحيطة بمبلغ وتوقيت التدفقات النقدية والناشئة عن المخاطر غير المالية.

وفى هذا الصدد ... يراعى الضوابط التالية :

الضابط الاول:- يتعلق التعويض المطلوب لتحمل المخاطر غير المالية بالمخاطر الناشئة عن عقود التأمين وليس المخاطر المالية.

حيث ان ... المخاطر المالية يتم إدراجها في تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية أو معدل الخصم المستخدم لتعديل التدفقات النقدية.

بينما... تتمثل المخاطر المغطاة بالتعويض المطلوب لتحمل المخاطر غير المالية.. في مخاطر التأمين والمخاطر الأخرى غير المالية مثل مخاطر الإنهاء ومخاطر المصروفات .

الضابط الثانى :- يقيس التعويض المطلوب لتحمل المخاطر غير المالية في عقود التأمين التعويض الذي ستطلب المنشأة الحصول عليه كي تكون محايدة بين:

(أ) الوفاء بالتزام له مدى من النواتج المحتملة الناشئة عن المخاطر غير المالية

(ب) والوفاء بالتزام تنتج عنه تدفقات نقدية ثابتة بنفس القيمة الحالية الموقعة لعقود التأمين.

على سبيل المثال، يقيس التعويض المطلوب لتحمل المخاطر غير المالية التعويض الذي ستطلب المنشأة الحصول عليه كي تكون محايدة بين الوفاء بالتزام من المحتمل بنسبة ٥٠ في المائة بسبب المخاطر غير المالية أن يكون ٩٠ وحدة عملة ومن المحتمل بنسبة ٥٠ بالمائة أن يكون ١١٠ وحدة عملة، والوفاء بالتزام ثابت بواقع ١٠٠ وحدة عملة. ونتيجة لذلك، ينقل التعويض المطلوب لتحمل المخاطر غير المالية المعلومات إلى مستخدمي القوائم المالية حول المبلغ الذي تحتسبه المنشأة نظير عدم التأكد الناشئ عن المخاطر غير المالية والمحيط بمبلغ التدفقات النقدية وتوقيتها

الضابط الثالث :- حيث إن التعويض المطلوب لتحمل المخاطر غير المالية يمثل التعويض الذي ستطلب المنشأة الحصول عليه نظير تحمل المخاطر غير المالية

الناشئة عن المبلغ والتوقيت غير المؤكدين للتدفقات النقدية ، فإن هذا التعويض يعكس أيضا:

(أ) درجة منفعة التنوع التي تقوم المنشأة بتضمينها عند تحديد التعويض الذي تطلب الحصول عليه نظير تحمل تلك المخاطرة

(ب) كل من النواتج المواتية وغير المواتية بطريقة تعكس درجة تجنب المنشأة للمخاطر.

الضابط الرابع :- يتمثل الغرض من التعويض المطلوب لتحمل المخاطر غير المالية في قياس أثر عدم التأكد من التدفقات النقدية الناشئة عن عقود التأمين، وليس عدم التأكد الناشئ عن المخاطر المالية

وبالتالى ... فإن التعويض المطلوب لتحمل المخاطر غير المالية يجب أن يُظهر أثر جميع المخاطر غير المالية المرتبطة بعقود التأمين. ولا يجوز أن يظهر أثر المخاطر التي لا تنشأ عن عقود التأمين، مثل المخاطر التشغيلية العامة.

الضابط الخامس:- يجب إدراج التعويض المطلوب لتحمل المخاطر غير المالية ضمن القياس بطريقة صريحة. ومن الناحية النظرية، يعد التعويض المطلوب لتحمل المخاطر غير المالية مستقلاً عن تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية ومعدلات الخصم التي تعدل تلك التدفقات النقدية.

الضابط السادس:- ويتعين على المنشأة ألا تقوم باحتساب التعويض المطلوب لتحمل المخاطر غير المالية مرتين

على سبيل المثال ... كان تقوم المنشأة بإدراج هذا التعويض بشكل ضمني عند تحديد تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية أو معدلات الخصم. ويجب ألا تشمل معدلات الخصم المفصح عنها أي تعديلات ضمنية تبعاً للمخاطر غير المالية.

الضابط السابع:- لا يحدد معيار المحاسبة المصري رقم ٥٠ أسلوب (أساليب) التقدير المستخدم لتحديد التعويض المطلوب لتحمل المخاطر غير المالية. ومع ذلك، ولإظهار التعويض الذي تطلب المنشأة الحصول عليه نظير تحمل المخاطر غير المالية، يجب أن يحتوي التعويض المطلوب لتحمل المخاطر غير المالية **على الخصائص التالية:**

(أ) المخاطر قليلة التكرار وعالية الخطورة ستؤدي إلى طلب تعويضات لتحمل المخاطر غير المالية أعلى مما تتطلبه المخاطر كثيرة التكرار ومنخفضة الخطورة

(ب) فيما يخص المخاطر المتشابهة، ستؤدي العقود ذات المدة الأطول إلى طلب تعويضات لتحمل المخاطر غير المالية أعلى مما تتطلبه العقود ذات المدة الأقصر

(ج) المخاطر التي من المحتمل أن تكون أوسع انتشار ستؤدي إلى طلب تعويضات لتحمل المخاطر غير المالية أعلى مما تتطلبه المخاطر الأقل انتشاراً

(د) كلما قل ما هو معروف عن التقدير الحالي واتجاهه، زاد التعويض المطلوب لتحمل المخاطر غير المالية

(هـ) بقدر قيام التجارب الفعلية الناشئة بتخفيض درجة عدم التأكد المحيطة بمبلغ التدفقات النقدية وتوقيتها، تقل التعويضات المطلوبة لتحمل المخاطر غير المالية، والعكس صحيح.

الضابط الثامن:- على المنشأة أن تجتهد عند تحديد أسلوب تقدير ملائم للتعويض المطلوب لتحمل المخاطر غير المالية. وعند تطبيق ذلك الاجتهاد، يجب على المنشأة أيضاً مراعاة ما إذا كان الأسلوب يوفر إفصاحاً موجزاً وغنياً بالمعلومات حتى يتسنى لمستخدمي القوائم المالية قياس أداء المنشأة مقارنة بأداء المنشآت الأخرى.

.....

المطلب الرابع :- هامش الخدمة التعاقدية

ما المقصود بهامش الخدمة التعاقدية ؟

هو مكون في الأصل أو الالتزام الخاص بمجموعة عقود التأمين، يمثل الربح غير المكتسب الذي ستقوم المنشأة بإثباته عندما تقدم الخدمات في المستقبل، وما لم تنطبق الفقرة ٤٧ المتعلقة بالعقود المحملة بخسارة أو الفقرة ب (١٢٣) بشأن إيراد التأمين المتعلق بالفقرة (٣٨(ج) (٢))

كيفية قياس هامش الخدمة التعاقدية

ويجب على المنشأة قياس هامش الخدمة التعاقدية عند الاعتراف الأولي لمجموعة عقود التأمين بمبلغ يؤدي إلى عدم نشأة أي دخل أو مصروف من:

(أ) الاعتراف الأولى لمبلغ التدفقات النقدية عند الوفاء بالعقود .

(ب) أي تدفقات نقدية ناشئة عن العقود الموجودة في المجموعة في ذلك التاريخ.

(ج) إلغاء الاعتراف في تاريخ الاعتراف الأولي:

(١) أي أصل خاص بالتدفقات النقدية من اقتناء عقود التأمين .

(٢) أي أصل أو التزام آخر تم إثباته في السابق . للتدفقات النقدية المتعلقة بمجموعة العقود

ضوابط عقود التأمين التي يتم اقتناؤها عند القيام بنقل عقود تأمين أو تجميع أعمال

عندما تقتني المنشأة عقود تأمين مصدرة أو عقود إعادة تأمين محتفظ بها في عملية نقل العقود تأمين لا تشكل عملاً أو في تجميع أعمال يقع ضمن نطاق معيار المحاسبة المصري رقم ٢٩ تجميع الأعمال"

فى هذه الحالة ... على المنشأة أن تطبق تحديد مجموعات العقود المقتناة كما لو كانت قد أبرمت العقود في تاريخ المعاملة ، وفقا لهذا المعيار

ويراعى الضوابط التالية :-

الضابط الاول:- على المنشأة أن تستخدم المقابل المقبوض أو المدفوع نظير العقود كبديل للأقساط المقبوضة. ويستثنى من المقابل المقبوض أو المدفوع نظير العقود المقابل المقبوض أو المدفوع نظير أي أصول والتزامات أخرى مقتناة في نفس المعاملة.

الضابط الثانى:- ما لم ينطبق منهج تخصيص أقساط التأمين لتحديد الالتزام المتعلق بالتغطية المتبقية ، فعند الاعتراف الأولى يتم احتساب هامش الخدمة التعاقدية ... باستخدام المقابل المقبوض أو المدفوع نظير العقود كبديل لأقساط التأمين المقبوضة أو المدفوعة في تاريخ الاعتراف الأولي.

الضابط الثالث:- فى حالة ما إذا كانت عقود التأمين المقتناة المصدرة محملة بخسارة

فى هذه الحالة ... على المنشأة إثبات الزيادة في التدفقات النقدية عند الوفاء بالعقود للمقابل المدفوع أو المستلم كجزء من الشهرة أو مكسب من صفقة شراء، وذلك فيما يخص العقود المقتناة في عملية تجميع أعمال تقع ضمن نطاق المعيار المصري رقم ٢٩ تجميع الأعمال"، أو كخسارة في الربح أو الخسارة للعقود المقتناة في عملية تحويل. ويجب على المنشأة إنشاء مكون خسارة في الالتزام المتعلق بالتغطية المتبقية لتلك الزيادة، وتخصيص التغيرات اللاحقة في التدفقات النقدية عند الوفاء بالعقود المكون الخسارة هذا.

الضابط الرابع:- فيما يخص مجموعة عقود إعادة التأمين المحتفظ بها يجب على المنشأة تحديد مكون استرداد الخسارة في الأصل المتعلق بالتغطية المتبقية في تاريخ المعاملة عن طريق ضرب:

(أ) مكون الخسارة في الالتزام المتعلق بالتغطية المتبقية لعقود التأمين الأساسية في تاريخ المعاملة؛ في

(ب) نسبة المطالبات على عقود التأمين الأساسية التي تتوقع المنشأة في تاريخ المعاملة استردادها من مجموعة عقود إعادة التأمين المحتفظ بها.

الضابط الخامس:- يجب على المنشأة إثبات المبلغ الخاص بمكون استرداد الخسارة والمحدد كجزء من الشهرة أو المكسب من الشراء بسعر مغر فيما يخص عقود اعادة التأمين المحتفظ بها المقتناة في تجميع أعمال يقع في نطاق معيار المحاسبة المصري ٢٩، أو كدخل ضمن الربح أو الخسارة فيما يخص العقود المقتناة في عملية نقل.

الضابط السادس:- قد تقوم المنشأة في تاريخ المعاملة بتضمين كل من عقود تأمين محملة بخسارة مغطاة بمجموعة من عقود إعادة التأمين المحتفظ بها وعقود محملة بخسارة غير مغطاة بمجموعة عقود إعادة التأمين المحتفظ بها، في مجموعة محملة بخسارة العقود التأمين.

وفى هذه الحالة ... على المنشأة استخدام أساس تخصيص منتظم ومنطقي التحديد الجزء، في مكون الخسارة لمجموعة عقود التأمين المتعلق بعقود التأمين المغطاة بمجموعة عقود إعادة التأمين المحتفظ بها.

الضابط السابع:- عندما تقتني المنشأة عقود تأمين مصدرة في عملية نقل العقود تأمين لا تشكل عملاً أو في تجميع أعمال يقع في نطاق معيار المحاسبة المصري

٢٩ تجميع الأعمال"، **فى هذه الحالة ...** على المنشأة إثبات أصل خاص بالتدفقات النقدية من اقتناء عقود التأمين بالقيمة العادلة في تاريخ المعاملة فيما يخص الحقوق في الحصول على:

(أ) عقود التأمين المستقبلية التي تعد تجديدات العقود التأمين المثبتة في تاريخ المعاملة

(ب) عقود تأمين مستقبلية، بخلاف تلك المذكورة في البند (أ)، بعد تاريخ المعاملة دون القيام مرة أخرى بدفع التدفقات النقدية من اقتناء عقود التأمين التي دفعتها بالفعل الأعمال المستحوذ عليها والتي يمكن توزيعها بشكل مباشر إلى محفظة عقود التأمين ذات الصلة.

الضابط الثامن:- في تاريخ المعاملة، لا يجوز تضمين مبلغ أي أصل خاص بالتدفقات النقدية من اقتناء عقود التأمين في قياس مجموعة عقود التأمين المقتناة ... التغيرات في المبلغ الدفتري لهامش الخدمة التعاقدية لعقود التأمين التي بدون ميزات المشاركة المباشرة .

.....

المبحث السادس :-

القياس اللاحق لعقود التأمين

اولا:- يجب أن يكون المبلغ الدفتري لأية مجموعة من مجموعات عقود التأمين في نهاية كل فترة تقرير هو مجموع:

(أ) الالتزام المتعلق بالتغطية المتبقية المكون من:

(١) التدفقات النقدية عند الوفاء بالعقود فيما يتعلق بالخدمة المستقبلية والمخصصة للمجموعة في ذلك التاريخ

(٢) هامش الخدمة التعاقدية للمجموعة في ذلك التاريخ

(ب) الالتزام المتعلق بالمطالبات المتكبدة، المكون من التدفقات النقدية عند الوفاء بالعقود فيما يتعلق بالخدمة السابقة والمخصصة للمجموعة في ذلك التاريخ

ويراعى الضوابط التالية :-

الضابط الاول :- على المنشأة إثبات الدخل والمصروفات للتغيرات الآتية في المبلغ الدفتري الخاص بالالتزام المتعلق بالتغطية المتبقية:

(أ) إيراد التأمين – للانخفاض الحاصل في الالتزام المتعلق بالتغطية المتبقية بسبب الخدمات المقدمة خلال الفترة .

(ب) مصروفات خدمات التأمين الخسائر في مجموعات العقود المحملة بخسارة، وعكس مثل تلك الخسائر

(ج) دخل أو مصروفات تمويل التأمين لأثر القيمة الزمنية للنقود وأثر المخاطر المالية

الضابط الثانى:- على المنشأة إثبات الدخل والمصروفات للتغيرات الآتية في المبلغ الدفتري للالتزام المتعلق بالمطالبات المتكبدة:

(أ) مصروفات خدمات التأمين الزيادة الحاصلة في الالتزام بسبب المطالبات والمصروفات المتكبدة خلال الفترة، باستثناء أي مكونات استثمار.

(ب) مصروفات خدمات التأمين لأي تغيرات لاحقة في التدفقات النقدية عند الوفاء بالعقود فيما يتعلق بالمطالبات المتكبدة والمصروفات المتكبدة.

(ج) دخل أو مصروفات تمويل التأمين الأثر القيمة الزمنية للنقود وأثر المخاطر المالية .

.....

ثانيا:- قياس هامش الخدمة التعاقدية

يمثل هامش الخدمة التعاقدية في نهاية الفترة المالية الربح في مجموعة عقود التأمين الذي لم يتم إثباته بعد ضمن الربح أو الخسارة بسبب تعلقه بالخدمة المستقبلية التي سيتم تقديمها بموجب العقود الموجودة في المجموعة.

❖ **كيفية قياس هامش الخدمة التعاقدية لعقود التأمين التي بدون ميزات المشاركة المباشرة**

يكون المبلغ الدفتري لهامش الخدمة التعاقدية الخاص بمجموعة العقود **التي بدون ميزات المشاركة المباشرة** في نهاية الفترة المالية مساوياً للمبلغ الدفتري في بداية الفترة المالية معدلاً تبعاً لما يلي:

(أ) أثر أي عقود جديدة تمت إضافتها للمجموعة

(ب) الفائدة المتراكمة على المبلغ الدفتري لهامش الخدمة التعاقدية أثناء الفترة المالية، مقاسة بمعدلات الخصم

(ج) التغيرات في التدفقات النقدية عند الوفاء بالعقود فيما يتعلق بالخدمة المستقبلية إلا بالقدر الذي:

(١) تتجاوز به الزيادات في التدفقات النقدية عند الوفاء بالعقود المبلغ الدفتري لهامش الخدمة التعاقدية، مما ينشأ عنه تحمل خسارة أو

(٢) تكون فيه الانخفاضات في التدفقات النقدية عند الوفاء بالعقود مخصصة لمكون الخسارة في الالتزام المتعلق بالتغطية المتبقية .

(د) أثر أي فروقات في صرف العملة على هامش الخدمة التعاقدية

(هـ) المبلغ المثبت على أنه إيراد التأمين بسبب نقل الخدمات خلال الفترة، والذي يتم تحديده عن طريق تخصيص هامش الخدمة التعاقدية المتبقي في نهاية الفترة المالية (قبل أي تخصيص) على مدار فترة التغطية الحالية والمتبقية .

ويراعى الضوابط التالية :-

الضابط الاول:- تضم التغيرات في التدفقات النقدية عند الوفاء المتعلقة بالخدمة المستقبلية مايلى :

(أ) التعديلات بناءً على واقع التجربة والناشئة عن أقساط التأمين المقبوضة في الفترة المتعلقة بالخدمة المستقبلية، والتدفقات النقدية ذات الصلة مثل التدفقات النقدية من اقتناء عقود التأمين والضرائب القائمة على الأقساط، مقاسة بمعدلات الخصم .

(ب) التغيرات في تقديرات القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية في الالتزام المتعلق بالتغطية المتبقية، مقاسة بمعدلات الخصم... باستثناء التغيرات الخاصة

بأثر القيمة الزمنية للنقود والتغيرات في القيمة الزمنية للنقود وأثر المخاطر المالية والتغيرات في المخاطر المالية .

(ج) الفروقات بين أي مكون استثمار يتوقع أن يصبح مستحق الدفع في الفترة ومكون الاستثمار الفعلي الذي يصبح مستحق الدفع في الفترة، ويتم تحديد تلك الفروقات عن طريق المقارنة بين:

(١) مكون الاستثمار الفعلي الذي يصبح مستحق الدفع خلال الفترة .

(٢) والمبلغ خلال الفترة الذي كان من المتوقع في بداية الفترة أن يتم دفعه زائد أي دخل أو مصروفات لتمويل التأمين فيما يتعلق بذلك المبلغ المتوقع قبل أن يصبح مستحق الدفع.

(ج أ) الفروقات بين أي قرض الحامل الوثيقة يتوقع أن يصبح مستحق السداد خلال الفترة والقرض الفعلي الحامل الوثيقة الذي يصبح مستحق السداد خلال الفترة ويتم تحديد تلك الفروقات عن طريق المقارنة بين:

(١) القرض الفعلي لحامل الوثيقة الذي يصبح مستحق السداد خلال الفترة.

(٢) والمبلغ خلال الفترة الذي كان من المتوقع في بداية الفترة أن يتم سدادة زائد أي دخل أو مصروفات لتمويل التأمين فيما يتعلق بذلك المبلغ المتوقع قبل أن يصبح مستحق السداد.

(د) التغيرات في التعويض المطلوب لتحمل المخاطر غير المالية، والتي تتعلق بالخدمة المستقبلية ولا تلزم المنشأة بتقسيم التغير في التعويض المطلوب لتحمل المخاطر غير المالية بين:

(١) التغير المتعلق بالمخاطر غير المالية.

(٢) وأثر القيمة الزمنية للنقود والتغيرات فيها. وفي حالة قيام المنشأة بمثل هذا التقسيم، فيجب عليها تعديل هامش الخدمة التعاقدية تبعاً للتغير المتعلق بالمخاطر غير المالية، مقيساً بمعدلات الخصم .

الضابط الثانى:- لا يجوز للمنشأة تعديل هامش الخدمة التعاقدية لمجموعة عقود التأمين التي بدون ميزات المشاركة المباشرة تبعاً للتغيرات التالية في التدفقات النقدية عند الوفاء بالعقود لأنها لا تعلق بالخدمة المستقبلية:

(أ) أثر القيمة الزمنية للنقود والتغيرات في القيمة الزمنية للنقود وأثر المخاطر المالية والتغيرات في المخاطر المالية وتشمل هذه الآثار:

(١) الأثر، إن وجد على التدفقات النقدية المستقبلية التقديرية

(٢) الأثر، إن كان مفصولاً، على التعويض المطلوب لتحمل المخاطر غير المالية

(٣) أثر التغير في معدل الخصم.

(ب) التغيرات في تقديرات التدفقات النقدية عند الوفاء بالعقود في الالتزام المتعلق بالمطالبات المتكبدة

(ج) التعديلات بناء على واقع التجربة، باستثناء التعديلات بناءً على واقع التجربة والناشئة عن أقساط التأمين المقبوضة في الفترة المتعلقة بالخدمة المستقبلية، والتدفقات النقدية ذات الصلة مثل التدفقات النقدية من اقتناء عقود التأمين والضرائب القائمة على الأقساط، مقاسة بمعدلات الخصم

الضابط الثالث:- تمنح الأحكام في بعض عقود التأمين التي بدون ميزات المشاركة المباشرة المنشأة سلطة تقديرية على التدفقات النقدية التي سيتم دفعها لحاملي الوثائق.

ويعتبر التغير في التدفقات النقدية الخاضعة السلطة التقديرية.. مرتبطاً بالخدمة المستقبلية، **وبالتالي** ... فإنه يعدل هامش الخدمة التعاقدية.

وللوقوف على طريقة ... تحديد التغير في التدفقات النقدية الخاضعة للسلطة التقديرية

يجب على المنشأة أن تحدد عند نشأة العقد الأساس الذي تتوقع بناء عليه تحديد تعهدها بموجب العقد كان يكون مثلا على أساس معدل فائدة ثابت أو على أساس عوائد تتباين تبعاً لعوائد أصول محددة

الضابط الرابع:- يجب على المنشأة أن تستخدم ذلك التحديد للتمييز بين أثر التغيرات في الافتراضات المرتبطة بالمخاطر المالية على ذلك التعهد التي لا تعدل هامش الخدمة التعاقدية وأثرت التغيرات الخاضعة للسلطة التقديرية الطارئة على ذلك التعهد التي تعدل (هامش الخدمة التعاقدية)

الضابط الخامس:- إذا لم تستطع المنشأة أن تحدد عند نشأة العقد ما تعتبره تعهداً بموجب العقد وما تعتبره سلطة تقديرية

فى هذه الحالة ... فيجب عليها أن تعتبر تعهدها هو العائد الضمني في تقدير التدفقات النقدية عند الوفاء عند نشأة العقد، والذي يتم تحديثه لإظهار أثر الافتراضات الحالية المتعلقة بالمخاطر المالية.

❖ كيفية قياس هامش الخدمة التعاقدية لعقود التأمين التي ذات ميزات المشاركة المباشرة

فيما يخص عقود التأمين ذات ميزات المشاركة المباشرة ... يكون المبلغ الدفتري الهامش الخدمة التعاقدية الخاص بمجموعة العقود في نهاية الفترة المالية مساوياً للمبلغ الدفتري في بداية الفترة المالية معدلاً تبعاً للمبالغ المحددة في الفقرات الفرعية من (أ) إلى (هـ) أدناه والمنشأة ليست مطالبة بتحديد هذه التعديلات كل على حده

وإنما يمكن تحديد مبلغ مجمع لبعض التعديلات أو جميعها. **وتتمثل هذه التعديلات فيما يلي:**

(أ) أثر أي عقود جديدة تمت إضافتها للمجموعة .

(ب) نصيب المنشأة من التغير في القيمة العادلة للبنود الأساسية إلا بالقدر الذي:

(١) عدم إثبات التغير في هامش الخدمة التعاقدية لإظهار بعض أو كل التغيرات في أثر القيمة الزمنية للنقود والمخاطر المالية

(٢) يتجاوز به نصيب المنشأة من النقصان في القيمة العادلة للبنود الأساسية المبلغ الدفتري لهامش الخدمة التعاقدية، مما ينشأ عنه تحمل خسارة أو

(٣) يعكس به نصيب المنشأة من الزيادة في القيمة العادلة للبنود الأساسية المبلغ المشار إليه في البند (٢)

(ج) التغيرات في التدفقات النقدية عند الوفاء بالعقود فيما يتعلق بالخدمة المستقبلية، .. إلا بالقدر الذي:

(١) عدم إثبات التغير في هامش الخدمة التعاقدية لإظهار بعض أو كل التغيرات في أثر القيمة الزمنية للنقود والمخاطر المالية ،أو

(٢) تتجاوز به الزيادات في التدفقات النقدية عند الوفاء بالعقود المبلغ الدفتري الهامش الخدمة التعاقدية، مما ينشأ عنه تحمل خسارة ؛ أو

(٣) تكون فيه الانخفاضات في التدفقات النقدية عند الوفاء بالعقود مخصصة لمكون الخسارة في الالتزام المتعلق بالتغطية المتبقية .

(د) أثر أي فروقات في صرف العملة على هامش الخدمة التعاقدية

(هـ) المبلغ المثبت على أنه إيراد التأمين بسبب نقل الخدمات خلال الفترة، والذي يتم تحديده عن طريق تخصيص هامش الخدمة التعاقدية المتبقي في نهاية الفترة المالية قبل أي تخصيص) على مدار فترة التغطية الحالية والمتبقية.

ويراعى الآتى:-

تعوض بعض التغيرات في هامش الخدمة التعاقدية التغيرات في التدفقات النقدية عند الوفاء بالعقود للالتزام المتعلق بالتغطية المتبقية.

مما يؤدي إلى ... عدم حدوث أي تغير في إجمالي المبلغ الدفتري للالتزام المتعلق بالتغطية المتبقية.

وبالتالى فإنه ... وبقدر عدم قيام التغيرات في هامش الخدمة التعاقدية بتعويض التغيرات في التدفقات النقدية عند الوفاء بالعقود للالتزام المتعلق بالتغطية المتبقية.... يجب على المنشأة ... **إثبات دخل ومصروفات التغيرات.**

ويراعى الضوابط التالية :-

الضابط الاول :- عقود التأمين ذات ميزات المشاركة المباشرة هي عقود تأمين تعتبر عقود خدمة متعلقة بالاستثمار بشكل كبير وتتعهد المنشأة بموجبها بتحقيق عائد استثمار قائم على بنود أساسية وبالتالي، فإنها تعرف بأنها عقود تأمين:

(أ) تحدد الأحكام التعاقدية فيها أن حامل الوثيقة يشارك في نصيب من مجموعة محددة بوضوح من البنود الأساسية .

(ب) تتوقع المنشأة فيها أن تدفع الحامل الوثيقة مبلغاً مساوياً لنصيب كبير من عوائد القيمة العادلة على البنود الأساسية .

(ج) تتوقع المنشأة فيها أن يتباين جزء كبير من أي تغير في المبالغ المقرر دفعها لحامل الوثيقة تبعاً للتغير في القيمة العادلة للبنود الأساسية .

ويراعى انه ... يجب على المنشأة أن تقيم ما إذا كان قد تم استيفاء هذه الشروط .. باستخدام توقعاتها عند نشأة العقد ولا يجوز لها أن تعيد تقييم الشروط بعد ذلك، ما لم يتم تعديل العقد.

الضابط الثانى :- في حالة تأثير عقود التأمين في مجموعة ما على التدفقات النقدية لحاملي الوثائق في العقود الموجودة ضمن مجموعات أخرى .

فى هذه الحالة ... فيجب على المنشأة تقييم ما إذا كانت هذه الشروط قد تم استيفاؤها عن طريق النظر في التدفقات النقدية التي تتوقع المنشأة دفعها لحاملي الوثائق.

الضابط الثالث:- تتضمن الشروط الواجب توافرها فى عقود التأمين ذات ميزات المشاركة المباشرة عقوداً يكون فيها الواجب على المنشأة تجاه حامل الوثيقة عبارة عن صافي:

(أ) الواجب بدفع مبلغ يعادل القيمة العادلة للبنود الأساسية إلى حامل الوثيقة :

(ب) ورسم متغير تخصمه المنشأة من (أ) في مقابل الخدمة المستقبلية التي يقدمها عقد التأمين، **ويتألف هذا الرسم من:**

(١)نصيب المنشأة في القيمة العادلة للبنود الأساسية، مطروحاً منه

(٢) التدفقات النقدية عند الوفاء بالعقود التي لا تتباين تبعاً للعوائد على البنود الأساسية.

الضابط الرابع:- لا يمنع نصيب حامل الوثيقة مجموعة محددة بوضوح من البنود الأساسية ... من وجود السلطة التقديرية للمنشأة في أن تغير المبالغ المدفوعة لحامل الوثيقة.

ومع ذلك... يجب أن يكون الربط بالبنود الأساسية واجب النفاذ

ويمكن لمجموعة البنود الأساسية هذه ... أن تقسم أي بنود، مثل محفظة أصول مرجعية أو صافي أصول المنشأة أو مجموعة فرعية محددة من صافي أصول المنشأة، طالما أنها محددة في العقد بوضوح. ولا يلزم على المنشأة أن تحتفظ بمجموعة البنود الأساسية المحددة. ومع ذلك، يغيب وجود أية مجموعة محددة بوضوح من البنود الأساسية عندما:

(أ) يكون بمقدور المنشأة أن تغير البنود الأساسية التي تحدد مبلغ واجب المنشأة بأثر رجعي؛ أو

(ب) لا توجد أي بنود أساسية محددة، حتى وإن أمكن تزويد حامل الوثيقة بعائد يعكس بوجه عام الأداء الكلي للمنشأة وتوقعاتها، أو الأداء والتوقعات المجموعة أصول فرعية تحتفظ بها المنشأة.

ومن أمثلة ذلك العائد ... سعر الفائدة المعروضة في وثيقة التأمين أو دفعة توزيعات الأرباح التي تحدد في نهاية الفترة التي تتعلق بها.

ففي هذه الحالة... يعكس الواجب تجاه حامل الوثيقة مبالغ سعر الفائدة المعروضة في البوليصة أو توزيعات الأرباح التي حددتها المنشأة، ولا يعكس البنود الأساسية المحددة.

الضابط الخامس:- تفسير لفظ كبير ... حالة توقع المنشأة دفع نصيب كبير من عوائد القيمة العادلة على البنود الأساسية إلى حامل الوثيقة ٠٠ وحالة توقع المنشأة تباين جزء كبير من أي تغير في المبالغ التي سيتم دفعها إلى حامل الوثيقة تبعاً للتغير في القيمة العادلة للبنود الأساسية. ويجب على المنشأة:

(أ) أن تفسر لفظ "كبير" في كلتا الفقرتين في سياق الغرض من عقود التأمين ذات ميزات المشاركة المباشرة التي تعد عقوداً تقدم المنشأة بموجبها خدمات متعلقة

بالاستثمار ويتم تعويضها عن الخدمات من خلال رسم يتم تحديده بالرجوع إلى البنود الأساسية

(ب) تقييم التباين :

(١) طوال مدة عقد التأمين

(٢) على أساس متوسط مرجح بالاحتمالات للقيمة الحالية، وليس على أساس أفضل أو أسوأ ناتج .

على سبيل المثال.... إذا كانت المنشأة تتوقع أن تدفع نصيباً كبيراً من عوائد القيمة العادلة على البنود الأساسية، مع مراعاة ضمان حد أدنى من العائد، **فسيكون هناك تصورات؛:**

(أ) تتباين فيها التدفقات النقدية، التي تتوقع المنشأة أن تدفعها الحامل الوثيقة تبعاً للتغيرات في القيمة العادلة للبنود الأساسية لأن العائد المضمون والتدفقات النقدية الأخرى التي لا تتباين تبعاً للعوائد على البنود الأساسية لا يتجاوزان عائد القيمة العادلة على البنود الأساسية

(ب) لا تتباين فيها التدفقات النقدية التي تتوقع المنشأة أن تدفعها لحامل الوثيقة، تبعاً للتغيرات في القيمة العادلة للبنود الأساسية لأن العائد المضمون والتدفقات النقدية الأخرى التي لا تتباين تبعاً للعوائد على البنود الأساسية يتجاوزان عائد القيمة العادلة على البنود الأساسية.

وسوف يعكس تقييم المنشأة للتباين فيما يحص هذا المثال متوسطا مرجحا بالاحتمالات للقيمة الحالية في كل هذه التصورات.

الضابط السادس:- لا يمكن لعقود إعادة التأمين المصدرة وعقود إعادة التأمين المحتفظ بها أن تكون عقود تأمين ذات ميزات مشاركة مباشرة لأغراض معيار المحاسبة المصري رقم ٥٠.

الضابط السابع :- فيما يخص عقود التأمين ذات ميزات المشاركة المباشرة، يتم تعديل هامش الخدمة التعاقدية لإظهار أثر الطبيعة المتغيرة للرسم.

الضابط الثامن :- إن التغيرات في الواجب بدفع مبلغ يعادل القيمة العادلة للبنود الأساسية إلى حامل الوثيقة لا ترتبط بالخدمة المستقبلية ولا تعدل هامش الخدمة التعاقدية

الضابط التاسع:- إن التغيرات في نصيب المنشأة من القيمة العادلة للبنود الأساسية ترتبط بالخدمة المستقبلية وتعدل هامش الخدمة التعاقدية.

الضابط العاشر:- إن التغيرات في التدفقات النقدية عند الوفاء بالعقود التي لا تتباين تبعاً للعوائد على البنود الأساسية تشمل:

(أ) التغيرات في تقديرات التدفقات النقدية عند الوفاء بالعقود بخلاف تلك المحددة في (ب). ويجب على المنشأة تطبيق المتطلبات المتسقة مع عقود التأمين التي بدون ميزات المشاركة المباشرة، لتحديد مدى ارتباط هذه التغيرات بالخدمة المستقبلية وأيضاً تعديل هامش الخدمة التعاقدية .ويتم قياس جميع التعديلات باستخدام معدلات الخصم الحالية.

(ب) التغير في أثر القيمة الزمنية للنقود والمخاطر المالية غير الناشئة عن البنود الأساسية مثل أثر الضمانات المالية. وترتبط هذه التغيرات بالخدمة المستقبلية وتعدل هامش الخدمة التعاقدية

الضابط الحادى عشر:- لا يطلب من المنشأة تحديد تعديلات هامش الخدمة التعاقدية المطلوبة بشكل منفصل، وإنما يمكن تحديد مبلغ مجمع لبعض التعديلات أو جميعها.

الضابط الثانى عشر:- يجوز للمنشأة، في حالة استيفاء الشروط الواردة في الفقرة ب ١١٦ ، أن تختار عدم إثبات التغير في هامش الخدمة التعاقدية لإظهار بعض أو كل التغيرات في أثر القيمة الزمنية للنقود والمخاطر المالية على:

(أ) مبلغ نصيب المنشأة من البنود الأساسية إذا قامت المنشأة بتقليص أثر المخاطر المالية على ذلك المبلغ باستخدام مشتقات أو عقود إعادة تأمين محتفظ بها؛

(ب) التدفقات النقدية عند الوفاء بالعقود الموضحة في الفقرة ب ١١٣ (ب) إذا قامت المنشأة بتقليص أثر المخاطر المالية على تلك التدفقات النقدية عند الوفاء بالعقود باستخدام مشتقات أو أدوات مالية غير مشتقة مقاسة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة أو عقود إعادة تأمين محتفظ بها.

الضابط الثانى عشر:- يجب على المنشأة أن يكون لديها هدف موثق سلفاً من إدارة المخاطر واستراتيجية لاستخدام المشتقات لتقليص المخاطر المالية .

وأثناء تطبيق ذلك الهدف وتلك الاستراتيجية:

(أ) تحدث مقاصة اقتصادية بين عقود التأمين والمشتقة، أو الأداة المالية غير المشتقة المقيسة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، أو عقد إعادة التأمين المحتفظ به أي أن قيم عقود التأمين وتلك العناصر التي تعمل على تقليص المخاطر عادة ما تتحرك في اتجاهين متقابلين لأنهما يستجيبان بطريقة متشابهة للتغيرات في المخاطر الجاري تقليصها). ولا يجوز للمنشأة أن تأخذ في الحسبان فروقات القياس المحاسبية عند تقييم المقاصة الاقتصادية.

(ب) لا تغلب المخاطر الائتمانية على المقاصة الاقتصادية.

الضابط الثالث عشر:- يجب على المنشأة أن تحدد التدفقات النقدية عند الوفاء بالعقود في المجموعة التي تنطبق عليها الفقرة ب ١١٥ بطريقة متسقة في كل فترة تقرير..

الضابط الرابع عشر:- إذا قامت المنشأة بتقليص أثر المخاطر المالية باستخدام مشتقات أو أدوات مالية غير مشتقة مقاسة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.

فى هذه الحالة ... فيجب عليها إدراج مبلغ دخل أو مصروفات تمويل التأمين خلال الفترة الناشئ عن تطبيق الفقرة ب ١١٥ ضمن الربح أو الخسارة. وإذا قامت المنشأة بتقليص أثر المخاطر المالية باستخدام عقود إعادة تأمين محتفظ بها، فيجب عليها أن تطبق نفس السياسة المحاسبية التي تطبقها على عقود إعادة التأمين المحتفظ بها ، العرض مبلغ دخل أو مصروفات تمويل التأمين

الضابط الخامس عشر:- يتم إثبات مبلغ هامش الخدمة التعاقدية لمجموعة من عقود التأمين ضمن الربح أو الخسارة في كل فترة لإظهار أثر الخدمات المقدمة بموجب مجموعة عقود التأمين في تلك الفترة ، ويتم تحديد المبلغ عن طريق:

(أ) تحديد وحدات التغطية في المجموعة. ويمثل عدد وحدات التغطية في المجموعة مقدار خدمات عقد التأمين المقدمة بموجب العقود في المجموعة، والتي يتم تحديدها عن طريق مراعاة كمية المنافع المقدمة بموجب كل عقد وفترة تغطيته المتوقعة.

(ب) تخصيص هامش الخدمة التعاقدية في نهاية الفترة قبل إثبات أي مبالغ ضمن الربح أو الخسارة التعكس الخدمات المقدمة في الفترة بالتساوي لكل وحدة تغطية مقدمة في الفترة الحالية ومتوقع تقديمها في المستقبل.

(ج) إثبات المبلغ المخصص لوحدات التغطية المقدمة خلال الفترة، ضمن الربح أو الخسارة.

الضابط السادس عشر:- تنتهي فترة خدمة عائد الاستثمار أو الخدمة المتعلقة بالاستثمار في أو قبل تاريخ دفع جميع المبالغ المستحقة لحاملي الوثائق الحاليين

فيما يتعلق بتلك الخدمات دون النظر إلى المبالغ التي تدفع لحاملي الوثائق المستقبليين والمضمنة في التدفقات النقدية عند الوفاء بالعقود .

الضابط السابع عشر:- قد توفر عقود التأمين بدون ميزات المشاركة المباشرة خدمة عائد الاستثمار في الحالات الآتية وحدها دون غيرها

(أ) إذا كان هناك مكون استثمار موجود، أو إذا كان الحامل الوثيقة الحق في سحب مبلغ

(ب) إذا كانت المنشأة تتوقع أن مكون الاستثمار، أو المبلغ الذي يحق لحامل الوثيقة سحبه، سيتضمن عائد استثمار عائد الاستثمار يمكن أن يكون أقل من صفر،

على سبيل المثال، في بيئة تطبق معدل فائدة بالسالب

(ج) إذا كانت المنشأة تتوقع تنفيذ نشاط استثماري لتحقيق ذلك العائد الاستثماري.

.....

ثالثا :- العقود المحملة بخسارة

متى يعد عقد التأمين عقداً محمل بخسارة في تاريخ الاعتراف الأولى ؟

إذا كانت التدفقات النقدية عند الوفاء بالعقد والمخصصة للعقد وأي تدفقات نقدية من اقتناء العقد تم إثباتها في السابق وأي تدفقات نقدية ناشئة عن العقد في تاريخ الاعتراف الأولي... **تشكل في مجملها**... تدفقات خارجة صافية .

ويراعى الضوابط التالية :-

الضابط الاول:-على المنشأة وضع هذه العقود في مجموعة منفصلة عن العقود التي لا تعد محملة بخسارة.

الضابط الثانى:- يجوز للمنشأة تحديد مجموعة العقود المحملة بخسارة عن طريق قياس مجموعة من العقود بدلاً من قياس كل عقد على حدة.

الضابط الثالث:- يجب على المنشأة إثبات خسارة ضمن الربح أو الخسارة لصافي التدفقات الخارجة الخاص بمجموعة العقود المحملة بخسارة، بما يؤدي إلى جعل المبلغ الدفتري للالتزام المتعلق بالمجموعة مساوياً للتدفقات النقدية عند الوفاء بالعقود، وجعل هامش الخدمة التعاقدية للمجموعة صفراً.

الضابط الرابع :- تصبح مجموعة عقود التأمين محملة بخسارة أو يزيد طابعها المؤدى الى الخسائر عند القياس اللاحق في حالة تجاوز المبالغ الآتية للمبلغ الدفتري الخاص بهامش الخدمة التعاقدية:

(أ) التغيرات غير المفضلة في التدفقات النقدية عند الوفاء بالعقود المخصصة للمجموعة والناشئة عن

التغيرات في تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية المتعلقة بالخدمة المستقبلية والتعويض المطلوب لتحمل المخاطر غير المالية.

(ب) فيما يخص مجموعة عقود التأمين ذات ميزات المشاركة المباشرة، نصيب المنشأة من النقصان في القيمة العادلة للبنود الأساسية.

و يجب على المنشأة إثبات خسارة ضمن الربح أو الخسارة بقدر تلك الزيادة.

الضابط الخامس:- يجب على المنشأة إنشاء مكون خسارة في الالتزام المتعلق بالتغطية المتبقية لأية مجموعة محملة بخسارة أو زيادة هذا المكون التصوير الخسائر المثبتة . ويحدد مكون الخسارة المبالغ التي يتم عرضها ضمن الربح أو الخسارة على أنها عكس الخسائر في المجموعات المحملة بخسارة والتي يتم استبعادها تبعاً لذلك من تحديد إيراد التأمين.

الضابط السادس:- بعد قيام المنشأة بإثبات خسارة على مجموعة محملة بخسارة من مجموعات عقود التأمين، يجب عليها ان تخصص:-

(أ) التغيرات اللاحقة، في التدفقات النقدية عند الوفا بالعقود للالتزام المتعلق بالتغطية المتبقية وذلك على أساس منتظم بين كل من:

(١) مكون الخسارة للالتزام المتعلق بالتغطية المتبقية

(٢)والالتزام الخاص بالتغطية المتبقية، باستثناء مكون الخسارة.

(ب) المكون الخسارة وحده وإلى حين تخفيض ذلك المكون إلى صفر.

(١) أي نقصان لاحق فيما يتعلق بالخدمة المستقبلية في التدفقات النقدية عند الوفاء بالعقود المخصصة للمجموعة ناشئ عن التغيرات في تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية والتعويض المطلوب لتحمل المخاطر غير المالية

(٢) وأية زيادات لاحقة في مبلغ نصيب المنشأة من القيمة العادلة للبنود الأساسية.

الضابط السابع:- لا يجوز للمنشأة تعديل هامش الخدمة التعاقدية إلا عند زيادة النقصان عن المبلغ المخصص المكون الخسارة.

الضابط الثامن:- تتمثل التغيرات اللاحقة في التدفقات النقدية عند الوفاء بالعقود للالتزام المتعلق بالتغطية المتبقية والتي يلزم تخصيصها فيما يلي:

(أ) تقديرات القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية فيما يخص المطالبات والمصروفات التي تم الإبراء منها من ضمن الالتزام المتعلق بالتغطية المتبقية بسبب مصروفات خدمات التأمين المتكبدة

(ب) التغيرات في التعويض المطلوب لتحمل المخاطر غير المالية المثبتة ضمن الربح أو الخسارة بسبب الإبراء من المخاطر

(ج) دخل أو مصروفات تمويل التأمين.

الضابط التاسع:- يجب أن يؤدي التخصيص المنتظم .. إلى أن يكون إجمالي المبالغ المخصصة لمكون الخسارة مساويا لصفر بنهاية فترة التغطية الخاصة بمجموعة العقود.

.....

رابعا:- منهج تخصيص أقساط التأمين

يجوز للمنشأة تبسيط قياس مجموعة عقود التأمين باستخدام منهج تخصيص أقساط التأمين إذا توفرت إحدى الحالتين الآتيتين دون غيرهما عند نشاة المجموعة:

الحالة الاولى :- أن تتوقع المنشأة بشكل معقول أن مثل هذا التبسيط من شأنه أن يقدم قياساً للالتزام المتعلق بالتغطية المتبقية للمجموعة لا يختلف جوهرياً عن القياس الذي كان سيتم تقديمه .

الحالة الثانية:- أن تكون فترة التغطية لكل عقد في المجموعة (بما في ذلك التغطية الناشئة عن جميع أقساط التأمين الواقعة ضمن حدود العقد والمحددة في ذلك التاريخ سنة واحدة أو أقل

ويراعى أنه الحالة الاولى ... لاتكون مستوفاه ... إذا كانت المنشأة تتوقع عند نشأة المجموعة حدوث تباين كبير في التدفقات النقدية عند الوفاء بالعقود من شأنه أن يؤثر على قياس الالتزام المتعلق بالتغطية المتبقية أثناء الفترة السابقة لتكبد إحدى المطالبات ويزداد التباين في التدفقات النقدية

المستقبلية تبعاً لما يلي، **على سبيل المثال:**

(أ) قدر التدفقات النقدية المستقبلية المرتبطة بأي مشتقات مدمجة في العقود

(ت) طول فترة التغطية الخاصة بمجموعة العقود.

كيفية القياس وفقا لمنهج تخصيص أقساط التامين

باستخدام منهج تخصيص أقساط التأمين، يجب على المنشأة قياس الالتزام المتعلق بالتغطية المتبقية وفقاً لما يلي:

(أ) عند الاعتراف الأولي، يكون المبلغ الدفتري للالتزام هو :

(١) أقساط التأمين، إن وجدت المستلمة عند الاعتراف الأولى؛

(٢) مطروحاً منها أي تدفقات نقدية من اقتناء عقود التأمين في ذلك التاريخ، ما لم تختر المنشأة ثبات المدفوعات على أنها مصروف .

(٣) مضافاً إليها أو مطروحاً منها أي مبلغ ناشئ عن القيام في ذلك التاريخ **بإلغاء إثبات:**

* أي أصل خاص بالتدفقات النقدية من اقتناء عقود التأمين .
* أي أصل أو التزام آخر تم إثباته في السابق للتدفقات النقدية المتعلقة بمجموعة العقود .

(ب) في نهاية كل فترة تقرير لاحقة، يكون المبلغ الدفتري للالتزام هو المبلغ الدفتري في بداية الفترة المالية:

(١) مضافاً إليه أقساط التأمين المستلمة في الفترة

(٢) مطروحاً منه التدفقات النقدية من اقتناء عقود التأمين، ما لم تختر المنشأة إثبات المدفوعات على أنها مصروف .

(٣) مضافاً إليه أي مبالغ مثبتة كمصروف في الفترة المالية فيما يتعلف بإطفاء التدفقات النقدية من اقتناء عقود التأمين؛ ما لم تختر المنشأة إثبات التدفقات النقدية من اقتناء عقود التأمين على أنها مصروف .

(٤) مضافاً إليه أي تعديل على مكون التمويل.

٥) مطروحاً منه المبلغ المثبت على أنه إيراد التأمين للتغطية المقدمة في تلك الفترة .

(٦) مطروحاً منه أي مكون استثمار مدفوع أو منقول للالتزام المتعلق بالمطالبات المتكبدة.

ويراعى الضوابط التالية :-

الضابط الاول:- إذا كانت عقود التأمين الموجودة في المجموعة تحتوي على مكون تمويل مهم.

فى هذه الحالة ... يجب على المنشأة تعديل المبلغ الدفتري للالتزام المتعلق بالتغطية المتبقية لإظهار أثر القيمة الزمنية للنقود وأثر المخاطر المالية باستخدام معدلات الخصم .. وفقاً لما هو محدد عند الاعتراف الأولي.

الضابط الثانى:- لا يطلب من المنشأة تعديل المبلغ الدفتري للالتزام المتعلق بالتغطية المتبنية ليعكس القيمة الزمنية للنقود وأثر المخاطر المالية، إذا توقعت المنشأة عند الاعتراف الأولي أن الوقت بين تقديم كل جزء من التغطية وتاريخ استحقاق قسط التأمين ذي الصلة أن يتجاوز سنة واحدة.

الضابط الثالث:- إذا كانت الحقائق والظروف في أي وقت خلال فترة التغطية تشير إلى أن مجموعة من عقود التأمين تعد محملة بخسارة، فيجب على المنشأة حساب الفرق بين:

(أ) المبلغ الدفتري للالتزام المتعلق بالتغطية المتبقية .

(ب) والتدفقات النقدية عند الوفاء بالعقود التي تتعلق بالتغطية المتبقية للمجموعة.

ومع ذلك، إذا لم تقم المنشأة ..بتعديل الالتزام المتعلق بالمطالبات المتكبدة تبعاً للقيمة الزمنية للنقود وأثر المخاطر المالية.. **فلا يجوز لها** تضمين أي تعديل من ذلك القبيل في التدفقات النقدية عند الوفاء بالعقود.

الضابط الرابع :- بالقدر الذي تتجاوز به التدفقات النقدية عند الوفاء بالعقود .. المبلغ الدفتري ... يجب على المنشأة إثبات خسارة في الربح أو الخسارة وزيادة الالتزام عن التغطية المتبقية.

الضابط الخامس:- عند تطبيق منهج تخصيص أقساط التأمين، فإن المنشأة:

(أ) يجوز لها أن تختار إثبات أي تدفقات نقدية من اقتناء عقود التأمين على أنها مصروفات عندما تتكبد تلك التكاليف شريطة ألا تكون فترة التغطية لكل عقد في المجموعة عند الاعتراف الأولى أكثر من سنة واحدة.

(ب) يجب عليها قياس الالتزام المتعلق بالمطالبات المتكبدة المجموعة عقود التأمين بالتدفقات النقدية المتعلقة بالمطالبات المتكبدة عند الوفاء بالعقود ... . ومع ذلك، لا يطلب من المنشأة تعديل التدفقات النقدية تبعاً للقيمة الزمنية للنقود وأثر المخاطر المالية إذا كان من المتوقع أن يتم دفع أو استلام تلك التدفقات النقدية في سنة واحدة أو أقل من تاريخ تكبد المطالبات

.....

المبحث السابع :-
عقود إعادة التأمين المحتفظ بها

يتطلب هذا المعيار تقسيم محافظ عقود إعادة التأمين المحتفظ بها ، بالاضافة الى استبدال الإشارة إلى العقود المحملة بخسارة .... بإشارة إلى العقود التي يوجد عليها مكسب صاف عند الاعتراف الأولى. وفيما يخص بعض عقود إعادة التأمين المحتفظ بها...ستؤدى الى إنشاء مجموعة تحتوي على عقد واحد.

اولا :- الاعتراف بعقود اعادة التامين المحتفظ بها

يجب على المنشأة إثبات مجموعة لعقود إعادة التأمين المحتفظ بها اعتباراً من التاريخين التاليين، أيهما يحل أولاً:

(أ) من بداية فترة التغطية الخاصة بمجموعة عقود إعادة التأمين المحتفظ بها.

(ب) من تاريخ قيام المنشأة بإثبات مجموعة محملة بخسارة العقود التأمين الأساسية ... في حالة دخول المنشأة في عقد إعادة التأمين ذي الصلة المحتفظ به في مجموعة عقود إعادة التأمين المحتفظ بها في ذلك التاريخ أو بعده

ويراعى أنه ... يجب على المنشأة إرجاء إثبات مجموعة عقد إعادة التأمين المحتفظ بها التي توفر تغطية تناسبية حتى تاريخ الاعتراف الأولى لأي عقد تأمين أساس، إذا كان ذلك التاريخ متأخراً عن بداية فترة التغطية الخاصة بمجموعة عقود إعادة التأمين المحتفظ بها.

ثانيا:- قياس عقود اعادة التامين المحتفظ بها

تطبق متطلبات القياس عقود للتامين على عقود إعادة التامين المحتفظ بها.

ويراعى الضوابط التالية :-

الضابط الاول:- على المنشأة استخدام افتراضات متسقة القياس تقديرات القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية الخاصة بمجموعة عقود إعادة التأمين المحتفظ بها وتقديرات القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية الخاصة بمجموعة (مجموعات) عقود التأمين الأساسية.

الضابط الثانى:- على المنشأة أن تضمن في تقديرات القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية الخاصة بمجموعة عقود إعادة التأمين المحتفظ بها أثر أي مخاطر لعدم الأداء من جانب مصدر عقد إعادة التأمين، بما في ذلك آثار الضمان الرهني والخسائر الناشئة عن النزاعات

الضابط الثالث:- تحدد المنشأة التعويض المطلوب لتحمل المخاطر غير المالية بحيث يمثل حجم الخطر المنقول من حامل مجموعة عقود إعادة التأمين إلى مصدر تلك العقود.

الضابط الرابع:- يتم تعديل المتطلبات التي تتعلق بتحديد هامش الخدمة التعاقدية عند الاعتراف الأولي لإظهار حقيقة أنه لا يوجد المجموعة عقود إعادة التأمين المحتفظ بها أي ربح غير مكتسب وإنما تكلفة صافية أو مكسب صاف على شراء إعادة التأمين. ولذلك، فعند الاعتراف الأولى.. مالم تكن التكلفة الصافية لشراء تغطية إعادة التأمين تتعلق بأحداث وقعت قبل شراء مجموعة عقود إعادة التأمين المحتفظ بها .

فى هذه الحالة .. يجب على المنشأة الاعتراف بأية تكلفة صافية أو مكسب صاف على شراء مجموعة عقود إعادة التأمين المحتفظ بها، على أنه هامش خدمة تعاقدية يتم قياسه بمبلغ يساوي مجموع:

(أ)التدفقات النقدية عند الوفاء بالعقود

(ب) المبلغ الملغى الاعتراف به في ذلك التاريخ لأي أصل أو التزاء كان قد تم الاعتراف به مسابقاً للتدفقات النقدية المتعلقة بمجموعة عقود إعادة التأمين المحتفظ بها

(ج) أي تدفقات نقدية ناشئة في ذلك التاريخ

(د) أي دخل مثبت ضمن الربح أو الخسارة

الضابط الخامس:- إذا كانت التكلفة الصافية لشراء تغطية إعادة التأمين تتعلق بأحداث وقعت قبل شراء مجموعة عقود إعادة التأمين المحتفظ بها، فبغض النظر عن متطلبات الفقرة به،

فى هذه الحالة ... على المنشأة إثبات هذه التكلفة على الفور ضمن الربح أو الخسارة كمصروف.

الضابط السادس:- تقيس المنشأة هامش الخدمة التعاقدية في نهاية الفترة المالية فيما يخص مجموعة عقود إعادة التأمين المحتفظ بها على أنه المبلغ الدفتري المحدد في بداية الفترة المالية، مع تعديله تبع لما يلي:

(أ) أثر أي عقود جديدة تمت إضافتها للمجموعة .

(ب) الفائدة المتراكمة على المبلغ الدفتري لهامش الخدمة التعاقدية، مقاسة معدلات الخصم:

* الدخل المثبت ضمن الربح أو الخسارة خلال فترة التقرير.

* عكس مكون استرداد الخسارة المثبت .. و طالما أن عكس ذلك العكس ليس تغيرات في التدفقات النقدية عند الوفاء بالعقود في مجموعة عقود إعادة التأمين المحتفظ بها.

(ج) التغيرات في التدفقات النقدية عند الوفاء بالعقود المقاسة بمعدلات الخصم .. طالما كان التغير يتعلق بخدمة مستقبلية، وما لم:

(١) يكن التغير ناتجاً عن تغير في التدفقات النقدية عند الوفاء بالعقود المخصصة لمجموعة عقود التأمين الأساسية وذلك التغير لا يعدل هامش الخدمة التعاقدية لمجموعة عقود التأمين
الأساسية أو
(٢) يكن التغير ناتجاً عن .. بشأن العقود المحملة بخسارة، إذا كانت المنشأة تقيس مجموعة عقود التأمين الأساسية بتطبيق منهج تخصيص أقساط التأمين.
(د) أثر أي فروقات ناشئة من صرف العملة على هامش الخدمة التعاقدية
(هـ) المبلغ المثبت ضمن الربح أو الخسارة بسبب الخدمات المستلمة خلال الفترة، والذي يتم تحديده عن طريق تخصيص هامش الخدمة التعاقدية المتبقي في نهاية الفترة المالية قبل أي تخصيص) على مدار فترة التغطية الحالية والمتبقية لمجموعة عقود إعادة الدمين المحتفظ بها،

الضابط السابع:- على المنشأة تعديل هامش الخدمة التعاقدية لمجموعة عقود إعادة التأمين المحتفظ بها، وبالتالي إثبات الدخل، عندما تقوم بإثبات خسارة عند الاعتراف الأولى لمجموعة حملة بخسارة من عقود التأمين الأساسية أو عند إضافة عقود تأمين أساسية محملة بخسارة إلى المجموعة ... **ويراعى مايلى :**

أولا:- لا تنطبق هذه المتطلبات.. إلا إذا أبرم عقد إعادة التأمين المحتفظ به في نفس وقت إثبات عقود التأمين الأساسية المحملة بخسارة أو قبل ذلك.

ثانيا:- يجب على المنشأة تحديد التعديل على هامش الخدمة التعاقدية لمجموعة عقود إعادة التأمين المحتفظ بها والدخل الناتج عن ذلك عن طريق ضرب:

(أ) الخسارة المثبتة على عقود التأمين الأساسية في

(ب) نسبة المطالبات على عقود التأمين الأساسية التي تتوقع المنشأة استردادها من مجموعة عقود إعادة التأمين المحتفظ بها.

ثالثا:- قد تقوم المنشأة بتضمين كل من عقود تأمين محملة بخسارة مغطاة بمجموعة من عقود إعادة التأمين المحتفظ بها وعقود تأمين محملة بخسارة غير مغطاة بمجموعة عقود إعادة التأمين المحتفظ بها في مجموعة محملة بخسارة العقود التأمين.

في تلك الحالات... يجب على المنشأة تطبيق طريقة تخصيص منتظمة ومنطقية لتحديد الجزء من الخسائر المبتة على مجموعة عقود التأمين المتعلق بعقود التأمين المغطاة بمجموعة عقود إعادة التأمين المحتفظ بها.

الضابط الثامن:- على المنشأة أن تنشئ أو تعدل في الأصل المتعلق بالتغطية المتبقية لمجموعة عقود إعادة التأمين المحتفظ بها، مكوناً لاسترداد الخسارة يعبر عن استرداد الخسائر المثبة . ويحدد مكون استرداد الخسارة المبالغ التي يتم عرضها ضمن الربح أو الخسارة على أنها عكس لاسترداد الخسائر من عقود إعادة التأمين المحتفظ بها والمستبعدة نتيجة لذلك من تخصيص أقساط التأمين المدفوعة المعيد التأمين .

ويراعى انه ... بعد قيام المنشأة بإنشاء مكون لاسترداد الخسارة ... يجب عليها تعديل ذلك المكون لإظهار أثر التغيرات في مكون الخسارة الخاص بمجموعة عقود التأمين الأساسية المحملة بخسارة .. ولا يجوز أن يتجاوز المبلغ الدفتري لمكون استرداد الخسارة الجزء من المبلغ الدفتري لمكون الخسارة الخاص بمجموعة عقود التأمين الأساسية المحملة بخسارة، الذي تتوقع المنشأة استرداده من مجموعة عقود إعادة التأمين المحتفظ بها.

الضابط التاسع :- إن التغيرات في التدفقات النقدية عند الوفاء بالعقود، والتي تنتج عن التغيرات في مخاطر عدم الأداء من جانب مصدر عقد إعادة التأمين، لا تتعلق بالخدمة المستقبلية، ولا يجوز أن تؤدي إلى تعديل هامش الخدمة التعاقدية.

الضابط العاشر:- لا يمكن أن تكون عقود إعادة التأمين عقوداً محملة بخسارة وبناء عليه، لا تنطبق عليها متطلبات العقود المحملة بخسارة

ثالثا:- منهج تخصيص أقساط التأمين الخاص بعقود إعادة التأمين المحتفظ بها

يجوز للمنشأة استخدام منهج تخصيص أقساط التأمين الخاص بعقود التامين ... بعد تعديله الإظهار خصائص عقود إعادة التأمين المحتفظ بها التي تختلف عن عقود التأمين المصدرة، **والتي منها على سبيل المثال..** توليد أو خفض المصروفات بدلاً من الإيرادات لتبسيط قياس مجموعة عقود إعادة التأمين المحتفظ بها، إذا توفرت إحدى الحالتين الآتيتين عند نشأة المجموعة :

الحالة الاولى:- أن تتوقع المنشأة على نحو معقول أن القياس الناتج لن يغير بشكل جوهري .

الحالة الثانية:- أن تكون فترة التغطية لكل عقد في مجموعة عقود إعادة التأمين المحتفظ بها (بما في ذلك التغطية الناشئة عن جميع أقساط التأمين الواقعة ضمن حدود العقد والمحددة في ذلك التاريخ .. سنة واحدة أو أقل.

ويراعى الضوابط التالية :-

الضابط الاول:- لا تستطيع المنشأة ان تتوقع المنشأة على نحو معقول أن القياس الناتج لن يغير بشكل جوهري ... إذا كانت المنشأة تتوقع عند نشأة المجموعة حدوث تباين كبير في التدفقات النقدية عند الوفاء بالعقود من شأنه أن يؤثر على قياس الأصل المتعلق بالتغطية المتبقية أثناء الفترة السابقة لتكبد إحدى المطالبات ويزداد التباين في التدفقات النقدية المستقبلية **تبعاً لما يلي، على سبيل المثال:**

(أ) قدر التدفقات النقدية المستقبلية المرتبطة بأي مشتقات مدمجة في العقود

(ب) طول فترة التغطية الخاصة بمجموعة عقود إعادة التأمين المحتفظ بها.

الضابط الثانى:- في حالة قيام المنشأة بقياس مجموعة عقود إعادة التأمين المحتفظ بها بتطبيق منهج تخصيص أقساط التأمين.

فى هذه الحالة ... فيجب عليها ... تعديل المبلغ الدفتري للأصل المتعلق بالتغطية المتبقية بدلاً من تعديل هامش الخدمة التعاقدية.

رابعا :- عقود الاستثمار ذات ميزات المشاركة الاختيارية

لا يحتوي عقد الاستثمار ذو ميزات المشاركة الاختيارية على نقل لمخاطر التامين المهمة وبناء عليه يتم تعديل المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة المصري رقم ٥٠ والمتعلقة بعقود التأمين لتطبيقها على عقود الاستثمار ذات ميزات المشاركة الاختيارية وفقاً لما يلي:

(أ) يكون تاريخ الاعتراف الأولى .. هو تاريخ دخول المنشأة طرفاً في العقد.

(ب) تعدل حدود العقد .. بحيث تكون التدفقات النقدية واقعة ضمن حدود العقد إذا كانت ناتجة عن التزام جوهري للمنشأة بتسليم نقد في تاريخ حالي أو مستقبلي. ولا يقع على المنشأة أي التزام جوهري بتسليم نقد إذا كانت تمتلك القدرة العملية على تحديد سعر للوعد بتسليم النقد وكان ذلك السعر يظهر تماماً أثر مبلغ النقد المتعهد به وما يرتبط به من مخاطر.

(ج) يُعدل تخصيص هامش الخدمة التعاقدية ... بحيث يجب على المنشأة إثبات هامش الخدمة التعاقدية طوال مدة مجموعة العقود بطريقة منتظمة تظهر أثر نقل خدمات الاستثمار بموجب العقد.

.....

المبحث الثامن :-

التعديل وإلغاء الاعتراف بعقود التامين

اولا:- تعديل عقد التأمين

في حالة تعديل أحكام عقد التأمين على سبيل المثال عن طريق الاتفاق بين طرفي العقد أو بحدوث تغيير في اللوائح.

فى هذه الحالة ... فيجب على المنشأة إلغاء إثبات العقد الأصلي وإثبات العقد المعدل كعقد جديد، عملاً بمعيار المحاسبة المصري رقم ٥٠ أو المعايير الأخرى المطبقة، ولا تعد ممارسة أي من الحقوق المذكورة في أحكام العقد تعديلاً... **ولا يتم ذلك إلا في الحالات التالية::**

الحالة الاولى :- حالة افتراض أن الأحكام المعدلة كانت قد تم تضمينها عند نشأة العقد:

(١) فإن العقد المعدل كان سيتم استبعاده من نطاق معيار المحاسبة المصري رقم ٥٠.أو

(٢) فإن المنشأة كانت ستفصل المكونات المختلفة عن عقد التأمين المضيف .. مما سيؤدي إلى إنشاء عقد تأمين مختلف كان سينطق عليه معيار المحاسبة المصري رقم ٥٠ أو

(٣) فإن العقد المعدل كان سيكتسب حدوداً مختلفة بشكل كبير . أو

(٤) فإن العقد المعدل كان سيتم تضمينه في مجموعة عقود مختلفة،

الحالة الثانية:- أن يكون العقد الأصلي قد استوفى تعريف عقد التأمين ذي ميزات المشاركة المباشرة، لكن العقد المعدل لم يعد مستوفياً لهذا التعريف أو العكس بالعكس أو

الحالة الثالثة:- أن تكون المنشأة قد طبقت منهج تخصيص أقساط التأمين .. على العقد الأصلي، لكن التعديلات ترتب عليها أن العقد لم يعد مستوفيا لضوابط التأهل لتطبيق ذلك المنهج المذكورة .

ويراعى أنه ... في حالة عدم استيفاء أي من هذه الحالات الثلاث لتعديل العقد ... فيجب على المنشأة أن تعالج التغيرات في التدفقات النقدية بسبب التعديل على أنها تغيرات في التقديرات الخاصة بالتدفقات النقدية عند الوفاء بالعقود

ثانيا:- إلغاء الاعتراف بعقد التامين

يجب على المنشأة إلغاء الاعتراف بعقد التأمين في إحدى الحالتين الآتيتين، دون غيرهما:

الحالة الاولى:- التخلص من العقد، أي عند انقضاء الواجب المحدد في عقد التأمين أو الوفاء به أو إلغائه، أو

الحالة الثانية:- استيفاء أي من الحالات المذكورة الثلاث المذكورة فى تعديل العقد

ويراعى الضوابط التالية :-

الضابط الاول:- عند التخلص من عقد التأمين، لا تصير المنشأة معرضة للخطر وبناء عليه لا تكون مطالبة بنقل أي موارد اقتصادية للوفاء بعقد التأمين.

فعلى سبيل المثال، عندما تقوم المنشأة بعملية من عمليات شراء إعادة التأمين، يجب عليها إلغاء إثبات عقد (عقود) التأمين الأساسية فقط عندما تتخلص من عقد (عقود) التأمين الأساسية.

الضابط الثانى:- ستقوم المنشأة بإلغاء الاعتراف بعقد التأمين من داخل أي من مجموعات العقود عن طريق تطبيق المتطلبات الآتية في معيار المحاسبة المصري رقم ٥٠

(أ) تعديل التدفقات النقدية عند الوفاء بالعقود المخصصة للمجموعة، لإلغاء القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية والتعويض المطلوب لتحمل المخاطر غير المالية فيما يتعلق بالحقوق والواجبات التي تم إلغاء إثباتها من المجموعة.

(ب) تعديل هامش الخدمة التعاقدية الخاص بالمجموعة المراعاة التغير في التدفقات النقدية عند الوفاء بالعقود .

(ج) تعديل عدد وحدات التغطية الخاصة بالتغطية المتبقية المتوقعة لإظهار أثر وحدات التغطية الملغى إثباتها من المجموعة، واعتماد مبلغ هامش الخدمة التعاقدية المثبت ضمن الربح أو الخسارة خلال الفترة على ذلك العدد المعدل .

الضابط الثالث:- عندما تقوم المنشأة بإلغاء الاعتراف بعقد تأمين بسبب قيامها بنقل العقد لطرف ثالث أو عندما تقوم بإلغاء الاعتراف بعقد تأمين وإثبات عقد جديد .

فى هذه الحالة ... يجب على المنشأة القيام بما يلي :

(أ) تعديل هامش الخدمة التعاقدية الخاص بالمجموعة التي ألغي منها الاعتراف بالعقد بالقدر ...و المراعاة الفرق بين الفقرة (١) أدناه من ناحية، وبين الفقرة (٢) أدناه فيما يتعلق بالعقود المنقولة لطرف ثالث أو الفقرة (٣) أدناه فيما يتعلق بالعقود الملغي إثباتها .. من ناحية أخرى:

(١) التغير في المبلغ الدفتري لمجموعة عقود التأمين الناتج عن إلغاء اثبات العقد.

(٢) قسط التأمين الذي يفرضه الطرف الثالث.

(٣) قسط التأمين الذي كانت المنشأة ستفرضه لو أنها قد دخلت في عقد بأحكام تكافئ أحكام العقد الجديد في تاريخ تعديل العقد، ناقص أي قسط تأمين إضافي تم فرضه بسبب التعديل.

(ب) قياس العقد الجديد المثبت .. بافتراض أن المنشأة قد استلمت قسط .. في تاريخ التعديل

المبحث التاسع:

متطلبات عرض عقود التامين في قائمة المركز المالي وقائمة الاداء المالى

أولا:- يجب على المنشأة أن تعرض بشكل منفصل في قائمة المركز المالي المبلغ الدفتري لمجموعات:

(أ) عقود التأمين المصدرة التي تعد أصولاً؛

(ب) عقود التأمين المصدرة التي تعد التزامات

(ج) عقود إعادة التأمين المحتفظ بها التي تعد أصولاً.

(د) عقود إعادة التأمين المحتفظ بها التي تعد التزامات

ثانيا:- يجب على المنشأة تضمين أي أصول أو التزامات تتعلق بالتدفقات النقدية من اقتناء عقود التأمين المثبتة ... في المبلغ الدفتري المجموعة عقود التأمين المصدرة ذات الصلة، وتضمين أي أصول أو التزامات تتعلق بالتدفقات النقدية ذات الصلة بمجموعات عقود إعادة التأمين المحتفظ بها ... في المبلغ الدفتري لمجموعات عقود إعادة التأمين المحتفظ بها.

ثانيا :- الاعتراف والعرض في قوائم الأداء المالي

❖ **أولا:-** يجب على المنشأة تقسيم المبالغ المثبتة في قائمة (قوائم) الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر يشار إليها فيما يلي بلفظ قائمة (قوائم) الأداء المالي إلى ما يلي:

(أ) نتيجة خدمات التأمين ..، والتي تشمل إيراد التأمين ومصروفات خدمات التأمين

(ب) دخل أو مصروفات تمويل التأمين .

❖ **ثانيا:-** لا يطلب من المنشأة تقسيم التغير في التعويض المطلوب لتحمل المخاطر غير المالية بين نتيجة خدمات التأمين ودخل أو مصروفات تمويل التأمين.

وفي حالة ... عدم قيام المنشأة بمثل هذا التقسيم.

فى هذه الحالة ... فيجب عليها أن تدرج كامل التغير في التعويض المطلوب لتحمل المخاطر غير المالية على أنه جزء من نتيجة خدمات التأمين.

❖ **ثالثا:-** يجب على المنشأة عرض دخل أو مصروفات عقود إعادة التأمين المحتفظ بها بشكل منفصل عن مصروفات أو دخل عقود التأمين المصدرة.

.....

ثالثا:- متطلبات عرض نتيجة خدمات التأمين

١:- يجب على المنشأة أن تعرض ضمن الربح أو الخسارة إيراد التأمين الناتج عن مجموعات عقود التأمين المصدرة.

٢:- يجب أن يصور إيراد التأمين تقديم التغطية والخدمات الأخرى الناشئة عن مجموعة عقود التأمين بمبلغ يعكس المقابل الذي تتوقع المنشأة أن يكون لها الحق في الحصول عليه في مقابل تقديم تلك الخدمات.

٣:- يجب على المنشأة أن تعرض ضمن الربح أو الخسارة مصروفات خدمات التأمين الناتجة عن مجموعة عقود التأمين المصدرة، ويشمل ذلك المطالبات المتكبدة باستثناء دفعات مداد مكونات الاستثمار ومصروفات خدمات التأمين الأخرى المتكبدة والمبالغ الأخرى

٤ - يجب أن يستثنى من ايراد التأمين ومصروفات خدمات التأمين المعروضين ضمن الربح أو الخسارة أي مكونات استثمار.

٥:- لا يجوز للمنشأة عرض المعلومات المتعلقة بأقساط التأمين ضمن الربح أو الخسارة إذا كانت تلك المعلومات غير متسقة .

٦:- يجوز للمنشأة أن تعرض الدخل أو المصروفات الخاصة بمجموعة عقود إعادة التأمين المحتفظ بها ... بخلاف دخل أو مصروفات تمويل التأمين، كمبلغ واحدا أو أن تعرض بشكل منفصل المبالغ المستردة من معيد التأمين ومخصصاً لأقساط التأمين المدفوعة التي تعطي معاً مبلغاً صافياً يساوي ذلك المبلغ الواحد.

وفي حالة قيام ... المنشأة بعرض المبالغ المستردة من معيد التأمين ومخصص أقساط التأمين المدفوعة بشكل منفصل.

فى هذه الحالة ... يجب عليها:

(أ) معالجة التدفقات النقدية من إعادة التأمين المتوقفة على المطالبات المستحقة على العقود الأساسية على أنها جزء من المطالبات المتوقع تعويضها بموجب عقد إعادة التأمين المحتفظ به

(ب) معالجة المبالغ المستحقة من سعيد التأمين التي تتوقع المنشأة استلامها والتي لا تتوقف على المطالبات الخاصة بالعقود الأساسية. **(على سبيل المثال،** بعض أنواع عمولات التنازل) على أنها تخفيض في أقساط التأمين التي سيتم دفعها لمعيد التأمين

(ب أ) معالجة المبالغ المثبتة فيما يتعلق باسترداد الخسائر على أنها مبالغ مستردة من معيد التأمين

(ج) عدم عرض مخصص أقساط التأمين المدفوعة على أنه انخفاض في الإيراد.

.....

رابعا :- كيفية قيام المنشأة بقياس إيراد التأمين.

١:- يمثل إيراد التأمين الإجمالي لمجموعة عقود التأمين المقابل عن العقود، أي مبلغ أقساط التأمين المدفوعة للمنشأة:

(أ) معدلاً تبعاً لأي أثر تمويلي

(ب) ومستثنى منه أي مكونات استثمار.

٢:- أن يقوم مبلغ إيراد التأمين المثبت خلال الفترة بالتغير عن نقل الخدمات المتعهد بها بمبلغ يعكس المقابل الذي تتوقع المنشأة أن يكون لها الحق في الحصول عليه في مقابل تقديم تلك الخدمات. **ويغطي إجمالي المقابل الخاص بمجموعة العقود المبالغ التالية:**

(أ) المبالغ المرتبطة بتقديم الخدمات، وتشمل:

(١) مصروفات خدمات التأمين، باستثناء أي مبالغ تتعلق بالتعويض المطلوب لتحمل المخاطر غير المالية الواردة في البند (٢) وأي مبالغ مخصصة لمكون الخسارة في الالتزام المتعلق بالتغطية المتبقية

(ا أ) المبالغ المتعلقة بضريبة الدخل والتي يتم تحميلها بشكل خاص على حامل الوثيقة

(٢) التعويض المطلوب لتحمل المخاطر غير المالية، باستثناء أي مبالغ مخصصة لمكون الخسارة في الالتزام المتعلق بالتغطية المتبقية

(٣) هامش الخدمة التعاقدية.

(ب) المبالغ المرتبطة بالتدفقات النقدية من اقتناء عقود التأمين.

٣:- عملاً بمعيار المحاسبة المصري ٤٨ ، فعندما تقوم المنشأة بتقديم خدمات، فإنها تلغى إثبات واجب الأداء لتلك الخدمات وتثبت الإيراد. وعلى نحو متسق، وبتطبيق معيار المحاسبة المصري رقم ٥٠، فعندما تقوم منشأة بتقديم خدمات في

فترة ما، فإنها تخفض الالتزام المتعلق بالتغطية المتبقية للخدمات المقدمة وتثبت إيراد التأمين. ويستثنى من التخفيض في الالتزام المتعلق بالتغطية المتبقية الذي ينشأ عنه إيراد التأمين التغيرات في الالتزام التي لا ترتبط بالخدمات المتوقع تغطيتها بالمقابل الذي تحصل عليه الشركة. وتتمثل تلك التغيرات في

(أ) التغيرات التي لا ترتبط بالخدمات المقدمة في الفترة، مثل:

(١) التغيرات الناتجة عن التدفقات النقدية الداخلة من أقساط التأمين المقبوضة

(٢) التغيرات التي ترتبط بمكونات الاستثمار في الفترة

(٢ أ) التغيرات الناتجة عن التدفقات النقدية من القروض المقدمة لحاملي الوثائق

(٣) التغيرات التي ترتبط بالضرائب المستندة إلى المعاملات والمحصلة نيابة عن الغير (مثل ضرائب أقساط التأمين وضرائب القيمة المضافة وضرائب السلع والخدمات .

(٤) دخل أو مصروفات تمويل التأمين

(٥) التدفقات النقدية من اقتناء عقود التأمين .

(٦) إلغاء إثبات الالتزامات المنقولة إلى الغير.

(ب) التغيرات التي ترتبط بالخدمات، لكن لا تتوقع المنشأة أن تحصل على عوض مقابلها، أي الزيادات والانخفاضات في مكون الخسارة للالتزام المتعلق بالتغطية المتبقية .

٤":- بقدر قيام المنشأة بإلغاء إثبات أصل خاص بتدفقات نقدية خلاف التدفقات النقدية من اقتناء عقود التأمين في تاريخ الاعتراف الأولي لمجموعة عقود التأمين .. يجب عليها إثبات إيراد ومصروفات تأمين للمبلغ الملغى إثباته في ذلك التاريخ.

وبناء عليه... يمكن أيضاً تحليل إيراد التأمين للفترة على أنه إجمالي التغيرات في الالتزام المتعلق بالتغطية المتبقية خلال الفترة والذي يتعلق بالخدمات التي تتوقع المنشأة أن تحصل على عوض عنها... وتتمثل تلك التغيرات في:

(أ) مصروفات خدمات التأمين المتكبدة خلال الفترة مقاسة بالمبالغ المتوقعة في بداية الفترة).

باستثناء:

(١) المبالغ المخصصة لمكون الخسارة في الالتزام المتعلق بالتغطية المتبقية .

(٢) دفعات سداد مكونات الاستثمار

(٣) المبالغ التي ترتبط بالضرائب المستندة إلى المعاملات والمحصلة نيابة عن الغير (مثل ضرائب أقساط التأمين وضرائب القيمة المضافة وضرائب السلع والخدمات

(٤) مصروفات اقتناء عقود التأمين .

(٥) المبلغ المتعلق بالتعويض المطلوب لتحمل المخاطر غير المالية .

(ب) التغير في التعويض المطلوب لتحمل المخاطر غير المالية، باستثناء ما يلي:

(١) التغيرات المتضمنة في دخل أو مصروفات تمويل التأمين .

(٢) التغيرات التي تعدل هامش الخدمة التعاقدية لأنها ترتبط بالخدمة المستقبلية .

(٣) المبالغ المخصصة لمكون الخسارة في الالتزام المتعلق بالتغطية المتبقية .

(٣) المبالغ المخصصة لمكون الخسارة في الالتزام المتعلق بالتغطية المتبقية .

(ج) مبلغ هامش الخدمة التعاقدية المثبت ضمن الربح أو الخسارة في القدرة.

(د) المبالغ الأخرى، إن وجدت على سبيل المثال التعديلات بناءً على واقع التجربة تبعاً لمقبوضات أقساط التأمين بخلاف تلك المتعلقة بالخدمة المستقبلية .

٥:- يجب على المنشأة أن تحدد إيراد التأمين المرتبط بالتدفقات النقدية من اقتناء عقود التأمين عن طريق تخصيص جزء من الأقساط المرتبطة باسترداد تلك التدفقات النقدية لكل فترة تقرير بطريقة منتظمة على أساس مرور الوقت. ويجب على المنشأة أن تثبت نفس المبلغ كمصروفات خدمات تامين.

٦:- عندما تقوم منشأة بتطبيق منهج تخصيص أقساط التأمين .. يكون إيراد التأمين للفترة هو مبلغ مقبوضات أقساط التأمين المتوقعة... باستثناء أي مكون استثمار.. ومع تعديل المبلغ لإظهار أثر القيمة الزمنية للنقود وأثر المخاطر المالية المخصصة للفترة.

ويجب على المنشأة أن تخصص مقبوضات أقساط الدمين المتوقعة، لكل فترة عقد التأمين:

(أ) على أساس مرور الوقت؛ لكن

(ب) إذا كان النمط المتوقع للإبراء من المخاطر أثناء فترة التغطية يختلف اختلافاً كبيراً عن مرور الوقت، فيكون التخصيص على أساس التوقيت المتوقع المصروفات خدمات التأمين المتكبدة.

٧":- يجب على المنشأة أن تغير أساس التخصيص .. حسب الضرورة إذا تغيرت الوقائع والظروف.

.....

خامسا:- دخل أو مصروفات تمويل التأمين

١:- يشمل دخل أو مصروفات تمويل التأمين التغير في المبلغ الدفتري لمجموعة عقود التأمين الناتج عن:

(أ) أثر القيمة الزمنية للنقود والتغيرات في القيمة الزمنية للنقود

(ت) وأثر المخاطر المالية والتغيرات في المخاطر المالية؛ ولكن

(ج) مع استثناء أي تغيرات تطرأ على مجموعات عقود التأمين ذات ميزات المشاركة المباشرة يكون من شأنها أن تعدل هامش الخدمة التعاقدية لكنها لن تقضي إلى ذلك ..... فهذه التغيرات يتم تضمينها في مصروفات خدمات التأمين.

ويراعى الاتى :-

بالنسبة لادرج ضمن دخل أو مصروفات تمويل التأمين أثر القيمة الزمنية للنقود والمخاطر المالية والتغيرات فيها. ولأغراض معيار المحاسبة المصري رقم ٥٠، فإن:

(أ) الافتراضات المتعلقة بالتضخم بناءً على مؤشر أسعار أو معدلات أو بناء على أسعار أصول ذات عوائد مرتبطة بالتضخم هي افتراضات مرتبطة بالمخاطر المالية.

ب) الافتراضات المتعلقة بالتضخم بناءً على توقع المنشأة لتغيرات معينة في الأسعار ليست افتراضات مرتبطة بالمخاطر المالية.

(ج) التغيرات في قياس مجموعة عقود التأمين بسبب التغيرات في قيمة البنود الأساسية (عدا الإضافات والمسحوبات تعد تغيرات ناشئة عن أثر القيمة الزمنية للنقود والمخاطر المالية

والتغيرات فيهما.

٢:- على المنشأة أن تختار عند تطبيق السياسة المحاسبية لدخل أو مصروفات تمويل التأمين بين:

(أ) تضمين دخل أو مصروفات تمويل التأمين خلال الفترة في الربح أو الخسارة أو

(ب) تقسيم دخل أو مصروفات تمويل التأمين خلال الفترة لتدرج المنشاة ضمن الربح أو الخسارة مبلغاً يتم تحديده عن طريق تطبيق تخصيص منتظم الإجمالي دخل أو مصروفات تمويل التأمين المتوقع طوال مدة مجموعة العقود .

ويراعى انه ... يقصد بالتخصيص المنتظم :

تخصيصاً لإجمالي دخل أو مصروف التمويل المتوقع لمجموعة عقود التأمين طوال مدة المجموعة، والذي:

(أ) يكون قائماً على خصائص العقود، دون الرجوع إلى العوامل التي لا تؤثر على التدفقات النقدية المتوقع أن تنشأ بموجب العقود

فعلى سبيل المثال ...لا يجوز أن يكون تخصيص دخل أو مصروفات التمويل قائما على العوائد المثبتة المتوقعة على الأصول إذا كانت تلك العوائد المثبتة المتوقعة لا تؤثر على التدفقات النقدية للعقود التي في المجموعة.

(ب) تنتج عنه المبالغ المثبتة ضمن الدخل الشامل الآخر طوال مدة مجموعة العقود ومجموعها صفر. ويكون المبلغ التراكمي المثبت ضمن الدخل الشامل الآخر في أي تاريخ هو الفرق بين المبلغ الدفتري لمجموعة العقود والمبلغ الذي ستقاس به المجموعة عند تطبيق التخصيص المنتظم

ويراعى الضوابط التالية :-

الضابط الاول:- فيما يخص مجموعات عقود التأمين التي لا يكون للتغيرات في الافتراضات المرتبطة بمخاطرها المالية أثر جوهري على المبالغ المدفوعة لحامل الوثيقة، يتم تحديد التخصيص المنتظم باستخدام معدلات الخصم .

الضابط الثانى:- فيما يخص مجموعات عقود التأمين التي يكون للتغيرات في الافتراضات المرتبطة بمخاطرها المالية أثر جوهري على المبالغ المدفوعة لحاملي الوثائق

(أ) يمكن تحديد تخصيص منتظم لدخل أو مصروف التمويل الناشئ عن تقديرات التدفقات النقدية

المستقبلية بإحدى الطرق التالية:

(١) باستخدام معدل يخصص المتبقي من دخل أو مصروف التمويل المتوقع المنفح على مدار المدة المتبقية لمجموعة العقود بمعدل ثابت؛ أو

(٢) فيما يخص العقود التي تستخدم سعر فائدة معروضة في البوليصة لتحديد المبالغ المستحقة الحاملي الوثائق باستخدام تخصيص قائم على المبالغ المقيدة للحساب خلال الفترة والمتوقع أن تقيد للحساب خلال الفترات المستقبلية.

(ب) يتم تحديد تخصيص منتظم لدخل أو مصروف التمويل الناشئ عن التعويض المطلوب لتحمل المخاطر غير المالية، إذا ما تم فصله عن التغيرات الأخرى في التعويض المطلوب لتحمل المخاطر غير المالية .. باستخدام تخصيص متسق مع ذلك المستخدم لتخصيص دخل أو مصروف التمويل الناشئ عن التدفقات النقدية المستقبلية.

(ج) يتم تحديد تخصيص منتظم لدخل أو مصروف التمويل الناشئ عن هامش الخدمة التعاقدية

(١) في عقود التأمين التي بدون ميزات المشاركة المباشرة، باستخدام معدلات الخصم .

(٢) في عقود التأمين ذات ميزات المشاركة المباشرة، باستخدام تخصيص متسق مع ذلك المستخدم لتخصيص دخل أو مصروف التمويل الناشئ عن النفقات النقدية المستقبلية.

الضابط الثالث :- عند تطبيق منهج تخصيص أقساط التأمين على عقود التأمين ... قد يطلب من المنشأة، أو قد تختار هي خصم الالتزام المتعلق بالمطالبات المتكبدة. وفي مثل تلك الحالات، يجوز للمنشأة أن تختار تقسيم دخل أو مصروفات تمويل التأمين ... وفي حالة أخذ المنشأة بهذا الخيار، وجب عليها أن تحدد دخل أو مصروفات تمويل التأمين ضمن الربح أو الخسارة باستخدام معدل الخصم .

٣:- فيما يخص عقود التأمين ذات ميزات المشاركة المباشرة، والتي تحتفظ لها المنشأة بالبنود الأساسية يجب على المنشأة أن تختار عند تطبيق السياسة المحاسبية بين:

(أ) تضمين دخل أو مصروفات تمويل التأمين خلال الفترة في الربح أو الخسارة أو

(ب) تقسيم دخل أو مصروفات تمويل التأمين خلال الفترة لتدرج المنشأة ضمن الربح أو الخسارة مبلغاً يزيل عدم التماثل المحاسبي مع الدخل أو المصروفات المدرجة ضمن الربح أو الخسارة على البنود الأساسية المحتفظ بها.

ويراعى الضوابط التالية :-

الضابط الاول:- إذا كانت المنشأة تحتفظ باختيارها أو لأنها مطالبة بذلك، بالبنود الأساسية لعقود التأمين ذات ميزات المشاركة المباشرة. وإذا اختارت المنشأة تقسيم دخل أو مصروفات تمويل التأمين . وجب عليها أن تدرج ضمن الربح أو الخسارة المصروفات أو الدخل اللذين يطابقان تماماً الدخل أو المصروفات المدرجين ضمن الربح أو الخسارة للبنود الأساسية، بما يؤدي إلى أن يكون صافي البندين المعروضين بشكل منفصل هو صفر.

الضابط الثانى:- قد تكون المنشأة مؤهلة لاختيار السياسة المحاسبية ... في بعض الفترات دون غيرها بسبب حدوث تغير فيما إذا كانت تحتفظ بالبنود الأساسية. وإذا حدث تغير من ذلك القبيل، فإن اختيار السياسة المحاسبية المتاح للمنشأة يتغير من ذلك الموضح في البند ثانيا إلى ذلك الموضح في البند ثالثا أو العكس بالعكس. وبالتالي، فقد تغير المنشأة سياستها المحاسبية وعند القيام بمثل ذلك التغيير، يجب على المنشأة:

(أ) أن تدرج المبلغ المتراكم الذي سبق إدراجه ضمن الدخل الشامل الآخر قبل تاريخ التغيير، على أنه تعديل لإعادة التبويب، ضمن الربح أو الخسارة في فترة التغيير وفي الفترات المستقبلية على النحو التالي:

(١) إذا كانت المنشأة قد طبقت في السابق البند ثانيا (ب) – يجب على المنشأة أن تدرج ضمن الربح أو الخسارة المبلغ المتراكم المدرج ضمن الدخل الشامل الآخر قبل التغيير كما لو كانت المنشأة تستمر في تطبيق ذلك المنهج بناء على الافتراضات المطبقة مباشرة قبل التغيير

(٢) إذا كانت المنشأة قد طبقت في السابق البند ثالثا (ب) – يجب على المنشأة أن تدرج ضمن الربح أو الخسارة المبلغ المتراكم المدرج ضمن الدخل الشامل الآخر قبل التغيير كما لو كانت المنشأة تستمر في تطبيق ذلك المنهج بناء على الافتراضات المطبقة مباشرة قبل التغيير.

(ب) ألا تعيد عرض المعلومات المقارنة للفترات السابقة.. وفى هذه الحالة .. لا يجوز للمنشأة إعادة احتساب المبلغ المتراكم الذي سبق إدراجه ضمن الدخل الشامل الآخر كما لو كان التقسيم الجديد مطبقاً دائماً؛ كما لا يحوز تحديث الافتراضات المستخدمة لإعادة التبويب في الفترات المستقبلية بعد تاريخ التغيير.

٤:- في حالة اختيار المنشأة للسياسة المحاسبية الموضحة في **البند ثانيا (ب) أو في البند ثالثا(ب)**، يجب عليها أن تدرج ضمن الدخل الشامل الآخر الفرق بين دخل أو مصروفات تمويل التأمين الذي يتم قياسه على الأساس الموضح في هاتين الفقرتين وإجمالي دخل أو مصرونات تمويل التأمين خلال الفترة.

٥:- في حالة قيام المنشأة بنقل مجموعة من عقود التأمين أو إلغاء إثبات عقد تأمين :

(أ) يجب على المنشأة أن تعيد تبويب أي مبالغ متبقية للمجموعة (أو العقد) سبق إثباتها في الدخل الشامل الآخر بسبب اختيار المنشأة للسياسة المحاسبية الموضحة **بالبند ثانيا (ب)** ضمن الربح أو الخسارة على أنه تعديل إعادة تبويب .

(ب) لا يجوز للمنشأة أن تعيد تبويب أي مبالغ متبقية للمجموعة (أو العقد سبق إثباتها في الدخل الشامل الآخر بسبب اختيار المنشأة للسياسة المحاسبية الموضحة في **البند ثالثا (ب)**، ضمن الربح أو الخسارة على أنه تعديل إعادة تبويب .

٦:- حيث أن هذا المعيار يقضي .. بأن تقوم المنشأة بمعالجة عقد التأمين على أنه بند نقدي بموجب معيار المحاسبة المصري ١٣ لغرض ترجمة بنود صرف العملات الأجنبية إلى عملة التعامل الخاصة بالمنشأة.

وتقوم المنشأة بتضمين فروقات أسعار الصرف الناشئة عن التغيرات في المبلغ الدفتري المجموعة عقود التأمين في قائمة الربح أو الخسارة

ما لم تكن تلك الفروقات... تتعلق بتغيرات في المبلغ الدفتري المجموعة عقود التأمين مدرجة في الدخل الشامل الآخر .. **ففي هذه الحالة** يجب تضمين فروقات أسعار الصرف في الدخل الشامل.

التقديرات المحاسبية التي تم إجراؤها في القوائم المالية الدورية.

إذا أعدت المنشأة قوائم مالية دورية عملاً بمعيار المحاسبة المصري رقم ٣٠ "القوائم المالية الدورية"، فيجب عليها:-

* اختيار سياسة محاسبية بشأن ما إذا كانت ستغير معالجة التقديرات المحاسبية التي تم إجراؤها في القوائم المالية الدورية السابقة عندما تطبق معيار المحاسبة المصري ٥٠ في القوائم المالية الدورية اللاحقة وفي فترة التقرير السنوية

* ويجب على المنشأة أن تطبق السياسة المحاسبية التي تختارها على جميع مجموعات عقود التأمين التي تصدرها ومجموعات عقود إعادة التأمين التي تحتفظ بها.

.....

المبحث العاشر:-

متطلبات الافصاح الخاصة بعقود التامين

اولا:- يتمثل هدف متطلبات الإفصاح في أن تفصح المنشأة ضمن الإيضاحات عن معلومات توفر، جنباً إلى جنب مع المعلومات المقدمة في قائمة المركز المالي وقائمة (قوائم) الأداء المالي وقائمة التدفقات النقدية، أساساً لمستخدمي القوائم المالية لتقييم أثر العقود الواقعة ضمن نطاق معيار المحاسبة المصري رقم ٥٠ على المركز المالي للمنشأة وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية وتحقيقاً لهذا الهدف يجب على المنشأة الإفصاح عن المعلومات النوعية والكمية المتعلقة بما يلي:

(أ) المبالغ المثبتة في قوائمها المالية بشأن العقود الواقعة ضمن نطاق معيار المحاسبة المصري رقم ٥٠

(ب) الاجتهادات المهمة والتغيرات في تلك الاجتهادات التي جرت عند تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم ٥٠

(ج) طبيعة ومدى المخاطر الناشئة عن العقود الواقعة ضمن نطاق معيار المحاسبة المصري رقم ٥٠

ثانيا":- يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان مستوى التفصيل اللازم لتحقيق الهدف من الإفصاح ومدى التركيز الذي ينبغي إيلاؤه لكل من المتطلبات المتنوعة.

ثالثا:- يجب على المنشأة تجميع المعلومات مع بعضها أو تقسيمها بحيث لا يتم التغطية على المعلومات المفيدة سواء بإدراج قدر كبير من التفاصيل غير المهمة أو بالجمع بين بنود ذات خصائص مختلفة.

رابعا:- يوضح معيار المحاسبة المصري ١ المتطلبات المتعلقة بالأهمية النسبية وتجميع المعلومات مع بعضها. ومن أمثلة أسس التجميع التي قد تكون مناسبة للمعلومات المفصح عنها فيما يتعلق بعقود التأمين ما يلي:

(١) نوع العقد (على سبيل المثال، فئات المنتجات الرئيسة؛ أو

(ب) المنطقة الجغرافية (على سبيل المثال، البلد أو المنطقة أو

(ج) القطاع الذي يتوجب التقرير عنه، كما تم تعريفه في معيار المحاسبة المصري ٤١ "القطاعات التشغيلية".

خامسا:- إذا استخدمت المنشأة منهج تخصيص أقساط التأمين، فيجب عليها أن تفصح أيضا عن:

(أ) ما قامت باستيفائه من الضوابط .

(ب) ما إذا كانت تقوم بإدخال تعديلات المراعاة القيمة الزمنية للنقود وأثر المخاطر المالية .

(ج) الطريقة التي اختارتها لإثبات التدفقات النقدية من اقتناء عقود التأمين .

سادسا:- يجب على المنشأة الإفصاح عن المطابقات التي توضح طريقة تغير صافي المبالغ الدفترية للعقود الواقعة ضمن نطاق معيار المحاسبة المصري رقم ٥٠ خلال الفترة بسبب التدفقات النقدية والدخل والمصروفات المثبتة في قائمة (قوائم) الأداء المالي ويجب الإفصاح عن مطابقات منفصلة لعقود التأمين المصدرة وعقود إعادة التأمين المحتفظ بها. ويجب على المنشأة تكييف المتطلبات الواردة ...

لإظهار ميزات عقود إعادة التأمين المحتفظ بها التي تختلف عن عقود التأمين المصدرة على سبيل المثال توليد المصروفات أو انخفاضها بدلاً من الإيراد.

سابعا:- يجب على المنشأة تقديم معلومات كافية في المطابقات لتمكين مستخدمي القوائم المالية من تحديد التغيرات الناشئة عن التدفقات النقدية والمبالغ المثبتة في قائمة (قوائم) الأداء المالي ومن أجل الالتزام بهذا المتطلب، يجب على المنشأة :-

(أ) أن تفصح، في جدول، عن المطابقات الموضحة **فى البند ثامنا**

(ب) أن تعرض فيما يخص كل مطابقة صافي المبالغ الدفترية في بداية ونهاية الفترة، مقسمة إلى إجمالي المجموعات العقود التي تعد أصولاً وإجمالي المجموعات العقود التي تعد التزامات وبما يساوي المبالغ المعروضة في قائمة المركز المالي .

ثامنا:- يجب على المنشأة الإفصاح عن مطابقات بدءاً من الرصيد الافتتاحي إلى الرصيد الختامي لكل مما يلي بشكل منفصل:

(أ) صافي الالتزامات أو الأصول) لمكون التغطية المتبقية، مع استثناء أي مكون خسارة.

(ب) أي مكون خسارة .

(ج) الالتزامات المتعلقة بالمطالبات المتكبدة وفيما يخص عقود التأمين التي طبق عليها منهج تخصيص أقساط التأمين ... يجب على المنشأة الإفصاح عن مطابقات منفصلة لما يلي:

(١) تقديرات القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية

(٢)التعويض المطلوب لتحمل المخاطر غير المالية.

تاسعا:- فيما يخص عقود التأمين خلاف تلك التي طبق عليها منهج تخصيص أقساط التأمين .. يجب على المنشأة أن تفصح أيضاً عن مطابقات بدءاً من الرصيد الافتتاحي إلى الرصيد الختامي لكل مما يلي بشكل منفصل:

(أ) تقديرات القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية

(ب) التعويض المطلوب لتحمل المخاطر غير المالية

(ج) هامش الخدمة التعاقدية.

عاشرا:- يجب على المنشأة أن تفصح بشكل منفصل في المطابقات المطلوبة **في البند ثامنا** عن كل من المبالغ الآتية المرتبطة بخدمات التأمين عند الانطباق:

(أ) إيراد التأمين.

(ب) مصروفات خدمات التأمين على أن توضح بشكل منفصل

(١) المطالبات المتكبدة (باستثناء مكونات الاستثمار) ومصروفات خدمات التأمين الأخرى المتكبدة

(٢) إطفاء التدفقات النقدية من اقتناء عقود التأمين

(٣) التغيرات المرتبطة بالخدمة السابقة، أي التغيرات في التدفقات النقدية عند الوفاء بالعقود فيما يتعلق بالالتزام المطالبات المتكبدة

(٤) التغيرات المرتبطة بالخدمة المستقبلية، أي الخسائر من مجموعات العقود المحملة بخسارة و عكس مثل تلك الخسائر.

(ج) مكونات الاستثمار المستثناة من إيراد التأمين ومصروفات خدمات التأمين (مقرونة بالمبالغ المستردة من الأقساط ما لم تكن تلك المبالغ معروضة كجزء من التدفقات النقدية خلال الفترة

حادى عشر:- يجب على المنشأة أن تفصح بشكل منفصل في المطابقات المطلوبة **في االبند التاسع** عن كل من المبالغ الآتية المرتبطة بخدمات التأمين عند الانطباق:

(أ) التغيرات المرتبطة بالخدمة المستقبلية، .. على أن توضح بشكل منفصل:

(١) التغيرات في التقديرات التي تؤدي إلى تعديل هامش الخدمة التعقدية

(٢) التغيرات في التقديرات التي لا تؤدي إلى تعديل هامش الخدمة التعاقدية، أي الخسائر في مجموعات العقود المحملة بخسارة وعكس مثل تلك الخسائر ؛

(٣) آثار العقود المثبتة بشكل أولي في الفترة.

(ب) التغيرات المرتبطة بالخدمة الحالية، أي:

(١) مبلغ هامش الخدمة التعاقدية المثبت ضمن الربح أو الخسارة لإظهار أثر نقل الخدمات

(٢) التغير في التعويض المطلوب لتحمل المخاطر غير المالية الذي لا يتعلق بخدمة مستقبلية أو خدمة سابقة

(٣) التعديلات بناءً على واقع التجربة .

(ج) التغيرات المرتبطة بالخدمة السابقة، أي التغيرات في التدفقات النقدية عند الوفاء بالعقود فيما يتعلق بالمطالبات المتكبدة .

ثانى عشر:- يجب على المنشأة أن تفصح أيضاً بشكل منفصل عن كل من المبالغ الآتية غير المرتبطة بخدمات التأمين المقدمة في الفترة، عند الانطباق:

(أ) التدفقات النقدية خلال الفترة، بما في ذلك:

(١) أقساط التأمين المستلمة فيما يخص عقود التأمين المصدرة أو المدفوعة فيما يخص عقود إعادة التأمين المحتفظ بها؛

(٢) التدفقات النقدية من اقتناء عقود التأمين

(٣)المطالبات المتكبدة التي تم دفعها ومصروفات خدمات التأمين الأخرى التي تم دفعها فيما يخص عقود التأمين المصدرة أو التي تم استردادها بموجب عقود إعادة التأمين المحتفظ بها، باستثناء التدفقات النقدية من اقتناء عقود التأمين.

(ب) أثر التغيرات في مخاطر عدم الأداء من جانب مص در عقود إعادة التأمين المحتفظ بها؛

(ج) دخل أو مصروفات تمويل التأمين

(د) أية بنود مستقلة إضافية قد تكون ضرورية لفهم التغير في صافي المبلغ الدفتري لعقود التأمين.

ثالث عشر:- يجب على المنشأة الإفصاح عن مطابقة من الرصيد الافتتاحي إلى الرصيد الختامي للأصول المثبتة ... للتدفقات النقدية من اقتناء عقود التأمين ويرتب على المنشأة تجميع معلومات المطابقة بمستوى يتفق مع مستوى مطابقة عقود التأمين.

رابع عشر:- يجب على المنشأة أن تفصح بشكل منفصل في المطابقة المطلوبة ...عن أية خسائر هبوط وأية عكس الخسائر الهبوط مثبتة .

خامس عشر:- فيما يخص عقود التأمين المصدرة بخلاف تلك التي طبق عليها منهج تخصيص أقساط التأمين ... يجب على المنشأة أن تفصح عن تحليل لإيراد التأمين المثبت في الفترة بما يشمل ما يلي:

(أ) المبالغ المتعلقة بالتغيرات في الالتزام المتعلق بالتغطية المتبقية..مع الإفصاح بشكل منفصل عما يلي:

(١)مصروفات خدمات التأمين المتكبدة أثناء الفترة .

(٢) التغير في التعويض المطلوب لتحمل المخاطر غير المالية.

(٣) مبلغ هامش الخدمة التعاقدية المثبت ضمن الربح أو الخسارة بسبب نقل الخدمات خلال الفترة.

(٤) المبالغ الأخرى، إن وجدت على سبيل المثال التعديلات بناء على واقع التجربة تبعاً المقبوضات أقساط التأمين بخلاف تلك المتعلقة بالخدمة المستقبلية .

(ب) الجزء المخصص من أقساط التأمين المتعلق باسترداد التدفقات النقدية من اقتناء عقود التأمين .

سادس عشر:- فيما يخص عقود التأمين بخلاف تلك التي طبق عليها منهج تخصيص أقساط التأمين ... ، يجب على المنشأة أن تفصح عن الأثر الواقع على قائمة المركز المالي بسبب عقود التأمين المصدرة بشكل منفصل عن عقود إعادة التأمين المحتفظ بها المثبتة بشكل أولي في الفترة، بما يوضح أثر هذه العقود عند الاعتراف الأولي على ما يلي:

(أ) تقديرات القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية الخارجة، والتي توضح بشكل منفصل مبلغ التدفقات النقدية من اقتناء عقود التأمين

(ب) تقديرات القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية الداخلة

(ج) التعويض المطلوب لتحمل المخاطر غير المالية؛

(د) هامش الخدمة التعاقدية.

ويراعى انه ... يجب على المنشأة أن تفصح شكل منفصل عن المبالغ الناتجة عن:

(١) العقود المقتناة من منشات أخرى في عمليات نقل عقود التأمين أو تجميع الأعمال؛

(ب) مجموعات العقود التي تعد المحملة بخسارة.

سابع عشر:- فيما يخص عقود التأمين بخلاف تلك التي طبق عليها منهج تخصيص أقساط التأمين .. يجب على المنشأة أن تفصح عن الوقت الذي تتوقع أن تثبت فيه هامش الخدمة التعاقدية المتبقي في نهاية الفترة المالية ضمن الربح أو الخسارة، سواء كمياً، في الفترات الزمنية المناسبة، أو عن طريق تقديم معلومات

نوعية (غير موجود بثقبة). ويجب تقديم مثل هذه المعلومات بشكل منفصل لكل من عقود التأمين المصدرة وعقود إعادة التأمين المحتفظ بها. **ثامن عشر**:- يجب على المنشأة أن تفصح كمياً، في نطاقات زمنية مناسبة عن الوقت الذي تتوقع أن تقوم فيه بإلغاء إثبات الأصل الخاص بالتدفقات النقدية من اقتناء عقود التأمين .

تاسع عشر:- يجب على المنشأة أن تفصح عن إجمالي مبلغ دخل أو مصروفات تمويل التأمين في الفترة المالية وأن توضحه ويجب على المنشأة أن توضح بشكل خاص العلاقة بين دخل أو مصروفات تمويل التأمين وعائد الاستثمار على أصولها ، لتمكين مستخدمي قوائمها المالية من تقويم موارد دخل أو مصروفات التمويل المثبتة ضمن الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر.

عشرون :- فيما يخص العقود ذات ميزات المشاركة المباشرة، يجب على المنشأة توضيح بنية البنود الأساسية والإفصاح عن قيمتها العادلة.

الحادى والعشرون:- فيما يخص العقود ذات ميزات المشاركة المباشرة، إذا اختارت المنشأة عدم تعديل هامش الخدمة التعاقدية تبعاً لبعض التغيرات في التدفقات النقدية عند الوفاء بالعقود ... يجب عليها أن تفصح عن أثر ذلك الاختيار على تعديل هامش الخدمة التعاقدية في الفترة الحالية.

الثانى وعشرون:- فيما يخص العقود ذات ميزات المشاركة المباشرة، إذا قامت المنشأة بتغيير أساس تقسيم دخل أو مصروفات تمويل التأمين بين الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر، ... فيجب عليها أن تفصح، في الفترة التي حدث فيها التغيير في المنهج، عما يلي:

(أ) السبب في ضرورة قيام المنشأة بتغيير أساس التقسيم

(ب) مبلغ أي تعديل لكل بند مستقل متأثر في القوائم المالية

(ج) المبلغ الدفتري لمجموعة عقود التأمين التي طبق عليها التغير في تاريخ التغير.

المبالغ عند التحويل

الثالث والعشرون:- يجب على المنشأة أن تقدم إفصاحات تمكن مستخدمي القوائم المالية من تحديد أثر مجموعات عقود التأمين المقاسة في تاريخ التحول بتطبيق المنهج الرجعي المعدل .. أو منهج القيمة العادلة .. على هامش الخدمة التعاقدية وإيراد التأمين في الفترات اللاحقة. ومن ثم، يجب على المنشأة أن تفصح عن مطابقة هامش الخدمة التعاقدية .. ومبلغ إيراد التأمين .. بشكل منفصل لكل من:

(أ) عقود التأمين الموجودة في تاريخ التحول التي طبقت عليها المنشأة المنبج الرجعي المعدل؛

(ب) عقود التأمين الموجودة في تاريخ التحول التي طبقت عليها المنشأة منسج القيمة العادلة

(ج) جميع عقود التأمين الأخرى.

الرابع والعشرون:- تقوم المنشأة التي تختار تقسيم دخل أو مصروفات تمويل التأمين بين الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر ... لتحديد الفرق التراكمي بين دخل أو مصروف تمويل التأمين الذي كان سيتم إثباته ضمن الربح أو الخسارة وإجمالي دخل أو مصروفات تمويل التأمين في تاريخ التحول المجموعات عقود التأمين التي ينطبق عليها التقسيم.

، يجب على المنشأة أن تفصح عن مطابقة بدءاً من الرصيد الافتتاحي إلى الرصيد الختامي للمبالغ التراكمية التي تم تضمينها في الدخل الشامل الآخر للأصول المالية

المقاسة بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر فيما يتعلق بمجموعات عقود التأمين.

ويجب أن تتضمن المطابقة، على سبيل المثال، المكاسب أو الخسائر المثبتة ضمن الدخل الشامل الآخر خلال الفترة والمكاسب والخسائر المثبتة سابقاً ضمن الدخل الشامل الآخر خلال الفترات السابقة والتي أعيد تبويبها خلال الفترة إلى الربح أو الخسارة.

الخامس والعشرون:- يجب على المنشأة أن تفصح عن الاجتهادات المهمة والتغيرات في الاجتهادات التي جرت عند تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم ٥٠ وبصفة خاصة، يجب على المنشأة أن تفصح عن المدخلات والافتراضات وأساليب التقدير المستخدمة، بما في ذلك:

(أ) الطرق المستخدمة لقياس عقود التأمين الواقعة في نطاق معيار المحاسبة المصري رقم ٥٠ وآليات تقدير المدخلات في تلك الطرق. وما لم يكن ذلك غير ممكن عملياً، يجب على المنشأة أيضاً أن تقدم معلومات كمية حول تلك المدخلات.

(ب) أي تغيرات في الطرق والآليات الخاصة بتقدير المدخلات المستخدمة لقياس العقود، وسبب كل تغير، ونوع العقود المتأثرة.

(ج) بالقدر غير المغطى في البند (أ)، المنهج المستخدم:

(١) لتمييز التغيرات في تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية الناتجة عن ممارسة السلطة التقديرية عن التغيرات الأخرى في تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية للعقود التي بدون

ميزات المشاركة المباشرة .

(٢) لتحديد التعويض المطلوب لتحمل المخاطر غير المالية، بما في ذلك تحديد ما إذا كانت التغيرات في هذا التعويض مقسمة إلى مكون لخدمات التأمين ومكون لتمويل التأمين أم أنها معروضة بشكل كلي في نتيجة خدمات التأمين

(٣) لتحديد معدلات الخصم

(٤) لتحديد مكونات الاستثمار.

(٥)لتحديد الوزن النسبي للمنافع التي توفرها تغطية التأمين وخدمة عائد الاستثمار أو تغطية التأمين والخدمة المتعلقة بالاستثمار .

السادس والعشرون:- إذا اختارت المنشأة تقسيم دخل أو مصروفات تمويل التأمين إلى مبالغ معروضة ضمن الربح أو الخسارة ومبالغ معروضة ضمن الدخل الشامل الآخر... يجب على المنشأة أن تفصح عن توضيح للطرق المستخدمة لتحديد دخل أو مصروف تمويل التأمين المثبت ضمن الربح أو الخسارة.

السابع والعشرون:- يجب على المنشأة أن تفصح عن مستوى الثقة المستخدم لتحديد التعويض المطلوب لتحمل المخاطر غير المالية. فإذا استخدمت المنشأة أسلوباً آخر خلاف أسلوب مستوى الثقة لتحديد التعويض المطلوب لتحمل المخاطر غير المالية، وجب عليها الإفصاح عن الأسلوب المستخدم ومستوى الثقة المقابل لنتائج ذلك الأسلوب.

الثامن والعشرون:- يجب على المنشأة الإفصاح عن منحنى العائد أو نطاق منحنيات العائد المستخدم الخصم التدفقات النقدية التي لا تتباين تبعاً البنود للعوائد على الأساس .

وعندما تقدم المنشأة هذا الإفصاح بشكل مجمع لعدد من مجموعات عقود التأمين، يجب عليها تقديم هذه الإفصاحات في شكل متوسطات مرجحة، أو نطاقات ضيقة نسبياً.

التاسع والعشرون:- يجب على المنشأة أن تفصح عن معلومات تمكن مستخدمي قوائمها المالية من تقويم طبيعة التدفقات النقدية المستقبلية الناتجة عن العقود الواقعة في نطاق معيار المحاسبة المصري رقم ٥٠ ومبلغ هذه التدفقات وتوقيتها وعدم تأكدها.

وتركز هذه الإفصاحات على المخاطر التأمينية والمالية الناشئة عن عقود التأمين وكيفية إدارتها. وتشمل المخاطر المالية عادة، على سبيل المثال لا الحصر المخاطر الائتمانية ومخاطر السيولة ومخاطر السوق.

الثلاثون:- إذا كانت المعلومات المفصح عنها فيما يتعلق بتعرض المنشأة للمخاطر في نهاية الفترة المالية غير معبرة عن تعرضها للمخاطر خلال الفترة، فيجب على المنشأة أن تفصح عن تلك الحقيقة، وعن السبب في عدم اعتبار التعرض في نهاية الفترة تعرضاً معبراً، وأن تفصح عن معلومات إضافية معبرة عن تعرض المنشأة للمخاطر خلال الفترة.

الحادى والثلاثون:- فيما يخص كل نوع من المخاطر الناشئة عن العقود الواقعة في نطاق معيار المحاسبة المصري رقم ٥٠، يجب على المنشأة أن تفصح عن:

(أ) التعرض للمخاطر وكيفية نشأتها؛

(ب) أهداف المنشأة وسياساتها وآلياتها فيما يتعلق بإدارة المخاطر والطرق المستخدمة لقياس المخاطر

(ج) أي تغيرات في (أ) أو (ب) عن الفترة السابقة.

الثانى والثلاثون:- فيما يخص كل نوع من المخاطر الناشئة عن العقود الواقعة في نطاق معيار المحاسبة المصري رقم ٥٠، يجب على المنشأة أن تفصح عن: معلومات كمية موجزة عن تعرضها لذلك الخطر في نهاية الفترة المانية. ويجب أن يكون هذا الإفصاح قائما على المعلومات المقدمة داخلياً لكبار موظفي الإدارة بالمنشأة

الثالث والثلاثون:- يجب على المنشأة أن تفصح عن المعلومات المتعلقة بأثر الأطر التنظيمية التي تعمل فيها؛ مثل الحد الأدنى لمتطلبات رأس المال أو ضمانات معدل الفائدة المطلوبة.

الرابع والثلاثون:- يجب على المنشأة أن تفصح عن المعلومات المتعلقة بتركزات المخاطر الناشئة عن العقود التي تقع في نطاق معيار المحاسبة المصري رقم ٥٠، بما في ذلك وصف للكيفية التي تحدد بها المنشأة التركزات ووصف للخاصية المشتركة التي تحدد كل تركز مثل نوع الحدث المغطى بالتأمين أو الصناعة أو المنطقة الجغرافية أو العملة.

وقد تنشأ تركزات المخاطر المالية، **على سبيل المثال**، من ضمانات معدل الفائدة التي تدخل حيز النفاذ بنفس المستوى لعدد كبير من العقود. وقد تنشأ تركزات المخاطر المالية أيضا من تركزات للمخاطر غير المالية كأن تقوم المنشأة على سبيل المثال بتقديم حماية ضد المسؤولية عن منتج لشركات الأدوية مع احتفاظها في نفس الوقت باستثمارات في تلك الشركات.

الخامس والثلاثون:- يجب على المنشأة أن تفصح عن المعلومات المتعلقة بالحساسية تجاه التغيرات في التعرض للمخاطر الناشئة عن العقود التي تقع في نطاق معيار المحاسبة المصري رقم ٥٠. ومن أجل الالتزام بهذا المتطلب، يجب على المنشأة أن تفصح عن:

(أ) تحليل للحساسية يظهر كيف كان الربح أو الخسارة وحقوق الملكية سيتأثران بالتغيرات في متغيرات المخاطر التي كانت محتملة بشكل معقول في نهاية الفترة المالية:

(١)فيما يخص مخاطر التأمين بما يوضح الأثر على عقود التأمين المصدرة، قبل وبعد تقليص المخاطر من خلال عقود إعادة التأمين المحتفظ بها؛

(٢) فيما يخص كل نوع من أنواع مخاطر السوق بطريقة توضح العلاقة بين الحساسية تجاه التغيرات في التعرض للمخاطر الناشئة عن عقود التأمين وتلك الناشئة عن الأصول المالية التي تحتفظ بها المنشأة.

(ب) الطرق والافتراضات المستخدمة في إعداد تحليل الحساسية

(ج) التغيرات عن الفترة السابقة في الطرق والافتراضات المستخدمة في إعداد تحليل الحساسية وأسباب مثل هذه التغيرات.

السادس والثلاثون:- إذا قامت المنشأة بإعداد تحليل حساسية يوضح كيفية تأثر المبالغ المختلفة .. بالتغيرات في التعرض للمخاطر واستخدمت ذلك التحليل الإدارة المخاطر الناشئة عن العقود التي تقع في نطاق معيار المحاسبة المصري رقم ٥٠، فيجوز لها استخدام ذلك التحليل بدلاً من التحليل المحدد في البند السابق كما يجب على المنشأة أن تفصح عن:

(أ) توضيح للطريقة المستخدمة في إعداد مثل هذا التحليل الخاص بالحساسية والمعايير والافتراضات الرئيسة التي تستند إليها المعلومات المقدمة

(ب) توضيح لهدف الطريقة المستخدمة ولأي قيود قد تفضي إلى المعلومات المقدمة.

مخاطر التأمين تطور المطالبات

السابع والثلاثون :- يجب على المنشأة أن تفصح عن المطالبات الفعلية مقارنة بالتقديرات السابقة لمبلغ المطالبات غير المخصوم أي تطور المطالبات). ويجب أن يبدأ الإفصاح المتعلق بتطور المطالبات من الفترة التي نشأت فيها أول مطالبة (مطالبات) جوهرية والتي لا يزال يوجد بشأنها عدم تأكد حول مبلغ مدفوعات المطالبات وتوقيتها في نهاية لفترة المالية؛ ولكن لا يلزم أن تعود بداية الإفصاح لأكثر من ١٠ سنوات قبل نهاية الفترة المالية.

ولا يُطلب من المنشأة الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بتطور المطالبات التي تزول عادة حالة عدم التأكد المحيطة بمبلغ مدفعاتها وتوقيتها خلال سنة واحدة.

ويجب على المنشأة أن تطابق الإفصاح المتعلق بتطور المطالبات بمجموع المبلغ الدفتري لمجموعات عقود التأمين.

الثامن والثلاثون :- فيما يخص المخاطر الائتمانية الناشئة عن العقود الواقعة في نطاق معيار المحاسبة المصري رقم ٥٠، يجب على المنشأة أن تفصح عن:

(أ) المبلغ الأكثر تعبيراً عن الحد الأقصى لتعرضها للمخاطر الائتمانية في نهاية الفترة المالية، بشكل منفصل لعقود التأمين المصدرة وعقود إعادة التأمين المحتفظ بها؛

(ب) المعلومات المتعلقة بالجودة الائتمانية لعقود إعادة التأمين المحتفظ بها التي تعد أصولاً.

مخاطر السيولة معلومات أخرى

التاسع والثلاثون:- فيما يخص مخاطر السيولة الناشئة عن العقود الواقعة في نطاق معيار المحاسبة المصري رقم ٥٠ يجب على المنشأة أن تفصح عن:

(أ) وصف لكيفية إدارتها لمخاطر السيولة.

(ب) تحليلات منفصلة لأجال الاستحقاق الخاصة بمحافظ عقود التأمين المصدرة التي تعد التزامات ومحافظ عقود إعادة التأمين المحتفظ بها التي تعد التزامات على أن توضح تلك التحليلات بحد أدنى صافي التدفقات النقدية للمحافظ لكل سنة من السنوات الخمس الأولى بعد تاريخ القوائم المالية وبشكل مجمع بعد السنوات الخمس الأولى والمنشأة ليست مطالبة بأن تضمن في هذه التحليلات الالتزامات المتعلقة بالتغطية المتبقية المقاسة ...يجوز أن تكون التحليلات في صورة:

(١) تحليل، بحسب التوقيت المقدر، لصافي التدفقات النقدية التعاقدية غير المخصومة المتبقية أو

(٢) تحليل، بحسب التوقيت المقدر، لتقديرات القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية.

(ج) المبالغ المستحقة السداد عند الطلب، مع توضيح العلاقة بين مثل هذه المبالغ والمبلغ الدفتري المحافظ العقود ذات الصلة، في حالة عدم الإفصاح عنها عملاً بالبند (ب) من هذه الفقرة.

الإفصاحات المتعلقة بالمنشآت التي تمارس التأمين التكافلي أو التعاوني أو إعادة التأمين التكافلي أو التعاوني.

إذا كانت الشركة تطبق مبادئ التأمين التكافلي أو إعادة التأمين التكافلي القائم على الفصل بين عمليات التأمين وعمليات المساهمين، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة، والإفصاح عما يلي:

ا- الإفصاح عن الأصول والالتزامات والدخل والمصروفات وعناصر الدخل الشامل الآخر بأسلوب يحقق تمييز ما يخص عمليات التأمين وما يخص عمليات المساهمين

ب –الإفصاح عن الصفة التعاقدية بين الشركة والمؤمن له على سبيل المثال: وجود نص في الوثيقة بأن الشركة مدير لعمليات التأمين – أو وكيل – أو مضارب أو أنها هي المؤمن.
ج –الإفصاح عن طبيعة العقود المحولة من شركات التأمين، أو من خلال تجميع أعمال، والتي تختلف عن طبيعة العقود التي تدخل فيها الشركة.

د–الإفصاح عن عقود الضمان المالي إذا اختارت الشركة معاملتها على أنها عقود تأمين حسبما يسمح بها المعيار وما إذا كانت عقوداً لعمليات التأمين أم لعمليات المساهمين.

هـ – الإفصاح عن العقود المكونة لمجموعة أو سلسلة من العقود التي يرى المعيار في الفقرة رقم ٩ أنه قد يكون من الضروري التعامل مع تلك المجموعة أو السلسلة من العقود ككل. بحسب تعلقها
و – إذا تضمن عقد التأمين مكونات غير تأمينية، فيجب الإفصاح عن تلك المكونات بعمليات التأمين أو بعمليات المساهمين ز. الإفصاح عن تخصيص مزايا المشاركة الاختيارية إن وجدت المشار إليها في الفقرة رقم ٧١ من المعيار بين عمليات التأمين وعمليات المساهمين.
ح– الإفصاح عن الترتيبات التعاقدية المتعلقة بخدمات الإدارة ورسومها، ونصيب الشركة من فائض عمليات التأمين على سبيل المثال: رسوم وكالة تستقطع بعد ترحيل نسبة من الفائض لحملة الوثائق رسوم وكالة أو مضاربة تسجل كمصروف في قائمة دخل عمليات التأمين؛ حافز أداء بنسبة من الفائض مع الإفصاح عن تلك المبالغ.

المبحث الحادى عشر :-
تاريخ السريان والتحول

اولا:- تاريخ السريان

١- يجب على المنشأة تطبيق معيار المحاسبة المصري ٥٠ للفترات المالية السنوية التي تبدأ في أو بعد يوليو ٢٠٢٤ ، وإذا طبقت المنشأة معيار المحاسبة المصري ٥٠ لفترة أسبق، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

٢- لأغراض متطلبات التحول .. فان:

(أ) تاريخ التطبيق الأولي هو بداية الفترة المالية السنوية التي تطبق فيها المنشأة لأول مرة معيار المحاسبة المصري رقم ٥٠.

(ب) تاريخ التحول هو بداية الفترة المالية السنوية التي تسبق مباشرة تاريخ التطبيق الأولي.

ثانيا :- ضوابط التحول

٣- مالم يكن ذلك غير ممكن عملياً ... ، يجب على المنشأة أن تطبق معيار المحاسبة المصري رقم ٥٠ بأثر رجعي، باستثناء ما يلي:

(أ) غير مطلوب من المنشأة عرض المعلومات الكمية المطلوبة بموجب .. معيار المحاسبة المصري رقم ٥ السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"؛

(ب) لا يجوز للمنشأة تطبيق الخيار الخاص بعد اثبات التغير فى هامش الخدمة التعاقدية لاظهار بعض او كل اثر التغيراتفى القيمة الزمنية للنقود والمخاطر المالية .. للفترات التي تسبق تاريخ التحول ويجوز للمنشأة تطبيق هذا الخيار.. بأثر

مستقبلي في تاريخ التحول أو بعده إذا قامت بتعيين علاقات تقليص المخاطر في تاريخ تطبيقها للخيار أو قبله.

٤- لتطبيق معيار المحاسبة المصري رقم ٥٠ بأثر رجعي، يجب على المنشأة أن تقوم بما يلي في تاريخ التحول :-

(أ) تحديد كل مجموعة من عقود التأمين وإثباتها وقياسها كما لو كان معيار المحاسبة المصري رقم ٥٠ مطبقاً دائماً

(أأ) تحديد أي أصول خاصة بالتدفقات النقدية من اقتناء عقود التأمين، وإثباتها وقياسها، كما لو كان معيار المحاسبة المصري ٥٠ مطبقاً دائماً-و إذا لم يكن ممكناً عملياً ...، فيجب على المنشأة تطبيق المنهجين التاليين لقياس الأصل الخاص بالتدفقات النقدية من اقتناء عقود التأمين:

- المنهج الرجعي المعدل
- أو منهج القيمة العادلة.

(ب) إلغاء إثبات أي أرصدة قائمة ما كانت لتوجد فيما لو كان معيار المحاسبة المصري رقم ٥٠ مطبقاً دائما

(ج) إثبات أي فرق صافي ناتج عن التطبيق مباشرة في حقوق الملكية.

٥- إذا لم يكن ممكناً عملياً للمنشأة أن تطبق البند ٣ لمجموعة من عقود التامين، وجب عليها تطبيق المنهجين التاليين :

(أ) المنهج الرجعي المعدل . أو

(ب) منهج القيمة العادلة .

٦- يجوز للمنشأة اختيار تطبيق منهج القيمة العادلة .. لمجموعة عقود التأمين ذات ميزات المشاركة المباشرة التي يمكنها أن تطبق عليها معيار المحاسبة المصري ٥٠ بأثر رجعي في الحالتين الآتيتين وحدهما دون غيرهما :-

(أ) إذا اختارت المنشأة تطبيق خيار تقليص المخاطر .. . على مجموعة عقود التأمين بأثر مستقبلي من تاريخ التحول

(ب) إذا كانت المنشأة قد استخدمت مشتقات أو أدوات مالية غير مشتقة يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة أو عقود إعادة تأمين محتفظ بها لتقليص المخاطر المالية الناشئة عن مجموعة عقود التأمين .. ، قبل تاريخ التحول.

❖ **المنهج الرجعي المعدل**

يهدف المنهج الرجعي المعدل إلى تحقيق أقرب نتيجة ممكنة للتطبيق بأثر رجعي باستخدام المعلومات المعقولة والمؤيدة التي تكون متاحة بدون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما. وبناء عليه، **يجب على المنشأة القيام بما يلي عند تطبيق هذا المنهج** :

(أ) استخدام المعلومات المعقولة والمؤيدة. وإذا لم تتمكن المنشأة من الحصول على المعلومات المعقولة والمؤيدة اللازمة لتطبيق المنهج الرجعي المعدل، فيجب عليها تطبيق منهج القيمة العادلة.

(ب) تحقيق أقصى استخدام ممكن للمعلومات التي كان سيتم استخدامها في تطبيق المنهج الرجعي بالكامل، غير أنه لا يلزمها أن تستخدم سوى المعلومات المتاحة بدون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما.

❖ **التعديلات المسموح بإجرائها على التطبيق بأثر رجعي في المجالات التالية:**

(أ) تقييمات عقود التأمين أو مجموعات عقود التأمين التي كانت ستتم في تاريخ النشأة أو الاعتراف الأولى

(ب) المبالغ المرتبطة بهامش الخدمة التعاقدية أو مكون الخسارة لعقود التأمين بدون ميزات المشاركة المباشرة

(ج) المبالغ المرتبطة بهامش الخدمة التعاقدية أو مكون الخسارة لعقود التأمين ذات ميزات المشاركة المباشرة

(د) دخل أو مصروفات تمويل التأمين.

و لتحقيق هدف المنهج الرجعي المعدل، يسمح للمنشأة باستخدام كل تعديل وارد ... فقط إلى الحد الذي لا تتوفر فيه لدى المنشأة معلومات معقولة ومؤيدة لتطبيق المنهج الرجعي.

❖ **التقييمات عند النشأة أو الاعتراف الأولي**

١- يجب على المنشأة تحديد الأمور التالية باستخدام المعلومات المتاحة في تاريخ التحول:

(أ) كيفية تحديد مجموعات عقود التأمين .

(ب) ما إذا كان عقد التأمين يستوفي تعريف عقد التأمين ذي ميزات المشاركة المباشرة .

(ج) طريقة تحديد التدفقات النقدية التقديرية فيما يخص عقود التأمين التي بدون ميزات المشاركة المباشرة.

(د) ما إذا كان عقد الاستثمار يستوفي تعريف عقد الاستثمار ذي ميزات المشاركة الاختيارية الذي يقع ضمن نطاق معيار المحاسبة المصري ٥٠.

٢- يجب على المنشأة تبويب الالتزام بتسوية المطالبات التي تم تكبدها قبل اقتناء عقد التأمين في عملية نقل العقود تأمين لا تمثل نشاط أو عملية تجميع أعمال تقع ضمن نطاق معيار المحاسبة المصري ٢٩ على أنه التزام يتعلق بمطالبات متكبدة.

٣- لا يجوز للمنشأة تقسيم المجموعات إلى مجموعات لا تحتوي على عقود يفصل بين إصدارها فترة تزيد على سنة واحدة.

❖ تحديد هامش الخدمة التعاقدية أو مكون الخسارة لمجموعات عقود التأمين التي بدون ميزات المشاركة المباشرة

١- فيما يخص العقود التي بدون ميزات المشاركة المباشرة يجب على المنشأة أن تحدد هامش الخدمة التعاقدية أو مكون الخسارة في الالتزام المتعلق بالتغطية المتبقية .. في تاريخ التحول .

٢- يجب على المنشأة تقدير التدفقات النقدية المستقبلية في تاريخ الاعتراف الأولى لمجموعة عقود التأمين بأنها مبلغ التدفقات النقدية المستقبلية في تاريخ التحول أو في تاريخ سابق، إذا كانت التدفقات النقدية المستقبلية في ذلك التاريخ السابق يمكن تحديدها بأثر رجعي.. معدلة حسب التدفقات النقدية المعروف أنها قد حدثت بين تاريخ الاعتراف الأولى لمجموعة عقود التأمين وتاريخ التحول أو التاريخ السابق). التدفقات النقدية المعروف أنها قد حدثت تتضمن التدفقات النقدية الناتجة عن العقود التي انتهى وجودها قبل تاريخ التحول.

٣- يجب على المنشأة أن تحدد معدلات الخصم المطبقة في تاريخ الاعتراف الأولى لمجموعة عقود التأمين أو في أي وقت لاحق

(أ) باستخدام منحنى عائد يمكن ملاحظته يقارب لمدة الثلاثة أعوام على الأقل التي تسبق تاريخ التحول مباشرة، منحنى العائد المقدر .. في حالة وجود مثل هذا المنحنى الممكن ملاحظته

(ب) في حالة عدم وجود منحنى العائد الممكن ملاحظته المذكور في الفقرة (أ)، يجب تقدير معدلات الخصم المطبقة في تاريخ الاعتراف الأولي أو في أي تاريخ لاحق عن طريق تحديد متوسط الفرق بين منحنى عائد من الممكن ملاحظته ومنحنى العائد المقدر .

وتطبيق ذلك الفرق على ذلك المنحنى الممكن ملاحظته ويجب أن يكون ذلك الفرق متوسطاً على مدي الثلاث سنوات على الأقل التي تسبق تاريخ التحول مباشرة.

٤- يجب على المنشأة أن تحدد التعويض المطلوب لتحمل المخاطر غير المالية في تاريخ الاعتراف الأولي لمجموعة عقود التأمين أو في أي تاريخ لاحق عن طريق تعديل التعويض المطلوب لتحمل المخاطر غير المالية في تاريخ التحول حسب الإبراء المتوقع من المخاطر قبل تاريخ التحول. ويتم تحديد الإبراء المتوقع من المخاطر بالرجوع إلى الإبراء من المخاطر في عقود التأمين المشابهة التي تصدرها المنشأة في تاريخ التحول.

٥- يجوز للمنشأة أن تختار عدم تغيير معالجة التقديرات المحاسبية التي تم إجراؤها في القوائم المالية الدورية السابقة. وإلى الحد الذي تسمح به الفترة ج، يجب على تلك المنشأة تحديد هامش الخدمة التعاقدية أو مكون الخسارة في تاريخ التحول كما لو كانت المنشأة لم تعد قوائم مالية دورية قبل تاريخ التحول.

٦- يجب على المنشأة استخدام نفس الطريقة المنتظمة والمنطقية التي تتوقع استخدامها بعد تاريخ التحول ... لتخصيص أي تدفقات نقدية من اقتناء عقود تأمين

تم دفعها أو تم إثبات التزام لها عملاً بالمعايير الأخرى قبل تاريخ التحول (عدا) أي مبلغ يتعلق بعقود تأمين لم تعد موجودة قبل تاريخ التحول إلى:

(أ) مجموعات عقود التأمين المعترف بها في تاريخ التحول

(ب) مجموعات عقود التأمين المتوقع الاعتراف بها بعد تاريخ التحول.

٧- تؤدي التدفقات النقدية من اقتناء عقود التأمين التي تم دفعها قبل تاريخ التحول والمخصصة المجموعة من عقود التأمين المعترف بها في تاريخ التحول إلى تعديل هامش الخدمة التعاقدية لتلك المجموعة، طالما أن عقود التأمين المتوقع أن تكون موجودة في المجموعة قد تم إثباتها في ذلك التاريخ ... ويتم إثبات التدفقات النقدية الأخرى من اقتناء عقود التأمين التي تم دفعها قبل تاريخ التحول، بما في ذلك تلك المخصصة لمجموعة من عقود التأمين المتوقع الاعتراف بها بعد تاريخ التحول على أنها أصل.. إذا لم تتوفر لدى المنشأة معلومات معقولة ومؤيدة لتطبيق الفقرة ج ١٤ب، ليجب عليها تحديد المبالغ الآتية بصفر في تاريخ التحول

(أ) التعديل على هامش الخدمة التعاقدية لمجموعة عقود التأمين المعترف بها في تاريخ التحول وأي أصل خاص بالتدفقات النقدية من اقتناء عقود التأمين فيما يتعلق بتلك المجموعة؛

(ب) الأصل الخاص بالتدفقات النقدية من اقتناء عقود التأمين لمجموعات عقود التأمين المتوقع الاعتراف بها بعد تاريخ التحول.

٨- إذا كان ينتج عنه هامش خدمة تعاقدية في تاريخ الاعتراف الأولي فمن أجل تحديد هامش الخدمة التعاقدية في تاريخ التحول يجب على المنشاء القيام بما يلي:

(أ) إذا كانت المنشأة تطبق .. لتقدير معدلات الخصم المطبقة عند الاعتراف الأولي، فيجب عليها استخدام تلك المعدلات التجميع الفائدة على هامش الخدمة التعاقدية

(ب) تحدد المنشأة مبلغ هامش الخدمة التعاقدية المعترف به ضمن الربح أو الخسارة بسبب نقل الخدمات قبل تاريخ التحول ، ذلك عن طريق مقارنة وحدات التغطية المتبقية في ذلك التاريخ بوحدات التغطية المقدمة بموجب مجموعة العقود قبل تاريخ التحول .

٩- إذا كان التطبيق ينتج عنه مكون خسارة في الالتزام المتعلق بالتغطية المتبقية في تاريخ الاعتراف الأولي، وجب على المنشأة أن تحدد أي مبالغ مخصصة لمكون الخسارة قبل تاريخ التحول .. واستخدام أساس منتظم للتخصيص.

١٠- فيما يخص مجموعة عقود إعادة التأمين المحتفظ بها التي توفر تغطية لمجموعة محملة بخسارة من عقود التأمين والتي تم إبرامها في نفس وقت إصدار عقود التأمين أو قبل ذلك، يجب على المنشأة إنشاء مكون لاسترداد الخسارة في الأصل المتعلق بالتغطية المتبقية في تاريخ التحول .. يجب على المنشأة تحديد مكون استرداد الخسارة عن طريق ضرب:

(أ) مكون الخسارة في الالتزام المتعلق بالتغطية المتبقية لعقود التأمين الاساسية في تاريخ التحول ... في

(ب) نسبة المطالبات على عقود التأمين الأساسية التي تتوقع المنشأة استردادها من مجموعة عقود إعادة التأمين المحتفظ بها.

١١- قد تقوم المنشأة في تاريخ التحول بتضمين كل من عقود تأمين محملة بخسارة مغطاة بمجموعة من عقود إعادة التأمين المحتفظ بها وعقود تأمين محملة بخسارة غير مغطاة بمجموعة عقود إعادة التأمين المحتفظ بها، في مجموعة محملة بخسارة لعقود التأمين. .. في **تلك الحالات**، يجب على المنشأة استخدام أساس تخصيص منتظم ومنطقي التحديد الجزء، في مكون الخسارة المجموعة عقود التأمين المتعلق بعقود التأمين المغطاة بمجموعة عقود إعادة التأمين المحتفظ بها.

١٢- إذا لم تتوفر لدى المنشأة معلومات معقولة ومؤيدة .. فلا يجوز لها تحديد مكون استرداد خسارة فيما يخص مجموعة عقود إعادة التأمين المحتفظ بها.

❖ تحديد هامش الخدمة التعاقدية أو مكون الخسارة لمجموعات عقود التأمين ذات ميزات المشاركة المباشرة

فيما يخص العقود ذات ميزات المشاركة المباشرة، يجب على المنشأة أن تحدد هامش الخدمة التعاقدية أو مكون الخسارة في الالتزام المتعلق بالتغطية المتبقية في تاريخ التحول على أنه:

(أ) إجمالي القيمة العادلة للبنود الأساسية في ذلك التاريخ؛ مطروحاً منه

(ب) التدفقات النقدية عند الوفاء بالعقود في ذلك التاريخ مضافاً إليها أو مطروحاً منها

(ج) تعديل تبعاً لما يلي:

(١) المبالغ التي تفرضها المنشأة على حاملي الوثائق بما في ذلك المبالغ المخصومة من البنود الأساسية قبل ذلك التاريخ.

(٢) المبالغ المدفوعة قبل ذلك التاريخ والتي لم تكن لتتباين بناء على البنود الأساسية.

(٣) التغير في تعديل المخاطر للمخاطر غير المالية الناتجة عن الإبراء من المخاطر قبل ذلك التاريخ. ويجب على المنشأة تقدير هذا المبلغ بالرجوع إلى الإبراء من المخاطر في عقود التأمين المشابهة التي تصدرها المنشأة في تاريخ التحول.

(٤) التدفقات النقدية من اقتناء عقود التأمين التي تم دفعها أو التي تم إثبات التزام لها عملاً بالمعايير الأخرى قبل تاريخ التحول والتي تم تخصيصها للمجموعة .

(د) إذا كانت البنود (أ) – (ج) ينتج عنها هامش خدمة تعاقدية يتم طرح مبلغ هامش الخدمة التعاقدية الذي يرتبط بالخدمة المقدمة قبل ذلك التاريخ. ويمثل إجمالي البنود (أ) – (ج) إجمالي هامش الخدمة التعاقدية لجميع الخدمات المقرر تقديمها بموجب مجموعة العقود، أي قبل أي مبالغ كان سيتم إثباتها ضمن الربح أو الخسارة للخدمات المقدمة. ويجب على المنشأة أن تقدر المبالغ التي كان سيتم إثباتها ضمن الربح أو الخسارة مقابل الخدمات المقدمة عن طريق مقارنة وحدات التغطية المتبقية في تاريخ التحول بوحدات التغطية المقدمة بموجب مجموعة العقود قبل تاريخ التحول؛ أو

(هـ) إذا كانت البنود (أ) – (ج) ينتج عنها مكون خسارة، يتم تعديل مكون الخسارة إلى صفر وزيادة الالتزام المتعلق بالتغطية المتبقية باستثناء منه مكون الخسارة بنفس المبلغ.

❖ دخل أو مصروفات تمويل التأمين

١- فيما يخص مجموعات عقود التأمين التي .. تشمل عقوداً يفصل بين إصدارها فترة تزيد على سنة واحدة

(أ) يُسمح للمنشأة بأن تحدد معدلات الخصم في تاريخ الاعتراف الأولي ...ومعدلات الخصم في تاريخ المطالبة المتكبدة .. في تاريخ التحول بدلاً من تاريخ الاعتراف الأولي أو تاريخ المطالبة المتكبدة.

(ب) إذا اختارت الشركة تقسيم دخل أو مصروفات تمويل التأمين بين مبالغ يتم إدراجها ضمن الربح أو الخسارة ومبالغ يتم إدراجها ضمن الدخل الشامل الآخر ... يلزم على المنشأة أن تحدد المبلغ التراكمي لدخل أو مصروف تمويل التأمين المثبت

ضمن الدخل الشامل الآخر في تاريخ التحول في الفترات المستقبلية. ويسمح للمنشأة بتحديد ذلك الفرق التراكمي .. أو تحديده :

(١) يصفر، ما لم ينطبق البند (٢)؛

(٢) فيما يخص عقود التأمين ذات ميزات المشاركة المباشرة .. بمبلغ يعادل المبلغ التراكمي المثبت ضمن الدخل الشامل الآخر للبنود الأساسية.

٢- فيما يخص مجموعات عقود التأمين التي لا تشمل عقوداً يفصل بين إصدارها فترة تزيد على سنة واحدة

(أ) إذا اختارت المنشأة تقسيم دخل أو مصروفات تمويل التأمين بين مبالغ يتم إدراجها ضمن الربح أو الخسارة ومبالغ يتم إدراجها ضمن الدخل الشامل الآخر.. يلزم على المنشأة أن تحدد المبلغ التراكمي لدخل أو مصروف تمويل التأمين المثبت ضمن الدخل الشامل الآخر في تاريخ التحول .. في الفترات المستقبلية.

ويجب على المنشأة أن تحدد ذلك الفرق التراكمي كالتالى :

(١) فيما يخص عقود التأمين التي لا يكون للتغيرات في الافتراضات المرتبطة بمخاطرها المالية أثر جوهري على المبالغ المدفوعة لحامل الوثيقة .. تقدير معدلات الخصم عند الاعتراف الأولى باستخدام معدلات الخصم المطبقة في تاريخ الاعتراف الأولى .

(٢) فيما يخص عقود التأمين التي يكون للتغيرات في الافتراضات المرتبطة بمخاطرها المالية أثر جوهري على المبالغ المدفوعة لحاملي الوثائق ستطبق عليها المنشأة طرق التخصيص المنتظم... على أساس أن الافتراضات المتعلقة بالمخاطر المالية التي طبقت في تاريخ الاعتراف الأولى هي تلك المطبقة في تاريخ التحول أي بقيمة صفر

(٣) فيما يخص عقود التأمين التي تطبيق منهج تخصيص أقساط التأمين على عقود التأمين ستطبق عليها المنشأة طرق التخصيص المنتظم ... لتقدير معدلات الخصم عند الاعتراف الأولي أو في أي تاريخ لاحق) – باستخدام معدلات الخصم المطبقة في تاريخ المطالبة المتكبدة، .

(٤) فيما يخص عقود التأمين ذات ميزات المشاركة المباشرة و إذا كانت المنشأة تحتفظ باختيارها أو لأنها مطالبة بذلك، بالبنود الأساسية لعقود التأمين ذات ميزات المشاركة المباشرة والتي تنطبق عليها الفقرة ب على أنه يعادل المبلغ التراكمي المثبت ضمن الدخل الشامل الآخر للبنود الأساسية.

و يجوز للمنشأة أن تختار عدم تغيير معالجة التقديرات المحاسبية التي تم إجراؤها في القوائم المالية الدورية السابقة. ... يجب على تلك المنشأة تحديد المبالغ المتعلقة بدخل أو مصروفات تمويل التأمين في تاريخ التحول كما لو كانت المنشأة لم تعد قوائم مالية دورية قبل تاريخ التحول.

- **منهج القيمة العادلة**

١– يجب على المنشأة، من أجل تطبيق منهج القيمة العادلة، أن تحدد هامش الخدمة التعاقدية أو مكون الخسارة في الالتزام المتعلق بالتغطية المتبقية في تاريخ التحول على أنه الفرق بين القيمة العادلة المجموعة عقود التأمين في ذلك التاريخ والتدفقات النقدية عند الوفاء المقاسة في ذلك التاريخ. وعند تحديد تلك القيمة العادلة، لا يجوز للمنشأة تطبيق الفقرة ٤٧ من معيار المحاسبة المصري ٤٥ " قياس القيمة العادلة" فيما يتعلق بميزة تحت الطلب".

٢- فيما يخص مجموعة عقود إعادة التأمين المحتفظ بها ... يجب على المنشأة تحديد مكون استرداد الخسارة في الأصل المتعلق بالتغطية المتبقية في تاريخ التحول عن طريق ضرب:

(أ) مكون الخسارة في الالتزام المتعلق بالتغطية المتبقية لعقود التأمين الأساسية في تاريخ التحول ... في

(ب) نسبة المطالبات على عقود التأمين الأساسية التي تتوقع المنشأة استردادها من مجموعة عقود إعادة التأمين المحتفظ بها.

٣- قد تقوم المنشأة في تاريخ التحول بتضمين كل من عقود تأمين محملة بخسارة مغطاة بمجموعة من عقود إعادة التأمين المحتفظ بها وعقود تأمين محملة بخسارة غير مغطاة بمجموعة عقود إعادة التأمين المحتفظ بها، في مجموعة محملة بخسارة العقود ..

في تلك الحالات، يجب على المنشأة استخدام أساس تخصيص منتظم ومنطقي لتحديد الجزء، في مكون الخسارة لمجموعة عقود التأمين المتعلق بعقود التأمين المغطاة بمجموعة عقود إعادة التأمين المحتفظ بها.

٤- عند تطبيق منهج القيمة العادلة، يجوز للمنشأة تطبيق البند ٥ لتحديد ما يلي:

(أ) كيفية تحديد مجموعات عقود التأمين .

(ب) ما إذا كان عقد التأمين يستوفي تعريف عقد التأمين ذي ميزات المشاركة المباشرة.

(ج) طريقة تحديد التدفقات النقدية التقديرية لعقود التأمين التي بدون ميزات المشاركة المباشرة،

(د) ما إذا كان عقد الاستثمار يستوفي تعريف عقد الاستثمار ذي ميزات المشاركة الاختيارية الذي يقع ضمن نطاق المعيار المصري رقم (٥٠) .

٥- يجوز للمنشأة أن تختار تحديد الأمور الواردة في البند ٤ باستخدام:-
(أ) المعلومات المعقولة والمؤيدة للأمور التي كانت المنشأة ستحددها في ضوء أحكام العقد وظروف السوق في تاريخ النشأة أو الاعتراف الأولي، حسب الحاجة؛ أو
(ب) المعلومات المعقولة والمؤيدة المتاحة في تاريخ التحول.
٦- عند تطبيق منهج القيمة العادلة، يجوز للمنشأة أن تختار تبويب الالتزام بنسوية المطالبات التي تم تكبدها قبل اقتناء عقد التأمين في عملية نقل العقود تأمين لا تشكل نشاطاً أو في عملية تجميع أعمال يقع ضمن نطاق معيار المحاسبة المصري ٢٩ على أنه التزام يتعلق بمطالبات متكبدة.
٧- لا يُطلب من المنشأة، عند تطبيق منهج القيمة العادلة، ... ويجوز لها أن تدرج في المجموعة عقودا يفصل بين إصدارها فترة تزيد على سنة واحدة. ولا يجب على المنشأة تقسيم المجموعات إلى مجموعات تشمل فقط عقوداً مصدرة في غضون سنة واحد (أو أقل) إلا إذا كان لديها معلومات معقولة ومؤيدة لإجراء التقسيم. وسواء أكانت المنشأة تطبق البند ٥ أم لا، يُسمح لها بأن تحدد معدلات الخصم في تاريخ الاعتراف الأولي ... ومعدلات الخصم في تاريخ المطالبة المتكبدة ... في تاريخ التحول بدلاً من تاريخ الاعتراف الأولي أو تاريخ المطالبة المتكبدة.

٨- عند تطبيق منهج القيمة العادلة، إذا اختارت المنشأة تقسيم دخل أو مصروفات تمويل التأمين بين الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر، يسمح بتحديد المبلغ التراكمي لدخل أو مصروف تمويل التأمين المثبت ضمن الدخل الشامل الآخر في تاريخ التحول اما:

(أ) بأثر رجعي – ولا يتم ذلك إلا إذا كان لدى المنشأة معلومات معقولة وموثوقة للقيام بذلك؛ أ

(ب) بصفر، ما لم ينطبق البند (ج)؛

(ج) فيما يخص عقود التأمين ذات ميزات المشاركة المباشرة .. بمبلغ يعادل المبلغ التراكمي المثبت ضمن الدخل الشامل الآخر من البنود الأساسية.

✓ الأصل الخاص بالتدفقات النقدية من اقتناء عقود التأمين

١- عند تطبيق منهج القيمة العادلة فيما يخص الأصل الخاص بالتدفقات النقدية من اقتناء عقود التأمين .. في تاريخ التحول، يجب على المنشأة تحديد أصل خاص بالتدفقات النقدية من اقتناء عقود التأمين بمبلغ يساوي التدفقات النقدية من اقتناء عقود التأمين التي ستتكبدها المنشأة

في تاريخ التحول **فيما يخص الحقوق في الحصول على ما يلي:**

(أ) استرداد التدفقات النقدية المترتبة على اقتناء عقود التأمين من أقساط عقود التأمين التي تم إصدارها قبل تاريخ التحول ولكن لم يتم إثباتها في ذلك التاريخ

(ب) عقود التأمين المستقبلية التي تعد تجديدات لعقود التأمين المثبتة في تاريخ التحول وعقود التأمين الموضحة في البند (أ)؛

(ج) عقود تأمين مستقبلية، بخلاف تلك المذكورة في البند (ب)، بعد تاريخ التحول دون القيام مرة أخرى بدفع التدفقات النقدية من اقتناء عقود التأمين التي دفعتها المنشأة بالفعل والتي يمكن توزيعه شكل مباشر إلى محفظة عقود التأمين ذات الصلة.

٢- في تاريخ التحول، يجب على المنشأة أن تستبعد من قياس أية مجموعة لعقود التأمين مبلغ أي أصل خاص بالتدفقات النقدية من اقتناء عقود التأمين.

✓ **المعلومات المقارنة**

١- بغض النظر عن الإشارة إلى الفترة المالية السنوية التي تسبق مباشرة تاريخ التطبيق الأولي ... يجوز للمنشأة أيضا عرض معلومات مقارنة معدلة عملاً بالمعيار المحاسبة المصري رقم ٥٠ لأية فترات سابقة معروضة، لكنها غير مطالبة بالقيام بذلك.

وفي حالة قيام المنشأة بعرض معلومات مقارنة معدلة لأية فترات سابقة، فإن الإشارة إلى بداية الفترة المالية السنوية التي تسبق مباشرة تاريخ التطبيق الأولى... يجب أن تقرأ على أنها "بداية أسبق فترة مقارنة معدلة معروضة "

٢- لا يطلب من المنشأة تقديم الإفصاحات المحددة في الفقرات ٩٣ - ١٣٢ عن آية فترة معروضة قبل بداية الفترة المالية السنوية التي تسبق مباشرة تاريخ التطبيق الأولي.

٣- في حالة قيام المنشأة بعرض إفصاحات ومعلومات مقارنة غير معدلة عن أية فترات سابقة، يجب عليها أن تحدد بوضوح المعلومات التي لم يتم تعديلها، والإفصاح بأنها قد أعدت على أساس مختلف وشرح ذلك الأساس.

٤- لا يلزم المنشأة أن تفصح عن المعلومات غير المنشورة سابقاً عن تطور المطالبات التي وقعت في تاريخ سابق على خمسة أعوام قبل نهاية الفترة المالية السنوية التي قامت فيها بتطبيق معيار المحاسبة المصري رقم ٥٠ لأول مرة. ومع ذلك، فإذا لم تفصح المنشأة عن تلك المعلومات، فيجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة.

إعادة تحديد الأصول المالية

١- على المنشأة في تاريخ التطبيق الأولى لمعيار المحاسبة المصري رقم ٥٠ وقد طبقت معيار المحاسبة المصري ٤٧ على الفترات المالية السنوية التي تسبق التطبيق الأولي لمعيار المحاسبة المصري رقم ٥٠... :-

(أ) يجوز لها أن تعيد تقييم ما إذا كان أحد الأصول المالية المؤهلة يستوفي الشرط الوارد في الفقرة ٢.١.٤ (أ) أو الفقرة ٢.١.٤) (أ) من معيار المحاسبة المصري ٤٧. ولا يكون الأصل المالي مؤهلاً إلا إذا لم يكن محتفظ به فيما يتعلق بنشاط غير متصل بالعقود الواقعة في نطاق معيار المحاسبة المصري رقم ٥٠.

ومن أمثلة الأصول المالية التي لن تكون مؤهلة لإعادة التقييم الأصول المالية المحتفظ بها فيما يتعلق بالأنشطة البنكية، أو الأصول المالية المحتفظ بها في صناديق تتعلق بعقود استثمار تقع خارج نطاق معيار المحاسبة المصري رقم ٥٠.

(ب) يجب عليها أن تلغي تحديدها السابق للأصل المالي على أنه مقيس بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة إذا كان الشرط الوارد في الفقرة ٥.١.٤ من معيار المحاسبة المصري ٤٧ لم بعد مستوفي بسبب تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم ٥٠

(ج) يجوز أن تعين الأصل المالي على أنه مقيس بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة في حالة استيفاء الشرط الوارد في الفقرة ٥.١.٤ من معيار المحاسبة المصري ٤٧.

د) يجوز أن تعين استثماراً في أداة من أدوات حقوق الملكية على أنه بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر عملاً بالفقرة ٥.٧.٥ من معيار المحاسبة المصري ٤٧.

(هـ) يجوز أن تلغي تحديدها السابق لاستثمار في أداة من أدوات حقوق الملكة على أنه بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر عمل بالفقرة ٥.٧.٥ من معيار المحاسب المصري ٤٧.

٢- يجب على المنشأة تطبيق البند١ على أساس الحقائق والظروف القائمة في تاريخ التطبيق الأولى لمعيار المحاسبة المصري رقم ٥٠ ويجب على المنشأة تطبيق تلك التحديدات و التبويبات بأثر رجعي. وعند القيام بذلك، يجب على المنشأة تطبيق متطلبات التحول ذات الصلة الواردة في معيار المحاسبة المصري ٤٧. ويجب افتراض أن تاريخ التطبيق الأولى لذلك الغرض هو تاريخ التطبيق الأولى لمعيار المحاسبة المصري رقم ٥٠

٣- لا يطلب من المنشأة التي تطبق البند ١ إعادة عرض الفترات السابقة لإظهار أثر تلك التغيرات في التحديدات والتبويبات ويجوز للمنشأة أن تعيد عرض الفترات السابقة فقط إذا كان ذلك ممكناً بدون استخدام الإدراك المتأخر. وإذا أعادت المنشأة عرض الفترات السابقة، فإن القوائم المالية المعاد عرضها يجب أن تعكس جميع متطلبات معيار المحاسبة المصري ٤٧ لتلك الأصول المالية المتأثرة. وإذا لم تعد المنشأة عرض الفترات السابقة، فيجب عليها أن تثبت، ضمن الرصيد الافتتاحي للأرباح المرحلة أو ضمن مكون آخر لحقوق الملكية، كلما كان ذلك ملائماً في تاريخ التطبيق الأولى، أي فرق بين :-

(أ) المبلغ الدفتري السابق لتلك الأصول المالية

(ب) والمبلغ الدفتري لتلك الأصول المالية في تاريخ التطبيق الأولي.

٤- عندما تقوم المنشأة بتطبيق البند١ يجب عليها أن تفصح، في الفترة المالية السنوية تلك فيما يتعلق بتلك الأصول المالية بحسب الفئة:

(أ) في حال انطباق البند (أ) عن الأساس الذي استخدمته لتحديد الأصول المالية المؤهلة

(ب) في حال انطباق أي من البند١ (أ) – البند١ (هـ):

(١) عن صنف القياس والمبلغ الدفتري للأصول المالية المتأثرة المحددة مباشرة قبل تاريخ التطبيق الأولى المعيار المحاسبة المصري رقم ٥٠

(٢) عن صنف القياس الجديد والمبلغ الدفتري للأصول المالية المناثرة المحددة بعد تطبيق البند١

(ج) في حال انطباق البند١ (ب)، عن المبلغ الدفتري للأصول المالية في قائمة المركز المالي التي سبق تحديدها على أنها مقاسة بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة عملاً بالفقرة ٥.١.٤ من معيار المحاسبة المصري ٤٧ والتي لم تعد معينة على ذلك النحو.

٤- عندما تقوم المنشأة بتطبيق البند١، يجب عليها أن تفصح في الفترة المالية السنوية تلك عن المعلومات النوعية التي من شأنها أن تمكن مستخدمي القوائم المالية من فهم:

(أ) طريقة تطبيقها البند١ على الأصول المالية التي تغير تبويبها عند التطبيق الأولي لمعيار المحاسبة المصري رقم ٥٠

(ب) أسباب أي تحديد أو إلغاء تحديد للأصول المالية على أنها مقاسة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة عملاً بالفقرة ٥.١.٤ من معيار المحاسبة المصري ٤٧

(ج) سبب توصل المنشأة لأي استنتاجات مختلفة في التقييم الجديد عملاً بالفترة ٢.١.٤ (أ) أو ٢.١.٤ أ(أ) من معيار المحاسبة المصري ٤٧.

سحب معايير المحاسبة المصرية الأخرى

ج ٣٤) يحل معيار المحاسبة المصري رقم ٥٠ محل ويلغي معيار المحاسبة المصري ٣٧ " عقود التأمين". من تاريخ إصدار معيار المحاسبة المصري رقم ٥٠.

ج (٣٥) آية إشارة في معايير المحاسبة المصرية الأخرى الى معيار المحاسبة المصري رقم ٣٧ تستبدل الي معيار المحاسبة المصري رقم ٥٠.

المبحث الثانى عشر:- أحكام الفترة الانتقالية

يعد هذا الملحق جزءاً لا يتجزأ من معيار المحاسبة المصري رقم ٥٠ " عقود التأمين".

تطبق المنشأة خلال الفترة الانتقالية من تاريخ إصدار معيار المحاسبة المصري رقم (٥٠) "عقود التأمين" وحتى تاريخ بداية تطبيقه القواعد التالية:

(أ) الحقوق والتزامات الناشئة بموجب عقد تأمين كما هو معرف في هذا المعيار، بما في ذلك عقود إعادة التأمين، والعقود التي تحتوي على ميزة المشاركة الاختيارية، يطبق عليها المعالجات المحاسبية الواردة بدليل تطبيق معايير المحاسبة المصرية على قطاع التأمين الصادر بقرار مجلس إدارة الهيئة العامة للرقابة المالية رقم (٧٠) لسنة ٢٠١٦.

(ب) يتعين الاستمرار في تطبيق نموذج الخسائر الائتمانية المتوقعة الوارد في معيار المحاسبة المصري رقم ٤٧ الأدوات المالية على الأصول الناتجة من عقود التأمين، بالنسبة للمنشات التي طبقت هذا النموذج قبل صدور هذا المعيار، وذلك حتى تاريخ بداية تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم ٥٠ " عقود التأمين".

(ج) على المنشآت التي لم تطبق نموذج الخسائر الائتمانية المتوقعة الوارد في معيار المحاسبة المصري رقم ٤٧ "الأدوات المالية" على الأصول الناتجة من عقود

التأمين قبل صدور معيار المحاسبة المصري رقم ٥٠ عقود التأمين"، ألا تقوم بتطبيق هذا النموذج.

(د) بخلاف البنود الواردة في الفقرة د ١ (أ)، تطبق المنشأة سائر معايير المحاسبة المصرية المتعلقة بعمليات المنشأة على باقي بنود القوائم المالية لشركات التأمين.

المبحث الثالث عشر:-

ضوابط المتطلبات القانونية والنظامية لقياس المخصصات

المتطلبات القانونية والنظامية بشأن قياس واثبات اية مخصصات أو احتياطيات فنية أو انخفاض في قيمة أصول مالية لشركات التأمين المصرية

هـ ١) في حالة وجود أي متطلبات قانونية أو نظامية بشأن قياس واثبات آية مخصصات أو احتياطيات فنية أو مخصصات المقابلة انخفاض في قيمة أصول مالية أو تأمينية خاصة بمنشأة التأمين، فيجب اتباع الخطوات التالية:

(أ) يتم قياس هذه المخصصات أو الاحتياطيات الفنية أو مخصصات الخفاض في قيمة الأصول المالية طبقاً للمتطلبات القانونية أو النظامية.

(ب) عند تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم ٥٠ لأول مرة، يتم تكوين احتياطي خاص ضمن بنود حقوق الملكية بأي زيادة في القيم الناتجة من الفقرة هـ ا (أ) وبين قيم المخصصات أو الانخفاض في قيم الأصول المالية المحسوبة وفقاً لمتطلبات معايير المحاسبة المصرية، إن وجد، وذلك بالتحميل مباشرة على الأرباح أو الخسائر المرحلة.

(ج) في تاريخ إعداد القوائم المالية اللاحقة لتاريخ التطبيق الأولي لمعيار المحاسبة المصري رقم ٥٠، يتم تعديل رصيد الاحتياطي الخاص المذكور في الفقرة (هـ ١

(ب) بالزيادة أو الانخفاض ي الفرق بين القيم الناتجة من الفقرة (هـ ا (أ) وبين قيم المخصصات أو الانخفاض في قيم الأصول المالية المحسوبة وفقاً لمتطلبات معايير المحاسبة المصرية، في تاريخ المركز المالي الذي يتم إعداد القوائم المالية فيه، وذلك بالتحميل مباشرة على الأرباح أو الخسائر المرحلة، على ألا يصبح رصيد هذا الاحتياطي الخاص سالباً.

(د) لا يجوز في جميع الحالات استخدام هذا الاحتياطي الخاص سواء بتوزيعه أو رفعه إلى رأس المال أو ترحيله الى الأرباح المرحلة أو تخفيض الخسائر المرحلة به أو أي استخدام آخر

بخلاف ما هو مذكور في الفقرة هـ١ (ج) أعلاه، إلا بعد الحصول على موافقة كتابية مسبقة من الهيئة بذلك.

تفسير محاسبى مصرى (١)

ترتيبات امتيازات الخدمات العامة

ما المقصود بترتيبات امتيازات الخدمات العامة ؟

جرت الأمور فى الدولة على أن يتم تشييد وتشغيل وصيانة البنية التحتية للخدمات العامة

على سبيل المثال:– الطرق، والكباري والأنفاق، والمستشفيات، والمطارات، ومرافق توزيع المياه، وإمدادات الطاقة وشبكات الاتصالات – من قبل كيان عام وتمويلها من خلال اعتمادات الموازنة العامة.

وقد أدخلت الحكومة نظام ترتيبات الخدمة التعاقدية لجذب مشاركة القطاع الخاص في تطوير، وتمويل، وتشغيل وصيانة بعض مجالات تلك البنية التحتية.

وقد تكون البنية التحتية:– موجودة بالفعل.. أو قد يتم تشييدها خلال فترة ترتيب (عقد) الخدمة.

هذا الترتيب... ينطوى على منشأة قطاع خاص ... يطلق عليها **مشغل**

هذا المشغل ... يقوم بتشييد البنية التحتية المستخدمة لتقديم الخدمة العامة أو تطويرها (على سبيل المثال، من خلال زيادة سعتها) وتشغيل وصيانة تلك البنية التحتية لفترة محددة من الوقت.

و يدفع للمشغل.... مقابل خدماته على مدى فترة الترتيب.

يحكم هذا الترتيب ... عقد يحدد معايير الأداء، والآليات لتعديل الأسعار، وآليات تسوية الخلافات. **ويوصف هذا الترتيب .... بأنه ترتيب امتياز الخدمة العامة .**

.....

ما هى سمات ترتيب الخدمة العامة ؟

السمة الاولى :- طابع الخدمة العامة للالتزام الذى يتعهد به المشغل... حيث يتعهد المشغل بتقديم هذه الخدمات المتعلقة بالبنية التحتية للعامة ... نيابة عن هيئة عامه

السمة الثانية:- أن الطرف الذى يمنح ترتيب الخدمة (المانح) هو منشأة عامه ، بما في ذلك هيئة حكومية، أو منشأة من القطاع الخاص آلت إليها المسؤولية عن تلك الخدمة.

السمة الثالثة:- أن المشغل مسؤول جزئيا على الأقل عن إدارة البنية التحتية والخدمات ذات الصلة ولا يتصرف – فقط – على أنه مجرد وكيل ينوب عن المانح.

السمة الرابعة :- أن العقد يحدد الأسعار الأولية التي يقوم المشغل بتحصيلها وينظم تعديلات الأسعار على مدى فترة ترتيب الخدمة.

السمة الخامسة :- أن المشغل ملزم بتسليم البنية التحتية الى المانح في نهاية فترة الترتيب بالحالة المحددة لها في مقابل عوض قليل أو بدون عوض إضافى، بغض النظر عن الطرف الذي مولها – بشكل أولى.

.....

ما هو نطاق تطبيق هذا التفسير ؟

اولا:- هذا التفسير ... يقدم إرشادات بشأن المحاسبة من قبل المشغلين لترتيبات امتياز الخدمة العامة من العام – الى – الخاص.

ثانيا:- هذا التفسير ... ينطبق على ترتيبات امتيازات الخدمات العامة من العام- إلى-الخاص... عند توفر الشروط التالية :-

االشرط الاول:– ان يتحكم المانح في، أو ينظم، الخدمات التي يجب على المشغل تقديمها بواسطة البنية التحتية، والى من يجب عليه تقديمها لهم، وبأى الأسعار.

الشرط الثانى:– أن يتحكم المانح – من خلال الملكية، أو حق الانتفاع أو خلاف ذلك – في أي حصة متبقية هامة في اصول البنية التحتية بنهاية أجل الترتيب.

ويراعى الضوابط التالية ... لهذين الشرطين:–

الضابط الاول:– يمكن أن يكون التحكم أو التنظيم ... بموجب عقد أو خلافه.

على سبيل المثال... من خلال جهة تنظيمية.

ويشمل التحكم او التنظيم :

- الحالات التي يشتري فيها المانح جميع المخرجات
- او الحالات التي يشتري فيها مستخدمون آخرون بعض أو كل المخرجات.

الضابط الثانى:– يجب الأخذ في الحسبان المانح وأي أطراف مرتبطه بهً . فاذا كان المانح من الهيئات العامه ، فإن القطاع العام ككل، بالإضافة إلي أي جهات تنظيمية تعمل للمصلحة العامة، يجب اعتبارها طرفاً ذا علاقة بالمانح لأغراض هذا التفسير.

الضابط الثالث:– لا يلزم أن يكون لدي المانح تحكم كامل في السعر: يكفي أن يكون السعر منظم من قبل المانح (كرقيب) ، أو من خلال العقد أو جهة رقابيه .

على سبيل المثال.... من خلال وضع حد اعلي للأسعار.

مع مراعاة ... تطبيق الشرط علي جوهر الاتفاقية.

ويجب ان يتم تجاهل اي سمات غير أساسية.

على سبيل المثال... وجود حد أعلى للأسعار يطبق فقط في حالات نادرة الحدوث

وإذا كان العقد... يمنح المشغل حرية تحديد الأسعار، ولكن أي زيادة في الربح ترد إلي المانح.

فى هذه الحالة ... يكون هناك حد أقصي لعائد المشغل وبالتالي يكون قد تم استيفاء عنصر التحكم في السعر.

الضابط الرابع:- يجب أن يحد تحكم المانح في أي حصة متبقية مهمة من القدرة العملية للمشغل علي بيع أو رهن البنية التحتية وأن تعطي المانح حقاً مستمراً في الاستخدام طوال فترة الترتيب. وتكون الحصة المتبقية في البنية التحتية هي القيمة المقدرة للبنية التحتية بافتراض انها حاليا في العمر وفي الحالة المتوقعة في نهاية فترة الترتيب.

الضابط الخامس:- يجب التفرقه ما بين التحكم و الإدارة. فإذا كانت لدي المانح كل من درجة التحكم في أي حصة متبقية مهمة في البنية التحتية.

فى هذه الحالة ... فإن دور المشغل هو فقط أدارة البنية التحتية نيابة عن المانح، حتي ولو كان للمشغل في العديد من الحالات حرية واسعة في التصرفات الإداريه.

الضابط السادس:- هذان الشرطان يحددان معاً ... متي يكون التحكم في البنية التحتية من قبل المانح لمدى عمرها الاقتصادي بالكامل ،(بما في ذلك أي استبدالات مطلوبة)

على سبيل المثال... إذا كان يتعين علي المشغل استبدال جزء من بند للبنية التحتية خلال فترة الترتيب (مثل الطبقة العليا من الطريق أو سطح مبني).

فى هذه الحالة ... يجب الأخذ في الحسبان بند البنية التحتية ككل.

وبالتالى ... يتم استيفاء الشرط الشرط الثانى لكامل البنية التحتية، بما في ذلك الجزء الذي يتم استبداله، إذا كان المانح يتحكم في أي حصة متبقية مهمة في البديل النهائي لذلك الجزء.

الضابط السابع:- في بعض الأحيان يتم – جزئياً – تنظيم استخدام البنية التحتية رقابيا بالطريقة الموضحة في الشرط الاول – ولا يكون هناك – تنظيم رقابي علي جزء آخر.

وبالرغم من ذلك، تأخذ هذه الترتيبات مجموعة متنوعة من الاشكال:

الشكل الاول:- أي اصول بنية تحتية يمكن فصلها – مادياً – ويكون بالإمكان تشغيلها – بشكل مستقل – وتستوفي تعريف وحدة توليد نقد كما تم تعريفها في معيار المحاسبة المصري رقم (٣١).

فى هذه الحالة ... يجب أن يتم تحليلها – بشكل منفصل – إذا كان يتم استخدامها – بشكل كامل – لأغراض غير خاضعه لتنظيم من جهة رقابية.

علي سبيل المثال... قد ينطبق هذا على جناح خاص في مستشفي، حيث يتم استخدام بقية المستشفى من قبل المانح لعلاج المرضى.

الشكل الثانى:- عندما تكون هناك أنشطة ثانوية بحتة غير خاضعه لتنظيم رقابي

على سبيل المثال ... متجر مستشفي.

فى هذه الحالة ... يجب تطبيق اختبارات التحكم كما لو كانت تلك الخدمات غير موجودة، لأنه في الحالات التي يتحكم فيها المانح في الخدمات فإن وجود أنشطة ثانوية لا ينتقص من تحكم المانح في البنية التحتية.

الضابط الثامن:– قد يكون للمشغل:–

- الحق في استخدام البنية التحتية التي يمكن فصلها.
- أوالحق فى استخدام المرافق المستخدمة لتقديم الخدمات الثانوية غير المنظمة رقابيا .

وفي أي من الحالتين ... قد يكون هناك – من حيث الجوهر – عقد إيجار من المانح إلي المشغل.

فى هذه الحالة ... يجب المحاسبة عنه وفقاً لمعايير المحاسبه المصريه

.....

ثالثا:– هذا التفسير... يدخل فى نطاقه .. البنية التحتية المستخدمة في ترتيب امتياز الخدمة العامة من العام–إلى–الخاص ... لكامل عمرها الإنتاجى (أصول لكامل عمرها) إذا تم استيفاء الشروط.

رابعا:– هذا التفسير... ينطبق على كل من:

(أ) البنية التحتية التي يقوم المشغل بتشييدها او اقتنائها من طرف ثالث لغرض ترتيب الخدمة.

(ب) البنية التحتية القائمة التي يمنح المانح المشغل حق الوصول اليها لغرض ترتيب الخدمة.

خامساً:– هذا التفسير.... لا يحدد كيفية المحاسبة عن البنية التحتية التي كان محتفظاً بها ومثبتة على أنها عقارات وآلات ومعدات من قبل المشغل قبل دخوله في ترتيب الخدمة.

حيث ... تنطبق متطلبات إلغاء الإثبات لمعايير المحاسبة المصرية (الواردة في معيار المحاسبة المصري رقم (١٠)) على مثل هذه البنية التحتية.

سادسا:- هذا التفسير.... لا يحدد كيفية المحاسبة من قبل المانحين.

سابعا:- هذا التفسير .... يبين المبادئ العامة بشأن إثبات وقياس الالتزامات والحقوق المتعلقة بها في ترتيبات امتيازات الخدمات العامة.

ثامنا:- هذا التفسير.... يتناول الموضوعات التاليه :

الموضوع الاول:- كيفية معالجة حقوق المشغل في البنية التحتية

الموضوع الثانى:- كيفية إثبات وقياس مقابل الترتيب

الموضوع الثالث:- كيفية المحاسبة عن خدمات التشييد أو التحسين

الموضوع الرابع:- كيفية اثبات المقابل المقدم من قبل المانح الى المشغل

الموضوع الخامس:- كيفية المحاسبة عن خدمات التشغيل

الموضوع السادس:- كيفية اثبات الالتزامات التعاقدية بإعادة اصول البنية التحتية الى مستوى محدد من الصلاحية للاستخدام

الموضوع السابع:- كيفية اثبات تكاليف الاقتراض التي يتكبدها المشغل

الموضوع الثامن :- المعالجة المحاسبية اللا حقة للأصل المالي

الموضوع التاسع:- المعالجة المحاسبية اللاحقة للأصل غير الملموس

الموضوع العاشر:- كيفية المحاسبة عن البنود المقدمة من المانح الى المشغل
الموضوع الحادى عشر:- متطلبات الإفصاح عن معلومات بشأن ترتيبات امتيازات الخدمات العامة.

.....

الموضوع الاول:- كيفية معالجة حقوق المشغل في البنية التحتية

لا يجوز إثبات البنية التحتية، التي تقع ضمن نطاق هذا التفسير، على انها عقارات وآلات ومعدات للمشغل

وذلك نظراً .... لأن ترتيب الخدمة التعاقدى لا ينقل الحق في التحكم في استخدام البنية التحتية العامة الى المشغل.

حيث انه ...للمشغل حق الوصول الى البنية التحتية لتقديم الخدمة العامة نيابة عن المانح وفقاً للشروط المحددة الواردة في العقد.

الموضوع الثانى:- كيفية إثبات وقياس مقابل الترتيب

اولا:- بموجب شروط الترتيبات التعاقدية ... التي تقع ضمن نطاق هذا التفسير

يتصرف المشغل .... **على أنه مزود خدمة**....حيث يقوم بتشييد أو تحسين البنية التحتية (خدمات التشييد أوالتحسين) المستخدمة لتقديم خدمة عامة ويقوم بتشغيل وصيانة تلك البنية التحتية (خدمات التشغيل) لفترة محددة من الزمن.

ثانيا:- على المشغل ... إثبات وقياس الإيرادات...**وفقاً** لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) "الايرادا من العقود مع العملاء" ، مقابل الخدمات التي يؤديها.

ثالثا:- تتم المعالجة المحاسبية اللاحقة لمقابل الخدمات ... التى يؤديها المشغل

تتم المحاسبة اللاحقة عن المقابل المستلم ... حسب طبيعة المقابل الذي يحصل عليه المشغل كأصل مالى... أو كأصل غير ملموس.

فاذا كان المقابل اصل مالى ... يتم المحاسبة عنه وفقا للمعايير المصرية ارقام ٢٥و٤٧و٤٠

واذا كان المقابل اصل غير ملموس... يتم المحاسبة عنه وفقا لمعيار المحاسبة المصرى رقم(٢٣)

.....

الموضوع الثالث:- كيفية المحاسبة عن خدمات التشييد أو التحسين

على المشغل المحاسبة عن خدمات التشييد أو التحسين وفقاً لمعايير المحاسبة المصريه للاعتراف بالايراد.

.....

الموضوع الرابع:- كيفية اثبات المقابل المقدم من قبل المانح الى المشغل

اولا:- إذا قدم المشغل.... خدمات تشييد أو تحسين .

فى هذه الحالة ... عليه إثبات المقابل المستلم أو مستحق التحصيل له... وفقاً للمعايير المصريه للاعتراف بالايراد.

وهذا المقابل المستلم او المستحق قد يكون :-

(أ) حقوق فى أصل مالى.

(ب)أوحقوق فى أصل غير ملموس.

ثانيا:- على المشغل الاعتراف... بأصل مالى

وذلك ... بالقدر الذي:

- **يكون للمشغل حق تعاقدى غير مشروط في استلام نقد أو أصل مالى آخر من المانح (أو بتوجيه منه) مقابل خدمات التشييد.**

ويكون للمشغل هذا الحق غير المشروط في استلام نقد إذا ضمن المانح – بشكل تعاقدى – أن يسدد الى المشغل :

(أ) مبالغ محددة أو يمكن تحديدها.

أو (ب) اي فرق (إن وجد)، ما بين المبالغ المستلمة من مستخدمى الخدمة العامة والمبالغ المحددة أو التي يمكن تحديدها،(ويسري هذا حتى في الحالات التي يكون السداد مشروطاً بأن يضمن المشغل أن البنية التحتية تستوفى متطلبات محددة للجودة أو الكفاءة).

- **و يكون أمام المانح خيار ضئيل، إن وجد، في تجنب السداد .**

وقد يكون ذلك ... لأن الاتفاقية تكون واجبة النفاذ بموجب القانون

ثالثا:- على المشغل ... إثبات أصل غير ملموس

وذلك ... بالقدر الذي يحصل عليه من حق (او ترخيص) في تحصيل مقابل من مستخدمى الخدمة العامة.

ويراعى انه ... لا يعد الحق في تحصيل مقابل من مستخدمى الخدمة العامة حقاً غير مشروط في استلام نقد .

وذلك نظراً لأن ... مقدار المبالغ المحتملة مرتبط بمدى استخدام الجمهور للخدمة.

رابعا:- إذا تم الدفع للمشغل مقابل خدمات التشييد .. جزئيا بواسطة أصل مالى ... وجزئيا بواسطة أصل غير ملموس.

فى هذه الحالة:- يتم المحاسبة – بشكل منفصل – عن كل مكون للمقابل الذي يحصل عليه المشغل. يجب الاعتراف – بشكل أولى – بالمقابل المستلم أو مستحق التحصيل مقابل كل من المكونين وفقاً لمعايير المحاسبة المصريه للاعتراف بالايراد.

خامسا:- يجب أن يتم تحديد طبيعة المقابل المقدم من قبل المانح الى المشغل بالرجوع الى شروط العقد، وللقوانين وثيقة الصلة ، في حال وجودها....و يتم تصنيف كلا النوعين من المقابل على انهما أصل عقد خلال فترة التشييد أو التحسين وفقا لمعايير المحاسبة المصرية.

.....

الموضوع الخامس:- كيفية المحاسبة عن خدمات التشغيل

على المشغل المحاسبة عن خدمات التشغيل... وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية.

.....

الموضوع السادس:- كيفية اثبات الالتزامات التعاقدية بإعادة اصول البنية التحتية الى مستوى محدد من الصلاحية للاستخدام

قد يكون على المشغل.. الوفاء بالتزامات تعاقدية ضمن شروط ترخيصه مثل:

(أ) التزامات لصيانة أصول البنية التحتية الى مستوى محدد من الصلاحية للاستخدام

أو (ب) التزامات بإعادة أصول البنية التحتية الى حالة محددة قبل أن يتم تسليمها الى المانح بنهاية ترتيب الخدمة.

فى هذه الحالة ... على المشغل قياس و إثبات هذه الالتزامات التعاقدية بصيانة البنية التحتية أو بإعادتها إلى الحالة المحددة، باستثناء أي عنصر تحسين وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٨)

أي بأفضل تقدير للإنفاق الذى قد يكون مطلوباً لتسوية الالتزام الحالي في نهاية فترة التقرير.

الموضوع السابع:- كيفية اثبات تكاليف الاقتراض التي يتكبدها المشغل

وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (١٤)، يجب أن يتم إثبات تكاليف الاقتراض المرتبطة بترتيب التزام خدمه عامه "الترتيب" على أنها **مصروف** في الفترة التي يتم تكبدها فيها

ما لم يكن للمشغل حق تعاقدى في استلام أصل غير ملموس (حق في تحصيل مقابل من مستخدمى الخدمة العامة).

فى هذه الحالة... يجب أن تتم رسملة تكاليف الاقتراض المرتبطه بالترتيب خلال مرحلة التشييد وفقاً لذلك التفسير.

الموضوع الثامن :- المعالجة المحاسبية اللا حقة للأصل المالي

اولا:- تطبق معايير المحاسبة المصرية أرقام (٢٥) و(٤٠) و(٤٧) على الأصل المالى الذى يتم إثباته

ثانيا:- تتم المحاسبة عن المبلغ المستحق على المانح أو بتوجيه منه وفقاً لمعيار المحاسبه المصري رقم (٤٧) بحسب ما يتم قياسه بـ:

(أ) التكلفة المستهلكه. أو

(ب) القيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر. أو

(ج) القيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.

ثالثا:– إذا تم قياس المبلغ المستحق على المانح بالتكلفة المستهلكه أو بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر.

فى هذه الحالة ... يراعى أن .. معيار المحاسبه المصري رقم (٤٧) يتطلب إثبات الفائدة المحسوبة باستخدام طريقة الفائدة الفعلية في الربح أو الخسارة.

.....

الموضوع التاسع:– المعالجة المحاسبية اللاحقة للأصل غير الملموس

يطبق معيار المحاسبة المصري رقم (٢٣) على الأصل غير الملموس الذى يتم إثباته.

.....

الموضوع العاشر:– كيفية المحاسبة عن البنود المقدمة من المانح الى المشغل

حيث أنه ...لا يتم إثبات بنود اصول البنية التحتية، التي يمنح المانح المشغل حق الوصول اليها لأغراض ترتيب الخدمة، على أنها عقارات وآلات ومعدات للمشغل.

الا انه ... قد يقدم المانح بنوداً أخرى الى المشغل والتي يستطيع المشغل أن يحتفظ بها أو يعاملها حسبما يرغب.

فإذا كانت مثل هذه الأصول ... تشكل جزء من المقابل مستحق السداد من قبل المانح مقابل الخدمات.

فى هذه الحالة لا تعد منحاً حكومية كما تم تعريفها في معيار المحاسبة المصري رقم (١٢).

وبدلا من ذلك... يتم المحاسبة عنها على أنها جزء من سعر المعاملة كما تم تعريفه في معيار المحاسبه المصري رقم (٤٨).

الموضوع الحادى عشر:- متطلبات الإفصاح عن معلومات بشأن ترتيبات امتيازات الخدمات العامة.

على المانح والمشغل الافصاح عن الامور التالية فى كل مرة :-

(ا):- وصف للترتيبات

(ب):- الشروط الهامة فى الترتيب التى يمكن ان تؤثر على مبلغ او توقيت او حتمية تحقق التدفقات النقدية المستقبلية ... (مثل مدة الامتياز وتواريخ اعادة التسعير والاساس الذى تقرر بموجبه اعادة التسعير أو اعادة التفاوض)

(ج):- طبيعة ومدى (مثلا الكمية أو المدة الزمنية او المبلغ حسبما ينطبق ما يلى :-

١- حقوق استعمال اصول معينة محددة.

٢- الالتزام بتقديم او الحق فى توقيع تقديم الخدمات

٣- الحق فى حيازة او تأسيس بنود الممتلكاتوالمصانع والمعدات.

٤- الالتزام بتسليم او الحق فى استلام اصول معينة نهاية مدة الامتياز

٥- خيارات تجديد او انهاء العقد

٦- الحقوق والالتزامات الاخرى (مثل الاصلاحات الكبرى)

(د) :- التعديلات التى تحصل على الترتيبات خلال المدة.

(هـ):- كيفية تصنيف ترتيب تقديم الخدمات

وعلى المشغل ان يفصح عن مبلغ الايرادات والارباح أو الخسائر المعترف بها فى الفترة عن تبادل الخدماتالانشائية فيما يخص اصل مالى أو اصل غيرملموس

تاريخ سريان هذا التفسير

على المنشأة تطبيق هذا التفسير للفترات السنوية التي تبدأ في أو بعد ١ يناير ٢٠١٩.

القواعد الانتقالية

القاعدة الاولى:– تتم المحاسبة عن التغيرات في السياسة المحاسبية ... **بأثر رجعى** وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٥).

القاعدة الثانية:– إذا كان من غير العملى للمشغل تطبيق هذا التفسير – بأثر رجعى – لأى ترتيب خدمة معين، في بداية أول فترة معروضة.

فى هذه الحالة... على المشغل :–

(أ) إثبات الأصول المالية والأصول غير الملموسة التي كانت موجودة في بداية أول فترة معروضة.

(ب) استخدام المبالغ الدفترية السابقة لتلك الأصول المالية والأصول غير الملموسة (أياً كان تصنفيها سابقاً) على انها مبالغها الدفترية كما في ذلك التاريخ.

(ج) اختبار اضمحلال قيمة الأصول المالية والأصول غير الملموسة التي تم اثباتها في ذلك التاريخ، ما لم يكن ذلك من غير العملى، وفى هذه الحالة يجب اختبار الاضمحلال كما في بداية الفترة الحالية.

القاعدة الثالثة:– يجوز للمنشآت التي كان لديها ترتيبات امتيازات خدمة عامة الناشئه قبل ١ يناير ٢٠١٩ وتكون قد عالجتها في القوائم الماليه السابقة وفقا لمعيار المحاسبة

المصري رقم (١٠) "الأصول الثابته واهلاكاتها" ان تختار وقت بدء سريان هذا التفسير ان تستمر في تطبيق تلك المعالجه المحاسبية وفقا لمعيار المحاسبة المصري رقم (١٠) حتى نهاية تلك الترتيبات فقط دون غيرها.

ولايجوز لاحقاً تطبيق هذا الاستثناء للمنشأت التي لم تختر تطبيقه عند بدء سريان هذا التفسير.

و يجب الافصاح عن الاثر علي القوائم الماليه إذا ما تم تطبيق هذا التفسير بأثر رجعي الا اذا كان ذلك غير عملي.

.....

تفسير المحاسبة المصرى رقم (٢)
شهادات خفض الانبعاثات الكربونية

١-المقدمة :-

تم الاعلان عن انشاء سوق الكربون الطوعى لافريقيا فى مصرفى مؤتمر قمة المناخ ٢٧ الذى اقيم فى شرم الشيخ عام ٢٠٢٢ ... حيث تم اطلاق اول سوق طوعى افريقى لتداول شهادات خفض الانبعاثات الكربونية بالبورصة المصرية ، فى ضؤ قرار مجلس الوزراء رقم ٤٦٦٤ لسنة ٢٠٢٢- باعتبار هذه الشهادات اداة مالية قابلة للقيد والتداول بالبورصة المصرية

٢- التعريفات

٢-١ **شهادات خفض الانبعاثات الكربونية** ويشار إليها بالشهادات (Carbon Credits) هي أدوات مالية قابلة للتداول تمثل مقابل وحدات خفض انبعاثات غازات الاحتباس الحراري، وتمثل كل وحدة طنا من انبعاثات غاز ثاني أكسيد الكربون المكافئ، وتصدر لصالح مطور مشروع الخفض مالك / غير مالك، وذلك بعد الاعتماد والتحقق وفقا لمعايير ومنهجيات خفض الانبعاثات الكربونية المعترف به دوليا، التي تقوم بها جهات التحقق والمصادقة سواء المحلية أو الدولية المقيدة بالقائمة المعدة لدى الهيئة لهذا الغرض.

٢-٢- **جهات وضع المعايير والمنهجيات** (Standard Programs) هي الجهات التي تضع أسس ومنهجيات قياس خفض الانبعاثات الكربونية وفقا لمنهجيات معترف بها دوليا، ومنها منهجيات اتفاقية الأمم المتحدة الإطارية المعنية بتغير المناخ (UNFCCC) والمنهجيات المعتمدة من قبل International Carbon Reduction Offset Alliance (ICROA) and أو وفقا للمنهجيات المعتمدة

محليا من الجهات الحكومية المختصة في هذا الشأن .

٢-٣ **سجلات الكربون الطوعية** (Carbon Credits Registries) هي أنظمة حفظ مركزية إلكترونية تتضمن سجلات الإصدار وتسجيل وتتبع تسلسل نقل ملكية شهادات خفض الانبعاثات الكربونية والناتجة عن تنفيذ مشروعات خفض الانبعاثات الكربونية التي تم تنفيذها وفقا للمنهجيات الصادرة عن جهات وضع المعايير والمنهجيات Standard Programs)

٢-٤ **الجهات منشأة سجلات الكربون الطوعية** هي الجهات المالكة والقائمة على حفظ وإدارة سجلات الكربون الطوعية.

٢-٥ **جهات التحقق والمصادقة** (Validation and Verification Bodies) هي الجهات التي تقوم بعمليات التحقق والمصادقة من خلال مراجعة والتحقق من مطابقة المشروع المتطلبات معايير ومنهجيات الخفض المعتمدة لدى جهات وضع المعايير والمنهجيات.

٢-٦**التجار** (Traders) التجار الذين يتعاملون على شهادات خفض الانبعاثات الكربونية بيعا وشراء مقابل عمولة

٢-٧ **مطوري المشروعات** (Project Developers) و هي الجهات المسئولة عن تنفيذ مشروعات خفض الانبعاثات الكربونية التي يتم موجبها إصدار شهادات خفض الانبعاثات الكربونية بسجلات الكربون الطوعية بعد اعتماد جهات التحقق والمصادقة وقد يكون مطور المشروع هو مالك المشروع أساسا وقد يكون المطور جهة غير مالكة للمشروع يقوم بتمويل / تنفيذ المشروع مقابل حصة محددة من شهادات خفض الانبعاثات الكربونية يتم الاتفاق عليها مع المالك).

٣- الاستخدامات:

يمكن للشركات استخدام شهادات خفض الانبعاثات الكربونية لتلبية أهداف تخفيض الانبعاثات الطوعية (للشركات لتحقيق التبادل الكربوني أو غيرها من المستهدفات وهو ما يتم تداوله في سوق الكربون الطوعي (Carbon Voluntary Market or "VCM)

٤- نشأة وإصدار شهادات خفض الانبعاثات الكربونية:

يمكن تلخيص دورة إصدار شهادات خفض الانبعاثات الكربونية في سوق الكربون الطوعي "VCM" على النحو التالي :

(أ) نشأة شهادات خفض الانبعاثات الكربونية :

١- يقوم مطور مشروع خفض الانبعاثات الكربونية (مالك) أو غير مالك المشروع بإعداد وثيقة تصميم المشروع وفقا لأحد سجلات الكربون الطوعية المعتمدة لدى الجهات الرقابية المعتمدة.

٢-يقوم المطور باختبار أحد جهات التحقق والمصادقة المعتمدة لدى سجل الكربون الطوعي للمشروع والمرخص لها من الجهات الرقابية للقيام بأعمال التحقق والمصادقة لمشروع الخفض.

٣-يقوم مطور المشروع بتسجيل المشروع لدى سجل الكربون الطوعي بعد انتهاء عملية المصادقة.

٤- يقوم مطور المشروع بتنفيذ مشروع الخفض.

٥- يتم التحقق من صحة المشروع من قبل جهة التحقق التي تم اختيارها.

-٦- يتم إصدار شهادات خفض الانبعاثات الكربونية من خلال سجل الكربون الصالح مطور المشروع.

(ب) تداول شهادات خفض الانبعاثات الكربونية : تكون شهادات خفض الانبعاثات الكربونية قابلة للتداول أو التحويل بين الحسابات في السجل نفسه، ويمكن نقل ملكية الشهادات من مطور المشروع إلى التجار والمستخدمين النهائيين وذلك خلال الأسواق الطوعية لتداول شهادات خفض الانبعاثات الكربونية.

(ج) **إعدام شهادات خفض الانبعاثات الكربونية** ويقصد بها الاستبعاد من الدفاتر) عند استخدام شهادات خفض الانبعاثات الكربونية لتخفيض انبعاثات المنشأة يقوم المستخدم النهائي بإصدار تعليمات إلى السجل بإعدام تلك الشهادات مما يترتب عليه منع استخدام أو تداول هذه الشهادات مرة أخرى من قبل أي كيان آخر. .

٥- نطاق المعالجة المحاسبية

تختلف المعالجات المحاسبية وفقا لطبيعة الترتيب والغرض التجاري لشراء الشهادات أو إصدارها من قبل مطوري المشروع، ومن ثم يجب على الشركات تحديد الحقائق والتعرف على الظروف المختلفة لتحديد المعالجة المحاسبية المناسبة والمعيار المحاسبي الواجب تطبيقه.

إن طبيعة الترتيب والغرض التجارى لشراء هذه الأرصدة غالبا ما يكون أساس المعالجة المحاسبية، بما في ذلك المعيار المحاسبي الواجب تطبيقه.

٦- الإجراءات التي يجب على الإدارة اتخاذها عند تحديد المعالجة المحاسبية المناسبة:

(أ) فهم دورة إصدار شهادات خفض الانبعاثات الكربونية.

(ب) طبيعة الترتيب والغرض التجارى من إصدار أو شراء شهادات خفض الانبعاثات الكربونية.

(ج) تحديد تصنيف شهادات خفض الانبعاثات الكربونية المحتفظ بها كأصل مالي

أو كأصل غير ملموس وفقا للترتيب والغرض التجاري لها.

(د) تقديم إفصاحات واضحة وذات مغزى حول شهادات خفض الانبعاثات الكربونية الطوعية والسياسات المحاسبية المطبقة عليها.

٧- محددات المعالجة المحاسبية

تتحدد المعالجة المحاسبية على ضوء طبيعة الترتيب والغرض التجاري لشراء هذه الشهادات، وذلك وفقا للحالات التالية :

(أ) حالة إصدار الشهادة لصالح مطور مشروع خفض الانبعاثات الكربونية المالك له

(ب) حالة اصدار الشهادات لصالح مطور أو ممول مشروع خفض الانبعاثات الكربونية، ولكنه ليس المالك للمشروع.

(ج) حالة شراء شهادات خفض الانبعاثات الكربونية بهدف استخدامها لتحقيق التبادل الكربوني (الاستخدام الداخلي لها وإلغائها – Offsetting).

(د) حالة شراء شهادات خفض الانبعاثات الكربونية بهدف المتاجرة فيها.

٨- المعالجة المحاسبية :

الحالة الاولى :- حالة إصدار الشهادة لصالح مطور مشروع خفض الانبعاثات الكربونية حالة كونه المالك له.... **وفى هذه الحالة تتم المعالجة المحاسبية على النحو التالى** :-

اولا:- القياس الأولى :

(أ) يتم الاعتراف بقيمة شهادات خفض الانبعاثات الكربونية عند اصدار الشهادات الصالح المنشئ / مالك المشروع مباشرة، والتي سيتم الغازها لتحقيق التبادل الكربوني (فقط) من اجل الاستخدام الداخلى ضمن الأصول غير الملموسة

وتضاف قيمتها إلى حقوق الملكية تحت بند احتياطي شهادات خفض الانبعاثات الكربونية على أساس التكلفة الفعلية ..

(ب) أما التي سوف يتم التصرف فيها بالبيع فإنها تثبت وفقا لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧) الأدوات المالية على أساس التكلفة الفعلية .

ثانيا:- القياس اللاحق :

(أ) تخضع للقياس اللاحق في الحالة (١) أعلاه وفقا لمتطلبات معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٣) الأصول غير الملموسة، ويجب مراعاة أن يتم تخفيض احتياطى شهادات خفض الانبعاثات الكربونية بالقدر الذي يعكس الاستهلاك أو الاضمحلال في الأصول غير الملموسة المرتبطة بالقياس الشهادات خفض الانبعاثات الكربونية.

(ب) وتخضع شهادات خفض الانبعاثات الكربونية في الحالة (ب) أعلاه القياس اللاحق لها) والتي تم تبويبها في القياس الأولى كأدوات مالية)، وفقا لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧) الأدوات المالية تحت بند أدوات مالية مقيمة بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل، ويجوز في حالة قيد تلك الشهادات بسوق تداول شهادات خفض الانبعاثات الكربونية بالبورصة المصرية على نها أدوات مالية مقيمة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر.

ثالثا:- الاستبعاد من الدفاتر

(أ) في حالة استبعاد أرصدة شهادات خفض الانبعاثات الكربونية لتحقيق التبادل الكربوني في حالة استخدامها داخليا يتم تسوية الأرصدة الخاصة بها ضمن احتياطي شهادات خفض الانبعاثات الكربونية، ويتم التسوية النهائية إلى حساب الأرباح / الخسائر المرحلة.

(ب) أما في حالة استبعاد أرصدة شهادات خفض الانبعاثات الكربونية (في حالة نية التصرف فيها بالبيع، فأنه يتم تسوية الأرصدة الخاصة وفقا إلى قواعد استبعاد

الأدوات المالية كما ورد بمعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧).

الحالة الثانية :- حالة إصدار الشهادات لصالح مطور أو ممول مشروع خفض الانبعاثات الكربونية ولكنه ليس المالك للمشروع.... وفى هذه الحالة تتم المعالجة المحاسبية على النحو التالى :-

أولا:- القياس الأولى : وفقا لما تم تناوله في الفقرات السابقة، وفى حالة اصدار شهادات خفض الانبعاثات الكربونية لصالح مطور أو ممول المشروع، فإنه يتم أثباتها كأدوات مالية وفقا لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧) على أساس التكلفة الفعلية.

ثانيا:- القياس اللاحق :

تخضع شهادات خفض الانبعاثات الكربونية في القياس اللاحق لها وفقا لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧) الأدوات المالية تحت بند أدوات مالية مقيمة بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل، ويجوز في حالة قيد تلك الشهادات بسوق تداول شهادات خفض الانبعاثات الكربونية بالبورصات المصرية على أنها أدوات مالية مقيمة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر .

ثالثا:- الاستبعاد من الدفاتر :

في حالة استبعاد أرصدة شهادات خفض الانبعاثات الكربونية يتم تسوية الأرصدة الخاصة وفقا لقواعد استبعاد الأدوات المالية كما ورد بمعيار المحاسبة رقم (٤٧).

الحالة الثالثة:- حالة شراء شهادات خفض الانبعاثات الكربونية بهدف تحقيق التبادل الكربوني الاستخدام الداخلي لها والغائها.. وفى هذه الحالة تتم المعالجة المحاسبية على النحو التالى :-

أولا:- القياس الأولى :

في حالة شراء شهادات خفض الانبعاثات الكربونية بهدف لتحقيق التبادل الكربوني الاستخدام الداخلي لها وإلغائها – Offsetting)، فإنها تثبت بتكلفة الاقتناء لها شاملا كافة المصروفات والرسوم التي تكبدتها المنشأة لاقتناء تلك الشهادات وتعالج –٣–٢ القياس اللاحق وفقا لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٣) الأصول غير الملموسة .

ثانيا:– القياس اللاحق

تخضع للقياس اللاحق في هذه الحالة وفقا لمتطلبات معيار الأصول غير الملموسة رقم (٢٣)، ويتم استهلاكها أو إلغاؤها على أساس سياسة الشركة وطبيعة تلك الشهادات.

ثالثا:– الاستبعاد من الدفاتر :

في حالة استبعاد أرصدة شهادات خفض الانبعاثات الكربونية يتم تسوية الأرصدة الخاصة بها وتسوية أرصدة الأصول غير الملموسة ومعالجة الفرق في الأرباح / الخسائر المرحلة.

الحالة الرابعة :– حالة شراء شهادات خفض الانبعاثات الكربونية بهدف المتاجرة فيها ... وفى هذه الحالة تتم المعالجة المحاسبية على النحو التالى :–

أولا :– القياس الأولى:

في حالة شراء شهادات خفض الانبعاثات الكربونية بهدف المتاجرة فيها، فإنها تثبت بتكلفة الاقتناء لها شاملا كافة المصروفات والرسوم التي تكبدتها المنشأة لاقتناء تلك الشهادات، وتعالج وفقا لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧) الأدوات المالية .

ثانيا:- القياس اللاحق :

وتخضع شهادات خفض الانبعاثات الكربونية في القياس اللاحق لها وفقا لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧) الأدوات المالية تحت بند أدوات مالية مقيمة بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل، ويجوز في حالة قيد تلك الشهادات بسوق تداول شهادات خفض الانبعاثات الكربونية بالبورصات المصرية على أنها أدوات مالية مقيمة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر.

ثالثا:- الاستبعاد من الدفاتر :

في حالة استبعاد أرصدة شهادات خفض الانبعاثات الكربونية يتم تسوية الأرصدة الخاصة بها وفقا إلى قواعد استبعاد الأدوات المالية كما ورد بمعيار المحاسبة رقم (٤٧).

٨-٥ المعالجة الضريبية

يراعى تطبيق متطلبات معيار المحاسبة رقم (٢٤) ضرائب الدخل على الحالات السابقة.

٨-٦ حالات خاصة

في حالة تغيير الغرض من اقتناء الشهادات.

يتم مراعاة تطبيق معيار المحاسبة المصرى التغير في السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات والأخطاء – معيار المحاسبة المصرى رقم (٥) وتسوية الأرصدة في ضوء ذلك .

٩- الافصاح :

تلتزم الشركة بالافصاح ضمن الايضاحات المتممة للقوائم المالية عن :

(أ)معلومات تتعلق بالسياسة المحاسبية المحددة التى تطبقها المنشاة بما يتفق مع ما سبق عرضه

(ب) معلومات اضافية لم تعرض فى مكان آخر فى القوائم المالية ... الا انها ذات صلة ولازمة لتقييم المعلومات المالية وغير المالية المتعلقة بشهادات خفض الانبعاثات الكربونية.

(ج) طرق التقييم المتبعة واسس التسعير وطبيعتها التى استخدمت فى تقييم شهادات خفض الانبعاثات الكربونية

(د) طرق الاهلاك المستخدمة ، والاعمار الانتاجية المعترف بها ضمن بنود الاصول غير الملموسة

(هـ) أثر التغير فى السياسات المحاسبية المتبعة ، ان وجدت وفقا للافصاحات المطلوبة بمعيار المحاسبة المصرى رقم (٥) السياسات المحاسبية والتغيرات فى التقديرات والأخطاء.

(ز) قيمة الاضافات والاستبعادات التى تمت خلال الفترة لشهادات خفض الانبعاثات الكربونية وأسبابها وأثرها على القوائم المالية.

(و) تسوية بين قيم شهادات خفض الانبعاثات الكربونية فى بداية ونهاية الفترة تبين ما يلى :-

- ✓ الاضافات والاستبعادات من الدفاتر.
- ✓ الزيادات او الاستحقاقات الناتجة من عمليات اعادة التقييم وعن خسائرها الاضمحلال المعترف بها او المرتدة خلال الفترة.
- ✓ اى تغييرات اخرى.

١٠- تاريخ التطبيق :

يبدا التطبيق فى او بعد اول يناير ٢٠٢٥ ، ويسمح بالتطبيق المبكر ، واذا قامت المنشأة بالتطبيق المبكر ، يجب الافصاح عن ذلك

***** تم بحمد الله *****

معيار المحاسبة المصري رقم (٥١)

" القوائم المالية فى إقتصاديات التضخم المفرط

وسوف نتناول هذا المعيار بالعرض والتحليل على النحو التالى :

اولا: نطاق تطبيق هذا المعيار

ثانيا: ما هو الهدف من هذا المعيار ؟

ثالثا: ما أهمية هذا المعيار ؟

رابعا: المؤشرات التى من خلالها يتم تصنيف اقتصاد على انه ذى تضخم مفرط

خامسا:- متى يتم تطبيق هذا المعيار ؟

سادسا:- ضوابط تطبيق هذا المعيار

سابعا:- العوامل التى تؤثر فى تغيير الأسعار

ثامنا": ضوابط تعديل القوائم المالية وفقا" لهذا المعيار

تاسعا": كيفية تحديد المؤشر الأسعار العام

عاشرا" : ضوابط اختيار المؤشر الأسعار العام

حادى عشر:- ضوابط تعديل قائمة المركز المالي

ثانى عشر : ضوابط تعديل حقوق الملكية

ثالث عشر : ضوابط تعديل قائمة الأرباح أو الخسائر وقائمة الدخل الشامل

رابع عشر : ضوابط المكسب أو الخسارة الناتج من صافي المركز النقدي

خامس عشر: المحاسبة الضريبية للفروق الناتجة عن تعديل القوائم المالية وفقا لهذا المعيار

سادس عشر: متطلبات عرض قائمة التدفقات النقدية وفقا لهذا المعيار

سابع عشر : متطلبات عرض الأرقام المقارنة وفقا لهذا المعيار

ثامن عشر:- ضوابط القوائم المالية المجمعة وفقا لهذا المعيار

تاسع عشر: ضوابط التوقف عن تصنيف الاقتصاد أنه ذو تضخم مفرط

العشرون :- تسهيلات التطبيق العملي لهذا المعيار

الحادى والعشرون : متطلبات الإفصاح فى القوائم المالية المعدلة فى اقتصاد ذى تضخم مفرط

الثانى والعشرون : تاريخ السريان وتاريخ التطبيق لهذا المعيار

الثالث والعشرون : النقاط التى تؤثر على جودة هذا المعيار

اولا: نطاق تطبيق هذا المعيار

١ –يجب تطبيق هذا المعيار على القوائم المالية ، بما في ذلك القوائم المالية المجمعة لأي كيان أو منشأة تكون عملة القيد الخاصة بها في اقتصاد ذي تضخم مفرط.

٢ –يطبق هذا المعيار على القوائم المالية، بما في ذلك القوائم المالية المستقلة والمنفردة ، لأي منشأة تكون عملة القيد الخاصة بها في اقتصاد ذي تضخم مفرط كما يطبق هذا المعيار على أي مجموعة لديها عملية أجنبية (بما في ذلك. فرع ، أو شركة تابعة أو شركة شقيقة ، أو مشروع مشترك ، أو غيرها في اقتصاد ذي تضخم مفرط.

ثانيا: ما هو الهدف من هذا المعيار ؟

–يتطلب هذا المعيار تعديل القوائم المالية المعدة بعملة اقتصاد ذي تضخم مفرط وبهدف توفير معلومات مفيدة حول الوضع المالي للمنشأة ، وأدائها والتغيرات في وضعها المالي لمجموعة واسعة من المستخدمين لإتخاذ قرارات اقتصادية بناء على عرض عادل للقوائم المالية.

ثالثا: ما أهمية هذا المعيار ؟

إن القوائم المالية التي يتم التعبير عنها وفقا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٥١) بوحدة قياس جارية في تاريخ القوائم المالية توفر عدة فوائد للمستخدمين:

(أ) توفر معلومات قابلة للمقارنة من فترة إلى فترة للإدارة والمساهمين وغيرهم من المستخدمين ، تتعلق بالنتائج الأساسية للعمليات والحفاظ على رأس المال، ومؤشرات الأداء.

(ب) عرض القوائم المالية بصورة أكثر ملائمة حتى تتمكن الإدارة من اتخاذ قرارات أكثر موثوقية بشأن خطط الإنفاق الرأسمالي.

(ج) تصبح القوائم المالية قابلة للمقارنة مع المنشآت الأخرى في نفس الصناعة . بغض النظر عن الموقع الجغرافي أو البيئة الاقتصادية.

رابعا: المؤشرات التى من خلالها يتم تصنيف اقتصاد على انه ذى تضخم مفرط

لا يحدد هذا المعيار معدل مطلق يصنف عنده أن الاقتصاد ذو تضخم مفرط ويتم دراسة تصنيف المعاملات الاقتصادية بأنها تتسم بتضخم مفرط من خلال خصائص البيئة الاقتصادية ، والتي تتضمن – ولكن لا تقتصر – على:

(أ) تفصيل معظم السكان الاحتفاظ بثرواتهم في أصول غير نقدية أو في عملة أجنبية مستقرة نسبيا ويتم عادة استثمار المبالغ المحتفظ بها بالعملة المحلية على الفور للحفاظ على القوة الشرائية .

(ب) يقيس عموم السكان المبالغ النقدية بالعملة المحلية بالمعادل العملة أجنبية مستقرة نسبيا ، وقد يتم الإعلان عن الأسعار بتلك العملة الأجنبية.

(ج) تتم المبيعات والمشتريات الأجلة بالأسعار التي تعوض الخسارة المتوقعة الانخفاض القوة الشرائية خلال فترة الائتمان ، حتى ولو كانت الفترة قصيرة

(د) يتم ربط معدلات الفائدة ، والأجور والأسعار بمؤشر للأسعار

(هـ) يقارب معدل التضخم التراكمي على مدار ثلاث سنوات سابقة لتاريخ تصنيف الاقتصاد نسبة (١٠٠٪) ، أو أكثر.

خامسا:- متى يتم تطبيق هذا المعيار ؟

يطبق هذا المعيار بعد صدور قرار من رئيس مجلس الوزراء أو ممن يفوضه بتحديد تاريخ بداية ونهاية الفترة أو الفترات المالية التي يجب تطبيق هذا المعيار خلالها عندما تكون عملة القيد هي العملة المحلية

سادسا:- ضوابط تطبيق هذا المعيار

الضابط الأول:- يطبق هذا المعيار على القوائم المالية للمنشأة اعتبارا من بداية الفترة صنف فيها الاقتصاد له ذو تضخم مفرط ، ويجب تعديل أرقام المقارنة المعروضة في القوائم المالية بأثر تطبيق متطلبات هذا المعيار.

الضابط الثانى:- يتم استخدام التقدير الشخصي عند تطبيق هذا المعيار عند المحاسبة عن عملية أجنبية مثل فرع، أو شركة تابعة أو شركة شفيقة ، أو مشروع مشترك) ، لتحديد ما إذا كان الاقتصاد ذي تضخم مفرط.

الضابط الثالث:- يطبق هذا المعيار على جميع المنشآت التي تكون عملة القيد لها هي تلك العملة التي تم تصنيف الاقتصاد بها انه ذو تضخم مفرط.

سابعا:- العوامل التى تؤثر فى تغيير الأسعار

تتغير الأسعار نتيجة لعوامل سياسية واقتصادية ، واجتماعية ، ويجب التمييز بين ظاهرتين:

الظاهرة الاولى: التغيرات السعرية المحددة

والتى ترجع الى عوامل التأثير الخاصة مثل التغيرات في العرض والطلب . والتغيرات التكنولوجية التي قد تؤدي إلى زيادة أو انخفاض أسعار السلع والخدمات بصورة فردية، وبشكل مستقل عن بعضها البعض .

الظاهرة الثانية : التغيرات السعرية العامة

والتى ترجع إلى عوامل التأثير العامة التي قد تؤدي إلى تغيرات كبيرة في المستوى العام للأسعار وبالتالي تؤدى إلى انخفاض ملحوظ في القوة الشرائية العامة للنقود.

ثامنا": ضوابط تعديل القوائم المالية وفقا" لهذا المعيار

تكون القوائم المالية سواء كانت معتمدة على أساس التكلفة التاريخية أو أساس التكلفة الجارية مفيدة فقط في اقتصاد صنف أنه ذو تضخم مفرط إذا تم التعبير عنها بوحدة قياس جارية في نهاية فترة القوائم المالية ، ونتيجة لذلك ، فإن هذا المعيار ينطبق على القوائم المالية للمنشآت التي تعد تقاريرها بالعملة التي تم تصنيف اقتصادها انه ذو تضخم مفرط ، **ويراعى الضوابط التالية :**

الضابط الأول:- لا يسمح بتقديم المعلومات المطلوبة بموجب هذا المعيار كملحق للقوائم المالية التي لم يتم تعديلها .

الضابط الثانى :- لا يسمح بتقديم القوائم المالية قبل التعديل بشكل منفصل.

الضابط الثالث :- يجب إدراج المكتب أو الخسارة الناتجة عن المركز النقدي الصافي في الربح أو الخسارة، والإفصاح عنه بشكل منفصل في قائمة الأرباح أو الخسائر، كما يجب عرضه في بند مستقل ضمن حقوق الملكية ولا يتم اضافته الى الأرباح أو الخسائر المرحلة في نهاية الفترة .

الضابط الرابع: - بعد ثبات واتساق التطبيق للإجراءات والتقدير الشخصي المستخدم له الأولوية عند إعداد القوائم المالية المعدلة.

تاسعا": كيفية تحديد المؤشر الأسعار العام

يتطلب تعديل القوائم المالية وفقا لهذا المعيار استخدام مؤشر أسعار عام يعكس التغيرات في القوة الشرائية العامة ، **ولتحديد هذا المؤشر يوجد حالتين :**

الحالة الاولى: حالة تحديد المؤشر المناسب الواجب استخدامه عند تطبيق هذا المعيار على العملة المحلية.

تحديد المؤشر المناسب فى هذه الحالة : يتم من خلال صدور قرار من رئيس الهيئة العامة للرقابة المالية، بعد التنسيق مع البنك المركزي المصري ووزارة المالية.

الحالة الثانية: حالة تحديد المؤشر المناسب فيما يتعلق بالعمليات الأجنبية مثل فرع، أو شركة تابعة أو شركة شفيقة، أو مشروع مشترك.

تحديد المؤشر المناسب فى هذه الحالة : تستخدم المنشأة التقدير الشخصي لتحديد المؤشر المناسب الواجب استخدامه للعملات الأجنبية في ضوء ما يتم استخدامه عادة في إعداد القوائم المالية في البيئة الاقتصادية لهذه العملة الأجنبية

عاشرا" : ضوابط اختيار المؤشر الأسعار العام

الضابط الأول:- يجب أن يكون المؤشر المستخدم قادرا على قياس التغيرات في الأسعار على نطاق واسع ويعكس التغيرات الاقتصادية التي تؤثر على القوة الشرائية للعملة.

الضابط الثانى:- التحقق من مصادر البيانات التأكد من أن المصدر الذي يتم الحصول منه على بيانات المؤشر موثوق و معترف به

الضابط الثالث:- التأكد من التحديث الدوري للمؤشر يجب أن يتسم تحديث المؤشر بانتظام ليعكس أحدث البيانات الاقتصادية.

الضابط الرابع:- استخدام المؤشر بشكل موحد يجب أن يطبق المؤشر المختار بشكل ثابت بواسطة جميع المنشأت . التي تقدم تقاريرها بعملة نفس الاقتصاد وعبر كافة القوائم المالية لتوفير مقارنة دقيقة عبر الفترات الزمنية المختلفة متى أعلن هذا المؤشر من قبل الجهات المعنية، ويراعى أن يكون المؤشر يغطى أطول فترة سابقة متاحة.

حادى عشر:- ضوابط تعديل قائمة المركز المالي

الضابط الأول:- يتم تعديل مبالغ قائمة المركز المالي، التي لا يتم قياسها بوحدة القياس الجارية في نهاية فترة القوائم المالية، من خلال تطبيق مؤشر عام للأسعار.

الضابط الثانى:- لا يتم تعديل البنود ذات الطبيعة النقدية حيث تدرج الوحدة النقد الجارية في نهاية فترة القوائم المالية وتشمل البنود ذات الطبيعة النقدية النقود المحتفظ بها والبنود التي سيتم تحصيلها أو دفعها نقداً.

الضابط الثالث:- يتم تعديل الأصول والالتزامات المرتبطة باتفاقيات التغيرات في الأسعار ، مثل السندات والفروض المرتبطة بمؤشر ، وفقا للاتفاقية لتحديد المبلغ القائم في نهاية فترة القوائم المالية ، وتظهر هذه البنود بهذا المبلغ المعدل في قائمة المركز المالي المعدلة

الضابط الرابع:- لا يتم تعديل البنود ذات الطبيعة غير النقدية التي يتم قياسها بطريقة تعكس وحدة النقد الجارية في نهاية فترة القوائم المالية ، مثل تلك البنود التي يتسم قياسها في نهاية الفترة بالقيمة العادلة ، أو صافي القيمة القابلة للتحقق .

الضابط الخامس: يتم تعديل مبالغ البنود ذات الطبيعة غير النقدية ، التي يتم قياسها بالتكلفة التاريخية ، أو التكلفة ناقصا الاستهلاك الإهلاك أو الاضمحلال الواردة في قائمة المركز المالي، وعند تحديد المبلغ المعدل للبند، يتم تطبيق مؤشر الأسعار العام على التكلفة التاريخية والاستهلاك / الإهلاك المتراكم والاضمحلال من تاريخ الاعتراف بالأصل وحتى تاريخ نهاية فترة القوائم المالية . لذا ، يتم تعديل الأصول الثابتة أي التي يتم

قياسها بالتكلفة مطروحاً منها الإهلاك ، والمخزون من المواد الخام والبضائع ، والشهرة ، وبراءات الاختراع، والعلامات التجارية، والأصول المماثلة من تواريخ شرائها . ويتم تعديل السلع نصف المصنعة والسلع الجاهزة المدرجة في المخزون من التواريخ التي تكبدت فيها المنشأة تكاليف الشراء والتحويل.

الضابط السادس: قد تكون السجلات المفصلة لتواريخ اقتناء بتود الأصول الثابتة غير متاحة أو يصعب تقديرها، وفى مثل هذه الظروف النادرة ، قد يكون من الضروري استخدام تقييم مهني مستقل للعناصر كأساس لتعديلها في أول فترة تطبيق لهذا المعيار ، على أن يتم ذلك عن طريق خبراء متخصصين في التقييم والتثمين ضمن المقيدين في سجل الخاص بإعادة التقييم للأصول بالهيئة العامة للرقابة المالية ، ولا يتم إعادة تقييم هذه الأصول في السنوات اللاحقة .

الضابط السابع:- فيما يخص الكيانات الأجنبية التابعة أو الشقيقة أو ذات السيطرة المشتركة التي تعد قوائمها المالية بعملة أجنبية والتي تعمل في اقتصاد ذي تضخم مفرط والتي قد لا يتوفر مؤشر أسعار عام لأحد العملات للفترات التي يكون مطلوب فيها تعديل الأصول الثابتة ، فقد يكون من الضروري استخدام تقدير يعتمد **على سبيل المثال** على تحركات سعر الصرف بين عملة الفيد وعملة الجنبية مستقرة نسبيا كبديل لمؤشر الأسعار أو معدل التضخم.

الضابط الثامن: يجب تعديل مبالغ الأصول ذات الطبيعة غير النقدية التي يتم إعادة تقييمها إلى القيمة العادلة في تواريخ تختلف عن تاريخ الاقتناء وتختلف كذلك عن تاريخ القوائم المالية ، ويجب تعديلها إلى وحدة القياس الجارية من تاريخ إعادة التقييم، وتتم المحاسبة عن الفرق بين المبلغ المعدل والقيمة العادلة (بافتراض عدم وجود إضافات أو استبعادات) على أنه زيادة أو انخفاض في إعادة التقييم وفقا للمعيار المعمول به **وعلى سبيل المثال** في حالة الاستثمارات في أدوات حقوق الملكية ، التي اختارت المنشأة – بشكل لا رجعة فيه – عرض تغيرات القيمة العادلة في الدخل الشامل الآخر سيتم الاعتراف بالفرق في الدخل الشامل الآخر وفقا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٧).

الضابط التاسع: تظل الأصول ذات الطبيعة غير النقدية فى الفترات اللاحقة ، مثل الأصول الثابتة والشهرة وبراءات الاختراع والعلامات التجارية التي تم تعديلها وفقا لهذا المعيار خاضعة لتقييم الاضمحلال في القيمة، وإذا كان المبلغ المعدل أكبر من المبلغ القابل للتحقق للأصل وفقا لمعايير المحاسبة المصرية ذات العلاقة ، يتسم خفض قيمة الأصل إلى صافي القيمة القابلة للتحقق ، حتى إذا لم يكن هناك حاجة لتقييم اضمحلال قيمة الأصل في القوائم المالية على أساس التكلفة التاريخية . ويتم الاعتراف بأي مخصص اضمحلال في القيمة كمصروف في الأرباح أو الخسائر .

الضابط العاشر:– قد تقوم المنشأة المستثمر فيها التي تتم المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية ، بإعداد القوائم المالية لها بعملة اقتصاد ذي تضخم مفرط.

فى هذه الحالة: يجب وفقا لهذا المعيار تعديل قائمة المركز المالي وقائمة الأرباح أو الخسائر وقائمة الدخل الشامل لمثل هذا المنشأة المستثمر فيها من أجل حساب نصيب المنشأة المستثمرة في صافي أصولها وربحها أو خسارتها ، وإذا كان يتم عرض القوائم المالية المعدلة للمنشأة المستثمر فيها بعملة أجنبية ، يتم ترجمتها بأسعار الإقفال.

الضابط الحادى عشر: –حيث ينعكس تأثير التضخم في تكاليف الاقتراض، فمن غير المناسب تعديل النفقات الرأسمالية التي يتم تمويلها عن طريق الاقتراض ، ورسملة ذلك الجزء من تكاليف الاقتراض الذي يعوض عن التضخم خلال نفس الفترة. ويتم إثبات هذا الجزء من تكاليف الاقتراض على أنه مصروف في الفترة التي يتم فيها تكبد التكاليف.

الضابط الثانى عشر: –يجب أن يتم إلغاء ما تم الاعتراف به من الفروق ضمن تكلفة الأصول التي سمحت ملاحق معيار المحاسبة المصري رقم (١٣) في أوقات محددة وبشروط معينة بالاعتراف بها ضمن تكلفة الأصول المشتراة بعملة أجنبية عن تخفيض سعر الصرف للعملة المحلية أمام العملات الأجنبية وذلك بالفروق الناتجة ، وعند تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٥١) يتم تعديل مبالغ تلك الأصول وفقا لهذا المعيار، ويتم تحميلها كمصروف في الفترة التي نشأت فيها ، وإذا كانت الفترة التي حدثت فيها هذه الفروق غير معروضة ضمن أرقام المقارنة ، يتم تعديل الأرباح المرحلة الافتتاحية لأول فترة معروضة بها.

الضابط الثالث عشر: يتم تعديل الأصول المقتناة بموجب ترتيب يسمح لها بتأجيل الدفع بدون تحمل عبء فائدة صريحة ، وذلك من تاريخ الدفع وليس من تاريخ الشراء .

ثانى عشر : ضوابط تعديل حقوق الملكية

في بداية أول فترة يتم فيها تطبيق هذا المعيار يراعى الضوابط التالية :

الضابط الأول:– يتم تعديل مكونات حقوق الملكية ، باستثناء الأرباح أو الخسائر المرحلة وأي فائض إعادة تقييم ، وذلك بتطبيق مؤشر أسعار من التواريخ التي تم فيها الاعتراف بها . ويتم إلغاء أي فائض إعادة تقييم نشأ في الفترات السابقة ، ويتم عرض فرق تعديل مكونات حقوق الملكية في بند مستقل(أثر تطبيق معيار (٥١) على رأس المال)

الضابط الثانى:- يتم إدراج المكمل الحسابي الناتج من تعديل باقي بنود القوائم المالية في بند مستقل ضمن حقوق الملكية (أثر تطبيق معيار (٥١) على الأرباح أو الخسائر المرحلة والاحتياطيات الأخرى).

الضابط الثالث:- في نهاية الفترة الأولى وفي الفترات اللاحقة ، يتم تعديل جميع مكونات حقوق المساهمين من خلال تطبيق مؤشر أسعار عام من بداية الفترة أو تاريخ الاعتراف ، إذا كان ذلك . لاحقا، ويتم الإفصاح عن التغيرات خلال الفترة في حقوق الملكية وفقا لمعيار المحاسبة المصري رقم (١) .

الضابط الرابع:- عند تعديل حقوق الملكية وفقا لهذا المعيار ، لا يجوز التصرف في آثار تطبيق معيار (٥١) المبوبة ضمن حقوق الملكية بالتوزيع أو تعديل رأس المال أو أي صورة أخرى، إلا وفقا للقواعد التي يصدرها رئيس مجلس الوزراء أو من ينيبه في هذا الشأن...

ثالث عشر : ضوابط تعديل قائمة الأرباح أو الخسائر وقائمة الدخل الشامل

الضابط الاول:- يتطلب هذا المعيار أن يتم تعديل جميع البنود في قائمة الأرباح أو الخسائر وقائمة الدخل الشامل بوحدة القياس الجارية في نهاية فترة القوائم المالية . ولذلك، يجب إعادة تقييم جميع المبالغ من خلال تطبيق التغير في مؤشر الأسعار العام من التواريخ التي تم فيها تسجيل بنود الإيرادات والمصروفات لأول مرة في القوائم المالية .

الضابط الثانى:- تعرض قائمة الأرباح أو الخسائر وقائمة الدخل الشامل التي يتم إعدادها باستخدام التكلفة الجارية – قبل تعديلها بشكل عام التكاليف الجارية في الوقت الذي حدثت فيه المعاملات . ويتم تسجيل تكلفة المبيعات والاستهلاك بالتكلفة الجارية في وقت الاستهلاك، بينما تسجل المبيعات والمصروفات الأخرى بالمبالغ النقدية عند حدوثها ، لذلك ، يجب إعادة تقييم جميع المبالغ إلى وحدة القياس الجارية في نهاية فترة القوائم المالية من خلال تطبيق مؤشر أسعار عام.

رابع عشر : ضوابط المكسب أو الخسارة الناتج من صافي المركز النقدي

في فترات التضخم المفرط، تتعرض المنشأة التي تحتفظ بزيادة في الأصول ذات الطبيعة النقدية مقارنة بالالتزامات ذات الطبيعة النقدية لفقد القوة الشرائية ، بينما تحقق المنشأة التي تملك زيادة في الالتزامات ذات الطبيعة النقدية مقارنة بالأصول ذات الطبيعة النقدية مكسبا في القوة الشرائية إلى الحد الذي لا تكون فيه الأصول والالتزامات مرتبطة بمستوى الأسعار

ويمكن تحديد هذا المكسب او الخسارة كالتالى:

(أ)يمكن قياس هذا المكسب أو الخسارة من صافي المركز النقدي على أساس الفرق الناتج عن تعديل الأصول ذات الطبيعة غير النقدية ، وحقوق الملكية والبنود في قائمة الأرباح أو الخسائر وقائمة الدخل الشامل من ناحية ، وتعديل الأصول والالتزامات المرتبطة بالمؤشر من ناحية اخرى

(ب) ويمكن تقدير المكسب أو الخسارة من خلال تطبيق التغير في مؤشر الأسعار العام على المتوسط المرجح للفترة الفارق بين الأصول ذات الطبيعة النقدية والالتزامات ذات الطبيعة النقدية.

ويراعى الضوابط التالية:

الضابط الاول:- يتم إدراج الربح أو الخسارة الناتجة من صافي المركز النقدي في الربح أو الخسارة ، ويتم إجراء مقاصة بين :

(أ) التعديل على الأصول والالتزامات المرتبطة باتفاقيات تغيرات الأسعار، ، وفقا للاتفاقية لتحديد المبلغ القائم في نهاية فترة القوائم المالية

(ب) وبين المكسب أو الخسارة الناتجة من صافي المركز النقدي .

الضابط الثانى:- كما ترتبط بصافي المركز النقدي بنود الدخل والمصروفات الأخرى، مثل إيرادات ومصروفات الفوائد . وفروق أسعار الصرف المتعلقة بالأموال المستثمرة أو المقترضة، على الرغم من أنه يتم الإفصاح عن هذه البنود بشكل منفصل ، فقد يكون من المفيد تقديمها مع المكسب أو الخسارة الناتجة من صافي المركز النقدي في قائمة الأرباح أو الخسائر وقائمة الدخل الشامل .

الضابط الثالث:- من الممكن حساب الربح أو الخسارة الناتجة عن صافي المركز النقدي اليومي للمنشأة ، ولكن قد يكون ذلك مكلفاً بدرجة كبيرة . ولأسباب عملية ، يمكن تقدير الربح أو الخسارة النقدية عن طريق تطبيق التغير في مؤشر الأسعار العام على المتوسط المرجح للفترة للفرق بين الأصول ذات الطبيعة النقدية والالتزامات ذات الطبيعة النقدية، ويمكن استخدام هذا المنهج لتقييم مدى معقولية المكسب أو الخسارة النقدية الناتجة من تعديل الأصول والالتزامات ذات الطبيعة غير النقدية، ومع ذلك فعندما تحدث تقلبات مؤثرة في مؤشر الأسعار العام خلال فترة معينة ، فلا يعد استخدام المتوسط المرجح عن تلك الفترة مناسبا

خامس عشر: المحاسبة الضريبية للفروق الناتجة عن تعديل القوائم المالية وفقا لهذا المعيار

قد ينشأ عن تعديل القوائم المالية وفقا لهذا المعيار فروق بين المبلغ الدفتري البنود الأصول والالتزامات الواردة في قائمة المركز المالي والأساس الضريبى لها ، وبالتالى يجب أن تتم المحاسبة عن هذه الفروق وفقا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٤) ضرائب الدخل

سادس عشر: متطلبات عرض قائمة التدفقات النقدية وفقا لهذا المعيار

يجب عرض جميع البنود في قائمة التدفقات النقدية بوحدة قياس جارية في تاريخ قائمة المركز المالي وبالتالي، يتم تعديلها عن طريق تطبيق وحدة القياس الجارية من تاريخ وقوع المعاملة.

سابع عشر : متطلبات عرض الأرقام المقارنة وفقا لهذا المعيار

يجب أن يتم عرض القوائم المالية المنشأة تكون عملة القيد الخاصة بها هي عملة اقتصاد ذي تضخم مفرط بوحدة القياس الجارية في نهاية فترة القوائم المالية ، سواء كانت معتمدة على أساس التكلفة التاريخية أو أساس التكلفة الجارية . كما يجب أن تكون الأرقام المقارنة للفترة السابقة المطلوبة بموجب معيار المحاسبة المصري رقم (١) عرض القوائم المالية وأي معلومات تخص فترات أسبق معروضة بوحدة القياس الجارية في نهاية فترة القوائم المالية. ولأغراض عرض المبالغ المقارنة بعملة عرض مختلفة

يتم تطبيق ما يلي:

(أ) عند ترجمة المبالغ إلى عملة اقتصاد غير ذي تضخم مفرط يجب أن تكون المبالغ المقارنة هي تلك التي تم تقديمها كمبالغ للسنة الحالية في القوائم المالية للسنة السابقة المعنية (أي) دون تعديل للتغيرات اللاحقة في مستوى الأسعار أو التغيرات اللاحقة في أسعار الصرف)

(ب) عندما تكون عملة القيد المنشأة هي عملة اقتصاد ذي تضخم مفرط ، يجب على المنشأة تعديل قوائمها المالية وفقا لهذا المعيار قبل تطبيق طريقة الترجمة المحددة في البند (أ) ، باستثناء المبالغ المقارنة التي تترجم إلى عملة اقتصاد غير ذي تضخم مفرط

ويراعى أنه عندما يتوقف تصنيف الاقتصاد من أنه به تضخم مفرط، ولم تعد المنشأة تعدل قوائمها المالية وفقا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٥١)

فى هذه الحالة : يجب عليها استخدام التكلفة التاريخية كمرجع الترجمة إلى عملة العرض باستخدام المبالغ التي تم تعديلها إلى مستوى الأسعار في التاريخ الذي توقفت فيه المنشأة عن تعديل قوائمها المالية.

ثامن عشر:- ضوابط القوائم المالية المجمعة وفقا لهذا المعيار

الضابط الأول : إذا استخدمت شركة أم عملة قيد اقتصادها ذي تضخم مفرط وكان لديها شركات تابعة تقوم أيضا بإعداد قوائمها المالية بعملات اقتصادات ذات تضخم مفرط .

فى هذه الحالة : يتم تعديل القوائم المالية لهذه الشركات التابعة باستخدام مؤشر الأسعار العام للبلد الذي تقدم قوائمها المالية بعملته قبل إدراجها في القوائم المالية المجمعة التي تصدرها الشركة الأم، ويتم ترجمة القوائم المالية المعدلة الشركات التابعة الأجنبية بأسعار الصرف عند الإقفال . أما القوائم المالية الشركات التابعة التي لا تكون عملتها الوظيفية عملة في اقتصاد ذي تضخم مفرط ، فيتم التعامل معها مبدئيا وفقا لمعيار المحاسبة المصري رقم (١٣).

الضابط الثانى : قد تقوم الشركة الأم بتجميع الشركات التابعة التي تعد قوائمها المالية بعملة اقتصاد ذي تضخم مفرط والتي تنتهي فترات قوائمها المالية في تواريخ مختلفة عن تاريخ انتهاء فترة القوائم المالية للشركة الأم .

في هذه الحالة يتم تعديل جميع بنود القوائم المالية للشركات التابعة ، سواء كانت ذات طبيعة نقدية أو ذات طبيعة غير نقدية ، إلى وحدة القياس الجارية في تاريخ انتهاء فترة القوائم المالية المجمعة للشركة الأم.

تاسع عشر: ضوابط التوقف عن تصنيف الاقتصاد أنه ذو تضخم مفرط

عندما تتوقف عملة ما عن كون اقتصادها في تضخم مفرط وتقوم المنشأة بوقف إعداد وتقديم القوائم المالية المعدة وفقا لهذا المعيار ، يجب عليها اعتبار المبالغ المعبر عنها بوحدة القياس الجارية في نهاية الفترة السابقة كأساس للقيم الدفترية في قوائمها المالية اللاحقة .

عشرون :- تسهيلات التطبيق العملي لهذا المعيار

يتطلب تطبيق هذا المعيار تعديلات كبيرة في النظم والوقت والتكلفة للمنشات لهذا ، يمكن للمنشآت تطبيق التسهيلات العملية التالية:

(أ) يمكن استخدام متوسط سنوي لمؤشر الأسعار العام لتعديل قيم الأصول والالتزامات ذات الطبيعة غير النقدية وبنود الأرباح أو الخسائر والدخل الشامل الآخر وبنود حقوق الملكية.

(ب) بالنسبة للأصول التي تم اقتناؤها قبل التاريخ الذي يبدأ فيه توافر مؤشر الأسعار العام:

* يجوز اعتبار أنها تم اقتناؤها في بداية أول فترة مالية تم توفير مؤشر الأسعار العام لها ، ويتم استخدام مؤشر الأسعار العام من ذلك التاريخ التعديل مبالغ تلك الأصول.

* يحوز تقدير قيمة هذه الأصول في تاريخ بداية تطبيق هذا المعيار ، ويجوز إجراء ذلك لكل أصل على حدة، ولا يتم إعادة تقييم هذه الأصول في الفترات اللاحقة.

الحادى والعشرون : متطلبات الإفصاح فى القوائم المالية المعدلة فى اقتصاد ذى تضخم مفرط

١- يجب على المنشآت الإفصاح في القوائم المالية المعدلة أو القوائم المالية التي تجمع شركات تابعة ذات عملة قيد في اقتصاد في تضخم مفرط:

(أ) يدرج الربح أو الخسارة الناتجة عن صافي المركز النقدي في الربح أو الخسارة وعرضها بشكل منفصل

(ب) تصف المنهجية المستخدمة في تطبيق هذا المعيار ضمن السياسات المحاسبية، ويجب الإفصاح عن المعلومات التالية- :

*حقيقة أن القوائم المالية وأرقام المقارنة قد تم تعديلها ونتيجة لذلك انها معبر عنها بوحدات القياس الجارية في تاريخ المركز المالي.

* طبيعة ومستوى مؤشر الأسعار في تاريخ المركز المالي وحركة المؤشر خلال الفترات الحالية والسابقة

(ج) تفصح عن أي تقديرات وأحكام شخصية هامة تم اتخاذها عند تطبيق هذا المعيار وفقا لمتطلبات معيار المحاسبة المصري رقم (١).

٢- يجب على المنشآت التي تمتلك شركات تابعة باقتصاد ذي تضخم مقرط توضيح كيف تتم المحاسبة عنها وكيفية تطبيق هذا المعيار في السياسات المط المحاسبية الخاصة بها . يجب على تلك المنشآت أيضا توضيح أن المبالغ المقارنة المقدمة سابقا بعملة مستقرة لا يتم تعديلها ، إلى جانب السياسة المتبعة للاعتراف بالاختلافات بين حقوق الملكية الختامية للسنة السابقة وحقوق الملكية الافتتاحية للسنة الحالية.

٣ – الإفصاحات المطلوبة بموجب هذا المعيار ضرورية لتوضيح الأساس الذي يتم من خلاله معالجة آثار التضخم المفرط على الاقتصاد في القوائم المالية . كما تهدف إلى تقديم المعلومات الأخرى اللازمة لفهم هذا الأساس والمبالغ الناتجة عنه.

الثانى والعشرون : تاريخ السريان وتاريخ التطبيق لهذا المعيار

يسري هذا المعيار من تاريخ إصداره، ويتم تطبيقه على الفترات المالية التي يتم تحديدها بعد صدور قرار من رئيس مجلس الوزراء أو ممن يفوضه بتحديد تاريخ بداية ونهاية الفترة أو الفترات المالية التي يجب تطبيق هذا المعيار خلالها عندما تكون عملة القيد هي العملة المحلية

الثالث والعشرون : النقاط التى تؤثر على جودة هذا المعيار

يرى الباحث أنه يوجد بعض النقاط التى تؤثر على جودة المعيار وهى :

(أ) ورد بالفقرة (٦) البند (ب) من هذا المعيار " استثناء من متطلبات الفقرة (٣٩) من معيار المحاسبة المصرى رقم (١) "... وبرجوع الباحث الى هذه الفقرة وجد أنها ملغاة .

(ب) ورد بالفقرة (١٣) من هذا المعيار " يتطلب تعديل القوائم المالية وفقا لهذا المعيار استخدام مؤشر أسعار عام يعكس التغيرات في القوة الشرائية باستثناء ماورد فى الفقرة رقم (٤٤) "

ويرى الباحث ان الفقرة (٤٤) هى متطلبات إفصاح ، و غير واضح طبيعة الاستثناء المذكور بالفقرة.

(ج) تناولت الفقرة (٢٣) من هذا المعيار تقييم الاضمحلال فى القيمة للاصول ذات الطبيعة غير النقدية المعدلة وفقا لهذا المعيار ، وطالبت بالاعتراف باى مخصص اضمحلال فى القيمة كمصروف فى الارباح او الخسائر .

ويرى الباحث انه كان يجب التفرقة بين الاضمحلال فى القيمة عند التطبيق الاولى لهذا المعيار والذى يخفض به القيم المعدلة للبنود ذات الطبيعة غير النقدية ، والاضمحلال فى القيمة فى الفترات اللاحقة والذى يعترف به كمصروف فى الارباح او الخسائر .

(د) متطلبات الافصاح التى وردت فى الفقرة (٤٤) البند (أ) " يدرج الربح أو الخسارة الناتجة عن صافي المركز النقدي في الربح أو الخسارة وعرضها بشكل منفصل "

يرى الباحث ان هذا البند وجد فى غير محله ، حيث سبق عرضه بالفقرة رقم (٣٥).

(هـ)ورد بالفقرة (٤٤) البند (ج) " تفصح عن أي تقديرات وأحكام شخصية هامة تم اتخاذها عند تطبيق هذا المعيار وفقا لمتطلبات الفقرة (١٢٢) من معيار المحاسبة المصري رقم (١).

وبرجوع الباحث الى الفقرة (١٢٢) من معيار المحاسبة المصرى رقم (١) تبين انها تتناول السياسات المحاسبية وليس التقديرات والأحكام الشخصية ، وان الفقرة (١٢٥) من معيار المحاسبة المصرى رقم(١) هى التى تتناول متطلبات الافصاح عن التقديرات والاحكام الشخصية.