

محتويات معيار المحاسبة المصرى للمنشآت الصغيرة والمتوسطة

رقم	المحتويات
	تمهيد
	نبذة عن معيار المحاسبة المصرى للمنشآت الصغيرة والمتوسطة
١	المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم
٢	المفاهيم والمبادئ السائدة
٣	عرض القوائم المالية
٤	قائمة المركز المالى
٥	قائمة الأرباح والخسائر وقائمة الدخل الشامل
٦	قائمة التغيرات فى حقوق الملكية
٧	قائمة التدفقات النقدية
٨	الإيضاحات المتممة للقوائم المالية
٩	القوائم المالية المجمعة والمستقلة
١٠	السياسات و التقديرات و الأخطاء المحاسبية
١١	الأدوات المالية الأساسية
١٢	إصدارات الأدوات المالية الأخرى
١٣	المخزون
١٤	الاستثمارات فى شركات شقيقة
١٥	الاستثمارات فى المشروعات المشتركة
١٦	الاستثمار العقارى
١٧	الأصول الثابتة
١٨	الأصول غير الملموسة فيما عدا الشهرة
١٩	تجميع الأعمال والشهرة
٢٠	التأجير
٢١	المخصصات و الظروف المحتملة
٢٢	الالتزامات وحقوق الملكية
٢٣	الإيراد
٢٤	المنح الحكومية

المحتويات	رقم
تكاليف الاقتراض	٢٥
المدفوعات المبنية على أسهم	٢٦
اضمحلال الأصول	٢٧
مزايا العاملين	٢٨
ضرائب الدخل	٢٩
ترجمة العملات الأجنبية	٣٠
ملغى	٣١
الأحداث التى تقع بعد نهاية الفترة المالية	٣٢
الإفصاح عن الأطراف ذوى العلاقة	٣٣
الأنشطة المتخصصة	٣٤
التحول إلى تطبيق معيار المحاسبة المصرى للمنشآت الصغيرة والمتوسطة	٣٥

معيـار المحاسبة المصري
للمنشآت
الصغيرة والمتوسطة
٢٠١٥

المحتويات

رقم
القسم

تمهيد	
نبرة عن معيار المحاسبة المصرى للمنشآت الصغيرة والمتوسطة	
(١) المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم	
(٢) المفاهيم والمبادئ السائدة	
(٣) عرض القوائم المالية	
(٤) قائمة المركز المالى	
(٥) قائمة الأرباح والخسائر وقائمة الدخل الشامل	
(٦) قائمة التغيرات فى حقوق الملكية	
(٧) قائمة التدفقات النقدية	
(٨) الإيضاحات المتممة للقوائم المالية	
(٩) القوائم المالية المجمعة والمستقلة	
(١٠) السياسات و التقديرات و الأخطاء المحاسبية	
(١١) الأدوات المالية الأساسية	
(١٢) إصدارات الأدوات المالية الأخرى	
(١٣) المخزون	
(١٤) الاستثمارات فى شركات شقيقة	
(١٥) الاستثمارات فى المشروعات المشتركة	
(١٦) الاستثمار العقارى	

- (١٧) الأصول الثابتة
- (١٨) الأصول غير الملموسة فيما عدا الشهرة
- (١٩) تجميع الأعمال والشهرة
- (٢٠) التأجير
- (٢١) المخصصات و الظروف المحتملة
- (٢٢) الالتزامات وحقوق الملكية
- (٢٣) الإيراد
- (٢٤) المنح الحكومية
- (٢٥) تكاليف الاقتراض
- (٢٦) المدفوعات المبنية على أسهم
- (٢٧) اضمحلال الأصول
- (٢٨) مزايا العاملين
- (٢٩) ضرائب الدخل
- (٣٠) ترجمة العملات الأجنبية
- (٣١) ملغى
- (٣٢) الأحداث التى تقع بعد نهاية الفترة المالية
- (٣٣) الإفصاح عن الأطراف ذوى العلاقة
- (٣٤) الأنشطة المتخصصة
- (٣٥) التحول إلى تطبيق معيار المحاسبة المصرى للمنشآت الصغيرة والمتوسطة

تمهيد

أعد معيار المحاسبة المصرى للمنشآت الصغيرة والمتوسطة طبقاً للمعيار الدولى لهذه المنشآت الصادر من مجلس معايير المحاسبة الدولية وذلك باستثناء المعالجات المشار إليها بالملحق المرفق .

١ - يجب اعتبار هذا التمهيد جزءاً لا يتجزأ من معيار المحاسبة المصرى للمنشآت الصغيرة والمتوسطة و يجب عدم استخدام المعيار مستقلاً عن هذا التمهيد .

٢ - تعتبر إدارة المنشأة الصغيرة أو المتوسطة مسؤولة عن إعداد قوائمها المالية المعتمدة و المنشورة (ذات الأغراض العامة) ، و فى هذه الحالة يجب أن تلتزم عند إعداد هذه القوائم بما جاء بمعيار المحاسبة المصرى للمنشآت الصغيرة والمتوسطة من معالجات و إفصاح وعرض .

٣ - قد تحتاج إدارة المنشأة الصغيرة أو المتوسطة إلى استخراج قوائم أو بيانات مالية من أجل التحليل أو التقييم أو اتخاذ القرار، و فى هذه الحالة تعد هذه القوائم أو البيانات بمثابة قوائم أو بيانات داخلية ليس من الضروري الالتزام فى إعدادها بالمعالجات و الإفصاح و العرض الواردة فى معيار المحاسبة المصرى هذا . ويجب على الإدارة عند تقديمها لهذه القوائم أو البيانات إبعاد أى لبس لدى مستخدميها قد يودى إلى اعتقاده بأنها تمثل القوائم أو البيانات المالية ذات الأغراض العامة .

٤ - تحتوى بعض الأقسام فى المعيار على فقرات أشير أمامها بأنها ملغاة بدلاً من حذفها و تعديل أرقام فقرات القسم التالية . وقد استخدم هذا الأسلوب للمحافظة على تسلسل أرقام فقرات الأقسام وعدم اللجوء إلى تغيير أرقام الفقرات عند الإشارة إليها فى أقسام أخرى ولتتمشى أرقام الفقرات مع المعيار الدولى .

٥ - يجب تطبيق المعيار المرفق على البنود الهامة نسبياً أما البنود قليلة الأهمية فيمكن الاسترشاد بالمعيار فى معالجتها . وتقاس أهمية البند بمدى تأثيره على المستخدم العادى للقوائم المالية وذلك فى ضوء حجم البند وعلاقته بحجم المنشأة و الظروف المحيطة .

معيار المحاسبة المصرى للمنشآت الصغيرة والمتوسطة ملحق التمهيدي

أهم نقاط الخروج عن المعيار الدولي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة

قسم رقم (٥) " قائمة الأرباح أو الخسائر وقائمة الدخل الشامل "

- توزيعات الأرباح على العاملين و أعضاء مجلس الإدارة لا يتم إدراجها كمصروفات ضمن قائمة الأرباح أو الخسائر بل تثبت كتوزيع للربح وذلك تطبيقاً للمتطلبات القانونية .
- تأثير ذلك على قسم رقم (٢٨) "مزايا العاملين" .

قسم رقم (٢٠) " التأجير "

- تم إعداد هذا القسم مختلفاً عن قسم رقم (٢٠) من معيار المحاسبة الدولي الخاص بالتأجير و ذلك لما احتواه القانون ٩٥ لسنة ١٩٩٥ و الخاص بالتأجير التمويلي فى مادتيه "٢٤" ، "٢٥" من معالجات محاسبية ملزمة تختلف تماماً عن المعالجات السائدة دولياً. حيث يحتفظ المؤجر فى دفاتره بالأصل المستأجر ويقوم بإهلاكه. ويقوم المستأجر بتحميل الأرباح أو الخسائر بقيمة المدفوعات عن عقود التأجير كمصروفات تخص الفترة التى سددت فيها.

قسم رقم (٢٥) " تكاليف الاقتراض "

- رأت لجنة المعايير الخروج عن المعيار الدولي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة في معالجة تكاليف الاقتراض حيث سمح المعيار المصرى برسمتها عند توافر شروط الرسملة بدلاً من تحميلها كمصروفات كما نص المعيار الدولي .

نبذة عن معيار المحاسبة المصرى للمنشآت الصغيرة والمتوسطة

يحتوى معيار المحاسبة المصرى للمنشآت الصغيرة والمتوسطة على ثلاثة أنواع من التبسيط عن معايير المحاسبة المصرية الكاملة (المعايير الكاملة) كالآتى :

(١) لم يتناول المعيار بعض الموضوعات التى وردت فى المعايير الكاملة وذلك لعدم ملائمتها للمنشآت

الصغيرة والمتوسطة الحجم وهى :

- نصيب السهم فى الأرباح
- القوائم المالية الدورية
- التقارير القطاعية
- المعالجة الخاصة للأصول المحتفظ بها لغرض البيع

(٢) لم يسمح المعيار ببعض المعالجات البديلة المسموح بها فى المعايير الكاملة والاكتفاء بالمعالجات البسيطة التى تناسب المنشآت الصغيرة والمتوسطة .

(٣) تبسيط العديد من مبادئ الاعتراف والقياس الواردة فى المعايير الكاملة مثل :

• الأدوات المالية

○ الأدوات المالية التى تنطبق عليها شروط خاصة تقاس بالتكلفة أو التكلفة المستهلكة . وتقاس جميع الأدوات المالية الأخرى بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر .

○ يضع المعيار مبدأ مبسط لعملية الاستبعاد من الدفاتر .

○ تم تبسيط متطلبات المحاسبة عن التغطية بما فى ذلك عمليات الحساب التفصيلية بما يتلائم مع المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم .

• الشهرة و الأصول غير الملموسة ذات العمر غير المحدد

يتم دائماً استهلاكها على مدار أعمارها الإنتاجية المقدرة (وفى حالة عدم القدرة على تقدير العمر الإنتاجى المقدر بدرجة من الثقة يتم استهلاكها على عشرة سنوات) .

• الاستثمارات فى الشركات الشقيقة و المشروعات المشتركة

يمكن قياسها بالتكلفة ما لم يكن هناك سعر منشور لها (وفى هذه الحالة يتم استخدام القيمة العادلة) .

• تكاليف البحوث والتطوير

يعترف بها كمصروفات .

- **الأصول الثابتة والأصول غير الملموسة**
 - يتم دراسة القيمة المتبقية والعمر الإنتاجي وطريقة الإهلاك للأصول الثابتة وفترة وطريقة استهلاك الأصول غير الملموسة فقط عندما تكون هناك مؤشرات عن تغييرها تغييراً مؤثراً خلال الفترة من تاريخ آخر قوائم مالية (المعايير الكاملة كانت تتطلب دراسة سنوية) .
- **نظم المزايا المحددة**
 - يعترف فوراً بكل تكاليف الخدمات الماضية في الأرباح أو الخسائر .
 - يعترف فوراً بكل المكاسب و الخسائر الاكتوارية إما في الأرباح أو الخسائر أو ضمن عناصر الدخل الشامل الأخرى .
 - لا تستخدم المنشأة طريقة الوحدة الإضافية المقدرة لقياس التزاماتها تجاه المزايا المحددة و المصروفات الأخرى المتعلقة بها إلا إذا كان من الممكن إجراء ذلك بدون تحمل تكلفة أو جهد لا داعي لهما .
- **ضرائب الدخل**
 - هناك بديل مبسط لمعيّار المحاسبة المصري رقم (٢٤).
- **لا يوجد تبويب مستقل للأصول المحتفظ بها لغرض البيع**
 - بدلاً من ذلك يعد الاحتفاظ بأصل لغرض البيع مؤشراً على اضمحلاله.
- **الأصول الحيوية**
 - يتم استخدام نموذج القيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر للأصول الحيوية عندما يمكن فقط تحديد القيمة العادلة لها بدون تحمل تكلفة أو جهد لا داعي لهما. وبدلاً من ذلك تستخدم المنشآت الصغيرة و المتوسطة نموذج التكلفة - الإهلاك - الاضمحلال .
- **سداد حقوق الملكية عن طريق مدفوعات مبنية على أسهم**
 - يتم استخدام أفضل تقدير للإدارة لتقدير القيمة العادلة لحقوق الملكية المسددة كمدفوعات مبنية على أسهم وذلك لقياس المصروف إذا لم تكن أسعار السوق متوفرة .

قسم (١)

المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم

نطاق هذا المعيار المحاسبى المصرى

١-١ صدر معيار المحاسبة المصرى للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم ليستخدم بمعرفة المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم . ويوضح هذا القسم مواصفات هذه المنشآت .

مواصفات المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم

٢-١ لأغراض هذا المعيار تعتبر منشأة صغيرة أو متوسطة الحجم أى منشأة تصدر قوائم مالية ذات أغراض عامة فيما عدا تلك المنشآت الواردة بالفقرة "١-٣".

٣-١ لأغراض هذا المعيار لا تعتبر أى من المنشآت التالية منشآت صغيرة أو متوسطة الحجم وبالتالي لا يسمح بتطبيق هذا المعيار عليها :

(أ) المنشآت التى لها أو تسيطر على منشآت لها أوراق مالية (سواء فى صورة أدوات حقوق ملكية أو

أدوات دين) مقيدة بأية بورصة أو فى طريقها للتقيد .

(ب) المنشآت الخاضعة لقانون القطاع العام أو قانون قطاع الأعمال العام

(ج) المنشآت التى تزاوّل أو تسيطر على منشآت تزاوّل واحد أو أكثر من الأنشطة التالية :

(١) البنوك .

(٢) التأمين .

(٣) التمويل العقارى .

(٤) التوريد .

(٥) ترويج وتغطية الاكتتاب فى الأوراق المالية .

(٦) رأس المال المخاطر .

(٧) المقاصة و التسوية فى معاملات الأوراق المالية .

(٨) تكوين وإدارة محافظ الأوراق المالية .

(٩) السمسرة فى الأوراق المالية .

(١٠) صناديق الاستثمار .

(د) المنشآت التي يزيد مالها المستثمر كما هو معرف في الفقرة "١-٤" عن مبلغ ١٠٠ مليون جنيه مصري في آخر قائمة مركز مالى منفردة أو مستقلة .

(هـ) المنشآت التي يزيد دخلها كما هو معرف في الفقرة "١-٥" عن مبلغ ١٠٠ مليون جنيه مصري في آخر قائمة أرباح أو خسائر (دخل) سنوية منفردة أو مستقلة .

٤-١ المال المستثمر يحسب بأى من الطرق الثلاثة التالية :

(١) الأصول طويلة الأجل \pm صافى رأس المال العامل

(٢) مجموع صافى الأصول - الالتزامات المتداولة

(٣) إجمالى حقوق المساهمين + الالتزامات طويلة الأجل

وحيث أن الطرق الثلاثة عالياه لا تختلف محاسبياً لذا فمن المؤكد تساوى مبلغ المال المستثمر الناتج من كل منها .

٥-١ يتضمن الدخل كل من الإيرادات و المكاسب كما يلى :

(أ) الإيراد هو ما يتحقق فى سياق الأنشطة العادية للمنشأة و يشار إليه بأسماء مختلفة مثل الإيرادات والمبيعات والأتعاب المكتسبة والفوائد المكتسبة وتوزيعات أرباح الأسهم المكتسبة وريع حق الامتياز (الأتاوة) و الإيجار. ويظهر الإيراد فى حساب الأرباح و الخسائر .

(ب) المكاسب هى بنود أخرى تتفق مع تعريف الدخل ولكنها لا تمثل إيرادات (على سبيل المثال أرباح بيع استثمارات - أرباح إعادة تقييم الاستثمارات - أرباح فروق عمله - أرباح بيع أصول ثابتة - أرباح بيع أصول غير ملموسة) . وتظهر المكاسب فى حساب الأرباح و الخسائر أيضاً .

٦-١ إذا تقدمت منشأة - أو إحدى المنشآت التي تسيطر عليها - لقيد أوراق مالية لها كما هو وارد فى الفقرة "٣-١(أ)" أو إذا زولت - أو إحدى المنشآت التي تسيطر عليها - أى نشاط من الأنشطة الواردة فى الفقرة "٣-١(ج)" ، تتوقف المنشأة عن استخدام معيار المحاسبة المصري هذا من أول السنة المالية التي تم فيها طلب القيد أو بدأ مزاوله النشاط الوارد فى الفقرة "٣-١(ج)" ولا يجوز لها الرجوع ثانية إلى استخدام هذا المعيار .

٧-١ إذا تجاوز المال المستثمر فى نهاية أى سنة مالية المبلغ المحدد فى الفقرة "٣-١(د)" أو إذا تجاوز الدخل عن أى سنة مالية المبلغ المحدد فى الفقرة "٣-١(هـ)" ، تستمر المنشأة فى استخدام هذا المعيار للسنة المالية التالية (الأولى) ، وفى حالة استمرار هذا التجاوز فى نهاية السنة المالية التالية (الثانية) تتوقف المنشأة عن استخدام معيار المحاسبة هذا اعتباراً من بداية السنة التالية (الثالثة) و لا يجوز لها الرجوع ثانية إلى استخدام هذا المعيار .

قسم (٢)

المفاهيم والمبادئ السائدة

نطاق هذا القسم

١-٢ يصف هذا القسم هدف القوائم المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم و المواصفات التي تجعل المعلومات فى القوائم المالية لهذه المنشآت مفيدة . كما أنها أيضاً تضع المفاهيم والمبادئ السائدة التى تحكم القوائم المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم .

هدف القوائم المالية للمنشآت الصغيرة و المتوسطة الحجم

٢-٢ تهدف القوائم المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة إلى توفير معلومات حول المركز المالى والأداء والتدفقات النقدية للمنشأة و التى تكون مفيدة فى صنع القرارات الاقتصادية لمدى واسع من المستخدمين الذين يكونون فى موقع لا يسمح لهم بطلب تقارير مالية خاصة تلبي احتياجاتهم من المعلومات .

٣-٢ تبرز القوائم المالية أيضاً نتائج تصرفات الإدارة وتساعد كذلك على محاسبتها عن الموارد التى أودعت فى حوزتها.

الخصائص النوعية للمعلومات الواردة فى القوائم المالية

القابلية للفهم

٤-٢ يجب أن تتصف المعلومات الواردة بالقوائم المالية بالقابلية للفهم المباشر من قبل المستخدمين . حيث من المفترض أن يكون لدى المستخدمين مستوى معقول من المعرفة بالأعمال والأنشطة الاقتصادية والمحاسبية كما أن لديهم الرغبة فى دراسة المعلومات بقدر معقول من العناية . ومع هذا ، فإنه يجب عدم استبعاد المعلومات حول المسائل المعقدة التى يجب إدخالها فى القوائم المالية إذا كانت ملائمة لحاجات صانعى القرارات الاقتصادية بحجة أنه من الصعب فهمها من قبل بعض المستخدمين .

الملاءمة

٥-٢ لى تكون المعلومات مفيدة يجب أن تكون ملائمة لحاجات صناع القرار . وتكون المعلومات ملائمة عندما يمكنها أن تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين بمساعدتهم فى تقييم الأحداث الماضية و الحاضرة والمستقبلية أو عندما تؤكد أو تصحح تقييماتهم الماضية .

الأهمية النسبية

٦-٢ تعتبر المعلومات ذات أهمية نسبية - ومن ثم ملائمة - إذا كان حذفها أو تحريفها يؤثر على القرارات الاقتصادية التى يتخذها المستخدمون اعتماداً على القوائم المالية . وتعتمد الأهمية النسبية على حجم البند أو الخطأ المقدر فى ضوء الظروف الخاصة بالحذف أو التحريف . ومع ذلك فيجب ألا يعد ذلك مبرراً للخروج عن تطبيق معيار المحاسبة المصرى للمنشآت الصغيرة والمتوسطة بشكل غير مؤثر أو تركها دون تصحيح بهدف التوصل إلى عرض معين للمركز المالى و الأداء المالى و التدفقات النقدية للمنشأة.

المصادقية

٧-٢ يجب أن تكون المعلومات المدرجة بالقوائم المالية موثوق فيها ويعتمد عليها . وتتسم المعلومات بالمصادقية إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة والتحيز ، وتعتبر بصدق عما يقصد أن تعبر عنه أو ما هو متوقع أن تعبر عنه . و لا تعتبر القوائم المالية محايدة إذا كانت طريقة اختيار المعلومات فيها أو عرضها يتم بطريقة تؤثر على صنع القرار بهدف تحقيق نتيجة محددة سلفاً .

الجوهر قبل الشكل

٨-٢ يجب أن تتم المحاسبة عن وعرض العمليات المالية و الأحداث الأخرى طبقاً لجوهرها وحقيقتها الاقتصادية وليس لمجرد شكلها القانونى حتى تعبر تعبيراً صادقاً .

الحيطة والحذر

٩-٢ يعترف بحالات عدم التأكد المحيطة بالأحداث و الظروف من خلال الإفصاح عن طبيعتها ومدى تأثيرها ومن خلال ممارسة الحيطة والحذر عند إعداد القوائم المالية . ويقصد بالحيطة والحذر تبنى درجة من الحذر فى وضع التقديرات المطلوبة فى ظل عدم التأكد بحيث لا ينتج عنها تضخيم للأصول و الدخل أو تقليل للالتزامات و المصروفات. ومع ذلك فإن ممارسة الحيطة و الحذر لا تسمح بالتخفيض المتعمد فى قيم الأصول و الدخل أو المبالغة المتعمدة فى قيم الالتزامات والمصروفات. وباختصار فإن التحوط لا يسمح بالتحيز .

الاكتمال

١٠-٢ من أجل أن تتصف المعلومات بالمصادقية يجب أن تكون كاملة فى القوائم المالية ضمن حدود الأهمية النسبية والتكلفة ، علماً بأن أى حذف فى المعلومات يمكن أن يجعلها محرفة أو مضللة وبذلك تصبح غير صادقة وغير ملائمة .

القابلية للمقارنة

١١-٢ يجب أن يكون المستخدمون قادرين على مقارنة القوائم المالية للمنشأة عبر الزمن من أجل تحديد الاتجاهات في المركز المالي وفي الأداء . كما يجب أن يكون بمقدورهم مقارنة القوائم المالية للمنشآت المختلفة من أجل أن يقيموا مراكزها المالية وأدائها وتدفعاتها النقدية ، وعليه يجب قياس وعرض الأثر المالي للعمليات المالية المتشابهة و الأحداث الأخرى على أساس ثابت في المنشأة من فترة لأخرى لتلك المنشأة و على أساس ثابت للمنشآت المختلفة . وبالإضافة إلى ذلك فيجب إعلام المستخدمين عن السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية ، وأى تغييرات في هذه السياسات و آثار هذه التغييرات .

التوقيت المناسب

١٢-٢ لكي تكون المعلومات المالية ملائمة يجب أن يكون لها تأثير في صنع قرارات المستخدمين الاقتصادية. والتوقيت المناسب يعنى تقديم المعلومات في الإطار الزمني لاتخاذ القرار ، فإذا كان هناك تأخير غير مبرر في نشر المعلومات فقد يؤدي ذلك إلى فقد هذه المعلومات لملاءمتها . والإدارة في حاجة إلى عمل توازن بين مزايا تقديم بيانات موثوق فيها والحاجة إلى تقديمها في وقت مناسب. لذلك فعند محاولة تحقيق توازن بين الملاءمة والمصداقية ، يجب أن يكون الاعتبار المسيطر هو خدمة حاجات صانعي القرارات الاقتصادية بأفضل شكل .

الموازنة بين التكلفة والمنفعة

١٣-٢ يجب أن تفوق المنافع المأخوذة من المعلومات التكاليف المتكبدة في الحصول على هذه المعلومات .ولكن تقييم المنافع و التكاليف تعتبر عملية اجتهدية تعتمد بشكل رئيسي على التقدير . وفوق ذلك فإن التكاليف قد لا تقع بالضرورة على أولئك الذين يستفيدون من المنافع ، كما أن المنافع قد يستفيد منها آخرون غير الذين أعدت من أجلهم المعلومات .

١٤-٢ تساعد القوائم المالية مقدمي رأس المال في صنع قرارات أفضل تؤدي إلى أسواق مالية تعمل بكفاءة أعلى وتخفض من تكلفة رأس المال للاقتصاد ككل . كما أن المنشآت نفسها تحصل على مزايا ، منها سهولة الوصول إلى أسواق مالية وعلاقات عامة أفضل ، وقد يؤدي الأمر إلى انخفاض تكلفة الحصول على رأس المال. وقد تمتد المزايا إلى قرارات أفضل للإدارة لأن المعلومات المالية المستخدمة داخلياً عادة ما تعتمد على تلك المعلومات المعدة لأغراض الاستخدام العام .

المركز المالي

١٥-٢ يعبر المركز المالي لمنشأة ما عن العلاقة بين الأصول والالتزامات وحقوق الملكية للمنشأة في تاريخ ما كما يتم عرضها في قائمة المركز المالي وتعرف هذه العناصر كما يلي :

(أ) الأصل هو مورد تسيطر عليه المنشأة نتيجة لأحداث سابقة ومن المتوقع أن ينجم عنه منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة .

- (ب) الالتزام هو تعهد حال على المنشأة ناشئ عن أحداث سابقة ومن المتوقع أن يتطلب سداد تدفقات خارجة من الموارد التي تملكها المنشأة و التي تتطوى على منافع اقتصادية .
- (ج) حق الملكية هو حق أصحاب المنشأة في المتبقى من الأصول بعد طرح كافة الالتزامات .

١٦-٢ هناك بعض البنود تتفق مع تعريف الأصل أو الالتزام إلا أنه لا يعترف بها كأصول أو التزامات في قائمة المركز المالي لأنها لا تتفق مع معايير الاعتراف التي سيتم مناقشتها في الفقرات من "٢-٢٧" إلى "٢-٣٢" . وبشكل خاص يجب أن يكون التدفق المتوقع للمنافع الاقتصادية المستقبلية الداخل أو الخارج من المنشأة مؤكداً بشكل كاف لتحقيق شرط توقع الحدث المشار إليه في الفقرة "٢-٢٧" قبل الاعتراف بأصل أو التزام .

الأصول

١٧-٢ تتمثل المنافع الاقتصادية المستقبلية المتضمنة في الأصل في إمكانية مساهمته - بشكل مباشر أو غير مباشر - في تحقيق تدفقات نقدية وما في حكمها إلى المنشأة وهذه التدفقات قد تأتي من استخدام الأصل أو من بيعه أو من تحصيله .

١٨-٢ كثيراً من الأصول مثل الأصول الثابتة لها شكل مادي ، ولكن الوجود المادي ليس شرطاً لوجود الأصل، فبعض الأصول تكون غير ملموسة.

١٩-٢ عند التحقق من وجود الأصل فإن الحق الناشئ عن الملكية لا يعد ضرورياً مثل عمليات البيع مع الالتزام بإعادة الشراء. ومع هذا فإنه غالباً ما تنشأ سيطرة للمنشأة على المنافع نتيجة لحقوق قانونية .

الالتزامات

- ٢٠-٢ تتمثل الخاصية الأساسية للالتزام في أنه تعهد حال على المنشأة يمثل واجباً أو مسئولية للعمل أو الوفاء بطريقة معينة . والتعهد قد يكون تعهد قانوني أو تعهد حكى . ويكون التعهد القانوني ملزماً نتيجة لوجود عقد ملزم أو لمطالبات تشريعية في حين أن التعهد الحكى هو تعهد ينشأ من تصرفات المنشأة عندما :
- (أ) تقوم المنشأة عن طريق نمط معين أو ممارسات سابقة أو سياسات منشورة أو بيانات حالية كافية بجعل أطراف أخرى تعتقد أن المنشأة ستقبل مسئوليات معينة .
- و(ب) نتيجة لذلك تخلق المنشأة توقعاً حقيقياً لدى هذه الأطراف الأخرى بأن المنشأة ستقوم بالوفاء بهذه المسئوليات.

٢١-٢ يتم تسديد الالتزام الحالي عادة بعدة طرق مثل الدفع نقداً أو تحويل أصول أخرى أو تقديم خدمات أو استبدال الالتزام بالتزام آخر أو تحويل الالتزام إلى حق ملكية . ويمكن أن يسوى الالتزام بطرق أخرى مثل تنازل الدائن عن حقوقه أو سقوطها .

حقوق الملكية

٢-٢٢ تعرف حقوق الملكية بأنها القيمة المتبقية من طرح الالتزامات المعترف بها من الأصول المعترف بها . ويمكن أن تبوب حقوق الملكية بتبويبات فرعية في قائمة المركز المالى . فعلى سبيل المثال فى الشركات المساهمة يمكن أن تشمل تلك التبويبات الأموال التى قدمها المساهمون والأرباح المحتجزة والمكاسب أو الخسائر التى أثبتت مباشرة فى حقوق الملكية.

الأداء

٢-٢٣ الأداء هو العلاقة بين الدخل و المصروفات لمنشأة ما خلال الفترة المالية . ويتطلب هذا المعيار عرض الأداء فى قائمة للأرباح أو الخسائر وأخرى للدخل الشامل . ويستخدم الدخل الشامل والأرباح أو الخسائر عادة كمقياس للأداء أو كأساس لمقاييس أخرى مثل العائد على الاستثمار . وتعرف عناصر الدخل و المصروفات كما يلى :

(أ) الدخل هو الزيادة فى المنافع الاقتصادية خلال الفترة المالية فى شكل تدفقات داخلية أو زيادة فى الأصول أو نقص فى الالتزامات مما ينشأ عنها زيادة فى حقوق الملكية عدا تلك المتعلقة بمساهمات أصحاب المنشأة .

(ب) المصروفات هى نقص فى المنافع الاقتصادية خلال الفترة المالية على شكل تدفقات خارجة أو نقص فى الأصول أو تكبد التزامات مما ينشأ عنه نقص فى حقوق الملكية عدا تلك المتعلقة بالتوزيعات إلى أصحاب المنشأة .

٢-٢٤ ينتج الاعتراف بالدخل و المصروفات مباشرة عن الاعتراف بالأصول و الالتزامات وقياسها . وتشرح الفقرات من "٢-٢٧" إلى "٢-٣٢" شروط الاعتراف بالدخل و المصروفات .

الدخل

٢-٢٥ يتضمن تعريف الدخل كلاً من الإيرادات و المكاسب

- (أ) يتحقق الإيراد فى سياق الأنشطة العادية للمنشأة ويشار إليه بأسماء مختلفة تشمل المبيعات والأرباح والعائد و توزيعات الأسهم وبيع حق الامتياز (الإتاوة) و الإيجار .
- (ب) تمثل المكاسب بنوداً أخرى تتفق مع تعريف الدخل ولكنها لا تمثل إيراداً . وعندما يعترف بها فى قائمة الأرباح أو الخسائر أو فى قائمة الدخل الشامل فإنه يتم عرضها بشكل مستقل بهدف المساعدة فى اتخاذ القرارات الاقتصادية .

المصروفات

٢٦-٢ يتضمن تعريف المصروفات كلاً من الخسائر والمصروفات الأخرى التي تنشأ في سياق الأنشطة العادية للمنشأة.

(أ) تتحقق المصروفات من سياق الأنشطة العادية للمنشأة وتشمل على سبيل المثال ، تكلفة المبيعات و الأجور و الإهلاك و تأخذ عادة شكل التدفقات الخارجة أو نقص الأصول مثل النقدية وما في حكمها و المخزون و الأصول الثابتة .

(ب) تمثل الخسائر بنوداً أخرى ينطبق عليها تعريف المصروفات والتي ربما قد تنشأ في سياق الأنشطة العادية للمنشأة . وعند الاعتراف بالخسائر في قائمة الأرباح أو الخسائر أو قائمة الدخل الشامل فإنه عادة ما يتم عرضها بصورة منفصلة بهدف المساعدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية .

الاعتراف بالأصول و الالتزامات و الدخل والمصروفات

٢٧-٢ الاعتراف هو عملية إدراج البند في القوائم المالية إذا استوفى تعريف الأصل أو الالتزام أو الدخل أو المصروف و استوفى الشروط التالية :

(أ) كان من المتوقع تدفق منفعة اقتصادية مستقبلية مرتبطة به إلى أو من المنشأة .

و(ب) كان له تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بدرجة يعتمد عليها .

٢٨-٢ لا يتم تصحيح عدم الاعتراف ببند استوفى الشروط المذكورة أعلاه عن طريق الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة أو عن طريق الإيضاحات

(أ) توقع تحقق منافع اقتصادية مستقبلية

٢٩-٢ يستخدم مفهوم "التوقع" في معايير الاعتراف للإشارة إلى قياس مستوى درجة التأكد من تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالبند إلى أو من المنشأة . و يتم تقدير درجة عدم التأكد الملازمة لتدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية استناداً على الأدلة المتوفرة عند إعداد القوائم المالية . ويتم عمل هذه التقديرات منفردة لكل بند على حدة للبند ذات الأهمية النسبية أو على أساس تجميعي لعدد كبير من البنود غير الهامة نسبياً .

(ب) مصداقية القياس

٣٠-٢ إن المعيار الثانى للاعتراف ببند ما هو أن له تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بدرجة يعتمد عليها . ففي كثير من الحالات فإن التكلفة أو القيمة يجب أن تقدر، واستخدام تقديرات معقولة هو جزء أساسى من إعداد القوائم المالية و لا يقلل من مصداقيتها . ولكن عندما يتعذر عمل تقدير معقول فإن البند لا يعترف به في القوائم المالية.

٣١-٢ قد لا تتحقق شروط الاعتراف بأحد البنود في وقت معين إلا أنه قد تتحقق هذه الشروط في وقت لاحق وذلك نتيجة لظروف أو أحداث لاحقة .

٣٢-٢ قد يتطلب البند الذى لا يحقق معايير الاعتراف أن يتم الإفصاح عنه فى الإيضاحات أو البيانات المكملية. ويعتبر ذلك مناسباً عندما يكون الإفصاح عن هذا البند ملائماً لتقييم المركز المالى و الأداء و التغيرات فى المركز المالى للمنشأة من قبل مستخدمى القوائم المالية .

قياس الأصول و الالتزامات و الدخل والمصروفات

٣٣-٢ القياس هو عملية تحديد القيم النقدية التى تستخدمها المنشأة فى قياس الأصول والالتزامات والدخل والمصروفات فى القوائم المالية بما فى ذلك اختيار أساس محدد للقياس . و يحدد هذا المعيار أسس القياس التى تستخدمها المنشأة لعدد من أنواع الأصول والالتزامات و الدخل والمصروفات.

٣٤-٢ توجد قاعدتان متعارف عليهما للقياس ، هما التكلفة التاريخية و القيمة العادلة (أ) التكلفة التاريخية للأصول هى مبلغ النقدية أو ما فى حكمها الذى تم دفعه أو القيمة العادلة للمقابل النقدى الذى تم التخلي عنه من أجل الاستحواذ على الأصل فى تاريخ الاستحواذ . وبالنسبة للالتزامات فهى قيمة ما تم تحصيله من نقدية أو ما فى حكمها أو/ والقيمة العادلة للأصول غير النقدية التى تم استلامها مقابل التعهد وذلك فى تاريخ عمل التعهد أو/ وفى بعض الظروف (مثل ضريبة الدخل) تمثل مبلغ النقدية أو ما فى حكمها المتوقع دفعها لسداد الالتزام ضمن النشاط العادى للمنشأة. والتكلفة التاريخية المستهلكة هى التكلفة التاريخية لأصل أو التزام مضافاً إليها أو مطروحاً منها الجزء من التكلفة التاريخية الذى تم الاعتراف به سابقاً كمصروف أو كدخل .

(ب) القيمة العادلة هى القيمة التى يمكن بموجبها تبادل أصل أو تسوية التزام بين أطراف كل منهم لديه الرغبة فى التبادل وعلى بيئة من الحقائق ويتعاملان بإرادة حرة.

المبادئ السائدة للاعتراف و القياس

٣٥-٢ يتم تحديد متطلبات الاعتراف والقياس للأصول والالتزامات والدخل والمصروفات فى هذا المعيار بناء على المبادئ السائدة . وفى حالة غياب متطلب معين فى هذا المعيار لمعالجة معاملة أو حدث أو ظرف معين ، تقدم الفقرة "١٠-٤" إرشاداً لاستخدام الحكم الشخصى ، كما توضح الفقرة "١٠-٥" التسلسل الذى يجب أن تتبعه المنشأة لاتخاذ القرار حول السياسة المحاسبية الملائمة فى مثل هذه الظروف . ويتطلب المستوى الثانى من هذا التسلسل من المنشأة أن تراجع التعريفات وشروط الاعتراف ومفاهيم القياس لكل من الأصول و الالتزامات و الدخل و المصروفات و المبادئ السائدة الموجودة فى هذا القسم .

أساس الاستحقاق

٣٦-٢ على المنشأة إعداد قوائمها المالية - فيما عدا المعلومات عن التدفقات النقدية - باستخدام أساس الاستحقاق المحاسبي . وبناء على أساس الاستحقاق يتم الاعتراف بالبنود كأصول أو التزامات أو حقوق ملكية أو دخل أو مصروفات عندما يستوفى البند شروط تعريفه و الاعتراف به.

الاعتراف فى القوائم المالية

الأصول

٣٧-٢ على المنشأة الاعتراف بالأصل فى قائمة المركز المالى عندما يكون من المتوقع تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية إلى المنشأة و يكون للأصل تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بدرجة يعتمد عليها . ولا يعترف بالأصل فى قائمة المركز المالى عند تكبد نفقة ليس من المتوقع أن يتدفق عنها منافع اقتصادية للمنشأة تتعدى الفترة المالية الجارية ، وبدلاً من ذلك فإنه ينجم عن مثل هذه العملية اعتراف بمصروف فى قائمة الأرباح أو الخسائر .

٣٨-٢ على المنشأة ألا تعترف بأصل محتمل كأصل . ومع هذا فعندما يكون هناك وجود تأكد تام بأن المنافع الاقتصادية المستقبلية سوف تتدفق إلى المنشأة حينئذ لا يعتبر الأصل محتملاً ويكون الاعتراف به ملائماً .

الالتزامات

- ٣٩-٢ على المنشأة الاعتراف بالالتزام فى قائمة المركز المالى عندما :
- (أ) يكون هناك التزام على المنشأة فى نهاية الفترة المالية ناتجاً عن حدث وقع فى الماضى .
 - و(ب) يكون هناك توقع بأن المنشأة ستطالب بتحويل موارد لها منافع اقتصادية للسداد .
 - و(ج) يمكن قياس مبلغ السداد بدرجة من الثقة .

٤٠-٢ الالتزام المحتمل هو إما التزام ممكن حدوثه ولكنه غير مؤكد ، أو التزام حال إلا أنه لم يتم الاعتراف به حيث إنه لا يستوفى الشرط الوارد فى (ب) أو (ج) أو كليهما من الفقرة "٣٩-٢". ولا تعترف المنشأة بالالتزام المحتمل كالتزام إلا فى حالة الالتزامات المحتملة فى القوائم المالية للمنشأة المستحوذ عليها فى عملية تجميع أعمال (راجع القسم (١٩) "تجميع الأعمال و الشهرة").

الدخل

٤١-٢ ينتج الاعتراف بالدخل مباشرة عند الاعتراف بالأصول والالتزامات وقياسها . وعلى المنشأة الاعتراف بالدخل فى قائمة الأرباح أو الخسائر أو قائمة الدخل الشامل عندما تنشأ زيادة فى المنافع الاقتصادية المستقبلية تعود إلى زيادة فى أصل أو نقص فى التزام ويمكن قياسها بدرجة يعتمد عليها .

المصروفات

٢-٤٢ ينتج الاعتراف بالمصروفات مباشرة عند الاعتراف بالأصول و الالتزامات وقياسها . وعلى المنشأة الاعتراف بالمصروفات فى قائمة الأرباح أو الخسائر أو قائمة الدخل الشامل عندما ينشأ نقص فى المنافع الاقتصادية المستقبلية تعود إلى نقص فى أصل أو زيادة فى التزام ويمكن قياسها بدرجة يعتمد عليها .

مجموع الدخل الشامل و الأرباح أو الخسائر

٢-٤٣ مجموع الدخل الشامل هو الفرق الحسابى ما بين الدخل والمصروفات ولا يعد عنصراً منفصلاً من عناصر القوائم المالية و لا يتطلب مبادئ اعتراف منفصلة له .

٢-٤٤ الأرباح أو الخسائر هى الفرق الحسابى بين الدخل و المصروفات فيما عدا بنود الدخل و المصروفات التى يبيها هذا المعيار كبنود تدخل ضمن بنود الدخل الشامل الأخرى ولا تعد عنصراً منفصلاً من عناصر القوائم المالية و لا تتطلب مبادئ اعتراف منفصلة لها .

٢-٤٥ لا يسمح هذا المعيار بالاعتراف ببنود فى قائمة المركز المالى لا تستوفى تعريف الأصول أو الالتزامات بغض النظر عن كونها ناتجة عن تطبيق ما يعرف بمبدأ مقابلة الإيراد بالمصروف عند قياس الأرباح أو الخسائر .

القياس عند الاعتراف الأولى

٢-٤٦ عند الاعتراف الأولى على المنشأة أن تقيس الأصول و الالتزامات بتكلفتها التاريخية ما لم يتطلب هذا المعيار استخدام أساس آخر للقياس الأولى مثل القيمة العادلة .

القياس اللاحق

الأصول المالية والالتزامات المالية

٢-٤٧ تقيس المنشأة الأصول المالية الأساسية و الالتزامات المالية الأساسية كما هى معرفة فى القسم (١١) "الأدوات المالية الأساسية" بالتكلفة المستهلكة ناقصاً الاضمحلال باستثناء الاستثمارات ذات التداول العام فى الأسهم الممتازة غير القابلة للتحويل وغير القابلة للاسترداد و الأسهم العادية غير القابلة للاسترداد أو تلك التى يمكن قياس قيمتها العادلة بدرجة عالية من الثقة . هذه الأدوات يتم قياسها بالقيمة العادلة على أن يتم إثبات التغير فى هذه القيمة العادلة فى الأرباح أو الخسائر .

٢-٤٨ تقيس المنشأة عامة الأصول المالية الأخرى و الالتزامات المالية الأخرى بالقيمة العادلة ويتم الاعتراف بالتغير فى هذه القيمة العادلة فى الأرباح أو الخسائر باستثناء الحالات التى يسمح فيها هذا المعيار باستخدام أساس آخر للقياس كالتكلفة أو التكلفة المستهلكة .

الأصول غير المالية

٢-٤٩ أغلب الأصول غير المالية و التي تقوم المنشأة بالاعتراف بها أولاً بالتكلفة التاريخية عادة ما يتم قياسها لاحقاً بأسس قياس أخرى مثل :

- (أ) تقيس المنشأة الأصول الثابتة بصافي التكلفة بعد الإهلاك أو المبلغ القابل للاسترداد أيهما أقل .
- (ب) تقيس المنشأة المخزون بالتكلفة أو سعر البيع (ناقصاً) تكلفة الاستكمال و البيع أيهما أقل.
- (ج) تعترف المنشأة بخسائر الاضمحلال المتعلقة بالأصول غير المالية التي يتم استخدامها أو الاحتفظ بها بغرض البيع .

ويهدف قياس الأصول بالمبلغ الأقل إلى التأكد من أن الأصل لا يتم قياسه بمبلغ يزيد عما تتوقع المنشأة استرداده من بيعه أو استخدامه.

٢-٥٠ يتطلب هذا المعيار أو يسمح بقياس أنواع الأصول غير المالية التالية بالقيمة العادلة :

- (أ) الاستثمار في الشركات الشقيقة و المشروعات المشتركة و التي تقيسها المنشأة بالقيمة العادلة (راجع الفقرات "١٠-١٤" - "١٥-١٥" على الترتيب) .
- (ب) ملغاة .
- (ج) الأصول الزراعية (الأصول الحيوية و المنتجات الزراعية في نقطة الحصاد) و التي تقيسها المنشأة بالقيمة العادلة ناقصاً التكاليف التقديرية للبيع (راجع الفقرة "٣٤-٢") .

الالتزامات عدا الالتزامات المالية

٢-٥١ تقاس أغلب الالتزامات باستثناء الالتزامات المالية بأحسن تقدير للمبلغ الذي سيكون مطلوباً لسداد الالتزام في تاريخ القوائم المالية .

المقاصة

٢-٥٢ على المنشأة عدم إجراء مقاصة بين الأصول و الالتزامات أو بين الدخل والمصروفات إلا في الحالات المسموح بها في هذا المعيار .

- (أ) لا يعد مقاصة قياس الأصول بالصافي بعد طرح ناتج التقييم مثل الهبوط في قيمة المخزون المتقادم و الهبوط في قيمة الديون المشكوك في تحصيلها .
- (ب) إذا كان نشاط المنشأة التشغيلي الطبيعي لا يتضمن بيع أو شراء أصول غير متداولة بما فيها الاستثمارات و أصول التشغيل ، لا يعد مقاصة أن تقوم المنشأة بإثبات المكاسب أو الخسائر الناتجة عن التخلص من هذه الأصول بعد طرح القيمة الدفترية للأصل ومصروفات البيع من المتحصلات من البيع .

قسم (٣)

عرض القوائم المالية

نطاق هذا القسم

١-٣ يهدف هذا القسم إلى شرح أسس العرض العادل للقوائم المالية طبقاً لمتطلبات معيار المحاسبة المصري للمنشآت الصغيرة والمتوسطة وتعريف المجموعة الكاملة للقوائم المالية.

العرض العادل

٢-٣ تعرض القوائم المالية بطريقة عادلة للتعبير عن المركز المالي و الأداء المالي و التدفقات النقدية للمنشأة. ويتطلب العرض العادل العرض الموثوق فيه لبيان تأثير المعاملات و الأحداث و الظروف الأخرى طبقاً لتعريف شروط الاعتراف للأصول والالتزامات والدخل و المصروفات الواردة في القسم (٢) المفاهيم و المبادئ السائدة".

(أ) يفترض أن تطبيق معيار المحاسبة المصري للمنشآت الصغيرة و المتوسطة وعمل إفصاحات إضافية عند الحاجة ، سيؤدي إلى العرض العادل للمركز المالي و الأداء المالي و التدفقات النقدية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة.

(ب) كما سبق شرحه في الفقرة "٣-١" فإن تطبيق هذا المعيار بمعرفة المنشآت المشار إليها في هذه الفقرة قد لا ينتج عنه عرض عادل طبقاً لهذا المعيار.

تعتبر الإفصاحات الإضافية المشار إليها في الفقرة (أ) أعلاه ضرورية وذلك عندما يكون التمشي مع متطلبات محددة في هذا المعيار غير كافية لتمكين مستخدم القوائم من فهم تأثيرات معينة للمعاملات و الأحداث و الظروف الأخرى المرتبطة بالمركز المالي و الأداء المالي للمنشأة.

الالتزام بمعيار المحاسبة للمنشآت الصغيرة والمتوسطة

٣-٣ على المنشأة التي تعد قوائمها المالية طبقاً لمتطلبات معيار المحاسبة المصري للمنشآت الصغيرة والمتوسطة أن تفصح في الإفصاحات بشكل صريح و واضح عن هذا التوافق. ولا يجوز وصف قوائم مالية بأنها متوافقة مع هذا المعيار ما لم تتوافر فيها كافة متطلبات هذا المعيار .

٤-٣ عندما يتراءى للإدارة في بعض الحالات النادرة جداً - أن الالتزام بمتطلبات هذا المعيار قد يؤدي إلى عرض مضلل يتعارض مع هدف القوائم المالية كما سبق شرحه في القسم (٢) ، فللمنشأة ان تخرج عن هذه المتطلبات كما هو محدد في الفقرة "٣-٥" إلا إذا كانت هناك قواعد منظمة تمنع هذا التصرف.

- ٥-٣ عندما لا تلتزم المنشأة بمتطلبات هذا المعيار كما ورد في فقرة "٣-٤" يجب عليها الإفصاح عما يلي:
- (أ) أن الإدارة ترى أن القوائم المالية تعبر بوضوح عن المركز المالى و الأداء المالى وكذا التدفقات النقدية.
- (ب) أن القوائم المالية معدة طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى للمنشآت الصغيرة والمتوسطة باستثناء ما لم تلتزم به من أجل تحقيق العرض السليم.
- (ج) طبيعة عدم الالتزام و المعالجة الواجبة طبقاً للمعيار، والسبب فى كون تطبيق هذا المعيار مضللاً فى مثل هذه الظروف بما يتعارض مع الهدف من القوائم المالية كما هو وارد فى القسم (٢) ، كما يجب الإفصاح عن المعالجة التى تم تطبيقها.
- ٦-٣ عندما تخرج الإدارة عن متطلبات هذا المعيار فى فترة مالية سابقة ويؤثر ذلك على المبالغ المعترف بها فى القوائم المالية فى الفترة المالية الحالية ، يجب ان يتم الإفصاح الكامل عن هذا الأثر كما هو وارد فى الفقرة "٣-٥ (ج)".
- ٧-٣ عندما يتراءى للإدارة - فى بعض الحالات النادرة - أن الالتزام بمتطلبات هذا المعيار قد يؤدي إلى عرض مضلل ويتعارض مع هدف القوائم المالية كما سبق شرحه فى القسم (٢) ، و لكن هناك قواعد منظمة تمنع الخروج عن هذه المتطلبات يجب على المنشأة تخفيض هذا التضليل لأكبر مدى ممكن عن طريق إيضاح ما يلي:
- (أ) طبيعة متطلبات هذا المعيار و السبب فى أن الإدارة ترى بأن الالتزام بهذه المتطلبات قد يؤدي إلى عرض مضلل يتعارض مع هدف القوائم المالية السابق شرحها فى القسم (٢) .
- (ب) التسويات الضرورية على القوائم المالية فى كل فترة مالية و التى ترى الإدارة انها ضرورية للحصول على العرض العادل.

الإستمرارية

- ٨-٣ عند إعداد القوائم المالية تقوم إدارة المنشأة التى تستخدم هذا المعيار بتقييم قدرة المنشأة على الاستمرار فى المستقبل المنظور ، وعليه يفترض أن المنشأة مستمرة طالما انه ليس لدى إدارة المنشأة النية أو الحاجة للتصفية أو لتقليص كبير فى حجم عملياتها أو أنها لا يوجد بديل واقعى أمامها إلا أن تقوم بالتصفية. وعند تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار يجب أن تأخذ الإدارة فى اعتبارها تلك المعلومات المتاحة فى المستقبل الذى لا يقل عامة عن (ولكنه غير محدود بفترة) ١٢ شهراً من تاريخ القوائم المالية.
- ٩-٣ عندما تدرك الإدارة عند تقييمها للاستمرارية أن هناك أحداث أو ظروف هامة تؤدي إلى وجود عدم تأكد جوهري فى قدرة المنشأة على الاستمرار، يكون على المنشأة أن تقوم بالإفصاح عن أسباب عدم التأكد هذا . وعندما لا تعد المنشأة قوائمها المالية على أساس الاستمرارية فيجب عليها الإفصاح عن هذه الحقيقة بالإضافة إلى الأسس التى بنيت عليها إعدادها للقوائم المالية والسبب فى عدم اعتبار المنشأة مستمرة .

دورية إعداد القوائم المالية

٣-١٠ على المنشأة عرض مجموعة كاملة من القوائم المالية (تشمل أرقام المقارنة - كما سيتم شرحه في الفقرة "٣-١٤") سنوياً على الأقل .وعندما تقوم المنشأة بتغيير تاريخ القوائم المالية وبالتالي عرضها لمدة أطول أو أقصر من سنة ، على المنشأة الإفصاح عما يلي :

- (أ) هذه الحقيقة.
- (ب) أسباب استخدام مدة أطول أو أقصر .
- (ج) حقيقة أن أرقام المقارنة المدرجة بالقوائم المالية (شاملة تلك التى فى الإيضاحات المتممة) لا يستقيم مقارنتها بالفترة الحالية.

الثبات فى العرض

٣-١١ على المنشأة الثبات فى عرض و تبويب بنود القوائم المالية من فترة إلى أخرى إلا إذا:
(أ) حدث تغيير جوهري فى طبيعة عمليات المنشأة ، أو تبين وجود عرض آخر أو تصنيف آخر أكثر ملاءمة طبقاً لأسس اختيار السياسات المحاسبية الملائمة كما هو مبين فى القسم (١٠) السياسات والتقديرية والأخطاء المحاسبية "
أو(ب) عندما يتطلب هذا المعيار ذلك التغيير .

٣-١٢ عندما يتم التغيير فى عرض أو تبويب بند من بنود القوائم المالية يجب على المنشأة أن تعيد تبويب أرقام المقارنة إلا إذا كان ذلك غير عملي. و عندما يتم إعادة تبويب أرقام المقارنة على المنشأة الإفصاح عما يلي:
(أ) طبيعة إعادة التبويب.
(ب) تحديد المبلغ الذى تم إعادة تبويبه لكل بند أو مجموعة بنود.
(ج) السبب فى إعادة التبويب.

٣-١٣ عندما يكون من غير العملي تعديل أرقام المقارنة على المنشأة الإفصاح عن أسباب ذلك.

المعلومات المقارنة

٣-١٤ فيما عدا الحالات التى يسمح فيها هذا المعيار أو يتطلب غير ذلك ، على المنشأة الإفصاح الكامل عن المعلومات المقارنة للسنة السابقة فيما يخص كل البنود المعروضة فى الفترة المالية الحالية بالقوائم المالية . وعلى المنشأة الإفصاح عن المعلومات المقارنة فى شكل تفصيلي ووصفي للمعلومات التى يكون لها علاقة بفهم القوائم المالية للفترة المالية الحالية.

الأهمية النسبية والتجميع

٣-١٥ على المنشأة عرض كل بند من البنود المتشابهة ذات الأهمية النسبية بشكل منفصل فى القوائم المالية . وعلى المنشأة أيضاً عرض كل بند من البنود غير المتشابهة فى الطبيعة أو الوظيفة بشكل منفصل ما لم تكن غير هامة نسبياً .

٣-١٦ تعتبر المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو تحريفها قد يؤثر على القرارات الاقتصادية التى يتخذها المستخدمون اعتماداً على القوائم المالية . و تعتمد الأهمية النسبية على حجم البند أو الخطأ المقدر فى ضوء الظروف الخاصة للحذف أو التحريف . وقد يكون حجم وطبيعة البند أو خليط منهما هو العامل المؤثر فى التقدير .

المجموعة الكاملة من القوائم المالية

٣-١٧ تشتمل المجموعة الكاملة من القوائم المالية لمنشأة ما على ما يلى:

- (أ) قائمة المركز المالى فى تاريخ القوائم المالية.
- (ب) قائمة الأرباح أو الخسائر عن الفترة .
- (ج) قائمة الدخل الشامل عن الفترة ، وتبدأ قائمة الدخل الشامل بالربح أو الخسارة ثم تعرض بنود الدخل الشامل الأخرى بعد ذلك.
- (د) قائمة التغير فى حقوق الملكية عن الفترة.
- (هـ) قائمة التدفقات النقدية عن الفترة.
- (و) الإيضاحات متضمنة ملخصاً للسياسات المحاسبية الهامة و غيرها من الإيضاحات المتممة الأخرى.

٣-١٨ ملغاة.

٣-١٩ إذا لم يكن لدى المنشأة أى بند من بنود قائمة الدخل الشامل الأخرى خلال أى فترة مالية فإنه يمكنها أن تعد قائمة الأرباح أو الخسائر فقط دون إعداد قائمة الدخل الشامل.

٣-٢٠ نظراً لأن الفقرة "٣-١٤" تتطلب وجود أرقام المقارنة للفترة السابقة لكل المبالغ المعروضة فى القوائم المالية لذا فإن المجموعة الكاملة من القوائم المالية المعروضة يجب أن تحتوى على الأقل على أرقام المقارنة للفترة السابقة مع الإيضاحات المتعلقة بها.

٣-٢١ فى المجموعة الكاملة من القوائم المالية على المنشأة أن تعرض كل قائمة مالية بنفس المستوى من الأهمية.

٣-٢٢ ملغاة.

تحديد القوائم المالية

٣-٢٣ على المنشأة تحديد كل من القوائم المالية والإيضاحات المتممة لها تحديداً واضحاً على أن تميزها عن المعلومات الأخرى التي قد يتضمنها نفس الكتيب ، وبالإضافة الى ذلك ، على المنشأة عرض المعلومات الآتية بشكل بارز مع تكرارها كلما دعت الضرورة إلى ذلك حتى يتم فهم المعلومات المعروضة بشكل سليم:

- (أ) اسم المنشأة وأى تعديل تم عليه منذ نهاية الفترة المالية السابقة.
- (ب) تحديد ما إذا كانت القوائم المالية تغطي منشأة بمفردها أو مجموعة من المنشآت.
- (ج) تحديد تاريخ نهاية الفترة المالية و الفترة التى تغطيها القوائم المالية.
- (د) عملة العرض كما هي معرفة فى القسم (٣٠) "ترجمة العملات الأجنبية".
- (هـ) مستوى التقريب- إذا وجد - والذى أستخدم عند عرض الأرقام فى القوائم المالية.

٣-٢٤ على المنشأة أن تفصح فى الإيضاحات المتممة لها عن الآتي:

- (أ) المقر الدائم و الشكل القانونى للمنشأة و كذلك البلد الذى تأسست فيه و عنوان مقرها الدائم.
- (ب) طبيعة العمليات و الأنشطة الرئيسية لها.

عرض معلومات غير مطلوبة بموجب هذا المعيار

٣-٢٥ لا يتناول هذا المعيار تقديم عرض للمعلومات القطاعية أو نصيب الممهم فى الأرباح أو القوائم المالية الدورية للمنشآت الصغيرة أو المتوسطة ، وإذا قامت المنشأة بعرض هذه المعلومات فيجب عليها أن تقوم بشرح لأسس إعداد و تقديم المعلومات المستخدمة.

قسم (٤)

قائمة المركز المالى

نطاق هذا القسم

١-٤ يوضح هذا القسم المعلومات التى يتم عرضها فى قائمة المركز المالى و كيفية عرضها . وتعرض قائمة المركز المالى أصول و التزامات و حقوق ملكية المنشأة فى تاريخ محدد و هو نهاية الفترة المالية.

المعلومات الواجب عرضها فى صلب قائمة المركز المالى

٢-٤ كحد أدنى تتضمن قائمة المركز المالى بنوداً تمثل القيم التالية :

- (أ) النقدية وما فى حكمها.
- (ب) العملاء و المدينون المتنوعون.
- (ج) الأصول المالية بخلاف المبالغ الموضحة تحت (أ)، (ب)، (ى)، (ك).
- (د) المخزون.
- (هـ) الأصول الثابتة.
- (و) الاستثمارات العقارية.
- (ز) الأصول غير الملموسة.
- (ح) الأصول البيولوجية التى يتم تقييمها بالتكلفة مخصوماً منها مجمع الإهلاك و الاضمحلال.
- (ط) الأصول البيولوجية التى يتم تقييمها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر.
- (ى) الاستثمارات فى شركات شقيقة.
- (ك) الاستثمارات فى المنشآت تحت السيطرة المشتركة.
- (ل) الموردون و الدائنون المتنوعون.
- (م) الالتزامات المالية بخلاف المبالغ الموضحة تحت (ل)، (ع).
- (ن) الأصول و الالتزامات الضريبية الجارية.
- (س) الأصول و الالتزامات الضريبية المؤجلة (و التى يتم تصنيفها دائماً على أنها بنود غير متداولة).
- (ع) المخصصات.
- (ف) حقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة المدرجة ضمن حقوق الملكية مستقلة عن حقوق ملكية أصحاب المنشأة الأم (فى القوائم المالية المجمعة).
- (ص) حقوق ملكية أصحاب المنشأة الأم (فى القوائم المالية المجمعة).

٣-٤ يتم عرض البنود الإضافية و العناوين و المجاميع الفرعية فى بنود منفصلة فى قائمة المركز المالى إذا كان العرض على هذا النحو يعد أمراً ضرورياً لضمان العرض السليم للمركز المالى للمنشأة.

الفصل بين البنود المتداولة و غير المتداولة

٤-٤ على كل منشأة أن تقوم بعرض الأصول المتداولة و غير المتداولة و الالتزامات المتداولة و غير المتداولة في تبويبات منفصلة في قائمة المركز المالى تطبيقاً للفقرات من "٤-٥" إلى "٤-٨" إلا إذا كان عرض القوائم المالية بترتيب درجة السيولة يعطى معلومات يمكن الاعتماد عليها وأكثر ملاءمة . و عند تطبيق هذا الاستثناء يتم عرض جميع الأصول و الالتزامات طبقاً لترتيب درجة السيولة (تصاعدياً أو تنازلياً).

الأصول المتداولة

٤-٥ تبويب المنشأة الأصل على أنه متداول عندما:

(أ) تتوقع المنشأة تحقق الأصل أو تتوقع بيعه أو استخدامه خلال دورة التشغيل المعتادة للمنشأة.

أو (ب) تحتفظ به المنشأة أساساً بغرض الاتجار .

أو (ج) تتوقع المنشأة تحقق قيمته خلال اثني عشر شهراً من تاريخ نهاية الفترة المالية.

أو (د) يتمثل الأصل في نقدية أو ما فى حكمها ما لم يكن هناك قيود تمنع تبادله أو استخدامه فى سداد التزام لمدة اثني عشرة شهراً على الأقل بعد تاريخ نهاية الفترة المالية.

٤-٦ إذا لم يتحقق أى شرط من الشروط الواردة فى فقرة ٤-٥ أعلاه يتعين تبويب كافة الأصول الأخرى على أنها غير متداولة. وعندما لا تتمكن المنشأة من تحديد مدة دورة التشغيل بدقة تعتبر المدة المتوقعة اثني عشر شهراً.

الالتزامات المتداولة

٤-٧ تبويب المنشأة الالتزام على أنه متداول عندما:

(أ) تستحق تسويته خلال دورة التشغيل المعتادة للمنشأة.

أو (ب) تحتفظ به المنشأة أساساً بغرض الإتجار .

أو (ج) تستحق تسويته خلال اثني عشر شهراً بعد تاريخ نهاية الفترة المالية.

أو (د) لا يكون للمنشأة حق غير مشروط فى تأجيل سداد الالتزام لمدة اثني عشر شهراً على الأقل بعد تاريخ نهاية الفترة المالية.

٤-٨ يتعين على المنشأة تبويب كافة الالتزامات الأخرى كالتزامات غير متداولة.

ترتيب و أسلوب عرض البنود فى قائمة المركز المالى

٩-٤ لا يتطلب هذا المعيار ترتيباً أو شكلاً معيناً يتم عرض البنود بموجبه . وتقدم الفقرة "٤-٢" قائمة من البنود التى تختلف فى طبيعتها و وظيفتها و تستحق العرض بشكل منفصل فى قائمة المركز المالى بالإضافة إلى:

- (أ) إدراج بنود إضافية فى قائمة المركز المالى عندما يتطلب حجم و طبيعة البند - أو مجموعة من البنود المتشابهة - العرض المنفصل له لتحقيق العرض السليم للمركز المالى للمنشأة.
- و(ب) تعديل البيانات و ترتيب البنود طبقاً لطبيعة المنشأة و معاملاتها حتى تتوافر المعلومات اللازمة للفهم الكامل للمركز المالى للمنشأة.

١٠-٤ يعتمد الحكم على مدى ضرورة عرض بنوداً إضافية بشكل منفصل من عدمه على تقييم كل ما يلى:

- (أ) قيم وطبيعة و سيولة الأصول.
- و(ب) وظيفة كل أصل فى المنشأة.
- و(ج) قيم و طبيعة و توقيت الالتزامات.

المعلومات التى قد يتم عرضها إما فى قائمة المركز المالى أو فى الإيضاحات

١١-٤ على المنشأة أن تعرض فى قائمة المركز المالى أو فى الإيضاحات المتممة للتبويبات الأخرى الفرعية للبنود المنفصلة المعروضة كما يلى:

- (أ) الأصول الثابتة مبوبة بما يتناسب مع طبيعة المنشأة.
- (ب) تحليل العملاء و المدينون الآخرون فى بنود مستقلة إلى مبالغ مستحقة على العملاء ومبالغ مستحقة على أطراف ذوى علاقة و مبالغ مستحقة على أطراف آخرين و مبالغ مدينة أخرى.
- (ج) تبويب المخزون تبويماً فرعياً إلى تبويبات أخرى مثل:
- (١) بضاعة محتفظ بها لغرض البيع ضمن الأنشطة العادية للمنشأة.
- (٢) بضاعة تحت التشغيل من أجل البيع.
- (٣) مواد خام و مهمات محتفظ بها للاستخدام فى مراحل الإنتاج أو لتأدية الخدمة.
- (د) تحليل الموردون و الدائنون الآخرون فى بنود مستقلة إلى مبالغ مستحقة للموردين ومبالغ مستحقة للأطراف ذوى علاقة و الإيرادات المؤجلة و المستحقات الأخرى.
- (هـ) تحليل المخصصات إلى مخصصات مزايا العاملين والمخصصات الأخرى .
- (و) تحليل مكونات حقوق الملكية بحيث تعرض بشكل منفصل رأس المال المدفوع و الاحتياطات والأرباح المحتجزة ، و كذلك عناصر الدخل و المصروفات والأعباء و الخسائر التى يتطلب هذا المعيار الاعتراف بها فى قائمة الدخل الشامل وعرضها بشكل منفصل فى حقوق الملكية.

١٢-٤ على المنشأة التى تتخذ شكل شركة مساهمة أن تفصح إما فى قائمة المركز المالى أو فى الإيضاحات المتممة لها عن الأتى:

(أ) فيما يتعلق بكل فئة من أسهم رأس المال.

(١) عدد الأسهم المرخص بها.

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

(٣) القيمة الاسمية للسهم.

(٤) تسوية عدد الأسهم القائمة فى بداية السنة مع عدد الأسهم القائمة فى نهاية السنة.

(٥) الحقوق و الامتيازات و القيود الخاصة بتلك الفئة بما فى ذلك القيود المفروضة على توزيع

أرباح الأسهم و على رد رأس المال.

(٦) الحصة التى تحتفظ بها المنشأة ذاتها فى أسهم رأس مالها (أسهم الخزينة) أو التى تحتفظ بها

الشركات الشقيقة أو التابعة لها.

(٧) الأسهم المحتفظ بها للإصدار بموجب عقود الخيارات وعقود البيع متضمنة شروط الإصدار و

قيمتها.

(ب) وصف لطبيعة و غرض كل إحتياطى ضمن حقوق الملكية.

١٣-٤ على المنشأة التى ليس لها رأس مال أسهم مثل شركات الأشخاص أن تفصح عن المعلومات المعادلة لتلك

المعلومات المطلوب إعدادها طبقاً للفقرة "١٢-٤(أ)" مع توضيح التغيرات فى كل فئة من فئات حصص

الملكية فى كل فترة و الحقوق و الامتيازات و القيود المرتبطة بكل فئة من فئات حصص الملكية.

١٤-٤ عندما تكون المنشأة مرتبطة فى تاريخ نهاية الفترة المالية بعقد لبيع أصل أو مجموعة من الأصول

و الالتزامات يكون عليها أن تفصح عن المعلومات التالية:

(أ) وصف الأصل (الأصول) أو مجموعة الأصول و الالتزامات.

(ب) وصف للظروف و الوقائع المرتبطة بخطة البيع.

(ج) القيمة الدفترية للأصول أو القيمة الدفترية لمجموعة الأصول و الالتزامات محل

التعاقد إذا كان التخلص سيتم لمجموعة من الأصول و الالتزامات.

قسم (٥)

قائمة الأرباح أو الخسائر و قائمة الدخل الشامل

نطاق هذا القسم

١-٥ يتطلب هذا القسم من المنشأة عرض إجمالي الدخل الشامل للفترة - أى أدائها المالى خلال هذه الفترة - فى قائمتين مالبتين. و يوضح هذا القسم المعلومات الواجب عرضها فى هاتين القائمتين و كيفية عرضهما.

عرض إجمالي الدخل الشامل

٢-٥ على المنشأة عرض إجمالي الدخل الشامل للفترة فى قائمتين - قائمة الأرباح أو الخسائر وقائمة الدخل الشامل. و تعرض قائمة الأرباح أو الخسائر كل بنود الدخل والمصروفات المعترف بها خلال الفترة فيما عدا تلك البنود المعترف بها فى قائمة الدخل الشامل خارج الأرباح أو الخسائر كما يسمح أو يتطلب هذا المعيار.

٣-٥ ملغاة.

٤-٥ ملغاة.

٥-٥ ملغاة .

٦-٥ ملغاة.

أسلوب عرض القائمتين

٧-٥ يتطلب هذا الأسلوب أن تعرض المنشأة فى قائمة الأرباح أو الخسائر - كحد أدنى - البنود الموضحة فيما يلى بطريقة منفصلة مع أظهار الأرباح أو الخسائر كبند أخير:

(أ) الإيرادات

(ب) المصروفات بما فيها تكلفة التمويل (محللة طبقاً للفقرة "١١-٥")

(ج) نصيب المنشأة فى أرباح أو خسائر الشركات الشقيقة (راجع القسم (١٤) " الاستثمار فى شركات

شقيقة") و المنشآت ذات السيطرة المشتركة (راجع القسم (١٥) " الاستثمارات فى المشروعات المشتركة"

(التى يتم المحاسبة عنها بطريقة حقوق الملكية .

(د) مصروف الضريبة (راجع الفقرة "٢٧-٢٩")

(هـ) مبلغ واحد يشمل مجموع ما يلى :

- (١) الأرباح أو الخسائر بعد الضريبة الناتجة عن العمليات غير المستمرة .
- (٢) المكاسب أو الخسائر بعد الضريبة الناتجة عن القياس بالقيمة العادلة (ناقصاً) تكلفة البيع أو عن بيع صافى أصول تمثل عمليات غير مستمرة .
- (و) الأرباح أو الخسائر ، على أن يتم الإفصاح فى قائمة الأرباح أو الخسائر المجمعة عن الأرباح أو الخسائر المتعلقة بـ:
 - (أ) حقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة.
 - (ب) مساهمى الشركة الأم .

٧-٥ (أ) تبدأ القائمة الثانية (قائمة الدخل الشامل) بعرض الأرباح أو الخسائر كبنود أول ثم يتم عرض البنود الموضحة فيما يلى على الأقل بطريقة منفصلة :

(أ) البنود التالية طبقاً لطبيعتها :

(١) بعض المكاسب أو الخسائر الناتجة عن ترجمة القوائم المالية لنشاط أجنبى (راجع القسم (٣٠) " ترجمة العملات الأجنبية ") .

(٢) بعض المكاسب أو الخسائر الأكتوارية (راجع القسم (٢٨) " مزاييا العاملين ") .

(٣) بعض التغيرات فى القيمة العادلة الناشئة عن عقود أدوات التغطية (راجع القسم (١٢) " إصدارات الأدوات المالية الأخرى ")

(ب) نصيب الدخل الشامل من الشركات الشقيقة وذات السيطرة المشتركة والتي يتم المحاسبة عنها بطريقة حقوق الملكية..

(ج) إجمالى الدخل الشامل { وعندما لا يكون لدى المنشأة بنود دخل شامل أخرى يمكن للمنشأة استخدام أسم آخر للبنود على سبيل المثال (الأرباح أو الخسائر) } .

٧-٥ (ب) يتم الإفصاح فى قائمة الدخل الشامل المجمعة عن إجمالى الدخل الشامل المتعلق بـ:

(١) حقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة .

(٢) مساهمى الشركة الأم .

متطلبات العرض

٨-٥ يتطلب هذا المعيار عرض تأثير تصحيح الأخطاء و التغيير فى السياسات المحاسبية بأثر رجعى للفترات السابقة بدلاً من عرضها كجزء من الأرباح أو الخسائر للفترة التى ظهرت فيها (راجع القسم (١٠)).

٩-٥ على المنشأة أن تعرض بنود إضافية جزئية أو كلية منفصلة فى قائمة الأرباح أو الخسائر أو قائمة الدخل الشامل إذا كانت هذه البنود تؤدى إلى تفهم الأداء المالى للمنشأة.

٥-١٠ على المنشأة ألا تصف أى بند من بنود الدخل أو المصروف على أنه بند " غير عادى" فى قائمة الأرباح أو الخسائر أو قائمة الدخل الشامل أو الإيضاحات.

تحليل المصروفات

٥-١١ على المنشأة عرض تحليل للمصروفات باستخدام التبويب إما على أساس طبيعة المصروفات أو على أساس وظيفة المصروفات داخل المنشأة حسبما يؤدي أيهما إلى توفير معلومات ملائمة ويعتمد عليها .

التحليل على أساس طبيعة المصروف

(أ) على أساس هذا التبويب يتم تجميع المصروفات فى قائمة الأرباح أو الخسائر على أساس طبيعتها (مواد - أجور - مصروفات - أهلاك) و ليس على أساس وظائف النشاط داخل المنشأة.

التحليل على أساس وظيفة المصروف

(ب) على أساس هذا التبويب يتم تجميع المصروفات طبقاً لوظيفتها كجزء من تكلفة المبيعات أو على سبيل المثال تكلفة التوزيع أو المصروفات الإدارية . و طبقاً لهذه الطريقة على المنشأة الإفصاح عن تكلفة المبيعات على الأقل مفصلة عن أى نوع آخر من المصروفات .

قسم (٦)

قائمة التغيرات في حقوق الملكية

نطاق هذا القسم

٦-١ يتناول هذا القسم متطلبات عرض التغيرات في حقوق ملكية المنشأة عن الفترة في قائمة التغيرات في حقوق الملكية .

قائمة التغيرات في حقوق الملكية

الغرض

٦-٢ تعرض قائمة التغيرات في حقوق الملكية صافى الربح أو الخسارة عن الفترة المالية و كل بند من بنود الدخل والمصروفات- والتي تم الاعتراف بها ضمن بنود الدخل الشامل الأخرى عن الفترة ، و كذلك أثر التغيرات في السياسات المحاسبية و تصحيح الأخطاء للفترة ، ومبالغ استثمارات أصحاب حقوق الملكية وتوزيعات الأرباح و التوزيعات الأخرى إليهم خلال الفترة.

المعلومات التي ينبغي عرضها في قائمة التغيرات في حقوق الملكية

٦-٣ على المنشأة أن تعرض قائمة التغيرات في حقوق الملكية مبيناً فيها ما يلي :

(أ) إجمالي الدخل الشامل للفترة، بحيث يوضح إجمالي المبالغ التي تخص أصحاب حقوق ملكية الشركة الأم منفصلاً عن ذلك الذي يخص حقوق غير ذوى السيطرة.

(ب) لكل مكون من مكونات حقوق الملكية، آثار التطبيق أو إعادة العرض بأثر رجعي المعترف به وفقاً للقسم (١٠) "السياسات والتقديرات و الأخطاء المحاسبية".

(ج) لكل مكون من مكونات حقوق الملكية، تسوية بين القيمة المسجلة في بداية ونهاية الفترة، مع الإفصاح بشكل منفصل عن كل تغيير ينتج عن :

(١) الربح أو الخسارة

(٢) كل بند من بنود الدخل الشامل الأخرى.

(٣) استثمارات أصحاب الملكية والتوزيعات إليهم موضحاً بصورة منفصلة معاملات إصدار الأسهم وأسهم الخزينة وتوزيعات الأرباح والتوزيعات الأخرى ، والتغيرات في حصص الملكية في الشركات التابعة التي لا تؤدي إلى فقد السيطرة.

قسم (٧)

قائمة التدفقات النقدية

نطاق هذا القسم

١-٧ يتناول هذا القسم المعلومات الواجب عرضها في قائمة التدفقات النقدية وكيفية عرضها. وتقدم قائمة التدفقات النقدية معلومات عن التغيرات في النقدية و ما في حكم النقدية للمنشأة. ويتم تبويب التدفقات النقدية خلال الفترة المالية إلى التغيرات من أنشطة التشغيل وأنشطة الاستثمار وأنشطة التمويل كل على حده .

ما في حكم النقدية

٢-٧ يتمثل ما في حكم النقدية في الاستثمارات قصيرة الأجل عالية السيولة التي تحتفظ بها المنشأة لغرض مواجهة الالتزامات النقدية قصيرة الأجل وليس لغرض الاستثمار أو لأغراض أخرى ، ومن ثم لا يعتبر الاستثمار أحد البنود التي في حكم النقدية إلا إذا كان قابلاً للتحويل بسهولة إلى مبلغ نقدي محدد وان يكون تعرضه لمخاطر التغير في قيمته ضئيلاً. ولذلك عادة ما يمكن وصف استثمار ما بأنه في حكم النقدية عندما يكون تاريخ استحقاق الاستثمار قصير الأجل، ويمكن القول بأنها ثلاثة أشهر أو أقل وذلك من تاريخ الاقتناء. ويعتبر السحب على المكشوف من البنوك عادة بمثابة نشاط تمويلي مشابهاً للاقتراض. ومع هذا ففي حالة كونه قابلاً للسداد عند الطلب ويمثل جزءاً من إدارة النقدية للمنشأة حينئذ يتم تضمينه كأحد مكونات النقدية وما في حكمها.

المعلومات التي ينبغي عرضها في قائمة التدفقات النقدية

٣-٧ على المنشأة أن تعرض قائمة التدفقات النقدية التي توضح تدفقاتها النقدية خلال الفترة المالية مبوبة على كل من أنشطة التشغيل وأنشطة الاستثمار و أنشطة التمويل كل على حده.

أنشطة التشغيل

٤-٧ أنشطة التشغيل هي المصدر الأساسي لتوليد الإيراد للمنشأة ، ومن ثم فإن التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل تنتج بصفة عامة من المعاملات والأحداث الأخرى التي تحدد كقاعدة عامة صافي الربح أو الخسارة. والأمثلة على التدفقات النقدية الناتجة من أنشطة التشغيل هي :

- (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) المدفوعات أو استردادات ضرائب الدخل النقدية إلا إذا أمكن ربطهما بأنشطة التمويل والاستثمار.
- (و) المقبوضات والمدفوعات النقدية من الاستثمارات والقروض والعقود الأخرى المحتفظ بها لأغراض المضاربة أو المتاجرة المشابهة للمخزون المقتنى بغرض إعادة البيع.
- قد ينشأ عن بعض المعاملات ربح أو خسارة مثل ما ينتج من بيع أصل من الأصول الثابتة والذي يتم أخذه في الاعتبار عند تحديد صافي الربح أو الخسارة ، ومع ذلك فإن التدفقات النقدية المتعلقة بمثل هذه المعاملات تمثل تدفقات نقدية من أنشطة الاستثمار.

أنشطة الاستثمار

- ٧-٥ أنشطة الاستثمار هي أنشطة اقتناء واستبعاد الأصول طويلة الأجل والاستثمارات الأخرى التي لا تدخل في حكم النقدية، والأمثلة على التدفقات النقدية الناشئة من أنشطة الاستثمار هي :
- (أ) المدفوعات النقدية لاقتناء أصول ثابتة وأصول غير ملموسة وأصول أخرى طويلة الأجل. وتتضمن هذه المدفوعات ما يتعلق منها بتكاليف الأصول الثابتة التي تم إنشاؤها ذاتياً.
- (ب) المقبوضات النقدية من بيع الأصول الثابتة والأصول غير الملموسة والأصول الأخرى طويلة الأجل.
- (ج) المدفوعات النقدية لاقتناء أسهم أو سندات في منشآت أخرى والحصص في الشركات المشتركة (بخلاف المدفوعات لاقتناء الأدوات المالية التي تعتبر في حكم النقدية، أو تلك التي يحتفظ بها لإغراض التعامل أو المتاجرة فيها).
- (د) المقبوضات النقدية من بيع أسهم أو سندات بمنشآت أخرى والحصص في الشركات المشتركة (بخلاف المقبوضات عن تلك الأدوات التي تعتبر في حكم النقدية وتلك التي يحتفظ بها لإغراض التعامل أو المتاجرة فيها).
- (هـ) المقدمات والقروض النقدية الممنوحة لأطراف أخرى.
- (و) المقبوضات النقدية من تحصيل المقدمات النقدية والقروض الممنوحة لأطراف أخرى.
- (ز) المدفوعات النقدية لشراء عقود آجلة وعقود مستقبلية وعقود الخيارات والمبادلات ما لم تكن هذه العقود يحتفظ بها لأغراض التعامل أو المتاجرة فيها، أو المدفوعات المبوبة على أنها أنشطة تمويلية.
- (ح) المقبوضات النقدية من عقود آجلة وعقود مستقبلية وعقود الخيارات والمبادلات ما لم تكن هذه العقود يحتفظ بها لأغراض التعامل أو المتاجرة فيها، أو المدفوعات المبوبة على أنها أنشطة تمويلية.
- عندما يتم المحاسبة عن العقود على أساس أنها تغطي مخاطر مركز محدد (راجع قسم (١٢) إصدارات الأدوات المالية الأخرى) فإن التدفقات النقدية لهذه العقود تبوب بنفس أسلوب تبويب التدفقات النقدية للبند الذي يتم تغطية مخاطره .

أنشطة التمويل

- ٦-٧ أنشطة التمويل هي الأنشطة التي ينتج عنها تغيرات في حجم ومكونات حقوق الملكية والاقتراض بالمنشأة. ، والأمثلة على التدفقات النقدية الناشئة من أنشطة التمويل هي :
- (أ) المقبوضات النقدية الناشئة من إصدار الأسهم أو أدوات الملكية الأخرى.
- (ب) المدفوعات النقدية للملاك لاقتناء أو استرداد أسهم المنشأة .
- (ج) المقبوضات النقدية من إصدار أدوات الدين والقروض وأوراق الدفع والسندات والرهونات والسلفيات الأخرى قصيرة الأجل أو طويلة الأجل.
- (د) السداد النقدي للمبالغ المقرضة.
- (و) ملغاة

عرض التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل

- ٧-٧ على المنشأة عرض التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل باستخدام إما :
- (أ) الطريقة غير المباشرة والتي يتم بمقتضاها تسوية صافي الربح أو الخسارة لتسوية أثر المعاملات غير النقدية و أي مقدمات أو مستحقات لمقبوضات أو لمدفوعات التشغيل الماضية أو المستقبلية، وبنود الدخل أو المصروفات المتعلقة بالتدفقات النقدية للاستثمار أو التمويل .
- أو (ب) الطريقة المباشرة والتي يتم بمقتضاها الإفصاح عن الأنواع الرئيسية لإجمالي المقبوضات النقدية وإجمالي المدفوعات النقدية.

الطريقة غير المباشرة

- ٨-٧ يتم تحديد صافي التدفق النقدي من أنشطة التشغيل وفقاً للطريقة غير المباشرة عن طريق تعديل صافي الربح أو الخسارة بالآثار المتعلقة بالآتي :
- (أ) التغييرات التي حدثت أثناء الفترة في المخزون وحسابات مدينو ودائنو التشغيل.
- و(ب) البنود غير النقدية مثل الإهلاك والمخصصات والضرائب المؤجلة ومكاسب أو خسائر العملات الأجنبية غير المحققة وأرباح الشركات الشقيقة غير الموزعة وحقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة.
- و(ج) جميع البنود الأخرى التي يكون أثرها النقدي متعلقاً بالتدفقات النقدية لأنشطة الاستثمار أو التمويل .

الطريقة المباشرة

- ٩-٧ وفقاً للطريقة المباشرة يتم عرض صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية من خلال الإفصاح عن النواعيات الرئيسية لإجمالي المقبوضات النقدية وإجمالي المدفوعات النقدية .ويمكن الحصول على تلك المعلومات إما :

- (أ) من السجلات المحاسبية الخاصة بالمنشأة.

أو(ب) عن طريق تعديل المبيعات وتكلفة المبيعات والبنود الأخرى في قائمة الأرباح أو الخسائر بالنسبة لـ :

- (١) التغيرات التي حدثت أثناء الفترة في المخزون وحسابات مدينو ودائنو التشغيل.
- و(٢) البنود غير النقدية الأخرى.
- و(٣) البنود الأخرى التي يكون أثرها النقدي متعلقاً بتدفقات أنشطة الاستثمار أو التمويل .

عرض التدفقات النقدية من أنشطة الاستثمار والتمويل

١٠-٧ على المنشأة عرض النوعيات الرئيسية لكل من إجمالي المقبوضات النقدية وإجمالي المدفوعات النقدية الناتجة من أنشطة الاستثمار والتمويل كل على حده . ويتم عرض إجمالي التدفق النقدي الناتج من شراء أو بيع الشركات التابعة ووحدات الأعمال الأخرى كبنود مستقلة ويتم تصنيفها ضمن أنشطة الاستثمار.

التدفقات النقدية بالعملة الأجنبية

١١-٧ على المنشأة تسجيل التدفقات النقدية الناتجة عن المعاملات بالعملة الأجنبية بعملة التعامل وذلك باستخدام سعر الصرف الساري في تاريخ التدفق النقدي .

١٢-٧ على المنشأة ترجمة التدفقات النقدية الخاصة بالشركة التابعة الأجنبية باستخدام أسعار الصرف السارية بين عملة التعامل والعملة الأجنبية في تواريخ التدفقات النقدية.

١٣-٧ لا تعتبر الأرباح أو الخسائر غير المحققة والناتجة عن التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية تدفقات نقدية. ومع هذا يجب عرض أثر تغيرات سعر الصرف على النقدية وما في حكمها المحتفظ بها أو المستحقة بعملة أجنبية في قائمة التدفق النقدي وذلك من أجل 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 أيضاً الفروق (إن وجدت) بين أسعار الصرف التي حدثت بها هذه التدفقات وأسعار الصرف السائدة في نهاية الفترة.

الفوائد وتوزيعات الأرباح

١٤-٧ على المنشأة الإفصاح عن كل من التدفقات النقدية المقبوضة والمدفوعة من الفوائد وتوزيعات الأرباح بشكل منفصل كما ينبغي تبويب التدفقات النقدية المقبوضة والمدفوعة بطريقة تتصف بالثبات من فترة لأخرى إما على أنها أنشطة تشغيل أو استثمار أو تمويل حسب الأحوال.

١٥-٧ قد تقوم المنشأة بتبويب الفوائد المدفوعة والفوائد والتوزيعات المقبوضة على أنها تدفقات نقدية لنشاط التشغيل حيث إنها تؤثر في تحديد صافي الربح أو الخسارة. وقد تبويب الفوائد المدفوعة والفوائد والتوزيعات المقبوضة على أنها تدفقات نقدية لأنشطة تمويلية وتدفقات نقدية لأنشطة استثمارية على الترتيب لأنها تمثل تكاليف الحصول على الموارد المالية أو عوائد على الاستثمارات .

١٦-٧ يمكن تبويب توزيعات الأسهم المدفوعة للمساهمين على أنها تدفق نقدي تمويلي لأنها تمثل تكلفة الحصول على الموارد المالية. كما يمكن بدلاً من ذلك تبويب توزيعات الأسهم المدفوعة ضمن التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل حيث يتم سداد توزيعات الأسهم من التدفقات النقدية الناشئة من التشغيل.

ضريبة الدخل

١٧-٧ على المنشأة الإفصاح عن التدفقات النقدية المرتبطة بضريبة الدخل بشكل منفصل ، كما ينبغي تبويبها على أنها تدفقات نقدية ناتجة من أنشطة التشغيل ما لم يكن من الممكن ربطها مباشرة بأنشطة التمويل أو الاستثمار على وجه الخصوص . وعندما يتم توزيع التدفقات النقدية الضريبية بين أكثر من نوعية واحدة من النشاط فإنه يتم الإفصاح عن إجمالي مبلغ الضرائب المسددة.

المعاملات غير النقدية

١٨-٧ على المنشأة استبعاد معاملات الاستثمار والتمويل التي لا تتطلب استخدام النقدية أو ما في حكمها من قائمة التدفق النقدي، وينبغي الإفصاح عن مثل هذه المعاملات في مكان آخر في القوائم المالية بالطريقة التي توفر جميع المعلومات المتعلقة بأنشطة الاستثمار والتمويل هذه.

١٩-٧ على الرغم من أن كثيراً من أنشطة الاستثمار والتمويل تؤثر على هيكل رأس المال والأصول للمنشأة فإنه لا يكون لها تأثيراً مباشراً على التدفقات النقدية الجارية. وتتسق عملية استبعاد المعاملات غير النقدية من قائمة التدفق النقدي مع هدف قائمة التدفق النقدي حيث إن هذه البنود لا تتطلب تدفقات نقدية في الفترة الجارية. ومن أمثلة المعاملات غير النقدية ما يلي :

(أ) شراء الأصول بتحمل الالتزامات المتعلقة بها مباشرة.

(ب) شراء منشأة عن طريق إصدار أدوات حقوق الملكية .

(ج) تحويل الدين إلى حقوق ملكية .

مكونات النقدية وما في حكمها

٢٠-٧ على المنشأة الإفصاح عن مكونات النقدية وما في حكمها كما ينبغي عرض التسوية للمبالغ المبينة في قائمة التدفق النقدي مع البنود المقابلة لها والتي تظهر في قائمة المركز المالي .والمنشأة غير مطالبة بعرض تلك التسوية في حالة تطابق مبلغ النقدية و ما في حكمها الظاهر بقائمة التدفق النقدي مع ذلك الظاهر بقائمة المركز المالي.

الافصاحات الأخرى

٢١-٧ على المنشأة الإفصاح عن الأرصدة الهامة للنقدية وما في حكمها والتي تحتفظ بها المنشأة وغير المتاحة لإستخدام المنشأة بسبب وجود ظروف مختلفة تكون فيها أرصدة النقدية وما في حكمها والتي تحتفظ بها المنشأة غير متاحة للاستخدام بواسطة المنشأة مع تعليق الإدارة على ذلك ، والمثال على ذلك أرصدة النقدية وما في حكمها التي تحتفظ بها المنشأة وغير قابلة للاستخدام نتيجة وجود قيود على تحويل العملات الأجنبية.

قسم (٨)

الإيضاحات المتممة للقوائم المالية

نطاق هذا القسم

١-٨ يتناول هذا القسم أسس وكيفية عرض المعلومات الواجب الإفصاح عنها في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية . وتتضمن الإيضاحات المتممة معلومات إضافية بالإضافة إلى تلك المعلومات التي يتم عرضها في قائمة المركز المالي و قائمة الأرباح أو الخسائر و قائمة الدخل الشامل و قائمة التغير في حقوق الملكية و قائمة التدفقات النقدية . و تبين الإيضاحات وصف أو تحليل للبند المعروضة بتلك القوائم المالية و بيانات عن البنود غير المؤهلة للاعتراف بها في القوائم المالية ذاتها . و بالإضافة إلى متطلبات هذا القسم تتضمن جميع أقسام هذا المعيار تقريباً افصاحات يتم عرضها في الإيضاحات .

هيكل الإيضاحات

٢-٨ تشمل الإيضاحات ما يلي :

(أ) عرض أسس إعداد القوائم المالية والسياسات المحاسبية المتبعة بما يتفق مع متطلبات الفقرات من "٨-٥" إلى "٧-٨".

(ب) الإفصاح عن البيانات الواجب الإفصاح عنها طبقاً لهذا المعيار والتي لم يتم عرضها في مكان آخر من القوائم المالية.

(ج) بيانات إضافية لم يتم عرضها في مكان آخر من القوائم المالية إلا أنها قد تكون لازمة لتفهم أي من هذه القوائم.

٣-٨ على المنشأة أن تعرض الإيضاحات المتممة للقوائم المالية كلما كان ذلك ممكناً على نحو مقتض بحيث تكون مرتبة بصورة سلسلة ، ويجب الإشارة أمام كل بند من بنود القوائم المالية الى الفقرة الخاصة به في الإيضاحات .

٤-٨ عادة ما تقوم المنشأة بعرض الإيضاحات على النحو التالي:

(أ) عبارة تؤكد أن القوائم المالية قد تم أعدادها وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى للمنشآت الصغيرة والمتوسطة (راجع الفقرة "٣-٣").

(ب) ملخص لأهم السياسات المحاسبية المتبعة (راجع الفقرة "٥-٨") .

(ج) المعلومات المؤيدة للبنود الظاهرة في كل قائمة مالية بترتيب كل بند في القوائم المالية و بترتيب عرض كل قائمة.

(د) أية إيضاحات أخرى.

الإفصاح عن السياسات المحاسبية

٥-٨ على المنشأة أن تفصح عما يلي في ملخص أهم السياسات المحاسبية المتبعة:

- (أ) أساس أو أسس القياس المستخدمة في إعداد القوائم المالية.
- (ب) السياسات المحاسبية الأخرى المتبعة والتي تكون لازمة لفهم القوائم المالية .

معلومات عن الأحكام الشخصية

٦-٨ على المنشأة أن تفصح في ملخص أهم السياسات المحاسبية المتبعة أو في إيضاحات أخرى عن الأحكام الشخصية (بخلاف تلك التي تتضمن تقديرات) التي استخدمتها الإدارة في عملية تطبيق السياسات المحاسبية للمنشأة والتي لها أثر بالغ الأهمية على المبالغ التي تم الاعتراف بها في القوائم المالية (راجع الفقرة "٧-٨") .

معلومات عن المصادر الأساسية للتقديرات غير المؤكدة

٧-٨ على المنشأة أن تفصح في الإيضاحات عن المعلومات الخاصة بالافتراضات الأساسية المستقبلية وأسس التقديرات غير المؤكدة في تاريخ نهاية الفترة المالية والتي لها مخاطر هامة وتؤدي إلى تسويات هامة لقيم الأصول و الالتزامات خلال العام المالي التالي . وتتضمن الإيضاحات بيان تفصيلي عن هذه الأصول والالتزامات من حيث :

- (أ) طبيعتها.
- (ب) قيمها الدفترية في تاريخ نهاية الفترة المالية .

قسم (٩)

القوائم المالية المجمعة والمستقلة

نطاق هذا القسم

٩-١ يشرح هذا القسم الظروف التي تعرض فيها منشأة قوائم مالية مجمعة وإجراءات إعداد هذه القوائم. ويحتوى القسم أيضاً على إرشادات عن القوائم المالية المستقلة والقوائم المالية التجميعية.

متطلبات عرض قوائم مالية مجمعة

٩-٢ تقوم كل شركة أم - بخلاف تلك الواردة فى الفقرة "٩-٣" أدناه - بعرض قوائم مالية مجمعة ، تقوم فيها بتجميع استثمارات في شركاتها التابعة طبقاً لما ورد بهذا المعيار . وتتضمن القوائم المالية المجمعة كافة الشركات التابعة للشركة الأم.

٩-٣ لا تحتاج الشركة الأم إلى عرض قوائم مالية مجمعة لها في الحالات التالية :

(أ) فى حالة توافر الشرطين التاليين مجتمعين :

(١) إذا ما كانت الشركة الأم هى نفسها شركة تابعة.

و(٢) تقوم الشركة الأم الكبرى (أو الوسيطة التي تعتبر شركة أم لتلك الشركة) بإصدار قوائم مالية مجمعة

للاستخدام العام وذلك طبقاً لما هو وارد بمعايير المحاسبة المصرية الكاملة أو هذا المعيار .

أو(ب) الشركة الأم ليس لها شركات تابعة بخلاف شركة واحدة تم الاستحواذ عليها بنية البيع أو الاستبعاد خلال

سنة واحدة. وفى هذه الحالة تقوم الشركة الأم بالمحاسبة عن هذه الشركة التابعة كما يلى :

(١) بالقيمة العادلة مع تسجيل التغير فى القيمة العادلة فى الأرباح أو الخسائر وذلك فى حالة أن

القيمة العادلة لأسهم الشركة التابعة يمكن قياسها بشكل يعتمد عليه.

أو(٢) بالتكلفة (ناقصاً) الاضمحلال (راجع الفقرة "١١-١٤ ج")

٩-٤ الشركة التابعة هي المنشأة التي تسيطر عليها شركة أم. والسيطرة هي القدرة على التحكم في السياسات المالية

والتشغيلية لمنشأة وذلك للحصول على منافع من أنشطتها . وإذا قامت منشأة بتأسيس كيان لأغراض خاصة (SPE)

لانجاز هدف محدد وواضح، تقوم المنشأة المصدرة للقوائم المالية بتجميع هذا الكيان ذا الأغراض الخاصة عندما

يشير جوهر العلاقة إلى أن هذا الكيان يتم السيطرة عليه بواسطة المنشأة المصدرة للقوائم المالية المجمعة (راجع

الفقرات من "٩-١٠" إلى "٩-١٢").

٥-٩ يفترض وجود السيطرة عندما تمتلك الشركة الأم سواء بشكل مباشر أو غير مباشر - من خلال الشركات التابعة لها - ما يزيد عن نصف حقوق التصويت في منشأة ما ، فيما عدا تلك الحالات الاستثنائية التي يظهر فيها بوضوح أن تلك الملكية لا تمثل سيطرة .و في المقابل فإن السيطرة توجد أيضاً عندما تمتلك الشركة الأم نصف أو أقل من حقوق التصويت للمنشأة ولكن تتوافر لها :

- (أ) القدرة على التحكم في أكثر من نصف حقوق التصويت تطبيقاً للاتفاق مع المستثمرين الآخرين .
- أو (ب) القدرة على التحكم في السياسات المالية والتشغيلية للمنشأة وذلك بموجب قانون أو اتفاقية .
- أو (ج) القدرة على تعيين أو عزل أغلبية أعضاء مجلس الإدارة أو من في حكمهم . وأن يكون لهذا المجلس و ما في حكمه حق ممارسة السيطرة على المنشأة.
- أو (د) القدرة على التأثير على أغلبية الأصوات في اجتماعات مجلس الإدارة أو من في حكمهم . وأن يكون لهذا المجلس وما في حكمه حق ممارسة السيطرة على المنشأة .

٦-٩ تتحقق السيطرة أيضاً عندما تمتلك المنشأة المصدرة للقوائم المالية المجموعة حق شراء الأسهم أو أدوات دين وحقوق ملكية يمكن تحويلها إلى أسهم عادية أو أدوات مالية والتي تكون قابلة للتنفيذ حالياً بوجود وكيل له القدرة على توجيه الأنشطة لمصلحة المنشأة المسيطرة.

٧-٩ ملغاة .

٨-٩ لا يتم استبعاد الشركة التابعة من التجميع لمجرد أن أنشطتها تختلف عن أنشطة المنشآت الأخرى في المجموعة . وعند القيام بعملية تجميع تلك الشركات التابعة يتم الإفصاح عن المعلومات الخاصة بها كما يتم الإفصاح عن معلومات إضافية في القوائم المالية المجمعة بشأن الأنشطة المختلفة للشركات التابعة.

٩-٩ لا يتم استبعاد الشركة التابعة من التجميع لمجرد أنها تزاوّل نشاطها في وجود سلطة قانونية تفرض قيود على تحويل الأموال أو أى أصول أخرى خارج هذه السلطة القانونية.

الكيانات ذات الأغراض الخاصة

١٠-٩ قد تؤسس المنشأة كيان لانجاز هدف محدد (مثل تفعيل عقد إيجار أو القيام بأنشطة البحث والتطوير أو توريق أصول مالية). وقد يأخذ هذا الكيان شكل شركة أو صندوق أو شراكة أو كيان غير مؤسسى. وغالباً ما ينشأ الكيان ذا الأغراض الخاصة بترتيبات قانونية تفرض متطلبات صارمة على عملياته.

٩-١١ تقوم المنشأة بإعداد قوائم مالية مجمعة تتضمن المنشأة و أية كيانات ذات أغراض خاصة تسيطر عليها تلك المنشأة ، بالإضافة للحالات المذكورة فى الفقرة "٩-٥" ، وقد تمثل الحالات التالية مؤشراً لسيطرة المنشأة على كيان ذا أغراض خاصة (على سبيل المثال لا الحصر):

- (أ) تدار أنشطة الكيان ذا الأغراض الخاصة بالنيابة عن المنشأة وطبقاً لحاجات أنشطتها المحددة.
- (ب) للمنشأة سلطات اتخاذ القرارات النهائية على أنشطة الكيان ذا الأغراض الخاصة حتى فى حالة قيام الأولى بتفويض القرارات اليومية .
- (ج) للمنشأة حق الحصول على أغلب منافع الكيان ذا الأغراض الخاصة ولذلك قد تتعرض للأخطار العرضية المرتبطة بأنشطة هذا الكيان .
- (د) تحتفظ المنشأة بأغلب الأخطار المتبقية أو أخطار الملكية المرتبطة بالكيان ذا الأغراض الخاصة أو أصوله.

٩-١٢ لا تنطبق الفقرتين "٩-١٠" و "٩-١١" على مزايا العاملين (بعد انتهاء الخدمة) أو مزايا العاملين الأخرى طويلة الأجل والتي يطبق عليها قسم (٢٨) "مزايا العاملين".

إجراءات التجميع

٩-١٣ تعرض القوائم المالية المجمعة معلومات مالية عن المجموعة ككيان اقتصادي واحد. و تتبع المنشأة الخطوات التالية عند إعداد القوائم المالية المجمعة :

- (أ) تجميع القوائم المالية للشركة الأم مع القوائم المالية للشركات التابعة تفصيلياً بتجميع البنود المتشابهة من الأصول و الالتزامات و حقوق الملكية و الإيرادات و المصروفات.
 - (ب) استبعاد القيمة الدفترية لاستثمار الشركة الأم فى كل شركة تابعة مقابل نصيب الشركة الأم فى حقوق الملكية فى كل شركة تابعة.
 - (ج) قياس وعرض حقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة فى صافى ربح أو خسارة الشركات التابعة المجمعة خلال الفترة المالية بشكل منفصل عن حقوق أصحاب الشركة الأم.
 - (د) قياس وعرض حقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة فى صافى أصول الشركات التابعة التى تم تجميعها و تعرض فى القوائم المالية مستقلة عن حقوق أصحاب الشركة الأم.
- تتكون حقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة فى صافى الأصول من :
- (١) مبلغ حقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة فى تاريخ التجميع الأصلى محسوباً طبقاً للقسم (١٩) "تجميع الأعمال والشهرة".
 - (٢) نصيب حقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة فى التغير فى حقوق الملكية من تاريخ التجميع .

٩-١٤ فى حالة وجود حق تصويت مستقبلي ، يتم تحديد نسب الربح أو الخسارة و التغير في حقوق الملكية التى يتم توزيعها على الشركة الأم و على الأقلية / الحقوق غير المسيطرة على أساس حصص الملكية الحالية و ليس على أساس إمكانية ممارسة الحقوق أو تحويل حقوق الاختيار للخيارات أو الأدوات المالية القابلة للتحويل.

الأرصدة و المعاملات المتبادلة بين شركات المجموعة

٩-١٥ يتم الاستبعاد الكامل للأرصدة المتبادلة بين شركات المجموعة وكذا معاملات المجموعة بما فى ذلك الدخل والمصروفات وتوزيعات الأرباح . وكذلك يتم الاستبعاد الكامل للأرباح أو الخسائر الناتجة عن معاملات المجموعة والتي يعترف بها ضمن قيم الأصول مثل المخزون أو الأصول الثابتة. وقد تشير الخسائر الناتجة عن المعاملات المتبادلة بين شركات المجموعة إلى وجود اضمحلال يتطلب الاعتراف به فى القوائم المالية المجمعة (راجع القسم "٢٧) اضمحلال الأصول".

ويطبق قسم (٢٩) "ضرائب الدخل" على الفروق المؤقتة التى تنتج عن استبعاد الأرباح أو الخسائر الناتجة عن المعاملات المتبادلة بين شركات المجموعة .

توحيد تاريخ القوائم المالية

٩-١٦ يراعى أن يكون تاريخ القوائم المالية للشركة الأم هو نفس تاريخ القوائم المالية للشركات التابعة التى تستخدم فى إعداد القوائم المالية المجمعة إلا إذا تعذر ذلك عمليا.

توحيد السياسات المحاسبية

٩-١٧ يتم إعداد القوائم المالية المجمعة باستخدام سياسات محاسبية موحدة للمعاملات المتشابهة وللأحداث التى تتم فى نفس الظروف . وإذا استخدمت إحدى وحدات المجموعة سياسات محاسبية مختلفة عن تلك المطبقة فى القوائم المالية المجمعة وذلك عن معاملات متشابهة و أحداث فى ظروف مماثلة فيكون من المناسب إجراء التسويات اللازمة للقوائم المالية لهذه الوحدة وذلك عند استخدامها فى إعداد القوائم المالية المجمعة.

الاستحواذ على / و استبعاد الشركات التابعة

٩-١٨ يدرج دخل و مصروفات الشركة التابعة فى القوائم المالية المجمعة من تاريخ الاقتناء. ويستمر إدراج نتائج عمليات الشركة التابعة فى القوائم المالية المجمعة حتى التاريخ الذى تتوقف فيه سيطرة الشركة الأم على الشركة التابعة . و يتم الاعتراف بالفرق بين المتحصلات من التصرف فى الشركة التابعة و بين قيمتها الدفترية فى تاريخ التصرف فى قائمة الأرباح أو الخسائر كأرباح أو خسائر بيع منشأة تابعة. دون الأخذ فى الاعتبار المبلغ المجمع عن أي فروق عملة تخص النشاط الأجنبى تم إدراجها ضمن حقوق الملكية طبقاً للقسم (٣٠) "ترجمة العملات الأجنبية" .

٩-١٩ إذا لم تعد المنشأة تابعة نظراً لفقد شروط السيطرة، واستمر المستثمر (الأم سابقاً) فى الاحتفاظ باستثماره . فى المنشأة التى كانت تابعة سابقاً ، يتم المحاسبة عن هذا الاستثمار كأصل مالى طبقاً للقسم (١١) *الأدوات المالية الأساسية* " أو القسم (١٢) *إصدارات الأدوات المالية الأخرى* " وذلك اعتباراً من التاريخ الذى لم تعد فيه المنشأة تابعة و بشرط عدم تحولها إلى منشأة شقيقة كما هو وارد فى القسم (١٤) *الاستثمارات فى الشركات الشقيقة* " أو منشأة تخضع لسيطرة مشتركة كما هو موضح بالقسم (١٥) *الاستثمارات فى المشروعات المشتركة* ". وتعامل القيمة الدفترية للاستثمار بدءاً من التاريخ الذى لم تعد فيه المنشأة تابعة كتكلفة عند القياس الأولى للأصول المالية.

حقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة فى الشركات التابعة

٩-٢٠ تعرض حقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة فى قائمة المركز المالى المجمعة ضمن حقوق الملكية فى بند منفصل عن أصحاب حقوق ملكية الشركة الأم طبقاً لمتطلبات الفقرة رقم "٤-٢(ن)".

٩-٢١ يعرض نصيب حقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة فى ربح أو خسارة المجموعة بشكل منفصل فى كل من قائمتى الأرباح أو الخسائر والدخل الشامل طبقاً لمتطلبات الفقرة "٥-٧".

٩-٢٢ يتم توزيع الربح أو الخسارة بين كل من أصحاب حقوق ملكية الشركة الأم و حقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة حتى لو أدى هذا التوزيع الى وجود رصيد سالب لحقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة .

الإفصاح فى القوائم المالية المجمعة

٩-٢٣ يتم الإفصاح عما يلى فى القوائم المالية المجمعة :

(أ) حقيقة أن القوائم هى قوائم مالية مجمعة.

(ب) أساس الاستنتاج بوجود السيطرة عندما لا تمتلك الشركة الأم سواء بشكل مباشر أو غير مباشر - من خلال شركاتها التابعة - ما يزيد عن نصف حقوق التصويت فى تلك المنشأة.

(ج) أية اختلافات فى تاريخ القوائم المالية للشركة الأم وشركاتها التابعة المستخدمة فى إعداد القوائم المالية المجمعة.

(د) طبيعة ومدى القيود الهامة و الجوهرية التى تحد من قدرة الشركات التابعة لتحويل الأموال إلى الشركة الأم فى صورة توزيعات أرباح نقدية أو على سداد القروض أو السلفيات (على سبيل المثال القيود الناشئة عن عقود الاقتراض أو بعض الشروط و الأحكام التنظيمية).

القوائم المالية المستقلة

عرض القوائم المالية المستقلة

٢٤-٩ تتطلب الفقرة "٩-٢" من المنشأة الأم ضرورة إعداد قوائم مالية مجمعة.

٢٥-٩ القوائم المالية لمنشأة لا تمتلك شركة تابعة ليست قوائم مالية مستقلة، لذا فإن الشركة التي ليست شركة أم ولكنها مستثمر في شركة شقيقة أو صاحب حصة في مشروع مشترك عليها أن تعرض قوائمها المالية طبقاً للقسم (١٤) أو القسم (١٥) حسب الأحوال . وقد تفضل المنشأة عرض قوائم مالية مستقلة أيضاً.

اختيار السياسات المحاسبية

٢٦-٩ عند قيام منشأة أم أو صاحب حصة في منشأة تخضع لسيطرة مشتركة أو مستثمر في شركة شقيقة بإعداد قوائم مالية مستقلة تصفها بأنها تتفق مع معيار المحاسبة الخاص بالمنشآت الصغيرة والمتوسطة ، يجب عليها أن تلتزم بكل ما جاء في هذا المعيار و على المنشأة إتباع سياسة للمحاسبة عن استثماراتها في الشركات التابعة والشقيقة والشركات التي تخضع لسيطرة مشتركة إما:

(أ) بالتكلفة مخصوماً منها الاضمحلال .
أو(ب) بالقيمة العادلة و الاعتراف بالتغير في القيمة العادلة في الأرباح أو الخسائر .
وتقوم المنشأة بتطبيق نفس السياسة المحاسبية لكل استثماراتها التي تكون من نوع واحد (المنشآت التابعة والشقيقة أو المنشآت التي تخضع لسيطرة مشتركة) إلا أنه يمكن للمنشأة أن تختار سياسات مختلفة عندما تختلف أنواع هذه الاستثمارات.

الافصاحات في القوائم المالية المستقلة

٢٧-٩ عند قيام منشأة أم أو صاحب حصة في منشأة تخضع لسيطرة مشتركة أو مستثمر في منشأة شقيقة بإعداد قوائم مالية مستقلة ينبغي أن تفصح هذه القوائم المستقلة عما يلي :

(أ) أن هذه القوائم المالية مستقلة .
و(ب) بيان الطرق المستخدمة للمحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت التابعة و المنشآت التي تخضع لسيطرة مشتركة و المنشآت الشقيقة. وعليها أيضاً تحديد القوائم المالية المجمعة أو القوائم المالية الأخرى ذات العلاقة.

القوائم المالية التجميعية

القوائم المالية التجميعية

٢٨-٩ القوائم المالية التجميعية هي مجموعة واحدة من القوائم المالية لمنشأتين أو أكثر تحت سيطرة مستثمر واحد. ولا يتطلب هذا المعيار اعداد مثل هذه القوائم المالية التجميعية.

٢٩-٩ ومع هذا ففي حالة قيام المستثمر بإعداد قوائم مالية تجميعية ويصفها بأنها متطابقة مع معيار المحاسبة المصرى للمنشآت الصغيرة والمتوسطة، يراعى أن تكون هذه القوائم المالية متوافقة مع كافة متطلبات هذا المعيار. ويتم الاستبعاد الكامل للأرصدة والمعاملات المتبادلة بين شركات المجموعة وكذلك يتم الاستبعاد الكامل للأرباح أو الخسائر الناتجة عن معاملات المجموعة و التي يعترف بها ضمن قيمة الأصول مثل المخزون أو الأصول الثابتة. و يكون تاريخ كافة القوائم المالية للمنشآت التي تستخدم في إعداد القوائم المالية التجميعية هو نفس التاريخ، إلا إذا تعذر ذلك عملياً. كما يتعين عند إعداد القوائم المالية التجميعية استخدام سياسات محاسبية موحدة للمعاملات المتشابهة وللأحداث التي تتم في نفس الظروف .

الافصاحات في القوائم المالية التجميعية

٣٠-٩ يتم الإفصاح عما يلي في القوائم المالية التجميعية:

- (أ) حقيقة أنها قوائم مالية تجميعية.
- (ب) سبب إعدادها.
- (ج) أسس تحديد الشركات التي تضمنتها هذه القوائم.
- (د) أسس إعدادها.
- (و) الإفصاحات الخاصة بالأطراف ذوى العلاقة وفقاً لمتطلبات القسم (٣٣) "الإفصاح عن الأطراف ذوى العلاقة".

قسم (١٠)

السياسات والتقديرات والأخطاء المحاسبية

نطاق هذا القسم

١-١٠ يوفر هذا القسم إرشاداً عن اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية التي تستخدم في إعداد القوائم المالية ، كما يغطي أيضا التغييرات في التقديرات المحاسبية وتصحيح الأخطاء التي وقعت بالقوائم المالية للفترات السابقة.

اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية

٢-١٠ السياسات المحاسبية هي المبادئ و الأسس و القواعد والممارسات التي تقوم المنشأة بتطبيقها عند إعداد وعرض القوائم المالية .

٣-١٠ عندما يعالج هذا المعيار بشكل محدد معاملة أو حدث أو ظرف آخر فعلى المنشأة تطبيق المعالجة الواردة في هذا المعيار. ومع هذا لا تكون المنشأة بحاجة لإتباع متطلبات هذا المعيار إذا ما ترتب على ذلك تأثير لا يتسم بالأهمية النسبية .

٤-١٠ عندما لا تكون هناك معالجة في هذا المعيار بشكل محدد لمعاملة أو حدث أو ظرف آخر ، يكون على الإدارة أن تستخدم تقديرها لوضع و تطبيق سياسة محاسبية تؤدي إلى معلومات تتسم بأنها :

(أ) ملائمة لاحتياجات مستخدمي القوائم المالية لاتخاذ القرارات الاقتصادية.

و (ب) يمكن الاعتماد عليها حيث أنها تجعل القوائم المالية :

(١) تعبر بدرجة يعتمد عليها عن المركز المالي و الأداء المالي و التدفقات النقدية للمنشأة.

و(٢) تعكس الجوهر الاقتصادي للمعاملات و الأحداث و الظروف الأخرى وليس مجرد الشكل

القانوني .

و(٣) محايدة (خالية من التحيز).

و(٤) تتسم بالحيطة والحذر .

و(٥) كاملة في كافة جوانبها الهامة .

٥-١٠ عند تطبيق ما ورد في الفقرة "٤-١٠" تقوم الإدارة بالرجوع إلى دراسة مدى ملائمة تطبيق المصادر التالية بالترتيب التالي:

(أ) متطلبات و إرشادات هذا المعيار التي تتعامل مع موضوعات مشابهة وذات صلة .

و(ب) التعريفات و أسس الاعتراف و مفاهيم القياس للأصول والالتزامات والدخل والمصروفات والمبادئ السائدة كما ورد فى القسم (٢) "المفاهيم والمبادئ السائدة".

٦-١٠ عند تطبيق ما ورد فى الفقرة "٤-١٠" يجوز للإدارة أيضاً أن تدرس المتطلبات والإرشادات الواردة فى معايير المحاسبة المصرية الكاملة و التى تتعامل مع الموضوعات الشبيهة أو ذات الصلة.

ثبات السياسات المحاسبية

٧-١٠ تقوم المنشأة باختيار و تطبيق سياساتها المحاسبية بثبات وذلك بالنسبة للمعاملات المتماثلة و الأحداث و الظروف الأخرى ما لم يتطلب هذا المعيار أو يسمح بمعالجة بنود ما وفقاً لسياسات مختلفة تكون مناسبة. و إذا ما سمح أو تطلب هذا المعيار مثل هذه المعالجة يتم اختيار السياسة المحاسبية المناسبة و تطبيقها بثبات على كل مجموعة .

التغييرات فى السياسات المحاسبية

٨-١٠ تقوم المنشأة بتغيير السياسة المحاسبية فقط عندما يكون :
(أ) هذا التغيير مطلوباً نتيجة لتغييرات تمت على هذا المعيار .
(ب) هذا التغيير يؤدي إلى قوائم مالية تقدم معلومات يعتمد عليها و أكثر ملاءمة عن تأثير المعاملات و الأحداث الأخرى على المركز المالى أو الأداء المالى أو التدفقات النقدية للمنشأة .

٩-١٠ لا يعد ما يلى تغييراً فى السياسات المحاسبية :
(أ) تطبيق سياسة محاسبية لمعاملات أو أحداث أو ظروف أخرى تختلف فى جوهرها عن تلك المعاملات السابقة .
(ب) تطبيق سياسة محاسبية جديدة لمعاملات أو أحداث أو ظروف أخرى لم تحدث من قبل أو كانت غير ذات أهمية .
(ج) التحول إلى إتباع طريقة التكلفة لقياس أصل من الأصول عندما تصبح طرق القياس التى يمكن الاعتماد عليها فى تقدير القيمة العادلة غير متاحة (أو العكس بالعكس) وذلك عندما يتطلب أو يسمح هذا المعيار بقياس الأصل بالقيمة العادلة أو العكس.

١٠-١٠ عندما يسمح هذا المعيار باختيار معالجة محاسبية (بما فى ذلك أسس القياس) لمعاملة محددة أو حدث أو ظرف آخر وتقوم المنشأة بتغيير اختيارها السابق يعتبر ذلك تغييراً فى السياسة المحاسبية.

تطبيق التغيير فى السياسات المحاسبية

١٠-١١ تقوم المنشأة بالمحاسبة عن أى تغيير فى السياسة المحاسبية كالاتى:

- (أ) تقوم المنشأة بالمحاسبة عن أى تغيير فى السياسة المحاسبية ينشأ نتيجة تعديل متطلبات هذا المعيار طبقاً للأحكام الانتقالية المحددة - إن وجدت - فى هذا التعديل .
- و(ب) عندما تختار المنشأة اتباع معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) *الأدوات المالية- الاعتراف والقياس* بدلا من إتباع قسم (١١) *الأدوات المالية الأساسية* وقسم (١٢) *إصدارات الأدوات المالية الأخرى* كما هى مسموح به فى الفقرة "١١-٢" و تغيرت متطلبات معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) فعلى المنشأة أن تقوم بالمحاسبة عن تغيير السياسة المحاسبية طبقاً للأحكام الانتقالية المحددة - إن وجدت - فى معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦).
- و(ج) على المنشأة أن تقوم بالمحاسبة عن جميع التغيرات الأخرى فى السياسات المحاسبية بأثر رجعى (راجع الفقرة "١٠-١٢").

التطبيق بأثر رجعى

١٠-١٢ عند تطبيق أى تغيير فى السياسة المحاسبية بأثر رجعى طبقاً للفقرة "١٠-١١" ، تقوم المنشأة بتطبيق السياسة المحاسبية الجديدة على أرقام المقارنة للفترات السابقة وذلك إلى أقرب تاريخ ممكن عملياً كما لو أن السياسة المحاسبية كان يتم تطبيقها بصفة مستمرة.

وعندما يكون من غير العملى تحديد التأثيرات الخاصة بالفترة المرتبطة بتغيير أى سياسة محاسبية على معلومات المقارنة عن الفترة التى يتم عرضها ، يمكن للمنشأة أن تقوم بتطبيق السياسة المحاسبية الجديدة على القيم الدفترية للأصول و الالتزامات فى بداية أقرب فترة يمكن التطبيق عليها بأثر رجعى و التى قد تكون الفترة الحالية . و تقوم المنشأة أيضاً بعمل تسوية لمطابقة رصيد أول المدة الخاص بكل بند من بنود حقوق الملكية قد تأثر عن هذه الفترة .

الإفصاح عن التغيير فى السياسات المحاسبية

١٠-١٣ عندما يكون لتعديل فى هذا المعيار تأثير على الفترة الحالية أو أى فترة سابقة أو أن يكون لهذا التعديل تأثير محتمل على الفترات المستقبلية ، عندئذ تقوم المنشأة بالإفصاح عما يلى :

- (أ) طبيعة التغيير فى السياسة المحاسبية.
- (ب) قيمة التسويات بالنسبة للفترة الحالية و الفترة السابقة وذلك فيما يتعلق بكل بند بالقوائم المالية تم تأثيره .
- (ج) قيمة التسوية المرتبطة بفترات تسبق الفترة المعروضة إن أمكن ذلك .
- (د) إذا تعذر التطبيق بأثر رجعى بموجب الفقرة (ب) أو (ج) عاليه يتم الإفصاح عن الظروف التى أدت إلى هذه الحقيقة.

ولا تحتاج القوائم المالية عن الفترات اللاحقة إلى تكرار هذه الإفصاحات .

١٠-١٤ عندما يكون للتغيير الاختيارى فى السياسة المحاسبية تأثير على الفترة الحالية أو أى فترة سابقة ، تقوم المنشأة بالإفصاح عما يلى:

(أ) طبيعة التغيير فى السياسة المحاسبية.

و(ب) الأسباب التى تفسر أن تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة يقدم معلومات أكثر مصداقية و موضوعية.

و(ج) فى حدود الممكن ، يتم الإفصاح بطريقة منفصلة عن قيمة التسوية بالنسبة لكل بند بالقوائم المالية تم تأثيره لكل من:

(١) الفترة الحالية

و(٢) الفترة السابقة.

و(٣) قيمة التسوية الأجمالية المرتبطة بالفترات قبل تلك الفترة المعروضة.

(د) صعوبة تحديد المبالغ التى يتعين الإفصاح عنها وفقاً للفقرة (ج) عالياً..

و لا تحتاج القوائم المالية عن الفترات اللاحقة إلى تكرار هذه الإفصاحات .

التغيرات فى التقديرات المحاسبية

١٠-١٥ التغيير فى التقدير المحاسبى هو تعديل القيمة الدفترية لأى أصل أو التزام أو تعديل قيمة الإهلاك الدورى لأى أصل والناتج عن تقدير الموقف الحالى و المنافع المستقبلية المتوقعة و الالتزامات المرتبطة بالأصول و الالتزامات. و ينشأ التغيير فى التقديرات المحاسبية عن المعلومات و التطورات الجديدة ، و بالتالى فلا تعد هذه التغييرات تصحيحاً لأخطاء. وفى حالة صعوبة تمييز التغيير فى السياسة المحاسبية عن التغيير فى التقدير المحاسبى يعامل التغيير كتغيير فى تقدير محاسبى .

١٠-١٦ تقوم المنشأة بالاعتراف بتأثير التغيير فى التقديرات المحاسبية بخلاف التغييرات التى يطبق عليها الفقرة "١٠-١٧" بأثر لاحق وذلك بإدراجه فى الأرباح أو الخسائر عن :

(أ) فترة التغيير إذا كان التغيير يؤثر على الفترة فقط.

أو (ب) فترة التغيير والفترات المستقبلية إذا كان التغيير يؤثر على كليهما.

١٠-١٧ عندما يترتب على تغيير التقدير المحاسبى تعديل فى الأصول أو الالتزامات أو عندما يكون متعلقاً ببند من بنود حقوق الملكية يكون على المنشأة الاعتراف بهذا التغيير بتعديل القيم الدفترية للأصول أو الالتزامات أو حقوق الملكية فى الفترة التى حدث خلالها التغيير .

الإفصاح عن التغيير فى التقديرات المحاسبية

١٠-١٨ تقوم المنشأة بالإفصاح عن طبيعة وقيمة التغيير فى التقدير المحاسبى الذى يكون له تأثير فى الفترة الحالية على الأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات ، وإذا كان من العمل على المنشأة تقدير هذا التأثير على فترة أو أكثر من الفترات المستقبلية تقوم المنشأة بالإفصاح عن هذه التقديرات .

تصحيح أخطاء الفترات السابقة

١٠-١٩ أخطاء الفترات السابقة هى حذف أو تحريف فى القوائم المالية للمنشأة عن فترة أو فترات سابقة و التى تنشأ نتيجة عدم القدرة على استخدام المعلومات التى يمكن الاعتماد عليها أو نتيجة سوء استخدام هذه المعلومات ، و التى :

- (أ) كانت متاحة عند اعتماد إصدار القوائم المالية عن هذه الفترات.
- و (ب) كان من المتوقع على نحو معقول الحصول عليها و أخذها فى الاعتبار عند إعداد و تصوير هذه القوائم المالية .

١٠-٢٠ تتضمن هذه الأخطاء تأثيرات الأخطاء الحسابية و الأخطاء فى تطبيق السياسات المحاسبية أو إغفال أو سوء تفسير الحقائق و كذلك الغش و التدليس .

١٠-٢١ تقوم المنشأة بتصحيح الأخطاء الهامة للفترات السابقة بأثر رجعى - إذا كان ذلك عمليا - فى أول قوائم مالية تعتمد للإصدار بعد اكتشافها وذلك من خلال ما يلى :

- (أ) تعديل مبالغ المقارنة عن الفترة السابقة المعروضة التى حدث بها الخطأ .
- أو (ب) إذا كان الخطأ حدث قبل الفترة السابقة المعروضة ، يتم تعديل الأرصدة الافتتاحية للأصول والالتزامات وحقوق الملكية للفترات المعروضة.

١٠-٢٢ فى حالة تعذر تحديد تأثير الأخطاء المحددة للفترة على معلومات المقارنة لمدة سابقة يتم عرضها ، تقوم المنشأة بإعادة إثبات أرصدة أول المدة للأصول و الالتزامات وحقوق الملكية عن أقرب فترة يمكن فيها إجراء إعادة الإثبات بأثر رجعى (قد تكون تلك الفترة هى الفترة الحالية) .

الإفصاح عن أخطاء الفترات السابقة

١٠-٢٣ تقوم المنشأة بالإفصاح عن أخطاء الفترات السابقة كما يلى :

- (أ) طبيعة خطأ الفترة السابقة.

و(ب) قيمة التصحيح عن الفترة السابقة التى يتم عرضها إن أمكن ذلك ، وذلك بالنسبة لكل بند بالقوائم المالية تم تأثيره.

و(ج) قيمة التصحيح فى بداية الفترة السابقة التى يتم عرضها .

و(د) الإفصاح عن الظروف التى أدت إلى تعذر تحديد المبالغ التى يتعين الإفصاح عنها وفقاً للفقرتين "(ب)" و "(ج)" عاليه.

و لا تحتاج القوائم المالية عن الفترات اللاحقة إلى تكرار هذه الإفصاحات .

Hitz Training Academy

قسم (١١)

الأدوات المالية الأساسية

نطاق القسمين (١١) و (١٢)

١-١١ يتناول كل من القسم (١١) *الأدوات المالية الأساسية* و القسم (١٢) *إصدارات الأدوات المالية الأخرى* معا الاعتراف و الاستبعاد من الدفاتر والقياس والإفصاح عن الأدوات المالية (الأصول المالية والالتزامات المالية). ويطبق القسم (١١) علي الأدوات المالية الأساسية وهو ملائم لكافة المنشآت. ويطبق القسم (١٢) علي الأدوات والمعاملات المالية الأخرى الأكثر تعقيدا. وإذا قامت المنشأة بالتعامل على الأدوات المالية الأساسية فقط ، حينئذ لا يتم تطبيق القسم (١٢). وفي جميع الأحوال فعلى المنشآت التي ليس لديها إلا الأدوات المالية الأساسية أن ترجع إلى نطاق القسم (١٢) حتى يتم التأكد من إعفاؤها من تطبيقه.

اختيار السياسة المحاسبية

٢-١١ يتعين علي المنشأة عند المحاسبة عن كافة أدواتها المالية اختيار تطبيق أي من:

(أ) شروط كل من القسم (١١) و القسم (١٢) بالكامل .

أو(ب) شروط الاعتراف و القياس الواردة في معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) "الأدوات المالية - الاعتراف والقياس" بالإضافة إلى متطلبات الإفصاح في القسمين (١١) و (١٢).

ويعتبر اختيار المنشأة بين (أ) أو (ب) أعلاه بمثابة اختيار لسياسة محاسبية.

وتتضمن الفقرات من "١٠-٨" إلى "١٠-١٤" متطلبات تحديد متى يكون تغيير السياسة المحاسبية مناسباً و كيف تتم المحاسبة في حالة التغيير والمعلومات الواجب الإفصاح عنها عند التغيير.

مقدمة القسم (١١)

٣-١١ الأداة المالية هي عقد يؤدي إلى نشأة أصل مالي لمنشأة والتزام مالي أو أداة حقوق ملكية لمنشأة أخرى.

٤-١١ يتطلب هذا القسم أن يتم إثبات جميع الأدوات المالية الأساسية بتكلفتها المستهلكة باستثناء الاستثمارات في الأسهم الممتازة غير القابلة للتحويل أو غير القابلة للاسترداد وكذلك الأسهم العادية غير القابلة للاسترداد والتي يتم تداولها بسوق الأوراق المالية أو التي يمكن قياس قيمتها العادلة بطريقة يعتمد عليها فتثبت بقيمتها العادلة.

- ١١-٥ الأدوات المالية الأساسية التي تدخل في نطاق القسم (١١) هي الأدوات التي تتوفر فيها الشروط الواردة في الفقرة "١١-٨". ومن أمثلة تلك الأدوات المالية التي عادة ما تستوفي هذه الشروط ما يلي :
- (أ) النقدية .
- (ب) الودائع تحت الطلب والودائع الثابتة (في حالة أن تكون المنشأة هي المودعة. ومثال ذلك الحسابات البنكية).
- (ج) الأوراق التجارية والأذونات التجارية المحتفظ بها.
- (د) الحسابات والأوراق والقروض المدينة و الدائنة .
- (هـ) السندات و أدوات الدين المماثلة.
- (و) الاستثمارات في الأسهم الممتازة غير القابلة للتحويل وكذلك الاستثمارات غير القابلة للاسترداد في الأسهم العادية وفي الأسهم الممتازة.
- (ز) ارتباطات الحصول على القروض والتي لا يمكن تسويتها بالصافي مقابل نقد.

- ١١-٦ من أمثلة الأدوات المالية التي لا تتوفر فيها الشروط الواردة في الفقرة "١١-٨" وبالتالي فهي تخضع لأحكام القسم (١٢) ما يلي:
- (أ) أوراق مالية بضمان أصول مثل تعهدات الرهن والاتفاقيات المشتراة ومدينون تم توريقهم.
- (ب) الخيارات والحقوق والتعهدات والعقود المستقبلية والعقود المحولة للغير وعقود تبادل معدل الفائدة والتي يمكن تسويتها نقداً أو مقابل أداة مالية أخرى.
- (ج) الأدوات المالية المؤهلة والمخصصة كأدوات تغطية طبقاً لمتطلبات القسم (١٢).
- (د) الارتباطات بمنح قروض لمنشأة أخرى
- (هـ) ارتباطات الحصول على القروض والتي يمكن تسويتها بالصافي مقابل نقد.

نطاق القسم (١١)

- ١١-٧ يطبق هذا القسم على كل الأدوات المالية التي تتوفر فيها الشروط الواردة في الفقرة "١١-٨" فيما عدا ما يلي :
- (أ) الاستثمارات في الشركات التابعة والشقيقة وحصص الملكية في المشروعات المشتركة والتي يتم المحاسبة عنها طبقاً للقسم (٩) "القوائم المالية المجمعة والمستقلة" أو القسم (١٤) "الاستثمارات في الشركات الشقيقة" أو القسم (١٥) "الاستثمارات في المشروعات المشتركة".
- (ب) الأدوات المالية التي ينطبق عليها تعريفات حقوق ملكية المنشأة نفسها كما هو وارد في القسم (٢٢) "الالتزامات وحقوق الملكية" و القسم (٢٦) "المدفوعات المبنية على أسهم"
- (ج) عقود التأجير والتي يطبق عليها القسم (٢٠) "عقود التأجير".
- (د) حقوق والتزامات صاحب العمل وفقاً لنظم مزاييا العاملين طبقاً للقسم (٢٨) "مزاييا العاملين".

الأدوات المالية الأساسية

٨-١١ على المنشأة أن تقوم بالمحاسبة عن الأدوات المالية التالية كأدوات مالية أساسية خاضعة لأحكام القسم

(١١) :

(أ) النقدية

(ب) أدوات الدين (مثل الحسابات والقروض المستحقة على الغير أو للغير أو أوراق الدفع أو القبض) والتي ينطبق عليها الشروط الواردة في الفقرة "٩-١١".

(ج) ارتباطات الحصول على قروض والتي:

(١) لا يمكن تسويتها بالصافي مقابل نقد.

و(٢) عند تنفيذ الارتباط ، فإنه من المتوقع أن يخضع ذلك الارتباط للشروط الواردة في الفقرة "٩-١١".

(د) الاستثمارات في الأسهم الممتازة غير القابلة للتحويل والأسهم الممتازة والعادية غير القابلة للاسترداد.

٩-١١ تتم المحاسبة عن أدوات الدين التي ينطبق عليها الشروط المدرجة من (أ) إلى (د) أدناه وفقاً للقسم

(١١).

(أ) إذا كان العائد على حامل الورقة :

(١) مبلغ ثابت .

أو (٢) معدل عائد ثابت على مدى عمر الأداة .

أو (٣) عائد متغير بحيث يكون على مدى عمر الأداة مساوي لمؤشر معلن في السوق

أو معدل فائدة معروف مثل الكوريدور أو الليبور .

أو (٤) خليط من معدل ثابت ومعدل متغير (مثل الليبور بالإضافة إلى ٢٠٠ نقطة)، بشرط أن يكون

كل من المعدل الثابت والمتغير موجباً. وبالنسبة للعائد الناتج عن معدل فائدة ثابت أو

متغير، يتم حساب الفائدة عن طريق ضرب المعدل الخاص بالفترة في أصل المبلغ المستحق

خلال الفترة.

(ب) لا توجد شروط تعاقدية تؤدي - طبقاً للتعاقد - إلى خسارة حامل الأداة لأصل المبلغ أو الفائدة

المستحقة خلال الفترة أو الفترات السابقة. وإذا كانت أداة الدين جزءاً من أداة دين أخرى فلا يعتبر هذا

شرطاً تعاقدياً.

(ج) لا تمثل الشروط التعاقدية التي تسمح للمصدر (المدين) في دفع أداة الدين مبكراً أو تسمح لحامل

الورقة (الدائن) بإرجاعها إلى المصدر قبل تاريخ استحقاقها أمراً يتوقف على وقوع أحداث مستقبلية.

(د) لا توجد عوائد مشروطة أو شروط سداد مقدم إلا في حالة العائد المتغير والواردة بالفقرة (أ) وكذلك

شروط الدفع المبكر الوارد في الفقرة (ج).

١٠-١١ أمثلة للأدوات المالية التي عادةً ما ينطبق عليها الشروط الواردة في الفقرة "٩-١١" تتمثل فيما يلي:

- (أ) العملاء والموردون و أوراق الدفع وأوراق القبض والقروض من البنوك أو الأطراف الأخرى.
- (ب) الدائنون بالعملات الأجنبية، ومع هذا فإن أي تغير في الدائنون ينتج عن التغير في سعر الصرف يتم إثباته في الأرباح أو الخسائر كما هو وارد في الفقرة "٣٠-١٠".
- (ج) القروض الممنوحة إلى أو من الشركات التابعة والشقيقة والتي تستحق عند الطلب.
- (د) أدوات الدين التي تصبح مستحقة في الحال إذا تعذر المصدر في سداد أصل المبلغ أو الفائدة المستحقة (هذا الشرط لا يخالف الشروط الواردة في الفقرة "٩-١١").

١١-١١ أمثلة للأدوات المالية التي لا ينطبق عليها الشروط الواردة في الفقرة "٩-١١" وبالتالي فهي تخضع للقسم (١٢) تتمثل فيما يلي:

- (أ) الاستثمار في أداة حقوق ملكية في منشأة أخرى بخلاف الاستثمارات في الأسهم الممتازة غير القابلة للتحويل والأسهم الممتازة والعادية غير القابلة للرد (راجع الفقرة "٨-١١(د)").
- (ب) تبادل أسعار الفائدة والذي ينتج عنه تدفقات نقدية داخلية أو خارجية، أو التزامات محولة لشراء أدوات مالية يمكن تسوية مقابلها نقداً ، وعند التسوية يمكن أن ينتج عنها تدفقات نقدية داخلية أو خارجية، لأن هذا الضمان الآجل وهذا التحويل لا ينطبق عليه الشروط الواردة في الفقرة "٩-١١(أ)".
- (ج) الخيارات والعقود الآجلة لأن العائد الذي يعود على حامل الأداة لا يعتبر عائد ثابت وبالتالي فإن الشروط الواردة بالفقرة "٩-١١(أ)" لا تنطبق عليه.
- (د) الاستثمارات في أدوات الدين القابلة للتحويل لأن العائد الذي يعود على حامل تلك الورقة يمكن أن يختلف وفقاً لسعر أسهم الملكية الخاصة بالمصدر وليس وفقاً لسعر الفائدة في السوق.
- (هـ) القرض المستحق على طرف ثالث والذي يمنح هذا الطرف الحق أو الالتزام بالسداد المبكر إذا ما كان هناك تغيير في متطلبات المحاسبة أو الضرائب. لأن مثل هذا القرض لا ينطبق عليه الشروط الواردة بالفقرة "٩-١١(ج)".

الاعتراف الأولي بالأصول والالتزامات المالية

١٢-١١ تعترف المنشأة بالأصل المالي أو الالتزام المالي فقط عندما تصبح طرفاً في الأحكام التعاقدية للأداة المالية.

القياس الأولي

١١-١٣ عند الاعتراف الأولي بالأصل المالي أو الالتزام المالي، تقوم المنشأة بقياسه بقيمة المعاملة (متضمنة جميع تكاليف المعاملة ما عدا الأصول والالتزامات المالية التي يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر) إلا إذا كان التعاقد يمثل في حقيقته معاملة تمويلية والتي قد تنشأ عند ارتباطها بمبيعات بضائع أو خدمات، مثل تأجيل السداد لمدة أكبر من المدد المتعارف عليها بمعدل فائدة يختلف عن المعدل السوقي. وإذا كانت الترتيبات تمثل معاملة تمويلية فيتم قياس الأصول والالتزامات المالية بالقيمة الحالية لإجمالي الدفعات المستقبلية باستخدام معدل الفائدة السوقي لأدوات الدين المماثلة.

أمثلة للأصول المالية

- (١) في حالة القروض طويلة الأجل الممنوحة لمنشأة أخرى، يتم الاعتراف بالدين بالقيمة الحالية للمتحصلات النقدية المتوقعة من تلك المنشأة (شاملة متحصلات الفوائد ومتحصلات رد أصل القرض).
- (٢) في حالة بيع بضاعة إلى العملاء بفترات ائتمانية قصيرة، يتم الاعتراف بالقيمة المستحقة على العملاء بإجمالي قيمة الفواتير الصادرة ولا يتم إثباتها بالقيمة الحالية للسدادات النقدية المتوقعة.
- (٣) في حالة بيع بضائع إلى العملاء بفترات ائتمانية تبلغ عامين بدون فوائد، فإنه يتم الاعتراف بالقيمة المستحقة على العملاء بالقيمة الحالية للسعر النقدي لتلك البضاعة. وإذا تعذر معرفة السعر النقدي الحالي لتلك البضاعة، يتم تقدير قيمة تلك البضاعة بالقيمة الحالية المخصومة للمستحقات النقدية باستخدام سعر (أسعار) الفائدة السوقي السائد للديون المثليلة.
- (٤) في حالة شراء أسهم عادية لمنشأة أخرى، يتم الاعتراف بقيمة الاستثمار بإجمالي قيمة المدفوعات النقدية للحصول على تلك الأسهم.

أمثلة للالتزامات المالية

- (١) في حالة الحصول على قرض من البنك، يتم الاعتراف بالالتزام المستحق للبنك بالقيمة الحالية للمدفوعات المستحقة للبنك (متضمنة مدفوعات الفوائد والمدفوعات مقابل أصل القرض).
- (٢) في حالة شراء بضاعة من الموردين بالأجل لفترة ائتمان قصيرة، يتم الاعتراف بالالتزام المستحق للمورد بالقيمة الفعلية لفواتير المشتريات ولا يتم إثباتها بالقيمة الحالية للمدفوعات المستحقة للمورد.

القياس اللاحق

١٤-١١ يتم قياس الأدوات المالية في نهاية كل فترة مالية (بدون خصم تكاليف المعاملة المتوقع تكبدها في حالة بيع أو استبعاد تلك الأداة) كما يلي:

(أ) في حالة استيفاء أداة الدين للشروط الواردة في الفقرة "١١-٨"، يتم قياسها بالتكلفة المستهلكة باستخدام معدل الفائدة الفعلي كما هو موضح تفصيلاً بالفقرات من "١١-١٥" إلى "١١-٢٠". ويتم قياس أداة الدين التي يتم تبويبها على أنها أصول أو التزامات متداولة بالقيمة النقدية غير المخصصة لها أو أى مقابل آخر متوقع سدادها أو تحصيله (أى بالصافي بعد الاضمحلال راجع الفقرات من "١١-٢١" إلى "١١-٢٦") إلا إذا كان التعاقد فى حقيقته يمثل معاملة تمويلية (راجع الفقرة "١١-١٣") ، حينئذ يتم قياس أداة الدين بالقيمة الحالية لإجمالي المدفوعات المستقبلية باستخدام معدل الفائدة السوقى لأدوات الدين المماثلة.

(ب) في حالة وجود ارتباطات بالحصول على قروض وينطبق عليها الشروط الواردة بالفقرة "١١-٨(ج)"، فإنه يتم قياس قيمة ذلك الارتباط بالتكلفة (والتي تكون صفر فى بعض الأحيان) مخصوماً منها قيمة الاضمحلال.

(ج) الاستثمارات فى الأسهم الممتازة غير القابلة للتحويل والأسهم الممتازة والعادية غير القابلة للاسترداد والواردة بالفقرة "١١-٨(د)" يتم قياسها كما يلي (الفقرات من "١١-٢٧" إلى "١١-٣٣" تتضمن إرشادات عن قياس القيمة العادلة):

(١) إذا كانت تلك الأسهم مدرجة بسوق الأوراق المالية أو إذا ما كان يمكن قياس القيمة العادلة لها بطريق يمكن الاعتماد عليها، فيتم قياس الاستثمار بالقيمة العادلة وأى تغير على تلك القيمة يتم الاعتراف به فى الأرباح أو الخسائر.

(٢) أى استثمارات أخرى يتم قياسها بالتكلفة (ناقصاً) خسائر الاضمحلال.

يجب تقييم خسائر الاضمحلال أو عدم القدرة على التحصيل للأدوات المالية فى الفقرات (أ) و(ب) و(ج-٢) أعلاه. وتوفر الفقرات من "١١-٢١" إلى "١١-٢٦" إرشادات فى هذا الشأن.

طريقة التكلفة المستهلكة والفائدة الفعلية

١٥-١١ تتمثل التكلفة المستهلكة للأصول أو الالتزامات المالية فى تاريخ القوائم المالية فى صافي القيم التالية:

(أ) القيمة التى يقاس بها الأصل أو الالتزام المالى عند الاعتراف الأولي به.

(ب) مخصوماً منه ما سبق سداده من أصل المبلغ.

(ج) مضافاً إليه (مخصوماً منه) قيمة الاستهلاك المجمع باستخدام طريقة معدل الفائدة الفعلى لأية فروق بين القيمة عند الاعتراف الأولى والقيمة فى تاريخ الاستحقاق.

(د) مخصوماً منه - فى حالة الأصول المالية- أى تخفيض ناتج عن خسائر الاضمحلال أو عدم القدرة على التحصيل (سواء كان مباشرة أو عن طريق استخدام حسابات وسيطة مقابل الاضمحلال).

ويتم القياس الأولي للأصول والالتزامات المالية التي لا تتضمن معدل فائدة واضح - والمبوبة كأصول أو التزامات متداولة - بالتكلفة الفعلية لها طبقاً للفقرة "١١-٤ (أ)" وبالتالي لا ينطبق عليها (ج) أعلاه.

١٦-١١ طريقة معدل الفائدة الفعلي هي طريقة حساب التكلفة المستهلكة لأصل مالي أو التزام مالي (أو مجموعة من الأصول المالية أو الالتزامات المالية) و بموجبها يتم توزيع مصروف فوائد أو إيرادات الفوائد على مدار عمر الأصل أو الالتزام المالي. ومعدل الفائدة الفعلي هو ذلك المعدل الذي يستخدم لتخصيم الدفعات النقدية المستقبلية المتوقع سدادها أو تحصيلها خلال العمر المتوقع للأداة المالية (أو فترة زمنية أقل إذا كان ذلك مناسباً) إلى قيمتها الدفترية. ويتحدد معدل الفائدة الفعلي على أساس القيمة الدفترية للأصل أو الالتزام المالي عند الاعتراف الأولي. وبناء على طريقة الفائدة الفعلية :

(أ) تمثل التكلفة المستهلكة القيمة الحالية المخصمة للمقبوضات (المدفوعات) النقدية باستخدام معدل الفائدة الفعلي .

و(ب) تتساوى مصروفات (إيرادات) الفوائد خلال الفترة مع الرصيد الدفترى للالتزام (الأصل) المالي في بداية الفترة مضروباً في معدل الفائدة الفعلية خلال الفترة.

١٧-١١ عند حساب معدل الفائدة الفعلي، على المنشأة تقدير التدفقات النقدية آخذة في الاعتبار جميع شروط عقد الأداة المالية (على سبيل المثال دفعات السداد المبكر وخيارات الرد والخيارات المماثلة) وكذا خسائر الائتمان المحددة التي تم تحملها إلا أنها لا تأخذ في الاعتبار خسائر الائتمان المستقبلية التي لم يتم تكبدها بعد .

١٨-١١ عند حساب معدل الفائدة الفعلي، على المنشأة استهلاك كافة الأتعاب و الأعباء التمويلية المدفوعة أو المقبوضة وتكلفة المعاملة و أية علاوات أو خصومات وذلك على العمر المقدر للأداة ، فيما عدا ما سيرد في الفقرة التالية .

تستخدم المنشأة فترة أقصر إذا كانت تلك الفترة هي المتعلقة بالأتعاب و الأعباء التمويلية المدفوعة أو المقبوضة وتكلفة المعاملة والعلاوات والخصومات ، ويحدث هذا عندما يكون الجزء المتغير من الأتعاب والأعباء المدفوعة أو المقبوضة وتكلفة المعاملة والعلاوات والخصومات يتم إعادة تسعيره بالأسعار السوقية قبل تاريخ الاستحقاق المتوقع للأداة . وفي هذه الحالة تعتبر الفترة إلى تاريخ إعادة التسعير التالية هي الفترة المناسبة للاستهلاك.

١٩-١١ بالنسبة للأصول والالتزامات المالية ذات أسعار الفائدة المتغيرة، يتم إعادة تقدير التدفقات النقدية المتوقعة بطريقة دورية لكي تعكس التغيرات في السعر السوقي للفائدة على معدل الفائدة الفعلي وفي حالة تساوى القيمة الأولية التي تم الاعتراف بالأصل أو الالتزام المالي بها مع قيمته في تاريخ الاستحقاق، فإن إعادة تقدير المدفوعات المستقبلية من الفوائد غالباً ما لا يكون له تأثير جوهري على قيمة الأصول أو الالتزامات.

٢٠-١١ إذا قامت المنشأة بتعديل تقديرات المدفوعات والمقبوضات، فإنها تقوم أيضاً بتعديل القيمة الدفترية للأصول والالتزامات المالية (أو مجموعة الأدوات المالية) لتعكس تأثير التدفقات النقدية الفعلية والمعدلة المتوقعة . وتقوم المنشأة بإعادة حساب القيمة الدفترية بحساب القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة باستخدام معدل الفائدة الفعلي الأصلي. ويتم إثبات الفروق الناتجة كإيراد أو مصروف في الأرباح أو الخسائر في تاريخ التعديل.

مثال على تحديد التكلفة المستهلكة لفرض مدته خمس سنوات باستخدام طريقة الفائدة الفعلية.

فى أول يناير ٢٠٠٩ استحوذت المنشأة على سند بمبلغ ٩٠٠ جنيه وتحملت تكلفة للمعاملة تبلغ ٥٠ جنيه وتستحق فائدة سنوية بمبلغ ٤٠ جنيه آخر كل عام خلال فترة الخمسة سنوات القادمة (٣١ ديسمبر ٢٠٠٩ حتى ٣١ ديسمبر ٢٠١٣) والسند قيمة عند استحقاقه فى ٣١ ديسمبر ٢٠١٣ تبلغ ١١٠٠ جنيه .

السنة	التكلفة الدفترية فى بداية الفترة	إيرادات فوائد ٦,٩٥٨٣%	تدفق نقدي داخل	التكلفة الدفترية فى نهاية الفترة
	جنيه	جنيه	جنيه	جنيه
٢٠٠٩	٩٥٠	٦٦,١٠	(٤٠)	٩٧٦,١١
٢٠١٠	٩٧٦,١١	٦٧,٩٢	(٤٠)	١٠٠٤,٠٣
٢٠١١	١٠٠٤,٠٣	٦٩,٨٦	(٤٠)	١٠٣٣,٨٩
٢٠١٢	١٠٣٣,٨٩	٧١,٩٤	(٤٠)	١٠٦٥,٨٣
٢٠١٣	١٠٦٥,٨٣	٧٤,١٦	(٤٠)	١١٠٠,٠٠
			(١١٠٠,٠٠)	

سعر الفائدة الفعلي البالغ ٦,٩٥٨٣% هو السعر الذى تخصم به التدفقات النقدية المتوقعة من السند إلى قيمته الدفترية الأولية

$$[(1,069583)^3 \div 40] + [(1,069583)^2 \div 40] + [(1,069583)^1 \div 40] + [(1,069583)^0 \div 1,140] = 950$$

اضمحلال قيمة الأصول المالية المثبتة بالتكلفة أو التكلفة المستهلكة الاعتراف

٢١-١١ على المنشأة أن تقوم فى نهاية كل فترة مالية بدراسة ما إذا كان هناك دليل موضوعى على اضمحلال قيمة أحد الأصول المالية المقاسة بالتكلفة أو التكلفة المستهلكة، وفى حالة وجود هذا الدليل تقوم المنشأة بالاعتراف بخسارة الاضمحلال مباشرة فى الأرباح أو الخسائر .

٢٢-١١ تتضمن الأدلة الموضوعية على اضمحلال قيمة أصل أو مجموعة من الأصول المالية المعلومات التالية والتي يمكن ملاحظتها و يعلم بها حامل الأصل بشأن الأحداث المؤدية إلى الخسائر :

- (أ) صعوبات مالية كبيرة تواجه مصدر الأداة أو المدين .
- (ب) مخالفة شروط العقد مثل عدم سداد الفوائد أو أصل المبلغ .
- (ج) قيام المقرض لأسباب اقتصادية أو قانونية تتعلق بالصعوبات المالية للمقرض بمنح المقرض امتيازات و تنازلات قد لا يوافق المقرض على منحها فى ظروف أخرى .
- (د) توقع إفلاس المقرض أو توقع لجوئه لإعادة هيكله .
- (هـ) وجود بيانات واضحة تشير إلى وجود انخفاض يمكن قياسه فى التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة من مجموعة الأصول المالية منذ الاعتراف الأولى بها ، على الرغم من عدم إمكانية تحديد هذا الانخفاض لكل أصل على حدة . و يشمل ذلك التغيرات فى الظروف المحلية أو القومية أو التغيرات السلبية التى تواجه النشاط ككل .

٢٣-١١ هناك مؤشرات أخرى على وجود اضمحلال فى قيمة الأصول المالية، وتتضمن تلك المؤشرات وجود تغيرات جوهرية لها تأثير سلبي على التكنولوجيا أو السوق أو البيئة الاقتصادية والقانونية المحيطة .

٢٤-١١ تقوم المنشأة بتقدير مدى وجود اضمحلال فى قيمة كل أصل من الأصول المالية التالية على حدة:

- (أ) جميع أدوات حقوق الملكية بغض النظر عن مدى جوهريتها .
- (ب) الأصول المالية الأخرى التى لها قيمة جوهرية لكل منها على حدة .

بالإضافة إلى ما سبق، تقوم المنشأة بتقدير مدى وجود اضمحلال فى قيمة الأصول المالية الأخرى إما على أساس كل أصل على حدة أو بتجميعها فى مجموعات ذات خصائص مخاطر ائتمان مماثلة .

القياس

٢٥-١١ على المنشأة قياس خسائر الاضمحلال للأدوات التالية والتي تم تسجيلها بالتكلفة أو التكلفة المستهلكة كما يلي:

(أ) بالنسبة للأدوات المقاسة بالتكلفة المستهلكة وفقاً للفقرة "١١-١٤ (أ)" تمثل خسائر الاضمحلال الفرق بين القيمة الدفترية للأصل و القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المخصمة بسعر الفائدة الفعلى الأصلى الخاص بالأصل المالى . وفى حالة ما إذا كان هناك معدل فائدة متغير لهذه الأداة،

فان معدل الفائدة المستخدم لقياس خسائر الاضمحلال هو معدل الفائدة الفعلى السارى المحدد فى العقد.

(ب) بالنسبة للأدوات المقاسة بالتكلفة (ناقصاً) خسائر الاضمحلال وفقاً للفقرة "١١-١٤ (ب)، (ج) (٢)" ، فان خسائر الاضمحلال تمثل الفرق بين القيمة الدفترية للأصل وأفضل تقدير (والذى يكون بالضرورة تقريبياً) للقيم (التي من الممكن أن تكون صفراً) التى سوف تعود للمنشأة فى حالة بيع الأصل فى تاريخ القوائم المالية.

رد قيمة الاضمحلال

٢٦-١١ فى حالة عدم الحاجة إلى كل أو جزء من خسائر الاضمحلال فى الفترة اللاحقة نتيجة لوقوع حدث معين بعد تاريخ الاعتراف بخسائر الاضمحلال (مثل حدوث تحسن فى المركز الإئتماني للمدين)، فانه يتم رد قيمة تلك الخسائر المعترف بها سابقاً سواء كان قد تم الاعتراف بها مباشرة أو عن طريق حسابات وسيطة مقابل الاضمحلال ، على ألا ينتج عن رد قيمة خسائر الاضمحلال قيمة دفترية أعلى من القيمة الدفترية للأصول المالية قبل الاعتراف بخسائر الاضمحلال. ويتم إثبات رد خسائر الاضمحلال مباشرة فى الأرباح أو الخسائر.

القيمة العادلة

٢٧-١١ تتطلب الفقرة "١١-١٤ (ج) (١)" أن تقاس الاستثمارات فى الأسهم العادية أو الأسهم الممتازة بالقيمة العادلة فى حالة ما إذا كانت تلك القيمة العادلة يمكن قياسها بطريقة يعتمد عليها، وعلى جميع المنشآت إتباع التسلسل الآتى لتقدير القيمة العادلة لتلك الأسهم:

(أ) يعتبر السعر المعلن لمثل هذا الأصل فى السوق النشط هو أفضل تقييم للقيمة العادلة ، وهو غالباً ما يكون السعر الحالى المعروض.

(ب) فى حالة عدم وجود أسعار معلنة، فان سعر أحدث معاملة تمت على مثل هذا الأصل تمثل دليلاً على القيمة العادلة طالما أنه ليس هناك تغير فى الظروف الاقتصادية أو قد مرت فترة جوهريّة على حدوث تلك المعاملة. وفى حالة إذا ما أثبتت المنشأة أن السعر المعلن لآخر معاملة لا يمثل تقديراً جيداً للقيمة العادلة (على سبيل المثال لأن هذا السعر انعكاس لقيمة تكبدتها المنشأة فى معاملة أو بيع جبري)، فان سعر آخر معاملة يجب تعديله.

(ج) فى حالة ما إذا كانت السوق التى يتم التعامل فيها على مثل هذه الأصول غير نشطة، وكذلك إذا كان سعر آخر معاملة لا يمثل تقديراً جيداً للقيمة العادلة للأصول المالية، فانه يتم تقييم القيمة العادلة باستخدام أحد أساليب التقييم. ويكون الهدف من عملية التقييم هو تحديد قيمة المعاملة فى وقت القياس فى ظل الظروف الطبيعية للتبادل وفى أحوال السوق الطبيعية.

هناك أقسام أخرى في هذا المعيار تشير إلى إرشادات عن القيمة العادلة الواردة في الفقرات من "١١-٢٧" إلى "١١-٣٢" وهي الأقسام (١٢) و (١٤) و (١٥) و (١٦) ، وفي حالة استخدام ذلك الإرشاد للأصول الخاضعة لتلك الأقسام، فإن الإشارة إلى الأسهم العادية أو الأسهم الممتازة في هذه الفقرة يجب أن تقرأ لكي تتضمن الأصول الخاضعة لتلك الأقسام.

أساليب التقييم

١١-٢٨ تتضمن أساليب التقييم استخدام سعر أحدث أو أقرب معاملة تمت على الأصول المثلة في سياق الظروف الاعتيادية، على أن تكون تلك المعاملة قد تمت في سوق محايدة بين أطراف على دراية بالعمليات ولديهم الرغبة في إبرامها - إذا كان ذلك متاحاً - ، وذلك بالرجوع إلى القيمة العادلة الجارية لأداة مالية مشابهة جوهرياً وتحليل التدفقات النقدية المخصومة ونماذج تسعير الخيارات ، وإذا كان هناك أسلوب تقييم شائع الاستخدام بواسطة مشاركي السوق لتسعير الأداة المالية و أثبت هذا الأسلوب أنه يقدم تقديرات يعتمد عليها للأسعار التي يتم الحصول عليها في معاملات سوقية فعلية ، عندئذ تستخدم المنشأة هذا الأسلوب .

١١-٢٩ يهدف استخدام أسلوب التقييم إلى تحديد سعر المعاملة في تاريخ القياس عند وجود تبادل بإرادة حرة تحدده الاعتبارات المعتادة للنشاط. وتقدر القيمة العادلة على أساس نتائج أسلوب التقييم الذي يستفيد أقصى استفادة من معلومات السوق ، ويعتمد أقل اعتماد ممكن على البيانات الخاصة بالمنشأة ، ومن المتوقع أن يؤدي أسلوب التقييم إلى تقدير واقعي للقيمة العادلة إذا تميز بما يلي:

(أ) كان يعكس توقعات السوق الفعلية لتسعير الأداة المالية.

(ب) كانت البيانات المستخدمة في أسلوب التقييم تمثل توقعات سوقية معقولة و قياسات لعوامل المخاطر المتأصلة في الأداة المالية .

عدم وجود سوق نشطة: أدوات حقوق الملكية

١١-٣٠ يمكن قياس القيمة العادلة للاستثمارات في أدوات حقوق الملكية التي ليس لها سعر مسجل في سوق نشطة بصورة يعتمد عليها في الحالات التالية :

(أ) عندما يكون التباين في مدى تقديرات القيمة العادلة لهذا الأصل ليس كبيراً.

أو (ب) عندما يكون من الممكن تقدير احتمالات التقديرات المختلفة ضمن هذا المدى بطريقة موضوعية ، ويكون قد تم استخدامها عند تقدير القيمة العادلة.

١١-٣١ هناك حالات عديدة يكون التباين في مدى تقديرات القيم العادلة للأصول التي ليس لها سعر سوق معن غير هام ، وعادة ما يمكن تقدير القيمة العادلة للأصل المالي الذي حصلت عليه المنشأة من طرف خارجي. إلا أنه إذا كان مدى تقديرات القيمة العادلة المعقولة واسعاً مع عدم القدرة على تحديد التقديرات المختلفة بصورة معقولة ، عندئذ يجب على المنشأة ألا تقوم بقياس الأصل بالقيمة العادلة.

٣٢-١١ عندما يصبح من غير الممكن قياس القيمة العادلة للأصل بصورة موضوعية يمكن الاعتماد عليها لأصل تم قياسه بالقيمة العادلة مسبقاً (مثل أداة حقوق ملكية تم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر) ، فان آخر قيمة دفترية للأصل تم قياسها بصورة يمكن الاعتماد عليها تمثل التكلفة الجديدة. وتقوم المنشأة بقياس الأصل بتلك التكلفة (ناقصاً) خسائر الاضمحلال إلى أن يصبح من المتاح قياس القيمة العادلة بصورة يمكن الاعتماد عليها .

استبعاد الأصول المالية من الدفاتر

٣٣-١١ يتم استبعاد الأصول المالية من الدفاتر في الحالات التالية فقط:

- (أ) انقضاء أو تسوية الحق في التدفقات النقدية من الأصل.
- أو(ب) قيام المنشأة بتحويل أغلب المخاطر والمنافع بشكل جوهري الى طرف آخر .
- أو(ج) رغم احتفاظ المنشأة بملكية جزء جوهري من المنافع والمخاطر، إلا أن حق السيطرة على تلك الأصول المالية تم تحويله إلى طرف آخر يمكنه من بيع تلك الأصول إلى أطراف أخرى ليست ذات علاقة ، ويستطيع تنفيذ قرار البيع بصورة فردية بدون الرجوع إلي المنشأة، بالإضافة إلي عدم وجود قيود أخرى على عملية البيع، في هذه الحالة على المنشأة أن تقوم بما يلي:

- (١) استبعاد الأصل المالي من الدفاتر .
- و(٢) إثبات أية حقوق و التزامات جديدة أو متبقية مع المنشأة والناجمة عن عملية تحويل تلك الأصول بصورة منفصلة. ويتم توزيع القيمة الدفترية للأصول المحولة بين الحقوق أو الالتزامات المتبقية مع المنشأة وبين الحقوق أو الالتزامات المحولة للغير بناء على القيمة العادلة لكل منهم في تاريخ التحويل. وفي حالة نشأة حقوق أو التزامات جديدة يتم حينئذ تقييمها بقيمتها العادلة في ذلك التاريخ ، كما يتم إثبات أية فروق بين المقبوضات وبين القيم المسجلة أو المستبعدة من دفاتر الشركة طبقاً لهذه الفقرة ضمن الأرباح أو الخسائر في الفترة التي تم فيها الاستبعاد.

٣٤-١١ إذا لم يؤد التحويل إلى استبعاد الأصل من الدفاتر نتيجة لاحتفاظ المنشأة بصورة جوهريّة بمخاطر و منافع ملكية الأصل المحول ، تستمر المنشأة في الاعتراف بالأصل المحول بالكامل ، مع الاعتراف بالقيمة المستلمة كالتزام مالي. وتعترف المنشأة في الفترات اللاحقة بأى إيراد من الأصل المحول وأى مصروف من الالتزام المالي .

٣٥-١١ إذا قام المحول للأصل بتوفير ضمانات غير نقدية (مثل أداة دين أو أداة حقوق ملكية) للمحول إليه، فإن المعالجة المحاسبية للضمانات لكل من المحول و المحول إليه تتوقف على ما إذا كان المحول إليه له الحق في بيع أو رهن هذه الضمانات ، و على ما إذا كان المحول للأصل قد أخفق في السداد . و على كل من المحول للأصل و المحول إليه المحاسبة عن هذه الضمانات كالتالى :

- (أ) إذا كان للمحول إليه الحق في بيع أو رهن الضمانات طبقاً لعقد أو طبقاً لعرف ، فعلى المحول للأصل إعادة تبويب هذه الأصول في قائمة المركز المالي بصفة مستقلة عن الأصول الأخرى

(على سبيل المثال كأصول تم إقراضها أو أدوات حقوق ملكية مرهونة أو مديونيات معاد شراؤها).

(ب) إذا قام المحول إليه ببيع الضمانات المرهونة له ، فيجب أن يعترف بقيمة التدفقات من البيع و كذلك بالالتزامات مقيمة بالقيمة العادلة عن التزامه بإعادة هذه الضمانات.

(ج) إذا أخفق المحول للأصل طبقاً لشروط العقد و أصبح ليس له الحق فى المطالبة بهذه الضمانات ، فيجب استبعاد هذه الضمانات من الدفاتر. و على المحول إليه الأصل الاعتراف بهذه الضمانات كأصول تقاس أولاً بالقيمة العادلة ، و إذا كانت هذه الضمانات قد تم بيعها بالفعل فيتم استبعاد الالتزام عن تعهده بإعادة هذه الضمانات من الدفاتر .

(د) فيما عدا ما جاء فى البند "ج" يجب أن يستمر المحول للأصل فى الاعتراف بالضمانات وعلى المحول إليه ألا يعترف بهذه الضمانات كأصل .

مثال - التحويلات المؤهلة للاستبعاد من الدفاتر

قامت منشأة ببيع مجموعة من أرصدة عملائها الى البنك بقيمة أقل من قيمتها الاسمية، وما زالت المنشأة تتابع عملية التحصيل من هؤلاء العملاء بالنيابة عن البنك بما فى ذلك إرسال كشوف الحسابات الشهرية مقابل أن يدفع البنك للمنشأة أتعاب خدمة العملاء. ويقضى الاتفاق أن تسدد المنشأة للبنك جميع الأرصدة التى تم تحصيلها فور عملية التحصيل مع عدم مسئوليتها عن الأرصدة بطيئة التحصيل أو الأرصدة غير المحصلة.

فى هذه الحالة، فإن المنشأة قد قامت بتحويل جميع المخاطر والمنافع المتعلقة بملكية أرصدة العملاء الى البنك، وبناء على ذلك يتم استبعاد أرصدة العملاء من قائمة المركز المالى بالإضافة الى عدم إظهار التزام مقابل المبالغ التى دفعها البنك للمنشأة مقابل شراء تلك الأرصدة. كما تقوم المنشأة بالاعتراف بالخسارة التى تتمثل فى الفرق بين القيمة الدفترية لأرصدة العملاء فى تاريخ البيع وبين المبالغ المحصلة من البنك مقابل عملية البيع. وتقوم المنشأة بالاعتراف بالتزام بقيمة المبالغ التى حصلت بها بالفعل من العملاء بعد تاريخ البيع ولم تقوم بتوريدها للبنك بعد.

مثال - التحويلات غير المؤهلة للاستبعاد من الدفاتر

بافتراض ثبات جميع المعطيات فى المثال عاليه باستثناء أن المنشأة اتفقت مع البنك على استرداد البنك لجميع أرصدة العملاء المتوقفين عن السداد سواء فى أصل المبلغ أو فى الفوائد لمدة تزيد عن ١٢٠ يوم. فى هذه الحالة قامت المنشأة بالاحتفاظ بمخاطر تأخر أو عدم التحصيل من العملاء والذي يمثل خطراً جوهرياً بالنسبة لأرصدة العملاء. وبالتالي فإن المنشأة لا تعتبر هذه المعاملة كعملية بيع لأرصدة العملاء الى البنك ولا تقوم باستبعاد تلك الأرصدة من دفاترها. وتتعامل مع المقبوضات من البنك عن تلك المعاملة على أنها قرض مضمون بأرصدة العملاء وتستمر المنشأة فى إثبات العملاء كأصول حتى يتم تحصيلها أو إعدام الجزء غير المحصل منها.

استبعاد الالتزامات المالية من الدفاتر

٣٦-١١ تستبعد المنشأة من دفاتها الالتزام المالي (أو جزء منه) عندما - و فقط عندما - ينتهي بالتخلص منه أو إلغاؤه أو انتهاء مدته الواردة بالعقد.

٣٧-١١ تتم المحاسبة عن استبدال أدوات مالية بين مقترض و مقرض بشروط مختلفة جوهرياً على أنها انتهاء للالتزام المالي الأصلي مع الاعتراف بالدين الجديد كالتزام مالي جديد . وبالمثل تتم المحاسبة عن التعديل الجوهري في شروط الالتزام المالي القائم (سواء كان بسبب وجود صعوبات مالية لدى المدين أم لا) كانهاء للالتزام الأصلي و يتم الاعتراف بالدين الجديد كالتزام مالي جديد .

٣٨-١١ تعترف المنشأة في الأرباح أو الخسائر بأى فرق بين المبلغ المدفوع والقيمة الدفترية للالتزام (أو جزء منه) الذى تم تبادله أو تحويله إلى طرف آخر متضمناً أى أصول غير نقدية تم تحويلها أو التزامات غير نقدية تم تحملها.

الإفصاح

٣٩-١١ الإفصاحات التالية تمثل مرجعاً للإفصاحات عن الالتزامات المالية المقيمة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر، أما بالنسبة للمنشآت التي لديها أدوات مالية أساسية فقط (وبالتالي لا تخضع لنطاق القسم (١٢)) فليس لديها أية التزامات مالية مقيمة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر وبالتالي فلا يوجد حاجة لمثل تلك الإفصاحات.

الإفصاحات عن السياسات المحاسبية للأدوات المالية

٤٠-١١ وفقاً للفقرة "٥-٨" ، يتعين على المنشأة أن تفصح ضمن ملخص السياسات المحاسبية الهامة عن الأسلوب / الأساليب المستخدمة لقياس الأدوات المالية بالإضافة إلى السياسات المحاسبية الأخرى المستخدمة والمتعلقة بالأدوات المالية والضرورية لفهم القوائم المالية.

قائمة المركز المالي - مجموعات الأصول والالتزامات المالية

٤١-١١ على المنشأة أن تفصح عن القيم الدفترية لكل مجموعة من مجموعات الأصول والالتزامات المالية التالية في تاريخ القوائم المالية سواء في قائمة المركز المالي أو في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية:

(أ) الأصول المالية التي تم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر (فقرة "١١-١٤" (ج) (١)) و الفقرتين "٨-١٢" و "٩-١٢".

(ب) الأصول المالية المتمثلة في أدوات الدين والتي تم قياسها بالتكلفة المستهلكة (فقرة "١١-١٤" (أ)).

(ج) الأصول المالية المتمثلة في أدوات حقوق الملكية والتي تم قياسها بالتكلفة (ناقصاً) خسائر الاضمحلال (فقرة "١١-١٤" (ج)) و الفقرتين "٨-١٢" و "٩-١٢".

(د) الالتزامات المالية التي تم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر (الفقرتين "٨-١٢" و "٩-١٢").

- (هـ) الالتزامات المالية التي تم قياسها بالتكلفة المستهلكة (فقرة "١١-١٤" (أ)).
- (و) ارتباطات القروض والتي تم قياسها بالتكلفة (ناقصاً) خسائر الاضمحلال (فقرة "١١-١٤" (ب)).

١١-٤٢ على المنشأة أن تقوم بالإفصاح عن البيانات التي تمكن مستخدمى القوائم المالية من تحديد مدى جوهرية الأدوات المالية بالنسبة للمركز المالي للمنشأة و أدائها. فعلى سبيل المثال بالنسبة للمديونيات طويلة الأجل، على المنشأة أن تفصح عن شروط ومواصفات التعاقد مثل (معدل الفائدة المستخدم وتاريخ الاستحقاق ومواعيد السداد وأية قيود تفرضها أداة الدين على المنشأة).

١١-٤٣ بالنسبة للأصول والالتزامات المالية التي تم قياسها بالقيمة العادلة، على المنشأة أن تفصح عن أسس تقدير القيمة العادلة مثل استخدام سعر السوق المعلن أو أي أسلوب آخر من أساليب التقييم. وفي حالة استخدام أسلوب من أساليب التقييم فعليها الإفصاح عن الافتراضات المستخدمة لتحديد القيمة العادلة لكل نوع من أنواع الأصول أو الالتزامات المالية. على سبيل المثال، يتم الإفصاح عن الافتراضات الخاصة بمعدلات السداد المبكر ومعدلات خسائر الإئتمان المتوقعة ومعدلات الفائدة المستخدمة وكذلك معدلات الخصم.

١١-٤٤ فى حالة عدم وجود طريقة يمكن الاعتماد عليها لقياس القيمة العادلة لأداة حقوق الملكية والمقيمة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر فإنه على المنشأة أن تفصح عن تلك الحقيقة.

الاستبعاد من الدفاتر

١١-٤٥ إذا قامت المنشأة بتحويل أصل مالي لطرف آخر بصورة لا تؤهل ذلك التحويل ليكون استبعاداً من الدفاتر (الفقرات من "١١-٣٣" إلى "١١-٣٥")، فعلى المنشأة الإفصاح عما يلى لكل فئة من الأصول المالية:

- (أ) طبيعة الأصول.
- (ب) طبيعة مخاطر وعوائد الملكية التي مازالت المنشأة معرضة لها.
- (ج) القيم الدفترية لكل من الأصول وأية التزامات متعلقة بها والتي ما زالت تعترف بها المنشأة.

الضمانات

١١-٤٦ عند قيام المنشأة برهن أصل من الأصول المالية كضمان لالتزام أو التزام محتمل، فعليها الإفصاح عما يلي:

- (أ) القيمة الدفترية للأصول المرهونة كضمانات.
- (ب) أية أحكام أو شروط متعلقة بذاك الرهن.

الإخفاق ومخالفة اتفاقيات الاقتراض

٤٧-١١ علي المنشأة الإفصاح عما يلي في حالة وجود أية مخالفات أو أخفاقات تتعلق بأصل القروض والفوائد أو أحكام الاسترداد خلال الفترة، بالنسبة للقروض المستحقة (الاقتراض) والمعترف بها في تاريخ القوائم المالية:

- (أ) تفاصيل تلك المخالفات أو الإخفاقات.
- (ب) القيمة الدفترية للقروض المستحقة في تاريخ القوائم المالية.
- (ج) الإفصاح عما إذا كان قد تم معالجة الإخفاق أو المخالفة و عما إذا ما تم إعادة التفاوض علي شروط القروض المستحقة، قبل تاريخ اعتماد القوائم المالية للنشر.

بنود الإيرادات أو المصروفات أو المكاسب أو الخسائر

٤٨-١١ على المنشأة أن تفصح عن بنود الدخل أو المصروفات أو المكاسب أو الخسائر فيما يتعلق بما يلي:

(أ) الدخل أو المصروف أو المكاسب أو الخسائر متضمنة التغيرات في القيمة العادلة والتي تم الاعتراف بها فيما يتعلق بما يلي:

- (١) الأصول المالية التي تم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر.
 - (٢) الالتزامات المالية التي تم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر.
 - (٣) الأصول المالية التي تم قياسها بالتكلفة المستهلكة.
 - (٤) الالتزامات المالية التي تم قياسها بالتكلفة المستهلكة.
- (ب) إجمالي دخل الفوائد ومصروفات الفوائد (والمحسوبة باستخدام طريقة معدل الفائدة الفعلى) للأصول المالية أو الالتزامات المالية والتي لم يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر.
- (ج) قيمة خسائر الاضمحلال لكل نوع من أنواع الأصول المالية.

قسم (١٢)

إصدارات الأدوات المالية الأخرى

نطاق القسمين (١١) و (١٢)

١٢-١ يتناول كل من القسم (١١) "الأدوات المالية الأساسية" والقسم (١٢) "إصدارات الأدوات المالية الأخرى" معا الاعتراف والاستبعاد من الدفاتر و القياس والإفصاح عن الأدوات المالية (الأصول المالية والالتزامات المالية). ويطبق القسم (١١) علي الأدوات المالية الأساسية وهو ملائم لكافة المنشآت. ويطبق القسم (١٢) علي الأدوات و المعاملات المالية الأخرى الأكثر تعقيدا. وإذا قامت المنشأة بالتعامل على الأدوات المالية الأساسية فقط ، حينئذ لا يتم تطبيق القسم (١٢). و في جميع الأحوال فعلى المنشآت التي ليس لديها إلا الأدوات المالية الأساسية أن ترجع إلى نطاق القسم (١٢) حتى يتم التأكد من إعفاؤها من تطبيقه.

اختيار السياسة المحاسبية

١٢-٢ يتعين علي المنشأة في المحاسبة عن كافة أدواتها المالية اختيار تطبيق أي من:

- (أ) شروط كل من القسم (١١) و القسم (١٢) بالكامل .
- أو (ب) شروط الاعتراف و القياس الواردة في معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) "الأدوات المالية - الاعتراف والقياس" بالإضافة إلى متطلبات الإفصاح في القسمين (١١) و (١٢).
- ويعتبر اختيار المنشأة بين (أ) أو (ب) أعلاه بمثابة اختياراً لسياسة محاسبية .
- وتتضمن الفقرات من "١٠-٨" إلى "١٠-١٤" متطلبات تحديد متى يكون تغيير السياسة المحاسبية مناسباً و كيف تتم المحاسبة في حالة التغيير و المعلومات الواجب الإفصاح عنها عند التغيير.

نطاق القسم ١٢

١٢-٣ يطبق القسم (١٢) علي كل الأدوات المالية فيما عدا ما يلي:

- (أ) الأدوات المالية التي تم تغطيتها في القسم (١١).

(ب) الاستثمارات في الشركات التابعة (راجع القسم (٩) القوائم المالية المجمعة و المستقلة") والشركات الشقيقة (راجع القسم (١٤) الاستثمارات في الشركات الشقيقة") وحصص الملكية في المشروعات المشتركة راجع القسم (١٥) الاستثمارات في المشروعات المشتركة .

(ج) حقوق و التزامات صاحب العمل وفقاً نظم مزاييا العاملين (راجع القسم (٢٨) "مزاييا العاملين").

(د) الحقوق بموجب عقود التأمين إلا إذا نتج عن ذلك خسارة لأي طرف وفقاً لشروط التعاقد و غير المتصلة بما يلي:

(١) التغير في الخطر المؤمن.

(٢) التغير في أسعار صرف العملات الأجنبية.

(٣) إخلال أحد طرفي التعاقد بالتزاماته.

(هـ) الأدوات المالية التي ينطبق عليها تعريف حقوق الملكية للمنشأة نفسها (راجع القسم (٢٢) "حقوق الملكية" والقسم (٢١) المنفوعات المبنية علي الأسهم) .

(و) ملغاة.

(ز) العقود الخاصة بالمقابل المحتمل في عملية تجميع الأعمال (راجع القسم (١٩) تجميع الأعمال و الشهرة). ويسرى هذا الإعفاء فقط على الشركة المقتنية.

١٢-٤ أغلب عقود بيع أو شراء البنود غير المالية مثل السلع و المخزون و الأصول الثابتة لا يشملها نطاق هذا القسم لأنها ليست أدوات مالية. و مع ذلك يطبق هذا القسم علي كل العقود التي تفرض مخاطر علي البائع أو المشتري والتي تختلف عن العقود الاعتيادية لبيع أو شراء الأصول غير الملموسة. علي سبيل المثال يطبق هذا القسم علي العقود التي ينتج عنها خسارة للبائع أو المشتري نتيجة للشروط التعاقدية غير المتصلة بالتغير في سعر البند غير المالي وكذلك التغير في أسعار صرف العملات الأجنبية أو إخلال أحد طرفي التعاقد بالتزاماته.

١٢-٥ بالإضافة إلي العقود السابق ذكرها في الفقرة "١٢-٤" يطبق هذا القسم علي بيع أو شراء البنود غير المالية إذا كان العقد يمكن تسويته بالصافي نقداً أو بأية أدوات مالية أو بمبادله الأدوات المالية كما لو أنها عقود أدوات مالية باستثناء: العقود التي تم الدخول فيها و مستمرة لغرض استلام أو تسليم بنود غير مالية وفقاً لمشتريات المنشأة المتوقعة وكذلك لأغراض البيع أو الاستخدام ، فهي ليست أدوات مالية لأغراض هذا القسم.

الاعتراف الأولي بالأصول و الالتزامات المالية

١٢-٦ تعترف المنشأة بالأصل المالي أو الالتزام المالي فقط عندما تصبح المنشأة طرفاً في الأحكام التعاقدية للأداة المالية .

القياس الأولي

١٢-٧ عند الاعتراف الأولي بالأصل المالي أو الالتزام المالي تقوم المنشأة بقياسه بقيمته العادلة في تاريخ المعاملة والتي عادة ما تكون سعر المعاملة.

القياس اللاحق

١٢-٨ عند نهاية كل فترة مالية تقوم المنشأة بقياس قيمة كل الأدوات المالية والتي تقع في نطاق القسم (١٢) بالقيمة العادلة والاعتراف بالتغير في القيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر فيما عدا أدوات حقوق الملكية التي لا يتم تداولها بصورة نشطة والتي لا يمكن قياس قيمتها العادلة بطريقة يعتمد عليها، وكذلك العقود المتصلة بتلك الأدوات والتي في حاله ممارستها ينتج عنها تسليم هذه الأدوات، حيث يتم قياسها بالتكلفة (ناقصاً) خسائر الاضمحلال.

١٢-٩ إذا أصبح من غير الممكن الاستمرار في قياس القيمة العادلة لأدوات الملكية التي لا يتم تداولها بصورة نشطة والتي كان يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر، تعتبر القيمة العادلة في آخر تاريخ أمكن قياسها فيه - بدرجة يعتمد عليها - هي تكلفه هذه الأدوات. وعلي المنشأة قياسها بتلك التكلفة (ناقصاً) خسارة الاضمحلال إلى أن يتاح قياس يعتمد عليه لقيمتها العادلة.

القيمة العادلة

١٢-١٠ علي المنشأة تطبيق إرشادات القيمة العادلة الواردة في الفقرات من "١١-٢٧" إلى "١١-٣٢" علي قياس القيمة العادلة لأغراض هذا القسم و كذلك قياس القيمة العادلة لأغراض القسم (١١).

١٢-١١ لا نقل القيمة العادلة لأي التزام يستحق عند الطلب عن المبلغ الواجب سداؤه عند الطلب بعد تخصيصه من أول تاريخ يمكن أن يطلب فيه سداد هذا المبلغ.

١٢-١٢ على المنشأة عند القياس الأولي للأصول و الالتزامات المالية التي سيتم قياسها لاحقاً بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر عدم إدراج تكلفة المعاملة ضمن القياس الأولي . و إذا تم تأجيل سداد ثمن الأصل أو تم تمويله بسعر فائدة يختلف عن السعر الفائدة السوقية فعلي المنشأة قياس الأصل بالقيمة الحالية للمدفوعات المستقبلية مخصمة بسعر الفائدة السوقي .

اضمحلال قيمة الأدوات المالية المثبتة بالتكلفة أو بالتكلفة المستهلكة

١٢-١٣ علي المنشأة تطبيق إرشادات الاضمحلال الواردة في الفقرات من "١١-٢١" إلى "١١-٢٦" علي الأدوات المالية المقاسه بالتكلفة (ناقصاً) خسائر الاضمحلال وفقاً لهذا القسم.

استبعاد أصل مالى أو التزام مالى من الدفاتر

١٢-١٤ علي المنشأة تطبيق متطلبات الاستبعاد الواردة بالفقرة من "١١-٣٣" إلى "١١-٣٨" للأصول المالية والالتزامات المالية التي يسرى عليها هذا القسم..

محاسبة التغطية

١٢-١٥ إذا توفرت شروط معينة، يمكن للمنشأة تخصيص علاقة تغطية محددة بين أداة تغطية و البند المغطى على النحو الذي يؤهله لمحاسبه التغطية. وتسمح محاسبه التغطية للمنشأة بأن تعترف بالمكاسب أو الخسائر من أداة التغطية ومن البند المغطى في الأرباح أو الخسائر في نفس الوقت.

١٢-١٦ علي المنشأة الالتزام بالشروط التالية حتى تكون مؤهلة لمحاسبة التغطية:

- (أ) أن تخصص المنشأة و توثق علاقة التغطية والخطر المغطى ، وتحدد كذلك البند المغطى وأداة التغطية بوضوح. و يعرف خطر البند المغطى بأنه هو الخطر المغطى بأداة التغطية.
- (ب) الخطر المغطى هو أحد المخاطر المحددة في الفقرة "١٢-١٧".
- (ج) أداة التغطية هي كما تم تعريفها في الفقرة "١٢-١٨".
- (د) تتوقع المنشأة لأداة التغطية أن تكون علي درجة عالية من الفعالية لمقابله الخطر المغطى . و فعالية التغطية هي الدرجة التي يتقاس عندها التغير في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية للبند المغطاة المتعلقة بالخطر المغطى مع التغيرات في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية لأداة التغطية.

١٢-١٧ يسمح هذا المعيار بمحاسبه التغطية للأخطار التالية فقط:

- (أ) خطر سعر الفائدة لأدوات الدين المقاسه بالتكلفة المستهلكة.
 - (ب) خطر العملات الأجنبية أو سعر الفائدة لارتباطات المنشأة أو للمعاملات المستقبلية المخططة عالية الاحتمال.
 - (ج) خطر أسعار السلع الأساسية المحتفظ بها أو لارتباطات مؤكدة أو لمعاملات مستقبلية مخططة ذات الاحتمالية العالية لشراء أو بيع هذه السلع.
 - (د) خطر العملات الأجنبية في صافي الاستثمار في نشاط أجنبى.
- لا تحتوى القائمة عاليه على خطر العملات الأجنبية لأدوات الدين المقاسه بالتكلفة المستهلكة لأن محاسبه التغطية ليس لها تأثير جوهري علي القوائم المالية وعادة ما يتم قياس الحسابات الجارية وأوراق القبض والدفع والقروض المدينة والدائنة بالتكلفة المستهلكة (راجع فقره "١١-٥(د)". ويتضمن ذلك المدفوعات بالعملات الأجنبية. وتتطلب الفقرة "٣٠-١٠" الاعتراف في الأرباح أو الخسائر بأى تغير في القيمة الدفترية للرصيد الدائن بسبب التغير في أسعار الصرف. وبناء عليه فإن كل من التغير في القيمة العادلة لأداة التغطية (عقد مبادلة فائدة بعملات مختلفة) والتغير في القيمة العادلة للمدفوعات المتعلقة بالتغير في أسعار الصرف يتم الاعتراف بها في الأرباح أو الخسائر و يتم عمل مقاصة فيما بينهما ، فيما عدا الاختلاف الناتج عن الفرق بين السعر الفوري (الذى تم قياس الالتزامات به) و السعر الآجل (الذى تم قياس المبادلة به).

- ١٢-١٨ يسمح هذا المعيار بمحاسبه التغطية فقط إذا كانت أداة التغطية تتوفر فيها كل الشروط التالية:
- (أ) أنها عقد مبادله سعر فائدة أو عقد مبادله عملات أجنبية أو عقد آجل لمبادله سلع أولية والمتوقع وجود فاعليه عاليه في مقاصة الخطر المحدد في الفقرة "١٢-١٧" والمخصص علي أنه خطر التغطية.
- (ب) متضمنة طرف خارجي عن المنشأة (أى من خارج المجموعة أو قطاع أو منشأه منفصلة يتم التقرير عنها).
- (ج) المبلغ الافتراضي مساوي للمبلغ الأساسي المخصص أو المبلغ الافتراضى للبند المغطى.
- (د) ذات تاريخ استحقاق محدد لا يقع بعد تاريخ :
- (١) استحقاق الأداة المالية المغطاة.
- (٢) التسوية المتوقعة لارتباطات السلع الأولية المشتراه أو المباعه .
- (٣) حدوث معاملات مستقبلية مخططة ذات احتمالية عالية مغطاة للعمليات الأجنبية أو السلع الأولية.
- (هـ) لا تتضمن خصائص السداد أو الإنهاء المبكر أو التمديد.

تغطيه خطر سعر الفائدة الثابت لأداة مالية معترف بها أو خطر سعر السلع الأساسية المحتفظ بها

- ١٢-١٩ إذا تم استيفاء الشروط الواردة في الفقرة "١٢-١٦" وكان خطر التغطية المتوقع هو لسعر الفائدة الثابت لقياس أداة دين بالتكلفة المستهلكة أو خطر سعر السلع المحتفظ بها يجب علي المنشأة عمل مايلي:
- (أ) الاعتراف بأداة التغطية كأصل أو التزام و الاعتراف بالتغير في القيمة العادلة لأداة التغطية في الأرباح أو الخسائر.
- و(ب) الاعتراف بالتغير في القيمة العادلة المتعلقة بالخطر المغطى للبند المغطى وذلك في الأرباح أو الخسائر بتعديل القيمة الدفترية للبند المغطى.

- ١٢-٢٠ إذا كان الخطر المغطى هو لخطر سعر الفائدة الثابت لأدوات دين مقاسه بالتكلفة المستهلكة ، فعلي المنشأة الاعتراف بصافي النقدية الدورية الناتجة عن عقد مبادله معدل الفائدة - والذي يمثل أداة تغطية - في الأرباح أو الخسائر في الفترة التي يستحق فيها صافي النقدية.

- ١٢-٢١ علي المنشأة عدم الاستمرار في محاسبه التغطية المحددة في الفقرة "١٢-١٩" في الحالات التالية:

- (أ) تم بيع أداة التغطية أو أنها انتهت فترتها أو تم إنهاؤها.
- أو(ب) لم تعد التغطية تستوفى الشروط الخاصة بالمحاسبة عن التغطية المحددة في الفقرة "١٢-١٦".
- أو(ج) ألغت المنشأة التخصيص.

١٢-٢٢ في حاله عدم الاستمرار في محاسبه التغطية ، و كان البند المغطى يتمثل فى أصل أو التزام مثبت بالتكلفة المستهلكة و لم يتم بعد استبعاده من الدفاتر ، يعترف بأية أرباح أو خسائر سبق تعديل القيمة الدفترية للبند المغطى بها وذلك باستهلاكها في الأرباح أو الخسائر باستخدام طريقه الفائدة الفعلية علي العمر المتبقي للبند المغطى .

تغطيه خطر سعر الفائدة المتغير لأداة مالية معترف بها أو خطر أسعار صرف عملات أجنبية أو خطر سعر سلع أولية فى ارتباطات محددة أو معاملة مستقبلية مخططة ذات احتمالية عالية أو صافي استثمار في نشاط أجنبى

١٢-٢٣ إذا تم استيفاء الشروط الواردة في الفقرة "١٢-١٦" وكان خطر التغطية متمثلاً فى :

- (أ) خطر سعر الفائدة المتغير لأداة الدين المقاسه بالتكلفة المستهلكة.
 - أو(ب) خطر أسعار صرف العملات الأجنبية فى ارتباطات محددة أو معاملة مستقبلية مخططة ذات احتمالية عالية.
 - أو(ج) خطر سعر السلع الأولية فى ارتباطات محددة أو معاملة مستقبلية مخططة ذات احتمالية عالية.
 - أو(د) خطر أسعار مبادله العملات فى صافي الاستثمار فى نشاط أجنبى.
- يكون علي المنشأة الاعتراف فى قائمة الدخل الشامل بالجزء من التغير فى القيمة العادلة فى أداة التغطية الذى تم اعتباره فعالاً فى المقاصة مع التغير فى القيمة العادلة أو التدفقات النقدية المتوقعة للبند المغطى .وعلي المنشأة الاعتراف فى الأرباح أو الخسائر بأية زيادة فى القيمة العادلة لأداة التغطية عن التغير فى القيمة العادلة للتدفقات النقدية المتوقعة (فى بعض الأحيان تسمى عدم فعالية التغطية). ويتم ترحيل أرباح أو خسائر التغطية المعترف بها فى قائمة الدخل الشامل إلى الأرباح أو الخسائر عندما يتم الاعتراف بالبند المغطى فى الأرباح أو الخسائر أو عند انتهاء علاقة التغطية.

١٢-٢٤ إذا كان الخطر المغطى هو خطر سعر الفائدة المتغير لأداة دين مقاسه بالتكلفة المستهلكة ،علي المنشأة الاعتراف فى الأرباح أو الخسائر بصافي النقدية الدورية الناتجة عن عقد مبادلة معدل الفائدة - والذي يمثل أداة تغطيه- فى الفترة التي يستحق فيها صافي النقدية.

١٢-٢٥ علي المنشأة عدم الاستمرار فى محاسبه التغطية الواردة فى الفقرة "١٢-٢٣" فى الحالات التالية:

- (أ) تم بيع أداة التغطية أو أنها انتهت أو تم إنهاؤها.
- أو(ب) لم تعد التغطية تستوفى الشروط الخاصة بالمحاسبة عن التغطية المحددة فى الفقرة "١٢-١٦".
- أو(ج) فى التغطية للعمليات المستقبلية لم تعد هذه العمليات ذات احتمالات حدوث عالية.
- أو(د) ألغت المنشأة التخصيص.

وإذا لم يكن من المتوقع تنفيذ العملية المستقبلية المخططة أو تم استبعاد أداة الدين المغطاة المقاسه بالتكلفة المستهلكة من الدفاتر يتم ترحيل أرباح أو خسائر التغطية المعترف بها في قائمة الدخل الشامل إلي الأرباح أو الخسائر.

الإفصاح

٢٦-١٢ علي المنشأة المطبقة لهذا القسم عمل كل الإفصاحات المطلوبة في القسم (١١). وتدرج في هذه الإفصاحات الأدوات المالية الواردة في نطاق هذا القسم وكذلك الواردة في نطاق القسم (١١). و بالإضافة إلى ذلك ، إذا كانت المنشأة تستخدم محاسبه التغطية يجب أن يتم عمل الإفصاحات الإضافية الواردة في الفقرات من "٢٧-١٢" إلى "٢٩-١٢".

٢٧-١٢ علي المنشأة الإفصاح عما يلي منفصلا لعمليات التغطية لكل نوع من أنواع الأخطار الأربعة الواردة في الفقرة "١٧-١٢":

- (أ) وصف التغطية.
- (ب) وصف الأدوات المالية المخصصة كأدوات تغطيه و القيمة العادلة لها في تاريخ نهاية الفترة المالية.
- (ج) طبيعة الخطر الذي تم تغطيته متضمنا بيانات عن البند المغطى.

٢٨-١٢ إذا كانت المنشأة تستخدم محاسبه التغطية في تغطيه خطر سعر فائدة ثابت أو خطر سعر سلع أولية محتفظ بها (الفقرات من "١٩-١٢" إلى "٢٢-١٢") عليها الإفصاح عما يلي:

- (أ) قيمه التغير في القيمة العادلة لأدوات التغطية المعترف بها في الأرباح أو الخسائر.
- (ب) قيمه التغير في القيمة العادلة للبند المغطى المعترف به في الأرباح أو الخسائر.

٢٩-١٢ إذا كانت المنشأة تستخدم محاسبه التغطية في تغطيه خطر سعر فائدة متغير أو خطر عملات أجنبيه أو خطر سعر سلع أولية في ارتباطات محددة أو عمليات مستقبلية مخططة ذات احتمالات حدوث عاليه أو صافي استثمار في نشاط أجنبى (الفقرات من "٢٣-١٢" إلى "٢٥-١٢") عليها الإفصاح عما يلي:

- (أ) الفترات التي يحتمل حدوث تدفقات نقدية فيها و متى يتوقع تأثر الأرباح أو الخسائر.
- (ب) وصف العمليات المستقبلية و التي سبق استخدام محاسبه التغطية عنها و لكن لم يعد من المتوقع حدوثها.

(ج) قيمه التغير في القيمة العادلة لأدوات التغطية السابق الاعتراف بها في قائمة الدخل الشامل خلال الفترة (الفقرة "٢٣-١٢").

(د) المبالغ التي تم إعادة تبويبها من قائمة الدخل الشامل إلي الأرباح أو الخسائر عن الفترة (الفقرات "٢٣-١٢" و "٢٥-١٢").

(هـ) مبالغ الزيادة في القيمة العادلة لأدوات التغطية عن التغير في القيمة العادلة للتدفقات النقدية المتوقعة التي تم الاعتراف بها في الأرباح أو الخسائر (الفقرة "٢٤-١٢").

قسم (١٣) المخزون

نطاق هذا القسم

١-١٣ يهدف هذا القسم إلى شرح أسس الاعتراف والقياس للمخزون.
المخزون هو أصل:

- (أ) محتفظ به بغرض البيع ضمن النشاط العادي للمنشأة.
- أو (ب) في مرحلة الإنتاج بغرض البيع.
- أو (ج) في شكل مواد خام أو مهمات تستخدم في مراحل الإنتاج أو في تقديم الخدمات.

٢-١٣ يطبق هذا القسم على كافة أنواع المخزون فيما عدا ما يلي:

- (أ) الأعمال تحت التنفيذ في عقود الإنشاءات بما في ذلك عقود الخدمات المباشرة المتعلقة بها (راجع القسم (٢٣) "الإيراد").
- (ب) الأدوات المالية (راجع القسم (١١) "الأدوات المالية الأساسية" و القسم (١٢) "إصدارات الأدوات المالية الأخرى").
- (ج) الأصول البيولوجية المرتبطة بالنشاط الزراعي والمنتجات الزراعية عند الحصاد (راجع القسم (٣٤) "الأنشطة المتخصصة").

٣-١٣ لا ينطبق هذا القسم على قياس المخزون الذي يحتفظ به:

- (أ) منتجي المحاصيل الزراعية ومنتجات الغابات والمحاصيل الزراعية بعد حصادها والمعادن ومنتجاتها إلى المدى الذي تقاس فيه هذه المنتجات بالقيمة العادلة (ناقصاً) تكلفة البيع من خلال الأرباح أو الخسائر.
- أو (ب) التجار والسماصرة المتعاملون في السلع الأولية والذين يقومون بقياس المخزون بالقيمة العادلة (ناقصاً) تكلفة البيع من خلال الأرباح أو الخسائر.

قياس المخزون

٤-١٣ تقوم المنشأة بقياس قيمة المخزون على أساس التكلفة أو سعر البيع المقدر (ناقصاً تكلفة البيع و الإتمام) أيهما أقل.

تكلفة المخزون

١٣- ٥ تدرج المنشأة ضمن تكلفة المخزون كافة تكاليف الشراء وتكاليف التشكيل والتكاليف الأخرى التي تتحملها للوصول بالمخزون إلى موقعه وحالته الراهنة.

تكلفة الشراء

١٣- ٦ تتضمن تكلفة شراء المخزون ثمن الشراء و الرسوم الجمركية على البنود المستوردة منها والضرائب والرسوم الأخرى (بخلاف تلك التي تستردها المنشأة فيما بعد من مصلحة الضرائب) وتكاليف النقل والمناولة والتكاليف الأخرى المتعلقة مباشرة باقتناء المنتجات التامة أو المواد الخام أو الخدمات ، ويستتزل الخصم التجاري والتخفيضات المشابهة عند تحديد تكلفة الشراء.

١٣- ٧ قد تقوم المنشأة بشراء مخزون بشروط سداد مؤجل و في هذه الحالة تتضمن تكلفة الشراء تكلفة تمويل غير معلن عنها بطريقة واضحة تتمثل في الفرق بين سعر الشراء بشروط ائتمانية عادية والسعر طبقاً للسداد المؤجل ، لذا على المنشأة حينئذ الاعتراف بمقدار هذا الفرق كمصروفات فوائد على فترة الائتمان ولا تضاف إلى تكلفة المخزون.

تكاليف التشكيل

١٣- ٨ تتضمن تكاليف تشكيل المخزون تلك التكاليف التي ترتبط مباشرة بالوحدات المنتجة مثل العمالة المباشرة، وتتضمن كذلك الجزء المحمل من التكاليف غير المباشرة الثابتة والمتغيرة التي تتحملها المنشأة في سبيل تشكيل المواد الخام وتحويلها إلى منتجات تامة، وتعرف تكاليف الإنتاج غير المباشرة الثابتة بأنها تكاليف الإنتاج غير المباشرة التي تبقى ثابتة نسبياً بغض النظر عن حجم الإنتاج مثل الإهلاك وصيانة مباني ومعدات المصنع وكذلك تكاليف إدارة المصنع ، وتعرف تكاليف الإنتاج غير المباشرة المتغيرة بأنها تكاليف الإنتاج غير المباشرة التي تتغير تغيراً طردياً أو شبه طردي مع حجم الإنتاج مثل المواد والعمالة غير المباشرة.

تحميل تكاليف الإنتاج غير المباشرة

١٣- ٩ تقوم المنشأة بتحميل تكاليف الإنتاج غير المباشرة الثابتة على تكاليف التشكيل على أساس الطاقة العادية لوسائل الإنتاج . وتعرف الطاقة العادية بأنها الإنتاج المتوقع تحقيقه في المتوسط على مدار فترات أو مواسم عديدة في ظل الظروف العادية، مع الأخذ في الاعتبار مقدار الطاقة المفقودة الناتجة عن الصيانة المخطط لها

مسبقاً. ويمكن استخدام مستوى الإنتاج الفعلي إذا ما تساوى تقريباً مع الطاقة العادية للإنتاج ، ولا يتم زيادة مقدار التكاليف غير المباشرة الثابتة للإنتاج المحملة على كل وحدة منتج كنتيجة لانخفاض مستوى الإنتاج أو نتيجة لوجود طاقة عاطلة. ويتم تحميل التكاليف غير المباشرة غير المحملة على الإنتاج كمصاريف في الفترة التي أنفقت فيها. وتخفض قيمة التكاليف غير المباشرة الثابتة المحملة على كل وحدة منتج في الفترات التي يكون فيها مستوى الإنتاج مرتفعاً بشكل غير طبيعي حتى لا يكون المخزون مقيماً بأعلى من تكلفته، وتحمل التكاليف غير المباشرة المتغيرة لكل وحدة منتج على أساس الاستخدام الفعلي للطاقة الإنتاجية.

المنتجات المشتركة والمنتجات الفرعية

١٣-١٠ قد ينتج عن العملية الإنتاجية خروج أكثر من منتج في نفس الوقت - فعلى سبيل المثال - عندما يتم إنتاج منتجات مشتركة أو عند إنتاج منتج رئيسي ومنتج فرعي وعندما لا يمكن فصل تكاليف الخامات وتكاليف التشكيل لكل منتج على حدة، فإنه يتم توزيعها بين المنتجات باستخدام أساس منطقي وثابت. وقد يكون التوزيع - مثلاً - على أساس نسبة القيمة البيعية لكل منتج إما في المرحلة الإنتاجية التي يمكن عندها فصل كل منتج على حدة أو عند إتمام الإنتاج، وبطبيعة الحال فإن معظم المنتجات الفرعية تكون ذات قيمة صغيرة وفي هذه الحالة يتم تحديد قيمتها على أساس صافي القيمة البيعية لهذه المنتجات والمتمثلة في سعر البيع مخصوماً منه تكلفة استكمال إنتاج هذه المنتجات الفرعية وتخفيض بها تكلفة المنتج الرئيسي. وينتج عن ذلك عدم اختلاف القيمة الدفترية للمنتج الرئيسي كثيراً عن تكلفته.

التكاليف الأخرى التي تدرج ضمن المخزون

١٣-١١ تدرج المنشأة ضمن تكلفة المخزون التكاليف الأخرى التي يتم تحملها للوصول بالمخزون إلى موقعه وحالته الراهنة.

١٣-١٢ توضح الفقرة "١٢-١٩ (ب)" أنه في بعض الحالات يتم تعديل القيمة الدفترية الخاصة بالسلع الأولية بقيمة التغير في القيمة العادلة لبند التغطية المتعلقة بأخطار التغطية في حالة تغطية خطر سعر الفائدة الثابت أو تغطية خطر سعر السلع الأولية المحتفظ بها .

التكاليف التي لا تحمل على تكلفة المخزون

- ١٣-١٣ من أمثلة التكاليف التي لا تحمل على تكلفة المخزون ويتم الاعتراف بها كمصروفات في الفترة التي تخصها:
- (أ) الفاقد غير الطبيعي في المواد أو العمالة أو تكاليف الإنتاج الأخرى.
 - (ب) تكلفة التخزين ما لم تكن ضرورية لعملية إنتاج.
 - (ج) المصاريف الإدارية التي لا تسهم في الوصول بالمخزون إلى موقعه وحالته الراهنة.
 - (د) تكاليف البيع.

تكلفة المخزون في المنشآت الخدمية

١٣-١٤ في حالة وجود مخزون في المنشآت الخدمية يتم قياس هذا المخزون بتكلفة إنتاجه، وتتكون تكلفة المخزون في المنشآت الخدمية بصفة أساسية من تكاليف العمالة والتكاليف الأخرى للموظفين القائمين مباشرة على تقديم الخدمة بما في ذلك المشرفين بالإضافة إلى المصاريف غير المباشرة المتعلقة بتلك الخدمة. ولا يتم تحميل تكاليف العمالة والتكاليف الأخرى المتعلقة بالبيع وتكاليف العمالة الإدارية ضمن تكلفة المخزون، وتحمل كمصروفات على الفترة التي تحققت خلالها. ولا تتضمن تكلفة المخزون بالمنشآت الخدمية هامش الربح أو التكاليف الإدارية الأخرى غير المتعلقة بتقديم تلك الخدمات على الرغم من أنها عادة ما تكون أحد العناصر عند تحديد سعر الخدمة.

تكلفة الحاصلات المحصودة من الأصول البيولوجية

١٣-١٥ يتطلب قسم (٣٤) قياس المخزون الذي تحصده المنشأة من أصولها البيولوجية في تاريخ الحصاد عند الاعتراف الأولى بالقيمة العادلة بعد خصم التكلفة التقديرية للبيع في وقت الحصاد. وتعتبر هذه القيمة هي تكلفة المخزون في تاريخ تطبيق هذا القسم .

أساليب قياس التكلفة مثل التكلفة المعيارية و طريقه التجزئة و سعر الشراء الحديث

١٣-١٦ قد تستخدم المنشأة أساليب لقياس تكلفة المخزون مثل التكاليف المعيارية أو سعر التجزئة أو أحدث سعر شراء إذا كان استخدام تلك الأساليب يسفر عن نتائج قريبة من التكلفة الفعلية. وتحسب التكاليف المعيارية على أساس المستويات العادية لكل من المواد والمهمات والعمالة ومستوى الكفاءة ومستوى استغلال الطاقة. ويتم مراجعة هذه المستويات بصفة دورية ويتم تعديلها إذا لزم الأمر في ضوء الظروف الحالية ، وتستخدم طريقة سعر التجزئة في قياس التكلفة عن طريق تخفيض القيمة البيعية للمخزون بنسبة هامش ربح ملائمة .

أسس قياس التكلفة

١٣-١٧ على المنشأة قياس تكاليف المخزون للبنود المحددة بذاتها والمنتجات والخدمات المنتجة التي يمكن فصلها ويتم ربطها بمشروعات معينة عن طريق تخصيص عناصر التكاليف الخاصة بكل منها على حدة.

١٣-١٨ على المنشأة قياس تكلفة المخزون في الحالات الأخرى خلاف تلك الواردة بالفقرة "١٣-١٧" باستخدام طريقة الوارد أولاً يصرف أولاً أو طريقة المتوسط المرجح للتكلفة، وعلى المنشأة استخدام نفس طريقة حساب التكلفة لكل أنواع المخزون التي لها نفس الطبيعة أو نفس الاستخدامات ، وبالنسبة للمخزون ذو الطبيعة المختلفة أو الاستخدام المختلف فإن استخدام طرق مختلفة لحساب التكلفة قد يكون له ما يبرره ، ووفقاً لهذا المعيار غير مسموح باستخدام طريقة الوارد أخيراً يصرف أولاً.

اضمحلال المخزون

١٣-١٩ على المنشأة طبقاً للفقرات من "٢٧-٢" إلى "٢٧-٤" أن تدرس في نهاية كل فترة مالية ما إذا كان قد حدث اضمحلال في المخزون أم لا ، بمعنى أن القيمة الدفترية للمخزون لن يتم استردادها بالكامل (على سبيل المثال بسبب الفاقد أو التالف أو الانخفاض في أسعار البيع). وفي حالة اضمحلال بند أو مجموعه بنود من المخزون على المنشأة طبقاً لهذه الفقرات قياس المخزون بسعر البيع (ناقصاً تكلفة البيع و الإتمام). والاعتراف بخسارة الاضمحلال . وتتطلب تلك الفقرات أيضاً رد الاضمحلال السابق في بعض الأحيان.

التحميل على المصروفات

١٣-٢٠ تقوم المنشأة عند بيع المخزون بتحميل القيمة الدفترية للمخزون المباع كمصروفات في الفترة التي تحقق فيها الإيراد الناتج عن البيع.

١٣-٢١ قد يتم تحميل بعض بنود المخزون على حسابات أصول أخرى ، فمثلاً قد تستخدم بعض بنود المخزون في إنشاء أصول ثابتة وعندئذ تحمل تكلفة هذه البنود على حسابات هذه الأصول ، ومن ثم يتم معالجتها لاحقاً وفقاً للمعالجة الواردة في القسم الخاص بها في هذا المعيار طبقاً لطبيعة الأصل.

الإفصاح

١٣-٢٢ على المنشأة أن تفصح عن الآتي:

- (أ) السياسات المحاسبية المتبعة في قياس المخزون بما في ذلك الطريقة المستخدمة لحساب التكلفة.
- (ب) إجمالي القيمة الدفترية للمخزون مبوبة تبويباً مناسباً يتفق مع طبيعة نشاط المنشأة.
- (ج) قيمة المخزون التي تم تحميلها كمصروفات خلال الفترة.
- (د) قيمة أي اضمحلال تم على المخزون وتم إدراجه كمصروفات أو أي رد لأي اضمحلال في قيمة المخزون تم معالجته وفقاً للقسم "٢٧".
- (هـ) قيمة المخزون المرهون كضمان لالتزامات.

قسم (١٤)

الاستثمارات في شركات شقيقة

نطاق هذا القسم

١-١٤ يطبق هذا القسم في المحاسبة عن الاستثمارات في الشركات الشقيقة في القوائم المالية المجمعة وفي القوائم المالية للشركة المستثمرة التي ليست شركة أم/ قابضة بل لديها استثمار في واحدة أو أكثر من الشركات الشقيقة. هذا وقد أوردت الفقرة "٩-٢٦" متطلبات المحاسبة عن الاستثمارات في الشركات الشقيقة في القوائم المالية المستقلة.

تعريف الشركة الشقيقة

١٤-٢ الشركة الشقيقة هي شركة يكون للمستثمر فيها نفوذ مؤثر ولكنها ليست شركة تابعة كما انها ليست حصة في مشروع مشترك للمستثمر .

١٤-٣ النفوذ المؤثر هو القدرة على المشاركة في اتخاذ القرارات المتعلقة بالسياسات المالية و التشغيلية للشركة الشقيقة ولكن لا تصل تلك القدرة إلى درجة السيطرة أو السيطرة المشتركة على تلك السياسات مع الأخذ في الاعتبار ما يلي :

(أ) إذا امتلك المستثمر بطريقة مباشرة أو غير مباشرة (على سبيل المثال من خلال شركات تابعة) ٢٠% أو أكثر من حق التصويت في الشركة الشقيقة ، فيفترض أن للمستثمر نفوذ مؤثر عليها إلا إذا ثبت بوضوح عدم وجود هذا النفوذ.

(ب) وبالعكس إذا كان المستثمر يمتلك بطريقة مباشرة أو غير مباشرة (على سبيل المثال من خلال شركات تابعة) أقل من ٢٠% من حق التصويت في الشركة الشقيقة، فيفترض انه ليس للمستثمر نفوذاً مؤثراً عليها إلا إذا ثبت بوضوح وجود هذا النفوذ.

(ج) لا تمنع ملكية مستثمر لحصة كبيرة في الشركة بالضرورة أن يكون لمستثمر آخر نفوذاً مؤثراً على الشركة المستثمر فيها.

القياس - اختيار السياسة المحاسبية

١٤-٤ يقوم المستثمر بالمحاسبة عن الاستثمارات في الشركات الشقيقة باستخدام واحدة من الطرق التالية :

- (أ) نموذج التكلفة كما هو موضح في الفقرة "١٤-٥".
- (ب) طريقة حقوق الملكية كما هي موضحة في الفقرة "١٤-٨".
- (ج) نموذج القيمة العادلة كما هو موضح في الفقرة "١٤-٩".

نموذج التكلفة

١٤-٥ يقوم المستثمر بقياس الاستثمارات في الشركات الشقيقة - بخلاف تلك التي لها سعر معلن منشور (راجع فقرة "١٤-٧") - بالتكلفة ناقصاً مجمع خسائر الاضمحلال والتي تم الاعتراف بها طبقاً للقسم (٢٧) "أضمحلال الأصول".

١٤-٦ يقوم المستثمر بالاعتراف بتوزيعات الأرباح من الشركة المستثمر فيها كإيراد بغض النظر عما إذا كانت هذه التوزيعات قد تمت من الأرباح الناشئة للشركة الشقيقة قبل أو بعد تاريخ الاقتناء.

١٤-٧ يقوم المستثمر بقياس الاستثمار في الشركات الشقيقة والتي لها سعر معلن منشور باستخدام نموذج القيمة العادلة (راجع الفقرة "١٤-٩").

طريقة حقوق الملكية

١٤-٨ وفقاً لطريقة حقوق الملكية، يتم الاعتراف الأولى بالاستثمار في أدوات حقوق الملكية بسعر المعاملة (شاملاً تكاليف المعاملة) ثم يتم تسويتها لاحقاً لتعكس نصيب المستثمر في أرباح أو خسائر الشركة الشقيقة و الدخل الشامل الآخر لها.

(أ) التوزيعات والتسويات الأخرى على القيمة الدفترية

يتم تخفيض القيمة الدفترية للاستثمار بقيمة توزيعات الأرباح المستلمة من الشركة الشقيقة، كما أن التسويات على القيمة الدفترية للاستثمار قد تكون مطلوبة أيضاً على أثر التغيرات في حقوق الملكية للشركة الشقيقة والناشئة من بنود الدخل الشامل الأخرى.

(ب) حقوق التصويت المحتملة

بالرغم من أن حقوق التصويت المحتملة تؤخذ في الاعتبار عند تحديد مدى وجود النفوذ المؤثر من عدمه، إلا أن المستثمر يقوم بتحديد نصيبه في أرباح أو خسائر الشركة الشقيقة وكذلك نصيبه من التغير في حقوق ملكية الشركة الشقيقة بناء على حصص الملكية الحالية دون التأثير بالممارسة أو بالتحويل الممكن لحقوق التصويت المحتملة.

(ج) الشهرة الضمنية وتسويات القيمة العادلة

في تاريخ اقتناء الاستثمار في الشركة الشقيقة، يقوم المستثمر بالمحاسبة عن أي فرق (سواء كان موجباً أو سالباً) بين تكلفة الاقتناء ونصيب المستثمر في القيمة العادلة لصافي الأصول المحددة للشركة الشقيقة وفقاً للفقرات من "١٩-٢٢" إلى "٢٤-٢٤". ثم يقوم المستثمر بتسوية حصته في أرباح أو خسائر الشركة الشقيقة بعد الاقتناء وذلك للمحاسبة عن أي إهلاك أو استهلاك إضافي للأصول القابلة للإهلاك أو الاستهلاك (بما فيها الشهرة) نتيجة الزيادة في القيمة العادلة عن القيمة الدفترية في تاريخ اقتناء الاستثمار.

(د) الاضمحلال

عند وجود مؤشر على حدوث اضمحلال في قيمة الاستثمار في الشركة الشقيقة، يقوم المستثمر باختبار الاضمحلال للقيمة الدفترية للاستثمار كأصل واحد طبقاً للقسم (٢٧). و لا يتم إجراء اختبار منفصل لأي شهرة ضمن رصيد الاستثمار في الشركة الشقيقة للتحقق من الاضمحلال في قيمتها بل كجزء من اختبار الاضمحلال للاستثمار ككل.

(هـ) المعاملات بين المستثمر والشركة الشقيقة

فى حالة المحاسبة عن الاستثمار فى الشركة الشقيقة باستخدام طريقة حقوق الملكية، تقوم الشركة المستثمرة باستبعاد الأرباح أو الخسائر غير المحققة الناتجة عن المعاملات المتبادلة بين الشركة المستثمرة والشركة الشقيقة فى حدود حصة الشركة المستثمرة فى الشركة الشقيقة. هذا وقد توفر الخسائر غير المحققة الناتجة عن مثل هذه المعاملات دليلاً على الاضمحلال فى قيمة الأصول المحولة.

(و) تاريخ القوائم المالية للشركة الشقيقة

عند تطبيق طريقة حقوق الملكية، تقوم الشركة المستثمرة باستخدام القوائم المالية للشركة الشقيقة فى نفس تاريخ القوائم المالية للشركة المستثمرة إلا إذا تعذر ذلك عملياً، وفى تلك الحالة يستخدم المستثمر أحدث قوائم مالية متاحة للشركة الشقيقة بعد إجراء التسويات اللازمة والتى تعكس أثر المعاملات والأحداث الهامة التى تقع بين تاريخ تلك القوائم وتاريخ القوائم المالية للمستثمر.

(ز) السياسات المحاسبية للشركة الشقيقة

فى حالة قيام الشركة الشقيقة بتطبيق سياسات محاسبية تختلف عن تلك المستخدمة بمعرفة المستثمر، يقوم المستثمر بإجراء تسويات على القوائم المالية للشركة الشقيقة لتعكس السياسات المحاسبية للمستثمر وذلك بغرض تطبيق طريقة حقوق الملكية إلا إذا تعذر القيام بذلك عملياً.

(ح) تجاوز الخسائر لقيمة الاستثمار

إذا تساوى نصيب المستثمر فى خسائر الشركة الشقيقة مع القيمة الدفترية للاستثمار أو تجاوزها، يتوقف المستثمر عن إثبات نصيبه فى الخسائر اللاحقة، وبعد تخفيض حصة المستثمر إلى صفر يتم تكوين مخصص للخسائر الإضافية (راجع القسم (٢١) "المخصصات والظروف المحتملة") وذلك فى حدود ما يتحمله المستثمر من التزامات قانونية أو حكومية أو ما قام بسداده من مبالغ نيابة عن الشركة الشقيقة. وفى حالة ظهور أرباح بالقوائم المالية للشركة الشقيقة يستأنف المستثمر إعادة تسجيل حصته فى الأرباح بعد أن يتجاوز نصيبه فى هذه الأرباح تلك الخسائر التى لم يسبق الاعتراف بها.

(ط) التوقف عن طريقة حقوق الملكية

يتوقف المستثمر عن استخدام طريقة حقوق الملكية فى التاريخ الذى لم يعد له نفوذ مؤثر على الشركة الشقيقة:

(١) إذا أصبحت الشركة الشقيقة، شركة تابعة أو مشروع مشترك، يقوم المستثمر بإعادة قياس حصته التى كان

يمتلكها على أساس القيمة العادلة وإثبات أية أرباح أو خسائر ناتجة فى الأرباح أو الخسائر.

(٢) إذا فقد المستثمر النفوذ المؤثر على الشركة الشقيقة نتيجة التصرف كلياً أو جزئياً فى الاستثمار، يتم استبعاد

الاستثمار فى الشركة الشقيقة من الدفاتر ويثبت فى الأرباح أو الخسائر (الفرق بين مبلغ المتحصلات

المستلمة بالإضافة إلى القيمة العادلة للجزء الذى لم يتم التصرف فيه من الاستثمار من ناحية والقيمة

الدفترية للاستثمار فى الشركة الشقيقة فى تاريخ فقد السيطرة من ناحية أخرى)، وبعد ذلك تتم المحاسبة عن

الجزء الذى لم يتم التصرف فيه من الاستثمار طبقاً للقسم (١١) "الأدوات المالية الأساسية" أو القسم (١٢)

"إصدارات الأدوات المالية الأخرى" بحسب الأحوال.

(٣) إذا فقد المستثمر النفوذ المؤثر لأي أسباب أخرى بخلاف التصرف الجزئى فى الاستثمار، يقوم المستثمر

باتخاذ القيمة الدفترية للاستثمار فى ذلك التاريخ كأساس تكلفة جديد وتتم المحاسبة عن الاستثمار طبقاً

للأقسام (١١) أو (١٢) بحسب الأحوال.

نموذج القيمة العادلة

٩-١٤ عند الاعتراف الأولي بالاستثمار في الشركة الشقيقة، يتم قياس الاستثمار بسعر المعاملة والذي لا يشمل تكاليف المعاملة.

١٠-١٤ في تاريخ نهاية الفترة المالية، يقوم المستثمر بقياس الاستثمارات في الشركات الشقيقة على أساس القيمة العادلة ويتم الاعتراف بأية تغيرات في القيمة العادلة في الأرباح أو الخسائر باستخدام إرشاد القيمة العادلة الوارد في الفقرات من "١١-٢٧" إلى "١١-٣٢". هذا ويقوم المستثمر باستخدام نموذج التكلفة لأي استثمارات في شركات شقيقة يكون من المتعذر قياس القيمة العادلة لها بشكل يعتمد عليه بدون تحمل تكلفة أو جهد لا داعي لهما.

عرض القوائم المالية

١١-١٤ يتم تبويب الاستثمارات في شركات شقيقة كأصول غير متداولة.

الإفصاح

١٢-١٤ يقوم المستثمر في شركة شقيقة بالإفصاح عن الآتي:

- (أ) السياسة المستخدمة للمحاسبة عن الاستثمارات في شركات شقيقة.
- (ب) القيمة الدفترية للاستثمارات في شركات شقيقة (راجع الفقرة "٤-٢(ي)").
- (ج) القيمة العادلة للاستثمارات في شركات شقيقة والتي تتم المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية وتوجد لها أسعار معلنة منشورة.

١٣-١٤ بالنسبة للاستثمارات في شركات شقيقة والتي تتم المحاسبة عنها باستخدام نموذج التكلفة، يقوم المستثمر بالإفصاح عن مبلغ التوزيعات التي تم الاعتراف بها كإيراد.

١٤-١٤ بالنسبة للاستثمارات في شركات شقيقة والتي تتم المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية، يتم الإفصاح بشكل منفصل عن نصيب المستثمر في أرباح أو خسائر الشركة الشقيقة وكذلك حصته في أى عمليات غير مستمرة للشركات الشقيقة.

١٥-١٤ بالنسبة للاستثمارات في شركات شقيقة والتي تتم المحاسبة عنها باستخدام نموذج القيمة العادلة، يتم عمل الإفصاح المطلوب طبقاً للفقرات من "١١-٤١" إلى "١١-٤٤".

قسم (١٥)

الاستثمارات في المشروعات المشتركة

نطاق هذا القسم

١-١٥ يطبق هذا القسم في المحاسبة عن المشروعات المشتركة في القوائم المالية المجمعة وفي القوائم المالية للمستثمر الذي لا يعد شركة أم ولكن يكون لديه حصة كواحد من أصحاب الحصص في واحد أو أكثر من المشروعات المشتركة. وقد وضعت الفقرة "٢٦-٩" متطلبات المحاسبة عن حصص الملكية في المشروع المشترك في القوائم المالية المستقلة لصاحب الحصة.

تعريف المشروع المشترك

٢-١٥ السيطرة المشتركة: هي مشاركة بموجب اتفاق تعاقدى للسيطرة على نشاط اقتصادي. وتوجد السيطرة المشتركة فقط عندما تتطلب القرارات الإستراتيجية والمالية والتشغيلية المرتبطة بالنشاط موافقة بالإجماع من الأطراف الذي يشاركون في السيطرة (أصحاب الحصص).

٣-١٥ المشروع المشترك: هو اتفاق تعاقدى يقوم بموجبه طرفان أو أكثر بممارسة نشاط اقتصادي خاضع لرقابة مشتركة. وتتخذ المشروعات المشتركة شكل عمليات أو أصول أو منشآت تخضع للسيطرة المشتركة.

العمليات الخاضعة للسيطرة المشتركة

٤-١٥ يتطلب تشغيل بعض المشروعات المشتركة استخدام الأصول والموارد الأخرى لأصحاب الحصص بدلاً من تأسيس شركة مساهمة أو شركة أشخاص أو أية منشأة أخرى أو هيكل مالي مستقل عن أصحاب الحصص، يستخدم كل صاحب حصة أصوله الثابتة والمخزون المملوك له ويتحمل أيضاً مصروفاته والتزاماته ويدبر تمويله الخاص والذي يمثل التزاماته الخاصة . وقد تمارس أنشطة المشروع المشترك بواسطة موظفي صاحب الحصة . وعادة ما ينص عقد المشاركة على أن الإيرادات الناتجة من بيع منتج مشترك أو أية مصروفات يتم تحملها تقسم بين حاملي الحصص.

- ١٥-٥ يعترف كل صاحب حصة في قوائمه المالية عن نصيبه في عمليات السيطرة المشتركة بما يلي:
- (أ) الأصول التي يسيطر عليها والالتزامات التي يتحملها.
- و(ب) نصيبه من المصروفات ونصيبه من إيرادات مبيعات السلع والخدمات عن طريق المشروع المشترك.

الأصول الخاضعة للسيطرة المشتركة

- ١٥-٦ بعض المشروعات المشتركة تستلزم سيطرة مشتركة وفي بعض الأحيان ملكية مشتركة بواسطة أصحاب الحصص لأصل واحد أو أكثر يتم تخصيصها أو شرائها للمشروع المشترك .
- ١٥-٧ يعترف صاحب الحصة في قوائمه المالية بنصيبه في الأصول الخاضعة للسيطرة المشتركة كما يلي:
- (أ) نصيبه في الأصول الخاضعة للسيطرة المشتركة مبوبة طبقاً لطبيعة تلك الأصول.
- و(ب) أية التزامات تم تحملها.
- و(ج) نصيبه في أية التزامات تم تحملها بالمشاركة مع أصحاب الحصص الآخرين فيما يتعلق بالمشروع المشترك.
- و(د) أي إيراد من مبيعات أو استخدام حصته في مخرجات المشروع المشترك ونصيبه في أية مصروفات يتحملها من المشروع المشترك.
- و(هـ) أية مصروفات يتحملها تتعلق بحصته في المشروع المشترك.

المنشآت الخاضعة للسيطرة المشتركة

- ١٥-٨ المنشأة الخاضعة للسيطرة المشتركة هي المشروع المشترك الذي يستلزم تأسيس شركة أموال أو شركة أشخاص أو أي كيان آخر يكون لكل مشارك فيه حصة. وتعمل المنشآت بنفس أسلوب المنشآت الأخرى، فيما عدا الاتفاقات التعاقدية بين أصحاب الحصص المنشأة لسيطرة مشتركة على الأنشطة الاقتصادية للمنشأة.

القياس - اختيار السياسة المحاسبية

- ١٥-٩ تتم المحاسبة عن حصص الملكية في المنشآت الخاضعة للسيطرة المشتركة باستخدام واحدة من الطرق الآتية:
- (أ) نموذج التكلفة كما هو موضح في الفقرة "١٥-١٠"
- (ب) طريقة حقوق الملكية كما هي موضحة في الفقرة "١٥-١٣"
- (ج) نموذج القيمة العادلة كما هو موضح في الفقرة "١٥-١٤"

نموذج التكلفة

١٥-١٠ يقوم صاحب الحصة بقياس الاستثمارات فى المنشآت الخاضعة للسيطرة المشتركة - بخلاف تلك التى لها أسعار منشورة معلنة (راجع الفقرة "١٥-١٢") - بالتكلفة ناقصاً مجمع خسائر الاضمحلال التى تم الاعتراف بها وذلك طبقاً للقسم (٢٧) "اضمحلال الأصول".

١٥-١١ يقوم المستثمر بالاعتراف بالتوزيعات المستلمة من الاستثمار كإيراد بغض النظر عما إذا كانت هذه التوزيعات قد تمت من الأرباح المحققة للمنشأة الخاضعة للسيطرة المشتركة قبل أو بعد تاريخ الاقتناء.

١٥-١٢ يقوم صاحب الحصة بقياس الاستثمارات فى المنشآت الخاضعة لسيطرة مشتركة والتى لها سعر معلن منشور باستخدام نموذج القيمة العادلة (راجع الفقرة "١٥-١٤").

طريقة حقوق الملكية

١٥-١٣ يقوم صاحب الحصة بقياس الاستثمارات فى المنشآت الخاضعة لسيطرة مشتركة باستخدام طريقة حقوق الملكية وفقاً للإجراءات الواردة فى الفقرة "١٤-٨" (مع استبدال تعبير النفوذ المؤثر بتعبير السيطرة المشتركة فى تلك الفقرة).

نموذج القيمة العادلة

١٥-١٤ عند الاعتراف الأولى بالاستثمار فى المنشآت الخاضعة للسيطرة المشتركة ، يتم قياس الاستثمار بسعر المعاملة والذى لا يتضمن تكاليف المعاملة.

١٥-١٥ فى كل نهاية فترة مالية، يقوم صاحب الحصة بتقييم الاستثمارات فى المنشآت الخاضعة للسيطرة المشتركة بالقيمة العادلة. ويقوم بالاعتراف بأية تغيرات فى القيمة العادلة فى الأرباح أو الخسائر باستخدام إرشاد القيمة العادلة الوارد فى الفقرات من "١١-٢٧" إلى "١١-٣٢". وعندما يتعذر قياس القيمة العادلة بشكل يعتمد عليه بدون تحمل تكلفة أو جهد لا داعى لهما يتم استخدام نموذج التكلفة لقياس الاستثمارات فى المنشأة الخاضعة للسيطرة المشتركة.

المعاملات بين صاحب الحصة والمشروع المشترك

١٥-١٦ عندما يساهم صاحب الحصة بأصل أو يبيع أصلاً للمشروع المشترك، فإن الاعتراف بأى جزء من الربح أو الخسارة من هذه المعاملة يجب أن يعكس جوهر طبيعة المعاملة، وعندما تكون الأصول محتفظاً بها لدى المشروع المشترك وهناك أدلة على أن صاحب الحصة قد حول مخاطر وعوائد الملكية الجوهرية المتعلقة بها ، فيتعين على صاحب الحصة أن يعترف فقط بالجزء من الربح أو الخسارة الخاص بأنصبه أصحاب الحصص الآخرين، وعلى صاحب الحصة أن يعترف بكامل قيمة أى خسارة عندما تعطى المشاركة أو البيع دليلاً على حدوث خسائر اضمحلال القيمة .

١٥-١٧ عندما يقوم صاحب الحصة بشراء أصول من المشروع المشترك، فعلى صاحب الحصة ألا يعترف بنصيبه من الأرباح الناتجة عن هذا التعامل مع المشروع المشترك حتى يعاد بيع الأصل لطرف خارجي مستقل عن المشروع، وعلى صاحب الحصة أن يعترف بنصيبه في الخسائر الناتجة عن المعاملات بنفس أسلوب معالجة الأرباح فيما عدا الخسائر الناتجة عن اضمحلال الأصل المباع حيث يتم الاعتراف بها فوراً..

إذا لم يكن للمستثمر سيطرة مشتركة

١٥-١٨ إذا لم يكن للمستثمر سيطرة مشتركة في المشروعات المشتركة، عندئذ تتم المحاسبة عن الاستثمارات طبقاً للقسم (١١)، أما إذا كان له نفوذ مؤثر في المشروع المشترك فتتم المحاسبة طبقاً للقسم (١٤) "الاستثمارات في الشركات الشقيقة".

الإفصاح

١٥-١٩ يقوم المستثمر في المشروعات المشتركة بالإفصاح عن:

- (أ) السياسة المستخدمة للمحاسبة عن الحصص في المنشآت الخاضعة للسيطرة المشتركة.
- (ب) القيمة الدفترية للاستثمارات في المنشآت الخاضعة للسيطرة المشتركة (راجع الفقرة "٤-٢ ك").
- (ج) القيمة العادلة للاستثمارات في المنشآت الخاضعة للسيطرة المشتركة التي تتم المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية والتي يوجد لها أسعار معلنه منشورة.
- (د) القيمة الإجمالية للارتباطات المتعلقة بالمشروعات المشتركة بما فيها حصته في أية ارتباطات رأسمالية تم الارتباط بها مشاركة مع باقى أصحاب الحصص، فضلاً عنه نصيبه في الارتباطات الرأسمالية للمشروعات المشتركة نفسها.

١٥-٢٠ بالنسبة للمنشآت الخاضعة للسيطرة المشتركة والتي تتم المحاسبة عنها طبقاً لطريقة حقوق الملكية، يقوم صاحب الحصة بعمل الإفصاح المطلوب طبقاً للفقرة "١٤-١٤" والخاصة بالمحاسبة عن الاستثمارات في ظل طريقة حقوق الملكية.

١٥-٢١ بالنسبة للمنشآت الخاضعة للسيطرة المشتركة والتي تتم المحاسبة عنها طبقاً لنموذج القيمة العادلة، يقوم صاحب الحصة بعمل الإفصاح المطلوب طبقاً لل فقرات من "١١-٤١" إلى "١١-٤٤".

قسم (١٦) الاستثمار العقاري

نطاق هذا القسم

١-١٦ يطبق هذا القسم في المحاسبة عن الاستثمارات في الأراضي والمباني التي ينطبق عليها تعريف الاستثمار العقاري الوارد في الفقرة "١٦-٢". وتتم المحاسبة عن كل الاستثمارات العقارية كأصول ثابتة باستخدام نموذج التكلفة - الإهلاك - الأضمحلال كما ورد في القسم (١٧) "الأصول الثابتة".

تعريف الاستثمار العقاري والاعتراف الأولي به

٢-١٦ الاستثمار العقاري هو عقار (أرض أو مبنى - أو جزء من مبنى - أو كليهما) يحتفظ به المالك لتحقيق إيراد من تأجييره أو ارتفاع في قيمته الرأسمالية أو كليهما وليس لاستخدامه في إنتاج سلعة أو تقديم خدمة أو للأغراض التجارية أو للبيع ضمن النشاط العادي للمنشأة.

٣-١٦ ملغاة.

٤-١٦ بالنسبة للعقارات التي لها استخدام مختلط يتم تبويبها إلى استثمارات عقارية وأصول ثابتة ، إلا أنه يتم المحاسبة عن العقار بأكمله كأصل ثابت طبقاً للقسم (١٧).

القياس عند الاعتراف الأولي

٥-١٦ يقاس الاستثمار العقاري عند الاعتراف الأولي بتكلفته، وتشمل تكلفة الاستثمار العقاري ثمن الشراء وأية نفقات مباشرة متعلقة به والتي تشمل على سبيل المثال أتعاب السمسرة والأتعاب القانونية وضرائب نقل الملكية وغيرها من تكلفة المعاملة. وإذا تم تأجيل سداد قيمة الاستثمار العقاري فيما يجاوز شروط الائتمان العادية، فتتمثل التكلفة في القيمة الحالية لكل المدفوعات المستقبلية، ويتم تحديد تكلفة إنشاء استثمار عقاري بمعرفة المنشأة طبقاً للفقرات من "١٧-١٠" إلى "١٧-١٤".

٦-١٦ ملغاة.

القياس اللاحق للاعتراف الأولي

١٦-٧ يتم قياس الاستثمار العقاري كأصول ثابتة باستخدام نموذج التكلفة - الإهلاك - الاضمحلال كما ورد في القسم (١٧).

التحويلات

١٦-٨ ملغاة.

١٦-٩ تتم التحويلات من وإلى الاستثمار العقاري فقط اعتباراً من التاريخ الذي يفى فيه العقار أو يتوقف فيه عن استيفاء تعريف الاستثمار العقاري.

الإفصاح

- ١٦-١٠ على المنشأة الإفصاح عما يلي لكل الاستثمارات العقارية :
- (أ) وجود أية قيود على تحقق قيمة الاستثمار العقاري وقيمة هذه القيود أو وجود قيود على عملية تحصيل الإيراد أو المتحصلات من البيع.
- (ب) الالتزامات التعاقدية لشراء أو إنشاء أو تطوير أو صيانة أو تحسين الاستثمارات العقارية.
- (ج) تسوية رصيد الاستثمار العقاري في بداية ونهاية الفترة، على أن تبين بطريقة منفصلة:
- (١) الإضافات، مع الإفصاح المنفصل عن الإضافات الناتجة عن الاقتناء نتيجة عمليات تجميع الأعمال .
- (٢) التحويلات من وإلى المخزون والعقارات المشغولة بمعرفة المالك.
- (٣) أية تغييرات أخرى.
- و غير مطلوب عرض هذه التسوية عن الفترات السابقة في أرقام المقارنة.

١٦-١١ ملغاة.

قسم (١٧)

الأصول الثابتة

نطاق هذا القسم

١٧-١ يطبق هذا القسم في المحاسبة عن الأصول الثابتة .

١٧-٢ الأصول الثابتة هي الأصول الملموسة التي :

- (أ) يحتفظ بها لغرض الاستخدام في الانتاج أو لتوريد السلع والخدمات أو التأجير للغير للأغراض الإدارية.
- و (ب) يكون من المتوقع استخدامها لمدة تزيد عن فترة محاسبية واحدة.

١٧-٣ الأصول الثابتة لا تشمل:

- (أ) الأصول الحيوية المرتبطة بالنشاط الزراعي (راجع قسم رقم (٣٤) "الأنشطة المتخصصة")
- أو(ب) حقوق التعدين واحتياطيات المعادن مثل البترول والغازات الطبيعية وما يماثلها من الموارد غير المتجددة.

الاعتراف

١٧-٤ على المنشأة أن تطبق شروط الاعتراف الواردة في الفقرة "٢-٢٧" في تحديد ما إذا كان يجب الاعتراف بأى بند من بنود الأصول الثابتة من عدمه ، لذلك على المنشأة الاعتراف بتكلفة أي بند من بنود الأصول الثابتة كأصل فقط عندما:

- (أ) يكون من المتوقع أن يحقق استخدام هذا البند منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة .
- و(ب) يمكن للمنشأة قياس تكلفة إقتناء البند بدرجة يعتمد عليها.

١٧-٥ يتم الاعتراف بقطع الغيار ومعدات الصيانة عادة كمخزون على أن تحمل كمصروفات عند الاستخدام. ومع هذا فإن قطع الغيار الرئيسية وكذا المعدات الاحتياطية الجاهزة للتشغيل فتعتبر كأصول ثابتة عندما تتوقع المنشأة استخدامها خلال أكثر من فترة محاسبية واحدة ، وكذلك الحال عندما يكون استخدام قطع الغيار والادوات مرتبطاً فقط باستخدام أحد الأصول الثابتة ، فيتم اعتبارها أصولاً ثابتة.

١٧-٦ قد يتطلب الأمر استبدال بعض المكونات الرئيسية لبعض الأصول الثابتة على فترات زمنية دورية مثل (سقف المبنى). وفي هذه الحالة تقوم المنشأة بإضافة تكلفة الاستبدال إلى القيمة الدفترية للأصل بمجرد تحمل تلك التكلفة وذلك إذا كان من المتوقع أن تحقق الأجزاء الجديدة التي تم استبدالها منافع مستقبلية إضافية للمنشأة . ويتم استبعاد أية قيمة دفترية للأجزاء المستبدلة القديمة طبقاً للفقرات من "١٧-٢٧" إلى "١٧-٣٠".

وتنص الفقرة "١٦-١٧" على أنه في حالة ما إذا كانت المكونات الرئيسية لبعض الأصول الثابتة تختلف جوهرياً فيما بينها في نمط استهلاك منافعها الاقتصادية ، تقوم المنشأة بتوزيع التكلفة الأولية للأصل على مكوناته الرئيسية وإهلاك كل مكون منفصل على عمره الانتاجي.

٧-١٧ قد يكون أحد شروط استمرار تشغيل أي بند من الأصول الثابتة (باخرة على سبيل المثال) القيام بعمل فحوصات دورية رئيسية للكشف عن الاعطال والعيوب بغض النظر عن إستبدال أجزاء من هذا البند من عدمه. وعند القيام بكل عملية من عمليات الفحص الرئيسية هذه يتم إضافة تكاليف هذا الفحص على القيمة الدفترية للأصل وذلك بشرط استيفاء شروط ومتطلبات الاعتراف . ويتم استبعاد أى قيمة دفترية متبقية من تكاليف الفحص السابق. ويتم هذا بغض النظر عما إذا كانت تكلفة الفحص السابق قد تم تحديدها في المعاملة التي تم فيها إقتناء الأصل أو إنشاؤه. وفي حالة الضرورة يمكن استخدام التكلفة المقدرة لأي فحص مستقبلي مشابه كمؤشر لتقدير تكلفة الفحص المناسبة عند اقتناء أو إنشاء الأصل.

٨-١٧ تعتبر الأراضي والمباني أصولاً منفصلة وعلى المنشأة أن تقوم بالمحاسبة عنها بصورة منفصلة حتى لو تم اقتنائهما معاً.

القياس عند الاعتراف

٩-١٧ يتم قياس أي بند من بنود الأصول الثابتة بتكلفته عند الاعتراف الأولى به كأصل ثابت.

عناصر التكلفة

١٠-١٧ تتضمن تكلفة الأصل الثابت كل من العناصر التالية:

- (أ) سعر شرائه شاملاً الرسوم القانونية و العمولات ، ورسوم الاستيراد وضرائب الشراء غير المستردة بعد استئزال أي خصم تجارى أو تخفيض في القيمة.
- (ب) أي تكلفة مباشرة أخرى تستلزمها عملية تجهيز الأصل إلى الحالة التي يتم تشغيله بها في موقعه وفي الغرض الذى اقتنى من أجله كما حددته الإدارة ، ويمكن أن يتضمن هذا التكاليف المرتبطة بإعداد الموقع والتسليم والتجميع والتركيب وتكلفة الاختبار.
- (ج) التكلفة المقدرة لفك وإزالة الأصل وإعادة تسوية الموقع المقام عليه هذا الأصل إلى حالته الأصلية وذلك في حالة التزام المنشأة بذلك إما عند إقتناء الأصل أو كنتيجة لاستخدام الأصل لاحقاً خلال فترة معينة لأغراض لا تتعلق بإنتاج المخزون خلال تلك الفترة.

١١-١٧ لا تدخل التكاليف التالية ضمن تكلفة بند الأصول الثابتة. وعلى المنشأة إدراجها مباشرة ضمن المصروفات عند حدوثها:

- (أ) تكلفة افتتاح موقع جديد
- (ب) تكلفة تقديم منتج او خدمة جديدة (بما فى ذلك تكلفة الإعلانات والأنشطة الدعائية).
- (ج) تكلفة القيام بنشاط فى موقع جديد أو مع طبقة جديدة من العملاء (تشمل تكلفة تدريب العاملين).

- (د) المصروفات الإدارية وعناصر التكاليف العامة غير المباشرة.
(هـ) ملغاة.

١٧-١٢ الإيرادات والمصروفات المرتبطة بعمليات التشغيل العرضي التي قد تحدث خلال فترة الإنشاء أو التطوير لبند من بنود الأصول الثابتة يتم الاعتراف بها في الأرباح أو الخسائر كإيراد أو مصروف إذا كانت هذه العمليات غير ضرورية لوضع الأصل في الموقع وفي الحالة التي يصبح عليها جاهزاً للتشغيل المخطط له.

قياس التكلفة

١٧-١٣ تكلفة أي بند من بنود الأصول الثابتة هي المعادل لسعره نقداً في تاريخ الاعتراف به، وعندما يؤجل سداد ثمن الأصل لفترة تتجاوز الشروط الائتمانية العادية فإن تكلفة هذا الأصل تحسب على أساس القيمة الحالية لكل المدفوعات المستقبلية.

تبادل الأصول

١٧-١٤ قد يتم اقتناء بند أو أكثر من بنود الأصول الثابتة عن طريق إستبداله بأصل أو مجموعة من الأصول غير النقدية أو مجموعة من الأصول النقدية وغير النقدية. وفي هذه الحالة يتم قياس تكلفة مثل هذا الأصل بالقيمة العادلة له ما لم:

- (أ) تفتقد عملية التبادل للجوهر التجاري.
أو (ب) يكون من الممكن قياس القيمة العادلة لكل من الأصل المقتنى والأصل المتنازل عنه بشكل يعتمد عليه. وفي هذه الحالة يتم قياس تكلفة الأصل المقتنى بالقيمة الدفترية للأصل المتنازل عنه .

تحديد قيمة الأصل بعد القياس الأولي

١٧-١٥ تقوم المنشأة بقياس كل بند من بنود الأصول الثابتة بعد الاعتراف الأولي بالتكلفة مطروحاً منها مجمع الإهلاك وخسائر الاضمحلال المجمعة. وعلى المنشأة الاعتراف بنفقات خدمة الأصل اليومية في الأرباح أو الخسائر عن الفترة التي تتحمل فيها تلك النفقات.

الإهلاك

١٧-١٦ عندما يختلف جوهرياً نمط استهلاك المنافع الاقتصادية بين المكونات الرئيسية لبعض الأصول الثابتة، على المنشأة أن تقوم بتوزيع التكلفة الأولية للأصل على مكوناته الرئيسية وإهلاك كل مكون منفصل على عمره الانتاجي. أما المكونات الأخرى فيتم إهلاكها على عمرها الانتاجي كأصل منفصل مع بعض الاستثناءات - مثل المحاجر والمواقع المستخدمة لمقالب النفايات - حيث أن الأرض ليس لها عمر افتراضى محدد ولذلك فهي لا تهلك .

١٧-١٧ تحمل قيمة الإهلاك كمصروف للفترة ما لم يتطلب قسم آخر من هذا المعيار أن يتم تحميل قيمة الإهلاك كجزء من تكلفة أحد الأصول. ومثال ذلك: حالة إضافة إهلاك المصنع والمعدات الصناعية ضمن تكلفة المخزون (راجع القسم (١٣) "المخزون").

القيمة القابلة للإهلاك وفترة الإهلاك

١٧-١٨ تحمل القيمة القابلة للإهلاك لأى أصل من الأصول الثابتة بطريقة منتظمة على مدار العمر الإنتاجى المقدر للأصل الثابت.

١٧-١٩ قد تشير بعض العوامل - مثل التغير فى كيفية استخدام الأصل و عوامل التآكل والتقدم الجوهري غير المتوقعة و ظهور تكنولوجيا جديدة والتغير فى سعر السوق - أن القيمة التخريدية أو العمر الإنتاجى للأصل قد تغير منذ أقرب تاريخ للقوائم المالية. وعند توافر مثل تلك المؤشرات، على المنشأة مراجعة تقديراتها السابقة فإذا اختلفت التوقعات الحالية عن التوقعات السابقة يتم تعديل القيمة التخريدية وطريقة الإهلاك أو العمر الإنتاجى حسب الأحوال. وعلى المنشأة أن تقوم بالمحاسبة عن التغير فى القيمة التخريدية وطريقة الإهلاك أو العمر الإنتاجى المقدر كتغيير فى التقدير المحاسبى طبقاً للفقرات من "١٠-١٥" إلى "١٠-١٨".

١٧-٢٠ يبدأ إهلاك الأصل عندما يكون متاحاً للاستخدام، أي عندما يكون فى مكانه وحالته التى يصبح عليها جاهزاً للتشغيل بالطريقة التى حددتها الإدارة، ويتوقف إهلاك الأصل عندما يتم استبعاده من الدفاتر. ولا يتم ذلك عندما يصبح الأصل عاطلاً أو متوقفاً عن العمل النشط الا عندما يصبح الأصل مهلكاً بالكامل؛ ومع هذا إذا كانت طريقة وحدات الإنتاج هى المستخدمة فى حساب الإهلاك فإن مصروف الإهلاك يمكن أن يصبح صفراً عندما لا يكون هناك إنتاج. غير أنه إذا كان من المتوقع أن يستمر توقف الإنتاج أو انخفاضه بشكل جوهري بحيث لا يتاح إهلاك الأصل خلال العمر الإنتاجى المقدر له، فإنه يجب حساب أهلاك للأصل لمقابلة العوامل الأخرى (بخلاف عامل الاستخدام) مثل التقدم والقيود القانونية.

١٧-٢١ على المنشأة أخذ جميع العوامل الآتية فى الاعتبار عند تحديد العمر الإنتاجى المقدر للأصل:

(أ) الاستخدام المتوقع للأصل من قبل المنشأة ويقدر هذا الاستخدام فى ضوء الطاقة أو المخرجات المتوقعة من الأصل.

(ب) التآكل المادى المتوقع الذى يعتمد على عوامل التشغيل مثل عدد الورديات التى يستخدم فيها الأصل وبرامج المنشأة للإصلاح والصيانة والمحافظة على الأصل وصيانتها خلال فترة عدم استخدامه فى الإنتاج.

(ج) التقدم الفنى الناتج عن تغير أو تحسن الإنتاج أو تغير فى الطلب على المنتج أو الخدمة الناتجة عن استخدام الأصل.

(د) القيود القانونية أو ما في حكمها المفروضة على استخدام الأصل.

طريقة الإهلاك

٢٢-١٧ على المنشأة أن تختار طريقة الإهلاك التي تعكس النمط المتوقع أن تستفيد به المنشأة من المنافع الاقتصادية للأصل. وتشمل طرق الإهلاك التي يمكن استخدامها:

- طريقة القسط الثابت
- طريقة القسط المتناقص
- طريقة تعتمد على استخدام الأصل مثل طريقة عدد الوحدات المنتجة

٢٣-١٧ إذا توفر مؤشر على حدوث اختلاف جوهري منذ آخر تاريخ نهاية الفترة المالية في النمط الذي كانت تتوقعه المنشأة في استخدام المنفعة المستقبلية للأصل ، فعلى المنشأة أن تقوم بمراجعة طريقة الإهلاك الحالية المستخدمة فإذا اختلفت التوقعات الحالية عما كان متوقعاً يتم تعديل طريقة الإهلاك لتعكس النمط الجديد لاستخدام المنفعة المستقبلية للأصل.

وعلى المنشأة أن تقوم بالمحاسبة عن هذه التغيرات كتغيير في التقديرات المحاسبية طبقاً للقرارات من "١٥-١٠" إلى "١٨-١٠".

الاضمحلال في قيمة الأصول

الاعتراف وقياس الاضمحلال في قيمة الأصول

٢٤-١٧ على المنشأة تطبيق القسم رقم (٢٧) اضمحلال الأصول "في تاريخ نهاية كل فترة مالية. لتحديد ما إذا كان قد حدث اضمحلال في بند أو مجموعة من بنود الأصول الثابتة . و يشرح القسم (٢٧) كيفية وتوقيت قيام المنشأة بمراجعة القيمة الدفترية لاصولها ، وكذلك تحديد كل من القيمة الاستردادية للأصل خلال عمره الانتاجي ، وتوقيت حساب الخسارة الناتجة عن الاضمحلال ، وتوقيت حساب رد الخسارة الناتجة عن الاضمحلال في قيمة الأصل.

التعويض عن الاضمحلال في قيمة الأصول

٢٥-١٧ على المنشأة أن تدرج في الأرباح أو الخسائر قيمة التعويض من طرف ثالث لبنود الأصول الثابتة التي حدث اضمحلال في قيمتها أو التي فقدت أو تم التنازل عنها عندما يعتبر هذا التعويض مستحقاً.

الأصول الثابتة المحتفظ بها بغرض البيع

٢٦-١٧ تنص الفقرة "٩-٢٧ (و)" على أنه في حالة تخطيط المنشأة للتخلص من الأصل قبل تاريخ استبعاده السابق توقيعه ، يعتبر ذلك مؤشراً على الاضمحلال مما يؤدي الى ضرورة حساب القيمة الإستردادية للأصل لغرض تحديد ما إذا كان قد حدث اضمحلال في قيمته أم لا.

الاستبعاد من الدفاتر

- ٢٧-١٧ يتم استبعاد القيمة الدفترية لبند من بنود الأصول الثابتة من الدفاتر:
- (أ) عند التخلص منه.
- أو (ب) في حالة عدم توقع الحصول على أية منافع اقتصادية مستقبلية منه سواء من الاستخدام أو البيع.
- ٢٨-١٧ على المنشأة أن تعترف بالأرباح أو الخسائر الناتجة عن استبعاد الأصل من الدفاتر في الأرباح أو الخسائر عند استبعاد الأصل (ما لم يتطلب قسم رقم (٢٠) "عقود/تأجير" غير ذلك في حالة البيع وإعادة التأجير) حيث لا يتم تصنيف هذه الأرباح كإيرادات.
- ٢٩-١٧ في تحديد تاريخ استبعاد بند من بنود الأصول الثابتة ، على المنشأة تطبيق شروط القسم (٢٣) "الإيراد" في الاعتراف بالإيراد عن البضاعة المباعة. ويطبق القسم (٢٠) بالنسبة لاستبعاد الأصل عن طريق البيع وإعادة التأجير .
- ٣٠-١٧ على المنشأة تحديد الأرباح أو الخسائر الناتجة عن استبعاد بند من بنود الأصول الثابتة على أساس الفرق بين صافي عائد الاستبعاد إن وجد والقيمة الدفترية للبند.

الافصاح

- ٣١-١٧ على المنشأة أن تفصح عما يلي لكل مجموعة من مجموعات الأصول الثابتة وطبقاً للفقرة "٤-١١ (أ)" :
- (أ) أساس القياس المستخدم لتحديد إجمالي القيمة الدفترية.
- (ب) طرق الإهلاك المستخدمة.
- (ج) الأعمار الإنتاجية المقدرة أو معدلات الإهلاك المستخدمة.
- (د) إجمالي القيمة الدفترية ومجمع الإهلاك ومجمع الخسارة الناتجة عن اضمحلال قيمة الأصل في بداية ونهاية الفترة.
- (هـ) بيان يوضح القيمة الدفترية في بداية ونهاية الفترة يظهر فيه ما يلي بصورة منفصلة:
- (١) الإضافات
- (٢) الاستبعادات
- (٣) الأصول المقتناة نتيجة تجميع الأعمال
- (٤) ملغاة.

- (٥) الخسارة الناشئة عن اضمحلال القيمة أو ردها في الأرباح أو الخسائر طبقاً للقسم (٢٧)
- (٦) الإهلاك
- (٧) أية تغييرات أخرى

وغير مطلوب عرض هذا البيان عن الفترات السابقة في أرقام المقارنة.

٣٢-١٧ على المنشأة أن تفصح أيضاً عما يلي :

- (أ) مدى وجود أية قيود على ملكية الأصول الثابتة وقيمة هذه القيود وكذا الإفصاح عن الأصول الثابتة المرهونة كضمان لأي التزامات.
- (ب) قيمة الارتباطات التعاقدية لاقتناء الأصول الثابتة.

Hitz Training Academy

قسم (١٨)

الأصول غير الملموسة فيما عدا الشهرة

نطاق هذا القسم

١٨-١ يطبق هذا القسم في المحاسبة عن كافة الأصول غير الملموسة فيما عدا الشهرة (راجع القسم (١٩) "تجميع الأعمال والشهرة") والأصول غير الملموسة المحتفظ بها بغرض البيع في سياق النشاط المعتاد (راجع القسم (١٣) "المخزون" والقسم (٢٣) "الإيراد").

١٨-٢ الأصل غير الملموس هو أصل محدد ذا طبيعة غير نقدية وليس له وجود مادي.

ويمكن تحديد مثل هذا الأصل عندما:

(أ) يكون قابلاً للفصل ، أى يمكن فصله أو عزله عن المنشأة أو بيعه أو التنازل عنه أو منح الترخيص باستخدامه أو تأجيره أو تبادله سواء بشكل منفرد أو مع عقد أو أصل أو التزام ذا صلة.

أو (ب) ينشأ عن حقوق تعاقدية أو غيرها من الحقوق القانونية بغض النظر عن مدى إمكانية التنازل عن هذه الحقوق أو فصلها عن المنشأة أو عن أى حقوق أو التزامات أخرى.

١٨-٣ الأصول غير الملموسة لا تشمل:

(أ) الأصول المالية

أو (ب) حقوق التعدين واحتياطيات الثروات المعدنية مثل البترول والغاز الطبيعي والموارد غير المتجددة المشابهة.

الاعتراف

المبدأ العام للاعتراف بالأصول غير الملموسة

١٨-٤ على المنشأة تطبيق شروط الاعتراف الواردة بالفقرة "٢-٢٧" في تحديد ما إذا كان سيتم الاعتراف بالأصل غير الملموس من عدمه . لذلك تعترف المنشأة بالأصل غير الملموس كأصل عند توافر الشروط التالية مجتمعة:

(أ) كان من المتوقع أن تتدفق الى المنشأة منافع اقتصادية مستقبلية يمكن أن تتسبب إلي الأصل.

(ب) كان من الممكن قياس تكلفة أو قيمة الأصل بدرجة يعتمد عليها.

(ج) ألا يكون الأصل ناتج عن نفقات تم إنفاقها داخلياً على بند غير ملموس.

٥-١٨ على المنشأة تقدير احتمال تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية باستخدام افتراضات منطقية معقولة وموثقة بحيث تمثل أفضل تقدير تقوم به إدارة المنشأة للظروف الاقتصادية التي سوف تسود خلال العمر الافتراضى للأصل.

٦-١٨ تقدر المنشأة درجة الثقة في تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة باستخدام الأصل على أساس الأدلة التي كانت متاحة وقت الاعتراف الأولى مع ترجيح الأدلة الخارجية.

٧-١٨ تعتبر الأصول غير الملموسة المكتتاة كل على حده مستوفيه لشروط التوقع اللازمة للاعتراف بتلك الأصول والواردة بالفقرة "١٨-٤(أ)".

الاقتناء كجزء من تجميع الاعمال

٨-١٨ فى حالة إقتناء أى أصل غير ملموس ضمن تجميع الاعمال فمن الطبيعى أن يتم الاعتراف به كأصل نظراً لأن القيمة العادلة له يمكن قياسها بدرجة يعتمد عليها بدرجة كافية ، ومع هذا لا يتم الاعتراف بالأصول غير الملموسة المكتتاة ضمن تجميع الاعمال عندما تكون ناشئة عن حقوق تعاقدية أو قانونية إلا أنه لا يمكن قياس قيمتها العادلة بدرجة يعتمد عليها لأن الأصل:

(أ) غير قابل للفصل عن الشهرة.

أو(ب) يمكن فصله عن الشهرة ولكن لا يوجد خلفية سابقة أو دليل عن معاملات تبادل لنفس الأصول أو لأصول مشابهة ومن ثم تصبح عملية تقدير القيمة العادلة معتمدة على متغيرات غير قابله للقياس.

القياس الأولى

٩-١٨ على المنشأة قياس الأصل غير الملموس أولياً بالتكلفة.

الاقتناء المنفرد

١٠-١٨ تتضمن تكلفة الأصل غير الملموس الذى يتم إقتناؤه منفرداً :

- (أ) سعر شراؤه بما فى ذلك الرسوم الجمركية وضرائب المشتريات غير المستردة بعد استئزال أى خصم تجارى أو تخفيض فى القيمة.
- (ب) أية تكاليف مباشرة متعلقة بإعداد الأصل للاستخدام فى الغرض الذى أقتنى من أجله.

الاقتناء كجزء من تجميع الاعمال

١١-١٨ فى حالة إقتناء أى أصل غير ملموس ضمن تجميع الاعمال فإن تكلفة هذا الأصل هى قيمته العادلة فى تاريخ الاقتناء.

الاقتناء عن طريق منحة حكومية

١٢-١٨ إذا تم اقتناء الأصل غير الملموس عن طريق منحة حكومية فإن تكلفة هذا الأصل هي قيمته العادلة في تاريخ الحصول على المنحة أو عند استحقاقها طبقاً للقسم (٢٤) "المنح الحكومية". ويتبع أحياناً كبدل آخر أثبات قيمة المنحة والأصل بقيمة رمزية

تبادل الأصول

١٣-١٨ قد يتم اقتناء أصل غير ملموس عن طريق التبادل إما مقابل أصل أو أصول غير نقدية أو مقابل مجموعة من الأصول النقدية وغير النقدية وتقيس المنشأة تكلفة هذا الأصل غير الملموس بقيمته العادلة ما لم:

- (أ) تفقد معاملة التبادل للجوهر التجارى.
- أو (ب) تكون القيمة العادلة غير قابلة للقياس الموضوعى سواء بالنسبة للأصل المقتنى أو للأصل المتنازل عنه، ففي هذه الحالة يتم قياس تكلفة الأصل المقتنى بالقيمة الدفترية للأصل المتنازل عنه.

الأصول غير الملموسة المتولدة داخلياً

١٤-١٨ على المنشأة أن تعترف بالنفقات المتكبدة داخلياً على بند غير ملموس - بما في ذلك كل النفقات على أنشطة البحوث والتطوير - كمصروف فور إنفاقها ما لم تشكل جزءاً من تكلفة أصل آخر يستوفي شروط الاعتراف الواردة في هذا المعيار.

١٥-١٨ من أمثلة تطبيق الفقرة السابقة قيام المنشأة بالاعتراف بالنفقات التالية كمصروف ولا يتم الاعتراف بها كأصول غير ملموسة :

- (أ) العلامات والشعارات وحقوق الاصدار وقائمة العملاء والبنود المماثلة في الجوهر والمتولدة داخلياً.
- (ب) تكاليف بدء النشاط والتي تشمل تكاليف التأسيس مثل التكاليف القانونية والأتعاب والرسوم التي يتم إنفاقها عند تأسيس كيان قانونى جديد ؛ والنفقات التي يتم إنفاقها لافتتاح نشاط جديد أو لبدء عمليات جديدة أو لطرح منتجات جديدة والتي تعرف بالتكاليف السابقة على بدء النشاط.
- (ج) أنشطة التدريب.
- (د) أنشطة الإعلان والترويج.
- (هـ) نقل مقر أو إعادة تنظيم كل المنشأة أو جزء منها.
- (و) الشهرة المتولدة داخلياً.

١٦-١٨ لا تمنع الفقرة "١٥-١٨" الاعتراف بالمبالغ المدفوعة مقدماً باعتبارها أصلاً عندما يكون السداد قد تم مقدماً قبل تسليم البضاعة أو أداء الخدمات.

المصروفات السابقة لا يعترف بها كأصول

١٨-١٧ إذا ما تم خلال فترة مالية سابقة الاعتراف الأولى بإتفاق على بند غير ملموس كمصروف فإن ذلك الإتفاق لا يجوز الاعتراف به فى تاريخ لاحق كجزء من تكلفة أصل.

القياس بعد الاعتراف

١٨-١٨ على المنشأة قياس الأصول غير الملموسة بالتكلفة مخصوماً منها مجمع إستهلاكها ومجمع خسائر اضمحلالها. ويوضح هذا القسم متطلبات الاستهلاك ويوضح القسم (٢٧) "اضمحلال الأصول" متطلبات الاعتراف بخسائر اضمحلال.

الاستهلاك على مدار العمر الإنتاجى

١٨-١٩ لأغراض هذا المعيار تعتبر كل الأصول غير الملموسة ذات عمر إنتاجى محدد . و لا يجب أن يتعدى العمر الإنتاجى للأصول غير الملموسة الناتج عن حقوق قانونية أو تعاقدية الفترة التعاقدية أو القانونية ولكن يمكن أن تكون أقل طبقاً للفترة المتوقعة لاستخدام الأصل . أما إذا كانت الحقوق التعاقدية أو القانونية تتطوي على شرط يسمح بالتجديد فإن العمر الإنتاجى للأصل غير الملموس سوف يشمل أيضاً فترة (فترات) التجديد فقط عندما يكون هناك دليل يؤكد أن المنشأة سوف تقوم بالتجديد بدون تكلفة جوهريّة.

١٨-٢٠ إذا لم تتمكن المنشأة من تقدير العمر الإنتاجى لأصل غير ملموس بدرجة يعتمد عليها فيفترض أن العمر الإنتاجى لهذا الأصل هو ١٠ سنوات.

فترة وطريقة الاستهلاك

١٨-٢١ على المنشأة توزيع القيمة القابلة للاستهلاك الخاصة بالأصل غير الملموس بطريقة منتظمة على مدار عمره الإنتاجى المقدر. ويعترف بعبء استهلاك كل فترة كمصروف ما لم يتطلب قسم آخر من هذا المعيار أن يتم الاعتراف بها ضمن تكلفة أصل آخر مثل المخزون أو الأصول الثابتة.

١٨-٢٢ يبدأ الاستهلاك عندما يكون الأصل غير الملموس متاحاً للاستخدام أى عندما يكون فى مكانه وحالته التى تسمح باستخدامه بالطريقة التى حددتها الإدارة. ويتوقف الاستهلاك عندما يتم استبعاد الأصل. وعلى المنشأة أن تختار طريقة الاستهلاك التى تعكس النمط الذى تستهلك به المنشأة المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصل .

إذا لم تستطيع المنشأة تحديد النمط الذى تستهلك به الأصل بدرجة يعتمد عليها ، فتقوم المنشأة باستخدام طريقة القسط الثابت.

القيمة المتبقية

١٨-٢٣ يفترض أن القيمة المتبقية للأصل غير الملموس تساوى صفراً إلا فى حالة:
(أ) تعهد طرف ثالث بشراء الأصل فى نهاية عمره الإنتاجى.

أو (ب) تواجد سوق نشطة للأصل و :

- (١) يمكن تحديد القيمة المتبقية بالاسترشاد بتلك السوق النشطة.
- و(٢) من المحتمل أن توجد مثل تلك السوق النشطة في نهاية العمر الإنتاجي للأصل.

إعادة النظر في فترة الاستهلاك وطريقته

٢٤-١٨ نظراً لوجود عوامل مثل التغير في طريقة استخدام الأصل غير الملموس والتقدم التكنولوجي والتغير في أسعار السوق ، فإن هذه العوامل يمكن أن تكون مؤشراً على أن القيمة المتبقية للأصل غير الملموس أو مدة الاستفادة المتوقعة من الأصل قد تغيرت منذ أقرب تاريخ نهاية فترة مالية . فإذا كانت مثل تلك المؤشرات موجودة ، يكون على المنشأة مراجعة تقديراتها السابقة فإذا كانت التوقعات الحالية تختلف عن توقعاتها السابقة فيتم تعديل القيمة المتبقية المقدرة وطريقة الاستهلاك أو العمر الإنتاجي المقدر . ويتم المحاسبة عن التغير في طريقة الاستهلاك والقيمة المتبقية المقدرة والعمر الإنتاجي باعتبارها تغييراً في التقديرات المحاسبية طبقاً للفقرات من "١٥-١٠" إلى "١٨-١٠" .

استرداد القيمة الدفترية - خسائر الاضمحلال

٢٥-١٨ لتحديد ما إذا كان الأصل غير الملموس قد اضمحل ، تطبق المنشأة القسم (٢٧) الذي يوضح متى وكيف تقوم المنشأة بإعادة النظر في القيمة الدفترية لتلك الأصول وكيف تحدد القيمة القابلة للاسترداد ومتى تقوم بالاعتراف بالخسارة الناتجة عن اضمحلال القيمة أو ردها.

توقف استغلال الأصل أو التصرف فيه

٢٦-١٨ يتم استبعاد الأصل غير الملموس من الدفاتر ويتم الاعتراف بأرباح أو خسائر الاستبعاد في الأرباح أو الخسائر عندما :

(أ) يتم التصرف فيه.

أو(ب) يصبح من غير المتوقع تحقق منافع اقتصادية مستقبلية من استخدامه أو التصرف فيه مستقبلاً.

الإفصاح

٢٧-١٨ على المنشأة أن تفصح عما يلي لكل فئة من فئات الأصول غير الملموسة :

(أ) الأعمار الإنتاجية أو معدلات الاستهلاك المستخدمة.

(ب) طرق الاستهلاك المستخدمة.

(ج) إجمالي القيمة الدفترية ومجمع الاستهلاك (ومجمع الاضمحلال) في كل من بداية الفترة ونهايتها.

(د) البند أو البنود التى أدرج ضمنها استهلاك الأصول غير الملموسة فى قائمة الأرباح أو الخسائر.

(هـ) بيان بالقيمة الدفترية فى بداية ونهاية الفترة موضحاً به بصورة منفصلة كل من :

(١) الإضافات.

(٢) الاستبعادات.

(٣) الاقتناء نتيجة تجميع الاعمال.

(٤) الاستهلاك.

(٥) خسائر الاضمحلال.

(٦) التغييرات الأخرى.

وغير مطلوب عرض هذا البيان عن الفترات السابقة فى أرقام المقارنة..

٢٨-١٨ على المنشأة أن تفصح أيضاً عما يلي :

(أ) وصف للأصل غير الملموس وقيمتة الدفترية وفترة الاستهلاك المتبقية له بصورة منفردة

عندما يكون للأصل أهمية نسبية للقوائم المالية للمنشأة.

(ب) بالنسبة للأصول غير الملموسة المكتتاة عن طريق منح حكومية والمعتزف بها أولياً بالقيمة

العادلة (راجع الفقرة "١٨-١٢") تفصح المنشأة عن:

(١) القيمة العادلة المعتزف بها أولياً لهذه الأصول.

و (٢) القيمة الدفترية لهذه الأصول.

(ج) القيمة الدفترية للأصول غير الملموسة التى توجد قيود على حقوق ملكيتها وكذا القيمة

الدفترية للأصول غير الملموسة المرهونة كضمان للإلتزامات.

(د) قيمة الارتباطات التعاقدية المترتبة على اقتناء الأصول غير الملموسة.

٢٩-١٨ على المنشأة أن تفصح عن اجمالى المبالغ التى تم انفاقها على البحوث والتطوير والتى تم الاعتراف

بها كمصروفات خلال الفترة والتى لم يتم رسملتها ضمن تكلفة أصل آخر ينطبق عليه شروط الاعتراف

الواردة فى هذا المعيار .

قسم (١٩)

تجميع الأعمال و الشهرة

نطاق هذا القسم

١٩-١ يطبق هذا القسم فى المحاسبة عن تجميع الأعمال ، ويوفر إرشادات عن تحديد المنشأة المقتنية وقياس تكلفة عملية تجميع الأعمال و توزيع تكلفة التجميع على الأصول المقتناة والالتزامات والالتزامات المحتملة التي تم تحملها. كما يغطى المحاسبة عن الشهرة الناشئة فى تاريخ تجميع الأعمال والمحاسبة عنها فيما بعد ذلك.

١٩-٢ يشرح هذا القسم المحاسبة عن جميع عمليات تجميع الأعمال فيما عدا:
(أ) تجميع الأعمال الذي يتضمن منشآت أو شركات تخضع لسيطرة واحدة. و تعنى السيطرة الواحدة خضوع المنشآت أو الأعمال التي يتم تجميعها إلى سيطرة نفس الطرف قبل وبعد عملية التجميع وأن لا تكون هذه السيطرة مؤقتة.
(ب) تكوين مشروع مشترك.
(ج) اقتناء مجموعة من الأصول لا تمثل نشاط أعمال.

تعريف عملية تجميع الأعمال

١٩-٣ تجميع الأعمال هو تجميع منشآت أو أنشطة أعمال منفصلة لتكوين منشأة واحدة معدة للقوائم المالية. وينتج عن معظم عمليات التجميع حصول منشأة واحدة هي المنشأة المقتنية على سيطرة على نشاط أعمال أو أكثر (المنشأة المقتناة) ، و يكون تاريخ الاقتناء هو التاريخ الذي تتحقق فيه المنشأة المقتنية سيطرة فعلية على المنشأة المقتناة.

١٩-٤ يمكن أن يتم تجميع الأعمال بطرق متنوعة تتحدد طبقاً لمقتضيات قانونية أو ضرائبية أو غيرها من الأسباب ، وقد يكون ذلك عن طريق قيام منشأة بشراء حقوق ملكية منشأة أخرى ، أو شراء صافي أصول منشأة أخرى، أو عن طريق أن تتحمل التزامات منشأة أخرى، أو بشراء جزء من صافي أصول منشأة أخرى تمثل في مجموعها نشاط أعمال أو أكثر .

٥-١٩ يجوز إتمام عملية تجميع الأعمال إما بإصدار أدوات حقوق ملكية أو تحويل نقدية وما في حكمها أو أصول أخرى أو بخليط منها، وقد تتم عملية تجميع الأعمال بين مساهمي المنشآت محل التجميع وبعضهم البعض أو بين منشأة ومساهمي منشأة أخرى ، وقد تتضمن عملية تجميع الأعمال إنشاء منشأة جديدة تسيطر على المنشآت محل التجميع أو على صافى الأصول المحولة أو إعادة هيكلة منشأة أو أكثر من المنشآت محل التجميع .

طريقة المحاسبة

٦-١٩ تتم المحاسبة عن جميع عمليات تجميع الأعمال بتطبيق طريقة الشراء.

٧-١٩ يتضمن تطبيق طريقة الشراء الخطوات التالية :

- (أ) تحديد المنشأة المقتنية .
- (ب) قياس تكلفة تجميع الأعمال.
- (ج) توزيع تكلفة التجميع فى تاريخ الاقتناء على الأصول المقتناة والالتزامات و الالتزامات المحتملة التي تم تحملها.

تحديد المنشأة المقتنية

٨-١٩ يتم تحديد المنشأة المقتنية بالنسبة لكافة عمليات تجميع الأعمال. والمنشأة المقتنية هي المنشأة التي تحصل على السيطرة على منشآت أو أعمال تم تجميعها.

٩-١٩ السيطرة هي القدرة على التحكم في السياسات المالية والتشغيلية لمنشأة أو أنشطة أعمال للحصول على منافع من أنشطتها. ويشرح القسم (٩) "القوائم المالية المجمعة والمستقلة" مفهوم سيطرة منشأة على منشأة أخرى.

١٠-١٩ على الرغم من صعوبة تحديد المنشأة المقتنية في بعض الأحيان إلا أن هناك عادة مؤشرات على وجودها ، منها على سبيل المثال:

- (أ) إذا كانت القيمة العادلة لأحد المنشآت محل التجميع أكبر بكثير من القيمة العادلة للمنشأة الأخرى، عندئذ يرجح أن تكون المنشأة ذات القيمة العادلة الأكبر هي المنشأة المقتنية.
- (ب) إذا تم إجراء تجميع الأعمال من خلال تبادل أدوات ملكية عادية تحمل حقوق تصويت مقابل نقد أو أصول أخرى ، عندئذ يرجح أن تكون المنشأة المقدمة للنقد أو الأصول الأخرى هي المنشأة المقتنية.

(ج) إذا نشأ عن تجميع الأعمال أن تصبح إدارة إحدى المنشآت محل التجميع قادرة على السيطرة على اختيار فريق الإدارة في المنشأة الناشئة عن تجميع الأعمال، عندئذ يرجح أن تكون المنشأة التي تكون إدارتها قادرة على ذلك هي المنشأة المقتنية.

تكلفة تجميع الأعمال

١١-١٩ تقوم المنشأة المقتنية بقياس تكلفة تجميع الأعمال على أنها مجموع:

- (أ) القيم العادلة - في تاريخ التبادل - للأصول المعطاة ، والالتزامات والالتزامات المحتملة ، وأدوات حقوق الملكية المصدرة من المنشأة المقتنية مقابل السيطرة على المنشأة المقتنة ، مضافاً إليها
- (ب) أية تكاليف متعلقة مباشرة بعملية تجميع الأعمال .

تسويات تكلفة تجميع الأعمال بالأحداث المحتملة المستقبلية

١٢-١٩ عندما ينص عقد تجميع الأعمال على تسوية تكلفة التجميع بالأحداث المحتملة المستقبلية، وإذا كانت التسوية متوقعة ويمكن قياسها بطريقة يعتمد عليها ، تقوم المنشأة المقتنية بإدراج القيمة التقديرية لهذه التسوية ضمن تكلفة تجميع الأعمال في تاريخ الاقتناء .

١٣-١٩ ومع ذلك ، فإذا لم يتم إدراج هذه التسوية المحتملة ضمن تكلفة تجميع الأعمال في تاريخ الاقتناء ، وأصبحت هذه التسوية فيما بعد متوقعة وأمكن قياسها بطريقة يعتمد عليها ، عندئذ يتم معالجة المقابل الإضافي كتسوية لتكلفة تجميع الأعمال .

توزيع تكلفة تجميع الأعمال على الأصول والالتزامات المقتناة والالتزامات المحتملة المتوقعة

١٤-١٩ على المنشأة المقتنية - في تاريخ الاقتناء - توزيع تكلفة تجميع الأعمال بالاعتراف بالأصول والالتزامات المحددة للمنشأة المقتناة وكذلك الالتزامات المحتملة التي تفي بمتطلبات الاعتراف الواردة في فقرة "١٩-٢٠" وذلك بالقيم العادلة في هذا التاريخ ، وتتم المحاسبة عن أى فرق بين تكلفة تجميع الأعمال وحصصة المنشأة المقتنية في صافى القيمة العادلة للأصول والالتزامات المحددة والالتزامات المحتملة التي تم الاعتراف بها طبقاً لل فقرات من "١٩-٢٢" إلى "١٩-٢٤" (كشهرة أو ما يسمى "شهرة سالبة") .

١٩-١٥ تقوم المنشأة المقتنية بالاعتراف بشكل منفصل بالأصول والالتزامات المحددة للمنشأة المقتناة وكذلك التزاماتها المحتملة في تاريخ الاقتناء فقط في حالة توافر الشروط التالية في هذا التاريخ:

(أ) في حالة أي أصل بخلاف الأصل غير الملموس : إذا كان من المحتمل تدفق منافع اقتصادية مستقبلية مرتبطة بذلك الأصل إلى المنشأة المقتنية وكان من الممكن قياس القيمة العادلة لهذا الأصل بدرجة يعتمد عليها.

(ب) في حالة أي التزام بخلاف الالتزام المحتمل : إذا كان من المحتمل أن يتطلب تدفق خارج للموارد يمثل منافع اقتصادية لتسوية الالتزام وكان من الممكن قياس القيمة العادلة لهذا الالتزام بدرجة يعتمد عليها.

(ج) في حالة الأصل غير الملموس أو الالتزام المحتمل : إذا أمكن قياس قيمته العادلة بدرجة يعتمد عليها.

١٩-١٦ تتضمن قائمة أرباح أو خسائر المنشأة المقتنية أرباح أو خسائر المنشأة المقتناة بعد تاريخ الاقتناء وذلك بإدراج عناصر دخل ومصروفات المنشأة المقتناة بناء على تكلفة جميع الأعمال بالنسبة للمنشأة المقتنية. على سبيل المثال يدرج مصروف الإهلاك بعد تاريخ الاقتناء ضمن قائمة أرباح أو خسائر المنشأة المقتنية والذي يرتبط بالأصول القابلة للإهلاك الخاصة بالمنشأة المقتناة محسوباً على القيم العادلة لهذه الأصول القابلة للإهلاك في تاريخ الاقتناء أي التكلفة بالنسبة للمنشأة المقتنية.

١٩-١٧ يبدأ تطبيق طريقة الشراء في تاريخ الاقتناء وهو التاريخ الذي تقوم فيه المنشأة المقتنية فعلياً بالسيطرة على المنشأة المقتناة ، ونظراً لأن السيطرة هي القدرة على التحكم في السياسات المالية والتشغيلية لأية منشأة أو نشاط أعمال للحصول على منافع من أنشطتها ، فليس من الضروري الانتهاء من عملية التجميع قانوناً قبل حصول المنشأة المقتنية على هذه السيطرة. ويؤخذ في الاعتبار كافة الحقائق والظروف المحيطة بعملية تجميع الأعمال عند تقدير توقيت حصول المنشأة المقتنية على هذه السيطرة.

١٩-١٨ طبقاً للفقرة "١٩-١٤" لا تعترف المنشأة المقتنية بشكل منفصل بالأصول والالتزامات المحددة للمنشأة المقتناة وكذلك التزاماتها المحتملة إلا إذا كانت موجودة فقط في تاريخ الاقتناء وكانت تفي بالشروط الواردة في فقرة "١٩-١٥" و بناء على ذلك:

(أ) لا تعترف المنشأة المقتنية بالالتزامات الناشئة عن إنهاء أو خفض أنشطة المنشأة المقتناة كجزء من توزيع تكلفة جميع الأعمال إلا عندما يكون لدى المنشأة المقتناة في تاريخ الاقتناء التزام قائم بإعادة الهيكلة معترف به طبقاً للقسم (٢١) "المخصصات والظروف المحتملة".

(ب) لا تعترف المنشأة المقتنية - عند توزيع تكلفة جميع الأعمال - بالالتزامات المرتبطة بالخسائر المستقبلية أو التكاليف الأخرى المتوقع تكبدها نتيجة للتجميع.

١٩-١٩ إذا لم يتم الانتهاء من المحاسبة الأولية لعملية تجميع الأعمال بنهاية الفترة التي تم فيها تجميع الأعمال، تقوم المنشأة المقتنية بالمحاسبة عن تجميع الأعمال باستخدام قيم مؤقتة للعناصر التي لم يتم الانتهاء من المحاسبة عنها. وتقوم المنشأة المقتنية خلال ١٢ شهر من تاريخ الاقتناء بالاعتراف بأية تسويات لهذه القيم المؤقتة بأثر رجعي كنتيجة لاستكمال المحاسبة الأولية. وبناء عليه تحسب القيمة الدفترية لأي أصل أو التزام تم الاعتراف به أو تسويته نتيجة لاستكمال المحاسبة الأولية كما لو كانت القيمة العادلة لهذا الأصل أو الالتزام قد تم الاعتراف بها في تاريخ الاقتناء ، و ذلك لإثبات أثر المعلومات الجديدة التي تم الحصول عليها. و لا يتم الاعتراف بالتعديلات على المحاسبة الأولية لتجميع الأعمال التي تحدث بعد ١٢ شهراً من تاريخ الاقتناء إلا إذا كانت لتصحيح خطأ وفقاً للقسم (١٠) "السياسات والتقديرات والأخطاء المحاسبية"

الالتزامات المحتملة

٢٠-١٩ تحدد الفقرة "١٩-١٤" ضرورة قيام المنشأة المقتنية بالاعتراف بصورة منفصلة بأى التزام محتمل للمنشأة المقتناة فقط إذا أمكن قياس القيمة العادلة لهذا الالتزام بدرجة يعتمد عليها ، أما إذا لم يمكن قياس القيمة العادلة للالتزام بصورة يعتمد عليها:

(أ) يكون هناك تأثير ناشئ على القيمة المعترف بها كشهرة أو القيمة التي يتم المحاسبة عنها طبقاً للفقرة "١٩-٢٤".

و(ب) تقوم المنشأة المقتنية بالإفصاح عن المعلومات الخاصة بذلك الالتزام المحتمل طبقاً لمتطلبات القسم (٢١) .

٢١-١٩ بعد الاعتراف الأولى بالالتزامات المحتملة تقوم المنشأة المقتنية بقياس هذه الالتزامات المعترف بها بشكل منفصل طبقاً للفقرة "١٩-١٤" وذلك بالقيمة الأكبر مما يلي :

(أ) القيمة التي كان سيتم الاعتراف بها طبقاً للقسم "٢١".

أو(ب) القيمة المعترف بها أولاً ناقصاً منها المبالغ التي تم الاعتراف بها كإيراد طبقاً للقسم (٢٣) "الإيراد".

الشهرة

٢٢-١٩ تقوم المنشأة المقتنية في تاريخ الاقتناء بما يلي:

(أ) الاعتراف بالشهرة المقتناة عن تجميع الأعمال كأصل.

(ب) القياس الأولى لتلك الشهرة بالتكلفة والتي تمثل الزيادة في تكلفة تجميع الأعمال عن نصيب المنشأة المقتنية في صافي القيمة العادلة للأصول والالتزامات و الالتزامات المحتملة المحددة والمعترف بها طبقاً للفقرة "١٩-١٤" .

٢٣-١٩ بعد الاعتراف الأولى تقوم المنشأة المقتنية بقياس الشهرة المقتناة عن عملية تجميع الأعمال بالتكلفة ناقصاً منها مجمع الاستهلاك و مجمع الخسائر الناشئة عن اضمحلال القيمة:

- (أ) على المنشأة إتباع الأسس الواردة في الفقرات من "١٨-١٩" إلى "١٨-٢٤" لاستهلاك الشهرة. و إذا لم تتمكن المنشأة من تقدير العمر الإنتاجي المتوقع للشهرة بدرجة يعتمد عليها فإنه يفترض أن يكون العمر المتوقع لهذه الشهرة هو عشرة سنوات.
- (ب) على المنشأة إتباع القسم (٢٧) *أضمحلال الأصول* في الاعتراف بالاضمحلال في الشهرة وقياس قيمتها.

زيادة حصة المنشأة المقتنية في القيمة العادلة للأصول والالتزامات والمحتمة المحددة للمنشأة المقتناة عن التكلفة

- ٢٤-١٩ إذا كانت حصة المنشأة المقتنية في صافي القيمة العادلة للأصول والالتزامات والمحتمة المحددة والمعترف بها طبقاً للفقرة "١٩-١٤" تزيد عن تكلفة تجميع الأعمال (يطلق عليها في بعض الأحيان "الشهرة السالبة") عندئذ تقوم المنشأة المقتنية بما يلي:
- (أ) إعادة تقدير وتحديد وقياس الأصول والالتزامات والمحتمة المحددة للمنشأة المقتناة وإعادة قياس تكلفة الاقتناء.
- (ب) الاعتراف على الفور في الأرباح أو الخسائر بأية زيادة متبقية بعد إعادة تقدير القياس.

الإفصاح

تجميع الأعمال الذي يتم خلال الفترة

- ٢٥-١٩ تقوم المنشأة المقتنية بالإفصاح عن المعلومات التالية بالنسبة لكل عملية تجميع أعمال تمت أثناء الفترة:
- (أ) أسماء وبيانات المنشآت و أنشطة الأعمال محل التجميع.
- (ب) تاريخ الاقتناء.
- (ج) نسبة تصويت أدوات حقوق الملكية المقتناة.
- (د) تكلفة الاقتناء وبيان عناصر هذه التكلفة (مثل النقدية و أدوات حقوق الملكية و أدوات الدين)
- (هـ) المبالغ المعترف بها في تاريخ الاقتناء، لكل فئة من أصول والالتزامات المنشأة المقتناة وكذلك التزاماتها المحتملة، بما في ذلك الشهرة.
- (و) قيمة أية زيادة تم الاعتراف بها في الأرباح أو الخسائر طبقاً للفقرة "١٩-٢٤" والبند الذي أدرجت فيه هذه الزيادة في الأرباح أو الخسائر.

بالنسبة لكافة عمليات تجميع الأعمال

٢٦-١٩ تقوم المنشأة المقتتية بالإفصاح عن تسوية القيمة الدفترية للشهرة في بداية ونهاية الفترة مع بيان ما يلي

بشكل منفصل :

(أ) التغيرات الناشئة عن عمليات تجميع الأعمال الجديدة.

(ب) خسائر الاضمحلال.

(ج) التخلص من أعمال كان قد سبق اقتنائها.

(د) أية تغيرات أخرى.

وغير مطلوب عرض هذه التسوية عن الفترات السابقة في أرقام المقارنة.

Hitz Training Academy

قسم (٢٠)

عقود التأجير

نطاق هذا القسم

٢٠-١ يطبق هذا القسم عن عقود التأجير التمويلي على العقود التي تبرم وفقاً لأحكام قانون التأجير التمويلي رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٥ وتعديلاته ولائحته التنفيذية.

٢٠-٢ يلتزم بما ورد في هذا القسم كل من كان طرفاً في عقد التأجير التمويلي المسجل في السجل المعد لذلك بالجهة الإدارية المختصة (مصلحة الشركات) وكانت شروط العقد تعطى للمستأجر الحق في شراء المال المؤجر في التاريخ وبالمبلغ المحدد في العقد وكانت مدة العقد تمثل ٧٥% على الأقل من العمر الإنتاجي الأصلي للمال المؤجر أو كانت القيمة الحالية لإجمالي القيمة التعاقدية عند نشأة العقد تمثل ٩٠% على الأقل من قيمة المال المؤجر .

٢٠-٣ لا يغطي هذا القسم أنواع عقود التأجير التالية :

(أ) اتفاقيات التأجير الخاصة بالكشف عن أو استخدام الموارد الطبيعية مثل البترول و الغاز و الغابات و المعادن و حقوق التعدين الأخرى.

(ب) الاتفاقيات التي يلتزم فيها المستأجر بشراء المال المؤجر في نهاية مدة التأجير (والذي يعتبر بيعاً مؤجلاً بالتقسيط)

(ج) عقود التأجير التي لا تتعلق بمال لازم لمباشرة نشاط إنتاجي خدمي أو سلعى للمستأجر .

٢٠-٤ ملغاة.

المعالجة المحاسبية في القوائم المالية للمؤجر

٢٠-٥ يدرج المال المؤجر كأصول ثابتة مؤجرة بدفاتر المؤجر بالتكلفة الدفترية لاقتنائه و يتم إجراء الإهلاكات على تلك الأصول وفقاً لعمرها الإنتاجي المقدر حسبما جرى عليه العمل عادة وفقاً للعرف و طبيعة المال الذي يجرى إهلاكه.

٢٠-٦ تسجل إيرادات عقود التأجير التمويلي على أساس معدل العائد الناتج من عقد الإيجار مضافاً إليه مبلغاً يعادل قسط الإهلاك الدورى و يجنب الفرق بالزيادة أو بالنقص حسب الأحوال بين الإيراد المثبت بهذه الطريقة و القيمة الإيجارية المستحقة عن نفس الفترة المحاسبية فى حساب مستقل مدين أو دائن يتم تسوية رصيده مع صافى القيمة الدفترية للمال المؤجر عن إنتهاء العقد .

٢٠-٧ يتم تحميل قائمة الدخل للمؤجر بتكلفة الصيانة و التأمين و كافة المصروفات اللازمة للحفاظ على الأصل إلا إذا تم التعاقد على أن يتحملها المستأجر .

٢٠-٨ إذا شك المؤجر فى تحصيل دفعات الإيجار ينبغى عليه تكوين المخصصات اللازمة لمواجهة الديون المشكوك فى تحصيلها .

التأجير من قبل المصنعين أو الموزعين

٢٠-٩ إذا كان المؤجر هو المصنع أو الموزع للمال المؤجر ، تدرج أرباح أو خسائر البيع فى حساب النتيجة عن الفترة للمصنعين أو الموزعين وفقاً للسياسة المتبعة عادة فى البيع للغير .

الإفصاح فى القوائم المالية للمؤجر

٢٠-١٠ فى نهاية كل فترة مالية يجب الإفصاح فى القوائم المالية للمؤجر عما يلى :

- (أ) السياسات المحاسبية المتبعة للتعرف على إيرادات التأجير .
- (ب) سياسات الإهلاك المتبعة الخاصة بالأصول المؤجرة و نسبة الإهلاك المطبقة .
- (ج) بيان بتكلفة الأصول المؤجرة و الحركة عليها و مجمع إهلاكها و الحركة عليه و أرصدها فى نهاية الفترة .
- (د) الأرباح أو الخسائر الناجمة عن عمليات إنتقال ملكية الأصول المؤجرة إلى المستأجرين خلال الفترة المالية .

(هـ) أية مبالغ مدينة أو دائنة تنتج تطبيقاً للفقرة "٢٠-٦" من هذا القسم .

المعالجة المحاسبية فى القوائم المالية للمستأجر

٢٠-١١ تدرج القيمة الإيجارية المستحقة عن عقود التأجير التمويلي كمصروف فى قائمة الأرباح أو الخسائر الخاصة بالمستأجر خلال كل فترة مالية.

٢٠-١٢ يدرج ما يتكبده المستأجر من مصاريف صيانة و إصلاح الأموال المؤجرة - بما يتفق مع الأغراض التى أعدت لها و وفقاً للتعليمات التى يسلمه إليه المؤجر بشأن الأسس الفنية الواجب مراعاتها سواء كانت مفررة بواسطته أو بواسطة المورد أو المقاول - بقائمة الدخل الخاصة بالمستأجر خلال كل فترة مالية .

٢٠-١٣ إذا قام المستأجر فى نهاية العقد بإستخدام حق شراء المال المستأجر يثبت هذا المال كأصل ثابت بالقيمة المدفوعة لممارسة حق شراء المال والمتفق عليها طبقاً للعقد و يتم إهلاكه على مدار العمر الإنتاجى المتبقى المقدر له وفقاً للطرق و المعدلات التى يتبعها المستأجر للأصول المماثلة.

الإفصاح فى القوائم المالية للمستأجر

٢٠-١٤ يجب أن يتم الإفصاح فى القوائم المالية للمستأجر عما يلى :

(أ) بيان الأصول المستأجرة على أن يتضمن ما يلى :

(١) إجمالي القيمة التعاقدية لكل أصل مع تحليلها إلى إجمالي القيمة الإيجارية و ثمن الشراء .

(٢) العمر الإنتاجى للأصول المستأجرة.

(٣) القيمة الإيجارية السنوية.

(ب) تفاصيل مصاريف صيانة و الإصلاح الأموال المؤجرة .

(ج) يجب تحليل التزامات الاستئجار التمويلي حسب تواريخ استحقاقها بحيث يتم إيضاح ما يستحق سداده خلال السنوات المالية الخمس التالية كل على حدة ، و إجمالي ما يستحق سداده خلال السنوات بعد السنة الخامسة .

(د) الإفصاح عن أية شروط مالية هامة تستلزمها عقود الاستئجار مثل الالتزامات المحتملة عن تجديد تلك العقود أو استخدام حق اختيار شراء الأصل و دفعات الاستئجار الاحتمالية

البيع مع إعادة الاستئجار

١٥-٢٠ قد 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 تمويلي و فى هذه الحالة يجب أن يقوم المستأجر كبايع 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 .

١٦-٢٠ بعد عملية البيع وبدء سريان التأجير التمويلي يطبق المؤجر ما ورد فى الفقرات من "٢٠-٥" إلى "٢٠-١٠" و يطبق المستأجر ما ورد بالفقرات من "٢٠-١١" إلى "٢٠-١٤".

ملحق قسم (٢٠)

مثال توضيحي

- لا يعتبر هذا المثال جزءاً من هذا القسم ولكنه أرفق به ليكون بمثابة إرشاد عن كيفية تطبيقه.
- فى أول يناير ١٩٩٧ قام المؤجر بتأجير أصل قيمته ١ ٠٠٠ ٠٠٠ جنيه بعقد تأجير تمويلي لمدة ست سنوات مقابل قيمة إيجارية قدرها ٢١٩ ٨٣٨ جنيه سنوياً و يحق للمستأجر فى نهاية مدة العقد شراء الأصل بمبلغ ١٠٠ ٠٠٠ جنيه.
- وكان العمر الإنتاجي المقدر للأصل عشر سنوات و كان معدل الفائدة الذى يرغب المؤجر فى استخدامه فى هذا التعاقد يبلغ ١٥% سنوياً و الذى بتطبيقه ينتج عائد سنوى خلال فترة العقد كالاتى:

بالجنيه	
١٩٩٧	١١٧ ٠٢٥
١٩٩٨	١٠١ ٦٠٣
١٩٩٩	٨٣ ٨٦٧
٢٠٠٠	٦٣ ٤٧٢
٢٠٠١	٤٠ ٠١٧
٢٠٠٢	١٣ ٠٤٤

- فى تطبيق الفقرة "٢٠-٦" من هذا القسم يكون الإيراد الذى يثبتته المؤجر سنوياً باستخدام المعدل المذكور عليه كالاتى :

مبلغ الفائدة	قسط الإهلاك	الإيراد المكتسب
جنيه	جنيه	جنيه
١٩٩٧	١٠٠ ٠٠٠	٢١٧ ٠٢٥
١٩٩٨	١٠٠ ٠٠٠	٢٠١ ٦٠٣
١٩٩٩	١٠٠ ٠٠٠	١٨٣ ٨٦٧
٢٠٠٠	١٠٠ ٠٠٠	١٦٣ ٤٧٢
٢٠٠١	١٠٠ ٠٠٠	١٤٠ ٠١٧
٢٠٠٢	١٠٠ ٠٠٠	١١٣ ٠٤٤

- و يكون حساب تحت التسوية هو الفرق بين الإيراد المكتسب و القيمة الإيجارية و يظهر كالتى :

الفرق	الإيراد المكتسب	القيمة الإيجارية	
(حساب تحت التسوية)			
جنيه	جنيه	جنيه	
٢ ٨١٣	٢١٧ ٠٢٥	٢١٩ ٨٣٨	١٩٩٧
١٨ ٢٣٥	٢٠١ ٦٠٣	٢١٩ ٨٣٨	١٩٩٨
٣٥ ٩٧١	١٨٣ ٨٦٧	٢١٩ ٨٣٨	١٩٩٩
٥٦ ٣٦٦	١٦٣ ٤٧٢	٢١٩ ٨٣٨	٢٠٠٠
٧٩ ٨٢١	١٤٠ ٠١٧	٢١٩ ٨٣٨	٢٠٠١
١٠٦ ٧٩٤	١١٣ ٠٤٤	٢١٩ ٨٣٨	٢٠٠٢
٣٠٠ ٠٠٠			

- وحيث إن قيمة الأصل الدفترية فى نهاية مدة العقد ستصبح ٤٠٠ ٠٠٠ جنيه و بفرض إختيار المستأجر شراء الأصل فإنه سيقوم بسداد مبلغ ١٠٠ ٠٠٠ جنيه ثمناً لهذا الأصل و يتم استخدام مبلغ ٣٠٠ ٠٠٠ جنيه رصيد حساب تحت التسوية فى إقفال حساب الأصل لدى المؤجر.

- و إذا استعرضنا قيود اليومية اللازمة لتطبيق هذا تكون كالتى :

سنة ١٩٩٧	
١٠٠٠ ٠٠٠	من الأصول الثابتة المؤجرة
١٠٠٠ ٠٠٠	إلى المورد
٢١٩ ٨٣٨	من البنك إلى مذكورين
٢١٧ ٠٢٥	الإيرادات
٢ ٨١٣	تسوية عقود تأجير
١٠٠ ٠٠٠	من أ.خ إهلاك
١٠٠ ٠٠٠	إلى مجمع الإهلاك

سنة ١٩٩٨	
من البنك إلى مذكورين	٢١٩ ٨٣٨
الإيرادات	٢٠١ ٦٠٣
تسوية عقود تأجير	١٨ ٢٣٥
من أ. خ إهلاك	١٠٠ ٠٠٠
إلى مجمع الإهلاك	١٠٠ ٠٠٠

وهكذا حتى عام ٢٠٠٢	
من البنك إلى مذكورين	٢١٩ ٨٣٨
الإيرادات	٢١٣ ٠٤٤
تسوية عقود تأجير	١٠٦ ٧٩٤
من أ. خ إهلاك	١٠٠ ٠٠٠
إلى مجمع الإهلاك	١٠٠ ٠٠٠
من مذكورين	
البنك	١٠٠ ٠٠٠
مجمع الإهلاك	٦٠٠ ٠٠٠
تسوية عقود تأجير	٣٠٠ ٠٠٠
إلى الأصول الثابتة المؤجرة	١ ٠٠٠ ٠٠٠

- و بفرض عدم اختيار المستأجر شراء الأصل فى تاريخ نهاية عقد التأجير يقوم المؤجر بدراسة مدى إمكانية الاستفادة من هذا الأصل و إذا تبين أنه لن يمكن الاستفادة منه و أن قيمته التخريدية تبلغ ٤٠ ٠٠٠ جنيه مثلاً يجرى القيد التالى :

<u>من مذكورين</u>	
مجمع الإهلاك	٦٠٠ ٠٠٠
تسوية عقود التأجير	٣٠٠ ٠٠٠
خسائر أصول ثابتة مؤجرة	٦٠ ٠٠٠
أصول ثابتة	٤٠ ٠٠٠
إلى الأصول الثابتة المؤجرة	١ ٠٠٠ ٠٠٠

قسم (٢١)

المخصصات والظروف المحتملة

نطاق هذا القسم

٢١-١ يطبق هذا القسم على كافة المخصصات و الالتزامات المحتملة والأصول المحتملة فيما عدا المخصصات التي تم تغطيتها في أقسام أخرى من هذا المعيار و تشمل المخصصات المتعلقة بالآتي:

- (أ) ملغاة .
- (ب) عقود الإنشاء (راجع القسم (٢٣) "الإيراد") .
- (ج) الالتزامات عن مزايا العاملين (راجع القسم (٢٨) "مزايا العاملين") .
- (د) ضرائب الدخل (راجع القسم (٢٩) "ضرائب الدخل") .

٢١-٢ لا تطبق متطلبات هذا القسم على العقود تحت التنفيذ إلا إذا كان العقد محملاً بخسارة. والعقود 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 جزئى للعقد مساوى لما قام الطرف الآخر بتنفيذه.

٢١-٣ يعرف هذا القسم "المخصص" بأنه التزام غير محدد التوقيت ولا المقدار ، يستخدم أحياناً مصطلح "المخصص" في سياق بعض البنود الأخرى مثل الإهلاك و اضمحلال قيمة الأصول والديون المشكوك في تحصيلها. وهذه البنود تمثل تعديلاً للقيمة الدفترية للأصول ولا تمثل اعترافاً بالتزامات. ومن ثم فإنه لا يتم تناولها في هذا القسم .

الاعتراف الأولي

٢١-٤ تقوم المنشأة بالاعتراف بالمخصص فقط عندما:

- (أ) يكون على المنشأة التزام حال في تاريخ نهاية الفترة المالية ناتجا عن حدث في الماضي.
- و (ب) يكون من المتوقع (بدرجة كبيرة من التأكد) أن المنشأة سوف تلتزم بتحويل منافع اقتصادية لتسوية الالتزام.
- و (ج) يمكن تقدير مبلغ الالتزام بدرجة يعتمد عليها.

٢١-٥ تقوم المنشأة بالاعتراف بالمخصص كالتزام في قائمة المركز المالي مقابل الاعتراف بقيمته كمصروف ، ما لم يتم الاعتراف بهذه القيمة وفقاً لمتطلبات قسم آخر من هذا المعيار كجزء من تكلفة أصل مثل المخزون أو الأصول الثابتة.

٢١-٦ طبقاً للشرط الوارد بالفقرة "٢١-٤(أ)" (الاعتراف بالالتزام فى تاريخ نهاية الفترة المالية نتيجة لحدث فى الماضى) فإن هذا يعنى أن لا يكون للمنشأة أى بديل واقعى لتسوية الالتزام الناتج عن هذا الحدث. وهذا يحدث عندما يكون هناك إلتزام قانونى واجب التنفيذ بحكم القانون أو أن على المنشأة التزام حكى بسبب أن الحدث الماضى (الذي قد ينتج عن أحد تصرفات المنشأة) وأدى إلى إيجاد توقع لدى الأطراف الأخرى بأن المنشأة سوف تفى بهذا الإلتزام. ولا يسرى على الالتزامات التى تنتج من أحداث مستقبلية (الأداء المستقبلى للنشاط) الشرط الوارد فى الفقرة "٢١-٤(أ)" حتى ولو كان احتمال حدوثها فى المستقبل عال وحتى لو كانت مترتبة على التزام تعاقدى. ولتوضيح ذلك ، فإنه بسبب 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 طرق التشغيل أو عن طريق بيع المصنع - لذلك فإنه لا يوجد التزام حال لتلك النفقات المستقبلية وبالتالي لا يتم الاعتراف بمخصص.

القياس الأولى

٢١-٧ تقوم المنشأة بقياس قيمة المخصص طبقاً لأفضل تقدير للنفقات المطلوبة لتسوية الالتزام فى تاريخ نهاية الفترة المالية. وأفضل تقدير هو المبلغ المعقول الذى يمكن أن تقوم المنشأة بسداده لتسوية الالتزام فى نهاية الفترة المالية أو تقوم بتحويله لطرف ثالث فى ذلك التاريخ.

(أ) عندما يتعلق المخصص بعدد كبير من البنود فإن تقدير قيمة المخصص تعكس ناتج ترجيح جميع النتائج الممكنة بالاحتمالات المرتبطة بها ، ولذلك ستختلف قيمة المخصص اعتماداً على ما إذا كان احتمال الخسارة لمبلغ معلوم هو على سبيل المثال : ٦٠ بالمائة أو ٩٠ بالمائة . وعندما يكون هناك مدى متواصلاً للنتائج المحتملة و كل نقطة فى هذا المدى لها نفس الاحتمال ، يتم استخدام النقطة الوسطى فى هذا المدى لتقدير قيمة المخصص.

(ب) عندما ينشأ المخصص عن التزام واحد، فإن الناتج الأكثر احتمالاً قد يكون أفضل تقدير للالتزام . ومع ذلك حتى في مثل هذه الحالة ، على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار النتائج الأخرى الممكنة ، وعندما تكون النتائج الأخرى أغلبها أعلى أو أغلبها أقل من أكثر النتائج احتمالاً، سوف يكون أفضل تقدير للمخصص هو مبلغ أعلى أو أقل.

عندما يكون تأثير القيمة الزمنية للنقود هاماً، فإن قيمة المخصص تكون هي القيمة الحالية للمبالغ المتوقعة أن يطلبها تسوية الالتزام. ويستخدم معدل (أو معدلات) الخصم قبل الضرائب الذي يعكس (تعكس) تقديرات السوق الجارية للقيمة الزمنية للنقود. و يجب أن تنعكس المخاطر المحددة للالتزام إما عند تقدير معدل الخصم أو عند تقدير للمبالغ المتوقعة لتسوية الالتزام وليس الاثنين معاً.

٨-٢١ عند قياس المخصص لا تأخذ المنشأة في الحسبان الأرباح الناتجة عن التصرف المتوقع في الأصول.

٩-٢١ عندما يكون من المتوقع استرداد بعض أو كل النفقات اللازمة لتسوية مخصص وذلك من طرف آخر (من خلال شركة تأمين مثلاً) ، تقوم المنشأة بالاعتراف بالاسترداد كأصل منفصل عندما يكون من المؤكد أن الاسترداد سوف يتم إذا قامت المنشأة بتسوية الالتزام، ويجب ألا تزيد القيمة التي يتم الاعتراف بها للاسترداد عن قيمة المخصص ويجب أن تدرج القيمة التي يتم الاعتراف بها للاسترداد في قائمة المركز المالي كأصل ، ولا يجوز إجراء مقاصة بينه وبين المخصص المكون لذلك. ويمكن عرض المصروف المتعلق بالمخصص في قائمة الأرباح أو الخسائر وذلك بعد خصم المبلغ الذي يتم الاعتراف به كاسترداد من طرف آخر .

القياس اللاحق

١٠-٢١ لا تقوم المنشأة باستخدام المخصص إلا في الغرض الذي كونه من أجله.

١١-٢١ تقوم المنشأة بمراجعة المخصصات في تاريخ نهاية كل فترة مالية و يتم تسويتها لتعكس أفضل تقدير في تاريخ نهاية الفترة المالية للمبالغ التي قد يتطلبها تسوية هذا الالتزام. وتتم التسويات على المبالغ السابق الاعتراف بها في الأرباح أو الخسائر ما لم يكن قد تم الاعتراف بهذا الالتزام قبل ذلك كجزء من تكلفة أصل (راجع الفقرة "٥-٢١"). وعند قياس المخصص في تاريخ نهاية الفترة المالية بالقيمة الحالية للمبلغ المتوقع لتسوية الالتزام المستحق مستقبلاً يتم رد الفرق المتمثل في خصم القيمة الحالية كتكلفة تمويلية في الأرباح أو الخسائر عن الفترة المتعلقة بها.

الالتزامات المحتملة

٢١-١٢ الالتزام المحتمل هو أما أن يكون التزام غير مؤكد ولكنه محتمل أو أن يكون التزام حال لم يتم الاعتراف به نتيجة لفقده لشرط من الشرطين (ب) ، (ج) من الفقرة "٢١-٤". ولا ينبغي على المنشأة الاعتراف بالالتزام المحتمل كالتزام فيما عدا المخصصات المكونة للالتزامات المحتملة التي تخص المنشأة المقتناة عند تجميع الأعمال (راجع الفقرتين "١٩-٢٠" و "١٩-٢١"). وتتطلب الفقرة "٢١-١٥" الإفصاح عن الالتزام المحتمل ، ما لم تكن إمكانية حدوث تدفق خارج للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية مستبعدة. وعندما يكون على المنشأة التزام مشترك أو متعدد مع أطراف أخرى ، فإن ذلك الجزء من الالتزام الذي يتوقع أن تتحمله الأطراف الأخرى يتم معالجته كالتزام محتمل .

الأصول المحتملة

٢١-١٣ لا ينبغي على المنشأة الاعتراف بالأصل المحتمل كأصل. و عندما يكون هناك توقع لتدفق داخل لمناافع اقتصادية يتم الإفصاح عن الأصل المحتمل كما هو مطلوب بالفقرة "٢١-١٦" ، ومع ذلك فعندما يكون تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية للمنشأة شبه مؤكد لا يكون الأصل المرتبط بها أصلاً محتملاً و يكون من المناسب الاعتراف به.

الإفصاح

الإفصاح عن المخصصات

٢١-١٤ على المنشأة أن تفصح عما يلي لكل نوع من أنواع المخصصات:

(أ) حركة المخصصات بحيث تبين :

- (١) القيمة الدفترية في بداية ونهاية الفترة
- (٢) والإضافات التي تم تكوينها خلال الفترة ، بما في ذلك التسويات التي قد تنشأ عن التغييرات في قياس القيم المخصصة.
- (٣) و المبالغ المستخدمة من المخصص خلال الفترة .
- (٤) و المبالغ غير المستخدمة و التي تم ردها خلال الفترة .

و (ب) شرح مختصر عن طبيعة الالتزام والمبلغ والوقت المتوقع لأية مدفوعات ناتجة عنه .

- و (ج) إشارة إلى عدم التأكد من المبلغ أو التوقيت لتلك التدفقات الخارجة .
- و (د) قيمة أية استردادات متوقعة و قيمة الأصل الذى تم بالفعل الاعتراف به لتلك الاستردادات المتوقعة .
- وغير مطلوب الإفصاح عن معلومات الفترات السابقة فى أرقام المقارنة.

الإفصاح عن الالتزامات المحتملة

- ١٥-٢١ إذا كان على المنشأة تحمل تدفقات خارجة ذات أهمية نسبية لإجراء التسوية فعليها أن تفصح عن كل نوع من أنواع الالتزامات المحتملة فى تاريخ نهاية الفترة المالية بوصف مختصر عن طبيعة الالتزام المحتمل ، وعلى المنشأة أيضاً أن تفصح عما يلى عندما يكون ذلك عملياً :
- (أ) تقدير التأثير المالى للالتزام المحتمل والذى يتم قياسه ، وفقاً للفقرات من "٧-٢١" إلى "١١-٢١".
- و (ب) الإشارة لحالات عدم التأكد و التى تخص قيمة أو توقيت أى تدفقات خارجة.
- و (ج) إمكانية حدوث أية استردادات .
- و عندما يكون الإفصاح عن أى من المعلومات المطلوبة بعاليه غير عملى ، يتعين الإفصاح عن تلك الحقيقة.

الإفصاح عن الأصول المحتملة

- ١٦-٢١ عندما يكون من المتوقع تدفق داخل للمنافع الاقتصادية ولكنه غير مؤكد ، على المنشأة أن تفصح بشكل مختصر عن طبيعة الأصول المحتملة فى تاريخ نهاية الفترة المالية ، و أن تقوم بتقدير لتأثيرها المالى عندما يكون ذلك ممكناً عملياً دون تحمل تكلفة أو جهد لا داعى لهما باستخدام المبادئ التى وردت بالفقرات من "٧-٢١" إلى "١١-٢١". وعندما يكون الإفصاح عن أى من المعلومات المطلوبة بعاليه غير عملى ، يتعين الإفصاح عن تلك الحقيقة.

الإفصاحات الضارة

- ١٧-٢١ فى حالات نادرة جداً ، قد يؤدى الإفصاح - عن بعض أو كل المعلومات المطلوبة فى الفقرات من "٢١-١٤" إلى "١٦-٢١" - إلى أضعاف موقف المنشأة بشدة فى نزاعها مع الأطراف الأخرى فيما يتعلق بموضوع المخصص أو الالتزام المحتمل أو الأصل المحتمل محل النقاش ، فى تلك الحالات لا يطلب من المنشأة الإفصاح عن المعلومات و لكن يطلب منها فقط أن تفصح عن الطبيعة العامة للخلاف بالإضافة إلى الإشارة إلى حقيقة أن تلك المعلومات لم يتم الإفصاح عنها و أسباب ذلك .

ملحق قسم (٢١)

إرشادات للاعتراف بالمخصصات وقياسها

يرافق هذا الملحق القسم (٢١) إلا أنه لا يمثل جزءاً منه. ويوفر هذا الملحق إرشادات عن كيفية تطبيق متطلبات القسم (٢١) للاعتراف بالمخصصات وقياسها .

تستخدم كل المنشآت فى الأمثلة التالية فى هذا الملحق تاريخ ٣١ ديسمبر كتاريخ لنهاية الفترة المالية . وفى جميع الأحوال ، يفترض أنه من الممكن إعداد تقدير يعتمد عليه لأية تدفقات خارجة متوقعة . فى بعض الأمثلة، قد ينتج عن الحالات التى تم وصفها اضمحلالاً فى قيمة الأصول ، الأمر الذى لم يتم تناوله فى هذه الأمثلة . وتعنى الإشارة إلى "أفضل تقدير" القيمة الحالية عندما يكون تأثير القيمة الزمنية للنقود هاماً.

مثال رقم (١) خسائر التشغيل المستقبلية

٢١ أ-١ قد ترى المنشأة أنه من المتوقع بدرجة يعتمد عليها أن يحقق أحد قطاعاتها خسائر تشغيلية مستقبلية لعدة سنوات.

هل الالتزام الحالي ناتج عن حدث فى الماضى ؟ : لا يوجد حدث فى الماضى يؤدي إلى التزام المنشأة بسداد تدفقات نقدية خارجة.

الاستنتاج : لا يجوز الاعتراف بمخصصات لمواجهة خسائر التشغيل المستقبلية. حيث أن خسائر التشغيل المستقبلية المتوقعة لا ينطبق عليها تعريف الالتزام. وقد تشير عملية خسائر التشغيل المستقبلية المتوقعة إلى أن هناك أصولاً تشغيلية بعينها قد حدث لها اضمحلال فى القيمة - راجع القسم (٢٧) " اضمحلال الأصول".

مثال رقم (٢) العقود المحملة بخسارة

٢١ أ-٢ يعرف العقد المحمل بخسارة بأنه العقد الذى تكون فيه التكاليف التى لا يمكن تجنبها و اللازمة لتنفيذ الالتزامات الواردة بالعقد تزيد عن المنافع الاقتصادية المتوقعة الحصول عليها من خلال ذلك العقد ، وتعكس التكاليف التى لا يمكن تجنبها فى أى عقد أقل صافى تكلفة للخروج من العقد ، والتى تتمثل فى التكلفة اللازمة لإتمام العقد أو التعويض أو الغرامات التى تنشأ عن الإخفاق فى إتمام العقد أيهما أقل. فعلى سبيل المثال، قد تلتزم المنشأة بسداد مدفوعات عن إيجار تشغيلي لأصل مؤجر طبقاً لبنود العقد على الرغم من أنه لم يعد له أى استخدام.

هل الالتزام الحالي ناتج عن حدث فى الماضى ؟ : طبقاً لبنود التعاقد تلتزم المنشأة بسداد مدفوعات نقدية على الرغم من عدم استلامها لأى منافع مستقبلية عن هذا التعاقد.

الاستنتاج : إذا كان لدى منشأة عقد محمل بخسارة فيعترف بالالتزام الحالى فى ظل ذلك العقد و يتم قياسه كمخصص.

مثال رقم (٣) إعادة الهيكلة

٢١-٣ إعادة الهيكلة هى برنامج مخطط تتحكم فيه الإدارة، يترتب عليه تغييرات جوهرية سواء فى نطاق عمل المنشأة أو تغيير الأسلوب المستخدم لإتمام العمل.
هل الالتزام الحالى ناتج عن حدث فى الماضى ؟ : ينشأ الالتزام الحكى المتعلق بإعادة الهيكلة فقط عندما تكون المنشأة :

- (أ) لديها خطة تفصيلية معتمدة لإعادة الهيكلة تحدد على الأقل :
 - (١) النشاط أو الجزء من النشاط المعنى بهذه الخطة .
 - و (٢) المواقع الرئيسية التى سوف تتأثر بالخطة .
 - و (٣) المواقع و الوظائف و العدد التقديرى للعاملين الذين سوف يتم تعويضهم لإنهاء خدمتهم.
 - و (٤) النفقات التى سيتم تحملها .
 - و (٥) التوقيت الذى سوف يتم فيه تطبيق الخطة .
- و (ب) قد أوجدت توقعاً لدى الجهات التى سوف تتأثر بخطة إعادة الهيكلة أنها سوف تقوم بتنفيذها عن طريق البدء الفعلى فى تنفيذها أو إعلان أهم المكونات الرئيسية للجهات التى سوف تتأثر بها.

الاستنتاج : تعترف المنشأة بمخصص لمقابلة تكاليف إعادة الهيكلة فقط عندما يكون لديها التزام قانوني أو حكى فى تاريخ المركز المالى لتنفيذ إعادة الهيكلة.

مثال رقم (٤) ضمان المبيعات

٢١ أ-٤ يمنح مصنع ضمانات للمبيعات في تاريخ البيع للمشتريين لمنتجاته . ووفقاً لبنود عقد البيع فإن المصنع يلتزم بإصلاح أو استبدال العيوب الصناعية التي تظهر بالمنتجات خلال ثلاث سنوات من تاريخ البيع . وبناءً على الخبرة السابقة ، فإنه من المتوقع (بمعنى آخر احتمال حدوثه أكبر من احتمال عدم الحدوث) أن تكون هناك بعض المطالبات وفقاً لهذه الضمانات .

هل الالتزام الحالي ناتج عن حدث في الماضي ؟ : الحدث الملزم هو بيع المنتج بضمان والذي ينشأ عنه التزام قانوني .

هل يتوقع تدفق خارج من الموارد تتضمن منافع اقتصادية للتسوية ؟ : متوقع لضمان المبيعات بأكملها . الاستنتاج : يعترف بالمخصص وفقاً لأفضل تقدير لتكاليف الإصلاح وفقاً لضمان المنتجات المباعة قبل تاريخ القوائم المالية .

مثال للتوضيح:

في عام ٢٠٠٨ ، بلغت قيمة مبيعات منشأة ١ ٠٠٠ ٠٠٠ جنية مصري ، ومن الخبرة السابقة فإن حوالي ٩٠ % من المنتجات المباعة لا تحتاج الي استخدام الضمان ، ٦ % من المنتجات المباعة تحتاج الي إصلاح ذو تكلفة ضمان ضئيلة تبلغ ٣٠ % من قيمة سعر بيع المنتج ، ٤ % من المنتجات المباعة تحتاج الي اصلاحات جوهرية أو تكلفة استبدالية تبلغ ٧٠ % من قيمة سعر بيع المنتج . وعلي ذلك تكون التكلفة المتوقعة لمخصص الضمان كما يلي:

$$\begin{aligned} & ١٠٠٠٠٠٠ \text{ جنية مصري} \times ٩٠ \% \times \text{صفر} = \text{صفر} \\ & ١٠٠٠٠٠٠ \text{ جنية مصري} \times ٦ \% \times ٣٠ \% = ١٨٠٠٠٠ \text{ جنية مصري} \\ & ١٠٠٠٠٠٠ \text{ جنية مصري} \times ٤ \% \times ٧٠ \% = ٢٨٠٠٠ \text{ جنية مصري} \\ & \text{الأجمالي} = ٤٦٠٠٠ \text{ جنية مصري} \end{aligned}$$

باستخدام النفقات الخاصة بتكلفة الإصلاح والاستبدال وفقاً للضمان بالنسبة للمنتجات المباعة في عام ٢٠٠٨ يمكن التنبؤ بأن تكون ٦٠ % في عام ٢٠٠٩ ، ٣٠ % في عام ٢٠١٠ و ١٠ % في عام ٢٠١١ في نهاية كل فترة من هذه الفترات . هذا ولأن التدفقات النقدية المتوقعة تعكس أساساً احتمالات تدفق الموارد النقدية . وبافتراض عدم وجود مخاطر عدم تأكد أو مخاطر أخرى يجب أخذها في الحسبان ، تستخدم المنشأة لتحديد القيمة الحالية لهذه التدفقات النقدية معدل خصم خالي من المخاطر والمحدد علي أساس أسعار الفائدة علي السندات الحكومية ذات نفس مدة الاستحقاق المتوقعة للموارد النقدية (بافتراض أنها ٦% للسندات التي تستحق بعد عام و ٧ % للسندات التي تستحق بعد سنتين أو ثلاثة) .

ولحساب القيمة الحالية في نهاية عام ٢٠٠٨ فأن التدفقات النقدية المتوقعة المتعلقة بتكلفة الضمان للمنتجات المباعة خلال عام ٢٠٠٨ يتم حسابها كالتالي :

العام		المدفوعات النقدية المتوقعة (جنية مصري)	معدل الخصم	معامل الخصم	القيمة الحالية (جنية مصري)
١	٦٠% x ٤٦٠٠٠ جم	٢٧ ٦٠٠	٦%	٠,٩٤٣٤ (٦% لمدة عام)	٢٦ ٠٣٨
٢	٣٠% x ٤٦٠٠٠ جم	١٣ ٨٠٠	٧%	٠,٨٧٣٤ (٧% لمدة عامين)	١٢ ٠٥٣
٣	١٠% x ٤٦٠٠٠ جم	٤ ٦٠٠	٧%	٠,٨١٦٣ (٧% لمدة ٣ أعوام)	٣ ٧٥٥
الإجمالي					٤١ ٨٤٦

وبالتالي تقوم المنشأة بالاعتراف بمخصص الضمان بمبلغ ٤١ ٨٤٦ جنية مصري في نهاية عام ٢٠٠٨ عن المنتجات المباعة في عام ٢٠٠٨ .

مثال رقم (٥) سياسات مردودات المبيعات

٢١ أ-٥ يطبق أحد متاجر التجزئة سياسة تسمح للعملاء باسترداد ثمن مشترياتهم التي لا تحوز رضاهم حتى في حالة عدم وجود التزامات قانونية بذلك . لهذا فإن تطبيق هذه السياسة تجعل المردودات شئ متعارف عليه . هل الالتزام الحالي ناتج عن حدث في الماضي ؟ : الحدث الملزم يتمثل في بيع المنتج و الذي ينشأ عنه التزام حكى لأن أداء المتجر قد أتاح لعملائه توقعاً بأن المتجر سيقوم بـرد ثمن المشتريات . هل يتوقع تدفق خارج للموارد تتضمن منافع اقتصادية للتسوية ؟ : من المتوقع أن يتم رد نسبة من البضائع . الاستنتاج : تقوم المنشأة بالاعتراف بالمخصص اللازم كأفضل تقدير للمبلغ المطلوب لسداد قيمة المردودات .

مثال رقم (٦) غلق نشاط أحد الأقسام - ولم يتم تطبيق القرار قبل تاريخ نهاية الفترة المالية

٢١ أ-٦ في ١٢ ديسمبر ٢٠٠٨ قرر مجلس إدارة إحدى المنشآت غلق أحد الأقسام . ولم يتم الإعلان عن هذا القرار لأى من المتأثرين به قبل تاريخ نهاية الفترة المالية (٣١ ديسمبر ٢٠٠٨) و لم يتم اتخاذ إجراءات أخرى لتطبيق هذا القرار . هل الالتزام الحالي ناتج عن حدث في الماضي ؟ : لا يوجد أية أحداث قد تؤدي إلى نشأة التزامات محتملة وبالتالي لا يوجد التزام . الاستنتاج : لا يتم تكوين مخصص .

مثال رقم (٧) غلق نشاط أحد الأقسام - و تم الإعلان و البدء فى تنفيذ القرار قبل تاريخ نهاية الفترة المالية

٢١-أ-٧ فى ١٢ ديسمبر ٢٠٠٨ قرر مجلس إدارة إحدى الشركات غلق نشاط أحد الأقسام القائم بتصنيع منتج معين ، وفى ٢٠ ديسمبر ٢٠٠٨ وافق مجلس الإدارة على الخطة التفصيلية لغلق نشاط القسم ، وتم إرسال خطابات للعملاء لإعلامهم بهذه الإجراءات و ضرورة البحث عن مصادر بديلة أخرى لتوريداتهم كما تم إرسال إخطارات بالاستغناء عن خدمات العاملين فى هذا القسم .

هل الالتزام الحالى ناتج عن حدث فى الماضى ؟ : إبلاغ القرار إلى العملاء و العاملين أنشأ التزاما حكما من هذا التاريخ لأنه أوجد توقعاً سارياً بأن القسم سوف يتوقف عن النشاط .

هل يتوقع تدفق خارج للموارد تتضمن لمنافع اقتصادية للتسوية ؟ : متوقع.

الاستنتاج : تقوم المنشأة بالاعتراف بالمخصص فى ٣١ ديسمبر ٢٠٠٨ كأفضل تقدير لتكلفة إغلاق القسم.

مثال رقم (٨) إعادة تأهيل و تدريب العاملين كنتيجة لتغيير فى نظام ضرائب الدخل

٢١-أ-٨ أصدرت الحكومة قانوناً جديداً لضرائب الدخل ، و كنتيجة لهذا فإن القطاع المالى بإحدى المنشآت سوف يحتاج إلى إعادة تدريب العاملين بالمنشأة على نطاق واسع بما يتلاءم مع تلك التغييرات وذلك للتأكد من الاستمرار بالالتزام بالقوانين ، وفى تاريخ الميزانية لم يتم عمل التدريب المطلوب للعاملين .

هل الالتزام الحالى ناتج عن حدث فى الماضى ؟ : التغييرات فى قانون الضرائب لا ينشأ عنها أي التزامات على المنشأة تجاه تدريب و إعادة تأهيل العاملين. لذا لا توجد أية التزامات محتملة لأنه لا توجد أية أحداث فى الماضى تؤدي إلى هذا الالتزام (لم يتم البدء فى إعادة التدريب للعاملين).

الاستنتاج : لا يتم تكوين مخصص.

مثال رقم (٩) المنازعات القضائية

٢١-أ-٩ قام أحد المستهلكين بمقاضاة الشركة (س) لتعويضه عن الأضرار التي لحقت به نتيجة لاستخدامه لمنتجات الشركة. يمكن أن تدافع الشركة (س) عن عدم تحملها أية التزامات عن طريق قيامها بمحاولة إثبات عدم اتباع الشخص المستهلك لتعليمات استخدام هذا المنتج أو قيامه باستخدام المنتج بطريقة خطأ. حتى تاريخ اعتماد القوائم المالية عن العام المنتهى فى ٣١ ديسمبر ٢٠٠٧ بغرض إصدارها ، يرى المستشار القانونى للشركة أنها لن تكون عرضة لأية مسؤولية عن تلك الأضرار ، وعند إعداد القوائم المالية عن السنة المنتهية فى ٣١ ديسمبر ٢٠٠٨ وبناء على التطورات التى حدثت بالقضية يرى المستشارون القانونيون أن المنشأة ربما تخسر تلك القضايا و تصبح ملزمة بالتعويض عن الأضرار الناتجة .

(أ) فى ٣١ ديسمبر ٢٠٠٧

هل الالتزام الحالى ناتج عن حدث فى الماضى ؟ : بناءً على الأدلة المتاحة عند اعتماد القوائم المالية فى ذلك التاريخ لم يكن هناك ما يشير إلى أية التزامات محتملة قد تنشأ على المنشأة .
الاستنتاج : لا يتم تكوين مخصص . ويتم الإفصاح عن الأحداث كالتزام محتمل ما لم يكن الاحتمال مستبعداً لأى تدفق خارج .

(ب) فى ٣١ ديسمبر ٢٠٠٨

هل الالتزام الحالى ناتج عن حدث فى الماضى ؟ : بناءً على الدلائل المتاحة فى هذا التاريخ فإنه يوجد التزام حال .

هل يتوقع تدفق خارج للموارد تتضمن لمنافع اقتصادية للتسوية ؟ : متوقع
الاستنتاج : يعترف بالمخصص كأفضل تقدير لقيمة تسوية الالتزام فى ٣١ ديسمبر ٢٠٠٨ .
ويتم الاعتراف بالمصروفات فى الأرباح أو الخسائر . ولا يعد ذلك تصحيحاً لخطأ جوهري فى عام ٢٠٠٧ وذلك لأنه فى ضوء المعلومات المتاحة فى عام ٢٠٠٧ فإن القوائم المالية صحيحة ومعبرة ولا توجد حاجة لتكوين مخصصات فى ذلك التاريخ .

قسم (٢٢)

الالتزامات وحقوق الملكية

نطاق هذا القسم

٢٢-١ يحدد هذا القسم القواعد الخاصة بتبويب الأدوات المالية إما ضمن الالتزامات أو حقوق الملكية و يتناول كذلك المعالجة المحاسبية لأدوات حقوق الملكية المصدرة للأفراد أو من ينوب عنهم كمستثمرين في الأدوات المالية الخاصة بحقوق الملكية (بصفتهم أصحاب المنشأة) ويتناول القسم (٢٦) "المدفوعات المبنية علي أسهم" المعالجة المحاسبية للمعاملات التي تتسلم فيها المنشأة بضائع أو خدمات من العاملين بصفتهم هذه أو الموردين الآخرين بصفتهم موردين لسلع أو خدمات كمقابل لأدوات حقوق ملكيتها (بما في ذلك الأسهم أو خيارات الأسهم).

٢٢-٢ يطبق هذا القسم عند تبويب كافة أنواع الأدوات المالية فيما عدا:

- (أ) حصص الملكية في الشركات التابعة والشقيقة والمشروعات المشتركة والتي تتم المحاسبة عنها وفقا للقسم (٩) "القوائم المالية المجمعة والمستقلة" أو القسم (١٤) "الاستثمارات في الشركات الشقيقة" أو القسم (١٥) "الاستثمارات في المشروعات المشتركة".
- (ب) حقوق والتزامات صاحب العمل في ضوء نظم مزايا العاملين و التي ينطبق عليها القسم (٢٨) "مزايا العاملين".
- (ج) العقود الخاصة بالمقابل المشروط في حالة تجميع الأعمال (راجع القسم (١٩) "تجميع الأعمال والشهرة") و ينطبق هذا الاستثناء علي المنشأة المقتنية فقط.
- (د) الأدوات المالية والعقود والالتزامات المتعلقة بمعاملات المدفوعات المبنية علي أسهم والتي يتم تطبيق القسم (٢٦) عليها فيما عدا الفقرات من "٢٢-٣" إلى "٢٢-٦" والتي يتم تطبيقها علي أسهم الخزينة المشتراه أو المباعه أو الملغاة والمرتبطة بنظم خيارات الأسهم للعاملين ونظام شراء أسهم للعاملين وكافة النظم الأخرى للمدفوعات المبنية علي أسهم.

تبويب الأدوات المالية كالتزامات أو كحقوق ملكية

٢٢-٣ حقوق الملكية هي الحصة المتبقية في أصول منشأة بعد خصم كافة التزامات المنشأة. والالتزام هو التزام حالي علي المنشأة كنتيجة لحدث وقع في الماضي و يتوقع أن ينتج عن تسويته تدفقات خارجة لموارد المنشأة تتضمن منافع اقتصادية. وتتضمن حقوق الملكية الاستثمارات عن طريق أصحاب المنشأة بالإضافة إلي الزيادة علي تلك الاستثمارات الناتجة عن أرباح النشاط والمحفوظ بها للاستخدام في نشاط المنشأة مطروحا منها الانخفاض في استثمارات أصحاب المنشأة الناتج عن الأنشطة غير المربحة وكذلك التوزيعات لأصحاب المنشأة.

٢٢-٤ بعض الأدوات المالية التي ينطبق عليها تعريف الالتزام يتم تبويبها كحقوق ملكية لأنها تمثل الحصة المتبقية في صافي أصول المنشأة مثل :

(أ) الأداة المالية لتى لها حق خيار إعادة البيع وهى التى تعطي لحاملها الحق في رد هذه الأداة إلى مصدرها مقابل نقدية أو أصل مالي آخر أو يتم استردادها أو إعادة شرائها تلقائياً من المصدر في حالة تحقق حدث مستقبلي غير مؤكد الحدوث أو في حاله وفاة أو تقاعد حامل الأداة المالية. والأداة التى لها حق خيار إعادة البيع التى يتوافر بها كافة الخصائص التالية يتم تبويبها كأداة حقوق ملكية:

(١) تخول لحاملها نصيب في صافي أصول المنشأة بنسبة وفقاً لحصته في حاله تصفية المنشأة. وتمثل صافي أصول المنشأة الأصول المتبقية بعد خصم كافة المطالبات علي أصول المنشأة.

(٢) الأداة المالية تكون في نفس مستوي الأدوات ذات المستوى الأدنى في الأفضلية عن الأدوات الأخرى.

(٣) كافة الأدوات المالية ذات المستوى الأدنى في الأفضلية عن كل الأدوات الأخرى التى لها نفس الخصائص.

(٤) باستثناء الالتزام التعاقدى للمصدر لإعادة شراء أو إلغاء الأداة المالية مقابل نقدية أو أصل مالي آخر، فإن الأداة لا تتضمن أي التزام تعاقدى بتقديم نقدية أو أصل نقدي آخر لمنشأة أخرى أو استبدال أصول مالية أو التزامات مالية مع منشأة أخرى بشروط من المتوقع أن تكون في غير صالح المنشأة المصدرة ، كما أنها ليست عقداً سوف يتم أو من المحتمل أن يتم تسويته عن طريق أدوات حقوق ملكية ذات المنشأة.

(٥) إجمالي التدفقات النقدية المتوقعة والمتعلقة بالأداة خلال عمر هذه الأداة يعتمد بصفه أساسية علي الإرباح أو الخسائر والتغير في صافي الأصول المعترف بها أو التغير في القيمة العادلة لصافي الأصول المعترف و غير المعترف بها خلال عمر الأداة (باستبعاد التأثير المتعلق بالأداة نفسها).

(ب) الأدوات (أو الأجزاء من الأدوات) ذات المستوى الأدنى في الأفضلية عن كافة الأدوات الأخرى يتم تبويبها كحقوق ملكية لو نشأ عنها التزاماً علي المنشأة أن تسلم لطرف آخر نسبة طبقاً لحصته من صافي أصول المنشأة فقط في حاله تصفيتها.

٢٢-٥ فيما يلي أمثلة للأدوات التي تبوب كالتزامات وليس كحقوق ملكية:

(أ) تصنف الأداة كالتزام إذا كان التوزيع في حاله التصفية خاضع لحد اقصى (سقف). ففي حاله التصفية مثلاً إذا كان من المقرر أن يستلم حاملي الأدوات نسبة طبقاً لحصتهم من صافي الأصول، مع ارتباط المبلغ المستلم بسقف للسداد و أن يتم توزيع الزيادة في صافي الأصول لجهة خيرية أو للحكومة فلا يتم تصنيف الأداة ضمن حقوق الملكية.

(ب) يتم تصنيف الأداة المالية التى لها حق خيار إعادة البيع ضمن حقوق الملكية إذا كان عند استخدام حق خيار إعادة البيع يتسلم حامل الأداة نسبه طبقاً لحصته في صافي أصول المنشأة التى يتم قياسها طبقاً لهذا المعيار. ولكن إذا كان ما يستحقه حامل الأداة يتم قياسه وفقاً لأساس آخر ، يتم تصنيف الأداة ضمن الالتزامات.

(ج) يتم تصنيف الأداة ضمن الالتزامات إذا كان يترتب عليها الزام المنشأة بسداد مبالغ لحاملها قبل التصفية مثل توزيعات الأرباح الإلزامية.

- (د) الأداة التي لها حق خيار إعادة البيع التي يتم تبويبها كحقوق ملكية في القوائم المالية لشركة تابعة يتم تبويبها ضمن الالتزامات في القوائم المالية المجمعة للمجموعة.
- (هـ) يعتبر التزاماً مالياً السهم الممتاز الذي يتيح السداد الإلزامي عن طريق المصدر مقابل مبلغ ثابت أو قابل للتحديد في تاريخ محدد أو تاريخ مستقبلي قابل للتحديد أو يتيح لحامله حق مطالبة المصدر بالسداد المبكر للأداة في أو بعد تاريخ محدد مقابل مبلغ ثابت أو قابل للتحديد.

٢٢-٦ أسهم الأعضاء في المنشآت التعاونية والأدوات المالية المشابهة تقيد ضمن حقوق الملكية في حالة:

(أ) وجود حق غير مشروط للمنشأة لرفض السداد المبكر لأسهم الأعضاء،

أو (ب) أن يكون السداد غير مسموح به بدون شروط طبقاً للقوانين المحلية أو القواعد التنفيذية لنظام المنشأة الأساسي .

الإصدار الأصلي للأسهم أو أدوات حقوق الملكية الأخرى

٢٢-٧ تعترف المنشأة بإصدار الأسهم أو أدوات حقوق الملكية الأخرى ضمن حقوق الملكية عند قيام المنشأة بإصدار هذه الأدوات والتزام طرف آخر بتقديم نقدية أو أية موارد أخرى للمنشأة كمقابل لهذه الأدوات. ويجب مراعاة الآتي :

- (أ) إذا تم إصدار أدوات حقوق الملكية قبل استلام المنشأة للنقدية أو الموارد الأخرى ، تقوم المنشأة بعرض المبلغ المستحق مخصوماً من حقوق الملكية في قائمة المركز المالي وليس ضمن الأصول.
- (ب) إذا استلمت المنشأة النقدية أو الموارد الأخرى قبل إصدار أدوات حقوق الملكية، وكانت المنشأة غير ملزمة بإعادة سداد النقدية أو الموارد المستلمة، تقوم المنشأة بالاعتراف بالزيادة في حقوق الملكية في حدود القيمة المستلمة.
- (ج) إذا تم الاكتتاب في أدوات حقوق الملكية ولكنها لم تصدر بعد كما لم تتسلم المنشأة أية مبالغ أو موارد أخرى فلا تقوم المنشأة بالاعتراف بالزيادة في حقوق الملكية.

٢٢-٨ تقوم المنشأة بقياس أدوات حقوق الملكية وفقاً للقيمة العادلة للنقدية أو الموارد الأخرى المستلمة أو التي سوف يتم استلامها بعد استبعاد المصاريف المباشرة الخاصة بإصدار أدوات حقوق الملكية. وإذا تم تأجيل السداد وكانت القيمة الزمنية للنقود جوهرية، يتم القياس الأولى وفقاً لأساس القيمة الحالية.

٢٢-٩ تقوم المنشأة بالمحاسبة عن تكلفة المعاملات الخاصة بحقوق الملكية بالخصم من حقوق الملكية بعد استبعاد أية مزايا متعلقة بضريبة الدخل.

٢٢-١٠ يتم عرض الزيادة في حقوق الملكية الناتجة عن إصدار أسهم أو أية أدوات مالية أخرى في حقوق ملكية في قائمة المركز المالي في ضوء القوانين و القواعد واللوائح السارية .

بيع الخيارات والحقوق و الضمانات

٢٢-١١ تطبق المنشأة المبادئ الواردة في الفقرات من "٢٢-٧" إلى "٢٢-١٠" على حقوق الملكية الصادرة عن طريق بيع خيارات أو حقوق أو ضمانات أو أدوات حقوق الملكية المشابهة.

الرسمة أو الأسهم المجانية وتجزئة السهم

٢٢-١٢ الرسمة أو الأسهم المجانية (والتي تعرف أحياناً بتوزيعات الأسهم) هي إصدار أسهم جديدة للمساهمين بنسبة الأسهم المملوكة لهم حالياً. فعلي سبيل المثال قد تقوم المنشأة بمنح المساهمين سهم إضافي لكل خمسة أسهم مملوكة. أما تجزئة السهم فهو تقسيم السهم الحالي للمنشأة لعدد أكبر من الأسهم. فعلي سبيل المثال في تجزئة الأسهم قد يستلم كل مساهم سهم واحد إضافي لكل سهم مملوك. وفي بعض الأحيان يتم إلغاء الأسهم القائمة في السابق و استبدالها بأسهم جديدة و لا يترتب على إصدار الأسهم المجانية أو تجزئة السهم تغيير في إجمالي حقوق الملكية. وتقوم المنشأة بإعادة تبويب المبالغ الخاصة بحقوق الملكية كما تتطلب القوانين السارية.

الديون القابلة للتحويل أو الأدوات المالية المركبة المماثلة

٢٢-١٣ تقوم المنشأة عند إصدار ديون قابلة للتحويل أو أدوات مالية مركبة مماثلة و التي تتضمن التزاماً و حقوق ملكية، بتوزيع المبالغ المحصلة بين مكون الالتزام ومكون حقوق الملكية. و للقيام بالتوزيع تقوم المنشأة أولاً بتحديد قيمة مكون الالتزام و الذي يمثل القيمة العادلة لالتزام مماثل لا يتضمن القابلية للتحويل أو لا يتضمن مكون حقوق ملكية مرتبط به. و تقوم المنشأة بتحميل الجزء الباقي كمكون حقوق الملكية. و يتم توزيع تكلفة المعاملة بين مكون الالتزام و مكون حقوق الملكية علي أساس القيم العادلة لكل منهما.

٢٢-١٤ لا يجوز أن تقوم المنشأة بتعديل توزيع تكلفة المعاملة في فترة لاحقة.

٢٢-١٥ في الفترات اللاحقة لإصدار الأدوات، تقوم المنشأة بشكل نمطي بالاعتراف بأية فروق بين مكون الالتزام وأصل مبلغ الإلتزام الذي سوف يسدد في تاريخ الاستحقاق كمصروفات فوائد إضافية باستخدام طريقة معدل الفائدة الفعلي (راجع الفقرات من "١١-١٥" إلى "١١-٢٠") ويوضح ملحق هذا القسم المعالجة المحاسبية لمصدر الديون القابلة للتحويل.

أسهم الخزينة

٢٢-١٦ تمثل أسهم الخزينة أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة و التي تم إصدارها ثم تم إعادة شرائها عن طريق المنشأة . وتقوم المنشأة بخصم القيمة العادلة للمبالغ التي تحملتها لشراء أسهم الخزينة من حقوق الملكية. ولا يجوز للمنشأة الاعتراف بأية مكاسب أو خسائر ناتجة عن شراء أو بيع أو إصدار أو إلغاء أسهم الخزينة في الأرباح أو الخسائر.

التوزيعات لأصحاب المنشأة

٢٢-١٧ تقوم المنشأة بتخفيض حقوق الملكية بالتوزيعات لأصحاب المنشأة (الحاملين لأدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة)، وتبين الفقرة "٢٩-٢٦" كيفية المعالجة المحاسبية للضرائب المحتجرة علي توزيعات الأرباح (إن وجدت).

٢٢-١٨ في بعض الأحيان تقوم المنشأة بتوزيع أصول بدلاً من النقدية كتوزيعات أرباح لأصحاب المنشأة. وعندما تقوم المنشأة بالإعلان عن هذا التوزيع وتكون ملتزمة بتوزيع أصول غير نقدية فعليها الاعتراف بالالتزام. ويتم قياس قيمة الالتزام بالقيمة العادلة للأصل الذي سوف يتم توزيعه. و في نهاية كل فترة مالية وفي تاريخ التسوية سوف تقوم المنشأة بمراجعة وتعديل القيمة الدفترية للتوزيعات التي سوف تسدد لتعكس القيمة العادلة للأصول التي سوف يتم توزيعها مع الاعتراف بأية تغيرات في حقوق الملكية كتعديل لقيمة توزيعات الأرباح.

حقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة والتعاملات في أسهم الشركات التابعة المدرجة بالقوائم المجمعة

٢٢-١٩ في القوائم المالية المجمعة تدرج حقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة في صافي أصول الشركة التابعة ضمن حقوق الملكية. و تقوم المنشأة بمعاملة التغير في حصة السيطرة للشركة الأم في الشركات التابعة و التي لا تؤدي إلي فقدان السيطرة كتعاملات مع حائزي حقوق الملكية بصفتهم هذه . وبالتالي فإن القيمة الدفترية لحقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة يتم تعديلها لتعكس التغير في حصة الشركة الأم في صافي أصول الشركة التابعة. ويتم الاعتراف بأي اختلاف بين المبالغ التي تم بها تعديل حقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة والقيمة العادلة للمبالغ المدفوعة (المستلمة) - إن وجدت- مباشرة ضمن حقوق الملكية لمساهمي الشركة الأم ولا يجوز للمنشأة الاعتراف بأية أرباح أو خسائر ناتجة عن هذا التغير . و كذلك لا تعترف المنشأة بأي تغيير في القيم الدفترية للأصول (بما في ذلك الشهرة) أو الالتزامات نتيجة لهذه المعاملات.

ملحق قسم (٢٢)

مثال لمحاسبة المنشأة المصدرة عن الديون القابلة للتحويل

يرافق هذا الملحق القسم (٢٢) إلا أنه لا يمثل جزءاً منه. ويوفر هذا الملحق إرشادات عن كيفية تطبيق متطلبات الفقرات من "٢٢-١٣" إلى "٢٢-١٥".

فى ١ يناير ٢٠٠٩ أصدرت منشأة ٥٠٠ سند قابل للتحويل إلى أسهم بقيمة اسمية ١٠٠ جنيه للسند ولمدة ٥ سنوات وبدون تكبد تكلفة عن هذه المعاملة. ويبلغ إجمالى المتحصلات من الإصدار ٥٠.٠٠٠ جنيه ويستحق سداد فائدة سنوية فى نهاية كل عام بمعدل ٤% سنوياً. ويكون كل سند قابل للتحويل إلى ٢٥ سهم عادى فى أى وقت وحتى تاريخ الاستحقاق وفقاً لما يترأى لحامل السند.

وفى توقيت إصدار السندات كان سعر الفائدة السائد فى السوق بالنسبة للديون المشابهة التى ليس لها خيار التحويل هو ٦%.

عند إصدار السندات يتعين تقييم عنصر الالتزامات أولاً بينما يتم إدراج الفرق بين إجمالى المتحصلات عن الإصدار (وهو إجمالى القيمة العادلة للصك) والقيمة العادلة لعنصر الالتزامات كبند من بنود حقوق الملكية.

ويتم حساب القيمة العادلة لعنصر الالتزام عن طريق تحديد قيمتها الحالية باستخدام سعر خصم ٦%.

وفيما يلى توضيح طريقة الحساب وقيود اليومية

٥٠.٠٠٠	- المتحصلات من إصدار السندات (أ)
	- القيمة الحالية لأصل المبلغ فى نهاية الخمس سنوات (أنظر طريقة الحساب الموضحة أدناه).
٣٧ ٣٦٣	- القيمة الحالية للفائدة المسددة فى نهاية كل سنة من الخمسة سنوات
٨ ٤٢٥	- القيمة الحالية للالتزام وهو القيمة العادلة لعنصر الالتزام (ب)
٤٥ ٧٨٨	- القيمة المتبقية وهى القيمة العادلة لبنود حقوق الملكية (أ) - (ب)
٤ ٢١٢	

- وتقوم المنشأة المصدرة للسندات بعمل القيود اليومية الآتية عند الإصدار فى أول يناير ٢٠٠٩

جنيه
جنيه
٥٠ ٠٠٠ من د/ النقدية

إلى مذكورين

د / الالتزام المالى - سند قابل للتحويل ٤٥ ٧٨٨

د / حقوق الملكية ٤ ٢١٢

- ويمثل مبلغ ٤ ٢١٢ جنيه مصرى خصم إصدار سندات ولذلك يمكن أن يكون القيد كما يلى :

جنيه
جنيه
٥٠ ٠٠٠ من مذكورين

د/ النقدية

د/ خصم سندات ٤ ٢١٢

إلى مذكورين

د / الالتزام المالى - سند قابل للتحويل ٥٠ ٠٠٠

د / حقوق الملكية ٤ ٢١٢

بعد الإصدار سوف تقوم المنشأة المصدرة باستهلاك خصم السندات وفقاً للجدول الآتى :

(أ)	(ب)	(ج)	(د)	(هـ)
قيمة الفائدة المسددة	إجمالي مصروفات الفائدة	استهلاك خصم السندات	خصم السندات	صافى الالتزام
٦% × صافى الالتزام - (ب) - (أ)				
٢٠٠٩/١/١			٤ ٢١٢	٥٠ ٠٠٠ - (د)
٢٠٠٩/١٢/٣١	٢ ٧٤٧	٧٤٧	٣ ٤٦٥	٤٦ ٥٣٥
٢٠١٠/١٢/٣١	٢ ٧٩٢	٧٩٢	٢ ٦٧٣	٤٧ ٣٢٧
٢٠١١/١٢/٣١	٢ ٨٤٠	٨٤٠	١ ٨٣٣	٤٨ ١٦٧
٢٠١٢/١٢/٣١	٢ ٨٩٠	٨٩٠	٩٤٣	٤٩ ٠٥٧
٢٠١٣/١٢/٣١	٢ ٩٤٣	٩٤٣	.	٥٠ ٠٠٠
الإجمالي	١٤ ٢١٢	٤ ٢١٢		

فى نهاية ٢٠٠٩ تقوم المنشأة المصدرة بإجراء قيود اليومية الآتية :

جنيه
جنيه
٢ ٧٤٧ من/ مصروفات فائدة

٧٤٧ إلى/ خصم السند

٢ ٠٠٠ إلى/ نقدية

طريقة الحساب

القيمة الحالية لأصل بمبلغ ٥٠.٠٠٠ جنيه بسعر فائدة ٦% .

$$٥٠.٠٠٠ \text{ جنيه} \div (١,٠٦)^٥ = ٣٧.٣٦٣ \text{ جنيه}$$

القيمة الحالية للعائد السنوى للفائدة بقيمة ٢.٠٠٠ جنيه (= ٥٠.٠٠٠ جنيه \times ٤%) مستحقة السداد فى نهاية كل خمس سنوات

وتعد مدفوعات الفائدة السنوية لـ ٢.٠٠٠ جنيه بمثابة تدفق نقدى مستمر (ن) بعدد محدود من المدفوعات الدورية (ج) ، قابلة للتحويل فى التواريخ من (١) إلى (ن) . ومن أجل حساب القيمة الحالية لهذا العائد السنوى ، فإنه يتم خصم المدفوعات المستقبلية بقيمة المعدل الدورى للفائدة (م) باستخدام المعادلة التالية :

$$\text{القيمة الحالية (ج)} = \frac{١}{(م)} \times [\frac{١}{(١ + م)^ن} - ١]$$

لذلك ، فإن القيمة الحالية لمدفوعات الفائدة لـ ٢.٠٠٠ تكون كالتالى :

$$[٠,٠٦ \div ٢.٠٠٠] \times [-١] + [٥(١,٠٦ \div ١)] = ٨.٤٢٥ \text{ جنيه}$$

وهذا يعادل لمبلغ القيم الحالية لخمس مدفوعات مستقلة بذاتها ٢.٠٠٠ جنيه وذلك كما يلى :

جنيه	
١.٨٨٧	القيمة الحالية لمدفوعات الفائدة فى ٣١ ديسمبر ٢٠٠٩ = $١,٠٦ \div ٢.٠٠٠$
١.٧٨٨	القيمة الحالية لمدفوعات الفائدة فى ٣١ ديسمبر ٢٠١٠ = $٢(١,٠٦) \div ٢.٠٠٠$
١.٦٧٩	القيمة الحالية لمدفوعات الفائدة فى ٣١ ديسمبر ٢٠١١ = $٣(١,٠٦) \div ٢.٠٠٠$
١.٥٨٤	القيمة الحالية لمدفوعات الفائدة فى ٣١ ديسمبر ٢٠١٢ = $٤(١,٠٦) \div ٢.٠٠٠$
١.٤٩٥	القيمة الحالية لمدفوعات الفائدة فى ٣١ ديسمبر ٢٠١٣ = $٥(١,٠٦) \div ٢.٠٠٠$
٨.٤٢٥	الإجمالى

و هناك طريقة أخرى لحساب ذلك وهى استخدام جدول للقيمة الحالية للدفعات السنوية العادية عن خمس فترات ، ومعدل فائدة قيمته ٦% للفترة . (ويمكن العثور على مثل هذه الجداول بسهولة على شبكة المعلومات الدولية " الانترنت") . ويبلغ معامل القيمة الحالية ٤,٢١٢٤ و بضرب ذلك المعامل فى المدفوعات السنوية لـ ٢٠٠٠ جنيه تنتج القيمة الحالية ٨ ٤٢٥ جنيه

Hitz Training Academy

قسم (٢٣)

الإيراد

نطاق هذا القسم

٢٣-١ يطبق هذا القسم فى المحاسبة عن الإيراد الناتج عن المعاملات والأحداث التالية :

- (أ) بيع سلع (سواء كانت منتجة بواسطة المنشأة بغرض البيع أو مشتراة بغرض إعادة بيعها) .
- (ب) تقديم خدمات.
- (ج) عقود الإنشاءات والتي تكون فيها المنشأة هى المقاول .
- (د) استخدام الغير لأصول المنشأة مما يتولد عنه عائد أو إتاوات أو توزيعات أرباح .

٢٣-٢ تتناول أقسام أخرى من هذا المعيار الإيرادات وعناصر الدخل الأخرى التالية والناجمة عن بعض المعاملات أو الأحداث:

- (أ) اتفاقيات التأجير (راجع القسم (٢٠) " عقود التأجير ").
- (ب) توزيعات الأرباح أو عناصر الدخل الأخرى الناتجة عن الاستثمارات التي يتم المحاسبة عنها بطريقة حقوق الملكية (راجع القسم (١٤) " الاستثمارات في شركات شقيقة " و القسم (١٥) " الاستثمارات في المشروعات المشتركة ").
- (ج) التغير في القيمة العادلة للأصول والالتزامات المالية أو التصرف فيها (راجع القسم (١١) " الأدوات المالية الأساسية " ، والقسم (١٢) " إصدارات الأدوات المالية أخرى ").
- (د) ملغاة.
- (هـ) الاعتراف الأولى والتغير في القيمة العادلة للأصول الحيوية المتعلقة بالأنشطة الزراعية (راجع القسم (٣٤) " الأنشطة المتخصصة ").
- (و) الاعتراف الأولى بالإنتاج الزراعي (راجع القسم (٣٤)).

قياس الإيراد

٢٣-٣ على المنشأة أن تقيس قيمة الإيراد بالقيمة العادلة للمقابل المحصل أو المستحق للمنشأة ، مع الأخذ في الاعتبار قيمة ما تسمح به المنشأة من خصم تجارى أو خصم تعجيل الدفع أو خصم الكمية .

٢٣-٤ على المنشأة أن تعترف فقط ضمن الإيراد بإجمالي التدفقات الداخلة من المنافع الاقتصادية التي تم استلامها فعلاً أو تلك المستحقة للمنشأة ، ولا يعتبر إيراداً المبالغ المحصلة لحساب طرف آخر مثل ضرائب المبيعات، والضرائب على البضائع والخدمات ، وضرائب القيمة المضافة. وفي حالة عمليات الوكالة ، يتمثل إيراد المنشأة في قيمة العمولة فقط . وعلى ذلك فإن المبالغ المحصلة بالنيابة عن الموكل لا تعتبر إيراداً للمنشأة .

الدفع المؤجل

٢٣-٥ عندما يؤجل التدفق الداخل من النقدية أو ما في حكمها ، وعندما يتضمن الاتفاق في جوهره عملية تمويل فيتم قياس القيمة العادلة للمقابل بالقيمة الحالية لكافة المتحصلات المستقبلية محسوبة على أساس معدل العائد الحكى .

وتنشأ معاملة التمويل على سبيل المثال عندما ، تمنح المنشأة ائتماناً للمشتري بدون عائد، أو قد تقبل من المشتري ورقة قبض بعائد يقل عن معدل العائد الساري بالسوق كمقابل للبضاعة المباعة. ويعرف معدل العائد الحكى بأنه ذلك المعدل الذى يمكن تحديده بصورة أوضح وفقاً لأى من الطريقتين التاليتين :

(أ) معدل العائد السائد على أداة مماثلة يتمتع مصدرها بنفس التقييم الائتماني.

أو (ب) معدل العائد المستخدم لخصم القيمة الاسمية لأداة الوفاء للوصول لسعر البيع النقدي الحالي للسلع أو الخدمات.

و يعترف بالفرق بين القيمة الحالية لكافة المتحصلات المستقبلية والقيمة الاسمية للمقابل كإيرادات فوائد (عوائد) طبقاً للفقرتين "٢٣-٢٨" و "٢٣-٢٩" وطبقاً للقسم (١١) .

تبادل السلع أو الخدمات

٢٣-٦ على المنشأة ألا تعترف بالإيراد فى حالة:

(أ) تبادل السلع أو الخدمات ذات الطبيعة والقيم المتماثلة.

أو (ب) تبادل السلع أو الخدمات ذات الطبيعة والقيم المختلفة إلا أن المعاملة تفتقد الجوهر التجاري.

٢٣-٧ تعترف المنشأة بالإيراد عندما يتم بيع سلع أو تقديم خدمات في عملية تبادل مقابل سلع أو خدمات ذات طبيعة وقيم مختلفة في معاملة ذات جوهر تجاري ، وفي هذه الحالة تقاس المعاملة :

(أ) بالقيمة العادلة للسلع أو الخدمات المستلمة بعد تعديلها بأي تحويلات لنقدية أو ما في حكمها .

أو (ب) فى حالة عدم إمكانية قياس القيمة العادلة للسلع أو الخدمات المستلمة بدرجة يعتمد عليها ، فيقاس الإيراد بالقيمة العادلة للسلع أو الخدمات المقدمة بعد تعديلها بأي تحويلات لنقدية أو ما في حكمها.

أو(ج) فى حالة عدم إمكانية قياس القيمة العادلة سواء للأصل المستلم أو الأصل المقدم بدرجة يعتمد عليها ، فيقاس الإيراد فى هذه الحالة باستخدام القيمة الدفترية للأصل المقدم بعد تعديله بأي تحويلات لنقدية أو ما فى حكمها .

تحديد المعاملات التى تدر إيراداً

٢٣-٨ وفقاً لهذا القسم يتم تطبيق شروط الاعتراف بالإيراد بالنسبة لكل معاملة من المعاملات على حدة ، وفى بعض الحالات يكون من الضروري تطبيق شروط الاعتراف هذه على المفردات المكونة للمعاملة الواحدة بصورة مستقلة وذلك لإظهار جوهر المعاملة. فعلى سبيل المثال ، إذا تضمن سعر بيع أحد المنتجات مبلغاً محدداً كمقابل لخدمات مستقبلية ، فإنه يجب تأجيل إدراج هذا المبلغ كإيراد وتسجيله على مدار فترة تقديم الخدمات المستقبلية . وعلى العكس ، فإنه يجب تطبيق شروط الاعتراف على اثنتين أو أكثر من المعاملات معاً إذا كانت هذه المعاملات مرتبطة ببعضها البعض بالشكل الذى يجعل الأثر التجارى لها لا يمكن تفهمه بدون الرجوع إلى مجموعة هذه المعاملات . على سبيل المثال ، قد تقوم المنشأة ببيع سلع وفى نفس الوقت تعقد اتفاقاً مستقلاً لإعادة شراء هذه السلع فى تاريخ لاحق مما يترتب عليه انعدام أثر جوهر المعاملة.

٢٣-٩ فى بعض الأحيان وكجزء من عمليات البيع قد تقوم المنشأة بمنح عملائها منحة ولاء ، بشكل يمكن هؤلاء العملاء من استخدام هذه المنحة مستقبلاً فى الحصول على سلع أو خدمات مجانية أو بسعر مخفض . فى مثل تلك الحالات ووفقاً للفقرة "٢٣-٨" فإنه يتم المحاسبة عن تلك المنحة باعتبارها مفردة مستقلة من مفردات عملية البيع المبدئية. ويتم توزيع القيمة العادلة للمقابل المحصل أو المستحق للمنشأة فيما يتعلق بعملية البيع بين قيمة المنحة وبين المكونات الأخرى المكونة لعملية البيع. ويقاس المقابل الموزع على هذه المنحة بالاسترشاد بقيمتها العادلة - وهو ما يعنى على سبيل المثال قيمة تلك المنحة فى حالة إمكانية بيعها بشكل منفصل.

بيع سلع

- ٢٣-١٠ يتم الاعتراف بالإيراد الناتج عن بيع سلع إذا تم توفر جميع الشروط التالية :
- (أ) قيام المنشأة بتحويل المخاطر والعوائد الأساسية لملكية السلع إلى المشتري .
 - (ب) ألا تحتفظ المنشأة بحق التدخل الإداري المستمر بالدرجة التى ترتبط عادة بالملكية ، أو الرقابة الفعالة على السلع المباعة .
 - (ج) إمكانية قياس قيمة الإيراد بطريقة يعتمد عليها.
 - (د) توفر توقع كاف عن تدفق المنافع الاقتصادية المصاحبة للمعاملة إلى المنشأة .
 - (هـ) إمكانية تحديد التكاليف التى تحملتها أو ستحملها المنشأة فيما يتعلق بالمعاملة بدرجة يعتمد عليها.
- ٢٣-١١ يتطلب تحديد التوقيت الذى قامت فيه المنشأة بنقل المخاطر والعوائد الأساسية للملكية إلى المشتري فحص الظروف المحيطة بالمعاملة ، ففي أغلب الأحيان يتزامن نقل مخاطر وعوائد الملكية مع نقل

حق الملكية القانوني أو نقل حيازة الأصل إلى المشتري كما هو الحال في أغلب عمليات البيع بالتجزئة ، وفي حالات أخرى تنتقل مخاطر وعوائد الملكية إلى المشتري في وقت يختلف عن وقت نقل حق الملكية أو نقل حيازة الأصل له .

٢٣-١٢ لا يعترف بالإيراد إذا ما احتفظت المنشأة بمخاطر أساسية للملكية ، ومن أمثلة بعض الحالات التي قد تحتفظ فيها المنشأة بالمخاطر والعوائد الأساسية للملكية ما يلي :

(أ) عندما تستمر المنشأة في تحمل المسؤولية عن الأداء غير المرضي للأصل المباع وغير المغطى بالضمانات العادية.

(ب) عندما يتوقف تحصيل الإيراد الخاص بعملية بيع بضاعة على قيام المشتري ببيع هذه البضاعة إلى طرف ثالث.

(ج) عندما يتم شحن السلع بشرط أن يتم الاستلام بعد التركيب ، ويكون التركيب جزءاً أساسياً من العقد ولم يتم استكمال معرفته المنشأة بعد .

(د) عندما يكون للمشتري الحق في التراجع عن الشراء لسبب محدد في عقد البيع أو بدون إبداء أسباب ولا تكون المنشأة متأكدة من احتمالات رد السلع إليها.

٢٣-١٣ إذا احتفظت المنشأة بأحد المخاطر غير الأساسية للملكية ففي هذه الحالة تعتبر المعاملة عملية بيع محققة وبالتالي يعترف بالإيراد الخاص بها ، فعلى سبيل المثال قد يحتفظ البائع بحق الملكية القانوني للسلع وذلك فقط بغرض ضمان تحصيل القيمة المستحقة . وبالمثل إذا قامت المنشأة بمنح العميل حق رد قيمة السلع إذا كانت بضاعة معيبة أو لم تلق قبولا من العميل لأسباب أخرى ، ففي هذه الحالة يتم الاعتراف بالإيراد في تاريخ البيع بشرط أن يتوفر لدى المنشأة إمكانية تقدير قيمة المردودات بطريقة يعتمد عليها وفي مثل تلك الحالات تقوم المنشأة بالاعتراف بمخصص لتلك المردودات طبقاً للقسم (٢١) المخصصات و الظروف المحتملة .

تقديم خدمات

٢٣-١٤ يعترف بالإيراد الخاص بتنفيذ عملية تقديم خدمة عندما يكون من الممكن تقدير نتائجها بطريقة يعتمد عليها وذلك إلى المدى الذي تم تنفيذه من المعاملة حتى تاريخ نهاية الفترة المالية (يطلق عليها طريقة نسبة الإتمام) . ويمكن تقدير نتائج تنفيذ عملية معينة بدقة إذا توافرت كافة الشروط التالية مجتمعة :

(أ) يمكن قياس قيمة الإيراد بدرجة يعتمد عليها.

و(ب) أنه من المتوقع بشكل كبير تدفق المنافع الاقتصادية المتعلقة بالمعاملة للمنشأة .

و(ج) أنه يمكن قياس مستوى إتمام العملية في تاريخ القوائم المالية بطريقة يعتمد عليها.

و(د) أنه يمكن قياس التكاليف التي تم تكبدها في العملية وكذلك التكاليف اللازمة لإتمامها بدرجة يعتمد عليها.

وتوفر الفقرات من "٢٣-٢١" إلى "٢٣-٢٧" إرشاداً خاصاً عن كيفية تطبيق طريقة نسبة الإتمام.

٢٣-١٥ عندما يتطلب تأدية الخدمة تنفيذ عدد غير محدد من الأعمال خلال فترة محددة من الوقت ، فيتم الاعتراف بالإيراد بطريقة القسط الثابت خلال الفترة المعنية ، إلا إذا توافر الدليل بأن إحدى الطرق الأخرى تعبر بصورة أفضل عن مستوى الإتمام . وإذا كان عملاً معيناً يعد أهم الأعمال الواجب تنفيذها ، فيتم تأجيل الاعتراف بالإيراد إلى أن يتم استكمال هذا العمل الهام .

٢٣-١٦ إذا كانت المعاملة تشتمل على تأدية خدمة ولا يمكن تقدير نتائج تنفيذها بدقة ، فلا يعترف بالإيراد الخاص بها إلا إلى المدى الذي يقابل ذلك الجزء من التكاليف المتكبدة والمتوقع استردادها.

عقود الإنشاء

٢٣-١٧ عندما يمكن تقدير الناتج النهائي لعقد الإنشاء بطريقة يعتمد عليها، فإن إيرادات العقد والتكاليف المتصلة به يمكن إدراجها كإيرادات وكمصروفات على الترتيب وذلك في ضوء مستوى الإتمام الذي وصل إليه نشاط العقد في تاريخ نهاية الفترة المالية (عادة ما يطلق عليها طريقة نسبة الإتمام) . ولكي يعتمد بتقدير الناتج النهائي ، يجب أن يكون هناك تقدير يعتمد عليه لكل من مستوى إتمام العقد ، والتكاليف المتبقية للإتمام ، ومدى إمكانية تحصيل المستخلصات.

وتوفر الفقرات من "٢٣-٢١" إلى "٢٣-٢٧" إرشاداً خاصاً عن كيفية تطبيق طريقة نسبة الإتمام.

٢٣-١٨ يتم عادة تطبيق متطلبات هذا القسم بصفة مستقلة على كل عقد من عقود الإنشاءات ، ولكن في بعض الحالات يقتضى الأمر تطبيق هذا القسم على كل مكون يمكن فصله من مكونات العقد ، أو على مجموعة من العقود مجتمعة معاً وذلك من أجل إظهار جوهر هذا العقد أو مجموعة العقود هذه.

٢٣-١٩ عندما يتعلق العقد بإنشاء عدد من الأصول فإنه يجب معاملة إنشاء كل أصل على أنه عقد مستقل عندما:

- (أ) يكون هناك عروض منفصلة قد قدمت لكل أصل على حدة.
- و (ب) يكون قد تم الاتفاق والتفاوض لكل أصل على حدة ويكون من حق كل طرف من أطراف التعاقد (العميل والمقاول) قبول أو رفض هذا الجزء من العقد المرتبط بكل أصل على حدة.
- و (ج) يكون من الممكن تحديد تكلفة وإيراد كل أصل على حدة.

- ٢٠-٢٣ تعامل مجموعة العقود سواء كانت مع عميل واحد أو مع عدد من العملاء على أنها عقد واحد عندما:
- (أ) يكون قد تم الاتفاق والتفاوض لمجموعة العقود وكأنها عقد متكامل أو وحدة واحدة.
- و(ب) تكون العقود مرتبطة ومتداخلة وكأنها في حقيقتها عملية واحدة ذات هامش ربح اجمالى.
- و (ج) يتم تنفيذ العقود المختلفة في ذات الوقت (على التوازي) أو في ترتيب زمني مستمر الواحد تلو الآخر.

اتفاقيات إنشاء العقارات

٢٠-٢٣ تقوم المنشأة التي تتولى إنشاء عقار بمعرفتها أو من خلال مقاولي الباطن - وتدخل في اتفاق مع واحد أو أكثر من المشترين قبل استكمال البناء - بالمحاسبة عن تلك الاتفاقية باعتبارها بيع خدمات ويمكنها استخدام طريقة نسبة الإتمام عندما:

(أ) يكون المشتري قادراً على تحديد العناصر الرئيسية للتصميم الخاص بالعقار قبل بداية الإنشاء و/أو تحديد التغييرات الرئيسية فى الإنشاءات بمجرد أن يصبح الإنشاء فى مرحلة التنفيذ (سواء استخدم هذا الحق أم لا).

أو (ب) يقوم المشتري باقتناء وتوريد مواد البناء بينما تقوم المنشأة بخدمات الإنشاء فقط.

٢٠-٢٣ ب في حالة أن تكون المنشأة مطالبة بتأدية الخدمات وتوريد مواد البناء معاً للوفاء بالالتزامات المتفق عليها بتسليم العقار إلى المشتري، فيتم المحاسبة عن الاتفاق على أنه بيع سلع. وفي هذه الحالة لا يكون للمشتري حق السيطرة كما أنه لا يحتفظ بالمخاطر والعوائد الأساسية لملكية الأعمال تحت التنفيذ في حالتها الرهنة خلال عملية التنفيذ ، وعليه فيتم تحويل تلك المخاطر والعوائد فقط عند تسليم العقار بعد اكتماله إلى المشتري.

طريقة نسبة الإتمام

٢١-٢٣ تستخدم هذه الطريقة للاعتراف بالإيراد من تقديم خدمات (راجع الفقرات من "٢٣-١٤" إلى "٢٣-١٦") ومن عقود الإنشاءات (راجع الفقرات من "٢٣-١٧" إلى "٢٣-٢٠"). وعلى المنشأة مراجعة تقدير الإيرادات والتكاليف وتعديل تلك التقديرات - إذا لزم الأمر - طالما أن هناك تقدماً في مستوى إتمام تقديم الخدمة أو عقد الإنشاء.

٢٢-٢٣ يتم تحديد مستوى إتمام الخدمة أو عقد الإنشاء باستخدام طرق مختلفة . وعلى المنشأة أن تستخدم الطريقة التي تعمل على قياس كمية ما تم إنجازه من العمل بطريقة يعتمد عليها وطبقاً لطبيعة العقد. ومن هذه الطرق:

(أ) نسبة التكلفة المنفقة على العمل المنجز حتى تاريخه إلى إجمالي التكاليف المقدرة الإجمالية للعقد. وعندما يتم تحديد مستوى الإتمام بالاعتماد على ما تم تحمله من تكاليف العقد حتى تاريخه ، فإن

تلك التكاليف المنفقة يجب ألا تتضمن التكاليف المرتبطة بالأنشطة المستقبلية مثل المواد أو المدفوعات المقدمة.

(ب) حصر الأعمال المنفذة.

(ج) الانتهاء فعلياً من جزء من أعمال الخدمة أو عقد المقاول .

ولا تعكس عادة الدفعات الدورية من العملاء والدفعات المحصلة مقدماً منهم مستوى العمل المنجز فعلياً.

٢٣-٢٣ تعترف المنشأة بالتكاليف التي تتعلق بنشاط مستقبلي للخدمة أو لعقد الإنشاء مثل المواد والمدفوعات المقدمة كأصول عندما يكون من المحتمل استرداد تكلفتها .

٢٣-٢٤ على المنشأة الاعتراف بالتكاليف التي لن يمكن تغطيتها أو استردادها كمصروفات فوراً .

٢٣-٢٥ عندما يكون من غير الممكن تقدير نتيجة عقد الإنشاءات بطريقة يعتمد عليها يتم:

(أ) الاعتراف بالإيرادات في حدود تكاليف العقد المنفقة فقط والتي يكون من المتوقع استردادها.

و (ب) إثبات كافة تكاليف العقد كمصروفات في الفترة التي أنفقت فيها.

٢٣-٢٦ عندما يكون هناك احتمال أن تزيد إجمالي التكلفة المتوقعة لعقد الإنشاء عن إجمالي الإيرادات المتوقعة منه يجب إثبات الخسارة المتوقعة كمصروف فوراً وذلك مقابل تكوين مخصص للعقود المحملة بخسارة (راجع القسم (٢١)).

٢٣-٢٧ في حالة ظهور شك في إمكانية تحصيل أي مبالغ سبق إدراجها كإيرادات للعقد ، يتم إدراج المبلغ المشكوك في تحصيله كمصروف بدلاً من اعتباره تخفيضاً لقيمة إيرادات العقد.

العوائد والإتاوات وتوزيعات الأرباح

٢٣-٢٨ تعترف المنشأة بالإيراد الناتج عن استخدام الغير لمواردها والتي ينتج عنها عوائد وإتاوات وتوزيعات أرباح في ضوء ما جاء بالفقرة "٢٣-٢٩" إذا توافر الشرطان التاليان:

(أ) يكون من المتوقع بشكل كبير تدفق المنافع الاقتصادية المصاحبة للمعاملة إلى المنشأة.

و(ب) يمكن قياس مبلغ الإيراد بشكل يعتمد عليه.

٢٣-٢٩ يعترف بالإيراد وفقاً للأسس التالية :

(أ) العوائد - يعترف بها باستخدام معدل العائد الفعلي مع الأخذ في الاعتبار الفترة الزمنية كما هو موضح في الفقرات من "١١-١٥" إلى "١١-٢٠".

(ب) الإتاوات - على أساس مبدأ الاستحقاق وطبقاً لشروط العقد.

(ج) توزيعات الأرباح - يتم الاعتراف بها في الفترة التي يصدر لحاملي الأسهم الحق في تحصيل مبالغ هذه التوزيعات .

الإفصاح

إفصاحات عامة عن الإيراد

٢٣-٣٠ على المنشأة أن تفصح عن الآتي:

(أ) السياسات المحاسبية المتبعة للاعتراف بالإيراد بما فيها الطريقة المستخدمة لتحديد مستوى الإلتزام للعمليات التي تشمل تأدية خدمات.

(ب) توزيع الإيراد المعترف به خلال الفترة على العناصر الأساسية المكونة له بما يتضمن - كحد أدنى - الإيراد الناتج مما يلي :

(١) بيع سلع

(٢) تأدية خدمات

(٣) عوائد

(٤) إتاوات

(٥) توزيع الأرباح

(٦) عمولات

(٧) منح حكومية

(٨) أي أنواع إيرادات أخرى هامة

الإفصاح عن الإيراد الناتج عن عقود الإنشاءات

٢٣-٣١ على المنشأة أن تفصح عما يلي :

(أ) قيمة إيرادات العقود التي تم الاعتراف بها كإيرادات عن الفترة.

(ب) الطرق المستخدمة لتحديد إيرادات العقود التي تم الاعتراف بها ضمن إيرادات الفترة.

(ج) الطرق المستخدمة في تحديد مستوى الإلتزام للعقود تحت التنفيذ.

٢٣-٣٢ - على المنشأة أن تعرض ما يلي:

(أ) إجمالي المبالغ المستحقة على العملاء عن أعمال العقد كأصل ضمن الأصول.

(ب) إجمالي المبالغ المستحقة للعملاء عن أعمال العقد كالتزام ضمن الالتزامات.

ملحق قسم (٢٣)

أمثلة على الاعتراف بالإيراد وفقاً للمبادئ الواردة في القسم (٢٣)

يرافق هذا الملحق القسم (٢٣) إلا أنه لا يمثل جزءاً منه. ويوفر هذا الملحق إرشادات عن كيفية تطبيق متطلبات القسم (٢٣) في الاعتراف بالإيراد .

٢٣-١ تركز الأمثلة التالية على أوجه معينة للمعاملات وبالتالي فهي لا تتناول كافة العوامل التي قد تؤثر على الاعتراف بالإيراد. وبوجه عام تفترض هذه الأمثلة أنه يمكن قياس قيمة الإيراد بشكل يعتمد عليه، وأنه من المتوقع بدرجة كبيرة تدفق المنافع الاقتصادية إلى المنشأة، وأنه يمكن كذلك قياس التكاليف التي تم تكبدها أو التي سيتم تكبدها بدرجة يعتمد عليها.

بيع سلع

٢٣-٢ ملغاة .

مثال (١) البيع بإصدار فواتير دون تسليم السلع للعميل: في هذه الحالة يتم تأجيل تسليم السلع المبيعة للمشتري بناء على طلبه مع نقل ملكيتها إليه وموافقة على ما جاء بالفواتير المصدرة .

٢٣-٣ يتم الاعتراف بالإيراد في مثل هذه الحالات حينما تنتقل الملكية للمشتري ، مع مراعاة ما يلي :

(أ) أن التسليم متوقع حدوثه بشكل كبير .

و(ب) أن السلعة متاحة لدى البائع وأنها محددة وجاهزة لتسليمها للمشتري وقت الاعتراف بالبيع.

و (ج) وجود تعليمات محددة من المشتري بتأجيل التسليم.

و(د) أن شروط الدفع العادية مطبقة.

ولا يتحقق الإيراد إذا كان هناك مجرد نية لاقتناء أو تصنيع السلع عند حلول تاريخ التسليم .

مثال (٢) شحن السلع مع خضوعها لشروط : (التركيب والفحص)

٢٣-٤ يتم الاعتراف بالإيراد عادة عندما يقبل المشتري الاستلام ويتم الانتهاء من التركيب والفحص . إلا أنه

يتم الاعتراف بالإيراد فور موافقة المشتري على الاستلام في الحالات التالية:

(أ) أن تكون عملية التركيب بسيطة بطبيعتها . فعلى سبيل المثال تركيب جهاز تليفزيون تم فحصه

بالمصنع ولا يحتاج الأمر إلا إلى إخراجها من العبوة وتوصيله بالطاقة الكهربائية والإيرال.

أو (ب) أن الفحص لا يتم إلا بغرض التحديد النهائي للأسعار التعاقدية مثل توريد الحديد الخام أو السكر

أو القطن .

مثال (٣) شحن السلع مع خضوعها لشروط: (القبول عندما يتمتع المشتري بحق رد السلع)

٢٣-٥ إذا كانت هناك حالة من عدم التأكد بشأن احتمال رد البضائع ، يعترف البائع بالإيراد فقط عندما يكون المشتري قد قبل الشحنة رسمياً أو أنه قد تم تسليم السلع فعلياً وانتهت فترة حق المشتري في الرفض.

مثال (٤) شحن السلع مع خضوعها لشروط: (مبيعات الأمانة حيث يتعهد المستلم (المشتري) ببيع السلع لحساب المرسل (البائع))

٢٣-٦ لا يقوم المرسل في هذه الحالة بالاعتراف بالإيراد حتى يتم بيع البضائع بواسطة المستلم إلى طرف ثالث.

مثال (٥) شحن السلع مع خضوعها لشروط: (الدفع عند تسليم المبيعات)

٢٣-٧ يتم الاعتراف بالإيراد عند إتمام تسليم البضائع للمشتري واستلام البائع أو وكيله لقيمة البضائع نقداً.

مثال (٦) مبيعات التسيط المسبق : والتي بموجبها لا يتم تسليم السلعة المباعة إلى المشتري إلا عند قيامه بسداد آخر قسط من قيمتها وذلك في حالة البيع باستخدام عدد من الأقساط

٢٣-٨ يتم الاعتراف بالإيراد الناتج عن مثل هذه المبيعات عند تسليم السلع للمشتري . ومع هذا إذا كانت الخبرة السابقة تشير إلى أن معظم هذه المبيعات تتم بصورة دائمة ومستمرة فإنه يمكن الاعتراف بالإيراد عندما يتم استلام دفعة جوهرية من تحت حساب البيع بشرط أن تكون البضاعة متاحة لدى البائع ومحددة وجاهزة لتسليمها للمشتري.

مثال (٧) الطلبات التي يتم مقدماً تحصيل ثمنها كلياً أو جزئياً وتكون السلع غير موجودة فعلاً بالمخازن في الوقت الراهن لكونها على سبيل المثال لم تصنع بعد أو لأنها سوف ترسل مباشرة إلى المشتري من طرف ثالث

٢٣-٩ لا يتم الاعتراف بالإيراد إلا عندما يتم تسليم السلع للمشتري.

مثال (٨) اتفاقيات البيع مع إعادة الشراء (بخلاف معاملات المبادلة) حيث يتفق البائع عند البيع على إعادة شراء نفس السلع في تاريخ لاحق ، أو يكون للبائع الحق في طلب إعادة شراء السلع ، أو يكون للمشتري الحق في الاختيار في طلب البائع بإعادة شراء السلع

٢٣-١٠ في حالة اتفاقية البيع مع إعادة الشراء للأصل بخلاف الأصل المالي فإنه يجب تحليل ودراسة بنود الاتفاقية لتحديد ما إذا كانت مخاطر وعوائد الملكية قد تم نقلها جوهرياً إلى المشتري ، فإذا تم التأكد من نقل تلك المخاطر للمشتري يعترف البائع بالإيراد.

أما إذا تبين أن البائع ما زال يحتفظ بمخاطر وعوائد الملكية رغم انتقال حق الملكية القانوني إلى المشتري فإن المعاملة تعد بمثابة اتفاقية تمويل لا ينتج عنها إيراد.

يراعى في اتفاقية البيع مع إعادة الشراء للأصل المالي تطبيق القسم (١١)

مثال (٩) المبيعات لأطراف وسيطة مثل الموزعين أو الوكلاء أو آخرين لإعادة البيع

١١-٢٣ يتم الاعتراف بالإيراد الناتج عن هذه المبيعات عادة عندما يتم انتقال مخاطر وعوائد الملكية . ومع ذلك إذا كان المشتري يعمل كوكيل للبائع عندئذ يتم معالجة المعاملة كبضاعة أمانة.

مثال (١٠) الاشتراكات فى النشرات والبند المشابهة

١٢-٢٣ إذا تساوت قيمة المواد المراد الاشتراك فيها في كل فترة فيتم الاعتراف بالإيراد بطريقة القسط الثابت على مدار الفترة التي يغطيها الاشتراك. أما إذا اختلفت قيمة المواد من فترة لأخرى فإنه يتم الاعتراف بالإيراد طبقاً للقيمة البيعية للمواد المرسله بالنسبة إلى إجمالي قيمة المبيعات المقدرة لكل المواد التي يغطيها الاشتراك.

مثال (١١) المبيعات التي يتم تحصيل مقابلها على أقساط

١٣-٢٣ يتم الاعتراف بسعر البيع بدون العوائد كإيراد في تاريخ البيع . ويكون سعر البيع هو القيمة الحالية للمقابل ويتم تحديدها بخصم قيمة الأقساط المستحقة باستخدام سعر الفائدة الحكى. ويتم الاعتراف بالعوائد كإيراد باستخدام سعر الفائدة الفعال .

مثال (١٢) اتفاقيات إنشاء العقارات

١٤-٢٣ تقوم المنشأة التي تتولى إنشاء عقار بمعرفتها أو من خلال مقاولي الباطن - وتدخل في اتفاق مع واحد أو أكثر من المشتريين قبل استكمال البناء - بالمحاسبة عن تلك الاتفاقية باعتبارها بيع خدمات ويمكنها استخدام طريقة نسبة الإتمام عندما:

(أ) يكون المشتري قادراً على تحديد العناصر الرئيسية للتصميم الخاص بالعقار قبل بداية الإنشاء و/أو تحديد التغييرات الرئيسية فى الإنشاءات بمجرد أن يصبح الإنشاء فى مرحلة التنفيذ (سواء استخدم هذا الحق أم لا).

أو (ب) يقوم المشتري باقتناء وتوريد مواد البناء بينما تقوم المنشأة بخدمات الإنشاء فقط.

١٥-٢٣ فى حالة أن تكون المنشأة مطالبة بتأدية الخدمات وتوريد مواد البناء معاً للوفاء بالالتزامات المتفق عليها بتسليم العقار إلى المشتري، فيتم المحاسبة عن الاتفاق على أنه بيع سلع. وفي هذه الحالة لا يكون للمشتري حق السيطرة كما أنه لا يحتفظ بالمخاطر والعوائد الأساسية لملكية الأعمال تحت التنفيذ في حالتها الراهنة خلال عملية التنفيذ ، وعليه فيتم تحويل تلك المخاطر والعوائد فقط عند تسليم العقار بعد اكتماله إلى المشتري.

مثال (١٣) البيع مع منح العملاء لمنحة الولاء

١٦-٢٣ إذا قامت المنشأة ببيع منتج (أ) بسعر ١٠٠ جنيه وتم منح المشتريين للمنتج (أ) منحة ولاء والتي يتم بموجبها منحهم إمكانية شراء المنتج (ب) بسعر ١٠ جنيهات وكان سعر البيع المعتاد للمنتج (ب) ١٨ جنيه وقدّرت المنشأة أن ٤٠% من المشتريين للمنتج (أ) سوف يستخدموا حق منحة الولاء لشراء المنتج (ب) مقابل ١٠ جنيه ، وعلى فرض أن السعر المعتاد للمنتج (أ) بعد الأخذ فى الاعتبار الخصومات التي تقدم عادة والتي لم تصبح متاحة خلال هذا العرض هو ٩٥ جنيه .

١٧-٢٣ القيمة العادلة للمنحة هي ٤٠% × (١٨ جنيه - ١٠ جنيه) = ٣,٢٠ جنيه .

بناءً على ما سبق تقوم المنشأة بتوزيع إجمالي الإيرادات البالغة ١٠٠ جنيه بين المنتج (أ) ومنحة الولاء باستخدام القيم العادلة لكل منهم البالغتين ٩٥ جنيه و ٣,٢٠ جنيه على الترتيب .
وعليه فإن:

إيراد المنتج (أ) = ١٠٠ جنيه × [٩٥ جنيه ÷ (٩٥ جنيه + ٣,٢ جنيه)] = ٩٦,٧٤ جنيه.

إيراد المنتج (ب) = ١٠٠ جنيه × [٣,٢ جنيه ÷ (٩٥ جنيه + ٣,٢ جنيه)] = ٣,٢٦ جنيه .

تقديم خدمات

مثال (١٤) أتعاب التركيب

١٨-٢٣ يتم الاعتراف بأتعاب التركيب كإيراد بقدر مستوى إتمام التركيب إلا إذا كان التركيب يمثل جزءاً عرضياً غير مؤثر ضمن عملية بيع منتج ، فعندئذ يتم الاعتراف بأتعاب التركيب كإيراد عند بيع السلع.

مثال (١٥) أسعار المنتجات التي تتضمن أتعاب خدمات

١٩-٢٣ عندما يتضمن سعر بيع منتج معين قيمة محددة كمقابل لخدمات لاحقة (مثل: خدمة ما بعد البيع، تحسين برامج الحاسب الآلي) فإنه يتم ترحيل هذه القيمة ويعترف بها كإيراد على مدار الفترة التي سيتم تنفيذ الخدمة خلالها. ويكون المبلغ المرحل هو ذلك المبلغ الذي يغطي التكاليف المتوقعة لتأدية الخدمات موضوع الاتفاق بالإضافة إلى ربح مناسب عن هذه الخدمات.

مثال (١٦) عمولات الإعلان

٢٠-٢٣ يتم الاعتراف بعمولات الوسائل المرئية والمسموعة كإيراد عند ظهور الإعلانات المطلوبة للجمهور. أما عمولات الإنتاج فيتم الاعتراف بها بقدر مستوى إتمام عملية الإنتاج المطلوبة.

مثال (١٧) عمولات وكالات التأمين

٢١-٢٣ عمولات وكالات التأمين المستلمة أو المستحقة والتي لا تتطلب تأدية خدمات لاحقة من الوكيل، يعترف بها الوكيل كإيراد عند تاريخ البداية الفعلية للبوليصة أو في تاريخ تجديدها. أما إذا كان من المتوقع أن يقوم الوكيل بتأدية خدمات لاحقة خلال فترة سريان الوثيقة فيتم تأجيل قيمة العمولة أو جزء منها والاعتراف بها كإيراد على مدار فترة سريان البوليصة .

مثال (١٨) رسوم الدخول

٢٢-٢٣ يتم الاعتراف بالإيراد الناتج عن العروض الفنية والحفلات والمناسبات الخاصة الأخرى عند حدوثها. فإذا تم بيع اشتراكات لعدد من الأحداث فإنه يتم توزيع الرسوم على كل حدث بالطريقة التي تعكس مدى تأدية الخدمات في كل حدث.

مثال (١٩) رسوم التعليم

٢٣-٢٣ يتم الاعتراف بالإيراد الخاص برسوم التعليم على مدار فترة الدراسة التي تغطيها الرسوم.

مثال (٢٠) رسوم الدخول و العضوية

٢٣-٢٤ يعتمد الاعتراف بالإيراد على طبيعة الخدمات المؤداة . فإذا كانت الرسوم تسمح بالعضوية فقط بينما يتم سداد قيمة باقي الخدمات أو المنتجات الأخرى على حدة، أو إذا كان هناك رسوم اشتراك سنوية مستقلة فإنه يتم الاعتراف بالإيراد الناتج عن هذه الرسوم عندما لا يكون هناك شك بدرجة كبيرة في إمكانية تحصيل هذه الرسوم.

أما إذا كانت الرسوم تعطى الحق للمشارك في الحصول على خدمات أو نشرات خلال فترة الاشتراك أو شراء بضائع أو خدمات بأسعار تقل عن تلك الأسعار المستخدمة لغير المشتركين فإنه يتم الاعتراف بالإيراد على أساس يعكس توقيت وطبيعة وقيمة المنافع المقدمة.

رسوم الامتياز

٢٣-٢٥ قد تغطي رسوم الامتياز التوريد الأولى واللاحق للخدمات والمعدات وكذلك أصول ملموسة أخرى وحقوق معرفة. وبالتالي فإنه يتم الاعتراف برسوم الامتياز كإيراد بالطريقة التي تعكس الغرض الذي تم فرض هذه الرسوم من أجله.

وقد تكون الطرق التالية مناسبة بشكل عام للاعتراف بهذه الرسوم:

مثال (٢١) رسوم الامتياز : توريد معدات و أصول ملموسة أخرى

٢٣-٢٦ يعترف مانح الامتياز بالقيمة العادلة للأصول المباعة كإيراد عندما يتم تسليم الأصول أو انتقال حق الملكية.

مثال (٢٢) رسوم الامتياز : توريد خدمات أولية أو لاحقة

٢٧-٢٣ يعترف مانح الامتياز بالرسوم الخاصة بتقديم خدمات مستمرة سواء كانت جزءاً من الرسوم المبدئية أو كانت رسوماً مستقلة كإيراد عندما يتم تأدية الخدمات المتعلقة بها. وإذا كانت الرسوم المستقلة لا تغطي تكلفة الخدمات المستمرة مع تحقيق ربح معقول عن هذه الخدمات - يتم تأجيل جزء من الرسوم المبدئية يكفي لتغطية تكلفة الخدمات المستمرة وتحقيق ربح معقول والاعتراف به كإيراد على مدار تأدية تلك الخدمات.

٢٨-٢٣ قد يلتزم مانح الامتياز بموجب اتفاقيات الامتياز بتوريد معدات أو مخزون أو أصول ملموسة أخرى بأسعار تقل عن الأسعار التي يبيع بها للآخرين أو بأسعار لا تكفي لتحقيق ربح معقول عن تلك المبيعات ، في هذه الحالات فإن جزءاً من الرسوم المبدئية - يكفي لتغطية التكاليف المقدرة التي تجاوز هذا السعر وكذلك لتحقيق ربح معقول عن هذه المبيعات - يتم تأجيله والاعتراف به كإيراد على مدار الفترة التي غالباً ما يتاجر خلالها السلع إلى الحاصل على الامتياز.

ويتم الاعتراف برصيد رسوم الامتياز المبدئية كإيراد عندما يتم تأدية كل من الخدمات المبدئية وكذلك الالتزامات الأخرى الواجب أدائها من مانح الامتياز بشكل جوهري (مثال ذلك المساعدة في اختيار المواقع وتدريب العاملين والتمويل والإعلان) .

٢٩-٢٣ تعتمد الخدمات المبدئية والالتزامات الأخرى في اتفاقيات الامتياز لمنطقة جغرافية على عدد المنافذ البيعية للمنشأة في هذه المنطقة . وفي هذه الحالة فإن الرسوم المتعلقة بالخدمات المبدئية يتم الاعتراف بها كإيراد بنسبة عدد المنافذ البيعية التي تكون الخدمات المبدئية المتعلقة بها شبه مكتملة .

٣٠-٢٣ إذا كانت الرسوم المبدئية تستحق السداد خلال فترة طويلة وهناك حالة كبيرة من عدم التأكد من إمكانية تحصيل كامل قيمة هذه الرسوم فإنه يتم الاعتراف بهذه الرسوم مع التحصيل النقدي لتلك الأقساط.

مثال (٢٣) رسوم الامتياز : رسوم الامتياز المستمرة

٣١-٢٣ الرسوم المفروضة مقابل استخدام حقوق دورية مستمرة ممنوحة بموجب اتفاقية أو مقابل خدمات أخرى مقدمة خلال فترة الاتفاقية، يتم الاعتراف بها كإيراد مع تأدية الخدمات أو استخدام تلك الحقوق.

مثال (٢٤) رسوم الامتياز :عمليات الوكالة

٣٢-٢٣ قد تتم معاملات بين مانح الامتياز والحاصل عليه وتتضمن في جوهرها أن يعمل مانح الامتياز كوكيل للحاصل على الامتياز . فعلى سبيل المثال قد يقوم مانح الامتياز بطلب التوريدات والتنسيق لتسليمها للحاصل على الامتياز بدون تحقيق أرباح ، فإن مثل هذه المعاملات لا ينشأ عنها إيراد.

مثال (٢٥) الرسوم الخاصة بتطوير برامج الحاسب الآلي المستخدمة

٢٣-٣٣ يتم الاعتراف بالإيراد الناتج عن الرسوم المتعلقة بتطوير برامج الحاسب الآلي المستخدمة في ضوء مستوى إتمام عملية التطوير و يتضمن فترة الانتهاء من الخدمات بنظام خدمة ما بعد التسليم.

العوائد والإتاوات وتوزيعات الأرباح

مثال (٢٦) رسوم التراخيص والإتاوات

٢٣-٣٤ يعترف مانح الترخيص عادة بالرسوم والإتاوات المدفوعة مقابل استخدام أصول المنشأة (مثل: العلامات التجارية، براءات الاختراع، برامج الحاسب الآلي، حقوق الطبع ، النسخ الأصلية للتسجيلات، أفلام الصور المتحركة) وذلك في ضوء جوهر الاتفاقيات الخاصة بها . ولأغراض التطبيق العملي فإنه يمكن الاعتراف بالرسوم والإتاوات بطريقة القسط الثابت على مدار فترة التعاقد. مثال ذلك: عندما يحق للمرخص له استخدام تكنولوجيا معينة لفترة محدودة.

٢٣-٣٥ عمليات إسناد الحقوق مقابل رسوم ثابتة أو مقابل ضمانات لا تسترد بموجب عقود غير قابلة للإلغاء والتي تسمح للمرخص له باستخدام كافة هذه الحقوق بحرية ولا يكون على مانح الترخيص التزامات أخرى واجبة التنفيذ ، تعتبر هذه العمليات في جوهرها عملية بيع . ومثال ذلك: اتفاقية الترخيص لاستخدام برامج الحاسب الآلي ولا يكون على مانح الترخيص التزامات أخرى بعد التسليم. ومثال آخر: منح الحق في عرض أفلام الصور المتحركة في الأسواق ولا يكون لمانح الترخيص أي رقابة على الموزع كما لا يتوقع الحصول على إيرادات من حصة منفذ بيع التذاكر . في مثل هذه الحالات يتم الاعتراف بالإيراد في وقت البيع .

٢٣-٣٦ وفي بعض الحالات يتوقف تحصيل رسوم الترخيص أو الإتاوة على وقوع أحداث مستقبلية. في مثل هذه الحالات يتم الاعتراف بالإيراد الخاص بها فقط عندما يكون هناك احتمال كبير بأن الرسوم أو الإتاوة سيتم تحصيلها وغالباً ما يتوفر هذا الاحتمال عند وقوع الأحداث المستقبلية المنتظرة.

قسم (٢٤)

المنح الحكومية

نطاق هذا القسم

٢٤-١ يطبق هذا القسم في المحاسبة عن كافة المنح الحكومية . وتعرف المنح الحكومية بأنها مساعدات حكومية في صورة تحويل موارد اقتصادية إلى منشأة معينة في مقابل التزام المنشأة سواء في الماضي أو في المستقبل بتنفيذ شروط معينة تتعلق بالأنشطة التي تمارسها.

٢٤-٢ لا تتضمن المنح الحكومية :

- المساعدات الحكومية التي لا يمكن تحديد قيمة لها بطريقة معقولة.
- المعاملات مع الحكومة التي لا يمكن تمييزها عن المعاملات التجارية العادية للمنشأة .

٢٤-٣ لا يتناول هذا القسم المساعدات الحكومية المقدمة إلى منشأة في شكل مزايا متاحة للمنشأة في تحديد الربح أو الخسارة الضريبية أو في تحديد الالتزام الضريبي (مثل الإعفاءات الضريبية والمزايا الضريبية للإستثمار والإهلاك المعجل و تخفيض معدلات الضريبة) . ويغطي القسم (٢٩) "ضرائب الدخل" المحاسبة عن الضرائب على الدخل .

الاعتراف و القياس

٢٤-٤ تقوم المنشأة بالاعتراف بالمنح الحكومية علي النحو التالي :

- (أ) عندما لا تفرض المنحة على المتلقى شروط أداء مستقبلي محدد يتم الاعتراف بالمنحة كإيراد عندما تصبح متحصلات المنحة مستحقة .
- (ب) عندما تلزم المنحة المتلقى بتنفيذ شروط محددة في المستقبل تعترف المنشأة بالمنحة كإيراد فقط عندما يتم تنفيذ هذه الشروط.
- (ج) المنح التي تتسلمها المنشأة قبل تحقق شروط الاعتراف بالإيراد ، يتم الاعتراف بها كالتزام لحين تنفيذ الشروط .
- (د) (يتبع أحيانا الاعتراف بقيمة المنحة و الأصل بقيمة رمزية.

٥-٢٤ تقوم المنشأة بتقدير قيمة المنح بالقيمة العادلة للأصل المستلم أو المستحق الاستلام .

الإفصاح

٦-٢٤ يجب علي المنشأة الإفصاح عن الأمور التالية المتعلقة بالمنح الحكومية :

- (أ) طبيعة ومبلغ المنح الحكومية التي تم الاعتراف بها في القوائم المالية.
- (ب) الشروط أو الإلتزامات و أية ظروف محتملة أخرى التي لم تتمكن المنشأة من الوفاء بها والمرتبطة بالمنح الحكومية التي لم يتم الاعتراف بها كإيراد .
- (ج) الإشارة إلى النماذج الأخرى للمساعدات الحكومية التي استفادت منها المنشأة بصورة مباشرة .

٧-٢٤ لأغراض الإفصاح المطلوب في الفقرة "٦-٢٤ (ج)" . تعرف المساعدات الحكومية بأنها تلك التي تقدمها الجهات الحكومية لتحقيق منفعة اقتصادية محددة لمنشأة أو عدد من المنشآت التي ينطبق عليها شروط معينة مثل تقديم الخدمات والنصائح التسويقية والفنية مجاناً، وكذلك تقديم الضمانات و القروض بدون فائدة أو بمعدلات فائدة منخفضة.

قسم (٢٥)

تكاليف الاقتراض

المبدأ الأساسي

٢٥-١ تمثل تكاليف الاقتراض المتعلقة مباشرة باقتناء أو إنشاء أو إنتاج أصل مؤهل جزءاً من تكلفة ذلك الأصل. أما تكاليف الاقتراض الأخرى فيعترف بها كمصروفات .

نطاق هذا القسم

٢٥-٢ على المنشأة تطبيق هذا القسم عند المحاسبة عن تكاليف الاقتراض.

٢٥-٣ لا يتعامل هذا القسم مع التكلفة الفعلية أو المحسوبة (الضمنية) لتكلفة حقوق الملكية بما فى ذلك حقوق ملكية الأسهم الممتازة التى لا تبوب كالتزام .

٢٥-٤ لا يتطلب من المنشأة تطبيق هذا القسم على 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 .

٢٥-٥ ملغاة .

٢٥-٦ قد تشمل تكلفة الاقتراض ما يلى :

(أ) مصروفات الفوائد محسوبة باستخدام طريقة سعر الفائدة الفعلى كما هى مشروحة فى معيار المحاسبة المصرى (٢٦) .

و(ب) ملغاة.

و(ج) ملغاة.

و(د) ملغاة.

و(هـ) فروق العملة التى تنشأ من الاقتراض بالعملة الأجنبية إلى المدى الذى تعتبر فيه تلك الفروق تعديلاً لتكلفة الفوائد.

٢٥-٧ طبقاً للظروف قد يكون أى مما يلى أصلاً مؤهلاً:

(أ) المخزون.

(ب) المصانع.

(ج) محطات توليد الطاقة .

(د) الأصول غير الملموسة .

(هـ) الاستثمارات العقارية .

ولا تعتبر أصولاً مؤهلة الأصول المالية وينود المخزون التى تصنع بصفة روتينية أو بصفة متكررة فى فترة زمنية قصيرة . كذلك لا تعتبر أصولاً مؤهلة تلك الأصول التى تكون جاهزة للاستخدام فى الأغراض المحددة لها أو البيع فى نفس تاريخ اقتنائها.

الاعتراف

٢٥-٨ 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 .

٢٥-٩ تضاف تكاليف الاقتراض المتعلقة مباشرة باقتناء أو إنشاء أو إنتاج أصل مؤهل إلى تكلفة هذا الأصل. ويتم رسملة تكاليف الاقتراض هذه ضمن تكلفة الأصل عندما يكون من المرجح أن تتسبب فى خلق منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة و تكون هناك إمكانية لقياس التكلفة بدرجة يعتمد عليها.

تكاليف الاقتراض المؤهلة للرسملة

٢٥-١٠ تكاليف الاقتراض المتعلقة مباشرة باقتناء أو إنشاء أو إنتاج أصل مؤهل هى تكاليف الاقتراض التى كان يمكن تجنبها إذا لم يتم الإنفاق على هذا الأصل. فإذا قامت المنشأة باقتراض أموال خصيصاً بغرض الحصول على أصل مؤهل يكون من السهل تحديد تكاليف الاقتراض المتعلقة مباشرة بهذا الأصل .

٢٥-١١ قد يصعب إيجاد علاقة مباشرة بين قرض معين و أصل مؤهل كما قد يصعب أيضاً تحديد الاقتراض الذى كان من الممكن تجنبه. وتظهر هذه الصعوبة على سبيل المثال عندما يكون نشاط التمويل فى المنشأة منسق مركزياً . و تظهر الصعوبة أيضاً عندما تقوم مجموعة شركات باستخدام تشكيلة من أدوات التمويل لاقتراض الأموال بمعدلات فائدة أو بأعباء متباينة ثم إعادة إقراض تلك الأموال بشروط مختلفة لشركات المجموعة . وتظهر تعقيدات أخرى من خلال استخدام تسهيلات أو قروض ممنوحة أو مرتبطة بعملات أجنبية 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 وبالتالي يصبح الحكم الشخصى أمراً مطلوباً.

٢٥-١٢ 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 تكبدها المنشأة خلال الفترة بسبب عملية الاقتراض مطروحاً منها أى إيراد تحقق من الاستثمار المؤقت للأموال المقترضة .

٢٥-١٣ قد ينتج عن ترتيبات التمويل التى تتخذها المنشأة لتمويل أحد الأصول أن تحصل المنشأة فعلاً على القرض وتكبد 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 فإنه يتم تخفيض تكلفة الاقتراض التى تم تكبدها بقيمة أى إيراد مكتسب من استثمار الأموال المقترضة .

٢٥-١٤ عندما يتم الاقتراض بصفة عامة و تستخدم الأموال المقترضة فى اقتناء أصل مؤهل لتحمل تكلفة الاقتراض ، فعلى المنشأة تحديد قيمة تكلفة الاقتراض التى يمكن رسملتها باستخدام معدل للرسملة على الإنفاق الخاص بهذا الأصل . وبحسب هذا المعدل على أساس المتوسط المرجح لتكلفة الاقتراض للمنشأة عن القروض القائمة خلال المدة وذلك بعد استبعاد القروض التى تم إبرامها تحديداً بغرض اقتناء أصل بذاته مؤهل لتحمل تكلفة الاقتراض. ويجب ألا تزيد قيمة تكلفة الاقتراض المرسملة خلال فترة ما عن قيمة تكلفة الاقتراض التى تم تكبدها خلال تلك الفترة .

٢٥-١٥ 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 .

الزيادة فى القيمة الدفترية للأصل المؤهل عن قيمته الإستردادية

٢٥-١٦ عندما تزيد القيمة الدفترية أو التكلفة الإجمالية المتوقعة للأصل المؤهل عن القيمة التى يمكن استردادها منه أو عن صافى قيمته البيعية فإنه يتم تخفيض أو استبعاد تلك الزيادة من القيمة الدفترية طبقاً لمتطلبات الأقسام الأخرى . و تحت ظروف معينة فإن قيمة التخفيض أو الاستبعاد يتم ردها مرة أخرى طبقاً لتلك الأقسام الأخرى .

بدء الرسملة

٢٥-١٧ تبدأ المنشأة فى رسملة تكاليف الإقتراض كجزء من تكاليف الأصل المؤهل فى تاريخ البدء . ويعرف تاريخ بدء الرسملة بأنه التاريخ الذى تستوفى فيه المنشأة الشروط التالية أولاً :

(أ) قامت بتكبد نفقات على الأصل.

و (ب) قامت بتكبد تكاليف إقتراض .

و (ج) قامت بالأنشطة اللازمة لإعداد الأصل للاستخدام فى الأغراض المحددة له أو بيعه .

٢٥-١٨ يتضمن 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. ويمثل متوسط القيمة الدفترية للأصل خلال الفترة - متضمناً تكاليف الاقتراض التى سبق رسملتها خلال الفترات السابقة - قياساً تقريبياً معقولاً للنفقات التى يتم تطبيق معدل الرسملة عليها خلال تلك الفترة .

٢٥-١٩ لا تقتصر الأنشطة اللازمة لإعداد أصل للاستخدام فى الأغراض المحددة أو بيعه للغير على أنشطة الإنشاء الفعلى للأصل ، و إنما تشمل أيضاً الأعمال الفنية و الإدارية السابقة على أعمال الإنشاء الفعلى، مثل الأنشطة المتعلقة بالحصول على الموافقات من الجهات المعنية قبل البدء فى أعمال الإنشاء الفعلى. ومع ذلك فإن هذه الأنشطة لا تتضمن فترات الاحتفاظ بأصل لا يتم فيها عملية إنتاج أو تطوير يغير من الحالة التى عليها الأصل ، فعلى 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.

تعليق الرسملة

٢٥-٢٠ على المنشأة التوقف عن رسملة تكاليف الاقتراض خلال الفترات التى تتعطل فيها أعمال الإنشاء الفعالة للأصل المؤهل.

٢٥-٢١ قد تتكبد المنشأة 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. فعلى سبيل المثال فإن الرسملة تستمر فى الفترات المطلوبة لنضج المخزون أو الفترات الممتدة نتيجة تأخر إنشاء كوبرى بسبب ارتفاع منسوب المياه و إذا ما كان هذا أمراً عادياً فى المنطقة الجغرافية التى ينشأ فيها الكوبرى و فى الفترة محل الإنشاء .

التوقف عن الرسملة

٢٥-٢٢ 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 .

٢٣-٢٥ يعتبر الأصل عادة معداً للاستخدام فى الأغراض المحددة له أو 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 المشتري أو المستخدم يشير هذا إلى أنه قد تم الانتهاء جوهرياً من كل الأنشطة.

٢٤-٢٥ 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 ، فيتعين 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.

٢٥-٢٥ يعتبر 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 إعدادة كاملاً قبل أن يمكن استخدام أى جزء من أجزائه .

الإفصاح

٢٦-٢٥ على المنشأة أن تفصح عما يلى :

(أ) مبلغ تكاليف الاقتراض المرسملة خلال الفترة .

و (ب) معدل الرسملة المستخدم لتحديد قيمة تكاليف الاقتراض القابلة للرسملة .

الأحكام الانتقالية

٢٧-٢٥ عندما يمثل تطبيق هذا القسم تغييراً فى السياسة المحاسبية ، على المنشأة تطبيق هذا القسم على تكاليف الاقتراض المتعلقة بالأصول المؤهلة التى يقع فيها تاريخ بدء الرسملة فى أو بعد تاريخ تطبيق هذا المعيار .

قسم (٢٦)

المدفوعات المبنية على أسهم

نطاق هذا القسم

٢٦-١ يهدف هذا القسم إلى تحديد كيفية المحاسبة عن كافة معاملات المدفوعات المبنية على أسهم ، بما في ذلك:

- (أ) معاملات المدفوعات المبنية على أسهم والتي يتم تسويتها باستخدام أدوات حقوق ملكية، والتي تحصل المنشأة بمقتضاها على سلعاً أو خدمات في مقابل إصدار أدوات حقوق ملكية المنشأة (بما في ذلك الأسهم أو خيارات الاكتتاب في الأسهم).
- (ب) معاملات المدفوعات المبنية على أسهم والتي يتم تسويتها نقداً، و التي تحصل المنشأة بمقتضاها على سلع أو خدمات مقابل إثبات التزام لصالح مورد تلك السلع أو الخدمات بمبالغ تحدد بناء على سعر (قيمة) أسهم المنشأة أو غيرها من أدوات حقوق ملكية المنشأة.
- (ج) المعاملات التي تحصل المنشأة بمقتضاها على سلع أو خدمات، و تنص شروط التعاقد على منح الحق إما للمنشأة أو لمورد تلك السلع أو الخدمات في اختيار أن تقوم المنشأة بتسوية تلك المعاملة إما نقداً (أو بأصول أخرى) أو عن طريق إصدار أدوات حقوق ملكية المنشأة.

٢٦-٢ تتضمن معاملات المدفوعات المبنية على أسهم والتي يتم تسويتها نقداً حقوق الحصول على فرق ارتفاع سعر السهم .

فعلى سبيل المثال قد تمنح المنشأة أسهم للعاملين كجزء من حزمة المكافآت الممنوحة لهم والتي بموجبها يصبح للعاملين الحق في الحصول على مدفوعات نقدية مستقبلية (بدلاً من أدوات حقوق الملكية) تعتمد على ارتفاع سعر السهم للشركة عن مستوي محدد على مدار فترة زمنية محددة. أو قد تقوم المنشأة بمنح الحق لعاملها في استلام مدفوعات نقدية مستقبلية عن طريق منحهم الحق في أسهم (بما فيها أسهم يتم إصدارها في تاريخ ممارسة حق الخيار في الاكتتاب في الأسهم) والتي تكون قابلة للاسترداد إما بشكل إلزامي (مثلاً عند انتهاء خدمة العامل) أو طبقاً لخيار العامل.

الاعتراف

٢٦-٣ على المنشأة الاعتراف بالسلع التي تستلمها أو الخدمات التي تحصل عليها في إطار معاملات المدفوعات المبنية على أسهم عند استلام السلع أو الحصول على الخدمات، و تعترف المنشأة بالمقابل كزيادة إما في حقوق الملكية إذا كان استلام السلع أو الخدمات مقابل مدفوعات مبنية على أسهم يتم تسويتها باستخدام أدوات حقوق ملكية، أو كالتزام إذا كان استلام السلع أو الخدمات مقابل مدفوعات مبنية على أسهم يتم تسويتها نقداً.

٢٦-٤ إذا كانت السلع أو الخدمات التي يتم تلقيها أو شرائها في معاملة مدفوعات مبنية على أسهم غير مستوفية للشروط التي تؤهلها للاعتراف بها كأصول، يتم الاعتراف بها كمصروفات.

الاعتراف عندما تكون هناك شروط للاستحقاق

٢٦-٥ إذا كانت المدفوعات المبنية على أسهم الممنوحة للعاملين مستحقة على الفور ولا يقتضي ذلك من العامل أن يقوم بإتمام فترة خدمة محددة قبل أن يصبح مستحقاً بشكل غير مشروط لتلك المدفوعات المبنية على أسهم، وفي ظل غياب أي دليل على عكس ذلك، على المنشأة أن تفترض أن الخدمات المقدمة من العامل في مقابل المدفوعات المبنية على أسهم قد تم الحصول عليها بالفعل. وفي هذه الحالة، تعترف المنشأة في تاريخ المنح بهذه الخدمات بالكامل، وإثبات مقابلها كزيادة في حقوق الملكية أو الالتزامات.

٢٦-٦ إذا كانت المدفوعات المبنية على الأسهم لا تستحق حتى يستكمل العامل فترة محددة في الخدمة، فعلى المنشأة أن تفترض أن الخدمات المقدمة من الطرف الآخر مقابل المدفوعات المبنية على أسهم سوف يتم الحصول عليها في المستقبل، خلال فترة الاستحقاق، وعلى المنشأة أن تقوم بالمحاسبة عن تلك الخدمات كما لو كان يتم تقديمها من العامل خلال فترة الاستحقاق، وإثبات مقابلها كزيادة في حقوق الملكية أو الالتزامات.

قياس معاملات المدفوعات المبنية على أسهم و التي يتم تسويتها باستخدام أدوات حقوق ملكية

أساس القياس

٢٦-٧ بالنسبة لمعاملات المدفوعات المبنية على أسهم والتي يتم تسويتها باستخدام أدوات حقوق ملكية، على المنشأة أن تقوم بقياس قيمة السلع أو الخدمات المستلمة وكذلك الزيادة المقابلة لها في حقوق الملكية بالقيمة العادلة لهذه السلع و الخدمات التي تم الحصول عليها إلا إذا تعذر تقدير القيمة العادلة لتلك السلع أو الخدمات بصورة يعتمد عليها، ففي هذه الحالة على المنشأة أن تقوم بقياس قيمة هذه السلع والخدمات وكذلك الزيادة المقابلة لها في حقوق الملكية بالرجوع الى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة. ومن أجل تطبيق هذا المطلب على المعاملات مع العاملين والأطراف الأخرى التي تقوم بأداء خدمات مماثلة، على المنشأة قياس القيمة العادلة للخدمات المستلمة بالرجوع الى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة وذلك لتعذر تقدير القيمة العادلة للخدمات المستلمة بصورة يعتمد عليها.

٢٦-٨ في حالة المعاملات مع العاملين (بما فيهم الأطراف الأخرى التي تقوم بأداء خدمات مماثلة) ، تقاس القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية في تاريخ المنح. وفي حالة المعاملات مع اطراف اخرى غير

العاملين ، يعتبر تاريخ القياس هو التاريخ التي تحصل فيه المنشأة على السلع أو الخدمات من الأطراف الأخرى .

٩-٢٦ قد يكون منح أدوات حقوق الملكية مشروطاً باستيفاء العاملين لشروط استحقاق محددة متعلقة بفترة خدمة أو أداء معين . فعلى سبيل المثال، قد يكون منح أسهماً أو خيارات اكتتاب في أسهم إلى العامل مشروطاً ببقاء العامل في خدمة المنشأة لمدة زمنية محددة، وقد يكون ثمة شروط مرتبطة بالأداء . يجب استيفائها مثل تحقيق المنشأة لنسبة نمو معينة في الأرباح (شروط استحقاق غير مرتبطة بالسوق) أو زيادة محددة في سعر سهم المنشأة (شروط استحقاق مرتبطة بالسوق) . وعلى المنشأة أن تأخذ في الاعتبار جميع شروط الاستحقاق المتعلقة بخدمات العاملين أو شروط الأداء غير المرتبطة بالسوق عند تقدير أدوات حقوق الملكية المتوقعة أن يتم استحقاقها، وعلى المنشأة لاحقاً أن تعدل ذلك التقدير - إذا لزم الأمر - إذا ما أشارت المعلومات الجديدة إلى أن عدد أدوات حقوق الملكية المتوقعة استحقاقها سوف تختلف عن التقديرات السابقة . وفي تاريخ الاستحقاق على المنشأة أن تعدل التقدير بحيث يصبح مساوياً لعدد أدوات حقوق الملكية التي استحققت بالفعل.

وعلى المنشأة أن تأخذ في الاعتبار جميع شروط الاستحقاق المرتبطة وغير المرتبطة بعوامل السوق عند تقدير القيمة العادلة للأسهم أو خيارات الاكتتاب في الأسهم في تاريخ القياس بدون أية تسويات لاحقة بغض النظر عن النتائج .

١٠-٢٦ على المنشأة أن تقوم بقياس القيمة العادلة للأسهم (والسلع والخدمات المستلمة المتعلقة بها) مستخدمة ثلاثة مستويات للقياس حسب تسلسلها كالاتي:

- (أ) إذا كان سعر السوق القابل للرصد متاح لأدوات حقوق الملكية الممنوحة ، أستخدم هذا السعر .
 - (ب) إذا كان سعر السوق القابل للرصد غير متاح ، تقوم المنشأة بقياس القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة باستخدام بيانات السوق القابلة للرصد والخاصة بالمنشأة مثل :
 - (١) أحدث معاملة على أسهم المنشأة.
 - أو (٢) أحدث تقييم عادل مستقل للمنشأة أو لأصولها الرئيسية.
 - (ج) إذا لم يتوافر سعر سوقى قابل للرصد وكان الحصول على قياس يعتمد عليه في تقدير القيمة العادلة وفقاً للفقرة (ب) غير عملي ، تقوم المنشأة باستخدام طريقة غير مباشرة لقياس القيمة العادلة للأسهم ، أو حقوق الحصول على الزيادة في سعر السهم بأسلوب تقييم يستخدم بيانات السوق إلى أقصى حد يتحقق عملياً من أجل تقدير سعر أدوات حقوق الملكية في تاريخ المنح والذي كان سيتحدد في معاملة متكافئة بين أطراف لديها الدراية و الرغبة في إتمام هذه المعاملات. وعلى مديري الشركة استخدام حكمهم الشخصي في تطبيق أفضل و أنسب طريقة للتقييم و ذلك لتحديد القيمة العادلة.
- ويجب أن تتوافق أية طريقة مستخدمة للتقييم مع طرق التقييم العامة المتفق عليها لتقييم أدوات حقوق الملكية .

خيارات الاكتتاب فى أسهم و حقوق الحصول على الزيادة فى ارتفاع سعر السهم التى يتم تسويتها باستخدام أدوات حقوق الملكية

٢٦-١١ على المنشأة أن تقوم بقياس القيمة العادلة لخيارات الاكتتاب فى أسهم و حقوق الحصول على الزيادة فى ارتفاع سعر السهم التى يتم تسويتها باستخدام أدوات حقوق ملكية (والسلع والخدمات المستلمة المتعلقة بها) مستخدمة ثلاث مستويات للقياس حسب تسلسلها كالتالى:-

- (أ) إذا كان سعر السوق القابل للرصد متاح لأدوات حقوق الملكية الممنوحة ، أستخدم هذا السعر .
- (ب) إذا كان سعر السوق القابل للرصد غير متاح ، تقوم المنشأة بقياس القيمة العادلة لما تم منحه من خيارات الاكتتاب فى أسهم و حقوق ارتفاع سعر السهم التى يتم تسويتها بأدوات حقوق الملكية باستخدام بيانات السوق القابل للرصد الخاصة بالمنشأة مثل أحدث معاملة على خيارات الاكتتاب فى الأسهم .
- (ج) إذا كان سعر السوق القابل للرصد غير متاح و كان الحصول على قياس يعتمد عليه فى تقدير القيمة العادلة وفقاً للفقرة (ب) غير عملى ، تقوم المنشأة باستخدام طريقة غير مباشرة لقياس القيمة العادلة لخيارات الاكتتاب فى الأسهم وحقوق ارتفاع سعر السهم باستخدام نموذج لتسعير الخيار . وتعتمد المدخلات إلى ذلك النموذج، (مثل المتوسط المرجح لسعر السهم، وسعر الممارسة، ونسبة التذبذب المتوقعة، ومدة خيار الاكتتاب فى الأسهم، و التوزيعات المتوقعة، وسعر الفائدة الخالي من المخاطر) على بيانات السوق إلى أقصى حد ممكن .
- وتقدم الفقرة رقم "٢٦-١٠" إرشادات عن تحديد القيمة العادلة للأسهم المستخدمة فى تحديد المتوسط المرجح لسعر السهم . وعلى المنشأة تقدير نسب التذبذب المتوقعة بما يتماشى مع طرق التقييم المستخدمة لتحديد القيمة العادلة للسهم .

التعديلات على الأحكام والشروط التى يتم بمقتضاها منح أدوات حقوق الملكية

٢٦-١٢ إذا قامت المنشأة بتعديل شروط الاستحقاق بأسلوب يؤدي إلى استفادة للعامل، على سبيل المثال بأن يتم تخفيض سعر ممارسة خيار الاكتتاب فى الأسهم الممنوحة للعاملين أو تخفيض فترة الاستحقاق أو بتعديل أو إلغاء شرط الأداء، فعلى المنشأة أن تأخذ شروط الاستحقاق المعدلة فى الاعتبار عند المحاسبة عن معاملات المدفوعات المبنية على أسهم كالتالى:

- (أ) إذا أدى التعديل إلى زيادة القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة (أو زيادة عدد أدوات حقوق الملكية الممنوحة) والتى يتم قياسها فوراً قبل و بعد التعديل ، فعلى المنشأة أن تدخل الزيادة الممنوحة فى القيمة العادلة فى قياس المبلغ المعترف به نظير الخدمات المتلقاة كمقابل لأدوات حقوق الملكية الممنوحة . والقيمة العادلة الزائدة الممنوحة هي الفرق بين القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية المعدلة والقيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الأصلية، والتى يتم تقدير كليهما فى تاريخ التعديل . وإذا وقع التعديل أثناء فترة الاستحقاق، فإنه يتم تضمين القيمة العادلة الزائدة فى قياس المبلغ المعترف به نظير الخدمات المتلقاة وتحمله على الفترة من تاريخ التعديل وحتى تاريخ استحقاق أدوات حقوق الملكية المعدلة، بالإضافة إلى المبلغ المحسوب على أساس القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الأصلية فى تاريخ المنح والذى يتم الاعتراف به على مدار فترة الاستحقاق الأصلية المتبقية .

(ب) إذا أدى التعديل إلى تخفيض القيمة العادلة لارتباطات المدفوعات المبنية على أسهم ، أو إذا لم يكن للتعديل ميزة بالنسبة للعامل، يجب على المنشأة على الرغم من ذلك أن تستمر في المحاسبة عن الخدمات المتلقاة كمقابل لأدوات حقوق الملكية الممنوحة كما لو كانت تلك التعديلات لم تحدث.

الإلغاءات والتسويات

٢٦-١٣ تقوم المنشأة بالمحاسبة عن إلغاء أو تسوية المدفوعات المبنية على أسهم التي يتم تسويتها بأدوات حقوق ملكية باعتبار ذلك بمثابة تعجيلاً في استحقاق خيار الاكتتاب، لذا عليها أن تقوم على الفور بالاعتراف بالمبلغ الذي كان من المفترض أن يتم الاعتراف به نظير الخدمات المتلقاة على مدار فترة الاستحقاق المتبقية.

معاملات المدفوعات المبنية على أسهم والتي يتم تسويتها نقداً

٢٦-١٤ بالنسبة لمعاملات المدفوعات المبنية على أسهم والتي يتم تسويتها نقداً، على المنشأة أن تقوم بقياس السلع أو الخدمات المشتراة والالتزامات المتكبدة بالقيمة العادلة لذلك الالتزام. وإلى أن يتم تسوية الالتزام، على المنشأة أن تعيد قياس القيمة العادلة للالتزام في كل تاريخ للقوائم المالية وفي تاريخ التسوية، مع الاعتراف في الأرباح أو الخسائر عن الفترة بأى تغيير يطرأ على القيمة العادلة .

معاملات المدفوعات المبنية على أسهم التي تتضمن خيار تسويتها نقداً

٢٦-١٥ بعض معاملات المدفوعات المبنية على أسهم تعطى لأي من المنشأة أو الطرف الآخر الخيار إما بأن يتم تسوية المعاملة نقداً (أو بأية أصول أخرى) أو عن طريق إصدار أدوات حقوق ملكية، وفي هذه الحالة على المنشأة أن تقوم بالمحاسبة عن تلك المعاملة على أنها مدفوعات مبنية على أسهم يتم تسويتها نقداً إلا إذا:

- (أ) كان لدى المنشأة خبرة سابقة بتسوية المعاملة عن طريق إصدار أدوات حقوق ملكية.
 - أو (ب) أن الخيار النقدي ليس له جوهر تجارى وذلك بسبب أن مبلغ التسوية النقدي غير مرتبط بالقيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية أو من المحتمل أن يكون أقل في قيمته من تلك القيمة العادلة .
- وفى الحالتين على المنشأة المحاسبة عن هذه المعاملات كمدفوعات مبنية على أسهم يتم تسويتها باستخدام أدوات حقوق ملكية طبقاً للفقرات من "٢٦-٧" إلى "٢٦-١٣".

الأنظمة الخاصة بشركات المجموعة

٢٦-١٦ في حالة منح الشركة الأم لمكافآت في صورة مدفوعات مبنية على أسهم للعاملين بشركة أو أكثر من الشركات التابعة بالمجموعة وتقوم الشركة الأم بإعداد قوائم مالية مجمعة باستخدام معيار المحاسبة المصري للمنشآت الصغيرة والمتوسطة أو المعايير الكاملة ، يسمح لهذه الشركات التابعة بالاعتراف بقياس نصيبها من مصروف المدفوعات المبنية على أسهم (و المقابل لها كمساهمة من الشركة الأم) طبقاً لأساس معقول لتوزيع المصروفات المعترف بها على شركات المجموعة.

الأنظمة الحكومية الملزمة

٢٦-١٧ ملغاة.

الإفصاح

٢٦-١٨ على المنشأة أن تفصح عن المعلومات التالية عن طبيعة وحدود الترتيبات الخاصة بالمدفوعات المبنية على أسهم التي كانت قائمة أثناء الفترة:

(أ) بيان بكل نوع من أنواع ترتيبات المدفوعات المبنية على أسهم التي كانت قائمة في أي وقت أثناء الفترة، بما في ذلك الشروط العامة لكل ترتيب، مثل مقتضيات الاستحقاق ، والحد الأقصى لمدة الخيارات الممنوحة، وطريقة تسويته (على سبيل المثال ما إذا كانت ستتم نقداً أو بأداة حقوق ملكية)، ويجوز للمنشأة التي تتشابه أنواع المدفوعات المبنية على أسهم فيها بشكل جوهري أن تجمع هذه المعلومات مع بعضها البعض.

(ب) عدد خيارات الاكتتاب في الأسهم والمتوسط المرجح لأسعار ممارسة تلك الخيارات لكل من المجموعات التالية من الخيارات:

- (١) القائمة في بداية الفترة.
- (٢) الممنوحة أثناء الفترة.
- (٣) التي سقط الحق فيها أثناء الفترة.
- (٤) التي تم ممارستها أثناء الفترة.
- (٥) التي انتهت صلاحيتها أثناء الفترة.
- (٦) القائمة في نهاية الفترة.
- (٧) القابلة للممارسة في نهاية الفترة.

٢٦-١٩ بالنسبة لترتيبات المدفوعات المبينة على أسهم والتي يتم تسويتها باستخدام أدوات حقوق الملكية ، على المنشأة أن تفصح عن كيفية تحديد القيمة العادلة للسلع والخدمات المتلقاة، أو القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، و فى حالة استخدام طريقة معينة للتقييم ، على المنشأة الإفصاح عن طريقة التقييم المستخدمة وأسباب اختيارها.

٢٦-٢٠ بالنسبة لترتيبات المدفوعات المبينة على أسهم و التي يتم تسويتها نقدا ، على المنشأة الإفصاح عن كيفية قياس الالتزام.

٢٦-٢١ بالنسبة لترتيبات المدفوعات المبينة على أسهم التي تم تعديلها خلال الفترة ، على المنشأة الإفصاح عن شرح لتلك التعديلات.

٢٦-٢٢ فى حالة ما إذا كانت المنشأة جزء من نظام المدفوعات مبنية علي أسهم لشركات المجموعة وتقوم بالاعتراف وقياس مصروف المدفوعات المبنية علي أسهم علي أساس توزيع معقول للمصروفات المعترف بها للمجموعة، على المنشأة الإفصاح عن حقيقة ذلك وأساس التوزيع (راجع الفقرة "٢٦-١٦").

٢٦-٢٣ على المنشأة أن تفصح عن المعلومات التالية عن أثر معاملات المدفوعات المبينة على أسهم على أرباح المنشأة أو خسائرها عن الفترة المالية وعلى مركزها المالي:

(أ) إجمالي المصروف المعترف به فى الأرباح أو الخسائر عن الفترة.

(ب) إجمالي القيمة الدفترية فى نهاية الفترة المالية بالنسبة للالتزامات الناشئة عن معاملات المدفوعات المبينة على أسهم .

قسم (٢٧)

اضمحلال الأصول

نطاق هذا القسم

- ٢٧-١ تنشأ خسارة الاضمحلال عندما تزيد القيمة الدفترية للأصل عن قيمته الاستردادية. ويطبق هذا القسم عند المحاسبة عن الاضمحلال في قيمة كافة الأصول فيما عدا الأصول التالية والتي تم تناول متطلبات الاضمحلال لها في أقسام أخرى من هذا المعيار:
- (أ) الأصول الضريبية المؤجلة (راجع قسم (٢٩) "ضرائب الدخل").
- (ب) الأصول الناشئة عن مزايا العاملين (راجع قسم (٢٨) "مزايا العاملين").
- (ج) الأصول المالية المدرجة في نطاق قسم (١١) "الأدوات المالية الأساسية" أو قسم (١٢) "إصدارات الأدوات المالية الأخرى".
- (د) ملغاة.
- (هـ) الأصول البيولوجية المتعلقة بالنشاط الزراعي التي يتم قياسها بالقيمة العادلة (ناقصاً) التكاليف المقدرة عند نقطة البيع (راجع قسم (٣٤) "الأنشطة المتخصصة").

اضمحلال قيمة المخزون

سعر البيع (ناقصاً) تكاليف الإتمام والبيع

٢٧-٢ يتعين على المنشأة أن تقدر في كل تاريخ للقوائم المالية ما إذا كان هناك اضمحلال في قيمة أى بند من بنود المخزون. ويتم ذلك التقدير بمقارنة قيمه الدفترية لكل بند من بنود المخزون (أو لكل مجموعة من البنود المماثلة - راجع فقرة "٢٧-٣") مع سعر البيع (ناقصاً) تكاليف الإتمام والبيع. وفي حالة اضمحلال أى بند من بنود المخزون (أو لأى مجموعة من البنود المماثلة)، يتعين على المنشأة تخفيض القيمة الدفترية للمخزون (أو لمجموعة البنود المماثلة) الى سعر البيع (ناقصاً) تكاليف الإتمام والبيع. ويعتبر هذا التخفيض خسائر اضمحلال و يتم الاعتراف به فوراً في الأرباح أو الخسائر.

٢٧-٣ إذا كان من غير العملي تحديد سعر البيع (ناقصاً) تكاليف الإتمام والبيع لكل بند من بنود المخزون على حده، يمكن للمنشأة أن تقوم بتجميع بنود المخزون المتعلقة بنفس خط الإنتاج والتي لها نفس الغرض أو نفس الاستخدامات النهائية والتي يتم إنتاجها وتسويقها في نفس المنطقة الجغرافية بغرض تقدير الاضمحلال في قيمتها.

رد الاضمحلال

٢٧-٤ يتم عمل تقدير جديد لسعر البيع (ناقصاً) تكاليف الإتمام والبيع في تاريخ كل قوائم مالية تالية، وعندما تنتهى الظروف التى سبق تخفيض قيمة المخزون بسببها أو عندما يوجد دليل واضح بأن هناك زيادة فى القيمة البيعية (ناقصاً) تكاليف الإتمام والبيع بسبب تغير الظروف الاقتصادية ، يتعين على المنشأة رد مبلغ التخفيض (بحيث لا يتعدى مبلغ الرد المبلغ الاصلى لخسائر الاضمحلال) بحيث تصبح قيمة المخزون الدفترية هى التكلفة أو القيمة البيعية (ناقصاً تكاليف الإتمام والبيع) المعدلة أيهما أقل.

اضمحلال قيمة الأصول بخلاف المخزون

مبادئ عامة

- ٢٧-٥ عندما تتخفض قيمة الأصل الاستردادية عن قيمته الدفترية، ففي هذه الحالة فقط يتعين على المنشأة تخفيض قيمة الأصل الدفترية الى قيمة الاستردادية. و يعتبر هذا الانخفاض خسائر اضمحلال. و توفر الفقرات من "٢٧-١١" إلى "٢٧-٢٠" إرشاداً عن قياس القيمة الاستردادية.
- ٢٧-٦ تقوم المنشأة بالاعتراف بخسائر الاضمحلال فوراً فى الأرباح أو الخسائر.

مؤشرات حدوث الاضمحلال

- ٢٧-٧ يتعين على المنشأة أن تدرس في تاريخ كل قوائم مالية ما إذا كان هناك أى مؤشر على احتمال حدوث اضمحلال في قيمة أصل. وإذا كان الأمر كذلك، فعلى المنشأة القيام بتقدير القيمة الاستردادية للأصل. وإذا لم تكن هناك أية دلائل على احتمال حدوث الاضمحلال في قيمة الأصل فإنه ليس من الضروري عمل تقدير للقيمة الاستردادية .

- ٢٧-٨ إذا لم يكن من الممكن تقدير المبلغ القابل للاسترداد للأصل منفرداً فعلى المنشأة تحديد المبلغ القابل للاسترداد لوحدة توليد النقد التى ينتمى إليها هذا الأصل. و يرجع ذلك إلى أن قياس القيمة الاستردادية يتطلب توقعاً لتدفقات نقدية مستقبلية، وأحياناً لا تولد الأصول المنفردة فى حد ذاتها تدفقات نقدية. وتعرف أصول وحدة توليد النقد بأنها هي أصغر مجموعة يمكن تحديدها من الأصول متضمنة الأصل المطلوب قياسه ، والتي تولد - إلى حد كبير - تدفقات نقدية داخلية مستقلة عن التدفقات النقدية الداخلة من الأصول أو مجموعات الأصول الأخرى.

٢٧-٩ عند وجود أية دلائل على احتمال اضمحلال قيمة أصل فيتعين على المنشأة مراعاة المؤشرات التالية كحد أدنى:

مصادر المعلومات الخارجية

- (أ) انخفاض القيمة السوقية للأصل إلى حد كبير خلال الفترة بأكثر مما هو متوقع عادة نتيجة مرور الزمن أو الاستخدام الطبيعي لهذا الأصل.
- (ب) حدوث تغيرات هامة ذات تأثير عكسي على 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 التي يعمل بها الأصل.
- (ج) ارتفاع أسعار الفائدة في السوق أو أسعار العوائد الأخرى على الاستثمارات في السوق خلال الفترة، ومن المحتمل أن يؤثر هذا الارتفاع جوهرياً على سعر الخصم المستخدم في حساب قيمة الأصل الاستخدامية وتخفيض القيمة العادلة للأصل (ناقصاً) التكاليف البيعية .
- (د) زيادة القيمة الدفترية لصافي أصول المنشأة عن القيمة العادلة المقدرة للمنشأة ككل (على سبيل المثال قد يتم هذا التقدير فيما يتعلق بالبيع المتوقع لكل المنشأة أو لجزء منها).

مصادر المعلومات الداخلية

- (هـ) توافر الأدلة على تقادم أو تلف الأصل.
- (و) حدوث تغيرات هامة ذات تأثير عكسي على المنشأة خلال الفترة أو يتوقع حدوثها في المستقبل القريب على الحد أو الأسلوب الذي يعمل به الأصل أو يتوقع أن يعمل به، وتشمل هذه التغيرات عدم جدوى تشغيل الأصل أو وجود خطط لإيقافه أو إعادة هيكلة عمليات التشغيل المتعلقة به أو وجود خطط لاستبعاد الأصل قبل التاريخ المتوقع لاستبعاده أو إعادة تقدير العمر الإنتاجي المقدر للأصل غير المحدد ليصبح محدداً.
- (ز) توافر الأدلة المتاحة من التقارير الداخلية على سوء الأداء الاقتصادي للأصل حالياً أو مستقبلاً ، وتعتبر نتائج التشغيل و التدفقات النقدية عن الأداء الاقتصادي المشار إليه.

٢٧-١٠ إذا كان هناك مؤشراً على أن أصل ما سوف يحدث اضمحلال في قيمته ، فإن هذا قد يشير إلى ضرورة دراسة العمر الإنتاجي المتبقي أو طريقة الإهلاك (الاستهلاك) أو القيمة المتبقية للأصل وتسويتها بموجب هذا المعيار حسب القسم المطبق على هذا الأصل (قسم (١٧) "الأصول الثابتة" أو قسم (١٨) "الأصول غير الملموسة فيما عدا الشهرة") حتى إذا لم يسبق الاعتراف بأية خسائر ناجمة عن الاضمحلال لهذا الأصل.

قياس القيمة الاستردادية

٢٧-١١ تتمثل القيمة الاستردادية للأصل أو الوحدة المولدة للنقد في القيمة العادلة للأصل (ناقصاً) تكاليف بيعه أو قيمته الاستخدامية أيهما أعلى. وفي حالة عدم إمكانية تقدير القيمة الاستردادية للأصل منفرداً تقرأ أية إشارة للأصل في الفقرات من "٢٧-١٢" إلى "٢٧-٢٠" باعتبار أنها تشير أيضاً إلى الوحدة المولدة للنقد التي ينتمى إليها الأصل .

٢٧-١٢ ليس من الضروري دائماً حساب كلا من القيمة العادلة للأصل (ناقصاً) تكاليف بيعه وقيمته الاستخدامية ، فعند تجاوز أي من هذه المبالغ القيمة الدفترية للأصل ، فمعنى ذلك أنه لا يوجد اضمحلال في قيمة الأصل وبالتالي فليس هناك داع لتقدير القيمة الأخرى.

٢٧-١٣ إذا لم يكن هناك سبب للاعتقاد بأن القيمة الاستخدامية لأصل ما تتجاوز بشكل ملموس القيمة العادلة (ناقصاً) تكاليف بيعه ، فإن القيمة الاستردادية لهذا الأصل يمكن اعتبارها القيمة العادلة للأصل (ناقصاً) تكاليف بيعه ، وهذا هو الحال غالباً بالنسبة لأصل يحتفظ به بغرض البيع.

القيمة العادلة (ناقصاً) تكاليف البيع

٢٧-١٤ تعتبر القيمة العادلة للأصل (ناقصاً) تكاليف البيع هي سعر البيع في صفقة بيع بإرادة حرة بين أطراف كل منهم لديه الرغبة في التبادل و على بيئة من الحقائق مخصوصاً منه تكاليف البيع. ويعتبر السعر بموجب عقد بيع ملزم في صفقة بيع بإرادة حرة أو سعر السوق للأصل في سوق نشط أفضل دليل على القيمة العادلة للأصل (ناقصاً) تكاليف البيع. وإذا لم يكن هناك عقد بيع ملزم أو سوق نشطة للأصل ، فإن القيمة العادلة (ناقصاً) تكاليف البيع تتحدد بناءً على أفضل المعلومات المتاحة التي تعكس القيمة التي يمكن أن تحصل عليها المنشأة في تاريخ نهاية الفترة المالية عند استبعاد أصل في صفقة بين أطراف كل منهم لديه الرغبة في التبادل و على بيئة من الحقائق و يتعاملان بإرادة حرة بعد خصم تكاليف البيع . وعند تحديد هذه القيمة، تأخذ المنشأة في الاعتبار نتيجة آخر صفقات خاصة بأصول مماثلة في نفس النشاط.

القيمة الاستخدامية

٢٧-١٥ القيمة الاستخدامية هي القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة تولدها من أي أصل. ويتم حساب القيمة الحالية للأصل وفقاً للخطوات التالية :

(أ) تقدير التدفقات النقدية المستقبلية الداخلة والخارجة التي تتوقع المنشأة الحصول عليها من الاستخدام المستمر للأصل و من التصرف فيه .

و (ب) تطبيق معدلات الخصم المناسبة لهذه التدفقات النقدية المستقبلية.

٢٧-١٦ تؤثر العناصر التالية فى 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 في سعر الفائدة الحالى الخالى من المخاطر والسائد فى السوق.
- (د) قيمة تحمل خطر عدم التأكد المتأصل في الأصل .
- (هـ) العوامل الأخرى مثل عدم وجود سيولة والتي يأخذها المتعاملين فى السوق فى اعتبارهم عند تحديد قيمة التدفقات النقدية المستقبلية التي تتوقع المنشأة الحصول عليها من الأصل.

٢٧-١٧ عند قياس القيمة الاستخدامية لأصل ما، يجب أن تتضمن تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية ما يلي:

- (أ) تقدير التوقعات الخاصة بالتدفقات النقدية الداخلة نتيجة الاستخدام المستمر للأصل.
- (ب) تقدير التوقعات الخاصة بالتدفقات النقدية الخارجة و التي يلزم تكبدها لتوليد تدفقات نقدية داخلة من الاستخدام المستمر للأصل (متضمنه التدفقات النقدية الخارجة لإعداد الأصل للاستخدام) والتي يمكن ربطها مباشرة بالأصل أو توزيعها عليه بأساس مناسب ومنظم.
- (ج) صافى التدفقات النقدية، إن وجدت، و التي من المتوقع الحصول عليها (أو سدادها) عند استبعاد الأصل فى نهاية عمره الانتاجى المقدر في صفقة بين أطراف كل منهم لديه الرغبة فى التبادل وعلى بيئة من الحقائق و يتعاملان بإرادة حرة .

و يمكن للمنشأة استخدام المعلومات التي وردت في الموازنات أو التوقعات المالية الحديثة عند تقدير التدفقات النقدية إذا كانت متاحة. وعند قيام المنشأة بتقدير التدفقات النقدية المستقبلية لفترات أطول من الفترات التي تغطيها أحدث الموازنات و التوقعات المالية فانه يمكن للمنشأة استنتاج توقعات التدفقات النقدية القائمة بناءً على الموازنات والتوقعات باستخدام معدل نمو ثابت أو متناقص للسنوات التالية، إلا إذا كان هناك مبرر لاستخدام معدل نمو متزايد.

٢٧-١٨ لا تتضمن تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية ما يلي:

- (أ) التدفقات النقدية الخارجة أو الداخلة الناشئة عن الأنشطة التمويلية
- أو (ب) متحصلات أو مدفوعات ضريبة الدخل.

٢٧-١٩ تقدر التدفقات النقدية المستقبلية للأصل بناء على حالته الراهنة. ولا تتضمن تقديرات التدفقات النقدية

المستقبلية التدفقات النقدية المستقبلية الداخلة و الخارجة المقدرة والتي تنشأ من :

- (أ) إعادة هيكلة مستقبلية لم تلتزم المنشأة بها بعد.
- أو (ب) تحسن أو زيادة أداء الأصل.

٢٧-٢٠ يستخدم سعر (أسعار) الخصم قبل الضريبة في حساب القيمة الحالية بما يعكس التقييم الحالي للسوق لكل مما يلي:

(أ) القيمة الزمنية للنقود.

و(ب) المخاطر المرتبطة بالأصل والتي لم تتم بشأنها تعديل تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية للأصل. ويجب ألا يعكس سعر (أسعار) الخصم المستخدمة لقياس القيمة الاستخدامية للأصل المخاطر التي تم بشأنها تسوية تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية وذلك لتجنب ازدواجية الحساب.

الاعتراف وقياس خسارة الاضمحلال في قيمة الوحدة المولدة للنقد

٢٧-٢١ يتم الاعتراف بخسارة الاضمحلال في قيمة الوحدة المولدة للنقد - فقط - إذا كانت القيمة الاستردادية للوحدة أقل من قيمتها الدفترية. ويتم توزيع خسارة الاضمحلال لتخفيض القيمة الدفترية لأصول الوحدة، وذلك بالترتيب التالي:

(أ) أولاً، تخفيض القيمة الدفترية لأي شهرة موزعة على الوحدة المولدة للنقد .

ثم(ب) تخفيض الأصول الأخرى للوحدة بالنسبة والتناسب وعلى أساس القيمة الدفترية لكل أصل بالوحدة المولدة للنقد.

٢٧-٢٢ في كل الأحوال لا تقوم المنشأة بتخفيض القيمة الدفترية لأي أصل بالوحدة المولدة للنقد الى أقل مما يلي أيهم أكبر:

(أ) قيمته العادلة (ناقصاً) تكاليف البيع (إذا أمكن تحديدها)

(ب) قيمته الاستخدامية (إذا أمكن تحديدها)

(ج) صفر

٢٧-٢٣ يتم توزيع قيمة خسائر الاضمحلال الزائدة و التي لم يتم توزيعها على أصل يسبب القيود المذكورة في الفقرة "٢٧-٢٢" ، على الأصول الأخرى للوحدة بالنسبة والتناسب على أساس القيم الدفترية لهذه الأصول الأخرى.

متطلبات إضافية عن اضمحلال قيمة الشهرة

٢٧-٢٤ لا يمكن بيع الشهرة في حد ذاتها كما أنها لا تولد تدفقات نقدية للمنشأة بشكل مستقل عن الأصول الأخرى ، و بالتالى فانه لا يمكن قياس القيمة العادلة للشهرة بصورة مباشرة. لذلك فان القيمة العادلة للشهرة تتم عن طريق قياس القيمة العادلة للوحدات المولدة للنقد التي تتضمن الشهرة.

٢٧-٢٥ لأغراض اختبارات الاضمحلال يتم توزيع الشهرة المكتتاه عند تجميع الأعمال في تاريخ الاقتناء على كل الوحدات المولدة للنقد المكتتاه والمتوقع منها الاستفادة من عملية التجميع بغض النظر عما إذا كان هناك أصول أو التزامات أخرى في الشركة المكتتاه مخصصة على هذه الوحدات.

٢٦-٢٦ يتعلق جزء من القيمة الاستردادية للوحدات المولدة للنقد بحصص غير ذوى السيطرة في الشهرة. ولأغراض اختبار اضمحلال قيمة وحدة مولدة للنقد غير مملوكة ملكية تامة متضمنة الشهرة ، يتم تعديل القيمة الدفترية للوحدة افتراضياً قبل مقارنتها مع قيمتها الاستردادية ، ويتم ذلك بتعظيم القيمة الدفترية للشهرة الموزعة على الوحدة لتتضمن الشهرة التي تخص حقوق غير ذوى السيطرة ، وبعد ذلك تتم مقارنة القيمة الدفترية المعدلة مع القيمة الاستردادية للوحدة لتحديد ما إذا كان هناك اضمحلال في قيمة الوحدة.

٢٧-٢٧ في حالة عدم إمكانية توزيع الشهرة على الوحدات التي تولد النقد منفردة (أو مجموعات من هذه الوحدات) على أساس موضوعي (غير حكومي) وبالتالي - وبهدف اختبار الشهرة - تقوم المنشأة باختبار اضمحلال قيمة الشهرة عن طريق تحديد القيمة الاستردادية لأى مما يلي :

(أ) المنشأة المكتتاه بالكامل، إذا كانت الشهرة ترتبط بمنشأة مكتتاه غير مندمجة. ويقصد بالمنشأة المندمجة هي المنشأة المكتتاه التي تم إعادة هيكلة أنشطتها أو إذابتها في المنشأة المكتتاه أو فى منشآت تابعة أخرى.

(ب) المجموعة الكاملة للمنشآت ، مع استبعاد المنشآت غير المندمجة، و ذلك لو كانت الشهرة ترتبط بمنشأة تم إدماجها.

عند تطبيق هذه الفقرة، فإن المنشأة تحتاج لفصل الشهرة الى شهرة ترتبط بالمنشآت المندمجة و شهرة ترتبط بالمنشآت غير المندمجة. بالإضافة لذلك فإنه يتعين على المنشأة اتباع متطلبات الوحدات المولدة للنقد بهذا القسم عند حساب القيمة الاستردادية وعند توزيع خسائر الاضمحلال على الأصول المتعلقة بالمنشأة أو بمجموعة المنشآت المكتتاه أو عند رد هذه الخسائر.

رد خسارة الاضمحلال

٢٨-٢٧ لا ينبغي رد الخسارة الناجمة عن اضمحلال قيمة الشهرة في فترة لاحقة.

٢٩-٢٧ بالنسبة لكافة الأصول فيما عدا الشهرة ، تقوم المنشأة في كل تاريخ للقوائم المالية بتقدير ما إذا كانت هناك دلائل على أن خسارة اضمحلال أى أصل معترف بها في الفترات السابقة لم تعد موجودة أو أنها أخذت في الانخفاض. وتعتبر الدلائل على انخفاض الاضمحلال أو تلاشيها هي عكس ما ورد في الفقرة "٢٧-٩". وإذا ما وجدت أى من هذه الدلائل ، على المنشأة تقدير ما إذا كان يجب رد كل أو جزء من خسارة الاضمحلال السابقة. وتعتمد خطوات القيام بهذا التقدير على ما إذا كانت خسارة الاضمحلال السابقة للأصل حددت على أساس :

- (أ) القيمة الاستردادية لهذا الأصل المنفرد (راجع الفقرة "٢٧-٣٠")،
أو (ب) القيمة الاستردادية للوحدة المولدة للنقد التى ينتمى إليها الأصل (راجع الفقرة "٢٧-٣١").

رد الخسارة الناجمة عن الاضمحلال عند تقدير القيمة الاستردادية للأصل المنفرد

٢٧-٣٠ إذا كانت خسائر الاضمحلال السابقة تم تحديدها على أساس القيمة الاستردادية للأصل المنفرد ، يتم تطبيق المتطلبات التالية:

- (أ) تقوم المنشأة بتقدير القيمة الاستردادية للأصل فى تاريخ القوائم المالية الحالية.
(ب) إذا زادت القيمة الاستردادية المقدرة للأصل عن قيمته الدفترية، تقوم المنشأة بزيادة القيمة الدفترية للأصل حتى قيمته الاستردادية وفقاً للمحددات المذكورة بالفقرة (ج) أدناه. وتعتبر هذه الزيادة رداً للخسارة الناجمة عن الاضمحلال. وتقوم المنشأة بالاعتراف برد الخسارة الناتجة عن اضمحلال قيمة الأصل على الفور فى الأرباح أو الخسائر.
(ج) يجب ألا تزيد القيمة الدفترية لأصل نتيجة لرد خسارة الاضمحلال عن القيمة الدفترية التى كان سيتم تحديدها (بالصافي بعد الاستهلاك أو الإهلاك) لو لم يكن قد تم الاعتراف فى السنوات السابقة بالخسارة الناجمة عن اضمحلال القيمة بالنسبة لهذا الأصل.
(د) بعد الاعتراف برد الخسارة الناجمة عن اضمحلال القيمة ، يتعين على المنشأة تعديل مبلغ الإهلاك (الاستهلاك) فى الفترات المستقبلية لتوزيع القيمة المعدلة للأصل ناقصاً منها القيمة المتبقية إن وجدت على أساس منتظم على مدار العمر الإنتاجي المتبقي له.

رد الخسارة الناجمة عن الاضمحلال عند تقدير القيمة الاستردادية للوحدة المولدة للنقد

٢٧-٣١ إذا كانت خسائر الاضمحلال الأصلية تم تحديدها على أساس القيمة الاستردادية لوحدة توليد النقد الذى ينتمى إليها الأصل ، يتم تطبيق المتطلبات التالية:

- (أ) تقوم المنشأة بتقدير القيمة الاستردادية لوحدة توليد النقد فى تاريخ القوائم المالية الحالية.
(ب) إذا زادت القيمة الاستردادية المقدرة لوحدة توليد النقد عن قيمتها الدفترية، تعتبر هذه الزيادة رداً للخسارة الناجمة عن الاضمحلال. وتقوم المنشأة بتوزيع مبلغ الرد على أصول الوحدة (فيما عدا الشهرة) بالنسبة و التناسب على أساس القيمة الدفترية لتلك الأصول ، وفقاً للمحددات الموضحة بالفقرة (ج) أدناه. و يتم معاملة تلك الزيادات فى القيم الدفترية على أنها رداً للخسائر الناجمة عن اضمحلال الأصول المنفردة ويتم الاعتراف بها على الفور فى الأرباح أو الخسائر.
(ج) عند توزيع رد الخسارة الناتجة عن اضمحلال القيمة بالنسبة للوحدة المولدة للنقد، ينبغي ألا تزيد القيمة الدفترية لأى أصل عن المبالغ التالية أيهم أقل:

- (١) قيمته الاستردادية،
- و (٢) قيمته الدفترية التى كان سيتم تحديدها (بالصافي بعد الاستهلاك أو الإهلاك) لو لم يكن قد تم الاعتراف فى الفترات السابقة بأية خسارة ناجمة عن اضمحلال القيمة بالنسبة للأصل.

(د) أى قيمة زائدة من رد خسائر الاضمحلال و لم يتم توزيعها على الأصل بسبب المحددات المذكورة فى الفقرة (ج) أعلاه، يتم توزيعها بالنسبة و التناسب على الأصول الأخرى لوحدة توليد النقد (فيما عدا الشهرة).

(هـ) بعد الاعتراف برد الخسارة الناجمة عن اضمحلال القيمة، (إن وجدت)، يتعين على المنشأة تعديل مبلغ الإهلاك (الاستهلاك) المحمل على كل أصل من أصول الوحدات المولدة للنقد في الفترات المستقبلية لتوزيع القيمة الدفترية المعدلة ناقصاً القيمة التخريدية (إن وجدت) على أساس منتظم على مدار العمر الإنتاجي المتبقي للأصل.

الإفصاح

٢٧-٣٢ على المنشأة أن تفصح عن الآتي بالنسبة لكل فئة من الأصول المذكورة فى الفقرة "٢٧-٣٣":

(أ) قيمة الخسائر الناتجة عن اضمحلال القيمة المعترف بها فى الأرباح أو الخسائر أثناء الفترة والبنود المحملة عليها هذه الخسائر فى قائمة الأرباح أو الخسائر.

(ب) مبلغ رد الخسائر الناجمة عن اضمحلال القيمة المعترف بها فى الأرباح أو الخسائر أثناء الفترة والبنود المحملة عليها هذا الرد فى قائمة الأرباح أو الخسائر.

٢٧-٣٣ على المنشأة أن تفصح عن المعلومات المطلوبة فى الفقرة "٢٧-٣٢" بالنسبة لكل من التصنيف التالى للأصول :

- (أ) المخزون.
- (ب) الأصول الثابتة (تتضمن الاستثمار العقارى).
- (ج) الشهرة.
- (د) الأصول الغير ملموسة بخلاف الشهرة.
- (هـ) الاستثمارات فى الشركات الشقيقة.
- (و) الاستثمارات فى المشروعات المشتركة.

قسم (٢٨)

مزاي العاملين

نطاق هذا القسم

٢٨-١ مزايا العاملين هي كافة أشكال المزايا التي تمنحها المنشأة للعاملين بما في ذلك المديرين و أفراد الإدارة مقابل الخدمات التي يقومون بها، وينطبق هذا القسم على كل مزايا العاملين فيما عدا معاملات المدفوعات المبنية على أسهم حيث يتم تناولها في القسم (٢٦) "المدفوعات المبنية على أسهم". أما عن مزايا العاملين التي يتناولها هذا القسم فهي واحدة من الأربعة أنماط التالية:

- (أ) مزايا العاملين قصيرة الأجل ، وهي مزايا العاملين (بخلاف مزايا إنهاء الخدمة) التي تستحق بكاملها خلال ١٢ شهراً من نهاية الفترة التي قام فيها العاملون بتقديم الخدمة المتعلقة بها .
- (ب) مزايا ما بعد انتهاء الخدمة، وهي مزايا العاملين (بخلاف مزايا إنهاء الخدمة) و التي تستحق بعد اكتمال فترة الخدمة .
- (ج) مزايا العاملين الأخرى طويلة الأجل ، وهي مزايا العاملين (بخلاف مزايا ما بعد انتهاء الخدمة ومزايا إنهاء الخدمة) و التي لا تستحق بكاملها خلال ١٢ شهراً من تاريخ نهاية الفترة التي قام فيها العاملون بتقديم الخدمة المتعلقة بها.

(د) مزايا إنهاء الخدمة وهي مزايا العاملين المستحقة نتيجة لأي من الآتي :

- (١) قرار المنشأة في إنهاء توظيف العامل قبل تاريخ التقاعد الطبيعي.
- أو (٢) قرار العامل بقبول إنهاء الخدمة اختيارياً مقابل هذه المزايا.

٢٨-٢ تتضمن مزايا العاملين أيضا معاملات المدفوعات المبنية على أسهم و التي يحصل العامل من خلالها على أدوات حقوق ملكية (قد تأخذ صورة أسهم أو خيارات الاكتتاب في أسهم) أو نقدية أو أصول أخرى خاصة بالمنشأة بمبالغ تعتمد قيمتها على أسعار أسهم المنشأة أو أدوات حقوق الملكية الأخرى للمنشأة . وعلى المنشأة تطبيق القسم (٢٦) في المحاسبة عن معاملات المدفوعات المبنية على أسهم.

المبدأ العام للاعتراف بمزايا العاملين

٢٨-٣ على المنشأة الاعتراف بتكلفة كافة مزايا العاملين إلى المدى الذي يصبح فيه العاملون مستحقين لها كنتيجة للخدمات التي أدوها للمنشأة خلال الفترة محل القوائم المالية:

- (أ) كالالتزام (مصرف مستحق) بعد خصم أى مبالغ تم دفعها إما مباشرة إلى العاملين أو كاشتراك في نظام مزايا العاملين. وإذا زادت المبالغ التي تم دفعها عن الالتزام الناتج عن الخدمات قبل تاريخ نهاية الفترة المالية ، على المنشأة الاعتراف بتلك الزيادة كأصل (مصرف مدفوع مقدماً) إلى المدى الذي تؤدي فيه الدفعة المقدمة إلى تخفيض في المدفوعات المستقبلية أو استردادها نقداً .
- (ب) كمصروف ، إلا إذا تطلب قسم آخر من هذا المعيار تحميل هذه المزايا على تكلفة أصل مثل المخزون أو الأصول الثابتة.

مزايا العاملين قصيرة الأجل

أمثلة

٢٨-٤ تشمل مزايا العاملين قصيرة الأجل بنوداً مثل:

- (أ) الأجور و المرتبات واشتراكات التأمينات الاجتماعية .
- (ب) الأجازات قصيرة الأجل المدفوعة الأجر (مثل الأجازة السنوية المدفوعة و الأجازة المرضية المدفوعة) عندما يتوقع حدوث هذه الأجازات خلال ١٢ شهراً بعد نهاية الفترة التى قام فيها العاملون بتقديم الخدمات المتعلقة بمنحهم هذه الميزة.
- (ج) المكافآت المستحقة خلال ١٢ شهراً بعد نهاية الفترة التى قام فيها العاملون بتقديم الخدمات المتعلقة بمنحهم هذه المكافآت.
- (د) المزايا غير النقدية الممنوحة للعاملين الحاليين (مثل الرعاية الطبية والسكن ووسائل الانتقال والخدمات أو البضائع المجانية أو المدعومة).

قياس مزايا العاملين قصيرة الأجل بصفة عامة

٢٨-٥ عندما يقوم عامل خلال الفترة المالية بتقديم خدمة للمنشأة ، على المنشأة قياس المبالغ الواجب الاعتراف بها طبقاً لما جاء بالفقرة " ٢٨-٣ " بقيمة المزايا قصيرة الأجل الممنوحة للعامل والمتوقع سدادها مقابل هذه الخدمة (دون حساب قيمة حالية لها) .

الاعتراف بمقابل الأجازات قصيرة الأجل المدفوعة الأجر وقياسها

٢٨-٦ قد تمنح المنشأة العاملين أجازات مدفوعة الأجر لأسباب مختلفة بما فى ذلك الأجازة السنوية و الأجازات المرضية . وهناك أجازات مدفوعة الأجر تراكمية وهى تلك الأجازات التى يمكن ترحيلها واستخدامها فى الفترات المستقبلية إذا لم يقم العامل باستخدام أجازاته عن الفترة الحالية بالكامل ، ومن أمثلة ذلك، الأجازات السنوية . وعلى المنشأة فى هذه الحالة قياس التكلفة المحتملة عن ترحيل الأجازات المدفوعة الأجر المتراكمة عندما يخول للعاملين الحق فيها . وتقوم المنشأة بحساب هذه التكلفة على أنها المبلغ الإضافي الذى تتوقع أن تدفعه المنشأة نتيجة عدم استخدام العاملين لهذه الأجازات المتراكمة فى تاريخ القوائم المالية (مع عدم حساب قيمة حالية لها) . وعلى المنشأة عرض هذا المبلغ ضمن الالتزامات المتداولة فى تاريخ القوائم المالية.

٢٨-٧ تعترف المنشأة بتكلفة الأجازات الأخرى المدفوعة الأجر (غير المتراكمة) عند قيام العامل بالأجازة وتقاس تكلفة الأجازات بمبلغ المرتبات و الأجور المدفوعة أو المستحقة الدفع عن الفترة محل الأجازة (مع عدم حساب قيمة حالية لها) .

الاعتراف بنظم المشاركة فى الأرباح ونظم المكافآت

٢٨-٨ على المنشأة الاعتراف بالتكلفة المتوقعة " لنظم المشاركة فى الأرباح و المكافآت " فقط عندما:

- (أ) يكون على المنشأة التزام حالى قانونى أو حكمى لإجراء هذه المدفوعات نتيجة لأحداث تمت فى الماضى (وهذا يعنى ألا يكون للمنشأة بديل واقعى سوى السداد)
- و(ب) يمكن إجراء تقدير يعتمد عليه للالتزام.

مزايا العاملين بعد انتهاء الخدمة - التمييز بين نظم الاشتراك المحدد و نظم المزايا المحددة

٢٨-٩ تتضمن مزايا العاملين بعد انتهاء الخدمة ما يلى على سبيل المثال :

- (أ) مزايا التقاعد مثل المعاشات.
- و (ب) المزايا الأخرى التى تمنح بعد انتهاء الخدمة مثل التأمين على الحياة و الرعاية الطبية .
- تعرف الترتيبات التى تقوم بموجبها المنشأة بتقديم مزايا العاملين بعد إنتهاء الخدمة بأنها نظم لمزايا ما بعد إنتهاء الخدمة ، وتطبق المنشأة هذا القسم على كافة هذه الترتيبات سواء تضمنت أو لم تتضمن إنشاء وحدة مستقلة لإستلام الاشتراكات ودفع المزايا. وفى بعض الحالات قد يتم فرض هذه الترتيبات بموجب قانون وليس بسبب تصرف صادر من المنشأة ، كما قد تنشأ فى حالات أخرى نتيجة لتصرفات المنشأة حتى ولو لم يكن لدى المنشأة خطة رسمية موثقة .

٢٨-١٠ تصنف نظم مزايا العاملين بعد انتهاء الخدمة إما إلى نظم اشتراك محدد أو نظم مزايا محددة ، ويتوقف ذلك على أحكام النظام و شروطه الرئيسية .

- (أ) نظم الاشتراك المحدد هى نظم مزايا العاملين بعد انتهاء الخدمة و التى تقوم المنشأة بموجبها بدفع اشتراكات محددة فى منشأة مستقلة (صندوق). و لا يوجد أى التزام قانونى أو حكمى على المنشأة لسداد أية اشتراكات إضافية أو دفع مزايا مباشرة إلى العاملين إذا لم يوجد أصول كافية فى الصندوق لسداد كافة مزايا العاملين المستحقة لهم عن خدماتهم عن الفترة الحالية والفترات الماضية . وبالتالي فإن مبلغ مزايا العاملين بعد انتهاء الخدمة يتحدد بقيمة مبلغ الاشتراكات التى تدفعها المنشأة (وربما أيضاً العامل) إلى نظام مزايا العاملين بعد انتهاء الخدمة أو إلى شركة تأمين ، مضافاً إليها عائد الاستثمار الناتج عن هذه الاشتراكات .

- (ب) نظم المزايا المحددة هى نظم مزايا العاملين بعد انتهاء الخدمة بخلاف نظم الاشتراك المحدد. وبموجب نظم المزايا المحددة يكون التزام المنشأة هو توفير المزايا المتفق عليها لكل من العاملين الحاليين و السابقين وتتحمل المنشأة فى حقيقة الأمر الخطر الاكتوارى (وهو أن تزيد تكلفة المزايا عن التوقعات) وخطر الاستثمار (هو أن تختلف العوائد على الأصول المحتفظ بها لتمويل المزايا عما كان متوقعاً) . وإذا كانت النتائج الاكتوارية أو الاستثمارية أسوأ مما كان متوقعاً ، فقد تزيد الالتزامات التى على المنشأة ، و العكس صحيح إذا كانت النتائج الاكتوارية والاستثمارية أفضل مما كان متوقعاً .

نظم أصحاب العمل المتعديين

٢٨-١١ يتم تبويب نظم أصحاب العمل المتعديين كنظم اشتراك محدد أو كنظم مزايا محددة طبقاً لشروط النظام بما فى ذلك أى التزام حكى يتعدى الشروط الرسمية .
ومع ذلك فعندما لا تتوافر معلومات كافية لاستعمال محاسبة المزايا المحددة عن نظام أصحاب العمل المتعديين والذي يعتبر نظام مزايا محددة ، فعلى المنشأة المحاسبة عن هذا النظام بموجب الفقرة "٢٨-١٣" كما لو كان نظام اشتراك محدد و الإفصاح عن المعلومات التى تتطلبها الفقرة "٢٨-٤٠".

نظم المزايا المحالة لشركات تأمين

٢٨-١٢ يمكن للمنشأة دفع أقساط تأمين لتمويل نظام مزايا العاملين بعد انتهاء الخدمة، وعلى المنشأة معاملة هذا النظام على أنه نظام اشتراك محدد إلا إذا كانت المنشأة ستتحمل التزاماً قانونياً أو حكماً إما :
(أ) بدفع مزايا العاملين مباشرة عندما تصبح مستحقة .
أو(ب) دفع مبالغ أخرى إذا كان المؤمن لا يقوم بدفع كافة مزايا العاملين المستقبلية والمتعلقة بالخدمة المقدمة من العاملين فى الفترات الحالية و السابقة .
وقد ينشأ الالتزام الحكى بطريقة غير مباشرة من خلال النظام أو من خلال آلية تحديد الأقساط المستقبلية أو من خلال علاقة الأطراف المرتبطة مع شركة التأمين. وعندما تتحمل المنشأة مثل هذا الالتزام القانونى أو الحكى فعليها معاملة النظام على أنه نظام مزايا محددة .

مزايا العاملين بعد انتهاء الخدمة : نظم الاشتراك المحدد**الاعتراف و القياس**

٢٨-١٣ على المنشأة الاعتراف بالاشتراك المستحق خلال الفترة المالية :
(أ) كاللزام بعد خصم أى مبلغ تم دفعه بالفعل ، وإذا زادت الاشتراكات التى تم دفعها بالفعل عن الاشتراكات المستحقة السداد عن الخدمة قبل تاريخ نهاية الفترة المالية فعلى المنشأة الاعتراف بتلك الزيادة كأصل .
(ب) كمصروف ، إلا إذا تطلب قسم آخر فى هذا المعيار الاعتراف بهذه التكلفة كجزء من تكلفة أصل مثل المخزون أو الأصول الثابتة.

مزايا العاملين بعد انتهاء الخدمة : نظم المزايا المحددة**الاعتراف**

٢٨-١٤ بتطبيق المبدأ العام للاعتراف فى الفقرة رقم " ٢٨-٣ " على نظم المزايا المحددة يتعين على المنشأة أن تعترف بالآتى :

- (أ) التزام عن أعبائها فى ظل نظم المزايا المحددة بعد خصم قيمة أصول النظام ويعرف هذا الالتزام بالالتزام المزايا المحددة (راجع الفقرات من "٢٨-١٥" إلى "٢٨-٢٣")
- (ب) صافى التغير فى هذا الالتزام خلال الفترة الذى يعتبر تكلفة نظم المزايا المحددة للمنشأة خلال تلك الفترة (راجع الفقرات من "٢٨-٢٤" إلى "٢٨-٢٧").

قياس التزام نظام المزايا المحددة

٢٨-١٥ على المنشأة قياس التزامها عن نظم المزايا المحددة بصافى مجموع المبالغ التالية:

- (أ) القيمة الحالية لالتزام المزايا المحددة فى تاريخ نهاية الفترة المالية (توفر الفقرات من "٢٨-١٦" إلى "٢٨-٢٢" إرشادات عن قياس هذا الالتزام).
- نقصاً (ب) القيمة العادلة فى تاريخ نهاية الفترة المالية لأصول النظام (إن وجدت) والتي سيتم عن طريقها تسوية الالتزامات مباشرة. وتحدد الفقرات من "٢٧-١١" إلى "٣٢-١١" متطلبات قياس القيم العادلة للأصول المالية للنظام.

تضمن كل من المزايا التى استحققت بالفعل وتلك غير المستحقة

٢٨-١٦ فى تاريخ القوائم المالية يجب أن تعكس القيمة الحالية للالتزامات المنشأة فى ظل نظم المزايا المحددة القيمة التقديرية للمزايا التى استحققت للعاملين مقابل خدماتهم خلال الفترات الحالية والسابقة ، وكذلك المزايا التى لم تستحق بعد (راجع الفقرة "٢٨-٢٦") وذلك بتضمن نموذج الحسبة تأثير ما إذا تم منح العاملين أعلى مزايا عن سنوات الخدمة التالية و يتطلب هذا أن تقوم المنشأة بتحديد مقدار الميزة التى تعود للفترات الحالية و السابقة بناء على نظام المزايا المطبق وعمل تقديرات (افتراضات إكتوارية) بشأن المتغيرات الإحصائية (مثل معدل دوران العاملين و نسبة الوفيات) و المتغيرات المالية (مثل الزيادات المستقبلية فى المرتبات و التكاليف الطبية) التى تؤثر على تكلفة الميزة. ويجب أن تتسم الافتراضات الإكتوارية بعدم التحيز (مراعاة التحوط فى إعدادها وألا تكون متحفظة بدرجة مبالغ فيها) وتكون متوافقة مع الغرض منها بحيث تودى إلى أفضل تقدير للتدفقات النقدية المستقبلية التى سوف تنشأ فى ظل النظام المطبق.

حساب القيمة الحالية

٢٨-١٧ على المنشأة قياس التزامها تجاه المزايا المحددة على أساس القيمة الحالية المخصومة ، وعليها تحديد السعر المستخدم لخصم المدفوعات المستقبلية بالرجوع إلى عوائد السوق فى تاريخ نهاية الفترة المالية على سندات الشركات ذات الجودة العالية ، أو على السندات الحكومية ، ويجب أن تكون عملة وفترة سندات الشركات أو السندات الحكومية متسقة مع العملة و الفترة المقدرة للمدفوعات المستقبلية.

طريقة التقييم الإكتوارى

٢٨-١٨ إذا تمكنت المنشأة - بدون تحمل تكلفة أو جهد لا داعى لهما - من استخدام طريقة الوحدة الإضافية المقدرة لقياس إلتزام مزايا العاملين المحددة والمصروف المرتبط به فيتعين عليها تطبيق ذلك. وإذا كانت المزايا المحددة تعتمد على المرتبات المستقبلية فإن تطبيق طريقة الوحدة الإضافية المقدرة يتطلب من المنشأة أن تقيس التزاماتها عن المزايا المحددة على أساس يعكس الزيادات المستقبلية المقدرة فى المرتبات. بالإضافة إلى ذلك تتطلب تطبيق هذه الطريقة أن تقوم المنشأة باستخدام افتراضات إكتوارية

متنوعة لقياس قيمة الالتزام ، تتضمن أسعار الخصم ، ونسبة العوائد المتوقعة على أصول النظام ، والمعدلات المتوقعة للزيادة في المرتبات ، ومعدل دوران العاملين ، ومعدل الوفيات ، و (بالنسبة لنظم مزايا العلاج المحددة) إتجاه معدلات تكاليف العلاج.

٢٨-١٩ إذا لم تتمكن الشركة من تطبيق طريقة الوحدة الإضافية المقدرة - بدون تحمل تكلفة أو جهد لا داعي لهما - لقياس الالتزامات والتكلفة المتعلقة بنظام مزايا العاملين المحددة ، ففي هذه الحالة يسمح لها باستخدام الأساس المبسط التالي لقياس الالتزامات المتعلقة بنظام المزايا المحددة للعاملين الحاليين :

(أ) تجاهل أثر زيادة المرتبات المقدرة مستقبلاً (بافتراض أن المرتبات الحالية مستمرة حتى التاريخ الذي يتوقع فيه حصول العاملين الحاليين على مزايا ما بعد انتهاء الخدمة) .

(ب) تجاهل أثر الخدمات المستقبلية للعمالة الحالية (بافتراض إنهاء النظام للعاملين الحاليين وكذلك لأية عمالة جديدة) .

(ج) تجاهل معدلات الوفيات المحتملة للعمالة الحالية ما بين تاريخ القوائم المالية و التاريخ الذي يتوقع فيه حصول العاملين على مزايا ما بعد انتهاء الخدمة (بافتراض أن كل العاملين الحاليين سوف يحصلون على مزايا ما بعد انتهاء الخدمة) ، ومع هذا فإن معدل الوفيات بعد الخدمة يجب أن يكون محل دراسة.

ومع هذا فيجب على المنشأة التي تستمتع باستخدام نظام القياس المبسط السابق أن تأخذ في حساباتها كل من المزايا التي استحققت وتلك غير المستحقة عند قياس التزامها تجاه المزايا المحددة .

٢٨-٢٠ لا يلزم هذا المعيار المنشأة بتعيين خبراء أكتواري مستقل للقيام بعمل التقييم الاكتواري الشامل اللازم لحساب التزامات مزايا العاملين المحددة ولا يلزمها كذلك بعمل تقييم أكتواري شامل كل سنة ، وفي حالة عدم تغير الافتراضات الاكتوارية الرئيسية بصورة جوهرية ما بين الفترات التي يتم فيها عمل تقييمات أكتوارية شاملة ، عندئذ يمكن قياس التزامات مزايا العاملين المحددة عن طريق إدخال تعديل على قياس الفترة السابقة بالتغيرات التي حدثت على إحصائيات العاملين مثل عدد العاملين ومستوى المرتبات .

إنشاء وتغيير وتخفيض وتسوية النظام

٢٨-٢١ في حالة إنشاء نظام محدد لمزايا العاملين أو تعديله في الفترة الحالية فإنه يتعين على المنشأة زيادة أو خفض الالتزامات المحددة الخاصة بمزايا العاملين لتعكس هذا التعديل، كما يتعين عليها الاعتراف بالزيادة كمصروف والنقص كإيراد عند قياس الربح أو الخسارة عن الفترة المالية الحالية. وعلى العكس من ذلك في حالة وضع قيود على النظام (على سبيل المثال : تقليص المزايا أو عدد العاملين الذين يحق لهم الحصول عليها) أو تسوية هذه المزايا (أى قيام صاحب العمل بسداد الالتزام بالكامل) في الفترة المالية الحالية عندئذ يتم خفض التزام مزايا العاملين المحدد أو استبعاده، ويتعين على المنشأة الاعتراف بالربح أو الخسارة الناجمة عن ذلك كربح أو خسارة في الفترة المالية الحالية .

أصول نظام المزايا المحددة

٢٨-٢٢ فى حالة انخفاض القيمة الحالية لالتزام مزايا العاملين المحددة فى تاريخ نهاية الفترة المالية عن القيمة العادلة للأصول الخاصة بنظام مزايا العاملين فى ذلك التاريخ ، عندئذ يتحقق فائض فى النظام. وتعترف المنشأة بهذا الفائض كأصل ناتج عن نظام المزايا المحددة إلى الحد الذى تتمكن معه المنشأة من استرداد الفائض سواء من خلال تخفيض المساهمات فى المستقبل أو من خلال استرداد المبالغ من نظام المزايا.

تكلفة نظام المزايا المحددة

٢٨-٢٣ يتعين على المنشأة الاعتراف بصافى التغير فى الالتزام الخاص بنظام المزايا المحددة خلال الفترة المالية ، بخلاف التغير الناجم عن المزايا المدفوعة للعاملين خلال الفترة المالية أو التغير الناجم عن مساهمات صاحب العمل ، وتقوم بإثباته كتكلفة لنظم المزايا المحددة للمنشأة خلال الفترة المالية. ويتم الاعتراف بهذه التكلفة إما بالكامل كمصروف فى الأرباح أو الخسائر أو بجزء من تلك التكلفة فى الأرباح أو الخسائر والجزء الآخر كبنود من بنود الدخل الشامل الأخرى (راجع الفقرة "٢٨-٢٤") إلا إذا تطلب قسم آخر من هذا المعيار الاعتراف بالتكلفة كجزء من تكلفة أصل مثل المخزون أو الأصول الثابتة .

الاعتراف - اختيار السياسة المحاسبية

٢٨-٢٤ على المنشأة الاعتراف بجميع المكاسب و الخسائر الاكتوارية فى الفترة التى تحدث فيها ، وتقوم المنشأة باختيار إحدى السياستين المحابيتين التاليتين :

- (أ) الاعتراف بكافة المكاسب أو الخسائر الاكتوارية فى الأرباح أو الخسائر .
 - أو (ب) الاعتراف بكافة المكاسب أو الخسائر الاكتوارية كبنود من بنود الدخل الشامل الأخرى .
- وتقوم المنشأة بتطبيق السياسة المحاسبية التى تم اختيارها بثبات على جميع نظم المزايا المحددة وكذلك على جميع المكاسب أو الخسائر الاكتوارية للمنشأة. وتعرض المكاسب أو الخسائر الاكتوارية التى يتم الاعتراف بها ضمن بنود الدخل الشامل الأخرى فى قائمة الدخل الشامل.

٢٨-٢٥ يشمل صافى التغير فى التزام نظام المزايا المحددة الذى يتم الاعتراف به كتكلفة لنظام المزايا المحددة ما يلى :

- (أ) التغير فى التزام نظام المزايا المحددة الذى ينشأ عن الخدمات المقدمة من العاملين خلال الفترة المالية.
- (ب) الفوائد على التزام نظام المزايا المحددة خلال الفترة المالية .
- (ج) العوائد على أى من أصول النظام وصافى التغير فى القيمة العادلة لحقوق الاسترداد المعترف بها خلال الفترة المالية (راجع الفقرة "٢٨-٢٨").
- (د) المكاسب أو الخسائر الاكتوارية التى تنشأ خلال الفترة المالية .
- (هـ) الزيادة أو النقص فى الالتزام الخاص بنظام المزايا المحددة و الناجم عن طرح نظام جديد أو تغيير نظام موجود بالفعل خلال الفترة المالية (راجع الفقرة "٢٨-٢١").

(و) النقص فى الالتزام الخاص بنظام المزايا المحددة الناجم عن تقليص النظام الحالى أو تسويته خلال الفترة المالية (راجع الفقرة "٢٨-٢١").

٢٨-٢٦ يترتب على خدمة العاملين بالمنشأة زيادة فى الالتزام وفقاً لنظام المزايا المحددة حتى وإن كانت المزايا مشروطة بفترة توظيف مستقبلية (بمعنى آخر أن هذه المزايا لم يتم استحقاقها بعد) . ويترتب على الخدمة التى يقدمها العاملين للمنشأة قبل تاريخ استحقاق المزايا نشأة التزام حكى لأنه - فى كل تاريخ تالى لتاريخ القوائم المالية - تتخفض قيمة الخدمة المستقبلية التى يتعين على الموظف القيام بها قبل أن يصبح له الحق فى الحصول على هذه المزايا . وعند قياس الالتزام الخاص بنظام المزايا المحددة تضع المنشأة نصب أعينها احتمال عدم وفاء بعض العاملين بمتطلبات استحقاق المزايا . وبالمثل وعلى الرغم من أن بعض مزايا ما بعد إنتهاء الخدمة (مثل مزايا العلاج الطبى بعد انتهاء الخدمة) تصبح مستحقة فقط عند حدوث واقعة محددة (مثل المرض) بعد انتهاء علاقة العمل التى تربط الموظف بالمنشأة ، فهناك إلتزام ينشأ عندما يقدم العامل الخدمة التى تعطى له الحق فى الحصول على تلك المزايا عند حدوث تلك الواقعة. ويتأثر قياس الالتزام بمدى احتمال حدوث تلك الواقعة المحددة ولكن هذا الاحتمال لا يحدد ما إذا كان الالتزام قائم من عدمه .

٢٨-٢٧ فى حالة ما إذا تم تخفيض المزايا المحددة بقيمة المبالغ التى سيتم سدادها للعاملين بموجب نظم ترعاها الحكومة ، عندئذ تقوم المنشأة بقياس الالتزامات الخاصة بالمزايا المحددة على أساس يعكس المزايا المستحقة السداد وفقاً للنظم الحكومية لمزايا العاملين وذلك فقط فى حالة:

(أ) إذا ما تم سن قوانين تلك النظم قبل تاريخ نهاية الفترة المالية .

أو(ب) إذا ما كانت الأحداث التاريخية السابقة أو غيرها من الأدلة التى يعتمد عليها تشير إلى أن تلك المزايا الحكومية ستتغير بطريقة يمكن التنبؤ بها ، على سبيل المثال بما يتماشى مع التغييرات المستقبلية فى المستوى العام للأسعار أو المستوى العام للرواتب .

التعويضات

٢٨-٢٨ إذا تأكدت المنشأة بدرجة كبيرة من أن أنها ستسترد بعضاً من أو كل النفقات اللازمة لتسوية الالتزام الخاص بالمزايا المحددة من طرف آخر، عندئذ تعترف المنشأة بحقها فى الاسترداد كأصل منفصل. وتقوم المنشأة بقياس هذا الأصل بالقيمة العادلة . ويمكن عرض المصروف الذى يتعلق بنظام المزايا المحددة فى قائمة الأرباح والخسائر بالصافى بعد استبعاد المبلغ المعترف به الذى يمثل الحق فى الاسترداد.

مزايا العاملين الأخرى طويلة الأجل

- ٢٨-٢٩ تشمل مزايا العاملين الأخرى طويلة الأجل على سبيل المثال:
- (أ) الأجازات طويلة الأجل مدفوعة الأجر مثل الأجازات مقابل الخدمة الطويلة أو أجازات التفرغ.
- (ب) المزايا مقابل مدة الخدمة الطويلة .
- (ج) المزايا مقابل العجز طويل الأجل.

- (د) المشاركة فى الأرباح و المكافآت التى تستحق السداد بعد اثنى عشر شهراً أو أكثر من نهاية الفترة التى يقدم فيها العامل الخدمة.
- (هـ) التعويضات المؤجلة التى يتم سدادها بعد اثنى عشر شهراً أو أكثر من نهاية الفترة التى تستحق خلالها تلك التعويضات .

٢٨-٣٠ تعترف المنشأة بالتزام عن مزايا العاملين طويلة الأجل الأخرى التى تقاس قيمته بصافى مجموع المبالغ الآتية :

- (أ) القيمة الحالية للتزام الخاص بمزايا العاملين فى تاريخ نهاية الفترة المالية .
- مطروحاً منه (ب) القيمة العادلة لأصول النظام - إن وجدت - فى تاريخ نهاية الفترة المالية و التى سيتم منها تسوية الالتزامات مباشرة .
- وتعترف المنشأة بالتغير فى الالتزام وفقاً للفقرة "٢٨-٢٣".

مزايا إنهاء الخدمة

٢٨-٣١ قد تلتزم المنشأة بسداد مبالغ (أو تقديم مزايا أخرى) للعاملين بها عندما تقوم بإنهاء خدمتهم بموجب تشريعات أو اتفاقات تعاقدية أو اتفاقات أخرى مع العاملين أو من يمثلهم أو بموجب التزام حكى ينشأ عن ممارسة عملية أو عرف معين أو للرغبة فى المساواة بينهم. وتمثل تلك المبالغ مكافآت إنهاء الخدمة .

الاعتراف

٢٨-٣٢ حيث أن مزايا إنهاء الخدمة لا تعود على المنشأة بأى منافع اقتصادية مستقبلية فيتعين على المنشأة الاعتراف بها فوراً كمصروف فى الأرباح أو الخسائر.

٢٨-٣٣ عندما تعترف المنشأة بمزايا إنهاء الخدمة فقد يتعين عليها أيضاً المحاسبة عن تقليص مزايا التقاعد أو المزايا الأخرى للعاملين.

٢٨-٣٤ تعترف المنشأة بمزايا نهاية الخدمة كالتزام وكمصروف - فقط - عندما تلتزم المنشأة بشكل واضح إما :

- (أ) بإنهاء خدمة الموظف أو مجموعة من الموظفين قبل التاريخ الطبيعى للتقاعد.
- أو (ب) بتقديم المزايا الخاصة بإنهاء الخدمة كنتيجة لعرض تم منحه لتشجيع التقاعد الاختيارى.
- ٢٨-٣٥ تعتبر المنشأة ملتزمة بشكل واضح بإنهاء الخدمة - فقط - عندما يكون لديها خطة تفصيلية رسمية لإنهاء الخدمة ولا يكون لديها احتمال واقعى للتراجع عن تلك الخطة .

القياس

٢٨-٣٦ تقيس المنشأة مزايا إنهاء الخدمة بناء على أفضل تقدير للتفقات اللازمة لتسوية الالتزام فى تاريخ القوائم المالية . وفى حالة وجود عرض لتشجيع التقاعد الاختيارى عندئذ يعتمد قياس المزايا الخاصة بإنهاء خدمة العاملين على عدد العاملين المتوقع قبولهم لهذا العرض .

٢٨-٣٧ عندما تستحق المزايا الخاصة بإنهاء الخدمة لأكثر من ١٢ شهراً بعد نهاية الفترة المالية يتم قياسها بالقيمة الحالية المخصومة .

نظم المجموعة

٢٨-٣٨ إذا قامت الشركة الأم بتقديم مزايا للعاملين بشركة أو أكثر من الشركات التابعة فى المجموعة وقامت الشركة الأم بعرض القوائم المالية المجمعة باستخدام هذا المعيار أو المعايير المصرية الكاملة ، عندئذٍ يسمح لتلك الشركات التابعة بالاعتراف بمصروف مزايا العاملين وقياسه على أساس توزيع مقبول للمصروف المعترف به للمجموعة .

الإفصاح

الإفصاح عن مزايا العاملين قصيرة الأجل

٢٨-٣٩ لا يتطلب هذا القسم عمل إفصاحات محددة بشأن مزايا العاملين قصيرة الأجل .

الإفصاح عن نظم الاشتراك المحدد

٢٨-٤٠ على المنشأة الإفصاح عن المبلغ المعترف به فى الأرباح أو الخسائر كمصروف عن نظم الاشتراك المحدد . وفى حالة إذا ما تعاملت المنشأة مع نظم أصحاب العمل المتعددين بوصفه نظام اشتراك محدد نتيجة لعدم توافر معلومات كافية لاستخدام المحاسبة الخاصة بالمزايا المحددة (راجع الفقرة "٢٨-١١") فيتعين على المنشأة الإفصاح عن حقيقة أنه نظام مزايا محددة كما يتم الإفصاح عن أسباب الاعتداد به كنظام اشتراك محدد وعن أى معلومات متوافرة بشأن فائض أو عجز النظام وتأثير ذلك على المنشأة إن وجد.

الإفصاح عن نظم المزايا المحددة

٢٨-٤١ تقوم المنشأة بالإفصاح عن المعلومات الآتية التى تتعلق بنظم المزايا المحددة (فيما عدا نظم المزايا المحددة الخاصة بنظم أصحاب العمل المتعددين) التى تعتبر بمثابة نظم اشتراك محدد وفقاً للفقرة "٢٨-١١" وحيث يسرى عليها الإفصاح الوارد بالفقرة "٢٨-٤٠" بدلاً من المعلومات الواردة أدناه (وإذا كان للمنشأة أكثر من نظام مزايا محددة فإنه يمكن عمل الإفصاح عن تلك المعلومات إما بشكل إجمالي أو بصورة مستقلة لكل نظام أو فى شكل مجموعات بالصورة التى تحقق أكبر نفع ممكن كما يلى :

- (أ) وصف عام لنوع النظام ويشمل ذلك سياسة التمويل .
- (ب) سياسة المنشأة المحاسبية للاعتراف بالمكاسب أو الخسائر الاكتوارية (سواء فى الأرباح أو الخسائر أو كبنود من بنود الدخل الشامل الأخرى) و مبلغ المكاسب أو الخسائر الاكتوارية التى تم الاعتراف بها خلال الفترة المالية .
- (ج) تفسير وصفى فى حالة استخدام المنشأة لأى من التيسيرات الواردة بالفقرة "٢٨-١٩" فى قياس التزامها الخاص بالمزايا المحددة .
- (د) تاريخ أحدث تقييم اكتوارى شامل. و إذا لم يكن ذلك هو تاريخ نهاية الفترة المالية ، يتم بيان التسويات التى تم إجراؤها لقياس التزام المزايا المحددة فى تاريخ نهاية الفترة المالية .

- (هـ) بيان بالحركة بين الأرصدة الافتتاحية و الأرصدة الختامية لالتزام المزايا المحددة مع توضيح المزايا المسددة بصورة منفصلة عن كافة التغيرات الأخرى .
- (و) بيان بالحركة بين الأرصدة الافتتاحية و الأرصدة الختامية للقيمة العادلة لأصول النظام وكذلك الحركة بين الأرصدة الافتتاحية و الأرصدة الختامية لحق الاسترداد المعترف به كأصل مع عرض البنود التالية بصورة مستقلة فى حالة وجودها :
- (١) الاشتراكات.
- و(٢) المزايا المدفوعة.
- و(٣) التغيرات الأخرى فى أصول النظام.
- (ز) إجمالى التكلفة المتعلقة بنظم المزايا المحددة عن الفترة المالية و الإفصاح بصورة مستقلة عن المبالغ :
- (١) المعترف بها كمصروف فى الأرباح أو الخسائر .
- أو(٢) المدرجة ضمن تكلفة أصل .
- (ح) النسبة أو المبلغ الذى تمثله كل فئة رئيسية من القيمة العادلة لإجمالى أصول النظام فى تاريخ نهاية الفترة المالية لكل فئة رئيسية من أصول النظام و التى تتضمن على سبيل المثال وليس الحصر أدوات حقوق الملكية وأدوات الدين والممتلكات والعقارات وكافة الأصول الأخرى .
- (ط) المبالغ التى تتضمنها القيمة العادلة لأصول النظام من :
- (١) كل فئة من الأدوات المالية الخاصة بالمنشأة .
- و(٢) أى ممتلكات تشغلها المنشأة أو أى أصول أخرى تستخدمها المنشأة .
- (ى) العائد الفعلى على أصول النظام.
- (ك) الافتراضات الاكتوارية الأساسية المستخدمة والتى تشمل - إذا كان ذلك مطبقاً - على الآتى :
- (١) معدلات الخصم .
- و(٢) معدلات العائد المتوقعة على أى من أصول النظام عن الفترات المالية المعروضة بالقوائم المالية .
- و(٣) المعدلات المتوقعة للزيادة فى المرتبات.
- و(٤) الاتجاه العام لمعدلات تكلفة العلاج الطبى .
- و(٥) أى افتراضات أكتوارية جوهرية أخرى مستخدمة .
- ولا يتطلب الأمر عرض التسويات الواردة بالبند (هـ) و (و) أعلاه عن فترات سابقة.
- وعلى الشركات التابعة التى تعترف بمصروفات مزايا العاملين وتقيسها على أساس التوزيع المنطقى للمصروف المعترف به من قبل المجموعة (راجع الفقرة "٢٨-٣٨") ، أن تصف فى قوائمها المالية المستقلة السياسة التى استخدمتها فى التوزيع وتقوم بالإفصاح عنها فى البنود من (أ) إلى (ك) أعلاه فيما يتعلق بالنظام ككل .

الإفصاح عن مزايا العاملين الأخرى طويلة الأجل

٢٨-٤٢ تقوم المنشأة بالإفصاح عن طبيعة المزايا ومبلغ التزامها وحجم التمويل فى تاريخ نهاية الفترة المالية وذلك بالنسبة لكل فئة من المزايا الأخرى طويلة الأجل التى تقدمها المنشأة لموظفيها .

الإفصاح عن مزايا إنهاء الخدمة

٢٨-٤٣ تقوم المنشأة بالإفصاح عن طبيعة المزايا والسياسة المحاسبية المتبعة ومبلغ الالتزام وحجم التمويل المخصص للنظام فى تاريخ نهاية الفترة المالية. وذلك بالنسبة لكل فئة من فئات مزايا إنهاء الخدمة التى تقدمها المنشأة لموظفيها .

٢٨-٤٤ فى حالة عدم التأكد من عدد العاملين الذين سيقبلون عرض المزايا الخاصة بإنهاء الخدمة مما يعنى وجود التزام محتمل . ويتطلب القسم (٢١) " المخصصات والظروف المحتملة " من المنشأة الإفصاح عن معلومات بشأن التزاماتها المحتملة إلا إذا كان حدوث تدفق خارج لتسوية تلك الالتزامات مستبعداً

Hitz Training Academy

قسم (٢٩) ضرائب الدخل

نطاق هذا القسم

٢٩-١ لأغراض هذا المعيار ، تتضمن ضرائب الدخل كلاً من الضرائب المحلية والأجنبية التي تفرض على الربح الخاضع للضريبة، كما تتضمن ضرائب الدخل ضرائب أخرى مثل الضرائب المخصومة من المنبع التي تسددها الشركات التابعة أو الشقيقة أو المشروعات المشتركة على توزيعاتها للمنشأة التي تعد القوائم المالية.

٢٩-٢ يغطي هذا القسم المحاسبة عن ضرائب الدخل. ويتطلب أن تقوم المنشأة بالاعتراف بالآثار الضريبية الحالية والمستقبلية للمعاملات والأحداث الأخرى التي يتم الاعتراف بها في القوائم المالية. وتتمثل هذه القيمة الضريبية المعترف بها في الضريبة الجارية والضرائب المؤجلة . والضريبة الجارية هي قيمة الضريبة مستحقة السداد (أو القابلة للاسترداد) المرتبطة بضافي الربح أو الخسارة الضريبية للفترة الحالية أو الفترات السابقة. أما الضريبة المؤجلة فهي قيمة الضريبة مستحقة السداد (أو القابلة للاسترداد) في الفترات المستقبلية، وتنشأ بصفة عامة نتيجة لقيام المنشأة باسترداد أو تسوية أصولها والتزاماتها بقيمتها الدفترية الحالية، وكذلك نتيجة للآثار الضريبية للخسائر الضريبية المرحلة غير المستخدمة والخصم الضريبي المرحل غير المستخدم.

خطوات المحاسبة عن ضرائب الدخل

- ٢٩-٣ تقوم المنشأة بالمحاسبة عن ضرائب الدخل باتباع الخطوات من (أ) إلى (ط) أدناه:
- (أ) الاعتراف بالضريبة الجارية وقياسها بالقيمة التي تتضمن تأثير النتائج المحتملة من فحص مصلحة الضرائب (الفقرات من "٢٩-٤" إلى "٢٩-٨").
 - (ب) تحديد الأصول والالتزامات التي من المتوقع أن يكون لها أثر على الربح الخاضع للضريبة إذا ما تم استردادها أو تسويتها بقيمتها الدفترية المعروضة (الفقرتين "٢٩-٩" و "٢٩-١٠").
 - (ج) تحديد الأساس الضريبي للبنود التالية في نهاية كل فترة مالية يتم التقرير عنها :
 - (١) فيما يتعلق بالأصول والالتزامات المتضمنة بالفقرة (ب) يتحدد الأساس الضريبي للأصول والالتزامات بافتراض بيع هذه الأصول أو تسوية هذه الالتزامات بقيمتها الدفترية المعروضة (الفقرتين "٢٩-١١" ، "٢٩-١٢").
 - (٢) البنود الأخرى التي لها أساس ضريبي على الرغم من عدم الاعتراف بها كأصول أو التزامات، مثل البنود التي تم الاعتراف بها كإيراد أو مصروف و هذه البنود تصبح خاضعة للضريبة أو قابلة للخصم الضريبي في الفترات المستقبلية (الفقرة "٢٩-١٣").
 - (د) حساب الفروق المؤقتة والخسائر الضريبية غير المستخدمة وكذا الخصم الضريبي غير المستخدم (الفقرة "٢٩-١٤").

(هـ) الاعتراف بالأصول الضريبية المؤجلة و الالتزامات الضريبية المؤجلة التي تنشأ من الفروق المؤقتة والخسائر الضريبية غير المستخدمة والخصم الضريبي غير المستخدم (الفقرات من "٢٩-١٥" إلى "٢٩-١٧").

(و) قياس الأصول (الالتزامات) الضريبية المؤجلة بقيمة تتضمن تأثير النتائج المحتملة من فحص مصلحة الضرائب ، وذلك بأسعار الضريبة السارية أو المتوقع سريانها وفقاً لقانون الضرائب في نهاية الفترة المالية التي يتم التقرير عنها ، والتي من المتوقع استخدامها عند تحقق الأصول الضريبية أو تسوية الالتزامات الضريبية (الفقرات من "٢٩-١٨" إلى "٢٩-٢٥").

(ز) إثبات مجمع تقييم مقابل للأصول الضريبية المؤجلة بحيث يصبح صافي قيمتها الدفترية تعادل أعلى قيمة من المرجح تحقيقها من تلك الأصول بناءً على الربح الضريبي الحالي أو المستقبلي (الفقرتين "٢٩-٢١" و "٢٩-٢٢").

(ح) توزيع الضريبة الجارية والمؤجلة على البنود المتعلقة بها بقائمة الأرباح أو الخسائر و قائمة الدخل الشامل وحقوق الملكية (فقرة "٢٩-٢٧").

(ط) عرض المعلومات المطلوبة والإفصاح عنها (الفقرات من "٢٩-٢٨" إلى "٢٩-٣١").

الاعتراف بالضريبة الجارية وقياسها

٢٩-٤ تعترف المنشأة بالالتزام جارى يمثل الضريبة المستحقة على الأرباح الضريبية عن الفترة الحالية والفترات السابقة والتي لم يتم سدادها بعد. أما إذا كانت الضرائب التي تم سدادها بالفعل في الفترة الجارية والفترات السابقة تزيد عن القيمة المستحقة عن هذه الفترات فيجب أن يتم الاعتراف بالزيادة المسددة كأصل ضريبي جارى.

٢٩-٥ يتم الاعتراف بأصل ضريبي جارى مقابل الميزة المتعلقة بالخسائر الضريبية التي يمكن الرجوع بها و استردادها من الضرائب المسددة عن فترات سابقة .

٢٩-٦ يتم قياس الالتزام الضريبي الجارى في تاريخ القوائم المالية على أساس القيمة المتوقع سدادها باستخدام الأسعار و القوانين الضريبية السارية أو تلك المقرر سريانها .

٢٩-٧ يتم الاعتراف بالتغير في الالتزامات أو الأصول الضريبية الجارية كمصروف ضريبة في الأرباح أو الخسائر إلا إذا كان هذا التغير يتعلق ببند إيراد أو مصروفات تم الاعتراف بها طبقاً لهذا المعيار في قائمة الدخل الشامل فعندئذ يتم الاعتراف أيضاً بهذا التغير في قائمة الدخل الشامل.

٢٩-٨ على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار ضمن المبالغ التي تم الاعتراف بها وفقاً للفقرات "٢٩-٤" و "٢٩-٥" الآثار المحتملة التي قد تنتج عن الفحص الضريبي والتي يتم قياسها وفقاً للفقرة "٢٩-٢٤".

الاعتراف بالضريبة المؤجلة

المبدأ العام للاعتراف

٢٩-٩ يتم الاعتراف بالأصل أو الالتزام الضريبي المؤجل للضرائب التي سوف يتم استردادها أو استحقاقها في فترات مستقبلية كنتيجة لمعاملات أو أحداث تمت في الماضي ، وهذه الضرائب تنشأ عن الفروق بين المبالغ المعترف بها كأصول والتزامات للمنشأة في قائمة المركز المالي والقيمة المعترف بها لهذه الأصول والالتزامات من قبل مصلحة الضرائب بالإضافة إلى المبالغ الجارية التي تم ترجيلها من الخسائر الضريبية غير المستخدمة والخصم الضريبي غير المستخدم لفترات مستقبلية.

الأصول والالتزامات الضريبية التي لن يكون لها تأثير على الربح الضريبي عند استردادها أو تسويتها

٢٩-١٠ إذا كانت المنشأة تتوقع عند استرداد أو تسوية القيمة الدفترية للأصل أو الالتزام ألا يكون لها تأثير على الأرباح الخاضعة للضريبة فلا يتم إثبات أية ضريبة مؤجلة تتعلق بهذه الأصول أو الالتزامات. وبناء على ذلك فإن الفقرات من "٢٩-١١" إلى "٢٩-٢٧" يتم تطبيقها فقط على الأصول والالتزامات التي تتوقع المنشأة عند استرداد أو تسوية قيمتها الدفترية أن يكون لها تأثير على الربح الخاضع للضريبة والبنود الأخرى التي لها أساس ضريبي.

الأساس الضريبي

٢٩-١١ يتم تحديد الأساس الضريبي للأصول والالتزامات أو البنود الأخرى وفقاً للقانون السارى أو المقرر تطبيقه، وإذا كانت المنشأة تقوم بتقديم إقرار ضريبي مجمع (للعمليات المختلفة) ، فإن الأساس الضريبي يتم تحديده على أساس القانون الضريبي الذي يحكم الإقرار الضريبي المجمع. وإذا كانت المنشأة تقوم بتقديم إقرارات ضريبية مستقلة للعمليات المختلفة ، فإن الأساس الضريبي يتم تحديده على أساس القانون الضريبي الذي يحكم كل إقرار ضريبي.

٢٩-١٢ تتحدد بناء على الأساس الضريبي المبالغ التي سوف يعترف بها ضمن الربح الخاضع للضريبة عند استرداد أو تسوية القيمة الدفترية للأصول أو الالتزامات وعلى وجه التحديد :

(أ) الأساس الضريبي لأصل يساوى المبالغ القابلة للخصم من قيمة هذا الأصل للوصول إلى الربح الخاضع للضريبة إذا كانت القيمة الدفترية للأصل سيتم استردادها عن طريق بيع هذا الأصل في نهاية الفترة المالية. أما إذا كان استرداد قيمة الأصل عن طريق البيع لن يؤدي إلى زيادة الربح الخاضع للضريبة ، فإن الأساس الضريبي لأصل يساوى القيمة الدفترية.

(ب) الأساس الضريبي للالتزام يساوى القيمة الدفترية مستبعداً منها أية مبالغ يتم خصمها عند تحديد الربح الخاضع للضريبة (أو مضافاً إليها أية مبالغ يتم إضافتها عند تحديد الربح الخاضع للضريبة) والتي تنشأ إذا ما تم تسوية هذا الالتزام بالقيمة الدفترية في نهاية الفترة المالية. وفي حالة الإيرادات المؤجلة ، فإن الأساس الضريبي للالتزامات يعادل القيمة الدفترية ناقصاً أية إيرادات غير خاضعة للضريبة في الفترات المستقبلية.

٢٩-١٣ هناك بعض البنود التي لها أساس ضريبي ولكن لا يتم الاعتراف بها كأصول أو التزامات. على سبيل المثال : تكاليف البحث يتم الاعتراف بها كمصروف عند تكبدها ولكن لا يسمح بخصمها عند تحديد الربح الخاضع

للضريبة إلا فى فترة لاحقة. ولذلك فإن القيمة الدفترية لتكلفة البحث تعتبر صفراً والأساس الضريبى هو القيمة التى سيتم خصمها فى فترات مستقبلية. .

الفروق المؤقتة

٢٩-١٤ تنشأ الفروق المؤقتة عندما :

- (أ) يكون هناك اختلاف بين القيمة الدفترية والأسس الضريبية عند الاعتراف الأولى للأصول والالتزامات أو عندما ينشأ أساس ضريبى لبنود لم يتم الاعتراف بها كأصول أو التزامات.
- (ب) توجد فروق بين القيمة الدفترية والأساس الضريبى بعد الاعتراف الأولى وذلك نتيجة الاعتراف بالإيرادات أو المصروفات فى قائمة الأرباح أو الخسائر أو حقوق الملكية فى إحدى الفترات المحاسبية فى حين يتم الاعتراف بها فى الربح الخاضع للضريبة فى فترة أخرى.
- (ج) يتغير الأساس الضريبى لأصل أو التزام ولا يتم الاعتراف بهذا التغير ضمن القيمة الدفترية للأصل أو الالتزام فى أى فترة.

الالتزامات و الأصول الضريبية المؤجلة

٢٩-١٥ فيما عدا ما تتطلبه الفقرة "٢٩-١٦"، على المنشأة الاعتراف بما يلى:

- (أ) إلتزام ضريبى مؤجل عن كل الفروق المؤقتة والتى من المتوقع أن تؤدى إلى زيادة الربح الخاضع للضريبة فى الفترات المستقبلية.
- (ب) أصل ضريبى مؤجل عن كل الفروق المؤقتة والتى من المتوقع أن تؤدى إلى تخفيض فى الربح الخاضع للضريبة فى الفترات المستقبلية.
- (ج) أصل ضريبى مؤجل عن الخسائر الضريبية المرحلة غير المستخدمة و الخصم الضريبى المرحل غير المستخدم لفترات تالية .

٢٩-١٦ فيما يلى استثناءات من متطلبات الفقرة "٢٩-١٥":

- (أ) لا يتم الاعتراف بالأصول أو الالتزامات الضريبية المؤجلة وذلك للفروق المؤقتة المتعلقة بالأرباح التى لم يتم تحويلها من الشركات التابعة والفروع والشركات الشقيقة والمشروعات المشتركة والأجنبية إلى المدى الذى يعتبر معه الاستثمار مستمراً (من حيث الفترة) بصفة دائمة إلا إذا كان من الواضح أن هذه الفروق المؤقتة سوف تتعكس فى المستقبل المنظور .

- (ب) لا يتم الاعتراف بالتزام ضريبى مؤجل للفروق المؤقتة المتعلقة بالاعتراف الأولى للشهرة.

٢٩-١٧ تعترف المنشأة بالتغير فى الالتزامات الضريبية المؤجلة والأصول الضريبية المؤجلة كمصروف ضريبة فى الأرباح أو الخسائر فيما عدا التغير المتعلق ببند من بنود الإيراد أو المصروفات التى يتم الاعتراف بها طبقاً لهذا المعيار فى قائمة الدخل الشامل فيتم الاعتراف بها فى قائمة الدخل الشامل.

قياس الضريبة المؤجلة

أسعار الضريبة

٢٩-١٨ يتم قياس الالتزام (الأصل) الضريبي المؤجل في تاريخ القوائم المالية على أساس القيمة المتوقع سدادها باستخدام الأسعار و القوانين الضريبية السارية أو تلك المقرر سريانها .

٢٩-١٩ عندما يتم استخدام أسعار ضرائب مختلفة لشرائح مختلفة من الربح الخاضع للضريبة فيتم قياس عبء (دخل) الضريبة المؤجلة وكذلك الالتزامات (الأصول) الضريبية المؤجلة المرتبطة بها باستخدام متوسط أسعار الضرائب السارية أو في حكم السارية المتوقع أن يخضع لها الربح (الخسارة) الضريبية في الفترات المتوقع خلالها تحقق الأصول الضريبة المؤجلة أو تسوية الالتزامات الضريبية المؤجلة.

٢٩-٢٠ يجب أن يتم قياس الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة بما يعكس الآثار الضريبية الناتجة عن الأسلوب الذي تتوقع المنشأة من خلاله استرداد أو تسوية القيمة الدفترية للأصول أو الالتزامات المتعلقة بها في تاريخ نهاية الفترة المالية.

على سبيل المثال : إذا كان الفرق المؤقت الناتج من (فرق إهلاك أصل ثابت) من المتوقع تحقيقه في المستقبل من خلال بيع هذا الأصل وبالتالي إدراجه كربح رأسمالي ، هنا يتم قياس مصروف الضريبة المؤجلة باستخدام سعر الضريبة المطبق على الربح الرأسمالي (إذا كان يختلف عن أسعار الضريبة الأخرى)

مجمع التقييم

٢٩-٢١ على المنشأة أن تعترف بمجمع للتقييم مقابل الأصول الضريبية المؤجلة بحيث تصبح صافي القيمة الدفترية له تعادل أعلى قيمة من المرجح استردادها من هذه الأصول بناء على الربح الضريبي الحالي أو المستقبلي.

٢٩-٢٢ تقوم المنشأة بمراجعة صافي القيمة الدفترية للأصول الضريبية المؤجلة في نهاية كل فترة محاسبية ويتم تسوية مجمع التقييم ليعكس التقدير الحالي للأرباح الضريبية المتوقعة من هذه الأصول في المستقبل ، ويتم الاعتراف بهذه التسوية في الأرباح أو الخسائر فيما عدا التسويات المتعلقة ببند إيرادات أو مصروفات تم الاعتراف بها وفقاً لهذا المعيار في قائمة الدخل الشامل فيتم الاعتراف أيضاً بهذه التسويات في قائمة الدخل الشامل.

قياس كل من الضريبة الجارية والمؤجلة

٢٩-٢٣ لا ينبغي على المنشأة حساب قيمة حالية للأصول والالتزامات الضريبية الجارية أو المؤجلة .

٢٩-٢٤ يتأثر مبلغ الضريبة الجارية والمؤجلة بظروف عدم التأكد عما إذا كانت مصلحة الضرائب ستقبل المبالغ التي أقرت عنها الشركة أم لا. ومن ثم فعلى المنشأة أن تقوم بقياس الأصول والالتزامات الضريبية الجارية والمؤجلة باستخدام

قيمة المتوسط المرجح للنتائج المحتملة بافتراض أن مصلحة الضرائب ستقوم بفحص كل المبالغ التي أقرت عنها المنشأة و أنها على علم بكل المعلومات المتعلقة بها ، وعلى المنشأة تغيير المتوسط المرجح لكل النتائج المحتملة التي سبق لها احتسابه بناء على معلومات جديدة وليس طبقاً لتفسيرات من قبل المنشأة لنفس المعلومات التي كانت متاحة سابقاً .

٢٩-٢٥ ملغاة.

الخصم من المنبع على التوزيعات

٢٩-٢٦ عندما تدفع المنشأة توزيعات أرباح إلى مساهميها قد يكون مطلوباً منها دفع جزء من هذه التوزيعات إلى مصلحة الضرائب نيابة عن المساهمين . مثل هذه المبالغ المدفوعة أو المستحقة لمصلحة الضرائب يتم خصمها على حقوق المساهمين كجزء من التوزيعات .

العرض فى القوائم المالية

التحميل على قائمة الأرباح أو الخسائر وقائمة الدخل الشامل وحقوق الملكية

٢٩-٢٧ يتم الاعتراف بالعبء الضريبي ضمن بنود قائمة الأرباح أو الخسائر (من عمليات مستمرة أو من عمليات غير مستمرة) أو بنود قائمة الدخل الشامل أو فى حقوق الملكية شأنها فى ذلك شأن المعاملات أو الأحداث التى نتج عنها هذا العبء الضريبي .

الفصل بين الجزء المتداول وغير المتداول

٢٩-٢٨ عندما تقوم المنشأة بعرض الأصول كمتداولة وكغير متداولة والالتزامات كمتداولة وكغير متداولة بقائمة المركز المالى فيجب عدم تبويب الأصول أو الالتزامات الضريبية المؤجلة كأصول أو التزامات متداولة.

المقاصة

٢٩-٢٩ على المنشأة إجراء مقاصة بين أصولها الضريبية الجارية والتزاماتها والالتزامات الضريبية الجارية أو بين أصولها الضريبية المؤجلة والتزاماتها الضريبية المؤجلة فقط إذا كان للمنشأة حق قانونى فى تسوية مبالغ تلك الأصول أو الالتزامات واتجهت نيته لتسوية تلك المبالغ على أساس الصافى أو تحصيل الأصل الضريبي وسداد الالتزام الضريبي فى نفس الوقت.

الإفصاح

٢٩-٣٠ على المنشأة أن تفصح عن المعلومات التي تمكن مستخدمى قوائمها المالية من تقييم طبيعة الضريبة الجارية والمؤجلة الناتجة عن المعاملات المعترف بها والأحداث الأخرى والأثر المالى لها.

٢٩-٣١ يجب الإفصاح عن المكونات الرئيسية للعبء (الدخل) الضريبى بصورة منفصلة ، على أن تتضمن مكونات العبء (الدخل) الضريبى ما يلى :

- (أ) عبء (دخل) الضريبة الجارى .
- (ب) أية تسويات متعلقة بضرائب جارية لفترات سابقة تم الاعتراف بها خلال الفترة.
- (ج) قيمة عبء (دخل) الضرائب المؤجلة المتعلقة بكل من نشأة الفروق المؤقتة أو رد هذه الفروق.
- (د) قيمة عبء (دخل) الضرائب المؤجلة المتعلقة بالتغير فى أسعار الضريبة أو بسبب فرض ضرائب جديدة.
- (هـ) الأثر على عبء الضريبة المؤجلة الناشئ من التغير فى النتائج المحتملة نتيجة للفحص من قبل مصلحة الضرائب (راجع الفقرة "٢٩-٢٤").
- (و) أية تسويات على عبء الضريبة المؤجلة تنشأ من التغير فى الوضع الضريبى للمنشأة أو مساهميتها (مثل إلغاء إعفاء أو العكس).
- (ز) أى تغير فى مجمع التقييم للأصول الضريبية المؤجلة (راجع الفقرتين "٢٩-٢١" و "٢٩-٢٢").
- (ح) قيمة عبء الضريبة المرتبط بالتغير فى السياسات المحاسبية و الأخطاء (راجع القسم (١٠) " السياسات والتقديرات والأخطاء المحاسبية ").

٢٩-٣٢ على المنشأة الإفصاح عما يلى بصورة منفصلة:

- (أ) مجموع الضرائب الجارية و مجموع الضريبة المؤجلة والمرتبطة بينود تم الاعتراف بها ضمن قائمة الدخل الشامل.
- (ب) إيضاح الاختلافات الهامة فى القيم المعروضة فى قائمة الأرباح أو الخسائر أو قائمة الدخل الشامل و القيمة التى تم الإقرار عنها لمصلحة الضرائب.
- (ج) إيضاح التغيرات فى سعر (أسعار) الضريبة المطبقة مقارنةً بالفترة المحاسبية السابقة.
- (د) بالنسبة لكل نوع من الفروق المؤقتة وكل نوع من الخسائر الضريبية المرحلة غير المستخدمة والحق فى الخصم الضريبى المرحل غير المستخدم :

(١) قيمة الالتزامات والأصول الضريبية المؤجلة وكذا مجمع التقييم للأصول الضريبية المؤجلة فى نهاية كل فترة محاسبية.

(٢) تحليل التغير فى الالتزامات والأصول الضريبية المؤجلة وكذا فى مجمع التقييم لتلك الأصول خلال الفترة.

(هـ) تاريخ نهاية الاستفادة (إن وجد) من كل من الفروق المؤقتة والخسائر الضريبية والخصم الضريبى غير المستخدمة.

Hitz Training Academy

قسم (٣٠)

ترجمة العملات الأجنبية

نطاق هذا القسم

٣٠-١ يمكن للمنشأة أن تقوم بتنفيذ أنشطة بعملات أجنبية بإحدى طريقتين ، أن يكون لها معاملات بعملات أجنبية ، أو يكون لديها نشاط أجنبي ، بالإضافة إلى ذلك قد تقوم المنشأة بعرض قوائمها المالية بعملة أجنبية . ويشرح هذا القسم كيفية إدراج المعاملات التي تمت بعملة أجنبية والأنشطة الأجنبية في القوائم المالية للمنشأة وكيفية ترجمة القوائم المالية إلى العملة التي تعرض بها تلك القوائم . أما المحاسبة عن الأدوات المالية بالعملات الأجنبية ومحاسبة التغطية للبند بالعملات الأجنبية فيتم تناولها بقسم (١١) "الأدوات المالية الأساسية" وقسم (١٢) "إصدارات الأدوات المالية الأخرى".

عملة التعامل

٣٠-٢ على كل منشأة أن تقوم بتحديد عملة تعاملها . وعملة التعامل للمنشأة هي عملة البيئة الاقتصادية الأساسية التي تعمل فيها المنشأة.

٣٠-٣ البيئة الاقتصادية الأساسية التي تعمل فيها المنشأة هي البيئة التي تقوم من خلالها بتوليد وإنفاق النقدية. ومن ثم تعتبر العوامل التالية من أهم المحددات التي يجب أن تأخذها المنشأة في الاعتبار عند تحديد عملة التعامل :

(أ) العملة:

(١) التي تؤثر بشكل رئيسي في أسعار بيع البضائع والخدمات (وهي غالباً ما تكون العملة التي تستخدمها الشركة في تحديد أسعار بيع بضائعها وخدماتها).

و(٢) الرسمية للدولة التي يتم على أساسها تحديد أسعار البيع لبضائع وخدمات المنشأة بناء على قوى المنافسة واللوائح والقوانين.

(ب) العملة التي تؤثر بشكل رئيسي على العمالة والمواد الخام والتكاليف الأخرى المتعلقة بتوفير البضائع والخدمات (وهي غالباً ما تكون العملة التي تستخدم في تحديد وتسوية هذه التكاليف).

٣٠-٤ يمكن أن تقدم العوامل التالية أيضاً أدلة على عملة التعامل للمنشأة:

(أ) العملة التي تتولد من خلالها النقدية عن أنشطة التمويل (إصدار أدوات دين وأدوات حقوق ملكية).

(ب) العملة التي عادةً ما يتم من خلالها الاحتفاظ بالمتحصلات من أنشطة التشغيل.

٣٠-٥ تؤخذ العوامل الإضافية التالية فى الاعتبار عند تحديد عملة التعامل لأنشطة أجنبية وما إذا كانت عملة التعامل لتلك الأنشطة الأجنبية هى نفس عملة المنشأة التى تعرض قوائمها المالية (المنشأة التى تعرض قوائمها المالية فى هذا الإطار هى المنشأة التى يكون لديها نشاط أجنبى فى صورة شركة تابعة أو فرع أو شركة شقيقة أو مشروع مشترك):

(أ) ما إذا كانت الأنشطة الأجنبية :

- تمارس كامتداد للمنشأة التى تعرض قوائمها المالية ، مثل أن يقوم النشاط الأجنبى فقط ببيع البضائع التى يستوردها من المنشأة التى تعرض قوائمها المالية ثم يقوم بتوريد حصيلة هذه المبيعات لها.
- تتمثل فى منشأة مستقلة بدرجة كبيرة عنها ، مثل أن يقوم النشاط الأجنبى بشكل أساسى بتجميع النقدية والبنود الأخرى ذات الطبيعة النقدية وإنفاق المصروفات وتوليد الدخل وإجراء الترتيبات الخاصة بالاقتراض بعملة المحلية.
- (ب) ما إذا كانت المعاملات مع المنشأة التى تعرض قوائمها المالية تمثل نسبة كبيرة أو صغيرة من عمليات النشاط الأجنبى.

(ج) ما إذا كانت التدفقات النقدية من عمليات النشاط الأجنبى تؤثر بشكل مباشر على التدفقات النقدية للمنشأة التى تعرض قوائمها المالية وأنها متاحة بالوضع الحالى للتحويل للمنشأة التى تعرض قوائمها المالية .

(د) ما إذا كانت التدفقات النقدية الناتجة من عمليات النشاط الأجنبى كافية بذاتها لخدمة الديون الحالية والمتوقعة دون الحاجة إلى الحصول على أموال من المنشأة التى تعرض قوائمها المالية.

ترجمة المعاملات بعملة أجنبية إلى عملة التعامل

الاعتراف الأولي

٣٠-٦ المعاملة بعملة أجنبية هى تلك المعاملة التى أبرمت أو تتطلب التسوية بعملة أجنبية ، وتتضمن المعاملات الناشئة عن قيام المنشأة:

- (أ) شراء أو بيع بضائع أو خدمات بسعر محدد بعملة أجنبية.
- أو (ب) باقتراض أو إقراض أموال عندما تكون المبالغ الواجبة السداد أو التحصيل محددة بعملة أجنبية.
- أو (ج) باقتناء أو بيع أصول أو بتحمل أو تسوية التزامات محددة بعملة أجنبية.

٧-٣٠ تقوم المنشأة بإثبات المعاملة التى تتم بعملة أجنبية عند الاعتراف الأولى بها على أساس عملة التعامل وذلك باستخدام سعر الصرف الفورى بين عملة التعامل والعملة الأجنبية فى تاريخ المعاملة.

٨-٣٠ يعتبر تاريخ المعاملة هو التاريخ الذى تكون فيه المعاملة مؤهلة للاعتراف بها وفقاً لهذا المعيار . ولأغراض متطلبات الفقرتين "٧-٣٠" و "٨-٣٠" ولأسباب عملية فيمكن استخدام سعر تقريبي للسعر الفعلى فى تاريخ المعاملة . على سبيل المثال يمكن استخدام متوسط سعر صرف أسبوعى أو شهرى لجميع المعاملات التى تحدث خلال تلك الفترة وذلك على مستوى كل عملة أجنبية. ومع هذا ، يصبح من غير الملائم استخدام متوسط سعر صرف خلال الفترة ، إذا كانت التقلبات فى أسعار صرف العملات الأجنبية كبيرة.

القياس فى نهاية الفترات المالية اللاحقة

٩-٣٠ فى نهاية كل فترة مالية تقوم المنشأة بالآتى :

- (أ) ترجمة البنود ذات الطبيعة النقدية بعملة أجنبية وذلك باستخدام سعر الإقفال.
- و(ب) ترجمة البنود ذات الطبيعة غير النقدية بعملة أجنبية والتى يتم قياسها بالتكلفة التاريخية باستخدام سعر الصرف فى تاريخ حدوث المعاملة.
- و(ج) ترجمة البنود ذات الطبيعة غير النقدية بالعملة الأجنبية والتى يتم قياسها بالقيمة العادلة باستخدام أسعار الصرف السائدة وقت تحديد القيم العادلة.

١٠-٣٠ يتم الاعتراف بفروق أسعار الصرف - الناتجة من تسوية البنود ذات الطبيعة النقدية أو من ترجمة البنود ذات الطبيعة النقدية بأسعار تحويل مختلفة عن تلك التى سجلت بها خلال الفترة أو فى خلال فترات سابقة - كأرباح أو خسائر فى الفترة التى نشأت فيها وذلك باستثناء ما هو وارد بالفقرة "٣٠-١٣".

١١-٣٠ عندما تتطلب بعض الأقسام الأخرى من هذا المعيار أن يتم الاعتراف بالربح أو الخسارة من البنود ذات الطبيعة غير النقدية فى قائمة الدخل الشامل فإنه ينبغى الاعتراف بأى مكون عملة من هذا الربح أو الخسارة فى قائمة الدخل الشامل. وعلى العكس عندما يتم الاعتراف بالربح أو الخسارة من البنود ذات الطبيعة غير النقدية مباشرة فى الأرباح أو الخسائر فإنه ينبغى الاعتراف بأى مكون عملة من هذا الربح أو الخسارة مباشرة فى الأرباح أو الخسائر.

صافى الاستثمار فى نشاط أجنبى

٣٠-١٢ من الممكن أن تكون لدى المنشأة بنوداً ذات طبيعة نقدية مستحقة من أو على نشاط أجنبى. ويعتبر البند الذى لم يخطط لتسويته أو الذى من المستبعد تسويته فى المستقبل المنظور بمثابة جزء من صافى استثمار فى نشاط أجنبى ويتم المحاسبة عنه وفقاً للفقرة "٣٠-١٣". ومن الممكن أن تشمل تلك البنود ذات الطبيعة النقدية أرصدة مدينة طويلة الأجل أو قروض ولكنها لا تشمل أرصدة العملاء أو الموردين التى نشأت من المعاملات التجارية.

٣٠-١٣ يتم الاعتراف بفروق أسعار الصرف الناشئة من ترجمة البنود ذات الطبيعة النقدية والتى تشكل جزءاً من صافى استثمار المنشأة فى نشاط أجنبى كأحد بنود الأرباح أو الخسائر فى القوائم المالية المستقلة للمنشأة التى تعرض قوائمها المالية أو فى القوائم المالية المستقلة للنشاط الأجنبى حسب الأحوال . وفى القوائم المالية التى تضم النشاط الأجنبى والمنشأة التى تعرض تلك القوائم (مثال ذلك القوائم المالية المجمعة عندما يكون النشاط الأجنبى شركة تابعة) يتم الاعتراف الأولى بفروق أسعار الصرف كبند منفصل فى قائمة الدخل الشامل وتظهر كأحد مكونات حقوق الملكية .

تغيير عملة التعامل

٣٠-١٤ عندما تقوم المنشأة بتغيير عملة تعاملها فعليها أن تطبق إجراءات الترجمة التى تنطبق على عملة التعامل الجديدة مستقبلياً وذلك من تاريخ التغيير .

٣٠-١٥ كما هو موضح بالفقرات من "٣٠-٢" إلى "٣٠-٥" فإن عملة التعامل للمنشأة تعكس المعاملات والأحداث والظروف المتعلقة بهذه المنشأة ، وبالتالى فبمجرد تحديد عملة التعامل فإنه لا يمكن تغييرها إلا عندما يحدث تغيير فى هذه المعاملات والأحداث والظروف. وعلى سبيل المثال فإن تغيير العملة التى تتحدد على أساسها بشكل رئيسى أسعار بيع البضائع والخدمات يمكن أن يؤدى إلى تغيير فى عملة التعامل للمنشأة.

٣٠-١٦ لا يتم المحاسبة عن أثر تغيير عملة التعامل بأثر رجعى و بعبارة أخرى فإن المنشأة تقوم بترجمة كل البنود إلى عملة التعامل الجديدة باستخدام سعر الصرف فى تاريخ التغيير، وتعتبر المبالغ المترجمة للبنود ذات الطبيعة غير النقدية بمثابة التكلفة التاريخية لتلك البنود .

استخدام عملة عرض بخلاف عملة التعامل

الترجمة لعملة العرض

٣٠-١٧ يمكن للمنشأة أن تقوم بعرض قوائمها المالية بأية عملة (أو عملات). وإذا كانت عملة العرض تختلف عن عملة التعامل للمنشأة ، في هذه الحالة تقوم المنشأة بترجمة بنود إيراداتها ومصروفاتها و كذا مركزها المالى لعملة العرض ، على سبيل المثال عندما تحتوى المجموعة على منشآت منفردة لها عملات تعامل مختلفة ، فإن بنود الإيرادات و المصروفات والمركز المالى لكل منشأة يتم التعبير عنها بعملة موحدة حتى يمكن عرض القوائم المالية المجمعة.

٣٠-١٨ إذا كانت عملة التعامل للمنشأة هى عملة اقتصاد لا يتسم بالتضخم فيتم ترجمة نتائج الأعمال والمركز المالى إلى عملة عرض أخرى وذلك بإتباع الإجراءات التالية:

(أ) يتم ترجمة الأصول والالتزامات لكل قائمة مركز مالى معروضة (بما فى ذلك أرقام المقارنة) بسعر الإقفال فى تاريخ نهاية الفترة المالية.

(ب) يتم ترجمة بنود الإيرادات والمصروفات لكل من قائمة الأرباح والخسائر أو قائمة الدخل الشامل المعروضة (بما فى ذلك أرقام المقارنة) بأسعار الصرف فى تواريخ حدوث المعاملات.

(ج) يتم الاعتراف بكافة فروق التغير فى أسعار الصرف كبند مستقل ضمن قائمة الدخل الشامل.

٣٠-١٩ يمكن أن تستخدم المنشأة - لاعتبارات عملية - سعر صرف مقارب لأسعار الصرف السائدة فى تواريخ المعاملات ، على سبيل المثال يستخدم متوسط سعر الصرف للفترة وذلك لترجمة بنود الإيرادات والمصروفات. ومع هذا ، إذا كانت هناك تقلبات هامة فى أسعار الصرف فإن استخدام متوسط سعر صرف خلال الفترة قد لا يكون مناسباً.

٣٠-٢٠ تنشأ فروق أسعار الصرف المنوه عنها فى الفقرة "٣٠-١٨" من:

(أ) ترجمة بنود قائمة الأرباح والخسائر من دخل ومصروفات بأسعار الصرف فى تواريخ المعاملات مقابل ترجمة الأصول والالتزامات بسعر الإقفال.

(ب) ترجمة الرصيد الافتتاحى لصافى الأصول بسعر إقفال مختلف عن سعر الإقفال الذى سبق استخدامه.

وعندما يتم إعداد القوائم المالية المجمعة لنشاط أجنبى غير مملوك بالكامل فإن فروق أسعار الصرف المتراكمة والناشئة من الترجمة والتى تخص حقوق غير ذوى السيطرة ، تحمل على ويعترف بها كجزء من حقوق غير ذوى سيطرة فى قائمة المركز المالى المجمعة.

٣٠-٢١ ملغاة.

ترجمة النشاط الأجنبي إلى عملة عرض المستثمر

٣٠-٢٢ يتم إتباع إجراءات التجميع العادية عند ضم الأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات لنشاط أجنبي في القوائم المالية للمنشأة التي تعرض تلك القوائم . ومن هذه الإجراءات استبعاد الأرصدة والمعاملات المتبادلة بين شركات المجموعة وشركة تابعة (راجع القسم (٩) القوائم المالية المجمعة والمستقلة") . ومع هذا لا يمكن استبعاد الأصول (أو الالتزامات) ذات الطبيعة النقدية سواء كانت قصيرة أو طويلة الأجل في مقابل الالتزامات (أو الأصول) المماثلة لشركات المجموعة بدون إظهار نتائج تقلبات العملة في القوائم المالية المجمعة ، ويرجع ذلك إلى أن البنود ذات الطبيعة النقدية تمثل تعهداً بتحويل عملة ما إلى عملة أخرى وتعرض المنشأة التي تعد قوائمها المالية لربح أو خسارة من خلال تقلبات العملة. وبناء على ذلك تستمر المنشأة التي تعرض قوائمها المالية المجمعة في الاعتراف بفروق أسعار الصرف كربح أو خسارة في تلك القوائم. أما إذا كانت تلك الفروق تنشأ من الاعتبارات الموضحة في الفقرة "٣٠-١٣" فتبويب ضمن حقوق الملكية.

٣٠-٢٣ تعامل أى شهرة ناشئة من اقتناء نشاط أجنبي وكذا أية تسويات ناتجة عن اقتناء هذا النشاط الأجنبي على القيم الدفترية للأصول والالتزامات لتصل إلى قيمتها العادلة كأصول أو التزامات تخص النشاط الأجنبي وبالتالي يجب التعبير عنها بعملة التعامل للنشاط الأجنبي على أن يتم ترجمتها بسعر الإقفال طبقاً للفقرة "٣٠-١٨".

الإفصاح

٣٠-٢٤ فى حالة المجموعة فإن الإشارة فى الفقرتين "٣٠-٢٦" و "٣٠-٢٧" إلى عملة التعامل تعنى عملة تعامل الشركة الأم.

٣٠-٢٥ على المنشأة أن تفصح عن الآتى:

(أ) مبلغ فروق أسعار الصرف ، المعترف بها كربح أو خسارة خلال الفترة فيما عدا تلك التى تنشأ من ترجمة الأدوات المالية التى يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر طبقاً لقسمى (١١) و (١٢).

(ب) مبلغ فروق أسعار الصرف الناشئة خلال الفترة والتى يتم تبويبها كعنصر مستقل ضمن حقوق الملكية فى نهاية الفترة.

٣٠-٢٦ على المنشأة أن تفصح عن العملة التي يتم عرض القوائم المالية بها وعندما تختلف عملة العرض عن عملة التعامل فيجب على المنشأة الإفصاح عن ذلك كما يجب الإفصاح عن عملة التعامل وسبب استخدام عملة عرض أخرى.

٣٠-٢٧ عندما يتم تغيير عملة التعامل سواء في المنشأة التي تعرض قوائمها المالية أو نشاط أجنبي هام مملوك لها ، عندئذ يتعين على المنشأة الإفصاح عن ذلك كما يجب الإفصاح عن سبب تغيير عملة التعامل.

Hitz Training Academy

قسم (٣٢)

الأحداث التى تقع بعد نهاية الفترة المالية

نطاق هذا القسم

٣٢-١ يعرف هذا القسم الأحداث التى تقع بعد نهاية الفترة المالية كما يحدد مجموعة المبادئ الخاصة بالاعتراف بتلك الأحداث وقياسها والإفصاح عنها.

تعريف الأحداث التى تقع بعد نهاية الفترة المالية

٣٢-٢ الأحداث التى تقع بعد نهاية الفترة المالية هى تلك الأحداث التى قد تكون فى صالح المنشأة أو فى غير صالحها والتى تقع بين نهاية الفترة المالية و التاريخ الذى يتم فيه اعتماد القوائم المالية للإصدار . وهناك نوعان من الأحداث:

(أ) تلك التى توفر أدلة عن ظروف كانت قائمة فى نهاية الفترة المالية (وتتطلب تعديلاً فى القوائم المالية) .

و(ب) تلك التى تشير إلى ظروف نشأت بعد نهاية الفترة المالية (ولا تتطلب تعديلاً فى القوائم المالية) .

٣٢-٣ تتضمن الأحداث التى تقع بعد نهاية الفترة المالية كافة الأحداث التى تقع حتى تاريخ اعتماد القوائم المالية للإصدار ، حتى ولو كانت تلك الأحداث قد وقعت بعد نشر معلومات عن الأرباح أو الخسائر أو عن بعض المعلومات المالية الأخرى.

الاعتراف والقياس

أحداث تقع بعد نهاية الفترة المالية وتتطلب تعديلاً فى القوائم المالية

٣٢-٤ على المنشأة تعديل المبالغ المعترف بها فى قوائمها المالية وكذلك الإيضاحات المرتبطة بها وذلك لتعكس الأحداث التى تقع بعد نهاية الفترة المالية والتى تتطلب تعديل القوائم المالية وفقاً للفقرة "٣٢-٢".

٣٢-٥ فيما يلى أمثلة على الأحداث التى تقع بعد نهاية الفترة المالية والتى تتطلب من المنشأة أن تعدل المبالغ المعترف بها فى قوائمها

المالية أو الإقرار ببنود لم يسبق الاعتراف بها:

(أ) صدور حكم قضائى بعد نهاية الفترة المالية بما يؤكد أن المنشأة كان عليها التزام حالى فى نهاية الفترة المالية ، وبالتالي تقوم المنشأة بتعديل أية مخصصات كان قد سبق الاعتراف بها وترتبط بذلك الحكم القضائى وذلك وفقاً للقسم (٢١) "المخصصات و الظروف المحتملة" أو الاعتراف بمخصص جديد . ولا تكتفى المنشأة بالإفصاح فقط عن

- الالتزام المحتمل ، نظرا لأن صدور هذا الحكم يعطى دليلا إضافيا يجب أن يؤخذ في الاعتبار عند تحديد المخصص الواجب الاعتراف به في نهاية الفترة المالية وفقا للقسم (٢١) .
- (ب) توافر معلومات بعد نهاية الفترة المالية تشير إلى انخفاض قيمة أصل في نهاية الفترة المالية أو أن مبلغ خسائر الاضمحلال التي سبق الاعتراف بها لهذا الأصل يحتاج إلى تعديل مثل:
- (١) إفلاس أحد العملاء والذي يحدث بعد نهاية الفترة المالية عادة ما يؤكد وجود خسارة في نهاية الفترة المالية في حساب العميل وأن المنشأة تحتاج إلى تعديل الرصيد الدفتری لذلك العميل .
- و (٢) بيع مخزون بعد نهاية الفترة المالية قد يعطى دليلا عن القيمة البيعية لهذا المخزون في نهاية الفترة المالية وذلك بغرض تحديد قيمة الاضمحلال في ذلك التاريخ .
- (ج) التعرف الدقيق بعد نهاية الفترة المالية على تكلفة أصول مشتراة أو على المتحصلات من بيع أصول كان شراؤها أو بيعها قد تم قبل نهاية الفترة المالية.
- (د) التعرف الدقيق بعد نهاية الفترة المالية على مبلغ المشاركة في الأرباح أو المكافآت إذا كان هناك التزام قانوني أو حكمي على المنشأة في نهاية الفترة المالية لأداء تلك المدفوعات وذلك كنتيجة لأحداث وقعت قبل هذا التاريخ. (راجع القسم (٢٨) "مزايا العاملين" .
- (هـ) اكتشاف غش أو أخطاء تشير إلى أن القوائم المالية غير صحيحة .

أحداث تقع بعد نهاية الفترة المالية و لا تتطلب تعديلاً في القوائم المالية

٣٢-٦ لا تعدل المنشأة المبالغ المعترف بها في قوائمها المالية لتعكس الأحداث التي تقع بعد نهاية الفترة المالية و لا تستدعي تعديلاً

٣٢-٧ الأمثلة على الأحداث التي تقع بعد نهاية الفترة المالية والتي لا تتطلب تعديلاً في القوائم المالية:

- (أ) انخفاض القيمة السوقية للاستثمارات وذلك خلال الفترة بين نهاية الفترة المالية وتاريخ اعتماد إصدار القوائم المالية، حيث أن الانخفاض في القيمة السوقية لا يرتبط عادة بحالة الاستثمارات في نهاية الفترة المالية ولكن يعكس الظروف التي نشأت خلال الفترة اللاحقة . و بناء على ذلك لا تعدل المنشأة مبالغ الاستثمارات التي اعترفت بها بالقوائم المالية. وبالمثل لا تقوم المنشأة بتعديل مبالغ الاستثمارات المفصح عنها في نهاية الفترة المالية على الرغم من أنها قد تحتاج لإضافة إيضاح آخر طبقاً للفقرة "٣٢-١٠".
- (ب) مبلغ أصبح مستحق التحصيل كنتيجة لصدور حكم قضائي أو تسوية قضائية لصالح المنشأة بعد نهاية الفترة المالية ولكن قبل اعتماد إصدار القوائم المالية، ويعتبر هذا المبلغ أصلاً محتملاً في نهاية الفترة المالية (راجع الفقرة "٢١-١٣") وقد يكون الإفصاح عنه واجباً وفقاً للفقرة "٢١-١٦". ومع ذلك فإن الاتفاق على مبلغ التعويضات بالنسبة للحكم القضائي الذي صدر قبل نهاية الفترة المالية ولكن لم يسبق الاعتراف به نظراً لعدم إمكانية قياسه بدرجة يعتمد عليها من الممكن أن يمثل حدثاً يستدعي التعديل.

التوزيعات

٣٢-٨ إذا أعلنت المنشأة عن توزيعات لأصحاب أدوات حقوق ملكيتها بعد نهاية الفترة المالية فعلى المنشأة عدم الاعتراف بتلك التوزيعات كالتزام في نهاية الفترة المالية.

الإفصاح

تاريخ اعتماد إصدار القوائم المالية

٣٢-٩ على المنشأة الإفصاح عن تاريخ اعتماد إصدار القوائم المالية والسلطة التي قامت باعتمادها . وإذا كان لأصحاب المنشأة أو لأخرين الحق في تعديل القوائم المالية بعد إصدارها فيجب على المنشأة أن تفصح عن تلك الحقيقة .

الأحداث التي تقع بعد نهاية الفترة المالية ولا تتطلب تعديلاً في القوائم المالية

٣٢-١٠ على المنشأة الإفصاح عن المعلومات التالية لكل فئة من الأحداث التي تقع بعد نهاية الفترة المالية ولا تتطلب تعديلاً :
(أ) طبيعة الحدث
(ب) تقدير التأثير المالي للحدث أو فقرة توضح عدم إمكانية تقدير ذلك التأثير .

٣٢-١١ فيما يلي أمثلة على الأحداث التي تقع بعد نهاية الفترة المالية ولا تتطلب تعديلاً في القوائم المالية والتي عادة ما يتم الإفصاح عنها ، حيث أن الإفصاحات سوف تعكس معلومات أصبحت معلومة بعد نهاية الفترة المالية ولكن قبل اعتماد إصدار القوائم المالية:

- (أ) عملية تجميع أعمال رئيسية أو استبعاد إحدى الشركات التابعة الرئيسية.
- (ب) الإعلان عن خطة عدم الاستمرار في نشاط ما.
- (ج) شراء أو استبعاد أصول رئيسية أو التخطيط لاستبعادها أو نزع ملكيتها بواسطة الحكومة.
- (د) حريق خط إنتاج رئيسي.
- (هـ) الإعلان عن أو البدء في تطبيق عملية إعادة هيكلة رئيسية.
- (و) إصدار أو إعادة شراء أدوات دين أو أدوات حقوق ملكية لذات المنشأة .
- (ز) التغيرات غير العادية في أسعار الأصول أو أسعار الصرف .
- (ح) التغيرات في أسعار الضرائب أو قوانين الضرائب التي تم إقرارها أو الإعلان عنها والتي لها تأثير هام على الأصول والالتزامات الضريبية الجارية والمؤجلة .
- (ط) الدخول في ارتباطات هامة أو التزامات محتملة ، ومنها على سبيل المثال إصدار ضمانات هامة.
- (ي) الشروع في رفع دعوى قضائية كبيرة بسبب أحداث وقعت بعد نهاية الفترة المالية .

قسم (٣٣)

الإفصاح عن الأطراف ذوى العلاقة

نطاق هذا القسم

٣٣-١ يتطلب هذا القسم أن تحتوى القوائم المالية للمنشأة على الإفصاحات الضرورية لتوجيه الانتباه إلى احتمالية تأثير مركزها المالي وأرباحها أو خسائرها بوجود أطراف ذوى علاقة، وكذلك بالمعاملات مع هذه الأطراف وأرصدها القائمة .

تعريف الأطراف ذوى العلاقة

٣٣-٢ الطرف ذو العلاقة هو شخص أو منشأة مرتبطة بالمنشأة التى تقوم بإعداد قوائمها المالية (المنشأة المعدة للقوائم المالية).

(أ) يعد الشخص أو أحد أفراد عائلته المقربين طرفاً ذا علاقة بالمنشأة المعدة للقوائم المالية إذا كان هذا الشخص:

(١) عضواً من أعضاء الإدارة المؤثرين فى المنشأة المعدة للقوائم المالية أو فى شركتها الأم.

أو (٢) له سيطرة على هذه المنشأة .

أو (٣) له سيطرة مشتركة أو نفوذ مؤثر على المنشأة المعدة للقوائم المالية أو يملك حقوق تصويت هامة فى تلك المنشأة.

(ب) تعد منشأة ما طرفاً ذا علاقة بالمنشأة المعدة للقوائم المالية إذا ما انطبقت عليها أى من الشروط التالية:

(١) إذا كانت هذه المنشأة والمنشأة المعدة للقوائم المالية أعضاء فى نفس المجموعة (وهذا يعنى أن كلا من الشركة الأم

والشركة التابعة والزميلة أطراف مرتبطة ببعضها البعض).

(٢) إذا كانت المنشأة تمثل شركة شقيقة أو مشروعاً مشتركاً مع منشأة أخرى (أو عضو فى مجموعة منشآت تكون المنشأة

الأخرى عضو فيها).

(٣) أن تكون كلا المنشأتين تمتلكان حصص فى مشروع مشترك (منشأة ثالثة) .

(٤) أن تكون إحدى المنشأتين صاحبة حصة في مشروع مشترك (منشأة ثالثة) وأن تكون المنشأة الأخرى شركة شقيقة لهذه المنشأة الثالثة.

(٥) أنشئت بغرض إدارة نظام مزايا ترك الخدمة لصالح العاملين، وأن يكون هؤلاء العاملون يعملون إما في المنشأة المعدة للقوائم المالية أو أى منشأة ذات علاقة بها . وإذا كانت المنشأة المعدة للقوائم المالية تشكل في حد ذاتها ذلك النظام فإن أصحاب العمل المسئولون عن رعاية هذا النظام يعدون أيضاً أطرافاً ذوى علاقة.

(٦) أن تكون المنشأة خاضعة لسيطرة كاملة أو مشتركة من قبل أى من الأشخاص الذين تم تعريفهم في الفقرة (أ).

(٧) إذا كان الشخص المحدد في الفقرة (أ-١) والذي له حق تصويت هام ومؤثر في المنشأة.

(٨) إذا كان الشخص المحدد في الفقرة (أ-٢) والذي له تأثير جوهري على المنشأة أو له حق تصويت مؤثر فيها.

(٩) أن يكون شخصاً أو أحد أفراد عائلته المقربين له تأثير جوهري أو لديه حق تصويت هام على منشأة ما وفي نفس الوقت له سيطرة مشتركة على المنشأة المعدة لقوائم المالية.

(١٠) أن يكون أحد أعضاء الإدارة المؤثرين في منشأة ما أو في الشركة الأم لهذه المنشأة (أو أحد أفراد عائلته المقربين) له سيطرة كاملة أو مشتركة على المنشأة المعدة للقوائم المالية أو أن يكون له حق تصويت مؤثر عليها.

٣-٣٣ على المنشأة عند تقدير كل علاقة ممكنة مع الأطراف ذوى العلاقة ، توجيه الاهتمام إلى جوهر هذه العلاقة وليس مجرد شكلها القانوني.

٣-٣٤ في إطار هذا المعيار، لا تعتبر الأطراف التالية بالضرورة أطرافاً ذوى علاقة:

(أ) منشأتان لمجرد أن لديهما مديراً أو أحد أفراد الإدارة العليا مشتركاً بينهما.

(ب) اثنان ذوى حصة في مشروع مشترك لمجرد أن لهما سيطرة مشتركة على مشروع مشترك.

(ج) أى من الأطراف التالية وفي حدود معاملاتهم العادية مع المنشأة (بالرغم من أنه يمكنهم تقييد حرية المنشأة في التصرف أو يكون

لهم مشاركة في عملية اتخاذ القرار):

(١) الممولون.

(٢) اتحادات العمال.

(٣) المرافق العامة.

(٤) الحكومة وهيئاتها ومنظماتها.

(د) عميل أو مورد أو مانح امتياز أو موزع أو وكيل عام ، والذي تتعامل معه المنشأة بحجم أعمال ضخمة لمجرد الاعتماد الإقتصادي الناتج عن ذلك التعامل.

الإفصاح

الإفصاح عن العلاقة بين الشركة الأم والشركات التابعة

٣٣-٥ يتم الإفصاح عن العلاقة بين الشركة الأم وأى من شركاتها التابعة بغض النظر عما إذا كانت هناك معاملات قد تمت بينهما أم لا . ويتعين على المنشأة أن تفصح عن إسم الشركة الأم أو أسم الطرف المسيطر الأعلى إذا لم تكن الشركة الأم. وفي حالة عدم قيام الشركة الأم والطرف المسيطر الأعلى بإصدار قوائم مالية متاحة للإستخدام العام ، يتعين الإفصاح أيضاً عن إسم المنشأة الأم التي تعلوهم فى السيطرة والتي تقوم بإصدار مثل تلك القوائم المالية (إن وجدت).

الإفصاح عن المكافآت و التعويضات الممنوحة لأفراد الإدارة ذوى التأثير الهام

٣٣-٦ أفراد الإدارة ذوى التأثير الهام هم هؤلاء الأشخاص الذين لديهم السلطة والمسئولية للتخطيط والتوجيه والسيطرة على أنشطة المنشأة بصورة مباشرة أو غير مباشرة بما فى ذلك أى مدير لهذه المنشأة (سواء كان تنفيذياً أو غير تنفيذي). وتتضمن المكافآت والتعويضات المالية جميع مزايا العاملين (وفقاً لما هو موضح فى القسم (٢٨) "مزايا العاملين") بما فى ذلك تلك المدفوعات المبنية على أسهم (راجع القسم (٢٦) "المدفوعات المبنية على أسهم"). وتتضمن مزايا العاملين كافة أشكال المقابل سواء المدفوع أو المستحق أو الممنوح من قبل المنشأة أو نيابة عنها (على سبيل المثال عن طريق شركتها الأم أو المساهم) فى مقابل خدمات أدت للمنشأة. وتتضمن أيضاً المقابل المدفوع نيابة عن الشركة الأم والمتعلق بتقديم سلع أو خدمات للمنشأة.

٣٣-٧ تكتفى المنشأة بالإفصاح بشكل إجمالي عن المكافآت و التعويضات المدفوعة لأفراد الإدارة ذوى التأثير.

الإفصاح عن المعاملات بين الأطراف ذوى العلاقة

٣٣-٨ المعاملات بين الأطراف ذوى العلاقة هي تحويل الموارد أو الخدمات أو الالتزامات فيما بين المنشأة المعدة للقوائم المالية والطرف

ذو العلاقة بغض النظر عن وجود مقابل تم تحميله لهذا التبادل. ومن أمثلة المعاملات الشائعة بين الأطراف ذوى العلاقة

للمنشآت الصغيرة والمتوسطة على سبيل المثال لا الحصر ما يلي :

(أ) المعاملات بين المنشأة و أصحابها الرئيسيين .

(ب) المعاملات بين المنشأة ومنشأة أخرى وذلك عندما يكونان تحت سيطرة مشتركة من منشأة أو فرد.

(ج) المعاملات التي من خلالها تتحمل منشأة أو شخص يسيطر علي المنشأة المعدة للقوائم المالية مصروفات بشكل مباشر

نيابة عن المنشأة المعدة للقوائم المالية.

٣٣-٩ إذا كانت هناك معاملات مع الأطراف ذوى العلاقة فعلى المنشأة الإفصاح عن طبيعة العلاقة مع هذه الأطراف، وكذلك معلومات

عن هذه المعاملات والأرصدة القائمة والارتباطات التي تعتبر ضرورية لفهم التأثير المحتمل لتلك العلاقة على القوائم المالية.

وهذه الإفصاحات هي بالإضافة إلى المتطلبات الواردة في الفقرة "٣٣ - ٧" الخاصة بالإفصاح عن المكافآت والتعويضات المالية

لأفراد الإدارة المؤثرين. وكحد أدنى تتضمن الإفصاحات ما يلي :

(أ) مبالغ المعاملات

(ب) قيم الأرصدة القائمة و:

(١) الشروط والبنود الخاصة بها بما في ذلك ما إذا كانت هذه الأرصدة مضمونة، وطبيعة المقابل الذي سيتم تقديمه عند

تسويتها.

(٢) تفاصيل أية ضمانات مقدمة أو مستلمة.

(ج) قيم المبالغ المكونة لمواجهة الانخفاض فى الديون غير المحصلة والمرتبطة بمبالغ الأرصدة القائمة.

(د) المصروفات المعترف بها خلال الفترة فيما يتعلق بالديون المعدومة أو المشكوك فيها والمستحقة على الأطراف ذوى العلاقة.

و يمكن أن تتضمن تلك المعاملات أيضاً مشتريات أو مبيعات أو تحويل سلع أو خدمات أو تأجير أو ضمانات أو تسويات من قبل الشركة بالنيابة عن الطرف ذو العلاقة أو العكس.

٣٣-١٠ على المنشأة القيام بالإفصاحات المطلوبة في الفقرة "٣٣-٩" منفصلة وذلك لكل من الأنواع التالية:

- (أ) المنشآت ذات السيطرة الكاملة أو المشتركة أو النفوذ المؤثر علي المنشأة.
- (ب) المنشآت التي للمنشأة سيطرة كاملة أو مشتركة أو نفوذ مؤثر عليها.
- (ج) أفراد الإدارة ذوى التأثير على المنشأة أو شركتها الأم (وذلك بشكل إجمالي).
- (د) الأطراف الأخرى ذوى العلاقة.

٣٣-١١ تعفى المنشأة من متطلبات الإفصاح الواردة بالفقرة "٣٣-٩" عن علاقتها مع:

- (أ) الحكومة عندما يكون لها سيطرة أو سيطرة مشتركة أو تأثير هام علي المنشأة المعدة للقوائم المالية.
- (ب) منشأة أخرى تكون طرف ذو علاقة للمنشأة معدة القوائم المالية وذلك بسبب أن الحكومة لها سيطرة كاملة أو مشتركة أو تأثير هام علي كل من المنشأتين.

إلا أنه يتعين علي المنشأة الإفصاح عن العلاقة بين الشركة الأم والشركة التابعة كما تتطلبه الفقرة "٣٣-٥"

٣٣-١٢ فيما يلي أمثلة للمعاملات التي تتطلب الإفصاح إذا تمت مع الأطراف ذوى العلاقة:

- (أ) شراء أو بيع بضاعة .
- (ب) شراء أو بيع العقارات والأصول الأخرى.
- (ج) تقديم أو الحصول على خدمات.
- (د) التأجير .

(هـ) تحويل نتائج البحث والتطوير .

(و) تحويل الاتفاقيات المرخصة.

(ز) تحويل اتفاقيات التمويل (متضمنة القروض والمساهمات فى حقوق الملكية سواء كانت نقدية أو فى صورة أدوات حقوق ملكية).

(ح) تقديم الكفالات أو الضمانات.

(ط) تسديد الالتزامات نيابة عن المنشأة أو بواسطة المنشأة نيابة عن طرف آخر .

(ى) مشاركة الشركة الأم أو الشركة التابعة فى نظام مزايا محددة والتي تؤدى إلى توزيع المخاطر بين شركات المجموعة.

٣٣-١٣ على المنشأة عدم الإفصاح بأن المعاملات بين الأطراف ذوى العلاقة قد تمت بشروط مساوية لتلك السائدة فى المعاملات التى تتم بإرادة حرة إلا إذا كان يمكن لها إثبات ذلك.

٣٣-١٤ يمكن الإفصاح عن البنود ذات الطبيعة المماثلة مجمعة ما لم يكن الإفصاح المنفصل ضرورياً لفهم تأثير المعاملات مع الأطراف ذوى العلاقة على القوائم المالية للمنشأة.

قسم (٣٤)

الأنشطة المتخصصة

نطاق هذا القسم

٣٤-١ يقدم هذا القسم أرشاداً عن التقارير المالية المعدة بواسطة المنشآت الصغيرة والمتوسطة التي تمارس نشاطاً أو أكثر من الأنشطة المتخصصة التالية :

(أ) الزراعة.

(ب) أنشطة الاستخراج

(ج) حقوق امتياز الخدمات.

الزراعة

٣٤-٢ على المنشأة العاملة بالنشاط الزراعي التي تستخدم هذا المعيار أن تحدد سياستها المحاسبية لكل مجموعة من أصولها الحيوية كما يلي:

(أ) تستخدم المنشأة نموذج القيمة العادلة الوارد في الفقرات من "٣٤-٤" إلى "٣٤-٧" لتلك الأصول الحيوية التي يمكن تحديد قيمتها العادلة بدرجة يعتمد عليها دون تحمل تكلفة أو جهد لا داعي لهما.

(ب) تستخدم المنشأة نموذج التكلفة الوارد في الفقرات من "٣٤-٨" إلى "٣٤-١٠" لكل الأصول الحيوية الأخرى.

الاعتراف

٣٤-٣ تعترف المنشأة بالأصل الحيوي أو المنتج الزراعي فقط عندما:

(أ) تتحكم المنشأة في الأصل كنتيجة لحدث في الماضي.

(ب) يكون من المرجح أن المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالأصل سوف تتدفق إلى المنشأة.

(ج) يمكن قياس القيمة العادلة أو تكلفة الأصل بشكل يعتمد عليه دون تحمل تكلفة أو جهد لا داعي لهما.

القياس - نموذج القيمة العادلة

٣٤-٤ يقاس الأصل الحيوي عند الاعتراف الأولي وفي تاريخ كل قوائم مالية بقيمته العادلة (ناقصاً) تكاليف البيع. وتدرج التغيرات في هذه القيمة (القيمة العادلة ناقصاً تكاليف البيع) بالأرباح أو الخسائر.

٣٤-٥ يقاس المنتج الزراعي المحصود من الأصول الحيوية للمنشأة بالقيمة العادلة (ناقصاً) تكاليف البيع عند نقطة الحصاد. ويعتبر هذا القياس هو التكلفة في ذلك التاريخ لأغراض تطبيق القسم (١٣) "المخزون" أو أي قسم آخر قابل للتطبيق بهذا المعيار.

٣٤-٦ على المنشأة أخذ ما يلي في الاعتبار عند تحديد القيمة العادلة:

(أ) إذا وجدت سوق نشطة للأصل الحيوي أو المنتج الزراعي في موقعه وحالته الراهنة، يكون السعر المعلن في هذه السوق هو الأساس المناسب لتحديد القيمة العادلة لذلك الأصل، وإذا كان للمنشأة القدرة على التعامل مع أسواق نشطة مختلفة يستخدم السعر المعلن بالسوق المتوقع استخدامه في بيع الأصل الحيوي أو المنتج الزراعي.

(ب) إذا لم توجد سوق نشطة تستخدم المنشأة واحدة أو أكثر مما يلي في تحديد القيمة العادلة إذا كان أيهم متاحاً:

(١) أحدث سعر سوق تم التعامل به بشرط ألا يكون قد حدث تغير كبير في الظروف الاقتصادية بين تاريخ تلك المعاملة ونهاية الفترة المالية.

و(٢) أسعار السوق للأصول المشابهة مع تسويتها لتعكس الفروق.

و(٣) قيمة الوحدة القياسية للمنتج معبراً عنها بالصندوق أو القدح أو الفدان أو قيمة القطعان بالكيلو من اللحوم.

(ج) في بعض الحالات قد تؤدي مصادر المعلومات بالفقرات (أ) أو (ب) إلى نتائج مختلفة بالنسبة للقيمة العادلة للأصل الحيوي أو المنتج الزراعي، وعلى المنشأة أن تأخذ في حسابها أسباب تلك الاختلافات لكي تصل إلى أفضل تقدير يعتمد عليه للقيمة العادلة داخل نطاق محدود نسبياً للتقديرات المعقولة.

(د) في بعض الظروف قد تكون القيمة العادلة قابلة للتحديد بسهولة - بدون تحمل تكلفة أو جهد لا داعي لهما - على الرغم من أن الأسعار والقيم السوقية قد لا تكون متاحة للأصل الحيوي في حالته الراهنة. في تلك الحالة على المنشأة أن تأخذ في حسابها ما إذا كانت القيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية المتوقعة من الأصل و المخصومة بالسعر الحالي المحدد بالسوق ينتج عنها قياس يعتمد عليه للقيمة العادلة.

الإفصاح - نموذج القيمة العادلة

٧-٣٤ على المنشأة أن تفصح عما يلي لأصولها الحيوية التي يتم قياسها بالقيمة العادلة:

- (أ) وصفاً لكل مجموعة من الأصول الحيوية.
- (ب) الطرق والافتراضات الهامة المطبقة عند تحديد القيمة العادلة لكل مجموعة من مجموعات الإنتاج الزراعي عند نقطة الحصاد وكل مجموعة من مجموعات الأصول الحيوية.
- (ج) حركة التغيرات في القيمة الدفترية للأصول الحيوية بين بداية ونهاية الفترة الحالية على أن تتضمن تلك الحركة:

- (١) الربح أو الخسارة الناشئة عن التغيرات في القيمة العادلة ناقصاً تكاليف البيع.
- (٢) الزيادة نتيجة الشراء.
- (٣) النقص نتيجة الحصاد.
- (٤) الزيادة الناتجة عن تجميع الأعمال.
- (٥) صافي فروق العملة الناشئة عن ترجمة القوائم المالية إلى عملة عرض مختلفة ، وترجمة نشاط أجنبي إلى عملة عرض المنشأة المصدرة للقوائم المالية.
- (٦) أية تغيرات أخرى.

القياس - نموذج التكلفة

٨-٣٤ تستخدم المنشأة نموذج التكلفة (ناقصاً) أى مجمع للإهلاك أو أى مجمع لخسائر الاضمحلال لقياس الأصول الحيوية التي لا تتوافر قيمتها العادلة بدون تحمل تكلفة أو جهد لا داعي لهما.

٩-٣٤ يقاس المنتج الزراعي المحصود من الأصول الحيوية عند نقطة الحصاد بالقيمة العادلة (ناقصاً) التكاليف التقديرية للبيع. ويعتبر هذا القياس هو التكلفة في تاريخ تطبيق القسم (١٣) أو أى قسم آخر بهذا المعيار.

الإفصاح - نموذج التكلفة

١٠-٣٤ على المنشأة أن تفصح عما يلي للأصول الحيوية التي يتم قياسها باستخدام نموذج التكلفة:

- (أ) وصفاً لكل مجموعة من الأصول الحيوية.
- (ب) إيضاح سبب عدم إمكانية قياس القيمة العادلة بدرجة يعتمد عليها.
- (ج) طريقة الإهلاك المستخدمة.

(د) العمر الإنتاجي أو معدلات الإهلاك المستخدمة.

(هـ) إجمالي القيمة الدفترية ومجمع الإهلاك ومجمع خسائر الاضمحلال في بداية ونهاية الفترة.

أنشطة الاستخراج

٣٤-١١ إذا استخدمت المنشأة هذا المعيار وكانت تعمل في مجال تقييم أو استخراج الموارد التعدينية (أنشطة الاستخراج) ، تقوم بالمحاسبة عن نفقات حيازة أو تطوير الأصول الملموسة وغير الملموسة للاستخدام في أنشطة الاستخراج بتطبيق القسم (١٧) الأصول الثابتة" والقسم (١٨) الأصول غير الملموسة فيما عدا الشهرة" على التوالي - وعندما يكون على المنشأة التزام لفك وإزالة بند أو إعادة تسوية الموقع ، يتم المحاسبة عن هذه التكاليف طبقاً للقسم (١٧) " الأصول الثابتة" والقسم (٢١) المخصصات و الظروف المحتملة".

ترتيبات حقوق امتياز الخدمات

٣٤-١٢ ترتيبات حقوق امتياز الخدمات هي ترتيبات تقوم فيها الحكومة أو قطاع عام آخر (الجهة المانحة) بالتعاقد مع "مشغل" خاص لتطوير (أو تحديث) أو تشغيل وصيانة أصول البنية الأساسية للجهة المانحة مثل الطرق أو الكباري أو الأنفاق أو المطارات أو شبكات توزيع الطاقة أو السجون أو المستشفيات. تقوم الجهة المانحة من خلال تلك الترتيبات بالتحكم في أو تنظيم الخدمات التي يجب أن يقدمها "المشغل" باستخدام تلك الأصول ولمن تقدم تلك الخدمات وبأي سعر. كما تتحكم أيضاً في أي قيمة هامة متبقية من الأصول في نهاية مدة الترتيبات.

٣٤-١٣ هناك نوعين أساسيين من ترتيبات حقوق الامتياز:

(أ) في إحداها يتسلم "المشغل" أصل مالي يمثل حق تعاقد غير مشروط لاستلام قيمة نقدية محددة أو قابلة للتحديد أو أصل مالي آخر من الحكومة في مقابل إنشاء أو تحديث أصل من أصول المال العام ثم تشغيله وصيانته لمدة محددة من الوقت. وهذا النوع يتضمن ضمانات من الحكومة بسداد أي عجز بين القيمة المستلمة من مستخدمي الخدمة العامة من هذا الأصل والقيم المحددة أو القابلة للتحديد بالعقد.

(ب) في الأخرى يتسلم "المشغل" أصل غير ملموس يمثل في حق المطالبة برسم أو تعريفه مقابل استخدام أصل من أصول المال العام الذي قام بإنشائه أو تحديثه ثم تشغيله وصيانته لمدة محددة من الوقت.

وحق مطالبة المستخدمين بذلك الرسم أو التعريف هو حق غير مشروط لاستلام نقدية لأن هذه المبالغ غير مؤكدة وتتوقف على مدى استخدام العامة للخدمة المرتبطة بهذا الأصل.

في بعض الأحيان قد يحتوي عقد واحد على كل من النوعين وفي هذه الحالات يصبح "المشغل" لديه : أصل مالي :

إلى المدى الذي تمنحه فيه الحكومة ضماناً غير مشروطة للسداد مقابل إنشاء أصل من أصول المال العام.

أصل غير ملموس:

إلى المدى الذي يعتمد فيه "المشغل" على استخدام العامة للخدمة مقابل سداد قيمتها.

المحاسبة - نموذج الأصل المالي

٣٤-١٤ على المشغل الاعتراف بالأصل المالي إلى المدى الذي يملك معه حق تعاقد غير مشروط لاستلام نقدية أو أصل مالي آخر من أو بتوجيه الجهة المانحة لخدمات الإنشاء. ويقاس الأصل المالي بالقيمة العادلة. وبعد ذلك يتم إتباع القسم (١١) الأدوات المالية الأساسية" أو القسم (١٢) إصدارات الأدوات المالية الأخرى" في المحاسبة عن الأصل المالي.

المحاسبة - نموذج الأصل غير الملموس

٣٤-١٥ على "المشغل" الاعتراف بالأصل غير الملموس إلى المدى الذي يستلم معه حق (ترخيص) للحصول من مستخدمي الخدمة العامة. ويقوم "المشغل" بالقياس الأولي للأصل غير الملموس بالقيمة العادلة. وبعد ذلك يتم إتباع القسم (١٨) في المحاسبة عن الأصول غير الملموسة.

إيرادات "المشغل"

٣٤-١٦ على "مشغل" ترتيبات حقوق امتياز الخدمات الاعتراف بالإيراد وقياسه والإفصاح عنه طبقاً للقسم (٢٣) "الإيراد" عن الخدمات التي يؤديها.

قسم (٣٥)

تحول المنشأة للعمل بمعيار المحاسبة المصري للمنشآت الصغيرة والمتوسطة

نطاق هذا القسم

٣٥-١ يسرى هذا القسم عند تطبيق المنشأة لمعيار المحاسبة المصري للمنشآت الصغيرة والمتوسطة لأول مرة، وبغض النظر عما إذا كان الإطار المحاسبي السابق المستخدم هو معايير المحاسبة المصرية الكاملة أو مجموعة أخرى من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

٣٥-٢ لا يجوز للمنشأة تطبيق الإعفاءات والتبسيط والمتطلبات الأخرى الواردة في هذا القسم إلا مرة واحدة في حياة المنشأة . فإذا طبقت المنشأة معيار المحاسبة المصري للمنشآت الصغيرة والمتوسطة ثم توقفت عن تطبيقه لسنة مالية واحدة أو أكثر وبعدئذ أرادت التحول إلى تطبيقه مرة أخرى لا يعتبر هذا تحولاً لأول مرة وبالتالي لا يتم تطبيق هذا القسم .

التطبيق لأول مرة

٣٥-٣ على المنشأة التي تقوم بتطبيق معيار المحاسبة المصري للمنشآت الصغيرة والمتوسطة لأول مرة ، أن تستخدم ما جاء بهذا القسم على أول قوائم مالية لها يتم إعدادها طبقاً لهذا المعيار .

٣٥-٤ أول قوائم مالية للمنشأة معدة طبقاً لهذا المعيار هي أول قوائم مالية سنوية تقرر فيها المنشأة بشكل واضح وصريح عن اتفاق هذه القوائم المالية مع معيار المحاسبة المصري للمنشآت الصغيرة والمتوسطة.

من أمثلة القوائم المالية للمنشأة التي يتم إعدادها لأول مرة طبقاً لهذا المعيار ما يلي :

(أ) إذا لم تكن المنشأة قد قامت بعرض قوائم مالية في الفترات السابقة.

أو(ب) عرضت آخر قوائم مالية سابقة لها طبقاً لأي إطار محاسبي آخر لا يتفق في كل جوانبه مع هذا المعيار .

أو(ج) عرضت آخر قوائم مالية سابقة لها طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية الكاملة.

٣٥-٥ تعرف الفقرة "٣-١٧" من هذا المعيار المجموعة الكاملة للقوائم المالية.

٦-٣٥ تتطلب الفقرة "٣-١٤" أن تفصح المنشأة في المجموعة الكاملة للقوائم المالية عن المعلومات المقارنة الخاصة بفترة المقارنة والمتعلقة بالقيم المالية والأحداث والبيانات الأخرى المعروضة في القوائم المالية للمنشأة عن فترة المقارنة.

إجراءات إعداد القوائم المالية في تاريخ التحول

٧-٣٥ فيما عدا ما ورد في الفقرات من "٩-٣٥" إلى "١١-٣٥" على المنشأة القيام بما يلي على الأرصدة الافتتاحية الخاصة بقائمة مركزها المالي في تاريخ التحول للعمل بمعيار المحاسبة المصري للمنشآت الصغيرة والمتوسطة :

(أ) الاعتراف بكل الأصول والالتزامات المطلوب الاعتراف بها طبقاً لمعيار المحاسبة المصري للمنشآت الصغيرة والمتوسطة.

و(ب) عدم الاعتراف بأى بنود كأصول أو التزامات إذا كان هذا المعيار لا يسمح بمثل هذا الاعتراف.

و(ج) إعادة تبويب البنود التي سبق الاعتراف بها كبند من بنود الأصول أو الالتزامات أو حقوق الملكية طبقاً للإطار المحاسبى الذى كان مطبقاً سابقاً لتتفق مع تبويبات هذا المعيار .

و(د) تطبيق هذا المعيار عند قياس كل الأصول والالتزامات المعترف بها.

٨-٣٥ قد تختلف السياسات المحاسبية التي تستخدمها المنشأة على الأرصدة الافتتاحية الخاصة بقائمة مركزها المالي طبقاً لهذا المعيار عن تلك التي كانت تستخدمها عن نفس التوقيت طبقاً للإطار المحاسبى الذى كانت تستخدمه المنشأة سابقاً. وعلى المنشأة في تاريخ التحول إلى تطبيق هذا المعيار الاعتراف بالتسويات الناتجة عن المعاملات والأحداث أو الأمور الأخرى التي وقعت قبل تاريخ التحول إلى تطبيق هذا المعيار مباشرة وذلك في الأرباح المرحلة (أو في بند آخر من بنود حقوق الملكية) إذا كان من المناسب عمل ذلك.

٩-٣٥ في تاريخ تطبيق هذا المعيار لأول مرة ، يجب على المنشأة ألا تقوم بتغيير السياسة المحاسبية - التي كانت تتبعها في ظل الإطار المحاسبى المطبق سابقاً - وذلك بأثر رجعى لأى من المعاملات التالية :

(أ) استبعاد الأصول والالتزامات المالية من الدفاتر : يجب على المنشأة عند تطبيقها لمعيار المحاسبة المصري للمنشآت الصغيرة والمتوسطة ألا تعيد الاعتراف بالأصول والالتزامات المالية التي سبق للمنشأة (قبل تاريخ التحول لتطبيق هذا المعيار) استبعادها من دفاترها في ظل الإطار المحاسبى الذى كانت المنشأة تستخدمه سابقاً.

وعلى العكس من ذلك فبالنسبة للأصول والالتزامات المالية التي تم الاعتراف بها عن معاملات حدثت - قبل تاريخ التحول لتطبيق معيار المحاسبة المصري للمنشآت الصغيرة والمتوسطة - والتي كان يتعين

على المنشأة استبعادها من دفاترها إذا ما طبقت هذا المعيار ، إلا أنه لم يتم هذا الاستبعاد في ظل الإطار المحاسبى الذى كانت تستخدمه المنشأة سابقاً ، ففي هذه الحالة يمكن للمنشأة أن تختار إما:

(١) استبعاد هذه الأصول والالتزامات المالية عند بداية تطبيق هذا المعيار .

أو (٢) الاستمرار فى الاعتراف بها لحين التخلص منها أو تسويتها .

(ب) محاسبة التغطية. لا ينبغي على المنشأة تغيير سياستها المحاسبية للتغطية بالنسبة لعلاقات التغطية التى لم تعد قائمة فى تاريخ التحول لتطبيق معيار المحاسبة المصرى للمنشآت الصغيرة و المتوسطة . أما بالنسبة لعلاقات التغطية القائمة فى تاريخ التحول لتطبيق هذا المعيار فيتعين على المنشأة إتباع متطلبات محاسبة التغطية الواردة فى القسم (١٢) " إصدارات الأدوات المالية الأخرى" بما فى ذلك متطلبات عدم الاستمرار فى إتباع محاسبة التغطية فيما يتعلق بعلاقات التغطية التى لا تستوفى الشروط الواردة بالقسم (١٢)

(ج) التقديرات المحاسبية.

(د) العمليات غير المستمرة.

(هـ) قياس حقوق غير ذوى السيطرة : على المنشأة تطبيق متطلبات الفقرة "٥-٦" والخاصة بتوزيع الربح أو الخسارة وإجمالى الربح الشامل بين حقوق غير ذوى السيطرة وأصحاب حقوق ملكية الشركة الأم على الفترات المستقبلية من تاريخ تطبيق هذا المعيار (أو من ذلك التاريخ المبكر الذى تم فيه تطبيق هذا المعيار لتعديل عمليات تجميع الأعمال - راجع الفقرة "٣٥-١٠").

٣٥-١٠ قد تستخدم المنشأة واحدة أو أكثر من الإعفاءات التالية عند إعداد أول قوائم مالية لها تتفق مع هذا المعيار:

(أ) تجميع الأعمال

قد تختار المنشأة عند بداية تطبيق هذا المعيار ، عدم تطبيق القسم (١٩) " تجميع الأعمال والشهرة" على عمليات تجميع الأعمال التى تمت قبل تاريخ تطبيق هذا المعيار . ومع ذلك إذا قامت المنشأة بتعديل أى عملية تجميع أعمال تمت قبل تاريخ تطبيق هذا المعيار لتنتمشى مع القسم (١٩) فيجب عليها تعديل كل عمليات تجميع الأعمال اللاحقة لعملية التجميع المعدلة.

(ب) معاملات المدفوعات المبنية على أسهم

لا يطلب من المنشأة عند بداية تطبيق هذا المعيار أن تطبق متطلبات القسم (٢٦) "المدفوعات المبنية على أسهم" على أدوات حقوق الملكية الممنوحة قبل تاريخ تطبيق هذا المعيار أو على الالتزامات الناشئة من معاملات المدفوعات المبنية على أسهم التى تم تسويتها قبل تاريخ تطبيق هذا المعيار .

(ج) استخدام القيمة العادلة كتكلفة اعتبارية

يمكن للمنشأة أن تختار عند بداية تطبيق هذا المعيار القيمة العادلة في قياسها لبند من بنود الاستثمار العقاري أو الأصول غير الملموسة وأن تستخدم تلك القيمة العادلة كتكلفة اعتبارية في ذلك التاريخ .

(د) استخدام إعادة التقييم كتكلفة اعتبارية

يمكن للمنشأة التي تطبق هذا المعيار لأول مرة أن تعتبر القيمة الدفترية لأي بند - من بنود الأصول الثابتة أو الاستثمارات العقارية أو الأصول غير الملموسة - بمثابة التكلفة الاعترافية لذلك البند ، إذا كانت هذه القيمة قد تحددت سواء في تاريخ التحول لتطبيق هذا المعيار أو قبل ذلك التاريخ باستخدام نموذج إعادة التقييم في ظل أحكام الإطار المحاسبى الذى كانت تستخدمه المنشأة سابقاً .

(هـ) مجمع فروق ترجمة العملات الأجنبية

يتطلب القسم (٣٠) " ترجمة العملات الأجنبية" من المنشأة تبويب بعض فروق ترجمة العملات الأجنبية كبند مستقل في حقوق الملكية . وإذا كان الإطار المحاسبى السابق الذى كانت تتبعه المنشأة لا يتطلب هذه المعالجة فربما تختار المنشأة عند بداية تطبيق هذا المعيار اعتبار مجمع فروق ترجمة العملات الأجنبية لكافة العمليات الأجنبية (صفاً) (بداية جديدة).

(و) القوائم المالية المستقلة

تتطلب الفقرة "٩-٢٦" من المنشأة عندما تعد قوائم مالية مستقلة أن تقوم بالمحاسبة عن استثماراتها في الشركات التابعة والشقيقة و المشروعات المشتركة إما :

(١) بالتكلفة ناقصاً الاضمحلال.

أو (٢) بالقيمة العادلة مع إدراج التغيرات في القيمة العادلة بالأرباح أو الخسائر .

فإذا كانت المنشأة عند بداية تطبيق هذا المعيار تقيس مثل هذه الاستثمارات بالتكلفة فعليها قياس هذه الاستثمارات بإحدى القيم التالية في الرصيد الافتتاحي لقائمة المركز المالى المستقلة المعدة طبقاً لهذا المعيار :

(١) التكلفة المحددة طبقاً للقسم (٩) " القوائم المالية المجمعة و المستقلة" .

(٢) التكلفة الاعترافية والتي تتمثل إما في القيمة العادلة في تاريخ تطبيق هذا المعيار أو القيمة الدفترية طبقاً للإطار المحاسبى الذى كانت تستخدمه المنشأة سابقاً .

(ز) الأدوات المالية المركبة

تتطلب الفقرة "٢٢-١٣" من المنشأة فصل الأدوات المالية المركبة إلى مكوناتها (بنود التزامات وبنود حقوق الملكية) في تاريخ الإصدار . ولا تحتاج المنشأة عند بداية تطبيق هذا المعيار إلى فصل هذين البندين إذا كان بند الالتزام أصبح غير قائم في تاريخ تطبيق هذا المعيار .

(ح) ضرائب الدخل المؤجلة

لا يطلب من المنشأة فى بداية تطبيق هذا المعيار الاعتراف ، فى ذلك التاريخ ، بالأصول الضريبية المؤجلة أو الالتزامات الضريبية المؤجلة المتعلقة بالفروق بين الأساس الضريبى و القيمة الدفترية لأى أصول أو التزامات إذا كانت عملية الاعتراف بهذه الأصول أو الالتزامات الضريبية المؤجلة ستطلب تحمل تكلفة وجهد لاداعى لهما.

(ط) ترتيبات حقوق الامتياز لخدمات

لا يطلب من المنشأة عند بداية تطبيق هذا المعيار تطبيق الفقرات من "١٢-٣٤" إلى "١٦-٣٤" الخاصة بترتيبات حقوق الامتياز عن خدمات والتي تم الدخول فيها قبل تاريخ التحول لتطبيق هذا المعيار .

(ي) أنشطة الاستخراج

قد تختار المنشأة التى كانت تستخدم طريقة التكلفة الكلية طبقاً للإطار المحاسبى السابق ، عند بداية تطبيق هذا المعيار أن تقوم بقياس أصول نشاط الزيت و الغاز (المستخدمة فى الاستكشاف و التقييم والتطوير أو إنتاج الزيت و الغاز) فى تاريخ تطبيق هذا المعيار بالقيمة المحددة طبقاً للإطار المحاسبى السابق. ويجب على المنشأة اختبار اضمحلال هذه الأصول فى تاريخ التحول لتطبيق هذا المعيار طبقاً للقسم (٢٧) " / اضمحلال الأصول " .

(ك) الترتيبات المحتوية على عملية تأجير

قد تختار المنشأة عند بداية تطبيق هذا المعيار تحديد ما إذا كانت الترتيبات الموجودة فى تاريخ الانتقال لتطبيق هذا المعيار تحتوى على عمليات تأجير وذلك على أساس الحقائق والظروف الموجودة فى هذا التاريخ بغض النظر عن تلك التى كانت قائمة وقت الدخول فى تلك الترتيبات .

(ل) التزامات الفك والإزالة و إعادة تسوية الموقع المدرجة ضمن تكلفة الأصول الثابتة

تنص الفقرة "١٧-١٠(ج)" على أن تكلفة بند الأصول الثابتة يتضمن التقدير الأولى لتكلفة فك وإزالة و إعادة تسوية الموقع المتواجد به الأصل الثابت. وهذا الالتزام ينشأ على المنشأة إما عند حيازة الأصل أو كنتيجة لاستخدامه خلال مدة محددة لأغراض أخرى بخلاف إنتاج المخزون خلال تلك المدة .

وقد تختار المنشأة عند بداية تطبيق هذا المعيار ، قياس هذا العنصر المدرج ضمن تكلفة الأصل فى تاريخ الانتقال لتطبيق هذا المعيار وليس فى التاريخ الذى نشأ فيه الالتزام.

٣٥-١١ إذا كان من غير العملى على منشأة تعديل الأرصدة الافتتاحية بقائمة المركز المالى فى تاريخ التحول لتطبيق هذا المعيار وذلك لوحد أو أكثر من التعديلات المطلوبة بالفقرة "٣٥-٧" ، فعلى المنشأة تطبيق الفقرات من "٣٥-٧" إلى "٣٥-١٠" على هذه التعديلات فى أقدم فترة يمكن فيها إجراء ذلك عملياً ، وعلى

المنشأة أن تحدد البيانات المعروضة للفترة السابقة غير القابلة للمقارنة مع بيانات الفترة التي أعدت بها قوائمها المالية الأولى التي تتفق مع هذا المعيار. وإذا كان من غير العملى على منشأة أن تقدم أفصاحاً مطلوباً بموجب هذا المعيار لأى فترة قبل الفترة التي أعدت بها قوائمها المالية الأولى التي تتفق مع هذا المعيار، فيجب الإفصاح عن ذلك .

الإفصاح

شرح تأثير التحول إلى تطبيق معيار المحاسبة المصرى للمنشآت الصغيرة والمتوسطة

٣٥-١٢ على المنشأة أن تشرح مدى تأثير التحول من تطبيق الإطار المحاسبى السابق إلى تطبيق هذا المعيار على قوائم مركزها المالى وأدائها المالى و تدفقاتها النقدية .

التسويات

٣٥-١٣ لتطبيق الفقرة "٣٥-١٢" ينبغى أن تتضمن القوائم المالية الأولى للمنشأة المعدة طبقاً لهذا المعيار ما يلى :

- (أ) توصيف لطبيعة كل تغيير فى السياسات المحاسبية .
 - (ب) التسوية بين حقوق ملكيتها المحددة طبقاً للإطار المحاسبى السابق و حقوق ملكيتها المحددة طبقاً لهذا المعيار فى التاريخين التاليين .
 - (١) تاريخ التحول لتطبيق هذا المعيار.
 - و(٢) فى نهاية أول فترة قامت فيها المنشأة بعرض أحدث قوائم مالية سنوية لها معدة طبقاً لإطارها المحاسبى السابق.
 - (ج) تسوية بين الأرباح أو الخسائر المحددة طبقاً للإطار المحاسبى السابق لآخر فترة قامت فيها المنشأة بعرض أحدث قوائم مالية سنوية لها والأرباح أو الخسائر المحددة طبقاً لهذا المعيار لنفس الفترة.
- ٣٥-١٤ إذا أصبحت المنشأة على دراية بالأخطاء الناتجة عن تطبيقها للإطار المحاسبى السابق فيجب عليها - إلى المدى الذى يكون فيه ممكناً - فصل التسويات التى تمت لتصويب تلك الأخطاء عن التسويات الخاصة بالتغييرات فى السياسات المحاسبية عند عرض التسويات المطلوبة بالفقرات "٣٥-١٣" (ب) ، (ج) "

١٥-٣٥ إذا لم تكن المنشأة قد عرضت قوائم مالية للفترات السابقة ، فعليها أن تفصح عن هذه الحقيقة بقوائمها المالية الأولى المعدة طبقاً لهذا المعيار .

Hitz Training Academy