وزارة الاستثمار

قرار رقم ١١٠ لسنة ٢٠١٥

وزير الاستثمار

بعد الاطلاع على القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ بشأن شركات المساهمة ولائحته التنفيذية وتعديلاتهما ؛

وعلى القانون رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢ بإصدار قانون سوق رأس المال ولائحته التنفيذية وتعديلاتهما ؛

وعلى القانون رقم ١٠ لسنة ٢٠٠٩ بتنظيم الرقابة على الأسواق والأدوات المالية غير المصرفية ؛

وعلى قرار رئيس الجمهورية رقم ١٧٧ لسنة ٢٠١٢ بتنظيم وزارة الاستثمار ؛

وعلى قرار رئيس الجمهورية رقم ١٨٩ لسنة ٢٠١٤ بتشكيل الحكومة ؛

وعلى قرار السيد رئيس مجلس الوزراء رقم ١٩٠٩ لسنة ٢٠١٤ بشأن تفويض وزير الاستثمار بمباشرة اختصاصات الوزير المختص بتطبيق أحكام القانون رقم ١٠ لسنة ٢٠٠٩ ؛

وعلى قرار رئيس مجلس الوزراء رقم ٩٠٩ لسنة ٢٠١١ بتشكيل لجنة معايير المحاسبة المصرية والمعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى ؛

وعلى القرار الوزارى رقم ٢٤٣ لسنة ٢٠٠٦ بشأن معايير المحاسبة المصرية ؛

وعلى قرار رئيس مجلس إدارة الهيئة العامة للرقابة المالية رقم ٢٢٠ لسنة ٢٠١٤ بتشكيل لجنة لمراجعة معايير المحاسبة المصرية والمعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى ؛

وعلى كتاب السيد الأستاذ رئيس الهيئة العامة للرقابة المالية المؤرخ ٢٠١٥/٧/٩ ؛

قـــرر :

(المادة الأولى)

تحل المعايير المحاسبية المرفقة لهذا القرار وعـددها ٣٩ معيـارًا وإطـار إعداد وعرض القوائم المالية محل معايير المحاسبة المصرية السابقة .

(المادة الثانية)

يلغى العمل بالمعايير المحاسبية الـصادرة بـالقرار الـوزارى رقـم ٢٤٣ لسنة ٢٠٠٦ وذلك اعتبارًا من تاريخ العمل بهذا القرار .

(المادة الثالثة)

ينشر هذا القرار فى الوقائع المصرية ، ويعمل به اعتبارًا من أول ينـاير ٢٠١٦ ، ويطبق على المنشآت التى تبدأ سنتها المالية فى أو بعد هذا التاريخ .

تحريرًا فى ٢٠١٥/٧/٩

وزير الاستثمار

أشرف سالمان

معايير المحاسبة المصرية

المعدلة ٢٠١٥

الجزء الأول

معايير المحاسبة المصرية ٢٠١٥

المحتويات

رقم المعيار	اسم المعيار	
	تمهيد	٧
	إطار إعداد وعرض القوائم المالية	١٠
١	عرض القوائم المالية	٥٠
٢	المخزون	١١٢
٤	قائمة التدفقات النقدية	١٢٤
٥	السياسات المحاسبية والتغييرات فى التقديرات المحاسبية والأخطاء	١٥١
٧	الأحداث التي تقع بعد الفترة المالية	١٧٠
٨	عقود الإنشاء	١٧٨
١٠	الأصول الثابتة و إهلاكاتها	١٩٦
١١	الإيراد	٢١٦
١٢	المحاسبة عن المنح الحكومية و الافصاح عن المساعدات الحكومية	٢٤٩
١٣	آثار التغيرات فى أسعار صرف العملات الأجنبية	٢٥٩
١٤	تكاليف الاقتراض	٢٧٧
١٥	الافصاح عن الأطراف ذوى العلاقة	٢٨٥
١٧	القوائم المالية المستقلة	٢٩٥
١٨	الإستثمارات فى شركات شقيقة	٣٠١
٢٠	القواعد والمعايير المحاسبية المتعلقة بعمليات التأجير التمويلى	٣١٦
٢١	المحاسبة والتقرير عن نظم مزايا التقاعد	٣٢٥
٢٢	نصيب السهم فى الأرباح	٣٣٩
٢٣	الأصول غير الملموسة	٣٩٨
٢٤	ضرائب الدخل	٤٣٥
٢٥	الأدوات المالية – العرض	٤٧١
٢٦	الأدوات المالية – الاعتراف و القياس	٥١٤

رقم المعيار	اسم المعيار	
٢٨	المخصصات و الالتزامات المحتملة والأصول المحتملة.....	٦٣٣
٢٩	تجميع الأعمال	٦٦٩
٣٠	القوائم المالية الدورية	٧١٦
٣١	اضمحلال قيمة الأصول	٧٤٢
٣٢	الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة	٧٩٢
٣٤	الاستثمار العقارى	٨٢٢
٣٥	الزراعة	٨٣٦
٣٦	التنقيب عن وتقييم الموارد التعدينية	٨٥٤
٣٧	عقود التأمين	٨٦١
٣٨	مزايا العاملين	٨٩٠
٣٩	المدفوعات المبنية على أسهم	٩٤٦
٤٠	الأدوات المالية – الافصاحات	٩٨٧
٤١	القطاعات التشغيلية	١٠٢٢
٤٢	القوائم المالية المجمعة	١٠٤٣
٤٣	الترتيبات المشتركة	١٠٨٩
٤٤	الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى	١١٢٧
٤٥	قياس القيمة العادلة	١١٤٨
٤٦	معيار المحاسبة للمنشآت الصغيرة والمتوسطة.....	١٢٢٩
	قائمة تعريف المصطلحات.....	١٤٨٠

تمهيد

أعدت معايير المحاسبة المصرية طبقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة من مجلس معايير المحاسبة الدولية وذلك باستثناء المعالجات المشار إليها بالملحق المرفق .

١- *يجب اعتبار هذا التمهيد جزءا لا يتجزأ من معايير المحاسبة المصرية سواء المرفقة أو ما يصدر منها مستقبلاً و يجب عدم استخدام المعايير مستقلة عن هذا التمهيد.*

٢- *تخضع الموضوعات التى لم يتم تناولها فى المعايير المصرية فى معالجتها للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لحين صدور المعايير المصرية التى تتناول هذه الموضوعات .*

٣- *تعتبر إدارة المنشأة مسئولة عن إعداد قوائمها المالية المعتمدة و المنشورة (ذات الأغراض العامة) ، و فى هذه الحالة يجب أن تلتزم عند إعداد هذه القوائم بما جاء بمعايير المحاسبة المصرية من معالجات و إفصاح و عرض.*

٤- *قد تحتاج إدارة المنشأة إلى استخراج قوائم أو بيانات مالية من أجل التحليل و التقييم و اتخاذ القرار، و فى هذه الحالة تعد هذه القوائم أو البيانات بمثابة قوائم و بيانات داخلية ليس من الضرورى الالتزام فى إعدادها بالمعالجات و الإفصاح و العرض الواردة فى معايير المحاسبة المصرية . ويجب على الإدارة عند تقديمها لهذه القوائم أو البيانات إبعاد أى لبس لدى مستخدمها قد يؤدى إلى أعتقاده بأنها تمثل القوائم أو البيانات المالية ذات الأغراض العامة .*

٥- *يحتوى كل معيار على عدد من الفقرات تتناول موضوع المعيار . بعض هذه الفقرات مطبوع بخط سميك مائل و تمثل نص المعيار ، فى حين أن الفقرات الأخرى تمثل شرح للمعيار. و يجب فى كل الأحوال قراءة المعايير مع شرحها كوحدة واحدة .*

٦- *تحتوى بعض المعايير على فقرات أشير أمامها بأنها ملغاة بدلاً من حذفها و تعديل أرقام فقرات المعيار التالية . وقد استخدم هذا الأسلوب للمحافظة على تسلسل أرقام فقرات المعايير وعدم اللجوء إلى تغيير أرقام الفقرات عند الإشارة إليها فى معايير أخرى .*

٧- *يجب تطبيق المعايير المرفقة على البنود الهامة نسبياً أما البنود قليلة الأهمية فيمكن الاسترشاد بالمعايير فى معالجتها. وتقاس أهمية البند بمدى تأثيره على المستخدم العادى للقوائم المالية وذلك فى ضوء حجم البند وعلاقته بحجم المنشأة و الظروف المحيطة .*

معايير المحاسبة المصرية

ملحق التمهيد

أولاً : أهم نقاط الخروج عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

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

- توزيعات الأرباح على العاملين و أعضاء مجلس الإدارة لا يتم إدراجها كمصروفات ضمن قائمة الدخل بل تثبت كتوزيع للربح وذلك تطبيقاً للمتطلبات القانونية .
- تأثير ذلك على كل من معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٢) "نصيب السهم فى الأرباح" و معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٨) "مزايا العاملين" .

معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٠) " القواعد و المعايير المحاسبية المتعلقة بعمليات التأجير التمويلى "

- تم إعداد هذا المعيار مختلفاً عن معيار المحاسبة الدولى رقم (١٧) الخاص بالتأجير و ذلك لما احتواه القانون ٩٥ لسنة ١٩٩٥ و الخاص بالتأجير التمويلى 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.

ثانياً : اختيارات تم استبعادها من المعايير المصرية

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

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

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

- تم إلغاء الفقرات الخاصة بنموذج إعادة التقييم فى الفقرات من "٣١" إلى "٤٢" من هذا المعيار بحيث لا يتم استخدام هذا النموذج وتستخدم المنشأة فقط نموذج التكلفة الوارد بالفقرة "٣٠".

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

- تم إلغاء الفقرات الخاصة ببديل استخدام طريقة حقوق الملكية في القوائم المالية المستقلة وما استتبع ذلك من تعديل الفقرات من "٤" إلى "٨" والفقرتين "١٠" ، "١٢" من هذا المعيار .

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

- تم إلغاء الفقرات الخاصة بنموذج إعادة التقييم فى الفقرات من "٧٥" إلى "٨٧" و "١٢٤" ، "١٢٥" من هذا المعيار بحيث لا يتم استخدام هذا النموذج وتستخدم المنشأة فقط نموذج التكلفة الوارد بالفقرة "٧٤".

معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٤) " الاستثمار العقارى"

- تم إلغاء الفقرات الخاصة بنموذج القيمة العادلة فى الفقرات "٣١" و من "٣٣" إلى "٥٥" ومن "٦٠" إلى "٦٥" ومن "٧٤" إلى "٧٩" من هذا المعيار بحيث لا يتم استخدام هذا النموذج وتستخدم المنشأة فقط نموذج التكلفة الوارد بالفقرات "٥٦" و "٧٩".

<u>ثالثاً : استثناءات تم استبعادها</u>

معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٢) " القوائم المالية المجمعة"

- تم إلغاء الفقرات الخاصة باستثناء المنشآت الاستثمارية من التجميع في الفقرات من "٢٧" إلى "٣٣" من هذا المعيار .

تم التأكيد على إلغاء هذا الاستثناء من التجميع في الفقرة "٤" من هذا المعيار .

معايير المحاسبة المصرية

إطار إعداد وعرض القوائم

المالية المعدل ٢٠١٥

إطار إعداد وعرض القوائم المالية

المعدل ٢٠١٥

المحتويات

مقدمة

الغرض من الإطار

نطاق الإطار

الأجزاء

الجزء ١	الهدف من القوائم المالية ذات الأغراض العامة	هـ د
الجزء ٢	المنشأة المصدرة للقوائم المالية	م م
الجزء ٣	الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة	خ ن
الجزء ٤	الإطار : النصوص المتبقية	١/٤ – ٦٥/٤

مقـــــدمـــة

تعد القوائم المالية عادة فى ضوء نموذج محاسبى مبنى على التكلفة التاريخية القابلة للاسترداد وعلى مفهوم الحفاظ على رأس المال و يمكن أن يكون هناك نماذج أخرى ومفاهيم أكثر ملاءمة لتحقيق هدف توفير المعلومات المفيدة لصانع القرارات الإقتصادية ، إلا أنه لا يوجد فى الوقت الحاضر أتفاق عام على التغيير . ولقد أعد هذا الإطار ليكون ملائماً لمجموعة من النماذج المحاسبية ومفاهيم راس المال والحفاظ عليه .

الغرض من الإطار

يضع هذا الإطار المفاهيم التى تبنى عليها عملية إعداد وعرض القوائم المالية للمستخدمين الخارجيين . والغرض من هذا الإطار هو :

(أ) مساعدة لجنة وضع المعايير فى تطوير معايير محاسبية مصرية مستقبلية وفى إعادة النظر فى معايير المحاسبة المصرية الموجودة.

(ب)مساعدة لجنة وضع المعايير فى تحقيق التوافق بين الانظمة والمعايير المحاسبية والإجراءات المتعلقة بعرض القوائم المالية من خلال وضع أساس لتقليل عدد طرق المعالجة البديلة المسموح بها فى معايير المحاسبة المصرية .

(ج) ملغاة.

(د) مساعدة معدى القوائم المالية فى تطبيق معايير المحاسبة المصرية وفى التعامل مع رءوس موضوعات ستكون موضوعاً لإصدار معيار محاسبى مصرى .

(هـ) مساعدة مراقبى الحسابات فى تكوين رأى حول ما إذا كانت القوائم المالية تتفق مع معايير المحاسبة المصرية .

(و) مساعدة مستخدمي القوائم المالية على تفسير المعلومات المدرجة فى القوائم المالية المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية .

(ز) ملغاة .

لا يمثل هذا الإطار معيار محاسبى مصرى ، وعليه فإنه لا يحدد معايير لكيفية الاعتراف أو القياس أو العرض أو الإفصاح عن أى أمر، وليس فى هذا الإطار ما يجعله يرجح على أى معيار محاسبى مصرى محدد.

تقر لجنة المعايير بأنه فى حالات محدودة قد يكون هناك تعارض بين هذا الإطار وبين معيار محاسبى مصرى ما ، وفى مثل هذه الحالات عندما يكون هناك تعارض فإن متطلبات المعيار المحاسبى المصرى ترجح على هذا الإطار ، وعلى كل حال ، طالما أن لجنة المعايير سوف تستنير بهذا الإطار عند وضع معايير مستقبلية وعند مراجعتها للمعايير الموجودة، فإن عدد حالات التعارض بين الإطار ومعايير المحاسبة المصرية ستقل مع مرور الزمن .

سيتم مراجعة هذا الإطار من وقت لآخر على ضوء خبرة اللجنة فى العمل بموجبه.

إطار إعداد وعرض القوائم المالية

نطاق الإطار

يتناول هذا الإطار ما يلى :

(أ) أهداف القوائم المالية.

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

(ج) التعريف والاعتراف والقياس والعرض والإفصاح بالعناصر التى تعد منها القوائم المالية.

(د) مفاهيم رأس المال وكيفية الحفاظ عليه.

الجزء (١) : الهدف من القوائم المالية ذات الأغراض العامة

المحتويات

	فقـــرات
مقدمة	هـــ د ١
الهدف والفائدة ومحددات القوائم المالية ذات الأغراض العامة	هـــ د ٢-١١
المعلومات حول الموارد الاقتصادية للمنشأة المصدرة للتقارير والمطالبات ضد المنشأة والتغيرات فى الموارد والمطالبات	هـــ د ١٢-٢١
الموارد الاقتصادية والمطالبات	هـــ د ١٣-١٤
التغيرات فى الموارد الاقتصادية والمطالبات	هـــ د ١٥-٢١
الأداء المالى الذى تعكسه المحاسبة على اساس الاستحقاق	هـــ د ١٧-١٩
الأداء المالى الذى تعكسه التدفقات النقدية التاريخية	هـ د ٢٠
التغيرات فى الموارد الاقتصادية والمطالبات التى لاتنتج عن أداء مالى	هـــ د ٢١

الجزء (١) : الهدف من القوائم المالية ذات الأغراض العامة

مقدمة

هـ د ١. إن الهدف من القوائم المالية ذات الأغراض العامة يشكل اساس هذا الإطار. و تتدفق منطقياً من الهدف،الجوانب الأخرى من هذا الإطار – مثل مفهوم المنشأة المصدرة للقوائم المالية ، والخصائص النوعية والقيود على المعلومات المالية المفيدة ، وعناصر القوائم المالية والاعتراف والقياس والعرض والإفصاح –.

الهدف والفائدة ومحددات القوائم المالية ذات الأغراض العامة

هـ د ٢. إن الهدف من القوائم المالية ذات الأغراض العامة هو توفير معلومات مالية عن المنشأة المصدرة للتقارير يمكن أن تكون مفيدة للمستخدمين الحاليين والمحتملين والمقرضين والدائنين الآخرين فى إتخاذ قرارات بشأن توفير الموارد للمنشأة. وتشمل تلك القرارات شراء أو بيع أو الاحتفاظ بأدوات حقوق الملكية وأدوات الدين ، ومنح أو تسوية القروض وغيرها من أشكال الائتمان.

هـ د ٣. تعتمد قرارات المستثمرين الحاليين والمحتملين حول شراء أو بيع أو الاحتفاظ بأدوات حقوق الملكية وأدوات دين ، على العوائد التى يتوقعونها من الاستثمار فى تلك الأدوات ، على سبيل المثال الأرباح ، ومدفوعات أصل الدين والفائدة أو ارتفاع سعر السوق . وبالمثل ، قرارات المقرضين الحاليين والمحتملين والدائنين الآخرين عن منح أو تسوية القروض وغيرها من أشكال الإئتمان تعتمد على مدفوعات أصل الدين والفائدة أو العوائد الأخرى التى يتوقعونها . وتعتمد توقعات المستثمرين والمقرضين والدائنين الآخرين عن العائد على تقييمهم لقيمة وتوقيت وعدم التأكد (التقدير) لصافى التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة . وبالتالى ، فإن المستثمرين الحاليين والمحتملين والمقرضين والدائنين الآخرين بحاجة إلى معلومات لمساعدتهم على تقييم تقديراتهم لصافى التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة .

هـ د ٤. لتقييم تقديرات صافى التدفقات النقدية المستقبلية لمنشأة ، فإن المستثمرين الحاليين والمحتملين والمقرضين والدائنين الآخرين بحاجة إلى معلومات حول موارد المنشأة والمطالبات ضد المنشأة ، ومدى كفاية وفعالية إدارة المنشأة ومجالس إدارتها للقيام بمسئولياتهم فى إستخدام موارد المنشأة . من أمثلة هذه المسئوليات حماية موارد المنشأة من الآثار السلبية لعوامل اقتصادية مثل السعر والتغيرات التكنولوجية وضمان أن المنشأة تتوافق مع القوانين و الأنظمة والشروط التعاقدية. وتعد المعلومات حول قيام الإدارة بمسئولياتها مفيدة لقرارات المستثمرين الحاليين والمقرضين والدائنين الآخرين الذين لديهم حق التصويت أو التأثير على أعمال الإدارة .

هـ د ٥. لا يستطيع العديد من المستثمرين الحاليين والمحتملين والمقرضين والدائنين الآخرين أن يطلبوا من المنشآت المصدرة للقوائم المالية تقديم معلومات مباشرة لهم ، ويتعين عليهم أن يعتمدوا على القوائم المالية ذات الأغراض العامة للحصول على كثير من المعلومات المالية التى يحتاجون إليها . وبالتالى، فهم يعدوا المستخدمين الأساسيين للقوائم المالية ذات الأغراض العامة .

هـ د ٦. ومع ذلك ، فإن القوائم المالية ذات الأغراض العامة لا ولن تقدم كافة المعلومات التى يحتاجها المستثمرين الحاليين والمحتملين والمقرضين والدائنين الآخرين . فهؤلاء المستخدمين يحتاجون إلى النظر فى المعلومات ذات الصلة من مصادر أخرى ، على سبيل المثال ، الظروف والتوقعات الإقتصادية العامة ، والأحداث السياسية والمناخ السياسى ، والصناعة ، وتوقعات الشركة .

هـ د ٧. لم يتم تصميم القوائم المالية ذات الأغراض العامة لإظهار قيمة المنشأة المصدرة للقوائم المالية ، ولكنها توفر المعلومات لمساعدة المستثمرين الحاليين والمحتملين والمقرضين والدائنين الآخرين لتقدير قيمة المنشأة المصدرة للقوائم المالية.

هـ د ٨. لدى المستخدمين الأساسين للقوائم المالية احتياجات ورغبات مختلفة وربما متعارضة من المعلومات، وتسعى لجنة المعايير – من خلال تطوير معايير المحاسبة المصرية – إلى توفير مجموعة من المعلومات التى من شأنها تلبية احتياجات أكبر عدد ممكن من المستخدمين الأساسيين، ومع ذلك ، ومع التركيز على الاحتياجات الشائعة من المعلومات لا تمنع لجنة المعايير المنشأة المصدرة للقوائم المالية من إدراج معلومات إضافية تكون أكثر فائدة لمجموعة فرعيه محددة من المستخدمين الأساسيين .

هـ د ٩. تهتم إدارة المنشأة المصدرة للقوائم المالية أيضاً بالمعلومات المالية عن المنشأة ، ومع ذلك فإن الإدارة ليس بالضرورى أن تعتمد على القوائم المالية ذات الأغراض العامة وذلك لقدرتها على الحصول على المعلومات المالية التى تحتاجها داخلياً .

هـ د ١٠. قد تجد الأطراف الأخرى ، مثل الجهات الرقابية وأعضاء الجهات العامة الأخرى بخلاف المستثمرين والمقرضين والدائنين الآخرين ، القوائم المالية ذات الأغراض العامة مفيدة أيضاً . ومع ذلك لا يتم توجيه هذه القوائم أساساً لهذه الأطراف الأخرى .

هـ د ١١. تستند التقارير المالية إلى حد كبير على تقديرات وافتراضات ونماذج بخلاف التوصيف الفعلى . ويحدد الإطار العام المفاهيم التى تقوم عليها هذه التقديرات والافتراضات والنماذج . وهذه المفاهيم هى الهدف الذى يسعى إليه كل من لجنة المعايير ومصدرى القوائم المالية . وكما هو الحال مع معظم الأهداف ، فإن رؤية الإطار لإعداد القوائم المالية المثالية من غير المرجح أن تتحقق بالكامل ، على الأقل فى المدى القصير ، لأن ذلك يستغرق وقتاً طويلاً لفهم ، وقبول وتنفيذ أساليب جديدة لتحليل المعاملات وغيرها من الأحداث . ومع ذلك . فإن تحديد الهدف الذى يسعى إليه الإطار أمر ضرورى فى تطوير القوائم المالية وذلك لتحسين فائدتها .

المعلومات حول الموارد الإقتصادية للمنشأة المصدرة للقوائم المالية ، والمطالبات ضد المنشأة والتغيرات فى الموارد والمطالبات

هـ د ١٢. توفر القوائم المالية ذات الأغراض العامة معلومات حول المركز المالي للمنشأة المصدرة للقوائم المالية، وتكون هذه المعلومات عن الموارد الاقتصادية للمنشأة والمطالبات ضد المنشأة المصدرة للقوائم المالية. كما توفر القوائم المالية معلومات حول آثار المعاملات وغيرها من الأحداث التي تغير الموارد الاقتصادية والمطالبات ضد المنشأة. كلا النوعين من المعلومات توفر مدخلاً مفيداً لاتخاذ قرارات حول توفير الموارد للمنشأة.

الموارد الاقتصادية والمطالبات

هـ د ١٣. من الممكن أن تساعد المعلومات عن طبيعة وقيم الموارد الاقتصادية ومطالبات المنشأة المصدرة للقوائم المالية مستخدمي القوائم المالية على تحديد نقاط القوة ونقاط الضعف المالية للمنشأة. كما يمكن أن تساعد هذه المعلومات مستخدمي القوائم لتقييم السيولة للمنشأة المصدرة للقوائم المالية وملاءمتها، وكذلك احتياجاتها من التمويل الإضافي ومدى نجاحها المرجح في الحصول على ذلك التمويل. وتساعد المعلومات حول أولويات ومتطلبات دفع المطالبات الحالية مستخدمي القوائم على التنبؤ بكيف سيتم توزيع التدفقات النقدية المستقبلية بين أصحاب المطالبات ضد المنشأة المصدرة للقوائم المالية (الدائنين).

هـ د ١٤. هناك أنواع مختلفة من الموارد الاقتصادية تؤثر على تقييم مستخدم القوائم لتقديرات المنشأة المصدرة للقوائم المالية للتدفقات النقدية المستقبلية بشكل مختلف. بعض التدفقات النقدية المستقبلية تنتج مباشرةً من الموارد الاقتصادية الموجودة بالفعل، مثل الحسابات المدينة. وتنتج التدفقات النقدية الأخرى عن استخدام العديد من الموارد مجتمعةً لإنتاج وتسويق السلع أو الخدمات للعملاء. وعلى الرغم من أن تلك التدفقات النقدية لا يمكن تحديدها مع الموارد الاقتصادية الفردية (أو المطالبات)، فإن مستخدمي القوائم المالية بحاجة إلى معرفة طبيعة وقيمة الموارد المتاحة للاستخدام في عمليات المنشأة المصدرة للقوائم المالية.

التغييرات فى الموارد الإقتصادية والمطالبات

هـ د ١٥. تنتج التغييرات في الموارد الاقتصادية والمطالبات للمنشأة المصدرة للقوائم المالية عن الأداء المالي لهذه المنشأة (راجع الفقرات من"هـ د ١٧" إلى " هـ د ٢٠") وعن أحداث أو معاملات أخرى مثل إصدار أدوات دين أو حقوق الملكية (راجع الفقرة " هـ د ٢١"). وللتقييم الصحيح لتقديرات التدفقات النقدية المستقبلية عن المنشأة المصدرة للقوائم المالية، يحتاج مستخدمو القوائم المالية إلى القدرة على التمييز بين كل من هذه التغييرات.

هـ د ١٦. تساعد المعلومات عن الأداء المالي للمنشأة المصدرة للقوائم المالية مستخدمي القوائم على فهم العائد الذي أنتجته المنشأة من مواردها الاقتصادية. وتوفر المعلومات عن العائد الذي أنتجته المنشأة مؤشراً على مدى نجاح الإدارة في مسئولياتها عن الاستخدام الكفء والفعال لموارد المنشأة المصدرة للقوائم المالية. إن المعلومات حول تباين ومكونات هذا العائد أيضا مهمة، وخاصة في تقييم عدم التأكد من التدفقات النقدية المستقبلية. والمعلومات عن الأداء المالي السابق للمنشأة المصدرة للقوائم المالية وكيفية قيام إدارتها بمسئولياتها تكون مفيدة عادة في التنبؤ بالعائدات المستقبلية للمنشأة من مواردها الاقتصادية.

الأداء المالى الذى تعكسه المحاسبة على أساس الاستحقاق

هـ د ١٧. يصور أساس الاستحقاق المحاسبي تأثيرات المعاملات وغيرها من الأحداث والظروف على الموارد الاقتصادية والمطالبات للمنشأة المصدرة للقوائم المالية في الفترات التي تحدث فيها تلك التأثيرات ، حتى وإن كانت المقبوضات والمدفوعات النقدية الناتجة عنها تحدث في فترة مختلفة. وهذا أمر هام لأن المعلومات حول الموارد الاقتصادية والمطالبات ، والتغيرات في الموارد الاقتصادية والمطالبات للمنشأة المصدرة للقوائم المالية خلال فترة ما توفر أساساً أفضل لتقييم أداءالمنشأة في الماضي والتنبؤ بالمستقبل ، من تلك المعلومات المرتبطة فقط بالمقبوضات والمدفوعات النقدية خلال تلك الفترة.

هـ د ١٨. إن المعلومات حول الأداء المالي للمنشأة المصدرة للقوائم المالية خلال الفترة، والتي تعكس التغييرات في الموارد الاقتصادية والمطالبات بخلاف الموارد الإضافية التي تحصل عليها مباشرة من قبل المستثمرين والدائنين (راجع الفقرة " هـ د ٢١")، تكون مفيدة في تقييم تاريخ المنشأة ومقدرتها المستقبلية على توليد صافي تدفقات نقدية. وتشير هذه المعلومات إلى أي مدى زادت الموارد الاقتصادية للمنشأة ، وبالتالي مقدرتها على توليد التدفقات النقدية الصافية من خلال عملياتها بدلاً من الحصول على موارد إضافية مباشرة من قبل المستثمرين والدائنين.

هـ د ١٩. إن المعلومات المتوفرة عن الأداء المالي للمنشأة المصدرة للقوائم المالية خلال فترة ما قد يشير أيضا إلى أي مدى قد أثرت أحداث – مثل التغيرات في أسعار السوق أو أسعار الفائدة بالزيادة أو النقصان – على الموارد الاقتصادية والمطالبات للمنشأة ، وبالتالي التأثيرعلى مقدرة المنشأة على توليد تدفقا تنقدية صافية.

الأداء المالى الذى تعكسه التدفقات النقدية التاريخية

هـ د ٢٠. إن المعلومات عن التدفقات النقدية للمنشأة المصدرة للقوائم المالية خلال فترة ما أيضاً تساعد المستخدمين لتقييم مقدرة المنشأة على توليد تدفقات نقدية صافية في المستقبل. وتشير إلى كيفية حصول المنشأة على النقدية والتصرف فيها ، بما في ذلك معلومات عن اقتراضها وسدادها للديون وتوزيعات الأرباح النقدية أوالتوزيعات النقدية الأخرى للمستثمرين ، والعوامل الأخرى التي قد تؤثر على السيولة أو الملاءة المالية للمنشأة. وتساعد المعلومات عن التدفقات النقدية المستخدمين على فهم عمليات المنشأة ، وتقييم أنشطتها التمويلية والاستثمارية ، وتقييم السيولة والملاءة المالية وتفسيرالمعلومات الأخرى حول الأداء المالي للمنشأة.

التغييرات فى الموارد الإقتصادية والمطالبات التى لا تنتج عن أداء مالى

هـ د ٢١. قد تتغير أيضاً الموارد الاقتصادية والمطالبات للمنشأة المصدرة للقوائم المالية لأسباب أخرى بخلاف أداءه المالي ، مثل إصدار أسهم ملكية إضافية. وتعتبر المعلومات حول هذا النوع من التغير في الموارد الاقتصادية للمنشأة ضرورية لإعطاء المستخدمين فهم كامل لماذا تغيرت الموارد الاقتصادية والمطالبات للمنشأة والآثار المترتبة على هذه التغيرات على الأداء المالي المستقبلي لها.

الجزء (٢) : المنشأة المصدرة للقوائم المالية

المحتويات

	فقـــرات
مقدمة	م م ١
التوصيف	م م ٢-٦
القوائم المالية المجمعة	م م ٧-١٠
أنواع أخرى من القوائم المالية	م م ١١-١٢
القوائم المالية للشركة الأم فقط	م م ١١
القوائم المالية التجميعية	م م ١٢

إطار إعداد وعرض القوائم المالية

الجزء (٢) : المنشأة المصدرة للقوائم المالية

مقدمة

م م ١. الهدف من القوائم المالية ذات الأغراض العامة هو تقديم بيانات مالية عن المنشأة المصدرة وتكون هذه البيانات مفيدة فى اتخاذ القرارات المتعلقة بتوفير موارد للمنشأة وكذلك فى تقييم ما إذا كانت الإدارة والمسئولين عن الحوكمة بالمنشأة قد استخدموا هذه الموارد بكفاءة وفاعلية . ومفهوم المنشأة المصدرة للقوائم المالية يسعى إلى تعزيز هذا الهدف .

التوصيف

م م ٢. المنشأة المصدرة للقوائم المالية هى كيان محدد من الانشطة الاقتصادية ، ومعلوماتها المالية قد تكون مفيدة للمستثمرين الحاليين والمحتملين والمقرضين والدائنين الآخرين الذين لا يستطيعون الحصول مباشرة على المعلومات التى يحتاجونها فى اتخاذ القرارات بشأن توفير الموارد للمنشأة وفى تقييم ما إذا كانت الإدارة والمسئولين عن الحوكمة لهذه المنشأة قد استخدموا هذه الموارد بكفاءة وفاعلية.

م م ٣. للمنشأة المصدرة للقوائم المالية ثلاثة خصائص :

(أ) أنشطة المنشأة الأقتصادية قد تم تنفيذها أو جارى تنفيذها أو سيتم تنفيذها .

و(ب) هذه الأنشطة الإقتصادية يمكن تمييزها بموضوعية عن أنشطة المنشآت الأخرى وكذلك عن البيئة الاقتصادية التى توجد بها المنشأة .

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

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

م م ٤. إن تحديد المنشأة المصدرة للقوائم المالية فى موقف معين يتطلب الأخذ فى الاعتبار الفروقات بين الأنشطة الاقتصادية التى تم تنفيذها والجارى تنفيذها أو التى سوف يتم تنفيذها . والوجود القانونى لمنشأة ليس كاف لتحديد المنشأة المصدرة للقوائم المالية . فالمنشأة المصدرة للقوائم المالية يمكن أن تشمل أكثر من منشأة أو يمكن أن تكون جزءاً من منشأة .

م م ٥. غالباً ما تصنف منشأة ذات كيان قانونى مفردة تمارس أنشطة اقتصادية ولا تتحكم فى أى منشأة أخرى على أنها منشأة مصدرة للقوائم المالية . لذا فإن معظم – إن لم يكن – كل المنشآت ذات الكيان القانونى يمكن أن تصنف كمنشأة مصدرة للقوائم المالية . ومع ذلك ففى بعض الأحوال يمكن ألا تصنف منشأة مفردة ذات كيان قانونى كمنشأة مصدرة للقوائم المالية إذا ما كانت أنشطتها الاقتصادية على سبيل المثال متداخلة مع الأنشطة الإقتصادية لمنشأة أخرى و لايوجد أساس للتفرقة الموضوعية بين الأنشطة .

م م ٦. قد يتأهل جزء من المنشأة ليصنف كمنشآت مصدرة للقوائم المالية وذلك إذا كان يمكن تمييز أنشطته الاقتصادية عن باقى أنشطة المنشأة وأن تكون المعلومات المالية الخاصة بهذا الجزء مفيدة فى اتخاذ القرار الخاص بتوفير موارد له . على سبيل المثال ، مستثمر محتمل يخطط لشراء فرع أو جزء من المنشأة .

القوائم المالية المجمعة

م م ٧. تسيطر منشأة على منشاة أخرى عندما يكون لها حق إدارة أنشطة هذه المنشأة من أجل الحصول على منافع من أنشطتها .

م م ٨. إذا سيطرت منشأة على منشأة أخرى ، فإن تدفق الأموال والمزايا الأخرى من المنشأة المسيطرة إلى المستثمرين و المقرضين والدائنين الآخريين تتوقف بصورة كبيرة على النقدية المتدفقة والمزايا المتحصل عليها من المنشآت التابعة والتى تعتمد بالتبعية على أنشطة هذه المنشآت وإدارة المنشأة المسيطرة لهذه الأنشطة . وبالتالى إذا كانت منشأة تسيطر على منشأة أو أكثر تعد قوائم مالية فيجب عليها أن تعرض قوائم مالية مجمعة . وتقدم القوائم المالية المجمعة معلومات مفيدة لعدد أكبر من المستخدمين .

م م ٩. يمكن أن تتشارك منشأتين أو أكثر فى السيطرة على أنشطة منشأة أخرى للحصول على منافع، فى هذه الحالة لا يمكن لأى من المنشآت التى تتشارك فى إدارة أنشطة هذه المنشأة الأخرى أن تسيطر بصورة منفردة عليها . وبالتالى لا يمكن لإحدى هذه المنشآت أن تقدم معلومات عن نفسها أو المنشأة الأخرى على أسس مجمعة.

م م ١٠. إذا كان لإحدى المنشآت نفوذ مؤثر على منشأة أخرى ، فإنها لا تسيطر عليها . ومقدرة المنشأة على التأثير فى أنشطة منشأة أخرى بدون المقدرة على الإدارة الفعلية لهذه الأنشطة لا تمثل تحكم فيها .

أنواع أخرى من القوائم المالية

القوائم المالية للشركة الأم فقط

م م ١١. يمكن للمنشأة المسيطرة أن تعرض قوائم مالية لتقديم معلومات عن استثماراتها فى المنشآت التى تسيطر عليها ، والعوائد على هذه الاستثمارات بدلاً من المعلومات عن الموارد الاقتصادية والمطالبات والتغييرات فى هذه الموارد الاقتصادية والمطالبات للمنشأة التى تسيطر عليها . ويمكن للقوائم المالية المستقلة للشركة الأم أن تقدم معلومات مفيدة إذا عرضت مع القوائم المالية المجمعة .

القوائم المالية التجميعية

م م ١٢. تتضمن القوائم المالية التجميعية معلومات عن اثنين أو أكثر من المنشآت المسيطر عليها . والقوائم المالية التجميعية لا تتضمن معلومات عن المنشأة المسيطرة . ويمكن للقوائم المالية التجميعية أن تقدم معلومات مفيدة عن المنشآت التابعة المسيطر عليها كمجموعة.

الجزء (٣) : الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة

المحتويات

	فقـــرات
مقدمة	**خ ن ١-٣**
الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة	**خ ن ٤-٣٤**
الخصائص النوعية الأساسية	خ ن ٥-١٨
الملاءمة	خ ن ٦-١١
المصداقية	خ ن ١٢-١٦
تطبيق الخصائص النوعية الأساسية	خ ن ١٧-١٨
تحسين الخصائص النوعية	خ ن ١٩-٣٤
القابلية للمقارنة	خ ن ٢٠-٢٥
التحقق	خ ن ٢٦-٢٨
التوقيت	خ ن ٢٩
القابلية للفهم	خ ن ٣٠-٣٢
تطبيق الخصائص النوعية المحسنة	خ ن ٣٣-٣٤
قيد التكلفة على التقارير المالية المفيدة	**خ ن ٣٥-٣٩**

إطار إعداد وعرض القوائم المالية

الجزء (٣) : الخصائص النوعية للمعلومات المفيدة

مقدمة

خ ن ١. تحدد الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة التي تمت مناقشتها في هذا الإطار أنواع المعلومات التي من المحتمل أن تكون أكثر فائدة للمستثمرين الحاليين والمحتملين والمقرضين والدائنين الآخرين لاتخاذ القرارات حول المنشأة المصدرة للقوائم المالية على أساس المعلومات الواردة في القوائم المالية .

خ ن ٢. توفر القوائم المالية للمنشأة معلومات عن الموارد الاقتصادية للمنشأة المصدرة له اوالمطالبات ضدها وأثر المعاملات والأحداث والظروف الأخرى التي من شأنها تغيير تلك الموارد والمطالبات. (وتشير المعلومات في هذا الإطار إلى المعلومات حول الظواهر الاقتصادية). وتتضمن بعض القوائم المالية أيضا فقرات إيضاحية حولت وقعات الإدارة واستراتيجياتها للمنشأة المصدرة للقوائم المالية ، وأنواع أخرى من المعلومات المتوقعة.

خ ن ٣. تطبق الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة على المعلومات المالية الواردة بالقوائم المالية للمنشأة ، بالإضافة إلى المعلومات المالية المقدمة بطرق أخرى ، ويعتبر عنصر التكلفة ، هو القيد السائد على مقدرة المنشأة المصدرة للقوائم المالية لتوفير معلومات مالية مفيدة، يطبق بالمثل. ومع ذلك، فإن الاعتبارات في تطبيق الخصائص النوعية وقيد التكلفة قد تكون مختلفة لأنواع مختلفة من المعلومات. على سبيل المثال، فإن تطبيقها على المعلومات المتوقعة قد يكون مختلفاً عن تطبيقها على المعلومات حول الموارد الاقتصادية والمطالبات الحالية والتغيرات في هذه الموارد والمطالبات.

الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة

خ ن ٤. لكي يمكن أن تصبح المعلومات المالية مفيدة، يجب أن تكون ملاءمة وتعرض بصدق ما يجب عرضه. وتتحسن فائدة المعلومات المالية إذا كانت قابلة للمقارنة و يمكن التحقق منها وتصدر في الوقت المناسب وقابلة للفهم.

الخصائص النوعية الأساسية

خ ن ٥. الخصائص النوعية الأساسية هي الملاءمة والمصداقية.

الملاءمة

خ ن ٦. إن المعلومات المالية الملاءمة قادرة على إحداث فرق في القرارات التي يتم اتخاذها من قبل المستخدمين. قد تكون تلك المعلومات قادرة على إحداث فرق في قرار حتى وإن اختار بعض المستخدمين عدم الاستفادة من تلك المعلومات أو إذا كانوا على علمبها من مصادر أخرى.

خ ن ٧. إن المعلومات المالية قادرة على إحداث فرق في اتخاذ القرارات إذا كانت لديها القيمة التنبؤية ، أو القيمة التأكيدية أو كليهما.

خ ن ٨. للمعلومات المالية قيمة تنبؤيه إذا كان يمكن استخدامها كمدخل للعمليات التي يعتمد عليه المستخدمين لتوقع النتائج المستقبلية . والمعلومات المالية لا يلزم أن تكون تنبؤات أو توقعات حتى يكون لها قيمة تنبؤيه. وتستخدم تلك المعلومات المالية مع القيمة التنبؤيه من قبل المستخدمين فيصنع توقعاتهم الخاصة.

خ ن ٩. المعلومات المالية يكون لها قيمة تأكيدية إذا ما توفر بها معلومات حول التقييمات السابقة (تؤكدها أو تغيرها) .

خ ن ١٠. إن القيمة التنبؤية والقيمة التأكيدية للمعلومات المالية مترابطة. فالمعلومات التي لها قيمة تنبؤية في كثير من الأحيان أيضا لها قيمة تأكيدية. فعلى سبيل المثال ، فالمعلومات عن إيرادات العام الحالي يمكن استخدامها كأساس للتنبؤ بالإيرادات في السنوات المقبلة ، كما يمكن أيضا مقارنتها مع توقعات إيرادات العامال حالي التي تم توقعها في السنوات الماضية. ونتائج تلك المقارنات يمكن أن تساعد مستخدم ما في تصحيح وتطوير العمليات التي استخدمت لعمل تلك التوقعات السابقة.

الأهمية النسبية

خ ن ١١.تعتبر المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أوتحريفها قد يؤثر على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون اعتماداً على القوائم المالية للمنشأة المصدرة للقوائم المالية. وبعبارة أخرى فإن الأهمية النسبية لمنشأة هي جانب من الملاءمة تستند إلى طبيعة أو حجم البنود، أو كليهما، التي تتعلق بها المعلومات في القوائم المالية للمنشأة. ونتيجة لذلك، لا يمكن للجنة المعايير أن تحدد كمية موحدة للأهمية النسبية أو التحديد المسبق لما يمكن أن يكون جوهرياً في حالة معينة.

المصداقية

خ ن ١٢.تعبر التقارير المالية عن الظواهر الاقتصادية من خلال الكلمات والأرقام. ولكي تكون تلك المعلومات المالية مفيدة ، يجب ألا تعبر فقط عن الظواهر الملاءمة ، ولكن يجب أيضا أن تعرض تلك الظواهر بمصداقية وتعبر عنها. ولكي تكون المعلومات ذات مصداقية ، يجب أن تتصف بثلاث خصائص وهي أن تكون مكتملة ومحايدة وخالية من الخطأ . وبالتأكيد فإن الكمال نادراً ما يتحقق ومع ذلك تهدف لجنة المعايير إلى تعظيم تلك الخصائص إلى أقصى حد ممكن.

خ ن ١٣.يشمل التصوير الكامل جميع المعلومات اللازمة لمستخدم القوائم لفهم الظاهرة التي تم تصويرها، بما في ذلك جميع التوصيفات والتفسيرات اللازمة. على سبيل المثال، فإن التصوير الكامل لمجموعة من الأصول تشمل، كحد أدنى، وصفاً لطبيعة الأصول في المجموعة، وتصوير رقمي لكل الأصول في المجموعة، ووصف ما يمثله التصوير الرقمي (على سبيل المثال، التكلفة الأصلية، والتكلفة المعدلة أو القيمة العادلة). وقد يترتب أيضاً على التصوير الكاملبعض البنود تفسيرات للحقائق الهامة حول جودة وطبيعة العناصر والعوامل والظروف التي قد تؤثر على جودتها وطبيعتها، والعملية المستخدمة لتحديد التصوير الرقمي لها.

خ ن ١٤.يكون التصوير محايداً إذا تم بدون تحيز في اختيار أو عرض المعلومات المالية. والتصوير المحايد لا يكون متحيزاً أو مرجحاً أو مؤكداً أو غير مؤكداً، أو متلاعباً ليزيد احتمال تلقي المعلومات المالية ايجابيا أو سلبيا من قبل المستخدمين. والمعلومات المحايدة لا تعني معلومات بدون غرض أو بدون تأثير على السلوك. على العكس من ذلك، فإن المعلومات المالية الملاءمة بحكم تعريفها هي تلك المعلومات القادرة على إحداث فرق في قرارات المستخدمين.

خ ن ١٥. المصداقية لاتعني الدقة في كافة النواحي، فمصطلح خالية من الخطأ تعني عدم وجود أخطاء أو سهو في وصف هذه الظاهرة، وتم اختيار وتطبيق الاجراءات المستخدمة لاستخراج القوائم المالية مع عدم وجود أخطاء في هذه العملية. في هذا السياق، فإن مصطلح خالية من الخطأ لا يعني الدقة التامة في كافة النواحي.على سبيل المثال، فإن تقدير سعر أو قيمة غير قابلة للقياس لا يمكن تحديد ما إن كانت دقيقة أو غير دقيقة. ومع ذلك، فإن عرض هذا التقدير يمكن أن يكون صادقاً إذا تم وصف القيمة بوضوح ودقة لكونه تقدير، وشرح طبيعة وحدود عملية التقدير، ولم ترتكب أية أخطاء في اختيار وتطبيق العملية المناسبة للتقدير.

خ ن ١٦. مصداقية العرض في حد ذاتها لاتؤدي بالضرورة إلى معلومات مفيدة. فعلى سبيل المثال ، فالمنشأة المصدرة للقوائم المالية قد تتلقى أصولها الثابتة من خلال منحة حكومية. وفي هذه الحالة يكون من الواضح أن المنشأة قد اكتسبت رصيدا دون أي تكلفة يمكن عرضها في مقابلة هذه الأصول ، إلا أن مثل هذه المعلومات قد لا تكون مفيدة جدا للمستخدم . وكمثال أخر تقدير المبالغ التي ينبغي تعديل القيمة الدفترية للأصول بها لتعكس الاضمحلال في قيمة تلك الأصول . ذلك التقدير يمكن وأن يتم عرضه بمصداقية إذا قامت المنشأة بتطبيق تلك العملية بشكل صحيح ومناسب ، مع وصف وتقدير الشكوك التي قد تؤثر تأثيرا كبيرا على التقدير المعروض . ومع ذلك ، إذا كان مستوى عدم التأكد لهذا التقدير عالي بدرجة كبيرة فإن هذا التقدير لن يكون مفيدا. وبعبارة أخرى، فإن ملاءمة الأصل للعرض بمصداقية تصبح مشكوك فيها. وإذا لم يكن هنا كأسلوب عرض بديل أكثر مصداقية ، في هذه الحالة توفر هذه التقديرات أفضل المعلومات المتاحة.

تطبيق الخصائص النوعية الأساسية

خ ن ١٧. يجب أن تكون المعلومات ملاءمة ومعروضة بمصداقية حتى تكون مفيدة للمستخدمين . فالمصداقية في عرض ظاهرة غير ملائمة أو عدم المصداقية في عرض ظاهرة ملائمة لا يساعد المستخدمين على اتخاذ قرارات جيدة.

خ ن ١٨. إن العملية الأكثر كفاءة وفعالية لتطبيق الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المالية تكون عادة على النحو التالي: (خاضعة لتأثيرات تحسين الخصائص النوعية وقيد التكلفة، وهو ما لم يتم مراعاته في هذه الأمثلة).

أولاً: تحديد الظاهرة الاقتصادية والتي من المحتمل أن تكون مفيدة لمستخدمي المعلومات المالية للمنشأة المصدرة للقوائم المالية.

ثانياً: تحديد نوع المعلومة لهذه الظاهرة والتي ستكون أكثر ملاءمة إذا كان تم توفرة ويمكن عرضها بمصداقية.

ثالثاً: تحديد ما إذا كانت تلك المعلومة متاحة ويمكن أن يتم عرضها بمصداقية . إذا كان الأمر كذلك، فإن عملية استيفاء الخصائص النوعية الأساسية تنتهي عند تلك النقطة. وإن لم يكن، فيتم تكرار هذه العملية مع النوع التالي الأكثر أهمية من المعلومات.

تحسين الخصائص النوعية

خ ن ١٩. القابلية للمقارنة والتحقق والتوقيت والقابلية للفهم هي الخصائص النوعية التي تحسن من فائدة المعلومات الملاءمة والمعروضة بمصداقية. وقد يساعد تحسين الخصائص النوعية أيضا في تحديد أي من طريقتين ينبغي أن يستخدم لتصوير ظاهرة ما إذا اعتبر كلا الطريقتين متساويين في الملاءمة والمصداقية.

القابلية للمقارنة

خ ن ٢٠. تنطوي قرارات المستخدمين على الاختيار بين البدائل، على سبيل المثال، بيع أو الاحتفاظ باستثمار أو الاستثمار في المنشأة المصدرة للقوائم المالية أو منشأة أخرى. وبالتالي، فإن المعلومات عن المنشأة المصدرة للقوائم المالية تكون أكثر فائدة إذا كان يمكن مقارنتها مع معلومات مماثلة عن منشآت أخرى وبمعلومات مماثلة عن نفس المنشأة لفترة أخرى أو في تاريخ آخر.

خ ن ٢١. القابلية للمقارنة هي السمة النوعية التي تمكن المستخدمين من تحديد وفهم أوجه التشابه والاختلافات بين العناصر المختلفة . فعلى عكس باقي الخصائص النوعية الأخرى ، فالقابلية للمقارنة لا ترتبط برقم وحيد، فالمقارنة تتطلب رقمين على الأقل.

خ ن ٢٢. الثبات في القوائم المالية، رغم أنه مرتبط بالقابلية للمقارنة، إلا أنه مختلف عنها. فالثبات يشير إلى استخدام نفس الأساليب لنفس البنود ، إما من فترة لأخرى داخل المنشأة المصدرة للقوائم المالية أوخلال فترة واحدة مع منشآت مختلفة. إذاً فالقابلية للمقارنة هي الهدف ؛ والثبات يساعد على تحقيق هذا الهدف.

خ ن ٢٣. القابلية للمقارنة ليست موحدة. فلكي تكون المعلومات قابلة للمقارنة، يجب أن تبدو الأشياء المماثلة متماثلة والأشياء المختلفة يجب أن تبدو مختلفة. ولا يتم تحسين القابلية للمقارنة بين المعلومات المالية بجعل الأشياء الغير مماثلة تبدو مماثلة كما لا يتم تحسينها بجعل الأشياء المماثلة تبدو مختلفة.

خ ن ٢٤.ومن المرجح أن يتحقق قدر من القابلية للمقارنة من خلال تلبية الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المالية. فعرض الظاهرة الاقتصادية الملاءمة بمصداقية بطبيعة الحال يجب أن يحتوي على قدرا من القابلية للمقارنة مع عرض ظاهرة اقتصادية مماثلة ملاءمة لمنشأة أخرى مصدرة لقوائم مالية.

خ ن ٢٥.على الرغم من أن الظاهرة الاقتصادية الواحدة يمكن أن يتم عرضها بمصداقية بطرق متعددة، فإن المعالجات المحاسبية البديلة لنفس الظاهرة الاقتصادية تقلل من قابليتها للمقارنة.

التحقـــــق

خ ن ٢٦.التحقق يساعد على طمأنة المستخدمين من أن المعلومات تعرض الظاهرة الاقتصادية التي تمثلهابمصداقية ، والتحقق يعني أن مختلف المراقبين المطلعين والمستقلين قد تصل الى توافق في الآراء – وإن لم يكن بالضرورة تمام التوافق – أن تصوير المعلومات تم بمصداقية. المعلومات الكمية لا يلزم أن تتم بتقدير نقطة واحدة لتكون قابلة للتحقق. ولكن يمكن التحقق من مجموعة من المبالغ والاحتمالات ذات الصلة بها أيضاً.

خ ن ٢٧.التحقق يمكن أن يكون مباشراً أو غير مباشر. التحقق المباشر يعني التحقق من قيمة أو تأكد آخر من خلال الملاحظة المباشرة، على سبيل المثال، عن طريق جرد النقدية. التحقق غير المباشر يعني التحقق من مدخلات نموذج ما، أو صيغة أو تقنية أخرى وإعادة حساب المخرجات باستخدام نفس المنهجية. مثال ذلك التحقق من القيمة الدفترية للمخزون عن طريق التحقق من المدخلات (الكميات والتكاليف) وإعادة حساب مخزون نهاية الفترة باستخدام نفس طريقة التكلفة المستخدمة (على سبيل المثال، باستخدام الوارد أولا يصرف أولاً).

خ ن ٢٨.قد لايكون من الممكن التحقق من بعض التفسيرات والمعلومات المالية المتوقعة. ولمساعدة مستخدمي تلك المعلومات المالية إذا ما أرادوا استخدام هذه المعلومات ، سيكون من الضروري الإفصاح عن الافتراضات الأساسية ، وأساليب جمع مثل تلك المعلومات والعوامل والظروف التي تدعم غيرها من المعلومات.

التوقيت

خ ن ٢٩. التوقيت يعني وجود المعلومات المتاحة لمتخذي القرار في الوقت المناسب لتكون قادرة على التأثير على قراراتهم . وعموماً ، تعتبر المعلومات القديمة أقل فائدة . ومع ذلك ، قد تستمر بعض المعلومات فى توقيتها حتى بعد تاريخ الفترة التي تغطيها تلك المعلومات المالية ، على سبيل المثال ، قد يحتاج إليها بعض المستخدمين لتحديد وتقييم الاتجاهات.

القابلية للفهم

خ ن ٣٠.تبويب وتمييز وعرض المعلومات بوضوح ودقة يجعلها مفهومة.

خ ن ٣١.بعض الظواهر تكون معقدة بطبيعتها، ولا يمكن أن يتم فهمها بسهولة. وباستبعاد المعلومات حول تلك الظواهر من التقارير المالية قد تجعل المعلومات الواردة في تلك التقارير المالية أسهل للفهم. إلا أن هذه التقارير تكون غير مكتملة، وبالتالي يحتمل أن تكون مضللة.

خ ن ٣٢.تعد القوائم المالية لمستخدمين لديهم مستوى مع قول من المعرفة بالأعمال والأنشطة الاقتصادية وفحص وتحليل المعلومات بعناية. وفي بعض الأحيان ، قد يحتاج المستخدمون طلب المعاونة من مستشار لفهم المعلومات حول الظواهر الاقتصادية المعقدة.

تطبيق الخصائص النوعية المحسنة

خ ن ٣٣.يجب أن يتم تعظيم تحسين الخصائص النوعية إلى أقصى حد ممكن. ومع ذلك، فإن تحسين الخصائص النوعية، بشكل فردي أو كمجموعة، لا يمكن أن يجعل المعلومات مفيدة إذا كانت هذه المعلومات غير ملاءمة أو غير معروضة بمصداقية.

خ ن ٣٤.تطبيق الخصائص النوعية المحسنة هو عملية متكررة لا تتبع ترتيب معين . في بعض الأحيان، قد يتم تخفيض إحدى الخصائص النوعية المحسنة لتعظيم إحدى الخصائص النوعية الأخرى. على سبيل المثال ، فإن التخفيض المؤقت في القابلية للمقارنة نتيجة لتطبيق معيار محاسبي جديد بأثر رجعي قد يكون من المجدي لتحسين الملاءمة أو المصداقية على المدى البعيد. وقد تعوض الافصاحات المناسبة جزئياً عن عدم القابلية للمقارنة.

قيد التكلفة على التقارير المالية المفيدة

خ ن ٣٥.التكلفة هي القيد الرئيسي على المعلومات التي يمكن أن يتم تقديمها في القوائم المالية . فعرض القوائم المالية للمستخدمين تقتضي بعض التكاليف التي تتحملها المنشأة ، ومن المهم أن يتم تبرير هذه التكاليف بالفوائد من عرض تلك المعلومات. وهناك العديد من أنواع التكاليف والفوائد التي يجب أخذها في الاعتبار عند عرض المعلومات المالية.

خ ن ٣٦.يبذل مقدمي القوائم المالية جهداً كبير في جمع وتجهيز والتحقق من ونشر المعلومات المالية للمستخدمين ، ولكن يتحمل مستخدمي تلك القوائم في النهاية تلك التكاليف في شكل تخفيض العوائد. كما يتحمل مستخدم القوائم المالية تكاليف تحليل وتفسير المعلومات المقدمة من المنشأة. وإذا لم يتم توفير المعلومات اللازمة للمستخدم فإنه يتكبد تكاليف إضافية للحصول على تلك المعلومات من مكان آخر أويلجأ لتقديرها.

خ ن ٣٧.تساعد القوائم المالية الملائمة والمعروضة بمصداقية المستخدمين على اتخاذ القرارات مع مزيد من الثقة . وهذا يؤدي إلى أداء أكثر كفاءة لأسواق رأسالمال وانخفاض تكلفة رأس المال بالنسبة للاقتصاد ككل. كذلك فإن المستثمر والمقرض يكون فى موقف أفضل عندما يتخذالقرارات وهو على دراية،ومع ذلك، فإنه ليس من الممكن للقوائم المالية ذات الاستخدام العام أن توفر جميع المعلومات التي يجدها كل مستخدم ملائمة.

خ ن ٣٨.ملغاة.

خ ن ٣٩.ملغاة.

الجزء (٤) : النصوص المتبقية

المحتويات

	فقرات
الافتراضات	٤/١
الاستمرارية	٤/١
عناصر القوائم المالية	٤/٢-٤/٣٦
المركز المالى	٤/٤-٤/٢٣
الاصول	٤/٨-٤/١٤
الإلتزامات	٤/١٥-٤/١٩
حقوق الملكية	٤/٢٠-٤/٢٣
الأداء	٤/٢٤-٤/٣٥
الدخل	٤/٢٩-٤/٣٢
المصروفات	٤/٣٣-٤/٣٥
تسويات الحفاظ على رأس المال	٤/٣٦
الأعتراف بعناصر القوائم المالية	٤/٣٧-٤/٥٣
توقع تحقق منافع اقتصادية مستقبلية	٤/٤٠
مصداقية القياس	٤/٤١-٤/٤٣
الأعتراف بالأصول	٤/٤٤-٤/٤٥
الأعتراف بالإلتزامات	٤/٤٦
الأعتراف بالدخل	٤/٤٧-٤/٤٨
الأعتراف بالمصروفات	٤/٤٩-٤/٥٣
قياس عناصر القوائم المالية	٤/٥٤-٤/٥٦
مفاهيم رأس المال والحفاظ على رأس المال	٤/٥٧-٤/٦٥
مفهوم رأس المال	٤/٥٧-٤/٥٨
مفاهيم الحفاظ على رأس المال وتحديد الربح	٤/٥٩-٤/٦٥

إطار إعداد وعرض القوائم المالية

الجزء (٤) : النصوص المتبقية

الإفتراضات

الاستمرارية

٤ - ١. يتم إعداد القوائم المالية عادة على افتراض استمرارية المنشأة وأنها مستمرة في التشغيل خلال المستقبل المنظور. وبالتالي ، فمن المفترض أن المنشأة ليس لديها النية ولا الحاجة لتصفية أو تقليص حجم عملياتها. فإذا كانت هذه النية أوالحاجة موجودة لدى المنشأة ، فقد يكون من المناسب عرض البيانات والمعلومات المالية على أساس مختلف ، وإذا كان الأمر كذلك ، فيتم الإفصاح عن الأساس المستخدم.

عناصر القوائم المالية

٤ - ٢. تصور القوائم المالية الآثار المالية للعمليات والأحداث الأخرى وتعمل على تجميعها وتوزيعها على تصنيفات واسعة تبعاً لخصائصها الاقتصادية وتعرف هذه التصنيفات الواسعة بعناصر القوائم المالية . العناصر المتعلقة مباشرة بقياس المركز المالي هي الأصول والالتزامات وحقوق الملكية. والعناصر المتعلقة مباشرة بقياس الأداء في قائمة الدخل هي الدخلوالمصروفات. وتعكس قائمة التغيرات في حقوق الملكية عادة عناصر قائمة الدخل وصافى التغيرات في عناصر المركز المالى ، وتبعاً لذلك ، فان هذا الإطار لايحدد عناصر خاصة بهذه القائمة.

٤ - ٣. تنطوي عملية تقديم هذه العناصر في الميزانية وقائمة الدخل على تصنيفات فرعية ، فعلى سبيل المثال ، يمكن أن تصنف الأصول والالتزامات حسب طبيعتها أو وظيفتها في المنشأة من أجل إظهار المعلومات بالصورة الأكثر فائدة للمستخدمين لأغراض صنع القرارات الاقتصادية.

المركز المالى

٤ - ٤. العناصر المتعلقة مباشرة بقياس المركز المالي هي: الأصول والالتزامات وحقوق الملكية ، وتعرف هذه العناصر كما يلي:

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

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

(ج) حق الملكية هو حق أصحاب المنشأة المتبقي في الأصول بعد طرح كافة الالتزامات.

٤ - ٥. تحدد تعريفات الأصول والالتزامات الصفات الأساسية لها ولكن لاتحدد معايير الاعتراف بها والواجبة التحقق قبل إظهارها في الميزانية . وهكذا تشمل التعريفات عناصر لا يعترف بها كأصول أو التزامات في الميزانية لأنها لاتتفق مع معايير الاعتراف التي سيتم مناقشتها في الفقرات من "٤-٣٧" "إلى "٤-٥٣". وبشكل خاص يجب أن يكون التدفق المتوقع للمنافع الاقتصادية المستقبلية الداخل أو الخارج من المنشأة مؤكد بشكل كاف لتحقيق معيار التوقعية المشار إليه في الفقرة "٨٣" قبل الاعتراف بأصل أوالتزام.

٤ - ٦. وعند النظر فيما إذا كان العنصر يحقق تعريف الأصل أو الالتزام أو حق الملكية فان الانتباه يجب أن يشير إلى الجوهر الأساسي والحقيقة الاقتصادية للعنصر وليس فقط لشكلها لقانوني.

٤ - ٧. قد تشمل الميزانية التي أعدت وفقا لمعايير المحاسبة المصرية الحالية بعض البنود التي لاتستوفي تعريف الاصل أو الالتزام ، ولا تظهر ضمن حقوق الملكية التعريفات الموضحة في الفقرة "٤-٤" هي أساس لأي مراجعة مستقبلية للمعايير الحالية أو إعداد معايير جديدة.

الأصول

٤ - ٨. تتمثل المنافع الاقتصادية المستقبلية المتضمنة في الأصل في إمكانية المساهمة – بشكل مباشر أو غير مباشر – في تحقيق تدفقات نقدية وما في حكمها إلى المنشأة . ويمكن أن تكون كذلك لمشاركتها في العملية الإنتاجية كجزء من النشاطات التشغيلية للمنشأة. كما يمكن أن تأخذ شكل القابلية للتحول إلى نقدية أو ما في حكمها أوالمقدرة على تخفيض التدفقات النقدية الخارجة ، مثل ما تؤدى طريقة تصنيع بديلة إلى تخفيض تكاليف الإنتاج.

٤ - ٩. تستخدم المنشأة أصوله اعادة لإنتاج سلعاً أو خدمات قادرة على إشباع رغبات أو حاجات العملاء . ولان هذه السلع والخدمات قادرة على إشباع هذه الرغبات أو الحاجات فان العملاء مستعدون للدفع مقابل ذلك وعليه فهم يساهمون في التدفقات النقدية للمنشأة. ويقدم النقد نفسه خدمه للمنشأة لأنه يسيطر على الموارد الأخرى.

٤ - ١٠. يمكن للمنافع الاقتصادية المستقبلية المتضمنة في الأصول أن تتدفق على المنشأة بعدة طرق . فعلى سبيل المثال يمكن للأصل أن :

(أ) يستخدم بمفرده أومع أصول أخرى لإنتاج سلع أوخدمات تباع من قبل المنشأة.

(ب) يستبدل مع أصول أخرى.

(ج) يستخدم لسداد التزام .

(د) يوزع على أصحاب المنشأة.

٤ - ١١. كثير من الأصول لها شكل مادي مثل الأصول الثابتة ، ولكن الوجود المادي ليس جوهرياً لوجود الأصل ، وعليه فان براءة الاختراع وحقوق النشر مثلاً هي أصول إذا كان من المتوقع أن يتدفق عنها منافع اقتصادية مستقبلية وكانت المنشأة تسيطر عليها.

٤ - ١٢. كثير من الأصول مثل المدينون والأصول الثابتة مرتبطة بحقوق قانونية بما في ذلك الحق الناشئ عن الملكية ، إلا انه عند التحقق من وجود الأصل فان الحق الناشئ عن الملكية لا يعد ضرورياً.

ومع أن سيطرة المنشأة على المنافع تكون في الغالب نتيجة لحقوق قانونية ، إلا أن من الممكن أن يحقق أحد العناصر تعريفا لأصل دون أن يكون هناك سيطرة قانونية عليه . على سبيل المثال ، فإن حق المعرفة الفنية التي يتم الحصول عليها من نشاط التطوير يمكن أن يتفق مع تعريف الأصل إذا تمكنت المنشأة من الحفاظ على سرية حق المعرفة هذا أو السيطرة على المنافع المتوقع أن تتدفق عنه.

٤ - ١٣. تنشأ أصول المنشأة عن عمليات مالية وأحداث أخرى سابقة . ففي العادة تحصل المنشآت على الأصول من خلال شرائها أو إنتاجها ، إلا أن هناك عمليات أو أحداث أخرى يمكن أن يتولد عنها أصول ، مثال ذلك الممتلكات التي ترد للمنشأة من الحكومة كجزء من برنامج تشجيع النمو الاقتصادي في إحدى المناطق واكتشاف الثروات المعدنية . أن العمليات أو الأحداث التي من المتوقع أن تحدث مستقبلاً لاينشأ عنها في حد ذاتها أصول ، وعليه فان وجود نية لشراء مخزون لايحقق بحد ذاته تعريف الأصل.

٤ - ١٤. هناك ترابط وثيق بين تكبد النفقة وتكوين الأصول ولكن الاثنان ليسا بالضرورة متطابقين . وعليه فعندما تتكبد المنشأة بعض النفقات فان هذا يمكن أن يشكل إثباتا أن هناك سعي للحصول على منافع اقتصادية مستقبلية ولكن هذا لايشكل برهاناً حاسماً على أنه تم الحصول على بند يحقق تعريف الأصل . بالمثل فان غياب النفقة لايمنع بنداً من أن يحقق تعريف الأصل وان يصبح البند بالتالي مرشحاً للاعتراف به في الميزانية ، مثال ذلك ، البنود التي يتم التبرع بها للمنشأة وينطبق عليها تعريف الأصل.

الإلتزامات

٤ - ١٥. أن الخاصية الأساسية للالتزام هو انه يمثل تعهداً حالياً على المنشأة . والتعهد يمثل واجب أو مسئولية للعمل والوفاء بطريقة محددة . ويمكن للالتزامات أن تطبق قانوناً كنتيجة لعقد ملزم أو متطلب تشريعي . وهذا هو الحال عادة ، مثل المبالغ الواجبة الدفع مقابل سلع وخدمات استلمتها المنشأة. كما تنشأ الالتزامات كذلك عن ممارسة الأعمال العادية والعرف والرغبة في الحفاظ على علاقات أعمال جيدة أوالتصرف بطريقة عادلة . فإذا قررت المنشأة مثلاً أن تصلح الأخطاء التي تظهر في منتجاتها حتى بعد انتهاء مدة الضمان فان المبالغ المتوقع إنفاقها بخصوص السلع التي بيعت تعتبر التزامات.

٤ - ١٦. يجب التفرقة بين الالتزام الحالي والتعهد المستقبلي . فاتخاذ قرار من قبل إدارة المنشأة بالحصول على أصول في المستقبل لا يؤدى بحد ذاته إلى التزام حالي. حيث ينشأ الالتزام عادة عندما يتم تسليم الأصل أو دخول المنشأة في تعاقد غير قابل للإلغاء للحصول على أصل . وفى الحالة الأخيرة ، فان الطبيعة غير القابلة للإلغاء للاتفاقية تعنى أن التبعات الاقتصادية لعدم الوفاء بالتعهد – بسبب وجود غرامات كبيرة مثلاً – يترك للمنشأة قدرة محدودة – إن وجدت – على تجنب تدفق الموارد لطرف أخر.

٤ - ١٧. أن تسوية الالتزام الحالي يتضمن عادة قيام المنشأة بالتخلي عن موارد تحتوى على منافع اقتصادية من أجل مواجهة مطالبة الجهة الأخرى ، ويمكن أن يتم تسديد الالتزام الحالي بعدة طرق منها علي سبيل المثال:

(أ) الدفع نقداً.

(ب) تحويل أصول أخرى.

(ج) تقديم خدمات.

(د) استبدال الالتزام بالتزام أخر.

(ه) تحويل الالتزام إلى حق ملكية.

ويمكن أن يتم تسوية الالتزام بطرق أخرى ، مثل تنازل الدائن عن حقوقه أو سقوطها.

٤ - ١٨. تنتج الالتزامات عن عمليات مالية سابقة أو أحداث أخرى ماضية ، فمثلاً ينشأ عن الحصول على سلع أو استخدام الخدمات التزام اتتجارية دائنة (ما لم يكن قد تم الدفع عنها مقدماً أو عند التسليم)، كما أن استلام قرض من البنك يؤدى إلى التزام بإعادة دفع القرض. كما يمكن أن تعترف المنشأة بالخصومات التي تمنح للعملاء مستقبلاً على أساس مشترياتهم السنوية كالتزامات، وفى هذه الحالة، فان بيع السلع في الماضي يمثل العملية المالية التي أدت إلى نشوء الالتزام.

٤ - ١٩. بعض الالتزامات يمكن قياسها فقط عن طريق استخدام درجة كبيرة من التقدير. وتسمى هذه الالتزامات بالمخصصات. إلا أن تعريف الالتزام في الفقرة "٤-٤" يتبع أسلوبا أوسع. وعليه فإنه في حالة وجود تعهد حالي ضمن المخصص وانطبق عليه بقية شروط التعريف اعتبر التزاماً حتى لو تطلب ذلك تقدير المبلغ. وتشمل الأمثلة على المخصصات، المدفوعات مقابل الكفالات السارية والمخصصات التي تغطي التزامات التقاعد.

حقوق الملكية

٤ - ٢٠. بالرغم من أن حق الملكية عرف في الفقرة "٤-٤" " على أنه الرصيد المتبقي من الأصول بعد خصم الالتزامات إلا انه يمكن أن يشتمل على تصنيفات فرعية في قائمة المركز المالى. ففي الشركات المساهمة مثلاً قد تظهر في بنود منفصلة كل من الأموال التي يقدمها المساهمون والأرباح المحتجزة والاحتياطيات التي تمثل توزيعات للأرباح المحتجزة، والاحتياطيات التي تمثل تسويات الحفاظ

على رأس المال. مثل هذه التصنيفات يمكن أن تكون ملائمة لحاجات صناع القرار من مستخدمي القوائم المالية عندما توضح القيود القانونية أو أي قيود أخرى على مقدرة المنشأة على توزيع أو استعمال ملكيتها. كما يمكن أن تعكس حقيقة أن بعض الأطراف من أصحاب الحصص لهم حقوق مختلفة تتعلق بالحصول على أرباح الأسهم الموزعة أو سداد حصص الملكية المشاركبها.

٤ - ٢١. يتم تكوين بعض الاحتياطيات بناء على تشريع أو قانون (الاحتياطى القانونى) من اجل إعطاء المنشأة ودائنوها حماية إضافية من آثار الخسائر. كما إن هناك احتياطيات أخرى قد يتم تكوينها طبقاً لمتطلبات النظام الأساسي (الاحتياطى النظامى) . ويعطى الإفصاح عن وجود وحجم هذه الاحتياطيات بأسبابها ومسمياتها المختلفة معلومات يمكن أن تكون ملائمة لحاجات صناع القرار. ويجب العلم أن التحويل إلى هذه الاحتياطيات يعتبر تخصيصاً وتجنيباً للأرباح وليس مصروفات.

٤ - ٢٢. يعتمد مبلغ حقوق الملكية الذي يظهر في الميزانية على قياس الأصول والالتزامات. وفى العادة لا تتفق إلا بالمصادفة القيمة الإجمالية لحقوق الملكية مع القيمة السوقية لأسهم المنشأة أو مع المبلغ الذي يمكن أن يجمع نتيجة التخلص من صافي الأصول بالتدريج أو من المنشأة ككل على أساس أنها مستمرة.

٤ - ٢٣. أن النشاطات التجارية والصناعية والأعمال كثيراً ما تقوم بها منشآت مثل المؤسسات الفردية وشركات التضامن وصناديق الاستثمار وأشكال مختلفة من منشآت الأعمال الحكومية. ويختلف الإطار القانوني والتنظيمي لمثل هذه المنشآت في الغالب عن ذلك الذي ينطبق على شركات الأموال. فعلى سبيل المثال هناك القليل من القيود – إن وجدت – على توزيع مبالغ من حقوق الملكية إلى أصحاب المنشأة أو غيرهم من المستفيدين. ومع هذا فان تعريف حق الملكية إضافة إلى جوانب أخرى من هذا الإطار والمتعلقة بحق الملكية يعتبر مناسباً لمثل هذه المنشآت.

الأداء

٤ - ٢٤. يستخدم الربح غالبا كمقياس للأداء أو كأساس لمقاييس أخرى مثلا لعائد على الاستثمار. أو نصيب السهم من الأرباح. إن العناصر المرتبطة مباشرة بقياس الربح هي الدخل والمصروفات. وان الاعتراف بالدخل والمصروفات وقياسهما وبالتالى الربح، يعتمد جزئيا على مفهومى رأس المال والحفاظ على رأس المال المستخدمان من قبل المنشأة لأعداد قوائمها المالية. وسيتم مناقشة هذه المفاهيم في الفقرات من "٤-٥٧" إلى "٤-٦٥".

٤ - ٢٥. تعرف عناصر الدخل والمصروفات كما يلي:

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

(ب) المصروفات هي نقص في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية على شكل تدفقات خارجة أو نقص في الأصول أو تكبد التزامات مما ينشأ عنه نقص في حق الملكية عدا تلك المتعلقة بالتوزيعات إلى أصحاب المنشأة.

٤ - ٢٦. تحدد تعريفات الدخل والمصروفات الصفات الأساسية لهما ولكن لا تحدد هذه التعريفات معايير الاعتراف بهما في قائمة الدخل. وسيجرى مناقشة معايير الاعتراف بالدخل والمصروفات في الفقرات من "٤-٣٧" إلى "٤-٥٣".

٤ - ٢٧. يمكن أن يعرض الدخل والمصروفات في قائمة الدخل بطرق مختلفة من اجل توفير معلومات ملائمة لصنع القرارات الاقتصادية، فقد جرت العادة مثلاً على التمييز بين بنود الدخل والمصروفات التي تنشأ عن الأنشطة العادية للمنشأة وتلك التي لا تنشأ عنها. ويتم هذا التمييز على أساس أن مصدر البند يعتبر ملائماً لغرض تقييم مقدرة المنشأة على توليد النقدية أو ما في حكمها في المستقبل، فمثلاً، الأنشطة العرضية مثل التخلص من الاستثمارات طويلة الأجل من غير المرجح تكرار وقوعها بشكل منتظم. وعند التمييز بين البنود بهذه الطريقة فان من الواجب الانتباه إلى طبيعة المنشأة وعملياتها فالبنود الناشئة عن الأنشطة العادية لأحدى المنشآت يمكن أن تكون غير عادية بالنسبة لأخرى.

٤ - ٢٨. أن التمييز بين بنود الدخل والمصروف أو دمجها بطرق مختلفة يسمح بعرض مقاييس متعددة لأداء المنشأة. وهذه لها درجات مختلفة من الشمولية، فقائمة الدخل مثلاً يمكن أن تظهر إجمالي الربح، وربح أو خسارة الأنشطة العادية قبل الضرائب، وربح أو خسارة الأنشطة العادية بعد الضرائب وصافي الربح أو الخسارة.

الدخل

٤ - ٢٩. يتضمن تعريف الدخل كل من الإيرادات والمكاسب. ويتحقق الإيراد في سياق الأنشطة العادية للمنشأة ويشار إليه بأسماء مختلفة تشمل المبيعات والأتعاب والفائدة وأرباح الأسهم وريع حق الامتياز (الإتاوة) والإيجار.

٤ - ٣٠. تمثل المكاسب بنود أخرى تتفق مع تعريف الدخل وقد تنشأ أو لا تنشأ في سياق الأنشطة العادية للمنشأة، وتمثل زيادات في المنافع الاقتصادية. وعلى هذا فإنها ليست مختلفة عن الإيراد من حيث الطبيعة، ولهذا فهي لا تعتبر عنصراً منفصلاً في هذا الإطار.

٤ - ٣١. تشمل المكاسب، على سبيل المثال، تلك الناشئة عن التخلص من الأصول غير المتداولة. ويشمل تعريف الدخل أيضا المكاسب غير المحققة، مثل تلك الناشئة عن إعادة تقييم الأوراق المالية للإتجار والناشئة عن الزيادة في القيمة الدفترية للأصول طويلة الاجل. وعند الاعتراف بالمكاسب في قائمة الدخل فانه عادة ما يتم عرضها بصورة منفصلة لان العلم بها يعتبر مفيداً فى صنع القرارات الاقتصادية. وغالباً ما يتم التقرير عن المكاسب صافية من المصاريف المتعلقة بها.

٤ - ٣٢. يمكن أن ينجم عن الدخل استلام أنواع عديدة من الأصول أو تحسينها، والأمثلة على ذلك تشمل النقد والأرصدة المدينة والسلع والخدمات المستلمة مقابل السلع والخدمات المقدمة. كما قد ينشأ الدخل عن تسديد الالتزامات، فعلى سبيل المثال، يمكن أن تزود المنشأة المقرضين بسلع وخدمات للوفاء بتعهد لإعادة دفع قرض مستحق.

المصروفات

٤ - ٣٣. يتضمن تعريف المصروفات كل من الخسائر والمصروفات التي تنشأ في سياق الأنشطة العادية للمنشأة. وتشمل على سبيل المثال، تكلفة المبيعات والأجور والإهلاك. وتأخذ عادة شكل التدفقات الخارجة أو نقصان الأصول مثل النقدية وما في حكمها والمخزون والأصول الثابتة.

٤ - ٣٤. تمثل الخسائر بنود أخرى ينطبق عليها تعريف المصروفات. وقد تنشأ أو لا تنشأ في سياق الأنشطة العادية للمنشأة. وتمثل الخسائر نقصان في المنافع الاقتصادية ولا تختلف في طبيعتها عن المصروفات الأخرى وعليه لا تعتبر عنصرا منفصلاً في هذا الإطار.

٤ - ٣٥. تشمل الخسائر، على سبيل المثال، تلك التي تنشأ عن الكوارث مثل الحريق والفيضانات، وتلك التي تنشأ عن التخلص من الأصول غير المتداولة. ويشمل تعريف المصروفات كذلك الخسائر غير المحققة، مثل تلك التي تنشأ عن آثار الزيادات في سعر الصرف بالعملة الأجنبية بخصوص اقتراض المنشأة بتلك العملة. وعند الاعتراف بالخسائر في قائمة الدخل فانه عادة ما يتم عرضها بصورة منفصلة لان العلم بها يعتبر مفيداً فى صنع القرارات الاقتصادية. وغالباً ما يتم التقرير عن الخسائر صافية من الدخل المتعلق بها.

تسويات الحفاظ على رأس المال

٤ - ٣٦. أن إعادة تقييم أو إعادة صياغة الأصول والالتزامات يؤدى إلى زيادات أو نقصان في حقوق الملكية. وبينما تحقق هذه الزيادات أو النقصان تعريف الدخل والمصروفات، فإنها لا تدخل في قائمة الدخل استناداً إلى مفاهيم محددة من الحفاظ على رأس المال، وبدلاً من ذلك فان هذه البنود تدخل ضمن حقوق الملكية كتعديلات للحفاظ على رأس المال أو احتياطيات إعادة تقييم. وسيتم مناقشة مفاهيم الحفاظ على رأس المال في الفقرات من "٤-٥٧" إلى "٤-٦٥" من هذا الإطار.

الاعتراف بعناصر القوائم المالية

٤ - ٣٧. الاعتراف هو عملية إدراج البند فى الميزانية أو قائمة الدخل إذا حقق البند تعريف العنصر وكان يفى بمعايير الاعتراف المحددة فى الفقرة "٤-٣٨" . وهذا يشمل وصف البند بالكلمات وبالقيم النقدية وتضمين هذا المبلغ فى مجاميع الميزانية أو قائمة الدخل. فالبنود التى تفى بمعايير الاعتراف يجب أن يعترف بها فى الميزانية أو قائمة الدخل . إن الفشل فى الاعتراف بهذه البنود لا يتم تصحيحه من خلال الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة أو من خلال الإيضاحات أو الفقرات التوضيحية.

٤ - ٣٨. إن البند الذى يفى بتعريف العنصر يجب أن يعترف به إذا:

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

(ب) كان له تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بدرجة من الثقة.

٤ - ٣٩. عند تحديد ما إذا كان البند يفى بهذه المعاييروعليه يصبح مؤهلاً للاعتراف به فى القوائم المالية، فإنه يجب مراعاة اعتبارات الأهمية النسبية التى نوقشت فى الجزء الخاص بالخصائص النوعية. إن العلاقات المتداخلة بين العناصر تعنى أن البند الذى يفى بمعيارى التعريف والاعتراف بعنصر محدد – كأصل مثلاً – يتطلب تلقائياً الاعتراف بعنصر آخر على سبيل المثال دخل أو التزام.

توقع تحقق منافع اقتصادية مستقبلية

٤ - ٤٠. يستخدم مفهوم التوقع فى معايير الإعتراف للإشارة إلى درجة عدم التأكد من تدفق المنافع الإقتصادية المستقبلية المرتبطة بالبند إلى أو من المنشأة . إن هذا المفهوم منسجم مع حالة عدم التأكد التى تميز البيئة التى تعمل فيها المنشأة . ويتم تقدير

درجة عدم التأكد الملازمة لتدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية إستناداً على الأدلة المتوفرة عند إعدادا لقوائم المالية. فعندما يكون من المتوقع مثلاً تحصيل مديونية مستحقة لنا يعتبر هذا مبررا للاعتراف بها كأصل وذلك فى غياب أى دليل على عكس ذلك . إلا أنه عند تعدد المديونيات المستحقة لنا يكون هناك عادة توقع بعدم تحصيل البعض منها. وعليه يتم الاعتراف بمصروف يمثل النقص المتوقع فى المنافع الاقتصادية.

مصداقية القياس

٤ - ٤١. المعيار الثانى للاعتراف ببند ما هو أن له تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بدرجة من الثقة ففى كثير من الحالات فإن التكلفة أو القيمة يجب أن تقدر، واستخدام تقديرات معقولة هو جزء أساسى من إعداد القوائم المالية ولا يقلل من مصداقيتها. ولكن عندما يتعذر عمل تقدير معقول فإن البند لا يعترف به فى الميزانية أو قائمة الدخل. فالمبالغ المتوقع الحصول عليها مثلاً من دعوى قضائية يمكن أن تفى بتعريف كل من الأصل والدخـــــل وكذلك معيار التوقعية للاعتراف ولكن إذا كان من غير الممكن قياس المطالبة بدرجة من الثقة، فيجب أن لا يعترف بها كأصل أو دخل، أما وجود المطالبة فمن الممكن الإفصاح عنه فى الإيضاحات أو البيانات المكملة.

٤ - ٤٢. إن البند الذى لا يحقق فى وقت معين شروط الاعتراف به الواردة فى الفقرة "٤–٣٨" قد يحقق هذه الشروط فى وقت لاحق وذلك نتيجة لظروف أو أحداث لاحقة .

٤ - ٤٣. إن البند الذى يحوز على الخصائص الأساسية للعنصر ولكنه يخفق فى تحقيق معايير الاعتراف قد يتطل برغم ذلك الإفصاح عنه فى الإيضاحات أو البيانات المكملة ويعتبر ذلك مناسباً عندما تكون المعرفة ببند ملائمة لتقييم المركز المالى والأداء والتغيرات فى المركز المالى للمنشأة من قبل مستخدمى القوائم المالية.

الأعتراف بالأصول

٤ - ٤٤. يتم الاعتراف بالأصل فى الميزانية عندما يكون من المتوقع تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية إلى المنشأة لأكثر من فترة محاسبية وأن للأصل تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بدرجة من الثقة .

٤ - ٤٥. لا يعترف بالأصل فى الميزانية عند تكبد نفقة ليس من المتوقع أن يتدفق عنها منافع اقتصادية للمنشأة تتعدى الفترة المحاسبية الجارية . وبدلاً من ذلك فإنه ينجم عن مثل هذه العملية اعتراف بمصروف فى قائمة الدخل . إن المعالجة لا تدل على أن قصد الإدارة من وراء تكبد النفقة شيء غير توليد منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة أو أن

الإدارة قد ضللت على غير هدى. وأن كلما يمكن أن يستدل من ذلك هو أن درجة التأكد من تدفق المنافع الاقتصادية للمنشأة بعد الفترة المحاسبية الجارية غير كافية للاعتراف به كأصل.

الاعتراف بالإلتزامات

٤ - ٤٦. يتم الاعتراف بالالتزام فى الميزانية عندما يكون من المتوقع حدوث تدفقاً خارجاً من الموارد المتضمنة منافع اقتصادية ناتج عن تسوية تعهد حالى وأن قيمة التسوية يمكن قياسها بدرجة من الدقة. وفى الواقع العملى لا يعترف بالتعهدات الناجمة عن عقود غير منفذة (على سبيل المثال الالتزامات لقاء مخزون تم طلبه و لم يتم استلامه بعد) كالتزامات فى القوائم المالية. ولكن مثل هذه التعهدات قد تحقق تعريف الالتزامات ويمكن أن تتأهل للاعتراف بها بشرط تحقق معايير الاعتراف فى الظروف المحددة. وفى مثل هذه الظروف فإن الاعتراف بالالتزامات يستلزم الاعتراف بالأصول أو المصروفات المتعلقة بها.

الاعتراف بالدخل

٤ - ٤٧. يتم الاعتراف بالدخل فى قائمة الدخل عندما تنشأ زيادة فى المنافع الاقتصادية المستقبلية تعود إلى زيادة فى أصل، او نقص فى التزام ويمكن قياسها بدرجة من الثقة، وهذا يعنى في الواقع أن الاعتراف بالدخل يجرى بشكل متزامن مع الاعتراف بزيادات فى الأصول أو نقص فى الالتزامات (على سبيل المثال، الزيادة الصافية فى الأصول الناتجة عن بيع سلع أو خدمات أو النقص في الالتزامات الناتجة عن التنازل عن دين).

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

الاعتراف بالمصروفات

٤ - ٤٩. يتم الاعتراف بالمصروفات فى قائمة الدخل عندما ينشأ هناك نقص فى المنافع الاقتصادية المستقبلية يعود إلى نقص فى أصل أو زيادة فى التزام ويمكن قياسه بدرجة من الثقة. وهذا يعنى في الواقع أن الاعتراف بالمصروفات يجرى بشكل متزامن مع الاعتراف بزيادة فى الالتزامات أو نقص فى الأصول (على سبيل المثال، إثبات مستحقات العاملين او إهلاك المعدات).

٤ - ٥٠. يتم الاعتراف بالمصروفات فى قائمة الدخل على أساس أن هناك ارتباط مباشر بين التكاليف المتكبدة واكتساب بنود محددة من الدخل و هذا الإجراء الذى يشار إليه عامة بمقابلة التكاليف بالإيرادات، يتضمن الاعتراف المتزامن أو المجتمع بالإيرادات والمصروفات التى تنشأ مباشرة وبشكل مشترك من نفس المعاملات أو الأحداث الأخرى. فيعترف مثلاً بمختلف عناصر المصروفات التى تشكل تكلفة البضاعة المباعة فى نفس الوقت الذى يعترف فيه بالدخل الناتج عن بيع البضاعة. ولكن تطبيق مفهوم المقابلة تحت هذ االإطار لا يسمح بالاعتراف ببنود فى الميزانية لا تحقق تعريف الأصول أو الالتزامات.

٤ - ٥١. عندما يكون من المتوقع أن تنشأ المنافع الاقتصادية خلال العديد من الفترات المحاسبية وأن الارتباط مع الدخل يمكن تحديده بشكل عام أو غير مباشر فإنه يجب الاعتراف بالمصروفات فى قائمة الدخل على أساس من التوزيع المنتظم والمعقول. غالباً ما يكون ذلك ضرورياً عند الاعتراف بالمصروفات المتعلقة باستخدام الأصول مثلا لأصول الثابتة والشهرة وبراءات الاختراع والعلامات التجارية. وفى هذه الحالات يشار إلى المصروف باسم الإهلاك أو الإستهلاك. إن المقصود من إجراءات التوزيع هو الاعتراف بالمصروفات فى نفس الفترات المحاسبية التى تستهلك أو تستنفذ فيها المنافع الاقتصادية المرتبطة بهذه البنود.

٤ - ٥٢. يعترف بالمصروف فورا ً فى قائمة الدخل عندما لا ينتج عن النفقة أية منافع اقتصادية مستقبلية أو عندما لا تكون المنافع الاقتصادية المستقبلية مؤهلة أو لم تعد مؤهلة للاعتراف به كأصل فى الميزانية.

٤ - ٥٣. ويتم الاعتراف بمصروف فى قائمة الدخل فى الحالات التى يتم تكبد التزام بها دون الاعتراف بأصل، مثل الالتزام الناشئ عن ضمان السلع المباعة.

قياس عناصر القوائم المالية

٤ - ٥٤. القياس هو عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سيعترف بها في القوائم المالية وتظهر بها في الميزانية وقائمة الدخل. ويتضمن ذلك اختيار أساس محدد للقياس.

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

(أ) التكلفة التاريخية: تسجل الأصول بالمبلغ النقدي أو ما في حكمه الذي دفع أو بالقيمة العادلة لما أعطى بالمقابل في تاريخ الحصول عليها. وتسجل الالتزامات بقيمة ما تم استلامه مقابل الالتزام أو في بعض الظروف (مثل ضرائب الدخل) بمبلغ النقدية أو ما فى حكمها الذي من المتوقع أن يدفع لسداد الالتزام ضمن النشاط العادى للمنشأة.

(ب) التكلفة الجارية: تسجل الأصول بمبلغ النقدية أو ما حكم النقدية والذى يجب دفعه للحصول على نفس الأصل أو ما يماثله في الوقت الحاضر. وتسجل الالتزامات بالمبلغ غير المخصوم من النقدية أو ما في حكمها المطلوب لسداد التعهد في الوقت الحاضر.

(ج) القيمة الإستردادية: تسجل الأصول بمبلغ النقدية أو ما في حكمها الذي يمكن الحصول عليه في الوقت الحاضر مقابل بيع الأصل بالطريقة العادية. وتسجل الالتزامات بقيم السداد اى بالمبالغ غير المخصومة النقدية أو ما في حكمها التي من المتوقع أن تدفع لسداد الالتزامات ضمن النشاط العادى للمنشأة.

(د) القيمة الحالية: تسجل الأصول بالقيمة المخصومة الحالية لصافى التدفقات النقدية المستقبلية التي من المتوقع أن يولدها الأصل ضمن النشاط العادى للمنشأة، وتسجل الالتزاماتب القيمة المخصومة الحالية لصافى التدفقات النقدية الخارجة المستقبلة التي من المتوقع أن تطلب لسداد الالتزامات ضمن النشاط العادى للمنشأة.

٤ - ٥٦. تعتبر التكلفة التاريخية هي أكثر الأسس استخداما لدى المنشآت عند إعداد قوائمها المالية وتستخدم عادة مندمجة مع أسس قياس أخرى. فعلى سبيل المثال، يدرج المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة الإستردادية أيهما اقل، ويمكن أن تدرج الأوراق المالية للمتاجرة بالقيمة السوقية. وتدرج التزامات التقاعد بقيمتها الحالية. وإضافة لذلك، تستخدم بعض المنشآت أساس التكلفة الجارية نتيجة لعدم قدرة النموذج المحاسبي المبني على التكلفة التاريخية على التعامل مع آثار تغير الأسعار للأصول غير النقدية.

مفاهيم رأس المال والحفاظ على رأس المال

مفهوم رأس المال

٤ - ٥٧. تتبع معظم المنشآت المفهوم المالي لرأس المال عند إعداد قوائمها المالية. وبموجب المفهوم المالي لرأس المال – مثل الأموال المستثمرة أو القوة الشرائية المستثمرة – فان رأس المال يعتبر مرادفاً لصافي الأصول وحقوق الملكية في المنشأة. أما بموجب المفهوم المادى لرأس المال– مثل القدرة التشغيلية– فان رأس المال يعتبر بمثابة الطاقة الإنتاجية للمنشأة المتمثلة– على سبيل المثال– فى وحدات الإنتاج اليومية.

٤ - ٥٨. يتم اختيار المفهوم المناسب لرأس مال المنشأة على أساس حاجات مستخدمي قوائمها المالية. وهكذا يجب تبنى المفهوم المالي لرأس المال إذا كان مستخدم والقوائم المالية مهتمين أساسا بالحفاظ على رأس المال الأسمى المستثمر أو بالقوة الشرائية لرأس المال المستثمر. أما إذا كان اهتمامهم الرئيسي بالقدرة الإنتاجية للمنشأة فان المفهوم المادى لرأس المال يجب أن يستخدم. ويدل المفهوم الذى يتم اختياره على الهدف الذى يتم السعي لتحقيقه من تحديد الربح، حتى لو كان هناك بعض الصعوبات في القياس عند تطبيق المفهوم.

مفاهيم الحفاظ على رأس المال وتحديد الربح

٤ - ٥٩. ينجم عن مفاهيم رأس المال المشار إليها في الفقرة "٤-٥٧" المفاهيم التالية للحفاظ على رأس المال:

(أ) الحفاظ على القيمة المالية لرأس المال: وتحت هذا المفهوم يكتسب الربح فقط إذا كان المبلغ المالي (أو النقدى) لصافي الأصول في نهاية الفترة يتجاوز المبلغ المالي (أو النقدى) لصافي الأصول في بداية الفترة بعد استبعاد أية توزيعات لأصحاب رأس المال، أو مساهمات منهم أثناء الفترة ويمكن قياس الحفاظ المالي على رأس المال بالوحدات النقدية الاسمية أو بوحدات ذات قوة شرائية ثابتة.

(ب) الحفاظ على القيمة المادية لرأس المال: وتحت هذا المفهوم يكتسب الربح فقط إذا كانت الطاقة الإنتاجية المادية (أو القدرة التشغيلية) للمنشأة (أو الموارد أو الأموال المطلوبة لتحقيق تلك الطاقة) في نهاية الفترة تتجاوز الطاقة الإنتاجية المادية في بداية الفترة بعد استبعاد أية توزيعات إلى أصحاب رأس المال، أو مساهمات منهم أثناء الفترة.

٤ - ٦٠. يهتم مفهوم الحفاظ على رأس المال بكيفية تعريف المنشأة لرأس المال الذي تسعى للحفاظ عليه. وهذا يحقق الربط بين مفاهيم رأس المال ومفاهيم الربح لأنها تحدد المرجع الذى بموجبه يقاس الربح، وهنا يجب التمييز بين عائد المنشأة على رأس المال واسترداد رأس المال، إن التدفقات الداخلة من الأصول فوق المبالغ المطلوبة للحفاظ على رأس المال هي فقط التي يمكن اعتبارها ربح وبالتالي كعائد على رأس المال. ومن هنا، فان الربح هو المبلغ المتبقي بعد طرح المصروفات (شاملاً تسويات الحفاظ على رأس المال عندما يكون ذلك مناسباً) من الدخل، وإذا تجاوزت المصروفات الدخل يكون المبلغ المتبقي خسارة.

٤ - ٦١. يتطلب مفهوم الحفاظ على القيمة المادية لرأس المال تبنى التكلفة الجارية كأساس للقياس. أما مفهوم الحفاظ على القيمة المالية لرأس المال فلا يتطلب باستخدام مفهومًا محددًا ويعتمد اختيار الأساس تحت هذا المفهوم على نوع رأس المال الذي تسعى المنشأة للحفاظ عليه.

٤ - ٦٢. أن الاختلاف الأساسي بين مفهوم يالحفاظ على رأس المال هو في معالجة آثار التغيرات في أسعار أصول والتزامات المنشأة. وبشكل عام تعتبر المنشأة قد حافظت على رأسمالها إذا كان لديها نفس المقدار من رأس المال في نهاية الفترة كما كان لديها في بداية الفترة. ويعتبر ربحاً أى مبلغ فوق ذلك المطلوب للحفاظ على رأس المال في بداية الفترة.

٤ - ٦٣. تحت مفهوم الحفاظ على القيمة المالية لرأس المال – حيث يعرف رأس المال بالوحدات النقدية الاسمية– يمثل الربح قيمة الزيادة في رأس المال النقدى الاسمي خلال الفترة. وعليه تعتبر الزيادات في أسعار الأصول المملوكة أثناء الفترة أرباحاً، ويشار إليها تقليدياً باسم مكاسب الحيازة، وقد لا يعترف بهذه الأرباح حتى يتم التخلص من الأصل في عملية تبادل. وعندما يعرف مفهوم الحفاظ على القيمة المالية لرأس المال على أساس وحدات القوة الشرائية الثابتة، يمثل الربح قيمة الزيادة في القوة الشرائية المستثمرة أثناء الفترة وعليه فإن ما يعتبر ربحًا هو فقط ذلك الجزء من الزيادة في أسعار الأصول الذي يتجاوز الزيادة في معدل الأسعار العام وتعتبر باقي الزيادة في الأسعار كتعديل للحفاظ على رأس المال وكجزء من حقوق الملكية.

٤ - ٦٤. تحت مفهوم الحفاظ على القيمة المادية لرأس المال حيث يعرف رأس المال بالطاقة الإنتاجية المادية، يمثل الربح الزيادة في رأس المال أثناء الفترة. وينظر إلى كافة تغيرات الأسعار المؤثرة على أصول والتزامات المنشأة كتغيرات في قياس الطاقة المادية الإنتاجية للمنشأة، ومن هناء فهي تعالج كتعديلات للحفاظ على رأس المال وتعتبر جزءاً من حقوق الملكية وليس ربحاً.

٤ - ٦٥. أن اختيار أساس القياس ومفهوم الحفاظ على رأس المال يحددان النموذج المحاسبي المستخدم في إعداد القوائم المالية. وتحقق النماذج المحاسبية المختلفة درجات مختلفة من الملاءمة والمصداقية وعلى الإدارة– كما في حالات أخرى – السعي لتحقيق توازن بين الملاءمة والمصداقية . وينطبق هذا الإطار على مدى من النماذج المحاسبية ويعطى ارشاداً لإعداد وعرض القوائم المالية المعدة تحت النموذج المختار.

معيار المحاسبة المصرى

رقم (١) المعدل ٢٠١٥

عرض القوائم المالية

معيار المحاسبة المصرى رقم (١) المعدل ٢٠١٥
عرض القوائم المالية

المحتويات

	فقـــرات
هدف المعيار	١
نطاق المعيار	٢-٦
تعريفات	٧-٨
القوائم المالية	٩-٤٦
الغرض من القوائم المالية	٩
المجموعة الكاملة من القوائم المالية	١٠-١٤
خصائص عامة	١٥-٤٦
عدالة العرض والالتزام بمعايير المحاسبة المصرية	١٥-٢٤
الاستمرارية	٢٥-٢٦
أساس الاستحقاق المحاسبى	٢٧-٢٨
الأهمية النسبية والتجميع	٢٩-٣١
المقاصة	٣٢-٣٥
فترة القوائم المالية	٣٦-٣٧
معلومات المقارنة	٣٨-٤٤
الثبات فى العرض	٤٥-٤٦
هيكل و محتويات القوائم المالية	٤٧-١٣٨
مقدمة	٤٧-٤٨
تحديد القوائم المالية	٤٩-٥٣
قائمة المركز المالى	٥٤-٨٠
المعلومات الواجب عرضها فى قائمة المركز المالى	٥٤-٥٩

الفصل بين المتداول وغير المتداول	٦٠-٦٥
الأصول المتداولة	٦٦-٦٨
الالتزامات المتداولة	٦٩-٧٦
المعلومات التى يتم عرضها إما فى قائمة المركز المالى أو فى الإيضاحات	٧٧-٨٠
قائمة الدخل (الأرباح أو الخسائر) وقائمة الدخل الشامل	٨١-١٠٥
المعلومات الواجب عرضها فى قائمة الدخل (الأرباح أو الخسائر)	٨٢-٨٧
أرباح أو خسائر الفترة	٨٨-٨٩
الدخل الشامل الآخر عن الفترة	٩٠-٩٦
المعلومات التى يتم عرضها إما فى قائمة الدخل أوفى قائمة الدخل الشامل أو فى الإيضاحات	٩٧-١٠٥
قائمة التغيرات فى حقوق الملكية	١٠٦-١١٠
المعلومات الواجب عرضها فى قائمة التغيرات فى حقوق الملكية	١٠٦
المعلومات التى يمكن عرضها فى قائمة التغيرات فى حقوق الملكية أو فى الإيضاحات	١٠٦أ - ١١٠
قائمة التدفقات النقدية	١١١
الإيضاحات المتممة للقوائم المالية	١١٢-١٣٨
هيكل الإيضاحات	١١٢-١١٦
عرض السياسات المحاسبية المتبعة	١١٧-١٢٤
مصادر التقديرات غير المؤكدة	١٢٥-١٣٣
رأس المال	١٣٤-١٣٦
الأدوات المالية المبوبة كحقوق ملكية والتى لحاملها الحق فى ردها	١٣٦ أ
إفصاحات أخرى	١٣٧-١٣٨
دليل توضيحى	

معيار المحاسبة المصري رقم (١) المعدل ٢٠١٥
عرض القوائم المالية

هدف المعيار

١. يهدف هذا المعيار إلى شرح أسس عرض القوائم المالية ذات الأغراض العامة لضمان إمكانية مقارنة القوائم المالية الحالية للمنشأة بقوائمها المالية عن الأعوام السابقة وبالقوائم المالية للمنشآت الأخرى. ومن أجل تحقيق هذا الهدف، يحدد هذا المعيار المتطلبات العامة لعرض القوائم المالية ويقدم إرشادات توضيحية لهيكلها والحد الأدنى لمكونات القوائم المالية المطلوبة .

نطاق المعيار

٢. ***على المنشأة تطبيق هذا المعيار فى إعداد وعرض القوائم المالية ذات الأغراض العامة المعدة طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية.***

٣. تحدد معايير المحاسبة الأخرى متطلبات الاعتراف والقياس والإفصاح لمعاملات معينة وأحداث أخرى.

٤. لا ينطبق هذا المعيار على هيكل ومحتويات القوائم المالية الدورية المختصرة والمعدة طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٠) "التقارير المالية الدورية" ، ومع هذا فإن الفقرات من "١٥" إلى "٣٥" تطبق على مثل هذه القوائم. ويطبق هذا المعيار أيضاً وبنفس القدر على كل المنشآت التى تعرض قوائم مالية مجمعة وكذا تلك التى تعرض قوائم مالية مستقلة كما هى معرفة فى *معيار المحاسبة المصرى رقم (١٧) "القوائم المالية المستقلة"*.

٥. يستخدم هذا المعيار مصطلحات مناسبة للمنشآت التى تهدف إلى تحقيق الربح بما فى ذلك منشآت قطاع الأعمال العام. وإذا قامت منشآت ذات أنشطة لا تهدف إلى تحقيق الربح سواء بالقطاع الخاص أو قطاع الأعمال العام بتطبيق هذا المعيار، فقد تحتاج لتعديل الوصف المستخدم لبعض البنود التى تتضمنها القوائم المالية أو القوائم المالية ذاتها (أو قد تضيف مكونات أخرى لتلك القوائم).

٦. وبالمثل فقد تحتاج المنشآت التى ليست لها حقوق ملكية كما هى معرفة فى معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٥) الخاص بالأدوات المالية (مثل صناديق الاستثمار) أو المنشآت التى لا يعتبر رأسمالها حقوق ملكية (مثل المنشآت التعاونية) لأن تطبق أسلوب عرض القوائم المالية على حصص الأعضاء .

تعريفات

٧. تستخدم المصطلحات التالية فى هذا المعيار بالمعنى المذكور قرين كل منها :

القوائم المالية ذات الأغراض العامة (المشار إليها بـ "القوائم المالية"): *هى القوائم المعدة لتلبية احتياجات المستخدمين الذين لا يسمح وضعهم بمطالبة المنشأة بإعداد تقارير مصممة لاحتياجاتهم الخاصة من المعلومات.*

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

معايير المحاسبة المصرية: *هى تلك المعايير والتفسيرات التى تستخدم فى إعداد القوائم المالية والإيضاحات المتممة لها وفى المعالجات المحاسبية لبنود تلك القوائم.*

التحريف أو الحذف الهام نسبياً: *يعد التحريف أو الحذف ببنود القوائم المالية ذو أهمية نسبية إذا كانت تلك البنود سواء منفردة أو مجتمعة ستؤثر على القرارات الاقتصادية لمستخدمى القوائم المالية المبنية على تلك القوائم. ويعتمد تحديد هذه الأهمية النسبية على الحكم الشخصى بالنسبة لطبيعة وحجم التحريف أو الحذف فى ضوء الظروف المحيطة ، ومن الممكن أن يكون طبيعة أو حجم البند أو كلاهما هو العامل المحدد لتلك الأهمية النسبية.*

يتطلب تقدير مدى إمكانية تأثر القرارات الاقتصادية لمستخدمى القوائم المالية بالتحريف أو الإسقاط وبالتالى تحديد مدى أهميته النسبية دراسة خصائص مستخدمى تلك القوائم المالية. وينص الجزء (٣) من إطار إعداد وعرض القوائم المالية على أنه "من المفترض أن يكون لدى مستخدمى القوائم المالية مستوى معقول من المعرفة بالأعمال والأنشطة الاقتصادية والمحاسبة بالإضافة إلى الرغبة فى دراسة تلك المعلومات بقدر معقول من العناية".

الإيضاحات: *تحتوى على معلومات بالإضافة إلى تلك المعروضة بالقوائم المالية (قائمة المركز المالى – قائمة الدخل – قائمة الدخل الشامل – قائمة التدفقات النقدية – قائمة التغير فى حقوق الملكية) وتقدم الإيضاحات شرحاً وصفياً أو رقمياً للبنود المعروضة فى القوائم المالية وكذا معلومات عن البنود غير المؤهلة للاعتراف بها فى تلك القوائم.*

الدخل الشامل الآخر: **يشمل بنود الدخل والمصروف (بما فى ذلك تسويات إعادة التبويب والتى لا يعترف بها فى الأرباح أو الخسائر "قائمة الدخل"طبقا لما تتطلبه أو تسمح به معايير المحاسبة المصرية الأخرى).**

وتتضمن بنود الدخل الشامل الآخر ما يلى:

(أ) ملغاة.

(ب) إعادة قياس نظم المزايا المحددة (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٨)) "*مزايا العاملين*".

(ج) المكاسب والخسائر الناتجة عن ترجمة القوائم المالية بالعملة الأجنبية لنشاط أجنبى (راجع *معيار المحاسبة المصرى رقم (١٣) "أثر التغيرات فى أسعار صرف العملات الأجنبية"*).

(د) المكاسب والخسائر الناتجة عن إعادة تقييم الأصول المالية المتاحة للبيع (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) "الأدوات المالية: *الاعتراف والقياس*").

(هـ) الجزء الفعال من المكاسب والخسائر على أدوات التغطية المستخدمة فى تغطية التدفق النقدى (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) "*الأدوات المالية: الاعتراف والقياس*").

***الملاك*: هم أصحاب الأدوات المبوبة كحقوق ملكية.**

***الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل)*: هو إجمالى الدخل مطروحاً منه المصروفات ولا تدخل فيه بنود الدخل الشامل الآخر.**

***تسويات إعادة التبويب*: هى المبالغ التى يعاد تبويبها إلى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) فى الفترة الحالية والتى سبق الاعترف بها فى الدخل الشامل الآخر فى الفترة الحالية أو الفترات السابقة.**

***إجمالى الدخل الشامل*: هو التغير فى حقوق الملكية خلال الفترة والناتج عن معاملات وأحداث أخرى فيما عدا التغيرات الناتجة عن المعاملات مع الملاك بصفتهم هذه.**

ويشمل إجمالى الدخل الشامل كافة بنود كل من "الأرباح أو الخسائر" و" الدخل الشامل الآخر".

٨. ملغاة.

٨-أ ورد وصف للمصطلحات التالية فى معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٥) "*الأدوات المالية: العرض*" ، وهى تستخدم فى هذا المعيار بنفس المعنى المحدد فى معيار رقم (٢٥):

(أ) الأداة المالية والمبوبة كحقوق ملكية والتى لحاملها الحق فى ردها (Puttable financial instruments) (راجع الوصف الوارد بالفقرات "١٦أ " ، "١٦ب " من معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٥)) .

و(ب) الأداة التى ترتب التزام على المنشأة بتسليم طرف آخر حصة نسبية من صافى أصول المنشأة فى حالة تصفيتها فقط وتبوب كأداة حقوق ملكية (راجع الوصف الوارد بالفقرات "١٦ج" ، "١٦د" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٥)).

القوائم المالية

الغرض من القوائم المالية

٩. تمثل القوائم المالية للمنشأة عرضاً هيكلياً لمركزها المالي وأدائها المالى. وتهدف القوائم المالية ذات الأغراض العامة إلى توفير المعلومات عن المركز المالي والأداء المالى والتدفقات النقدية لمنشأة والتي تفيد قطاعا عريضا من مستخدمي القوائم المالية فى اتخاذ قراراتهم الاقتصادية ، كما تبين القوائم المالية أيضاً نتائج استخدام الإدارة للموارد المتاحة لها. ولتحقيق هذا الهدف فإن القوائم المالية تقدم البيانات التالية عن المنشأة:

(أ) الأصول

و (ب) الالتزامات

و (ج) حقوق الملكية

و (د) الدخل والمصروفات بما فى ذلك المكاسب والخسائر

و (هـ) مساهمات الملاك والتوزيعات عليهم بصفتهم هذه

و (و) التدفقات النقدية

وتساعد هذه المعلومات مستخدمى القوائم المالية - بالإضافة إلى المعلومات الأخرى الواردة في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية - في التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة وعلى الأخص توقيتها ومدى التيقن منها.

المجموعة الكاملة من القوائم المالية

١٠. تشمل المجموعة الكاملة من القوائم المالية المكونات التالية:

(أ) قائمة المركز المالى فى نهاية الفترة.

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

و (ج) قائمة الدخل الشامل عن الفترة.

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

و (هـ) قائمة التدفقات النقدية عن الفترة .

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

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

١١. على المنشأة أن تبرز عرض كل قائمة من المجموعة الكاملة للقوائم المالية بنفس القدر من الأهمية.

١٢. تعرض المنشأة طبقا للفقرة "١٠" مكونات الأرباح أو الخسائر فى قائمة منفصلة للدخل ويتعين على المنشأة أن تعرض قائمة الدخل تلك مباشرة قبل قائمة الدخل الشامل كجزء من المجموعة الكاملة للقوائم المالية.

١٣. تعرض العديد من المنشآت خارج قوائمها المالية تقارير مالية معدة بمعرفة الإدارة تستعرض فيها بيان وأسباب الملامح العامة للأداء المالي والمركز المالي للمنشأة وحالات عدم التأكد الأساسية التي تواجهها ، ويجب أن يتضمن كل من هذه التقارير كحد أدنى ما ورد بقانون الشركات ولائحته التنفيذية والقوانين الأخرى المنظمة لذلك.

وقد يتضمن ذلك التقرير ما يلى:-

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

(ب) مصادر تمويل المنشأة ومعدلات الالتزامات إلى حقوق الملكية التى تسعى المنشأة لتحقيقها.

(ج) موارد المنشأة التى لم يتم الاعتراف بها فى قائمة المركز المالى طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية.

١٤. تقوم كثير من المنشآت أيضا خارج قوائمها المالية بعرض تقارير وقوائم إضافية مثل التقارير البيئية وقوائم القيمة المضافة خاصة بالنسبة للصناعات التى تعد فيها العوامل البيئية مؤثرة وكذلك الأمر عندما يمثل العاملون فئة هامة من فئات مستخدمي القوائم المالية.

ومن ثم تخرج هذه التقارير والقوائم ذات الأغراض الخاصة المعدة خارج نطاق القوائم المالية من نطاق تطبيق معايير المحاسبة المصرية (مثلما جاء بالفقرات "١٣" ، "١٤" عاليه).

خصائص عامة

عدالة العرض والالتزام بمعايير المحاسبة المصرية

١٥. على القوائم المالية أن تعبر بصورة عادلة عن المركز المالى والأداء المالى والتدفقات النقدية للمنشأة. ويتطلب العرض العادل أن تعكس القوائم المالية بشكل أمين آثار المعاملات والأحداث والظروف الأخرى طبقا للتعريفات وأسس الاعتراف بالأصول والالتزامات والدخل والمصروفات الواردة بالإطار العام لمعايير المحاسبة المصرية. ومن المفترض أن يتحقق العرض العادل للقوائم المالية بتطبيق معايير المحاسبة المصرية والإفصاح الإضافى كلما كان ذلك ضروريا.

١٦. ينبغى على المنشأة التى تعد قوائمها المالية طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية أن تقوم بالإفصاح الصريح وغير المشروط عن التزامها بهذه المعايير وذلك ضمن الإيضاحات المتممة. ولا ينبغى على المنشأة أن تصف قوائمها المالية بأنها معدة طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية ما لم تفى تلك القوائم بكافة متطلبات معايير المحاسبة المصرية.

١٧. فى كل الأحوال تقريبا تحقق المنشأة العرض العادل لقوائمها المالية بالالتزام بمعايير المحاسبة المصرية التى تنطبق عليها، ويتطلب العرض العادل أيضاً من المنشأة أن تقوم بما يلى:-

(أ) اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٥) "*السياسات المحاسبية والتغييرات فى التقديرات المحاسبية والأخطاء* " ويضع المعيار المذكور هيكلاً تسترشد به الإدارة فى حالة عدم وجود معيار أو تفسير ينطبق تحديدا على بند معين.

(ب) عرض المعلومات بما فى ذلك السياسات المحاسبية بأسلوب يوفر معلومات ملائمة ويعتمد عليها وسهلة الفهم ويمكن مقارنتها.

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

١٨. عندما تستخدم المنشأة سياسات محاسبية غير مناسبة فلا يعد الإفصاح عن تلك السياسات المتبعة أو إقرار إيضاحات أو معلومات إيضاحية عنها بمثابة تصحيح للسياسات المحاسبية غير المناسبة.

١٩. عندما يتراءى للإدارة - فى بعض الحالات النادرة - أن الالتزام بأحد المتطلبات الواردة بمعيار من معايير المحاسبة المصرية يعتبر مضللا بشكل كبير لدرجة أن يتعارض مع الهدف من القوائم المالية كما ورد بالإطار العام لمعايير المحاسبة المصرية ، فللمنشأة أن تخرج عن هذا المتطلب بالأسلوب المذكور فى فقرة "٢٠""إذا كان الإطار التنظيمى الملائم يتطلب الخروج عن هذا التطبيق أو لا يمنع القيام بذلك.

٢٠. عندما تخرج المنشأة عن أحد متطلبات معيار معين من معايير المحاسبة المصرية كما ورد فى فقرة "١٩" فيجب عليها الإفصاح عما يلي:

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

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

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

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

٢١. إذا قامت المنشأة بالخروج عن أحد متطلبات معيار من معايير المحاسبة المصرية فى فترة سابقة وكان هذا الخروج يؤثر على المبالغ المعترف بها فى القوائم المالية عن الفترة الحالية ، فعلى المنشأة الالتزام بمتطلبات الإفصاح الواردة بالفقرات "٢٠(ج)" ، "٢٠(د)".

٢٢. تنطبق فقرة "٢١" على سبيل المثال إذا خرجت منشأة فى فترة سابقة عن متطلب فى معيار من معايير المحاسبة المصرية خاص بقياس أصول أو التزامات وكان هذا الخروج يؤثر على قياس التغير فى أصول والتزامات معترف بها فى القوائم المالية للفترة الحالية.

٢٣. فى بعض الظروف النادرة جدا والتى تتوصل فيها الإدارة إلى أن الالتزام بأحد متطلبات معايير المحاسبة المصرية قد يكون مضللا بدرجة كبيرة إلى الحد الذى يمكن أن يتعارض مع الهدف من القوائم المالية كما ورد ذكره بالإطار العام لمعايير المحاسبة المصرية ، وكانت القواعد المرتبطة بالإطار الرقابى تمنع الخروج عن هذا المتطلب فيجب على المنشأة فى هذه الحالة أن تقلل إلى أقصى مدى ذلك التضليل الناتج عن تطبيق ذلك المتطلب عن طريق الإفصاح عما يلى:

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

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

٢٤. لأغراض الفقرات من "١٩" إلى "٢٣" ، فمن الممكن أن يتعارض أحد بنود المعلومات مع الهدف من القوائم المالية عندما لا يعرض بصدق المعاملات والأحداث والظروف الأخرى التى يعتزم عرضها أو التى كان من المتوقع أن تعرض وبالتالى كان من المرجح أن تؤثر على القرارات الاقتصادية التى يتخذها مستخدمو القوائم المالية. وعند تقييم الإدارة لما إذا كان الالتزام بمطلب محدد من معيار أو تفسير معين سيكون مضللاً بدرجة كبيرة إلى الحد الذى يمكن أن يتعارض مع الهدف من القوائم المالية فيجب على المنشأة أن تأخذ فى اعتبارها ما يلى:

(أ) لماذا لا يتحقق هدف القوائم المالية فى تلك الظروف المحددة.

(ب) كيف تختلف ظروف المنشأة عن ظروف المنشآت الأخرى التى تلتزم بهذا المطلب ، فإذا كانت المنشآت ذات الظروف المثيلة تلتزم بتطبيق هذا المطلب عندئذ ينشأ افتراض غير قابل للجدل مفاده أن التزام المنشأة بتطبيق ذلك المطلب لن يكون مضللاً للدرجة التى تتعارض مع الهدف من القوائم المالية الذى ورد ذكره بالإطار العام لمعايير المحاسبة المصرية.

الاستمرارية

٢٥. يراعى عند إعداد القوائم المالية، أن تقوم الإدارة بإجراء تقييم لقدرة المنشأة على الاستمرار. وعلى المنشأة أن تعد القوائم المالية على أساس فرض الاستمرارية ما لم تكن لدى الإدارة النية لتصفية المنشأة أو التوقف عن مزاولة النشاط أو لم يعد لديها بديل واقعى سوى أن تقوم بذلك.

وإذا كانت الإدارة على دراية عند تقييمها لقدرة المنشأة على الاستمرار بوجود درجة كبيرة من عدم التأكد المرتبط بأحداث أو ظروف قد يترتب عليها شك جوهرى فى قدرة المنشأة على الاستمرار ، فعليها الإفصاح عن تلك الشكوك. وإذا كانت المنشأة لا تعد القوائم المالية طبقاً لفرض الاستمرارية فعليها الإفصاح عن هذه الحقيقة بالإضافة إلى الإفصاح عن الأساس الذى استخدمته في إعداد القوائم المالية وكذا السبب وراء عدم اعتبار المنشأة مستمرة.

٢٦. عند تقييم مدى ملاءمة الافتراض المحاسبى الخاص بالاستمرارية ، تأخذ الإدارة فى اعتبارها كافة المعلومات المتاحة عن المستقبل المنظور والذي يمثل فترة لا تقل عن اثنى عشر شهراً من نهاية الفترة المالية ولكنها قد تزيد عن ذلك. وتتوقف درجة ذلك الاعتبار على الحقائق الخاصة بكل حالة ، فإذا كان ماضى المنشأة يتسم بعمليات مربحة وبسهولة الحصول على الموارد المالية ، فقد تتوصل الإدارة لاستنتاج بأن فرض استمرارية المنشأة يعد مناسبا دون الحاجة إلى إجراء تحليلات تفصيلية ، وقد يحتاج الأمر من الإدارة فى حالات أخرى أن تأخذ فى اعتبارها مجموعة من العوامل المرتبطة بالربحية الحالية والمتوقعة ، وكذلك جداول سداد القروض ومصادر التمويل البديلة المرتقبة وذلك قبل أن يستقر فى يقينها أن فرض استمرارية المنشأة يعد مناسبا.

أساس الاستحقاق المحاسبى

٢٧. على المنشأة إعداد قوائمها المالية باستخدام أساس الاستحقاق المحاسبى فيما عدا معلومات التدفقات النقدية.

٢٨. عندما يستخدم أساس الاستحقاق المحاسبى ، تعترف المنشأة بالبنود كأصول والتزامات وحقوق ملكية ودخل ومصروفات (عناصر القوائم المالية) عندما تستوفى تلك البنود التعريفات وأسس الاعتراف الواردة فى الإطار العام لمعايير المحاسبة المصرية.

الأهمية النسبية والتجميع

٢٩. على المنشأة عرض كل مجموعة من البنود المتماثلة ذات الأهمية النسبية بصورة منفصلة فى القوائم المالية. وعلى المنشأة أن تعرض بشكل منفصل البنود غير المتماثلة فى طبيعتها أو وظيفتها ما لم تكن غير ذى أهمية نسبية.

٣٠. تنتج القوائم المالية من معالجة عدد كبير من المعاملات والأحداث والظروف الأخرى التى يتم تجميعها فى تصنيفات أو مجموعات طبقاً لطبيعتها أو وظيفتها. وتنتهي عملية التجميع والتصنيف هذه بعرض لبيانات مركزة ومصنفة تشكل بنوداً بالقوائم المالية. وإذا كان أى من البنود المنفردة لا يشكل أهمية نسبية فيتم تجميعه مع البنود الأخرى سواء فى صلب القوائم المالية أو فى الإيضاحات المتممة. إن البند الذى لا ترقى أهميته النسبية إلى الدرجة التى تبرر عرضه بصورة منفصلة فى صلب القوائم المالية قد يكون له مع ذلك أهمية نسبية تبرر عرضه بصورة منفصلة فى الإيضاحات المتممة.

٣١. لا تحتاج المنشأة إلى تقديم إفصاحات معينة طبقاً لأحد متطلبات معايير المحاسبة المصرية إذا لم تكن للمعلومات المطلوب الإفصاح عنها أهمية نسبية.

المقاصة

٣٢. على المنشأة ألا تقوم بإجراء مقاصة بين الأصول والالتزامات أو الدخل والمصروفات ما لم يكن ذلك مطلوباً أو مسموحاً به بمقتضى معيار محاسبة مصرى.

٣٣. على المنشأة أن تعرض بصورة منفصلة الأصول والالتزامات والدخل والمصروفات، حيث إن إجراء مقاصة فى قائمة المركز المالى أو فى قائمة الدخل أو فى قائمة الدخل الشامل يقلل من قدرة مستخدمى القوائم المالية على فهم المعاملات والأحداث والظروف الأخرى التى حدثت وتقييم التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة إلا إذا كانت المقاصة تعكس جوهر المعاملة أو الحدث. ولا يعتبر من قبيل المقاصة عرض الأصول بقيمتها الصافية بعد خصم التخفيضات الخاصة بها ومنها على سبيل المثال خصم التخفيض الناتج عن تقادم المخزون الراكد من بند المخزون وخصم الاضمحلال الناتج عن الديون المشكوك فيها من بند المدينين.

٣٤. يعرف معيار المحاسبة المصري رقم (١١) "*الإيرادات*" ويحدد طريقة قياسها على أساس القيمة العادلة للمقابل الذى تم استلامه أو لا يزال مستحقا مع الأخذ فى الاعتبار ما تسمح به المنشأة من خصومات تجارية وخصم الكمية وما شابهها. وتقوم أى منشأة فى سياق نشاطها المعتاد بمعاملات أخرى لا ينشأ عنها إيراد ولكنها تتولد بشكل عرضى عن الأنشطة الرئيسية المولدة للإيراد، وفى هذه الحالة يتم عرض ناتج هذه المعاملات بإجراء مقاصة بين الدخل الذى ينشأ عن المعاملة والمصروفات المتعلقة به والناشئة عن ذات المعاملة وذلك إذا ما كان هذا العرض يعكس جوهر المعاملة، فعلى سبيل المثال:

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

و (ب) قد تقوم المنشأة بإجراء مقاصة بين إنفاق مرتبط بمخصص تم الاعتراف به طبقا لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٨) "*المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة* " والمبالغ التى يتم استردادها من هذا الانفاق طبقا لاتفاق تعاقدى مع طرف ثالث (على سبيل المثال: اتفاقية ضمان من مورد).

٣٥. بالإضافة إلى ما سبق ، تقوم المنشأة بعرض المكاسب والخسائر الناتجة عن مجموعة من المعاملات المتماثلة بالصافى ، ومنها على سبيل المثال ، مكاسب وخسائر العملات الأجنبية أو المكاسب والخسائر الناتجة عن المتاجره في الأدوات المالية التى يحتفظ بها لأغراض المتاجرة. ومع ذلك تقوم المنشأة بعرض تلك المكاسب والخسائر بشكل منفصل إذا كانت ذات أهمية نسبية.

فترة القوائم المالية

٣٦. على المنشأة أن تصدر قوائمها المالية الكاملة (بما فيها المعلومات المقارنة) مرة فى السنة على الأقل ، ويتعين على المنشأة التى تضطر إلى إصدار قوائمها المالية عن فترة أطول أو أقل من سنة أن تفصح عما يلى بالإضافة الى الإفصاح عن الفترة التى تغطيها القوائم المالية:

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

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

٣٧. من المعتاد أن تعد المنشأة القوائم المالية باستمرار عن فترة "سنة". ومع ذلك تفضل بعض المنشآت لأسباب عملية أن تكون فترة التقرير المالى – على سبيل المثال – على أساس فترة ٥٢ أسبوعا. ولا يمنع هذا المعيار ذلك التطبيق إلا لو تعارض ذلك مع متطلبات القوانين واللوائح المصرية فعندئذ يتم الالتزام بتلك القوانين واللوائح. هذا وعادة ما تتطلب القوانين المصرية إعداد القوائم المالية بانتظام عن سنة مالية ، ومع ذلك فيجوز قانونا إطالة السنة المالية الأولى للمنشأة إلى ما لا يجاوز التاريخ المحدد لنهاية السنة المالية التالية للسنة التي تم فيها التأسيس، كما قد تتطلب القوانين المصرية أيضا من المنشأة في حالة تعديل تاريخ بداية السنة المالية أو نهايتها أن تقوم بإصدار قوائم مالية عن فترة تقل عن سنة وتمثل المدة من اليوم التالى لتاريخ انتهاء السنة المالية قبل التعديل إلى اليوم السابق لتاريخ بداية السنة المالية بعد التعديل.

معلومات المقارنة

٣٨. يتعين على المنشأة الإفصاح عن معلومات المقارنة الخاصة بالفترة السابقة لكل المبالغ المعترف بها فى القوائم المالية للفترة الحالية ما لم تتطلب معايير المحاسبة المصرية أو تسمح بخلاف ذلك. وعلى المنشأة إدراج معلومات المقارنة السردية والوصفية عندما يكون ذلك مرتبطا بفهم القوائم المالية للفترة الحالية.

٣٩. يتعين على المنشأة التى تفصح عن معلومات المقارنة أن تعرض كحد أدنى قائمتين للمركز المالى واثنتين من كل قائمة من القوائم المالية الأخرى والإيضاحات المتعلقة بها (وفقاً للنموذج الوارد بالملحق) . وعندما تطبق المنشأة سياسة محاسبية بأثر رجعى أو تقوم بتعديل بنود فى قوائمها المالية بأثر رجعى أو عندما تجرى تسويات لإعادة تبويب بنود فى قوائمها المالية، فيتعين عليها أن تعرض كحد أدنى ثلاثة قوائم للمركز المالى واثنتين من كل قائمة من القوائم الأخرى والإيضاحات المتعلقة بها.

وتعرض المنشأة قوائم المركز المالى فى:

(أ) نهاية الفترة الحالية.

و (ب) نهاية الفترة السابقة (وتعتبر نفس القائمة فى بداية الفترة الحالية).

و (ج) بداية الفترة السابقة (فترة المقارنة الأولى).

٤٠. قد يظل أسلوب سرد المعلومات بالقوائم المالية عن الفترة أو الفترات السابقة فى بعض الحالات ذو صلة بالفترة الحالية. فعلى سبيل المثال تفصح المنشأة فى الفترة الحالية عن تفاصيل خاصة بنزاع قانونى كانت نتيجته غير مؤكدة فى نهاية الفترة المالية السابقة ولم يتم البت فيه بعد. ويستفيد مستخدمو القوائم المالية من الإفصاح عن ظروف عدم التأكد المحيطة بالنزاع والتى كانت قائمة فى تاريخ نهاية الفترة المالية السابقة، والخطوات التى اتخذتها المنشأة أثناء الفترة الحالية لإزالة حالة عدم التأكد هذه.

٤١. عندما تغير المنشأة من أسلوب العرض والتبويب لبنود فى قوائمها المالية فيتعين عليها إعادة تبويب القيم المقارنة ما لم تكن إعادة التبويب تلك غير عملية. وعندما تقوم المنشأة بإعادة تبويب قيم المقارنة فعليها أن تفصح عن:

(أ) طبيعة إعادة التبويب.

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

و (ج) سبب إعادة التبويب.

٤٢. عندما يكون من المتعذر عملياً إعادة تبويب قيم المقارنة فيتعين على المنشأة الإفصاح عن:

(أ) سبب تعذر إعادة التبويب.

و (ب) طبيعة التسويات التى كان يتعين إجراؤها إذا ما كانت تلك القيم قد إعيد تبويبها.

٤٣. إن تحسين المقارنة للمعلومات من فترة لأخرى تساعد مستخدمى القوائم المالية فى اتخاذ القرارات الاقتصادية بما يسمح بإجراء تقييم للاتجاهات فى المعلومات المالية لأغراض التنبؤ ، وفى بعض الظروف يتعذر عمليا إعادة تبويب معلومات المقارنة لفترة سابقة لكى تستقيم المقارنة مع الفترة الحالية ، فعلى سبيل المثال قد لا تكون المنشأة قد قامت أساسا بتجميع المعلومات عن الفترة أو الفترات السابقة بطريقة تسمح بإعادة التبويب وقد يتعذر عليها عمليا إعادة بناء تلك المعلومات.

٤٤. يحدد معيار المحاسبة المصرى رقم (٥) "*السياسات المحاسبية والتغييرات فى التقديرات المحاسبية والأخطاء*" التسويات التى يتعين إجراؤها على معلومات المقارنة عندما تقوم المنشأة بتغيير سياسة محاسبية أو تصحيح خطأ.

الثبات فى العرض

٤٥. على المنشأة أن تحافظ على أسلوب عرض وتبويب بنود القوائم المالية من فترة مالية إلى أخرى ما لم:

(أ) يكن واضحا – نتيجة لتغير ملموس فى طبيعة عمليات المنشأة أو دراسة لقوائمها المالية – أن أسلوب عرض أو تبويب آخر سيكون أكثر ملاءمة للأحداث والمعاملات وذلك بمراعاة معايير اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية الواردة فى معيار المحاسبة المصرى رقم (٥).

أو(ب) يتطلب معيار محاسبة مصري إجراء تغيير فى العرض.

٤٦. على سبيل المثال قد يترتب على قيام المنشأة بعملية اقتناء أو تخلص هامة لأصل أو مجموعة من الأصول أو بإعادة النظر فى عرض قوائمها المالية الحاجة إلى عرض القوائم المالية على نحو مغاير. وفى هذه الحالات تقوم المنشأة بتغيير عرض القوائم المالية فقط إذا كان ذلك التغيير فى العرض يوفر معلومات يعتمد عليها وتكون أكثر ملاءمة لمستخدمى القوائم المالية، وأن يكون من المتوقع أن يستمر العرض المعدل بما لا يخل بقابليتها للمقارنة. وعندما تقوم المنشأة بمثل هذا التغيير فى العرض فيجب عليها إعادة تبويب معلومات المقارنة طبقاً للفقرتين "٤١"، "٤٢".

هيكل ومحتويات القوائم المالية

مقدمة

٤٧. يتطلب هذا المعيار إفصاحات معينة فى قائمة المركز المالى أو فى قائمة الدخل أو فى قائمة الدخل الشامل أو فى قائمة التغيرات فى حقوق الملكية وكذلك الإفصاح المستقل عن بعض البنود فى صلب هذه القوائم المالية ، كما يتطلب الإفصاح عن بنود أخرى سواء فى صلب هذه القوائم أو فى الإيضاحات المتممة. وقد أرفقت نماذج استرشادية - كملحق للمعيار – يمكن للمنشأة تطبيقها وفقا للظروف الخاصة بها. ويحدد معيار المحاسبة المصرى رقم (٤) "*قائمة التدفقات النقدية* " متطلبات العرض للتدفقات النقدية.

٤٨. يستخدم هذا المعيار أحياناً مصطلح "الإفصاح" بالمعنى الواسع ليشمل بنود معروضة فى القوائم المالية. ويوجد افصاحات أخرى تتطلبها معايير المحاسبة المصرية الأخرى. ومن الممكن عرض هذه الإفصاحات فى صلب القوائم المالية إلا إذا كان هذا المعيار أو معيار مصري آخر ينص فى أى قسم منه على خلاف ذلك.

تحديد القوائم المالية

٤٩. على المنشأة تحديد القوائم المالية وفصلها بشكل واضح عن المعلومات الأخرى الواردة فى ذات الوثيقة المنشورة.

٥٠. يقتصر تطبيق متطلبات معايير المحاسبة المصرية على القوائم المالية فقط وليس بالضرورة على المعلومات الأخرى المعروضة فى تقرير سنوى أو فى أى مستند آخر للمنشأة. وعلى ذلك فمن المهم أن يتمكن مستخدمى القوائم والتقارير المالية من تمييز المعلومات التى تم إعدادها باستخدام معايير المحاسبة المصرية عن المعلومات الأخرى التى قد يكون لها فائدة لمستخدمى القوائم المالية ولكنها لا تخضع لتلك المتطلبات.

٥١. على المنشأة تحديد كل قائمة من القوائم المالية وكذا الإيضاحات المتممة لها تحديداً واضحاً. وبالإضافة إلى ذلك فعلى المنشأة أن تعرض المعلومات الآتية بشكل بارز وتكرارها كلما دعت الضرورة إلى ذلك حتى تكون المعلومات المعروضة قابلة للفهم:

(أ) اسم المنشأة أو أي وسيلة أخرى لتعريفها.

و (ب) تحديد ما إذا كانت القوائم المالية تخص منشأة بمفردها أو مجموعة من المنشآت.

و (ج) تحديد تاريخ نهاية الفترة المالية أو الفترة التى تغطيها القوائم المالية أو الإيضاحات.

و (د) عملة العرض كما هى معرفة فى معيار المحاسبة المصرى رقم (١٣).

و (هـ) مستوى التقريب المستخدم فى عرض المبالغ فى القوائم المالية (على سبيل المثال: "المبالغ المدرجة بالألف ما لم يذكر صراحة على خلاف ذلك").

٥٢. تلبى المنشأة متطلبات الفقرة "٥١" من خلال عرض عناوين مناسبة للصفحات والقوائم والإيضاحات المتممة والأعمدة وما شابه ذلك . ويتطلب الأمر استخدام الحكم الشخصى لتحديد أفضل سبل لعرض تلك المعلومات - فعلى سبيل المثال – إذا كانت المنشأة تعرض قوائمها المالية الكترونياً ولا تستخدم دوما فى هذا العرض صفحات منفصلة عندئذ تقوم المنشأة بعرض البنود المذكورة أعلاه بشكل متكرر لكى تضمن إمكانية فهم المعلومات المعروضة بالقوائم المالية.

٥٣. عادة ما تقوم المنشأة بعرض المعلومات المالية بآلاف أو ملايين الوحدات من عملة العرض لكى تجعل القوائم المالية أكثر قابلية للفهم. ويعتبر هذا أمراً مقبولاً طالما تقوم المنشأة بالإفصاح عن مستوى التقريب المستخدم فى العرض ولا تقوم بحذف معلومات هامة.

قائمة المركز المالى

المعلومات الواجب عرضها فى قائمة المركز المالى

٥٤. تعرض مبالغ البنود التالية بصورة منفصلة فى قائمة المركز المالى كحد أدنى:

(أ) الأصول الثابتة.

و (ب) الاستثمارات العقارية.

و (ج) الأصول غير الملموسة.

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

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

و (و) الأصول البيولوجية.

و (ز) المخزون.

و (ح) العملاء والمديونيات الأخرى المستحقة على الغير.

و (ط) النقدية وما فى حكمها.

و (ى) إجمالي الأصول المبوبة على أنها محتفظ بها بغرض البيع وكذا الأصول ضمن مجموعات مبوبة على نفس النحو (محتفظ بها لغرض البيع) وذلك طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٢) "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة".

و (ك) الموردين والمديونيات الأخرى المستحقة للغير.

و (ل) المخصصات.

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

و (ن) الأصول والالتزامات الضريبية الجارية كما ورد تعريفها بمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٤) "ضرائب الدخل".

و (س) الالتزامات الضريبية المؤجلة والأصول الضريبية المؤجلة الجارية كما ورد تعريفها بمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٤) "ضرائب الدخل".

و (ص) الالتزامات ضمن المجموعات المبوبة كمحتفظ بها لغرض البيع طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٢) "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة".

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

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

٥٥. تقوم المنشأة بعرض بنود وعناوين ومجاميع فرعية إضافية فى قائمة المركز المالى ، إذا كان العرض على هذا النحو يؤدى إلى فهم المركز المالى للمنشأة.

٥٦. عندما تعرض المنشأة بصورة مستقلة أصولها المتداولة وغير المتداولة والتزاماتها المتداولة وغير المتداولة فى قائمة المركز المالى فعليها ألا تقوم بتبويب الأصول (الالتزامات) الضريبية المؤجلة كأصول متداولة أو كالتزامات متداولة.

٥٧. لا يصف هذا المعيار ترتيباً أو شكلاً معيناً تقوم المنشأة بعرض البنود على أساسه. وتقدم الفقرة "٥٤" ببساطة قائمة من بنود تختلف فى طبيعتها أو وظيفتها إلى الدرجة التى تؤهلها للعرض بشكل منفصل فى قائمة المركز المالى.

وبالإضافة إلى ذلك:

(أ) يتم إدراج البنود بصورة منفصلة فى قائمة المركز المالى عندما يكون بند معين أو مجموع بنود متماثلة ذات حجم أو طبيعة أو وظيفة تجعل العرض المنفصل لها مرتبطاً بتفهم المركز المالى للمنشأة.

و (ب) يجوز التعديل فى الوصف المستخدم وترتيب البنود أو فى تجميع البنود المتماثلة على حسب طبيعة المنشأة ومعاملاتها وذلك بغرض تقديم معلومات تتصل بتفهم المركز المالى للمنشأة.

فعلى سبيل المثال يمكن لمنشأة مالية أن تعدل التوصيف المذكور أعلاه لتوفير معلومات تتعلق بعمليات المؤسسة المالية.

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

(أ) طبيعة وسيولة الأصول.

و (ب) وظيفة الأصول فى المنشأة.

و (ج) مبالغ وطبيعة وتوقيت الالتزامات.

٥٩. يعطى استخدام أسس مختلفة لقياس بنود من الأصول والالتزامات انطباعاً بأنها تختلف فى طبيعتها ووظيفتها ومن ثم تعرض كبنود منفصلة.

الفصل بين المتداول وغير المتداول

٦٠. تقوم المنشأة بعرض الأصول المتداولة وغير المتداولة والالتزامات المتداولة وغير المتداولة فى تبويبات منفصلة فى قائمة المركز المالى طبقاً للفقرات من "٦٦" إلى "٧٦" من هذا المعيار، إلا عندما يكون عرض القوائم المالية بترتيب درجة السيولة يوفر معلومات أكثر ملائمة ويعتمد عليها. وعند تطبيق هذا الاستثناء يتم عرض جميع الأصول والالتزامات طبقاً لترتيب درجة السيولة.

٦١. أيا كانت طريقة العرض المستخدمة فعلى المنشأة الإفصاح عن المبلغ المتوقع استرداده أو تسويته بعد أكثر من أثنى عشر شهراً لكل بند من بنود الأصول والالتزامات يتضمن مبالغ متوقع استردادها أو تسويتها:

(أ) خلال ١٢ شهراً على الأكثر من تاريخ نهاية الفترة المالية.

و(ب) بعد أكثر من إثنى عشر شهراً من تاريخ نهاية الفترة المالية.

٦٢. عندما تقوم منشأة بتوريد سلع أو خدمات فى إطار دورة تشغيل محددة بشكل واضح، فإن التبويب المنفصل للأصول والالتزامات المتداولة وغير المتداولة فى قائمة المركز المالى يوفر معلومات مفيدة من خلال تمييز صافى الأصول التى يتم تدويرها باستمرار كرأس مال عامل عن تلك المستخدمة فى العمليات طويلة الأجل للمنشأة. بالإضافة إلى ذلك فإنها تلقى الضوء على الأصول التى من المتوقع أن يتم تحققها خلال الدورة التشغيلية الحالية وكذلك الالتزامات التى يستحق سدادها خلال ذات الدورة.

٦٣. بالنسبة لبعض المنشآت - مثل المؤسسات المالية - فإن عرض الأصول والالتزامات تصاعدياً أو تنازلياً حسب ترتيب درجة السيولة يوفر معلومات أكثر ملاءمة ويعتمد عليها عما لو تم عرضها كأصول أو التزامات متداولة وغير متداولة لأن مثل هذه المنشآت لا تقوم بتوريد بضائع أو خدمات فى إطار دورة تشغيل محددة بشكل واضح.

٦٤. يسمح للمنشأة فى تطبيق الفقرة "٦٠" من هذا المعيار بأن تعرض بعض من أصولها والتزاماتها باستخدام التبويب "متداول وغير متداول" والبعض الآخر طبقاً لترتيب درجة السيولة عندما يوفر ذلك معلومات أكثر ملاءمة ويعتمد عليها. وتظهر الحاجة إلى مثل هذا التبويب المختلط عندما تكون عمليات المنشأة متنوعة فى طبيعتها.

٦٥. تعتبر المعلومات عن التواريخ المتوقعة لتحقق الأصول وتسوية الالتزامات مفيدة فى تقييم سيولة المنشأة وملاءتها المالية (قدرتها على سداد التزاماتها). ويتطلب معيار المحاسبة المصري رقم (٤٠) الخاص بمتطلبات الإفصاح عن الأدوات المالية الإفصاح عن تواريخ استحقاق الأصول المالية والالتزامات المالية. وتتضمن الأصول المالية المديونيات المستحقة على العملاء التجاريين وأوراق القبض والمستحقات الأخرى على الغير، بينما تتضمن الالتزامات المالية مستحقات الموردون التجاريون وأوراق الدفع والمستحقات الأخرى للغير.

وتعد المعلومات عن التاريخ المتوقع لاسترداد أصول غير نقدية مثل المخزون ولتسوية التزامات مثل المخصصات ذات فائدة أيضاً لمستخدمى القوائم المالية سواء كانت الأصول والالتزامات مبوبة كأصول والتزامات متداولة أو غير متداولة. وتفصح المنشأة - على سبيل المثال - عن القيمة المتوقع تحققها من المخزون بعد أكثر من أثنى عشر شهراً من تاريخ نهاية الفترة المالية.

الأصول المتداولة

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

(أ) تتوقع أن تسترد قيمته أو تنوى بيعه أو استخدامه خلال دورة التشغيل المعتادة لها.

أو (ب) تحتفظ به فى المقام الأول لغرض الاتجار.

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

أو (د) يكون الأصل فى صورة نقدية أو ما فى حكمها (كما هو معرف فى معيار المحاسبة المصرى رقم (٤) "قائمة التدفقات النقدية") ما لم يكن هناك قيوداً على تداوله أو استخدامه فى سداد التزام لمدة اثني عشر شهراً على الأقل بعد تاريخ نهاية الفترة المالية.

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

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

٦٨. تمثل دورة التشغيل المعتادة لمنشأة الفترة التى تنقضى بين اقتناء الأصول لأغراض التشغيل وتحولها إلى نقدية أو ما فى حكمها. وعندما تكون دورة التشغيل المعتادة لمنشأة غير محددة بوضوح فيفترض أن مدتها أثنى عشر شهراً. تتضمن الأصول المتداولة أصولاً ومنتجات (مثل المخزون والعملاء) يتم بيعها أو استخدامها أو تحقق قيمتها خلال دورة التشغيل المعتادة حتى وإن لم يكن متوقعاً أن تتحقق قيم تلك الأصول خلال اثنى عشر شهراً من تاريخ نهاية الفترة المالية. كما تشمل الأصول المتداولة أيضاً أصولاً يكون الغرض من الاحتفاظ بها فى المقام الأول هو الاتجار (ومن أمثلة ذلك بعض الأصول المالية التى تفى بتعريف الأصول المحتفظ بها بغرض المتاجرة طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) والجزء المتداول من الأصول المالية غير المتداولة).

الالتزامات المتداولة

٦٩. تبوب المنشأة الالتزام على أنه التزام متداول إذا توافر فيه أى من الشروط التالية:

(أ) تتوقع تسويته خلال دورة التشغيل المعتادة لها.

أو (ب) تحتفظ به فى المقام الأول بغرض المتاجرة.

أو (ج) يكون الالتزام مستحق التسوية خلال اثنى عشر شهراً من تاريخ نهاية الفترة المالية.

أو (د) لا تتمتع المنشأة بالحق غير المشروط فى تأجيل سداد الالتزام لمدة اثنى عشر شهراً على الأقل من تاريخ نهاية الفترة المالية (راجع الفقرة "٧٣"). هذا ولا تؤثر شروط الالتزام التي قد تمنح حامله حق اختيار لتسويته عن طريق اصدار أدوات حقوق ملكية على تبويب هذا الالتزام .

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

٧٠. إن بعض الالتزامات المتداولة مثل الموردين والمستحقات التجارية وبعض المستحقات الخاصة بالعاملين وتكاليف التشغيل الأخرى تعتبر جزء من رأس المال العامل المستخدم فى دورة التشغيل المعتادة للمنشأة. وتبوب المنشأة تلك البنود التشغيلية كالتزامات متداولة حتى ولو كانت تستحق التسوية بعد إثنى عشر شهراً من تاريخ نهاية الفترة المالية. ويتم تطبيق نفس دورة التشغيل المعتادة فى تبويب أصول والتزامات المنشأة ، وفى حالة عدم إمكانية تحديد دورة التشغيل المعتادة بوضوح فيفترض أنها إثنى عشر شهراً.

٧١. الالتزامات المتداولة الأخرى هى تلك التى لا يتم تسويتها كجزء من دورة التشغيل الجارية ، وإنما تسوى خلال إثنى عشر شهراً من تاريخ نهاية الفترة المالية أو يكون الاحتفاظ بها فى المقام الأول بغرض المتاجرة. ومن الأمثلة على ذلك بعض الالتزامات المالية المحتفظ بها بغرض الاتجار طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) وبنوك السحب على المكشوف والجزء الجارى من الالتزامات المالية غير المتداولة والتزامات ضرائب الدخل والأرصدة المستحقة للدائنين غير التجاريين ودائنو التوزيعات. وتعتبر من الالتزامات غير المتداولة طبقاً للفقرات "٧٤" و "٧٥". الالتزامات المالية التي تقدم تمويلاً طويل الأجل (على سبيل المثال: الالتزامات التى لا تشكل جزءاً من رأس المال العامل المستخدم فى دورة التشغيل المعتادة للمنشأة) والتى لا تستحق تسويتها خلال إثنى عشر شهراً بعد تاريخ نهاية الفترة المالية.

٧٢. تبوب المنشأة التزاماتها المالية على أنها متداولة عندما تستحق تسويتها خلال اثنى عشر شهراً من تاريخ نهاية الفترة المالية حتى لو:

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

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

٧٣. عندما تتوقع المنشأة ويكون لها حرية التصرف فى إعادة تمويل أو تمديد (جدولة) التزام ضمن عقد قرض قائم بالفعل وذلك لمدة إثنى عشر شهراً على الأقل بعد تاريخ نهاية الفترة المالية فإنها تبوب هذا الالتزام على أنه غير متداول حتى ولو كان الالتزام - على خلاف ذلك - يستحق خلال فترة أقصر. ومع ذلك فعندما لا يكون للمنشأة حرية التصرف فى إعادة التمويل أو التمديد للالتزام (ومثال ذلك عندما لا توجد ترتيبات لإعادة التمويل) عندئذ لا تأخذ المنشأة فى اعتبارها احتمال إعادة التمويل وتبوب الالتزام على أنه متداول.

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

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

٧٦. فيما يتعلق بالقروض المبوبة كالتزامات متداولة – إذا ما وقعت الأحداث المذكورة أدناه بين تاريخ نهاية الفترة المالية وتاريخ اعتماد القوائم المالية للإصدار فعندئذ يتعين الإفصاح عن تلك الأحداث باعتبارها أحداثاً لاحقة لا يترتب عليها تسويات وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٧) ""الأحداث التي تقع *بعد الفترة المالية*"":

(أ) إعادة التمويل على أساس طويل الأجل.

و (ب) تصحيح مخالفة بعقد قرض طويل الأجل.

و (ج) قيام المقرض بمنح المنشأة فترة سماح لا تقل عن إثنى عشر شهراً بعد تاريخ نهاية الفترة المالية لتصحيح مخالفة بعقد قرض طويل الأجل.

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

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

٧٨. تتوقف درجة التفصيل بالتبويبات الفرعية على متطلبات معايير المحاسبة المصرية وحجم وطبيعة ووظيفة المبالغ المعنية. كما تستخدم المنشأة أيضاً العوامل الواردة فى الفقرة " ٥٨ " لتحديد أسس التبويب الفرعى ، وتختلف الإفصاحات حسب كل بند ، فعلى سبيل المثال:

(أ) يتم تبويب بنود الأصول الثابتة إلى فئات وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (١٠) "*الأصول الثابتة وإهلاكاتها*".

و (ب) يتم تبويب المستحقات إلى مبالغ مستحقة على العملاء ومبالغ مستحقة على أطراف ذوى علاقة، ومبالغ مدفوعة مقدماً، ومبالغ مدينة أخرى.

و (ج) يتم تبويب المخزون طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢) "*المخزون*"، إلى تبويبات فرعية مثل بضائع و خامات ومستلزمات إنتاج وإنتاج تحت التشغيل وإنتاج تام.

و (د) يتم تبويب المخصصات إلى مخصصات لمزايا العاملين ومخصصات لمبالغ أخرى.

و (هـ) تستخدم تبويبات متنوعة لتحليل رأس المال والاحتياطيات مثل رأس المال المدفوع والاحتياطيات بأنواعها.

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

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

(١) عدد الأسهم المرخص بها .

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

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

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

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

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

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

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

٨٠. على المنشأة التى ليس لها رأس مال أسهم ، مثل شركات الأشخاص أو غيرها أن تفصح عن المعلومات المعادلة للمعلومات المطلوب إعدادها طبقا للفقرة "٧٩(أ)" مع توضيح التغيرات فى كل فئة من فئات حصص الملكية فى كل فترة والحقوق والامتيازات والقيود المتعلقة بكل فئة من فئات حصص الملكية.

٨٠(أ). إذا قامت المنشأة بإعادة تبويب الأدوات التالية من الالتزامات إلى حقوق الملكية والعكس فيتعين عليها الإفصاح عن المبالغ التى أعيد تبويبها من و إلى كل من الالتزامات المالية وحقوق الملكية وتوقيت وسبب إعادة التبويب تلك:

(أ) أداة مالية مبوبة كحقوق ملكية والتى لحاملها الحق فى ردها.

أو(ب) أداة مبوبة كحقوق الملكية وتفرض على المنشأة التزاماً بأن تسلم لطرف آخر حصة نسبية من صافى أصول المنشأة فقط عند تصفيتها.

قائمة الدخل (الأرباح أو الخسائر) وقائمة الدخل الشامل

٨١. على المنشأة أن تفصح عن كافة بنود الدخل والمصروفات التى تم الاعتراف بها خلال الفترة فى قائمتين منفصلتين أحداهما تعرض مكونات الربح أو الخسارة (قائمة دخل) والثانية تبدأ بالربح أو الخسارة وتعرض عناصر الدخل الشامل الآخر (قائمة الدخل الشامل).

المعلومات الواجب عرضها فى قائمة الدخل (الأرباح أو الخسائر)

٨٢. على المنشأة – كحد أدنى – عرض مبالغ البنود التالية عن الفترة بصورة منفصلة فى قائمة الدخل (الأرباح أو الخسائر) :

(أ) الإيرادات.

و (ب) تكاليف التمويل.

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

و (د) مصروف الضريبة (الضرائب الدخلية).

و (هـ) مبلغ واحد يمثل مجموع:

(١) الربح أو الخسارة (بعد الضرائب) الناتج من العمليات غير المستمرة.

و(٢) الربح أو الخسارة (بعد الضرائب) المعترف به عن القياس بالقيمة العادلة (مخصوماً منها التكاليف اللازمة للبيع) لأصول أو مجموعة (مجموعات) أصول تمثل عمليات غير مستمرة أو الربح أو الخسارة الناتج عن التصرف فى تلك الأصول أو المجموعات.

و (و) الربح أو الخسارة.

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

(١) حقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة.

و (٢) ملاك الشركة الأم.

المعلومات الواجب عرضها فى قائمة الدخل الشامل

٨٤. على المنشأة – كحد أدنى – عرض البنود التالية عن الفترة بصورة منفصلة فى قائمة الدخل الشامل:

(أ) الربح أو الخسارة.

و (ب) كل بند من بنود الدخل الشامل الآخر مبوباً حسب طبيعته فيما عدا المبالغ الواردة فى الفقرة (ج) أدناه.

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

و (د) إجمالى الدخل الشامل.

٨٤أ- على المنشأة الإفصاح فى نهاية القائمة المنفصلة للدخل الشامل عن إجمالى الدخل الشامل عن الفترة موزعاً بين:

(١) حقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة

و (٢) ملاك الشركة الأم.

٨٥. على المنشأة عرض بنود وعناوين ومجاميع فرعية إضافية في قائمة الدخل وقائمة الدخل الشامل إذا كان ذلك العرض ملائماً لفهم الأداء المالي للمنشأة.

٨٦. نظراً لأن آثار الأنشطة والمعاملات والأحداث الأخرى المتعددة للمنشأة تختلف من حيث مدى تكرارها وتعرضها لاحتمالات الربح أو الخسارة وقابليتها للتنبؤ ، لذا فإن الإفصاح عن مكونات الأداء المالى يساعد مستخدمى القوائم المالية فى فهم ما تحقق من أداء مالى وبناء تنبؤات عن الأداء المالى المستقبلى. ويتم إدراج بنود إضافية فى قائمة الدخل وقائمة الدخل الشامل كما يتم أيضاً تعديل الوصف وإعادة ترتيب البنود كلما يكون ذلك ضرورياً لتفسير عناصر الأداء المالى. وتتضمن العوامل التى تأخذها المنشأة فى الاعتبار: الأهمية النسبية وطبيعة ووظيفة بنود الدخل والمصروفات. وعلى سبيل المثال فقد تقوم مؤسسة مالية ما بتعديل الأوصاف السابق ذكرها لتوفير معلومات أكثر ملاءمة لعمليات تشغيل المؤسسة المالية.

ولا تقوم المنشأة بإجراء مقاصة بين بنود الدخل والمصروف إلا فى حالة توفر الشروط الواردة فى الفقرة "٣٢" على تلك البنود.

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

أرباح أو خسائر الفترة

٨٨. على المنشأة الاعتراف بجميع بنود الدخل والمصروف خلال أى فترة ضمن الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) ما لم *يتطلب أو يسمح معيار محاسبى مصرى آخر بخلاف ذلك*.

٨٩. تحدد بعض معايير المحاسبة المصرية حالات تعترف فيها المنشأة ببنود معينة خارج الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) عن الفترة الجارية. ويحدد معيار المحاسبة المصرى رقم (٥) "السياسات المحاسبية والتغييرات فى التقديرات المحاسبية والأخطاء" حالتين من تلك الحالات وهما تصحيح الأخطاء وأثر التغيرات فى السياسات المحاسبية. كما أن بعض معايير المحاسبة المصرية الأخرى تتطلب أو تسمح لبنود الدخل الأخرى - التى تتفق مع تعريف الإطار العام للدخل والمصروف - بأن تستبعد من الربح أو الخسارة (راجع الفقرة "٧").

الدخل الشامل الآخر عن الفترة

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

٩١. تعرض المنشأة عناصر "الدخل الشامل الآخر" قبل الآثار الضريبية المتعلقة بها مع إظهار قيمة وحيدة لضرائب الدخل المرتبطة بتلك العناصر عبارة عن المبلغ الإجمالى التراكمى لضريبة الدخل ذات العلاقة بتلك العناصر على أن يتم الإفصاح عن مبلغ ضريبة الدخل المرتبط لكل عنصر من هذه العناصر فى الإيضاحات .

٩٢. على المنشأة أن تفصح عن تسويات إعادة التبويب ذات العلاقة بعناصر قائمة الدخل الشامل الآخر.

٩٣. تحدد معايير المحاسبة المصرية الأخرى ما إذا كانت المبالغ التى سبق الاعتراف بها ضمن بنود الدخل الشامل الآخر يعاد تبويبها إلى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل). ويشار فى هذا المعيار إلى المبالغ المعاد تبويبها على هذا الأساس بـ "تسويات إعادة التبويب". ويتم إدراج تسوية إعادة التبويب على العنصر المرتبط بها من عناصر "الدخل الشامل الآخر" فى الفترة التى يعاد فيها تبويب تلك التسوية إلى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) ، حيث قد تكون تلك المبالغ تم الاعتراف بها ضمن عناصر "الدخل الشامل الآخر" كمكاسب غير محققة فى الفترة الجارية أو فى الفترات السابقة ومن ثم يجب أن يتم خصم تلك المكاسب غير المحققة من عناصر "الدخل الشامل الآخر" فى الفترة التى يتم خلالها إعادة تبويب ما تحقق من تلك المكاسب إلى الأرباح أو الخسائر لتجنب إدراجها فى إجمالى "الدخل الشامل" مرتين.

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

٩٥. تنشأ "تسويات إعادة التبويب" - على سبيل المثال - عند التخلص من نشاط أجنبى (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (١٣)) وعند استبعاد الأصول المالية المتاحة للبيع من الدفاتر (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦)) كما تنشأ عندما تؤثر معاملة متوقعة مغطاة على الأرباح أو الخسائر (راجع الفقرة "١٠٠" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) فيما يخص تغطية التدفق النقدى).

٩٦. لا تنشأ "تسويات إعادة تبويب" إعادة قياس نظام المزايا المحددة والتي تم الاعتراف بها طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٨). ويتم الاعتراف بهذه البنود ضمن "الدخل الشامل الآخر" ولا يتم إعادة تبويبها إلى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) فى الفترات اللاحقة. ويتم إعادة تبويب الأرباح والخسائر الاكتوارية إلى الأرباح المرحلة فى الفترة التى يتم خلالها الاعتراف بتلك الأرباح والخسائر كدخل شامل آخر (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٨)).

المعلومات التى يتم عرضها إما فى قائمة الدخل أو فى قائمة الدخل الشامل أو فى الإيضاحات

٩٧. عندما تكون بنود الدخل والمصروف ذات أهمية نسبية فعلى المنشأة أن تفصح عن طبيعة وقيمة تلك البنود بصورة منفصلة.

٩٨. تتضمن الحالات التى يمكن أن تؤدى إلى الإفصاح بصورة منفصلة لبنود الدخل والمصروفات ما يلى:

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

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

و(ج) استبعادات لبنود أصول ثابتة

و(د) استبعادات استثمارات

و(هـ) العمليات غير المستمرة

و(و) تسويات دعاوى

و(ز) رد مخصصات أخرى

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

٩٩. على المنشأة أن تعرض تحليلاً للمصروفات المعترف بها فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) بناء على طبيعة المصروفات أو وظيفتها داخل المنشأة حسبما توفر أى من الطريقتين معلومات أكثر ملاءمة ويعتمد عليها.

١٠٠. يشجع هذا المعيار المنشآت على عرض التحليل السابق ذكره فى الفقرة "٩٩" فى قائمة الدخل (الأرباح أو الخسائر).

١٠١. يتم تبويب بنود المصروفات بصورة أكثر تفصيلاً وذلك لإلقاء الضوء على مكونات الأداء المالى الذى قد يختلف من حيث التكرار واحتمالات تحقق أرباح أو خسائر منه ومدى توقع ذلك. ويمكن تقديم هذا التحليل باستخدام أى من النموذجين التاليين:

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

وبناء عليها تقوم المنشأة بتبويب وتجميع المصروفات ضمن الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) وفقا لطبيعتها (ومثال ذلك: إهلاكات ، مشتريات مواد خام ، تكاليف نقل ، مزايا عاملين وتكاليف إعلان) ولا يتم إعادة توزيعها على الوظائف المختلفة داخل المنشأة. هذه الطريقة ربما تكون سهلة فى تطبيقها لأنها لا تستدعى توزيع أو تحليل المصروفات طبقاً لوظيفتها.

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

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

١٠٣. النموذج الثانى للتحليل هو طريقة "وظيفة المصروف" وهى ما يطلق عليها طريقة (تكلفة المبيعات). وبناء عليه يتم تبويب المصروفات حسب وظيفتها إما كجزء من تكلفة المبيعات أو – على سبيل المثال - كتكاليف أنشطة التوزيع أو الأنشطة الإدارية. ويمكن أن تقدم هذه الطريقة لمستخدمى القوائم المالية معلومات أكثر ملاءمة عن تلك التى تقدمها طريقة تحليل المصروفات حسب طبيعتها ، إلا أن توزيع التكاليف على وظائف المنشأة قد يتطلب توزيعاً حكمياً كما قد ينطوى على تقديرات أخرى كبيرة ومن ثم فعندما تستخدم المنشأة هذه الطريقة فى توزيع التكاليف فلابد أن تفصح كحد أدنى عن تكلفة مبيعاتها بصورة منفصلة عن باقى المصروفات الأخرى.

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

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

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

١٠٥. إن الاختيار بين طريقتى تحليل المصروفات حسب وظيفتها أو طبيعتها يعتمد على عوامل تاريخية وعوامل الصناعة بالإضافة إلى طبيعة نشاط المنشأة. وتعطى كلتا الطريقتين مؤشرات عن التكاليف التى قد تتغير بصورة مباشرة أو غير مباشرة وفقاً لمستوى مبيعات وإنتاج الشركة. ولأن لكل طريقة ما يبررها لدى منشآت مختلفة فإن هذا المعيار يتطلب من الإدارة أن تختار طريقة العرض الأكثر ملاءمة والتى يمكن الاعتماد عليها. ونظراً لأن المعلومات عن طبيعة المصروفات تكون مفيدة فى التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية فإن الأمر يتطلب تقديم إفصاحات إضافية عندما يتم استخدام طريقة تبويب المصروفات طبقاً لوظيفتها.

قائمة التغيرات فى حقوق الملكية

المعلومات الواجب عرضها فى قائمة التغيرات فى حقوق الملكية

١٠٦. على المنشأة أن تعرض قائمة للتغيرات فى حقوق الملكية كما هو مطلوب بالفقرة "١٠" موضحاً بها ما يلى:

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

و(ب) بالنسبة لكل بند من بنود حقوق الملكية ، الآثار المعترف بها للتطبيق بأثر رجعى أو التبويب بأثر رجعى وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٥).

و(ج) ملغاة.

و(د) بالنسبة لكل بند من بنود حقوق الملكية ، تسوية بين القيمة الدفترية فى بداية ونهاية الفترة على أن تتضمن تلك التسوية الإفصاح بصورة منفصلة عن التغيرات الناتجة عن:

(١) الربح أو الخسارة.

و(٢) الدخل الشامل الآخر.

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

المعلومات التى يمكن عرضها فى قائمة التغيرات فى حقوق الملكية أو فى الإيضاحات

١٠٦أ . على المنشأة أن تعرض سواء فى قائمة التغيرات فى حقوق الملكية أو فى الإيضاحات تحليلاً لبنود الدخل الشامل الآخر .

١٠٧.على المنشأة أن تعرض سواء فى قائمة التغيرات فى حقوق الملكية أو فى الإيضاحات عن أرباح الأسهم المعترف بها كتوزيعات على الملاك خلال الفترة المالية ونصيب السهم منها.

١٠٨.تتضمن مكونات حقوق الملكية الواردة فى الفقرة "١٠٦" أعلاه على سبيل المثال: كل فئة من فئات حقوق الملكية المساهم بها ، والرصيد المتراكم للأرباح المرحلة ولكل فئة من بنود "الدخل الشامل الآخر".

١٠٩.تعكس التغيرات فى حقوق ملكية منشأة بين تاريخى بداية ونهاية الفترة المالية الزيادة أو النقص فى صافى أصول تلك المنشأة خلال الفترة. وباستثناء التغيرات الناتجة عن المعاملات مع ملاك المنشأة بصفتهم هذه (مثل: المساهمات وإعادة شراء أدوات حقوق الملكية لذات المنشأة وتوزيعات أرباح المنشأة على هؤلاء الملاك) وكذا "تكاليف المعاملة" المرتبطة مباشرة بكل تلك المعاملات فإن التغير الشامل فى حقوق الملكية خلال فترة معينة يمثل إجمالى مبلغ بنود الدخل والمصروف بما فى ذلك المكاسب والخسائر الناجمة من أنشطة المنشأة خلال تلك الفترة.

١١٠.يتطلب معيار المحاسبة المصرى رقم (٥) إجراء تسويات بأثر رجعى للتغييرات فى السياسات المحاسبية إلا إذا كانت الأحكام الانتقالية لمعيار محاسبة مصرى آخر تقضى بخلاف ذلك. ويتطلب ذات المعيار أيضاً أن يتم تصحيح الأخطاء بأثر رجعى إلا إذا كان ذلك غير عملى. ولا تعد التسويات وإعادة العرض بأثر رجعى بمثابة تغيرات فى حقوق الملكية ولكنها تعد تسويات على رصيد أول المدة للأرباح المرحلة - ما لم يتطلب معيار محاسبة مصرى آخر التسوية بأثر رجعى على مكون آخر من مكونات حقوق الملكية. وتتطلب الفقرة "١٠٦(ب)" من المنشأة أن تقوم بالإفصاح بقائمة التغيرات فى حقوق الملكية عن إجمالى التسويات التى تمت على كل مكون من مكونات حقوق الملكية نتيجة التغيرات فى السياسات المحاسبية وتصحيح الأخطاء كل على حده. ويتم الإفصاح عن هذه التسويات بالنسبة لكل فترة سابقة معروضة وكذلك فى بداية الفترة الجارية (أرصدة أول المدة).

قائمة التدفقات النقدية

١١١. توفر معلومات التدفق النقدى لمستخدمى القوائم المالية أساس لتقييم قدرة المنشأة على توليد نقدية وما فى حكمها و تحديد احتياجات المنشأة لاستخدام تلك التدفقات النقدية. ويتناول معيار المحاسبة المصري رقم (٤) متطلبات العرض والإفصاح عن معلومات التدفق النقدى.

الإيضاحات المتممة للقوائم المالية

هيكل الإيضاحات

١١٢. على الإيضاحات المتممة للقوائم المالية أن:

(أ) تعرض معلومات عن أسس إعداد القوائم المالية وعن السياسات المحاسبية المحددة التى تطبقها المنشأة بما يتفق مع متطلبات الفقرات من "١١٧" إلى "١٢٤".

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

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

١١٣. على المنشأة أن تعرض الإيضاحات المتممة للقوائم المالية على نحو منتظم كلما كان ذلك عملياً. وعلى المنشأة ربط كل بند فى قائمة المركز المالى وقائمة الدخل وقائمة الدخل الشامل وقائمة التغير فى حقوق الملكية وقائمة التدفقات النقدية بالمعلومات المرتبطة بذلك البند فى الإيضاحات.

١١٤. تقوم المنشأة عادة بعرض الإيضاحات ***بالترتيب التالى*** لتساعد مستخدمى القوائم المالية على تفهمها ومقارنتها بالقوائم المالية للمنشآت الأخرى:

(أ) فقرة توضح الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة المصرية (راجع الفقرة "١٦").

و (ب) ملخص بأهم السياسات المحاسبية المتبعة (راجع الفقرة "١١٧").

و (ج) المعلومات المؤيدة للبنود المعروضة فى قائمة المركز المالى وقائمة الدخل وقائمة الدخل الشامل وقائمة التغير فى حقوق الملكية وقائمة التدفقات النقدية وبترتيب عرض كل قائمة منها وكل بند فيها.

و (د) إفصاحات أخرى بما فى ذلك:

(١) الالتزامات المحتملة (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٨)) والارتباطات التعاقدية غير المعترف بها بالقوائم المالية.

(٢) إفصاحات غير مالية مثل أهداف وسياسات المنشأة فى إدارة المخاطر المالية (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٠)).

١١٥. فى بعض الأحوال قد يكون من الضرورى أو من المفضل تغيير ترتيب بعض البنود فى الإيضاحات. وعلى سبيل المثال: يجوز للمنشأة ضم معلومات عن "التغيرات فى القيمة العادلة المعترف بها فى الأرباح أو الخسائر" مع معلومات تتعلق بتواريخ استحقاق الأدوات المالية وذلك على الرغم من أن المعلومات الأولى تمثل إفصاحات خاصة بقائمة الدخل أو قائمة الدخل الشامل بينما ترتبط المعلومات الأخيرة بقائمة المركز المالى. ومع ذلك يتعين على أى منشأة أن تحافظ على هيكل منتظم للإيضاحات كلما كان ذلك عمليا.

١١٦. يمكن للمنشأة أن تعرض إيضاحات تقدم معلومات عن أسس إعداد القوائم المالية وكذا عن سياسات محاسبية محددة بقسم منفصل من الإيضاحات المتممة للقوائم المالية.

عرض السياسات المحاسبية المتبعة

١١٧. على المنشأة أن تفصح فى ملخص السياسات المحاسبية الهامة عن:

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

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

١١٨. من الأهمية بمكان أن تقوم المنشأة بإعلام مستخدمى القوائم المالية بأساس أو أسس القياس المستخدمة فى تلك القوائم (التكلفة التاريخية ، التكلفة الجارية ، صافى القيمة البيعية ، القيمة العادلة أو القيمة القابلة للاسترداد) لأن الأساس الذى تعد المنشأة بناء عليه قوائمها المالية يؤثر بشكل جوهرى على تحليلات مستخدمى تلك القوائم. وعندما تستخدم المنشأة أكثر من أساس واحد للقياس فى القوائم المالية (مثل: إعادة تقييم فئات أو تبويبات معينة من الأصول) يمكن عندئذ الاكتفاء بالإشارة إلى فئات الأصول أو الالتزامات التى طبق عليها كل أساس تقييم.

١١٩. عند تحديد الحاجة إلى الإفصاح عن سياسة محاسبية بذاتها ، فعلى الإدارة تقييم ما إذا كان هذا الإفصاح سيساعد مستخدمى القوائم المالية على تفهم الطريقة التي انعكست بموجبها المعلومات والأحداث والظروف الأخرى على نتائج الأعمال والمركز المالي. إن الإفصاح عن سياسات محاسبية معينة هو أمر مفيد لمستخدمى القوائم المالية خاصة عندما يتم اختيار تلك السياسات من بين بدائل مسموح بها فى معايير المحاسبة المصرية. وتقضى بعض معايير المحاسبة المصرية بشكل محدد الإفصاح عن سياسات محاسبية معينة ، بما فى ذلك الاختيارات التى تقوم بها الإدارة من بين السياسات المختلفة التى تسمح بها تلك المعايير.

١٢٠. على كل منشأة أن تأخذ فى اعتبارها طبيعة عملياتها (أنشطتها) والسياسات التى يتوقع مستخدمو القوائم المالية أن تفصح عنها تلك النوعية من المنشآت. وعلى سبيل المثال: يتوقع مستخدمى القوائم المالية من منشأة خاضعة لضرائب الدخل أن تفصح عن سياستها المحاسبية المتعلقة بضرائب الدخل بما فى ذلك السياسات التى تطبقها فيما يتعلق بالأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة.

وعندما يكون للمنشأة أنشطة (عمليات) أجنبية أو معاملات بعملات أجنبية مؤثرة عندئذ يتوقع مستخدمو القوائم المالية من المنشأة أن تفصح عن السياسات المحاسبية للاعتراف بمكاسب وخسائر العملات الأجنبية.

١٢١. قد ينظر للسياسة المحاسبية على أنها ذات أهمية نسبية بسبب طبيعة أنشطة المنشأة حتى ولو كانت المبالغ المرتبطة بها فى الفترة الحالية والفترات السابقة ليست ذات أهمية نسبية. ومن المناسب أيضاً أن يتم الإفصاح عن كل سياسة محاسبية تقوم المنشأة باختيارها وتطبيقها فى إعداد قوائمها المالية بما يتوافق مع معيار المحاسبة المصرى رقم (٥) إذا كانت ذات أهمية نسبية للمنشأة حتى ولو لم تتطلب معايير المحاسبة المصرية الإفصاح عنها.

١٢٢. على المنشأة أن تفصح فى ملخص أهم السياسات المحاسبية أو فى الإيضاحات الأخرى عن الأحكام الفنية التى أتخذتها الإدارة – بخلاف تلك التى تنطوى على تقديرات (راجع فقرة "١٢٥") - فى إطار تطبيق السياسات المحاسبية للمنشأة والتى لها الأثر الأهم على المبالغ المعترف بها فى القوائم المالية.

١٢٣. تقوم الإدارة فى إطار تطبيق السياسات المحاسبية للمنشأة باستخدام أحكام فنية مختلفة – بخلاف تلك التى تنطوى على تقديرات – والتى يمكن أن تؤثر بشكل جوهرى (ذو أهمية نسبية) على المبالغ التى تعترف بها المنشأة فى القوائم المالية. فعلى سبيل المثال: تستخدم الإدارة الأحكام الفنية فى تحديد:

(أ) ما إذا كانت نية الإدارة هو الاحتفاظ بالأصول المالية حتى تاريخ الاستحقاق ومن ثم يتم تبويبها على هذا الأساس.

و (ب) متى يتم تحويل كافة المخاطر والمنافع المرتبطة بملكية الأصول الماليـــة إلـــى منشآت أخرى بصورة جوهرية.

و (ج) ما إذا كانت مبيعات معينة من البضائع تمثل فى جوهرهـــا ترتيبـــات تمويليـــة وبالتالى فلا ينشأ عنها إيراداً.

١٢٤. بعض الإفصاحات التى تعرض طبقاً للفقرة "١٢٢" تقضى بها معايير محاسبة مصرية أخرى ، فعلى سبيل المثال: يتطلب معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٤) من المنشأة أن تفصح عن الحكم الذى اتخذته في تحديد ما إذا كانت تسيطر على منشأة أخرى أم لا . كما يتطلب معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٤) الخاص بالاستثمار العقاري عندما تجد المنشأة صعوبة فى تبويب العقارات المملوكة لها أن تفصح عن الأسس التى وضعتها لتمييز أصول الاستثمار العقارى عن العقارات التى تشغلها المنشأة وعن تلك العقارات التى تحتفظ بها لغرض البيع ضمن النشاط المعتاد للمنشأة.

مصادر التقديرات غير المؤكدة

١٢٥. على المنشأة أن تفصح عن معلومات بشأن الافتراضات التى تستخدمها الإدارة وتتعلق بالمستقبل وكذا عن المصادر الرئيسية الأخرى للتقديرات غير المؤكدة فى نهاية الفترة المالية والتى تتسم بمخاطر جوهرية قد يترتب عليها تسويات ذات أهمية نسبية على القيم الدفترية للأصول والالتزامات خلال العام المالى التالى.

وبالنسبة لتلك الأصول والالتزامات يجب أن تتضمن الإيضاحات بيانات تفصيلية عن:

(أ) طبيعة الأصول والالتزامات.

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

١٢٦. إن تحديد القيمة الدفترية لبعض الأصول والالتزامات يحتاج تقديراً لآثار أحداث مستقبلية غير مؤكدة على تلك الأصول والالتزامات فى نهاية الفترة المالية. ومثال ذلك: فى حالة عدم وجود أسعار سوقية ملحوظة فإن التقديرات المستقبلية تكون ضرورية لقياس القيمة القابلة للاسترداد من فئات الأصول الثابتة ولقياس تأثير التقادم التكنولوجى على المخزون ولقياس المخصصات التى تعتمد على أحداث مستقبلية فى دعوى لا زالت منظورة أمام القضاء وكذا لقياس التزامات مزايا عاملين طويلة الأجل مثل التزامات المعاشات.

وتنطوى هذه التقديرات على افتراضات عن بنود بعينها مثل الافتراضات التى تتعلق بتسوية مخاطر متعلقة بالتدفقات النقدية أو سعر الخصم المستخدم ضمن معامل الخطر، والتغيرات المستقبلية فى المرتبات وفى الأسعار التى تؤثر على التكاليف الأخرى.

١٢٧. تتعلق الافتراضات والمصادر الأخرى للتقديرات غير المؤكدة المفصح عنها طبقاً للفقرة "١٢٥" بالتقديرات التى تتطلب من الإدارة استخدام أحكام بالغة الصعوبة أو التعقيد أو تتسم بعدم الموضوعية. وكلما زاد عدد المتغيرات والافتراضات التى تؤثر على الأحكام المستقبلية المحتملة للتقديرات غير المؤكدة كلما زادت درجة التعقيد وعدم الموضوعية لتلك الأحكام ، وبالتبعية تزيد احتمالات تعرض القيم الدفترية للأصول والالتزامات لتسوية ذات أهمية نسبية.

١٢٨. لا تعد الإفصاحات الواردة بالفقرة "١٢٥" واجبة بالنسبة للأصول والالتزامات التى يصاحبها خطر جوهرى فى أن تتغير قيمتها الدفترية بقدر هام نسبياً خلال العام المالى التالى لو أن قياسها يتم فى تاريخ نهاية كل فترة مالية على أساس القيمة العادلة بناء على أحدث أسعار سوقية ملحوظة. وقد تتغير مثل تلك القيم العادلة تغيراً ملموساً (ذا أهمية نسبية) خلال السنة المالية التالية إلا أن هذه التغيرات لن تكون ناتجة عن الافتراضات أو مصادر التقديرات غير المؤكدة الأخرى فى تاريخ نهاية الفترة المالية.

١٢٩. تعرض المنشأة الإفصاحات الواردة بالفقرة "١٢٥" بأسلوب يساعد مستخدمى القوائم المالية على تفهم الأحكام التى تستخدمها الإدارة عن المستقبل ولتفهم المصادر الأخرى للتقديرات غير المؤكدة.

هذا وتختلف طبيعة ومدى المعلومات التى يتم عرضها حسب طبيعة الافتراضات والظروف الأخرى. وفيما يلى أمثلة على أنواع الإفصاحات المطلوبة:

(أ) طبيعة الافتراضات أو التقديرات الأخرى غير المؤكدة.

و(ب) مدى حساسية القيم الدفترية للطرق والافتراضات والتقديرات التى استخدمت فى تحديد قيمتها وكذا أسباب تلك الحساسية .

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

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

١٣٠. لا يتطلب هذا المعيار من المنشأة أن تفصح عن معلومات الموازنة التقديرية أو التوقعات المستخدمة فى إعدادها للإفصاحات التى تتطلبها الفقرة "١٢٥".

١٣١.فى بعض الحالات يتعذر على المنشأة من الناحية العملية أن تفصح عن المدى المقدر للآثار المحتملة لافتراض معين أو لمصدر آخر للتقديرات غير المؤكدة فى تاريخ نهاية الفترة المالية. وفى مثل تلك الحالات تقوم المنشأة بالإفصاح عما تتوقعه فى ضوء المعلومات المتاحة لها من أن النتائج الفعلية خلال العام المالى التالى - والتى قد تختلف عن افتراضها – قد تتطلب تسوية جوهرية على القيم الدفترية للأصول والالتزامات التى تتأثر بهذا الافتراض.

وفى جميع الحالات على المنشأة ان تفصح عن الطبيعة والأرصدة الدفترية للأصول أو الالتزامات التى تتأثر بتلك الافتراضات.

١٣٢.أن الإفصاحات التى تتطلبها الفقرة "١٢٢" والمتعلقة بالأحكام التى استخدمتها الإدارة فى إطار تطبيق سياسات الشركة المحاسبية ليست لها علاقة بالإفصاحات الأخرى عن مصادر التقديرات غير المؤكدة التى تتطلبها الفقرة "١٢٥".

١٣٣.تتطلب بعض معايير المحاسبة المصرية الأخرى الإفصاح عن بعض الافتراضات التى تقضى الفقرة "١٢٥" من هذا المعيار بالإفصاح عنها. فعلى سبيل المثال: يتطلب معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٨) الإفصاح عن الافتراضات الهامة المتعلقة بالأحداث المستقبلية والتى تؤثر على بنود المخصصات ، كما أن معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٠) "الأدوات *المالية – الإفصاح*" يتطلب الإفصاح عن الافتراضات الهامة التى تستخدمها الإدارة فى تقدير القيم العادلة للأصول والالتزامات المالية التى يتم قياسها بالقيمة العادلة.

رأس المال

١٣٤. على المنشأة أن تفصح عن المعلومات التى تمكن مستخدمى قوائمها المالية من تقييم أهداف وسياسات و أساليب إدارة رأس المال.

١٣٥.للالتزام بما ورد بالفقرة "١٣٤" على المنشأة أن تفصح عما يلى:

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

(١) وصف لما تقوم بإدارته كرأس مال.

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

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

(ب) ملخص بالبيانات الكمية لما تقوم المنشأة بإدارته كرأس مال. إن بعض المنشآت تنظر إلى التزامات مالية (مثل بعض أنواع القروض المساندة) كجزء من رأس المال ، بينما ينظر البعض الآخر من المنشآت إلى أن رأس المال يقاس بعد استبعاد بعض بنود حقوق الملكية (مثل البنود الناتجة من عمليات التغطية من مخاطر التدفق النقدى).

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

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

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

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

١٣٦.قد تقوم المنشأة بإدارة رأس المال بالعديد من الطرق وتخضع فى نفس الوقت لعدد من المتطلبات المختلفة لرأس المال. فعلى سبيل المثال: قد يضم اتحاد معين منشآت تقوم بأنشطة تأمين وأنشطة مصرفية كما قد تعمل تلك المنشآت فى مناطق جغرافية متعددة. وإذا كان الإفصاح المجمع عن متطلبات رأس المال وكيفية إدارة رأس المال لا يوفر معلومات مفيدة أو قد يفسد فهم مستخدمى القوائم المالية عن مصادر رأس المال للمنشأة فيتعين على المنشأة أن تفصح عن معلومات منفصلة لكل متطلب تخضع له المنشأة من متطلبات رأس المال.

الأدوات المالية المبوبة كحقوق ملكية والتى لحاملها الحق فى ردها

١٣٦أ- بالنسبة للأدوات المالية المبوبة كحقوق ملكية والتى لحاملها الحق فى ردها يتعين على المنشأة أن تفصح بالإيضاحات المتممة للقوائم المالية عما يلى (إذا لم يكن قد تم الإفصاح عنها فى مكان آخر):

(أ) ملخص للبيانات الكمية عن المبلغ المبوب كحقوق ملكية.

و(ب) أهداف وسياسات وإجراءات المنشأة لإدارة التزاماتها بإعادة شراء أو استرداد الأدوات عندما يفرض عليها ذلك الالتزام من قبل حاملى الأداة بما فى ذلك أى تغيرات حدثت منذ الفترة السابقة.

و(ج) التدفقات النقدية الخارجة المتوقعة نتيجة استرداد أو إعادة شراء هذه الفئة من الأدوات المالية.

و(د) معلومات عن كيفية التوصل إلى التدفقات النقدية الخارجة المتوقعة عند الاسترداد أو إعادة الشراء.

إفصاحات أخرى

١٣٧. على المنشأة أن تفصح عما يلى:

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

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

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

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

و (ب) وصف لطبيعة عمليات المنشأة وأنشطتها الرئيسية .

و (ج) اسم الشركة الأم واسم الشركة الأم النهائية للمجموعة.

و (د) مدة أجل المنشأة إذا كان لها أجل محدد.

دليل توضيحى

يرافق هذا الدليل معيار المحاسبة المصرى رقم (١) و لكنه لا يمثل جزءاً منه.

نموذج لهيكل القوائم المالية

أورد المعيار مكونات القوائم المالية والحد الأدنى لمتطلبات الإفصاح فى قائمة المركز المالى وقائمة الدخل وقائمة الدخل الشامل ، وكذلك فى عرض قائمة التغيرات فى حقوق الملكية.
كما أورد المعيار بنود أخرى من الممكن عرضها إما فى القوائم المالية المعنية أو فى الإيضاحات. ويهدف الدليل التوضيحى إلى توفير أمثلة تتفق مع متطلبات العرض المختلفة لكل من قائمة المركز المالى وقائمة الدخل وقائمة الدخل الشامل وقائمة التغير فى حقوق الملكية وذلك فى القوائم المالية الأساسية. ***وعلى المنشأة تعديل ترتيب العرض وتسمية البنود عندما يكون ذلك ضروريا لتتفق مع القوانين واللوائح أو من أجل التوصل إلى عرض عادل يتناسب مع الظروف الخاصة بكل منشأة.***

الجزء الأول : مثال توضيحى للقوائم المالية المنفردة

شركة أ ب ج

قائمة المركز المالى

فى ٣١ ديسمبر ٢٠١٠

بالألف جنيه مصرى

	٢٠١٠/١٢/٣١	٢٠٠٩/١٢/٣١
الأصول		
الأصول غير المتداولة		
أصول ثابتة	٢٥ ٠٧٠	٢٦ ٠٠٢
مشروعات تحت التنفيذ	١٠ ٠٠٠	١٠ ٠٠٠
استثمار عقارى	٨ ٠٨٠	٩ ١٢٠
أصول غير ملموسة	٢٢ ٧٤٧	٢٢ ٧٤٧
إستثمارات فى شركات شقيقة وذات سيطرة مشتركة	١٠ ٠١٥	١١ ٠٧٧
استثمارات مالية متاحة للبيع	١٤ ٢٥٠	١٥ ٦٠٠
أصول ضريبية مؤجلة	–	–
مجموع الأصول غير المتداولة	٩٠ ١٦٢	٩٤ ٥٤٦

		بالألف جنيه مصرى
	٢٠١٠/١٢/٣١	٢٠٠٩/١٢/٣١
الأصول المتداولة		
أصول محتفظ بها لغرض البيع	–	–
مخزون	١٣ ٥٢٣	١٣ ٢٥٠
عملاء وأوراق قبض ومدينون آخرون	٩ ١٦٠	١١ ٠٨٠
حسابات مدينة مع الشركات القابضة والشقيقة	–	–
دفعات مقدمة	٢ ٥٦٥	١ ٢٥٤
استثمارات مالية	٦ ٠٠٠	٦ ٥٠٠
نقدية وأرصدة لدى البنوك	٢٥ ٢٤٠	٢٥ ٧٩٠
مجموع الأصول المتداولة	٥٦ ٤٨٨	٥٧ ٨٧٤
إجمالى الأصول	١٤٦ ٦٥٠	١٥٢ ٤٢٠
حقوق الملكية		
رأس المال المدفوع	٦٥ ٠٠٠	٦٠ ٠٠٠
الاحتياطيات	٨ ٠٢٥	٦ ٩٨٠
المدفوعات المبنية على أسهم (إذا استوفت شروط التصنيف كأدوات حقوق ملكية لذات المنشأة)	–	–
أرباح أو (خسائر) مرحلة	١٢ ٢٢٥	٩ ٦٢٠
أرباح أو (خسائر) العام قبل التوزيع	١٢ ١٢٥	٦ ٥٥٠
مجموع حقوق الملكية	٩٧ ٣٧٥	٨٣ ١٥٠
الالتزامات غير المتداولة		
سندات مصدرة	١٢ ٠٠٠	١٢ ٠٠٠
قروض من البنوك	–	٤ ٠٠٠
قروض من شركات قابضة وشقيقة	–	–
التزامات نظم مزايا العاملين المحددة	–	–

		بالألف جنيه مصرى
	٢٠١٠/١٢/٣١	٢٠٠٩/١٢/٣١
التزامات مالية عن المدفوعات المبنية على أسهم (إذا استوفت شروط التصنيف كالتزامات مالية)	–	–
مخصصات طويلة الأجل	٢ ٨٠٠	٥ ١٠٠
إلتزامات ضريبية مؤجلة	٢ ٨٨٠	٢ ٦٠٤
التزامات أخرى	٨٥	١٢٤
مجموع الالتزامات غير المتداولة	١٧ ٧٦٥	٢٣ ٨٢٨
الالتزامات المتداولة		
مخصصات	٥٠٠	٤٨٠
بنوك سحب على المكشوف	٣ ٠٠٠	٤ ٠٠٠
موردون وأوراق دفع ودائنون آخرون	١١ ٥١٠	١٨ ٧٦٢
حسابات دائنة للشركات القابضة والشقيقة	–	–
قروض وتسهيلات قصيرة الأجل	١٢ ٠٠٠	١٦ ٠٠٠
الجزء المستحق خلال سنة من القروض طويلة الأجل	١ ٠٠٠	٢ ٠٠٠
ضريبة الدخل المستحقة	٣ ٥٠٠	٤ ٢٠٠
إلتزامات محتفظ بها لغرض البيع	–	–
مجموع الالتزامات المتداولة	٣١ ٥١٠	٤٥ ٤٤٢
مجموع حقوق الملكية والالتزامات	١٤٦ ٦٥٠	١٥٢ ٤٢٠

شركة أ ب ج

قائمة الدخل (الأرباح أو الخسائر) المنفردة

عن السنة المنتهية فى ٣١ ديسمبر ٢٠١٠

(تبويب المصروفات طبقاً لوظيفتها)

		بالألف جنيه مصرى
	٢٠١٠	٢٠٠٩
المبيعات / الإيرادات	٣٩ ٠٠٠	٣٥ ٥٠٠
تكلفة المبيعات/ تكلفة الحصول على الإيراد	(٢٤ ٥٠٠)	(٢٣ ٠٠٠)
مجمل الربح	١٤ ٥٠٠	١٢ ٥٠٠
الدخل من الاستثمار	١ ٠٣٣	٥٦٥
مكاسب وخسائر أخرى	–	–
إيرادات أخرى	١ ٠٣٣	٥٦٥
مصروفات بيع وتوزيع	(٩٠٠)	(٨٧٠)
مصروفات إدارية وعمومية	(٢ ٠٠٠)	(٢ ١٠٠)
مخصصات مكونة	(٥٠٠)	(٤٠٠)
مخصصات انتفى الغرض منها	٢٠٠	–
خسائر الاضمحلال فى قيمة الأصول الثابتة والأصول غير الملموسة	(٢٠٠)	(١٠٠)
مصروفات أخرى (مع تحليلها تحليلاً مناسباً بالإيضاحات)	(٢١٠)	(١٢٠)
مصروفات تمويلية	(٣٠٠)	(٢٥٠)
إيرادات أستثمارات فى شركات شقيقة وذات سيطرة مشتركة	٣ ٥١٠	٣ ٠١٠
الأرباح قبل الضريبة	١٦ ١٦٦	١٢ ٦٠٠
مصروف ضريبة الدخل	(٤ ٠٤١)	(٣ ٢٠٠)
ربح السنة من العمليات المستمرة	١٢ ١٢٥	٩ ٦٠٠
ربح (خسائر) السنة من العمليات غير المستمرة (بعد خصم ضريبة الدخل)	–	(٣ ٠٥٠)
ربح السنة	١٢ ١٢٥	٦ ٥٥٠
نصيب السهم الأساسى والمخفض فى الأرباح	٠,٠٤٦	٠,٠٣٠

شركة أ ب ج

قائمة الدخل (الأرباح أو الخسائر) المنفردة

عن السنة المنتهية فى ٣١ ديسمبر ٢٠١٠

(تبويب المصروفات طبقاً لطبيعتها)

		بالألف جنيه مصرى
	٢٠١٠	٢٠٠٩
المبيعات / الإيرادات	٣٩,٠٠٠	٣٥,٥٠٠
إيرادات أخرى	٢,٠٦٦	١,١٣٠
التغيرات فى المخزون التام وغير التام	(١١,٥١٠)	(١٠,٧٩٠)
أعمال تمت من قبل المنشأة وتم رسملتها	١,٦٠٠	١,٥٠٠
مواد خام ومهمات مستخدمة	(٩,٦٠٠)	(٩,٢٠٠)
تكلفة مزايا العاملين	(٤,٥٠٠)	(٤,٣٠٠)
الإهلاك والإستهلاك	(١,٩٠٠)	(١,٧٠٠)
أضمحلال قيمة الأصول الثابتة وغير الملموسة	(٤٠٠)	–
مصروفات أخرى (مع تحليلها تحليلاً مناسباً بالإيضاحات)	(٦٠٠)	(٥٥٠)
مصروفات تمويلية	(١,٥٠٠)	(١,٨٠٠)
إيرادات استثمارات فى شركات شقيقة وذات سيطرة مشتركة	٣,٥١٠	٣,٠١٠
الأرباح قبل الضريبة	١٦,١٦٦	١٢,٨٠٠
مصروف ضريبة الدخل	(٤,٠٤١)	(٣,٢٠٠)
ربح السنة من العمليات المستمرة	١٢,١٢٥	٩,٦٠٠
ربح(خسائر) السنة من العمليات غير المستمرة (بعد خصم ضريبة الدخل)		(٣,٠٥٠)
ربح السنة	١٢,١٢٥	٦,٥٥٠
نصيب السهم الأساسى والمخفض فى الأرباح	٠,٠٤٦	٠,٠٣٠

شركة أ ب ج

قائمة الدخل الشامل المنفردة

عن السنة المنتهية فى ٣١ ديسمبر ٢٠١٠

بالألف جنيه مصرى

	٢٠١٠	٢٠٠٩
ربح السنة	١٢,١٢٥	٦,٥٥٠
الدخل الشامل الآخر		
فروق العملة الناتجة عن ترجمة العمليات الأجنبية	٥٣٣	١,٠٦٧
الاستثمارات المالية المتاحة للبيع	(٢,٤٠٠)	٢,٦٦٦
تغطية التدفق النقدى	(٦٧)	(٤٠٠)
الأرباح (الخسائر) الإكتوارية من نظم المزايا المحددة للمعاشات	(٦٦)	١٣٣
نصيب المنشأة من الدخل الشامل الآخر فى الشركات الشقيقة	١٣٣	٢٦٧
ضريبة الدخل المتعلقة بعناصر الدخل الشامل الأخرى	٤٦٧	(٩٣٣)
مجموع الدخل الشامل الآخر عن السنة بعد خصم الضريبة	(١,٤٠٠)	٢,٨٠٠
إجمالى الدخل الشامل عن السنة	١٠,٧٢٥	٩,٣٥٠

الجزء الثانى : مثال توضيحى للقوائم المالية المجمعة

شركة أ ب ج

قائمة المركز المالى المجمعة

فى ٣١ ديسمبر ٢٠١٠

		بالألف جنيه مصرى
	٢٠١٠/١٢/٣١	٢٠٠٩/١٢/٣١
الأصول		
الأصول غير المتداولة		
أصول ثابتة	٢٥٠ ٧٠٠	٢٦٠ ٠٢٠
مشروعات تحت التنفيذ	١٠٠ ٠٠٠	١٠٠ ٠٠٠
شهرة	٨٠ ٨٠٠	٩١ ٢٠٠
أصول أخرى غير ملموسة	٢٢٧ ٤٧٠	٢٢٧ ٤٧٠
استثمار عقارى	–	–
استثمارت يتم المحاسبة عنها بطريقة حقوق الملكية	١٠٠ ١٥٠	١١٠ ٧٧٠
استثمارات مالية متاحة للبيع	١٤٢ ٥٠٠	١٥٦ ٠٠٠
أصول ضريبية مؤجلة	–	–
مجموع الأصول غير المتداولة	٩٠١ ٦٢٠	٩٤٥ ٤٦٠
أصول متداولة		
مخزون	١٣٥ ٢٣٠	١٣٢ ٥٠٠
عملاء وأوراق قبض ومدينون آخرون	٩١ ٦٠٠	١١٠ ٨٠٠
استثمارات مالية	–	–
أصول متداولة أخرى	٢٥ ٦٥٠	١٢ ٥٤٠
نقدية وأرصدة لدى البنوك	٣١٢ ٤٠٠	٣٢٢ ٩٠٠
مجموع الأصول المتداولة	٥٦٤ ٨٨٠	٥٧٨ ٧٤٠
إجمالى الأصول	١ ٤٦٦ ٥٠٠	١ ٥٢٤ ٢٠٠
حقوق الملكية والإلتزامات		
حقوق الملكية لملاك الشركة الأم :		
رأس المال المدفوع	٦٥٠ ٠٠٠	٦٠٠ ٠٠٠
الاحتياطيات	١٠ ٢٠٠	٢١ ٢٠٠

		بالألف جنيه مصرى
	٢٠١٠/١٢/٣١	٢٠٠٩/١٢/٣١
المدفوعات المبنية علـــى أســـهم (إذا اســـتوفت شروط التصنيف كأدوات حقوق ملكيـــة لـــذات المنشأة)	–	–
أرباح أو (خسائر) مرحلة	١٢٢ ٢٥٠	٩٦ ٢٠٠
أرباح أو (خسائر) العام قبل التوزيع	١٢١ ٢٥٠	٦٥ ٥٠٠
مجموع حقوق ملكية الشركة الأم	٩٠٣ ٧٠٠	٧٨٢ ٩٠٠
حقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة	٧٠ ٠٥٠	٤٨ ٦٠٠
مجموع حقوق الملكية	٩٧٣ ٧٥٠	٨٣١ ٥٠٠
الإلتزامات غير المتداولة		
سندات مصدرة	١٢٠ ٠٠٠	١٢٠ ٠٠٠
قروض طويلة الأجل	–	٤٠ ٠٠٠
مخصصات طويلة الأجل	٢٨ ٠٠٠	٥١ ٠٠٠
إلتزامات ضريبية مؤجلة	٢٨ ٨٠٠	٢٦ ٠٤٠
التزامات نظم مزايا العاملين المحددة	–	–
التزامات مالية عن المدفوعات المبنية على أسهم (إذا استوفت شروط التصنيف كالتزامات مالية)	–	–
التزامات أخرى	٨٥٠	١ ٢٤٠
مجموع الالتزامات غير المتداولة	١٧٧ ٦٥٠	٢٣٨ ٢٨٠
الالتزامات المتداولة		
مخصصات	٥ ٠٠٠	٤ ٨٠٠
بنوك سحب على المكشوف	٣٠ ٠٠٠	٤٠ ٠٠٠
موردون وأوراق دفع ودائنون آخرون	١١٥ ١٠٠	١٨٧ ٦٢٠
قروض قصيرة الأجل	١٢٠ ٠٠٠	١٦٠ ٠٠٠
الجزء المستحق خلال سنة من القروض طويلة الأجل	١٠ ٠٠٠	٢٠ ٠٠٠
ضريبة الدخل المستحقة	٣٥ ٠٠٠	٤٢ ٠٠٠
مجموع الالتزامات المتداولة	٣١٥ ١٠٠	٤٥٤ ٤٢٠
مجموع حقوق الملكية والالتزامات	١ ٤٦٦ ٥٠٠	١ ٥٢٤ ٢٠٠

شركة أ ب ج

قائمة الدخل (الأرباح أو الخسائر) المجمعة

عن السنة المنتهية فى ٣١ ديسمبر ٢٠١٠

تبويب المصروفات طبقاً لوظيفتها

بالألف جنيه مصرى

	٢٠١٠	٢٠٠٩
المبيعات / الإيرادات	٣٩٠ ٠٠٠	٣٥٥ ٠٠٠
تكلفة المبيعات/ تكلفة الحصول على الإيراد	(٢٤٥ ٠٠٠)	(٢٣٠ ٠٠٠)
مجمل الربح	١٤٥ ٠٠٠	١٢٥ ٠٠٠
الدخل من الاستثمار	١٠ ٣٣٤	٥ ٦٥٠
مكاسب وخسائر أخرى	–	–
إيرادات أخرى	١٠ ٣٣٣	٥ ٦٥٠
مصروفات بيع وتوزيع	(٩ ٠٠٠)	(٨ ٧٠٠)
مصروفات إدارية وعمومية	(٢٠ ٠٠٠)	(٢١ ٠٠٠)
مخصصات مكونة	(٥ ٠٠٠)	(٤ ٠٠٠)
مخصصات انتفى الغرض منها	٢ ٠٠٠	–
خسائر الاضمحلال فى قيمة الأصول الثابتة والأصول غير الملموسة	(٢ ٠٠٠)	(١ ٠٠٠)
مصروفات أخرى (مع تحليلها تحليلاً مناسباً بالإيضاحات)	(٢ ١٠٠)	(١ ٢٠٠)
مصروفات تمويلية	(٣ ٠٠٠)	(٢ ٥٠٠)
إيرادات أستثمارات فى شركات شقيقة [أ]	٣٥ ١٠٠	٣٠ ١٠٠
الأرباح قبل الضريبة	١٦١ ٦٦٧	١٢٨ ٠٠٠
مصروف ضريبة الدخل	(٤٠ ٤١٧)	(٣٢ ٠٠٠)
ربح السنة من العمليات المستمرة	١٢١ ٢٥٠	٩٦ ٠٠٠

		بالألف جنيه مصرى
	٢٠١٠	٢٠٠٩
ربح (خسائر) السنة من العمليات غير المستمرة (بعد خصم ضريبة الدخل)	-	(٣٠ ٥٠٠)
ربح السنة	١٢١ ٢٥٠	٦٥ ٥٠٠
الربح الخاص بكل من :		
مالكى الشركة الأم	٩٧ ٠٠٠	٥٢ ٤٠٠
حقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة	٢٤ ٢٥٠	١٣ ١٠٠
	١٢١ ٢٥٠	٦٥ ٥٠٠
نصيب السهم الأساسى والمخفض فى الأرباح	٠,٤٦	٠,٣٠

(أ) نصيب مالكى الشركة الأم من الأرباح فى الشركات الشقيقة يكون بعد خصم الضريبة ونصيب حقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة الخاصة بالشركات الشقيقة .

شركة أ ب ج
قائمة الدخل (الأرباح أو الخسائر) المجمعة
عن السنة المنتهية فى ٣١ ديسمبر ٢٠١٠
(تبويب المصروفات طبقاً لطبيعتها)

بالألف جنيه مصرى

	٢٠١٠	٢٠٠٩
المبيعات / الإيرادات	٣٩٠,٠٠٠	٣٥٥,٠٠٠
إيرادات أخرى	٢٠,٦٦٧	١١,٣٠٠
للتغيرات فى مخزون البضاعة التامة وغير التامة	(١١٥,١٠٠)	(١٠٧,٩٠٠)
أعمال تمت من قبل المنشأة وتم رسملتها	١٦,٠٠٠	١٥,٠٠٠
مواد خام ومهمات مستخدمة	(٩٦,٠٠٠)	(٩٢,٠٠٠)
تكلفة مزايا العاملين	(٤٥,٠٠٠)	(٤٣,٠٠٠)
الإهلاك والإستهلاك	(١٩,٠٠٠)	(١٧,٠٠٠)
أضمحلال قيمة الأصول الثابتة وغير الملموسة	(٤,٠٠٠)	–
مصروفات أخرى (مع تحليلها تحليلاً مناسباً بالإيضاحات)	(٦,٠٠٠)	(٥,٥٠٠)
مصروفات تمويلية	(١٥,٠٠٠)	(١٨,٠٠٠)
إيرادات استثمارات فى شركات شقيقة (هـ)	٣٥,١٠٠	٣٠,١٠٠
الأرباح قبل الضريبة	١٦١,٦٦٧	١٢٨,٠٠٠
مصروف ضريبة الدخل	(٤٠,٤١٧)	(٣٢,٠٠٠)
ربح السنة من العمليات المستمرة	١٢١,٢٥٠	٩٦,٠٠٠
ربح(خسائر) السنة من العمليات غير المستمرة (بعد خصم ضريبة الدخل)	–	(٣٠,٥٠٠)
ربح السنة	١٢١,٢٥٠	٦٥,٥٠٠
الربح الخاص بكل من :		
مالكى الشركة الأم	٩٧,٠٠٠	٥٢,٤٠٠
حقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة	٢٤,٢٥٠	١٣,١٠٠
	١٢١,٢٥٠	٦٥,٥٠٠
نصيب السهم الأساسى والمخفض فى الأرباح	٠,٤٦	٠,٣٠

(هـ) نصيب مالكى الشركة الأم من الأرباح فى الشركات الشقيقة يكون بعد خصم الضريبة ونصيب حقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة الخاصة بالشركات الشقيقة .

شركة أ ب ج

قائمة الدخل الشامل المجمعة
عن السنة المنتهية فى ٣١ ديسمبر ٢٠١٠

بالألف جنيه مصرى

	٢٠١٠	٢٠٠٩
ربح السنة	١٢١,٢٥٠	٦٥,٥٠٠
الدخل الشامل الآخر		
فروق العملة الناتجة عن ترجمة العمليات الأجنبية (ب)	٥,٣٣٤	١٠,٦٦٧
الأصول المالية المتاحة للبيع	(٢٤,٠٠٠)	٢٦,٦٦٧
تغطية التدفق النقدى (ب)	(٦٦٧)	(٤,٠٠٠)
الأرباح (الخسائر) الإكتوارية من نظم المزايا المحددة للمعاشات	(٦٦٧)	١,٣٣٣
نصيب المنشأة من الدخل الشامل الآخر فى الشركات الشقيقة (ج)	١٣٣٣	٢٦٦٧
ضريبة الدخل المتعلقة بعناصر الدخل الشامل الأخرى (د)	٤,٦٦٧	(٩,٣٣٤)
مجموع الدخل الشامل الآخر عن السنة بعد خصم الضريبة	(١٤,٠٠٠)	٢٨,٠٠٠
إجمالى الدخل الشامل عن السنة	١٠٧,٢٥٠	٩٣,٥٠٠
إجمالى الدخل الشامل الخاص بكل من :		
مالكى الشركة الأم	٨٥,٨٠٠	٧٤,٨٠٠
حقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة	٢١,٤٥٠	١٨,٧٠٠
	١٠٧,٢٥٠	٩٣,٥٠٠

(ب) العرض الموضح أعلاه عرض تجميعى مع الإفصاح عن أرباح أو خسائر العام والتسويات المتعلقة بإعادة التبويب بالإيضاحات ، وبطريقة بديلة يمكن استخدام عرضا إجماليا.

(ج) نصيب مالكى الشركة الأم من الدخل الشامل الآخر فى الشركات الشقيقة يكون بعد خصم الضريبة ونصيب حقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة الخاصة بالشركات الشقيقة .

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

الجزء الثالث: القوائم المالية المستقلة

يمكن الأسترشاد بنموذج القوائم المالية المنفردة فى تصوير القوائم المالية المستقلة مع مراعاة ما يلى :

(١) ضرورة عنونة القوائم بأنها مستقلة

(٢) إظهار الأرصدة والاستثمارات والمعاملات مع الشركة (الشركات) التابعة

الجزء الرابع :

شركة أ ب ج

الإفصاح عن الدخل الشامل الآخر

	٢٠١٠		٢٠٠٩	
الدخل الشامل الآخر				
فروق العملة الناتجة عن ترجمة العمليات الأجنبية (و)		٥,٣٣٤		١٠,٦٦٧
الاستثمارات المالية المتاحة للبيع :				
المكاسب الناتجة خلال السنة	١,٣٣٣		٣٠,٩٩٧	
يخصم: تسويات إعادة التبويب للمكاسب المثبتة فى الأرباح أو الخسائر	(٢٥,٣٣٣)		(٤,٠٠٠)	
		(٢٤,٠٠٠)		٢٦,٦٦٧
تغطية التدفق النقدى :				
المكاسب (الخسائر) الناشئة خلال السنة	(٤,٦٦٧)		(٤,٠٠٠)	
يخصم : تسويات إعادة التبويب للمكاسب (الخسائر) المثبتة فى الأرباح أو الخسائر	٣,٣٣٣			
يخصم : تسويات المبالغ المحولة إلى الرصيد الدفترى الأولى للبنود المغطاه	٦٦٧	(٦٦٧)		(٤,٠٠٠)
الأرباح (الخسائر) الإكتوارية من نظم المزايا المحددة للمعاشات		(٦٦٧)		١,٣٣٣
نصيب المنشأة من الدخل الشامل الآخر فى الشركات الشقيقة		١٣٣٣		٢٦٦٧
الدخل الشامل الآخر		(١٨,٦٦٧)		٣٧,٣٣٤
ضريبة الدخل المتعلقة ببنود الدخل الشامل الأخرى (ز)		٤,٦٦٧		(٩,٣٣٤)
إجمالى الدخل الشامل الآخر عن السنة		(١٤,٠٠٠)		٢٨,٠٠٠

(و) نصيب مالكى الشركة الأم من الدخل الشامل الآخر فى الشركات الشقيقة يكون بعد خصم الضريبة ونصيب حقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة الخاصة بالشركات الشقيقة .

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

شركة أ ب ج

الإفصاح عن آثار الضريبة المتعلقة بكل بند من بنود الدخل الشامل الأخرى

إيضاحات

للسنة المنتهية فى ٣١ ديسمبر ٢٠١٠

	٢٠١٠			٢٠٠٩		
	المبلغ قبل الضريبة	مزايا (مصروفات) ضريبية	صافى المبلغ بعد الضريبة	المبلغ قبل الضريبة	مزايا (مصروفات) ضريبية	صافى المبلغ بعد الضريبة
فروق العملة الناتجة عن ترجمة العمليات الأجنبية	٥,٣٣٤	(١,٣٣٤)	٤,٠٠٠	١٠,٦٦٧	(٢,٦٦٧)	٨,٠٠٠
الاستثمارات المالية المتاحة للبيع	(٢٤,٠٠٠)	٦,٠٠٠	(١٨,٠٠٠)	٢٦,٦٦٧	(٦,٦٦٧)	٢٠,٠٠٠
تغطية التدفق النقدى	(٦٦٧)	١٦٧	(٥٠٠)	(٤,٠٠٠)	١,٠٠٠	(٣,٠٠٠)
الأرباح (الخسائر) الإكتوارية عن نظم المزايا المحددة للمعاشات	(٦٦٧)	١٦٧	(٥٠٠)	١,٣٣٣	(٣٣٣)	١,٠٠٠
نصيب المنشأة من الدخل الشامل الآخر فى الشركات الشقيقة	١٣٣٣	(٣٣٣)	١٠٠٠	٢٦٦٧	(٦٦٧)	٢٠٠٠
الدخل الشامل الآخر	(١٨,٦٦٧)	٤,٦٦٧	(١٤,٠٠٠)	٣٧,٣٣٤	(٩,٣٣٤)	٢٨,٠٠٠

الجزء الخامس :

شركة أ ب ج

قائمة التغيرات فى حقوق الملكية
عن السنة المنتهية فى ٣١ ديسمبر ٢٠١٠

	رأس المال	الاحتياطيات	الأرباح المرحلة	ترجمة العملات الأجنبية	الاستثمارات المالية المتاحة للبيع	تغطية التدفق النقدى	فائض إعادة التقييم	(أسهم خزينة)	المجموع	حقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة	إجمالى حقوق الملكية
الرصيد فى ١ يناير ٢٠٠٩	٦٠٠,٠٠٠	-	١١٨,١٠٠	(٤,٠٠٠)	١,٦٠٠	٢,٠٠٠	-	-	٧١٧,٧٠٠	٢٩,٨٠٠	٧٤٧,٥٠٠
التغيرات فى السياسة المحاسبية	-	-	٤٠٠	-	-	-	-	-	٤٠٠	١٠٠	٥٠٠
الرصيد المعاد عرضه	٦٠٠,٠٠٠	-	١١٨,٥٠٠	(٤,٠٠٠)	١,٦٠٠	٢,٠٠٠	-	-	٧١٨,١٠٠	٢٩,٩٠٠	٧٤٨,٠٠٠
التغيرات فى حقوق الملكية خلال ٢٠٠٩											
توزيعات	-	-	(١٠,٠٠٠)	-	-	-	-	-	(١٠,٠٠٠)	-	(١٠,٠٠٠)
إجمالى الدخل الشامل عن السنة[ج]	-	-	٥٣,٢٠٠	٦,٤٠٠	١٦,٠٠٠	(٢,٤٠٠)	١,٦٠٠	-	٧٤,٨٠٠	١٨,٧٠٠	٩٣,٥٠٠
الرصيد فى ٣١ ديسمبر ٢٠٠٩	٦٠٠,٠٠٠	-	١٦١,٧٠٠	٢,٤٠٠	١٧,٦٠٠	(٤٠٠)	١,٦٠٠	-	٧٨٢,٩٠٠	٤٨,٦٠٠	٨٣١,٥٠٠
التغيرات فى حقوق الملكية خلال ٢٠١٠		-									
إصدار رأس مال أسهم	٥٠,٠٠٠	-	-	-	-	-	-	-	٥٠,٠٠٠	-	٥٠,٠٠٠
توزيعات	-	-	(١٥,٠٠٠)	-	-	-	-	-	(١٥,٠٠٠)	-	(١٥,٠٠٠)
إجمالى الدخل الشامل عن السنة[د]	-	-	٩٦,٦٠٠	٣,٢٠٠	(١٤,٤٠٠)	(٤٠٠)	٨٠٠	-	٨٥,٨٠٠	٢١,٤٥٠	١٠٧,٢٥٠
التحويل إلى الأرباح المرحلة	-	-	٢٠٠	-	-	-	(٢٠٠)	-	-	-	-
الرصيد فى ٣١ ديسمبر ٢٠١٠	٦٥٠,٠٠٠	-	٢٤٣,٥٠٠	٥,٦٠٠	٣,٢٠٠	(٨٠٠)	٢,٤٠٠	-	٩٠٣,٧٠٠	٧٠,٠٥٠	٩٧٣,٧٥٠

(ج) القيمة المدرجة ضمن الارباح المرحله لعام ٢٠٠٩ بمبلغ ٢٠٠ ٥٣ جنيه تتمثل فى الارباح الخاصة بمالكى الشركة الأم بمبلغ ٤٠٠ ٥٢ بالاضافه إلى الأرباح الإكتوارية من نظم المزايا المحددة للمعاشات بمبلغ ٨٠٠ (عباره عن ١ ٣٣٣ مخصوم منها ضرائب بمبلغ ٣٣٣ و حقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة بمبلغ ٢٠٠).

(د) القيمة المدرجة ضمن كل من ترجمة العمليات الأجنبية، و الاستثمارات الماليه المتاحه للبيع و تغطية التدفق النقدى تمثل الدخل الشامل الأخر لكل بند بعد خصم الضريبه و نصيب حقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة ، على سبيل المثال الدخل الشامل الأخر المتعلق بالاستثمارات الماليه المتاحه للبيع لعام ٢٠٠٩ والبالغ ١٦ ٠٠٠ ناتج من ٢٦ ٦٦٧ يخصم منه الضريبه ٦ ٦٦٧ ، و نصيب حقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة ٤٠٠٠.

القيمة المدرجة ضمن فائض إعادة التقييم بمبلغ ١ ٦٠٠ تتمثل فى نصيب المنشأة من الدخل الشامل الأخر فى الشركات الشقيقة بقيمة (٧٠٠) بالاضافه إلى مكاسب إعادة تقييم الاصول الثابته بقيمة ٢ ٣٠٠ (عباره عن ٣ ٣٦٧ يخصم منها ضريبه ٦٦٧ ويخصم منها حقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة ٤٠٠). الدخل الشامل الأخر من الشركات الشقيقه يتعلق فقط بمكاسب أو خسائر إعادة تقييم الأصول الثابته.

الجزء السادس : مثال توضيحى لتحديد تسويات إعادة التبويب

يتطلب المعيار الإفصاح عن تسويات إعادة التبويب المتعلقة بكل بند من بنود الدخل الشامل الأخرى .

يعطى الإرشاد توضيحاً لكيفية حساب تسويات إعادة التبويب للأصول المالية المتاحة للبيع والمعترف بها وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦).

فى ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥ ، أشترت شركة أ ب ج ١,٠٠٠ سهم (أدوات حقوق الملكية) بسعر ١٠ جنيه لكل سهم وقامت بتبويبها كمتاحة للبيع . وفى ٣١ ديسمبر ٢٠٠٦ كانت القيمة العادلة للأدوات ١٢ ، وفى ٣١ ديسمبر ٢٠٠٧ ، ارتفعت القيمة العادلة إلى ١٥ جنيه. بيعت كافة الأدوات فى ٣١ ديسمبر ٢٠٠٧ ، ولم يتم الإعلان عن توزيعات على تلك الأدوات خلال المدة التى كانت الأدوات فيها فى حوزة شركة أ ب ج. سعر الضريبة السارى وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٤) "ضرائب الدخل" هو ٣٠%.

حساب المكاسب

	قبل الضريبة	**ضريبة الدخل**	**الصافى بعد الضريبة**
المكاسب المعترف بها ضمن الدخل الشامل الآخر :			
العام المنتهى فى ٣١ ديسمبر ٢٠٠٦	٢,٠٠٠	(٦٠٠)	١,٤٠٠
العام المنتهى فى ٣١ ديسمبر ٢٠٠٧	٣,٠٠٠	(٩٠٠)	٢,١٠٠
إجمالى المكاسب	٥,٠٠٠	(١,٥٠٠)	٣,٥٠٠

المبالغ التى قيدت فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) والدخل الشامل الآخر للسنوات المنتهية فى ٣١ ديسمبر ٢٠٠٦ ، ٣١ ديسمبر ٢٠٠٧.

	٢٠٠٧	٢٠٠٦
الربح أو الخسارة		
المكسب من بيع الأدوات	٥,٠٠٠	
مصروف ضريبة الدخل	(١,٥٠٠)	
صافى الربح المعترف به فى الأرباح أو الخسائر	٣,٥٠٠	
الدخل الشامل الآخر		
المكسب الناتج خلال العام	٣,٠٠٠	٢,٠٠٠
تسوية إعادة التبويب	(٥,٠٠٠)	–
ضريبة الدخل المتعلقة بالدخل الشامل الآخر	٦٠٠	(٦٠٠)
	(١,٤٠٠)	١,٤٠٠
صافى المكسب (الخسارة) المعترف بها فى الـــدخل الشامل الآخر	٢,١٠٠	١,٤٠٠

الجزء السابع : أمثلة توضيحية لإفصاحات رأس المال (الفقرات من "١٣٤" إلى "١٣٦") لمنشأة ليست مؤسسة مالية تخضع لهيئة رقابية

يوضح المثال التالى تطبيق الفقرتين "١٣٤" و "١٣٥" بالنسبة لمنشأة لا يعتبر مؤسسة مالية تخضع لهيئة رقابية ولا تخضع لمتطلب يتعلق برأس مال مفروض عليها خارجياً . فى هذا المثال ، تراقب المنشأة رأس المال من خلال استخدام نسبة القروض لرأس المال المعدل . وقد تستخدم منشآت أخرى طرقاً مختلفة لمراقبة رأس المال . كما أن المثال بسيط نسبياً . وتقرر المنشأة ، فى ضوء ظروفها ، مقدار التفاصيل التى تقدمها لاستيفاء متطلبات الفقرتين "١٣٤" و "١٣٥" .

الحقائق

تنتج المجموعة (أ) سيارات وتبيعها . وتشمل المجموعة (أ) على شركة مالية تابعة لتمويل العملاء ، وتحديداً من خلال عقود التأجير . و لا تخضع المجموعة (أ) لأية متطلبات مفروضة خارجياً خاصة برأس المال.

مثال عن الإفصاح

أهداف المجموعة من إدارة رأس المال هى :

* حماية قدرة المنشأة على الاستمرار كمنشأة مستمرة بحيث تكون قادرة على مواصلة توفير العوائد للمساهمين والمزايا للأطراف الأخرى أصحاب المصلحة .

و * توفير عوائد كافية للمساهمين من خلال تسعير المنتجات والخدمات بما يتناسب مع مستوى المخاطرة.

تحدد المجموعة مبلغ رأس المال بالتناسب مع المخاطر . وتدير المجموعة هيكل رأس المال وتجرى التعديلات عليها فى ضوء التغيرات فى الأحوال الاقتصادية وخصائص المخاطر فى الأصول الأساسية . ومن أجل المحافظة على هيكل رأس المال أو تعديله ، قد تعدل المجموعة مبلغ التوزيعات المدفوعة للمساهمين أو تقوم برد رأس المال إلى المساهمين أو تصدر أسهماً جديدة أو تبيع الأصول لخفض الديون .وبشكل متسق مع الآخرين فى القطاع ، تراقب المجموعة رأس المال على أساس نسبة الدين إلى رأس المال المعدل . وتحسب هذه النسبة كصافى الدين ÷ رأس المال المعدل . ويتم حساب صافى

الدين على إنه إجمالى الدين (كما تعرضه قائمة المركز المالى) مخصوماً منه النقدية وما فى حكمها . ويتضمن رأس المال المعدل كافة مكونات حقوق الملكية (أى أسهم رأس المال وعلاوة الإصدار وحصة غير ذوى السيطرة والأرباح المرحلة واحتياطي إعادة التقييم) فيما عدا المبالغ المتراكمة فى حقوق الملكية المتعلقة بتغطية التدفق النقدى ويشمل رأس المال أيضاً بعضاً من أشكال الدين المساند.

خلال ٢٠١٠ ، كانت استراتيجية المجموعة ، التى لم تتغير منذ ٢٠٠٩ ، أن تحافظ على نسبة الدين إلى رأس المال المعدل عند القيمة الأدنى من المدى ٦ : ١ إلى ٧ : ١ ، من أجل تأمين الحصول على التمويل بتكلفة معقولة من خلال الحفاظ على درجة ملاءة BB . وكانت نسبة الدين إلى رأس المال الذى تم تعديله فى ٣١ ديسمبر ٢٠١٠ وفى ٣١ ديسمبر ٢٠٠٩ كما يلى :

	٣١ ديسمبر ٢٠١٠	٣١ ديسمبر ٢٠٠٩
إجمالى الدين	١,٠٠٠	١,١٠٠
يخصم: النقدية وما فى حكمها	(٩٠)	(١٥٠)
صافى الدين	٩١٠	٩٥٠
إجمالى حقوق الملكية	١١٠	١٠٥
يضاف : أدوات الدين المساند	٣٨	٣٨
يخصم: المبالغ المتراكمة فى حقوق الملكية المتعلقة بتغطية التدفق النقدى	(١٠)	(٥)
رأس المال المعدل	١٣٨	١٣٨
نسبة الدين إلى رأس المال المعدل	٦,٦	٦,٩

نتج الانخفاض فى نسبة الدين إلى رأس المال المعدل بشكل رئيسى فى ٢٠١٠ نتيجة لخفض صافى الدين الذى طرأ على بيع شركة "س" التابعة . وكنتيجة لخفض صافى الدين وتحسنت الربحية وتم تخفيض مستوى الأرصدة المدينة كما زادت قيمة توزيعات الأرباح إلى ٢,٨ للعام ٢٠١٠ (من ٢,٥ فى ٢٠٠٩).

منشأة لم تلتزم بمتطلبات رأس المال المفروضة خارجياً

يوضح المثال التالى تطبيق الفقرة "١٣٥ (هـ)" عندما لا تكون المنشأة قد التزمت بمتطلبات رأس المال المفروضة خارجياً خلال الفترة ، وسيتم عرض الإيضاحات الأخرى للوفاء بالمتطلبات الأخرى للفقرتين "١٣٤" ، "١٣٥".

الحقائق

تقدم المنشأة (أ) خدمات مالية لعملائها ، وهى خاضعة لمتطلبات خاصة برأس المال تفرضها هيئة رقابية (ب) ، وخلال السنة المنتهية فى ٣١ ديسمبر ٢٠٠٧ لم تلتزم المنشأة (أ) بمتطلبات رأس المال التى تفرضها الهيئة الرقابية (ب) ، تقوم المنشأة (أ) بالإفصاح التالى المتعلق بعدم التزامها بتلك المتطلبات فى قوائمها المالية للسنة المنتهية فى ٣١ ديسمبر ٢٠٠٧.

مثال على الإفصاح

قدمت المنشأة تقريرها ربع السنوي عن رأس المال طبقاً للقواعد التنظيمية عن الفترة المنتهية ٣٠ سبتمبر ٢٠٠٧ فى ٢٠ أكتوبر ٢٠٠٧ وفى ذلك التاريخ كان رأس المال المطلوب للمنشأة (أ) أقل من متطلب رأس المال الذى يفرضه الرقيب (ب) بمقدار ١ مليون جنيه ، ونتيجة لذلك طلب من المنشأة (أ) تقديم خطة إلى الجهة الرقابية تبين فيها كيف ستزيد رأسمالها إلى المبلغ المطلوب ، وقد قدمت المنشأة (أ) خطة تطلبت بيع جزء من محفظتها غير المقيدة الخاصة بحقوق الملكية بمبلغ رصيده الدفترى البالغ ١١,٥ مليون جنيه فى الربع الرابع من عام ٢٠٠٧ . وفى الربع الرابع من عام ٢٠٠٧ باعت المنشأة محفظتها الخاصة بالاستثمار ذو الفائدة الثابتة مقابل ١٢,٦ مليون جنيه ، والتزمت بمتطلبات الرقيب الخاصة برأس المال

معيار المحاسبة المصرى

رقم (٢) المعدل ٢٠١٥

المخزون

معيار المحاسبة المصرى رقم (٢) المعدل ٢٠١٥

المخزون

المحتويات

	فقـــرات
هدف المعيار	١
نطاق المعيار	٢-٥
تعريفات	٦-٨
قياس المخزون	٩-٣٣
تكلفة المخزون	١٠-٢٢
تكاليف الشراء	١١
تكاليف التشكيل	١٢-١٤
التكاليف الأخرى	١٥-١٨
تكلفة المخزون فى المنشآت الخدمية	١٩
تكلفة المنتجات الزراعية المحصودة من الأصول البيولوجية	٢٠
أساليب قياس التكلفة	٢١-٢٢
طرق حساب التكلفة	٢٣-٢٧
صافى القيمة البيعية	٢٨-٣٣
الاعتراف بالمصروف	٣٤-٣٥
الإفصاح	٣٦-٣٩

معيار المحاسبة المصرى رقم (٢) المعدل ٢٠١٥

المخـــــــزون

هدف المعيار

١- يهدف هذا المعيار إلى شرح المعالجة المحاسبية للمخزون. ويعتبر تحديد التكلفة (التى يعترف بها كأصل وترحل من فترة إلى أخرى إلى حين الاعتراف بالإيرادات المرتبطة بها) هى القضية الأساسية فى المعالجة المحاسبية للمخزون. ويقدم هذا المعيار إرشادا عن كيفية تحديد التكلفة والاعتراف اللاحق بها كمصروف بما فى ذلك أى تخفيض فى تلك التكلفة للوصول إلى صافى القيمة البيعية. كما أنه يوفر إرشادات عن أساليب حساب التكلفة .

نطاق المعيار

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

(أ) **الأعمال تحت التنفيذ فى عقود الإنشاء بما فى ذلك عقود الخدمات المباشرة المتعلقة بها** *(راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٨) الخاص بعقود الإنشاء).*

و(ب) **الأدوات المالية (راجع معايير المحاسبة المصرية أرقام (٢٥) ، (٢٦) ، (٤٠)).**

و(ج) **الأصول البيولوجية (الثروات الحيوانية والزراعية) المتعلقة بالنشاط الزراعى والمنتجات الزراعية عند نقطة الحصاد (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٥) الخاص بالزراعة).**

٣- **لا تنطبق** *أسس القياس* **الواردة بهذا المعيار على المخزون الذى يحتفظ به:**

(أ) **منتجى المحاصيل الزراعية ولا على منتجات الغابات والحاصلات الزراعية بعد حصادها والمعادن ومنتجاتها حيث أن هذه المنتجات يتم قياسها على أساس صافى قيمة استردادية محددة وفقاً لممارسات راسخة متعارف عليها فى هذه الصناعات. وعند قياس هذه الأنواع من المخزون على أساس صافى القيمة الاستردادية يتم الاعتراف بالتغير فى قيمة المخزون فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) فى الفترة التى حدث فيها ذلك التغير .**

(ب) السماسرة المتاجرون فى السلع الأولية الذين يقيسون مخزونهم منها بالقيمة العادلة مخصوماً منها التكاليف اللازمة للبيع ، ويتم الاعتراف بالتغير (فى القيمة العادلة للمخزون مخصوماً منها التكاليف اللازمة للبيع) فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) فى الفترة التى حدث فيها ذلك التغير.

٤- يقاس المخزون المشار إليه فى الفقرة "٣(أ)" بصافى القيمة الاستردادية فى مراحل معينة من الإنتاج. ويطبق هذا على سبيل المثال: عندما يكون حصاد المحاصيل الزراعية أو استخراج المعادن قد تم وبشرط أن يكون بيعها مؤكداً وفقاً لعقد آجل أو ضمان حكومى أو عندما يتواجد لها سوقاً نشطاً وتكون مخاطر عدم القدرة على البيع لا تذكر. وتستبعد هذه الأنواع من المخزون من تطبيق متطلبات القياس **فقط** الواردة فى هذا المعيار.

٥- **السماسرة المتاجرون** هم من يقومون بشراء أو بيع السلع الأولية لحساب الغير أو لحسابهم. والمخزون المشار إليه فى الفقرة "٣(ب)" يتم اقتناؤه فى الأساس بغرض بيعه فى المستقبل القريب وتحقيق ربح من التقلبات فى سعر أو هامش (عمولة) السمسار. وعندما يتم قياس هذه الأنواع من المخزون (بالقيمة العادلة مخصوماً منها التكاليف اللازمة للبيع) فإنها تستبعد من تطبيق متطلبات القياس **فقط** الواردة فى هذا المعيار.

تعريفـــــــــات

٦- **تستخدم المصطلحات التالية فى هذا المعيار بالمعنى المذكور قرين كل منها:**

المخزون هو أصول:

(أ) محتفظ بها بغرض البيع ضمن النشاط المعتاد للمنشأة.

أو (ب) فى مرحلة الإنتاج ليصبح قابلاً للبيع.

أو (ج) فى شكل مواد خام أو مهمات سيتم استخدمها فى العملية الإنتاجية أو فى تقديم الخدمات.

صافى القيمة البيعية : هو السعر التقديرى للبيع من خلال النشاط العادى ناقصاً التكلفة التقديرية للإتمام وكذلك أية تكاليف أخرى يستلزمها إتمام عملية البيع.

القيمة العادلة : هى السعر الذى يتم استلامه من بيع أصل أو دفعه لنقل التزام فى معاملة منظمة بين المشاركين فى السوق فى تاريخ القياس.

٧- يشير صافى القيمة الاستردادية إلى صافى القيمة الذى تتوقع المنشأة تحقيقه من بيع المخزون فى إطار نشاطها المعتاد، فى حين أن القيمة العادلة تعكس القيمة التى يمكن تبادل نفس المخزون بها بين بائع ومشتر ذوى رغبة فى التبادل وعلى بينة من الحقائق بالسوق. ومن ثم فإن صافى القيمة الاستردادية يمثل قيمة محددة للمنشأة فى حين أن ذلك لا ينطبق على القيمة العادلة. ومن هنا فإن صافى القيمة الاستردادية قد لا يساوى القيمة العادلة بعد تخفيضها بالتكاليف اللازمة للبيع.

٨- تشمل بنود المخزون البضائع المشتراة والمحتفظ بها بغرض إعادة بيعها بما فى ذلك – على سبيل المثال– البضاعة المحتفظ بها بغرض إعادة البيع والمشتراة بواسطة تاجر تجزئة ، أو الأراضي والعقارات الأخرى المحتفظ بها بغرض إعادة البيع. وتشمل بنود المخزون أيضاً البضاعة التامة المنتجة أو التى لا تزال تحت التشغيل بواسطة المنشأة كما تشمل أيضاً المواد الخام والمهمات المنتظر استخدامها فى عملية الإنتاج. وفى حالة المنشآت التى تقدم خدمات – يتضمن المخزون تكاليف الخدمة كما هى موضحة فى الفقرة "١٩" والتى لم يتحقق الإيراد المتعلق بها بعد (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (١١) *"الإيراد"*).

قياس المخزون

٩- يقاس المخزون على أساس التكلفة أو صافى القيمة الاستردادية أيهما أقل.

تكلفة المخزون

١٠- تتضمن تكلفة المخزون كافة تكاليف الشراء وتكاليف التشكيل والتكاليف الأخرى التى تتحملها المنشأة للوصول بالمخزون إلى موقعه وحالته الراهنة.

تكاليف الشراء

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

تكاليف التشكيل

١٢- تتضمن تكاليف تشكيل المخزون تلك التكاليف التى ترتبط مباشرة بوحدات الانتاج مثل العمالة المباشرة كما تتضمن أيضاً توزيع منهجى (نمطى) لتكاليف الانتاج غير المباشرة الثابتة والمتغيرة التى تتحملها المنشأة فى سبيل تشكيل وتحويل المواد الخام إلى بضاعة تامة الصنع.

وتعرف تكاليف الإنتاج غير المباشرة الثابتة بأنها تكاليف الإنتاج غير المباشرة التى تبقى ثابتة نسبياً بغض النظر عن حجم الإنتاج مثل إهلاك وصيانة مبانى ومعدات المصنع وكذلك تكاليف إدارة المصنع.

وتعرف تكاليف الإنتاج غير المباشرة المتغيرة بأنها تكاليف الإنتاج غير المباشرة التى تتغير تغيراً مباشراً أو شبه مباشر مع حجم الإنتاج مثل المواد والعمالة غير المباشرة.

١٣- يتم توزيع تكاليف الإنتاج غير المباشرة الثابتة على تكاليف التشكيل بناء على الطاقة العادية للأصول الإنتاجية. وتعرف الطاقة العادية بأنها الإنتاج المتوقع تحقيقه فى المتوسط على مدار عدد من الفترات أو المواسم فى ظل الظروف العادية على أن يؤخذ فى الاعتبار مقدار الطاقة المفقودة الناتجة عن الصيانة المخطط لها مسبقاً. ويمكن استخدام مستوى الإنتاج الفعلى لو كان مقارباً للطاقة العادية للإنتاج. ويجب مراعاة عدم تحميل الوحدات المنتجة بأية زيادة فى مقدار تكاليف الإنتاج غير المباشرة الثابتة كنتيجة لانخفاض مستوى الإنتاج أو نتيجة لوجود طاقة عاطلة. أما بالنسبة للتكاليف غير المباشرة التى لا يتم توزيعها على الإنتاج فيعترف بها كمصروف فى الفترة التى يتم تكبدها فيها. وتخفض قيمة التكاليف غير المباشرة الثابتة المحملة على كل وحدة إنتاج فى الفترات التى يكون فيها مستوى الإنتاج منخفضاً بشكل غير طبيعى حتى لا يكون المخزون مقوماً بأعلى من تكلفته. وتحمل التكاليف غير المباشرة المتغيرة على كل وحدة إنتاج على أساس الاستخدام الفعلى لطاقة الأصول الإنتاجية.

١٤- قد تسفر العملية الإنتاجية عن خروج أكثر من منتج فى نفس الوقت. وقد يحدث ذلك عندما يتم إنتاج منتجات مشتركة أو عند إنتاج منتج رئيسى وآخر فرعى. وعندما لا تكون تكاليف التشكيل قابلة للتحديد لكل منتج على حده عندئذ يتم توزيعها بين المنتجات باستخدام أساس منطقى وثابت.

وقد يتم التوزيع – مثلاً – على أساس القيمة النسبية لمبيعات كل منتج سواء فى المرحلة الإنتاجية التى تصبح المنتجات عندها قابلة للفصل أو عند إتمام الإنتاج. عادة ما تكون معظم المنتجات الفرعية بطبيعتها ذات قيمة متدنية. وفى هذه الحالة يتم قياس وحدات المنتج الفرعى غالباً على أساس صافى القيمة البيعية وتخفض بها تكلفة المنتج الرئيسى ونتيجة لذلك لا تختلف القيمة الدفترية للمنتج الرئيسى كثيراً عن تكلفته.

التكاليف الأخرى

١٥- تدرج التكاليف الأخرى ضمن تكلفة المخزون **فقط** إذا ما تكبدتها المنشأة للوصول بالمخزون إلى موقعه وحالته الراهنة. فعلى سبيل المثال: قد يكون من الملائم أحياناً تحميل التكاليف غير المباشرة التى لا ترتبط بالإنتاج أو تكاليف تصميم منتجات لعملاء محددين ضمن تكلفة المخزون.

١٦- ومن أمثلة التكاليف التى تستبعد من تكلفة المخزون ويعترف بها كمصروف فى الفترة التى يتم تكبدها بها:

(أ) الفاقد غير الطبيعى فى المواد أو العمالة أو تكاليف الإنتاج الأخرى.

و (ب) تكاليف التخزين إلا اذا كانت ضرورية لعملية الإنتاج.

و (ج) المصروفات الإدارية العامة التى لا تسهم فى الوصول بالمخزون إلى موقعه وحالته الراهنة.

و (د) التكاليف البيـــعية.

١٧- يحدد *معيار المحاسبة المصرى رقم (١٤) "تكاليف الاقتراض"* حالات محدودة يجوز فيها تحميل تكاليف الاقتراض ضمن تكلفة المخزون.

١٨- قد تقوم منشأة بشراء مخزون بشروط سداد مؤجل. وعندما ينطوى الاتفاق فعلياً على عنصر تمويل فيتم الاعتراف بهذا العنصر كمصروف فوائد على مدار فترة التمويل ويتحدد بالفرق بين سعر الشراء بشروط الائتمان العادية والمبلغ المدفوع.

تكلفة المخزون فى المنشآت الخدمية

١٩- فى الحالات التى ينشأ فيها مخزون لدى منشأة خدمية يتم قياسه بتكلفة إنتاجه. وتتكون تكلفة المخزون فى المنشآت الخدمية بصفة أساسية من تكاليف العمالة والتكاليف الأخرى للموظفين القائمين مباشرة على تقديم الخدمة بما فى ذلك المشرفين والمصروفات غير المباشرة المتعلقة بتلك الخدمة. **ولا تدخل** تكاليف العمالة والتكاليف الأخرى المتعلقة بموظفى البيع والعمالة الإدارية ضمن تكلفة المخزون بل يتم الاعتراف بها كمصروفات فى الفترة التى تكبدت خلالها. ولا تتضمن تكلفة المخزون بالمنشآت الخدمية هوامش ربح أو أى تكاليف إدارية أخرى لا تتعلق بتقديم تلك الخدمات وهى التكاليف التى عادة ما تكون أحد العناصر عند تحديد سعر الخدمة الذى يتقاضاه مقدم الخدمة.

تكلفة المنتجات الزراعية المحصودة من الأصول البيولوجية

٢٠- وفقاً *لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٥) "الزراعة"* يتم القياس الأولى لمخزون الحاصلات الذى تقوم المنشأة بحصاده من الأصول البيولوجية بالقيمة العادلة مخصوماً منها التكاليف اللازمة للبيع فى تاريخ الحصاد. وبعد نقطة الحصاد يخضع ذلك المخزون لمتطلبات القياس الواردة بهذا المعيار "رقم (٢)" ومن ثم تعتبر قيمة القياس الأولى التى تحددت طبقاً للمعيار رقم (٣٥) بمثابة تكلفة المخزون فى تاريخ تطبيق معيار المخزون هذا.

أساليب قياس التكلفة

٢١- قد تستخدم أساليب لقياس تكلفة المخزون مثل طريقة التكاليف المعيارية أو طريقة سعر التجزئة لسهولتها إذا كان استخدام تلك الأساليب سيسفر عن نتائج قريبة من التكلفة الفعلية. وتحسب التكاليف المعيارية على أساس المستويات العادية لاستخدام المواد والمهمات والعمالة ومستوى الكفاءة والطاقة. ويتم مراجعة هذه المستويات بصفة دورية ويتم تعديلها إذا لزم الأمر فى ضوء الظروف الحالية.

٢٢- تستخدم طريقة سعر التجزئة غالباً بمعرفة المنشآت التى تمارس نشاط تجارة التجزئة وذلك لقياس تكلفة المخزون الذى يتكون من بنود كثيرة العدد وسريعة التغير وذات هوامش ربحية متماثلة وحيث يتعذر من الناحية العملية استخدام طرق أخرى لقياس تكلفتها. وطبقاً لهذه الطريقة يتم تحديد تكلفة المخزون عن طريق تخفيض القيمة البيعية للمخزون بنسبة هامش ربح ملائمة.

ويراعى عند تحديد هذه النسبة بنود المخزون التى تم تخفيض سعرها إلى أقل من سعر بيعها الأصلى ، هذا ويتم غالباً استخدام متوسط هامش ربحية لكل قسم من أقسام البيع بالتجزئة.

طرق حساب التكلفة

٢٣- ***بالنسبة لبنود المخزون المحددة بذاتها (بنود المخزون التى لا تحل محل بعضها) والبضائع والخدمات التى يتم إنتاجها وفصلها وربطها بمشروعات معينة فيتم تحميلها بعناصر التكاليف الخاصة بها باستخدام طريقة "التمييز المحدد للتكلفة".***

٢٤- يقصد بطريقة "التمييز المحدد للتكلفة" أن تنسب تكاليف معينة إلى وحدات محددة من المخزون. وتصلح هذه المعالجة لبنود المخزون التى يتم فصلها بغرض استخدامها فى مشروع محدد بغض النظر عما إذا كانت تلك البنود قد تم شرائها أو إنتاجها. إلا أن التمييز المحدد للتكاليف لا يناسب بنود المخزون ذات الأعداد الكبيرة التى عادة ما تحل محل بعضها البعض لأن طريقة انتقاء المنشأة للبنود التى تبقى فى المخزون يمكن أن تستغل فى مثل تلك الحالات للحصول على آثار محددة سلفاً على الربح أو الخسارة.

٢٥- ***تستخدم طريقة الوارد أولاً يصرف أولاً أو طريقة المتوسط المرجح فى تحميل تكلفة المخزون فى حالات بنود المخزون بخلاف تلك المشار إليها بالفقرة رقم "٢٣"***

وعلى المنشأة استخدام نفس طريقة حساب التكلفة لكل أنواع المخزون التى لها نفس الطبيعة ونفس الاستخدامات. وبالنسبة للمخزون ذو الطبيعة المختلفة أو الاستخدام المختلف فإن استخدام طرق مختلفة لحساب تكلفته قد يكون له ما يبرره.

٢٦- على سبيل المثال: فقد يكون للمخزون المستخدم فى أحد القطاعات استخدام مغاير للمنشأة عن نفس المخزون المستخدم فى قطاع آخر. ومع ذلك فإن اختلاف المنطقة الجغرافية التى يحتفظ بالمخزون فيها (أو الاختلاف فى القواعد الضريبية لتلك المناطق) لا يعتبر مبرراً كافياً فى حد ذاته لاستخدام طرق مختلفة لحساب التكلفة لنفس نوع المخزون.

٢٧- تفترض طريقة "الوارد أولاً – يصرف أولاً" أن بنود المخزون التى يتم شراؤها أولاً هى التى يتم بيعها أولاً وبالتالى فإن البنود التى تبقى فى المخازن فى نهاية الفترة هى أحدث بنود تم شراؤها أو إنتاجها. بينما تتحدد تكلفة كل بند طبقاً لطريقة "المتوسط المرجح للتكلفة" على أساس المتوسط المرجح لتكلفة وحدات متماثلة فى بداية الفترة وتكلفة الوحدات المتماثلة المشتراة أو المنتجة من نفس البند خلال نفس الفترة. ويحسب المتوسط إما على أساس دورى أو كلما تم استلام شحنة إضافية وذلك حسب ظروف المنشأة.

صافى القيمة البيعية

٢٨- قد لا تسترد تكلفة المخزون إذا ما تعرض للتلف أو التقادم الكلى أو الجزئى أو إذا انخفض سعر بيعه. كما قد لا تسترد تكلفة المخزون أيضاً إذا زادت التكلفة التقديرية لإتمامه أو زادت التكلفة التقديرية المتوقع تحملها لإتمام عملية بيعه عن سعر البيع. وفى الواقع العملى فإن تخفيض قيمة المخزون إلى أقل من تكلفته ليصل إلى صافى قيمته البيعية يتمشى مع وجهة النظر القائلة بأنه يجب ألا تظهر الأصول بقيمة تزيد عن تلك المتوقع تحقيقها من بيعها أو استخدامها.

٢٩- عادة ما يتم تخفيض قيمة المخزون إلى صافى قيمته البيعية على أساس كل بند على حده ، إلا أنه فى بعض الأحوال قد يكون مناسباً تجميع البنود المتماثلة والمرتبطة ببعضها فى مجموعات. وقد يطبق ذلك على سبيل المثال: بالنسبة لبنود المخزون المتعلقة بنفس خط الإنتاج والتى لها نفس الغرض أو نفس الاستخدامات النهائية والتى يتم إنتاجها وتسويقها فى نفس المنطقة الجغرافية ولا يمكن عملياً تقييمها بصفة منفصلة عن غيرها من البنود على نفس خط الإنتاج.

ومن غير المناسب أن تخفض قيمة بنود المخزون بشكل إجمالى (أو كوحدة واحدة) طبقا لأساس التبويب المستخدم لذلك المخزون مثل: البضاعة التامة أو كل بنود المخزون فى قطاع تشغيل معين (صناعة معينة أو منطقة نشاط جغرافية معينة). وتقوم عادة منشآت تقديم الخدمات بتجميع التكاليف المتعلقة بكل خدمة لها سعر بيع منفصل ، ولذلك تعامل كل خدمة على أنها بند مستقل.

٣٠- يعتمد تقدير صافى القيمة البيعية على أفضل الأدلة المتاحة التى يمكن أن يعتد بها وقت إعداد هذه التقديرات عن القيم المتوقع تحققها من بنود المخزون. وتأخذ هذه التقديرات فى الاعتبار التذبذبات فى السعر أو التكلفة التى ترتبط مباشرة بأحداث تقع بعد تاريخ القوائم المالية (أحداث لاحقة) وذلك إلى المدى الذى تؤكد فيه تلك الأحداث ظروفاً كانت قائمة فى نهاية الفترة.

٣١- عند تقدير صافى القيمة البيعية يجب أن تأخذ المنشأة فى اعتبارها أيضاً الغرض من الاحتفاظ بالمخزون. فعلى سبيل المثال: يتم حساب صافى القيمة البيعية لكمية المخزون المحتفظ بها لمقابلة مبيعات أو خدمات مستقبلية بموجب عقود ملزمة على أساس قيمة هذه العقود. وإذا كانت تلك العقود تتضمن كميات تقل عن الكميات المحتفظ بها فى المخازن ، عندئذ تتحدد صافى القيمة البيعية للكمية الزائدة على أساس أسعار البيع العامة. وقد تنشأ مخصصات نتيجة تنفيذ عقود بيع ملزمة تزيد فى كمياتها عن كمية المخزون المحتفظ به أو قد تنشأ مخصصات عن عقود شراء ملزمة. وتعالج تلك المخصصات طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٨) "*المخصصات والالتزامات المحتملة و الأصول المحتملة* ".

٣٢- لا يتم تخفيض قيمة المواد والمهمات الأخرى المحتفظ بها بغرض الاستخدام فى عملية إنتاج لأقل من التكلفة إذا ما كانت المنتجات التامة التى تدخل فيها تلك المواد والمهمات من المتوقع أن تباع بالتكلفة أو بأعلى منها. إلا أنه عندما يحدث انخفاض فى سعر المواد فقد يشير ذلك إلى احتمال أن تزيد تكلفة المنتجات التامة عن صافى قيمتها البيعية ، لذا يصبح من الواجب أن تخفض قيمة هذه المواد إلى صافى القيمة البيعية ، ويكون أفضل مقياس للقيمة البيعية فى هذه الحالة هو تكلفة الإحلال لهذه المواد.

٣٣- تقوم المنشأة فى كل فترة تالية للتخفيض بتقدير جديد لصافى القيمة البيعية. فإذا لم تعد الظروف التى تم تخفيض قيمة المخزون بسببها إلى أقل من التكلفة موجودة أو عندما يوجد دليل واضح عن زيادة فى صافى القيمة البيعية بسبب ظروف اقتصادية مغايرة ، عندئذ يتم رد مبلغ التخفيض وذلك فى حدود المبالغ التى سبق تخفيض قيمة المخزون بها وبحيث تظهر قيمة المخزون الجديدة بالتكلفة أو صافى القيمة البيعية المعدلة أيهما أقل. ويحدث هذا على سبيل المثال: عندما ينخفض سعر بيع أحد بنود المخزون فى فترة معينة ويتم تخفيض قيمته الدفترية لتصل إلى صافى القيمة البيعية ثم يظل ضمن المخزون لفترة تالية يرتفع خلالها سعر بيعه.

الاعتراف بالمصروف

٣٤- عندما يباع المخزون فإن القيمة الدفترية للمخزون المباع يعترف بها كمصروف فى نفس الفترة التى يعترف فيها بالإيراد الناتج عن بيعه. ويعترف أيضا بأى تخفيض فى قيمة المخزون ناتج عن انخفاض صافى القيمة البيعية للمخزون عن قيمته الدفترية وكذا بكافة الخسائر الأخرى للمخزون كمصروف فى الفترة التى يحدث بها التخفيض أو الخسارة. وتعالج أى مبالغ مرتدة (من تخفيضات سبق إجرائها على قيمة المخزون) نتيجة الزيادة فى صافى قيمته البيعية للمخزون كتخفيض فى تكلفة المخزون المباع فى الفترة التى تم الرد فيها.

٣٥- قد تحمل بعض بنود المخزون على حسابات أصول أخرى كما هو الحال على سبيل المثال بالنسبة للمخزون المستخدم كأحد مكونات أصل من الأصول الثابتة المنشأة ذاتيا. و على المنشأة التى استخدمت هذا الأسلوب فى تحميل المخزون على أصل آخر أن تعترف بهذا المخزون كمصروف على مدار العمر الافتراضى للأصل.

الإفصـــــــاح

٣٦- *على المنشأة أن تفصح فى القوائم المالية عما يلى :*

(أ) السياسات المحاسبية المتبعة فى قياس قيمة المخزون بما فى ذلك الطريقة المستخدمة لحساب التكلفة .

و(ب) إجمالى القيمة الدفترية للمخزون والقيمة الدفترية لكل مجموعة من بنود المخزون المبوبة بما يتناسب مع طبيعة نشاط المنشأة.

و(ج) القيمة الدفترية للمخزون المدرج "بالقيمة العادلة مخصوماً منها التكاليف اللازمة للبيع.

و(د) قيمة المخزون التى تم تحميلها كمصروف خلال الفترة.

و(هـ) قيمة أى تخفيض على المخزون اعترف به كمصروف وفقاً للمعالجة الواردة بالفقرة "٣٤" من هذا المعيار.

و(و) قيمة أى رد (لتخفيض فى قيمة المخزون) تم معالجته كتخفيض فى قيمة المخزون المعترف به كمصروف خلال الفترة وفقاً للفقرة "٣٤".

و(ز) الظروف أو الأحداث التى أدت إلى رد التخفيض فى قيمة المخزون طبقاً للفقرة "٣٤".

و(ح) القيمة الدفترية للمخزون المرهون كضمان لالتزامات .

٣٧- تعتبر المعلومات عن القيم الدفترية للتبويبات المختلفة للمخزون وكذلك عن مدى التغيرات فى هذه الأصول مفيدة لمستخدمى القوائم المالية. وتشمل التبويبات الشائعة لبنود المخزون: البضاعة المشتراة بغرض البيع ومهمات الإنتاج ، والمواد ، والإنتاج تحت التشغيل ، والإنتاج التام. ويمكن وصف بنود المخزون فى منشآت تقديم الخدمات كإنتاج تحت التشغيل.

٣٨- تتكون قيمة المخزون المعترف به **كمصروف** خلال الفترة والذى غالبا ما يشار إليه بتكلفة الوحدات المباعة من: التكاليف التى سبق تحميلها ضمن قيمة المخزون الذى تم بيعه خلال الفترة بالإضافة إلى المصروفات الصناعية غير المباشرة التى لم تحمل على المخزون وكذلك البنود غير العادية من تكلفة إنتاج المخزون. وقد تقتضى ظروف المنشأة أن تدرج بعض المبالغ الأخرى أيضاً ضمن قيمة المخزون المعترف به كمصروف خلال الفترة مثل تكاليف التوزيع (على سبيل المثال المخزون المعد خصيصاً لعميل معين) .

٣٩- تستخدم بعض المنشآت نماذج مختلفة للأرباح أو الخسائر (قائمة دخل) والتي تؤدى إلى الإفصاح عن مبالغ تختلف عن تكلفة المخزون الذى أعترف به كمصروف خلال الفترة (تكلفة الوحدات المباعة). وتعرض المنشاة وفقاً لهذا النموذج تحليلا للمصروفات المبوبة وفقاً لطبيعتها بحيث تفصح المنشأة عن التكاليف المعترف بها كمصروف من المواد الخام والمهمات المستهلكة وتكاليف العمالة والتكاليف الأخرى بالإضافة إلى قيمة صافى التغير فى المخزون عن الفترة.

معيار المحاسبة المصرى

رقم (٤) المعدل ٢٠١٥

قائمة التدفقات النقدية

معيار المحاسبة المصرى رقم (٤) المعدل ٢٠١٥
قائمة التدفقات النقدية

المحتويات

	فقـــرات
هدف المعيار	
نطاق المعيار	١-٣
مزايا معلومات التدفق النقدى	٤-٥
تعريفات	٦-٩
النقدية و ما فى حكمها	٧-٩
عرض قائمة التدفقات النقدية	١٠-١٧
أنشطة التشغيل	١٣-١٥
أنشطة الاستثمار	١٦
أنشطة التمويل	١٧
عرض التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل	١٨-٢٠
عرض التدفقات النقدية من أنشطة الاستثمار والتمويل	٢١
عرض التدفقات النقدية على أساس الصافى	٢٢-٢٤
التدفقات النقدية بالعملة الأجنبية	٢٥-٢٨
الفوائد وتوزيعات أرباح الأسهم	٣١-٣٤

الضرائب على الدخل	٣٥-٣٦
الاستثمارات فى شركات تابعة وشقيقة ومشروعات مشتركة	٣٧-٣٨
التغير فى حصص الملكية فى الشركات التابعة وأنشطة الأعمال الأخرى	٣٩-٤٢ب
المعاملات غير النقدية	٤٣-٤٤
مكونات النقدية وما فى حكمها	٤٥-٤٧
الافصاحات الأخرى	٤٨-٥٢

أمثلة توضيحية

ملحق (أ) قائمة التدفقات النقدية لمنشأة من غير المؤسسات المالية

ملحق (ب) قائمة التدفقات النقدية لمؤسسة مالية

معيار المحاسبة المصرى رقم (٤) المعدل ٢٠١٥
قائمة التدفقات النقدية

هدف المعيار

تفيد المعلومات عن التدفقات النقدية لأية منشأة في إمداد مستخدمي القوائم المالية بأساس لتقييم قدرة المنشأة على توليد نقدية وما في حكمها واحتياجات المنشأة لتوظيف هذه التدفقات النقدية. وتحتاج القرارات الاقتصادية التي يتخذها هؤلاء المستخدمون إلى تقييم قدرة المنشأة على توليد نقدية وما في حكمها وتوقيت ودرجة اليقين فى تولد التدفقات النقدية. ويهدف هذا المعيار إلى إلزام المنشأة بتقديم معلومات عن التغيرات التاريخية في النقدية وما في حكمها للمنشأة وذلك عن طريق قائمة التدفقات النقدية والتي تبوب التدفقات النقدية خلال الفترة إلى تدفقات من أنشطة التشغيل والاستثمار والتمويل.

نطاق المعيار

١ – **يتعين على المنشأة إعداد قائمة للتدفقات النقدية وفقا لمتطلبات هذا المعيار وينبغي أن تعرض هذه القائمة كجزء متمم لقوائمها المالية لكل فترة يتم عنها عرض قوائم مالية للمنشأة.**

٢– ملغاة.

٣ – يهتم مستخدمو القوائم المالية لمنشأة بالتعرف على كيفية قيام المنشأة بتوليد واستخدام النقدية وما فى حكمها وذلك بغض النظر عن طبيعة أنشطة المنشأة وما إذا كان يمكن النظر للنقدية كمنتج للمنشأة أم لا كما هو الحال بالنسبة لمؤسسة مالية. وتحتاج المنشآت للنقدية بصفة أساسية لذات الأسباب مهما تباينت أنشطتها الرئيسية التى تؤدى لتوليد الإيراد. وتحتاج المنشآت للنقدية للقيام بعملياتها ولسداد التزاماتها ولتوفير عائد للمستثمرين في تلك المنشآت. ومن ثم فإن هذا المعيار يتطلب من جميع المنشآت أن تعرض قائمة للتدفقات النقدية.

مزايا معلومات التدفق النقدى

٤ – توفر قائمة التدفقات النقدية – عندما يتم استخدامها بالاشتراك مع باقي القوائم المالية – معلومات تمكن مستخدمى القوائم المالية من تقييم التغيرات التي تحدث على صافى أصول المنشأة وهيكلها المالي (بما في ذلك درجة السيولة وملاءتها المالية بمعنى مقدرتها على سداد ديونها) وكذا قدرة المنشأة على التأثير على مبالغ وتوقيت التدفقات النقدية بما يسمح لها بتوفيق أوضاعها مع الظروف والفرص المتغيرة. وتفيد معلومات التدفق النقدى في تقييم قدرة المنشأة على توليد نقدية وما في حكمها كما تمكن

مستخدمى القوائم المالية من تطوير نماذج بغرض تقييم ومقارنة القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية لمنشآت مختلفة. كما أنها تحسن من إمكانية مقارنة الأداء التشغيلى لمنشآت مختلفة نظراً لأنها تستبعد الآثار الناتجة من استخدام معالجات محاسبية مختلفة لنفس المعاملات والأحداث.

٥ – تستخدم المعلومات التاريخية للتدفق النقدى غالباً كمؤشر لقيمة وتوقيت ودرجة التيقن من تحقق التدفقات النقدية المستقبلية، كما أنها أيضاً تساعد في فحص مدى دقة التقديرات السابق إعدادها للتدفقات النقدية المستقبلية، واختبار العلاقة بين الربحية وصافي التدفق النقدى وتأثير تغير الأسعار.

تعريفات

٦ – *تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعنى المذكور قرين كل منها:*

النقدية: تتضمن النقدية بالصندوق والودائع تحت الطلب.

ما في حكم النقدية: هي استثمارات قصيرة الأجل عالية السيولة يمكن تحويلها بسهولة إلى مبالغ نقدية محددة ويكون خطر تعرضها لتغير في قيمتها ضئيلاً.

التدفقات النقدية: هى تدفقات النقدية وما في حكمها الداخلة والخارجة.

أنشطة التشغيل: هي الأنشطة الرئيسية المولدة لإيراد المنشأة والأنشطة الأخرى التي لا تمثل أنشطة استثمار أو تمويل.

أنشطة الاستثمار: هي اقتناء أصول طويلة الأجل واستثمارات أخرى والتخلص منها وهى أنشطة لا تدخل ضمن ما في حكم النقدية.

أنشطة التمويل: هي أنشطة تؤدى إلى تغييرات في حجم ومكونات كل من حقوق الملكية والقروض التى تحصل عليها المنشأة.

النقدية وما في حكمها

٧ – يحتفظ بمكونات "ما في حكم النقدية" بغرض الوفاء بالالتزامات النقدية قصيرة الأجل وليس بهدف الاستثمار أو لإغراض أخرى. ولا يعتبر الاستثمار من مكونات "ما في حكم النقدية" إلا لو كان قابلاً للتحويل بسهولة إلى مبلغ نقدى محدد وأن يكون خطر تعرضه لتغير في قيمته ضئيلاً. وعادة لا يعتبر أى استثمار من مكونات "ما حكم النقدية" إلا إذا كان ذا تاريخ استحقاق قصير الأجل يمكن القول بأنه يمثل ثلاثة أشهر أو اقل من تاريخ الاقتناء. وتستبعد الاستثمارات في الأسهم من مكونات "ما في حكم النقدية" ما لم تكن في جوهرها في حكم النقدية مثلما هو الحال بالنسبة للأسهم الممتازة ذات تواريخ الاسترداد المحددة والتي يتم اقتناؤها قبل تاريخ استحقاقها بفترة قصيرة.

٨ – تعتبر القروض التى تحصل عليها المنشأة من البنوك بصفة عامة بمثابة أنشطة تمويلية. ومع ذلك ففى بعض العقود تشكل بنوك السحب على المكشوف – التى يستحق سدادها عند الطلب – جزءاً لا يتجزأ من إدارة النقدية بمنشأة. وفى مثل هذه الحالات تدرج بنوك السحب على المكشوف كأحد مكونات النقدية وما فى حكمها. وتتصف مثل هذه الترتيبات البنكية غالباً بتذبذب رصيد البنك من رصيد موجب إلى رصيد مكشوف.

٩ – لا تتضمن التدفقات النقدية الحركة التي تتم بين مكونات "النقدية أو ما في حكمها" ، لأن هذه المكونات تمثل جزءاً من إدارة النقدية للمنشأة ولا تعتبر جزءاً من أنشطتها التشغيلية أو الاستثمارية أو التمويلية. وتتضمن إدارة النقدية استثمار الفائض النقدى فى بنود تدخل ضمن مكونات "ما في حكم النقدية".

عرض قائمة للتدفقات النقدية

١٠ – *ينبغى أن تعرض قائمة التدفقات النقدية التدفقات النقدية خلال الفترة مبوبة إلى أنشطة التشغيل والاستثمار والتمويل.*

١١– تقوم المنشأة بعرض تدفقاتها النقدية من أنشطة التشغيل والاستثمار والتمويل بالطريقة التي تكون أكثر ملاءمة لأعمالها. ويقدم التبويب حسب النشاط معلومات تسمح لمستخدمى القوائم المالية بتقدير أثر تلك الأنشطة على المركز المالي وعلى مبالغ "النقدية وما فى حكمها" للمنشأة. ويمكن استخدام هذه المعلومات أيضا لتقييم العلاقات بين تلك الأنشطة.

١٢– قد يتم تبويب التدفقات النقدية التى تتضمنها المعاملة الواحدة بشكل مختلف. ومن الأمثلة على ذلك: السداد النقدى لقرض بما فى ذلك فوائد القرض ، ففى حين أن المنشأة قد تبوب عنصر الفائدة كنشاط تشغيلي فإن أصل القرض يبوب كنشاط تمويلي.

أنشطة التشغيل

١٣– يعتبر مبلغ التدفقات النقدية الناتج من أنشطة التشغيل مؤشراً رئيسياً على مدى قدرة عمليات المنشاة على توليد تدفقات نقدية كافية لإعادة سداد القروض والحفاظ على القدرة التشغيلية للمنشأة وسداد توزيعات أرباح الأسهم وفى القيام باستثمارات جديدة دون اللجوء إلى مصادر خارجية للتمويل. وتفيد المعلومات المستقاة من المكونات المحددة للتدفقات النقدية التاريخية للتشغيل مع المعلومات الأخرى في التنبؤ بالتدفقات النقدية للتشغيل في المستقبل.

١٤- تنشأ التدفقات النقدية المتعلقة بأنشطة التشغيل أساساً عن طريق الأنشطة الرئيسية المولدة للإيراد بالمنشأة ، ولذلك فأنها تنتج بصفة عامة من المعاملات والأحداث الأخرى التي تدخل في تحديد صافي الربح أو الخسارة. ومن الأمثلة على التدفقات النقدية المتعلقة بأنشطة التشغيل ما يلى:

(أ) المقبوضات النقدية من بيع البضائع وتقديم الخدمات.

و(ب) المقبوضات النقدية من الإتاوات والأتعاب والعمولات والإيرادات الأخرى.

و(ج) المدفوعات النقدية للموردين سداداً لقيمة بضائع وخدمات.

و(د) المدفوعات النقدية إلى العاملين ونيابة عنهم.

و(هـ) المقبوضات والمدفوعات النقدية لمنشأة التأمين عن الأقساط والمطالبات والاشتراكات السنوية والمزايا الأخرى للوثيقة.

و(و) المدفوعات أو الاستردادات النقدية لضرائب الدخل ما لم تكن على وجه التحديد مرتبطة بأنشطة التمويل والاستثمار.

و(ز) المقبوضات والمدفوعات النقدية من عقود محتفظ بها لأغراض التعامل أو المتاجرة.

قد ينشأ عن بعض المعاملات – مثل بيع أحد الأصول الثابتة – ربح أو خسارة يدرج ضمن الأرباح أو الخسائر المحققة ، وتمثل التدفقات النقدية المتعلقة بمثل هذه المعاملات تدفقات نقدية من أنشطة الاستثمار. ومع ذلك فإن المدفوعات النقدية فى الأصول التى تقوم المنشأة بتصنيعها أو اقتنائها بغرض تأجيرها للغير والتى يتم بيعها لاحقاً فى إطار الأنشطة المعتادة للمنشأة كما هو موضح فى الفقرة "٦٨أ" من معيار المحاسبة المصرى رقم (١٠) *"الأصول الثابتة"* تعتبر تدفقات نقدية من أنشطة التشغيل. وتعتبر المتحصلات النقدية من الإيجارات ومن المبيعات اللاحقة لتلك الأصول تدفقات نقدية من أنشطة التشغيل أيضاً.

١٥- قد تحتفظ المنشأة بأوراق مالية وقروض لأغراض التعامل أو المتاجرة فيها، وفى هذه الحالة فإنها تماثل المخزون الذي يتم اقتناؤه تحديداً بغرض إعادة بيعه. لذلك فإن التدفقات النقدية التي تنشأ من شراء وبيع الأوراق المالية التي يتم التعامل أو المتاجرة فيها تبوب كأنشطة تشغيل. وبالمثل: فإن السلف والقروض النقدية التي تمنحها المؤسسات المالية تبوب عادة كأنشطة تشغيل نظراً لأنها تتعلق بالنشاط الرئيسي المولد لإيراد تلك المنشاة.

أنشطة الاستثمار

١٦- يعتبر الإفصاح المستقل عن التدفقات النقدية المتعلقة بأنشطة الاستثمار مهماً حيث إن هذه التدفقات النقدية تمثل المدى الذى تم الإنفاق فى حدوده للحصول على أصول تهدف إلى توليد دخل وتدفقات نقدية مستقبلية. وعلى المنشأة ألا تبوب المبالغ التى تقوم بإنفاقها كأنشطة استثمار إلا لو ترتب على ذلك الإنفاق الاعتراف بأصل فى قائمة المركز المالى. ومن الأمثلة على التدفقات النقدية المتعلقة بأنشطة الاستثمار ما يلى:

(أ) المدفوعات النقدية لاقتناء أصول ثابتة وأصول غير ملموسة وأصول أخرى طويلة الأجل وتتضمن هذه المدفوعات ما يتعلق منها بتكاليف التطوير المرسملة وتكاليف الأصول الثابتة التي يتم إنشاؤها ذاتياً.

و(ب) المقبوضات النقدية من بيع الأصول الثابتة والأصول غير الملموسة والأصول الأخرى طويلة الأجل .

و(ج) المدفوعات النقدية لاقتناء أدوات حقوق ملكية أو أدوات دين في منشآت أخرى وحصص في مشروعات ذات سيطرة مشتركة (بخلاف المدفوعات فى الأدوات المالية التي تعتبر من مكونات "ما فى حكم النقدية" وتلك التي تحتفظ بها المنشأة لإغراض التعامل أو المتاجرة فيها).

و(د) المقبوضات النقدية من بيع أدوات حقوق ملكية أو أدوات دين فى منشآت أخرى وحصص في مشروعات ذات سيطرة مشتركة (بخلاف المقبوضات من الأدوات المالية التي تعتبر من مكونات "ما في حكم النقدية" وتلك التي تحتفظ بها المنشأة لأغراض التعامل أو المتاجرة فيها).

و(هـ)السلف والقروض النقدية الممنوحة للغير (بخلاف السلف والقروض النقدية الممنوحة من مؤسسة مالية).

و(و)المقبوضات النقدية من تحصيل السلف والقروض النقدية الممنوحة للغير (بخلاف السلف والقروض النقدية الممنوحة من مؤسسة مالية).

و(ز) المدفوعات النقدية فى عقود آجلة (**Forwards**) وعقود مستقبلية (**Futures**) وعقود خيارات (**Options**) وعقود مبادلة (**Swaps**) إلا عندما يكون الغرض من هذه العقود هو التعامل أو المتاجرة فيها، أو عندما تبوب المدفوعات عنها كأنشطة تمويلية.

و(ح) المقبوضات النقدية من عقود آجلة (**Forwards**) وعقود مستقبلية (**Futures**) وعقود خيارات (**Options**) وعقود مبادلة (**Swaps**) إلا عندما يكون الغرض من هذه العقود هو التعامل أو المتاجرة فيها، أو عندما تبوب المقبوضات منها كأنشطة تمويلية.

وعندما تتم المحاسبة عن عقد كأداة تغطية لمركز محدد فإن التدفقات النقدية لهذا العقد تبوب بنفس الأسلوب الذى تبوب على أساسه التدفقات النقدية للمركز الذي يتم تغطية مخاطره.

أنشطة التمويل

١٧- يعتبر الإفصاح المستقل عن التدفقات النقدية المتعلقة بأنشطة التمويل مهماً لأنه يساعد على التنبؤ باحتياجات أصحاب رأس مال المنشأة فى التدفقات النقدية المستقبلية. ومن الأمثلة على التدفقات النقدية المتعلقة بأنشطة التمويل ما يلى:

(أ) المتحصلات النقدية من إصدار أسهم أو أدوات حقوق ملكية أخرى.

و(ب) المدفوعات النقدية للملاك لاقتناء أو استرداد أسهم المنشأة.

و(ج) المتحصلات النقدية من إصدار سندات دين غير مضمونة وقروض وأوراق تجارية وسندات أخرى وقروض برهن وقروض أخرى من الغير سواء قصيرة أو طويلة الأجل.

و(د) السداد النقدى للمبالغ المقترضة.

و(هـ) المدفوعات النقدية التي يقوم بها المستأجر لتخفيض الالتزام القائم المتعلق بتأجير تمويلي.

عرض التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل

١٨- *يتعين على المنشأة أن تعرض التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل باستخدام أى من:*

(أ) الطريقة المباشرة والتي يتم بمقتضاها الإفصاح عن التبويبات الرئيسية للمقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية بالاجمالى.

(ب) الطريقة غير المباشرة والتي يتم بمقتضاها تعديل صافي الربح أو الخسارة بآثار المعاملات ذات الطبيعة غير النقدية والمؤجلات أو الاستحقاقات الناشئة عن مقبوضات أو مدفوعات تشغيل ماضية أو مستقبلية بالإضافة إلى تسوية آثار بنود الإيراد أو المصروف المصاحبة للتدفقات النقدية الاستثمارية أو التمويلية.

١٩- توفر الطريقة المباشرة معلومات قد تكون مفيدة في تقدير التدفقات النقدية المستقبلية الأمر الذي قد لا يتاح فى ظل استخدام الطريقة غير المباشرة. ووفقاً للطريقة المباشرة يمكن الحصول على معلومات عن التبويبات الرئيسية لإجمالي المقبوضات النقدية ولإجمالي المدفوعات النقدية إما:

(أ) من السجلات المحاسبية للمنشأة.

أو (ب) عن طريق تعديل مبالغ المبيعات وتكلفة المبيعات (يقابلهما فى المؤسسات المالية: الدخل من الفوائد والإيرادات المماثلة ، والفوائد المدينة والأعباء المماثلة) وبنود أخرى في قائمة الدخل بما يلى:

(١) التغييرات التي حدثت أثناء الفترة في المخزون وفى عملاء وموردو التشغيل.

و(٢) البنود غير النقدية الأخرى.

و(٣) البنود الأخرى التي تكون آثارها النقدية عبارة عن تدفقات نقدية استثمارية أو تمويلية.

٢٠ – يتم تحديد صافي التدفق النقدى من أنشطة التشغيل وفقاً للطريقة غير المباشرة عن طريق تعديل صافي الربح أو الخسارة بالآثار المتعلقة بما يلى:

(أ) التغييرات التي حدثت أثناء الفترة في المخزون وفى حسابات مدينو ودائنو التشغيل.

و(ب) البنود غير النقدية مثل الإهلاك والمخصصات والضرائب المؤجلة وأرباح وخسائر العملة الأجنبية غير المحققة وأرباح الشركات الشقيقة غير الموزعة.

و(ج) جميع البنود الأخرى التي تكون آثارها النقدية عبارة عن تدفقات نقدية استثمارية أو تمويلية.

يمكن عرض صافي التدفق النقدى من أنشطة التشغيل طبقاً للطريقة غير المباشرة بأسلوب بديل وذلك بإظهار الإيرادات والمصروفات المفصح عنها في قائمة الدخل والتغيرات التي حدثت أثناء الفترة في المخزون حسابات مدينو ودائنو التشغيل.

عرض التدفقات النقدية من أنشطة الاستثمار والتمويل

٢١- *على المنشأة أن تعرض بصورة منفصلة الفئات الرئيسية لكل من إجمالي المقبوضات النقدية وإجمالي المدفوعات النقدية الناتجة من أنشطة الاستثمار والتمويل باستثناء التدفقات النقدية الموضحة في الفقرات "٢٢" ، "٢٤" إذا ما تم عرضها بالصافي.*

عرض التدفقات النقدية على أساس الصافي

٢٢- *يمكن عرض التدفقات النقدية التالية من أنشطة التشغيل والاستثمار والتمويل على أساس الصافي:*

(أ) المقبوضات والمدفوعات النقدية نيابة عن العملاء إذا كانت تلك التدفقات النقدية تعكس أنشطة العميل بدلا من أنشطة المنشأة.

و(ب) المقبوضات والمدفوعات النقدية للبنود التي يكون معدل دورانها سريع وتكون مبالغها كبيرة وتواريخ استحقاقها قصيرة.

٢٣- من أمثلة المقبوضات والمدفوعات النقدية المشار إليها في الفقرة "٢٢(أ)" ما يلي:

(أ) قبول سداد الودائع البنكية تحت الطلب لبنك.

و(ب) الأموال التي يتم الاحتفاظ بها لحساب العملاء بواسطة منشأة استثمار.

و(ج) الإيجارات التي يتم تحصيلها نيابة عن ملاك العقارات وسدادها لهم.

٢٣-أ ومن أمثلة المقبوضات والمدفوعات النقدية المشار إليها في الفقرة "٢٢(ب)" المقدمات المدفوعة فى أى من البنود التالية والمتحصلات منها:

(أ) أصل المبالغ المتعلقة بعملاء بطاقات الائتمان.

و(ب) شراء وبيع الاستثمارات.

و(ج) السلفيات الأخرى قصيرة الأجل مثل تلك التي تكون فترة استحقاقها ثلاثة أشهر أو أقل.

٢٤ – *يمكن عرض التدفقات النقدية الناشئة عن كل من الأنشطة التالية لمؤسسة مالية على أساس الصافي:*

(أ) المقبوضات والمدفوعات النقدية عن قبول وسداد الودائع التي يكون لها تاريخ استحقاق محدد.

و(ب) ربط الودائع لدى مؤسسات مالية أخرى وسحبها منها.

و(ج) السلف والقروض النقدية المقدمة للعملاء وتسديدات هذه القروض والسلف.

التدفقات النقدية بالعملة الأجنبية

٢٥- ***ينبغي تسجيل التدفقات النقدية الناتجة عن المعاملات بالعملة الأجنبية بعملة التعامل للمنشأة وذلك بتطبيق سعر الصرف السارى (بين عملة التعامل والعملة الأجنبية) على المبلغ بالعملة الأجنبية في تاريخ التدفق النقدي.***

٢٦- ***ينبغي ترجمة التدفقات النقدية الخاصة بالشركة التابعة الأجنبية باستخدام أسعار الصرف السارية بين عملة التعامل والعملة الأجنبية في تواريخ التدفقات النقدية.***

٢٧- يتم عرض التدفقات النقدية بالعملة الأجنبية بطريقة تتفق مع معيار المحاسبة المصري رقم (١٣) "آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية" ويسمح ذلك باستخدام سعر صرف يقارب السعر الفعلي. وعلى سبيل المثال: يمكن استخدام متوسط سعر صرف مرجح عن فترة ما وذلك لتسجيل المعاملات بالعملة الأجنبية أو ترجمة التدفقات النقدية لشركة تابعة أجنبية. ولكن لا يسمح هذا المعيار باستخدام سعر الصرف السائد في تاريخ نهاية الفترة المالية عند ترجمة التدفقات النقدية لشركة تابعة أجنبية.

٢٨- لا تعتبر المكاسب والخسائر غير المحققة والناتجة عن التغيرات في أسعار صرف العملة الأجنبية تدفقات نقدية ، ولكن يجب عرض أثر التغيرات فى سعر الصرف المرتبطة ببنود النقدية وما في حكمها المحتفظ بها أو المستحقة بعملة أجنبية في قائمة التدفق النقدي وذلك حتى يتم تسوية النقدية وما في حكمها في بداية ونهاية الفترة. ويتم عرض هذا المبلغ منفصلاً عن التدفقات النقدية الناتجة عن أنشطة التشغيل والاستثمار والتمويل ويتضمن هذا المبلغ الفروق (إن وجدت) التى كان يمكن أن تنشأ لو أن عرض تلك التدفقات النقدية كان على أساس أسعار الصرف السائدة في نهاية الفترة.

٢٩- ملغاة.

٣٠- ملغاة.

الفوائد وتوزيعات أرباح الأسهم

٣١- *ينبغي الإفصاح عن التدفقات النقدية المقبوضة والمدفوعة من الفوائد وتوزيعات أرباح الأسهم كل على حدى كما ينبغي تبويب كل منها بطريقة متسقة من فترة لأخرى إما كأنشطة تشغيل أو استثمار أو تمويل.*

٣٢- يتم الإفصاح عن إجمالي مبلغ الفوائد المدفوعة خلال الفترة في قائمة التدفقات النقدية سواء تلك التى اعترفت بها المنشأة كمصروف ضمن الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) أو التى تم رسملتها طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (١٤) الخاص بتكاليف الاقتراض.

٣٣- تبوب المؤسسات المالية عادةً الفوائد المدفوعة والفوائد وتوزيعات أرباح الأسهم المقبوضة كتدفقات نقدية تشغيلية ولكن لا يوجد إجماع على التبويب فيما يتعلق بهذه التدفقات النقدية بالنسبة للمنشآت الأخرى. وقد تبوب الفوائد المدفوعة والفوائد وأرباح الأسهم المقبوضة كتدفقات نقدية تشغيلية لأنها تؤثر في تحديد الربح أو الخسارة.

وقد تبوب الفوائد المدفوعة والفوائد وأرباح الأسهم المقبوضة بدلاً من ذلك كتدفقات نقدية تمويلية وكتدفقات نقدية استثمارية على التوالي لأنها تمثل تكاليف للحصول على موارد مالية أو عوائد على الاستثمارات.

٣٤- يمكن تبويب توزيعات أرباح الأسهم المدفوعة كتدفق نقدي تمويلي نظراً لأنها تمثل تكلفة الحصول على موارد مالية. وقد يتم تبويب توزيعات أرباح الأسهم المدفوعة بدلاً من ذلك كعنصر من عناصر التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل من أجل مساعدة مستخدمي القوائم المالية في تحديد قدرة المنشاة على سداد توزيعات أرباح الأسهم من التدفقات النقدية التشغيلية.

الضرائب على الدخل

٣٥- ينبغي الإفصاح عن التدفقات النقدية المرتبطة بالضرائب على الدخل بشكل منفصل ، كما ينبغي تبويبها كتدفقات نقدية ناتجة من أنشطة التشغيل ما لم يكن من الممكن ربطها مباشرةً بأنشطة تمويل أو استثمار محددة.

٣٦- تنشأ ضرائب الدخل على معاملات تولد تدفقات نقدية يتم تبويبها كأنشطة تشغيل أو استثمار أو تمويل في قائمة التدفقات النقدية ، وعلى الرغم من سهولة التعرف على علاقة مصروف ضريبى بأنشطة استثمارية أو تمويلية إلا أنه يتعذر عادة من الناحية العملية تحديد التدفقات النقدية المتعلقة بالمصروف الضريبى كما أنها قد تنشأ

في فترة مختلفة عن تلك تحدث بها التدفقات النقدية من المعاملة الرئيسية ، ولذلك فإن الضرائب المسددة تبوب عادة كتدفقات نقدية من أنشطة التشغيل. ولكن عندما تتمكن المنشأة عملياً من تحديد علاقة التدفق النقدي الضريبى لمعاملة فردية ذات تدفقات نقدية مبوبة كأنشطة استثمارية أو تمويلية ، فإن التدفق النقدي الضريبي يبوب كنشاط استثماري أو تمويلي حسبما يكون ذلك ملائماً. وعندما يتم توزيع التدفقات النقدية الضريبية بين أكثر من تبويب واحد من النشاط فيتعين على المنشأة الإفصاح عن إجمالي مبلغ الضرائب المسددة.

الاستثمارات في شركات تابعة وشقيقة ومشروعات مشتركة

٣٧- عند استخدام طريقة حقوق الملكية فى المحاسبة عن الاستثمار في شركة شقيقة أو طريقة التكلفة فى المحاسبة عن الاستثمار فى شركة تابعة ، فيجب على المستثمر لدى إعداده لقائمة التدفقات النقدية مراعاة أن تقتصر تلك القائمة على عرض التدفقات النقدية التى تتم بينه وبين الجهة المستثمر فيها – مثل: توزيعات أرباح الأسهم والسلف.

٣٨- على المنشأة التي تعرض حصتها في منشأة تخضع لسيطرة مشتركة (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (٤٣) "*الترتيبات المشتركة*") باستخدام طريقة حقوق الملكية أن تدرج في قائمة التدفقات النقدية الخاصة بها التدفقات النقدية المتعلقة باستثماراتها في المنشأة التي تخضع للسيطرة المشتركة وكذا توزيعات أرباح الأسهم والمدفوعات أو المقبوضات الأخرى بينها وبين المنشاة التي تخضع للسيطرة المشتركة.

التغير فى حصص الملكية في الشركات التابعة وأنشطة الأعمال الأخرى

٣٩- ينبغي عرض إجمالي التدفقات النقدية الناتجة عن الحصول على أو فقد السيطرة على الشركات التابعة أو أنشطة الأعمال الأخرى بشكل منفصل وتبويبها كأنشطة استثمار.

٤٠- ينبغي على المنشأة فى حالة حصولها على السيطرة على الشركات التابعة أو أنشطة الأعمال الأخرى أو عندما تفقد تلك السيطرة عليها خلال الفترة أن تفصح بشكل مجمل عن كل من البنود التالية:

(أ) المقابل المدفوع أو المحصل.

و (ب) مقدار الجزء من مقابل الشراء أو البيع الذى يتكون من نقدية وما في حكمها.

و (ج) مبلغ النقدية وما في حكمها في الشركات التابعة أو أنشطة الأعمال الأخرى التى تحققت أو فقدت السيطرة عليها.

و (د) مبلغ الأصول والالتزامات بخلاف النقدية وما في حكمها فى الشركات التابعة أو أنشطة الأعمال الأخرى التى تحققت أو فقدت السيطرة عليها ، على أن يعرض ملخص هذا المبلغ مبوباً على أساس كل مجموعة رئيسة من تلك الأصول والالتزامات.

٤١- إن العرض المنفصل لآثار التدفق النقدى الناتج عن تحقق أو فقد السيطرة على الشركات التابعة وأنشطة الأعمال الأخرى كبنود مستقلة، مع الإفصاح المستقل عن مبالغ الأصول والالتزامات المقتناة أو التي تم التخلص منها، يساعد على تمييز تلك التدفقات النقدية عن غيرها من التدفقات النقدية الناشئة من أنشطة التشغيل والاستثمار والتمويل الأخرى. ويراعى ألا يتم خصم آثار التدفق النقدى المرتبط بفقد السيطرة من التدفق النقدى المرتبط بالحصول على السيطرة.

٤٢- ينبغى أن يعرض فى قائمة التدفقات النقدية المبلغ المجمع للنقدية المدفوعة أو المقبوضة فى المعاملات التى تقترن بالحصول على السيطرة أو فقد تلك السيطرة (على الشركات التابعة أو أنشطة الأعمال الأخرى) وذلك بعد خصم البنود المقتناة أو التى تم التخلص منها من "النقدية وما في حكمها" التى تدخل كجزء من تلك المعاملات أو الأحداث أو الظروف الأخرى.

٤٢أ- التدفقات النقدية الناتجة عن التغيرات فى حصص الملكية فى شركة تابعة والتى لا ينتج عنها فقد السيطرة يتم تبويبها ضمن التدفقات النقدية الناتجة من أنشطة التمويل .

٤٢ب-يتم المحاسبة عن التغيرات فى حصص الملكية فى شركة تابعة والتى لا ينتج عنها فقد السيطرة (مثل الشراء أو البيع اللاحق بمعرفة الشركة الأم لأدوات حقوق ملكية فى الشركة التابعة) كمعاملات فى حقوق ملكية (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (١٧) *"القوائم المالية المستقلة"*). وبناء عليه فإن التدفقات النقدية الناتجة يتم تبويبها بنفس الأسلوب المتبع فى تبويب المعاملات الأخرى التى تتم مع ملاك المنشأة كما هو موضح فى الفقرة "١٧".

المعاملات غير النقدية

٤٣- ينبغي استبعاد معاملات الاستثمار والتمويل التي لا تتطلب استخدام النقدية أو ما في حكمها من قائمة التدفقات النقدية. وينبغي الإفصاح عن مثل تلك المعاملات في مكان آخر في القوائم المالية بطريقة توفر كافة المعلومات الملائمة عن تلك الأنشطة الاستثمارية والتمويلية.

٤٤- لا يوجد للعديد من أنشطة الاستثمار والتمويل تأثير مباشر على التدفقات النقدية الجارية على الرغم من أنها تؤثر على هيكل رأس مال وأصول المنشأة. وتتسق عملية استبعاد المعاملات غير النقدية من قائمة التدفق النقدى مع الهدف من قائمة التدفقات النقدية حيث إن هذه البنود تنطوى على تدفقات نقدية في الفترة الجارية. ومن أمثلة المعاملات غير النقدية ما يلي:

(أ) اقتناء أصول سواء بتحمل الالتزامات المتعلقة مباشرة بها أو عن طريق التأجير التمويلي.

و(ب) اقتناء منشأة عن طريق إصدار أدوات حقوق ملكية.

و(ج) تحويل أداة دين إلى أداة حقوق ملكية.

مكونات النقدية وما في حكمها

٤٥- ينبغي على المنشأة الإفصاح عن مكونات "النقدية وما في حكمها" كما ينبغي عليها عرض التسوية بين المبالغ التى تظهر في قائمة التدفقات النقدية والبنود المناظرة لها التي تظهر في قائمة المركز المالى للمنشأة.

٤٦- نظراً للتنوع في ممارسات إدارة النقدية والترتيبات المصرفية في أنحاء العالم ولغرض الالتزام بمعيار المحاسبة المصري رقم (١) *"عرض القوائم المالية"* ، يتعين على المنشأة أن تفصح عن السياسة التي تطبقها في تحديد مكونات النقدية وما في حكمها.

٤٧- يتعين الإفصاح عن أثر التغيير في السياسة المتبعة لتحديد مكونات "النقدية وما في حكمها" وذلك طبقا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٥) *"السياسات المحاسبية و التغييرات فى التقديرات المحاسبية والأخطاء"* . من الأمثلة على ذلك: التغيير في تبويب أدوات مالية إلى "نقدية وما فى حكمها" إذا كانت المنشأة تعالج تلك الأدوات المالية قبل هذا التبويب كجزء من محفظة استثماراتها.

الافصاحات الأخرى

٤٨- ***ينبغي أن تفصح المنشأة عن مبلغ الأرصدة ذات الأهمية النسبية للنقدية وما في حكمها التي تحتفظ بها المنشأة وغير المتاحة للاستخدام بواسطة المجموعة مع تعليق الإدارة على ذلك.***

٤٩- تكون أرصدة النقدية وما في حكمها التي تحتفظ بها منشأة غير متاحة للاستخدام بواسطة المجموعة فى ظروف عديدة. ومن الأمثلة على ذلك: عندما تكون أرصدة النقدية وما في حكمها التي تحتفظ بها شركة تابعة غير متاحة للاستخدام العام بواسطة المجموعة أو الشركات التابعة الأخرى نظراً لأن تلك الشركة التابعة تعمل في دولة تطبق إجراءات رقابية على التحويلات أو قيود قانونية أخرى.

٥٠- قد تكون المعلومات الإضافية ملائمة لمستخدمي القوائم المالية من أجل تفهم المركز المالي والسيولة المالية للمنشأة. ويشجع هذا المعيار الإفصاح عن تلك المعلومات مع تعليق الإدارة على ذلك، وقد يتضمن هذا:

(أ) مبلغ تسهيلات الاقتراض غير المستخدمة والتي قد تكون متاحة لأنشطة التشغيل المستقبلية ولتسوية الارتباطات الرأسمالية ، وتراعى المنشأة الإشارة إلى أية قيود على استخدامات تلك التسهيلات.

و(ب) ملغاة.

و(ج) إجمالي مبلغ التدفقات النقدية التي تمثل زيادات في الطاقة التشغيلية بصورة منفصلة عن التدفقات النقدية التي تكون مطلوبة للاحتفاظ بالطاقة التشغيلية.

و(د) مبلغ التدفقات النقدية المتولدة من أنشطة التشغيل والاستثمار والتمويل لكل قطاع يتم الإفصاح عنه (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٤١) "*القطاعات التشغيلية*").

٥١- من المفيد الإفصاح المستقل عن التدفقات النقدية التي تمثل زيادات في الطاقة التشغيلية والتدفقات النقدية المطلوبة للمحافظة على الطاقة التشغيلية حيث يتيح ذلك لمستخدم القوائم المالية تحديد ما إذا كانت المنشأة تستثمر بشكل كاف في صيانة طاقتها التشغيلية. فقد تعرض المنشأة التي لا تقوم بالاستثمار بشكل كاف في صيانة طاقتها التشغيلية ربحيتها في المستقبل للخطر نتيجة لرغبتها فى توفير سيولة وإجراء توزيعات على أصحاب المنشأة فى الفترة الحالية.

٥٢- يساعد الإفصاح عن لتدفقات النقدية القطاعية مستخدمو القوائم المالية فى تفهم العلاقة بين التدفقات النقدية للمنشأة ككل وتلك المتعلقة بالأجزاء المكونة لها وفى التعرف على مدى توافر التدفقات النقدية القطاعية والتغير فيها.

ملحق (أ)

قائمة التدفقات النقدية لمنشأة من غير المؤسسات المالية

أمثلة توضيحية

ترافق الأمثلة التوضيحية بهذا الملحق معيار المحاسبة المصرى رقم (٤) ولكنها لا تمثل جزءاً منه.

١- توضح الأمثلة مبالغ الفترة الجارية فقط ، ويتعين عرض المبالغ المناظرة عن الفترة السابقة طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (١) "عرض القوائم المالية".

٢- المعلومات المستقاة من قائمة الدخل وقائمة المركز المالى تم تقديمها بهذه الأمثلة فقط لشرح الكيفية التى تم على أساسها إعداد قائمة التدفقات النقدية فى ظل الطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة ، لذا فلم يتم عرض أياً من قائمة الدخل أو قائمة المركز المالى الواجب عرضها وفقاً لمتطلبات العرض والإفصاح فى معايير المحاسبة الأخرى.

٣- المعلومات الإضافية التالية هى أيضاً ذات علاقة بإعداد قائمة التدفقات النقدية:

- تم اقتناء كافة الأسهم فى الشركة التابعة بمبلغ ٥٩٠. وكانت القيم العادلة للأصول التى تم اقتنائها والالتزامات التى تم التعهد بها كما يلى:

مخزون	١٠٠
عملاء	١٠٠
نقدية	٤٠
أصول ثابتة	٦٥٠
موردون تجاريون	١٠٠
ديون طويلة الأجل	٢٠٠

- نشأ مبلغ ٢٥٠ من إصدار أسهم رأس المال ، كما نشأ مبلغ إضافى قدره ٢٥٠ من اقتراض طويل الأجل.
- بلغ مصروف الفوائد ٤٠٠ سدد منها مبلغ ١٧٠ أثناء الفترة ، كما تم أيضاً أثناء الفترة الحالية سداد مبلغ ١٠٠ من مصروف الفوائد عن الفترة السابقة.
- بلغت توزيعات أرباح الأسهم المسددة ١٢٠٠.
- بلغ التزام الضرائب فى بداية ونهاية الفترة ١٠٠٠ ، ٤٠٠ على التوالى وقد تم الاعتراف بضرائب إضافية بمبلغ ٢٠٠ خلال الفترة ، كما بلغت الضرائب المحتجزة من المنبع عن توزيعات أرباح الأسهم المستلمة ١٠٠.
- قامت المجموعة خلال الفترة باقتناء أصول ثابتة بتكلفة إجمالية تقدر بمبلغ ١٢٥٠ أصول بمبلغ ٩٠٠ تم اقتنائها بالأجل ، كما بلغت المدفوعات النقدية لشراء أصول ثابتة ٣٥٠.
- تم بيع أصل ثابت بمبلغ ٢٠ علما بأن تكلفته الأصلية قدرها ٨٠ ومجمع أهلاكه ٦٠.
- يتضمن بند العملاء فى نهاية ٢٠١٠ فوائد مستحقة بمبلغ ١٠٠.

قائمة الدخل للفترة المنتهية فى ٣١ / ١٢ / ٢٠١٠

المبيعات	٣٠٦٥٠
تكلفة المبيعات	(٢٦٠٠٠)
مجمل الربح	٤٦٥٠
الإهلاك	(٤٥٠)
المصروفات الإدارية و البيعية	(٩١٠)
مصروف الفوائد (فوائد مدينة)	(٤٠٠)
دخل الاستثمار	٥٠٠
خسارة فروق العملة الأجنبية	(٤٠)
صافى الربح قبل الضرائب	٣٣٥٠
الضرائب على الدخل	(٣٠٠)
صافى الربح	٣٠٥٠

لم تعترف المنشأة بأى عناصر للدخل الشامل الآخر خلال الفترة المنتهية فى ٢٠١٠/١٢/٣١.

قائمة المركز المالى فى ٣١/ ١٢ / ٢٠١٠

		٢٠١٠		٢٠٠٩
الأصول				
نقدية وما فى حكمها		٢٣٠		١٦٠
عملاء تجاريون		١٩٠٠		١٢٠٠
مخزون		١٠٠٠		١٩٥٠
محفظة استثمارات		٢٥٠٠		٢٥٠٠
أصول ثابتة بالتكلفة	٣٧٣٠		١٩١٠	
مجمع الإهلاك	(١٤٥٠)		(١٠٦٠)	
الأصول الثابتة (بالصافى)		٢٢٨٠		٨٥٠
إجمالى الأصول		٧٩١٠		٦٦٦٠
الالتزامات				
موردون تجاريون		٢٥٠		١٨٩٠
فوائد مستحقة		٢٣٠		١٠٠
ضرائب دخل مستحقة		٤٠٠		١٠٠٠
ديون طويلة الأجل		٢٣٠٠		١٠٤٠
إجمالى الالتزامات		٣١٨٠		٤٠٣٠
حقوق المساهمين				
رأس المال		١٥٠٠		١٢٥٠
أرباح محتجزة		٣٢٣٠		١٣٨٠
إجمالى حقوق المساهمين		٤٧٣٠		٢٦٣٠
إجمالى الالتزامات و حقوق المساهمين		٧٩١٠		٦٦٦٠

قائمة التدفقات النقدية طبقا للطريقة المباشرة فقرة "١٨(أ)"

	٢٠١٠	
التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل		
مقبوضات نقدية من العملاء	٣٠١٥٠	
مدفوعات نقدية للموردين و الموظفين	(٢٧٦٠٠)	
نقدية متولدة من التشغيل	٢٥٥٠	
فوائد مدفوعة	(٢٧٠)	
ضرائب دخل مدفوعة	(٩٠٠)	
صافى النقدية من أنشطة التشغيل		١٣٨٠
التدفقات النقدية من أنشطة الاستثمار		
اقتناء الشركة التابعة (س) بعد خصم النقدية المقتناة – إيضاح (أ)	(٥٥٠)	
شراء أصول ثابتة "إيضاح (ب)"	(٣٥٠)	
متحصلات من بيع معدات	٢٠	
فوائد مقبوضة	٢٠٠	
توزيعات أرباح أسهم مقبوضة	٢٠٠	
صافى النقدية المستخدمة فى أنشطة الاستثمار		(٤٨٠)
التدفقات النقدية من أنشطة التمويل		
متحصلات من إصدار أسهم رأس المال	٢٥٠	
متحصلات من اقتراض طويل الأجل	٢٥٠	
مدفوعات عن التزامات تأجير تمويلى	(٩٠)	
توزيعات أرباح أسهم مدفوعة *	(١٢٠٠)	
صافى النقدية المستخدمة فى أنشطة التمويل		(٧٩٠)
صافى الزيادة فى النقدية و ما فى حكمها		١١٠
النقدية وما فى حكمها فى بداية الفترة "إيضاح (ج)"		١٢٠
النقدية وما فى حكمها فى نهاية الفترة "إيضاح (ج)"		٢٣٠

* يمكن أن تعرض أيضاً كتدفق نقدى تشغيلى

قائمة التدفقات النقدية طبقا للطريقة غير المباشرة فقرة "١٨(ب)"

	٢٠١٠	
التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل		
صافى الربح قبل الضرائب	٣٣٥٠	
يتم تسويته بـــ :		
الإهلاك	٤٥٠	
خسارة العملة الأجنبية	٤٠	
دخل الاستثمار	(٥٠٠)	
مصروف الفوائد (الفوائد المدينة)	٤٠٠	
	٣٧٤٠	
الزيادة فى أرصدة العملاء التجاريون والمديونيات الأخرى	(٥٠٠)	
النقص فى المخزون	١٠٥٠	
النقص فى الموردين التجاريين	(١٧٤٠)	
النقدية المتولدة من التشغيل	٢٥٥٠	
فوائد مدفوعة	(٢٧٠)	
ضرائب دخل مدفوعة	(٩٠٠)	
صافى النقدية من أنشطة التشغيل		١٣٨٠
التدفقات النقدية من أنشطة الاستثمار		
اقتناء الشركة التابعة (س) بعد خصم النقدية المقتناة - إيضاح (أ)	(٥٥٠)	
شراء أصول ثابتة "إيضاح (ب)"	(٣٥٠)	
متحصلات من بيع معدات	٢٠	
فوائد مقبوضة	٢٠٠	
أرباح أسهم مقبوضة	٢٠٠	
صافى النقدية المستخدمة فى أنشطة الاستثمار		(٤٨٠)
التدفقات النقدية من أنشطة التمويل		
متحصلات من إصدار أسهم رأس المال	٢٥٠	
متحصلات من اقتراض طويل الأجل	٢٥٠	
مدفوعات عن التزامات تأجير تمويلى	(٩٠)	
أرباح أسهم مدفوعة *	(١٢٠٠)	
صافى النقدية المستخدمة فى أنشطة التمويل		(٧٩٠)
صافى الزيادة فى النقدية وما فى حكمها		١١٠
النقدية وما فى حكمها فى بداية الفترة "إيضاح (ج)"		١٢٠
النقدية وما فى حكمها فى نهاية الفترة "إيضاح (ج)"		٢٣٠

* يمكن أن تعرض أيضاً كتدفق نقدى تشغيلى

إيضاحات متممة لقائمة التدفقات النقدية

(الطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة)

(أ) الحصول على سيطرة على شركة تابعة

قامت المجموعة أثناء الفترة بالحصول على سيطرة على الشركة التابعة (س). وكانت القيم العادلة للأصول المقتناة والالتزامات التى تم التعهد بها كما يلى :

نقدية	٤٠
مخزون	١٠٠
عملاء تجاريون	١٠٠
أصول ثابتة	٦٥٠
موردون تجاريون	(١٠٠)
ديون طويلة الأجل	(٢٠٠)
إجمالى سعر الشراء المسدد نقدا	٥٩٠
يخصم: نقدية مقتناة بالشركة (س)	(٤٠)
تدفق النقدية المسددة للحصول على السيطرة مخصوما منها النقدية المقتناة	٥٥٠

(ب) الأصول الثابتة

قامت المجموعة أثناء الفترة باقتناء أصول ثابتة بلغت تكلفتها الإجمالية ١٢٥٠ منها أصول بمبلغ ٩٠٠ تم شرائها عن طريق عقود تأجير تمويلى. وبذلك بلغت المدفوعات النقدية فى شراء تلك الأصول ٣٥٠.

(ج) النقدية وما فى حكمها

تتكون النقدية وما فى حكمها من النقدية بالخزينة والأرصدة النقدية فى البنوك والاستثمارات فى أدوات سوق النقد. وتتضمن النقدية وما فى حكمها التى تظهر فى قائمة التدفقات النقدية المبالغ التالية التى تظهر بقائمة المركز المالى:

	٢٠١٠	٢٠٠٩
نقدية بالخزينة وأرصدة نقدية لدى البنوك	٤٠	٢٥
إستثمارات قصيرة الأجل	١٩٠	١٣٥
نقدية وما فى حكمها كما سبق عرضها	٢٣٠	١٦٠
أثر التغيرات فى أسعار الصرف	–	(٤٠)
النقدية وما فى حكمها المعدلة	٢٣٠	١٢٠

و تتضمن النقدية وما فى حكمها فى نهاية الفترة ودائع لدى البنوك بمبلغ ١٠٠ محتفظ بها بمعرفة شركة تابعة وهى غير قابلة للتحويل للشركة القابضة بسبب قيود على تحويلات العملة بدولة الشركة التابعة.

لم تقم المجموعة باستخدام تسهيلات اقتراض يبلغ حجمها ٢٠٠٠ منها مبلغ ٧٠٠ يمكن استخدامه فقط فى تمويل التوسعات المستقبلية.

(د) المعلومات القطاعية

	قطاع أ	قطاع ب	الإجمالى
تدفقات نقدية من:			
أنشطة التشغيل	١٥٢٠	(١٤٠)	١٣٨٠
أنشطة الاستثمار	(٦٤٠)	١٦٠	(٤٨٠)
أنشطة التمويل	(٥٧٠)	(٢٢٠)	(٧٩٠)
	٣١٠	(٢٠٠)	١١٠

طريقة العرض البديلة (الطريقة غير المباشرة)

وكبديل للشكل السابق المستخدم فى عرض قائمة التدفقات النقدية على أساس الطريقة غير المباشرة ، يمكن أحيانا عرض ربح التشغيل قبل التغيرات فى رأس المال العامل كما يلى:

الإيرادات باستثناء دخل الاستثمار	٣٠٦٥٠
مصروفات التشغيل باستثناء الإهلاك	(٢٦٩١٠)
ربح التشغيل قبل تغيرات رأس المال العامل	٣٧٤٠

ملحق (ب)

قائمة التدفق النقدى لمؤسسة مالية

يرافق هذا الملحق معيار المحاسبة المصرى رقم (٤) ولكنه لا يمثل جزءاً منه.

١- يعرض المثال مبالغ الفترة الجارية فقط ، ويتعين عرض المبالغ المناظرة (المقارنة) عن الفترة السابقة طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (١) "عرض القوائم المالية".

٢- يعرض هذا المثال باستخدام الطريقة المباشرة.

	٢٠١٠
التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل	
فوائد وعمولات مقبوضة	٢٨٤٤٧
فوائد مدفوعة	(٢٣٤٦٣)
متحصلات من مديونيات سبق إعدامها	٢٣٧
مدفوعات نقدية للموظفين والموردين	(٩٩٧)
	٤٢٢٤
(الزيادة) النقص فى أصول التشغيل:	
تسهيلات مالية قصيرة الأجل	(٦٥٠)
ودائع محتفظ بها طبقاً لمتطلبات نقدية و(أو) رقابية	٢٣٤
قروض ممنوحة للعملاء	(٢٨٨)
صافى الزيادة فى مستحقات بطاقات الائتمان	(٣٦٠)
أوراق مالية أخرى قصيرة الأجل قابلة للتداول	(١٢٠)
الزيادة (النقص) فى التزامات التشغيل:	
ودائع من العملاء	٦٠٠
شهادات إيداع قابلة للتداول	(٢٠٠)
صافى النقدية من أنشطة التشغيل قبل ضرائب الدخل	٣٤٤٠
ضرائب الدخل المدفوعة	(١٠٠)
صافى النقدية من أنشطة التشغيل	٣٣٤٠

التدفقات النقدية من أنشطة الاستثمار		
التخلص من الشركة التابعة (ع)	٥٠	
توزيعات أرباح أسهم مقبوضة	٢٠٠	
فوائد مقبوضة	٣٠٠	
متحصلات من مبيعات أوراق مالية غير مخصصة لأغراض التعامل	١٢٠٠	
شراء أوراق مالية غير مخصصة لأغراض التعامل	(٦٠٠)	
شراء اصول ثابتة	(٥٠٠)	
صافى النقدية من أنشطة الاستثمار		٦٥٠
التدفقات النقدية من أنشطة التمويل		
إصدار سندات	١٠٠٠	
إصدار أسهم ممتازة عن طريق الشركة التابعة	٨٠٠	
سداد التزامات عن قروض طويلة الأجل	(٢٠٠)	
صافى النقص فى التزامات القروض الأخرى	(١٠٠٠)	
توزيعات أرباح أسهم مدفوعة	(٤٠٠)	
صافى النقدية من أنشطة التمويل		٢٠٠
أثر التغيرات فى أسعار الصرف على النقدية وما فى حكمها		٦٠٠
صافى الزيادة فى النقدية وما فى حكمها		٤٧٩٠
النقدية وما فى حكمها فى بداية الفترة		٤٠٥٠
النقدية وما فى حكمها فى نهاية الفترة		٨٨٤٠

معيار المحاسبة المصرى رقم (٥) المعدل ٢٠١٥

السياسات المحاسبية

والتغييرات فى التقديرات المحاسبية والأخطاء

معيار المحاسبة المصرى رقم (٥) المعدل ٢٠١٥

السياسات المحاسبية

والتغييرات فى التقديرات المحاسبية والأخطاء

المحتويات

	فقرات
هدف المعيار	١-٢
نطاق المعيار	٣-٤
تعريفات	٥-٦
السياسات المحاسبية	٧-٣١
اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية	٧-١٢
ثبات السياسات المحاسبية	١٣
التغييرات فى السياسات المحاسبية	١٤-٣١
تطبيق التغييرات فى السياسات المحاسبية	١٩-٢٧
التطبيق بأثر رجعى	٢٢
القيود على التطبيق بأثر رجعى	٢٣-٢٧
الإفصاح	٢٨-٣١
التغييرات فى التقديرات المحاسبية	٣٢-٤٠
الإفصاح	٣٩-٤٠
الأخطاء	٤١-٤٩
القيود على إعادة العرض بأثر رجعى	٤٣-٤٨
الإفصاح عن أخطاء الفترات السابقة	٤٩
تعذر إعادة التطبيق وإعادة العرض بأثر رجعى من الناحية العملية	٥٠-٥٣
إرشادات التطبيق	

معيار المحاسبة المصرى رقم (٥) المعدل ٢٠١٥

السياسات المحاسبية

والتغييرات فى التقديرات المحاسبية والأخطاء

هدف المعيار

١- يهدف هذا المعيار إلى تحديد أسس اختيار و تغيير السياسات المحاسبية إلى جانب تحديد المعالجة المحاسبية والإفصاح عن التغييرات فى السياسات المحاسبية و التغييرات فى التقديرات المحاسبية وتصحيح الأخطاء. ويهدف هذا المعيار إلى دعم وتعزيز موضوعية ودرجة الثقة فى القوائم المالية للمنشأة وإمكانية مقارنة هذه القوائم المالية على مدار الفترات الزمنية وكذا مع القوائم المالية للمنشآت الأخرى.

٢- فيما عدا متطلبات الإفصاح عن التغييرات فى السياسات المحاسبية الواردة بهذا المعيار فقد تم تناول متطلبات الإفصاح عن السياسات المحاسبية فى معيار المحاسبة المصرى رقم (١) "*عرض القوائم المالية* ".

نطاق المعيار

٣- ***يطبق هذا المعيار عند اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية وفى المحاسبة عن التغييرات فى السياسات المحاسبية والتغييرات فى التقديرات المحاسبية وتصحيح أخطاء الفترات السابقة.***

٤- يتناول معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٤) "*ضرائب الدخل*" المحاسبة والإفصاح عن الآثار الضريبية المتعلقة بتصحيح أخطاء الفترات السابقة وبالتسويات الخاصة بتطبيق التغييرات فى السياسات المحاسبية .

تعريفات

٥- ***تستخدم المصطلحات التالية فى هذا المعيار بالمعنى المذكور قرين كل منها:***

معايير المحاسبة المصرية: هى معايير أو تفسيرات تضعها لجنة المعايير المشكلة بقرار وزارى ويعتمدها الوزير المختص .

<u>السياسات المحاسبية</u>: هى المبادئ والأسس والقواعد والاتفاقات والممارسات التى تقوم المنشأة بتطبيقها فى إعداد وعرض القوائم المالية.

التغيير فى التقدير المحاسبى: هو تعديل فى القيمة الدفترية لأصل أو التزام أو فى مبلغ الاهلاك / الاستهلاك الدورى لأصل. وينشأ هذا التعديل عن تقدير الموقف الحالى والمنافع المستقبلية المتوقعة والالتزامات المرتبطة بالأصول والالتزامات. وتنشأ التغييرات فى التقديرات المحاسبية من معلومات أو تطورات جديدة وبالتالى فلا تعد هذه التغييرات تصحيحاً لأخطاء.

الهام نسبياً: يعتبر إغفال أو تحريف البند ذو أهمية نسبية عندما يؤثر هذا الحذف أو التحريف بصورة منفردة أو مجتمعة على القرارات الاقتصادية التى يتخذها مستخدمو القوائم المالية بناءاً على تلك القوائم. وتعتمد الأهمية النسبية على الحكم على حجم و طبيعة الإغفال أو التحريف المحدد فى ضوء الظروف المحيطة. وقد يكون حجم أو طبيعة البند أو كليهما العامل المحدد فى هذا الحكم.

أخطاء الفترات السابقة: هى إغفال أو تحريف فى القوائم المالية للمنشأة عن فترة سابقة أو أكثر ينشأ نتيجة عدم القدرة على استخدام معلومات موثوق بها أو نتيجة سوء استخدام هذه المعلومات التى:

(أ) كانت متاحة عندما تمت الموافقة على إصدار القوائم المالية عن هذه الفترات.

و (ب) كان من المتوقع على نحو معقول الحصول عليها و أخذها فى الاعتبار عند إعداد و تصوير تلك القوائم المالية.

وتتضمن هذه الأخطاء تأثيرات الأخطاء الحسابية و الأخطاء فى تطبيق السياسيات المحاسبية وإغفال أو سوء تفسير الحقائق وكذلك الغش والتدليس.

التطبيق بأثر رجعى: هو تطبيق سياسة محاسبية جديدة على معاملات وأحداث وظروف أخرى سابقة كما لو كانت هذه السياسة هى المطبقة بصفة دائمة.

إعادة العرض بأثر رجعى: هو تصحيح الاعتراف والقياس والإفصاح عن قيم عناصر القوائم المالية كما لو كان خطأ الفترة السابقة لم يحدث أبداً.

تعذر التطبيق من الناحية العملية: يعتبر تطبيق أحد المتطلبات غير عملى عندما يتعذر على المنشأة تطبيقه بعد القيام بكل المجهودات المعقولة فى هذا الشأن. وقد يتعذر من الناحية العملية تطبيق التغيير فى سياسة محاسبية بأثر رجعى أو إعادة العرض بأثر رجعى لتصحيح خطأ عن فترة معينة وذلك عندما:

(أ) لا يمكن تحديد آثار التطبيق بأثر رجعى أو إعادة العرض بأثر رجعى.

أو (ب) يتطلب التطبيق أو إعادة العرض بأثر رجعى وجود افتراضات عما كانت عليه نية الإدارة فى هذه الفترة.

أو (ج) يتطلب التطبيق أو إعادة العرض بأثر رجعى إعداد تقديرات هامة عن القيم وكان من المستحيل تمييز المعلومات المتعلقة بهذه التقديرات بصورة موضوعية عن غيرها من المعلومات التى:

(١) تقدم أدلة عن الظروف التى كانت قائمة فى تاريخ الاعتراف أو القياس أو الإفصاح عن هذه القيم.

و(٢) كان من الممكن أن تكون متاحة عندما تم اعتماد إصدار القوائم المالية عن هذه الفترة السابقة.

<u>التطبيق المستقبلى:</u> للتغيير فى سياسة محاسبية وللاعتراف بأثر التغيير فى تقديرات محاسبية يتمثل على الترتيب فيما يلى:-

(أ) تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة على المعاملات والأحداث والظروف الأخرى التى تنشأ بعد تاريخ تغيير السياسة.

و (ب) الاعتراف بأثر التغير فى التقدير المحاسبى فى الفترات الحالية والمستقبلية المتأثرة بالتغيير.

٦- للحكم على ما إذا كان الإغفال أو التحريف له تأثير على القرارات الاقتصادية لمستخدمى القوائم المالية (ومن ثم الحكم على مدى أهميته النسبية) فإن الأمر يتطلب النظر إلى سمات هؤلاء المستخدمين. وينص الجزء (٣) من إطار إعداد وعرض القوائم المالية على أنه" يفترض أن يكون لدى مستخدمى القوائم المالية مستوى معقول من المعرفة بالأعمال والأنشطة الاقتصادية وعن المحاسبة وكذا الرغبة فى دراسة المعلومات بقدر معقول من العناية".

السياسات المحاسبية

اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية

٧- *عندما يطبق معيار محاسبة مصرى محدد على معاملة أو حدث أو حالة أخرى فيجب تحديد السياسة أو السياسات المحاسبية التى تطبقها المنشأة على تلك المعاملة أو الحدث أو الحالة الأخرى من خلال ذلك المعيار المحاسبى المطبق.*

٨- تحدد معايير المحاسبة المصرية السياسات المحاسبية التى خلصت لجنة إعدادها إلى أنها تؤدى إلى قوائم مالية تتضمن معلومات يعتمد عليها وذات صلة بالمعاملات والأحداث والحالات الأخرى التى تنطبق عليها تلك السياسات. ولا توجد حاجة لتطبيق تلك السياسات فى الحالات التى لا يكون لتطبيقها تأثيراً ذو أهمية نسبية. إلا أنه من غير المناسب الخروج عن تطبيق معايير المحاسبة المصرية أو ترك بعض من تلك الحالات بدون تصحيح حتى ولو لم تكن لها أهمية نسبية إذا كان ذلك الخروج أو الترك يتم بهدف تحقيق عرض معين للموقف المالى للمنشأة أو لأدائها المالى أو لتدفقاتها النقدية.

٩- ترافق معايير المحاسبة المصرية إرشادات لمساعدة المنشآت فى تطبيق متطلبات هذه المعايير. ويذكر بكل إرشاد ما إذا كان يمثل جزءاً لا يتجزأ من المعيار من عدمه. ويعتبر الإرشاد الذى يمثل جزءاً لا يتجزأ من معايير المحاسبة المصرية إلزامياً ، أما الإرشاد الذى لا يمثل جزءاً لا يتجزأ من معايير المحاسبة المصرية فهو لا يحتوى على متطلبات للقوائم المالية.

١٠- فى حالة عدم وجود معيار محاسبى مصرى ينطبق بشكل محدد على معاملة أو حدث أو ظرف آخر فيتعين على الإدارة أن تستخدم حكمها فى وضع وتطبيق سياسة محاسبية تؤدى إلى معلومات تتسم بأنها:

(أ) ذات صلة باحتياجات مستخدمى القوائم المالية لاتخاذ القرارات الاقتصادية.

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

(١) تعبر بأمانة عن المركز المالى والأداء المالى والتدفقات النقدية للمنشأة.

و(٢) تعكس الجوهر الاقتصادي للمعاملات والأحداث والظروف الأخرى وليس مجرد الشكل القانونى لها.

و(٣) محايده (خالية من التحيز).

و(٤) تتسم بالحيطة والحذر.

و(٥) مكتملة فى كافة جوانبها الهامة.

١١- عندما تقوم الإدارة بتطبيق حكمها فيما يتعلق بالمفهوم المبين فى الفقرة "١٠" فيتعين عليها الرجوع والنظر بعين الاعتبار إلى مدى انطباق المصادر التالية مرتبة ترتيباً تنازلياً:

(أ) المتطلبات التى تتضمنها معايير محاسبة مصرية تتعامل مع موضوعات مماثلة وذات صلة.

و(ب) التعريفات وأسس الاعتراف ومفاهيم القياس للأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات الواردة فى إطار إعداد وعرض القوائم المالية.

١٢- عندما تقوم الإدارة بتطبيق حكمها بالمفهوم المبين فى الفقرة "١٠" فيجوز لها أيضاً النظر بعين الاعتبار لأحدث إصدارات من جهات أخرى منوط بها وضع معايير محاسبية وتستخدم إطار ومفاهيم مماثلة لتطوير معايير محاسبية وفلسفات محاسبية وغيرها من ممارسات مقبولة أخرى بالصناعة وذلك إلى المدى الذى لا تتعارض عنده كل هذه المفاهيم مع المصادر الواردة فى الفقرة "١١".

ثبات السياسات المحاسبية

١٣- يجب على المنشأة الثبات فى اختيار وتطبيق سياساتها المحاسبية على المعاملات والأحداث والحالات الأخرى المتماثلة ما لم يشترط أو يسمح معيار محاسبى بتبويب معين لبنود قد يكون ملائماً معه تطبيق سياسات مختلفة عليها. لذا فعندما يتطلب معيار محاسبى محدد أو يسمح بمثل هذا التبويب عندئذ يتم اختيار سياسة محاسبية مناسبة والاستمرار فى تطبيقها على كل تبويب من تلك التبويبات.

التغييرات فى السياسات المحاسبية

١٤- تقوم المنشأة بتغيير السياسة المحاسبية فقط فى حالة ما إذا كان:

(أ) هذا التغيير مطلوب بموجب معيار محاسبى مصرى.

أو (ب) هذا التغيير يؤدى إلى قوائم مالية تقدم معلومات يعتمد عليها وأكثر صلة بالمعاملات والأحداث والظروف الأخرى التى تؤثر على المركز المالى أو الأداء المالى أو التدفقات النقدية للمنشأة.

١٥- يحتاج مستخدمو القوائم المالية لأن يكونوا قادرين على مقارنة القوائم المالية لمنشأة على مدار الفترات الزمنية للوقوف على الاتجاهات فى موقفها المالى وأدائها المالى وتدفقاتها النقدية. لذا يتم تطبيق نفس السياسات المحاسبية فى الفترة المالية الواحدة ومن إحدى الفترات إلى الفترة التالية لها ما لم يفى التغيير فى السياسات المحاسبية بإحدى الاشتراطات الواردة فى فقرة "١٤".

١٦- لا يعد ما يلى تغييراً فى السياسات المحاسبية:

(أ) تطبيق سياسة محاسبية على معاملات أو أحداث أو حالات أخرى تختلف فى جوهرها عن مثيلتها من المعاملات التى كانت تحدث فى الماضي.

و(ب) تطبيق سياسة محاسبية جديدة على معاملات أو أحداث أو حالات أخرى لم تحدث من قبل أو كانت لا تتسم بالأهمية النسبية.

١٧- ملغاة.

١٨- لا تنطبق الفقرات من "١٩" إلى "٣١" على التغيير فى السياسة المحاسبية الوارد فى الفقرة "١٧".

تطبيق التغييرات فى السياسات المحاسبية

١٩- مع مراعاة الفقرة "٢٣":

(أ) بالنسبة للتغيير فى سياسة محاسبية الذى ينشأ عن تطبيق معيار محاسبة مصرى لأول مرة فيتعين على المنشأة أن تقوم بالمحاسبة عنه طبقاً للأحكام الانتقالية المحددة فى ذلك المعيار إن وجدت.

و(ب) عندما تقوم المنشأة بتغيير سياسة محاسبية نتيجة تطبيق معيار محاسبة مصرى لأول مرة وكان ذلك المعيار لا يتضمن أحكام انتقالية محددة تحدد كيفية تطبيق هذا التغيير (أثر رجعى أو مستقبلى)، أو عندما تقوم المنشأة بتغيير إختيارى فى سياسة محاسبية فيتعين عليها أن تقوم بتطبيق تلك التغييرات بأثر رجعى.

٢٠- لأغراض هذا المعيار فإن التطبيق المبكر لمعيار محاسبة مصرى ما لا يعد تغييراً اختيارياً فى سياسة محاسبية.

٢١- عندما لا يوجد معيار ينطبق بصفة محددة على معاملة أو حدث أو حالة أخرى – فطبقاً للفقرة "١٢" – يمكن للإدارة فى تطبيقها لسياستها المحاسبية أن تسترشد بأحدث الإصدارات لجهات منوط بها وضع وتطوير معايير محاسبية وتستخدم إطار مماثل من المفاهيم لتطوير تلك المعايير. وإذا قررت المنشأة تغيير سياستها المحاسبية فى أعقاب حدوث تعديل فى هذا الإصدار فيتعين عليها معالجة هذا التغيير والإفصاح عنه باعتباره تغييراً اختيارياً فى سياسة محاسبية.

التطبيق بأثر رجعى

٢٢- مع الأخذ فى الاعتبار الفقرة "٢٣" ، فعندما تقوم المنشأة بتطبيق التغيير فى سياسة محاسبية بأثر رجعى طبقاً للفقرة "١٩ (أ) أو (ب)" فيتعين عليها تسوية رصيد أول المدة لكل بند يتأثر بذلك التغيير من بنود حقوق الملكية وذلك لأبعد فترة سابقة معروضة بالإضافة إلى تعديل مبالغ المقارنة الأخرى المفصح عنها عن كل فترة سابقة يتم عرضها كما لو أن السياسة المحاسبية الجديدة هى التى كانت مطبقة دائماً.

القيود على التطبيق بأثر رجعى

٢٣- عندما يكون التطبيق بأثر رجعى مطلوباً بموجب الفقرة"١٩ (أ) أو (ب)" فيتعين على المنشأة أن تطبق التغيير فى السياسة المحاسبية بأثر رجعى إلا إذا تعذر من الناحية العملية تحديد الآثار الخاصة بفترة محددة أو تحديد التأثير المتجمع للتغيير.

٢٤- عندما يتعذر من الناحية العملية تحديد الآثار المحددة التى تخص كل فترة والناتجة عن التغيير فى سياسة محاسبية معينة على معلومات المقارنة عن فترة أو أكثر من الفترات السابقة المعروضة فيتعين على المنشأة أن تقوم بتطبيق السياسة المحاسبية الجديدة بأثر رجعى على الأرصدة الدفترية للأصول والالتزامات فى بداية أبعد فترة يمكن معها عملياً إجراء هذا التطبيق وقد تكون أبعد فترة يمكن الوصول إليها هى الفترة الحالية. وفى هذه الحالة يتعين على المنشأة أن تقوم بإجراء تسوية مقابلة على رصيد أول المدة لكل بند من بنود حقوق الملكية تأثر عن هذه الفترة.

٢٥- عند تعذر تحديد التأثير المتجمع في بداية الفترة الحالية والناتج عن تطبيق سياسة محاسبية جديدة على جميع الفترات السابقة ، عندئذ تقوم المنشأة بتعديل معلومات المقارنة لتطبيق السياسة المحاسبية الجديدة اعتباراً من أقرب تاريخ يمكن فيه عملياً تحديد ذلك التأثير المتجمع.

٢٦- عندما تقوم منشأة بتطبيق سياسة محاسبية جديدة بأثر رجعى فإنها تقوم بتطبيق تلك السياسة الجديدة على معلومات المقارنة لأبعد مدى زمنى يمكن فيه تحقيق ذلك من الناحية العملية. ولا يعد التطبيق بأثر رجعى على أى فترة **عملياً** إلا إذا أمكن تحديد الأثر التراكمى للتطبيق على مبالغ الأرصدة الافتتاحية والختامية بقائمة المركز المالى لتلك الفترة بصورة عملية. ويعدل الرصيد الافتتاحى لكل بند من بنود حقوق الملكية – تأثر بتطبيق السياسة الجديدة – بقيمة التسوية الناشئة عن ذلك التطبيق والتى تخص فترات مالية تسبق تلك المعروضة بالقوائم المالية على أن يكون التعديل على تلك الأرصدة الافتتاحية لأبعد فترة سابقة معروضة. وعادة ما تتم التسوية على الأرباح المرحلة إلا أنها قد تتم على بند آخر من بنود حقوق الملكية (على سبيل المثال للالتزام بمتطلبات معيار محاسبة مصرى آخر). ويتم تعديل أى معلومات أخرى عن الفترات السابقة مثل الملخصات التاريخية للبيانات المالية وذلك إلى أبعد مدى زمنى سابق كلما كان ذلك عملياً.

٢٧- عندما يتعذر على المنشأة من الناحية العملية تطبيق سياسة محاسبية جديدة بأثر رجعى نظراً لعدم قدرتها على تحديد التأثير التراكمى لتطبيق السياسة على جميع الفترات السابقة عندئذ تقوم المنشأة بموجب الفقرة "٢٥" بتطبيق المعيار بأثر مستقبلى اعتباراً من بداية أبعد فترة يمكن عندها تحديد ذلك التأثير من الناحية العملية ، وفى هذه الحالة تتجاوز المنشأة عن جزء من التسوية التراكمية على الأصول والالتزامات وحقوق الملكية يمثل نصيب الفترات التى تسبق ذلك التاريخ. ويسمح هذا المعيار بتغيير السياسة المحاسبية حتى ولو تعذر على المنشأة من الناحية العملية تطبيق السياسة بأثر رجعى عن أى فترة سابقة. وتقدم الفقرات من "٥٠" إلى "٥٣" إرشادات عن أمثلة لحالات قد يتعذر فيها من الناحية العملية تطبيق سياسة محاسبية جديدة بأثر رجعى على فترة سابقة أو أكثر.

الإفصاح

٢٨- عندما يترتب على تطبيق معيار محاسبى مصرى لأول مرة تأثير على الفترة الحالية أو أى فترة سابقة أو عندما يكون له تأثير على الفترات المستقبلية عندئذ تقوم المنشأة بالإفصاح عما يلى (إلا لو تعذر على المنشأة من الناحية العملية تحديد قيمة ذلك التأثير):-

(أ) إسم المعيار.

و(ب) أن التغيير فى السياسة المحاسبية يتم طبقاً للأحكام الانتقالية للمعيار (في حالة وجودها).

و(ج) طبيعة التغيير فى السياسة المحاسبية.

و(د) وصف الأحكام الانتقالية (في حالة وجودها).

و(هـ) الأحكام الانتقالية التى قد يكون لها تأثير على الفترات المستقبلية (في حالة وجودها).

و(و) كلما كان ذلك ممكناً من الناحية العملية ، قيمة التسوية بالنسبة للفترة الحالية وأى فترة سابقة معروضة وذلك:

(١) على كل بند بالقوائم المالية تأثر بذلك التغيير.

(٢) على النصيب الأساسى والمخفض للسهم فى الأرباح إذا كان معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٢) "نصيب السهم فى الأرباح" يسرى على المنشأة.

و(ز) قيمة التسوية المرتبطة بفترات تسبق الفترات المعروضة كلما كان من الممكن عملياً تحديد تلك التسوية.

و(ح) الظروف التى أدت من الناحية العملية إلى تعذر التطبيق بأثر رجعى بموجب الفقرة ١٩ (أ) أو (ب)" على فترة سابقة محددة أو على فترات تسبق الفترات المالية المعروضة ، مع بيان الكيفية التى تم بها تطبيق التغيير فى السياسة المحاسبية والتوقيت الذى بدأ فيه ذلك التطبيق.

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

٢٩- عندما يكون للتغيير الاختيارى فى سياسة محاسبية تأثير على الفترة الحالية أو أى فترة سابقة ، أو عندما يتعذر من الناحية العملية تحديد قيمة التسوية فى حالة وجود مثل ذلك التأثير على تلك الفترة، أو عندما يكون لهذا التغيير تأثير على الفترات المستقبلية ، عندئذ تقوم المنشأة بالإفصاح عما يلى:

(أ) طبيعة التغيير فى السياسة المحاسبية.

و(ب) الأسباب التى تدعو الإدارة للاعتقاد بأن تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة يقدم معلومات يعتمد عليها وأكثر ملاءمة.

و(ج) إلى المدى الذى يمكن معه تحديد ذلك من الناحية العملية ، قيمة التسوية عن الفترة الحالية وكل فترة سابقة معروضة:

(١) على كل بند بالقوائم المالية تأثر بذلك التغيير.

و(٢) على النصيب الأساسى والمخفض للسهم فى الأرباح إذا كان معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٢) "نصيب السهم فى الأرباح" يسرى على المنشأة.

و(د) قيمة التسوية التى تخص كل فترة سابقة على الفترات المالية المعروضة كلما كان ذلك ممكناً من الناحية العملية.

و(هـ) الظروف التى أدت من الناحية العملية إلى تعذر التطبيق بأثر رجعى على فترة سابقة محددة أو على فترات تسبق الفترات المالية المعروضة ، مع بيان الكيفية التى تم بها تطبيق التغيير فى السياسة المحاسبية والتوقيت الذى بدأ فيه ذلك التطبيق.

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

٣٠- فى حالة وجود معيار محاسبة مصرى جديد صدر ولكن لم يبدأ سريانه بعد ولم تقم المنشأة بتطبيق ذلك المعيار، فيتعين على المنشأة ن تقوم بالإفصاح عما يلى:

(أ) حقيقة وجود معيار مصرى جديد صدر ولم يحل تاريخ سريانه بعد وأن المنشأة لم تقم بتطبيقه على قوائمها المالية.

و(ب) المعلومات المعروفة أو التى يمكن افتراضها بشكل معقول والمرتبطة بتقدير التأثير المحتمل – على القوائم المالية للمنشأة – والذى يمكن أن يترتب على تطبيق المعيار الجديد فى الفترة التى سيتم بها تطبيقه لأول مرة.

٣١- على المنشأة فى تطبيقها للفقرة "٣٠" أن تراع الإفصاح عن:

(أ) اسم المعيار الجديد.

و (ب) طبيعة التغيير أو التغييرات الوشيكة فى السياسة المحاسبية.

و (ج) التاريخ الذى يجب أن يبدأ فيه تطبيق المعيار.

و (د) التاريخ المحدد الذى تخطط المنشأة فيه لتطبيق المعيار لأول مرة.

و (هـ) إما:

(١) مناقشة التأثير المتوقع من تطبيق ذلك المعيار لأول مرة على القوائم المالية للمنشأة.

أو (٢) حقيقة أن ذلك التأثير غير معروف أو غير قابل للافتراض بشكل معقول (إذا ما كان الأمر كذلك).

التغييرات فى التقديرات المحاسبية

٣٢- نتيجة لظروف عدم اليقين التى تتصف بها أنشطة الأعمال فلا يمكن قياس العديد من البنود فى القوائم المالية بدقة ولكن يمكن فقط تقديرها. وتنطوى عملية التقدير تلك على أحكام تعتمد على أحدث معلومات متاحة يعتمد عليها، فعلى سبيل المثال: قد تكون التقديرات مطلوبة لما يلى:

(أ) الديون الرديئة.

و(ب) تقادم المخزون.

و(ج) القيمة العادلة للأصول المالية والالتزامات المالية.

و(د) الأعمار المقدرة للمنافع الاقتصادية المستقبلية التى تتضمنها الأصول القابلة للإهلاك أو النمط المتوقع لاستهلاك تلك المنافع.

و(هـ) التزامات الضمان (مثل: ضمان ما بعد البيع).

٣٣- يعد استخدام التقديرات المحاسبية المعقولة جزءً أساسياً فى إعداد القوائم المالية ولا يؤدى إلى التقليل من مصداقيتها.

٣٤- قد يحتاج أحد التقديرات المحاسبية إلى تعديل إذا حدثت تغييرات فى الظروف التى تم على أساسها بناء ذلك التقدير أو نتيجة لتوافر معلومات جديدة أو اكتساب مزيد من الخبرات. وبحكم طبيعته فإن التعديل على أى تقدير لا يرتبط بفترات سابقة ، كما أنه لا يعد تصحيحاً لخطأ.

٣٥- يعد التغيير فى أساس القياس المطبق تغييراً فى سياسة محاسبية وليس تغييراً فى تقدير محاسبى وعندما يصعب على المنشأة التمييز بين التغيير فى سياسة محاسبية والتغيير فى تقدير محاسبى فإن ذلك التغيير يعامل كتغيير فى تقدير محاسبى.

٣٦- ***بخلاف التغيير الذى تنطبق عليه الفقرة "٣٧" يتم الاعتراف بتأثير التغيير فى التقدير المحاسبى بأثر مستقبلى وذلك بإدراج ذلك التأثير فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) عن :***

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

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

٣٧- ***عندما يؤدى تغيير فى تقدير محاسبى إلى تغييرات فى الأصول أو الالتزامات أو عندما يتعلق ذلك التغيير ببند من بنود حقوق الملكية يكون من الواجب الاعتراف بهذا التغيير بتعديل القيم الدفترية للأصول أو للالتزامات أو لبنود حقوق الملكية ذات العلاقة فى فترة التغيير.***

٣٨- يقصد بالاعتراف بالتغيير فى التقدير المحاسبى "بأثر مستقبلى" أن يطبق هذا التغيير على المعاملات والأحداث والظروف الأخرى من تاريخ التغيير فى ذلك التقدير. وقد يؤثر التغيير فى التقدير المحاسبى على أرباح أو خسائر الفترة الحالية فقط أو على أرباح أو خسائر الفترة الحالية والفترات المستقبلية. فعلى سبيل المثال: يؤثر التغيير فى تقدير قيمة الديون الرديئة على أرباح أو خسائر الفترة الحالية فقط وبالتالى يتم الاعتراف به فى الفترة الحالية. إلا أن التغيير فى العمر الإنتاجى المقدر أو فى النمط المتوقع لاستهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية لأصل قابل للإهلاك يؤثر على مصروف الإهلاك للفترة الحالية ولكل فترة مستقبلية من العمر الإنتاجى المقدر المتبقى للأصل.

وفى كلتا الحالتين يتم الاعتراف بتأثير التغيير الخاص بالفترة الحالية كإيراد أو كمصروف فى الفترة الحالية بينما يتم الاعتراف بالتأثير على الفترات المستقبلية – إن وجد – كإيراد أو كمصروف خلال تلك الفترات المستقبلية.

الإفصاح

٣٩- *على المنشأة أن تقوم بالإفصاح عن طبيعة وقيمة التغيير فى تقدير محاسبى عندما يكون له تأثير على الفترة الحالية أو يتوقع أن يكون له تأثير على الفترات المستقبلية – إلا عندما يتعذر من الناحية العملية تقدير ذلك التأثير على الفترات المستقبلية.*

٤٠- *إذا لم يتم الإفصاح عن قيمة التأثير المتوقع على الفترات المستقبلية نظراً لتعذر الوصول إلى ذلك التقدير من الناحية العملية، فعلى المنشأة أن تقوم بالإفصاح عن تلك الحقيقة.*

الأخطاء

٤١- يمكن أن تنشأ الأخطاء فى الاعتراف ببنود القوائم المالية ، أو فى قياسها أو عرضها أو الإفصاح عنها. ولا تعد القوائم المالية ملتزمة بمعايير المحاسبة المصرية إذا تضمنت أخطاء ارتكبت بقصد الوصول إلى عرض معين للمركز المالى للمنشأة أو لنتائج أعمالها أو لتدفقاتها النقدية – سواء كانت أو لم تكن ذات أهمية نسبية – . ويتم تصحيح الأخطاء المحتملة التى يتم اكتشافها فى الفترة الحالية فى ذات الفترة قبل اعتماد القوائم المالية للإصدار. إلا أن بعض الأخطاء ذات الأهمية النسبية قد لا تكتشف أحياناً إلا فى فترة تالية وعندئذ يتم تصحيح أخطاء الفترات السابقة بمعلومات المقارنة المعروضة فى القوائم المالية عن الفترة التالية التى يكتشف فيها تلك الأخطاء(راجع الفقرات من "٤٢" إلى "٤٧").

٤٢- مع الأخذ فى الاعتبار الفقرة "٤٣" ، ينبغى على المنشأة أن تقوم بتصحيح أخطاء الفترات السابقة ذات الأهمية النسبية وذلك بأثر رجعى فى أول قوائم مالية تعتمد للإصدار بعد اكتشافها وذلك من خلال:

(أ) إعادة عرض مبالغ المقارنة عن الفترة أو الفترات السابقة المعروضة والتى حدث بها الخطأ.

أو (ب) إذا كان الخطأ حدث قبل أبعد فترة سابقة معروضة ، فيتم تعديل الأرصدة الافتتاحية للأصول و الالتزامات وحقوق الملكية عن أبعد فترة مالية سابقة معروضة.

القيود على إعادة العرض بأثر رجعى

٤٣- يتم تصحيح خطأ فترة سابقة بإعادة العرض بأثر رجعى إلا إذا تعذر من الناحية العملية تحديد آثار الخطأ عن فترة محددة أو تحديد الأثر المجمع (المتراكم) لذلك الخطأ.

٤٤- لو تعذر من الناحية العملية تحديد آثار خطأ فترة محددة على معلومات المقارنة لفترة سابقة أو أكثر من الفترات المعروضة ، تقوم المنشأة بإعادة عرض الأرصدة الافتتاحية للأصول والالتزامات وحقوق الملكية عن أبعد فترة يمكن إعادة العرض لها بأثر رجعى من الناحية العملية (وقد تكون تلك الفترة هى الفترة الحالية).

٤٥- لو تعذر من الناحية العملية فى بداية الفترة الجارية تحديد التأثير التراكمى للخطأ على جميع الفترات السابقة ، فعلى المنشأة أن تقوم بإعادة عرض معلومات المقارنة لتصحيح الخطأ بأثر مستقبلى اعتبارا من أبعد تاريخ يمكن عنده الوصول لهذا التأثير من الناحية العملية.

٤٦- يتم استبعاد تصحيح خطأ الفترة السابقة من أرباح أو خسائر الفترة التى يتم اكتشاف الخطأ فيها ، ويتم إعادة عرض أى معلومات معروضة (بما فى ذلك الملخصات التاريخية للبيانات المالية) إلى أبعد مدى زمنى سابق يمتد إليه هذا الخطأ إذا كان ذلك ممكنا من الناحية العملية.

٤٧- عندما يتعذر من الناحية العملية تحديد قيمة الخطأ (على سبيل المثال: خطأ فى تطبيق سياسة محاسبية) عن كافة الفترات السابقة ، تقوم المنشأة طبقاً للفقرة "٤٥" بإعادة عرض معلومات المقارنة بأثر مستقبلى من أبعد تاريخ يمكن فيه الوصول من الناحية العملية إلى تحديد لتلك القيمة ، وبالتالى تتجاوز المنشأة عن جزء إعادة العرض التراكمى على الأصول والالتزامات وحقوق الملكية يتعلق بالآثار الناشئة عن ذلك الخطأ قبل ذلك التاريخ. وتقدم الفقرات من "٥٠" إلى "٥٣" إرشادات عن أمثلة لحالات قد يتعذر فيها من الناحية العملية تصحيح خطأ بأثر رجعى على فترة سابقة أو أكثر.

٤٨- يوجد اختلاف بين تصحيح الأخطاء والتغييرات فى التقديرات المحاسبية حيث أن التقديرات المحاسبية بطبيعتها هى تقديرات تقريبية قد تحتاج إلى تعديل عندما تظهر معلومات إضافية ، فعلى سبيل المثال: لا تعد الأرباح أو الخسائر التى تتحقق عندما تظهر نتائج فعلية لأحداث محتملة بمثابة تصحيحا لخطأ.

الإفصاح عن أخطاء الفترات السابقة

٤٩- *على المنشأة أن تقوم بالإفصاح عما يلى فى تطبيقها للفقرة "٤٢":*

(أ) طبيعة خطأ الفترة السابقة.

و(ب) قيمة الخطأ عن كل فترة سابقة معروضة إن أمكن ذلك عمليا وذلك:

(١) على كل بند من بنود القوائم المالية تأثر بذلك الخطأ.

و(٢) على النصيب الأساسى والمخفض للسهم فى الأرباح ، إذا كان معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٢) "نصيب السهم فى الأرباح" يسرى على المنشأة.

و(ج) قيمة التصحيح فى بداية أبعد فترة سابقة معروضة .

و(د) الظروف التى أدت من الناحية العملية إلى تعذر إعادة العرض بأثر رجعى لتصحيح ذلك الخطأ عن فترة سابقة معينة مع بيان كيفية تصحيح ذلك الخطأ والفترة التى بدأ تصحيح الخطأ اعتبارا منها.

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

تعذر إعادة التطبيق وإعادة العرض بأثر رجعى من الناحية العملية

٥٠- فى بعض الأحوال يتعذر من الناحية العملية تعديل معلومات المقارنة عن فترة أو أكثر من الفترات السابقة لتحقيق إمكانية المقارنة مع الفترة الحالية.

فعلى سبيل المثال: قد تكون البيانات لم يتم تجميعها فى الفترة أو الفترات السابقة بشكل يسمح إما بالتطبيق بأثر رجعى لسياسة محاسبية جديدة (بما فى ذلك متطلبات الفقرات من "٥١" إلى "٥٣" الأثر المستقبلى لتطبيق تلك السياسة على فترات سابقة) أو بإعادة العرض بأثر رجعى لتصحيح خطأ فترة سابقة ، وقد يتعذر من الناحية العملية إعادة إنتاج مثل هذه المعلومات.

٥١- من الضرورى للمنشأة فى كثير من الأحيان عندما تطبق سياسة محاسبية على عناصر معترف بها أو مفصح عنها بالقوائم المالية عن معاملات وأحداث وحالات أخرى أن تستخدم التقديرات. ويعتبر التقدير عملية ذاتية في جوهرها (تخضع للحكم الشخصى) ، وقد يتم عمل التقديرات بعد تاريخ نهاية الفترة المالية. وقد يكون عمل التقديرات أكثر

صعوبة عندما يتم تطبيق سياسة محاسبية بأثر رجعى أو عندما يتم إعادة العرض بأثر رجعى لتصحيح خطأ فترة سابقة وذلك بسبب طول الفترة الزمنية التى قد تكون انقضت منذ التاريخ الذى حدثت به المعاملة أو الحدث أو الحالة الأخرى. إلا أن الهدف من التقديرات الخاصة بالفترات السابقة لا يختلف عنه بالنسبة للتقديرات التى تتم فى الفترة الحالية ويتمثل تحديدا فى ضرورة أن يعكس التقدير الظروف التى كانت موجودة عندما حدثت المعاملة أو الحدث أو الحالة الأخرى.

٥٢- لذا فإن تطبيق أى سياسة جديدة بأثر رجعى أو تصحيح لخطأ فترة سابقة بأثر رجعى يستوجب تمييز المعلومات الواردة فى (أ) و(ب) أدناه عن غيرها من المعلومات الأخرى:

(أ) معلومات تقدم أدلة عن الظروف التى كانت قائمة فى التاريخ الذى تمت فيه المعاملة أو وقع فيه الحدث أو الظرف الآخر.

و(ب) معلومات كان من الممكن أن تكون متاحة عندما تم اعتماد القوائم المالية للإصدار لهذه الفترة السابقة.

وبالنسبة لبعض أنواع التقديرات (مثل: تقدير القيمة العادلة التى لا تستند على سعر أو مدخلات قابلة للملاحظة) فيتعذر من الناحية العملية التمييز بين هذه الأنواع من المعلومات. وعندما يتطلب التطبيق أو إعادة العرض بأثر رجعى استخدام تقدير مؤثر يستحيل معه التمييز بين هذين النوعين من المعلومات عندئذ يتعذر على المنشأة من الناحية العملية تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة أو تصحيح خطأ الفترة السابقة بأثر رجعى.

٥٣- عندما يتم تطبيق سياسة محاسبية جديدة على فترة سابقة أو عندما يتم تصحيح مبالغ تتعلق بفترة سابقة فلا يجوز للمنشأة أن تستخدم ما يطلق عليه "الإدراك المتأخر" ويقصد به أن تستخدم المنشأة ما هو متاح لها حاليا من معلومات وذلك سواء فى بناء افتراضات عما كانت عليه نوايا الإدارة فى فترة سابقة أو فى تقدير المبالغ المعترف بها أو التى تم قياسها أو الإفصاح عنها فى فترة سابقة. وعلى سبيل المثال: عندما تقوم منشأة بتصحيح خطأ فترة سابقة فى حساب التزاماتها عن الرصيد المرحل من الأجازات المرضية لموظفيها طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٨) " مزايا العاملين" فإنها تغفل أى معلومات عن موسم ظهرت فيه أنفلونزا حادة بشكل غير معتاد لو أصبحت تلك المعلومات متاحة لها فى فترة تالية بعد اعتماد القوائم المالية للإصدار عن الفترة السابقة. وفى الحقيقة فأن احتياج المنشأة لاستخدام تقديرات ذات أهمية نسبية بصفة متكررة عندما تقوم بتعديل معلومات المقارنة المعروضة عن فترات سابقة لا يمنعها من إجراء تسويات أو تصحيحات يعتمد عليها على تلك المعلومات.

إرشادات التطبيق

يرافق هذا الدليل معيار المحاسبة المصرى رقم (٥) ولكنه لا يمثل جزءاً منه.

مثال: إعادة العرض بأثر رجعى للأخطاء

١-١ اكتشفت شركة (ب) خلال عام ٢٠١٠ أن بعض المنتجات التي تم بيعها خلال عام ٢٠٠٩ قد تم إدراجها بالخطأ ضمن مخزون ٣١ ديسمبر ٢٠٠٩ بمبلغ ٦٥٠٠.

١-٢ وقد تظهر الدفاتر المحاسبية للشركة (ب) عن عام ٢٠١٠ مبيعات بمبلغ ١٠٤٠٠٠ وتكلفة بضاعة مباعة بمبلغ ٨٦٥٠٠ (تتضمن الخطأ في رصيد أول المدة للمخزون بمبلغ ٦٥٠٠) وضـــــرائب دخـــل بمبلغ ٥٢٥٠.

١-٣ ظهرت البيانات المالية التالية بقائمة الدخل للشركة (ب) في عام ٢٠٠٩:

مبيعات	٧٣ ٥٠٠
تكلفة البضاعة المباعة	(٥٣ ٥٠٠)
الأرباح قبل ضرائب الدخل	٢٠ ٠٠٠
ضرائب الدخل	(٦ ٠٠٠)
الربح	١٤ ٠٠٠

١-٤ بلغ رصيد أول المدة للأرباح المرحلة في عام ٢٠٠٩ مبلغ ٢٠ ٠٠٠ وبلغ رصيد أخر المدة للأرباح المرحلة مبلغ ٣٤ ٠٠٠.

١-٥ بلغ سعر ضريبة الدخل لشركة (ب) ٣٠% عن عامى ٢٠١٠ و ٢٠٠٩ . ولم يكن لديها أى دخل أو مصروف آخر.

١-٦ بلغ رأس مال شركة (ب) ٥٠٠٠ خلال الفترات ولم تظهر بقائمة مركزها المالى أية عناصر حقوق ملكية أخرى بخلاف الأرباح المرحلة. علما بأن أسهم الشركة (ب) غير مقيدة بالبورصة ولا تقوم بالإفصاح عن نصيب السهم فى الأرباح.

شركة (ب)

بيانات مستخرجة من قائمة الدخل (الأرباح أو الخسائر)

	٢٠١٠	٢٠٠٩ (معدلة)
مبيعات	١٠٤ ٠٠٠	٧٣ ٥٠٠
تكلفة البضاعة المباعة	(٨٠ ٠٠٠)	(٦٠ ٠٠٠)
الربح قبل ضرائب الدخل	٢٤ ٠٠٠	١٣ ٥٠٠
ضرائب الدخل	(٧ ٢٠٠)	(٤ ٠٥٠)
الربح	١٦ ٨٠٠	٩ ٤٥٠

شركة (ب)

قائمة التغير فى حقوق الملكية

	رأس المال	الأرباح المرحلة	المجموع
الرصيد فى ٣١ ديسمبر ٢٠٠٨	٥ ٠٠٠	٢٠ ٠٠٠	٢٥ ٠٠٠
ربح السنة المنتهية فى ٣١ ديسمبر ٢٠٠٩ كما تم تعديله		٩ ٤٥٠	٩ ٤٥٠
الرصيد فى ٣١ ديسمبر ٢٠٠٩	٥ ٠٠٠	٢٩ ٤٥٠	٣٤ ٤٥٠
ربح السنة المنتهية فى ٣١ ديسمبر ٢٠١٠		١٦ ٨٠٠	١٦ ٨٠٠
الرصيد فى ٣١ ديسمبر ٢٠١٠	٥ ٠٠٠	٤٦ ٢٥٠	٥١ ٢٥٠

بيانات مستخرجة من الإيضاحات المتممة للقوائم المالية

١- تم إدراج بعض المنتجات (التى سبق للشركة "ب" أن باعتها خلال عام ٢٠٠٩) بالخطأ ضمن المخزون في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٩ مبلغ ٦ ٥٠٠ ، وقد تم تعديل القوائم المالية في ٢٠٠٩ لتصحيح هذا الخطأ. وفيما يلى ملخصاً لتأثير إعادة عرض هذه القوائم المالية علماً بأنه لا يوجد تأثير على عام ٢٠١٠.

	التأثير على ٢٠٠٩
(زيادة) فى تكلفة البضاعة المباعة	(٦ ٥٠٠)
الانخفاض فى مصروف ضرائب الدخل	١ ٩٥٠
(الانخفاض) فى الربح	(٤ ٥٥٠)
(الانخفاض) فى المخزون	(٦ ٥٠٠)
الانخفاض فى التزام ضريبة الدخل	١ ٩٥٠
(الانخفاض) فى حقوق الملكية	(٤ ٥٥٠)

شركة (ب)

بيانات مستخرجة من قائمة الأرباح المرحلة

	٢٠١٠	٢٠٠٩ (معدلة)
	جنيه	جنيه
رصيد أول المدة للأرباح المرحلة قبل التعديل	٣٤ ٠٠٠	٢٠ ٠٠٠
تصحيح خطأ محاسبى		
(صافي الأثر بعد خصم ضريبة الدخل بمبلغ ١٩٥٠) "إيضاح (١)"	(٤ ٥٥٠)	–
رصيد أول المدة للأرباح المرحلة بعد التعديل	٢٩ ٤٥٠	٢٠ ٠٠٠
صافي الربح (٢٠٠٩: معدل بتصحيح الخطأ)	١٦ ٨٠٠	٩ ٤٥٠
رصيد أخر المدة للأرباح المرحلة	٤٦ ٢٥٠	٢٩ ٤٥٠

معيار المحاسبة المصرى

رقم (٧) المعدل ٢٠١٥

الأحداث التى تقع بعد الفترة المالية

معيار المحاسبة المصرى رقم (٧) المعدل ٢٠١٥
الأحداث التى تقع بعد الفترة المالية

المحتويات

	فقـــرات
هدف المعيار	١
نطاق المعيار	٢
تعريفات	٣-٧
الاعتراف و القياس	٨-١٣
أحداث تقع بعد الفترة المالية وتتطلب تعديلاً فى القوائم المالية	٨-٩
أحداث تقع بعد الفترة المالية ولا تتطلب تعديلاً فى القوائم المالية	١٠-١١
التوزيعات	١٢-١٣
الاستمرارية	١٤-١٦
الإفصاح	١٧-٢٢
تاريخ الإصدار	١٧-١٨
تحديث الافصاح عن الحالات التى كانت قائمة فى تاريخ نهاية الفترة المالية	١٩-٢٠
أحداث تقع بعد الفترة المالية ولا تتطلب تعديلاً فى القوائم المالية	٢١-٢٢

معيار المحاسبة المصرى رقم (٧) المعدل ٢٠١٥
الأحداث التى تقع بعد الفترة المالية

هدف المعيار

١- يهدف هذا المعيار إلى شرح :

(أ) متى يجب على المنشأة أن تعدل قوائمها المالية بناءً على أحداث تقع بعد الفترة المالية .

و(ب) الإفصاحات التى يجب أن توفرها المنشأة عن تاريخ إصدار القوائم المالية وكذلك عن الأحداث التى تقع بعد الفترة المالية.

كما يتطلب المعيار أيضاً ضرورة عدم قيام المنشأة بإعداد القوائم المالية على أساس الاستمرارية إذا كانت هناك أحداث تقع بعد الفترة المالية تشير إلى أن فرض الاستمرارية ليس مناسباً .

نطاق المعيار

٢- *يطبق هذا المعيار فى المحاسبة والإفصاح عن الأحداث التى تقع بعد الفترة المالية.*

تعريفات

٣- *تستخدم المصطلحات التالية فى هذا المعيار بالمعنى المذكور قرين كل منها :*

الأحداث *التى تقع بعد الفترة المالية*: هى تلك الأحداث التى تقع بين تاريخ نهاية الفترة المالية وتاريخ إصدار القوائم المالية سواء كانت تلك الأحداث فى صالح المنشأة أو فى غير صالحها. ويمكن تحديد نوعين من الأحداث:

(أ) أحداث توفر أدلة إضافية عن حالات كانت قائمة فى* تاريخ نهاية الفترة المالية *وتتطلب تعديل فى القوائم المالية.

و (ب) أحداث تشير إلى حالات نشأت بعد* تاريخ نهاية الفترة المالية *ولا تتطلب تعديل فى القوائم المالية، وقد تتطلب فقط الإفصاح عنها فى هذه القوائم.

٤- تختلف الإجراءات التى تتبع لإصدار القوائم المالية باختلاف هيكل الإدارة والمتطلبات القانونية والإجراءات التى تتبع فى إعداد والانتهاء من القوائم المالية.

٥- تلتزم الشركات بتقديم القوائم المالية للمساهمين لاعتمادها بعد أن يكون قد تم إصدارها من الإدارة وفى هذه الحالة يعتبرتاريخ إصدار القوائم المالية هو تاريخ إصدارها من الإدارة وليس تاريخ اعتماد القوائم المالية من قبل المساهمين.

مثال :

فى ٢٨ فبراير ٢٠١٣ انتهت إدارة المنشأة من إعداد مسودة القوائم المالية عن السنة المالية المنتهية فى ٣١ ديسمبر ٢٠١٢، وفى ١٨ مارس ٢٠١٣ قام مجلس الإدارة بفحص القوائم المالية وإصدارها، وفى ١٩ مارس ٢٠١٣ أعلنت المنشأة عن أرباحها وعن بعض المعلومات المالية الأخرى ، وفى أول أبريل ٢٠١٣ تم إتاحة القوائم المالية للمساهمين والمستخدمين الآخرين ، وفى ١٥ مايو ٢٠١٣ اعتمدت الجمعية العامة للمساهمين فى اجتماعها السنوى القوائم المالية وتم تسليمها إلى الجهة المنظمة المعنية فى ١٧ مايو ٢٠١٣.

فى هذه الحالة يكون تاريخ إصدار القوائم المالية هو ١٨ مارس ٢٠١٣ (تاريخ إصدارها بواسطة مجلس الإدارة).

٦- في بعض الحالات تكون إدارة المنشأة ملزمة بإصدار قوائمها المالية إلى جهة مشرفة عليها (والمؤلفة فقط من أعضاء غير تنفيذيين) للاعتماد . في هذه الحالات فإن القوائم المالية يكون قد تم إصدارها في تاريخ قيام الإدارة بإصدارها لهذه الجهة المشرفة عليها .

مثال :

فى ١٨ مارس ٢٠٠٤ أصدرت إدارة المنشأة القوائم المالية للجهة المشرفة عليها والمؤلفة فقط من أعضاء غير تنفيذيين وربما قد تتضمن ممثلين عن العاملين وأطرافاً خارجية لها مصلحة في المنشأة ، وفى ٢٦ مارس ٢٠٠٤ وافقت هذه الجهة المشرفة على القوائم المالية ، وفى أول أبريل ٢٠٠٤ تم إتاحة القوائم المالية للمساهمين والمستخدمين الآخرين ، وفى ١٥ مايو ٢٠٠٤ اعتمدت الجمعية العامة للمساهمين في اجتماعها السنوي القوائم المالية وتم تسليمها إلى الجهة المنظمة المعنية في ١٧ مايو ٢٠٠٤.

في هذه الحالة تكون القوائم المالية قد تم إصدارها في ١٨ مارس ٢٠٠٤ (تاريخ إرسال الإدارة للقوائم المالية للجهة المشرفة).

٧- تتضمن الأحداث التى تقع بعد الفترة المالية جميع الأحداث التى تقع حتى تاريخ إصدار القوائم المالية حتى ولو كانت هذه الأحداث قد تمت بعد نشر معلومات عن الأرباح أو أية معلومات مالية وقبل إصدار القوائم المالية.

الاعتراف والقياس

أحداث تقع بعد الفترة المالية وتتطلب تعديلاً فى القوائم المالية

٨- ***على المنشأة أن تعدل القيم المدرجة بالقوائم المالية لتعكس الأحداث التالية للفترة المالية والتى تستوجب تعديل القوائم المالية.***

٩- فيما يلى أمثلة للأحداث التى تقع بعد الفترة المالية والتى تستوجب أن تعدل المنشأة القيم المدرجة بالقوائم المالية أو أن تدرج بها عناصر لم تكن قد أدرجت:

(أ) صدور حكم قضائى بعد الفترة المالية يكشف عن وجود التزام على المنشأة وكان هذا الالتزام قائماً بالفعل فى تاريخ نهاية الفترة المالية ، وعليه فإنه يجب على المنشأة تعديل المخصصات المثبتة لمقابلة هذا الالتزام أو تكوين مخصص جديد لمقابلته ، وعدم الاكتفاء بالإفصاح فقط عن هذا الالتزام المحتمل نظراً لأن الحكم القضائى يعتبر دليلاً إضافياً.

(ب) ظهور معلومات جديدة بعد الفترة المالية تكشف أن قيمة أحد الأصول قد اعتراها اضمحلال فى تاريخ نهاية الفترة المالية أو أن قيمة خسارة الاضمحلال السابق الاعتراف بها لهذا الأصل تحتاج إلى تعديل . ومثال ذلك ما يلى :

(١) إفلاس أحد العملاء والذى قد يحدث بعد الفترة المالية عادة ما يؤكد أن هناك خسارة محققة بالفعل فى تاريخ نهاية الفترة المالية فى حساب العملاء وأن المنشأة فى حاجة إلى تعديل القيمة المدرجة لحساب العملاء .

و (٢) بيع المخزون بعد الفترة المالية قد يوفر دليلاً على صافى القيمة البيعية لهذا المخزون فى تاريخ نهاية الفترة المالية.

(ج) التعرف بعد الفترة المالية على التكلفة الفعلية لشراء أصل تم قبل تاريخ نهاية الفترة المالية أو المتحصلات الفعلية من عملية بيع أصل تمت قبل تاريخ نهاية الفترة المالية.

(د) التعرف بعد الفترة المالية على مبالغ المشاركة فى الأرباح أو مدفوعات المكافآت إذا كان هناك التزام قانونى أو حكمى على المنشأة لأداء تلك المدفوعات كنتيجة لأحداث تمت قبل تاريخ نهاية الفترة المالية.

(هـ) اكتشاف غش أو خطأ يشير إلى أن القوائم المالية لم تكن سليمة.

أحداث تقع بعد الفترة المالية ولا تتطلب تعديلاً فى القوائم المالية

١٠- ***لا تعدل المنشأة القيم المدرجة بالقوائم المالية لتعكس الأحداث التى تقع بعد الفترة المالية و التى لا تتطلب تعديلاً فى القوائم المالية.***

١١- من أمثلة الأحداث التالية للفترة المالية والتى لا تتطلب تعديلاً فى القوائم المالية ، الانخفاض فى القيمة السوقية لبعض الاستثمارات بعد تاريخ نهاية الفترة المالية وقبل تاريخ إصدار القوائم المالية. فالانخفاض فى القيمة السوقية هنا لا يتعلق بحالة الاستثمار فى تاريخ نهاية الفترة المالية ولكنه يعكس ظروف حدثت خلال الفترة اللاحقة . و بناء على ذلك لا تعدل المنشأة المبالغ المدرجة بالقوائم المالية والخاصة بالاستثمارات . وبالمثل فليس على المنشأة أن تعدل مبالغ الاستثمارات المفصح عنها فى تاريخ نهاية الفترة المالية على الرغم من أنها قد تحتاج لإضافة إيضاح آخر طبقاً للفقرة "٢١" من هذا المعيار.

التوزيعات

١٢- ***إذا أعلنت المنشأة عن توزيعات لحائزى أدوات الملكية بعد الفترة المالية فإنه لا يجوز للمنشأة أن تدرج هذه التوزيعات كالتزام فى تاريخ نهاية الفترة المالية.***

١٣- إذا كانت التوزيعات قد تم إعلانها (تم إعتمادها بواسطة الإدارة المعنية) بعد الفترة المالية ولكن قبل إصدار القوائم المالية ، فإنه لا يتم الاعتراف بهذه التوزيعات كإلتزامات فى تاريخ نهاية الفترة المالية لأنه لا يوجد إلتزام حالى . مثل هذه التوزيعات يتم الإفصاح عنها فى الإيضاحات المتممة للقوائم المالية وذلك وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (١) "عرض القوائم المالية" .

الإستمرارية

١٤- ***لا يجوز للمنشأة أن تعد القوائم المالية طبقاً لفرض الاستمرارية إذا كانت الإدارة تنوى بعد الفترة المالية تصفية المنشأة أو أن تتوقف عن مزاولة النشاط و لا يوجد لديها بديل آخر معقول سوى ذلك.***

١٥- قد يستدعى التدهور فى نتائج التشغيل والمركز المالى بعد الفترة المالية دراسة ما إذا كان فرض الاستمرارية مازال مناسباً من عدمه . فإذا لم يعد فرض الاستمرارية مناسباً ، فإن تأثير ذلك يكون خطيراً جداً حيث يتطلب هذا المعيار تعديلاً جوهرياً فى أساس المحاسبة أكثر من مجرد تعديل المبالغ المعترف بها وفقاً لأساس المحاسبة المتبع.

١٦- يحدد معيار المحاسبة المصرى رقم (١) "عرض القوائم المالية " إفصاحات محددة عما إذا كان :

(أ) لم يتم إعداد القوائم المالية طبقاً لفرض الاستمرارية .

أو (ب) إذا كانت الإدارة على دراية بحالات عدم تأكد هامة تتعلق بأحداث أو ظروف قد تشير إلى وجود شك كبير فى قدرة المنشأة على الاستمرار فى مزاولة النشاط . وقد تنشأ هذه الأحداث أو الظروف – والتى تتطلب الإفصاح عنها – بعد الفترة المالية.

الإفصاح

تاريخ الإصدار

١٧- ***على المنشأة أن تفصح عن تاريخ إصدار القوائم المالية والسلطة التى قامت باعتمادها . وإذا كان لمالكى المنشأة أو الآخرين الحق فى تعديل القوائم المالية بعد إصدارها فيجب على المنشأة أن تفصح عن هذه الحقيقة.***

١٨- من المهم لمستخدمى القوائم المالية معرفة تاريخ اعتماد إصدار القوائم المالية حيث أن هذه القوائم المالية لن تعكس الأحداث التى قد تتم بعد ذلك.

تحديث الإفصاح عن الحالات التى كانت قائمة فى تاريخ نهاية الفترة المالية

١٩- ***إذا حصلت المنشأة على معلومات بعد الفترة المالية عن حالات كانت قائمة فى تاريخ نهاية الفترة المالية ، فيجب على المنشأة أن تقوم بتحديث الإفصاحات التى تتعلق بتلك الأحداث فى ضوء المعلومات الجديدة.***

٢٠- فى بعض الحالات تحتاج المنشأة إلى تحديث الإفصاحات بالقوائم المالية لتعكس المعلومات التى حصلت عليها بعد الفترة المالية ، حتى لو لم تكن هذه الأحداث تؤثر على المبالغ المعترف بها بالقوائم المالية للمنشأة . ومن أمثلة ذلك توافر دليل بعد الفترة المالية عن التزام محتمل كان قائماً فى تاريخ نهاية الفترة المالية. وبالإضافة إلى الأخذ فى الاعتبار ما إذا كان ذلك يستدعى تكوين مخصص أو تعديله طبقاً لنص معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٨) فعلى المنشأة أن تقوم بتحديث الإفصاحات عن الالتزام المحتمل فى ضوء هذا الدليل.

أحداث تقع بعد الفترة المالية ولا تتطلب تعديلاً فى القوائم المالية

٢١- *إذا كانت الأحداث التالية للفترة المالية والتى لا تستوجب تعديلاً فى القوائم المالية جوهرية ويؤثر عدم الإفصاح عنها على قدرة مستخدم القوائم المالية على التقييم الصحيح وإتخاذ القرارات السليمة بناء على هذه القوائم المالية ، فعلى المنشأة أن تفصح عن المعلومات التالية لكل مجموعة هامة من تلك الأحداث .*

(أ) طبيعة الحدث.

و (ب) تقدير الأثر المالى للحدث أو ذكر عدم إمكان تقديره.

٢٢- فيما يلى أمثلة على أحداث تقع فى المنشأة بعد الفترة المالية ولا تتطلب تعديلاً فى قوائمها المالية والتى من الأهمية بحيث يؤثر عدم الإفصاح عنها على قدرة مستخدم هذه القوائم المالية على التقييم الصحيح وإتخاذ القرارات السليمة :

(أ) عملية اندماج كبيرة بعد الفترة المالية أو استبعاد إحدى الشركات التابعة الهامة.

و(ب) الإعلان عن خطة للتوقف عن جزء من النشاط أو استبعاد أصول أو سداد التزامات تتعلق بالتوقف عن مزاولة جزء من النشاط أو الدخول فى عقد ارتباط لبيع هذه الأصول أو سداد تلك الالتزامات .

و(ج) شراء أو استبعاد أصول هامة أو مصادرة أصول هامة بواسطة الحكومة.

و(د) دمار أحد المصانع الكبرى بالحريق بعد الفترة المالية.

و(هـ)الإعلان عن أو البدء فى تنفيذ عملية إعادة هيكلة هامة.

و(و) المعاملات الهامة على الأسهم العادية والمعاملات المحتملة على الأسهم العادية بعد الفترة المالية .

و(ز) التغيرات الكبيرة غير العادية بعد الفترة المالية فى قيم الأصول أو أسعار الصرف.

و(ح) التغيرات فى معدلات الضرائب أو قوانين الضرائب التى تم إقرارها أو الإعلان عنها بعد الفترة المالية والتى لها تأثير هام على عبء الضرائب الحالية والضرائب المؤجلة كأصول والتزامات.

و(ط) الدخول فى ارتباطات هامة أو التزامات محتملة مثل إصدار ضمانات هامة.

و(ى) الشروع فى رفع دعوى قضائية كبيرة بسبب أحداث تمت بعد الفترة المالية.

معيار المحاسبة المصرى

رقم (٨) المعدل ٢٠١٥

عقود الإنشاء

معيار المحاسبة المصرى رقم (٨) المعدل ٢٠١٥
عقود الإنشاء

المحتويات

	فقـــرات
هدف المعيار	
نطاق المعيار	١-٢
تعريفات	٣-٦
تجميع وفصل عقود الإنشاءات	٧-١٠
إيرادات العقود	١١-١٥
تكلفة العقود	١٦-٢١
الاعتراف بإيراد العقد ومصروفاته	٢٢-٣٥
الاعتراف بالخسائر المتوقعة	٣٦-٣٧
التغيير فى التقديرات	٣٨
الإفصاح	٣٩-٤٥
ملحق	

معيار المحاسبة المصري رقم (٨) المعدل ٢٠١٥

عقود الإنشاء

هدف المعيار

يهدف هذا المعيار الى شرح المعالجة المحاسبية للإيرادات والتكاليف المتعلقة بعقود الإنشاء. وبسبب طبيعة الأنشطة التى تؤدى فى ظل عقود الإنشاء عادة ما يقع تاريخ التعاقد وتاريخ الانتهاء من العمل فى فترات مالية مختلفة. لذا فإن الموضوع الأساسي فى المحاسبة عن عقود الإنشاء هو توزيع إيرادات وتكاليف العقد على الفترات المحاسبية التى يؤدى خلالها العمل الإنشائي. ويستخدم هذا المعيار شروط الأعتراف الواردة فى إطار إعداد وعرض القوائم المالية لتحديد متى يتم الاعتراف بإيرادات العقد كإيرادات ومصروفات العقد كمصروفات فى قائمة الدخل . كما يقدم المعيار أيضاً إرشادات عملية عن كيفية تطبيق هذه الشروط.

نطاق المعيار

١- يطبق هذا المعيار فى المحاسبة عن عقود الإنشاء فى القوائم المالية للمقاولين.

٢- ملغاة .

تعريفات

٣- تستخدم المصطلحات التالية فى هذا المعيار بالمعنى المذكور قرين كل منها:

<u>عقد الإنشاء</u> هو عقد تم إبرامه خصيصاً لإنشاء أصل أو مجموعة من الأصول التى ترتبط ببعضها أو تعتمد على بعضها البعض من ناحية التصميم أو التقنية أو الوظائف أو الغرض أو الاستخدام النهائي لها.

<u>العقد محدد السعر</u> هو عقد الإنشاء الذى يوافق فيه المقاول على سعر محدد للعقد ككل أو على سعر محدد لكل عنصر أو لكل مخرج من مخرجات تنفيذ العملية والذى قد يتضمن فى بعض مواده الحق فى زيادة الأسعار بنسبة معينة.

<u>عقد بالتكلفة زائد نسبة</u> هو عقد الإنشاء الذى يقوم بموجبه المقاول باسترداد التكاليف المسموح بها أو المعرفة بالعقد بالإضافة الى نسبة مئوية من التكاليف أو مبلغ أتعاب محدد.

٤- قد يبرم عقد الإنشاء لإنشاء أصل واحد مثل كوبري أو مبنى أو سد أو خط أنابيب أو طريق أو سفينة أو نفق. كما يمكن أن يكون أيضاً لإنشاء عدد من الأصول المرتبطة ببعضها البعض من ناحية التصميم أو التقنية أو الوظائف أو من ناحية الغرض النهائي منها أو استخدامها ، ومثال ذلك عقود إنشاء محطات تكرير البترول أو إنشاء وحدات المصانع والأجهزة المعقدة.

٥- لأغراض هذا المعيار فإن عقود الإنشاء تتضمن ما يلي :

(أ) عقود تقديم خدمات لها علاقة مباشرة بإنشاء هذا الأصل مثال ذلك خدمات مدير المشروع والمهندس المعماري.

و(ب) عقود هدم وإزالة بعض الأصول وعقود تنظيف البيئة من أثار عمليات هدم هذه الأصول.

٦- تأخذ عقود الإنشاء عدة أشكال. وهى تصنف لأغراض هذا المعيار إما كعقود ذات سعر محدد أو عقود بالتكلفة زائد نسبة أو قد تأخذ بعض العقود ملامح من العقود ذات السعر المحدد والعقود بالتكلفة زائد نسبة، ومثال ذلك العقود بالتكلفة زائد نسبة مع وضع حد أقصى للسعر. وفى هذه الظروف يحتاج المقاول أن يأخذ فى الاعتبار كل الشروط والقواعد الواردة فى الفقرتين "٢٣" ، "٢٤" من هذا المعيار لتحديد متى يعترف بإيراد ومصروفات هذا العقد.

تجميع وفصل عقود الإنشاء

٧- يتم عادة تطبيق متطلبات هذا المعيار بصفة مستقلة على كل عقد من عقود الإنشاء ، ولكن فى بعض الحالات يقتضى الأمر تطبيق هذا المعيار على أحد مكونات العقد بصفة منفصلة ، أو أن يطبق فى بعض الحالات على مجموعة من العقود مجتمعة وذلك من أجل إظهار الوضع الحقيقي لهذا العقد أو مجموعة العقود هذه.

٨- عندما يتعلق العقد بإنشاء عدد من الأصول يتم معاملة إنشاء كل أصل على أنه عقد إنشاء مستقل عندما:

(أ) يكون هناك عروض منفصلة قد قدمت لكل أصل على حدة.

و (ب) يكون قد تم الاتفاق والتفاوض لكل أصل على حدة وأنه كان من حق كل طرف من أطراف التعاقد (العميل والمقاول) أن يقبل أو يرفض هذا الجزء من العقد المرتبط بكل أصل على حدة.

و (ج) يكون من الممكن تحديد تكلفة وإيراد كل أصل على حدة.

٩- تعامل مجموعة العقود سواء كانت مع عميل واحد أو مع عدد من العملاء على أنها عقد واحد عندما:

(أ) يكون قد تم مناقشة مجموعة العقود وكأنها وحدة واحدة.

و (ب) تكون العقود مرتبطة ومتداخلة وكأنها فى حقيقتها عملية واحدة لها هامش ربح اجمالى.

و (ج) يتم تنفيذ العقود المختلفة فى ذات الوقت (على التوازي) أو فى ترتيب زمني مستمر الواحد تلو الأخر.

١٠- قد يسمح العقد بإنشاء أصل إضافي طبقاً لرغبة العميل ، أو قد يتم تعديل العقد الأصلي ليتضمن إنشاء أصل إضافي ، وتتم معاملة إنشاء الأصل الإضافي كعقد مستقل عندما:

(أ) يختلف الأصل جوهرياً فى التصميم أو التقنية أو الوظائف عن الأصل أو الأصول التى تم إنشائها بموجب العقد الأصلي.

أو (ب) يتم التفاوض بشأن سعر الأصل الجديد بدون الأخذ فى الاعتبار أسعار العقد الأصلي.

إيرادات العقود

١١- يتضمن إيراد العقد ما يلي:

(أ) القيمة الأصلية للإيراد المتفق عليه فى العقد.

و(ب) المدفوعات عن التعديلات على الأعمال الواردة فى العقد والمطالبات والحوافز وذلك:

(١) إلى مدى احتمال أن يتحقق إيراد عن هذه الأعمال.

و(٢) إذا كانت هناك إمكانية قياس الإيراد المتعلق بها بدرجة يعتمد عليها.

١٢- يتم قياس إيرادات العقود بالقيمة العادلة للمقابل الذى تم أو سيتم استلامه ، ويتأثر قياس إيرادات العقد بالعديد من عوامل عدم التأكد والتى تتوقف على نتائج الأحداث المستقبلية ، ويجب إعادة النظر فى تقديرات هذا الإيراد فى ضوء الأحداث التى تقع وفى ضوء تكشف عوامل عدم التأكد ، ولذلك فإن قيمة الإيرادات من العقد يمكن أن تزيد أو تنقص من فترة إلى أخرى. ومن أمثلة ذلك:

(أ) قد يتفق المقاول والعميل على أوامر التعديل أو المطالبات التى قد تزيد أو تنقص إيرادات العقد فى فترة لاحقة للفترة التى تم فيها الاتفاق على التعاقد الأصلي.

أو (ب) قد تزيد قيمة الإيرادات التى تم الاتفاق عليها فى العقد محدد السعر وذلك نتيجة الزيادة فى التكاليف المنصوص عليها فى العقد.

أو (ج) قد تنخفض قيمة الإيرادات نتيجة للغرامات التى نتجت عن تأخير المقاول فى تنفيذ تعاقده.

أو (د) عندما يكون العقد محدد السعر مرتبطاً بسعر محدد لكل وحدة من وحدات المنتج النهائي ، فى هذه الحالة تزيد إيرادات العقد بزيادة عدد الوحدات.

١٣- التعديل هو أمر يصدره العميل إلى المقاول يتم بموجبه تعديل نطاق العمل ، وقد يؤدى التعديل الى زيادة أو نقص إيراد العقد ومن أمثلة تلك التعديلات تغيير بعض المواصفات الفنية أو إجراء تعديل على مدة سريان العقد ، ولا يتم اعتبار قيمة التعديلات جزءاً من إيرادات العقود إلا عندما:

(أ) يكون هناك احتمال مؤكد بأن العميل سوف يعتمد هذه التعديلات وقيمة الإيرادات المتولدة منها.

و (ب) يمكن قياس قيمة الإيرادات الناتجة عن تنفيذ التعديلات المذكورة بدرجة يعتمد عليها.

١٤- المطالبة هى مبلغ يسعى المقاول لتحصيله من العميل أو من طرف آخر كاسترداد لتكلفة لم تكن تتضمنها قيمة العقد ، وقد تنشأ المطالبة مثلاً من أن يكون العميل قد تسبب فى تأخير العمل أو أن هناك أخطاء فى التصميم أو المواصفات أو وجود خلافات تتعلق ببعض التعديلات ، ويخضع قياس مبلغ الإيراد الناتج عن هذه المطالبات دائماً لدرجة عالية من عدم التأكد ويتوقف غالباً على نتائج المفاوضات. لذا لا يتم اعتبار قيمة المطالبات جزءاً من إيرادات العقود إلا فى حالة:

(أ) وصول المفاوضات مع العميل إلى مرحلة متقدمة تبين أنه من المحتمل أن العميل سوف يقبل سداد هذه

المطالبات.

و(ب) أن قيمة المطالبة التى من المنتظر أن يقبلها العميل يمكن قياسها بدرجة يعتمد عليها.

١٥- الحوافز هى مبالغ إضافية تدفع للمقاول نتيجة وصوله إلى معايير أداء معينة أو بما يزيد عنها كحالة أن ينص العقد على استحقاق المقاول لحوافز عند انتهائه المبكر من المقاولة ، ويمكن تضمين الحوافز فى إيرادات العقد عندما:

(أ) يكون العقد فى مرحلة متقدمة مما يزيد من التأكد من أن الأداء موضوع هذا الحافز قد وصل إلى المعايير

المحددة أو زاد عنها.

و (ب) أن يمكن قياس قيمة هذه الحوافز بدرجة يعتمد عليها.

تكلفة العقود

١٦- تتضمن تكلفة العقد ما يلى:

(أ) كافة التكاليف المتعلقة مباشرة بالعقد المحدد.

و(ب) التكاليف المتعلقة بنشاط العقود عامة والتى يمكن تحميلها على العقد.

و(ج) التكاليف الأخرى والتى يمكن تحميلها للعميل طبقاً لنصوص العقد.

١٧- تتضمن التكاليف المتعلقة مباشرة بالعقد المحدد ما يلي:

(أ) تكلفة العاملين بالموقع شاملة تكاليف الإشراف.

و (ب) تكلفة المواد المستخدمة فى الإنشاء.

و (ج) إهلاك الأصول الثابتة المستخدمة فى العقد.

و (د) تكلفة نقل الأصول الثابتة والمواد من وإلى موقع العقد.

و (هـ) تكلفة استئجار الأصول الثابتة.

و (و) تكلفة التصميمات الهندسية والمعاونة الفنية المتصلة مباشرة بالعقد.

و (ز) التكاليف التقديرية لأعمال الضمان بما فى ذلك التكاليف المتوقعة للصيانة خلال فترة الضمان .

و (ح) المطالبات من الأطراف الأخرى.

ويمكن أن تخفض هذه التكاليف بالإيرادات العارضة التى تتحقق والتى لم تحسب ضمن بنود إيرادات العقد مثل بيع المواد الزائدة والأرباح الناتجة عن بيع الأصول الثابتة فى نهاية عقد المقاولة.

١٨- تتضمن التكاليف المتعلقة بنشاط العقود عامة والتى يمكن تحميلها على عقود محددة ما يلي :

(أ) التأمين.

و (ب) تكاليف التصميمات والمعاونة الفنية والتى لا تتعلق بعقد معين.

و (ج) تكاليف الإنشاء غير المباشرة.

ويتم توزيع هذه التكاليف بطريقة منتظمة ومنطقية بصفة مستمرة على كافة التكاليف التى لها نفس الخصائص، وتتم عملية التحميل فى ضوء المستوى العادي لنشاط الإنشاء ، ومن أمثلة تكاليف الإنشاء غير المباشرة تكاليف إعداد وتنفيذ كشوف مرتبات الأفراد العاملين فى المقاولة ، وتعتبر تكاليف الاقتراض من أمثلة التكاليف المتعلقة بنشاط العقود عامة والتى يمكن تحميلها على عقود بعينها.

١٩- قد تتضمن التكاليف التى يمكن تحميلها للعميل طبقاً لنصوص العقد بعض التكاليف الإدارية العامة أو تكاليف التطوير والتى نص العقد تحديداً على استردادها.

٢٠- يتم استبعاد التكاليف التى لا تتعلق بنشاط العقود أو التى لا يمكن تحميلها على العقد وذلك من تكاليف عقد الإنشاء ، وتتضمن هذه تكاليف ما يلي:

(أ) التكاليف الإدارية العامة التى لم يرد نص صريح فى العقد على استردادها.

و(ب) تكاليف البيع.

و(ج) تكاليف البحوث والتطوير والتى لم يرد نص فى العقد على إمكانية استردادها.

و(د) تكاليف الإهلاك للآلات والمعدات المعطلة والتى لم تستخدم فى عقد معين.

٢١- تدخل ضمن تكاليف العقد تلك التكاليف المرتبطة به وذلك خلال الفترة من تاريخ تأكد الحصول على التعاقد إلى تاريخ إتمام هذا العقد ، ومع هذا فإن التكاليف التى تكبدها المقاول خلال الفترة السابقة لتأكد حصوله على العقد والمتعلقة مباشرة به يتم تضمينها كجزء من تكلفة العقد إذا كان يمكن تحديدها وقياسها بدرجة يمكن الاعتماد عليها ، وذلك فى حالة اذا كان من المحتمل الحصول على التعاقد . وعند إثبات التكاليف المتعلقة بالحصول على العقد كمصروف خلال الفترة التى أنفقت خلالها ، فإنه لا يجوز تضمين هذه التكاليف ضمن تكاليف العقد عند الحصول عليه فى فترة لاحقة.

الاعتراف بإيراد العقد ومصروفاته

٢٢- عندما يكون تقدير الناتج النهائي لعقد الإنشاء قد تم بدرجة يعتمد عليها ، فإن إيرادات العقد والتكاليف المتصلة به يمكن إدراجها كإيرادات وكمصروفات على الترتيب وذلك فى ضوء مستوى الإتمام الذى وصل إليه نشاط العقد فى نهاية الفترة المالية ، وتدرج أية خسارة متوقعة فى عقد الإنشاء كمصروف فوراً طبقاً لما هو وارد فى الفقرة "٣٦" من هذا المعيار.

٢٣- فى حالة التعاقدات ذات السعر المحدد فإن الناتج النهائي لعقد الإنشاء يمكن تقديره بدرجة يعتمد عليها فى حالة توافر كل الشروط التالية:

(أ) عندما يمكن قياس الإيراد الإجمالى للعقد بدرجة يعتمد عليها.

و(ب) عندما يكون من المتحمل أن تتحقق للمنشأة المنافع الاقتصادية المتوقعة من تنفيذ هذا العقد.

و(ج) عندما يمكن قياس كل من التكاليف اللازمة لإتمام العقد ومستوى الإتمام الخاص به فى نهاية الفترة المالية بدرجة يعتمد عليها.

و(د) عندما يمكن تحديد التكلفة المتصلة بالعقد بوضوح ، وكذا قياسها بدرجة يعتمد عليها بحيث يكون من الممكن مقارنة التكاليف الفعلية التى تم إنفاقها مع تلك التى تم تقديرها مسبقاً.

٢٤- فى حالة العقود ذات التكلفة زائد نسبة فإنه يمكن تقدير الناتج النهائي من العقد بدرجة يعتمد عليها عندما تتوافر كل الشروط التالية:

(أ) أنه من المحتمل أن تتحقق للمنشأة المنافع الاقتصادية المتصلة بهذا العقد.

و(ب) أن التكاليف المتعلقة بالعقد سواء كانت قابلة أو غير قابلة للاسترداد يمكن تحديدها وقياسها بدرجة

يعتمد عليها.

٢٥- يطلق على عملية الاعتراف بالإيراد والمصروف باستخدام مستوى إتمام العقد طريقة نسبة الإتمام. وفى ظل هذه الطريقة فإن إيرادات العقد يتم مقابلتها بالتكاليف التى تم إنفاقها فى سبيل الوصول إلى مستوى الإتمام الحالي ، والتى ينتج عنها إظهار الإيرادات والمصروفات والأرباح التى تحققت من هذا الجزء المستكمل من العمل ، وهذه الطريقة تعطى معلومات مفيدة عن مدى نشاط العقد ومستوى الأداء خلال الفترة.

٢٦- فى ظل طريقة نسبة الإتمام يعترف بالإيراد ويدرج ضمن الإيرادات فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) عن الفترة التى تم فيها تنفيذ الأعمال ، كما أن تكاليف العقد تدرج عادة كمصروفات فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) عن ذات الفترة المحاسبية التى تم خلالها إنجاز هذه الأعمال ، ومع ذلك فإن أية زيادة متوقعة فى إجمالى تكلفة العقد عن إجمالى إيراداته يجب إثباتها فوراً كمصروف طبقاً لما هو وارد فى الفقرة "٣٦" من هذا المعيار.

٢٧- قد يتكبد المقاول تكاليف تتعلق بنشاط مستقبلي للعقد ، ويمكن الاعتراف بهذه التكاليف كأصول عندما يكون من المحتمل تغطية هذه التكلفة ، وتعتبر هذه التكاليف مستحقات على العميل وغالباً يتم تبويبها كأعمال تحت التنفيذ.

٢٨- يمكن تقدير الناتج النهائي لعقد الإنشاء بدرجة يعتمد عليها إذا كان من المحتمل أن تتحقق للمنشأة المنافع الاقتصادية المتعلقة بتنفيذ العقد، ومع ذلك فإنه فى حالة ظهور شك فى إمكانية تحصيل أية مبالغ سبق إدراجها كإيرادات للعقد فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) فإنه يجب إدراج المبلغ المشكوك فى تحصيله كمصروف بدلا من اعتباره تخفيضاً لقيمة إيرادات العقد.

٢٩- يمكن للمنشأة بصفة عامة أن تعد تقديرات يعتمد عليها إذا كان العقد ينص على الآتى:

(أ) حقوق الأطراف فيما يتعلق بالأصل الذى تم إنشاؤه.

و (ب) المقابل الذى سيتم تبادله.

و (ج) طريقة وشروط السداد.

وغالبا ما يكون من الضروري أن يكون لدى المنشأة نظام داخلي فعال للموازنات التقديرية وإصدار التقارير. وتقوم المنشأة خلال فترة تنفيذ العقد بإعادة النظر فى تقديرات إيرادات ومصروفات العقد وتقوم بتعديلها إذا كان ذلك ضرورياً ، ولكن إجراء مثل هذه التعديلات لا يعنى بالضرورة أن الناتج النهائي للعقد لايمكن تقديره بدرجة يعتمد عليها.

٣٠- يتم تحديد نسبة إتمام العقد بطرق مختلفة وعلى المنشأة أن تستخدم الطريقة التى يمكن باتباعها قياس كمية ما تم إنجازه من العمل بدرجة يعتمد عليها. وطبقاً لطبيعة العقد فإنه هذه الطرق قد تتضمن:

(أ) نسبة التكلفة المنفقة على العمل المنجز حتى تاريخه إلى إجمالى التكاليف المقدرة للعقد كله.

أو(ب) حصر الأعمال المنفذة.

أو(ج) ما تم إنجازه فعلياً من أعمال العقد .

ولا تعبر الدفعات الدورية والمقدمات المحصلة من العملاء عادة عن مستوى العمل المنجز.

٣١- عندما يتم تحديد مستوى الإتمام بالاعتماد على ما تم تحمله من تكاليف العقد حتى تاريخه ، فإن تلك التكاليف يجب ألا تتضمن سوى التكاليف التى تعكس العمل المؤدى فقط وبالتالي فإن بعض التكاليف يجب استبعادها ومثال ذلك:

(أ) التكاليف المتعلقة بأنشطة أو أعمال مستقبلية مثل التشوينات الموجودة فى موقع العملية أو التى خصصت للعملية ولكن لم تركب أو تستخدم بعد ، إلا إذا كانت هذه التشوينات قد صنعت خصيصاً لهذا العقد.

و(ب) الدفعات المقدمة لمقاولي الباطن .

٣٢- عندما يكون من غير الممكن تقدير الناتج النهائي من عقد الإنشاءات بدرجة يعتمد عليها بتعيين:

(أ) عدم الاعتراف بالإيرادات إلا فى حدود تكاليف العقد التى أنفقت والتى يكون من المتوقع استردادها.

و(ب) إثبات كافة تكاليف العقد كمصروفات فى الفترة التى أنفقت فيها.

ويتم الاعتراف بالخسائر المتوقعة فى عقد المقاولة فوراً كمصروف وذلك طبقاً للفقرة "٣٦" من هذا المعيار.

٣٣- يصعب فى الغالب خلال المراحل الأولى من عقد المقاولة تقدير الناتج النهائي للعقد بدرجة يعتمد عليها. إلا أنه قد يكون من المحتمل أن تتمكن المنشأة من تغطية التكلفة التى أنفقتها ، ومن ثم فإنه فى هذه الحالة لا يعترف بالإيرادات إلا فى حدود ما تم إنفاقه ويكون من المتوقع تغطيته ، وفى الأحوال التى لا يمكن تحديد الناتج النهائي للعقد بدرجة يعتمد عليها فإنه يتعين عدم الاعتراف بتحقق أية أرباح.

ومع ذلك فإنه حتى لو كان الناتج النهائي من العقد لا يمكن تقديره بدرجات يعتمد عليها ، وأنه من المحتمل زيادة إجمالى تكاليف العقد عن قيمة الإيرادات المتوقعة منه ، فإنه يجب تحميل ذلك الفرق كمصروفات فوراً وذلك تطبيقاً للفقرة "٣٦" من هذا المعيار.

٣٤- تحمل تكاليف العقد التى يكون من غير المحتمل تغطيتها كمصروفات فوراً ، ومن أمثلة الحالات التى قد لا يحتمل تغطية تكاليف العقد فيها والتى يجب حينئذ إثباتها كمصروفات فوراً تلك العقود التى:

(أ) لم تصبح بعد ملزمة بالكامل أى التى يثار تساؤل جاد حول مدى سريانها.

أو (ب) يتوقف استكمالها على حكم قضائي أو موقف قانوني.

أو (ج) المتعلقة بعقارات معرضة للمصادرة أو نزع الملكية.

أو (د) يكون فيها العميل غير قادر على الوفاء بالتزاماته.

أو (هـ) يكون المقاول فيها غير قادر على تنفيذ العقد أو غير قادر على الوفاء بالتزاماته طبقاً للعقد.

٣٥- عند زوال ظروف عدم التأكد التى حالت دون إمكانية التقدير الذى يعتمد عليه للناتج النهائي للعقد، يتم الاعتراف بتحقق الإيرادات والمصروفات الخاصة بعقد الإنشاءات حسب ما هو وارد بالفقرة "٢٢" من هذا المعيار وليس طبقاً للفقرة "٣٢" منه.

الاعتراف بالخسائر المتوقعة

٣٦- عندما يكون هناك احتمال أن تزيد اجمالى التكلفة المتوقعة للعقد عن إجمالى الإيرادات المتوقعة منه يجب إثبات الخسارة المتوقعة كمصروف فوراً.

٣٧- تحدد قيمة هذه الخسائر بغض النظر عن:

(أ) ما إذا كانت الأعمال قد بدأت فى تنفيذ العقد أم لا .

أو (ب) درجة الإتمام التى بلغها تنفيذ العقد.

أو (ج) قيمة الأرباح المتوقع تحقيقها من عقود أخرى لم تعالج كعقد إنشاءات واحد طبقاً للفقرة "٩" من هذا المعيار.

التغيير في التقديرات

٣٨- تطبق طريقة نسبة الإتمام على أساس تجميعي فى كل فترة محاسبية وذلك بالنسبة للتقديرات الجارية لكل من إيرادات العقد وتكلفته ، لذلك فإن التغيير فى التقدير سواء للإيرادات أو التكلفة وكذلك آثار التغيير فى تقدير الناتج النهائي للعقد يجب معالجته على أنه تغيير فى التقدير المحاسبي (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (٥) "السياسات المحاسبية و التغييرات فى التقديرات المحاسبية و الأخطاء") وتستخدم التغييرات فى التقدير فى تحديد قيمة الإيرادات والمصروفات التى سيتم الاعتراف بها فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) عن الفترة التى حدث فيها التغيير وفى الفترات التالية.

الإفصـــاح

٣٩- على المنشأة الإفصاح عما يلى :

(أ) قيمة إيرادات العقود التى تم إدراجها كإيرادات خلال الفترة.

و(ب) الطرق المستخدمة فى تحديد إيرادات العقود التى تم إدراجها ضـمن إيـرادات الفترة.

و(ج) الطرق المستخدمة فى تحديد مستوى الإتمام للعقود تحت التنفيذ.

٤٠- على المنشأة الإفصاح عما يلي فيما يتعلق بالعقود تحت التنفيذ فى تـاريخ نهايـة الفترة المالية:

(أ) إجمالى التكاليف المنفقة والأرباح المحققة (ناقـصاً الخـسائر المحققـة) حتـى تاريخه.

و(ب) إجمالى الدفعات المقدمة المحصلة.

و(ج) قيمة المبالغ المحتجزة طرف العملاء.

٤١- المبالغ المحتجزة طرف العملاء هي المبالغ التى تحجز من المستخلصات الدورية إلى حين التأكد من سلامة تنفيذ الشروط الواردة فى عقد التنفيـذ أو إلـى حـين إصـلاح العيوب ، والمستخلصات الدورية هى المبالغ المطلوبة عما تم من أعمال سواء دفعهـا العميل أو لم يدفعها بعد ، والدفعات المقدمة هى الدفعات المحصلة بمعرفـة المقـاول وذلك قبل تنفيذ الأعمال المتعلقة بها.

٤٢- على المنشأة أن تعرض ما يلي :

(أ) إجمالى المبالغ المستحقة على العملاء عن أعمال العقد كأصل ضمن الأصول.

و(ب) إجمالى المبالغ المستحقة للعملاء عن أعمال العقد كالتزام ضمن الالتزامات.

٤٣- تتمثل إجمالى المبالغ المستحقة من العملاء عن أعمال العقد فى صافى :

(أ) التكاليف التى تم إنفاقها مضافاً إليها الأرباح المحققة ، ومخصوماً منها:

(ب) مجموع الخسائر المحققة وإجمالى المستخلصات الصادرة ،

وذلك لكافة العقود تحت التنفيذ والتى تكون فيها التكاليف المنفقة مـضافاً إليهـا الـربح المحقق (ناقصاً الخسائر المحققة) تزيد عن قيمة المستخلصات.

٤٤- تتمثل إجمالى المبالغ المستحقة للعملاء عن أعمال العقد فى صافى:

(أ) التكاليف التى تم إنفاقها مضافاً إليها الأرباح المحققة، ومخصوماً منها:

(ب) مجموع الخسائر المحققة و إجمالى المستخلصات الصادرة ، وذلك لكافة العقود تحت التنفيذ والتى تزيد فيها المستخلصات الصادرة عن التكاليف المنفقة مضافا إليها الأرباح المحققة (ناقصا الخسائر المحققة).

٤٥- على المنشأة الإفصاح عن أى التزامات محتملة وأى أصول محتملة وذلك طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٨) "المخصصات و الأصول و الالتزامات المحتملة" . وقد تنتج الإلتزامات المحتملة والأصول المحتملة عن بنود مثل تكلفة الضمان أو المطالبات أو الغرامات أو الخسائر المحتملة.

ملحق
أمثلة توضيحية

يرافق هذا الملحق معيار المحاسبة المصرى رقم (٨) ولكنه لا يمثل جزءاً منه.

الإفصاح عن السياسات المحاسبية

فيما يلى أمثلة للإفصاح عن السياسات المحاسبية :

يتم الاعتراف بالإيراد عن عقود الإنشاءات ذات السعر الثابت على أساس طريقة نسبة الإتمام عن طريق قياس نسبة ساعات العمل التى تمت حتى تاريخه إلى إجمالي ساعات العمل المقدرة لكل عقد.

يتم الاعتراف بالإيراد عن العقود التى يتحدد سعرها بالتكلفة زائد نسبة على أساس التكاليف المنفقة خلال الفترة و التى يمكن تغطيتها زائد الأتعاب المكتسبة مقاسة بالنسبة و التناسب للتكلفة التى تم تحملها حتى تاريخه إلى التكاليف التقديرية لإجمالي العقد.

تحديد إيراد و مصروفات العقد

فيما يلى مثال لإحدى طرق تحديد مستوى الإتمام فى تنفيذ العقد و الوقت الذى يتم فيه الاعتراف بتحقق إيرادات و مصروفات العقد (راجع فقرات من "٢٢" إلى "٣٥" من هذا المعيار)

حصل مقاول إنشاءات على عقد محدد السعر بمبلغ ٩٠٠٠ لبناء كوبرى. وتبلغ القيمة المبدئية للإيرادات المتفق عليها فى العقد مبلغ ٩٠٠٠ وتبلغ القيمة التقديرية لإجمالي تكاليف العقد ٨٠٠٠ ومدة تنفيذ العقد تبلغ ٣ سنوات.

فى نهاية السنة الأولى قدر المقاول أن تكاليف العقد قد زادت لتصبح ٨٠٥٠.

و فى السنة الثانية اعتمد صاحب العمل أوامر تعديل زادت من قيمة التعاقد بمبلغ ٢٠٠ و زادت من تكاليف التعاقد بمبلغ ١٥٠. وفى نهاية السنة الثانية تضمنت التكاليف المنفقة مبلغ ١٠٠ تكلفة للمواد النمطية المخزنة فى المواقع و التى ستستخدم فى السنة الثالثة لإتمام التعاقد.

يحدد المقاول نسبة الإتمام للعقد بطريقة نسبة التكاليف التى أنفقها حتى تاريخه للأعمال المنفذة للعقد إلى آخر تقدير لإجمالي تكاليف العقد وفيما يلى ملخص للبيانات المالية خلال فترة الإنشاء:

	سنة (١)	سنة (٢)	سنة (٣)
المبلغ الأولى للإيرادات المتفق عليه فى العقد	٩٠٠٠	٩٠٠٠	٩٠٠٠
تعديلات	–	٢٠٠	٢٠٠
إجمالى إيرادات العقد	٩٠٠٠	٩٢٠٠	٩٢٠٠
تكلفة العقد المنفقة حتى تاريخه	٢٠٩٣	٦١٦٨	٨٢٠٠
التكلفة المقدرة لإتمام العقد	٥٩٥٧	٢٠٣٢	–
إجمالى تكلفة العقد المقدرة	٨٠٥٠	٨٢٠٠	٨٢٠٠
الأرباح المقدرة	٩٥٠	١٠٠٠	١٠٠٠
نسبة الإتمام	%٢٦	%٧٤	%١٠٠

تحددت نسبة الإتمام للعام (٢) بنسبة ٧٤% بعد استبعاد الـ١٠٠ قيمة المواد النمطية المخزنة بالمواقع لاستخدامها فى العام (٣) من تكلفة العقد المنفقة على الأعمال المنفذة حتى تاريخه .

تظهر مبالغ الإيراد والمصروفات والأرباح المحققة فى قائمة الدخل عن السنوات الثلاث كما يلى :

	حتى تاريخه	المحقق فى السنوات السابقة	المحقق فى العام الحالى
السنة (١)			
الإيرادات (٩٠٠٠ × ٢٦%)	٢٣٤٠	–	٢٣٤٠
المصروفات (٨٠٥٠ × ٢٦%)	٢٠٩٣	–	٢٠٩٣
الأرباح	٢٤٧	–	٢٤٧
السنة (٢)			
الإيرادات (٩٢٠٠ × ٧٤%)	٦٨٠٨	٢٣٤٠	٤٤٦٨
المصروفات (٨٢٠٠ × ٧٤%)	٦٠٦٨	٢٠٩٣	٣٩٧٥
الأرباح	٧٤٠	٢٤٧	٤٩٣
السنة (٣)			
الإيرادات (٩٢٠٠ × ١٠٠%)	٩٢٠٠	٦٨٠٨	٢٣٩٢
المصروفات	٨٢٠٠	٦٠٦٨	٢١٣٢
الأرباح	١٠٠٠	٧٤٠	٢٦٠

الإفصاحات عن العقد

وصل المقاول إلى نهاية السنة الأولى للعمليات وقد سدد المقاول كل التكاليف التى تحملها نقداً كما حصل كافة المستخلصات و المقدمات نقداً.

تضمنت تكاليف العقود (ب ،ج ، هـ) خامات تم شراؤها إلا أنها لم تستخدم فى العقود المنفذة حتى تاريخه .

بالنسبة للعقد ب ، ج ، هـ ، سدد العميل دفعات مقدمة عن أعمال لم تتم بعد.

يظهر موقف الخمسة عقود تحت التنفيذ فى نهاية السنة الأولى كما يلى :

	"أ"	"ب"	"ج"	"د"	"هـ"	**الإجمالي**
إيراد العقد المعترف بها طبقاً للفقرة "٢٢"	١٤٥	٥٢٠	٣٨٠	٢٠٠	٥٥	١٣٠٠
مصروفات العقد المعترف بها طبقاً للفقرة "٢٢"	١١٠	٤٥٠	٣٥٠	٢٥٠	٥٥	١٢١٥
الخسائر المحتملة و المعترف بها طبقاً للفقرة "٣٦"	–	–	–	٤٠	٣٠	٧٠
الأرباح المعترف بها ناقصاً الخسائر المعترف بها	٣٥	٧٠	٣٠	(٩٠)	(٣٠)	١٥
تكاليف العقد المنفقة خلال الفترة	١١٠	٥١٠	٤٥٠	٢٥٠	١٠٠	١٤٢٠
تكاليف العقد المنفقة و المعترف بها كمصروفات العقد خلال الفترة طبقاً للفقرة "٢٢"	١١٠	٤٥٠	٣٥٠	٢٥٠	٥٥	١٢١٥
تكاليف العقد المتعلقة بالنشاط فى المستقبل و المعترف بها كأصول طبقاً للفقرة "٢٧"	–	٦٠	١٠٠	–	٤٥	٢٠٥

إيراد العقد (أعلاه)	١٤٥	٥٢٠	٣٨٠	٢٠٠	٥٥	١٣٠٠
المستخلصات (فقـــرة "٤١")	١٠٠	٥٢٠	٣٨٠	١٨٠	٥٥	١٢٣٥
إيراد العقد الذى لم يتم المطالبة به	٤٥	–	–	٢٠	–	٦٥
مقدمات (فقرة "٤١")	–	٨٠	٢٠	–	٢٥	١٢٥

المبالغ التى يجب الإفصاح عنها طبقاً للمعيار هى كما يلى :

	جنيه
قيمة الإيراد الذى تم الاعتراف به خلال الفترة (فقرة "٣٩(أ)")	١٣٠٠
تكاليف للعقود التى تم تحملها و الأرباح المعترف بها (ناقصاً الخسائر المعترف بها) حتى تاريخه(فقرة "٤٠(أ)")	١٤٣٥
مقدمات محصلة (فقرة "٤٠(ب)")	١٢٥
إجمالى القيمة المستحقة من العملاء عن أعمال العقود و المدرجة كأصول طبقاً للفقرة "٤٢(أ)"	٢٢٠
إجمالي القيمة المستحقة للعملاء عن أعمال العقود و المدرجة كالتزامات طبقاً للفقرة "٤٢(ب)"	(٢٠)

تم حساب المبالغ الواجب الإفصاح عنها طبقاً للفقرات "٤٠(أ)" ، "٤٢(أ)" ، "٤٢(ب)" كالآتى

	"أ"	"ب"	"ج"	"د"	"هـ"	الإجمالي
تكاليف العقد المنفقة حتى تاريخه	١١٠	٥١٠	٤٥٠	٢٥٠	١٠٠	١٤٢٠
الأرباح المعتـــرف بها ناقصاً الخسائر المعترف بها	٣٥	٧٠	٣٠	(٩٠)	(٣٠)	١٥
	١٤٥	٥٨٠	٤٨٠	١٦٠	٧٠	١٤٣٥
المستخلصات	١٠٠	٥٢٠	٣٨٠	١٨٠	٥٥	١٢٣٥
مستحق على العملاء	٤٥	٦٠	١٠٠	–	١٥	٢٢٠
مستحق للعملاء	–	–	–	(٢٠)	–	(٢٠)

المبلغ المفصح عنه طبقاً للفقرة "٤٠ (أ)" هو نفس المبلغ عن الفتـــرة الجاريـــة لأن الإفـــصاح متعلق بالسنة الأولى من التشغيل .

معيار المحاسبة المصرى

رقم (١٠) المعدل ٢٠١٥

الأصول الثابتة وإهلاكاتها

معيار المحاسبة المصرى رقم (١٠) المعدل ٢٠١٥

الأصول الثابتة وإهلاكاتها

المحتويات

	فقـــرات
هدف المعيار	١
نطاق المعيار	٢–٥
تعريفات	٦
الاعتراف	٧–١٤
التكاليف الأولية	١١
التكاليف اللاحقة	١٢–١٤
القياس عند الاعتراف	١٥–٢٨
عناصر التكلفة	١٦–٢٢
قياس التكلفة	٢٣–٢٨
القياس بعد الاعتراف	٢٩–٦٦
نموذج التكلفة	٣٠
نموذج إعادة التقييم (ملغاة)	٣١–٤٢
الإهلاك	٤٣–٦٢
القيمة القابلة للإهلاك وفترة الإهلاك	٥٠–٥٩
طريقة الإهلاك	٦٠–٦٢
الإضمحلال	٦٣
التعويض عن الاضمحلال	٦٥–٦٦
الاستبعاد من الدفاتر	٦٧–٧٢
الافصاح	٧٣–٧٩

معيار المحاسبة المصرى رقم (١٠) المعدل ٢٠١٥
الأصول الثابتة وإهلاكاتها

هدف المعيار

١ – يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة بحيث يستطيع مستخدمو القوائم المالية أن يستشفوا معلومات حول استثمار المنشأة فى تلك الأصول والتغير فى مثل هذا الاستثمار.

تتمثل الموضوعات الرئيسية فيما يتعلق بالمحاسبة عن الأصول الثابتة فى الاعتراف بالأصول وتحديد قيمها الدفترية بالإضافة إلى أعباء الإهلاك وخسائر الاضمحلال التى يعترف بها بالنسبة لتلك الأصول.

نطاق المعيار

٢ – ***يطبق هذا المعيار فى المحاسبة عن الأصول الثابتة ما لم يتطلب أو يسمح معيار محاسبى مصرى آخر بمعالجة محاسبية مختلفة.***

٣ – لا يطبق هذا المعيار على:

(أ) الأصول الثابتة المبوبة كأصول محتفظ بها لغرض البيع طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٢) "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة".

أو(ب) الأصول الحيوية المرتبطة بالنشاط الزراعي (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٥) "الزراعة").

أو(ج) الاعتراف بأصول الاستكشاف والتقييم وقياسها (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٦) "التنقيب عن وتقييم الموارد المعدنية").

أو(د) حقوق التعدين والاحتياطيات التعدينية مثل البترول والغاز الطبيعى والموارد غير المتجددة المماثلة.

إلا أن هذا المعيار يطبق على الأصول الثابتة المستخدمة فى تطوير أو صيانة الأصول المُعرّفة فى (ب) إلى (د) أعلاه.

٤ – فى بعض الحالات قد تسمح معايير محاسبة مصرية أخرى بالاعتراف ببند من بنود الأصول الثابتة بناء على منهج مختلف عن ذلك المُتَبع فى هذا المعيار. ومع ذلك وفى مثل هذه الحالات فإن الجوانب الأخرى من المعالجة المحاسبية لهذه الأصول بما فى ذلك الإهلاك تتحدد طبقاً لمتطلبات هذا المعيار.

٥ – على المنشأة في استخدامها لنموذج التكلفة فى معالجة الاستثمار العقارى طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٤) "الإستثمار العقارى" أن تستخدم نموذج التكلفة الوارد فى هذا المعيار .

تعريفات

٦ – *تستخدم المصطلحات التالية فى هذا المعيار بالمعنى المذكور قرين كل منها:*

القيمة الدفترية: هى القيمة المعترف بها للأصل بعد خصم مجمع الإهلاك ومجمع خسائر الاضمحلال.

التكلفة: هى المبلغ المدفوع من نقدية أو ما فى حكمها أو القيمة العادلة لمقابل آخر تم تقديمه لاقتناء أصل وذلك فى توقيت اقتناء أو إنشاء الأصل أو هو المبلغ المنسوب لهذا الأصل عند الاعتراف الأولى به طبقاً للمتطلبات المحددة فى معايير محاسبة مصرية أخرى (عندما ينطبق ذلك مثل معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٩) "المدفوعات المبنية على أسهم").

القيمة القابلة للإهلاك: هى تكلفة الأصل أو أى قيمة أخرى بديلة للتكلفة مخصوماً منها القيمة التخريدية له.

الإهلاك: هو التوزيع المنتظم للقيمة القابلة للإهلاك لأصل على العمر الإنتاجى المقدر لهذا الأصل.

القيمة من وجهة نظر المنشأة: هى القيمة الحالية للتدفقات النقدية التى تتوقع منشأة أن تحصل عليها من الاستخدام المستمر لأصل ومن التصرف فيه فى نهاية عمره الإنتاجى المقدر أو التى تتوقع أن تتحملها عند تسوية التزام.

القيمة العادلة هى السعر الذى يتم استلامه من بيع أصل أو دفعه لنقل التزام فى معاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس.

خسارة الاضمحلال: هى المبلغ الذى تزيد به القيمة الدفترية لأصل عن قيمته الاستردادية.

<u>الأصول الثابتة</u>: هى البنود الملموسة التى:

(أ) تحتفظ بها المنشأة لاستخدامها فى إنتاج أو توريد السلع أو الخدمات ، أو فى التأجير للغير أو فى أغراضها الإدارية.

و(ب) من المتوقع استخدامها على مدار أكثر من فترة واحدة.

<u>القيمة القابلة للاسترداد</u>: هى القيمة العادلة للأصل (مخصوماً منها التكاليف اللازمة للبيع) ، أو قيمته الإستخدامية أيهما أكبر.

<u>القيمة التخريدية لأصل</u>: هى القيمة المقدرة التى يمكن لمنشأة أن تحصل عليها حالياً من التصرف فى الأصل بعد خصم التكاليف المقدرة للاستبعاد لو كان الأصل فى العمر وعلى الحالة المتوقع أن يكون عليها فى نهاية العمر الإنتاجى المقدر للأصل.

<u>العمر الإنتاجى المقدر</u> لأصل هو:

(أ) الفترة التى تتوقع المنشأة أن يكون الأصل متاحاً خلالها للاستخدام.

أو (ب) عدد وحدات الإنتاج أو الوحدات المماثلة التي تتوقع المنشأة أن تحصل عليها من الأصل.

الاعتراف

٧ – يعترف بتكلفة أى بند من بنود الأصول الثابتة كأصل <u>فقط</u> عندما:

(أ) يكون من المرجح أن تتدفق منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة من هذا البند.

و(ب) يمكن قياس تكلفة البند بدرجة يعتمد عليها.

٨ – عادة ما يتم الاحتفاظ بقطع الغيار ومعدات الصيانة كمخزون على أن يعترف بها كمصروف فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) مع استخدامها. ومع ذلك فإن قطع الغيار الإستراتيجية (الرئيسية) وكذا المعدات الاحتياطية تصلح لأن تكون أصولاً ثابتة عندما تتوقع المنشأة أن تستخدمها خلال أكثر من فترة واحدة .

٩ – لا يصف هذا المعيار وحدة القياس التى تستخدم لأغراض الاعتراف – بمعنى آخر: ما الذى يمكن أن يشكل بنداً من بنود الأصول الثابتة. لذا يتطلب الأمر استخدام التقدير الحكمى فى تطبيق شروط الاعتراف بالأصول الثابتة وفقاً للظروف المحددة لكل منشأة. فقد يكون من الملائم تجميع البنود التى لا تعتبر بمفردها ذات أهمية نسبية مثل العدد والأدوات والاسطمبات على أن تُطبَق شروط الاعتراف على القيمة المجمعة لتلك البنود.

١٠ – تقوم المنشأة – طبقاً لمبدأ الاعتراف هذا – بتقييم تكاليف كافة أصولها الثابتة فى الفترة التى تتحمل فيها تلك التكاليف. وتتضمن تلك التكاليف ما تحملته المنشأة من تكاليف أولية فى اقتناء أو إنشاء الأصل وكذا التكاليف التى تتحملها لاحقاً فى الإضافة على هذا الأصل أو فى إحلال جزء منه أو فى صيانته.

التكاليف الأولية

١١ – قد يتم اقتناء بنود أصول ثابتة لأسباب ترتبط بالمحافظة على البيئة أو بتحقيق مستوى معين من الأمان. وعلى الرغم من أن اقتناء مثل هذه الأصول لا يؤدى بصورة مباشرة إلى زيادة المنافع الاقتصادية المستقبلية لأى أصل بعينه من الأصول الثابتة القائمة إلا أنه قد يكون ضرورياً لحصول المنشأة على المنافع الاقتصادية المستقبلية من أصولها الأخرى. فى هذه الحالة فإن تلك الأصول ترقى للاعتراف بها كأصول ثابتة لأنها تمكن المنشأة من الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية من أصول أخرى مرتبطة بها تزيد عما كان يمكن الحصول عليه لو لم تكن تلك الأصول الثابتة قد اقتنيت. فعلى سبيل المثال: قد يقوم أحد مصنعى الكيماويات بتطبيق عمليات جديدة للتعامل مع المواد الكيمائية بما يتوافق مع اشتراطات الجهات المعنية بالحفاظ على البيئة فيما يتعلق بإنتاج وتخزين المواد الكيماوية الخطرة. وفى هذه الحالة يتم الاعتراف بالتحسينات على المصنع كأصل ثابت نظراً لأن المنشأة لن تكون قادرة على إنتاج وبيع الكيماويات بدون إدخال تلك التحسينات. ومع هذا يتم مراجعة صافى القيمة الدفترية لتلك الأصول والأصول المتعلقة بها لتحديد أى اضمحلال فى قيمتها وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) "اضمحلال قيمة الأصول".

التكاليف اللاحقة

١٢ – فى ضوء مبدأ الاعتراف الوارد بالفقرة "٧" لا تعترف المنشأة بتكاليف الخدمة اليومية لأصل ضمن القيمة الدفترية لهذا الأصل. وبدلاً من ذلك تعترف المنشأة بهذه التكاليف فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) عند تحملها. وتمثل تكاليف الخدمة اليومية بصفة أساسية تكاليف العمالة والمواد المستخدمة وقد تتضمن تكلفة القطع الصغيرة. وهذه النفقات غالبا ما توصف بأنها "إصلاح وصيانة" للأصل الثابت.

١٣ –قد يتطلب الأمر من منشأة القيام باستبدال أجزاء ببعض بنود أصولها الثابتة على فترات دورية. فقد يكون مطلوباً – مثلاً – إعادة تبطين فرن بعد عدد محدد من ساعات الاستخدام أو استبدال المكونات الداخلية لطائرة مثل المقاعد والمطابخ عدة مرات خلال العمر الافتراضى لهيكل الطائرة. كما قد يتم اقتناء أصول ثابتة أيضاً إما بغرض

التقليل من الإحلال المتكرر (مثلما يحدث من استبدال الحوائط الداخلية لمبنى) أو بغرض القيام بإحلال غير متكرر. وفى ضوء مبدأ الاعتراف الوارد بالفقرة "٧" ، تعترف المنشأة ضمن القيمة الدفترية لأصل ثابت بالتكلفة التى تتحملها فى استبدال جزء من هذا الأصل فى تاريخ تحمل تلك التكلفة وذلك إذا كان الجزء البديل يفى بشروط الاعتراف فى ذلك التاريخ. ويتم استبعاد القيمة الدفترية للأجزاء المستبدلة طبقاً لأحكام الاستبعاد الواردة بالفقرات من "٦٧" إلى "٧٢" من هذا المعيار.

١٤ – قد يكون أحد شروط الاستمرار فى تشغيل بند من بنود الأصول الثابتة (طائرة على سبيل المثال) ، القيام بإجراء فحوص رئيسية بصفة دورية للكشف عن الأعطال والعيوب بغض النظر عما إذا كانت المنشأة تقوم باستبدال أجزاء من هذا البند. وكلما قامت المنشأة بفحص من تلك الفحوص الرئيسية فإنها تعترف بتكلفة ذلك الفحص ضمن القيمة الدفترية للأصل كإحلال وذلك إذا كانت تكلفة الفحص تفى بشروط الاعتراف فى ذلك التاريخ. ويتم استبعاد أى قيمة دفترية متبقية من تكاليف الفحص السابق (بخلاف الأجزاء المادية) من الأصل. ويحدث هذا الاستبعاد بغض النظر عما إذا كانت تكلفة ذلك الفحص السابق قد تحددت وقت إجراء المعاملة التى ترتب عليها اقتناء الأصل أو إنشائه. ولأغراض استبعاد القيمة الدفترية المتبقية من الفحص السابق يمكن للمنشأة – إذا لزم الأمر – أن تستخدم التكلفة المقدرة لفحص مستقبلى مماثل كمؤشر لما كانت عليه تكلفة الفحص القائم ضمن مكونات الأصل عندما تم اقتناء أو إنشاء ذلك الأصل.

القياس عند الاعتراف

١٥ – يتم قياس أى أصل يفى بشروط الاعتراف به كأصل ثابت على أساس تكلفته.

عناصر التكلفة

١٦ –تشمل تكلفة الأصل الثابت:

(أ) سعر شرائه شاملاً رسوم الاستيراد وضرائب الشراء غير المستردة وبعد استنزال كافة الخصومات التجارية والمسموحات.

(ب) أى تكاليف تتعلق مباشرةً للوصول بالأصل للموقع والحالة التى يصبح عندها مهيئاً للتشغيل بالطريقة المحددة من قبل الإدارة.

(ج) التقدير الأولى للتكاليف اللازمة لفك وإزالة الأصل وإعادة الموقع المقام عليه الأصل إلى حالته الأصلية وهى الإلتزام الذى تتحمله المنشأة سواء عندما يتم اقتناء الأصل أو كنتيجةً لاستخدامه خلال فترة معينة فى أغراض أخرى بخلاف إنتاج مخزون خلال تلك الفترة.

١٧ –من أمثلة التكاليف المباشرة المتعلقة بالأصل الثابت:

(أ) تكاليف مزايا العاملين (كما هى معرفة فى معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٨) "مزايا العاملين") والناتجة بصورة مباشرة من إنشاء أو اقتناء الأصل.

و(ب) تكاليف إعداد الموقع.

و(ج) التكاليف الأولية للتسليم والمناولة.

و(د) تكاليف التجميع والتركيب.

و(هـ) تكاليف اختبار ما إذا كان الأصل يعمل بالشكل المناسب وذلك بعد خصم صافى المتحصلات من بيع أية وحدات أنتجت أثناء إعداد الأصل للوصول إلى ذلك الموقع وتلك الحالة من التشغيل (على سبيل المثال: العينات المنتجة فى مرحلة اختبار المعدات).

و(و) الأتعاب المهنية.

١٨ – تطبق المنشأة معيار المحاسبة المصرى رقم (٢) "المخزون" على التكاليف المترتبة على التزام المنشأة بفك وإزالة وإعادة تسوية الموقع المقام عليه الأصل إلى حالته الأصلية والتى تتحملها المنشأة خلال فترة زمنية معينة كنتيجة لاستخدام هذا الأصل فى إنتاج مخزون خلال تلك الفترة. ويتم تطبيق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٨) "المخصصات والأصول والالتزامات المحتملة" فى الاعتراف بالتزامات المنشأة وفى قياس ذات الالتزامات المترتبة على التكاليف سواء التى وردت بهذه الفقرة والتى تتم المحاسبة عنها طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢) أو التى وردت بالفقرة (١٦ج) من هذا المعيار والتى تتم المحاسبة عنها طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (١٠).

١٩ – من أمثلة التكاليف التى لا تعد من تكاليف أصل ثابت:

(أ) تكاليف افتتاح منفذ جديد.

و(ب) تكاليف طرح منتج جديد أو خدمة جديدة (تشمل تكاليف الإعلانات والأنشطة الدعائية).

و(ج) تكاليف ممارسة العمل فى موقع جديد أو مع فئة جديدة من العملاء (تشمل تكاليف تدريب العاملين).

و(د) المصروفات الإدارية وعناصر التكاليف العامة الأخرى غير المباشرة.

٢٠ –يتوقف الاعتراف بالتكاليف ضمن القيمة الدفترية لأصل ثابت عندما يصل الأصل إلى الموقع والحالة التى يصبح عندها مهيئاً للتشغيل بالطريقة المحددة من قبل الإدارة. ولذلك لا تضاف إلى القيمة الدفترية للأصل التكاليف التى تتحملها منشأة فى استخدام أصل أو فى تغيير موقعه. فعلى سبيل المثال لا تدخل التكاليف التالية ضمن القيمة الدفترية لأصل ثابت:

(أ) التكاليف التى تتحملها منشأة بعد أن يكون الأصل مهيئاً للتشغيل بالطريقة المحددة له من قبل الإدارة ولكنه لم يتم تشغيله أو أن يكون تشغيله بأقل من طاقته الإنتاجية القصوى.

و(ب) خسائر التشغيل الأولية مثل تلك التى تتحملها منشأة خلال المرحلة التى يتطور فيها الطلب على مخرجات أصل ثابت.

و(ج) تكاليف تغيير موقع أو إعادة تنظيم جزء من أو كل عمليات المنشأة.

٢١ – تحدث بعض العمليات مع إنشاء أو تطوير أصل ثابت ولكنها لا تكون ضرورية للوصول بالأصل إلى الموقع والحالة التى يصبح عندها مهيئاً للتشغيل بالطريقة المحددة من قبل الإدارة. وقد تحدث مثل تلك العمليات العرضية قبل أو فى أثناء القيام بأنشطة الإنشاء أو التطوير. وعلى سبيل المثال فقد يتحقق دخل عن طريق استخدام الموقع الذى سيقام عليه مبنى كموقف سيارات لحين الشروع فى أعمال إنشاء المبنى. ونظراً لأن العمليات العرضية ليست ضرورية للوصول بالأصل الثابت إلى الموقع والحالة التى يصبح عندها مهيئاً للتشغيل بالطريقة المحددة من قبل الإدارة ، لذا يُعترف بعناصر الدخل والمصروفات المرتبطة بالعمليات العرضية فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) وتدرج ضمن تبويبات الدخل والمصروف المناسبة.

٢٢ – يتم تحديد تكلفة الأصل الذى يتم إنشاؤه ذاتياً بنفس الأسس المستخدمة فى حالة الأصل المقتنى. وإذا كانت المنشأة تقوم بتصنيع أصول متماثلة بغرض بيعها فى إطار نشاطها المعتاد فإن تكلفة الأصول عادةً تكون هى نفس تكلفة إنشاء أصول بغرض البيع (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٢) "المخزون") – لذا وللوصول إلى هذه التكلفة يتم استبعاد أية أرباح داخلية. وبالمثل فلا تُدرج تكلفة الفاقد غير الطبيعى من المواد الخام أو العمالة أو الموارد الأخرى التى تحملتها المنشأة فى أصل مُنشأ ذاتياً ضمن تكلفة الأصل. ويضع معيار المحاسبة المصرى رقم (١٤) "تكلفة الاقتراض" شروطاً معينة للاعتراف بالفوائد كأحد مكونات القيمة الدفترية للأصل الثابت المنشأ ذاتياً.

قياس التكلفة

٢٣ – تقاس تكلفة أى بند من بنود الأصول الثابتة بالمعادل لسعره النقدى فى تاريخ الاعتراف بالبند. وعندما يؤجل سداد ثمن الأصل الثابت لفترة تتعدى الشروط العادية للائتمان ، تعترف المنشأة بالفرق بين المعادل للسعر النقدى وإجمالى المدفوعات كفائدة (تكاليف تمويل) على مدار فترة الائتمان ما لم يتم رسملة هذه الفوائد طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (١٤).

٢٤ – قد يقتنى بند أو أكثر من بنود الأصول الثابتة فى مبادلة مع أصل غير نقدى أو أصول غير نقدية أو تشكيلة من أصول نقدية وغير نقدية. وتشير المناقشة التالية ببساطة إلى مبادلة أحد الأصول غير النقدية مع أصل آخر غير نقدى ولكنها تنطبق أيضاً على كل المبادلات المُعرّفة بالعبارة الأولى من هذه الفقرة. ويتم قياس تكلفة ذلك الأصل الثابت بالقيمة العادلة إلا إذا:

(أ) افتقدت عملية التبادل للجوهر التجارى.

أو (ب) لم تكن القيمة العادلة للأصل الذى تم استلامه وللأصل المستبدل قابلة للقياس بدرجة يعتمد عليها.

ويتم قياس الأصل المقتنى بهذه الطريقة حتى ولو لم يكن باستطاعة المنشأة استبعاد الأصل المستبدل من دفاترها فى الحال. وإذا لم يقاس الأصل المقتنى بالقيمة العادلة – فتقاس تكلفته بالقيمة الدفترية للأصل المستبدل.

٢٥ –تحدد المنشأة ما إذا كانت عملية التبادل تتسم بجوهر تجارى وذلك بالنظر إلى مدى توقع المنشأة أن تتغير تدفقاتها النقدية المستقبلية كنتيجة لهذه العملية. وتتسم عملية التبادل بجوهر تجارى عندما:

(أ) تختلف مواصفات التدفقات النقدية للأصل المستلم (من حيث الخطر والتوقيت والقيمة) عن مواصفات التدفقات النقدية للأصل المستبدل.

أو (ب) تتغير "القيمة المحددة من وجهة نظر المنشأة" لذلك الجزء من عمليات المنشأة المتأثر بعملية التبادل.

و (ج) يكون الاختلاف الحادث فى (أ) أو (ب) جوهرياً بالقياس للقيمة العادلة للأصول المتبادلة.

ولأغراض تحديد ما إذا كانت عملية التبادل تتسم بجوهر تجارى – فإن "القيمة المحددة من وجهة نظر المنشأة" لذلك الجزء من عمليات المنشأة المتأثر بعملية التبادل يجب أن يعكس تدفقات نقدية بعد الضريبة. وقد تكون نتيجة هذا التحليل واضحة دون الحاجة إلى قيام المنشأة بإجراء عمليات حسابية مفصلة.

٢٦ –تكون القيمة العادلة لأصل ليست له معاملات سوقية مقارنة قابلة للقياس بدرجة يعتمد عليـــها إذا:

(أ) كان الاختلاف بين التقديرات المعقولة للقيمة العادلة فى المدى الذى يـــضمها غير مؤثر بالنسبة لهذا الأصل.

أو (ب) كان يمكن تحديد احتمال كل تقدير من التقديرات المختلفة داخل هذا المدى بدرجة معقولة واستخدام تلك الاحتمالات فى تقدير القيمة العادلة.

إذا كانت المنشأة قادرة على تحديد القيمة العادلة سواءً للأصل المستلم أو للأصل المستبدل بدرجة يعتمد عليها عندئذ تستخدم القيمة العادلة للأصل المستبدل فى قياس تكلفة الأصل المستلم ما لم تكن القيمة العادلة للأصل المستلم يمكن إثباتها بطريقة أوضح.

٢٧ –يعالج الأصل الثابت الذى يحوزه مستأجر بموجب عقد تأجير تمويلي وذلك طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٠) "القواعد والمعايير المحاسبية المتعلقة بعمليات التأجير التمويلى" ما لم يكن الأصل المستأجر خارج نطاق تطبيق ذلك المعيار .

٢٨ –يمكن أن تُخفَضْ القيمة الدفترية لأصل ثابت بقيمة المنح الحكومية المتعلقة بهذا الأصل طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (١٢) "المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية".

القياس بعد الاعتراف

٢٩ – عندما تقوم المنشأة بتحديد السياسة المحاسبية التى سيتم تطبيقها على فئة من فئات تبويب الأصول الثابتة (مثل: الأراضى أو المبانى الخ) فيجب عليها أن تطبق نموذج التكلفة الوارد بالفقرة "٣٠".

نموذج التكلفة

٣٠ –فى ظل هذا النموذج يتم إثبات أى بند من بنود الأصول الثابتة – بعد الاعتراف به كأصل – على أساس تكلفته مخصوماً منها مجمع الإهلاك ومجمع خسائر الاضمحلال.

نموذج إعادة التقييم

من ٣١ إلى ٤٢ ملغاة .

الإهلاك

٤٣- *يتم إهلاك كل جزء من الأجزاء المكونة لبند من بنود الأصول الثابتة (القابلة للإهلاك) بصورة مستقلة إذا كانت تكلفة ذلك الجزء مؤثرة قياساً لإجمالى تكلفة البند.*

٤٤- تقوم المنشأة بتوزيع القيمة التى تم الاعتراف الأولى بها كأصل ثابت على الأجزاء المؤثرة المكونة لهذا الأصل على أن يتم إهلاك كل من جزء من تلك الأجزاء على حده – وعلى سبيل المثال – فقد يكون من المناسب إهلاك هيكل ومحركات طائرة مملوكة للمنشأة كل على حده.

٤٥- قد يتفق أحد الأجزاء الهامة المكونة لأصل ثابت فى العمر الإنتاجى المقدر وفى طريقة إهلاكه مع العمر الإنتاجى المقدر وطريقة الإهلاك لجزء هام آخر من مكونات نفس الأصل ، وفى مثل هذه الحالة يمكن أن تجمع مثل تلك الأجزاء عند تحديد عبء الإهلاك.

٤٦- عندما تقوم منشأة بإهلاك بعض الأجزاء من مكونات أصل ثابت بصورة منفردة ، فإنها تقوم أيضاً بإهلاك المبلغ المتبقى من ذلك الأصل كوحدة واحدة بصورة منفردة. ويتكون المبلغ المتبقى من أجزاءٍ من هذا الأصل لا يكون لأيٍ منها (بصورة منفردة) قيمة مؤثرة. فإذا كانت للمنشأة توقعات متباينة لهذه الأجزاء فقد يكون من الضرورى استخدام أساليب تقريبية لإهلاك المبلغ المتبقى من الأصل والذى يتكون من تلك الأجزاء بطريقة تعبر بعدالة عن نمط استهلاك تلك الأجزاء و/أو العمر المقدر للاستفادة منها.

٤٧- قد تختار المنشأة أن تهلك بصورة منفردة تلك الأجزاء من الأصل الثابت التى ليست لها تكلفة مؤثرة بالقياس لإجمالى تكلفة ذلك الأصل.

٤٨- *يتم الاعتراف بعبء الإهلاك عن كل فترة فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) ما لم يدرج ضمن القيمة الدفترية لأصل آخر.*

٤٩- يعترف عادة بعبء الإهلاك عن أى فترة فى الأرباح أو الخسائر لتلك الفترة. ومع ذلك فإن المنافع الاقتصادية المستقبلية التى يتضمنها أصل ثابت تستخدم فى بعض الأحيان فى إنتاج أصول أخرى – وفى هذه الحالة – فإن عبء الإهلاك يشكل جزءاً من تكلفة الأصول الأخرى ويدرج ضمن القيمة الدفترية لهذه الأصول. وعلى سبيل المثال – يتم إدراج إهلاك منشآت ومعدات المصنع ضمن تكلفة تحويل المخزون (معيار المحاسبة المصرى رقم (٢) "المخزون"). وبالمثل – فقد يتم إدراج إهلاك الأصول الثابتة المستخدمة فى أنشطة تطوير ضمن تكلفة أصل غير ملموس أعترف به طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٣) "الأصول غير الملموسة".

القيمة القابلة للإهلاك وفترة الإهلاك

٥٠- *يجب أن توزع القيمة القابلة للإهلاك لأصل ثابت على أساس منتظم على مدار العمر الإنتاجى المقدر للأصل*

٥١- *يجب مراجعة القيمة التخريدية للأصل الثابت والعمر الإنتاجى المقدر له على الأقل فى نهاية كل سنة مالية – وعندما تختلف التوقعات عن التقديرات السابقة فيجب معالجة ذلك التغير (التغيرات) كتغير فى تقدير محاسبى طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٥) "السياسات المحاسبية والتغيرات فى التقديرات المحاسبية والأخطاء".*

٥٢- يتم الاعتراف بالإهلاك حتى ولو كانت القيمة العادلة للأصل تزيد عن قيمته الدفترية طالما لم تزد القيمة التخريدية للأصل عن قيمته الدفترية. ولا تمنع الإصلاحات والصيانة التى تجرى على الأصل الحاجة لإهلاك ذلك الأصل.

٥٣- تتحدد قيمة الأصل القابل للإهلاك وذلك بعد خصم قيمته التخريدية. وفى الواقع العملى غالباً ما تكون قيمة الأصل التخريدية غير مؤثرة ولذا تصبح غير ذات أهمية نسبية عند حساب القيمة القابلة للإهلاك.

٥٤- قد تزيد القيمة التخريدية لأصل بحيث تصل إلى القيمة الدفترية للأصل أو تتجاوزها. وعندما يحدث ذلك يكون عبء إهلاك الأصل مساوياً للصفر ويظل كذلك حتى تنخفض القيمة التخريدية للأصل عن قيمته الدفترية.

٥٥- يبدأ إهلاك الأصل عندما يكون متاحاً للاستخدام (أى عندما يكون فى موقعه وحالته اللازمة التى يصبح معها مهيئاً للتشغيل بالطريقة المحددة من قبل الإدارة. ويتوقف إهلاك الأصل بدءاً من التاريخين التاليين أيهما أسبق:

(١) التاريخ الذى يبوب فيه الأصل كأصل محتفظ به لغرض البيع (أو يدرج فيه ضمن بنود جارى التخلص منها ومبوبة كمجموعة محتفظ بها لغرض البيع) طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٢).

أو (٢) فى التاريخ الذى يستبعد فيه الأصل من الدفاتر.

وبالتالى فلا يتوقف الإهلاك عندما يصبح الأصل معطلاً أو عندما يستبعد من الاستخدام النشط إلا إذا أصبح الأصل مهلك دفترياً بالكامل. ومع ذلك فمن الممكن أن يكون مبلغ عبء الإهلاك مساوياً للصفر فى ظل طرق الإهلاك المبنية على مدى استخدام الأصل (مثل طريقة الإهلاك على أساس الوحدات المنتجة) أثناء الفترات التى لا يتم خلالها إنتاج إلا إذا كان إهلاك الأصل خلال تلك الفترات يتم بناء على عوامل أخرى (بخلاف الاستخدام) كما هو وارد بالفقرة رقم "٥٦" من هذا المعيار.

٥٦- تستهلك المنافع الاقتصادية المستقبلية – التى يتضمنها أصل – بصفة أساسية من خلال استخدام المنشأة لهذا الأصل. ومع ذلك ففى خلال الفترات التى يكون فيها الأصل معطلاً تؤدى عوامل أخرى – فى كثير من الأحيان – مثل التقادم الفنى أو التجارى والتآكل المادى إلى نقص المنافع الاقتصادية التى كان يمكن الحصول عليها من ذلك الأصل. وبناء على ذلك تؤخذ العوامل التالية فى الاعتبار عند تحديد العمر الإنتاجى المقدر للأصل:

(أ) الاستخدام المتوقع للأصل من قبل المنشأة. ويقدر هذا الاستخدام بالاسترشاد بالطاقة أو المخرجات المتوقعة من الأصل.

(ب) التآكل المادى المتوقع الذى يعتمد على عوامل تشغيل الأصل مثل عدد الورديات التى من المقرر أن يستخدم الأصل طبقاً لها وبرامج المنشأة للإصلاح والصيانة ومدى العناية بالأصل والصيانة التى تجرى عليه بالفترات التى يكون الأصل خلالها معطلاً.

(ج) التقادم الفنى أو التجارى الناتج من التغيرات فى أو التحسينات على الإنتاج أو من التغير فى الطلب على مخرجات الأصل من سلع أو خدمات.

(د) المحددات القانونية أو غيرها من القيود المماثلة المفروضة على استخدام الأصل مثل تواريخ انتهاء المدد المقررة لاستخدام أصل بموجب عقود أو ترتيبات.

٥٧- يتحدد العمر الإنتاجى المقدر للأصل فى ضوء المنفعة المتوقعة للمنشأة من هذا الأصل. وقد تنطوى سياسة المنشأة لإدارة الأصل على التخلص من الأصل بعد مدة زمنية محددة أو بعد استهلاك نسبة محددة من المنافع الاقتصادية المستقبلية التى يتضمنها الأصل. لذا فقد يقل العمرالإنتاجى المقدر لأصل ثابت عن العمر الاقتصادى له. إن تقدير الإدارة للعمر الإنتاجى المقدر للأصل هو من الأمور التى تخضع للحكم المهنى ويعتمد على خبرة المنشأة فـــى التعامل مع أصول مماثلة.

٥٨- تعتبر الأراضى والمبانى أصولاً منفصلة ويتم المحاسبة عنها بصورة مستقلة حتى لو تم اقتنائهما معاً. وفيما عدا بعض الاستثناءات مثل المحاجر والمواقع المستخدمة كمقالب للنفايات – تتميز الأرض بأن العمر المقدر للاستفادة منها غير محدود ولذلك فلا يتم إهلاكها. أما المبانى فإن العمر المقدر للاستفادة منها يعتبر محددا ولذلك فهى أصول قابله للإهلاك. ولا تؤثر أى زيادة فى قيمة الأرض المقام عليها المبنى على تحديد قيمة المبنى القابلة للإهلاك.

٥٩- عندما تتضمن تكلفة الأرض تكاليف فك وإزالة وترميم الموقع فإن تكلفة ذلك الجزء من الأرض يتم إهلاكه على مدار فترة المنافع التى تحصل عليها المنشأة من جراء تحمل تلك التكاليف. وفى بعض الحالات قد يكون للأرض ذاتها عمر محدد للاستفادة منها وعندئذ يتم إهلاكها بطريقة تعكس المنافع التى ستستخرج منها.

طريقة الإهلاك

٦٠- يجب أن تعكس طريقة الإهلاك المستخدمة النمط الذى من المتوقع أن تستهلك المنشأة على أساسه المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصل.

٦١- يجب أن يعاد النظر فى طريقة الإهلاك المطبقة على الأصول الثابتة فى نهاية كل سنة مالية على الأقل، وعندما يحدث تغيير مؤثر فى النمط المتوقع لاستهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية التى يتضمنها الأصل فيجب تغيير طريقة الإهلاك لتعكس التغيير فى ذلك النمط. ويجب أن تتم المحاسبة عن هذا التغيير "كتغيير فى تقدير محاسبى" طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٥).

٦٢- يمكن استخدام طرق متعددة للإهلاك لتوزيع القيمة القابلة للإهلاك لأصل على أساس منتظم على مدار العمر الإنتاجى المقدر لذلك الأصل. وتتضمن هذه الطرق طريقة القسط الثابت ، طريقة القسط المتناقص وطريقة وحدات الإنتاج. وينتج عن استخدام طريقة القسط الثابـــت توزيع عبء ثابت للإهلاك على مدار العمر الإنتاجى المقدر للأصل إذا لم تتغير القيمة التخريدية له. وينتج عن استخدام طريقة القسط المتناقص توزيع عبء متناقص للإهلاك على مدار العمر المقدر للاستفادة من الأصل. وينتج

عن استخدام طريقة وحدات الإنتاج توزيع عبء الإهلاك على أساس الاستخدام المتوقع للأصل أو على ما هو متوقع من مخرجات. وتختار المنشأة أفضل طريقة إهلاك تعكس بشكل وثيق النمط المتوقع لاستهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية التى يتضمنها الأصل على أن تطبق تلك الطريقة بثبات من فترة إلى أخرى ما لم يحدث تغيير فى النمط المتوقع لاستهلاك تلك المنافع الاقتصادية المستقبلية.

الاضمحلال

٦٣- تقوم المنشأة بتطبيق معيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) "اضمحلال قيمة الأصول" لتحديد ما إذا كان الأصل الثابت قد أضمحل. ويشرح ذلك المعيار كيفية قيام منشأة بمراجعة القيم الدفترية لأصولها وتحديد القيمة القابلة للاسترداد من الأصل ومتى تعترف المنشأة بخسارة الاضمحلال أو تعكس الخسارة المعترف بها.

٦٤- ملغاة.

التعويض عن الاضمحلال

٦٥- على المنشأة أن تدرج فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) قيمة التعويض من طرف ثالث عن بنود الأصول الثابتة التى اضمحلت أو فقدت أو التى تخلت عنها المنشأة عندما يصبح التعويض مستحقاً للمنشأة.

٦٦- إن كل ما يحدث لاحقاً من اضمحلال أو خسائر فى بنود الأصول الثابتة ، والمطالبات المرتبطة بتلك الأصول من طرف ثالث أو تعويضات مدفوعة عنها منه ، وأية مشتريات ، أو إنشاءات لأصول مستبدلة هى جميعها أحداث اقتصادية منفصلة ويتم المحاسبة عنها بشكل منفصل كما يلى:

(أ) يتم الاعتراف باضمحلال بنود الأصول الثابتة طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣١).

و(ب) يتحدد الاستبعاد الدفترى لبنود الأصول الثابتة التى يتم تخريدها أو التخلص منها طبقاً لهذا المعيار.

و(ج) يدرج ضمن الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) التعويض من طرف ثالث عن بنود الأصول الثابتة التى اضمحلت أو فقدت أو تخلت عنها المنشأة عندما يصبح التعويض مستحقاً للمنشأة.

و(د) تتحدد تكلفة بنود الأصول الثابتة التى تم إصلاحها أو المشتراة أو المنشأة كأصول مستبدلة طبقاً لهذا المعيار.

الاستبعاد من الدفاتر

٦٧- على المنشأة أن تستبعد القيمة الدفترية للأصل الثابت من دفاترها:

(أ) عندما يتم التخلص منه.

أو (ب) عندما لا تتوقع المنشأة أية منافع اقتصادية مستقبلية سواء من استخدامه أو التخلص منه.

٦٨- يدرج ضمن الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) المكسب أو الخسارة من استبعاد الأصل الثابت عندما يتم استبعاد الأصل (إلا عندما يتطلب معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٠) خلاف ذلك فى حالة البيع وإعادة التأجير). ولا يجب تبويب مثل هذه المكاسب كإيرادات.

٦٨أ – ومع ذلك فعندما تقوم المنشأة بصورة روتينية – فى إطار أنشطتها المعتادة – ببيع أصول ثابتة كانت تحتفظ بها للتأجير للغير – فعليها أن تحول تلك الأصول إلى المخزون بقيمتها الدفترية عندما تتوقف المنشأة عن تأجيرها للغير وتصبح تلك الأصول محتفظاً بها لغرض البيع. وفى هذه الحالة يتم الاعتراف بالعوائد من بيع تلك الأصول كإيراد طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (١١) "الإيراد". ولا يطبق معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٢) عندما يتم تحويل الأصول المحتفظ بها لغرض البيع – فى إطار النشاط المعتاد – إلى المخزون.

٦٩- يمكن أن يحدث التخلص من بند من بنود الأصول الثابتة بطرق مختلفة (مثال ذلك: من خلال البيع ، أو التبرع). ولتحديد تاريخ التخلص من أصل تقوم المنشأة بتطبيق شروط الاعتراف بالإيراد الناتج عن بيع السلع والواردة بمعيار المحاسبة المصرى رقم (١١) "الإيراد". وينطبق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٠) على التخلص من الأصول من خلال البيع و إعادة الاستئجار.

٧٠- عندما تقوم منشأة – فى ظل مبدأ الاعتراف الوارد بالفقرة "٧" من هذا المعيار – بالاعتراف بتكلفة إحلال جزء من أصل ثابت ضمن القيمة الدفترية لذلك الأصل ، فعليها فى هذه الحالة أن تستبعد القيمة الدفترية للجزء المستبدل بغض النظر عما إذا كان ذلك الجزء المستبدل (والذى حل محله جزء جديد) قد أُهلك بصورة منفصلة. وعندما لا تستطيع المنشأة فى الواقع العملى تحديد القيمة الدفترية للجزء المستبدل فيمكنها فى هذه الحالة أن تستخدم تكلفة الإحلال (للجزء الذى حل محل المستبدل) كمؤشر عما كانت عليه تكلفة الجزء المستبدل فى الفترة التى تم خلالها اقتناؤه أو إنشاؤه.

٧١- يتحدد المكسب أو الخسارة من استبعاد بند من بنود الأصول الثابتة من الدفاتر على أساس الفرق بين صافى العوائد من التخلص من البند – إن وجدت – والقيمة الدفترية للبند المستبعد.

٧٢- يتم الاعتراف الأولى بالمقابل المستحق للمنشأة – نتيجة التخلص من بند من بنود الأصول الثابتة – وذلك بالقيمة العادلة لهذا المقابل. وعندما يؤجل سداد المستحقات الناتجة عن التخلص من هذا البند فيتم الاعتراف الأولى بالعائد المستحق للمنشأة على أساس ما يعادل السعر النقدى. ويتم الاعتراف بالفرق بين: القيمة التعاقدية (الاسمية) للعائد المستحق ، والمبلغ المعادل للسعر النقدى كإيراد فوائد يعكس العائد الفعال على المقابل المستحق للمنشأة وذلك طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (١١).

الإفصاح

٧٣- يتم الإفصاح فى القوائم المالية عما يلى لكل مجموعة من مجموعات تبويب الأصول الثابتة:

(أ) أسس القياس المستخدمة لتحديد إجمالى القيمة الدفترية (التكلفة)

و (ب) طرق الإهلاك المستخدمة

و (ج) الأعمار الإنتاجية المقدرة للأصول أو معدلات الإهلاك المستخدمة

و (د) إجمالى القيمة الدفترية (التكلفة) ومجمع الإهلاك (مضافاً إليه مجمع خسائر الإضمحلال) فى بداية ونهاية الفترة.

و(هـ) تسوية بين القيمة الدفترية فى بداية ونهاية الفترة تبين ما يلى:

(١) الإضافات

و(٢) الأصول التى بوبت طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٢) كأصول محتفظ بها لغرض البيع (أو ضمن مجموعة جارى التخلص منها ومبوبة كمحتفظ بها لغرض البيع) والاستبعادات الأخرى.

و(٣) الأصول المقتناة من خلال معاملات تجميع الأعمال.

و(٤) خسارة الإضمحلال المعترف بها أو المرتدة فى الدخل الشامل الآخر وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣١).

و(٥) خسارة الإضمحلال و المعترف بها فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) وذلك طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣١).

و(٦) خسارة الاضمحلال التي تم ردها إلى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣١).

و(٧) الإهلاك.

و(٨) صافى فروق العملة الناتجة عن ترجمة القوائم المالية من عملة القيد إلى عملة عرض مغايرة – بما فى ذلك ترجمة نشاط أجنبى إلى عملة عرض المنشأة التى يدخل النشاط الأجنبى فى قوائمها المالية.

و(٩) أية تغييرات أخرى.

٧٤- على القوائم المالية أن تفصح أيضا عما يلى:

(أ) مدى وجود أية قيود على ملكية المنشأة للأصول الثابتة وكذا الإفصاح عن الأصول الثابتة المرهونة كضمان لأية التزامات.

و(ب) قيمة المبالغ المنفقة والتى أدرجت ضمن القيمة الدفترية لأصل ثابت أثناء فترة أنشائه.

و(ج) قيمة الارتباطات التعاقدية لاقتناء أصول ثابتة مستقبلاً.

و(د) قيمة التعويض من طرف ثالث والذى أعترف به فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) عن بنود الأصول الثابتة التى اضمحلت أو فقدت أو تخلت عنها المنشأة ما لم يكن مفصحاً عنه كبند مستقل فى قائمة الدخل.

٧٥- إن اختيار طريقة الإهلاك وتقدير العمر الإنتاجى المقدر للأصول هما من الأمور التى تعتمد على التقدير الحكمى للإدارة. لذا فإن الإفصاح عن طرق الإهلاك المستخدمة والأعمار الإنتاجية المقدرة للأصول أو معدلات الإهلاك يوفر لمستخدمى القوائم المالية معلومات تساعدهم على مراجعة السياسات التى اختارتها الإدارة وتحقق إمكانية المقارنة مع منشآت أخرى.

ولأسباب مماثلة يكون من الضرورى الإفصاح عن:

(أ) الإهلاك سواء اعترف به فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) أو كجزء من تكلفة أصول أخرى خلال الفترة.

و(ب) مجمع الإهلاك فى نهاية الفترة.

٧٦- تقوم المنشأة – طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٥) - بالإفصاح عن طبيعة وتأثير التغيير فى التقدير المحاسبى الذى يكون له تأثير على الفترة الحالية أو ينتظر أن يكون له تأثير فى فترات لاحقه. وقد ينشأ ذلك الإفصاح من تغييرات فى تقديرات تتعلق بما يلى:

(أ) القيم التخريدية

و(ب) التكاليف المقدرة لفك وإزالة الأصل الثابت وتسوية الموقع.

و(ج) الأعمار الإنتاجية المقدرة للأصول الثابتة

و(د) طرق الإهلاك

٧٧- *ملغاة*.

٧٨- تفصح المنشأة عن المعلومات المتعلقة بالأصول الثابتة المضمحلة وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) بالإضافة إلى المعلومات المطلوبة بالفقرة "٧٣- هـ (٤ – ٦)".

٧٩- قد يجد مستخدمى القوائم المالية المعلومات التالية أيضاً ذات علاقة باحتياجاتهم من المعلومات، لذا فمن المفضل أن تقوم المنشآت بالإفصاح عن تلك القيم:

(أ) القيمة الدفترية للأصول الثابتة المعطلة بصفة مؤقتة.

و(ب) إجمالي القيمة الدفترية (التكلفة) للأصول التى أهلكت دفترياً بالكامل ولازالت تستخدم.

و(ج) صافى القيمة الدفترية للأصول المستبعدة من الاستخدام النشط وغير المبوبة كأصول محتفظ بها لغرض البيع طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٢) .

و(د) القيمة العادلة للأصول الثابتة عندما يكون الاختلاف بينها وبين القيمة الدفترية لتلك الأصول – فى ظل استخدام نموذج التكلفة – ذو أهمية نسبية للمنشأة.

معيار المحاسبة المصرى

رقم (١١) المعدل ٢٠١٥

الإيـــــراد

معيار المحاسبة المصرى رقم (١١) المعدل ٢٠١٥

الإيـــــــــراد

المحتويات

	فقـــرات
هدف المعيار	
نطاق المعيار	١-٦
تعريفات	٧-٨
قياس الإيراد	٩-١٢
تحديد المعاملة	١٣
بيع سلع	١٤-١٩
تقديم خدمات	٢٠-٢٨
الفوائد والإتاوات وتوزيعات أرباح الأسهم	٢٩-٣٤
الإفصاح	٣٥-٣٦
ملحق (أ) بيع العقارات	
ملحق (ب) أشكال أخرى للإيراد	

معيار المحاسبة المصرى رقم (١١) المعدل ٢٠١٥

الإيـــراد

هدف المعيار

يُعَرِفْ إطار إعداد وعرض القوائم المالية الدخل بأنه الزيادات فى منافع اقتصادية خلال الفترة المحاسبية وذلك فى صورة تدفقات أو الزيادة فى الأصول ، أو النقص فى التزامات وما ينتج عن ذلك كله من زيادات في حقوق الملكية بخـلاف تلـك الزيـادات المتعلقـة بمـساهمات المشاركين فى الملكية. ويشمل الدخل كل من الإيراد والمكاسب.

والإيراد هو دخل ينشأ فى إطار ممارسة المنشأة لأنشطتها المعتادة ويـشار إليـه بمـسميات مختلفة منها المبيعات والأتعاب والفوائد وتوزيعات أرباح الأسهم والإتـاوات. ويهـدف هـذا المعيار إلى شرح المعالجة المحاسبية للإيراد الناتج عـن أنـواع محـددة مـن المعـاملات والأحداث.

ينحصر الموضوع الأساسى فى المحاسبة عن الإيراد فى تحديد توقيت الاعتـراف بـالإيراد. ويتحقق الإيراد عندما يكون من المرجح(١) أن تتدفق منافع اقتصادية مستقبلية إلـى المنـشأة وكان يمكن قياس هذه المنافع بدرجة يعتمد عليها. ويحدد هذا المعيار الحالات التـى سـوف تتحقق فيها تلك الشروط وبالتالى يعترف فيها بالإيراد ، كما يقدم المعيـار أيـضاً إرشـادات عملية عن كيفية تطبيق هذه الشروط.

نطاق المعيار

١- *يطبق هذا المعيار فى المحاسبة عن الإيراد الناتج عن المعاملات والأحداث التالية:*

(أ) بيع سلع

و(ب) تقديم خدمات

و(ج) استخدام الغير لأصول المنشأة التى تُغل عائداً من فوائد أو إتاوات أو توزيعات أرباح أسهم.

٢- ملغاة.

---

(١) يستخدم لفظ "مرجح" فى هذا المعيار ومعايير أخرى بما يقابل كلمة "Probable" حيث تعنى أن احتمالات تحقق حدث معين تفوق احتمـالات عـدم تحققه (أكثر من ٥٠%) وهى بذلك تختلف عن كلمة "Possible" والتى يشار إليها فى معايير المحاسبة المصرية بمعنى "محتمل".

٣- تتضمن السلع كلاً من السلع المنتجة بمعرفة المنشأة بغرض البيع وكذلك السلع المشتراة بغرض إعادة بيعها ، مثل البضاعة المشتراة بواسطة تاجر التجزئة أو الأراضى والممتلكات الأخرى المحتفظ بها بغرض إعادة بيعها.

٤- عادة ما تنطوى تأدية الخدمات على قيام المنشأة بأداء مهمة متفق عليها تعاقدياً على مدى فترة زمنية متفق عليها. وقد يتم تأدية الخدمات خلال فترة مالية واحدة أو على مدار أكثر من فترة مالية. وترتبط بعض عقود تأدية الخدمات مباشرة بعقود الإنشاء مثل عقود خدمات مديرى المشروعات وخدمات المهندسين الاستشاريين. ولا يتناول هذا المعيار معالجة الإيراد المتولد من هذه العقود بل يتم معالجته طبقاً لمتطلبات عقود الإنشاء الواردة فى معيار المحاسبة المصرى رقم (٨) "عقود الإنشاء".

٥- ينشأ عن استخدام الآخرين لأصول منشأة إيراداً بصورة أو بأخرى من الصور التالية:

(أ) فوائد – وهى مقابل استخدام نقدية أو ما فى حكمها أو مبالغ مستحقة للمنشأة.

أو(ب) إتاوات – وهى مقابل استخدام أصول طويلة الأجل لمنشأة مثل براءات الاختراع والعلامات التجارية وحقوق الطبع والنشر وبرامج الحاسب الآلى.. الخ.

أو(ج) توزيعات أرباح الأسهم – هى توزيعات أرباح على حاملى الاستثمارات فى حقوق ملكية منشأة بنسبة ما يمتلكونه فى فئة معينة من فئات رأس المال.

٦- لا يتناول هذا المعيار الإيراد الناتج عن:

(أ) اتفاقيات التأجير التمويلي (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٠)).

و(ب) توزيعات الأرباح من الاستثمارات التى يتم المحاسبة عنها بطريقة حقوق الملكية (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (١٨) "الاستثمارات فى شركات شقيقة").

و(ج) عقود التأمين التى تدخل فى نطاق معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٧) "عقود التأمين").

و(د) التغير فى القيمة العادلة للأصول والالتزامات المالية أو الإيراد الناتج عن التخلص منها (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) "الأدوات المالية الإعتراف والقياس").

و(هـ)التغير فى قيمة أصول متداولة أخرى.

و( ) الاعتراف الأولى وكذا التغير فى القيمة العادلة لأصول حيوية متعلقة بالنشاط الزراعي (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٥) "الزراعة").

و(ز) الاعتراف الأولى بالمنتجات الزراعية (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٥) " الزراعة").

و(ح) استخراج الخامات المعدنية.

تعريفات

٧- تستخدم المصطلحات التالية فى هذا المعيار بالمعنى المذكور قرين كل منها:

الإيراد: *هو إجمالى التدفق الداخل من منافع اقتصادية خلال الفترة والناشئ فى سياق الأنشطة المعتادة لمنشأة وذلك عندما تؤدى تلك التدفقات الداخلة إلى زيادات فى حقوق الملكية بخلاف الزيادات المتصلة بالمساهمات التى ترد من المشاركين فى الملكية.*

القيمة العادلة: *هى السعر الذى يتم استلامه من بيع أصل أو دفعه لنقل التزام في معاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس.*

٨- يتضمن الإيراد ما يدخل لحساب المنشأة فقط من إجمالى تدفقات المنافع الاقتصادية التى تم استلامها وكذا المستحقة لها. أما المبالغ المحصلة لصالح أطراف أخرى مثل ضرائب المبيعات ، والضرائب على السلع والخدمات ، والضرائب على القيمة المضافة فلا تعد من المنافع الاقتصادية التى تتدفق إلى المنشأة ولا يترتب عليها زيادات فى حقوق الملكية لذا تستبعد من الإيراد. وبالمثل يتضمن إجمالى تدفقات المنافع الاقتصادية الداخلة لمنشأة – فى علاقة وكالة – مبالغ محصلة نيابة عن الموكل والتى لا ينشأ عنها زيادات فى حقوق ملكية المنشأة ، وعلى ذلك فإن المبالغ المحصلة نيابة عن الموكل لا تعتبر إيراداً بل يتمثل إيراد المنشأة (الوكيل) فى قيمة العمولة.

قياس الإيراد

٩- يقاس الإيراد بالقيمة العادلة للمقابل الذى تم استلامه أو لا يزال مستحقاً للمنشأة.

١٠- عادة ما يتم تحديد قيمة الإيراد الناتج عن أية معاملة بناء على اتفاق بين المنشأة ومشترى أو مستخدم الأصل موضوع الاتفاق. ويقاس الإيراد بالقيمة العادلة للمقابل المستلم أو الذى لا يزال مستحقاً مع مراعاة استنزال قيمة أية خصومات تجارية أو خصومات كمية تسمح بها المنشأة.

١١- يكون مقابل البيع فى معظم الحالات فى صورة نقدية أو ما فى حكمها ، وتكون قيمة الإيراد هى المبلغ المستلم والمستحق للمنشأة من نقدية أو ما فى حكمها. ومع ذلك فعندما يؤجل تدفق النقدية أو ما فى حكمها الداخل للمنشأة فإن القيمة العادلة لمقابل البيع قد تقل عن القيمة الاسمية للمبالغ النقدية المستلمة أو التى لا تزال مستحقة. فعلى سبيل المثال – قد تمنح المنشأة ائتمانا بدون فوائد للمشترى أو قد تقبل الحصول على ورقة قبض بفائدة تقل عن معدل الفائدة السارى بالسوق وذلك كمقابل للبضاعة المباعة. وعندما يشكل الاتفاق فى جوهره عملية تمويل فيتم تحديد القيمة العادلة لمقابل البيع وذلك بخصم كافة المتحصلات المستقبلية باستخدام سعر فائدة محسوب. ويعد سعر الفائدة المحسوب هو أحد المعدلين التاليين حسبما يكون أيهما قابلاً للتحديد بصورة أوضح:

(أ) معدل العائد السائد على أداة مماثلة يكون لمصدرها تصنيف ائتماني مماثل.

أو (ب) معدل العائد الذى يخصم القيمة الاسمية لأداة الوفاء للوصول بها للسعر النقدى الجارى لبيع السلع أو الخدمات.

ويدرج الفرق بين القيمة العادلة والقيمة الاسمية للمقابل كإيراد فوائد طبقاً للفقرات "٢٩" و"٣٠" من هذا المعيار وطبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦).

١٢- عندما يتم مبادلة سلع أو خدمات بأخرى ذات طبيعة وقيمة مماثلة فلا تعد هذا المبادلة أو التبادل من المعاملات التى ينتج عنها إيراد. وهذا هو الحال غالباً مع السلع الأساسية مثل الزيوت والألبان عندما يقوم التجار بمبادلة مخزونهم منها بالمواقع المختلفة لتلبية طلب موقع معين وذلك فى التوقيت المناسب. وعندما يتم بيع سلع أو تقديم خدمات فى مقابل سلع أو خدمات غير مماثلة ، فيعتبر ذلك التبادل من المعاملات التى ينتج عنها إيراد. ويقاس الإيراد بالقيمة العادلة للسلع أو الخدمات المستلمة بعد تعديلها بأية مبالغ محولة من النقدية أو ما فى حكمها. وفى حالة عدم قدرة المنشأة على قياس القيمة العادلة للسلع أو الخدمات المستلمة بدرجة يعتمد عليها ، عندئذ يقاس الإيراد بالقيمة العادلة للسلع أو الخدمات المتخلى عنها (المسلمة) بعد تعديلها بأية مبالغ محولة من النقدية أو ما فى حكمها.

تحديد المعاملة

١٣- تقوم المنشأة عادة بتطبيق شروط الاعتراف الواردة بهذا المعيار على كل معاملة على حده. ومع ذلك ففى بعض الحالات يعتبر تطبيق شروط الاعتراف على كل مكون من مكونات المعاملة الواحدة أمراً ضرورياً للمنشأة لكى تعكس جوهر المعاملة. وعلى سبيل المثال: عندما يتضمن سعر بيع أحد المنتجات مبلغاً محدداً عن خدمة لاحقة فعندئذ يتم تأجيل ذلك المبلغ ولا يعترف به كإيراد إلا على مدار الفترة التى يتم تقديم الخدمات خلالها. وعلى العكس من ذلك تطبق شروط الاعتراف على إثنتين أو أكثر من المعاملات معاً عندما يكون الارتباط بينها على نحو لا يمكن معه تفهم الأثر التجارى لها بدون الرجوع إلى سلسلة المعاملات ككل.

فعلى سبيل المثال: قد تقوم المنشأة ببيع سلع وفى نفس الوقت تدخل فى عقد مستقل يلزمها بإعادة شراء هذه السلع فى تاريخ لاحق ومن ثم يلغى ذلك العقد أثر موضوع المعاملة وفى مثل هذه الحالة يتم التعامل مع هاتين المعاملتين معاً.

بيع سلع

١٤- يتم الاعتراف بالإيراد الناتج عن بيع السلع عند استيفاء كافة الشروط التالية:

(أ) إذا قامت المنشأة بتحويل المخاطر والمنافع المؤثرة المرتبطة بملكية السلع إلى المشترى.

و(ب) إذا لم تحتفظ المنشأة بالتدخل الإدارى المستمر للدرجة المقترنة عادة بالملكية على السلع المباعة ولا بالسيطرة الفعالة على تلك السلع.

و(ج) عندما يمكن قياس مبلغ الإيراد بدرجة يعتمد عليها.

و (د) عندما يكون تدفق المنافع الاقتصادية المصاحبة للمعاملة إلى المنشأة مرجح الحدوث.

و(هـ) عندما يمكن قياس التكاليف المتعلقة بالمعاملة سواء التى تحملتها أو ستتحملها المنشأة بدرجة يعتمد عليها.

١٥- يتطلب تحديد التوقيت الذى قامت فيه المنشأة بنقل المخاطر والمنافع المؤثرة للملكية إلى المشترى فحص الظروف المحيطة بالمعاملة. وفى أغلب الأحيان يتزامن نقل مخاطر ومنافع الملكية مع نقل الملكية القانونية أو نقل حيازة الأصل إلى المشترى ، وينطبق ذلك على أغلب عمليات البيع بالتجزئة. وفى حالات أخرى تنتقل مخاطر ومنافع الملكية فى توقيت يختلف عن التوقيت الذى تنتقل فيه الملكية القانونية أو حيازة الأصل إلى المشترى.

١٦- إذا احتفظت المنشأة بمخاطر مؤثرة للملكية فلا تعد المعاملة عملية بيع وفى هذه الحالة لا يعترف بالإيراد. وقد تحتفظ المنشأة بأحد مخاطر الملكية المؤثرة بأكثر من طريقة ، وتوضح الأمثلة التالية بعض الحالات التى يمكن فيها للمنشأة أن تحتفظ بالمخاطر والمنافع المؤثرة للملكية:

(أ) عندما تحتفظ المنشأة بمسئولية عن الأداء الغير مرضى للسلعة المباعة والذى لا تغطيه الشروط العادية للضمان.

أو (ب) عندما يكون استلام الإيراد الخاص بعملية بيع معينة متوقفاً على تحقق إيراد للمشترى من بيعه للسلع المشتراة.

أو (ج) عندما يقترن شحن السلع بشرط التركيب ويكون التركيب جزءاً مؤثراً بعقد البيع ولم يتم استكماله بمعرفة المنشأة بعد.

أو (د) عندما يكون للمشترى الحق فى التراجع عن الشراء لسبب محدد فى عقد البيع وتكون المنشأة غير متأكدة من احتمال رد البضائع إليها.

١٧- إذا احتفظت المنشأة بأحد مخاطر الملكية غير المؤثرة عندئذ تعد المعاملة بمثابة بيع ويعترف بالإيراد الناتج عنها. وعلى سبيل المثال فقد يحتفظ البائع بحق الملكية القانونى على السلع المباعة وذلك فقط بغرض ضمان تحصيل القيمة المستحقة ، وفى هذه الحالة فإذا قامت المنشأة بنقل مخاطر ومنافع الملكية المؤثرة إلى المشترى فتعد المعاملة بمثابة بيع ويعترف بالإيراد الناتج عنها. وتعد عملية البيع بالتجزئة التى يمنح بموجبها المستهلك الحق فى رد السلع المشتراة فى حالة عدم رضائه عنها مثالاً آخر على احتفاظ المنشأة بأحد المخاطر غير المؤثرة للملكية ، وفى هذه الحالة يتم الاعتراف بالإيراد فى تاريخ البيع بشرط أن يتمكن البائع من تقدير قيمة المردودات المستقبلية بدرجة يعتمد عليها وأن يعترف بقيمة المردودات المقدرة كالتزام بناء على الخبرة السابقة والعوامل الأخرى ذات الصلة.

١٨- يُعترفْ بالإيراد فقط عندما يكون تدفق المنافع الاقتصادية المرتبطة بالمعاملة إلى المنشأة مرجحاً، وفى بعض الحالات قد لا يتحقق هذا القدر من الاحتمال إلا عندما يتم استلام المقابل أو حينما تزول درجة عدم التأكد. فعلى سبيل المثال: قد لا يكون مؤكداً ما إذا كانت هيئة حكومية أجنبية سوف تمنح تصريحاً للمنشأة بتحويل المقابل الناتج عن البيع فى دولة أجنبية. وعندما يتم الحصول على التصريح المطلوب تزول حالة عدم التأكد ويعترف عندئذ بالإيراد. إلا أنه عندما تنشأ حالة عدم تأكد من إمكانية تحصيل مبلغ أدرج فعلاً ضمن إيرادات المنشأة عندئذ يتم الاعتراف ضمن المصروفات بالمبلغ الغير قابل للتحصيل أو الذى لم يعد استرداده مرجحاً – بدلاً من معالجته كتعديل لقيمة الإيراد الأصلى الذى سبق الاعتراف به.

١٩- يتم الاعتراف بالإيراد والمصروفات المتعلقة بذات المعاملة فى نفس التوقيت ويشار عادة إلى هذه العملية على أنها "مقابلة الإيرادات بالمصروفات". وعادة ما يمكن قياس المصروفات بدرجة يعتمد عليها – بما فى ذلك تكلفة الضمان والتكاليف الأخرى التى ستتحملها المنشأة بعد شحن البضائع – وذلك عندما تستوفى الشروط الأخرى اللازمة للاعتراف بالإيراد. إلا أنه لا يمكن الاعتراف بإيراد إذا لم تكن المنشأة قادرة على قياس المصروفات المرتبطة به بدرجة يعتمد عليها ، وفى مثل هذه الحالات يعترف بأى مقابل تسلمته المنشأة عن بيع السلع كالتزام.

تقديم خدمات

٢٠- ***عندما تتمكن منشأة من تقدير ناتج معاملة – تنطوى على تقديم خدمات – بدرجة يعتمد عليها فيتعين عليها أن تعترف بالإيراد المرتبط بها وذلك بناء على المدى الذى تم تنفيذه من المعاملة فى نهاية الفترة المالية. ويمكن تقدير نتائج المعاملة بدرجة يُعتمدُ عليها عندما تستوفى الشروط التالية مجتمعة:***

(أ) عندما يمكن قياس مبلغ الإيراد بدرجة يُعتمدُ عليها.

و(ب) عندما يكون تدفق المنافع الاقتصادية المتعلقة بالمعاملة إلى المنشأة مرجح الحدوث.

و(ج) عندما يمكن قياس مدى ما تم تنفيذه من المعاملة فى نهاية الفترة المالية بدرجة يعتمد عليها.

و(د) عندما يمكن قياس التكاليف التى ترتبت على المعاملة والتكاليف اللازمة لإتمامها بدرجة يعتمد عليها.

٢١- غالباً ما يشار إلى الاعتراف بالإيراد على أساس المدى الذى تم تنفيذه من المعاملة بطريقة "نسبة الإتمام". وبموجب هذه الطريقة يتم الاعتراف بالإيراد خلال الفترات المحاسبية التى يتم تقديم الخدمة خلالها. ويقدم الاعتراف بالإيراد على هذا الأساس معلومات مفيدة عن مدى ما تم تنفيذه من الخدمة ومستوى الأداء خلال الفترة – علماً بأن معيار المحاسبة المصرى رقم (٨) يتطلب أيضاً الاعتراف بالإيراد على هذا الأساس. وبصفة عامة فإن متطلبات ذلك المعيار تنطبق على الاعتراف بالإيراد والمصروفات المتعلقة بمعاملة تنطوى على تقديم خدمات.

٢٢- يعترف بالإيراد فقط عندما يكون تدفق المنافع الاقتصادية المتعلقة بالمعاملة للمنشأة مرجح الحدوث. إلا أنه عندما تنشأ حالة عدم تأكد من إمكانية تحصيل مبلغ أدرج فعلاً ضمن إيراد المنشأة فإنها تعترف ضمن المصروفات بالمبلغ الغير متوقع تحصيله أو الذى لم يعد استرداده مرجحاً بدلاً من تعديل قيمة الإيراد الأصلى الذى اعترف به فعلاً.

٢٣- وبصفة عامة تستطيع المنشأة أن تصل لتقديرات يعتمد عليها بعد أن تكون قد اتفقت مع الأطراف الأخرى فى المعاملة على الأمور التالية:

(أ) الحقوق الملزمة لكل طرف فيما يتعلق بالخدمات المقرر تأديتها وتلقيها بمعرفة الأطراف المعنية.

و (ب) المقابل الذى سيتم تبادله

و (ج) طريقة وشروط السداد

كما أن وجود نظام داخلى فعال للموازنات والتقارير المالية عادةً ما يعد أمراً ضرورياً للمنشأة. وتقوم المنشأة بمراجعة تقديرات الإيراد وإجراء تعديلات عليها إذا لزم الأمر وذلك أثناء تقديم الخدمة ، علماً بأن حاجة المنشأة لإجراء مثل تلك التعديلات لا يشير بالضرورة إلى عدم قدرتها على تقدير نتائج المعاملة بدرجة يعتمد عليها.

٢٤- يمكن تحديد مستوى إتمام أى معاملة بطرق مختلفة – وتستخدم المنشأة الطريقة التى تقيس بها الخدمات المؤداة بدرجة يعتمد عليها. وتبعاً لطبيعة المعاملة فقد تتضمن طرق القياس ما يلى:

(أ) حصر الأعمال المنفذة.

أو(ب) الخدمات المؤداة حتى تاريخه منسوبةً إلى إجمالى الخدمات المقرر أدائها.

أو(ج) التكاليف المتكبدة التي تتعلق بالخدمات المؤداه حتى تاريخه منسوبةً إلى التكاليف الكلية المقدرة للمعاملة. والتي تشمل التكاليف التي تم تحملها حتى تاريخه بالإضافة إلى التكاليف المقدرة لاستكمال تأدية الخدمة .

وغالباً ما لا تعكس مدفوعات العملاء مقابل تزايد مستوى إتمام الخدمة وكذا الدفعات المقدمة المستلمة منهم الخدمات المؤداة.

٢٥- عندما تؤدى الخدمات فى صورة عدد غير محدد من الأعمال على مدار فترة زمنية محددة – فلأغراض التطبيق العملى – يتم الاعتراف بالإيراد بطريقة القسط الثابت على مدار الفترة المعنية إلا عندما يتوافر دليلاً على أن إحدى الطرق الأخرى تعبر بصورة أفضل عن مستوى الإتمام. وعندما يكون أحد الأعمال هو الأكثر أهميةً بالنسبة لأية أعمالٍ أخرى فإن الاعتراف بالإيراد يجب أن يؤجل إلى أن يتم استكمال العمل ذو الأهمية.

٢٦- ***إذا لم تتمكن منشأة من تقدير نتائج معاملة – تنطوى على تأدية خدمة – بدرجة يعتمد عليها ، فعليها ألا تعترف بالإيراد إلا فى حدود المبالغ القابلة للاسترداد من المصروفات المعترف بها فقط.***

٢٧- غالباً ما لا تستطيع المنشأة تقدير نتائج المعاملة – خلال مراحلها الأولى – بدرجة يعتمد عليها، ومع ذلك فقد يكون من المرجح أن تسترد المنشأة التكاليف التى تحملتها فى المعاملة.

وعلى هذا لا يعترف بالإيراد إلا فى حدود المبالغ المتوقع استردادها من التكاليف التى تحملتها المنشأة فقط. وطالما كانت نتائج المعاملة لا يمكن تقديرها بدرجة يُعتَمَدْ عليها فلا يعترف بأرباحٍ عنها.

٢٨- عندما يصعب تقدير نتائج المعاملة بدرجة يعتمد عليها ولا يكون استرداد المنشأة للتكاليف التى تحملتها مرجحاً، فلا تعترف بإيراد عن المعاملة وتعترف بالتكاليف التى تحملتها فى المعاملة كمصروف. وإذا لم تعد ظروف عدم التأكد – التى حالت دون إمكانية تقدير نتائج العقد بدرجة يعتمد عليها – قائمة فعندئذ يعترف بالإيراد طبقاً للفقرة "٢٠" بدلاً من الفقرة "٢٦" من هذا المعيار.

الفوائد والإتاوات وتوزيعات أرباح الأسهم

٢٩- ***يجب أن يعترف بالإيراد الناتج من استخدام الغير لأصول المنشأة التى تغل فوائد وإتاوات وتوزيعات أرباح طبقاً للأسس الواردة بالفقرة "٣٠" وذلك عندما:***

(أ) يكون من المرجح أن تتدفق المنافع الاقتصادية المصاحبة للمعاملة إلى المنشأة.

و(ب) يمكن قياس الإيراد بدرجة يعتمد عليها.

٣٠- يعترف بالإيراد وفقاً للأسس التالية:

(أ) يعترف بالفوائد على أساس نسبة زمنية مع الأخذ في الاعتبار معدل الفائدة الفعلية على النحو المبين بالفقرة "٩" .

و(ب) يعترف بالإتاوات على أساس الاستحقاق طبقاً لجوهر الاتفاق المعنى.

و(ج) يعترف بتوزيعات أرباح الأسهم حينما يثبت حق المساهم فى الحصول على مدفوعات هذه التوزيعات.

٣١- ملغاة.

٣٢- عندما تتراكم فوائد غير مدفوعة خلال الفترة السابقة على اقتناء أحد الاستثمارات التى تدر فائدة ، فإن الفائدة المحصلة بعد تاريخ اقتناء الاستثمار تُوزعْ على فترات ما قبل وما بعد الاقتناء. ويعترف فقط ضمن الإيراد بذلك الجزء من الفوائد الذى يخص فترة ما بعد الاقتناء. ويتم تخفيض قيمة الاستثمار بقيمة فوائد ما قبل الاقتناء .

٣٣- تستحق الإتاوات طبقاً لشروط الاتفاق المبرم – ويعترف بها عادةً على هذا الأساس إلا إذا كان الاعتراف بها باستخدام أساس آخر منتظم ومنطقى هو الأكثر ملائمة بناءً على جوهر الاتفاق.

٣٤- يتم الاعتراف بالإيراد فقط عندما يكون من المرجح أن تتدفق المنافع الاقتصادية المصاحبة للمعاملة إلى المنشأة. إلا أنه عندما تنشأ حالة عدم تأكد من إمكانية تحصيل مبلغ أدرج فعلاً ضمن إيرادات المنشأة عندئذ يتم الاعتراف ضمن المصروفات بالمبلغ الغير قابل للتحصيل أو الذى لم يعد استرداده مرجحاً – بدلاً من معالجته كتعديل لقيمة الإيراد الأصلى الذى سبق الاعتراف به.

الإفصاح

٣٥- على المنشأة أن تفصح عن:

(أ) السياسات المحاسبية المتبعة للاعتراف بالإيراد بما فى ذلك الطرق المستخدمة فى تحديد مستوى إتمام المعاملات التى تشتمل على تأدية خدمات.

و(ب) قيمة كل فئة مؤثرة من فئات الإيراد المعترف به خلال الفترة بما فى ذلك الإيراد الناتج عن:

- *بيع سلع*
- *تقديم خدمات*
- *فوائد*
- *إتاوات*
- *توزيعات أرباح أسهم*

و(ج) قيمة الإيرادات الناتجة عن تبادل سلع وخدمات والمدرجة ضمن كل فئة مؤثرة من فئات الإيراد.

٣٦- تقوم المنشأة بالإفصاح عن الالتزامات المحتملة والأصول المحتملة طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٨) "المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة". وقد تنشأ الالتزامات المحتملة والأصول المحتملة من بنود معينة مثل تكاليف ضمان ما بعد البيع أو المطالبات أو الغرامات أو الخسائر المحتملة.

ملحق (أ)

بيع العقارات

يرافق هذا الملحق معيار المحاسبة المصرى رقم (١١) ويعتبر جزءاً لا يتجزأ منه.

مقدمة

أ-١ قد تدخل المنشآت التى تعمل في قطاع النشاط العقارى فى اتفاقيات مع مشترى أو أكثر قبل أن تكتمل الأعمال الإنشائية للعقارات سواء كانت تلك الأعمال تتم مباشرة بمعرفتها أو من خلال مقاولى الباطن . وتأخذ مثل هذه الاتفاقيات أشكال متعددة.

أ-٢ على سبيل المثال فقد تبدأ المنشأة القائمة على إنشاء عقار سكنى فى تسويق الوحدات السكنية المنفردة (سواء كانت شقق أو منازل) من واقع المخطط العام للمشروع "off plan" أى أثناء القيام بالأعمال الإنشائية أو حتى قبل أن تبدأ تلك الأعمال. وبناءً على ذلك يقوم كل مشترى بإبرام عقد مع المنشاة لاقتناء وحدة سكنية محددة عندما تكون جاهزة للإشغال. وعادةً ما تكون الدفعات التى يقوم المشترى بسدادها للمنشأة قابلة للاسترداد فقط فى حالة ما إذا أخفقت المنشأة فى تسليم الوحدة التامة وفقا للشروط التعاقدية. ويدفع المشترى عادةً ما تبقى من ثمن الشراء إلى المنشأة فقط عند استكمال تنفيذ الشروط التعاقدية وحيازة المشترى للوحدة.

أ-٣ قد تقوم المنشآت التى تتولى إنشاء عقارات تجارية أو صناعية بإبرام اتفاق مع مشترى وحيد. وقد يتطلب ذلك الاتفاق من المشترى القيام بسداد دفعات تنفيذ أعمال خلال الفترة من تاريخ الاتفاق المبدئى وحتى يتم استكمال تنفيذ الشروط التعاقدية. وقد تتم الأعمال الإنشائية على أرضٍ تعد مملوكةً أو مؤجرةً للمشترى قبل أن تبدأ تلك الأعمال.

نطاق الملحق

أ-٤ ينطبق هذا الملحق فى المحاسبة عن الإيراد والمصروفات المرتبطة به بمعرفة المنشآت التى تقوم بإنشاء عقارات بصورة مباشرة أو من خلال مقاولى الباطن.

أ-٥ الاتفاقيات التى تدخل فى نطاق هذا الملحق هى اتفاقيات تتعلق بإنشاء عقارات. وبالإضافة إلى إنشاء العقارات فقد تتضمن تلك الاتفاقيات تسليم سلع أو خدمات أخرى.

الموضوعات التى يتناولها الملحق

أ-٦ يتناول هذا الملحق موضوعين:

(١) هل يقع الاتفاق فى نطاق معيار المحاسبة المصرى رقم (٨) أم معيار المحاسبه المصرى رقم (١١)؟

(٢) متى يجب الاعتراف بالايراد من عملية إنشاء العقارات؟

أ-٧ تفترض المناقشة التالية أن المنشأة قد قامت مسبقاً بتحليل العقد الخاص بإنشاء العقار وأية اتفاقيات أخرى مرتبطة به وخلصت إلى أنها لن تحتفظ بالتدخل الإدارى المستمر المصاحب عادةً للملكية أو بالسيطرة الفعالة على العقار المُنشأ بالقدر الذى قد يحول دون الاعتراف بجزء من أو بكل مقابل البيع كإيراد. وإذا ما حالت شروط الاتفاق دون الاعتراف بجزء من مقابل البيع كإيراد فإن المناقشة التالية تنطبق فقط على ذلك الجزء من الاتفاق الذى سوف يتم الاعتراف بإيراد عنه.

أ-٨ قد تتعاقد منشأة على تسليم سلع أو خدمات بالإضافة إلى الأعمال الإنشائية لعقار فى اتفاق واحد (عندما يتضمن الاتفاق على سبيل المثال بيع أرض أو تقديم خدمات إدارة أملاك بالإضافة إلى الأعمال الإنشائية). وطبقاً للفقرة "٣" من معيار المحاسبة المصرى رقم (١١) فقد يحتاج الأمر إلى تقسيم مثل هذا الاتفاق إلى مكوناتٍ منفصلة قابلة للتمييز بما فى ذلك الجزء الخاص بإنشاء العقار. وفى هذه الحالة يجب توزيع القيمة العادلة لما تم استلامه أو ما لا يزال مستحقاً للمنشأة من إجمالى القيمة التعاقدية على كل مكونٍ من تلك المكونات. وعندما يتم تحديد مكونات منفصلة بالاتفاق تقوم المنشأة بتطبيق الفقرات من "أ-١٠" إلى "أ-١٢" من هذا الملحق على الجزء الخاص بإنشاء العقار بغرض تحديد ما إذا كان ذلك الجزء يقع فى نطاق معيار المحاسبة المصرى رقم (٨) أم معيار المحاسبه المصرى رقم (١١). ويستتبع ذلك تطبيق شروط الفصل الواردة بمعيار المحاسبة المصرى رقم (٨) على أى جزء من الاتفاق خلص على أنه عقد إنشاء.

أ-٩ تشير المناقشة التالية إلى اتفاق خاص بإنشاء عقار إلا أنها تسرى أيضاً على الجزء الخاص بإنشاء عقار محدد ضمن اتفاق يتضمن أجزاء أو مكونات أخرى.

تحديد ما اذا كان الاتفاق يندرج ضمن نطاق معيار المحاسبة المصرى رقم (٨) أو معيار المحاسبة المصرى رقم (١١)

أ-١٠ لتحديد ما إذا كان الاتفاق الخاص بانشاء عقار يندرج ضمن نطاق معيار المحاسبة المصرى رقم (٨) أو معيار المحاسبة المصرى رقم (١١) فإن ذلك يتوقف على شروط الاتفاق وكافة الحقائق والظروف المحيطة. ويتطلب هذا التحديد نوعاً من التقدير الحكمى فيما يتعلق بكل اتفاق.

أ-١١ يُطبَق معيار المحاسبة المصرى رقم (٨) على اتفاقٍ عندما يفى ذلك الاتفاق بتعريف عقد الإنشاء المنصوص عليه بالفقرة رقم "٣" من معيار المحاسبه المصرى رقم (٨): والذى يُعَرِفه على أنه "عقد يتم إبرامه خصيصاً بغرض إنشاء أصل أو مجموعة من الأصول ..." ويفى أى اتفاق لإنشاء عقار بتعريف عقد الإنشاء عندما يكون للمشترى القدرة على تحديد العناصر الهيكلية الرئيسية لتصميم العقار قبل الشروع فى الإنشاءات و/ أو تحديد التغييرات الهيكلية الرئيسية فى أثناء تنفيذ الأعمال الإنشائية (وبغض النظر عن ممارسة تلك القدرة من عدمه). وعندما ينطبق معيار المحاسبة المصرى رقم (٨) على اتفاقٍ فإن عقد الإنشاء يتضمن أيضاً أية عقود أو أجزاء لتقديم خدمات تتصل مباشرةً بإنشاء العقار وذلك وفقاً للفقرة "٥- أ" من معيار المحاسبه المصرى رقم (٨) والفقرة "٤" من معيار المحاسبه المصرى رقم (١١).

أ-١٢ وعلى العكس من ذلك فعندما يعطى عقد إنشاء عقار للمشترين قدرةً محدودة على التأثير على تصميم العقار – مثلما هو الحال عندما يكون لهم الحق فى اختيار أحد التصميمات ولكن من بين عدة خيارات محددة بواسطة المنشأة أو عندما تقتصر قدرتهم على إجراء تعديلات طفيفة على التصميم الأساسى – فعندئذ يعد العقد اتفاقاً لبيع سلع ويقع ضمن نطاق معيار المحاسبه المصرى رقم (١١).

المحاسبة عن الإيراد من انشاء العقارات

الاتفاق هو عقد إنشاء

أ-١٣ عندما يدخل الاتفاق ضمن نطاق معيار المحاسبة المصرى رقم (٨) ويمكن تقدير ناتجه النهائى بدرجة يعتمد عليها فيجب على المنشأة أن تعترف بالإيراد بناءً على مستوى الإتمام الذى وصل إليه نشاط العقد وفقا لمعيار المحاسبه المصرى رقم (٨).

أ-١٤ وقد لا يفى الاتفاق بتعريف عقد الإنشاء وبالتالى يدخل ضمن نطاق معيار المحاسبة المصرى رقم (١١) وفى هذه الحالة يجب على المنشأة أن تحدد ما إذا كان الاتفاق هو لتقديم خدمات أو لبيع سلع.

الاتفاق هو إتفاق لتقديم خدمات

أ-١٥ إذا كان الاتفاق لا يتطلب من المنشأة اقتناء وتوريد مواد الإنشاء فإنه قد يكون مجرد اتفاق لتقديم خدمات وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (١١). وفى هذه الحالة فإن معيار المحاسبة المصرى رقم (١١) يتطلب الاعتراف بالإيراد بناءً على مستوى إتمام المعاملة وذلك باستخدام طريقة نسبه الإتمام إذا ما توافرت الشروط الواردة بالفقرة "٢٠" من ذلك المعيار. وتعد متطلبات معيار المحاسبة المصرى رقم (٨) بصفة عامة قابلةً للتطبيق على الاعتراف بالإيراد والمصروفات المرتبطة بمثل هذه المعاملة (فقرة "٢١" من معيار المحاسبة المصرى رقم ١١).

الاتفاق هو إتفاق لبيع سلع

أ-١٦ إذا كان الاتفاق يلزم المنشأة بتقديم خدمات جنباً إلى جنب مع مواد الإنشاء لكى تنفذ التزامها التعاقدى بتسليم العقار إلى المشترى عندئذ يعد اتفاقاً لبيع سلع وينطبق عليه شروط الاعتراف بالإيراد المنصوص عليها بالفقرة "١٤" من معيار المحاسبة المصرى رقم (١١).

أ-١٧ قد تنقل المنشأة إلى المشترى السيطرة والمخاطر والمنافع المؤثرة لملكية الأعمال تحت التنفيذ بحالتها الراهنة كلما تقدمت الأعمال الإنشائية. وفى هذه الحالة وعندما تستوفى كافة الشروط الواردة بالفقرة "١٤" من معيار المحاسبه المصرى رقم (١١) بصورة مستمرة مع تطور الأعمال الإنشائية فيجب على المنشأة استخدام طريقة نسبة الإتمام للاعتراف بالإيراد بناءً على مستوى الإتمام. وتنطبق متطلبات معيار المحاسبة المصرى رقم (٨) بصفةٍ عامة على الاعتراف بالإيراد والمصروفات المرتبطة بمثل تلك المعاملة.

أ-١٨ قد تنقل المنشأة إلى المشترى السيطرة والمخاطر والمنافع المؤثرة لملكية العقار فى مجملها فى توقيت واحد (على سبيل المثال: عند اكتمال الإنشاء أو عند التسليم أو بعد التسليم). وفى هذه الحالة فيجب على المنشأة أن تعترف بالإيراد فقط عندما تستوفى كافة الشروط الواردة بالفقرة رقم "١٤" من معيار المحاسبة المصرى رقم (١١).

أ-١٩ عندما تكون المنشأة ملزمة بإجراء أعمال إضافية على عقار تم تسليمه فعلاً للمشترى – فيجب عليها أن تعترف بالتزام ومصروف وفقاً للفقرة "١٩" من معيار المحاسبة المصرى رقم (١١). ويتم قياس الالتزام وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٨). وعندما تكون المنشأة ملزمة بتسليم مزيداً من السلع أو الخدمات القابلة للتمييز بصورة منفصلة عن العقار الذى تم تسليمه للمشترى فكان سيتعين عليها تحديد السلع و الخدمات المتبقية كجزء منفصل من معاملة البيع وفقا للفقرة (٨) من هذا الملحق.

الإفصاحات

أ-٢٠ عندما تعترف منشأة بالإيراد باستخدام طريقة نسبه الإتمام للاتفاقيات التى تستوفى كافة الشروط الواردة بالفقرة "١٤" من معيار المحاسبة المصرى رقم (١١) بصورة مستمرة مع تطور أعمال الإنشاء (راجع فقرة "١٧" من هذا الملحق) فعليها أن تفصح عن:

(١) كيفية قيام المنشأة بتحديد أى من الاتفاقيات تفى بكافة الشروط الواردة بالفقرة "١٤" من معيار المحاسبة المصرى رقم (١١) بصورة مستمرة مع تطور أعمال الإنشاءات.

و(٢) مبلغ الايراد الناشىء خلال الفترة عن مثل هذه الاتفاقيات.

و(٣) الطرق المستخدمة لتحديد مستوى الإتمام للعقود تحت التنفيذ.

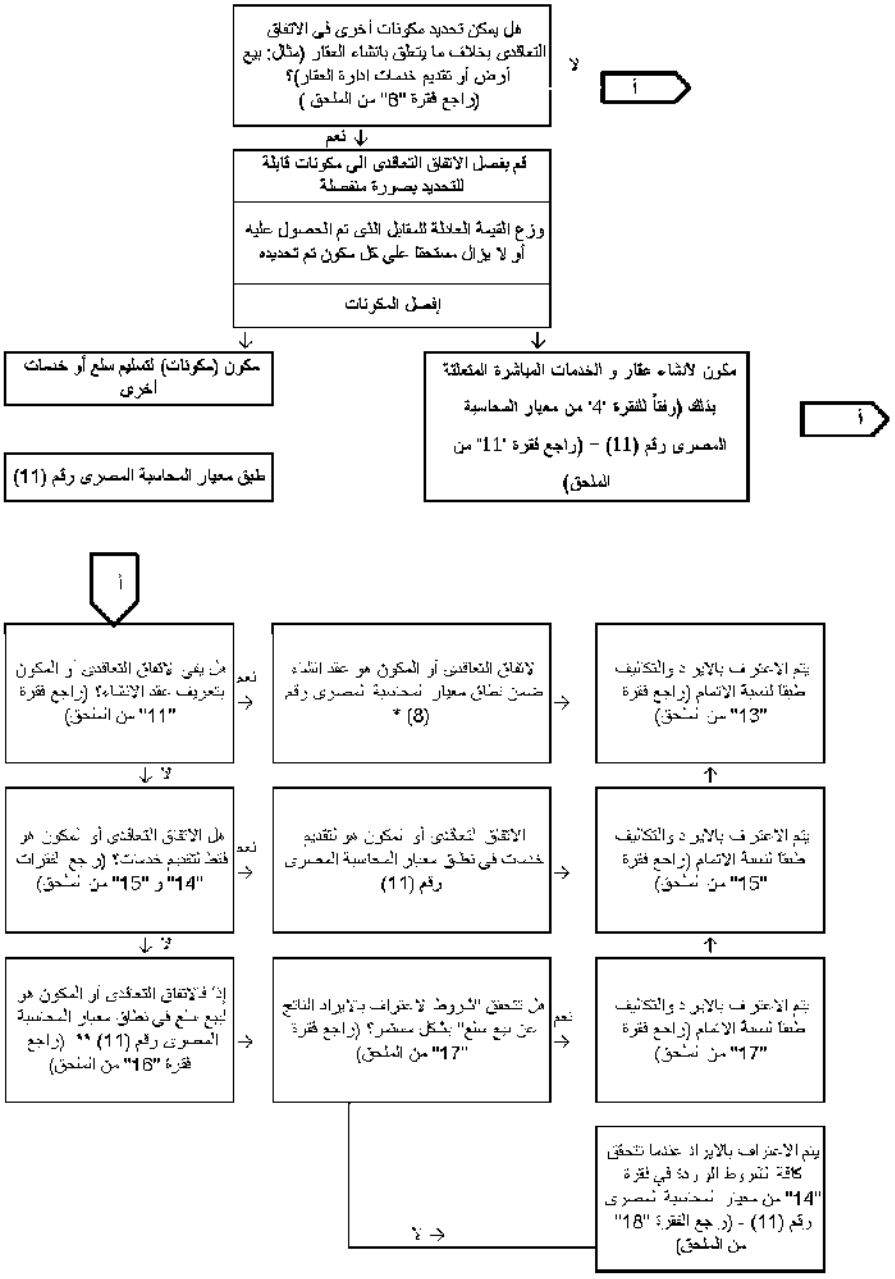
أ-٢١ وبالنسبة للاتفاقيات الموضحة بالفقرة "أ-٢٠" والتى تعد تحت التنفيذ فى تاريخ القوائم المالية فيجب على المنشأة أن تفصح أيضاً عن:

(١) المبلغ الإجمالى للتكاليف المتكبدة والأرباح المعترف بها (مخصوماً منها الخسائر المعترف بها) حتى تاريخه.

و(٢) مبلغ الدفعات المستلمة.

تحليل لإتفاق وحيد لإنشاء عقار

هذا التحليل مرافق للملحق إلا أنه ليس جزءاً منه



* قد يحتاج الأمر تجزئة عقد الإنشاء وفقاً للفقرة "٨" من معيار المحاسبه المصرى رقم (٨)

** قد يحتاج الأمر فصل الخدمات المرتبطة مباشرة وفقا للفقرة "١٣" من معيار المحاسبه المصرى رقم (١١)

امثلة توضيحية

ترافق هذه الأمثلة الملحق (أ) ولكنها لا تمثل جزءاً منه

مثال رقم (١)

(أ) تشترى منشأة قطعة أرض بغرض إنشاء مجمع تجارى عليها وتقوم بتصميم مبنى إدارى لتشييده على الأرض وتقدم هذا التصميم للجهات المختصة للحصول على تصريح البناء. تقوم المنشأة بتسويق المبنى الإدارى لمستأجرين محتملين وإبرام عقود إيجار مشروطةً يتوقف تفعيلها على الحصول على تصريح بناء. كما تقوم المنشأة أيضاً بتسويق المبنى الإدارى لمشترين محتملين وتبرم عقداً مع أحدهم لبيع الأرض وإقامة المبنى الإدارى عليها بشرط الحصول على تصريح البناء. وطبقاً لشروط عقد البيع فلا يمكن للمشترى أن يعيد قطعة الأرض أو المبنى غير المكتمل للمنشأة. وباستلام المنشأة تصريح البناء تصبح جميع هذه العقود غير مشروطة ومن ثم تمنح المنشأة حق استخدام الأرض لكى تتمكن من البدء فى الانشاء.

(ب) فى هذا المثال التوضيحى يجب فصل العقد إلى مكونين اثنين أحدهما عبارة عن بيع الأرض والمكون الآخر لإنشاء المبنى الإدارى. ويعد مكون "بيع الأرض" هو بيعاً لسلع يقع فى نطاق معيار المحاسبة المصرى رقم (١١).

(ج) حيث أن كافة قرارات الإنشاء المؤثرة قد اتخذت بمعرفة المنشأة ووردت ضمن التصميمات المقدمة للجهات المختصة للحصول على تصريح البناء وذلك قبل توقيع المشترى على العقد المشروط فمن المفترض ألا تكون هناك تعديلات جوهرية على التصميم بعد بدء الأعمال الإنشائية ومن ثم فإن مكون إنشاء المبنى الإدارى لا يعد "عقد إنشاء" ويدخل بالتبعية فى نطاق معيار المحاسبة المصرى رقم (١١). إن الحقائق المذكورة أعلاه – بما فى ذلك حقيقة أن أعمال الإنشاء تتم على أرض يمتلكها المشترى قبل أن تبدأ تلك الأعمال وأن المشترى لا يحق له إعادة المبنى الإدارى غير المكتمل للمنشأة – تشير إلى أن المنشأة تُحَوِلُ للمشترى السيطرة وكذا المنافع والمخاطر المؤثرة المرتبطة بملكية الأعمال تحت التنفيذ على حالتها التى تتغير مع تطور الأعمال الإنشائية. لذا ففى حالة استيفاء الشروط الواردة بالفقرة "١٤" من معيار المحاسبة المصرى رقم (١١) بشكلٍ مستمر مع تطور الأعمال الإنشائية تقوم المنشأة بالاعتراف بإيراد إنشاء المبنى الإدارى وفقا لمستوى الإتمام باستخدام طريقة نسبه الإتمام.

(د) بدلاً من ذلك – إذا فرض أن تشييد المبنى الإدارى قد بدأ قبل أن تبرم المنشأة العقد مع المشترى. وفى تلك الحالة يجب فصل العقد إلى ثلاثة مكونات هى:

(١) مُكونْ "بيع الأرض".

و(٢) مُكونْ "المبنى الإدارى المشيد جزئياً".

و(٣) مُكونْ "الأعمال الإنشائية على المبنى الإدارى".

وعلى المنشأة تطبيق شروط الاعتراف على كل مكونٍ على حده. وبالتالى فبافتراض ثبات العوامل الأخرى – تقوم المنشأة بالاعتراف بإيراد إنشاء المبنى الإدارى طبقاً لمستوى الإتمام باستخدام طريقة نسبه الإتمام كما هو موضح بالفقرة (ج) أعلاه.

(ه) في هذا المثال حددت المنشأة "بيع الأرض" كمكونٍ منفصل عن مكون "الأعمال الإنشائية على العقار". ومع هذا فبناءً على الحقائق والظروف يمكن للمنشأة أن تصل إلى استنتاجٍ مغاير بأن مثل هذا المكون غير قابل للتحديد بصورة منفصلة.

مثال رقم (٢)

(أ) تقوم منشأة بتطوير عقاراً سكنياً وتبدأ في تسويق الوحدات (الشقق) أثناء مرحلة الإنشاء. ويدخل المشترون في عقد بيع ملزم يعطيهم الحق في الحصول على وحدة محددة عندما تكون جاهزة للسكن. ويقوم كل مشترٍ بسداد مقدم غير قابل للاسترداد إلا لو لم تستطع المنشأة تسليم الوحدة كاملة وفقاً لشروط التعاقد. كما يلزم العقد أيضاً مشترى الوحدات بسداد دفعات أعمال منفذة خلال الفترة ما بين الاتفاق المبدئي واستكمال الاتفاق التعاقدى. ويُدفع الرصيد المتبقي من ثمن الشراء فقط عند استكمال العقد وتمكُن المشترين من حيازة وحداتهم. ويمكن للمشترين تحديد بعض التعديلات الطفيفة فقط على التصميم الأساسي ولكنهم لا يستطيعون تحديد أو تغيير العناصر الهيكلية الرئيسية لتصميم وحداتهم.

(ب) في هذا المثال التوضيحي، فان شروط الاتفاق وجميع الحقائق والظروف المحيطة تشير إلى أن هذا الاتفاق ليس عقد إنشاء بل هو عقد آجل يعطي للمشتري أصلاً يأخذ صورة الحق في اقتناء واستخدام وبيع العقار التام في وقتٍ لاحق، ويرتب على نفس المشترى التزاماً بسداد ثمن الشراء وفقاً لشروط ذلك العقد. وعلى الرغم من أن المشتري قد يكون قادراً على نقل حقه في العقد الآجل إلى طرف آخر إلا أن المنشأة تظل محتفظةً بالسيطرة والمخاطر والمنافع المؤثرة للملكية على الأعمال تحت التنفيذ على حالتها حتى تنتقل ملكية العقار المكتمل. ولذلك يتم الاعتراف بالإيراد فقط فى التاريخ الذى تستوفى عنده كافة الشروط الواردة في الفقرة "١٤" من معيار المحاسبه المصري رقم (١١) (وهو فى مثالنا هذا: عندما يتم الانتهاء من الأعمال الإنشائية).

مثال رقم (٣)

(أ) إن تحديد ما إذا كانت المنشأة لن "تحتفظ بتدخل إدارى مستمر للدرجة المصاحبة عادةً للملكية أو بسيطرة فعالة على العقار المنشأ إلى الحد الذى يمكن أن يحول دون الاعتراف بجزء من أو بكل مقابل البيع كإيراد" يعتمد على الشروط التعاقدية للاتفاق وكافة الحقائق والظروف المحيطة. ويتطلب مثل هذا التحديد استخدام الحكم التقديرى. ويفترض هذا الملحق أن المنشأة قد توصلت إلى استنتاج بأنه من المناسب أن يتم الاعتراف بالايراد من الاتفاق التعاقدى، ويناقش كيفية تحديد النمط المناسب للاعتراف بالإيراد.

(ب) قد تتضمن اتفاقيات تعاقدية لبناء العقارات قدرٍ من التدخل الإداري المستمر من قبل المنشأة القائمة بالبناء إلى الدرجة التى لا تنتقل نتيجة لها السيطرة والمخاطر والمنافع الهامة المتعلقة بالملكية إلى المشترى حتى عند اكتمال البناء وحيازة المشتري للعقار. ومن الأمثلة على ذلك الاتفاقيات التعاقدية التي تضمن فيها المنشأة للمشترى إشغال العقار لفترة محددة، أو تضمن له عائداً على استثماره لفترة محددة. وفي مثل هذه الظروف فقد يؤجل الاعتراف بالإيراد أو يمنع كليةً.

(ج) قد تمنح اتفاقيات تعاقدية لبناء العقارات حقاً للمشترى في تَسلُّم الإنشاءات تحت التنفيذ (حتى ولو تم تحميله بغرامات) أثناء عملية البناء – مثل السماح له بتكليف منشأة أخرى باستكمال أعمال البناء. وقد تشير هذه الحقيقة – جنباً إلى جنب مع حقائق أخرى – إلى أن المنشأة تُحوِل للمشترى السيطرة على الإنشاءات محل التنفيذ مع تقدم عملية الإنشاء. وسوف يكون للمنشأة التي تتولى بناء العقار الحق في الوصول للأرض والإنشاءات محل التنفيذ حتى تتمكن من تنفيذ التزاماتها التعاقدية لتسليم المشترى عقاراً مكتملاً. فإذا كانت السيطرة على الإنشاءات محل التنفيذ تُنقَل باستمرار للمشترى، فإن حق المنشأة التى تتولى التنفيذ فى "الوصول للأرض والإنشاءات محل التنفيذ" كما ورد بالفقرة السابقة لا يعني بالضرورة أن تلك المنشأة تحتفظ بالتدخل الإدارى المستمر في العقار المصاحب عادةً للملكية إلى الحد الذى قد يحول دون الاعتراف بجزءٍ من أو بكامل المقابل كإيراد – فقد يكون للمنشأة سيطرة على الأنشطة المتصلة بالوفاء بالتزاماتها التعاقدية ولكنها لا تعد سيطرة على العقار فى حد ذاته.

ملحق (ب)
أشكال أخرى للإيراد

هذا الملحق يرافق معيار المحاسبة المصرى رقم (١١) ولكنه لا يمثل جزءاً منه.

تركز الأمثلة التالية على أوجه معينة من المعاملة وبالتالى فلا تعد دراسةً مستفيضة لكافة العوامل التى قد تؤثر على الاعتراف بالإيراد.

وبصفة عامة تفترض هذه الأمثلة أن قيمة الإيراد يمكن قياسها بدرجة يعتمد عليها ، وأن تدفق المنافع الاقتصادية إلى المنشأة فى المستقبل يعد مرجحاً وأن التكاليف التى تم تكبدتها المنشأة أو التى ستتكبدها يمكن قياسها بدرجة يعتمد عليها.

بيع سلع

ب-١ ***المبيعات التى تتم بإصدار فواتير بيع مع احتفاظ المنشأة بالسلع بمخازنها بناء على طلب العميل:***

وفى هذا النوع من البيوع يتم تأجيل تسليم السلع المباعة للمشترى بناءً على طلبه ولكنها تنتقل ملكيتها إليه ويقبل الفواتير المصدرة من المنشأة. يتم الاعتراف بالإيراد حينما تنتقل الملكية للمشترى وبشرط:

(أ) أن يكون من المرجح أن يحدث تسليم للسلع.

و(ب) أن تكون السلعة التى بحوزة المنشأة البائعة محددة وجاهزة لتسليمها للمشترى فى التوقيت الذى تم فيه الاعتراف بالبيع.

و(ج) أن تكون هناك تعليمات محددة من المشترى بتأجيل التسليم .

و(د) أن تكون شروط الدفع العادية مطبقة على المعاملة.

ولا يتحقق الإيراد إذا كانت نية المنشأة البائعة ببساطة هى شراء أو تصنيع السلع عند حلول تاريخ التسليم.

ب-٢ شحن السلع مع خضوعها لشروط:

(أ) التركيب والفحص :

يتم عادةً الاعتراف بالإيراد عندما يقبل المشترى التسليم ويتم الانتهاء من التركيب والفحص – ومع ذلك يتم الاعتراف بالإيراد فور قبول المشترى التسليم وذلك إذا توافرت أي من الشروط التالية:

(١) أن تكون عملية التركيب بسيطة بطبيعتها – كما يحدث على سبيل المثال فى حالة تركيب جهاز تليفزيون سبق اختباره بالمصنع ومن ثم فلا يحتاج الأمر إلا لإخراجه من العبوة وتوصيله بالطاقة الكهربائية وبالهوائى (الإيريال).

أو(٢) أن يتم الفحص فقط بغرض التحديد النهائى للأسعار التعاقدية – كما يحدث على سبيل المثال عند توريد حديد خام أو سكر أو فول الصويا.

(ب) اعتماد السلع عندما يكون للمشترى حق محدود فى رد السلع :

إذا وجدت حالة من عدم اليقين عن احتمال رد السلع – يتم الاعتراف بالإيراد عندما يقبل المشترى رسمياً الشحنة، أو عندما يتسلم السلع وتنتهى الفترة الزمنية التى يحق له خلالها رفضها.

(ج) مبيعات الأمانة: والتى يقوم بموجبها المستلم (المشترى) ببيع السلع نيابةً عن المرسل (البائع).

يعترف المرسل فى هذه الحالة بالإيراد عندما يقوم المستلم ببيع السلع إلى طرف ثالث.

(د) المبيعات المقترنة بالدفع عند الاستلام:

يعترف بالإيراد عندما يتم تسليم السلع للمشترى واستلام البائع أو وكيله لقيمتها نقداً.

ب–٣ عقود المبيعات المؤجلة المقترنة بالتقسيط: والتى لا يتم بموجبها تسليم السلع المباعة إلى المشترى إلا عند قيامه بسداد آخر قسط من قيمتها.

يتم الاعتراف بالإيراد الناتج عن مثل هذه المبيعات عند تسليم السلع للمشترى – ومع ذلك فعندما تشير الخبرة السابقة إلى أن معظم هذه المبيعات تتحقق فإنه يمكن الاعتراف بالإيراد عندما تستلم دفعة مؤثرة تحت حساب البيع وبشرط أن تكون السلع بحوزة البائع ومحددة وجاهزة لتسليمها للمشترى.

ب–٤ ***حالات أوامر التوريد التى تقترن بسداد كلى أو جزئى لقيمتها قبل تسلم المشترى لسلع غير محتفظ بها ضمن مخزون المنشأة البائعة إما – على سبيل المثال – لأنها لا تزال فى طريقها للصنع أو لأنها سوف تسلم مباشرة إلى المشترى من طرف ثالث.***

يتم الاعتراف بالإيراد عندما تسليم السلع إلى المشترى.

ب-٥ ***اتفاقيات البيع مع إعادة الشراء (بخلاف معاملات المبادلة) حيث يتفق البائع فى نفس توقيت إجراء المعاملة على إعادة شراء نفس السلع فى تاريخ لاحق ، أو عندما يكون لدى البائع خيار لإعادة شراء السلع ، أو يكون لدى المشترى خيار بيع يلزم البائع بإعادة شراء تلك السلع منه.***

بالنسبة إلى اتفاقية البيع مع إعادة الشراء لأصول (بخلاف الأصول المالية) يحتاج الأمر إلى تحليل ودراسة بنود الاتفاقية للتأكد مما إذا كان البائع قد قام – فى حقيقة الأمر – بنقل مخاطر ومنافع الملكية إلى المشترى ومن ثم يتم الاعتراف بالإيراد. أما إذا احتفظ البائع بمخاطر ومنافع الملكية فإن المعاملة تعد بمثابة اتفاقية تمويل لا ينتج عنها إيراد حتى ولو قام البائع بنقل حق الملكية القانونى إلى المشترى بموجب تلك الاتفاقية. وينطبق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) "*الأدوات المالية: الاعتراف والقياس*" على اتفاقيات بيع وإعادة شراء الأصول المالية.

ب-٦ ***المبيعات لأطراف وسيطة مثل الموزعون أو التجار (المتعاملون) أو آخرين لإعادة البيع***

يتم بصفة عامة الاعتراف بالإيراد الناتج عن تلك المبيعات عندما تكون مخاطر ومنافع الملكية قد نقلت من البائع لتلك الأطراف ، ومع ذلك فإذا كان المشترى يعمل – فى حقيقة الأمر – كوكيل للبائع عندئذ يتم معالجة معاملة البيع كبضاعة أمانة.

ب-٧ *رسوم* ***الاشتراك فى الإصدارات والنشرات وما شابه***

إذا كانت المواد المعنية التى يغطيها الاشتراك ذات قيم متماثلة فى كل فترة زمنية من الاشتراك عندئذ يتم الاعتراف بالإيراد بطريقة القسط الثابت على مدار الفترة التى يتم فيها إرسال تلك الإصدارات أو النشرات. أما إذا كانت تلك المواد تختلف فى قيمها من فترة لأخرى عندئذ يتم الاعتراف بالإيراد على أساس القيمة البيعية للمادة المرسلة منسوبةً إلى إجمالى قيمة المبيعات المقدرة لكل المواد التى يغطيها الاشتراك.

ب-٨ ***مبيعات التقسيط التى يستحق فيها المقابل على أقساط***

يتم الاعتراف بالإيراد فى تاريخ البيع وذلك طبقاً لسعر البيع المستثنى منه الفوائد. ويعتبر سعر البيع هو القيمة الحالية للمقابل ويتم تحديدها بخصم الأقساط المستحقة باستخدام بمعدل فائدة محسوب. و يتم الاعتراف بالفوائد كإيراد عندما تستحق باستخدام طريقة معدل الفائدة الفعلى.

ب-٩ **مبيعات العقارات:**

(راجع ملحق رقم (أ) من هذا المعيار).

تقديم خدمات

ب-١٠ *أتعاب التركيب*

يتم الاعتراف بأتعاب التركيب كإيراد حسب مستوى إتمام التركيب إلا لو كانت تلك الأتعاب ثانوية بالنسبة لبيع المنتج (أو مكملة لعملية البيع) وفى هذه الحالة يتم الاعتراف بأتعاب التركيب كإيراد عندما يتم بيع السلع.

ب-١١ *أتعاب خدمات يتضمنها سعر المنتج*

حينما يتضمن سعر بيع منتج قيمة محددة كمقابل لخدمة ذلك المنتج لاحقاً (مثل: خدمات دعم ما بعد البيع وتحسين المنتج المرتبطة ببيع برامج الحاسب الآلى) عندئذ يتم تأجيل هذه القيمة ويعترف بها كإيراد على مدار الفترة التى سيتم تنفيذ الخدمة خلالها. وتكون القيمة المؤجلة هى القيمة التى ستغطى التكاليف المتوقعة لتأدية الخدمات موضوع الاتفاق بالإضافة إلى ربح معقول عن تلك الخدمات.

ب-١٢ *عمولات الإعلان*

يتم الاعتراف بإيرادات وسائط الإعلام عندما يبث الإعلان للجمهور. يتم الاعتراف بعمولات الانتاج بقدر مستوى إتمام المشروع (عملية الإنتاج المطلوبة).

ب-١٣ *عمولات وكلاء التأمين*

يعترف الوكيل بالإيراد عن عمولات وكلاء التأمين المستلمة أو المستحقة والتى لا تتطلب منه أن يقوم بتقديم خدمات إضافية وذلك فى التواريخ الفعلية لبدء سريان وثيقة التأمين (البوليصة) أو تجديدها. أما إذا كان من المرجح أن يطلب من الوكيل تأدية خدمات إضافية خلال فترة سريان البوليصة عندئذ تؤجل العمولة أو جزء منها على أن يعترف بها كإيراد على مدار فترة سريان البوليصة.

ب-١٤ *أتعاب الخدمات المالية*

يتوقف الاعتراف بإيراد عن أتعاب الخدمات المالية على الأغراض التى قدرت تلك الأتعاب من أجلها وكذا على الأساس المستخدم فى المحاسبة عن أى أداة مالية ذات صلة بتلك الأتعاب. وقد لا يشير المسمى المستخدم لوصف أتعاب الخدمات المالية إلى طبيعة و جوهر الخدمات المؤداة – لذا فمن الضرورى الفصل بين كل من الأتعاب التى تمثل جزءاً لا يتجزأ من معدل الفائدة الفعلى للأداة المالية والأتعاب التى تكتسب مع أداء الخدمة والأتعاب التى تكتسب عند تنفيذ عمل رئيسى مؤثر (جوهرى) من الأعمال التى تتكون منها الخدمة.

(أ) *الأتعاب التى تعد جزءاً لا يتجزأ من معدل الفائدة الفعلى للأداة المالية*

بصفة عامة يتم معالجة تلك الأتعاب كتعديل لمعدل الفائدة الفعلى – ومع ذلك فإذا كانت الأداة من الأدوات المالية التى يتم قياسها بالقيمة العادلة مع الاعتراف بالتغير فى القيمة العادلة فى الأرباح أو الخسائر(قائمة الدخل) يعترف بالأتعاب كإيراد عندما يتم الاعتراف الأولى بالأداة.

(١) *أتعاب ورسوم الإصدار التى تحصل عليها المنشأة عند إصدار أو اقتناء أداة مالية بخلاف تلك التى يتم تبويبها طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) كـ "أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر".*

قد تتضمن تلك الأتعاب أو الرسوم تعويضاً للمنشأة عن أنشطة تقوم بها مثل تقييم الموقف المالى للمقترض ، وتقييم وتسجيل الضمانات والرهونات وترتيبات الإصدار أو الاقتناء الأخرى ، والتفاوض على شروط الأداة المالية ، وإعداد وتجهيز المستندات وإنهاء المعاملة. هذه الأتعاب تعد جزءاً لا يتجزأ من خلق ارتباط للمنشأة بالأداة المالية الناتجة – ويتم تأجيل هذه الأتعاب وما يرتبط بها من تكاليف المعاملة (كما هى معرفة فى معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦)) ويعترف بهما كتعديل لمعدل الفائدة الفعلى للأداة المالية.

(٢) رسوم *وأتعاب الارتباط التى تحصل عليها المنشأة لإصدار قرض عندما يكون الارتباط بمنح القرض خارج نطاق تطبيق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦).*

إذا كان من المرجح أن تبرم المنشأة اتفاقية إقراض معينة وكان تعهد المنشأة بمنح القرض لا يدخل ضمن نطاق تطبيق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) عندئذ ينظر لرسم الارتباط المستلم باعتباره تعويضاً عن ارتباط المنشأة المستمر باقتناء أداة مالية ، ويتم تأجيله مع ما يرتبط به من تكاليف المعاملة (كما هى معرفة فى معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦)) ويعترف بهما كتعديل لمعدل الفائدة الفعلى للقرض – فإذا انتهت فترة الارتباط دون أن تقوم المنشأة بإصدار القرض عندئذ يعترف برسم الارتباط كإيراد عند انتهاء فترة الارتباط.

وبالنسبة لارتباطات القروض التى تدخل ضمن نطاق تطبيق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) فيتم المحاسبة عنها كمشتقات مالية وقياسها بالقيمة العادلة.

(٣) *أتعاب محصلة عن إصدار التزامات مالية مُقاسة بالتكلفة المستهلكة*

هذه الأتعاب تمثل جزءاً لا يتجزأ من خلق ارتباط للمنشأة بالتزام مالى. وعندما لا يكون الإلتزام المالى مبوباً " بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر" يتم إدراج أتعاب الإصدار المحصلة وما يرتبط بها من تكاليف المعاملة المتكبدة (كما هى معرفة فى معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦)) ضمن القيمة الدفترية الأولية للالتزام المالى ويعترف بهما كتعديل لمعدل الفائدة الفعلى. وتقوم المنشأة بالتفرقة بين الأتعاب والتكاليف التى تمثل جزءاً لا يتجزأ من معدل الفائدة الفعلى للالتزام المالى وأتعاب الإصدار وتكاليف المعاملة المتعلقة بحق المنشأة فى تقديم خدمات مثل خدمات إدارة الاستثمار.

(ب) *الأتعاب المكتسبة بتأدية الخدمات.*

(١) *الأتعاب المحملة عن خدمة قرض*

يعترف بالأتعاب التى تحملها منشأة على عملائها عن خدمة قرض كإيراد مع تأدية المنشأة للخدمة.

(٢) *أتعاب الارتباط عن إصدار قرض عندما يكون الارتباط بمنح القرض خارج نطاق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦)*

إذا كان من المستبعد أن تبرم المنشأة اتفاقية إقراض معينة وكان تعهد المنشأة بمنح القرض لا يدخل ضمن نطاق تطبيق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) يتم الاعتراف بأتعاب الارتباط كإيراد على أساس التوزيع الزمنى النسبى على مدار فترة الارتباط. وبالنسبة لارتباطات القروض التى تدخل ضمن نطاق تطبيق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) فيتم المحاسبة عنها كمشتقات مالية وقياسها بالقيمة العادلة.

(٣) *أتعاب إدارة الاستثمار*

يعترف بالأتعاب التى تحملها منشأة على عملائها نظير إداراتها لاستثماراتهم كإيراد مع تقديم الخدمات.

ويعترف بالتكاليف الحتمية – المرتبطة مباشرة بالسعى للحصول على عقد إدارة استثمار – كأصل إذا كان من الممكن تحديد التكاليف بصورة منفصلة وقياسها بدرجة يعتمد عليها وإذا كان من المرجح أن تتمكن المنشأة من استردادها. وكما هو الحال فى معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) فإن التكلفة الحتمية هى تلك التكلفة التى ما كانت المنشأة لتتحملها لو لم تحصل على عقد إدارة الاستثمار.

ويمثل الأصل حق المنشأة التعاقدى فى الاستفادة من تقديم خدمات إدارة الاستثمار ويتم استهلاكه كلما اعترفت المنشأة بالإيراد المرتبط بتلك الخدمات. وإذا كان لدى المنشأة محفظة من عقود إدارة الاستثمار فيمكن لها تقدير مدى إمكانية استرداد التكاليف المرتبطة بالحصول على تلك العقود وذلك على أساس المحفظة ككل.

تنطوى بعض عقود الخدمات المالية على كل من إصدار أداة مالية أو أكثر وكذا تقديم خدمات إدارة استثمار. ومن الأمثلة على ذلك: عقد توفير شهرى طويل الأجل مربوط بإدارة مجموعة من أدوات حقوق الملكية. فى هذه الحالة يقوم مقدم الخدمات بهذا العقد بفصل تكاليف المعاملات المرتبطة بإصدار الأداة المالية عن تكاليف الحصول على حق تقديم خدمات إدارة الاستثمار.

الأتعاب التى تكتسب بتنفيذ عمل رئيسى مؤثر

يتم الاعتراف بالأتعاب كإيراد عند اكتمال تنفيذ ذلك العمل الهام وذلك كما هو الحال فى الأمثلة التالية:

(١) *عمولة عن تخصيص أسهم لعميل*

يتم الاعتراف بالعمولة كإيراد عندما يتم تخصيص الأسهم للعميل.

(٢) *أتعاب الطرح المقترنة بترتيب قرض بين مقترض ومستثمر*

يتم الاعتراف بالأتعاب كإيراد عندما يتم ترتيب القرض.

(٣) *أتعاب ترويج قرض*

إن أتعاب الترويج المسلمة بمعرفة المنشأة التى تتولى ترتيب قرض ولا تحتفظ لنفسها بجزء منه (أو التى تحتفظ لنفسها بجزء منه بنفس معدل الفائدة الفعلى للمخاطر المماثلة شأنها فى ذلك شأن المشاركين الآخرين بالقرض) تعد تعويضاً عن خدمة ترويج القرض. ويعترف بمثل هذه الأتعاب كإيراد عند استكمال ترويج القرض.

ب-١٥ *رسوم الدخول*

يتم الاعتراف بالإيراد الناتج عن العروض الفنية والحفلات والمناسبات الخاصة الأخرى عند حدوثها. وعندما يباع أحد الاشتراكات الذى يغطى عدد من المناسبات – يتم توزيع الرسوم على كل مناسبة أو حدث بطريقة تعكس مدى ما يتم تقديمه من خدمات فى كل مناسبة أو حدث.

ب-١٦ *رسوم التعليم*

يتم الاعتراف بالإيراد على مدار فترة الدراسة التى تغطيها الرسوم.

ب-١٧ ***رسوم القبول والدخول والعضوية***

يعتمد الاعتراف بالإيراد على طبيعة الخدمات المؤداة. فإذا كان الرسم يسمح بالعضوية فقط على أن يتم سداد مقابل الخدمات والمنتجات الأخرى بصورة منفصلة ، أو إذا كان هناك رسم اشتراك سنوى مستقل عندئذ يتم الاعتراف بالرسم كإيراد عندما لا يكون هناك شك (عدم يقين) جوهرى فى إمكانية تحصيله. وإذا كان الرسم يتيح للعضو الحصول على خدمات أو نشرات خلال فترة العضوية أو شراء سلع أو خدمات بأسعار تقل عن تلك التى تحمل على غير الأعضاء عندئذ يعترف به كإيراد وفقاً للأساس الذى يعكس طبيعة وتوقيت وقيمة المنافع المقدمة.

ب-١٨ *رسوم الامتياز*

قد تغطى رسوم الامتياز التوريد الجارى واللاحق لخدمات ومعدات وأصول ملموسة أخرى وكذا حقوق معرفة. وبالتالى يعترف برسوم الامتياز كإيراد وفقاً للأساس الذى يعكس الغرض الذى فرضت الرسوم من أجله.

وتعد الطرق التالية ملائمة للاعتراف برسوم الامتياز:

(أ) توريدات معدات وأصول ملموسة أخرى

يعترف بمبلغ الرسوم كإيراد عندما يتم تسليم الأصول أو ينقل حق الملكية وذلك على أساس القيمة العادلة للأصول المباعة.

(ب) توريد خدمات جارية ولاحقة

يتم الاعتراف برسوم تقديم الخدمات المستمرة كإيراد – سواءً كانت جزءاً من الرسم الأولى أو كانت تمثل رسماً مستقلاً – عندما يتم تأدية الخدمات المتعلقة بها. وفى حالة ما إذا كان الرسم المستقل لا يغطى تكلفة الخدمات المستمرة مع تحقيق قدر معقول من الربح عندئذ يؤجل جزء من الرسم الأولى يكفى لتغطية تكلفة الخدمات المستمرة وتحقيق ربح معقول عن هذه الخدمات ويعترف به كإيراد مع تقديم تلك الخدمات.

قد تنص اتفاقية الامتياز على قيام مانح الامتياز بتوريد معدات أو مخزون أو أصول ملموسة أخرى بسعر يقل عن السعر المحمل على آخرين أو بسعر لا يمكنه من تحقيق ربح معقول عن تلك المبيعات. وفى هذه الحالات يتم تأجيل جزء من الرسم الأولى

بما يكفى تغطية التكاليف المقدرة التى تجاوز هذا السعر وتحقيق ربح معقول عن هذه المبيعات ويعترف به كإيراد على مدار الفترة التى من المرجح أن تباع خلالها السلع إلى الجهة التى حصلت على الامتياز. ويتم الاعتراف بالرصيد المتبقى من الرسم الأولى كإيراد عندما يتم الانتهاء إلى حد كبير من تقديم كافة الخدمات الأولية والالتزامات الأخرى المطلوبة من مانح الامتياز (مثل: المساعدة فى اختيار الموقع وتدريب العاملين والتمويل والإعلان).

قد تعتمد الخدمات الأولية والالتزامات الأخرى المقدمة بموجب اتفاقية امتياز لمنطقة معينة على عدد منافذ البيع الفردية المؤسسة فى هذه المنطقة. وفى هذه الحالة فإن الرسوم المتعلقة بالخدمات الأولية يتم الاعتراف بها كإيراد بنسبة عدد المنافذ البيعية التى تعد الخدمات المبدئية المتعلقة بها شبه مستكملة.

وإذا كانت الرسوم الأولية تستحق السداد خلال فترة ممتدة مع وجود شك جوهرى (قدر كبير من عدم اليقين) فى عدم إمكانية تحصيل كامل قيمة هذه الرسوم عندئذ يتم الاعتراف بهذه الرسوم كإيراد مع تحصيل الأقساط النقدية منها.

(ج) *رسوم الامتياز المستمرة*

يتم الاعتراف كإيراد بالرسوم المفروضة مقابل استخدام حقوق مستمرة ممنوحة بموجب اتفاقية أو مقابل خدمات أخرى مقدمة خلال فترة الاتفاقية وذلك مع تأدية الخدمات أو استخدام الحقوق.

(د) *عمليات الوكالة*

قد تتم معاملات بين مانح الامتياز والحاصل عليه تنطوى – فى حقيقة الأمر – على قيام مانح الامتياز بالعمل كوكيل لحساب الحاصل على الامتياز. وعلى سبيل المثال: فقد يقوم مانح الامتياز بطلب توريدات واتخاذ الترتيبات اللازمة لتسليمها إلى الحاصل على الامتياز بدون تحقيق أرباح وبالتالى فإن مثل هذه المعاملات لا ينشأ عنها إيراد.

ب-١٩ *الرسوم الخاصة بتطوير برامج مفصلة للحاسب الآلى*

يتم الاعتراف برسوم تطوير برامج الحاسب الآلى المفصلة حسب احتياجات كل منشأة كإيراد وفقاً لمستوى إتمام عملية التطوير بما فى ذلك استكمال الخدمات المقدمة بنظام "خدمة دعم ما بعد التسليم".

الفوائد والإتاوات وتوزيعات الأرباح

ب-٢٠ *رسوم التراخيص والإتاوات*

يتم عادةً الاعتراف بالرسوم والإتاوات المدفوعة مقابل استخدام أصول المنشأة (مثل: العلامات التجارية وبراءات الاختراع وبرامج الحاسب الآلى وحقوق طبع الموسيقى والنسخ الأصلية للتسجيلات والأفلام السينمائية) وذلك وفقاً لجوهر الاتفاقيات التى تحكمها. وفى التطبيق العملى فقد يتم الاعتراف بالإيراد بطريقة القسط الثابت على مدار فترة التعاقد – وعلى سبيل المثال: عندما يحق للمرخص له استخدام تكنولوجيا معينة لفترة محددة.

إن عمليات إسناد الحقوق مقابل رسوم ثابتة أو مقابل ضمانة غير قابلة للاسترداد بموجب عقود غير قابلة للإلغاء – والتى تسمح للمرخص باستغلال تلك الحقوق بحرية ولا يكون على مانح الترخيص التزامات متبقية واجبة التنفيذ – تعد فى جوهرها بمثابة عملية بيع. ومن أمثلة ذلك: اتفاقية الترخيص لاستخدام برامج الحاسب الآلى عندما لا يكون على مانح الترخيص أى التزامات بعد التسليم. ومن الأمثلة الأخرى: منح حقوق العرض لأحد الأفلام السينمائية فى الأسواق عندما لا يكون لمانح الترخيص أية سيطرة على الموزع ولا يتوقع الحصول على إيرادات من حصيلة منفذ بيع التذاكر. وفى مثل هذه الحالات يتم الاعتراف بالإيراد فى توقيت البيع.

فى بعض الحالات فإن استلام رسوم الترخيص أو الإتاوة يكون معلقاً على وقوع حدث مستقبلى. وفى مثل تلك الحالات يتم الاعتراف بالإيراد فقط عندما يكون من المرجح أن تحصل المنشأة على الرسوم أو الإتاوة ويتزامن ذلك عادة مع وقوع الحدث المنتظر.

الاعتراف والقياس

ب-٢١ *تحديد ما إذا كانت المنشأة تتصرف بصفتها بائعاً (موكل) أو كوكيل*

تنص الفقرة "٨" من المعيار على أنه "يتضمن إجمالى تدفقات المنافع الاقتصادية الداخلة لمنشأة – فى علاقة وكالة – مبالغ محصلة نيابة عن الموكل والتى لا ينشأ عنها زيادات فى حقوق ملكية المنشأة ، وعلى ذلك فإن المبالغ المحصلة نيابة عن الموكل لا تعتبر إيراداً بل يتمثل إيراد المنشأة (الوكيل) فى قيمة العمولة." ويتطلب تحديد ما إذا كانت المنشأة تتصرف بصفتها موكل أو وكيل استخدام الحكم التقديرى ومراعاة كافة الحقائق والظروف ذات العلاقة.

تعد المنشأة كموكل عندما تكون عرضة للمخاطر والمنافع المؤثرة المرتبطة ببيع السلع أو تقديم الخدمات. وتتضمن المواصفات التى تشير إلى أن المنشأة تتصرف بصفتها موكلاً ما يلى:

(أ) أن تكون المسئولية الرئيسية لتوريد السلع وتقديم الخدمات للعميل أو تنفيذ أمر التوريد تقع على عاتق المنشأة – كأن تكون مثلاً مسئولة عن قبول العميل للسلع والخدمات المطلوبة أو المشتراة بمعرفته

و(ب) أن تكون المنشأة معرضة لخطر المخزون قبل أو بعد إصدار العميل لأمر التوريد أو أثناء الشحن أو عند ارتداد السلع

و(ج) أن تكون للمنشأة السلطة المطلقة (الاستقلالية المطلقة) فى تحديد الأسعار سواء بصورة مباشرة أو غير مباشرة – على سبيل المثال عن طريق توريد سلع وخدمات إضافية

و(د) أن تتحمل المنشأة الخطر الائتمانى فيما يتعلق بالمبالغ المستحقة على العميل.

تعد المنشأة كوكيل عندما لا تكون عرضة للمخاطر والمنافع المؤثرة المرتبطة ببيع السلع أو تقديم الخدمات. وأحد المواصفات التى تشير إلى أن المنشأة تتصرف بصفتها وكيلاً هو أن يكون المبلغ الذى تكتسبه المنشأة محدد سلفاً ويتمثل إما فى صورة عمولة ثابتة على كل معاملة أو كنسبة منصوص عليها على المبلغ المحمل على العميل.

معيار المحاسبة المصرى رقم (١٢) المعدل ٢٠١٥

المحاسبة عن المنح الحكومية

و الإفصاح عن المساعدات الحكومية

معيار المحاسبة المصرى رقم (١٢) المعدل ٢٠١٥
المحاسبة عن المنح الحكومية
و الإفصاح عن المساعدات الحكومية

المحتويات

	فقـــرات
نطاق المعيار	١-٢
تعريفات	٣-٦
المنح الحكومية	٧-٣٣
المنح الحكومية غير النقدية	٢٣
عرض المنح المرتبطة بأصول	٢٤-٢٨
عرض المنح المرتبطة بالدخل	٢٩-٣١
رد المنح الحكومية	٣٢-٣٣
المساعدات الحكومية	٣٤-٣٨
الإفصاح	٣٩

معيار المحاسبة المصرى رقم (١٢) المعدل ٢٠١٥
المحاسبة عن المنح الحكومية و الإفصاح عن المساعدات الحكومية

نطاق المعيار

١- *يطبق هذا المعيار في المحاسبة والإفصاح عن المنح الحكومية وكذلك فى الإفصاح عن الأشكال الأخرى للمساعدات الحكومية .*

٢- لا يتناول هذا المعيار ما يلي :

(أ) المشاكل الخاصة التي تنشأ عن المنح الحكومية في القوائم المالية التي تعكس أثر التغير في مستويات الأسعار أو في المعلومات المتممة للقوائم ذات الطبيعة المشابهة.

(ب) المساعدات الحكومية المقدمة إلى منشأة في شكل مزايا في تحديد الربح أو الخسارة الضريبية أو في تحديد الالتزام الضريبي (مثل الإعفاءات الضريبية و الإهلاك المعجل و تخفيض معدلات الضريبة).

(ج) مساهمة الحكومة في ملكية المنشأة.

(د) المنح الحكومية الواردة في معيار المحاسبة المصري رقم (٣٥) "الزراعة".

تعريفات

٣- *تستخدم المصطلحات التالية فى هذا المعيار بالمعنى المذكور قرين كل منها :*

<u>الحكومة :</u> يقصد بها الوزارات والمصالح والهيئات الحكومية و الجهات المماثلة المحلية أو الدولية .

<u>المساعدات الحكومية :</u> هي كل إجراء حكومي يهدف إلى منح مزايا اقتصادية معينة إلى منشأة أو مجموعة من المنشآت طبقاً لشروط معينة.و لأغراض هذا المعيار لا تشمل المساعدات الحكومية المزايا التى يتم توفيرها من خلال إجراءات غير مباشرة للتأثير على الظروف التجارية العامة مثل توفير البنية الأساسية فى المناطق التى يتم تنميتها أو فرض قيود تجارية على المنافسين .

المنح الحكومية : *هى مساعدات حكومية فى صورة تحويل موارد اقتصادية لمنشأة معينة فى مقابل التزام تلك المنشأة بتنفيذ شروط معينة تتعلق بالأنشطة التى تمارسها سواء كان ذلك الالتزام يرتبط بفترة مستقبلية أو يكون قد تم الالتزام به فى فترة سابقة ، ويستثنى من ذلك المساعدات الحكومية التى لا يمكن تحديد قيمة لها ، وكذلك المعاملات مع الحكومة التى لا يمكن تمييزها عن المعاملات التجارية العادية للمنشأة.*

المنح المرتبطة بأصول : *تشمل المنح الحكومية التى يكون شرطها الأساسى قيام المنشأة بشراء أو إنشاء أو اقتناء أصول طويلة الأجل بهذه المنحة ، وقد تتضمن الشروط الإضافية الملحقة بالمنحة تحديد موقع هذه الأصول أو الفترة الزمنية التى تحصل خلالها على الأصل أو التى تحتفظ خلالها بذلك الأصل.*

المنح المرتبطة بالدخل : *وتشمل ما تقدمه الحكومة من منح خلاف المرتبطة بأصول .*

القروض القابلة للتنازل عنها : *هى القروض التى يتعهد فيها المقرض بالتنازل عن استردادها تحت ظروف معينة .*

القيمة العادلة : *هى السعر الذى يتم استلامه من بيع أصل أو دفعه لنقل التزام في معاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس.*

٤- تتخذ المساعدات الحكومية صوراً متعددة تختلف من حيث طبيعتها ومن حيث الشروط المرتبطة بها، فقد يكون الغرض من المساعدة تشجيع المنشأة على الشروع فى تنفيذ خطة عمل معينة ما كانت لتقدم عليها لولا حصولها على تلك المساعدة .

٥- قد يترتب على حصول المنشأة على مساعدات حكومية تأثير هام فى كيفية إعداد قوائمها المالية لسببين :

أولهما : إذا كانت المساعدة الحكومية تنطوى على نقل بعض الموارد الاقتصادية إلى المنشاة فإن ذلك يستلزم إيجاد طريقة ملائمة للمحاسبة عن هذه الموارد .

وثانيهما : يفضل الإشارة إلى مدى استفادة المنشأة من مثل هذه المساعدات الحكومية خلال الفترة التى تعد عنها تلك القوائم بما يسهل مقارنة القوائم المالية لتلك الفترة بنظائرها فى الفترات السابقة وبالقوائم المالية للمنشآت المماثلة .

٦- يطلق أحياناً على المنح الحكومية مسميات أخرى مثل المعونات أو الإعانات المالية .

المنح الحكومية

٧- *لا تثبت المنح الحكومية، بما فى ذلك المنح غير النقدية بالقيمة العادلة ، إلا إذا تم التأكد المناسب من الآتى :*

(أ) مقدرة المنشأة على الوفاء بالشروط المصاحبة للمنح.

و(ب) أن المنشأة سوف تتسلم المنح فعلاً.

٨- لا يجوز إثبات المنحة الحكومية إلا إذا كان هناك تأكيد مناسب على مقدرة المنشأة بالوفاء بالشروط المصاحبة لها و أن المنشأة سوف تحصل على تلك المنحة. وجدير بالذكر أن مجرد حصول المنشأة على منحة معينة لا يعتبر فى حد ذاته دليل على أنه سيتم الوفاء بالشروط المرتبطة بها.

٩- لا تتأثر طريقة المحاسبة عن المنح الحكومية بالأسلوب الذى تحصل به المنشأة على تلك المنح ، ومن ثم يتم المحاسبة عن المنحة بنفس الطريقة سواء تم استلامها نقداً أو كتخفيض لالتزام مستحق للحكومة .

١٠- تعالج القروض الحكومية القابلة للتنازل عنها كمنح حكومية ، إذا توافرت تأكيدات مناسبة على أن المنشأة ستفى بشروط التنازل عن القرض .

١٠أ- يتم معالجة المنفعة الناشئة عن الحصول على قرض حكومى بسعر فائدة منخفض عن سعر السوق على أنها منحة حكومية . ويتم الاعتراف بالقرض وقياسه طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) ويتم قياس المنفعة الناشئة عن الحصول على قرض حكومى بسعر فائدة منخفض عن السوق بالفرق بين القيمة الدفترية الأولية للقرض محسوباً طبقاً لمعيار (٢٦) و المتحصلات المستلمة . ويتم المحاسبة عن هذه المنفعة طبقاً لهذا المعيار . وعلى المنشأة أن تأخذ فى اعتبارها الشروط والالتزامات التى تم أو يجب أن يتم الوفاء بها عند تحديد التكاليف التى منح القرض من أجل التعويض عنها .

١١- بمجرد إثبات منحة حكومية يجب معالجة الأصول أو الالتزامات المحتملة المرتبطة بها وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٨) ""المخصصات و الالتزامات المحتملة والأصول المحتملة" .

١٢- يعترف بالمنح الحكومية فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) بطريقة منتظمة على مدار الفترات المالية التى تقوم فيها المنشأة بالاعتراف بالمصروفات التى منحت المنحة من أجل التعويض عنها.

١٣- هناك أسلوبان رئيسيان للمعالجة المحاسبية للمنح الحكومية :

- مدخل رأس المال وبموجبه يعترف بقيمة المنحة ضمن الدخل الشامل الآخر .
- مدخل الدخل و بموجبه تعترف المنشأة بالمنحة فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) على مدار فترة مالية واحدة أو أكثر .

١٤- يستند مؤيدو مدخل رأس المال إلى المبررات الآتية :

(أ) إن المنح الحكومية وسيلة من وسائل التمويل ، وبالتالى تعامل كذلك فى قائمة المركز المالى وليس من خلال الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) لمقابلة بنود المصروفات التى تمولها هذه المنحة ، وطالما أن هذه المنح لا ترد فيجب أن يعترف بهذه المنحة ضمن الدخل الشامل الآخر .

(ب) أن المنح الحكومية لا تعتبر إيراداً تكتسبه المنشأة و بالتالى فليس من المناسب إظهارها فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) حيث إنها تمثل حافزاً تقدمه الحكومة دون أن يقابلها تكلفة تتحملها المنشأة.

١٥- يستند مؤيدو مدخل الدخل إلى المبررات الآتية :

(أ) إن المنح الحكومية ليست تمويلاً من المساهمين ، وبالتالى يجب ألا تضاف إلى حقوق الملكية ، و إنما يجب معالجتها فى الأرباح أو الخسائر(قائمة الدخل) فى الفترات المحاسبية المناسبة .

(ب) من النادر أن تكون المنح الحكومية بلا مقابل و إنما تحصل عليها المنشأة نتيجة التزامها بتنفيذ إجراءات معينة تحددها الجهة التى تقدم المنحة .وبالتالى يجب الاعتراف بها فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) على مدار الفترات المالية التى تقوم فيها المنشأة بالاعتراف بالمصروفات التى منحت المنحة من أجل التعويض عنها .

(ج) حيث أن ضرائب الدخل و الضرائب الأخرى تحمل كمصروفات و بالتالى فمن المنطقى معالجة المنح الحكومية أيضاً فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) حيث إنها امتدادا للسياسات المالية.

١٦- من الاعتبارات الأساسية لمدخل الدخل أن يتم إثبات المنح الحكومية فى الأرباح أو الخسائر(قائمة الدخل) وفقاً لأساس منهجى منتظم خلال الفترات المالية التى يتم فيها إثبات التكاليف المتعلقة بتلك المنح ، ويرجع ذلك إلى أن الاعتراف بالمنح

الحكومية فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) فى تاريخ استلامها لا يتفق مع مبدأ الاستحقاق (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (١) "عرض القوائم المالية") وعلى ذلك ، فإنه لا يجوز الاعتراف بالمنحة بهذه الطريقة إلا إذا تعذر وجود أساس لتخصيص المنحة لفترات مالية غير الفترة التى تم استلام المنحة خلالها.

١٧- من الممكن فى معظم الحالات تحديد الفترات المالية التى يتم خلالها الاعتراف بالتكاليف أو النفقات التى ترتبط بمنحة حكومية بحيث يمكن الاعتراف بهذه المنحة فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) على تلك الفترات ، و ينطبق ذلك على المنح التى تتخذ صورة أصل قابل للإهلاك حيث يتم عادة الاعتراف بقيمة هذه المنح فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) على الفترات المالية التى تمثل العمر الإنتاجى المقدر للأصل و بنفس النسب التى يتم الاعتراف فيها بعبء الإهلاك على تلك الفترات.

١٨- قد تستلزم المنح التى تتخذ صورة أصول غير قابلة للإهلاك الوفاء بالتزامات معينة وعلى ذلك يتم الاعتراف بها فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) خلال الفترات المالية التى تتحمل بتكاليف تنفيذ تلك الالتزامات ، فمثلاً إذا كانت المنحة الحكومية التى تحصل عليها المنشأة هى قطعة أرض ، وكان شرط المنحة التزام المنشأة بأن تقيم مبناً على هذه الأرض فمن المنطقى توزيع قيمة هذه المنحة على الفترات المحاسبية التى تمثل العمر الإنتاجى المقدر لذلك المبنى .

١٩- قد تحصل المنشأة أحياناً على المنحة كجزء من مساعدة إجمالية مرتبط بها مجموعة من الشروط . وفى مثل هذه الحالات يجب تحديد التكاليف و النفقات التى ستتحملها المنشأة للوفاء بكل من هذه الشروط خلال الفترات المالية التى تحصل خلالها على المنحة وقد يكون من المناسب تخصيص جزء من المنحة على أساس معين وتخصيص جزء آخر على أساس مختلف .

٢٠- ***يتعين الاعتراف بالمنح الحكومية التى تحصل عليها المنشأة تعويضاً عن نفقات أو خسائر حدثت فعلاً أو بمثابة دعم مالى فورى لا تقابله أية نفقات فى المستقبل، فى الأرباح أو الخسائر(قائمة الدخل) فى الفترة المالية التى تصبح هذه المنح قابلة للتحصيل.***

٢١- فى حالات معينة ، قد تقدم المنحة الحكومية كدعم مالى فورى لمنشأة معينة وليس كحافز لها على تحمل نفقات معينة . وتقتصر هذه المنحة على المنشأة وحدها ، وقد لا تستفيد منها منشآت أخرى فى نفس المجموعة التى تنتمى إليها، وفى هذه الحالة يعترف بالمنحة فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) للفترة المالية التى تستوفى فيها المنشأة شروط الحصول على تلك المنحة ، مع الإفصاح عنها بصورة تكفى لفهم تأثيرها بوضوح .

٢٢- قد تكون المنحة الحكومية تعويضاً عن نفقات أو خسائر تحملتها المنشأة فى فترات مالية سابقة ، وفى هذه الحالة يعترف بالمنحة فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) للفترة المالية التى تصبح فيها هذه المنحة قابلة للتحصيل مع الإفصاح عنها بصورة تكفى لفهم تأثيرها بوضوح .

المنح الحكومية غير النقدية

٢٣- قد تتخذ المنحة الحكومية صورة أصل غير نقدى كالأراضى أو غيرها من الأصول الاقتصادية التى تستخدمها المنشأة ، ومن المعتاد فى هذه الحالات تقدير القيمة العادلة لهذه الأصول غير النقدية و إثبات المنحة و الأصل بهذه القيمة العادلة، ويتبع أحياناً كبديل آخر إثبات قيمة المنحة و الأصل بقيمة رمزية .

عرض المنح المرتبطة بأصول

٢٤- *يتم عرض المنح الحكومية المرتبطة بأصول – بما فى ذلك المنح غير النقدية المثبتة بقيمتها العادلة – فى قائمة المركز المالى إما بإثباتها كإيرادات مؤجلة أو بإظهار قيمتها مخصومة من تكلفة الأصل للوصول إلى القيمة الدفترية الصحيحة للأصل.*

٢٥- هناك طريقتان بديلتان مقبولتان لعرض المنح أو الجزء المرتبط منها بأصول فى القوائم المالية .

٢٦- الطريقة الأولى تعتبر المنحة إيراداً مؤجلاً و إثباتها فى الأرباح أو الخسائر وفقاً لأساس منهجى منتظم على مدار العمر الإنتاجي المقدر للأصل.

٢٧- الطريقة الأخرى أن تخفض قيمة الأصل بمقدار المنحة للوصول إلى القيمة الدفترية للأصل ويتم الاعتراف بالمنحة فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) على مدار عمر الأصل القابل للإهلاك عن طريق تخفيض عبء الإهلاك.

٢٨- قد يؤدى شراء الأصول و استلام المنح المالية المتعلقة بها إلى تغييرات كبيرة فى التدفقات النقدية للمنشأة . و لكى يتسنى للمنشأة إظهار الاستثمارات الإجمالية فى الأصول التى تمتلكها ، فغالباً ما يتم الإفصاح عن هذه التغيرات كبنود مستقلة فى قائمة التدفقات النقدية بصرف النظر عن خصم أو عدم خصم المنحة من قيمة الأصل لأغراض عرض قائمة المركز المالى.

عرض المنح المرتبطة بالدخل

٢٩- تعرض أحياناً المنح المرتبطة بالدخل فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) إما فى بند مستقل أو تحت عنوان رئيسى مثل "إيرادات أخرى" . وكبديل لذلك يمكن أن تظهر المنح مخصومة من المصروفات المرتبطة بها .

٣٠- يستند مؤيدو الطريقة الأولى إلى أنه من غير الملائم أن تحدث مقاصة بين مفردات صافى الدخل و المصروف وأن الفصل بين قيمة المنحة و مقدار المصروفات المرتبطة بها يسهل عملية المقارنة مع عناصر المصروفات الأخرى التى لم تتأثر بالمنحة.

أما الطريقة الثانية فتستند إلى أن المنشاة ما كانت لتتحمل هذه المصروفات لو أنها لم تحصل على تلك المنحة ، و أن إظهار هذه المصروفات دون استنزال هذه المنح قد يكون مضللاً لمن يستخدمون القوائم المالية.

٣١- تعتبر الطريقتان مقبولتين لعرض المنح المرتبطة بالدخل وقد يكون الإفصاح عن مقدار المنحة ضرورياً لفهم القوائم المالية بصورة أفضل ، كما يعتبر الإفصاح عن تأثير المنح على أى من بنود الدخل أو المصروفات المطلوب الإفصاح عنها بصورة منفصلة إجراء سليما.

رد المنح الحكومية

٣٢- *تتم المحاسبة عن المنحة الحكومية التى تصبح واجبة الرد باعتبارها تعديلاً للتقديرات المحاسبية (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٥) "السياسات المحاسبية و التغييرات فى التقديرات المحاسبية و الأخطاء") ويتبع لسداد المنحة المرتبطة بالدخل أن تخصم من الرصيد الدائن المؤجل لهذه المنحة فإذا لم يكن ذلك الرصيد كافياً أو لم يكن هناك رصيد أصلاً تعين تحميل القيمة التى يتم ردها فوراً فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) كمصروف.*

وبالنسبة لرد المنح المرتبطة بالأصول فيتم تسجيلها بتعلية القيمة الدفترية للأصل أو تخفيض الرصيد الدائن المؤجل لهذه المنحة بالقيمة واجبة الرد ، ويتم تحميل الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) بمجمع الإهلاك الإضافى الذى كان يجب أن تتحمله المنشأة لو لم تكن قد حصلت على تلك المنحة .

٣٣- قد تستوجب الظروف التى تؤدى إلى رد المنحة المرتبطة بأحد الأصول دراسة احتمال عدم صحة الرصيد الدفترى الجديد للأصل.

المساعدات الحكومية

٣٤- استثناء من التعريف الوارد بالفقرة "٣" للمنح الحكومية ، فإنه توجد بعض صور للمساعدات الحكومية لا يمكن تقدير قيمتها على أساس مقبول ، كما أنه توجد صور من المعاملات التى تجريها المنشأة مع الهيئات الحكومية لا يمكن تمييزها عن المعاملات العادية للمنشأة .

٣٥- يوجد مساعدات لا يمكن تحديد قيمتها على أساس مقبول مثل الاستشارات الفنية أو التسويقية المجانية وتقديم الضمانات ، ومن أمثلة المعاملات الحكومية التى لا يمكن تمييزها عن المعاملات التجارية العادية للمنشأة سياسة الحكومة بأن تكون مسئولة عن حصة معينة من مبيعات المنشأة ، و لاجدال أن مثل هذه المساعدات أو المعاملات تعود بمنافع معينة على المنشأة ، غير أن أى محاولة للفصل بين هذه المعاملات وبين الأنشطة التجارية العادية لابد أن تقوم على أسس جزافية .

٣٦- قد تكون المنفعة التى تعود على المنشأة من مثل هذه المساعدات، المشار إليها أعلاه، ذات أهمية كبيرة بحيث يجب الإفصاح عن طبيعة ومدى ومدة سريان المساعدات الحكومية من أجل ألا تصبح القوائم المالية مضللة .

٣٧- ملغاة.

٣٨- لأغراض هذا المعيار لا تتضمن المساعدات الحكومية توفير البنية الأساسية فى صورة تحسينات للشبكة العامة للمواصلات و الاتصالات و تطوير التسهيلات القائمة مثل الرى أو شبكات المياه التى يتم توفيرها بصورة مستمرة وتعود بمنافع عامة على المجتمع ككل.

الإفصاح

٣٩-يتعين الإفصاح عن الأمور التالية :

(أ) السياسة المحاسبية التى تتبعها المنشأة فى شأن المنح الحكومية بما فى ذلك طرق عرض هذه المنح فى القوائم المالية .

و(ب) طبيعة ومقدار كل المنح الحكومية التى تم الاعتراف بها بالقوائم المالية مع الإشارة إلى أية أشكال أخرى من المساعدات الحكومية تكون المنشأة قد استفادت منها بطريق مباشر.

و(ج) الشروط أو الالتزامات التى لم تتمكن المنشأة من الوفاء بها و أية ظروف محتملة أخرى بخصوص المساعدات الحكومية التى تم الاعتراف بها.

معيار المحاسبة المصرى رقم (١٣) المعدل ٢٠١٥

آثار التغيرات فى أسعار صرف العملات الأجنبية

معيار المحاسبة المصرى رقم (١٣) المعدل ٢٠١٥
آثار التغيرات فى أسعار صرف العملات الأجنبية

المحتويات

	فقـــرات
هدف المعيار	١-٢
نطاق المعيار	٣-٧
تعريفات	٨-١٦
شرح تفصيلى لبعض التعريفات	٩-١٦
عملة التعامل	٩-١٤
صافى الاستثمار فى نشاط أجنبى	١٥
البنود ذات الطبيعة النقدية	١٦
ملخص للمنهج الواجب تطبيقه وفقاً لهذا المعيار	١٧-١٩
استخدام عملة التعامل فى إثبات المعاملات التى تتم بعملة أجنبية	٢٠-٣٧
الاعتراف الأولى	٢٠-٢٢
المعالجة فى نهاية كل فترة من الفترات المالية اللاحقة	٢٣-٢٦
الاعتراف بفروق العملة	٢٧-٣٤
تغيير عملة التعامل	٣٥-٣٧
استخدام عملة عرض مختلفة عن عملة التعامل	٣٨-٤٩
الترجمة إلى عملة العرض	٣٨-٤٣
ترجمة القوائم المالية لنشاط أجنبى	٤٤-٤٧
التخلص الكلى أو الجزئى من نشاط أجنبى	٤٨-٤٩
الآثار الضريبية لكافة فروق العملة	٥٠
الإفصاح	٥١-٥٧

معيار المحاسبة المصرى رقم (١٣) المعدل ٢٠١٥
آثار التغيرات فى أسعار صرف العملات الأجنبية

هدف المعيار

١- تمارس المنشأة أنشطة أجنبية بطريقتين – الأولى أن تجرى معاملات بعملات أجنبية والثانية أن يكون لديها نشاط أجنبى ، كما قد تقوم المنشأة بالإضافة إلى ذلك بعرض قوائمها المالية بعملة أجنبية. ويتمثل الغرض من هذا المعيار فى شرح كيفية إدراج المعاملات بعملة أجنبية والأنشطة الأجنبية ضمن القوائم المالية لمنشأة وكذلك كيفية ترجمة القوائم المالية إلى عملة العرض.

٢- تتمثل الموضوعات الأساسية بهذا المعيار فى تحديد سعر (أسعار) الصرف الذى يجب استخدامه، وكيفية إثبات أثر التغيرات فى أسعار الصرف فى القوائم المالية.

نطاق المعيار

٣- يطبق هذا المعيار فى:

(أ) المحاسبة عن المعاملات والأرصدة بالعملات الأجنبية فيما عدا معاملات وأرصدة المشتقات التى تقع فى نطاق تطبيق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) "الأدوات المالية: الاعتراف والقياس".

و(ب) ترجمة نتائج الأعمال والمركز المالى للأنشطة الأجنبية التى يتم إدراجها فى القوائم المالية للمنشأة سواء عن طريق التجميع الكلى أو بتطبيق طريقة حقوق الملكية.

و(ج) ترجمة المركز المالى ونتائج أعمال المنشأة إلى عملة العرض.

٤- يطبق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) على العديد من المشتقات بالعملة الأجنبية وبالتالى استبعدت هذه المشتقات من نطاق تطبيق معيار المحاسبة المصرى رقم (١٣) (هذا المعيار). ومع ذلك فإن المشتقات بالعملة الأجنبية التى تخرج عن نطاق تطبيق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) تدخل ضمن نطاق تطبيق هذا المعيار (مثال ذلك: بعض مشتقات العملة الأجنبية المتضمنة فى عقود أخرى). بالإضافة إلى ذلك يطبق هذا المعيار عندما تترجم منشأة مبالغ متعلقة بمشتقات من عملة التعامل إلى عملة العرض.

٥- لا يطبق هذا المعيار على محاسبة التغطية لبنود بعملة أجنبية بما فى ذلك تغطية صافى الاستثمار فى نشاط أجنبى. ويطبق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) على محاسبة التغطية.

٦- يطبق هذا المعيار على عرض القوائم المالية لمنشأة بعملة أجنبية ويحدد المعيار مجموعة من المتطلبات يتم مراعاتها لكى توصف القوائم المالية الناتجة بأنها تتوافق مع معايير المحاسبة المصرية. وفى حالة ترجمة معلومات مالية إلى عملة أجنبية بما لا يفى بهذه المتطلبات ، فيحدد هذا المعيار المعلومات الواجب الإفصاح عنها.

٧- لا يطبق هذا المعيار على عرض التدفقات النقدية الناتجة عن معاملات بعملة أجنبية بقائمة التدفقات النقدية أو على ترجمة التدفقات النقدية لنشاط أجنبى (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٤) "قائمة التدفقات النقدية").

تعريفات

٨- تستخدم المصطلحات التالية فى هذا المعيار بالمعنى المذكور قرين كل منها:

سعر الإقفال: هو سعر الصرف اللحظى السائد فى تاريخ نهاية الفترة المالية.

فرق العملة: هو الفرق الناشئ عن ترجمة عدد معين من الوحدات من عملة ما إلى عملة أخرى بأسعار صرف مختلفة.

سعر الصرف: هو معدل التبادل بين عملتين مختلفتين.

القيمة العادلة: هى السعر الذى يتم استلامه من بيع أصل أو دفعه لنقل التزام في معاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس.

العملة الأجنبية: هى أى عملة أخرى بخلاف عملة التعامل للمنشأة.

النشاط الأجنبى: هو كيان يتمثل فى شركة تابعة أو شقيقة أو مشروع مشترك أو فرع – للمنشأة التى تعرض قوائمها المالية – وتقع أنشطته فى بلد آخر بخلاف البلد التى تقع فيه المنشأة التى تعرض قوائمها المالية أو يمارس أنشطته بعملة تختلف عن العملة التى تعرض بها تلك القوائم.

عملة التعامل (عملة القيد): هى عملة البيئة الاقتصادية الأساسية التى تمارس فيها المنشأة أنشطتها.

المجموعة: هى شركة أم وكافة المنشآت التابعة لها.

البنود ذات الطبيعة النقدية: هى النقدية المحتفظ بها والأصول والالتزامات التى سوف تُحصل أو تُدفع بوحدات ثابتة أو قابلة للتحديد من العملة.

صافى الاستثمار فى نشاط أجنبى: هو قيمة نصيب المنشأة التى تعرض قوائمها المالية فى صافى أصول ذلك النشاط الأجنبى.

عملة العرض: هى العملة التى تعرض بها منشأة قوائمها المالية.

سعر الصرف اللحظى السائد: هو سعر صرف التسليم الفورى لوحدات العملة.

شرح تفصيلى لبعض التعريفات

عملة التعامل

٩- تعرف البيئة الاقتصادية الأساسية التى تعمل بها المنشأة عادةً بأنها البيئة التى تقوم فيها المنشأة بتوليد وإنفاق النقدية، وتأخذ المنشأة العوامل التالية فى اعتبارها عند تحديد عملة التعامل الخاصة بها:

(أ) العملة:

(١) التى تؤثر بشكل أساسى فى أسعار مبيعات السلع والخدمات (وغالباً ما تكون هى العملة التى تتحدد على أساسها وتسوى بها أسعار بيع سلع وخدمات المنشأة).

و(٢) الرسمية للدولة التى تتحدد فيها أسعار المبيعات لسلع وخدمات المنشأة وفقاً لقوى المنافسة واللوائح والقوانين السائدة بها.

(ب) العملة التى تؤثر بشكل أساسى على تكلفة العمالة والمواد الخام والتكاليف الأخرى المتعلقة بتوفير السلع والخدمات (وغالباً ما تكون هى العملة التى تتحدد على أساسها وتسوى بها تلك التكاليف).

١٠- وقد تقدم العوامل التالية أيضاً دليلاً على عملة التعامل للمنشأة:

(أ) العملة التى تتولد بها أموال من أنشطة التمويل (على سبيل المثال من خلال إصدار أدوات دين أو أدوات حقوق ملكية).

(ب) العملة التى يتم بها عادةً الاحتفاظ بالمتحصلات من أنشطة التشغيل.

١١- تؤخذ العوامل الإضافية التالية فى الاعتبار عند تحديد عملة التعامل لنشاط أجنبى وما إذا كانت هى نفس عملة التعامل للمنشأة التى تعرض قوائمها المالية (ويقصد هنا بالمنشأة التى تعرض قوائمها المالية المنشأة التى تملك نشاط أجنبى فى صورة شركة تابعة أو فرع أو شركة شقيقة أو مشروع مشترك) :

(أ) ما إذا كانت أنشطة النشاط الأجنبى تمارس كامتداد للمنشأة التى تعرض قوائمها المالية بدلاً من أن تمارس بدرجة مؤثرة من الاستقلالية. وعلى سبيل المثال – تكون أنشطة النشاط الأجنبى امتداداً للمنشأة التى تعرض قوائمها المالية عندما تقتصر تلك الأنشطة على بيع سلع يتم استيرادها من المنشأة التى تعرض قوائمها المالية وتوريد حصيلة المبيعات إليها. وعلى الوجه الآخر ينظر للنشاط الأجنبى على أنه يمارس أنشطته بدرجة كبيرة من الاستقلالية – على سبيل المثال – عندما يكون تجميعه للنقدية والبنود الأخرى ذات الطبيعة النقدية وتكبده للمصروفات وتوليده للدخل وترتيبه للحصول على اقتراض يتم كله بشكل أساسى بعملته المحلية.

(ب) ما إذا كانت المعاملات مع المنشأة التى تعرض قوائمها المالية تمثل نسبة كبيرة أو صغيرة من أنشطة النشاط الأجنبى.

(ج) ما إذا كانت التدفقات النقدية المتولدة من أنشطة النشاط الأجنبى تؤثر بشكل مباشر على التدفقات النقدية للمنشأة التى تعرض قوائمها المالية وتكون متاحة بصورتها الراهنة للتحويل للمنشأة التى تعرض قوائمها المالية بسهولة.

(د) ما إذا كانت التدفقات النقدية المتولدة من أنشطة النشاط الأجنبى كافية لخدمة التزامات الدين القائمة أو المتوقعة بشكل معتاد دون الحاجة إلى الحصول على أموال من المنشأة التى تعرض قوائمها المالية.

١٢- عندما تختلط المؤشرات السابقة ولا تكون عملة التعامل واضحة، تستخدم الإدارة حكمها المهنى فى تحديد أصلح عملة تعامل يمكن أن تعكس صورة أمينة للآثار الاقتصادية للمعاملات والأحداث والظروف الأساسية. وكجزء من هذا المنهج فإن الإدارة تعطى الأولوية للمؤشرات الأولية الواردة فى الفقرة "٩" قبل أن تأخذ فى الاعتبار المؤشرات الواردة فى الفقرات "١٠" و "١١" التى وضعت لتقدم دليلاً إضافياً مؤيداً لتحديد عملة التعامل للمنشأة.

١٣- تعكس عملة التعامل لمنشأة المعاملات والأحداث والظروف الأساسية ذات الصلة بها. وبناء على ذلك فبمجرد أن تُحدَد عملة التعامل فإنه لا يتم تغييرها إلا إذا حدث تغيير فى هذه المعاملات والأحداث والظروف الأساسية.

١٤- ملغاة.

صافى الاستثمار فى نشاط أجنبى

١٥- قد يكون لدى المنشأة بنداً ذا طبيعة نقدية مستحقاً على أو إلى نشاط أجنبى. فالبند الذى لم يخطط لتسويته أو يكون من المستبعد حدوث ذلك فى المستقبل المنظور يعد جزءاً من صافى استثمار المنشأة فى ذلك النشاط الأجنبى ، ويتم المحاسبة عنه وفقاً للفقرات "٣٢" و "٣٣". وقد تتضمن مثل تلك البنود ذات الطبيعة النقدية مستحقات طويلة الأجل أو قروض، ولكنها لا تتضمن أرصدة العملاء أو الموردين التى تنشأ من المعاملات التجارية.

١٥أ- إن المنشأة التى لديها بنوداً ذات طبيعة نقدية مستحقة السداد من أو إلى نشاط أجنبى كما هى معرفة فى الفقرة "١٥" أعلاه، قد تكون أى شركة تابعة للمجموعة. فعلى سبيل المثال: لدى إحدى المنشآت شركتين تابعتين (أ) ، (ب) . وتمثل الشركة التابعة (ب) نشاطاً أجنبياً وقامت الشركة التابعة (أ) بمنح قرض إلى الشركة التابعة (ب) . فى هذه الحالة يعتبر قرض الشركة (أ) المستحق السداد من الشركة (ب) جزءاً من صافى استثمار المنشأة الأم فى الشركة التابعة (ب)عندما تكون تسوية ذلك القرض غير مخطط لها أو مستبعدة الحدوث فى المستقبل المنظور. ويصح ذلك أيضاً إذا كانت الشركة التابعة (أ) هى فى حد ذاتها نشاط أجنبى.

البنود ذات الطبيعة النقدية

١٦- يتميز البند ذو الطبيعة النقدية بطابع أساسى هو الحق فى استلام (أو التعهد بتسليم) عدد ثابت أو قابل للتحديد من وحدات العملة. ومن الأمثلة على ذلك: العملاء ، سلف العاملين و الاقراض المعترف بها كأصول وكذلك الموردون ومعاشات العاملين ومزاياهم الأخرى التى يستحق سدادها نقداً والمخصصات المقرر تسويتها نقداً وكذلك التوزيعات النقدية المعترف بها كالتزام. وبالمثل فإن أى عقد لاستلام (أو تسليم) عدد متغير من أدوات حقوق ملكية المنشأة ذاتها أو كمية متغيرة من الأصول – تكون فيه القيمة العادلة التى سيتم استلامها (أو تسليمها) تساوى عدداً ثابتاً أو قابلاً للتحديد من وحدات العملة – هو من البنود ذات الطبيعة النقدية.

وعلى العكس من ذلك فإن الطابع الأساسى الذى يميز البند ذو الطبيعة غير النقدية هو غياب الحق فى استلام (أو التعهد بتسليم) عدد ثابت أو قابل للتحديد من وحدات العملة. ومثال ذلك: المبالغ المدفوعة مقدماً عن سلع وخدمات (مثل الإيجار المدفوع مقدماً)، الشهرة، الأصول غير الملموسة، المخزون، الأصول الثابتة، والمخصصات المقرر تسويتها من خلال تسليم أصل ذو طبيعة غير نقدية.

ملخص للمنهج الواجب تطبيقه وفقاً لهذا المعيار

١٧- عند إعداد القوائم المالية فإن كل منشأة تقوم بتحديد عملة التعامل الخاصة بها طبقاً للفقرات من "٩" إلى "١٤ سواء أكانت تلك المنشأة تمثل كياناً بذاته ، أو كياناً له أنشطة أجنبية (مثل منشأة أم) ، أو نشاط أجنبى (مثل منشأة تابعة أو فرع). وتقوم المنشأة بترجمة بنود العملة الأجنبية إلى عملة التعامل الخاصة بها وتقوم بالاعتراف بآثار هذه الترجمة طبقاً لما ورد بالفقرات من "٢٠" إلى "٣٧" والفقرة "٥٠".

١٨- تضم الكثير من المنشآت التى تعرض قوائمها المالية عدداً من الكيانات المنفردة (مثل حالة المجموعة المكونة من منشأة أم وشركة تابعة أو أكثر). وقد يوجد لدى أنواع مختلفة من المنشآت – سواء أكانت أعضاءً فى مجموعة أو غير ذلك – استثمارات فى شركات شقيقة أو مشروعات مشتركة كما يمكن أن يكون لديها أيضاً فروعاً. ومن الضرورى أن تتم ترجمة نتائج الأعمال والمركز المالى لكل كيان من الكيانات التى تدخل ضمن المنشأة التى تعرض قوائم مالية إلى العملة التى تعرض بها تلك المنشأة قوائمها المالية.

ويسمح هذا المعيار للمنشأة التى تعرض قوائم مالية بأن تكون عملة العرض الخاصة بها هى أية عملة (أو عملات). وتتم ترجمة نتائج الأعمال والمركز المالى لأى كيان يدخل ضمن تلك المنشأة وتختلف عملة تعامله عن عملة عرض القوائم المالية لها وذلك طبقاً للفقرات من "٣٨" إلى "٥٠".

١٩- ويسمح هذا المعيار أيضاً للمنشأة المنفردة التى تعد قوائم مالية أو للمنشأة التى تعد قوائم مالية مستقلة طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (١٧) *"القوائم المالية المستقلة"* بأن تعرض قوائمها المالية بأية عملة (أو عملات). وإذا كانت العملة التى تعرض بها تلك المنشأة قوائمها المالية تختلف عن عملة التعامل الخاصة بها، عندئذ يتم أيضاً ترجمة نتائج أعمالها ومركزها المالى إلى عملة العرض الخاصة بها طبقاً للفقرات من "٣٨" إلى "٥٠".

استخدام عملة التعامل فى إثبات المعاملات التى تتم بعملة أجنبية

الاعتراف الأولى

٢٠- المعاملة بعملة أجنبية هى المعاملة التى تتم أو تتطلب التسوية بعملة أجنبية بما فى ذلك المعاملات التى تنشأ عندما تقوم منشأة:

(أ) بشراء أو بيع سلع أو خدمات بثمن محدد بعملة أجنبية.

أو (ب) باقتراض أو إقراض أموال وتكون المبالغ المستحقة السداد أو التحصيل محددة بعملة أجنبية.

أو (ج) باقتناء أو التخلص من أصول أو تكبد أو تسوية التزامات محددة بعملة أجنبية.

٢١- *تثبت المعاملة التى تتم بعملة أجنبية عند الاعتراف الأولى بها بعملة التعامل للمنشأة وذلك على أساس ترجمة قيمة العملة الأجنبية التى تتم بها المعاملة باستخدام سعر الصرف اللحظى السائد بين عملة التعامل والعملة الأجنبية فى تاريخ المعاملة.*

٢٢- ويعد تاريخ المعاملة هو التاريخ الذى تستوفى فيه المعاملة لأول مرة شروط الاعتراف بها وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية. ولأسباب عملية عادةً ما يستخدم سعر صرف يقارب السعر الفعلى السائد فى تاريخ المعاملة – فقد يستخدم مثلاً متوسط سعر الصرف خلال أسبوع أو شهر فى إثبات كافة المعاملات التى تحدث خلال تلك الفترة وذلك على مستوى كل عملة. ومع ذلك فإن استخدام متوسط سعر صرف خلال فترة معينة لا يكون ملائماً عندما تشهد تلك الفترة تقلبات مؤثرة فى أسعار صرف العملات الأجنبية.

المعالجة فى نهاية كل فترة من الفترات المالية اللاحقة

٢٣- *فى نهاية كل فترة مالية:*

(أ) تترجم البنود ذات الطبيعة النقدية بعملة أجنبية باستخدام سعر الإقفال.

و(ب) تترجم البنود ذات الطبيعة غير النقدية التى يتم قياسها بالتكلفة التاريخية بعملة أجنبية وذلك باستخدام سعر الصرف السائد فى تاريخ المعاملة (*).

و(ج) تترجم البنود ذات الطبيعة غير النقدية التى يتم قياسها بالقيمة العادلة بعملة أجنبية باستخدام أسعار الصرف السائدة فى التاريخ الذى يتم فيه تحديد القيم العادلة.

٢٤- تتحدد القيمة الدفترية لأى بند باستخدام معايير المحاسبة المصرية الأخرى المناسبة لذلك البند. وبغض النظر عن تحديد القيمة الدفترية على أساس التكلفة التاريخية أو على أساس القيمة العادلة فعندما تكون تلك القيمة محددة بعملة أجنبية عندئذ يتم ترجمتها لعملة التعامل طبقاً لهذا المعيار.

٢٥- تتحدد القيمة الدفترية لبعض البنود بمقارنة مبلغين أو أكثر – فعلى سبيل المثال: تتحدد القيمة الدفترية للمخزون على أساس التكلفة أو صافى القيمة الاستردادية أيهما أقل وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢) *"المخزون"*. وبالمثل ووفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) *"اضمحلال قيمة الأصول"* تتحدد القيمة الدفترية لأصل – توجد مؤشرات على اضمحلاله – على أساس قيمته الدفترية (قبل أن تؤخذ فى الاعتبار أى خسائر محتملة لاضمحلاله) أو قيمته القابلة للاسترداد أيهما أقل. وعندما يكون مثل هذا الأصل ذا طبيعة غير نقدية ويتم قياسه بعملة أجنبية فإن قيمته الدفترية تتحدد بمقارنة:

(أ) التكلفة أو القيمة الدفترية – حسبما يكون أيهما مناسباً – مترجمة بسعر الصرف السائد فى التاريخ الذى حددت فيه تلك القيمة (أى بالسعر السائد فى تاريخ المعاملة وذلك بالنسبة لبند تم قياسه على أساس التكلفة التاريخية)

و (ب) صافى القيمة الاستردادية أو القيمة القابلة للاسترداد – حسبما يكون أيهما مناسباً – مترجماً بسعر الصرف السائد فى التاريخ الذى حددت فيه تلك القيمة (أى باستخدام سعر الإقفال فى تاريخ نهاية الفترة المالية).

وقد يكون أثر هذه المقارنة هو الاعتراف بخسائر اضمحلال بعملة التعامل لم تكن ستعترف بها بالعملة الأجنبية أو قد يحدث العكس.

٢٦- عندما تتوافر عدة أسعار صرف، يكون سعر الصرف المستخدم هو ذلك السعر الذى كان يمكن أن تسوى به التدفقات النقدية المستقبلية التى تمثلها المعاملة أو الرصيد لو كانت تلك التدفقات النقدية قد حدثت فى تاريخ القياس. وإذا كان سعر الصرف الذى يمكن تبادل عملتين على أساسه غير متوافر لفترة مؤقتة عندئذ يكون سعر الصرف المستخدم هو أول سعر تالى يمكن إجراء ذلك التبادل على أساسه.

---

* إن استخدام سعر الصرف السائد فى تاريخ المعاملة فى ترجمة البنود بالعملة الأجنبية ذات الطبيعة غير النقدية والتى يتم قياسها بالتكلفة التاريخية يعنى ترجمة المعاملات التى نشأت عنها أرصدة هذه البنود طبقاً لأسعار الصرف التاريخية التى كانت سائدة فى تاريخ إجراء تلك المعاملات ومن ثم لا ينشأ فروق عملة من ترجمة هذه البنود كما لو كانت المنشأة لا تقوم بإعادة ترجمتها فى نهاية كل فترة من الفترات المالية اللاحقة لتاريخ الاعتراف الأولى بها.

الاعتراف بفروق العملة

٢٧- كما هو مشار إليه فى الفقرة "٣أ" والفقرة "٥" من هذا المعيار – يسرى معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) على محاسبة التغطية للبنود المثبتة بعملة أجنبية. ويتطلب تطبيق محاسبة التغطية من المنشأة أن تعالج بعض فروق العملة بطريقة مختلفة عن تلك التى يتطلبها هذا المعيار. فعلى سبيل المثال: يتطلب معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) من المنشأة أن تقوم بالاعتراف الأولى بفروق العملة المرتبطة بالبنود ذات الطبيعة النقدية – عندما تفى تلك البنود بالشروط المؤهلة لها كأدوات تغطية فى معاملة تغطية تدفق نقدى – ضمن الدخل الشامل الآخر بحقوق الملكية وذلك إلى الحد الذى تكون فيه معاملة التغطية فعالة.

٢٨- ***تعترف المنشأة بفروق العملة الناتجة عن تسوية بنود ذات طبيعة نقدية أو عن ترجمة بنود ذات طبيعة نقدية – باستخدام أسعار صرف تختلف عن تلك التى استخدمت فى ترجمتها عند الاعتراف الأولى بها فى نفس الفترة أو فى قوائم مالية سابقة – وذلك ضمن الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) فى الفترة التى تنشأ فيها هذه الفروق فيما عدا تلك المبينة فى الفقرة "٣٢".***

٢٩- عندما تنشأ بنود ذات طبيعة نقدية عن معاملة بعملة أجنبية ويتغير سعر الصرف بين تاريخ حدوث المعاملة وتاريخ تسوية البنود، فإنه ينتج عن ذلك فرق عملة. وعندما يتم تسوية تلك المعاملة خلال نفس الفترة المحاسبية التى حدثت بها فإن كل فرق العملة يعترف به فى ذات الفترة – أما إذا تم تسوية المعاملة فى فترة محاسبية لاحقة، فإن فرق العملة المعترف به فى كل فترة حتى تاريخ التسوية يتم تحديده وفقاً للتغير فى أسعار الصرف خلال كل فترة.

٣٠- عندما يتم الاعتراف بمكسب أو خسارة من بنود ذات طبيعة غير نقدية ضمن الدخل الشامل الآخر فينبغى أيضاً الاعتراف بأى مكون فروق عملة بذلك المكسب أو بتلك الخسارة ضمن الدخل الشامل الآخر. وعلى العكس من ذلك – فعندما يتم الاعتراف بمكسب أو خسارة من بنود ذات طبيعة غير نقدية فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) فينبغى أيضاً الاعتراف بأى مكون فروق عملة بذلك المكسب أو بتلك الخسارة فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل).

٣١- تتطلب بعض معايير المحاسبة المصرية الأخرى من المنشأة أن تعترف ببعض المكاسب والخسائر ضمن الدخل الشامل الآخر. وعندما يكون قياس مثل هذا الأصل بعملة أجنبية، فإن الفقرة٢٣(ج) من هذا المعيار – أى معيار المحاسبة المصرى رقم (١٣) – تتطلب ترجمة قيمة ذلك الأصل المعاد تقييمه وذلك باستخدام سعر الصرف السائد فى التاريخ الذى يتم فيه تحديد تلك القيمة مما يؤدى إلى فرق عملة يعترف به أيضاً ضمن الدخل الشامل الآخر.

٣٢- ***يتم الاعتراف بفروق العملة – الناشئة عن ترجمة أى بند ذو طبيعة نقدية يشكل جزءاً من صافى استثمار المنشأة (التى تعرض قوائم مالية) فى نشاط أجنبى (راجع الفقرة "١٥" من هذا المعيار) – وذلك فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) بالقوائم المالية المستقلة للمنشأة التى تعرض قوائم مالية أو بالقوائم المالية المنفردة للنشاط الأجنبى حسب الأحوال. وفى القوائم المالية التى تضم كل من النشاط الأجنبى والمنشأة التى تعرض قوائم مالية (مثلما يحدث فى حالة القوائم المالية المجمعة عندما يكون النشاط الأجنبى شركة تابعة) فيتم الاعتراف الأولى بمثل تلك الفروق ضمن الدخل الشامل الآخر بحقوق الملكية على أن يتم تسويتها من حقوق الملكية إلى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) عند التخلص من صافى الاستثمار طبقاً لمتطلبات الفقرة رقم "٤٨".***

٣٣- عندما يشكل بنداً ذو طبيعة نقدية جزءاً من صافى استثمار المنشأة – التى تعرض قوائم مالية – فى نشاط أجنبى ويكون هذا البند بذات عملة تعامل المنشأة التى تعرض قوائم مالية ينشأ عن ذلك فرق عملة فى القوائم المالية المنفردة للنشاط الأجنبى وفقاً للفقرة "٢٨". وعندما يكون هذا البند بذات عملة التعامل للنشاط الأجنبى ينشأ عن ذلك فرق عملة فى القوائم المالية المستقلة للمنشأة التى تعرض قوائم مالية وفقاً للفقرة "٢٨". أما إذا كانت عملة هذا البند تختلف عن عملة التعامل لكل من المنشأة التى تعرض قوائم مالية والنشاط الأجنبى فينشأ عن ذلك فرق عملة فى كل من القوائم المالية المستقلة للمنشأة التى تعرض قوائم مالية والقوائم المالية المنفردة للنشاط الأجنبى وفقاً للفقرة "٢٨". ويتم الاعتراف بمثل هذه الفروق ضمن الدخل الشامل الآخر فى القوائم المالية التى تضُم كل من النشاط الأجنبى والمنشأة التى تعرض قوائم مالية (مثلما يحدث بالقوائم المالية التى يدرج بها النشاط الأجنبى بأسلوب التجميع الكلى أو يتم بها المحاسبة عنه باستخدام طريقة حقوق الملكية).

٣٤- عندما تمسك منشاة حساباتها بعملة تختلف عن عملة التعامل الخاصة بها – عندئذ تقوم المنشأة فى التاريخ الذى تعد فيه قوائمها المالية بترجمة جميع المبالغ إلى عملة التعامل طبقاً للفقرات من "٢٠" إلى "٢٦". وينتج عن تلك الترجمة نفس المبالغ بعملة التعامل التى كان يمكن أن تنشأ لو كانت هذه البنود قد سجلت بعملة التعامل منذ البداية. فعلى سبيل المثال – يتم ترجمة البنود ذات الطبيعة النقدية إلى عملة التعامل باستخدام سعر الإقفال بينما تترجم البنود ذات الطبيعة غير النقدية والتى يتم قياسها على أساس التكلفة التاريخية باستخدام سعر الصرف السائد فى تاريخ المعاملة التى أدت إلى الاعترف بها.

تغيير عملة التعامل

٣٥- عندما يحدث تغيير فى عملة التعامل لمنشأة – فعلى المنشأة تطبيق إجراءات الترجمة التى تنطبق على عملة التعاملات الجديدة وذلك من تاريخ التغيير.

٣٦- كما هو موضح بالفقرة "١٣" فإن عملة التعامل لمنشأة تعكس المعاملات والأحداث والظروف الأساسية ذات العلاقة بتلك المنشأة. وبالتالى فبمجرد تحديد عملة للتعامل فإنه يمكن تغييرها فقط عندما يحدث تغيير فى تلك المعاملات والأحداث والظروف الأساسية. وعلى سبيل المثال فقد يؤدى التغيير فى العملة التى تؤثر بشكل أساسى فى أسعار مبيعات سلع وخدمات منشأة إلى تغيير فى عملة التعامل لتلك لمنشاة.

٣٧- يتم المحاسبة عن أثر التغيير فى عملة التعامل بشكل مستقبلى – وبعبارة أخرى تقوم المنشأة بترجمة كافة البنود إلى عملة التعامل الجديدة باستخدام سعر الصرف السائد فى تاريخ التغيير. وتعامل المبالغ المترجمة للبنود ذات الطبيعة غير النقدية كما لو كانت تمثل التكلفة التاريخية لها.

وبالنسبة لفروق العملة الناشئة من ترجمة نشاط أجنبى والتى سبق الاعتراف بها ضمن الدخل الشامل الآخر طبقاً للفقرتين "٣٢" و"٣٩(ج)" فلا يعاد تبويبها من حقوق الملكية إلى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) إلا عندما يتم التخلص من هذا النشاط.

استخدام عملة عرض مختلفة عن عملة التعامل

الترجمة إلى عملة العرض

٣٨- يمكن لأى منشاة أن تعرض قوائمها المالية بأية عملة (أو عملات) فإذا كانت عملة العرض تختلف عن عملة التعامل للمنشاة فإنها تقوم بترجمة نتائج أعمالها ومركزها المالى إلى عملة العرض الخاصة بها. وعلى سبيل المثال: عندما تحتوى مجموعة على منشآت منفردة ذات عملات تعامل مختلفة عندئذ تستخدم عملة مشتركة للتعبير عن نتائج الأعمال والمركز المالى لكل منشأة بما يمكن من عرض قوائم مالية مجمعة.

٣٩- يتم ترجمة نتائج الأعمال والمركز المالى للمنشأة التى لا تعد عملة التعامل الخاصة بها "عملة اقتصاد يتسم بالتضخم" إلى عملة عرض مختلفة وذلك بإتباع الإجراءات التالية:

(أ) يتم ترجمة أصول والتزامات كل قائمة مركز مالى معروضة (بما فى ذلك أرقام المقارنة) طبقاً لسعر الإقفال فى تاريخ كل قائمة مركز مالى.

و(ب) يتم ترجمة بنود الدخل والمصروفات فى كل قائمة دخل معروضة (بما فى ذلك أرقام المقارنة) طبقاً لأسعار الصرف السائدة فى تواريخ حدوث المعاملات.

و(ج) يتم الاعتراف بكافة فروق العملة الناتجة كبند مستقل فى الدخل الشامل الآخر.

٤٠- لأسباب عملية – عادةً ما تترجم بنود الدخل والمصروف باستخدام سعر صرف مقارب لأسعار الصرف الفعلية السائدة فى تواريخ حدوث المعاملات مثل متوسط سعر الصرف خلال الفترة ، ومع ذلك فعندما تحدث تقلبات مؤثرة فى أسعار الصرف خلال فترة معينة فلا يعد استخدام متوسط سعر الصرف عن تلك الفترة مناسباً.

٤١- تنشأ فروق الترجمة المشار إليها فى الفقرة "٣٩ (ج)" من:

(أ) ترجمة بنود الدخل والمصروفات بأسعار الصرف السائدة فى تواريخ المعاملات وترجمة الأصول والالتزامات بسعر الإقفال.

(ب) ترجمة الرصيد الافتتاحى لصافى الأصول بسعر إقفال يختلف عن سعر الإقفال السابق له.

ولا يتم الاعتراف بهذه الفروق ضمن الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) نظراً لأن التغيرات فى أسعار الصرف تكون ذات تأثير ضئيل أو غير ذى تأثير مباشر على التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل الحالية والمستقبلية. ويعرض المبلغ المتراكم لفروق العملة ببند مستقل فى حقوق الملكية إلى أن يتم التخلص من النشاط الأجنبى.

عندما تتعلق فروق العملة بنشاط أجنبى يتم تجميعه ولكنه غير مملوك بالكامل للمجموعة، فإن فروق العملة المتراكمة الناتجة عن الترجمة والمنسوبة إلى أصحاب الحصص غير المسيطرة تحمل على حقوق أصحاب الحصص غير المسيطرة ويعترف بها كجزء منها فى قائمة المركز المالى المجمعة.

٤٢- يتم ترجمة نتائج الأعمال والمركز المالى لمنشأة من عملة التعامل الخاصة بها – والتى تعد "عملة اقتصاد يتسم بالتضخم" – إلى عملة عرض مختلفة وذلك بإتباع الإجراءات التالية:-

(أ) يتم ترجمة جميع المبالغ (أى الأصول والالتزامات وبنود حقوق الملكية والدخل والمصروفات بما فى ذلك أرقام المقارنة) طبقاً لسعر الإقفال فى تاريخ أحدث قائمة مركز مالى – إلا أنه

(ب) عندما تترجم المبالغ إلى "عملة اقتصاد لا يتسم بالتضخم" فإن أرقام المقارنة يجب أن تكون بنفس المبالغ التى تم عرضها تحت عنوان "السنة الجارية" فى القوائم المالية ذات الصلة للسنة السابقة (أى لا يتم تعديلها بالتغيرات اللاحقة فى المستوى العام للأسعار أو التغيرات اللاحقة فى أسعار الصرف).

٤٣- ملغاة .

ترجمة القوائم المالية لنشاط أجنبى

٤٤- تنطبق الفقرات من "٤٥" إلى "٤٧" بالإضافة إلى الفقرات من "٣٨" إلى "٤٣" عندما يتم ترجمة نتائج الأعمال والمركز المالى لنشاط أجنبى إلى عملة عرض بما يمكن من تضمين النشاط الأجنبى – سواء بالتجميع الكلى أو باستخدام طريقة حقوق الملكية – فى القوائم المالية للمنشأة التى تعرض قوائم مالية.

٤٥- تتبع إجراءات التجميع العادية عند ضم نتائج الأعمال والمركز المالى لنشاط أجنبى مع نتائج الأعمال والمركز المالى للمنشأة التى تعرض قوائم مالية مثل استبعاد الأرصدة المتبادلة مع المجموعة والمعاملات المتبادلة مع المجموعة لشركة تابعة (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٢)). ومع ذلك فلا يمكن استبعاد الأرصدة المتبادلة بين شركات المجموعة لأصول (أو التزامات) ذات طبيعة نقدية سواء ما كان منها قصير أو طويل الأجل مع ما يقابلها من التزامات (أو أصول) بدون إظهار نتائج تقلبات العملة فى القوائم المالية المجمعة. ويرجع ذلك إلى أن البند ذو الطبيعة النقدية يمثل تعهداً بتحويل أحدى العملات إلى أخرى ويُعَرِضْ المنشأة التى تعرض قوائم مالية لمكسب أو خسارة بسبب تقلبات العملة.

وبناء على ذلك يعترف بفرق العملة ذاك فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) بالقوائم المالية المجمعة للمنشأة التى تعرض قوائم مالية – أما إذا نشأ فرق العملة بسبب الظروف الموضحة فى الفقرة "٣٢" فيتم الاعتراف به ضمن الدخل الشامل الآخر ويراكم فى بند مستقل بحقوق الملكية إلى أن يتم التخلص من النشاط الأجنبى.

٤٦- عندما تكون القوائم المالية لنشاط أجنبى معدة فى تاريخ مختلف عن التاريخ المعدة فيه القوائم المالية للمنشأة التى تعرض قوائم مالية فغالباً ما يقوم النشاط الأجنبى بإعداد قوائم مالية إضافية فى نفس تاريخ القوائم المالية لهذه المنشأة. وعندما لا يتم ذلك فإن معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٢) يسمح باستخدام تاريخ مختلف بشرط ألا يتعدى الاختلاف بين التاريخين ثلاثة أشهر وأن يتم إجراء تسويات بآثار أى معاملات أو أحداث أخرى مؤثرة تقع بين التواريخ المختلفة. وفى مثل هذه الحالة يتم ترجمة أصول والتزامات النشاط الأجنبى طبقاً لسعر الصرف السائد فى تاريخ نهاية الفترة المالية للنشاط الأجنبى. ويتم إجراء تسويات بالتغيرات المؤثرة التى تحدث فى أسعار الصرف حتى تاريخ نهاية الفترة المالية للمنشأة التى تعرض قوائم مالية وذلك طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٢). ويتبع نفس الأسلوب فى تطبيق طريقة حقوق الملكية على الشركات الشقيقة والمشروعات المشتركة .

٤٧- يتعين معالجة أية شهرة تنشأ عن اقتناء نشاط أجنبى وأية تسويات قيمة عادلة على القيم الدفترية للأصول والالتزامات تنشأ عن اقتناء النشاط الأجنبى كأصول والتزامات خاصة بالنشاط الأجنبى – وبالتالى يجب التعبير عنها بعملة التعامل للنشاط الأجنبى وترجمتها بسعر الإقفال طبقاً للفقرات "٣٩" و "٤٢".

التخلص الكلى أو الجزئى من نشاط أجنبى

٤٨- عند التخلص من نشاط أجنبى فإن مبلغ فروق العملة المتراكم المتعلق بذلك النشاط الأجنبى – والمعترف به ضمن الدخل الشامل الآخر والمجمع كبند منفصل بحقوق الملكية – يجب أن يعاد تبويبه من حقوق الملكية إلى الأرباح أو الخسائر (كتسوية إعادة تبويب بقائمة الدخل) عندما يعترف بمكسب أو خسارة التخلص من النشاط الأجنبى (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (١) "*عرض القوائم المالية*").

٤٨أ- بالإضافة إلى التخلص من حصة المنشأة فى نشاط أجنبى بالكامل تعالج الحالات التالية كعمليات تخلص من نشاط أجنبى (استبعادات) حتى عندما تحتفظ المنشأة بحصة فى الشركة التى سبق لها أن كانت تابعة أو شقيقة أو تحت سيطرة مشتركة:

(أ) فقدان السيطرة على شركة تابعة تتضمن نشاط أجنبى.

(ب) فقدان النفوذ المؤثر على شركة شقيقة تتضمن نشاط أجنبى.

(ج) فقدان السيطرة المشتركة على منشأة تخضع لسيطرة مشتركة وتتضمن نشاط أجنبى.

٤٨ب- ملغاة.

٤٨ج–عند التخلص الجزئى من شركة تابعة تتضمن نشاط أجنبى فينبغى على المنشأة أن تعيد توزيع الحصة الجزئية (المتخلص منها) من مبلغ فروق العملة المتراكم – المعترف به ضمن الدخل الشامل الآخر – على أصحاب الحصص غير المسيطرة فى ذلك النشاط الأجنبى. وعندما يتم التخلص الجزئى من نشاط أجنبى بأى شكل آخر فيتعين على المنشأة أن تعيد تبويب الحصة الجزئية (المتخلص منها) فقط من مبلغ فروق العملة المتراكم – المعترف به ضمن الدخل الشامل الآخر – وذلك إلى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل).

٤٨د– يعنى بالتخلص الجزئى من حصة منشأة فى نشاط أجنبى أى تخفيض فى حصة ملكية المنشأة فى النشاط الأجنبى باستثناء التخفيضات الواردة فى الفقرة ٤٨أ والتى يتم المحاسبة عنها كعمليات تخلص (استبعادات).

٤٩– قد تتخلص المنشأة كلياً أو جزئياً من حصتها فى نشاط أجنبى من خلال بيع أو تصفية أو استرداد رأس المال أو التنازل عن كل أو جزء من هذا النشاط. إن تخفيض القيمة الدفترية لحصة المنشأة فى نشاط أجنبى سواء بسبب الخسائر التى يحققها النشاط ذاته أو بسبب اضمحلال أعترف به المستثمر لا يعد تصرفاً جزئياً. وبالتالى فلا يتم إعادة تبويب أى جزء من مكسب أو خسارة فروق العملة – المعترف بها ضمن الدخل الشامل الآخر – إلى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) فى تاريخ التخفيض.

الآثار الضريبية لكافة فروق العملة

٥٠– قد تترتب آثار ضريبية عن مكاسب وخسائر المعاملات بعملة أجنبية وعن فروق العملة الناشئة من ترجمة نتائج الأعمال والمركز المالى لمنشأة (بما فى ذلك النشاط الأجنبى) إلى عملة مختلفة. ويطبق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٤) *"ضرائب الدخل"* فى المحاسبة عن هذه الآثار الضريبية.

الإفصاح

٥١– تنطبق الإشارات إلى "عملة التعامل" الواردة فى الفقرة "٥٣" والفقرات من "٥٥" إلى "٥٧" – فى حالة المجموعة – على عملة التعامل للشركة الأم.

٥٢– على المنشأة أن تفصح عما يلى:

(أ) مبلغ فروق العملة المعترف به فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) فيما عدا تلك الناتجة من أدوات مالية تقاس بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦).

و (ب) صافى فروق العملة المعترف بها ضمن الدخل الشامل الآخر والمتراكمة فى بند مستقل بحقوق الملكية بالإضافة إلى تسوية بالحركة على ذلك المبلغ من فروق العملة فى بداية ونهاية الفترة.

٥٣- عندما تختلف عملة العرض عن عملة التعامل فيتعين على المنشأة الإفصاح عن تلك الحقيقة مع الإفصاح عن عملة التعامل وسبب استخدام عملة عرض مختلفة.

٥٤- عندما يوجد تغيير فى عملة التعامل سواء للمنشأة التى تعرض قوائم مالية أو لنشاط أجنبى مؤثر فيتعين الإفصاح عن تلك الحقيقة وعن سبب التغيير فى عملة التعامل.

٥٥- عندما تعرض منشأة قوائمها المالية بعملة تختلف عن عملة التعامل الخاصة بها فعليها أن تصف القوائم المالية بأنها معدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية فقط إذا ما كانت تتماشى مع كافة متطلبات معايير المحاسبة المصرية وتفسيراتها بما فى ذلك طريقة الترجمة المبينة فى الفقرات "٣٩" و "٤٢".

٥٦- تقوم المنشأة فى بعض الأحيان بعرض قوائمها المالية أو معلومات مالية أخرى بعملة تختلف عن عملة التعامل الخاصة بها دون أن تفى بمتطلبات الفقرة "٥٥". فعلى سبيل المثال قد تحول أحد المنشآت بعض البنود المنتقاة من قوائمها المالية إلى عملة أخرى – أو قد تقوم منشأة أخرى – لا تعد عملة التعامل الخاصة بها "عملة اقتصاد حاد التضخم" – بترجمة القوائم المالية لعملة أخرى عن طريق ترجمة كافة بنود تلك القوائم باستخدام أحدث سعر إقفال. ولا تعد هذه التحويلات متماشية مع معايير المحاسبة المصرية وفى هذه الحالات تكون الإفصاحات الموضحة فى الفقرة "٥٧" واجبة.

٥٧- عندما تقوم المنشأة بعرض قوائمها المالية أو معلومات مالية أخرى بعملة تختلف سواء عن عملة التعامل أو عملة العرض الخاصة بها وإذا لم تستوفى متطلبات الفقرة "٥٥" فعليها أن:

(أ) تصف بوضوح هذه المعلومات على أنها معلومات إضافية لتمييزها عن المعلومات التى تتماشى مع معايير المحاسبة المصرية.

و(ب) تفصح عن العملة التى تعرض بها المعلومات الإضافية.

و (ج) تفصح عن عملة التعامل للمنشأة وطريقة الترجمة المستخدمة فى تحديد المعلومات الإضافية.

معيار المحاسبة المصرى رقم (١٤)

المعدل ٢٠١٥

تكاليف الاقتراض

معيار المحاسبة المصرى رقم (١٤) المعدل ٢٠١٥
تكاليف الاقتراض

المحتويات

	فقـــرات
المبدأ الأساسى	١
نطاق المعيار	٢-٤
تعريفات	٥-٧
الاعتراف	٨-٢٥
تكاليف الاقتراض المؤهلة للرسملة	١٠-١٥
الزيادة فى القيمة الدفترية للأصل المؤهل عن قيمته الاستردادية	١٦
بدء الرسملة	١٧-١٩
تعليق الرسملة	٢٠-٢١
التوقف عن الرسملة	٢٢-٢٥
الإفصاح	٢٦
الأحكام الانتقالية	٢٧

معيار المحاسبة المصرى رقم (١٤) المعدل ٢٠١٥
تكاليف الاقتراض

المبدأ الأساسى

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 المعيار

٢- على المنشأة تطبيق هذا المعيار عند المحاسبة عن تكاليف الاقتراض.

٣- لا يتعامل هذا المعيار مع التكلفة الفعلية أو المحسوبة (الضمنية) لتكلفة حقوق الملكية بما فى ذلك حقوق ملكية الأسهم الممتازة التى لا تبوب كالتزام .

٤- لا يتطلب من المنشأة تطبيق هذا المعيار 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.

تعريفات

٥- يستخدم هذا المعيار المصطلحات التالية بالمعنى المذكور قرين كل منها :

<u>تكلفة الاقتراض</u> : هى الفوائد و التكاليف الأخرى التى تتكبدها المنشأة نتيجة لاقتراض الأموال.

<u>الأصل المؤهل</u>: هو ذلك الأصل الذى يتطلب بالضرورة فترة زمنية طويلة لتجهيزه للاستخدام فى الأغراض المحددة له أو لبيعه.

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.

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 وبنود 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

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 .**

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

١٠- تكاليف الاقتراض المتعلقة مباشرة باقتناء او 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 .

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 و بالتالى يصبح الحكم الشخصى أمراً مطلوباً.

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 تتكبدها المنشاة خلال الفترة بسبب عملية الاقتراض مطروحاً منها أى إيراد تحقق من الاستثمار المؤقت للأموال المقترضة .

١٣- قد ينتج عن ترتيبات التمويل التى تتخذها المنشأة لتمويل أحد الأصول أن تحصل المنشأة فعلاً على القرض وتتكبد تكاليف اقتراض مقترنة به قبل استخدام بعض أو كل الأموال فى الإنفاق على الأصل المؤهل. وفى مثل هذه الظروف يتم عادة استثمار الأموال مؤقتاً إلى حين إنفاقها على ذلك الأصل . وعند تحديد قيمة تكلفة الاقتراض التى يتم رسملتها خلال فترة ما فإنه يتم تخفيض تكلفة الاقتراض التى تم تكبدها بقيمة أى إيراد مكتسب من استثمار الأموال المقترضة .

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 . ويحسب هذا المعدل على أساس المتوسط المرجح لتكلفة الاقتراض للمنشأة عن القروض القائمة خلال المدة وذلك بعد إستبعاد القروض التى تم إبرامها تحديداً بغرض اقتناء أصل بذاته مؤهل لتحمل تكلفة الاقتراض. ويجب ألا تزيد قيمة تكلفة الاقتراض المرسملة خلال فترة ما عن قيمة تكلفة الاقتراض التى تم تكبدها خلال تلك الفترة .

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

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 المعايير الأخرى . و تحت ظروف معينة فإن قيمة التخفيض أو الاستبعاد يتم ردها مرة أخرى طبقاً لتلك المعايير الأخرى .

بدء الرسملة

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 .

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 (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (١٢) "المحاسبة عن المنح الحكومية و الإفصاح عن المساعدات الحكومية"). 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 .

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

٢٠- ***على المنشأة التوقف عن رسملة تكاليف الاقتراض خلال الفترات التى تتعطل فيها أعمال الإنشاء الفعالة للأصل المؤهل.***

٢١- قد تتكبد المنشاة تكاليف إقتراض خلال الفترات التى تتعطل فيها المنشأة عن تنفيذ الأنشطة اللازمة لإعداد الأصل للاستخدام فى الأغراض المحددة له أو للبيع للغير. و مثل هذه التكلفة هى تكلفة احتفاظ بأصل مكتمل جزئياً و غير مؤهلة للرسملة ، فى حين لا يتم عادة تعليق رسملة تكاليف الاقتراض خلال فترة القيام بأعمال فنية و إدارية جوهرية . كذلك لا يتم تعليق رسملة تكاليف الاقتراض عندما يكون التوقف المؤقت بمثابة خطوة ضرورية فى عملية إعداد الأصل للاستخدام فى الأغراض المحددة له أو لبيعه للغير. 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

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- يعتبر الأصل عادة معداً للاستخدام فى الأغراض المحددة له او لبيعه للغير عندما يتم الانتهاء من الإنشاء الفعلى له حتى لو كانت هناك بعض الأعمال الإدارية الروتينية ما زالت مستمرة . وإذا كانت الأعمال المتبقية تتمثل فى بعض أعمال التعديلات البسيطة مثل الديكورات التى يتم تغييرها حسب طلب المشترى أو المستخدم يشير هذا إلى أنه قد تم الانتهاء جوهرياً من كل الأنشطة.

٢٤- ***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- 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 إعداده كاملاً قبل أن يمكن استخدام أى جزء من أجزائه .

الإفصاح

٢٦- 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- عندما يمثل تطبيق هذا المعيار تغييراً فى السياسة المحاسبية ، على المنشأة تطبيق هذا المعيار على تكاليف الاقتراض المتعلقة بالأصول المؤهلة والتى يقع فيها تاريخ بدء الرسملة فى أو بعد تاريخ تطبيق هذا المعيار .

معيار المحاسبة المصرى

رقم (١٥) المعدل ٢٠١٥

الإفصاح عن الأطراف ذوى العلاقة

معيار المحاسبة المصرى رقم (١٥) المعدل ٢٠١٥
الإفصاح عن الأطراف ذوى العلاقة
المحتويات

	فقـــرات
هدف المعيار	١
نطاق المعيار	٢-٤
الغرض من الإفصاح عن الأطراف ذوى العلاقة	٥-٨
تعريفات	٩-١٢
الإفصاح	١٣-٢٧
جميع المنشآت	١٣-٢٤
المنشآت ذات العلاقة بالحكومة	٢٥-٢٧

معيار المحاسبة المصرى رقم (١٥) المعدل ٢٠١٥
الإفصاح عن الأطراف ذوى العلاقة

هدف المعيار

١- يهدف هذا المعيار إلى التحقق من أن القوائم المالية للمنشآت تتضمن الإفصاحات اللازمة لجذب الانتباه إلى احتمالية تأثر المركز المالى والأرباح أوالخسائر بوجود الأطراف ذوى العلاقة وبنتيجة المعاملات معهم وأرصدتهم القائمة بما فى ذلك الإرتباطات.

نطاق المعيار

٢- يطبق هذا المعيار فى :

(أ) تحديد العلاقات مع الأطراف ذوى العلاقة والمعاملات معهم.

و (ب) تحديد الأرصدة القائمة- بما فيها التعهدات- ما بين المنشأة والأطراف ذوى العلاقة معها بما فى ذلك الإرتباطات.

و (ج) تحديد الظروف والتى من أجلها يكون الإفصاح فى (أ) ، (ب) مطلوب.

و (د) تحديد الإفصاحات المطلوبة لهذه البنود.

٣- يتطلب هذا المعيار الإفصاح عن العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذوى العلاقة والأرصدة القائمة بما فيها التعهدات – فى القوائم المالية المجمعة والمستقلة للشركة الأم أو الذين لهم سيطرة مشتركة أو نفوذ مؤثر على المنشأة المستثمر فيها وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٢) "القوائم المالية المجمعة " أو معيار المحاسبة المصرى رقم (١٧) " القوائم المالية المستقلة ". و يسرى هذا المعيار أيضاً على القوائم المالية المنفردة.

٤- يتم الإفصاح عن المعاملات مع الأطراف ذوى العلاقة والأرصدة القائمة مع المنشآت الأخرى داخل نطاق المجموعة فى القوائم المالية للمنشأة. ويتم استبعاد المعاملات ما بين منشآت المجموعة والأرصدة القائمة عند إعداد القوائم المالية المجمعة للمجموعة.

الغرض من الإفصاح عن الأطراف ذوى العلاقة

٥- تعتبر العلاقات بين الأطراف ذوى العلاقة شكلاً مألوفاً فى نشاط الأعمال. فعلى سبيل المثال عادة ما تقوم المنشآت بتنفيذ بعض أنشطتها من خلال شركات تابعة أو مشروعات مشتركة أو شركات شقيقة ، وفى هذه الحالة فإن قابلية المنشأة للتأثير على القرارات المالية والتنفيذية للشركة المستثمر فيها يكون من خلال السيطرة أو السيطرة المشتركة أو النفوذ المؤثر.

٦- قد يكون لمعاملات الأطراف ذوى العلاقة تأثير على الأرباح أو الخسائر والمركز المالى للمنشأة ، فقد يدخل الأطراف ذوى العلاقة فى معاملات قد لا يرغب الأطراف غير ذوى العلاقة الدخول فيها كأن تقوم المنشأة ببيع بضائع للشركة الأم بالتكلفة ولا تسمح بمثل هذه المعاملات مع عميل آخر . كذلك فإن المعاملات بين الأطراف ذوى العلاقة قد لا تتم بنفس القيم التى تتم بها المعاملات مع الأطراف غير ذوى العلاقة.

٧- قد تتأثر الأرباح أو الخسائر والمركز المالى للمنشأة بالعلاقة مع الأطراف ذوى العلاقة حتى ولو لم تحدث معاملات مع تلك الأطراف، فمجرد وجود العلاقة قد يكون كافياً للتأثير على معاملات المنشأة التى تعد القوائم المالية مع الأطراف الأخرى ، فعلى سبيل المثال قد تنهى شركات تابعة علاقتها مع منشأة أخرى عند اقتناء الشركة القابضة لشركة تابعة أو شقيقة تعمل فى نفس نشاط هذه المنشأة. ومن ناحية أخرى قد يمنع طرف من القيام بعمل معين بسبب وجود نفوذ مؤثر عليه من طرف آخر، فعلى سبيل المثال قد تعطى الشركة القابضة تعليمات إلى الشركة التابعة بعدم القيام بأنشطة البحوث والتطوير.

٨- لهذه الأسباب فإن معرفة العلاقات القائمة والمعاملات مع الأطراف ذوى العلاقة والأرصدة القائمة بما فيها التعهدات قد يؤثر على تقييم نشاط المنشأة بواسطة مستخدمى القوائم المالية متضمنة تقييم المخاطر والفرص التى تواجه المنشأة.

تعريفات

٩- *تستخدم المصطلحات التالية فى هذا المعيار بالمعنى المذكور قرين كل منها :*

الطرف ذو العلاقة: هو الشخص الذى له أو المنشأة التى لها علاقة بالمنشأة المعدة للقوائم المالية (ويشار إليها فى هذا المعيار بـ " المنشأة المصدرة للقوائم").

(أ) يعد الشخص أو أحد أطراف العائلة المقربين لهذا الشخص ذوى العلاقة بالمنشأة المصدرة للقوائم إذا كان هذا الشخص :

(١) له سيطرة أو سيطرة مشتركة على المنشأة المصدرة للقوائم .

أو (٢) له نفوذ مؤثر على المنشأة المصدرة للقوائم.

أو (٣) عضو فى الإدارة العليا للمنشأة المصدرة للقوائم أو للمنشأة الأم للمنشأة المصدرة للقوائم .

(ب) تعد المنشأة ذو علاقة بالمنشأة المصدرة للقوائم إذا تحقق أى من الشروط التالية :

(١) المنشأة والمنشأة المصدرة للقوائم أعضاء فى نفس المجموعة (بمعنى أن كل شركة أم وشركة تابعة والشركات التابعة للشركة التابعة ذا علاقة بالآخرين).

(٢) أحد المنشآت هى شركة شقيقة أم مشروع مشترك للمنشأة الأخرى (أو أن تكون المنشأة شركة شقيقة أو مشروع مشترك لعضو فى مجموعة تكون فيه المنشأة الأخرى عضو أيضاً) .

(٣) المنشأتين هما مشروعان مشتركان لنفس الطرف الثالث.

(٤) إحدى المنشآت هى مشروع مشترك لطرف ثالث والمنشأة الأخرى هى شركة شقيقة لهذا الطرف الثالث.

(٥) المنشأة هى نظام لمزايا العاملين ما بعد الخدمة لصالح العاملين فى إما المنشأة المصدرة للقوائم أو لمنشأة ذات علاقة بالمنشأة المصدرة للقوائم . وإذا كانت المنشأة هى نفسها نظام مزايا العاملين فتعتبر المنشأة ربة العمل منشأة ذات علاقة بالمنشأة المصدرة للقوائم .

(٦) المنشأة يسيطر عليها منفرداً أو مشتركاً شخص مما ورد ذكرهم فى (أ) اعلاه .

(٧) كان لشخص ممن ورد ذكرهم فى (أ) (١) اعلاه نفوذاً مؤثر على المنشأة أو كان عضواً بالإدارة العليا للمنشأة (أو الشركة الأم للمنشأة) .

معاملات الأطراف ذوى العلاقة : *هى تبادل الموارد أو الخدمات أو الالتزامات فيما بين المنشأة المصدرة للقوائم وطرف ذو علاقة بغض النظر عن وجود ثمن تم تحميله لهذا التبادل.*

أطراف العائلة المقربون لشخص : *هم الأطراف المتوقع لهم التأثير أو التأثر بواسطة ذلك الشخص عند تعاملهم مع المنشأة، و قد يتضمن هذا :*

(أ) الزوجة/ الزوج / الأطفال

و(ب) أطفال الزوجة/ الزوج

و(ج) من هم فى كفالة الشخص أو كفالة الزوجة/ الزوج

التعويضات : *هى كافة أنواع المقابل المدفوع أو المقدم بواسطة الشركة أو نيابة عن الشركة فى مقابل خدمات أديت للشركة :تتضمن كل مزايا العاملين (كما تم تعريفها فى معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٨) "مزايا العاملين") ، ويتضمن كذلك المقابل المدفوع نيابة عن الشركة القابضة والمتعلق بالمنشأة وهذا يتضمن : –*

(أ) مزايا العاملين قصيرة الأجل مثل الأجور والمرتبات و مساهمة المنشأة فى التأمينات الاجتماعية والأجازات السنوية المدفوعة والإجازات المرضية المدفوعة وتوزيعات الأرباح والمكافآت (إذا كانت ستدفع خلال ١٢ شهر من نهاية الفترة) والمزايا غير النقدية (مثل الرعاية الصحية و السكن ، ووسائل الإنتقال ، والسلع والخدمات المجانية أو المدعمة) المدفوعة للعاملين الحاليين.

و(ب) نظام معاش وتقاعد العاملين كالمعاشات ومزايا التقاعد الأخرى والتأمين على الحياة والرعاية الصحية بعد التقاعد.

و(ج) مزايا العاملين الأخرى طويلة الأجل متضمنة الإجازات طويلة الأجل أو المزايا طويلة الأجل الأخرى أو مزايا العجز طويلة الأجل وكذلك توزيعات الأرباح والمكافآت المؤجلة والتى لن يتم سدادها بالكامل خلال ١٢ شهر من نهاية الفترة.

و(د) مقابل إنهاء الخدمة

و(هـ)المدفوعات المبنية على أسهم.

السيطرة : هى القدرة على التحكم فى السياسات المالية والتشغيلية لمنشأة وذلك للحصول على منافع من أنشطتها.

السيطرة المشتركة : هى مشاركة بموجب اتفاق تعاقدى للسيطرة على نشاط اقتصادى.

أفراد الإدارة العليا : هم الأشخاص الذين يملكون السلطة والمسئولية للتخطيط والتوجيه والسيطرة على أنشطة المنشأة بطريقة مباشرة أو غير مباشرة شاملاً ذلك أى مدير (سواء كان تنفيذياً أو لا) لهذه المنشأة.

النفوذ المؤثر :هو القدرة على المشاركة في اتخاذ القرارات المتعلقة بالسياسات المالية والتشغيلية للمنشأة المستثمر فيها ولكنها لا ترقى إلى درجة السيطرة أو السيطرة المشتركة على تلك السياسات .

الحكومة : تشير إلى الحكومة وإداراتها وهيئاتها والأجهزة المماثلة سواء كانت محلية أو أقليمية.

المنشآت ذات العلاقة بالحكومة : هى المنشأة التى للحكومة عليها سيطرة أو سيطرة مشتركة أو نفوذ مؤثر .

١٠- فى تقدير كل علاقة ممكنة مع الأطراف ذوى العلاقة يجب توجيه الاهتمام إلى جوهر هذه العلاقة وليس مجرد شكلها القانونى.

١١- لا يعتبر من الأطراف ذوى العلاقة لأغراض هذا المعيار ما يلى :

(أ) منشأتين لمجرد أن لهما مديراً مشتركاً أو أحد أفراد الإدارة العليا أو بسبب أن أحد أعضاء الإدارة العليا فى منشأة له نفوذ مؤثر على المنشأة الأخرى.

(ب) أثنين أصحاب حصص فى مشروع مشترك بمجرد مشاركتهما السيطرة على المشروع المشترك.

(ج) (١) الممولين

و(٢) النقابات والاتحادات العمالية

و(٣) المرافق العامة

و(٤) المصالح والهيئات الحكومية والتى ليس لها سيطرة أو سيطرة مشتركة أو نفوذ مؤثر على المنشأة المصدرة للقوائم

وذلك فى حدود معاملاتهم العادية مع المنشأة (بالرغم من أنه يمكنهم تقييد حرية حركة المنشأة أو يكون لهم مشاركة فى عملية اتخاذ القرار).

(د) العميل أو المورد أو مانح الامتياز أو الموزع أو الوكيل العام الذى تتعامل معه المنشأة بحجم أعمال ضخم لمجرد الاعتماد عليه اقتصاديا.

١٢- فى تعريف الطرف ذو العلاقة يتضمن تعريف الشركة الشقيقة الشركات التابعة لها كما يتضمن تعريف المشروع المشترك الشركات التابعة له . لذا فعلى سبيل المثال فإن الشركة التابعة لشركة شقيقة والمستثمر الذى له نفوذ مؤثر على الشركة الشقيقة يعتبران أطراف ذوى علاقة لكل منهما .

الإفصاح

جميع المنشآت

١٣- *يتعين الإفصاح عن العلاقة ما بين الشركة الأم والشركات التابعة بغض النظر عن حدوث تعاملات بينهم من عدمه . كما على المنشأة أن تفصح عن اسم الشركة الأم أو الطرف المسيطر – إذا لم يكن هو الشركة الأم –وفى حالة عدم وجود قوائم مالية منشورة للشركة الأم أو الطرف المسيطر فإنه يتم الإفصاح عن الشركة الأم التالية فى الأهمية والتى لها قوائم مالية منشورة.*

١٤- لكي يمكن لمستخدمى القوائم المالية أن يكونوا رأيا عن تأثير العلاقات مع الأطراف ذوي العلاقة على المنشأة التي تعد القوائم المالية، فمن المناسب الإفصاح عن تلك العلاقات عند وجود السيطرة بغض النظر عن حدوث معاملات مع تلك الأطراف أم لا.

١٥- إن متطلبات الإفصاح عن علاقات الأطراف ذوى العلاقة ما بين الشركة الأم والشركات التابعة هى بالإضافة إلى متطلبات الإفصاح الواردة في معيارى المحاسبة المصرية أرقام (١٧)، (٤٤) .

١٦- تشير الفقرة "١٣" إلى الشركة الأم التالية فى الأهمية وهى تعنى أول شركة أم فى المجموعة فوق الشركة الأم المباشرة والتى تصدر قوائم مالية مجمعة متاحة للاستخدام العام .

١٧- *على المنشأة أن تفصح عن التعويضات المدفوعة لأفراد الإدارة العليا- بما في ذلك أعضاء مجلس الإدارة - كمبالغ إجمالية ووفقاً للتبويب التالى:*

(أ) مزايا العاملين قصيرة الأجل.

و(ب) مزايا معاشات العاملين بعد التقاعد.

و(ج) مزايا العاملين الأخرى طويلة الأجل

و(د) مقابل إنهاء الخدمة

و(هـ) المدفوعات المبنية على أسهم

١٨- *إذا كانت هناك معاملات مع الأطراف ذوي العلاقة خلال فترة القوائم المالية فعلى المنشأة الإفصاح عن طبيعة العلاقات مع هذه الأطراف ، وكذلك معلومات عن هذه المعاملات والأرصدة المستحقة بما فيها الإرتباطات والتى تعتبر ضرورية لفهم التأثير المحتمل لتلك العلاقة على القوائم المالية ، وذلك بالإضافة إلى المتطلبات الواردة فى الفقرة "١٧". وكحد أدنى تتضمن الإفصاحات ما يلى :*

(أ) قيمة المعاملات.

و(ب) الأرصدة القائمة بما فيها الارتباطات و :

(١) الشروط بما فيها وجود ضمانات من عدمه وطبيعة المقابل الذى سيتم تقديمه فى التسوية .

و(٢) تفاصيل الضمانات المقدمة أو التى تم الحصول عليها

و(ج) المخصصات المكونة لمواجهة الديون المشكوك فيها للأرصدة القائمة للأطراف ذوى العلاقة

و(د) ما تم تحميله على قائمة الدخل خلال الفترة لمواجهة الديون المعدومة أو الديون المشكوك فيها للأطراف ذوى العلاقة.

١٩- *يتم عرض الإفصاحات المطلوبة فى الفقرة "١٨" بشكل منفصل لكل من:*

(أ) الشركة الأم

و(ب) الأطراف التى لها سيطرة مشتركة أو نفوذ مؤثر على المنشأة

و(ج) الشركات التابعة

و(د) الشركات الشقيقة

و(هـ) المشروعات المشتركة التى للمنشأة حصص فيها

و(و) أفراد الإدارة العليا للشركة أو الشركة الأم

و(ز) أطراف أخرى ذات علاقة

٢٠- تعتبر تصنيف المبالغ التى يجب دفعها إلى أو تحصيلها من الأطراف ذوى العلاقة إلى التصنيفات المطلوبة فى الفقرة "١٩" هو استكمال للإفصاحات المطلوبة فى معيار المحاسبة المصرى رقم (١) "عرض القوائم المالية" للمعلومات التى يجب وجودها فى قائمة المركز المالى أو الإيضاحات، و تمتد التصنيفات لتوفر تحليلاً أكثر شمولية لأرصدة الأطراف ذوى العلاقة كما يمكن تطبيقها أيضاً على معاملات تلك الأطراف.

٢١- فيما يلي أمثلة للمعاملات التي تتطلب الإفصاح إذا تمت مع الأطراف ذوى العلاقة:

(أ) شراء أو بيع بضاعة (تامة أو غير تامة).

(ب)شراء أو بيع العقارات والأصول الأخرى.

(ج) تقديم أو تلقي الخدمات

(د) التأجير.

(هـ) نقل البحوث والتطوير والمعرفة التقنية.

(و) النقل تحت اتفاقيات التراخيص.

(ز) النقل تحت اتفاقيات التمويل (بما في ذلك القروض والمساهمات النقدية والعينية فى الملكية).

(ح) تقديم الضمانات.

(ط) التعهدات بالتصرف في حالة وقوع حدث أو عدم وقوعه مستقبلاً . بما في ذلك العقود التنفيذية (المعترف بها وغير المعترف بها)

(ى) تسوية الالتزامات بالنيابة عن المنشأة أو بالمنشأة نيابة عن طرف آخر .

٢٢- تعتبر مساهمة شركة أم أو شركة تابعة فى نظام مزايا محددة يتم فيه المشاركة فى تحمل المخاطر فيما بين منشآت المجموعة معاملة بين أطراف ذوى علاقة (راجع الفقرة "٤٢" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٨)).

٢٣- يتم الإفصاح بأن المعاملات بين الأطراف ذوى العلاقة قد تمت بشروط معادلة لتلك السائدة فى المعاملات على أساس تجارى فقط عندما يمكن إثبات ذلك.

٢٤- ***يمكن تجميع البنود المتشابهة عند الإفصاح ما لم يكن من الضروري الإفصاح المنفصل لبند ما بهدف فهم تأثير المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على القوائم المالية للمنشأة.***

المنشآت ذات العلاقة بالحكومة

٢٥- ***تعفى المنشأة المصدرة للقوائم من متطلبات الإفصاح الواردة فى فقرة "١٨" فيما يتعلق بالمعاملات مع الأطراف ذوى العلاقة والأرصدة القائمة معهم بما فيها الإرتباطات والتى تتم مع :***

(أ) حكومة لها سيطرة أو سيطرة مشتركة أو نفوذ مؤثر على المنشأة المصدرة للقوائم.

و(ب) منشأة أخرى ذات علاقة بسبب أن نفس الحكومة لها سيطرة أو سيطرة مشتركة أو نفوذ مؤثر على كل من المنشأة المصدرة للقوائم والمنشأة الأخرى .

٢٦- إذا طبقت المنشأة المصدرة للقوائم الإعفاء الوارد فى فقرة "٢٥" فعليها الإفصاح عما يلى فيما يتعلق بالمعاملات والأرصدة القائمة المشار إليها فى الفقرة "٢٥".

(أ) إسم الحكومة وطبيعة علاقتها بالمنشأة المصدرة للقوائم (سيطرة أو سيطرة مشتركة أو نفوذ مؤثر).

(ب) المعلومات التالية بالتفاصيل الكافية بحيث تمكن مستخدمى القوائم المالية للمنشأة فى تفهم تأثير المعاملات مع الأطراف ذوى العلاقة على القوائم المالية :

(١) طبيعة وقيمة كل معاملة منفردة ذات أهمية .

و(٢) بالنسبة للمعاملات الأخرى والتى لها أهمية مجتمعة وليست منفردة ، المؤشر القيمى والنوعى لمداهم . ونوع المعاملات بما فيها تلك المذكورة فى فقرة "٢١".

٢٧- فى استخدام التقدير الحكمى لتحديد مستوى التفاصيل المستخدمة فى الإفصاح طبقاً لمتطلبات الفقرة "٢٦(ب)" على المنشأة المصدرة للقوائم أن تأخذ فى الاعتبار مدى تقارب علاقة الطرف ذو العلاقة والعوامل الأخرى ذات العلاقة فى تحديد مستوى الأهمية النسبية للمعاملة مثل ما إذا كانت :

(أ) هامة ومؤثرة فى الحجم.

(ب) تمت بشروط غير سوقية.

(ج) خارج المعاملات اليومية للنشاط مثل بيع وشراء أنشطة أعمال .

(د) أفصح عنها للجهات الرقابية.

(هـ) تم إبلاغها إلى الإدارة العليا.

(و) تخضع لإعتماد مسبق من المساهمين .

معيار المحاسبة المصرى

رقم (١٧) المعدل ٢٠١٥

القوائم المالية المستقلة

معيار المحاسبة المصرى رقم (١٧) المعدل ٢٠١٥
القوائم المالية المستقلة

المحتويات

	فقـــرات
هدف المعيار	١
نطاق المعيار	٢-٣
تعريفات	٤-٨
اعداد القوائم المالية المستقلة	٩-١٤
الإفصاح	١٥-١٧

معيار المحاسبة المصرى رقم (١٧) المعدل ٢٠١٥

القوائم المالية المستقلة

هدف المعيار

١- يهدف هذا المعيار إلى شرح متطلبات المحاسبة والافصاح عن الاستثمارات في شركات تابعة أو مشروعات مشتركة أو شركات شقيقة في القوائم المالية المستقلة للمنشأة.

نطاق المعيار

٢- *يطبق هذا المعيار في المحاسبة عن الاستثمارات في كل من الشركات التابعة والمنشآت التى تخضع لسيطرة مشتركة والشركات الشقيقة عندما تختار المنشأة أن تعرض قوائم مالية مستقلة أو عندما تلزمها القوانين واللوائح المحلية بإعداد تلك القوائم.*

٣- هذا المعيار لا يحدد المنشآت التي عليها اعداد قوائم مالية مستقلة ، إنما يسرى عندما تعد المنشأة قوائم مالية مستقلة تتفق مع معايير المحاسبة المصرية .

تعريفات

٤- *تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعنى المذكور قرين كل منها:*

القوائم المالية المجمعة: هي القوائم المالية لمجموعة تعرض فيها الأصول والالتزامات وحقوق الملكية والدخل والمصروفات والتدفقات النقدية للشركة الأم وشركاتها التابعة كما لو كانت لكيان اقتصادى واحد.

القوائم المالية المستقلة: هي تلك القوائم المعروضة بمعرفة منشأة والتي يمكن بعد الأخذ في الاعتبار متطلبات هذا المعيار أن تختار فيها المنشأة المحاسبة عن استثماراتها في منشآتها التابعة أو مشروعاتها المشتركة أو شركاتها الشقيقة إما بالتكلفة أو طبقا لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) .

٥- تم تعريف المصطلحات التالية في قائمة المصطلحات المرفقة :

- الشركة الشقيقة.
- السيطرة على المنشأة المستثمر فيها.
- المجموعة.
- السيطرة المشتركة.
- المشروع المشترك.

- الشركة الأم.
- النفوذ المؤثر.
- الشركة التابعة

٦- القوائم المالية المستقلة هي قوائم معدة ومعروضة بالإضافة إلى القوائم المالية المجمعة .

٧- القوائم المالية التي تم تطبيق طريقة حقوق الملكية بها لا تعد قوائم مالية مستقلة كما أن القوائم المالية المعدة بمعرفة منشأة لا تمتلك شركة تابعة أو شقيقة أو حصة بمنشأة تخضع لسيطرة مشتركة هى ليست قوائم مالية مستقلة.

٨- عندما تكون الشركة الأم معفاة من عرض قوائم مالية مجمعة بموجب الفقرة " ٤" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٢) " القوائم المالية المجمعة" أو من تطبيق الفقرة "١٧" من معيار المحاسبة المصرى رقم (١٨) الخاص بتطبيق طريقة حقوق الملكية ، فعليها أن تعرض قوائم مالية مستقلة على أنها القوائم المالية الوحيدة لها.

إعداد القوائم المالية المستقلة

٩- تعد القوائم المالية المستقلة بتطبيق كافة معايير المحاسبة المصرية ذات الصلة باستثناء ما جاء في فقرة "١٠".

١٠- عندما تعد المنشأة قوائم مالية مستقلة فيتعين عليها أن تقوم بالمحاسبة عن الاستثمارات فى شركات تابعة وفى منشآت تخضع لسيطرة مشتركة وفى شركات شقيقة إما:

(أ) بالتكلفة

أو (ب) طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) "الأدوات المالية: الاعتراف والقياس".

على المنشأة أن تقوم بتطبيق نفس المعالجة المحاسبية على كل فئة من الاستثمارات. وإذا ما بوبت المنشأة الاستثمارات "المثبتة بالتكلفة" أو باستخدام طريقة حقوق الملكية كأصول محتفظ بها بغرض البيع أو التوزيع (أو ضمن "مجموعة أصول جارى التخلص منها" محتفظ بها بغرض البيع) وفقا لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٢) "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة" فعلى المنشأة أن تقوم بالمحاسبة عن تلك الاستثمارات من تاريخ ذلك التبويب طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٢). أما الاستثمارات التى يتم المحاسبة عنها طبقا لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) فلن يتغير قياسها فى مثل تلك الحالات.

١١- إذا اختارت المنشأة – تطبيقاً للفقرة "١٨" من معيار المحاسبة المصرى رقم (١٨) – أن تقيس استثماراتها في شركة شقيقة أو في مشروع مشترك بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) فعليها أن تقيس أيضاً هذه الاستثمارات بنفس الطريقة في القوائم المالية المستقلة .

١٢- على المنشأة أن تعترف بتوزيعات الأرباح على استثماراتها فى شركة تابعة أو منشأة خاضعة لسيطرة مشتركة أو شركة شقيقة ضمن الأرباح أو الخسائر فى قوائمها المالية المستقلة وذلك عندما يصدر لها الحق فى استلام التوزيعات .

١٣- عندما تقوم شركة أم بإعادة هيكلة مجموعتها بتأسيس منشأة جديدة كشركة أم للأصلية بأسلوب يستوفى الشروط الواردة أدناه:

(أ) أن تحصل الشركة الأم الجديدة على سيطرة على الشركة الأم الأصلية عن طريق إصدار أدوات حقوق ملكيه بالمبادلة مع أدوات حقوق الملكية القائمة للشركة الأم الأصلية.

(ب) أن تكون الأصول والالتزامات للمجموعة الجديدة هى نفسها الأصول والإلتزامات للمجموعة الأصلية قبل وبعد إعادة الهيكلة مباشرة.

(ج) أن يكون لملاك الشركة الأم الأصلية قبل إعادة الهيكلة نفس الحصص المطلقة والنسبية فى صافى أصول المجموعة الأصلية والمجموعة الجديدة قبل وبعد إعادة الهيكلة مباشرة.

وعندما تقوم الشركة الأم الجديدة فى قوائمها المالية المستقلة بالمحاسبة عن استثمارها فى الشركة الأم الأصلية طبقاً للفقرة "١٢" ففى هذه الحالة على الشركة الأم الجديدة أن تقيس تكلفة هذا الاستثمار بالقيمة الدفترية لنصيبها فى بنود حقوق الملكية التى تظهر فى القوائم المالية المستقلة

١٤- وبالمثل فقد تقوم منشأة (ليست شركة أم) بتأسيس منشأة جديدة كشركة أم للمنشأة الأصلية بأسلوب يستوفى الشروط الواردة فى فقرة "١٣". وتنطبق المتطلبات الواردة بالفقرة "١٣" بنفس الدرجة على تلك الحالات من إعادة الهيكلة. وفى مثل تلك الحالات تحل عبارة "المنشأة الأصلية" محل عبارات "الشركة الأم الأصلية" و"المجموعة الأصلية".

الإفصاح

١٥- على المنشأة تطبيق كافة معايير المحاسبة المصرية ذات العلاقة عندما تفصح فى القوائم المالية المستقلة ، بما في ذلك المتطلبات الواردة في الفقرتين "١٦" ، "١٧".

١٦- عندما تختار شركة أم – طبقاً للفقرة "٤" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٢) – ألا تعد قوائم مالية مجمعة وان تكتفى بإعداد قوائم مالية مستقلة فينبغى أن تفصح تلك القوائم المالية المستقلة عما يلى:

(أ) حقيقة إن القوائم المالية هى قوائم مالية مستقلة ، وأن المنشأة قد استخدمت شروط الإعفاء من إعداد قوائم مالية مجمعة ، واسم المنشأة التى صدرت لها قوائم مالية مجمعة متاحة للاستخدام العام وتتماشى مع معايير المحاسبة المصرية والدولة التى أسست بها تلك المنشأة أو يقع فيها محل إقامتها ، والعنوان الذى يمكن الحصول منه على القوائم المالية المجمعة المتاحة للاستخدام العام.

و (ب) بيان بالاستثمارات الهامة المملوكة للمنشأة فى شركات تابعة وفى منشآت تخضع لسيطرة مشتركة وفى شركات شقيقة بما فى ذلك اسم كل شركة من تلك الشركات ، والدولة التى أسست بها أو التى يقع بها محل إقامتها ، ونسبة حصة المنشأة فى ملكية كل شركة ونسبة حقوق التصويت التى تحوزها (إذا كانت الأخيرة تختلف عن نسبة حصة الملكية).

و(ج) بيان بالطريقة المستخدمة للمحاسبة عن الاستثمارات التى وردت ضمن (ب) أعلاه.

١٧- عندما تقوم شركة أم (بخلاف الشركة الأم التى تم ذكرها فى الفقرة "١٦") أو مستثمر لديه سيطرة مشتركة أو نفوذ مؤثر على المنشأة المستثمر فيها بإعداد قوائم مالية مستقلة فينبغى على الشركة الأم أو المستثمر أن يوضح أن القوائم المالية قد تم اعدادها طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية أرقام (١٧) ، (٤٢) ، (٤٣) .

وينبغى على الشركة الأم أو المستثمر الإفصاح في قوائمهم المالية المستقلة أيضاً عما يلى :

(أ) حقيقة أن القوائم هى قوائم مالية مستقلة.

و (ب) بيان بالاستثمارات الهامة المملوكة للمنشأة فى شركات تابعة أو فى منشآت تخضع لسيطرة مشتركة أو فى شركات شقيقة بما فى ذلك :

(١) اسم كل شركة من تلك الشركات

و(٢) الدولة التى أسست بها أو التى يقع بها محل إقامتها ، ونسبة حصة المنشأة فى ملكية كل شركة.

و(٣) نسبة حصة المنشأة في ملكية كل شركة ونسبة حقوق التصويت التى تحوزها (إذا كانت الأخيرة تختلف عن نسبة حصة الملكية).

و(ج) بيان الطريقة المستخدمة للمحاسبة عن الاستثمارات التى وردت ضمن (ب) أعلاه.

معيار المحاسبة المصرى

رقم (١٨) المعدل ٢٠١٥

الاستثمارات فى شركات شقيقة

معيار المحاسبة المصرى رقم (١٨) المعدل ٢٠١٥
الاستثمارات فى شركات شقيقة
المحتويات

	فقـــرات
هدف المعيار	١
نطاق المعيار	٢
تعريفات	٣-٤
النفوذ المؤثر	٥-٩
طريقة حقوق الملكية	١٠-١٥
تطبيق طريقة حقوق الملكية	١٦-٤٣
الاستثناء من تطبيق طريقة حقوق الملكية	١٧-١٩
التبويب كاحتفاظ لغرض البيع	٢٠-٢١
التوقف عن استخدام طريقة حقوق الملكية	٢٢-٢٤
التغيرات في حقوق الملكية	٢٥
إجراءات طريقة حقوق الملكية	٢٦-٣٩
خسائر الاضمحلال	٤٠-٤٣
القوائم المالية المستقلة	٤٤

معيار المحاسبة المصرى رقم (١٨) المعدل ٢٠١٥
الاستثمارات في شركات شقيقة

هدف المعيار

١- *يهدف هذا المعيار إلى شرح المحاسبة عن الاستثمارات في الشركات الشقيقة وتحديد متطلبات تطبيق طريقة حقوق الملكية عند المحاسبة عن الاستثمارات في الشركات الشقيقة والمشروعات المشتركة.*

نطاق المعيار

٢- *يتعين تطبيق هذا المعيار من قبل جميع المنشآت التي يكون لها سيطرة مشتركة أو نفوذ مؤثر على المنشأة المستثمر فيها.*

تعريفات

٣- *تستخدم المصطلحات التالية فى هذا المعيار بالمعنى المذكور قرين كل منها:*

الشركة الشقيقة: هى منشأة تخضع لنفوذ مؤثر من قبل مستثمر.

القوائم المالية المجمعة: هى القوائم المالية لمجموعة تعرض فيها الأصول والالتزامات وحقوق الملكية والدخل والمصروفات والتدفقات النقدية للشركة الأم وشركاتها التابعة كما لو كانت لكيان اقتصادى واحد.

طريقة حقوق الملكية: هى طريقة محاسبية يتم بناء عليها الاعتراف الأولى بالاستثمار بالتكلفة على أن يتم تعديلها بعد ذلك بما يحدث خلال الفترة اللاحقة للاقتناء من تغيير على نصيب المستثمر فى صافى أصول المنشأة المستثمر فيها وتتضمن أرباح وخسائر المستثمر نصيبه في أرباح أو خسائر المنشأة المستثمر فيها كما يتضمن الدخل الشامل الآخر للمستثمر نصيبه في الدخل الشامل الآخر للمنشأة المستثمر فيها .

الترتيب المشترك: هو ترتيب يمارس عليه طرفان أو أكثر سيطرة مشتركة .

السيطرة المشتركة: هي اتفاق تعاقدى بالاشتراك في السيطرة على ترتيب ما ، والتي توجد فقط عندما تتطلب القرارات المرتبطة بالأنشطة موافقة بالإجماع من الأطراف المشتركة في السيطرة .

المشروع المشترك: *هو ترتيب مشترك يكون بموجبه للأطراف الذين يمارسون سيطرة مشتركة حقوق فى صافى أصول ذلك الترتيب.*

الشريك في مشروع مشترك: *هو طرف في مشروع مشترك يكون له سيطرة مشتركة على هذا المشروع المشترك .*

النفوذ المؤثر: *هو القدرة على المشاركة فى اتخاذ القرارات المتعلقة بالسياسات المالية والتشغيلية للمنشأة المستثمر فيها ولكنها لا ترقى إلى درجة السيطرة أو السيطرة المشتركة على تلك السياسات.*

٤- المصطلحات التالية تم تعريفها في معيار المحاسبة المصرى رقم (١٧) " القوائم المالية المستقلة " وفى ملحق معيار المحاسبة المصرى رقم(٤٢) "القوائم المالية المجمعة " ويتم استخدامها في هذا المعيار بالمعنى المحدد في معايير المحاسبة المصرية الأخرى التي تم تعريفها فيها .

- السيطرة على المنشأة المستثمر فيها.
- المجموعة.
- الشركة الأم.
- القوائم المالية المستقلة.
- الشركة التابعة .

النفوذ المؤثر

٥- عندما يحتفظ مستثمر بطريقة مباشرة أو غير مباشرة (من خلال شركات تابعة) بنسبة ٢٠% أو أكثر من حقوق التصويت فى المنشأة المستثمر فيها، فيفترض أن للمستثمر نفوذاً مؤثراً عليها إلا إذا تبين بشكل واضح عدم وجود مثل هذا النفوذ. وعلى العكس من ذلك فإذا كان المستثمر يحتفظ بطريقة مباشرة أو غير مباشرة (من خلال شركات تابعة) بأقل من ٢٠% من حقوق التصويت فى المنشأة المستثمر فيها ، فيفترض أن المستثمر لا يتمتع بنفوذ مؤثر عليها إلا إذا تبين بشكل واضح وجود مثل هذا النفوذ. إن احتفاظ أحد المستثمرين بحصة كبيرة أو بأغلبية فى ملكية المنشأة المستثمر فيها لا يمنع بالضرورة مستثمراً آخر من أن يكون له نفوذاً مؤثراً على تلك المنشأة المستثمر فيها.

٦- يتم إقامة الدليل عادة على وجود نفوذ مؤثر لمستثمر فى المنشأة المستثمر فيها بطريقة أو أكثر من الطرق التالية:

(أ) التمثيل فى مجلس الإدارة أو أى لجنة إدارية معادلة فى المنشأة المستثمر فيها.

أو(ب) المشاركة فى وضع السياسات بما فى ذلك المشاركة فى اتخاذ القرارات المتعلقة بتوزيع الأرباح أو التوزيعات الأخرى.

أو(ج) وجود معاملات ذات أهمية نسبية بين المستثمر والمنشأة المستثمر فيها.

أو(د) تبادل فى أفراد الإدارة بين المستثمر والمنشأة المستثمر فيها.

أو(هـ) تقديم معلومات فنية أساسية.

٧- قد تمتلك منشأة ضمانات أسهم (Share warrants) أو خيارات لشراء أسهم (Share call options)، أو أدوات دين أو أدوات حقوق ملكية قابلة للتحويل إلى أسهم عادية ، أو غيرها من الأدوات المالية المماثلة التى يمكن – فى حالة ما إذا تم ممارستها أو تحويلها – أن تمنح المنشأة سلطة تصويت إضافية أو تقلل من سلطة التصويت التى يتمتع بها طرف آخر على السياسات المالية والتشغيلية لمنشاة أخرى (يطلق عليها حقوق التصويت المحتملة). وعند تقييم ما إذا كان للمنشأة نفوذ مؤثر يتم الأخذ فى الاعتبار مدى وجود وتأثير حقوق التصويت المحتملة القابلة للممارسة أو التحويل فى الوقت الحالي بما فى ذلك حقوق التصويت المحتملة التى تحوزها منشأة أخرى. ولا تعد حقوق التصويت المحتملة قابلة للممارسة أو التحويل فى الوقت الحالى إذا كانت – على سبيل المثال – لا يمكن ممارستها أو تحويلها إلا فى تاريخ مستقبلى أو عند وقوع حدث مستقبلى.

٨- ولتقييم ما إذا كانت حقوق التصويت المحتملة تساهم فى تحقيق نفوذ مؤثر ، تقوم المنشأة باختبار كافة الحقائق والظروف (بما فى ذلك شروط ممارسة حقوق التصويت المحتملة وأى ترتيبات تعاقدية أخرى سواء بصورة منفردة أو مجتمعة) والتى تؤثر على حقوق التصويت المحتملة فيما عدا ما يتعلق بنية الإدارة وقدرتها المالية على ممارسة أو تحويل تلك الحقوق.

٩- يفقد المستثمر نفوذه المؤثر على المنشأة المستثمر فيها عندما يفقد القدرة على المشاركة فى اتخاذ القرارات المتعلقة بالسياسات المالية والتشغيلية لتلك المنشأة المستثمر فيها. ويمكن أن يحدث فقد النفوذ المؤثر سواء صاحب ذلك تغيير أو عدم تغيير فى مستويات الملكية المطلقة أو النسبية. وقد يحدث ذلك على سبيل المثال عندما تصبح الشركة الشقيقة خاضعة لسيطرة حكومة أو قضاء أو مفوض إدارى أو جهة رقابية وقد يحدث ذلك أيضاً بناء على ترتيب تعاقدى.

طريقة حقوق الملكية

١٠- وفقا لطريقة حقوق الملكية يتم الاعتراف الأولى بالاستثمار فى الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك بالتكلفة على أن يتم زيادة أو تخفيض القيمة الدفترية للاستثمار لإثبات نصيب المستثمر فى أرباح أو خسائر المنشأة المستثمر فيها بعد تاريخ الاقتناء. ويعترف بنصيب المستثمر فى أرباح أو خسائر الشركة المستثمر فيها ضمن أرباح أو خسائر المستثمر. ويتم تخفيض القيمة الدفترية للاستثمار بتوزيعات الأرباح التى تم الحصول عليها من المنشأة المستثمر فيها. وقد يكون من الضرورى إجراء تسويات على القيمة الدفترية للاستثمار بما يعكس التغيرات فى الحصة النسبية للمستثمر فى الشركة المستثمر فيها والناشئة عن التغيرات فى الدخل الشامل الآخر للمنشأة المستثمر فيها. وتتضمن التغيرات فى الدخل الشامل الآخر للمنشأة المستثمر فيها ما ينشأ من فروق ترجمة العملة الأجنبية. ويعترف المستثمر بنصيبه من هذه التغيرات ضمن دخله الشامل الآخر (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (١) "عرض القوائم المالية").

١١- لا تعتبر التوزيعات المحصلة مقياساً سليماً يستند إليه في الاعتراف بالإيراد المكتسب من الاستثمار في شركة شقيقة أو مشروع مشترك حيث أن التوزيعات المحصلة لا تعبر بصورة قوية عن أداء الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك . ولأن المستثمر يمارس سيطرة مشتركة أو نفوذ مؤثر على المنشأة المستثمر فيها لذا يكون للمستثمر حصة في أداء الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك ، وبالتالي في العائد على استثماره . ويقوم المستثمر بالمحاسبة عن حصته هذه عن طريق توسيع نطاق قوائمه المالية لتتضمن نصيبه في أرباح أو خسائر هذه المنشأة المستثمر فيها . ونتيجة لذلك فإن تطبيق طريقة حقوق الملكية يعطى معلومات أكثر واقعية عن صافى أصول المستثمر وأرباحه أو خسائره.

١٢- عندما توجد حقوق تصويت محتملة أو مشتقات أخرى تتضمن وجود حقوق تصويت محتملة فإن حصة المستثمر في الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك تتحدد فقط على أساس حصص الملكية الحالية دون أن تعكس الممارسة أو التحويل المتوقع لحقوق التصويت المحتملة والأدوات المشتقة الأخرى ما لم تطبق الفقرة "١٣" .

١٣- في بعض الحالات قد يكون للمنشأة بشكل جوهرى ملكية قائمة نتيجة لمعاملة تعطيها حالياً الحصول على العوائد المتعلقة بحصة الملكية . في مثل هذه الحالات يتم تحديد الحصة المخصصة للمنشأة بالأخذ في الاعتبار الممارسة النهائية لحقوق التصويت المحتملة هذه والأدوات المشتقة الأخرى التي تعطى المنشأة حالياً الحصول على العوائد .

١٤- لا ينطبق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) على الحصص في الشركات الشقيقة والمشروعات المشتركة التي يتم المحاسبة عنها بطريقة حقوق الملكية . وعندما تعطى الأدوات التي تتضمن حقوق تصويت محتملة بشكل جوهرى الحق في الحصول على العوائد المتعلقة بحقوق الملكية في شركة شقيقة أو مشروع مشترك ، تصبح هذه الأدوات خارج نطاق تطبيق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) . أما في جميع الحالات الأخرى فإن الأدوات التي تحمل حقوق تصويت محتملة في شركة شقيقة أو مشروع مشترك يتم المحاسبة عنها طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) .

١٥- ما لم يكن الاستثمار أو جزء منه في شركة شقيقة أو مشروع مشترك قد تم تبويبه كمحتفظ به لغرض البيع طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٢) ، فإن الاستثمار أو أية حصة متبقية في الاستثمار غير مبوبة كمحتفظ بها لغرض البيع يتم تبويبها كأصل غير متداول .

تطبيق طريقة حقوق الملكية

١٦- تقوم المنشأة التي تمارس سيطرة مشتركة أو نفوذ مؤثر على منشأة مستثمر فيها بالمحاسبة عن استثمارها في الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك باستخدام طريقة حقوق الملكية إلا في حالة تأهل الاستثمار للاستثناء طبقاً للفقرات من "١٧" إلى "١٩" .

الاستثناء من تطبيق طريقة حقوق الملكية

١٧- لا تحتاج المنشأة إلى تطبيق طريقة حقوق الملكية على استثماراتها في شركة شقيقة أو مشروع مشترك إذا كانت المنشأة شركة أم معفاة من اعداد قوائم مالية مجمعة طبقاً للإعفاء الوارد في نطاق معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٢) أو في حالة (فقط في حالة) توافر الشروط التالية مجتمعة :

(أ) إذا كان المستثمر هو فى حد ذاته شركة تابعة مملوكة كلياً أو جزئياً لمنشأة أخرى، أو تم إبلاغ ملاكها الآخرين (بمن فيهم من ليس لهم حق التصويت) عن عدم قيام المستثمر بتطبيق طريقة حقوق الملكية ولم يعترضوا على ذلك.

و(ب) إذا كانت أدوات الدين أو أدوات حقوق الملكية للمستثمر لا يتم تداولها فى بورصة أوراق مالية (بورصة محلية أو أجنبية أو خارج المقصورة بما فى ذلك الأسواق المحلية والإقليمية).

و(ج) إذا لم يقم المستثمر بتقديم قوائمه المالية ولم يشرع فى اتخاذ أية إجراءات لتقديم تلك القوائم لهيئة الرقابة المالية أو لأى جهة رقابية أخرى بغرض إصدار أى فئة من الأدوات المالية ببورصة أوراق مالية.

و(د) إذا كان المستثمر المشار إليه بالشروط (أ–ج) من هذه الفقرة هو شركة تابعة لشركة أم كبرى أو أى شركة أم وسيطة تقوم بإصدار قوائم مالية مجمعة متاحة للاستخدام العام فى مصر تتماشى مع معايير المحاسبة المصرية.

١٨- عندما يكون الاستثمار في شركة شقيقة أو مشروع مشترك محتفظ به بطريقة مباشرة أو غير مباشرة من خلال مؤسسات رأس المال المخاطر أو صناديق الاستثمار أو محافظ الاستثمار (unit trust) والمنشآت المماثلة بما في ذلك صناديق التأمين المرتبطة بالاستثمار ، يمكن للمنشأة ان تختار في قياس استثماراتها في هذه الشركات الشقيقة والمشروعات المشتركة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) .

١٩- عندما يكون للمنشأة استثمار في شركة شقيقة ويكون جزء منه محتفظ به بطريقة غير مباشرة من خلال مؤسسات رأس المال المخاطر أو صناديق الاستثمار أو محافظ الاستثمار والمنشآت المماثلة بما في ذلك صناديق التأمين المرتبطة بالاستثمار ، يمكن للمنشأة ان تختار في قياس هذا الجزء في الشركة الشقيقة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) بغض النظر عن كون هذه الكيانات لها نفوذ مؤثر على هذا الجزء من الاستثمار وعند قيام المنشأة بتطبيق هذا الاختيار فعليها تطبيق طريقة حقوق الملكية على أي جزء متبقى في هذه الشركة الشقيقة وغير محتفظ به من هذه الكيانات .

التبويب كاحتفاظ لغرض البيع

٢٠- على المنشأة تطبيق معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٢) على الاستثمار أو جزء من الاستثمار في شركة شقيقة أو مشروع مشترك عندما تتوافر فيه شروط التبويب كمحتفظ به لغرض البيع . ويتم المحاسبة عن أي جزء متبقى من الاستثمار في شركة شقيقة أو مشروع مشترك والذى لم يتم تبويبه كمحتفظ به لغرض البيع باستخدام طريقة حقوق الملكية حتى يتم التخلص من هذا الجزء المبوب كمحتفظ به لغرض البيع . وبعد أن يتم التخلص ، على المنشأة المحاسبة عن أي حصة متبقية في الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) ما لم تمثل هذه الحصة المتبقية استثمار في شركة شقيقة أو مشروع مشترك ، وفى هذه الحالة تستخدم المنشأة طريقة حقوق الملكية .

٢١- إذا كان المستثمر قد سبق له تبويب استثماره أو جزء من استثماره فى شركة شقيقة أو مشروع مشترك كأصل محتفظ به لغرض البيع ثم لم يعد هذا الاستثمار مستوفياً لشروط ذلك التبويب ، عندئذ تتم المحاسبة عنه باستخدام طريقة حقوق الملكية بأثر رجعى اعتباراً من التاريخ الذى بوب فيه كاستثمار محتفظ به لغرض البيع. وبالتبعية يتم تعديل القوائم المالية عن الفترات منذ ذلك التاريخ الذى بوب فيه الاستثمار كأصل محتفظ به لغرض البيع.

التوقف عن استخدام طريقة حقوق الملكية

٢٢- تتوقف المنشأة عن استخدام طريقة حقوق الملكية من التاريخ الذى يتوقف فيه الاستثمار عن كونه شركة شقيقة أو مشروع مشترك وذلك على النحو الآتى :

(أ) إذا أصبح الاستثمار شركة تابعة ، وحينئذ يتم المحاسبة عنه طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٩) و معيار المحاسبة المصرى رقم(٤٢).

(ب) إذا كانت الحصة المتبقية في الشركة الشقيقة (سابقاً) أو المشروع المشترك (سابقاً) أصل مالى ، فعلى المنشأة قياس هذه الحصة المتبقية بالقيمة العادلة . وتعد القيمة العادلة لهذه الحصة المتبقية هي القيمة العادلة عند الاعتراف الأولى به كأصل مالى طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) . و على المنشأة أن تعترف فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) بأى فرق بين كل من:

(١) القيمة العادلة لأى حصة متبقية مضافاً إليها أية متحصلات ناتجة من الحصة المستبعدة فى الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك.

و(٢) القيمة الدفترية للاستثمار فى التاريخ الذى فقد عنده النفوذ المؤثر.

(ج) إذا توقفت المنشأة عن استخدام طريقة حقوق الملكية ، فعليها معالجة كافة المبالغ التى تخص هذا الاستثمار والتى اعترفت بها سابقاً ضمن دخلها الشامل الآخر وذلك باستخدام نفس الأسس التى كان يجب إتباعها لو كانت المنشأة المستثمر فيها قد تخلصت مباشرة من الأصول والالتزامات ذات الصلة.

٢٣- بناء على ما سبق إذا كانت هناك مكاسب أو خسائر قد سبق الاعتراف بها ضمن الدخل الشامل الآخر في الشركة الشقيقة يعاد تبويبها إلى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) إذا ما تخلصت تلك الشركة من الأصول والالتزامات المرتبطة بها ، عندئذ تقوم المنشأة بإعادة تبويب المكسب أو الخسارة من حقوق الملكية إلى الأرباح

أو الخسائر (كتسوية إعادة تبويب) عندما تتوقف عن استخدام طريقة حقوق الملكية. وعلى سبيل المثال: إذا كان لدى شركة شقيقة أو مشروع مشترك فروق عملة متراكمة ناتجة عن ترجمة نشاط أجنبى ، وتوقفت المنشأة عن استخدام طريقة حقوق الملكية ، فعليها أن تعيد تبويب مبلغ المكسب أو الخسارة المتعلق بذلك النشاط الأجنبى والذى سبق الاعتراف به ضمن دخلها الشامل الآخر إلى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل).

٢٤- إذا أصبح الاستثمار في شركة شقيقة استثمار في مشروع مشترك أو إذا أصبح الاستثمار في مشروع مشترك استثمار في شركة شقيقة ، على المنشأة أن تستمر في تطبيق طريقة حقوق الملكية ولا تعيد قياس الحصة المحتفظ بها .

التغييرات في حقوق الملكية

٢٥- إذا انخفضت حقوق ملكية المنشأة فى شركة شقيقة أو مشروع مشترك ومع ذلك استمرت المنشأة في استخدام طريقة حقوق الملكية فعلى المنشأة التى اعترفت فيما مضى بمكسب أو خسارة ضمن الدخل الشامل الآخر أن تعيد تبويب ذلك الجزء من مبلغ المكسب أو الخسارة المتعلق بتخفيض حقوق الملكية إلى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) وذلك على أساس نسبة التخفيض، إذا كان هذا المكسب أو الخسارة مطلوب إعادة تبويبه إلى الأرباح أو الخسائر عند التخلص من الأصول أو الالتزامات ذات الصلة .

إجراءات طريقة حقوق الملكية

٢٦- تتشابه العديد من الإجراءات الملائمة لتطبيق طريقة حقوق الملكية مع إجراءات التجميع المبينة بمعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٢). وعلاوة على ذلك ، فإن المفاهيم التى بنيت عليها إجراءات التجميع المستخدمة فى المحاسبة عن اقتناء شركة تابعة تتبع أيضاً فى المحاسبة عن اقتناء استثمار فى شركة شقيقة. أو المشروع المشترك .

٢٧- يتمثل نصيب المجموعة فى شركة شقيقة أو مشروع مشترك فى مجموع الحصص التى تحتفظ بها الشركة الأم وشركاتها التابعة فى تلك الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك. ولا يؤخذ فى الاعتبار مجموع الحصص التي تحتفظ بها مجموعة الشركات الشقيقة الأخرى أو المشروعات المشتركة الأخرى فى تلك الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك. وعندما يكون للشركة الشقيقة شركات تابعة أو شقيقة

أو مشروعات مشتركة ، فإن الأرباح أو الخسائر والدخل الشامل الآخر وصافى الأصول التى تؤخذ فى الاعتبار عند تطبيق طريقة حقوق الملكية هى تلك "الأرباح أو الخسائر والدخل الشامل الآخر وصافى الأصول" المعترف بها فى القوائم المالية للشركة الشقيقة أو المشروع المشترك (ويشمل ذلك حصة الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك فى أرباح أو خسائر والدخل الشامل الآخر وصافى أصول شركاتها الشقيقة ومشروعاتها المشتركة) وذلك بعد إجراء التسويات اللازمة لإثبات أثر توحيد السياسات المحاسبية (راجع الفقرتين "٣٥"-"٣٦").

٢٨- يتم الاعتراف فى القوائم المالية للمستثمر بالأرباح والخسائر الناتجة عن المعاملات المتبادلة باتجاهيها (التصاعدى والتنازلى) بين المستثمر (بما يتضمنه من شركات تابعة مجمعة) والشركة الشقيقة أو المشروع المشترك فقط فى حدود حصص المستثمرين الآخرين فى الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك الذين لا تربطهم علاقة بهذا المستثمر. ومن أمثلة المعاملات المتبادلة باتجاهيها بين مستثمر وشركة شقيقة بيع أصول من الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك للمستثمر وبيع أصول من المستثمر إلى الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك . ويتم استبعاد نصيب المستثمر فى أرباح أو خسائر الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك الناشئة عن هذه المعاملات .

٢٩- عندما توفر معاملة (تنازلية) من الأعلى إلى الأسفل دليلاً على انخفاض فى صافى القيمة الاستردادية للأصول المباعة أو الممنوحة أو عن خسائر اضمحلال هذه الأصول ، فعلى المستثمر الاعتراف بهذه الخسائر بالكامل . وعندما توفر معاملة (تصاعدية) من أسفل إلى أعلى دليلاً على انخفاض في صافى القيمة الاستردادية للأصول المشتراه أو عن خسائر اضمحلال في هذه الأصول ، فعلى المستثمر الاعتراف بنصيبه في هذه الخسائر فقط .

٣٠- عند المساهمة بأصل ذي طبيعة غير نقدية في شركة شقيقة أو مشروع مشترك مقابل حق ملكية في هذه الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك ، تتم المحاسبة عن هذه المساهمة طبقاً للفقرة "٢٨" إلا في حالة فقد هذه المساهمة للجوهر التجارى وقد تم تعريف هذا المصطلح في معيار المحاسبة المصرى رقم (١٠) " الأصول الثابتة واهلاكاتها. " وفى حالة افتقاد المساهمة للجوهر التجارى ، تم اعتبار المكاسب أو الخسائر غير محققة و لا يتم الاعتراف بها ما لم يتم تطبيق فقرة "٣١" أيضاً . ويتم استبعاد مثل هذه المكاسب أو الخسائر غير المحققة مقابل الاستثمار الذى تمت المحاسبة عنه باستخدام طريقة حقوق الملكية و لا يجب عرضه كمكاسب أو خسائر مؤجلة في قائمة المركز المالى المجمعة للمنشأة أو في قائمة المركز المالى التي تم المحاسبة فيها عن هذه الاستثمارات باستخدام طريقة حقوق الملكية .

٣١- إذا استلمت المنشأة بالإضافة إلى حق الملكية في الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك أصول ذات أو غير ذات طبيعة نقدية ، فعلى المنشأة الاعتراف بالكامل في الأرباح أو الخسائر بجزء المكسب أو الخسارة من المساهمة ذات الطبيعة غير النقدية المتعلقة بالأصول ذات أو غير ذات الطبيعة النقدية المستلمة .

٣٢- تتم المحاسبة عن الاستثمار باستخدام طريقة حقوق الملكية من التاريخ الذى يصبح فيه استثماراً فى شركة شقيقة أو مشروع مشترك . وعند اقتناء الاستثمار ، يتم المحاسبة عن أى فرق بين تكلفة الاستثمار وحصة المستثمر فى صافى القيمة العادلة للأصول والالتزامات المحددة للمنشأة المستثمر فيها كما يلى:

(أ) الشهرة المتعلقة بشركة شقيقة أو مشروع مشترك تدرج ضمن القيمة الدفترية للاستثمار علماً بأن استهلاك تلك الشهرة غير مسموح به.

(ب) أى زيادة فى حصة المنشأة فى صافى القيمة العادلة للأصول والالتزامات المحددة للمنشأة المستثمر فيها عن تكلفة الاستثمار تدرج كدخل فى تحديد حصة المستثمر فى أرباح أو خسائر الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك عن الفترة التى تم فيها اقتناء الاستثمار.

ويتم إجراء التسويات المناسبة على حصة المستثمر فى أرباح أو خسائر الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك بعد الاقتناء وذلك للمحاسبة – على سبيل المثال – عن إهلاك الأصول القابلة للإهلاك بناء على قيمها العادلة فى تاريخ الاقتناء. وبالمثل يتم إجراء التسويات المناسبة على حصة المستثمر فى أرباح أو خسائر الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك بعد الاقتناء عن خسائر الاضمحلال فى قيمة الأصول – مثل الشهرة أو الأصول الثابتة.

٣٣- تستخدم المنشأة أحدث قوائم مالية متاحة للشركة الشقيقة أو المشروع المشترك فى تطبيق طريقة حقوق الملكية. وعندما تكون نهاية الفترة المالية للمستثمر مختلفة عن نظيرتها للشركة الشقيقة أو المشروع المشترك ، عندئذ تقوم الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك بإعداد قوائم مالية – لاستخدام المستثمر – بنفس تاريخ القوائم المالية للمنشأة إلا إذا تعذر ذلك من الناحية العملية.

٣٤- طبقاً للفقرة "٣٣" من هذا المعيار ، عندما تكون القوائم المالية لشركة شقيقة أو مشروع مشترك – والمستخدمة فى تطبيق طريقة حقوق الملكية – معدة فى تاريخ مختلف عن تاريخ القوائم المالية للمستثمر ، يتم إجراء التسويات التى تعكس آثار المعاملات أو الأحداث الهامة التى تحدث بين ذلك التاريخ وتاريخ نهاية الفترة المالية للمنشأة . وفى جميع الأحوال ، يجب ألا يتجاوز الفرق بين نهاية الفترة المالية للشركة الشقيقة أو المشروع المشترك ونهاية الفترة المالية للمنشأة عن ثلاثة شهور. ويجب ألا يتغير طول الفترات المالية التى تعد عنها القوائم وأى فرق بين نهايات الفترات المالية من فترة لأخرى.

٣٥- تعد القوائم المالية للمنشأة باستخدام سياسات محاسبية موحدة لمعالجة المعاملات المتشابهة والأحداث التى تتم فى ظل ظروف مماثلة.

٣٦- عندما تستخدم شركة شقيقة أو مشروع مشترك سياسات محاسبية مختلفة عن تلك التى تستخدمها المنشأة فى معالجة المعاملات المتشابهة والأحداث التى تتم فى ظل ظروف مماثلة ، فيتم إجراء التسويات اللازمة لكى تتوافق السياسات المحاسبية للشركة الشقيقة أو المشروع المشترك مع السياسات المحاسبية للمنشأة وذلك عندما تقوم المنشأة باستخدام القوائم المالية لتلك الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك فى تطبيق طريقة حقوق الملكية.

٣٧- إذا كانت الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك لديها رصيد قائم من الأسهم الممتازة مجمعة الأرباح يحتفظ بها أطراف أخرى بخلاف "المنشأة" ومبوبة كحقوق ملكية ، تقوم المنشأة بحساب نصيبها فى الأرباح أو الخسائر بعد تسويتها بالتوزيعات على الأسهم الممتازة سواء تم أو لم يتم الإعلان عن تلك التوزيعات.

٣٨- إذا تجاوز نصيب المنشأة فى خسائر شركة شقيقة أو مشروع مشترك حصته فى تلك الشركة أو تساوى معها ، تتوقف المنشأة عن الاعتراف بنصيبها فى الخسائر الإضافية. ويرجع ذلك إلى أن حصة المنشأة فى شركة شقيقة أو مشروع مشترك هى عبارة عن القيمة الدفترية للاستثمار فى الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك فى ظل استخدام طريقة حقوق الملكية بالإضافة إلى أى حصص طويلة الأجل تعتبر فى جوهرها جزءاً من صافى الاستثمار الذى يحتفظ به المستثمر فى الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك . وعلى سبيل المثال: فالبند الذى لم يخطط تسويته والذى لا يتوقع أن تتم تسويته فى المستقبل المنظور يعتبر فى جوهره كامتداد لاستثمار المنشأة فى تلك الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك . و قد تتضمن تلك البنودأسهم ممتازة ومديونيات أو قروض طويلة الأجل ولكنها لا تتضمن عملاء تجاريون أو موردون تجاريون أو أى مديونيات أخرى طويلة الأجل تقابلها ضمانات كافية مثل القروض المضمونة. وبالنسبة للخسائر المعترف بها من المنشأة طبقاً لطريقة حقوق الملكية والتي تتجاوز استثماره فى الأسهم العادية يتم تحميلها على المكونات الأخرى لحصة المنشأة فى الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك وذلك على أساس ترتيب معاكس لأسبقيتها فى الاسترداد (أولويتها فى التصفية).

٣٩- بعد أن تخفض حصة المنشأة إلى الصفر يتم الاعتراف بالخسائر الإضافية وبالالتزام المقابل ولكن فقط فى حدود ما تحمله المنشأة من التزامات قانونية أو حكمية أو ما قامت بسداده نيابة عن الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك . وعندما تحقق الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك أرباحاً فى الفترات اللاحقة، تستأنف المنشأة الاعتراف بحصتها فى تلك الأرباح ولكن بعد أن تتساوى حصتها فى الأرباح مع حصتها فى الخسائر التى لم يعترف بها .

خسائر الاضمحلال

٤٠- بعد تطبيق طريقة حقوق الملكية بما فى ذلك الاعتراف بخسائر الشركات الشقيقة أو المشروع المشترك طبقاً للفقرة "٣٨" ، تقوم المنشأة بتطبيق متطلبات معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) لتحديد ما إذا كان من الضرورى الاعتراف بأى خسارة إضافية للاضمحلال فى صافى استثمارها فى الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك.

٤١- تطبق المنشأة أيضاً متطلبات معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) لتحديد ما إذا كان من الواجب الاعتراف بأى خسارة إضافية للاضمحلال فى حصتها فى الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك التى لا تمثل جزءاً من صافى الاستثمار ، وكذلك قيمة خسائر الاضمحلال.

٤٢- نظراً لأن الشهرة التى تشكل جزءاً من القيمة الدفترية للاستثمار فى شركة شقيقة أو مشروع مشترك لا يعترف بها بشكل منفصل – لذا فلا تطبق متطلبات اختبار اضمحلال الشهرة المنصوص عليها بمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) "اضمحلال قيمة الأصول" ولا يتم اختبار الاضمحلال فى قيمة تلك الشهرة بشكل منفصل. وبدلاً من ذلك يختبر الاضمحلال فى القيمة الدفترية للاستثمار ككل- كأصل منفرد -طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) وذلك بمقارنة قيمته الدفترية بالقيمة القابلة للاسترداد (تمثل القيمة المتوقعة من استخدام الأصل ، والقيمة العادلة مخصوماً منها تكاليف البيع – أيهما أكبر).

ويجرى ذلك الاختبار كلما كان تطبيق متطلبات معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) يشير إلى اضمحلال فى قيمة الاستثمار.

ولا يتم توزيع خسارة الاضمحلال المعترف بها فى هذه الحالة على أى أصل بما فى ذلك الشهرة والتى تشكل جزءاً من القيمة الدفترية للاستثمار فى الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك . ومن ثم فأن أى تسوية عكسية لخسائر الاضمحلال هذه – يعترف بها طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) وذلك إلى المدى الذى ترتفع معه لاحقاً القيمة القابلة للاسترداد من الاستثمار. وعند تحديد القيمة المتوقعة من استخدام الأصل فإن المنشأة تقوم بتقدير:

(أ) حصتها فى القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة والمتوقع أن تتولد بواسطة الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك بما فى ذلك التدفقات النقدية من عمليات الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك والمتحصلات من التصرف النهائي فى ذلك الاستثمار .

أو (ب) القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة والمتوقع أن تنشأ من توزيعات الأرباح التى سيتم الحصول عليها كعائد على الاستثمار ومن التصرف النهائى فى هذا الاستثمار.

وفى ضوء استخدام افتراضات مناسبة ، فإن كلا الطريقتين ستؤديان إلى نفس النتيجة.

٤٣- تقدر "القيمة القابلة للاسترداد" لاستثمار فى شركة شقيقة أو المشروع المشترك وذلك على مستوى كل شركة شقيقة أو مشروع مشترك على حده إلا إذا كانت الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك لا تولد تدفقات نقدية داخلة من الاستخدام المستمر بصورة مستقلة بشكل كبير عن التدفقات النقدية التى تولدها الأصول الأخرى بتلك المنشأة.

القوائم المالية المستقلة

٤٤- تتم المحاسبة عن الاستثمار فى شركة شقيقة أو مشروع مشترك فى القوائم المالية المستقلة للمستثمر طبقاً للفقرة "١٠" من معيار المحاسبة المصرى رقم (١٧).

معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٠) ٢٠١٥

القواعد و المعايير المحاسبية

المتعلقة بعمليات التأجير التمويلى

معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٠) ٢٠١٥

القواعد والمعايير المحاسبية المتعلقة بعمليات التأجير التمويلى

المحتويات

	فقـــرات
نطاق المعيار	١-٣
تعريفات	٤
المعالجة المحاسبية فى القوائم المالية للمؤجر	٥-٨
التأجير من قبل المصنعين أو الموزعين	٩
الإفصاح فى القوائم المالية للمؤجر	١٠
المعالجة المحاسبية فى القوائم المالية للمستأجر	١١-١٣
الإفصاح فى القوائم المالية للمستأجر	١٤
البيع مع إعادة الاستئجار	١٥-١٦
ملحق	
مثال توضيحى	

معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٠) ٢٠١٥
القواعد والمعايير المحاسبية
المتعلقة بعمليات التأجير التمويلى

نطاق المعيار

١- يطبق هذا المعيار عن عقود التأجير التمويلى على العقود التى تبرم وفقاً لأحكام قانون التأجير التمويلى رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٥ وتعديلاته ولائحته التنفيذية.

٢- يلتزم بما ورد فى هذا المعيار كل من كان طرفا فى عقد التأجير التمويلى المسجل فى السجل المعد لذلك بالجهة الإدارية المختصة (مصلحة الشركات) و كانت شروط العقد تعطى للمستأجر الحق فى شراء المال المؤجر فى التاريخ و بالمبلغ المحدد فى العقد و كانت مدة العقد تمثل ٧٥% على الأقل من العمر الإنتاجي الأصلى للمال المؤجر أو كانت القيمة الحالية لإجمالي القيمة التعاقدية عند نشأة العقد تمثل ٩٠% على الأقل من قيمة المال المؤجر .

٣- لا يغطى هذا المعيار أنواع عقود التأجير التالية :

(أ) ملغاة.

(ب) اتفاقيات التأجير الخاصة بالكشف عن أو استخدام الموارد الطبيعية مثل البترول و الغاز والغابات والمعادن وحقوق التعدين الأخرى.

(ج) الاتفاقيات التى يلتزم فيها المستأجر بشراء المال المؤجر فى نهاية مدة التأجير (والذى يعتبر بيعاً مؤجلاً بالتقسيط)

(د) عقود التأجير التى لا تتعلق بمال لازم لمباشرة نشاط إنتاجى خدمى أو سلعى للمستأجر .

٤- تعريفات

<u>القيمة الإيجارية</u> : هى القيمة المتفق عليها فى العقد ، والتى يلتزم المستأجر بأدائها إلى المؤجر مقابل الحق فى إستخدام الأصل المؤجر تأجيراً تمويلياً.

<u>ثمن الشراء</u> : هو الثمن المحدد فى العقد لإنتقال ملكية الأصل إلى المستأجر فى نهاية مدة التأجير.

<u>إجمالى القيمة التعاقدية</u> : هو إجمالى القيمة الإيجارية مضافاً إليها ثمن الشراء .

معدل العائد الناتج من العقد الإيجارى : هو معدل الفائدة الذى يستخدمه المؤجر لحساب القيمة الإيجارية و ثمن الشراء وهو الذى يجعل القيمة الحالية لإجمالى القيمة التعاقدية تساوى قيمة المال المؤجر عند بدء سريان العقد .

المعالجة المحاسبية فى القوائم المالية للمؤجر

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

٦- تسجل إيرادات عقود التأجير التمويلى 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 عند إنتهاء العقد .

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.

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

التأجير من قبل المصنعين أو الموزعين

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

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 والحركة عليها ومجمع إهلاكها والحركة عليه وأرصدتها فى نهاية الفترة.

(د) الأرباح و الخسائر الناجمة عن عمليات إنتقال ملكية الأصول المؤجرة إلى المستأجرين خلال الفترة المالية .

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

المعالجة المحاسبية فى القوائم المالية للمستأجر

١١- تدرج القيمة الإيجارية المستحقة عن عقود التأجير التمويلى كمصروف فى قائمة الدخل الخاصة بالمستأجر خلال كل فترة مالية.

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

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

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

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

- *إجمالى القيمة التعاقدية لكل أصل مع تحليلها إلى إجمالى القيمة الإيجارية و ثمن الشراء .*
- *العمر الإنتاجى للأصول المستأجرة.*
- *القيمة الإيجارية السنوية.*

(ب) تفاصيل مصاريف صيانة و الإصلاح الأموال المؤجرة .

(ج) يجب تحليل التزامات الاستئجار التمويلى 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- 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 تمويلى و فى هذه الحالة يجب أن يقوم المستأجر كبائع بتأجيل أية أرباح أو خسائر تنتج عن الفرق بين ثمن البيع و صافى القيمة الدفترية للأصل فى دفاتره و يتم إستهلاك هذا الفرق على مدار مدة عقد التأجير .

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

ملحق

مثال توضيحى

- لا يعتبر هذا المثال جزءاً من المعيار ولكنه أرفق بالمعيار ليكون بمثابة إرشاد عن كيفية تطبيقه.
- فى أول يناير ١٩٩٧ قام المؤجر بتأجير أصل قيمته ١ ٠٠٠ ٠٠٠ جنيه بعقد تأجير تمويلى 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 الإنتاجى 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 كالآتى:-

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

- فى تطبيق الفقرة "٦" من المعيار يكون الإيراد الذى يثبته المؤجر سنوياً بإستخدام المعدل المذكور عاليه كالآتى :

	مبلغ الفائدة	قسط الإهلاك	الإيراد المكتسب
	جنيه	جنيه	جنيه
١٩٩٧	١١٧ ٠٢٥	١٠٠ ٠٠٠	٢١٧ ٠٢٥
١٩٩٨	١٠١ ٦٠٣	١٠٠ ٠٠٠	٢٠١ ٦٠٣
١٩٩٩	٨٣ ٨٦٧	١٠٠ ٠٠٠	١٨٣ ٨٦٧
٢٠٠٠	٦٣ ٤٧٢	١٠٠ ٠٠٠	١٦٣ ٤٧٢
٢٠٠١	٤٠ ٠١٧	١٠٠ ٠٠٠	١٤٠ ٠١٧
٢٠٠٢	١٣ ٠٤٤	١٠٠ ٠٠٠	١١٣ ٠٤٤

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

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

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

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

و هكذا حتى عام ٢٠٠٢		
٢١٩ ٨٣٨		من البنك إلى مذكورين
	١١٣ ٠٤٤	الإيرادات
	١٠٦ ٧٩٤	تسوية عقود تأجير
١٠٠ ٠٠٠		من أ. خ إهلاك
	١٠٠ ٠٠٠	إلى مجمع الإهلاك
		من مذكورين
١٠٠ ٠٠٠		البنك
٦٠٠ ٠٠٠		مجمع الإهلاك
٣٠٠ ٠٠٠		تسوية عقود تأجير
	١ ٠٠٠ ٠٠٠	إلى الأصول الثابتة المؤجرة

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

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

معيار المحاسبة المصرى

رقم (٢١) المعدل ٢٠١٥

المحاسبة والتقرير عن نظم مزايا التقاعد

معيار المحاسبة المصرى رقم (٢١) المعدل ٢٠١٥
المحاسبة والتقرير عن نظم مزايا التقاعد

المحتويات

	فقرات
نطاق المعيار	١-٧
تعريفات	٨-١٢
نظم الاشتراك المحدد	١٣-١٦
نظم المزايا المحددة	١٧-٣١
القيمة الحالية الاكتوارية للمزايا المتعهد بها	٢٣-٢٦
فترات إعداد تقارير التقييمات الاكتوارية (دورية التقييمات)	٢٧
محتويات القوائم المالية الخاصة بنظام المزايا المحددة	٢٨-٣١
التقييم والإفصاح فى كافة النظم	٣٢-٣٦
تقييم أصول النظام	٣٢-٣٣
الإفصاح	٣٤-٣٦

معيار المحاسبة المصرى رقم (٢١) المعدل ٢٠١٥
المحاسبة والتقرير عن نظم مزايا التقاعد

نطاق المعيار

١- **يطبق هذا المعيار على القوائم المالية لنظم مزايا التقاعد عندما تعد مثل تلك القوائم.**

٢- يشار إلى نظم مزايا التقاعد فى بعض الأحيان بأسماء متعددة مثل "خطط المعاشات" أو "خطط التقاعد" أو "خطط مزايا التقاعد". وينظر هذا المعيار لنظام "مزايا التقاعد" باعتباره منشاة مستقلة عن أصحاب الأعمال الذين يعمل لحسابهم العاملين المشتركين في هذا النظام. وتطبق كافة معايير المحاسبة المصرية الأخرى على القوائم المالية لنظم مزايا التقاعد إلى المدى الذى لا تعد فيه ملغاة بحكم ما يرد بهذا المعيار.

٣- يتناول هذا المعيار المحاسبة عن نظام التقاعد وإعداد التقارير المالية إلى جميع المشتركين كمجموعة واحدة إلا أنه لا يتناول التقارير الموجهة إلى المشتركين كأفراد عن حقوقهم في مزايا التقاعد.

٤- يهتم معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٨) "مزايا العاملين" بتحديد تكلفة مزايا التقاعد في القوائم المالية لأصحاب الأعمال ممن لديهم خطط لنظام مزايا التقاعد. وبالتالى فإن هذا المعيار يعتبر مكملاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٨).

٥- قد تكون نظم مزايا التقاعد فى صورة "نظم اشتراك محدد" أو "نظم مزايا محددة" وتتطلب العديد من تلك النظم تكوين صناديق مستقلة تدفع لها الاشتراكات وتسدد منها مزايا التقاعد. وقد يكون لتلك الصناديق كيان قانوني مستقل أو قد لا يتحقق ذلك كما قد يكون لها مجلس أمناء أو قد لا تحظى بذلك. ويُطبق هذا المعيار بغض النظر عما إذا تم تأسيس كيان لمثل ذلك الصندوق وعما إذا كان له مجلس أمناء من عدمه.

٦- تخضع نظم مزايا التقاعد التي تستثمر أصولها فى شركات تأمين لنفس المتطلبات المحاسبية والتمويلية التى تخضع لها ترتيبات الاستثمارات الخاصة – وبالتالى فهى تقع في نطاق تطبيق هذا المعيار إلا إذا كان العقد المبرم مع شركة التامين هو باسم مشترك محدد أو مجموعة محددة من المشتركين فى النظام وكانت مسئولية التزام مزايا ومعاشات التقاعد تقع على عاتق شركة التامين بمفردها.

٧- لا يتعامل هذا المعيار مع النماذج الأخرى من المزايا الوظيفية مثل تعويضات أو مكافآت إنهاء الخدمة، أو ترتيبات التعويض (أو المقابل) المؤجل، أو مزايا ترك الخدمة التى تستحق للعاملين من ذوى مدد الخدمة الطويلة (قدامى العاملين)، أو النظم الخاصة بتشجيع التقاعد المبكر أو بالتخلص من العمالة الزائدة (فصل العاملين)، أو نظم حوافز العاملين، أو نظم خدمات الرعاية الصحية والاجتماعية المقدمة لهم. كما تخرج أيضاً من نطاق تطبيق هذا المعيار أنواع الترتيبات التى تدخل ضمن نظام التامين الاجتماعى الحكومى.

تعريفات

٨- تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعنى المذكور قرين كل منها:

نظم مزايا التقاعد: هى ترتيبات تقدم المنشاة بموجبها مزايا لموظفيها عند أو بعد انتهاء الخدمة (سواء اتخذت تلك المزايا شكل دخل سنوى أو مبلغ مقطوع) متى كان يمكن تحديد تلك المزايا أو الاشتراكات المستحقة عنها مقدماً قبل حلول التقاعد من خلال الأحكام الواردة بمستند ما (أنظمة موثقة) أو بناءً على الممارسات العملية للمنشاة.

نظم الاشتراك المحدد: هي نظم لمزايا التقاعد تتحدد فيها مبالغ مزايا التقاعد الواجب صرفها على أساس قيمة الاشتراكات المحددة في الصندوق "صندوق التقاعد" بالإضافة إلى عائد الاستثمار على أموال الصندوق.

نظم المزايا المحددة: هي نظم لمزايا التقاعد تتحدد فيها مبالغ مزايا التقاعد الواجب صرفها باستخدام معادلة تقوم عادةً على أساس مستوى دخول العاملين و/ أو عدد سنوات خدمتهم.

التمويل: هو تحويل أصول إلى منشأة *(الصندوق)* مستقلةً عن منشأة صاحب العمل وذلك لمقابلة التزامات مستقبلية لسداد مزايا التقاعد.

ولأغراض هذا المعيار تستخدم أيضاً المصطلحات التالية:

المشتركون: هم الأعضاء في نظامٍ لمزايا التقاعد وغيرهم ممن لهم حق الحصول على مزايا بموجب ذلك النظام.

صافى الأصول المتاحة لمزايا التقاعد: هى أصول النظام مخصوماً منها التزاماته والتى لا تدخل ضمنها القيمة الحالية الاكتوارية لمزايا التقاعد المتعهد بها.

القيمة الحالية الاكتوارية لمزايا التقاعد المتعهد بها: هى القيمة الحالية للمبالغ المتوقع سدادها بواسطة نظام مزايا التقاعد للعاملين الحاليين والسابقين عن خدمات أديت بالفعل.

المزايا المكتسبة: هى مزايا اكتسبت بموجب نظام مزايا التقاعد ولا تعد الحقوق فيها مشروطةً باستمرار خدمة العامل.

٩- قد تقوم جهات أخرى(*) برعاية بعض نظم مزايا التقاعد بخلاف أصحاب الأعمال أنفسهم – وينطبق هذا المعيار أيضاً على القوائم المالية لتلك النظم.

١٠- تستند معظم نظم مزايا التقاعد على اتفاقيات رسمية. وقد تكون بعض النظم غير رسمية ولكنها اكتسبت درجةً من الالتزام نتيجة للممارسات المستقرة لدى أصحاب الأعمال. وعلى الرغم من أن بعض النظم تسمح لأصحاب الأعمال بالحد من التزاماتهم المقررة بموجب النظم إلا أنه عادةً ما يتعذر على صاحب العمل إلغاء النظام إذا أراد الاحتفاظ بالعاملين. وتطبق ذات الأسس المحاسبية وأسس إعداد التقارير على النظم غير الرسمية شأنها فى ذلك شأن النظم الرسمية.

١١- تنص العديد من نظم مزايا التقاعد على إنشاء صناديق مستقلة تدفع إليها الاشتراكات وتصرف منها المزايا وقد تُدار هذه الصناديق بمعرفة جهات تتمتع باستقلالية في إدارة أصول الصندوق. ويطلق على تلك الجهات فى بعض الدول اسم أمناء ، ويستخدم لفظ الأمناء فى هذا المعيار لوصف تلك الجهات بغض النظر عما إذا تم تشكيل "أمانة"(**) من عدمه.

١٢- توصف نظم مزايا التقاعد عادةً إما بنظم الاشتراك المحدد أو بنظم المزايا المحددة بما لكلٍ منها من خصائص مميزة على أنه فى بعض الأحيان تحتوى نظم معينة على خصائص النظامين معاً. ولأغراض هذا المعيار تعامل تلك النظم المختلطة على أنها نظم مزايا محددة.

نظم الاشتراك المحدد

١٣- *ينبغى أن تتضمن القوائم المالية لنظام الاشتراك المحدد قائمة بصافى الأصول المتاحة للمزايا بالإضافة إلى شرح لسياسة التمويل.*

(*) يطلق على تلك الجهات الأخرى لفظ "الرُعاة"

(**) يستخدم مصطلح "أمانة" بهذه الفقرة كمعنى لنوع من أنواع الكيانات يطلق عليها بالانجليزية لفظ "Trust".

١٤- تتحدد قيمة المزايا المستقبلية للمشترك فى ظل نظام الاشتراك المحدد على أساس الاشتراكات التي سددت للصندوق بواسطة صاحب العمل أو المشترك أو كلاهما ومدى كفاءة تشغيل الصندوق وعوائد استثماره. وعادةً ما يفى صاحب العمل بالتزامه بمجرد سداد الاشتراكات إلى الصندوق. وبالرغم من أن استشارة خبير اكتوارى عادةً ما تكون غير مطلوبة إلا أن تلك الاستشارة تستخدم أحياناً فى تقدير المزايا المستقبلية التى قد تتحقق بناءً على الاشتراكات الجارية وعلى المستويات المتغيرة للاشتراكات ولعوائد الاستثمار المستقبلية.

١٥- ينصب اهتمام المشتركين على أنشطة النظام لأنها تؤثر بصورة مباشرة على مستوى المزايا المستقبلية الخاصة بهم. ويهتم المشتركون بمعرفة ما إذا كانت الاشتراكات قد تم استلامها وما إذا كانت نظم رقابية مناسبة قد طبقت لحماية حقوق المستفيدين بينما يهتم صاحب العمل بكفاءة وعدالة تشغيل النظام.

١٦- يهدف التقرير عن نظام الاشتراك المحدد إلى توفير معلومات دورية عن النظام وأداء استثماراته. ويتحقق هذا الهدف عادةً بتقديم قوائم مالية تتضمن ما يلى:

(أ) وصف للأنشطة المؤثرة خلال الفترة وأثر أى تغيرات تتعلق بالنظام وعضويته وشروطه وأحكامه.

و(ب) قوائم تعكس المعاملات والأداء الاستثمارى للنظام خلال الفترة بالإضافة إلى مركزه المالى فى نهاية الفترة.

و(ج) وصف لسياسات الاستثمار.

نظم المزايا المحددة

١٧- ينبغى أن تتضمن القوائم المالية لنظام المزايا المحددة إما:

(أ) قائمة تظهر فيها:

(١) صافى الأصول المتاحة للمزايا.

و (٢) القيمة الحالية الاكتوارية لمزايا التقاعد المتعهد بها مع الفصل بين المزايا المكتسبة والمزايا غير المكتسبة.

و (٣) قيمة الفائض أو العجز الناتج.

أو (ب) قائمة توضح صافى الأصول المتاحة للمزايا على أن تتضمن تلك القائمة إما:

(١) إيضاح يفصح عن القيمة الحالية الاكتوارية لمزايا التقاعد المتعهد بها مع الفصل بين المزايا المكتسبة والمزايا غير المكتسبة.

أو (٢) الإشارة لتلك المعلومة في تقرير اكتوارى مرفق بالقائمة.

فاذا لم يكن قد تم إعداد تقييم اكتوارى فى تاريخ القوائم المالية فينبغى استخدام أحدث تقييم متاح كأساس مع الإفصاح عن تاريخه.

١٨- *لأغراض تطبيق الفقرة "١٧" عاليه فإن القيمة الحالية الاكتوارية لمزايا التقاعد المتعهد بها يجب أن تستند إلى المزايا المتعهد بها طبقاً لشروط النظام عن الخدمات المؤداة حتى تاريخه سواء باستخدام مستويات الأجور الحالية أو المستويات المتوقعة للأجور مع الإفصاح عن الأساس الذى تم استخدامه. كما يجب الإفصاح أيضاً عن اثر أى تغيرات فى الافتراضات الاكتوارية إذا كان لتلك التغيرات تأثيراً بالغاً على القيمة الحالية الاكتوارية لمزايا التقاعد المتعهد بها.*

١٩- **على القوائم المالية أن توضح العلاقة بين القيمة الحالية الاكتوارية لمزايا التقاعد المتعهد بها وصافى الأصول المتاحة لتلك المزايا وكذا سياسة التمويل للمزايا المتعهد بها.**

٢٠- يعتمد صرف مزايا التقاعد المتعهد بها فى ظل نظام المزايا المحددة على المركز المالى للنظام ومدى قدرة المشتركين على سداد اشتراكات مستقبلية للنظام بالإضافة إلى الأداء الاستثمارى والكفاءة التشغيلية للنظام.

٢١- يحتاج نظام المزايا المحددة للاستعانة باستشارة دورية من أحد الخبراء الاكتواريين لتقييم الوضع المالى للنظام ولمراجعة الافتراضات والتوصيات بشأن المستويات المستقبلية للاشتراك.

٢٢- يهدف التقرير عن نظام المزايا المحددة إلى توفير معلومات دورية عن الموارد والأنشطة المالية للنظام تفيد فى تقييم العلاقات بين تجميع الموارد من جهة وتجميع مزايا النظام من جهة أخرى على مدار الزمن.

وغالبا ما يتحقق هذا الهدف عن طريق تقديم قوائم مالية تتضمن ما يلى:

(أ) وصف للأنشطة المؤثرة خلال الفترة وأثر أى تغيرات تتعلق بالنظام وعضويته وشروطه وأحكامه.

و(ب) قوائم تعكس المعاملات والأداء الاستثمارى للنظام خلال الفترة بالإضافة إلى مركزه المالى فى نهاية الفترة.

و(ج) عرض للبيانات الاكتوارية إما كجزء من تلك القوائم أو من خلال تقرير اكتوارى منفصل.

و(د) وصف لسياسات الاستثمار.

القيمة الحالية الاكتوارية لمزايا التقاعد المتعهد بها

٢٣- قد يتم حساب وعرض القيمة الحالية للمدفوعات المتوقع سدادها بمعرفة نظام التقاعد إما باستخدام المستويات الحالية للأجور أو المستويات المتوقعة للأجور وذلك خلال الفترات الزمنية حتى حلول تاريخ التقاعد للمشتركين.

٢٤- ومن الأسباب التى تدفع إلى تبنى أسلوب الأجور الحالية ما يلى:

(أ) أن القيمة الحالية الاكتوارية لمزايا التقاعد المتعهد بها – والتى تمثل مجموع المبالغ التى تخص كل مشترك فى النظام بناءً على المستويات الحالية للأجور – يمكن حسابها بطريقة أكثر موضوعية مقارنة بأسلوب المستويات المتوقعة للأجور ، حيث يعتمد الأسلوب الأول على عدد أقل من الافتراضات.

و(ب) أن الزيادات فى المزايا التى تعزى لزيادة فى الأجر ترتب التزاماً على النظام عندما تحل الفترة المقدر فيها حدوث تلك الزيادة فى الأجر.

و(ج) أن مبلغ القيمة الحالية الاكتوارية لمزايا التقاعد المتعهد بها – والمحسوب طبقاً للمستويات الحالية للأجور – يعد بصفة عامة أكثر ارتباطاً بالمبلغ الذى يستحق سداده في حالة إنهاء أو عدم استمرار النظام.

٢٥- بينما تتضمن الأسباب التى تدفع إلى تبنى أسلوب الأجور المتوقعة ما يلى:

(أ) أن البيانات المالية ينبغى إعدادها على أساس فرض الاستمرارية بغض النظر عن الافتراضات والتقديرات الواجب استخدامها.

و(ب) أن المزايا – فى ظل النظم التى تقوم على أساس سداد دفعة نهائية – تتحدد وفقاً للأجور السائدة فى تاريخ التقاعد أو فى تاريخ قريب منه لذا ينبغى بناء تقديرات مستقبلية متوقعة للأجور ومستويات الاشتراك ومعدلات العائد.

و(ج) أن إغفال التقديرات المستقبلية للأجور المتوقعة قد يؤدى إلى ظهور فائض واضح فى تمويل النظام على عكس الحقيقة أو إلى ظهور تمويل كاف فى حين ينطوى النظام فى حقيقته على عجز تمويلى.

٢٦- يتم الإفصاح في القوائم المالية للنظام عن القيمة الحالية الاكتوارية لمزايا التقاعد المتعهد بها – المبنية على أساس الأجور الحالية – وذلك لإبراز الالتزام الناتج عن المزايا المكتسبة حتى تاريخ القوائم المالية. بينما يتم الإفصاح فى القوائم المالية للنظام عن القيمة الحالية الاكتوارية لمزايا التقاعد المتعهد بها – المبنية على أساس الأجور المتوقعة – وذلك لإبراز حجم الالتزام الذى قد ينشأ على أساس فرض الاستمرارية والذى عادة ما يكون الأساس الذى يقوم عليه تمويل النظام.

وبالإضافة إلى الإفصاح عن القيمة الحالية الاكتوارية لمزايا التقاعد المتعهد بها فقد يحتاج الأمر إلى تقديم شرح كاف يشير بوضوح إلى المفهوم الذى يجب أن تقرأ فى إطاره القيمة الحالية الاكتوارية لمزايا التقاعد المتعهد بها. وقد يكون هذا الشرح في شكل معلومات عن مدى كفاية التمويل المستقبلى المخطط وعن سياسة التمويل المبنية على أساس التقديرات المستقبلية المتوقعة للأجور. ويمكن أن يرد هذا الشرح في القوائم المالية أو فى التقرير الاكتوارى.

فترات إعداد تقارير التقييمات الاكتوارية (دورية التقييمات)

٢٧- ينبغى على المنشآت التى يتم تأسيسها فى جمهورية مصر العربية الالتزام بما تنص عليه أحكام القوانين واللوائح المحلية السائدة فى هذا الشأن. وقد لا تحصل المنشآت التى تؤسس في دول أخرى ولا تخضع فى تأسيسها لأحكام القوانين واللوائح المحلية السائدة على تقييمات اكتوارية إلا مرة كل ثلاث سنوات كما يحدث ذلك فى العديد من الدول. وفى مثل تلك الحالات فقط – وإذا لم يتم إعداد تقييم اكتوارى في تاريخ القوائم المالية فيستخدم أحدث تقييم متاح كأساس على أن يتم الإفصاح عن تاريخ التقييم.

محتويات القوائم المالية الخاصة بنظم المزايا المحددة

٢٨- بالنسبة لنظم المزايا المحددة - تُعرض المعلومات بإحدى الأشكال أو النماذج التالية التى تعكس ممارسات مختلفة فى الإفصاح عن المعلومات الاكتوارية وفى أسلوب عرضها:

(أ) تدرج ضمن القوائم المالية قائمة تظهر بها صافى الأصول المتاحة للمزايا، والقيمة الحالية الاكتوارية لمزايا التقاعد المتعهد بها، والفائض أو العجز الناتج. كما تحتوى القوائم المالية للنظام أيضاً على قوائم لكل من التغيرات فى صافى الأصول المتاحة للمزايا والتغيرات في القيمة الحالية الاكتوارية لمزايا التقاعد المتعهد بها. كما يمكن أن يرفق بالقوائم المالية تقريراً اكتوارياً منفصلاً يؤيد القيمة الحالية الاكتوارية لمزايا التقاعد المتعهد بها.

(ب) وتضم القوائم المالية: قائمة بصافى الأصول المتاحة للمزايا، وقائمة بالتغيرات في صافى هذه الأصول. ويتم الإفصاح عن القيمة الحالية الاكتوارية لمزايا التقاعد المتعهد بها فى إيضاح متمم للقوائم المالية. كما يمكن أن يرفق بالقوائم المالية أيضاً تقريراً اكتوارياً يؤيد القيمة الحالية الاكتوارية لمزايا التقاعد المتعهد بها.

(ج) وتضم القوائم المالية: قائمة بصافى الأصول المتاحة للمزايا، وقائمة بالتغيرات في صافى الأصول المتاحة للمزايا على أن يتضمن تقرير اكتوارى منفصل القيمة الحالية لمزايا التقاعد المتعهد بها.

ويمكن مع كل نموذج من النماذج السابقة أن يرفق بالقوائم المالية تقريراً للأمناء مشابهاً فى طبيعته لتقرير المديرين أو مجلس الإدارة كما يمكن أن يرفق بها أيضاً تقريراً عن الاستثمار.

٢٩- يرى مؤيدو النماذج الموضحة بالفقرات "٢٨(أ)" و"٢٨(ب)" أن التحديد الكمى لمزايا التقاعد المتعهد بها وللمعلومات الأخرى الواردة بتلك النماذج يساعد مستخدمى القوائم المالية على تقييم الموقف الحالى للنظام ولاحتمالات قدرة النظام على الوفاء بالتزاماته. كما يرى هؤلاء أيضاً أن القوائم المالية يجب أن تكون فى حد ذاتها متكاملة دون الاعتماد على قوائم أخرى مرفقة. إلا أن البعض يرى أن النموذج الموضح بالفقرة "٢٨(أ)" يمكن أن يعطى انطباعاً بوجود التزام فى حين أن القيمة الحالية الاكتوارية لمزايا التعاقد المتعهد بها لا تستوفى من وجهة نظرهم كافة الخصائص التى يتصف بها الالتزام.

٣٠- يرى مؤيدو النموذج الموضح بالفقرة "٢٨(ج)" أن القيمة الحالية الاكتوارية لمزايا التقاعد المتعهد بها يجب ألا تدرج ضمن قائمة تُظهر صافى الأصول المتاحة للمزايا كما هو الحال بالنموذج الموضح بالفقرة "٢٨(أ)" كما لا يجب حتى الإفصاح عنها فى إيضاح متمم كما هو وارد بالفقرة "٢٨(ب)" لأن ذلك سيترتب عليه مقارنتها مباشرةً بأصول النظام وقد لا تكون مثل هذه المقارنة سليمة. ويستند هؤلاء فى حجتهم على أن الخبراء الاكتواريين لا يقومون بالضرورة بمقارنة القيمة الحالية الاكتوارية لمزايا التعاقد المتعهد بها بالقيمة السوقية للاستثمارات ولكنهم قد يقومون بدلاً من ذلك بتقدير القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة من الاستثمارات. وبالتالى يرى مؤيدو هذا النموذج أنه من غير المحتمل أن تعكس المقارنة التى يمكن أن تحدث من جراء استخدام أى من النموذجين الأول والثانى بشكل كامل تقييم الخبير الاكتوارى للنظام مما قد يؤدى إلى إساءة فهمه. ويرى البعض أيضاً أن المكان الوحيد الذى يجب أن تدرج به المعلومات عن مزايا التقاعد المتعهد بها هو التقرير المستقل للخبير الاكتوارى حيث يمكن توضيحها فيه بشكل مناسب وذلك بغض النظر عما إذا كان قد تم التحديد الكمى لهذه المعلومات.

٣١- ويتبنى هذا المعيار الآراء التي تؤيد السماح بالإفصاح عن المعلومات التي تتعلق بمزايا التقاعد المتعهد بها فى تقرير منفصل للخبير الاكتوارى. ويرفض هذا المعيار الآراء المعارضة للتحديد الكمى للقيمة الحالية الاكتوارية لمزايا التقاعد المتعهد بها. وبالتالى فان النماذج الموضحة بالفقرات "٢٨(أ)" و"٢٨(ب)" تعتبر مقبولة فى ظل هذا المعيار شأنها فى ذلك شأن النموذج الموضح بالفقرة "٢٨(ج)" مادامت القوائم المالية تتضمن الإشارة إلى تقريرٍ لخبيرٍ اكتوارى يوضح القيمة الحالية الاكتوارية لمزايا التقاعد المتعهد بها وكان ذلك التقرير مرفقاً بتلك القوائم .

التقييم والإفصاح فى كافة النظم

تقييم أصول النظام

٣٢- *يجب أن يتم قياس استثمارات نظام مزايا التقاعد بالقيمة العادلة. فى حالة الأوراق المالية القابلة للتداول بالسوق تكون القيمة العادلة هى القيمة السوقية. وعندما يكون تقدير قيمة عادلة لاستثمارات النظام المحتفظ بها غير ممكن فيجب الإفصاح عن السبب فى عدم استخدام قيمة عادلة .*

٣٣- عادةً ما تكون القيمة العادلة للأوراق المالية القابلة للتداول فى السوق هى قيمتها السوقية لأن الأخيرة تعد أفضل الطرق لقياس القيمة العادلة للأوراق المالية فى تاريخ التقرير ولقياس الأداء الاستثمارى خلال الفترة. أما بالنسبة للأوراق المالية ذات القيمة الاستردادية المحددة والتى يكون اقتناؤها قد تم بغرض مقابلة التزامات النظام أو أجزاء محددة منها فيمكن أن يتم قياسها بمبالغ تعتمد على القيمة الاستردادية النهائية لتلك الأوراق وبافتراض معدل ثابت للعائد عليها حتى تاريخ الاستحقاق. أما بالنسبة لاستثمارات النظام المحتفظ بها والتى لا يمكن تقدير قيمة عادلة لها - كما فى حالة الاستثمارات التى تمثل ملكية منشأة بالكامل - فيتم الإفصاح عن السبب فى عدم استخدام قيمة عادلة لقياسها. وبصفة عامة يتم أيضاً الإفصاح عن القيمة العادلة فى الحالات التى تقاس فيها الاستثمارات بمبالغ لا تمثل القيمة السوقية أو القيمة العادلة لها. ويتم المحاسبة عن الأصول المستخدمة فى أنشطة الصندوق طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية التى تنطبق على تلك الأصول .

الإفصاح

٣٤- ينبغى أن تتضمن القوائم المالية لمزايا التقاعد أيضاً المعلومات التالية سواء أكانت متعلقة بنظام المزايا المحددة أو بنظام الاشتراك المحدد:

(أ) قائمةً بالتغيرات فى صافى الأصول المتاحة للمزايا .

و (ب) ملخصاً بأهم السياسات المحاسبية .

و (ج) وصفاً للنظام وأثر أية تغيرات فى النظام خلال الفترة.

٣٥- تتضمن القوائم المالية المعدة بمعرفة أنظمة مزايا التقاعد ما يلى (فى حدود ما هو قابل للتطبيق منها):

(أ) قائمةً بصافى الأصول المتاحة للمزايا يفصح فيها عن:

(١) الأصول فى نهاية الفترة مبوبة بشكل ملائم .

و(٢) أسس تقييم الأصول .

و(٣) تفاصيل أى استثمارٍ منفرد تزيد قيمته إما عن ٥% من صافى الأصول المتاحة للمزايا أو عن ٥% من قيمة أى فئة أو نوع من الأوراق المالية

و (٤) تفاصيل أى إستثمار فى منشأة صاحب العمل .

و (٥) أية إلتزامات أخرى بخلاف القيمة الحالية الإكتوارية لمزايا التقاعد المتعهد بها.

و(ب) قائمة بالتغيرات فى صافى الأصول المتاحة للمزايا توضح ما يلى:

(١) اشتراكات صاحب العمل .

و(٢) اشتراكات العامل .

و(٣) الدخل من الاستثمار مثل الفوائد و توزيعات أرباح الأسهم .

و(٤) أى دخل آخر .

و(٥) المزايا المسددة أو المستحقة السداد (مصنفة – على سبيل المثال – كمزايا للتقاعد ومزايا للوفاة والعجز والمزايا فى صورة مبالغ مقطوعة)

و(٦) المصروفات الإدارية .

و(٧) المصروفات الأخرى .

و(٨) الضرائب على الدخل .

و(٩) المكاسب والخسائر الناتجة عن التخلص من الاستثمارات وعن التغيرات فى قيمة الاستثمارات .

و(١٠) التحويلات من وإلى النظم الأخرى.

و(ج) وصف لسياسة التمويل .

و(د) بالنسبة لنظم المزايا المحددة – القيمة الحالية الإكتوارية لمزايا التقاعد المتعهد بها (قد تفصل بين المزايا المكتسبة وغير المكتسبة) التى تتحدد طبقاً لشروط النظام على أساس المزايا المتعهد بها عن الخدمات المؤداة حتى تاريخه وباستخدام المستويات الجارية للأجور أو المستويات المتوقعة للأجور. وقد تدرج هذه المعلومات فى تقرير لخبير اكتوارى يتم قراءته مع القوائم المالية ذات العلاقة.

و(هـ) بالنسبة لنظم المزايا المحددة – وصف للافتراضات الاكتوارية المؤثرة المستخدمة والطريقة المطبقة فى حساب القيمة الحالية الإكتوارية لمزايا التقاعد المتعهد بها.

٣٦- يحتوى التقرير عن نظام مزايا التقاعد وصفاً للنظام ويظهر إما كجزء من القوائم المالية أو فى تقرير منفصل. وقد يتضمن التقرير ما يلى:

(أ) أسماء أصحاب الأعمال ومجموعات العاملين الذين يغطيهم النظام

و(ب) عدد المشتركين الذين يحصلون على المزايا وعدد المشتركين الآخرين مصنفين بشكل ملائم

و(ج) نوع النظام – ما أذا كان نظام للاشتراك المحدد أو نظام للمزايا المحددة

و(د) إيضاح عما إذا كان المشتركين يساهمون فى اشتراكات النظام

و(هـ) وصف لمزايا التقاعد المتعهد بصرفها إلى المشتركين

و(و) وصف لأى شروط لإنهاء النظام

و(ز) أى تغيرات فى البنود من (أ) إلى (و) خلال الفترة التى يغطيها التقرير.

من غير الوارد الإشارة إلى مستندات أخرى تكون متاحةً لمستخدمى التقرير يرد فيها وصفاً للنظام وان تحتوى تلك المستندات فقط على معلومات عن تغيرات لاحقة.

معيار المحاسبة المصرى

رقم (٢٢) المعدل ٢٠١٥

نصيب السهم فى الأرباح

معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٢) المعدل ٢٠١٥
نصيب السهم فى الأرباح
المحتويات

	فقـــرات
هدف المعيار	١
نطاق المعيار	٢-٤أ
تعريفات	٥-٨
القياس	٩-٦٣
النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح	٩-٢٩
الأرباح	١٢-١٨
الأسهم	١٩-٢٩
النصيب المخفض للسهم فى الأرباح	٣٠-٦٣
الأرباح	٣٣-٣٥
الأسهم	٣٦-٤٠
الأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض	٤١-٦٣
الخيارات والحقوق فى أسهم وما فى حكمهما Options, warrants and their equivalents	٤٥-٤٨
الأدوات القابلة للتحويل Convertible instruments	٤٩-٥١
الأسهم المشروطة القابلة للإصدار Contingently issuable shares	٥٢-٥٧
العقود التى قد يتم تسويتها إما فى صورة أسهم عادية أو نقداً	٥٨-٦١
خيارات مشتراة Purchased options	٦٢
خيارات البيع المحررة Written put options	٦٣
التعديلات بأثرٍ رجعى لأرقام المقارنة المعروضة	٦٤-٦٥
العرض	٦٦-٦٩
الإفصاح	٧٠-٧٣أ
ملحق (أ)	

معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٢) المعدل ٢٠١٥
نصيب السهم فى الأرباح

هدف المعيار

١- يهدف هذا المعيار إلى شرح القواعد التى يتحدد ويُعرض بموجبها معلومات عن"نصيب السهم فى الأرباح" بما يؤدى إلى تحسين مقارنة الأداء بين منشآت مختلفة عن نفس الفترة المحاسبية وبين فترات محاسبية مختلفة لنفس المنشأة . وبالرغم من وجود قيود على بيانات "نصيب السهم فى الأرباح"تنشأ بسبب اختلاف السياسات المحاسبية التى يمكن تطبيقها فى تحديد "الأرباح" فإن استخدام مقام محدد متفق عليه يحسن من التقارير المالية– لذا يركز هذا المعيار على "المقسوم عليه" فى المعادلة المستخدمة فى حساب نصيب السهم فى الأرباح.

نطاق المعيار

٢- يُطبق هذا المعيار على:

(أ) القوائم المالية المستقلة ، أو القوائم المالية المنفردة لمنشأة:

(١) يتم تداول أسهمها العادية القائمة أو المحتملة بسوقٍ للأوراق المالية (سوق مصرى أو أجنبى بما فى ذلك الأسواق المحلية والإقليمية).

أو (٢) قدمت قوائمها المالية– أو تقوم بإجراءات لتقديم تلك القوائم – للهيئة العامة للرقابة المالية أو لهيئة مماثلة أوجهة رقابية أخرى بغرض إصدار أسهم عادية فى سوقٍ عام.

و(ب) القوائم المالية المجمعة (لمجموعة)لها منشأة أم:

(١) يتم تداول أسهمها العادية القائمة أو المحتملة بسوقٍ للأوراق المالية (سوق مصرى أو أجنبى بما فى ذلك الأسواق المحلية والإقليمية).

أو(٢) قدمت قوائمها المالية– أو تقوم بإجراءات لتقديم تلك القوائم – للهيئة العامة للرقابة المالية أو لهيئة مماثلة أو جهة رقابية أخرى بغرض إصدار أسهم عادية فى سوقٍ عام.

٣- على المنشأة التى تفصح عن "نصيب السهم فى الأرباح" أن تقوم بحساب"نصيب السهم فى الأرباح"الخاص بها والإفصاح عنه بما يتفق مع هذا المعيار.

٤- عندما تقوم منشأة بعرض كل من القوائم المالية المجمعة والقوائم المالية المستقلة طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٢)"*القوائم المالية المجمعة*" ومعيار المحاسبة المصرى رقم (١٧) على الترتيب فإن الأمر يحتاج منها إلى عرض الإفصاحات التى يتطلبها هذا المعيار عن"تصيب السهم فى الأرباح" على أساس المعلومات التى تتضمنها القوائم المالية المستقلة.

٤أ- تقوم المنشأة بعرض"تصيب السهم فى الأرباح "فى قائمة الأرباح أو الخسائر (الدخل) فقط.

تعريفات

٥- تستخدم المصطلحات التالية فى هذا المعيار طبقاً للمعنى المذكور قرين كل منها:

الأثر المضاد للتخفيض: هو الزيادة فى نصيب السهم فى الأرباح أو النقص فى نصيب السهم من الخسارة الناشئة(أو الناشئ) من افتراض أن الأدوات القابلة للتحويل ستُحول ،أو أن خيارات وعقود ضمانات حق (البيع / الشراء) ستُمارس ، أو أن أسهم عادية ستُصدر عند استيفاء شروط محددة.

اتفاقية أسهم مشروطة: هى اتفاقية لإصدار أسهم تعتمد على تحقق شروط محددة.

الأسهم العادية المشروطة القابلة للإصدار:هى أسهم عادية قابلة للإصدار بدون مقابل نقدى أو بمقابل نقدى ضئيل أو بأى مقابل آخر وذلك عند تحقق شروط محددة منصوص عليها فى اتفاقية أسهم مشروطة.

الأثر العادى للتخفيض: هو النقص فى نصيب السهم فى الأرباح أو الزيادة فى نصيب السهم من الخسارة الناشئ (أو الناشئة) من افتراض أن الأدوات المالية القابلة للتحويل ستُحول، أو أن خيارات وعقود ضمانات حق (البيع/ الشراء) ستُمارس، أو أن أسهم عادية ستُصدر عند استيفاء شروط محددة.

الخيارات والحقوق وما فى حكمهما:هى أدوات مالية تعطى الحق لحاملها فى شراء أسهم عادية.

السهم العادى: هو أداة ملكية تعد حقوقها تاليةً لحقوق كافة فئات أدوات الملكية الأخرى.

السهم العادى المحتمل: هو أداة مالية أو عقد آخر قد يمنح الحق لحامله فى امتلاك أسهم عادية.

<u>*خيارات البيع على الأسهم العادية*</u>: هى عقود تعطى الحق لحاملها فى بيع أسهم عادية بسعر محدد خلال فترة معينة.

٦- تشارك الأسهم العادية فى صافى أرباح الفترة فقط بعد ما تكون الأنواع الأخرى من الأسهم – مثل الأسهم الممتازة– قد شاركت فيها. وقد يكون لدى المنشأة أكثر من فئة واحدة من فئات الأسهم العادية علماً بأن كل فئة من فئات الأسهم العادية لها نفس الحقوق فى الحصول على توزيعات أرباح.

٧- من أمثلة الأسهم العادية المحتملة ما يلى:

(أ) الالتزامات المالية أو أدوات حقوق الملكية (بما فى ذلك الأسهم الممتازة) القابلة للتحويل إلى أسهم عادية.

(ب) الخيارات والحقوق فى الحصول على أسهم.

(ج) الأسهم التى يحتمل إصدارها عند تحقق شروط ناتجة عن ترتيبات تعاقدية مثل تلك المتعلقة بشراء منشأة أو أنشطة أعمال "Businesses" أو أصول أخرى.

٨- تُستخدم فى هذا المعيار المصطلحات المُعرّفة فى معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٥) *"الأدوات المالية: العرض"* طبقاً للمعانى المحددة لكل منها فى فقرة "١١" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٥) ما لم يذكر صراحة على خلاف ذلك. ويُعرف معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٥) الأداة المالية والأصل المالى والالتزام المالى وأداة حقوق الملكية والقيمة العادلة كما يقدم إرشادات توضيحية عن كيفية تطبيق تلك التعريفات.

القياس

النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح

٩- على المنشأة أن تقوم بحساب قيم "النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح" وذلك بالنسبة للأرباح أو الخسائر المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم – وكذلك بالنسبة للأرباح أو الخسائر من العمليات المستمرة المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم إذا ما قامت المنشأة بعرض الأرباح أو الخسائر من العمليات المستمرة.

١٠- يتم حساب"النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح" وذلك بقسمة صافى الأرباح أو الخسائر المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للشركة الأم (البسط) على المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية القائمة خلال الفترة (المقلم) .

١١- يتمثل الهدف من الإفصاح عن "النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح"فى تقديم مؤشر لقياس حصة كل سهم عادى من أسهم الشركة الأم فى أداء المنشأة خلال فترة التقرير (الفترة المالية).

الأرباح

١٢- من أجل حساب"النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح"فإن المبالغ المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم والتى تتمثل فى كل من:

(أ) الأرباح أو الخسائر المنسوبة للمنشأة الأم من العمليات المستمرة.

و(ب) الأرباح أو الخسائر المنسوبة للمنشأة الأم.

ستكون هى المبالغ المحددة فى(أ) و(ب)أعلاه معدلةً بالمبالغ التالية المتعلقة بالأسهم الممتازة المبوبة كحقوق ملكية(بعد خصم الأثر الضريبى لها):

- **توزيعات أرباح تلك الأسهم الممتازة**
- **والفروق الناتجة عن تسوية تلك الأسهم الممتازة**
- **والآثار المماثلة الأخرى لتلك الأسهم الممتازة.**

١٢-أ تتحدد للعاملين ولأعضاء مجلس الإدارة حصص فى الأرباح التى تقرر منشأة توزيعها وتخصم تلك الحصص من خلال قائمة توزيعات الأرباح شأنها فى ذلك شأن حصص المساهمين فى الأرباح تطبيقاً لأحكام قانون شركات الأموال رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ ولائحته التنفيذية وتعديلاتهما. وعندما يقترح مجلس إدارة منشأة مشروعاً لتوزيع الأرباح خلال الفترة التالية لتاريخ إعداد القوائم المالية الجارية للمنشأة وقبل تاريخ اعتماد تلك القوائم المالية للإصدار ويتضمن ذلك المشروع المقترح للتوزيع حصةً للعاملين ومكافأةً لأعضاء مجلس الإدارة فى الأرباح المقترح توزيعها عندئذ يمكن للمنشأة أن تخصم التوزيعات المقترحة للعاملين ولأعضاء مجلس الإدارة من مبالغ "الأرباح المعدلة" المشار إليها بالفقرة "١٢" أعلاه من هذا المعيار وذلك عند حساب "النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح" وبشرط أن تفصح صراحةً عن أن المبالغ التى تم خصمها لا زالت تحت اعتماد الجمعية العامة لمساهمى المنشأة على اعتبار أن الجمعية العامة هى وحدها التى تملك سلطة اعتماد تلك التوزيعات أو تعديلها أو رفضها طبقاً لأحكام ذات القانون. وقد تختلف حصص العاملين وأعضاء مجلس الإدارة فى الأرباح التى يتقرر

توزيعها خلال الفترة الجارية (التى تعد القوائم المالية فى نهايتها) عن المبالغ التى قد تكون المنشأة سبق وأن خصمتها ضمن إفصاح "النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح" عن العام المنصرم (تحت اعتماد الجمعية العامة). وفى هذه الحالة يتعين على المنشأة أن تقوم بإعادة عرض معلومات المقارنة التى تظهر ضمن إفصاح العام الجارى وذلك بتسوية الفرق الناتج عن ذلك الاختلاف سواء بالإضافة إلى أو الخصم من مبالغ "الأرباح المعدلة " والمشار إليها فى الفقرة "١٢" أعلاه. وتسرى أحكام الفقرة "١٢أ" عند حساب مبالغ "الأرباح المعدلة" بالقوائم المالية المجمعة للمنشأة الأم والتى تدرج بها نتائج أعمال الشركات التابعة والشقيقة والمشروعات التى تخضع لسيطرة مشتركة . كما تسرى أحكام الفقرة "١٢أ" أيضاً عند حساب مبالغ "الأرباح المعدلة" فى القوائم المالية المستقلة للمنشأة الأم وكذا القوائم المالية المستقلة أو القوائم المالية المنفردة التى تعدها الشركات التابعة والشقيقة والمشروعات التى تخضع لسيطرة مشتركة حسب الأحوال.

١٣- تتضمن الأرباح أو الخسائر المحددة عن الفترة والمنسوبة لملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم كافة بنود الدخل والمصروف المنسوبة لملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم والمعترف بها خلال الفترة بما فى ذلك "عبء الضريبة وتوزيعات الأرباح"على الأسهم الممتازة المبوبة كالتزامات (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (١)).

١٤- يُعَدّ مبلغ توزيعات أرباح الأسهم الممتازة(بعد الضريبة) المخصوم من أرباح أو خسائر الفترة هو:

(أ) المبلغ المعلن خلال الفترة من أى توزيعات أرباح للأسهم الممتازة غير مجمعة الأرباح (مخصوماً منه الضريبة).

و(ب)المبلغ الواجب توزيعه خلال الفترة من أرباح الأسهم الممتازة المجمعة الأرباح (مخصوماً منه الضريبة) سواء أكان قد تم أو لم يتم الإعلان عن توزيعها. ولا يتضمن مبلغ توزيعات أرباح الأسهم الممتازة عن الفترة أية توزيعات للأسهم مجمعة الأرباح سددت أو أعلن عنها خلال الفترة الجارية وتتعلق بفترات سابقة.

١٥- إن الأسهم الممتازة –التى تتقرر بموجبها توزيعات أولية منخفضة لكى تُعَوَّضْ منشأة عن إصدار تلك الأسهم الممتازة بخصم ،أو التى يتقرر بموجبها توزيعات تفوق مثيلتها السوقية فى فترات لاحقة لكى يُعَوَّضْ المستثمرين عن شراء تلك الأسهم الممتازة بعلاوة –يشار إليها فى بعض الأحيان بالأسهم الممتازة ذات العائد

المتزايد"Increasing rate preference shares". ويتم استهلاك أى مبلغ أصلى لخصم أو علاوة إصدار تتعلق بـــ "الأسهم الممتازة ذات العائد المتزايد" على الأرباح المحتجزة باستخدام طريقة سعر الفائدة الفعلى" the effective interest method" وتعامل كتوزيعات ممتازة بغرض حساب "تصويب السهم فى الأرباح".

١٦- قد يتم إعادة شراء الأسهم الممتازة بموجب عرض مقدم من المنشأة لحاملى تلك الأسهم. وتمثل الزيادة فى القيمة العادلة للمقابل المدفوع لحاملى الأسهم الممتازة عن القيمة الدفترية للأسهم الممتازة عائداً بالنسبة لحاملى الأسهم الممتازة وتكلفةً على الأرباح المحتجزة للمنشأة. ويتم خصم هذا المبلغ عند حساب الربح أو الخسارة المنسوبة لملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم.

١٧- قد تشجع منشأة التحويل المبكر للأسهم الممتازة القابلة للتحويل من خلال التغييرات الإيجابية على شروط التحويل الأصلية أو بسداد مقابل إضافى. وتمثل الزيادة فى القيمة العادلة للمدفوع من الأسهم العادية أوأى مقابل آخر عن القيمة العادلة للأسهم العادية القابلة للإصدار بموجب شروط التحويل الأصلية عائداً بالنسبة لحاملى الأسهم الممتازة، ويخصم عند حساب الربح أو الخسارة المنسوبة لملاك الأسهم العادية فى المنشأة الأم.

١٨- تضاف أية زيادة فى القيمة الدفترية للأسهم الممتازة عن القيمة العادلة للمقابل المدفوع فى تسويتها عند حساب الربح أو الخسارة المنسوبة لملاك الأسهم العادية فى المنشأة الأم.

الأسهم

١٩- من أجل حساب "النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح" يكون عدد الأسهم العادية هو المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية القائمة خلال الفترة.

٢٠- يعكس المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية القائمة خلال الفترة احتمالية أن يتغير مبلغ رأس مال المساهمين خلال الفترة نتيجة وجود عدد أكبر أو أقل من الأسهم القائمة فى أى وقت. ويمثل المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية القائمة خلال الفترة:عدد الأسهم العادية القائمة أول الفترة على أن تُعدل بعدد الأسهم العادية التى أُعيد شرائها (أسهم الخزينة) أو أُصدرت بمعرفة المنشأة خلال الفترة ومضروبة فى عامل الوقت المرجح. ويمثل عامل الوقت المرجح عدد الأيام التى يظل فيها عدد الأسهم قائماً منسوبةً إلى إجمالى عدد أيام الفترة ، ويعد التقريب المعقول للمتوسط المرجح أمراً مقبولاً فى كثير من الحالات.

٢١- مع مراعاة عدم الإخلال بأحكام القوانين واللوائح المحلية السارية – تُدرجْ عادةً الأسهم ضمن المتوسط المرجح لعدد الأسهم اعتباراً من التاريخ الذى يعترف فيه بالمبلغ المستحق مقابل إصدار الأسهم (عادةً ما يكون تاريخ إصدار الأسهم) – ومثال ذلك:

(أ) تدرج الأسهم العادية المصدرة مقابل مبالغ نقدية عندما تكون النقدية مستحقة الاستلام.

و(ب) تدرج الأسهم العادية المصدرة نتيجةً لإعادة الاستثمار الاختيارى لتوزيعات الأرباح – فى أسهم عادية أو ممتازة – وذلك عندما تبدأ المنشأة فى سداد التوزيعات.

و(ج) تدرج الأسهم العادية المصدرة نتيجة تحويل أداة دين إلى أسهم عادية اعتباراً من التاريخ الذى تتوقف فيه الفوائد عن التراكم (أى عن الاستحقاق).

و(د) تدرج الأسهم العادية المصدرة عوضاً عن الفوائد على أصل أو عن أدوات مالية أخرى وذلك من التاريخ الذى تتوقف فيه الفوائد عن التراكم (أى عن الاستحقاق).

و(هـ)تدرج الأسهم العادية المصدرة فى مقابل تسوية التزام على منشأة وذلك من التاريخ الذى تجرى فيه التسوية.

و(و) تدرج الأسهم العادية المصدرة كمقابل لاقتناء أصلٍ(بخلاف النقدية) وذلك من التاريخ الذى يتم فيه الاعتراف بالاقتناء.

و(ز) تدرج الأسهم العادية المصدرة مقابل خدمات يتم تقديمها إلى المنشأة وذلك عند تقديم أو تأدية تلك الخدمات.

ويتحدد التوقيت الذى تدرج فيه الأسهم العادية بناءً على الشروط والأحكام المتعلقة بإصدار تلك الأسهم. ويجب إعطاء عنايةً خاصة لجوهر أى عقد مرتبط بالإصدار.

٢٢- تُدرجْ الأسهم العادية المصدرة كجزء من مقابل الشراء المُحَوَلْ – فى معاملة لتجميع الأعمال – ضمن المتوسط المرجح لعدد الأسهم اعتباراً من تاريخ الاقتناء، وذلك لأن المنشأة المقتنية تدرج أرباح وخسائر المنشأة المقتناة فى قوائم الدخل والدخل الشامل الخاصة بها اعتباراً من تاريخ الاقتناء.

٢٣- عند حساب "النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح" تُدرجُ الأسهم العادية التى سوف يتم إصدارها عند تحويل "أداة قابلة للتحويل الإلزامى" وذلك اعتباراً من التاريخ الذى يتم فيه إبرام العقد المتعلق بالأداة.

٢٤- تُعامل "الأسهم المشروطة القابلة للإصدار" كأسهم قائمة وتدرج فى حساب "النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح" فقط اعتباراً من التاريخ الذى تستوفى فيه كافة الشروط الضرورية(أى عندما تكون الأحداث قد وقعت). ولا تعد الأسهم التى يتوقف إصدارها فقط على مرور الوقت "أسهماً مشروطة قابلة للإصدار" وذلك لأن مرور الوقت هو من الأمور اليقينية التى لا ريب فيها. ولا تعامل الأسهم العادية القائمة "القابلة للاستعادة بشروط معينة"(أى التى تخضع للاستدعاء) كأسهمٍ قائمة ويتم استبعادها عند حساب "النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح"حتى يحل التاريخ الذى لا تصبح فيه تلك الأسهم خاضعة للاستدعاء.

٢٥- ملغاة.

٢٦- **يُعدّلُ المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية القائمة خلال الفترة ولكل الفترات المعروضة ليعكس كافة الأحداث – بخلاف ما يتعلق منها بتحويل الأسهم العادية المحتملة – التى غيرت من عدد الأسهم العادية القائمة دون تغييرٍ مقابل فى موارد المنشأة.**

٢٧- قد تُصدَرُ أسهم عادية أو قد يتم تخفيض عدد الأسهم العادية القائمة دون أن يصاحب ذلك تغيير مقابل فى الموارد ومثال ذلك:

(أ) الرسملة(*) أو إصدار أسهم منحة (يشار إليهما فى بعض الأحيان بالأسهم المجانية).

و(ب) وجود عنصر مجانى فى أى إصدار آخر مثلما يحدث عندما تتضمن حقوق الاكتتاب للمساهمين الحاليين عنصراً مجانياً.

و(ج) تجزئة الأسهم.

و(د) التجزئة العكسية للأسهم (دمج الأسهم).

(*) يختلف معنى الرسملة الوارد فى إطار معيار المحاسبة المصرى رقم (١٤) "تكاليف الاقتراض" عن المعنى المقصود فى هذه الفقرة وأى فقرات أخرى بهذا المعيار حيث تعنى هنا إصدار أسهم رأس مال دون أن تقابلها زيادة فى موارد المنشأة وهو معنى مماثل للأسهم المجانية. وقد تتم الرسملة على سبيل المثال وذلك بإصدار أسهم عادية تحويلاً من أرباح مرحلة أو احتياطيات.

٢٨- عند إصدار رأس مال خصماً على الأرباح المرحلة أو الاحتياطيات ، أو عند إصدار أسهم مجانية أو عند تجزئة الأسهم – تصدر أسهم عادية للمساهمين الحاليين بدون مقابل إضافى وبالتالى يزيد عدد الأسهم العادية القائمة دون زيادة فى موارد المنشأة. وفي هذه الحالة يجب تعديل عدد الأسهم العادية التي كانت قائمة قبل هذا الحدث بنسبة التغير فى عدد الأسهم العادية القائمة كما لو كان هذا الحدث قد تم فى بداية أقدم فترة مالية معروضة فى القوائم المالية(*). وعلى سبيل المثال:فى حالة إصدار "سهمين مقابل كل سهم" كتوزيعات أسهم مجانية – عندئذ يتم ضرب عدد الأسهم العادية القائمة قبل ذلك الإصدار x "٣" للوصول إلى إجمالى عدد الأسهم العادية الجديد أو ضربها x "٢" للوصول إلى عدد الأسهم العادية الإضافية.

٢٩- يترتب عادةً على دمج الأسهم العادية تخفيض عدد الأسهم العادية القائمة دون أن يصاحب ذلك تخفيض مقابل فى موارد المنشأة. ومع ذلك فعندما يكون التأثير الشامل لمعاملة دمج الأسهم هو بمثابة إعادة شراء سهم بالقيمة العادلة عندئذٍ يكون التخفيض فى عدد الأسهم القائمة هو نتيجةً لتخفيض مقابل فى الموارد – مثلما يحدث عندما تكون عملية دمج الأسهم مقترنة بتوزيع كوبون خاص – وعندئذٍ يُعدَّلْ المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية القائمة خلال الفترة – التى تحدث بها معاملة الدمج المقترنة بتوزيع الكوبون الخاص – بالتخفيض فى عدد الأسهم العادية وذلك اعتباراً من التاريخ الذى يتم فيه الاعتراف بتوزيع الكوبون الخاص.

النصيب المخفض للسهم فى الأرباح

٣٠- على المنشأة أن تقوم بحساب قيمة "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" وذلك بالنسبة للأرباح أو الخسائر المنسوبة لملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم ، وكذلك بالنسبة للأرباح أو الخسائر من العمليات المستمرة المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم إذا ما قامت المنشأة بعرض الأرباح أو الخسائر من العمليات المستمرة.

٣١- من أجل حساب"النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" فعلى المنشأة أن تُعدلْ الأرباح أو الخسائر المنسوبة لملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم وكذا المتوسط المرجح لعدد الأسهم القائمة وذلك بالآثار الناتجة عن كافة الأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض (المُخفِضة).

(*) يعنى ذلك تعديل عدد الأسهم العادية لرأس المال القائمة ضمن الأرصدة الافتتاحية لأرقام المقارنة المعروضة بالقوائم المالية وذلك بنفس نسبة التغير فى عدد الأسهم التى حدثت خلال الفترة الجارية.

٣٢- يتوافق الهدف من حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" مع الهدف من حساب "النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح" فى أنه يقدم مؤشراً لقياس نصيب كل سهم عادى فى أداء المنشأة– ولكنه يأخذ فى اعتباره تأثير كافة "الأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض"القائمة خلال الفترة– ونتيجةً لذلك:–

(أ) تُعدَّلْ الأرباح أو الخسائر المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم وذلك بتعليتها بقيمة "توزيعات الأرباح والفوائد" المعترف بها خلال الفترة والتى تتعلق بالأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض(وذلك بعد خصم الضريبة منها) – كما تُعدلْ تلك الأرباح أو الخسائر أيضاً بأى تغييرات أخرى فى الدخل أو المصروفات والتى قد تنتج من تحويل "الأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض"إلى أسهم عادية.

و(ب) يُعدلْ المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية القائمة وذلك بتعليته بالمتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية الإضافية التى كانت ستنشأ بافتراض تحويل كافة "الأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض" إلى أسهم عادية.

الأرباح

٣٣- من أجل حساب"النصيب المخفض للسهم فى الأرباح " تقوم المنشأة بتعديل الأرباح أو الخسائر المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم كما تم احتسابها طبقاً للفقرة "١٢" بالمبالغ التالية (بعد خصم الضريبة):

(أ) أية توزيعات أو بنود أخرى متعلقة بـــ "الأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض"قد خصمت عند تحديد الأرباح أو الخسائر المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم كما تم حسابها طبقاً للفقرة "١٢".

و(ب)أية فوائد معترف بها خلال الفترة وتتعلق بـــ "الأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض".

و(ج)أى تغيرات أخرى فى بنود الدخل أو المصروف قد تنجم عن تحويل "الأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض".

٣٤- بعدما يتم تحويل "الأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض" إلى أسهم عادية لا تنشأ البنود المحددة فى الفقرة ٣٣ (أ)–(ج)مجدداً– وبدلاً من ذلك – يصبح للأسهم العادية الجديدة المُحوَلَة الحق فى المشاركة فى الأرباح أو الخسائر المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم. ولذلك فإن الأرباح أو الخسائر المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأموال محسوبة وفقاً للفقرة "١٢"تُعدَّلْ بالبنود المحددة

فى الفقرة ٣٣ (أ)–(ج) وبأية ضرائب متعلقة بها. وتتضمن المصروفات المرتبطة بـــ "الأسهم العادية المحتملة"تكاليف المعاملة والخصم والتى يتم المحاسبة عنهما طبقاً لطريقة الفائدة الفعلية(راجع الفقرة "٩" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) *"الأدوات المالية – الاعتراف والقياس"*).

٣٥- قد يؤدى تحويل "الأسهم العادية المحتملة"بالتبعية إلى تغيرات فى بنود الدخل أو المصروف – فعلى سبيل المثال:قد يؤدى التخفيض فى مصروف الفائدة المرتبط بـــ "الأسهم العادية المحتملة"–إذا ما تم تحويلها لأسهم عادية –وما ينتج عن ذلك من زيادة فى الربح أو تخفيض فى الخسارة إلى زيادة فى العبء المتعلق بنظام"مشاركة العاملين فى الأرباح". ولأغراض حساب"النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" تُعدَّل الأرباح أو الخسائر المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم بمثل تلك النوعية من التغيرات على بنود الدخل أو المصروف.

الأسهم

٣٦- من أجل حساب"النصيب المخفض للسهم فى الأرباح"ينبغى أن يكون عدد الأسهم العادية هو المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية والمحسوب طبقاً للفقرتين"١٩" و"٢٦"– مضافاً إليه المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية التى من شأنها أن تُصدرَ عند تحويل كافة "الأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض" إلى أسهم عادية. وتعتبر المنشأة أن "الأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض"قد تم تحويلها إلى أسهم عادية فى بداية الفترة أو فى التاريخ الذى تُصدرُ فيه الأسهم العادية المحتملة– إذا كان ذلك التاريخ تالياً لبداية الفترة.

٣٧- ينبغى تحديد "الأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض"لكل فترة معروضة بشكل مستقل.ومن ثم فلا يمكن النظر إلى عدد "الأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض"عن الفترة المنقضية من العام حتى تاريخه على أنها تمثل متوسطاً مرجحاً لعدد "الأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض" والمدرجة فى المعادلة المتعلقة بكل فترة دورية(٣).

(٣) يعنى هذا أن عدد "الأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض" لمنشأة ما فى نهاية الربع الثالث من العام – مثلاً – يجب أن تتحدد عن فترة التسعة أشهر المنتهية فى ذلك التاريخ بمعزل عن الفترات الأخرى – وعلى المنشأة **ألا** تقوم بتحديد هذا العدد على أساس حساب متوسط مرجح لعدد الأسهم العادية "المحتملة المؤدية للتخفيض" باستخدام المتوسطات المرجحة لعدد الأسهم القائمة التى توصلت إليها فى نهاية كل ثلاثة أشهر على حده.

٣٨- يتم ترجيح الأسهم العادية المحتملة طبقاً للفترة التى تكون فيها تلك الأسهم قائمة. وتدرج "الأسهم العادية المحتملة" التى يتم إلغائها أو سقوط الحق فى ممارستها خلال الفترة فى حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" عن ذلك الجزء من الفترة التى كانت قائمةً خلاله فقط. وبالنسبة للأسهم العادية المحتملة التى تُحولْ إلى أسهم عادية خلال الفترة فإنها تدرج عند حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" من بداية الفترة وحتى تاريخ التحويل –واعتباراً من تاريخ التحويل فإن الأسهم العادية الناشئة عن ذلك التحويل تدرج فى حساب كل من"النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح" و"النصيب المخفض للسهم فى الأرباح".

٣٩- يتحدد عدد الأسهم العادية التى من شأنها أن تُصدرْ عند تحويل "الأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض"وذلك على أساس شروط "الأسهم العادية المحتملة".وفى حالة وجود أكثر من أساس للتحويل يفترض استخدام معدل التحويل أو سعر الممارسة الذى يحقق أقصى استفادة من وجهة نظر حامل الأسهم العادية المحتملة.

٤٠- قد تُصدر شركة تابعة أو مشروع مشترك أو شركة شقيقة– إلى أطراف أخرى بخلاف المنشأة الأم أو صاحب الحصة فى المشروع المشترك أو المستثمر –أسهماً عادية محتملة قابلةً للتحويل إما إلى أسهم عادية للمنشأة التابعة أو المشروع المشترك أو المنشأة الشقيقة، أو إلى أسهم عادية للمنشاة الأم أو صاحب الحصة فى المشروع المشترك أو المستثمر (الذين يعرضون قوائم مالية).فإذا كان لهذه الأسهم العادية المحتملة للشركة التابعة أو المشروع المشترك أو الشركة الشقيقة تأثيراً مُخفضاً على "النصيب الأساسى السهم فى الأرباح" للمنشأة التى تعرض قوائم مالية عندئذٍ تُدرج تلك الأسهم المحتملة فى حساب"النصيب المخفض للسهم فى الأرباح".

الأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض

٤١- يجب النظر إلى الأسهم العادية المحتملة على أنها مؤدية للتخفيض <u>فقط</u> عندما يكون تحويلها إلى أسهم عادية من شأنه أن يؤدى إلى تخفيض نصيب السهم فى أرباح (أو زيادة نصيب السهم من خسائر)العمليات المستمرة.

٤٢- تستخدم المنشأة "الأرباح أو الخسائر من العمليات المستمرة"المنسوبة للمنشأة الأم "كرقمٍ حاكم" لتحديد ما إذا كانت الأسهم العادية المحتملة هى أسهم مؤدية للتخفيض أو مضادة للتخفيض. وتُعدلْ الأرباح أو الخسائر من العمليات المستمرة المنسوبة للمنشأة الأم طبقاً للفقرة رقم "١٢"ولا تدخل فيها البنود الخاصة بالعمليات غير المستمرة.

٤٣- تُعدّ الأسهم العادية المحتملة أسهماً ذات أثر "مضاد للتخفيض" عندما يكون تحويلها إلى أسهم عادية من شأنه أن يؤدى إلى زيادة نصيب السهم من أرباح (أو إلى تخفيض نصيب السهم من خسائر) العمليات المستمرة. وعند حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" فلا يفترض تحويل أو ممارسة (أو إصدار آخر بخلاف التحويل أو الممارسة) أسهم عادية محتملة من التى سيكون لها أثر مضاد للتخفيض على "نصيب السهم فى الأرباح"(٤).

٤٤- من أجل تحديد ما إذا كانت الأسهم العادية المحتملة "مؤدية للتخفيض" أو "مضادة للتخفيض"– يُنظرْ لكل إصدار أو سلسلة من الأسهم العادية المحتملة بشكل منفصل بدلاً من النظر إليها بشكل إجمالى. وقد يؤثر التسلسل الذى يُنظرْ به إلى الأسهم العادية المحتملة على تحديد ما إذا كانت تلك الأسهم مؤدية للتخفيض من عدمه. ولهذا فمن أجل تعظيم تأثير التخفيض على "النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح" إلى أقصى حد ممكن يُنظَرْ إلى كل إصدار أو سلسلة من الأسهم العادية المحتملة بتسلسل يعكس ترتيب الأسهم من الأكثر تسبباً فى التخفيض إلى الأقل تسبباً فيه (أى تُدرج الأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض ذات "أقل عائد على كل سهم إضافى "فى حساب النصيب المخفض للسهم فى الأرباح قبل أن تدرج الأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض ذات "العائد الأعلى على كل سهم إضافى". وبصفة عامة تدرج أولاً الخيارات والحقوق فى الأسهم العادية لأنها لا تؤثر على بسط المعادلة.

الخيارات والحقوق فى أسهم وما فى حكمهما Options, warrants and their equivalents

٤٥- من أجل حساب"النصيب المخفض للسهم فى الأرباح"، فعلى المنشأة أن تفترض قيام حاملى الخيارات والحقوق(فى الأسهم العادية للمنشأة) بممارسة تلك الخيارات والحقوق المؤدية للتخفيض. ويُنظر للمتحصلات المُفترضة من ممارسة تلك الأدوات المالية كما لو كانت قد تم استلامها من إصدار أسهم عادية وفقاً لمتوسط سعر السوق للأسهم العادية خلال الفترة.هذا ويعالج الفرق بين عدد الأسهم العادية المصدرة(٥)، وعدد الأسهم العادية التى كانت من شأنها أن تصدر وفقاً لمتوسط سعر السوق للأسهم العادية خلال الفترة وذلك على إنها تمثل إصداراً لأسهم عادية بدون مقابل.

---

(٤) أى أنه عندما تقوم المنشأة بحساب المتوسط المرجح لعدد الأسهم بغرض تحديد "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" فيجب عليها ألا تفترض تحويل أو ممارسة أو إصدار أى من الأسهم العادية المحتملة إذا تبين لها أن تحويل أو ممارسة أو إصدار تلك الأسهم سيكون له أثر مضاد للتخفيض.

(٥) إن لفظ "الأسهم المصدرة" فى سياق هذه الفقرة يقصد بها عدد الأسهم العادية القابلة للإصدار طبقاً لما تنص عليه صراحةً شروط عقود الخيارات أو الحقوق التى تنظمها – وهى الأسهم التى قد تصدر فعلاً فى حالة قيام حاملى تلك الأدوات المالية بممارسة حقوقهم بالكامل فى الأسهم العادية المصدرة للمنشأة.

٤٦- تُعَدُّ الخيارات والحقوق فى الأسهم المصدرة لمنشأة "مؤديةٌ للتخفيض" إذا كان من شأنها أن تؤدى إلى إصدار أسهم عادية بأقل من متوسط سعر السوق للأسهم العادية خلال الفترة. وتكون قيمة التخفيض هى متوسط سعر السوق للأسهم العادية خلال الفترة مخصوماً منه سعر الإصدار.

ومن ثم فمن أجل حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح"تُعامل الأسهم العادية المحتملة على أنها تتكون من العنصرين التاليين معاً:-

(أ) عقد لإصدار عدد معين من الأسهم العادية وفقاً لمتوسط سعرها السوقى خلال الفترة. ويفترض أن تكون تلك الأسهم مُسَعَرة بشكل عادل وأنها لا تمثل أسهم مؤدية للتخفيض ولا مضادة للتخفيض ويتم تجاهلها عند حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح".

(ب) عقد لإصدار باقى الأسهم العادية بدون مقابل. ولا تُولِّدُ تلك الأسهم العادية أية متحصلات ولا يكون لها تأثير على الأرباح أو الخسائر المنسوبة إلى الأسهم العادية القائمة،ولذلك تعد تلك الأسهم "مؤدية للتخفيض" وتضاف إلى عدد الأسهم العادية القائمة عند حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح".

٤٧- يكون للخيارات والحقوق تأثيراً مخفضاً فقط عندما يتجاوز متوسط السعر السوقى للأسهم العادية خلال الفترة سعر الممارسة للخيارات أوالحقوق (أى عندما يكون سعر ممارسة تلك العقود أقل من سعر السوق– "in the money"). ولا تقوم المنشأة بتعديل "نصيب السهم فى الأرباح" – الذى سبق لها عرضه – بأثر رجعى يعكس التغيرات فى أسعار الأسهم العادية.

٤٧أ- بالنسبة لخيارات الأسهم والترتيبات الأخرى – المتعلقة بالمدفوعات المبنية على أسهم والتى ينطبق عليها معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٩) *"المدفوعات المبنية على أسهم"* – فإن سعر الإصدار المشار إليه فى الفقرة "٤٦" وسعر الممارسة المشار إليه فى الفقرة "٤٧" يتضمن القيمة العادلة لأى سلع أو خدمات من المقرر توريدها للمنشأة فى المستقبل بموجب "عقد خيار الأسهم أو الترتيبات الأخرى" المتعلقة بالمدفوعات المبنية على أسهم.

٤٨- على المنشأة أن تعالج "خيارات الأسهم" ذات الشروط المحددة أو القابلة للتحديد وكذا الأسهم العادية التى لم يُكتسبْ الحق فيها بعد– والتى تخص العاملين بها –كخيارات عند حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" على الرغم من أن تحققها قد يكون مشروطاً باكتساب الحق فيها ، وتعامل المنشأة كلاهما كأسهم قائمة فى تاريخ المنح. وبالنسبة لخيارات الأسهم الممنوحة للعاملين والمبنية على أدائهمفإنها تعامل بمثابة "أسهم مشروطة قابلة للإصدار" وذلك لأن إصدارها يتوقف على استيفاء شروط محددة بالإضافة إلى مرور الوقت.

الأدوات القابلة للتحويل Convertible Instruments

٤٩- عند حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" يؤخذ فى الاعتبار "التأثير المخفض" للأدوات القابلة للتحويل وذلك طبقاً للفقرات"٣٣" و "٣٦".

٥٠- تُعدّ الأسهم الممتازة القابلة للتحويل "مضادة للتخفيض"كلما كان مبلغ توزيع الربح المعلن لها أو المتراكم عنها فى الفترة الجارية لكل سهم عادى يمكن الحصول عليه عند التحويل يتجاوز "النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح".وبالمثل – يعد الدين القابل للتحويل "مضاد للتخفيض"كلما كانت فائدته (مخصوماً منها الضريبة والتغيرات الأخرى فى الدخل أو المصروف) لكل سهم عادى يمكن الحصول عليه عند التحويل تتعدى "النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح".

٥١- قد يؤثر الاسترداد أو التحويل التحفيزى للأسهم الممتازة القابلة للتحويل فقط على جزء من الأسهم الممتازة القابلة للتحويل والتى كانت قائمة من قبل. وفى مثل تلك الحالات فإن الزيادة فى المقابل المشار إليها فى الفقرة رقم "١٧"تُنسبُ إلى الأسهم المستردة أو المحولة بغرض تحديد ما إذا كانت الأسهم الممتازة القائمة المتبقية هى أسهم "مؤدية للتخفيض". وتؤخذ الأسهم المستردة أو المحولة فى الاعتبار بمعزلٍ عن الأسهم التى لا تُسترد أو تُحول.

الأسهم المشروطة القابلة للإصدار Contingently issuable shares

٥٢- كما هو الحال عند حساب "النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح" فإن الأسهم العادية المشروطة القابلة للإصدار تُعاملْ كأسهم قائمة وتدرج عند حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" عندما تتحقق شروط إصدارها (أى إذا تمت الأحداث).وتدرج الأسهم المشروطة القابلة للإصدار من بداية الفترة(أو من تاريخ اتفاقية الأسهم المشروطة لو كان لاحقاً لبداية الفترة). وإذا لم تتحقق الشروط فإن عدد الأسهم المشروطة القابلة للإصدار التى تدخل فى حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح"يعتمد على عدد الأسهم التى كان سيتم إصدارها لو كانت نهاية الفترة هى نهاية الفترة الشرطية. ولا يُسمح بتعديل أرقام المقارنة عندما تنتهى الفترة الشرطية دون أن تستوف الشروط.

٥٣- إذا كان شرط إصدار الأسهم هو تحقيق مستوى معين من الأرباح فى فترة معينة أو المحافظة عليه وتم تحقيق ذلك المستوى فى نهاية الفترة المعروضة ولكن كان يجب الحفاظ عليه لفترة إضافية تتعدى الفترة المعروضة ، عندئذ تعامل الأسهم العادية الإضافية باعتبارها قائمةً وذلك عند حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح"إذا كان تأثيرها مُخفِضاً. وفى هذه الحالة فإن "النصيب المخفض للسهم

فى الأرباح"يعتمد على عدد الأسهم العادية التى كان من شأنها أن تصدر لو كان مستوى العوائد فى نهاية الفترة المعروضة هو ما قد تحقق فى نهاية الفترة المشروطة.ولا تدخل مثل تلك "الأسهم العادية المشروطة القابلة للإصدار" فى حساب "النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح" وذلك حتى تنتهى الفترة المشروطة نظراً لأن العوائد قد تتغير فى أى فترة مستقبلية نتيجة لأن الشروط المطلوبة قد لا تكون كلها قد تحققت.

٥٤- قد يعتمد عدد الأسهم العادية المشروطة القابلة للإصدار على السعر السوقى للأسهم العادية فى المستقبل،وفى هذه الحالة فإذا كان التأثير مخفضاً فإن حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح"يعتمد على عدد الأسهم العادية التى من شأنها أن تصدر لو كان السعر السوقى للسهم فى نهاية الفترة المالية هو ما قد وصل إليه السعر السوقى للسهم فى نهاية الفترة المشروطة.

وإذا ما اعتمد الشرط على متوسط الأسعار السوقية للسهم على مدى فترة زمنية تتعدى نهاية الفترة المعروضة عندئذٍ يستخدم متوسط الأسعار السوقية للفترة المنقضية فى الحساب. ولا تدخل مثل تلك "الأسهم العادية المشروطة القابلة للإصدار" فى حساب "النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح" وذلك حتى تنتهى الفترة المشروطة لأن الشروط المطلوبة قد لا تكون كلها قد تحققت.

٥٥- وقد يعتمد عدد "الأسهم العادية المشروطة القابلة للإصدار" على تحقق عوائد مستقبلية وأسعار مستقبلية للأسهم العادية. وفى مثل تلك الحالات فإن عدد الأسهم العادية التى تدخل فى حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح"سيعتمد على كلا الشرطين(أى الأرباح حتى نهاية الفترة الجارية والسعر السوقى الجارى للسهم فى نهاية تلك الفترة المالية). ولا تؤخذ "الأسهم العادية المشروطة القابلة للإصدار" فى الاعتبار عند حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح"إلا إذا تحقق هذين الشرطين معاً.

٥٦- فى حالاتٍ أخرى قد يعتمد عدد "الأسهم العادية المشروطة القابلة للإصدار" على شرطٍ آخر بخلاف الأرباح أو أسعار السوق(مثل: افتتاح عدد معين من منافذ بيع بالتجزئة).وفى مثل تلك الحالات–وعلى افتراض أن يبقى الموقف الجارى للشرط دون تغيير حتى نهاية الفترة المشروطة –فعندئذٍ يتم حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح"بأن تدرج عدد "الأسهم المشروطة القابلة للإصدار" على أساس مدى تحقق ذلك الشرط فى نهاية الفترة المالية الجارية.

٥٧- بالنسبة إلى "الأسهم العادية المحتملة المشروطة القابلة للإصدار"– بخلاف تلك المغطاة باتفاقية إصدار أسهم مشروطة مثل "الأدوات القابلة للتحويل المشروطة الإصدار" –فإنها تدخل فى حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" كما يلى:

(أ) تحدد المنشأة ما إذا كان بإمكانها أن تفترض أن الأسهم العادية المحتملة سيتم إصدارها على أساس الشروط المُحدَدَة لإصدارها وفقاً لأحكام الأسهم العادية المشروطة الواردة فى الفقرات من "٥٢" إلى "٥٦"

و(ب) إذا ما كان يتعين إدراج تلك الأسهم المحتملة ضمن "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح"فإن المنشأة تقوم بتحديد تأثيرها على حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" وذلك إما بإتباع الأحكام الخاصة بالخيارات والحقوق الوارد ذكرها فى الفقرات من "٤٥" إلى "٤٨"أو الأحكام الخاصة بالأدوات القابلة للتحويل الوارد ذكرها بالفقرات من "٤٩" إلى "٥١"أو الأحكام الخاصة بالعقود التى يمكن تسويتها فى صورة أسهم عادية أو نقداً والوارد ذكرها بالفقرات من "٥٨" إلى "٦١" أو وفقاً لأى أحكام أخرى حسبما يكون ذلك ملائماً.

ومع ذلك فلأغراض حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح"يراعى ألا يفترض ممارسة أو تحويل مثل تلك الأسهم المحتملة المشروطة إلا بعد أن يفترض ممارسة أو تحويل ما قد يكون قائماً من أسهم عادية محتملة مماثلة لها والغير معلق إصدارها على تحقق شروط معينة.

العقود التى قد يتم تسويتها إما فى صورة أسهم عادية أو نقداً

٥٨- إذا ما أبرمت منشأة عقداً يمكن تسويته إما فى صورة أسهم عادية أو نقداً حسب اختيار المنشأة، فعلى المنشأة أن تفترض أن العقد سيتم تسويته بإصدار أسهم عادية وأن تدرج الأسهم العادية المحتملة الناتجة من هذا الافتراض فى حساب"النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" إذا ما كان تأثير تلك الأسهم "مؤدياً للتخفيض".

٥٩- عندما يُعرضُ مثل ذلك العقد – للأغراض المحاسبية – كأصل أو التزام أو عندما يكون له مكونين أحدهما يمثل أداة حقوق ملكية والآخر التزام،فعلى المنشأة أن تقوم بتعديل البسط (فى المعادلة) بأية تغيرات فى الأرباح أو الخسائر من تلك التى كان يمكن لها أن تنشأ خلال الفترة لو كان ذلك العقد قد بُوِبَ بالكامل كأداة حقوق ملكية.ويعد ذلك التعديل مماثلاً للتعديلات المطلوبة بالفقرة "٣٣".

٦٠- أما بالنسبة للعقود التى يمكن تسويتها إما فى صورة أسهم عادية أو نقداً حسب اختيار حامل الأداة، فعلى المنشأة أن تختار التسوية المؤدية للتخفيض ذات الأثر الأكبر من بين التسوية النقدية أو التسوية بأسهم وذلك عند حساب"النصيب المخفض للسهم فى الأرباح".

٦١- ومن أمثلة العقود التى يمكن تسويتها إما فى صورة أسهم عادية أو نقداً– أداة الدين التى تعطى للمنشأة فى تاريخ استحقاقها حقاً غير مشروط فى تسوية أصل الدين إما نقداً أو مقابل أسهم المنشأة ذاتها. ومن الأمثلة الأخرى على مثل تلك العقود – خيار البيع المُتعهَدْ به "خيار مُحرَرْ من قبل المنشأة" والذى يعطى لحامله الخيار فى تسويته إما بأسهم عادية أو نقداً.

خيارات مشتراة Purchased Options

٦٢- لا تدخل عقوداً مثل خيارات البيع المشتراة وخيارات الشراء المشتراة (أى عقود الخيارات التى تحتفظ بها المنشأة على أسهمها العادية) فى حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" وذلك لأن أخذها فى الاعتبار من شأنه أن يكون له أثر "مضاد للتخفيض"[٦].وبصفة عامة فإن خيار البيع ما كان سيتم ممارسته إلا فقط لو كان سعر الممارسة أعلى من سعر السوق فى حين أن خيار الشراء ما كان سيتم ممارسته إلا فقط لو كان سعر الممارسة أقل من سعر السوق.

خيارات البيع المحررة Written Put Options

٦٣- تؤخذ فى الاعتبار عند حساب"النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" إذا كانت ذات تأثير "مؤدى للتخفيض" ، العقود التى تتطلب من المنشأة إعادة شراء أسهمها مثل "خيارات البيع المحررة التى تتعهد المنشأة بموجبها بشراء أسهمها إذا ما طلب حامل الأسهم بيعها"أو "عقود الشراء المستقبلية لأسهم المنشأة ذاتها"

فإذا كانت تلك العقود قابلة للممارسة خلال الفترة أو كما يطلق عليها " in the money" (أى عندما يكون سعر الممارسة أو التسوي المنصوص عليه بتلك العقود أعلى من متوسط سعر السوق للسهم العادى عن تلك الفترة)يتم حساب التأثير المحتمل المؤدى للتخفيض فى"نصيب السهم فى الأرباح" كما يلى:

---

(٦) ويرجع السبب فى ذلك إلى ما قد يحدث من نقص فى عدد الأسهم العادية المصدرة للمنشأة إذا ما قررت المنشأة ممارسة ما لديها من عقود خيارات مشتراة سواء أكانت "خيارات بيع" أو 'خيارات شراء" حيث سيترتب على ممارستها قيام المنشأة ببيع أسهمها لنفسها أو شراء أسهمها من نفسها – وبالتالى ففى كلتا الحالتين سيقل عدد الأسهم فى بسط المعادلة بينما ستظل الأرباح على حالها مما يترتب عليه نشأة أثر "مضاد للتخفيض" من ممارسة المنشأة لتلك الخيارات.

(أ) يُفترضْ أن المنشأة ستقوم فى بداية الفترة بإصدار عدداً من الأسهم العادية كافياً لجمع المقابل المنصوص عليه فى التعاقد(ويحسب ذلك العدد وفقاً لمتوسط السعر السوقى للسهم العادى خلال الفترة).

و(ب) يُفترضْ أن مقابل إصدار الأسهم المشار إليه فى الفقرة "٦٣أ" سيتم استخدامه فى الوفاء بشروط التعاقد(أى فى إعادة شراء الأسهم العادية بالعدد المقرر الحصول عليه وفقاً للعقد).

و(ج) تدرج الزيادة فى الأسهم العادية (أى الفرق بين عدد الأسهم العادية المفترض إصدارها وفقاً للفقرة"٦٣أ"وعدد الأسهم العادية المقرر الحصول عليها وفقاً للفقرة "٦٣ب")بالمعادلة المستخدمة فى حساب"النصيب المخفض للسهم فى الأرباح".

التعديلات بأثرٍ رجعى لأرقام المقارنة المعروضة

٦٤- إذا زاد عدد الأسهم القائمة سواءً العادية منها أو المحتملة نتيجة للرسملة (أى على سبيل المثال نتيجة تحويل أرباح محتجزة أو احتياطيات إلى رأس مال مصدر) أو بسبب إصدار أسهم مجانية أو بسبب تجزئة أسهم ،أو إذا نقص عددها نتيجةً للتجزئة العكسية للأسهم"دمج الأسهم"– فينبغى تعديل كلٍ من "النصيب الأساسى "و"النصيب المخفض" للسهم فى الأرباح عن كل الفترات المالية المعروضة وذلك بأثرٍ رجعى. وإذا حدثت هذه التغيرات بعد تاريخ نهاية الفترة المالية ولكن قبل اعتماد القوائم المالية للإصدار فينبغى أن تُبنى المعادلات المستخدمة فى حساب وعرض "نصيب السهم فى الأرباح"فى تلك القوائم المالية وغيرها من القوائم المالية المعروضة (أى أرقام المقارنة المعروضة) على أساس العدد الجديد للأسهم. ويتعين الإفصاح عن حقيقة أن المعادلات المستخدمة تعكس مثل تلك التغيرات فى عدد الأسهم.بالإضافة إلى ما سبق ينبغى تعديل كلٍ من"النصيب الأساسى" و"النصيب المخفض" للسهم فى الأرباح لكل الفترات المعروضة وذلك بـ "الآثار الناتجة عن الأخطاء" و"التسويات المترتبة على التغييرات فى السياسات المحاسبية" والتى تتم المحاسبة عنهما بأثرٍ رجعى.

٦٥- لا تقوم المنشأة بتعديل"النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" لأى فترة سابقة معروضة بأثر التغيرات فى الافتراضات المستخدمة فى معادلات حساب "نصيب السهم فى الأرباح" أو تحويل الأسهم العادية المحتملة إلى أسهم عادية[٧].

العرض

٦٦- على المنشأة أن تعرض فى قائمة الدخل "النصيب الأساسى والمخفض للسهم فى الأرباح" لكل من "الأرباح أو الخسائر من العمليات المستمرة والمنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم" و"الأرباح أو الخسائر المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم"عن الفترة المالية وذلك لكل فئة من فئات الأسهم العادية التى لها حق مختلف فى المشاركة فى أرباح الفترة.وعلىٰ المنشأة أن تعرض "النصيب الأساسى والمخفض للسهم فى الأرباح"بنفس القدر من الأهمية عن كافة الفترات المعروضة.

٦٧- يُعرض"نصيب السهم فى الأرباح"لكل فترة تعرض عنها قائمة دخل. وإذا ما شهدت فترة واحدة على الأقل نشأة"نصيب مخفض للسهم فى الأرباح" فيجب أن يتم احتسابه لكل الفترات المعروضة حتى ولو تساوى مع "النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح". وإذا تساوى "نصيب السهم الأساسى فى الأرباح" مع "نصيب السهم المخفض فى الأرباح" فمن الممكن أن يتحقق العرض المزدوج لهذين المؤشرين وذلك فى سطر واحد فى قائمة الدخل المشار إليها بالفقرة "٦٧أ" أدناه[٨].

٦٧-أ تقوم المنشأة بعرض النصيب الأساسى والمخفض للسهم فى الأرباح وفقاً لمتطلبات الفقرتين "٦٦" و "٦٧" فى قائمة الدخل المنفصلة كما تم وصفها فى الفقرة "١٠أ" من معيار المحاسبة المصرى رقم (١).

٦٨- فى حالة وجود عمليات غير مستمرة لمنشأة فعلى المنشأة أن تفصح عن مبالغ النصيب الأساسى والمخفض للسهم من الارباح للعمليات غير المستمرة إما فى قائمة الدخل أو فى الإيضاحات المتممة للقوائم المالية.

٦٨-أ- تقوم المنشأة بعرض النصيب الأساسى والمخفض للسهم فى الأرباح للعمليات غير المستمرة وفقاً لمتطلبات الفقرة "٦٨" فى قائمة الدخل المنفصلة كما تم وصفها فى الفقرة "٨١" من معيار المحاسبة المصرى رقم (١) أو فى الإيضاحات المتممة.

---

(٧) يعنى ذلك أنه لا حاجة للمنشأة لأن تعيد عرض "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" الذى يظهر ضمن أرقام المقارنة للفترة الجارية والذى سبق لها أن أفصحت عنه خلال الفترات المالية السابقة المعروضة إذا شهدت الفترة المالية الجارية تغيرات على الافتراضات التى سبق للمنشأة استخدامها عند حساب"النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" خلال تلك الفترات السابقة أو إذا تم تحويل الأسهم العادية المحتملة التى كانت قائمة فى نهاية الفترات السابقة المعروضة إلى أسهم عادية خلال الفترة الجارية.

(٨) بأن يكون المسمى المستخدم للإفصاح عن هذين المؤشرين فى ذلك السطر هو – على سبيل المثال – "النصيب الأساسى والمخفض للسهم فى الأرباح

٦٩- على المنشأة أن تعرض النصيب الأساسى والمخفض للسهم فى الأرباح' حتى لو كانت المبالغ المعروضة سالبة (أى عندما يوجد نصيب للسهم فى الخسائر).

الإفصاح

٧٠- على المنشأة أن تفصح عما يلى:

(أ) المبالغ المستخدمة كبسط فى معادلة حساب النصيب الأساسى والمخفض للسهم فى الأرباح وكذلك التسوية التى تربط تلك المبالغ بأرباح أو خسائر الفترة المنسوبة للمنشأة الأم على أن تتضمن تلك التسوية التأثير الفردى لكل فئةمن فئات الأدوات المالية التى تؤثر على نصيب السهم فى الأرباح(٩).

و(ب) المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية المستخدمة كمقام فى معادلة حساب النصيب الأساسى والمخفض للسهم فى الأرباح وكذلك التسوية بين تلك المقامات وبعضها البعض على أن تتضمن تلك التسوية التأثير الفردى لكل فئة من فئات الأدوات التى تؤثر على نصيب السهم فى الأرباح'.

و(ج) أى أدوات (بما فى ذلك الأسهم المشروطة القابلة للإصدار) التى من المحتمل أن تؤدى إلى تخفيض "النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح" فى المستقبل وعلى الرغم من ذلك لم تدخل فى حساب"النصيب المخفض للسهم فى الأرباح"بسبب كونها مضادة للتخفيض فى الفترة (الفترات)المعروضة.

و(د) شرح لما يحدث من معاملات على الأسهم العادية أو معاملات على الأسهم العادية المحتملة (بخلاف تلك المعاملات التى يتم المحاسبة عليها وفقاً للفقرة "٦٤") بعد تاريخ انتهاء الفترة المالية والتى كانت ستؤثر تأثيراً جوهرياً على عدد الأسهم العادية أو عدد الأسهم العادية المحتملة القائمة فى نهاية الفترة لو كانت تلك المعاملات قد حدثت قبل تاريخ انتهاء الفترة المالية.

٧١- ومن أمثلة المعاملات الواردة فى الفقرة "٧٠د"ما يلى:

(أ) إصدار أسهم بمقابل نقدى.

و(ب) إصدار أسهم عندما يستخدم مقابل إصدارها فى سداد دين أو سداد أسهم ممتازة قائمة فى تاريخ نهاية الفترة المالية.

و(ج) استرداد أسهم عادية قائمة.

و(د) تحويل أو ممارسة أسهم عادية محتملة قائمة فى تاريخ نهاية الفترة المالية إلى أسهم عادية.

---

(٩) أى مدى تأثر "نصيب السهم فى الأرباح' من كل نوع من تلك الأدوات على حده.

و(هـ) إصدار خيارات أو ضمانات حقوق أو أدوات قابلة للتحويل.

و(و) تحقق شروط من شأنها أن تؤدى إلى إصدار أسهم مشروطة قابلة للإصدار.

ولا يتم تعديل مبالغ "نصيب السهم فى الأرباح"بأثر تلك المعاملات التى تحدث بعد نهاية الفترة المالية نظراً لأن تلك الأنواع من المعاملات لا تؤثر على مبلغ رأس المال المستخدم فى توليد أرباح أو خسائر الفترة.

٧٢- قد تشتمل الأدوات المالية والعقود الأخرى المولدة لأسهم عادية محتملة على شروط وأحكام تؤثر على قياس النصيب الأساسى والمخفض للسهم فى الأرباح. وقد تحدد تلك الشروط والأحكام ما إذا كانت أيٍ من الأسهم العادية المحتملة هى أسهم مؤدية للتخفيض – وإذا كانت كذلك فإنها اتحدد تأثير تلك الأسهم المؤدية للتخفيض على المتوسط المرجح لعدد الأسهم القائمة وأية تعديلات مترتبة عنها على مبالغ الأرباح أو الخسائر المنسوبة لملاك الأسهم العادية.ويشجع هذا المعيار الإفصاح عن شروط وأحكام تلك الأدوات المالية والعقود الأخرى ما لم يكن ذلك الإفصاح مطلوباً وفقاً لمعايير أخرى من معايير المحاسبة المصرية (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٠) *"الأدوات المالية: الإفصاح"*).

٧٣- إذا قامت منشأة – بالإضافة إلى إفصاحها عن النصيب الأساسى والمخفض للسهم فى الأرباح–بالإفصاح عن مبالغ تمثل نصيب السهم من أحد المكونات التى تظهر بقائمة منفصلة للدخل بخلاف ما يقتضيه هذا المعيار، فينبغى أن يتم احتساب تلك المبالغ باستخدام المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية المحدد وفقاً لهذا المعيار. وينبغى الإفصاح عن النصيب الأساسى والمخفض للسهم من المبالغ المتعلقة بذلك المكون بنفس القدر من الأهمية وعرضها ضمن الإيضاحات المتممة للقوائم المالية.وعلى المنشأة أن توضح الأساس الذى تحدد (تحددت) بناء عليه قيمة (قيم) البسط وما إذا كانت مبالغ نصيب السهم معروضة قبل أو بعد خصم الضريبة. وإذا استُخدم أحد المكونات الذى لا يظهر كبند مستقل فى قائمة الدخل تلك فينبغى على المنشأة أن تعرض تسوية بين المكون المستخدم وبند معروض فى قائمة الدخل المنفصلة المشار إليها فى الفقرة "٧٣أ" أدناه.

٧٣أ- تنطبق الفقرة "٧٣" على المنشأة التى تقوم– بالإضافة إلى إفصاحها عن النصيب الأساسى والمخفض للسهم فى الأرباح–بالإفصاح عن مبالغ تمثل نصيب السهم من أحد المكونات الذى يظهر بقائمة الدخل.

ملحق (أ)

إرشادات التطبيق

يرافق هذا الملحق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٢) ويعتبر جزءاً لا يتجزأ منه

الأرباح أو الخسائر المنسوبة للشركة الأم

أ ١- لأغراض حساب "نصيب السهم فى الأرباح" بناء على القوائم المالية المجمعة فإن الأرباح أو الخسائر المنسوبة للمنشأة الأم تشير إلى الأرباح أو الخسائر المنسوبة للمنشأة التى تقوم بالتجميع وذلك بعد إجراء التسويات المتعلقة بحقوق أصحاب الحصص غير المُسيْطِرَة.

الإصدارات ذات الحقوق (الحقوق فى الاكتتاب) Rights Issues[١]

أ ٢- لا ينتج عادة عن إصدار أسهم عادية فى توقيت ممارسة أو تحويل الأسهم العادية المحتملة عنصر منحة (أى Bonus Element) وذلك نظراً لأن الأسهم العادية المحتملة عادةً ما تصدر كأسهم عادية بقيمة كاملة الأمر الذى ينتج عنه تغيير نسبى مكافئ فى الموارد المتاحة للمنشأة[٢]. ومع ذلك وفى حالة الإصدارات ذات الحقوق – فغالباً ما يكون سعر التنفيذ (أو الممارسة) أقل من القيمة العادلة للأسهم وبالتالى وكما ورد فى الفقرة "٢٧ (ب)" فإن تلك الإصدارات ذات الحقوق تتضمن عنصر منحة Bonus Element.

وعندما يتم طرح تلك الإصدارات ذات الحقوق على كافة المساهمين الحاليين فإن عدد الأسهم العادية الواجب استخدامه فى حساب النصيب الأساسى والمخفض للسهم فى الأرباح عن جميع الفترات التى تسبق إصدار الأسهم بموجب تلك الحقوق يكون هو عدد الأسهم العادية القائمة قبل الإصدار مضروباً فى المعامل التالى:

$$\frac{\text{القيمة العادلة للسهم قبل ممارسة الحقوق مباشرةً}}{\text{القيمة العادلة النظرية للسهم عند ممارسة الحقوق}[٣]}$$

(١) تعد الإصدارات ذات الحقوق (الحقوق فى الاكتتاب) من الطرق الشائعة الاستخدام والتى تستطيع المنشآت عن طريقها الحصول على تمويل إضافى من أسواق رأس المال. وطبقاً لشروط مثل تلك الإصدارات يُمنحُ المساهمون الحق فى اقتناء أسهم إضافية فى رأس مال المنشأة طبقاً لنصب مساهماتهم الجارية – وعادةً ما يتم طرح تلك الحقوق (فى الأسهم) إما بسعر السوق الجارى أو بسعر يقل عن ذلك.

(٢) عادةً ما لا ينشأ عنصر منحة من افتراض تحويل أو ممارسة الأسهم العادية المحتملة عن طريق إصدار أسهم عادية فى مقابلها وذلك نظراً لأن مبلغ المتحصلات المفترض أن تتسلمه المنشأة فى تلك الحالة سيكون مساوياً لمتوسط سعر السوق للسهم العادى مضروباً فى عدد الأسهم المفترض إصدارها إذا ما قرر حاملى تلك الأدوات تحويلها أو ممارستها. ذلك لأنه من المفترض أن تتجه المنشأة الرشيدة فى تلك الحالة إلى شراء أسهمها العادية من السوق بدلا من إصدار أسهم عادية جديدة حتى لا يحدث تأثير مزدى للتخفيض على نصيب السهم من العوائد ولتحقق المنشأة هدفها بالحفاظ على الثبات النسبى فى نصيب كل سهم إضافى من الموارد الإضافية المتاحة للمنشأة. إلا أن ذلك قد لا يتحقق إذا ما كانت شروط إصدار تلك الأدوات – بما فيها الإصدارات ذات الحقوق – تنطوى على حق حاملها فى ممارسة أو تحويل الحقوق بسعر يقل عن متوسط سعر السوق للسهم.

(٣) يطلق على هذه القيمة مصطلح Theoretical ex-rights fair value per share وتشير إلى السعر النظرى الذى من المتوقع أن يتداول به السهم العادى فى السوق إذا ما أصبحت الأسهم المتعلقة بإصدارات الحقوق ذات العلاقة (أى بعدما تكون الأسهم العادية المنصوص عليها بشروط إصدارات الحقوق تلك قد صدرت). أى لأغراض حساب القيمة العادلة للسهم قبل ممارسة الحقوق مباشرة والتى تدخل فى كل من بسط ومقام المعادلة وهى تعبر عن القيمة العادلة للأسهم بما تشتمل عليه من بالحقوق المترتبة على الإصدارات (إصدارات الحقوق).

ويتم حساب القيمة العادلة النظرية للسهم عند ممارسة الحقوق وذلك بإضافة إجمالى القيمة السوقية للأسهم القائمة قبل ممارسة الحقوق مباشرةً إلى المقابل الذى سيتم تحصيله من ممارسة الحقوق مع قسمة الناتج على عدد الأسهم القائمة بعد ممارسة الحقوق. وفى حالة إذا ما كان من المقرر أن يتم التداول العام لتلك الحقوق (بين الجمهور) بشكلٍ مستقل عن الأسهم قبل تاريخ ممارسة الحقوق – عندئذٍ تتحدد القيمة العادلة لأغراض هذا الحساب على أساس سعر الإقفال فى آخر يوم يتم فيه تداول تلك الأسهم والحقوق معاً.

الرقم الحاكم Control Number

أ ٣- لتوضيح كيفية تطبيق فرضية "الرقم الحاكم" التى تم وصفها فى الفقرات "٤٢" و "٤٣" – افترض أن الربح من العمليات المستمرة المنسوب للمنشأة الأم يبلغ ٤٨٠٠ جم وأن الخسارة من العمليات غير المستمرة المنسوبة للمنشأة الأم تبلغ ٧٢٠٠ جم وبالتالى تكون الخسارة الكلية المنسوبة للمنشأة الأم ٢٤٠٠ جم – وافترض أن المنشأة لديها عدد ٢٠٠٠ سهم عادى و ٤٠٠ سهم عادى محتمل قائم. بناء على تلك البيانات يكون النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح المنسوب للمنشأة الأم هو ٢,٤٠ جم بالنسبة لربح العمليات المستمرة و(٣,٦٠) جم بالنسبة لخسارة العمليات غير المستمرة و(١,٢٠) جم بالنسبة للخسارة الكلية. ويتم إدراج الأسهم العادية المحتملة وعددها ٤٠٠ سهم فى حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" وذلك لأن النصيب الناتج للسهم من أرباح العمليات المستمرة والبالغ قدره ٢ جم هو نصيب مخفض(٤) وعلى افتراض عدم وجود أى تأثير لتلك الأسهم العادية المحتملة ٤٠٠ سهم على بنود الأرباح أو الخسائر. ونظراً لأن الربح من العمليات المستمرة المنسوب للمنشأة الأم هو الرقم الحاكم – لذا تقوم المنشأة بإدراج هذه الأسهم العادية المحتملة ٤٠٠ سهم أيضاً فى حساب كافة مبالغ "نصيب السهم فى الأرباح الأخرى" حتى ولو كانت مبالغ "نصيب السهم فى الأرباح الأخرى" مضادة للتخفيض بالمقارنة بمبالغ "النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح" المناظرة لها ، أى حتى ولو كان النصيب الناتج للسهم فى خسارة العمليات غير المستمرة والبالغ قدره (٣) جم لكل سهم ومن الخسارة الكلية والبالغ قدره (١) جم لكل سهم يقل عن نظيره الأساسى لكل منها والبالغ قدره (٣,٦) جم و(١,٢) جم لكل سهم على التوالى(٥).

(٤) مقارنة بالنصيب الأساسى للسهم فى أرباح العمليات المستمرة المنسوبة لملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم وقدره ٢,٤ جم لكل سهم.

(٥) يحدث العكس فى حالة وجود أرباح من العمليات غير المستمرة أو أرباح كلية حيث يعد تأثير الأسهم العادية المحتملة فى تلك الحالات "مضاداً للتخفيض" عندما يكون نصيب السهم الناتج (من ممارسة أو تحويل تلك الأدوات) فى أرباح العمليات غير المستمرة وفى الأرباح الكلية لكل سهم يزيد عن النصيب الأساسى للسهم فى تلك الأرباح لكل سهم.

متوسط سعر السوق للأسهم العادية

أ ٤- من أجل حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" يتم حساب متوسط سعر السوق للأسهم العادية المفترض إصدارها بناء على متوسط سعر السوق للأسهم العادية أثناء الفترة. وقد يكون من الممكن من الناحية النظرية إدراج كل معاملة سوقية تتم على الأسهم العادية لمنشأة عند تحديد متوسط سعر السوق ومع ذلك فعادةً ما يكون استخدام متوسط بسيط للأسعار الأسبوعية أو الشهرية كافياً من الناحية العملية.

أ ٥- بصفة عامة تُعد أسعار الإقفال السوقية كافيةً لحساب متوسط سعر السوق. ومع ذلك فعندما يحدث تذبذب سعرى على نطاق واسع فإن استخدام متوسطٍ للأسعار العليا والدنيا عادةً ما ينتج عنه سعر معبر بدرجة أكبر. وتستخدم الطريقة "المتبعة فى حساب متوسط سعر السوق" بصفةٍ مستمرة (أى تُطبَقْ بثبات) إلا إذا أصبح ذلك المتوسط (لسعر السوق) غير معبر نتيجة لتغير فى الظروف. فعلى سبيل المثال قد تستخدم منشأة طريقة أسعار الإقفال السوقية لحساب متوسط سعر السوق لعدة سنوات تتسم بأسعار مستقرة نسبياً ثم تتحول إلى استخدام طريقة متوسط الأسعار العليا والدنيا عندما تبدأ الأسعار فى التذبذب بدرجة كبيرة بما يجعل أسعار الإقفال السوقية غير قادرة على توفير متوسط سعر معبر.

الخيارات Options والحقوق Warrants وما فى حكمهما

أ ٦- إن خيارات أو حقوق شراء الأدوات القابلة للتحويل من المفترض أن تُمَارسْ فى شراء تلك الأدوات كلما كان متوسط أسعار كلٍ من الأداة القابلة للتحويل والأسهم العادية التى يمكن الحصول عليها عند التحويل أعلى من سعر ممارسة الخيار أو الحق[٦] – ومع هذا فلا يُفترضْ ممارسة تلك الأدوات إلا إذا افتُرِضَ أيضاً تحويل ما قد يكون قائماً من "أدوات مماثلة قابلة للتحويل" – إن وجدت[٧].

---

(٦) ويرجع السبب فى ذلك إلى أنه من غير المفترض أن يكون حامل الخيار أو الحق غير رشيد فى قراراته وبمعنى آخر فمن غير المنطقى أن يقوم حامل الخيار أو الحق بممارسة حقه فى شراء "الأداة القابلة للتحويل لأسهم عادية" ما لم يكن سعر الممارسة المتفق عليه لشراء تلك الأداة "القابلة للتحويل لأسهم عادية" يقل عن سعر شرائها السائد فى السوق **وفى نفس الوقت** يقل عن السعر السائد فى السوق لشراء الأسهم العادية التى يمكن له الحصول عليها لو ما قرر ممارسة حقه فى شراء تلك الأداة ثم تحويلها إلى أسهم عادية **وإلا** فما الذى يدفعه لممارسة حقه إذا كان سعر الممارسة الذى يتم على أساسه شراء الأداة القابلة للتحويل **يزيد** عن سعر شراء الأسهم العادية التى يمكن له الحصول عليها من تحويل تلك الأداة! ففى مثل هذه الحالة يفترض أن يقوم حامل الخيار أو الحق بشراء الأسهم العادية مباشرة من السوق نظراً لأنها ستكون أقل تكلفة بالنسبة له مما لو قام بممارسة حقه فى شراء الأداة القابلة للتحويل بسعر يزيد عن المقابل الذى سيتحمله فى شراء الأسهم العادية (التى تتيح له الأداة الحصول عليها) حتى ولو كان تحويل تلك الأداة بعد ذلك لأسهم عادية يتم بدون تحمل مقابل إضافى.

(٧) وفى ظل الافتراض السابق المتعلق بسعر ممارسة الخيارات والحقوق لشراء أسهم عادية محتملة قابلة للتحويل - فإن انخفاض سعر شراء الأداة القابلة للتحويل فى حد ذاتها (أى سعر الممارسة) عن السعر السائد فى السوق لشراء الأسهم العادية التى يمكن الحصول عليها من تحويل الأداة - من المفترض أن يشجع حاملى الأدوات المماثلة القائمة (بخلاف الخيارات) والقابلة للتحويل لأسهم عادية على ممارسة حقوقهم فى تحويل تلك الأدوات – إن وجدت – إلى أسهم عادية طالما أن ذلك التحويل سيترتب عليه تحملهم لتكلفة أقل عما لو قاموا بشراء تلك الأسهم مباشرة من السوق – ولهذا يفترض أيضاً تحويل تلك الأدوات المماثلة إلى أسهم عادية.

أ ٧- قد تسمح الخيارات أو الحقوق بطرح دين أو أدوات أخرى لمنشأة (أو لمنشأتها الأم أو لشركة تابعة) أو قد تستوجب ذلك الطرح كوسيلة للوفاء بكامل سعر الممارسة أو بجزء منه[٨]. وعند حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" فإن تلك الخيارات أو الحقوق يكون لها تأثير مخفض فى أي من الحالتين التاليتين:

(أ) إذا كان متوسط سعر السوق عن الفترة – للأسهم العادية ذات العلاقة – يتجاوز سعر الممارسة.

أو (ب) إذا كان سعر البيع للأداة المطروحة للوفاء يقل عن السعر الذى يمكن أن تُطرح به تلك الأداة طبقاً لعقد الخيار أو الحق وكان الخصم الناتج يترتب عليه الوصول لسعر ممارسة فعال يقل عن سعر السوق للأسهم العادية التى يمكن الحصول عليها من ممارسة الخيار أو الحق.

وعند حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" يفترض أن تلك الخيارات أو الحقوق قد مُورِسَتْ كما يفترض أن الدين أو الأدوات الأخرى قد طُرِحَتْ. وإذا كان استخدام النقدية كوسيلة وفاء يحقق ميزةً أكبر لحامل الخيار أو الحق وكان العقد يسمح باستخدام النقدية فى الوفاء ، عندئذٍ يفترض أن النقدية قد استُخْدِمَتْ فى الوفاء بالعقد. ويُعدَّلْ البسط وذلك بردّ الفائدة على أى دين افْتُرِضَ طرحه للوفاء بشروط العقد (وبعد خصم الضرائب المتعلقة بها).

أ ٨- وتسرى نفس المعالجة على الأسهم الممتازة التى تحكمها شروط مماثلة أو على الأدوات الأخرى التى تتضمن خيارات تحويل تسمح للمستثمر بالسداد النقدى مقابل الحصول على معدل تحويل أفضل.

أ ٩- قد تتطلب الشروط المُحددَة لبعض الخيارات أو الحقوق استخدام المتحصلات المستلمة من ممارسة تلك الأدوات فى سداد دين أو أدوات أخرى على المنشأة (أو على منشأتها الأم أو شركة تابعة). وعند حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" يُفْتَرَضْ أن تلك الخيارات أو الحقوق قد تم ممارستها كما يُفْتَرَضْ أن المتحصلات قد تم استخدامها فى شراء الدين بمتوسط سعره السوقى بدلاً من استخدامها فى شراء أسهم عادية.

(٨) إن المقصود فى هذه الفقرة من "طرح الدين أو الأدوات الأخرى للمنشأة كوسيلة للوفاء بكامل سعر الممارسة أو بجزء منه... الخ" هو أن بعض عقود الخيارات أو الحقوق التى تمنح حاملها الخيار أو الحق فى اقتناء أسهم عادية للمنشأة مقابل سعر متفق عليه (سعر الممارسة) قد تنص ضمن شروطها – على سبيل المثال - على السماح لحامل تلك الأدوات أو إلزامه بسداد سعر الممارسة أو جزء منه عن طريق تحمله لدين على المنشأة بدلاً من السداد النقدى. وبناءً على ذلك فإذا كان سعر البيع للدين المطروح (وسيلة الوفاء) يقل عن سعر الممارسة لشراء الأسهم العادية المحدد فى العقد – كما هو مشار إليه بالفقرة "أ٧(ب)" – يصبح الفرق بمثابة خصم ممنوح لحامل الخيار أو الحق وبالتالى يخفض من سعر الممارسة الأصلى ويحوله إلى سعر ممارسة فعال وهو الذى يجب مقارنته بسعر السوق للأسهم العادية لأغراض الحكم على ما إذا كانت تلك الخيارات أو الحقوق ذات تأثير مخفض.

إلا أن زيادة المتحصلات المستلمة من الممارسة المفترضة للخيارات أو الحقوق عن المبلغ المستخدم فى الشراء المفترض للدين تؤخذ فى الاعتبار وذلك عند حساب النصيب المخفض للسهم فى الأرباح (أى يفترض استخدام فائض المتحصلات فى شراء أسهم عادية). ويُعدَّل البسط وذلك بَرْدْ الفائدة على أى دين افْتُرِضَ شرائه (وبعد خصم الضرائب المتعلقة بها).

خيارات البيع المحررة Written Put Options

أ١٠- لتوضيح كيفية تطبيق الفقرة "٦٣" – افترض أن خيارات البيع القائمة والمحررة من قبل المنشأة على أسهمها العادية يبلغ عددها ١٢٠ خيار بيع بسعر ممارسة قدره ٣٥ وأن متوسط سعر السوق لأسهمها العادية عن الفترة هو ٢٨. عند حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" تفترض المنشأة أنها قد أصدرت فى بداية الفترة عدد ١٥٠ سهم عادى بسعر ٢٨ لكل سهم وذلك للوفاء بالتزاماتها المرتبطة بخيارات البيع البالغ قدرها ٤٢٠٠ . لذا فعند حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" يُضاف إلى المقام عدد ٣٠ سهم عادى إضافى يمثل الفرق بين الأسهم العادية المصدرة وعددها ١٥٠ سهم ، والأسهم العادية المستلمة من الوفاء بخيارات البيع وعددها ١٢٠ سهم.

أدوات الشركات التابعة أو المشروعات المشتركة أو الشركات الشقيقة

أ١١- بالنسبة للأسهم العادية المحتملة لشركة تابعة أو مشروع مشترك أو شركة شقيقة والقابلة للتحويل إما إلى أسهم عادية فى الشركة التابعة أو المشروع المشترك أو الشركة الشقيقة ، أو إلى أسهم عادية فى المنشأة الأم أو صاحب الحصة فى المشروع المشترك أو المستثمر فى الشركة الشقيقة (المنشأة التى تعرض قوائمها المالية[٩]) فيراعى أن تدخل تلك الأسهم العادية المحتملة فى حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" على النحو التالى:

(أ) تدرج الأدوات المصدرة بمعرفة شركة تابعة أو مشروع مشترك أو شركة شقيقة – والتى تخول لحامليها الحق فى الحصول على أسهم عادية فى الشركة التابعة أو المشروع المشترك أو الشركة الشقيقة – وذلك عند حساب بيانات "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح " للشركة التابعة أو المشروع المشترك أو الشركة الشقيقة. وتدرج بعد ذلك تلك الأنصبة للسهم فى الأرباح فى حساب "نصيب السهم فى الأرباح" للمنشأة التى تعرض قوائمها المالية وذلك بناء على ما تحتفظ به هذه المنشأة من أدوات فى الشركة التابعة أو المشروع المشترك أو الشركة الشقيقة.

(٩) يقصد بالمنشأة التى تعرض قوائمها المالية الثلاثة أنواع الأخيرة من المنشآت وهى المنشأة الأم أو صاحب الحصة فى مشروع مشترك أو المستثمر فى شركة شقيقة.

(ب) أما بالنسبة للأدوات المصدرة بمعرفة شركة تابعة أو مشروع مشترك أو شركة شقيقة – والقابلة للتحويل إلى أسهم عادية فى رأس مال المنشأة التى تعرض قوائمها المالية – فتدخل ضمن أسهمها العادية المحتملة بغرض حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" لهذه المنشأة. وتعامل بنفس الأسلوب عقود الخيارات أو الحقوق التى تصدرها شركة تابعة أو مشروع مشترك أو شركة شقيقة – والتى تخول لحامليها الحق فى شراء أسهم عادية فى رأس مال المنشأة التى تعرض قوائمها المالية – حيث تدخل ضمن أسهمها العادية المحتملة عند حساب البيانات المجمعة لهذه المنشأة عن "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح".

أ١٢- لأغراض تحديد مدى تأثُّرْ "نصيب السهم فى الأرباح" – للمنشأة التى تعرض قوائمها المالية – بما تُصدِرُهُ تلك المنشأة من أدوات قابلة للتحويل إلى أسهم عادية فى رأس مال شركة تابعة أو مشروع مشترك أو شركة شقيقة، عندئذٍ يفترض أن الأدوات المُصدرة بمعرفة تلك المنشأة قد حُوِلَتْ وأن البسط (الأرباح أو الخسائر المنسوبة لملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم) قد أُجْرِيَتْ عليه التسويات اللازمة[١٠] طبقاً للفقرة "٣٣". وبالإضافة إلى تلك التسويات تقوم المنشأة التى تعرض قوائمها المالية بتعديل البسط أيضاً بأى تغيير – فى الأرباح أو الخسائر المثبتة بمعرفتها (مثل الدخل من توزيعات أرباح الأسهم أو الدخل الناتج من تطبيق طريقة حقوق الملكية) – يكون مترتباً على الزيادة فى عدد الأسهم العادية القائمة للشركة التابعة أو المشروع المشترك أو الشركة الشقيقة نتيجة للتحويل المفترض لتلك الأدوات. ولا يتأثر المقام فى المعادلة المستخدمة فى حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" حيث لن يتغير عدد الأسهم العادية القائمة للمنشأة التى تعرض قوائمها المالية من التحويل المفترض لتلك الأدوات.

<u>أدوات حقوق الملكية المشاركة والأسهم العادية المكونة من فئتين</u>

أ١٣-تلتزم المنشآت المؤسسة فى جمهورية مصر العربية بتطبيق أحكام القوانين واللوائح المحلية السائدة المنظمة لأنواع إصدارات أدوات حقوق الملكية (مثل أسهم وحصص رأس المال المصدر وما فى حكمهما) والحقوق (بما فى ذلك حقوق المشاركة فى توزيعات الأرباح) والالتزامات اللصيقة بتلك الأنواع. هذا وتتضمن حقوق ملكية بعض المنشآت – على خلاف ذلك – ما يلى:

(١٠) أى تُسَوَى الأرباح أو الخسائر المنسوبة لملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم بأية توزيعات أو فوائد أو تغيرات أخرى تتعلق بالأسهم العادية المحتملة القابلة للتحويل والمصدرة بمعرفة تلك المنشأة والتى يتعين إجرائها نتيجة للافتراض بتحويل تلك الأسهم العادية المحتملة إلى أسهم عادية فى رأس مال شركة تابعة أو مشروع مشترك أو شركة شقيقة ضمن المجموعة وذلك وفقاً لما هو وارد تفصيلاً بالفقرة "٣٣" من صلب المعيار.

أ- أدوات تشارك فى الأرباح (أى توزيعات الأرباح) مع الأسهم العادية وفقاً لمعادلة محددة مسبقاً (على سبيل المثال: مشاركة بنسبة أثنين لواحد) مع تحديد حد أقصى لتلك المشاركة فى بعض الأحيان (على سبيل المثال: حد أقصى للمشاركة لا يتجاوز مبلغ محدد لكل سهم).

ب- فئة من فئات الأسهم العادية ذات نسبة مشاركة فى الأرباح مغايرة لنسبة المشاركة المقررة لفئة أخرى ولكن دون أن يقترن ذلك بحقوق أسبقية أو أولوية تميز تلك الفئة.

١٤أ -من أجل حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" يُفْتَرَضْ تحويل الأدوات القابلة للتحويل لأسهم عادية من بين تلك الأدوات المذكورة فى الفقرة "١٣أ" إذا ما كانت ذات تأثير مؤدى للتخفيض. وفيما يتعلق بالأدوات غير القابلة للتحويل إلى فئة من فئات الأسهم العادية فإن أرباح أو خسائر الفترة تخصص بين الفئات المختلفة من الأسهم وأدوات حقوق الملكية المشاركة الأخرى وذلك وفقاً لحقوق كلٍ منها فى التوزيعات أو حقوق المشاركة الأخرى لكلٍ منها فى الأرباح غير الموزعة. ولحساب النصيب الأساسى والمخفض للسهم فى الأرباح:

أ- تُعَدَلْ الأرباح أو الخسائر المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم (تُخفَضْ الأرباح وتُعلَى الخسائر[١١]) بمبلغ التوزيعات المعلن عنها خلال الفترة لكل فئة من فئات الأسهم ، وبالمبلغ التعاقدى للتوزيعات (أو لفوائد السندات المشاركة) الذى يجب سداده عن الفترة (على سبيل المثال: فى حالة التوزيعات المجمعة غير المسددة).

ب- تُخصصْ الأرباح أو الخسائر المتبقية بين الأسهم العادية وأدوات حقوق الملكية المشاركة إلى الحد الذى تشارك فيه كل أداة فى الأرباح وكما لو كانت كافة أرباح أو خسائر الفترة قد تم توزيعها. ويتم تحديد إجمالى الأرباح أو الخسائر المخصصة لكل فئة من فئات أداة حقوق الملكية وذلك بتجميع المبلغ المخصص للتوزيعات مع المبلغ المخصص لخاصية المشاركة[١١].

---

(١١) توضح الفقرتان "١٣أ" و"١٤أ" كيفية تحديد "نصيب السهم فى الأرباح" لكل فئة من فئات الأسهم القائمة وذلك إذا ما كان راس مال المنشأة يتكون من عدة فئات من بينها أدوات تتمتع بحق المشاركة فى الأرباح مع الأسهم العادية حيث تُعدَل مبالغ الأرباح أو الخسائر المنسوبة لملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم بالتوزيعات على الأدوات المشاركة فى الأرباح. ويتم ذلك التعديل بتخفيض أرباح أو زيادة خسائر الفترة بكل من: (أ) مبالغ التوزيعات المعلن عنها خلال الفترة و(ب) مبالغ التوزيعات التعاقدية والفوائد المتعاقدية الواجب سدادها خلال الفترة لحاملى تلك الأدوات (سواء أكانت تمثل أسهماً ممتازة مجمعة أو غير مجمعة الأرباح أو سندات مُشاركة) وذلك للوصول إلى المبالغ غير الموزعة من الأرباح أو الخسائر والتى يشارك فيها حاملى تلك الأدوات مع ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم. وعلى الجانب الآخر فإن مثل هذه التوزيعات والفوائد تمثل حقوقاً لحاملى تلك الأدوات فى أرباح أو خسائر المنشأة الأم تسبق حقوق ملاك الأسهم العادية ومن ثم تصبح حقوق حاملى تلك الأدوات عبارة عن (١) مبالغ التوزيعات والفوائد التى يحق لهم الحصول عليها (قبل أى حقوق ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم فى أرباح أو خسائر الفترة) بالإضافة إلى (٢) ما يخصهم من المتبقى من الأرباح أو الخسائر المتاحة لملاك الأسهم العادية (بعد خصم تلك التوزيعات والفوائد) طبقاً لمعدل التوزيع المحدد.

ج- يتم قسمة إجمالى الأرباح أو الخسائر المخصصة لكل فئة من فئات أداة حقوق الملكية على عدد الأدوات القائمة التى خصصت لها الأرباح من أجل تحديد "نصيب السهم فى الأرباح" للأداة.

ولغرض حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" فأن كل الأسهم العادية المحتملة – والتى افترض أنها قد أصدرت – تدخل ضمن الأسهم العادية القائمة.

الأسهم المسددة جزئياً

أ١٥- عندما تَصْدُرْ أسهم عادية ولا تكون قيمتها مسددة بالكامل، تعامل هذه الأسهم عند حساب "النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح" ككسر من السهم العادى وذلك فى حدود ما إذا كان لها الحق فى المشاركة فى التوزيعات خلال الفترة مقارنةً بسهم عادى مسدد قيمته بالكامل.

أ١٦- تُعامل هذه الأسهم "المسدد جزء من قيمتها" بنفس الطريقة التى تُعامل بها الخيارات أو الحقوق عند حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" وذلك إلى المدى الذى لا يكون فيه لتلك الأسهم الحق فى المشاركة فى التوزيعات خلال الفترة. ويُفْتَرَضْ أن الرصيد غير المسدد من قيمة تلك الأسهم يمثل متحصلات استخدمت فى شراء أسهم عادية[١٢]. ويُعدْ عدد الأسهم الذى يدخل ضمن "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" هو الفرق بين عدد الأسهم المكتتب فيها وعدد الأسهم المفترض أن يتم شراؤها[١٢].

(١٢) يُنظر إلى الجزء غير المسدد من قيمة تلك النوعية من الأسهم بنفس الطريقة التى ينظر بها لسعر الممارسة للخيارات والحقوق. ومن الطبيعى أن يقل المبلغ غير المسدد من قيمة كل سهم من الأسهم المسددة جزئياً عن متوسط سعر السوق للسهم العادى المسدد بالكامل - لذا ففى هذه الحالة يُفترض أن حاملى الأسهم العادية المسددة جزئياً سيسعون إلى استكمال الجزء غير المسدد من قيمتها للتمتع بنصيب من الأرباح المتاحة لملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم والمسددة بالكامل. ومن ثم يفترض أيضاً أن تقوم المنشأة باستخدام تلك الحصيلة فى شراء أسهم عادية من أطراف أخرى على أساس متوسط سعر السوق للسهم العادى خلال الفترة وبالتالى ينشأ فرق بين (أ) عدد الأسهم التى يتعين على المنشأة أن تصدرها طبقاً لشروط الاكتتاب بافتراض قيام حاملى الأسهم العادية باستكمال المبالغ المستحقة عليهم و(ب) عدد الأسهم التى يفترض أن تقوم المنشأة بشرائها من السوق لمقابلة الأسهم التى سيتم إصدارها - ويضاف هذا الفرق إلى عدد الأسهم العادية القائمة خلال الفترة عند حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح".

معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٢) نصيب السهم فى الأرباح
أمثلة توضيحية

ترافق هذه الأمثلة معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٢) ولكنها لا تمثل جزءاً منه

مثال ١ – الأسهم الممتازة ذات المعدلات المتزايدة

المرجع : الفقرات "١٢" و "١٥" من معيار المحاسبة المصرى رقم(٢٢)

أصدرت المنشأة (د) أسهم ممتازة متراكمة العوائد غير قابلة للتحويل وغير قابلة للاسترداد من الفئة (أ) بقيمة أسمية ١٠٠ فى ١ يناير ٢٠٠١ . وتستحق للأسهم الممتازة من الفئة (أ) كوبون توزيعات سنوى تراكمـــــــى قدره ٧ للسهم اعتباراً من ٢٠٠٤.

وفى تاريخ الإصدار كان معدل العائد السنوى للتوزيعات (الكوبون) السائد بالسوق على الأسهم الممتازة من الفئة (أ) هو ٧% سنوياً. لذا فقد تكون المنشأة (د) قد توقعت أن تستلم متحصلات بمبلغ ١٠٠ جم تقريباً عن كل سهم ممتاز من أسهم الفئة (أ) لو أن معدل العائد السنوى على سهمها وقدره ٧ جم لكل سهم كان هو المعدل السارى فى تاريخ الإصدار.

ومع ذلك ونتيجة لمراعاة شروط سداد العائد السنوى فقد تم إصدار الأسهم الممتازة من الفئة (أ) بقيمة ٨١,٦٣ جم لكل سهم – أى بخصم إصدار قدره ١٨,٣٧ جم للسهم الواحد. ويمكن التوصل إلى كيفية تحديد سعر الإصدار للسهم وذلك عن طريق حساب القيمة الحالية لمبلغ ١٠٠ جم مخصوماً بمعدل عائد سنوى ٧% على مدار فترة ثلاث سنوات.

ونظراً لأن تلك الأسهم مصنفة كأدوات حقوق ملكية –لذا يتم استهلاك خصم الإصدار الأصلى على الأرباح المحتجزة باستخدام طريقة الفائدة الفعلية ويتم معاملته كتوزيع على الأسهم الممتازة لأغراض حساب نصيب السهم فى الأرباح. ومن أجل حساب"النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح" يتم خصم العائد الضمنى التالى لكل سهم ممتاز من الفئة (أ) لتحديد الأرباح أو الخسائر المنسوبة لملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم.

السنة	القيمة الدفترية للأسهم الممتازة من الفئة أ فى ١ يناير	التوزيع الضمنى١	القيمة الدفترية للأسهم الممتازة من الفئة أ فى ٣١ ديسمبر ب	التوزيعات المدفوعة
٢٠٠١	٨١,٦٣	٥,٧١	٨٧,٣٤	--
٢٠٠٢	٨٧,٣٤	٦,١٢	٩٣,٤٦	--
٢٠٠٣	٩٣,٤٦	٦,٥٤	١٠٠	--
بعد ذلك	١٠٠	٧	١٠٧	(٧)

مثال ٢ – المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية

المرجع: الفقرات من "١٩" إلى "٢١" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٢)

		الأسهم المصدرة	أسهم الخزينة	الأسهم القائمة
١ يناير ٢٠٠١	الرصيد فى بداية السنة	٢٠٠٠	٣٠٠	١٧٠٠
٣١ مايو ٢٠٠١	إصدار أسهم جديدة بمقابل نقدى	٨٠٠	–	٢٥٠٠
١ ديسمبر ٢٠٠١	شراء نقدى لأسهم خزينة	--	٢٥٠	٢ ٢٥٠
٣١ ديسمبر ٢٠٠١	الرصيد فى نهاية السنة	٢٨٠٠	٥٥٠	٢٢٥٠

حساب المتوسط المرجح:

(١٢/٥ *١٧٠٠)+(١٢/٦* ٢٥٠٠) +(١٢/١*٢٢٥٠)= ١٤٦ ٢ سهم أو

(١٢/١٢ *١٧٠٠)+(١٢/٧* ٨٠٠) – (١٢/١*٢٥٠)= ١٤٦ ٢ سهم

أ على أساس معدل عائد ٧%

ب تمثل القيمة الدفترية قبل سداد التوزيعات

مثال ٣ – الإصدار المجانى

المرجع: الفقرات "٢٦" و"٢٧" (أ) و"٢٨" من معيار المحاسبة المصرى رقم(٢٢)

الربح المنسوب إلى ملاك الأسهم العادية فى المنشأة الأم لعام ٢٠٠٠	١٨٠ جم
الربح المنسوب إلى ملاك الأسهم العادية فى المنشأة الأم لعام ٢٠٠١	٦٠٠ جم
الأسهم العادية القائمة حتى ٣٠ سبتمبر ٢٠٠١	٢٠٠ سهم
إصدار أسهم مجانية ١ أكتوبر ٢٠٠١	٢ سهم عادى لكل سهم عادى قائم فى ٣٠ سبتمبر ٢٠٠١ ٢٠٠ X ٢ = ٤٠٠
النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح٢٠٠١	٦٠٠ / (٤٠٠+٢٠٠) = ١ جم
النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح٢٠٠٠	١٨٠ / (٤٠٠+٢٠٠) = ٠,٣٠ جم

ولأن إصدار الأسهم المجانية كان بدون مقابل لذا يعامل ذلك الإصدار كما لو كان قد حدث قبل بداية ٢٠٠٠ (وهى أبعد فترة مقارنة يتم عرضها).

مثال ٤ – إصدار ذا حقوق (حقوق اكتتاب)

المرجع: الفقرات "٢٦" و "٢٧ب"من معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٢) والفقرة "أ٢" من الملحق (أ)

	٢٠٠٠	٢٠٠١	٢٠٠٢
الربح المنسوب إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم	١ ١٠٠ جم	١ ٥٠٠ جم	١ ٨٠٠ جم
الأسهم القائمة قبل	٥٠٠ سهم		

الإصدار ذى الحقوق	
شروط الإصدار ذى الحقوق	سهم واحد جديد لكل ٥ أسهم قائمة (بإجمالى ١٠٠ سهم جديد) سعر الممارسة : ٥ جم تاريخ الإصدار ذى الحقوق ١ يناير ٢٠٠١ أخر تاريخ لممارسة الحقوق : ١ مارس ٢٠٠١
سعر السوق للسهم العادى الواحد قبل ممارسة الحقوق مباشرة فى ١ مارس ٢٠٠١	١١ جم
تاريخ القوائم المالية	٣١ ديسمبر

حساب القيمة العادلة النظرية للسهم عند ممارسة الحقوق

القيمة العادلة لكافة الأسهم القائمة قبل ممارسة الحقوق + إجمالى المبلـــغ المـــستلم (المتحـــصلات) من ممارسة الحقوق

عدد الأسهم القائمة قبل ممارسة الحقوق مباشرةً + عدد الأسهم المصدرة حال الممارسة

$$\frac{(١١\ \text{جم} \times ٥٠٠\ \text{سهم}) + (٥\ \text{جم} \times ١٠٠\ \text{سهم})}{٥٠٠\ \text{سهم} + ١٠٠\ \text{سهم}}$$

القيمة العادلة النظرية لكل سهم عند ممارسة الحقوق = ١٠ جم

حساب معامل التعديل

$$\frac{\text{القيمة العادلة قبل ممارسة الحقوق مباشرةً لكل سهم}}{\text{قيمة العدالة النظرية عند ممارسة الحقوق لكل سهم}} = \frac{١١\ \text{جم}}{١٠\ \text{جم}} = ١,١$$

حساب النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح

		٢٠٠٠	٢٠٠١	٢٠٠٢
النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح كما سبق عرضه ٢٠٠٠	١١٠٠ جم/٥٠٠ سهم	٢,٢ جم		
النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح لعام ٢٠٠٠ المعاد عرضه بسبب الإصدار ذى الحقوق	١١٠٠ جم (٥٠٠ سهم x ١,١)	٢ جم		
النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح لعام٢٠٠١ بما فى ذلك آثار الإصدار ذى الحقوق	١٥٠٠ جم (٥٠٠ سهم x ١,١ x١٢/١٠x) + (٦٠٠ سهم x١٢/٢)		٢,٥٤ جم	
النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح لعام ٢٠٠٢	١٨٠٠ جم/٦٠٠			٣ جم

مثال ٥– آثار خيارات الأسهم على النصيب المخفض للسهم فى الأرباح

المرجع: الفقرات من "٤٥" إلى "٤٧" من معيار المحاسبة المصرى رقم(٢٢)

الربح المنسوب إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم لعام ٢٠٠١	١ ٢٠٠ ٠٠٠ جم
المتوسط المرجح لعدد الأسهم القائمة خلال عام ٢٠٠١	٥٠٠ ٠٠٠ سهم
متوسط سعر السوق لسهم عادى واحد خلال العام	٢٠ جم
المتوسط المرجح لعدد الأسهم المتاحة بموجب الخيار خلال عام ٢٠٠١	١٠٠ ٠٠٠ سهم
سعر الممارسة للأسهم المتاحة بموجب الخيار خلال عام ٢٠٠١	١٥ جم

حساب نصيب السهم فى الأرباح

	الأرباح	*الأسهم*	*لكل سهم*
الربح المنسوب إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم خلال عام ٢٠٠١	١ ٢٠٠ ٠٠٠ جم		
المتوسط المرجع لعدد الأسهم القائمة خلال عام ٢٠٠١		٥٠٠ ٠٠٠ سهم	
النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح			٢,٤ جم
المتوسط المرجح لعدد الأسهم المتاحة بموجب الخيار		١٠٠ ٠٠٠	
المتوسط المرجح لعدد الأسهم التى كان يمكن لها أن تصدر بمتوسط سعر السوق:(١٠٠ ٠٠٠ سهم x١٥ جم)÷٢٠ جم	(أ)	(٧٥ ٠٠٠)	
نصيب السهم المخفض فى الأرباح	١ ٢٠٠ ٠٠٠ جم	٥٢٥ ٠٠٠	٢,٢٩ جم

(أ) لم تطرأ زيادة على الأرباح لأن إجمالى عدد الأسهم زاد فقط بقدر عدد الأسهم المفترض أن تكون قد أُصدرت بدون مقابل وعددها يقدر بـ ٢٥ ٠٠٠ سهم (راجع الفقرة "٤٦ب" من المعيار).

مثال ٥ أ- تحديد سعر الممارسة لخيارات الأسهم الممنوحة للعاملين

المتوسط المرجح لعدد خيارات الأسهم غير المكتسبة بعد لكل موظف	١٠٠٠خيار
المتوسط المرجح للمبلغ الواجب الاعتراف به لكل موظف خلال الفترة المتبقية حتى تاريخ اكتسابه الحق فى ممارسة خيارات الأسهم (وهى تلك الخيارات الممنوحة للعاملين عن الخدمات التى ينبغى عليهم تقديمها للمنشأة كمقابل لتلك الخيارات) والمحدد وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٩) *"المدفوعات المبنية على أسهم"*	١ ٢٠٠ جم
سعر الممارسة النقدى لخيارات الأسهم غير المكتسبة بعد(أ)	١٥ جم

حساب سعر الممارسة المعدل

القيمة العادلة للخدمات التى من المقرر تقديمها لاكتساب الخيارات لكل موظف:	١ ٢٠٠جم
القيمة العادلة للخدمات التى من المقرر تقديمها لاكتساب الخيارات لكل موظف – لكل خيار: (١ ٢٠٠ جم ÷ ١,٠٠٠)	١,٢٠جم
سعر الممارسة المعدل – هو إجمالى سعر الممارسة لخيارات الأسهم (١٥جم+ ١,٢٠جم)	١٦,٢٠جم

(أ) يقصد بسعر الممارسة النقدى لخيارات الأسهم هو ذلك السعر الذى يتعين على حامل الخيار سداده نقداً كمقابل لاقتناء الأسهم (المقررة بموجب الخيار) وذلك حال ممارسته لذلك الخيار – فإذا كانت خيارات الأسهم ممنوحة للعاملين بالمنشأة وتشترط لاكتساب الحق فيها قيام الموظف بالاستمرار فى تأدية خدماته للمنشأة خلال فترة محددة متفق عليها عندئذ فإن تكلفة ممارسة الخيار من قبل الموظف تتعدى سعر الممارسة النقدى حيث يدخل فى احتسابها أيضاً نصيب كل خيار من القيمة العادلة للخدمات التى يتعين على الموظف تقديمها للمنشأة خلال الفترة المتفق عليها (أى حتى يحل التاريخ الذى يكتسب فيه الموظف الحق فى ممارسة تلك الخيارات).

مثال٦- السندات القابلة للتحويل(*)

المرجع:الفقرات "٣٣"و"٣٤" و"٣٦" و"٤٩" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٢)

الربح المنسوب إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم	١٠٠٤ جم
الأسهم العادية القائمة	١,٠٠٠
النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح	١,٠٠ جم
السندات القابلة للتحويل يتم تحويل كل مجموعة من ١٠ سندات إلى ٣ أسهم عادية	١٠٠
مصروف الفائدة عن السنة الحالية والمتعلق بمكون الالتزام من السندات القابلة للتحويل	١٠ جم
الضريبة الجارية والمؤجلة المتعلقة بذلك المصروف (الفائدة)	٤ جم

ملاحظة: يتضمن مصروف الفائدة استهلاك الخصم الناتج من الاعتراف الأولى بعنصر الالتزام (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٥) الأدوات المالية : العرض)

الربح "المعدل" المنسوب إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم (بعد رد مصروف الفائدة المتعلق بمكون الالتزام وخصم الضريبة المرتبطة بالمصروف)	١٠٠٤ جم+١٠ جم– ٤ جم= ١٠١٠ جم
عدد الأسهم العادية التى تنشأ عن تحويل السندات	(١٠٠ ÷ ١٠) x ٣ = ٣٠ سهم
عدد الأسهم العادية المستخدمة فى احتساب النصيب المخفض للسهم فى الأرباح	١،٠٠٠ +٣٠ = ١,٠٣٠ سهم
النصيب المخفض للسهم فى الأرباح	١٠١٠ جم÷١,٠٣٠سهم = ٠,٩٨ جم

مثال ٧ – الأسهم المشروطة القابلة للإصدار

المرجع: الفقرات "١٩" و"٢٤" و"٣٦" و"٣٧" و"٤١–٤٣" و"٥٢" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٢)

الأسهم العادية القائمة خلال عام ٢٠٠١	١،٠٠٠،٠٠٠ سهم (ولم تكن هناك خيارات أو حقوق أو أدوات قابلة للتحويل قائمة خلال الفترة)

(*) لا يشرح هذا المثال الأسس التى تم بناءً عليها تصنيف مكونات الأدوات المالية القابلة للتحويل ما بين التزامات وحقوق ملكية أو أسس تصنيف الفائدة والتوزيعات المتعلقة بتلك الأدوات كمصروفات بقائمة الدخل أو ضمن حقوق الملكية طبقاً للمتطلبات الواردة بمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٥).

هذا وتنص إحدى الاتفاقيات التى أبرمت مؤخراً وتتعلق بمعاملة لتجميع الأعمال على إصدار أسهم عادية إضافية على أساس الشروط الواردة أدناه:

٥،٠٠٠ سهم عادى إضافى لكل منفذ جديد للبيع بالتجزئة يتم افتتاحه خلال عام ٢٠٠١

١،٠٠٠ سهم عادى إضافى لكل ١٠٠٠ جم من الأرباح المجمعة تزيد عن ٢ ٠٠٠ ٠٠٠ جم خلال العام المنتهى فى ٣١ ديسمبر ٢٠٠١

عدد منافذ البيع بالتجزئة التى تم افتتاحها خلال العام	منفذ واحد فى ١ مايو ٢٠٠١ منفذ واحد فى ١ سبتمبر ٢٠٠١
الأرباح المجمعة عن العام حتى تاريخ القوائم المالية والمنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم	– ١ ١٠٠ ٠٠٠ جم حتى ٣١ مارس ٢٠٠١ – ٢ ٣٠٠ ٠٠٠ جم حتى ٣٠ يونيو ٢٠٠١ – ١ ٩٠٠ ٠٠٠ جم حتى ٣٠ سبتمبر ٢٠٠١ (وتتضمن خسارة ناتجة من للعمليات غير المستمرة بمبلغ ٤٥٠ ٠٠٠ جم) – ٢ ٩٠٠ ٠٠٠ جم حتى ٣١ ديسمبر ٢٠٠١

التصيب الأساسى للسهم فى الأرباح

	الربع الأول	الربع الثانى	الربع الثالث	الربع الرابع	عام كامل
البسط (جنيه مصرى[١])	١ ١٠٠ ٠٠٠	١ ٢٠٠ ٠٠٠	(٤٠٠ ٠٠٠)	١ ٠٠٠ ٠٠٠	٢ ٩٠٠ ٠٠٠
المقام:					
الأسهم العادية القائمة	١٠،٠٠٠،٠٠٠	١٠،٠٠٠،٠٠٠	١٠،٠٠١،٠٠٠	١٠،٠٠٠،٠٠٠	١٠،٠٠٠،٠٠٠
الأسهم المشروطة باقتتاح منافذ بيع بالتجزئة	--	٣،٣٣٣[٢]	٦،٦٦٧[٣]	١٠،٠٠٠	٥،٠٠٠[٤]
الأسهم المشروطة بتحقق أرباح مجمعة تزيد عن الحد المتفق عليه[٥]	--	--	--	--	--
مجموع الأسهم	١٠،٠٠٠،٠٠٠	١٠،٠٠٣،٣٣٣	١٠،٠٠٦،٦٦٧	١٠،٠١٠،٠٠٠	١٠،٠٠٥،٠٠٠
النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح (جم)	١,١٠	١,٢٠	(٠,٤٠)	٠,٩٩	٢,٨٩

(١) الأرباح تظهر فى كل "فترة معروضة" بصورة مستقلة (أى غير مجمعة) إلا فيما عدا العمود الأخير الذى يعبر عن عام كامل.

(٢) ٥،٠٠٠ سهم × ٣/٢ [لأن المنفذ الأول تم افتتاحه خلال الربع الثانى من العام وتحديداً فى ١ مايو ٢٠٠١ – لذا يُرجَّح عدد الأسهم المصدرة والقائمة خلال هذه الفترة نتيجة لتحقق هذا الشرط على أساس شهرين هما مايو ويونيه من الثلاثة أشهر للربع الثانى]

(٣) (٥،٠٠٠ سهم +(٥،٠٠٠ سهم × ٣/١) [لأن المنفذ الثانى تم افتتاحه خلال الربع الثالث من العام وتحديداً فى ١ سبتمبر ٢٠٠١ – لذا يكون المتوسط المرجح لعدد الأسهم المصدرة والقائمة خلال هذه الفترة نتيجة لتحقق هذا الشرط هو عن حصة عن عدد الأسهم المرحلة من الربع الثانى والقائمة طوال مدة الثلاث أشهر من الربع الثالث بالإضافة للمتوسط المرجح لعدد الأسهم التى نشأت فى شهر سبتمبر من الربع الثالث وامتدت قائمة لمدة شهر من الثلاثة أشهر لهذا الربع].

(٤) (٥،٠٠٠ سهم × ١٢/٨) + (٥،٠٠٠ سهم × ١٢/٤) – يتم حساب المتوسط المرجح عن عام كامل بنفس الأسلوب المتبع فى الفترات الربع سنوية وبغض النظر عن المتوسط المرجح لعدد الأسهم القائمة الذى تم حسابه فى كل ربع نتيجة تحقق هذا الشرط.

(٥) لا يؤثر شرط الأرباح المجمعة على "النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح" لأنه لن يتوافر يقين على تحقق ذلك الشرط قبل أن تحل نهاية الفترة المشروطة فى ٣١ ديسمبر ٢٠٠١. ويتم تجاهل الأثر عند حساب "النصيب المهم فى الأرباح" عن الربع الرابع رعن السنة الكاملة لأن المنشأة لن يتوافر لها يقين من تحقق هذا الشرط إلا بنهاية آخر يوم من الفترة المشروطة (وهو ٣١ ديسمبر ٢٠٠١).

النصيب المخفض للسهم فى الأرباح

	الربع الأول	الربع الثانى	الربع الثالث	الربع الرابع	عام كامل
البسط (جنيه مصرى)	١ ١٠٠ ٠٠٠	١ ٢٠٠ ٠٠٠	(٤٠٠ ٠٠٠)	١ ٠٠٠ ٠٠٠	٢ ٩٠٠ ٠٠٠
المقام:					
الأسهم العادية القائمة	١٦٬٠٠٠٬٠٠٠	١٦٬٠٠٠٬٠٠٠	١٦٬٠٠٠٬٠٠٠	١٦٬٠٠٠٬٠٠٠	١٦٬٠٠٠٬٠٠٠
الأسهم المشروطة بافتتاح منافذ بيع بالتجزئة[1]	—	٥٤٬٠٠٠	١٠٤٬٠٠٠	١٠٤٬٠٠٠	١٠٤٬٠٠٠
الأسهم المشروطة بتحقق أرباح مجمعة تزيد عن الحد المتفق عليه	—[2]	٣٠٬٤٠٠[3]	—[4]	٩٠٬٤٠٠[5]	٩٠٬٤٠٠[6]
مجموع الأسهم	١٦٬٠٠٠٬٠٠٠	١٦٬٣٠٥٬٤٠٠	١٦٬١٠٤٬٠٠٠	١٦٬٩١٠٬٤٠٠	١٦٬٩١٠٬٤٠٠
النصيب المخفض للسهم فى الأرباح (جنيه مصرى)	١,١٠	٠,٩٢	(٠,٤٠)	٠,٥٩	١,٥٢

مثال ٨ – السندات القابلة للتحويل التى يمكن تسويتها إما فى صورة أسهم أو نقداً حسب اختيار الجهة المصدرة

المرجع: الفقرات "٣١–٣٣" و"٣٦" و"٥٨" و"٥٩" من معيار المحاسبة المصرى رقم(٢٢)

قامت منشأة فى بداية السنة الأولى بإصدار عدد ٢٬٠٠٠ سند قابل للتحويل علماً بأن هذه السندات والتى تبلغ مدة استحقاقها ٣ سنوات أصدرت بالقيمة الاسمية وقدرها ٠٠٠ ١جم للسند الواحد ويترتب على إصدارها إجمالى متحصلات بمبلغ ٠٠٠ ٠٠٠ ٢جم. ويستحق سداد فائدة سنوية على تلك

(١) لأغراض حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" يفترض إن إصدار أسهم عادية من الأسهم العادية المشروطة القابلة للإصدار لن يتم إلا عندما يتحقق الشرط ذو العلاقة وهى فى ذلك لا تختلف عن الطريقة التى ينظر بها لتلك الأسهم عند حساب "النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح" إلا من حيث الفترة التى تستخدم فى الترجيح حيث تدخل تلك الأسهم - بغرض حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" - ضمن المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية القائمة خلال الفترة التى يتحقق بها الشرط وذلك اعتباراً من بداية الفترة التى يتحقق خلالها ذلك الشرط إلا لو كانت الاتفاقية المشروطة قد أبرمت فى تاريخ لا حق لبداية الفترة التى تحقق خلالها بها الشرط وعندئذ فإن تلك الأسهم تدخل ضمن المتوسط المرجح من تاريخ إبرام الاتفاقية (راجع الفقرة "٥٣" من المعيار).

(٢) لم تُحقق الشركة (أ) أرباحاً مجمعة من بداية العام حتى ٣١ مارس ٢٠٠١ تزيد عن مبلغ الـ٠٠٠ ٠٠٠ ٢ جم المتفق عليها - ولا يسمح هذا المعيار بتقدير المستويات المستقبلية للأرباح وبالتالى فلا يسمح بادخال مثل تلك الأسهم المحتملة (المتعلقة بشروط تنطوى على تحقق مستوى محدد للأرباح فى المستقبل) ضمن المتوسط المرجح لعدد الأسهم القائمة المستخدمة فى حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" إلا إذا كانت الأرباح الفعلية فى نهاية كل فترة تفى بالشرط.

(٣) [(٢٬٣٠٠٬٠٠٠ جم – ٢٬٠٠٠٬٠٠٠ جم)÷ ١٬٠٠٠ جم] ×١٬٠٠٠ سهم = ٣٠٠٬٠٠٠ سهم

(٤) أرباح العام حتى تاريخه تقل من ٢٬٠٠٠٬٠٠٠ جم

(٥) [(٢٬٩٠٠٬٠٠٠ جم – ٢٬٠٠٠٬٠٠٠ جم) ÷١٬٠٠٠ جم] ×١٬٠٠٠ سهم = ٩٠٠٬٠٠٠ سهم

(٦) نظراً لأن الخسارة خلال الربع الثالث من العام كانت نتيجة للخسارة من العمليات غير المستمرة –لذا لا تنطبق هنا أحكام "التأثير المؤدى للتخفيض" حيث أن الرقم الحاكم ذو إشارة موجبة (أى أن الأرباح أو الخسائر الناتجة من العمليات المستمرة والمنسوبة إلى ملاك المنشأة الأم تُظهر أرباحاً وذلك إذا ما تم تحييد الخسائر الناتجة من العمليات غير المستمرة). ولذلك يدرج أثر الأسهم العادية المحتملة فى حساب"النصيب المخفض للسهم فى الأرباح".

السندات فى نهاية كل سنة وذلك بمعدل فائدة سنوى قدره ٦%محسوباً على القيمة الاسمية للسندات. ويمكن تحويل كل سند – فى أى وقت إلى أن يحل تاريخ الاستحقاق– إلى عدد ٢٥٠ سهم عادى. وللمنشأة الخيار فى تسوية أصل مبلغ السندات القابلة للتحويل إما فى صورة أسهم عادية أو نقداً.

وفى تاريخ إصدار السندات كان معدل الفائدة السائد فى السوق لدين مماثل بدون خيار للتحويل هو ٩% بينما كان سعر السوق للسهم العادى الواحد هو ٣ جنيه مصرى.وفيما يلى بعض البيانات عن الأسهم العادية القائمة والسندات المصدرة – ويتجاهل هذا المثال تأثير ضريبة الدخل.

الربح المنسوب إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم عن عام	١ ٠٠٠ ٠٠٠ جم
الأسهم العادية القائمة	١،٢٠٠،٠٠٠ سهم
السندات القابلة للتحويل القائمة	٢،٠٠٠ سند
تخصيص مقابل إصدار السندات بين:	
مكون الالتزام	١ ٨٤٨ ١٢٢ جم (١)
مكون حقوق الملكية	١٥١ ٨٧٨ جم (٢)
	٢ ٠٠٠ ٠٠٠جم

(١) يمثل هذا المبلغ القيمة الحالية لأصل السندات البالغ قدره ٢ مليون جنيه مصرى والمستحق السداد فى نهاية الثلاث سنوات بالإضافة للقيمة الحالية لفائدة سنوية قدرها ١٢٠ ٠٠٠ جنيه مصرى مستحقة السداد فى نهاية كل سنة من الثلاث سنوات وباستخدام معدل خصم سنوى قدره ٩%.

(٢) هذه السندات القابلة للتحويل إلى أسهم عادية تعد من الأدوات المركبة ويتم تحديد مكونيها من التزام وحقوق ملكية وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم(٢٥) *"الأدوات المالية: العرض"*. وطبقاً لمتطلبات ذلك المعيار يتم الاعتراف بهذه المبالغ باعتبارها تمثل القيمة الدفترية الأولية لمكونى الالتزام وحقوق الملكية –علماً بأن المبلغ المخصص على خيار التحويل (للمنشأة المصدرة) كمكون حقوق ملكية يعد بمثابة إضافة لحقوق الملكية ولا يتم تعديله لاحقاً.

النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح فى السنة الأولى:

$$\frac{١\,٠٠٠\,٠٠٠ \text{ جم}}{١،٢٠٠،٠٠٠ \text{ سهم}} = ٠,٨٣ \text{ جم لكل سهم عادى}$$

النصيب المخفض للسهم فى الأرباح فى السنة الأولى:

يفترض أن المنشأة المصدرة ستقوم بتسوية العقد وذلك بإصدار أسهم عادية ولهذا يتم احتساب الأثر المؤدى للتخفيض وفقاً للفقرة "٥٩" من المعيار.

$$\frac{١\,٠٠٠\,٠٠٠ \text{جنيه مصرى} + ١٦٦\,٣٣١ \text{جنيه مصرى}^{(١)}}{١،٢٠٠،٠٠٠ \text{سهم} + ٥٠٠،٠٠٠ \text{سهم}^{(٢)}} = ٠,٦٩ \text{ جم لكل سهم عادى}$$

١- يُعدّل الربح بتعليته بمبلغ الفائدة المتراكم وقدره ١٦٦ ٣٣١ جنيه مصرى والمحسوبة على القيمة الدفترية الأولية لمكون الالتزام نتيجة لمرور سنة زمنية – أى يتم رد مبلغ الفائدة الفعلية المستحقة على مكون الالتزام والمعترف بها كمصروف فى الأرباح أو الخسائر خلال الفترة (١٢٢ ٨٤٨ ١ جنيه مصرى× ٩%).

٢- ٥٠٠،٠٠٠ سهم عادى = ٢٥٠ سهم عادى × ٢،٠٠٠ سند قابل للتحويل

مثال ٩ – حساب المتوسط المرجح لعدد الأسهم: تحديد الترتيب الذى تدخل على أساسه الأدوات ذات الأثر المؤدى للتخفيض فى المقام [١]

المرجع الأولى: الفقرة "٤٤" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٢)

المرجع الثانوى: الفقرات "١٠" و"١٢" و"١٩" و"٣١–٣٣" و"٣٦" و"٤١–٤٧" و"٤٩" و"٥٠" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٢)

الأرباح	**جنيه مصرى**
الأرباح من العمليات المستمرة المنسوبة إلى المنشأة الأم	١٦,٤٠٠,٠٠٠
يخصم منها:التوزيعات على الأسهم الممتازة	(٦,٤٠٠,٠٠٠)
الأرباح من العمليات المستمرة المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم	١٠,٠٠٠,٠٠٠
الخسارة من العمليات غير المستمرة المنسوبة إلى المنشأة الأم	(٤,٠٠٠,٠٠٠)
الأرباح المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم	٦,٠٠٠,٠٠٠
الأسهم العادية القائمة	٢,٠٠٠,٠٠٠
متوسط سعر السوق للسهم العادى الواحد خلال السنة	٧٥,٠٠ جنيه مصرى

الأسهم العادية المحتملة

الخيارات	١٠٠,٠٠٠ بسعر ممارسة قدره ٦٠ جم
الأسهم الممتازة القابلة للتحويل	٨٠٠,٠٠٠ سهم بقيمة اسمية قدرها ١٠٠جم وتستحق كوبون مجمع الأرباح قدره ٨ جم لكل سهم. وكل سهم ممتاز قابل للتحويل إلى عدد اثنين سهم عادى.
سندات قابلة للتحويل بمعدل عائد ٥%	تبلغ القيمة الاسمية للسندات ١٠٠ مليون جم وكل ١٠٠٠ سند منها قابل للتحويل إلى عدد ٢٠ سهم عادى. ولا يوجد استهلاك لعلاوة أو خصم يؤثر فى تحديد مصروف الفائدة
معدل الضريبة	٤٠%

(١) لا يشرح هذا المثال الأسس التى تم بناءً عليها تصنيف مكونات الأدوات المالية القابلة للتحويل ما بين التزامات وحقوق ملكية أو أسس تصنيف الفائدة والتوزيعات المتعلقة بتلك الأدوات كمصروفات بقائمة الدخل أو ضمن حقوق الملكية طبقاً للمتطلبات الواردة بمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٥).

الزيادة فى الأرباح المنسوبة لملاك الأسهم العادية عند تحويل الأسهم العادية المحتملة

نوع الأسهم العادية المحتملة	*كيفية الحساب*	*الزيادة فى الأرباح بالجم*	*الزيادة فى عدد الأسهم العادية*	*الأرباح الإضافية على كل سهم إضافي بالجم*
الخيارات – الزيادة فى الأرباح – الأسهم الإضافية المصدرة بدون مقابل	١٠٠,٠٠٠× (٧٥ جم– ٦٠ جم)÷ ٧٥ جم	**صفر**	٢٠,٠٠٠	**صفر**
الأسهم الممتازة القابلة للتحويل – الزيادة فى الربح – الأسهم الإضافية	٨٠٠,٠٠٠جم×١٠٠× ٠,٠٨	٦ ٤٠٠ ٠٠٠	١,٦٠٠,٠٠٠	٤,٠٠ جم
السندات القابلة للتحويل بمعدل عائد ٥% – الزيادة فى الربح – الأسهم الإضافية	٨٠٠,٠٠٠ •٢ ١٠٠ ٠٠٠ ٠٠٠ جم×٠,٠٥×(١– ٠,٤٠) ٢٠×١٠٠,٠٠٠	٣ ٠٠٠ ٠٠٠	٢,٠٠٠,٠٠٠	١,٥٠ جم

وبناء على النتائج التى تظهر بالجدول السابق يصبح الترتيب الذى ينبغى على أن تدرج على أساسه الأدوات ذات الأثر المؤدى للتخفيض فى مقام المعادلة على النحو التالى:–

١. الخيارات

٢. السندات القابلة للتحويل بمعدل عائد ٥%

٣. الأسهم الممتازة القابلة للتحويل

حساب النصيب المخفض للسهم فى الأرباح

	الأرباح من العمليات المستمرة المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم (الرقم الحاكم)	*الأسهم العادية*	*لكل سهم*	
	جنيه مصرى		جنيه مصرى	
كما هو معروض	١٠ ٠٠٠ ٠٠٠	٢,٠٠٠,٠٠٠	٥,٠٠	
الخيارات	--	٢٠,٠٠٠		
	١٠ ٠٠٠ ٠٠٠	٢,٠٢٠,٠٠٠	٤,٩٥	ذو أثر مؤدى للتخفيض
سندات قابلة للتحويل بمعدل عائد ٥%	٣ ٠٠٠ ٠٠٠	٢,٠٠٠,٠٠٠		
	١٣ ٠٠٠ ٠٠٠	٤,٠٢٠,٠٠٠	٣,٢٣	ذو أثر مؤدى للتخفيض
الأسهم الممتازة القابلة للتحويل	٦ ٤٠٠ ٠٠٠	١,٦٠٠,٠٠٠		
	١٩ ٤٠٠ ٠٠٠	٥,٦٢٠,٠٠٠	٣,٤٥	ذو أثر مضاد للتخفيض

ونظراً لأن النصيب المخفض للسهم فى الأرباح يتزايد مع دخول الأسهم الممتازة القابلة للتحويل فى الاعتبار (ارتفع من٣,٢٣ جم إلى ٣,٤٥ جم)إذا تعد الأسهم الممتازة القابلة للتحويل ذات أثر مضاد للتخفيض ويتم تجاهلها عند حساب"النصيب المخفض للسهم فى الأرباح". ولذلك يكون النصيب المخفض للسهم فى الأرباح بالنسبة للأرباح من العمليات المستمرة هو ٣,٢٣ جم ويتم عرض كل من النصيب الأساسى والمخفض للسهم فى الأرباح كما يلى:

	النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح (جنيه مصرى)	النصيب المخفض للسهم فى الأرباح (جنيه مصرى)
الأرباح من العمليات المستمرة المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم	٥,٠٠	٣,٢٣
الخسارة من العمليات غير المستمرة المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم	(٢,٠٠)[١]	(٠,٩٩)[٢]
الأرباح المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم	٣,٠٠[٣]	٢,٢٤[٤]

(١) (٤ ٠٠٠ ٠٠٠ جنيه مصرى) ÷٢,٠٠٠,٠٠٠ = (٢,٠٠ جم)

(٢) (٤ ٠٠٠ ٠٠٠ جنيه مصرى) ÷٤,٠٢٠,٠٠٠ = (٠,٩٩ جم)

(٣) ٦ ٠٠٠ ٠٠٠ جنيه مصرى ÷٢,٠٠٠,٠٠٠ =٣,٠٠ جم

(٤) (٦ ٠٠٠ ٠٠٠ جنيه مصرى + ٣ ٠٠٠ ٠٠٠ جنيه مصرى) ÷٤,٠٢٠,٠٠٠ = ٢,٢٤ جم

مثال ١٠ – أدوات شركة تابعة: حساب النصيب الأساسى والمخفض للسهم فى الأرباح(*)

المرجع: الفقرات "٤٠" و"١١أ" و"١٢أ" من معيار المحاسبة المصرى رقم(٢٢) والملحق (أ)

المنشأة الأم:	
الأرباح المنسوبة لملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم	١٢٠٠٠ جنيه مصرى (لا تتضمن أية عوائد من الشركة التابعة أو توزيعات أرباح أسهم مسددة من قبلها)
الأسهم العادية القائمة	١٠,٠٠٠
أدوات الشركة التابعة المملوكة للمنشأة الأم	٨٠٠ سهم عادى ٣٠ حق قابل للممارسة لشراء أسهم عادية فى الشركة التابعة ٣٠٠ سهم ممتاز قابل للتحويل
الشركة التابعة:	
الأرباح	٥٤٠٠ جنيه مصرى
الأسهم العادية القائمة	١,٠٠٠
الحقوق	١٥٠ حق قابل للممارسة لشراء أسهم عادية فى الشركة التابعة
سعر الممارسة	١٠ جنيه مصرى
متوسط سعر السوق للسهم العادى الواحد	٢٠ جنيه مصرى
الأسهم الممتازة القابلة للتحويل	٤٠٠ سهم كل منها قابل للتحويل إلى سهم عادى واحد
عائد التوزيعات على الأسهم الممتازة	١,٠٠ جنيه مصرى لكل سهم

لم تتم معاملات بين شركات المجموعة تستدعى القيام بإجراء قيود إلغاء أو تسويات إلا فيما يتعلق بتوزيعات الأرباح – كما تم إغفال ضريبة الدخل لأغراض هذا المثال.

(*) لا يشرح هذا المثال الأسس التى تم بناءً عليها تصنيف مكونات الأدوات المالية القابلة للتحويل ما بين التزامات وحقوق ملكية أو أسس تصنيف الفائدة والتوزيعات المتعلقة بتلك الأدوات كمصروفات بقائمة الدخل أو ضمن حقوق الملكية طبقاً للمتطلبات الواردة بمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٥).

نصيب السهم فى الأرباح بالشركة التابعة

النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح هو ٥,٠٠ جنيه مصرى تم حسابه كما يلى :-

$$\frac{\text{٤٠٠ ٥جنيه مصرى}^{(١)} - \text{٤٠٠ جنيه مصرى}^{(٢)}}{^{٣}١,٠٠٠}$$

النصيب المخفض للسهم فى الأرباح هو ٣,٦٦ جنيه مصرى تم حسابه كما يلى :-

$$\frac{\text{٤٠٠ ٥جنيه مصرى}^{(٤)}}{(^{(٦)}\ \text{٤٠٠} + ^{(٥)}\text{٧٥} + \text{١,٠٠٠})}$$

نصيب السهم فى الأرباح المجمعة

النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح هو ١,٦٣ جم وتم حسابه كما يلى:-

$$\frac{\text{٠٠٠ ١٢جنيه مصرى}^{(٧)} + \text{٤,٣٠٠جنيه مصرى}^{(٨)}}{^{(٩)}\text{١٠,٠٠٠}}$$

النصيب المخفض للسهم فى الأرباح هو ١,٦١جم وتم حسابه كما يلى:-

$$\frac{\text{١٢,٠٠٠جنيه مصرى} + ^{(١٠)}\text{٢,٩٢٨} + \text{٥٥ جنيه مصرى}^{(١١)} + ^{(١٢)}\text{١,٠٩٨}}{\text{١٠,٠٠٠}}$$

---

(١) أرباح الشركة التابعة المنسوبة إلى ملاك أسهمها العادية

(٢) للتوزيعات المدفوعة من الشركة التابعة على أسهمها الممتازة القابلة للتحويل والمبوبة كأدوات حقوق ملكية (حيث من المفترض أن تكون التوزيعات على أسهمها الممتازة المبوبة كالتزام قد خصمت على قائمة الدخل قبل الوصول إلى "الأرباح من العمليات المستمرة المنسوبة لملاك أسهمها العادية" والتى تظهر ضمن المعطيات).

(٣) الأسهم العادية القائمة للشركة التابعة.

(٤) تمثل أرباح الشركة التابعة المنسوبة إلى ملاك أسهمها العادية بعد تعليتها بالتوزيعات المدفوعة على أسهمها الممتازة القابلة للتحويل (رد التوزيعات التى سبق خصمها عند حساب النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح) بافتراض أن الأسهم الممتازة قد حولت إلى أسهم عادية وذلك من أجل حساب النصيب المخفض للسهم فى الأرباح (أى ٥٠٠٠ جم + ٤٠٠ جم).

(٥) عدد الأسهم الإضافية الناتجة من افتراض ممارسة الحقوق وتم حسابه كما يلى: [(٢٠ جم – ١٠ جم) + ٢٠ جم] × ١٥٠ حق

(٦) الأسهم العادية للشركة التابعة المفترض أن تكون قائمة من تحويل الأسهم الممتازة القابلة للتحويل إلى أسهم عادية – وتم حسابها كما يلى:
٤٠٠ سهم ممتاز قابل للتحويل × معامل التحويل "واحد صحيح"

(٧) أرباح المنشأة الأم المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم

(٨) جزء من أرباح الشركة التابعة التى ينبغى أن تدخل فى حساب النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح المجمعة كما يلى: [(عدد الأسهم العادية التى تمتلكها المنشأة الأم فى الشركة التابعة × النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح للشركة التابعة) + (عدد الأسهم الممتازة التى تمتلكها المنشأة الأم فى الشركة التابعة × التوزيعات المدفوعة من الشركة التابعة على كل سهم من أسهمها الممتازة)] = (٨٠٠ سهم عادى × ٥ جم) + (٣٠٠ سهم ممتاز × ١ جم) = ٤ ٣٠٠ جم.

(٩) الأسهم العادية القائمة للمنشأة الأم

(١٠) الحصة النسبية للمنشأة الأم من "النصيب المخفض لأسهم الشركة التابعة فى الأرباح" والمنسوبة إلى الأسهم العادية القائمة للشركة التابعة - ويتم حسابها كما يلى: (٨٠٠ سهم عادى ÷ ١،٠٠٠ سهم عادى) × (١،٠٠٠ سهم عادى × ٣,٦٦ جم لكل سهم).

(١١) الحصة النسبية للمنشأة الأم من "النصيب المخفض لأسهم الشركة التابعة فى الارباح" والمنسوبة إلى الأسهم العادية الإضافية التى تنشأ بافتراض ممارسة الحقوق القائمة – ويتم حسابها كما يلى: (٣٠ حق ÷ ١٥٠ حق) × (٧٥ سهم عادى إضافى من ممارسة الحقوق × ٣,٦٦ جم لكل سهم).

(١٢) الحصة النسبية للمنشأة الأم من "النصيب المخفض لأسهم الشركة التابعة فى الأرباح " والمنسوبة إلى الأسهم العادية الإضافية التى تنشأ بافتراض تحويل الأسهم الممتازة القابلة للتحويل – ويتم حسابها كما يلى: (٣٠٠ سهم ممتاز ÷ ٤٠٠ سهم ممتاز) × (٤٠٠ سهم عادى إضافى من تحويل الأسهم الممتازة × ٣,٦٦ جم لكل سهم).

مثال ١١ – أدوات حقوق الملكية المشاركة والأسهم العادية المكونة من فئتين[١]

المرجع: الفقرتان "أ١٣" و "أ١٤" من الملحق (أ) لمعيار المحاسبة المصرى رقم(٢٢)

الأرباح المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم	١٠٠ ٠٠٠جنيه مصرى
الأسهم العادية القائمة	١٠,٠٠٠
الأسهم الممتازة غير القابلة للتحويل	٦,٠٠٠
الكوبون السنوى للتوزيعات غير المجمعة على الأسهم الممتازة	٥,٥٠ جنيه مصرى لكل سهم
(تتم قبل سداد أى توزيعات على الأسهم العادية)	

تشارك الأسهم الممتازة مع الأسهم العادية فى أية أرباح إضافية بنسبة ٨٠:٢٠ وذلك بعد أن تكون الأسهم العادية قد حصلت على توزيعات أرباح بواقع ٢,١٠ جنيه مصرى لكل سهم (وبمعنى آخر تُسدد توزيعات أرباح بواقع ٥,٥٠ جنيه مصرى و٢,١٠ جنيه مصرى لكل سهم من الأسهم الممتازة والأسهم العادية على التوالى ثم تشارك الأسهم الممتازة فى أية توزيعات إضافية وذلك بأن يحصل كل سهم ممتاز على ¼ إجمالى المبلغ المدفوع لكل سهم من الأسهم العادية من تلك التوزيعات الإضافية).

التوزيعات المدفوعة على الأسهم الممتازة	٣٣ ٠٠٠ جم (٥,٥٠ جنيه مصرى لكل سهم×٦,٠٠٠ سهم)
التوزيعات المدفوعة على الأسهم العادية	٢١ ٠٠٠ جم (٢,١٠ جنيه مصرى لكل سهم×١٠,٠٠٠ سهم)

يتم حساب النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح على النحو التالى:

	جنيه مصرى	جنيه مصرى
الأرباح المنسوبة إلى ملاك الأسهم للمنشأة الأم		١٠٠ ٠٠٠
يخصم منها التوزيعات المدفوعة على:		
الأسهم الممتازة	٣٣ ٠٠٠	
الأسهم العادية	٢١ ٠٠٠	
الأرباح غير الموزعة		(٥٤ ٠٠٠)
		٤٦ ٠٠٠

(١) لا يشرح هذا المثال الأسس التى تم بناءً عليها تصنيف مكونات الأدوات المالية القابلة للتحويل ما بين التزامات وحقوق ملكية أو أسس تصنيف الفائدة والتوزيعات المتعلقة بتلك الأدوات كمصروفات بقائمة الدخل أو ضمن حقوق الملكية طبقاً للمتطلبات الواردة بمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٥).

تُخصص الأرباح غير الموزعة على الأسهم العادية والممتازة طبقاً لنصيب السهم الواحد لكل فئة من تلك الأرباح

يفترض أن المخصص من الأرباح المتبقية على كل سهم عادى =أ
ويفترض أن المخصص من الأرباح المتبقية على كل سهم ممتاز = ب.وحيث أن ب = ¼ أ كما هـو وارد ضمن المعطيات لذا يتم احتساب حصة الأسهم الممتازة والعادية فى التوزيعات الإضافية كما يلى: (أ ×١٠,٠٠٠) + (٤/١ ×أ ×٦,٠٠٠) = ٤٦ ٠٠٠جم أ = ٤٦ ٠٠٠جم ÷ (١٠،٠٠٠ + 1.500) أ = ٤ جم و ب = ¼ أ إذاً ب= ١ جنيه مصرى

نصيب السهم الأساسى فى الأرباح

	أسهم ممتازة	*أسهم عادية*
أرباح موزعة	٥,٥٠ جم	٢,١٠ جم
أرباح غير موزعة	١,٠٠ جم	٤,٠٠ جم
المجموع	٦,٥٠ جم	٦,١٠ جم

مثال ١٢– حساب وعرض النصيب الأساسى والمخفض للسهم فى الأرباح (مثال شامل)[١]

يوضح هذا المثال كيفية حساب النصيب الأساسى والمخفض للسهم فى الأرباح الربع سنوية والسنوية لعام ٢٠٠١للمنشأة(أ)وهى منشأة ذات هيكل رأسمال معقد. ويُعَدّ مبلغ الربح أو الخسارة من العمليات المستمرة المنسوبة إلى المنشأة الأم هو الرقم الحاكم. وفيما يلى الحقائق الأخرى المفترضة:

متوسط سعر السوق للأسهم العادية: كانت متوسطات أسعار السوق للأسهم العادية لعام٢٠٠١ كما يلى :–

الربع الأول ٤٠ جنيه مصرى

الربع الثانى ٦٠ جنيه مصرى

الربع الثالث ٦٧ جنيه مصرى

الربع الرابع ٦٧ جنيه مصرى

كما كان متوسط سعر السوق للأسهم العادية خلال الفترة من ١ يوليو إلى ١ سبتمبر ٢٠٠١هو ٦٥ جنيه مصرى.

(١) لا يشرح هذا المثال الأسس التى تم بناءً عليها تصنيف مكونات الأدوات المالية القابلة للتحويل ما بين التزامات وحقوق ملكية أو أسس تصنيف الفائدة والتوزيعات المتعلقة بتلك الأدوات كمصروفات بقائمة الدخل أو ضمن حقوق الملكية طبقا للمتطلبات الواردة بمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٥).

أسهم عادية : كان عدد الأسهم العادية القائمة فى بداية عام٢٠٠١هو٥,٠٠٠,٠٠٠ وفى ١ مارس ٢٠٠١ أصدر عدد ٢٠٠,٠٠ سهم عادى وحصلت قيمتهم نقداً.

سندات قابلة للتحويل: فى الربع الأخير من عام٢٠٠٠ تم بيع سندات قابلة للتحويل بمبلغ ٠٠٠ ٠٠٠ ١٢ جم تمثل أصل الدين بسعر فائدة سنوى قدره ٥% وتستحق خلال ٢٠ عام وتم تحصيل قيمتها نقداً على أساس قيمة اسمية قدرها١,٠٠٠جنيه مصرى للسند. ويستحق سداد الفائدة فى أول نوفمبر وأول مايو من كل عام (أى يتم سدادها بواقع مرتين فى السنة). علماً بأن كل سند قيمته١,٠٠٠جنيه مصرى قابل للتحويل إلى ٤٠ سهم عادى. لم تحول أية سندات فى عام ٢٠٠٠بينما تم تحويل كامل الإصدار فى ١ أبريل ٢٠٠١نظراً لقيام المنشأة (أ) باستدعاء الإصدار من حملة السندات.

أسهم ممتازة قابلة للتحويل: فى الربع الثانى من عام ٢٠٠٠ تم إصدار عدد٨٠٠,٠٠٠ سهم ممتاز قابل للتحويل مقابل أصول تم شرائها. ويستحق سداد كوبون ربع سنوى على كل سهم من الأسهم الممتازة القابلة للتحويل قدره ٠,٠٥ جم فى نهاية الفترة الربع سنوية وعلى أساس الأسهم القائمة فى ذلك التاريخ. ويعد كل سهم ممتاز قابلاً للتحويل إلى سهم عادى واحد ، وقد قام حاملى الأسهم الممتازة بتحويل عدد٦٠٠,٠٠٠ سهم منها إلى أسهم عادية فى ١ يونيو ٢٠٠١.

الحقوق:فى ١ يناير ٢٠٠١تم إصدار حقوق لشراء عدد٦٠٠,٠٠٠سهم عادى بسعر ممارسة قدره ٥٥ جنيه مصرى للسهم لمدة ٥ سنوات. وتم ممارسة كافة الحقوق القائمة فى أول سبتمبر ٢٠٠١.

الخيارات:فى ١ يوليو ٢٠٠١تم إصدار خيارات لشراء عدد١,٥٠٠,٠٠٠سهم عادى بسعر ممارسة قدره ٧٥ جنيه مصرى للسهم لمدة ١٠ سنوات. ولم يتم ممارسة أية خيارات خلال عام٢٠٠١ نظراً لأن سعر الممارسة للخيارات تجاوز سعر السوق للأسهم العادية.

معدل الضريبة: كان سعر ضريبة الدخل عن عام ٢٠٠١ هو ٤٠%.

٢٠٠١	الأرباح (الخسائر) من العمليات المستمرة المنسوبة إلى المنشأة الأم(١)	الأرباح (الخسائر) المنسوبة إلى المنشأة الأم
	جنيه مصرى	جنيه مصرى
الربع الأول	٥ ٠٠٠ ٠٠٠	٥ ٠٠٠ ٠٠٠
الربع الثانى	٦ ٥٠٠ ٠٠٠	٦ ٥٠٠ ٠٠٠
الربع الثالث	١ ٠٠٠ ٠٠٠	(١ ٠٠٠ ٠٠٠)[٢]
الربع الرابع	(٧٠٠ ٠٠٠)	(٧٠٠ ٠٠٠)

(١) يمثل هذا المبلغ الرقم الحاكم (قبل تعديله بالتوزيعات على الأسهم الممتازة)
(٢) أسفر الربع الثالث من العام عن خسارة من العمليات غير المستمرة بمبلغ ٠٠٠ ٠٠٠ ٢ جم (بالصافى بعد خصم الضريبة)

عام كامل	١١ ٨٠٠ ٠٠٠	٩ ٨٠٠ ٠٠٠

الربع الأول من ٢٠٠١

حساب النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح	**جنيه مصرى**
الأرباح من العمليات المستمرة المنسوبة إلى المنشأة الأم	٥ ٠٠٠ ٠٠٠
يخصم : توزيعات على الأسهم الممتازة	(٤٠ ٠٠٠)[١]
الأرباح المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم	٤ ٩٦٠ ٠٠٠

التواريخ	**الأسهم القائمة**	**الجزء من الفترة**	**المتوسط المرجح للأسهم**
من ١ يناير حتى ٢٨ فبراير	٥,٠٠٠,٠٠٠	٣/٢	٣,٣٣٣,٣٣٣
إصدار أسهم عادية فى ١ مارس	٢٠٠,٠٠٠		
١ مارس – ٣١ مارس	٥,٢٠٠,٠٠٠	٣/١	١,٧٣٣,٣٣٣
المتوسط المرجح لعدد الأسهم			٥,٠٦٦,٦٦٦
النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح			**٠,٩٨ جم**

حساب النصيب المخفض للسهم فى الأرباح

الأرباح المنسوبة لملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم		٤ ٩٦٠ ٠٠٠ جنيه مصرى
يضاف: تأثير التحويلات المفترضة على الأرباح		
التوزيعات على الأسهم الممتازة	٤٠ ٠٠٠ جنيه مصرى	
الفائدة على المستندات القابلة للتحويل (ذات معدل الفائدة ٥%)	٩٠ ٠٠٠ جنيه مصري[٢]	
تأثير التحويلات المفترضة		١٣٠ ٠٠٠ جنيه مصرى
الأرباح المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم (بما فى ذلك أثر التحويلات المفترضة)		٥ ٠٩٠ ٠٠٠ جنيه مصرى
المتوسط المرجح لعدد الأسهم		٥,٠٦٦,٦٦٦
يضاف: الزيادة فى الأسهم من التحويلات المفترضة		
الحقوق[٣]		
الأسهم الممتازة القابلة للتحويل	٨٠٠,٠٠٠[٢]	
السندات القابلة للتحويل (ذات معدل الفائدة ٥%)	٤٨٠,٠٠٠[١]	

(١) ٨٠٠،٠٠٠ سهم × ٠,٠٥ جم

(٢) أفترض تحويل الأسهم الممتازة بالكامل وعددها ٨٠٠،٠٠٠ سهم إلى أسهم عادية خلال الربع الأول ولم يؤخذ فى الاعتبار ما قام به بعض ملاك تلك الأسهم فى ١ يونيه ٢٠٠١ (أى خلال الربع الثانى من العام) بتحويل ٦٠٠،٠٠٠ سهم ممتاز إلى ٦٠٠,٠٠٠ عادى.

الأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض	١,٢٨٠,٠٠٠
المتوسط المرجح المعدل لعدد الأسهم	٦,٣٤٦,٦٦٦
النصيب المخفض للسهم فى الأرباح	٠,٨٠ جم

الربع الثانى من ٢٠٠١

حساب النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح	**جنيه مصرى**
الأرباح من العمليات المستمرة المنسوبة إلى المنشأة الأم	٦ ٥٠٠ ٠٠٠
يخصم: توزيعات على الأسهم الممتازة	(١٠ ٠٠٠)[٢]
الربح المنسوب إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم	٦ ٤٩٠ ٠٠٠

التواريخ	**الأسهم القائمة**	**الجزء من الفترة**	**المتوسط المرجح للأسهم**
١ أبريل	٥،٢٠٠،٠٠٠		
تحويل السندات القابلة للتحويل (ذات معدل الفائدة ٥%)لأسهم عادية فى ١ أبريل	٤٨٠،٠٠٠		
١ أبريل – ٣١ أبريل	٥،٦٨٠،٠٠٠	٣/٢	٣،٧٨٦،٦٦٧
تحويل الأسهم الممتازة فى ١ يونيو	٦٠٠،٠٠٠		
١ يونيو – ٣٠ يونيو	٦،٢٨٠،٠٠٠	٣/١	٢،٠٩٣،٣٣٣
المتوسط المرجح لعدد الأسهم			٥،٨٨٠،٠٠٠
النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح			١,١٠ جم

(٣) كل مجموعة سندات قيمتها الاسمية ١ ٠٠٠ جم قابلة للتحويل إلى ٤٠ سهم عادى [= (١ ٠٠٠ ٠٠٠ جم ÷ ١ ٠٠٠ جم) × ٤٠].

(١) تصرف التوزيعات للأسهم الممتازة فى نهاية كل فترة ربع سنوية حسب عدد الأسهم القائم منها فى ذلك التاريخ. ونظراً لأن الربع الثانى من العام شهد قيام حملة الأسهم الممتازة بتحويل ٦٠٠،٠٠٠ سهم ممتاز إلى أسهم عادية بتاريخ ١ يونيه ٢٠٠١– لذا يصبح عدد الأسهم الممتازة القائمة اعتباراً من ١ يونيه ٢٠٠١ (لم يتغير عددها حتى ٣٠ يونيه ٢٠٠١) هو ٢٠٠،٠٠٠ تستحق صرف توزيعات عليها [(٨٠٠،٠٠٠ سهم–٦٠٠،٠٠٠ سهم) × ٠,٠٥ جنيه مصرى].

حساب النصيب المخفض للسهم فى الأرباح

الربح المنسوب إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم		٦ ٤٩٠ ٠٠٠ جنيه مصرى
يضاف: تأثير التحويلات المفترضة على الأرباح		
توزيعات على الأسهم الممتازة	١٠ ٠٠٠ جنيه مصرى[١]	
تأثير التحويلات المفترضة		١٠ ٠٠٠
الأرباح المنسوبةإلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم (بما فى ذلك أثر التحويلات المفترضة)		٦ ٥٠٠ ٠٠٠ جنيه مصرى
المتوسط المرجح لعدد الأسهم		٥،٨٨٠،٠٠٠
يضاف: الزيادة فى الأسهم من التحويلات المفترضة		
الحقوق	٥٠،٠٠٠[٢]	
الأسهم الممتازة القابلة للتحويل	٦٠٠،٠٠٠[٣]	
الأسهم العادية المحتملةالمؤدية للتخفيض		٦٥٠،٠٠٠
المتوسط المرجح المعدل لعدد الأسهم		٦،٥٣٠،٠٠٠
النصيب المخفض للسهم فى الأرباح		**١,٠٠جم**

(١) ٢٠٠،٠٠٠ سهم × ٠,٠٥ جنيه مصرى

(٢) يمكن ببساطة احتساب عدد الأسهم الإضافية الناشئة عن افتراض تحويل الحقوق إلى أسهم عادية بإحدى طريقتين وذلك بغرض الوصول إلى عدد الأسهم العادية الإضافية التى من المفترض أن يتم إصدارها دون أن يقابلها موارد إضافية للمنشأة.وتعتمد الطريقة الأولى على قسمة (١) الحصيلة من افتراض ممارسة الحقوق على (٢) متوسط سعر السوق للسهم العادى خلال الفترة ومقارنة الأسهم الناتجة مع إجمالى الأسهم المقرر إصدارها بموجب تلك الحقوق [= (٥٥ جم × ٦٠٠،٠٠٠ سهم) ÷ ٦٠ جم]= ٣٣٠،٠٠٠،٠٠٠ جم ÷ ٦٠ جم = ٥٥٠،٠٠٠ سهم تقابلها زيادة فى موارد المنشأة، ٦٠٠،٠٠٠ سهم – ٥٥٠،٠٠٠ سهم = ٥٠،٠٠٠ سهم إضافى. وتعتمد الطريقة الثانية على التوصل إلى الميزة النسبية لسعر الممارسة لكل حق مقارنة بمتوسط سعر السوق للسهم العادى خلال الفترة مع ترجيح الأسهم العادية المفترض إصدارها باستخدام الميزة النسبية لكل حق التى تم التوصل إليها [(٦٠ جم - ٥٥ جم)÷ ٦٠ جم] × ٦٠٠،٠٠٠ سهم = ٥٠،٠٠٠ سهم إضافى.

(٣) تم احتساب المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية الإضافية الناشئة من افتراض تحويل الأسهم الممتازة إلى أسهم عادية وذلك بترجيح عدد الأسهم الممتازة القابلة للتحويل لأسهم عادية والقائمة خلال الفترة بذلك الجزء من الفترة التى ظل فيها عدد الأسهم الممتازة قائماً حتى حدث التغيير كما يلى: (٨٠٠،٠٠٠ سهم × ٣/٢) + (٢٠٠،٠٠٠ سهم * ٣/١) = ٦٠٠،٠٠٠ سهم.

الربع الثالث من ٢٠٠١

حساب النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح	جنيه مصرى
الأرباح من العمليات المستمرة المنسوبة إلى المنشأة الأم	١ ٠٠٠ ٠٠٠
يخصم: التوزيعات على الأسهم الممتازة	(١٠ ٠٠٠)
الأرباح من العمليات المستمرة المنسوبةإلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم	٩٩٠،٠٠٠
الخسارة من العمليات غير المستمرة المنسوبة إلى المنشأة الأم (بعد خصم الضرائب)	(٢ ٠٠٠ ٠٠٠)
الخسائر المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم	(١،٠١٠،٠٠٠)

التواريخ	*الأسهم القائمة*	*الجزء من الفترة*	*المتوسط المرجح للأسهم*
١ يوليو – ٣١ أغسطس	٦،٢٨٠،٠٠٠	٣/٢	٤،١٨٦،٦٦٧
ممارسة الحقوق فى ١ سبتمبر	٦٠٠،٠٠٠		
١ يوليو – ٣٠ سبتمبر	٦،٨٨٠،٠٠٠	٣/١	٢،٢٩٣،٣٣٣
المتوسط المرجح لعدد الأسهم			٦،٤٨٠،٠٠٠

النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح	
الأرباح من العمليات المستمرة	٠,١٥ جم
الخسارة من العمليات غير المستمرة	(٠,٣١) جم
الخسارة الكلية	(٠,١٦) جم

حساب النصيب المخفض للسهم فى الأرباح

الأرباح من العمليات المستمرة المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم		٩٩٠ ٠٠٠
يضاف: تأثير التحويلات المفترضة على الأرباح		
توزيعات على الأسهم الممتازة	١٠ ٠٠٠جنيه مصرى	
تأثير التحويلات المفترضة	١٠ ٠٠٠جنيه مصرى	
الأرباح من العمليات المستمرة المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم (بما فى ذلك أثر التحويلات المفترضة)		١ ٠٠٠ ٠٠٠جنيه مصرى
الخسارة من العمليات غير المستمرة المنسوبة إلى المنشاة الأم		(٢،٠٠٠،٠٠٠)
الخسارة المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم بما فيها أثر التحويلات المفترضة		(١،٠٠٠،٠٠٠)
المتوسط المرجح لعدد الأسهم		٦،٤٨٠،٠٠٠
يضاف: الزيادة فى الأسهم الناشئة من التحويلات المفترضة		
الحقوق	٦١،٥٣٨[1]	
الأسهم الممتازة القابلة للتحويل	٢٠٠،٠٠٠	
الأسهم العادية المحتمل تراجع دخلها		٢٦١،٥٣٨
المتوسط المرجح المعدل للأسهم		٦،٧٤١،٥٣٨
النصيب المخفض للسهم فى الأرباح		
الأرباح من العمليات المستمرة		٠,١٥ جم
الخسارة من العمليات غير المستمرة		(٠,٣٠) جم
الخسارة الكلية		(٠,١٥) جم

(١) [(٦٥ جم – ٥٥ جم) ÷ ٦٥ جم] × ٦٠٠،٠٠٠ سهم × ٣/٢ = ٩٢،٣٠٨ سهم × ٣/٢ = ٦١،٥٣٨ سهم.

ملاحظة: تم إدراج الأسهم الإضافية الناشئة من التحويلات المفترضة فى احتساب مبالغ النصيب المخفض للسهم من العوائد سواء بالنسبة للخسارة من العمليات غير المستمرة أو بالنسبة للخسارة الكلية على الرغم من أنها ذات أثر مضاد للتخفيض. والسبب فى ذلك هو أن الرقم الحاكم (الأرباح من العمليات المستمرة المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم والمعدل بالتوزيعات على الأسهم الممتازة) كان موجباً (أى بسبب أنه كان ربح أوليس خسارة).

الربع الرابع من ٢٠٠١

حسابالنصيب الأساسى للسهمفى الأرباح	**جنيه مصرى**
الخسائر من العمليات المستمرة المنسوبة إلى المنشأة الأم	(٧٠٠ ٠٠٠)
يضاف: التوزيعات على الأسهم الممتازة	(١٠ ٠٠٠)
الخسائر المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم	(٧١٠ ٠٠٠)

التواريخ	*الأسهم القائمة*	*الجزء من الفترة*	*المتوسط المرجح للأسهم*
١ أكتوبر – ٣١ ديسمبر	٦،٨٨٠،٠٠٠	٣/٣	٦،٨٨٠،٠٠٠
المتوسط المرجح لعدد الأسهم			٦،٨٨٠،٠٠٠
النصيب الأساسى والمخفض للسهمفى الأرباح			
الخسائر المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم			**(٠,١٠) جم**

ملاحظة: لم يتم إدراج الأسهم الإضافية الناشئة من التحويلات المفترضة وذلك عند احتساب مبالغ النصيب المخفض للسهم من العوائد سواء بالنسبة للخسارة من العمليات غير المستمرة أو بالنسبة للخسارة الكلية. والسبب فى ذلك هو أن الرقم الحاكم (الخسائر من العمليات المستمرة المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم والمعدلة بالتوزيعات على الأسهم الممتازة) كان سالباً (أى بسبب أنه كان خسارة وليس ربحاً).

عام كامل ٢٠٠١

حساب النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح	جنيه مصرى
الأرباح من العمليات المستمرة المنسوبة إلى المنشأة الأم	١١ ٨٠٠ ٠٠٠
يخصم: التوزيعات على الأسهم الممتازة	(٧٠ ٠٠٠)[1]
الأرباح من العمليات المستمرة المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم	١١ ٧٣٠ ٠٠٠
الخسارة من العمليات غير المستمرة المنسوبة إلى الشركة الأم (بعد خصم الضريبة)	(٢ ٠٠٠ ٠٠٠)
الأرباح المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم	٩ ٧٣٠ ٠٠٠

التواريخ	*الأسهم القائمة*	*الجزء من الفترة*	*المتوسط المرجح للأسهم*
١ يناير – ٢٨ فبراير	٥،٠٠٠،٠٠٠	١٢/٢	٨٣٣،٣٣٣
إصدار أسهم عادية فى[1] مارس	٢٠٠،٠٠٠		
١ مارس – ٣١ مارس	٥،٢٠٠،٠٠٠	١٢/١	٤٣٣،٣٣٣
تحويل السندات القابلة للتحويل (بمعدل فائدة ٥%) فى ١ أبريل	٤٨٠،٠٠٠		
١ أبريل – ٣١ مايو	٥،٦٨٠،٠٠٠	١٢/٢	٩٤٦،٦٦٧
تحويل الأسهم الممتازة فى ١ يونيو	٦٠٠،٠٠٠		
١ يونيه – ٣١ أغسطس	٦،٢٨٠،٠٠٠	١٢/٣	١،٥٧٠،٠٠٠
ممارسة الحقوق فى ١ سبتمبر	٦٠٠،٠٠٠		
١ سبتمبر– ٣١ ديسمبر	٦،٨٨٠،٠٠٠	١٢/٤	٢،٢٩٣،٣٣٤
المتوسط المرجح لعدد الأسهم			٦،٠٧٦،٦٦٧

النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح	
الأرباح من العمليات المستمرة	**١,٩٣جم**
الخسارة من العمليات غير المستمرة	**(٠,٣٣ جم)**
الأرباح الكلية	**١,٦٠ جم**

(١) نظراً لأن التوزيعات الربع سنوية على الأسهم الممتازة تستحق لحاملى الأسهم الممتازة القائمة فى نهاية كل ثلاثة أشهر (بغض النظر عن أن سدادها يتم فى نهاية كل ستة أشهر) لذا تم حساب التوزيعات على الأسهم الممتازة خلال العام الكامل كما يلى [توزيعات الربع الأول + توزيعات الربع الثانى + توزيعات الربع الثالث + توزيعات الربع الرابع = (٨٠٠،٠٠٠ سهم × ٠,٠٥ جم) + (٢٠٠،٠٠٠ سهم × ٠,٠٥ جم) + (٢٠٠،٠٠٠ سهم × ٠,٠٥ جم) + (٢٠٠،٠٠٠ × ٠,٠٥ جم) = ٠٠٠ ٧٠ جم].

حساب النصيب المخفض للسهم فى الأرباح

الأرباح من العمليات المستمرة المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم		٧٣٠ ٠٠٠ ١١ جم
يضاف: تأثير التحويلات المفترضة على الأرباح		
التوزيعات على الأسهم الممتازة	٧٠ ٠٠٠جم	
الفائدة على السندات القابلة للتحويل (٥%)	٩٠ ٠٠٠[1]جم	
تأثير التحويلات المفترضة		١٦٠ ٠٠٠جم
الأرباح من العمليات المستمرة المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم (بما فى ذلك أثر التحويلات المفترضة)		٨٩٠ ٠٠٠ ١١جم
الخسارة من العمليات غير المستمرة المنسوبة إلى المنشأة الأم		(٢ ٠٠٠ ٠٠٠) جم
الأرباح المنسوبة إلي ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم (بما فيها أثر متضمنا التحويلات المفترضة)		٨٩٠ ٠٠٠ ٩ جم
المتوسط المرجح لعدد الأسهم		٦،٠٧٦،٦٦٧
يضاف: الزيادة فى الأسهم الناشئة عن التحويلات المفترضة		
الحقوق	١٤،٨٨٠[2]	
الأسهم الممتازة القابلة للتحويل	٤٥٠،٠٠٠[3]	
سندات (٥%) القابلة للتحويل	١٢٠،٠٠٠[4]	
الأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض		٥٨٤،٨٨٠
المتوسط المرجح المعدل لعدد الأسهم		٦،٦٦١،٥٤٧
النصيب المخفض للسهم فى الأرباح		
الأرباح من العمليات المستمرة		**١,٧٨جم**
الخسارة من العمليات غير المستمرة		**(٠,٣٠) جم**
الخسارة الكلية		**(١,٤٨) جم**

(١) (١٢،٠٠٠،٠٠٠ * ٥%) / ٤ مخصوماً منها الضرائب بنسبة ٤٠%

(٢) عند حساب الأسهم الإضافية الناشئة عن التحويل المفترض للحقوق خلال الفترة المنقضية من بداية العام حتى تاريخ التحويل الفعلى لها فى ١ سبتمبر افترض متوسط سعر سوق للسهم قدره ٥٧,١٢٥ جم خلال الفترة من ١ يناير حتى ١ سبتمبر. وبالتالى تم حساب عدد الأسهم الإضافية من التحويل الافتراضى لتلك الحقوق كما يلى: [(٥٧،١٢٥ جم – ٥٥ جم) ÷ ٥٧،١٢٥ جم] × ٦٠٠،٠٠٠ سهم – ٢٢،٣٢٠ سهم × ١٢/٨ = ١٤،٨٨٠ سهم.

(٣) عدد الأسهم الإضافية الناشئة عن التحويل المفترض للأسهم الممتازة خلال الفترة المنقضية من بداية العام حتى تاريخ التحويل الفعلى لعدد ٦٠٠،٠٠٠ سهم منها فى ١ يونيه = (٨٠٠،٠٠٠ سهم × ١٢/٥) + (٢٠٠،٠٠٠ سهم × ١٢/٧)

(٤) عدد الأسهم الإضافية الناشئة عن التحويل المفترض للسندات خلال الفترة المنقضية من بداية العام حتى تاريخ التحويل الفعلى لها فى ١ أبريل =[(١٢ ٠٠٠ ٠٠٠ جم ÷ ١ ٠٠٠ جم) × ٤٠ سهم × ١٢/٣] =٤٨٠،٠٠٠ سهم × ١٢/٣ =١٢٠،٠٠٠ سهم.

يتضمن الجدول التالى البيانات الربع سنوية والسنوية للمنشأة الأم (أ) فيما يتعلق بنصيب السهم العادى فى الأرباح. ويهدف هذا الجدول إلى توضيح حقيقة أن مجموع مبالغ "تصيب السهم فى الأرباح" عن الفترات الربع سنوية الأربعة والواردة ببيانات المنشأة خلال تلك الفترات لن يتساوى بالضرورة مع "تصيب السهم فى الأرباح" عن العام الكامل والوارد ضمن البيانات السنوية للمنشأة. ومع هذا فإن المعيار لا يلزم المنشأة بالإفصاح عن هذه المعلومات.

	الربع الأول جنيه مصرى	*الربع الثانى* جنيه مصرى	*الربع الثالث* جنيه مصرى	*الربع الرابع* جنيه مصرى	*عام كامل* جنيه مصرى
النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح					
الأرباح(الخسائر) من العمليات المستمرة	٠,٩٨	١,١٠	٠,١٥	(٠,١٠)	١,٩٣
الخسارة من العمليات غير المستمرة	--	--	(٠,٣١)	--	(٠,٣٣)
الأرباح (الخسائر)	٠,٩٨	١,١٠	(٠,١٦)	(٠,١٠)	١,٦٠
النصيب المخفض للسهم فى الأرباح					
الأرباح (الخسائر) من العمليات المستمرة	٠,٨٠	١,٠٠	٠,١٥	(٠,١٠)	١,٧٨
الخسارة من العمليات غير المستمرة	--	--	(٠,٣٠)	--	(٠,٣٠)
الأرباح (الخسائر)	٠,٨٠	١,٠٠	(٠,١٥)	(٠,١٠)	١,٤٨

معيار المحاسبة المصرى

رقم (٢٣) المعدل ٢٠١٥

الأصول غير الملموسة

معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٣) المعدل ٢٠١٥
الأصول غير الملموسة
المحتويات

	فقـــرات
هدف المعيار	١
نطاق المعيار	٢-٧
تعريفات	٨-١٧
الأصول غير الملموسة	٩-١٧
قابلية الأصل غير الملموس للتحديد	١١-١٢
التحكم فى الأصل غير الملموس	١٣-١٦
المنافع الاقتصادية المستقبلية	١٧
الاعتراف و القياس	١٨-٦٧
اقتناء الأصل غير الملموس منفرداً	٢٥-٣٢
الاقتناء كجزء من تجميع الأعمال	٣٣-٤٣
قياس القيمة العادلة للأصل غير الملموس المقتنى عند تجميع الأعمال	٣٥-٤١
النفقات اللاحقة على مشروعات الأبحاث والتطوير تحت التنفيذالمقتناة	٤٢-٤٣
الأستحواذ عن طريق منحة حكومية	٤٤
تبادل الأصول	٤٥-٤٧
الشهرة المولدة داخلياً	٤٨-٥٠
الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً	٥١-٦٧
مرحلة الأبحاث	٥٤-٥٦
مرحلة التطوير	٥٧-٦٤
تكلفة الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً	٦٥-٦٧

الاعتراف بالمصروف	٦٨-٧١
المصروفات السابقة لا يجب الاعتراف بها كأصل	٧١
القياس بعد الاعتراف	٧٢-٨٧
نموذج التكلفة	٧٤
نموذج إعادة التقييم (ملغاة)	٧٥-٨٧
العمر الإنتاجى	٨٨-٩٦
الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية المحددة	٩٧-١٠٦
فترة و طريقة الاستهلاك	٩٧-٩٩
القيمة المتبقية	١٠٠-١٠٣
إعادة النظر فى فترة الاستهلاك و طريقته	١٠٤-١٠٦
الأصول غير الملموسة التى ليس لها أعمار إنتاجية محددة	١٠٧-١٠٨
إعادة النظر فى تقدير العمر الإنتاجى	١٠٩-١١٠
قابلية استرداد القيمة الدفترية – خسائر الاضمحلال	١١١
توقف استغلال الأصول و التصرف فيها	١١٢-١١٧
الإفصاح	١١٨-١٢٨
عام	١١٨-١٢٣
قياس الأصول غير الملموسة بعد الاعتراف باستخدام نموذج إعادة التقييم (ملغاة)	١٢٤-١٢٥
نفقات الأبحاث و التطوير	١٢٦-١٢٧
معلومات أخرى	١٢٨
أمثلة توضيحية	

معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٣) المعدل ٢٠١٥
الأصول غير الملموسة

هدف المعيار

١- يهدف هذا المعيار إلى تحديد المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة التى لم يتناولها على وجه التحديد أى معيار آخر. ويتطلب هذا المعيار من المنشأة الاعتراف بالأصل غير الملموس فقط فى حالة الوفاء ببعض المتطلبات. ويحدد هذا المعيار أيضاً كيفية قياس القيمة الدفترية للأصول غير الملموسة كما يتطلب إفصاحات محددة عن هذه الأصول.

نطاق المعيار

٢- يطبق هذا المعيار على كافة المنشآت عند المحاسبة عن الأصول غير الملموسة فيما عدا :

(أ) الأصول غير الملموسة التى يغطيها معيار محاسبى آخر.

و(ب) الأصول المالية ، كما جاء تعريفها فى معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٥) "الأدوات المالية- العرض".

و(ج) الاعتراف وقياس وتقييم أصول التنقيب (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٦) " التنقيب وتقييم الموارد التعدينية")

و(د) النفقات المتعلقة بالتنقيب عن أو تطوير و استخراج الثروات المعدنية والزيت و الغاز الطبيعى والموارد غير المتجددة المتشابهة وحقوق التعدين الخاصة بها .

٣- فى حالة وجود معيار محاسبة مصرى آخر يتعامل مع نوع خاص من الأصول غير الملموسة ، فتطبق المنشأة ذلك المعيار الآخر بدلاً من هذا المعيار . فعلى سبيل المثال لا يطبق هذا المعيار على:

(أ) الأصول غير الملموسة المقتناة بغرض البيع فى سياق النشاط المعتاد (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٢) " المخزون " ومعيار المحاسبة المصرى رقم (٨) "عقود الإنشاء").

(ب) الأصول الضريبية المؤجلة (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٤) "ضرائب الدخل").

(ج) عقود التأجير التى تدخل ضمن نطاق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٠) الخاص بعمليات التأجير التمويلى.

(د) الأصول الناتجة عن مزايا العاملين (راجع معيارالمحاسبة المصرى رقم (٣٨) "مزايا العاملين") .

(هـ) الأصول المالية كما جاء تعريفها فى معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٥) حيث يغطى معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٢) " القوائم المالية المجمعة "ومعيار المحاسبة المصرى رقم (١٧) " القوائم المالية المستقلة" و معيار المحاسبة المصرى رقم (١٨) "الاستثمارات في شركات شقيقة".

(و) الشهرة الناشئة عن تجميع الأعمال (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٩) "تجميع الأعمال").

(ز) تكاليف الاقتناء المؤجلة و الأصول غير الملموسة الناشئة عن حقوق تعاقدية بموجب عقود مع شركات تأمين ضمن نطاق معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٧) "عقود التأمين" حيث يحدد ذلك المعيار متطلبات الإفصاح لتكاليف الاقتناء المؤجلة هذه وليس لتلك الأصول غير الملموسة. و بالتالى يطبق هذا المعيار على هذه الأصول غير الملموسة .

(ح) الأصول غير الملموسة غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع (أو التى تدخل ضمن مجموعة الإستبعادات المبوبة على أنها محتفظ بها لغرض البيع) طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٢) "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة".

٤- عندما يتضمن أحد الأصول الملموسة أصول غير ملموسة مثل الأقراص المدمجة (فى حالة برمجيات الكمبيوتر) ، أو الوثائق القانونية (فى حالة التراخيص أو براءة الاختراع أو الأفلام)، يتطلب الأمر استخدام الحكم الشخصى فى تحديد العنصر الذى يتمتع بأهمية أكثر ومن ثم تحديد المعيار واجب التطبيق (معيار المحاسبة المصرى رقم (١٠) الأصول الثابتة أو هذا المعيار). فعلى سبيل المثال ، فإن برمجيات الكمبيوتر المتعلقة بالتحكم فى عمل آله معينة و التى لا يمكن القيام بعملية التشغيل بدونها ، يتم اعتبارها جزءاً مكملاً لهذه الآلة ويتم معالجتها كأصول ثابتة. وعندما لا يتم اعتبار برمجيات الكمبيوتر جزءاً مكملاً يتم معالجتها كأصول غير ملموسة وفقاً لهذا المعيار.

٥- يطبق هذا المعيار – ضمن أشياء أخرى – على النفقات المتعلقة بالإعلان ، والتدريب وتلك السابقة على بدء التشغيل ، وأنشطة الأبحاث والتطوير. وعلى الرغم من أن أنشطة الأبحاث والتطوير قد ينتج عنها أصل مادى ملموس إلا أنها تهدف فى المقام الأول إلى تطوير المعرفة وبالتالى يعتبر العنصر المادى مكوناً ثانوياً بالنسبة لمكونات الأصل غير الملموس .

٦- ملغاة .

٧- يستثنى من تطبيق أى معيار الحالات و الأنشطة و المعاملات المتخصصة للغاية التى تظهر فيها موضوعات محاسبية تحتاج إلى معالجة مختلفة. وتظهر هذه الموضوعات عند المحاسبة عن النفقات المتعلقة بالتنقيب عن أو تطوير أو استخراج الثروات المعدنية أو الزيت أو الغاز وذلك فى الصناعات الإستخراجية وفى حالات عقود التأمين و بالتالى لا ينطبق هذا المعيار على النفقات على هذه الأنشطة والعقود إلا أنه ينطبق على أصول أخرى غير ملموسة مستخدمة (مثل برامج الكمبيوتر) ونفقات أخرى يتم تحملها (مثل تكاليف بدأ التشغيل) فى الصناعات الإستخراجية أو تلك النفقات التى تتحملها شركات التأمين .

تعريفات

٨- تستخدم المصطلحات التالية فى هذا المعيار بالمعنى المذكور قرين كل منها :

<u>الاستهلاك</u> : هو التحميل المنتظم للقيمة القابلة للاستهلاك من قيمة الأصل غير الملموس على مدار الاستفادة المتوقعة منه .

<u>الأصل هو مورد</u> :

(أ) تتحكم فيه المنشأة نتيجة لأحداث سابقة .

و(ب) من المرجح أن تتدفق منه منافع اقتصادية للمنشأة.

<u>القيمة الدفترية</u> : هى قيمة الأصل فى قائمة المركز المالى بعد خصم مجمع الاستهلاك الخاص به ومجمع الخسارة الناتجة عن الاضمحلال.

<u>التكلفة</u> : هى مبلغ النقدية أو ما فى حكمها المدفوع أو القيمة العادلة للمقابل الذى قدم من أجل الحصول على الأصل عند اقتنائه أو إنشائه أو المبلغ الخاص بهذا الأصل عند الاعتراف به أولياً طبقاً للمتطلبات المحددة لمعايير المحاسبة المصرية الأخرى مثل معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٩) " المدفوعات المبنية على أسهم" .

القيمة القابلة للاستهلاك : هى تكلفة الأصل ، أو أى قيمة أخرى بديلة للتكلفة ناقصاً القيمة المتبقية له .

التطوير : هو تطبيق نتائج الأبحاث وغيرها من المعارف على خطة أو تصميم ما بغرض تقديم إنتاج جديد أو محسن بشكل جوهرى لمواد و أدوات أو منتجات أو عمليات أو أنشطة أو خدمات وذلك قبل البدء فى الإنتاج على نطاق تجارى .

القيمة من وجهة نظر المنشأة :هى القيمة الحالية للتدفقات النقدية التى تتوقع المنشأة أن تنشأ من الاستخدام المستمر لأصل ومن التصرف فيه فى نهاية العمر الإفتراضى له أو التى تتوقع تكبدها عند تسوية التزام .

القيمة العادلة : هى السعر الذى يتم استلامه من بيع أصل أو دفعه لنقل التزام في معاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس.

خسارة الاضمحلال: هى الزيادة فى القيمة الدفترية للأصل عن المبلغ المتوقع إسترداده منه.

الأصل غير الملموس : هو أصل ذا طبيعة غير نقدية يمكن تحديده وليس له وجود مادى .

الأصول ذات الطبيعة النقدية : هى الأموال المحتفظ بها والأصول التى سوف تحصل بمبالغ نقدية ثابتة أو محددة .

الأبحاث : هى فحص ودراسة أصلية مخططة من أجل إكتساب وتفهم معرفة علمية أو فنية جديدة .

القيمة المتبقية : هى صافى القيمة المتوقع الحصول عليها فى نهاية العمر الإنتاجى للأصل بعد خصم تكاليف التخلص منه إذا كان الأصل فى العمر و الحالة المتوقعة له فى نهاية العمر الإنتاجى له .

العمر الإنتاجى : هو إما أن يكون :

(أ) الفترة التى تتوقع المنشأة أن تنتفع خلالها بالأصل.

أو (ب) عدد وحدات الإنتاج أو عدد وحدات مناسبة أخرى تتوقع المنشأة الحصول عليها من هذا الأصل .

الأصول غير الملموسة

٩- غالباً ما تنفق المنشأة الموارد أو تتحمل الالتزامات عند اقتناء أو تطوير أو تحسين أو المحافظة على الموارد غير الملموسة مثل المعارف العلمية أو التقنية ، أو عند تصميم وتنفيذ عمليات أو أنظمة جديدة، والتراخيص ، والملكية الفكرية ، أو المعرفة بالسوق والعلامات التجارية بما فى ذلك الاسم التجارى وحقوق النشر. ومن الأمثلة الشائعة للبنود التى تتضمنها العناوين السابقة ، برمجيات الكمبيوتر وبراءات الاختراع وحقوق الطبع و أفلام الصور المتحركة وقوائم العملاء وحقوق خدمة تقديم الرهن العقارى وتراخيص صيد الأسماك وحصص الاستيراد و الامتيازات والعلاقات مع العملاء والموردين وولائهم وحصة السوق وحقوق التسويق.

١٠- قد لا تتفق كل البنود المذكورة فى الفقرة "٩" مع تعريف الأصل غير الملموس من حيث قابلية الأصل للتحديد و إمكانية التحكم فيه ومدى توافر المنافع الاقتصادية المستقبلية منه . وإذا لم ينطبق تعريف الأصل غير الملموس على أى بند يشمله هذا المعيار فإن نفقات الحصول على هذا البند أو نفقات إنتاجه داخلياً يتم معالجتها باعتبارها مصروفات فور إنفاقها . ومع ذلك إذا نتج البند عند دمج وتجميع منشآت الأعمال عن طريق الاقتناء ، فإنه يعتبر جزء من الشهرة التى تم إقرارها فى تاريخ الاقتناء (راجع الفقرة "٦٨").

قابلية الأصل غير الملموس للتحديد

١١- يتطلب تعريف الأصل غير الملموس أن يكون قابلاً للتحديد وذلك لفصله عن الشهرة، وتمثل الشهرة الناتجة عن دمج وتجميع منشآت الأعمال عن طريق الاقتناء المبلغ الذى يدفعه المشترى متوقعاً حدوث منافع اقتصادية مستقبلية . وربما تنتج هذه المنافع الاقتصادية المستقبلية من تضافر أصول محددة تم شراؤها أومن أصول قد لا تكون مؤهلة للاعتراف بها فى القوائم المالية بصورة منفردة والتى يكون المشترى على استعداد لسداد قيمة اقتنائها .

١٢- *يكون الأصل قابلاً للتحديد عندما :*

(أ) يمكن فصله أو عزله عن المنشأة أو بيعه أو التنازل عنه أو الترخيص به 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 .

التحكم فى الأصل غير الملموس

١٣- تتحكم المنشأة فى أصل ما إذا كان لديها القدرة فى الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية تتدفق منه. وتستطيع أن تحد من قدرة حصول الآخرين على هذه المنافع. وتنشأ عادة قدرة المنشأة على التحكم فى المنافع الاقتصادية المستقبلية من الأصل غير الملموس بموجب الحقوق القانونية التى يمكن تنفيذها بحكم محكمة . وفى حالة غياب هذه الحقوق القانونية ، تزداد صعوبة تحقيق هذا التحكم. ومع ذلك ، لا تعتبر إمكانية تنفيذ الحقوق القانونية شرطاً ضرورياً للتحكم لأن المنشأة قد تكون قادرة على التحكم فى المنافع الاقتصادية المستقبلية بوسيلة أخرى .

١٤– قد تنشأ المنافع الاقتصادية المستقبلية نتيجة المعرفة الفنية والمعرفة بظروف السوق . وتتحكم المنشأة فى هذه المنافع إذا كانت تلك المعارف يمكن حمايتها بواسطة الحقوق القانونية ، مثل حقوق التأليف والنشر ، أو تقييد اتفاقية التجارة (فى الحالات التى تسمح بها) أو من خلال الالتزامات القانونية المفروضة على العاملين من أجل المحافظة على السرية .

١٥– قد يتوفر للمنشأة فريق من العاملين المهرة ، وقد تستطيع المنشأة تحديد المهارات الإضافية التى يمكن اكتسابها عن طريق التدريب والتى يترتب عليها منافع اقتصادية مستقبلية . وقد تتوقع المنشأة أن يستمر فريق العاملين فى تقديم مهاراتهم للمنشأة . ومع ذلك فعادة ما تكون قدرة المنشأة محدودة على التحكم فى المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة والناتجة عن فريق ماهر من العاملين أو عن التدريب ، مما يترتب عليه عدم اتفاق طبيعة هذه البنود مع تعريف الأصل غير الملموس . ولنفس السبب تقريباً فإن تعريف الأصل غير الملموس لا ينطبق على قدرة إدارية معينة أو مواهب تقنية ، ما لم تكن محمية بحقوق قانونية لاستخدامها وللحصول على المنافع الاقتصادية المتوقعة منها و أن تكون متفقة مع باقى متطلبات التعريف.

١٦– ربما يكون للمنشأة عملائها الدائمين أو حصة فى السوق وتتوقع المنشاة أن يستمر العملاء فى التعامل معها نتيجة لجهودها فى إقامة علاقات معهم و اكتساب ولائهم . ومع ذلك فإنه فى غيبة الحقوق القانونية للحماية أو أى أساليب أخرى للتحكم فى العلاقات مع العملاء أو اكتساب ولائهم تكون المنشأة غير قادرة على التحكم فى المنافع الاقتصادية الناتجة عن علاقة العملاء وولائهم مما يجعل هذه البنود لا تتفق مع تعريف الأصول غير الملموسة. وفى غياب الحقوق القانونية لحماية علاقات العملاء يقدم تبادل المعاملات بالنسبة لنفس علاقات العملاء غير التعاقدية ، (خلاف عمليات دمج الأنشطة) الدليل على قدرة المنشأة على التحكم فى المنافع الاقتصادية المستقبلية النابعة عن علاقات العملاء. وحيث أن هذه المعاملات المتبادلة تقدم دليلاً على أن علاقات العملاء قابلة للفصل فإن هذه العلاقات تتفق مع تعريف الأصل غير الملموس .

المنافع الاقتصادية المستقبلية

١٧– قد تتضمن المنافع الاقتصادية المستقبلية المتدفقة من الأصل غير الملموس إيرادات من بيع منتجات أو خدمات ، أو وفورات عن طريق تخفيض التكاليف ، أو منافع أخرى ناتجة من استخدام المنشأة للأصل .على سبيل المثال ، قد يترتب على استخدام الملكية الفكرية فى عملية الإنتاج تخفيض تكاليف الإنتاج المستقبلية بدلاً من زيادة الإيرادات المستقبلية .

الاعتراف والقياس

١٨- يتطلب الاعتراف ببند كأصل غير ملموس أن تثبت المنشأة أن البند يتفق مع :

(أ) تعريف الأصل غير الملموس(أنظر الفقرات من "٨" إلى "١٧").

و (ب) معايير الاعتراف الواردة بهذا المعيار (راجع الفقرات من "٢١" إلى "٢٣").

و ينطبق هذا المطلب على التكاليف التى يتم تكبدها أولياً لاقتناء أصل غير ملموس أو لتوليد هذا الأصل داخلياً وكذلك على تلك التكاليف التى يتم تكبدها لاحقاً للإضافة لهذا الأصل أو لاستبداله أو لخدمته.

١٩- تتناول الفقرات من "٢٥" إلى"٣٢" تطبيق معايير الاعتراف على اقتناء الأصول غير الملموسة بشكل منفرد وتتناول الفقرات من "٣٣" إلى "٤٣" تطبيق هذه المعايير على الأصول غير الملموسة المقتناة عند تجميع الأعمال وتتناول الفقرة "٤٤" القياس الأولى للأصول غير الملموسة المقتناة كمنحة حكومية وتتناول الفقرات من "٤٥" إلى "٤٧" تبادل الأصول غير الملموسة وتتناول الفقرات من "٤٨" إلى "٥٠" معالجة الشهرة المولدة داخلياً وتتناول الفقرات من "٥١" إلى "٦٧" الاعتراف الأولى والقياس للأصول غير الملموسة المولدة داخلياً.

٢٠- تتميز طبيعة الأصول غير الملموسة بعدم إمكانية الإضافة إليها أو استبدال أجزاء منها فى كثير من الحالات وبالتالى يتم إنفاق معظم النفقات اللاحقة للحفاظ على المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة المتمثلة فى الأصل غير الملموس القائم ، و هى بطبيعتها لا تتفق مع تعريف الأصل غير الملموس ومعايير الاعتراف به الواردة فى هذا المعيار . بالإضافة إلى ذلك فإنه من الصعوبة ربط النفقات اللاحقة بشكل مباشر مع أصل غير ملموس بعينه وليس بالنشاط ككل ، لذلك من النادر الاعتراف بالنفقات اللاحقة ضمن القيمة الدفترية للأصل غير الملموس. والنفقات اللاحقة هى تلك التى يتم تكبدها بعد الاعتراف الأولى للأصل غير الملموس الذى تم اقتناؤه أو بعد استكمال الأصل غير الملموس المولد داخلياً ، وطبقاً للفقرة "٦٣" يتم الاعتراف بالنفقات اللاحقة على العلامات التجارية و الأسماء التجارية وعناوين النشر وقوائم العملاء والبنود المشابهة فى جوهرها (سواء مقتناه من الخارج أو مولدة من الداخل) كأرباح أو خسائر عند تكبدها وذلك لأنه لا يمكن التمييز بين هذه النفقات و النفقات الخاصة بتطوير النشاط ككل .

٢١- **يعترف بالأصل غير الملموس إذا :**

(أ) كان من المرجح أن تتدفق إلى المنشأة منافع اقتصادية مستقبلية يمكن أن تنسب إلى الأصل .

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

٢٢- ***تحدد المنشأة احتمالية تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية مستخدمة فى ذلك افتراضات منطقية معقولة تمثل أفضل تقدير تقوم به إدارة المنشأة للظروف الاقتصادية التى سوف تسود خلال العمر الإفتراضى للأصل .***

٢٣- تلجأ المنشأة إلى الحكم الشخصى لتقييم درجة الثقة فى تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة باستخدام الأصل على أساس الأدلة المتاحة وقت الاعتراف الأولى مع ترجيح الأدلة الخارجية .

٢٤- ***يقاس الأصل غير الملموس عند الاعتراف الأولى بالتكلفة .***

اقتناء الأصل غير الملموس منفرداً

٢٥- من الطبيعى أن يعكس السعر الذى تدفعه المنشأة لاقتناء أصل غير ملموس منفرداً توقعات بشأن احتمالية تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة من الأصل للمنشأة ، وينعكس أثر هذه الاحتمالية على تكلفة الأصل ، وبالتالى يعتبر معيار الاعتراف بالاحتمالية الوارد فى الفقرة "٢١(أ)" مناسباً للأصول غير الملموسة المقتناة بشكل منفرد .

٢٦- بالإضافة إلى ذلك يمكن قياس الأصل الذى يتم اقتناءه بشكل منفرد بدرجة يعتمد عليها وذلك عندما يكون سعر الشراء مدفوع نقداً أو مقابل أصول أخرى ذات طبيعة نقدية .

٢٧- تتضمن تكلفة الأصل الملموس الذى يتم اقتناءه منفرداً :

(أ) سعر شراؤه بما فى ذلك الرسوم الجمركية و ضرائب المشتريات غير المستردة.

و(ب) أية تكاليف مباشرة متعلقة بإعداد الأصل للاستخدام فى الغرض الذى أقتنى من أجله.

٢٨-أمثلة التكاليف المباشرة :

(أ) تكاليف مزايا العاملين (كما هى معرفة فى معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٨)) الناشئة مباشرة من تجهيز الأصل للوصول به إلى حالته التشغيلية .

و(ب) الأتعاب المهنية الناشئة مباشرة عن تجهيز الأصل للوصول به إلى حالته التشغيلية.

و(ج) تكاليف الإختبارات الخاصة بصلاحية تشغيل الأصل .

٢٩- أمثلة عن نفقات لا تعتبر جزءاً من تكاليف الأصل غير الملموس :

(أ) تكاليف إدخال منتج أو خدمة جديدة (بما فى ذلك تكاليف الإعلانات و الأنشطة الترويجية).

و(ب) تكاليف القيام بالنشاط فى موقع جديد أو مع فئة جديدة من العملاء (بما فى ذلك تكاليف تدريب العمالة).

و(ج) التكاليف الإدارية والمصروفات العمومية .

٣٠- ويتوقف الاعتراف بالتكاليف ضمن القيمة الدفترية للأصل غير الملموس عندما يكون الأصل فى الحالة المطلوبة للتشغيل طبقاً لما تراه الإدارة وبالتالى فإن التكاليف التى يتم تكبدها عند استخدام أو نقل الأصل غير الملموس لا تدخل ضمن القيمة الدفترية للأصل ،على سبيل المثال لا تدخل التكاليف التالية ضمن القيمة الدفترية للأصل :

(أ) التكاليف التى يتم تكبدها فى حالة أن يكون الأصل صالحاً للتشغيل كما ترى الإدارة ولم يستخدم بعد .

و(ب) خسائر التشغيل المبدئية مثل تلك الخسائر التى يتم تكبدها أثناء بناء الطلب على منتجات الأصل.

٣١- تتم بعض العمليات مع تطور الأصل غير الملموس إلا أنها لا تؤدى بالضرورة إلى تجهيز الأصل للتشغيل بالطريقة التى تراها الإدارة وقد تحدث هذه العمليات العرضية قبل أو أثناء أنشطة التطوير . وحيث أن العمليات العرضية لا يمكن بالضرورة أن تؤدى إلى تجهيز الأصل للتشغيل بالطريقة التى تراها الإدارة لذا يتم الإعتراف بالدخل والمصروفات ذات الصلة الخاصة بالعمليات العرضية على الفور ضمن الأرباح أوالخسائر (قائمة الدخل) وتدخل ضمن تبويب الإيرادات أو المصروفات حسب الحالة.

٣٢- إذا ما تم تأجيل دفع مبلغ من قيمة الأصل غير الملموس بعد فترة الإئتمان العادية فإن تكلفة الأصل غير الملموس تكون معادلة للسعر النقدى . ويتم معالجة الفرق بين هذا المبلغ والمبالغ الإجمالية المدفوعة باعتبارها مصروفات فوائد عن فترة منح الإئتمان ما لم يتم رسملة هذه الفوائد طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (١٤) "تكاليف الإقتراض".

الاقتناء كجزء من تجميع الأعمال

٣٣- طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٩) "تجميع الأعمال" فإنه فى حالة اقتناء أى أصل غير ملموس ضمن تجميع أعمال فإن تكلفة هذا الأصل هى قيمته العادلة فى تاريخ الاقتناء. وتعكس القيمة العادلة توقعات السوق بشأن قابلية تدفق منافع اقتصادية مستقبلية من الأصل إلى المنشأة ، وبمعنى آخر تتوقع المنشأة أنه سيكون هناك تدفق داخل لمنافع اقتصادية حتى فى حالة وجود عدم تأكد فيما يتعلق بتوقيت ومبلغ التدفق الداخل هذا. أى أن أثر هذه القابلية ينعكس فى قياس القيمة العادلة للأصل و بالتالى فإن معيار الاعتراف بالقابلية الوارد فى الفقرة "٢١(أ)" يعد مناسباً للأصول غير الملموسة المقتناة عند تجميع الأعمال. وإذا كان هناك أصل قد تم اقتناءه فى تجميع أعمال وكان يمكن فصله أو نشأ من حقوق تعاقدية أو قانونية ستكون هناك معلومات كافية لقياس القيمة العادلة للأصل بدرجة يعتمد عليها . لذا فإن شروط القياس التى يعتمد عليها والواردة فى فقرة "٢١(ب)" تتحقق دائماً للأصول غير الملموسة المقتناه فى عمليات تجميع الأعمال.

٣٤- طبقاً لهذا المعيار ومعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٩) يعترف المقتنى فى تاريخ الاقتناء بالأصل غير الملموس بشكل منفصل عن الشهرة إذا ما أمكن قياس هذا الأصل بدرجة يعتمد عليها بغض النظر عن قيام بائع هذا الأصل بالاعتراف به أم لا قبل تجميع الأعمال. وهذا يعنى أن المقتنى يعترف بمشروعات الأبحاث والتطوير الخاصة بالبائع بشكل منفصل عن الشهرة إذا كان المشروع يتفق مع تعريف الأصل غير الملموس ويمكن قياس قيمته العادلة بدرجة يعتمد عليها ويتفق مشروع الأبحاث والتطوير الجارية مع تعريف الأصل غير الملموس فى الحالات التالية :

(أ) إذا كان يتفق مع تعريف الأصل.

و(ب) إذا كان قابل للتحديد أى يمكن فصله أو يمكن أن ينشأ نتيجة لحقوق تعاقدية أو قانونية .

قياس القيمة العادلة للأصل غير الملموس المقتنى عند تجميع الأعمال

٣٥- إذا كان هناك أصل غير ملموس قد تم أقتناؤه فى تجميع أعمال وكان يمكن فصله أو نشأ من حقوق تعاقدية أو قانونية ستكون هناك معلومات كافية لقياس القيمة العادلة للأصل بدرجة يعتمد عليها . وعندما يترتب على التقديرات المستخدمة لقياس القيمة العادلة للأصل غير الملموس مجموعة من المخرجات المتوقعة باحتمالات مختلفة ، يتم ادخال عنصر عدم التأكد ضمن عملية قياس القيمة العادلة للأصل بدلاً من إظهار عدم القدرة على قياس القيمة العادلة بموثوقية .

٣٦- قد يمكن فصل الأصل غير الملموس المقتنى عند تجميع الأعمال فقط فى حالة أن يكون معه عقد أو أصل أو إلتزام محدد . وفى هذه الحالات يقوم المقتنى بالاعتراف بالأصل غير الملموس منفصلاً عن الشهرة ولكن مع البند ذو العلاقة .

٣٧- قد يعترف المقتنى بمجموعة من الأصول غير الملموسة التى تكمل بعضها البعض كأصل واحد بشرط أن تكون لكل هذه الأصول عمر إنتاجى مماثل . فمثلاً يتم استخدام مصطلحى "الماركة" و"أسم الماركة" كمرادفين للعلامات التجارية وغيرها من العلامات ولكن يعتبر المصطلحان السابقان مصطلحات تسويقية عامة تستخدم إجمالاً للإشارة إلى مجموعة من الأصول المكملة لبعضها تضم الخبرات المهنية وعلامة الخدمة والصنع وغيرها .

٣٨- ملغاة.

٣٩- ملغاة.

٤٠- ملغاة.

٤١- ملغاة.

النفقات اللاحقة على مشروعات الأبحاث والتطوير تحت التنفيذ المقتناة

٤٢- *يتم تطبيق الفقرات من "٥٤" إلى "٦٢" عند المحاسبة عن نفقات الأبحاث والتطوير التى :*

(أ) ترتبط بمشروعات الأبحاث أو التطوير تحت التنفيذ المقتناة بشكل منفصل أو عند تجميع الأعمال والتى يعترف بها كأصل غير ملموس .

و(ب) تم تكبدها بعد اقتناء المشروع .

٤٣- يعنى تطبيق المتطلبات الواردة فى الفقرات من "٥٤" إلى "٦٢" أن يتم المحاسبة عن النفقات اللاحقة على مشروعات الأبحاث أو التطوير تحت التنفيذ المقتناة بشكل منفصل أو عند تجميع الأعمال والمعترف بها كأصل غير ملموس كالآتى:

(أ) الاعتراف بها كمصروف عند تكبدها إذا كانت نفقات أبحاث.

و (ب) الاعتراف بها كمصروف عند تكبدها إذا كانت نفقات تطوير لا تتفق مع معايير الاعتراف كأصل غير ملموس الواردة فى فقرة "٥٧"

و (ج) إضافتها إلى الرصيد الدفترى لمشروع الأبحاث أو التطوير الذى تم اقتناؤه إذا كانت نفقات التطوير تتفق مع معايير الاعتراف الواردة فى الفقرة "٥٧".

الأستحواذ عن طريق منحة حكومية

٤٤- قد يتم فى بعض الحالات اقتناء الأصل غير الملموس بدون مقابل أو بمقابل رمزى عن طريق منحة حكومية . وقد يحدث هذا عندما تخصص الحكومة أو تتنازل للمنشاة عن أصول غير ملموسة مثل حقوق الهبوط فى المطار والترخيص لتشغيل محطات الإذاعة أو التليفزيون ، وتراخيص الاستيراد أو الحصص أو الحق فى استخدام موارد أخرى محظور استخدامها . وطبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (١٢) "المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية" ، ربما تختار المنشأة أن تعترف أولياً بكل من الأصل غير الملموس و المنحة بالقيمة العادلة. وإذا ما اختارت المنشأة عدم الاعتراف أولياً بالأصل بالقيمة العادلة ، فإن المنشأة تعترف بالأصل بقيمة رمزية بموجب معالجة أخرى أجازها معيار المصرى رقم (١٢) مضافاً إليها نفقات إعداد الأصل لاستخدامه فى الغرض المعد له .

تبادل الأصول

٤٥- يجوز تبادل أصل أو أكثر من الأصول غير الملموسة مقابل أصل أو أصول غير نقدية أو مجموعة من الأصول النقدية وغير النقدية ونستعرض فيما يلى تبادل أحد الأصول غير النقدية بأصل آخر والذى يسرى أيضاً على التبادلات الواردة بالعبارة السابقة. وتقاس تكلفة هذا الأصل غير الملموس بالقيمة العادلة ما لم :

(أ) تكن معاملة التبادل ليست ذات جوهر تجارى.

أو (ب) تكن القيمة العادلة غير قابلة للقياس إما للأصل المقتنى أو للأصل المتنازل عنه .

ويقاس الأصل المقتنى بهذه الطريقة حتى إذا لم تستطع المنشأة الاستبعاد الفورى للأصل المتنازل عنه من الدفاتر . وفى حالة عدم قياس الأصل المقتنى بالقيمة العادلة تقاس تكلفته بالقيمة الدفترية للأصل المتنازل عنه.

٤٦- تحدد المنشأة الجوهر التجارى لعملية المبادلة وذلك بأخذها فى الاعتبار مدى توقع التغير فى تدفقاتها النقدية نتيجة لهذه المعاملة . وتكون عملية التبادل ذات جوهر تجارى فى الحالات الآتية :

(أ) إذا اختلفت مكونات التدفقات النقدية (من مخاطر وتوقيت وقيم) للأصل المقتنى عن تلك الخاصة بالأصل المتنازل عنه.

و(ب) إذا تغيرت القيمة من وجهة نظر المنشأة لأى جزء من عمليات المنشأة والتى قد تأثرت بهذه المعاملة نتيجة لهذا التبادل.

و(ج) إذا كان الفرق فى (أ) أو (ب) له علاقة جوهرية بالقيمة العادلة بالأصول المتبادلة .

ولأغراض تحديد الجوهر التجارى لعملية التبادل فإن القيمة من وجهة نظر المنشأة لأى جزء من عمليات المنشأة الذى تأثر بالمعاملة تعكس التدفقات النقدية بعد الضرائب. وقد تكون نتائج هذه التحليلات واضحة دون قيام المنشأة بعمليات حساب تفصيلية .

٤٧- تحدد الفقرة "٢١(ب)" أن أحد شروط الاعتراف بالأصل غير الملموس هو إمكانية قياس تكلفته بدرجة يعتمد عليها. ويمكن قياس القيمة العادلة للأصل غير الملموس الذى لا يوجد له معاملات سوقية مشابهة بدرجة يعتمد عليها فى الحالات التالية :

(أ) عدم وجود اختلافات جوهرية فى تقديرات القيمة العادلة لهذا الأصل .

أو (ب) وجود نطاق للتقديرات يمكن إستخدامه بدرجة مناسبة لقياس القيمة العادلة.

وفى حالة قدرة المنشأة على تحديد القيمة العادلة للأصل المقتنى أو المتنازل عنه بدرجة يعتمد عليها عندئذ تستخدم القيمة العادلة للأصل المتنازل عنه لقياس التكلفة ما لم تكن القيمة العادلة للأصل المقتنى أكثر وضوحاً .

الشهرة المولدة داخلياً

٤٨- *لا يعترف بالشهرة المتولدة داخلياً كأصل .*

٤٩- فى بعض الحالات ، يتم تكبد النفقات لإنتاج منافع اقتصادية مستقبلية ، غير أنها لا تؤدى إلى خلق أصلاً غير ملموساً يتفق مع متطلبات الاعتراف التى تم إقرارها فى هذا المعيار ، وتوصف غالباً هذه النفقات بأنها تساهم فى الشهرة المولدة داخلياً . و لا يتم الاعتراف بالشهرة المولدة داخلياً ضمن الأصول وذلك لأنها لا تعتبر مورداً محدداً أى ليست منفصلة وليست ناشئة عن تعاقدات أو أمور قانونية أخرى تتحكم فيه المنشأة ويمكن قياسه بدرجة يعتمد عليها .

٥٠- قد يتضمن الاختلاف بين القيمة السوقية للمنشأة و القيمة الدفترية لصافى الأصول التى يمكن تحديدها فى أى وقت مجموعة من العوامل التى تؤثر فى قيمة المنشأة. ومع ذلك لا يمكن اعتبار هذه الفروق على أنها تمثل تكلفة الأصول غير الملموسة التى تتحكم فيها المنشأة .

الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً

٥١- يصعب فى بعض الأحيان تحديد ما إذا كان الأصل غير الملموس المولد داخلياً مؤهل للاعتراف به كأصل ذلك لأنه من الصعب غالباً :

(أ) تحديد ما إذا كان يوجد أصل محدد سوف ينتج منافع اقتصادية مستقبلية محتملة وتوقيت حدوث ذلك .

و (ب) تحديد تكلفة الأصل بدرجة يعتمد عليها.

٥٢- لكى يتم تحديد ما إذا كان الأصل غير الملموس المولد داخلياً يتفق مع متطلبات الاعتراف ، تصنف المنشأة مراحل تكوين الأصل إلى :

(أ) مرحلة البحث

و(ب) مرحلة التطوير

وبالرغم من أن المصطلحين "البحث" و "التطوير" قد تم تعريفهما ، فإن المصطلحين " مرحلة البحث" و"مرحلة التطوير" لهما معنى أوسع لغرض هذا المعيار.

٥٣- إذا كانت المنشأة لا تستطيع أن تميز مرحلة البحث عن مرحلة التطوير لمشروع داخلى من أجل إنشاء أصل غير ملموس، تتعامل المنشأة مع النفقات المتعلقة بهذا المشروع باعتبارها قد أنفقت فى مرحلة البحث فقط .

مرحلة الأبحاث

٥٤- ***لا يعترف بالأصل غير الملموس الناشئ عن الأبحاث (أو أثناء مرحلة البحث الخاصة بمشروع داخلى) . ويتم الإعتراف بنفقات الأبحاث (أو نفقات مرحلة الأبحاث الخاصة بمشروع داخلى) كمصروف فور إنفاقها .***

٥٥- لا تستطيع المنشأة أن تبرهن أن الأصل غير الملموس فى مرحلة البحث المتعلقة بمشروع داخلى ، سوف ينتج منافع إقتصادية مستقبلية محتملة . ولذلك ، يتم دائماً الإعتراف بهذه النفقات كمصروفات فور إنفاقها .

٥٦- من أمثلة أنشطة الأبحاث ما يلى :

(أ) الأنشطة التى تهدف إلى الحصول على معرفة جديدة.

و(ب) البحث عن تطبيقات للإكتشافات الناتجة عن أبحاث ومعارف أخرى.

و(ج) البحث عن بديل لمنتج أو عملية معينة.

و(د) تشكيل أو تصميم لمنتج محتمل جديد أو محسن أو لبدائل عمليات التشغيل.

مرحلة التطوير

٥٧- يعترف بالأصل غير الملموس الناتج عن التطوير (أو من مرحلة تطوير مشروع داخلى) إذا توافرت لدى المنشأة كل ما يلى :

(أ) دراسة جدوى فنية لإستكمال الأصل غير الملموس بما يجعله متاحاً للبيع أو للإستخدام.

و(ب) توافر النية لدى المنشأة لإستكمال الأصل غير الملموس لإستخدامه أو لبيعه.

و(ج) قدرة المنشأة على إستخدام أو بيع الأصل غير الملموس .

و(د) معرفة ما إذا كان الأصل غير الملموس سوف يكون قادراً على تحقيق منافع إقتصادية مستقبلية محتملة . ويمكن للمنشأة أن توضح مدى توافر سوق لما ينتجه هذا الأصل غير الملموس أو للأصل غير الملموس نفسه، أو إذا كان سوف يتم إستخدام هذا الأصل داخلياً فيكون لدى المنشاة القدرة على تحديد منفعة إستخدام هذا الأصل غير الملموس .

و(هـ) مدى توافر الموارد الفنية والمالية والموارد الأخرى الكافية لإستكمال تطوير و استخدام أو بيع الأصل غير الملموس.

و(و) قدرة المنشأة على قياس النفقات المنسوبة للأصل غير الملموس خلال فترة التطوير بدرجة يعتمد عليها .

٥٨- قد تستطيع المنشأة خلال مرحلة تطوير المشروع ، ان تحدد الأصل غير الملموس وتبرهن على إنه سوف ينتج منافع إقتصادية مستقبلية محتمل حدوثها . ويرجع ذلك لأن مرحلة تطوير مشروع تعتبر أكثر تقدماً من مرحلة البحث.

٥٩- من أمثلة أنشطة التطوير ما يلى :

(أ) تصميم و إنشاء و إختبار نماذج و اسطمبات ما قبل التشغيل.

و(ب) تصميم عدد وأدوات و اسطمبات متعلقة بتقنية جديدة.

و(ج) تصميم و إنشاء وتشغيل مصنع استرشادى وليس على نطاق مجدى إقتصادياً للتشغيل التجارى.

و(د) تصميم و إنشاء و اختبار بديل مختار لمواد أو أدوات أو منتجات أو مراحل أو نظم أو خدمات جديدة أو مطورة .

٦٠- لكى نوضح كيفية تحقيق الأصل غير الملموس لمنافع إقتصادية محتملة تقدر المنشأة المنافع الاقتصادية المستقبلية من الأصل باستخدام المبادئ الواردة فى معيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) "اضمحلال قيمة الأصول". و فى حالة تحقيق الأصل منافع إقتصادية فقط باشتراكه مع أصول أخرى عندئذ تطبق المنشأة مفهوم الوحدات المولدة للنقود الواردة فى معيار المحاسبة المصرى رقم (٣١).

٦١- يمكن توضيح مدى توافر موارد من أجل إستكمال المنافع وإستخدامها والحصول عليها من الأصل غير الملموس ، وذلك مثلاً من خلال وجود خطة عمل توضح الموارد الفنية والمالية والموارد الأخرى المطلوبة ومدى قدرة المنشأة على توفير هذه الموارد . وفى حالات خاصة يمكن للمنشأة توضيح مدى توافر تمويل خارجى من خلال الحصول على خطاب من المقرض يفيد رغبته فى تمويل الخطة.

٦٢- يمكن عادة قياس تكلفة تكوين الأصل غير الملموس داخلياً بدرجة يعتمد عليها من خلال وجود نظام تكاليف للمنشأة يعمل على قياس المرتبات والنفقات الأخرى التى تم إنفاقها فى سبيل الحصول على حقوق التأليف والنشر أو التراخيص أو تطوير برمجيات الكمبيوتر.

٦٣- ***العلامات التجارية للسلع و البيانات التجارية وحقوق النشر وقوائم العملاء والبنود الأخرى المشابهة فى جوهرها والتى يتم تولدها داخلياً لا يعترف بها، كأصول غير ملموسة.***

٦٤- لا يمكن فصل النفقات المتعلقة بالعلامات التجارية و والبيانات التجارية وحقوق النشر وقوائم العملاء والبنود المشابهة فى الجوهر والمولدة داخلياً عن تكلفة تطوير النشاط بوجه عام . ولذلك لا يتم الأعتراف بهذه البنود كأصول غير ملموسة .

تكلفة الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً

٦٥- تعتبر تكلفة الأصل غير الملموس المولد داخلياً لغرض الفقرة "٢٤" هى مبلغ النفقات التى تم إنفاقها من التاريخ الذى بدأ فيه الاعتراف بالأصل غير الملموس وفقاً للفقرات "٢١" ، "٢٢" ، "٥٧" . وتحظر الفقرة "٧١" رد النفقات التى تم الاعتراف بها كمصروفات سابقاً.

مثال لشرح الفقرة ٦٥

منشأة تقوم بتطوير عملية جديدة للإنتاج بلغت النفقات التى تكبدتها المنشأة فى عام ٢٠٠٥ مبلغ ١٠٠٠ منها مبلغ ٩٠٠ قبل ٢٠٠٥/١٢/١ ومبلغ ١٠٠ فيما بين ٢٠٠٥/١٢/١ ، ٢٠٠٥/١٢/٣١ و تستطيع المنشأة أن تبين أن عملية الإنتاج فى ٢٠٠٥/١٢/١ تتفق مع معايير الإعتراف كأصل غير ملموس ويقدر مبلغ المعرفة الخاصة بالعملية (بما فى ذلك التدفقات النقدية لإستكمال العملية قبل أن تكون متاحة للإستخدام) بواقع ٥٠٠.

فى نهاية ٢٠٠٥ تم الإعتراف بالعملية كأصل غير ملموس بتكلفة تبلغ ١٠٠ (النفقات التى تم تكبدها منذ تاريخ الوفاء بمعايير ومتطلبات الإعتراف أى فى ٢٠٠٥/١٢/١).

يتم الإعتراف بمبلغ ٩٠٠ الذى تم تكبده قبل ٢٠٠٥/١٢/١ كمصروف لأنه لم يتم الوفاء بمتطلبات ومعايير الإعتراف حتى ٢٠٠٥/١٢/١ و لا تمثل هذه النفقات جزء من تكاليف عملية الإنتاج المعترف بها فى قائمة المركز المالى .

أثناء عام ٢٠٠٦ بلغت النفقات ٢٠٠٠ وفى نهاية ٢٠٠٦ قدر مبلغ المعرفة الخاص بالعملية بواقع ١٩٠٠ (بما فى ذلك التدفقات النقدية للخارج لإستكمال العملية قبل أن تكون متاحة للإستخدام).

فى نهاية ٢٠٠٦ بلغت تكلفة العملية ٢١٠٠ (١٠٠ نفقات معترف بها فى نهاية ٢٠٠٥ بالإضافة إلى نفقات تبلغ ٢٠٠٠ معترف بها فى ٢٠٠٦)

اعترفت المنشأة بخسائر اضمحلال تبلغ ٢٠٠ لتسوية القيمة الدفترية للعملية قبل الخسارة الناتجة عن نقص القيمة ٢١٠٠ مع القيمة القابلة للاسترداد ١٩٠٠ ويتم رد المبلغ الذى يمثل الخسارة الناتجة عن الاضمحلال فى الفترة اللاحقة فى حالة استيفاء شروط الرد الواردة فى معيار المحاسبة المصرى رقم (٣١).

٦٦- تتكون تكلفة الأصل غير الملموس المولد داخلياً من كافة النفقات التى يمكن أن تنسب أو تخصص بشكل مباشر أو التى يمكن تحميلها طبقاً لأساس مقبول وثابت من أجل تكوين الأصل أو إنتاجه و إعداده للاستخدام فى الغرض المعد له . وقد تشمل التكلفة ما يلى :

(أ) النفقات الخاصة بالمواد والخدمات المستخدمة أو المستهلكة فى إنتاج الأصل غير الملموس .

و(ب) المرتبات والأجور و التكاليف الأخرى المرتبطة بالأفراد العاملين و المستخدمة بشكل مباشر فى إنشاء الأصل . (كما هو محدد فى معيار المحاسبة المصرى الخاص بمزايا العاملين).

و(ج) مصروفات تسجيل أى حق قانونى.

و(د) استهلاك براءات الاختراع و التراخيص المستخدمة فى تحقيق الأصل غير الملموس.

ويوضح معيار المحاسبة المصرى رقم (١٤) المقاييس الخاصة بالاعتراف بالفائدة كمكون لتكلفة الأصل غير الملموس المنتج داخلياً.

٦٧- لا تعتبر البنود التالية ضمن مكونات التكلفة للأصل غير الملموس المولد داخلياً :

(أ) نفقات البيع ، والنفقات الإدارية والنفقات غير المباشرة العامة الأخرى ، ما لم يكن من الممكن تخصيص هذه النفقات بشكل مباشر لإعداد الأصل ليكون صالحاً للإستخدام .

و(ب) الخسائر الناتجة عن عدم الكفاءة وخسائر التشغيل الأولية التى تم تكبدها قبل أن يحقق الأصل الأداء المخطط له.

و(ج) النفقات المتعلقة بتدريب العاملين من أجل تشغيل الأصل .

الاعتراف بالمصروف

٦٨- *يعترف بالنفقات التى تتعلق بالبنود غير الملموسة كمصروفات فور إنفاقها ما لم :*

(أ) تشكل هذه النفقات جزءا من تكلفة الأصل غير الملموس وينطبق عليها مقاييس الاعتراف بالأصل غير الملموس (راجع الفقرات من "١٨" إلى "٦٧").

أو (ب) يكن قد تم اقتناء البند عند تجميع الأعمال و لا يمكن الاعتراف به كأصل غير ملموس ، وإذا كان الأمر كذلك تمثل هذه النفقات (المتضمنة فى تكلفة وتجميع الاعمال) جزء من المبلغ المنسوب للشهرة فى تاريخ الاقتناء (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٩)).

٦٩- فى بعض الحالات يتم تكبد النفقات من أجل تقديم منافع إقتصادية مستقبلية للمنشأة دون أن يترتب على ذلك إنشاء أى أصول غير ملموسة أو أصول أخرى يمكن الأعتراف بها . وفى هذه الحالات ، يتم الإعتراف بهذه النفقات كمصروفات فور إنفاقها. وفى حالة توريد بضاعة، تعترف المنشأة بهذه النفقات كمصروف عندما يكون لها الحق فى هذه البضائع. وفى حالة تقديم خدمة تعترف المنشأة بهذه النفقات كمصروف عندما تقدم لها هذه الخدمة . ومن أمثلة ذلك نفقات الأبحاث التى يعترف بها دائماً كمصروف فور إنفاقها (راجع الفقرة "٥٤") إلا فى حالة اقتناءها كجزء من عملية تجميع أعمال. ومن أمثلة النفقات الأخرى التى يعترف بها كمصروفات عند إنفاقها ما يلى :

(أ) النفقات المتعلقة بتأسيس كيان قانونى جديد مثل التكاليف القانونية والأتعاب والرسوم والمصروفات الأخرى التى يتم إنفاقها عند التأسيس ما لم تكن هذه النفقات متضمنة فى التكلفة المتعلقة ببند من بنود الأصول الثابتة (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (١٠)). وتتضمن هذه النفقات تلك التى يتم إنفاقها لإفتتاح نشاط جديد أو لبدء عمليات جديدة أو لبدء منتجات جديدة والتى تعرف بالتكاليف السابقة على بدء التشغيل .

(ب) النفقات المتعلقة بأنشطة التدريب.

(ج) النفقات المتعلقة بأنشطة الإعلان والترويج (بما فى ذلك الكتالوجات المرسلة بالبريد).

(د) النفقات المتعلقة بنقل مقر أو إعادة تنظيم كل المنشأة أو جزء منها.

٦٩أ- *يكون للمنشأة الحق فى البضاعة عندما تمتلكها. وبالمثل عندما يكون قد تم إنشاءها عند المورد طبقاً لشروط عقد التوريد ، ويكون للمنشأة الحق فى طلب التوريد مقابل الدفع . وتكون الخدمة قد قدمت عندما تكون قد أديت من المورد طبقاً لشروط عقد توريد الخدمة مع المنشأة وليس عندما تستخدمها المنشأة لتقديم خدمة أخرى مثل تقديم خدمة الإعلان للعملاء .*

٧٠- لا تمنع الفقرة "٦٨" المنشأة من الإعتراف بالمبالغ المدفوعة مقدماً بإعتبارها أصلاً عندما يكون السداد قد تم مقدماً قبل تسليم البضائع أو أداء الخدمات .

المصروفات السابقة لا يجب الإعتراف بها كأصل

٧١- **النفقات المتعلقة بالبنود غير الملموسة والتى سبق الأعتراف أولياً بها كمصروفات لا يجوز الاعتراف بها فى تاريخ لاحق كجزء من تكلفة أصل غير ملموس .**

القياس بعد الاعتراف

٧٢- ***على المنشأة أن تطبق نموذج التكلفة الوارد فى الفقرة "٧٤" .***

٧٣- ملغاة.

نموذج التكلفة

٧٤- ***بعد الاعتراف الأولى يتم إثبات الأصل غير الملموس بالتكلفة مخصوما منها مجمع الاستهلاك ومجمع خسائر الاضمحلال.***

نموذج إعادة التقييم

من ٧٥ – إلى ٨٧ ملغاة .

العمر الإنتاجي

٨٨- *تقدر المنشأة ما إذا كان العمر الإنتاجى للأصل غير الملموس محدداً أو غير محدد ، فإذا كان محدداً تحدد مدة العمر الإنتاجى لهذا الأصل أو عدد وحداته الإنتاجية أو الوحدات المشابهة. و تعتبر المنشأة أن الأصل ليس له عمر إنتاجى محدد عندما لا يوجد حداً منظوراً للمدة التى يتوقع فيها الأصل أن يحقق تدفقات نقدية للداخل للمنشأة وذلك بناء على تحليل لجميع العوامل ذات الصلة .*

٨٩- تعتمد المحاسبة عن الأصل غير الملموس على عمره الإنتاجى. ويتم إستهلاك الأصل غير الملموس الذى له عمر إنتاجى محدد (راجع الفقرات من "٩٧" إلى "١٠٦") أما إذا كان العمر الإنتاجى للأصل غير محدد فلا يستهلك (راجع الفقرات من "١٠٧" إلى "١١٠") .

و توضح الأمثلة الإيضاحية الواردة مع هذا المعيار تحديد العمر الإنتاجى للأصول المختلفة والمحاسبة عنها بناء على ذلك .

٩٠- هناك العديد من العوامل التى تؤخذ فى الإعتبار عند تحديد العمر الإنتاجى للأصل غير الملموس ، منها:

(أ) الإستخدام المتوقع للاصل وهل سيتم إدارة الأصل بكفاءة .

و(ب) دورة العمر الإنتاجي النموذجية للأصل و المعلومات العامة بشأن تقديرات العمر الإنتاجى للأصول المشابهة التى تستخدم بنفس الطريقة .

و(ج) التقادم الفنى والتكنولوجى و أى تقادم آخر.

و(د) استقرار الصناعة التى تستخدم فيها الأصل و التغير فى الطلب على المنتجات أو الخدمات التى ينتجها الأصل .

و(هـ) تصرفات المنافسين الحاليين والمحتملين.

و(و) مستوى نفقات الصيانة المطلوبة للحصول على المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة من الأصل ، كذلك قدرة المنشأة واستعدادها للوصول إلى ذلك المستوى .

و(ز) فترة التحكم فى الأصل وكذلك المحددات القانونية أو ما فى حكمها المتعلقة باستخدام الأصل مثل تواريخ انتهاء عقود الإيجار المختصة بالأصل .

و(ح) ما إذا كان العمر الإنتاجى للأصل يعتمد على العمر الإنتاجى لأصول أخرى فى المنشأة .

٩١- لا يعنى مصطلح "غير محدد " أن العمر الإنتاجى للأصل بلا نهاية حيث أن العمر الإنتاجى للأصل غير الملموس يعكس فقط مستوى نفقات الصيانة المستقبلية المطلوبة لصيانة الأصل عند مستوى أدائه المقدر وقت تقدير عمره الإنتاجى. ويعكس ذلك قدرة المنشأة و نيتها للوصول إلى هذا المستوى . وبالتالى فنتيجة إعتبار الأصل ذا عمر إنتاجى غير محدد لا يجب أن تعتمد على أن النفقات المستقبلية المتوقعة تتجاوز النفقات المطلوبة للحفاظ على مستوى أداء الأصل .

٩٢- بالنظر إلى التطورات السريعة للتكنولوجيا ، فإن برمجيات الكمبيوتر و العديد من الأصول غير الملموسة الأخرى تعتبر عرضة للتقادم التكنولوجى . ولذلك فمن المتوقع أن تتسم أعمارها الإنتاجية بالقصر.

٩٣- على الرغم من أن العمر الإنتاجى للأصل غير الملموس قد يمتد لفترة طويلة نسبياً فإنه يتسم دائماً بالمحدودية ، ويتم تحديد العمر الإنتاجى للأصل غير الملموس وفقاً لاعتبارات الحيطة والحذر نتيجة عدم التأكد ولكن هذا لا يبرر اختيار عمر أقصر بصورة غير واقعية .

٩٤- إذا نشأت قدرة المنشأة فى الحصول على منافع إقتصادية مستقبلية من الأصل غير الملموس من خلال حقوق قانونية تم منحها للمنشأة لفترة محدودة ، فإن العمر الإنتاجى للأصل غير الملموس يجب ألا يتجاوز فترة الحقوق القانونية بل قد يكون أقصر من هذه الفترة إعتماداً على الفترة التى تتوقع فيها المنشأة استخدام الأصل. وفى حالة انتقال الحقوق القانونية أو التعاقدية لمدة محدودة قابلة للتجديد عندئذ يتضمن العمر الإنتاجى للأصل غير الملموس فترات التجديد فقط فى حالة وجود دليل يؤكد التجديد دون تكاليف جوهرية .

ويقاس العمر الإنتاجى لأصل غير ملموس تم أقتناء الحق فيه من خلال عملية تجميع أعمال بالفترة التعاقدية المتبقية من العقد الذى تم بموجبه منح الحق ولا يتضمن فترات التجديد.

٩٥- قد تكون هناك عوامل إقتصادية وقانونية تؤثر فى العمر الإنتاجى للأصل غير الملموس . وتحدد العوامل الإقتصادية الفترة التى سيتم على مدارها الحصول على المنافع الإقتصادية المستقبلية ، أما العوامل القانونية فقد تقلل من الفترة التى تتحكم على مدارها المنشأة فى الحصول على تلك المنافع . ويعتبر العمر الإنتاجى هو الفترة الأقصر من الفترات التى تتحدد طبقاً لهذه العوامل.

٩٦- لا يكون تجديد الحقوق القانونية مؤكداً إلا فى حالة توافر مجموعة من العوامل من أهمها :

(أ) توافر دليل (قد يكون مبنياً على خبرة سابقة) يفيد بأنه سيتم تجديد الحقوق القانونية . وإذا كان التجديد مشروط بموافقة الغير لابد من توافر دليل على إمكانية الحصول على موافقة الغير.

(ب)توافر دليل على أنه سيتم إستيفاء الشروط الضرورية لتجديد الحق القانونى فى حالة وجود هذه الشروط.

(ج) عدم انخفاض القيم العادلة للأصل غير الملموس مع إقتراب تاريخ الإنتهاء الأساسى ، أو أن تكلفة تجديد الحق الأساسى لا تزيد عن قيمة الانخفاض فى القيمة العادلة للأصل غير الملموس. وفى حالة أن تكون تكاليف التجديد كبيرة وهامة مقارنة بالمنافع الإقتصادية المستقبلية المتوقع الحصول عليها من التجديد عندئذ تمثل تكاليف التجديد من الناحية الموضوعية تكلفة اقتناء أصل غير ملموس جديد عند تاريخ التجديد.

الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية المحددة

فترة وطريقة الاستهلاك

٩٧- يحمل المبلغ القابل للاستهلاك للأصل غير الملموس بطريقة منتظمة على مدار الاستفادة المتوقعة منه وفقاً لأفضل تقدير له. ويبدأ الاستهلاك عندما يكون الأصل متاحاً للاستخدام أى عندما يكون فى مكان و حالة تسمح له بالتشغيل بالطريقة التى تراها الإدارة. ويتوقف الاستهلاك فى تاريخ تبويب الأصل كأصل محتفظ به بغرض البيع (أو أن يدخل ضمن مجموعة محتفظ بها بغرض البيع) طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٢) " الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة " أو تاريخ استبعاد الأصل أيهما أقرب. و يجب أن تعكس طريقة الاستهلاك المستخدمة النمط الذى تستهلك به المنشأة المنافع الاقتصادية للأصل. فإذا لم يمكن تحديد ذلك النمط بدرجة يعتمد عليها ، تستخدم طريقة القسط الثابت. ويعترف بعبء الاستهلاك كمصروف خلال كل فترة ما لم يسمح أو يتطلب معيار محاسبة آخر أن يتم تضمينها فى القيمة الدفترية لأصل آخر.

٩٨- يمكن استخدام مجموعة متنوعة من طرق الاستهلاك لتحميل المبلغ القابل للاستهلاك على أساس منتظم على العمر الإنتاجى للأصل غير الملموس و تتضمن هذه الطرق القسط الثابت والقسط المتناقص وطريقة وحدة الإنتاج. و يتم اختيار الطريقة المستخدمة على أساس النمط المتوقع لاستهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة للأصل. وتطبق الطريقة بشكل ثابت من فترة لأخرى ما لم يكن هناك تغيير فى النمط المتوقع لاستهلاك هذه المنافع الاقتصادية المتوقعة للأصل.

٩٩- عادة ما يتم الاعتراف بالاستهلاك ضمن الأرباح أو الخسائر إلا أنه أحياناً ما تستخدم المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصل بالكامل فى إنتاج أصول أخرى. وفى هذه الحالة يمثل مبلغ التحميل الخاص بالاستهلاك جزء من تكلفة الأصل الآخر ويدخل ضمن قيمته الدفترية ، على سبيل المثال يدخل استهلاك الأصول غير الملموسة المستخدمة فى أى عملية إنتاج ضمن القيمة الدفترية للمخزون (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٢) "المخزون").

القيمة المتبقية

١٠٠-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 له بما يتفق مع تلك السوق النشطة

و (٢) من المحتمل أن توجد مثل تلك السوق النشطة فى نهاية العمر الإنتاجى للأصل .

١٠١- يحدد المبلغ القابل للاستهلاك للأصل الذى له عمر إنتاجى محدد بعد خصم القيمة المتبقية. وتعنى أى قيمة متبقية بخلاف الصفر أن المنشأة تتوقع التصرف فى الأصل غير الملموس قبل نهاية عمره الإقتصادى.

١٠٢- يتم تقدير القيمة المتبقية للأصل بناء على المبلغ القابل للاسترداد من التصرف باستخدام الأسعار السارية فى تاريخ التقدير لبيع أصل مشابه قد وصل إلى نهاية عمره الإنتاجى ويعمل تحت ظروف مشابهة لتلك التى سوف يعمل فيها الأصل . وتراجع القيمة المتبقية على الأقل فى نهاية كل سنة مالية ويتم المحاسبة عن التغير فى القيمة المتبقية للأصل كتغير فى التقدير المحاسبى طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٥) "السياسات المحاسبية والتغييرات فى التقديرات المحاسبية و الأخطاء".

١٠٣- قد تزيد القيمة المتبقية للأصل غير الملموس بحيث تصبح معادلة أو تزيد عن القيمة الدفترية للأصل. و فى هذه الحالة يكون مبلغ الاستهلاك صفراً وحتى تنخفض القيمة المتبقية بعد ذلك إلى مبلغ أقل من القيمة الدفترية للأصل .

إعادة النظر فى فترة الاستهلاك وطريقته

١٠٤- يعاد النظر فى فترة الاستهلاك و طريقته للأصول غير الملموسة ذات عمر إنتاجى محدد فى نهاية كل سنة مالية على الأقل . فإذا أختلف العمر الإنتاجى المتوقع للأصل عن التقديرات السابقة ، يتم تغيير فترة الاستهلاك وفقاً لذلك . وإذا كان هناك تغيير جوهرى فى نمط المنافع الاقتصادية المتوقعة من الأصل ، يتم تغيير طريقة الاستهلاك لتعكس النمط الجديد . وتعامل تلك التغييرات على انها تغييرات فى التقديرات المحاسبية بموجب معيار المحاسبة المصرى رقم (٥) "السياسات المحاسبية و التغييرات فى التقديرات المحاسبية و الأخطاء" ، وذلك بتعديل قيمة الاستهلاك للفترة الحالية والفترات المستقبلية .

١٠٥- أثناء عمر الأصل غير الملموس ، قد يظهر أن تقدير العمر الإنتاجى غير مناسب . على سبيل المثال قد يبين الاعتراف بالخسائر الناتجة عن اضمحلال القيمة أن فترة الإستهلاك تحتاج إلى تغيير.

١٠٦- قد يتغير بمرور الوقت نمط تدفق المنافع الإقتصادية المستقبلية المتوقعة من أصل غير ملموس . فقد تجد مثلاً المنشأة أن طريقة القسط المتناقص للإستهلاك تصبح أكثر ملائمة من طريقة القسط الثابت.

الأصول غير الملموسة التى ليس لها أعمار إنتاجية محددة

١٠٧- لا تستهلك الأصول غير الملموسة التى ليس لها أعمار إنتاجية محددة.

١٠٨- طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) "اضمحلال قيمة الأصول" على المنشأة أن تقوم باختبار الأصل الذى ليس له عمر إنتاجى محدد للتحقق من اضمحلال قيمته وذلك بمقارنة القيمة القابلة للإسترداد بالقيمة الدفترية وذلك :

(أ) سنوياً.

و (ب) عندما يكون هناك مؤشر على اضمحلال قيمة الأصل غير الملموس

إعادة النظر فى تقدير العمر الإنتاجى

١٠٩- يعاد النظر فى الأصل غير الملموس الذى لا يستهلك كل فترة لتحديد استمرارية الأحداث والظروف التى تدعم عدم تحديد عمر إنتاجى له. و فى حالة عدم استمرارية هذه العناصر تتم المحاسبة عن التغيير فى العمر الإنتاجى من غير محدد المدة إلى محدد المدة كتغيير فى التقديرات المحاسبية طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٥) "السياسات المحاسبية و التغييرات فى التقديرات المحاسبية و الأخطاء".

١١٠- طبقاً للمعيار لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) "اضمحلال قيمة الأصول"، فإن إعادة تقدير العمر الإنتاجى للأصل من غير محدد المدة إلى محدد المدة تعد مؤشراً على إمكانية اضمحلال قيمة هذا الأصل. و نتيجة لذلك تقوم المنشاة بإجراء إختبار الإضمحلال على هذا الأصل بمقارنة القيمة القابلة للاسترداد المحددة طبقاً للمعيار المذكور مع قيمته الدفترية وإثبات أى زيادة فى القيمة الدفترية، عن القيمة القابلة للاسترداد كخسارة اضمحلال.

قابلية استرداد القيمة الدفترية – خسائر الاضمحلال

١١١- لتحديد اضمحلال قيمة الأصل غير الملموس تطبق المنشأة معيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) "اضمحلال قيمة الأصول". ويوضح هذا المعيار متى وكيف تقوم المنشأة بإعادة النظر فى القيمة الدفترية لأصولها وكيف تحدد القيمة القابلة للإسترداد ومتى تقوم بالإعتراف بالخسارة الناتجة عن اضمحلال القيمة أو ردها .

توقف استغلال الأصول و التصرف فيها

١١٢- يتوقف الاعتراف بالأصل غير الملموس عند :

(أ) التصرف فيه.

أو (ب) إنعدام توقع تحقق منافع إقتصادية مستقبلية من استخدامه أو من التصرف فيه.

١١٣- تتحدد الأرباح أو الخسائر الناتجة من توقف استغلال الأصل غير الملموس أو التصرف فيه على أساس الفرق بين صافى عائد التصرف و القيمة الدفترية للأصل ، ويتم الاعتراف بهذا الفرق فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) عندما يتم استبعاد الأصل من الدفاتر (فيما عدا ما يتطلبه معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٠) غير ذلك بالنسبة للبيع وإعادة الإستئجار) و لا يتم تبويب الأرباح كإيراد.

١١٤- يجوز التصرف فى الأصل غير الملموس بعدة طرق (منها البيع أو الهبة ... ألخ) . وعند تحديد تاريخ التصرف فى هذا الأصل تطبق المنشأة الشروط الواردة فى معيار المحاسبة المصرى رقم (١١) "الإيراد" والخاصة بالاعتراف بالإيراد الناتج عن بيع البضائع .و يطبق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٠) فى معالجة التصرف عن طريق البيع وإعادة الإستئجار.

١١٥- طبقاً لمبدأ الاعتراف الوارد فى الفقرة "٢١" إذا قامت المنشأة بالاعتراف ضمن القيمة الدفترية للأصل بتكلفة استبدال جزء من الأصل عندئذ تستبعد من الدفاتر بالقيمة الدفترية للجزء المستبدل ، وإذا تعذر على المنشأة تحديد القيمة الدفترية للجزء المستبدل يمكن أن تستخدم تكلفة الاستبدال كمؤشر لمعرفة قيمة الجزء المستبدل وقت اقتناءه أو عندما تولد داخلياً.

١١٥أ- فى حالة الحقوق المقتناه فى عملية تجميع أعمال ، إذا تم إعادة إصدار الحق (بيعه) لاحقاً لطرف ثالث فإن القيمة الدفترية – إذا وجدت – تستخدم فى تحديد المكسب أو الخسارة الناتجة عن إعادة الإصدار.

١١٦- يتم الاعتراف أولياً بالمقابل الذى يتم الحصول عليه عند التصرف فى الأصل غير الملموس بقيمته العادلة. و فى حالة تأجيل سداد قيمة الأصل غير الملموس يتم الاعتراف أولياً بالمقابل الذى يتم الحصول عليه بالمعادل للسعر النقدى. ويتم الإعتراف بالفرق بين القيمة الاسمية للمقابل و المعادل للسعر النقدى كإيراد فوائد طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (١١) "الإيراد" الذى يعكس العائد الفعلى على المبلغ المستحق.

١١٧- لا يتوقف استهلاك الأصل غير الملموس الذى له مدة محددة عندما يتوقف استخدام الأصل غير الملموس ما لم يكن قد تم استهلاك هذا الأصل بالكامل أو مبوب كأصل محتفظ به بغرض البيع (أو ضمن مجموعة من الأصول يتم التصرف فيها ومبوبة كأصول محتفظ بها بغرض البيع) طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٢) "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة" .

الإفصاح

عام

١١٨- على المنشأة أن تفصح عما يلى لكل فئة من فئات الأصول غير الملموسة ، على أن يتم الفصل بين الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً و الأصول غير الملموسة الأخرى :

(أ) الأعمار الإنتاجية المحددة وغير المحددة أو معدلات الاستهلاك المستخدمة إذا كانت محددة.

(ب) طرق الاستهلاك المستخدمة للأعمار الإنتاجية المحددة.

(ج) إجمالي القيمة الدفترية و مجمع الاستهلاك (متضمناً مجمع خسائر الاضمحلال) فى كل من بداية ونهاية الفترة .

(د) بند أو بنود قائمة الدخل الذى أدرج ضمنه إستهلاك الأصول غير الملموسة .

(هـ) تسوية للقيمة الدفترية فى بداية ونهاية الفترة موضحاً بها :

(١) الإضافات للأصل غير الملموس مع الفصل بين الإضافات المولدة داخلياً والإضافات الناتجة عند تجميع الأعمال.

و(٢) الأصول المبوبة كمحتفظ بها بغرض البيع أو التى ضمن مجموعة أصول يتم التصرف فيها مبوبة كمحتفظ بها بغرض البيع طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٢) "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع و العمليات غير المستمرة" و الإستبعادات الأخرى .

و(٣) الزيادات أو التخفيضات المعترف بها خلال الفترة الناتجة عن الاضمحلال أو التى يتم ردها مباشرة – إن وجدت – إلى الدخل الشامل الآخر طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣١).

و(٤) الخسائر الناتجة عن الإضمحلال التى تم الإعتراف بها فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) خلال الفترة طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) .

و(٥) خسائر الإضمحلال (إن وجدت) والتى تم ردها للأرباح أو الخسائر أثناء الفترة بموجب معيار المحاسبة المصرى رقم (٣١).

و(٦) الاستهلاك المعترف به خلال الفترة.

و(٧) صافى فروق العملة الناتج عن ترجمة القوائم المالية إلى عملة العرض و ترجمة أى عملية بالعملة الأجنبية إلى عملة العرض الخاصة بالمنشأة .

و(٨) التغيرات الأخرى فى القيم الدفترية خلال الفترة .

١١٩- فئة الأصول غير الملموسة هى تجميع لأصول ذات طبيعة و إستخدام مشابه فى عمليات المنشأة والأمثلة على هذه الفئات ما يلى :

(أ) الأسماء التجارية.

و(ب) البيانات الإدارية وعناوين النشر.

و(ج) برامج الكمبيوتر.

و(د) التراخيص وحقوق الإمتياز.

و(هـ) حقوق الطبع والنشر و براءات الإختراعات وغيرها من حقوق الملكية الصناعية و الخدمات والتشغيل.

و(و) الوصفات والمعادلات و الصيغ والنماذج و التصميمات.

و(ز) الأصول غير الملموسة الجارى تطويرها.

و يتم دمج أو فصل هذه الفئات المذكورة بعاليه إلى فئات أكبر أو أصغر إذا كان هذا يؤدى إلى وجود معلومات موضوعية لمستخدمى القوائم المالية .

١٢٠- تقوم المنشأة بالإفصاح عن المعلومات الخاصة بالأصول غير الملموسة التى اضمحلت قيمتها طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) بالإضافة للمعلومات الواردة فى الفقرة "١١٨(هـ) من (٣) إلى (٥)" .

١٢١- يتطلب معيار المحاسبة المصرى رقم (٥) من المنشأة الإفصاح عن طبيعة وقيمة التغير فى التقديرات المحاسبية التى لها تأثير جوهرى فى الفترة الحالية أو التى من المتوقع أن يكون لها تأثير جوهرى فى الفترات اللاحقة وقد ينشأ هذا الإفصاح من التغير فى :

(أ) تقدير العمر الإنتاجى للأصل غير الملموس.

أو(ب) طريقة الإستهلاك.

أو(ج) القيم المتبقية .

١٢٢- على المنشأة أن تفصح أيضاً عما يلى :

(أ) بالنسبة للأصل غير الملموس الذى ليس له عمر إنتاجى محدد أن تفصح عن القيمة الدفترية للأصل و الأسباب المؤيدة لعدم تحديد عمر إنتاجى له ، وعند إفصاح المنشأة عن هذه الأسباب ، تحدد المنشأة العامل (العوامل) التى لعبت دوراً مؤثراً فى اعتبار أن الأصل ليس له عمر إنتاجى محدد.

(ب) وصف للأصل غير الملموس وقيمته الدفترية وفترة الإستهلاك المتبقية له بصورة منفردة عندما يكون هذا الأصل هاماً و مؤثراً بالنسبة للقوائم المالية للمنشأة ككل .

(ج) بالنسبة للأصول غير الملموسة المقتناه عن طريق منح حكومية و المعترف بها أولياً بالقيمة العادلة (راجع فقرة "٤٤") ، تفصح المنشأة عن :

(١) القيمة العادلة المعترف بها مبدئياً لهذه الأصول .

و(٢) القيمة الدفترية لهذه الأصول.

(د) وجود أصول غير ملموسة هناك قيود على حقوق ملكيتها وقيمتها الدفترية وكذا القيمة الدفترية للأصول غير الملموسة المرهونة كضمان للإلتزامات.

(هـ) قيمة الإرتباطات التعاقدية الخاصة بإقتناء أصول غير ملموسة.

١٢٣- تأخذ المنشأة العوامل الواردة فى الفقرة "٩٠" عندما تصف المنشأة العوامل التى لعبت دوراً هاماً فى الحكم بأن العمر الإنتاجى للأصل غير الملموس غير محدد المدة .

قياس الأصول غير الملموسة بعد الإعتراف باستخدام نموذج إعادة التقييم

١٢٤- ملغاة.

١٢٥- ملغاة.

نفقات الأبحاث والتطوير

١٢٦- على المنشأة أن تفصح عن إجمالى المبالغ التى تم إنفاقها على الأبحاث والتطوير والتى تم الإعتراف بها كمصروفات خلال الفترة .

١٢٧- تشمل نفقات الأبحاث والتطوير كل ما أنفق مباشرة على أنشطة الأبحاث والتطوير وكذا ما يمكن تحميله على هذه الأنشطة (راجع الفقرتين "٦٦" ، "٦٧" لمزيد من الإسترشاد بشأن نوع النفقات التى تدرج لغرض متطلبات الإفصاح فى الفقرة "١٢٦").

معلومات أخرى

١٢٨- من المفضل ولكن ليس مطلوباً أن تقدم المنشأة المعلومات التالية :

(أ) بيان بأى أصل غير ملموس تم إستهلاكه دفترياً ولا يزال مستخدماً.

و(ب) بيان مختصر للأصول غير الملموسة الهامة نسبياً والتى تتحكم فيها المنشأة ولكن لم يتم الإعتراف بها كأصول لأنها لا تتفق مع مقياس الإعتراف بالأصول غير الملموسة كما ورد فى هذا المعيار.

الأمثلة التوضيحية

ترافق هذه الأمثلة معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٣) ولكنها لا تمثل جزءاً منه .

تقييم الأعمار الإنتاجية للأصول غير الملموسة

تقدم الإرشادات التالية أمثلة حول تحديد العمر الإنتاجى للأصل غير الملموس وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٣) .

تصف كل من الأمثلة التالية أصلاً غير ملموس مشترى ، والظروف والحقائق المحيطة بتحديد عمره الإنتاجى ، والمحاسبة اللاحقة على أساس ذلك التحديد .

مثال (١) : قائمة عملاء مشتراه

الحالة : تقوم شركة تسويق عبر البريد المباشر بشراء قائمة عملاء وتتوقع أن تكون قادرة على الحصول على منافع من المعلومات الواردة فى القائمة لمدة سنة واحدة على الأقل ، ولكن لا تزيد عن ثلاث سنوات .

المعالجة : يمكن أستهلاك قيمة قائمة العملاء خلال أفضل تقدير للإدارة على مدار عمرها الإنتاجى ، مثلاً ١٨ شهراً وبالرغم من أن شركة التسويق عبر البريد المباشر قد تنوى إضافة أسماء عملاء ومعلومات أخرى إلى القائمة فى المستقبل ، إلا أن المنافع المتوقعة من قائمة العملاء المشتراه ترتبط فقط بالعملاء الموجودين فى تلك القائمة فى تاريخ شرائها . ويتم مراجعة قائمة العملاء فيما يخص الإضمحلال وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) " أضمحلال قيمة الأصول " من خلال تقييمها فى نهاية كل فترة مالية لدراسة ما إذا كان هناك أى مؤشر على إمكانية إضمحلال قيمة قائمة العملاء .

مثال (٢) : براءة أختراع مشتراه وتنتهى خلال ١٥ عاماً

الحالة : يتوقع أن يكون المنتج الذى تحميه التقنية المشمولة ببراءة الأختراع مصدراً لتدفقات نقدية واردة صافية لمدة ١٥ على الأقل . ولدى المنشأة إلتزام من طرف ثالث بشراء تلك البراءة خلال ٥ سنوات مقابل ٦٠% من القيمة العادلة للبراءة فى التاريخ الذى تم شراؤها فيه ، وتنوى المنشأة بيع البراءة خلال ٥ سنوات .

المعالجة : يمكن استهلاك قيمة البراءة على مدار ٥ سنوات وهى عمرها الإنتاجى لدى المنشأة ، مع قيمة متبقية تساوى القيمة الحالية بمقدار ٦٠% من القيمة العادلة للبراءة فى تاريخ شرائها . ويمكن أيضاً مراجعة البراءة فيما يخص إضمحلال القيمة وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) من خلال تقييمها فى نهاية كل فترة مالية لدراسة ما إذا كان هناك أى مؤشر على إمكانية إضمحلال قيمتها .

مثال (٣) : حقوق تأليف مشتراه ذات عمر قانونى متبقى مدته ٥٠ عاماً

الحالة : يبين تحليل عادات العملاء واتجاهات السوق دليلاً على أن المواد المحمية بحقوق التأليف ستولد تدفقات نقدية داخلة صافية لمدة ٣٠ عاماً فقط .

المعالجة : يمكن استهلاك قيمة حقوق التأليف على مدار عمرها الإنتاجى المقدر بمدة ٣٠ عاماً . ويمكن أيضاً مراجعة حقوق التأليف فيما يخص الإضمحلال وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) من خلال تقييمها فى نهاية كل فترة مالية لدراسة ما إذا كان هناك أى مؤشر على إمكانية إضمحلال قيمتها .

مثال (٤) : ترخيص بث مشترى ينتهى خلال عشر سنوات

الحالة : يتم تجديد ترخيص البث كل ١٠ سنوات إذا قامت المنشأة بتوفير مستوى متوسط من الخدمة على الأقل لعملائها وإلتزمت بالمتطلبات التشريعية ذات الصلة . ويمكن تجديد الترخيص لفترة غير محددة بتكلفة متدنية . وقد تم تجديده مرتين قبل أحدث شراء . وترى المنشأة المشتريه أن بإمكانها تجديد الترخيص لفترة غير محددة وتدعم الأدلة قدرتها على ذلك . تاريخياً ، لم يكن هناك أى أعتراض شديد على تجديد الترخيص . ولا يتوقع أن يتم استبدال التقنية المستخدمة فى البث بتقنية أخرى فى أى وقت فى المستقبل المنظور . لذلك ، من المتوقع أن يساهم الترخيص فى التدفقات النقدية الواردة الصافية للمنشأة لفترة غير محددة .

المعالجة : يمكن معاملة ترخيص البث على أنه ذو عمر إنتاجى غير محدد لأنه من المتوقع أن يساهم فى التدفقات النقدية الواردة الصافية للمنشأة لفترة غير محددة . لذلك ، لا يتم أستهلاك قيمة الترخيص حتى يتم تحديد عمر إنتاجى له. ويتم اختبار إضمحلال قيمة الترخيص وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) سنوياً لدراسة ما إذا كان هناك مؤشر على إمكانية إضمحلال قيمته .

مثال (٥) : تراخيص البث فى مثال (٤)

الحالة : قررت سلطة الترخيص لاحقاً بأنها لن تقوم بتجديد تراخيص البث بعد الآن ، ولكنها ستعرض التراخيص للمزايدة . وفى الوقت الذى تم فيه أتخاذ قرار سلطة الترخيص ، يبقى لترخيص بث المنشأة مدة ٣ سنوات قبل أن ينتهى . وتتوقع المنشأة أن يستمر الترخيص فى المساهمة فى التدفقات النقدية الواردة الصافية حتى ينتهى الترخيص .

المعالجة : حيث أنه لا يمكن تجديد ترخيص البث بعد الآن ، فإن عمره الإنتاجى لا يعد غير محدد . وبالتالى ، يتم استهلاك قيمة الترخيص المشترى خلال عمره الإنتاجى المتبقى ومدته ٣ سنوات ويتم اختباره مباشرة فيما يخص إضمحلال القيمة وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣١).

مثال (٦) : حق تسيير خطوط جوية مشترى بين مدينتين ينتهى خلال ثلاث سنوات

الحالة : يمكن تجديد حق تسيير الخطوط كل خمس سنوات ، وتنوى المنشأة المشترية أن تلتزم بالقوانين والأنظمة المعمول بها للتجديد . ويتم بشكل روتينى منح تجديدات حق تسيير الخطوط بأقل تكلفة وتم تجديدها تاريخياً عندما إلتزمت شركة الخطوط الجوية بالقوانين والأنظمة المعمول بها . وتتوقع المنشأة المشترية تقديم الخدمات لفترة غير محددة بين المدينتين من مطاراتهما المركزية وتتوقع أن تبقى البنية التحتية الداعمة ذات العلاقة (بوابات المطار ، والمنافذ ، وإيجارات مرافق مبانى المطار) فى مكانها فى تلك المطارات طالما أنها لا تزال تملك حق تسيير الخطوط . ويدعم تحليل الطلب والتدفقات النقدية تلك الإفتراضات .

المعالجة : لأن الحقائق والظروف تدعم قدرة المنشأة المشترية على الاستمرار فى تقديم الخدمة الجوية لفترة غير محددة بين المدينتين ، يتم معاملة الأصل غير الملموس المرتبط بحق تسيير على أنه ذو عمر إنتاجى غير محدد . لذلك ، لا يتم استهلاك قيمة حق تسيير الخطوط حتى يتم تحديد عمر إنتاجى له . ويتم إختباره فيما يخص إضمحلال القيمة وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) بشكل سنوى ودراسة ما إذا كان هناك مؤشر على إمكانية إضمحلال قيمته.

مثال (٧) : علامة تجارية مشتراه ومستخدمة لتحديد وتمييز المنتج الإستهلاكى الرئيسى الذى استحوذ على الحصة الرئيسية فى السوق فى السنوات الثمانية الماضية

الحالة : تملك العلامة التجارية عمراً قانونياً متبقياً مدته ٥ سنوات ، ولكنه قابل للتجديد كل ١٠ سنوات بتكلفة متدنية . وتنوى المنشأة المشترية تجديد العلامة التجارية بشكل مستمر وتدعم الأدلة قدرتها على ذلك . ويقدم تحليل كل من دراسات دورة حياة المنتج و اتجاهات السوق والإتجاهات التنافسية والبيئية ، و فرص توسيع العلامة ، دليلاً على أن منتج العلامة التجارية سيولد تدفقات نقدية داخلة صافية للمنشأة المشترية لفترة غير محددة .

المعالجة : يمكن معاملة العلامة التجارية على أنها ذات عمر إنتاجى غير محدد لأنها من المتوقع أن تساهم فى التدفقات النقدية الواردة الصافية لفترة غير محددة . لذلك ، لا يتم أستهلاك قيمة العلامة التجارية حتى يتم تحديد عمر إنتاجى لها . ويمكن أن يتم أختبارها فيما يخص إضمحلال القيمة وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) بشكل سنوى لدراسة ما إذا كان هناك مؤشر على إمكانية إضمحلال قيمتها .

مثال (٨) : علامة تجارية مشتراه قبل ١٠ سنوات والتى تميز منتج إستهلاكى رئيسى

الحالة : أعتبرت العلامة التجارية على أنها ذات عمر إنتاجى غير محدد عندما تم شراؤها لأنه كان من المتوقع أن يولد منتج العلامة التجارية تدفقات نقدية واردة صافية لفترة غير محددة . إلا أن منافسة غير متوقعة دخلت مؤخراً إلى السوق وستقلل من المبيعات المستقبلية للمنتج . وتقدر المنشأة أن التدفقات النقدية الواردة الصافية المولدة من خلال المنتج ستكون أقل بنسبة ٢٠% فى المستقبل المنظور . ولكن تتوقع المنشأة أن يستمر المنتج فى توليد التدفقات النقدية الواردة الصافية لفترة غير محددة بتلك المبالغ المخفضة.

المعالجة : نتيجة للإنخفاض المقدر فى التدفقات النقدية الواردة الصافية المستقبلية ، تحدد المنشأة بأن المبلغ القابل للإسترداد المقدر للعلامة التجارية هو أقل من مبلغها المسجل . ويتم الاعتراف بخسارة إضمحلال القيمة . ولأنه لا يزال يعتبر أن للعلامة التجارية عمراً إنتاجياً غير محدد ، فإنه لا يتم أستهلاك قيمتها ولكن يتم اختبار إضمحلال قيمتها وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) بشكل سنوى لدراسة ما إذا كان هناك مؤشر على إمكانية إضمحلال قيمتها .

مثال (٩) : علامة تجارية لخط من المنتجات تم شراؤها قبل عدة سنوات فى عملية تجميع أعمال

الحالة : فى وقت عملية تجميع الأعمال ، كانت المنشأة المشتراه تنتج خط من المنتجات لمدة ٣٥ عاماً مع العديد من النماذج الجديدة المطورة التى تحمل العلامة . وفى تاريخ الإندماج بالشراء ، توقعت المنشأة المشترية الإستمرار فى إنتاج الخط ، وأشار تحليل لعوامل اقتصادية متعددة أنه لم يكن هناك حد للفترة التى تساهم فيها العلامة التجارية فى التدفقات النقدية الواردة الصافية . ونتيجة لذلك ، لم تقم المنشأة المشترية بإستهلاك قيمة العلامة التجارية . ولكن الإدارة قررت مؤخراً إيقاف إنتاج خط المنتج خلال السنوات الأربع القادمة .

المعالجة : حيث أنه لم يعد العمر الإنتاجى للعلامة التجارية غير محدد ، يتم إختبار المبلغ المسجل للعلامة التجارية فيما يخص إضمحلال القيمة وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) ويتم إستهلاك قيمته خلال عمره الإنتاجى المتبقى ومدته ٤ سنوات .

معيار المحاسبة المصرى

رقم (٢٤) المعدل ٢٠١٥

ضرائب الدخل

معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٤) المعدل ٢٠١٥

ضرائب الدخل

المحتويات

	فقـــرات
مقدمة المعيار	
هدف المعيار	
نطاق المعيار	١-٤
تعريفات	٥-٦
الأساس الضريبى	٧-١١
الاعتراف بالالتزامات الضريبية الجارية و بالأصول الضريبية الجارية	١٢-١٤
الاعتراف بالالتزامات الضريبية المؤجلة و بالأصول الضريبية المؤجلة	١٥-٤٥
الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة	١٥-١٨
تجميع الأعمال	١٩
الأصول المدرجة بالقيمة العادلة	٢٠
الشهرة	٢١
الاعتراف الأولى بأصل أو بالتزام	٢٢-٢٣
الفروق المؤقتة القابلة للخصم	٢٤-٣٣
الشهرة	٣٢أ
الاعتراف الأولى بأصل أو بالتزام	٣٣
الخسائر الضريبية المرحلة و الحق فى الخصم الضريبى غير المستخدم	٣٤-٣٦
إعادة تقدير الأصول الضريبية المؤجلة غير المعترف بها	٣٧
الاستثمارات فى شركات تابعة و الفروع و الشركات الشقيقة والمشروعات المشتركة	٣٨-٤٥

القياس	**٤٦-٥٦**
الاعتراف بالضريبة الجارية والمؤجلة	**٥٧-٦٨ج**
البنود المعترف بها فى الأرباح أو الخسائر	**٥٨-٦٠**
البنود المعترف بها خارج الأرباح أو الخسائر	**٦١أ-٦٥أ**
الضريبة المؤجلة الناتجة عن تجميع الأعمال	**٦٦-٦٨**
الضريبة الجارية والمؤجلة الناتجة عن معاملات المدفوعات المبنية على أسهم	**٦٨أ-٦٨ج**
العرض فى القوائم المالية	**٦٩-٧٨**
الأصول الضريبية والإلتزامات الضريبية	٦٩-٧٠
المقاصة	٧١-٧٦
عبء الضريبة	**٧٧-٧٨**
عبء (دخل) الضريبة المرتبط بالربح أو الخسارة من النشاط العادى	٧٧
فروق العملة من الأصول أو الالتزامات الضريبية المؤجلة بالعملة الأجنبية	٧٨
الإفصاح	**٧٩-٨٨**

مقدمة معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٤) المعدل ٢٠١٥

يحتوى هذا المعيار على المعالجة المحاسبية وأمثلة عن بعض الممارسات الضريبية التى قد لا يوجد لها مثيل فى التشريعات الضريبية المصرية، إلا أنها موجودة فى التشريعات الضريبية لمناطق أخرى من العالم. وقد تم الإبقاء عليها فى المعيار كما هى موجودة فى المعيار الدولى من أجل التعرف على هذه المعالجات لتكون إرشاداً للمنشآت التى لها كيانات أجنبية تعمل خارج مصر وتلتزم بتطبيق هذه التشريعات الضريبية.

معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٤) المعدل ٢٠١٥

ضرائب الدخل

هدف المعيار

يهدف هذا المعيار إلى تحديد المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل. و يتمثل الموضوع الرئيسى فى المحاسبة عن ضرائب الدخل فى كيفية المحاسبة عن الآثار المترتبة على الضرائب الجارية والمستقبلية لـــ:

(أ) الاسترداد (أو السداد) المستقبلي للقيم الدفترية للأصول (الالتزامات) كما تظهر فى قائمة المركز المالى للمنشأة .

و (ب) العمليات والأحداث الأخرى فى الفترة الجارية والتى تم الاعتراف بها فى القوائم المالية للمنشأة .

إن أحد شروط الاعتراف بالأصل أو الالتزام فى القوائم المالية هو توقع المنشأة استرداد أو تسوية القيمة الدفترية لذلك الأصل أو الالتزام ، فإذا كان من المتوقع أن يترتب على استرداد أو تسوية القيمة الدفترية للأصل أو الالتزام سداد ضرائب فى المستقبل أكبر أو أقل مما لو لم يكن لهذا الاسترداد أو التسوية آثار ضريبية ، فإن المعيار يتطلب من المنشأة أن تعترف بالالتزام الضريبى المؤجل (الأصل الضريبى المؤجل) مع استثناءات محدودة.

يتطلب هذا المعيار أن تتم المحاسبة للآثار الضريبية للعمليات والأحداث الأخرى بنفس الطريقة التى تتم المحاسبة بها لنفس تلك العمليات والأحداث الأخرى ، ولذلك فان العمليات والأحداث الأخرى التى يتم الاعتراف بها فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) يتم الأعتراف بالآثار الضريبية المرتبطة بها فى الأرباح أو الخسائر(قائمة الدخل) أيضاً. أما العمليات و الأحداث الأخرى التى يتم الاعتراف بها خارج الأرباح أو الخسائر (إما فى بنود الدخل الشامل الأخرى أو مباشرة فى حقوق الملكية) فيتم الاعتراف بآثارها الضريبية مباشرة أيضاً خارج الأرباح أو الخسائر، وبالمثل فإن الاعتراف بالأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة عند تجميع الأعمال ينبغى أن يؤثر فى قيمة الشهرة التى تنشأ من تجميع الأعمال أو فى أية قيمة تزيد عن حصة المشترى فى القيمة العادلة فى أصول والتزامات الشركة المقتناه والمحتمل زيادتها عن تكلفة تجميع الأعمال، و يتناول هذا المعيار أيضاً الاعـــتراف بالأصول الضريبية المؤجـــلة الناشـــئة عن الخسائر الضريبية غير المستخدمة أو الحق فى الخصم الضريبى(*) غير المستخدم وطريقة عرض ضرائب الدخل بالقوائم المالية والإفصاح عن المعلومات ذات الصلة بضرائب الدخل.

(*) أهم صور الحق فى الخصم الضريبى هى خصم الضريبة المستحقة على الدخل مـــن الاســـتثمارات مـــن الضريبة المستحقة على ربح المنشأة المستثمرة .

نطاق المعيار

١- يطبق هذا المعيار فى المحاسبة عن ضرائب الدخل.

٢- لأغراض هذا المعيار تتضمن ضرائب الدخل كل الضرائب المحلية والأجنبية التى تفرض على الربح الضريبى، كما تتضمن ضرائب الدخل ضرائب دخل أخرى مثل الضرائب المخصومة عند المنبع التى سددتها الشركات التابعة أو الشقيقة أو المشروعات المشتركة على توزيعاتها للمنشأة الخاضعة للضريبة.

٣- ملغاة .

٤- لا ينطبق هذا المعيار على المعالجة المحاسبية للمنح الحكومية (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (١٢) "المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية") أو المزايا الضريبية للاستثمار (الحق فى خصم ضريبى معين يعادل مثلاً مقدار رأس المال المستثمر). ومع ذلك فإن هذا المعيار يطبق على الفروق المؤقتة التى قد تنشأ عن مثل تلك المنح أو المزايا الضريبية للاستثمار.

تعريفات

٥- تستخدم المصطلحات التالية فى هذا المعيار بالمعنى المذكور قرين كل منها:

<u>الربح أو الخسارة المحاسبية</u>: هو ربح أو خسارة الفترة قبل خصم عبء الضرائب.

<u>الربح الضريبى (الخسارة الضريبية)</u>: هو ربح (خسارة) الفترة المحدد طبقاً للتشريع الضريبى و القواعد التى تضعها الإدارة الضريبية و الذى تسدد (تسترد) على أساسه ضرائب الدخل .

<u>العبء الضريبى (الضرائب المستردة)</u>:هو القيمة الإجمالية التى تدخل فى تحديد صافى ربح أو خسارة الفترة والمتعلقة بالضريبة الجارية والضريبة المؤجلة.

<u>الضريبة الجارية</u>: هى قيمة الضرائب المستحقة السداد (الاسترداد) المرتبطة بصافى الربح الضريبى (الخسارة الضريبية) للفترة.

<u>الالتزامات الضريبية المؤجلة</u>:هى قيمة ضرائب الدخل التى يستحق سدادها فى الفترات المستقبلية والمرتبطة بفروق ضريبية مؤقتة.

<u>الأصول الضريبية المؤجلة</u>: هى قيمة الضرائب التى يستحق استردادها فى الفترات المستقبلية فيما يتعلق بـــ: (ا) الفروق المؤقتة المخصومة (أى القابلة للخصم من الربح الضريبى فى الفترات المستقبلية).

و (ب) الخسائر الضريبية غير المستخدمة و المرحلة للفترات التالية.

و (ج) الخصم الضريبى(*) غير المستخدم و المرحل للفترات التالية .

<u>الفروق المؤقتة</u>:هى الفروق بين القيمة الدفترية للأصول أو الالتزامات فى قائمة المركز المالى والأساس الضريبى لهذه الأصول أو الالتزامات ، و تتمثل الفروق المؤقتة إما فى :

(أ) <u>فروق مؤقتة خاضعة للضريبة</u>: و هى الفروق المؤقتة التى سوف يترتب عليها أرباح خاضعة للضريبة عند تحديد الربح الضريبى (الخسارة الضريبية) فى الفترات المستقبلية وذلك عندما يتم استرداد أو تسوية القيمة الدفترية للأصل أو الالتزام .

أو (ب) <u>فروق مؤقتة قابلة للخصم</u> : وهى الفروق المؤقتة التى سوف يترتب عليها خصومات تخفض مقدار الربح الضريبى (الخسارة الضريبية) فى الفترات المستقبلية وذلك عندما يتم استرداد أو تسوية القيمة الدفترية للأصل أو الالتزام .

<u>الأساس الضريبى للأصل أو الالتزام</u> : هو القيمة المتعلقة بهذا الأصل أو الالتزام للأغراض الضريبية .

٦- العبء الضريبى (الضريبة المستردة) يتكون من عبء الضرائب الجارى (الضريبة المستردة عن الفترة) و العبء الضريبى المؤجل (الإيراد الضريبى المؤجل).

الأساس الضريبى

٧- الأساس الضريبى لأصل ما هو القيمة التى سوف تخصم للأغراض الضريبية (أى لتحديد الأرباح الضريبية المستقبلية) مقابل المزايا الاقتصادية الخاضعة للضريبة التى ستتدفق أو ترد للمنشأة استرداداً للقيمة الدفترية للأصل، أما إذا كانت هذه المزايا الاقتصادية غير خاضعة للضريبة، فإن الأساس الضريبى لهذا الأصل يكون مساوياً للقيمة الدفترية.

(*) أهم صور الخصم الضريبى هى خصم الضريبة الأجنبية على دخل تحقق فى الخارج من الضريبة المحلية على نفس الدخل.

أمثلة:

١- تكلفة آلة ١٠٠ ، و للأغراض الضريبية تم إهلاك ٣٠ من تكلفة الآلة خصماً من إيرادات الفترة الجارية والفترات السابقة وسوف تخصم التكلفة المتبقية لهذه الآلة فى الفترات المستقبلية، إما كإهلاك أو يخصم عند التصرف فى الآلة ، و سوف يخضع الإيراد المتولد بواسطة الآلة للضريبة و أية أرباح من التصرف فى الآلة ستخضع للضريبة أيضاً ، كما أن أية خسائر من التصرف فيها سوف يتم خصمها للأغراض الضريبية وعلى ذلك يكون الأساس الضريبى لهذه الآلة ٧٠.

٢- تبلغ القيمة الدفترية للفوائد مستحقة التحصيل ١٠٠ بينما يتم المحاسبة الضريبية للفوائد المحصلة على الأساس النقدى، وعلى ذلك يكون الأساس الضريبى للفوائد المستحقة صفراً.

٣- تبلغ القيمة الدفترية للعملاء ١٠٠ ، و قد تم إدراج الإيرادات المرتبطة بهؤلاء العملاء ضمن الربح الضريبى (الخسارة الضريبية). وعلى ذلك يكون الأساس الضريبى للعملاء هو ١٠٠.

٤- تبلغ القيمة الدفترية للتوزيعات مستحقة التحصيل من الشركات التابعة ١٠٠ و لا تخضع هذه التوزيعات للضريبة، وحيث إن القيمة الدفترية لهذا الأصل يتم خصمها مقابل المنافع الاقتصادية (أى الإيرادات) لذلك فإن الأساس الضريبى للتوزيعات مستحقة التحصيل يكون ١٠٠.

٥- تبلغ القيمة الدفترية لقرض مستحق للمنشأة ١٠٠ ، وحيث إن تحصيل هذا القرض لن يترتب عليه آثار ضريبية ، لذلك يكون الأساس الضريبى لهذا القرض هو ١٠٠.

٨- يتمثل الأساس الضريبى للالتزام فى قيمته الدفترية مخصوماً منها أية مبالغ تتعلق بهذا الالتزام سوف تخصم للأغراض الضريبية فى الفترات المستقبلية ، وبالنسبة للإيراد المحصل مقدماً يكون أساسه الضريبى قيمته الدفترية مخصوماً منها أى مبلغ من هذا الإيراد لن يكون خاضعاً للضريبة مستقبلاً .

أمثلة:

١- تتضمن الالتزامات المتداولة مصروفات مستحقة قيمتها الدفترية ١٠٠. فإذا كانت المصروفات المرتبطة بها سوف تخصم للأغراض الضريبية على أساس نقدى ، لذلك يكون الأساس الضريبى للمصروفات المستحقة صفراً.

٢- تتضمن الالتزامات المتداولة إيرادات فوائد محصلة مقدماً تبلغ قيمتها الدفترية ١٠٠، فإذا كانت إيرادات الفوائد تتم المحاسبة الضريبية عليها على أساس نقدى لذلك يكون الأساس الضريبى للفوائد المحصلة مقدماً صفراً .

٣- تتضمن الالتزامات المتداولة مصروفات مستحقة بقيمة دفترية ١٠٠. فإذا كانت المصروفات المرتبطة بها قد تم خصمها بالفعل للأغراض الضريبية ، لذلك يكون الأساس الضريبى للمصروفات المستحقة ١٠٠.

٤- تتضمن الالتزامات المتداولة جزاءات وغرامات مستحقة بقيمة دفترية ١٠٠ . والجزاءات والغرامات لا يتم خصمها للأغراض الضريبية، لذلك يكون الأساس الضريبى للغرامات والجزاءات المستحقة ١٠٠ .

٥- تبلغ القيمة الدفترية لقرض مستحق على المنشأة ١٠٠ . فإذا كان سداد القرض لن يكون له اثر ضريبى ، لذلك يكون الأساس الضريبى للقرض ١٠٠.

٩- بعض البنود لها أساس ضريبى لكن لا يتم الاعتراف بها كأصول والتزامات فى قائمة المركز المالى، على سبيل المثال: تكاليف الأبحاث يتم الاعتراف بها كمصروف عند تحديد الربح المحاسبى عن الفترة التى حملت عليها ولكن لا يسمح بخصمها عند تحديد الربح (الخسارة) الضريبية إلا فى فترة لاحقة، ويعتبر الفرق بين الأساس الضريبى لتكاليف البحث طبقاً للقيمة التى ستسمح الإدارة الضريبية بخصمها فى فترات مستقبلية ، وبين قيمتها الدفترية البالغة صفراً فرقاً مؤقتاً يترتب عليه أصلاً ضريبياً مؤجلاً .

١٠-عندما لا يكون الأساس الضريبى للأصل أو الالتزام ظاهراً فى حينه، فإنه من المفيد أن نأخذ فى الاعتبار المبدأ الأساسى الذى بنى عليه هذا المعيار وهو:

على المنشأة أن تعترف (فيما عدا بعض الحالات الاستثنائية) بالالتزام (الأصل) الضريبى المؤجل عندما يؤدى تحصيل أو سداد القيمة الدفترية للأصل أو الالتزام فى المستقبل إلى سداد ضرائب اكبر (أقل) مما كان يمكن سداده إذا كان هذا التحصيل أو السداد ليس له آثاراً ضريبية.

١١- ملغاة .

الاعتراف بالالتزامات الضريبية الجارية وبالأصول الضريبية الجارية

١٢- يتم الاعتراف بالضرائب الجارية للفترة الحالية والفترات السابقة والتى لم يتم سدادها بعد كالتزام، أما إذا كانت الضرائب التى تم سدادها بالفعل فى الفترة الحالية والفترات السابقة تزيد عن القيمة المستحقة عن هذه الفترات فيتم الاعتراف بهذه الزيادة كأصل.

١٣- يتم الاعتراف بالميزة المتعلقة بالخسارة الضريبية التى يمكن الرجوع بها للخلف لاسترداد ضرائب جارية عن فترة أو فترات سابقة كأصل.

١٤-عندما تستخدم الخسارة الضريبية فى استرداد الضريبة الجارية لفترة سابقة فإن اعتراف المنشأة بميزة الاسترداد كأصل فى الفترة التى حدثت فيها الخسارة يعتمد على أنه من المرجح أن هذه الميزة ستتحقق وأنه يمكن قياسها بدرجة يعتمد عليها.

الاعتراف بالالتزامات الضريبية المؤجلة وبالأصول الضريبية المؤجلة

الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة

١٥- يتم الاعتراف بالالتزام الضريبى المؤجل لجميع الفروق المؤقتة التى ينتظر خضوعها للضريبة فيما عدا ما يلى :

(أ) الاعتراف الأولى بالشهرة .

أو (ب) الاعتراف الأولى بالأصل أو الالتزام للعملية التى:

(١) ليست لتجميع الأعمال.

و(٢) لا تؤثر على صافى الربح المحاسبى و لا على الربح الضريبى (الخسارة الضريبية).

و مع ذلك فإن الفروق المؤقتة المرتبطة باستثمارات فى شركات تابعة و فروع وشركات شقيقة و حصص فى مشروعات مشتركة يتم الاعتراف بها كالتزام ضريبى مؤجل طبقاً للفقرة "٣٩".

١٦- من المفترض عند الاعتراف بالأصل أن قيمته الدفترية سوف يتم استردادها فى شكل منافع أو عوائد اقتصادية سوف تتدفق للمنشأة فى الفترات المستقبلية، و عندما تزيد القيمة الدفترية للأصل على أساسه الضريبى فإن قيمة المنافع الاقتصادية الخاضعة للضريبة سوف تزيد عن القيمة التى سوف يسمح بخصمها للأغراض الضريبية، وهذا الفرق يمثل

فرقاً مؤقتاً خاضعاً للضريبة ، ويمثل الالتزام بسداد ضرائب الدخل عن هذا الفرق فى الفترات المستقبلية التزاماً ضريبياً مؤجلاً، وعندما تسترد المنشأة القيمة الدفترية للأصل، ينعكس الفرق المؤقت ويظهر لدى المنشأة كربح ضريبى ينتظر أن يترتب عليه تدفق لمنافع اقتصادية خارجة من المنشأة فى شكل سداد للضريبة. ولذلك فإن هذا المعيار يتطلب الاعتراف بكافة الالتزامات الضريبية المؤجلة باستثناء الحالات التى تم ذكرها فى الفقرات "١٥"، "٣٩".

مثال:

أصل تكلفته ١٥٠ و قيمته الدفترية ١٠٠. مجمع الإهلاك للأغراض الضريبية ٩٠ و سعر الضريبة ٢٥%.

الأساس الضريبى للأصل هو ٦٠ (١٥٠ تكلفة ناقصاً مجمع الإهلاك الضريبى ٩٠) ولاسترداد القيمة الدفترية للأصل و قدرها ١٠٠، يجب على المنشأة أن تحقق ربحاً ضريبياً قدره ١٠٠ ولكنها ستقوم بخصم أهلاك ضريبى قيمته ٦٠ فقط . وبالتبعية فإن المنشأة ستقوم بسداد ضريبة دخل قيمتها ١٠ = (٤٠ × ٢٥%) عند استرداد القيمة الدفترية للأصل. والفرق بين القيمة الدفترية للأصل ١٠٠ والأساس الضريبى لهذا الأصل ٦٠ هو فرق مؤقت قدره ٤٠. ولذلك فعلى المنشأة أن تعترف بالتزام ضريبى مؤجل قدره ١٠ = (٤٠ × ٢٥%) تمثل قيمة ضرائب الدخل التى سوف تسددها خلال فترة استرداد القيمة الدفترية للأصل.

١٧- تنشأ بعض الفروق المؤقتة عند تضمين الربح المحاسبى للفترة إيرادات أو مصروفات بينما يتم تضمينها لأغراض الربح الضريبى فى فترة مختلفة، مثل هذه الفروق تعرف عادة باسم الفروق الزمنية أو فروق عدم التزامن. وفيما يلى أمثلة على هذا النوع من الفروق والتى تنشئ فروقاً مؤقتة خاضعة للضرائب و بالتالى يترتب عليها التزامات ضريبية مؤجلة :

(أ) قد يختلف الإهلاك المستخدم فى تحديد صافى الربح الضريبى (الخسارة الضريبية) عن الإهلاك المستخدم فى تحديد الربح المحاسبى، ويكون الفرق المؤقت الناتج عن ذلك هو الفرق بين القيمة الدفترية للأصل والأساس الضريبى له والذى يتمثل فى تكلفته الأصلية ناقصاً منها كل الخصومات المتعلقة بالأصل والمسموح بخصمها ضريبياً عند تحديد الربح الضريبى للفترة الحالية والفترات السابقة، و ينشأ فرق مؤقت خاضع للضريبة يترتب عليه التزام ضريبى مؤجل إذا كان الإهلاك الضريبى معجلاً (أما إذا كان الإهلاك الضريبى أبطأ من الإهلاك المحاسبى، فينشأ فرق مؤقت قابل للخصم وينتج عنه أصل ضريبى مؤجل).

و(ب) قد ترسمل تكلفة التطوير وتستهلك على مدار فترات مستقبلية لتحديد الربح المحاسبى. ولكن لأغراض الضرائب قد تخصم فى نفس الفترة التى نشأت فيها . مثل هذه التكلفة يكون أساسها الضريبى صفراً لأنه قد تم خصمها من الربح الضريبى فى نفس فترة حدوثها، و يترتب على ذلك فرق مؤقت يتمثل فى الفرق بين القيمة الدفترية لتكلفة التطوير و بين أساسها الضريبى الذى يبلغ صفراً فى هذه الحالة .

١٨- تنشأ الفروق المؤقتة أيضاً عندما:

(أ) يتم توزيع تكلفة تجميع الأعمال على الأصول والالتزامات على أساس قيمها العادلة طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٩) ولكن لا يتم عمل تسويات مماثلة للأغراض الضريبية (راجع الفقرة "١٩").

أو (ب) يعاد تقييم الأصول ولا يتم عمل تسويات مماثلة للأغراض الضريبية (راجع الفقرة "٢٠").

أو (ج) تنشأ الشهرة عند تجميع الأعمال (راجع الفقرة "٢١").

أو (د) يكون الأساس الضريبى لأصل أو التزام عند نشأته مختلفاً عن قيمته الدفترية الأولية مثلما يحدث عندما تحصل المنشأة على منح حكومية غير خاضعة للضريبة مرتبطة بأصول (راجع الفقرتين "٢٢" ، "٣٣").

أو(هـ) تكون القيمة الدفترية للاستثمارات فى شركات تابعة أو فروع أو شركات شقيقة أو حصص فى مشروعات مشتركة مختلفة عن الأساس الضريبى لهذه الاستثمارات (راجع الفقرات من "٣٨" إلى "٤٥").

تجميع الأعمال

١٩- مع وجود بعض الإستثناءات المحدودة يتم توزيع تكلفة الاستحواذ أو الاقتناء فى عملية تجميع الأعمال على الأصول والالتزامات للوصول لقيمتها العادلة فى تاريخ الاستحواذ أو الاقتناء.وتنشأ الفروق المؤقتة عندما لا يتم تعديل الأسس الضريبية لتلك الأصول والالتزامات لتتفق مع قيمتها الدفترية المعدلة أو إذا تم تعديل الأسس الضريبية بقيم مختلفة ، على سبيل المثال: عندما تزاد القيمة الدفترية لأصل لتصل إلى قيمته العادلة ولكن يظل الأساس الضريبى لهذا الأصل بتكلفته لدى المالك السابق، فإنه ينشأ فرق مؤقت خاضع للضريبة ويترتب عليه التزام ضريبى مؤجل تتأثر به الشهرة (راجع الفقرة "٦٦").

الأصول المدرجة بالقيمة العادلة

٢٠- تسمح بعض معايير المحاسبة المصرية لأصول معينة بأن تثبت بقيمتها العادلة أو بقيمة إعادة تقييمها (راجع معيار المحاسبة المصرى الخاص "بالأدوات المالية ").

وعندما يسمح التشريع الضريبى بإعادة تقييم الأصل أو تقييمه طبقاً للقيمة العادلة بما يؤثر على الربح أو الخسارة الضريبية للفترة الجارية ، فإن الأساس الضريبى للأصل يعدل ليتفق مع قيمته الدفترية المعدلة وبالتالى لا ينتج عنها فروق مؤقتة ، أما إذا كان التشريع الضريبى لا يأخذ بالقيمة المعدلة للأصل فى الفترة التى أعيد فيها التقييم فإن الأساس الضريبى للأصل لا يتم تعديله ، و يؤدى ذلك إلى فرق مؤقت بين القيمة الدفترية المعدلة للأصل وبين أساسه الضريبى يترتب عليه التزام أو أصل ضريبى مؤجل و تسرى هذه القاعدة حتى إذا :

(أ) لم يكن فى نية المنشأة التصرف فى هذا الأصل. ففى هذه الحالة سوف يتم استرداد القيمة الدفترية المعدلة للأصل من خلال الاستخدام وهذا سيولد دخلاً ضريبياً يزيد عن قيمة الإهلاك المسموح به للأغراض الضريبية فى الفترات المستقبلية.

أو (ب) تم تأجيل الضريبة على الأرباح الرأسمالية بسبب استخدام حصيلة التصرف فى الأصل فى اقتناء أصول مثيلة، ففى هذه الحالة سينتهى الأمر بسداد الضريبة إما عند بيع تلك الأصول المثيلة أو من خلال استخدامها .

الشهرة

٢١- تقاس الشهرة الناتجة عن تجميع الأعمال على أساس زيادة (أ) عن (ب) أدناه :

(أ) إجمالى :

(١) المقابل المحول مقاساً طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٩) والذى يتطلب عادة القيمة العادلة فى تاريخ الأستحواذ .

و(٢) قيمة الحقوق غير المسيطرة فى المنشأة المستحوذ عليها طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٩).

و(٣) فى تجميع الأعمال على مراحل ، القيمة العادلة فى تاريخ الأستحواذ لحقوق ملكية المنشأة المستحوذة والتى كانت تحتفظ بها فى المنشأة المستحوذ عليها .

(ب) صافى قيمة الأصول المستحوذ عليها والإلتزامات التى تم الإلتزام بها فى تاريخ الأستحواذ مقاسة طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٩).

وعندما لا يسمح التشريع الضريبى باستهلاك أو تخفيض قيمة الشهرة خصماً من الربح الخاضع للضريبة يصبح الأساس الضريبى للشهرة فى هذه الحالة يساوى صفراً ، ويترتب على ذلك من الناحية النظرية فرق مؤقت خاضع للضريبة يعادل القيمة الدفترية للشهرة عند الاعتراف بها ، إلا أن هذا المعيار لا يسمح بإثبات الالتزام الضريبى المؤجل المترتب على هذا الفرق المؤقت لأن الشهرة لا يعاد قياسها إلا كقيمة باقية (عندما تنتهى أو تضمحل) و إثبات الالتزام الضريبى المؤجل سيرفع من قيمة الشهرة ولن يحمل على قائمة الدخل

٢١أ- الإنخفاض اللاحق فى إلتزام ضريبى مؤجل لم يتم الاعتراف به نظراً لنشأته من الاعتراف الأولى للشهرة يعامل على إنه قد نشأ من الاعتراف الأولى للشهرة وبالتالى لا يتم الاعتراف به طبقاً للفقرة "١٥(أ)" . فعلى سبيل المثال إذا أعترفت منشأة فى عملية تجميع أعمال بشهرة بمبلغ ١٠٠ لها أساس ضريبى صفر فإن الفقرة "١٥(أ)" تمنع المنشأة من الاعتراف بالإلتزام الضريبى المؤجل الناتج . وإذا أعترفت المنشأة لاحقاً بخسارة إضمحلال فى هذه الشهرة بمبلغ ٢٠ ينخفض مبلغ الفرق المؤقت الضريبى المتعلق بالشهرة من ١٠٠ إلى ٨٠ وينتج عن ذلك إنخفاض فى قيمة الإلتزام الضريبى المؤجل غير المعترف به . ويعامل الإنخفاض فى قيمة الإلتزام الضريبى المؤجل غير المعترف به على أنه متعلق بالاعتراف الأولى للشهرة وبالتالى لا يجوز الأعترف به طبقاً للفقرة "١٥(أ)" .

٢١ب- مع هذا فإن الإلتزامات الضريبية المؤجلة عن فروق ضريبية مؤقتة يتم الاعتراف بها فى حدود عدم نشأتها من الاعتراف الأولى للشهرة . فعلى سبيل المثال إذا اعترفت منشأة فى عملية تجميع أعمال بشهرة بمبلغ ١٠٠ مسموح بخصمها للأغراض الضريبية بسعر ٢٠% سنوياً أعتباراً من سنة الاستحواذ . فى هذه الحالة يكون الأساس الضريبى للشهرة هو مبلغ ١٠٠ عند الاعتراف الأولى و ٨٠ فى نهاية سنة الاستحواذ . فإذا ظلت القيمة الدفترية للشهرة فى نهاية سنة الاستحواذ بدون تغيير بمبلغ ١٠٠ ينشأ فرق ضريبى مؤقت بمبلغ ٢٠ فى نهاية تلك السنة . وحيث أن الفرق الضريبى المؤقت لا يتعلق بالاعتراف الأولى للشهرة ، يتم الاعتراف بالإلتزام الضريبى المؤجل الناتج عن ذلك .

وعند سماح التشريع الضريبى باستهلاك الشهرة وفق نسبة محددة كما فى حالة الشهرة الناتجة عن تجميع الأعمال بينما تكلفة هذه الشهرة باقية دون تغيير فى الدفاتر المحاسبية فسيؤدى ذلك إلى فرق مؤقت خاضع للضريبة و يترتب عليه التزام ضريبى مؤجل .

الاعتراف الأولى بأصل أو بالتزام

٢٢- قد ينشأ الفرق المؤقت عند الاعتراف الأولى بأصل أو التزام، وكمثال على ذلك : إذا كان جزءاً من أو إجمالى تكلفة الأصل لن يسمح بخصمه للأغراض الضريبية.

يعتمد الأسلوب المحاسبى لمعالجة مثل هذا الفرق على طبيعة العملية التى أدت إلى الاعتراف الأولى للأصل أو للإلتزام كالآتى :

(أ) عند تجميع الأعمال تعترف المنشأة بأى التزام أو أصل ضريبى مؤجل ، وهذا يؤثر فى قيمة الشهرة أو فى المبلغ الذى يزيد عن تكلفة حصة المستحوذ فى صافى القيمة العادلة للأصول و الالتزامات المستحوذ عليها (راجع الفقرة "١٩") .

(ب) إذا أثرت العملية فى أى من الربح المحاسبى أو الربح الضريبى، تعترف المنشأة بأى التزام أو أصل ضريبى مؤجل متعلق بها وتعترف بالمصروف أو بالإيراد الضريبى المؤجل الناتج عن ذلك فى الأرباح أو الخسائر (بقائمة الدخل) (راجع الفقرة "٥٩").

(ج) إذا لم تكن العملية عملية تجميع أعمال ولم تؤثر فى كل من الربح المحاسبى و الربح الضريبى عند الاعتراف الأولى بالأصل أو الالتزام ، فإن هذا المعيار لا يسمح للمنشأة بالاعتراف بالالتزام أو بالأصل الضريبى المؤجل سواء عند الاعتراف الأولى بالأصل أو بالالتزام أو فيما بعد عندما يحدث تعديل فى قيمة الأصل أو الالتزام ، ولا يستثنى من هذه القاعدة إلا الفروق المؤقتة المتعلقة بالاستثمار فى شركات تابعة وفروع وشركات شقيقة والحصص فى مشروعات مشتركة وما يترتب عليها من التزام أو أصل ضريبى مؤجل (راجع الفقرتين "١٥" و "٢٤").

مثال يوضح الفقرة "٢٢ج"

تنوى منشأة استخدام أصل تكلفته ١٠٠٠ خلال عمره الانتاجى البالغ ٥ سنوات و تتخلص منه فى النهاية بقيمة تخريدية قدرها صفراً ، علماً بأن سعر الضريبة ٢٠% ، و لا يسمح بخصم إهلاك الأصل للأغراض الضريبية. وعند التخلص من الأصل فإن الأرباح الرأسمالية لن تخضع للضريبة ولا يتم خصم أية خسائر رأسمالية.

عندما تسترد القيمة الدفترية للأصل ستحقق المنشأة دخلاً ضريبياً قدره ١٠٠٠ وتدفع ضريبة عليه ٢٠٠، و لا تعترف المنشأة بالالتزام الضريبى المؤجل البالغ ٢٠٠ لأنه ناتج من الاعتراف الأولى للأصل.

فى السنة التالية تكون القيمة الدفترية للأصل ٨٠٠، و تحقق دخلاً ضريبياً قدره ٨٠٠ تسدد عليه ضريبة ١٦٠. و لا تعترف المنشأة بالالتزام الضريبى المؤجل البالغ ١٦٠ لأنه ناشئ من الاعتراف الأولى للأصل.

٢٣- طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٥) "الأدوات المالية: العرض" ، يقوم مصدر الأداة المالية المركبة (مثال السندات القابلة للتحويل) بتبويب الالتزام المرتبط بالأداة المالية كالتزام و الجزء المرتبط بحقوق الملكية كجزء منها .

وعند الاعتراف الأولى بشق حقوق الملكية منفصلاً عن شق الالتزام ينشأ فرق مؤقت خاضع للضريبة ، ولذلك فالاستثناء الوارد فى الفقرة "١٥ب" لا يسرى على هذه الحالة ، وبالتالى على المنشأة أن تعترف بالالتزام الضريبى المؤجل المترتب عليها. وطبقاً للفقرة "٦١أ" فإن الضريبة المؤجلة تحمل مباشرة على القيمة الدفترية لشق حقوق الملكية. وطبقاً للفقرة "٥٨" فإن التغييرات اللاحقة فى قيمة الالتزام الضريبى المؤجل يتم الاعتراف بها فى قائمة الدخل كمصروف (إيراد) ضريبى مؤجل.

الفروق المؤقتة القابلة للخصم

٢٤-يتم الاعتراف بالأصل الضريبى المؤجل لكل الفروق الضريبية المؤقتة القابلة للخصم إلى المدى الذى يتوقع أن يكون فيه الربح الضريبى كاف لمقابلة الفرق المؤقت القابل للخصم ما لم يكن الأصل الضريبى المؤجل ناشئاً عن الاعتراف الأولى بأصل أو التزام:

(أ) فى عملية لا تمثل تجميع أعمال .

و (ب) فى تاريخ نشأة العملية لم يكن لها تأثير فى كل من الربح المحاسبى و الربح الضريبى (الخسارة الضريبية).

و مع ذلك فبالنسبة للفروق المؤقتة القابلة للخصم الناتجة عن الاستثمار فى شركات تابعة أو فروع أو شركات شقيقة أو حصص فى مشروعات مشتركة فيتم الاعتراف بالأصل الضريبى المؤجل المترتب عليها طبقاً للفقرة "٤٤".

٢٥- من الطبيعى عند الاعتراف بالتزام أن تسدد قيمته الدفترية فى الفترات المستقبلية من خلال تدفقات خارجة من موارد المنشأة ذات المنافع الاقتصادية، وعندما تتدفق الموارد خارج المنشأة ، فإن جزءاً منها أو كل قيمتها قد يخصم عند تحديد الربح الضريبى فى فترة لاحقة للفترة التى تم الاعتراف فيها بالالتزام، فى مثل هذه الحالات، ينشأ فرق مؤقت بين القيمة الدفترية للالتزام وأساسه الضريبى، ويترتب عليه أصل ضريبى مؤجل يتعلق بضرائب الدخل التى سيتم استردادها أو توفيرها فى الفترات المستقبلية عندما يسمح بخصم الالتزام أو جزء من الالتزام عند تحديد الربح الضريبى. وبالمثل، إذا كانت القيمة الدفترية لأصل ما أقل من أساسه الضريبى فإن الفرق يترتب عليه أصل ضريبى مؤجل يتعلق بضرائب الدخل التى سيتم استردادها أو توفيرها فى الفترات المستقبلية.

مثال

اعترفت منشأة بالتزام قيمته ١٠٠ كتكلفة مستحقة لضمان منتج. بينما لن يتم خصم تكلفة الضمان للأغراض الضريبية إلا عندما تقوم المنشأة بسداد المطالبات المتعلقة بضمان المنتج . و كان سعر الضريبة ٢٠%.

الأساس الضريبى للالتزام صفر (القيمة الدفترية ١٠٠ ناقصاً القيمة التى سوف يتم خصمها للأغراض الضريبية فيما يتعلق بهذا الالتزام فى الفترات المستقبلية). و عند سداد الالتزام بقيمتة الدفترية ، فإن المنشأة سوف تخفض الربح الضريبى فى المستقبل بمبلغ ١٠٠ وبالتبعية سوف تخفض الضرائب المسددة فى المستقبل بمبلغ ٢٠= (١٠٠ × ٢٠%). الفرق بين القيمة الدفتريـــة ١٠٠ والأساس الضريبى صفر يكون فرقاً مؤقتاً قابلاً للخصم قدره ١٠٠. ولذلك تعترف المنشأة بأصل ضريبى مؤجل قدره ٢٠ = (١٠٠ × ٢٠%) بشرط أن يكون من المتوقع أن تحقق المنشأة صافى ربح ضريبى فى الفترات المستقبلية يكفى لمقابلة التخفيض فى سداد الضريبة.

٢٦- وفيما يلى أمثلة لفروق مؤقتة قابلة للخصم يترتب عليها أصول ضريبية مؤجلة:

(أ) تكلفة مزايا التقاعد قد تخصم عند تحديد الربح المحاسبى مقابل الخدمة المؤداة من العامل ولكنها تخصم لأغراض تحديد الربح الضريبى إما عند سداد المنشأة لاشتراكات تمويل صندوق التقاعد أو عندما تسدد المنشأة مزايا التقاعد مباشرة للعامل عند إحالته للتقاعد ، و ينشأ نتيجة لذلك فرق مؤقت بين القيمة الدفترية للالتزام و أساسه الضريبى الذى عادة ما يكون صفراً ، و يترتب على هذا الفرق المؤقت القابل للخصم أصل ضريبى مؤجل لأن المنافع الاقتصادية سوف تتدفق للمنشأة فى صورة خصم من الربح الضريبى عند سداد الاشتراكات للصندوق أو قيمة مزايا التقاعد للعامل.

(ب) مع وجود بعض الإستثناءات المحدودة يتم الاعتراف بتكاليف الأبحاث كمصروف لتحديد الربح المحاسبى وذلك فى الفترة التى تم تكبدها فيها إلا أنه قد لا يكون مسموحاً خصمها فى تحديد الربح الضريبى (الخسارة الضريبية) إلا فى فترات مقبلة ، فإن الفرق بين الأساس الضريبى لتكاليف الأبحاث المتمثلة فى المبلغ الذى ستسمح مصلحة الضرائب من خصمه خلال الفترات المقبلة وبين القيمة الدفترية والبالغة صفر يتم معالجته كفرق مؤقت ينتج عن أصل ضريبى مؤجل .

(ج) يتم توزيع تكلفة تجميع الأعمال على الأصول والالتزامات المحددة على أساس قيمها العادلة فى تاريخ تجميع الأعمال. وعندما يعترف بالالتزام عند الاستحواذ ولكن لا يتم خصم التكلفة المتعلقة به فى تحديد الربح الضريبى إلا فى فترة لاحقة، ينشأ فرق مؤقت قابل للخصم يترتب عليه أصل ضريبى مؤجل. كما ينشأ أصل ضريبى مؤجل أيضاً عندما تكون القيمة العادلة لأصل مستحوذ عليه أقل من أساسه الضريبى. وفى كلتا الحالتين، تؤثر الأصول الضريبية المؤجلة فى الشهرة (راجع الفقرة "٦٦").

(د) بعض الأصول قد تثبت بالقيمة العادلة أو يعاد تقييمها بدون إجراء تسوية مقابلة للأغراض الضريبية (راجع الفقرة "٢٠"). و ينشأ عن ذلك فرق مؤقت قابل للخصم إذا كان الأساس الضريبى للأصل يزيد على القيمة الدفترية.

٢٧- على العكس عندما يسمح ضريبياً بخصم الفروق المؤقتة القابلة للخصم فى تحديد الربح الضريبى فى الفترات المستقبلية، فإن المنافع الاقتصادية المتمثلة فى التخفيضات فى الضرائب المسددة تتدفق إلى المنشأة بشرط أن تكون هناك أرباح ضريبية تكفى لمقابلة تلك الخصومات، ولذلك لا يجوز للمنشأة أن تعترف بالأصول الضريبية المؤجلة إلا عندما يكون هناك احتمال مرجح بأن الأرباح الضريبية سوف تكون كافية لمقابلة الفروق المؤقتة القابلة للخصم .

٢٨- تكون الأرباح الضريبية متوقع توفيرها لإستخدامها فى الفرق المؤقت المسموح بخصمه عندما يكون هناك فروق ضريبية مؤقتة كافية متعلقة بنفس مصلحة الضرائب وبنفس المنشأة الخاضعة للضريبة والمتوقع ردها فى :

(أ) فى نفس الفترة التى من المتوقع فيها رد الفرق المؤقت المسموح بخصمه.

(ب)فى الفترات التى من الممكن فيها ترحيل الخسائر الضريبية الناتجة من أصل ضريبى مؤجل.

فى مثل هذه الحالات يتم الاعتراف بالأصل الضريبى المؤجل فى الفترة التى نشأ فيها الفرق الضريبى المؤقت.

٢٩- إذا كان من المتوقع أن تكون الأرباح الضريبية المستقبلية غير كافية لمقابلة الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة بعد الأخذ فى الاعتبار أى فروق مؤقتة قابلة للخصم من الربح الضريبى فينبغى الاعتراف بالفروق المؤقتة الخاضعة فى حدود الأرباح الضريبية المتوقعة و تكوين الأصول الضريبية المؤجلة على هذا الأساس، إلا أنه قد يمكن عن طريق التخطيط الضريبى زيادة الربح الضريبى المستقبلى بما يسمح باستيعاب كامل أو قدر أكبر من الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة ، وبالمثل قد يمكن عن طريق التخطيط الضريبى زيادة الأرباح الضريبية المستقبلية لاستيعاب كامل أو قدر أكبر من

الخسائر الضريبية المرحلة أو الحق فى الخصم الضريبى غير المستخدم (راجع أيضاً الفقرتين "٣٣" و "٣٤"). و يعتمد التخطيط الضريبى على التشريع الضريبى السارى والاستفادة مما يتيحه هذا التشريع من فرص زيادة الربح الضريبى ، ومن أمثلة ما تتيحه بعض التشريعات الضريبية فى هذا المجال ما يلى :

- بيع وإعادة استئجار بعض الأصول التى ارتفعت قيمتها السوقية دون أن يقابل هذا الارتفاع تعديل بالزيادة فى أساسها الضريبى .
- بيع أصل يدر دخلاً غير خاضع للضريبة و شراء استثمار آخر بدلاً منه يدر دخلاً خاضعاً للضريبة.

٣٠- ملغاة .

٣١- ملغاة.

٣٢- ملغاة.

الشهرة

٣٢أ – إذا كان الرصيد الدفترى للشهرة الناتجة عن تجميع أعمال أقل من أساسها الضريبى فإن الفرق يؤدى إلى ظهور أصل ضريبى مؤجل . ويتم الاعتراف بالأصل الضريبى المؤجل من الأعتراف الأولى للشهرة كجزء من المحاسبة عن تجميع الأعمال إلى المدى الذى يتوقع فيه أن الربح الضريبى سيتحقق والذى سيتم عن طريقه أستخدام الفرق المؤقت القابل للخصم .

الاعتراف الأولى بأصل أو بالتزام

٣٣- من بين الحالات التى ينشأ عنها أصل ضريبى مؤجل عند الاعتراف الأولى بأحد الأصول ، خصم قيمة منحة حكومية غير خاضعة للضريبة من قيمة الأصل المرتبطة بها للوصول إلى قيمته الدفترية دون أن يقابل ذلك خصماً مماثلاً للأغراض الضريبية لتحديد قيمة الأصل القابلة للإهلاك ، أى أساسه الضريبى، وعندئذ تكون القيمة الدفترية للأصل أقل من أساسه الضريبى و يترتب على ذلك نشأة فرق مؤقت قابل للخصم.

كذلك قد تعامل المنح الحكومية محاسبياً كإيراد مؤجل و ينشأ عن ذلك فرق بين هذا الإيراد المؤجل و أساسه الضريبى البالغ صفراً ، و يترتب على ذلك أيضاً فرق مؤقت قابل للخصم.

و أيا كانت الطريقة المحاسبية التى ستتبعها المنشأة فى عرض الأصل المرتبط بمنحة حكومية فإنه لا يتم الاعتراف بالأصل الضريبى المؤجل المترتب على ذلك للسبب الموضح فى الفقرة "٢٢".

الخسائر الضريبية المرحلة و الحق فى الخصم الضريبى غير المستخدم

٣٤- يترتب على الخسائر الضريبية المرحلة و الحق فى الخصم الضريبى غير المستخدم نشأة أصل ضريبى مؤجل يتم الاعتراف به إلى المدى الذى يكون فيه من المرجح تحقق ربح ضريبى فى المستقبل يكون كافياً لمقابلة تلك الخسائر المرحلة و الحق فى الخصم الضريبى غير المستخدم .

٣٥- القواعد التى تحكم الاعتراف بالأصل الضريبى المؤجل الناشئ عن ترحيل الخسائر الضريبية والحق فى الخصم الضريبى غير المستخدم هى نفسها التى تحكم الاعتراف بالأصل الضريبى المؤجل الناشئ عن الفروق المؤقتة القابلة للخصم. ومع ذلك فإن وجود خسائر ضريبية مرحلة يمثل دليلاً قوياً على أن الربح الضريبى فى المستقبل قد لا يكون متاحاً، ولذلك فإن المنشأة التى يكون لديها خسائر حديثة يجب أن لا تعترف بالأصل الضريبى المؤجل الناشئ عن تلك الخسائر أو عن الحق فى الخصم الضريبى غير المستخدم إلا فى حدود ما يكون لديها من فروق مؤقتة خاضعة للضريبة أو ما يكون لديها من أدلة أخرى مقنعة بان الربح الضريبى سوف يكون كافياً لمقابلة الخسائر المرحلة أو الحق فى الخصم الضريبى غير المستخدم. وفى مثل هذه الحالات فإن الفقرة "٨٢" تطلب الإفصاح عن قيمة الأصل الضريبى المؤجل و بيان الأدلة التى تؤيد الاعتراف به .

٣٦- عند تقدير مدى احتمال وجود ربح ضريبى كاف لمقابلة الخسائر الضريبية المرحلة أو الحق فى الخصم الضريبى غير المستخدم تدرس المنشأة الشروط التالية :

(أ) ما إذا كان يتوفر للمنشأة فروق مؤقتة خاضعة للضريبة يترتب عليها مبالغ خاضعة للضريبة كافية لمقابلة الخسائر المرحلة و الحق فى الخصم الضريبى غير المستخدم قبل سقوطها بالتقادم .

و (ب) ما إذا كان من المرجح أن يتوفر للمنشأة أرباح ضريبية كافية لاستيعاب الخسائر المرحلة أو الحق فى الخصم الضريبى غير المستخدم قبل سقوطها بالتقادم .

و (ج) ما إذا كانت الخسائر الضريبية المرحلة قد نتجت من أسباب محددة من غير المرجح تكرارها.

و (د) ما إذا كانت هناك فرص للتخطيط الضريبى (راجع الفقرة "٢٩") يمكن للمنشأة استغلالها لتحقيق ربح ضريبى خلال الفترة المتاحة للاستفادة بالخسائر المرحلة و الحق الضريبى غير المستخدم .

ولا يجوز للمنشأة الاعتراف بالأصل الضريبى المؤجل فى حالة ما إذا كان من غير المحتمل وجود ربح ضريبى كاف لمواجهة الخسائر المرحلة أو الحق فى الخصم الضريبى غير المستخدم.

إعادة تقدير الأصول الضريبية المؤجلة غير المعترف بها

٣٧- تقوم المنشأة بإعادة تقدير موقف الأصول الضريبية المؤجلة غير المعترف بها فى تاريخ نهاية كل فترة مالية وتعترف بالأصول الضريبية المؤجلة التى لم تعترف بها من قبل إلى المدى الذى أصبح من المرجح معه مستقبلاً وجود ربح ضريبى يسمح باستيعاب قيمة الأصل الضريبى المؤجل، على سبيل المثال: التحسن فى الظروف التجارية قد يزيد من احتمال قدرة المنشأة على توليد ربح ضريبى كاف فى المستقبل لمقابلة الأصل الضريبى المؤجل وفق المعايير الموضحة فى الفقرة "٢٤" أو "٣٤". مثال آخر عندما تعيد المنشأة تقييم الأصول الضريبية المؤجلة فى تاريخ تجميع الأعمال أو التواريخ التالية (راجع الفقرتين "٦٧" و "٦٨").

الاستثمارات فى شركات تابعة والفروع والشركات الشقيقة والمشروعات المشتركة

٣٨- تنشأ الفروق المؤقتة عندما تصبح القيمة الدفترية للاستثمارات فى الشركات التابعة أو الفروع أو الشركات الشقيقة أوالحصص فى المشروعات المشتركة مختلفة عن الأساس الضريبى (الذى يكون غالباً بالتكلفة) لذلك الاستثمار أو تلك الحصة، مثل هذه الفروق قد تنشأ فى عدد من الظروف المختلفة. على سبيل المثال:

(أ) وجود أرباح غير موزعة لدى الشركات التابعة والفروع والشركات الشقيقة والمشروعات المشتركة.

و(ب) فروق تقييم العملة عندما تكون الشركة الأم والشركات التابعة قائمة فى دول مختلفة .

و(ج) تخفيض القيمة الدفترية للاستثمار فى شركة شقيقة لتعادل قيمته الاستردادية.

وقد تختلف الفروق المؤقتة فى القوائم المالية المجمعة عن الفروق المؤقتة المتعلقة بذلك الاستثمار فى القوائم المالية المستقلة للشركة الأم إذا كانت الشركة الأم تثبت الاستثمار فى قوائمها المالية المستقلة بالتكلفة أوبقيم إعادة التقييم.

٣٩-على المنشأة أن تعترف بالالتزام الضريبى المؤجل لجميع الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة المرتبطة بالاستثمارات فى الشركات التابعة والفروع و الشركات الشقيقة و الحصص فى المشروعات المشتركة فيما عدا الحالات التى يتوافر فيها كلا الشرطين التاليين:

(أ) أن تكون الشركة الأم أو المستثمر أو صاحب الحصة قادراً على أن يتحكم فى توقيت عكس الفروق المؤقتة.

و (ب) أن يكون من المرجح أن الفروق المؤقتة لن تعكس فى المستقبل المنظور.

٤٠- إذا كانت الشركة الأم تتحكم فى سياسة توزيع الأرباح فى شركتها التابعة، فهى بهذا تكون قادرة على التحكم فى توقيت عكس أو استرداد الفروق المؤقتة المرتبطة بهذا الاستثمار (بما فى ذلك الفروق المؤقتة الناشئة ليس فقط من الأرباح غير الموزعة ولكن أيضاً من أية فروق تقييم للعملات الأجنبية). بالإضافة إلى ذلك، فإنه من غير العملى عادة تحديد قيمة ضريبة الدخل التى يمكن أن تسدد عند عكس الفروق المؤقتة، ولذلك عندما تقرر الشركة الأم عدم توزيع أرباح شركتها التابعة فى المستقبل المنظور فإنها لا تعترف بالالتزام الضريبى المؤجل، ويطبق نفس الأمر على الاستثمارات فى الفروع.

٤١- يتم قياس الأصول والالتزامات ذات الطبيعة غير النقدية بعملة التعامل (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (١٣) "آثار التغيرات فى أسعار صرف العملات الأجنبية"). فإذا حدد الربح أو الخسارة الضريبية بعملة أخرى (ومن ثم، حدد الأساس الضريبى للأصول والالتزامات ذات الطبيعة غير النقدية بنفس تلك العملة الأجنبية) فإن التغيرات فى أسعار الصرف ينشأ عنها فروق مؤقتة و يترتب عليها الاعتراف بالتزام أو أصل ضريبى مؤجل (وفقاً للفقرة "٢٤") و يتم إدراج مثل هذه الضريبة المؤجلة فى الأرباح و الخسائر(راجع الفقرة "٥٨").

٤٢- لا يستطيع المستثمر فى شركة شقيقة أن يسيطر على تلك الشركة وعادة لا يكون فى وضع يسمح له بتحديد سياسة توزيع أرباحها، ولذلك فإذا لم يكن هناك إتفاق يقضى بعدم توزيع أرباح الشركة الشقيقة فى المستقبل المنظور، يكون على المستثمر الاعتراف بالالتزام الضريبى المؤجل الناشئ عن الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة المتعلقة بالاستثمار فى الشركة الشقيقة. وفى بعض الحالات، قد يكون المستثمر غير قادر على تحديد قيمة الضريبة التى يمكن أن تدفع إذا تم استرداد تكلفة الاستثمار فى الشركة الشقيقة، ولكنه يستطيع أن يحدد أنها سوف تساوى أو تزيد عن مبلغ معين يمثل حداً أدنى.

فى مثل هذه الحالات يتم قياس الالتزام الضريبى المؤجل على أساس هذا المبلغ.

٤٣- تنظم الترتيبات أو الاتفاقات بين أصحاب الحصص فى المشروع المشترك عادة عملية توزيع الأرباح وتحدد ما إذا كانت القرارات المتعلقة بتوزيع الأرباح تتطلب موافقة كل الشركاء أو أغلبية محددة منهم . وعندما يكون صاحب الحصة قادراً على التحكم فى توزيع الأرباح بحيث لا يكون من المنتظر أن يتم توزيع أرباح فى المستقبل المنظور، فإنه لا يعترف بالالتزام الضريبى المؤجل.

٤٤- تعترف المنشأة بالأصل الضريبى المؤجل لكل الفروق المؤقتة القابلة للخصم الناشئة من الاستثمارات فى الشركات التابعة والفروع والشركات الشقيقة و حصص الملكية فى المشروعات المشتركة إلى المدى الذى يكون من المرجح فيه:

(أ) أن الفروق المؤقتة سوف تعكس (أى تصبح مقبولة ضريبياً كخصومات) فى المستقبل المنظور.

و (ب) وجود ربح ضريبى مستقبلاً يمكن استخدامه لهذه الفروق المؤقتة.

٤٥- لتقرير ما إذا كان يتم الاعتراف بالأصل الضريبى المؤجل للفروق الضريبية المؤقتة القابلة للخصم المرتبطة بالاستثمارات فى الشركات التابعة والفروع والشركات الشقيقة و الحصص فى المشروعات المشتركة من عدمه تعتمد المنشأة على الإرشادات الواردة فى الفقرة "٢٨".

القياس

٤٦-تقاس قيم الالتزامات (الأصول) الضريبية الجارية للفترة الحالية والفترات السابقة بالقيمة المتوقع سدادها إلى (استردادها من) الإدارة الضريبية، باستخدام أسعار الضرائب (وقوانين الضرائب) السارية فى تاريخ نهاية الفترة المالية.

٤٧- يتم قياس الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة باستخدام أسعار الضرائب المتوقع أن تكون مطبقة فى الفترة التى يتحقق خلالها الوفر الضريبى أو تسدد خلالها الضرائب بالزيادة استرشاداً بأسعار الضرائب (وقوانين الضرائب) التى صدرت حتى تاريخ نهاية الفترة المالية أو فى سبيلها لأن تصدر.

٤٨- يتم عادة قياس الأصول والالتزامات الضريبية الجارية والمؤجلة باستخدام أسعار الضرائب (وقوانين الضرائب) التى تم إصدارها فعلاً.

٤٩- فى حالة أستخدام أسعار ضريبية بنظام الشرائح يتم قياس الأصول والإلتزامات الضريبية بإستخدام متوسط الأسعار الذى من المتوقع تطبيقه على الربح الضريبى (الخسارة الضريبية) خلال الفترات التى من المتوقع أن يتم فيها عكس الفروق المؤقتة.

٥٠- ملغاة

٥١-يجب أن تعكس عملية قياس الأصول و الالتزامات الضريبية المؤجلة الآثار الضريبية التى يتوقع أن تحدث مستقبلاً على أساس توقعات المنشأة فى تاريخ نهاية الفترة المالية عن الطريقة التى سيتم بها استرداد أو سداد القيمة الدفترية لأصولها والتزاماتها.

٥١أ- ملغاة.

٥١ب- ملغاة.

٥٢-ملغاة.

٥٣-لا يتم خصم الأصول و الالتزامات الضريبية المؤجلةإلى قيمتها الحالية .

٥٤-يتطلب تحديد القيمة الحالية للأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة بدرجة يعتمد عليها جدولة زمنية لتوقيت تسوية كل فرق مؤقت، وحيث إنه فى معظم الحالات تكون مثل هذه الجدولة غير عملية أو معقدة بصورة كبيرة. ولذلك فإنه من غير المناسب أن يتم خصم الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة إلى قيمتها الحالية .

٥٥-تتحدد الفروق المؤقتة بالرجوع إلى القيمة الدفترية للأصل أو الالتزام. حتى إذا كانت هذه القيمة الدفترية محسوبة على أساس القيمة الحالية ، كما فى حالة الالتزامات مقابل مزايا العاملين (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٨)).

٥٦-يتم مراجعة القيمة الدفترية للأصل الضريبى فى تاريخ نهاية كل فترة مالية، و يتم تخفيض القيمة الدفترية للأصل الضريبى المؤجل عندما يصبح من غير المحتمل أن يسمح الربح الضريبى المستقبلى باستيعاب الأصل الضريبى المؤجل أو جزء منه. و يلغى هذا التخفيض ليعود الأصل الضريبى المؤجل لقيمته السابقة عندما يصبح من المرجح أن يتحقق ربح ضريبى كاف لمقابلة الأصل الضريبى المؤجل .

الاعتراف بالضريبة الجارية والمؤجلة

٥٧-تتم المحاسبة عن الآثار المتعلقة بالضريبة الجارية والمؤجلة للعملية أو الحدث بنفس الطريقة التى تتم بها المحاسبة عن تلك العملية أو ذلك الحدث . (راجع الفقرات من "٥٨" إلى "٦٨ج") التى تتناول هذا المبدأ.

البنود التى يعترف بها فى الأرباح أو الخسائر

٥٨-يعترف بالضريبة الجارية و بالضريبة المؤجلة كإيراد أو كمصروف و تدرج فى ربح أو خسارة الفترة ، فيما عدا الحالات التى تنشأ فيها الضريبة من:

(أ) عملية أو حدث يعترف به – فى نفس الفترة أو فى فترة مختلفة – خارج الأرباح أو الخسائر سواء فى قائمة الدخل الشامل الأخرى أو ضمن حقوق الملكية مباشرة (راجع الفقرات من "٦١أ" إلى "٦٥").

أو (ب) تجميع الأعمال (راجع الفقرات من "٦٦" إلى ٦٨").

٥٩-تنشأ معظم الالتزامات والأصول الضريبية المؤجلة عندما يدرج الإيراد أو المصروف ضمن الربح المحاسبى فى فترة بينما يدخل فى حساب الربح الضريبى (الخسارة الضريبية) فى فترة مختلفة. فى مثل هذه الحالات يعترف بالضريبة المؤجلة فى قائمة الدخل. من أمثلة ذلك عندما :

(أ) يتم إدراج التوزيعات من الاستثمارات ضمن الربح المحاسبى على أساس استحقاق زمنى طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (١١) بينما قد تدرج فى الربح الضريبى (الخسارة الضريبية) على أساس مختلف .

(ب) تتم رسملة تكلفة الأصول غير الملموسة طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٣) ، ويجرى استهلاكها فى الأرباح أو الخسائر فى حين قد تخصم للأغراض الضريبية عند إنفاقها .

٦٠- قد تتغير القيمة الدفترية للأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة على الرغم من عدم حدوث تغيير فى مقدار الفروق المؤقتة المتعلقة بهاو يمكن أن يحدث هذا على سبيل المثال من:

(أ) التغير فى أسعار الضرائب أو قوانين الضرائب.

(ب) إعادة تقييم مدى إمكانية استيعاب الأرباح الضريبية المستقبلية لقيمة الأصل الضريبى المؤجل.

(ج) التغير فى الأسلوب المتوقع لاسترداد قيمة الأصل.

و يعترف بالضريبة المؤجلة فى قائمة الدخل ما لم تكن مرتبطة ببنود سبق تحميلها أو إضافتها إلى حقوق الملكية. (راجع الفقرة "٦٣").

البنود التى يعترف بها خارج الأرباح أو الخسائر

٦١- ملغاة

٦١أ- يعترف بالضرائب الجارية والضرائب المؤجلة خارج الأرباح أو الخسائر إذا كانت تتعلق ببنود تم الاعتراف بها – فى نفس الفترة أو فى فترة مختلفة – خارج الأرباح أو الخسائر. وبالتالى فإن الضرائب الجارية والضرائب المؤجلة والمتعلقة ببنود تم الاعتراف بها فى نفس الفترة أو فى فترة مختلفة :

(أ) فى الدخل الشامل الآخر يتم الأعتراف بها فى الدخل الشامل الآخر.

(ب) مباشرة فى حقوق الملكية يتم الأعتراف بها مباشرة فى حقوق الملكية.

٦٢- تتطلب أو تسمح معايير المحاسبة المصرية لبنود محددة بأن يعترف بها فى الدخل الشامل الآخر. ومن أمثلة هذه البنود ما يلى:

(أ) ملغاة .

(ب) ملغاة.

(ج) فروق تقييم العملة الناشئة من ترجمة القوائم المالية للأنشطة الأجنبية (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (١٣)) .

(د) ملغاة .

٦٢أ- تتطلب أو تسمح معايير المحاسبة المصرية لبنود محددة أن تضاف أو تحمل مباشرة على حقوق الملكية ومن أمثلة هذه البنود ما يلى :

(أ) تسوية الرصيد الإفتتاحى للأرباح المرحلة الناتجة عن التغيير فى سياسة محاسبية تم تطبيقها بأثر رجعى أو بتصحيح خطأ (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٥)).

(ب) المبالغ الناتجة عن الأعتراف الأولى لمكون حقوق ملكية فى أداه مالية مركبة (راجع فقرة "٢٣") .

٦٣-قد يصعب فى بعض الحالات الاستثنائية تحديد قيمة كل من الضريبة الجارية و الضريبة المؤجلة المرتبطة بالبنود المضافة أو المحملة على حقوق الملكية. وقد توجد هذه الحالة على سبيل المثال عندما:

(أ) يكون هناك أسعار ضريبة دخل تدريجية ويكون من الصعب تحديد السعر الذى سيطبق على مكون محدد من الربح المحاسبى (الخسارة المحاسبية) التى تم فرض الضريبة عليه .

(ب)يكون التغير فى سعر الضريبة أو الأحكام الضريبية الأخرى المؤثرة فى أصل أو التزام ضريبى مؤجل مرتبط (كلياً أو جزئياً) ببند سبق الاعتراف به خارج الأرباح أو الخسائر.

(ج) تقرر المنشأة الاعتراف بأصل ضريبى مؤجل أو أنه يجب تخفيضه و يكون الأصل الضريبى المؤجل متعلقاً (كله أو جزء منه) ببند سبق الأعتراف به خارج الأرباح أو الخسائر.

فى مثل هذه الحالات تحدد الضرائب الجارية والمؤجلة المتعلقة ببنود أضيفت أو حملت على حقوق الملكية على أساس توزيع نسبى مقبول للضرائب الجارية والمؤجلة للمنشأة أو باتباع أية طريقة أخرى تكون أكثر مناسبة للتوزيع فى مثل هذه الظروف.

٦٤- ملغاة. .

٦٥- عندما يتم إعادة تقييم الأصل للأغراض الضريبية و تكون إعادة التقييم هذه متعلقة بإعادة التقييم المحاسبى لهذا الأصل فى فترة سابقة أو لفترة مستقبلية ، فإن الآثار الضريبية لكل من إعادة التقييم المحاسبى والتسوية فى الأساس الضريبى للأصل يتم الأعتراف بها فى الدخل الشامل الآخر فى الفترات التى حدثت فيها، أما إذا كانت إعادة التقييم للأغراض الضريبية غير مرتبطة بإعادة تقييم محاسبى فى فترة سابقة أو فترة مستقبلية ، فيعترف بالآثار الضريبية فى الأرباح أو الخسائر.

٦٥أ- عندما تقوم المنشأة بإجراء توزيعات أرباح أسهم لمساهميها قد يتطلب منها استقطاع جزء من تلك التوزيعات كضريبة عن المساهمين ، ويتم تحميل هذا المبلغ المدفوع أو المستحق الدفع للسلطات الضريبية على حقوق الملكية كجزء من أرباح الأسهم .

الضريبة المؤجلة الناتجة عن تجميع الأعمال

٦٦-كما هو موضح بالفقرتين "١٩"و "٢٦ج" ،قد تنشأ الفروق المؤقتة عند تجميع الأعمال، وطبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٩) "تجميع الأعمال" ، تعترف المنشأة بالأصول الضريبية المؤجلة (إلى المدى الذى يفى بمعايير الاعتراف الموضحة فى الفقرة "٢٤") أو الالتزامات الضريبية المؤجلة كأصول والتزامات محددة فى تاريخ الاستحواذ.

وبالتبعية فإن هذه الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة تؤثر فى الشهرة أو فى الزيادة فى حصة المستحوذ فى القيمة العادلة لصافى الأصول و الالتزامات المحددة عن تكلفة الاستحواذ . ومع هذا فطبقاً للفقرة "١٥أ" ، لا تعترف المنشأة بالالتزامات الضريبية المؤجلة الناشئة عن الاعتراف الأولى بالشهرة إذا كان التشريع الضريبى لا يعترف أصلاً بإهلاك الشهرة أو تخفيض قيمتها.

٦٧-كنتيجة لتجميع الأعمال فإن توقعات استرداد الأصل الضريبى المؤجل الناشئ قبل الأستحواذ قد تتغير وقد يعتبر المستحوذ أنه من المحتمل أن يسترد الأصل الضريبى المؤجل غير المعترف به قبل تجميع الأعمال، على سبيل المثال قد يصبح المستحوذ قادراً على استخدام الخسائر الضريبية المرحلة خصماً من الربح الضريبى المستقبلى للمنشأة المستحوذ عليها. فى مثل هذه الحالات، يعترف المستحوذ بالأصل الضريبى المؤجل ولكن لا يحمله على تكلفة تجميع الأعمال. ولذلك لا يأخذ المستحوذ هذا الأصل الضريبى فى الحسبان عند تحديد قيمة الشهرة أو الزيادة فى حصته فى صافى القيمة العادلة لأصول والتزامات المنشأة المستحوذ عليها عن تكلفة الاستحواذ .

٦٨-عندما لا تتحقق شروط الاعتراف بالأصل الضريبى المؤجل المترتب على الخسائر الضريبية المرحلة أو غير ذلك من الفروق المؤقتة عند تجميع الأعمال ولكن تتحقق تلك الشروط فى تاريخ لاحق ، تعترف المنشأة بالأصل الضريبى المؤجل المستحوذ عليه والذى سيتحقق بعد تجميع الأعمال كالآتى :

(أ) يتم أستخدام المزايا الضريبية المؤجلة المستحوذ عليها خلال الفترة لتخفيض القيمة الدفترية للشهرة المتعلقة بهذا الاستحواذ . فإذا كان الرصيد الدفترى للشهرة يساوى صفراً يتم الاعتراف بأى مبلغ متبقى من المزايا الضريبية المؤجلة فى الأرباح أو الخسائر .

و (ب) يتم الاعتراف بكل المزايا الضريبية المؤجلة المستحوذ عليها الأخرى فى الأرباح أو الخسائر (أو خارج الأرباح أو الخسائر إذا تطلب هذا المعيار ذلك).

الضريبة الجارية والمؤجلة الناتجة عن معاملات المدفوعات المبنية على أسهم

٦٨أ- قد يستحق للمنشأة خصم ضريبى (أى مبلغ قابل للخصم عند تحديد الربح الخاضع للضريبة) متعلق بمزايا عاملين دفعت بأسهم أو بخيارات أسهم أو بأية أدوات أخرى فى حقوق ملكية المنشأة . وقد يختلف مبلغ الخصم الضريبى عن مصروف المزايا المتراكم ذو الصلة وقد ينشأ فى فترة مالية لاحقة . فعلى سبيل المثال قد تعترف المنشأة بمصروف معين لإستهلاك خدمات الموظفين التى تحصل عليها كمقابل لخيارات الأسهم الممنوحة وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٩) ولا تحصل على خصم ضريبى حتى تتم ممارسة خيارات الأسهم مع قياس الخصم الضريبى على أساس سعر أسهم المنشأة فى تاريخ ممارسة الحق .

٦٨ب- فيما يتعلق بتكاليف البحث التى تمت مناقشتها فى الفقرتين "٩" و "٢٦(ب)" من هذا المعيار ، يكون الفرق بين الأساس الضريبى لخدمات الموظفين التى تم الحصول عليها حتى تاريخه (المبلغ الذى تسمح به السلطات الضريبية كخصم فى الفترات المستقبلية) والمبلغ المسجل بقيمة صفر هو فرق مؤقت قابل للخصم يؤدى إلى أصل ضريبى مؤجل . وإذا لم يكن المبلغ الذى ستسمح به السلطات الضريبية كخصم فى الفترات المستقبلية غير معلوم فى نهاية الفترة ، فينبغى تقديره على أساس المعلومات المتوفرة فى نهاية الفترة . على سبيل المثال، إذا كان المبلغ الذى ستسمح به السلطات الضريبية كخصم فى الفترات المستقبلية يعتمد على سعر أسهم المنشأة فى تاريخ مستقبلى ، فإن قياس الفرق المؤقت القابل للخصم ينبغى أن يرتكز على سعر أسهم المنشأة فى نهاية الفترة .

٦٨ج- كما هو ملاحظ فى الفقرة "٦٨(أ)" يمكن أن يختلف مبلغ الخصم الضريبى (أو الخصم الضريبى المستقبلى المقدر ، الذى يتم قياسه وفقاً للفقرة "٦٨(ب)" عن مصروف المزايا التراكمى ذو الصلة . وتقتضى الفقرة "٥٨" من هذا المعيار ضرورة الأعتراف بالضريبة الحالية والمؤجلة كدخل أو مصروف وإندماجهما فى ربح أو خسارة الفترة إلا فى الحدود التى تنشأ فيها الضريبة من :

(أ) معاملة أو حدث يتم الاعتراف به فى نفس الفترة أو فى فترة مختلفة خارج الربح أو الخسارة .

أو(ب) من إندماج الأعمال .

وإذا تجاوز مبلغ الخصم الضريبى (أو الخصم الضريبى المستقبلى المقدر) مبلغ مصروف المزايا التراكمى ذى الصلة ، فإن هذا يشير إلى أن الخصم الضريبى لا يرتبط فقط بمصروف المزايا وإنما يرتبط أيضاً ببند حقوق ملكية . وفى هذه الحالة ، ينبغى الاعتراف بالزيادة فى الضريبة الحالية أو المؤجلة ذات الصلة بشكل مباشر فى حقوق الملكية.

العرض فى القوائم المالية

الأصول الضريبية والالتزامات الضريبية

٦٩- ملغاة.

٧٠- ملغاة.

المقاصة

٧١- تقوم المنشأة بإجراء المقاصة بين الأصول الضريبية الجارية والالتزامات الضريبية الجارية فقط إذا :

(أ) كان لديها حق قانونى فى إجراء مقاصة بين المبالغ المعترف بها.

و (ب) كانت تنوى أن تسدد الضرائب على أساس رصيد المقاصة أو أن تحصل الأصل الضريبى لتسدد الالتزام الضريبى فى نفس الوقت.

٧٢- على الرغم من أنه يتم الاعتراف بالأصول الضريبية الجارية و الالتزامات الضريبية الجارية كل على حدة فإنه تجرى المقاصة بينها بقائمة المركز المالى طبقاً لأسس تماثل الأسس المتبعة بالنسبة للأدوات المالية كما وردت بمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٥) "الأدوات المالية : العرض" . فعادة ما يكون للمنشأة الحق قانوناً فى إجراء مقاصة بين الأصل الضريبى الجارى و الالتزام الضريبى الجارى عندما يتعلق الأمر بضرائب الدخل التى يتم التحاسب عنها لدى نفس الإدارة الضريبية ويسمح للمنشأة بأن تحصل أو تدفع فرق الضرائب على أساس المقاصة.

٧٣- عند إعداد القوائم المالية المجمعة، يسمح بإجراء المقاصة بين الأصل الضريبى الجارى لدى منشأة وبين الالتزام الضريبى الجارى لدى منشأة أخرى فى نفس المجموعة إذا كان يحق لتلك المنشآت قانوناً سداد أو تحصيل تلك الضرائب على أساس الصافى و تنوى المنشآت المذكورة سداد أو تحصيل صافى قيمة المقاصة أو تحصيل الأصل الضريبى لتسدد به الالتزام الضريبى فى نفس الوقت.

٧٤- تقوم المنشأة بإجراء مقاصة بين الأصل الضريبى المؤجل والالتزام الضريبى المؤجل فقط إذا :

(أ) كان للمنشأة حق قانونى بإجراء مقاصة بين الأصل الضريبى الجارى و الالتزام الضريبى الجارى ،

و(ب) كانت الأصول الضريبية المؤجلة والالتزامات الضريبية المؤجلة المتصلة بضرائب الدخل المفروضة بواسطة نفس الإدارة الضريبية على :

(١) نفس المنشأة الخاضعة للضريبة.

أو (٢) الوحدات الضريبية المختلفة والتى تنوى تسوية الالتزامات الضريبية الجارية والأصول الضريبية الجارية على أساس الصافى أو لتحصيل الأصول وتسوية الالتزامات فى وقت واحد فى كل فترة مستقبلية لكل القيم الهامة للالتزامات والأصول الضريبية المؤجلة المتوقع سدادها أو استردادها.

٧٥- لتحاشى الحاجة إلى جدولة تفصيلية لتوقيت عكس كل فرق مؤقت، (أى عندما يصبح الفرق مسموحاً بخصمه من الربح الضريبى أو يجب إضافته لهذا الربح) يتطلب هذا المعيار من المنشأة أن تقوم بإجراء مقاصة بين الأصل الضريبى المؤجل والالتزام الضريبى المؤجل طالما كان كل من الأصل والالتزام الضريبى المؤجل يخص نفس المنشأة تجاه نفس المصلحة الضريبية ، وأنه يحق للمنشأة من حيث المبدأ إجراء المقاصة بين الأصول والالتزامات الضريبية الجارية .

٧٦- ملغاة.

عبء الضريبة

عبء (دخل) الضريبة المرتبط بالربح أو الخسارة من النشاط العادى

٧٧-*يتم عرض عبء (دخل) الضريبة المرتبط بالربح أو الخسارة من الأنشطة العادية منفرداً فى قائمة الدخل.*

فروق العملة من الأصول أو الالتزامات الضريبية المؤجلة بالعملة الأجنبية

٧٨- يتطلب معيار المحاسبة المصرى رقم (١٣) "آثار التغيرات فى أسعار صرف العملات الأجنبية" الاعتراف بفروق تقييم عملة معينة كدخل أو مصروف ولكن لا يحدد أين يتم عرض مثل هذه الفروق فى قائمة الدخل. وبالتالى عندما توجد فروق عملة متعلقة بالأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة و يجب الاعتراف بها فى قائمة الدخل فيمكن أن تبوب كعبء (دخل) ضريبى مؤجل إذا كان هذا العرض هو الأكثر فائدة لمستخدمى القوائم المالية.

الإفصاح

٧٩- يتعين الافصاح عن المكونات الرئيسية للعبء (الدخل) الضريبى بصورة منفصلة.

٨٠- تتضمن مكونات عبء (دخل) الضريبة مما يلى :

(أ) عبء (دخل) الضريبة الجارية.

و (ب) أية تسويات يعترف بها خلال الفترة خاصة بضرائب جارية لفترات سابقة.

و (ج) قيمة عبء (دخل) الضريبة المؤجلة المرتبط بنشأة و رد الفروق المؤقتة.

و (د) قيمة عبء (دخل) الضرائب المؤجلة المرتبط بالتغير فى أسعار الضريبة أو فرض ضرائب جديدة.

و (هـ) قيمة الميزة الناشئة عن الاعتراف حالياً بالخسارة الضريبية المرحلة أو الحق فى الخصم الضريبى غير المستخدم أو الفرق المؤقت لفترات سابقة و لم يكن معترفاً بها أو به فى حينه و يستخدم فى الفترة الجارية لتخفيض عبء الضريبة الجارى.

و (و) قيمة الميزة الناشئة عن الاعتراف بالخسارة الضريبية المرحلة أو الحق فى الخصم الضريبى غير المستخدم أو الفرق المؤقت لفترات سابقة و لم يكن معترفاً بها أو به فى حينه و يستخدم فى الفترة الجارية لتخفيض مصروف الضريبة المؤجل .

و (ز) العبء الضريبى المؤجل الذى ينشأ من تخفيض أو إلغاء تخفيض سابق لأصل ضريبى مؤجل طبقاً للفقرة "٥٦"

و (ح) قيمة عبء (دخل) الضريبة المتعلق بالتغييرات فى السياسات المحاسبية والأخطاء التى تدخل فى تحديد صافى الربح أو الخسارة للفترة الجارية طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٥) ، لأنه يتعذر تحديد آثارها المحاسبية بأثر رجعى .

٨١-يتعين الإفصاح أيضاً عما يلى بصورة منفصلة:

(أ) مجموع الضريبة الجارية و الضريبة المؤجلة المتعلقة بالبنود التى تحمل أو تضاف مباشرة إلى حقوق الملكية (راجع الفقرة "٦٢ (أ)").

(أ ب) مبلغ ضريبة الدخل المتعلقة بكل بند من بنود الدخل الشامل الأخرى (راجع الفقرة "٦٢" ومعيار المحاسبة المصرى رقم (١)).

(ب) ملغاة.

و (ج) إيضاح العلاقة بين عبء (دخل) الضريبة والربح المحاسبى فى أحد أو كلا الشكلين التاليين:

(١) تسوية رقمية تربط بين عبء (دخل) الضريبة و حاصل ضرب الربح المحاسبى فى سعر (أسعار) الضريبة المطبق، مع إيضاح الأساس أو الوعاء الذى يحسب عليه سعر (أسعار) الضريبة المطبق.

أو (٢) تسوية رقمية تربط بين متوسط سعر الضريبة الفعلى وسعر الضريبة المطبق مع إيضاح الأساس أو الوعاء الذى يحسب عليه سعر الضريبة المطبق.

و (د) إيضاح التغيرات فى سعر (أسعار) الضريبة المطبق مقارنة بالفترة المحاسبية السابقة.

و (هـ) قيم الفروق المؤقتة القابلة للخصم، و الخسائر الضريبية المرحلة و الحق فى الخصم الضريبى غير المستخدم للأصول الضريبية المؤجلة غير المعترف بها فى قائمة المركز المالى، مع إيضاح مدة سريان كل منها قبل أن تتقادم إذا وجدت.

و (و) القيمة الكلية للفروق المؤقتة المتعلقة بالاستثمارات فى الشركات التابعة والفروع والشركات الشقيقة حصص الملكية فى المشروعات المشتركة التى لم يعترف بالالتزامات الضريبية المؤجلة المترتبة عليها (راجع الفقرة "٣٩").

و (ز) بالنسبة لكل نوع من الفروق المؤقتة وكل نوع من الخسائر الضريبية المرحلة و الحق فى الخصم الضريبي غير المستخدم ما يلى :

(١) قيمة الأصول والالتزامات الضريبية المعترف بها فى قائمة المركز المالى.

(٢) قيمة دخل أو عبء الضريبة المؤجل المعترف به فى قائمة الدخل، إذا كان ذلك غير واضح من التغيرات فى القيم المعترف بها فى قائمة المركز المالى.

و (ح) فيما يتعلق بالعمليات غير المستمرة يوضح العبء الضريبى المرتبط بـ:

(١) الربح أو الخسارة المترتبة على عدم إستمرار العملية.

و (٢) الربح أو الخسارة من الأنشطة العادية للعملية غير المستمرة خلال الفترة مع الأرقام المقارنة لكل فترة سابقة معروضة بالقوائم المالية .

و(ط) ملغاة.

و(ى) إذا تسببت عملية إندماج أعمال والتى تكون فيها المنشأة هى المنشأة المستحوذة فى تغيير فى المبلغ المعترف به قبل الأستحواذ كأصل ضريبى مؤجل(راجع الفقرة "٦٧") ، يتم الإفصاح عن قيمة ذلك التغيير .

و(ك) إذا لم يتم الأعتراف بالمزايا الضريبية المؤجلة التى تم الحصول عليها فى عملية إندماج أعمال فى تاريخ الأستحواذ ولكن تم الأعتراف بها بعد تاريخ الاستحواذ (راجع الفقرة "٦٨") ، يتم وصف للحدث أو التغيير فى الظروف التى تسببت فى الأعتراف بالمزايا الضريبية المؤجلة .

٨٢- تفصح المنشأة عن قيمة أى أصل ضريبى مؤجل و ما استند إليه من أدله للاعتراف به عندما يتوافر الشرطان التاليان معاً :

(أ) استخدام الأصل الضريبى المؤجل يعتمد على تحقق أرباح ضريبية مستقبلية تزيد عن الأرباح الناشئة من عكس الفروق الضريبية الخاضعة للضريبة الناتجة عند الاعتراف بالأصل الضريبى المؤجل.

و (ب) تعرض المنشأة لخسارة فى الفترة الجارية أو الفترة السابقة فى الدولة التى يرتبط بها الأصل الضريبى المؤجل.

٨٢أ- ملغاة .

٨٣-ملغاة.

٨٤- تمكن الافصاحات المطلوبة بالفقرة "٨١(ج)" مستخدمى القوائم المالية فى فهم العلاقة بين المصروف (الإيراد) الضريبى والربح المحاسبى خاصة عندما تكون تلك العلاقة غير عادية أو غير مباشرة ، كما تمكنهم من إدراك العوامل الرئيسية التى قد تؤثر فى هذه العلاقة مستقبلاً. فالعلاقة بين المصروف (الإيراد) الضريبى والربح المحاسبى قد تتأثر بعوامل متعددة مثل وجود إيراد معفى من الضريبة أو مصروفات غير قابلة للخصم عند تحديد صافى الربح (الخسارة) الضريبى أو بوجود خسارة ضريبية مرحلة ، كما قد تتأثر بأسعار الضريبة الأجنبية .

٨٥- فى إيضاح العلاقة بين مصروف (إيراد) الضريبة والربح المحاسبى، تستخدم المنشأة سعر الضريبة الذى يمكن أن يوضح المعلومات بأفضل صورة ممكنة لمستخدمى القوائم المالية.

وغالباً ما يكون هذا السعر هو سعر الضريبة المحلى فى الدولة المقيمة بها المنشأة ، إلا انه فى حالة ما إذا كانت المنشأة تباشر نشاطها فى عدة دول يكون من الأفضل إعداد تسوية منفصلة لكل دولة على حدة.

و المثال التالى يوضح كيف يمكن أن يؤثر اختيار سعر الضريبة فى عرض التسوية الرقمية المشار إليها :

مثال يوضح الفقرة "٨٥"

فى عام ٢٠٠٩ حققت منشأة ربحاً محاسبياً فى الدولة المقيمة بها (دولة أ) قدره ١٥٠٠ (٢٠٠٨: ٢٠٠٠) وفى الدولة (ب) ١٥٠٠ (٢٠٠٨ : ٥٠٠) . سعر الضريبة فى الدولة (أ) ٣٠% و فى الدولة (ب) ٢٠%. فى الدولة (أ) توجد مصروفات غير قابلة للخصم الضريبى قدرها ١٠٠ (٢٠٠٨ : ٢٠٠).

وفيما يلى مثال على التسوية للوصول إلى معدل الضريبة المحلى:

	عام ٢٠٠٩	عام ٢٠٠٨	
الربح المحاسبى	٣٠٠٠	٢٥٠٠	
الضريبة على أساس سعر الضريبة المحلى ٣٠%	٩٠٠	٧٥٠	
الأثر الضريبى للمصروفات غير القابلة للخصم	٣٠	٦٠	(١٠٠ × ٣٠%) ، (٢٠٠×٣٠%)
أثر سعر الضريبة المنخفض فى الدولة (ب) (٣٠%-٢٠%)	(١٥٠)	(٥٠)	(١٥٠٠×١٠%) ، (٥٠٠×١٠%)
عبء الضريبة	٧٨٠	٧٦٠	

وفيما يلى مثال للتسوية المعدة على أساس تجميع التسويات المنفصلة لكل دولة على حدة. وفى ظل هذه الطريقة لا يظهر فى التسوية أثر للفرق المترتب على اختلاف سعر الضريبة فى الدولة (أ) عن سعرها فى الدولة (ب). يتبين من ذلك أنه إما إن تختار المنشأة سعر الضريبة الأنسب لها و توضح الأثر المترتب على سعر الضريبة الآخر ، وإما أن توضح الأثر الضريبى المترتب على وجود أرباح فى أكثر من دولة .

	عام ٢٠٠٩	عام ٢٠٠٨	
الربح المحاسبى	٣٠٠٠	٢٥٠٠	
الضريبة على أساس سعر الضريبة المطبق فى كل دولة	٧٥٠	٧٠٠	(١٥٠٠ × ٣٠%) + (١٥٠٠ × ٢٠%) (٢٠٠٠ × ٣٠%) + (٥٠٠ × ٢٠%)
الأثر الضريبى للمصروف غير القابل للخصم	٣٠	٦٠	
عبء الضريبة	٧٨٠	٧٦٠	

٨٦-متوسط سعر الضريبة الفعلى هو عبء (إيراد) الضريبة مقسوماً على صافى الربح المحاسبى.

٨٧-قد يكون من غير العملى أن تحسب قيمة الالتزامات الضريبية المؤجلة غير المعترف بها الناشئة عن الاستثمارات فى شركات تابعة، و فروع وشركات شقيقة وحصص الملكية فى المشروعات المشتركة (راجع الفقرة "٣٩"). فى مثل هذه الحالات يتطلب هذا المعيار أن يفصح عن القيمة الإجمالية للفروق المؤقتة المتعلقة بتلك الاستثمارات دون ضرورة الإفصاح عن الالتزامات الضريبية المؤجلة المترتبة على تلك الفروق. و استثناء من ذلك إذا كان من العملى تحديد قيم الالتزامات الضريبية المؤجلة غير المعترف بها فإن هذا المعيار يشجع فى هذه الحالة على الإفصاح عن قيم تلك الالتزامات خاصة إذا كان ذلك يعود بالفائدة على مستخدمى القوائم المالية .

٨٧أ – ملغاة .

٨٧ب– ملغاة .

٨٧ج – ملغاة .

٨٨- على المنشأة الافصاح عن أى التزامات أو أصول محتملة الحدوث متعلقة بالضرائب وذلك طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٨) "المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة" . وقد تنشأ مثل هذه الالتزامات أو الأصول محتملة الحدوث فى مجال الضرائب عن نزاعات مع الإدارة الضريبية لم تحل حتى تاريخ إعداد القوائم المالية . كذلك على المنشأة أن تفصح عن أى تعديلات فى أسعار الضرائب أو قوانين الضرائب تكون قد صدرت أو أعلن عنها بعد تاريخ نهاية الفترة المالية وما قد يترتب عليها من آثار ضريبية هامة على كل من الضريبة الجارية والأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٧) الخاص " بالأحداث التالية لتاريخ نهاية الفترة المالية ").

معيار المحاسبة المصرى

رقم (٢٥) المعدل ٢٠١٥

الأدوات المالية : العرض

معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٥) المعدل ٢٠١٥

الأدوات المالية : العرض

المحتويات

	فقـــرات
مقدمة المعيار	
هدف المعيار	٢-٣
نطاق المعيار	٤-١٠
تعريفات	١١-١٤
العرض	١٥-٥٠
الالتزامات وحقوق المساهمين	١٥-٢٧
الأدوات المحملة بحق إعادة البيع	١٦أ – ١٦ب
الأدوات أو عناصر من الأدوات التى تفرض على المنشأة إلتـــزام بتـــسليم طرف آخر حصة تناسبية فى صافى أصول المنشأة فقط عند التصفية	١٦ج – ١٦د
إعادة تبويب الأدوات المحملة بحق إعادة البيع والأدوات التى تفرض على المنشأة إلتزام بتسليم طرف آخر حصة تناسبية فى صافى أصول المنـــشأة فقط عند التصفية	١٦هـ – ١٦و
عدم وجود التزام تعاقدى بتسليم النقدية أو أصل مالى آخر	١٧-٢٠
التسوية عن طريق أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة	٢١-٢٤
مخصصات التسوية الطارئة	٢٥
خيارات التسوية	٢٦-٢٧
الأدوات المالية المركبة	٢٨-٣٢
أسهم الخزينة	٣٣-٣٤
الفوائد و توزيعات الأرباح و الأرباح و الخسائر	٣٥-٤١
إجراءات المقاصة بين أصل و التزام مالى	٤٢-٥٠
ملحق إرشادات التطبيق	

مقدمة معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٥) المعدل ٢٠١٥

يحتوى هذا المعيار على بعض الأدوات المالية و الممارسات التى قد تكون غير شائعة أو متعارف عليها فى مصر بسبب أو لآخر ،إلا أنه قد تم الإبقاء عليها فى المعيار كما هى موجودة فى المعيار الدولى من أجل التعرف على معالجتها المحاسبية وأسلوب عرضها و الإفصاح عنها فى القوائم المالية، لتكون إرشاداً لمعدى القوائم المالية إذا تم التعامل فيها و ممارستها.

معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٥) المعدل ٢٠١٥

الأدوات المالية : العرض

هدف المعيار

١- ملغاة.

٢- الهدف من هذا المعيار هو وضع مبادئ لعرض الأدوات المالية ضمن الإلتزامات أو حقوق الملكية وإجراء مقاصة بين الأصول المالية والإلتزامات المالية. ويطبق على تصنيف الأدوات المالية – من وجهة نظر المصدر – ما بين أصول مالية و إلتزامات مالية و أدوات حقوق الملكية وكذلك على تصنيف ما يرتبط بها من فوائد ذات صلة ، والأرباح والخسائر والمكاسب وكذلك الظروف التى يجب فيها إجراء مقاصة بين الأصول المالية والإلتزامات المالية .

٣- تعتبر مبادئ هذا المعيار مكملة لمبادئ الاعتراف بالأصول والالتزامات المالية وقياسها الواردة فى معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) "الأدوات المالية : الاعتراف والقياس" على أن يتم الافصاح طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٠) " الأدوات المالية – الإفصاحات".

نطاق المعيار

٤- ***على جميع المنشآت تطبيق هذا المعيار على جميع أنواع الأدوات المالية فيما عدا:***

(أ) الاستثمارات فى الشركات التابعة والشقيقة وحصص الملكية فى المشروعات المشتركة والتى يتم المحاسبة عنها طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٢) "القوائم المالية المجمعة" أو معيار المحاسبة المصرى رقم (١٨) "الاستثمارات فى شركات شقيقة" ، ومع هذا قد تسمح معايير المحاسبة المصرية أرقام (١٧) أو(١٨) أو(٤٣) على أن يتم المحاسبة عنها وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) "الأدوات المالية : الاعتراف والقياس". وفى هذه الحالات ، تطبق المنشأة متطلبات الإفصاح فى هذا المعيار، كما تقوم المنشأة كذلك بتطبيق هذا المعيار على جميع المشتقات المرتبطة بالاستثمارات فى الشركات التابعة أو الشقيقة أو الترتيبات المشتركة .

(ب) حقوق والتزامات صاحب العمل بموجب نظم مزايا العاملين ، والتى يطبق عليها معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٨) "مزايا العاملين" .

(ج) ملغاة .

(د) عقود التأمين وفقاً لتعريف أو فى نطاق معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٧) "عقود التأمين" . ومع ذلك على المنشأة تطبيق هذا المعيار على المشتقات التى تكون مشمولة داخل عقود التأمين إذا كان معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) يتطلب المحاسبة عنها بصورة منفصلة .

علاوة على ذلك فعلى المصدر تطبيق هذا المعيار على عقود الضمان المالى إذا قام المصدر بتطبيق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) عند الاعتراف بالعقود وقياسها إلا أنه يجب عليه تطبيق معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٧) إذا اختار المصدر حسب الفقرة "٤(د)" منه تطبيقه عند الاعتراف وقياسها .

(هـ) الأدوات المالية التى تقع ضمن نطاق معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٧) حيث إنها تتضمن خاصية المشاركة الاختيارية ، ويعفى مصدر تلك الأدوات من تطبيق الفقرات من "١٥" إلى "٣٢"من هذا المعيار والفقرات من "أ٢٥" إلى "أ٣٥" على تلك الخاصية ، وذلك فيما يتعلق بالتفرقة بين الالتزامات المالية وأدوات حقوق الملكية ، وفيما عدا ذلك تخضع هذه الأدوات لجميع المتطلبات الأخرى الواردة فى هذا المعيار ، كما يطبق هذا المعيار على المشتقات المشمولة داخل هذه الأدوات (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦)) .

(و) الأدوات المالية والعقود والالتزامات المتعلقة بمعاملات المدفوعات المبنية على أسهم والتى ينطبق عليها معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٩) وذلك باستثناء:

(١) العقود التى تقع ضمن نطاق الفقرات من "٨" إلى "١٠" من هذا المعيار والتى ينطبق عليها هذا المعيار.

(٢) الفقرات "٣٣" و"٣٤" من هذا المعيار ، والتى يتم تطبيقها على أسهم الخزينة المشتراة أو المباعة أو المصدرة أو الملغاه فيما يتعلق بنظم خيارات الأسهم للعاملين و نظم شراء العاملين للأسهم ، وجميع النظم الأخرى للمدفوعات المبنية على أسهم .

٥- ملغاة .

٦- ملغاه.

٧- ملغاة.

٨- ***يطبق هذا المعيار على عقود شراء أو بيع البنود غير المالية التى يمكن تسويتها بالصافى نقداً أو بأداة مالية أخرى أو بمبادلة الأدوات المالية كما لو كانت تلك العقود أدوات مالية وذلك باستثناء العقود التى يتم الدخول فيها واستمرار الاحتفاظ بها لأغراض استلام أو تسليم بنود غير مالية طبقاً لاحتياجات المنشأة المتوقعة من المشتريات أو المبيعات أو الاستخدام .***

٩- هناك طرق متعددة لتسوية عقود شراء أو بيع البنود غير المالية بالصافى نقداً أو بأداة مالية أخرى أو عن طريق مبادلة الأدوات المالية وتتضمن الحالات التالية:

(أ) عندما تسمح بنود العقد لأحد أطرافه بتسويته بالصافى نقداً أو بأداة مالية أخرى أو بمبادلة الأدوات المالية.

و(ب) عندما تكون المقدرة على التسوية بالصافى نقداً أو بأداة مالية أخرى أو عن طريق مبادلة الأدوات المالية غير صريحة فى شروط العقد ولكن لدى المنشأة ممارسات سابقة فى تسوية عقود مثيلة بالصافى نقداً أو بأداة مالية أخرى أو عن طريق مبادلة الأدوات المالية (إما مع الطرف الآخر للعقد أو بالدخول فى عقود مقاصة أو من خلال بيع العقد قبل تنفيذه أو نهايته).

و(ج) عندما يكون للمنشأة ممارسات سابقة فعلية فى عقود مثيلة فى استلام مضمون العقد وإعادة بيعه خلال فترة زمنية قصيرة من تاريخ الاستلام بغرض تحقيق أرباح من التقلبات قصيرة المدى فى الأسعار أو هامش الربح .

و(د) عندما تكون البنود غير المالية موضوع العقد قابلة للتحويل بسهولة إلى نقدية.

و لا يتم الدخول فى العقد الذى تنطبق عليه الفقرة "ب" أو "ج" بغرض استلام أو تسليم بنود غير مالية طبقاً لاحتياجات المنشأة المتوقعة من المشتريات أو المبيعات أو الاستخدام وعليه فإنه يقع ضمن نطاق هذا المعيار.

أما العقود الأخرى والتى تنطبق عليها الفقرة "٨" فيتم تقييمها لتحديد ما إذا كان قد تم الدخول فيها واستمرار الاحتفاظ بها بغرض تسليم أو استلام البند غير المالى طبقاً لاحتياجات المنشأة المتوقعة من المشتريات أو المبيعات أو الاستخدام وعليها يتم تحديد ما إذا كانت تقع ضمن نطاق هذا المعيار .

١٠- تقع ضمن نطاق هذا المعيار العقود المكتوبة لحق خيار شراء أو بيع بنود غير مالية والتى يمكن تسويتها بالصافى نقداً أو بأداة مالية أخرى أو عن طريق مبادلة الأدوات المالية على النحو الوارد بالفقرة "٩ (أ)" أو "٩ (د)" ولا يكون الدخول فى مثل هذه العقود بغرض استلام أو تسليم البند غير المالى طبقاً لاحتياجات المنشأة المتوقعة من المشتريات أو المبيعات أو الاستخدام .

تعريفات (راجع أيضاً الفقرات من "أت٣" إلى "أت ٢٣")

١١- تستخدم المصطلحات التالية فى هذا المعيار بالمعنى المذكور قرين كل منها:

<u>الأداة المالية:</u> هى أى عقد يؤدى إلى نشأة أصل مالى لمنشأة والتزام مالى أو أداة حقوق ملكية لمنشأة أخرى.

<u>الأصل المالى:</u> هو أى أصل يكون إما:

(أ) نقدية

أو(ب) أداة حقوق ملكية لمنشأة أخرى

أو(ج) حق تعاقدى:

(١) لاستلام نقدية أو أصل مالى آخر من منشأة أخرى .

أو (٢) لمبادلة الأصول المالية أو الالتزامات المالية مع منشأة أخرى بموجب شروط تكون على الأرجح لمصلحة المنشأة

أو(د) عقد سيتم أو قد تتم تسويته فى أدوات حقوق الملكية للمنشأة ذاتها ويكون:

(١) من غير المشتقات وتكون أو قد تكون المنشأة ملتزمة بموجبه باستلام عدد متغير من أدوات حقوق الملكية للمنشأة ذاتها .

أو (٢) مشتقة سيتم أو قد يتم تسويتها بطرق أخرى غير مبادلة مبلغ ثابت من النقد أو أصل مالى آخر، مقابل عدد ثابت من أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة ذاتها. ولهذا الغرض لا تتضمن أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة الأدوات المالية المحملة بحق إعادة البيع والمبوبة كأدوات حقوق ملكية طبقاً للفقرات "١٦أ" و"١٦ب" أو الأدوات التى تفرض على المنشأة إلتزام بتسليم طرف آخر حصة تناسبية فى صافى أصول المنشأة فقط عند التصفية والمبوبة كأدوات حوق ملكية طبقاً للفقرات "١٦ج" و "١٦د" أو التى تكون هى نفسها عقود للاستلام أو التسليم المستقبلى لأدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة ذاتها .

الالتزام المالى: هو أى التزام يكون إما:

(أ) التزاماً تعاقدياً:

(١) لتسليم النقدية أو أصل مالى آخر إلى منشأة أخرى .

أو(٢) لمبادلة الأصول أو الالتزامات المالية مع منشأة أخرى بموجب شروط تكون على الأرجح فى غير مصلحة المنشأة .

أو(ب) عقد سيتم أو قد تتم تسويته فى أدوات حقوق الملكية للمنشأة ذاتها ويكون:

(١) من غير المشتقات وتكون – أو قد تكون – المنشأة ملتزمة بموجبه باستلام عدد متغير من أدوات حقوق الملكية للمنشأة ذاتها

أو(٢) مشتقة سيتم – أو قد تم – تسويتها بطرق أخرى غير مبادلة مبلغ ثابت من النقد أو أصل مالى آخر ، مقابل أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة ذاتها ، ولهذا الغرض فإن الحقوق أو الخيارات أو الضمانات للاستحواذ على عدد محدد من أدوات ملكية المنشأة نفسها مقابل مبلغ محدد من أى عملة تعتبر أدوات ملكية إذا عرضت المنشأة الحقوق أو الخيارات أو الضمانات على الملاك الحاليين لنفس فئة أدوات الملكية غيرالمشتقة بالنسبة والتناسب بينهم ولهذا الغرض أيضاً لا تتضمن أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة الأدوات المالية المحملة بحق إعادة البيع والمبوبة كأدوات حقوق ملكية طبقاً للفقرات "١٦أ" و "١٦ب" أو الأدوات التى تفرض على المنشأة إلتزام بتسلم طرف آخر حصة تناسبية فى صافى أصول المنشأة فقط عند التصفية والمبوبة كأدوات حقوق ملكية طبقاً للفقرات "١٦ج" و "١٦د" أو التى تكون هى نفسها عقود للاستلام أو التسليم المستقبلى لأدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة ذاتها.

وكاستثناء يتم تصنيف الأداة التي تستوفى تعريف الالتزام المالى على أنها أداة حقوق ملكية إن كانت لها جميع الصفات وتستوفى كافة الشروط الواردة في الفقرتين "١٦أ" ، "١٦ب" أو الفقرتين "١٦ج" ، "١٦د".

أداة حقوق الملكية: هى أى عقد يثبت الحق فى باقى أصول منشأة بعد خصم جميع التزاماتها .

القيمة العادلة: *هى السعر الذى يتم استلامه من بيع أصل أو دفعه لنقل التزام في معاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس.*

الأداة المحملة بحق إعادة البيع : *هى الأداة المالية التى تعطى لحاملها الحق فى إعادة بيع الأداة إلى مصدرها مقابل نقدية أو أى أصل مالى آخر أو التى تعاد تلقائياً إلى مصدرها فى حالة وقوع حدث مستقبلى غير مؤكد أو فى حالة وفاة أو تقاعد حامل الأداة .*

١٢- تم تعريف المصطلحات التالية فى الفقرة "٩" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) وتستخدم فى هذا المعيار بنفس المعنى الوارد فى معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) .

- التكلفة المستهلكة للأصل المالى أو الالتزام المالى
- الأصول المالية المتاحة للبيع
- الاستبعاد من الدفاتر
- المشتقة
- طريقة معدل الفائدة الفعلى
- الأصل المالى أو الالتزام المالى بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر
- الارتباط المؤكد
- المعاملة المخططة
- فعالية عمليات التغطية
- البند الذى يتم تغطيته
- أداة التغطية
- الاستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق
- القروض والمديونيات
- شراء أو بيع بالطريقة المعتادة
- تكلفة المعاملة

١٣- يطلق فى هذا المعيار لفظ "عقد" أو "تعاقدى" على أى اتفاق بين طرفين أو أكثر يكون له آثار اقتصادية واضحة ويكون للأطراف اختيار ضئيل – أو لا يكون لهم اختيار بالمرة – لتجنب تلك الآثار حيث يكون ذلك الاتفاق نافذاً بحكم القانون ، وعليه فإن العقود والأدوات المالية يمكن أن تأخذ صوراً متعددة ولا يتحتم أن تكون مكتوبة .

١٤- يقصد بلفظ "منشأة" فى هذا المعيار الأفراد والشركات والمؤسسات والصناديق والهيئات الحكومية .

العرض

الالتزامات وحقوق المساهمين (راجع كذلك الفقرات من "أت ١٣" إلى "أت١٤ى" ومن "أت ٢٥" إلى "أت ٢٩أ")

١٥- ***عند الاعتراف الأولى يتعين على مصدر الأداة المالية تصنيف الأداة أو مكوناتها كأصل مالى أو التزام مالى أو أداة حقوق ملكية وفقاً لجوهر الاتفاق التعاقدى وتعريفات الأصل المالى أو الالتزام المالى وأداة حقوق الملكية .***

١٦- عندما يقوم مصدر الأداة بتطبيق التعريفات الواردة فى الفقرة "١١" لتحديد ما إذا كانت الأداة المالية أداة حقوق ملكية وليست التزاماً مالياً ، فإن الأداة تكون أداة حقوق ملكية عندما – وفقط عندما – يتوافر الشرطان التاليان (أ) و(ب) معاً .

(أ) لا تتضمن الأداة اى التزام تعاقدى :

(١) لدفع النقدية أو أصل مالى آخر لمنشأة أخرى .

أو(٢) لمبادلة الأصول أو الالتزامات المالية مع منشأة أخرى بموجب شروط قد تكون فى غير مصلحة المصدر .

و(ب) إذا كان سيتم – أو قد يتم – تسوية الأداة فى أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمصدر ذاته، فتكون الأداة:

(١) أداة مالية غير مشتقة لا تتضمن التزاماً تعاقدياً على المصدر لتسليم عدد متغير من أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمصدر ذاته .

أو(٢) مشتقة سيتم تسويتها فقط بواسطة المصدر ، الذى يقوم بمبادلة مبلغ ثابت من النقد أو أصل مالى آخر بعدد ثابت من أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمصدر ذاته ، ولهذا الغرض فإن الحقوق أو الخيارات أو الضمانات للاستحواذ على عدد محدد من أدوات حقوق ملكية المنشأة نفسها مقابل مبلغ محدد من أى عملة تعتبر أدوات حقوق ملكية إذا عرضت المنشأة الحقوق أو الخيارات أو الضمانات على الملاك الحاليين لنفس فئة أدوات حقوق الملكية غير المشتقة بالنسبة والتناسب بينهم ولهذا الغرض أيضاً لا تتضمن أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمصدر ذاته الأدوات التى لها كل السمات وتستوفى الشروط الواردة فى الفقرتين "١٦أ" و"١٦ب" أو الفقرتين "١٦ج" و "١٦د" أو التى تكون فى حد ذاتها عقوداً للاستلام أو التسليم المستقبلى لأدوات حقوق الملكية الخاصة بالمصدر ذاته .

ولا يعتبر أى التزام تعاقدى لا ينطبق عليه الشروط الواردة فى (أ) و(ب) عاليه أداة حقوق ملكية بما فى ذلك الالتزام الناشئ عن أداة مالية مشتقة ستؤدى – أو يمكن أن تؤدى – إلى الاستلام أو التسليم المستقبلى لأدوات حقوق الملكية الخاصة بالمصدر ذاته . وكإستثناء من هذا فإن الأداة التى تستوفى تعريف الإلتزام المالى يتم تبويبها كأداة حقوق ملكية إذا كانت لها كل السمات وتستوفى الشروط الواردة فى الفقرتين "١٦أ" و "١٦ب" أو الفقرتين "١٦ج" و "١٦د" .

الأدوات المحملة بحق إعادة البيع

١٦أ- تتضمن الأدوات المحملة بحق إعادة البيع إلتزام تعاقدى على المصدر لإعادة شراء أو استهلاك الأداة مقابل نقدية أو أصل مالى آخر فى حالة ممارسة الحق . وكإستثناء من تعريف الإلتزام المالى فإن الأداة التى تتضمن مثل هذا الإلتزام تبوب كأداة حقوق ملكية إذا توافرت فيها كل السمات التالية :

(أ) أنها تعطى لحاملها الحق فى حصة تناسبية فى صافى أصول المنشأة فى حالة تصفيتها . ويعنى صافى أصول المنشأة تلك الأصول التى تتبقى بعد خصم كل المطالبات الأخرى على هذه الأصول وتحسب الحصة التناسبية كالآتى :

(١) تقسيم صافى أصول المنشأة عند التصفية إلى وحدات بمبالغ متساوية.

و(٢) ضرب هذا المبلغ فى عدد الوحدات التى تخص حامل الأداة المالية .

(ب) الأداة هى ضمن نوعية من الأدوات التى تكمل النوعيات الأخرى من الأدوات ولكى تكون الأداة ضمن هذه النوعية فيجب أن تتصف بالآتى :

(١) ليس لها أولوية على المطالبات الأخرى على أصول المنشأة عند التصفية .

و(٢) لا تحتاج إلى تحويلها إلى أداة أخرى قبل وجودها ضمن نوعية الأدوات التى تكمل النوعيات الأخرى من الأدوات .

(ج) أن تتشابه تماماً كافة الأدوات المالية والتى هى ضمن نوعية الأدوات التى تكمل النوعيات الأخرى . على سبيل المثال أن تكون كلها محملة بحق إعادة البيع وأن تكون المعادلة أو أى طريقة أخرى أستخدمت لحساب سعر إعادة الشراء أو الاستهلاك هى نفسها لكل الأدوات الموجودة ضمن هذه النوعية.

(د) وبخلاف إلتزام المصدر التعاقدى لإعادة الشراء أو استهلاك الأداة مقابل نقدية أو أصل مالى ، لا تتضمن الأداة أى إلتزام تعاقدى لتقديم نقدية أو أصل مالى آخر إلى منشأة أخرى أو استبدال أصول مالية أو إلتزامات مالية مع منشأة أخرى بشروط ليست فى صالح المنشأة كما أنها ليست عقد سيتم أو ربما يتم تسويته فى أدوات حقوق ملكية المنشأة نفسها كما هو موضح فى الفقرة الفرعية (ب) من تعريف الإلتزام المالى .

(هـ) يعتمد مجموع التدفقات النقدية المتوقعة للأداة طوال عمرها بشكل كبير على الربح أو الخسارة أو التغير في صافى الأصول المعترف بها أو التغير في القيمة العادلة لصافى الأصول المعترف بها وغير المعترف بها الخاصة بالمنشأة طوال عمر الأداة (باستبعاد أي آثار للأداة) .

١٦ب– بالإضافة إلى كل السمات المذكورة عاليه ولكى تبوب أداة على أنها أداة حقوق ملكية يجب أن لا يكون لدى المصدر أية أداة مالية أو عقد آخر :

(أ) يؤدى إلى إجمالى تدفقات نقدية تتوقف أساساً على الأرباح أو الخسائر أو التغير فى صافى الأصول المعترف بها أو التغير فى القيمة العادلة لصافى أصول المنشأة المعترف بها أو غير المعترف بها (مع استبعاد تأثير هذه الأداة أو العقد).

و(ب) له تأثير جوهرى فى تحديد أو تقييد العائد المتبقى إلى حامل الأداة المحملة بحق إعادة البيع .

ولغرض تطبيق هذا الشرط ، على المنشأة ألا تأخذ فى الحسبان العقود غير المالية مع حامل أداة كالواردة فى فقرة "١٦أ" والتى تحتوى على شروط تعاقدية تشبه الشروط التعاقدية لعقد مماثل قد يتم بين حامل الأداة غير المالية والمنشأة المصدره . وإذا لم تستطع المنشأة تحديد ما إذا كان هذا الشرط سيتم أستيفاؤه فعليها ألا تبوب هذه الأداة التى تحمل حق إعادة البيع كأداة حقوق ملكية .

الأدوات أو عناصر من الأدوات التى تفرض على المنشأة إلتزام بتسليم طرف آخر حصة تناسبية فى صافى أصول المنشأة فقط عند التصفية

١٦ج– تحتوى بعض الأدوات المالية على إلتزام تعاقدى بأن تسلم المنشأة المصدرة إلى منشأة أخرى حصة تناسبية فى صافى أصول الأولى فقط عند التصفية . وينشأ الإلتزام بسبب أن التصفية إما مؤكدة الحدوث وهى خارج سيطرة المنشأة (مثل شركة محدودة

المدة) أو أنها غير مؤكدة الحدوث إلا أنها تتم بأختيار حامل الأداة . وكإستثناء من تعريف الإلتزام المالى فإن الأداة التى تتضمن مثل هذا الإلتزام تبوب كأدة حقوق ملكية . إذا توفرت فيها كل السمات التالية :

(أ) أنها تعطى لحاملها الحق فى حصة تناسبية فى صافى أصول المنشأة فى حالة تصفيتها . ويعنى صافى أصول المنشأة تلك الأصول التى تتبقى بعد خصم كل المطالبات الأخرى على هذه الأصول وتحسب الحصة التناسبية كالآتى :

(١) تقسيم صافى أصول المنشأة عند التصفية إلى وحدات بمبالغ متساوية .

و(٢) ضرب هذا المبلغ فى عدد الوحدات التى تخص حامل الأداة المالية .

(ب) الأداة هى ضمن نوعية من الأدوات التى تكمل النوعيات الأخرى من الأدوات . ولكى تكون الأداة ضمن هذه النوعية فيجب أن تتصف بالآتى :

(١) ليس لها اولوية على المطالبات الأخرى على أصول المنشأة عند التصفية .

و(٢) لا تحتاج إلى تحويلها إلى أداة أخرى قبل وجودها ضمن نوعية الأدوات التى تكمل النوعيات الأخرى من الأدوات .

(ج) أن كافة الأدوات المالية والتى هى ضمن نوعية الأدوات التى تكمل النوعيات الأخرى تتضمن إلتزام تعاقدى بنفس الشكل على المنشأة المصدرة لتسليم حصة تناسبية فى صافى أصولها عند التصفية .

١٦د– بالإضافة إلى كل السمات المذكورة عاليه فلكى تبوب أداة على أنها أداة حقوق ملكية يجب ألا يكون لدى المصدر أداة مالية أو عقد :

(أ) يؤدى إلى إجمالى تدفقات نقدية تتوقف أساساً على الأرباح أو الخسائر أو التغير فى صافى الأصول المعترف بها أو التغير فى القيمة العادلة لصافى أصول المنشأة المعترف بها أو غير المعترف بها (مع استبعاد تأثير هذه الأداة أو العقد).

و(ب) له تأثير جوهرى فى تحديد أو تقييد العائد المتبقى إلى حاملى الأدوات .

ولغرض تطبيق هذا الشرط ، على المنشأة ألا تأخذ فى الحسبان العقود غير المالية مع حامل أداة كالواردة فى فقرة ١٦ج والتى تحتوى على شروط تعاقدية تشبه الشروط التعاقدية لعقد مماثل قد يتم بين حامل الأداة غير المالية والمنشأة المصدرة . وإذا لم تستطع المنشأة تحديد ما إذا كان هذا الشرط سيتم أستيفاؤه فعليها ألا تبوب هذه الأداة كأداة حقوق ملكية .

إعادة تبويب الأدوات المحملة بحق إعادة البيع والأدوات التى تفرض على المنشأة إلتزام بتسليم طرف آخر حصه تناسبية فى صافى أصول المنشأة فقط عند التصفية

١٦هـ- على المنشأة أن تبوب أداة مالية كأدة حقوق ملكية طبقاً للفقرتين "١٦أ" ، "١٦ب" أو الفقرتين "١٦ج" و "١٦د" من تاريخ تمتع الأداة بالسمات وأستيفائها للشروط الواردة فى هذه الفقرات . وعلى المنشأة إعادة تبويب الأداة المالية من تاريخ توقف الأداة عن التمتع بكل السمات أو استيفائها كل الشروط الواردة فى هذه الفقرات فعلى سبيل المثال إذا أستهلكت المنشأة كل أدواتها المالية غير المحملة بحق إعادة البيع وتبقت أى أدوات محملة بحق إعادة البيع ولها كل السمات ومستوفاه لكل الشروط الواردة فى الفقرتين "١٦أ" و "١٦ب" فعلى المنشأة أن تعيد تبويب الأدوات المحملة بحق إعادة البيع كأدوات حقوق ملكية من تاريخ أستهلاكها للأدوات غير المحملة بحق إعادة البيع .

١٦و- عند إعادة تبويب أداة طبقاً للفقرة "١٦هـ" على المنشأة أن تعالج ذلك محاسبياً كالآتى :

(أ) أن تعيد تبويب أداة حقوق الملكية كإلتزام مالى من تاريخ توقف الأداة عن التمتع بكل السمات أو استيفائها لكل الشروط الواردة فى الفقرتين "١٦أ" ، "١٦ب" أو الفقرتين "١٦ج" و "١٦د" و يقاس الإلتزام المالى بالقيمة العادلة للأداة فى تاريخ إعادة التبويب . وعلى المنشأة الأعتراف فى حقوق الملكية بأى فرق بين الرصيد الدفترى لأداة حقوق الملكية والقيمة العادلة للإلتزام المالى فى تاريخ إعادة التبويب.

(ب) أن تعيد تبويب الإلتزام المالى كحقوق ملكية من تاريخ تمتع الأداة بكل السمات وإستيفائها لكل الشروط الواردة فى الفقرتين "١٦أ" ، "١٦ب" أو الفقرتين "١٦ج" و "١٦د" وتقاس أداة حقوق الملكية بقيمة الرصيد الدفترى للإلتزام المالى فى تاريخ إعادة التبويب .

عدم وجود التزام تعاقدى بتسليم نقدية أو أصل مالى آخر الفقرة "١٦أ"

١٧- باستثناء الحالات الواردة فى الفقرتين "١٦أ" و "١٦ب" أو الفقرتين "١٦ج" و"١٦د" فإن من أهم ملامح التمييز بين الالتزام المالى وأداة حقوق الملكية وجود التزام تعاقدى لأحد أطراف الأداة المالية (المصدر) بتسليم النقدية أو أصل مالى آخر للطرف الأخر (حامل الأداة) أو باستبدال الأصول المالية أو الالتزامات المالية مع الحامل بشروط قد لا تكون فى مصلحة المصدر . وبالرغم من أنه قد يحق لحامل أداة حقوق الملكية الحصول على حصة نسبية من أية توزيعات أرباح أو توزيعات ملكية أخرى فإنه ليس على المصدر التزام تعاقدى للوفاء بتلك التوزيعات حيث لا يمكن مطالبته بتسليم النقدية أو أصل مالى آخر لطرف آخر.

١٨- يعتبر جوهر الأداة المالية ، وليس شكلها القانونى، هو العامل المتحكم فى تصنيفها فى قائمة المركز المالى المنشأة وغالباً ما يكون الجوهر والشكل القانونى متوافقين ولكن هذا ليس هو الحال دائماً فهناك بعض الأدوات المالية التى تأخذ الشكل القانونى لحقوق الملكية إلا أنها تكون التزامات فى جوهرها وهناك بعض الأدوات الأخرى التى تجمع الخواص المرتبطة بأدوات حقوق الملكية والخواص المرتبطة بالالتزامات المالية ، على سبيل المثال:

(أ) تعتبر التزاماً مالياً الأسهم الممتازة التى تلزم المصدر باستردادها مقابل مبلغ محدد أو قابل للتحديد فى تاريخ مستقبلى محدد أو قابل للتحديد ، أو تعطى حاملها الحق فى أن يطلب من المصدر استرداد الأداة فى أو بعد تاريخ معين وبقيمة محددة أو قابلة للتحديد .

(ب) باستثناء هذه الأدوات التى تبوب كأدوات حقوق ملكية طبقاً للفقرتين "١٦أ" و"١٦ب" أو الفقرتين "١٦ج" و "١٦د" تعتبر التزاماً مالياً الأداة المالية التى تعطى لحاملها حق خيار ردها للمصدر مقابل نقدية أو أى أصل مالى آخر (أداة محملة بحق إعادة البيع (Puttable instrument) .ويكون الحال بالمثل حتى عندما يتم تحديد مبلغ النقدية أو الأصول المالية الأخرى على أساس مؤشر أو بند آخر له احتمال الارتفاع أو الانخفاض . باستثناء هذه الأدوات التى تبوب كأدوات حقوق ملكية طبقاً للفقرتين "١٦أ" ، "١٦ب" أو الفقرتين "١٦ج" و "١٦د" فأن وجود الخيار لحامل الأداة فى عرضها مرة أخرى على مصدرها مقابل نقدية أو أى أصل آخر يعنى فى حد ذاته أن الأداة القابلة للعرض للبيع ينطبق عليها تعريف الالتزام المالى. على سبيل المثال ، قد تعطى صناديق الاستثمار غير محددة الاستحقاق ووحدات الوقف (unit trust) والمساهمات وبعض المنشآت التعاونية قد تعطى لحاملى حصصها أو لأعضائها الحق فى استرداد حصص ملكيتهم ، فى أى وقت مقابل نقدية مساوية لأنصبتهم النسبية فى قيمة أصول المصدر والتى ينتج عنها تبويب حصص حاملى الوثائق والأعضاء كإلتزامات مالية باستثناء هذه الأدوات التى تبوب كأدوات حقوق ملكية طبقاً للفقرتين "١٦أ" و "١٦ب" أو الفقرتين "١٦ج" و "١٦د" . وبالرغم من ذلك فإن التصنيف كالتزام مالى لا يمنع استخدام أوصاف أخرى مثل "صافى قيمة الأصول المستحقة لحاملى الحصص" أو "التغير فى صافى قيمة الأصول المستحقة لحاملى الحصص Unit Holders" فى صلب القوائم المالية للمنشأة التى ليس لها حقوق ملكية مساهم فيها (مثل بعض صناديق الاستثمار ووحدات الوقف) ولا يمنع كذلك من

استخدام ايضاحات إضافية لتوضيح أن إجمالى حصص الأعضاء تتضمن بنوداً مثل الاحتياطيات التى ينطبق عليها تعريف حقوق الملكية ، والأدوات القابلة للعرض للبيع التى لا ينطبق عليها هذا التعريف.

١٩- باستثناء هذه الأدوات التى تبوب كأدوات حقوق ملكية طبقاً للفقرتين "١٦أ" و "١٦ب" أو الفقرتين "١٦ج" و"١٦د" . إذا كانت المنشأة لا تمتلك الحق غير المشروط لتجنب دفع النقدية أو الأصول المالية الأخرى لتسوية التزام تعاقدى ، فإن ذلك الالتزام ينطبق عليه تعريف الالتزام المالى ، على سبيل المثال:

(أ) وجود حظر على مقدرة المنشأة على الوفاء بالتزام تعاقدى مثل صعوبة الحصول على العملة الأجنبية أو الحاجة إلى الحصول على الموافقة على السداد من هيئة رقابية ، هذا الحظر لا يلغى الالتزام التعاقدى للمنشأة ولا الحق التعاقدى لحامل الأداة .

(ب) وجود التزام تعاقدى مشروط بالنسبة للطرف الآخر عند ممارسة حقه فى الاسترداد يعتبر التزاماً مالياً حيث إن المنشأة لا تمتلك الحق غير المشروط لتجنب تسليم النقدية أو أصل مالى آخر.

٢٠- يمكن للأداة المالية التى لا تؤدى صراحةً إلى نشوء التزام تعاقدى بسداد النقدية أو أصل مالى آخر أن تؤدى بطريقة غير مباشرة إلى نشوء التزام ، وذلك من خلال شروطها وأحكامها ، على سبيل المثال:

(أ) يمكن أن تتضمن الأداة المالية التزاماً غير مالى يجب تسويته عندما – وفقط عندما – تخفق المنشأة فى القيام بالتوزيعات أو فى إعادة الأداة ، وإذا كان يمكن للمنشأة أن تتجنب تحويل النقدية أو أصل مالى آخر فقط عن طريق تسوية الالتزام غير المالى فتعتبر تلك الأداة المالية التزاماً مالياً .

(ب) تعتبر الأداة المالية التزاماً إذا كانت تشترط عند التسوية أن تقوم المنشأة بتسليم أى من:

(١) نقدية أو أصل مالى آخر.

أو(٢) أسهم المنشأة نفسها بحيث تتعدى قيمتها بصورة جوهرية قيمة النقدية أو الأصل المالى الآخر.

وبالرغم من أنه قد لا يكون على المنشأة الالتزام التعاقدى الصريح لتسليم نقدية أو أصل مالى آخر فإن بديل السداد عن طريق الأسهم يفترض التسوية النقدية ، وفى كل الأحوال فإن حامل الأداة يضمن جوهرياً استلام مبلغ يساوى على الأقل خيار التسوية النقدية . (راجع للفقرة "٢١") .

التسوية عن طريق أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة الفقرة "١٦ ب"

٢١- لا يعتبر العقد أداة حقوق ملكية فقط لمجرد أنه قد يؤدى إلى تسليم أو استلام أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة، فيمكن أن يكون للمنشأة حق أو التزام تعاقدى لتسليم أو استلام عدد من أسهم أو أدوات حقوق ملكية أخرى متباينة بحيث تكون القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية المزمع تسليمها أو استلامها مساوية لمبلغ الحق أو الالتزام التعاقدى ويمكن أن يكون ذلك الحق أو الالتزام التعاقدى ذو قيمة ثابتة أو متغيرة كلياً أو جزئياً وفقاً للتغيرات فى عوامل معينة غير السعر السوقى لأدوات حقوق الملكية للمنشأة (مثل سعر الفائدة أو سعر سلعة معينة أو سعر أداة مالية) ومن أمثلة ذلك (أ) عقد لتسليم أدوات حقوق ملكية المنشأة مساوية فى القيمة لقيمة نقدية معينة مثل ١٠٠ و(ب) عقد لتسليم أدوات حقوق ملكية المنشأة مساوية فى القيمة لقيمة وزن معين من الذهب (١٠٠ أوقية مثلاً) . ويعتبر هذا العقد التزاماً مالياً على المنشأة حتى لو كان يجب على المنشأة أو بمقدورها تسليم أدوات حقوق ملكيتها ، ولا تعتبر أداة حقوق ملكية ، حيث إن المنشأة تستخدم عدداً متغيراً من أدوات حقوق ملكيتها كوسيلة لتسوية العقد ، وبناء على ذلك فلا يكون فى العقد قيمة متبقية فى أصول الشركة بعد خصم جميع التزامات العقد .

٢٢- باستثناء ما جاء فى الفقرة "٢٢أ" يعتبر أداة حقوق ملكية كل عقد تقوم المنشأة بتسويته عن طريق تسليم (أو استلام) عدد محدد من أدوات حقوق ملكيتها مقابل مبلغ نقدى ثابت أو أصل مالى آخر ، على سبيل المثال ، فإن خيار الأسهم الصادر الذى يعطى الطرف الآخر حق شراء عدد محدد من أسهم المنشأة مقابل سعر محدد أو مقابل مبلغ محدد ثابت من سند ، يعتبر أداة حقوق ملكية ، ولا يمنع العقد من كونه أداة حقوق ملكية تلك التغيرات فى القيمة العادلة للعقد والتى تنتج عن التغيرات فى أسعار الفائدة فى السوق والتى لا تؤثر بدورها على النقدية أو الأصول المالية الأخرى التى سيتم دفعها أو استلامها أو على عدد أدوات حقوق الملكية التى سيتم تسليمها واستلامها عند تسوية العقد ، وتضاف مباشرة إلى حقوق الملكية أية مبالغ يتم استلامها (مثل العلاوة المحصلة نظير خيار مكتوب أو ضمانة على أسهم المنشأة) ، كما يخصم من حقوق الملكية أية مبالغ مدفوعة (مثل العلاوة المدفوعة نظير خيار تم شراؤه) ولا يتم الاعتراف بالتغيرات فى القيمة العادلة لأداة حقوق الملكية فى القوائم المالية .

٢٢أ- إذا كانت أدوات حقوق ملكية المنشأة ستستلم أو ستسلم بمعرفة المنشأة لتسوية عقد هى أدوات مالية محملة بحق إعادة البيع وتتمتع بكافة السمات وتستوفى كافة الشروط الواردة فى الفقرتين "١٦أ" و "١٦ب" أو الأدوات التى تفرض على المنشأة إلتزام بتسليم طرف آخر حصة تناسبية فى صافى أصول المنشأة فقط عند التصفية وتتمتع بكافة السمات وتستوفى كافة الشروط الواردة فى الفقرتين "١٦ج" و "١٦د" ، يعتبر العقد أصل مالى أو إلتزام مالى حسب الأحوال . ويتضمن ذلك العقد الذى سيتم تسويته بمعرفة المنشأة عن طريق استلام أو تسليم عدد محدد من هذه الأدوات مقابل مبلغ محدد من النقدية أو أصل مالى آخر .

٢٣- باستثناء الحالات الواردة فى الفقرتين "١٦أ" و "١٦ب" أو الفقرتين "١٦ج" و "١٦د" ، يؤدى العقد الذى يتضمن التزاماً على المنشأة بشراء حقوق ملكيتها مقابل نقدية أو أصل مالى آخر إلى نشوء التزام مالى بالقيمة الحالية للقيمة الاستردادية ، (كما فى حالة القيمة الحالية لسعر إعادة البيع ، أو سعر استخدام الحق أوالقيمة الاستردادية) ويكون هذا هو الحال حتى إذا كان العقد نفسه أداة حقوق ملكية ، ومن أمثلة ذلك التزام المنشأة بموجب عقد آجل لشراء أدوات حقوق ملكيتها مقابل نقدية ، وعند الاعتراف الأولى بالالتزام المالى وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) يتم إعادة تبويب قيمته العادلة (القيمة الحالية للقيمة الاستردادية) بالاستبعاد من حقوق الملكية ، ويتم قياس الالتزام المالى لاحقاً وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) ، وإذا انقضى العقد بدون التسليم فيتم إعادة تبويب القيمة الدفترية للالتزام المالى فى حقوق الملكية ، ويؤدى التزام المنشأة التعاقدى لشراء أدوات حقوق ملكيتها إلى نشوء التزام مالى بالنسبة للقيمة الحالية للقيمة الاستردادية حتى لو كان الالتزام بالشراء مشروطاً على الطرف الآخر الذى لديه حق الاسترداد (مثال : خيار البيع المكتوب الذى يعطى الطرف الأخر حق بيع أدوات حقوق ملكية المنشأة لها مقابل سعر ثابت) .

٢٤- يعتبر أصلاً أو التزاماً مالياً كل عقد ستقوم المنشأة بتسويته عن طريق تسليم أو استلام عدد محدد من أدوات حقوق ملكيتها مقابل مبلغ نقدى متغير أو أداة مالية أخرى ، ومن أمثلة ذلك عقد تقوم المنشأة بموجبه بتسليم ١٠٠ من أدوات حقوق ملكيتها مقابل مبلغ نقدى يتم حسابه ليكون مساوياً لقيمة ١٠٠ أوقية من الذهب .

مخصصات التسوية الطارئة

٢٥- يمكن أن تتطلب الأداة المالية قيام المنشأة بتسليم نقدية أو أصل مالى آخر أو تسويتها بحيث تكون التزاماً مالياً وذلك فى حالة حدوث – أو عدم حدوث – أحداث مستقبلية غير مؤكدة الحدوث (أو استناداً إلى نتائج ظروف غير مؤكدة) والتى تكون خارج نطاق تحكم كل من مصدر وحامل الأداة وذلك مثل التغير فى مؤشر بورصة الأوراق المالية أو مؤشر أسعار المستهلكين أو سعر الفائدة أو المتطلبات الضريبية أو الإيرادات المستقبلية للمصدر أو صافى أرباحه أو نسبة المديونية إلى رأس المال. ولا يكون لمصدر مثل تلك الأداة الحق المطلق لتجنب تسليم النقدية أو أصل مالى آخر (أو تسوية الأداة بطريقة تجعلها التزاماً مالياً) وعليه فتعتبر الأداة التزاماً مالياً على المصدر إلا إذا:

(أ) لم يكن حقيقياً ذلك الجزء من مخصص التسوية الطارئة الذى يمكن أن يتطلب تسوية نقدية أو بواسطة أصل مالى آخر (أو فيما عدا ذلك بطريقة تجعل الأداة التزاماً مالياً) .

أو(ب) كان من الممكن أن يلتزم المصدر بتسوية الالتزام نقداً أو بواسطة أصل مالى آخر (أو فيما عدا ذلك بطريقة تجعل الأداة التزاماً مالياً) فقط فى حالة تصفية المصدر .

أو(ج) تتمتع الأداة بكافة السمات و استيفائها لكافة الشروط الواردة فى الفقرتين "١٦أ" و "١٦ب" .

خيارات التسوية

٢٦- ***عندما تعطى أداة مالية مشتقة أحد الأطراف الخيار فى كيفية تسويتها (مثلا أن يكون من حق المصدر أو حامل الأداة اختيار كيفية تسويتها نقداً أو عن طريق استبدال الأسهم بالنقدية) فتعتبر الأداة أصلاً مالياً أو التزاماً مالياً إلا إذا كانت جميع خيارات التسوية ستؤدى إلى أن تكون أداة حقوق ملكية .***

٢٧- من أمثلة الأداة المالية المشتقة ذات خيارات التسوية والتى تعتبر التزاماً مالياً حقوق خيار الأسهم التى يمكن للمصدر بموجبها اختيار التسوية ، إما نقداً أو عن طريق مبادلة أسهم المصدر بالنقدية . وبالمثل ، تقع ضمن نطاق هذا المعيار بعض عقود بيع أو شراء بند غير مالى مقابل أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة حيث يمكن تسويتها إما عن طريق تسليم بند غير مالى أو نقداً أو بواسطة أداة مالية أخرى (راجع الفقرات من "٨" إلى"١٠") . وتعتبر تلك العقود أصولاً أو التزامات مالية وليست أدوات حقوق ملكية .

الأدوات المالية المركبة

(راجع كذلك الفقرات من "أت٣٠" إلى "أت٣٥")

٢٨- ***سيقوم مصدر الأداة المالية من غير المشتقات تقييم شروط الأداة المالية لتحديد ما إذا كانت تتضمن مكونات التزام وحقوق ملكية معاً . ويتم تصنيف تلك المكونات بصورة منفصلة كأصول مالية أو التزامات مالية أو أدوات حقوق ملكية وفقاً للفقرة رقم "١٥" .***

٢٩- تقوم المنشأة بالاعتراف بصورة منفصلة بمكونات الأداة المالية التى (أ) تؤدى إلى نشوء التزام مالى على المنشأة و(ب) تمنح لحامل الأداة خيار تحويلها إلى أداة حقوق ملكية للمنشأة . على سبيل المثال فإن السندات أو الأدوات المماثلة التى يمكن أن يقوم حاملها بتحويلها إلى عدد ثابت من الأسهم العادية للمنشأة تعتبر أدوات مالية مركبة ، ومن وجهة نظر المنشأة فإن مثل تلك الأداة تمثل مكونين أساسيين ، الأول التزام مالى (اتفاق تعاقدى لتسليم النقدية أو أصل مالى آخر) والثانى أداة حقوق ملكية (خيار للشراء يمنح حامل الأداة حق تحويلها إلى عدد ثابت من الأسهم العادية للمنشأة خلال فترة زمنية محددة) ويعتبر الأثر الاقتصادى لإصدار مثل تلك الأداة مماثلاً لإصدار أداة دين بها أحكام للسداد المبكر وضمانات لشراء أسهم عادية أو إصدار أداة دين لضمانات شراء أسهم عادية يمكن فصلها ، وعليه فإنه فى كل الأحوال تقوم المنشأة بعرض مكونات الالتزامات وحقوق الملكية بصورة منفصلة فى قائمة مركزها المالى.

٣٠- لا يتم مراجعة تبويب مكونات الالتزامات وحقوق الملكية الخاصة بالأداة القابلة للتحويل كنتيجة للتغير فى احتمال ممارسة حق التحويل حتى إذا بدا ان ممارسة حق التحويل ستكون مجزية اقتصادياً لبعض حاملى الأداة حيث إنهم ليس من الضرورى أن يفعلوا ما نتوقعه منهم لأسباب قد تتعلق مثلاً بالميزات الضريبية الناتجة عن التحويل والتى قد تتباين بين مختلف حاملى الأسهم ، بالإضافة إلى ذلك فإن احتمال التحويل قد يختلف من وقت إلى آخر ويبقى التزام المنشأة التعاقدى لسداد مدفوعات مستقبلية دائماً قائماً حتى نفاذه عن طريق التحويل أو استحقاق الأداة أو أية معاملة أخرى .

٣١- يتناول معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) قياس الأصول والالتزامات المالية أما أدوات حقوق الملكية فهى الأدوات التى تبقى لها حصة فى أصول المنشأة بعد خصم جميع التزاماتها . وبناء على ذلك فانه عندما يتم توزيع القيمة الدفترية الأولية للأداة المالية المركبة بين الالتزامات وحقوق الملكية فيتم تحميل القيمة المتبقية على الجزء المتعلق

بحقوق الملكية وذلك بعد خصم المبلغ المحدد للالتزامات من القيمة العادلة للأداة بأكملها ، أما قيمة أية مشتقات (مثل حق خيار الاسترداد المعجل) فتدخل ضمن الالتزامات ويكون مجموع القيم الدفترية الموزعة بين الالتزامات وحقوق الملكية عند الاعتراف الأولى مساوياً دائماً للقيمة العادلة التى كان من الممكن إعطاؤها للأداة بأكملها ولا ينشأ عن الاعتراف الأولى بمكونات الأداة بصورة منفصلة أية أرباح أو خسائر .

٣٢- وفقاً للفقرة "٣١" يجب على مصدر السند القابل للتحويل إلى أسهم عادية أن يقوم أولاً بتحديد القيمة الدفترية لمكون الالتزام عن طريق قياس القيمة العادلة لالتزام مماثل (بما فى ذلك أية مشتقات مشمولة وليست من حقوق الملكية) لا يرتبط به أى مكون حقوق ملكية ثم يتم بعدها تحديد القيمة الدفترية لأداة حقوق الملكية والتى تتمثل فى خيار تحويل الأداة إلى أسهم عادية عن طريق خصم القيمة العادلة للالتزام المالى من القيمة العادلة للأداة المالية المركبة بأكملها .

أسهم الخزينة (راجع كذلك الفقرة "أت ٣٦")

٣٣- ***إذا قامت المنشأة بإعادة شراء أدوات حقوق الملكية الخاصة بها (أسهم خزينة) فيتم عرض تلك الأدوات مخصومة من حقوق الملكية و لا يجوز الاعتراف بأى ربح أو خسارة فى الأرباح أو الخسائر الناتجة عن شراء أو بيع أو إصدار أو إلغاء أدوات حقوق ملكية المنشأة هذه . ويمكن أن تقوم المنشأة أو أية منشأة أخرى تكون ضمن المجموعة بشراء تلك الأسهم والاحتفاظ بها ويتم الاعتراف بالقيمة المدفوعة أو المحصلة مباشرة فى حقوق الملكية .***

٣٤- يتم الإفصاح بصورة منفصلة عن أسهم الخزينة التى تحتفظ بها المنشأة وذلك إما فى صلب قائمة المركز المالى أو فى الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية وذلك وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (١) "عرض القوائم المالية" وإذا أعادت المنشأة شراء أدوات حقوق الملكية الخاصة بها من أطراف ذوى علاقة فإنها تقوم بالإفصاح وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (١٥) "الإفصاح عن الأطراف ذوى العلاقة" .

الفوائد وتوزيعات الأرباح والأرباح والخسائر (راجع كذلك الفقرة "أت٣٧")

٣٥- ***يتم الاعتراف بالفوائد وتوزيعات الأرباح والأرباح والخسائر المرتبطة بأداة مالية أو مكون يمثل التزاماً مالياً ، كإيراد أو مصروف فى الأرباح أو الخسائر، أما توزيعات حاملى أدوات حقوق الملكية فتقوم المنشأة بخصمها مباشرة من حقوق الملكية وذلك بقيمتها الصافية بعد خصم أية ميزة تتعلق بضرائب الدخل الخاصة بها .***

أما تكاليف المعاملة المتعلقة بحقوق الملكية باستثناء تكلفة إصدار أداة حقوق الملكية والتى ترتبط مباشرة باقتناء الأعمال (والتى يتم المحاسبة عنها وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٩) "تجميع الأعمال") فيتم المحاسبة عنها بخصمها من حقوق الملكية وذلك بقيمتها الصافية بعد خصم أية ميزة تتعلق بضرائب الدخل الخاصة بها .

٣٦- يحدد تبويب الأداة المالية كالتزام مالى أو أداة حقوق ملكية ما إذا كان سيتم الاعتراف بالفوائد وتوزيعات الأرباح والأرباح والخسائر المتعلقة بتلك الأداة كإيراد أو مصروف فى الأرباح أو الخسائر ، وعليه يتم الاعتراف بتوزيعات الأرباح على الأسهم والتى تم الاعتراف بها بالكامل كالتزامات كمصروفات بنفس طريقة الفوائد بالنسبة للسند ، وبالمثل يتم الاعتراف بالأرباح والخسائر المرتبطة بالاستردادات أو إعادة تمويل أدوات حقوق ملكية كتغير فى حقوق الملكية. ولا يتم الاعتراف بالتغيرات فى القيمة العادلة لأداة حقوق الملكية فى القوائم المالية .

٣٧- عادة ما تتحمل المنشأة تكاليف مختلفة لإصدار أو اقتناء أدوات حقوق الملكية الخاصة بها مثل أتعاب التسجيل والأتعاب الرسمية الأخرى والمبالغ المدفوعة للمستشارين القانونيين والمحاسبين وغيرهم وتكاليف الطباعة وضرائب الدمغة ... الخ . ويتم المحاسبة عن تكلفة المعاملة التى تتعلق بحقوق الملكية عن طريق خصمها من حقوق الملكية (صافياً بعد خصم أية ميزة تتعلق بضرائب الدخل) وذلك فى الحدود التى تكون فيها تلك التكلفة مرتبطة ارتباطاً مباشراً بالمعاملة والتى كان من الممكن تجنبها فى أحوال أخرى .

٣٨- يتم توزيع تكلفة المعاملة المرتبطة بإصدار أداة مالية مركبة على مكونات الالتزامات وحقوق الملكية للأداة بنفس نسبة توزيع حصيلة تلك المكونات ، أما تكاليف المعاملات التى ترتبط مجتمعة بأكثر من معاملة تتم فى وقت واحد (مثل تكاليف طرح بعض الأسهم وقيد أسهم أخرى فى بورصة الأوراق المالية فى وقت واحد) فيتم توزيعها على تلك المعاملات على أساس معقول ومتناسب مع المعاملات المماثلة .

٣٩- يجب الإفصاح بصورة منفصلة عن تكاليف المعاملة التى تمت المحاسبة عنها بخصمها من حقوق الملكية خلال الفترة وذلك وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (١) "عرض القوائم المالية" أما ضرائب الدخل المرتبطة بها والتى تم الاعتراف بها مباشرة فى حقوق الملكية فتدخل ضمن المبلغ الاجمالى لضريبة الدخل الحالية والمؤجلة المخصومة من حقوق الملكية والتى يتم الإفصاح عنها وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٤) "ضرائب الدخل" .

٤٠- يمكن عرض توزيعات الأرباح التى تم تصنيفها كمصروف فى قائمة الدخل إما مع الفوائد على الالتزامات الأخرى أو كبند منفصل ، وبالإضافة إلى متطلبات هذا المعيار يخضع الإفصاح عن الفوائد وتوزيعات الأرباح كذلك لأحكام معيار المحاسبة المصرى رقم (١). وفى بعض الأحيان يفضل الإفصاح عن كل من الفوائد وتوزيعات الأرباح فى قائمة الدخل بصورة منفصلة نظراً لوجود فروق بينهما فى بعض الأمور مثل الخضوع للضرائب ويخضع الإفصاح عن الآثار الضريبية لأحكام معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٤) "ضرائب الدخل" .

٤١- يتم الاعتراف بالأرباح والخسائر المرتبطة بالتغيرات فى القيمة الدفترية للالتزام المالى كدخل أو مصروف فى الأرباح أو الخسائر وذلك عندما تكون تلك الأرباح / الخسائر مرتبطة بأداة تتضمن حق حاملها فى الحصة المتبقية فى أصول المنشأة مقابل نقدية أو أصل مالى أخر (راجع الفقرة "١٨ (ب)") . وتقوم المنشأة بعرض أية أرباح أو خسائر ناتجة عن إعادة قياس تلك الأداة بصورة منفصلة فى صلب قائمة الدخل عندما يكون ذلك ملائماً فى شرح أداء المنشأة وذلك وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (١) .

إجراء المقاصة بين أصل والتزام مالى

(راجع كذلك الفقرات "أت ٣٨" و"أت ٣٩")

٤٢- ***يتم عمل مقاصة بين أصل مالى والتزام مالى وعرض صافى المقاصة فى الميزانية عندما ، وفقط عندما : (أ) تمتلك المنشأة حالياً الحق القانونى القابل للنفاذ لإجراء المقاصة بين المبالغ المعترف بها***

و(ب) لدى المنشأة النية إما لإجراء التسوية على اساس صافى المبالغ أو الاعتراف بالأصل وتسوية الالتزام فى آن واحد .

وعند المحاسبة عن تحويل أصل مالى غير مؤهل للاستبعاد من الدفاتر ، لا تقوم المنشأة بإجراء مقاصة بين الأصل المحول والالتزام المرتبط به (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) فقرة "٣٦").

٤٣- يتطلب هذا المعيار عرض الأصول والالتزامات المالية على أساس القيمة الصافية ، بما يعكس التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة الناتجة عن تسوية اثنين أو أكثر من الأدوات المالية المنفصلة . وعندما يكون للمنشأة الحق فى استلام أو دفع مبلغ صافى واحد وتنوى عمل ذلك فإن لديها بالفعل أصل أو التزام مالى واحد، أما فى الأحوال الأخرى فيتم عرض كل من الأصول المالية والالتزامات المالية بصورة منفصلة عن بعضهما وبشكل يتوافق مع الخصائص المرتبطة بكل منهما مثل موارد المنشأة والتزاماتها.

٤٤- يختلف إجراء المقاصة بين الأصل المالى والالتزام المالى المعترف بهما مع عرض الصافى عن الاعتراف بالأصل أو الالتزام ، وبالرغم من ان إجراء المقاصة لا يؤدى إلى الاعتراف بأية أرباح أو خسائر فإن استبعاد الأداة المالية من الدفاتر لا يؤدى فقط إلى إلغاء من الميزانية بند سبق الاعتراف به ولكنه قد يؤدى كذلك إلى الاعتراف بربح أو خسارة.

٤٥- يعتبر حق إجراء المقاصة حقاً قانونياً للمدين بموجب العقد أو خلافه أو إلغاء كل أو جزء من مبلغ مستحق للدائن عن طريق خصم مبلغ مستحق من الدائن مقابل هذا المبلغ ، وفى بعض الحالات غير العادية قد يكون للمدين حقاً قانونياً لتسوية مبلغ مستحق من طرف ثالث مقابل المبلغ المستحق للدائن بشرط وجود اتفاقية بين الأطراف الثلاثة تنص صراحة على حق المدين فى إجراء المقاصة . وحيث أن حق إجراء المقاصة يعتبر إجراء قانونياً ، إلا أن الظروف المؤيدة له قد تختلف ويجب دائماً الأخذ فى الاعتبار القوانين الحاكمة للعلاقة بين الأطراف .

٤٦- ان وجود حق قابل للنفاذ لإجراء المقاصة بين الأصل المالى والالتزام المالى من شأنه أن يؤثر على الحقوق والالتزامات المرتبطة بالأصل المالى والالتزام المالى كما يؤثر على تعرض المنشأة لمخاطر الائتمان والسيولة، إلا أن وجود الحق بحد ذاته لا يعتبر أساساً كافياً لإجراء المقاصة ، ففى غياب النية لممارسة الحق أو إجراء التسوية فى آن واحد لا تتأثر التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة لا من حيث القيمة أو التوقيت .

وعندما تنوى المنشأة ممارسة الحق أو إجراء التسوية فى آن واحد فان عرض الأصل والالتزام على أساس القيم الصافية يعكس التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة بصورة أكثر ملاءمة من حيث القيمة والتوقيت ، كما يعكس كذلك المخاطر التى تتعرض لها تلك التدفقات . ولا تكفى نية أحد أو كلا الطرفين لإجراء التسوية على اساس القيم الصافية بدون وجود حق قانونى لذلك كمبرر لإجراء المقاصة حيث إن الحقوق والالتزامات المرتبطة بالأصل والالتزام المالى منفرداً تبقى كما هى بدون تغيير .

٤٧- قد تتأثر نية المنشأة بالنسبة لتسوية أصول والتزامات معينة بممارساتها العادية وبمتطلبات الأسواق المالية وبالظروف الأخرى التى يمكن أن تحد من قدرة المنشأة على إجراء التسوية أو التسوية الصافية فى آن واحد ، وعندما يكون للمنشأة حق إجراء المقاصة ولكنها لا تنوى التسوية الصافية أو تحقيق الأصل وتسوية الالتزام فى آن واحد فيجب الإفصاح عن تأثير ذلك الحق على المخاطر الائتمانية للمنشأة وذلك وفقاً للفقرة "٣٦" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٠) .

٤٨- يمكن مثلاً حدوث التسوية المتزامنة لأداتين ماليتين ، عن طريق عمليات غرفة المقاصة فى الأسواق المالية المنظمة أو المبادلة المباشرة (وجهاً لوجه) ، وفى تلك الظروف تكون التدفقات النقدية فعلياً مساوية لقيمة واحدة صافية ، ولا تكون المنشأة معرضة لمخاطر الائتمان أو السيولة ، وفى ظروف أخرى يمكن أن تقوم المنشأة بتسوية أداتين عن طريق دفع أو استلام مبالغ منفصلة مما يعرضها لمخاطر الائتمان وذلك بالنسبة للقيمة الكلية للأصل أو يعرضها كذلك لمخاطر السيولة وذلك بالنسبة للقيمة الكلية للالتزام ، ويمكن أن يكون هذا التعرض للمخاطر كبيراً بالرغم من صغره النسبى ، وعليه فلا يعتبر تحقيق الأصل المالى وتسوية الالتزام المالى متزامنين إلا إذا تمت المعاملات المتعلقة بذلك فى نفس اللحظة .

٤٩- بصفة عامة فإن الشروط الواردة فى الفقرة "٤٢" لا تتحقق وغالباً ما يكون إجراء المقاصة غير ملائم عندما:

(أ) يتم استخدام عدة أدوات مالية لمحاكاة الملامح العامة لأداة مالية واحدة (أداة اصطناعية synthetic instrument) .

أو(ب) تنشأ الأصول المالية والالتزامات المالية من أدوات مالية معرضة لنفس المخاطر الرئيسية (مثل الأصول والالتزامات داخل محفظة من العقود الآجلة أو المشتقات الأخرى) إلا أنها تتضمن أطرافاً مختلفة .

أو(ج) يتم تقديم أصول مالية أو غير مالية كضمانات لالتزامات مالية غير قابلة للاسترداد (non-recourse) .

أو (د) يتم تجنيب أصول مالية فى صندوق منفصل بواسطة مدين بغرض التخلص من التزام معين بدون أن يتم قبول تلك الأصول بواسطة الدائن لتسوية الالتزام (مثل ارتباطات استهلاك الدين Sinking Fund arrangement) .

أو(هـ) من المتوقع أن يتم استرداد الالتزامات التى تكبدتها المنشأة كنتيجة لأحداث أدت إلى حدوث خسائر من المتوقع استردادها من طرف ثالث بواسطة مطالبة بموجب عقد تأمين.

٥٠- يمكن للمنشأة التى تدخل فى عدد من معاملات الأدوات المالية مع طرف واحد أن تدخل فى "اتفاقية تصفية رئيسية Master netting arrangement" مع ذلك الطرف ويسمح ذلك الاتفاق بإجراء تسوية واحدة صافية لجميع الأدوات المالية التى يغطيها الاتفاق وذلك فى حالة إخفاق أو إنهاء أى عقد ، وعادة ما تستخدم المؤسسات المالية تلك الاتفاقات لتوفير الحماية ضد الخسارة فى حالات الإفلاس أو الظروف الأخرى التى تؤدى إلى عدم

قدرة أحد الأطراف على الوفاء بالتزاماته ، وعادة ما تمنح اتفاقية التسوية الرئيسية الحق لإجراء مقاصة ويصبح هذا الحق قابلاً للنفاذ كما يؤثر على تحقق الأصول المالية أو تسويتها فقط فى الوقت اللاحق لحدوث إخفاق معين أو فى الظروف الأخرى التى ليس من المتوقع حدوثها فى الأحوال العادية لسير الأعمال. ولا تكون اتفاقية التصفية الرئيسية أساساً لإجراء المقاصة إلا فى حالة توافر الشرطين الواردين فى الفقرة "٤٢". وعندما لا يتم إجراء المقاصة بين الأصول والالتزامات المالية الخاضعة لاتفاقية التصفية الرئيسية يجب الإفصاح عن تأثير الاتفاق على تعرض المنشأة للخطر الائتمانى وفقاً للفقرة "٣٦" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٠).

ملحق

إرشادات التطبيق

يرافق هذا الملحق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٥) ويعتبر جزءاً لا يتجزأ منه .

أت ١- تشرح إرشادات التطبيق هذه كيفية تطبيق نواحى معينة من المعيار.

أت ٢- لا يتناول المعيار الاعتراف بالأدوات المالية أو قياسها . ويتضمن معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) "الأدوات المالية : الاعتراف و القياس" المتطلبات الخاصة بالاعتراف بالأدوات المالية و قياسها .

تعريفات (الفقرات من "١١" إلى "١٤")

الأصول المالية والالتزامات المالية

أت ٣- تعتبر النقدية أصلاً مالياً حيث إنها تمثل وسيلة المبادلة ، و عليه فتعتبر هى أساس قياس جميع المعاملات و الاعتراف بها فى القوائم المالية . فتعتبر الوديعة النقدية فى بنك أو فى مؤسسة مالية مماثلة أصلاً مالياً ، لأنها تمثل الحق التعاقدى للمودع للحصول على نقدية من المؤسسة المالية وأن يقوم بتحرير شيك أو أداة مماثلة مسحوبة على الرصيد لصالح دائن معين وفاء لالتزام مالى.

أت ٤- من الأمثلة الشائعة للأصول المالية، التى تمثل حقاً تعاقدياً لاستلام النقدية فى المستقبل ، و الالتزامات المالية المقابلة التى تمثل التزاماً تعاقدياً لتسليم النقدية فى المستقبل ما يلى :

(أ) حسابات العملاء و الموردون.

(ب) أوراق القبض و أوراق الدفع.

(ج) الإقراض و الإقتراض.

(د) السندات المستحقة للتحصيل و الدفع .

و فى كل حالة ، فإن الحق التعاقدى لأحد الأطراف لاستلام (أو التزام بتسليم) النقدية يقابله التزام الطرف المقابل بالتسليم (أو حقه فى الاستلام).

أت ٥- من أنواع الأدوات المالية الأخرى الأدوات التى تكون فيها المنفعة الاقتصادية المزمع الحصول عليها أو إعطائها أصلاً مالياً غير النقدية . وتعتبر السندات أصولاً مالية لأنها تمثل التزاماً على الحكومة المصدرة بسداد النقدية ، وعليه فإنها تعتبر أصلاً مالياً لحاملها و إلتزاماً مالياً على مصدرها .

أت ٦- غالباً ما تعطى أدوات الدين المستمرة (Perpetual Debt Instruments) (مثل السندات المستمرة و القروض و صكوك رأس المال) لحاملها الحق فى إستلام مبالغ فى تواريخ محددة تمتد إلى المستقبل غير المحدد ، وذلك تحت حساب الفوائد ، وذلك إما بدون الحق فى استرداد رأس المال الأصلى أو مع وجود الحق فى استرداده و لكن بموجب شروط تجعل ذلك الاسترداد بعيد الاحتمال أو ممكن الحدوث فى المستقبل البعيد جداً . على سبيل المثال، يمكن أن تصدر المنشأة أداة مالية تتطلب منها سداد مدفوعات سنوية مستمرة تساوى سعر فائدة محدد يساوى ٨% يطبق على قيمة إسمية معينة أو على رأس المال الأصلى المساوى مثلاً ١٠٠٠ جنيه و بافتراض أن الـ ٨% هى سعر الفائدة فى السوق بالنسبة للأداة وقت إصدارها ، فإن المصدر يلتزم تعاقدياً بسداد مدفوعات الفوائد المستقبلية ، بحيث تكون قيمتها العادلة (الحالية) ١٠٠٠ وحدة نقدية عند الاعتراف الأولى . بناء على ذلك يكون لكل من حامل الأداة و مصدرها أصلاً مالياً و التزاماً مالياً ، على الترتيب .

أت ٧- يعتبر الحق أو الالتزام التعاقدى لاستلام أو تسليم أو مبادلة الأدوات المالية فى حد ذاته أداة مالية. فينطبق على سلسلة الحقوق أو الالتزامات التعاقدية تعريف الأداة المالية ، إذا كانت ستؤدى فى النهاية إلى استلام أو دفع النقدية ، أو إلى اقتناء أو إصدار أداة حقوق ملكية .

أت ٨- قد تكون المقدرة على ممارسة الحق التعاقدى أو متطلبات الوفاء بالتزام تعاقدى مطلقة ، وقد تكون مشروطة بحدوث حدث معين فى المستقبل . فمثلاً ، تعتبر الضمانة المالية حقاً تعاقدياً للمقرض لاستلام النقدية من الضامن ، و التزاماً تعاقدياً مقابلاً على الضامن للدفع إلى المقرض ، فى حالة إخفاق المقترض . ويعتبر الحق و الالتزام التعاقدى موجودين بسبب معاملة سابقة أو حدث سابق (افتراض الضمانة) ، بالرغم من أن مقدرة المقترض على ممارسة الحق و متطلبات الضامن للوفاء بالتزامه مشروطين هما الاثنين على حدث مستقبلى هو إخفاق المقترض. وعليه فإن الحق أو الالتزام المشروطان ينطبق عليهما تعريف الأصل المالى و الالتزام المالى ، بالرغم من أنه ليس دائماً ما تكون تلك الأصول والالتزامات معترف بها فى القوائم المالية . ومن ضمن الحقوق والالتزامات المشروطة عقود التأمين التى تقع فى نطاق معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٧) " عقود التأمين".

أت ٩- ملغاة.

أت ١٠- لا تعتبر الأصول الملموسة (مثل المخزون و الأصول الثابتة) والأصول المعنوية (مثل العلامات التجارية و البراءات) أصولاً مالية . و يؤدى التحكم فى مثل تلك الأصول الملموسة وغير الملموسة إلى خلق الفرصة لتوليد تدفقات نقدية داخلة أو أصل مالى آخر ، ولكن لا يؤدى إلى نشوء حق حالى لاستلام النقدية أو أصل مالى آخر.

أت ١١- لا تعتبر أصولاً مالية الأصول (مثل المصروفات المدفوعة مقدماً) التى تتمثل منافعها الاقتصادية المستقبلية فى استلام السلع أو الخدمات ، و ليس الحق فى استلام النقدية أو أصل مالى آخر . وبالمثل ، فإن البنود مثل الإيراد المؤجل و معظم التزامات الضمان لا تعتبر التزامات مالية ، ذلك لأن المنافع الاقتصادية المدفوعة و المرتبطة بها تتمثل فى تسليم السلع و الخدمات و ليست التزاماً تعاقدياً لدفع النقدية أو أصل مالى آخر .

أت١٢- لا تعتبر التزامات مالية أو أصولاً مالية تلك الالتزامات أو الأصول غير التعاقدية (مثل ضرائب الدخل التى تنشأ كنتيجة لمتطلبات نظامية تفرضها الحكومات) . ويتناول معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٤) "ضرائب الدخل" أسس المحاسبة عن ضرائب الدخل ، و بالمثل فإن الالتزامات الضمنية Constructive Liabilities المعرفة فى معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٨) لا تعتبر التزامات مالية لأنها لا تنشأ من عقود .

أدوات حقوق الملكية

أت١٣- من أمثلة أدوات حقوق الملكية الأسهم العادية غير المحملة بحق إعادة البيع Non-Puttable و بعض الأدوات المحملة بحق إعادة البيع (راجع الفقرتين "١٦أ" و "١٦ب") وبعض الأدوات التى تفرض على المنشأة إلتزام بتسليم طرف آخر حصة تناسبية فى صافى أصول المنشأة فقط عند التصفية (راجع الفقرتين "١٦ج" و "١٦د") وبعض أنواع الأسهم الممتازة Preference Shares (راجع الفقرتين "أت٢٥" و "أت٢٦") ، و الضمانات أو خيارات الشراء المكتوبة Written Sell Options التى تسمح لحاملها بالاكتتاب فى أو شراء عدد محدد من الأسهم العادية غير القابلة للبيع للمنشأة المصدرة ، وذلك مقابل مبلغ نقدى محدد أو أصل مالى آخر . ويعتبر التزام المنشأة بإصدار أو شراء عدد محدد من

أدوات الملكية الخاصة بها مقابل مبلغ نقدى معين أو أصل مالى آخر فى حد ذاته أداة حقوق ملكية للمنشأة (فيما عدا ما جاء فى الفقرة "٢٢أ") . و بالرغم من ذلك، إذا اشتمل العقد على التزام على المؤسسة بدفع النقدية أو أصل مالى آخر ، فإن ذلك يؤدى إلى نشوء التزام يعادل القيمة الحالية لمبلغ الاسترداد (راجع الفقرة "أت ٢٧ (أ)") و يعتبر مصدر الأسهم العادية غير القابلة للبيع قد تعهد بالتزام معين ، عندما يقوم رسمياً بإجراء توزيعات، ويصبح ملتزماً قانوناً تجاه المساهمين بذلك . و يكون ذلك هو الحال بعد إعلان توزيعات الأرباح ، أو عندما تصفى المنشأة فسيتم توزيع أية أصول متبقية على المساهمين بعد الوفاء بالالتزامات.

أت١٤- لا تعتبر أصولاً مالية خيارات الشراء أو العقود المماثلة الأخرى التى تعطى المنشأة حق إعادة شراء عدد محدد من أدوات حقوق الملكية لها مقابل تسليم مبلغ نقدى معين أو أصل مالى آخر (فيما عدا ما جاء بالفقرة "٢٢أ") ، إلا أنه يتم خصم أى مبالغ مدفوعة فى سياق هذه العقود من حقوق الملكية.

نوعية الأدوات التى تكمل كل النوعيات الأخرى (الفقرتين "١٦أ(ب)" و "١٦ج(ب)"

أت١٤أ- أحد السمات الواردة فى الفقرتين "١٦أ" و "١٦ج" أن تكون الأداة المالية ضمن نوعية الأدوات التى تكمل كل النوعيات الأخرى .

أت١٤ب- عند تحديد ما إذا كانت الأداة ضمن نوعية الأدوات المكملة ، على المنشأة تقييم مطالبة الأداة عند التصفية وكأنها ستصفى فى التاريخ الذى ستقوم فيه بتبويب الأداة . وعلى المنشأة أن تعيد النظر فى التبويب إذا كان هناك تغير فى الظروف ذات الصلة . فعلى سبيل المثال ، إذا قامت المنشأة بإصدار أو استهلاك أداة مالية أخرى فمن الممكن أن يؤثر ذلك على ما إذا كانت الأداة محل التبويب هى ضمن نوعية الأدوات المكملة لكل النوعيات الأخرى أم لا .

أت١٤ج- الأداة التى لها حق أمتياز عند تصفيه المنشأة لا تعد أداة لها حق نصيب تناسبى فى صافى أصول المنشأة . فعلى سبيل المثال ، الأداة لها حق أمتياز فى التصفية إذا أعطت الحق لحاملها فى توزيعات أرباح محددة عند التصفية بالإضافة إلى نصيب فى صافى أصول المنشأة فى حين أن الأدوات الأخرى فى نوعية الأدوات المكملة ولها حق حصة تناسبية فى صافى أصول المنشأة لا تتمتع بنفس الحقوق عند التصفية .

أت١٤د- إذا كان لدى المنشأة نوعية واحدة من الأدوات المالية تعامل هذه النوعية على أنها مكملة لكل النوعيات الأخرى .

التدفقات النقدية المتوقعة المتعلقة بالأداة خلال عمرها (فقرة "١٦أ(هـ)")

أت١٤هـ- يجب حساب التدفقات النقدية المتوقعة للأداة خلال عمرها على أساس الأرباح أو الخسائر أو التغير فى صافى الأصول المعترف بها أو القيمة العادلة لصافى الأصول المعترف بها أو غير المعترف بها للمنشأة خلال عمر الأداة . ويقاس الربح أو الخسارة و التغير فى صافى الأصول المعترف بها طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية ذات العلاقة .

المعاملات التى يقوم بها حامل أداة من غير أصحاب المنشأة (الفقرتين ١٦أ" ، "١٦ج")

أت١٤و- قد يدخل حامل لأداة مالية محملة بحق إعادة البيع أو أداة تفرض على المنشأة إلتزام لتسليم طرف آخر حصة تناسبية من صافى أصول المنشأة فقط عند التصفية فى معاملة مع المنشأة بصفة غير صفة صاحب المنشأة . فعلى سبيل المثال ، قد يكون حامل الأداة هو أيضاً أحد الموظفين فى المنشأة وعند تحديد ما إذا كانت الأداة يجب أن تبوب كحقوق ملكية طبقاً للفقرة "١٦أ" أو الفقرة "١٦ج" يجب فقط الأخذ فى الأعتبار التدفقات النقدية والشروط التعاقدية للأداة المتعلقة بحامل الأداة كأحد أصحاب المنشأة .

أت١٤ز- كمثال ، شركة توصية فيها شركاء موصين وشركاء متضامنون قد يقوم بعض من الشركاء المتضامنون بتقديم ضمانة إلى المنشأة وقد يحصلون على مقابل لتقديم هذه الضمانة . وفى مثل هذه الحالة فالضمانة والتدفقات النقدية الناشئة عنها ترتبط بحاملى أدوات بصفتهم ضامنون وليس بصفتهم أصحاب المنشأة . لذلك فإن مثل هذه الضمانة والتدفقات النقدية الناشئة عنها لا ينتج عنها أن يصبح الشركاء المتضامنون مكملين للشركاء الموصين وبالتالى يجب عدم أخذ ذلك فى الحسبان عند تقييم ما إذا كانت الشروط التعاقدية لأدوات الشركاء الموصين وأدوات الشركاء المتضامنيين متشابهة تماماً .

أت١٤ح- مثال آخر عندما توجد ترتيبات معينة للمشاركة فى الأرباح أو الخسائر والتى توزع الأرباح أو الخسائر على حاملى الأدوات بناء على تقديمهم لخدمات أو توليدهم لأعمال خلال الفترة الحالية والفترات السابقة . هذه الترتيبات هى معاملات مع حاملى أدوات بصفتهم غير مالكين للمنشأة ، ويجب عدم أخذها فى الاعتبار عند تقييم

السمات الواردة فى الفقرة "١٦أ" أو الفقرة "١٦ج" . ومع هذا فإن ترتيبات الأرباح أو الخسائر والتى توزع الأرباح أو الخسائر على حاملى الأدوات بناء على قيم أدواتهم بالنسبة للآخرين فى نفس نوعية الأدوات فإن هذه المعاملات تمثل معاملات مع حاملى أدوات بصفتهم أصحاب المنشأة ويجب أخذها فى الاعتبار عند تقييم السمات الواردة فى الفقرة "١٦أ" أو الفقرة "١٦ج" .

أت١٤ط- يجب أن تتماثل التدفقات النقدية والشروط التعاقدية لمعاملة مع حامل أداة (ليس بصفته من أصحاب المنشأة) والمنشأة المصدرة مع معاملة مثيلة قد تقع بين غير حامل لأداة والمنشأة المصدرة.

عدم وجود أدوات مالية أو عقود أخرى بإجمالى تدفقات نقدية تحدد أو تقيد جوهرياً العائد المتبقى لحامل الأداة (الفقرتين "١٦ب" و "١٦د")

أت١٤ى- كشرط لتبويب أداة مالية كحقوق مالية والتى تستوفى الشروط الواردة فى الفقرة "١٦أ" أو الفقرة "١٦ج" ألا يكون لدى المنشأة أدوات مالية أو عقود أخرى .

(أ) تؤدى إلى إجمالى تدفقات نقدية تتوقف أساساً على الأرباح أو الخسائر أو التغير فى صافى الأصول المعترف بها أو التغير فى القيمة العادلة لصافى أصول المنشأة المعترف بها أو غير المعترف بها .

(ب) لها تأثير جوهرى فى تحديد أو تقييد العائد المتبقى .

إلا أنه عندما يتم الدخول فى الأدوات التالية بالشروط التجارية العادية مع طرف غير ذى علاقة فمن غير المتوقع أن يمنع ذلك الأدوات والتى تستوفى الشروط الواردة فى الفقرة "١٦أ" أو الفقرة "١٦ج" من أن يتم تبويبها كحقوق ملكية :

(أ) الأدوات التى ينشأ عنها تدفقات نقدية تعتمد جوهرياً على أصول معينة من أصول المنشأة .

(ب) الأدوات التى ينشأ عنها تدفقات نقدية تعتمد على نسبة من الإيراد .

(ج) العقود المصممة لإثابة موظفين بعينهم عن خدمات أدوها للمنشأة .

(د) العقود التى تتطلب دفع نسبة ضئيلة من الأرباح مقابل خدمات أديت أو بضائع وردت .

الأدوات المالية المشتقة

أت١٥- تتضمن الأدوات المالية الأدوات الأساسية (مثل أوراق القبض و الدفع و أدوات حقوق الملكية) والأدوات المالية المشتقة (مثل الخيارات المالية Futures and Forwards و عقود مبادلة سعر الفائدة و عقود مبادلة العملة) . و ينطبق على الأدوات المالية المشتقة تعريف الأدوات المالية ، و بناء على ذلك تدخل فى نطاق هذا المعيار .

أت١٦- تؤدى الأدوات المالية المشتقة إلى نشوء حقوق و التزامات لها تأثير تحويل خطر مالى أو أكثر كامن فى الأداة المالية الأصلية بين أطراف الأداة . فعند نشوئها ، تعطى الأدوات المالية المشتقة أحد الأطراف حقاً تعاقدياً لمبادلة الأصول أو الالتزامات مع طرف آخر . بموجب شروط تكون غالباً فى صالح هذا الطرف ، أو تفرض عليه التزاماً تعاقدياً لمبادلة الأصول أو الالتزامات المالية مع طرف آخر ، بموجب شروط تكون غالباً فى غير صالحه . بالرغم من ذلك ، فإنها عامة(*) لا تؤدى إلى تحويل الأداة المالية الأصلية عند نشوء العقد ، وليس من الضرورى أن يحدث هذا التحويل عند استحقاق العقد . وتتضمن بعض الأدوات ، فى آن واحد ، حقاً و التزاماً لإجراء المبادلة . ونظراً لأنه يتم تحديد شروط المبادلة عند نشوء الأداة المشتقة ، فقد تصبح تلك الظروف فى صالح المنشأة مع تغير الأسعار فى الأسواق المالية .

أت١٧- يعطى خيار البيع أو الشراء لمبادلة الأصول أو الالتزامات المالية (اى الأدوات المالية من غير حقوق الملكية للمنشأة ذاتها) لحامله حق الحصول على المنافع الاقتصادية المستقبلية المحتملة المرتبطة بالتغيرات فى القيمة العادلة للأداة المالية موضوع العقد . وعلى عكس ذلك فإن مصدر الخيار يلتزم بالتنازل عن المنافع الاقتصادية المستقبلية المحتملة أو تحمل الخسارة المحتملة للمنافع الاقتصادية المرتبطة بالتغيرات فى القيمة العادلة للأداة المالية موضوع العقد . وينطبق على كل من الحق التعاقدى لحامل الأداة و التزام المصدر تعريف الأصل المالى و الالتزام المالى على الترتيب . ويمكن أن تكون الأداة المالية موضوع عقد الخيار أى أصل مالى ، بما فى ذلك الأسهم فى منشآت أخرى والأدوات المحملة بالفوائد . ويمكن أن يتطلب الخيار من مصدره أن يصدر أداة دين ، بدلاً من تحويل أصل مالى ، إلا أن الأداة موضوع الخيار تمثل فى حد ذاتها أصلاً مالياً لحاملها إذا تم ممارسة الخيار .

و يعتبر حق حامل الخيار لمبادلة الأصل المالى بموجب شروطاً غالباً ما تكون فى صالح المنشأة وكذلك التزام مصدر الخيار بمبادلة الأصل المالى بموجب شروطاً غالباً ما تكون فى غير صالح المنشأة مختلفاً عن الأصل المالى المزمع مبادلته عند ممارسة الخيار . و لا تتأثر طبيعة حق الحامل والتزام المصدر بدرجة احتمال ممارسة الخيار من عدمه .

(*) ينطبق هذا على معظم ، وليس كل ، المشتقات ، فمثلاً ، فى بعض عقود مبادلة أسعار الفائدة ذات العملات المختلفة ، يتم مبادلة المبلغ الأصلى عند نشوء العقد (و إعادة مبادلته عند الاستحقاق)

أت١٨- من الأمثلة الأخرى للأدوات المالية المشتقة عقد آجل من المزمع تسويته خلال ستة أشهر ، و يتعهد أحد الطرفين (المشترى) بتسليم ١٠٠٠٠٠٠ جنيه مقابل سندات حكومية بفائدة ثابتة بقيمة إسمية ١٠٠٠٠٠٠ جنيه بينما يتعهد الطرف الآخر (البائع) بتسليم سندات حكومية بفائدة ثابتة بقيمة إسمية ١٠٠٠٠٠٠ جنيه مقابل ١٠٠٠٠٠٠ جنيه . وخلال الأشهر الست ، يكون لدى الطرفين حقاً تعاقدياً والتزاماً تعاقدياً لمبادلة الأدوات المالية . وفى حالة ارتفاع سعر السندات الحكومية عن ١٠٠٠٠٠٠ جنيه تصبح الظروف فى صالح المشترى و فى غير صالح البائع ، ويصبح الوضع عكسياً فى حالة إنخفاض السعر عن ١٠٠٠٠٠٠ جنيه. و يكون للمشترى حقاً
تعاقدياً (أصل مالى) مماثلاً لحق خيار الشراء والتزاماً تعاقدياً (التزاماً مالياً) مماثلاً للالتزام فى خيار البيع ، أما البائع ، فيكون له حق تعاقدى (أصل مالى) مماثلاً لحق خيار البيع و التزاماً تعاقدياً (التزام مالى) مماثلاً للالتزام فى حق الشراء . وكما هو الحال فى الخيارات ،
فإن هذه الحقوق والالتزامات التعاقدية تمثل أصولاً مالية و التزامات مالية منفصلة و مستقلة عن الأدوات المالية المتعلقة بها (السندات و النقدية المزمع تبادلها). ويلتزم طرفا العقد الآجل بتنفيذ العقد فى الوقت المتفق عليه . بينما فى حالة العقود الخيارية ، يحدث التنفيذ عندما – وفقط عندما – يختار حامل الخيار أن يمارسه .

أت١٩- تتضمن أنواع أخرى كثيرة من الأدوات المشتقة حقاً أو التزاماً للمبادلة المستقبلية ، بما فى ذلك عقود مبادلة أسعار الفائدة و العملات ، و أسقف أسعار الفائدة ، والحدود السفلية و العلوية Floors and Collars ، و ارتباطات القروض و تسهيلات إصدار الصكوك و خطابات الائتمان . و يمكن النظر إلى عقد مبادلة سعر الفائدة على أنه أحد صور العقود الآجلة ، بحيث يتفق الطرفان على القيام بسلسلة من المبادلات المستقبلية للمبالغ النقدية ، التى يتم حساب أحدها بالرجوع إلى سعر فائدة متغير ، والآخر بالرجوع إلى سعر فائدة ثابت . وتعتبر كذلك العقود المستقبلية Futures صورة أخرى من صور العقود الآجلة ، تختلف أساساً فى كونها عقوداً نمطية و يتم تداولها فى السوق .

عقود بيع أو شراء البنود غير المالية (الفقرات من "٨" إلى "١٠")

أت٢٠- لا ينطبق على عقود بيع أو شراء البنود غير المالية تعريف الأدوات المالية ، ذلك لأن الحق التعاقدى لأحد الأطراف لاستلام أصل غير مالى أو خدمة و الالتزام المقابل للطرف الآخر لا يؤديان إلى نشوء حق أو التزام حالى لأى الطرفين لاستلام أو تسليم أو مبادلة أصل مالى . على سبيل المثال ، لا تعتبر العقود التى تسمح بالتسوية فقط عن طريق استلام أو تسليم بند غير مالى (مثل الخيارات أو العقود الآجلة أو المستقبلية على الفضة) لا تعتبر أدوات مالية ، و تنتمى الكثير من عقود السلع إلى هذا النوع ، بينما يكون البعض الآخر نمطياً فى الشكل و يتم متاجرته فى الأسواق المنظمة إلى حد كبير بنفس أسلوب تداول بعض الأدوات المالية المشتقة . على سبيل المثال ، يمكن أن يتم شراء أو بيع عقد مستقبلى للسلع فوراً مقابل نقدية ، حيث إنه مدرج للمتاجرة فى السوق ، ويمكن أن تتداوله عدة أيدى عدة مرات . و بالرغم من ذلك ، فإن الأطراف التى تقوم بشراء أو بيع العقد ، تقوم فى الواقع ، بمتاجرة السلعة موضوع العقد . إلا أن المقدرة على شراء أو بيع عقد السلعة مقابل نقدية ، وسهولة بيعه أو شرائه وكذلك إمكانية التفاوض على التسوية النقدية للالتزام باستلام أو تسليم السلعة ، كل ذلك لا يغير السمة الأساسية للعقد بطريقة تؤدى إلى خلق أداة مالية . ومع هذا ، فإن بعض عقود بيع أو شراء البنود غير المالية ، التى يمكن تسويتها بالصافى ، أو بمبادلة الأدوات المالية ، أو التى يمكن بموجبها تحويل البند غير المالى بسهولة إلى نقدية ، تدخل فى تطاق هذا المعيار ، كما لو كانت أدوات مالية (راجع الفقرة "٨").

أت٢١- لا يؤدى العقد الذى يتضمن استلام أو تسليم أصول ملموسة إلى نشوء أصل مالى لأحد الأطراف والتزام مالى للطرف الآخر ، إلا إذا كانت هناك مدفوعات مقابلة مؤجلة بعد تاريخ تحويل الأصول الثابتة . ويسرى هذا على حالة شراء أو بيع السلع بالائتمان .

أت٢٢- ترتبط بعض العقود بالسلع ، إلا أنها لا تتضمن التسوية خلال الاستلام أو التسليم الفعلى للسلع . وتحدد التسوية خلال المدفوعات النقدية التى يتم تحديدها وفقاً لمعادلة فى العقد ، و ليس من خلال دفع مبالغ محددة . على سبيل المثال ، يمكن حساب القيمة الإسمية للسند عن طريق تطبيق سعر البترول السائد فى السوق فى تاريخ استحقاق السند على كمية محددة من البترول ويتم حساب مؤشر القيمة الإسمية بالرجوع إلى سعر سلعة إلا أنه تتم تسويته نقداً فقط. ويعتبر مثل هذا العقد أداة مالية.

أت٢٣- يتضمن تعريف الأداة المالية كذلك العقود التى تؤدى إلى نشوء أصل أو التزام غير مالى بالإضافة إلى أصل أو التزام مالى . وغالباً ما تعطى تلك الأدوات المالية أحد الأطراف خيار مبادلة الأصل المالى مقابل أصل غير مالى . على سبيل المثال ، فإن السند المرتبط بالبترول قد يعطى لحامله حق استلام سلسلة من مدفوعات الفوائد الثابتة و الدورية بالإضافة إلى مبلغ نقدى ثابت عند الاستحقاق ، مع خيار مبادلة القيمة الأسمية مقابل كمية ثابتة من البترول. وتتغير الرغبة فى ممارسة ذلك الخيار من وقت لآخر حسب القيمة العادلة للبترول قياساً الى نسبة التبادل بين النقدية والبترول (سعر التبادل) المتضمنة فى السند، ولا تؤثر نوايا حامل السند فيما يتعلق بممارسة الخيار على جوهر الأصول المكونة ، ويجعل كل من الأصل المالى لحامل السند والالتزام المالى لمصدر السند أداة مالية بغض النظر عن الانواع الاخرى من الاصول والالتزامات التى نتجت عن السند .

أت٢٤- بالرغم من أنه لم يتم إعداد هذا المعيار ليطبق على عقود السلع أو العقود الاخرى التى لا ينطبق عليها تعريف الأداة المالية أو تقع ضمن نطاق الفقرة "٨" قد تجد المنشآت من الملائم تطبيق متطلبات الإفصاح المناسبة والواردة فى هذا المعيار على تلك العقود .

العرض

الالتزامات وحقوق الملكية (الفقرات من "١٥" الى "٢٧")

لا يوجد التزام تعاقدى لتسليم النقدية أو أصل مالى آخر (الفقرات من "١٧" الى "٢٠")

أت٢٥- يمكن اصدار لبعض أنواع الأسهم بحقوق متباينة وعند تحديد ما اذا كان السهم التزاماً مالياً أو أداة حقوق ملكية ، على المصدر تقييم الحقوق الخاصة المرتبطة بالسهم لتحديد ما اذا كان يتوافر فيها الخصائص الأساسية للالتزام المالى . على سبيل المثال، فإن السهم الذى يسمح بالاسترداد فى تاريخ معين أو وفقاً لخيار حامل السهم يتضمن التزاماً مالياً لأن المصدر يلتزم بتحويل الأصول المالية لحامل السهم ولا تعتبر عدم القدرة المحتملة للمصدر للوفاء بالتزام التعاقدى باسترداد السهم منافية للالتزام. ذلك بصرف النظر عما إذا كان ذلك بسبب عدم توافر الأموال او بسبب قيود رسمية أو عدم كفاية الأرباح أو الاحتياطيات. أما بالنسبة لخيار المصدر لاسترداد الأسهم مقابل نقدية فلا ينطبق عليه تعريف الالتزام المالى لأنه ليس على المصدر التزام حالى بتحويل الأصول المالية

للمساهمين . فى هذه الحالة ، يكون استرداد الأسهم فقط بناءً على رغبة المصدر إلا أنه قد ينشأ التزام عندما يمارس مصدر الأسهم خياره ، غالباً عن طريق إعلام المساهمين رسمياً بنية لاسترداد الأسهم .

أت٢٦- عندما تكون الأسهم قابلة للاسترداد ، يتم تحديد التبويب بناءً على الحقوق الاخرى المرتبطة بها ويكون التبويب بناءً على تقييم جوهر الترتيبات التعاقدية وتعريف الالتزام المالى وأدوات حقوق الملكية ، وعندما تكون التوزيعات على حاملى الأسهم الممتازة سواء تراكمية أو غير تراكمية ، بناءً على اختيار المصدر تكون الأسهم أدوات حقوق ملكية ولا يتأثر تصنيف الأسهم كأدوات حقوق ملكية أو التزامات مالية بما يلى على سبيل المثال :

(أ) الخلفية السابقة عن التوزيعات .

أو(ب) النية لعمل توزيعات فى المستقبل .

أو(ج) التاثير السلبى المحتمل على سعر الأسهم الممتازة للمصدر فى حالة عدم القيام بتوزيعات (بسبب القيود على دفع توزيعات الأرباح على الأسهم العادية فى حالة عدم دفع توزيعات أرباح للأسهم الممتازة) .

أو(د) حجم احتياطيات المصدر .

أو(هـ) توقع المصدر للربح أو الخسارة فى فترة معينة .

أو(و) قدرة أو عدم قدرة المصدر على التأثير فى حجم ربحه أو خسارته خلال الفترة .

تسوية أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة ذاتها (الفقرات من "٢١" الى "٢٤")

أت٢٧- توضح الأمثلة التالية كيفية تصنيف أنواع العقود المختلفة على أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة :

(أ) يعتبر أداة حقوق ملكية ، العقد الذى ستقوم المنشأة بتسويقه عن طريق استلام او تسليم عدد محدد من أسهمها بدون مقابل مستقبلى او مبادلة عدد محدد من أسهمها مقابل مبلغ نقدى محدد أو أصل مالى آخر . وبناءً على ذلك فإن أية مبالغ يتم الحصول عليها أو دفعها فى إطار هذا العقد يتم اضافتها مباشرة إلى أو خصمها مباشرة من حقوق الملكية . ومن أمثلة ذلك، خيار الأسهم المصدرالذى يعطى الطرف الآخر الحق فى شراء عدد

محدد من أسهم المنشأة مقابل مبلغ نقدى محدد إلا أنه إذا تطلب العقد أن تقوم المنشأة بشراء (استعادة) أسهمها مقابل نقدية او أصل مالى آخر عند تاريخ محدد أو قابل للتحديد ، أو عند الطلب ، فعلى المنشأة كذلك الاعتراف بالتزام مالى مساو للقيمة الحالية لمبلغ الاسترداد . ومن امثلة ذلك التزام المنشأة بموجب عقد آجل لإعادة شراء عدد محدد من أسهمها مقابل مبلغ نقدى محدد .

(ب) يؤدى التزام المنشأة بشراء أسهمها مقابل نقدية الى نشوء التزام مالى مساو للقيمة الحالية لمبلغ الاسترداد حتى اذا كان عدد الأسهم الذى تلتزم المنشأة بشرائه غير محدد او اذا كان الالتزام مشروطاً بالنسبة للطرف الآخر الذى سيمارس حق الاسترداد ومن امثلة الالتزامات المشروطة هو الخيار المصدر الذى يتطلب من المنشأة إعادة شراء اسهمها مقابل نقدية اذا مارس الطرف الآخر الخيار .

(ج) بإستثناء الحالات الواردة فى الفقرتين "١٦أ" و "١٦ب" أو الفقرتين "١٦ج" و"١٦د" يعتبر العقد الذى سيتم تسويته نقداً او مقابل أصل مالى آخر أصلاً او التزاماً مالياً حتى لو كان المبلغ النقدى أو الأصل المالى الآخر الذى سيتم تسليمه او استلامه مبنياً على اساس التغيرات فى أسعار أسهم المنشأة فى السوق . ومن أمثلة ذلك خيار الأسهم الذى يتم تسويته بالصافى نقداً.

(د) يعتبرالعقد الذى سيتم تسويته بعدد متغير من أسهم المنشأة تساوى قيمتها مبلغاً محدداً أو مبلغ يعتمد على تغيرات فى عوامل مؤثرة (مثل سعر السلعة) أصلاً او التزاماً مالياً . ومن أمثلة ذلك الخيار المكتوب لشراء الذهب والذى ، فى حالة ممارسته ، سيتم تسويته بالصافى عن طريق أدوات المنشأة ذاتها بأن تقوم المنشأة بتسليم عدد من تلك الأدوات بما يساوى قيمة عقد الخيار . ويعتبر مثل هذا العقد أصلاً مالياً أو التزاماً مالياً حتى لو كان المتغير المؤثر هو سعر سهم المنشأة نفسها وليس الذهب ومثل ذلك فإن العقد الذى سيتم تسويته بعدد محدد من أسهم المنشأة نفسها ولكن ستتغير الحقوق المرتبطة بتلك الأسهم بحيث تكون قيمة التسوية مساوية لمبلغ ثابت معتمد على تغيرات فى عامل مؤثر ، يعتبر هذا العقد أصلاً مالياً أو التزاماً مالياً.

مخصصات تسوية البنود المحتملة (الفقرة "٢٥")

أت٢٨- وفقاً للفقرة "٢٥" فانه اذا كان جزء من مخصص تسوية البنود المحتملة الذى قد يستلزم التسوية نقداً أو من خلال أصل مالى آخر (أو بطريقة أخرى قد يؤدى إلى أن تصبح الأداة التزاماً مالياً) غير حقيقى فإن مخصص التسوية لا يؤثر على تبويب الأداة المالية ، وعليه فان العقد الذى يستلزم التسوية نقداً او من خلال عدد متغير من أسهم المنشأة نفسها فقط فى حالة حدوث شئ معين نادر الحدوث او غير طبيعى أو غير محتمل الحدوث بشكل كبير يعتبر أداة حقوق ملكية. وبالمثل فان التسوية من خلال عدد محدد من أسهم المنشأة ذاتها يمكن أن يكون ممنوعاً تعاقدياً وذلك فى ظروف تكون خارج تحكم المنشأة ولكن إذا كانت تلك الظروف غير محتملة الحدوث يكون التبويب كأداة حقوق ملكية ملائماً.

أت٢٩- تقوم المنشأة فى القوائم المالية المجمعة بعرض حقوق الأقلية ، أى حصص الأطراف الأخرى فى حقوق الملكية والدخل الوارد من الشركات التابعة . وذلك وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (١) ومعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٢) وعند تصنيف الأداة المالية (أو أحد مكوناتها) فى القوائم المالية المجمعة تأخذ المنشأة فى اعتبارها جميع الأحكام والشروط المتفق عليها بين أعضاء المجموعة وحاملى الأداة وذلك بغرض تحديد ما اذا كان على المجموعة ككل التزام بتسليم نقدية أو أصل مالى آخر فيما يتعلق بالأداة أو بتسوية الأداة بطريقة ما تؤدى الى تبويب الالتزام . وعندما تصدر منشأة تابعة داخل مجموعة أداة مالية وتتفق المنشأة الأم او منشأة اخرى داخل المجموعة مباشرة مع حاملى الأداة على شروط إضافية (مثل الضمانة) قد لا يكون للمجموعة الاختيار بالنسبة للتوزيعات او الاسترداد. وبالرغم من أن المنشأة التابعة قد تبوب الأداة بطريقة صحيحة فى قوائمها المالية المستقلة بصرف النظر عن تلك الشروط الاضافية يجب الأخذ فى الاعتبار أثر الاتفاقات الأخرى بين أعضاء المجموعة وحاملى الأداة للتأكد من أن القوائم المالية المجمعة تعكس العقود والمعاملات التى دخلت فيها المجموعة ككل ، وما دام هناك التزام او مخصص للتسوية فيجب تبويب الأداة (أو أحد مكوناتها موضوع الالتزام) كالتزام مالى فى القوائم المالية المجمعة .

أت٢٩أ- بعض أنواع الأدوات التى تفرض إلتزام تعاقدى على المنشأة يتم تبويبها كأداة حقوق ملكية طبقاً للفقرتين "١٦أ" و "١٦ب" أو الفقرتين "١٦ج" و "١٦د" . ويعتبر التبويب طبقاً لهذه الفقرات كاستثناء من المبادئ المطبقة فى هذا المعيار بخصوص تبويب الأداة . و لا يمتد هذا الاستثناء إلى تبويب حقوق غير ذوى السيطرة فى القوائم المالية المجمعة . وبالتالى فإن الأدوات المبوبة كأدوات حقوق ملكية طبقاً للفقرتين "١٦أ" و "١٦ب" أو الفقرتين "١٦ج" و "١٦د" فى القوائم المالية المستقلة أو المنفردة والتى هى حقوق غير ذوى السيطرة يتم تبويبها كإلتزامات فى القوائم المالية المجمعة للمجموعة .

الأدوات المالية المركبة (الفقرات من "٢٨" الى "٣٢")

أت٣٠- تنطبق الفقرة "٢٨" فقط على مصدرى الأدوات المالية المركبة من غير المشتقات ولا تتعامل الفقرة "٢٨" مع الأدوات المالية المركبة من وجهة نظر حاملى الأداة ، ويتضمن معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) كيفية فصل المشتقات الضمنية من وجهة نظر حاملى الأدوات المالية المركبة التى تحتوى على خصائص المديونية وحقوق الملكية .

أت٣١- من الأشكال الشائعة للأداة المالية المركبة أداة الدين ذات خيار التحويل الضمنى مثل السند القابل للتحويل إلى أسهم عادية للمصدر بدون أى خصائص للمشتقات الضمنية. وتتطلب الفقرة "٢٨" من مصدر مثل تلك الأداة المالية أن يعرض مكون الالتزام ومكون حقوق الملكية بصورة منفصلة فى قائمة المركز المالى ، على النحو التالى:

(أ) يعتبر التزام المصدر بسداد مدفوعات مجدولة من الفوائد وأصل المبلغ التزاماً مالياً قائما ما دام لم يتم تحويل الأداة. وعند الاعتراف الأولى تكون القيمة العادلة لمكون الالتزام هى القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية وفقاً للعقد مخصومة على أساس سعر الفائدة المطبق حينذاك فى السوق على الأدوات ذات الوضع الائتمانى المقارن و التدفقات النقدية المماثلة الى حد كبير وبنفس الشروط فيما عدا خيار التحويل .

(ب) تعتبر أداة حقوق الملكية خياراً ضمنياً لتحويل الالتزام إلى حقوق ملكية المصدر. وتتضمن القيمة العادلة للخيار كلاً من القيمة وفرق القيمة بالزيادة إن وجد لذا فلهذا الخيار قيمة عند الاعتراف الأولى حتى إذا كان بدون نقدية out of the money .

أت٣٢- عند تحويل الأداة القابلة للتحويل عند استحقاقها ، على المنشأة استبعاد مكون الالتزام من الدفاتر والاعتراف به كحقوق ملكية ويبقى مكون حقوق الملكية الأصلى فى حقوق الملكية (بالرغم من أنه قد ينقل من بند إلى آخر داخل حقوق الملكية) ولا يوجد ربح أو خسارة ناتجاًعن التحويل عند الاستحقاق.

أت٣٣- عندما تستنفد المنشأة أداة قابلة للتحويل قبل استحقاقها من خلال الاسترداد المبكر أو إعادة الشراء وبحيث لا تتغير المزايا الأصلية للتحويل تقوم المنشأة بتوزيع المبالغ المدفوعة وأية تكاليف لمعاملة إعادة الشراء او الاسترداد على مكونات الالتزام وحقوق الملكية للأداة فى تاريخ المعاملة. ويجب ان تتفق طريقة التوزيع مع تلك المستخدمة فى التوزيع الأصلى للمكونات المنفصلة للحصيلة التى استلمتها المنشأة عند إصدار الأداة القابلة للتحويل وذلك بما يتمشى مع الفقرات من "٢٨" الى "٣٢".

أت٣٤- بمجرد توزيع المبالغ يتم معاملة أى ربح أو خسارة بما يتمشى مع المبادئ المحاسبية المطبقة على المكون المرتبط بالتوزيع كما يلى:

(أ) يتم الاعتراف بالربح أو الخسارة المرتبطة بمكون الالتزام فى الأرباح أو الخسائر .

و(ب) يتم الاعتراف بالمبالغ المرتبطة بمكون حقوق الملكية فى حقوق الملكية .

أت٣٥- قد تقوم المنشأة بتعديل شروط الأداة القابلة للتحويل لتحفز التحويل المبكر ، مثلاً عن طريق منح نسبة تحويل أفضل أو دفع مبالغ إضافية فى حالة التحويل قبل تاريخ معين ويتم الاعتراف بالفرق فى تاريخ تعديل الشروط بين القيمة العادلة لما سيحصل عليه حامل الأداة عند تحويلها بموجب الشروط المعدلة وبين القيمة العادلة لما كان سيحصل عليه بموجب الشروط الأصلية ، كخسارة فى الأرباح أو الخسائر .

أسهم الخزينة (الفقرات "٢٣-٣٤")

أت٣٦- لا يتم الاعتراف بأدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة ذاتها كأصل مالى وذلك بغض النظر عن سبب إعادة اقتنائها وتتطلب الفقرة "٣٣" من المنشأة التى تعيد اقتناء أدوات حقوق الملكية الخاصة بها أن تعرض تلك الأدوات مخصومة من حقوق الملكية إلا أنه عندما تحتفظ المنشأة بأدوات حقوق ملكيتها نيابة عن الآخرين مثل المؤسسة المالية التى تحتفظ بحقوق ملكيتها نيابة عن احد عملائها فتكون هناك علاقة وكالة ، وعليه لا يجب ادخال تلك الحيازات فى ميزانية المنشأة .

الفوائد و توزيعات الأرباح و الأرباح والخسائر (الفقرات "٣٥-٤١")

أت٣٧- يوضح المثال التالى تطبيق الفقرة "٣٥" على الأداة المالية المركبة . افترض أن هناك سهم ممتاز غير تراكمى يجب اجباراً استرداده مقابل نقدية خلال خمس سنوات الا أنه يتم دفع توزيعات الأرباح بناء على اختيار المنشأة قبل تاريخ الاسترداد. تعتبر مثل هذه الأداة أداة مالية مركبة ، يكون مكون الالتزام فيها هو القيمة الحالية لمبلغ الاسترداد ويتم الاعتراف بالخصم unwinding على هذا المكون فى الأرباح والخسائر ويصنف كمصروف فوائد. أما أية توزيعات أرباح فتكون مرتبطة بمكون حقوق الملكية وعليه فيتم الاعتراف بها كتوزيعات لأرباح أو خسائر وتطبق مثل هذه المعاملة اذا لم يكن الاسترداد إجبارياً ، ولكن بناءً على اختيار الحامل أو إذا كان سيتم تحويل السهم اجبارياً الى عدد متغير من الأسهم العادية تحسب لتكون مساوية لمبلغ محدد أو مبلغ يتم تحديده بناءً على تغيرات فى عنصر مؤثر (مثل سلعة) إلا أنه إذا تم إضافة أية توزيعات أرباح غير مدفوعة إلى مبلغ الاسترداد تعتبر الأداة بالكامل التزاماً وفى هذه الحالة يتم تبويب أية توزيعات أرباح على أنها مصروف فوائد.

المقاصة بين أصل مالى والتزام مالى (الفقرات "٤٢-٥٠")

أت٣٨- حتى يمكن للمنشأة عمل مقاصة بين أصل مالى والتزام مالى يجب أن يكون للمنشأة حق سار قابل للنفاذ لإجراء المقاصة على المبالغ المعترف بها ويمكن أن يكون للمنشأة حق مشروط لاجراء المقاصة المذكورة كما فى حالة الاتفاقية الرئيسية للمقاصة او فى بعض صور القرض غير المتكرر ولكى تكون تلك الحقوق قابلة للنفاذ فقط عند وقوع حدث ما فى المستقبل غالباً ما يكون إخفاق الطرف الآخر فى هذه الحالة لا يتوفر فى مثل هذه الاتفاقية شروط إجراء المقاصة .

أت٣٩- لا يتضمن المعيار معاملة خاصة لما يسمى الأدوات الاصطناعية والتى تكون مجموعة من الأدوات المالية المنفصلة يتم اقتناؤها وحيازتها لمنافسة خصائص أداة أخرى . على سبيل المثال، فإن القرض طويل الاجل ذى الفائدة المتغيرة مندمجاً مع عقد مبادلة سعر فائدة يتضمن استلام مدفوعات متغيرة ودفع مبالغ ثابتة يؤدى الى خلق قرض طويل الأجل بسعر فائدة ثابت وكل من الأدوات

المالية المنفردة التى تكون مجتمعة "أداة اصطناعية" تمثل وحدها حقاً أو التزاماً تعاقدياً وفقاً لأحكامها وشروطها ويمكن تحويل أى منها أو تسويتها منفصلة ، وكل أداة مالية معرضة لمخاطر قد تختلف عن المخاطر المعرضة لها الأدوات المالية الأخرى، وعليه فإذا كانت أداة مالية داخل أداة اصطناعية تمثل أصلاً واخرى تمثل التزاماً لا تجرى بينهما مقاصة ويتم عرضهما فى ميزانية المنشأة بالقيمة الصافية إلا إذا انطبق عليهما شروط المقاصة الواردة فى الفقرة "٤٢" .

معيار المحاسبة المصرى

رقم (٢٦) المعدل ٢٠١٥

الأدوات المالية : الاعتراف و القياس

معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) المعدل ٢٠١٥
الأدوات المالية : الاعتراف و القياس

المحتويات

	فـــقرات
مقدمة المعيار	
هدف المعيار	١
نطاق المعيار	٢-٧
تعريفات	٨-٩
المشتقات الضمنية	١٠-١٣
الاعتراف و الاستبعاد من الدفاتر	١٤-٤٢
الاعتراف الأولى	١٤
استبعاد الأصل المالى من الدفاتر	١٥-٣٧
التحويلات المؤهلة للاستبعاد من الدفاتر	٢٤-٢٨
التحويلات غير المؤهلة للاستبعاد من الدفاتر	٢٩
استمرار التدخل فى الأصل المحول	٣٠-٣٥
جميع التحويلات	٣٦-٣٧
الطريقة المعتادة لشراء أو بيع أصل مالى	٣٨
استبعاد التزام مالى من الدفاتر	٣٩-٤٢
القياس	٤٣-٧٠
القياس الأولى للأصول المالية و الالتزامات المالية	٤٣-٤٤
القياس اللاحق للأصول المالية	٤٥-٤٦
القياس اللاحق للالتزامات المالية	٤٧
إعادة التبويب	٥٠-٥٤

	فـــقرات
المكاسب أو الخسائر	**٥٥-٥٧**
اضمحلال قيمة الأصول المالية وعدم إمكانية تحصيلها	**٥٨-٧٠**
الأصول المالية المثبتة بالتكلفة المستهلكة	٦٣-٦٥
الأصول المالية المثبتة بالتكلفة	٦٦
الأصول المالية المتاحة للبيع	٦٧-٧٠
التغطية	**٧١-١٠٢**
أدوات التغطية	**٧٢-٧٧**
الأدوات المؤهلة	٧٢-٧٣
تخصيص أدوات التغطية	٧٤-٧٧
البنود المغطاة	**٧٨-٨٤**
البنود المؤهلة	٧٨-٨٠
تخصيص البنود المالية كبنود مغطاة	٨١-٨١أ
تخصيص البنود غير المالية كبنود مغطاة	٨٢
تخصيص مجموعة من البنود كبنود مغطاة	٨٣-٨٤
محاسبة التغطية	**٨٥-١٠٢**
تغطية القيمة العادلة	٨٩-٩٤
تغطية خطر التدفقات النقدية	٩٥-١٠١
تغطية صافى الاستثمار	١٠٢
ملحق إرشادات التطبيق	

مقدمة معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) المعدل ٢٠١٥

تم تبسيط هذا المعيار ليتناسب مع الأدوات المالية والممارسات الـشائعة في مصر كما تم إضافة بعض الأمثلة لتقريب الواقع العملي .

معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) المعدل ٢٠١٥
الأدوات المالية : الاعتراف والقياس

هدف المعيار

١- يهدف هذا المعيار إلى وضع أسس للاعتراف ولقياس الأصول المالية والالتزامات المالية وكذلك بعض عقود شراء أو بيع البنود غير المالية (أصول ثابتة – مخزون .. الخ) ، و يتضمن معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٥) "الأدوات المالية : العرض" متطلبات عرض الأدوات المالية" فى حين يتضمن معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٠) "الأدوات المالية: الإفصاحات" متطلبات الإفصاح عن هذه الأدوات .

نطاق المعيار

٢- على جميع المنشآت تطبيق هذا المعيار على كافة أنواع الأدوات المالية فيما عدا :

(أ) الاستثمارات فى الشركات التابعة و الشقيقة و حصص الملكية فى المشروعات المشتركة والتى يتم المحاسبة عنها طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٢) " القوائم المالية المجمعة " أو معيار المحاسبة المصرى رقم (١٨) " الاستثمارات فى شركات شقيقة "أو معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٣) "الترتيبات المشتركة". ومع هذا فعلى المنشأة تطبيق هذا المعيار عند المحاسبة عن الاستثمارات فى الشركات التابعة والشقيقة وحصص الملكية فى المشروعات المشتركة عندما تتطلب معايير المحاسبة المصرية أرقام (١٧) أو (٤٢) أو (٤٣) على أن يتم المحاسبة عنها وفقاً لهذا المعيار. كما يتعين على المنشأة تطبيق هذا المعيار على مشتقات الأدوات المالية المرتبطة بالاستثمارات فى الشركات التابعة والشقيقة وحصص الملكية فى المشروعات المشتركة ، إلا إذا كانت هذه المشتقات ينطبق عليها تعريف أدوات حقوق ملكية المنشأة ذاتها والوارد فى معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٥) " أسهم خزينة " .

(ب) الحقوق والالتزامات الناشئة عن تطبيق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٠) الخاص "بالتأجير التمويلى" .

(ج) حقوق والتزامات صاحب العمل طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٨) الخاص "بمزايا العاملين" .

(د) الأدوات المالية التى تصدرها المنشأة والتى ينطبق عليها تعريف أدوات حقوق الملكية الوارد بمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٥) " الأدوات المالية : العرض" (بما فيها عقود حق الخيار والتعهدات) ، ومع ذلك يطبق حامل هذه الأدوات هذا المعيار إلا إذا كانت مستثناة من ذلك وفقاً للبند (أ) من هذه الفقرة .

(هـ) الحقوق و الالتزامات بموجب عقود التأمين كما ورد تعريفها فى معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٧)"الخاص " بعقود التأمين" أو بموجب أى عقد يقع تحت نطاق معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٧) حيث إن العقد يتضمن سمة مشاركة اختيارية ومع ذلك يطبق هذا المعيار على الأداة المالية المشتقة الضمنية فى مثل هذا العقد إذا لم تكن الأداة المشتقة نفسها فى صورة عقد منفصل طبقاً لنطاق معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٧) (راجع الفقرات من "١٠" إلى "١٣" والفقرات من "أت ٢٣" إلى "أت٣٣") ، وبالإضافة إلى ذلك إذا كان عقد التأمين ينطبق عليه تعريف عقد الضمان المالى الذى يتم إبرامه أو الاحتفاظ به عند تحويل أصول أو التزامات مالية لطرف آخر طبقاً لنطاق هذا المعيار ، تقوم الجهة المصدرة بتطبيق هذا المعيار على العقد (راجع فقرة "٣" وفقرة – "أت٤(أ)").

(و) ملغاة.

(ز) العقود بين البائع و المشترى فى عملية تجميع أعمال لشراء أو بيع المنشأة المقتناة فى تاريخ لاحق على ألا يزيد توقيت العقد الآجل هذا عن فترة معقولة عادة ما تكون سنة للحصول على الموافقات وإنهاء المعاملة.

(ح) ارتباطات القروض الأخرى فيما عدا ارتباطات القروض الواردة فى الفقرة "٤".

(ط) الأدوات المالية و العقود و الالتزامات بموجب معاملات المدفوعات المبنية على أسهم والتى ينطبق عليها معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٩) فيما عدا العقود التى تقع ضمن نطاق الفقرات من "٥" إلى "٧" من هذا المعيار .

٣- ملغاة.

٤- تدخل ضمن نطاق هذا المعيار ارتباطات العقود التالية :

(أ) إرتباطات العقود التى تبوبها المنشأة كالتزام مالى بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر. وبالنسبة للمنشآت التى لديها ممارسات سابقة فى بيع أصول ناتجة عن ارتباطات قروض خلال فترة زمنية قصيرة من نشأة تلك الأصول فعليها تطبيق هذا المعيار على جميع ارتباطات القروض من ذات النوع .

(ب) إرتباطات العقود التى يمكن تسويتها بالصافى نقداً أو بتقديم أو بإصدار أداة مالية أخرى. هذه الأرتباطات تمثل مشتقات. ولا يعد أرتباط القرض بأنه يسوى بالصافى لمجرد أن القرض يدفع على دفعات (على سبيل المثال: قرض برهن عقارى والذى يدفع على دفعات طبقاً لما يتم من إنشاءات) .

(ج) إرتباط تقديم قرض بسعر فائدة أقل من سعر السوق وتشرح الفقرة "٤٧(د)" القياس اللاحق للإلتزامات الناتجة عن أرتباطات القروض هذه .

٥- يطبق هذا المعيار على عقود شراء أو بيع البنود غير المالية والتى يمكن تسويتها بالصافى نقداً أو بأداة مالية أخرى أو عن طريق مبادلة الأدوات المالية ، كما لو كان العقد أداة مالية ، وذلك باستثناء العقود التى يتم الدخول فيها واستمرار الاحتفاظ بها لأغراض استلام أو تسليم بنود غير مالية طبقاً لاحتياجات المنشأة المتوقعة من المشتريات أو المبيعات أو متطلبات الاستخدام.

٦- توجد طرق متعددة لتسوية عقود شراء أو بيع البنود غير المالية بالصافى نقداً أو بأداة مالية أخرى أو عن طريق مبادلة الأدوات المالية وذلك عندما :

(أ) تسمح بنود العقد لأى طرف بتسوية أو مبادلة صافى العقد نقداً أو بأداة مالية أخرى،

و(ب) يكون حق تسوية أو مبادلة صافى العقد نقداً أو بأداة مالية أخرى غير صريح فى العقد إلا أنه قد يكون للمنشأة ممارسات عملية فى تسوية أو مبادلة عقود مثيلة بالصافى نقداً أو بأداة مالية أخرى أو عن طريق مبادلة الأدوات المالية (إما من خلال طرف مماثل عن طريق عقد مقاصة أو من خلال بيع العقد قبل تنفيذه أو انتهائه) .

و (ج) يكون للمنشأة ممارسات فعلية فى عقود مثيلة فى استلام مضمون العقد وإعادة بيعه خلال فترة زمنية قصيرة من تاريخ الاستلام بغرض تحقيق أرباح من التقلبات قصيرة المدى فى الأسعار أو هامش الربح.

و (د) تكون البنود غير المالية موضوع العقد قابلة للتحويل بسهولة إلى نقدية .

ويقع ضمن نطاق هذا المعيار العقود التى تنطبق عليها الفقرة (ب) و (ج) والتى لم يتم الدخول فيها بغرض استلام أو تسليم بنود غير مالية طبقاً لاحتياجات المنشأة المتوقعة من المشتريات أو المبيعات أو متطلبات الاستخدام ، أما العقود الأخرى التى تطبق عليها فقرة "٥" فيتم تقييمها لتحديد ما إذا كان قد تم إبرامها وسوف يستمر الاحتفاظ بها بغرض تقديم أو الحصول على بند غير مالى طبقاً لاحتياجات المنشأة المتوقعة من المشتريات أو المبيعات أو الاستخدام و من ثم ما إذا كانت تقع ضمن نطاق هذا المعيار من عدمه .

٧- تقع ضمن نطاق هذا المعيار عقود حق الخيار المكتوبة Written Option لشراء أو بيع بنود غير مالية و التى يمكن تسويتها بالصافى نقداً أو بأداة مالية أخرى أو عن طريق مبادلة الأدوات المالية على النحو الوارد بالفقرة "٦(أ)" أو "٦(د)" . مثل هذه العقود لا يكون الدخول فيها بغرض استلام أو تسليم بنود غير مالية طبقاً لاحتياجات المنشأة المتوقعة من المشتريات أو المبيعات أو الاستخدام .

تعريفات

٨- يستخدم هذا المعيار التعريفات الواردة بمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٥) " الأدوات المالية : العرض" بذات المعانى الواردة بالفقرة "١١" منه ، ويتضمن معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٥) تعريفاً للمصطلحات التالية بالإضافة الى طرق تطبيقها :

- الأداة المالية.
- الأصل المالى.
- الالتزام المالى.
- أداة حقوق الملكية.

٩- تستخدم المصطلحات التالية فى هذا المعيار بالمعنى المذكور قرين كل منها :

تعريف المشتقات المالية :

<u>المشتقات المالية:</u> هى أدوات مالية أو أية عقود أخرى تقع ضمن نطاق هذا المعيار (راجع الفقرات من "٢" إلى "٧") وتتضمن كل الخصائص الثلاث التالية :

(أ) تتغير قيمتها وفقاً للتغير فى سعر فائدة معين أو سعر أداة مالية معينة أو سعر سلعة أولية أو سعر صرف عملة أو مؤشر أسعار أو معدلات تصنيف ائتمانى أو مؤشر ائتمانى أو أية متغيرات أخرى.

و (ب) لا تتطلب صافى استثمار أولى أو تتطلب صافى استثمار أولى أقل من المطلوب لأنواع أخرى من العقود التى يتوقع أن تتأثر تأثراً مماثلاً بالتغيرات فى عوامل السوق .

و (ج) يتم تسويتها فى تاريخ مستقبلى .

تعريف مجموعات الأدوات المالية الأربع

الأصل أو الالتزام المالى المقيم بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر: هو الأصل المالى أو الالتزام المالى الذى تتوافر فيه أى من الشروط التالية :

(أ) تم تبويبه كأصل محتفظ به لأغراض المتاجرة ، ويتم هذا التبويب إذا كان :

(١) تم اقتناؤه أو نشأ بصفة أساسية لغرض البيع أو إعادة الشراء فى مدى زمنى قصير.

أو(٢) جزءاً من محفظة أدوات مالية محددة يتم إدارتها معاً و يوجد دليل على وجود معاملات فعلية حديثة تؤيد الحصول على أرباح قصيرة الأجل .

أو(٣) مشتقات مالية (فيما عدا المشتقات المالية التى ينطبق عليها شروط محاسبة التغطية).

(ب) تم تبويبه بمعرفة المنشأة عند الأعتراف الأولى ليقاس بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر، حيث يمكن للمنشأة أستخدام هذا التبويب فقط عند سماح فقرة "١١أ" بذلك أو عندما يؤدى ذلك إلى الحصول على معلومات أكثر ملاءمة بسبب :

(١) إن هذا التبويب يمنع أو يخفض جوهرياً التضارب الذى قد ينشأ عند قياس أحد مكونات الأداة المالية بالتكلفة المستهلكة والمكون الآخر بالقيمة العادلة (مثال : عقود المشتقات الضمنية مثل السندات القابلة للتحويل إلى أسهم).

أو(٢) مجموعة من الأصول المالية أو الالتزامات المالية أو كليهما التي يتم تقييم أدائها وتزويد المعلومات عنها داخلياً إلى أفراد الإدارة الرئيسيين على أساس القيمة العادلة طبقاً لإدارة مخاطر موثقة أو استراتيجية استثمار.

تتطلب الفقرات من "٩" إلى "١١" ،"أت٤" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٠) أن تقدم المنشأة إفصاحات على الأصول المالية والإلتزامات المالية التى خصصتها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر بحيث يتضمن الإفصاح وصفاً لكيفية أتفاق التخصيص الذى قامت به المنشأة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر مع إدارة المخاطر الموثقة أو أستراتيجية الأستثمار للمنشأة .

الأستثمارات فى أدوات حقوق الملكية التى ليس لها سعر سوق مدرج فى سوق نشط والتى لا يمكن قياس قيمتها العادلة بشكل يعتمد عليه (راجع الفقرة "٤٦ج" والفقرتين "أت٨٠"و "أت٨١") لا يجوز تخصيصها كبنود تقاس بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر .

تجدر الإشارة إلى أن معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٥) يحدد متطلبات قياس القيمة العادلة للأصل المالى أو الإلتزام المالى سواء بالتخصيص أو خلاف ذلك أو التى يتم الإفصاح عن قيمته العادلة.

<u>الإستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق</u>: هى أصول مالية غير مشتقة لها مبلغ سداد أو قابل للتحديد وتاريخ استحقاق محدد و لدى المنشأة النية و القدرة على الاحتفاظ بها حتى تاريخ استحقاقها (راجع ملحق أ فقرات من "أت١٦" إلى "أت٢٥") فيما عدا :

(أ) ما تم تبويبه أولياً على أساس القيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر.

و (ب) ما قامت المنشأة بتحديده على أنه متاح للبيع.

و (ج) ما ينطبق عليه تعريف القروض و المديونيات .

ولا يجوز للمنشأة تبويب أى أصل مالى كأصل محتفظ به حتى تاريخ الاستحقاق إذا كانت خلال السنة المالية الحالية أو خلال السنتين الماليتين السابقتين قد باعت أو أعادت تبويب أية استثمارات ذات قيمة هامة محتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق قبل تاريخ استحقاقها (وتكون القيمة هامة قياساً لإجمالي الاستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق)، ما لم يتوفر فى البيع أو إعادة التبويب أحد الشروط التالية:

(١) أن يكون تاريخ الاستحقاق او تاريخ استدعاء الأصل المالى قريباً (على سبيل المثال ثلاثة شهور قبل تاريخ الاستحقاق) بحيث لا يؤثر التغير فى أسعار الفائدة تأثيراً جوهرياً على القيمة العادلة للأصل المالى.

أو (٢) تم البيع أو إعادة التبويب بعد قيام المنشأة بتحصيل جزء جوهرى (٩٠% على الأقل) من القيمة الأصلية للأصل المالى من خلال جدول الآجال المرتبط به أو من خلال السداد المعجل.

أو (٣) مرتبطاً بحدث استثنائى يفوق قدرة المنشأة على التحكم وغير متكرر ولم يكن ممكناً للمنشأة توقعه بدرجة معقولة (مثال : متطلبات قانونية لضرورة توافر سيولة) .

<u>القروض والمديونيات</u>: هى أصول مالية غير مشتقة ذات تاريخ سداد محدد أو قابل للتحديد و غير متداولة فى سوق نشط فيما عدا :

(أ) الأصول التى تنوى المنشأة بيعها فوراً أو فى مدى زمنى قصير، والتى تم تبويبها فى هذه الحالة كأصول محتفظ بها لأغراض المتاجرة ، والتى تم الاعتراف بها أولياً بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر.

(ب) الأصول التى بوبتها المنشأة على أنها متاحة للبيع عند الاعتراف الأولى بها.

(ج) الأصول التى لن يستطيع حاملها بصورة جوهرية استرداد قيمة استثماره الأصلى فيها لأسباب أخرى بخلاف تدهور القدرة الائتمانية والتى سيتم تبويبها كأصول متاحة للبيع (مثال : الأصول التي قررت إدارة المنشأة الحصول عليها مقابل الديون في ضوء قراراتها الاستثمارية والتي يجب أن تستبعد من بند القروض والمديونيات فور اتخاذ هذا القرار الاستثمارى) .

ولا تبوب كقروض أو مديونيات تلك الاستثمارات التى تم اقتناؤها فى مجموعة أصول ليست إقراضاً أو مديونيات (مثل الاستثمارات فى إصدارات صندوق استثمار أو ما شابهه) .

<u>الأصول المالية المتاحة للبيع</u> : هى أصول غير مشتقة تم تحديدها كأصول متاحة للبيع عند الاقتناء، وغير مبوبة :

(أ) كقروض ومديونيات .

(ب) كاستثمارات محتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق.

(ج) كأصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر.

تعريفات مرتبطة بعقود الضمانات المالية

<u>عقد الضمان المالى</u> : هو العقد الذى يتطلب من المصدر إجراء مدفوعات محددة ليعوض حامل العقد عن الخسارة التى يحققها بسبب تقاعس مدين محدد عن سداد دفعة (أو مديونية) عند أستحقاقها طبقاً للشروط الأصلية أو المعدلة لأداة الدين

تعريفات مرتبطة بالاعتراف والقياس

<u>التكلفة المستهلكة للأصل المالى أو الالتزام المالى</u>: هى القيمة التى يقاس بها الأصل المالى أو الالتزام المالى عند الاعتراف الأولى به ناقصاً أقساط سداد أصل المبلغ مضافاً إليه أو مخصوماً منه الاستهلاك المجمع (باستخدام طريقة سعر الفائدة الفعلى) لأية فروق بين القيمة الأصلية و القيمة فى تاريخ الاستحقاق (مثال : علاوة الإصدار أو خصم الإصدار) ناقصاً خسائر الاضمحلال فى قيمة الأصل أو لمواجهة عدم قابلية البند للتحصيل (سواء مباشرة أو من خلال مخصص).

طريقة الفائدة الفعلية: هى طريقة حساب التكلفة المستهلكة لأصل مالى أو التزام مالى (أو مجموعة من الأصول المالية أو الالتزامات المالية) وتوزيع مصروف الفوائد أو إيراد الفوائد على مدار عمر الأصل أو الالتزام المالى .

معدل الفائدة الفعلى : هو المعدل الدقيق الذى يستخدم لخصم الدفعات النقدية المستقبلية المتوقع سدادها أوتحصيلها خلال العمر المتوقع للأداة المالية (أو فترة زمنية أقل إذا كان ذلك مناسباً) لتحديد القيمة الحالية لأصل مالى أو التزام مالى . وعند حساب معدل الفائدة الفعلى ، على المنشأة تقدير التدفقات النقدية بالأخذ فى الاعتبار جميع شروط عقد الأداة المالية (على سبيل المثال الدفعات المقدمة و حق الاستدعاء وأى حق خيار مشابه) ولا يجب أن تأخذ المنشأة في الاعتبار عند تقدير التدفقات النقدية خسائر الائتمان المستقبلية ، وتتضمن طريقة الحساب كافة الأتعاب والمدفوعات أو المقبوضات من أطراف العقد والتى تعتبر جزءاً من معدل الفائدة الفعلى (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (١١))، كما تتضمن تكلفة المعاملة وأية علاوات أو خصومات . اخذاً في الاعتبار أن هناك افتراض ضمنى بامكانية تقدير التدفقات النقدية والعمر المتوقع لمجموعة من الأدوات المالية بصورة يعتمد عليها ، ومع ذلك ففى الحالات النادرة عندما لا يمكن تقديرهما بصورة يعتمد عليه ، فعلى المنشأة استخدام التدفقات النقدية التعاقدية على مدار العمر الكامل لعقد الأداة المالية (أو مجموعة من الأدوات المالية) .

الاستبعاد من الدفاتر : هو استبعاد أصل مالى أو التزام مالى من الدفاتر كان قد سبق الاعتراف به فى قائمة المركز المالى المنشأة .

القيمة العادلة : هى السعر الذى يتم استلامه من بيع أصل أو دفعه لتحويل التزام في معاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس. .

الشراء أو البيع بالطريقة المعتادة: هو شراء أو بيع أصل مالى طبقاً لعقد تتطلب شروطه تسليم الأصل خلال إطار زمنى يتم تحديده من خلال أسواق المال المعنية بصورة رسمية أو عرفية.

تكلفة المعاملة: هى التكاليف الإضافية المرتبطة مباشرة باقتناء أو إصدار أو استبعاد أصل مالى أو التزام مالى، أو هى المصروفات التى لم تكن المنشأة لتتحملها لو لم تقتن أو تصدر أو تستبعد الأداة المالية.

تعريفات مرتبطة بمحاسبة تغطية المخاطر

الارتباط المؤكد : هو اتفاق ملزم لتبادل كمية محددة من الموارد بسعر محدد فى تاريخ أو تواريخ مستقبلية محددة.

المعاملات المتوقعة : هى معاملات غير مؤيدة بارتباط و لكن متوقع حدوثها مستقبلاً .

التغطية : هي عملية محاسبية يتم بموجبها تخصيص واحد أو أكثر من أدوات تغطية المخاطر المالية بحيث تجرى المقاصة بين التغيرات في قيمتها العادلة بالكامل مع التغيرات في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية للبنود التي يتم تغطية مخاطرها .

أداة تغطية المخاطر : هى مشتقات مالية مخصصة بمعرفة المنشأة أو أصل مالى أو التزام مالى بخلاف المشتقات التى من المتوقع أن تعوض التغيرات فى قيمتها العادلة أو تدفقاتها النقدية أثر التغير فى القيمة العادلة أو التدفقات النقدية لبند محدد يراد تغطية مخاطره (وتعطى الفقرات من "٧٢" إلى "٧٧" والفقرات من "أت٩٤" إلى "أت٩٧" تفصيلاً لتعريف أداة تغطية المخاطر).

البند الذى يتم تغطيته: هو أصل أو التزام أو ارتباط مؤكد أو معاملات متوقعة بدرجة عالية من الاحتمال أو صافى الاستثمار فى عمليات أجنبية والتى:

(أ) تعرض المنشأة لمخاطر التغير فى القيمة العادلة أو التدفقات النقدية المستقبلية .

و(ب) تم تحديدها على أنها بند يتم تغطية مخاطره (وتعطى الفقرات من "٧٨" إلى "٨٤" والفقرات من "أت٩٨" إلى "أت١٠١" تفصيلاً لتعريف البنود التى يتم تغطية مخاطرها) .

فعالية تغطية المخاطر: هى مدى إلغاء أو تعويض أثر التغير فى القيمة العادلة أو التدفقات النقدية لبند تمت تغطية مخاطره من خلال التغير فى القيمة العادلة أو التدفقات النقدية لأداة تغطية المخاطر.

المشتقات الضمنية (Embedded Derivatives)

١٠- هي عقود محددة لا تمثل في حد ذاتها مشتقات وإنما هي عقود أدوات مالية أو غير مالية تتضمن في طياتها عقد مشتقة، ويسمى عقد الأداة المالية بخلاف المشتقة "العقد الأصلى "، وبالتالي فإن هذا العقد بالكامل يمثل أداة مالية مركبة تتضمن عقداً أصلياً وعقد المشتقات، ويكون لهذه المشتقات بعض التدفقات النقدية التي تتغير بصورة مماثلة للمشتقات كما لو كانت مستقلة بذاتها. ولا تعتبر مشتقات ضمنيه تلك المشتقات التي يوفر العقد الأصلى حق نقلها / بيعها / تحويلها بصفة مستقلة لأطراف مستقلة عن أطراف العقد الأصلى وبالتالي تعتبر أداة مالية مستقلة.

١٠أ- من أمثلة العقود الأصلية التي قد تحمل مشتقة ضمنية :

(١) أداة دين أو أداة حقوق ملكية.

(٢) عقد تأمين .

(٣) عقد بيع أو شراء.

(٤) عقد إنشاء.

١٠ب- من أمثلة المشتقات الضمنية في العقود الأصلية المذكورة في الفقرة "١٠أ" أعلاه :

(١) سندات يتم استهلاكها على عدد من السنوات ويحسب جزء من سعر الاستهلاك على الزيادة في مؤشر البورصة.

(٢) سندات قابلة للتحويل إلى أسهم.

(٣) عقد إنشاء مسعر بالعملة الأجنبية.

١١-طبقاً لهذا المعيار يجب فصل المشتقات الضمنية عن العقد الأصلى والمحاسبة عنها منفصلة فقط فى حالة توافر كافة الشروط التالية :

(أ) اختلاف الخصائص والمخاطر للمشتقات الضمنية عن الخصائص والمخاطر للعقد الأصلي (راجع الفقرات "أت ٣٠"، "أت ٣٣").

و(ب) وجود أداة منفصلة تستوفى تعريف المشتقات.(مثال : كافة حقوق الخيار أو حق تحويل أداة مالية تتضمن خطر محدد إلى أداة مالية أخرى تتضمن نوع مختلف من الخطر).

و(ج) أن تكون الأداة المالية المركبة لا يتم قياسها بالقيمة العادلة وأن التغيرات فى القيمة العادلة المشتقة يتم الاعتراف بها من خلال الأرباح أو الخسائر (المشتقات الضمنية فى أصل مالى أو التزام مالى معترف به بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أوالخسائر لا يتم فصلها).

إذا تم فصل الأداة المشتقة الضمنية، تتم المحاسبة عن العقد الأصلي بموجب هذا المعيار إذا كان هذا العقد أداة مالية في حين تتم المحاسبة طبقاً لمعيار آخر مناسب إذا كان العقد الأصلى أداة غير مالية. ولا يتناول هذا المعيار ما إذا كان يجب عرض الأداة المالية المشتقة الضمنية منفصلة فى قائمة المركز المالى من عدمه.

١١أ- وبغض النظر عما جاء فى الفقرة "١١" إذا أحتوى العقدعلى مشتقة ضمنية واحدة أو أكثر فإنه يمكن للمنشأة تبويب العقد المختلط بكامله على أنه أصل مالى أو إلتزام مالى بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر، إلا إذا:

(أ) كانت المشتقة (المشتقات) الضمنية لا تعدل بشكل جوهرى القيمة العادلة نتيجة تغيير التدفقات النقدية المرتبطة بالعقد.

أو(ب) كان من الواضح بتحليل بسيط أو بدون تحليل أن فصل الأداة الضمنية محظور (مثل : خيار السداد المعجل الموجود ضمنياً في عقد قرض يسمح لصاحبه أن يسدد الدين معجلاً بقيمة تكلفته المستهلكة تقريباً) .

مثال توضيحي عن فصل المشتقات الضمنية (فقرة "١١")

أصدرت إحدى المنشآت فى ١/١/ عدد ٢٠٠٠ سند قابل للتحويل الى أسهم عادية بقيمة اسمية للسند ١٠٠٠ جنيه، بسعر فائدة اسمى قدره ٦% وتستحق السندات المذكورة بعد ٣ سنوات علما بأن كل سند قابل للتحويل فى أى وقت حتى تاريخ الاستحقاق الى ٢٥٠ سهم عادى. وقد بلغت المتحصلات النقدية من إصدار السندات المذكورة ٢٠٣٠٠٠٠ جنيه فى حين بلغ معدل الفائدة السائد بالسوق للديون المشابهة والتى ليس لها حقوق التحويل ٩%.

هذا وقد بلغت معدلات الخصم طبقا لجداول القيمة الحالية عند معدل ٩% ما يلى:

السنة الأولى	٠,٩١٧
السنة الثانية	٠,٨٤٢
السنة الثالثة	٠,٧٧٢

نظرا لأن خصائص ومخاطر السندات هي مخاطر ائتمانية في حين ان خصائص ومخاطر عقد المشتقة المتمثل في عقد حق خيار تحويل السند إلى أسهم يتمثل في مخاطر السوق فيتعين فصل قيمة المشتقة الضمنية عن طريق حساب قيمة مكون الالتزام وبالتالي يمثل باقي المتحصلات قيمة المشتقة الضمنية.

القيمة الحالية للفائدة السنوية المدفوعة فى نهاية كل سنة	٣٠٣,٧٢٠
السنة الأولى = ١٢٠،٠٠٠ × ٠,٩١٧ = ١١٠،٠٤٠	
السنة الثانية = ١٢٠،٠٠٠ ×٠,٨٤٢ = ١٠١،٠٤٠	
السنة الثالثة = ١٢٠،٠٠٠ × ٠,٧٧٢ = ٩٢،٦٤٠	
إجمالى مكون الالتزام	١,٨٤٧,٧٢٠
يخصم : المتحصلات الإجمالية من إصدار السندات	(٢,٠٣٠,٠٠٠)
مكون حق الملكية الذى يمثل قيمة حق التحويل الى أسهم	١٨٢,٢٨٠

القيود المحاسبية

اثبات مكون الالتزام الخاص بالسندات

من مذكورين		
حـــ/ النقدية	١,٨٤٧,٧٢٠	
حـــ/ خصم اصدار السندات	١٥٢,٢٨٠	
الي حـــ/ قرض السندات		٢,٠٠٠,٠٠٠

اثبات مكون حقوق الملكية

من حـــ/ النقدية ١٨٢,٢٨٠

الي حـــ/ حقوق تحويل السندات الي اسهم (حقوق الملكية)

١٨٢,٢٨٠

ويستهلك رصيد خصم إصدار السندات علي مدار عمر السندات بطريقة الفائدة الفعلية فـــي حين يتم تسوية رصيد حق التحويل المعترف به بحقوق الملكية عند تنفيذ الحق من حـــاملي السندات او عند انتهاء مدته وذلك بالإضافة الي بند علاوة اصدار الأســـهم او الاحتيـــاطي حسب الأحوال.

١٢- إذا كان على المنشأة طبقاً لهذا المعيار فصل المشتقة الضمنية عن عقدها الأصلى ولم تتمكن من قياس قيمة المشتقة الضمنية بصفة مستقلة –سواء فى تاريخ الاقتناء أو فى تاريخ نهاية الفترة المالية اللاحقة ــ فيتم تقييم العقد المركب بأكمله بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر.

وبنفس الإسلوب إذا كانت المنشأة غير قادرة على قياس المشتقة الضمنية بصفة مـــستقلة والتى كان يجب فصلها عند إعادة تبويب العقد المختلط من مجموعة القيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر فيحظر إجراء عملية إعادة التبويب هذه. ويظل العقد المختلط فى مثـــل هذه الحالات مبوباً بأكمله ضمن مجموعة القيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر.

١٣- إذا لم تتمكن المنشأة من تحديد القيمة العادلة لمشتقة ضمنية بدرجة يعتمد عليها فى ضوء شروطها وأحكامها (على سبيل المثال أن تكون المشتقة الضمنية مبنية علـــى أســـاس أدوات حقوق ملكية غير مقيدة فى سوق الأوراق المالية) ، فإن القيمة العادلة للمـــشتقة الضمنية تمثل الفرق بين القيمة العادلة للأداة المالية المركبـــة والقيمـــة العادلـــة للعقـــد الأصلى إذا كان من الممكن تحديد قيمتها طبقاً لهذا المعيار، أما إذا لم تتمكن المنـــشأة من تحديد القيمة العادلة للمشتقة الضمنية باستخدام هذه الطريقة فيتم تطبيق فقـــرة "١٢" من هذا المعيار .

الاعتراف والاستبعاد من الدفاتر

الاعتراف الأولى

١٤- على المنشأة إثبات الأصل المالى والالتزام المالى فى قائمة المركز المالى عنـــدما – وفقط عندما –تصبح المنشأة طرفاً فى الأحكام التعاقدية للأداة المالية. (راجع الفقرة "٣٨" فيما يتعلق بمشتريات الأصول المالية بالطرق المعتادة).

استبعاد الأصل المالى من الدفاتر

١٥-يتم تطبيق الفقرات من "١٦" إلى "٢٣" والفقرات من "أت٣٤" إلى "أت ٥٢" فى القوائم المالية المجمعة على أن تقوم المنشأة أولاً بتجميع كل شركاتها التابعة طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٢) ثم بعد ذلك تقوم بتطبيق الفقرات من "١٦" إلى "٢٣" وملحق أ الفقرات من "أت ٣٤" – "أت٥٢" على المجموعة الناتجة.

١٦-قبل تقييم ما إذا كان الاستبعاد من الدفاتر يعتبر مناسباً وإلى أى مدى طبقاً للفقرات من "١٧" إلى "٢٣"، على المنشأة تحديد ما إذا كانت هذه الفقرات يجب تطبيقها على جزء أو كل الأصل المالى أو الأصول المالية (أو جزء أو كل من مجموعة من الأصول المالية المتشابهة) كالتالى:

(أ) تطبق الفقرات من "١٧" إلى "٢٣" على جزء من الأصل المالى (أو جزء من مجموعة متشابهة من الأصول المالية) عندما – وفقط عندما – يكون الجزء الذى سيتم استبعاده يتوافر فيه شرط من الشروط الثلاثة التالية :

(١) يتضمن الجزء تدفقات نقدية محددة فقط من الأصل المالى (أو مجموعة من الأصول المالية المتشابهة)، على سبيل المثال عندما تكون المنشأة طرفاً فى عقد مبادلة سعر فائدة مجزأ والذى بمقتضاه يكون لأحد الأطراف الحق فى التدفقات النقدية من الفائدة و ليس له الحق فى التدفقات النقدية من أصل الدين ، فى هذه الحالة تطبق الفقرات من "١٧" إلى "٢٣" على التدفقات النقدية من الفوائد .

أو (٢) يتضمن الجزء فقط نصيباً من التدفقات النقدية من الأصل المالى (أو مجموعة من الأصول المالية المتشابهة) على أساس النسبة والتناسب ، على سبيل المثال عندما تكون المنشأة طرفاً فى ترتيبات يكون بموجبها لأحد الأطراف الحق فى الحصول على ٩٠% كحصة من كل التدفقات النقدية الناتجة من أداة الدين ، فى هذه الحالة يتم تطبيق الفقرات من "١٧" إلى "٢٣" على ٩٠% من التدفقات النقدية وفى حالة وجود أكثر من طرف ، فلا يستلزم الأمر حصول كل منهم على حصة متناسبة من التدفقات النقدية.

أو (٣) يتضمن الجزء فقط نصيباً من جزء محدد من التدفقات النقدية لأصل مالى (أو مجموعة متشابهة من الأصول المالية) على أساس النسبة و التناسب . على سبيل المثال عندما تكون المنشأة طرفاً فى ترتيبات يكون بموجبها لأحد الأطراف الحق فى الحصول على ٩٠% كحصة من التدفقات النقدية للفوائد، فيتم تطبيق الفقرات من "١٧" الى "٢٣" على ٩٠% من التدفقات النقدية .

(ب) فى جميع الحالات الأخرى تطبق الفقرات من "١٧" إلى "٢٣" على الأصل المالى بأكمله (أو مجموعة من الأصول المالية المتشابهة بأكملها). على سبيل المثال عندما تقوم المنشأة (١) بتحويل الحق فى ٩٠% الأولى أو الأخيرة من التحصيلات النقدية من الأصل المالى (أو مجموعة الأصول المالية المتشابهة) أو (٢) ٩٠% من التدفقات النقدية من مجموعة المديونيات مقابل ضمان لتعويض المشترى عن خسائر الائتمان حتى ٨% من أصل قيمة المديونيات المحولة ، وفى هذه الحالة تطبق الفقرات من "١٧" إلى "٢٣" على الأصل المالى بأكمله (أو مجموعة الأصول المالية المتشابهة بأكملها) .

ويشير مصطلح (أصل مالى) فى الفقرات من "١٧" إلى "٢٦" إلى إما جزءاً من الأصل المالى (أو جزء من مجموعة أصول مالية متشابهة) كما هو موضح فى الفقرة (أ) أعلاه أو إلى الأصل المالى بأكمله (أو جزء من مجموعة أصول مالية متشابهة بأكملها) .

١٧- تقوم المنشأة باستبعاد الأصل المالى من الدفاتر عندما- وفقط عندما- :

(أ) تنتهى فترة سريان الحق التعاقدى فى الحصول على تدفقات نقدية من الأصل المالى.

أو(ب) تقوم المنشأة بتحويل الأصل المالى على النحو الموضح بالفقرات "١٨" و "١٩" على أن يكون التحويل مستوفياً لشروط الاستبعاد من الدفاتر طبقاً للفقرة "٢٠". (راجع الفقرة "٣٨" لتحديد الطريقة المعتادة لبيع أصل مالى).

١٨- تعتبر المنشأة أنها قد قامت بتحويل الأصل المالى عندما- وفقط عندما – تكون :

(أ) قامت بتحويل الحق التعاقدى لاستلام التدفقات النقدية من الأصل المالى.

أو(ب) احتفظت بالحق التعاقدى لاستلام التدفقات النقدية ولكن يفترض وجود التزام تعاقدى لسداد تلك التدفقات النقدية لطرف أو أطراف أخرى طبقاً لالتزام تعاقدى تنطبق عليه الشروط الواردة فى الفقرة "١٩".

١٩- عندما تحتفظ المنشأة بالحق التعاقدى لاستلام التدفقات النقدية من الأصل المالى (الأصل المالى الأصلى) ولكن تأخذ على عاتقها بناء على حق تعاقدى سداد هذه التدفقات النقدية لطرف أو أطراف أخرى (المستلم النهائى) فإن على المنشأة معالجة هذه المعاملة كتحويل للأصل المالى عندما وفقط عندما تتوافر كل الشروط الثلاثة التالية:

(أ) ليس على المنشأة التزام لسداد مبلغ إلى المستلم النهائى ما لم يتم تحصيل مبلغ معادل من الأصل المالى الأصلى، ولا تعتبر السلفيات قصيرة الأجل التى تدفعها المنشأة مع الحق فى الاسترداد لكامل المبلغ بالإضافة إلى الفوائد المستحقة بسعر الفائدة فى السوق مخالفة لهذا الشرط.

و (ب) أن يحظر على المنشأة طبقاً لعقد التحويل بيع أو رهن الأصل المالى الأصلى إلا إذا كانت ستقوم بتقديمه كضمان للمستلم النهائى لسداد التدفقات النقدية.

و (ج) أن تكون المنشأة ملتزمة بتحويل أية تدفقات نقدية يتم تحصيلها بالنيابة عن المستلم النهائى بدون تأخير جوهرى، بالإضافة إلى أن المنشأة ليس لها الحق فى إعادة استثمار هذه التدفقات النقدية، فيما عدا الاستثمار فى النقدية أو ما فى حكمها (طبقاً للتعريف الوارد بمعيار المحاسبة المصرى رقم (٤) " قائمة التدفقات النقدية ") خلال فترة التسوية القصيرة من تاريخ التحصيل إلى تاريخ السداد الفعلى للمستلم النهائى ، على أن تحول الفوائد المتولدة من تلك الاستثمارات إلى المستلم النهائى .

٢٠- عندما تقوم المنشأة بتحويل أصل مالى (راجع الفقرة "١٨") فإنها تقوم بتقييم مدى احتفاظها بمخاطر ومنافع الملكية للأصل المالى. وفى هذه الحالة:

(أ) إذا قامت المنشأة بتحويل مخاطر ومنافع ملكية الأصل المالى بصورة جوهرية فإنها تقوم باستبعاد الأصل المالى من الدفاتر، وتعترف فقط كأصل أو التزام بالناتج عن الحقوق أو الالتزامات الناشئة أو المحتفظ بها عند التحويل.

(ب) إذا احتفظت المنشأة بشكل جوهرى بكل مخاطر ومنافع ملكية الأصل المالى، فعلى المنشأة أن تستمر فى الاعتراف بالأصل المالى.

(ج) إذا لم تقم المنشأة بتحويل أو الاحتفاظ بشكل جوهرى بكل مخاطر ومنافع ملكية الأصل المالى فإن على المنشأة أن تحدد ما إذا كانت لازالت محتفظة بالسيطرة على الأصل المالى. فى هذه الحالة:

(١) إذا لم تحتفظ المنشأة بالسيطرة، فعليها أن تقوم باستبعاد الأصل المالى من الدفاتر على أن تعترف فقط كأصل أو التزام بالناتج عن الحقوق أو الالتزامات الناشئة أو المحتفظ بها عند التحويل.

(٢) إذا احتفظت المنشأة بالسيطرة فإن عليها الاستمرار فى الاعتراف بالأصل المالى للمدى الذي يتناسب مع تدخلها المستمر فى الأصل المالى (راجع الفقرة "٣٠").

٢١- يتم تقييم تحويل المخاطر والمنافع (راجع الفقرة "٢٠") بمقارنة مدى تعرض المنشأة قبل وبعد التحويل للتقلبات فى قيمة وتوقيت صافى التدفقات النقدية من الأصل المحول، وتعتبر المنشأة محتفظة بشكل جوهرى بكل مخاطر ومنافع الملكية للأصل المالى إذا كانت معرضة لوجود تغير جوهرى نتيجة للتقلبات فى القيمة الحالية لصافى التدفقات النقدية المتوقعة من الأصل المالى كنتيجة للتحويل (مثال بيع المنشأة لأصل مالى يخضع لاتفاقية إعادة شرائه بسعر ثابت أو بسعر البيع بالإضافة إلى عائد للمقرض).

وتعتبر المنشأة قد قامت بتحويل مخاطر ومنافع الملكية لأصل مالى بشكل جوهرى إذا كان تعرضها للتقلبات ليس جوهرياً بالنسبة إلى إجمالى التقلبات فى القيمة الحالية لصافى التدفقات النقدية المستقبلية المرتبطة بالأصل المالى. (مثال بيع المنشأة لأصل مالى مع حق خيار إعادة شرائه بقيمتة العادلة فى تاريخ إعادة الشراء أو قيام المنشأة بتحويل حصة كاملة على أساس النسبة والتناسب من أصل مالى أكبر طبقاً للاتفاقية والتى تتوافر فيها شروط الفقرة "١٩").

٢٢- غالباً ما يكون واضحاً ما إذا كانت المنشأة قد حولت أو احتفظت بكل مخاطر ومنافع الملكية وبالتالى لا يوجد داع لأية عمليات حسابية، إلا أنه فى بعض الحالات الأخرى فإنه من الضرورى حساب ومقارنة مدى تعرض المنشأة للتقلبات فى القيمة الحالية لصافى التدفقات النقدية المستقبلية قبل وبعد التحويل، وذلك باستخدام سعر خصم ملائم فى أسواق أسعار الفائدة ، ويجب الأخذ فى الاعتبار كل التقلبات الممكنة و المنطقية فى صافى التدفقات النقدية مع الترجيح النسبى للنتائج الأكثر احتمالاً للحدوث.

٢٣- يعتمد تحديد ما إذا كانت المنشأة تحتفظ بالسيطرة (راجع الفقرة "٢٠(ج)") على الأصل المحول على قدرة المحول إليه على بيع الأصل ، فإذا كان المحول إليه الأصل لديه القدرة عملياً على بيع الأصل بالكامل إلى طرف ثالث ليس ذو علاقة وقادر على مزاولة هذا الحق من جانب واحد بدون الحاجة إلى فرض قيود على التحويل ، فمعنى ذلك أن المنشأة ليس لها حق السيطرة ، وبخلاف ذلك تعتبر المنشأة محتفظة بالسيطرة .

التحويلات المؤهلة للاستبعاد من الدفاتر (راجع الفقرة "٢٠(أ)" ، "(ج)(١)")

٢٤- إذا قامت المنشأة بتحويل أصل مالى بصورة تؤهله للاستبعاد من الدفاتر بالكامل مع الاحتفاظ بحق خدمة الأصل المحول مقابل أتعاب، فعليها الاعتراف بالأصل أو الالتزام الناتج عن عقد الخدمة. وإذا كانت أتعاب الخدمة المتوقع تحصيلها ليس متوقعاً أن تعوض تكلفة تأدية الخدمة بالكامل فإنه يجب الاعتراف بالتزامات الخدمة الناتجة عن عقد تأدية الخدمة بالقيمة العادلة. وإذا كانت أتعاب الخدمة التى ستحصل من المتوقع

أن تزيد عن تكلفة تأدية الخدمة، فيتم الاعتراف بأصول الخدمة الناتجة عن عقد تأدية الخدمة بقيمة يتم تحديدها على أساس توزيع القيمة الدفترية للأصل المالى الأكبر طبقاً للفقرة "٢٧".

٢٥- إذا نتج عن تحويل أصل واستبعاده من الدفاتر بالكامل حصول المنشأة على أصل مالى جديد أو التزامها بالتزام مالى جديد أو التزامات تأدية الخدمة، فعلى المنشأة الاعتراف بالأصل أو الالتزام المالى أو التزامات تأدية الخدمة بالقيمة العادلة.

٢٦- فى حالة استبعاد أصل مالى بالكامل من الدفاتر، فيتم الاعتراف فى الأرباح أو الخسائر بالفرق بين:

(أ) *القيمة الدفترية.*

و(ب) إجمالي [١] المقابل المستلم (متضمناً أى أصل مالى جديد وناقصاً أى التزام مالى جديد) و[٢] أية أرباح أو خسائر متراكمة سبق الاعتراف بها مباشرة فى حقوق الملكية (راجع فقرة "٥٥(ب)").

٢٧- إذا كان الأصل المحول جزءاً من أصل مالى أكبر (مثل قيام المنشأة بتحويل التدفقات النقدية من الفوائد والتى تعتبر جزءاً من أداة دين (راجع الفقرة "١٦(أ)") وكان الجزء المحول مؤهلاً للاستبعاد من الدفاتر بالكامل ، فيتم توزيع القيمة الدفترية للأصل المالى الأكبر بين الجزء الذى سيستمر الاعتراف به والجزء الذى سيتم استبعاده على أساس القيمة العادلة لكل جزء منهما فى تاريخ التحويل ، ولهذ الغرض سيتم اعتبار الأصل الناتج عن عقد الخدمة المحتفظ به ضمن قيمة الجزء الذى سيستمر الاعتراف به ، ويتم الاعتراف فى الأرباح أو الخسائر بالفرق بين :

(أ) القيمة الدفترية المحملة على الجزء الذى سيتم استبعاده من الدفاتر.

و(ب) إجمالى القيمة المستلمة عن الجزء الذى سيتم استبعاده من الدفاتر (متضمناً أية أصول جديدة ناقصاً أية التزامات مفترض وجودها) وأية أرباح أو خسائر متراكمة مرتبطة بالجزء الذى سيتم استبعاده وسبق الاعتراف بها مباشرة فى حقوق الملكية (راجع الفقرة "٥٥(ب)") .

وتوزع الأرباح أو الخسائر المتراكمة المرتبطة بالأصل ككل والسابق الاعتراف بها مباشرة فى حقوق الملكية بين الجزء المعترف به والجزء الذى استبعد من الدفاتر على أساس القيمة العادلة لكل جزء .

٢٨- إذا قامت المنشأة بتوزيع القيمة الدفترية لأصل مالى أكبر بين كل من الجزء الذى سيتم الاحتفاظ به والجزء الذى سيستبعد من الدفاتر ، فإنه يجب تحديد القيمة العادلة للجزء المحتفظ به والمعترف به فى ميزانية المنشأة ، وإذا كان للمنشأة ممارسات سابقة فى بيع أجزاء مشابهة للجزء الذى سيتم الاحتفاظ به أو فى حالة وجود سعر سوقى لجزء مشابه لهذا الجزء ، فإن السعر الحديث لمعاملة فعلية مشابهة توفر أفضل التقديرات لتحديد القيمة العادلة ، وعندما لا يكون هناك أسعار معلنة فى الأسواق أو سعر معاملة فعلية تمت لتأييد القيمة العادلة للجزء المعترف به، فإن القيمة العادلة تمثل الفرق بين الأصل المالى الأكبر والقيمة المستلمة للجزء الذى تم استبعاده من الدفاتر .

التحويلات غير المؤهلة للاستبعاد من الدفاتر (راجع فقرة "٢٠(ب)")

٢٩- إذا لم يؤد التحويل إلى استبعاد الأصل من الدفاتر كنتيجة لاحتفاظ المنشأة بصورة جوهرية لمخاطر ومنافع ملكية الأصل المحول ، فإن المنشأة تستمر فى الاعتراف بالأصل المحول بالكامل ، مع الاعتراف بالقيمة المستلمة كالتزام مالى وتعترف المنشأة فى الفترات اللاحقة بأى إيراد من الأصل المحول وأى مصروف من الالتزام المالى.

استمرار التدخل فى الأصل المحول (راجع فقرة "٢٠(ج)(٢)")

٣٠- إذا لم تكن المنشأة قد قامت بتحويل أو الاحتفاظ بصورة جوهرية بكل مخاطر ومنافع الملكية للأصل المحول، واستمرت فى الاحتفاظ بالسيطرة على الأصل فإن المنشأة تستمر فى الاعتراف بالأصل المحول إلى المدى الذى يتناسب مع استمرار تدخلها ، ويقاس مدى تدخل المنشأة فى الأصل المحول بالمدى الذى يجعلها تتعرض لنتائج التغير فى قيمة الأصل المحول، على سبيل المثال :

(أ) عندما يكون استمرار تدخل المنشأة متمثلاً فى ضمان الأصل المحول، فإن مدى تدخل المنشأة يقاس بالقيمة الأقل لأى من :

(١) قيمة الأصل المحول.

(٢) الحد الأقصى من القيمة المستلمة التى يمكن أن تطالب المنشأة بسدادها (قيمة الضمان) .

(ب) عندما يكون استمرار تدخل المنشأة متمثلاً فى حق الشراء أو حق خيار الشراء للأصل المحول أو كلاهما، فإن مدى تدخل المنشأة يقاس بقيمة الأصل المحول الذى قد تعيد المنشأة شراؤه وفى حالة حق خيار الشراء المكتوب ***Written Put***

Option لأصل تم قياسه بالقيمة العادلة فإن مدى تدخل المنشأة لا يزيد عن القيمة الأقل لأى من القيمة العادلة للأصل المحول أو سعر حق خيار الشراء (راجع فقرة "أ٤٨").

(ج) عندما يكون استمرار تدخل المنشأة متمثلاً فى صورة حق خيار التسوية النقدية Cash Settled Option أو أحكام مشابهة للأصل المحول ، فإن مدى استمرار تدخل المنشأة يقاس كما لو كان ناتجاً عن حق خيار تسوية غير نقدية على النحو الموضح فى (ب) أعلاه .

٣١- عندما تستمر المنشأة فى الاعتراف بأصل إلى المدى الذى يتناسب مع تدخلها المستمر، فإنها تعترف فى نفس الوقت بالالتزام المرتبط باستمرار التدخل. وعلى الرغم من متطلبات القياس الأخرى فى هذا المعيار فإن الأصل المحول و الالتزام المرتبط باستمرار التدخل يتم قياسهما باستخدام أسس تعكس الحقوق والالتزامات التى تحتفظ بها المنشأة ، ويتم قياس الالتزام المرتبط باستمرار التدخل بطريقة تؤدى إلى أن يكون صافى القيمة الدفترية للأصل المحول والالتزام المرتبط باستمرار التدخل :

(أ) بقيمة التكلفة المستهلكة للحقوق و الالتزامات المحتفظ بها لدى المنشأة، إذا كان الأصل المحول يتم قياسه بطريقة التكلفة المستهلكة .

أو(ب) بالقيمة العادلة للحقوق و الالتزامات المحتفظ بها لدى المنشأة عندما تقاس على أساس مستقل ، إذا كان الأصل المحول يقاس بالقيمة العادلة .

٣٢- تستمر المنشأة فى الاعتراف بأى إيراد ينتج عن الأصل المحول إلى المدى الذى يتناسب مع استمرار تدخلها ، وكذلك يتم الاعتراف بالمصروفات التى حدثت ضمن الالتزام المرتبط باستمرار التدخل .

٣٣- لأغراض القياس اللاحق فإن التغيرات المعترف بها فى القيمة العادلة للأصل المحول و الالتزام المرتبط باستمرار التدخل يتم المحاسبة عنها بطريقة ثابتة تتفق مع الفقرة "٥٥" من هذا المعيار و لا يتم عمل مقاصة بينهما .

٣٤- إذا استمر تدخل المنشأة فقط فى جزء من الأصل المالى (على سبيل المثال عندما تحتفظ المنشأة بحق خيار إعادة الشراء لجزء من الأصل المحول ، أو الاحتفاظ بالفوائد المتبقية والتى لم تنتج عن استبقاء كل مخاطر ومنافع الملكية بشكل جوهرى مع الاحتفاظ بحق السيطرة) ، فإن المنشأة تقوم بتوزيع القيمة الدفترية

للأصل المالى بين الجزء الذى سيستمر الاعتراف به نتيجة استمرار التدخل و الجزء الذى سيتم استبعاده من الدفاتر على أساس القيمة العادلة لكل منهما فى تاريخ التحويل . ولهذا الغرض يتم تطبيق متطلبات الفقرة "٢٨" ويتم الاعتراف فى الأرباح أو الخسائر بالفرق بين كل من :

(أ) القيمة الدفترية للجزء الذى سيتم استبعاده من الدفاتر.

و (ب) إجمالى القيمة المستلمة مقابل الأصل الذى سيتم استبعاده من الدفاتر وأية أرباح أو خسائر متراكمة مرتبطة به وسبق الاعتراف بها مباشرة فى حقوق الملكية (راجع فقرة "٥٥(ب)") ، وتوزع الأرباح أو الخسائر المتراكمة والتى سبق الاعتراف بها مباشرة فى حقوق الملكية بين الجزء الذى سيستمر الاعتراف به والجزء الذى سيتم استبعاده بنسبة القيمة العادلة لكل منهما.

٣٥- إذا تم قياس الأصل المحول بطريقة التكلفة المستهلكة فإن البديل المتاح فى هذا المعيار لتحديد الالتزام المالى على أساس القيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر لا ينطبق على الالتزام الناتج عن استمرار التدخل فى الأصل المحول.

جميع التحويلات

٣٦- إذا استمر الاعتراف بالأصل المحول، فلا يجب عمل مقاصة بين الأصل المحول والالتزام المرتبط باستمرار تدخل المنشأة، وبالمثل فعلى المنشأة ألا تقوم بعمل مقاصة بين الإيرادات الناتجة من تحويل الأصل والمصروفات التى حدثت عن الالتزام المرتبط باستمرار التدخل (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٥) فقرة "٤٢").

٣٧- إذا وفر المحول للأصل للمحول إليه ضمانات غير نقدية (مثل أداة دين أو أداة حقوق ملكية) ، فإن المعالجة المحاسبية للضمانات لكل من المحول والمحول إليه تتوقف على ما إذا كان المحول إليه له الحق فى بيع أو رهن هذه الضمانات وعلى ما إذا كان المحول للأصل قد أخفق فى السداد، وعلى كل من المحول للأصل والمحول إليه المحاسبة عن هذه الضمانات كالتالى :

(أ) إذا كان للمحول إليه الحق فى بيع أو رهن الضمانات طبقاً لعقد أو طبقاً لعرف، فعلى المحول للأصل إعادة تبويب هذه الأصول فى الميزانية 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 وكذلك بالالتزامات (مقيمة بالقيمة العادلة) عن تعهده بإعادة هذه الضمانات.

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

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

الطريقة المعتادة لشراء أو بيع أصل مالى

٣٨- يتم الاعتراف أو الاستبعاد من الدفاتر عند شراء أو بيع أصل مالى بالطريقة المعتادة باستخدام طريقة المحاسبة فى تاريخ المعاملة أو طريقة المحاسبة فى تاريخ التسوية وذلك وفقاً لكل حالة (راجع الفقرات من "أ٥٣" إلى "أ٥٦").

استبعاد التزام مالى من الدفاتر

٣٩- *تستبعد المنشأة الالتزام المالى (أو جزء منه) من ميزانيتها عندما – وفقط عندما –* **ينتهى إما بالتخلص منه أو إلغائه أو انتهاء مدته الواردة بالعقد.**

٤٠- تتم المحاسبة عن تبادل أدوات دين بشروط مختلفة جوهرية بين مقترض ومقرض على أنه انتهاء للالتزام المالى الأصلى و يتم الاعتراف بالدين الجديد كالتزام مالى ، وبالمثل تتم المحاسبة عن التعديل الجوهرى فى شروط أداة الدين القائمة (سواء كان بسبب وجود صعوبات مالية لدى المدين أم لا) كانتهاء للالتزام الأصلى ويتم الاعتراف بالدين الجديد كالتزام مالى .

٤١- يدرج بالأرباح والخسائر الفرق بين القيمة الدفترية للالتزام (أو جزء منه) الذى تم الإعفاء منه أو تحويله إلى طرف آخر متضمناً المصروفات غير المستهلكة وبين المبلغ المدفوع .

٤٢- إذا قامت منشأة بإعادة شراء جزء من التزام مالى، فعلى المنشأة توزيع القيمة الدفترية للالتزام المالى بين الجزء الذى سيستمر الاعتراف به و الجزء الذى سيتم استبعاده من الدفاتر على أساس نسبة القيمة العادلة لكل منهما فى تاريخ إعادة الشراء ، و يتم الاعتراف فى الأرباح و الخسائر بالفرق بين :

(أ) القيمة الدفترية للجزء الذى تم استبعاده من الدفاتر.

و(ب) القيمة المدفوعة متضمنة أية أصول غير نقدية محولة أو التزامات تم تحملها مقابل الجزء الذى تم استبعاده من الدفاتر.

القياس

القياس الأولى للأصول المالية والالتزامات المالية

٤٣- **عند الاعتراف الأولى بالأصل المالى أو الالتزام المالى على المنشأة قياسه بالقيمة العادلة، وبالنسبة للأصل أو الالتزام المالى الذى لم يتم إثباته على أساس القيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر، تضاف تكلفة المعاملة المرتبطة مباشرة باقتناء أو إصدار الأصل المالى أو الالتزام المالى.**

٤٤- عند قيام المنشأة باستخدام المحاسبة فى تاريخ التسوية بالنسبة لأى أصل سيتم قياسه لاحقاً بالتكلفة أو بالتكلفة المستهلكة، يتم الاعتراف بالأصل أولياً بقيمته العادلة فى تاريخ المعاملة (راجع الفقرات من "أت٥٣" إلى "أت٥٦").

القياس اللاحق للأصول المالية

٤٥- لأغراض قياس أصل مالي بعد الاعتراف الأولى يبوب هذا المعيار الأصول المالية إلى الفئات الأربعة التالية والتى سبق تعريفها فى الفقرة "٩".

(أ) أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر.

(ب) استثمارات محتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق.

(ج) قروض ومديونيات.

(د) أصول مالية متاحة للبيع.

ويطبق هذا التبويب على القياس و الاعتراف فى الأرباح أو الخسائر طبقاً لهذا المعيار، وقد تستخدم المنشأة مسميات أخرى لهذه الفئات أو تبويبات أخرى عند عرض المعلومات فى القوائم المالية ، وتقوم المنشأة بالإفصاح فى الإيضاحات عن المعلومات المطلوبة طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٠) .

٤٦- بعد الاعتراف الأولى على المنشأة قياس الأصول المالية بما فى ذلك المشتقات التى تمثل أصولاً وذلك بالقيم العادلة لها دون الأخذ في الاعتبار مقابل تكلفة المعاملات التى تتحملها عند البيع أو أية أشكال أخرى من التصرف فيما عدا الأصول المالية التالية :

(أ) القروض والمديونيات كما تم تعريفها فى فقرة "٩" والتى يتم قياسها بالتكلفة المستهلكة باستخدام طريقة الفائدة الفعلية .

و (ب) *الاستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق كما تم تعريفها فى فقرة "٩" والتى يتم قياسها بالتكلفة المستهلكة باستخدام طريقة الفائدة الفعلية .*

و (ج) *الاستثمارات فى أدوات حقوق الملكية التى ليس لها سعر سوق مسجل فى البورصة فى سوق نشط والتى لا يمكن قياس قيمتها العادلة بطريقة يعتمد عليها والمشتقات المرتبطة بأدوات حقوق الملكية غير المسعرة والتى يجب تسويتها بهذه الأدوات والتى يتم قياسها بالتكلفة (راجع الفقرتين "أت٨٠" ، "أت٨١")*

وتخضع الأصول المالية المحددة كبنود مغطاة للقياس طبقاً لمتطلبات محاسبة التغطية الواردة فى الفقرات من "٨٩" إلى "١٠٣" . كما تخضع جميع الأصول المالية فيما عدا تلك الأصول المقومة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر للمراجعة لأغراض اضمحلال القيمة طبقاً للفقرات من "٥٨" إلى "٧٠" والفقرات من "أت ٨٤" إلى "أت٩٣".

القياس اللاحق للالتزامات المالية

٤٧- بعد الاعتراف الأولى، تقوم المنشأة بقياس جميع الالتزامات المالية بالتكلفة المستهلكة باستخدام طريقة الفائدة الفعلية فيما عدا :

(أ) الالتزامات المالية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر، و يتم قياس هذه الالتزامات بما فى ذلك المشتقات التى تمثل التزامات بالقيمة العادلة فيما عدا الالتزام المشتق المرتبط بأداة مالية و الذى يجب تسويته مقابل أداة حقوق ملكية غير مسعرة ولا يمكن قياس قيمته العادلة بطريقة يعتمد عليها والذى يتم قياسه بالتكلفة.

(ب) الالتزامات المالية التى تنشأ عن تحويل أصل مالى غير مؤهل للاستبعاد من الدفاتر أو عندما تتم المحاسبة عن هذا التحويل باستخدام أسلوب التدخل المستمر وتطبق الفقرات "٢٩" و "٣١" على قياس هذه الالتزامات المالية.

(ج) عقود الضمان المالى كما هى معرفة فى الفقرة "٩"، وبعد الاعتراف الأولى يقوم مصدر هذا العقد (ما لم تنطبق الفقرة "٤٧(أ) أو (ب)" بقياسه بمقدار ما يلى ، أيهما أكبر :

(١) المبلغ المحدد حسب معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٨).

(٢) المبلغ المعترف به أولياً (راجع الفقرة "٤٣") مخصوماً منه ، عندما يكون ذلك مناسباً ، الإستهلاك المتراكم المعترف به حسب معيار المحاسبة المصرى رقم (١١).

(د) الإرتباطات بتقديم قرض بسعر فائدة أقل من سعر السوق ، وبعد الأعتراف الأولى يقوم المصدر لهذا الإلتزام (ما لم تنطبق الفقرة "٤٧(أ)") بقياسه بمقدار ما يلى ، أيهما أكبر :

(١) المبلغ المحدد حسب معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٨) .

(٢) المبلغ المعترف به أولياً (راجع الفقرة "٤٣") مخصوماً منه ، عندما يكون ذلك مناسباً، الإستهلاك المتراكم المعترف به حسب معيار المحاسبة المصرى رقم (١١).

وتخضع الإلتزامات المالية التى يتم تخصيصها كبنود مغطاه للقياس بموجب متطلبات محاسبة التغطية فى الفقرات من "٨٩" إلى "١٠٢".

اعتبارات قياس القيمة العادلة

٤٨- عند تحديد القيمة العادلة لأصل مالى أو التزام مالى لغرض تطبيق هذا المعيار أومعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٥) أو معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٠) ، تقوم المنشأة بتطبيق الفقرات من "أت٦٩" إلى "أت٨٢" من ملحق (أ).

٤٨أ- إن أفضل دليل على القيمة العادلة هو الأسعار المعروضة فى سوق نشط ، وإذا لم يكن سوق الأداة المالية نشطاً، تقوم المنشأة بتحديد القيمة العادلة بإستخدام أسلوب تقييم ، وهدف إستخدام أسلوب تقييم هو تحديد سعر المعاملة الذى من الممكن أن يكون فى تاريخ القياس فى تبادل تجارى دوافعه إعتبارات العمل العادية .

وتشمل أساليب التقييم إستخدام معاملات السوق بين أطراف على بينة من الحقائق ولديها الرغبة وتتعامل بإرادة حرة ، – وإذا كان ذلك متوفراً – بالرجوع إلى القيمة العادلة الحالية لأداة أخرى مشابهة إلى حد كبير وتحليل التدفق النقدى المخصوم ونماذج تسعير الخيار ، وإذا كان هناك أسلوب تقييم مستخدم بشكل مشترك من قبل المشاركين فى السوق لتسعير الأداة ، وتبين أن هذا الأسلوب يوفر تقديرات يعتمد عليها للأسعار التى يتم الحصول عليها من معاملات فعلية فى السوق فإن على المنشأة إستخدام هذا الأسلوب . يجب أن يحقق أسلوب التقييم الذى يتم اختياره أقصى استخدام لمدخلات السوق ، وأن يعتمد إلى أقل حد ممكن على المدخلات الخاصة بالمنشأة ، ويجب أن يشمل جميع العوامل التى سيقوم المشاركون فى السوق بأخذها فى الاعتبار عند تحديد سعر ، ويجب أن تكون متسقة مع المنهجيات الإقتصادية المقبولة لتسعير الأدوات المالية ، وعلى المنشأة أن تقوم بشكل دورى بمراجعة أساليب التقييم وإختبار صحتها بإستخدام أسعار من أية معاملات حالية فى السوق يمكن ملاحظتها لنفس الأداة (أى بدون تعديل أو إعادة جمعها) أو بناءً على أية بيانات سوق متوفرة يمكن ملاحظتها.

٤٩- لا تقل القيمة العادلة لأى التزام مالى تحت الطلب (على سبيل المثال ودائع تحت الطلب) عن المبلغ الواجب سداده عند الطلب بعد تخصيمه من أول تاريخ يمكن أن يطلب فيه سداد المبلغ .

إعادة التبويب

٥٠- على المنشأة:

(أ) ألا تقوم بإعادة تبويب أية أداة مالية من مجموعة الأدوات المقيمة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر أثناء الاحتفاظ بها أو إصدارها.

و(ب) ألا تقوم بإعادة تبويب أية أداة مالية من مجموعة الأدوات المقيمة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر. إذا كانت قد بوبت هذه الأداة عند الأعتراف الأولى ضمن مجموعة القيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر.

و(ج) يمكن للمنشأة أن تعيد تبويب أصل مالى من مجموعة القيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر إذا كان الأصل المالى لم يعد يحتفظ به لغرض البيع أو إعادة شراؤه فى القريب العاجل (حتى لو كان الأصل قد تم أقتناؤه أو تكبده

أصلاً من أجل البيع أو إعادة شراؤه فى القريب العاجل) بشرط أستيفاء المتطلبات الواردة فى الفقرة "٥٠ب" أو "٥٠د" .

لا يجوز للمنشأة إعادة تبويب أداة مالية إلى مجموعة القيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر بعد الأعتراف الأولى بها :

٥٠أ- التغيرات التالية فى الظروف لا تعتبر إعادة تبويب لأغراض تطبيق الفقرة "٥٠".

(أ) مشتقة كان قد سبق تخصيصها كأداة تغطية فعالة فى تغطية تدفقات نقدية أو تغطية صافى استثمار وأصبحت غير مؤهلة لذلك .

(ب) مشتقة أصبحت مخصصة كأداة تغطية فعالة فى تغطية تدفقات نقدية أو تغطية صافى استثمار.

(ج) الأصول المالية التى أعيد تبويبها عندما تقوم شركة تأمين بتغيير سياستها المحاسبية طبقاً للفقرة "٤٥" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٧).

٥٠ب- يمكن إعادة تبويب الأصل المالى والذى تنطبق عليه الفقرة "٥٠-ج" (فيما عدا الأصل المالى من النوع المبين فى فقرة "٥٠-د" أدناه) نقلاً من مجموعة الأدوات المالية المقيمة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر فى حالات نادرة (و التي يصدر بتحديدها قرار من السلطة المختصة المعنية بإصدار المعايير).

٥٠ج- إذا قامت المنشأة بإعادة تبويب أصل مالى نقلاً من مجموعة الأدوات المالية المقيمة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر طبقاً للفقرة "٥٠-ب" يتم إعادة تبويب هذا الأصل بقيمته العادلة فى تاريخ إعادة التبويب، ولا يتم رد أية أرباح أو خسائر تم الاعتراف بها من قبل فى الأرباح أو الخسائر . وتصبح القيمة العادلة للأصل المالى فى تاريخ إعادة تبويبه هى التكلفة أو التكلفة المستهلكة الجديدة للأصل حسب الأحوال.

٥٠د- يمكن إعادة تبويب الأصل المالى الذى تنطبق عليه الفقرة "٥٠-ج" والذى كان يفى بتعريف القروض والمديونيات نقلاً من مجموعة الأدوات المالية المقيمة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر وذلك إذا كان لدى المنشأة النية والقدرة على الأحتفاظ بهذا الأصل المالى خلال المستقبل المنظور أو حتى تاريخ أستحقاقه.

٥٠هـ- يمكن إعادة تبويب الأصل المالى المبوب ضمن مجموعة الأدوات المالية المتاحة للبيع والذى يسرى عليه تعريف قروض ومديونيات نقلاً من مجموعة الأدوات

المتاحة للبيع إلى مجموعة القروض والمديونيات وذلك إذا كان لدى المنشأة النية والقدرة على الإحتفاظ بهذا الأصل المالى خلال المستقبل المنظور أو حتى تاريخ أستحقاقه.

٥٠و- إذا قامت المنشأة بإعادة تبويب أصل مالى نقلاً من مجموعة الأدوات المالية المقيمة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر طبقاً للفقرة "٥٠-د" أو نقلاً من مجموعة الأدوات المالية المتاحة للبيع طبقاً للفقرة "٥٠-هـ" يتم إعادة تبويب هذا الأصل بقيمته العادلة فى تاريخ إعادة التبويب . وبالنسبة للأصل المالى الذى أعيد تبويبه طبقاً للفقرة "٥٠-د" لا يتم رد أية أرباح أو خسائر تم الأعتراف بها من قبل فى الأرباح أو الخسائر. وتصبح القيمة العادلة للأصل المالى فى تاريخ إعادة تبويبه هى التكلفة أو التكلفة المستهلكة الجديدة للأصل حسب الأحوال. وبالنسبة للأصل المالى الذى أعيد تبويبه نقلاً من مجموعة الأدوات المالية المتاحة للبيع طبقاً للفقرة "٥٠-هـ" فإن أية أرباح أو خسائر متعلقة بهذا الأصل تم الأعتراف بها سابقاً ضمن بنود الدخل الشامل الأخرى طبقاً للفقرة "٥٥(ب)" يتم معالجتها طبقاً للفقرة "٥٤" من هذا المعيار.

٥١- إذا لم يعد مناسباً نتيجة لأى تغيير فى نوايا أو قدرات الإدارة تبويب أى استثمار على أنه محتفظ به حتى تاريخ الاستحقاق فيعاد تبويب هذا الاستثمار كاستثمار متاح للبيع و يتم إعادة قياسه بالقيمة العادلة، وتتم المحاسبة عن الفرق بين القيمة الدفترية والقيمة العادلة طبقاً للفقرة "٥٥ (ب)".

٥٢- عندما يتم بيع أو إعادة تبويب استثمارات محتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق و بمبلغ كبير نسبياً ولا تتوافر فيه الشروط الواردة فى فقرة "٩" عندئذ يعاد تبويب الاستثمارات المتبقية المحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق كاستثمارات متاحة للبيع وتتم المحاسبة عن الفروق الناتجة عن إعادة التبويب طبقاً للفقرة "٥٥(ب)"

٥٣- عندما يتوافر مقياس يعتمد عليه للأصل المالى أو الالتزام المالى لم يكن متاحاً من قبل و كان مطلوب قياس هذا الأصل أو هذا الالتزام بالقيمة العادلة إذا توفر وجود هذا القياس (راجع الفقرات "٤٦(ج)" و "٤٧") عندئذ يعاد قياس هذا الأصل أو الالتزام بالقيمة العادلة وتتم المحاسبة عن الفرق الناتج بين القيمة الدفترية و القيمة العادلة طبقاً للفقرة "٥٥" .

٥٤- إذا أصبح من المناسب إثبات الأصل أو الالتزام المالى بالتكلفة أو التكلفة المستهلكة بدلاً من القيمة العادلة نتيجة لأى تغيير فى نوايا أو قدرات الإدارة أو فى الحالات النادرة التى يصبح فيها القياس الذى يعتمد عليه غير متاح (راجع الفقرات "٤٦(ج)" ، "٤٧") أو بسبب انقضاء السنتين الماليتين السابقتين المشار إليهما فى فقرة "٩"، عندئذ يصبح من المناسب تقييم الأصل المالى أو الالتزام المالى بالتكلفة أو التكلفة المستهلكة بدلاً من القيمة العادلة وتصبح القيمة الدفترية بالقيمة العادلة للأصل المالى أو الالتزام المالى فى ذلك التاريخ هى التكلفة الجديدة أو التكلفة المستهلكة للأصل إن أمكن ذلك ، وتتم المحاسبة عن أية أرباح أو خسائر على هذا الأصل سبق الاعتراف بها مباشرة ضمن حقوق الملكية طبقاً للفقرة "٥٥(ب)" كما يلى :

(أ) *فى حالة الأصل المالى الذى له تاريخ استحقاق ثابت ، يتم استهلاك الأرباح أو الخسائر على مدار العمر المتبقى للاستثمار المحتفظ به حتى تاريخ الاستحقاق باستخدام طريقة الفائدة الفعلية ، ويتم استهلاك أى فرق بين القيمة على أساس التكلفة المستهلكة والقيمة على أساس تاريخ الاستحقاق على مدار العمر المتبقى للأصل المالى باستخدام طريقة الفائدة الفعلية بالمثل كما هو الحال بالنسبة لاستهلاك أية علاوة أو خصم إصدار . و فى حالة اضمحلال قيمة الأصل المالى لاحقاً يتم إعادة تبويب أية أرباح أو خسائر سبق الاعتراف بها مباشرة ضمن بنود الدخل الشامل الأخرى إلى الأرباح أو الخسائر طبقاً لفقرة "٦٧".*

(ب) فى حالة الأصل المالى الذى ليس له تاريخ استحقاق ثابت تظل الأرباح أو الخسائر ضمن حقوق الملكية حتى بيع الأصل أو التصرف فيه ، عندئذ يتم الاعتراف بها فى الأرباح أو الخسائر ، و فى حالة اضمحلال قيمة الأصل المالى لاحقاً يتم إعادة تبويب أية أرباح أو خسائر سبق الاعتراف بها مباشرة ضمن بنود الدخل الشامل الأخرى إلى الأرباح أو الخسائر طبقاً لفقرة "٦٧".

المكاسب أو الخسائر

٥٥- يتم الاعتراف بأى مكسب أو خسارة ناتجة عن التغير فى القيمة العادلة للأصل المالى أو الالتزام المالى الذى لا يمثل جزءاً من عملية تغطية (الفقرات من "٨٩" إلى "١٠٢") كما يلى :

(أ) يتم الاعتراف بأى مكسب أو خسارة من أصل مالى أو التزام مالى مبوب بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر ضمن الأرباح والخسائر .

(ب) يتم الاعتراف مباشرة بأى مكسب أو خسارة من الأصل المالى المتاح للبيع ضمن بنود الدخل الشامل الأخرى فيما عدا خسائر الاضمحلال فى القيمة (الفقرات من "٦٧" إلى "٧٠") و أرباح و خسائر تقييم العملات الأجنبية (ملحق (أ) فقرة "أت ٨٣") وذلك حتى إلغاء الأصل المالى من الدفاتر. و فى هذا الوقت يتم إعادة تبويب الأرباح أو الخسائر المتراكمة المعترف بها ضمن بنود الدخل الشامل الأخرى سابقاً إلى الأرباح أو الخسائر ، إلا أن الفائدة المحسوبة باستخدام طريقة الفائدة الفعلية (فقرة "٩") يتم الاعتراف بها ضمن الأرباح أو الخسائر (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (١١) "الإيراد") و يتم الاعتراف بتوزيعات الأرباح الخاصة بأداة حقوق الملكية المتاحة للبيع فى الأرباح أو الخسائر عند الإعلان عن حق المنشأة فى الحصول عليها (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (١١)).

٥٦- بالنسبة للأصول والالتزامات المالية المثبتة بالتكلفة المستهلكة (راجع الفقرات "٤٦" و "٤٧") يتم الاعتراف بأى ربح أو خسارة فى الأرباح أو الخسائر عند استبعاد الأصل أو الالتزام من الدفاتر أو الاضمحلال فى القيمة أو من خلال عملية الاستهلاك ، إلا أنه بالنسبة للأصول أو الالتزامات المالية التى تمثل بنوداً مغطاه (راجع الفقرات من "٧٨" إلى "٨٤" و الفقرات من"أت ٩٨" إلى "أت١٠١") فإن المحاسبة عن هذا الربح أو هذه الخسارة تتم وفقاً للفقرات من "٨٩" إلى "١٠٢".

٥٧- إذا قامت منشأة بالاعتراف بالأصول المالية باستخدام طريقة المحاسبة فى تاريخ التسوية (راجع فقرة "٣٨" والفقرتين "أت ٥٣" و "أت ٥٦") فلا يتم الاعتراف بأى تغير فى القيمة العادلة للأصل الذى يتم الحصول عليه أثناء الفترة بين تاريخ التداول وتاريخ التسوية وذلك بالنسبة للأصول المثبتة بالتكلفة أو التكلفة المستهلكة (خلاف خسائر الاضمحلال فى القيمة) ، إلا أنه بالنسبة للأصول المثبتة بالقيمة العادلة فإنه يتم الاعتراف بالتغير فى القيمة العادلة فى الأرباح أو الخسائر أو ضمن حقوق الملكية حسب الأحوال طبقاً للفقرة "٥٥".

اضمحلال قيمة الأصول المالية وعدم إمكانية تحصيلها

٥٨- فى تاريخ نهاية كل فترة مالية تقوم المنشأة بتقدير ما إذا كان هناك دليل موضوعى على اضمحلال قيمة أحد الأصول المالية أو مجموعة من هذه الأصول، وفى حالة وجود هذا الدليل تطبق المنشأة الفقرة "٦٣"(بالنسبة للأصول المالية المثبتة بالتكلفة

المستهلكة) والفقرة "٦٦" (بالنسبة للأصول المالية المثبتة بالتكلفة) أو الفقرة "٦٧" (بالنسبة للأصول المالية المتاحة للبيع) وذلك لتحديد قيمة الخسارة الناتجة عن اضمحلال القيمة .

٥٩-تضمحل قيمة الأصل المالى أو مجموعة الأصول المالية و يتم تحمل الخسائر الناتجة عن اضمحلال القيمة فقط فى حالة وجود أدلة موضوعية عن اضمحلال القيمة نتيجة لوقوع حدث أو أكثر بعد الاعتراف الأولى بالأصل (حدوث خسارة) وكان لهذا الحدث أو لهذه الأحداث أثر يمكن تقييمه بصورة يعتمد عليها على التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة من الأصل المالى أو مجموعة الأصول المالية ، وقد يكون من غير الممكن تحديد حدث منفرد أو منفصل قد أدى إلى هذا الاضمحلال فى القيمة حيث يكون هذا الاضمحلال ناتجاً عن تأثير مجمع لعدة أحداث ، ولا يتم الاعتراف بالخسائر المتوقعة نتيجة لأحداث مستقبلية مهما كانت درجة احتمالها ، وتتضمن الأدلة الموضوعية على اضمحلال قيمة الأصل البيانات التى يمكن ملاحظتها والتى يعلم بها حامل الأصل وذلك بشأن الأحداث المؤدية إلى الخسائر ما يلى :

(أ) صعوبات مالية كبيرة تواجه المصدر أو المدين .

أو(ب) مخالفة شروط العقد مثل عدم سداد الفوائد أو أصل المبلغ.

أو(ج) قيام المقرض لأسباب اقتصادية أو قانونية تتعلق بالصعوبات المالية للمقترض بمنح المقترض امتيازات وتنازلات قد لا يوافق المقرض على منحها فى ظروف أخرى.

أو(د) توقع إفلاس المقترض أو إعادة هيكلته.

أو(هـ) اختفاء السوق النشطة للأصل المالى بسبب الصعوبات المالية.

أو(و) وجود بيانات واضحة تشير إلى وجود انخفاض يمكن قياسه فى التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة من مجموعة الأصول المالية منذ الاعتراف الأولى لهذه الأصول على الرغم من عدم إمكانية تحديد هذا الانخفاض لكل أصل على حدة ويشمل ذلك ما يلى:

(١) التغيرات المعاكسة فى حالة السداد بالنسبة للمقترضين فى هذه المجموعة (على سبيل المثال زيادة عدد حالات الإخفاق فى السداد أو زيادة عدد المقترضين ببطاقات الائتمان الذين وصلوا إلى الحد الائتمانى المسموح به و يقومون بسداد أدنى مبلغ شهرى مسموح به).

أو(٢) الظروف القومية أو المحلية التى ترتبط بحالات عدم السداد المرتبطة بأصول المجموعة (على سبيل المثال زيادة معدل البطالة فى المنطقة الجغرافية و انخفاض أسعار العقارات بالنسبة للرهون العقارية فى المنطقة ذات الصلة و انخفاض أسعار البترول بالنسبة للقروض الممنوحة لمنتجى البترول أو التغيرات فى ظروف الصناعة التى تؤثر على المقترضين فى المجموعة).

٦٠- لا يعد اختفاء سوق نشطة بسبب عدم طرح الأدوات المالية للمنشأة للاكتتاب العام أو للجمهور دليلاً على اضمحلال القيمة و لا يعد تدنى الملاءة الائتمانية للمنشأة فى حد ذاته دليلاً على اضمحلال القيمة ، على الرغم من أن ذلك قد يكون دليلاً إذا أخذ فى الاعتبار مع معلومات أخرى متاحة. و لا يعد انخفاض القيمة العادلة للأصل المالى أقل من تكلفته أو التكلفة المستهلكة بالضرورة دليلاً على اضمحلال قيمة الأصل (على سبيل المثال انخفاض القيمة العادلة للاستثمار فى أداة دين ناشئ عن زيادة سعر الفائدة بدون مخاطر).

٦١- بالإضافة إلى أنواع الأحداث الواردة فى الفقرة "٥٩" تتضمن الأدلة الموضوعية على اضمحلال الاستثمار فى أداة حقوق الملكية معلومات بشأن التغيرات الهامة التى لها تأثير معاكس و التى حدثت فى البيئة التكنولوجية أو الاقتصادية أو القانونية أو السوقية التى تعمل فيها الجهة المصدرة حيث يشير هذا الدليل الى عدم إمكانية استرداد تكلفة هذا الاستثمار فى أداة حقوق الملكية هذه ، ويعد الانخفاض الهام أو المستمر فى القيمة العادلة للاستثمار فى أحد أدوات حقوق الملكية من قبيل الأدلة و المؤشرات الموضوعية على اضمحلال قيمة الاستثمار .

٦٢- فى بعض الحالات ، فإن البيانات المتاحة و المطلوبة لتقدير قيمة خسائر اضمحلال القيمة للأصل المالى قد تكون محدودة أو وثيقة الصلة بالظروف الحالية، على سبيل المثال قد يكون الأمر كذلك عندما يمر المقترض بصعوبات مالية مع وجود بيانات تاريخية قليلة للغاية تخص الحالات المشابهة من المقترضين و فى مثل هذه الأحوال تعتمد المنشأة على خبرتها فى تقدير قيمة خسائر اضمحلال القيمة . وبالمثل تعتمد على هذه الخبرة فى تطبيق البيانات المتاحة لمجموعة من الأصول المالية لإظهار الظروف الحالية (راجع الفقرة "أ٨٩") ، ويعد استخدام التقديرات المعقولة جزءاً أساسياً لإعداد القوائم المالية و لا يؤثر على درجة مصداقيتها .

الأصول المالية المثبتة بالتكلفة المستهلكة

٦٣- فى حالة وجود أدلة موضوعية على حدوث خسائر اضمحلال فى القيمة ترتبط بقروض أو مديونيات أو استثمارات محتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق ومثبتة بالتكلفة المستهلكة ، عندئذ تقاس قيمة الخسارة على أنها الفرق بين القيمة الدفترية للأصل والقيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية (مع استبعاد خسائر الائتمان المستقبلية التى لم يتم تحملها) المخصومة بسعر الفائدة الفعلى الأصلى الخاص بالأصل المالى (أى سعر الفائدة الفعلى المحسوب قبل تاريخ ظهور مؤشرات الاضمحلال مباشرة). ويتم تخفيض القيمة الدفترية للأصل إما مباشرة أو من خلال استخدام حساب مخصص ويتم الاعتراف بقيمة الخسارة فى الأرباح أو الخسائر.

٦٤- تقوم المنشأة أولاً بتقدير ما إذا كانت هناك أدلة موضوعية على اضمحلال قيمة الأصول المالية التى تمثل أهمية نسبية بمفردها أو هناك أدلة انخفاض منفردة أو مجمعة بالنسبة للأصول المالية التى لا تمثل أهمية نسبية بمفردها (راجع الفقرة "٥٩") ، وإذا ما توصلت المنشأة إلى عدم وجود أدلة موضوعية بالنسبة للأصل الذى تم تقييمه منفرداً سواء كان هاماً أو غير هام فإنها تقوم بإدراج هذا الأصل ضمن مجموعة من الأصول المالية ذات سمات مخاطر إئتمانية مشابهة و تقوم بإجراء تقييم مجمع لهم بشأن اضمحلال القيمة ، أما الأصول التى تم تقييمها بشكل منفرد لتحديد اضمحلال القيمة والتى يتم الاعتراف أو يستمر الاعتراف لها بخسارة الاضمحلال فلا تدخل ضمن التقييم المجمع لاضمحلال القيمة .

٦٥- إذا أمكن فى أية فترة لاحقة ربط الانخفاض فى خسارة اضمحلال القيمة والزيادة فيها بشكل موضوعى مع حدث يقع بعد إثبات خسارة اضمحلال القيمة (على سبيل المثال تحسن الملاءمة الائتمانية للمدين) عندئذ يتم رد خسارة اضمحلال القيمة المعترف بها من قبل إما مباشرة أو بتسوية حساب المخصص . ويجب ألا ينشأ عن هذا الإلغاء قيمة دفترية للأصل المالى تتجاوز التكلفة المستهلكة فى تاريخ استبعاد خسائر الاضمحلال لو لم يكن قد تم الاعتراف بخسائر الاضمحلال هذه. ويتم إثبات قيمة الاستبعاد فى الأرباح أو الخسائر.

الأصول المالية المثبتة بالتكلفة

٦٦- فى حالة وجود أدلة موضوعية على حدوث خسائر الاضمحلال فى القيمة لأداة حقوق ملكية غير مسجلة بالبورصة وغير مثبتة بالقيمة العادلة بسبب عدم قياس قيمتها العادلة بطريقة يعتمد عليها أو بالنسبة لأصول المشتقات المالية ذات العلاقة

والتى يجب تسويتها بتقديم أداة حقوق الملكية غير المسجلة هذه ، عندئذ تقاس قيمة الخسارة فى اضمحلال القيمة على أنها الفرق بين القيمة الدفترية للأصل المالى والقيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة المخصومة بمعدل السوق الحالى للعائد بالنسبة للاستثمار المشابه (راجع الفقرة "٤٦(ج)" و الفقرتين "أت٨٠" و "أت٨١") ، ولا يجوز رد مثل هذه الخسائر فى اضمحلال القيمة.

الأصول المالية المتاحة للبيع

٦٧- عندما يعترف بالتراجع فى القيمة العادلة لأصل مالى متاح للبيع مباشرة ضمن بنود الدخل الشامل الأخرى مع وجود أدلة موضوعية على اضمحلال قيمة الأصل (راجع الفقرة "٥٩") تستبعد الخسارة المجمعة التى تم الاعتراف بها مباشرة فى بنود الدخل الشامل الأخرى و يعترف بها فى الأرباح أو الخسائر حتى و إن لم يتم استبعاد هذا الأصل المالى من الدفاتر .

٦٨- يمثل مبلغ الخسارة المجمعة المستبعد من حقوق الملكية و المعترف به فى الأرباح أو الخسائر طبقاً للفقرة "٦٧" الفرق بين تكلفة الاقتناء (بالصافى بعد أى استهلاك أو سداد أى من أصل المبلغ) و القيمة العادلة مخصوماً منها أية خسارة فى اضمحلال القيمة لهذا الأصل المالى سبق الاعتراف بها فى الأرباح أو الخسائر.

٦٩- لا يتم رد خسائر اضمحلال القيمة المعترف بها فى الأرباح أو الخسائر بالنسبة لأى استثمار فى أداة حقوق ملكية مبوباً كاستثمار متاح للبيع فى الأرباح أو الخسائر.

٧٠- عند زيادة القيمة العادلة لأية أداة دين مبوبة كمتاحة للبيع فى أية فترة لاحقة وكانت هذه الزيادة ذات علاقة بدرجة موضوعية بحدث وقع بعد الاعتراف بخسارة اضمحلال القيمة فى الأرباح أو الخسائر عندئذ يتم رد خسارة اضمحلال القيمة هذه فى الأرباح أو الخسائر.

التغطية

٧١- فى حالة وجود علاقة تغطية محددة بين أداة التغطية و البند المغطى على النحو الوارد فى الفقرات من "٨٥" إلى "٨٨" والفقرات من "أت١٠٢" الى "أت١٠٤" فإن المحاسبة عن الأرباح أو الخسائر الخاصة بأداة التغطية و البند المغطى تكون وفقاً للفقرات من "٨٩" إلى"١٠٢".

أدوات التغطية

الأدوات المؤهلة

٧٢- لا يحدد هذا المعيار الأحوال التى يتم فيها تخصيص مشتقات الأدوات المالية كأداة تغطية طبقاً للشروط الواردة فى الفقرة "٨٨" باستثناء بعض الخيارات المكتوبة (راجع الفقرة "أت٩٤") ، إلا أنه يجوز تخصيص أى أصل مالى غير مشتق أو أى التزام مالى غير مشتق كأداة تغطية فقط لتغطية مخاطر العملات الأجنبية .

٧٣- لأغراض محاسبة التغطية فإن الأدوات الوحيدة التى يمكن تبويبها كأدوات تغطية هى الأدوات التى يدخل فيها طرف من خارج المنشأة التى تقوم بإعداد القوائم المالية (أى طرف خارجى عن المجموعة أو القطاع أو المنشأة الفردية التى يتم التقرير عنها) و على الرغم من أن المنشآت المستقلة ضمن أية مجموعة أو قطاعات مجمعة داخل المنشأة يمكن أن تكون طرفاً فى معاملات تغطية مع منشآت أخرى داخل المجموعة أو القطاعات داخل المنشأة ، فإن هذه المعاملات التى بين أطراف المجموعة يتم استبعادها عند إعداد قوائم مالية مجمعة و بالتالى فإن معاملات التغطية هذه غير مؤهلة لمحاسبة التغطية فى القوائم المالية المجمعة للمجموعة . ومع ذلك فقد تعتبر مؤهلة لمحاسبة التغطية فى القوائم المالية المستقلة لمنشأة منفردة داخل المجموعة أو القطاع الذى يقوم بإعداد قوائم مالية.

تخصيص أدوات التغطية

٧٤- عادة ما يكون هناك قياس واحد للقيمة العادلة لأداة التغطية فى مجملها، حيث أن العوامل التى تؤدى إلى حدوث تغيرات فى القيمة العادلة تعتمد على بعضها البعض وبالتالى تقوم المنشأة بتحديد علاقة التغطية بالنسبة لأداة التغطية فى مجملها أما الاستثناءات المسموح بها فقط فهى كالآتى:

(أ) فصل فرق التغير في القيمة الاصلية Intrinsic value الناتج عن تغير القيمة العادلة والفرق الناتج من القيمة الحالية (الفائدة المعبرة عن عامل الزمن) فى عقد الخيار وتبويب التغير بين القيمة السوقية وقيمة الخيار فقط كفرق تغطية مع استبعاد التغير فى القيمة الزمنية.

و(ب) فصل عنصر الفائدة عن السعر الفورى للعقد الآجل .

ويسمح بهذه الاستثناءات نظراً لإمكانية قياس كل من فرق التغير في القيمة الأصلية Intrinsic value لحق الخيار والعلاوة فى العقد الآجل بشكل عام بطريقة مستقلة.

٧٥- يمكن تخصيص نسبة من إجمالى أداة التغطية و لتكن ٥٠% من القيمة الأسمية كأداة تغطية فى علاقة تغطية إلا أنه لا يجوز تحديد علاقة التغطية على أساس نسبة من الفترة الزمنية التى تظل فيها أداة التغطية قائمة.

٧٦- يجوز تخصيص أداة تغطية منفردة كغطاء لأكثر من نوع من المخاطر و لكن بالشروط التالية:

(أ) إمكانية تحديد المخاطر المغطاة بوضوح.

و (ب) إمكانية إثبات فعالية التغطية لكل نوع من المخاطر.

و (ج) إمكانية ضمان وجود علاقة محددة لأداة التغطية و حالات المخاطر المختلفة .

٧٧- يجوز اعتبار اثنين أو أكثر من المشتقات أو نسبة منهم مجتمعين أو مبوبين معاً كأداة تغطية، وينطبق ذلك عند تعويض مخاطر بعض المشتقات من مشتقات أخرى .

البنود المغطاة

البنود المؤهلة

٧٨- قد يأخذ البند المغطى أحد الأشكال التالية :

(أ) أصل أو التزام أو ارتباط مؤكد منفرداً أو عملية متوقعة ومؤكدة أو صافى استثمار فى عملية أجنبية.

أو (ب) مجموعة من الأصول أو الالتزامات أو الارتباطات المؤكدة أو المعاملات المتوقعة والمؤكدة الحدوث بدرجة عالية أو صافى استثمارات فى عمليات أجنبية لها سمات مخاطر مشابهة.

أو(ج) تغطية محفظة مالية ذات مخاطر أسعار فائدة فقط أو جزء من محفظة أصول مالية أو التزامات مالية تتشارك فى الخطر المغطى.

٧٩- بعكس القروض والمديونيات فإن الاستثمار المحتفظ به حتى تاريخ الاستحقاق لا يمكن أن يكون بنداً مغطىً بالنسبة لخطر سعر الفائدة أو المخاطر المرتبطة بالمبالغ المدفوعة معجلاً، حيث إن تبويب الاستثمار المحتفظ به حتى تاريخ الاستحقاق يتطلب وجود نية للاحتفاظ بالاستثمار حتى تاريخ الاستحقاق دون النظر إلى التغيرات فى القيمة العادلة أو التدفقات النقدية لهذا الاستثمار والتى تعزى

إلى التغيرات فى أسعار الفائدة. وبالتالى فإن الاستثمار المحتفظ بـه حتـى تـاريخ الاستحقاق يمكن أن يكون بنداً مغطّ فقط بالنسبة للمخاطر التى تنشأ من التغيرات فى أسعار صرف العملات الأجنبية ومخاطر الائتمان.

٨٠- يمكن أن تؤهل مخاطر العملات الأجنبية لأى بند ذا طبيعة نقدية يتم تداوله فيما بين المجموعة (على سبيل المثال رصيد مدين أو دائن بين شركتين تابعتين) كبند مغـطّ فى القوائم المالية المجمعة إذا نتج عنهما خسائر أو أرباح عملات أجنبيـة لـم يـتم استبعادها بالكامل عند تجميع القوائم المالية طبقاً لمعيار المحاسبة المـصرى رقـم (١٣) " آثار التغيرات فى أسعار صرف العملات الأجنبية ". حيث أنه طبقاً للمعيار المذكور لا يتم استبعاد أرباح أو خسائر العملات الأجنبيـة المرتبطـة بـالبنود ذات الطبيعة النقدية فيما بين أطراف المجموعة بالكامل عند التجميع عندما تكـون لكـل منهم عملة تعامل مختلفة .

تبويب البنود المالية كبنود مغطاة

٨١- إذا كان البند المغطى أصلاً مالياً أو التزاماً مالياً فإنه يعتبـر بنـداً مغـطّ بالنـسبة للمخاطر المرتبطة فقط بجزء من تدفقاته النقدية أو القيمة العادلة (على سبيل المثال التدفقات النقدية التعاقدية أو أجزاء منها أو نسبة من القيمة العادلة) بـشرط إمكانيـة قياس فعالية التغطية ،على سبيل المثال يجوز تبويب جزء يمكـن تحديـده وقياسـه بصورة مستقلة من مخاطر سعر الصرف المرتبطة بالأصل الذى يـدر فائـدة أو الالتزام المحمل بفائدة .

٨١أ- في حالة تغطية القيمة العادلة لخطر سعر الفائدة بالنسبة لمحفظة من الأصول المالية أو الالتزامات المالية (وفقط فى هذه الحالة) يمكن تبويب الجزء المغطـى بالنـسبة لقيمة العملة على أساس إجمالي محفظة الأصول المالية / الإلتزامات المالية ولـيس كأصول (التزامات) منفردة . (أي لا يسمح بتخصيص مبلغ كبنـد مغطـى علـى أساس الصافى).

تبويب البنود غير المالية كبنود مغطاة

٨٢- إذا كان البند المغطى أصلاً غير مالى أو التزاماً غير مالى فإنه يبوب كبنـد مغـطّ بالنسبة:

(أ) لمخاطر العملات الأجنبية.

أو (ب) لجميع المخاطر بسبب صعوبة فصل وقياس الجزء المناسب من التدفقات النقدية أو التغيرات فى القيمة العادلة التى تعزى إلى مخاطر محددة بخلاف مخاطر العملات الأجنبية.

تبويب مجموعة من البنود كبنود مغطاة

٨٣- يتم تجميع الأصول أو الالتزامات المتشابهة و تغطيتها كمجموعة فقط إذا كانت الأصول أو الالتزامات فى المجموعة كل على حدة تشترك فى التعرض لنفس الخطر المحدد كخطر مغطىً، بالإضافة إلى ذلك، من المتوقع أن يكون التغير فى القيمة العادلة التى تعزى إلى الخطر المغطى لكل بند مستقل فى المجموعة تقريباً متناسباً مع التغير الكلى فى القيمة العادلة التى تعزى إلى المخاطر المغطاة لمجموعة البنود.

٨٤- نظراً لأن المنشأة تقوم بتقدير فعالية التغطية بمقارنة التغير فى القيمة العادلة أو التدفق النقدى لأداة التغطية (أو مجموعة من أدوات التغطية المشابهة) مع التغير في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية للبند المغطى (أو مجموعة من البنود المغطاه المتشابهة) فإن مقارنة أية أداة تغطية مع صافى الأصل أو الإلتزام المغطى (صافى الأصول والإلتزامات ذات الفائدة الثابتة أو الاستحقاقات المتشابهة) وليس مع بند محدد مغطىً لا يؤهل لاستخدام محاسبة التغطية .

محاسبة التغطية

٨٥-تعترف محاسبة التغطية بأثر المقاصة على الأرباح أو الخسائر الناتجة عن التغيرات فى القيم العادلة لأداة التغطية والتغيرات على البند المغطى .

٨٦-هناك ثلاثة أنواع من علاقات التغطية:

(أ) تغطية خطر القيمة العادلة:

هى تغطية خطر التعرض للتغيرات فى القيمة العادلة لأصل أو التزام معترف به أو ارتباط مؤكد غير معترف به أو جزء محدد من ذلك الأصل أو الالتزام أو الارتباط المؤكد و المرتبط بخطر محدد يمكن أن يؤثر على الأرباح أو الخسائر.

(ب) تغطية خطر التدفقات النقدية:

هى تغطية خطر التعرض للتقلبات فى التدفقات النقدية والتى:

(١) ترتبط بخطر محدد لأصل أو التزام معترف به (مثل كل أو بعض مدفوعات الفوائد المستقبلية بالنسبة للمديونية ذات سعر الفائدة المتغير) أو معاملات متوقعة مؤكدة الحدوث بدرجة عاليه .

(٢) يمكن أن تؤثر على الأرباح أو الخسائر.

(ج) تغطية خطر صافى الاستثمار فى عملية أجنبية (كيان أجنبى) كما هو معرف فى معيار المحاسبة المصرى رقم (١٣) .

٨٧- تكون المحاسبة عن تغطية مخاطر أسعار صرف العملات الأجنبية الخاصة بارتباط مؤكد باعتبارها تغطية لخطر القيمة العادلة أو كتغطية لخطر التدفقات النقدية.

٨٨- تكون علاقة التغطية مؤهلة لمحاسبة التغطية طبقاً للفقرات من "٨٩" إلى "١٠٢" عندما-وفقط عندما- تتوافر كل الشروط التالية :

(أ) وجود توثيق رسمي معتمد لإستراتيجية لإدارة المخاطر تتضمن هدف إدارة المخاطر واستخدام أدوات التغطية في تغطية المخاطروعلاقة التغطية وهدف إدارة المخاطر في المنشأة، ويجب أن تتضمن هذه الوثائق تحديداً لأداة التغطية والبند أو المعاملة المغطاة وطبيعة الخطر الذى يتم تغطيته وكيفية قيام المنشأة بتقدير فعالية أداة التغطية فى مواجهة خطر التعرض لأية تغيرات فى القيمة العادلة أو التدفقات النقدية للبند المغطى والتى ترجع إلى الخطر المغطى .

و (ب) من المتوقع أن تكون التغطية فعالة بدرجة كبيرة (راجع ملحق أ فقرات من "أت١٠٥" إلى "أت١١٣")- وذلك فى تحقيق مواجهة التغيرات فى القيمة العادلة أو التدفقات النقدية التى تعزى إلى الخطر المغطى .

و (ج) بالنسبة لتغطيات التدفقات النقدية فإن المعاملة المتنبأ بها التى تخضع للتغطية يجب أن تكون متوقعة بصورة كبيرة ويجب أن تمثل تعرض التقلبات فى التدفقات النقدية التى تؤثر بشكل أساسى على الأرباح أو الخسائر.

و (د) يمكن قياس فعالية التغطية بدرجة يعتمد عليها ، مما يعنى إمكانية قياس التدفقات النقدية للبند المغطى والتى ترتبط بالمخاطر المغطاة وكذلك القيمة العادلة لأداة التغطية لدرجة يعتمد عليها (راجع فقرات "٤٦" و "٤٧" و الفقرتين "أت٨٠" و "أت٨١" بشأن إرشادات تحديد القيمة العادلة) .

و (هـ) تقييم التغطية بصفة مستمرة وثبات فعاليتها العالية على مدار فترات إعداد التقارير المالية .

تغطية القيمة العادلة

٨٩- **إذا كانت تغطية القيمة العادلة خلال الفترة تفى بالشروط الواردة فى فقرة "٨٨" ، فيتم المحاسبة عنها على النحو التالى :**

(أ) **يتم الاعتراف ضمن الأرباح أو الخسائر بالأرباح أو الخسائر الناتجة عن إعادة قياس أداة التغطية بالقيمة العادلة (لأدوات التغطية المشتقة) أو إعادة قياس المكون الأجنبى من القيمة الدفترية طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم(١٣) (لأدوات التغطية غير المشتقة).**

و (ب) **إذا كان البند المغطى يقاس بالتكلفة، يتم تعديل القيمة الدفترية له بقيمة المكاسب أو الخسائر الناتجة عن المخاطر المغطاة مع الاعتراف بها فى الأرباح أو الخسائر، كما يتم تطبيق الاعتراف بالمكاسب أو الخسائر التى تعزى للمخاطر المغطاة فى الأرباح أو الخسائر حتى إذا كان البند المغطى أصلاً مالياً متاحاً للبيع.**

٨٩أ- بالنسبة لتغطية القيمة العادلة الناتجة عن مخاطر سعر الفائدة لجزء من محفظة الأصول المالية أو الالتزامات المالية (وفقط فى هذه الحالة) يمكن استيفاء ما ورد فى الفقرة "٨٩ (ب)" بعرض الأرباح أو الخسائر التى تعزى إلى البند المغطى إما :

(أ) فى بند واحد مستقل ضمن الأصول عن الفترات الزمنية الخاصة بإعادة التسعير والتى يكون البند المغطى فيها أصل.

أو (ب) فى بند واحد مستقل ضمن الالتزامات عن الفترات الزمنية الخاصة بإعادة التسعير والتى يكون البند المغطى فيها التزام.

ويتم عرض البنود المستقلة الواردة فى (أ) ، (ب) بعاليه بجانب الأصول المالية أو الالتزامات المالية ، ويتم استبعاد المبالغ المتضمنة فى هذه البنود من الميزانية عند استبعاد الأصول أو الالتزامات التى ترتبط بها من الدفاتر .

٩٠- فقط فى حالة تغطية مخاطر محددة تعزى إلى بند مغطىً يتم الاعتراف بالتغيرات المعترف بها الخاصة بالبند المغطى غير المرتبط بالمخاطر المغطاة بالأرباح أو الخسائر كما ورد فى فقرة "٥٥" من هذا المعيار.

٩١- **تتوقف المنشأة لاحقاً عن محاسبة التغطية الواردة فى الفقرة "٨٩" ، فى الحالات التالية :**

(أ) إذا أنقضت أداة التغطية أو تم بيعها أو فسخها أو ممارسة الحق المرتبط بها (ولهذا الغرض فإن تجديد أو مبادلة أداة التغطية بأخرى لا يعتبر انتهاء لأجلها أو فسخها إذا كانت هذه المبادلة جزءاً من استراتيجية المنشأة الموثقة الخاصة بالتغطية).

أو (ب) إذا لم تعد التغطية مستوفية لأحكام محاسبة التغطية الواردة فى الفقرة "٨٨".

أو (ج) إذا قامت المنشأة بإلغاء التخصيص (الارتباط) بين أداة التغطية والبند المغطى .

٩٢- يتم الاستهلاك على الأرباح أو الخسائر بأية تسوية تنشأ عن الفقرة "٨٩(ب)" على القيمة الدفترية للأداة المالية بإستخدام طريقة الفائدة الفعلية ، إلا أنه فى حالة تغطية القيمة العادلة الخاصة بخطر سعر الفائدة لمحفظة أصول مالية أو التزامات مالية (وفقط فى مثل هذه الحالة) إذا كان من المتعذر إجراء الاستهلاك باستخدام سعر فائدة فعلى ، فيتم الاستهلاك باستخدام طريقة القسط الثابت في حين يتم استهلاك المبلغ بالكامل فى تاريخ استحقاق الأداة المالية أو بانتهاء الفترة الزمنية الملائمة لإعادة التسعير فى حالة تغطية محفظة بالنسبة لخطر سعر الفائدة.

٩٣- عند تخصيص ارتباطات مؤكدة غير معترف بها كبند مغطًّ يتم الاعتراف بالتغير التراكمى اللاحق فى القيمة العادلة للارتباط المؤكد الذى يعزى للمخاطر المغطاة كأصل و التزام مع الاعتراف بالأرباح أو الخسائر المقابلة ضمن الأرباح أو الخسائر (راجع الفقرة "٨٩(ب)") ويتم الاعتراف أيضاً بالتغيرات فى القيمة العادلة لأداة التغطية ضمن الأرباح أو الخسائر .

٩٤- ملغاة.

أمثلة توضيحية للمحاسبة عن عقود تغطية القيمة العادلة (الفقرات من "٨٩" إلى "٩٣")

مثال (١): فى ٢٠١٢/١/١ قامت احدي المنشآت بشراء ٢٠٠ سهم من أسهم شركة الأنوار بسعر ٤٠ جنيه للسهم الواحد وتم تبويبها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر. وفى نهاية عام ٢٠١٢ بلغت القيمة العادلة للسهم ٤٥ جنيها.

رغبة من المنشاة في حماية نفسها من تقلبات القيمة السوقية لسهم شركة الانوار قامت بشراء حق خيار بمبلغ ٣٠٠ جنيه يحق لها بدون التزام بذلك بيع الأسهم المذكورة بسعر ٤٥ جنيها وينتهى هذا الحق فى نهاية عام ٢٠١٤.

بلغت القيمة العادلة للسهم ٤٠ جنيه فى ٢٠١٢/١/١، و٤٥ جنيها فى ٢٠١٢/١٢/٣١، و٤٤ جنيها فى ٢٠١٣/١٢/٣١ و ٤٢ جنيها فى ٢٠١٤/١٢/٣١.

بلغت القيمة العادلة لحق الخيار فى ٢٠١٣/١٢/٣١ مبلغ ٣٦٠ جنيها، كما بلغت القيمة العادلة لحقوق الخيار فى ٢٠١٤/١٢/٣١ مبلغ ٦٠٠ جنيها.

القيود المحاسبية

في ٢٠١٢/١/١

من حـــ/ أصول مالية مبوبة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر	٨,٠٠٠	
الي حـــ/ النقدية		٨,٠٠٠
(الاعتراف بشراء الأسهم وتبويبها)		

في ٢٠١٢/١٢/٣١

من حـــ/ أصول مالية مبوبة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر	١,٠٠٠	
الي حـــ/ صافي دخل المتاجرة		١,٠٠٠
(تقييم الأصل المالي بالقيمة العادلة وإدراج فروق التغير بالإرباح أو الخسائر)		
من حـــ/ المشتقات المالية لأغراض التغطية (أصول)	٣٠٠	
الي حـــ/ النقدية		٣٠٠
(اثبات شراء حق خيار بيع الأسهم بافتراض فعالية التغطية واستيفاء شروط محاسبة التغطية)		

فى ٢٠١٣/١٢/٣١

من حـــ/ صافي دخل المتاجرة (خسائر التغير في القيمة العادلة للأسهم)	٢٠٠	
الي حـــ/ الأصول المالية المبوبة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر		٢٠٠
(تقييم الأصل المالي بالقيمة العادلة وادراج فروق التغير بالارباح أو الخسائر)		
من حـــ/ المشتقات المالية (أصول)	٦٠	
الي حـــ/ صافي دخل المتاجرة (فروق التغير في القيمة العادلة لعقد المشتقات)		٦٠

فى ٢٠١٣/١٢/٣١

من حـــ/ صافي دخل المتاجرة (خسائر التغير في القيمة العادلة للاسهم)	٤٠٠	
الي حـــ/ الأصول المالية المبوبة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر		٤٠٠
(تقييم الأصل المالي بالقيمة العادلة وادراج فروق التغير في القيمة العادلة بالارباح أو الخسائر)		
من حـــ/ المشتقات المالية (أصول)	٢٤٠	
الي حـــ/ صافي دخل المتاجرة (فروق التغير في القيمة العادلة لعقد المشتقات)		٢٤٠

تنفيذ عقد الخيار في ٢٠١٤/١٢/٣١ (بيع الأسهم بالسعر المتفق عليه بعقد الخيار)

من حـــ/ النقدية	٩,٠٠٠	
الي مذكورين		
حـــ/ الأصول المالية المبوبة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر		٨,٤٠٠
حـــ/ المشتقات المالية (أصول)		٦٠٠

مثال (٢): تملك شركة الاسرار ٢٠,٠٠٠ جالون من النفط بلغت تكلفتها ٤٠٠,٠٠٠ دولار امريكي في ١ ديسمبر ٢٠١٣. ومن أجل التحوط من التقلبات في القيمة السوقية للنفط، ابرمت الشركة عقدا آجلا لتسليم ٢٠,٠٠٠ جالون من النفط في٣١ مارس ٢٠١٤ بسعر العقود الآجلة ٢٢ دولار للجالون الواحد.

بلغ سعر السوق للنفط في ٣١ ديسمبر ٢٠١٣ مبلغ ٢٣ دولار للجالون الواحد والسعر المستقبلي للتسليم يوم ٣١ مارس ٢٠١٤ مبلغ ٢٤ دولار للجالون الواحد.

اثر المعاملات السابقة في حالة ان العقد الآجل غير مؤهل لمحاسبة التغطية (غير مستوف شروط الفقرة "٨٨")

رغبت الشركة في حماية نفسها من انخفاض سعر البترول. وحيث ان أسعار البترول قد زادت (بدلا من انخفاضها) فإن الشركة تكون قد حققت خسارة من العقد الآجل.

من حـــ/ الأرباح أو الخسائر	٤٠,٠٠٠	
الي حـــ/ المشتقات المالية (التزامات)		٤٠,٠٠٠

(قيمة الخسارة في العقد الآجل = ٢ دولار امريكي (٢٢ دولار امريكي – ٢٤ دولار امريكي) ويمثل الفرق بين سعر العقد الآجل وسعر التسليم الآجل في السوق) × ٢٠,٠٠٠ جالون

اثر المعاملات السابقة في حالة ان العقد الآجل مؤهل لمحاسبة التغطية (مستوفى شروط الفقرة "٨٨")

يتم تسجيل الخسارة للعقد الآجل كما سبق

من حـــ/ الأرباح أو الخسائر	٤٠,٠٠٠	
الي حـــ/ المشتقات المالية (التزامات)		٤٠,٠٠٠

(قيمة الخسارة في العقد الآجل = ٢ دولار امريكي (٢٢ دولار امريكي – ٢٤ دولار امريكي) ويمثل الفرق بين سعر العقد الآجل وسعر التسليم الآجل في السوق) × ٢٠,٠٠٠ جالون

يتم تقويم المخزون (البند المغطي) بالقيمة العادلة في ٣١ ديسمبر ٢٠١٣

القيمة العادلة في ٣١ ديسمبر ٢٠١٣ (٢٠,٠٠٠ جالون × ٢٣ دولار امريكي)		٤٦٠,٠٠٠
التكلفة		٤٠٠,٠٠٠
الأرباح		٦٠,٠٠٠
من حـ/ المخزون	٦٠,٠٠٠	
الي حـــ/ الأرباح أو الخسائر		٦٠,٠٠٠

مثال (٣): في ١ يوليو ٢٠٠٦، قامت شركة الاسرار باقتناء ١٠,٠٠٠ اوقية من الذهب تم الاحتفاظ بها بالمخزون. وقد بلغت تكلفة الوحدة ٢٠٠ دولار امريكي (الاوقية)، بإجمـــالي ٢ مليـــون دولار امريكي. وكان لدى الشركة توقع عال أن سعر هذا المخزون سينخفض، وفي ١ يوليو ٢٠٠٦ باعت الشركة ١٠،٠٠٠ أوقية في سوق العقود الآجلة مقابل ٢١٠ دولار امريكي للأوقية للتسليم يوم ٣٠ يونيو ٢٠٠٧ .وفي١ يوليو ٢٠٠٦ تم استيفاء جميع الشروط اللازمة لمحاسبة التغطية.

في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٦ – نهاية الفترة المالية – للشركة بلغت القيمة العادلـــة للأوقيـــة ٢٢٠ دولار امريكي في حين بلغ سعر العقود الآجلة لـــ ٣٠ يونيو ٢٠٠٧ مبلغ ٢٢٧ دولار امريكي لكل أوقية. وفي يوم ٣٠ يونيو ٢٠٠٧ باع السمسار المخزون وأغلق موقف العقود الآجلة عندما كـــان الـــسعر الفوري ٢٣٠ دولار امريكي للأوقية.

في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٦ بلغت الزيادة في القيمة العادلة للمخزون ٢٠٠,٠٠٠ دولار امريكي (٢٠٠ –٢٢٠) × ١٠,٠٠٠) والزيادة في التزامات العقود الآجلة ١٧٠,٠٠٠ دولار امريكى (٢١٠ – ٢٢٧) × ١٠,٠٠٠).

٣١ ديسمبر ٢٠٠٦		
من حـــ/ الأرباح أو الخسائر	١٧٠,٠٠٠	
الي حـــــ/ المشتقات المالية (التزامات)		١٧٠,٠٠٠
(اثبات خسائر تقييم العقد الآجل نتيجة التغير في قيمته العادلة)		
من حـــ/ المخزون	٢٠٠,٠٠٠	
الي حـــ/الأرباح أوالخسائر		٢٠٠,٠٠٠
(اثبات الأرباح الناتجة عن التغير في القيمة العادلة للمخزون)		
في ٣٠ يونيو ٢٠٠٧ زادت القيمة العادلة للمخزون بمبلغ ١٠٠،٠٠٠ دولار أمريكـــى (١٠,٠٠٠ × (٢٣٠-٢٢٠)) كما زادت خسائر والتزامات العقود الآجلة بمبلغ ٣٠,٠٠٠ دولار أمريكى (١٠,٠٠٠ × (٢٣٠ – ٢٢٧))		
٣٠ يونيو ٢٠٠٧		
من حـــ/ الأرباح أو الخسائر	٣٠,٠٠٠	
الي حـــ/ المشتقات المالية (التزامات)		٣٠,٠٠٠
(اثبات خسائر تقييم العقد الآجل نتيجة التغير في قيمته العادلة)		
من حـــ/ المخزون	١٠٠,٠٠٠	
الي حـــ/ الأرباح أو الخسائر		١٠٠,٠٠٠
(اثبات الأرباح الناتجة عن التغير في القيمة العادلة للمخزون)		
من حـــ/ الأرباح أو الخسائر (تكلفة المبيعات)	٢,٣٠٠,٠٠٠	
الي حـــ/ المخزون		٢,٣٠٠,٠٠٠
من حـــ/ النقدية	٢,٣٠٠,٠٠٠	
الي حـــ/ الايرادات		٢,٣٠٠,٠٠٠
(اثبات عملية بيع المخزون بمعرفة السمسار)		
من حـــ/ المشتقات المالية (التزامات)	٢٠٠,٠٠٠	
الي حـــ/ النقدية		٢٠٠,٠٠٠
(تسوية عقد المشتقات المالية مع ثمن بيع المخزون ليباع بالقيمة المتفق عليهـــا بالعقـــد الآجـــل البالغة ٢١٠ دولار أمريكى للأوقية)		

تغطية خطر التدفقات النقدية

٩٥- بشكل أكثر تحديداً تتم المحاسبة عن تغطية خطر التدفقات النقدية على النحو التالى:

(أ) يتم تعديل ذلك الجزء من حقوق الملكية بالبند المغطى ليشمل فقط الجزء الفعال من التغطية.

(ب) يتم الاعتراف فى الأرباح أو الخسائر باية أرباح أو خسائر متبقيــة علــى أداة التغطية أو العنصر المخصص منها (الجزء غير الفعال) .

٩٦- إذا كانت تغطية خطر التدفقات النقدية خلال الفترة تفى بالشروط الواردة فى الفقرة "٨٨" ، تتم المحاسبة عنها على النحو التالى :

(أ) يتم الاعتراف مباشرة ضمن بنود الدخل الشامل الأخرى (راجــع معيــار المحاسبة المصرى رقم (١)) بذلك الجزء مــن الأربــاح أو خــسائر أداة التغطية والتى ثبت انها تغطية فعالة (راجع الفقرة "٨٨")

و (ب) يتم الاعتراف ضمن الأرباح أو الخسائر بالجزء غير الفعال من الأرباح أو الخسائر على أداة التغطية .

٩٧- إذا نتج عن تغطية معاملة متنبأ بها اعتراف بأصل مالى أو التزام مالى يتم إعادة تبويب الأرباح أو الخسائر التى تم الاعتراف بها مباشرة ضمن بنود الدخل الشامل الأخرى طبقاً لفقرة "٩٥" وذلك فى الأرباح أو الخسائر عن نفس الفترة أو الفترات التى يكون للأصل المقتنى أو للالتزام المتكبد خلالها تــأثيراً علــى الأربــاح أو الخسائر، إلا أنه إذا كانت المنشأة تتوقع عدم استرداد كل أو جزء مــن الخــسارة المعترف بها مباشرة ضمن بنود الدخل الشامل الأخرى فى فترة زمنية مستقبلية أو أكثر، عندئذ تقوم بإعادة تبويب المبلغ المتوقع عدم استرداده ضــمن الأربــاح أو الخسائر

٩٨- إذا نتج عن تغطية معاملة متنبأ بها اعتراف بأصــل أو التــزام غيــر مــالى أو أصبحت المعاملة المتنبأ بها لأصل غير مالى أو التزام غير مالى ارتبــاط مؤكــد تنطبق عليه محاسبة تغطية القيمة العادلة (مثال : التحول من محاســبة تغطيــة التدفقات النقدية إلى محاسبة تغطية القيمة العادلة) ، فعلى المنشأة تطبيق إحدى المعالجتين التاليتين :

(أ) إعادة تبويب الأرباح أو الخسائر المرتبطة بذلك و التى تم الاعتــراف بهــا مباشرة ضمن بنود الدخل الشامل الأخرى طبقاً للفقرة "٩٥" وذلــك ضــمن الأرباح أو الخسائر فى نفس الفترة أو الفترات التى كان للأصل المقتنــى أو الالتزام المتكبد خلالها تأثيراً على الأرباح أو الخسائر (على سبيل المثال فى الفترات التى يتم فيها الاعتراف بمصروف الإهلاك أو تكلفة المبيعــات) ، إلا أنه إذا توقعت المنشأة عدم استرداد كل أو جزء من الخسارة المعترف بهــا

ضمن بنود الدخل الشامل الأخرى فى فترة مستقبلية أو أكثر ، عندئذ تقوم بإعادة تبويب المبلغ المتوقع عدم استرداده ضمن الأرباح أو الخسائر .

أو (ب) تستبعد الأرباح أو الخسائر التى تم الاعتراف بها مباشرة ضمن بنود الدخل الشامل الآخر طبقاً للفقرة "٩٥" مع إدراجها فى حدود التكلفة الأولية أو القيمة الدفترية الأخرى للأصل أو الالتزام.

٩٩- تقوم المنشأة بتبنى إما المعالجة (أ) أو (ب) فى الفقرة "٩٨" كسياسة محاسبية لها وتطبقها بثبات على جميع عمليات التغطية الموضحة بالفقرة "٩٨".

١٠٠- بالنسبة لعمليات تغطية خطر التدفقات النقدية و التى لم تتناولها الفقرتين "٩٧" ، "٩٨" من هذا المعيار ، فإن المبالغ التى سبق الاعتراف بها مباشرة ضمن بنود الدخل الشامل الأخرى يعترف بها فى الأرباح أو الخسائر فى نفس الفترة أو الفترات التى يكون للمعاملة المتوقعة المغطاة تأثيراً على الأرباح أو الخسائر (على سبيل المثال عند حدوث المبيعات المتوقعة).

١٠١- فى أى من الأحوال التالية تقوم المنشأة لاحقاً بالتوقف عن محاسبة التغطية الواردة فى الفقرات من "٩٥" إلى "١٠٠"

(أ) انتهاء أجل أو بيع أو فسخ أداة التغطية أو ممارسة الحق المرتبط بها (ولهذا الغرض فإن تجديد أو مبادلة أداة التغطية بأداة أخرى لا يعتبر انتهاء لأجلها أو فسخها إذا كانت هذه المبادلة أو هذا التجديد جزءاً من سياسة التغطية الموثقة للمنشأة) و فى هذه الحالة فإن الأرباح أو الخسائر المتراكمة على أداة التغطية التى ظلت مثبتة مباشرة ضمن بنود الدخل الشامل الأخرى عن الفترة التى كانت فيها التغطية سارية وفعالة (راجع فقرة "٩٥(أ)") سوف تظل مثبتة بشكل مستقل ضمن حقوق الملكية حتى حدوث المعاملة المتنبأ بها ، وعند حدوث المعاملة تطبق الفقرة "٩٧" أو "٩٨" أو "١٠٠" .

(ب) أن تصبح التغطية غير مستوفية لشروط محاسبة التغطية الواردة فى الفقرة "٨٨". وفى هذه الحالة فإن الأرباح و الخسائر المجمعة على أداة التغطية التى ظلت مثبتة ضمن بنود الدخل الشامل الأخرى عن الفترة التى كانت فيها التغطية سارية وفعالة (راجع الفقرة "٩٥(أ)") سوف تظل مثبتة بشكل مستقل ضمن حقوق الملكية حتى حدوث المعاملة المتوقعة و عندما تحدث المعاملة تطبق الفقرة "٩٧" أو "٩٨"أو "١٠٠".

(ج) أن تصبح المعاملة المتوقعة غير متوقعة الحدوث وفى هذه الحالة يتم الاعتراف ضمن الأرباح أو الخسائر بأية أرباح أو خسائر مجمعة ذات صلة على أداة التغطية التى ظلت مثبتة مباشرة ضمن بنود الدخل الشامل الأخرى عن الفترة التى كانت فيها التغطية سارية وفعالة (الفقرة "٩٥(أ)") وقد تظل المعاملة المتوقعة التى لم تعد مؤكدة الحدوث بدرجة عالية (الفقرة "٨٨(ج)") ممكنة الحدوث.

(د) إذا قامت المنشأة بإلغاء التخصيص بالنسبة لتغطيات المعاملة المتوقعة، فإن الأرباح أو الخسائر المجمعة على أداة التغطية التى ظلت مثبتة مباشرة ضمن بنود الدخل الشامل الأخرى عن الفترة التى كانت فيها التغطية سارية وفعالة تظل مثبتة بشكل منفصل ضمن حقوق الملكية حتى حدوث المعاملة المتوقعة أو أن تصبح متوقعة الحدوث. وفى حالة حدوث المعاملة تطبق الفقرة "٩٧" أو "٩٨" أو "١٠٠" وإذا لم تعد المعاملة متوقعة الحدوث، يتم الاعتراف ضمن الأرباح أو الخسائر بالأرباح أو الخسائر المتراكمة والسابق الاعتراف بها ضمن بنود الدخل الشامل الأخرى.

مثال توضيحي للمحاسبة عن تغطية التدفقات النقدية (الفقرات من "٩٥" إلى "١٠٢")

وقعت أحد المنشآت عقدا بتاريخ ١ نوفمبر ٢٠٠١ لشراء أحد الأصول غير المالية في ١ نوفمبر ٢٠٠٢ مقابل مبلغ ٦٠ مليون يورو علما بان عملة القيد بالدفاتر لدي الشركة هي الدولار الأمريكي وقد قامت بالتحوط لهذه المعاملة من خلال الدخول في عقد آجل لشراء ٦٠ مليون يورو في ١ نوفمبر ٢٠٠٢ مقابل دولار = ١,٥ يورو

وقد كانت أسعار الصرف للعملات علي النحو التالي:

التاريخ	السعر الحالي	السعر الآجل (تسليم ١ نوفمبر ٢٠٠٢)
٢٠٠١/١١/١	١ دولار امريكي = ١,٤٥ يورو	١ دولار امريكي = ١,٥ يورو
٢٠٠١/١٢/٣١	١ دولار امريكي = ١,٢ يورو	١ دولار امريكي = ١,٢٤ يور
٢٠٠٢/١١/١	١ دولار امريكي = ١ يورو	١ دولار امريكي = ١ يورو

القيود المحاسبية في ١ نوفمبر ٢٠٠١

ان قيمة العقد الآجل في بدايته تساوي صفر وبالتالي لا توجد قيود محاسبية يتعين تسجيلها ولكن يتعين الإفصاح عن العقد والمخاطر والمعاملة المرتبطة بشراء الأصول.

القيود في ٣١ ديسمبر ٢٠٠١	**دولار امريكي**
أرباح العقد الآجل	
قيمة العقد في ٣١ ديسمبر ٢٠١١ (٦٠/١,٢٤ مليون يورو)	٤٨,٣٨٧,٠٩٦
قيمة العقد في ٣١ نوفمبر ٢٠١١ (٦٠/١,٥٠ مليون يورو)	٤٠,٠٠٠,٠٠٠
ربح العقد الآجل	٨,٣٨٧,٠٩٦

مقارنة التغير في قيمة الأصول (غير المعترف بها) مع التغير في القيمة العادلة لأداة التغطية المشتقه الزيادة في تكلفة الأصل بالدولار الامريكي		
(١,٤٥ / ٦٠ مليون يورو – ١,٢ / ٦٠ مليون يورو)		$ ٨,٦٢٠,٦٩٠
تعتبر علاقة التغطية فعالة في ذلك التاريخ حيث ان نسبة التغير في القيمة العادلة للعقد الآجل الي التغير في القيمة العادلة للأصل المغطي تبلغ ١٠٣ % وهي تعتبر في حدود نسب التغطية الفعالية طبقا لإرشادات المعيار (١٢٥% – ٨٠%)		
من حـــ/ المشتقات المالية (أصول)		٨,٣٨٧,٠٩٦
الي حـــ/ فروق تغير القيمة العادلة لمشتقات تغطية التدفقات النقدية (حقوق الملكية)		٨,٣٨٧,٠٩٦
القيود المحاسبية في ١ نوفمبر ٢٠٠٢		
أرباح إضافية علي العقد الآجل	دولار امريكي	
قيمة العقد الآجل في ١ نوفمبر ٢٠٠٢ (٦٠ مليون يورو / ١,٠)	٦٠,٠٠٠,٠٠٠	
قيمة العقد الآجل في ١ ديسمبر ٢٠٠١ (٦٠ مليون يورو / ١,٢٤)	٤٨,٩٨٧,٠٩٦	
أرباح العقد	١١,٦١٢,٩٠٤	
مقارنة التغير في قيمة الأصول (غير المعترف بها) مع التغير في القيمة العادلة لأداة التغطية المشتقه الزيادة في تكلفة الأصل بالدولار الامريكي		
(٦٠ مليون يورو /١,٢ – ٦٠ مليون يورو / ١,٠)		١٠,٠٠٠,٠٠٠
حيث أن نسبة التغير في القيمة العادلة للعقد الآجل الي التغير في القيمة العادلة للأصل المغطي (١٠,٠٠٠,٠٠٠ الي ١١,٦١٢,٩٠٤) تبلغ ٨٦ % فبناء عليه فإن علاقة التغطية فعالة جزئيا خلال الفترة ولكن ما زالت فعالة ويمكن استخدام محاسبة التغطية (لم تخرج نسبة التغير عن النسب المحددة بارشادات المعيار (١٢٥% – ٨٠%))		
من حـــ/ المشتقات المالية (أصول)	١١,٦١٢,٩٠٤	
الي حـــ/ فروق تغير القيمة العادلة لمشتقات تغطية التدفقات النقدية (حقوق الملكية)		١٠,٠٠٠,٠٠٠
الي حـــ/ الأرباح أو الخسائر		١,٦١٢,٩٠٤
شراء الأصل بالقيمة السوقية		
من حـــ/ الأصول (٦٠ مليون يورو / ١,٠)	٦٠,٠٠٠,٠٠٠	
الي حـــ/ النقدية		٦٠,٠٠٠,٠٠٠

تسوية العقد الآجل		
من حـــ/ النقدية		٢٠,٠٠٠,٠٠٠
الي حـــ/ المشتقات المالية	(أصول)	٢٠,٠٠٠,٠٠٠
تحقق الربح لعقد التغطية		
الرصيد التراكمى في حقوق الملكية البالغ ١٨,٣٨٧,٠٩٦ دولار امريكي إما ان:		
(أ) يرحل الي الأرباح أوالخسائر علي مدار استخدام الأصل (علي مدار العمر الافتراضي المقدر) او		
(ب) يتم تسوية تكلفة الأصل به (تخفيض الاهلاك السنوي		

تغطية صافى الاستثمار

١٠٢- تتم المحاسبة عن عمليات تغطية صافى الاستثمار فى عملية أجنبية بما فى ذلك تغطية أى بند ذا طبيعة نقدية يحاسب كجزء من صافى الاستثمار (معيار المحاسبة المصرى رقم (١٣)) بطريقة مشابهة لتغطيات خطر التدفقات النقدية :

(أ) يتم الاعتراف مباشرة ضمن بنود الدخل الشامل الأخرى من خلال قائمة التغير فى حقوق الملكية (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (١)) بالجزء الخاص بالأرباح أو الخسائر على أداة التغطية التى ثبت أنها فعالة (راجع الفقرة "٨٨") .

و (ب) يتم الاعتراف بالجزء غير الفعال فى الأرباح أو الخسائر .

ويتم الاعتراف بالأرباح أو الخسائر على أداة التغطية المرتبطة بالجزء السارى والفعال للتغطية والذى سبق الاعتراف به مباشرة ضمن بنود الدخل الشامل الأخرى وذلك فى الأرباح أو الخسائر عند التصرف فى العملية الأجنبية.

ملحق
إرشادات التطبيق

يرافق هذا الملحق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) ويعتبر جزءاً لا يتجزأ منه.

نطاق المعيار (الفقرات من "٢" الى "٧")

أت١- تتطلب بعض العقود السداد بناءً على متغيرات مناخية أو جيولوجية أو طبيعية (وتلك العقود التي تعتمد على المتغيرات المناخية يشار إليها بالمشتقات المناخية أو المرتبطة بالطقس) ، وإذا لم تكن هذه العقود ضمن نطاق معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٧) " عقود التأمين" ، فأنها تقع ضمن نطاق هذا المعيار.

أت٢- لا يغير هذا المعيار المتطلبات والشروط المرتبطة بنظم مزايا العاملين التي تلتزم بمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢١) " المحاسبة والتقرير عن نظم مزايا التقاعد " وكذلك عقود الإنشاءات بناءً على حجم المبيعات أو إيرادات الخدمات التي تتم المحاسبة عنها طبقا لمعيار المحاسبة المصرى رقم (١١) " الإيراد ".

أت٣- أحيانا تقوم المنشأة بعمل ما تعتقد أنه " استثمار استراتيجي" في أدوات حقوق الملكية المصدرة من منشأة أخرى بنية إنشاء علاقة تشغيل طويلة الأجل أو المحافظة عليها مع المنشأة المستثمر فيها ، عندئذ تقوم المنشأة المستثمرة باستخدام معيار المحاسبة المصرى رقم (١٨) " الاستثمارات في شركات شقيقة " لتحديد ما إذا كانت المحاسبة باستخدام طريقة حقوق الملكية مناسبة لمثل هذا الاستثمار أم لا؟ ، وبالمثل تستخدم المنشأة المستثمرة معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٣) " الترتيبات المشتركة" لتحديد أيهما أفضل ، طريقة حقوق الملكية أو تطبيق هذا المعيار على هذا الاستثمار الاستراتيجي.

أت٣أ- يطبق هذا المعيار على الأصول والالتزامات المالية لشركات التأمين بخلاف الحقوق والالتزامات التي تستبعدها فقرة "٢(هـ)" من المعيار نظراً لإنشائها طبقا لعقود تقع ضمن نطاق معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٧) .

أت٤- قد تكون هناك عدة أشكال لعقود الضمانات المالية مثل الضمان المالي أو خطاب الائتمان أو عقد التأمين أو عقد الحماية ضد مخاطر الائتمان Credit Default Contract ولا تعتمد المعالجة المحاسبية لهذه العقود على شكلها القانوني .

وفيما يلي أمثلة عن المعالجة المناسبة لها (راجع الفقرة "٢(هـ)" من المعيار):

(أ) بالرغم من أن عقد الضمان المالى يفى بتعريف عقد التأمين فى معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٧) إذا كانت المخاطر المحولة كبيرة فإن على الجهة المصدرة تطبيق هذا المعيار، وبرغم ذلك إذا أكدت الجهة المصدرة فى السابق صراحة أنها تعتبر هذه العقود عقود تأمين ، واستخدمت المحاسبة التى تنطبق على عقود التأمين ، فإنه يمكن للجهة المصدرة أن تختار تطبيق إما هذا المعيار أو معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٧) على عقود الضمان المالى هذه ، وإذا أنطبق هذا المعيار فإن الفقرة "٤٣" تتطلب أن تعترف الجهة المصدرة بعقد الضمان المالى أولياً القيمة العادلة ، وإذا صدر عقد الضمان المالى لطرف غير ذى علاقة فى معاملة تجارية قائمة بذاتها فإنه من المحتمل أن تساوى قيمته العادلة عند إصداره القسط المستلم ، ما لم يكن هناك دليل على عكس ذلك ، وبالتالى ما لم يكن عقد الضمان المالى قد خصص عند إصداره أنه بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر أو ما لم تنطبق الفقرات من "٢٩" إلى "٣٧" من "أت ٤٧" إلى "أت ٥٢" (عندما لا يتأهل تحويل أصل مالى للإستيفاء من الدفاتر أو ينطبق عليه أسلوب المشاركة المستمرة) فإن على الجهة المصدرة قياسه بمقدار ما يلى أيهما أكبر :

(١) المبلغ المحدد حسب معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٨).

و(٢) المبلغ المعترف به أولياً مخصوماً منه ، عندما يكون ذلك مناسباً ، الإستهلاك المتراكم المعترف به حسب معيار المحاسبة المصرى رقم (١١) (راجع الفقرة "٤٧(ج)").

(ب) لا تتطلب بعض الضمانات المتعلقة بالإئتمان كشرط مسبق للدفع أن يتعرض حاملها ويتكبد خسارة عند عدم قيام المدين بإجراء دفعات عن الأصل المضمون عند استحقاقها ، واحد الأمثلة على هذا الضمان هو ذلك الذى يتطلب إجراء دفعات أستجابة للتغيرات فى تقدير إئتمانى محدد أو مؤشر إئتمان ، وهذه الضمانات ليست عقود ضمان مالى كما هى معرفة فى هذا المعيار ، وليست عقود تأمين كما هى معرفة فى معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٧) بل هى مشتقات ، وعلى الجهة المصدرة تطبيق هذا المعيار عليها .

(ج) إذا تم إصدار ضمان مالى فيما يتعلق ببيع بضائع فإن على الجهة المصدرة تطبيق معيار المحاسبة المصرى رقم (١١) عند تحديد متى تعترف بالإيراد من الضمان ومن بيع السلع .

أت٤أ- إن التأكيدات بأن الجهة المصدرة تعتبر العقود أنها عقود تأمين موجودة عادة فى إتصالات الجهة المصدرة مع العملاء والجهات الرقابية والعقود ومستندات الأعمال والقوائم المالية . إلى جانب ذلك كثيراً ما تكون عقود التأمين خاضعة لمتطلبات محاسبية تختلف عن المتطلبات للأنواع الأخرى من المعاملات ، مثل العقود الصادرة عن البنوك أو الشركات التجارية ، وفى هذه الحالات تشمل عادة القوائم المالية للجهة المصدرة بياناً بأن الجهة المصدرة إستخدمت هذه المتطلبات المحاسبية .

تعريفات (الفقرتين "٨" ، "٩")

التخصيص بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة

أت٤ب- تسمح الفقرة "٩" من هذا المعيار للمنشأة أن تخصص الأصل المالى أو الإلتزام المالى أو مجموعة من الأدوات المالية (أصول مالية أو إلتزامات مالية أو كليهما) بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر شريطة أن يؤدى ذلك إلى معلومات أكثر ملاءمة.

أت٤ج- إن قرار المنشأة تخصص الأصل المالى أو الإلتزام المالى بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر مشابه لإختيار سياسة محاسبية (بالرغم من أنه لا يتطلب تطبيقه بشكل متسق على جميع المعاملات المماثلة) ، وعندما يكون للمنشأة هذا الأختيار فإن الفقرة "١٤(ب)" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٥) تتطلب أن تؤدى السياسة التى تم إختيارها إلى أن تقدم القوائم المالية معلومات يعتمد عليها وأكثر ملاءمة حول آثار المعاملات والأحداث والشروط الأخرى الخاصة بالمركز المالى للمنشأة والأداء المالى للتدفقات النقدية ، وفى حالة التخصيص بالقيمة العادلة تبين الفقرة "٩" الحالتين عندما يتم إستيفاء الطلب الخاص بمعلومات أكثر ملاءمة ، وتبعاً لذلك فإنه عند اختيار هذا التخصيص حسب الفقرة "٩" تكون المنشأة بحاجة لإظهار أنها تقع ضمن حالة (أو ضمن كلا هاتين الحالتين).

الفقرة "٩(ب)(١)" : يلغى التخصيص أو يقلل إلى حد كبير من عدم الإتساق فى القياس أو الأعتراف الذى كان سينشأ .

أت٤د- بموجب معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) يتم تحديد قياس أصل مالى أو إلتزام مالى وتبويب التغيرات فى قيمته من خلال تبويب البند ، وما إذا كان البند جزءاً من علاقة تغطية تم تخصيصها ، ومن الممكن أن تحدث هذه المتطلبات عدم أتساق فى القياس أو الأعتراف (يشار إليه أحياناً بـــ " عدم المقابلة المحاسبية ")، على سبيل المثال عندما يتم فى ظل عدم وجود تخصيص بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر تبويب أصل مالى على أنه متاح للبيع (مع الأعترف بمعظم التغيرات فى القيمة العادلة فى بنود الدخل الشامل الأخرى) ، والإلتزام المالى الذى تعتبره المنشأة أنه ذو علاقة يتم قياسه بالتكلفة المستهلكة (مع عدم الأعتراف بالتغيرت فى القيمة العادلة) وفى هذه الحالات من الممكن أن تستنتج المنشأة أن قوائمها المالية ستقدم معلومات أكثر ملاءمة لو أنه تم تبويب كل من الأصل والإلتزام بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر .

أت٤هـــ- تبين الأمثلة التالية متى يمكن أستيفاء هذا الشرط ، وفى جميع الحالات يمكن للمنشأة أستخدام هذا الشرط لتخصيص الأصول المالية أو الإلتزامات المالية أنها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر فقط إذا أستوفت المبدأ الوارد فى الفقرة "٩(ب)(١)".

(أ) منشأة عليها إلتزامات تبنى تدفقاتها النقدية تعاقدياً على أداء الأصول التى تبوب على أنها متاحة للبيع ، فعلى سبيل المثال : قد يكون على شركة التأمين إلتزامات تحتوى على خاصية مشاركة تقديرية تدفع المزايا بناءً على عائدات الإستثمار المتحققة و / أو غير المتحققة لمجموعة محددة من أصول شركة التأمين ، وإذا عكس قياس هذه الإلتزامات أسعار السوق الحالية فإن تبويب الأصول أنها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر يعنى أن التغيرات فى القيمة العادلة للأصول المالية معترف بها فى الأرباح أو الخسائر فى نفس الفترة مثل التغيرات ذات العلاقة فى قيمة الإلتزامات .

(ب) منشأة عليها إلتزامات بموجب عقود تأمين يتضمن قياسها معلومات حالية (كما يسمح به معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٧)) ، والأصول المالية التى تعتبرها ذات علاقة يتم خلافاً لذلك تصنيفها على أنها متاحة للبيع أو يتم قياسها بالتكلفة المستهلكة .

(ج) منشأة لها أصول مالية وإلتزامات مالية أو كليهما تشترك فى المخاطر مثل مخاطر سعر الفائدة التى تتسبب فى نشوء تغييرات مضادة فى القيمة العادلة التى تميل أن تعادل بعضها ، غير أن بعض الأدوات فقط يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر (أى انها مشتقات أو مبوبة أنها محتفظ بها للمتاجرة) ، وقد تكون أيضاً الحالة

هى عدم أستيفاء متطلبات محاسبة التغطية على سبيل المثال : لأن متطلبات الفاعلية فى الفقرة "٨٨" لم يتم الوفاء بها.

(د) منشأة لها أصول مالية وإلتزامات مالية أو كليهما تشترك فى المخاطر ، مثل مخاطر سعر الفائدة التى تتسبب فى نشوء تغيرات مضادة فى القيمة العادلة التى تميل لأن تعادل بعضها ، ولا تتأهل المنشأة لمحاسبة التغطية لأنه لا يوجد فى الأدوات أداة مشتقة ، إلى جانب ذلك فى ظل عدم وجود محاسبة تغطية يكون هناك عدم اتساق كبير فى الأعتراف بالمكاسب والخسائر ، على سبيل المثال :

(١) منشأة قامت بتمويل محفظة أصول ذات سعر ثابت تبوب خلافاً لذلك على أنها متاحة للبيع مع سندات دين بدون ضمان Debentures تميل التغيرات فى قيمتها العادلة أن تعادل بعضها ، وإعداد التقارير حول كل من الأصول وسندات الدين غير المضمونة أنها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر يصحح عدم الأتساق الذى خلافاً لذلك سينشأ من قياس الأصول بالقيمة العادلة ، والإبلاغ عن التغيرات المعترف بها ضمن بنود الدخل الشامل الأخرى وسندات الدين بدون ضمان بالتكلفة المستهلكة .

(٢) مولت المنشأة مجموعة محددة من القروض بإصدار سندات متداولة تميل تغيراتها فى القيمة العادلة أن تعادل بعضها ، وإذا قامت المنشأة إلى جانب ذلك بشكل منتظم بشراء وبيع السندات ، ولكن نادراً ما تشترى وتبيع القروض إن كان ذلك سيحدث، فإنه إعداد التقارير حول كل من القروض والسندات بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر سيزيل عدم الإتساق فى توقيت الأعتراف بالمكاسب والخسائر التى ستنجم خلافاً لذلك من قياسها بمقدار كل من التكلفة المستهلكة والاعتراف بالمكسب أو الخسارة فى كل مرة يتم فيها إعادة شراء السند.

أت٤و- فى الحالات مثل تلك المبينة فى الفقرة السابقة ضمن أجل تخصيص الأصول المالية والإلتزامات المالية عند الأعتراف الأولى يقوم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر من الممكن أن يلغى أو يقلل إلى حد كبير من عدم الإتساق فى القياس أو الأعتراف وينتج معلومات أكثر ملاءمة ، وللأغراض العملية لا تحتاج المنشأة أن تدخل فى جميع الأصول والإلتزامات التى تتسبب فى نشوء عدم الإتساق فى القياس أو الأعتراف فى نفس الوقت بالضبط ، ويسمح بتأخير معقول شريطة أن تحدد كل معاملة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر عند الأعتراف الأولى بها ، وفى ذلك الوقت أية معاملات متبقية يتوقع حدوثها .

أت٤ز- ليس من المقبول فقط تخصيص بعض الأصول المالية والإلتزامات المالية التى تتسبب فى نشوء عدم الإتساق أنها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر إذا كان إجراء ذلك لا يزيد أو يقلل إلى حد كبير من عدم الإتساق ، وبذلك لا ينجم عنه معلومات أكثر ملاءمة ، غير أنه سيكون مقبولاً فقط تخصيص بعضاً من عدد من الأصول المالية أو الإلتزامات المالية المماثلة إذا كان إجراء ذلك يحقق تخفيضاً كبيراً (ومن المحتمل تخفيضاً أكبر من التخصيصات الأخرى المسموح بها) فى عدم الإتساق ، فعلى سبيل المثال : لنفترض أن المنشأة لها عدد من الإلتزامات المالية المماثلة تبلغ ١٠٠(*) وعدد من الأصول المالية المماثلة مقدارها ٥٠ ، ولكن يتم قياسها على أساس مختلف ، يمكن للمنشأة أن تخفض إلى حد كبير من عدم الإتساق فى القياس بأن تخصص عند الأعتراف الأولى جميع الأصول ولكن فقط بعض الإلتزامات (على سبيل المثال: إلتزامات فردية مجموعها الكلى ٤٥) أنها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر غير أن نظراً لأن التخصيص بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر يمكن تطبيقه فقط على الأداة المالية بكاملها فإنه يجب على المنشأة فى هذا المثال تخصيص إلتزام واحد أو أكثر بكامله ، ولا يمكنها أن تخصص إما عنصرا من الإلتزام (على سبيل المثال : التغيرات فى القيمة التى تعزى فقط لمخاطر واحدة ، مثل التغيرات فى سعر الفائدة القياسى) او نسبة (أى نسبة مئوية) من الإلتزام .

الفقرة "٩(ب)(٢)" : تدار مجموعة من الأصول المالية أو الإلتزامات المالية أو كليهما وأداؤها يقيم على أساس القيمة العادلة حسب إدارة مخاطر موثقة أو أستراتيجية إستثمار .

أت٤ح- يمكن للمنشأة أن تدير وتقيم مجموعة من الأصول المالية والإلتزامات المالية أو كليهما بطريقة بحيث يؤدى قياس المجموعة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر أعلى معلومات أكثر ملاءمة ، والتركيز فى هذه الحالة هو على الطريقة التى تدير وتقيم بها المنشأة الأداء ، وليس على طبيعة الأدوات المالية .

أت٤ط- تبين الأمثلة التالية متى يمكن أستيفاء هذا الشرط ، وفى جميع الحالات يمكن للمنشأة إستخدام هذا الشرط لتخصيص أصول مالية أو إلتزامات مالية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر فقط إذا أستوفت المبدأ الوارد فى الفقرة "٩(ب)(٢)".

(*) فى هذا المعيار المبالغ النقدية مقيمة " بوحدات عملة "

(أ) المنشأة هى منظمة Venture Capital Organization أو صندوق مشترك أو وحدة إئتمان Unit Trust أو أن تكون طبيعة عملها مشابهة للإستثمار فى الأصول المالية بهدف الربح من إجمالى عائدها على شكل فائدة أو ارباح أسهم والتغيرات فى القيمة العادلة ، ويسمح معيار المحاسبة المصرى رقم (١٨) إستثناءاً هذه الاستثمارات من نطاقهما شريطة أن يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر ، ويمكن للمنشأة تطبيق نفس السياسة المحاسبية على الاستثمارات الأخرى التى تدار على أساس إجمالى العائد ولكن نفوذها المؤثر عليها غير كاف لأن تكون ضمن نطاق معيار المحاسبة المصرى رقم (١٨).

(ب) المنشأة لها أصول مالية وإلتزامات مالية تشترك فى مخاطر واحدة أو أكثر ، وهذه المخاطر تدار وتقيم على أساس القيمة العادلة حسب سياسة موثقة لإدارة الأصول والإلتزامات ، وقد يكون المثال على ذلك منشأة أصدرت " منتجات مهيكلة" تحتوى على مشتقات ضمنية متعددة وتدير المخاطر الناجمة على أساس القيمة العادلة بإستخدام مزيج من أدوات مالية مشتقة وغير مشتقة ، ومن الممكن أن يكون المثال على ذلك المنشأة التى تصدر قروضاً ذات سعر فائدة ثابت وتدير مخاطر الفائدة القياسية بإستخدام مزيج من أدوات مالية مشتقة وغير مشتقة .

(ج) المنشأة شركة تأمين تملك محفظة أصول مالية وتدير هذه المحفظة من أجل زيادة إجمالى دخلها (إى الفائدة ــأو أرباح الأسهم والتغيرات فى القيمة العادلة) وتقيم أداءها بناءً على هذه الأساس ، ومن الممكن الإحتفاظ بالمحفظة لدعم إلتزامات محددة أو حقوق ملكية أو كليهما ، وإذا تم الإحتفاظ بالمحفظة لدعم إلتزامات محددة فإنه يمكن تحقيق الشرط الوارد فى الفقرة "٩(ب)(٢)" للاصول بغض النظر عما إذا كانت شركة التأمين تدير كذلك وتقيم الإلتزامات على أساس القيمة العادلة ، والشرط الوارد فى الفقرة "٩(ب)(٢)" يمكن تحقيقه عندما يكون هدف شركة التأمين زيادة إجمالى العائد على الأصول على المدى الأطول حتى ولو كانت المبالغ المدفوعة لأصحاب العقود المشاركة تعتمد على عوامل أخرى مثل مبلغ المكاسب المحققة فى فترة أقصر (على سبيل المثال سنة واحدة) أو أنها خاضعة لتصرف شركة التأمين .

أت٤ي- كما ورد أعلاه يعتمد هذا الشرط على الطريقة التى تدير وتقيم بها المنشأة أداء مجموعة الأدوات المالية محل الدراسة ، وتبعاً لذلك (مع مراعاة متطلب التخصيص عند الأعتراف الأولى) فإن المنشأة التى تخصص الأدوات المالية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر بناءً على هذا الشرط عليها أن تخصص كذلك كافة الأدوات المالية المؤهلة التى تدار وتقيم معاً .

أت٤ك- إن مستندات استراتيجية المنشأة ليست بحاجة أن تكون شاملة ولكن يجب أن تكون كافية لإظهار أستيفاء الفقرة "٩(ب)(٢)"، وهذه المستندات ليست مطلوبة لكل بند فردى ولكن من الممكن أن تكون على أساس المحفظة ، فعلى سبيل المثال : إذا كان أداء النظام الإدارى لإدارة ما – كما هو معتمد من قبل موظفى الإدارة الرئيسيين يظهر بوضوح أن أداءها مقيم على أساس إجمالى العائد فإنه لا تطلب مستندات أخرى لإظهار أستيفاء الفقرة "٩(ب)(٢)".

سعر الفائدة الفعلى

أت٥- في بعض الحالات يتم اقتناء الأصول المالية بخصم كبير يعكس الخسائر الائتمانية المتكبدة ، وتقوم المنشآت بإدراج خسائر الائتمان المتكبدة ضمن التدفقات النقدية المقدرة عند حساب معدل الفائدة الفعلى.

أت٦- عند تطبيق طريقة الفائدة الفعلية ، تقوم المنشأة بشكل عام باستهلاك أية أتعاب وكذلك النقاط المدفوعة أو المحصلة وتكاليف المعاملات والعلاوات أو الخصومات الأخرى المدرجة عند حساب سعر الفائدة الفعلى على مدار العمر المتوقع للأداة ، إلا أنه تستخدم فترة أقصر إذا كانت هذه هي الفترة التي ترتبط بها الأتعاب أو النقاط المدفوعة أو المحصلة أو تكاليف المعاملة أو العلاوات أو الخصومات . ويكون الأمر كذلك عند إعادة تسعير المتغير الذي ترتبط به الأتعاب والنقاط المدفوعة أو المحصلة وتكاليف المعاملة والعلاوات والخصومات طبقاً لأسعار السوق وطبقا للاستحقاق المتوقع للأداة المالية. وفى مثل هذه الحالة فإن فترة الاستهلاك المناسبة هي الفترة التي تلي تاريخ إعادة التسعير هذا . على سبيل المثال إذا كانت العلاوة أو الخصم على الأداه المالية ذات السعر المعوم تعكس فائدة مستحقة على الأداة منذ تاريخ آخر سداد للفائدة أو تغيرات فى أسعار السوق حيث تم إعادة تعديل سعر الفائدة المعوم طبقا لأسعار السوق، عندئذ يتم استهلاك هذه العلاوة أو الخصم من التاريخ التالي لإعادة تعديل سعر الفائدة المعوم مع أسعار السوق ، وذلك لأن العلاوة أو الخصم ترتبط بالفترة التالية لتاريخ تعديل سعر الفائدة حيث أنه في هذا التاريخ يتم تعديل المتغير الذي يرتبط بالعلاوة أو الخصم (أي أسعار الفائدة) طبقا لأسعار السوق ، إلا أنه إذا نشأت العلاوة أو الخصم عن تغير في الائتمان الموزع على السعر المعوم المحدد في الأداة المالية أو المتغيرات الأخرى التي لم يتم تعديلها مع أسعار السوق عندئذ يتم استهلاك العلاوة أو الخصم على مدار العمر المتوقع للأداة المالية.

أت٧- بالنسبة للأصول والالتزامات المالية ذات السعر المعوم فإن إعادة تقدير التدفقات النقدية لتعكس حركة أسعار السوق للفائدة تعدل من معدل الفائدة الفعلى ، وإذا تم الاعتراف بالأصل أو الالتزام المالي الذي له سعر معوم أولياً بمبلغ معادل لأصل الرصيد الدائن أو المدين عند الاستحقاق فإن إعادة تقدير مدفوعات الفوائد المستقبلية لا يكون لها أي تأثير هام عادة علي القيمة الدفترية للأصل أو الالتزام.

أت٨- إذا قامت المنشأة بمراجعة تقديرات المدفوعات أو المقبوضات فهي تقوم بتسوية القيمة الدفترية للأصل أو الالتزام المالي (أو مجموعة الأدوات المالية) لإظهار التدفقات النقدية المقدرة الفعلية والتي تم مراجعتها ، وتقوم المنشأة بإعادة حساب القيمة الدفترية وذلك بحساب القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة في تاريخ سعر الفائدة الفعلى الأصلي للأداة المالية أو – عندما ينطبق ذلك – سعر الفائدة الفعلى المعدل محسوباً طبقاً للفقرة "٩٢" ويتم الاعتراف بالتسوية كإيراد أو مصروف في الأرباح أوالخسائر.وإذا كان الأصل المالى قد أعيد تبويبه طبقاً للفقرات "٥٠ب" أو "٥٠د" أو "٥٠هـ" وقامت المنشأة لاحقاً بزيادة تقديراتها من تحصيلات النقدية المستقبلية كنتيجة لزيادة القدرة على تحصيل هذه المتحصلات النقدية يتم الأعترف بتأثير هذه الزيادة كتسوية لمعدل الفائدة الفعلى من تاريخ التغير فى التقدير وليس كتسوية على الرصيد الدفترى للأصل فى تاريخ تغير التقدير .

المشتقات

أت٩- تتمثل الأمثلة النمطية للمشتقات في عقود المبادلات والخيارات والعقود الآجلة، وعادة ما يكون للأداة المالية المشتقة قيمة إسمية تتمثل في مبلغ من المال أوعدد من الأسهم أوعدد من النقاط لأوزان أو قيم أو النقاط الأخرى المحددة في العقد ، إلا أن الأداة المشتقة لا تتطلب من حاملها أو المكتتب فيها أن يستثمر القيمة الإسمية أو يحصل عليها في بداية العقد ، وكبديل لذلك قد تتطلب الأداة المشتقة سداد مبلغ ثابت أو متغير (ولكن دون أن يتناسب التغيير مع التغير الحاصل في الورقة المالية الأساسية) ، نتيجة لبعض الأحداث المستقبلية غير المرتبطة بالقيمة الإسمية ، على سبيل المثال : قد يتطلب العقد سداد مبلغ ثابت قيمته ١٠٠٠ في حالة زيادة سعر الليبور عن مدة ٦ شهور بقيمة ١٠٠ نقطة أساسية ويكون هذا العقد أداة مشتقة حتى ولو كانت القيمة الإسمية غير محددة .

أت١٠- يتضمن تعريف الأداة المشتقة في هذا المعيار العقود المسددة بإجمالي القيمة عن طريق تقديم البند الأساسي (على سبيل المثال عقد آجل لشراء أداة دين ذات عائد ثابت) ، ويجوز أن يكون لدى المنشأة عقد لبيع أو شراء بند غير مالي يمكن تسويته بالصافي نقدا أو أداة مالية أخرى أو بتبادل الأدوات المالية (على سبيل المثال عقد بيع أو شراء سلعة بسعر ثابت في تاريخ مستقبلي) ، ويقع هذا العقد ضمن نطاق هذا المعيار ما لم يتم إبرامه واستمرار الاحتفاظ به بغرض تقديم بند غير مالي طبقا لشروط الاستخدام أو الشراء أو البيع المتوقعة للمنشأة (راجع الفقرات من "٥" الى "٧" من المعيار).

أت١١- تتمثل أحدى الخصائص المحددة للأداة المشتقة في أن لها صافى استثمار أولى أقل من المطلوب لأنواع أخرى من العقود المتوقع أن تكون لها استجابة مماثلة للتغييرات في عوامل السوق ، ويفي عقد الخيار بهذا التعريف لأن العلاوة تكون أقل من الاستثمار المطلوب للحصول على الأداة المالية الأساسية التى يرتبط بها الخيار ، ويفى عقد مبادلة العملة SWAP الذي يتطلب استبدالاً مبدئياً لعملات مختلفة لها قيم عادلة مساوية بهذا التعريف حيث إن له صافي استثمار أولى يعادل صفراً.

أت١٢- ينتج عن الشراء أو البيع بالطريقة المعتادة ارتباط بسعر ثابت بين تاريخ التعامل وتاريخ السداد الذي يفي بتعريف الأداة المشتقة . إلا أنه بسبب قصر مدة الارتباط فإنه لا يتم الاعتراف به كأداة مالية مشتقة ويقدم هذا المعيار محاسبة خاصة عن هذه العقود التي تتم بطريقة معتادة (راجع الفقرة "٣٨" من المعيار والفقرات من "أت٥٣" الى "أت٥٦").

أت١٢أ- يشير تعريف الأداه المشتقة إلى المتغيرات غير المالية غير المرتبطة بأى طرف في العقد وتتضمن هذه المتغيرات مؤشر خسائر الزلازل في منطقة معينة ومؤشر درجات الحرارة في مدينة معينة ، أما المتغيرات غير المالية الخاصة بأحد أطراف العقد فتتضمن حدوث أو عدم حدوث حريق يضر أو يدمر الأصل الخاص بهذا الطرف ، ويرتبط التغير في القيمة العادلة للأصل غير المالي بالمالك إذا كانت القيمة العادلة تعكس ليس فقط التغيرات في أسعار السوق عن هذه الأصول (متغير مالي) ولكن أيضا حالة الأصل غير المالي المحدد المحتفظ به (متغير غير مالي) ، وعلى سبيل المثال إذا كان ضمان القيمة التخريدية لسيارة معينة يعرض الضامن لمخاطر التغيرات الناتجة عن الحالة المادية للسيارة عندئذ يكون التغير في هذه القيمة التخريدية خاص بمالك السيارة.

تكاليف المعاملات

أت١٣- تتضمن تكاليف المعاملات الأتعاب والعمولات المدفوعة للوكلاء (ويشمل ذلك الموظفين الذين يعملون كوكلاء بيع) والمستشارين والسماسرة والتجار والضرائب التي تفرضها الجهات التنظيمية والبورصات وضرائب ورسوم نقل الملكية ولا تتضمن تكاليف المعاملات العلاوات أو خصومات المديونية أو التكاليف التمويلية أو التكاليف الإدارية الداخلية أو تكاليف الحيازة.

الأصول والالتزامات المالية المحتفظ بها لأغراض المتاجرة

أت١٤- تعكس المتاجرة بصفة عامة بيع وشراء نشط ومتكرر وتستخدم الأدوات المالية المحتفظ بها لغرض المتاجرة بصفة عامة بهدف تحقيق ربح في الاختلاف في الأسعار قصيرة المدى أو فى هامش المتاجرة .

أت١٥- تتضمن الالتزامات المالية المحتفظ بها لغرض المتاجرة ما يلي:

(أ) التزامات مشتقة لا تتم المحاسبة عنها كأدوات تغطية.

و(ب) التزامات بتقديم أصول مالية مقترضة بواسطة بائع على المكشوف (أي منشأة تبيع أصولاً مالية قد اقترضتها ولم تمتلكها بعد).

و(ج) التزامات مالية يتم تكبدها بنية إعادة شرائها في المدى القريب (على سبيل المثال أداة مديونية مقيدة بالبورصة قد تقوم الجهة المصدرة باسترجاعها في المدى القريب اعتماداً على التغيرات في القيمة العادلة).

و(د) الالتزامات المالية التي تمثل جزءاً من محفظة الأدوات المالية المحددة التي تدار معاً والتى يوجد مؤشر ودليل يفيد وجود نمط قريب لتحقق ربحية قصيرة المدى. وحقيقة أن الالتزام يستخدم لتمويل أنشطة متاجرة لا تجعل فى حد ذاتها هذا الالتزام محتفظ به لغرض المتاجرة.

الاستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق

أت١٦- لا يعتبر أن لدى المنشأة نية إيجابية للاحتفاظ بأي استثمار في أصل مالي له تاريخ استحقاق ثابت حتى تاريخ الاستحقاق إذا:

(أ) كانت تنوى الاحتفاظ بالأصل لمدة غير محددة .

أو(ب) كانت المنشأة مستعدة لبيع الأصل المالي (بخلاف ظهور موقف غير متكرر وكان من غير الممكن أن تتنبأ به المنشأة) استجابة للتغيرات في أسعار الفائدة في السوق أو المخاطر أو احتياجات السيولة أو التغيرات فى الاستثمارات المتاحة البديلة والعائد علي هذه الاستثمارات والتغيرات في مصادر التمويل وشروطها والتغيرات في مخاطر العملات الأجنبية .

أو(ج) كان للجهة المصدرة الحق في سداد الأصل المالي بقيمة أقل بكثير من التكلفة المستهلكة.

أت١٧- يمكن أن تفي أداة المديونية ذات سعر الفائدة المتغير بشروط الاحتفاظ بالاستثمار حتى تاريخ الاستحقاق ولا يمكن أن تكون أدوات حقوق الملكية استثمارات محتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق لأن عمرها غير محدد (مثل الأسهم العادية) أو لأن المبالغ التي قد يحصل عليها حاملها يمكن أن تتغير بطريقة غير محددة سلفاً (على سبيل المثال بالنسبة للخيارات أو التعهدات أو الحقوق المشابهة).

بالنسبة لتعريف الاستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق فإن مبالغ التسديدات الثابتة أو القابلة للتحديد وتاريخ الاستحقاق المحدد يقصد بها أن الترتيب التعاقدي يحدد المبالغ وتواريخ السداد إلى المالك وذلك بالنسبة للمبالغ التي تسدد من الفوائد وأصل المبلغ على سبيل المثال ، ولا يمنع وجود خطر هام خاص بعدم السداد بتبويب الأصل المالي كمحتفظ به حتى تاريخ الاستحقاق طالما أن الدفعات التعاقدية ثابتة أو قابلة للتحديد مع استيفاء الشروط الأخرى للتبويب ، وإذا كانت شروط أداة المديونية الدائمة تنص على أقساط فوائد لمدة غير محددة ، عندئذ لا يمكن تبويب الأداة كمحتفظ بها حتى الاستحقاق نظرا لعدم وجود تاريخ استحقاق.

أت١٨- يتم استيفاء شروط التبويب كاستثمار محتفظ به حتى تاريخ الاستحقاق بالنسبة للأصل المالي القابل للاسترداد callable بمعرفة المصدر إذا كان حامله ينوى ولديه القدرة على امتلاكه حتى يتم استرداده أو حتى تاريخ الاستحقاق وإمكانية قيام حامله باسترداد إجمالي قيمته الدفترية ، وتؤدى ممارسة المصدر لخيار الاسترداد ببساطة إلى تعجيل تاريخ استحقاق الأصل ، إلا أنه إذا كان الأصل المالي قابلاً للاسترداد على أساس ينشأ عنه عدم استرداد حامله لإجمالي القيمة الدفترية، عندئذ لا يمكن تبويب الأصل المالى كاستثمار محتفظ به حتى تاريخ الاستحقاق ، وتأخذ المنشأة في اعتبارها أي علاوة تم سدادها و أية تكاليف معاملات مرسملة عند تحديد مدى إمكانية استرداد القيمة الدفترية بصفة جوهرية.

أت١٩- أما بالنسبة للأصل المالي الذي يمكن إعادته للجهة المصدرة Puttable (أي يكون لحامله الحق في مطالبة المصدر بسداد أو استهلاك قيمته قبل تاريخ استحقاق) فإنه لا يتم تبويبه كاستثمار محتفظ به حتى تاريخ الاستحقاق لأن القيام بالسداد مقابل هذا الخيار في الأصل المالي لا يتفق مع نية الاحتفاظ بالأصل حتى تاريخ الاستحقاق .

أت٢٠- وبالنسبة لمعظم الأصول المالية تكون القيمة العادلة هي القياس الأفضل من التكلفة المستهلكة . ويستثني من ذلك عملية التبويب حتى تاريخ الاستحقاق . إلا إنه إذا كان لدى المنشأة نية إيجابية وقدرة على الاحتفاظ بالأصل حتى تاريخ الاستحقاق وعندما تلقي تصرفات المنشأة بظلال من الشك حول نيتها وقدرتها على الاحتفاظ بهذه الاستثمارات حتى تاريخ الاستحقاق فإن الفقرة "٩" من المعيار تمنع استخدام هذا الاستثناء لفترة معقولة من الزمن.

أت٢١- لا تقوم المنشأة بتقدير أي سيناريو ينطوي على كارثة مثل التهافت على سحب الودائع من البنوك أو أي موقف مشابه يؤثر على المصدر وذلك عندما تقرر هل لديها نية إيجابية وقدرة على الاحتفاظ بالاستثمار حتى تاريخ الاستحقاق أم لا.

أت٢٢- يمكن أن تفي عملية البيع قبل تاريخ الاستحقاق بما ورد في الفقرة "٩" من المعيار ، وبالتالي لا يطرح أي تساؤل بشأن نية المنشأة فى الاحتفاظ باستثمارات أخرى حتى تاريخ الاستحقاق ، إذا كانت هذه المبيعات ترجع إلى ما يلي :

(أ) تدهور كبير في الملاءة الائتمانية للجهة المصدرة ، على سبيل المثال البيع الذي يتبع انخفاض درجة التصنيف الائتماني عن طريق جهة تقييم خارجية ليس بالضروري أن يطرح تساؤلاً عن نية المنشأة فى الاحتفاظ باستثمارات أخرى حتى تاريخ الاستحقاق إذا كان هذا الانخفاض دليلاً على التدهور الجوهري في الملاءة الائتمانية للجهة المصدرة وذلك بالرجوع إلي التصنيف الائتماني عند الاعتراف الأولى ، وبالمثل إذا قامت المنشأة باستخدام التصنيفات الداخلية لتقدير المخاطر ، فإن التغيرات في هذه التصنيفات قد تساعد على تحديد الجهات المصدرة التي حدث لها تدهور جوهرى في الملاءة الائتمانية بشرط أن يقدم منهج المنشأة في تحديد التصنيفات الداخلية ، والتغيرات في هذه التصنيفات قياس موضوعي وثابت وموثق للجودة الائتمانية للجهات المصدرة ، وفى حالة وجود دليل على اضمحلال قيمة الأصل (راجع الفقرتين "٥٨" ، "٥٩") فإن التدهور في الملاءة الائتمانية يعتبر جوهرياً وكبيراً .

(ب) أي تغيير في قوانين الضرائب يلغي الإعفاء الضريبي أو يخفضه بشكل كبير بالنسبة للفائدة على الاستثمار المحتفظ به حتى تاريخ الاستحقاق (ولكن ليس التغيير في قانون الضرائب الذي يعدل أسعار الضرائب التي تطبق على إيرادات الفوائد) .

(ج) حدوث تجميع أعمال كبيرة أو عمليات بيع كبيرة (مثل بيع قطاع) تتطلب بيع أو نقل ملكية استثمارات محتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق وذلك للحفاظ على الموقف الحالي لخطر سعر الفائدة أو سياسة خطر الائتمان (على الرغم من أن عملية تجميع الأعمال تخضع لسيطرة المنشأة وأن التغيرات في محفظة الاستثمارات للحفاظ على موقف خطر سعر الفائدة أو سياسة حظر الائتمان قد تكون تابعة وليست متوقعة) .

(د) التغيرات في الشروط التشريعية والتنظيمية الذي يتبعه تعديل كبير في مكونات الاستثمار المسموح به أو أقصي مستوً لأنواع معينة من الاستثمارات . ومن ثم اضطرار المنشأة للتصرف فى الاستثمار المحتفظ به حتى تاريخ الاستحقاق.

(هـ) زيادة هامة في شروط ومتطلبات رأس المال الخاص بالصناعة من جهات تنظيمية تجعل المنشأة تقوم بعملية التخفيض ببيع الاستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق.

(و) زيادة هامة في المتوسطات المرجحة للمخاطر الخاصة بالاستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق المستخدمة لأغراض قانونية خاصة برأس المال المرتبط بالمخاطر.

أت٢٣- لا يكون لدى المنشأة قدرة ظاهرة على الاحتفاظ بالاستثمار في أصل مالي حتى تاريخ الاستحقاق يكون له تاريخ استحقاق ثابت إذا:

(أ) لم يكن لديها الموارد المالية المتاحة للاستمرار في تمويل الاستثمار حتى تاريخ الاستحقاق.

أو(ب) كانت المنشأة خاضعة لقيود قانونية أو قيود أخرى من شأنها التأثير على نيتها في الاحتفاظ بالأصل المالي حتى تاريخ الاستحقاق (ومع ذلك فإن خيار الشراء للجهة المصدرة لا يؤثر بالضرورة على نية المنشأة في الاحتفاظ بالأصل المالي حتى تاريخ الاستحقاق (راجع الفقرة "أت١٨") .

أت٢٤- يمكن أن توضح ظروفاً أخرى غير المنصوص عليها في الفقرات من "أت١٦" الى "أت٢٣" أن المنشأة ليس لديها نية إيجابية أو قدرة على الاحتفاظ بالاستثمار حتى تاريخ الاستحقاق.

أت٢٥- تقوم المنشأة بتقدير قدرتها ونيتها فى الاحتفاظ بالأصول حتى تاريخ الاستحقاق ليس فقط عند الاعتراف الأولى بهذه الأصول ولكن أيضا في كل تاريخ ميزانية لاحقة.

القروض والمديونيات

أت٢٦- من الممكن فى وقت لاحق أن يفي أي أصل مالي غير مشتق ذا مدفوعات ثابتة أو قابلة للتحديد (ويشمل ذلك أصول القروض والمديونيات والاستثمارات في أدوات مالية والودائع لدى البنوك) بتعريف القروض والمديونيات ، إلا أن الأصل المالي المسجل في سوق نشطة (مثل أداة المديونية المسجلة – راجع فقرة "أت٧١") لا يؤهل للتبويب كقرض أو مديونية . ويجوز تبويب الأصول المالية التي لا تفي بتعريف القروض والمديونيات كاستثمارات محتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق إذا كانت تفي بشروط هذا التبويب (راجع فقرة "٩" والفقرات من "أت١٦" الى "أت٢٥") ، وعند الاعتراف الأولى بالأصل المالي الذي يبوب كقرض أو مديونية ، يجوز للمنشأة أن تبوبه كأصل مالي بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر أو كاستثمار متاح للبيع.

المشتقات الضمنية Embedded Derivatives (الفقرات من "١٠" الى "١٣" من المعيار)

أت٢٧- إذا كان العقد الأصلي لا يتضمن تاريخ استحقاق صريح أو محدد سلفاً ويمثل حصة متبقية في صافي أصول المنشأة ، عندئذ فإن السمات الاقتصادية والمخاطر الخاصة بهذا العقد هي تلك الخاصة بأداة حقوق الملكية ونجد أن الأداة المشتقة المتضمنة قد تحتاج لبعض سمات وخصائص حقوق الملكية المرتبطة بنفس المنشأة وذلك باعتبارها وثيقة الصلة بها . وإذا كان العقد الأصلي ليس أداة حقوق ملكية ولا يفي بتعريف الأداة المالية، عندئذ تكون سماته وخصائصه الاقتصادية والمخاطر الخاصة به هي نفسها السمات والخصائص والمخاطر الخاصة بأداة المديونية.

أت٢٨- يتم فصل الأداة المشتقة الضمنية التي ليس لها خيار (مثل عقد SWAP أو العقد الآجل الضمنى) عن العقد الأصلي على أساس شروطه الأساسية الصريحة أو الضمنية وذلك للوصول إلى قيمة عادلة له تعادل صفر عند الاعتراف الأولى .

ويتم فصل الأداة المشتقة الضمنية التي تعتمد علي خيار (مثل خيارات البيع أو الشراء أو الحد الأدنى أو الأقصي أو التبادل) عن العقد الأصلي علي أساس الشروط الصريحة للخيار ، وتمثل القيمة الدفترية الأولية للأداة الأصلية القيمة المتبقية بعد فصل الأداة المشتقة الضمنية .

أت٢٩- بشكل عام تتم معاملة المشتقات المتعددة الضمنية ضمن أداة واحدة كأداة مشتقة مركبة إلا أن المشتقات الضمنية المبوبة كحقوق ملكية (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٥) " الأدوات المالية : العرض") تتم المحاسبة عنها بشكل منفصل عن تلك المبوبة كأصول أو التزامات . بالإضافة إلى ذلك إذا كان للأداة الواحدة أكثر من أداة مشتقة متضمنة فيها وترتبط هذه المشتقات بأنواع مختلفة من المخاطر ويمكن فصلهم عن بعضهم البعض ، فتتم المحاسبة عنهم بصورة مستقلة عن بعضهم البعض.

أت٣٠- فى الأمثلة التالية فإن الخصائص الاقتصادية والمخاطر الخاصة بالأداة المشتقة الضمنية ليست وثيقة الصلة بالعقد الأصلي (فقرة "١١(أ)") وفى هذه الحالات – ومع افتراض استيفاء الشروط الواردة في فقره "١١ (ب) و(ج)" – تقوم المنشأة بالمحاسبة عن الأداة المشتقة الضمنية بصورة منفصلة عن العقد الأصلي.

(أ) خيار البيع المتضمن في أداة والذي يمكن حاملها من أن يطلب من الجهة المصدرة إعادة امتلاك الأداة مقابل مبلغ نقدي أو أصول أخرى تختلف بناءً على التغير في سعر أو مؤشر السلعة أو حقوق الملكية لا يعد وثيق الصلة بأداة المديونية الأصلية .

(ب) خيار الشراء المتضمن في أداة حقوق ملكية والتى تمكن الجهة المصدرة من إعادة اقتناء أداة حقوق الملكية هذه بسعر محدد لا يعتبر وثيق الصلة بأداة حقوق الملكية الأصلية من منظور حاملها (أما من منظور الجهة المصدرة فإن خيار الشراء يعتبر أداة حقوق ملكية بشرط استيفاؤه لهذا التبويب طبقا لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٥)) وفى هذه الحالة يخرج عن نطاق هذا المعيار.

(ج) لا يعتبر الخيار أو الشرط التلقائي لتمديد المدة المتبقية لتاريخ استحقاق أداة المديونية وثيق الصلة بأداة المديونية الأصلية ما لم يكن هناك تسوية إضافية لأقرب سعر مالي في السوق خاص بالفائدة وقت التمديد . وإذا قامت المنشأة بإصدار أداة مديونية وقام حامل أداة المديونية بكتابة خيار شراء على أداة المديونية للغير عندئذ تعتبر الجهة المصدرة أن خيار الشراء تمديد لمدة استحقاق أداة المديونية بشرط إمكانية مشاركة الجهة المصدرة في تسويق أو تسهيل تسويق أداة المديونية نتيجة لخيار الشراء الذي يمارس.

(د) لا تعتبر مدفوعات الفوائد أو أصل المبلغ المرتبط بمؤشر خاص بحق ملكية والمتضمنة في أداة مديونية أصلية أو عقد تأمين يتم بموجبه جدولة مبلغ الفائدة أو أصل المبلغ على أدوات حقوق الملكية – وثيقة الصلة بالأداة الأصلية لأن المخاطر المتأصلة في الأداة الأصلية والأداة المشتقة الضمنية ليست متشابهة.

(هـ)لا تعتبر مدفوعات الفوائد والمبلغ الأصلي المرتبطة بمؤشر خاص بسلعة أساسية والمتضمنة في أداة مديونية أصلية أو عقد تأمين بموجبه تتم جدولة الفائدة أو أصل المبلغ على سعر السلعة (مثل الذهب) وثيقة الصلة بالأداة الأصلية لأن المخاطر المتأصلة في الأداة الأصلية والأداة المشتقة الضمنية ليست متشابهة.

(و) لا تعتبر السمة الخاصة بتحويل أحد أدوات حقوق الملكية الضمنية في أداة مديونية قابلة للتحويل وثيقة الصلة بأداة المديونية الأصلية في منظور حامل الأداة (أما من منظور الجهة المصدرة فإن خيار تحويل حقوق الملكية يعتبر أداة حقوق الملكية ويخرج عن نطاق هذا المعيار بشرط استيفائه لشروط هذا التبويب طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٥)) .

(ز) لا يعتبر أي خيار شراء أو بيع أو سداد مقدم ضمنى في عقد مديونية أصلي أو عقد تأمين أصلي وثيق الصلة بالعقد الأصلي ما لم يكن :

(١) سعر ممارسة الخيار مقارب – في تاريخ كل ممارسة تتم – للتكلفة المستهلكة لأداة المديونية الأصلية أو للقيمة الدفترية لعقد التأمين الأصلي.

أو(٢) سعر ممارسة خيار السداد المقدم يعوض المقرض بمبلغ يصل إلى القيمة الحالية تقريباً للفائدة التى تم خسارتها على باقى مدة العقد الأصلى. والفائدة التى تم خسارتها هى حاصل أصل المبلغ المدفوع مقدماً مضروباً فى فرق سعر الفائدة . وفرق سعر الفائدة هو زيادة معدل الفائدة الفعلى للعقد الأصلى عن سعر الفائدة الفعلى الذى ستحصل عليه المنشأة فى تاريخ السداد القديم لو قامت بإعادة أستثمار المبلغ الأصلى المسترد مقدماً فى عقد مماثل لفترة العقد الأصل المتبقية .

ويتم عمل تقدير ما إذا كان خيار الشراء أو البيع وتبين الصلة بعقد المديونية الأصلى وذلك قبل فصل عنصر حقوق الملكية الخاصة بأداة دين قابلة للتحويل وذلك طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٥) .

(ح) لا تعتبر المشتقات الائتمانية المتضمنة في أداة مديونية أصلية وتسمح لطرف واحد (المستفيد) بتحويل خطر الائتمان الخاص بأصل قياسي محدد إلى طرف آخر(الضامن) وثيقة الصلة بأداة المديونية الأصلية، وتسمح المشتقات الائتمانية للضامن بتحمل خطر الائتمان المرتبط بالأصل القياسي دون ملكيته مباشرة.

أت٣١- ومن أمثلة الأداة المالية المركبة Hybrid Instrument ، الأداة المالية التي تعطي لحاملها حق إرجاع الأداة المالية للجهة المصدرة مقابل مبلغ نقدي أو أصول مالية

أخرى تختلف على أساس التغير في مؤشر السلعة أو حقوق الملكية الذي قد يزداد أو ينخفض (أداة مالية puttable) ، وما لم تقم الجهة المصدرة عند الاعتراف الأولى بتبويب الأداة الـــputtable كالتزام مالي بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر، فعليها فصل الأداة المشتقة الضمنية (أي المبلغ الأصلي المجدول) طبقا لفقرة "١١" من المعيار نظرا لأن العقد الأصلي هو أداة مديونية طبقا للفقرة "أت٢٧" والمبلغ الأصلي المجدول لا يرتبط بشكل وثيق بأداة المديونية الأصلية طبقا للفقرة "أت٣٠ (أ)" ، ونظرا لان مبلغ السداد الأصلي يمكن أن يزداد أو ينقص فإن الأداة المشتقة الضمنية هي أداة مشتقة بدون خيار والتى تتجدول قيمتها تبعاً للمتغير الأساسى .

أت٣٢- في حالة الأداة المالية الـــ puttable التي يمكن إرجاعها في أي وقت مقابل مبلغ نقدي يساوى حصة نسبية لصافي قيمة أصول المنشأة (مثل وحدات صناديق الاستثمار الخاصة المفتوحة أو بعض المنتجات الاستثمارية المرتبطة بالوحدات)، فإن تأثير فصل الأداة المشتقة الضمنية والمحاسبة عن كل عنصر هو قياس الأداة المشتركة بمبلغ الاسترداد المستحق في تاريخ الميزانية إذا قام حامل الأداة بممارسة حقه في إرجاع الأداة للجهة المصدرة.

أت٣٣- ترتبط الخصائص الاقتصادية والمخاطر الخاصة بأداة مشتقة ضمنية ارتباطاً وثيقاً بالخصائص الاقتصادية والمخاطر الخاصة بالعقد الأصلي في الأمثلة التالية والتى لا تقوم فيها المنشأة بالمحاسبة عن الأداة المشتقة الضمنية بطريقة منفصلة عن العقد الأصلي:

(أ) الأداة المشتقة الضمنية التي يكون العنصر الأساسي فيها سعر فائدة أو مؤشر سعر فائدة يمكن أن يغير قيمة الفائدة التي يتم سدادها أو تحصيلها على عقد مديونية أصلي مغل لفائدة أو عقد تأمين يرتبط ارتباطاً وثيقاً بالعقد الأصلي ما لم يتم تسوية الأداة المشتركة بطريقة لا يستطيع حامل الأداة من خلالها استرداد إجمالي استثماره المعترف به بصفة أساسية أو أن تقوم الأداة المشتقة على الأقل بمضاعفة سعر العائد الأولى على كامل العقد الأصلي أو تؤدى إلى معدل عائد يساوى على الأقل ضعف عائد السوق بالنسبة للعقد بنفس الشروط الواردة في العقد الأصلي.

(ب) يرتبط الحد الأدنى Floor أو الأعلىCAP المتضمن لسعر فائدة على عقد مديونية أو عقد تأمين ذو ارتباط وثيق بالعقد الأصلي بشرط أن يكون الحد الأعلى مساو لسعر

الفائدة في السوق أو يتجاوزه ، ويكون الحد الأدنى مساو لسعر الفائدة في السوق أو أقل منه عند إصدار العقد وبالمثل ترتبط الشروط والأحكام الواردة في عقد شراء أو بيع أصل (سلعة أساسية) والتى تحدد حداً أعلي وحداً أدنى للسعر الذي يسدد أو يحصل للأصل ارتباطاً وثيقاً بالعقد إذا كان الحد الأعلى والحد الأدنى لا يحققان ربحية في البداية ولم يتم دعمهما .

(ج) ترتبط الأداة المشتقة الضمنية بالعملة الأجنبية التي تقدم سلسلة من مدفوعات الفوائد والمبالغ الأصلية بالعملة الأجنبية والمتضمنة في أداة مديونية أصلية (سند مزدوج العملة) ارتباطا وثيقا بأداة المديونية الأصلية ولا تنفصل هذه الأداة المشتقة عن العقد الأصلي لأن معيار المحاسبة المصرى رقم (١٣) " آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية" يتطلب إثبات أرباح أو خسائر العملات الأجنبية على البنود ذات الطبيعة النقدية ضمن الأرباح أو الخسائر.

(د) ترتبط الأداة المالية المشتقة الضمنية بالعملة الأجنبية في عقد أصلي يمثل عقد تأمين أو عقد أداة غير مالية (مثل عقد شراء أو بيع بند غير مالي مقوم فيه السعر بالعملة الأجنبية) ارتباطا وثيقا بالعقد الأصلي بشرط أن تكون غير مدعومة ولا تتضمن خيار وتتطلب مدفوعات مقومة بأحد العملات الآتية :

(١) عملة التعامل لجزء جوهري من العقد .

أو(٢) العملة التي من المعتاد أن يقوم بها سعر المنتج أو الخدمة المقتناة أو المقدمة في المعاملات التجارية العالمية (مثل الدولار الأمريكي لمعاملات البترول الخام).

أو(٣) العملة التي تكون شائعة الاستخدام في عقود شراء أو بيع بنود غير مالية في بيئة اقتصادية تحدث فيها المعاملة (على سبيل المثال عملة مستقرة نسبياً ومتداولة في المعاملات التجارية المحلية والتجارة الخارجية).

(هـ)يرتبط خيار السداد المقدم الضمنى في بند يضم فوائد فقط أو مبلغ أصلي فقط ارتباطاً وثيقاً بالعقد الأصلي بشرط أن يكون العقد الأصلي:

(١) نتج أولياً عن فصل حق الحصول على التدفقات النقدية التعاقدية للأداة المالية التي في حد ذاتها لا تتضمن أداة مشتقة ضمنية .

و(٢) لا يتضمن أية شروط غير موجودة في عقد المديونية الأصلي .

(و) ترتبط الأداة المشتقة الضمنية في عقد إيجار أصلي ارتباطاً وثيقاً بالعقد الأصلي إذا كانت الأداة المشتقة الضمنية هى:

(١) مؤشر يرتبط بالتضخم مثل مؤشر مدفوعات الإيجار بالنسبة لمؤشر سعر المستهلك (بشرط أن يكون العقد غير مدعوم ويرتبط المؤشر بالتضخم في البيئة الاقتصادية للمنشأة).

أو(٢) مبالغ إيجارات محتملة بناءً على مبيعات ذات صلة .

أو(٣) مبالغ إيجارات محتملة بناءً على أسعار فوائد متغيرة .

(ز) ترتبط السمة الرابطة للوحدة المتضمنة أداة مالية أصلية أو عقد تأمين أصلي ارتباطاً وثيقاً بالأداة الأصلية أو العقد الأصلي إذا كانت المدفوعات المقومة للوحدة تقاس بقيمة الوحدة الحالية التي تعكس القيم العادلة لأصول الصندوق ، والسمة الرابطة للوحدة هى مصطلح تعاقدي يتطلب مدفوعات مقومة بوحدات صندوق استثمار داخلي أو خارجي.

(ح) ترتبط الأداة المشتقة في عقد التأمين ارتباطاً وثيقاً بعقد التأمين الأصلي إذا كانت الأداة المشتقة الضمنية وعقد التأمين الأصلي يعتمدان على بعضهما البعض بدرجة تجعل المنشأة غير قادرة على قياس الأداة المشتقة بصورة مستقلة (أي بدون أخذ العقد الأصلي في الاعتبار).

أت٣٣أ- عندما تصبح المنشأة طرفاً لأداة مركبة تحتوى على مشتقة واحدة أو أكثر فإن الفقرة "١١" تتطلب أن تحدد المنشأة أية مشتقة ضمنية فى هذه الأداة ، وتقييم ما إذا كان من المطلوب فصلها عن العقد الأصلى ، وبالنسبة للمشتقات الضمنية التى يطلب فصلها يتم قياس المشتقات بالقيمة العادلة عند الأعتراف الأولى وفيما بعد ، ومن الممكن أن تكون هذه المتطلبات أكثر تعقيداً أو ينجم عنها قياسات أقل موثوقية من قياس الأداة بكاملها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر ، ولهذا السبب يسمح هذا المعيار أن تخصص الأداة بكاملها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر .

أت٣٣ب- من الممكن إستخدام هذا التخصيص سواء كانت الفقرة "١١" تتطلب فصل المشتقات الضمنية عن العقد الأصلى أو تمنع هذا الفصل ، غير أن الفقرة "١١(أ)" لا تبرر تخفيض الأداة المركبة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر فى الحالات المبينة فى الفقرة "١١(أ) ، (ب)" لأن إجراء ذلك لن يقلل من التعقيد أو يزيد الموثوقية .

الاعتراف و الاستبعاد من الدفاتر(الفقرات من "١٤" الى "٤٢" من المعيار)

الاعتراف الأولى (فقره "١٤" من المعيار)

أت٣٤- نتيجة للمبدأ الوارد في الفقرة "١٤" من المعيار تعترف المنشأة بجميع حقوقها والتزاماتها التعاقدية بموجب المشتقات في الميزانية كأصول والتزامات على التوالي فيما عدا المشتقات التي تمنع المحاسبة عن التنازل عن الأصول كمبيعات (راجع الفقرة "أت ٤٩") وإذا كان التنازل عن الأصل المالى لا يؤهل لاستبعاده من الدفاتر لا يقوم الطرف المتنازل إليه بالاعتراف بالأصل المتنازل عنه كأصل (راجع الفقرة "أت ٥٠ ") .

أت٣٥- فيما يلي أمثلة عن تطبيق هذا المبدأ الوارد في الفقره "١٤" من المعيار.

(أ) يتم الاعتراف بالأرصدة المدينة والدائنة غير المشروطة كأصول أو التزامات عندما تصبح المنشأة طرفاً في العقد وبالتالي يكون لها حق قانوني في الحصول على نقدية أو عليها التزام قانوني لسداد مبالغ نقدية .

(ب)بشكل عام لا يتم الاعتراف بالأصول التي يتم الحصول عليها والالتزامات التي يتم تكبدها نتيجة ارتباط مؤكد لشراء أو بيع بضاعة أو خدمات حتى يقوم أحد الأطراف على الأقل بالأداء طبقا للعقد، على سبيل المثال فإن المنشأة التي تتلقي طلبات مؤكدة لا تعترف بشكل عام بالأصل (والمنشأة التي تصدر الطلب لا تعترف بالالتزام) في وقت الارتباط ولكنها تؤجل الاعتراف به حتى يتم شحن البضاعة أو تقديم الخدمات المطلوبة ، وإذا كان الارتباط المؤكد لبيع أو شراء بنود غير مالية يقع ضمن نطاق هذا المعيار طبقا للفقرات من "٥" الى "٧" من المعيار ، يتم الاعتراف بصافي قيمته العادلة كأصل أو التزام في تاريخ الارتباط (راجع (ج) أدناه) .

بالإضافة إلي ذلك إذا تم تبويب ارتباط مؤكد غير معترف به كبند مغطىً في تغطية قيمة عادلة ، فإن أي تغير في صافي القيمة العادلة يعزى للخطر المغطي يتم الاعتراف به كأصل أو التزام بعد بداية التغطية (راجع الفقرتين "٩٣" ، "٩٤" من المعيار) .

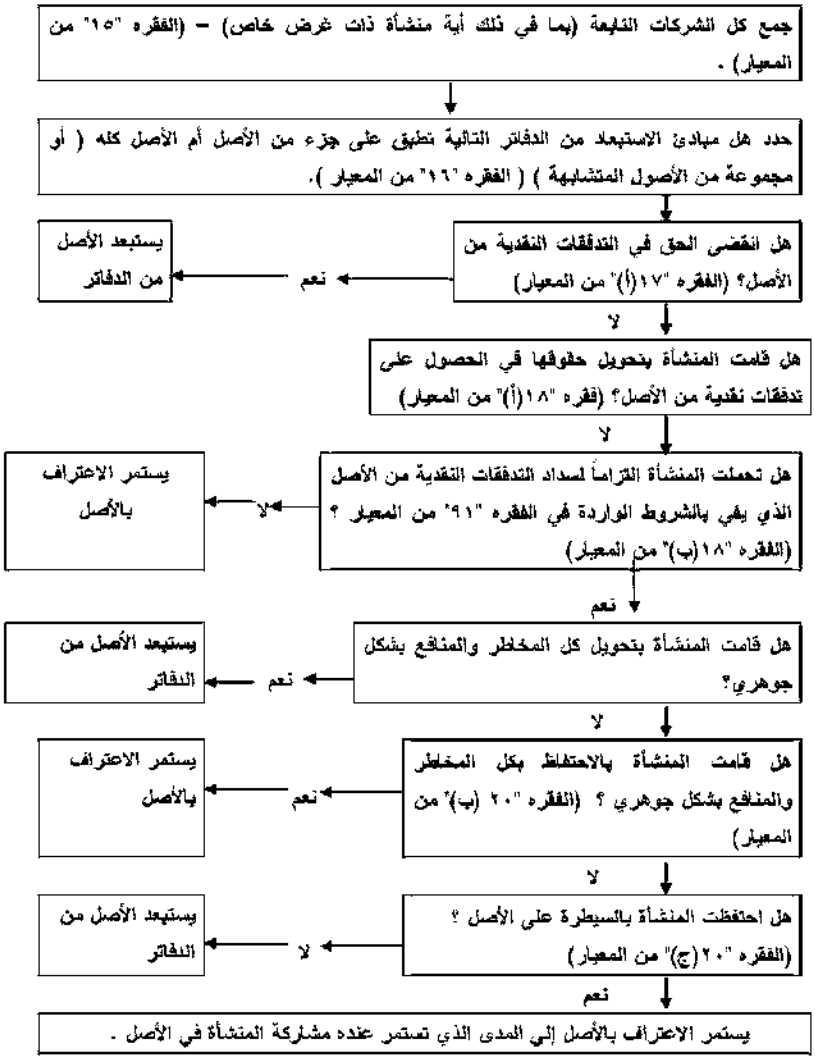
(ج) يتم الاعتراف بالعقد الآجل الذي يقع ضمن نطاق هذا المعيار (راجع الفقرات من "٢" الى "٧" من المعيار) كأصل أو التزام في تاريخ الارتباط وليس في تاريخ وقوع التسوية وعندما تصبح المنشأة طرفاً في عقد آجل غالباً ما تكون القيمة العادلة للحقوق والالتزامات متساوية وبالتالي فصافي القيمة العادلة للعقد الآجل هي صفر وإذا لم تكن القيمة العادلة للحقوق والالتزامات تساوى صفراً ، يتم الاعتراف بالعقد كأصل أو التزام .

(د) يتم الاعتراف بعقود الخيارات التي تقع ضمن نطاق هذا المعيار (راجع الفقرات من "٢" الى "٧" من المعيار) كأصول أو التزامات عندما يصبح حامل الأداة أو المكتتب فيها طرفاً في العقد .

(هـ) لا تعتبر المعاملات المستقبلية المخططة بغض النظر عن درجة احتماليتها أصولاً أو التزامات لأن المنشأة لم تصبح طرفاً في العقد بعد .

استبعاد الأصل المالي من الدفاتر (الفقرات من "١٥" الى "٣٧" من المعيار)

أت٣٦- يوضح العرض التالي أسلوب تقييم متى يتم استبعاد الأصل المالي وما حدود هذا الاستبعاد .



الترتيبات التي بموجبها تحتفظ المنشأة بحقوقها التعاقدية للحصول على تدفقات نقدية من الأصل المالي مع تحمل الالتزام التعاقدي لسداد تدفقات نقدية لواحد أو أكثر من المستفيدين (الفقره "١٨(ب)" من المعيار).

أت٣٧- يحدث الموقف المحدد في الفقره "١٨(ب)" (عندما تحتفظ المنشأة بحقوقها التعاقدية للحصول على تدفقات نقدية من الأصل المالي مع تحمل الالتزام التعاقدي لسداد تدفقات نقدية لواحد أو أكثر من المستفيدين) ، على سبيل المثال إذا كانت المنشأة ذات غرض خاص أو شركة إدارة أموال وتصدر للمستثمرين حقوقاً في الأصول المالية الأصلية التي تمتلكها وتقدم خدمة لهذه الأصول المالية ، وفي هذه الحالة تتأهل الأصول المالية للاستبعاد من الدفاتر إذ تم استيفاء الشروط الواردة في فقرات "١٩" و "٢٠" .

أت٣٨- عند تطبيق الفقرة "١٩" ، قد تكون المنشأة على سبيل المثال هي الجهة المنشئة للأصل المالي أو قد تكون مجموعة تتضمن منشأة ذات غرض خاص مجمعة قامت باقتناء الأصل المالي وتقوم بسداد تدفقات نقدية للغير من المستثمرين من غير ذوي العلاقة .

تقييم تحويل مخاطر ومنافع الملكية (الفقره "٢٠" من المعيار).

أت٣٩- أمثلة عن متى تقوم المنشأة بتحويل جميع مخاطر ومنافع الملكية:

(أ) البيع غير المشروط للأصل المالي.

(ب) بيع الأصل المالي مع خيار إعادة شرائه بالقيمة العادلة وقت إعادة الشراء.

(ج) بيع الأصل المالي مع خيار البيع والشراء بدون أرباح (الخيار بدون أرباح هو الخيار الذي من غير المحتمل تحقيق ربحية منه) .

أت٤٠- أمثلة عن متى تحتفظ المنشأة بجميع مخاطر ومنافع الملكية:

(أ) معاملة البيع أو إعادة الشراء عندما يكون سعر إعادة الشراء ثابتاً أو سعر البيع مضافاً عليه عائد المقرض.

و(ب) عقد إقراض أوراق مالية.

و(ج) بيع الأصل المالي مع إجمالي Return SWAP الذي يحول التعرض لمخاطر السوق مرة أخرى الى المنشأة.

و(د)بيع الأصل المالي مع خيار البيع أو الشراء الذي ينطوي على أرباح كبيرة (الخيار الذي ينطوي على أرباح هو الخيار الذي من غير المحتمل أن ينتهى أجله دون تحقيق ربحية).

و(هـ) بيع مديونيات قصيرة الأجل تضمن فيها المنشأة تعويض المتنازل إليه عن الخسائر الائتمانية المحتمل حدوثها.

أت٤١- إذا رأت المنشأة أنه نتيجة للتحويل قد قامت بتحويل جميع مخاطر ومنافع الملكية الجوهريه الخاصة بالأصل المحول فى هذه الحالة لا تعترف بالأصل المحول مرة أخرى في أية فترة مستقبلية ما لم تستحوذ على الأصل المحول في صفقة جديدة.

تقييم تحويل السيطرة على الأصل المالى

أت٤٢- لا تكون المنشأة قد احتفظت بالسيطرة على الأصل المحول إذا كان لدى المحول إليه القدرة على بيع الأصل المحول، أما إذا كان المحول إليه ليس لديه القدرة العملية على بيع الأصل المحول ، عندئذ تكون المنشأة قد احتفظت بالسيطرة على الأصل المحول . ويكون للمحول إليه القدرة العملية على بيع الأصل المحول إذا كان الأصل المحول يتم تداوله في سوق نشطة حيث يكون للطرف المحول إليه القدرة على إعادة شراء الأصل المحول من السوق إذا احتاج الى إرجاع الأصل للمنشأة ، على سبيل المثال قد يكون للمحول إليه القدرة العملية علي بيع أصل محول إذا كان الأصل المحول يخضع لخيار يسمح للمنشأة بإعادة شرائه ولكن يستطيع المحول إليه علي الفور الحصول علي الأصل المحول في السوق عند ممارسة الخيار ولا يكون للمحول إليه قدرة عملية على بيع الأصل المحول إذا احتفظت المنشأة بهذا الخيار ولم يستطع المحول إليه على الفور الحصول علي الأصل المحول في السوق إذا قامت المنشأة بممارسة الخيار.

أت٤٣- يكون لدى المحول إليه القدرة العملية لبيع الأصل المحول فقط إذا استطاع بيع الأصل المحول كلية لطرف غير ذى علاقة وكان قادراً على ممارسة ذلك بصفة أحادية دون فرض أية قيود إضافية علي التحويل وبالتالي فالطرح العملى هو قدرة المحول إليه الفعلية وليس الحقوق التعاقدية التي تتعلق بماذا يفعل تجاه الأصل المحول أو القيود التعاقدية الموجودة ،وعلى وجه الخصوص:

(أ) وجود حق تعاقدي للتصرف في الأصل المحول لا يكون له تأثير فعلي إذا لم تكن هناك سوق للأصل المحول.

و(ب) القدرة علي التصرف في الأصل المحول ليس لها أي تأثير عملي في حالة عدم ممارسة هذا الحق بحرية ولهذا السبب:

(١) يجب أن تكون قدرة المحول إليه علي التصرف في الأصل المحول مستقلة عن تصرفات الآخرين (أي أنها يجب أن تكون قدرة أحادية من جانب واحد) .

و(٢) يجب أن يكون المحول إليه قادراً على التصرف في الأصل المحول دون الحاجة إلي إلحاق شروط مقيدة لعملية التحويل (علي سبيل المثال شروط تتعلق بكيفية خدمة الأصل الذي يمثل القروض أو وجود خيار يمنح المتنازل إليه حق إعادة شراء الأصل).

أت٤٤- عدم احتمال قيام المتنازل إليه ببيع الأصل المحول لا يعني في حد ذاته احتفاظ المحول بالسيطرة على الأصل المحول ، إلا أنه إذا كان خيار أو ضمان البيع يقيد المتنازل إليه من بيع الأصل المحول عندئذ يكون المتنازل قد احتفظ بالسيطرة على الأصل المحول . علي سبيل المثال إذا كان خيار أو ضمان البيع يمثل قيمة كبيرة فإنه يقيد المتنازل إليه فى بيع الأصل المحول لأن المتنازل إليه لن يستطيع بيع الأصل المحول عملياً للغير دون إلحاق خيار مشابه أو شروط أخرى مقيدة وبدلاً من ذلك يقوم المحول إليه بالاحتفاظ بالأصل المحول حتى يحصل علي مبالغ بموجب خيار البيع أو الضمان، وفي هذه الأحوال ، يكون المتنازل قد احتفظ بالسيطرة علي الأصل المحول.

التحويلات المؤهلة للاستبعاد من الدفاتر

أت٤٥- قد تحتفظ المنشأة بجزء من مدفوعات الفوائد علي الأصول المحولة كتعويض عن خدمة هذه الأصول ويتم توزيع هذا الجزء من مدفوعات الفوائد الذي تتنازل عنه المنشأة عند إنهاء أو تحويل عقد الخدمة علي الأصل أو الالتزام المتعلق بالخدمة ، أما الجزء الخاص بمدفوعات الفوائد الذي لا تتنازل عنه المنشأة فيتمثل في فائدة مدينة interest – only strip receivable علي سبيل المثال إذا لم تقم المنشأة بالتنازل عن أية فائدة عند إنهاء أو تحويل عقد الخدمة فإن هامش الفائدة يتمثل في فائدة مدينة interest – only strip receivable ولأغراض تطبيق الفقرة "٢٧" فإن القيم العادلة للأصول الخدمية والفائدة المدينة interest-only strip receivable تستخدم لتوزيع القيمة الدفترية للرصيد المدين بين الجزء المستبعد من الأصل والجزء الذى يستمر الاعتراف به ، وإذا لم تكن هناك أتعاب خدمة محددة أو أتعاب يتم الحصول عليها وتكون متوقعة لتعويض المنشأة عن تقديم الخدمة ، عندئذ يتم الاعتراف بالالتزام بأداء الخدمة بالقيمة العادلة.

أت٤٦- عند تقدير القيم العادلة للجزء المستمر الاعتراف به والجزء المستبعد لأغراض تطبيق فقرة "٢٧" تقوم المنشأة بتطبيق متطلبات قياس القيمة العادلة الواردة في الفقرتين "٤٨" و"٤٩" من المعيار والفقرات من "أت٦٩" الى "أت٨٢" بالإضافة إلي الفقرة "٢٨" من المعيار.

التحويلات غير المؤهلة للاستبعاد من الدفاتر

أت٤٧- فيما يلي تطبيقاً للمبدأ الموضح في الفقره "٢٩" من المعيار ، إذا كان الضمان المقدم من المنشأة مقابل خسائر عدم السداد علي الأصل المحول يمنع الأصل المحول من الاستبعاد من الدفاتر بسبب احتفاظ المنشأة بجميع مخاطر ومنافع ملكية الأصل المحول ، يستمر الاعتراف بالأصل المحول كلية ويتم الاعتراف بالمبلغ المحصل كالتزام.

استمرار التدخل في الأصل المحول

أت٤٨- فيما يلي أمثلة عن كيفية قيام المنشأة بقياس الأصل المحول والالتزام المرتبط به طبقا للفقرة "٣٠" من المعيار.

جميع الأصول

(أ) إذا كان الضمان المقدم من المنشأة كتعويض عن خسائر عدم السداد علي الأصل المحول يمنع الأصل المحول من الاستبعاد من الدفاتر في حدود المشاركة المستمرة في الأصل المحول ، عندئذ يتم قياس الأصل المحول في تاريخ التحويل كما يلي :

(١) القيمة الدفترية للأصل .

(٢) أقصي مبلغ للمقابل الذى تم الحصول عليه عند التنازل والمطلوب من المنشأة سداده (مبلغ الضمان) ، أيهما أقل.

ويتم القياس الأولى للالتزام المرتبط بذلك بقيمة الضمان بالإضافة إلي القيمة العادلة للضمان (عاده ما يكون المقابل المحصل عن الضمان) وبعد ذلك يتم الاعتراف بالقيمة العادلة للضمان في الأرباح أو الخسائر بالتناسب مع المدة الزمنية (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (١١)) ويتم تخفيض القيمة الدفترية للأصل بالخسائر الناشئة عن الاضمحلال فى قيمته.

الأصول المقومة بالتكلفة المستهلكة

(ب) إذا كان الالتزام بخيار بيع محرر بواسطة المنشأة أو حق شراء لدى المنشأة يمنع الأصل المحول من الاستبعاد من الدفاتر وكانت المنشأة تقوم بقياس هذا الأصل بالتكلفة المستهلكة عندئذ يتم قياس الالتزام المرتبط بذلك بالتكلفة (أي المقابل المحصل)

بعد تسويته باستهلاك أي فرق بين هذه التكلفة والتكلفة المستهلكة للأصل المحول في تاريخ الخيار، علي سبيل المثال نفترض أن التكلفة المستهلكة والقيمة الدفترية في تاريخ التحويل هي ٩٨ والمقابل المحصل هو ٩٥ فستكون التكلفة المستهلكة للأصل في تاريخ ممارسة الخيار هي ١٠٠ وتكون القيمة الدفترية الأولية للالتزام المرتبط بذلك هي ٩٥ ويتم الاعتراف بالفرق بين مبلغ ٩٥ ومبلغ ١٠٠ في الأرباح أوالخسائر باستخدام طريقة الفائدة الفعلية وإذا تم ممارسة الخيار فأي فرق بين القيمة الدفترية للالتزام المرتبط بذلك وسعر ممارسة الخيار يتم الاعتراف بها في الأرباح أوالخسائر .

الأصول المقومة بالقيمة العادلة

(ج) إذا كان حق خيار الشراء الذى تحتفظ به المنشأة يمنع استبعاد الأصل المحول من الدفاتر وتقوم المنشأة بقياس الأصل المحول بالقيمة العادلة ، يستمر قياس الأصل بالقيمة العادلة ويقاس الالتزام المرتبط بذلك على النحو التالي:

(١) بقيمة سعر ممارسة الخيار ناقصاً منها القيمة الزمنية للخيار إذا كان الخيار له ربحية.

أو(٢) القيمة العادلة للأصل المحول ناقصاً منها القيمة الزمنية للخيار إذا كان الخيار غير مربح.

وتضمن تسوية قياس الالتزام المرتبط على هذا النحو أن يكون صافى القيمة الدفترية للأصل والالتزام المرتبط به هو القيمة العادلة لحق خيار الشراء ، علي سبيل المثال ، إذا كانت القيمة العادلة للأصل الأساسي هي ٨٠ وسعر ممارسة الخيار هي ٩٥ والقيمة الزمنية للخيار هي ٥ تكون القيمة الدفترية للالتزام المرتبط به هي ٧٥ (٨٠ – ٥) والقيمة الدفترية للأصل المحول هي٨٠ (أي القيمة العادلة) .

(د) إذا كان خيار البيع المكتوب بواسطة المنشأة يمنع استبعاد الأصل المحول من الدفاتر وتقوم المنشأة بقياس الأصل المحول بالقيمة العادلة ، عندئذ يقاس الالتزام المرتبط بذلك بسعر ممارسة الخيار مضافا إليه القيمة الزمنية للخيار ويقتصر قياس الأصل بالقيمة العادلة على القيمة العادلة أو سعر ممارسة الخيار أيهما أقل نظراً لأن المنشأة ليس لديها حق في زيادة القيمة العادلة للأصل المحول بما يتجاوز سعر ممارسة الخيار. ويضمن هذا أن صافى القيمة الدفترية للأصل والالتزام المرتبط به هي القيمة العادلة لاستخدام خيار البيع obligation ، علي سبيل المثال إذا كانت القيمة العادلة للأصل الأساسي هي ١٢٠ و سعر ممارسة الخيار هو ١٠٠ وقيمتة الزمنية هي ٥ تكون القيمة الدفترية

للالتزام المرتبط بالأصل هي ١٠٥ (١٠٠ + ٥) والقيمة الدفترية للأصل هي ١٠٠ (في هذه الحالة سعر ممارسة الخيار).

(هـ) إذا كانت إحدى أنواع استراتيجيات الحماية collar هي صورة خيار شراء مشترى وخيار بيع مكتوب وتمنع الأصل المحول من الاستبعاد من الدفاتر وتقوم المنشأة بقياس الأصل بالقيمة العادلة ، فأنها تستمر في قياسه بالقيمة العادلة ويقاس الالتزام المرتبط به علي النحو التالي :

(١) مجموع سعر ممارسة خيار الشراء والقيمة العادلة لخيار البيع ناقصاً منها القيمة الزمنية لخيار الشراء ، إذا كان خيار الشراء مربحاً .

أو(٢) مجموع القيمة العادلة للأصل والقيمة العادلة لخيار البيع ناقصاً القيمة الزمنية لخيار الشراء، إذا كان خيار الشراء غير مربح عند إنهائه وتضمن تسوية الالتزام المرتبط بالأصل أن صافى القيمة الدفترية للأصل والالتزام المرتبط به هي القيمة العادلة للخيارات المحتفظ بها والمكتوبة بواسطة المنشأة ، علي سبيل المثال ، افترض قيام المنشأة بتحويل أصل مالي مقوماً بالقيمة العادلة مع شراء " خيار شراء " في نفس الوقت بسعر ممارسة يبلغ ١٢٠ مع الدخول في خيار بيع مكتوب بسعر ممارسة يبلغ ٨٠ ، وافترض أيضا أن القيمة العادلة للأصل تبلغ ١٠٠ في تاريخ التحويل والقيمة الزمنية لخيار البيع والشراء تبلغ (١) – وأحد فقط ، (٥) – خمسه علي التوالي ، في هذه الحالة تعترف المنشأة بالأصل البالغ ١٠٠ (القيمة العادلة للأصل) والالتزام البالغ ٩٦ [(١٠٠ + ١) – ٥)]، وهذا يعطي للأصل قيمة بالصافي بمبلغ (٤) وهي القيمة العادلة للخيارات المحتفظ بها والمكتوبة بواسطة المنشأة.

جميع التحويلات

أت٤٩– في حدود عدم تأهل تحويل الأصل المالي للاستبعاد من الدفاتر لا تتم المحاسبة عن الحقوق أو الالتزامات التعاقدية المرتبطة الخاصة بالمحول (الطرف المتنازل) والمرتبطة بالتحويل بطريقة منفصلة كمشتقات إذا كان الاعتراف بكل من الأداة المشتقة وأى من الأصل أو الالتزام الناشئ عن التحويل قد ينتج عنه الاعتراف بنفس الحقوق أو الالتزامات مرتين ، علي سبيل المثال ، قد يمنع حق الخيار الذي يحتفظ به الطرف المحول المحاسبة عن عملية تحويل الأصل المالي كبيع ، وفي هذه الحالة لا يتم الاعتراف بخيار الشراء بشكل مستقل كأصل مشتق.

أت٥٠- فى حدود عدم تأهل تحويل الأصل المالي للاستبعاد من الدفاتر ، لا يقوم المحول إليه بالاعتراف بالأصل المحول كأصل خاص به ويقوم المحول إليه باستبعاد النقدية أو أي مقابل أخر مسدد من الدفاتر ويعترف بالمديونية من المحول (الطرف المتنازل) وإذا كان للمحول (الطرف المتنازل) كل من الحق والالتزام لإعادة الحصول على السيطرة علي الأصل المحول ككل مقابل مبلغ ثابت(علي سبيل المثال مبلغ يحدد وفقا لعقد إعادة شراء) عندئذ يجوز للمحول إليه أن يحاسب عن رصيده المدين (مديونيته) كقرض أو رصيد مدين (مديونية) .

أمثلـــــة

أت٥١- توضح الأمثلة التالية تطبيق مبادئ الاستبعاد من الدفاتر بهذا المعيار:

(أ) عقود *إعادة الشراء وإقراض الأوراق المالية* : إذا تم بيع الأصل المالي وفقا لعقد يتضمن إعادة شرائه بسعر ثابت أو بسعر بيع مضافاً إليه عائد المقرض أو إذا تم إقراضه طبقا لعقد يتضمن إعادته للمحول منه، عندئذ لا يتم استبعاده من الدفاتر لأن المحول يحتفظ بجميع المخاطر والمنافع المرتبطة بالأصل بطريقة جوهرية وإذا ما حصل المحول إليه علي حق بيع أو رهن الأصل ، يقوم المحول (الطرف المتنازل) بإعادة تبويب الأصل في ميزانيته ، علي سبيل المثال ، كأصل تم إقراضه أو مديونية لإعادة الشراء repurchase receivable .

(ب) عقود *إعادة الشراء وإقراض الأوراق المالية – نفس الأصول تقريبا* : إذا تم بيع الأصل المالي وفقا لعقد يتضمن إعادة شرائه بسعر ثابت أو بسعر بيع مضافا إليه عائد المقرض ، أو إذا تم اقتراض أو إقراض الأصل طبقا لعقد يتضمن إعادته للطرف المحول منه لا يستبعد الأصل من الدفاتر لأن المحول منه يحتفظ بجميع مخاطر ومنافع الملكية بشكل جوهري.

(ج) عقود *إعادة الشراء وإقراض الأوراق المالية – حق الاستبدال* : إذا كان عقد إعادة الشراء بسعر إعادة شراء ثابت أو بسعر مساو لسعر البيع بالإضافة إلي عائد المقرض أو معاملة إقراض أوراق مالية مشابهة تعطى للمحول اليه حق استبدال الأصول المشابهة ذات القيمة العادلة المعادلة بأصول محولة في تاريخ إعادة الشراء ، عندئذ لا يتم استبعاد الأصل المباع أو المقرض من الدفاتر طبقاً لمعاملة إقراض الأوراق المالية أو إعادة الشراء نظراً لاحتفاظ المحول منه لجميع مخاطر ومنافع الملكية بصورة جوهرية.

(د) *حق الشفعة فى الشراء بالقيمة العادلة* : إذا قامت المنشأة ببيع أصل مالي واحتفظت فقط بحق الشفعة في إعادة شراء الأصل المحول بالقيمة العادلة إذا قام المحول إليه بعد ذلك ببيعه ، تقوم المنشأة باستبعاد الأصل من الدفاتر لأنها قامت بتحويل جميع المخاطر والمنافع المتعلقة بالملكية بصورة كبيرة.

(هـ) *معاملة البيع والشراء في آن واحد wash sale transaction* : يشار بعملية إعادة شراء الأصل المالي بعد بيعه مباشرة بالـ Wash sale ولا تمنع عملية إعادة الشراء هذا الاستبعاد من الدفاتر بشرط أن تفي المعاملة الأصلية بمتطلبات الاستبعاد هذا ، إلا أنه إذا تم إبرام عقد لبيع أصل مالي في نفس الوقت مع عقد لإعادة شراء نفس الأصل المالي بسعر ثابت أو بسعر بيع مضافا إليه عائد المقرض ، عندئذ لا يستبعد الأصل من الدفاتر .

(و) *خيارات البيع والشراء ذات الأرباح العالية* : في حالة إمكانية استرجاع الأصل المالي بواسطة المحول منه وأن يكون في خيار الاسترجاع ربح كبير ، لا تؤهل عملية التحويل هذه للاستبعاد من الدفاتر نظراً لاحتفاظ المحول منه بمخاطر ومنافع الملكية بصورة جوهرية ، وبالمثل في حالة إمكانية إرجاع الأصل المالي بواسطة المحول إليه وكان خيار الإرجاع ينطوى على ربح كبير ، عندئذ لا تؤهل عملية التحويل للاستبعاد من الدفاتر نظراً لاحتفاظ المحول منه بجميع مخاطر ومنافع الملكية.

(ز) *خيارات البيع وخيارات الشراء غير المربحة* : *يستبعد من الدفاتر* الأصل المالي المحول الذي يخضع فقط لخيار بيع غير مربح محتفظ به لدى المحول إليه أو خيار شراء غير مربح محتفظ به لدى المحول منه ، وذلك لقيام المحول منه بتحويل جميع مخاطر ومنافع الملكية بصورة جوهرية.

(ح) *الأصول التى يمكن الحصول عليها علي الفور التي تخضع لخيار شراء محايد(لا ينطوي علي أرباح أو خسائر)*: *إذا احتفظت منشأة بخيار شراء علي أصل يمكن الحصول عليه علي الفور في السوق وكان الخيار محايد ، عندئذ يتم استبعاد الأصل من الدفاتر لأن لمنشأة:*

(١) لم تحتفظ ولم تحول جميع المخاطر والمنافع المرتبطة بالملكية بصورة جوهرية ،

(٢) لم تحتفظ بالسيطرة علي الأصل ، إلا أنه إذا كان الأصل من غير الممكن الحصول عليه علي الفور من السوق ، يمنع الاستبعاد من الدفاتر في حدود مبلغ الأصل الذي يخضع لخيار الشراء نظرا لاحتفاظ المنشأة بالسيطرة علي الأصل.

(ط) الأصل غير الممكن الحصول عليه علي الفور الذي يخضع لخيار بيع محايد مكتوب من المنشأة: إذا قامت المنشأة بتحويل أصل مالي غير ممكن الحصول عليه على الفور من السوق وقامت بالدخول فى خيار بيع مكتوب غير مربح ، عندئذ فان المنشأة لا تكون قد احتفظت أو حولت جميع مخاطر ومنافع الملكية بصورة كبيرة بسبب خيار البيع المكتوب ، وتحتفظ المنشأة بالسيطرة علي الأصل إذا كان خيار البيع ذا قيمة كبيرة تكفي لمنع المحول إليه من بيع الأصل ، وفي هذه الحالة يستمر استبعاد الأصل من الدفاتر في حدود استمرارية مشاركة المحول منه في الأصل (راجع الفقره "أت٤٤") وتقوم المنشأة بتحويل السيطرة علي الأصل إذا كان خيار البيع غير ذى قيمة كافية تمنع المحول إليه من بيع الأصل ، وفي هذه الحالة يستبعد الأصل من الدفاتر.

(ى) الأصول التي تخضع لخيار بيع أو شراء بالقيمة العادلة أو عقد إعادة شراء آجل : يستبعد من الدفاتر الأصل المحول الذي يخضع فقط لخيار بيع أو شراء أو عقد إعادة شراء آجل له سعر إعادة شراء أو ممارسة خيار مساو للقيمة العادلة للأصل المالي في وقت الشراء حيث إنه يتم تحويل جميع مخاطر ومنافع الملكية بصورة جوهرية.

(ك) خيارات الشراء أو البيع المسددة نقداً : تقوم المنشأة بتقييم تحويل الأصل المالي الذي يخضع لخيار بيع أو شراء أو عقد أو إعادة شراء آجل يسدد نقدا لتحديد هل قامت بالاحتفاظ أم بنقل جميع مخاطر ومنافع الأصل ، وإذا لم تحتفظ المنشأة بجميع مخاطر و منافع ملكية الأصل المالي المحول بصورة جوهرية ، عندئذ تحدد هل احتفظت بالسيطرة على الأصل المحول أم لا. ولا يعنى السداد النقدي لخيار البيع أو الشراء أو عقد إعادة الشراء الآجل في حد ذاته قيام المنشأة بتحويل السيطرة علي الأصل (راجع الفقرة "أت٤٤" والفقرات (ز) ، (ح) ، (ط) بعاليه).

(ل) شرط استبعاد الحسابات : يتيح شرط استبعاد الحسابات خيار إعادة شراء (Call) للمنشأة الحق في إعادة المطالبة بالأصول المحولة التي تخضع لبعض القيود ، وبشرط إلا ينتج عن مثل هذا الخيار قيام المنشأة إما بالاحتفاظ أو بتحويل جميع مخاطر ومنافع الملكية ، فأنه يمنع الاستبعاد من الدفاتر فقط في حدود المبلغ الخاضع لإعادة الشراء (بافتراض أن المتنازل إليه لا يستطيع بيع الأصول) ، علي سبيل المثال إذا كانت القيمة الدفترية والمتحصلات من تحويل الأصول الخاصة بالقروض تبلغ ١٠٠٠٠٠ ويمكن استرجاع أي قرض فردى إلا أن إجمالي قيمة القروض التي يمكن

إعادة شراؤها لا يمكن أن تتجاوز ١٠٠٠٠ ، عندئذ فإن ما قيمته ٩٠٠٠٠ من القرض يمكن استبعاده .

(م) خيارات الشراء بدون قيود وتحفظات clean up calls : يمكن أن تحتفظ المنشأة التي قد تكون محول منها والتى تقوم بخدمة الأصول المحولة بخيار شراء دون قيود لشراء الأصول المحولة المتبقية عندما ينخفض مبلغ الأصول القائمة عند مستوً معين عنده تصبح تكاليف خدمة هذه الأصول محملة بأعباء بالنسبة لمنافع الخدمة ، وبشرط ألا ينتج عن خيار الشراء هذا احتفاظ أو تحويل لمخاطر ومنافع الملكية وعدم استطاعة المحول إليه بيع الأصول ، فان هذا الخيار يمنع الاستبعاد من الدفاتر فقط في حدود مبلغ الأصول الخاضعة لخيار الشراء .

(ن) الفوائد المعاونة المحتفظ بها وضمانات الائتمان : يجوز أن تقدم المنشأة للمحول إليه دعم بتجميع بعض أو كل الفوائد المحتفظ بها في الأصل المحول ، وكبديل يجوز أن تقدم المنشأة للمحول إليه دعم ائتماني في صورة ضمان ائتماني قد يكون غير محدود أو محدود بمبلغ معين. وإذا احتفظت المنشأة بشكل جوهري بجميع مخاطر ومنافع ملكية الأصل المحول ، يستمر استبعاد الأصل كلية من الدفاتر ، وإذا احتفظت المنشأة ببعض وليس جميع المخاطر والمنافع المرتبطة بالملكية واحتفظت بالسيطرة يمنع الاستبعاد من الدفاتر في حدود مبلغ النقدية أو الأصول الأخرى المطلوب من المنشأة سدادها.

(س)إجمالي مبادلات العائد total return swaps : يجوز للمنشأة أن تبيع أصلاً ماليا إلي محول إليه وإبرام مبادلة عائد إجمالية مع المحول إليه بموجبها يتم تحويل جميع التدفقات النقدية من مدفوعات الفوائد من الأصل الأساسي إلي المنشأة مقابل مبلغ ثابت أو متغير وتقوم المنشأة بتحمل أية زيادات أو تخفيضات في القيمة العادلة للأصل الأساسي وفي هذه الحالة يحظر استبعاد الأصل كله من الدفاتر .

(ع) مبادلات سعر الفائدة : يجوز أن تقوم المنشأة بتحويل أصل مالى للمحول إليه بسعر فائدة ثابت وتبرم مبادلة سعر فائدة مع المحول إليه للحصول هلي سعر فائدة ثابت وتسدد سعر فائدة متغير بناء علي مبلغ افتراضي يساوى أصل مبالغ الأصل المالي المحول ولا تمنع مبادلة سعر الفائدة استبعاد الأصل المحول من الدفاتر بشرط أن تكون المدفوعات علي المبادلة غير مشروطة علي المدفوعات التي تتم علي الأصل المحول.

(ف)مبادلات استهلاك سعر الفائدة : يجوز لأية منشأة أن تنقل للمحول إليه أصلاً مالياً بفائدة ثابتة يتم سداده مع الوقت وإبرام مبادلة استهلاك سعر الفائدة مع المحول إليه للحصول علي سعر فائدة ثابت وسداد سعر فائدة متغير بناءً علي مبلغ افتراضي وإذا ما تم استهلاك القيمة الافتراضية للمبادلة بحيث تتساوى مع أصل مبلغ الأصل المحول القائم في أي تاريخ ، فإن المبادلة ينتج عنها بصفة عامة احتفاظ المنشأة بمخاطر السداد المعجل وفى هذه الحالة إما أن تستمر المنشأة فى الاعتراف بإجمالى الأصل المحول أو تستمر في الاعتراف بالأصل المحول في حدود استمرار مشاركتها فيه ، وعلي العكس إذا كان استهلاك القيمة الافتراضية للمبادلة لا يرتبط بالمبلغ الأصلي القائم للأصل المحول ، فإن هذه المبادلة لا ينتج عنها احتفاظ المنشأة بمخاطر السداد المعجل ، ومن ثم فإنه لا يمنع استبعاد الأصل المحول من الدفاتر بشرط أن تكون المدفوعات علي المبادلة غير مشروطة علي مدفوعات الفوائد التي تتم علي الأصل المحول . ولا ينتج عن المبادلة احتفاظ المنشأة بأية مخاطر أو منافع هامة أخرى خاصة بالملكية علي الأصل المحول.

أت٥٢- توضح هذه الفقرة كيفية تطبيق منهج التدخل المستمر عندما يكون تدخل المنشأة المستمر في جزء من الأصل .

افترض أن لمنشأة محفظة من القروض القابلة للسداد المعجل يبلغ الكوبون وسعر الفائدة الفعلى الخاص بها ١٠% ويبلغ أصل مبلغها والتكلفة المستهلكة ١٠٠٠٠ وقامت المنشأة بالدخول في عملية بموجبها يحصل المحول إليه علي حق في ٩٠٠٠ من أي تحصيلات من أصل المبلغ مضافاً إليه فائدة بواقع ٩,٥% مقابل سداد مبلغ ٩١١٥ . وتحتفظ المنشأة بالحق في الحصول علي ١٠٠٠ من أية متحصلات من المبلغ الأصلي مقابل فائدة عليه بواقع ١٠% بالإضافة إلي فرق الهامش بواقع ٠,٥% علي أصل المبلغ المتبقي الذي يبلغ ٩٠٠٠ .

يتم توزيع المتحصلات من السداد المعجل بين المنشأة والمحول إليه بالتناسب بواقع ١ : ٩ إلا أنه يتم خصم أى عدم سداد من حصة المنشأة التي تبلغ ١٠٠٠ حتى يتم استيفاء الفائدة . وتبلغ القيمة العادلة للقروض في تاريخ المعاملة ١٠١٠٠ وتبلغ القيمة العادلة المقدرة لفرق الأسهم بنسبة ٠,٥% مبلغ ٤٠.

- تحدد المنشأة أنها قامت بتحويل بعض المخاطر و المنافع الجوهرية للملكية (علي سبيل المثال مخاطر السداد المعجل) ولكنها احتفظت أيضا ببعض المخاطر و المنافع الجوهرية للملكية (بسبب الفائدة المجمعة المحتفظ بها والخاصة بالمنشأة) ، وكذلك احتفظت بالسيطرة وبالتالي تطبق منهج التدخل المستمر.

– لتطبيق هذا المعيار ، تقوم المنشأة بتحليل المعاملة علي النحو التالي :

(أ) الاحتفاظ بفائدة محتفظ بها متناسبة تبلغ ١٠٠٠ .

و(ب) دعم هذه الفائدة لتقديم دعم ائتماني للمحول إليه مقابل خسائر الائتمان ، تحسب المنشأة أن ٩٠٩٠ (٩٠% × ١٠١٠٠) من المقابل الذي تم الحصول عليه البالغ ٩١١٥ يمثل القيمة المقابلة للحصة المنسبة بالكامل التي تبلغ ٩٠% – وتمثل بقية المقابل الذي تم الحصول عليه (٢٥) المبلغ الذي تم الحصول عليه لدعم الفائدة المحتفظ بها الخاصة بالمنشأة لتقديم دعم ائتماني للمحول إليه مقابل خسائر الائتمان ، بالإضافة إلي ذلك فرق هامش الفائدة البالغ ٠,٥% يمثل المبلغ المحصل للدعم الائتماني وبالتالي فإن إجمالي المقابل المحصل للدعم الائتماني هو ٦٥ (٢٥ + ٤٠) .

تقوم المنشأة بحساب الأرباح أو الخسائر علي حصة ٩٠% من التدفقات النقدية . وبافتراض أن القيم العادلة المنفصلة لنسبه ١٠% المحولة ونسبه ٩٠% المحتفظ بها كانت غير متاحة في تاريخ التحويل ، عندئذ تقوم المنشأة بتوزيع القيمة الدفترية للأصل طبقا لفقرة "٢٨" علي النحو التالي :

	القيمة العادلة المقدرة	النسبة	القيمة الدفترية الموزعة
الجزء المحول	٩٠٩٠	%٩٠	٩٠٠٠
الجزء المحتفظ به	١٠١٠	%١٠	١٠٠٠
الإجمالي	١٠١٠٠		١٠٠٠٠

تحسب المنشأة أرباحها أو خسائرها الناشئة عن بيع حصة ٩٠% من التدفقات النقدية بخصم القيمة الدفترية الموزعة للجزء المحول من المقابل المحصل أي ٩٠ (٩٠٩٠ – ٩٠٠٠) وتكون القيمة الدفترية للجزء الذي تحتفظ به المنشأة هي ١٠٠٠ .

بالإضافة إلي ذلك تعترف المنشأة بالمشاركة المستمرة التي تنتج عن دعم الفائدة المحتفظ بها لخسائر الائتمان.

وبناءً عليه تعترف المنشأة بأصل مبلغ ١٠٠٠ (أقصي قيمة للتدفقات النقدية التي قد لا تحصلها طبقا للدعم) ، والتزام مرتبط به يبلغ ١٠٦٥ (أقصي مبلغ تدفقات نقدية قد لا تحصل عليه طبقا للدعم) أي ١٠٠٠ بالإضافة إلي القيمة العادلة للدعم التي تبلغ ٦٥) .

تستخدم المنشأة جميع المعلومات السابقة للمحاسبة عن المعاملة علي النحو التالي :

	مدين	دائن
– الأصل الأصلي	–	٩٠٠٠
– الأصل المعترف به للدعم أو للفائدة المتبقية	١٠٠٠	–

– أصول متمثلة فى مبالغ محصلة فى هيئة فروق فى هامش الفائدة	٤٠	–
– الأرباح أو الخسائر (عن التحويل)	–	٩٠
– الالتزام	–	١٠٦٥
– النقدية المحصلة	٩١١٥	–
الإجمالى	١٠١٥٥	١٠١٥٥

بعد المعاملة مباشرة ، تبلغ القيمة الدفترية للأصل ٢٠٤٠ تتضمن ١٠٠٠ تمثل التكلفة الموزعة للجزء المحتجز وكذلك ١٠٤٠ تمثل التدخل المستمر من المنشأة من دعم الفائدة المحتفظ بها الخاصة بالمنشأة مقابل خسائر الائتمان (والتى تتضمن فرق هامش الفائدة الذي يبلغ ٤٠) .

وفي الفترات اللاحقة تعترف المنشأة بالمقابل المحصل لدعم الائتمان (٦٥) بالتناسب مع الفترة الزمنية وتقوم بعمل استحقاق فوائد على الأصل المعترف به باستخدام طريقة الفائدة الفعلية وتعترف بالاضمحلال فى قيمة الائتمان على الأصول المعترف بها ، وكمثال على الاعتراف بالاضمحلال فى قيمة الائتمان على الأصول المعترف بها ، افترض أنه في السنة التالية كانت هناك خسارة من الاضمحلال فى قيمة الائتمان علي الأصول الأساسية تبلغ ٣٠٠ ، تقوم المنشأة بتخفيض أصلها المعترف به بواقع ٦٠٠ (٣٠٠ تخص الفائدة المحتفظ بها الخاصة بالمنشأة ، ٣٠٠ تخص التدخل المستمر الإضافى الناشئ عن دعم الفائدة المحتفظ بها الخاصة بالمنشأة مقابل خسائر الائتمان) وكذلك تخفض الالتزام المعترف به بقيمة ٣٠٠ وتكون النتيجة بالصافي هي تحميل الأرباح أو الخسائر مقابل اضمحلال قيمة الائتمان بمبلغ ٣٠٠ .

الطريقة المعتادة لشراء أو بيع أصل مالى – الفقره "٣٨"

أت٥٣– يتم الاعتراف بشراء أو بيع الأصل بالطريقة المعتادة باستخدام إما تاريخ المتاجرة أو محاسبة تاريخ التسوية الموضحة في الفقرتين "أت٥٥" ، "أت٥٦" ، وتطبق الطريقة المستخدمة بثبات بالنسبة لجميع مشتريات أو مبيعات الأصول المالية التي تنتمي لنفس الفئة من الأصول المالية الموضحة في الفقره "٩" من هذا المعيار ، ولهذا الغرض فإن الأصول المحتفظ بها بغرض المتاجرة تمثل فئة منفصلة من الأصول المبوبة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أوالخسائر.

أت٥٤– العقد الذي يتطلب أو يسمح بتسوية صافى التغير في قيمة العقد لا يعتبر عقداً بالطريقة المعتادة وبدلاً من ذلك يحاسب عن هذا العقد كأداة مشتقة في الفترة بين تاريخ المعاملة وتاريخ التسوية.

أت٥٥- تاريخ المعاملة هو التاريخ التي تلزم المنشأة فيها نفسها بشراء أو بيع الأصل ويشير محاسبة تاريخ المعاملة إلى :

(أ) الاعتراف بالأصل الذي يتم الحصول عليه والالتزام الذي يتم سداده في تاريخ المعاملة.

و(ب) استبعاد الأصل الذي يتم بيعه من الدفاتر والاعتراف بأرباح أو خسائر التصرف في الأصل والاعتراف بالمقبوضات من المشترى في تاريخ المعاملة . وبشكل عام لا تبدأ الفائدة في تاريخ الاستحقاق علي الأصل والالتزام المقابل حتى تاريخ التسوية عند نقل الملكية.

أت٥٦- تاريخ السداد هو التاريخ الذي يتم فيه تسليم الأصل إلى أو بواسطة المنشأة وتشير محاسبة تاريخ التسوية إلي :

(أ) الاعتراف بالأصل في تاريخ استلامه بواسطة المنشأة.

(ب) استبعاد الأصل من الدفاتر والاعتراف بأرباح أو خسائر التصرف فيه في تاريخ تسليمه بواسطة المنشأة . عند تطبيق محاسبة تاريخ التسوية ، تحاسب المنشأة عن أي تغير في القيمة العادلة للأصل الذي يتم الحصول عليه أثناء الفترة بين تاريخ المعاملة وتاريخ التسوية بنفس الطريقة التي تحاسب بها عن الأصل المقتني ، وبمعني آخر لا يتم الاعتراف بالتغير في القيمة بالنسبة للأصل المثبتة بالتكلفة أو التكلفة المستهلكة للأصل ويعترف التغير في الأرباح أو الخسائر للأصول المبوبة كأصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أوالخسائر ويتم الاعتراف به ضمن حقوق الملكية بالنسبة للأصول المبوبة كمتاحة للبيع.

استبعاد التزام مالى من الدفاتر (الفقرات من "٣٩" إلى "٤٢" من المعيار)

أت٥٧- يتم استبعاد الالتزام المالي (أو جزء منه) من الدفاتر عند :

(أ) الوفاء بالالتزام (أو جزء منه) بالسداد للدائن وعادة نقداً أو مقابل الأصول المالية الأخرى أو البضاعة أو الخدمات .

أو(ب) الإعفاء قانوناً من المسئولية الأساسية عن الالتزام (أو جزء منه) إما بالإجراءات القانونية أو بواسطة الدائن (ويعتبر أن هذا الشرط قد استوفى حتى إذا قام المدين بتقديم ضمان).

أت٥٨- إذا قامت جهة مصدرة لأداة دين بإعادة شراء الأداة يتم استبعاد الدين حتى وإن كانت الجهة المصدرة هي المروجة لهذه الأداة market maker أو تنوي إعادة بيعها في المدى القريب.

أت٥٩- السداد للغير لا يعفي في حد ذاته المدين من التزامه الأساسى تجاه الدائن في حالة غياب الإبراء القانوني للذمة.

أت٦٠- إذا قام المدين بالسداد للغير وتحميله الالتزام وقام بإبلاغ دائنه بأن الغير قام بتحمل التزامات ديونه ، لا يقوم المدين باستبعاد التزامه بالمديونية إلا باستيفاء الشروط الواردة في الفقره "أت٥٧(ب)" وإذا قام المدين بالسداد للغير وتحميله الالتزام وحصل علي إبراء قانوني من دائنه ، عندئذ يكون المدين قد قام باستبعاد الدين ، ومع هذا فإذا وافق المدين بدفع مبالغ مقابل الدين للغير أو مباشرة لدائنه ، يقوم المدين بالاعتراف بالالتزام بمديونية جديدة للغير.

أت٦١- علي الرغم من أن الإبراء القانوني للذمة سواء كان قضائياً أو عن طريق الدائن يؤدى إلي استبعاد الالتزام ، فقد تعترف المنشأة بالتزام جديد في حالة عدم استيفاء المبادئ الواردة في الفقرات من "١٥" الى "٣٧" بالنسبة للأصول المالية المحولة، وفي حالة عدم استيفاء هذه المبادئ لا يستبعد الأصل المحول وتقوم المنشأة بالاعتراف بالالتزام الجديد المرتبط بالأصول المحولة.

أت٦٢- لأغراض الفقرة "٤٠" من المعيار ، تختلف الشروط بصورة جوهرية إذا كانت القيمة الحالية المخصومة للتدفقات النقدية طبقا للشروط الجديدة – بما في ذلك أية أتعاب مسددة بالصافي بعد خصم أية أتعاب محصلة ومخصومة باستخدام سعر الفائدة الفعلى الأصلي – تبلغ علي الأقل ١٠% فارق عن القيمة الحالية المخصومة للتدفقات النقدية المتبقية للالتزام المالي الأصلي. وإذا ما تمت المحاسبة عن تبادل أدوات المديونية أو تعديل الشروط كاستبعاد ، يتم الاعتراف بأية تكاليف أو أتعاب متكبدة كجزء من أرباح أو خسائر الاستبعاد ، أما في حالة عدم المحاسبة كاستبعاد فيتم تسوية القيمة الدفترية للالتزام بالتكاليف أو الأتعاب المتكبدة ويتم استهلاكها علي المدة المتبقية للالتزام المعدل.

أت٦٣- في بعض الحالات يقوم الدائن بإعفاء المدين من الالتزام الحالي بالسداد ولكن في مقابل أن يتحمل المدين التزاماً بضمان السداد في حالة عدم سداد الطرف المتحمل للمسئولية الأولية . وفى هذه الحالة يقوم المدين:

(أ) بالاعتراف بالتزام مالي جديد بناءً على القيمة العادلة لالتزامه بالضمان.

و(ب) يعترف بالأرباح أو الخسائر نتيجة للفرق بين :

(١) أي متحصلات مسددة .

و(٢) القيمة الدفترية للالتزام المالي الأصلي ناقصاً منها القيمة العادلة للالتزام المالي الجديد.

القياس (الفقرات من "٤٣" الى "٧٠" من المعيار)

القياس الأولى للأصول المالية والالتزامات المالية (الفقرة "٤٣")

أت٦٤- عادة ما تكون القيمة العادلة للأداة المالية عند الاعتراف الأولى هي سعر المعاملة (أي القيمة العادلة للمقابل المسدد أو المحصل – راجع أيضاً الفقرة "أت ٧٦") . ومع هذا إذا كان جزء من المقابل المسدد أو المحصل في مقابل شيء آخر خلاف الأداة المالية، عندئذ يتم تقدير القيمة العادلة للأداة المالية باستخدام أسلوب تقييم معين (راجع الفقرات من "أت٧٤" الى "أت٧٩") ، على سبيل المثال يمكن تقدير القيمة العادلة لقرض أو مديونية طويلة الأجل بدون فائدة كقيمة حالية لجميع المتحصلات النقدية المستقبلية المخصومة باستخدام أسعار الفائدة في السوق لأداة متشابهة (في العملة أو المدة أو النوع أو سعر الفائدة أو عوامل أخرى) ذات تصنيف ائتماني مشابه ، ويمثل أى مبلغ إضافي مقرض مصروفاً أو خصماً من الإيراد ما لم يكن مؤهلاً للاعتراف كنوع أخر من الأصول.

أت٦٥- إذا قامت المنشأة بإصدار قرض بفائدة خلاف السارية في السوق (على سبيل المثال ٥% في حين أن سعر الفائدة فى السوق ٨% لقرض مشابه) وتحصل على أتعاب مقدمة كتعويض، تقوم المنشأة بالاعتراف بالقرض بقيمته العادلة ، اى بالصافي بعد الأتعاب التي تم الحصول عليها وتقوم المنشأة بتعلية الخصم على الأرباح أو الخسائر باستخدام طريقة سعر الفائدة الفعلى .

القياس اللاحق للأصول المالية (الفقرات "٤٥" ، "٤٦" من المعيار)

أت٦٦- في حالة قياس أداة مالية معترف بها من قبل كأداة مالية بالقيمة العادلة واضمحلت قيمتها العادلة إلى تحت الصفر، عندئذ فأنها تمثل التزاماً مالياً طبقاً للفقرة "٤٧" من المعيار مثل القروض المباعة غير المؤهلة للاستبعاد.

أت٦٧- يوضح المثال التالي المحاسبة عن تكاليف المعاملات عند الاعتراف الأولى واللاحق للأصل المالي المتاح للبيع.

تم اقتناء أصل بقيمة ١٠٠ بالإضافة إلى عمولة شراء تبلغ ٢ . تم الاعتراف أولياً بالأصل بقيمة ١٠٢ .كان اليوم التالى هو تاريخ الميزانية وكان السعر المسجل للأصل في السوق ١٠٠. وإذا بيع الأصل يتم سداد عمولة بواقع ٣ .فى هذا التاريخ يتم قياس الأصل بمبلغ ١٠٠ (دون اعتبار للعمولة التي تسدد عند البيع) مع خسارة تبلغ ٢ يعترف بها فى بنود الدخل الشامل الأخرى.

إذا كان الأصل المالي المتاح للبيع له مدفوعات ثابتة أو قابلة للتحديد، يتم استهلاك تكاليف المعاملة على الأرباح أوالخسائر باستخدام سعر الفائدة الفعلى وإذا لم يكن للأصل المالي المتاح للبيع مدفوعات ثابتة أو قابلة للتحديد يتم الاعتراف بتكاليف المعاملة في الأرباح أو الخسائر عند استبعاد الأصل من الدفاتر أو عند الاضمحلال فى القيمة .

أت٦٨- تقاس الأدوات المبوبة كقروض ومديونيات بالتكلفة المستهلكة دون النظر في نية المنشأة للاحتفاظ بها حتى تاريخ الاستحقاق .

اعتبارات قياس القيمة العادلة (الفقرات "٤٨" ، "٤٩" من المعيار)

أت٦٩- هناك افتراض ضمنى بين سطور تعريف القيمة العادلة مفاده أن المنشأة مستمرة دون النية أو الحاجة إلى التصفية أو خفض عملياتها بطريقة جوهرية أو القيام بمعاملات بشروط معاكسة ، وبالتالي فالقيمة العادلة ليست المبلغ الذي سوف تقوم المنشأة بالحصول عليه أو سداده . في معاملة إجبارية أو تصفية أو بيع جبري ، إلا أن القيمة العادلة تعكس الجودة الائتمانية للأداة.

أت٧٠- يستخدم هذا المعيار مصطلح سعر العرض bid price وسعر الطلب Asking price (السعر الحالي المعروض) في سياق أسعار السوق المسجلة وكذلك مصطلح هامش السعر بين العرض والطلب Bid – Ask Spread وذلك لإدراج تكاليف المعاملة فقط ، ولا يتم إدراج أية تسويات أخرى للوصول للقيمة العادلة (على سبيل المثال مقابل مخاطر الائتمان القائمة) ضمن مصطلح هامش السعر بين العرض والطلب.

السوق النشطة – السعر المسجل

أت٧١- يعتبر الأصل المالي له سوق نشطة ، إذا كانت الأسعار المسجلة متاحة ودورية عند التبادل أو لدى تاجر أو سمسار أو مجموعة صناعية أو بورصة أو جهة تنظيمية ، وتمثل هذه الأسعار المعاملات التي تتم بإرادة حرة ، وتعرف القيمة العادلة بأنها السعر الذى يتم استلامه من بيع أصل أو دفعة لنقل التزام في معاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس ، والهدف من تحديد القيمة العادلة للأداة المالية المتداولة في سوق نشطة هو الوصول إلى السعر الذي تتم به المعاملة في تاريخ الميزانية على هذه الأداة (أى دون تعديل أو إعادة ترتيب الأداة) في سوق نشطة له أكبر مزايا وتكون المنشأة قادرة على الدخول الفوري فيه ، إلا أن المنشأة

تقوم بتسوية السعر في السوق الأكثر مزايا لإظهار أية فروق في المخاطر الائتمانية للطرف المقابل بين الأدوات المتداولة في هذه السوق والأداة التي يتم تقييمها. وأفضل دليل على القيمة العادلة هو وجود قوائم أسعار معلنة في سوق نشطة تستخدم لقياس الأصل أو الالتزام المالي.

أت٧٢- عادة ما يكون السعر المعلن المناسب للأصل المحتفظ به أو الالتزام الذي سيتم إصداره هو سعر العرض الحالي وبالنسبة للأصل الذي سيقتنى أو الالتزام المحتفظ به يكون سعر الطلب .

وعندما يكون للمنشأة أصول والتزامات تنطوي على مخاطر ترتبط بمقاصات السوق فأنها قد تستخدم أسعار متوسطات السوق كأساس لتحديد القيم العادلة لمراكز مخاطر المقاصات مع تطبيق سعر العرض أو طلب على المركز المفتوح بالصافي إذا كان ذلك مناسباً وعندما تكون الأسعار الحالية للعرض والطلب غير متاحة فإن سعر أحدث معاملة تمت يقدم مؤشراً على القيمة العادلة ما لم تحدث تغيرات اقتصادية هامة منذ تاريخ المعاملة ، أما إذا تغيرت الظروف منذ آخر معاملة تمت (على سبيل المثال تغير في سعر الفائدة بدون مخاطر بعد آخر عرض أسعار لسندات الشركات) ، فإن القيمة العادلة تعكس التغير في الظروف بالرجوع إلى الأسعار أو المعدلات الحالية للأدوات المالية المشابهة إذا كان ذلك مناسباً ، وبالمثل إذا أظهرت المنشأة أن آخر سعر للمعاملة لم يكن القيمة العادلة (لأنه يعكس قيمة قد تسددها أو تحصل عليها المنشأة في معاملة جبرية أو تصفية أو بيع جبري) عندئذ يتم تعديل هذا السعر .

القيمة العادلة لمحفظة من الأدوات المالية هى ناتج عدد من الوحدات من الأداة المالية وسعرها المسجل بالسوق ، وإذا لم يكن هناك سعر معلن في سوق نشطة للأداة المالية كلية ولكن هناك سوق نشطة لأجزاء من عناصرها عندئذ تحدد القيمة العادلة بناءً على أسعار السوق ذات الصلة لمكونات الأداة المالية.

أت٧٣- في حالة وجود معدل مسجل "ليس سعر" في سوق نشطة تستخدم المنشأة هذا المعدل كبيان ضمن أسلوب التقييم لتحديد القيمة العادلة . وفى حالة ما إذا كان هذا المعدل لا يتضمن مخاطر ائتمان أو عوامل أخرى يدخلها المشاركون في السوق عند تقييم الأداة المالية ، عندئذ تقوم المنشأة بتسوية هذه العوامل.

عدم وجود سوق نشطة : أسلوب التقييم

أت٧٤ – إذا كان سوق الأداة المالية غير نشطة ، تحدد المنشأة القيمة العادلة باستخدام أحد أساليب التقييم ، ويتضمن هذا الأسلوب معاملات سوق محايدة بين أطراف على دراية بالعمليات ولديهم الرغبة في إبرامها إذا كان ذلك متاحاً وذلك بالرجوع إلى القيمة الحالية لأداة مالية مشابهة تقريباً 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 .

أت٧٥ – الهدف من استخدام أسلوب التقييم هو تحديد سعر المعاملة في طريقة 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 يؤدى أسلوب التقييم إلى تقدير واقعى للقيمة العادلة إذا تميز بما يلي:

(أ) اظهر توقعات فعلية في السوق لتسعير الأداة المالية.

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

أت٧٦– بالتالى فإن أسلوب التقييم :

(أ) يتضمن جميع العوامل التى يتخذها مشاركو السوق فى الاعتبار عند تحديد السعر

(ب) يتسم بالثبات مع المناهج الاقتصادية المقبولة لتسعير الأدوات المالية.

وبصفة دورية تقوم المنشأة بمراجعة أسلوب التقييم واختبار صلاحيته باستخدام أسعار من معاملات سوقية حالية ملحوظة على نفس الأداة (أى بدون تعديل أو إعادة تنظيم)أو بناءً على أي بيانات سوقية ملحوظة متاحة.

تحصل المنشأة على بيانات السوق بصفة ثابتة من نفس السوق الذي تم إنشاء الأداة فيه أو شراؤها منه. ويتمثل أفضل مؤشر على القيمة العادلة للأداة المالية عند الاعتراف الأولى في سعر المعاملة (أي القيمة العادلة للمقابل المسدد الذي يتم الحصول عليه) ما لم يكن هناك مؤشر على القيمة العادلة بموجب مقارنة مع معاملات ملحوظة في ظروف سوق حالية على نفس الأداة (أي بدون تعديل أو إعادة تنظيم) أو بناءً على أسلوب تقييم بيانات من الأسواق الملحوظة.

أت٧٦أ- يجب أن يكون القياس اللاحق للأصل المالى أو الإلتزام المالى والاعتراف اللاحق للمكاسب أو الخسائر متفقاً مع متطلبات هذا المعيار ، وقد لا ينجم عن تطبيق الفقرة "أت٧٦" الاعتراف بمكسب أو خسارة عند الأعتراف الأولى بأصل مالى أو إلتزام مالى ، وفى هذه الحالة يتطلب معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) وجوب الأعتراف بالمكسب أو الخسارة بعد الأعتراف الأولى فقط إلى المدى الذى تنشأ به من تغير فى عامل معين (بما فى ذلك الوقت) يأخذه المشاركين فى السوق فى الاعتبار عند تحديد السعر

أت٧٧- يعد الاقتناء أو الإنشاء الأولى لأي أصل مالي أو تحمل أى التزام مالي معاملة سوقية تقدم أساساً لتقدير القيمة العادلة لأداة المالية، وبشكل خاص إذا كانت الأداة المالية أداة مديونية (على سبيل المثال قرض) ، عندئذ يمكن تحديد قيمتها العادلة بالرجوع إلى ظروف السوق في تاريخ الاقتناء أو الإنشاء وكذلك ظروف السوق الحالية أو أسعار الفائدة التي تقوم المنشأة أو المنشآت الأخرى بتحميلها على أدوات مديونية مشابهة وبديلاً لذلك وبشرط عدم تغير مخاطر الائتمان للمدين و هوامش الائتمان السارية بعد إنشاء أداة المديونية يمكن استخلاص معدل فائدة السوق باستخدام معدل فائدة قياسي يعكس جودة ائتمان أفضل من أداة المديونية الأساسية مع الاحتفاظ بثبات هامش الائتمان وتسوية أى تغير في معدل الفائدة القياسي عند تاريخ الإنشاء. وإذا تغيرت الظروف منذ آخر معاملة سوقية يتم تحديد التغير المقابل في القيمة العادلة للأداة المالية التي يتم تقييمها بالرجوع إلى الأسعار أو المعدلات الحالية لأداة مالية مشابهة بعد تسوية أية فروق أو اختلافات عن الأداة المالية التي يتم تقييمها.

أت٧٨- قد تكون نفس المعلومات غير متاحة في تاريخ كل قياس، على سبيل المثال في التاريخ الذي تقوم فيه المنشأة بإنشاء قرض أو اقتناء أداة مديونية غير متداولة في سوق نشطة عندئذ يكون لدى المنشأة سعر المعاملة الذي يمثل أيضاً سعر السوق ، إلا أنه قد لا تكون هناك معلومات جديدة خاصة بالمعاملة متاحة في تاريخ القياس التالي ، وعلى الرغم من أن المنشأة تستطيع أن تحدد المستوى العام لأسعار الفائدة في السوق إلا أنها قد لا تعرف مستوى الائتمان أو المخاطر الأخرى التي يأخذها مشاركو السوق في الاعتبار عند تسعير الأداة في هذا التاريخ وقد لا يكون لدى المنشأة معلومات متاحة عن معاملات حديثة لتحديد هامش الائتمان المناسب على سعر الفائدة الأساسى الذي يستخدم عند تحديد سعر الخصم لاحتساب القيمة العادلة. وقد يكون من المعقول أن نفترض في غياب أى مؤشر بخلاف ذلك عدم حدوث أية تغيرات في الهامش الموجود في تاريخ إنشاء القرض ، إلا أنه قد يكون من المتوقع

من المنشأة بذل مجهودات معقولة لتحديد وجود أى دليل على حدوث اى تغيير في هذه العوامل . وفى حالة وجود هذا الدليل تأخذ المنشأة في الاعتبار تأثيرات هذا التغيير عند تحديد القيمة العادلة للأداة المالية.

أت٧٩- عند تطبيق طريقة التدفقات النقدية المخصومة تستخدم المنشأة واحداً أو أكثر من أسعار الخصم المعادلة لأسعار العائد السارية للأدوات المالية التي لها نفس الشروط والخصائص ، ويشمل ذلك الجودة الائتمانية للأداة المالية المحدد عندها سعر الفائدة التعاقدى و المدة المتبقية لسداد أصل المبلغ وعملة السداد ، ويجوز قياس المتحصلات والمدفوعات التي ليس لها سعر فائدة محدد بالقيمة العادلة عند قيمة الفاتورة الأصلية إذا كان تأثير الخصم هاماً و مؤثراً.

عدم وجود سوق نشطة: أدوات حقوق الملكية

أت٨٠- يمكن قياس القيمة العادلة للاستثمارات في أدوات حقوق الملكية التى ليس لها سعر سوق مسجل في سوق نشطة وكذلك المشتقات المرتبطة بإصدار هذه الأدوات والتي يجب تسويتها بموجب هذا الإصدار (راجع الفقرتين "٤٦(ج)" و"٤٧" من المعيار) في الحالات التالية :

(ا) التغير في نطاق تقديرات القيمة العادلة للأداة ليس كبيراً.

(ب) إمكانية تقدير احتمالات التقديرات المختلفة ضمن هذا النطاق واستخدامها عند تقدير القيمة العادلة .

أت٨١- هناك حالات عديدة يكون فيها التنوع في نطاق تقديرات القيم العادلة للاستثمارات في أدوات حقوق ملكية ليس لها سعر سوق مسجل ومشتقات مرتبطة ويجب تسويتها بإصدار هذه الأداة في حقوق الملكية التي ليس لها سعر مسجل (راجع الفقرتين "٤٦ (ج)" و"٤٧") من المحتمل ألا يكون هاماً ، وبصفة معتادة من الممكن تقدير القيمة العادلة للأصل المالي الذى حصلت عليه المنشأة من طرف خارجي. إلا أنه إذا كان نطاق تقديرات القيمة العادلة المعقولة هاماً وكبيراً مع عدم القدرة على تحديد التقديرات المختلفة بصورة معقولة عندئذ تمنع المنشأة من قياس الأداة بالقيمة العادلة.

بيانات ومدخلات أساليب التقييم

أت٨٢ – يتضمن الأسلوب المناسب لتقدير القيمة العادلة لأداة مالية معينة بيانات السوق الملحوظة عن ظروف وأحوال السوق وكذلك العوامل الأخرى المحتمل أن يكون لها تأثير على القيمة العادلة للأداة و تعتمد القيمة العادلة للأداة على واحد أو أكثر من العوامل التالية (وربما عوامل أخرى).

(أ) *القيمة الزمنية للنقود (أى الفائدة بالسعر الأساسي أو بالسعر بدون مخاطر)*: يمكن استخلاص أسعار الفائدة عادة من أسعار السندات الحكومية حيث إنها غالباً ما تسجل من الإصدارات المالية. وتتنوع هذه الأسعار بشكل نمطي مع التواريخ المتوقعة للتدفقات النقدية المتنبأ بها مع منحنى العائد الخاص بأسعار الفوائد بالنسبة للفترات المختلفة ولأسباب عملية قد تستخدم المنشأة سعراً عاماً ومقبولاً ومتاحاً مثل سعر الليبور أو سعر المبادلة كسعر قياسي .(ونظراً لأن سعراً مثل الليبور لا يعتبر سعر فائدة بدون مخاطر، لذا يتم تحديد تسوية خطر الائتمان المناسب لأداة مالية محددة على أساس خطر الائتمان الخاص بها بالنسبة لخطر الائتمان فى هذا السعر القياسي).

(ب) *خطر الائتمان*: يمكن استخلاص التأثير على القيمة العادلة لخطر الائتمان (أي العلاوة على سعر الفائدة الأصلي لخطر الفائدة) من أسعار السوق الملحوظة للأدوات المتداولة ذات الجودة الائتمانية المختلفة أو من أسعار الفائدة الملحوظة التي يقوم المقرضون بتحميلها بالنسبة للقروض ذات التصنيفات الائتمانية المختلفة.

(ج) *أسعار صرف العملات الأجنبية*: يوجد أسواق نشطة لتبادل العملات الأجنبية وبالنسبة لمعظم العملات الرئيسية يتم نشر الأسعار المسجلة ضمن الإصدارات المالية.

(د) *أسعار السلع*: يوجد أسعار سوق ملحوظة لكثير من السلع.

(هـ) أسعار أدوات حقوق الملكية: هناك أسعار ومؤشرات أسعار لأدوات حقوق الملكية المتداولة متاحة وملحوظة في بعض الأسواق ويمكن استخدام الأساليب المبنية على القيمة الحالية لتقدير سعر السوق الحالي لأدوات حقوق الملكية التي ليس لها أسعار ملحوظة.

(و) التغير (أى حجم التغيرات المستقبلية في سعر الأداة المالية أو أى بند آخر): يمكن تقدير قياس التغير في البنود المتداولة في سوق نشطة بصورة معتادة ومعقولة على أساس بيانات السوق التاريخية أو باستخدام التغيرات الضمنية من أسعار السوق الحالية.

(ز) مخاطر السداد المعجل ومخاطر التنازل: يمكن تقدير أنماط السداد المعجل للأصول المالية المتوقعة والتنازل المتوقع لأنماط الالتزامات المالية على أساس البيانات التاريخية (لا يمكن أن تكون القيمة العادلة للالتزام المالي الذي (يمكن التنازل) عنه بواسطة الطرف المقابل أقل من القيمة الحالية للمبلغ الذي يتم سداده عند التنازل – فقرة "٤٩" من المعيار).

(ح) تكاليف خدمة الأصل أو الالتزام المالي: يمكن تقدير تكاليف الخدمة باستخدام مقارنات مع الأتعاب والرسوم الحالية التي يقوم بتحميلها المشاركون الآخرون في السوق .إذا كانت تكاليف خدمة أصل أو التزام مالي هامة وكبيرة وكان على المشاركين في السوق مواجهة التكاليف المقارنة ، تأخذ الجهة المصدرة ذلك في الاعتبار عند تحديد القيمة العادلة لهذا الأصل أو الالتزام المالي. ومن المحتمل أن تكون القيمة العادلة عند بداية الحق التعاقدي فى الأتعاب والرسوم المتبقية مساوية لتكاليف الإنشاء المسدد مقابلها ، ما لم تكن الأتعاب والرسوم المستقبلية وتكاليف ذات العملة غير مطابقة مع مقارنات السوق ، في هذه الحالة يتم تجاهلها.

المكاسب أو الخسائر (الفقرات من "٥٥" إلى "٥٧" من المعيار) .

أت٨٣- تطبق المنشأة معيار المحاسبة المصرى رقم (١٣) على الأصول والالتزامات المالية التي تمثل بنوداً ذات طبيعة نقدية حسب تعريفات المعيار المذكور والمقومة بالعملة الأجنبية . وطبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (١٣) يتم الاعتراف بمكاسب أو خسائر العملات الأجنبية على الأصول والالتزامات المالية في الأرباح أو الخسائر ويستثنى من ذلك البند ذا الطبيعة النقدية المخصص كأداة تغطية إما لتغطية التدفقات النقدية (راجع الفقرات من "٩٥" إلى "١٠١" من المعيار) أو لتغطية صافي الاستثمار (راجع الفقرة "١٠٢" من المعيار) ولغرض الاعتراف بأرباح أو خسائر تبادل العملات طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (١٣) تتم معاملة الأصل المالي ذى الطبيعة النقدية المتاح للبيع كما لو كان مثبتاً بالتكلفة المستهلكة بالعملة الأجنبية. وبناءً عليه يتم الاعتراف بالنسبة لهذا الأصل بأية فروق عملة ناتجة عن التغيرات في التكلفة المستهلكة في الأرباح أو الخسائر ويتم الاعتراف بأية تغيرات في القيمة الدفترية طبقاً للفقرة "٥٥ب" من المعيار. وبالنسبة للأصول المالية المتاحة للبيع والتي لا تمثل بنوداً ذات طبيعة نقدية طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (١٣) (على سبيل المثال أدوات حقوق الملكية) فإن المكاسب أو الخسائر المعترف بها مباشرة ضمن الدخل الشامل الآخر طبقاً للفقرة "٥٥" من المعيار تتضمن أية عناصر مبادلة عملات أجنبية ذات صلة ، وإذا كانت هناك علاقة تغطية بين الأصل ذى الطبيعة النقدية غير المشتق والالتزام ذى الطبيعة النقدية غير المشتق فإن التغيرات في مكونات العملة الأجنبية لهذه الأدوات يتم الاعتراف بها ضمن الأرباح أو الخسائر.

إضمحلال قيمة الأصول المالية و عدم إمكانية تحصيلها (الفقرات من "٥٨" إلى "٧٠" من المعيار).

الأصول المالية المثبتة بالتكلفة المستهلكة (الفقرات من "٦٣" إلى "٦٥" من المعيار).

أت٨٤- يتم قياس الاضمحلال فى قيمة الأصل المالي المثبت بالتكلفة المستهلكة باستخدام سعر الفائدة الفعلى الأصلي للأداة المالية نظراً لأن التخصيم بسعر السوق الحالي للفائدة قد يؤدي فعلياً إلى فرض قياس قيمة عادلة على الأصول المالية والتي من المفروض أن تقاس بالتكلفة المستهلكة ، وإذا كانت شروط القرض أو المديونية أو الاستثمار المحتفظ به حتى تاريخ الاستحقاق قابلة للتداول أو للتعـــديل بسبب الصعوبات المالية للمقترض أو الجهة المصدرة، عندئذ يقاس الاضمحلال فى القيمة باستخدام سعر الفائدة الفعلى الأصلي قبل تعديل الشروط ، ولا يتم خصم التدفقات النقدية المرتبطة بالنقدية قصيرة الأجل إذا كان تأثير الخصم غير جوهري وإذا كان للقرض أو للمديونية أو للاستثمار المحتفظ به حتى تاريخ الاستحقاق سعر صرف متغير فان سعر الخصم لقياس أية خسائر في اضمحلال القيمة طبقاً للفقرة "٦٣" من المعيار هو سعر أو أسعار الفائدة الفعلية الحالية المحددة بموجب العقد. وكإجراء عملي فعال يجوز للدائن قياس اضمحلال قيمة الأصل المالي المثبت بالتكلفة المستهلكة على أساس القيمة العادلة للأداة باستخدام سعر سوق ملحوظ ويعكس حساب القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة للأصل المالي المضمون للتدفقات النقدية التي يمكن أن تنتج من تكاليف أقل من شطب الرهن للحصول على وبيع الضمان سواء كان شطب الرهن متوقعاً أو غير متوقع.

أت٨٥- أثناء عملية تقدير اضمحلال القيمة يؤخذ في الاعتبار جميع مخاطر الائتمان ، على سبيل المثال إذا قامت المنشأة باستخدام نظام تصنيف ائتماني داخلي فأنها تأخذ في الاعتبار جميع درجات الائتمان وليس فقط الدرجات والتصنيفات التي تعكس تدهوراً ائتمانياً حاداً.

أت٨٦- قد ينتج عن عملية تقدير خسائر اضمحلال القيمة إما مبلغ واحد أو مجموعة من المبالغ الممكنة ، وفى الحالة الأخيرة تعترف المنشأة بخسارة اضمحلال القيمة بالتساوي مع أفضل تقدير(*) ضمن النطاق المحدد مع الأخذ في الاعتبار جميع المعلومات المتاحة ذات الصلة قبل تاريخ إصدار القوائم المالية والمرتبطة بالظروف القائمة في تاريخ الميزانية.

(*) تتضمن فقرة "٣٩" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٨) إرشادات عن كيفية تحديد أفضل تقدير ضمن سلسلة من النتائج الممكنة.

أت٨٧- لغرض التقييم الشامل لاضمحلال القيمة يتم تجميع الأصول المالية على أساس خصائص خطر الائتمان المتشابهة التي تعطى مؤشراً على قدرة المدين على سداد جميع المبالغ المستحقة طبقاً لشروط التعاقد (على سبيل المثال على أساس تقييم خطر الائتمان أو عملية التصنيف التي تأخذ في الاعتبار نوع الأصل والصناعة والموقع الجغرافي ونوع الضمان وموقف المتأخرات والعوامل الأخرى ذات الصلة). وتكون السمات المختارة وثيقة الصلة بتقدير التدفقات النقدية المستقبلية لمجموعات الأصول وذلك بتقديم مؤشرات عن قدرة المدين لسداد جميع المبالغ المستحقة طبقاً للشروط التعاقدية للأصول الجاري تقييمها. هذا وتختلف احتمالات الخسارة وإحصائيات الخسارة الأخرى عند مستوى كل مجموعة بين(*):

أت٨٨- تمثل خسائر اضمحلال القيمة المعترف بها على أساس مجموعة من الأصول خطوة مبدئية يتلوها تحديداً لخسائر اضمحلال القيمة لكل أصل على حدة في مجموعة الأصول المالية المقومة بشكل شامل لاختبار اضمحلال القيمة ، وبمجرد إتاحة المعلومات التي تحدد خسائر اضمحلال القيمة لأصول المجموعة بصفة منفردة يتم استبعاد هذه الأصول من المجموعة.

أت٨٩- يتم تقدير التدفقات النقدية في مجموعة من الأصول المالية التي تقيم بشكل شامل لاختبار اضمحلال القيمة على أساس خبرات الخسائر التاريخية للأصول ذات خصائص خطر الائتمان المشابهة لتلك الخصائص الموجودة في المجموعة. أما المنشآت التي ليس لديها مثل هذه الخبرة أو كانت خبرتها غير كافية فأنها تستخدم خبرات لمجموعات مشابهة للأصول المالية القابلة للمقارنة ، ويتم تسوية خبرات الخسائر التاريخية على أساس البيانات الحالية الملحوظة لإظهار تأثير الظروف الحالية التي لا تؤثر على الفترة التي تعتمد عليها خبرة الخسائر التاريخية وكذلك لاستبعاد تأثيرا الظروف الموجودة في الفترة التاريخية التي لم تعد موجودة حاليا ، وتعكس التقديرات في تغيرات التدفقات النقدية وتتفق مع التغيرات في البيانات الملحوظة ذات الصلة من فترة إلى أخرى وذلك من حيث الاتجاه (على سبيل المثال التغيرات في معدلات البطالة وأسعار العقارات وأسعار السلع وحالة السداد

(*) (أ) الأصول التي تم تقييم الاضمحلال فى قيمتها بصفة فردية ولوحظ عدم وجود اضمحلال فى القيمة بها .
(ب) الأصول التى لم يتم تقييم اضمحلال قيمتها بصفة فردية وكانت النتيجة هي ظهور مبلغ آخر يمثل الاضمحلال فى القيمة المطلوبة.
وإذا لم يكن لدى المنشأة مجموعة من الأصول ذات صفات خطر مشابهة عندئذ لا نقوم بعمل تقدير إضافى.

أو العوامل الأخرى التي تعطي مؤشراً عن الخسائر المتكبدة في المجموعة وحجمها) وتتم مراجعة المنهجية والافتراضات المستخدمة لتقدير التدفقات النقدية المستقبلية بصفة دورية لخفض أية فروق بين تقديرات الخسائر والخسائر الفعلية.

أت٩٠- وكمثال على تطبيق فقرة "أت٨٩" قد تحدد المنشأة على أساس الخبرة التاريخية أن أحد الأسباب الرئيسية لعدم سداد تسهيل بطاقة الائتمان هي وفاة حامل البطاقة وقد تلاحظ المنشأة أن معدل الوفيات لم يتغير من سنة لأخرى، ومع ذلك فقد توفى في هذه السنة بعض حاملى بطاقات الائتمان في مجموعة المنشأة مما يعطى مؤشراً على حدوث اضمحلال فى قيمة هذه الديون حتى وإن لم تكن المنشأة على علم تحديداً بحاملى البطاقات الذين توفوا في نهاية السنة، وقد يكون من المناسب لخسائر الاضمحلال فى القيمة هذه أن يتم الاعتراف بالنسبة للخسائر المتكبدة ولم تسجل ، إلا أنه من غير المناسب الاعتراف بخسائر حالات الوفاة المتوقع حدوثها في المستقبل وذلك لأن الحدث المنشئ للخسارة ألا وهو وفاة المدين لم يقع بعد.

أت٩١- عند استخدام معدلات الخسائر التاريخية لتقدير التدفقات النقدية المستقبلية من الأهمية بمكان تطبيق المعلومات الخاصة بمعدلات الخسائر التاريخية على المجموعات المحددة بطريقة تتفق مع المجموعات التي لدينا والتي تم ملاحظة معدلات الخسائر التاريخية بشأنها ، وبالتالي يجب أن يمكن الأسلوب المستخدم ربط كل مجموعة بالمعلومات الخاصة بخبرات الخسائر في مجموعات الأصول ذات سمات مخاطر الائتمان المشابهة وكذلك البيانات الملحوظة ذات الصلة التي تعكس الظروف الحالية.

أت٩٢- يمكن استخدام مناهج تعتمد على معادلات أو طرق إحصائية لتحديد خسائر الاضمحلال فى القيمة في مجموعة من الأصول المالية (على سبيل المثال لقروض ذات أرصدة صغيرة) ما دام ذلك يتفق مع متطلبات الفقرات من "٥٣" إلى "٥٦" من المعيار والفقرات من "أت٨٧" إلى "أت٩١". وأي نموذج يستخدم يجب أن يتضمن تأثير القيمة الزمنية للنقود مع الأخذ في الاعتبار التدفقات النقدية المرتبطة بالعمر المتبقي للأصل (وليس السنة التالية فقط) مع الأخذ في الاعتبار أيضا أعمار القروض ضمن المحفظة دون إظهار أية خسائر في اضمحلال القيمة عند الاعتراف المبدئي بالأصل المالي.

إيرادات الفوائد بعد الاعتراف بخسائر اضمحلال القيمة

أت٩٣- بمجرد تخفيض قيمة الأصل المالي أو مجموعة من الأصول المشابهة نتيجة لخسائر اضمحلال القيمة يتم بعد ذلك الاعتراف بإيرادات الفوائد باستخدام سعر الفائدة المستخدم لخصم التدفقات النقدية المستقبلية لأغراض قياس خسائر اضمحلال القيمة.

التغطية (الفقرات من "٧١" إلى "١٠٢" من المعيار)

أدوات التغطية (الفقرات من"٧٢" إلى "٧٧" من المعيار)

الأدوات المؤهلة (الفقرات من "٧٢" إلى "٧٧" من المعيار)

أت٩٤ – قد تكون الخسائر المحتملة المرتبطة بخيار مكتوب من المنشأة أكبر بكثير من المكاسب المحتملة في قيمته المرتبطة بالبند المغطى ذا الصلة ، بمعنى آخر لا يكون الخيار المكتوب فيه فعالاً في تقليل مخاطر الأرباح أو الخسائر الخاصة بالبند المغطى وبالتالي لا يؤهل الخيار المكتوب كأداة تغطية ما لم يتم تخصيصه كمقاصة لخيار تم شراؤه ويتضمن ذلك الخيار المتضمن فيه أداة مالية أخرى (على سبيل المثال خيار الشراء المكتوب المستخدم لتغطية التزام خيار الشراء Callable Liability) . وفى المقابل يكون للخيار المشترى أرباحاً محتملة تعادل أو تتجاوز الخسائر وبالتالي هناك إمكانية لتقليل مخاطر الخسائر أو الأرباح من التغير في القيم العادلة أو التدفقات النقدية وبالتالي يمكن أن يؤهل هذا الخيار ليكون أداة تغطية.

أت٩٥ – يمكن تخصيص الاستثمار المحتفظ به حتى تاريخ الاستحقاق المثبت بالتكلفة المستهلكة كاداة تغطية خطر العملات الأجنبية .

أت٩٦– لا يمكن تخصيص – كأداة تغطية – أى استثمار في أداة حقوق ملكية غير مسجلة ببورصة وغير مثبتة بالقيمة العادلة بسبب عدم إمكانية قياس القيمة العادلة بطريقة يعتمد عليها أو أية أداة مشتقة ترتبط بهذه الأداة ويجب تسويتها بتقديم مثل هذه الأداة غير المسجلة (راجع الفقرتين "٤٦ (ج)" و"٤٧" من المعيار).

أت٩٧– لا تعتبر أدوات حقوق الملكية للمنشأة ذاتها أصولاً أو التزامات مالية للمنشأة وبالتالي لا يمكن تخصيصها كأدوات تغطية.

البنود المغطاة (الفقرات من "٧٨" إلى "٨٤" من المعيار)

البنود المؤهلة (الفقرات من "٧٨" إلى "٨٠" من المعيار)

أت٩٨ –لا يعتبر الارتباط المؤكد للحصول على حصة في عملية اندماج بند مغطىً فيما عدا خطر العملات الأجنبية نظرا لعدم إمكانية قياس المخاطر الأخرى التي يتم تغطيتها أو تحديدها بشكل محدد وتمثل هذه المخاطر الأخرى مخاطر عامة للنشاط.

أت٩٩ – لا يمكن اعتبار الاستثمار بطريقة حقوق الملكية بند مغطىً في تغطية القيمة العادلة نظراً لأنه بموجب طريقة حقوق الملكية يتم الاعتراف ضمن قائمة الأرباح

والخسائر بحصة المستثمر في أرباح أو خسائر الشركة الشقيقة ولا يتم الاعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة للاستثمار ، ولسبب مشابه لا يعتبر الاستثمار في شركة تابعة مجمعه بند مغطٍ في تغطية القيمة العادلة لأنه بموجب التجميع يتم الاعتراف فى الأرباح أو الخسائر بالأرباح والخسائر للمنشأة وليس بالتغيرات في القيمة العادلة للاستثمار، وتختلف تغطية صافي الاستثمار في عملية أجنبية عن ذلك نظراً لأنها تغطية لخطر عملة أجنبية وليس تغطية قيمة عادلة للتغير في قيمة الاستثمار .

أ‌ت٩٩أ- تبين الفقرة "٨٠" أن مخاطر العملة الأجنبية فى القوائم المالية المجمعة لمعاملة مؤكدة ما بين المجموعة قد تتأهل كبند مغطى فى تغطية التدفق النقدى ، شريطة أن تكون المعاملة مقيمة بعملة باستثناء عملة التعامل الرئيسية للمنشأة الداخلة فى المعاملة ، وأن مخاطر العملة الأجنبية ستوثر على الربح أو الخسارة المجمعة ، ولهذا الغرض يمكن أن تكون المنشأة شركة أم أو شركة تابعة أو شركة زميلة أو مشروع مشترك أو فرع ، وإذا لم تؤثر مخاطر العملة الأجنبية لمعاملة مؤكدة ما بين المجموعة على الربح أو الخسارة المجمعة فإن المعاملة ما بين المجموعة لا يمكن أن تتأهل كبند مغطى وهذه هى عادة الحالة بالنسبة لدفعات الأتاوة أو دفعات الفائدة أو رسوم الإدارة بين الأعضاء فى نفس المجموعة ، إلا أذا كانت هناك معاملة خارجية ذات علاقة ، غير أنه عندما تؤثر مخاطر العملة الأجنبية لمعاملة مؤكدة ما بين المجموعة على الربح أو الخسارة المجمعة فإن المعاملة ما بين المجموعة يمكن أن تتأهل كبند مغطى ومن الأمثلة على ذلك مبيعات أو مشتريات متوقعة للمخزون بين أعضاء نفس المجموعة إذا كان هناك بيع فيما بعد للمخزون لجهة خارجية بالنسبة للمجموعة ، وبالمثل فإن البيع المتوقع مبين المجموعة لأصول ثابتة من منشأة المجموعة التى صنعتها إلى منشأة المجموعة التى ستستخدم الأصول الثابتة فى عملياتها قد يؤثر على الربح أو الخسارة المجمعة ، ومن الممكن أن يحدث ذلك على سبيل المثال : لأن الأصول الثابتة سيتم إهلاكها من قبل المنشأة المشترية ، وقد يتغير المبلغ المعترف به أولياً لهذه الأصول إذا كانت المعاملة المذكورة ما بين المجموعة مقيمة بعملة بإستثناء عملة التعامل الرئيسية للمنشأة المشترية.

أ‌ت٩٩ب- أذا تأهل تغطية معاملة مؤكدة ما بين المجموعة لمحاسبة التغطية فإن أى ربح أو خسارة معترف بها فى بنود الدخل الشامل الأخرى حسب الفقرة "٩٥(أ)" سيتم إعادة تبويبها من حقوق الملكية إلى الربح أو الخسارة فى نفس الفترة أو الفترات التى تؤثر بها مخاطر العملة الأجنبية لمعاملة التغطية على الربح أو الخسارة المجمعة .

أت٩٩ب أ- يمكن للمنشأة أن تخصص كل التغيرات فى التدفقات النقدية أو القيمة العادلة لبند مغطى فى علاقة تغطية .ويمكن للمنشأة أيضاً أن تخصص فقط التغير فى التدفقات النقدية أو القيمة العادلة لبند مغطى بأعلى أو أقل من سعر محدد أو أى متغير آخر (خطر من جانب واحد) وتعكس القيمة الأزيد فى أداة تغطية لخيار مشترى (بإفتراض أن لها نفس الشروط الأساسية كخطر مخصص) خطر من جانب واحد فى البند المغطى . فعلى سبيل المثال : يمكن للمنشأة أن تخصص التغير فى التدفق النقدى المستقبلى والناتج عن أرتفاع سعر شراء سلعة أساسية . فى مثل هذه الحالة يتم فقط تخصيص خسائر التدفق النقدى الناتج عن الأرتفاع فى السعر فوق مستوى محدد . ولا يتضمن الخطر المغطى قيمة الوقت للخيار المشترى حيث أن قيمة الوقت لا تعتبر مكون من مكونات المعاملة المتوقعة يؤثر على الأرباح أو الخسائر (فقرة "٨٦(ب)").

تخصيص الأدوات المالية كأدوات تغطية (الفقرتين "٨١"و"٨١(أ)")

أت٩٩ج- إذا تم تخصيص حصة من التدفقات النقدية للأصل المالى أو الإلتزام المالى على أنها بند مغطى يجب أن تكون تلك الحصة المخصصة أقل من إجمالى التدفقات النقدية للأصل أو الإلتزام . على سبيل المثال ، فى حالة الإلتزام الذى يكون سعر الفائدة الفعلى له أقل من سعر الفائدة المعروض بين بنوك لندن ، لا يمكن أن تخصص المنشأة (أ) حصة من الإلتزام تساوى المبلغ الأصلى مضافاً إليه الفائدة حسب سعر الفائدة المعروض بين بنوك لندن و(ب) حصة متبقية سلبية . إلا أن المنشأة يمكن أ تحدد جميع التدفقات النقدية لكامل الأصل المالى أو الإلتزام المالى على أنها بند مغطى فيما يتعلق بمخاطر محددة واحدة فقط (مثلاً للتغيرات التى تنسب إلى التغيرات فى سعر الفائدة المعروض بين بنوك لندن فقط). على سبيل المثال ، فى حالة الإلتزام المالى الذى يكون سعر الفائدة الفعلى له هو ١٠٠ نقطة أساس دون سعر الفائدة المعروض بين بنوك لندن ، بإمكان المنشأة أن تحدد كامل الإلتزام على أنه بند مغطى (أى المبلغ الأصلى مضافاً إليه الفائدة حسب سعر الفائدة المعروض بين بنوك لندن مطروحاً منها ١٠٠ نقطة أساس) وتقوم بعمل تغطية للتغير فى القيمة العادلة أو التدفقات النقدية لكامل ذلك الإلتزام الذى ينسب إلى التغيرات فى سعر الفائدة المعروض بين بنوك لندن . ويمكن أن تختار المنشأة أيضاً نسبة تغطيه غير نسبة ١ : ١ من أجل تحسين فاعلية التغطية كما هو موضح فى الفقرة "أت١٠٠".

أت٩٩د- بالإضافة إلى ذلك ، إذا تم التغطية لأداة مالية ذات سعر ثابت فى وقت ما بعد إنشائها وتكون أسعار الفائدة قد تغيرت فى غضون ذلك ، تستطيع المنشأة تخصيص حصة مساوية للسعر الأساسى الذى هو أعلى من السعر التعاقدى المدفوع على البند . ويمكن للمنشأة أن تقوم بذلك شريطة أن يكون السعر الأساسى أقل من سعر الفائدة الفعلى المحسوب بناءاً على إفتراض أن المنشأة قد قامت بشراء الأداة فى اليوم الذى قامت فيه أولاً بتحديد البند المغطى . على سبيل المثال ، نفترض أن المنشأة قد أنشأت أصلاً مالياً ذو سعر ثابت بقيمة ١٠٠ وله سعر فائدة فعلى مقداره ٦% فى الوقت الذى كان فيه سعر الفائدة المعروض بين بنوك لندن هو ٤% تبدأ المنشأة بتغطيه ذلك الأصل فى وقت لاحق عندما يكون سعر الفائدة المعروض بين بنك لندن قد أرتفع إلى ٨% وأنخفضت القيمة العادلة للأصل إلى ٩٠ . وتحسب المنشأة أنها لو قامت بشراء الأصل فى التاريخ الذى تقوم فيه أولاً بتخصيصه على أنه بند مغطى مقابل قيمته العادلة فى ذلك الوقت بمقدار ٩٠ ، فإن العائد الفعلى كان سيبلغ ٩,٥% . ولأن سعر الفائدة المعروض بين بنوك لندن أقل من هذا العائد الفعلى ، بإمكان المنشأة تخصيص حصة من سعر الفائدة المعروض بين بنوك لندن بنسبة ٨% تتألف جزئياً من التدفقات النقدية المتعلقة بالفائدة التعاقدية وجزئياً من الفرق بين القيمة العادلة (أى ٩٠) والمبلغ القابل للتسديد فى تاريخ الإستحقاق (أى ١٠٠).

أت٩٩هـ- تسمح الفقرة "٨١" للمنشأة أن تخصص شئ غير كامل التغير فى القيمة العادلة أو التغير فى التدفق النقدى للأداة المالية. فعلى سبيل المثال :

(أ) يمكن تخصيص كل التدفقات النقدية للأداة المالية للتغير فى التدفق النقدى أو التغير فى القيمة العادلة المنسوبة إلى بعض (وليس كل) المخاطر .

أو(ب) يمكن تخصيص بعض (وليس كل) التدفقات النقدية للأداة المالية للتغير فى التدفق النقدى أو التغير فى القيمة العادلة المنسوبة إلى كل أو بعض المخاطر (بمعنى أن يتم تخصيص جزء من التدفقات النقدية للأداة المالية للفقرات المنسوبة إلى كل أو بعض المخاطر) .

أت٩٩و- لكى تتأهل المخاطر المخصصة والأجزاء لمحاسبة التغطية يجب أن تكون عناصر قابلة للتحديد منفصلة عن الأداة المالية مع ضرورة أن تكون المتغيرات فى التدفقات النقدية أو القيمة العادلة لكامل الأداة المالية والناتجة من التغيرات فى المخاطر المخصصة والأجزاء قابلة للقياس بدرجة يعتمد عليها على سبيل المثال :

(أ) بالنسبة للأداة المالية ذات السعر المحدد والمغطاه ضد التغير فى القيمة العادلة المنسوبة إلى التغيرات فى أسعار الفائدة التى لا تحمل أية مخاطر أو أسعار الفائدة القياسية . يعتبر سعر الفائدة الذى لا يحمل أن مخاطر وسعر الفائدة القياسى عادة عنصر قابل للتحديد منفصلاً عن الأداة المالية ويمكن قياسه بدرجة يعتمد عليها .

(ب) لا يعتبر التصميم كمكون يمكن تحديده منفصلاً ولا يمكن قياسه بدرجة يعتمد عليها ولا يمكن تخصيصه كخطر أو كجزء من أداة مالية ما لم يتم أستيفاء ما جاء فى (ج) أدناه .

(ج) يعتبر مكون يمكن تحديده منفصلاً ويمكن قياسه بدرجة يعتمد عليها الجزء المحدد تعاقدياً من التضخم فى التدفقات النقدية من سند أعترف به بصفته مرتبطاً بالتضخم (بإفتراض عدم وجود متطلبات للمحاسبة عن مشتقة ضمنية مستقلة) وذلك بشرط ألا تتأثر التدفقات النقدية الأخرى للأداة بجزء التضخم هذا .

تخصيص البنود غير المالية كبنود مغطاة (الفقرة "٨٢" من المعيار)

أت ١٠٠– لا يكون للتغيرات في سعر أى مكون للأصل أو الالتزام غير المالي بشكل عام أى تأثير يتنبأ به أو يمكن قياسه بصورة مستقلة على سعر البند القابل للمقارنة وذلك على سبيل المثال فيما يتعلق بالتغير في أسعار الفائدة في السوق على سعر السند ، وبالتالي يعتبر الأصل أو الالتزام غير المالي بنداً مغطً فقط في مجمله أو بالنسبة لخطر العملة الأجنبية. وإذا كان هناك فرق بين شروط أداة التغطية والبند المغطى على سبيل المثال بالنسبة لتغطية شراء متنبأ به لبن برازيلي باستخدام عقد آجل لشراء بن كولومبي بشروط مختلفة عندئذ فإن علاقة التغطية يمكن أن تؤهل كعلاقة تغطية بشرط استيفاء جميع الشروط الواردة في الفقرة "٨٨" من المعيار بما في ذلك توقع الفعالية الكبيرة للتغطية ، ولهذا الغرض فإن قيمة أداة التغطية قد تكون اكبر أو أقل من قيمة البند المغطى إذا أدى ذلك إلى تحسين فعالية علاقة التغطية .على سبيل المثال يمكن إجراء تحليل تراجع لتحديد العلاقة الإحصائية بين البند المغطى (على سبيل المثال التعامل في البن البرازيلي) و أداة التغطية (على سبيل المثال التعامل في البن الكولمبى) وإذا وجدت علاقة إحصائية سليمة بين المتغيرين (أى بين أسعار وحدات البن البرازيلي والبن الكولومبي) فإن انحدار المنحنى لخط التراجع يمكن أن يستخدم لتحديد نسبة التغطية التي تعظم من الفعالية المتوقعة . على سبيل المثال إذا كان انحدار منحنى خط التراجع ١,٠٢، فان نسبة التغطية ٠,٩٨ من كميات البنود المغطاة إلى (١) واحد صحيح من أداة التغطية و من شأنها أن تعظم الفعالية المتوقعة. و مع هذا فقد ينتج عن علاقة التغطية عدم فعالية يتم الاعتراف بها في الأرباح أو الخسائر أثناء مدة علاقة التغطية.

تخصيص مجموعة من البنود كبنود مغطاة (الفقرتين "٨٣" ، "٨٤" من المعيار)

أت١٠١ – لا تؤهل لمحاسبة التغطية أية تغطية لحالة شاملة بالصافي (على سبيل المثال صافى كافة الأصول والالتزامات بسعر ثابت بتواريخ استحقاق مشابهة) وليس بنداً مغطّ محدد ، إلا أنه يمكن تحقيق نفس تأثير محاسبة التغطية على الأرباح أو الخسائر بالنسبة لهذا النوع من علاقة التغطية وذلك بتخصيص جزء من البنود الأساسية كبند مغطّ ، على سبيل المثال إذا كان لدى بنك ١٠٠ من الأصول و٩٠ من الالتزامات بمخاطر وشروط مشابهة في طبيعتها فى ظل وجود عمليات تغطية مقابل مخاطر تبلغ ١٠ ، عندئذ يستطيع البنك تبويب ١٠ من هذه الأصول كبند مغطّ ويمكن استخدام هذا التخصيص إذا كانت هذه الأصول والالتزامات أدوات ذات سعر ثابت وفى هذه الحالة يمثل هذا التخصيص تغطية للقيمة العادلة ، أما إذا كانت هذه الأصول والالتزامات أدوات ذات سعر متغير ففي هذه الحالة يكون هذا التخصيص عملية تغطية تدفقات نقدية. وبالمثل إذا كان لدى المنشأة ارتباط مؤكد للشراء بعملة أجنبية بقيمة ١٠٠ والتزام مؤكد للبيع بعملة أجنبية بقيمة ٩٠ عندئذ تستطيع إجراء عملية تغطية مبلغ بالصافي يبلغ ١٠ وذلك بالحصول على أداة مشتقة وتبويبها كأداة تغطية ترتبط بقيمة ١٠ من ارتباط البيع المؤكد البالغ ١٠٠.

محاسبة التغطية (الفقرات من "٨٥" إلى "١٠٢" من المعيار)

أت١٠٢– من أمثلة تغطية القيمة العادلة تغطية مخاطر التغيرات في القيمة العادلة لأداة مديونية ذات سعر ثابت نتيجة للتغيرات في أسعار الفائدة ويمكن إبرام هذه التغطية بواسطة الجهة المصدرة أو حامل الأداة.

أت١٠٣– من أمثلة عمليات تغطية التدفقات النقدية استخدام عقد مبادلة لتغيير مديونية بسعر معوم إلى مديونية بسعر ثابت (أى تغطية معاملة مستقبلية حيث تكون التدفقات النقدية المستقبلية المغطاة هي مدفوعات الفوائد المستقبلية).

أت١٠٤– تغطية الالتزام المؤكد (على سبيل المثال عملية تغطية التغير في سعر الوقود بالنسبة لالتزام تعاقدي غير معترف به بواسطة منشأة كهربية لشراء الوقود بسعر ثابت) تعتبر مقابل مخاطر التغير في القيمة العادلة وبالتالي فإن هذه التغطية تمثل عملية تغطية للقيمة العادلة إلا أنه طبقاً للفقرة "٨٧" فإن تغطية خطر العملة الأجنبية الخاصة بالتزام مؤكد يمكن المحاسبة عنها بطريقة بديلة كتغطية تدفقات نقدية.

تقدير فعالية التغطية

أت١٠٥– تعتبر التغطية ذات فعالية عالية فقط في حالة استيفاء الشروط التالية:

(أ) يتوقع من التغطية في تاريخ بداية التغطية وفى فترات لاحقة أن تكون ذات فعالية عالية في تحقيق تغيرات مقاصة Offsetting Changes في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية التي تعزى إلى الخطر المغطى أثناء الفترة المخصص لها التغطية ويمكن أن يظهر هذا التوقع بعدة طرق تتضمن مقارنة التغيرات السابقة في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية لأداة التغطية أو بإظهار علاقة إحصائية بين القيمة العادلة أو التدفقات النقدية للبند المغطى وتلك الخاصة بأداة التغطية وقد تختار المنشأة نسبة تغطية خلاف ١:١ لتحسين فعالية التغطية كما ورد في فقرة "أت١٠٠".

(ب) تقع النتائج الفعلية للتغطية في نطاق نسبة ٨٠% – ١٢٥% . على سبيل المثال إذا كانت النتائج الفعلية تظهر خسارة أداة التغطية بواقع ١٢٠ وأرباح أداة النقدية بواقع ١٠٠ عندئذ يمكن قياس المقاصة بواقع ١٢٠/١٠٠ اى ١٢٠% أو ١٢٠/١٠٠ بواقع ٨٣% وفى هذا المثال إذا افترضنا أن التغطية تفي بالشرط الوارد في (أ) عالية عندئذ تستخلص المنشأة أن التغطية ذات فعالية عالية.

أت١٠٦– تقدر الفعالية في الوقت الذي تقوم فيه المنشأة بإعداد قوائمها المالية السنوية أو الدورية على الأقل.

أت١٠٧– لا يحدد هذا المعيار طريقة واحدة لتقدير فعالية التغطية حيث إن الطريقة التي تستخدمها المنشأة لتقدير فعالية التغطية تعتمد على استراتيجيتها في إدارة المخاطر. على سبيل المثال إذا كانت إستراتيجية المنشأة لإدارة المخاطر هي تعديل وتسوية قيمة أداة التغطية بصفة دورية لإظهار التغيرات في المركز المغطى عندئذ تحتاج المنشأة لإظهار أن التغطية من المتوقع أن تكون ذات فعالية عالية فقط للفترة التالية حتى يتم تسوية مبلغ أداة التغطية .وفى بعض الحالات قد تتبني المنشأة طرقاً مختلفة لأنواع مختلفة من التغطيات، وتتضمن مستندات المنشأة الموثقة الخاصة باستراتيجية التغطية إجراءات تقدير فعالية التغطية وتحدد هذه الإجراءات ما إذا كان تقدير التغطية يتضمن جميع أرباح أو خسائر أداة التغطية أو هل يتم استبعاد القيمة الزمنية للنقود للأداة.

أت١٠٧أ– إذا قامت المنشأة بتغطية أقل من ١٠٠% من الخطر المرتبط بالبند على سبيل المثال ٨٥% فأنها تقوم بتخصيص البند المغطى بواقع ٨٥% من المخاطر و تقيس عدم فعالية التغطية بناءً على النسبة المخصصة للمخاطر بواقع ٨٥% . إلا أنه عند تغطية هذه النسبة ٨٥% من المخاطر ، يجوز أن تستخدم المنشأة نسبة تغطية خلاف ١:١ إذا كان من شأن ذلك تحسين فعالية التغطية المتوقعة كما هو موضح في فقرة "أت١٠٠".

أت١٠٨- إذا كانت الشروط الرئيسية لأداة التغطية والأصل والالتزام والارتباط المؤكد المغطى أو المعاملات المتوقعة بدرجة احتمالية عالية هي نفسها ، عندئذ فإن التغيرات في القيمة العادلة والتدفقات النقدية التي تعزى للخطر المغطى قد تؤدى إلى تسوية بعضها البعض وذلك عند إبرام التغطية لاحقاً ، على سبيل المثال قد تكون مبادلة سعر فائدة أداة تغطية فعالة إذا كانت القيم والمبالغ الافتراضية والأصلية ومدتها وتواريخ إعادة التسعير وتواريخ الحصول على أصل المبلغ والفوائد وسدادها وقياس أسعار الفائدة هي نفسها بالنسبة لأداة التغطية والبند المغطى بالإضافة إلى ذلك تعتبر التغطية الخاصة بشراء متوقع ، ذى احتمالية عالية لسلعة مع عقد أجل ذات فعالية عالية في الحالات التالية:

(أ) إذا كان العقد الآجل لشراء نفس الكمية من نفس السلعة في نفس الوقت ونفس المكان مثل الشراء المتوقع المغطى.

(ب) إذا كانت القيمة العادلة للعقد الآجل في البداية صفراً.

(ج) إذا تم استبعاد إما التغير في الخصم أو العلاوة على العقد الآجل من تقدير الفعالية والاعتراف به ضمن الأرباح أو الخسائر أو إذا كان التغير في التدفقات النقدية المتوقعة على المعاملة المتوقعة ذات الاحتمالية العالية يعتمد على سعر آجل للسلعة.

أت١٠٩- أحيانا تقوم أداة التغطية بتسوية جزء فقط من الخطر المغطى (يقصد بالتسوية Offset الوصول إلى درجة صفر.) على سبيل المثال لا تكون التغطية فعالة بالكامل في حالة أن تكون أداة التغطية والبند المغطى مقومتين بعملات مختلفة ولا يسيران جنباً إلى جنب مع بعضهما البعض ، كذلك لا يمكن أن تكون تغطية خطر سعر الفائدة باستخدام أداة مشتقة فعالة بدرجة تامة اذا كان جزءاً من القيمة العادلة للأداة المشتقة يعزي إلى مخاطر الائتمان للطرف المقابل.

أت١١٠- للتأهل لمحاسبة التغطية يجب أن ترتبط التغطية بخطر محدد ومخصص وليس للمخاطر العامة لنشاط المنشأة فقط ، ويجب أن يكون للتغطية أثر كبير على أرباح وخسائر المنشأة ، ولا تؤهل تغطية مخاطر التقادم في الأصول المادية أو مخاطر قيام الحكومة بنزع الملكية لمحاسبة التغطية ولا يمكن قياس الفعالية نظراً لعدم إمكانية قياس المخاطر بصورة يعتمد عليها .

أت١١٠أ- تسمح الفقرة "٧٤(أ)" للمنشأة أن تفصل فرق القيمة بالزيادة وقيمة الوقت فى عقد خيار وأن تخصص كأداة تغطية فقط التغير فى فرق القيمة بالزيادة لعقد الخيار.

مثل هذا التخصيص قد ينشأ عن علاقة تغطية فعالة تماماً فى التوصل إلى مقاصة مع التغير فى التدفقات النقدية المنسوبة إلى تغطية الخطر من جانب واحد من معاملة متوقعة إذا كانت الشروط الأساسية للمعاملة المتوقعة هى نفسها لأداة التغطية .

أت١١٠ب- إذا خصصت المنشأة كامل خيار مشترى كأداة تغطيه لخطر من جانب واحد ينتج من معاملة متوقعة فلن تكون علامة التغطية فعالة تماماً . ويكون ذلك بسبب أن العلاوة المدفوعة للخيار تتضمن قيمة الوقت وكما هو مبين فى الفقره :أت٩٩ب أ" فإن الخطر من جانب واحد المخصص لا يتضمن قيمة الوقت فى الخيار . لذلك ففى مثل هذه الحالة لن يكون هناك مقاصة بين التدفقات النقدية المنسوبة إلى قيمة الوقت لعلاوة الخيار المدفوعة والخطر المغطى المخصص.

أت١١١- فى حالة خطر سعر الفائدة يمكن تقدير فعالية التغطية بإعداد جدول باستحقاقات الأصول والالتزامات المالية يوضح خطر سعر الفائدة لكل مدة زمنية بشرط ارتباط هذا الخطر بأصل أو التزام محدد (أو مجموعة محددة من الأصول أو الالتزامات أو جزء محدد منهم) وعند ظهور صافي الخطر يتم تقدير فعالية التغطية مقابل الأصل أو الالتزام.

أت١١٢- عند تقدير فعالية التغطية تأخذ المنشأة بشكل عام في الاعتبار القيمة الزمنية للنقود ولا تكون هناك حاجة لتطابق سعر الفائدة الثابت على البند المغطى مع سعر الفائدة الثابت على المبادلة المخصصة كتغطية القيمة العادلة ، ولا تكون هناك حاجة أيضا لمطابقة سعر الصرف المتغير على الأصل أو الالتزام المحمل بفائدة مع نفس سعر الفائدة المتغير على المبادلة المخصصة كالتزام تدفقات نقدية. وتنشأ القيمة العادلة للمبادلة من صافى تسويتها ويمكن تغيير الأسعار الثابتة والمتغيرة للمبادلة دون التأثير على صافى التسوية إذا كان التغيير لكليهما بنفس القيمة.

أت١١٣- إذا لم تستوف المنشأة شروط فعالية التغطية تتوقف المنشأة عن محاسبة التغطية من آخر تاريخ كان هناك فيه التزام بفعالية التغطية ، إلا أنه إذا حددت المنشأة الحدث أو التغير في الظروف التى أدت إلى إخفاق علاقة التغطية في الوفاء بمبادئ فعالية التغطية وأثبتت أن التغطية كانت فعالة قبل هذا الحدث أو وقوع هذه الظروف ، عندئذ تتوقف المنشأة عن محاسبة التغطية من تاريخ هذا الحدث أو حدوث هذه التغيرات.

محاسبة تغطية القيمة العادلة لتغطية محفظة مخاطر سعر الفائدة

أت١١٤- بالنسبة لتغطية القيمة العادلة لخطر سعر الفائدة المرتبط بمحفظة أصول أو التزامات مالية، على المنشأة أن تطبق متطلبات هذا المعيار إذا التزمت

بالإجراءات الواردة في الفقرات من (أ) إلى (ط) التالية والفقرات من "أت١١٥" إلى "أت١٣٢" التالية :

(أ) كجزء من عملية إدارة المخاطر تحدد المنشأة محفظة من البنود ترغب في تغطية خطر سعر الفائدة المرتبط بها وقد تتضمن المحفظة أصولا فقط أو التزامات فقط أو كليهما، وقد تحدد المنشأة محفظتين أو أكثر (على سبيل المثال قد تجمع المنشأة أصولها المتاحة للبيع ضمن محفظة مستقلة) وفى هذه الحالة تطبق المنشأة الإرشادات التالية على كل محفظة بصورة مستقلة.

(ب) تقوم المنشأة بتحليل المحفظة إلى فترات زمنية لإعادة التسعير بناءً على تواريخ إعادة التسعير المتوقعة وليست التعاقدية، ويمكن إجراء هذا التحليل بعدة طرق تتضمن جدولة التدفقات النقدية ضمن الفترات المتوقع أن تحدث فيها هذه التدفقات أو جدولة المبالغ الأصلية الافتراضية ضمن جميع الفترات حتى توقع حدوث إعادة التسعير.

(ج) بناءً على هذا التحليل تحدد المنشأة القيمة التي ترغب في تغطيتها وتقوم بتخصيص قيمة الأصول أو الالتزامات (ليس بصافى القيمة) من المحفظة المحددة المساوية للقيمة التي ترغب تغطيتها كبند مغطٍ وتحدد هذه القيمة أيضا قياس النسبة المئوية المستخدمة لاختبار الفعالية طبقاً للفقرة "أت١٢٦(ب)".

(د) تقوم المنشأة بتخصيص خطر سعر الفائدة الذى تقوم بتغطيته وقد يكون هذا الخطر جزءاً من خطر سعر الفائدة في كل بند من البنود في المركز المغطى على سبيل المثال سعر الفائدة القياسي (مثل الليبور).

(هـ) تقوم المنشأة بتخصيص أداة تغطية أو أكثر لكل فترة زمنية لإعادة التسعير.

(و) وباستخدام التخصيصات الواردة في (ج) و (هـ) عاليه تقدر المنشأة من البداية وفى الفترات اللاحقة هل من المتوقع أن تكون التغطية ذات فعالية عالية أثناء الفترة المخصص لها التغطية.

(ز) تقوم المنشأة بصفة دورية بقياس التغير في القيمة العادلة للبند المغطى (كما هو مخصص في (ج) بعاليه والذي يعزى للخطر المغطى كما ورد في (د) بعاليه) على أساس تواريخ إعادة التسعير المتوقعة المحددة في (ب) عاليه بشرط تحديد الفعالية الحقيقية العالية للتغطية عند تقديرها باستخدام أسلوب المنشأة الموثق لتقدير الفعالية. و تعترف المنشأة بالتغير في القيمة العادلة للبند المغطى كأرباح أو خسائر في الأرباح أو الخسائر وذلك في بند أو بندين تفصيليين في الميزانية كما ورد في الفقرة "٨٩(أ)" من المعيار ، ولا تكون هناك حاجة لتوزيع التغير في القيمة العادلة على الأصول أو الالتزامات الفردية.

(ح) تقوم المنشأة بقياس القيمة العادلة لأداة أو أدوات التغطية (كما هو محدد في (هـ) عاليه) وتعترف بالأرباح أو الخسائر ضمن الأرباح أو الخسائر ويتم الاعتراف بالقيمة العادلة للأداة أو الأدوات المالية كأصل أو التزام في قائمة المركز المالى.

(ط) يتم الاعتراف بعدم الفعالية(*) ضمن قائمة الأرباح والخسائر بالفرق بين التغير في القيمة العادلة المشار إليه في (ز) والمشار إليه في (ح).

أت١١٥– هذا المنهج موضح بالتفصيل فيما يلي حيث يتم تطبيقه فقط على تغطية القيمة العادلة لخطر سعر الفائدة المرتبط بمحفظة أصول أو التزامات مالية.

أت١١٦– يمكن أن تتضمن المحفظة المحددة في الفقرة "أت١١٤(أ)" أصولاً والتزامات .كما يمكن أن تتضمن أصولاً فقط أو التزامات فقط وتستخدم المحفظة لتحديد قيمة الأصول أو الالتزامات التي ترغب المنشأة في تغطيتها ومع ذلك فإن المحفظة في حد ذاتها غير مخصصة كبند مغطّى.

أت١١٧– عند تطبيق الفقرة "أت١١٤(ب)" تحدد المنشأة فترة إعادة التسعير المتوقعة للبند على أنها التاريخ الذي يتوقع فيه استحقاق البند أو إعادة تسعيره طبقاً لمعدلات السوق أيهما أقرب ، وتقدر التواريخ المتوقعة لإعادة التسعير عند بداية التغطية وخلال مدة التغطية بناءً على الخبرات التاريخية والمعلومات الأخرى المتاحة والتى تتضمن معلومات وتوقعات عن معدلات السداد المعجل وأسعار الفائدة والتداخل بينهما. وتستخدم المنشآت التي ليس لديها أية خبرات مؤسسية خاصة أو لديها خبرات غير كافية بالمجموعات المماثلة من الأدوات وذلك للأدوات المالية القابلة للمقارنة ، وتتم مراجعة هذه التقديرات بصفة دورية و يتم تحديثها بناءً على الخبرات المتاحة . وفى حالة وجود بند له سعر ثابت قابل لتعجيل سداده ، فإن تاريخ إعادة التسعير المتوقع هو التاريخ المتوقع فيه السداد المقدم للبند ما لم يتم إعادة تسعيره طبقاً لمعدلات السوق في تاريخ أقرب . وبالنسبة لمجموعة من الأصول المشابهة فإن التحليل إلى فترات زمنية بناءً على التواريخ المتوقعة لإعادة التسعير قد يأخذ شكل توزيع نسبة من المجموعة وليس بنوداً فردية على كل فترة زمنية ، وقد تستخدم المنشأة مناهج أخرى لأغراض التوزيع هذه. على سبيل المثال قد تستخدم مضاعف معدل السداد المعجل لتوزيع استهلاك القروض على الفترات الزمنية بناءً على التواريخ المتوقعة لإعادة التسعير إلا أن منهج وطريقة هذا التوزيع تكون طبقاً لإجراءات وأهداف إدارة المخاطر بالمنشأة .

(*) تطبق نفس اعتبارات الأهمية النسبية فى هذا السياق كما هى مطبقة فى كافة معايير المحاسبة المصرية .

أت١١٨– وطبقاً للتخصيص الوارد في الفقرة "١١٤(ج)" من المعيار ، إذا قامت المنشأة في فترة معينة لإعادة التسعير بتقدير أن لها أصولاً ذات أسعار ثابتة تبلغ ١٠٠ والتزامات ذات أسعار ثابتة تبلغ ٨٠ وقررت تغطية صافي المركز الذي يبلغ ٢٠ بأن تقوم بتخصيص ما قيمته مبلغ ٢٠ من الأصول(جزء من الأصول(**)) كبند مغطّ ، ويتم التعبير عن التخصيص كمبلغ عملة (أى مبلغ بالدولار أو اليورو أو الجنيه أو الفرنك) وليس كأصول فردية ، ويتبع ذلك أن جميع الأصول (أو الالتزامات) التى أخذ منها مبلغ التغطية – أى مبلغ ١٠٠ من الأصول في المثال السابق ، يجب أن تكون:

(أ) بنود تتغير قيمتها العادلة استجابة للتغيرات في سعر الفائدة .

(ب) بنود تأهلت للمحاسبة عنها باستخدام طريقة تغطية القيمة العادلة إذا ما تم تخصيصها على أنها مغطاة بطريقة منفردة وبشكل خاص نظراً لأن المعيار(*) يحدد أن القيمة العادلة لالتزام مالي الذي له خاصية تقديرية (مثل الودائع تحت الطلب وبعض الأنواع الأخرى من الودائع) ليست أقل من المبلغ الواجب سداده عند الطلب وذلك عند الخصم من أول تاريخ يطلب فيه سداد المبلغ، لذا فإن مثل هذا البند غير مؤهل للمحاسبة عنه طبقاً لطريقة تغطية القيمة العادلة وذلك عن أية فترة زمنية تتجاوز أقصى فترة يستطيع أن يطلب فيها حامل الأداة السداد ، وفى المثال السابق، فإن المركز المغطى هو قيمة أصول ، وبالتالي فإن هذه الالتزامات ليست جزءاً من البند المغطى المخصص ولكن تستخدمها المنشأة لتحديد قيمة الأصول المخصصة كأدوات مغطاة.

أت١١٩– تلتزم المنشأة أيضاً بمتطلبات التخصيص والتوثيق الأخرى الواردة في فقرة "٨٨(أ)" من المعيار ، وبالنسبة لتغطية محفظة لها مخاطر سعر صرف ، يحدد التخصيص والتوثيق سياسة المنشأة بالنسبة لجميع المتغيرات المستخدمة لتحديد القيمة التي تغطى وكيفية قياس فعالية القياس ويشمل ذلك ما يلي :

(أ) أية أصول والتزامات تدرج في تغطية المحفظة والأساس المستخدم لاستبعادها من المحفظة.

(ب) كيف تقوم المنشأة بتقدير تواريخ إعادة التسعير ويشمل ذلك افتراضات سعر الفائدة التي تحدد تقديرات معدلات السداد المبكر وأسس تغيير هذه التقديرات. وتستخدم نفس

(*) يسمح المعيار للمنشأة بتخصيص أية قيمة من الأصول أو الالتزامات المؤهلة المتاحة ، و بالنسبة لهذا المثال اى مبلغ أصول جاري تغطيته بين صفر ،١٠٠ .

الطريقة لكل من التقديرات الأولية التي تتم وقت إدراج الأصل أو الالتزام ضمن المحفظة المغطاة ولأية مراجعات تتم فيما بعد على هذه التقديرات.

(ج) عدد و مدة الفترات الزمنية لإعادة التقييم.

وإذا كان الموقف الذي ترغب المنشأة في تغطيته هو التزامات فإن المبلغ الذي يمثل البند المغطى المخصص يمكن أن يتم سحبه من التزامات ذات سعر ثابت وليس من التزامات يمكن أن يطلب من المنشأة سدادها في فترة زمنية أقرب. ويتم حساب قياس النسبة المستخدمة لتقدير فعالية التغطية طبقاً للفقرة "أت١٢٦(ب)" كنسبة من هذه الالتزامات. على سبيل المثال، افترض أن المنشأة تقدر أنه في فترة زمنية محددة لإعادة التسعير لديها التزامات بأسعار ثابتة تبلغ ١٠٠ وتتضمن ودائع تحت الطلب تبلغ ٤٠، والتزامات ليس لها خاصية الطلب تبلغ ٦٠ وأصول ذات سعر ثابت تبلغ ٧٠.

إذا قررت المنشأة تغطية كل الموقف الصافي البالغ ٣٠، فأنها تخصص التزامات تبلغ ٣٠ كبند مغطىً أو ٥٠%* من الالتزامات التي ليس لها خاصية الطلب.

(د) عدد المرات التي تقوم فيها المنشأة باختبار فعالية التغطية و أى من الطريقتين المذكورتين في فقرة "أت١٢٦" سوف تستخدمها ، هذه الطريقة المستخدمة بواسطة المنشأة لتحديد قيمة الأصول أو الالتزامات المخصصة كبند مغطىً وبناءً عليه قياس النسبة المئوية المستخدمة عند قيام المنشأة باختبار الفعالية باستخدام الطريقة الواردة في فقرة "أت١٢٦(ب)" هل تقوم المنشأة بإجراء اختبار الفعالية بالنسبة لكل فترة زمنية لإعادة التسعير على حدة أو لجميع الفترات مجمعة أو للاثنين معاً ؟ ويجب أن تكون السياسات المحددة عند تخصيص وتوثيق علاقة التغطية طبقا لإجراءات وأهداف إدارة المخاطر بالمنشأة . ولا تتم التغييرات في السياسات بشكل جزافي حيث لابد من وجود مبررات على أساس التغيرات في ظروف السوق و العوامل الأخرى ويجب أن يكون التغيير طبقاً لإجراءات وأهداف إدارة المخاطر بالمنشأة.

أت١٢٠– قد تكون أداة التغطية المشار إليها في الفقرة "أت١١٤(هـ)" أداة مشتقة منفردة أو محفظة مشتقات تتضمن جميعها مخاطر مغطاة بالنسبة لسعر الفائدة كما هو وارد في الفقرة "أت١١٤(د)" (على سبيل المثال محفظة تبادلات سعر فائدة تتضمن جميعها مخاطر تتعلق بسعر الليبور) ومثل هذه المحفظة من المشتقات قد تتضمن حالات مخاطر تسوية Offsetting ، إلا أنها قد لا تتضمن خيارات مكتوبة أو خيارات مكتوبة بالصافي لأن المعيار* لا يسمح بإدراج هذه الخيارات كأدوات

تغطية (فيما عدا إدراج خيار مكتوب كتسوية Offset لخيار مشترى)، وإذا كانت أداة التغطية تغطى القيمة الواردة في الفقـرة "أت١١٤(ج)" لأكثر من فترة زمنية لإعادة التسعير، فأنها توزع على جميع الفترات الزمنية التى تغطيها إلا أنه يجب توزيع جميع أدوات التغطية على الفترات الزمنية لإعادة التسعير لأن المعيار(*) لا يسمح بإدراج علاقة تغطية لجزء واحد فقط من الفترة الزمنية التي تظل فيها أداة التغطية قائمة.

أت١٢١– عند قيام المنشأة بقياس التغير في القيمة العادلة لبند قابل للسداد المعجل طبقاً للفقرة "أت١١٤ (ز)" فإن التغير في أسعار الفائدة يؤثر على القيمة العادلة للبند القابل للسداد المسجل Prepayable Item بطريقتين: يؤثر على القيمة العادلة للتدفقات النقدية التعاقدية والقيمة العادلة لخيار التعجيل (السداد المقدم prepayment) المتضمن في البند القابل للسداد المعجل، و تسمح الفقرة "٨١" من المعيار للمنشأة بإدراج جزء من الأصل أو الالتزام المالي الذي يشترك في نفس المخاطر وذلك كبند مغطىً بشرط إمكانية قياس فعالية التغطية ، وبالنسبة للبنود القابلة للسداد المعجل تسمح الفقرة "٨١أ" من المعيار بتحقيق ذلك بإدراج تخصيص البند المغطى وذلك فيما يتعلق بالتغير في القيمة العادلة التي تعزى إلى التغيرات في سعر الفائدة المخـصص على أسـاس تواريخ إعـادة التسـعير المتوقعة وليسـت التعاقدية ، إلا أنـهيتم إدراج التغيرات في سعر الفائدة المغطى على تواريخ إعادة التسعير المتوقعة عند تحديد التغير في القيمة العادلة للبند المغطى ، وبناءً عليه إذا تمت مراجعة تواريخ التسعير المتوقعة (على سبيل المثال لتعكس التغير في السداد المسجل المتوقع) أو إذا اختلفت تواريخ إعادة التسعير الفعلية عن التواريخ المتوقعة عندئذ تظهر عدم فعالية التغطية كما سيرد في فقرة "أت١٢٦" ، ومن ناحية أخرى فإن التغيرات في تواريخ التسعير المتوقعة التى :

(أ) تنشأ بوضوح من عوامل خلاف للتغيرات في سعر الفائدة المغطى.

(ب) ليست مرتبطة بالتغيرات في سعر الفائدة المغطى،

(ج) يمكن فصلها بطرق يعتمد عليها عن التغيرات التي تعزى لسعر الفائدة المغطى (على سبيل المثال التغيرات في معدلات السداد المعجل التي تنشأ بوضوح من التغير في العوامل

(*) راجع الفقرة "٤٩" من المعيار

– ٣٠ ÷ (١٠٠– ٤٠) = ٥٠% .

– راجع فقرة "٧٧" من المعيار وفقرة "٩٤" من الملحق.

– راجع فقرة "٧٥" من المعيار.

الديموجرافية "السكانية" أو النظم الضريبية وليس من التغيرات في سعر الفائدة) ويتم استبعادها عند تحديد التغير في القيمة العادلة للبند المغطى وذلك نظراً لأنها لا تعزى للخطر المغطى وإذا كان هناك عدم تأكد بشأن العامل الذي أدى إلى نشأة التغير في تواريخ إعادة التسعير المتوقعة ، وإذا كانت المنشأة غير قادرة على أن تفصل بطريقة موثوق فيها التغيرات التي تنشأ من التغير في سعر الفائدة المغطى عن التغير الذى ينشأ من عوامل أخرى ، عندئذ يفترض أن التغير ينشأ من التغير فى سعر الفائدة المغطى .

أت١٢٢– لا يحدد هذا المعيار الأساليب المستخدمة لتحديد القيمة المشار إليها في الفقرة "أت١١٤ (ز)" وهى تحديداً التغير في القيمة العادلة للبند المغطى التي تعزى للخطر المغطى، وإذا ما تم استخدام أساليب تقدير إحصائية أو أية أساليب أخرى يجب على الإدارة أن تتوقع أن النتيجة تقارب بدرجة كبيرة النتيجة التي كان سيتم الحصول عليها من قياس الأصول أو الالتزامات المنفردة التي تشكل البند المغطى ، وليس من المناسب افتراض أن التغيرات في القيمة العادلة للبند المغطى تساوى التغيرات في القيمة العادلة لأداة التغطية.

أت١٢٣– تتطلب الفقرة "٨٩ أ" من المعيار أنه إذا كان البند المغطى عن فترة زمنية محددة لإعادة التسعير أصلاً فان التغير في قيمته العادلة يعرض في بند منفصل مع الأصول ، ومن ناحية أخرى إذا كان التزاماً فإن التغير في قيمته العادلة يعرض في بند منفصل مع الالتزامات وهذه هي البنود المنفصلة المشار إليها في الفقرة "أت١١٤ (ز)" وليس مطلوب توزيع محدد للأصول (أو الالتزامات) المنفردة.

أت١٢٤– يلاحظ في الفقرة "أت١١٤(ط) " أن عدم الفعالية تظهر في حدود اختلاف التغير في القيمة العادلة للبند المغطى التي تعزى إلى الخطر المغطى عن التغير في القيمة العادلة لأداة التغطية المشتقة وقد ينشأ هذا الفرق من عدة أسباب منها:

(أ) اختلاف تواريخ إعادة التسعير الفعلية عن المتوقعة أو مراجعة وتعديل التواريخ المتوقعة.

(ب) انخفاض قيمة البنود في المحفظة المغطاة أو استبعادها من الدفاتر.

(ج) اختلاف تواريخ سداد أداة التغطية والبند المغطى.

(د) أية أسباب أخرى (على سبيل المثال عندما تكون بعض البنود المغطاة محملة بفائدة بمعدل أقل من المعدل القياسي والمدرجين بالنسبة له كبنود تغطية وكانت عدم الفعالية الناتجة ليست كبيرة بدرجة تجعل المحفظة ككل تحقق في التأهل لمحاسبة التغطية.

ويتم تحديد عدم الفعالية هذه(*) والاعتراف بها ضمن الأرباح أو الخسائر.

(*) تطبق نفس اعتبارات الأهمية النسبية فى هذا السياق كما تطبق فى جميع معايير المحاسبة المصرية.

أت١٢٥– بشكل عام يتم تحسين كفاءة وفعالية التغطية في الحالات التالية:

(أ) إذا قامت المنشأة بجدولة البنود ذات خصائص السداد المعجل المختلفة بطريقة تأخذ في الاعتبار الاختلافات في أسلوب السداد المعجل.

(ب) عندما يكون عدد البنود في المحفظة أكبر. فعندما تتضمن المحفظة عدداً قليلاً من البنود يكون هناك احتمال نسبي لعدم الفعالية إذا كان السداد المعجل للبنود قبل أو بعد ما هو متوقع ، ومن ناحية أخرى عندما تتضمن المحفظة بنوداً كثيرة يمكن التنبؤ بأسلوب السداد المعجل بدقة أكثر.

(ج) عندما تكون الفترات الزمنية لإعادة التسعير أقرب (شهر مقابل ٣ شهور) حيث إن قرب الفترة يقلل من تأثير عدم المطابقة Mismatch بين تواريخ إعادة التسعير والسداد (في غضون المدة الزمنية لإعادة التسعير) للبند المغطى وكذلك بالنسبة لأدوات التغطية.

و(د) كثرة تكرار تعديل وتسوية مبلغ أداة التغطية لإظهار التغيرات في البند المغطى (على سبيل المثال بسبب التغيرات في توقعات السداد المعجل Prepayment).

أت١٢٦– تقوم المنشأة باختبار الفعالية بصفة دورية وإذا ما تغيرت تقديرات تواريخ إعادة التسعير بين التاريخ الذى تقوم فيه المنشأة بتقدير الفعالية و تاريخ تال عندئذ تقوم المنشأة بحساب مبلغ عدم الفعالية إما:

(أ) كالفرق بين التغير في القيمة العادلة لأداة التغطية (راجع الفقرة "١١٤ (ح)" من المعيار) والتغير في قيمة البند المغطى ككل الذي يعزى إلى التغيرات في سعر الفائدة المغطى (ويشمل ذلك تأثير التغيرات في سعر الفائدة المغطى على القيمة العادلة لأي خيار سداد معجل ضمنى).

أو(ب) باستخدام التقريب التالي تقوم المنشأة:

(١) بحساب نسبة الأصول (أو الالتزامات) في كل فترة زمنية لإعادة التسعير مغطاة على أساس تواريخ إعادة التسعير المقدرة في أخر تاريخ قامت فيه باختبار الفعالية .

(٢) بتطبيق هذه النسبة على التقدير المعدل للمبلغ (للقيمة) في هذه الفترة الزمنية لإعادة التسعير لحساب مبلغ البند المغطى بناءً على التقدير المعدل.

(٣) بحساب التغير في القيمة العادلة للتقدير المعدل للبند المغطى الذى يعزى للخطر المغطى وإظهاره كما ورد في فقرة "أت١١٤ز".

(٤) الاعتراف بعدم الفعالية على أنها تساوى الفرق بين المبلغ المحدد في رقم (٣) بعاليه والتغير في القيمة العادلة لأداة التغطية (راجع الفقرة "أت١١٤ (ط)").

أت١٢٧– عند قياس الفعالية تميز المنشأة بين تعديلات تواريخ إعادة التسعير المقدرة للأصول (الالتزامات) القائمة عن إنشاء الأصول (الالتزامات) الجديدة حيث إن السابقة فقط (الأصول أو الالتزامات القائمة) هي التي تؤدى إلى عدم الفعالية ، ويتم إدراج جميع تعديلات تواريخ إعادة التسعير المقدرة (خلاف تلك المستبعدة طبقاً للفقرة "أت١٢١") بما في ذلك إعادة توزيع البنود القائمة بين المدد الزمنية عند مراجعة وتعديل القيمة المقدرة في الفترة الزمنية طبقاً للفقرة "أت ١٢٦(ب) (٢)" ومن ثم عند قياس الفعالية، وبمجرد الاعتراف بعدم الفعالية كما هو موضح بعاليه تضع المنشأة تقديراً جديداً لإجمالي الأصول (أو الالتزامات) في كل فترة زمنية لإعادة التسعير ويتضمن ذلك الأصول (الالتزامات) الجديدة التي نشأت منذ آخر اختبار لفعالية التغطية وتخصص مبلغاً جديداً كبند مغطً ونسبة جديدة كنسبة تغطية وعندئذ تكرر نفس الإجراءات الواردة في الفقرة "أت١٢٦ (ب)" في التاريخ التال لاختبار الفعالية.

أت١٢٨ – يمكن استبعاد البنود التي تم جدولتها أصلاً ضمن الفترة الزمنية لإعادة التسعير من الدفاتر بسبب السداد المعجل أو شطب المديونية في تاريخ أقرب مما هو متوقع بسبب اضمحلال القيمة أو بسبب البيع وعندما يحدث هذا يتم استبعاد مبلغ التغير في القيمة العادلة المدرج في بند مستقل كما ورد في الفقرة "أت١١٤ (ز)" والذي يرتبط بالبند المشطوب وذلك من قائمة المركز المالى وإدراجه مع الأرباح أو الخسائر الناشئة عن استبعاد البند من الدفاتر ، ولهذا الغرض من الضروري معرفة الفترة أو الفترات الزمنية لإعادة التسعير التي يجدول فيها البند المستبعد نظراً لأن ذلك يحدد الفترة أو الفترات الزمنية التي يتم فيها استبعاد البند ومن ثم القيمة التي تستبعد من البند المستقل المشار إليه في الفقرة "أت١١٤ (ز)" وعند استبعاد البند من الدفاتر وإن أمكن تحديد الفترة الزمنية التي تم إدراجه فيها، عندئذ يستبعد البند من هذه الفترة الزمنية وإن لم يكن ممكناً تحديد هذه الفترة الزمنية يستبعد البند من أقرب فترة زمنية إذا نشأ الاستبعاد عن معدلات سداد معجل أعلى من المتوقعة أو يتم توزيع البند على جميع الفترات التي تتضمن البند على أساس منتظم ومعقول إذا تم بيع الأصل أو اضمحلت قيمته.

أت١٢٩- بالإضافة إلى ذلك يتم الاعتراف ضمن الأرباح أو الخسائر بأى مبلغ يرتبط بفترة زمنية معينة لم يتم استبعاده من الدفاتر عند انقضاء هذه الفترة الزمنية في ذلك الوقت (راجع الفقرة "٨٩ أ" من المعيار).على سبيل المثال افترض قيام المنشأة بجدولة بنود على (٣) فترات زمنية لإعادة التسعير ، عند إعادة التخصيص السابق كان التغير في القيمة العادلة المثبتة في بند منفرد في الميزانية أصلاً تبلغ قيمته ٢٥، ويمثل هذا المبلغ القيم التي تعزى للفترات ٣،٢،١ بواقع ١٠،٨،٧ على التوالى ، وعند إعادة التخصيص التالي يتم تحقيق أو إعادة جدولة الأصول التي تعزى للفترة رقم (١) في فترات أخرى، وبالتالي يتم استبعاد مبلغ (٧) من قائمة المركز المالى ويتم الاعتراف به في الأرباح أو الخسائر ، أما مبلغ (٨) (١٠) فهما الآن يعزيان لفترات ٢،١ على التوالي ويتم بعد ذلك تعديل وتسوية الفترات المتبقية عند الضرورة وذلك بالتغيرات في القيمة العادلة كما ورد في الفقرة "أت١١٤ (ز) ".

أت١٣٠- كتوضيح لمتطلبات الفقرتين السابقتين، افترض أن المنشأة قامت بجدولة الأصول بتوزيع نسبة من المحفظة على كل فترة زمنية لإعادة التسعير ، وافترض أيضا أنها قامت بجدولة مبلغ ١٠٠ في كل فترة من الفترتين ، عندما تنقضي الفترة الزمنية الأولى لإعادة التسعير يتم شطب ١٠٠ من الأصول بسبب السداد المعجل المتوقع وغير المتوقع ، وفى هذه الحالة يتم استبعاد إجمالي المبلغ المدرج في البند المستقل المشار إليه في الفقرة "أت١١٤ (ز)" الذي يرتبط بالفترة الزمنية الأولى وذلك من الميزانية بالإضافة إلى ١٠% من المبلغ الذي يرتبط بالفترة الزمنية الثانية.

أت١٣١- إذا تم تخفيض المبلغ المغطى للفترة الزمنية لإعادة التسعير بدون الأصول ذات الصلة (أو الالتزامات) المستبعدة ، فإن المبلغ المدرج في البند المنفصل المشار إليه في في الفقرة "أت١١٤ (ز)" والمرتبط بالتخفيض يتم استهلاكه طبقاً للفقرة "٩٢".

أت١٣٢- قد ترغب المنشأة في تطبيق المنهج الوارد في الفقرات من "أت١١٤" إلى "أت١٣١" على تغطية المحفظة التي تمت المحاسبة عنها من قبل كتغطية تدفقات نقدية طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) ، عندئذ تقوم هذه المنشأة باستبعاد التخصيص السابق لتغطية التدفقات النقدية طبقاً للفقرة "١٠١(د)" من المعيار وتطبق الشروط الواردة في هذه الفقرة وتقوم أيضاً بإعادة تخصيص وإدراج التغطية كتغطية قيمة عادلة وتطبق المنهج الموضح في الفقرات من "أت١١٤" إلى "أت١٣١" بأثر لاحق على الفترات المحاسبية التالية.

معيار المحاسبة المصرى

رقم (٢٨) المعدل ٢٠١٥

المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة

معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٨) المعدل ٢٠١٥
المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة

المحتويات

	فـــقرات
هدف المعيار	
نطاق المعيار	١-٩
تعريفات	١٠-١٣
المخصصات و الالتزامات الأخرى	١١
العلاقة بين المخصصات و الالتزامات المحتملة	١٢-١٣
الاعتراف	١٤-٣٥
المخصصات	١٤-٢٦
الالتزام الحالى	١٥-١٦
الحدث الماضى	١٧-٢٢
التدفق الخارج المتوقع للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية	٢٣-٢٤
التقدير الذى يعتمد عليه الالتزام	٢٥-٢٦
الالتزامات المحتملة	٢٧-٣٠
الأصول المحتملة	٣١-٣٥
القياس	٣٦-٥٢
أفضل التقديرات	٣٦-٤١
المخاطر وعدم التأكد	٤٢-٤٤
القيمة الحالية	٤٥-٤٧
الأحداث المستقبلية	٤٨-٥٠
التصرفات المتوقعة فى الأصول	٥١-٥٢
الاستردادات	٥٣-٥٨

التغيرات فى المخصصات	٥٩-٦٠
استخدام المخصصات	٦١-٦٢
تطبيق قواعد الاعتراف و القياس	٦٣-٨٣
خسائر التشغيل المستقبلية	٦٣-٦٥
العقود المحملة بخسارة	٦٦-٦٩
إعادة الهيكلة	٧٠-٨٣
الإفصاح	٨٤-٩٢
ملحق (أ)	
ملحق (ب)	
ملحق (ج)	
ملحق (د)	

معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٨) المعدل ٢٠١٥
المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة

هدف المعيار

يهدف هذا المعيار إلى التأكد من تطبيق شروط مناسبة للاعتراف والقياس للمخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة وأنه قد تم الإفصاح بمعلومات كافية عنها في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية ليتمكن مستخدم القوائم المالية من تفهم طبيعتها وتوقيتها وقيمتها .

نطاق المعيار

١ – *تطبق جميع المنشآت هذا المعيار فى المعالجة المحاسبية للمخصصات و الالتزامات المحتملة والأصول المحتملة فيما عدا :*

(أ) البنود التي تنتج عن العقود تحت التنفيذ إلا إذا كان العقد (محمل بخسارة).

(ب) ملغاة.

(ج) البنود التي يتم تغطيتها بواسطة معيار محاسبى مصرى آخر.

٢ – لا يطبق هذا المعيار على الأدوات المالية (بما فيها الضمانات) والتى تدخل في نطاق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) الخاص "بالأدوات المالية : الاعتراف والقياس".

٣ – العقود تحت التنفيذ هي العقود التي لا يكون أى من طرفيها قد قام بتنفيذ أى من التزاماته أو التي يكون كل طرف منهما قد قام بتنفيذ جزء مساو لما قام الطرف الآخر بتنفيذه. ولا يطبق هذا المعيار على هذه العقود إلا إذا كانت هذه العقود محملة بالتزام.

٤– ملغاة.

٥ – عندما يكون هناك معيار محاسبة مصرى آخر يتعامل مع نوع محدد من المخصصات أو الالتزامات المحتملة أو الأصول المحتملة، تطبق المنشأة ذلك المعيار بدلا من هذا المعيار . فعلى سبيل المثال فإن معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٩) " تجميع الأعمال" يوضح المعالجة المحاسبية فى دفاتر المشترى للالتزامات المحتملة الناتجة عن تجميع الأعمال، وبالمثل فإن بعض المخصصات المحددة يتم تناولها فى معايير أخرى، مثل:

(أ) عقود الإنشاء (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٨) الخاص "بعقود الإنشاء")

(ب) ضريبة الدخل (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٤) الخاص "بضرائب الدخل")

(ج) ملغاة .

(د) مزايا العاملين (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٨) الخاص "بمزايا العاملين")

(هـ) عقود التامين (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٧) الخاص "بعقود التأمين") . ومع ذلك فإن هذا المعيار يطبق على المخصصات و الالتزامات المحتملة و الأصول المحتملة لمصدر الوثيقة بخلاف تلك الناشئة عن الالتزامات و الحقوق التعاقدية فى ظل عقود التأمين التى ينطبق عليها معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٧) الخاص " بعقود التأمين ".

٦ – بعض المبالغ التي تعالج كمخصصات قد ترتبط بالاعتراف بالإيراد . على سبيل المثال عندما تمنح المنشأة ضماناً للغير فى مقابل أتعاب . هذا المعيار لا يتناول الاعتراف بالإيراد و الذى يتم تناوله فى معيار المحاسبة المصرى رقم (١١) و الذى يحدد شروط تحقق الإيراد و يقدم إرشادات عملية عن كيفية تطبيق شروط الاعتراف بالإيراد . كما أن هذا المعيار لا يغير من متطلبات معيار المحاسبة المصرى رقم (١١) الخاص بالإيراد .

٧ – يعرف هذا المعيار المخصص بأنه التزام غير محدد التوقيت ولا المقدار ، وفى مصر يستخدم مصطلح "المخصص" أيضاً مع بعض البنود الأخرى مثل الإهلاك و اضمحلال قيمة الأصول و الديون المشكوك فى تحصيلها . وهذه البنود تمثل تعديلاً للقيمة الدفترية للأصول و لا يتم تناولها فى هذا المعيار .

٨ – تفرق معايير المحاسبة الأخرى بين معالجة النفقات كأصول أو كمصروفات وهذه الأمور لا يتم تناولها فى هذا المعيار . ومن ثم فإن هذا المعيار لا يتطلب أو يمنع رسملة التكلفة المعترف بها عند تكوين المخصص.

٩ – يطبق هذا المعيار على المخصص المكون لإعادة الهيكلة (بما في ذلك العمليات غير المستمرة). وعندما تتوفر في عملية إعادة الهيكلة شروط الأنشطة غير المستمرة يجب أن يتم عمل إيضاح إضافي كما هو مطلوب في معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٢) الخاص " بالأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة "

تعريفات

١٠- *تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعني المذكور قرين كل منها :*

المخصص: هو التزام غير محدد التوقيت ولا المقدار.

الالتزام: هو التزام حال على المنشأة ناتج من أحداث حدثت في الماضي والذي يتطلب تسويته حدوث تدفقات خارجة لموارد متضمنة منافع اقتصادية .

الحدث الملزم: هو الحدث الذي يؤدى إلى خلق التزام قانوني أو حكمى والذي يترتب عليه عدم وجود بديل واقعى للمنشأة إلا تسوية هذا الالتزام.

الالتزام القانوني: هو الالتزام الذي ينشأ من :

(أ) عقد (من خلال شروطه الصريحة أو الضمنية).

أو (ب) تشريع.

أو (ج) تطبيق آخر للقانون.

الالتزام الحكمي: هو التزام ينشأ من تصرفات المنشأة التى :

(أ) تكون المنشأة قد أقرت فيه للغير أنها تقبل مسئولية معينة من واقع قواعد ثابتة وفقاً للممارسات السابقة أو من واقع السياسات المعلنة للمنشأة أو من واقع مستند محدد.

و(ب) قامت المنشأة نتيجة لذلك بتكوين توقع للجزء الذى لن يتحمله الغير لإخلاء هذه المسئوليات .

الالتزام المحتمل:

(أ) هو التزام ممكن أن ينشأ عن أحداث ماضية وسوف يتم تأكيده عن طريق حدوث أو عدم حدوث حدث مستقبلى غير مؤكد و الذى لا يكون بأكمله تحت سيطرة المنشأة .

أو(ب) التزام حال نشأ عن أحداث في الماضي ولم يتم الاعتراف به لأنه :

(١) ليس من المتوقع أن يكون هناك تدفقا خارجا للمنافع الاقتصادية للمنشأة لتسوية هذا الالتزام.

أو (٢) لا يمكن قياس قيمته بطريقة يمكن الاعتماد عليها بصور كافية .

الأصل المحتمل: هو أصل ممكن أن ينشأ عن أحداث ماضية و سوف يتم تأكيده عن طريق حدوث أو عدم حدوث حدث مستقبلى غير مؤكد والذى لايكون بأكمله تحت سيطرة المنشأة.

العقد المحمل بخسارة :هو العقد الذي تكون فيه التكاليف التي لا يمكن تجنبها للوفاء بالتزامات العقد أكبر من المنافع الاقتصادية المتوقع الحصول عليها من هذا العقد.

إعادة الهيكلة: هو برنامج أو خطة يتم تنفيذها والسيطرة عليها بواسطة إدارة المنشأة والتى تؤدى إلى تغيير جوهري في :

(أ) نطاق النشاط الذى تقوم به المنشأة.

أو (ب) الأسلوب الذي يتم به أداء نشاط المنشأة.

المخصصات والالتزامات الأخرى

١١- يمكن التمييز بين المخصصات والالتزامات الأخرى مثل أرصدة الموردين و المصروفات المستحقة بسبب عدم التأكد من توقيت وقيمة (النفقات) المستقبلية اللازمة لتسوية المخصص بينما أن :

(أ) أرصدة الموردين هى التزامات مستحقة السداد عن البضائع والخدمات التي تم الحصول عليها أو توريدها و تم استلام فاتورة لها أو تم الاتفاق مع الموردين بشأنها .

و(ب) المصروفات المستحقة هى الالتزامات المستحقة عن البضائع و الخدمات التى تم الحصول عليها ولم يتم سداد قيمتها بعد أو استلام فاتورة لها وكذلك لم يتم الاتفاق على ذلك مع الموردين ، وهى تشمل المبالغ المستحقة للعاملين (على سبيل المثال المبالغ المستحقة عن رصيد الإجازات) . وبالرغم من أنه فى بعض الأوقات يتم تقدير قيمة أو توقيت المستحقات إلا أن عدم التأكد فيها يكون أقل بكثير من المخصصات .

وتدرج المصروفات المستحقة عادة ضمن أرصدة الموردين و الدائنون المتنوعون بينما يتم إدراج المخصصات بصورة منفصلة .

العلاقة بين المخصصات والالتزامات المحتملة

١٢- بصفة عامة فإن كل المخصصات تعتبر محتملة لأنها غير مؤكدة التوقيت ولا المقدار و مع ذلك فإن مصطلح محتملة يستخدم فى هذا المعيار للالتزامات و الأصول التى لا يتم الاعتراف بها حيث إن وجودها سوف يتأكد عند حدوث أو عدم حدوث حدث أو أكثر مستقبلى غير مؤكد و الذى لا يكون بأكمله تحت سيطرة المنشأة ، بالإضافة إلى ذلك فإن مصطلح الالتزامات المحتملة يستخدم للالتزامات التى لا ينطبق عليها شروط الاعتراف .

١٣- يفرق هذا المعيار بين :

(أ) المخصصات التى يعترف بها كالتزامات (بفرض إمكانية تقدير قيمتها بدرجة يعتمد عليها) وذلك لأنها تمثل التزاما حاليا و أنه من المحتمل أن يكون هناك تدفق خارج للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية لكى يتم تسوية هذا الالتزام .

و (ب) الالتزامات المحتملة و التى لا يتم الاعتراف بها كالتزام نظراً لأنها إما أن تكون:

(١) التزام محتمل لم يتأكد بعد ما إذا كانت المنشأة عليها التزام حال قد يؤدى إلى تدفق خارج للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية .

أو(٢) التزام حال لا ينطبق عليه شروط الاعتراف وفقاً لهذا المعيار (وذلك إما بسبب عدم وجود توقع للتدفقات الخارجة للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية اللازمة لتسوية الالتزام أو عدم إمكانية تقدير قيمة الالتزام بدرجة يعتمد عليها).

الاعتراف

المخصصات

١٤- يتم الاعتراف بالمخصص عندما :

(أ) يكون على المنشأة التزام حال (قانوني أو حكمى) ناتجا عن حدث في الماضي.

و (ب) من المتوقع حدوث تدفق خارج للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية لتسوية الالتزام.

و (ج) يمكن تقدير الالتزام بدرجة يعتمد عليها .

ولا يتم الاعتراف بأية مخصصات إذا لم تتوافر هذه الشروط.

الالتزام الحالي

١٥- نادراً ما يكون من غير الواضح ما إذا كان على الشركة التزام حال أم لا . وفى هذه الحالات تكون الأحداث الماضية هى التى أدت إلى وجود هذا الالتزام إذا ما أخذنا فى الحسبان كل الأدلة المتاحة التى تشير إلى أن وجود التزام حال أكثر احتمالاً من عدم وجوده فى تاريخ نهاية الفترة المالية.

١٦- يكون من الواضح فى كل الحالات تقريباً ما إذا كانت الأحداث الماضية قد أدت إلى وجود التزام حال . و فى بعض الحالات النادرة مثل القضايا ربما يوجد هناك اختلاف حول ما إذا كان هناك حدث محدد قد وقع أو ما إذا كانت تلك الأحداث سوف تؤدى إلى وجود التزام حال . وفى هذه الحالة تحدد المنشأة ما إذا كان يوجد التزام حال فى تاريخ الميزانية ، وذلك بأخذ جميع الأدلة الممكنة فى الحسبان بما فى ذلك رأى الخبراء ، وهذه الأدلة تتضمن أى دليل إضافى يمكن الحصول عليه بواسطة الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية ، وعند تقييم هذه الأدلة يجب تحديد الآتى :

(أ) عندما يكون هناك احتمال أكبر لوجود التزام حال فى تاريخ الميزانية ، تعترف المنشأة بالمخصص (إذا كانت شروط الاعتراف متوافرة).

و(ب) عندما يكون هناك احتمال أكبر بعدم وجود التزام حال فى تاريخ الميزانية ، يكون على المنشأة الإفصاح عن الالتزامات المحتملة إلا إذا كان احتمال حدوث تدفقات خارجية للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية يعتبر احتمالا مستبعدا (راجع الفقرة "٨٦").

الحدث الماضى

١٧- الحدث السابق الذي يقود إلى التزام حال يسمي حدث ملزم ، وحتى يكون الحدث ملزماً ، فإنه من الضروري أن لا يكون للمنشأة أي بديل واقعى لتسوية الالتزام الناتج عن هذا الحدث وهذا يحدث فقط عندما :

(أ) تكون تسوية الالتزام تنفذ بالقوة الجبرية (عن طريق القانون).

أو (ب) في حالة وجود التزام حكمى ، عندما يكون الحدث (الذي ينتج عن أحد تصرفات المنشأة) يؤدى إلى خلق توقع لدى الأطراف الأخرى بأن المنشأة سوف تفى بالتزاماتها.

١٨- تتعامل القوائم المالية مع المركز المالى لمنشأة فى نهاية فترتها المالية وليس مركزها المحتمل فى المستقبل. لذلك ، فإنه لا يتم الاعتراف بمخصص للتكاليف التى سيتم تحملها للتشغيل فى المستقبل ، لذا فإن الالتزامات الوحيدة التى يتم الاعتراف بها فى قائمة المركز المالى هى تلك الالتزامات القائمة بالفعل فى تاريخ نهاية الفترة المالية .

١٩- الالتزامات التى تنتج من أحدث ماضية قائمة و لا ترتبط بأية أحداث مستقبلية (الأداء المستقبلى للنشاط) هى فقط التى يتم الاعتراف بها كمخصصات . ومن أمثلة تلك الالتزامات ، الغرامات أو تكاليف التنظيف للأضرار غير القانونية للبيئة ، كل منهما سوف يترتب عليه تدفق خارج لموارد متضمنة لمنافع اقتصادية لتسويتها وذلك بغض

النظر عن الأحداث المستقبلية للمنشأة ، وبالمثل فإن المنشأة يجب أن تعترف بالمخصص الخاص بتكاليف إيقاف تشغيل منشأة نفطيه أو محطة توليد طاقة نووية وذلك إلى الحد الأدنى الملزم للمنشأة بتعويض الخسائر التي قد حدثت بالفعل. وعلى العكس ، 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 التشغيل ، لذلك فإنه لا يوجد التزام حال لتلك المصروفات المستقبلية وبالتالى لا يتم الاعتراف بمخصص.

٢٠- دائماً ما يكون هناك طرف آخر للالتزام و هو الطرف الذى يكون له الحق فى ذلك الالتزام ، ومع ذلك فإنه ليس من الضرورى على أية حال أن نحدد الطرف الذى يحق له الالتزام ، فقد يكون الالتزام فى الحقيقة تجاه المجتمع فى مجموعه ولأن الالتزام دائماً ما يشمل تعهداً لطرف آخر ، فإن قرار الإدارة أو مجلس الإدارة بالتبعية لا ينشأ عنه التزام حكمى فى تاريخ نهاية الفترة المالية ما لم يكن القرار قد تم إعلانه قبل تاريخ نهاية الفترة المالية لأولئك المتأثرين بطريقة محددة بشكل كاف لتكوين توقعات لديهم بأن المنشأة سوف تفى بالتزاماتها .

٢١- ربما يترتب على الحدث الذى لا ينشأ عنه التزام فى الحال ، التزام فى وقت لاحق ، وذلك بسبب التغيرات فى القوانين أو حدث ما عن طريق المنشأة (على سبيل المثال وثيقة معلنة للكافة) يؤدى إلى نشأة التزام حكمى . على سبيل المثال ، عندما يحدث ضرر بيئى فإنه قد لا يكون هناك التزام لإزالة الآثار المترتبة على ذلك . فى حين أنه من الممكن أن يصبح إحداث أضرار بيئية سببا لنشأة التزام عندما يصدر قانون جديد يتطلب إزالة آثار الضرر أو عندما تعلن المنشأة عن قبولها لمسئولية إزالة آثار هذا الضرر فيكون ذلك سببا لنشأة التزام حكمى.

٢٢- عندما تكون هناك تفاصيل لقانون جديد مقترح لم يتم الانتهاء منه بعد ، فإن الالتزام ينشأ فقط عندما يتم التأكد بأن القانون سوف يطبق كما تم إعداده للمناقشة . و لأغراض هذا المعيار ، يعامل هذا الالتزام كالتزام قانونى. وحيث أن الاختلافات فى الظروف المحيطة بإصدار القانون تجعل من المستحيل تحديد حدث واحد يؤكد أن القانون سيصدر بالفعل . ففى كثير من الحالات يكون من المستحيل التأكد من تطبيق قانون جديد إلى أن يتم إصداره بالفعل.

التدفق الخارج المتوقع للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية

٢٣- لكى يكون الالتزام مؤهلاً للاعتراف به لا يكتفى بمجرد وجود التزام حال فقط ، و لكن يجب أيضاً أن يتوافر احتمال تدفق خارج للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية لتسوية ذلك الالتزام ، ولغرض هذا المعيار فإن التدفق الخارج للموارد أو حدث آخر يعتبر متوقعاً إذا كان الحدث أقرب ما يكون للحدوث أكثر من عدم الحدوث . بمعنى احتمالية حدوث الحدث أكبر من احتمالية عدم حدوثه ، وعندما لا يكون من المرجح وجود التزام حال ، فإن المنشأة تفصح عن التزام محتمل ، إلا إذا كانت إمكانية حدوث تدفق خارج للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية مستبعدة (راجع الفقرة "٨٦").

٢٤- عندما يكون هناك عدد من الالتزامات المتشابهة (مثال ذلك ضمانات لمنتج أو عقود متشابهة) يتم تحديد درجة توقع وجود التدفق الخارج المطلوب للسداد أو التسوية عن طريق الأخذ فى الاعتبار كافة عناصر الالتزام ، و بالرغم من أن الاحتمال الخاص بالتدفق الخارج لأى بند قد يكون صغيراً ، إلا أنه من المتوقع أن يكون التدفق الخارج للموارد مطلوب لتسوية كافة عناصر الالتزام . فإذا كانت تلك هى الحالة فإنه يتم الاعتراف بالمخصص (إذا توافرت شروط الاعتراف الأخرى) .

التقدير الذى يعتمد عليه الإلتزام

٢٥- يعتبر استخدام التقديرات جزءا أساسيا من إعداد القوائم المالية و لا يقلل من درجة الاعتماد عليها . وينطبق ذلك على وجه الخصوص فى حالة المخصصات ، و التى تكون بطبيعتها غير مؤكدة بصورة أكبر من باقى بنود قائمة المركز المالى . فيما عدا حالات نادرة جداً ، فإن المنشأة ستكون قادرة على تحديد مدى النتائج المتوقعة و بالتالى يمكنها حينئذ تقدير الالتزام بدرجة مقبولة من الثقة لاستخدامه فى الاعتراف بالمخصص.

٢٦- فى الحالات النادرة جداً عندما لا يكون من الممكن عمل تقدير يعتمد عليه . فإنه يوجد التزام لا يمكن الاعتراف به ، ويتم الإفصاح عنه كالتزام محتمل (راجع الفقرة "٨٦").

الالتزامات المحتملة

٢٧- لا ينبغى على المنشأة الاعتراف بالالتزام المحتمل.

٢٨- يتم الإفصاح عن الالتزام المحتمل وفقاً لما هو مطلوب فى الفقرة "٨٦" ، ما لم تكن إمكانية حدوث تدفق خارج للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية مستبعدة.

٢٩- عندما تكون المنشأة ملتزمة بالتزام مشترك ومتعدد ، فإن الجزء من الالتزام الذى يتوقع أن يتحمله أطراف أخرى يتم معالجته كالتزام محتمل ، وتعترف المنشأة بمخصص للجزء من الالتزام الذى يكون من المرجح أن يحدث عنه تدفق خارج للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية ، فيما عدا الحالات النادرة جداً عندما لا يكون من الممكن عمل تقدير يعتمد عليه لهذا الالتزام .

٣٠- قد تتطور الالتزامات المحتملة بشكل لم يكن متوقعا من البداية ، لذلك فإن الأمر يتطلب تقييمها بصفة مستمرة لتحديد ما إذا كان التدفق الخارج للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية أصبح متوقعاً ، فإذا أصبح التدفق الخارج للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية المستقبلية متوقعاً يكون المطلوب الاعتراف بمخصص عن البند الذى سبق التعامل معه من قبل كالتزام محتمل، وذلك فى القوائم المالية للفترة التى يحدث بها التغير فى الاحتمالية (فيما عدا حالات نادرة عندما لا يكون بالإمكان إعداد تقدير يعتمد عليه) .

الأصول المحتملة

٣١- لا ينبغى على المنشأة الاعتراف بالأصل المحتمل.

٣٢- تنشأ الأصول المحتملة عادة من أحداث غير مخططة أو غير متوقعة و التى ينشأ عنها احتمال تدفق داخل لمنافع اقتصادية للمنشأة . مثال ذلك ، دعوى قضائية تقوم المنشأة برفعها من خلال الإجراءات القانونية ، فى حين أن نتيجة ذلك غير مؤكدة .

٣٣- لا يتم الاعتراف بالأصول المحتملة فى القوائم المالية حيث إن ذلك قد يؤدى إلى الاعتراف بإيراد قد يستحيل تحقيقه ، ومع ذلك فعندما يكون تحقق الإيراد مؤكداً ، يكون الأصل المرتبط به ليس أصلاً محتملاً و يكون من المناسب الاعتراف به .

٣٤- يتم الافصاح عن الأصل المحتمل ، كما هو مطلوب بالفقرة "٨٩"، عندما يكون هناك احتمال لتدفق داخل لمنافع اقتصادية .

٣٥- يتم تقييم الأصول المحتملة بصفة مستمرة للتأكد من أن التطورات التى تؤثر على قيمتها قد انعكست على نحو سليم بالقوائم المالية ، فإذا أصبح فى حكم المؤكد أن ينشأ تدفق داخل لمنافع اقتصادية ، فإن الأصل و الإيراد المرتبط به يتم الاعتراف بهما فى القوائم المالية عن الفترة التى حدث بها التغيير ، و إذا أصبح من المتوقع حدوث تدفق داخل لمنافع اقتصادية ، فإن المنشأة تفصح عن الأصل المحتمل (راجع الفقرة "٨٩").

القياس

أفضل التقديرات

٣٦- يجب أن يعبر المبلغ الذى يعترف به كمخصص عن أفضل تقدير للنفقات المطلوبة لتسوية الالتزام الحالى فى تاريخ نهاية الفترة المالية .

٣٧- أفضل تقدير للنفقات المطلوبة لتسوية الالتزام الحالى هو المبلغ المعقول الذى يمكن أن تقوم المنشأة بسداده لتسوية الالتزام فى تاريخ نهاية الفترة المالية أو تقوم بتحويله لطرف ثالث فى ذلك التاريخ ، وعادة ما يكون من غير الممكن أو تكون التكلفة عالية جداً لتسوية أو تحويل الالتزام فى تاريخ نهاية الفترة المالية. ومع ذلك فإن تقدير القيمة التى من الممكن أن تقوم المنشأة بسدادها لتسوية أو تحويل الالتزام يعطى أفضل تقدير للنفقات المطلوبة لتسوية الالتزام الحالى فى تاريخ نهاية الفترة المالية.

٣٨- يتم تقدير المخرجات و تحديد التأثير المالى بالتقدير الحكمى لإدارة المنشأة مدعومة بخبرة المعاملات المشابهة و فى بعض الأحيان تقارير خبراء مستقلين . وتتضمن هذه الأدلة أى دليل إضافى نتج عن أحداث تمت بعد تاريخ نهاية الفترة المالية.

٣٩- يتم التعامل مع حالات عدم التأكد التى تحيط بالقيمة التى سيتم الاعتراف بها كمخصص بطرق متعددة وفقاً للظروف المحيطة ، فعندما يتم قياس المخصص المرتبط بعدد كبير من البنود فإن الالتزام يتم تقديره عن طريق ترجيح جميع النتائج الممكنة إلى احتمالاتها المرتبطة بها ، وتسمى تلك الطريقة الإحصائية للتقدير "بالقيمة المتوقعة" ولذلك سيكون المخصص مختلفاً اعتماداً على ما إذا كان احتمال الخسارة لمبلغ معلوم هو على سبيل المثال : ٦٠ بالمائة أو ٩٠ بالمائة . و عندما يكون هناك مدى متواصلا للمخرجات و كل نقطة فى هذا المدى لها نفس الاحتمال ، يتم استخدام النقطة الوسطى فى هذا المدى (متوســط المدى).

مثال :

تقوم منشأة ببيع بضاعة بضمان يتم بموجبه تغطية تكلفة الإصلاح لأية عيوب صناعية لصالح المستهلك و التى تظهر فى خلال الستة أشهر الأولى من تاريخ الشراء .

إذا تم اكتشاف عيوب صغيرة فى جميع المنتجات التى تم بيعها ، فإنه سينتج عن ذلك تكاليف إصلاح بمبلغ مليون، و إذا تم اكتشاف عيوب كبيرة فى جميع المنتجات المباعة فإن تكاليف الإصلاح الناتجة عن ذلك ستكون ٤ مليون، وتشير خبرة المنشأة السابقة و توقعاتها المستقبلية إلى أنه بالنسبة للعام القادم ٧٥ بالمائة من البضاعة المباعة لن يكون بها أية

عيوب ، ٢٠ بالمائة من البضاعة المباعة سيكون بها عيوب صغيرة و ٥ بالمائة من البضاعة المباعة سيكون بها عيوب كبيرة ، تقوم المنشأة طبقاً للفقرة "٢٤" بتقييم احتمالية التدفق الخارج لالتزام الضمان ككل .

القيمة المتوقعة لتكلفة الإصلاح هى :

(٧٥% ×صفر) + (٢٠% ×١ مليون) + (٥% ×٤ مليون) = ٤٠٠٠٠٠

٤٠- عندما يتم قياس التزام واحد ، فإن الناتج المفرد الأكثر احتمالاً قد يكون أفضل تقدير للالتزام . ومع ذلك حتى فى مثل هذه الحالة ، فإن المنشأة تأخذ فى الاعتبار النتائج الأخرى الممكنة ، وعندما تكون النتائج الأخرى أغلبها أعلى أو أغلبها أقل من أكثر النتائج احتمالاً، سوف يكون أفضل تقييم هو أعلى أو أقل مقدار. على سبيل المثال ، إذا كان يجب على المنشأة أن تقوم بإصلاح خطأ كبير بمصنع رئيسى و الذى تم إنشاؤه لعميل ، فإن الناتج المفرد الأكثر احتمالاً قد يكون لنجاح الاصلاح من أول محاولة عند تكلفة قدرها ١٠٠٠ ، ولكن يتم تكوين مخصص لمقدار أكبر إذا كان هناك احتمال قوى بأن محاولات أخرى ستكون ضرورية .

٤١- يتم قياس المخصص قبل الضرائب ، حيث أنه يتم التعامل مع التوابع الضريبية الخاصة بالمخصص والتغيرات فيه وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٤) " ضرائب الدخل" .

المخاطر وعدم التأكد

٤٢- يجب أخذ المخاطر وحالات عدم التأكد التى تحيط بالعديد من الأحداث و الظروف فى الحسبان عند تحديد أفضل تقدير للمخصص.

٤٣- يعبر الخطر عن التنوع فى النتائج ، ويؤدى تعديل الخطر إلى زيادة مبلغ الالتزام الذى تم قياسه ، ومن الواجب الحذر عند اتخاذ القرارات فى حالات عدم التأكد ، ذلك حتى لا يتم تقييم الإيرادات أو الأصول بأعلى من قيمتها ولا يتم تقييم المصروفات أو الالتزامات بأقل من قيمتها . ومع ذلك فإن عدم التأكد لا يبرر تكوين مخصصات مبالغ فيها أو تعمد تقييم الالتزام بقيمة أعلى من قيمته الحقيقية . على سبيل المثال ، إذا كانت التكاليف المقدرة لنتائج سلبية تم تقديرها على أساس حذر فلا يتم التعامل مع النتائج بشكل متعمد على أنها أكثر احتمالاً من الحالة الواقعية . و الحيطة مطلوبة لتجنب ازدواج التغيرات فى المخاطر وعدم التأكد والتى قد تؤدى إلى التقييم المبالغ فيه للمخصص .

٤٤- يتم الإفصاح عن حالات عدم التأكد المحيطة بقيمة النفقات طبقاً للفقرة "٨٥(ب)".

القيمة الحالية

٤٥- عندما يكون تأثير القيمة الزمنية للنقود هاماً ، فإن قيمة المخصص يجب أن تكون بالقيمة الحالية للنفقات المتوقع أن يتم طلبها لتسوية الالتزام .

٤٦- بسبب القيمة الزمنية للنقود ، تكون المخصصات المرتبطة بالتدفقات النقدية الخارجة و التى تنشأ بعد تاريخ نهاية الفترة المالية مباشرة أكبر عبئاً من تلك المرتبطة بنفس قيم التدفقات النقدية الخارجة التى تظهر فى وقت لاحق . لذلك يتم إيجاد القيمة الحالية لهذه المخصصات عندما يكون التأثير هاماً .

٤٧- يستخدم معدل (أو معدلات) الخصم قبل الضرائب الذى يعكس (تعكس) تقديرات السوق الجارية للقيمة الزمنية للنقود و المخاطر المحددة للالتزام ، و لا يجوز أن تعكس معدل (معدلات) الخصم المخاطر التى تم تسوية تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية لها.

الأحداث المستقبلية

٤٨- يجب أن تنعكس الأحداث المستقبلية التى من الممكن أن تؤثر على القيمة المطلوبة لتسوية التزام فى قيمة المخصص حينما يكون هناك دليل موضوعى كاف أن تلك الأحداث سوف تحدث .

٤٩- قد تكون الأحداث المستقبلية المتوقعة هامة عند قياس المخصصات . على سبيل المثال ربما تعتقد المنشأة بأن تكلفة إخلاء موقع مع نهاية عمره الإنتاجى سيتم تخفيضها عن طريق التغيرات المستقبلية للتكنولوجيا . وتعكس القيمة التى يتم الاعتراف بها توقعا معقولا للحالة الفنية التى يفترضها مراقبو الأحداث ، بأخذها فى الحسبان جميع الأدلة المتاحة المرتبطة بالتكنولوجيا التى سوف تكون متاحة وقت الإخلاء ، لذلك فإنه من المناسب مثلاً أن يتم تضمين تخفيضات التكلفة المتوقعة المرتبطة بالخبرة المتزايدة فى تطبيق التكنولوجيا الموجودة أو التكلفة المتوقعة لتطبيق تكنولوجيا موجودة لعمليات إخلاء أوسع أو أكثر تعقيداً عن تلك التى تم تطبيقها فى السابق . ومع ذلك ، فإن على المنشأة ألا تتوقع التطور لتكنولوجيا جديدة تماماً خاصة بالإخلاء إلا إذا كان ذلك مدعوماً بدليل موضوعى كاف .

٥٠- يجب أخذ تأثير تطبيق تشريع جديد محتمل فى الاعتبار عند قياس التزام قائم وذلك عندما يتوافر دليل موضوعى كاف أن ذلك التشريع سيتم تطبيقه . ونظراً للظروف المتعددة التى تظهر خلال التطبيق فإنه من المستحيل تحديد حدث واحد يمكن أن يقدم

دليلا موضوعيا كافيا فى كل حالة ، ويكون الدليل مطلوباً بالنسبة لما سيتطلبه التشريع الجديد و ما إذا كان من المؤكد أنه سيصدر ويتم تطبيقه في الوقت المناسب ، ومع ذلك وفى العديد من الحالات لن توجد أدلة موضوعية كافية إلى أن يتم صدور التشريع الجديد .

التصرفات المتوقعة فى الأصول

٥١- **عند قياس المخصص لا تؤخذ الأرباح الناتجة عن التصرف المتوقع فى الأصول فى الحسبان.**

٥٢- الأرباح الناتجة عن التصرف المتوقع فى الأصول لا تؤخذ فى الحسبان عند قياس المخصص ، حتى وإن كان التصرف المتوقع مرتبطا بشكل قريب بالحدث الذى ينشأ عنه المخصص ، بدلاً من ذلك فإن المنشأة لا تعترف بالأرباح الناتجة عن التصرفات المتوقعة فى الأصول إلا فى الوقت الذى يحدده معيار المحاسبة المصرى الخاص بهذه الأصول .

الاستردادات

٥٣- **عندما يكون من المتوقع إعادة تحميل بعض أو كل النفقات اللازمة لتسوية مخصص لطرف آخر ، يتم الاعتراف بالاسترداد عندما يكون من المؤكد أن الاسترداد سوف يتم إذا قامت المنشأة بتسوية الالتزام . ويعامل الاسترداد كأصل منفصل، ويجب ألا تزيد القيمة التى يتم الاعتراف بها للاسترداد عن قيمة المخصص .**

٥٤- **يمكن عرض المصروف المتعلق بمخصص بعد خصم المبلغ الذى يتم الاعتراف به كاسترداد من خلال قائمة الدخل.**

٥٥- تكون المنشأة أحياناً قادرة على طلب سداد جزء أو كل النفقات اللازمة لتسوية مخصص من طرف آخر (مثال ذلك من خلال عقود التأمين أو حالات التعويض أو ضمانات الموردين) . وقد يقوم الطرف الآخر برد المبالغ التى سبق أن دفعتها المنشأة أو أن يقوم بسداد المبالغ مباشرة.

٥٦- فى أغلب الأحوال فإن المنشأة ستظل ملتزمة بكامل المبلغ محل الالتزام ، حيث إن المنشأة تقوم بتسوية المبلغ بالكامل إذا لم يتمكن الطرف الآخر من السداد لأى سبب . فى تلك الحالة فإنه يتم الاعتراف بمخصص بقيمة كامل الالتزام ، ويتم الاعتراف بأصل منفصل للاسترداد المتوقع عندما يكون من الواضح و فى حكم المؤكد أنه سيتم الاسترداد إذا تمت تسوية الالتزام .

٥٧- فى بعض الحالات ، لا تكون المنشأة ملتزمة بالتكاليف محل الالتزام إذا لم يتمكن الطرف الثالث من السداد، فى مثل هذه الحالة فإن المنشأة ليس عليها أى التزام لتلك التكاليف و لا يتم إدراجها ضمن المخصص.

٥٨- كما تم الإشارة فى الفقرة رقم "٢٩" ، يعتبر التزاماً محتملا ذلك الالتزام الذى تكون فيه المنشأة ملتزمة بشكل مشترك و متعدد إلى المدى الذى يكون من المتوقع أن تتم تسوية الالتزام عن طريق أطراف أخرى .

التغيرات فى المخصصات

٥٩- ***يجب أن يتم فحص المخصصات فى كل تاريخ لنهاية الفترة المالية و يتم تسويتها لتعكس أفضل تقدير حال . فإذا أصبح من غير المحتمل أن يكون هناك تدفق خارج متضمناً للمنافع الاقتصادية لتسوية الالتزام فيتم رد المخصص.***

٦٠- عندما يتم استخدام الخصم لإيجاد القيمة الحالية للمخصص ، فإن القيمة الدفترية للمخصص تزيد من فترة لأخرى لتعكس مرور الوقت . ويتم الاعتراف بهذا التزايد كتكلفة اقتراض.

استخدام المخصصات

٦١- **يتم استخدام المخصص فقط للنفقات التى سبق تكوين مخصص لها.**

٦٢- يتم فقط تسوية النفقات المرتبطة بالمخصص الأصلى بواسطة ذلك المخصص . حيث إن تسوية نفقات مقابل مخصص سبق تكوينه لغرض آخر قد يؤدى إلى إخفاء أثر الحدثين .

تطبيق قواعد الاعتراف و القياس

خسائر التشغيل المستقبلية

٦٣- **لا يجوز الاعتراف بمخصصات لمواجهة خسائر التشغيل المستقبلية .**

٦٤- خسائر التشغيل المستقبلية لا ينطبق عليها تعريف الالتزام الوارد بالفقرة "١٠" و لا شروط الاعتراف العامة المحددة للمخصصات الواردة بالفقرة "١٤".

٦٥- تشير عملية خسائر مستقبلية إلى أن هناك أصولا بعينها خاصة بالتشغيل قد يحدث لها اضمحلال فى القيمة و يكون على المنشأة أن تقوم باختبار اضمحلال قيمة تلك الأصول وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) " اضمحلال قيمة الأصول"

العقود المحملة بخسارة

٦٦- ***إذا كان لدى منشأة عقد محمل بخسارة فيعترف بالالتزام الحالى فى ظل ذلك العقد و يتم قياسه كمخصص.***

٦٧- يمكن إلغاء العديد من العقود (على سبيل المثال ، بعض أوامر توريد المشتريات الروتينية) بدون سداد تعويض للطرف الآخر ، ولذلك لا يكون هناك التزام . وينشأ عن عقود أخرى حقوق و التزامات لطرفى التعاقد، فعندما تكون هناك أحداث تجعل هذا العقد " عقد محمل بخسارة " فإن العقد يقع فى نطاق ذلك المعيار و يكون من الواجب الاعتراف بالالتزام الموجود. أما العقود غير المحملة بخسارة فتقع خارج نطاق هذا المعيار .

٦٨- يعرف هذا المعيار العقد المحمل بخسارة بأنه العقد الذى تكون فيه التكاليف التى لا يمكن تفاديها و الناتجة عن مواجهة الالتزامات الواردة بالعقد تزيد عن المنافع الاقتصادية المتوقع الحصول عليها من خلال ذلك العقد ، وتعكس التكاليف التى لا يمكن تفاديها من خلال عقد أقل صافى تكلفة للإنتهاء من العقد ، والتى تتمثل فى التكلفة اللازمة لإكمال العقد أو التعويض أو الغرامات التى تنشأ عن الإخفاق فى إتمام العقد أيهما أقل .

٦٩- قبل تكوين مخصص منفصل لعقد محمل بخسارة . فإن المنشأة تعترف بخسارة الاضمحلال و التى حدثت للأصول المخصصة لذلك العقد (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) " اضمحلال قيمة الأصول ").

إعادة الهيكلة

٧٠- توضح الأمثلة التالية بعض الأحداث التى يمكن أن تقع تحت تعريف إعادة الهيكلة

(أ) بيع أو إنهاء أحد خطوط النشاط.

و (ب) إغلاق موقع نشاط فى بلد ما أو منطقة أو إعادة توزيع أفرع نشاط من بلد لآخر أو من منطقة لأخرى .

و (ج) تغييرات فى هيكل الإدارة مثل إلغاء مستوى إدارى .

و (د) إعادة التنظيم الهامة و التى يكون لها تأثير هام على طبيعة و اهتمامات أنشطة المنشأة .

٧١- يتم الاعتراف بمخصص لتكاليف إعادة الهيكلة عندما تتوافر معايير الاعتراف العامة بالمخصصات والمحددة بالفقرة رقم "١٤" . وتحدد الفقرات من "٧٢" إلى "٨٣" كيف يتم تطبيق الشروط العامة للاعتراف بإعادة الهيكلة.

٧٢- *ينشأ الالتزام الحكمى 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) الأماكن الرئيسية التى سوف تتأثر بالخطة .

و (٣) الأماكن و الوظائف و العدد التقديرى للعاملين الذين سوف يتم تعويضهم لإنهاء خدمتهم.

و (٤) التكاليف التى سيتم تحملها .

و (٥) التوقيت الذى سوف يتم فيه تطبيق الخطة .

و (ب) قد أعطت توقعا 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.

٧٣- على المنشأة أن تقدم الدليل على أنها قد بدأت فى تنفيذ خطة إعادة الهيكلة ، مثال ذلك ، عن طريق التخلص من مصنع أو بيع أصول ، أو الإعلان العام عن المكونات الرئيسية للخطة ، ويترتب على الإعلان العام عن خطة تفصيلية لإعادة الهيكلة وجود التزام حكمى لإعادة الهيكلة فقط عندما يتم ذلك بطريقة تفصيلية كافية (بمعنى : تحديد المكونات الرئيسية للخطة) بحيث ينشأ عنها توقعات صحيحة لأطراف أخرى مثل العملاء و الموردين و الموظفين (أو ممثليهم) بأن المنشأة ستقوم بتنفيذ خطة إعادة الهيكلة .

٧٤- لكى تكون الخطة كافية لينشأ عنها التزام حكمى عندما يتم تبليغها لأولئك المتأثرين بها ، ويجب التخطيط لتنفيذها بأسرع ما يمكن و يتم استكمالها خلال وقت محدد مما يجعل من غير المحتمل حدوث تغييرات جوهرية بالخطة ، و إذا كان من المتوقع أن يكون هناك تأخر كبير قبل بداية إعادة الهيكلة أو أن تأخذ عملية إعادة الهيكلة وقتاً أطول من اللازم ، فإنه من غير المحتمل أن ينشأ عن الخطة حدوث توقع صحيح لدى الآخرين أن المنشأة ملتزمة في الوقت الحالي بإعادة الهيكلة ، لأن الإطار الزمنى يتيح الفرصة أمام المنشأة لتغيير خططها .

٧٥- لا ينشأ عن قرار الإدارة أو مجلس الإدارة الذى تم اتخاذه قبل تاريخ نهاية الفترة المالية بإعادة الهيكلة التزام حكمى فى تاريخ نهاية الفترة المالية ما لم تكن المنشأة قبل تاريخ الميزانية قد :

(أ) بدأت فى تنفيذ خطة إعادة الهيكلة.

أو (ب) أعلنت الملامح الرئيسية لإعادة لهيكلة لأولئك المتأثرين بها بشكل محدد كاف ينشأ عنه توقع سليم لديهم أن المنشأة ستقوم بتنفيذ خطة إعادة الهيكلة .

و إذا بدأت المنشأة فى تنفيذ خطة إعادة الهيكلة ، أو أعلنت لأولئك المتأثرين بها المكونات الرئيسية لهذه الخطة ، بعد تاريخ نهاية الفترة المالية ، يكون الإفصاح مطلوباً طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٧) الخاص بالأحداث التي تقع بعد الفترة المالية ، طالما كانت إعادة الهيكلة على قدر من الأهمية بحيث يكون عدم الإفصاح عنها مؤثرا على قدرة مستخدمى القوائم المالية على اتخاذ القرارات على أسس سليمة .

٧٦- على الرغم من أن الالتزام الحكمى لا ينشأ فقط من خلال قرار الإدارة ، فقد ينتج الالتزام عن أحداث سابقة أخرى بالإضافة إلى هذا القرار . على سبيل المثال المفاوضات مع ممثلى الموظفين من أجل مدفوعات إنهاء الخدمة ، أو مع المشترين من أجل بيع أحد الصفقات ، و التى قد يكون قد تم الاتفاق عليها لكنها متوقفة على موافقة مجلس الإدارة . فعند الحصول على ذلك الاعتماد و تبليغه للأطراف الأخرى ، فإنه ينشأ على المنشأة التزام لإعادة الهيكلة ، إذا توافرت شروط الفقرة رقم "٧٢".

٧٧- عندما تكون السلطة منوطة بمجلس إدارة يضم فى عضويته ممثلين لأصحاب المصلحة بخلاف الإدارة (على سبيل المثال العاملين) أو أن إعلام هؤلاء الممثلين قد يكون ضرورياً قبل أن يتخذ المجلس القرار، ولأن أى قرار لهذا المجلس يتضمن إعلام هؤلاء الممثلين فيمكن أن يؤدى هذا إلى وجود التزام حكمى بإعادة الهيكلة .

٧٨- **لا ينشأ التزام عن عملية بيع لنشاط معين ما لم تتعهد المنشأة بعملية البيع ، بمعنى أنه لابد أن يكون هناك اتفاق بيع ملزم .**

٧٩- لا تلتزم المنشأة بعملية بيع نشاط معين حتى لو اتخذت قرارا ببيع هذا النشاط و أعلنت القرار على العامة، ما لم يتم تحديد المشترى و يكون هناك عقد بيع ملزم ، حيث تكون المنشأة قادرة على تغيير رأيها و تكون بالفعل قادرة على اتخاذ قرار آخر إذا لم يتم العثور على مشتر بشروط مقبولة ، وعندما يكون بيع أحد المشروعات جزءاً من إعادة الهيكلة، فإنه يتم مراجعة أصول المشروع من أجل تحديد اضمحلال قيمتها طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم "٣١" و عندما تكون عملية البيع تمثل جزءاً من إعادة الهيكلة ، ينشأ التزام حكمى للأجزاء الأخرى من إعادة الهيكلة وذلك قبل تواجد عقد اتفاق بيع ملزم .

٨٠- يجب أن يتضمن مخصص إعادة الهيكلة النفقات المباشرة الناشئة عن إعادة الهيكلة فقط والتى تتمثل فى كل مما يلى :

(أ) الارتباطات الضرورية الخاصة بإعادة الهيكلة .

و (ب) غير المتعلقة بالأنشطة السارية للمنشأة .

٨١- لا تدخل أمثلة التكاليف التالية ضمن مخصص إعادة الهيكلة :

(أ) إعادة تدريب أو إعادة توزيع الموظفين الحاليين .

أو (ب) التسويق .

أو (ج) الاستثمار فى أنظمة جديدة و شبكات التوزيع .

حيث ترتبط تلك النفقات بالأداء المستقبلى للنشاط وليس الالتزامات الخاصة بإعادة الهيكلة فى تاريخ إعداد الميزانية . ويتم الاعتراف بهذه النفقات بنفس الأسس كما لو كانت ظهرت بشكل مستقل عن إعادة الهيكلة .

٨٢- الخسائر المستقبلية المحددة والناتجة عن النشاط حتى تاريخ إعادة الهيكلة لا يتم إدراجها فى المخصص ، ما لم ترتبط بعقد محمل بخسارة كما تم تعريفه فى الفقرة "١٠".

٨٣- كما هو مطلوب بالفقرة "٥١" ، لا يتم أخذ الأرباح المتوقعة من التخلص من أصول فى الحسبان عند قياس مخصص إعادة الهيكلة ، حتى إذا كان بيع الأصول يعتبر جزءاً من إعادة الهيكلة .

الإفصاح

٨٤- *على المنشأة أن تفصح لكل نوع من أنواع المخصصات عن :*

(أ) القيمة الدفترية فى بداية ونهاية الفترة

و (ب) المخصصات الإضافية التى تم تكوينها خلال الفترة ، بما فى ذلك تدعيم المخصصات الموجودة .

و (ج) المبالغ المستخدمة (بمعنى : حدثت و تم تحميلها على المخصص) خلال الفترة .

و (د) المبالغ غير المستخدمة و التى تم ردها خلال الفترة .

و (هـ) الزيادة خلال الفترة فى القيمة الحالية (المبالغ المقيمة بمعدلات خصم) الناشئة عن مرور الوقت و الأثر الناتج عن أى تغيير فى معدل الخصم .

و لا يوجد إلزام بالإفصاح عن المعلومات المقارنة .

٨٥- *على المنشأة أن تفصح لكل نوع من انواع المخصصات عن :*

(أ) شرح مختصر عن طبيعة الالتزام و الوقت المتوقع لأية تدفقات خارجة للمنافع الاقتصادية .

و (ب) إشارة إلى عدم التأكد من المبلغ أو التوقيت لتلك التدفقات الخارجة . وعندما يكون من الضرورى أن يتم تقديم معلومات دقيقة ، فعلى المنشأة أن تفصح عن الافتراضات الأساسية التى تم افتراضها فيما يتعلق بأحداث مستقبلية كما هو مشار إليه فى الفقرة "٤٨".

و (ج) قيمة أية استردادات متوقعة و قيمة الأصل الذى تم بالفعل الاعتراف به لتلك الاستردادات المتوقعة .

٨٦- على المنشأة أن تفصح عن كل نوع من أنواع الالتزامات المحتملة فى تاريخ نهاية الفترة المالية بوصف مختصر عن طبيعة الالتزام المحتمل إلا إذا كانت إمكانية تسوية أية تدفقات خارجة ضئيلة ، وعلى المنشأة أيضاً عندما يكون ذلك عملياً أن تفصح عن :

(أ) تقدير التأثير المالى للالتزام المحتمل ، وفقاً للفقرات من "٣٦" إلى "٥٢"

و (ب) الإشارة لحالات عدم التأكد و التى تخص مبلغ أو توقيت أى تدفقات خارجة

و (ج) إمكانية حدوث أية استردادات .

٨٧- عند تحديد ما هى المخصصات أو الالتزامات المحتملة التى يمكن تجميعها لتكوين نوع واحد ، من الضرورى الأخذ فى الاعتبار ما إذا كانت طبيعة هذه البنود متماثلة بشكل كاف لإدماجهم وذلك تنفيذاً لمتطلبات الفقرتين "٨٥(أ)" و "٨٦(أ) ، (ب)" .

قد يكون من المناسب معاملة المبالغ المتعلقة بضمانات مبيعات منتجات مختلفة على أنها نوع واحد من المخصصات و لكن لن يكون من المناسب معاملة المبالغ المتعلقة بالضمانات العادية والمبالغ الخاضعة لإجراءات قانونية كنوع واحد من المخصصات.

٨٨- عندما ينشأ مخصص و التزام محتمل من نفس الظروف ، تقوم المنشأة بإعداد الإفصاحات المطلوبة فى الفقرات من "٨٤" إلى "٨٦" بطريقة توضح الصلة بين المخصص و الالتزام المحتمل.

٨٩- عندما يكون هناك احتمال تدفق داخل للمنافع الاقتصادية ، يجب على المنشأة أن تفصح بشكل مختصر عن طبيعة الأصول المحتملة فى تاريخ الميزانية ، و أن تقوم بتقدير لتأثيرها المالى باستخدام المبادئ التى تم وضعها للمخصصات فى الفقرات من "٣٦" إلى "٥٢" (عندما يكون ذلك ممكنا).

٩٠- من المهم ألا يعطى الافصاح عن الأصول المحتملة مؤشرات مضللة عن احتمالية الدخل الناشئ عن هذه الأصول المحتملة .

٩١- عندما تكون أى من المعلومات المطلوبة فى الفقرتين "٨٦" و "٨٩" غير مفصح عنها للصعوبة العملية ، يكون من الواجب الإفصاح عن تلك الحقيقة.

٩٢- فى حالات نادرة جداً ، يكون من المتوقع أن يضعف الإفصاح – عن بعض أو كل المعلومات المطلوبة فى الفقرات "٨٤" ، "٨٩" – موقف المنشأة فى نزاعها مع الأطراف الأخرى تجاه موضوع المخصص أو الالتزام المحتمل أو الأصل المحتمل ، فى تلك الحالات لا يطلب من المنشأة الإفصاح عن المعلومات و لكن يطلب منها فقط أن تفصح عن الطبيعة العامة للخلاف بالإضافة إلى السبب ، و أيضاً الإفصاح عن حقيقة أن المعلومات لم يتم الإفصاح عنها.

ملحق (أ)

جداول المخصصات و الالتزامات المحتملة و الأصول المحتملة و الاستردادات

يرافق هذا الملحق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٨) ولكنه لا يمثل جزءاً منه و يهدف هذا الملحق إلى تلخيص المتطلبات الرئيسية لهذا المعيار.

المخصصات و الالتزامات المحتملة

كنتيجة لأحداث ماضية ربما يكون هناك تدفق خارج للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية المستقبلية وذلك لتسوية : **(أ) التزام حال .** **أو (ب) التزام محتمل و الذى سوف يتم التأكد من وجوده فقط بحدوث أو عدم حدوث واحد أو أكثر من الأحداث المستقبلية غير المؤكدة و التى لا تكون بأكملها تحت سيطرة المؤسسة .**		
هناك التزام حال و الذى من المتوقع أن يتطلب تدفقا خارجا من الموارد .	**من الممكن أن يكون هناك التزام محتمل أو أن يكون هناك التزام حال و لكن ليس من المتوقع وجود تدفق خارج من الموارد.**	**من الممكن أن يكون هناك التزام محتمل أو أن يكون هناك التزام حال و يكون احتمال التدفق الخارج من الموارد مستبعداً.**
يكون مخصص (الفقرة "١٤") مطلوب إفصاحات عن المخصص (الفقرات "٨٤" و "٨٥").	لا يكون مخصص (الفقرة "٢٧") مطلوب الإفصاحات عن الالتزام المحتمل . (الفقرة "٨٦")	لا يكون مخصص (الفقرة "٢٧") غير مطلوب الإفصاح . (الفقرة "٨٦").

ينشأ الالتزام المحتمل أيضاً فى الحالة النادرة عندما يكون هناك التزام لا يمكن الاعتراف به لأنه لا يمكن قياسه بشكل يعتمد عليه ، فى هذه الحالة تكون الافصاحات مطلوبة .

الأصول المحتملة

كنتيجة لأحداث ماضية ، قد يكون هناك أصول سوف يتم تأكيد وجودها فقط بحدوث أو عدم حدوث واحد أو أكثر من الأحداث المستقبلية غير المؤكدة و التى لا تكون بأكملها تحت سيطرة المنشأة .

تدفق المنافع الاقتصادية الداخل مؤكد	تدفق المنافع الاقتصادية الداخل متوقع ، و لكن غير مؤكد	التدفق الداخل غير متوقع
الأصل غير محتمل. (الفقرة "٣٣")	لا يعترف بالأصل (الفقرة "٣١") مطلوب الافصاح (الفقرة "٨٩")	لا يعترف بالأصل (الفقرة "٣١") الافصاح غير مطلوب (الفقرة "٨٩")

الاستردادات

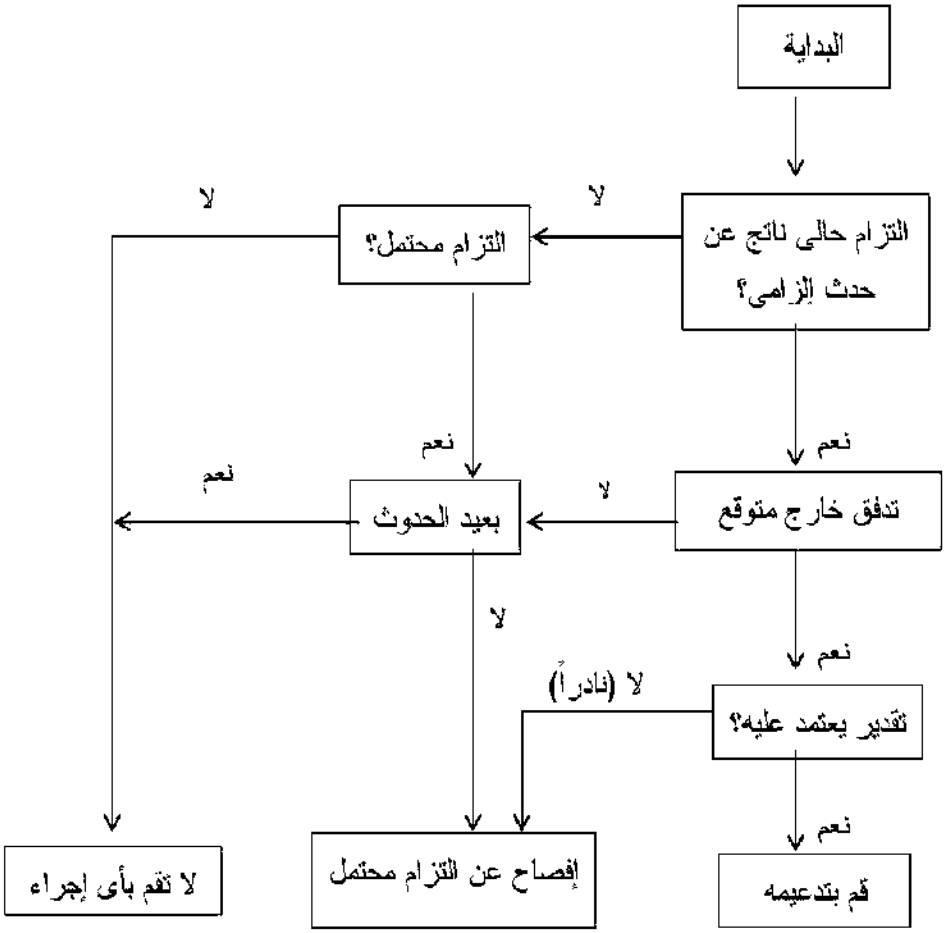
بعض أو كل النفقات المطلوبة لتسوية المخصص يتوقع أن يتم استردادها عن طريق طرف آخر.		
ليس على المؤسسة التزام تجاه الجزء من النفقات الذى سيتم سداده عن طريق طرف آخر.	**ستظل المنشأة ملتزمة بالمبلغ المتوقع استرداده و من الواضح أن الاسترداد سيتم الحصول عليه إذا قامت المنشأة بتسوية المخصص.**	**ستظل المنشأة ملتزمة بالمبلغ المتوقع استرداده كما أن الاسترداد ليس مؤكداً إذا قامت المنشأة بتسوية المخصص.**
المنشأة ليس عليها التزام بالمقدار الذى سيتم استرداده (الفقرة "٥٧")	يتم الاعتراف بالاسترداد كأصل منفصل فى الميزانية و يمكن تسويته مقابل المصروف بقائمة الدخل ، و لايتعدى المبلغ المعترف به للاسترداد قيمة الالتزام (الفقرتين "٥٣" ، "٥٤")	لا يتم الاعتراف بالاسترداد المتوقع كأصل (الفقرة "٥٣").
غير مطلوب الإفصاح.	يتم الافصاح عن الاسترداد فى آن واحد مع المبلغ المعترف به للاسترداد.	يتم الافصاح عن الاسترداد المتوقع (الفقرة "٨٥ (ج)).

ملحق (ب)

شجرة القرار

يرافق هذا الملحق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٨) ولكنه لا يمثل جزءاً منه.

إن غرض شجرة القرار هو تلخيص متطلبات الاعتراف الرئيسية لمعيار المخصصات والالتزامات المحتملة .



ملحوظة : لا يكون من الواضح في حالات نادرة ما إذا كان هناك التزام حالي . فى تلك الحالات ، فإن الحدث الماضى يفترض أن ينشأ عنه التزام حالى إذا تم الأخذ فى الحسبان كل الأدلة المتاحة ، لذا فمن المحتمل جداً أن ينشأ الالتزام الحاضر فى تاريخ نهاية الفترة المالية (الفقرة "١٥" من المعيار).

ملحق (ج)

أمثلة : الاعتراف

يرافق هذا الملحق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٨) ولكنه لا يمثل جزءاً منه.

تنتهى السنة المالية لكل المنشآت فى الأمثلة فى ٣١ ديسمبر . فى جميع الأحوال ، فإنه من المفترض أنه من الممكن تكوين تقدير يعتمد عليه لأية تدفقات خارجة متوقعة . فى بعض الأمثلة ، الحالات التى تم وصفها ربما تكون قد نتج عنها اضمحلال فى قيمة الأصول ، هذا المنظور لم يتم التعامل معه فى الأمثلة .

يشير الإسناد المرجعى بالأمثلة إلى فقرات من المعيار ذا الصلة .

الإشارة إلى "أفضل تقدير" يعنى القيمة الحالية عندما يكون تأثير القيمة الزمنية للنقود هاما.

مثال (١): ضمان المبيعات

يعطى مصنع ضمانا للمبيعات فى تاريخ البيع للمشترين لمنتجاته . ووفقاً لبنود عقد البيع فإن المصنع يتولى عملية إصلاح أو استبدال العيوب الصناعية التى تظهر خلال ثلاث سنوات من تاريخ البيع . وبناءً على الخبرة السابقة ، فإنه من المتوقع (بمعنى آخر محتمل بدرجة أكبر من احتمال عدم الحدوث) أن تكون هناك مطالبات وفقاً لهذه الضمانات.

إلتزام حال كنتيجة لحدث ماضى ملزم : الحدث الملزم هو بيع المنتج بضمان والذي ينشأ عنه التزام قانوني.

تدفق خارج من موارد تتضمن منافع اقتصادية يتم تسويتها : متوقع لضمان المبيعات بأكملها (راجع الفقرة "٢٤").

الاستنتاج : يعترف بالمخصص لأفضل تقدير لتكاليف الإصلاح وفقاً لضمان المنتجات المباعة قبل تاريخ نهاية الفترة المالية (راجع الفقرتين "١٤" و "٢٤").

مثال (٢أ) :الأرض الملوثة – التشريع المؤكد تطبيقه

تعمل منشأة فى صناعة البترول و تتسبب فى إحداث تلوث و تزيل آثار التلوث فقط عندما يطلب منها أن تفعل ذلك ، وفى إحدى البلاد التى تعمل بها لا يوجد تشريع لإزالة آثار التلوث

و كانت المنشأة تلوث الأرض فى تلك البلدة لعدة سنوات و فى ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥ كان من المؤكد أن هناك مشروع قانون يتم وضعه يطلب إزالة آثار الأراضى الملوثة و سوف يتم تطبيقه بعد نهاية العام بمدة قصيرة .

التزام حال كنتيجة لحدث ماض ملزم : الحدث الملزم هو تلوث الأرض وذلك لأن التشريع الذى يطلب إزالة أثار التلوث مؤكد.

تدفق خارج من موارد تتضمن منافع اقتصادية يتم تسويتها : متوقع.

الاستنتاج : يعترف بالمخصص لأفضل تقدير لتكاليف إزالة آثار التلوث (راجع الفقرتين "١٤" و "٢٢").

مثال (٢ب): الأرض الملوثة و الالتزام الحكمى

تعمل منشأة فى صناعة البترول و تتسبب فى إحداث تلوث و بفرض جدلاً أنه لا يوجد تشريع بيئى ، ومع ذلك فالمنشأة لها سياسة بيئية منشورة على نطاق واسع و التى بناءً عليها تقوم بإزالة آثار التلوث الذى تسببه ، وللمنشأة سجل مشرف من اتباع هذه السياسة المنشورة .

التزام حال كنتيجة لحدث ماض ملزم : الحدث الملزم هو تلوث الأرض و الذى ينشأ عنه التزام حكمى وذلك لأن سلوك المنشأة قد خلق توقعا صحيحا عند الذين قد تأثروا بهذا السلوك و الذى يشير بأن المنشأة سوف تزيل آثار التلوث.

تدفق خارج من موارد تتضمن منافع اقتصادية يتم تسويتها : متوقع .

الاستنتاج : يعترف بالمخصص لأفضل تقدير لتكاليف إزالة آثار التلوث (راجع الفقرات "١٠" (تعريف الالتزام الحكمى) ، "١٤" و "١٧").

مثال (٣): حقول البترول البحرية

تعمل منشأة فى مجال استخراج البترول من البحار و تقضى إتفاقية الترخيص بنقل آلات استخراج البترول من المناطق المستغلة فى نهاية المدة المحددة للإنتاج و إعادة تجهيز المنطقة . و يتمثل ٩٠% من التكلفة فى التكاليف المتعلقة بنقل آلات استخراج البترول و إعادة تجهيز المنطقة و ١٠% من التكلفة تتكبدها المنشأة عند استخراج واستغلال المناطق المحددة لها ، فى تاريخ نهاية الفترة المالية تم تركيب حفار استخراج البترول و لكن لم يتم استخراج البترول بعد .

الالتزامات الحالية الناتجة عن أحداث ماضية ملزمة : يؤدى إنشاء حفار البترول إلى نشأة التزام قانونى طبقاً لشروط اتفاقية مزاولة النشاط بإزالة معدات الحفر و تسوية قاع البحر عند الانتهاء من أعمال الاستخراج فى تلك المناطق ، وذلك على الرغم من عدم وجود التزام محدد فى تاريخ نهاية الفترة المالية بتسوية الخسائر أو الأضرار التى قد تنشأ عن مزاولة نشاط استخراج البترول فى تلك المناطق .

التدفق الخارج للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية لتسوية التدفق الخارج للموارد المتضمنة : متوقع.

الاستنتاج : يتم الاعتراف بالمخصص بأفضل التقديرات بنسبة ٩٠% من تكاليف إزالة الحفار و تسوية الأضرار الحادثة بالقاع نتيجة تركيبه (فقرة "١٤") ، وتدخل هذه التكاليف ضمن تكاليف الحفار ، ويتم الاعتراف بنسبة ١٠% من التكاليف و التى تنشأ خلال عملية الاستخراج كالتزام عند البدء فى استخراج الخام.

مثال (٤): سياسات الاسترداد

يطبق أحد متاجر التجزئة سياسة تسمح برد ثمن المشتريات التى لا تحوز رضاء العملاء حتى فى حالة عدم وجود التزامات قانونية بذلك . لهذا فإن تطبيق هذه السياسة تجعل المردودات شئ متعارف عليه .

الالتزامات الحالية كنتيجة لحدث ماض : الحدث الملزم يتمثل فى بيع المنتج و الذى ينشأ عنه التزام حكمى لأن أداء المتجر قد أتاح لعملائه توقعا بأن المتجر سيقوم برد ثمن المشتريات.

التدفق الخارج للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية للتسوية : من المتوقع أن يتم رد نسبة من البضائع.

الاستنتاج : يتم الاعتراف بالمخصص كأفضل تقدير لتكاليف المردودات (راجع الفقرات "١٠" (تعريف الالتزام الحكمى) و "١٤" و "١٧" و "٢٤").

مثال (٥أ) : غلق نشاط أحد الأقسام –ولم يتم تطبيق القرار قبل تاريخ القوائم المالية

فى ١٢ ديسمبر ٢٠٠٥ قرر مجلس إدارة إحدى المنشآت غلق أحد الأقسام . ولم يتم الإعلان عن القرار لأى من المتأثرين به قبل تاريخ نهاية الفترة المالية (٣١ ديسمبر ٢٠٠٥) و لم يتم اتخاذ إجراءات أخرى لتطبيق هذا القرار.

الالتزامات الحالية التى قد تنشأ عن الأحداث الماضية : لا يوجد أية أحداث قد تؤدى إلى نشأة التزامات محتملة وبالتالى لا يوجد التزام .

الاستنتاج : لا يتم تكوين مخصص (راجع الفقرتين "١٤" ، "٧٢").

مثال (٥ب): غلق نشاط أحد الأقسام – و تم الإعلان و البدء فى تنفيذ القرار قبل تاريخ الميزانية

فى ١٢ ديسمبر ٢٠٠٥ قرر مجلس الإدارة غلق نشاط أحد الأقسام القائم بإنتاج معين ، وفى ٢٠ ديسمبر ٢٠٠٥ وافق مجلس الإدارة على الخطة التفصيلية لغلق نشاط القسم ، وتم إرسال خطابات للعملاء لتنبيههم بهذه الإجراءات و ضرورة البحث عن مصادر بديلة أخرى لتوريداتهم وكذا إخطارات بالاستغناء عن خدمات العاملين فى هذا القسم .

الالتزامات الحالية كنتيجة لحدث ملزم والحدث الملزم هو إبلاغ القرار إلى العملاء و العاملين و الذى أنشأ التزاما حكميا من هذا التاريخ لأنه أوجد توقعا ساريا بأن القسم سوف يتوقف عن النشاط .

التدفق الخارج للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية للتسوية : متوقع

الاستنتاج : المخصص يعترف به ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥ كأفضل تقدير لتكلفة إغلاق القسم (راجع الفقرتين "١٤" و "٧٢").

مثال (٦): المتطلبات القانونية بتركيب منقيات و مرشحات (الدخان)

طبقاً لقوانين البيئة الجديدة يطلب من المنشأة تركيب مرشحات (منقيات) الدخان لتلك المصانع قبل ٣٠ يونيو ٢٠٠٥ – ولم تقم المنشأة بتركيب المرشحات .

(أ) فى تاريخ نهاية الفترة المالية فى ٣١ ديسمبر ٢٠٠٤

الالتزام الحالى كنتيجة لحدث ماض ملزم : لا يوجد أية التزامات لأنه لا توجد أية أحداث ملزمة سواء لتركيبات منقيات الهواء أو الغرامات التى قد تتعرض لها المنشأة فى حالة عدم الالتزام بالقانون .

الاستنتاج : لا يتم الاعتراف بتكلفة تركيب مرشحات الدخان (راجع الفقرات "١٤" و "١٧" و "١٩").

(ب) فى تاريخ نهاية الفترة المالية فى ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥

الالتزامات الحالية التى تنشأ عن حدث ماض ملزم : لا توجد التزامات نحو تكاليف تركيب مرشحات الأبخرة والعوادم لأنه لا يوجد حدث فى الماضى يؤدى إلى نشأة هذا الالتزام (تركيب مرشحات الأبخرة) ، إلا أنه قد ينشأ التزام بدفع غرامات أو عقوبات تأخر تركيب هذه المرشحات طبقاً للقوانين الملزمة لأنه قد حدث عدم التزام بالقانون فى الماضى مما يؤدى إلى نشأة الالتزام (عدم التزام المصنع) .

التدفق الخارج للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية للتسوية : يتوقف تقدير احتمالات التعرض للغرامات والعقوبات عند عدم الالتزام بالقانون على التفاصيل و صرامة تطبيق القوانين فى هذا الشأن.

الاستنتاج : لا يكون مخصص لتكاليف تركيب مرشحات و منقيات الأبخرة و العوادم فى حين يجب الاعتراف بمخصص لأفضل تقدير لقيمة الغرامات المتوقعة عند التأخر فى تركيب تلك المنقيات فى ضوء القوانين الملزمة بذلك (راجع الفقرات "١٤" ، "١٧" ، "١٩").

مثال (٧) : إعادة تأهيل و تدريب العاملين كنتيجة للتغير فى نظام ضرائب الدخل

أصدرت الحكومة قانونا جديدا لضرائب الدخل ، وكنتيجة لهذا فإن القطاع المالى بإحدى المنشآت سوف يحتاج إلى إعادة تدريب العاملين بالشئون الإدارية و المبيعات على نطاق واسع بما يتلاءم مع تلك التغيرات وذلك للتأكد من الاستمرار بالالتزام بالقوانين ، وفى تاريخ الميزانية لم يتم عمل التدريب المطلوب للعاملين .

الالتزامات الحالية التى تنشأ عن حدث ماض ملزم : لا توجد أية التزامات محتملة لأنه لا توجد أية أحداث فى الماضى تؤدى إلى هذا الالتزام (لم يتم البدء فى إعادة التدريب للعاملين).

الاستنتاج : لا يكون مخصص (راجع الفقرات "١٤" ، "١٧" ، "١٩")

مثال (٨) : عقد محمل بخسارة

تعمل إحدى المنشآت بنجاح من خلال أحد المصانع المستأجرة ، قامت الشركة خلال ديسمبر ٢٠٠٥ بنقل مقر نشاطها إلى مصنع جديد وسوف يظل المصنع القديم مستأجراً لمدة ٤ سنوات قادمة حيث لا يمكن إلغاء العقد أو نقله إلى أحد المنتفعين الآخرين .

الالتزامات الحالية الناشئة عن حدث ماض ملزم : الأحداث المنشئة للالتزام تمثل فى توقيع عقد الإيجار للمصنع المستأجر و الذى قد ينشئ التزاما قانونيا .

التدفق الخارج للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية فى التسوية : عندما يصبح الإيجار محملاً بخسارة فإن التدفق النقدى الخارج للمنافع الاقتصادية يكون متوقعاً .

الاستنتاج : يتم الاعتراف بالمخصص كأفضل تقدير لمدفوعات إيجار لا يمكن تجنبها (راجع الفقرتين "١٤" ، "٦٦").

مثال (٩): الضمان الأحادى

خلال عام ٢٠٠٤ قامت المنشأة (أ) بضمان المنشأة (ب) و التى تتميز حالتها المادية بأنها مقبولة فى عقد اقتراض من الغير ، خلال عام ٢٠٠٥ ساءت الحالة المالية للمنشأة (ب) وطلبت المنشأة الحماية من الدائنين . يستوفى هذا العقد تعريف عقود التأمين فى معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٧) " عقود التأمين" و يسمح هذا المعيار للمصدر بأن يستمر فى سياسته المحاسبية لعقود التأمين إذا كان قد التزم بالحد الأدنى للمتطلبات المحددة ويسمح هذا المعيار أيضاً بالتغيير فى السياسات المحاسبية التى تفى بالشروط المحددة و المثال التالى يوضح السياسة المحاسبية التى يسمح بها معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٧) "عقود التأمين" .

(أ) فى ٣١ ديسمبر ٢٠٠٤

الالتزامات الحالية الناشئة عن حدث ماض ملزم : الحدث الملزم هو إعطاء الضمان و الذى ينشئ التزاماً قانونياً.

التدفقات الخارجة المتضمنة للمنافع الاقتصادية عند التسوية : من غير المحتمل وجود تدفقات خارجة للمنافع فى ٣١ ديسمبر ٢٠٠٤

الاستنتاج : يتم الاعتراف بالضمان بالقيمة العادلة

(أ) فى ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥

الالتزامات الحالية الناشئة عن حدث ماض ملزم : الحدث الملزم يتمثل فى توقيع عقد الضمان و الذى يترتب عليه التزام قانونى.

التدفقات الخارجة المتضمنة للمنافع الاقتصادية عند التسوية : فى ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥ من المحتمل (المتوقع) استخدام التدفقات الخارجة للمنافع الاقتصادية لتسوية هذا الالتزام

الاستنتاج : يتم تكوين مخصص للضمان ويقاس بالقيمة الأكبر بين كل من :

(أ) أفضل تقدير للالتزام (راجع الفقرتين "١٤" ، "٢٣")

و (ب) القيمة الأولية المعترف بها ناقصاً مجمع الاستهلاك (عندما يكون ذلك مناسبا) .

ملحوظة : عندما تقدم المنشأة ضمانا مقابل أتعاب ، يتم الاعتراف بالإيراد طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (١١) "الإيراد".

مثال (١٠): المنازعات القضائية

توفى عشر أشخاص بعد حفل زواج فى عام ٢٠٠٥ نتيجة لطعام مسمم من المنتجات المباعة من منشأة ، تم اتخاذ الإجراءات القانونية ضد المنشأة ولكن المنشأة اعترضت على الالتزام.

حتى تاريخ اعتماد القوائم المالية عن العام المنتهى فى ٣١ ديسمبر ٢٠٠٤ بغرض إصدارها ، يرى المستشار القانونى للمنشأة أنها لن تكون عرضة لأية مسئولية عن تلك الأضرار ، وعند إعداد القوائم المالية فى ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥ ، بناء على التطورات التى حدثت بالقضية يرى المستشارون القانونيون أن المنشأة ربما تخسر تلك القضايا و تصبح ملزمة بالتعويض عن الاضرار الناتجة .

(أ) فى ٣١ ديسمبر ٢٠٠٤

الالتزام الحالى الناشئ عن حدث ماض ملزم : بناءً على الأدلة المتاحة عند اعتماد القوائم المالية فى ذلك التاريخ لم يكن هناك ما يشير إلى أيه التزامات محتملة قد تنشأ على المنشأة .

الاستنتاج : لا يكون مخصص (راجع الفقرتين "١٥" ، "١٦") . ويتم الإفصاح عن الأحداث كالتزام محتمل ما لم يكن الاحتمال مستبعداً لأى تدفق خارج (راجع الفقرة "٨٦").

(ب) فى ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥

الالتزام الحالى الناشئ عن حدث ماض ملزم : بناءً على الدلائل المتاحة فى هذا التاريخ فإنه يوجد التزام حال.

تدفق خارج للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية فى التسوية : متوقع

الاستنتاج : يعترف بالمخصص كأفضل تقدير لقيمة تسوية الالتزام (راجع الفقرات من "١٤" إلى "١٦").

مثال (١١): الإصلاح والصيانة

تحتاج بعض الأصول بالإضافة إلى الصيانة الدورية إلى أعمال إعادة تعديل و صيانة كبيرة تتضمن تغيير بعض الأجزاء الرئيسية لتلك الأصول و يحدد المعيار المصرى رقم (١٠) الخاص " بالأصول الثابتة" كيفية التعامل مع تلك المصروفات و بصفة خاصة إذا كانت تلك الأجزاء ذات أعمار إنتاجية مختلفة أو تقدم منافع بطرق مختلفة .

مثال(١١أ): تكاليف التجهيز فى حالة عدم وجود متطلبات قانونية

أفران صهر المعادن توجد بها بعض الأجزاء التى تحتاج إلى استبدال كل خمس سنوات لأسباب فنية . فى تاريخ القوائم المالية هذه الأجزاء كان قد تم استخدامها لمدة ٣ سنوات .

الالتزامات الحالية الناشئة عن حدث ماضى ملزم : لا يوجد التزام حالى.

الاستنتاج : لا يكون مخصص (راجع الفقرات "١٤" ، "١٧" ،"١٩").

لا يعترف بتكاليف استبدال الأجزاء المطلوبة فى تاريخ القوائم المالية لأنه لا يوجد إلزام لاستبدال تلك الأجزاء بصورة مستقلة فى المستقبل حتى ولو كان تحمل تلك النفقات يعتمد فى المستقبل على قرار المنشأة إما الاستمرار فى استخدام تلك الأجزاء أو استبدالها ، وفى هذه الحالة بدلاً من الاعترف بمخصص، يتم أخذ إهلاك الأجزاء الأصلية فى الاعتبار بحيث يتم إثبات تكلفتها من خلال مصروف الإهلاك على مدار خمس سنوات ، ويتم رسملة تكلفة إعادة الاستبدال بالأجزاء الجديدة مع استردادها من خلال الإهلاك على مدى الخمس سنوات التالية .

مثال (١١ ب): تكاليف التجهيز – فى وجود متطلبات قانونية

منشأة تعمل فى مجال الطيران مطالبة طبقاً للقانون أن تقوم بصيانة شاملة لطائراتها بصفة دورية كـــل ٣ سنوات.

الالتزامات الحالية الناشئة عن حدث ماض ملزم : لا يوجد التزامات حالية .

الاستنتاج – لا يكون مخصص (راجع الفقرات "١٤" ، "١٧" ، "١٩")

تكلفة أعمال الصيانة الشاملة للطائرات لا يكون لها مخصص وذلك لنفس الأسباب التى لم يتم إثبات تكلفة الاستبدال من أجلها بالمثال السابق. وعلى الرغم من أن الصيانة الشاملة للطائرات تتم طبقاً للقانون إلا أن هذا لا يجعل تكلفتها التزاماً على المنشأة لأنه لا يوجد التزام بصيانة الطائرات بصفة مستقلة عن قرارات الشركة التشغيلية فى المستقبل وذلك حتى بيع تلك الطائرات مع نهاية الفترة المحددة قبل إعادة الصيانة.

وفى هذه الحالة كبديل عن تكوين مخصص بتلك النفقات اللازمة للصيانة يتم رسملة التكاليف ضمن تكاليف الطائرات المستخدمة على أن يتم استردادها من خلال الإهلاك على مدى العمر الإنتاجى المتوقع لها (٣ سنوات).

ملحق (د)

أمثلة على الإفصاحات

يرافق هذا الملحق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٨) ولكنه لا يمثل جزءاً منه.

فيما يلي مثالان علي الإيضاح المطلوب طبقاً للفقرة "٨٥".

مثال رقم (١) : الضمان

منشأة تقوم بمنح فترة ضمان عن منتجاتها عند القيام بالبيع للعملاء وذلك عن منتجاتها الثلاثة التى تقوم ببيعها ، وطبقاً لشروط هذا الضمان يلتزم المنتج بأن يقوم بإصلاح أو استبدال المنتجات غير المرضية وذلك خلال فترة عامين من تاريخ البيع. فى تاريخ الميزانية تم الاعتراف بمخصص ضمان بمبلغ ٦٠٠٠٠ ولم يتم تحديد قيمة المخصص الحالية على اعتبار أن القيمة الحالية لم تكن هامة .

و يتم الإفصاح عن هذه المعلومات فى القوائم المالية على النحو التالى :

تم الاعتراف بمخصص بمبلغ ٦٠٠٠٠ وذلك عن المطالبات المتوقعة خلال فترة الضمان عن المنتجات المباعة خلال السنوات المالية الثلاث الأخيرة ، ومن المتوقع أن الجزء الأكبر من هذه النفقات سوف تتحمله المنشأة خلال السنة المالية التالية على أن يتم استنفاذه بالكامل خلال السنتين التاليتين لتاريخ الميزانية .

مثال رقم (٢) : تكاليف إزالة المخلفات

فى عام ٢٠٠٥ قامت المنشأة بالدخول فى أنشطة معينة و اعترفت بمخصص لتكاليف إزالة المخلفات بمبلغ ٣٠ مليون جنيه . تم تقدير المخصص على أساس أن تكاليف إزالة المخلفات سوف تحدث خلال ٢٠–٣٠ سنة . ومع ذلك فهناك احتمال عدم حدوثها لمدة ٥٠–٦٠ سنة و فى تلك الحالة سيتم تخفيض القيمة الحالية بشكل كبير . ويتم الإفصاح عن هذه المعلومات على النحو التالى :

تم الاعتراف بمبلغ ٣٠ مليون كمخصص لتكاليف إزالة المخلفات ، وتلك التكاليف من المتوقع أن تحدث ما بين أعوام ٢٠٢٥ و٢٠٣٥ . ومع ذلك ، هناك احتمال أن تكاليف إزالة المخلفات لن تحدث حتى ما بين السنوات ٢٠٥٥ و ٢٠٦٥ . إذا كانت تلك التكاليف التى تم قياسها على أساس التوقع بأنها لن تحدث حتى ٢٠٥٥ –٢٠٦٥ فإنه يتم تخفيض المخصص إلى ١٤ مليون . وقد تم قياس المخصص باستخدام التكنولوجيا الحالية وبالأسعار الجارية ، و تم حساب القيمة الحالية للمخصص باستخدام معدل خصم ٨%.

المثال التالى يوضح الإيضاحات المطلوبة طبقاً للفقرة "٩٢" عندما لا يتم عمل الافصاحات المطلوبة لكونها تضعف مركز المنشأة تجاه الأطراف الأخرى .

مثال رقم (٣) : الإعفاء من الإفصاح

دخلت منشأة فى نزاع و خلافات مع أحد المنافسين و الذى يدعى فيه أن المنشأة قامت بالسطو على حقوقه فى إنتاج و تسويق بعض المنتجات و يطالب بتعويض عن الأضرار المحققة بمبلغ ١٠ مليون ، قامت المنشأة بتكوين مخصص بقيمة أفضل التقديرات للخسائر و الالتزامات التى قد تنشأ عنها ، و لكن لم يتم الإفصاح عن أى من المعلومات المطلوبة طبقاً للفقرتين "٨٤" و "٨٥" من المعيار ، وفى هذه الحالة يتم الإفصاح عن المعلومات التالية :

لازالت القضايا مستمرة ضد المنشأة بخصوص النزاع مع أحد المنافسين و الذى يدعى أن المنشأة قامت بالسطو على حقوقه فى إنتاج و تسويق بعض المنتجات و يطالب فيها بتعويض بمبلغ ١٠ مليون. لم يتم عمل الإفصاح عن المعلومات المطلوبة عادة طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٨) حيث إن الإفصاح قد يؤدى إلى إضعاف مركز المنشأة فى القضية و يرى مجلس الإدارة أن هذه المنازعات يمكن للشركة الدفاع عنها بنجاح .

معيار المحاسبة المصرى

رقم (٢٩) المعدل ٢٠١٥

تجميع الأعمال

معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٩) المعدل ٢٠١٥
تجميع الأعمال
المحتويات

	فقرات
هدف المعيار	١
نطاق المعيار	٢
تحديد عملية تجميع الأعمال	٣
طريقة الاقتناء	٤-٥٣
تحديد المنشأة المقتنية	٦-٧
تحديد تاريخ الاقتناء	٨-٩
الاعتراف و قياس الأصول المقتناة القابلة للتحديد والإلتزامات والالتزامات المحتملة وأية حقوق اقلية / حقوق غير مسيطرة في المنشأة المقتناة	١٠-٣١
مبدأ الاعتراف	١٠-١٧
شروط الاعتراف	١١-١٤
تبويب أو تخصيص أصول مقتناة قابلة للتحديد والالتزامات والالتزامات المحتملة في عملية تجميع أعمال.	١٥-١٧
مبدأ القياس	١٨-٢٠
استثناءات لمبادئ الاعتراف والقياس	٢١-٣١
استثناءات على مبدأ الاعتراف	٢٢-٢٣
استثناءات لكل من مبادئ الاعتراف والقياس	٢٤-٢٨
استثناءات على مبدأ القياس	٢٩-٣١
الاعتراف و قياس الشهرة أو المكسب الناتج من عملية شراء تفاوضية	٣٢-٤٠
عملية الشراء التفاوضية	٣٤-٣٦
المقابل المادي المحول	٣٧-٤٠
المقابل المادي المحتمل	٣٩-٤٠
إرشادات إضافية لتطبيق طريقة الاقتناء على أنواع معينة من تجميع الأعمال	٤١-٤٤

تجميع الأعمال الذي يتم على مراحل	٤١-٤٢
تجميع الأعمال الذي يتم دون تحويل مقابل مادي	٤٣-٤٤
فترة القياس	٤٥-٥٠
تحديد ما يعتبر جزءاً من معاملة تجميع الأعمال	٥١-٥٣
التكاليف المتعلقة بالاقتناء	٥٣
القياس اللاحق والمعالجة المحاسبية	٥٤-٥٨
الحقوق المعاد اقتناءها	٥٥
الالتزامات المحتملة	٥٦
الأصول التعويضية	٥٧
المقابل المادي المحتمل	٥٨
الافصاحات	٥٩-٦٣
ملحق إرشادات التطبيق	

معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٩) المعدل ٢٠١٥
تجميع الأعمال

هدف المعيار

١- يهدف هذا المعيار إلى تحسين درجة الملاءمة والمصداقية والقدرة على مقارنة المعلومات التي تفصح عنها المنشأة في قوائمها المالية عن تجميع الأعمال و تأثيراته . ولتحقيق ذلك، يضع هذا المعيار مبادئ ومتطلبات كيفية قيام المنشأة المقتنية بما يلي:

(أ) الاعتراف والقياس في قوائمها المالية بالأصول المقتناة القابلة للتحديد والالتزامات والالتزامات المحتملة وأية حقوق للحصص غير المسيطرة في المنشأة المقتناة.

و (ب) الاعتراف والقياس بالشهرة المقتناة في تجميع الأعمال أو المكسب الناتج من عملية شراء تفاوضية.

و(ج) تحديد المعلومات التى يتم الإفصاح عنها لتمكين مستخدمي القوائم المالية من تقييم طبيعة تجميع الأعمال وآثاره المالية.

نطاق المعيار

٢- يطبق هذا المعيار على المعاملة أو علي أي حدث آخر ينطبق عليه تعريف تجميع الأعمال، ولا يطبق هذا المعيار على:

(أ) تأسيس مشروع مشترك.

(ب) اقتناء أصل أو مجموعة من الأصول التي لا تمثل نشاط أعمال. و في مثل هذه الحالات علي المنشأة المقتنية القيام بتحديد الأصول الفردية المقتناه والالتزامات والالتزامات المحتملة القابلة للتحديد المقتناة والاعتراف بها (و يتضمن ذلك الاصول التي ينطبق عليها تعريف وشروط الاعتراف بالأصول غير الملموسة طبقا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٣) "الأصول غير الملموسة") والالتزامات والالتزامات المحتملة. و يتم توزيع تكلفة هذه المجموعة بين الأصول والالتزامات الفردية القابلة للتحديد علي أساس قيمها العادلة النسبية في تاريخ الشراء، ولا ينتج عن مثل هذه المعاملة أو الحدث أي شهرة.

(ج) تجميع المنشآت أو الأعمال تحت السيطرة الواحدة Common Control (وتوفر الفقرات من"أت١" إلي "أت٤" إرشادات التطبيق في هذا الشأن).

تحديد عملية تجميع الأعمال

٣- على المنشأة أن تحدد ما إذا كانت المعاملة أو الحدث يعتبر تجميع أعمال وفقا للتعريف الوارد في هذا المعيار، والذي يتطلب أن تكون الأصول المقتناة والالتزامات و الالتزامات المحتملة تمثل نشاط أعمال. وإذا كانت الأصول المقتناة لا تمثل نشاط أعمال، فعلي المنشأة معالجتها علي انها عملية اقتناء لأصل . وتوفر الفقرات من "أت٥" إلي "أت١٢" إرشادات حول تحديد تجميع الاعمال وتعريف نشاط الاعمال .

طريقة الاقتناء

٤- تقوم المنشأة بتطبيق طريقة الاقتناء عند معالجة كل عملية تجميع أعمال .

٥- يتطلب تطبيق طريقة الاقتناء ما يلي:

(أ) تحديد المنشأة المقتنية.

و(ب) تحديد تاريخ الاقتناء .

و(ج) الاعتراف والقياس للأصول المقتناة والالتزامات والالتزامات المحتملة القابلة للتحديد وأية حقوق اقلية / حقوق غير مسيطرة في المنشأة المقتناة .

و(د) الاعتراف بالشهرة أو المكسب الناتج من عملية شراء بسعر مخفض . وقياسها.

تحديد المنشأة المقتنية

٦- يتم فى كل عملية تجميع أعمال تحديد إحدى المنشآت محل التجميع لتكون المنشأة المقتنية.

٧- ينبغي إتباع الإرشادات الواردة في معيار المحاسبة المصري رقم (٤٢) في تحديد المنشأة المقتنية – وهي المنشأة التي تملك السيطرة على المنشأة المقتناة .وإذا تم تجميع الأعمال وكان تطبيق الإرشادات الواردة في معيار المحاسبة المصري رقم (٤٢) لا يحدد بشكل واضح أي من المنشات محل التجميع هي المنشأة المقتنية ، ينبغي أن يؤخذ في الاعتبار العوامل الواردة في الفقرات من "أت١٤" إلي "أت١٨" لتحديد المنشأة المقتنية.

تحديد تاريخ الاقتناء

٨- على المنشأة المقتنية أن تحدد تاريخ الاقتناء، وهو تاريخ الحصول علي السيطرة على المنشأة المقتناة.

٩- يعتبر التاريخ الذي يتم فيه الحصول علي السيطرة على المنشأة المقتناة عمومًا هو التاريخ الذي تقوم فيه المنشأة المقتنية قانوناً بتحويل المقابل المادي واقتناء أصول وتكبد التزامات المنشأة المقتناة. و لكن قد تقوم المنشأة المقتنية بالسيطرة في تاريخ سابق أو لاحق لتاريخ الإقفال. فعلى سبيل المثال، قد يسبق تاريخ الاقتناء تاريخ الإقفال إذا نصت اتفاقية خطية أن المنشأة المقتنية تملك السيطرة على المنشأة المقتناة قبل تاريخ الإقفال. وينبغي على المنشأة المقتنية أن تأخذ في الاعتبار كافة الوقائع والظروف المعنية عند تحديد تاريخ الاقتناء.

الاعتراف و قياس الأصول المقتناة القابلة للتحديد والالتزامات والالتزامات المحتملة و أية حقوق أقلية / حقوق غير مسيطرة في المنشأة المقتناة.

مبدأ الاعتراف

١٠- ينبغي على المنشأة المقتنية في تاريخ الاقتناء الاعتراف بالأصول المقتناة القابلة للتحديد بشكل منفصل عن الشهرة وكذلك الالتزامات المتكبدة و أية حقوق أقلية / حقوق غير مسيطرة في المنشأة المقتناة. ويخضع الاعتراف بالأصول المقتناة القابلة للتحديد والالتزامات المتكبدة للشروط المحددة في الفقرات"١١" و١٢".

شروط الاعتراف

١١- لكي تكون الأصول القابلة للتحديد و الالتزامات والالتزامات المحتملة مؤهلة للاعتراف بها كجزء من تطبيق طريقة الاقتناء يجب أن ينطبق عليها تعريف الأصول و الالتزامات الوارد بالإطار العام لإعداد وعرض القوائم المالية و ذلك في تاريخ الاقتناء.

على سبيل المثال، التكاليف التي تتوقعها المنشأة المقتنية لتنفيذ خطتها في الخروج من نشاط تابع للمنشأة المقتناة أو لإنهاء عمل أو إعادة هيكلة موظفين المنشاة المقتناة و لكنها غير ملزمة بتحملها في المستقبل، مثل تلك التكاليف لا تمثل التزامات في تاريخ الاقتناء. لهذا لا تقوم المنشاة المقتنية بالاعتراف بتلك التكاليف كجزء من تطبيق طريقة الاقتناء، وبدلا من ذلك تقوم المنشاة المقتنية بالاعتراف بتلك التكاليف في القوائم المالية اللاحقة للتجميع وفقًا لمعايير المحاسبة المصرية الأخرى.

١٢- بالإضافة إلي ذلك فإن الأصول القابلة للتحديد والالتزامات يجب أن تكون جزءاً مما تبادلته المنشأة المقتنية والمنشأة المقتناة (أو مالكيها السابقين) في عملية تجميع الأعمال وليست نتيجة معاملات منفصلة. وذلك لكى تكون مؤهلة للاعتراف بها كجزء من تطبيق طريقة الاقتناء . وعلي المنشأة المقتنية إتباع الإرشادات الواردة في الفقرات من"٥١"

إلي "٥٣" لتحديد أي من الأصول المقتناة أو الالتزامات المتكبدة تعتبر جزء من التبادل في مقابل المنشاة المقتناة وأي منها– إن وجد– هو نتيجة معاملات منفصلة يتم المحاسبة عنها وفقًا لطبيعتها و وفقا لمعايير المحاسبة المصرية المطبقة.

١٣– قد ينتج عن تطبيق المنشأة المقتنية لمبادئ الإعتراف بأن تعترف ببعض الأصول والالتزامات التي لم تعترف بها في السابق المنشأة المقتناة كأصول وكإلتزامات في قوائمها المالية. على سبيل المثال، تعترف المنشأة المقتنية بالأصول غير الملموسة المقتناة القابلة للتحديد مثل الاسم التجاري أو براءة الاختراع أو العلاقات مع العملاء، والتي لم تعترف بها المنشأة المقتناة كأصول في قوائمها المالية لأنه تم تطويرها داخليا و تم إدراج تكلفتها ضمن المصروفات.

١٤– تقدم الفقرات من "أت ٢٨" إلي "أت٤٠" إرشادات تتعلق بالاعتراف بعقود الإيجار التشغيلي والأصول غير الملموسة. وتحدد الفقرات من"٢٢" إلي "٢٨" أنواع الأصول القابلة للتحديد والالتزامات التي تشمل بنودًا يوفر لها هذا المعيار استثناءات محدودة لمبدأ وشروط الاعتراف.

تبويب الأصول المقتناة القابلة للتحديد والالتزامات والالتزامات المحتملة في تجميع الأعمال

١٥– على المنشأة المقتنية في تاريخ الاقتناء تبويب أو تخصيص الأصول المقتناة القابلة للتحديد والالتزامات والالتزامات المحتملة كما ينبغي لتطبيق معايير المحاسبة المصرية الأخرى لاحقًا. ويجب علي المنشأة المقتنية تحديد تلك التبويبات أو التخصيصات على أساس الشروط التعاقدية والظروف الاقتصادية و السياسات التشغيلية او المحاسبية و غيرها من الظروف المعنية القائمة في تاريخ الاقتناء.

١٦– في بعض الحالات تقدم معايير المحاسبة المصرية معالجات محاسبية مختلفة ويتوقف ذلك على كيفية قيام المنشأة بتبويب أو تخصيص أصلا أو إلتزامًا معينًا . ومن أمثلة التبويبات أو التخصيصات التي ينبغي على المنشأة المقتنية إجراءها على أساس الظروف المعنية القائمة في تاريخ الاقتناء، و تشمل ولكنها لا تقتصر على:

(أ) تبويب بعض الأصول والالتزامات المالية على إنها تقاس بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر أو بالتكلفة المستهلكة، و ذلك وفقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) "الأدوات المالية :الاعتراف والقياس"

و(ب) تبويب أداة مشتقة كأداة تغطية للمخاطر وفقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٦)

و(ج) تقييم إذا ما كان ينبغي فصل المشتق الضمني عن العقد الأساسي وفقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) (والذي يعتبرها مسألة " تبويب " و هو المصطلح المستخدم في هذا المعيار) .

١٧- يقدم هذا المعيار استثناءين على المبدأ الوارد في الفقرة "١٥":

(أ) ملغاة.

و(ب) تبويب العقد كعقد تأمين وفقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣٧) "عقود التأمين ".

وعلى المنشأة المقتنية أن تصنف تلك العقود على أساس الشروط التعاقدية والعوامل الأخرى عند نشأة العقد (أو إذا تم تعديل شروط العقد بطريقة قد تغير من تبويبها في تاريخ ذلك التعديل الذي قد يكون تاريخ الاقتناء).

مبدأ القياس

١٨- على المنشأة المقتنية قياس الأصول المقتناة القابلة للتحديد والالتزامات والالتزامات المحتملة على أساس قيمتها العادلة في تاريخ الاقتناء.

١٩- في كل عملية تجميع أعمال على المنشأة المقتنية فى تاريخ الاقتناء قياس أية حقوق للأقلية / الحقوق غير المسيطرة في المنشأة المقتناة والتى هى حقوق ملكية قائمة وتمنح حامليها نسبة من صافى أصول المنشأة فى حالة التصفية إما على أساس:

(أ) القيمة العادلة

أو(ب) نسبة من القيم المعترف بها في صافى الأصول القابلة للتحديد في المنشأة المقتناه.

وتقاس كافة مكونات حقوق للأقلية / الحقوق غير المسيطرة الأخرى بقيمتها العادلة فى تاريخ إقتناءها ما لم تكن هناك أسس للتقييم أخرى مطلوبة بمعايير المحاسبة المصرية .

٢٠- تقدم الفقرات من "أت٤١" إلي"أت٤٥" إرشادات حول قياس القيمة العادلة لبعض الأصول القابلة للتحديد وحقوق غير ذوي السيطرة في المنشأة المقتناة .وتحدد الفقرات من"٢٤" إلي "٣١" أنواع الأصول القابلة للتحديد والالتزامات التي تشمل بنودًا يوفر لها هذا المعيار استثناءات محدودة لمبدأ القياس .

استثناءات لمبادئ الاعتراف والقياس

٢١- هذا المعيار يقدم استثناءات محدودة لمبادئ الاعتراف و القياس الواردة به. و تحدد الفقرات من "٢٢" إلي "٣١" كلا من البنود التي لها استثناءات وطبيعة تلك الاستثناءات .

وعلى المنشأة المقتنية أن تعالج تلك البنود عن طريق تطبيق متطلبات الفقرات من "٢٢" إلي "٣١" والتي ينتج عنها أن تكون بعض البنود:

(أ) معترفًا بها إما عن طريق تطبيق شروط الاعتراف بالإضافة إلى تلك الواردة في الفقرات "١١" و "١٢" وإما عن طريق تطبيق متطلبات معايير المحاسبة المصرية الأخرى و ما يتبعها من نتائج تختلف عن تلك الناتجة من تطبيق مبدأ وشروط الإعتراف.

(ب) تقاس بقيمة غير قيمتها العادلة في تاريخ الاقتناء.

استثناءات على مبدأ الاعتراف

الالتزامات المحتملة

٢٢- يعرف معيار المحاسبة المصري رقم (٢٨)" المخصصات والإلتزامات المحتملة والأصول المحتملة " الالتزام المحتمل على أنه:

(أ) التزام محتمل ينشأ عن أحداث ماضية و سوف يتم تأكيد وجوده عن طريق حدوث أو عدم حدوث حدث ما أو أكثر من الأحداث المستقبلية غير المؤكدة التي لا تقع تحت سيطرة المنشأة بشكل كامل.

أو(ب) التزام حالي ينشأ عن أحداث ماضية ولم يتم الاعتراف به لأنه :

(١) ليس من المتوقع أن تقتضي تسوية هذا الالتزام تدفقا خارجا للموارد تتضمن منافع الاقتصادية .

أو (٢) لا يمكن قياس مبلغ الالتزام بطريقة يمكن الاعتماد عليها بصور كافية.

٢٣- لا تطبق متطلبات معيار المحاسبة المصري رقم (٢٨) في تحديد أي الالتزامات المحتملة التي يعترف بها إعتبارًا من تاريخ الاقتناء، و بدلا من ذلك على المنشأة المقتنية اعتبارا من تاريخ الاقتناء أن تعترف بالالتزام المحتمل في تجميع الأعمال إذا كان إلتزامًا حاليا ناشئا من أحداث ماضية ويمكن قياس قيمته العادلة بطريقة يمكن الاعتماد عليها بصورة كافية. لذلك وخلافًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٨)، تعترف المنشأة المقتنية بالالتزام المحتمل في تجميع الأعمال في تاريخ الاقتناء حتى لو لم يكن من المتوقع تدفق خارج للمنافع الاقتصادية لتسوية الالتزام. وتقدم الفقرة "٥٦" إرشادات حول المعالجة اللاحقة للالتزامات المحتملة.

إستثناءات لكل من مبادئ الاعتراف والقياس

ضرائب الدخل

٢٤- علي المنشأة المقتنية أن تعترف وتقيس الأصل الضريبي المؤجل أو الالتزام الناشئ من الأصول المقتناة والالتزامات والالتزامات المحتملة في تجميع الأعمال وفقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٤) " ضرائب الدخل".

٢٥- علي المنشأة المقتنية معالجة الآثار الضريبية المحتملة للفروق المؤقتة و ترحيل أرصدة المنشأة المقتناة القائمة في تاريخ الاقتناء أو الناشئة كنتيجة للاقتناء وفقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٤).

مزايا العاملين

٢٦- علي المنشأة المقتنية أن تعترف وتقيس الالتزام (او الأصل إن وجد) المتعلق بترتيبات مزايا العاملين في المنشأة المقتناة وفقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣٨) " مزايا العاملين."

الأصول التعويضية

٢٧- يجوز للبائع في تجميع الأعمال أن يعوض المنشأة المقتنية تعاقديًا عن نتائج الظروف المحتملة أو الغير مؤكدة المتعلقة بكل أو جزء من أصل أو التزام معين. علي سبيل المثال قد يقوم البائع بتعويض المنشأة المقتنية عن خسائر تفوق مبلغ معين لالتزام ناتج عن احتمالية معينة، أي أن البائع يتعهد بألا تزيد التزامات المنشأة المقتنية عن مبلغًا معينًا، وعلى هذا تحصل المنشأة المقتنية على أصل تعويضي. وتعترف المنشأة المقتنية بهذا الأصل التعويضي في نفس الوقت الذي تعترف فيه بالبند الذي تم تعويضه ويقاس بنفس الأساس المستخدم فى قياس البند الذي يتم تعويضه ، مع الأخذ في الاعتبار الحاجة إلي مخصص تقييم للمبالغ التي لا يمكن تحصيلها. و لذلك، إذا ارتبط التعويض بأصل أو التزام تم الاعتراف بهما في تاريخ الاقتناء وقياسهما بقيمتهما العادلة في تاريخ الاقتناء، علي المنشأة المقتنية ان تعترف بالأصل التعويضي في تاريخ الاقتناء مقاسا بقيمته العادلة في تاريخ الاقتناء . وفيما يتعلق بالأصل التعويضي المقاس بالقيمة العادلة، فإن تأثيرات عدم التأكد المرتبطة بالتدفقات النقدية المستقبلية الناتجة عن قابلية المقابل المادي للتحصيل يتم أخذها في الاعتبار عند قياس القيمة العادلة و ليس ضروريًا وجود مخصص تقييم منفصل (تقدم الفقرة "أت٤١" الإرشادات المتعلقة بالتطبيق).

٢٨- في بعض الأحيان يتعلق التعويض بأصل أو التزام مستثنى من مبادئ الاعتراف أو القياس . على سبيل المثال، التعويض قد يتعلق بإلتزام محتمل غير معترف به في تاريخ الاقتناء لأن قيمته العادلة غير قابلة للقياس بطريقة يعتمد عليها بصورة كافية في ذلك التاريخ . أو أن التعويض قد يتعلق على سبيل المثال، بأصل أو التزام، أحدهما ناتج عن مزايا العاملين التي تم قياسها على أساس بخلاف القيمة العادلة في تاريخ الاقتناء. و في مثل هذه الحالات يتم الاعتراف والقياس للأصل التعويضي باستخدام افتراضات متسقة مع تلك المستخدمة في قياس بند التعويض، و الخاضع لتقييم الإدارة لقابلية الأصل التعويضي للتحصيل وأي قيود تعاقدية على مبلغ التعويض .وتقدم الفقرة "٥٧" إرشادات حول المعالجة اللاحقة للأصل التعويضي.

استثناءات على مبدأ القياس

الحقوق المعاد اقتناءها

٢٩- علي المنشأة المقتنية قياس قيمة الحق المعاد اقتناءه والمعترف به كأصل غير ملموس علي أساس الفترة التعاقدية المتبقية من العقد المتعلق بهذا الموضوع وبغض النظر عن قيام المشاركين في السوق بالأخذ في الاعتبار التجديدات التعاقدية المحتملة في تحديد قيمتها العادلة. وتقدم الفقرتين "أت٣٥"و "أت٣٦" إرشادات متعلقة بالتطبيق.

المدفوعات المبينة علي الأسهم

٣٠- علي المنشأة المقتنية قياس الالتزام أو أداة حقوق الملكية المتعلقة بالمدفوعات المبنية على أسهم في المنشأة المقتناه أو تلك المتعلقة بإحلال نظام المنشأة المقتناة للمدفوعات المبنية علي أسهم بنظام المنشأة المقتنية للمدفوعات المبنية علي الأسهم وفقًا للطريقة الواردة بمعيار المحاسبة المصري رقم (٣٩) " المدفوعات المبنية على الأسهم" (يشير هذا المعيار إلى ناتج تلك الطريقة بمصطلح " القياس علي أساس السوق لهذه المكافأة").

الأصول المحتفظ بها لغرض البيع

٣١- علي المنشأة المقتنية قياس ما تم اقتناءه من الأصول غير المتداولة (أو المجموعة الجاري التخلص منها) والتي تم تبويبها على أنها محتفظ بها لغرض البيع في تاريخ الاقتناء وفقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣٢) "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع و العمليات غير المستمرة " بالقيمة العادلة ناقص تكاليف البيع وفقًا للفقرات من "١٥" إلي "١٨" من ذلك المعيار.

الاعتراف و قياس الشهرة أو المكسب الناتج من عملية شراء تفاوضية.

٣٢- علي المنشأة المقتنية الاعتراف بالشهرة اعتبارا من تاريخ الاقتناء ويتم قياسها على أنها زيادة (أ) علي (ب) مما يلي:

(أ) إجمالي:

(١) المقابل المادي المحول المقاس وفقًا لهذا المعيار، والذي يتطلب عامة القيمة العادلة في تاريخ الاقتناء

راجع الفقرة "٣٧")

و(٢) مبلغ أية حقوق لحصص غير المسيطرة في المنشأة المقتناة و المقاس وفقًا لهذا المعيار

و(٣) القيمة العادلة في تاريخ الاقتناء لحقوق ملكية المنشأة المقتنية المحتفظ بها سابقا في المنشأة المقتناة، وذلك في تجميع الأعمال الذي يتم على مراحل (راجع الفقرتين "٤١" و "٤٢").

(ب)صافي قيم الأصول المقتناة القابلة للتحديد والالتزامات والالتزامات المحتملة في تاريخ الاقتناء والتي تم قياسها وفقًا لهذا المعيار.

٣٣- في تجميع الأعمال الذي تتبادل فيه المنشأتان المقتنية والمقتناة (أو مالكيها السابقين) حقوق الملكية فقط ، تكون القيمة العادلة لحقوق ملكية المنشاة المقتناة في تاريخ الاقتناء قابلة للقياس بطريقة يعتمد عليها أكثر من القيمة العادلة لحقوق ملكية المنشأة المقتنية في تاريخ الاقتناء. و إذا كان الأمر كذلك ، علي المنشأة المقتنية أن تحدد مبلغ الشهرة باستخدام القيمة العادلة لحقوق حقوق ملكية المنشأة المقتناة في تاريخ الاقتناء بدلاً من القيمة العادلة لحقوق الملكية المحولة في تاريخ الاقتناء .ولتحديد مبلغ الشهرة في تجميع الأعمال الذي لا يتم فيه تحويل مقابل مادي، علي المنشأة المقتنية استخدام القيمة العادلة في تاريخ الاقتناء لحقوق المنشأة المقتنية في المنشأة المقتناة والقابلة للتحديد باستخدام أساليب التقييم السارية عوضاً عن القيمة العادلة للمقابل المادي المحول في تاريخ الاقتناء (الفقرة " ٣٢ (أ) (١)") و تقدم الفقرات من "أت٤٦" إلي "أت٤٩" الإرشادات المتعلقة بالتطبيق.

عملية الشراء التفاوضية

٣٤- قد تقوم المنشأة المقتنية أحيانا بعملية شراء تفاوضية والتي تمثل عملية تجميع أعمال يتجاوز فيه المبلغ في الفقرة "٣٢ (ب)" إجمالي المبالغ القابلة للتحديد في الفقرة "٣٢

(أ)"، وفي حال استمرار تلك الزيادة بعد تطبيق المتطلبات الواردة في الفقرة "٣٦" ، علي المنشأة المقتنية أن تعترف بالمكسب الناتج في الأرباح أو الخسائر في تاريخ الاقتناء، و تنسب المكاسب إلى المنشأة المقتنية.

٣٥- قد تحدث عملية الشراء التفاوضية في تجميع الأعمال الذي يعد بيعا اضطراريا حيث يكون فيه البائع مكرها على القيام بالبيع . و بالرغم من ذلك قد ينتج عن استثناءات الاعتراف أو القياس لبعض البنود التي تم مناقشتها في الفقرات من "٢٢" إلي "٣١" ، الاعتراف بالمكسب (أو تغيير مبلغ المكسب المعترف به) في عملية الشراء التفاوضية.

٣٦- قبل الاعتراف بالمكسب من عملية شراء تفاوضية علي المنشأة المقتنية إن تقوم بمراجعة ما إذا كانت قد قامت بتحديد كافة الأصول المقتناة وكافة الالتزامات والالتزامات المحتملة بشكل صحيح و أن تعترف بأي أصول أو التزامات إضافية تم تحديدها من تلك المراجعة، وعلي المنشأة المقتنية بعد ذلك القيام بمراجعة الإجراءات المستخدمة في قياس المبالغ التي يتطلب هذا المعيار الاعتراف بها في تاريخ الاقتناء لكل مما يلي:

(أ) الأصول المقتناة القابلة للتحديد والالتزامات والالتزامات المحتملة .

و (ب) حقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة في المنشأة المقتناة، إن وجدت

و (ج) حقوق ملكية المنشأة المقتنية المحتفظ بها سابقًا في المنشأة المقتناة في تجميع الأعمال الذي يتم على مراحل

و (د) المقابل المادي المحول

وتهدف عملية المراجعة تلك إلى ضمان أن المقاييس تعكس بشكل صحيح ان كافة المعلومات المتوفرة قد تم أخذها في الاعتبار في تاريخ الاقتناء.

المقابل المادي المحول

٣٧- يتم قياس المقابل المادي المحول في تجميع الأعمال بالقيمة العادلة التي يتم حسابها على أنها مجموع القيم العادلة للأصول المحولة بمعرفة المنشأة المقتنية في تاريخ الاقتناء، والالتزامات التي تتحملها المنشأة المقتنية لمالكي المنشأة المقتناة السابقين بالإضافة إلى حقوق الملكية التي تصدرها المنشأة المقتنية .(و بالرغم من ذلك، فأي جزء من نظام مدفوعات المنشأة المقتنية على أساس الأسهم والتي تمت مبادلتها مع المكافآت التي يحتفظ بها موظفو المنشأة المقتناة والمدرجة في المقابل المادي المحول في تجميع الأعمال سوف يتم قياسه وفقًا للفقرة "٣٠" وليس وفقًا للقيمة العادلة .(و تضم الأمثلة المتعلقة بالأشكال الممكنة للمقابل المادي كل من النقدية و غيرها من الأصول الأخرى

أو كيان تجاري او شركات تابعة للمنشأة المقتنية ، و مقابل مادي محتمل وأدوات حقوق الملكية العادية أو الممتازة والخيارات والضمانات وحقوق أعضاء المنشآت التشاركية Mutual Entity.

٣٨- يشمل المقابل المادي المحول أصول أو إلتزامات المنشأة المقتنية التي لديها قيم دفترية مختلفة عن قيمتها العادلة في تاريخ الاقتناء (على سبيل المثال، الأصول ذات الطبيعة غير النقدية أو كيان تجاري للمنشأة المقتنية). وفى هذه الحالة علي المنشأة المقتنية إعادة قياس الأصول أو الالتزامات المحولة بقيمتها العادلة اعتبارا من بدء تاريخ الاقتناء والاعتراف بالمكاسب أو الخسائر، إن وجدت، في الأرباح أو الخسائر، و بالرغم من ذلك، أحياناً تبقى الأصول أو الالتزامات المحولة بعد تجميع الأعمال ضمن المنشأة المجمعة (على سبيل المثال، بسبب تحويل الأصول أو الالتزامات إلى المنشأة المقتناة وليس مالكيها السابقين) ولذلك تحتفظ المنشأة المقتنية بالسيطرة عليها . في تلك الحالة، علي المنشأة المقتنية قياس تلك الأصول والالتزامات بقيمتها الدفترية مباشرة قبل تاريخ الاقتناء وان لا تعترف بالربح أو الخسارة على الأصول أو الالتزامات التي تسيطر عليها قبل وبعد تجميع الأعمال في الربح أو الخسارة.

المقابل المادي المحتمل

٣٩- المقابل المادي الذي تحوله المنشأة المقتنية في مقابل المنشأة المقتناة يشمل أي أصل أو التزام ناشئ من الترتيبات المتعلقة بمقابل مادي محتمل (راجع الفقرة "٣٧") .وعلي المنشأة المقتنية الاعتراف بالقيمة العادلة للمقابل المادي المحتمل في تاريخ الاقتناء كجزء من المقابل المادي المحول في مقابل المنشأة المقتناة.

٤٠- علي المنشأة المقتنية تبويب الالتزام بدفع المقابل المادي المحتمل كالتزام أو حقوق ملكية على أساس التعريفات الخاصة بأداة حقوق الملكية والإلتزام المالي في الفقرة "١١" من معيار المحاسبة المصري رقم (٢٥) "الأدوات المالية – العرض " أو غيره من المعايير الأخرى السارية من معايير المحاسبة المصرية . وعلي المنشأة المقتنية تبويب حق إعادة المقابل المادي المحول سابقًا كأصل إذا تم استيفاء الشروط المحددة .وتقدم الفقرة "٥٨" الإرشادات المتعلقة بالمعالجة اللاحقة للمقابل المادي المحتمل.

إرشادات إضافية لتطبيق طريقة الاقتناء على أنواع معينة من تجميع الأعمال

تجميع الأعمال الذي يتم على مراحل

٤١- تملك المنشأة المقتنية أحياناً السيطرة على المنشأة المقتناة التي احتفظت فيها بحقوق ملكية قبل تاريخ الاقتناء مباشرة .على سبيل المثال، تحتفظ المنشأة أ في ٣١ ديسمبر

٢٠٠١ نسبة ٣٥ % من حقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة المنشأة ب .وفي ذلك التاريخ، تشتري المنشأة أ حقوق إضافية بنسبة ٤٠% في المنشأة ب مما يعطيها السيطرة على المنشأة ب .ويشير هذا المعيار إلى مثل هذه المعاملة على أنها تجميع أعمال الذي يتم على مراحل، ويشار إليها أحيانًا على أنها الاقتناء على خطوات.

٤٢- في تجميع الأعمال الذي يتم على مراحل، علي المنشأة المقتنية إعادة قياس حقوق الملكية التي احتفظت بها سابقًا في المنشأة المقتناة بقيمتها العادلة في تاريخ الاقتناء والاعتراف بالمكسب أو الخسارة الناتجة، إن وجدا، في بنود الدخل الشامل الآخر. وقد تكون المنشأة المقتنية قد اعترفت في الفترات المالية السابقة بالتغيرات في قيمة حقوق ملكيتها في المنشأة المقتناة في بنود قائمة الدخل الشامل الأخرى ، وإذا كان ذلك هو الوضع، يتم الاعتراف بالمبلغ الذى تم الأعتراف به في بنود الدخل الشامل الأخرى على نفس الأساس كما هو متطلب في حال قيام المنشأة المقتنية مباشرة ببيع حقوق الملكية المحتفظ بها مسبقًا.

تجميع الأعمال الذي يتم دون تحويل مقابل مادي

٤٣- قد تملك المنشأة المقتنية أحيانًا السيطرة على المنشأة المقتناة دون تحويل المقابل المادي وتطبق طريقة الاقتناء في معالجة تجميع الأعمال على عمليات التجميع تلك .وتتضمن هذه الظروف:

(أ) المنشأة المقتناة تعيد شراء عدد كاف من أسهمها لمستثمر حالي (المنشأة المقتنية) للحصول علي السيطرة.

(ب) حقوق حق الرفض للأقلية التي سابقًا حالت دون تملك المنشأة المقتنية السيطرة على المنشأة المقتناة و التي فيها تحتفظ المنشأة المقتنية بحقوق أغلبية تصويت.

(ج) أن تتفق المنشأة المقتنية والمنشأة المقتناة على دمج أعمالهما فقط من خلال عقد .ولا تحول المنشأة المقتنية مقابلا ماديا للسيطرة على المنشأة المقتناة ولا تحتفظ بحقوق الملكية في المنشأة المقتناة سوا ء في تاريخ الاقتناء أو في تاريخ سابق ، ومن الأمثلة على تجميع الأعمال التي تتم فقط من خلال عقد ضم كيانين تجاريين معا من خلال ترتيب معين.

٤٤- في تجميع الأعمال الذي يتم فقط بعقد، علي المنشأة المقتنية أن تنسب لمالكي المنشأة المقتناة مبلغ صافي أصول المنشأة المقتناة المعترف بها وفقًا لهذا المعيار ، أي أن حقوق الملكية في المنشأة المقتناة التي تحتفظ بها أطراف غير المنشأة المقتنية هي من حقوق أقلية / حقوق غير مسيطرة في القوائم المالية للمنشأة المقتنية بعد التجميع حتى لو نتج

عن ذلك أن كافة حقوق الملكية في المنشأة المقتناة تنسب إلى حقوق الحصص غير المسيطرة.

فترة القياس

٤٥- إذا لم تكتمل المعالجة المبدئية لتجميع الأعمال في نهاية الفترة المالية التي يحدث فيها التجميع،علي المنشأة المقتنية إن تثبت في قوائمها المالية المبالغ المؤقتة للبنود التي لم تكتمل معالجتها وخلال فترة القياس، علي المنشأة المقتنية القيام بتعديل بأثر رجعي المبالغ المؤقتة المعترف بها في تاريخ الاقتناء لتعكس المعلومات الجديدة التي تم الحصول عليها حول الحقائق والظروف القائمة في تاريخ الاقتناء والتي لو علمت، لأثرت على قياس المبالغ المعترف بها منذ ذلك التاريخ. وعلي المنشأة المقتنية أيضا أثناء فترة القياس الاعتراف بالأصول أو الالتزامات الإضافية إذا تم الحصول علي معلومات جديدة تتعلق بالحقائق والظروف القائمة في تاريخ الاقتناء والتي، لو علمت، لنتج عنها الاعتراف بتلك الأصول والالتزامات منذ ذلك التاريخ . وتنتهي فترة القياس بمجرد حصول المنشأة المقتنية على المعلومات التي تبحث عنها و المتعلقة بالحقائق والظروف القائمة منذ تاريخ الاقتناء أو عند معرفتها بعدم القدرة على الحصول علي معلومات أخرى . و بالرغم من ذلك، ينبغي ألا تتجاوز فترة القياس سنة واحدة من تاريخ الاقتناء.

٤٦- فترة القياس هي فترة ما بعد تاريخ الاقتناء و التي خلالها تقوم المنشأة المقتنية بتعديل المبالغ المؤقتة المعترف بها لغرض تجميع الأعمال .وتوفر فترة القياس وقتا معقولا للمنشأة المقتنية للحصول على معلومات لازمة لتحديد وقياس ما يلي إعتبارًا من تاريخ الاقتناء وفقًا لمتطلبات هذا المعيار:

(أ) الأصول المقتناة القابلة للتحديد ، والالتزامات والالتزامات المحتملة و أية حقوق أقلية / حقوق غير مسيطرة في المنشأة المقتناة

و(ب) المقابل المادي المحول للمنشأة المقتناة أو أي قيمة أخرى مستخدمة في قياس الشهرة .

و(ج) في تجميع الأعمال الذي يتم على مراحل، حقوق الملكية المحتفظة بها مسبقًا المنشأة المقتنية في المنشأة المقتناة.

و(د) الشهرة الناتجة أو المكسب من عملية شراء تفاوضية.

٤٧- علي المنشأة المقتنية أن تأخذ في الاعتبار كافة العوامل المتعلقة بتحديد ما إذا كانت المعلومات التي تم الحصول عليها بعد تاريخ الاقتناء قد ينتج عنها تعديل في المبالغ المؤقتة المعترف بها أو إذا ما نتجت تلك المعلومات عن أحداث وقعت بعد تاريخ الاقتناء .وتشتمل العوامل المعنية :

تاريخ الحصول علي المعلومات الإضافية وإذا ما كان بإمكان المنشأة المقتنية تحديد سبب إجراء تعديل على المبالغ المؤقتة . وعلى الأرجح ان المعلومات التي يتم الحصول عليها بعد وقت قصير من تاريخ الاقتناء تعكس الظروف القائمة في تاريخ الاقتناء بشكل أفضل من المعلومات التي تم الحصول عليها بعد عدة أشهر ، فعلى سبيل المثال ما لم يتم تحديد الحدث الفاصل الذي تم تغيير قيمته العادلة، فان بيع أصل إلى طرف ثالث بعد وقت قصير من تاريخ الاقتناء بقيمة تختلف جوهريا عن قيمته العادلة المؤقتة التي تم تحديدها في ذلك التاريخ من المرجح أنه يشير إلى خطأ في المبلغ المؤقت.

٤٨- تعترف المنشأة المقتنية بزيادة(عجز) في المبلغ المؤقت المعترف به كأصل (التزام) قابل للتحديد من خلال النقص (الزيادة) في الشهرة . و بالرغم من ذلك، فأحياناً قد تؤدي المعلومات الجديدة التي تم الحصول عليها أثناء فترة القياس إلى تعديل على المبلغ المؤقت لأكثر من أصل أو إلتزام .فمثلا، تكون المنشأة المقتنية قد تحملت التزاما بدفع مقابل الأضرار المتعلقة بحادث في أحد مرافق المنشأة المقتناة و المغطي كله أو جزء منه ببوليصة تأمين المنشأة المقتناة .وإذا حصلت المنشأة المقتنية على معلومات جديدة خلال فترة القياس عن القيمة العادلة في تاريخ الاقتناء لذلك الالتزام ، فإن التعديل على الشهرة الناتج من تغيير المبلغ المؤقت المعترف به للالتزام يلغي (كليًا أو جزئيًا) التعديل المقابل للشهرة الناتجة من تغيير المبلغ المؤقت المعترف به للمديونية المطلوبة من شركة التأمين.

٤٩- خلال فترة القياس، علي المنشأة المقتنية أن تعترف بالتعديلات على المبالغ المؤقتة كما لو أن معالجة تجميع الأعمال تم استيفائها في تاريخ الاقتناء .وعليه علي المنشأة المقتنية مراجعة الاعتراف بالمعلومات المقارنة للفترات السابقة المعروضة في القوائم المالية عند الحاجة بما فيها إجراء أي تغيير في الإهلاك أو الاستهلاك أو أي مؤثرات أخرى على الدخل المعترف بها لاستكمال المعالجة المبدئية.

٥٠- علي المنشأة المقتنية بعد انتهاء فترة القياس مراجعة المعالجة المحاسبية لتجميع الأعمال فقط لتصحيح أي خطأ وفقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٥) "السياسات المحاسبية و التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء".

تحديد ما يعتبر جزءاً من معاملة تجميع الأعمال

٥١- قد توجد علاقة أو ترتيب قائم مسبقًا آخر قبل بدء مفاوضات تجميع الأعمال بين المنشأة المقتنية والمنشأة المقتناة، أو قد يبدأ ترتيبا فيما بينهما خلال المفاوضات يكون منفصل عن تجميع الأعمال .وفي كلتا الحالتين، علي المنشأة المقتنية ان تحدد أية مبالغ لا تعتبر جزءاً مما تبادلته المنشأة المقتنية والمنشأة المقتناة (أو مالكيها

السابقين) في تجميع الأعمال، مثل أي مبالغ لا تمثل جزءاً من مبادلة المنشأة المقتناة . وعلي المنشأة المقتنية ان تعترف فقط كجزء من تطبيق طريقة الاقتناء بالمقابل المادي المحول للمنشأة المقتناة والأصول المقتناة والالتزامات المتكبدة في مقابل المنشأة المقتناة.و يتم معالجة المعاملات المنفصلة وفقًا لمعايير المحاسبة المصرية ذات العلاقة.

٥٢- المعاملة المنفصلة ، هي تلك المعاملة التي ابتدأتها المنشأة المقتنية أو ممتليها، أو بدأت أساسا لصالح المنشأة المقتنية أو المنشأة المدمجة وليس لصالح المنشأة المقتناة أو (مالكيها السابقين) قبل التجميع .فيما يلي أمثلة على المعاملات المنفصلة التي لا يتم أدرجها في تطبيق طريقة الاقتناء:

(أ) المعاملة التي تكون لتسوية علاقات قائمة سابقًا بين المنشأة المقتنية والمقتناة

و(ب) معاملة دفع مستحقات للموظفين أو للمالكين السابقين للمنشأة المقتناة مقابل خدمات مستقبلية

و(ج) معاملة استعادة المنشأة المقتناة أو أصحابها السابقين ما دفعته من تكاليف المنشأة المقتنية المرتبطة بالاقتناء.

تقدم الفقرات من "أت٥٠" إلي "أت٦٢" الإرشادات المتعلقة بالتطبيق.

التكاليف المتعلقة بالاقتناء

٥٣- التكاليف المتعلقة بالاقتناء هي التكاليف التي تتحملها المنشأة المقتنية لتنفيذ تجميع الأعمال.وتشمل تلك التكاليف رسوم البحث ورسوم الاستشارات والرسوم القانونية والمحاسبية ورسوم التقييم والرسوم المهنية الأخرى أو الرسوم الإستشارية والتكاليف الإدارية العمومية بما فيها تكاليف إنشاء إدارة داخلية للاقتناء، ورسوم تسجيل وإصدار الأوراق المالية للمديونيات وحقوق الملكية . وعلي المنشأة المقتنية ان تعالج التكاليف المرتبطة بالاقتناء كمصرفات في الفترات التي يتم فيها تحمل التكاليف واستلام الخدمات باستثناء واحد. يتم الإعتراف بتكاليف إصدار الأوراق المالية مقابل المديونية أو لحقوق الملكية . وفقًا لمعايير المحاسبة المصرية أرقام "٢٥" و "٢٦".

القياس اللاحق و المعالجة المحاسبية

٥٤- بشكل عام، علي المنشأة المقتنية لاحقًا ان تقيس وتعالج الأصول المقتناة والالتزامات والالتزامات المحتملة أو التي تم تحملها وأدوات حقوق الملكية المصدرة في تجميع الأعمال وفقًا لمعايير المحاسبة المصرية الأخرى المطبقة على تلك البنود وفقًا

لطبيعتها . و برغم من ذلك، يوفر هذا المعيار الإرشادات المتعلقة بالقياس اللاحق والمعالجة لما يلي من الأصول المقتناة والالتزامات والالتزامات المحتملة أو التي تم تحملها وأدوات حقوق الملكية المصدرة في تجميع الأعمال:

(أ) الحقوق المعاد اقتناءها

و(ب) الالتزامات المحتملة المعترف بها في تاريخ الاقتناء

و(ج) الأصول التعويضية.

و(د) المقابل المادى المحتمل.

وتقدم الفقرة "أت٦٣" الإرشادات المتعلقة بالتطبيق.

الحقوق المعاد اقتناءها

٥٥- الحقوق المعاد اقتناءها والمعترف بها كأصل غير ملموس يتم استهلاكها خلال الفترة التعاقدية المتبقية من العقد الذي تم فيها منح الحق . وتقوم المنشأة المقتنية التي تبيع الحق المعاد اقتناءه لطرف ثالث لاحقاً بالأخذ في الاعتبار القيمة الدفترية للأصل غير الملموس عند تحديد مكسب أو خسارة البيع.

الالتزامات المحتملة

٥٦- بعد الإعتراف المبدئي وإلى أن تتم تسوية الإلتزام أو إلغائه أو انتهاء ذلك الالتزام، علي المنشأة المقتنية قياس الالتزام المحتمل الذي تم الإعتراف به في تجميع الأعمال ب (أ) أو (ب) أدناه أيهما أعلى:

(أ) القيمة التي كان يجب الاعتراف بها وفقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٨)

و(ب) القيمة المعترف بها مبدئياً ناقصا – عند اللزوم – الاستهلاك التراكمي المعترف به وفقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (١١) " الإيراد."

لا يطبق هذا المتطلب على العقود التي تمت معالجتها محاسبيا وفقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٦).

الأصول التعويضية

٥٧- في نهاية كل فترة مالية لاحقة لتاريخ القوائم المالية علي المنشأة المقتنية قياس الأصل التعويضي الذي تم الاعتراف به في تاريخ الاقتناء علي نفس الأساس المطبق على الالتزام أو الأصل الذي تم تعويضه، اخذين في الاعتبار أية قيود تعاقدية على قيمته، وللأصل التعويضي الذي لم يتم قياسه لاحقًا بقيمته العادلة، يخضع لتقييم الإدارة لقابلية الأصل التعويضي للتحصيل .وعلي المنشأة المقتنية إلغاء الاعتراف بالأصل التعويضي فقط عندما تقوم بتحصيل الأصل أو تبيعه أو تفقد الحق فيه.

المقابل المادي المحتمل

٥٨- بعد تاريخ الاقتناء قد تطرأ بعض التغييرات في القيمة العادلة للمقابل المادي المحتمل المعترف به من قبل المنشأة المقتنية كنتيجة لوجود معلومات إضافية حصلت عليها المنشأة المقتنية بعد ذلك التاريخ عن حقائق وظروف كانت قائمة في تاريخ الاقتناء .تلك التغيرات هي تعديلات فترة القياس وفقًا للفقرات من"٤٥" إلي "٤٩" . و من ناحية أخرى، فالتغييرات الناتجة عن أحداث ما بعد تاريخ الاقتناء مثل تحقيق أرباح مستهدفة أو الوصول إلى سعر محدد للسهم أو الوصول لمرحلة معينة في مشروع للبحث والتطوير لا تعتبر تعديلات فترة القياس. و علي المنشأة المقتنية القيام بمعالجة التغيرات في القيمة العادلة للمقابل المادى المحتمل والتي لا تعتبر تعديلات لفترة القياس كما يلي:

(أ) المقابل المادي المحتمل الذي تم تبويبه كحقوق ملكية لا يتم إعادة قياسه وتتم معالجة التسوية اللاحقة له ضمن حقوق الملكية.

(ب) المقابل المادي المحتمل الذي تم تبويبه كأصل أو التزام يكون:

(١)أداة مالية تعالج ضمن نطاق معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) ، يتم قياسها بالقيمة العادلة، و أي مكسب أو خسارة ناتجة يعترف بها إما في الأرباح أو الخسائر أو في بنود الدخل الشامل الأخرى وفقًا للمعيار المصرى رقم (٢٦).

(٢) ليست ضمن نطاق معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) يتم معالجته وفقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٨) أو معايير المحاسبة المصرية الأخرى الملائمة.

الإفصاحات

٥٩- علي المنشأة المقتنية الإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي قوائمها المالية من تقييم طبيعة تجميع الأعمال وأثره المالي الذي يحدث إما:

(أ) خلال الفترة المالية الحالية

و(ب) بعد نهاية الفترة المالية و لكن قبل إصدار القوائم المالية.

٦٠- لتحقيق الغرض من الفقرة "٥٩"، علي المنشأة المقتنية أن تفصح عن المعلومات المحددة في الفقرات من "أت٦٤" إلي "أت٦٦".

٦١- علي المنشأة المقتنية أن تفصح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي قوائمها المالية من تقييم الآثار المالية للتعديلات المعترف بها في الفترة المالية الحالية والمرتبطة بتجميع الأعمال التي حدثت في الفترة أو الفترات المالية السابقة.

٦٢- لتحقيق الهدف من الفقرة "٦١"، علي المنشأة المقتنية ان تفصح عن المعلومات المحددة في الفقرة "أت٦٧".

إذا لم تحقق الإفصاحات المحددة التي يقتضيها هذا المعيار أو معايير المحاسبة المصرية الأخرى الأهداف الواردة في الفقرتين "٥٩" و"٦١" علي المنشأة المقتنية أن تفصح عن أية معلومات إضافية لازمة لتحقيق تلك الأهداف.

ملحق
إرشادات التطبيق

يرافق هذا الملحق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٩) ويعتبر جزءاً لا يتجزأ منه .

عمليات تجميع الأعمال في المنشآت تحت السيطرة الواحدة (تطبيق الفقرة"٢(ج)")

أت١- لا يسري هذا المعيار على عمليات تجميع أعمال المنشآت أو أنشطة الأعمال تحت السيطرة الواحدة. وعملية تجميع الأعمال المتعلقة بمنشآت أو أنشطة أعمال تخضع لسيطرة واحدة هو عملية تجميع أعمال تخضع فيها جميع المنشآت محل التجميع آو الشركات بصفة مطلقة لسيطرة نفس الطرف أو الأطراف قبل أو بعد عملية التجميع ولا تكون هذه السيطرة مؤقتة.

أت٢- ينظر إلى أية مجموعة من الأفراد على أنها طرف مسيطر على المنشأة عندما يكون لدى هذه المجموعة مجتمعة بموجب ترتيبات تعاقدية القدرة على التحكم في السياسات المالية والتشغيلية للمنشاة بغرض الحصول علي المنافع الاقتصادية من أنشطة المنشأة ، وبالتالي لا يقع ضمن نطاق هذا المعيار التجميع الذي فيه يكون لدى نفس مجموعة الأفراد مجتمعين القدرة المطلقة بموجب ترتيبات تعاقدية في التحكم في السياسات المالية والتشغيلية الخاصة بكل منشأة من المنشآت محل التجميع لغرض الحصول على منافع من أنشطتها ، وعندما لا تكون هذه القدرة المطلقة الجماعية لهذه المجموعة مؤقتة.

أت٣- من الممكن أن تخضع المنشأة لسيطرة فرد أو مجموعة من الأفراد يتصرفون مجتمعين بموجب ترتيب تعاقدى، وقد لا يخضع هذا الفرد أو هذه المجموعة من الأفراد لمتطلبات إعداد القوائم المالية بموجب معايير المحاسبة المصرية ، وبالتالي ليس من الضروري أن تدرج المنشآت محل التجميع كجزء من نفس القوائم المالية المجمعة الخاصة بعملية تجميع الأعمال حتى يتم اعتبارها منشآت تخضع لسيطرة واحدة.

أت٤- لا يرتبط نطاق ومدى الحقوق غير المسيطرة في كل منشأة من المنشآت محل التجميع قبل وبعد عملية تجميع الأعمال بتحديد ما إذا كان التجميع يتضمن منشآت تخضع

لسيطرة واحدة ، وبالمثل فإن وجود أحد المنشآت محل التجميع كمنشأة تابعة تم استبعادها من القوائم المالية المجمعة لا يرتبط بتحديد ما إذا كانت عملية التجميع تتضمن منشآت تخضع لسيطرة واحدة أم لا.

تحديد تجميع الأعمال (تطبيق الفقرة "٣")

أت٥- يعرف هذا المعيار تجميع الأعمال على أنه معاملة أو حدث آخر تحصل من خلاله المنشأة المقتنية علي السيطرة على واحد أو أكثر من نشاط الأعمال . وقد تحصل المنشأة المقتنية علي السيطرة على المنشأة المقتناة بعدة طرق، على سبيل المثال:

(أ) من خلال تحويل النقدية أو ما في حكم النقدية أو أصول أخرى (بما في ذلك صافي الأصول التي تمثل أنشطة الأعمال).

أو (ب) من خلال تحمل الالتزامات.

أو (ج) من خلال إصدار حقوق ملكية.

أو (د) من خلال توفير أكثر من نوع من المقابل المادي.

أو (هـ) دون تحويل المقابل المادي بما في ذلك عن طريق العقد فقط (راجع الفقرة"٤٣").

أت٦- يجوز لتجميع الأعمال أن يكون بعدة طرق لأسباب قانونية أو ضريبية أو غيرها والتي تشمل ولكنها لا تقتصر على:

(أ) أن يصبح كيان تجاري أو أكثر شركات تابعة للمنشأة المقتنية أو صافي أصول كيان تجاري أو أكثر مدمجة قانوناً في المنشأة المقتنية.

أو (ب) أن تنقل منشأة محل التجميع صافي أصولها، أو ينقل مالكوها حقوق ملكيتهم إلى منشأة أخرى محل التجميع أو لمالكيها.

أو (ج) أن تنقل كافة المنشآت محل التجميع صافي أصولها أو مالكوها حقوق ملكيتهم إلى منشأة حديثة التأسيس (يشار إليها أحياناً معاملة دمج أو معاملة تجميع).

أو (د) أن تمتلك مجموعة من المالكين السابقين لإحدى المنشآت محل التجميع السيطرة على المنشأة محل التجميع.

تعريف الأعمال (تطبيق الفقرة "٣")

أت٧- تتكون الأعمال من مدخلات وعمليات تطبق على هذه المدخلات و التي لها القدرة علي تحقيق نتائج، وبالرغم من أنه عادة ما يكون لدى أنشطة الأعمال نتائج، إلا أن هذه النتائج ليست مطلوبة لمجموعة متكاملة لتؤهلها لتصبح نشاط أعمال وتعرف العناصر الثلاثة لنشاط أعمال فى الآتى :

(أ) **المدخلات:** أي مورد اقتصادي يولد، أوله القدرة على توليد نتائج عندما تطبق عليه عملية أو أكثر. ومن الأمثلة على ذلك الأصول غير المتداولة (وتشمل الأصول غير الملموسة أو حقوق استخدام أصول غير متداولة)، الملكية الفكرية والمقدرة علي استخدام المواد اللازمة أو الحقوق أو الموظفين الضرورية .

(ب)**العملية:** أي نظام أو معيار أو بروتوكول أو ميثاق أو قاعدة تولد أو قادرة علي توليد مخرجات عندما يتم تطبيقها على مدخلات . ومن الأمثلة على ذلك عمليات الإدارة الاستراتيجية والعمليات التشغيلية وعمليات إدارة الموارد .ويتم عادة توثيق هذه العمليات ولكن القوى العاملة المنظمة التي تتمتع بالمهارات والخبرة اللازمة وتتبع القواعد والمواثيق بمكن ان توفر العمليات اللازمة التي يمكن تطبيقها على المدخلات للحصول على مخرجات فعمليات المحاسبة وإصدار الفواتير والأجور والأنظمة الإدارية الأخرى لا تعتبر عادة عمليات مستخدمة في الحصول على المخرجات.

(ج) **المخرجات:** هى نتيجة المدخلات والعمليات المطبقة على تلك المدخلات والتي تحقق أو قادرة على تحقيق عائد على شكل توزيعات أو تخفيض للتكاليف أو أية منافع اقتصادية أخرى مباشرة للمستثمرين أو المالكين وللأعضاء أو المشاركين.

أت٨- تتطلب المجموعة المتكاملة من الأنشطة والأصول لكي يسهل إجراؤها وإدارته التحقيق الأهداف المحددة – عنصرين هامين هما المدخلات وعمليات تطبق على تلك المدخلات ويمثلوا معًا أو يمكن استخدامهم في توليد المخرجات . و بالرغم من ذلك، لا تحتاج أنشطة الأعمال إلى إدراج كافة المدخلات أو العمليات التي يستخدمها البائع في تشغيل هذا النشاط إذا كان المشاركون في السوق قادرين على اقتناء الأعمال والاستمرار في إنتاج المخرجات، وقد يكون ذلك على سبيل المثال، من خلال دمج الأعمال مع مدخلاتهم وعملياتهم الخاصة.

أت٩- تختلف طبيعة عناصر نشاط الأعمال باختلاف الصناعة وهيكل عمليات المنشأة (الأنشطة)، بما في ذلك مرحلة نمو المنشأة .وغالبًا ما تكون لأنشطة الأعمال القائمة عدة أنواع من المدخلات والعمليات والمخرجات، بينما غالبًا ما يكون للأنشطة الجديدة القليل من المدخلات والعمليات وأحيانًا مخرج واحد فقط (منتج) . وتقريبًا يكون لدى كافة أنشطة الأعمال التزامات إلا أن وجود التزامات لا يعتبر شرطا لوجود نشاط أعمال.

أت١٠- قد لا يكون لدى المجموعة المتكاملة من الأنشطة والأصول مخرجات في مرحلة النمو ، وإن لم يكن فعلي المنشأة المقتنية أن تأخذ في الاعتبار عوامل أخرى لتحديد ما إذا كانت هذه المجموعة تمثل نشاط أعمال .هذه العوامل تشمل ولكنها لا تقتصر على، ما إذا كانت المجموعة:

(أ) قد بدأت التخطيط للأنشطة رئيسية.

و (ب) لديها موظفين، وملكية فكرية ومدخلات وعمليات أخرى يمكن تطبيقها على هذه المدخلات.

و (ج) انها تتبع تنفيذ خطة لإنتاج مخرجات.

و (د) قادرة على الوصول للعملاء الذين سيشترون المخرجات.

لا حاجة لوجود كافة تلك العوامل لمجموعة متكاملة معينة من الأنشطة والأصول في مرحلة النمو للتأهل كنشاط أعمال.

أت١١- يتوقف تحديد ما إذا كانت مجموعة الأصول والأنشطة تمثل أعمالا أم لا علي إذا ما كانت المجموعة المتكاملة قادرة على ان تنظم و تدارك أعمال من قبل المشاركين في السوق . وبذلك، فان تقييم ما إذا كانت مجموعة معينة تمثل عمل تجاري أملا ، لا يتعلق بإذا ما قام البائع بتشغيل المجموعة كعمل تجاري أو إذا ما هدفت المنشأة المقتنية إلى تشغيل المجموعة كنشاط أعمال .

أت١٢- في غياب الدليل على ما يخالف ذلك، يتم اعتبار مجموعة الأصول والأنشطة التي تتواجد فيها الشهرة كنشاط أعمال . و بالرغم من ذلك، لا يحتاج نشاط الأعمال للشهرة.

تحديد المنشأة المقتنية (تطبيق الفقرات"٦"و"٧")

أت١٣- ينبغي استخدام إرشادات معيار المحاسبة المصري رقم (٤٢)" القوائم المالية المجمعة" في تحديد المنشأة المقتنية وهى المنشأة التي تحصل علي السيطرة على المنشأة المقتناة . وإذا حدث تجميع أعمال ولم توضح إرشادات تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٢) أي من المنشآت محل التجميع هي المنشأة المقتنية، ينبغي الأخذ في الاعتبار العوامل الواردة في الفقرات من"أت١٤"إلي"أت١٨" لإجراء ذلك التحديد.

أت١٤- في تجميع الأعمال الذي يتم بشكل رئيسي من خلال تحويل النقدية أو غيرها من الأصول او من خلال تحمل الالتزامات، عادة ما تكون المنشأة المقتنية هي التي تقوم بتحويل النقدية أو غيرها من الأصول أو بتحمل الالتزامات.

أت١٥– في تجميع الأعمال الذي يتم بشكل رئيسي من خلال مبادلة حقوق الملكية، عادة ما تكون المنشأة المقتنية هي من تصدر حقوق ملكيتها . و بالرغم من ذلك، في بعض عمليات تجميع الأعمال والتي عادة ما تسمي"عمليات الاقتناء العكسي" تكون فيه المنشأة المصدرة هي المنشأة المقتناة .وتقدم الفقرات من "أت١٩"إلي"أت٢٧" الإرشادات المتعلقة بمعالجة عمليات الاقتناء العكسي . كما ينبغي الأخذ في الاعتبار الحقائق والظروف المرتبطة بالموضوع عند تحديد المنشأة المقتنية في تجميع الأعمال الذي يتم من خلال مبادلة حقوق الملكية، وتشمل:

(أ) حقوق التصويت المعنية في المنشأة المجمعة بعد تجميع الأعمال– عادة ما تكون المنشأة المقتنية هي المنشأة المجمعة التي يحتفظ أو يحصل مالكوها كمجموعة على الجزء الأكبر من حقوق التصويت في المنشأة المجمعة .وعند تحديد أي مجموعة من المالكين تحتفظ أو تحصل على الجزء الأكبر من حقوق التصويت، علي المنشأة أن تأخذ في الاعتبار وجود أي ترتيبات خاصة أو غير عادية للتصويت والخيارات والضمانات أو الأوراق المالية القابلة للتحويل.

(ب) وجود حقوق تصويت كبيرة للأقلية في المنشأة المجمعة ولم يكن لدى أي مالك آخر أو مجموعة مالكين آخرين حقوق تصويت هامة– عادة ما تكون المنشأة المقتنية هي إحدى المنشآت المجمعة والتي لمالكها أو لمجموعة منظمة من مالكيها اكبر حقوق تصويت للأقلية في المنشأة المجمعة.

(ج) تشكيل مجلس إدارة المنشأة المجمعة – عادة ما تكون المنشأة المقتنية هي إحدى المنشآت المجمعة والتي يحتفظ مالكيها بالقدرة علي ترشيح أو تعيين أو عزل أغلبية أعضاء مجلس الإدارة في المنشأة المجمعة.

(د) تشكيل الإدارة العليا للمنشأة المجمعة– عادة ما تكون المنشأة المقتنية هي إحدى المنشآت المجمعة والتي تسيطر إدارتها (السابقة) على إدارة المنشأة المجمعة.

(هـ) شروط مبادلة حقوق الملكية– عادة ما تكون المنشأة المقتنية هي إحدى المنشآت المجمعة التي تدفع علاوة إصدار بالإضافة إلي القيمة العادلة لحقوق الملكية قبل التجميع في المنشأة أو المنشآت المجمعة الأخرى.

أت١٦– عادة ما تكون المنشأة المقتنية هي إحدى المنشآت المجمعة والتي يكون حجمها النسبى (يتم قياسه على سبيل المثالب الأصول أو الإيرادات أو الربح) أكبر بشكل ملحوظ من المنشاة أو المنشآت المجمعة الأخرى.

أت١٧– في تجميع الأعمال الذي يضم أكثر من منشاتين، وعند تحديد المنشأة المقتنية، يجب الأخذ في الاعتبار – من بين أمور أخرى – أي من المنشآت محل التجميع بدأت تجميع الأعمال بالإضافة إلى الحجم النسبي للمنشآت محل التجميع.

أت١٨– ليس بالضرورة أن تكون المنشأة الجديدة التي تشكلت لإتمام تجميع الأعمال هي المنشأة المقتنية. فإذا تأسست منشأة جديدة لإصدار حقوق ملكية لإتمام تجميع الأعمال فإنه ينبغي تحديد إحدى المنشآت محل التجميع التي كانت قائمة قبل تجميع الأعمال على أنها المنشأة المقتنية من خلال تطبيق الإرشادات الواردة في الفقرات من "أت١٣"إلي"أت١٧" .وخلافًا لذلك، قد تكون المنشأة المقتنية هى المنشأة الجديدة التي تحول النقدية أو وغيرها من الأصول أو تتحمل الالتزامات كمقابل مادى .

عمليات الاقتناء العكسي

أت١٩– يحدث الاقتناء العكسي عندما يتم تحديد المنشأة التي تصدر الأوراق المالية (المنشأة المقتنية قانوناً) على أنها هي المنشأة المقتناة لأغراض محاسبية وفقًا للإرشادات المبينة في الفقرات من"أت١٣" إلي "أت١٨". ويجب أن تكون المنشأة التي تم الحصول علي حقوق ملكيتها (المنشأة المقتناة قانوناً) هي المنشأة المقتنية لأغراض محاسبية ليتم اعتبار المعاملة اقتناء عكسياً ، مثلاً تحدث الاقتناءات العكسية أحياناً عندما ترغب منشأة أعمال خاصة في أن تصبح منشأة عامة لكنها لا ترغب في تسجيل أسهم ملكيتها في البورصة .لتحقيق ذلك، على المنشأة الخاصة أن ترتب لقيام منشأة عامة باقتناء حقوق ملكيتها في مقابل حقوق ملكية المنشأة العامة. في هذا المثال، تكون المنشأة العامة هي المنشأة المقتنية قانوناً لأنها أصدرت حقوق ملكية وتكون المنشأة الخاصة هي المنشأة المقتناة قانوناً لأنه تم اقتناء حقوق ملكيتها . وبالرغم من ذلك، ينتج عن تطبيق إرشادات الفقرات من"أت١٣" إلي"أت١٨" تحديد ما يلي:

(أ) المنشأة العامة بصفتها المنشأة المقتناة لأغراض محاسبية (المنشأة المقتناة محاسبياً).

و(ب) المنشأة الخاصة بصفتها المنشأة المقتنية لأغراض محاسبية (المنشأة المقتنية محاسبياً) .

و يجب ان ينطبق تعريف نشاط الأعمال على المنشأة المقتناة محاسبيا لمعالجة هذه العملية على أنها اقتناء عكسي، وتطبق كافة مبادئ الاعتراف والقياس في هذا المعيار، بما فيها متطلبات الاعتراف بالشهرة.

قياس المقابل المادي المحول

أت٢٠- في الاقتناء العكسي، لا تصدر المنشأة "المقتنية محاسبيا" أي مقابل مادى للمنشأة المقتناة . و بدلاً من ذلك،عادة ما تصدر المنشأة المقتناة محاسبيا أسهم حقوق ملكيته المالكي المنشأة "المقتنية محاسبيا" ولذلك ،فالقيمة العادلة في تاريخ الاقتناء للمقابل المادى الذي تحوله المنشأة "المقتنية محاسبيا" مقابل حقوقها في المنشأة "المقتناة محاسبيا" تكون مبنية على أساس حصص حقوق الملكية التي كانت المنشأة التابعة قانوناً ستقوم بإصداره الإعطائه المالكي المنشأة الأم قانوناً بنفس نسبة حقوق الملكية في المنشأة المجمعة الناتجة عن الاقتناء العكسي. ويمكن استخدام القيمة العادلة لحصص حقوق الملكية التي احتسبت بتلك الطريقة، على أنها القيمة العادلة للمقابل المادى المحول في مقابل المنشأة المقتناة.

إعداد وعرض القوائم المالية المجمعة

أت٢١- يتم إصدار القوائم المالية المجمعة بعد الاقتناء العكسى باسم المنشأة "الأم قانوناً" (المنشأة المقتناة محاسبياً) على أن يرد في الإيضاحات أنها استكمال للقوائم المالية للشركة "التابعة قانوناً" (الشركة المقتنية محاسبياً)، مع تعديل واحد وهو إجراء تعديل بأثر رجعي على معالجة رأس المال القانوني للمنشأة المقتنية ليظهر رأس المال القانوني للمنشأة "المقتناة محاسبياً". هذا التعديل مطلوب ليعكس رأسمال المنشأة "الأم قانوناً" (المنشأة المقتناة محاسبيا) . ويتم تعديل الأرقام المقارنة المعروضة في تلك القوائم المالية المجمعة أيضًا بأثر رجعي لتعكس رأس المال القانوني للشركة " الأم قانوناً" (المنشأة المقتناة محاسبيا).

أت٢٢- نظراً لأن القوائم المالية المجمعة هذه تمثل استكمالاً للقوائم المالية للشركة "التابعة قانوناً" ، فيما عدا هيكل رأس المال ، فان القوائم المالية المجمعة تعكس:

(أ) أصول و التزامات المنشأة "التابعة قانوناً" (المنشأة المقتنية محاسبيا) معترف بها ومقاسة ضمن القوائم المالية المجمعة ومقاسة بقيمتها الدفترية قبل عملية التجميع .

(ب) أصول والتزامات المنشأة "الأم قانوناً" (المنشأة المقتناة محاسبيا) معترف بها ومقاسة وفقًا لهذا المعيار .

(ج) أرصدة الأرباح المرحلة و غيرها من أرصدة حقوق ملكية المنشأة التابعة قانوناً (المنشأة المقتنية محاسبيا) قبل عملية التجميع .

(د) المبلغ المعترف به كحقوق ملكية مصدرة في القوائم المالية المجمعة بإضافة حقوق الملكية المصدرة الخاصة بالمنشأة "التابعة قانوناً" (المنشأة المقتنية محاسبياً) والقائمة قبل التجميع مباشرة إلي القيمة العادلة للمنشاة "الأم قانوناً" (المنشأة المقتناة محاسبيا) القابلة للتحديد وفقا لهذا المعيار.إلا أن هيكل حقوق الملكية (عدد و نوعية حقوق الملكية المصدرة) يعكس هيكل حقوق الملكية للشركة "الأم قانوناً" (المنشأة المقتناة محاسبيا) و يتضمن ذلك حقوق الملكية المصدرة من المنشأة الأم قانوناً لإتمام عملية التجميع. وبالتالي يتم إعادة تبويب هيكل حقوق ملكية المنشأة"التابعة قانوناً"(الشركة المقتنية محاسبياً) باستخدام معدل التبادل الواردة باتفاقية الاقتناء ليعكس عدد أسهم المنشأة "الأم قانوناً" (الشركة المقتناة محاسبياً) المصدرة في عملية الاقتناء العكسي.

(هـ) القيمة الدفترية للأرباح المرحلة قبل التجميع وغيرها من حقوق الملكية الأخرى لنسبة الأسهم الخاصة بالحقوق غير المسيطرة للمنشأة"التابعة قانوناً" (المنشأة المقتنية محاسبياً) كما هي موضحة في الفقرات "أت٢٣"و "أت٢٤".

حقوق الحصص غير المسيطرة

أت٢٣- فى بعض عمليات الاقتناء العكسي ، بعض مالكي المنشاة "المقتناة قانوناً"(المنشأة المقتنية محاسبياً) قد لا يقوموا بتبادل حقوق ملكيتهم مقابل حقوق الملكية فى المنشأة "الأم قانوناً" (المنشأة المقتناة محاسبياً) . وتتم معاملة أصحاب الملكية هؤلاء كحقوق غير مسيطرة في القوائم المالية المجمعة المعدة بعد الاقتناء العكسى . وذلك نظراً لأن مالكي المنشاة "المقتناة قانوناً" الذين لم يقوموا بتبادل حقوق ملكيتهم مقابل حقوق ملكية المنشأة "المقتنية قانوناً" لهم فقط حقوق في نتائج أعمال و صافى أصول المنشأة "المقتناة قانوناً" وليس فى نتائج أعمال وصافى أصول المنشأة محل التجميع. ومن ناحية أخرى و على الرغم من ان المنشأة المقتنية قانوناً هى المنشأة"المقتناة محاسبياً" ، فان مالكي المنشأة "المقتنية قانوناً" لهم حقوق فى نتائج أعمال و صافى أصول المنشأة محل التجميع .

أت٢٤- يتم الاعتراف بأصول والتزامات المنشأة "المقتناة قانوناً" و يتم قياسها ضمن القوائم المالية المجمعة بقيمتها الدفترية قبل عملية تجميع الأعمال(راجع الفقرة"٢٢أ"). ولذلك فانه في عملية التجميع العكسي تمثل الحقوق غير المسيطرة نسبة حقوق المساهمين غير المسيطرة في القيم الدفترية لصافى أصول المنشأة المقتناة قانوناً قبل عملية تجميع الأعمال حتي لو تم قياس حقوق غير ذوي السيطرة بقيمتها العادلة في تاريخ الاقتناء في اقتناءات أخري.

نصيب السهم فى الأرباح

أت٢٥– ملغاة.

أت٢٦– ملغاة.

أت٢٧– ملغاة.

الاعتراف بأصول معينة مقتناة والتزامات معينة متكبدة (تطبيق الفقرات من"١٠" الي"١٣")

عقود الإيجار التشغيلية

أت٢٨– ملغاة.

أت٢٩– ملغاة.

أت٣٠– ملغاة.

الأصول غير الملموسة

أت٣١– على المنشأة المقتنية أن تعترف – بشكل منفصل عن الشهرة – بالأصول غير الملموسة المقتناة القابلة للتحديد في تجميع الأعمال .ويكون الأصل غير الملموس قابلا للتحديد إذا انطبقت عليه شروط قابلية الفصل أو شروط التعاقد القانوني.

أت٣٢– أن الأصل غير الملموس الذي تنطبق عليه شروط التعاقد القانوني يكون قابل للتحديد حتى لو كان الأصل غير قابل للتحويل أو الفصل عن المنشأة المقتناة أو عن الحقوق والالتزامات الأخرى .على سبيل المثال:

(أ) تستأجر المنشأة المقتناة مصنعاً بموجب عقد تأجير تشغيلي بشروط تفضيلية مقارنة بشروط السوق .وتمنع شروط عقد الإيجار صراحة نقل عقد الإيجار(بالبيع أو بالتأجير من الباطن). يعتبر المبلغ الذي فيه شروط عقد الإيجار مفضلة مقارنة مع شروط معاملات السوق الحالية لنفس البند أو بند مشابه له أصل غير ملموس تنطبق عليه شروط التعاقد القانوني للاعتراف بشكل من فصل عن الشهرة، حتى لو لم تستطع المنشأة المقتنية بيع أو نقل عقد الإيجار.

(ب) المنشأة المقتناة تمتلك وتدير محطة طاقة . تعتبر رخصة تشغيل محطة الطاقة هي أصل غير ملموسي في بشروط التعاقد القانوني للاعتراف بشكل منفصل عن الشهرة، حتى إذا كانت المنشأة المقتنية غير قادرة على البيع أو التحويل بشكل منفصل عن محطة الطاقة المقتناة .ويمكن للمنشأة المقتنية الاعتراف بالقيمة العادلة

لرخصة التشغيل والقيمة العادلة لمحطة الطاقة كأصل منفرد لأغراض إعداد القوائم مالية أن كان العمر الإنتاجي لتلك الأصول متشابه.

(ج) تمتلك المنشأة المقتناة براءة اختراع تقنية.و قامت بترخيص البراءة للآخرين لاستخدامهم الحصري خارج السوق المحلي، مع تلقي نسبة معينة من الإيراد الأجنبي المستقبلي في مقابل الرخصة. ينطبق على كل من براءة الاختراع واتفاقية الترخيص شروط التعاقد القانوني للاعتراف بشكل منفصل عن الشهرة حتى لو كان من غير العملى بيع أو تبادل البراءة والرخصة ذو الصلة بصورة منفصلة عن بعضها.

أت٣٣- شروط القابلية للانفصال يعني أن يكون الأصل غير الملموس المقتني يمكن فصله أو تقسيمه عن المنشأة المقتناة، أو بيعه أو نقله أو ترخيصه أو تأجيره أو مبادلته سواء بمفرده أو مع عقد ذو صلة أو مع أصل قابل للتحديد أو التزام . ويفى الأصل غير الملموس الذي تكون المنشأة المقتنية قادرة على بيعه، ترخيصه أو تبادله بشي آخر ذو قيمة بشروط الفصل حتى لو لم تكن المنشأة المقتنية تنوي بيعه أو ترخيصه أو أستبداله. ويفى الأصل غير الملموس المقتني بشروط الفصل إذا كان هنا كمعاملات تبادل لهذا النوع من الأصل أو نوع مشابه له حتى لو كانت هذه المعاملات غير متكررة وبغض النظر عن اشتراك المنشأة المقتنية فيها .مثلا، العملاء وقوائم المشتركين يتم ترخيصها دورياً ويعني هذا بشكل عام إن قوائم العملاء المقتناة تفي بشروط القابلية للفصل. وعلي الرغم من ذلك فان قوائم العملاء المقتناة في عملية تجميع أعمال تفي بشروط القابلية للفصل إذا كانت شروط السرية أو أي اتفاقيات أخري تمنع المنشأة من البيع أو التأجير او غيرها من أشكال تبادل المعلومات عن عملاء المنشاة.

أت٣٤- الأصل غير الملموس غير القابل للفصل بشكل فردي عن المنشأة المقتناة أو المجمعة، يفي بشروط الفصل إن كان قابلاً للفصل مع عقد مرتبط أو مع أصل قابل للتحديد أو التزام.

الحقوق المعاد اقتناءها

أت٣٥- كجزء من تجميع الأعمال، قد تستعيد المنشأة المقتنية حقًا منحته في السابق إلى المنشأة المقتناة، لاستخدام أصل أو أكثر من أصول للمنشأة المقتنية معترف بها أو غير معترف بها . ومن الأمثلة على مثل هذه الحقوق حق استخدام الاسم التجاري للمنشاة المقتنية بموجب اتفاقية حق امتياز أو حق استخدام تقنية فنية للمنشاة المقتنية

بموجب اتفاقية ترخيص تكنولوجي. يعد الحق المعاد اقتناءه أصل غير ملموس قابل للتحديد تعترف به المنشأة المقتنية بشكل منفصل عن الشهرة. و تقدم الفقرة "٢٩" إرشادًا حول قياس الحق المعاد اقتناء هو تقدم الفقرة"٥٥"إرشادًا عن المحاسبة اللاحقة للحق المعاد اقتناءه.

أت٣٦- إذا كانت شروط العقد التي تؤدي إلى إعادة حق سبق اقتناءه فى صالح أو فى غير صالح المنشأة مقارنة بشروط المعاملات الحالية للسوق، يجب على المنشأة المقتنية الاعتراف بمكسب أو خسارة التسوية ، وتقدم الفقرة "أت٥٢" إرشادًا عن قياس مكسب أو خسارة تلك التسوية.

جموع القوى العاملة المجمعة والبنود الأخرى غير القابلة للتحديد

أت٣٧- تقوم المنشأة المقتنية بإدراج الشهرة ضمن قيمة الأصل غير الملموس المعاد اقتناءه والغير قابل للتحديد اعتبارا من تاريخ الاقتناء .علي سبيل المثال، قد تنسب المنشأة المقتنية قيمة لوجود تشكيلة من القوى العاملة بما يسمح للمنشأة المقتنية بالاستمرار في تشغيل أعمال المنشأة المقتناة من تاريخ الاقتناء .إن تشكيلة القوى العاملة لا تمثل رأس المال الفكري للعمالة الماهرة والمعرفة والخبرة التي يجلبها موظفو المنشأة المقتناة إلى مواقع عملهم . لأن القوى العاملة ليست أصلا قابلا للتحديد ليتم الاعتراف بها بشكل منفصل عن الشهرة، وأي قيمة تنسب إليها تدرج ضمن الشهرة.

أت٣٨- كما تقوم المنشأة المقتنية بإدراج أي قيمة تنسب إلى بنود لا تتأهل كأصول ضمن الشهرة في تاريخ الاقتناء. علي سبيل المثال، قد تنسب المنشأة المقتنية قيمة ما إلى العقود المحتملة التي تتفاوض عليها الشركة المقتناة مع عملاء جدد مستقبليين في تاريخ الاقتناء . لأن تلك العقود المحتملة ليست أصولا بحد ذاتها في تاريخ الاقتناء، فإن المنشأة المقتنية لا تعترف بها بشكل منفصل عن الشهرة . كما لا ينبغي على المنشأة المقتنية لاحقا إعادة تبويب قيمة تلك العقود من الشهرة لأجل أحداث تقع بعد تاريخ الاقتناء . وعلي الرغم من ذلك على المنشأة لمقتنية تقييم الحقائق والظروف المحيطة بالأحداث التي تقع مباشرة بعد الاقتناء لتحديد ما إذا كان هناك أصل غير ملموس من فصل قابل للاعتراف به في تاريخ الاقتناء.

أت٣٩- بعد الاعتراف الأولى، علي المنشأة المقتنية ان تعالج الأصول غير الملموسة المقتناة في تجميع الأعمال، وفقًا لأحكام معيار المحاسبة المصري رقم (٢٣) "الأصول غير الملموسة". وعلي الرغم من ذلك وكما هو موضح في الفقرة "٣" من معيار المحاسبة المصري رقم (٢٣) فان المعالجة المحاسبية لبعض الأصول غير الملموسة المقتناة بعد الاعتراف الأولى يتم بالرجوع إلي معايير المحاسبة المصرية الأخرى.

أت٤٠– تحدد شروط القابلية للتحديد ما إذا تم الاعتراف بالأصل غير الملموس من فصلا عن الشهرة . وعلي الرغم من ذلك لا تقدم تلك الشروط إرشادًا لقياس القيمة العادلة للأصل غير الملموس ولا تفيد الافتراضات المستخدمة في تقدير القيمة العادلة للأصل غير الملموس . علي سبيل المثال، تأخذ المنشأة المقتنية في اعتبارها الافتراضات التي يراعيها المشاركون في السوق مثل توقعات تجديد عقود في المستقبل في قياس القيمة العادلة . وليس من الضروري للتجديدات نفسها أن تفي بشروط القابلية للتحديد . (ومع هذا راجع الفقرة "٢٩"، التي تضع استثناءً لمبدأ قياس القيمة العادلة للحقوق المعاد اقتناءها والمعترف بها في تجميع الأعمال). وتقدم الفقرتين"٣٦" و"٣٧"من معيار المحاسبة المصري رقم (٢٣) إرشادًا عن تحديد ما إذا كان يجب دمج الأصول الغير ملموسة في بند منفرد مع أصول أخرى غير ملموسة أو ملموسة.

قياس القيمة العادلة لأصول معينة قابلة للتحديد وحقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة في المنشأة المقتناة (تطبيق الفقرات"١٨"و"١٩")

أصول بتدفقات نقدية غير مؤكدة (مخصصات التقييم)

أت٤١– علي المنشأة المقتنية أن لا تعترف بمخصص تقييم منفصل – اعتبارا من تاريخ الاقتناء– للأصول المقتناة في تجميع الأعمال التي يتم قياسها بقيمتها العادلة في تاريخ الاقتناء، لأن تأثير عدم تأكد التدفقات النقدية المستقبلية يدرج ضمن قياس القيمة العادلة . علي سبيل المثال، فلأن هذا المعيار يتطلب من المنشأة المقتنية قياس الأرصدة المدينة المقتناة – ويتضمن ذلك القروض – بقيمها العادلة في تاريخ اقتناءها، فإن المنشأة المقتنية لا تعترف بتخصيص تقييم من فصل للتدفقات النقدية التعاقدية التي تعتبر غير قابلة للتحصيل في ذلك التاريخ.

أصول ترتبط بعقود إيجار تشغيلية تكون فيها المنشأة المقتناة هي المؤجر

أت٤٢– عند قياس القيمة العادلة في تاريخ الاقتناء لأصل ما مثل مبنى أو براءة اختراع مرتبطة بعقد إيجار تشغيلي.

الأصول التي لا تنوي المنشأة المقتنية استخدامها أو تنوي استخدامها بطريقة مختلفة عن الطريقة التي قد يستخدمها المشاركين في السوق

أت٤٣– قد تنوي المنشأة المقتنية أن لا تقوم باستخدام الأصل غير المالى المقتني لأسباب تنافسية أوغيرها، علي سبيل المثال، أصل غير ملموس (بحث وتطوير) . أو قد تنوي استخدام الأصل بطريقة مختلفة عن الطريقة التي قد يستخدمها المشاركين

في السوق . على أي حال، على المنشأة المقتنية قياس الأصل بالقيمة العادلة المحددة وفقًا للاستخدام من قبل المشاركين الآخر ينفي السوق.

حقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة في المنشأة المقتناة

أت٤٤- يتيح هذا المعيار للمنشأة المقتنية قياس حقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة في المنشأة المقتناة بقيمتها العادلة في تاريخ الاقتناء وأحيانًا تكون المنشأة المقتنية قادرة على قياس القيمة العادلة في تاريخ الاقتناء لحقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة على أساس أسعار السوق النشط لأسهم حقوق الملكية الغير محتفظ بها بواسطة المنشأة المقتنية . وعلي الرغم من ذلك وفي مواقف أخرى، قد لا تكون أسعار سوق نشط متوفرة . ففي هذه المواقف،علي المنشأة المقتنية أن تقيس القيمة العادلة لحقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة باستعمال وسائل تقييم أخرى.

أت٤٥- قد تختلف القيمة العادلة لحقوق المنشأة المقتنية في المنشأة المقتناة وحقوق الأقلية /الحقوق غير المسيطرة على أساس سعر السهم . ومن المرجح أن يكون الفرق الرئيسي هو إدراج علاوة للسيطرة في القيمة العادلة لكل سهم من حقوق المنشأة المقتنية في المنشأة المقتناة، وعلى النقيض، إدراج خصم لعدم وجود السيطرة (أيضًا يشار إليه خصم حقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة) في القيمة العادلة لكل سهم من أسهم حقوق الأقلية /الحقوق غير المسيطرة.

قياس الشهرة أو المكسب الناتج من عملية شراء بأسعار تفاوضية

قياس القيمة العادلة في تاريخ الاقتناء لحقوق المنشأة المقتنية في المنشأة المقتناة باستخدام أساليب التقييم (تطبيق الفقرة "٣٣")

أت٤٦- في تجميع الأعمال الذي يتم بدون تحويل مقابل، يجب على المنشأة المقتنية استبدال القيمة العادلة فى تاريخ الاقتناء لحقوقها في المنشأة المقتناة بالقيمة العادلة فى تاريخ الاقتناء للمقابل المحو للقياس الشهرة أو الربح من عملية شراء بأسعار تفاوضية (راجع الفقرات من"٣٢"إلي "٣٤") . وعلى المنشأة المقتنية قياس القيمة العادلة لحقوقها في المنشأة المقتناة في تاريخ الاقتناء باستخدام أسلوب أو أكثر للتقييم ملائم في هذه الظروف والتي تتوفر فيها البيانات الكافية. في حال استخدام أكثر من أسلوب تقييم، على المنشأة المقتنية تقييم نتائج هذه الأساليب، مع الأخذ في الاعتبار درجة ارتباط المدخلات المستخدمة بالموضوع ودرجة الاعتماد عليها ومدى توافر البيانات.

اعتبـــارات خاصة في تطبيـــق طريقة الاقتنـــاء لتجميع منشـــآت تشاركيـــة Mutual entities (تطبيق الفقرة"٣٣")

أت٤٧- عندما يتم تجميع منشأتين تشاركتين معا، قد تكون القيمة العادلة لحقوق الملكية أو العضوية في المنشأة المقتناة (أو القيمة العادلة للمنشأة المقتناة) أكثر قابلية للقياس من القيمة العادلة لحقوق الأعضاء التي تنقلها المنشأة المقتنية . في هذه الحالة، تتطلب الفقرة "٣٣" من المنشأة المقتنية أن تحدد مبلغ الشهرة باستخدام القيمة العادلة في تاريخ الاقتناء لحقوق ملكية المنشأة المقتناة بدلا من القيمة العادلة لحقوق ملكية المنشأة المقتنية في تاريخ الاقتناء المحولة كمقابل. بالإضافة لذلك، تعترف المنشأة المقتنية في تجميع المنشآت التشاركية بصافي أصول المنشأة المقتناة كإضافة مباشرة على رأس المال أو حقوق ملكية في قائمة المركز المالي وليس كإضافة على الأرباح المرحلة و هي بذلك تتسق مع الطريقة التي تطبق بها طريقة الاقتناء في أنواع أخرى من المنشآت.

أت٤٨-على الرغم من تشابهه ما تتمتع المنشآت التشاركية بمزايا خاصة ومميزة من أنشطة الأعمال الأخرى تنشأ بشكل رئيسي لأن أعضاءهما كليهما عملاء وأصحاب عمل . ويتوقع أعضاء المنشآت التشاركية بشكل عام تلقي منافع مقابل عضويتهم، غالبًا ما تكون على شكل رسوم مخفضة مقابل السلع والخدمات أو نسبة توزيعات الأسهم . أن حصة توزيعات الأسهم المخصصة لكل عضو غالبا تبني على مقدار الأعمال الذي أنجزه العضو أثناء السنة مع المنشأة التشاركية.

أت٤٩- ينبغي أن يشمل قياس القيمة العادلة في المنشأة التشاركية افتراضات حول ما يجريه المشاركون في السوق لمنافع الأعضاء المستقبلية بالإضافة إلى أى افتراضات أخرى ملائمة يجريها المشاركون في السوق بخصوص المنشأة التشاركية ، على سبيل المثال، يمكن استخدام أسلوب القيمة الحالية في تحديد القيمة العادلة المنشأة التشاركية .إن التدفقات النقدية المستخدمة كمدخلات في النموذج المستخدم يجب أن تكون على أساس التدفقات النقدية المستقبلية والتي من المرجح أن تعكس خصومات كمنا فعل لأعضاء مثل الرسوم المخفضة المفروضة على السلع والخدمات.

تحديد ما يعتبر جزءاً من معاملة تجميع الأعمال (تطبيق الفقرات"٥١"و"٥٢")

أت٥٠- لتحديد ما إذا كانت المعاملة جزء من التبادل مقابل المنشأة المقتناة أو أن المعاملة منفصلة عن تجميع الأعمال، على المنشأة المقتنية الأخذ في الاعتبار العوامل التالية التي لا تعتبر مطلقة ولا قاطعة بشكل منفرد:

(أ) أسباب المعاملة – أن فهم أسباب تجميع الأطراف (المنشأة المقتنية والمنشأة المقتناة ومالكيها وأعضاء مجلس الإدارة والمديرين ووكلاؤهم) في معاملة خاصة أو ترتيب خاص قد يوفر توضيح عما إذا كانت تلك المعاملة جزء من المقابل المحول والأصول المقتناة أو الالتزامات والالتزامات المحتملة، علي سبيل المثال ،إذا تم ترتيب معاملة بشكل رئيسي لمنفعة المنشأة المقتنية أو لمنفعة المنشأة المجمعة بدلا من منفعة المنشأة المقتناة أو مالكيها السابقين قبل عملية التجميع، فإن ذلك الجزء من السعر المدفوع للمعاملة (وأي أصول أو التزامات ذات علاقة) من غير المرجح أن يكون جزء من التبادل مقابل المنشأة المقتناة .وعليه، علي المنشأة المقتنية أن تعالج ذلك الجزء بشكل منفصل عن تجميع الأعمال.

(ب) من أنشأ المعاملة– قد يوفر فهم من أنشأ المعاملة توضيح ما إذا كانت تعتبر جزء من التبادل مقابل المنشأة المقتناة .أنشأته علي سبيل المثال ،قد تكون المعاملة أو حدث آخر أنشأ بها لمنشأة المقتنية بهدف تقديم منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة المقتنية أو المنشأة المجمعة مع قليل من المنافع أو عدم وجودها للمنشأة المقتناة أو لمالكيها السابقين قبل التجميع . علي الجانب الآخر، من غير المرجح أن تكون المعاملة أو الترتيبات التي شرعت فيها المنشـــــأة المقتـــناة أو مالكيها السابقين لمنفعة المنشأة المقتنية أو المنشأة المجمعة ومن المرجح أن تكون جزء من عملية تجميع الأعمال.

(ج) توقيت المعاملة– قد يوفر توقيت المعاملة توضيح ما إذا كانت المعاملة جزء من التبادل مقابل المنشأة المقتناة .علي سبيل المثال، معاملة بين المنشأة المقتنية والمنشأة المقتناة التي تحدث خلال مفاوضات علي شروط تجميع الأعمال ربما تم المشاركة فيها بعد تفكير متأني لعملية تجميع الأعمال لتوفير منافع اقتصادية مستقبلية للمنـــشأة المقتنية أو المنشأة المجمعة. عندئذً من المتوقع ان تحصل المنشاة المقتناه أو مالكيها السابقين قبل التجميع القليل من المنافع أو قد لا يحصلوا على أية منافع في هذه المعاملة فيما عدا المنافع التي تحصل عليها كجزء من المنشاة المجمعة.

التسوية الفعالة للعلاقة القائمة قبل التجميع بين المنشأة المقتنية والمنشأة المقتناة في تجميع الأعمال (تطبيق الفقرة"٥٢أ").

أت٥١– قد يكون بين كل من المنشأة المقتنية والمنشأة المقتناة علاقة قائمة قبل اتخاذ قرار تجميع الأعمال، يشار إليها "علاقة قائمة قبل التجميع" قد تكون العلاقة القائمة

قبل التجميع هذه تعاقدية (علي سبيل المثال، مورد وعميل أو مرخص ومرخص له (أو غير تعاقدية) علي سبيل المثال، المدعي والمدعى عليه).

أت٥٢- إذا تضمنت عملية تجميع الأعمال تسوية العلاقة القائمة قبل التجميع ،تعترف المنشأة المقتنية بالمكسب أو الخسارة، وتقاس كما يلي:

(أ) العلاقة غير التعاقدية (مثل قضية) القائمة قبل التجميع تقاس بالقيمة العادلة.

(ب)بالنسبة للعلاقة التعاقدية القائمة قبل التجميع، تقاس بـــ (١) أو (٢) أدناه أيهما أقل :

(١) المبلغ الذي يكون فيه العقد فى مصلحة أو فى غير مصلحة المنشأة المقتنية عند مقارنته مع شروط معاملات السوق الحالية لنفس البنود أو بنود شبيهه. (العقد فى غير مصلحة المنشأة هو عقد شروطه غير تفضيلية وفقًا لشروط السوق الحالية . وليس بالضرورة أن يكون العقد مجحف والذي تكون فيه التكاليف التى لا يمكن تفاديها والناتجة عن مواجهة الالتزامات الواردة بالعقد تزيد عن المنافع الاقتصادية المتوقع الحصول عليها من خلال ذلك العقد).

(٢) مبلغ أي تسوية مذكورة في العقد المتوفر للطرف المقابل والذي يعتبر بالنسبة له عقد فى غير مصلحته

إذا كان (٢) أقل من (١) ،يدرج الفرق كجزء من محاسبة تجميع الأعمال.

مبلغ المكسب أو الخسارة المعترف به قد يعتمد جزئياً على ما إذا كانت المنشأة المقتنية قد اعترفت سابقًا بأصل أو التزام ذو صلة ولذلك قد يختلف المكسب أو الخسارة المثبتة عن المبلغ المحسوب بتطبيق المتطلبات المذكورة أعلاه.

أت٥٣- العلاقة القائمة قبل التجميع قد تكون عقدًا تعترف بها لمنشأة المقتنية على أنه حق أعيد اقتناءه. إذا احتوي العقد على شروط فى مصلحتها أو فى غير مصلحتها مقارنا بتسعير معاملات السوق الحالية لنفس البنود أو بنود مشابهة، تعترف المنشأة المقتنية بشكل منفصل عن تجميع الأعمال، بالمكسب أو الخسارة للتسوية الفعالة للعقد المقاس وفقًا للفقرة "٥٢ (ب)".

ترتيبات المدفوعات المحتملة للموظفين أو المساهمين (تطبيق الفقرة"٥٢ (ب)")

أت٥٤- سواء كانت الترتيبات للمدفوعات المحتملة للموظفين أو المساهمين ، هي مقابل محتمل في تجميع الأعمال أو كانت معاملات منفصلة فإن ذلك يعتمد على طبيعة هذه الترتيبات. وقد يكون من المفيد عند تقييم طبيعة الترتيب فهم أسباب احتواء اتفاقية الاقتناء على نص للمدفوعات المحتملة، ومن شرع بالترتيب ومتى أبرمت الأطراف هذه الترتيبات.

أت٥٥- إن لم يكن من الواضح إن كان ترتيب المدفوعات للموظفين أو المساهمين جزء من التبادل في مقابل المنشأة المقتناة أو إنها معاملة منفصلة عن تجميع الأعمال، فعلى المنشأة المقتنية الأخذ في الاعتبار المؤشرات التالية:

(أ) استمرار التوظيف – يمكن أن تكون شروط استمرار الوظيفة التي يضعها المساهمون الذين أصبحوا موظفين أساسيين مؤشرًا لجوهر ترتيب المقابل المالي المحتمل. ويمكن إدراج الشروط المتعلقة باستمرار الوظيفة في اتفاقية التوظيف أو اتفاقية الاقتناء أو غيرها من الوثائق .

ترتيب المقابل المالى المحتمل الذي يتم فيه مصادرة المدفوعات تلقائيا إذا إنتهى التوظيف يعتبر بمثابة أتعاب عن خدمات ما بعد التجميع . وتشير الترتيبات التي لا تتأثر فيها المدفوعات المحتملة بإلغاء التوظيف إلى أن الدفعات المحتملة هي مقابل إضافي وليس بدلات.

(ب) فترة التوظيف المستمر – إذا توافقت فترة التوظيف المطلوبة معاً وكانت أطول من فترة السداد المحتمل، فإن تلك الحقيقة تشير إلى أن المدفوعات المحتملة في الحقيقة هي أتعاب أو مكافأة.

(ج) مستوى الأتعاب أو المكافأة – قد تشير المواقف التي يكون فيها أتعاب أو مكافأة الموظف – بدون المدفوعات المحتملة – على مستوى معقول مقارنة مع بدلات الموظفين الأساسيين الآخرين في المنشأة المجمعة، إلى أن المدفوعات المحتملة هي مقابل مادي إضافي و ليست أتعاباً أو مكافأة.

(د) مدفوعات إضافية للموظفين – المساهمين الذي لم يصبحوا موظفين يحصلون علي مدفوعات محتملة على أساس السهم تكون اقل من المساهمين الذين أصبحوا موظفين في المنشأة المجمعة، تلك الحقيقة تشير إلى أن المبلغ الإضافي للمدفوعات المحتملة إلى المساهمين الذين أصبحوا موظفين هي أتعاب أو مكافأة.

(ه) عدد الأسهم المملوكة –نسبة الأسهم المملوكة من قبل المساهمين الذين ظلوا موظفين أساسيين قد يكون مؤشرًا على جوهر ترتيب المقابل المادى المحتمل .علي سبيل المثال،المساهمون الذين يملكوا تقريبا كلا لأسهم في المنشأة المقتناة واستمروا كموظفين أساسيين، فإن تلك الحقيقة قد تشير إلى أن الترتيب من حيث الجوهر، هو ترتيب نصيب من الأرباح يهدف لتقديم أتعاب أو مكافآت عن خدمات ما قبل التجميع. بدلا من ذلك،إذا كان المساهمون الذين استمروا كموظفين رئيسيين

يمتلكون فقط عددا قليلا من الأسهم في المنشأة المقتناة وحصل كافة المساهمين على نفس قيمة المقابل المحتمل على أساس السهم، فإن تلك الحقيقة قد تشير إلى أن المدفوعات المحتملة هي مقابل إضافي. وينبغي الأخذ في الاعتبار حقوق ملكية ما قبل الاقتناء التي يحتفظ بها أطراف مرتبطة بالمساهمين الذين استمروا كموظفين رئيسيين مثل أفراد العائلة.

(و) العلاقة بالتقييم – إذا كان المقابل المبدئي المحول في تاريخ الاقتناء يقوم على أساس الحد الأدنى من المدى المقرر في تقييم المنشأة المقتناة والمعادلة المحتملة المتعلقة بمنهج التقييم، تلك الحقيقة تؤيد أن المدفوعات المحتملة تعتبر مقابل مادي إضافي. وعلي الجانب الأخر، إن كانت معادلة المدفوعات المحتملة متسقة مع ترتيبات النصيب من الربح السابقة، فإن تلك الحقيقة تشير إلى أن جوهر الترتيب هو تقديم أتعاب أو مكافآت.

(ز) معادلة تحديد المقابل– قد تساعد المعادلة المستعملة في تحديد المدفوعات المحتملة في تقييم جوهر الترتيب .علي سبيل المثال، إذا تحددت المدفوعات المحتملة على أساس مضاعف الربحية، فإن ذلك قد يؤيد أن الالتزام هو مقابل محتمل في تجميع الأعمال وأن المقصود من المعادلة هو تحديد أو مراجعة القيمة العادلة للمنشأة المقتناة . وعلى العكس، قد تشير المدفوعات المحتملة والتي هي نسبة محدده من الأرباح، إن الالتزام تجاه الموظفين هو ترتيب نصيب من الأرباح من اجل تعويض الموظفين مقابل الخدمات التي قدموها.

(ح) اتفاقيات وموضوعات أخرى – ان شروط الترتيبات الأخرى مع المساهمين (مثل اتفاقية عدم المنافسة، عقود إدارية تنفيذية، عقود استشارية، اتفاقيات عقود إيجار عقارات) ومعالجة ضريبة الدخل عن المدفوعات المحتملة، قد تشير إلى أن المدفوعات المحتملة تنسب إلى شيء آخر غير المقابل للمنشأة المقتناة . على سبيل المثال، فيما يتعلق بالاقتناء، قد تدخل المنشأة المقتنية في اتفاقية تأجير عقارات مع مساهم بائع مهم . وإذا كانت مدفوعات الإيجار المحددة في العقد أقل من السوق بشكل ملحوظ، فان بعض أو كافة المدفوعات المحتملة للمؤجر (المساهم البائع) والتي تتطلبها اتفاقية منفصلة للمدفوعات المحتملة تكون في جوهرها مدفوعات لاستخدام العقارات المستأجرة التي ينبغي علي المنشأة المقتنية أن تعترف بها بشكل منفصل في قوائمها المالية بعد التجميع . و بخلاف ذلك، إذا حدد عقد الإيجار مدفوعات إيجارات تسق مع شروط السوق للعقارات المؤجرة، قد تكون اتفاقية المدفوعات المحتملة للمساهم البائع مقابل محتمل في تجميع الأعمال.

المكافآت المدفوعة المبنية علي الأسهم الخاصة بالمنشأة المقتنية المتبادلة مقابل مكافآت موظفى المنشأة المقتناة (تطبيق الفقرة "٥٢(ب)")

أت٥٦- قد تبادل المنشأة المقتنية المكافآت المدفوعة المبنية على أسهم (استبدال المكافآت) مقابل مكافآت موظفو المنشأة المقتناة . وتعالج التبادلات الخاصة بخيارات الأسهم أو المكافآت الأخرى المدفوعة المبنية على الأسهم المرتبطة بتجميع الأعمال محاسبيًا على أنها تعديلات على المكافآت المدفوعة المبينة على اسهم وفقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣٩) "المدفوعات المبنية على أسهم". وإذا قامت المنشأة المقتنية باستبدال مكافآت المنشأة المقتنية، فان كل أو جزء من القياس علي أساس السوق لمكافآت المنشأة المقتناة المستبدلة يتم إدراجه في قياس المقابل المادي المحول في تجميع الأعمال توفر الفقرات من "أت٥٧ " إلى "أت ٦٢ " إرشادات حول كيفية تخصيص القياس على أساس السوق . لكن فى الحالات التى تنتهى فيها مكافآت المنشأة المقتناه نتيجة لتجميع الأعمال وإذا استبدلت المنشأة المقتنية تلك المكافآت فى الوقت الذى لا يتعين عليها القيام بذلك ، فيتم الأعتراف بجميع القياس على أساس السوق للمكافآت المستبدلة على أنها تكلفة تعويض فى القوائم المالية لما بعد الإندماج وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٩) . ويمكن القول بناء على ذلك أن أى من القياسات على أساس السوق لتلك المكافآت ستكون ضمن قياس المقابل المادى المحول فى تجميع الأعمال. وتكون المنشأة المقتنية ملزمة باستبدال مكافآت المنشأة المقتناة إذا كان لدى المنشأة المقتناة أو موظفيها القدرة على فرض عملية التبادل. علي سبيل المثال –لأغراض تطبيق هذه الفقرة – تلتزم المنشأة المقتنية بتبادل مكافآت المنشأة المقتناة إذا كان التبادل مطلوبًا من:

(أ) شروط اتفاقية الاقتناء.

أو(ب) شروط مكافآت المنشأة المقتناة.

أو(ج) القوانين أو التشريعات المطبقة.

أت٥٧- لتحديد الجزء من المكافأة المستبدلة الذي يعتبر جزء من المقابل المحول للمنشأة المقتناة و الجزء الذي يعتبر أتعاب أو مكافآت عن الخدمات ما قبل التجميع،على المنشأة المقتنية قياس كل من المكافآت المستبدلة الممنوحة من المنشاة المقتنية ومكافآت المنشأة المقتناة اعتبارا من تاريخ الاقتناء وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣٩) "المدفوعات المبنية على أسهم" . ويتساوى الجزء من القياس علي أساس

السوق للمكافآت المستبدلة و الذي يعتبر جزء من المقابل المحول للمنشأة المقتناة مع الجزء من مكافأة المنشأة المقتناة الذي ينسب لخدمات ما قبل التجميع.

أت٥٨- ويحسب الجزء من المكافأة المستبدلة المنسوبة لخدمات ما قبل التجميع على أنه القياس المبني على أساس السوق لمكافأة المنشأة المقتناة مضروباً في نسبة الجزء من فترة الاستحقاق المستكملة حتى إجمالي فترة الاستحقاق أو فترة الاستحقاق الأساسية لمكافأة المنشأة المقتناة أيهما أكبر. وفترة الاستحقاق هي الفترة التي يجب خلالها استيفاء كافة شروط الاستحقاق المحددة . وقد تم تحديد شروط الاستحقاق في معيار المحاسبة المصري رقم (٣٩).

أت٥٩- الجزء من المكافأة المستبدلة الغير مكتسب المنسوب لخدمات ما بعد التجميع، وبالتالي معترف به كتكلفة أتعاب أو مكافآت في القوائم المالية بعد التجميع يساوي إجمالي القياس المبني علي أساس القيمة السوقية للمكافأة المستبدلة ناقصا المبلغ المنسوب لخدمات ما قبل التجميع. وعليه، أي فائض في القياس المبني علي أساس القيمة السوقية للمكافأة المستبدلة عن القياس المبني علي أساس القيمة السوقية للمكافأة المستبدلة للمنشاة المقتناة، تنسبه المنشأة المقتنية لخدمات ما بعد التجميع وتعترف بالفائض كتكلفة أتعاب أو مكافآت في القوائم المالية بعد التجميع .

وعلي المنشأة المقتنية أن تنسب جزء من المكافأة المستبدلة لخدمات ما بعد التجميع إذا احتاجت لخدمات ما بعد التجميع، بغض النظر عما إذا كان الموظف ونقد قدموا كافة الخدمات المطلوبة لمنشأتهم المقتناة للاستحقاق قبل تاريخ الاقتناء أم لا.

أت٦٠- الجزء من المكافأة المستبدلة الغير مكتسب المنسوب لخدمات ما قبل التجميع، بالإضافة إلي الجزء المنسوب لخدمات ما بعد التجميع ، يعكس أفضل تقدير متوفر لعدد المكافآت المستبدلة المتوقع استحقاقها. علي سبيل المثال، إذا كان القياس المبني علي أساس القيمة السوقية لجزء من المكافأة المستبدلة المنسوبة إلى خدمات ما قبل التجميع هي١٠٠ وتتوقع المنشأة المقتنية أنفقط ٩٥ % من المكافأة تستحق، فإن المبلغ المدرج ضمن المقابل المحول في تجميع الأعمال هو٩٥، وتنعكس التغيرات في العدد المقدر من المكافآت المستبدلة المتوقعة للاستحقاق في تكلفة أتعاب ومكافآت الفترات التي يحدث فيها تغيرات أو إنهاء حقوق و التي ليست تعديلاً على المقابل المادي المحول في تجميع الأعمال. وبنفس الطريقة، تعالج آثار الأحداث الأخرى مثل تعديلات أو نتائج نهائية للمكافآت مرتبطة بشروط أداء تقع بعد تاريخ الاقتناء

وفقا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣٩) "المدفوعات المبنية على أسهم"، عند تحديد تكلفة أتعاب ومكافآت الفترة التي يقع بها الحدث.

أت٦١- تنطبق نفس متطلبات تحديد الجزء من المكافأة المستبدلة المنسوب لخدمات ما قبل وما بعد التجميع بغض النظر عن ما إذا كانت المكافأة المستبدلة مبوبة كالتزام أو أداة حقوق ملكية وفقا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣٩) "المدفوعات المبنية علي أسهم". ويتم الاعتراف بكافة التغييرات في القياس المبني علي أساس القيمة السوقية للمكافأة المبوبة كالتزامات بعد تاريخ الاقتناء و ما يرتبط به من آثار ضريبة الدخل في القوائم المالية للمنشأة المقتنية لما بعد التجميع في الفترة (الفترات) التي يقع بها التغيير.

أت٦٢- يتم الاعتراف بآثار ضريبة الدخل للمكافآت المستبدلة للمدفوعات المبنية علي أسهم، وفقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٤) "ضرائب الدخل."

معاملات المدفوعات المبنية على أسهم التى يتم تسويتها بحقوق الملكية للمنشأة المقتناه

أت٦٢أ- يمكن أن يكون لدى المنشأة المقتناه معاملات مدفوعات مبنية على أسهم غير مسددة ولا تقوم المنشأة المقتنية باستبدالها بمعاملات المدفوعات المبنية على أسهم الخاصة بها . وفى حال استحقاقها ، تكون معاملات المدفوعات المبنية على أسهم الخاصة بالمنشأة المقتناه هى جزء من الحقوق غير المسيطرة فى المنشأة المقتناه وتقاس بقيمتها السوقية . وفى حال عدم استحقاقها ، فإنها تقاس بقيمتها السوقية كما لو كان تاريخ الاقتناء هو تاريخ المنح وفقاً للفقرتين "١٩" و "٣٠".

أت٦٢ب-إن المقياس السوقى لمعاملات المدفوعات المبنية على أسهم غير المستحقة يتم تخصيصه للحقوق غير المسيطرة على أساس النسبة المستكملة من فترة الاستحقاق إلى إجمالى فترة الاستحقاق و فترة الاستحقاق الأصلية لمعاملات المدفوعات المبنية على أسهم ، أيهما أطول . فى حين يتم تخصيص الرصيد إلى الخدمة بعد التجميع .

معايير المحاسبة المصرية الأخرى التي تقدم إرشادات حول القياس اللاحق والمعالجة المحاسبية و(تطبيق الفقرة"٥٤")

أت٦٣- تشمل الأمثلة على معايير المحاسبة المصرية التي تقدم إرشادًا عن القياس اللاحق والمعالجة المحاسبية للأصول المقتناة والالتزامات المتكبدة في تجميع الأعمال:

(أ) يصف معيار المحاسبة المصري رقم (٢٣) "الأصول غير الملموسة"، معالجة الأصول غير الملموسة القابلة للتحديد والمقتناة في تجميع الأعمال . وتقوم المنشأة المقتنية بقياس الشهرة بالقيمة المعترف بها في تاريخ الاقتناء مطروحًا منها أي خسائر أضمحلال مجمعة . ويصف معيار المحاسبة المصري رقم (٣١) "أضمحلال قيمة الأصول" المعالجة المحاسبية لخسائر الإضمحلال.

(ب) يقدم معيار المحاسبة المصري رقم (٣٧) " عقود التامين " إرشادًا عن المعالجة المحاسبية اللاحقة لعقد التامين المقتني في تجميع الأعمال.

(ج) يصف معيار المحاسبة المصري رقم(٢٤) المعالجة المحاسبية اللاحقة للأصول الضريبية المؤجلة (بما في ذلك أصول الضريبة المؤجلة غير المعترف بها) والالتزامات المقتناة في تجميع الأعمال.

(د) يقدم معيار المحاسبة المصري رقم (٣٩) إرشادًا عن القياس والمعالجة اللاحقة للجزء من مدفوعات المكافآت المستبدلة المبنية على أسهم التي تصدرها المنشأة المقتنية وتنسب إلى خدمات الموظفين المستقبلية.

(هـ) يقدم معيار المحاسبة المصري رقم(٤٢) إرشادًا عن معالجة التغيرات في حقوق ملكية المنشأة الأم في المنشأة التابعة بعد الحصول علي السيطرة.

إفصاحات (تطبيق الفقرات"٥٩"و"٦١")

أت٦٤– لتحقيق الهدف الوارد في الفقرة "٥٩"، على المنشأة المقتنية الإفصاح عن المعلومات التالية لكل عملية تجميع أعمال تحدث خلال الفترة المالية:

(أ) اسم ووصف المنشأة المقتناة.

(ب) تاريخ الاقتناء.

(ج) نسبة تصويت أدوات حقوق الملكية المقتناة.

(د) الأسباب الرئيسية لتجميع الأعمال ووصف كيفية حصول المنشأة المقتنية علي السيطرة.

(هـ) وصف كيفي للعوامل التي تشكل الشهرة المعترف بها، علي سبيل المثال ، التناغم المتوقع من دمج أعمال المنشاة المقتناة و المنشاة المقتنية، و الأصول غير الملموسة و التي لا تنطبق عليها شروط الاعتراف المنفصل والعناصر الأخرى.

(و) القيمة العادلة في تاريخ الاقتناء لإجمالي المقابل المحول والقيمة العادلة في تاريخ الاقتناء لكل نوع رئيسي من المقابل مثل:

(١) النقدية .

و(٢) الأصول الأخرى الملموسة والغير ملموسة، بما في ذلك كيان تجاري أو شركات تابعة للمنشاة المقتنية .

و(٣) الالتزامات المتكبدة، علي سبيل المثال، التزام عن المقابل المادي المحتمل.

و(٤) حقوق ملكية للمنشأة المقتنية ويتضمن ذلك عدد الأدوات أو الحقوق الصادرة أو القابلة للإصدار وطريقة تحديد القيمة العادلة لتلك الأدوات أو الحقوق.

(ز) بالنسبة لترتيبات المقابل المادي المحتمل والأصول التعويضية:

(١) المبلغ المعترف به في تاريخ الاقتناء؛

و(٢) وصف لترتيبات و أساس تحديد مقدار المدفوعات.

و(٣) تقدير مجموعة من النتائج (بدون خصم) أو إذا تعذر تقدير مدى الإفصاح عن تلك الحقيقة وأسباب تعذر تقديرها. وإذا كان الحد الأقصى للمدفوعات غير محدود فعلى المنشأة المقتنية الإفصاح عن تلك الحقيقة.

(ح) بالنسبة للمديونيات المقتناة:

(١) القيمة العادلة للمديونيات.

و(٢) إجمالي القيمة التعاقدية للمديونيات.

و(٣) أفضل تقدير في تاريخ الاقتناء للتدفقات النقدية التعاقدية التي لا يتوقع تحصيلها.

ويتم تقديم الإفصاح لكل نوع رئيسي من المديونيات كالقروض والتأجير التمويلى المباشرة و أية انواع أخرى للمديونيات.

(ط) المبالغ المعترف بها اعتبارا من تاريخ الاقتناء لكل نوع من الأصول المقتناة والالتزامات والالتزامات المحتملة.

(ي) لكل التزام محتمل تم الاعتراف به وفقًا للفقرة"٢٣"، يتم الإفصاح عن المعلومات المطلوبة في الفقرة "٨٥"من معيار المحاسبة المصري رقم (٢٨) "المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة . "وإذا لم يتم الاعتراف بالالتزام المحتمل بسبب عدم القدرة على قياس قيمته العادلة بشكل موثوق به، تفصح المنشأة المقتنية عن:

(١) المعلومات المطلوبة في الفقرة "٨٦" من معيار المحاسبة المصري رقم (٢٨).

و(٢) أسباب عدم القدرة على قياس الالتزام.

(ك) المبلغ الإجمالي للشهرة المتوقع خصمه لأغراض ضريبية.

(ل) للمعاملات المعترف بها بشكل منفصل عن اقتناء الأصول وتكبد الالتزامات في تجميع الأعمال وفقًا للفقرة"٥١"

(١) وصف لكل معاملة.

و(٢) كيفية معالجة المنشأة المقتنية كل معاملة .

و(٣) المبالغ المعترف بها لكل معاملة وفي أي بند يتم إدراجها في القوائم المالية .

و(٤) أن كانت المعاملة تسوية فعالة لعلاقة قائمة سابقاً، والطريقة المستعملة في تحديد مبلغ التسوية .

(م) الإفصاح عن المعاملات التي تم الاعتراف بها بشكل منفصل وفقا لما تطلبه الفقرة"

(ط) "ينبغي أن يشمل، مبلغ التكاليف المتعلقة بالاقتناء و بشكل منفصل مبلغ تلك التكاليف المعترف بها كمصروفات و البند أو البنود في قائمة الدخل والتي تم الاعتراف فيها بتلك المصاريف . ويتم الإفصاح أيضا عن مبلغ أية تكاليف إصدار لميتم الاعتراف بها كمصروف بالإضافة إلى الإفصاح عن كيفية الاعتراف بها.

(ن) عن عملية الشراء التفاوضية (راجع الفقرة من "٣٤" إلى "٣٦")

(١) مبلغ أي ربح معترف به وفقًا للفقرة"٣٤"و البند في قائمة الدخل الذي تم فيه الاعتراف بالمكسب.

و(٢) وصف لأسباب المعاملة التي ينتج عنها المكسب.

(س) لكل تجميع أعمال تحتفظ فيه المنشأة المقتنية اقل من١٠٠ % من حقوق حق الملكية في تاريخ الاقتناء:

(١) مبلغ حقوق الحصص غير المسيطرة في المنشأة المقتناة المعترف به في تاريخ الاقتناء و أساس قياس ذلك المبلغ.

و(٢) لكل حقوق الحصص غير المسيطرة المقاسه بالقيمة العادلة، أساليب التقييم والنموذج الأساسي للمدخلات المستخدمة في تحديد تلك القيمة.

(ص) في تجميع الأعمال الذي يتم على مراحل:

(١) القيمة العادلة في تاريخ الاقتناء لحقوق الملكية في المنشأة المقتناة التي تحتفظ بها المنشأة المقتنية مباشرة قبل تاريخ الاقتناء.

و(٢) مبلغ أي مكسب أو خسارة معترف بها نتيجة لإعادة قياس القيمة العادلة لحقوق الملكية في المنشاة المقتناة التي احتفظت بها المنشأة المقتنية قبل تجميع الأعمال (راجع الفقرة"٤٢") والبند الذي تم الاعتراف فيه بالمكسب أو الخسارة في قائمة الدخل.

(ع) المعلومات التالية:

(١) مبالغ إيرادات وأرباح أو خسائر المنشأة المقتناة منذ تاريخ الاقتناء مدرجة في قائمة الدخل للفترة المالية.

و(٢) إيرادات وأرباح أو خسائر المنشأة المجمعة للفترة المالية الحالية .كما لو كان تاريخ الاقتناء لجميع عمليات تجميع الأعمال الواقعة خلال السنة هو بداية السنة المالية.

إذا كان الإفصاح عن أي من المعلومات المطلوبة في هذه الفقرة الفرعية غير ممكن عمليا، تقوم المنشأة المقتنية بالإفصاح عن تلك الحقيقة مع تفسير سبب اعتبار الإفصاح عن تلك المعلومات غير ممكن عمليا.

ويستخدم هذا المعيار عبارة " غير ممكن عمليا " بنفس معناها الوارد في معيار المحاسبة المصري رقم(٥) "السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء".

أت٦٥- بالنسبة لتجميعات الأعمال غير الهامة التي تحدث أثناء الفترة المالية والتي تكون هامة عند تجميعها مع بعض، على المنشأة المقتنية الإفصاح عن إجمالي المعلومات المطلوبة في الفقرة"أت٦٤(هـ) و(ع)".

أت٦٦- إذا كان تاريخ الاقتناء لتجميع الأعمال بعد نهاية الفترة المالية ولكن قبل إصدار القوائم المالية، تفصح المنشأة المقتنية عن المعلومات التي تتطلبها الفقرة "أت٦٤" إلا إذا كانت المعالجة الأولية لتجميع الأعمال لم تكن قد أكتملت بعد في الوقت الذي تم فيه إصدار القوائم المالية. في هذا الموقف علي المنشاة المقتنية وصف أي من الافصاحات تعذر الإفصاح عنها و أسباب تعذر الإفصاح .

أت٦٧- لتحقيق هدف الفقرة"٦١"،علي المنشأة المقتنية ان تفصح عن المعلومات التالية لكل عملية تجميع أعمال هامة أو إجمالي العمليات الفردية لتجميع الأعمال الغير هامة والتي تكون هامة عند تجميعها معاً:

(أ) إذا كانت المعالجة الأولية لتجميع الأعمال لم تكتمل بعد (راجع الفقرة"٤٥") لأصول معينة أو التزامات أو حقوق غير مسيطرة أو بنود المقابل المادى وبالتالى فقد تم تحديد المبالغ المعترف بها في القوائم المالية لتجميع الأعمال فقط بشكل مؤقت :

(١) أسباب عدم اكتمال المعالجة الأولية لتجميع الأعمال

و(٢) الأصول والالتزامات وحقوق الملكية أو بنود المقابل المادي الغير مكتمل معالجتها .

و(٣) طبيعة ومبلغ أي تعديلات على فترة القياس المعترف بها خلال الفترة المالية وفقًا للفقرة"٤٩".

(ب) لكل فترة مالية بعد تاريخ الاقتناء وحتى تتمكن المنشأة من جمع أو بيع أو بالتالى خسارة الحق في أصل المقابل المحتمل أو حتى تسوي المنشأة الالتزام المقابل المحتمل أو إلغاء الالتزام أو انتهاء فترة سريانه:

(١) أي تغيرات في المبالغ المعترف بها ، بما في ذلك أي فروقات ناشئة عن التسوية .
و(٢)أي تغيرات في مدى النتائج (غير المخصومة) وأسباب تلك التغيرات.
و(٣) تقنيات التقييم ونموذج المدخلات المستعمل في قياس المقابل المادي المحتمل .

(ج) بالنسبة للالتزامات المحتملة المعترف بها في تجميع الأعمال، على المنشأة المقتنية الإفصاح عن المعلومات المطلوبة في الفقرات"٨٤"و"٨٥" من معيار المحاسبة المصري رقم(٢٨) لكل نوع من المخصصات.

(د) تسوية مبلغ الشهرة المسجل في بداية ونهاية الفترة المالية وإظهار التالي بشكل منفصل:

(١) إجمالي مبلغ ومجمع خسائر الإضمحلال في بداية الفترة المالية

(٢) الشهرة الإضافية المعترف بها خلال الفترة المالية، باستثناء الشهرة المدرجة في المجموعة الجاري التخلص منها والتي عند الاقتناء تفي بشروط التبويب على أنها محتفظ بها لغرض البيع وفقًا للمعيار المحاسبة المصري رقم(٣٢) "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع و العمليات غير المستمرة".

(٣) التعديلات الناتجة عن الاعتراف اللاحق بالأصول الضريبة المؤجلة أثناء الفترة المالية وفقًا للفقرة"٦٧"

(٤) الشهرة المدرجة في المجموعة الجاري التخلص منها والمبوبة على أنها محتفظ بها لغرض البيع وفقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣٢) والشهرة الغير معترف بها أثناء الفترة المالية دون إدراجها في المجموعة الجاري التخلص منها المبوبة على أنها محتفظ بها لغرض البيع.

(٥) خسائر الإضمحلال المعترف بها أثناء الفترة المالية وفقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٨) الذي يتطلب الإفصاح عن معلومات عن المبلغ الممكن استرداده وأضمحلال الشهرة بالإضافة إلى هذا المتطلب.

(٦) صافي فروق سعر الصرف الناشئة أثناء الفترة المالية وفقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (١٣) "آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية".

(٧) أي تغيرات أخرى في القيمة الدفترية المسجلة أثناء الفترة المالية .

(٨) إجمالي مبلغ و مجمع الخسائر الناتجة عن الإضمحلال في القيمة في نهاية الفترة المالية.

(هـ) مبلغ وتوضيح لأي مكسب أو خسارة تم الاعتراف به في الفترة المالية الحالية في كلتا الحالتين:

(١) تتعلق بالأصول المقتناة القابلة للتحديد أو الالتزامات والالتزامات المحتملة في تجميع الأعمال الذي تم تنفيذه في الفترة المالية الحالية أو السابقة.

و(٢) تكون بالحجم والطبيعة او الحدث التي يكون الإفصاح فيها ملائم الفهم القوائم المالية الخاصة بالمنشاة المجمعة.

معيار المحاسبة المصرى

رقم (٣٠) المعدل ٢٠١٥

القوائم المالية الدورية

معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٠) المعدل ٢٠١٥
القوائم المالية الدورية

المحتويات

	فـــقرات
هدف المعيار	
نطاق المعيار	١-٣
تعريفات	٤
محتويات القوائم المالية الدورية	٥-٢٥
الحد الأدنى لمحتويات القوائم المالية الدورية	٨
شكل ومحتويات القوائم المالية الدورية	٩-١٤
الأحداث والمعاملات الهامة	١٥-١٥ ج
الإفصاحات الأخرى	١٦أ
الإفصاح عن الالتزام بمعايير المحاسبة المصرية	١٩
الفترات المطلوب إعداد قوائم مالية دورية عنها	٢٠-٢٢
الأهمية النسبية	٢٣-٢٥
الإفصاح بالقوائم المالية السنوية	٢٦-٢٧
الاعتراف و القياس	٢٨-٤٢
تطبيق نفس السياسات المحاسبية السنوية	٢٨-٣٦
الإيرادات الموسمية أو الدورية أو العرضية	٣٧-٣٨
التكاليف المتكبدة المتقلبة خلال السنة المالية	٣٩
تطبيق أسس الاعتراف و القياس	٤٠
استخدام التقديرات المحاسبية	٤١-٤٢
إعادة عرض القوائم المالية الدورية للفترات السابقة	٤٣-٤٥
ملحق (أ)	
ملحق (ب)	
ملحق (ج)	

معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٠) المعدل ٢٠١٥
القوائم المالية الدورية

هدف المعيار

يهدف هذا المعيار إلى توصيف الحد الأدنى لمحتويات القوائم المالية الدورية وأيضاً إلى توصيف أسس الاعتراف والقياس المحاسبى بالقوائم المالية الدورية الكاملة أو المختصرة ، وتحسن القوائم المالية الموثوق فيها و التى تصدر فى أوقات مناسبة من قدرة المستثمرين والدائنين وغيرهم على تفهم مقدرة المنشأة على تحقيق الأرباح والتدفقات النقدية كذلك على تفهم مركزها المالى و موقف السيولة بها.

نطاق المعيار

١- لا يحدد هذا المعيار المنشآت الملزمة بنشر القوائم المالية الدورية ، و لا مدى دوريتها أو الفترة المسموح بها لنشر تلك القوائم بعد انتهاء الفترة المالية ، ومع ذلك فإن القوانين واللوائح الصادرة من الجهات المختصة مثل الهيئة العامة للرقابة المالية وبورصة الأوراق المالية أو أى جهات رقابية أخرى، عادة ما تطلب من المنشآت التى تتداول أوراقها المالية (سندات أو أسهم) فى بورصة الأوراق المالية أن تنشر قوائم مالية دورية ، و يطبق هذا المعيار عندما تكون المنشأة ملزمة أو ترغب فى نشر قوائمها المالية الدورية طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية.

٢- يتم تقييم كل قائمة مالية سنوية أو دورية على حده لتحديد مدى توافقها مع معايير المحاسبة المصرية ، وعدم قيام المنشأة بإصدار قوائم مالية دورية خلال سنة مالية معينة أو إصدارها بصورة لا تتفق مع هذا المعيار لا يمنعها من إصدار القوائم المالية السنوية لها طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية.

٣- إذا تم وصف القوائم المالية الدورية على أنها متفقة مع معايير المحاسبة المصرية فيجب أن تتفق مع جميع متطلبات هذا المعيار، و تتطلب الفقرة رقم "١٩" من هذا المعيار إفصاحات معينة لهذا الغرض.

تعريفات

٤- *تستخدم المصطلحات التالية فى هذا المعيار بالمعنى المذكور قرين كل منها:*

<u>الفترة الدورية:</u> هى الفترة التى تصدر فيها قوائم مالية دورية عن فترة أقل من سنة مالية كاملة.

القوائم المالية الدورية: *تعنى القوائم المالية التى تحتوى إما على مجموعة كاملة من القوائم المالية (كما ورد بمعيار المحاسبة المصرى رقم (١) عرض القوائم المالية) ، أو مجموعة مختصرة من القوائم المالية (كما ورد بهذا المعيار) للفترة الدورية.*

محتويات القوائم المالية الدورية

٥- تحتوى المجموعة الكاملة للقوائم المالية كما تم تعريفها بالمعيار المحاسبى المصرى رقم (١) على:

(أ) قائمة المركز المالى.

و(ب) قائمة الدخل.

و(ج) قائمة الدخل الشامل

و(د) قائمة التغيرات فى حقوق الملكية .

و(هـ) قائمة التدفقات النقدية.

و(و) الإيضاحات المتممة متضمنة لأهم السياسات المحاسبية و أية مذكرات إيضاحية أخرى .

و(ز) قائمة المركز المالى فى بداية أول فترة مقارنة وذلك عندما تقوم المنشأة بتطبيق سياسة محاسبية بأثر رجعى أو إعادة عرض لبنود فى قوائمها المالية أو إعادة تبويب بنود فى هذه القوائم .

٦- لأهمية توقيت وتكلفة الإصدار وأيضاً لتفادى تكرار المعلومات التى سبق ذكرها فى القوائم السابقة ، فإن المنشأة قد تكون ملزمة أو تختار أن تقدم معلومات أقل عن الفترات الدورية مقارنة بقوائمها المالية السنوية. و يقوم هذا المعيار بتعريف الحد الأدنى لمحتوى القوائم المالية الدورية و المتضمنة قوائم مالية مختصرة وبعض الإيضاحات الهامة. والغرض من إعداد القوائم المالية الدورية هو تحديث آخر قوائم مالية سنوية كاملة تم إعدادها ، ولذلك فإنها تلقى الضوء على الأنشطة و الأحداث والأمور الجديدة وليس تكراراً للمعلومات التى سبق ذكرها بالتقارير السابقة.

٧- لا يوجد فى هذا المعيار ما يمنع أو يعوق المنشأة من نشر مجموعة القوائم المالية الكاملة كما هى موضحة بمعيار المحاسبة المصرى رقم (١) كقوائم مالية دورية بدلاً من نشر القوائم المالية المختصرة وبعض الإيضاحات المختارة، ولا يوجد أيضاً بهذا المعيار ما يمنع أو يعوق المنشأة من تضمين القوائم المالية المختصرة أو أهم الإيضاحات لبنود أكثر من الحد الأدنى الوارد فى هذا المعيار ، و تسرى أسس

الاعتراف والقياس المحاسبية الواردة بهذا المعيار أيضاً على القوائم المالية الكاملة للفترة الدورية ، كما أنها تتضمن كل الإفصاحات التى يتطلبها هذا المعيار و بالأخص الإفصاحات الهامة الواردة بالفقرة رقم "١٦أ" و ما تتطلبها معايير المحاسبة المصرية الأخرى.

الحد الأدنى لمحتويات القوائم المالية الدورية

٨- *تتضمن القوائم المالية الدورية – كحد أدنى – ما يلى :*

(أ) قائمة مركز مالى مختصرة .

و (ب) قائمة دخل مختصرة .

و (ج) قائمة دخل شامل مختصرة

و (د) قائمة مختصرة توضح التغيرات فى حقوق الملكية .

و (هـ) قائمة التدفقات النقدية المختصرة .

و (و) أهم الإيضاحات.

شكل ومحتويات القوائم المالية الدورية

٩- *عند قيام المنشأة بنشر قوائم مالية كاملة فى تقريرها المالى الدورى فيجب أن يتفق شكلها ومحتواها مع ما ورد بمعيار المحاسبة المصرى رقم (١) للقوائم المالية الكاملة.*

١٠- *عند قيام المنشأة بنشر قوائم مالية مختصرة فى تقريرها الدورى يجب أن تتضمن هذه القوائم المختصرة – كحد أدنى – العناوين والمجاميع الفرعية التى تتضمنها آخر قوائم مالية سنوية تم إعدادها ، وأيضاً الإيضاحات الهامة كما يتطلبها هذا المعيار ، بالإضافة إلى بعض البنود أو الإيضاحات التى إذا ما حذفت تكون القوائم المالية الدورية المختصرة مضللة.*

١١- *يجب عرض نصيب السهم الأساسى أو المنخفض فى الأرباح بقائمة الدخل للفترة سواء بالنسبة للقوائم الكاملة أو المختصرة .*

١٢- يوضح معيار المحاسبة المصرى رقم (١) كيفية تنظيم القوائم المالية و يوجد بالملاحق المرفقة بذلك المعيار أمثلة توضيحية لنماذج القوائم المالية (قائمة المركز المالى ، قائمة الدخل ، قائمة الدخل الشامل ، قائمة التغير فى حقوق الملكية) .

١٣- ملغاة .

١٤- تعد القوائم المالية الدورية على أساس قوائم مجمعة إذا كانت آخر قوائم مالية سنوية للمنشأة معدة على أساس قوائم مجمعة ، و لا تقارن القوائم المالية السنوية المستقلة للشركة الأم و لا تتطابق بآخر قوائم مالية سنوية مجمعة معدة و إذا كانت القوائم السنوية للمنشأة تتضمن القوائم المالية المستقلة للشركة الأم بالإضافة إلى القوائم المالية المجمعة ، فإن هذا المعيار لا يقضى و لا يمنع تضمين القوائم المالية للشركة الأم بالقوائم المالية الدورية للمنشأة.

الأحداث والمعاملات الهامة

١٥- على المنشأة أن تضمن قوائمها المالية الدورية تفسيراً للأحداث والمعاملات الهامة من أجل تفهم التغيرات فى المركز المالى وأداء المنشأة منذ نهاية السنة المالية الأخيرة وتعمل المعلومات المفصح عنها بالنسبة للأحداث والمعاملات على تحديث المعلومات ذات الصلة المعروضة فى آخر قوائم مالية سنوية

١٥أ – من الممكن لمستخدم القوائم المالية الدورية للمنشأة الوصول إلى آخر قوائم مالية سنوية لذا فمن الضرورى أن توفر الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية الدورية تحديثاً للمعلومات الهامة نسبياً والتى تم التقرير عنها فى إيضاحات آخر قوائم مالية سنوية .

١٥ب- فيما يلى قائمة بالأحداث والمعاملات التى تتطلب إفصاحات إذا كانت ذات أهمية للمنشأة وهذه القائمة ليست على سبيل الحصر :

(أ) قيمة تخفيض المخزون إلى صافى القيمة البيعية وقيمة أى إلغاء لهذا التخفيض.

و(ب) الاعتراف بالخسائر الناتجة عن اضمحلال قيمة الأصول الثابتة و الأصول غير الملموسة أو أى أصول أخرى ، وقيمة أى رد لهذه الخسائر.

و(ج) إلغاء أى مخصص مكون لتكلفة إعادة الهيكلة.

و(د) اقتناء أو استبعاد الأصول الثابتة.

و(هـ) التزامات شراء الأصول.

و(و) تسوية أية نزاعات أو قضايا.

و(ز) تصحيح أى خطأ بالقوائم المالية السابقة.

و(ح) التغيرات فى الظروف التجارية أو الأقتصادية التى تؤثر على القيمة العادلة للأصول المالية والإلتزامات المالية للمنشأة ، سواء كانت تلك الأصول معترف بها بالقيمة العادلة أو التكلفة المستهلكة .

و(ط) عدم سداد التزام أو قرض أو أية مخالفة لاتفاقية لم يتم تصحيحها فى تاريخ نهاية الفترة المالية أو فى تاريخ سابق له .

و(ى) معاملات الأطراف ذوى العلاقة.

و(ك) التحويلات بين مستويات تسلسل القيمة العادلة المستخدمة فى قياس القيمة العادلة للأدوات المالية.

(ل) التغيرات فى تبويب الأصول المالية نتيجة التغير فى غرض أو استخدام تلك الأصول .

(م) التغيرات فى الإلتزامات المحتملة أو الأصول المحتملة .

١٥ ج- تقدم معايير المحاسبة المصرية المختلفة إرشادات عن متطلبات الإفصاح للعديد من البنود المدرجة في الفقرة "١٥ب" . وعندما يكون هناك حدث معين أو معاملة ما هامة بالنسبة لفهم التغيرات في المركز المالى أو الأداء المالى للمنشأة منذ آخر سنة مالية أعدت عنها قوائم مالية، ينبغي أن تقدم القوائم المالية الدورية للمنشأة توضيحاً و تحديثاً للمعلومات ذات الصلة الواردة في القوائم المالية لآخر سنة مالية .

١٦- ملغاة

الافصاحات الأخرى

١٦أ-بالإضافة إلى الإفصاحات عن الأحداث والمعاملات الهامة وفقاً للفقرات من "١٥" إلى "١٥ج" ، على المنشأة أن تقوم بتضمين البيانات التالية – كحد أدنى – فى الإيضاحات المتممة للقوائم المالية الدورية إذا كانت هامة ولم يفصح عنها فى أى مكان آخر بالقوائم المالية الدورية. و يجب أن تثبت هذه البيانات على أساس وقوعها منذ بداية السنة المالية و حتى تاريخه. ومن ناحية أخرى يجب أن تفصح المنشأة عن الأحداث والمعاملات الهامة لتفهم الفترة الدورية الجارية :

(أ) فقرة تنص على أنه قد تم إتباع نفس السياسات والأسس المحاسبية المتبعة مع القوائم المالية الدورية مقارنة مع أحدث قوائم مالية سنوية أو ما إذا كان هناك تغيير فى هذه السياسات و الأسس مع بيان طبيعة و تأثير هذا التغيير .

(ب) التعليق على موسمية أو دورية عمليات الفترة الدورية.

(ج) طبيعة ومبلغ البنود التى تؤثر على الأصول أو الالتزامات أو حقوق الملكية أو صافى الأرباح أو التدفقات النقدية والتى تكون غير عادية وذلك لطبيعتها أو حجمها أو تأثيرها.

(د) طبيعة ومبلغ التغييرات فى التقديرات المحاسبية للمبالغ المثبتة فى الفترات الدورية السابقة للسنة المالية الحالية أو التغيرات فى التقديرات المحاسبية للمبالغ المثبتة فى السنوات المالية السابقة .

(هـ) إصدار و إعادة شراء أو سداد مديونيات و أدوات حقوق الملكية .

(و) التوزيعات الإجمالية للأسهم ككل أو للسهم الواحد وذلك للأسهم العادية والأسهم الأخرى.

(ز) إيرادات ونتائج أعمال كل قطاع حسب الأنشطة أو حسب التوزيع الجغرافى وذلك طبقاً للأساس المتبع فى المنشأة عند إعداد تقارير القطاعات. (يجب الإفصاح عن بيانات القطاعات بالقوائم المالية الدورية فقط إذا كان معيار المحاسبة المصرى رقم (٤١) الخاص بالقطاعات التشغيلية يقضى بضرورة الإفصاح عن بيانات القطاع فى القوائم المالية السنوية للمنشأة).

(ح) الأحداث التالية لتاريخ الفترة الدورية والتى لم تنعكس على القوائم المالية للفترة الدورية.

(ط) تأثير التغيرات فى هيكل المنشأة خلال الفترة الدورية بما فى ذلك تجميع الأعمال أو الاستحواذ أو فقدان السيطرة على شركة تابعة أو استثمار طويل الأجل أو إعادة هيكلة الشركة أو التوقف عن نشاط معين. وفى حالة تجميع الأعمال تقوم المنشأة بالإفصاحات طبقاً لما ورد فى معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٩) الخاص بتجميع الاعمال.

١٧- ملغاة .

١٨- ملغاة

الإفصاح عن الالتزام بمعايير المحاسبة المصرية

١٩- إذا كانت القوائم المالية الدورية للمنشأة متفقة مع هذا المعيار فيجب الإفصاح عن ذلك ، و لا يمكن وصف القوائم المالية الدورية للمنشأة على أنها متفقة مع معايير المحاسبة المصرية إلا إذا كانت متفقة مع كل متطلبات معايير المحاسبة المصرية.

الفترات المطلوب إعداد قوائم مالية دورية عنها

٢٠- تتضمن التقارير الدورية(المختصرة أو الكاملة) للفترات ما يلى:

(أ) قائمة المركز المالى فى تاريخ نهاية الفترة الدورية الحالية و قائمة مركز مالى مقارنة فى تاريخ نهاية السنة المالية السابقة مباشرة.

(ب) قائمة الدخل عن الفترة الدورية الحالية و على أساس مجمع من بداية السنة المالية حتى تاريخه مع قوائم الدخل المقارنة عن الفترات الدورية المقابلة (الحالية وحتى تاريخه) خلال السنة السابقة مباشرة .

(ج) قائمة الدخل الشامل عن الفترة الدورية الحالية وعلى أساس مجمع من بداية السنة المالية حتى تاريخه مع قوائم الدخل الشامل المقارنة عن الفترات الدورية المقابلة (الحالية وحتى تاريخه) خلال السنة السابقة مباشرة .

(د) قائمة التغير فى حقوق الملكية على أساس مجمع من بداية السنة المالية الحالية حتى تاريخه مع قائمة مقارنة عن الفترة المقابلة فى السنة المالية السابقة مباشرة .

(هـ) قائمة التدفقات النقدية على أساس مجمع من بداية السنة المالية الحالية حتى تاريخه مقارنة بنفس الفترة المقابلة فى السنة المالية السابقة مباشرة.

٢١- بالنسبة للمنشآت التى تكون أنشطتها موسمية بدرجة كبيرة ، قد يكون من المفيد إعداد القوائم المالية عن إثنى عشر شهراً تنتهى فى تاريخ نهاية الفترة الدورية و تكون البيانات المقارنة عن الأثنى عشر شهراً السابقة مباشرة ، و بناء على ذلك فإن المنشآت التى تعتبر أنشطتها موسمية بدرجة كبيرة يفضل أن تأخذ فى الاعتبار تلك البيانات بالإضافة إلى البيانات المذكورة فى الفقرة السابقة.

٢٢- يوضح ملحق (أ) من هذا المعيار نموذج للفترات الواجب عرضها بمعرفة المنشأة التى تعد تقارير نصف أو ربع سنوية.

الأهمية النسبية

٢٣- *عند تحديد كيفية الاعتراف أو قياس أو تبويب أو الإفصاح عن بند من البنود لأغراض القوائم المالية الدورية ، يتعين تقدير الأهمية النسبية لذلك البند على أساس البيانات المالية للفترة المالية الدورية. و يجب الأخذ فى الاعتبار عند تحديد الأهمية النسبية أن القياس لأغراض الفترات الدورية قد يعتمد على التقديرات بدرجة أكبر من الاعتماد على القياس الفعلى للبيانات المالية السنوية.*

٢٤- طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (١) " عرض القوائم المالية" و معيار المحاسبة المصرى رقم (٥) "السياسات المحاسبية و التغييرات فى التقديرات المحاسبية والأخطاء" يعتبر أى بند جوهرياً وهاماً إذا أدى حذفه أو تحريفه إلى التأثير فى القرارات الاقتصادية لمستخدمى القوائم المالية العاديين . و يتطلب معيار المحاسبة المصرى رقم (١) الإفصاح المنفصل عن البنود الهامة بذاتها ، و يتطلب معيار

المحاسبة المصرى رقم (٥) الإفصاح عن التغييرات فى التقديرات المحاسبية والتغييرات فى السياسات المحاسبية والأخطاء ، و لا يتضمن أى من المعيارين أية إرشادات كمية بشأن الأهمية النسبية.

٢٥- بالرغم من أن تقدير الأهمية النسبية لأغراض إعداد القوائم المالية يحتاج دائماً إلى الحكم الشخصى إلا أن هذا المعيار يضع أساس أخذ قرار الإفصاح والاعتراف بناء على البيانات الخاصة بالفترة الدورية لأغراض تفهم أرقام تلك الفترة ، على سبيل المثال ، فإن البنود غير المتكررة والأخطاء والتغيير فى التقديرات أو السياسات المحاسبية يتم الاعتراف بها والإفصاح عنها طبقاً لأهميتها بالنسبة للبيانات المالية الدورية وذلك لتفادى الاستنتاج الخاطئ الذى يترتب على عدم الإفصاح ، و الهدف الأساسي من ذلك هو التأكد من أن القوائم المالية الدورية تتضمن كل المعلومات التى يمكن الاعتماد عليها لتفهم مركز المنشأة المالى ونتائج أعمالها خلال الفترة الدورية .

الإفصاح بالقوائم المالية السنوية

٢٦- ***إذا كان هناك تقدير محاسبى لمبلغ ما تم إثباته فى فترة دورية معينة و تغير هذا التقدير تغيراً جوهرياً فى الفترة الدورية الأخيرة لذات السنة المالية ولم يتم نشر قوائم مالية مستقلة عن الفترة الدورية ، يتعين الإفصاح عن طبيعة ومبلغ التغيير فى التقديرات وذلك بالإيضاحات المتممة للقوائم المالية السنوية للمنشأة.***

٢٧- يتطلب معيار المحاسبة المصرى رقم (٥) الإفصاح (إن أمكن) عن طبيعة و قيمة المبلغ الناتج عن التغيير فى التقديرات المحاسبية والذى له تأثير جوهرى على الفترة الحالية أو من المتوقع أن يؤثر تأثيراً جوهرياً على الفترات اللاحقة. و تتطلب الفقرة رقم "١٦ (د)" من هذا المعيار القيام بنفس الإفصاح بالقوائم المالية الدورية ، ومن أمثلة التغييرات فى التقدير المحاسبى فى الفترة الدورية الأخيرة ما يتعلق بتخفيض قيمة المخزون و إعادة الهيكلة و خسائر اضمحلال قيم الأصول التى تم إثباتها فى الفترة الدورية السابقة لنفس السنة المالية، و يتفق الإفصاح المطلوب والمدرج بالفقرة السابقة مع ما هو وارد بمعيار المحاسبة المصرى رقم (٥) ، ويتم تطبيقه على نطاق ضيق عندما يرتبط فقط بالتغييرات فى التقديرات المحاسبية، و لا يتعين على المنشأة إدراج بيانات مالية إضافية عن فترة دورية ضمن قوائمها المالية السنوية.

الاعتراف والقياس

تطبيق نفس السياسات المحاسبية السنوية

٢٨- ***يجب على المنشأة عند إعداد قوائمها المالية الدورية أن تطبق نفس السياسات المحاسبية المطبقة عند إعداد قوائمها المالية السنوية فيما عدا السياسات المحاسبية***

التى تم تغييرها بعد آخر قوائم مالية سنوية صدرت والتى سوف تنعكس على القوائم المالية السنوية التالية، وبالرغم من ذلك فإن دورية القوائم المالية للمنشأة (السنوية ، النصف سنوية أو الربع سنوية) يجب ألا تؤثر على قياس نتائج أعمال المنشأة السنوية، ولتحقيق هذا الهدف ، فإن أسس القياس المتبعة للقوائم المالية الدورية يجب أن تكون على أساس بداية السنة حتى تاريخه.

٢٩- إن إلزام المنشأة بتطبيق نفس السياسات المحاسبية عند إعداد القوائم المالية الدورية كتلك التى يتم تطبيقها على القوائم السنوية قد يعطى انطباعاً بأن أسس القياس للفترات الدورية قد طبقت وكأنها فترات مستقلة بذاتها. ولكن، مع الأخذ فى الاعتبار أن انتظام المنشأة فى تقديم تقارير دورية يجب ألا يؤثر على أسس قياس نتائج الأعمال السنوية لها ، فإن الفقرة رقم "٢٨" تؤكد أن الفترة الدورية هى جزء من سنة مالية كاملة. وقد ينطوى القياس على أساس بدء السنة حتى تاريخه على تغيير فى التقديرات للمبالغ المثبتة فى فترات دورية سابقة لنفس السنة المالية الحالية ، إلا أن أسس الاعتراف بالأصول و الالتزامات و الإيرادات والمصروفات لا تختلف لأغراض الفترة الدورية عنها لأغراض إعداد القوائم المالية السنوية.

٣٠- أمثلة للإيضاح

(أ) إن أسس الاعتراف والقياس للخسائر الخاصة بانخفاض قيمة المخزون أو إعادة الهيكلة أو اضمحلال قيم الأصول بالفترة الدورية هى نفس الأسس التى تتبعها المنشأة إذا كانت تعد فقط قوائم مالية سنوية. ولكن إذا تم الاعتراف بهذه البنود وقياسها فى فترة دورية سابقة واختلفت التقديرات لهذه البنود فى الفترة الدورية اللاحقة لها ولنفس السنة المالية ، فيتم تغيير التقدير الأولى فى الفترة الدورية اللاحقة إما بعمل استحقاق بمبلغ إضافى على مبلغ الخسائر أو إلغاء المبلغ الذى تم الاعتراف به فى الفترة الدورية السابقة.

و(ب) لا يتم تأجيل التكلفة التى لا ينطبق عليها تعريف الأصل فى نهاية الفترة الدورية فى قائمة المركز المالى إما انتظاراً لأية بيانات مستقبلية قد تتحقق لكى ينطبق عليها تعريف الأصل أو لإظهار أرباح على مدار الفترات الدورية خلال السنة المالية.

و(ج) يتم الاعتراف بمصروف ضرائب الدخل لكل فترة دورية على أساس أفضل التقديرات للمتوسط المرجح لمعدل الضريبة السنوى والمتوقع للسنة المالية بأكملها ، وقد يستوجب تسوية مصروف ضرائب الدخل المقدر خلال فترة دورية فى الفترات الدورية اللاحقة إذا كان هناك تغيير فى تقدير سعر ضريبة الدخل السنوى.

٣١- إن أساس الاعتراف كما ورد بالإطار العام لإعداد وعرض القوائم المالية هو "عملية إدراج بند بالميزانية وبقائمة الدخل ، يتفق مع تعريف عنصر ما ويفى بشروط الاعتراف ، حيث إن تعريف الأصول والالتزامات و الإيرادات والمصروفات يعتبر أساس عملية الاعتراف بالقوائم المالية الدورية والسنوية معاً.

٣٢- بالنسبة للأصول تطبق نفس اختبارات المنفعة المستقبلية على الفترات الدورية كما هو الحال فى الفترات السنوية للمنشأة ، وبالنسبة للتكلفة التى لا ينطبق عليها تعريف الأصل نظراً لطبيعتها فى نهاية السنة المالية فإنه ينطبق عليها كذلك هذا التعريف فى الفترة الدورية. وبالمثل ، فإن الالتزامات فى تاريخ الفترة الدورية يجب أن تمثل التزاماً قائماً فى هذا التاريخ، كما لو كان فى تاريخ إعداد القوائم السنوية.

٣٣- من الخصائص الهامة للدخل (الإيرادات) والمصروفات أن التدفقات الداخلة والخارجة المتعلقة بالأصول و الالتزامات قد حدثت بالفعل. وإذا كانت هذه التدفقات الداخلة والخارجة قد تحققت فيجب الاعتراف بالإيراد أو المصروف المتعلق بها و إلا لا يتم الاعتراف بها ، و يقضى الإطار العام بأن "يتم الاعتراف بالمصروف فى قائمة الدخل عند انخفاض المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بانخفاض أصل ما أو ارتفاع التزام ما ويمكن قياسه بدرجة يعتمد عليها" . و لا يسمح الإطار العام بالاعتراف فى الميزانية بالبنود التى لا يتفق تعريفها مع تعريف الأصول أو الالتزامات.

٣٤- عند قياس الأصول و الالتزامات والإيرادات والمصروفات والتدفقات النقدية المثبتة بالقوائم المالية، فيمكن للمنشأة التى تقوم بإعداد قوائم سنوية فقط أن تأخذ فى الحسبان المعلومات التى تكون متاحة خلال تلك السنة المالية. و تكون القياسات التى تقوم بها بالفعل على أساس بدء السنة حتى تاريخه.

٣٥- تستخدم المنشآت التى تعد تقارير نصف سنوية المعلومات المتاحة (حتى نصف العام أو لفترة لاحقة قصيرة لها) عند القيام بقياسها للقوائم المالية للستة أشهر الأولى، وأيضاً تستخدم أيضاً المعلومات المتاحة خلال الفترة حتى تاريخ نهاية السنة أو لفترة لاحقة قصيرة لها عند القيام بقياسها للقوائم المالية السنوية، و يعكس القياس على أساس الإثنى عشر شهراً التغييرات المحتملة فى التقديرات للمبالغ المثبتة فى الستة أشهر الأولى. ولا يمكن تسوية المبالغ المثبتة فى الستة أشهر الأولى بأثر رجعى، إلا أن الفقرتين "١٦(د)" و"٢٦" تتطلبان الإفصاح عن طبيعة ومبلغ التغيير فى التقديرات المحاسبية إذا كانت هامة.

٣٦- على المنشآت التى تقوم بإعداد تقارير دورية أقل من نصف سنوية بقياس الإيرادات والمصروفات على أساس بدء السنة حتى تاريخه فى كل فترة دورية باستخدام البيانات المتاحة عند إعداد كل مجموعة من القوائم المالية ، و تعكس مبالغ الإيرادات

والمصروفات المثبتة لفترة دورية حالية التغييرات فى التقديرات المحاسبية للمبالغ المثبتة فى الفترات الدورية السابقة لها لنفس السنة المالية، و لا يتم تسوية المبالغ المثبتة فى الفترات الدورية السابقة بأثر رجعى ، إلا أن الفقرتين "١٦(د)" و "٢٦" تتطلبان الإفصاح عن طبيعة ومبلغ للتغيير فى التقديرات المحاسبية إذا كانت هامة.

الإيرادات الموسمية أو الدورية أو العرضية

٣٧- *لا يتم تأجيل أو تعجيل الإيرادات التى تحصل بصفة موسمية أو دورية أو عرضية خلال السنة المالية فى تاريخ نهاية الفترة الدورية إذا كان التأجيل أو التعجيل غير مناسب فى نهاية السنة المالية للمنشأة.*

٣٨- ومن أمثلة تلك الإيرادات التوزيعات عن الأسهم و الإتاوات والمنح الحكومية بالإضافة إلى كثير من الإيرادات التى تحصل عليها بعض المنشآت بإنتظام وثبات فى فترات دورية معينة خلال السنة المالية و لا تحصل عليها خلال الفترات الدورية الأخرى، ومن أمثلة ذلك الإيرادات الموسمية لتجار التجزئة، و يعترف بهذه الإيرادات فقط عند تحققها.

التكاليف المتكبدة المتقلبة خلال السنة المالية

٣٩- *يتم تعجيل أو تأجيل التكاليف المتكبدة و المتقلبة خلال السنة المالية لأغراض إعداد القوائم المالية الدورية فقط إذا كان من المناسب تعجيل أو تأجيل هذا النوع من التكلفة فى نهاية السنة المالية.*

تطبيق أسس الاعتراف والقياس

٤٠- يقدم الملحق التوضيحى (ب) أمثلة على تطبيق الأسس العامة للاعتراف و القياس بالفقرات من "٢٨" إلى "٣٩".

استخدام التقديرات المحاسبية

٤١- *يتم تصميم إجراءات القياس المتبعة لإعداد القوائم المالية الدورية للتأكد من أن البيانات الناتجة عنها يمكن الاعتماد عليها و أنه قد تم الافصاح عن كل البيانات المالية الهامة والتى تساعد على فهم المركز المالى للمنشأة ونتائج أعمالها ، و فى حين أن أسس القياس لكل من القوائم المالية السنوية والدورية تعتمد فى كثير من الأحيان على التقدير المعقول ، إلا أن إعداد القوائم المالية الدورية بصفة عامة يتطلب استخدام للتقديرات بصورة أكبر من القوائم المالية السنوية.*

٤٢- يقدم الملحق التوضيحى رقم (ج) أمثلة عن استخدام التقديرات بالقوائم المالية الدورية.

إعادة عرض القوائم المالية الدورية للفترات السابقة

٤٣- *يتم إظهار أية تغييرات فى السياسات المحاسبية بخلاف التى يحددها معيار محاسبى جديد أو تفسير جديد له من خلال ما يلى :*

(أ) إعادة عرض القوائم المالية للفترات الدورية السابقة للسنة المالية الحالية كما يتم أيضاً إعادة عرض أرقام المقارنة للفترات الدورية القابلة للمقارنة لأية سنوات مالية سابقة فى القوائم المالية السنوية وذلك طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٥) .

أو (ب) عند تعذر تحديد التأثير المجمع فى بداية السنة المالية لتطبيق السياسة المحاسبية الجديدة على جميع الفترات السابقة ، يتم تعديل القوائم المالية للفترات الدورية السابقة الخاصة بالسنة المالية الحالية ، و كذلك الفترات الدورية القابلة للمقارنة للسنوات المالية السابقة وذلك لتطبيق السياسة المحاسبية الجديدة بأثر لاحق فى أقرب تاريخ ممكن.

٤٤- إن الهدف من الأساس السابق ذكره هو التأكد من تطبيق سياسة محاسبية واحدة على مجموعة معينة من المعاملات خلال السنة المالية بأكملها و طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٥) فإن تغيير سياسة محاسبية يجب أن ينعكس من خلال التطبيق بأثر رجعى مع إعادة عرض بيانات الفترة المالية السابقة بأطول أثر رجعى ممكن ، إما إذا كان من الصعب تحديد مبالغ التسوية المجمعة الخاصة بالسنة المالية السابقة بصورة مناسبة، فطبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٥) يتم تطبيق السياسة الجديدة بأثر لاحق بقدر الإمكان .

و يؤدى الأساس المذكور بالفقرة رقم "٤٣" إلى أن أى تغيير فى سياسة محاسبية خلال السنة المالية الحالية يطبق بأثر رجعى و إن تعذر ذلك فيكون التطبيق بأثر لاحق بشرط ألا يكون ذلك بعد بداية السنة المالية .

٤٥- قد ينتج عن إثبات التغيير فى سياسة محاسبية فى السنة المالية تطبيق سياستين محاسبيتين مختلفتين لمجموعة معينة من المعاملات خلال السنة المالية الواحدة. وقد ينتج عن ذلك صعوبة التوزيع و التبويب وعدم وضوح نتائج الأعمال وتعقيد تحليل وفهم البيانات الدورية للمنشأة.

ملحق (أ)

إيضاح عن الفترات المطلوب عرضها

يرافق هذا الملحق معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٠) ولكنه لا يمثل جزءاً منه .

الأمثلة التالية لتوضيح تطبيق المبدأ الوارد فى الفقرة "٢٠" .

منشأة تنشر تقارير مالية دورية نصف سنوية

أ١- تنتهى السنة المالية فى ٣١ ديسمبر ، وتقوم المنشأة بعرض القوائم المالية التالية (مختصرة أو كاملة) فى تقريرها المالى الدورى نصف السنوى فى ٣٠ يونيو ٢٠٠١ .

قائمة المركز المالى فى	**٣٠ يونيو ٢٠٠١**	**٣١ ديسمبر ٢٠٠٠**
قائمة الدخل عن		
٦ شهور تنتهى فى	٣٠ يونيو ٢٠٠١	٣٠ يونيو ٢٠٠٠
قائمة الدخل الشامل عن ٦ شهور تنتهى فى	٣٠ يونيو ٢٠٠١	٣٠ يونيو ٢٠٠٠
قائمة التدفقات النقدية		
٦ شهور تنتهى فى	٣٠ يونيو ٢٠٠١	٣٠ يونيو ٢٠٠٠
قائمة التغير فى حقوق الملكية		
٦ شهور تنتهى فى	٣٠ يونيو ٢٠٠١	٣٠ يونيو ٢٠٠٠

منشأة تنشر تقارير مالية دورية ربع سنوية

أ٢- تنتهى السنة المالية للمنشأة فى ٣١ ديسمبر ، وتقوم المنشأة بعرض القوائم المالية التالية (مختصرة أو كاملة) فى تقريرها المالى الدورى ربع السنوى فى ٣٠ يونيو ٢٠٠١.

قائمة المركز المالى فى	**٣٠ يونيو ٢٠٠١**	**٣١ ديسمبر ٢٠٠٠**
قائمة الدخل عن		
٦ شهور تنتهى فى	٣٠ يونيو ٢٠٠١	٣٠ يونيو ٢٠٠٠
٣ شهور تنتهى فى	٣٠ يونيو ٢٠٠١	٣٠ يونيو ٢٠٠٠
قائمة الدخل الشامل عن		
٦ شهور تنتهى فى	٣٠ يونيو ٢٠٠١	٣٠ يونيو ٢٠٠٠
٣ شهور تنتهى فى	٣٠ يونيو ٢٠٠١	٣٠ يونيو ٢٠٠٠
قائمة التدفقات النقدية		
٦ شهور تنتهى فى	٣٠ يونيو ٢٠٠١	٣٠ يونيو ٢٠٠٠
قائمة التغيرات فى حقوق الملكية		
٦ شهور تنتهى فى	٣٠ يونيو ٢٠٠١	٣٠ يونيو ٢٠٠٠

ملحق (ب)
أمثلة على تطبيق مبادئ الاعتراف و القياس

يرافق هذا الملحق معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٠) ولكنه لا يمثل جزءاً منه .

الأمثلة التالية لتوضيح تطبيق المبادئ العامة للاعتراف و القياس الواردة فى الفقرات من "٢٨" إلى "٣٩".

حصة صاحب العمل فى اشتراكات التأمينات

ب١- إذا كانت حصة صاحب العمل فى اشتراكات التأمينات يتم ربطها على أساس سنوى ، فإنه يتم الاعتراف بمصروف صاحب العمل المتعلق بذلك فى الفترات الدورية باستخدام متوسط مقدر لمعدل الاشتراك حتى و إن كان جزءاً كبيراً من المدفوعات يمكن سداده فى بداية السنة المالية . ومن الأمثلة الشائعة على ذلك اشتراكات التأمينات التى تفرض حتى حد أقصى محدد للدخل لكل موظف ، وبالنسبة للموظفين من ذوى الدخل الأعلى يتم الوصول إلى الحد الأقصى للدخل قبل نهاية السنة المالية ، ولا يقوم صاحب العمل بسداد أية مبالغ أخرى خلال نهاية السنة .

الإصلاحات الرئيسية الدورية أو الصيانة المخطط له

ب٢- إن تكلفة الصيانة أو الإصلاح الرئيسى الدورى المخطط له أو النفقات الموسمية الأخرى المتوقع حدوثها فى أواخر السنة لا يتم التنبؤ بها لأغراض تقديم التقارير الدورية إلا أذا كان هناك حدث جعل المنشأة تتحمل التزاماً قانونياً و مستدل عليه علماً بأن مجرد النية أو الضرورة لتحمل مصروف متعلق بالمستقبل ليس كافياً لنشأة أى التزام .

المخصصات

ب٣- يتم الاعتراف بالمخصص عندما لا يكون لدى المنشأة بديلاً فعلياً سوى إجراء تحويل للمنافع الاقتصادية نتيجة لحدث نشأ عنه التزام قانونى أو التزام مستدل عليه ، و يتم تسوية مبلغ الالتزام إما بالزيادة أو النقصان مع الخسارة أو المكسب المقابل المعترف به فى الأرباح أو الخسائر إذا تغير أفضل تقدير للمنشأة لمبلغ الالتزام .

يتطلب هذا المعيار أن تقوم المنشأة بتطبيق نفس قواعد الاعتراف و قياس المخصص فى تاريخ دورى كما لو كانت ستفعل هذا فى نهاية السنة المالية ، ووجود أو عدم وجود التزام لتحويل المنافع أمر ليس له علاقة بطول مدة الفترة التى قدم عنها التقرير بل هو أمر واقع.

مكافآت نهاية السنة

ب٤- تختلف طبيعة مكافآت نهاية السنة إلى حد كبير حيث يتم الحصول على البعض منها باستمرار الخدمة خلال فترة زمنية ، وبعض المكافآت يتم الحصول عليها على أساس شهرى أو ربع سنوى أو سنوى لنتيجة التشغيل ، وقد تكون على أساس اختيارى أو تعاقدى بحت أو بناء على ما سارت عليه الأمور لعدة سنوات .

ب٥- يكون هناك تصور مسبق للمكافأة لأغراض تقديم التقارير الدورية فقط إذا:

(أ) كانت المكافأة التزاماً قانونياً مع وجود إجراء سابق يجعل المكافأة التزاماً مستدل عليه و لا يوجد أمام المنشأة بديل حقيقى سوى السداد .

(ب)كان من الممكن عمل تقدير يعتمد عليه للالتزام . ويقدم معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٨) "مزايا العاملين" إرشاداً بهذا الخصوص.

مدفوعات الإيجار المشروطة

ب٦- يمكن أن تكون أقساط الإيجار المشروطة مثالاً على الالتزام القانونى أو المستدل عليه المعترف به كالتزام . فإذا نص عقد إيجار على أقساط مشروطة بناءً على تحقيق المستأجر لمستوى معين من المبيعات السنوية فإنه يمكن أن ينشأ التزام خلال الفترات الدورية للسنة المالية قبل تحقيق مستوى المبيعات السنوى المطلوب إذا كان يتوقع تحقيق ذلك المستوى من المبيعات ، وعلى ذلك لا يوجد أمام المنشأة بديل واقعى سوى سداد مدفوعات الإيجار المستقبلية .

الأصول غير الملموسة

ب٧- تقوم المنشأة بتطبيق تعريف وقياس الاعتراف لأصل غير ملموس بنفس الطريقة فى الفترة الدورية كما فى الفترة السنوية ، ويتم الاعتراف بالتكاليف التى تم تحملها قبل استيفاء شروط الاعتراف بالأصل غير الملموس كمصروف ، ويتم الاعتراف بالتكاليف التى يتم تحملها بعد التاريخ المحدد الذى يتم فيه استيفاء شروط الاعتراف كجزء من تكلفة الأصل غير الملموس ، وليس من المبرر تأجيل التكاليف كأصول فى المركز المالى الدورى على أمل استيفاء شروط الاعتراف بها فيما بعد فى السنة المالية .

المعاشات

ب٨- يتم حساب تكلفة المعاشات لفترة مؤقتة على أساس مدة سنة حتى تاريخه باستخدام معدل تكلفة المعاشات المحددة اكتوارياً فى نهاية الفترة المالية السابقة والمعدلة لتأخذ فى الاعتبار تقلبات السوق الهامة منذ ذلك الوقت والتخفيضات الهامة أو التسويات أو الأحداث الأخرى الهامة التى حدثت مرة واحدة فقط .

الإجازات والعطلات الرسمية وحالات الغياب الأخرى القصيرة المدفوعة

ب٩- حالات الغياب المتراكمة المدفوعة هى تلك الحالات المرحلة والتى يمكن استخدامها فى الفترات المستقبلية إذا لم يكن استحقاق الفترة الحالية مستخدماً بكامله ، ويتطلب معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٨) "مزايا العاملين" أن تقوم المنشأة بقياس التكلفة المتوقعة والالتزام فيما يتعلق بحالات الغياب المتراكمة المدفوعة بمقدار المبلغ الذى تتوقع المنشأة سداده نتيجة للاستحقاق غير المستخدم الذى تراكم فى تاريخ الميزانية ، ويطبق هذا المبدأ كذلك فى تواريخ التقارير المالية الدورية ، وبالعكس لا تعترف المنشأة بمصروف أو أى التزام لحالات الغياب غير المتراكمة المدفوعة فى تاريخ أى تقرير دورى مثلما لا تعترف بمصروف أو أى التزام فى تاريخ تقديم اى تقرير سنوى .

التكاليف الأخرى المخططة والتى تحدث بصورة غير منتظمة

ب١٠-قد تشمل الموازنة التقديرية لمنشأة ما تكاليف معينة يتوقع تكبدها بشكل غير منتظم خلال السنة المالية مثل المساهمات الخيرية وتكاليف تدريب العاملين ، وهذه التكاليف بشكل عام خاضعة للتقدير الشخصى بالرغم من انها متوقعة وتميل لأن تتكرر بين سنة وأخرى ، والاعتراف بأى التزام فى أى تاريخ تقرير مالى دورى لهذه التكاليف التى لم يتم تكبدها بشكل عام لا يتفق مع تعريف الالتزامات .

قياس عبء ضريبة الدخل عن الفترة الدورية

ب١١-يستحق عبء ضريبة الدخل للفترة الدورية باستخدام سعر الضريبة الذى ينطبق على اجمالى الأرباح السنوية المتوقعة أى متوسط سعر ضريبة الدخل السارية السنوية المقدرة المطبقة على الدخل قبل حساب ضريبة الدخل للفترة الدورية .

ب١٢-وهذا يتفق مع المفهوم الأساسى الوارد فى الفقرة "٢٨" الذى ينص على وجوب تطبيق نفس مبادئ الاعتراف والقياس المحاسبى فى تقرير مالى دورى كما هى مطبقة فى القوائم المالية السنوية. ويتم ربط ضرائب الدخل على أساس سنوى ،

كما يتم حساب عبء ضريبة الدخل للفترة الدورية بتطبيق سعر الضريبة على الدخل قبل حساب الضريبة للفترة المرحلية والذى ينطبق على اجمالى الأرباح السنوية المتوقعة أى متوسط سعر ضريبة الدخل السنوية المقدرة للسارى ، ويعكس متوسط سعر الضريبة السنوى المقدر مجموعة من أسعار ضريبة الدخل التى يتوقع أن تنطبق على أرباح السنة الكاملة ، بما فى ذلك التغيرات التى تمت بالفعل فى أسعار ضريبة الدخل المقرر تطبيقها فيما بعد فى السنة المالية ، ويقدم معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٤) "ضرائب الدخل" الإرشاد بشأن التغيرات التى تمت بالفعل فى أسعار الضرائب ، ويجب أن تتم إعادة تقدير سعر ضريبة الدخل السنوى على أساس السنة حتى تاريخه بما يتفق مع الفقرة "٢٨" من هذا المعيار ، وتتطلب الفقرة "١٦ – (د)" الافصاح عن التغيرات الهامة فى التقديرات .

ب١٣-إلى الحد الممكن عملياً يتم تحديد متوسط سعر ضريبة الدخل المقدر السارى بالنسبة للقوائم المجمعة بصورة منفصلة بالنسبة لكل دولة وتطبيقها بصورة منفردة على الدخل قبل حساب الضريبة للفترة الدورية بالنسبة لكل دولة ، وبالمثل إذا كانت أسعار ضريبة دخل مختلفة تنطبق على فئات مختلفة من الدخل (مثل الأرباح الرأسمالية أو الايراد المحقق من أنشطة محددة) فيتم إلى الحد الممكن عملياً تطبيق سعر مستقل على كل فئة منفردة للدخل قبل حساب الضريبة للفترة الدورية وحيث إن هذه الدرجة من الدقة مطلوبة إلا أنه قد لا يمكن تحقيقها فى جميع الحالات ، ويتم استخدام متوسط مرجح لأسعار الضريبة فى الدول المختلفة أو بالنسبة لفئات الدخل إذا كان استخدام أسعار أكثر تحديداً له نتيجة تقريبية معقولة .

ب١٤-لتوضيح تطبيق المبدأ السابق ، تتوقع المنشأة التى تقدم تقارير ربع سنوية أن تربح من شركة تابعة ١٠٠٠٠ قبل حساب الضريبة فى كل فترة ربع سنوية وتعمل فى دولة تبلغ سعر الضريبة الدخلية فيها ٢٠% على أول ٢٠٠٠٠ من الأرباح السنوية و٣٠% على كل أرباح اضافية ، والأرباح الفعلية تشابه التوقعات ، ويبين الجدول التالى مبلغ عبء ضريبة الدخل الذى تصدر عنه التقارير الربع سنوية .

	الربع الأول	الربع الثانى	الربع الثالث	الربع الرابع	سنوياً
عبء الضريبة	٢٥٠٠	٢٥٠٠	٢٥٠٠	٢٥٠٠	١٠٠٠٠

يتوقع أن تستحق ضريبة مقدارها ١٠٠٠٠ للسنة بكاملها على دخل مقداره ٤٠٠٠٠ قبل حساب الضريبة .

ب١٥-فيما يلى إيضاح آخر : تقوم المنشأة بتقديم تقارير ربع سنوية ، ومن المتوقع أن تحصل على ربح مقداره ١٥٠٠٠ قبل حساب الضريبة فى الربع الأول ، إلا أنها تتوقع أن تتكبد خسائر مقدارها ٥٠٠٠ فى كل فترة ربع سنوية من الفترات الثلاث الباقية (وهكذا يبلغ ربحها صفراً خلال السنة) ومتوسط سعر ضريبة الدخل السنوية المقدرة ٢٠% . ويبين الجدول التالى مبلغ عبء ضريبة الدخل الذى يرد فى التقرير فى كل فترة ربع سنوية .

	الربع الأول	الربع الثانى	الربع الثالث	الربع الرابع	سنوياً
عبء الضريبة	٣٠٠٠	(١٠٠٠)	(١٠٠٠)	(١٠٠٠)	صفر

الفرق بين السنة المالية والسنة الضريبية

ب١٦-فى الحالات النادرة التى تختلف فيها السنة المالية عن السنة الضريبية يتم قياس عبء ضريبة الدخل للفترة الدورية باستخدام متوسط مرجح لسعر الضريبة الفعلى مقدراً لكل سنة من سنوات ضريبة الدخل المطبقة على الجزء من الدخل قبل حساب الضريبة الذى تم تحقيقه فى كل سنة من سنوات ضريبة الدخل هذه .

ب١٧-ملغاة .

الخصم الضريبي

ب١٨-ملغاة .

ب١٩-ملغاة .

رد وترحيل الخسارة والخصم الضريبى

ب٢٠-يتم إظهار الخسارة الضريبية التى تم ردها فى الفترة الدورية التى تحدث فيها تلك الخسارة ، كما يتم كذلك الاعتراف بأى تخفيض مقابل لذلك فى عبء الضريبة أو أية زيادة فى إيراد الضريبة .

ب٢١-يقدم معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٤) شروطاً لتقييم احتمال الربح الخاضع للضريبة الذى يمكن مقابله الاستفادة من الخسائر والخصومات الضريبية غير المستخدمة. ويتم تطبيق هذه الشروط فى نهاية كل فترة دورية ، وإذا تم استيفاء هذه الشروط يتم إظهار أثر ترحيل الخسارة الضريبية فى حساب متوسط سعر ضريبة الدخل السنوية المقدر المطبق .

ب٢٢-إيضاحاً لذلك هناك منشأة تقدم تقاريرها كل فترة ربع سنوية ولديها خسارة تشغيل مرحلة لأغراض ضريبة الدخل فى بداية السنة المالية الحالية مقدارها ١٠٠٠٠ والتى لم يتم الاعتراف فيها بأى أصل ضريبى مؤجل ، وتربح المنشأة ١٠٠٠٠ فى الربع الأول من السنة الحالية ، وتتوقع أن تربح ١٠٠٠٠ فى كل فترة ربع سنوية من الفترات الثلاث الباقية ، وباستبعاد الخسارة التشغيلية المرحلة يتوقع أن يبلغ معدل سعر ضريبة الدخل السنوية المقدر ٢٠% فيكون عبء الضريبة كما يلى:

	الربع الأول	الربع الثانى	الربع الثالث	الربع الرابع	سنوياً
عبء الضريبة	١٥٠٠	١٥٠٠	١٥٠٠	١٥٠٠	٦٠٠٠

التغيرات التعاقدية أو المنظورة فى سعر الشراء

ب٢٣-هناك تصور بالنسبة لأى خصم على الكميات وكذلك التغيرات الأخرى المتعاقد عليها فى أسعار المواد الخام أو العمالة أو البضائع والخدمات الأخرى المشتراة فى الفترات الدورية لدى كل من الطرف الذى يقوم بالسداد والمستلم إذا كان من المتوقع حدوث ذلك ، وهكذا فإن اى تخفيض او خصم تعاقدى يكون متوقع، إلا أن أى خفض أو خصم تقديرى لا يكون له أى انعكاس لأن الأصل أو الالتزام الناتج لا يستوفيان الشروط الواردة فى إطار عرض وتصوير القوائم المالية التى تنص على وجوب أن يكون الأصل مورداً تسيطر عليه المنشأة نتيجة لحدث سابق ، ووجوب أن يكون الالتزام عبئاً حالياً يتوقع أن ينجم عن تسويته تدفق خارجى للموارد .

الاهلاك والاستهلاك

ب٢٤-يعتمد الاهلاك والاستهلاك لفترة دورية على الأصول المملوكة خلال تلك الفترة الدورية ولا يؤخذ فى الاعتبار حالات استحواذ أو بيع الأصول المخطط لها لفترة لاحقة فى السنة المالية .

المخزون

ب٢٥-يتم قياس المخزون للتقارير المالية الدورية بناء على نفس المبادئ كما فى نهاية السنة المالية . ويحدد معيار المحاسبة المصرى رقم (٢) "المخزون" شروط الاعتراف بالمخزون وقياسه. ويمثل المخزون مشاكل معينة فى تاريخ أى تقرير مالى بسبب الحاجة الى تحديد الكميات والتكاليف وكذلك صافى القيمة البيعية

للمخزون ، وبالرغم من ذلك يتم تطبيق نفس مبادئ القياس على المخزون الدورى ، ولتوفير التكاليف والوقت كثيراً ما تستخدم المنشآت التقديرات لقياس المخزون فى التواريخ الدورية الى حد أكبر مما يتم فى تواريخ تقديم التقارير السنوية . وفيما يلى أمثلة على كيفية تطبيق اختبار صافى القيمة البيعية فى أى تاريخ دورى ، وكيفية معاملة التغيرات فى التصنيع فى التواريخ الدورية .

صافى القيمة البيعية للمخزون

ب٢٦-يتم تحديد صافى القيمة البيعية للمخزون بالرجوع إلى أسعار البيع والتكاليف المتعلقة بها لإكمال بيعها فى تواريخ دورية . وتقوم المنشأة برد أى انخفاض فى القيمة إلى صافى القيمة البيعية فى أية فترة دورية لاحقة فقط إذا كان من المناسب إجراء ذلك فى نهاية السنة المالية .

ب٢٧-ملغاة.

التغيرات فى تكلفة التصنيع للفترات الدورية

ب٢٨-يتم الاعتراف بالانحرافات فى السعر والكفاءة والصرف والكمية لمنشأة صناعية فى قائمة الدخل فى تواريخ التقارير الدورية إلى نفس المدى الذى يتم فيه الاعتراف بهذه التغيرات فى قائمة الدخل فى نهاية السنة المالية مع اعتبار تأجيل التغيرات التى يتوقع استيعابها فى نهاية السنة غير مناسب ، لأنه من الممكن أن ينجم عن ذلك إثبات المخزون فى ذلك التاريخ بمقدار يزيد أو يقل عن حصته فى التكلفة الفعلية للصنع .

أرباح وخسائر ترجمة العملات الأجنبية

ب٢٩-يتم قياس أرباح وخسائر ترجمة العملات الأجنبية للتقارير المالية الدورية حسب نفس المبادئ كما فى نهاية السنة المالية .

ب٣٠-يحدد معيار المحاسبة المصرى رقم (١٣) "آثار التغيرات فى أسعار صرف العملات الأجنبية" كيفية ترجمة القوائم المالية للعمليات الأجنبية إلى عملة العرض بما فى ذلك الإرشادات الخاصة باستخدام متوسط أسعار صرف العملات الأجنبية أو أسعار الإقفال لها وإرشادات بشأن الاعتراف بالتسويات الناجمة فى الأرباح أو الخسائر أو بنود الدخل الشامل الأخرى. ويتم استخدام المتوسط الفعلى وأسعار الإقفال للفترة الدورية بما يتفق مع معيار المحاسبة المصرى رقم (١٣) ، ولا تقوم المنشآت بتوقع التغيرات المستقبلية فى أسعار الصرف الأجنبية فى باقى السنة المالية الحالية عند ترجمة العمليات الأجنبية فى أية فترة دورية .

ب٣١-إذا تتطلب معيار المحاسبة المصرى رقم (١٣) الاعتراف بتسويات ترجمة العملات الأجنبية كدخل أو كمصروف فى الفترات التى تنشأ بها ، فإن هذا المبدأ يطبق فى كل فترة دورية . ولا تقوم المنشآت بتأجيل بعض تسويات ترجمة العملات الأجنبية فى أى تاريخ دورى إذا كان من المتوقع رد التسوية قبل نهاية السنة المالية .

التقارير المالية الدورية فى الاقتصاديات عالية التضخم

ب٣٢-ملغاة .

ب٣٣-ملغاة .

ب٣٤-ملغاة.

اضمحلال قيمة الأصول

ب٣٥-يتطلب معيار المحاسبة المصرى رقم (١٠) "الأصول الثابتة" الاعتراف بخسارة الاضمحلال فى القيمة إذا انخفض المبلغ القابل للاسترداد إلى أقل من القيمة الدفترية .

ب٣٦-يتطلب هذا المعيار أن تقوم المنشأة بتطبيق نفس شروط اختبارات اضمحلال القيمة و الاستبعاد من الدفاتر فى أى تاريخ دورى كما كانت ستفعل فى نهاية أية سنة مالية ، على أن ذلك لا يعنى أنه يجب على المنشأة أن تقوم بالضرورة بإجراء حساب مفصل لاضمحلال القيمة فى نهاية كل فترة دورية ، بل تقوم المنشأة بإجراء مراجعة لتحديد دلائل على وجود أى اضمحلال هام فى القيمة منذ نهاية آخر سنة مالية لتحديد ما إذا كانت هناك حاجة لهذا الحساب من عدمه.

ملحق (ج)
أمثلة على استخدام التقديرات

يرافق هذا الملحق معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٠) ولكنه لا يمثل جزءاً منه .

الأمثلة التالية لإيضاح تطبيق المبدأ المذكور فى الفقرة "٤١" من هذا المعيار .

ج١- **المخزون** : قد لا تدعو الحاجة الى إجراءات كاملة للجرد والتقييم للمخزون فى التواريخ الدورية بالرغم من انه يمكن إجراؤها فى نهاية السنة المالية ، وقد يكون كافياً إجراء تقديرات فى التواريخ الدورية بناء على هوامش المبيعات .

ج٢- **تبويب الأصول والالتزامات المتداولة وغير المتداولة** : قد تقوم المنشآت بإجراء بحث أكثر شمولاً لتبويب الأصول والالتزامات على أنها متداولة أو غير متداولة فى تواريخ التقارير السنوية وليس فى التواريخ الدورية .

ج٣- **المخصصات** : إن تحديد المبلغ المناسب لمخصص (مثل مخصص الضمانات والتكاليف البيئية وتكاليف اعداد الموقع) قد يكون معقداً وكثيراً ما يكون مكلفاً ومستهلكاً للوقت ، وفى بعض الأحيان تستخدم المنشآت خبراء خارجيين للمساعدة فى الحسابات السنوية ، و يتم عادة عمل تقديرات مماثلة فى تواريخ دورية بناء على مراجعة وتحديث المخصص السنوى السابق بدلاً من استخدام خبراء خارجيين لعمل حساب جديد .

ج٤- **المعاشات** : يتطلب معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٨) "مزايا العاملين" أن تقوم المنشأة بتحديد القيمة الحالية للالتزامات المحددة المرتبطة بهذه المزايا والقيمة السوقية لأصول نظام المعاشات فى تاريخ نهاية كل فترة مالية. ويشجع المعيار المنشأة على استخدام خبير اكتوارى مؤهل مهنياً لقياس الالتزامات . ولأغراض التقارير الدورية يمكن الحصول على قياس يعتمد عليه من خلال الاستنتاج والاستنباط بناء على أحدث تقييم اكتوارى .

ج٥- **ضرائب الدخل** : تقوم المنشأة فى قوائمها المالية المجمعة بحساب عبء ضريبة الدخل والتزام ضريبة الدخل المؤجل فى تواريخ سنوية بتطبيق سعر الضريبة لكل دولة مستقلة على قياسات الدخل لكل دولة ، وعلى الرغم من أن الفقرة "ب١٤" توضح أهمية التوصل لهذه الدرجة من الدقة فى تواريخ تقديم التقارير

الدورية إلا أنه قد يكون من غير الممكن تحقيقها فى جميع الحالات ، ويتم استخدام متوسط مرجح لسعر الضريبة فى الدول المختلفة أو بالنسبة لفئات الدخل إذا كانت ذات درجة تقريبية معقولة .

ج٦- **البنود المحتملة** : قد يشمل قياس البنود المحتملة آراء الخبراء القانونين أو مستشارين آخرين ويتم فى بعض الأحيان الحصول على تقارير رسمية من خبراء مستقلين فيما يتعلق بالبنود المحتملة ، ومثل هذه الآراء حول التقاضى والمطالبات والتقييمات والبنود المحتملة وحالات عدم التأكد الأخرى قد تكون مطلوبة أو لا تكون مطلوبة فى التواريخ الدورية .

ج٧- **ملغاة.**

ج٨- **التسويات فيما بين الشركات الشقيقة والتابعة** : بالنسبة لبعض الأرصدة المشتركة بين الشركات الشقيقة والتابعة الى أن تتم تسويتها على مستوى تفصيلى عند إعداد القوائم المالية المجمعة فى نهاية السنة المالية فإنه يمكن تسويتها بصورة مختصرة وأقل تفصيلاً عند إعداد القوائم المالية المجمعة فى أى تاريخ دورى .

ج٩- **الصناعات المتخصصة** : نظراً للتعقيد وارتفاع التكلفة والوقت قد تكون قياسات الفترة الدورية فى الصناعات المتخصصة أقل دقة مما هى عليه فى نهاية السنة المالية ، مثال ذلك حساب احتياطيات التأمين من قبل شركات التامين .

معيار المحاسبة المصرى

رقم (٣١) المعدل ٢٠١٥

اضمحلال قيمة الأصول

معيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) المعدل ٢٠١٥
اضمحلال قيمة الأصول

المحتويات

	فقرات
هدف المعيار	١
نطاق المعيار	٢-٥
تعريفات	٦
تحديد الأصل الذى قد يحدث اضمحلال فى قيمته	٧-١٧
قياس القيمة الاستردادية	١٨-٥٧
قياس القيمة الاستردادية للأصل غير الملموس الذى ليس له عمر إنتاجي محدد	٢٤
صافى القيمة العادلة ناقصاً تكاليف البيع	٢٥-٢٩
القيمة الاستخدامية	٣٠-٥٧
أسس تقدير التدفقات النقدية المستقبلية	٣٣-٣٨
العناصر المكونة لتقديرات التدفقات النقدية المستقبلية	٣٩-٥٣
التدفقات النقدية المستقبلية للعملات الأجنبية	٥٤
سعر الخصم	٥٥-٥٧
الاعتراف وقياس خسارة الاضمحلال فى القيمة	٥٨-٦٤
وحدات توليد النقد والشهرة	٦٥-١٠٨
تحديد وحدة توليد النقد التى ينتمى إليها الأصل	٦٦-٧٣
القيمة الاستردادية والقيمة الدفترية لوحدة توليد النقد	٧٤-١٠٣
الشهرة	٨٠-٩٩
توزيع الشهرة على الوحدات المولدة للنقد	٨٠-٨٧
اختبار اضمحلال القيمة للوحدات المولدة للنقد التى تتضمن شهرة	٨٨-٩٠
توقيت اختبارات اضمحلال القيمة	٩٦-٩٩

الأصول العامة للمنشأة	١٠٠-١٠٣
خسارة اضمحلال قيمة وحدة توليد النقد	١٠٤-١٠٨
عكس الخسارة الناجمة عن اضمحلال القيمة	١٠٩-١٢٥
عكس الخسارة الناجمة عن اضمحلال القيمة بالنسبة للأصل المنفرد	١١٧-١٢١
عكس الخسارة الناجمة عن اضمحلال قيمة وحدة مولدة للنقد	١٢٢-١٢٣
عكس الخسارة الناجمة عن اضمحلال قيمة الشهرة	١٢٤-١٢٥
الافصاح	١٢٦-١٣٧
التقديرات المستخدمة لقياس القيمة الاستردادية للوحدات المولدة للنقد التى تحتوى على شهرة أو أصول غير ملموسة ليس لها أعمار إنتاجية محددة	١٣٤-١٣٧
ملحق (أ)	

معيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) المعدل ٢٠١٥
اضمحلال قيمة الأصول

هدف المعيار

١ – يهدف هذا المعيار إلى وضع الإجراءات التي يمكن للمنشأة أن تطبقها لضمان أن أصولها قد تم إثباتها بقيم لا تتجاوز قيمتها الاستردادية . ويصبح الأصل مثبتاً بقيمة أكثر من قيمته الاستردادية إذا كانت قيمته الدفترية تتجاوز القيمة المتوقع استردادها من خلال استخدام أو بيع الأصل ، وفى هذه الحالة فإن الأصل يعتبر قد اضمحلت قيمته ، وهنا يتطلب هذا المعيار أن تقوم المنشأة بإثبات الخسارة الناجمة عن اضمحلال قيمة ذلك الأصل، و يحدد المعيار الحالات التي يتعين فيها أن تقوم المنشأة بإلغاء الخسارة الناجمة عن اضمحلال قيمة الأصل ، كما يوصى بإفصاحات معينة عن الأصول التي حدث اضمحلال في قيمتها.

نطاق المعيار

٢ – يطبق هذا المعيار عند المحاسبة عن الاضمحلال في قيمة كافة الأصول بخلاف:

(أ) المخزون (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٢) المخزون).

و (ب) الأصول الناشئة عن عقود الإنشاء (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٨) عقود الإنشاء).

و (ج) الأصول الضريبية المؤجلة (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٤) ضرائب الدخل).

و (د) الأصول الناشئة عن مزايا العاملين (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٨) مزايا العاملين) .

و(هـ) الأصول المالية المدرجة في نطاق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) الأدوات المالية الاعتراف والقياس.

و (و) ملغاة.

و (ز) الأصول البيولوجية المتعلقة بالنشاط الزراعي التي يتم قياسها بالقيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٥) الزراعة).

و(ح) تكاليف الاقتناء المؤجلة والأصول غير الملموسة الناشئة عن حقوق تعاقدية لشركات التأمين بموجب عقود تأمين طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٧) عقود التأمين.

و(ط) الأصول غير المتداولة (أو مجموعات الأصول الجارى التخلص منها) المبوبة كأصول محتفظ بها بغرض البيع طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٢) " الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة".

٣ – لا يطبق هذا المعيار على المخزون أو الأصول الناشئة عن عقود الإنشاء أو الأصول الضريبية المؤجلة أو الأصول الناشئة عن مزايا العاملين أو الأصول غير المتداولة (أو مجموعة الأصول الجارى التخلص منها) المبوبة كأصول محتفظ بها لغرض البيع لأن معايير المحاسبة المصرية الحالية السارية على هذه الأصول تتضمن متطلبات معينة لإثبات هذه الأصول والاعتراف بها وقياسها.

٤ – يطبق هذا المعيار على الأصول المالية المبوبة:

(أ) كشركات تابعة كما ورد في معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٢) " القوائم المالية المجمعة ".

(ب) كشركات شقيقة كما ورد في معيار المحاسبة المصرى رقم (١٨) " الاستثمارات في شركات شقيقة".

(ج) كحصص ملكية فى مشروعات مشتركة كما ورد في معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٣) "الترتيبات المشتركة".

و بالنسبة لاضمحلال قيمة الأصول المالية الأخرى ، يتم الرجوع لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦).

٥ – لا يطبق هذا المعيار على الأصول المالية التي تقع ضمن نطاق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) ولا يطبق كذلك على الأصول البيولوجية المرتبطة بالنشاط الزراعي المقومة بالقيمة العادلة بالصافي بعد خصم تكاليف البيع طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٥) ، ويحدد ما إذا كان الأصل المعاد تقييمه قد اضمحلت قيمته بناء على الأسس المتبعة لتحديد القيمة العادلة :

(أ) إذا كانت القيمة العادلة للأصل هى قيمته السوقية و الفرق الوحيد بين القيمة العادلة للأصل وقيمته العادلة ناقصاً تكلفة البيع هى تكاليف إضافية مباشرة لاستبعاد هذا الأصل :

(١) إذا كانت تكلفة الاستبعاد زهيدة فتكون القيمة الاستردادية للأصل المعاد تقييمه (المقيم) بالضرورة قريبة أو أكبر من قيمة إعادة التقييم (على سبيل المثال القيمة العادلة). فى هذه الحالة وبعد تطبيق متطلبات إعادة التقييم ، فمن غير المحتمل أن الأصول المعاد تقييمها يصيبها الاضمحلال و بالتالى تصبح القيمة الاستردادية فى غير حاجة إلى تقدير .

(٢) إذا كانت تكلفة الاستبعاد غير زهيدة فتكون القيمة العادلة ناقصاً تكاليف البيع للأصول المعاد تقييمها بالضرورة أقل من القيمة العادلة ولذلك سوف تضمحل قيمة الأصل المقيم إذا كانت قيمته فى الاستخدام أقل من قيمة إعادة التقييم (على سبيل المثال القيمة العادلة) . فى هذه الحالة وبعد تطبيق متطلبات إعادة التقييم ، تقوم المنشأة بتطبيق هذا المعيار لتحديد ما إذا كان الأصل قد اضمحل أم لا.

(ب) إذا كانت القيمة العادلة للأصل حددت على أساس غير القيمة السوقية فإن قيمة إعادة التقييم (القيمة العادلة) قد تكون أكبر أو أقل من القيمة الاستردادية ، ولذلك و بعد تطبيق متطلبات إعادة التقييم تقوم المنشأة بتطبيق هذا المعيار عند تحديد ما إذا كان الأصل قد اضمحل أم لا .

تعريفات

٦ – تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعنى المذكور قرين كل منها:

<u>القيمة الدفترية:</u> وهى المبلغ الذي يتم الاعتراف به للأصل بعد خصم أى مجمع للإهلاك أو الاستهلاك أو خسائر الاضمحلال فى قيمته.

<u>الوحدة المولدة للنقد:</u> أصغر مجموعة يمكن تحديدها من الأصول التى تولد تدفقات نقدية داخلة و تكون مستقلة بشكل كبير عن التدفقات النقدية الداخلة من غيرها من الأصول أو مجموعات الأصول..

<u>الأصول العامة للمنشأة:</u> وهى الأصول بخلاف الشهرة والتي تسهم في التدفقات النقدية المستقبلية لكل من الوحدة المولدة للنقد محل الاختبار والوحدات الأخرى المولدة للنقد .

<u>تكاليف التخلص:</u> وهى التكاليف الإضافية التي تتعلق مباشرة بالتخلص من أصل أو وحدة مولدة للنقد بعد استبعاد تكاليف التمويل ومصروفات الضرائب الدخلية.

<u>القيمة القابلة للإهلاك</u> : هى تكلفة الأصل الثابت أو أية قيمة أخرى بديلة للتكلفة فى القوائم المالية ناقصاً القيمة التخريدية له فى نهاية عمره الإنتاجى المقدر .

<u>الإهلاك (الاستهلاك)</u>: هو التحميل المنتظم للقيمة القابلة للإهلاك من الأصل الثابت على العمر الإنتاجى المقدر له (أو استهلاك الأصل غير الملموس على مدار الاستفادة المتوقعة منه).

القيمة العادلة : هى السعر الذى يتم استلامه من بيع أصل أو دفعه لنقل التزام في معاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس.

<u>خسارة الاضمحلال فى القيمة:</u> هى المبلغ الذى تزيد فيه القيمة الدفترية للأصل أو الوحدة المولدة للنقد عن القيمة الاستردادية لها.

<u>القيمة الاستردادية للأصل أو للوحدة المولدة للنقد:</u> هى قيمته العادلة ناقصاً تكاليف البيع أو قيمته الاستخدامية أيهما أكبر .

<u>العمر الإنتاجى إما أن يكون :</u>

(أ) الفترة التي تتوقع المنشأة أن تنتفع خلالها بالأصل .

أو (ب) عدد وحدات الإنتاج أو عدد وحدات مناسبة أخرى تتوقع المنشأة الحصول عليها من ذلك الأصل .

<u>القيمة الاستخدامية:</u> هى القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقع حدوثها من أي أصل أو وحدة مولدة للنقد.

تحديد الأصل الذي قد يحدث اضمحلال في قيمته

٧ – تحدد الفقرات من "٨" إلى "١٧" متى يجب تحديد القيمة الاستردادية ، وهذه الشروط تستخدم مصطلح "أصل" ولكنها تطبق بنفس الشكل على الأصل منفرداً أو الوحدة المولدة للنقدية .

أما بقية ما ورد فى هذا المعيار فهي مقسمة على النحو التالي :

(أ) تحدد الفقرات من "١٨" إلى "٥٧" متطلبات وشروط قياس القيمة الاستردادية. ويستخدم مصطلح "أصل" ليشير للأصل المنفرد أو لأية وحدة مولدة للنقدية.

(ب) تحدد الفقرات من "٥٨" إلى "١٠٨" شروط الاعتراف والقياس بالنسبة لخسائر اضمحلال القيمة. ويتم تناول ما يتعلق بقياس اضمحلال القيمة والاعتراف به بالنسبة للأصول الفردية بخلاف الشهرة في الفقرات من "٥٨" إلى "٦٤" أما الفقرات من "٦٥" إلى "١٠٨" فإنها تتناول القياس والاعتراف بالنسبة لخسائر اضمحلال القيمة للوحدات المولدة للنقدية وكذلك الشهرة .

(ج) تحدد الفقرات من "١٠٩" إلى "١١٦" متطلبات وشروط إلغاء خسائر اضمحلال القيمة المثبتة في فترات سابقة بالنسبة لأي أصل أو وحدة مولدة للنقدية و ينطبق مصطلح "أصل " في هذه الشروط على الأصل الفردي أو أية وحدة مولدة للنقدية. و هناك شروط إضافية للأصل الفردي وردت في الفقرات من "١١٧" إلى "١٢١" ، وبالنسبة للوحدة المولدة للنقدية فقد وردت الشروط الإضافية في الفقرتين "١٢٢" و "١٢٣" ، وبالنسبة للشهرة فقد وردت في الفقرتين "١٢٤" و "١٢٥".

(د) تحدد الفقرات من "١٢٦" إلى "١٣٣" المعلومات التي يجب الإفصاح عنها بشأن خسائر اضمحلال القيمة وإلغائها بالنسبة للأصول والوحدات المولدة للنقدية .وتحدد الفقرات من "١٣٤" إلى "١٣٧" متطلبات الإفصاح الإضافية للوحدات المولدة للنقدية الموزع عليها الشهرة أو الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة وذلك لأغراض اختبار اضمحلال القيمة.

٨ – يضمحل الأصل عندما تتجاوز قيمته الدفترية قيمته الاستردادية والفقرات من "١٢" إلى "١٤" تقدم وصفاً لبعض الدلالات والمؤشرات على إمكانية حدوث خسائر اضمحلال في قيمة الأصل ، فإذا ظهرت أي من هذه الدلالات والمؤشرات فإنه يتعين على المنشأة أن تقوم بعمل تقدير رسمي للقيمة الاستردادية، وفيما عدا ما ورد فى فقرة "١٠" ، إذا لم تكن هناك أية دلالة على احتمال حدوث خسارة نتيجة الاضمحلال في قيمة الأصل فإن هذا المعيار لا يتطلب أن تقوم المنشأة بعمل تقدير رسمي للقيمة الاستردادية .

٩ – ***يتعين على المنشأة أن تقدر في كل تاريخ نهاية الفترة المالية ما إذا كان هناك أى مؤشر على احتمال حدوث اضمحلال في قيمة أصل. وإذا كان الأمر كذلك، فإنه يجب أن تقوم المنشأة بعمل تقدير للقيمة الاستردادية للأصل.***

١٠ – ***بغض النظر عن وجود أو عدم وجود مؤشر لاضمحلال القيمة ، تقوم المنشأة بما يلي:***

(أ) إجراء اختبار اضمحلال القيمة سنوياً للأصل غير الملموس الذي له عمر إنتاجى غير محدد أو الأصل غير الملموس غير المتاح للاستخدام وذلك بمقارنة قيمته الدفترية مع قيمته الاستردادية. ويمكن إجراء هذا الاختبار في أي وقت في السنة بشرط إجرائه في نفس الوقت من كل سنة. ويجوز إجراء اختبارات للأصول غير الملموسة المختلفة في أوقات مختلفة . إلا أنه إذا تم الاعتراف بهذا الأصل غير الملموس أولياً أثناء السنة الحالية يتم إجراء اختبار اضمحلال القيمة لهذا الأصل قبل نهاية هذه الفترة.

(ب) إجراء اختبار للشهرة المقتناة فى عملية تجميع أعمال سنوياً طبقاً للفقرات من "٨٠" إلى "٩٩".

١١ – قدرة الأصل غير الملموس على تحقيق منافع اقتصادية مستقبلية كافية لاسترداد قيمته الدفترية تخضع لدرجة أكبر من عدم التأكد وذلك قبل إتاحة الأصل للاستخدام عنها بعد اتاحته للاستخدام وبالتالي يتطلب هذا المعيار قيام المنشأة باختبار اضمحلال القيمة على الأقل مرة سنوياً وكذلك القيمة الدفترية للأصل غير الملموس الذي لم يتاح بعد للاستخدام.

١٢ – وعند تقدير مدى احتمال حدوث اضمحلال في قيمة الأصل فإنه يجب على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار – كحد أدنى – المؤشرات التالية:

<u>المصادر الخارجية للمعلومات :</u>

(أ) حدوث انخفاض ملموس فى القيمة السوقية للأصل أثناء الفترة أكثر مما هو متوقع نتيجة مرور الوقت أو الاستخدام المعتاد .

(ب) حدوث تغيرات ملموسة ذات أثر سلبى على المنشأة أثناء الفترة أو سوف تحدث في المستقبل القريب في البيئة التكنولوجية والسوق والمناخ الاقتصادي والتشريعي الذي تعمل فيه المنشأة أو في السوق التى تم تخصيص الأصل لها.

(ج) حدوث زيادة في أسعار فائدة السوق على الاستثمارات أو في معدلات العائد الأخرى في السوق خلال الفترة وأن يكون من المحتمل أن يكون لتلك الزيادة تأثير على سعر الخصم المستخدم في حساب القيمة الاستخدامية للأصل مما يسفر عن اضمحلال ملموس في القيمة الاستردادية للأصل.

(د) إذا تجاوزت القيمة الدفترية لصافى أصول المنشأة قيمها الرأسمالية Market Capitalization طبقاً لأسعار السوق.

<u>المصادر الداخلية للمعلومات:</u>

(هـ) توافر دليل تقادم أو تلف مادي في الأصل.

(و) حدوث تغييرات ملموسة ذات تأثير سلبى على المنشأة خلال الفترة أو يتوقع حدوثها في المستقبل القريب الذي يستخدم فيه الأصل أو يتوقع استخدامه ، وهذه التغيرات تشمل تخريد الأصل والخطط الخاصة بتوقف العمليات المرتبط بها الأصل أو إعادة هيكلتها أو خطط تتعلق بالتصرف في الأصل أو بيعه قبل التاريخ المتوقع وإعادة تقدير العمر الإنتاجى للأصل بحيث يكون له نهاية محددة(*).

(*) بمجرد أن يفى الأصل بشروط التبويب كمحتفظ به لغرض البيع (أو يدرج ضمن مجموعة مستبعدة مبوبة كمحتفظ بها لغرض البيع) فإنه يستبعد من نطاق هذا المعيار و يتم معالجته المحاسبية طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٢) " الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع و العمليات غير المستمرة".

(ز) توافر دليل من التقارير الداخلية تشير إلى سوء الأداء الاقتصادي للأصل أو يتوقع أن يكون سيئاً.

(ح) من مؤشرات وجود اضمحلال عند اعتراف المستثمر بتوزيعات الأرباح فى استثمار فى شركة تابعة أو شركة شقيقة أو منشأة تحت سيطرة مشتركة ما يلى :

(١) عندما يزيد الرصيد الدفترى للاستثمار فى القوائم المالية المستقلة عن الأرصدة الدفترية الواردة فى القوائم المالية المجمعة لصافى أصول المنشأة المستثمر فيها بما فى ذلك الشهرة المرتبطة بها .

(٢) عندما تزيد التوزيعات عن إجمالى الدخل الشامل فى المنشأة المستثمر فيها فى الفترة التى يعلن فيها التوزيع.

١٣ – الحالات المدرجة في الفقرة "١٢" ليست شاملة . حيث إنه يجوز أن تقوم المنشأة بتحديد دلائل أخرى تشير إلى إمكانية اضمحلال الأصل و يتطلب هذا أن تقوم المنشأة بتحديد القيمة الاستردادية أو في حالة الشهرة تقوم بإجراء اختبار اضمحلال القيمة طبقا للفقرات من "٨٠" إلى "٩٩" .

١٤ – قد تشير دلائل من التقارير الداخلية إلى احتمال اضمحلال في قيمة الأصول منها :

(أ) أن التدفقات النقدية لاقتناء الأصل أو الاحتياجات النقدية التالية لتشغيل الأصل أو صيانته ، أعلى مما هو مقدر في الموازنة التقديرية.

(ب) أن تكون التدفقات النقدية الفعلية بالصافي أو أرباح التشغيل أو الخسائر الناجمة عن الأصل ، أسوأ مما هو مقدر في الموازنة التقديرية.

(ج) حدوث تراجع ملموس في تقديرات التدفقات النقدية الصافية أو الأرباح التشغيلية أو الزيادة الملموسة في الخسائر المتوقعة من الأصل.

(د) وجود خسائر تشغيلية أو تدفقات نقدية خارجة للأصل عند تجميع أرقام الفترة الحالية مع الأرقام المتوقعة مستقبلاً.

١٥ – كما ورد في الفقرة "١٠" يتطلب هذا المعيار إجراء اختبار اضمحلال القيمة على الأقل مرة كل سنة للأصل غير الملموس الذي ليس له عمر إنتاجي محدد أو غير المتاح للاستخدام ، وكذلك الشهرة. وبغض النظر عن متى يتم تطبيق ما جاء بالفقرة "١٠" فإن مفهوم الأهمية النسبية يطبق عند تحديد هل هناك احتياج لتقييم القيمة الاستردادية

للأصل . على سبيل المثال ، إذا أظهرت العمليات الحسابية السابقة أن القيمة الاستردادية للأصل تتجاوز بكثير قيمته الدفترية عندئذ لا تحتاج المنشأة إلى إعادة تقييم القيمة الاستردادية ما لم يقع أي حدث يؤدى إلى استبعاد هذا الفرق وبالمثل قد تظهر التحليلات السابقة أن القيمة الاستردادية للأصل لا تتسم بأية حساسية تجاه أي مؤشر ورد في الفقرة "١٢".

١٦ – كإيضاح لما ورد في الفقرة "١٥" إذا حدثت زيادة في أسعار فائدة السوق عن المعدلات الأخرى للعائد على الاستثمار في السوق أثناء الفترة ، فإنه ليس مطلوباً بموجب هذا المعيار أن تقوم المنشأة بعمل تقديرات رسمية للقيمة الاستردادية للأصل في الحالات التالية:

(أ) إذا لم يكن من المحتمل أن يتأثر سعر الخصم المستخدم في حساب القيمة الاستخدامية للأصل بالزيادة في تلك الأسعار . على سبيل المثال ، الزيادات في أسعار الفائدة على المدى القصير قد لا يكون لها تأثير ملموس على سعر الخصم بالنسبة للأصل الذي يكون عمره الافتراضى المتبقي طويلاً.

(ب) إذا كان من المحتمل أن يتأثر سعر الخصم المستخدم في حساب القيمة الاستخدامية للأصل بالزيادة في أسعار السوق . إلا أن تحليل الحساسية السابق للقيمة الاستردادية يوضح:

(١) أنه من غير المحتمل أن يكون هناك اضمحلال جوهري في القيمة الاستردادية لأن من المحتمل حدوث زيادة في التدفقات النقدية المستقبلية .على سبيل المثال ، في بعض الحالات ، قد يكون هناك منشأة قادرة على إظهار أنها تقوم بتسوية الإيرادات للتعويض عن أية زيادة في أسعار السوق.

أو (٢) أنه من غير المحتمل أن يؤدى الاضمحلال في القيمة الاستردادية إلى حدوث خسائر جسيمة نتيجة الاضمحلال في قيمة الأصل.

١٧ – إذا كان هناك مؤشر على أن أصل ما سوف يحدث اضمحلال في قيمته ، فإن هذا قد يشير إلى أن العمر الإنتاجى المتبقي أو أن طريقة الإهلاك (الاستهلاك) أو القيمة

المتبقية للأصل يتعين مراجعتها وتعديلها بموجب معيار المحاسبة المصرى المطبق على هذا الأصل حتى إذا لم يتم إثبات أية خسائر ناجمة عن اضمحلال قيمة الأصل.

قياس القيمة الاستردادية

١٨ – يحدد هذا المعيار القيمة الاستردادية على أنها سعر بيع الأصل بالصافي أو القيمة الاستخدامية له أيهما أعلى ، والفقرات من "١٩" إلى "٥٧" تحدد متطلبات قياس القيمة الاستردادية ، وهذه المتطلبات تستخدم اصطلاح "أصل" ولكنه ينطبق على الأصل منفرداً أو الوحدة التي تدر نقداً.

١٩ – ليس من الضروري دائماً أن نحدد سعر بيع الأصل بالصافي وقيمته الاستخدامية، على سبيل المثال، إذا تجاوز أي من هذه المبالغ القيمة الدفترية للأصل ، فمعنى ذلك أنه لا يوجد اضمحلال فى قيمة الأصل وليس هناك داع لتقدير القيمة الأخرى.

٢٠ – يمكن تحديد سعر البيع بالصافي حتى إذا لم يكن الأصل متداولاً في سوق نشطة ، إلا أنه لن يكون ممكناً تحديد سعر البيع بالصافي في حالة عدم وجود الأساس الذي يمكن بناء عليه عمل تقديرات يعتمد عليها للقيمة التي يمكن الحصول عليها من بيع الأصل بين أطراف كل منهم لديه الرغبة فى التبادل و على بينة من الحقائق و يتعاملان بإرادة حرة .وفى هذه الحالة فإن القيمة الاستردادية للأصل يمكن اعتبار أنها قيمته الاستخدامية .

٢١ – إذا لم يكن هناك سبب للاعتقاد بأن القيمة الاستخدامية لأصل ما تتجاوز بشكل ملموس صافى سعر بيع هذا الأصل ، فإن القيمة الاستردادية لهذا الأصل يمكن اعتبارها سعر بيعه بالصافي ، وهذا هو الحال غالبا بالنسبة لأصل يحتفظ به للبيع، وهذا لأن القيمة الاستخدامية للأصل المحتفظ به للتصرف فيه تتكون من صافى عائد التصرف حيث إن التدفقات النقدية المستقبلية من الاستخدام المستمر للأصل حتى التصرف فيه من المتوقع أن تكون ضئيلة.

٢٢ – تتحدد القيمة الاستردادية للأصل بذاته إلا فى حالة عدم إنتاج الأصل لتدفقات نقدية داخلة من الاستخدام المستمر له وبشكل مستقل عن سائر الأصول الأخرى أو مجموعات الأصول الأخرى ، وإذا كان الحال كذلك ، فإن القيمة الاستردادية تتحدد بالنسبة للوحدة التي تولد نقدية و التي يتبعها الأصل (راجع الفقرات من "٦٥" إلى "١٠٣") ما لم:

(أ) يكن سعر بيع الأصل بالصافي أعلى من قيمته الدفترية.

أو (ب) يمكن تقدير القيمة الاستخدامية للأصل لتكون قريبة من صافى سعر بيعه ويكون في الإمكان تحديد سعر البيع بالصافي له.

٢٣ – فى بعض الحالات يمكن أن توفر التقديرات والمتوسطات والبيانات الحسابية المختصرة تقديراً تقريبياً بدرجة معقولة للحسابات التفصيلية الموضحة في هذا المعيار لتحديد سعر بيع الأصل بالصافي أو قيمته الاستخدامية.

قياس القيمة الاستردادية للأصل غير الملموس الذى ليس له عمر إنتاجى محدد

٢٤ – تتطلب الفقرة "١٠" إجراء اختبار اضمحلال القيمة لأي أصل غير ملموس ليس له عمر إنتاجى محدد سنوياً بمقارنة القيمة الدفترية مع القيمة الاستردادية بغض النظر عن وجود أى مؤشر عن اضمحلال القيمة. إلا أنه يجوز استخدام آخر حسابات تفصيلية عن القيمة الاستردادية للأصل في اختبار اضمحلال القيمة في الفترة الحالية بشرط توافر الشروط التالية:

(أ) إذا كان الأصل غير الملموس لا يحقق تدفقات نقدية داخلة من الاستخدام المستمر المستقل بشكل كبير عن الأصول الأخرى ، وبالتالي يتم اختباره كجزء من الوحدة المولدة للنقدية التى يتبعها هذا الأصل وبالتالى لم تتغير الأصول والالتزامات المكونة لهذه الوحدة بدرجة كبيرة منذ آخر حساب للقيمة الاستردادية .

و (ب) أن ينتج عن آخر حساب للقيمة الاستردادية مبلغ يتجاوز القيمة الدفترية للأصل بهامش كبير.

و (ج) في ضوء الأحداث التي وقعت والظروف التي تغيرت منذ آخر حساب للقيمة الاستردادية ، ويكون تقدير القيمة الاستردادية الحالية بأقل من القيمة الدفترية للأصل أمر بعيد الحدوث.

صافى القيمة العادلة ناقصاً تكاليف البيع

٢٥– ملغاة.

٢٦ – ملغاة.

٢٧ – ملغاة.

٢٨ – تكاليف الاستبعاد بخلاف تلك التى اعترف بها كالتزام يتم خصمها عند تحديد القيمة العادلة ناقصاً تكاليف البيع . ومن أمثلة هذه التكاليف ، المصروفات القانونية وكذلك ضريبة الدمغة والضرائب المماثلة وتكاليف نقل الأصل والتكاليف الإضافية المباشرة

لوضع الأصل في حالة تسمح بالبيع. إلا أن مكافآت ترك الخدمة (كما هو محدد في معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٨) "مزايا العاملين") والتكاليف المرتبطة بتخفيض أو إعادة تنظيم المنشأة بعد استبعاد الأصل لا تعتبر تكاليف إضافية مباشرة لاستبعاد الأصل.

٢٩ – يتطلب استبعاد أصل ما في بعض الأحيان أن يتحمل المشترى التزاماً ويكون هناك قيمة عادلة ناقصاً تكاليف البيع بالصافي لكل من الأصل والالتزام وتوضح الفقرة "٧٨" كيف يمكن التعامل مع هذه الحالات.

القيمة الاستخدامية

٣٠– تراعى العناصر الآتية عند حساب القيمة الاستخدامية للأصل :

(أ) تقدير التدفقات النقدية المستقبلية التي تتوقع المنشأة الحصول عليها من الأصل.

و (ب) التوقعات بشأن التغيرات الممكنة في قيمة أو توقيت هذه التدفقات النقدية المستقبلية.

و (ج) القيمة الزمنية للنقود ممثلة فى أسعار الفائدة الحالية في السوق بدون مخاطر.

و (د) قيمة تحمل عدم التأكد المتأصل في الأصل .

و (هـ) العوامل الأخرى مثل عدم قابلية التسييل والتصفية والتي يظهرها السوق عند تحديد قيمة التدفقات النقدية المستقبلية التي تتوقع المنشأة الحصول عليها من الأصل.

٣١ – وعند إجراء تقدير للقيمة الاستخدامية لأصل ما ، يتم اتخاذ الإجراءات الآتية:

(أ) تقدير التدفقات النقدية الداخلة والتدفقات النقدية الخارجة المستقبلية الناشئة عن الاستخدام المستمر للأصل وعن بيعه النهائي.

(ب) تطبيق سعر الخصم الملائم على تلك التدفقات النقدية المستقبلية.

٣٢ – يمكن إظهار العناصر الواردة في الفقرة "٣٠ (ب) و (د) و(هـ) " إما كتسويات للتدفقات النقدية المستقبلية أو كتسويات لسعر الخصم، وبغض النظر عن الأسلوب الذي تتخذه المنشأة لإظهار التوقعات الخاصة بإمكانية تغير قيمة أو توقيت التدفقات

النقدية المستقبلية فإن النتيجة يجب أن تكون إظهار القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية بمعنى المتوسط المرجح لجميع النتائج الممكنة. ويوفر المرفق (أ) إرشادات إضافية عند استخدام أسلوب القيمة الحالية عند قياس قيمة الأصل المستخدم .

أسس تقدير التدفقات النقدية المستقبلية

٣٣ – ***عند قياس القيمة الاستخدامية يجب على المنشأة:***

(أ) تقدير التوقعات الخاصة بالتدفقات النقدية على أساس افتراضات معقولة ومؤيدة تمثل أفضل تقديرات الإدارة لمجموعة الظروف والأوضاع الاقتصادية التي ستكون قائمة على مدار العمر الإنتاجى المتبقي للأصل ، ويجب إعطاء أهمية للأدلة والمؤشرات الخارجية.

(ب) تقدير التوقعات الخاصة بالتدفقات النقدية على ضوء آخر الموازنات والتوقعات التي اعتمدتها الإدارة وأن تغطى تلك التوقعات فترة خمس سنوات ما لم يكن هناك مبرراً لفترة أطول ، ومع استبعاد أية تدفقات نقدية للداخل أو للخارج مستقبلية متوقع أن تنشأ من إعادة هيكلة في المستقبل أو من تحسين أو دعم أداء الأصل.

(ج) تقدير التوقعات الخاصة بالتدفقات النقدية فيما بعد الفترة التي تغطيها الموازنات والتوقعات الصادرة مؤخراً ، باستخدام معدل نمو ثابت أو متجه للاضمحلال في السنوات التالية ما لم تكن هناك زيادة في المعدل لها ما يبررها، ويجب ألا يتجاوز معدل النمو هذا متوسط معدل النمو على المدى الطويل بالنسبة للمنتجات أو الصناعات أو بالنسبة للدولة أو الدول التي تمارس فيها المنشأة نشاطها أو بالنسبة للسوق التى يستخدم فيها الأصل ما لم يكن هناك ما يبرر معدل نمو أعلى.

٣٤ – تقوم الإدارة بتقدير معقولية الافتراضات التي قامت عليها التنبؤات الحالية للتدفقات النقدية باختبار أسباب الفروق بين التنبوءات الماضية للتدفقات النقدية والتدفقات النقدية الفعلية ،ويجب على الإدارة التأكد من أن هذه الافتراضات تتفق مع النتائج الفعلية الماضية وأن يدعم ذلك الأحداث أو الظروف التي لم تكن قائمة أثناء تحقق هذه التدفقات النقدية.

٣٥ – وبشكل عام فإن التوقعات والموازنات المالية الواضحة و التى يعتمد عليها بشأن التدفقات النقدية المستقبلية لفترات أطول من خمس سنوات لا تكون متاحة. ولهذا السبب ، فإن تقديرات الإدارة بشأن التدفقات النقدية المستقبلية تكون قائمة على فترة أقصاها خمس سنوات ، ويجوز للإدارة أن تستخدم توقعات خاصة بالتدفقات النقدية

بناءً على موازنات مالية تغطى فترة أطول من خمس سنوات إذا كانت لديها الثقة بأن تلك التوقعات يعتمد عليها ويمكن أن توضح قدرة الإدارة – بناءً على الخبرة السابقة – على التوصل إلى توقعات التدفقات النقدية بدقة لفترات أطول.

٣٦ – يمكن تقدير التوقعات الخاصة بالتدفقات النقدية حتى نهاية العمر الإنتاجى للأصل من خلال استقراء واستخلاص توقعات التدفقات النقدية القائمة على أساس الموازنات والتوقعات المالية باستخدام معدل النمو لسنوات تالية. وهذا المعدل يكون ثابتاً أو متجها للانخفاض ما لم تحدث زيادة في المعدل تتوافق مع المعلومات الموضوعية حول أنماط المنتج أو دورة العمر الإنتاجى . وإذا كان ملائماً ، يكون معدل النمو صفراً أو سلبى.

٣٧ – وعندما تكون الظروف موائية ، فإنه يكون من المحتمل دخول المنافسين للسوق وتقييد النمو ، لذلك فإن المنشأة سوف تواجه صعوبات لتجاوز معدلات النمو التاريخية على المدى البعيد (٢٠ سنة مثلاً) بالنسبة للمنتجات أو الصناعات أو في الدولة أو الدول التي تمارس فيها المنشأة نشاطها أو في السوق التي تستخدم فيها الأصل.

٣٨ – وعند استخدام المنشأة لمعلومات وردت في الموازنات أو التوقعات المالية ، فإنها تدرس هذه المعلومات من حيث كونها تعكس افتراضات معقولة ومؤيدة وتمثل أفضل تقديرات الإدارة لمجموعة الظروف والأوضاع الاقتصادية التي سوف تكون قائمة على مدار العمر الإنتاجى المتبقى للأصل.

العناصر المكونة لتقديرات التدفقات النقدية المستقبلية

٣٩ – يجب أن تتضمن التقديرات الخاصة بالتدفقات النقدية المستقبلية ما يلى:

(أ) توقعات التدفقات النقدية الداخلة من الاستخدام المتواصل للأصل.

(ب) توقعات التدفقات النقدية للخارج التي تتكبدها المنشأة بالضرورة لتوليد التدفقات النقدية الداخلة الناشئة عن الاستخدام المستمر للأصل (بما في ذلك التدفقات النقدية الخارجة لإعداد الأصل للاستخدام) والتي يمكن أن ترجع أو توزع بشكل مباشر على الأصل بشكل معقول وثابت.

(ج) صافى التدفقات النقدية – إن وجدت – المتوقع تحصيلها (أو سدادها) لبيع الأصل أو التصرف فيه في نهاية عمره الإنتاجى.

٤٠ – تعكس تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية وسعر الخصم الافتراضات الثابتة بشأن الزيادات في الأسعار التي ترجع إلى التضخم بشكل عام ، لذلك ، إذا كان سعر الخصم يشمل تأثير الزيادات في الأسعار التي ترجع إلى التضخم ، فإن التدفقات النقدية

المستقبلية يتم تقديرها بالمعدلات العادية ، أما إذا كان سعر الخصم يستبعد التأثير الناجم عن زيادة الأسعار بسبب التضخم فإن تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية تكون في معدلاتها الحقيقية (ولكن تشمل زيادة أو نقص معين في الأسعار المستقبلية).

٤١ – تشمل التوقعات الخاصة بالتدفقات النقدية الخارجة الخدمة اليومية للأصل وكذلك التكاليف غير المباشرة المستقبلية التي ترجع بشكل مباشر أو يمكن ربطها بدرجة معقولة وبشكل ثابت باستخدام الأصل.

٤٢ –عندما لا تشمل القيمة الدفترية التدفقات النقدية الخارجة التي ستتحملها المنشأة قبل أن يكون الأصل جاهزاً للاستخدام أو البيع ، فإن تقدير التدفقات النقدية الخارجة المستقبلية يتضمن تقدير أي تدفق نقدي خارج آخر يتوقع أن تتكبده المنشأة قبل أن يكون الأصل جاهزاً للاستخدام أو البيع . على سبيل المثال ، فإن هذا ينطبق على مبنى تحت الإنشاء أو مشروع تنموى أو عمراني لم يستكمل بعد.

٤٣ – لتجنب الازدواج يجب ألا تشمل تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية ما يلي:

(أ) التدفقات النقدية الداخلة من أصول تولد تدفقات نقدية داخلة من الاستعمال المستمر و التي لا تعتمد إلى حد كبير على التدفقات النقدية الداخلة من الأصل محل الدراسة (مثال ذلك الأصول المالية مثل العملاء).

و(ب) التدفقات النقدية الخارجة المتعلقة بالالتزامات التى قد تم الاعتراف بها كالتزامات (مثال ذلك الموردين أو المعاشات أو المخصصات).

٤٤ – ***يجب تقدير التدفقات النقدية المستقبلية للأصل في حالته الراهنة ويجب ألا تشمل تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية التدفقات الداخلة أو الخارجة المستقبلية المقدرة التي يتوقع أن تنشأ مما يلي:***

(أ) إعادة هيكلة مستقبلية لم تلتزم المنشأة بها بعد.

أو (ب) تطوير أو تحسين أداء الأصل.

٤٥ – نظراً لأن التدفقات النقدية المستقبلية قدرت للأصل في حالته الراهنة فإن القيمة الاستخدامية لا تعكس ما يلي:

(ا) التدفقات النقدية الخارجة المستقبلية أو الوفورات في التكلفة المتعلقة بذلك (مثال ذلك التخفيضات في تكاليف الموظفين) أو المنافع التي يتوقع أن تنشأ من إعادة هيكلة مستقبلية لم تلتزم المنشأة بها بعد.

أو (ب) التدفقات النقدية الخارجة التي تحسن أو تزيد من أداء الأصل أو التدفقات النقدية الداخلة المتوقع أن تنشأ من هذه التدفقات الخارجة.

٤٦ – إعادة الهيكلة هي برنامج مخطط ومراقب بمعرفة الإدارة ، وهو يغير بشكل هام و مؤثر إما نطاق العمل الذي تقوم به المنشأة أو الأسلوب الذي يؤدى به العمل. ويقدم معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٨) إرشادات توضح التوقيت الذي تكون فيه المنشأة ملتزمة بإعادة الهيكلة.

٤٧ – عندما تلتزم المنشأة بإعادة هيكلة ، فمن المتوقع أن تتأثر بعض الأصول بإعادة الهيكلة هذه ، وعندما تلتزم المنشأة بإعادة الهيكلة:

(أ) فإن تقديراتها للتدفقات النقدية الداخلة و التدفقات النقدية الخارجة لأغراض تحديد القيمة المستخدمة سوف تعكس وفورات التكلفة و المنافع الأخرى من إعادة الهيكلة (بناء على أحدث موازنة مالية أو تقديرات معتمدة من الإدارة)

(ب) فإن تقديراتها للتدفقات النقدية الخارجة المستقبلية لإعادة الهيكلة تتضمن مخصص إعادة الهيكلة طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٨).

٤٨ – إلى حين تحمل المنشأة مصروفاً رأسمالياً يحسن أو يزيد من قيمة الأصل بما يتعدى مستوى أدائه الذي تم تقييمه فإن تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية لا تشمل التدفقات النقدية الداخلة المقدرة المستقبلية التي يتوقع أن تنشأ من هذه المصروفات .

٤٩ – تشمل تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية المصروفات المستقبلية اللازمة للمحافظة على الأصل والإبقاء عليه عند مستوى أدائه الحالي. وعندما تتكون الوحدة المولدة للنقدية من أصول لها أعمار إنتاجية مختلفة وجميعها أساسية للتشغيل المستمر للوحدة، فإن إحلال الأصول بأصول أخرى ذات أعمار إنتاجية أقل يعتبر جزءاً من عمليات التشغيل اليومية للوحدة عند تقدير التدفقات النقدية المستقبلية المرتبطة بالوحدة ، وبالمثل عندما يكون هناك أصل متفرد يتكون من أجزاء ذات أعمار إنتاجية مختلفة فإن إحلال الأجزاء بأجزاء ذات أعمار إنتاجية أقل يعتبر جزءاً من عمليات التشغيل اليومية للأصل عند تقدير التدفقات النقدية المستقبلية التي يحققها الأصل.

٥٠ – يجب ألا تشمل تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية ما يلي:

(أ) التدفقات النقدية الداخلة أو الخارجة من الأنشطة التمويلية.

أو (ب) مقبوضات أو مدفوعات ضريبة الدخل.

٥١ – تعكس التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة افتراضات تتفق مع طريقة تحديد سعر الخصم . و إلا يؤدى غير ذلك إلى أخذ أثر بعض الافتراضات مرتين أو يتم تجاهلها بالمرة ، ونظراً لأن القيمة الزمنية للنقود يتم حسابها بخصم التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة فإن التدفقات النقدية هذه لا تشمل التدفقات النقدية الداخلة أو الخارجة من الأنشطة التمويلية و حيث إنه يتم تحديد سعر الخصم قبل حساب الضريبة. فإنه يتم أيضاً تقدير التدفقات النقدية المستقبلية قبل حساب الضريبة.

٥٢ – ***يجب أن يكون تقدير صافى التدفقات النقدية التي سيتم الحصول عليها (أو سدادها) لاستبعاد أصل ما في نهاية عمره الإنتاجى هو المبلغ الذي تتوقع المنشأة أن تحصل عليه من استبعاد الأصل في معاملة بين أطراف كل منهم لديه الرغبة فى التبادل و على بينة من الحقائق و يتعاملان بإرادة حرة وذلك بعد خصم التكاليف المقدرة لاستبعاد الأصل .***

٥٣ – يتم تحديد صافى التدفقات النقدية التى سيتم تحصيلها (أو سدادها) من استبعاد أصل ما فى نهاية عمره الإنتاجى بطريقة مماثلة لتحديد صافى القيمة العادلة للأصل بعد خصم تكاليف البيع ، فيما عدا انه عند تقدير صافى التدفقات النقدية:

(أ) تستخدم المنشأة الأسعار السائدة في تاريخ التقدير للأصول المماثلة التى وصلت إلى نهاية عمرها الإنتاجى والتي عملت في ظل ظروف مماثلة للظروف التي سيتم استعمال الأصل فيها.

(ب) يتم تسوية هذه الأسعار حسب أثر كل من الزيادات المستقبلية في الأسعار الناجمة عن التضخم العام والزيادات (الانخفاضات) المستقبلية المحددة ، فى حين أنه إذا استبعدت تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية من الاستخدام المستمر للأصل وسعر الخصم أثر التضخم العام فإن هذا الأثر يستبعد أيضا من صافى التدفقات النقدية عند استبعاد الأصل.

٥٣أ- تختلف القيمة العادلة عن القيمة الاستخدامية حيث تعكس القيمة العادلة الافتراضات التي يستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل . وبخلاف ذلك ، تعكس القيمة الاستخدامية آثار العوامل التي قد تخص المنشأة ولا تكون مطبقة على المنشآت بشكل عام . على سبيل المثال ، لا تعكس القيمة العادلة أي من العوامل التالية إلى الحد الذى لا تتوفر فيها بشكل عام للمشاركين في السوق :

(أ) القيمة الإضافية المستمدة من تجميع الأصول مثل إنشاء محفظة عقارات استثمارية في مواقع مختلفة.

و(ب) علاقات الترابط بين الأصل الذى يتم قياسه والأصول الأخرى.

و(ج) الحقوق القانونية أو القيود القانونية التي تخص فقط المالك الحالي للأصل.

و(د) المنافع الضريبية أو الأعباء الضريبية التي تخص المالك الحالي للأصل .

التدفقات النقدية المستقبلية للعملات الأجنبية

٥٤ – تقدر التدفقات النقدية المستقبلية بالعملة التي سوف تتحقق بها ثم يتم خصمها باستخدام سعر خصم مناسب لتلك العملة. وتقوم المنشأة بترجمة القيمة الحالية التي تم الحصول عليها باستخدام سعر الصرف الفوري في تاريخ حساب القيمة الاستخدامية.

سعر الخصم

٥٥ – سعر الخصم هو السعر قبل الضريبة الذي يعكس التقييم الحالى للسوق لكل مما يلي:

(أ) القيمة الزمنية للنقود.

و (ب) المخاطر المرتبطة بالأصل التي يتم بشأنها تعديل تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية.

٥٦ – أن السعر الذي يعكس التقييمات الحالية للسوق للقيمة الزمنية للنقود والمخاطر المتعلقة بالأصل هو العائد الذي يطلبه المستثمرون إذا كان عليهم اختيار استثمار يولد تدفقات نقدية لمبالغ وتوقيت ومخاطرة مساوية لتلك التي تتوقع المنشأة الحصول عليها من الأصل ، ويقدر هذا السعر من السعر الضمني في عمليات السوق الحالية لأصول مشابهة أو من تكلفة المتوسط المرجح لرأس مال منشأة مقيدة في سوق الأوراق المالية لها أصل واحد (أو محفظة أصول) مشابهة من ناحية قدرتها الخدمية المتوقعة و المخاطر المرتبطة بها مع الأصل محل الدراسة .إلا أن سعر (أسعار) الخصم المستخدمة لقياس القيمة الاستخدامية للأصل سوف لا تعكس المخاطر التي تم بشأنها تسوية تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية وإلا سيحسب تأثير بعض الافتراضات مرتين.

٥٧ – عندما لا يكون السعر الخاص بأصل متوفراً بصورة مباشرةً من السوق ، تستخدم المنشأة بدائل لتقدير سعر الخصم. ويقدم المرفق (أ) إرشادات إضافية لتقدير سعر الخصم فى مثل هذه الظروف.

الاعتراف و قياس خسارة الاضمحلال فى القيمة

٥٨ – حددت الفقرات من "٥٩" إلى "٦٤" متطلبات الاعتراف وقياس خسائر اضمحلال الأصل ، وذلك بخلاف الشهرة . وتتناول الفقرات من "٦٥" إلى "١٠٨" الاعتراف وقياس خسائر الاضمحلال للوحدات المولدة للنقدية و الشهرة .

٥٩ – ***إذا كانت القيمة الاستردادية لأصل أقل من قيمته الدفترية فإنه يجب تخفيض القيمة الدفترية إلى مبلغ قيمته الاستردادية ، ويعتبر ذلك الانخفاض خسارة ناتجة عن اضمحلال القيمة.***

٦٠ – ***يجب الاعتراف بخسارة الاضمحلال في الأرباح أو الخسائر في الحال .***

٦١ – ملغاة.

٦٢ – ***عندما يكون المبلغ المقدر لخسارة الاضمحلال في قيمة أصل تزيد على المبلغ المثبت دفترياً لذلك الأصل ، فعلى المنشأة الاعتراف بوجود التزام إذا طلب ذلك معيار محاسبة مصرى آخر.***

٦٣ – ***بعد الاعتراف بخسارة اضمحلال القيمة يجب تسوية مبلغ إهلاك (استهلاك) الأصل في الفترات المستقبلية لتوزيع القيمة الدفترية المعدلة للأصل ناقصاً قيمته التخريدية (المتبقية) (إن وجدت) على أساس منتظم على مدار عمره الإنتاجى المتبقي.***

٦٤ – إذا تم الاعتراف بخسارة تخفيض القيمة فإنه يتم تحديد أية أصول أو التزامات ضريبية مؤجلة متعلقة بذلك بموجب معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٤) "ضرائب الدخل " ، وذلك بمقارنة القيمة الدفترية المعدلة للأصل مع الأساس الضريبى الخاص به.

وحدات توليد النقد و الشهرة

٦٥ – توضح الفقرات من "٦٦" إلى "١٠٨" متطلبات تحديد وحدة توليد النقد التي ينتمي إليها الأصل ، وكذلك تحديد القيمة الدفترية بالنسبة لوحدات توليد النقد والشهرة و خسائر الاضمحلال المعترف بها.

تحديد وحدة توليد النقد التي ينتمي إليها الأصل

٦٦ – ***إذا كانت هناك أية دلالة على اضمحلال قيمة أى أصل فإنه يجب تقييم المبلغ القابل للاسترداد للأصل المفرد ، وإذا لم يكن من الممكن تقدير المبلغ القابل للاسترداد للأصل المفرد فإنه يجب على المنشأة تحديد المبلغ القابل للاسترداد لوحدة توليد النقد الذى ينتمى إليها (وحدة توليد النقد للأصل).***

٦٧ – لا يمكن تحديد المبلغ القابل للاسترداد لأصل مفرد في الحالات التالية:

(أ) إذا لم يكن ممكناً تقدير قيمة الأصل الاستخدامية لتكون مقاربة لقيمته العادلة ناقصاً تكاليف البيع (مثال ذلك إذا لم يكن ممكناً تقدير التدفقات النقدية المستقبلية من الاستعمال المستمر للأصل على أنها ضئيلة).

(ب) إذا لم يولد الأصل تدفقات نقدية داخلة من الاستعمال المستمر والتي هي مستقلة إلى حد كبير عن التدفقات النقدية من أصول أخرى .

وفى هذه الحالات يمكن تحديد القيمة الاستخدامية فقط لوحدة توليد النقد للأصل وتبعاً لذلك قيمته الاستردادية.

مثال :

منشأة تعدين تمتلك سكة حديد خاصة بها لدعم أنشطتها التعدينية، ومن الممكن بيع سكة الحديد الخاصة فقط بمقدار قيمتها كخردة ، ولا تولد سكة الحديد الخاصة تدفقات نقدية داخلة من الاستعمال المستمر والتي هى مستقلة إلى حد كبير عن التدفقات النقدية الداخلة من الموجودات الأخرى للمنجم.

ليس من الممكن تقدير القيمة الاستردادية لسكة الحديد الخاصة لأن القيمة الاستخدامية للسكة الحديد الخاصة لا يمكن تحديدها ، ومن المحتمل أنها تختلف عن قيمتها كخردة، ولذلك تقدر المنشأة القيمة الاستردادية لوحدة توليد النقد التي تنتمي إليها سكة الحديد الخاصة ، أى المنجم ككل.

٦٨ – أن وحدة توليد النقد للأصل كما هي معرفة في الفقرة "٦" هي أصغر مجموعة أصول تتضمن الأصل والتي تولد تدفقات نقدية داخلة من الاستعمال المستمر ومستقلة إلى حد كبير عن التدفقات النقدية الداخلة من الأصول الأخرى أو مجموعات الأصول ، وتحديد وحدة توليد النقد للأصل ينطوي على الحكم الشخصي، وإذا لم يكن ممكناً تحديد المبلغ القابل للاسترداد لكل أصل على حدة تحدد المنشأة أصغر مجموعة للأصول تولد أكبر تدفقات نقدية داخلة مستقلة إلى حد كبير.

مثال :

تقوم شركة أتوبيسات بتقديم الخدمات بموجب عقد مع مجلس محلى يتطلب حداً أدنى من الخدمة في كل واحد من الخطوط الخمسة ، ويمكن تحديد الأصول المخصصة لكل خط والتدفقات النقدية من كل خط بشكل منفصل ، واحد الخطوط يعمل بخسارة كبيرة.

نظراً لأن المنشأة لا تملك خيار إيقاف أى خط للأتوبيسات فإن أقل مستوى للتدفقات النقدية الداخلة التي يمكن تحديدها من الاستعمال المستمر والمستقلة إلى حد كبير عن التدفقات النقدية الداخلة من الأصول أو مجموعة الأصول الأخرى هي التدفقات النقدية التي تولدها الخطوط الخمسة معاً ، ووحدة توليد النقد لكل مسار هي شركة الأتوبيسات ككل.

٦٩ – التدفقات النقدية الداخلة من الاستخدام المستمر هي التدفقات الداخلة للنقدية وما في حكمها والتي يتم الحصول عليها من أطراف خارج المنشأة ، وعند تحديد ما إذا كانت التدفقات النقدية الداخلة من الأصل (أو مجموعة الأصول) مستقلة إلى حد كبير عن التدفقات النقدية الداخلة من الأصول الأخرى (أو مجموعة الأصول) فإن المنشأة تأخذ في الاعتبار مختلف العوامل بما في ذلك كيفية متابعة الإدارة لعمليات المنشأة (مثل خطوط الإنتاج أو الأعمال أو المواقع الفردية أو الأحياء أو المناطق الإقليمية أو أية طريقة أخرى)، أو كيفية اتخاذ الإدارة للقرارات بشأن الاستمرار في استخدام أصول وعمليات المنشأة أو التصرف فيها.

٧٠ – ***إذا وجدت سوق نشطة للمنتج الذي ينتجه أصل أو مجموعة الأصول فإنه يجب تحديد هذا الأصل أو مجموعة الأصول على أنها وحدة توليد نقد وحتى ولو كان بعض أو كل هذا المنتج يستخدم داخلياً ، وفى حالة تأثير التدفقات النقدية الناشئة بواسطة أصل أو وحدة توليد نقد بسعر التحويل الداخلي عندئذ تستخدم المنشأة أفضل تقديرات الإدارة للأسعار المستقبلية التي يمكن أن تتحقق في معاملات تجارية بإرادة حرة وذلك عند تقديرها:***

(أ) للتدفقات النقدية للداخل المستخدمة لتحديد القيمة الاستخدامية للأصول أو لوحدة توليد النقد.

و(ب) للتدفقات النقدية للخارج المستخدمة لتحديد القيمة الاستخدامية لأية أصول أو لوحدات توليد نقد أخرى تتأثر بالسعر التحويلي الداخلي.

٧١ – حتى ولو تم استخدام جزء من المنتج أو المنتج بأكمله الذي أنتجه أصل أو مجموعة من الأصول من قبل وحدات أخرى فى المنشأة (مثال ذلك منتجات في المرحلة المتوسطة لعملية الإنتاج) فإن هذا الأصل أو مجموعة الأصول تشكل وحدة توليد نقد منفصلة إذا استطاعت المنشأة بيع هذا الإنتاج في سوق نشطة، و يرجع ذلك إلى أن هذا الأصل أو مجموعة الأصول يمكنها توليد تدفقات نقدية داخلة من الاستعمال المستمر بشكل مستقل إلى حد كبير عن التدفقات النقدية الداخلة من الأصول الأخرى أو مجموعة الأصول ، وعند استخدام معلومات مبنية على الموازنات التقديرية / التنبؤات المالية المتعلقة بوحدة توليد نقد أو لأى أصل آخر أو وحدات توليد نقد متأثرة

بأسعار التحويل الداخلى تقوم المنشأة بتعديل هذه المعلومات إذا لم تكن أسعار التحويل الداخلية تعكس أفضل تقدير للإدارة لأسعار السوق المستقبلية لإنتاج وحدة توليد النقد فى معاملات بإرادة حرة.

٧٢ – ***يجب تحديد وحدات توليد النقد بشكل ثابت من فترة لأخرى لنفس الأصل أو الأصول ، إلا إذا كان إجراء تغيير ذلك له ما يبرره.***

٧٣ – إذا حددت المنشأة أن أصلا ينتمي لوحد توليد نقد مختلفة عن وحدة أخرى في الفترات السابقة أو أن أنواع الأصول المجمعة لوحدة توليد النقد لأصل قد تغيرت فإن الفقرة "١٣٠" تتطلب افصاحات معينة حول وحدة توليد النقد إذا تم الاعتراف بخسارة الاضمحلال في القيمة أو تم إلغاؤها بالنسبة لوحدة توليد النقد.

القيمة الاستردادية و القيمة الدفترية لوحدة توليد النقد

٧٤ – القيمة الاستردادية لوحدة توليد نقد هى صافى سعر البيع لوحدة توليد النقد أو القيمة الاستخدامية لها أيهما أعلى ، ولغرض تحديد القيمة الاستردادية لوحدة توليد نقد فان أية إشارة في الفقرات من"١٩" إلى "٥٧" إلى (الأصل) يجب أن تفسر على إنها إشارة لوحدة توليد نقد.

٧٥ – ***يجب تحديد القيمة الدفترية لوحدة توليد نقد بما يتفق مع طريقة تحديد القيمة الاستردادية لوحدة توليد النقد.***

٧٦ – القيمة الدفترية لوحدة توليد النقد:

(أ) تشمل فقط القيمة الدفترية لتلك الأصول التي يمكن أن تعزى مباشرة أو توزع على أساس معقول وثابت على وحدة توليد النقد، والتي سوف تولد التدفقات النقدية الداخلة المستقبلية المقدرة عند تحديد القيمة الاستخدامية لوحدة توليد النقد.

(ب) لا تشمل القيمة الدفترية لأي التزام معترف به إلا إذا كان من غير الممكن تحديد القيمة الاستردادية لوحدة توليد النقد بدون أخذ هذا الالتزام في الاعتبار ويرجع ذلك إلى أن صافى القيمة العادلة بعد خصم تكاليف البيع والقيمة الاستخدامية لوحدة توليد النقد يتم تحديدهما باستثناء التدفقات النقدية المتعلقة بالأصول التي هي ليست جزءاً من وحدة توليد النقد والالتزامات التي تم الاعتراف بها (راجع الفقرتين "٢٨" و "٤٣")

٧٧ – عندما يتم تجميع الأصول في مجموعات لتقييم إمكانية الإسترداد ، فإنه من الأهمية إدراج الأصول التي تولد التدفقات النقدية الداخلة من الاستعمال المستمر ضمن وحدة توليد النقد وخلاف ذلك قد تظهر وحدة توليد النقد أنها قابلة للاسترداد تماماً عندما

تكون خسارة الاضمحلال قد وقعت بالفعل، وفى بعض الحالات بالرغم من أن بعض الأصول تساهم في التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة لوحدة توليد النقد إلا أنه لا يمكن توزيعها على وحدة توليد النقد على أساس معقول وثابت ، وقد يكون الحال كذلك بالنسبة للشهرة أو الأصول العامة للمنشأة مثل أصول المقر الرئيسي ، وتوضح الفقرات من "٨٠" إلى "١٠٣" كيفية التعامل مع هذه الأصول عند اختبار وحدة توليد النقد لأغراض الاضمحلال.

٧٨ – قد يكون من الضروري أخذ بعض الالتزامات المعترف بها في الاعتبار لتحديد القيمة الاستردادية لوحدة توليد النقد، وقد يحدث ذلك إذا كان التصرف في وحدة توليد النقد يتطلب أن يقوم المشترى بتحمل هذا الالتزام ، وفى هذه الحالة يكون صافى سعر البيع (أو التدفق النقدي المقدر من التصرف النهائي) لوحدة توليد النقد هو سعر البيع المقدر لأصول وحدة توليد النقد والالتزام معاً ناقصاً تكاليف التصرف . ولأغراض إجراء مقارنة ذات معنٍ بين القيمة الدفترية لوحدة توليد النقد و قيمتها الاستردادية تخصم القيمة الدفترية للالتزام عند تحديد كل من القيمة الاستخدامية لوحدة توليد النقد وقيمتها الدفترية.

مثال:

تقوم شركة بتشغيل منجم و تتطلب القوانين وجوب أن يقوم المالك باستعادة الموقع إلى حالته عند استكمال عملياته التعدينية، وتشمل تكاليف الاستعادة استبدال المواد الموجودة فوق المنجم التي يجب إزالتها قبل بدء عمليات التعدين، وقد تم الاعتراف بمخصص لتكاليف استبدال المواد الموجودة فوق المنجم فوراً عندما أُزيلت هذه المواد، كما تم الاعتراف بالمبلغ المخصص كجزء من تكلفة المنجم ويتم استهلاكه على مدى العمر الإنتاجى المقدر للمنجم و تبلغ القيمة الدفترية لمخصصات الاستعادة ٥٠٠، وهو مساو للقيمة الحالية لتكاليف الاستعادة.

تقوم المنشأة بإجراء اختبار اضمحلال القيمة للمنجم، ووحدة توليد النقد للمنجم هي المنجم ككل، وقد استلمت المنشأة عروضا مختلفة لشراء المنجم بمبلغ مقداره حوالي ٨٠٠، وهذا السعر يتضمن قيام المشترى بتحمل التزام استعادة المواد الموجودة فوق المنجم، وقدرت تكاليف التصرف في المنجم على أنها طفيفة، وتبلغ القيمة الاستخدامية للمنجم حوالي ١,٢٠٠ بخلاف تكاليف الاستعادة ، والقيمة الدفترية للمنجم هي ١٠٠٠ .

تبلغ القيمة العادلة ناقصاً تكاليف بيع وحدة توليد النقد ٨٠٠ وهذا المبلغ يأخذ في الاعتبار تكاليف الاستعادة التي تم وضع مخصص لها، ونتيجة لذلك يتم تحديد القيمة الاستخدامية لوحدة توليد النقد بعد أخذ تكاليف الاستعادة في الاعتبار وتقدر بمبلغ ٧٠٠ (١٢٠٠ ناقصاً ٥٠٠) القيمة الدفترية لوحدة توليد النقد هى ٥٠٠ (القيمة الدفترية للمنجم ١٠٠٠ ناقصاً القيمة الدفترية لمخصص تكاليف الاستعادة ٥٠٠) وبالتالي فالقيمة الاستردادية للوحدة تزيد عن القيمة الدفترية.

٧٩ – يتم أحيانا للأسباب العملية تحديد القيمة الدفترية لوحدة توليد النقد بعد الأخذ في الاعتبار الأصول التي هي جزء من وحدة توليد النقد (مثال ذلك العملاء أو الأصول المالية الأخرى) أو الالتزامات التي تم الاعتراف بها في القوائم المالية (مثال ذلك الموردين والمعاشات والمخصصات الأخرى)، وفى هذه الحالات تزاد القيمة الدفترية لوحدة توليد النقد بمقدار القيمة الدفترية لهذه الأصول وتخفض بالقيمة الدفترية لهذه الالتزامات.

الشهرة

توزيع الشهرة على الوحدات المولدة للنقد

٨٠ – ***لأغراض اختبارات اضمحلال القيمة يتم توزيع الشهرة المكتسبة عند تجميع الأعمال على الوحدات التي تولد النقد أو مجموعات هذه الوحدات لدى الشركة المقتنية والمتوقع منها الاستفادة من عملية التجميع بغض النظر عن إسناد الأصول أو الالتزامات الأخرى للشركة المقتناة لهذه الوحدات أو المجموعات. وتتسم أية وحدة أو مجموعة وحدات يتم توزيع الشهرة عليها بما يلي:***

(ا) أنها تمثل أدنى مستوً داخل المنشأة تراقب بها الشهرة للأغراض الداخلية للإدارة .

(ب) أنها ليست أكبر من أي قطاع تشغيل كما هو معرف بالفقرة "٥" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٤١) " القطاعات التشغيلية " قبل التجميع .

٨١ – تمثل الشهرة المقتناة من عملية تجميع أعمال المبالغ التى يدفعها المشترى توقعاً لمنافع اقتصادية مستقبلية، من الأصول غير القابلة للتحديد بشكل منفرد أو من الأصول التي لا تحقق شروط الاعتراف بشكل منفرد في القوائم المالية ، والشهرة لا تولد تدفقات نقدية بشكل مستقل عن الأصول الأخرى أو مجموعات الأصول وغالباً ما تساهم في التدفقات النقدية للوحدات المتعددة لتوليد النقد، وأحياناً لا يمكن توزيع الشهرة

إلا على أساس تقديري على الوحدات الفردية المولدة للنقد وبالتالي فإن أدنى مستوْ داخل المنشأة يتم عنده مراقبة الشهرة لأغراض الإدارة الداخلية أحيانا ما يتضمن عدداً من وحدات توليد النقد ترتبط بها الشهرة ولكن لا يمكن توزيعها عليهم. والإشارة لوحدة توليد النقد كما وردت في الفقرات من "٨٣" إلى "٩٩" والتي يمكن توزيع الشهرة عليها هي أيضا إشارة لمجموعة وحدات توليد النقد التي يتم توزيع الشهرة عليها.

٨٢ – يؤدى تطبيق المتطلبات الواردة في الفقرة "٨٠" إلى اختبار اضمحلال قيمة الشهرة عند مستوْ يعكس الطريقة التي تقوم بها المنشأة بإدارة عملياتها والتي ترتبط بها الشهرة ، وبالتالي فان إدخال أية نظم إضافية لإعداد التقارير المالية ليس ضرورياً.

٨٣ – قد لا يكون هناك توافق بين وحدة توليد النقد التي تم توزيع الشهرة عليها لأغراض اختبارات اضمحلال القيمة مع المستوى الذي تم عنده توزيع الشهرة طبقا لمعيار المحاسبة المصرى رقم (١٣) "آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية " لأغراض قياس أرباح وخسائر العملات الأجنبية . على سبيل المثال إذا كان مطلوباً من أي منشأة بموجب معيار (١٣) توزيع الشهرة على مستويات أقل نسبياً لأغراض قياس أرباح وخسائر العملات الأجنبية عندئذ لا يطلب من المنشآت اختبار اضمحلال قيمة الشهرة عند نفس المستوى ما لم تكون المنشأة تقوم بمراقبة الشهرة عند هذا المستوى لأغراض الإدارة الداخلية.

٨٤ – ***في حالة عدم إمكانية استكمال التوزيع الأولى للشهرة المكتسبة من تجميع الأعمال قبل نهاية الفترة السنوية التي تم فيها عملية التجميع عندئذ يتم استكمال التوزيع الأولى قبل نهاية الفترة السنوية الأولى التي تبدأ بعد تاريخ الاقتناء.***

٨٥ – طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٩) "تجميع الأعمال" إذا أمكن تحديد المحاسبة الأولية عن تجميع الأعمال بصفة مؤقتة بنهاية الفترة التي تم فيها التجميع عندئذ تقوم الشركة المقتنية بما يلى:

(أ) المحاسبة عن عملية التجميع باستخدام القيم المؤقتة.

(ب) إثبات أية تسويات على القيم المؤقتة نتيجة استكمال المحاسبة الأولية في مدة الاثنى عشر شهراً من تاريخ الاقتناء . وفى مثل هذه الأحوال قد يكون من غير الممكن أيضاً استكمال التوزيع الأولى للشهرة المكتسبة في عملية التجميع قبل نهاية الفترة السنوية التي تم فيها التجميع. وعندما يكون الأمر كذلك ، تقوم المنشأة بالإفصاح عن المعلومات الواردة بالفقرة"١٣٣".

٨٦ – ***إذا تم توزيع الشهرة على الوحدة المولدة للنقد وقامت المنشأة بالتصرف في أى مكون يخص هذه الوحدة يتم معاملة الشهرة المرتبطة بهذا المكون التي تم التصرف فيها على النحو التالي:***

(أ) تدرج ضمن القيمة الدفترية للمكون عند تحديد أرباح أو خسائر التصرف.

و (ب) تقاس على أساس القيم النسبية للمكون التي تم التصرف فيه وعلى أساس الجزء المتبقى في الوحدة المولدة للنقد إلا إذا استطاعت المنشأة أن تثبت أن هناك طريقة أفضل لإظهار الشهرة المرتبطة بالمكون التي تم التصرف فيه.

مثال:

تقوم منشأة ببيع مكون معين مقابل مبلغ ١٠٠ وهذا المكون جزء من وحدة توليد نقد تم توزيع الشهرة عليها، ولا يمكن تحديد الشهرة الموزعة على هذه الوحدة أو ربطها باية مجموعة من الأصول عند مستوى أدنى من هذه الوحدة إلا بصفة تقديرية وتبلغ القيمة الاستردادية للجزء المحتفظ به من الوحدة المولدة للنقد ٣٠٠.

ونظراً لأن الشهرة الموزعة على الوحدة المولدة للنقد لا يمكن تحديدها إلا بصفة تقديرية أو ربطها مع مجموعة من الأصول عند مستوى أقل من هذه الوحدة ، لذا يتم قياس الشهرة المرتبطة بالمكون الذى تم التصرف فيه على أساس القيم النسبية للمكون الذى تم التصرف فيه والجزء المتبقي من الوحدة وبالتالي يتم إدراج ٢٥% من الشهرة الموزعة على الوحدة المولدة للنقد ضمن القيمة الدفترية للمكون الذى تم التصرف فيه.

٨٧ – ***في حالة قيام المنشأة بإعادة تنظيم هيكلها التنظيمى بطريقة تؤدى إلى تغيير عناصر وحدة أو أكثر من الوحدات المولدة للنقد التي تم توزيع الشهرة عليها ، عندئذ يتم إعادة توزيع الشهرة على الوحدات التي حدث بها تغيرات. وتتم عملية إعادة التوزيع باستخدام اسلوب القيمة النسبية كالمستخدم عند قيام المنشأة بالتصرف في أى مكون ضمن مكونات الوحدة المولدة للنقد ، إلا إذا استطاعت المنشأة إثبات أن هناك طريقة أفضل للاعتراف بالشهرة المرتبطة بالوحدات المعاد تنظيمها.***

مثال:

تم توزيع الشهرة من قبل على وحدة (أ) المولدة للنقد ولا يمكن تحديد هذه الشهرة أو ربطها مع مجموعة من الأصول عند مستوى أدنى من (أ) إلا بصفة تقديرية، ويتم تقييم الوحدة (أ) وإدخالها ضمن ثلاث وحدات أخرى مولدة للنقد وهى (ب) و(ج) و(د).

نظراً لأن الشهرة الموزعة على الوحدة (أ) لا يمكن تحديدها إلا بصفة تقديرية أو ربطها مع أية مجموعة أصول عند مستوى أدنى من (أ) لذا يتم إعادة توزيعها على الوحدات (ب) و(ج) و(د) على أساس القيم النسبية للأجزاء الثلاثة من الوحدة (أ) قبل إدماج هذه الأجزاء ضمن الوحدة (ب) و(ج) و(د).

اختبار اضمحلال القيمة للوحدات المولدة للنقد التي تتضمن شهرة

٨٨ – ***طبقاً للفقرة "٨١" عندما ترتبط الشهرة بوحدة مولدة للنقد ولم يتم توزيعها على هذه الوحدة يتم إجراء اختبار اضمحلال القيمة على هذه الوحدة عندما يكون هناك مؤشر أو دلالة على احتمالية اضمحلال قيمة الوحدة وذلك بمقارنة القيمة الدفترية للوحدة مع استبعاد الشهرة مع قيمتها الاستردادية. ويتم الاعتراف بأية خسائر ناجمة عن اضمحلال القيمة طبقاً لما ورد في الفقرة "١٠٤".***

٨٩ – إذا تضمنت الوحدة المولدة للنقد كما وردت في الفقرة "٨٨" ضمن قيمتها الدفترية أصلاً غير ملموس ليس له عمر إنتاجى محدد ولم يتح بعد للاستخدام وهناك إمكانية لاختبار اضمحلال قيمة هذا الأصل كجزء من هذه الوحدة ، فإن الفقرة "١٠" تتطلب أيضاً إجراء اختبار اضمحلال القيمة على الوحدة سنوياً.

٩٠ – ***يتم إجراء اختبار اضمحلال القيمة على الوحدة المولدة للنقد و التى تم توزيع شهرة عليها سنوياً أو عندما يوجد مؤشر أو دلالة تفيد احتمالية اضمحلال قيمة الوحدة وذلك بمقارنة قيمتها الدفترية متضمنة الشهرة مع قيمتها الاستردادية. فإذا ما تجاوزت القيمة الاستردادية قيمة الوحدة الدفترية عندئذ لا تعتبر قيمة هذه الوحدة والشهرة الموزعة عليها قد اضمحلت أما إذا تجاوزت القيمة الدفترية القيمة الاستردادية للوحدة عندئذ تعترف المنشأة بوجود خسائر ناجمة عن اضمحلال القيمة طبقا للفقرة "١٠٤".***

٩١ – ٩٥ ملغاة.

توقيت اختبارات اضمحلال القيمة

٩٦ – ***يمكن إجراء الاختبار السنوي لقياس اضمحلال قيمة الوحدة المولدة للنقد التي تم توزيع الشهرة عليها في أى وقت أثناء الفترة السنوية بشرط القيام بالاختبار فى نفس الوقت من كل سنة، ويجوز إجراء اختبار على وحدات مختلفة في توقيتات***

مختلفة إلا أنه إذا تم اقتناء الشهرة – أو جزء منها – الموزعة على الوحدة المولدة للنقد في عملية تجميع أعمال أثناء الفترة الحالية، عندئذ يتم إجراء اختبار اضمحلال القيمة على هذه الوحدة قبل نهاية الفترة الحالية.

٩٧ – ***إذا كان إجراء اختبار اضمحلال القيمة على الأصول المكونة للوحدة المولدة للنقد الموزع عليها الشهرة يتم في نفس الوقت الذي يتم فيه بالنسبة للوحدة المتضمنة الشهرة ، عندئذ يتم إجراء هذا الاختبار على هذه الأصول قبل الوحدة المتضمنة للشهرة ، وبالمثل عند إجراء اختبار اضمحلال القيمة على وحدات مولدة للنقد تمثل مجموعة من الوحدات المولدة للنقد التي تم توزيع الشهرة عليها في نفس توقيت المجموعة التي تضم الشهرة ، عندئذ يتم اختبار الوحدات الفردية قبل مجموعة الوحدات التي تتضمن الشهرة.***

٩٨ – في وقت إجراء اختبار اضمحلال القيمة للوحدة المولدة للنقد الموزع عليها الشهرة ، قد يكون هناك مؤشر أو دلالة على اضمحلال قيمة أحد الأصول بداخل الوحدة التي تتضمن الشهرة، عندئذ في مثل هذه الأحوال تقوم المنشأة باختبار اضمحلال قيمة الأصل أولاً وتعترف بأية خسارة ناجمة عن اضمحلال قيمة الأصل قبل إجراء اختبار اضمحلال القيمة على الوحدة المولدة للنقد التي تتضمن الشهرة، وبالمثل قد يكون هناك مؤشر على اضمحلال قيمة الوحدة المولدة للنقد التي بداخل مجموعة الوحدات المولدة للنقد المتضمنة للشهرة و في مثل هذه الأحوال أيضا تقوم المنشأة بإجراء اختبار اضمحلال القيمة أولا على الوحدة المولدة للنقد وتعترف بالخسارة الناجمة عن اضمحلال قيمة هذه الوحدة قبل إجراء اختبار اضمحلال القيمة على مجموعة الوحدات الموزعة عليها الشهرة.

٩٩- ***يمكن استخدام أخر حساب تفصيلي تم إجراؤه في الفترة السابقة بالنسبة للقيمة الاستردادية للوحدة المولدة للنقد التي تم توزيع الشهرة عليها عند إجراء اختبار اضمحلال القيمة على هذه الوحدة في الفترة الحالية بشرط تحقق الشروط التالية:***

(أ) عدم حدوث تغيرات هامة في الأصول والالتزامات المكونة للوحدة منذ آخر حساب تم للقيمة الاستردادية.

و (ب) أن يكون قد نتج عن أخر حساب للقيمة الاستردادية مبلغ يتجاوز القيمة الدفترية للأصل بهامش كبير .

و (ج) بناء على تحليل الأحداث التي وقعت والظروف والأحوال التي تغيرت منذ آخر حساب للقيمة الاستردادية لا يوجد احتمال بأن تقديرات القيمة الاستردادية الحالية ستكون أقل من القيمة الدفترية للوحدة.

الأصول العامة للمنشأة

١٠٠- تشمل الأصول العامة للمنشأة أصولاً مجمعة أو منفصلة مثل مبنى المقر الرئيسي أو قسم من المنشأة أو معدات معالجة البيانات الالكترونية أو مركز بحوث ، ويحدد هيكل المنشأة ما إذا كان الأصل يفي بالتعريف الوارد في هذا المعيار بالنسبة للأصول العامة ولوحدة توليد نقد معينة ، والخصائص الرئيسية للأصول العامة للمنشأة هي إنها لا تولد تدفقات نقدية داخلة بشكل مستقل عن الأصول أو مجموعات الأصول الأخرى ، ولا يمكن أن تعزى قيمتها الدفترية كاملة لوحدة توليد النقد محل الدراسة.

١٠١ – نظراً لأن الأصول العامة للمنشأة لا تولد تدفقات نقدية منفصلة فإنه لا يمكن تحديد القيمة الاستردادية لأصل منفرد منها إلا إذا قررت الإدارة التصرف في الأصل ، ونتيجة لذلك إذا كانت هناك دلالة على أن قيمة أصل عام قد اضمحلت فإنه يتم تحديد القيمة الاستردادية لوحدة توليد النقد التي ينتمي لها هذا الأصل وذلك بالمقارنة مع القيمة الدفترية لوحدة توليد النقد ، وأية خسارة في الاضمحلال يتم الاعتراف بها بموجب الفقرة "١٠٤" .

١٠٢ – ***عند إجراء اختبار اضمحلال القيمة على وحدة توليد النقد ، تقوم المنشأة بتحديد الأصول العامة التي ترتبط بالوحدة المولدة للنقد محل الدراسة:***

(أ) إذا كان من الممكن توزيع جزء من القيمة الدفترية للأصل على أساس ثابت ومعقول على هذه الوحدة ، عندئذ تقوم المنشأة بمقارنة القيمة الدفترية للوحدة بما في ذلك الجزء الخاص بالقيمة الدفترية للأصل الموزع على الوحدة مع قيمتها الاستردادية ويتم الاعتراف بأية خسارة ناجمة عن اضمحلال القيمة طبقاً للفقرة "١٠٤".

(ب) إذا كان من غير الممكن توزيع جزء من القيمة الدفترية للأصل على أساس ثابت ومعقول ، عندئذ تقوم المنشأة بما يلى:

(١) مقارنة القيمة الدفترية للوحدة مع استبعاد الأصل العام مع القيمة الاستردادية و الاعتراف بالخسارة الناجمة عن اضمحلال القيمة طبقا للفقرة "١٠٤".

و (٢) تحديد أصغر مجموعة من الوحدات المولدة للنقد التى تتكون منها الوحدة المولدة للنقد محل الدراسة والتي يمكن توزيع جزء عليها من القيمة الدفترية للأصل العام على أساس ثابت ومعقول.

و (٣) مقارنة القيمة الدفترية لهذه المجموعة من الوحدات بما في ذلك الجزء الخاص بالقيمة الدفترية للأصل العام الموزع على هذه المجموعة مع القيمة الاستردادية للمجموعة ويتم الاعتراف بأية خسائر ناجمة عن اضمحلال القيمة طبقاً للفقرة "١٠٤".

١٠٣ – ملغاة.

خسارة اضمحلال قيمة وحدة توليد النقد

١٠٤- يجب الاعتراف بخسارة اضمحلال قيمة وحدة توليد النقد فقط إذا كانت قيمتها الاستردادية أقل من قيمتها الدفترية ويجب توزيع خسارة الاضمحلال في القيمة لتخفيض القيمة الدفترية لأصول الوحدة طبقاً للترتيب التالي:

(أ) تخفيض القيمة الدفترية للشهرة الموزعة على وحدة توليد النقد (أو وحدات توليد النقد).

(ب) ثم تخفيض الأصول الأخرى للوحدة بالتناسب على أساس القيمة الدفترية لكل أصل في الوحدة.

و يجب معاملة هذه التخفيضات في القيمة الدفترية على أنها خسائر اضمحلال في قيمة الأصول الفردية وكذلك الاعتراف بها بموجب الفقرة "٦٠".

١٠٥ – عند توزيع خسارة اضمحلال القيمة بموجب الفقرة "١٠٤" فإنه يجب عدم تخفيض القيمة الدفترية للأصل إلى أقل من مما يلى أيهما أكبر :

(أ) القيمة العادلة ناقصاً تكاليف البيع(إذا كان من الممكن تحديدها للأصل).

(ب) القيمة الاستخدامية للأصل(إذا كان من الممكن تحديدها).

(ج) صفر.

مبلغ خسارة الاضمحلال في القيمة الاستخدامية الذي كان سيتم توزيعه خلافاً لذلك على الأصل يتم توزيعه على الأصول الأخرى للوحدة بالتناسب (مجموعة الوحدات).

١٠٦ – إذا لم توجد طريقة عملية لتقدير القيمة الاستردادية لكل أصل فردى لوحدة توليد النقد فان هذا المعيار يتطلب توزيعاً تقديرياً لخسارة الاضمحلال بين أصول تلك الوحدة عدا الشهرة لأن كافة أصول وحدة توليد النقد تعمل معاً.

١٠٧ – إذا كان من غير الممكن تحديد القيمة الاستردادية لأصل مفرد (راجع الفقرة "٦٧") :

(أ) يتم الاعتراف بخسارة الاضمحلال للأصل إذا كانت قيمته الدفترية أكبر من صافى سعر بيعه أو نتائج إجراءات التوزيع المبينة في الفقرتين "١٠٤" و "١٠٥" أيهما اكبر.

و (ب) لا يتم الاعتراف بأية خسارة في اضمحلال قيمة أصل إذا لم تضمحل قيمة وحدة توليد النقد المتعلقة به، وينطبق ذلك حتى ولو كان صافى سعر بيع الأصل أقل من قيمته الدفترية.

مثال:

عانت آلة من تلف مادي إلا أنها لا زالت تعمل بالرغم من أن عملها ليس جيداً كما كان ، و يقل صافى سعر بيع الآلة عن قيمتها الدفترية، ولا تولد الآلة تدفقات نقدية داخلة مستقبلية من الاستخدام المستمر لها ، واصغر مجموعة أصول قابلة للتحديد تدخل الآلة ضمنها وتولد تدفقات نقدية داخلة من الاستخدام المستمر لها والمستقلة إلى حد كبير عن التدفقات النقدية من الأصول الأخرى هي خط الإنتاج الذي تنتمي إليه الآلة، وتبين القيمة الاستردادية لخط الإنتاج أن خط الإنتاج ككل لم تضمحل قيمته.

الافتراض الأول:

الموازنات التقديرية / التنبؤات المعتمدة من قبل الإدارة لا تعكس التزاما للإدارة لاستبدال الآلة.

لا يمكن تقدير المبلغ القابل للاسترداد للآلة بمفردها حيث إن القيمة الاستخدامية للآلة:

(أ) قد تختلف عن القيمة العادلة ناقصاً التكاليف اللازمة للبيع .

(ب)يمكن تحديدها فقط بالنسبة لوحدة توليد النقد والتي تنتمي إليها الآلة (خط الإنتاج).

لم تضمحل قيمة خط الإنتاج ، وعلى ذلك لا يتم الاعتراف بأية خسارة في اضمحلال قيمة الآلة، وبالرغم من ذلك قد تحتاج المنشأة إلى أن تعيد تقييم فترة الإهلاك أو أسلوب الإهلاك للآلة، ومن المحتمل أن الحاجة تدعو إلى فترة إهلاك أقل أو إلى أسلوب إهلاك أسرع لإظهار العمر المتبقي المتوقع للآلة أو نمط استهلاك المنشأة للمنافع الاقتصادية.

الافتراض الثاني:

تعكس الموازنات التقديرات / التنبؤات المعتمدة من قبل الإدارة التزام الإدارة باستبدال الآلة وبيعها في المستقبل القريب، وتقدر التدفقات النقدية من الاستخدام المستمر للآلة إلى أن يتم التصرف فيها أنها ضئيلة.

يمكن تقدير القيمة الاستخدامية للآلة بأنها قريبة من صافى سعر بيعها ، وعلى ذلك يمكن تحديد القيمة الاستردادية للآلة مع عدم الاعتداد بوحدة توليد النقد التي تنتمي إليها الآلة (وحدة الإنتاج)، وحيث إن صافى سعر بيع الآلة أقل من قيمتها الدفترية يتم الاعتراف بخسارة اضمحلال في قيمة الآلة.

١٠٨ – ***بعد تطبيق المتطلبات الواردة في الفقرتين "١٠٤" ، "١٠٥" يجب الاعتراف بأى التزام خاص بأي مبلغ متبق لخسارة اضمحلال قيمة وحدة توليد النقد فقط إذا كان ذلك مطلوباً طبقاً لأي معايير محاسبة مصرية أخرى.***

عكس الخسارة الناتجة عن اضمحلال القيمة

١٠٩– تحدد الفقرات من "١١٠" إلى "١١٦" متطلبات عكس خسارة اضمحلال قيمة أصل أو وحدة توليد النقد في السنوات السابقة، وهذه المتطلبات تستخدم مصطلح "أصل" إلا أنه يستخدم أيضاً ليشير لأي أصل مفرد أو وحدة توليد نقد، و تحتوى الفقرتان "١١٧" ، "١٢١" على متطلبات إضافية للأصل المفرد، و تحتوى الفقرتان "١٢٢" ، "١٢٣" على متطلبات خاصة بوحدة توليد النقد، كما تحتوى الفقرتين "١٢٤" ، "١٢٥" على متطلبات خاصة بالشهرة

١١٠ – ***على المنشأة في تاريخ نهاية كل فترة مالية تقييم ما إذا كان هناك دلالة على أن خسارة اضمحلال أى أصل معترف بها خلاف الشهرة في السنوات السابقة لم تعد موجودة أو أنها أخذت فى الانخفاض ، وإذا وجدت مثل هذه الدلالة يجب على المنشأة تقييم القيمة الاستردادية لذلك الأصل.***

١١١ – ***عند تقييم ما إذا كانت هناك أية دلالة على احتمال أنه لم تعد توجد خسارة في اضمحلال قيمه أى أصل خلاف الشهرة في السنوات السابقة أو أنها انخفضت فإنه يجب على المنشأة النظر كحد أدنى في الدلالات التالية:***

<u>مصادر المعلومات الخارجية</u>

(أ) زيادة القيمة السوقية للأصل إلى حد كبير خلال الفترة.

(ب) حدوث تغييرات هامة لصالح المنشأة خلال الفترة أو أنها ستحدث في المستقبل القريب في البيئة التقنية أو السوقية أو الاقتصادية أو القانونية التي تعمل بها المنشأة أو في السوق التى ينتمي إليها الأصل.

(ج) انخفاض أسعار الفائدة في السوق أو أسعار العوائد الأخرى على الاستثمارات في السوق خلال الفترة ، ومن المحتمل أن يؤثر هذا الانخفاض على سعر الخصم المستخدم في حساب قيمة الأصل الاستخدامية وتزيد قيمة الأصل الاستردادية بصورة جوهرية.

<u>مصادر المعلومات الداخلية</u>

(د) حدوث تغيرات هامة لصالح المنشأة خلال الفترة أو يتوقع حدوثها في المستقبل القريب إلى الحد أو بالأسلوب الذي يستعمل به الأصل أو يتوقع استعماله، وتشمل هذه التغيرات التكاليف المتكبدة خلال الفترة لتحسين أداء الأصل أو إعادة هيكلة العملية التي ينتمي إليها الأصل.

(هـ) توافر الأدلة من التقارير الداخلية على أن الأداء الاقتصادي للأصل أفضل مما هو متوقع أو سيكون كذلك.

١١٢- تتطابق الدلائل والمؤشرات على وجود انخفاض محتمل في الخسارة الناجمة عن اضمحلال قيمة الأصل كما ورد في الفقرة "١١١" مع الدلائل والمؤشرات على وجود اضمحلال محتمل في القيمة كما ورد في الفقرة "١٢".

١١٣ – في حالة وجود مؤشر يفيد بأن الخسارة الناتجة عن اضمحلال القيمة المثبتة بالنسبة لأصل ما بخلاف الشهرة لم تعد موجودة أو قد انخفضت فإن هذا يوضح أن العمر الإنتاجي المتبقي أو طريقة الإهلاك (الاستهلاك) أو القيمة المتبقية قد تكون بحاجة إلى مراجعة وتسوية طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى المطبق على الأصل حتى في حالة عدم إلغاء الخسارة الناتجة عن اضمحلال القيمة بالنسبة للأصل.

١١٤- ***يتعين إلغاء الخسارة المثبتة الناتجة عن اضمحلال قيمة أى أصل بخلاف الشهرة في السنوات السابقة إذا كان هناك تغيير في التقديرات المستخدمة لتحديد قيمة الأصل الاستردادية منذ إثبات آخر خسارة ناتجة عن اضمحلال القيمة ، فإذا كان الأمر كذلك، يتعين زيادة المبلغ المثبت للأصل ليصل إلى قيمته الاستردادية، ما لم تنص الفقرة "١١٧" على خلاف ذلك. وتعد هذه الزيادة عكساً لخسارة اضمحلال القيمة.***

١١٥ – وتعكس عملية عكس الخسارة الناجمة عن اضمحلال القيمة زيادة في الخدمة المقدرة المرتقبة الخاصة بالأصل سواء من الاستخدام أو البيع منذ التاريخ الأخير الذي قامت فيه المؤسسة بإثبات الخسارة الناجمة عن اضمحلال قيمة الأصل ،

وتتطلب الفقرة "١٣٠" من المنشأة القيام بتحديد التغيرات في التقديرات التي تسبب الزيادة في الخدمة المقدرة المرتقبة ، وتشمل الأمثلة عن التغيرات في التقديرات الآتي:

(أ) تغير في أساس القيمة الاستردادية (سواء كانت القيمة المستردة محددة على أساس صافى القيمة البيعية أو القيمة الاستخدامية).

أو (ب) إذا كانت القيمة الاستردادية محددة على أساس القيمة الاستخدامية ، فإن هذه التغيرات تشمل أى تغيير في مبلغ أو توقيت التدفقات النقدية المستقبلية أو نسبة الخصم.

أو (ج) إذا كانت القيمة الاستردادية محددة على أساس صافى القيمة البيعية، فان هذه التغيرات تشمل أي تغيير في تقدير عناصر صافى القيمة البيعية.

١١٦ – القيمة الاستخدامية للأصل قد تصبح أكبر من القيمة الدفترية وذلك ببساطة لأن القيمة الحالية للتدفقات النقدية الداخلة المستقبلية تزداد مع اقترابها إلا أن الخدمة المرتقبة الخاصة بالأصل لم تزداد وبالتالي لا يتم إلغاء الخسارة الناتجة عن اضمحلال القيمة بمجرد مرور الوقت (وأحيانا ما يطلق عليها الإبقاء على الخصم) حتى و إن أصبحت القيمة الاستردادية الخاصة بالأصل أكبر من قيمته الدفترية.

عكس الخسارة الناجمة عن اضمحلال القيمة بالنسبة للأصل المنفرد

١١٧ – ***يجب ألا تتعدى القيمة الدفترية المزادة لأصل – فيما عدا الشهرة – نتيجة لعكس الخسارة الناجمة عن الاضمحلال ، القيمة الدفترية التي كان سيتم تحديدها (بالصافي بعد الاستهلاك أو الإهلاك) ما لم يتم الاعتراف بالخسارة الناجمة عن اضمحلال القيمة بالنسبة للأصل في السنوات السابقة.***

١١٨ – ملغاة.

١١٩ – ***يتعين إثبات عكس أية خسارة ناتجة عن اضمحلال قيمة أصل بخلاف الشهرة على الفور بقائمة الأرباح والخسائر.***

١٢٠ – ملغاة.

١٢١ – ***بعد إثبات إلغاء الخسارة الناجمة عن اضمحلال القيمة ، يتعين تسوية مبلغ الإهلاك (الاستهلاك) في الفترات المستقبلية لتوزيع القيمة المثبتة المعدلة ناقصاً منها القيمة المتبقية (إن وجدت) على أساس منتظم على العمر الإنتاجي المتبقي.***

عكس الخسارة الناجمة عن اضمحلال قيمة وحدة مولدة للنقد

١٢٢ – *يتم توزيع قيمة ما تم عكسه بشأن خسائر اضمحلال القيمة بالنسبة للوحدة التي تولد النقد على أصول الوحدة- فيما عدا الشهرة – بالتناسب مع القيم الدفترية لهذه الأصول وتعامل الزيادات في القيم الدفترية كقيود عكسية لخسائر اضمحلال القيمة للأصول الفردية ويتم الاعتراف بها طبقاً للفقرة "١١٩".*

١٢٣ – *عند توجيه القيد العكسي للخسارة الناتجة عن اضمحلال القيمة بالنسبة للوحدة المولدة للنقد بموجب الفقرة "١٢٢"، لا ينبغي زيادة القيمة المثبتة للأصل عن أ ، ب أيهما أقل :*

(أ) قيمته الاستردادية (إذا كان من الممكن تحديدها).

(ب) قيمته الدفترية التى كان سيتم تحديدها (بالصافي بعد الاستهلاك أو الإهلاك) ما لم يتم الاعتراف بأية خسارة ناجمة عن اضمحلال القيمة بالنسبة للأصل في السنوات السابقة.

و يتم توزيع مبلغ القيد العكسي الخاص بالخسائر الناجمة عن اضمحلال القيمة و الذى كان سيتم توزيعه على الأصول الأخرى للوحدة بالنسبة و التناسب فيما عدا الشهرة.

عكس الخسارة الناجمة عن اضمحلال قيمة الشهرة

١٢٤ – *لا ينبغي عكس الخسارة الناجمة عن اضمحلال قيمة الشهرة في فترة لاحقة.*

١٢٥ – طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٣) "الأصول غير الملموسة" يحظر إثبات الشهرة المكتسبة داخلياً ، و أية زيادة لاحقة بعد الاعتراف بخسائر اضمحلال قيمة الشهرة في القيمة الاستردادية للشهرة ستكون غالباً زيادة في شهرة مكتسبة داخلياً وليست إلغاء لخسائر اضمحلال القيمة الدفترية للشهرة المقتناة.

الإفصاح

١٢٦ – *بالنسبة لكل فئة من الأصول ، ينبغي أن تفصح المنشأة عن الآتى:*

(أ) قيمة الخسائر الناتجة عن اضمحلال القيمة المثبتة في الأرباح أو الخسائر أثناء الفترة والبنود التفصيلية الخاصة بقائمة الدخل المندرجة تحتها الخسائر الناجمة عن اضمحلال القيمة.

(ب) مبلغ القيد العكسي للخسائر الناجمة عن اضمحلال القيمة المثبتة في قائمة الدخل أثناء الفترة والبنود التفصيلية لقائمة الدخل التي تم فيها إلغاء الخسائر الناتجة عن اضمحلال القيمة.

(ج) ملغاة .

(د) ملغاة.

١٢٧ – فئة الأصول هي مجموعة من الأصول ذات طبيعة واستخدام متشابه في عمليات المنشأة.

١٢٨ – المعلومات المطلوبة في الفقرة "١٢٦" يمكن تقديمها مع معلومات أخرى تم الإفصاح عنها بالنسبة لفئة الأصول ، على سبيل المثال، يمكن إدراج هذه المعلومات في تسوية المبلغ المثبت الخاص بالأصول الثابتة في بداية ونهاية الفترة بموجب ما ورد في معيار المحاسبة المصرى رقم (١٠) "الأصول الثابتة".

١٢٩ – ***يتعين على المنشأة التي تقوم بتطبيق معيار المحاسبة المصرى رقم (٤١) "القطاعات التشغيلية" الإفصاح عن الآتى بالنسبة لكل قطاع تعد قوائم مالية له بناء على النموذج الأولى لإعداد القوائم المالية للمنشأة كما هو محدد في معيار المحاسبة المصرى رقم (٤١) :***

(أ) قيمة الخسائر الناجمة عن اضمحلال القيمة المثبتة في قائمة الأرباح .

(ب) قيمة مبالغ (القيود العكسية) الخسائر الناجمة عن الخسائر المثبتة في قائمة الأرباح والخسائر.

١٣٠ – ***إذا تم إثبات أو عكس أية خسارة ناجمة عن اضمحلال القيمة بالنسبة للأصل المنفرد ويشمل ذلك الشهرة و الوحدة المولدة للنقد أثناء الفترة وإذا كانت هذه الخسارة مؤثرة بشكل جوهري على القوائم المالية للمنشأة ككل ، يتعين على المنشأة الإفصاح عن الآتى:***

(أ) الأحداث والظروف التي أدت إلى إثبات أو عكس الخسارة الناجمة عن اضمحلال القيمة.

(ب) قيمة الخسارة الناجمة عن اضمحلال القيمة المثبتة أو التي تم عكسها .

(ج) بالنسبة للأصل المنفرد:

(١) طبيعة الأصل.

(٢) القطاع الذي يمكن إعداد قوائم مالية عنه والذي يتبعه الأصل بناءً على النموذج الأولى للمنشأة الخاص بإعداد التقارير المالية كما هو محدد في معيار المحاسبة المصرى رقم (٤١) " القطاعات التشغيلية" إذا كانت المنشأة تقوم بإعداد قوائم مالية للقطاعات الخاصة بها.

(د) بالنسبة للوحدة المولدة للنقد

(١) وصف الوحدة المولدة للنقد (هل هي خط إنتاج، أم مصنع، أم مشروع، أم منطقة جغرافية، أم قطاع يتم إعداد قوائم مالية عنه) كما هو محدد في معيار المحاسبة المصرى رقم (٤١).

(٢) قيمة الخسارة الناجمة عن اضمحلال القيمة المثبتة أو الملغاة حسب فئة الأصول أو حسب القطاع الذي يتم إعداد قوائم مالية عنه إذا كانت المنشأة تطبق ما ورد في معيار المحاسبة المصرى رقم (٤١) وذلك طبقاً للنموذج الأولى للقوائم المالية للمنشأة.

(٣) إذا تغير مجموع الأصول لتحديد الوحدة المولدة للنقد منذ التقدير السابق للقيمة الاستردادية للوحدة المولدة للنقد – إن وجد – يتعين على المنشأة وصف الطريقة الحالية أو السابقة لتجميع الأصول وأسباب تغيير الطريقة التي يتم بموجبها تحديد الوحدة المولدة للنقد.

(هـ) ما إذا كانت القيمة الاستردادية بالنسبة للأصل (الوحدة المولدة للنقد) هى صافى القيمة البيعية أو القيمة الاستخدامية.

(و) إذا كانت القيمة الاستردادية هي صافى القيمة البيعية يفصح عن الأساس المستخدم لتحديد صافى القيمة البيعية (سواء تم تحديد سعر البيع رجوعاً إلى سوق نشطة أو بطريقة أخرى).

(ز) إذا كانت القيمة الاستردادية هي القيمة الاستخدامية يفصح عن أسعار الخصم المستخدمة في التقدير الحالي والتقدير السابق – أن وجد – للقيمة الاستخدامية.

١٣١ – تقوم المنشأة بالإفصاح عن المعلومات التالية بالنسبة لإجمالي خسائر اضمحلال القيمة وإجمالي ما تم رده من مبالغ تم الاعتراف بها أثناء فترة لم يتم الإفصاح عن أية معلومات بشأنها وذلك طبقاً للفقرة "١٣٠".

(أ) الفئات الرئيسية للأصول المتأثرة بالخسائر الناجمة عن اضمحلال القيمة (إلغاء الخسائر الناجمة عن اضمحلال القيمة) والتي لا يتم الإفصاح عن معلومات خاصة بها بموجب الفقرة "١١٧".

(ب) الأحداث والظروف الرئيسية التي أدت إلى إثبات (إلغاء) هذه الخسائر الناتجة عن اضمحلال القيمة والتي لا يتم الإفصاح بمعلومات عنها بموجب الفقرة "١١٧".

١٣٢ – يتم تشجيع المنشأة للإفصاح عن الافتراضات المستخدمة لتحديد القيمة الاستردادية للأصول (الوحدات المولدة للنقد) أثناء الفترة. ومع هذا تشترط الفقرة "١٣٤" على المنشأة الإفصاح عن المعلومات الخاصة بالتقديرات المستخدمة لقياس القيمة الاستردادية للوحدة المولدة للنقد عند إدراج الشهرة أو اى أصل غير ملموس ليس له عمر إنتاجى محدد ضمن القيمة الدفترية لهذه الوحدة.

١٣٣ – ***طبقاً للفقرة "٨٤" إذا لم يتم توزيع الشهرة المكتسبة عند تجميع الأعمال أثناء الفترة على الوحدة المولدة للنقد (مجموعة الوحدات) في تاريخ القوائم المالية ، عندئذ يتم الإفصاح عن قيمة الشهرة غير الموزعة مع أسباب عدم توزيع هذه القيمة.***

التقديرات المستخدمة لقياس القيمة الاستردادية للوحدات المولدة للنقد التي تحتوى على شهرة أو أصول غير ملموسة ليس لها أعمار إنتاجية محددة

١٣٤ – ***تقوم المنشأة بالإفصاح عن المعلومات المطلوبة بموجب (أ) إلى (و) بالنسبة لكل وحدة مولدة للنقد (مجموعة وحدات) حيث تمثل القيمة الدفترية للشهرة أو الأصول غير الملموسة التي ليس لها أعمار إنتاجية محددة والموزعة على هذه الوحدة أو الوحدات مبلغاً كبيراً بالمقارنة مع اجمالى القيمة الدفترية الخاصة بالمنشأة بالنسبة للشهرة أو الأصول غير الملموسة التي ليس لها أعمار إنتاجية محددة .***

(أ) القيمة الدفترية للشهرة الموزعة على الوحدة (مجموعة الوحدات).

(ب) القيمة الدفترية للأصول غير الملموسة التي ليس لها أعمار إنتاجية محددة الموزعة على الوحدة أو الوحدات .

(ج) أساس حساب القيمة الاستردادية للوحدة (القيمة الاستخدامية أو صافى القيمة العادلة)

(د) إذا كانت القيمة الاستردادية للوحدة أو مجموعات الوحدات تعتمد على القيمة الاستخدامية عندئذ يتم الإفصاح عما يلي:

(١) بيان مفصل بالافتراضات الأساسية التي اعتمدت عليها الإدارة في التنبؤ بالتدفقات النقدية بالنسبة للفترة التي تغطيها أحدث الموازنات/التنبؤات ،. وتتمثل أهم الافتراضات في الافتراضات التي تمثل حساسية كبيرة للقيمة الاستردادية للوحدة أو مجموعة الوحدات.

(٢) بيان بالأسلوب الذي تتخذه الإدارة لتحديد قيمة كل افتراض سواء كانت هذه القيمة أو القيم تعكس خبرة سابقة أو تتفق مع معلومات من مصادر خارجية إذا كان ذلك مناسباً ، وكيفية وأسباب اختلاف هذه القيم عن الخبرات السابقة أو المعلومات التي يتم الحصول عليها من مصادر خارجية إن لم يكن ذلك مناسباً.

(٣) الفترة التي تنبأت الإدارة فيها بالتدفقات النقدية بناءً على الموازنات/ التنبؤات المالية المعتمدة من الإدارة، وعند استخدام فترة تتجاوز خمس سنوات للوحدة أو الوحدات المولدة للنقد ينبغى تقديم ما يبرر ذلك.

(٤) معدل النمو المستخدم لاستقراء تنبؤات التدفقات النقدية بعد الفترة التي تغطيها أحدث الموازنات / التنبؤات مع تقديم ما يبرر استخدام أي معدل نمو يتجاوز متوسط معدل النمو طويل الأجل بالنسبة للمنتجات أو الأنشطة أو الدولة أو الدول التي تعمل فيها المنشأة أو بالنسبة للسوق التى تعمل به الوحدة أو الوحدات.

(٥) سعر أو أسعار الخصم المطبقة على تنبؤات التدفقات النقدية.

(هـ) إذا كانت القيمة الاستردادية للوحدة أو مجموعات الوحدات تقوم على القيمة العادلة بالصافي بعد خصم تكاليف البيع يتم الإفصاح عن الأسلوب المستخدم لتحديد القيمة العادلة بالصافي ، وإذا لم يتم تحديد القيمة العادلة بالصافي باستخدام سعر السوق السائد للوحدة أو الوحدات عندئذ يجب الإفصاح أيضا عن المعلومات التالية:

(١) بيان عن كل افتراض من الافتراضات الأساسية التي بناء عليها حددت الإدارة القيمة العادلة بالصافي بعد تكاليف البيع ، وتتمثل الافتراضات الأساسية في تلك الافتراضات التي تمثل حساسية كبيرة للقيمة الاستردادية للوحدة أو مجموعة الوحدات.

(٢) بيان بالأسلوب الذي تتخذه الإدارة لتحديد قيمة كل افتراض سواء كانت هذه القيمة أو القيم تعكس خبرة سابقة أو تتفق مع معلومات من مصادر

خارجية إذا كان ذلك مناسباً وكيفية وأسباب واختلاف هذه القيم عن الخبرات السابقة أو المعلومات التي يتم الحصول عليها من مصادر خارجية إن لم يكن ذلك مناسباً .

(أ) مستوى التسلسل الهرمى للقيمة العادلة(راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٥)) الذى يتم فيه تصنيف قياس القيمة العادلة بمجمله دون أي اعتبار لأهمية تكاليف التصرف.

(ب) إذا حدث تغير في أسلوب التقييم ، التغير وسبب (أسباب) إجرائه.

إذا تم تحديد القيمة العادلة ناقصاً التكلفة للبيع بإستخدام تنبؤات التدفقات النقدية المخصومة يتم الإفصاح أيضاً عن المعلومات التالية :

(٣) الفترة التى استخدمتها الإدارة لإعداد تنبؤات التدفقات النقدية .

(٤) معدل النمو الذى تم استخدامه لإستخراج تنبؤات التدفقات النقدية.

(٥) سعر (أسعار) الخصم التى تم استخدامها فى تنبؤات التدفقات النقدية.

(و) في حالة وجود أى تغيير في الافتراضات الأساسية التي اعتمدت عليها الإدارة لتحديد القيمة الاستردادية للوحدة أو مجموعة الوحدات ، وأدى ذلك إلى تجاوز القيمة الدفترية للقيمة الاستردادية، عندئذ يتم الافصاح عن الآتى:

(١) قيمة هذا التجاوز.

(٢) قيمة هذه الافتراضات.

(٣) قيمة التغير في الافتراض الأساسى بعد إدراج أية تأثيرات تالية لهذا التغيير على المتغيرات الأخرى المستخدمة لقياس القيمة الاستردادية حتى تتساوى القيمة الاستردادية للوحدة أو مجموعة الوحدات مع قيمتها الدفترية.

١٣٥ – إذا تم توزيع القيمة الدفترية للشهرة أو أى أصل غير ملموس ليس له عمر إنتاجى محدد أو جزء من هذه القيمة على مجموعة متعددة من الوحدات المولدة للنقد ولم يكن هذا المبلغ الموزع هاماً مقارنة بإجمالى القيمة الدفترية المحددة من قبل المنشأة بالنسبة للشهرة أو الأصول غير الملموسة التي ليس لها أعمار إنتاجية محددة، عندئذ يتم الإفصاح عن هذه الحقيقة و عن إجمالى القيمة الدفترية المجمعة للشهرة أو هذه الأصول الموزعة على هذه الوحدات . بالإضافة إلى ذلك إذا كانت القيمة الاستردادية لأية وحدة من هذه الوحدات أو لهذه الوحدات تقوم

على نفس الافتراض أو الافتراضات الأساسية وكان إجمالي القيمة الدفترية المجمعة لهذه الشهرة أو الأصول غير الملموسة التي ليست لها أعمار انتاجية محددة هامة بالمقارنة بإجمالى القيمة الدفترية التي تحددها المنشأة بالنسبة لهذه الشهرة والأصول ، عندئذ تفصح المنشأة عن هذه الحقيقة بالإضافة إلى ما يلي:

(أ) إجمالى القيمة الدفترية للشهرة الموزعة على هذه الوحدات.

(ب) إجمالى القيمة الدفترية للأصول غير الملموسة التي ليس لها عمر إنتاجى محدد والموزعة على هذه الوحدات.

(ج) بيان بالافتراضات الأساسية.

(د) بيان بالأسلوب الذي تتخذه الإدارة لتحديد قيمة كل افتراض سواء كانت هذه القيمة أو القيم تعكس خبرة سابقة أو تتفق مع معلومات من مصادر خارجية إذا كان ذلك مناسباً ،وكيفية وأسباب اختلاف هذه القيم عن الخبرات السابقة أو المعلومات التي يتم الحصول عليها من مصادر خارجية أن لم يكن ذلك مناسباً.

(هـ) في حالة وجود أى تغيير فى الافتراضات الأساسية التي اعتمدت عليها الإدارة لتحديد القيمة الاستردادية للوحدة أو مجموعة الوحدات وأدى ذلك إلى تجاوز القيمة الدفترية للقيمة الاستردادية عندئذ يتم الإفصاح عن الآتى:

(١) قيمة هذا التجاوز.

(٢) قيمة هذه الافتراضات.

(٣) قيمة التغير في الافتراض الأساسى بعد إدراج أية تأثيرات تالية لهذا التغيير على المتغيرات الأخرى المستخدمة لقياس القيمة الاستردادية حتى تتساوى القيمة الاستردادية للوحدة أو مجموعة الوحدات مع قيمتها الدفترية.

١٣٦ – طبقاً للفقرتين "٢٤" أو "٩٩" يجوز استخدام آخر حساب تفصيلي تم في الفترة السابقة للقيمة الاستردادية للوحدة المولدة للنقد (أو مجموعة الوحدات) واستخدامه في اختبار اضمحلال القيمة بالنسبة للوحدة (أو مجموعة الوحدات) في الفترة الحالية بشرط توافر بعض الشروط ، وإذا كان الأمر كذلك يتم ربط المعلومات الخاصة بهذه الوحدة (مجموعة الوحدات) المدرجة ضمن الإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرتين "١٣٤" ، "١٣٥" مع الحساب المستخدم للقيمة الاستردادية.

١٣٧- ملغاة.

ملحق (أ)

استخدام أساليب القيمة الحالية لقياس القيمة الاستخدامية

يرافق هذا الملحق معيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) ويعتبر جزءاً لا يتجزأ منه حيث يقدم إرشادات بشأن استخدام أساليب القيمة الحالية في قياس القيمة الاستخدامية وفى هذا السياق يشير مصطلح " أصل" أيضا إلى مجموعة الأصول التي تكون وحدة مولدة للنقد.

عناصر قياس القيمة الحالية

أ١- تمثل العناصر التالية مجتمعة الفروق الاقتصادية بين الأصول :

(أ) تقدير التدفق النقدي المستقبلي أو في الحالات الأكثر تعقيداً سلسلة من التدفقات النقدية المستقبلية التي تتوقع المنشأة الحصول عليها من الأصل.

و (ب) التوقعات بشأن الاختلافات الممكنة في قيمة أو توقيت هذه التدفقات النقدية.

و (ج) القيمة الزمنية للنقود المتمثلة في سعر الفائدة السائد في الأسواق في الوقت الحالي دون مخاطر.

و (د) مقابل تحمل درجة عدم التأكد المتأصلة في الأصل .

و(هـ) عناصر أخرى أحيانا لا يمكن تحديدها مثل عدم قابلية تسييل الأصل، وهذه العناصر تظهر من خلال المشاركين في السوق عند تقدير التدفقات النقدية المستقبلية التي تتوقع المنشأة الحصول عليها من الأصل.

أ٢- في هذا الملحق مقارنة بين منهجين لحساب القيمة الحالية ويمكن استخدام احدهما لتقدير القيمة الاستخدامية للأصل. وطبقا للمنهج التقليدي نجد أن التسويات الخاصة بالعناصر من (ب) إلى (هـ) في الفقرة "أ١" بعاليه تدخل ضمن سعر الخصم، ولكن طبقا لمنهج التدفق النقدي المتوقع فإن العناصر (ب) ، (د) ، (هـ) تؤدى إلى إحداث تسويات عند الوصول إلى التدفقات النقدية المتوقعة بعد عمل التسويات الخاصة بالمخاطر. وأياً كان المنهج الذي تستخدمه المنشأة لإظهار التوقعات بشأن الاختلافات

الممكنة في قيمة وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية فإن النتيجة يجب أن تكون إظهار القيمة الحالية المتوقعة من التدفقات النقدية المستقبلية أو بمعنى آخر المتوسط المرجح لجميع النتائج الممكنة.

مبادئ عامة

أ٣- يختلف الأسلوب المستخدم لتقدير التدفقات النقدية المستقبلية وأسعار الفائدة من موقف لآخر اعتماداً على الظروف المحيطة بالأصل محل الدراسة إلا أن المبادئ العامة التالية تحكم أى تطبيق لأساليب القيمة الحالية عند قياس الأصول :

(أ) يجب أن تظهر أسعار الفائدة المستخدمة لخصم التدفقات النقدية والافتراضات المتفقة مع الافتراضات المتأصلة في التدفقات النقدية المقدرة وإلا سوف يتكرر تأثير بعض الافتراضات أو سوف يتم تجاهل هذا التأثير، على سبيل المثال يمكن تطبيق سعر خصم بواقع ١٢% على تدفقات نقدية تعاقدية خاصة بقرض لعميل ،هذا السعر يعكس التوقعات بشان عدم السداد من القروض ذات السمات الخاصة، ولا يجب استخدام نفس سعر الـ ١٢% لخصم التدفقات النقدية لأن هذه التدفقات النقدية تعكس بالفعل عدم السداد في المستقبل.

(ب) يجب ألا يكون هناك اى تحيز بالنسبة للتدفقات النقدية المتوقعة وأسعار الخصم ، وكذلك يجب أن تكون هذه التدفقات وأسعار الخصم خالية من أية عوامل ليس لها صلة بالأصل محل الدراسة وعلى سبيل المثال فإن إثبات صافي التدفقات النقدية المقدرة بأقل من قيمتها لدعم الربحية المستقبلية للأصل ظاهريا يعد نوعا من التحيز في عملية القياس.

(ج) يجب أن تعكس التدفقات النقدية أو أسعار الخصم مجموعة من النتائج الممكنة وليس فقط قيمة الحد الأدنى أو الحد الاقصي المحتملة.

المنهج التقليدي ومنهج التدفقات النقدية المتوقعة فيما يتعلق بالقيمة الحالية

المنهج التقليدي

أ٤- استخدمت التطبيقات المحاسبية للقيمة العادلة بشكل تقليدي مجموعة واحدة من التدفقات النقدية المقدرة وسعر خصم واحد والذي غالباً ما يوصف بأنه السعر المتكافئ مع المخاطر، ومن الناحية العملية يفترض المنهج التقليدي أن مبدأ واحداً لسعر الخصم يمكن أن يتضمن جميع التوقعات بشأن التدفقات النقدية المستقبلية والقسط المناسب لتحمل المخاطرة ومن ثم فإن المنهج التقليدي يركز بشدة على اختيار سعر الخصم .

أ٥- في بعض الأحوال التي – على سبيل المثال – قد يمكن فيها ملاحظة ومراقبة الأصول في السوق، قد يكون من السهل نسبياً تطبيق المنهج التقليدي ، وبالنسبة للأصول ذات التدفقات النقدية التعاقدية يتفق المنهج مع الطريقة التي يوصف بها الأصل من قبل المشاركين في السوق كما هو الحال في السند ذى العائد الذي يبلغ ١٢%.

أ٦- قد لا يكون المنهج التقليدي مناسباً في معالجة بعض مشكلات القياس المعقدة مثل قياس الأصول غير المالية التي لا توجد سوق لها أو لأحد بنودها أو لأى بند يمكن مقارنته بها . ويتطلب البحث السليم عن " السعر المتكافئ مع المخاطرة" تحليل عنصرين على الأقل – وهما الأصل الموجود في السوق وله سعر فائدة واضح والأصل الجاري قياسه ، وعندئذ يجب استنتاج سعر الخصم المناسب للتدفقات النقدية الجاري قياسها من سعر الفائدة الذي يمكن ملاحظته فى هذا الأصل الآخر،وللتوصل إلى هذا الاستنتاج يجب أن تتشابه خصائص التدفقات النقدية لهذا الأصل الآخر مع خصائص التدفقات النقدية للأصل الجاري قياسه وبالتالي على من يقوم بعملية القياس إجراء ما يلي :

(أ) تحديد مجموعة التدفقات النقدية التي سوف يتم تخصيمها.

(ب) تحديد أصل آخر في السوق يبدو وأن له خصائص مشابهه للتدفقات النقدية.

(ج) مقارنة مجموعات التدفقات النقدية من البندين لضمان التشابه بينهم (على سبيل المثال هل كلا المجموعتين تدفقات نقدية تعاقدية أم إحداهما تعاقدية والأخرى تدفقات نقدية مقدرة؟) .

(د) تقييم ما إذا كان هناك عنصر موجود في أحد البنود وغير موجود في البند الآخر(على سبيل المثال هل أحد البنود أكثر سيولة من البند الآخر).

(هـ) تقييم ما إذا كان من المحتمل أن تتصرف مجموعتا التدفقات النقدية بطريقة مشابهة في الظروف الاقتصادية المتغيرة.

منهج التدفقات النقدية المتوقعة

أ٧- في بعض المواقف أحيانا يكون هذا المنهج أداه قياس أكثر فعالية من المنهج التقليدي ، وعند وضع أي قياس فإن منهج التدفقات النقدية المتوقعة يستخدم جميع التوقعات بشأن التدفقات النقدية الممكنة بدلا من تدفق نقدي واحد يكون أكثر احتمالا .على سبيل المثال : قد يبلغ التدفق النقدي ١٠٠ أو ٢٠٠ أو ٣٠٠ مع احتمالات ١٠% و٦٠% و ٣٠% على التوالي ، يكون التدفق النقدي المتوقع ٢٢٠ . ومن ثم يختلف منهج التدفقات النقدية المتوقعة عن المنهج التقليدي بالتركيز على التحليل المباشر للتدفقات النقدية محل الدراسة مع مزيد من البيانات الواضحة عن الافتراضات المستخدمة في القياس .

أ٨- يسمح منهج التدفقات النقدية المتوقعة أيضا باستخدام أساليب القيمة الحالية عندما يكون توقيت التدفقات النقدية غير مؤكد. على سبيل المثال : يمكن الحصول على تدفق نقدى يبلغ ١٠٠٠ في سنة أو سنتين أو ثلاث سنوات مع احتمالات ١٠% و ٦٠% و ٣٠% على التوالي ويوضح المثال التالي حساب القيمة الحالية المتوقعة في هذا الموقف .

– القيمة الحالية لمبلغ ١٠٠٠ في سنة واحدة	٩٥٢,٣٨	٩٥,٢٤
مع ٥% احتمالية	١٠%	
– القيمة الحالية لمبلغ ١٠٠٠ في سنتين	٩٠٢,٧٣	
مع ٥,٢٥% احتمالية	٦٠%	٥٤١,٦٤
– القيمة الحالية لمبلغ ١٠٠٠ في ثلاث سنوات	٨٥١,٦١	
مع ٥,٥٠% احتمالية	٣٠%	٢٥٥,٤٨
القيمة الحالية المتوقعة		٨٩٢,٣٦

أ٩- تختلف القيمة الحالية المتوقعة التي تبلغ ٨٩٢,٣٦ عن الفكرة التقليدية لأفضل تقدير الذي يبلغ ٩٠٢,٧٣ (٦٠% احتمالية) وتتطلب طريقة حساب القيمة الحالية التقليدية المطبقة على هذا المثال اتخاذ قرار بشأن أي التوقيتات الممكنة للتدفقات النقدية سيتم استخدامه ، وبالتالي فإنها لا تظهر احتمالات التوقيتات الأخرى وهذا نظرا لأن سعر الخصم في الطريقة التقليدية لحساب القيمة الحالية لا يمكن أن يظهر حالات عدم التأكد بشأن التوقيت.

أ١٠- يعتبر استخدام الاحتمالات أحد العناصر الأساسية لمنهج التدفقات النقدية المتوقعة ويتساءل البعض هل تخصيص الاحتمالات على التقديرات الذاتية الشخصية يؤدى إلى دقة أكثر مما هو موجود ؟ ويتطلب التطبيق السليم للمنهج التقليدي كما ورد في الفقرة "أ٦" نفس التقديرات الذاتية (الحكم الشخصي) دون تقديم أية شفافية حسابية خاصة بمنهج التدفقات النقدية المتوقعة.

أ١١- كثير من التقديرات المعمول بها حاليا تتضمن بالفعل عناصر تدفقات نقدية متوقعة بصورة غير رسمية ، بالإضافة إلى ذلك غالباً ما يواجه المحاسبون الحاجة إلى قياس أي أصل باستخدام معلومات محدودة عن احتمالات التدفقات النقدية الممكنة على سبيل المثال قد يواجه المحاسب المواقف التالية:

(أ) أن تكون القيمة المقدرة ما بين ٥٠ و ٢٥٠ مع عدم ترجيح أي مبلغ على الآخر وبناء على هذه المعلومات المحدودة يكون التدفق النقدي المتوقع المقدر هو ١٥٠ [(٥٠ + ٢٥٠) /٢].

(ب) أن تكون القيمة المقدرة فيما بين ٥٠ و ٢٥٠ ويكون المبلغ الأكثر احتمالا هو ١٠٠ . إلا أن الاحتمالات الخاصة بكل مبلغ تكون غير معروفة وبناءً على المعلومات المحدودة يكون التدفق النقدي المتوقع ١٣٣,٣٣ [(٥٠ + ١٠٠ + ٢٥٠) / ٣] .

(ج) أن تكون القيمة المقدرة ٥٠ (١٠% احتمالية) أو ٢٥٠ (٣٠% احتمالية) أو ١٠٠ (٦٠% احتمالية) وبناء على هذه المعلومات المحدودة يبلغ التدفق النقدي المتوقع المقدر ١٤٠ [(٥٠×١٠ر) + (٢٥٠×٣٠ر) + (١٠٠×٦٠ر)] .

وفى كل حالة يكون من المحتمل أن يقدم التدفق النقدي المتوقع تقديراً أفضل للقيمة الاستخدامية من أقصي قيمة أو أدنى قيمة مقدرة .

أ١٢- يخضع تطبيق منهج التدفقات النقدية المتوقعة لقيد تناسب التكلفة مع العائد وفى بعض الأحوال قد تتاح للمنشأة بيانات موسعه وقد تستطيع أن تضع عده تصورات للتدفقات النقدية ، وفى حالات أخرى قد لا تستطيع المنشأة سوى وضع تعميمات خاصة بتنوع التدفقات النقدية دون تحمل تكاليف كبيره ، وتحتاج المنشأة إلى مواءمة تكلفة الحصول على معلومات إضافية مقابل درجة الموثوقية الإضافية التي تضفيها هذه المعلومات على القياس.

أ١٣- يرى البعض أن أساليب التدفقات النقدية المتوقعة غير مناسبة وغير سليمة لقياس بند واحد أو بند مرتبط به عدد محدود من النتائج الممكنة وقد ساقوا مثالا عن أحد الأصول الذي له نتيجتين ممكنتين :

٩٠% احتمالية أن يكون التدفق النقدي ١٠ و ١٠% احتمالية أن يكون التدفق النقدي ١٠٠٠ وقد لاحظوا أن التدفق النقدي المتوقع في هذا المثال يبلغ ١٠٩ وقد انتقدوا هذه النتيجة حيث إنها لا تمثل أي مبلغ من المبالغ التي يتم دفعها.

أ١٤- وتبين التأكيدات التي تتشابه مع ما تم إيضاحه عدم الاتفاق بصفة أساسية مع هدف القياس ، فإذا كان الهدف هو تجميع التكاليف التي يتم تحملها فإن التدفقات النقدية المتوقعة قد لا تعطى صورة صحيحة وسليمة عن التكاليف المتوقعة إلا أن هذا المعيار يهتم بقياس القيمة الاستردادية للأصل وهى في هذا المثال من غير المحتمل أن تكون

١٠ حتى وإن كان هذا هو التدفق النقدي الأكثر احتمالا وذلك لأن القياس الذي يبلغ ١٠ لا يتضمن عنصر عدم التأكد من التدفق النقدي عند قياس الأصل ويتم بدلا من ذلك تقديم التدفق النقدي غير المؤكد كما لو كان تدفقاً نقدياً مؤكداً . ولا توجد أية منشأة تتسم بالعقلانية تقوم ببيع أي أصل بهذه الخصائص مقابل مبلغ ١٠.

سعر الخصم

أ١٥- أيا كان المنهج الذي تتخذه المنشأة لقياس القيمة الاستخدامية للأصل يجب ألا تظهر أسعار الفائدة المستخدمة لتخصيم التدفقات النقدية المخاطر التي تم تعديل التدفقات النقدية المقدرة مقابلها وإلا سيتكرر تأثير بعض الافتراضات.

أ١٦- عندما يكون السعر المحدد للأصل غير متاح مباشرة من السوق تستخدم المنشأة بدائل لتقدير سعر الخصم حيث يكون الغرض هو تقدير سوقي قدر الإمكان لما يلي :

(أ) القيمة الزمنية للنقود للفترات حتى نهاية العمر الإنتاجي للأصل.

و (ب) عناصر (ب) و (د) و (هـ) الواردة في فقره "أ١" إلى المدى الذي لا تتسبب فيه هذه العناصر إلى إجراء تسويات للوصول إلى التدفقات النقدية المقدرة.

أ١٧- كنقطة بداية عند إجراء هذا التقدير قد تأخذ المنشأة في حسابها المعدلات التالية:

(أ) متوسط تكلفة رأس المال المرجحة للمنشأة والمحددة باستخدام بعض الأساليب على سبيل المثال " نموذج تسعير الأصول الرأسمالية" .

(ب) سعر الاقتراض المتزايد للمنشأة.

و (ج) أسعار الاقتراض الأخرى في السوق .

أ١٨- إلا أن هذه المعدلات يجب تسويتها لبيان ما يلي:

(أ) الطريقة التي يتم بها تقدير المخاطر المرتبطة بالتدفقات النقدية المقدرة للأصل من خلال السوق.

(ب) المخاطر التي ليس لها صلة بالتدفقات النقدية المقدرة للأصل أو التي تم تعديل التدفقات النقدية المقدرة مقابلها.

ويؤخذ في الاعتبار بعض المخاطر مثل مخاطر العملات والأسعار والمخاطر المرتبطة ببعض الدول.

أ١٩- يعتبر سعر الخصم مستقلاً عن هيكل رأس مال المنشأة والطريقة التي اتبعتها المنشأة فى شراء الأصل وذلك لأن التدفقات النقدية المستقبلية المتوقع أن تنشأ عن الأصل لا تعتمد على الطريقة التي قامت بها المنشأة بتمويل شراء الأصل.

أ٢٠- تتطلب الفقرة "٥٥" أن يكون سعر الخصم قبل الضرائب وبالتالي عندما يكون الأساس المستخدم لتقدير سعر الخصم بعد الضرائب يتم تعديل هذا الأساس ليظهر السعر قبل الضرائب.

أ٢١- تستخدم المنشأة بصفة معتادة سعر خصم واحد لتقدير القيمة الاستخدامية لأي أصل ، إلا أن المنشأة تستخدم أسعار خصم مستقلة لفترات مستقبلية مختلفة تكون فيها القيمة الاستخدامية حساسة لأي اختلاف في المخاطر عن الفترات المختلفة أو تكون حساسة لتوقيت وشروط سعر الفائدة.

معيار المحاسبة المصرى

رقم (٣٢) المعدل ٢٠١٥

الاصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع و العمليات غير المستمرة

معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٢) المعدل ٢٠١٥
الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع
و العمليات غير المستمرة

المحتويات

	فقـــرات
هدف المعيار	١
نطاق المعيار	٢–٥ب
تبويب الأصول غير المتداولة (أو المجموعات الجارى التخلص منها) كأصول محتفظ بها لغرض البيع	٦–١٤
الأصول غير المتداولة المتوقفة عن العمل	١٣–١٤
قياس الأصول غير المتداولة (أو المجموعات الجارى التخلص منها) والمبوبة كمحتفظ به لغرض البيع	١٥–٢٩
قياس الأصل غير المتداول (أو المجموعة الجارى التخلص منها)	١٥–١٩
الاعتراف بخسائر الاضمحلال فى القيمة وعكسها	٢٠–٢٥
التغييرات فى خطة بيع أصول	٢٦–٢٩
العرض والافصاح	٣٠–٤٢
عرض العمليات غير المستمرة	٣١–٣٦ أ
المكاسب أو الخسائر المتصلة بالعمليات المستمرة	٣٧
عرض أصل غير متداول أو مجموعة جارى التخلص منها والمبوبة على أنها محتفظ بها لغرض البيع	٣٨–٤٠
افصاحات إضافية	٤١–٤٢
ملحق إرشادات التطبيق	
ملحق (ب)	

معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٢) المعدل ٢٠١٥
الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع
و العمليات غير المستمرة

هدف المعيار

١- يهدف هذا المعيار إلى تحديد أسلوب المحاسبة بالنسبة للأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع وكيفية عرض العمليات غير المستمرة و الإفصاح عنها ، ويتطلب هذا المعيار – على وجه الخصوص – ما يلى :

(أ) قياس الأصول التى تستوفى الشروط اللازمة لتبويبها كأصول محتفظ بها لغرض البيع على أساس القيمة الدفترية أو القيمة العادلة مخصوماً منها تكاليف البيع أيهما أقل مع التوقف عن حساب أى إهلاك لتلك الأصول .

و (ب) عرض الأصول التى تستوفى الشروط اللازمة لتبويبها كأصول محتفظ بها لغرض البيع منفصلة فى قائمة المركز المالى كما تعرض نتائج العمليات غير المستمرة منفصلة فى قائمة الدخل .

نطاق المعيار

٢- تسرى متطلبات التبويب و العرض المنصوص عليها فى هذا المعيار على جميع الأصول غير المتداولة المعترف بها(*) و على جميع مجموعات أصول المنشأة التى سيتم التخلص منها ، كما تسرى متطلبات القياس فى هذا المعيار على جميع الأصول غير المتداولة المعترف بها و المجموعات التى سيتم التخلص منها (الواردة فى الفقرة "٤") ، فيما عدا تلك الأصول الواردة فى الفقرة "٥" و التى من المزمع أن يستمر قياسها طبقاً للمعيار المشار إليه .

(*) بالنسبة للأصول التى يتم تبويبها طبقاً للسيولة ، تعتبر الأصول غير المتداولة هى تلك الأصول التى تحتوى على مبالغ يتوقع أن يتم استردادها بعد مرور أكثر من أثنى عشر شهراً بعد تاريخ الميزانية . ويسرى نص الفقرة "٣" على تبويب تلك الأصول .

٣- الأصول المبوبة كغير متداولة طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (١) " عرض القوائم المالية" ، لا يعاد تبويبها كأصول متداولة إلا بعد استيفاء الشروط اللازمة لتبويبها كأصول محتفظ بها لغرض البيع طبقاً لهذا المعيار ، و بالنسبة للأصول التى تقع فى الفئة التى عادة ما تعتبرها المنشأة أنها غير متداولة و التى يتم الحصول عليها بغية إعادة البيع ، لا يجوز تبويبها كأصول متداولة ، ما لم تستوف الشروط اللازمة لتبويبها كأصول محتفظ بها لغرض البيع طبقاً لهذا المعيار .

٤- تقوم المنشأة فى بعض الأحيان بالتخلص من مجموعة من الأصول مجتمعة فى صفقة واحدة ، وقد يكون هذا التصرف مصحوباً ببعض الالتزامات المباشرة . مثل هذه المجموعة ، قد تكون مجموعة من الوحدات المولدة للنقد ، أو وحدة واحدة ، أو جزء من وحدة مولدة للنقد(*) ، و يجوز أن تتضمن المجموعة أي من الأصول أو الالتزامات بالمنشأة بما في ذلك الأصول المتداولة و الالتزامات المتداولة و الأصول الجارى التخلص منها بموجب الفقرة "٥" من شروط القياس التى يقتضيها هذا المعيار ، و إذا كان أحد الأصول غير المتداولة يقع داخل نطاق شروط القياس التى يستلزمها هذا المعيار – يشكل جزءاً من المجموعة التى سيتم التخلص منها ، فإن شروط القياس المنصوص عليها فى هذا المعيار تسرى على المجموعة برمتها ، بحيث يتم قياس المجموعة على أساس قيمتها الدفترية أو قيمتها العادلة مخصوماً منها تكاليف البيع ، أيهما اقل . وتحدد الفقرات "١٨" و "١٩" و "٢٣" المتطلبات اللازمة لقياس الأصول و الالتزامات كل على حدة داخل المجموعة الجارى التخلص منها .

٥- لا تسرى أحكام القياس المنصوص عليها فى هذا المعيار(**) على الأصول التالية و التى تغطيها المعايير المبينة ، إما بصفتها أصولاً مستقلة بذاتها أو أصولاً تشكل جزءاً من المجموعة الجارى التخلص منها :

(*) إلا أنه بمجرد أن يكون من المتوقع تولد تدفقات نقدية من أصل ما أو من مجموعة من الأصول من بيعها ، وليس من الاستمرار فى استخدامها ، فإن تلك الأصول تصبح أقل اعتماداً على التدفقات النقدية المتولدة عن الأصول الأخرى ، ومن ثم فإن المجموعة الجارى التخلص منها والتى كانت تشكل جزءاً من الوحدة المولدة للنقد ، تصبح وحدة مولدة للنقد مستقلة بذاتها.

(**) وذلك بخلاف الفقرتين "١٨" و"١٩" التى تستلزم قياس الأصول المعنية طبقاً لمعايير محاسبة مصرية أخرى واجبة التطبيق.

(أ) أصول ضريبية مؤجلة (معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٤)).

(ب) الأصول الناشئة عن مزايا العاملين (معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٨)) .

(ج) الأصول المالية داخل نطاق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) .

(د) ملغاة.

(هـ) الأصول غير المتداولة التى يتم قياسها بقيمتها العادلة مخصوماً منها تكاليف نقطة البيع طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٥).

(و) الحقوق التعاقدية بموجب عقود التأمين طبقاً للتعريف الوارد فى معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٧).

٥أ- متطلبات التبويب والعرض والقياس الواردة فى هذا المعيار والمطلوب تطبيقها على الأصول غير المتداولة (أو المجموعات الجارى التخلص منها) والمبوبة كمتحفظ بها لغرض البيع تسرى أيضاً على الأصول غير المتداولة (أو المجموعات الجارى التخلص منها) والمبوبة المحتفظ بها للتوزيع على الملاك بصفتهم هذه (محتفظ بها للتوزيع على الملاك) .

٥ب- يحدد المعيار المحاسبى المصرى هذا الإفصاحات المطلوبة فيما يتعلق بالأصول غير المتداولة (أو المجموعة الجارى التخلص منها) المبوبة على أنها محتفظ بها لغرض البيع أو العمليات غير المستمرة و لا تنطبق على الإيضاحات الواردة فى معايير المحاسبة المصرية الأخرى على هذه الاصول (أو المجموعة) ما لم تكن هذه المعايير تتطلب :

(أ) إفصاحات محددة فيما يتعلق بالأصول غير المتداولة (أو المجموعة الجارى التخلص منها) المبوبة على أنها محتفظ بها لغرض البيع أو العمليات غير المستمرة .

(ب) إفصاحات حول قياس الأصول والإلتزامات ضمن المجموعة الجارى التخلص منها والتى تقع ضمن نظام متطلبات القياس الواردة فى معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٢) وتكون هذه الافصاحات غير موجودة أصلاً فى الإيضاحات الأخرى على القوائم المالية .

قد يكون من الضرورى عمل إفصاحات أضافية عن الأصول غير المتداولة (أو المجموعة الجارى التخلص منها) والمبوبة على أنها محتفظ بها لغرض

البيع أو العمليات غير المستمرة من أجل تطبيق المتطلبات العامة الواردة فى معيار محاسبة مصرى رقم (١) وخاصة فقرة "١٥" وفقرة ""١٢٥" من ذلك المعيار .

تبويب الأصول غير المتداولة (أو المجموعات الجارى التخلص منها) كأصول محتفظ بها لغرض البيع

٦- *تبوب المنشأة الأصل غير المتداول (أو المجموعة الجارى التخلص منها) كأصول محتفظ بها لغرض البيع ، إذا كان من المتوقع أن يتم استرداد قيمتها الدفترية ، بشكل أساسى ، من صفقة بيع وليس من الاستمرار فى استخدامها .*

٧- ولكى تتحقق الحالة المبينة فى الفقرة السابقة ، يجب أن يكون الأصل (أو المجموعة الجارى التخلص منها) متاحاً للبيع الفورى بحالته التى يكون عليها بدون أية شروط إلا شروط البيع التقليدية و المعتادة لتلك الأصول و يجب أن يكون احتمال بيعها عال.

٨- وحتى يكون احتمال البيع عالياً ، يجب أن يلتزم المستوى المناسب من الإدارة بخطة بيع الأصل (المجموعة الجارى التخلص منها) ، كما يجب أن يكون ثمة برنامج نشط لتحديد المشترى، ويجب أن يكون قد تم البدء فى إتمام الخطة . علاوةً على ذلك ، يجب أن يتم التسويق الجاد و النشط للأصل (المجموعة الجارى التخلص منها) لبيعه بسعر معقول يتناسب مع قيمته العادلة الحالية . كما يجب أن يكون من المتوقع أن تستوفى عملية البيع الشروط التى تسمح بقيدها كعملية بيع كاملة خلال عام واحد من تاريخ التبويب – فيما عدا ما هو مسموح به فى الفقرة "٩" – ويجب أن تشير الإجراءات المتخذة لإتمام الخطة إلى عدم احتمال إحداث تغييرات جوهرية فى الخطة أو أنه سيتم التراجع عن هذه الخطة .وتعتبر موافقة المساهمين كأحد العوامل التى تؤخذ فى الحسبان عند تقييم ما إذا كانت عملية البيع عالية الأحتمال .

٨أ – على المنشأة التى تلتزم بخطة بيع تؤدى إلى فقدان السيطرة على شركة تابعة أن تقوم بتبويب كافة أصول وإلتزامات هذه الشركة التابعة كمحتفظ بها لغرض البيع عندما تتحقق الشروط الواردة فى الفقرات من "٦" إلى "٨" بغض النظر عما إذا كانت المنشأة ستحتفظ بحقوق أقلية / حقوق غير مسيطرة فى الشركة التى كانت تابعة بعد البيع أم لا .

٩- قد تؤدى الأحداث أو الظروف إلى امتداد المدة اللازمة لإتمام البيع لأكثر من عام . إلا أن تمديد المدة اللازمة لإتمام البيع لا تحول دون تصنيف الأصل (المجموعة الجارى التخلص منها) كأصول محتفظ بها لغرض البيع إذا ما كان التأخير راجعاً إلى أحداث

أو ظروف خارجة عن إرادة المنشأة ، و إذا توافرت الأدلة الكافية التى تؤكد استمرار المنشأة فى التزامها بخطة بيع الأصل (المجموعة الجارى التخلص منها). وكذلك يكون الحال عند استيفاء الشروط الواردة فى الملحق (ب) .

١٠- قد تتضمن عمليات البيع تبادل الأصول غير المتداولة بأصول أخرى غير متداولة إذا كان لهذا التبادل جوهر تجارى طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (١٠) .

١١- عندما تشترى المنشأة أصلاً غير متداول(مجموعة جارى التخلص منها) بغية التصرف فيه لاحقاً ليس إلا ، عليها تبويب الأصل غير المتداول (المجموعة الجارى التخلص منها) كأصول محتفظ بها لغرض البيع اعتباراً من تاريخ شرائه ، ويقتصر هذا التصرف على استيفاء شرط العام الواحد المنصوص عليه فى الفقرة "٨" (فيما عدا ما يسمح به فى الفقرة "٩") وعلى توقع استيفاء أى شرط من الشروط الأخرى غير المستوفاة و المنصوص عليها فى الفقرتين "٧" و "٨" فى ذلك التاريخ خلال فترة قصيرة لاحقة على الشراء(عادة ما تكون ثلاثة أشهر) .

١٢- فى حالة استيفاء الشروط المنصوص عليها فى الفقرتين "٧" و "٨" بعد تاريخ نهاية الفترة المالية ، لا يجوز للمنشأة تبويب الأصل غير المتداول (أو المجموعة الجارى التخلص منها)كأصول محتفظ بها لغرض البيع فى تلك القوائم المالية عند إصدارها . إلا أنه ، عند استيفاء تلك الشروط فى تاريخ لاحق على تاريخ الميزانية ، ولكن قبل اعتماد القوائم المالية للإصدار ، فعلى المنشأة الإفصاح فى الإيضاحات عن المعلومات المبينة فى الفقرة "٤١ (أ) و (ب) و (د) ".

١٢أ- يبوب الأصل غير المتداول (أو المجموعة الجارى التخلص منها) كمحتفظ بها للتوزيع على أصحاب المنشأة عندما تكون المنشأة ملتزمة بتوزيع الأصل (أو المجموعة الجارى التخلص منها) إلى أصحاب المنشأة . من أجل تحقق ذلك يجب أن يكون الأصل متاحاً للتوزيع فوراً فى حالته الراهنة ويكون التوزيع مؤكداً . ولكى يكون التوزيع مؤكداً يجب أن تكون إجراءات إتمام التوزيع الواجبة قد بدأت ويكون هناك توقع لإستكماله خلال سنة واحدة من تاريخ التبويب. ويجب أن تشير الإجراءات الواجبة المطلوب أدائها لإستكمال التوزيع أنه من غير المتوقع حدوث تغيير جوهرى على التوزيع أو أن التوزيع سيتم التراجع فيه . وتعتبر موافقة المساهمين كأحد العوامل التى تؤخذ فى الحسبان عند تقييم ما إذا كانت عملية التوزيع مؤكدة أم لا .

الأصول غير المتداولة المتوقفة عن العمل

١٣- لا يجوز للمنشأة أن تصف أصلاً غير متداول (مجموعة الجارى التخلص منها) متوقف عن العمل كأصول محتفظ بها لغرض البيع ، ويرجع السبب فى ذلك إلى أن القيمة الدفترية لهذا الأصل أو المجموعة سيتم استردادها بشكل أساسى من خلال الاستمرار فى الاستخدام . إلا أنه إذا استوفت مجموعة الأصول المتوقفة عن العمل الشروط المبينة فى الفقرة "٣٢(أ) إلى (ج)" ، على المنشأة أن تقيد النتائج و التدفقات النقدية الخاصة بمجموعة الأصول هذه على أنها عمليات غير مستمرة طبقاً للفقرات "٣٣" و "٣٤" فى تاريخ التوقف عن استخدامها ، وتتضمن الأصول غير المتداولة (المجموعات الجارى التخلص منها) المتوقفة عن العمل الأصول غير المتداولة (المجموعات الجارى التخلص منها) المقرر استخدامها حتى نهاية عمرها الاقتصادى والأصول غير المتداولة (أو المجموعات الجارى التخلص منها) المقرر إيقافها عن العمل بشكل نهائى بدلاً من بيعها.

١٤- لا تعالج المنشأة أصلاً غير متداول تم إيقافه عن العمل بشكل مؤقت على أنه مزمع الاستغناء عنه .

قياس الأصول غير المتداولة (أو المجموعات الجارى التخلص منها) والمبوبة كمحتفظ بها لغرض البيع

قياس الأصل غير المتداول (أو المجموعة الجارى التخلص منها)

١٥- *تقيس المنشأة الأصل غير المتداول (أو المجموعة الجارى التخلص منها) و المبوبة كأصول محتفظ بها لغرض البيع على أساس القيمة الدفترية أو القيمة العادلة مخصوماً منها تكاليف البيع أيهما أقل .*

١٥أ- تقيس المنشأة الأصل غير المتداول (أو المجموعة الجارى التخلص منها) والمبوبة كأصول محتفظ بها لغرض التوزيع على أصحاب المنشأة على أساس الرصيد الدفترى أو القيمة العادلة مخصوماً منها تكاليف التوزيع أيهما أقل .

١٦- إذا استوفى أحد الأصول المشتراة حديثاً (أو المجموعة الجارى التخلص منها) الشروط اللازمة لتبويبه كمحتفظ به لغرض البيع (راجع الفقرة "١١") فإن تطبيق الفقرة "١٥"سيؤدى إلى قياس الأصل (أو المجموعة) عند الاعتراف الأولى على أساس قيمته الدفترية ، كما أنه لم يبوب على هذا الأساس (على سبيل المثال ، التكلفة ،

أو القيمة العادلة مخصوماً منها تكلفة البيع أيهما أقل). وعليه ، يقاس الأصل (أو المجموعة الجارى التخلص منها) الذى تم شراؤه كجزء من عملية تجميع الأعمال بالقيمة العادلة مخصوماً منها تكاليف البيع .

١٧- إذا كان من المتوقع استغراق عملية البيع لأكثر من عام واحد ، يجب على المنشأة أن تقوم بقياس تكاليف البيع بقيمتها الحالية ، وبالنسبة لأية زيادة فى القيمة الحالية لتكاليف البيع التى تنشأ عن مرور الوقت ، يتم قيدها فى الأرباح أو الخسائر كتكاليف تمويل .

١٨- تقاس القيمة الدفترية للأصل (أو جميع الأصول و الالتزامات فى المجموعة) فوراً قبل التبويب الأولى له (أو المجموعة الجارى التخلص منها) كأصول محتفظ بها لغرض البيع طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية المعمول بها .

١٩- عند إجراء عملية إعادة قياس لاحقة لمجموعة أصول جارى التخلص منها . يتم إعادة قياس القيمة الدفترية لأية أصول و التزامات لا تقع داخل نطاق و شروط القياس المنصوص عليها فى هذا المعيار ، و لكنها تدخل ضمن مجموعة أصول جارى التخلص منها و مبوبة كأصول محتفظ بها لغرض البيع وذلك طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية المعمول بها ، قبل إعادة قياس القيمة العادلة مخصوماً منها تكاليف بيع مجموعة الأصول الجارى التخلص منها .

الاعتراف بخسائر الاضمحلال فى القيمة وعكسها

٢٠- تقوم المنشأة بقيد الخسائر الناجمة عن اضمحلال قيمة الأصول بالنسبة لأى تخفيض مبدئى أو لاحق للقيمة العادلة للأصل (أو المجموعة الجارى الخلص منها) مخصوماً منها تكاليف البيع ، فى الحدود التى لم يتم فيها الاعتراف بتلك الخسائر طبقاً للفقرة "١٩".

٢١- على المنشأة الاعتراف بالأرباح الناجمة عن أية زيادة لاحقة فى القيمة العادلة مخصوماً منها تكاليف بيع الأصل ، بشرط ألا تتعدى قيمة خسائر الاضمحلال قيمة الأصول التراكمية التى تم الاعتراف بها إما طبقاً لهذا المعيار أو تم قيدها مسبقاً طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) "اضمحلال قيمة الأصول" .

٢٢- على المنشأة أن تعترف بالأرباح الناجمة عن أية زيادة لاحقة فى القيمة العادلة مخصوماً منها تكاليف بيع مجموعة الأصول الجارى التخلص منها :

(أ) فى الحدود التى لم يتم خلالها قيد تلك الأرباح طبقاً للفقرة "١٩" .

و لكن (ب) بشرط عدم تجاوزها لقيمة خسائر الاضمحلال التراكمية فى قيمة الأصول و التى تم الاعتراف بها سواء طبقاً لهذا المعيار أو فى السابق طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) على الأصول غير المتداولة التى تقع فى نطاق شروط القياس الخاصة بهذا المعيار.

٢٣-تؤدى خسائر اضمحلال قيمة الأصول (أو أية أرباح لاحقة) المعترف بها بالنسبة لمجموعة الأصول الجارى التخلص منها إلى خفض (أو زيادة) القيمة الدفترية للأصول غير المتداولة ضمن المجموعة التى تقع فى نطاق شروط القياس التى يقتضيها هذا المعيار وذلك بترتيب التوزيع الوارد فى الفقرتين "١٠٤" (أ) و (ب) و "١٢٢" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) .

٢٤-يتم الاعتراف بالأرباح أو الخسائر التى لم يتم الاعتراف بها فى تاريخ بيع الأصل غير المتداول (المجموعة الجارى التخلص منها) فى تاريخ الاستبعاد من الدفاتر. و تظهر المتطلبات المتصلة بعملية الاستبعاد من الدفاتر فى :

(أ) الفقرات من "٦٧" إلى "٧٢" من المعيار المحاسبة المصرى رقم (١٠) الخاص " بالأصول الثابتة" .

و (ب) الفقرات من "١١٢" إلى "١١٧" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٣) الخاص "بالأصول غير الملموسة" .

٢٥- لا يجوز للمنشأة حساب قيمة إهلاك (أو استهلاك) لأى من الأصول غير المتداولة ، طالما أنها مبوبة كأصول محتفظ بها لغرض البيع أو كانت ضمن مجموعة جارى التخلص منها مبوبة كأصول محتفظ بها لغرض البيع . ويتم الاستمرار فى قيد الفوائد وغيرها من المصروفات المتعلقة بالتزامات مجموعة الأصول الجارى التخلص منها والمبوبة كأصول محتفظ بها لغرض البيع .

التغييرات فى خطة بيع أصول

٢٦-إذا قامت المنشأة بتبويب الأصل (أو المجموعة الجارى التخلص منها) على أنها محتفظ بها لغرض البيع ، ولكن الشروط الواردة فى الفقرات من "٧" إلى "٩" لم تعد موجودة ، يجب على المنشأة أن تتوقف عن تبويب الأصل (المجموعة الجارى التخلص منها) على أنها محتفظ بها لغرض البيع .

٢٧- على المنشأة أن تقوم بقياس الأصل غير المتداول الذى يتم التوقف عن تبويبه كأصل محتفظ به لغرض البيع (أو الذى تم التوقف عن تضمينه للمجموعة الجارى التخلص منها و المبوبة كأصول محتفظ بها لغرض البيع) بأى من القيمتين التاليتين أيهما أقل :

(أ) القيمة الدفترية قبل تبويب الأصل (أو المجموعة الجارى التخلص منها) كأصل محتفظ به لغرض البيع ، مع تعديلها بأى إهلاك أو استهلاك كان من الممكن أن يتم الاعتراف به إذا لم يكن الأصل (أو المجموعة الجارى التخلص منها) قد تم تبويبها كأصول محتفظ بها لغرض البيع .

أو (ب) قيمة الأصل القابلة للاسترداد فى تاريخ القرار التالى بعدم البيع(*).

٢٨- على المنشأة أن تثبت أية تسوية لازمة على القيمة الدفترية للأصل غير المتداول الذى يتم التوقف عن تبويبه كأصل محتفظ به لغرض البيع ضمن الدخل الناشئ عن العمليات المستمرة فى الفترة التى لم تعد الشروط الواردة فى الفقرات من "٧" إلى "٩" مستوفاة خلالها ، وعلى المنشأة إدراج التسوية المذكورة على ذات قائمة الدخل المستخدمة لإدراج المكاسب أو الخسائر الناتجة طبقاً للفقرة "٣٧" إن وجدت .

٢٩- إذا قامت المنشأة باستبعاد أصل أو التزام بذاته من مجموعة الأصول الجارى التخلص منها والمبوبة على أنها محتفظ بها لغرض البيع ، يستمر قياس الأصول و الالتزامات المتبقية فى المجموعة الجارى التخلص منها كمجموعة ، ويقتصر ذلك فقط على استيفاء المجموعة للشروط الواردة فى الفقرات من "٧" إلى "٩" . وخلافاً لذلك ، يتم قياس ما تبقى من أصول غير متداولة فى المجموعة ، والتى تستوفى كل منها على حدة الشروط اللازمة لتبويبها كأصول محتفظ بها لغرض البيع ، كل على حدة ، إما بقيمتها الدفترية أو بقيمتها العادلة مخصوماً منها تكاليف البيع أيهما أقل فى ذلك التاريخ . و يتوقف تبويب أية أصول غير متداولة لا تستوفى الشروط كأصول محتفظ بها لغرض البيع طبقاً للفقرة "٢٦".

العرض و الإفصاح

٣٠- *على المنشأة أن تعرض و تفصح عن المعلومات التى تمكن مستخدمى القوائم المالية من تقييم الآثار المالية للعمليات غير المستمرة و الاستبعادات التى تجرى على الأصول غير المتداولة (أو المجموعات الجارى التخلص منها).*

(*) إذا كان الأصل غير المتداول جزءاً من وحدة مولدة للنقد ، فإن القيمة القابلة للاسترداد تكون قيمته الدفترية التى كان من المفترض أن يتم الاعتراف بها بعد خصم أية خسائر اضمحلال ناتجة عن الوحدة المولدة للنقد وذلك طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣١).

عرض العمليات غير المستمرة

٣١-يتكون ما يطلق عليه عنصر من عناصر المنشأة العمليات و التدفقات النقدية التى يمكن تمييزها بوضوح من ناحية التشغيل و لأغراض إعداد التقارير المالية عن بقية المنشأة. بمعنى آخر أن العنصر كان من شأنه أن يصبح وحدة مولدة للنقد أو مجموعة من الوحدات المولدة للنقد ، خلال الاحتفاظ به لغرض البيع .

٣٢-و تعتبر العملية غير المستمرة بمثابة أحد عناصر المنشأة التى إما قد تم التصرف فيها أو تم تبويبها كمحتفظ به لغرض البيع ، و

(أ) تمثل خطاً تجارياً كبيراً مستقلاً أو منطقة جغرافية للعمليات.

أو (ب) تشكل جزءاً من خطة واحدة منسقة للتصرف فى خط تجارى كبير مستقل أو منطقة جغرافية للعمليات .

أو (ج) شركة تابعة تم شراؤها بنية إعادة بيعها.

٣٣-على المنشأة أن تفصح عن :

(أ) مبلغ واحد فى صلب قائمة الدخل يتضمن مجموع :

(١) أرباح العمليات غير المستمرة أو خسائرها بعد اقتطاع الضريبة.

و (٢) الأرباح أو الخسائر بعد اقتطاع الضريبة الناتجة عن القياس بالقيمة العادلة مخصوماً منها تكاليف البيع أو عن التصرف فى الأصول أو المجموعات الجارى التخلص منها و التى تتألف منها العملية غير المستمرة

(ب)تحليل المبلغ الواحد المذكور فى الفقرة "أ" و تقسيمه إلى :

(١) إيرادات العمليات غير المستمرة و مصروفاتها و أرباحها أو خسائرها قبل اقتطاع الضريبة .

و (٢) عبء الضريبة على الدخل طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٤).

و (٣) المكاسب أو الخسائر المعترف بها عند القياس بالقيمة العادلة مخصوماً منها تكاليف البيع ، أو عند التصرف فى الأصول أو المجموعات الجارى التخلص منها التى تتشكل منها العملية غير المستمرة .

و يجوز عرض التحليل المذكور فى الإيضاحات المتممة للقوائم المالية أو فى صلب قائمة الدخل ، و إذا تم عرض التحليل فى صلب قائمة الدخل ، يتم عرضه فى بند يحدد اتصاله بالعمليات غير المستمرة ، أى أن يتم عرضه مستقلاً عن العمليات المستمرة . و لا يعد التحليل المذكور لازماً بالنسبة للمجموعات الجارى التخلص منها التى تعد بمثابة شركات تابعة تم شراؤها حديثاً و التى تستوفى الشروط اللازمة لتبويبها كمحتفظ بها لغرض البيع عند الشراء (راجع الفقرة "١١").

(ج) صافى التدفقات النقدية المتعلقة بكل من أنشطة التشغيل و الاستثمار والتمويل الخاصة بالعمليات غير المستمرة . ويجوز عرض هذه الإفصاحات إما فى الإيضاحات المتممة للقوائم المالية أو فى القوائم المالية ذاتها، و لا تعد هذه الإفصاحات لازمة بالنسبة للمجموعات الجارى التخلص منها المؤلفة من الشركات التابعة التى تم شراؤها حديثاً والتى تستوفى الشروط اللازمة لتبويبها كمحتفظ بها لغرض البيع عند الشراء (راجع الفقرة "١١").

٣٤- على أية منشأة أن تعيد عرض الإفصاحات الواردة فى الفقرة "٣٣" عن كل فترة سابقة معروضة فى القوائم المالية .

٣٥- التسويات التى تم إدخالها فى الفترة الحالية على المبالغ التى تم عرضها مسبقاً عن العمليات غير المستمرة ، والتى تتصل بشكل مباشر بالتصرف فى العمليات غير المستمرة فى فترة سابقة ، يتم تبويبها مستقلة تحت بند العمليات غير المستمرة ، و يتم الإفصاح عن طبيعة تلك التسويات و قيمتها و فيما يلى أمثلة للظروف التى تنشأ فيها هذه التسويات :

(أ) حل بعض المشاكل الناشئة عن شروط صفقة البيع ، مثل حل تسويات سعر الشراء أو المسائل المتعلقة ببعض التعهدات من المشترى .

(ب) حل بعض المشاكل الناشئة عن و المتصلة مباشرة بعمليات العنصر قبل بيعه ، مثل الالتزامات البيئية و التزامات ضمان المنتج التى يحتفظ بها البائع .

(ج) تسوية التزامات نظام مزايا العاملين شريطة أن تكون التسوية متصلة مباشرة بعملية التصرف.

٣٦- إذا توقفت المنشأة عن تصنيف أحد عناصرها على أنه محتفظ به لغرض البيع ، يتم إعادة تصنيف نتائج عمليات العنصر الذى تم عرضه مسبقاً فى العمليات غير المستمرة طبقاً للفقرات من "٣٣" إلى "٣٥" ، كما يتم إدراجه فى قائمة الدخل الناتج عن العمليات المستمرة عن جميع الفترات المعروضة . و يتم بيان مبالغ الفترات السابقة على أنه قد تم إعادة عرضها .

٣٦أ- على المنشأة التى تلتزم بخطة بيع تؤدى إلى فقدان السيطرة على شركة تابعة أن تفصح عن المعلومات المطلوبة فى الفقرات من "٣٣" إلى "٣٦" عندما تكون الشركة التابعة تمثل مجموعة جارى التخلص منها تستوفى تعريف العمليات غير المستمرة طبقاً للفقرة "٣٢".

المكاسب أو الخسائر المتصلة بالعمليات المستمرة

٣٧- يتم إدراج أية مكاسب أو خسائر عند إعادة قياس أصل غير متداول (أو مجموعة جارى التخلص منها) و المبوب على أنه محتفظ به لغرض البيع و لا يستوفى شروط العملية غير المستمرة فى قائمة الأرباح و الخسائر الناشئة عن العمليات المستمرة .

عرض أصل غير متداول أو مجموعة جارى التخلص منها و المبوبة على أنها محتفظ بها لغرض البيع

٣٨- تقوم المنشأة بعرض الأصل غير المتداول و المبوب كأصل محتفظ به لغرض البيع والأصول الداخلة ضمن مجموعة جارى التخلص منها و المبوبة كمحتفظ بها لغرض البيع مستقلة عن سائر الأصول فى قائمة المركز المالى، ويتم عرض التزامات المجموعة الجارى التخلص منها و المبوبة على أنها محتفظ بها لغرض البيع مستقلة عن الالتزامات الأخرى فى قائمة المركز المالى ، و لا يتم إجراء مقاصة بين تلك الأصول و الالتزامات و عرضها كمبلغ واحد ، ويتم الإفصاح عن أهم الأصول و الالتزامات المبوبة كمحتفظ بها لغرض البيع منفصلة سواء فى قائمة المركز المالى أو فى الإيضاحات المتممة للقوائم المالية فيما عدا ما تسمح به الفقرة "٣٩". وتقوم المنشأة بعرض أى بنود مجمعة متصلة بالأصل غير المتداول (أو المجموعة الجارى التخلص منها) و المبوبة كمحتفظ بها لغرض البيع ثم إثباتها فى الدخل الشامل الآخر .

٣٩- إذا كانت المجموعة الجارى التخلص منها عبارة عن شركة تابعة تم شراؤها مؤخراً وتستوفى الشروط اللازمة لتبويبها كمحتفظ بها لغرض البيع عند الشراء (راجع الفقرة "١١") عندئذ يصبح الإفصاح عن أهم الأصول و الالتزامات غير مطلوب.

٤٠- لا تقوم المنشأة بإعادة تبويب أو إعادة عرض المبالغ التى تم عرضها بالنسبة للأصول غير المتداولة أو الأصول و الالتزامات التى تتألف منها المجموعات الجارى التخلص منها و المبوبة على أنها محتفظ بها لغرض البيع فى قوائم المركز المالى فى الفترات السابقة .

إفصاحات إضافية

٤١- على المنشأة أن تفصح عن المعلومات التالية فى الإيضاحات المتممة للقوائم المالية فى الفترة التى يتم فيها إما تصنيف الأصل غير المتداول (أو المجموعة الجارى التخلص منها) كأصل محتفظ به لغرض البيع أو بيعه :

(أ) بيان بالأصل غير المتداول (أو المجموعة الجارى التخلص منها).

(ب)بيان بوقائع البيع و ظروفه ، أو الوقائع و الظروف التى أدت إلى التصرف المتوقع ، و الوسيلة و التوقيت المتوقعين للتصرف المذكور.

(ج) الأرباح أو الخسائر المعترف بها طبقاً لنص الفقرات من "٢٠" إلى "٢٢" والبند الذى يتضمن تلك الأرباح و الخسائر فى قائمة الدخل ، وهذا فى حالة ما لم تكن تلك الأرباح و الخسائر معروضة بشكل مستقل فى صلب قائمة الدخل .

(د) إن أمكن ، القطاع الذى يعرض فيه الأصل غير المتداول (أو المجموعة الجارى التخلص منها) و المعروض طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٣).

٤٢-فى حالة سريان أى من الفقرة "٢٦" أو الفقرة "٢٩" ، على المنشأة الإفصاح فى فترة اتخاذ القرار بتغيير خطة بيع الأصل غير المتداول (أو المجموعة الجارى التخلص منها) ، عن بيان بالوقائع و الظروف التى تؤدى إلى اتخاذ القرار وأثر هذا القرار على نتائج العمليات فى الفترة المعروضة وعن أية فترات سابقة عليها تم عرضها.

ملحق
إرشادات التطبيق

ترافق هذه الإرشادات معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٢) ولكنها لا تمثل جزءاً منه

الإتاحة الفورية للبيع (الفقرة "٧")

حتى يكون الأصل غير المتداول (أو المجموعة الجارى التخلص منها) مؤهلاً للتبويب على أنه محتفظ به بغرض للبيع ، يجب أن يتوفر للبيع الفورى فى وضعه الحالى رهناً فقط بشروط عادية ومألوفة فيما يخص مبيعات تلك الأصول (أو المجموعات الجارى التخلص منها) (الفقرة "٧"). ويتوفر الأصل غير المتداول (أو المجموعة الجارى التخلص منها) للبيع الفورى إذا كان لدى المنشأة حالياً النية والقدرة على نقل الأصل (أو المجموعة الجارى التخلص منها) إلى مشترى معين فى وضعه الحالى . وتوضح الأمثلة من (١) إلى (٣) الحالات التى يتم فيها استيفاء أو عدم أستيفاء الشروط الواردة فى الفقرة "٧".

المثال (١)

منشأة ملتزمة بخطة ما لبيع مبنى مقرها الرئيسى وقد بدأت إجراءات لتحديد المشترى .

(أ) تنوى المنشأة تحويل المبنى إلى مشترى معين بعد إخلائه . ويكون الوقت اللازم لإخلاء المبنى عادى ومألوف لمبيعات مثل تلك الأصول . ويتم أستيفاء الشرط الوارد فى الفقرة "٧" فى تاريخ الإلتزام بالخطة .

(ب)ستستمر المنشأة بإستخدام المبنى حتى تستكمل إنشاء مبنى جديد لمقرها الرئيسى . ولا تنوى المنشأة تحويل المبنى القائم إلى مشترى معين إلا بعد أستكمال إنشاء المبنى الجديد (أو إخلاء المبنى القائم) . ويدل التأخير فى وقت تحويل المبنى القائم الذى تحدده المنشأة (البائع) بأن المبنى غير متاح للبيع الفورى . وبالتالى لا يستوفى الشرط الوارد فى الفقرة "٧" إلا بعد أستكمال إنشاء المبنى الجديد ، حتى لو تم الحصول مبكراً على إلتزام شراء مؤكد للتحويل المستقبلى للمبنى القائم.

المثال (٢)

منشأة ملتزمة بخطة ما لبيع خط تصنيع وبدأت إجراءات لتحديد المشترى . وفى تاريخ الإلتزام بالخطة ، يوجد قائمة لطلبيات عملاء غير المكتملة .

(أ) تنوى المنشأة بيع خط التصنيع مع عملياته . وسيتم تحويل أى طلبيات عملاء غير مكتملة فى تاريخ البيع إلى المشترى. ولن يؤثر تحويل طلبيات العملاء غير المكتملة فى تاريخ البيع على توقيت تحويل الخط . وسيتم أستيفاء الشرط الوارد فى الفقرة "٧" فى تاريخ الإلتزام بالخطة .

(ب)تنوى المنشأة بيع خط التصنيع ، ولكن دون عملياته ولا تنوى المنشأة تحويل الخط إلى مشترى معين إلا بعد إيقاف جميع عمليات الخط وإلغاء قائمة طلبيات العملاء غير المكتملة . ويدل التأخير فى وقت تحويل الخط الذى تحدده المنشأة (البائع) بأن الخط غير متوفر للبيع الفورى . وبالتالى لا يستوفى الشرط الوارد فى الفقرة "٧" إلا بعد أيقاف عمليات الخط ، حتى لو تم الحصول مبكراً على إلتزام شراء مؤكد للتحويل المستقبلى للخط .

المثال (٣)

أستحوذت منشأة عن طريق تنفيذ الرهن على عقارات تشمل أرض مبانى تنوى بيعها .

(أ) لا تنوى المنشأة تحويل العقارات إلى مشترى معين ألا بعد إنتهائها من أعمال التجديد لزيادة قيمة بيع العقارات . ويدل التأخير فى وقت تحويل العقارات الذى تحدده المنشأة (البائع) بأن العقارات غير متوفرة للبيع الفورى . وبالتالى لا تستوفى الشرط الوارد فى الفقرة "٧" ألا بعد أستكمال أعمال التجديد.

(ب) بعد الإنتهاء من أعمال التجديد وتبويب العقارات على أنها محتفظ بها لغرض البيع ولكن قبل الحصول على إلتزام مؤكد بالشراء ، تدرك المنشأة الأضرار البيئية التى تحتاج لحلول . ولا زالت المنشأة تنوى بيع العقارات ، إلا أن المنشأة ليس لديها القدرة على تحويل العقارات إلى مشترى معين ألا بعد إنجاز الحل . ويدل التأخير فى وقت تحويل العقارات الذى يحدده آخرون قبل الحصول على إلتزام مؤكد بالشراء بأن العقارات غير متوفرة للبيع الفورى . وبالتالى لا تستوفى الشرط الوارد فى الفقرة "٧" . ويتم إعادة تبويب العقارات على أنها محتفظ بها ومستخدمة وفقاً للفقرة "٢٦".

أستكمال بيع متوقع خلال سنة واحدة (الفقرة "٨")

المثال (٤)

حتى يكون بيع الأصل غير المتداول (أو المجموعة الجارى التخلص منها) مؤهلاً للتبويب على أنه محتفظ به لغرض البيع ، يجب أن يكون البيع متوقعاً جداً الفقرة "٧" ، ويجب أن يتوقع أن يكون نقل ملكية الأصل (أو المجموعة الجارى التخلص منها) مؤهلاً للأعتراف به كبيع مكتمل خلال سنة واحدة الفقرة "٨" . ولا يتم أستيفاء ذلك الشرط فى الحالات التالية ، على سبيل المثال :

(أ) منشأة هى عبارة عن شركة تأجير وتمويل تحتفظ بمعدات لغرض البيع أو التأجير توقفت عن تأجيرها مؤخراً ولم يتم تحديد الشكل النهائى لمعاملة مستقبلية (بيع أو تأجير) .

(ب)منشأة ملتزمة بخطة " لبيع " عقار قيد الإستخدام ، وتتم المحاسبة عن تحويل العقار على أنه بيع مع إعادة إستئجار تمويلى .

استثناءات من الشرط الوارد فى الفقرة "٨"

يطبق الإستثناء من متطلب السنة الواحدة الوارد فى الفقرة "٨" فى حالات محدودة سيتم فيها تمديد (أو أنه تم تمديد) الفترة المطلوبة لإستكمال بيع الأصل غير المتداول (أو المجموعة الجارى التخلص منها) بسبب أحداث أو ظروف خارج سيطرة المنشأة وتم أستقصاء شروط محددة (الفقرتين "٩" و"ب١") . وتوضح الأمثلة من ٥ إلى ٧ تلك الحالات .

المثال (٥)

منشأة فى مجال صناعة توليد الطاقة ملتزمة بخطة ما لبيع مجموعة جارى التخلص منها تمثل حصة كبيرة من عملياتها المنتظمة . ويتطلب البيع موافقة هيئة رقابية من الممكن أن تمدد الفترة المطلوبة لإكمال البيع لأكثر من سنة واحده . ولا يمكن البدء بالإجراءات اللازمة للحصول على تلك الموافقة ألا بعد معرفة المشترى والحصول على إلتزام مؤكد بالشراء . إلا أن إلتزام الشراء المؤكد يكون متوقعاً جداً خلال سنة واحدة . فى هذه الحالة ، تكون الشروط الواردة فى الفقرة "ب١(أ)" قد تم استيفاءها للاستثناء المعين من متطلب السنة الواحدة فى الفقرة "٨".

المثال (٦)

منشأة ملتزمة بخطة ما لبيع خط تصنيع فى وضعه الحالى وتبويب الخط على أنه محتفظ به لغرض البيع فى ذلك التاريخ. وبعد الحصول على إلتزام مؤكد بالشراء ، تكشف فحص المشترى للأصول الأضرار البيئية التى لم يعلم بوجودها مسبقاً . والمنشأة مطالبة من قبل

المشترى بإصلاح الضرر مما سيمدد الفترة المطلوبة لإكمال البيع لأكثر من سنة واحدة . ألا أن المنشأة بدأت بأجراءات لإصلاح الضرر ، ومن المحتمل جداً حدوث أصلاح مرض للأضرار . وفى هذه الحالة ، تكون الشروط الواردة فى الفقرة "ب١(أ)" قد تم استيفاءها للأستثناء المعين من متطلب السنة الواحدة فى الفقرة "٨".

المثال (٧)

منشأة ملتزمة بخطة ما لبيع الأصل غير المتداول وتصنيف الأصل على أنه محتفظ به لغرض البيع فى ذلك التاريخ .

(أ) خلال فترة السنة الواحدة الأولية ، تدهورت أوضاع السوق التى كانت قائمة فى تاريخ تبويب الأصل مبدئياً على أنه محتفظ به لغرض البيع ، ونتيجة لذلك لا يتم بيع الأصل بحلول نهاية الفترة . وخلال تلك الفترة ، عرضت الأصل للبيع لكنها لم تتسلم أى عروض معقولة لشراء الأصل ، ورداً على ذلك قامت بتخفيض السعر . وأستمر التداول النشط للأصل بسعر معقول نظراً للتغير فى أوضاع السوق ، لذلك تعتبر الشروط الواردة فى الفقرتين "٧" و "٨" قد تم استيفاؤها وفى تلك الحالة ، يتم أيضاً أستيفاء الشروط الواردة فى فقرة "ب١(ج)" للأستثناء المعين من متطلب السنة الواحدة فى الفقرة "٨". وفى نهاية فترة السنة الأولية ، يبقى الأصل مبوباً على أنه محتفظ به لغرض البيع .

(ب)خلال فترة السنة التالية ، تدهورت أوضاع السوق أكثر ، ولا يتم بيع الأصل بحلول نهاية تلك الفترة . وتعتقد المنشأة بأن أوضاع السوق سوف تتحسن ولم تخفض من سعر الأصل أكثر . ويستمر الإحتفاظ بالأصل على أنه لغرض البيع ، ولكن بسعر يزيد عن قيمته العادلة الحالية . وفى تلك الحالة ، يدل عدم تخفيض السعر بأن الأصل غير متوفر للبيع الفورى كما تقتضى الفقرة "٧" . بالإضافة لذلك تتطلب الفقرة "٨" أيضاً أن يتم تسويق الأصل بسعر معقول بالنسبة إلى قيمته العادلة الحالية . لذلك تكون الشروط الواردة فى الفقرة "ب١(ج)" لم يتم استيفاؤها للإستثناء المعين من متطلب السنة الواحدة فى الفقرة "٨" . ويتم إعادة تبويب الأصل على أنه محتفظ به ومستخدم وفقاً للفقرة "٢٦".

تحديد ما إذا كان قد تم التنازل عن الأصل

تحدد الفقرتين "١٣" و "١٤" من هذا المعيار متطلبات معاملة الأصول على أنها متوقفة ويوضح المثال (٨) متى لا يتم توقف الأصل .

المثال (٨)

منشأة تتوقف عن أستخدام ورشة التصنيع لأن الطلب على منتجاتها أنخفض . إلا أنه تتم المحافظة على الورشة فى حالة قابلة للتشغيل ومن المتوقع أن يعاد أستخدامها إذا أرتفع مستوى الطلب . لا تعتبر الورشة على أنها تم توقفها .

عرض العملية غير المستمرة التى تم توقفها

تمنع الفقرة "١٣" من هذا المعيار تبويب الأصول التى سيتم توقفها على أنها محتفظ بها بغرض البيع . لكن إذا كانت الأصول التى سيتم توقفها عبارة عن خط رئيسى من الأعمال أو منطقة جغرافية من العمليات ، يتم إثباتها فى العمليات غير المستمرة فى التاريخ الذى يتم فيه توقفها ويوضح المثال (٩) هذا الأمر .

المثال (٩)

قررت منشأة معينة فى أكتوبر ٢٠٠٥ إيقاف جميع معامل القطن التى تمتلكها ، والتى تشكل خط رئيسى من الأعمال . ويتوقف العمل بأكمله فى معامل القطن خلال السنة المنتهية فى ٢٠٠٦/١٢/٣١. فى القوائم المالية للسنة المنتهية فى ٢٠٠٥/١٢/٣١ ، يتم معاملة النتائج والتدفقات النقدية لمعامل القطن على أنها عمليات مستمرة . وفى القوائم المالية للسنة المنتهية فى ٢٠٠٦/١٢/٣١ ، تتم معاملة النتائج والتدفقات النقدية لمعامل القطن على إنها عمليات غير مستمرة وتقدم المنشأة الإفصاحات التى تقتضيها الفقرتين "٣٣" و "٣٤" من هذا المعيار.

توزيع خسارة الإضمحلال فى مجموعة جارى التخلص منها

تقتضى الفقرة "٢٣" من هذا المعيار أن تؤدى خسارة إضمحلال القيمة (أو أى مكسب لاحق) معترف به لمجموعة معينة جارى التخلص منها إلى تخفيض (أو زيادة) الرصيد الدفترى للأصول غير المتداولة فى المجموعة التى تندرج ضمن نطاق متطلبات القياس لمعايير المحاسبة المصرية ، بترتيب التوزيع المبين فى الفقرتين "١٠٤" و "١٢٢" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) ويوضح المثال (١٠) توزيع خسارة الإضمحلال فى مجموعة جارى التخلص منها .

المثال (١٠)

منشأة تخطط للتصرف فى مجموعة من أصولها (كبيع أصول) . وتشكل الأصول مجموعة جارى التخلص منها ، ويتم قياسها كما يلى :

	الرصيد الدفترى فى نهاية الفترة المالية قبل تبويب الأحتفاظ بغرض البيع	الرصيد الدفترى الذى تم إعادة قياسه مباشرة قبل تبويب الأحتفاظ بغرض البيع
الشهرة	١,٥٠٠	١,٥٠٠
الأصول الثابتة (المسجلة بالمبالغ المعاد تقييمها)	٤,٦٠٠	٤,٠٠٠
الأصول الثابتة (المسجلة بسعر التكلفة)	٥,٧٠٠	٥,٧٠٠
المخزون	٢,٤٠٠	٢,٢٠٠
الأصول المالية المتاحة لغرض البيع	١,٨٠٠	١,٥٠٠
المجموع	١٦,٠٠٠	١٤,٩٠٠

تعترف المنشأة بخسارة قيمتها ١,١٠٠ (١٦,٠٠٠ – ١٤,٩٠٠) مباشرة قبل تصنيف المجموعة الجارى التخلص منها على أنها محتفظ بها لغرض البيع .

تقدر المنشأة القيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع للمجموعة الجارى التخلص منها بقيمة ١٣,٠٠٠ ولأن المنشأة تقيس المجموعة الجارى التخلص منها المبوبة على أنها محتفظ بها لغرض البيع برصيدها الدفترى أو القيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع – أيهما أقل ، تعترف المنشأة بخسارة الإضمحلال بقيمة ١,٩٠٠ (١٤,٩٠٠-١٣,٠٠٠) عند تصنيف المجموعة بشكل أولى على أنها محتفظ بها بغرض البيع .

يتم توزيع خسارة الإضمحلال للأصول غير المتداولة التى تنطبق عليها متطلبات قياس معايير المحاسبة المصرية . لذلك لا يتم توزيع خسارة أضمحلال للمخزون والأصول المالية المتاحة لغرض البيع . ويتم توزيع الخسارة على الأصول الأخرى حسب ترتيب التوزيع الموضح فى الفقرتين "١٠٤" و "١٢٢" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) .

ويمكن توضيح التخصيص كما يلى :

	الرصيد الدفترى الذى تم إعادة قياسه مباشرة قبل تبويب الأحتفاظ لغرض البيع	خسارة الإضمحلال الموزعة	الرصيد الدفترى بعد توزيع خسارة الإضمحلال
الشهرة	١,٥٠٠	(١,٥٠٠)	٠
الأصول الثابتة (المسجلة بالمبالغ المعاد تقييمها)	٤,٠٠٠	(١٦٥)	٣,٨٣٥
الأصول الثابتة (المسجلة بسعر التكلفة)	٥,٧٠٠	(٢٣٥)	٥,٤٦٥
المخزون	٢,٢٠٠	–	٢,٢٠٠
الأصول المالية المتاحة لغرض البيع	١,٥٠٠	–	١,٥٠٠
المجموع	١٤,٩٠٠	(١,٩٠٠)	١٣,٠٠٠

أولاً ، تخفض خسارة الإضمحلال أى مبلغ للشهرة ثم يتم توزيع الخسارة المتبقية للأصول الأخرى على أساس تناسبى على الرصيد الدفترى لتلك الأصول

عرض العمليات غير المستمرة فى قائمة الدخل

تقتضى الفقرة "٣٣" من هذا المعيار من المنشأة الإفصاح عن مبلغ واحد فى قائمة الدخل مع تحليل فى الإيضاحات أو قسم من قائمة الدخل للعمليات غير المستمرة منفصلاً عن العمليات المستمرة . ويوضح المثال (١١) كيف يمكن استيفاء هذه المتطلبات .

المثال (١١)

شركة س ص – قائمة الدخل للسنة المنتهية فى ٢٠٠٩/١٢/٣١ (يوضح تصنيف المصروفات حسب وظيفتها)

	٢٠٠٩	٢٠١٠
العمليات المستمرة		
الإيراد	×	×
تكلفة المبيعات	(×)	(×)
إجمالى الربح	×	×
إيرادات أخرى	×	×
تكاليف التوزيع	(×)	(×)
مصاريف إدارية	(×)	(×)
مصاريف أخرى	(×)	(×)
تكاليف التمويل	(×)	(×)
أرباح من الشركات الشقيقة	×	×
الربح قبل الضريبة	×	×
ضريبة الدخل	(×)	(×)
ربح الفترة من العمليات المستمرة	×	×
العمليات غير المستمرة		
ربح الفترة من العمليات غير المستمرة [أ]	×	×
ربح الفترة	×	×
أصحاب حقوق الملكية فى الشركة الأم		
ربح الفترة من العمليات المستمرة	×	×
ربح الفترة من العمليات غير المستمرة	×	×
ربح الفترة الخاص بأصحاب حقوق ملكية الشركة الأم	×	×
أصحاب حقوق غير ذوى السيطرة	×	×

ربح الفترة من العمليات المستمرة	×	×
ربح الفترة من العمليات غير المستمرة	×	×
ربح الفترة الخاص بأصحاب حقوق غير ذوى السيطرة	×	×
	×	×
(أ) يتم الإفصاح عن التحليلات المطلوبة فى الإيضاحات	×	×

عرض الأصول غير المتداولة أو المجموعات الجارى التخلص منها المبوبة على إنها محتفظ بها لغرض البيع

تتطلب الفقرة "٣٨" من هذا المعيار من المنشأة عرض الأصل غير المتداول المبوب على أنه محتفظ به لغرض البيع و أصول المجموعة الجارى التخلص منها المبوبة على أنها محتفظ بها لغرض البيع بشكل منفصل عن الأصول الأخرى فى قائمة المركز المالى . كما يتم أيضاً عرض إلتزامات المجموعة الجارى التخلص منها والمبوبة على أنها محتفظ بها لغرض البيع بشكل منفصل عن الإلتزامات الأخرى فى قائمة المركز المالى . ولا يتم مقاصة هذه الأصول والإلتزامات ويتم عرضها كمبلغ واحد . ويوضح المثال (١٢) هذه المتطلبات.

المثال (١٢)

فى نهاية عام ٢٠٠٩ قررت المنشأة التصرف بجزء من أصولها (والإلتزامات المرتبطة بها بشكل مباشر) . ويتخذ التصرف، الذى يستوفى الشروط الواردة فى الفقرتين "٧" و "٨" ليتم تبويبه على أنه محتفظ به لغرض البيع ، شكل مجموعتين جارى التخلص منهما ، على النحو التالى :

	المبلغ السجل بعد تبويب الإحتفاظ بغرض البيع	
	مجموعة جارى التخلص منها (١)	**مجموعة جارى التخلص منها (٢)**
أصول ثابتة	٤,٩٠٠	١,٧٠٠
أصول مالية متاحة لغرض البيع	١,٤٠٠[أ]	–

الإلتزامات	(٢,٤٠٠)	(٩٠٠)
صافى القيمة الدفترية للمجموعة الجارى التخلص منها	٣,٩٠٠	٨٠٠
(أ) تم الأعتراف بمبلغ ٤٠٠ متعلق بهذه الأصول مباشرة فى بنود قائمة الدخل الأخرى		

تعرض المجموعات الجارى التخلص منها المبوبة على أنها محتفظ بها لغرض البيع فى قائمة المركز المالى على النحو التالى :

	٢٠٠٩	٢٠٠٨
الأصول		
الأصول غير المتداولة		
(أ)	×	×
(ب)	×	×
(ج)	×	×
	×	×
الأصول المتداولة		
(د)	×	×
(هـ)	×	×
	×	×
الأصول غير المتداولة المبوبة على أنها محتفظ بها لغرض البيع	٨,٠٠٠	–
	×	×
مجموع الأصول	×	×
	٢٠٠٩	٢٠٠٨
حقوق الملكية والإلتزامات		
حقوق الملكية الخاصة بأصحاب حقوق الملكية فى الشركة الأم		

(و)	×	×
(ز)	×	×
المبالغ المعترف بها مباشرة ضمن بنود الدخل الشامل الأخرى ومتراكم بحقوق الملكية المتعلقة بالأصول غير المتداولة المحتفظ بها بغرض البيع	٤٠٠	–
	×	×
حقوق غير ذوى السيطرة	×	×
مجموع حقوق الملكية	×	×
الإلتزامات غير المتداولة		
(ح)	×	×
(ط)	×	×
(ى)	×	×
	×	×
الإلتزامات المتداولة		
(ك)	×	×
(ل)	×	×
(م)	×	×
	×	×
الإلتزامات المرتبطة مباشرة بالأصول غير المتداولة المبوبة على أنها محتفظ بها بغرض البيع	٣,٣٠٠	–
	×	×
مجموع الإلتزامات	×	×
مجموع حقوق الملكية والإلتزامات	×	×

لا تنطبق متطلبات عرض الأصول (أو المجموعات الجارى التخلص منها) المبوبة على أنها محتفظ بها لغرض البيع فى نهاية الفترة المالية بأثر رجعى . لذلك لا يتم إعادة عرض قائمة المركز المالى المقارنة لأى فترات سابقة .

قياس وعرض الشركات التابعة المقتناه بهدف إعادة البيع والمبوبة على أنها محتفظ بها لغرض البيع

لا يتم إعفاء الشركة التابعة المقتناه بهدف البيع من التجميع وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٢) ولكن إذا أستوفت الشروط الواردة فى الفقرة "١١" ، فإنه يتم عرضها كمجموعة جارى التخلص منها مبوبة على أنها محتفظ بها لغرض البيع . ويوضح المثال (١٣) هذه المتطلبات .

مثال(١٣)

أستحوذت المنشأة (أ) على المنشأة (ح) التى هى شركة قابضة ذات شركتين تابعتين ، ق١ وق٢. وتم الأستحواذ على الشركة التابعة ق٢ بهدف بيعها وهى تستوفى شروط تصنيفها على أنها محتفظ بها لغرض البيع . ووفقاً للفقرة "٣٢(ج)" ، تكون الشركة التابعة ق٢ أساساً هى أيضاً عملية غير مستمرة .

إن القيمة العادلة المقدرة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع للشركة التابعة ق٢ هى ١٣٥ وتحاسب المنشأة (أ) عن الشركة التابعة ق٢ كما يلى :

* تقيس الشركة (أ) مبدئياً الإلتزامات القابلة للتحديد الخاصة بالشركة التابعة ق٢ بالقيمة العادلة ، مثلاً ٤٠.

* تقيس الشركة (أ) مبدئياً الأصول المشتراه بالقيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع الخاصة بالشركة التابعة ق٢ مثلاً ١٣٥ زائد القيمة العادلة للإلتزامات القابلة للتحديد ٤٠ أى ١٧٥.

و* فى نهاية الفترة المالية ، تعيد الشركة (أ) قياس المجموعة الجارى التخلص منها بتكلفتها أو قيمتها العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع – إيهما أقل مثلاً ١٣٠ . ويتم إعادة قياس الإلتزامات وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية المعمول بها مثلاً ٣٥ . ويتم قياس إجمالى الأصول بما يلى : ١٣٠ + ٣٥ أى ١٦٥.

* فى نهاية الفترة المالية تعرض الشركة (أ) الأصول والإلتزامات بشكل منفصل عن الأصول والإلتزامات الأخرى فى قوائمها المالية المجمعة كما هو موضح فى المثال (١٢) .

و* فى قائمة الدخل ، تعرض الشركة (أ) مجموع الربح أو الخسارة بعد الضريبة للشركة التابعة ق٢ ، الربح أو الخسارة بعد الضريبة المعترف بها عند إعادة القياس اللاحق للشركة التابعة ق٢ التى تساوى إعادة القياس لمجموعة التصرف من ١٣٥ إلى ١٣٠.

وغير مطلوب التحليل الإضافى للأصول والإلتزامات أو التغير فى قيمة المجموعة الجارى التخلص منها .

ملحق (ب)
ملحق تطبيقى

يرافق هذا الملحق معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٢) ويعتبر جزءاً لا يتجزأ منه .

تمديد الفترة المطلوبة لإكمال عملية البيع

ب١- كما هو مشار في الفقرة "٩" ، لا يمنع تمديد الفترة المطلوبة لإكمال البيع تبويب الأصل (أو المجموعة الجارى التخلص منها) على أنه محتفظ به لغرض البيع إذا نتج التأخير عن احداث أو ظروف خارج سيطرة المنشأة وإذا كانت توجد أدلة كافية بأن المنشأة ستظل ملتزمة بخطتها لبيع الأصل (أو المجموعة الجارى التخلص منها). لذلك فإن الاستثناء من متطلب السنة الواحدة في الفقرة "٨" ينطبق في الحالات التالية التي تنشأ فيها مثل هذه الأحداث أو الظروف:

(أ) في تاريخ إلزام المنشأة نفسها بخطة لبيع الأصل غير المتداول (أو المجموعة الجارى التخلص منها) تتوقع بشكل معقول بأن الآخرين (ليس المشترى) سيفرضون شروطاً على نقل الأصل (أو المجموعة الجارى التخلص منها) بما يؤدى إلى تحديد الفترة المطلوبة لإكمال البيع ، و:

(١) لا يمكن البدء بالإجراءات الضرورية للوفاء بتلك الشروط إلى أن يتم الحصول على التزام شراء مؤكد.

و(٢) إن التزام الشراء المؤكد هو عالى التوقع خلال سنة واحدة .

(ب) تحصل المنشأة على التزام شراء مؤكد ، ونتيجة لذلك يفرض المشترى أو آخرون بطريقة غير متوقعة شروطاً على نقل الأصل غير المتداول (أو المجموعة الجارى التخلص منها) المبوبة مسبقاً على أنه محتفظ به لغرض البيع مما سوف يمدد الفترة المطلوبة لإكمال البيع ، و:

(١) تم اتخاذ الاجراءات اللازمة في الوقت المناسب للوفاء بالشروط.

و(٢) يتوقع إيجاد حل ملائم لعوامل التأخير .

(ج) خلال فترة السنة الأولى ، تنشأ ظروف اعتبرت سابقاً غير محتملة ، ونتيجة لذلك لا يتم بيع الأصل غير المتداول (أو المجموعة الجارى التخلص منها) المبوب سابقاً على أنه محتفظ به لغرض البيع في نهاية تلك السنة ، و :

(١) اتخذت المنشأة خلال فترة السنة الأولى إجراءات ضرورية لمواجهة التغيير في الظروف .

و(٢) يتم تداول الأصل غير المتداول (المجموعة الجارى التخلص منها) بشكل نشط وبسعر معقول ، في ضوء التغيير في الظروف.

و(٣) يتم تلبية الشروط الواردة في الفقرتين "٧" و "٨" .

معيار المحاسبة المصرى

رقم (٣٤) المعدل ٢٠١٥

الاستثمار العقارى

معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٤) المعدل ٢٠١٥

الإستثمار العقارى

المحتويات

	فقـــرات
هدف المعيار	١
نطاق المعيار	٢ – ٤
تعريفات	٥ – ١٥
الاعتراف	١٦ – ١٩
القياس عند الإعتراف الأولى	٢٠ –٢٩
القياس بعد الإعتراف الأولى	٣٠ – ٥٦
السياسات المحاسبية	٣٠
نموذج القيمة العادلة (ملغاة)	٣١
الإفصاح عن القيمة العادلة	٣٢
نموذج القيمة العادلة (ملغاة)	٣٢أ–٥٥
نموذج التكلفة	٥٦
التحويلات	٥٧–٥٩
(ملغاة)	٦٠–٦٥
الإستبعادات	٦٦ – ٧٣
الإفصاح	٧٤ – ٧٩
(ملغاة)	٧٤
القيمة العادلة	٧٥
نموذج القيمة العادلة (ملغاة)	٧٦ – ٧٨
نموذج التكلفة	٧٩
المرحلة الانتقالية	٨٠–٨٢

معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٤) المعدل ٢٠١٥

الاستثمار العقارى

هدف المعيار

١- يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للاستثمارات العقارية والإفصاحات المطلوبة بشأنها.

نطاق المعيار

٢- *يطبق هذا المعيار على الاعتراف و القياس و الإفصاح عن الاستثمارات العقارية .*

٣- يطبق هذا المعيار ضمن أمور أخرى على قياس الإستثمارات العقارية المؤجرة تأجيراً تشغيلياً فى القوائم المالية للمؤجر.

٤- لا يطبق هذا المعيار على :

(أ) الأصول البيولوجية المرتبطة بالنشاط الزراعى (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٥) الزراعة).

و (ب) حقوق التعدين والتنقيب و إستخراج المعادن مثل البترول و الغازات الطبيعية وغيرها من الموارد غير المتجددة.

تعريفات

٥- تستخدم المصطلحات التالية فى هذا المعيار بالمعنى المذكور قرين كل منها:

القيمة الدفترية: هى القيمة التى يظهر بها الأصل فى قائمة المركز المالى.

التكلفة:هى مبلغ النقدية أو ما فى حكمها المدفوعة أو القيمة العادلة لمدفوعات أخرى قدمت من أجل الحصول على الأصل من أجل إقتنائه أو إنشائه أو القيمة التى تنسب لهذا الاصل عند الاعتراف الاولى طبقاً للشروط المحددة لمعيار آخر من معايير المحاسبة المصرية، على سبيل المثال معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٩) المدفوعات المبنية على أسهم.

القيمة العادلة : *هى السعر الذى يتم استلامه من بيع أصل أو دفعه لنقل التزام في معاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس.*

الاستثمارات العقارية: *هى عقارات (أراضى أو مبانى – أو جزء من مبنى – أو كليهما) محتفظ بها من المالك لتحقيق إيجار أو إرتفاع فى قيمتها أو كليهما وليست :*

(أ) للاستخدام فى الانتاج أو توريد البضائع أو الخدمات أو للأغراض الادارية

أو (ب) للبيع ضمن النشاط المعتاد للمنشأة .

العقارات المشغولة بمعرفة المالك: *هى عقارات محتفظ بها من المالك للاستخدام فى الإنتاج أو توريد البضائع والخدمات أو للأغراض الإدارية.*

٦- ملغاة .

٧- يحتفظ بالاستثمارات العقارية لتحقيق إما إيجاراً أو إرتفاعاً فى قيمتها أو كليهما، ولهذا فإن الاستثمارات العقارية تولد تدفقات نقدية مستقلة بدرجة كبيرة عن الأصول الأخرى للمنشأة مما يميز الاستثمارات العقارية عن العقارات التى يشغلها المالك، و إما إنتاج أو توريد السلع أو الخدمات (أو استخدام العقار للأغراض الإدارية) فإنه يحقق تدفقات نقدية لا ترجع فقط للعقار و لكن أيضاً للأصول الأخرى المستخدمة فى الإنتاج أو مراحل التوريد ، و يطبق معيار المحاسبة المصرى رقم (١٠) الخاص بالأصول الثابتة على الأصول التى يشغلها المالك .

٨- ومن أمثلة الاستثمارات العقارية ما يلى :

(أ) الأرض المحتفظ بها بهدف تحقيق إرتفاع فى قيمتها على المدى البعيد وليس بغرض البيع فى المدى القريب ضمن النشاط المعتاد للمنشأة.

(ب) الأرض المحتفظ بها لغرض مستقبلى غير محدد فى الوقت الحاضر . (تعتبر الأرض محتفظ بها بقصد زيادة قيمتها إذا لم تكن المنشأة قد قررت أنها سوف تستخدم الأرض إما على هيئة عقارات مشغولة بمعرفة المالك و إما لغرض البيع فى المدى القريب ضمن النشاط المعتاد للمنشأة).

(ج) مبنى تملكه المنشأة و يتم تأجيره بموجب عقد إيجار تشغيلى واحد أو أكثر .

(د) مبنى خال و لكنه محتفظ به كى يؤجر بموجب عقد إيجار تشغيلى واحد أو أكثر .

(هـ) عقار تم أنشاؤه أو تحسينه من أجل أستخدامه كأستثمار عقارى فى المستقبل.

٩- فيما يلى أمثلة لبنود لاتعتبر استثمارات عقارية و من ثم تقع خارج نطاق هذا المعيار :

(أ) عقارات محتفظ بها لغرض البيع ضمن النشاط المعتاد للمنشأة أو ضمن عملية الإنشاء و التطوير ، (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٢)). على سبيل المثال ، عقارات مقتناة فقط بغرض التصرف اللاحق فيها فى المستقبل القريب أو لتطويرها و إعادة بيعها .

(ب) عقارات تنشأ أو تطور نيابة عن الغير (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٨)).

(ج) العقارات المشغولة بمعرفة المالك ، راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (١٠)، متضمنة (ضمن بنود أخرى) العقارات المحتفظ بها للتطوير فى المستقبل والاستخدام اللاحق كعقار يشغله المالك أو العقارات التى يشغلها العاملون (سواء كانوا يدفعون أو لا يدفعون إيجاراً بأسعار السوق) أو العقارات التى يشغلها مالكها فى انتظار التصرف فيها .

(د) ملغاة.

(هـ) العقارات التى يتم تأجيرها للغير إيجاراً تمويلياً.

١٠- تتضمن بعض العقارات جزءاً يحتفظ به لتحصيل إيجار أو بقصد ارتفاع فى قيمته و جزء آخر يحتفظ به لاستخدامه فى إنتاج البضائع و توريد السلع و الخدمات أو لأغراض إدارية، فإذا أمكن بيع هذه الأجزاء منفصلة (أو تأجيرها منفصلة) ، تحاسب المنشأة عن هذه الأجزاء بشكل منفصل وفى حالة عدم إمكانية بيع هذه الأجزاء منفصلة عندئذ فإن العقار يعد استثماراً عقارياً فقط إذا كان هناك جزءاً غير هام منه يحتفظ به لاستخدامه فى إنتاج أو توريد السلع و الخدمات أو لأغراض إدارية .

١١- و فى بعض الأحوال تقدم المنشأة خدمات إضافية لساكنى أحد عقاراتها، و فى مثل هذه الأحوال تعامل المنشأة هذا العقار كاستثمار عقارى إذا كانت هذه الخدمات عنصراً غير هام نسبياً من الاتفاق بصفة عامة . ومثال على ذلك عندما يوفر مالك مبنىً إدارى خدمات الأمن و الصيانة للمستأجرين الذين يشغلون المبنى.

١٢- و فى أحيان أخرى تكون الخدمات المقدمة عنصراً أكثر أهمية . فعلى سبيل المثال إذا امتلكت منشأة فندقاً و أدارته فإن الخدمات التى تقدم للنزلاء تعد عنصراً هاماً من الاتفاق العام . وعلى هذا فإن الفندق الذى يديره المالك يعد عقاراً مشغولاً بمعرفة المالك أكثر من كونه استثماراً عقارياً .

١٣- قد يكون من الصعب تحديد مدى أهمية الخدمات الإضافية للدرجة التى تجعل العقار غير مؤهل ليكون استثماراً عقارياً . على سبيل المثال فإن مالك الفندق قد ينقل أو يفوض بعض المسئوليات أحياناً للغير بموجب عقد إدارة ، وشروط عقود الإدارة هذه تتباين و تختلف بصورة واسعة ، فيمكن للمالك تفويض الغير للقيام ببعض الأعمال اليومية مع الاحتفاظ بمسئولياته عن التدفقات النقدية الناشئة عن تشغيل الفندق .

١٤- يحتاج الأمر إلى الحكم و التقدير لتحديد ما إذا كان العقار يعد استثماراً عقارياً. وتضع المنشأة مقاييس وقواعد تمكنها من الوصول إلى هذا التقدير بأسلوب يتسم بالثبات و الانتظام طبقاً لتعريف الاستثمار العقارى و مع الاسترشاد بالفقرات من "٧" إلى رقم "١٣"، و تتطلب الفقرة "٧٥ (ج)" من المنشأة أن تفصح عن الشروط التى سارت عليها عندما يصعب تصنيف العقار.

١٥- فى بعض الأحيان تمتلك المنشأة أصلا تؤجره للشركة الأم أو لشركة شقيقة حيث تقوم هذه الشركة أو تلك بشغله ولايعد هذا العقار استثماراً عقارياً فى القوائم المالية المجمعة التى تشمل الشركتين ، وذلك لأن العقار مشغول من مالكه من وجهة نظر المجموعة ككل. ومع ذلك من وجهة نظر المنشأة الفردية التى تملكه يعد هذا العقار استثماراً عقارياً إذا اتفق مع التعريف الوارد فى الفقرة "٥" وعلى هذا فإن المؤجر يعامل هذا العقار كاستثمار عقارى فى القوائم المالية الخاصة به .

الاعتراف

١٦- *يجب أن يتم الاعتراف بالاستثمار العقارى كأصل فقط فى الحالات الآتية :*

(أ) عندما يكون من المحتمل تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالاستثمار العقارى إلى المنشأة.

و(ب) عندما يمكن قياس تكلفته بصورة يعتمد عليها

١٧- تقوم المنشأة طبقاً لمبدأ الاعتراف هذا بتقييم جميع تكاليف الاستثمارات العقارية عند تكبدها وتتضمن هذه التكاليف ما تم تكبده مبدئياً لاقتناء الاستثمار العقارى و كذلك التكاليف التى تم تكبدها فيما بعد للإضافة لهذا العقار أو لاستبدال أجزاء منه أو لخدمته .

١٨- طبقاً لمبدأ الاعتراف الوارد فى الفقرة "١٦" لا تقوم المنشأة بالاعتراف ضمن القيمة الدفترية لأى استثمار عقارى بتكاليف الخدمة اليومية لهذا العقار، بل يتم الاعتراف بهذه التكاليف فى الارباح أو الخسائر كما تم تكبدها. و تتمثل تكاليف الخدمة اليومية للعقار بشكل رئيسى فى تكلفة العمالة و المواد المستهلكة و قد تتضمن تكاليف الأجزاء البسيطة و يكون الغرض من هذه النفقات إصلاح وصيانة العقار.

١٩- قد يتم اقتناء أجزاء من الاستثمارات العقارية من خلال الاستبدال ،على سبيل المثال ، قد تكون الحوائط الأصلية قد استبدلت بحوائط داخلية و طبقاً لمبدأ الاعتراف تقوم المنشأة بالاعتراف ضمن القيمة الدفترية للاستثمار العقارى بتكلفة استبدال جزء من استثمار عقارى قائم عند تكبد هذه التكلفة فى حالة استيفاء شروط الاعتراف، و يتم إستبعاد القيمة الدفترية من الدفاتر لهذه الأجزاء التى تم استبدالها طبقاً لأحكام الإستبعاد من الدفاتر الواردة فى هذا المعيار .

القياس عند الاعتراف الاولى

٢٠- **يقاس الاستثمار العقارى أولياً بتكلفته و يجب أن يتضمن القياس الأولى تكاليف المعاملات.**

٢١- تكلفة شراء استثمار عقارى تشمل ثمن الشراء و أية نفقات مباشرة متعلقة به ، والتى تشمل على سبيل المثال، الأتعاب المهنية للخدمات القانونية و ضرائب نقل الملكية و غيرها من تكلفة المعاملة.

٢٢- ملغاة.

٢٣- لا تضاف إلى تكلفة الاستثمار العقارى مايلى :

(أ) تكاليف التجارب الأولى (إلا إذا كانت لازمة وضرورية لجعل العقار صالحاً للتشغيل بالأسلوب الذى تنويه الإدارة).

أو (ب) خسائر التشغيل الأولى التى تتكبدها المنشأة قبل أن يحقق الاستثمار العقارى معدلات الإشغال المخططة له .

أو (ج) الكميات غير المسموح بها للمواد المهدرة أو العمالة أو غيرها من التكاليف المستخدمة فى إنشاء العقار أو تطويره.

٢٤- إذا تم تأجيل سداد قيمة الاستثمار العقارى – تكون تكلفته هى المقابل لثمنه النقدى، و يتم الاعتراف بالفرق بين هذا المبلغ وجملة المدفوعات على أنه مصروف فوائد خلال فترة السداد.

٢٥- **ملغاة**

٢٦- ملغاة.

٢٧- يجوز اقتناء استثمار عقارى أو أكثر مقابل أصل أو أكثر غير ذى طبيعة نقدية أو مزيج من الأصول ذات الطبيعة النقدية وغير ذات الطبيعة النقدية، و تتناول المناقشة التالية تبادل أحد الاصول غير ذات الطبيعة النقدية بغيره لكنها تطبق كذلك على جميع عمليات التبادل المذكورة فى هذه الفقرة، و يتم قياس تكلفة أى استثمار عقارى بالقيمة العادلة إلا فى الحالات التالية :

(أ) افتقار عملية التبادل إلى الجوهر التجارى .

أو (ب) فى حالة عدم إمكانية قياس القيمة العادلة للأصل الذى يتم الحصول عليه أو الأصل الذى يتم التنازل عنه بطريقة يعتمد عليها .

و يتم قياس الأصل المقتنى بهذه الطريقة حتى و إن لم تستطع المنشأة إستبعاد الأصل المتنازل عنه من الدفاترعلى الفور، و إذا لم يتم قياس الأصل المقتنى بالقيمة العادلة تقاس تكلفته بالقيمة الدفترية للأصل المتنازل عنه .

٢٨- تحدد المنشأة ما إذا كان لمعاملة التبادل جوهر تجارى وذلك بالأخذ فى الاعتبار مدى التغيرات المتوقعة فى تدفقاتها النقدية نتيجة لهذه المعاملة، وتعتبر معاملة التبادل ذات جوهر تجارى فى الحالات الآتية :

(أ) اختلاف عناصر التدفقات النقدية للأصل الذى يتم الحصول عليه (المخاطر – التوقيت –القيمة) عن عناصر التدفقات النقدية للأصل الذى يتم تحويله.

أو (ب) إذا تغيرت قيمة جزء معين من عمليات المنشأة والذى يتأثر بمعاملة التبادل نتيجة لهذه المعاملة.

و (ج) إذا كان الفرق فى (أ) و (ب) هام نسبياً مقارنة بالقيمة العادلة للأصول المتبادلة .

و لأغراض تحديد ما إذا كان لعملية التبادل جوهر تجارى فإن قيمة الجزء الخاص بعمليات المنشأة والذى يتأثر بهذه المعاملة سوف يعكس التدفقات النقدية بعد خصم الضرائب و تكون نتائج هذه التحليلات واضحة دون قيام المنشأة بعمليات حسابية تفصيلية .

٢٩- يمكن قياس القيمة العادلة لأى أصل لا توجد له معاملات سوقية قابلة للمقارنة بطريقة يعتمد عليها فى الحالات التالية :

(أ) عدم وجود فروق جوهرية فى تقديرات القيمة العادلة للأصل.

أو (ب) إمكانية تقدير احتمال تنوع التقديرات بصورة معقولة و استخدامها فى تحديد القيمة العادلة، و إذا كانت المنشأة قادرة على تحديد القيمة العادلة بصورة يعتمد عليها لأى أصل يتم الحصول عليه أو التنازل عنه، عندئذ تستخدم القيمة العادلة للأصل المتنازل عنه لقياس التكلفة إلا إذا كانت القيمة العادلة للأصل الذى يتم الحصول عليه أكثر وضوحاً.

القياس بعد الاعتراف الاولى

السياسات المحاسبية

٣٠- *على المنشأة أن تطبق نموذج التكلفة الوارد بالفقرة "٥٦" من هذا المعيار كسياسة محاسبية وحيدة وعليها تطبيق هذه السياسة على جميع الاستثمارات العقارية .*

٣١- ملغاة.

الإفصاح عن القيمة العادلة

٣٢- على كافة المنشآت حساب وعرض قيمة عادلة للاستثمارات العقارية لأغراض الإفصاح في القوائم المالية . وعلى المنشآت تحديد القيمة العادلة للاستثمارات العقارية على أساس تقييمها بواسطة مقيم مستقل حاصل على شهادة مهنية معترف بها و لديه خبرة حديثة بالمواقع و بالقطاعات الخاصة بالاستثمارات العقارية التى يتم تقييمها .

نموذج القيمة العادلة

من ٣٢أ إلى ٥٥ ملغاة.

نموذج التكلفة

٥٦-*بعد الاعتراف الأولى يجب أن تقيس المنشأة كافة استثماراتها العقارية طبقا لمتطلبات معيار المحاسبة المصرى رقم (١٠) و ذلك بخلاف الاستثمارات العقارية الأخرى التي تستوفى شروط وقواعد التبويب كأصول محتفظ بها لغرض البيع (أو تلك المدرجة ضمن مجموعة جارى التخلص منها و مبوبة كأصول محتفظ بها لغرض البيع) فإنه يتم قياسها طبقا لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٢) "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة".*

التحويلات

٥٧- *تتم التحويلات من و إلى الاستثمار العقاري عندما – و فقط عندما- يكون هناك تغيير في الاستخدام مؤيداً بما يلي:*

(أ) البدأ في استخدام المالك للعقار بالنسبة للتحويلات من الاستثمار العقاري إلى العقار المشغول بمعرفة المالك .

أو (ب) البدأ في تنمية الاستثمار استعدادا لبيعه بالنسبة للتحويل من الاستثمار العقاري إلى المخزون .

أو (ج) الانتهاء من استخدام المالك للعقار بالنسبة للتحويل من الاستثمار المشغول بمعرفة المالك إلى الاستثمار العقاري .

أو (د) البدأ في التأجير التشغيلى لطرف آخر بالنسبة للتحويل من المخزون إلى الاستثمار العقاري.

أو (هـ) ملغاة.

٥٨- تتطلب الفقرة "٥٧(ب)" أن تقوم المنشأة بتحويل العقار من الاستثمار العقاري إلى المخزون عندما – وفقط عندما – يكون هناك تغيير في الاستخدام تؤيده عملية البدأ في تطوير العقار بغرض بيعه، وعندما تقرر المنشأة إستبعاد الاستثمار العقاري دون تطويره، فإن المنشأة تستمر في معالجة ذلك الاستثمار كاستثمار عقارى حتى إستبعاده من الدفاتر ولا تتم معالجته كمخزون. وبنفس الطريقة فإن المنشأة التي تبدأ في إعادة تطوير استثمار عقارى قائم للاستخدام المستقبلي المستمر كاستثمار عقارى فإنه يبقى كاستثمار عقارى ولا يتم إعادة تبويبه كاستثمار مشغول بمعرفة المالك خلال فترة إعادة التطوير.

٥٩- تتم التحويلات فيما بين الاستثمار العقاري أو العقار المشغول بمعرفة المالك أو المخزون دون تغيير القيمة الدفترية للأصل المحول ودون تغيير تكلفة الأصل لأغراض القياس أو الإفصاح.

من٦٠-٦٥ ملغاة

الاستبعادات

٦٦- يتم إستبعاد الاستثمار العقاري من الدفاتر (يستبعد من الميزانية) وذلك عند التصرف فيه أو عندما يتم سحبه نهائيا من الاستخدام ولا توجد أية منافع اقتصادية مستقبلية متوقعة من التصرف فيه.

٦٧- يمكن أن يحدث الاستبعاد للاستثمار العقاري بالبيع، هذا ولتحديد تاريخ الاستبعاد للاستثمار العقاري فإن على المنشأة أن تطبق ما جاء بمعيار المحاسبة المصرى رقم (١١) وذلك فيما يخص الاعتراف بالايراد من بيع البضائع ، مع الأخذ في الاعتبار ما جاء بملحق معيار (١١) في هذا الشأن.

٦٨- طبقاً لمبدأ الاعتراف الوارد في الفقرة "١٦"، إذا قامت المنشأة بالاعتراف ضمن القيمة الدفترية لأى أصل بتكلفة استبدال جزء من الاستثمار العقاري، فإنها تقوم بإستبعاد القيمة الدفترية للجزء المستبدل من الدفاتر، وبالنسبة للاستثمار العقاري الذي تتم المحاسبة عنه باستخدام نموذج التكلفة فإن الجزء المستبدل قد لا يكون الجزء الذي تم استهلاكه بشكل منفصل، وفى حالة تعذر قيام المنشأة بتحديد القيمة الدفترية للجزء المستبدل فإنها قد تستخدم تكلفة الاستبدال كمؤشر لتكلفة الجزء المستبدل وقت إقتناؤه أو إنشاؤه.

٦٩- ***تحدد الأرباح والخسائر الناتجة عن توقف استخدام العقار أو الاستبعاد بالفرق بين صافى متحصلات التصرف في العقار وصافى القيمة الدفترية له ويتم الاعتراف بها في الأرباح أو الخسائر (إلا إذا تطلب معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٠) الخاص بالتأجير التمويلى غير ذلك في حالة البيع مع إعادة التأجير) وذلك في فترة التوقف عن الاستخدام أو التصرف في الأصل.***

٧٠- يتم الاعتراف بالمبالغ التى يمكن الحصول عليها عند استبعاد استثمار عقاري أولياً على أساس القيمة العادلة وعلى وجه الخصوص إذا تم تأجيل سداد مقابل للاستثمار العقاري ، فيتم الاعتراف بالمبالغ التى يتم الحصول عليها أولياً على أساس السعر النقدي المعادل. هذا ويتم الاعتراف بالفرق بين القيمة الاسمية للمقابل وبين السعر النقدي المعادل وفقا لمعيار المحاسبة المصرى رقم (١١) كإيراد فوائد باستخدام طريقة الفائدة الفعلية .

٧١- تقوم المنشأة بتطبيق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٨) أو أية معايير محاسبية مصرية أخرى والتي قد تراها مناسبة وذلك بالنسبة لاية التزامات قد تبقى على المنشأة بعد استبعاد الاستثمار العقاري.

٧٢- ***يتم الاعتراف بالتعويضات التي يتم الحصول عليها من الغير مقابل اضمحلال قيمة الاستثمارات العقارية أو فقدانها أو التنازل عنها ، في الأرباح أو الخسائر، وذلك عندما تصبح هذه التعويضات مستحقة.***

٧٣- يعتبر اضمحلال قيمة أو خسارة الاستثمارات العقارية و الدعاوى ذات الصلة المرتبطة بالتعويضات أو المبالغ التي تسدد مقابل هذه التعويضات من الغير وكذلك أية عمليات شراء أو إنشاء أو استبدال للأصول أحداثاً اقتصادية منفصلة وتتم المحاسبة عنها كما يلي:

(أ) يتم إثبات اضمحلال قيمة الاستثمارات العقارية طبقا لمعيار (٣١).

و (ب) يتم إثبات توقف استخدام الاستثمارات العقارية أو التصرف فيها طبقا للفقرات من "٦٦" إلى "٧١" من هذا المعيار.

و (ج) يتم إثبات التعويض الذي يتم الحصول عليه من الغير عن الاستثمارات العقارية التي اضمحلت قيمتها أو فقدت أو تم التنازل عنها في الأرباح أو الخسائر وذلك عند استحقاقها.

و (د) يتم تحديد تكلفة الأصول المعاد ترميمها أو المشتراة أو التي يتم إنشاؤها كاستبدالات طبقا للفقرات من "٢٠" إلى "٢٩" من هذا المعيار.

الافصاح

٧٤- ملغاة

٧٥- **على المنشأة الإفصاح عما يلي:**

(أ) القيمة العادلة لجميع أصولها المبوبة كاستثمار عقارى .

(ب) ملغاة.

(ج) عندما تكون هناك صعوبة في التبويب (راجع الفقرة "١٤") يجب الإفصاح عن القواعد التي تستخدمها المنشأة لتفرقة الاستثمار العقاري عن ذلك المشغول بمعرفة المالك والمحتفظ به لغرض البيع وذلك ضمن النشاط المعتاد للمنشأة.

(د) ملغاة.

(هـ) مدى اعتماد تقييم الاستثمار العقاري بالقيمة العادلة كما هو مفصح عنه بالقوائم المالية (راجع الفقرة "٧٥أ") على تقييم تم إعداده بواسطة مثمن مستقل والذي يملك مؤهلاً مناسباً وخبرة حديثة بالموقع وفئة الاستثمار العقاري محل التقييم. وفى حالة عدم وجود ذلك التقييم يجب الافصاح.

(و) المبالغ المعترف بها في الأرباح أو الخسائر وذلك بالنسبة لما يلى":

(١) إيرادات الإيجار من الاستثمار العقارى.

(٢) مصروفات التشغيل المباشرة (متضمنة مصروفات الإصلاح والصيانة) والتى نشأت من الاستثمار العقارى والتى تولدت عنها إيرادات إيجار خلال الفترة .

(٣) مصروفات التشغيل المباشرة (متضمنة مصروفات الإصلاح والصيانة) الناشئة من الاستثمار العقارى و التى لم يتولد عنها إيراد إيجار خلال الفترة.

(٤) ملغاة. .

(ز) مدى وجود أية قيود على تحقق قيمة الاستثمارات العقارية و قيمة هذه القيود أو عملية تحويل الإيراد و المتحصلات من الاستبعاد .

(ح) الالتزامات التعاقدية لشراء أو إنشاء أو تطوير أو إصلاح أو صيانة أو تحسين الاستثمارات العقارية .

نموذج القيمة العادلة

من ٧٦ إلى ٧٨ ملغاة

نموذج التكلفة

٧٩- بالإضافة إلى الإفصاحات المطلوبة بالفقرة "٧٥"، على المنشأة أن تفصح عن الآتى :

(أ) طرق الإهلاك المستخدمة.

و (ب) الأعمار الإنتاجية أو معدلات الإهلاك المستخدمة.

و (ج) إجمالي القيمة الدفترية و مجمع الإهلاك (متضمنة مجمع خسائر اضمحلال القيمة) فى بداية و نهاية الفترة .

و (د) كشف تسوية يوضح القيمة الدفترية للاستثمار العقارى فى بداية ونهاية الفترة و يظهر ما يلى:

(١) الإضافات ، على أن يتم الافصاح بطريقة مستقلة عن الإضافات الناتجة عن الاقتناء و تلك الناتجة عن النفقات اللاحقة، و التى تم الاعتراف بها كأصول.

و (٢) الإضافات المقتناة نتيجة عمليات تجميع الأعمال .

و (٣) الأصول المبوبة كاستثمارات محتفظ بها لغرض البيع أو المدرجة ضمن مجموعة جارى التخلص منها والمبوبة كأصول محتفظ بها لغرض البيع طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٢) والاستبعادات الأخرى.

و(٤) الإهلاك.

و(٥) الاضمحلال المحقق فى قيمة الاستثمار و الاضمحلال الذى تم رده خلال الفترة طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) .

و (٦) صافى فروق العملة الناتجة عن ترجمة القوائم المالية إلى عملة عرض أخرى وترجمة العمليات الأجنبية إلى عملة عرض القوائم المالية للمنشأة .

و (٧) التحويلات من و إلى المخزون و العقارات المشغولة بمعرفة المالك .

و (٨) أية تغييرات أخرى .

و (هـ) القيمة العادلة للاستثمار العقارى. و فى بعض الحالات الاستثنائية ، كما هو موضح بالفقرة "٥٣" ، عندما لا تستطيع المنشأة تحديد القيمة العادلة لاستثماراتها العقارية بصورة يعتمد عليها، على المنشأة أن تفصح عن الآتى :

(١) وصف للاستثمارات العقارية .

و (٢) تفسير عدم إمكانية قياس القيمة العادلة بصورة يعتمد عليها .

و (٣) حدود التقديرات التى من المحتمل بصورة كبيرة أن تقع ضمنها القيمة العادلة ، إن أمكن ذلك .

المرحلة الانتقالية

٨٠- على المنشأة التي كانت تطبق نموذج القيمة العادلة على استثماراتها العقارية التحول إلى نموذج التكلفة .

٨١- تعتبر القيمة العادلة للاستثمار في بداية تطبيق هذا المعيار هي تكلفة ذلك الاستثمار وذلك لأغراض المعالجة المحاسبية اللاحقة وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (١٠) " الأصول الثابتة واهلاكاتها " .

٨٢- على المنشأة مراعاة متطلبات الفقرة "٢٨" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٥) " السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" عند تطبيقها لنموذج التكلفة لأول مرة .

معيار المحاسبة المصرى

رقم (٣٥) المعدل ٢٠١٥

الزراعة

معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٥) المعدل ٢٠١٥

الزراعة

المحتويات

	فقـــرات
هدف المعيار	
نطاق المعيار	١-٤
تعريفات	٥-٩
تعريفات مرتبطة بالزراعة	٥-٧
تعريفات عامة	٨-٩
الاعتراف و القياس	١٠-٣٣
المكاسب و الخسائر	٢٦-٢٩
عدم القدرة على قياس القيمة العادلة بطريقة يعتمد عليها	٣٠-٣٣
المنح الحكومية	٣٤-٣٨
الإفصاح	٤٠-٥٧
عامة	٤٠-٥٣
الإفصاحات الإضافية للأصول الحيوية عندما لا يمكن قياس القيمة العادلة بشكل يعتمد عليه	٥٤-٥٦
الإعانات الحكومية	٥٧
ملحق	

معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٥) المعدل ٢٠١٥

الزراعة

هدف المعيار

يهدف هذا المعيار إلى شرح المعالجة المحاسبية والإفصاحات المرتبطة بالنشاط الزراعى.

نطاق المعيار

١- ***يطبق هذا المعيار للمحاسبة عن البنود التالية عندما ترتبط بالنشاط الزراعى:***

(أ) الأصول الحيوية .

و(ب) المنتج الزراعى عند نقطة الحصاد .

و(ج) المنح الحكومية الواردة بالفقرات "٣٤" ، "٣٥" .

٢- لا يطبق هذا المعيار على :

(أ) الأراضى المرتبطة بالنشاط الزراعى (أنظر معيار المحاسبة المصرى رقم (١٠) "الأصول الثابتة واهلاكاتها " ومعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٤) "الاستثمار العقارى") .

و (ب) الأصول غير الملموسة المرتبطة بالنشاط الزراعى (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٣) " الأصول غير الملموسة") .

٣- يطبق هذا المعيار على المنتج الزراعى الذى يمثل منتجاً محصوداً من الأصول الحيوية للمنشأة وذلك عند نقطة الحصاد فقط، وبعد ذلك يطبق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢) "المخزون" أو أى معيار آخر قابل للتطبيق، و من ثم لا يرتبط هذا المعيار بمراحل المنتج الزراعى بعد الحصاد مثل مرحلة تحويل العنب إلى نبيذ بواسطة تاجر الخمور الذى زرع ونمى العنب، وبالرغم من أن هذه المرحلة قد تمثل امتداداً طبيعياً ومنطقياً للنشاط الزراعى وقد تحمل الأحداث التى ستأخذ مكانها بعض التشابه للتحول الحيوي. إلا أن هذه العمليات لا تدرج ضمن تعريف النشاط الزراعى فى هذا المعيار .

٤- يوضح الجدول التالى أمثلة للأصول الحيوية والمنتج الزراعى والمنتجات التى تنتج من بعد عملية الحصاد .

الأصل الحيوى	المنتج الزراعى	المنتجات الناتجة من مراحل بعد الحصاد
الأغنام	الصوف	الغزل والنسيج
الأشجار بالغابات الزراعية	الأخشاب	قطع الأشجار
النباتات	القطن	الخيوط والملابس
	قصب السكر	السكر
ماشية الألبان	اللبن	الجبن
الأشجار	أوراق الشجر	الشاى و أوراق التبغ
مزارع العنب	العنب	النبيذ
أشجار الفاكهة	الفاكهة المقطوفة	الفاكهة المصنعة

تعريفات

تعريفات مرتبطة بالزراعة

٥- *تستخدم المصطلحات التالية فى هذا المعيار بالمعنى المذكور قرين كل منها:*

النشاط الزراعى: هو الذى يدار بواسطة منشأة للتحويل الحيوي وحصاد الأصول الحيوية إلى منتجات لغرض البيع أو إلى تحويلها إلى منتج زراعى أو إلى أصول حيوية إضافية .

المنتج الزراعى: هو منتج محصود من الأصول الحيوية للمنشأة .

الأصل الحيوي: هو حيوان أو نبات حي .

التحويل الحيوي: يتكون من عمليات النمو ووقف النمو و الإنتاج و التكاثر والتى ينتج عنها تغيرات كمية أو نوعية فى الأصل الحيوي .

تكلفة البيع : هى التكلفة التى لا يمكن تجنبها والمرتبطة مباشرة بالتصرف فى أصل غير شاملة تكلفة التمويل وضريبة الدخل.

مجموعة الأصول الحيوية: هى مجموعة من الحيوانات أو النباتات المتماثلة الحية .

الحصاد: هو فصل الإنتاج عن الأصل الحيوي أو إيقاف حياة الأصل الحيوي .

٦- يغطى النشاط الزراعى نطاقاً متعدداً من الأنشطة ، على سبيل المثال ، الماشية والغابات والمحاصيل السنوية أو الدائمة وزراعة بساتين الأشجار و الأزهار ومزارع الأحياء المائية (بما فى ذلك المزارع السمكية) . ومع هذا التباين فهناك ملامح عامة لها :

(أ) *القدرة على التغير*: فالحيوانات والنباتات الحية لديها القدرة على التحول الحيوي .

و(ب) *التحكم فى التغير* : وتسهل عملية التحكم هذه عملية التحول الحيوي عن طريق تحسين أو على الأقل تثبيت الظروف الضرورية لحدوث عملية التحول (على سبيل المثال مستويات التغذية والرطوبة ودرجة الحرارة والتخصيب والضوء) .

ويميز هذا التحكم النشاط الزراعى عن الأنشطة الأخرى . فعلى سبيل المثال الحصاد من مصادر غير متحكم فيها (مثل صيد المحيط) لا يعتبر نشاطاً زراعياً .

و (ج) *قياس التغير*: التغير فى الجودة (على سبيل المثال الصفات الوراثية والكثافة والنضج والغطاء الدهنى والمكونات البروتينية وقوة الأنسجة والكمية والوزن والحجم وطول الأنسجة والقطر وعدد البراعم) الذى حدث نتيجة التحول الحيوي يقاس ويراقب كوظيفة روتينية للإدارة .

٧- ينتج عن التحويل الحيوي أنواع المخرجات التالية:

(أ) تغير فى الأصول من خلال:

(١) النمو (الزيادة فى الكمية أو تحسين الجودة للحيوان أو النبات) .

(٢) وقف النمو (النقص فى الكمية وهبوط الجودة للحيوان أو النبات) .

(٣) التكاثر (زيادة إضافية للحيوانات والنباتات الحية) .

أو(ب) أنتاج منتجات زراعية مثل عصارة الشجر (اللحاء) وأوراق الشاى والصوف واللبن .

تعريفات عامة

٨- *تستخدم المصطلحات التالية فى هذا المعيار بالمعنى المذكور قرين كل منها:*

القيمة الدفترية: هى القيمة التى يعترف بها للأصل فى قائمة المركز المالى .

القيمة العادلة : هى السعر الذى يتم استلامه من بيع أصل أو دفعه لنقل التزام في معاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس.

المنح الحكومية: كما تم تعريفها فى معيار المحاسبة المصرى رقم (١٢) "المحاسبة عن المنح الحكومية و الإفصاح عن المساعدات الحكومية" .

٩- ملغاة.

الاعتراف والقياس

١٠- *تعترف المنشأة بالأصل الحيوي أو المنتج الزراعى عندما- وفقط عندما :*

(أ) تتحكم المنشأة فى الأصل كنتيجة لحدث فى الماضى .

و(ب) يكون من المرجح أن المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالأصل سوف تتدفق إلى المنشأة.

و(ج) يمكن قياس القيمة العادلة أو تكلفة الأصل بشكل يعتمد عليه .

١١- يمكن إثبات السيطرة فى النشاط الزراعى بعدة طرق مثل الملكية القانونية للقطيع والعلامة التجارية أو وضع علامة على القطيع عند حيازته أو ولادته أو فطامه، وتقدر المنافع المستقبلية فى العادة عن طريق قياس الصفات الطبيعية الهامة .

١٢- *يقاس الأصل الحيوي عند الاعتراف الأولي وفى كل تاريخ ميزانية بقيمته العادلة ناقصاً تكاليف البيع فيما عدا الحالات المذكورة فى الفقرة "٣٠" عندما لا يمكن قياس القيمة العادلة بشكل يعتمد عليه .*

١٣- *يقاس المنتج الزراعى المحصود من أصل حيوي عند نقطة الحصاد بالقيمة العادلة ناقصاً تكاليف البيع ، ويعتبر هذا القياس هو التكلفة فى تاريخ تطبيق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢) "المخزون" أو أى معيار آخر مطبق.*

١٤- ملغاة.

١٥- من الممكن تسهيل تحديد القيمة العادلة للأصل الحيوي أو المنتج الزراعى عن طريق تجميع الأصول الحيوية أو المنتج الزراعى طبقاً لصفاتها الرئيسية ، مثل السن أو الجودة، وتختار المنشأة الصفات المماثلة للصفات المستخدمة فى السوق كأساس للتسعير .

١٦- تدخل المنشآت عادة فى عقود لبيع أصولها الحيوية أو منتجاتها الزراعية فى تاريخ مستقبلى، وليس من الضرورى أن تكون أسعار هذه العقود ملائمة لتحديد القيمة العادلة ، لأن القيمة العادلة تعكس ظروف السوق الحالية التى بها مشتر راغب وبائع راغب فى الدخول فى التعامل . و نتيجة لذلك لا يتم تسوية القيمة العادلة للأصل الحيوي أو المنتج الزراعى بسبب وجود العقد، وفى بعض الحالات قد يكون عقد بيع أصل حيوي أو منتج زراعى محملاً بخسارة كما هو معرف بمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٨) " المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة " ويطبق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٨) على العقود المحملة بخسارة .

من ١٧ إلى ٢٣ (ملغاة)

٢٤- تقترب التكلفة فى بعض الأحيان من القيمة العادلة وبالتحديد عندما :

(أ) تحدث بعض التحويلات الحيوية القليلة بعد تحمل التكلفة الأولية (على سبيل المثال ، غرس بذور اشجار فاكهة قبل تاريخ الميزانية مباشرة) .

أو(ب) لا يتوقع أن يكون أثر التحولات الحيوية على السعر هاماً ومؤثراً (على سبيل المثال ، النمو الأولى لأشجار الصنوبر التى تأخذ دورة إنتاج تبلغ ٣٠ عاماً).

٢٥- ترتبط الأصول الحيوية غالباً بطبيعتها بالأرض (على سبيل المثال ، الأشجار فى الغابات المزروعة) . وقد لا توجد سوق منفصلة للأصول التى ترتبط بالأرض ولكن قد توجد سوق نشطة للأصول المركبة والتي تشمل الأصول الحيوية مثل الأرض البكر وتحسينات الأرض كمجموعة. وقد تستخدم المنشأة المعلومات المرتبطة بالأصول المركبة لقياس القيمة العادلة للأصل الحيوي . فعلى سبيل المثال ، قد تخصم القيمة العادلة للأرض البكر وتحسينات الأرض من القيمة العادلة للأصول المركبة للوصول إلى القيمة العادلة للأصول الحيوية .

المكاسب والخسائر

٢٦- *يدرج الربح أو الخسارة الناتجة من الاعتراف الأولى للأصل الحيوي بالقيمة العادلة ناقصاً تكاليف البيع وعن التغير فى القيمة العادلة ناقصاً تكاليف البيع للأصل الحيوي بالأرباح أو الخسائر عن الفترة التى نشأ بها .*

٢٧- قد تنشأ الخسارة من الاعتراف الأولى بالأصل الحيوي ، لأن تكاليف البيع تخصم عند تحديد القيمة العادلة ناقصاً تكاليف البيع للأصل الحيوي، وقد ينشأ الربح من الاعتراف الأولى بالأصل الحيوي مثل حالة مولد عجل .

٢٨- **يدرج الربح أو الخسارة الناتجة من الاعتراف الأولى بالمنتج الزراعى بالقيمة العادلة ناقصاً تكلفة البيع في الأرباح أو الخسائر عن الفترة التى نشأ بها .**

٢٩- قد ينشأ الربح أو الخسارة من الاعتراف الأولى بالمنتج الزراعى كنتيجة للحصاد .

عدم القدرة على قياس القيمة العادلة بطريقة يعتمد عليها

٣٠- ***هناك افتراض بأن القيمة العادلة للأصل الحيوي يمكن أن تقاس بصورة يعتمد عليها، فى حين أن هذا الافتراض قد لا يتحقق عند الاعتراف الأولى بالأصل الحيوي فقط عندما لا تتوافر له أسعار سوقية معلنة وأن المقاييس البديلة للقيمة العادلة أظهرت بوضوح عدم إمكانية الإعتماد عليها، فى هذه الحالة يقاس الأصل الحيوي بتكلفته ناقصاً أية مجمعات للإهلاك وأية مجمعات لخسائر اضمحلال للقيمة. وفور إمكانية قياس القيمة العادلة لهذا الأصل بصورة يعتمد عليها عندئذ تقوم المنشأة بقياسه بقيمته العادلة ناقصاً تكاليف البيع ، وفور استيفاء الأصل الحيوي غير المتداول شروط التبويب كأصل محتفظ به لغرض البيع (أو ضمه إلى مجموعة جارى التخلص منها و التى بوبت كمحتفظ بها لغرض البيع) طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٢) "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة" ، فمن المفترض أن القيمة العادلة يمكن قياسها بصورة يعتمد عليها .***

٣١- الافتراض الوارد فى الفقرة "٣٠" قد لا يتحقق فقط عند الاعتراف الأولى . فالمنشأة التى سبق أن قاست الأصل الحيوي بقيمته العادلة ناقصاً تكاليف البيع تستمر فى قياس الأصل الحيوى بأخر قيمة عادلة ناقصاً تكاليف البيع حتى الاستبعاد .

٣٢- تقيس المنشأة فى كل الحالات المنتج الزراعى عند نقطة الحصاد بقيمته العادلة ناقصاً تكاليف البيع ، ويعكس هذا المعيار وجهة النظر بأن القيمة العادلة للمنتج الزراعى عند نقطة الحصاد يمكن دائماً قياسها بصورة يعتمد عليها .

٣٣- عند تحديد التكلفة ومجمع الإهلاك ومجمع خسائر الاضمحلال فى القيمة ، تأخذ المنشأة فى الاعتبار معيار المحاسبة المصرى رقم (٢) "المخزون" ومعيار المحاسبة المصرى رقم (١٠) " الأصول الثابتة واهلاكاتها " و معيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) ""إضمحلال قيمة الأصول" .

المنح الحكومية

٣٤- *المنح الحكومية غير المشروطة المرتبطة بأصل حيوي والمقاسة بقيمتها العادلة ناقصاً تكاليف البيع يعترف بها في الأرباح أو الخسائر فقط عندما تصبح المنحة الحكومية قابلة للتحصيل .*

٣٥- *اذا كانت المنحة الحكومية المرتبطة بأصل حيوي قيست بقيمتها العادلة ناقصاً تكاليف البيع مشروطة- بما فى ذلك عندما تتطلب المنحة الحكومية من المنشأة بألا تقوم بأنشطة زراعية محددة – تعترف المنشأة بالمنحة الحكومية في الأرباح أو الخسائر فقط عندما يتم الوفاء بالشروط الخاصة بالمنحة الحكومية .*

٣٦- تختلف الشروط والقيود للمنح الحكومية، فعلى سبيل المثال قد تتطلب المنحة الحكومية من المنشأة أن تزرع منطقة محددة لمدة خمس سنوات وتطلب من المنشأة إعادة المنحة بأكملها إذا تمت الزراعة لفترة أقل من خمس سنوات، فى هذه الحالة لا يعترف بالمنحة الحكومية في الأرباح أو الخسائر إلى أن تنتهى الخمس سنوات، في حين اذا سمحت شروط المنحة الحكومية باحتفاظ المنشأة بجزء من المنحة بناءً على الوقت المنقضى ، فى هذه الحالة تعترف المنشأة بذلك الجزء في الأرباح أو الخسائر على أساس زمنى .

٣٧- اذا ارتبطت المنحة الحكومية بأصل حيوى يقاس بالتكلفة ناقصاً أية مجمعات للإهلاك و أية مجمعات لخسائر الاضمحلال (راجع الفقرة "٣٠") ، يطبق معيار المحاسبة المصرى رقم (١٢) "المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية".

٣٨- يتطلب هذا المعيار معالجة تختلف عن معيار المحاسبة المصرى رقم (١٢) ، اذا ارتبطت المنحة الحكومية بأصل حيوي مقاساً بقيمته العادلة ناقصاً تكاليف البيع أو أن المنحة الحكومية تتطلب عدم قيام المنشأة بأنشطة زراعية محددة ويطبق معيار المحاسبة المصرى رقم (١٢) فقط على المنحة الحكومية المرتبطة بأصل حيوي يقاس بتكلفته ناقصاً أية مجمعات إهلاك وأية مجمعات لخسائر الاضمحلال .

الافصاح

٣٩- ملغاة.

عامة

٤٠- *على المنشأة أن تفصح عن الأرباح أو الخسائر الكلية الناشئة خلال الفترة الجارية الناتجة عن الاعتراف الأولى بالأصول الحيوية والمنتجات الزراعية وعن التغير فى القيمة العادلة ناقصاً تكاليف نقطة البيع المقدرة للأصول الحيوية .*

٤١- *على المنشأة أن تقدم وصفاً لكل مجموعة من الأصول الحيوية .*

٤٢- الإفصاح المطلوب بالفقرة "٤١" قد يأخذ شكل الوصف الكتابى أو الرقمى .

٤٣- تشجع المنشأة على أن تقدم وصفاً رقمياً لكل مجموعة من الأصول الحيوية ، تميز فيه بين الأصول الحيوية المخصصة للاستهلاك وتلك المخصصة للتربية أو بين الأصول الحيوية البالغة وغير البالغة حسبما الحال . على سبيل المثال ، قد تفصح المنشأة عن القيمة الدفترية للأصول المخصصة للاستهلاك وتلك المخصصة للتربية (السلالات) فى مجموعات . و قد تقسم المنشأة تلك القيمة الدفترية بين ما هو بالغ وبين ما هو غير بالغ لتلك الأصول . وتوفر هذه التفرقة معلومات قد تساعد فى تقدير توقيت التدفقات النقدية المستقبلية . وعلى المنشأة أن تفصح عن الأسس المستخدمة في اعداد تلك التفرقة .

٤٤- الأصول الحيوية المخصصة للاستهلاك هى تلك الأصول التى سوف تحصد كمنتج زراعى أو تباع كأصول حيوية، ومن أمثلة الأصول الحيوية المخصصة للاستهلاك ، المواشى والدواجن التى ينوى إنتاجها فى صورة لحوم أو يحتفظ بها للبيع أو مزارع الأسماك و الحبوب مثل الذرة والقمح والشجر الذى ينمو للحصول على أخشاب، أما الأصول الحيوية المخصصة للتربية فهى تلك الأصول التى يحتفظ بها لأغراض أخرى بخلاف الأصول المخصصة للاستهلاك، على سبيل المثال، المواشى التى ينتج منها اللبن وحدائق العنب و أشجار الفاكهة والأشجار التى يحصد منها أخشاب التدفئة بينما يبقى الشجر نفسه .والأصول الحيوية المخصصة للتربية ليست منتجاً زراعياً بل هي أصول تتجدد ذاتياً .

٤٥- قد تبوب الأصول الحيوية كأصول بالغة أو كأصول غير بالغة، والأصول الحيوية البالغة هى تلك التى حققت مواصفات الحصاد (مثل الأصول الحيوية المخصصة للاستهلاك) أو قادرة على أن تقدم حصاد منتظم (مثل الأصول الحيوية المخصصة للتربية) .

٤٦- **اذا لم يتم الإفصاح عن ذلك فى مكان آخر ضمن المعلومات المنشورة مع القوائم المالية ، على المنشأة أن تصف ما يلى :**

(أ) طبيعة أنشطتها المتعلقة بكل مجموعة من الأصول الحيوية .

و (ب) المقاييس غير المالية أو التقديرات للعدد الفعلى لما يلى:

(١) كل مجموعة من الأصول الحيوية فى نهاية الفترة .

(٢) محصول المنتجات الزراعية خلال الفترة .

٤٧- *ملغاة .*

٤٨- *ملغاة.*

٤٩- *على المنشأة أن تفصح عن:*

(أ) الأصول الحيوية وقيمتها الدفترية التى عليها قيود والقيمة الدفترية للأصول الحيوية المرهونة كضمان لالتزامات .

و(ب) قيمة الارتباطات لتطوير أو اقتناء أصول حيوية .

و(ج) استراتيجيات إدارة المخاطر المالية المرتبطة بالنشاط الزراعى .

٥٠- *على المنشأة أن تعرض تسوية للتغيرات فى القيمة الدفترية للأصول الحيوية بين بداية ونهاية الفترة الحالية على أن تتضمن التسوية:*

(أ) الربح أو الخسارة الناشئة عن التغيرات فى القيمة العادلة ناقصاً تكاليف البيع.

و(ب) الزيادة نتيجة الشراء .

و(ج) النقص نتيجة المبيعات والأصول الحيوية المبوبة كمحتفظ بها لغرض البيع (أو تدخل ضمن المجموعة الجارى التخلص منها و المبوبة كمحتفظ بها لغرض البيع) طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٢) .

و(د) النقص نتيجة الحصاد .

و(هـ) الزيادة الناتجة عن تجميع الأعمال .

و(و) صافى فروق العملة الناشئة عن ترجمة القوائم المالية إلى عملة عرض مختلفة وترجمة عملية أجنبية إلى عملة عرض المنشأة المصدرة للقوائم المالية .

و(ز) أية تغيرات أخرى .

٥١- يمكن أن تتغير القيمة العادلة ناقصاً تكاليف البيع للأصل الحيوي نتيجة لكل من التغير الطبيعى وتغيرات السعر بالسوق، ويفيد الإفصاح المنفصل عن التغيرات الطبيعية والسعرية فى تقييم اداء الفترة الحالية والتوقعات المستقبلية وبالتحديد عندما توجد دورة إنتاج تزيد عن سنة . فى مثل هذه الحالات تشجع المنشأة أن تفصح- بالمجموعة أو بأى شكل آخر – عن قيمة التغير فى القيمة العادلة ناقصاً تكاليف البيع بما فى ذلك الربح أو الخسارة نتيجة للتغيرات الطبيعية ونتيجة التغيرات فى السعر، وهذه المعلومات فى العادة تكون أقل فائدة عندما تكون دورة الإنتاج أقل من سنة ، على سبيل المثال ، تربية الدجاج أو زراعة الحبوب .

٥٢- ينتج عن التحول الحيوي فى عدد من أشكال التغيرات الطبيعية كالنمو والاضمحلال والإنتاج والإنجاب وكلها أمور مرئية وقابلة للقياس، وكل تغير من هذه التغيرات الطبيعية له علاقة مباشرة بالمنافع الاقتصادية المستقبلية و يعتبر التغير فى القيمة العادلة للأصل الحيوي نتيجة الحصاد تغيراً طبيعياً أيضاً .

٥٣- يتعرض النشاط الزراعى أحياناً إلى تقلبات المناخ و الأمراض و الأخطار الطبيعية الأخرى و إذا وقع هذا الحادث وأدى إلى زيادة بند هام فى الإيراد أو المصروف ، يجب الإفصاح عن طبيعة وقيمة هذا البند طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (١) "عرض القوائم المالية" . ومن أمثلة هذه الأحداث إنتشار أمراض خبيثة و الفيضان والجفاف الشديد والتجمد والأوبئة .

الإفصاحات الإضافية للأصول الحيوية عندما لا يمكن قياس القيمة العادلة بشكل يعتمد عليه

٥٤- اذا قاست المنشأة الأصول الحيوية بتكلفتها ناقصاً أية مجمعات للإهلاك وأية مجمعات لخسائر الإضمحلال (راجع الفقرة "٣٠") فى تاريخ نهاية الفترة ، على المنشأة أن تفصح لتلك الأصول الحيوية عن الآتى:

(أ) وصف للأصول الحيوية .

و(ب) إيضاح سبب عدم إمكانية قياس القيمة العادلة بشكل يعتمد عليه .

و(ج) المدى الذى من الممكن أن تقع فيه تقديرات القيمة العادلة (إذا أمكن ذلك).

و(د) طريقة الإهلاك المستخدمة .

و(هـ) العمر الإنتاجى أو معدلات الإهلاك المستخدمة .

و(و) إجمالى القيمة الدفترية ومجمع الإهلاك (مع مجمع خسائر الاضمحلال) فى بداية ونهاية الفترة .

٥٥- *اذا قامت المنشأة خلال الفترة الحالية بقياس الأصول الحيوية بتكلفتها ناقصاً أية مجمعات إهلاك وأية مجمعات لخسائر الاضمحلال (راجع الفقرة رقم "٣٠") تفصح المنشأة عن أية أرباح أو خسائر تعترف بها عند استبعاد هذه الأصول الحيوية، ووفقاً للتسوية المطلوبة فى الفقرة "٥٠" سوف تفصح عن القيم المرتبطة بهذه الأصول الحيوية بشكل منفصل، بالإضافة إلى ذلك يجب أن تتضمن التسوية على القيم التالية التى أدرجت فى الأرباح أو الخسائر والمتعلقة بتلك الأصول الحيوية:*

(أ) خسائر إضمحلال القيمة .

و(ب) رد خسائر اضمحلال القيمة .

و(ج) الإهلاك .

٥٦- *إذا كانت القيمة العادلة للأصول الحيوية المقاسة من قبل بتكلفتها ناقصاً أية مجمعات إهلاك وأى مجمع لخسائر الاضمحلال أصبحت قابلة للقياس بصورة يعتمد عليها خلال الفترة الحالية ، على المنشأة أن تفصح عن الآتى بالنسبة لتلك للأصول الحيوية :*

(أ) وصف للأصول الحيوية .

و(ب) شرح لماذا أصبحت القيمة العادلة قابلة للقياس بصورة يعتمد عليها .

و(ج) أثر التغير .

المنح الحكومية

٥٧- *على المنشأة أن تفصح عما يلى فيما يتعلق بالنشاط الزراعى الذى يدخل فى نطاق هذا المعيار:*

(أ) طبيعة ومدى المنح الحكومية المعترف بها فى القوائم المالية .

و(ب) الشروط غير المستوفاة والاحتمالات الأخرى المرتبطة بالمنح الحكومية .

و(ج) الانخفاض المؤثر المتوقع فى مستوى المنح الحكومية .

ملحق

يرافق هذا الملحق معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٥) ولكنه لا يمثل جزءا منه .

مثال (١) شركة س ص ع لمنتجات الألبان

قائمة المركز المالى

شركة س ص ع لمنتجات الألبان

	الايضاحات	٣١ ديسمبر ٢٠٠٥	٣١ ديسمبر ٢٠٠٤
الأصول		جنيه	جنيه
أصول طويلة الاجل			
ماشية الألبان – غير البالغة		٥٢٠٦٠	٤٧٧٣٠
ماشية الألبان – البالغة		٣٧٢٩٩٠	٤١١٨٤٠
مجموعة الأصول الحيوية	(٣)	٤٢٥٠٥٠	٤٥٩٥٧٠
الأصول الثابتة		١٤٦٢٦٥٠	١٤٠٩٨٠٠
إجمالى الأصول طويلة الأجل		١٨٨٧٧٠٠	١٨٦٩٣٧٠
الأصول المتداولة			
المخزون		٨٢٩٥٠	٧٠٦٥٠
العملاء والمدينون المتنوعون		٨٨٠٠٠	٦٥٠٠٠
النقدية		١٠٠٠٠	١٠٠٠٠
		١٨٠٩٥٠	١٤٥٦٥٠
إجمالى الأصول المتداولة		١٨٠٩٥٠	١٤٥٦٥٠
الالتزامات المتداولة			
الموردون والدائنون المتنوعون		١٦٥٨٢٢	١٥٠٠٢٠
رأس المال العامل		١٥١٢٨	(٤٣٧٠)
إجمالى الاستثمار ويمول كالآتى :		١٩٠٢٨٢٨	١٨٦٥٠٠٠
حقوق الملكية			
رأس المال المصدر والمدفوع		١٠٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠
الأرباح المرحلة		٩٠٢٨٢٨	٨٦٥٠٠٠
إجمالى حقوق الملكية و إجمالى الاستثمار		١٩٠٢٨٢٨	١٨٦٥٠٠٠

س ص ع لمنتجات الألبان

قائمة الدخل

	الايضاحات	**السنة المالية المنتهية فى ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥**
		جنيه
القيمة العادلة لإنتاج اللبن		٥١٨٢٤٠
الأرباح الناشئة عن التغيرات فى القيمة العادلة ناقصاً تكاليف البيع لماشية الألبان	(٣)	٣٩٩٣٠
		٥٥٨١٧٠
المخزون المستخدم		(١٣٧٥٢٣)
تكاليف العمالة		(١٢٧٢٨٣)
مصروف الإهلاك		(١٥٢٥٠)
مصروفات التشغيل الأخرى		(١٩٧٠٩٢)
		(٤٧٧١٤٨)
ربح التشغيل		٨١٠٢٢
ضريبة الدخل		(٤٣١٩٤)
ربح الفترة		٣٧٨٢٨

شركة س ص ع لمنتجات الألبان

قائمة التغير فى حقوق الملكية

	السنة المالية المنتهية فى ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥		
	رأس المال	**الأرباح المرحلة**	**الاجمالى**
	جنيه	**جنيه**	**جنيه**
الرصيد فى أول يناير ٢٠٠٥	١٠٠٠٠٠٠	٨٦٥٠٠٠	١٨٦٥٠٠٠
الأرباح خلال الفترة		٣٧٨٢٨	٣٧٨٢٨
الرصيد فى ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥	١٠٠٠٠٠٠	٩٠٢٨٢٨	١٩٠٢٨٢٨

شركة س ص ع لمنتجات الألبان

قائمة التدفق النقدى

	السنة المالية المنتهية فى ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥ جنيه
التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل	
النقدية المستلمة من مبيعات الألبان	٤٩٨٠٢٧
النقدية المستلمة من مبيعات الماشية	٩٧٩١٣
النقدية المسددة للموردين والموظفين	(٤٦٠٨٣١)
نقدية مسددة لشراء ماشية	(٢٣٨١٥)
	١١١٢٩٤
ضرائب مدفوعه	(٤٣١٩٤)
صافى التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل	٦٨١٠٠
التدفقات النقدية المتولدة من أنشطة الاستثمار	
مشتريات أصول ثابتة	(٦٨١٠٠)
صافى التدفقات النقدية المستخدمة فى أنشطة الاستثمار	(٦٨١٠٠)
صافى الزيادة فى النقدية	–
النقدية فى أول الفترة	١٠٠٠٠
النقدية فى آخر الفترة	١٠٠٠٠

الايضاحات

١- **العمليات والأنشطة الرئيسية**

شركة س ص ع لمنتجات الألبان (الشركة) تعمل فى مجال إنتاج الألبان لتوريدها للعملاء المختلفين فى ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥ كانت الشركة تمتلك ٤١٩ بقرة قادرة على إنتاج اللبن (أصول بالغة) و١٣٧ بقرة صغيرة (عجلة) قادرة على إنتاج اللبن فى المستقبل (أصول غير بالغة) وتنتج الشركة ١٥٧٥٨٤ كيلو من اللبن بقيمة عادلة ناقصاً تكاليف البيع بمبلغ ٥١٨٢٤٠ جنيه فى نهاية السنة فى ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥ (تم تحديدها وقت الحليب).

٢- **السياسات المحاسبية**

الماشية واللبن

تقاس الماشية بقيمتها العادلة ناقصاً تكاليف البيع ، ويتم تحديد القيمة العادلة للماشية بناء على أسعار السوق لها فى نفس السن ونوع الماشية والصفات الوراثية، يقاس اللبن أولياً بقيمته العادلة ناقصاً تكاليف البيع فى وقت الحلب وتحدد القيمة العادلة للبن على أساس أسعار السوق فى المناطق المحلية .

٣- **الأصول الحيوية**

تسوية القيمة الدفترية لماشية الألبان	٢٠٠٥
	جنيه
القيمة الدفترية فى أول يناير ٢٠٠٥	**٤٥٩٥٧٠**
الزيادة نتيجة الشراء	٢٦٢٥٠
الأرباح الناشئة من التغير فى القيمة العادلة ناقصاً تكلفة البيع المقدرة والمرتبطة بالتغيرات الطبيعية	١٥٣٥٠
الأرباح الناشئة من التغيرات فى القيمة العادلة ناقصاً تكلفة البيع المقدرة نتيجة لتغيرات الأسعار	٢٤٥٨٠
الانخفاض نتيجة المبيعات	(١٠٠٧٠٠)
القيمة الدفترية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥	**٤٢٥٠٥٠**

٤- **استراتيجية إدارة الخطر المالى**

الشركة معرضة للمخاطر المالية الناشئة عن التغيرات فى أسعار الألبان ولا تتوقع الشركة إنخفاض أسعار اللبن بصورة مؤثرة فى المستقبل المنظور ولذلك قد لا تدخل فى مشتقات مالية أو عقود لإدارة خطر الانخفاض فى أسعار الألبان، تراجع الشركة قوائم أسعاراللبن بصورة منتظمة لتأخذ فى اعتبارها مدى احتياجها لإدارة فعالة للمخاطر المالية.

مثال (٢) التغير الطبيعى والتغير فى السعر

يوضح المثال التالى كيفية فصل التغير الطبيعى عن تغير السعر. ويفضل الفصل فى تغير القيمة العادلة ناقصاً تكاليف البيع بين الجزء المتعلق بالتغيرات الطبيعية والجزء المتعلق بالتغيرات فى السعر ولكنها ليست مطلوبة فى هذا المعيار .

فى أول يناير ٢٠٠٥ كان هناك قطيع من عشرة رؤوس عمر سنتان. تم شراء رأس واحدة عمرها عامين ونصف فى أول يوليو ٢٠٠٥ بمبلغ ١٠٨ جنيه وولدت رأس فى أول يوليو ٢٠٠٥ . لم يتم بيع أو إستبعاد رؤوس حيوانات خلال الفترة وقد كانت القيمة العادلة للوحدة ناقصاً تكلفة البيع كالآتى:

	جنيه	جنيه
حيوان عمر سنتين فى أول يناير ٢٠٠٥	١٠٠	
مولود جديد فى أول يوليو ٢٠٠٥	٧٠	
حيوان عمر سنتين ونصف فى أول يوليو ٢٠٠٥	١٠٨	
مولود جديد فى ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥	٧٢	
حيوان عمر نصف سنة فى ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥	٨٠	
حيوان عمر سنتين فى ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥	١٠٥	
حيوان عمر سنتين ونصف فى ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥	١١١	
حيوان عمر ثلاث سنوات فى ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥	١٢٠	
القيمة العادلة ناقصاً تكلفة البيع للقطيع		
فى أول يناير ٢٠٠٥ (١٠×١٠٠)		١٠٠٠
المشتريات فى أول يوليو ٢٠٠٥ (١×١٠٨)		١٠٨
الزيادة فى القيمة العادلة ناقصاً تكلفة البيع		
نتيجة للتغير فى الأسعار		
١٠ × (١٠٥-١٠٠)	٥٠	
١ × (١١١-١٠٨)	٣	
١ × (٧٢-٧٠)	٢	٥٥
الزيادة فى القيمة العادلة ناقصاً تكلفة البيع		
نتيجة للتغير الطبيعى		
١٠ (١٢٠-١٠٥)	١٥٠	
١ (١٢٠-١١١)	٩	
١ (٨٠-٧٢)	٨	
١ × ٧٠	٧٠	٢٣٧
القيمة العادلة ناقصاً تكلفة البيع		
للقطيع فى ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥		
١١ × ١٢٠	١٣٢٠	
١ × ٨٠	٨٠	١٤٠٠

معيار المحاسبة المصرى

رقم (٣٦) المعدل ٢٠١٥

التنقيب عن و تقييم الموارد التعدينية

معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٦) المعدل ٢٠١٥
التنقيب عن و تقييم الموارد التعدينية

المحتويات

	فقرات
هدف المعيار	١-٢
نطاق المعيار	٣-٥
الاعتراف بأصول التنقيب و التقييم	٦-٧
الإعفاء المؤقت من الفقرات "١١" و "١٢" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٥)	٦-٧
قياس أصول التنقيب و التقييم	٨-١٤
القياس عند الاعتراف بالأصل	٨
عناصر تكاليف أصول التنقيب و التقييم	٩-١١
القياس بعد الاعتراف بالأصل	١٢
التغييرات في السياسات المحاسبية	١٣-١٤
العرض	١٥-١٧
تبويب أصول التنقيب و التقييم	١٥-١٦
إعادة تبويب أصول التنقيب و التقييم	١٧
الاضمحلال	١٨-٢٢
الاعتراف و القياس	١٨-٢٠
تحديد المستوى الذي يتم عنده خضوع أصل التنقيب و التقييم لاختبارات الاضمحلال في القيمة	٢١-٢٢
الإفصاح	٢٣-٢٥

معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٦) المعدل ٢٠١٥
التنقيب عن و تقييم الموارد التعدينية

هدف المعيار

١- يهدف هذا المعيار إلى تحديد التقارير المالية للتنقيب عن و تقييم الموارد التعدينية .

٢- يتطلب هذا المعيار بالتحديد ما يلى :

(أ) إدخال تحسينات محدودة على التطبيقات المحاسبية الحالية فيما يتعلق بنفقات التنقيب و التقييم.

(ب) على الوحدات التى تعترف بأصول للتنقيب و التقييم أن تخضع هذه الأصول لاختبارات الاضمحلال فى القيمة طبقاً لهذا المعيار و قياس أى اضمحلال فى القيمة طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) "اضمحلال قيمة الأصول" .

(ج) الافصاحات التى تحدد و تشرح القيم فى القوائم المالية للمنشأة الناتجة عن التنقيب عن وتقييم الموارد التعدينية و مساعدة مستخدمى القوائم المالية على فهم مبالغ و توقيت ومدى تأكيد التدفقات النقدية من أى أصول معترف بها خاصة بالتنقيب أو التقييم .

نطاق المعيار

٣- على المنشأة أن تطبق هذا المعيار على نفقات التنقيب و التقييم التى تكبدتها .

٤- لا يحدد هذا المعيار مظاهر أخرى للمحاسبة بواسطة المنشأة التى تعمل فى التنقيب عن أو تقييم الموارد التعدينية .

٥- لا تطبق المنشأة هذا المعيار على النفقات المتكبدة :

(أ) قبل التنقيب عن و تقييم الموارد التعدينية مثل النفقات المتكبدة قبل حصول المنشأة على الحقوق القانونية للتنقيب فى منطقة محددة .

(ب) بعد ان تظهر بوضوح الجدوى الفنية و القدرة التجارية لاستخراج الموارد التعدينية .

الاعتراف بأصول التنقيب و التقييم

الإعفاء المؤقت فى الفقرات "١١" و "١٢" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٥)

٦- تطبق المنشأة التى تعترف بأصول التنقيب و التقييم عند وضعها لسياستها المحاسبية الفقرة "١٠" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٥) "السياسات المحاسبية و التغييرات فى التقديرات المحاسبية والأخطاء" .

٧- تحدد الفقرات "١١" و "١٢" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٥) مصادر المتطلبات الرسمية و إرشادات عن المتطلبات التى يجب على الإدارة أن تأخذها فى حسبانها عند وضعها السياسة المحاسبية لبند معين إذا كان هذا البند لم يتم تناوله تحديداً فى معيار محاسبة مصرى . ومع الأخذ فى الاعتبار الفقرات "٩" و "١٠" أدناه فإن هذا المعيار أعفى المنشأة من تطبيق تلك الفقرات على سياستها الخاصة بالاعتراف بأصول التنقيب و التقييم وقياسها.

قياس أصول التنقيب و التقييم

القياس عند الاعتراف بالأصل

٨- تقاس أصول التنقيب و التقييم بالتكلفة .

عناصر تكاليف أصول التنقيب و التقييم

٩- تضع المنشأة السياسة الخاصة بتحديد ما هى النفقات التى يعترف بها كأصول تنقيب و تقييم و تقوم بتطبيق هذه السياسة بثبات . وعند قيام المنشأة بوضع هذه السياسة عليها أن تأخذ فى حسبانها الدرجة التى يمكن أن تساهم بها هذه النفقات فى اكتشاف موارد تعدينية محددة . و فيما يلى أمثلة (ليست على سبيل الحصر) للنفقات التى قد تدخل فى القياس الأولى لأصول التنقيب و التقييم :

(أ) الحصول على حقوق التنقيب.

و(ب) الدراسة الطبوغرافية و الجيولوجية و الجيوكيميائية والجيوفيزيقية .

و(ج) الحفر للتنقيب.

و(د) حفر الآبار.

و(هـ) أخذ العينات

و(و) الأنشطة المرتبطة بتقييم الجدوى الفنية و القدرة التجارية لاستخراج الموارد التعدينية .

١٠- لا يعترف بالمصروفات المرتبطة بتطوير الموارد التعدينية كأصول تنقيب وتقييم. ويقدم الإطار العام و معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٣) " الأصول غير الملموسة" الإرشاد عن الاعتراف بالأصول الناشئة عن التطوير.

١١- طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٨) "المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة" على المنشأة أن تعترف بأية التزامات متعلقة بالإزالة والتجديد و التى تكبدتها خلال فترة محددة كنتيجة لقيامها بالتنقيب عن و تقييم الموارد التعدينية .

القياس بعد الاعتراف بالأصل

١٢- بعد الاعتراف بالأصل تقوم المنشأة بتطبيق نموذج التكلفة لأصول التنقيب والتقييم.

التغييرات فى السياسات المحاسبية

١٣- قد تغير المنشأة سياستها المحاسبية فيما يتعلق بنفقات التنقيب و التقييم إذا جعل هذا التغيير القوائم المالية بالنسبة لاحتياجات المستخدمين فى اتخاذ القرار أكثر موضوعية و ليست أقل مصداقية أو تجعلها أكثر مصداقية و ليست أقل موضوعية . لذا فعلى المنشأة تقييم الملاءمة المناسبة و المصداقية باستخدام المواصفات الواردة فى معيار المحاسبة المصرى رقم (٥).

١٤- لتبرير التغييرات فى سياستها المحاسبية لنفقات التنقيب والتقييم ، على المنشأة أن توضح أن التغيير الذى حدث جعل قوائمها المالية أقرب فى استيفاء المواصفات الواردة بمعيار المحاسبة المصرى رقم (٥) و لكن التغيير لا يعنى الوصول إلى الالتزام الكامل بتلك المواصفات .

العرض

تبويب أصول التنقيب و التقييم

١٥- على المنشأة أن تبوب أصول التنقيب و التقييم كأصول ملموسة أو غير ملموسة طبقاً لطبيعة الأصول المقتناة كما أن عليها الثبات فى تطبيق هذا التبويب.

١٦- تعامل بعض أصول التنقيب و التقييم على أنها غير ملموسة (حقوق الحفر) فى حين أن البعض الآخر من الأصول يعامل على أنه ملموس (السيارات والحفارات). و يعتبر استهلاك قيمة الأصل الملموس المستخدم لتطوير الأصل غير الملموس جزء من تكلفة الأصل غير الملموس فى حدود المدى الذى استخدم فيه الأصل الملموس. فى حين أن استخدام أصل ملموس لتطوير الأصل غير الملموس لا تغير الأصل الملموس ليصبح أصلاً غير ملموس.

إعادة تبويب أصول التنقيب و التقييم

١٧- لا يستمر تبويب أصل التنقيب و التقييم كما هو عندما تشير بوضوح الجدوى الفنية و التطبيق التجارى على نجاح استخراج مورد تعدينى . فى هذه الحالة يجب تقييم هذه الأصول من أجل تحديد قيمة اضمحلالها و يتم الاعتراف بأية خسائر اضمحلال فى القيمة قبل إجراء إعادة التبويب.

الاضمحلال

الاعتراف و القياس

١٨- تخضع أصول التنقيب و التقييم لاختبارات اضمحلال القيمة وذلك عندما توضح الحقائق والظروف أن القيمة الدفترية لهذه الأصول قد تزيد عن قيمتها الاستردادية. و عندما توضح الحقائق و الظروف أن القيمة الدفترية لهذه الأصول تزيد عن قيمتها القابلة الإستردادية، على المنشأة أن تقيس و تعرض و تفصح عن أية خسائر اضمحلال فى القيمة وذلك طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) فيما عدا ما هو مدرج بالفقرة "٢١".

١٩-لأغراض أصول التنقيب و التقييم فقط ، تطبق الفقرة "٢٠" من هذا المعيار بدلاً من الفقرات من "٨" إلى "١٧" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) عند تحديد أصل التنقيب والتقييم و الذى قد يضمحل في القيمة . و تستخدم الفقرة "٢٠" مصطلح أصول و لكنها تطبق بالتساوى على أصول التنقيب والتقييم المنفصلة أو على وحدة توليد النقدية .

٢٠-تشير واحدة أو أكثر من الحقائق و الظروف التالية على سبيل المثال لا الحصر إلى أن المنشأة عليها أن تختبر مدى اضمحلال أصولها الخاصة بالتنقيب و التقييم:

(أ) إنتهاء الفترة التى يحق فيها للمنشأة التنقيب فى منطقة محددة خلال الفترة المالية أو أنها سوف تنتهى فى المستقبل القريب و من غير المتوقع تجديدها .

(ب) لا يوجد خطة أو موازنة لعمل نفقات جديدة للتنقيب عن أو تقييم الموارد التعدينية فى منطقة محددة .

(ج) لم يؤدى التنقيب عن أو تقييم الموارد التعدينية فى منطقة محددة إلى اكتشاف لموارد تعدينية بكميات تجارية ، و قد قررت المنشأة عدم الاستمرار فى مثل هذه الأنشطة فى هذه المنطقة المحددة .

(د) وجود بيانات كافية تشير إلى أنه بالرغم من أن نشاط التطوير متوقع أن يبدأ فى منطقة محددة إلا أن القيمة الدفترية للأصل من غير المحتمل أن تسترد بالكامل من خلال التطوير الناجح أو بالبيع .

فى أى من هذه الحالات أو الحالات المماثلة على المنشأة أن تجرى اختبارات الاضمحلال في القيمة طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) كما أن عليها أن تعترف بأى خسائر اضمحلال كمصروفات طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) .

تحديد المستوى الذى يتم عنده خضوع أصل التنقيب و التقييم لاختبارات الاضمحلال فى القيمة

٢١–على المنشأة أن تحدد السياسة المحاسبية لتوزيع أصول التنقيب و التقييم على الوحدات المولدة للنقدية أو على مجموعات الوحدات المولدة للنقدية بغرض تقييم تلك الأصول لأغراض قياس الاضمحلال فى القيمة . وكل وحدة مولدة للنقدية أو مجموعة من الوحدات الموزع عليها أصل تنقيب و تقييم يجب ألا تكون أكثر اتساعاً من قطاعات المنشأة الواردة فى التقارير الأولية أو الثانوية وذلك طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٤١) " القطاعات التشغيلية".

٢٢–قد يتكون المستوى المحدد بواسطة المنشأة بغرض اختبار اضمحلال أصول التنقيب و التقييم من واحدة أو أكثر من الوحدات المولدة للنقدية .

الافصاح

٢٣– *على المنشأة أن تفصح عن المعلومات التى تحدد و تشرح القيم المعترف بها فى القوائم المالية و الناتجة من عمليات التنقيب عن و تقييم الموارد التعدينية .*

٢٤–لتطبيق الفقرة "٢٣" على المنشأة أن تفصح عن :

(أ) سياستها المحاسبية فى معالجة نفقات التنقيب و التقييم بما فى ذلك الاعتراف بأصول التنقيب و التقييم .

(ب) قيم الأصول و الالتزامات و الإيراد و المصروف و التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل والاستثمار الناتجة عن التنقيب عن و تقييم الموارد التعدينية .

٢٥–على المنشأة معالجة أصول التنقيب و التقييم كمجموعة أصول مستقلة و أن تقوم بالإفصاح عنها طبقاً لمتطلبات إما معيار المحاسبة المصرى رقم (١٠) أو معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٣) حسبما تم تبويب هذه الأصول .

معيار المحاسبة المصرى

رقم (٣٧) المعدل ٢٠١٥

عقود التأمين

معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٧) المعدل ٢٠١٥
عقود التأمين

المحتويات

	فقـــرات
هدف المعيار	١
نطاق المعيار	٢-١٢
المشتقات الضمنية	٧-٩
فصل المكونات الايداعية	١٠-١٢
الاعتراف و القياس	١٣-٣٥
الاعفاء المؤقت من بعض المعايير المحاسبية المصرية الأخرى	١٣-٢٠
اختبار مدى كفاية الالتزامات	١٥-١٩
اضمحلال قيمة أصول إعادة التأمين	٢٠
التغييرات فى السياسات المحاسبية	٢١-٣٠
اسعار الفوائد السوقية الحالية	٢٤
استمرار الممارسات القائمة	٢٥
الحيطة و الحذر	٢٦
هوامش الاستثمار المستقبلية	٢٧-٢٩
محاسبة الظل	٣٠
عقود التأمين التى يتم إقتنائها من خلال تجميع الأعمال أو نقل المحافظ التأمينية	٣١-٣٣
أشكال المشاركة الاختيارية	٣٤-٣٥
أشكال المشاركة الاختيارية فى عقود التأمين	٣٤
أشكال المشاركة الاختيارية فى الأدوات المالية	٣٥
الإفصاح	٣٦-٣٩أ
شرح المبالغ المعترف بها	٣٦-٣٧
طبيعة ومدى المخاطر الناتجة عن عقود التأمين	٣٨-٣٩ أ
ملحق – تعريف عقد التأمين	

معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٧) المعدل ٢٠١٥
عقود التأمين

هدف المعيار

١- يهدف هذا المعيار إلى تحديد طريقة إعداد التقارير المالية الخاصة بعقود التأمين من قبل أية منشأة تصدر مثل هذه العقود (والمذكورة فى هذا المعيار باسم " شركة التأمين") و يتطلب هذا المعيار على وجه الخصوص مايلى :

(أ) نطاق محدود من التعديلات التى يتم إدخالها على نظم المحاسبة فى شركات التأمين فيما يتصل بعقود التأمين.

(ب) الإفصاح الذى يحدد و يوضح المبالغ التى تظهر فى القوائم المالية الخاصة بشركة التأمين والتى تنشأ عن عقود التأمين بما يساعد مستخدمى القوائم المالية فى فهم قيم و توقيتات ومدى عدم التأكد فى التدفقات النقدية المستقبلية عن عقود التأمين.

نطاق المعيار

٢- على المنشأة أن تطبق هذا المعيار على ما يلى :

(أ) عقود التأمين (بما فى ذلك عقود إعادة التأمين) التى تصدرها و عقود إعادة التأمين التى تحتفظ بها.

(ب) الأدوات المالية التى تصدرها و التى تتسم بأحد أشكال المشاركة الاختيارية (راجع الفقرة "٣٥"). ويتطلب معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٠) " الأدوات المالية : الإفصاح" الإفصاح عن الأدوات المالية ، بما فى ذلك الأدوات المالية التى تحتوى على تلك الأشكال.

٣- لا يتناول هذا المعيار الجوانب الأخرى المتعلقة بالمعالجات المحاسبية التى تقوم بها شركة التأمين، على سبيل المثال المعالجة المحاسبية للأصول المالية التى تحتفظ بها شركات التأمين والالتزامات التى تصدرها (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٥) ومعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦)".

٤- لا تنطبق أحكام هذا المعيار على ما يلى :

(أ) ضمانات المنتجات الصادرة مباشرة من المصنع ، أو تاجر الجملة أو تاجر التجزئة (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (١١) " الإيراد" و معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٨) " المخصصات و الأصول و الالتزامات المحتملة ").

(ب) الأصول و الالتزامات الخاصة بصاحب العمل بموجب خطط مزايا العاملين (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٨) " مزايا العاملين" ومعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٩) " المدفوعات المبنية على أسهم " Share-based payment) و التزامات مزايا التقاعد المعدة طبقاً لنظم المعاشات ذات المزايا المحددة (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٢١) " المحاسبة و التقارير عن نظم مزايا التقاعد")٠

(ج) الحقوق التعاقدية أو الالتزامات التعاقدية المتوقفة على الإستخدام المستقبلى أو الحق المستقبلى فى إستخدام بند غير مالى (على سبيل المثال ، بعض رسوم الترخيص والإتاوات ، والبنود المماثلة) (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (١١) "الإيراد" و معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٣) "الأصول غير الملموسة ").

(د) عقود الضمان المالى إلا إذا كان المصدر قد أكد في وقت سابق أنه يعتبر هذه العقود عقود تأمين وانه استخدم المحاسبة التي تنطبق على عقود التأمين ، وفى هذه الحالة يمكن للمصدر أن يختار إما تطبيق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) ومعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٥) ومعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٠) أو هذا المعيار على عقود الضمان المالى هذه ، ويمكن للمصدر إجراء هذا الاختيار لكل عقد على حده ، إلا أن الاختيار لكل عقد يكون غير قابل للتعديل .

(هـ) المقابل المحتمل سداده أو تحصيله عن عملية تجميع الأعمال (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٩) " تجميع الأعمال").

(و) عقود التأمين المباشرة التى تحتفظ بها المنشأة (عقود التأمين المباشرة التى تكون المنشأة فيها هى حامل الوثيقة أى الطرف المؤمن عليه). إلا أنه يجب على معيد التأمين تطبيق هذا المعيار على عقود إعادة التأمين التى يحتفظ بها .

٥- للتسهيل فى البحث ، يصف هذا المعيار أى منشأة تصدر عقود تأمين بأنها شركة تأمين ، وذلك سواء كانت هذه الصفة لأغراض قانونية أو إشرافية.

٦- و يعتبر عقد إعادة التأمين نوع من عقود التامين . وعليه فإن الإشارة إلى عقود التأمين فى هذا المعيار تنطبق أيضاً على عقود إعادة التأمين .

المشتقات الضمنية

٧- يقضى معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) أن تفصل بعض المشتقات الضمنية عن عقدها الأصلى، و تقاس بقيمتها العادلة و تدرج التغييرات على قيمتها العادلة بالأرباح أو الخسائر . و ينطبق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) على المشتقات الضمنية فى أى عقد تأمين ما لم تكن المشتقة الضمنية ذاتها عبارة عن عقد تأمين .

٨- و استثناءً من الشرط المنصوص عليه فى معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) ، فإن شركة التأمين ليست ملزمة بفصل و قياس حق خيار حامل الوثيقة فى التنازل عن عقد التأمين مقابل مبلغ ثابت (أو مقابل مبلغ يحدد بموجب قيمة ثابتة و معدل عائد) وذلك حتى إذا كان سعر ممارسة الحق يختلف عن القيمة الدفترية للالتزام التأمينى.

٩- و تنطبق فقرة "٨" بذات الطريقة على خيارات التنازل عن أداة مالية تحتوى على شكل من أشكال المشاركة الاختيارية .

فصل المكونات الايداعية

١٠- تحتوى بعض عقود التأمين على كل من مكون تأمينى و مكون إيداعى. و فى بعض الأحيان ، ينبغى على شركة التأمين أو يجوز لها فصل تلك المكونات عن بعضها البعض:

(أ) و يكون هذا الفصل لازماً إذا تم إستيفاء الشرطين التاليين معاً :

(١) إذا كانت شركة التأمين تستطيع أن تقيس المكون الإيداعى على حده (بما فى ذلك أية خيارات ضمنية للاسترداد النقدى) .

و (٢) إذا كانت السياسة المحاسبية التى تتبعها شركة التأمين لا تتطلب إثبات جميع الالتزامات والحقوق الناشئة عن المكون الإيداعى.

(ب)تكون عملية الفصل المذكورة مسموح بها ، ولكن غير ملزمة ، إذا كان بوسع شركة التأمين قياس المكون الإيداعى على حدة كما هو مبين فى البند (أ) (١) و لكن تقتضى سياستها المحاسبية إثبات جميع الالتزامات و الحقوق الناشئة عن المكون الإيداعى بغض النظر عن الأساس المستخدم لقياس تلك الحقوق و الالتزامات .

(ج) و لا يجوز إجراء عملية الفصل إذا لم يكن بوسع شركة التأمين قياس المكون الإيداعى منفصلاً كما هو مبين فى البند (أ) (١).

١١- فيما يلى مثال لحالة لا تستلزم فيها السياسة المحاسبية لشركة تأمين إثبات جميع الالتزامات الناشئة عن المكونات الإيداعية . يتلقى معيد التأمين الصادر فى عقود إعادة التأمين تعويضاً عن الخسائر من معيدى التأمين ، إلا أن العقد يلزم معيد التأمين الصادر فى عقود إعادة التأمين برد التعويض فى السنوات المقبلة . وينشأ هذا الالتزام من المكون الإيداعى. أما إذا كانت السياسة المحاسبية التى يتبعها معيد التأمين الصادر فى عقود إعادة التأمين تسمح له بإثبات التعويض كإيراد بدون قيد الالتزام الناشئ عنه يصبح الفصل فى هذه الحالة لازماً.

١٢-لكى يتم الفصل بين مكونات عقد ما ، يجب على شركة التأمين :

(أ) أن تطبق هذا المعيار على المكون التأمينى .

و(ب) أن تطبق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) على المكون الإيداعى.

الاعتراف و القياس

الإعفاء المؤقت من بعض معايير المحاسبة المصرية الأخرى

١٣- تحدد الفقرات من "١٠" إلى "١٢" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٥) " السياسات المحاسبية و التغييرات فى التقديرات المحاسبية و الأخطاء" ، الضوابط التى يجب على المنشأة استخدامها عند وضع سياسة محاسبية إذا لم يكن هناك معيار محاسبى مصرى ينطبق على وجه الخصوص على أحد البنود . إلا أن هذا المعيار يعفى شركة التأمين من تطبيق تلك الضوابط على سياساتها المحاسبية فيما يتعلق بما يلى :

(أ) عقود التأمين التى تصدرها الشركة (بما فى ذلك تكاليف الحصول عليها وما يتصل بها من أصول معنوية ، مثل تلك الوارد بيانها فى الفقرتين "٣١" و "٣٢") .

و (ب) عقود إعادة التأمين التى تحتفظ بها الشركة.

١٤-لا يعفى هذا المعيار شركة التأمين من بعض الآثار المترتبة على الضوابط الواردة فى الفقرات من "١٠" إلى "١٢" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٥) ، ويجب على شركة التأمين على وجه الخصوص أن :

(أ) ألا تثبت ضمن الالتزامات أية مخصصات للمطالبات المستقبلية المحتملة ، إذا كانت تلك المطالبات تنشأ بموجب عقود تأمين غير قائمة فى وقت إعداد التقرير المالى (على سبيل المثال : مخصصات الكوارث و مخصصات المساواه).

(ب) تقوم بإجراء اختبار مدى كفاية الالتزامات الوارد بيانها فى الفقرات من "١٥" إلى "١٩".

(ج) تلغى التزامات التأمين (أو جزء منها) من ميزانيتها عندما و فقط عندما يتم انقضائها ، أى عندما يتم الإبراء من الالتزامات الواردة فى العقد أو إلغائها أو انقضائها .

(د) لا تجرى مقاصة بين البنود التالية :

(١) أصول إعادة التأمين مقابل التزامات التأمين المتصلة بها .

أو (٢) الإيرادات أو المصروفات الناشئة عن عقود إعادة التأمين مقابل المصروفات أو الإيرادات الناشئة عن عقود التأمين المتصلة بها .

(هـ) تدرس ما إذا كانت أصول إعادة التأمين الخاصة بها قد تعرضت لعوامل اضمحلال القيمة (راجع الفقرة "٢٠").

اختبار مدى كفاية الالتزامات

١٥- *يجب على شركة التأمين أن تقوم فى كل تاريخ لإعداد التقارير المالية بتقييم مدى كفاية التزاماتها التأمينية المعترف بها، وذلك بإستخدام التقديرات الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية بموجب عقود التأمين الخاصة بها . و إذا تبين من ذلك التقييم أن القيمة الدفترية لالتزامات التأمين (مخصوماً منها تكاليف الإقتناء المؤجلة و الأصول المعنوية المتصلة بها ــ، مثل تلك التى سيتم مناقشتها فى الفقرتين "٣١" و "٣٢") غير كافية فى ضوء التدفقات النقدية المستقبلية التقديرية ، يتم قيد العجز برمته ضمن الأرباح أو الخسائر .*

١٦-إذا كانت شركة التأمين تتبع اختبار مدى كفاية الالتزامات الذى يستوفى حداً أدنى من الشروط ، فإن المعيار لا يفرض أية شروط أخرى . و الحد الأدنى من الشروط يتمثل فيما يلى :

(أ) أن يراعى الاختبار التقديرات الحالية لجميع التدفقات النقدية التعاقدية ، وما يتصل بها من تدفقات نقدية مثل تكاليف تسوية المطالبات ، علاوة على التدفقات النقدية الناشئة عن الخيارات الضمنية و الضمانات .

(ب) إذا أسفر الاختبار عن عدم كفاية الالتزامات ، يتم قيد العجز برمته ضمن الأرباح أو الخسائر.

١٧–إذا كانت السياسات المحاسبية المعمول بها لدى شركة التأمين لا تستلزم إجراء اختبار لمدى كفاية الالتزامات يستوفى الحد الأدنى من الشروط الوارد بيانها فى الفقرة "١٦" ، يتعين على شركة التأمين :

(أ) أن تحدد القيمة الدفترية للالتزامات التأمينية ذات الصلة(*) مخصوماً منها القيمة الدفترية لكل من :

(١) أية تكاليف إقتناء ذات صلة .

و (٢) أية أصول معنوية ذات صلة ، مثل تلك الأصول التى يتم إقتناؤها فى حالة تجميع الأعمال أو نقل المحافظ التأمينية (راجع الفقرتين "٣١" و "٣٢"). إلا أن أصول إعادة التأمين ذات الصلة لا تؤخذ فى الاعتبار لأن شركة التأمين تعاملها محاسبياً معاملة مستقلة (راجع الفقرة "٢٠").

(ب) أن تحدد ما إذا كان المبلغ المبين فى البند (أ) أقل من القيمة الدفترية التى كان من المفترض أن يتم استيفاؤها إذا كانت إلتزامات التأمين المتصلة بها داخلة فى نطاق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٨). فإذا كان المبلغ أقل ، فعلى شركة التأمين أن تثبت الفرق بالكامل ضمن الأرباح أو الخسائر وعليها أيضاً أن تخفض القيمة الدفترية لتكاليف الإقتناء المؤجلة ذات الصلة أو الأصول المعنوية ذات الصلة أو أن ترفع القيمة الدفترية لالتزامات التأمين ذات الصلة.

١٨–إذا استوفى اختبار مدى كفاية الالتزامات لدى شركة التأمين الحد الأدنى من الشروط المبينة فى الفقرة "١٦" ، يتم تطبيق الاختبار على المستوى الإجمالى المبين فى هذا الاختبار . و إذا لم يستوف اختبار مدى كفاية الالتزامات الحد الأدنى المذكور من الشروط ، يتم إجراء المقارنة الوارد بيانها فى الفقرة "١٧" على مستوى مجموعات من العقود التأمينية التى تخضع لمخاطر مشابهة إلى حد كبير و يتم إدارتها مجتمعة كما لو كانت محفظة واحدة .

(*) الالتزامات التأمينية ذات الصلة هى تلك الالتزامات التأمينية وتكاليف الاقتناء المؤجلة ذات الصلة و ما يتصل بها من أصول معنوية التى لا تقضى السياسات المحاسبية لشركة التأمين إجراء اختبار لمدى إستيفائها الحد الأدنى من الشروط الواردة فى الفقرة "١٦".

١٩- يعبر المبلغ الوارد فى الفقرة "١٧ب" (أى نتيجة تطبيق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٨)) عن هوامش الاستثمار المستقبلى (راجع الفقرات من "٢٧" إلى "٢٩") وذلك فقط فى حالة ما إذا كان المبلغ المبين فى الفقرة "١٧أ" يعكس أيضاً تلك الهوامش .

اضمحلال قيمة أصول إعادة التامين

٢٠-إذا تعرض أصل إعادة التأمين الخاص بمعيدى التامين الصادر فى عقد إعادة التامين لاضمحلال فى قيمته يجب على معيد التامين الصادر تخفيض القيمة الدفترية للأصل بناءً على تعرضه لاضمحلال قيمته ويجب عليه أيضاً قيد الخسائر الناجمة عن اضمحلال القيمة ضمن الأرباح أو الخسائر ويتعرض أصل إعادة التامين لعوامل الاضمحلال فى القيمة على الحالات التالية دون غيرها:

(أ) إذا كانت هناك أدلة موضوعية نتيجة لوقوع حدث بعد الاعتراف الأولى لأصل إعادة التامين بان معيد التامين الصادر قد لا يحصل على جميع المبالغ المستحقة له بموجب شروط العقد .

و (ب) إذا كان لهذا اثر – قابل للقياس بدرجة يعتمد عليها – على المبالغ التى سوف يحصل عليها معيد التامين الصادر من شركة إعادة التامين .

التغييرات فى السياسات المحاسبية

٢١-تنطبق الفقرات من "٢٢" الى "٣٠" على كل من التغييرات فى السياسات المحاسبية التى تدخلها شركة التأمين التى تطبق بالفعل معايير المحاسبة المصرية والتغييرات التى تدخلها شركات التامين التى تطبق معايير المحاسبة المصرية لأول مرة .

٢٢- ***يجوز لشركة التامين أن تغير سياستها المحاسبية بالنسبة لعقود التامين ويقتصر ذلك فى حالة ما إذا كان من شأن التغيير أن يجعل القوائم المالية أكثر موضوعية لمتخذى القرار الاقتصادى وليست أقل مصداقية أو تجعلها أكثر مصداقية و ليست أقل موضوعية . وتحكم شركة التامين على مدى الموضوعية و المصداقية باستخدام المعايير المبينة فى المعيار المصرى رقم (٥) .***

٢٣-ولكى تبرر شركة التأمين تغيير سياستها المحاسبية فيما يتصل بعقود التامين عليها ان تفصح عن التغيير الذى يجعل القوائم المالية الخاصة بها أقرب إلى الالتزام بمتطلبات المعايير المبينة فى معيار المحاسبة المصرى رقم (٥) ، إلا انه ليس من المفترض أن يحدث هذا التغيير التزاماً كاملاً بتلك المعايير وفيما يلى تناولاً لبعض الأمور الهامة ذات الصلة:

(أ) أسعار الفائدة الحالية (الفقرة "٢٤")،

(ب) استمرار الممارسات القائمة (الفقرة "٢٥")،

(ج) الحيطة والحذر (الفقرة "٢٦")،

(د) هوامش الاستثمار المستقبلية (الفقرات من "٢٧" الى "٢٩")،

(هـ) محاسبة الظل (المحاسبة المقابلة) (الفقرة "٣٠") .

أسعار الفوائد السوقية الحالية

٢٤–يجوز لشركة التامين ولكن لا يلزمها تغيير سياستها المحاسبية بحيث تعيد قياس التزامات التامين المخصصة(*) بحيث تعكس أسعار الفائدة السوقية الحالية وتثبت التغيرات التى تطرأ على تلك الالتزامات ضمن الأرباح أو الخسائر، وعندئذ يجوز لها أيضاً إتباع سياسات محاسبية تتطلب تقديرات واقتراحات حالية أخرى بالنسبة للالتزامات المخصصة، ويسمح الاختيار في هذه الفقرة لشركة التأمين بتغيير سياساتها المحاسبية للالتزامات المحددة دون تطبيق هذه السياسات بشكل متناسق مع كافة الالتزامات كما قد يتطلب معيار المحاسبة المصرى رقم (٥). و إذا حددت شركة التأمين التزامات لهذا الاختيار، عليها الاستمرار فى تطبيق أسعار الفائدة السوقية الحالية (و إن أمكن التقديرات والافتراضات الحالية الأخرى) بانتظام فى جميع الفترات على جميع هذه الالتزامات إلى أن تنقضى .

استمرار الممارسات القائمة

٢٥–يجوز لشركة التأمين ان تستمر فى الممارسات التالية إلا أن البدأ فى إتباع أى منها يؤدى إلى عدم الوفاء بمتطلبات الفقرة "٢٢" :

(أ) قياس قيمة الالتزامات التأمينية بقيمتها المستقبلية (أى بدون خصمها وصولاً للقيمة الحالية).

(ب) قياس قيمة الحقوق التعاقدية فى أتعاب إدارة الاستثمار المستقبلية بمبلغ يتجاوز قيمتها العادلة التى يتم تحديدها فى ضوء الأتعاب الحالية التى يتقاضاها مشاركو السوق الآخرون عن خدمات مماثلة. وغالباً ما تكون القيمة العادلة فى بداية

(*) فى هذه الفقرة تتضمن التزامات التأمين تكاليف الاقتناء المؤجلة ذات الصلة والأصول المعنوية ذات الصلة ، مثل تلك التى تمت مناقشتها فى الفقرتين "٣١" و"٣٢"

تلك الحقوق التعاقدية مساوية لتكاليف نشأة هذه الحقوق التى تم سدادها ، ما لم تكن أتعاب إدارة الاستثمار المستقبلية والتكاليف المتعلقة بها تتغير بصورة مختلفة عن المتغيرات السوقية .

(ج) استخدام سياسات محاسبية غير موحدة لعقود التأمين (وتكاليف الاقتناء المؤجلة المتعلقة بها وما يتصل بها من أصول معنوية ، إن وجدت) الخاصة بالشركات التابعة ، فيما عدا ما هو مسموح به فى الفقرة "٢٤" . ان لم تكن تلك السياسات المحاسبية موحدة فيجوز لشركة التأمين أن تغير تلك السياسات إذا لم ينشأ عن ذلك التغيير سياسات محاسبية أكثر تنوعاً علاوة على استيفاء الشروط الأخرى المنصوص عليها فى هذا المعيار .

الحيطة والحذر

٢٦-لا يجب على شركة التأمين تغيير سياستها المحاسبية بالنسبة لعقود التأمين لمجرد تجنب الحرص المفرط . إلا أنه إذا كانت شركة التأمين تقوم بالفعل بقياس عقود التأمين الخاصة بها بحرص كاف ، فعليها ألا تلجأ الى حرص إضافى .

هوامش الاستثمار المستقبلية

٢٧-لا يجب على شركة التأمين تغيير سياستها المحاسبية فيما يتصل بعقود التأمين بغية استبعاد هوامش الاستثمار المستقبلية. إلا أن هناك ثمة احتمال موضوعى بأن القوائم المالية الخاصة بشركة التأمين ستصبح أقل موضوعية وأقل مصداقية إذا ما تبنت سياسة محاسبية تعكس هوامش استثمار مستقبلية فى قياس عقود التأمين ما لم تؤثر هذه الهوامش على المدفوعات التعاقدية . وفيما يلى مثالان للسياسات المحاسبية التى تعكس تلك الهوامش:

(أ) استخدام سعر الخصم الذى يعكس العائد المقدر على أصول شركة التأمين .

أو (ب) تقدير العوائد المستقبلية على تلك الأصول باستخدام سعر عائد تقديرى ، ثم خصم تلك العوائد التقديرية بسعر عائد مختلف وتضمين النتيجة فى قياس قيمة الالتزامات .

٢٨-يجوز لشركة التأمين ان تتجاوز الاحتمال الوارد بيانه فى الفقرة "٢٧" وذلك إذا ما صاحب تغيير السياسات المحاسبية زيادة فى درجة الموضوعية والثقة فى قوائمها المالية بما يكفى لتجاوز النقص فى مدى الموضوعية والثقة التى تسبب فيها تضمين هوامش استثمار مستقبلية ، ومثال ذلك أن السياسات المحاسبية التى تتبعها إحدى

شركات التأمين فيما يخص عقود التأمين تتضمن افتراضات تتسم بالحرص المفرط وتم وضعها منذ بداية ممارسة النشاط ، وكذلك سعر خصم تحدده الجهة الرقابية بدون الرجوع مباشرة الى ظروف السوق وتجاهل بعض الخيارات والضمانات الضمنية . يتعين على شركة التأمين ، فى هذه الحالة ، أن تعمل على أن تكون قوائمها المالية أكثر موضوعية مع عدم المساس بمدى إمكانية الاعتماد عليها وذلك عن طريق التحول إلى أساس محاسبى شامل موجه لخدمة المستثمر و مستخدم على نطاق واسع ويتضمن ما يلى:

(أ) التقديرات والافتراضات الحالية .

و (ب) تعديل معقول (ولكن بعيد عن الحرص المفرط) بما يعكس درجة المخاطرة و عدم التأكد .

و (ج) قياسات تعبر عن كل من فرق القيمة بالزيادة والقيمة الزمنية للخيارات والضمانات الضمنية.

و (د) سعرالخصم السارى بالسوق حتى وإن كان هذا السعر يعبر عن العائد المقدر على أصول شركة التأمين.

٢٩–فى بعض مناهج القياس، يتم استخدام سعر الخصم لتحديد القيمة الحالية لهامش الربح المستقبلى، ثم ينسب هامش الربح المشار إليه إلى فترات مختلفة باستخدام معادلة ما . وفى هذه المناهج يكون تأثير سعر الخصم على قياس الالتزامات تأثيراً غير مباشر، وعلى وجه الخصوص فإن استخدام سعر خصم أقل ملائمة يكون له أثر ضئيل أو يكاد يكون معدوم الأثر على قياس الالتزامات عند بدء ممارسة النشاط بينما انه فى بعض المناهج الأخرى فإن سعر الخصم يحدد قياس الالتزامات بصورة مباشرة .وفى الحالة الأخيرة و بسبب أن استخدام سعر خصم مرتبط بالعائد على الأصول يكون له أثر أكثر أهمية فانه من المستبعد أن تكون شركة التأمين قادرة على تجاوز الاحتمال المبين فى الفقرة"٢٧".

محاسبة الظل

٣٠–فى بعض النماذج المحاسبية ، يكون للأرباح أو الخسائر المحققة على أصول شركة التأمين اثر مباشر على قياس بعض أو كل من (أ) الالتزامات التأمينية ، (ب) تكاليف الاقتناء المؤجلة ذات الصلة، (ج) الأصول المعنوية ذات الصلة ،مثل تلك الوارد بيانها فى الفقرتين "٣١" و"٣٢". ويجوز لشركة التأمين ،ولكن لا يلزمها ،

ان تغير سياستها المحاسبية بحيث يؤثر الربح أو الخسارة المسجلة وغير المحققة على تلك القياسات بذات الطريقة التى تؤثر بها الأرباح أو الخسائر المحققة . ويتم إثبات التعديل الخاص بالالتزامات التأمينية (أو تكاليف الاقتناء المؤجلة أو الأصول المعنوية) ضمن بنود الدخل الشامل الأخرى ويقتصر ذلك على حالة ما إذا كانت المكاسب أو الخسائر غير المحققة تم إثباتها ضمن بنود الدخل الشامل الأخرى . وأحياناً ما توصف هذه الممارسة بـ"محاسبة الظل" .

عقود التأمين التى يتم إقتنائها من خلال تجميع الأعمال أو نقل المحافظ التأمينية

٣١–التزاماً بمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٩) "تجميع الأعمال" يتعين على شركة التأمين ، فى تاريخ الاقتناء ، أن تقيس بالقيمة العادلة الالتزامات التأمينية التى يتم تحملها والأصول المخصصة التى يتم اقتنائها عند تجميع الأعمال . إلا انه يجوز لشركة التأمين ، وليست ملزمة بذلك ، أن تستخدم نموذجاً موسعاً يعمل على تقسيم القيمة العادلة لعقود التأمين المشتراه الى مكونين:

(أ) التزام يتم قياسه طبقاً للسياسات المحاسبية التى تتبعها شركة التأمين فيما يتصل بعقود التأمين التى تصدرها .

و (ب) أصل معنوى يمثل الفرق بين (١) القيمة العادلة للحقوق والالتزامات التأمينية المقتناه و(٢) المبلغ الوارد بيانه فى البند (أ) .

ويكون القياس اللاحق لهذا الأصل متوافق مع قياس الالتزام التأمينى المتعلق به .

٣٢–يجوز لشركة التأمين التى تشترى محفظة من عقود التأمين ان تستخدم طريقة النموذج الموسع الوارد بيانها فى الفقرة "٣١" .

٣٣–تستبعد الأصول المعنوية الوارد بيانها فى الفقرتين "٣١" و"٣٢" من نطاق معيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) "اضمحلال قيمة الأصول" ومعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٣) "الأصول غير الملموسة" إلا أن كل من معيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) ومعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٣) ينطبقا على قوائم العملاء وعلاقات العملاء التى تعبر عن التوقعات الخاصة بالعقود المستقبلية التى لا تعد جزءاً من حقوق التأمين التعاقدية والتزامات التأمين التعاقدية التى كانت قائمة فى تاريخ تجميع الأعمال أو نقل ملكية المحفظة التأمينية .

أشكال المشاركة الاختيارية

أشكال المشاركة الاختيارية فى عقود التأمين

٣٤–تتضمن بعض عقود التأمين شكلاً من أشكال المشاركة الاختيارية بالإضافة إلى مـــا يسمى "عنصر مضمون". و بالنسبة لشركة التأمين المصدرة لذلك العقد:

(أ) يجوز لها ، ولكن لا يجب عليها ، أن تقيد العنصر المضمون مستقلاً عن شكل المشاركة الاختيارية . وإذا لم تقم الشركة بقيد تلك العناصر على حدة عليها أن تبوب العقد برمته ضمن الالتزامات . أما إذا قامت بتبويب تلك العناصر كل على حدة ، يجب عليها أن تبوب العنصر المضمون ضمن الالتزامات.

(ب) عليها إذا قامت بقيد شكل المشاركة الاختيارية مستقلاً عن العنصر المضمون أن تبوب ذلك الشكل إما ضمن الالتزامات أو على انه بند مستقل من بنود حقوق الملكية . ولا يحدد هذا المعيار كيفية تحديد مصدر العقد لما إذا كان الشكل المذكور يعد التزاماً أو حق ملكية . ويجوز لشركة التأمين أن تقسم الشكل المذكور الى جزء يعد التزام وجزء يعد حق ملكية ، كما يجب عليها استخدام سياسة محاسبية موحدة للتعامل مع هذا التقسيم ولا يجوز لها أن تصنف ذلك الشكل على أنه فئة وسطية لا تنتمى لأى من الالتزامات أو حقوق الملكية .

(ج) يجوز لها قيد جميع أقساط التأمين التى تم استلامها كإيرادات بدون فصل أى جزء منها يتصل بمكون حقوق الملكية. ويتم قيد التغيرات الناتجة فى العنصر المضمون وفى الجزء المبوب ضمن الالتزامات من شكل المشاركة الاختيارية ضمن الأرباح أو الخسائر . و إذا تم تبويب شكل المشاركة الاختيارية كلياً او جزئياً ضمن حقوق الملكية يجوز ان يتم عزو جزء من الأرباح أو الخسائر الى ذلك الشكل (بذات الطريقة التى يجوز بها عزو جزء منه إلى حقوق الأقلية) و تقوم شركة التأمين بإثبات الجزء المذكور من الأرباح أو الخسائر المتعلقة بمكونات حقوق الملكية الخاصة بشكل المشاركة الاختيارية كتخصيص للأرباح أو الخسائر وليس كمصروفات أو إيراد (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (١) " عرض القوائم الـــماليـــة ") .

(د) عليها إذا كان العقد يحتوى على مشتقات ضمنية داخل نطاق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) أن يطبق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) على المشتقات الضمنية المذكورة .

(هـ) يجب عليها فى جميع الأحوال غير المبينة فى الفقرات من "١٤" إلى "٢٠" وفى البنود من (أ) الى (د) من الفقرة " ٣٤" أن تستمر فى تطبيق سياساتها المحاسبية القائمة على تلك العقود ما لم تغير تلك السياسات المحاسبية بحيث تلتزم بالفقرات من "٢١" الى "٣٠" .

أشكال المشاركة الاختيارية فى الأدوات المالية

٣٥-تسرى الشروط المنصوص عليها فى الفقرة "٣٤" أيضاً على الأدوات المالية التى تحتوى على أشكال المشاركة الاختيارية بالإضافة إلى ما يلى:

(أ) إذا قامت شركة التأمين بتبويب شكل المشاركة الاختيارية برمته ضمن الالتزامات يجب عليها أن تطبق إختبار مدى كفاية الالتزامات الوارد فى الفقرات من "١٥" الى "١٩" على العقد برمته (أى على كل من العنصر المضمون وشكل المشاركة الاختيارية) . ولا تلتزم الشركة بأن تحدد المبلغ الذى سينتج عن تطبيق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) على العنصر المضمون .

(ب) إذا قامت شركة التأمين بتبويب جزء من الشكل المذكور أو كله كبند مستقل من بنود حقوق الملكية فلا يجوز ان تكون الالتزامات المسجلة بالنسبة للعقد برمته أقل من قيمة المبلغ الذى من المفترض أن ينتج عن تطبيق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) على العنصر المضمون ويتضمن ذلك المبلغ القيمة الاسمية لخيار التنازل عن العقد ولكن لا يجب ان يتضمن القيمة الزمنية إذا كانت الفقرة "٩" تعفى ذلك الخيار من القياس بالقيمة العادلة . ولا يجب على شركة التأمين أن تفصح عن المبلغ الذى كان من المفترض أن ينتج عند تطبيق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) على العنصر المضمون كما أنها غير ملزمة بقيد هذا المبلغ بشكل مستقل . علاوة على ذلك ، فإن الشركة ليست ملزمة بتحديد ذلك المبلغ إذا كان إجمالى الالتزامات المثبتة بالدفاتر اكبر من ذلك المبلغ بشكل واضح .

(ج) على الرغم من كون هذه العقود بمثابة أدوات مالية فانه يجوز لشركة التأمين أن تستمر فى قيد اقساط التأمينات الخاصة بتلك العقود ضمن بند الايرادات كما لها أن تستمر فى قيد الزيادة الناجمة فى القيمة الدفترية للالتزامت ضمن بند المصروفات .

الإفصاح

شرح المبالغ المعترف بها

٣٦- *يجب على شركة التأمين الافصاح عن المعلومات التى تحدد وتفسر المبالغ الواردة فى قوائمها المالية الناشئة عن عقود التأمين .*

٣٧-من أجل الالتزام بنص الفقرة "٣٦" يجب على شركة التأمين الإفصاح عما يلى:

(أ) سياساتها المحاسبية المطبقة على عقود التأمين وما يتصل بها من أصول والتزامات و إيرادات ومصروفات .

و (ب) الأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات المسجلة (وإذا كانت الشركة تعرض قائمة بتدفقاتها النقدية مستخدمة الطريقة المباشرة ، يجب ان تفصح عن التدفقات النقدية) الناتجة عن عقود التأمين. علاوة على ذلك إذا كانت شركة التأمين هى معيد التأمين الصادر فى عقد إعادة تأمين عليها الإفصاح عما يلى:

(١) الأرباح أو الخسائر المعترف بها ضمن الأرباح أو الخسائر عن شراء إعادة التأمين.

و(٢) إذا كان معيد التأمين الصادر يقوم بتأجيل واستهلاك الأرباح أو الخسائر الناشئة عن شراء إعادة التأمين فيتعين عليه الإفصاح عن قيمة الاستهلاك عن الفترة والجزء غير المستهلك فى بداية ونهاية الفترة.

و (ج) الطريقة المستخدمة فى تحديد الافتراضات ذات الأثر الهام على قياس المبالغ المعترف بها الوارد بيانها فى البند (ب). و على شركة التأمين – متى أمكن ذلك – أن تفصح عن قيم تلك الافتراضات .

و (د) أثر التغيرات فى الافتراضات المستخدمة فى قياس الأصول والالتزامات التأمينية بما يكشف بشكل مستقل عن أثر كل تغيير يكون له منفرداً تأثير هام على القوائم المالية .

و (هـ) تسوية للتغيرات فى التزامات التأمين وأصول إعادة التأمين وما يتصل بها من تكاليف الاقتناء المؤجلة إن وجدت .

طبيعة ومدى المخاطر الناتجة عن عقود التأمين

٣٨- *يجب على شركة التأمين أن تفصح عن المعلومات التى تساعد مستخدمى قوائمها المالية على تقييم طبيعة ومدى الخطر الناتج عن عقود التأمين .*

٣٩–التزاماً بما ورد فى الفقرة " ٣٨" على شركة التأمين ان تفصح عما يلى :

(أ) أهدافها فى إدارة المخاطر الناشئة عن عقود التأمين وسياستها المتبعة لتخفيف حدة تلك المخاطر.

و (ب) ملغاة .

و (ج) معلومات بشأن مخاطر التأمين (قبل وبعد التخفيف من حدة المخاطر عن طريق إعادة التأمين) بما فى ذلك المعلومات الخاصة بما يلى:

(١) مدى حساسية الأرباح أو الخسائر وحقوق الملكية للتغيرات التى تطرأ على المتغيرات التى لها تأثير هام عليها .

(٢) تركز مخاطر التأمين بما في ذلك وصف لكيفية تحديد الإدارة لمثل هذا التركز ووصف الخاصية المشتركة التي تحدد كل تركز (على سبيل المثال نوع الحدث المؤمن عليه أو المنطقة الجغرافية أو العملة).

(٣) التعويضات الفعلية مقارنة بالتقديرات السابقة (أى تطور التعويضات) ويجب أن يرجع الإفصاح عن تطور التعويضات إلى الفترة التى نشأت فيها أول مطالبه هامة والتى لا يزال هناك شك فيما يتعلق بقيم وتوقيتات التعويضات المتعلقة بها ، إلا أنه لا يلزم الرجوع لأكثر من عشرة أعوام . ولا تلتزم شركة التأمين بالإفصاح عن هذه المعلومات الخاصة بالمطالبات التى تم استجلاء عنصر الشك فى قيمتها وتوقيتاتها خلال سنة واحدة.

و (د) المعلومات الخاصة بمخاطر الائتمان ومخاطر السيولة ومخاطر السوق التي تتطلبها الفقرات من "٣١" إلى "٤٢" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٠) إذا كانت عقود التأمين تقع فى نطاق ذلك المعيار . ومع هذا :

(١) لا يحتاج المؤمن إلى الإفصاح عن تحليل لتواريخ الأستحقاق والمطلوبة طبقاً للفقرة "٣٩(أ)" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٠) إذا أفصحت بدلاً من ذلك عن معلومات عن التوقيتات المتوقعة لصافى التدفقات النقدية الخارجة الناتجة عن الاعتراف بإلتزامات التأمين. ويأخذ ذلك شكل تحليل للتوقيتات المتوقعة للمبالغ المعترف بها فى قائمة المركز المالى .

(٢) إذا استخدمت شركة التأمين طريقة بديلة لإدارة حساسية شروط السوق مثل تحليلات القيم الضمنية فيمكنها أستخدام تحليل الحساسية لإستيفاء المطلوب

فى الفقرة "٤٠(أ)" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٠) . وعلى مثل شركة التأمين هذه أن تقدم الإفصاحات المطلوبة فى الفقرة "٤١" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٠).

و(هـ) معلومات بشأن التعرض لمخاطر سعر الفائدة ومخاطر السوق تحت بند المشتقات الضمنية التى يحتوى عليها عقد التأمين إذا لم تكن شركة التأمين ملزمة أو لم تقم بقياس المشتقات الضمنية بقيمتها العادلة .

٣٩أ – لتطبيق ما جاء فى الفقرة "٣٩(ج)(١)" على شركة التأمين أن تفصح عن (أ) أو (ب) كالآتى :

(أ) تحليل حساسية يبين كيف كان الربح أو الخسارة وحقوق الملكية ستتأثر إذا كانت التغيرات فى الخطر المتغير ذو العلاقة من الممكن وقوعها فى نهاية الفترة المالية والطرق والإفتراضات المستخدمة فى إعداد تحليل الحساسية . وأية تغيرات من الفترة السابقة تمت على هذه الطرق أو الأفتراضات . ومع هذا فإذا استخدمت شركة تأمين طريقة بديلة لإدارة حساسية شروط السوق مثل تحليلات القيم الضمنية فيمكنها استيفاء هذا الطلب بالإفصاح عن تحليل الحساسية البديل والإفصاحات المطلوبة فى الفقرة "٤١" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٠).

(ب) معلومات نوعية عن الحساسية ومعلومات عن تلك الشروط الواردة فى عقود التأمين والتى لها تأثير هام على مبلغ وتوقيت وعدم التأكد الخاص بالتدفقات النقدية المستقبلية للمؤمن .

ملحق

تعريف عقد التأمين

يرافق هذا الملحق معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٧) ويعتبر جزءاً لا يتجزأ منه.

ت١- يعتبر هذا الملحق دليلاً لتعريف عقد التأمين ، ويتناول الأمور التالية :

(أ) عبارة " الحدث المستقبلى غير المؤكد" (الفقرات من "ت٢" إلى "ت٤")

(ب)الدفع عينا (الفقرات من "ت٥" إلى "ت٧")

(ج) المخاطر التأمينية والمخاطر الأخرى (الفقرات من "ت٨" إلى "ت١٧")

(د) أمثلة عقود التأمين (الفقرات من "ت١٨" إلى "ت٢١")

(هـ) مخاطر التأمين الهامة (الفقرات من "ت٢٢" إلى "ت٢٨")

(و) تغيير مستوى الخطر التأمينى (الفقرتين "ت٢٩" و"ت٣٠")

الحدث المستقبلى غير المؤكد

ت٢- عدم التأكد (أو المخاطرة) هو أساس عقد التأمين وبالتالى فإن أحد الأمور التالية يكون غير مؤكد عند بداية عقد التأمين:

(أ) ما إذا كان الحدث المؤمن منه سوف يقع

أو (ب) متى سوف يقع

أو (ج) مقدار ما ستدفعه شركة التأمين إذا وقع هذا الحدث .

ت٣- يكون الحدث المؤمن منه فى بعض عقود التأمين هو أكتشاف الخسارة خلال مدة العقد، وحتى لو نشأت الخسائر عن حدث تم قبل بداية العقد . وفى عقود التأمين الأخرى يكون الحدث المؤمن منه حدثاً يحصل خلال مدة العقد وإن تم إكتشاف الخسارة بعد إنتهاء مدة العقد .

ت٤- تغطى بعض عقود التأمين أحداثاً حدثت فعلاً إلا أن أثرها المادى لا يزال غير مؤكد ومثالها هو عقد إعادة التأمين الذى يغطى شركة التأمين المباشرة فى مواجهة التطور

المعاكس للمطالبات التى تم إعلام حامل الوثيقة بها ، ويكون الحدث المؤمن منه فى هذه العقود هو أكتشاف القيمة النهائية لهذه المطالبات .

الدفع العينى

ت٥- تتطلب أو تسمح بعض عقود التأمين بأن يتم الدفع عيناً ومثال ذلك قيام شركة التأمين باستبدال المادة المسروقة بشكل مباشر بدلاً من دفع التعويض لحامل الوثيقة ، والمثال الآخر هو أن تستخدم شركة التأمين مستشفى مملوكة لها وطاقمها الطبى لتقديم الخدمات الطبية التى تغطيها العقود

ت٦- إن بعض عقود الخدمات ذات الأتعاب الثابتة والتى يعتمد فيها مستوى الخدمة على حدث غير مؤكد تلبى تعريف عقد التأمين فى هذا المعيار إلا أنها غير منظمة كعقود تأمين فى بعض الدول . ومثال ذلك عقد الصيانة الذى يوافق فيه مقدم الخدمة على إصلاح أداة معينة بعد تعطلها ، ويستند بدل الخدمة الثابت على رقم متوقع من الأعطال إلا أنه لا يكون من المؤكد أن ألة ما ستتعطل . ويؤثر تعطل الأدوات بشكل معاكس على مالكها ويعوض العقد المالك (عيناً لا نقداً) . والمثال الآخر هو عقد لخدمات تعطل السيارات حيث يوافق مقدم الخدمة فى مقابل مبلغ سنوى محدد على تقديم خدمات صيانة على الطرق أو قطر السيارة إلى مركز صيانة قريب حيث يوافق الأخير على إجراء التصليحات أو تغيير القطع.

ت٧- إن تطبيق هذا المعيار على العقود المنصوص عليها فى الفقرة ب٦ لن ينطوى فى الغالب على عبء يفوق تطبيق معايير المحاسبة المصرية التى كانت ستطبق لو كانت هذه العقود خارج نطاق هذا المعيار .

(أ) ليس من المحتمل أن يكون هناك إلتزامات مادية عن التعطل والعطب الذى سبق أن حصل .

(ب) إذا أنطبق معيار المحاسبة المصرى رقم (١١) " الإيراد" فإن مقدم الخدمة سيعترف بالإيرادات بالرجوع إلى نسبة الإتمام (ويخضع ذلك أيضاً إلى معايير أخرى محدده). وهذا التوجه مقبول أيضاً بموجب هذا المعيار والذى يسمح لمقدم الخدمة أن :

(١) يستمر فى سياساته المحاسبية الحالية لتلك العقود ما لم تتضمن ممارسات من تلك التى حظرتها الفقرة "١٤" .

و (٢) أن يحسن من سياساته المحاسبية المطبقة إذا كان ذلك مسموحاً بموجب الفقرات من "٢٢" إلى "٣٠".

(ج) يدرس مقدم الخدمة ما إذا كانت تكلفة تلبية إلتزاماته التعاقدية لتقديم الخدمة تتجاوز الإيرادات التى تم الحصول عليها مقدماً ، ومن أجل ذلك يقوم بتطبيق إختبار ملاءة الإلتزام الوارد فى الفقرات "١٥" إلى "١٩" من هذا المعيار . وإذا لم ينطبق هذا المعيار على هذه العقود فيطبق مقدم الخدمة معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٨) من أجل تحديد ما إذا كانت هذه العقود محملة بخسارة .

(د) من المستبعد بالنسبة لهذه العقود أن تضيف متطلبات الإفصاح فى هذا المعيار أية إفصاحات جوهرية إلى تلك التى تتطلبها المعايير الأخرى .

التمييز بين مخاطر التأمين والمخاطر الأخرى

ت٨- يشير تعريف عقد التأمين إلى مخاطر التأمين والتى يعتبرها هذا المعيار مخاطر ، خلافاً للمخاطر المالية ، يتم نقلها من حامل العقد إلى شركة التأمين . إن العقد الذى يعرض شركة التأمين إلى المجازفة المالية دون وجود مخاطر تأمين حقيقية ليس عقد تأمين .

ت٩- يتضمن تعريف المخاطر المالية فى قائمة تعريف المصطلحات على أنها قائمة من المتغيرات المالية وغير المالية وتتضمن هذه القائمة متغيرات غير مالية ليست محددة بأحد أطراف العقد كما هو الحال فى مؤشر خسائر الزلازل فى منطقة معينة أو مؤشر درجة الحرارة فى مدينة معينة ، وهو يستثنى المتغيرات غير المالية المحددة بأحد أطراف العقد كما هو الحال فى حصول أو عدم حصول حريق يؤدى إلى تلف أو تدمير أصول ذلك الطرف . كما أن مخاطرة تغير القيمة العادلة للأصول غير المالية ليست مخاطرة مالية إذا كانت القيمة العادلة لا تعكس التغير فى سعر السوق بالنسبة لهذه الأصول فحسب (متغير مالى) بل أيضاً حالة أصول غير ملموسة محددة يحوزها أحد أطراف العقد (متغير غير مالى) . وعلى سبيل المثال إذا كان ضمان القيمة المتبقية لسيارة يعرض الضامن إلى مخاطرة التغير فى الحالة المادية للسيارة فإن هذه المخاطرة هى مخاطرة تأمينية لا مخاطرة مالية .

ت١٠- تعرض بعض عقود التأمين شركة التأمين إلى مخاطر مالية بالإضافة إلى مخاطر التأمين الهامة . وعلى سبيل المثال فإن العديد من عقود التأمين على الحياة يضمن حداً أدنى من العائد لحامل الوثيقة (بما يخلق المخاطرة المالية) والمنفعة الملتزم بها بعد الوفاة والتى تتجاوز بشكل هام فى بعض الأحيان رصيد حساب حامل الوثيقة (بما يخلق مخاطرة تأمين فى شكل مخاطرة الوفاة) . وتعتبر هذه العقود عقود تأمين .

ت١١- بموجب بعض العقود ينشأ عن الحدث المؤمن منه إلتزام بدفع المبلغ المتصل بمؤشر السعر . إن مثل هذه العقود هى عقود تأمين بشرط أن يكون الدفع مشروطاً عندما يكون من الممكن أن يكون الحدث المؤمن منه هاماً . وعلى سبيل المثال فإن دخل سنوى مشروط مدى الحياة مرتبط بمؤشر غلاء المعيشة ينقل المخاطرة التأمينية لأن الدفع يصبح واجباً بسبب حدث غير محدد وهو بقاء المستفيد من الدخل السنوى على قيد الحياة . إن الإرتباط بمؤشر الأسعار هو عبارة عن مشتق خفى إلا أنه ينقل المخاطرة التأمينية . وإذا كان النقل الناتج للمخاطرة التأمينية هام فإن المشتق الضمنى يلبى تعريف عقد التأمين ، وفى مثل هذه الحالة لا ينبغى أن يكون مستقلاً ويقاس بالقيمة العادلة (أنظر الفقرة "٧" من هذا المعيار).

ت١٢- يشير تعريف مخاطر التأمين إلى المخاطر التى تقبل بها شركة التأمين من حامل الوثيقة . بكلمات أخرى مخاطرة التأمين هى مخاطرة موجودة سابقاً وقد انتقلت من حامل الوثيقة إلى شركة التأمين وبالتالى فإن المخاطرة الجديدة التى نشأت من العقد هى ليست مخاطرة تأمينية .

ت١٣- يشير تعريف عقد التأمين إلى التأثير المعاكس على حامل الوثيقة . و لا يحدد التعريف ما تدفعه شركة التأمين بمبلغ يساوى التأثير المالى الذى ينطوى عليه الحدث المعاكس . وعلى سبيل المثال فإن التعريف لا يستثنى تغطية " الجديد مقابل القديم" التى تتضمن دفع مبلغ كاف لحامل الوثيقة للسماح باستبدال الأصل التالف بأصل جديد . وبطريقة مماثلة فإن التعريف لا يحدد ما يتم دفعه بموجب عقد تأمين على الحياة بالخسائر المالية التى تلحق بورثة المتوفى و لا يستبعد دفع المبالغ المحددة سلفاً مقابل الخسارة الناتجة عن الوفاة أو عن الحادث .

ت١٤- تتطلب بعض العقود الدفع إذا وقع حدث معين غير مؤكد إلا انها لا تتطلب التأثير المعاكس على حامل الوثيقة كشرط مسبق للدفع . إن مثل هذا العقد ليس عقد تأمين وإن كان الحائز سيستخدم العقد من أجل التقليل من التعرض للأخطار المحتملة . وعلى سبيل المثال إذا استعمل حامل العقد مشتقاً للتحوط لمتغير غير مالى ذو علاقة مرتبط بالتدفقات النقدية من أصول المنشأة فإن المشتق ليس عقد تأمين لأن الدفعات ليست مشروطة على كون حامل العقد قد تأثر بشكل سلبى من إنخفاض التدفقات النقدية المتأتية من أصوله . وبالعكس فإن عقد التأمين يشير إلى حدث غير مؤكد الوقوع والذى بسببه يلحق بحامل الوثيقة تأثير سلبى بحيث يكون ذلك شرطاً مسبقاً

للدفع . إن هذا الشرط التعاقدى المسبق لا يتطلب من شركة التأمين أن تتحقق مـا إذا كان الحدث من الناحية العملية قد سبب التأثير المعاكس إلا أنه يسمح لشركة التـأمين بالإمتناع عن الدفع إذا لم تكن مقتنعة بأن الحدث هو الذى سبب التأثير المعاكس .

ت١٥- إن إنقضاء أو استمرار المخاطرة (أى مخاطرة أن يقوم الطرف الآخر بالإلغاء بشكل مبكر أو متأخر عن التاريخ الذى توقعته شركة التأمين عند تسعير العقـد) لا يكـون خطراً تأمينياً لأن الدفع إلى الطرف المقابل ليس مشروطاً على حدث مستقبلى غيـر مؤكد يؤثر بشكل سلبى على الطرف المقابل . وكذلك فإن مخاطر المصروفات (أى مخاطر الزيادات غير المتوقعة فى النفقات الإدارية المترافقة مع نفقات خدمة العقـد فضلاً عن النفقات المتصلة بالحدث المؤمن منه) ليس مخاطرة تأمينية لكون الزيـادة غير المتوقعة فى النفقات لا تؤثر بشكل معاكس على الطرف المقابل .

ت١٦- بالتالى فإن العقد الذى يعرض شركة التأمين إلى مخاطرة منقـضية أو مـستمرة أو مخاطرة مصروفات لا يكون عقد تأمين ما لم يكن يعرض شركة التأمين إلى مخاطرة تأمينية . إلا أنه وإذا كان مصدر العقد يقلل من المخاطر باللجوء إلى عقد ثان لنقـل جزء من المخاطرة إلى طرف آخر فإن العقد الثانى يعرض هذا الطرف الآخر إلـى مخاطرة تأمينية.

ت١٧- لا يمكن لشركة تأمين أن تقبل مخاطر تأمين جوهرية من حامل الوثيقة إلا إذا كانـت شركة التأمين مؤسسة منفصلة عن حامل الوثيقة . وفى حالة شركة التأمين التبـادلى فإن المشارك فى هذا التأمين يقبل بالمخاطرة من كل حامل وثيقة ويقوم بتجميع هـذه المخاطر ، وعلى الرغم من أن حاملى الوثائق يتحملون هـذه المخـاطر المجمعـة مجتمعين بصفتهم مالكين فإن المشارك لا يزال يعتبر أنه قد قبل المخاطرة التى تعتبر أساس عقد التأمين .

أمثلة لعقود التأمين

ت١٨- فيما يلى أمثله لعقود تعتبر عقود تأمين وذلك إذا كان نقل مخاطر التأمين جوهرياً :

(أ) التأمين ضد السرقة أو تلف الممتلكات .

(ب)التأمين ضد المسؤولية عن المنتج ، المسؤولية المهنية أو المدنيـة أو النفقـات القانونية .

(ج) التأمين على الحياة وترتيبات الجنازة المدفوعة مسبقاً (مع أن الوفاة حدث محقق إلا أنه من غير المؤكد متى سيحصل أو كما هو الحال فى بعض عقود التـأمين ليس مؤكداً ما إذا كانت الوفاة ستقع خلال المدة التى يغطيها عقد التأمين).

(د) الرواتب العمرية الطارئة مدى الحياة ورواتب التقاعد (أى العقود التى تنص على التعويض عن حدث مستقبلى مؤكد أى – بقاء المؤمن أو المتقاعد على قيد الحياة – لمساعدة المؤمن له أو المتقاعد فى المحافظة على مستوى معين من المعيشة والذى بغير ذلك سيؤثر سلبياً عليه ببقائه على قيد الحياة.

(هـ) الإعاقة والتغطية الطبية.

(و) ضمانات الكفالة وضمانات الأمانة وضمانات حسن التنفيذ وضمانات العطاءات (العقود التى تنص على التعويض فى حال عدم قيام الطرف الآخر بتنفيذ إلتزام تعاقدى ، على سبيل المثال الإلتزام بإقامة بناء).

(ز) تأمين الدين الذى يتضمن دفع مبلغ معين لتعويض حامل الوثيقة عن خسارة تكبدها بسبب مدين لم يقم بالدفع فى ميعاد الاستحقاق بموجب الشروط الأصلية أو المعدلة لأداة دين . ويمكن لهذه العقود أن تتخذ أشكالاً قانونية عديدة كالكفالة المالية أو خطاب الضمان أو منتج مشتق لتعثر المدين أو عقد التأمين ، غير أنه بالرغم أن هذه العقود تلبى تعريف عقد التأمين فإنها تلبى كذلك تعريف عقد الضمان المالى فى معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) وهى ضمن نطاق معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٠) ومعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) وليس هذا المعيار (راجع الفقرة "٤(د)") ، وبالرغم من ذلك إذا أكدت فى السابق الجهة المصدرة لعقود الضمان المالى أنها تعتبر هذه العقود عقود تأمين واستخدمت المحاسبة التى تنطبق على عقود التأمين فإنه يمكن للجهة المصدرة أن تختار تطبيق إما

معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) ومعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٠) أو هذا المعيار على عقود الضمان المالى هذه .

(ح) ضمان المنتجات : تقع ضمانات المنتجات التى تصدر من طرف آخر بشأن البضائع التى يبيعها المصنع أو الموزع أو تاجر التجزئة ضمن نطاق هذا المعيار إلا أن الضمانات التى يتم إصدارها مباشرة من قبل المصنع أو الموزع أو تاجر التجزئة تقع خارج هذا النطاق لكونها ضمن نطاق معيار المحاسبة المصرى رقم (١١) ومعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٨).

(ط) تأمين الملكية (أى تأمين ضد أكتشاف عيوب فى ملكية الأرض ولم تكن هذه العيوب ظاهرة عند تحرير عقد التأمين) ، وفى هذه الحالة يكون الحدث المؤمن منه هو اكتشاف العيوب فى الملكية لا العيوب ذاتها .

(ى) المساعدة فى السفر (التعويض النقدى أو العينى لحامل الوثيقة عن الخسائر التى يتكبدها خلال السفر). وتتناول الفقرات "ت٦" و "ت٧" بعض العقود من هذا النوع .

(ك) سندات الكوارث التى تنص على تخفيض الدفعات أو الفوائد أو كليهما من حيث المبدأ فى حال تحقق حدث معين يلحق تأثيرات معاكساً بمصدر السند (ما لم يكن الحدث المحدد لا يخلق مخاطرة تأمينية هامة ، ومثال ذلك هو حدوث تغيير فى معدل الفائدة أو سعر صرف العملة الأجنبية).

(ل) التبادلات التأمينية وسائر العقود التى تتطلب الدفع على أساس التغيير فى المناخ أو التغيير الجيولوجى أو المتغيرات المادية الأخرى المحددة لأحد أطراف العقد .

(م) عقود إعادة التأمين .

ت١٩- لا تعتبر الأمثلة التالية عقود تأمين :

(أ) عقود الاستثمار التى تأخذ قانونياً شكل عقود التأمين إلا أنها لا تعرض شركة التأمين لمخاطر تأمين هامة مثل عقود التأمين على الحياة التى لا تتحمل فيها شركة التأمين مخاطرة وفاة كبيرة (وهذه العقود هى أدوات مالية غير تأمينية أو عقود خدمات ، راجع الفقرتين "ت٢٠" و "ت٢١")

(ب)العقود التى تأخذ شكل عقود التأمين لكنها تنقل كافة مخاطر التأمين الهامة إلى حامل الوثيقة من خلال أساليب نافذة وغير قابلة للإلغاء تحدد الدفعات المستقبلية التى يتحملها حامل الوثيقة كنتيجة مباشرة للخسائر المؤمن منها ومثالها بعض عقود إعادة التأمين المالية أو العقود الجماعية (تكون هذه العقود عادة أدوات مالية غير تأمينية أو عقود خدمات (راجع الفقرتين " ت٢٠" و"ت٢١").

(ج) التأمين الذاتى أى الاحتفاظ بالمخاطر التى يمكن تغطيتها بالتأمين (حيث لا يوجد هناك عقد تأمين كون الأمر لاينطوى على اتفاق مع طرف آخر).

(د) العقود (كعقود المقامرة) التى تتطلب الدفع فى حال حدوث حدث مستقبلى غير مؤكد إلا أنها لا تتطلب – كشرط تعاقدى مسبق للدفع – أن يؤثر الحدث تأثيراً معاكساً على حامل الوثيقة . إلا أن هذا لا يستثنى تفاصيل الدفع المعدة مسبقاً من تحديد الخسائر الناتجة عن حدث معين كوفاة أو حادث (راجع أيضاً الفقرة "ت١٣").

(هـ) المشتقات التى تعرض أحد الأطراف لمخاطرة مالية غير تأمينية لكونها تتطلب من ذلك الطرف أن يقوم بالدفع الذى لا يستند إلا على التغيير فى واحد أو أكثر من العوامل التالية :

معدلات الفائدة المحددة ، سعر الورقة المالية أو السلعة ، سعر صرف العملة الأجنبية ، مؤشر الأسعار ، أو معدل أو معامل أو مؤشر الدين ، أو أى متغير آخر بشرط أن يكون المتغير غير محدد بالنسبة لطرف العقد فى حالة المتغير غير المالى (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦)).

(و) عقود الضمانات المالية (أو خطابات الضمان أو المنتج المشتق لتعثر المدين أو عقد تأمين الدين الذى يتطلب الدفع ، حتى وإن لم تلحق خسارة بحامل الوثيقة بسبب عدم قام المدين بالدفع فى تاريخ الاستحقاق (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦)).

(ز) العقود التى تتطلب الدفع على أساس متغير مناخى أو جيولوجى أو مادى لا يخص طرف معين فى العقد (توصف شيوعاً بالمشتقات المناخية).

(ح) سندات الكوارث التى تنص على دفعات مخفضة من المبلغ الأصلى أو الفائدة أو كلاهما على أساس متغير مناخى أو جيولوجى أو متغير فيزيائى آخر لا يخص طرف معين فى العقد .

ت٢٠- إذا نشأ عن العقود الموصوفة فى الفقرة "ت١٩" أصول وإلتزامات مالية تكون هذه العقود ضمن نطاق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) مما يعنى من بين أمور أخرى أن أطراف العقد قد طبقوا ما يسمى بمحاسبة الودائع التى تتضمن ما يلى :

(أ) أن يعترف أحد الأطراف بالمقابل الذى يتم الحصول عليه كإلتزام مالى وليس كإيراد .

(ب) أن يعترف الطرف الآخر بالمقابل المدفوع كأصل مالى وليس كمصروف .

ت٢١- إذا لم ينشأ عن العقود الواردة فى الفقرات "ت١٩" أصول والتزامات مالية فإن معيار المحاسبة المصرى رقم (١١) ينطبق عليها . ويقضى المعيار (١١) بأن الإيرادات المرتبطة بمعاملة تتضمن تقديم الخدمات يتم الاعتراف بها بالرجوع إلى نسبة إتمام المعاملة إذا كان من الممكن تقدير ناتج المعاملة بشكل يمكن الاعتماد عليه .

مخاطر التأمين الهامة

ت٢٢- لا يكون العقد عقد تأمين إلا إذا نقل مخاطر التأمين الهامة . وتتناول الفقرات من "ت٨" إلى "ت٢١" مخاطر التأمين وتتناول الفقرات التالية ما إذا كانت مخاطر التأمين هامة أم لا .

ت٢٣- لا تكون مخاطر التأمين هامة إلا إذا كان من شأن الحدث المؤمن منه أن يؤدى بشركة التأمين إلى دفع مزايا هامة إضافية بأى صورة كانت باستثناء المعاملات التى تفتقد للمضمون التجارى (أى التى تكون ضعيفة الأثر على اقتصاديات المعاملة). وإذا كانت المنافع الهامة الإضافية واجبة الأداء فى المعاملات ذات المضمون التجارى فإن الشرط الوارد فى الجملة السابقة يمكن تحقيقه حتى وإن كان الحدث المؤمن منه بعيد الإحتمال أو إذا كانت القيمة الحالية (أى المرجحة الاحتمال) للتدفقات النقدية الطارئة تشكل جزءاً صغيراً من القيمة المتوقعة الحالية للتدفقات النقدية التعاقدية الباقية .

ت٢٤- تشير المزايا الإضافية الواردة فى الفقرة "ت٢٣" إلى المبالغ التى تتجاوز تلك التى كانت سوف تستحق فى حال حصول الحدث المؤمن منه (باستثناء تصور عدم وجود مضمون تجارى) . وتتضمن هذه المبالغ الإضافية نفقات التعامل مع المطالبات وتقديرها إلا أنها لا تشمل ما يلى :

(أ) الخسارة من إمكانية محاسبة حامل الوثيقة عن الخدمات المستقبلية . وعلى سبيل المثال فإن عقد التأمين على الحياة المتصل بالاستثمار ، أو وفاة حامل الوثيقة يعنى أن شركة التأمين سوف لن تتمكن من ممارسة خدمات إدارة الأستثمار وأن تتقاضى مقابلاً عنها ، إلا أن هذه الخسارة الإقتصادية لشركة التأمين لا تعكس المخاطرة التأمينية تماماً كما لا يتحمل مدير الصندوق التبادلى مخاطر تأمينية فيما يتعلق بالوفاة المحتملة للعميل ، وبالتالى فإن الخسارة المحتملة لأتعاب الأستثمار المستقبلى ليست ذات صلة عند تقدير مخاطر التأمين التى انتقلت من خلال العقد .

(ب) التنازل بسبب الوفاة عن الأعباء التى كانت ستترتب على الإلغاء أو التنازل وذلك لكون العقد قد أنشأ هذه الأعباء ، حيث أن التنازل عن هذه الأعباء لا يعوض حامل الوثيقة عن المخاطر الموجودة سابقاً ، إلا أنه ليس ذى صلة عند تقييم مقدار المخاطر التأمينية التى ينقلها العقد .

(ج) الدفع المشروط بحدث لا يؤدى إلى خسائر جسيمة لحامل العقد . على سبيل المثال فى حالة العقد الذى يتطلب من شركة التأمين أن تدفع مليون جنيه إذا أدى التلف المادى لأصل إلى خسارة غير جسيمة للحائز قد تكون جنيه واحد وفى هذا العقد فإن الحائز ينقل إلى شركة التأمين المخاطرة غير الجسيمة المتمثلة بخسارة جنيه واحد وفى نفس الوقت فإن العقد ينشئ مخاطرة غير تأمينية تتمثل بأن شركة التأمين ستدفع ٩٩٩,٩٩٩ جنيه فى حال حصول الحدث المحدد . ولأن شركة التأمين لا تقبل مخاطر التأمين الهامة من الحائز فإن هذا العقد لا يكون عقد تأمين .

(د) إستعادات إعادة التأمين المحتملة ، حيث يحاسبها شركة التأمين بشكل منفصل .

ت٢٥- على شركة التأمين أن تقيم مدى أهمية مخاطر التأمين لكل عقد على حدة بالرجوع إلى طبيعة البيانات المالية(*) إلا أن المخاطر التأمينية قد تكون جسيمة حتى وإن كان ثمة إحتمال بسيط للخسائر المادية لكامل مجموعة من العقود ، إن التقييم لكل عقد على حدة يسهل تصنيف العقد كعقد تأمين ، إلا انه وفى حالة مجموعة من العقود الصغيرة المتجانسة والمعروف تكونها من عقود تنقل كامل المخاطرة التأمينية فلا يكون على شركة التأمين أن تفحص كل عقد من المجموعة للوصول إلى عدد قليل من العقود غير المشتقة التى تنقل مخاطر التأمين غير الهامة .

ت٢٦- ويتبع الفقرات من "ت٢٣" إلى "ت٢٥" أنه إذا كان العقد ينص على دفع مبلغ عند الوفاة يتجاوز المبلغ المستحق فى حال البقاء على قيد الحياة فإن هذا العقد عقد التأمين ما لم يكن المبلغ المستحق عند الوفاة غير هام (يقيم بالرجوع إلى العقد لا إلى مجموعة العقود) . وكما تبين الفقرة "ت٢٤(ب)" فإن التنازل عند الوفاة عن الإلغاء أو التخلى عن التغييرات لايدخل فى التقييم إذا كان هذا التنازل لا يعوض حامل الوثيقة عن المخاطر الموجودة سابقاً وبالمثل فإن العقد السنوى الذى يدفع بموجبه مبالغ معتادة على مدى باقى حياة حامل الوثيقة هو عقد تأمين ما لم يكن إجمالى دفعات الحياة الطارئة غير هام.

ت٢٧- تشير الفقرة "ت٢٣" إلى مزايا إضافية قد تتضمن شرط دفع المزايا بشكل سابق فى حال حصول الحدث المؤمن منه سابقاً وإلى أن الدفع لم يتم تحديده بالنظر إلى القيمة الزمنية للنقود ، ومثال ذلك هو التأمين مدى الحياة مقابل مبلغ محدد (بعبارة أخرى

(*) لهذه الغاية فإن العقود التى يتم الدخول بها بشكل متزامن مع طرف مقابل فرد (أو العقود المتكافلة) تشكل عقداً واحداً .

التأمين الذى يتضمن دفع مبلغ عند الوفاة متى توفى حامل الوثيقة دون وجود تاريخ إنتهاء لهذه التغطية). إذ من المؤكد أن حامل الوثيقة سيتوفى إلا أن موعد الوفاة غير معروف ، حيث ستلحق خسارة بشركة التأمين على هذه العقود المنفردة فى حالة وفاة حامل الوثيقة مبكراً حتى وإن لم يكن هناك خسارة إجمالية على كامل مجموعة العقود .

ت٢٨- إن لم يكن عقد التأمين مقسوماً إلى مكون إيداعى ومكون تأمينى فإن أهيمة نقل المخاطر التأمينية يتم تقييمها بالرجوع إلى المكون التأمينى. ويتم تقييم أهمية المخاطر التأمينية التى يتم نقلها من خلال مشتق ضمنى بالرجوع إلى المشتق الضمنى .

تغيير مستوى المخاطرة التأمينية

ت٢٩- لا تنقل بعض عقود التأمين أية مخاطر تأمين لشركة التأمين من البداية على الرغم من أنها تنقل المخاطرة التأمينية فى وقت لاحق . فعلى سبيل المثال إن عقداً يوفر عائداً استثمارياً معيناً ويتضمن خياراً يمنح حامل الوثيقة حق أستعمال عوائد الأستثمار عند الأستحقاق لشراء وثيقة دخل سنوى مشروط مدى الحياة لصالح مؤمنين آخرين مقابل النسب السنوية الحالية التى تتقاضاها شركة التأمين عندما يمارس حامل الوثيقة هذا الخيار . ولاينقل العقد أى مخاطر تأمينية إلى شركة التأمين حتى يتم اللجوء إلى هذا الخيار حيث تظل شركة التأمين حرة فى التسعير السنوى على الأسس التى تعكس المخاطرة التأمينية التى تنتقل إليها فى ذلك الوقت . إلا أنه إذا حدد العقد نسبة سنوية (أو أساسٌ لتحديدها) فإن العقد ينقل المخاطرة التأمينية إلى شركة التأمين من البداية .

ت٣٠- إن العقد الذى يعتبر عقد تأمين يبقى عقد تأمين إلى حين إنجاز أو أنتهاء كافة الحقوق والإلتزامات .

معيار المحاسبة المصرى

رقم (٣٨) المعدل ٢٠١٥

مزايا العاملين

معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٨) المعدل ٢٠١٥
مزايا العاملين

المحتويات

	فقـرات
هدف المعيار	١
نطاق المعيار	٢-٧
تعريفات	٨
مزايا العاملين قصيرة الأجل	٩-٢٤
الاعتراف و القياس	١١-٢٣
كافة مزايا العاملين قصيرة الأجل	١١
حالات الغياب قصيرة الأجل المدفوعة	١٣-١٨
نظم المشاركة فى الأرباح والمكافآت	١٩-٢٤
الافصاح	٢٥
مزايا العاملين بعد إنتهاء الخدمة – التمييز بين نظم الإشتراك المحدد ونظم المزايا المحددة	٢٦-٤٩
نظم أصحاب العمل المتعددين	٣٢-٣٩
نظم المزايا المحددة والتى توزع مخاطرها بين منشآت متعددة والتى هى تحت سيطرة واحدة	٤٠-٤٢
نظم الدولة	٤٣-٤٥
المنافع المؤمن عليها	٤٦-٤٩
مزايا بعد انتهاء الخدمة : نظم الاشتراك المحدد	٥٠-٥٤
الاعتراف و القياس	٥١-٥٢
الافصاح	٥٣-٥٤
المزايا بعد انتهاء الخدمة : نظم المزايا المحددة	٥٥-١٥٢
الاعتراف و القياس	٥٦-٦٠

محاسبة الإلتزام الحكمى	٦١-٦٢
قائمة المركز المالى	٦٣-٦٥
القياس و الاعتراف : القيمة الحالية لالتزامات المزايا المحددة وتكلفة الخدمة الحالية	٦٦-١١٢
أسلوب التقييم الاكتوارى	٦٧-٦٩
تحميل الميزة لفترات الخدمة	٧٠-٧٤
الافتراضات الاكتوارية	٧٥-٨٠
الافتراضات الاكتوارية: معدل الوفيات	٨١-٨٢
الافتراضات الاكتوارية : سعر الخصم	٨٣-٨٦
الافتراضات الاكتوارية : تكاليف المرتبات و المزايا و الرعاية الطبية	٨٧-٩٨
تكلفة الخدمة السابقة والمكاسب أو الخسائر من التسويات	٩٩-١١٢
تكلفة الخدمة السابقة	١٠٢-١٠٨
الأرباح أو الخسائر من التسويات	١٠٩-١١٢
الاعتراف و القياس : أصول النظام	١١٣-١٣٠
القيمة العادلة لأصول النظام	١١٣-١١٥
التعويضات	١١٦-١١٩
عناصر تكلفة المزايا المحددة	١٢٠
صافى الفائدة على صافى التزام (أصل) المزايا المحددة	١٢٣
إعادة قياس صافى التزام (أصل) المزايا المحددة	١٢٧
العرض	١٣١-١٥٢
المقاصة	١٣١-١٣٢
التمييز بين الأصول و الالتزامات المتداولة وغير المتداولة	١٣٣
المكونات المالية لتكاليف المزايا بعد إنتهاء الخدمة	١٣٤
الإفصاح	١٣٥-١٥٢
مواصفات نظم المزايا المحددة والمخاطر المتعلقة بها	١٣٩
شرح المبالغ الواردة في القوائم المالية	١٤٠-١٤٤
قيمة وتوقيت ودرجة عدم التأكد من التدفقات النقدية المستقبلية	١٤٥-١٤٧
نظم أصحاب العمل المتعددين	١٤٨
نظم المزايا المحددة التي تتشارك في مخاطرها منشآت تحت سيطرة واحدة	١٤٩-١٥٠
الافصاحات المطلوبة في معايير المحاسبة المصرية الأخرى	١٥١-١٥٢

مزايا العاملين الأخرى طويلة الأجل	١٥٣-١٥٨
الاعتراف والقياس	١٥٥-١٥٧
الافصاح	١٥٨
تعويضات إنهاء الخدمة	١٥٩-١٧١
الاعتراف	١٦٥-١٦٨
القياس	١٦٩-١٧٠
الافصاح	١٧١

معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٨) المعدل ٢٠١٥
مزايا العاملين

هدف المعيار

١- يهدف هذا المعيار إلى تحديد المحاسبة و الإفصاح عن مزايا العاملين ، ويتطلب المعيار أن تقوم المنشأة بالاعتراف :

(أ) بأى التزام يستحق نتيجة قيام عامل بتقديم خدمة لها لمقابلة مزايا العاملين التى ستقوم بسدادها لهم فى المستقبل.

و(ب) بأى مصروف عندما تقوم المنشأة باستهلاك المنافع الاقتصادية الناتجة عن الخدمة التى يقدمها العامل مقابل مزايا العاملين .

نطاق المعيار

٢- *يجب أن يقوم صاحب العمل بتطبيق هذا المعيار عند المحاسبة عن مزايا العاملين فيما عدا ما يطبق بشأنه معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٩) " المدفوعات المبنية على أسهم" .*

٣- لا يتناول هذا المعيار أسلوب المحاسبة و إعداد التقارير عن نظم مزايا العاملين حيث يتم تناول ذلك فى معيار المحاسبة المصرى رقم (٢١) "المحاسبة و التقرير عن نظم مزايا التقاعد" .

٤- يطبق هذا المعيار على كافة مزايا العاملين ، بما فى ذلك تلك المنصوص عليها :

(أ) بموجب نظم رسمية أو اتفاقيات رسمية أخرى بين منشأة و عاملين فرديين أو مجموعات من العاملين أو ممثليهم.

أو (ب) بموجب المتطلبات التشريعية أو من خلال ترتيبات صناعية حيث يطلب من المنشآت المساهمة فى النظم الوطنية أو نظم الدولة أو نظم الصناعة أو نظم أصحاب العمل المتعددة.

أو (ج) بموجب الأعراف غير الرسمية التى ينشأ عنها التزام ضمنى . وينشأ عن الأعراف غير الرسمية التزام ضمنى عندما لا يوجد لدى المنشأة بديل فعلى سوى

سداد مزايا العاملين ، و أحد الأمثلة على الالتزام الضمنى ما يترتب على التغير فى الأعراف غير الرسمية للمنشأة ضرر غير مقبول فى علاقاتها مع العاملين .

٥- تشمل مزايا العاملين :

(أ) مزايا العاملين قصيرة الأجل (إذا استحقت خلال ١٢ شهراً من نهاية الفترة) للعاملين الحاليين مثل :

(١) الأجور و المرتبات و اشتراكات التأمينات الاجتماعية .

و(٢) الإجازات السنوية المدفوعة .

و(٣) المكافآت .

و(٤) المزايا غير النقدية (مثل الرعاية الطبية و الإسكان و الانتقال أو البضائع و الخدمات المجانية أو المدعومة).

(ب)مزايا ما بعد انتهاء الخدمة مثل :

(١) معاشات التقاعد (مثل المعاشات والمبالغ المقطوعة التي تصرف عند التقاعد).

و (٢) مزايا التقاعد الأخرى و التأمين على الحياة لما بعد انتهاء الخدمة و الرعاية الطبية لما بعد انتهاء الخدمة .

(ج) مزايا العاملين الأخرى طويلة الأجل مثل :

(١) إجازة الخدمة الطويلة أو إجازة التفرغ للبحث .

و(٢) الاحتفال بالمناسبات أو مزايا الخدمة الطويلة الأخرى .

و(٣) مزايا العجز طويلة الأجل.

(د) مزايا إنهاء الخدمة .

٥أ- ***لا تشمل مزايا العاملين نصيب العاملين فى الأرباح و المقررة بموجب نصوص قانونية.***

٦- تشمل مزايا العاملين المزايا المقدمة إما للعاملين أو من يعولونهم ، ويمكن تسويتها من خلال دفعات (أو تزويد بضائع أو خدمات) تتم إما مباشرة للعاملين أو لزوجاتهم أو أبنائهم أو من يعولونهم أو لآخرين مثل شركات التأمين.

٧- قد يقوم العامل بتقديم الخدمات للمنشأة على أساس وقت كامل أو جزئى او دائم أو عرضى أو مؤقت، ولغرض هذا المعيار فإن لفظ عاملين يشمل المديرين و موظفى الإدارة الآخرين .

تعريفات

٨- *تستخدم المصطلحات التالية فى هذا المعيار بالمعنى المذكور قرين كل منها .*

مزايا العاملين: هى كافة أشكال المقابل الذى تمنحه المنشأة مقابل الخدمة التى يقدمها العاملون.

مزايا العاملين قصيرة الأجل: هى مزايا العاملين (عدا مزايا إنهاء الخدمة) التى تصبح مستحقة بكاملها خلال ١٢ شهراً بعد نهاية الفترة التى يقوم خلالها العاملون بتقديم الخدمة .

المزايا بعد انتهاء الخدمة: هى مزايا العاملين (عدا مزايا إنهاء الخدمة) المستحقة بعد إكمال فترة الخدمة .

مزايا العاملين الأخرى طويلة الأجل: هى مزايا العاملين (عدا مزايا ما بعد انتهاء الخدمة و مزايا إنهاء الخدمة) التى لا تصبح مستحقة بكاملها خلال ١٢ شهراً بعد نهاية الفترة التى يقدم فيها العاملين خدماتهم .

مزايا إنهاء الخدمة: هى مزايا العاملين المستحقة نتيجة إما :

(أ) لقرار المنشأة بإنهاء خدمة عامل قبل تاريخ التقاعد العادى .

أو (ب) لقرار العامل بقبول ترك العمل الاختيارى مقابل هذه المزايا.

نظم المزايا بعد انتهاء الخدمة: هى ترتيبات رسمية أو غير رسمية تقوم المنشأة بموجبها بتقديم مزايا بعد انتهاء فترة الخدمة لعامل واحد أو أكثر .

نظم الاشتراك المحدد: هى نظم المزايا لما بعد انتهاء الخدمة والتى تقوم المنشأة بموجبها بدفع اشتراكات ثابتة فى منشأة منفصلة (صندوق) و لا يكون عليها التزام قانونى أو ضمنى لدفع مزيد من الاشتراكات إذا لم يكن الصندوق محتفظاً بأصول كافية لدفع كافة مزايا العاملين المتعلقة بخدمتهم فى الفترات الحالية و السابقة .

نظم المزايا المحددة: هى نظم المزايا لما بعد انتهاء الخدمة بخلاف نظم الاشتراك المحدد.

نظم أصحاب العمل المتعددين: هى نظم اشتراك محدد (عدا نظم الدولة) أو نظم مزايا محددة (عدا نظم الدولة) التى :

(أ) تجمع الأصول التى تساهم فيها مختلف المنشآت و التى ليست تحت سيطرة واحدة.

و (ب) تستخدم تلك الأصول لتقديم المزايا للعاملين فى أكثر من منشأة على أساس أنه يتم تحديد مستويات الاشتراك و المزايا بدون اعتبار لهوية المنشأة التى تستخدم العاملين المعنيين.

صافى التزام (أصل) المزايا المحددة : هو العجز أو الفائض بعد تعديله بأى أثر بعدم تجاوز أصل صافى المزايا المحددة عن سقف الأصل ويعرف العجز أو الفائض بأنه :

(أ) القيمة الحالية لإلتزام المزايا المحددة.

ناقصاً

(ب) القيمة العادلة لأصول النظام .

سقف الأصل : هو القيمة الحالية لأى مزايا اقتصادية موجودة في شكل استردادات من النظام أو تخفيض في الاشتراكات المستقبلية للنظام .

القيمة الحالية لإلتزام المزايا المحددة: هى القيمة الحالية للدفعات المستقبلية المتوقعة المطلوبة لتسوية الالتزام الناجم عن خدمة العامل فى الفترات الحالية و السابقة بدون خصم أية أصول للنظام.

أصول النظام: تتضمن :

(أ) الأصول التى يحتفظ بها صندوق المزايا طويلة الأجل للعاملين

(ب) بوالص التأمين المؤهلة

الأصول التى يحوزة صندوق مزايا العاملين طويلة الأجل: هى الأصول (بخلاف الأدوات المالية غير القابلة للتحويل التى تصدرها المنشأة المعدة للقوائم المالية) والتي تتسم بما يلى :

(أ) تحتفظ بها منشأة (صندوق) منفصلة قانونياً عن المنشأة المعدة للقوائم و قائمة فقط لسداد مزايا العاملين أو تمويلها.

و(ب) متاحة لتستخدم فقط لتسوية مزايا العاملين ، وليست متاحة لدائنى المنشأة المعدة للقوائم (حتى فى حالات الإفلاس) و لا يمكن إعادتها للمنشأة المعدة للقوائم إلا إذا :

(١) كانت الأصول المتبقية للصندوق كافية لتلبية التزامات النظام الخاص بمزايا العاملين أو التزامات المنشأة المعدة للقوائم .

أو (٢) تم إعادة الأصول للمنشأة المعدة للقوائم لتعويض هذه المنشأة عن مزايا العاملين المسددة بالفعل .

بوليصة التأمين المؤهلة: هى بوليصة تأمين تصدرها شركة تأمين لا تمثل طرفاً ذا علاقة بالمنشأة المعدة للقوائم المالية كما هو معرف فى معيار المحاسبة المصرى رقم (١٥) " الإفصاح عن الأطراف ذوى العلاقة" إذا كانت عوائد البوليصة تتسم بما يلى :

(أ) يمكن استخدامها فقط لسداد أو تمويل مزايا العاملين طبقاً لنظام مزايا محددة .

(ب) ليست متاحة لدائنى المنشأة المعدة للقوائم المالية (حتى فى حالة الإفلاس) ولا يمكن سدادها لهذه المنشأة إلا إذا :

(١) كانت هذه العوائد تمثل أصولاً زائدة لا تتطلبها البوليصة للوفاء بجميع التزامات مزايا العاملين المشار إليها .

أو(٢) كان من الممكن رد هذه العوائد لهذه المنشأة لتعويضها عن مزايا العاملين المسددة بالفعل .

القيمة العادلة: : هى السعر الذى يتم استلامه من بيع أصل أو دفعه لنقل التزام في معاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس.

تكلفة الخدمة تتكون من :

(أ) تكلفة الخدمة الحالية: هى الزيادة فى القيمة الحالية لالتزام المزايا المحددة الناجمة عن خدمة العامل فى الفترة الحالية.

(ب) تكلفة الخدمة السابقة: هى التغير فى القيمة الحالية لالتزام المزايا المحددة لخدمة العاملين فى الفترات السابقة الناتجة فى الفترة الحالية عن إدخال أو إجراء تعديلات فى مزايا ما بعد نهاية الخدمة أو مزايا العاملين الأخرى طويلة الأجل ، وقد تكون تكلفة الخدمة السابقة إما إيجابية (حيث يتم إدخال المزايا أو تحسينها) أو سلبية (حيث يتم تخفيض المزايا القائمة) .

(ج) أية مكاسب أو خسائر عند التسوية.

صافى الفائدة من صافى التزام (أصل) المزايا المحددة : هو التغير خلال الفترة في صافى التزام (أصل) المزايا المحددة والذى ينتج عن مرور الوقت .

إعادة قياس صافى التزام (أصل) المزايا المحددة تتكون من :

(أ) المكاسب و الخسائر الاكتوارية.

و(ب) العائد على أصول النظام بعد استبعاد المبالغ المدرجة ضمن صافى الفوائد على صافى التزام (أصل) المزايا المحددة.

و(ج) أي تغييرات في تأثير سقف الأصل بعد استبعاد المبالغ المدرجة ضمن صافى الفوائد على صافى التزام (أصل) المزايا المحددة.

الأرباح أو الخسائر الاكتوارية: هي التغير في القيمة الحالية لالتزام المزايا المحددة والناتج عن :

(أ) تعديلات الخبرة (أثر الفروق بين الافتراضات الاكتوارية السابقة و ما حدث بالفعل).

و (ب) آثار التغيرات فى الافتراضات الاكتوارية .

العائد على أصول النظام: هو الفائدة و توزيعات الأسهم و الإيرادات الأخرى المتولدة من أصول النظام بالإضافة إلى الأرباح أو الخسائر المحققة أو غير المحققة من أصول النظام مخصوماً منها :

(أ) أية تكاليف لإدارة النظام .

و(ب) أية ضريبة مستحقة الدفع من قبل النظام نفسه .

تسوية : هي معاملة تلغى كل الالتزامات القانونية والحكمية لكل أو بعض المزايا المتوفرة تحت نظام المزايا المحددة بخلاف المدفوع من المزايا إلى أو نيابة عن عاملين ضمن شروط النظام والتي تتضمنها الافتراضات الاكتوارية .

مزايا العاملين قصيرة الأجل

٩- تشمل مزايا العاملين قصيرة الأجل البنود التالية إذا كان سدادها سيتم خلال ١٢ شهرا بعد نهاية الفترة التى يقوم فيها العاملون بتقديم خدماتهم :

(أ) الأجور و المرتبات واشتراكات التأمينات الاجتماعية .

و(ب) حالات الغياب قصيرة الأجل المدفوعة مثل الإجازة السنوية المدفوعة و الإجازة المرضية المدفوعة .

و(ج) المكافآت .

و(د) المزايا غير النقدية (مثل الرعاية الطبية و الإسكان و الانتقال أو الخدمات أو البضائع دون مقابل أو المدعومة) للعاملين الحاليين.

١٠- غير مطلوب من المنشأة إعادة تبويب مزايا العاملين قصيرة الأجل إذا تغيرت توقعاتها عن توقيت السداد مؤقتاً . ومع هذا فإذا تغيرت سمات المزايا (مثل التغير من مزايا غير مجمعة إلى مزايا مجمعة) أو إذا كان التغير في توقعات توقيت السداد غير مؤقت، فعلى المنشأة دراسة ما إذا كان النظام مازال يسرى عليه تعريف قصير الأجل.

الاعتراف و القياس

كافة مزايا العاملين قصيرة الأجل

١١- *عندما يقوم عامل بتقديم خدمة لمنشأة خلال فترة محاسبية ، على المنشأة الاعتراف بالمبلغ غير المخصوم لمزايا العاملين قصيرة الأجل الذى من المتوقع أن يدفع مقابل تلك الخدمة :*

(أ) كالتزام (مصروف مستحق) بعد خصم أى مبلغ تم دفعه بالفعل ، و إذا زاد المبلغ الذى تم دفعه عن المبلغ غير المخصم للمزايا يجب على المنشأة الاعتراف بتلك الزيادة على أنها أصل (مصروف مدفوع مقدماً) إلى الحد الذى تؤدى فيه الدفعة المقدمة على سبيل المثال إلى تخفيض فى المدفوعات المستقبلية أو استرداد نقدى .

و(ب) كمصروف إلا إذا تطلب أو سمح معيار مصرى آخر بإدخال المزايا فى تكلفة الأصل (راجع على سبيل المثال معيار المحاسبة المصرى رقم (٢) – " المخزون" و معيار المحاسبة المصرى رقم (١٠) – " الأصول الثابتة") .

١٢- *توضح الفقرات "١٣" ، "١٦" ، "١٩" كيف تقوم المنشأة بتطبيق المطلب الوارد في الفقرة "١١" على مزايا العاملين قصيرة الأجل التى تتمثل فى حالات غياب مدفوعة ونظم المشاركة فى الأرباح و المكافآت .*

حالات الغياب قصيرة الأجل المدفوعة

١٣- *على المنشأة الاعتراف بالتكلفة المتوقعة لمزايا العاملين قصيرة الأجل التى تتمثل فى حالات غياب مدفوعة بموجب الفقرة "١٤" كما يلى :*

(أ) فى حالات الغياب المدفوعة المتراكمة : عندما يقدم العاملون الخدمة التى تزيد من حقهم فى غياب مستقبلى مدفوع.

و(ب) فى حالات الغياب المدفوعة غير المتراكمة عند حدوث حالات الغياب .

١٤-يمكن للمنشأة تعويض العاملين عن الغياب لأسباب مختلفة بما فى ذلك الإجازة و المرض و العجز قصير الأجل و الأمومة أو الأبوة و الخدمة بأمر تكليف و الخدمة العسكرية ، ويقسم استحقاق حالات الغياب المدفوعة إلى فئتين :

(أ) تراكمية .

(ب) غير تراكمية .

١٥-حالات الغياب مدفوعة الأجر التراكمية هى تلك الحالات المرحلة و التى يمكن استخدامها فى الفترات المستقبلية إذا كان استحقاق الفترة الحالية غير مستخدم بكامله ، وقد يكون تراكم حالات الغياب المدفوعة إما مستحقاً (بعبارة أخرى يستحق العاملون دفعة نقدية مقابل حقهم غير المستخدم عند تركهم المنشأة) ، أو غير مستحق (عندما لا يستحق العاملون دفعة نقدية مقابل حقهم غير المستخدم عند تركهم المنشأة) ، وينشأ الالتزام عندما يقوم العاملون بتقديم خدمة تزيد من حقهم لحالات الغياب المدفوعة المستقبلية و يكون الالتزام قائماً و يتم الاعتراف به حتى و لو كانت الحالات المدفوعة غير مستحقة بالرغم من أن احتمال ترك العاملين الخدمة قبل استخدامهم لحقهم فى الإجازة غير المستحقة لدفعات نقدية يؤثر على قياس ذلك الالتزام .

١٦-***يجب على المنشأة قياس التكلفة المحتملة لتراكم حالات الغياب المدفوعة على أنها المبلغ الإضافى الذى يتوقع أن تدفعه المنشأة نتيجة للاستحقاق غير المستخدم الذى تراكم فى تاريخ نهاية الفترة المالية، وذلك في حدود المتطلبات القانونية.***

١٧-يقيس الأسلوب المحدد فى الفقرة السابقة الالتزام بمقدار مبلغ الدفعات الإضافية التى يتوقع أن تنشأ فقط من حقيقة أن المنفعة تتراكم ، وفى العديد من الحالات قد لا تحتاج المنشأة إلى إجراء حسابات مفصلة لتقدير عدم وجود التزام جوهرى لحالات الغياب المدفوعة غير المستخدمة . فعلى سبيل المثال ، فإن التزام الأجازات المرضية عادة ما يكون هام ومؤثر إذا كان هناك تفهم رسمي أو غير رسمي بأن الإجازة المرضية غير المستخدمة سيتم اعتبارها أجازة سنوية مدفوعة .

مثال يوضح الفقرتين "١٦" ، "١٧"
منشأة لديها ١٠٠ عامل كل منهم يستحق ٥ أيام أجازه مرضية مدفوعة في السنة . ويمكن ترحيل الأجازات المرضية غير المستخدمة لمدة عام واحد . وتخصم الأجازات المرضية أولاً من استحقاقات العام الحالي ثم بعد ذلك من الرصيد المرحل من العام السابق (الوارد أخيراً يصرف أولاً) . في ٣١ ديسمبر ٢٠١١ كان متوسط الاستحقاقات غير المستخدمة يومين لكل موظف . وتتوقع المنشأة بناء على خبرتها والمتوقع استمرارها أن ٩٢ عامل لن يحصلوا على أكثر من ٥ أيام إجازة مرضية مدفوعة في ٢٠١٢ وأن باقى الثمان عمال سيحصلون على متوسط ستة أيام ونصف لكل منهم. تتوقع المنشأة أن تدفع إثنى عشر يوماً إضافية للأجازات المرضية المدفوعة نتيجة للاستحقاقات غير المستخدمة والمتجمعة في ٣١ ديسمبر ٢٠١١ (يوم ونصف لثمانية عمال) . لذا تقوم المنشأة بالاعتراف بالتزام مساو لإثنى عشر يوماً كأجازات مرضية مدفوعة

١٨- لا ترحل حالات الغياب المدفوعة غير التراكمية: فهى تنقضى إذا لم يتم استخدام حق العامل خلال الفترة الحالية بكامله ، وهى لا تعطى حقاً للعاملين فى دفعة نقدية عن الحق غير المستخدم عند ترك المنشأة ، وهذه هى الحالة الشائعة بالنسبة لمقابل الإجازة المرضية (إلى الحد الذى لا يزيد به الحق السابق غير المستخدم عن الحق المستقبلى) و إجازة الأمومة أو الأبوة و حالات الغياب المدفوعة أو الخدمة بأمر تكليف أو الخدمة العسكرية، و لا تعترف المنشأة بالتزام أو مصروف إلى أن يأتى وقت الغياب ، لأن خدمة العامل لا تزيد مبلغ المزايا.

نظم المشاركة فى الأرباح والمكافآت

١٩- ***يجب على المنشأة الاعتراف بالتكلفة المتوقعة لمدفوعات المشاركة فى الأرباح و المكافآت بموجب الفقرة "١١" وذلك فقط عندما :***

(أ) يكون على المنشأة التزام حالى قانونى أو استدلالى لإجراء هذه المدفوعات نتيجة لأحداث سابقة.

(ب) يمكن إجراء تقدير يعتمد عليه للالتزام .

يكون الالتزام قائماً فقط عندما لا يكون للمنشأة بديل فعلى سوى السداد .

٢٠-بموجب بعض نظم المشاركة فى الربح (غير نصيب العاملين فى الأرباح المحدد قانوناً) يستلم العاملون حصة فى الربح فقط إذا استمروا فى خدمة المنشأة لفترة محددة ، وهذه النظم تخلق التزاماً ضمنياً عندما يقوم العاملون بتقديم الخدمة التى تزيد من المبلغ الذى سيتم دفعه لو أنهم استمروا فى الخدمة حتى نهاية الفترة المحددة ، ويعكس قياس هذه الالتزامات الضمنية احتمال ترك بعض العاملين الخدمة بدون استلام دفعات المشاركة فى الربح .

مثال يوضح الفقرة "٢٠"
يتطلب نظام للمشاركة فى الربح أن تقوم المنشأة بدفع نسبة محددة من صافى ربحها السنوى للعاملين الذين يستمرون فى عملهم على مدى السنة ، و إذا لم يترك العاملون العمل خلال السنة سيكون إجمالى دفعات المشاركة فى الربح للسنة ٣% من صافى الربح ، وتقدر المنشأة أن معدل دوران العاملين سيخفض الدفعات إلى ٢,٥% من صافى الربح . تعترف المنشأة بالتزام و مصروف مقداره ٢,٥% من صافى الربح .

٢١-قد لا يكون على المنشأة التزام قانونى لدفع مكافأة ، و برغم ذلك فى بعض الحالات تمارس المنشأة دفع المكافآت ، و فى هذه الحالات يكون على المنشأة التزام ضمنى لأنه لا يوجد أمام المنشأة بديل فعلى سوى دفع المكافأة ، و يقاس الالتزام الضمنى بعد الأخذ فى الاعتبار إمكانية قيام بعض العاملين بترك المنشأة بدون استلام مكافأة .

٢٢-تستطيع المنشأة إجراء تقدير يعتمد عليه لالتزامها القانونى أو الضمنى بموجب خطة المشاركة فى الربح أو المكافأة ، وذلك فقط :

(أ) عندما تحتوى الأحكام الرئيسية للنظام على صيغة لتحديد مبلغ المزايا.

أو (ب) عندما تحدد المنشأة المبالغ التى سيتم دفعها قبل اعتماد القوائم المالية لإصدارها .

أو (ج) عندما تعطى الخبرة السابقة أدلة واضحة على مبلغ الالتزام الضمنى للمنشأة .

٢٣-فيما عدا نصيب العاملين فى الأرباح و المقرر قانوناً ، ينشأ الالتزام بموجب نظام المشاركة فى الربح والمكافآت من خدمة العاملين وليس من معاملات مع أصحاب المنشأة ، و بناءً على ذلك تعترف المنشأة بتكلفة نظام المشاركة فى الربح و المكافآت ليس كتوزيع لصافى الربح ولكن كمصروف .

٢٤- إذا لم تكن دفعات المشاركة فى الربح و المكافآت مستحقة بكاملها خلال ١٢ شهراً بعد نهاية الفترة التى يقوم خلالها العاملون بتقديم الخدمة فإن هذه الدفعات تبوب كمزايا العاملين الأخرى طويلة الأجل (راجع الفقرات من "١٢٦" إلى "١٣١") .

الإفصاح

٢٥- بالرغم من أن هذا المعيار لا يتطلب إفصاحات محددة بشأن مزايا العاملين قصيرة الأجل فقد تتطلب معايير المحاسبة المصرية الأخرى إجراء إفصاحات ، فعلى سبيل المثال يتطلب معيار المحاسبة المصرى رقم (١٥) " الإفصاح عن الأطراف ذوى العلاقة " الإفصاح عن المعلومات الخاصة بمزايا العاملين لكبار موظفى الإدارة ، ويتطلب معيار المحاسبة المصرى رقم (١) "عرض القوائم المالية " وجوب إفصاح المنشأة عن تكلفة مزايا العاملين .

مزايا العاملين بعد إنتهاء الخدمة – التمييز بين نظم الاشتراك المحدد و نظم المزايا المحددة

٢٦- تشمل المزايا بعد إنتهاء الخدمة ما يلى على سبيل المثال :

(أ) مزايا التقاعد مثل المعاشات.

و (ب) المزايا الأخرى بعد إنتهاء الخدمة مثل التأمين على الحياة بعد إنتهاء الخدمة و الرعاية الطبية بعد إنتهاء الخدمة .

تعرف الترتيبات التى بموجبها تقوم المنشأة بتقديم مزايا بعد إنتهاء الخدمة بأنها نظم لمزايا ما بعد إنتهاء الخدمة ، وتطبق المنشأة هذا المعيار على كافة الترتيبات سواء كانت تتعلق بإنشاء وحدة مستقلة لإستلام الاشتراكات ودفع المزايا أم لا .

٢٧- تصنف نظم المزايا لما بعد انتهاء الخدمة على أنها إما نظم اشتراك محدد أو نظم مزايا محددة ، وذلك يعتمد على الجوهر الاقتصادى للنظام كما هو مأخوذ من أحكامه و شروطه الرئيسية .

٢٨- يقتصر الالتزام القانونى أو الضمنى للمنشأة على المبلغ الذى توافق على الاشتراك به فى الصندوق ، وهكذا يتم تحديد مبلغ المزايا لما بعد انتهاء الخدمة الذى يستلمه العامل بمقدار مبلغ الاشتركات التى تدفعها المنشأة (ومن المحتمل كذلك العامل) لنظام مزايا بعد انتهاء الخدمة أو إلى شركة التأمين ، بالإضافة إلى العوائد على الاستثمارات الناجمة من الاشتراكات.

وتبعاً لذلك تقع المخاطر الاكتوارية (أن تكون المزايا أقل مما هو متوقع) و مخاطر الاستثمار (أن تكون الأصول المستثمرة غير كافية لمواجهة المزايا المتوقعة) على العامل.

٢٩-من الأمثلة على الحالات التى لا يقتصر فيها التزام المنشأة على المبلغ الذى توافق على الاشتراك به فى الصندوق عندما يكون على المنشأة التزام قانونى أو ضمنى من خلال :

(أ) صيغة نظام مزايا ليس مرتبطاً فقط بمبلغ الاشتراكات ويتطلب من المنشأة تقديم اشتراكات إضافية إذا كانت الأصول غير كافية لسداد المزايا كما هي واردة في صيغة نظام المزايا.

أو (ب) ضمان إما بشكل غير مباشر من خلال نظام أو بشكل مباشر لعائد محدد على الاشتراكات.

أو (ج) الأعمال غير الرسمية التى ينشأ عنها التزام ضمنى ، فقد ينشأ التزام ضمنى عندما يكون للمنشأة سوابق تاريخية بزيادة مزايا العاملين السابقين لمواجهة التضخم حتى عندما لا يوجد التزام قانونى للقيام بذلك .

٣٠-بموجب نظم المزايا المحددة :

(أ) تلتزم المنشأة بتقديم المزايا المتفق عليها للعاملين الحاليين و السابقين .

و(ب) تقع المخاطر الاكتوارية (أن تزيد تكلفة المزايا عما هو متوقع) و مخاطر الاستثمار فى جوهرها على المنشأة ، و إذا كانت الحسابات الاكتوارية أو الاستثمارية أسوأ مما كان متوقعاً فقد يتم زيادة التزام المنشأة .

٣١-توضح الفقرات من "٣٢" إلى "٤٩" أدناه الفرق بين نظم الاشتراك المحدد و نظم المزايا المحددة فى سياق نظم أصحاب العمل المتعددين و خطط الدولة و المزايا المؤمن عليها .

نظم أصحاب العمل المتعددين

٣٢-على المنشأة تبويب نظام أصحاب العمل المتعددين على أنه نظام اشتراك محدد أو نظام مزايا محددة بموجب أحكام النظام (بما فى ذلك أى التزام ضمنى يتعدى الأحكام الرسمية) .

٣٣-إذا كانت المنشأة ستساهم في نظام مزايا محددة لأصحاب عمل متعددين وما لم تطبق الفقرة "٣٤" على المنشأة :

(أ) حساب حصتها النسبية فى التزام المزايا المحددة و أصول النظام و التكلفة المتعلقة بالنظام بنفس الطريقة المستخدمة فى أية نظم مزايا محددة أخرى.

و (ب) الإفصاح عن المعلومات التى تتطلبها الفقرات من "١٣٥" إلى "١٤٨" (باستثناء الفقرة "١٤٨(د)")

٣٤-عندما لا تتوافر معلومات كافية لاستعمال محاسبة المزايا المحددة فيما يخص نظام أصحاب العمل المتعددين فعلى المنشأة :

(أ) المحاسبة عن النظام بموجب الفقرتين "٥١" و "٥٢" كما لو كان نظام اشتراك محدد.

و (ب) الإفصاح عن المعلومات المطلوبة بموجب الفقرة "١٤٨"

٣٥-فيما يلى مثال على خطة مزايا محددة لأصحاب عمل متعددين حيث :

(أ) يتم تمويل نظام على أساس دفعات مقسطة بحيث : تحدد الاشتراكات عند مستوى يتوقع أن يكون كافياً لدفع المزايا التى تستحق فى نفس الفترة ، ويتم دفع المزايا المستقبلية التى تم الحصول عليها خلال الفترة الحالية من الاشتراكات المستقبلية .

(ب)يتم تحديد مزايا العاملين حسب طول مدة خدمتهم ، و لا يوجد لدي المنشآت المشاركة وسائل فعلية للانسحاب من النظام بدون دفع اشتراك للمزايا التى يحصل عليها العاملون حتى تاريخ الانسحاب ، ومثل هذا النظام يخلق مخاطرة اكتوارية للمنشأة : إذا كانت التكلفة النهائية للمزايا التى تم الحصول عليها فى تاريخ الميزانية أكبر مما هو متوقع فإنه يجب على المنشأة أما زيادة اشتراكها أو إقناع العاملين بقبول تخفيض فى المزايا و على ذلك يعرف هذا النظام بأنه نظام مزايا محددة .

٣٦-حينما تتوفر معلومات كافية عن نظام أصحاب العمل المتعددين المعرف على أنه نظام مزايا محددة تقوم المنشأة بإجراء المعالجة المحاسبية لحصتها النسبية فى التزام المزايا المحددة و أصول النظام و تكلفة المزايا بعد انتهاء الخدمة المرتبطة مع النظام بنفس الطريقة كما هى بالنسبة لأى نظام مزايا محددة ، على أنه فى بعض الحالات قد لا تكون المنشأة قادرة على تحديد حصتها فى المركز المالى و أداء النظام بطريقة يعتمد عليها وكافية للأغراض المحاسبية ، وقد يحدث ذلك :

(أ) إذا عرض النظام المنشآت المشاركة لمخاطر اكتوارية مرتبطة بالعاملين الحاليين و السابقين للمنشآت الأخرى ، مع ما ينجم عن ذلك من عدم وجود

أساس ثابت و يعتمد عليه لتخصيص الالتزام و أصول النظام و التكلفة لكل منشأة مشاركة فى النظام على حده.

أو (ب) إذا لم تتوفر للمنشأة إمكانية الوصول إلى المعلومات الخاصة بالنظام التى تلبى متطلبات هذا المعيار .

فى هذه الحالات تقوم المنشأة بإجراء المحاسبة للنظام كما لو كان نظام اشتراك محدد وتفصح عن المعلومات الإضافية التى تتطلبها الفقرة "١٤٨".

٣٧- من الممكن أن تكون هناك إتفاقية تعاقدية بين نظام أصحاب العمل المتعددين والمشاركين فيها تحدد كيف سيتم توزيع الفائض على المشاركين (أو تمويل العجز) ، وعلى المشارك فى نظام أصحاب العمل المتعددين مع وجود هذه الإتفاقية التى تفسر النظام كنظام مزايا محددة حسب الفقرة "٣٠" أن يعترف بالأصل أو الإلتزام الذى ينجم من الإتفاقية التعاقدية والدخل أو المصروف الناجم عنها فى الأرباح أو الخسائر.

مثال يوضح الفقرة "٣٧"

تشارك منشأة فى نظام مزايا محددة لأصحاب عمل متعددين ولاتقوم بإعداد تقييمات للنظام على أساس معيار المحاسبة المصرى (٣٨) ، وهى لذلك تفسر النظام كما لو أنه نظام أشتراك محدد ، ويبين تقييماً للتمويل ليس على أساس معيار المحاسبة المصرى (٣٨) عجزاً فى النظام مقداره ١٠٠، وقد وافق النظام بموجب عقد على جدول للأشتراكات مع أصحاب العمل المشاركين فى النظام ينهى العجز على مدى السنوات الخمس التالية ، ويبلغ إجمالى أشتراكات المنشأة بموجب العقد ٨ مليون .

تعترف المنشأة بإلتزام عن الإشتراكات معدلة بالقيمة الزمنية للنقود ومصروف مساو لذلك فى الأرباح أو الخسائر.

٣٨- تتميز نظم أصحاب العمل المتعددين عن نظم إدارة المجموعة ، و نظام إدارة المجموعة هو مجرد تجميع لنظم أصحاب العمل الفرديين معاً للسماح لأصحاب العمل المشاركين فى تجميع أصولهم لأغراض الاستثمار و بالتالى تخفيض تكاليف إدارة الاستثمار و المصاريف الإدارية ، ولكن يتم فصل مطالبات مختلف أصحاب العمل لمصلحة العاملين لديهم فقط ، و لا تشكل نظم الإدارة الجماعية أية مشاكل محاسبية معينة لأن المعلومات متوفرة فى الحال لمعاملتها بنفس الطريقة مثل أى نظام صاحب عمل مفرد ، ولأن هذه النظم لا تعرض المنشآت المشاركة للمخاطر الاكتوارية المتعلقة بالعاملين الحاليين و السابقين للمنشآت الأخرى ، و تتطلب التعريفات فى هذا المعيار أن تقوم المنشأة بتبويب

نظام إدارة المجموعة إما على أنه نظام اشتراك محدد أو نظام مزايا محددة حسب أحكام النظام (بما فى ذلك أى التزام ضمنى يتعدى الأحكام الرسمية).

٣٩- عند تحديد متى يتم الاعتراف وكيف يقاس الالتزام الناشئ عن تصفية نظام مزايا محددة لأصحاب العمل المتعددين أو انسحاب المنشأة من مثل هذا النظام ، على المنشأة تطبيق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٨) .

نظم المزايا المحددة والتى توزع مخاطرها بين منشآت متعددة والتى هى تحت سيطرة واحدة

٤٠- نظم المزايا المحددة التى توزع مخاطرها بين منشآت متعددة والتى هى تحت سيطرة واحدة لا تعتبر نظم أصحاب عمل متعددين .

٤١- على المنشأة التى تشارك فى مثل هذه النظم الحصول على معلومات حول النظام ككل مقاس حسب معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٨) على أساس الإفتراضات التى تنطبق على النظام ككل ، وإذا كانت هناك إتفاقية تعاقدية أو سياسة مبينة لتحميل صافى تكلفة المزايا المحددة للنظام ككل مقاسة حسب معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٨) على منشآت المجموعة كل على حده فإن على المنشأة الإعتراف فى قوائمها المالية المستقلة أو المنفردة بصافى تكلفة النظام المحدد الذى تم تحميله ، وإذا لم تكن هناك مثل هذه الإتفاقية أو السياسة فإنه يجب الإعتراف بصافى التكلفة المحددة فى القوائم المالية المستقلة أو المنفردة لمنشأة المجموعة التى هى قانوناً صاحب العمل الكفيل للنظام ، وعلى المنشآت الأخرى بالمجموعة الأعتراف فى قوائمها المالية المستقلة أو المنفردة بتكلفة مساوية لمساهمتها المستحقة الدفع عن الفترة .

٤٢- أن المشاركة فى مثل هذا النظام هى معاملة طرف ذى علاقة لكل منشأة فى المجموعة على حده ، ولذلك يجب على المنشأة الافصاح فى قوائمها المالية المستقلة أو المنفردة عن المعلومات التي تتطلبها الفقرة "١٤٩".

نظم الدولة

٤٣- ***على المنشأة إجراء محاسبة لنظام الدولة بنفس الطريقة كما هى بالنسبة لنظام أصحاب عمل متعددين (راجع الفقرات من "٣٢" إلى "٣٩")***

٤٤- يتم وضع نظم الدولة بموجب التشريع لتغطية كافة المنشآت وتقوم بتشغيلها الحكومة أو جهة أخرى ليست خاضعة لسيطرة أو تأثير المنشأة المعدة للقوائم ، و توفر بعض النظم التى وضعتها المنشأة مزايا إجبارية تحل محل المزايا التى يتم – خلافاً لذلك – تغطيتها بموجب نظام الدولة و مزايا اختيارية إضافية، وهذه النظم لا تعتبر نظم دولة .

٤٥- تتصف نظم الدولة بأنها ميزة محددة أو اشتراك محدد بناء على التزام المنشأة بموجب النظام ، ويتم تمويل العديد من نظم الدولة على أساس الدفعات المقسطة و تحدد الاشتراكات عند مستوى يتوقع أن يكون كافياً لدفع المزايا المطلوبة التى تستحق فى نفس الفترة، و يتم دفع المزايا المستقبلية التى يتم الحصول عليها خلال الفترة الحالية من الاشتراكات المستقبلية ، وبرغم ذلك ففى نظام الدولة لا يوجد على المنشأة التزام قانونى أو ضمنى لدفع هذه المبالغ المستقبلية ، فالتزامها الوحيد هو دفع الاشتراكات عندما تستحق .

المنافع المؤمن عليها

٤٦- *يمكن للمنشأة دفع أقساط تأمين لتمويل نظام مزايا بعد انتهاء الخدمة ، وعلى المنشأة معاملة هذا النظام على أنه نظام اشتراكات محدد إلا إذا كانت المنشأة ستتحمل التزاماً قانونياً أو ضمنياً (إما بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال النظام):*

(أ) بدفع مزايا العاملين مباشرة عندما تصبح مستحقة .

أ و (ب) دفع اشتراكات أخرى إذا كان المؤمن لا يقوم بدفع كافة مزايا العاملين المستقبلية المتعلقة بخدمة العاملين فى الفترات الحالية و السابقة .

وإذا تحملت المنشأة هذا الالتزام القانونى أو الضمنى فإنه يجب على المنشأة معاملة النظام على أنه نظام مزايا محددة .

٤٧- المزايا المؤمن عليها بموجب عقد تأمين ليست بحاجة لأن يكون لها علاقة مباشرة أو تلقائية مع التزام المنشأة بمزايا العاملين ، وتكون نظم المزايا بعد انتهاء الخدمة التى تشتمل على عقود تأمين خاضعة لنفس التمييز بين المحاسبة و التمويل شأنها فى ذلك شأن النظم الممولة الأخرى .

٤٨- عندما تقوم المنشأة بتمويل التزام مزايا بعد انتهاء الخدمة بالاشتراك فى بوليصة تأمين تحتفظ المنشأة بموجبها (إما بشكل مباشر أو بشكل غير مباشر من خلال النظام أو من خلال آلية تحديد الأقساط المستقبلية أو من خلال علاقة تمثل طرفاً مع شركة التأمين) بالتزام قانونى أو ضمنى فإن دفع الأقساط لا يرقى إلى اشتراكات محددة ، ويتبع ذلك :

(أ) أن تقوم المنشأة بالمحاسبة عن بوليصة التأمين المؤهلة على أنها أصل للنظام (راجع الفقرة "٧").

و (ب) أن تقوم المنشأة بالاعتراف ببوالص التأمين الأخرى على انها حقوق تعويضية (إذا كانت البوالص تتفق مع الشروط الواردة بالفقرة "١٠٤أ").

٤٩- عندما تكون بوليصة التأمين باسم مشارك محدد فى النظام أو مجموعة مشاركين فى النظام ، ولا يوجد على المنشأة التزام قانونى أو ضمنى لتغطية أية خسارة من البوليصة، عندئذ لا يكون هناك التزام على المنشأة لدفع مزايا للعاملين ، ويتحمل المؤمن وحده مسئولية دفع المزايا، و يعتبر دفع الأقساط الثابتة بموجب هذه العقود فى جوهره تسوية لإلتزام مزايا العاملين و ليس استثماراً لمواجهة الالتزام، و تبعاً لذلك لا يكون للمنشأة أصل أو التزام ، و على ذلك تعامل المنشأة هذه الاشتراكات على أنها دفعات لنظام اشتراك محدد .

مزايا بعد انتهاء الخدمة : نظم الاشتراك المحدد

٥٠- تعتبر محاسبة نظم الاشتراك المحدد سهلة وواضحة لأن التزام المنشأة المعدة للقوائم يتم تحديده حسب المبالغ التى سيتم الاشتراك بها لتلك الفترة ، وتبعاً لذلك لا تتطلب افتراضات اكتوارية لقياس الالتزام أو المصروف و لا يوجد احتمال لأى ربح أو خسارة اكتوارية، علاوة على ذلك يتم قياس الالتزامات على أساس غير مخصم إلا عندما لا تستحق بكاملها خلال ١٢ شهراً بعد نهاية الفترة التى يقوم خلالها العاملون بتقديم خدماتهم .

الاعتراف و القياس

٥١- *عندما يقدم العامل خدمة لمنشأة خلال فترة يجب على المنشأة الاعتراف بالاشتراك المستحق الدفع لنظام الاشتراك المحدد مقابل تلك الخدمة :*

(أ) على أنه التزام (مصروف مستحق) بعد خصم أية اشتراكات تم دفعها بالفعل ، وإذا زادت الاشتراكات التى تم دفعها بالفعل عن الاشتراكات المستحقة للخدمة قبل تاريخ الميزانية فإنه يجب على المنشأة الاعتراف بتلك الزيادة على أنها أصل (مصروف مدفوع مقدماً) إلى الحد الذى تؤدى به الدفعة المقدمة على سبيل المثال إلى تخفيض الدفعات المستقبلية أو استرداد نقدى .

و (ب) على أنه مصروف إلا إذا تطلب أو سمح معيار محاسبة مصرى آخر بإدخال الاشتراك فى تكلفة أصل (راجع على سبيل المثال معيار المحاسبة المصرى رقم (٢) – "المخزون" و معيار المحاسبة المصرى رقم (١٠) – "الأصول الثابتة").

٥٢- *عندما لا تستحق الاشتراكات فى نظام اشتراك محدد بكاملها خلال ١٢ شهراً بعد نهاية الفترة التى يقوم خلالها العاملون بتقديم الخدمة فإنه يجب خصمها باستخدام سعر الخصم المحدد فى الفقرة "٨٣".*

الإفصاح

٥٣- **على المنشأة الإفصاح عن المبلغ المعترف به كمصروف لنظم الاشتراك المحدد .**

٥٤- حسبما يتطلب معيار المحاسبة المصرى رقم (١٥) – "الإفصاح عن الأطراف ذوى العلاقة" تقوم المنشأة بالإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالاشتراكات فى نظام اشتراك محدد لكبار موظفى الإدارة.

المزايا بعد انتهاء الخدمة : نظم المزايا المحددة

٥٥- تعتمد محاسبة نظم المزايا المحددة على أساليب معقدة لأنها تتطلب افتراضات اكتوارية لقياس الالتزام و المصروف ، وهناك احتمال بأرباح أو خسائر اكتوارية ، علاوة على ذلك يتم قياس الالتزامات على أساس مخصم لأنه يمكن تسويتها بعد عدة سنوات من قيام العاملين بتقديم خدماتهم .

الاعتراف و القياس

٥٦- من الممكن أن تكون نظم المزايا المحددة غير ممولة ، كما يمكن أن تكون ممولة بشكل كامل أو جزئى من خلال دفع اشتراكات من المنشأة ، و فى بعض الأحيان من العاملين ، إلى منشأة أو صندوق منفصل قانوناً عن المنشأة المعدة للتقارير و تدفع مزايا العاملين منه ، ولا يعتمد دفع المزايا الممولة عندما تصبح مستحقة فقط على المركز المالى و أداء الاستثمار للصندوق ولكن كذلك على قدرة المنشأة (و رغبتها) على تعويض أى عجز فى أصول الصندوق ، وعلى ذلك فإن المنشأة تقوم فى واقع الأمر بالتعهد بالمخاطر الاكتوارية و الاستثمارية المرتبطة بالنظام ، وتبعاً لذلك لا يكون المصروف المعترف به لنظام مزايا محددة مساوياً بالضرورة لمبلغ الاشتراك المستحق للفترة .

٥٧- تشمل محاسبة المنشأة لنظم المزايا المحددة الخطوات التالية :

(أ) تحديد العجز أو الفائض عن طريق :

(١) استخدام الأساليب الاكتوارية لإجراء تقدير يعتمد عليه لمبلغ المزايا المكتسبة للعاملين مقابل خدمتهم فى الفترات الحالية و السابقة (راجع الفقرات من "٦٧" إلى "٦٩")، وهذا يتطلب أن تقوم المنشأة بتحديد مقدار الميزة التى تعود للفترات

الحالية والسابقة (راجع الفقرات من "٧٠" إلى "٧٤") و عمل تقديرات (افتراضات اكتوارية) بشأن المتغيرات الديموغرافية (مثل معدل دوران العاملين و نسبة الوفيات) و المتغيرات المالية (مثل الزيادات المستقبلية فى المرتبات و التكاليف الطبية) التى ستؤثر على تكلفة الميزة (راجع الفقرات من "٧٥" إلى "٩٨").

(٢) خصم تلك الميزة من أجل تحديد القيمة الحالية لالتزام المزايا المحددة و تكلفة الخدمة الحالية (راجع الفقرات من "٦٧" إلى "٦٩" ومن "٨٣" إلى "٨٦").

(٣) خصم القيمة العادلة لأى أصول للنظام (راجع الفقرات من "١١٣" إلى "١١٥") من القيمة الحالية لالتزام المزايا المحددة .

(ب)تحديد قيمة صافى التزام (أصل) المزايا المحددة باستخدام العجز أو الفائض الذى تم تحديده في (أ) بعد تعديله بأى آثار تحدد عدم تجاوز صافى أصل المزايا المحددة لقيمة سقف الأصل (راجع الفقرة "٦٤").

(ج) تحديد المبالغ التي سيتم الاعتراف بها في الأرباح أو الخسائر :

(١) تكلفة الخدمة الحالية (راجع الفقرات من "٧٠" إلى "٧٤").

(٢) أية تكلفة عن الخدمات السابقة والمكاسب والخسائر من التسويات (راجع الفقرات من "٩٩" إلى "١١٢") .

(٣) صافى الفوائد على صافى التزام (أصل) المزايا المحددة (راجع الفقرات من "١٢٣" إلى "١٢٦")

(د) تحديد إعادة قياس صافى التزام (أصل) المزايا المحددة والتي سيتم الاعتراف بها في الدخل الشامل الآخر والمتضمنة :

(١) المكاسب والخسائر الاكتوارية (راجع الفقرتين "١٢٨" و "١٢٩").

و(٢) العائد على أصول النظام بعد خصم المبالغ التي تضمنها صافى الفوائد على صافى التزام (أصل) المزايا المحددة (راجع الفقرة "١٣٠").

و(٣) أي تغيير في تأثير سقف الأصل (راجع الفقرة "٦٤") بعد خصم المبالغ التي تضمنها صافى الفوائد على صافى التزام (أصل) المزايا المحددة .

و عندما يوجد لدى المنشأة أكثر من نظام للمزايا المحددة تقوم المنشأة بتطبيق هذه الإجراءات لكل نظام ذى أهمية بشكل منفصل .

٥٨- *على المنشأة تحديد القيمة الحالية لالتزامات المزايا المحددة و القيمة العادلة لأية أصول للنظام بانتظام كامل بحيث لا تختلف المبالغ المعترف بها فى القوائم المالية بصورة جوهرية عن المبالغ التى كان سيتم تحديدها فى تاريخ نهاية الفترة المالية.*

٥٩- يشجع هذا المعيار ولكنه لا يتطلب مشاركة خبير اكتوارى مؤهل فى قياس كافة الالتزامات الجوهرية لمزايا بعد انتهاء الخدمة، و لأغراض عملية يمكن للمنشأة أن تطلب من خبير اكتوارى مؤهل إجراء تقييم مفصل للالتزام قبل تاريخ نهاية الفترة المالية، وبرغم ذلك يتم تحديث نتائج التقييم لأية معاملات جوهرية و للتغيرات الجوهرية الأخرى فى الظروف (بما فى ذلك التغيرات فى أسعار السوق وأسعار الفائدة) حتى تاريخ نهاية الفترة المالية.

٦٠- فى بعض الحالات قد توفر التقديرات و المعدلات و الأساليب الحسابية المختصرة مبالغ تقريبية يعتمد عليها للحسابات المفصلة الموضحة فى هذا المعيار .

محاسبة الالتزام الضمنى

٦١- *على المنشأة حساب التزامها القانونى ليس فقط بموجب الأحكام الرسمية لنظام مزايا محددة ولكن كذلك أى التزام ضمنى ينشأ من الأمور غير الرسمية المتعارف عليها بالمنشأة ، وينشأ عن الأعراف غير الرسمية التزام ضمنى حيث لا يوجد أمام المنشأة بديل فعلى سوى دفع مزايا العاملين ، والمثال على الالتزام الضمنى هو عندما يسبب تغير الأعراف غير الرسمية للمنشأة ضرراً غير مقبول لعلاقتها مع العاملين.*

٦٢- قد تسمح الأحكام الرسمية لنظام مزايا محددة للمنشأة بأن تقوم بإنهاء التزامها الناتج عن النظام ، وبرغم ذلك يكون عادة من الصعب بالنسبة للمنشأة إلغاء نظام إذا أرادت الاحتفاظ بالعاملين، وعلى ذلك و فى ظل عدم وجود أدلة على عكس ذلك تفترض محاسبة المزايا بعد انتهاء الخدمة أن المنشأة التى تتعهد حالياً بهذه المزايا ستستمر فى القيام بذلك على مدى العمر الوظيفى المتبقى للعاملين.

قائمة المركز المالى

٦٣- على المنشأة أن تعترف بالتزام (أصل) صافى المزايا المحددة في قائمة مركزها المالى .

٦٤- عندما يكون للمنشأة فائض في نظام المزايا المحددة فعليها قياس صافى أصل المزايا المحددة بأى مما يلى أيهما أقل :

(أ) الفائض في نظام المزايا المحددة.

و(ب) سقف الأصل باستخدام سعر الخصم كما هو مبين في فقرة "٨٣" .

٦٥-قد ينشأ أصل حين يتم بشكل مفرط تمويل نظام مزايا محددة أو فى حالات معينة حين يتم الاعتراف بالأرباح الاكتوارية ، و فى هذه الحالات تعترف المنشأة بالأصل بسبب ما يلى :

(أ) لأن المنشأة تسيطر على مورد و هو المقدرة على استخدام الفائض لتوليد منافع مستقبلية .

و(ب) لأن تلك السيطرة نتيجة لأحداث سابقة (اشتراكات دفعتها المنشأة و خدمات قدمها العاملون).

و (ج) لأن المنافع الاقتصادية المستقبلية تتوفر للمنشأة على شكل تخفيض فى الاشتراكات المستقبلية أو استرداد نقدى إما بشكل مباشر للمنشأة أو بشكل غير مباشر لنظم أخرى تعانى من العجز .

الاعتراف والقياس : القيمة الحالية لالتزامات المزايا المحددة و تكلفة الخدمة الحالية

٦٦-قد تتأثر التكلفة النهائية لنظام المزايا المحددة بعدة متغيرات مثل المرتبات النهائية ومعدل دوران العاملين و الوفيات واتجاهات التكلفة الطبية ، وبالنسبة لنظام ممول تتأثر تلك التكلفة بأرباح استثمار أصول النظام ، و تعتبر التكلفة النهائية للخطة غير مؤكدة ، ومن المحتمل أن يستمر عدم التأكد هذا على مدى فترة طويلة من الوقت ، ولقياس القيمة الحالية لالتزامات مزايا بعد نهاية الخدمة و تكلفة الخدمة الحالية المتعلقة بذلك من الضرورى القيام بما يلى :

(أ) تطبيق أسلوب تقييم اكتوارى (راجع الفقرات من "٦٧" إلى "٦٩").

(ب) تحميل الميزة لفترات الخدمة(راجع الفقرات من "٧٠" إلى "٧٤")

(ج) عمل افتراضات اكتوارية (راجع الفقرات من "٧٥" إلى "٩٨").

أسلوب التقييم الاكتوارى

٦٧- *على المنشأة استخدام طريقة الوحدة الإضافية المقدرة* ***(The Projected Unit Credit Method)*** *لتحديد القيمة الحالية لالتزامات المزايا المحددة الخاصة بها وتكلفة الخدمة الحالية المتعلقة بذلك ، تكلفة الخدمة السابقة إذا انطبق ذلك.*

٦٨- إن طريقة الوحدة الإضافية المقدرة (أحياناً تعرف بأسلوب الميزة المستحقة مقسمة على الخدمة أو بأسلوب الميزة / سنوات الخدمة) ترى أن كل فترة خدمة تتسبب فى نشوء

وحدة إضافية من الميزة المستحقة (راجع الفقرات من "٧٠" إلى "٧٤") و تقيس كل وحدة بشكل منفصل لتكوين الالتزام النهائى(راجع الفقرات من "٧٥" إلى "٩٨").

مثال يوضح الفقرة "٦٨"

تستحق ميزة على شكل مبلغ مقطوع عند انتهاء الخدمة و تساوى ١% من المرتب النهائى لكل سنة من سنوات الخدمة ، و مرتب السنة الأولى هو ١٠,٠٠٠ و يفترض أن يزيد بمقدار ٧% (مركب) كل سنة ، وسعر الخصم المستعمل هو ١٠% فى السنة، ويبين الجدول التالى كيف يتزايد الالتزام للعامل الذى يتوقع أن يترك الخدمة فى نهاية السنة الخامسة على افتراض عدم وجود تغيرات فى الافتراضات الاكتوارية ، و لأغراض السهولة يتجاهل هذا المثال التعديل الإضافى اللازم لإظهار احتمال أن يترك العامل الخدمة فى تاريخ مبكر أو تاريخ لاحق .

السنة	١	٢	٣	٤	٥
الميزة الخاصة لـ:					
– السنوات السابقة	صفر	١٣١	٢٦٢	٣٩٣	٥٢٤
– السنوات الحالية (١% من الراتب النهائى)	١٣١	١٣١	١٣١	١٣١	١٣١
١%(١٠٠٠×١٠٧% مركب لمدة خمس سنوات)					
– السنوات الحالية و السابقة	١٣١	٢٦٢	٣٩٣	٥٢٤	٦٥٥
الالتزام الأولى	–	٨٩	١٩٦	٣٢٤	٤٧٦
الفائدة بمقدار ١٠%	–	٩	٢٠	٣٣	٤٨
تكلفة الخدمة الحالية	٨٩	٩٨	١٠٨	١١٩	١٣١
الالتزام النهائى	٨٩	١٩٦	٣٢٤	٤٧٦	٦٥٥

ملاحظة :

١– الالتزام الأولى هو القيمة الحالية للميزة الخاصة بالسنوات السابقة

٢– تكلفة الخدمة الحالية هى القيمة الحالية للميزة الخاصة بالسنة الحالية

٣– الالتزام النهائى هو القيمة الحالية للميزة الخاصة بالسنوات الحالية و السابقة

٦٩- تقوم المنشأة بخصم التزامات المزايا ما بعد انتهاء الخدمة بكاملها حتى ولو استحق جزء من الالتزامات خلال (١٢) شهراً من تاريخ نهاية الفترة المالية .

تحميل الميزة لفترات الخدمة

٧٠- عند تحديد القيمة الحالية لالتزامات المزايا المحددة لمنشأة و تكلفة الخدمة الحالية المتعلقة بها ، وتحديد تكلفة الخدمة السابقة إذا انطبق ذلك ، على المنشأة تحميل الميزة لفترات الخدمة بموجب صيغة نظام الميزة ، على أنه إذا كانت خدمة العامل فى سنوات لاحقة ستؤدى إلى مستوى ميزة أعلى بشكل جوهرى من السنوات السابقة فإنه يجب على المنشأة تحميل الميزة على أساس القسط الثابت ، وذلك ابتداءً من :

(أ) التاريخ الذى يؤدى فيه خدمة العامل لأول مرة إلى مبلغ مزايا بموجب النظام (سواء كانت المزايا مشروطة بمزيد من الخدمة أم لا) ، وذلك حتى

(ب) التاريخ الذى لا يؤدى فيه مزيد من الخدمة للعامل إلى مزيد من مبلغ هام و مؤثر للمزايا بموجب النظام ، عدا الزيادات الأخرى فى المرتب .

٧١- تتطلب طريقة الوحدة الإضافية المقدرة أن تقوم المنشأة بتحميل الميزة للفترة الحالية (من أجل تحديد تكلفة الخدمة الحالية) و الفترات الحالية و السابقة (من أجل تحديد القيمة الحالية لالتزامات المزايا المحددة) ، وتقوم المنشأة بتحميل المنفعة على الفترات التى ينشأ فيها الالتزام لتقديم مزايا بعد انتهاء الخدمة ، وينشأ ذلك الالتزام عندما يقوم العاملون بتقديم الخدمات مقابل مزايا بعد انتهاء الخدمة و التى تتوقع المنشأة أن تدفعها فى الفترات المالية المستقبلية ، وتسمح الأساليب الاكتوارية للمنشأة بقياس ذلك الالتزام بدرجة يعتمد عليها لتبرير الاعتراف بالالتزام .

أمثلة توضح الفقرة "٧١"
(١) يقدم نظام مزايا محددة ميزة على شكل مبلغ مقطوع مقداره ١٠٠ يستحق الدفع عند التقاعد لكل سنة من سنوات الخدمة . *تحمل ميزة مقدارها ١٠٠ لكل سنة ، وتكلفة الخدمة الحالية هى القيمة الحالية لمبلغ ١٠٠ ، و القيمة الحالية لالتزام المزايا المحددة هى القيمة الحالية لمبلغ ١٠٠ مضروبة فى عدد سنوات الخدمة حتى تاريخ نهاية الفترة المالية.* *إذا كانت الميزة مستحقة الدفع فوراً عندما يترك العامل المنشأة فإن تكلفة الخدمة الحالية والقيمة الحالية لالتزام المزايا المحددة تعكس التاريخ الذى يتوقع فيه أن يترك العامل*

الخدمة ، وبسبب تأثير التخصيم فهى أقل من المبالغ التى كانت ستحدد لو أن العامل تـرك الخدمة فى تاريخ نهاية الفترة المالية.

(٢) يقدم النظام معاشاً شهرياً مقداره ٠,٢% من المرتب النهائى لكـل سـنة مـن سنوات الخدمة ، ويستحق المعاش الدفع من عمر ٦٥.

الميزة المساوية للقيمة الحالية فى تاريخ التقاعد المتوقع لمعاش شهرى مقداره ٠,٢% مـن المرتب النهائى المقدر المستحق الدفع ابتداءً من تاريخ التقاعد المتوقع حتى تـاريخ الوفـاة المتوقع تحمل لكل سنة من سنوات الخدمة ، وتكلفة الخدمة الحالية هى القيمة الحالية لتلـك الميزة ، والقيمة الحالية لالتزام المزايا المحددة هى القيمة الحالية لدفعات المعاش الـشهرى البالغة ٠,٢% من المرتب النهائى مضروباً فى سنوات الخدمة حتى تاريخ نهايـة الفتـرة المالية ، ويتم تخصيم تكلفة الخدمة الحالية و القيمة الحالية لالتـزام المزايـا المحـددة لأن دفعات التقاعد تبدأ عند عمر ٦٥ سنة .

٧٢-ينشأ عن خدمة العامل التزام بموجب نظام مزايا محددة حتى ولو كانت المزايا مشروطة بالتوظيف المستقبلى (بمعنى آخر أنها غير مكتسبة)، و ينشأ عن خدمة العامـل قبـل تاريخ الاستحقاق التزام ضمنى لأنه يتم فى تاريخ كل ميزانية لاحـق تخفـيض مبلـغ الخدمة المستقبلية التى يجب على العامل تقديمها قبل أن يصبح مستحقاً للميزة ، وعنـد قياس المنشأة لالتزامها بالمزايا المحددة فإنها تأخذ فى الاعتبار احتمال عدم تلبية بعـض العاملين لأية متطلبات استحقاق ، وبالمثل بالرغم من أن مزايا معينة بعد انتهاء الخدمة ، مثال ذلك المزايا الطبية بعد انتهاء الخدمة تصبح مستحقة فقط إذا وقع حدث محدد عنـد إنهاء خدمة العامل فإنه ينشأ التزام عندما يقوم العامل بتقديم الخدمة التى توفر الاستحقاق للميزة إذا وقع الحدث المحدد ، و توقع وقوع الحدث المحدد سيؤثر على قياس الالتـزام إلا أنه لا يحدد ما إذا كان الالتزام قائماً .

أمثلة توضح الفقرة "٧٢"

(١) يقوم نظام بدفع ميزة مقدارها ١٠٠ لكل سنة من سنوات الخدمة ، وتستحق المزايا بعد عشر سنوات من الخدمة .

تحمل ميزة مقدارها ١٠٠ لكل سنة ، و فى كل سنة من السنوات العشر الأولـى تعكـس تكلفة الخدمة الحالية و القيمة الحالية للالتزام احتمال عدم إكمال العامل مدة عشر سنوات من الخدمة .

(٢) يقوم نظام بدفع ميزة مقدارها ١٠٠ لكل سنة من سنوات الخدمة باستثناء الخدمة قبل سن ٢٥ ، وتستحق المزايا فوراً.

لا تحمل ميزة للخدمة قبل سن ٢٥ لأن الخدمة قبل ذلك التاريخ لا تؤدى إلى مزايا (مشروطة أو غير مشروطة)، و تحمل ميزة مقدارها ١٠٠ لكل سنة لاحقة .

٧٣- يتزايد الالتزام حتى التاريخ الذى لا يؤدى فيه مزيد من خدمة العامل إلى مبلغ هام ومؤثر لمزيد من المزايا ، ولذلك تحمل الميزة بكاملها للفترات التى تنتهى فى ذلك التاريخ أو قبله و تحمل الميزة لكل فترة محاسبية بموجب صيغة نظام المزايا، على أنه إذا كانت خدمة العاملين فى السنوات اللاحقة ستؤدى إلى مستوى ميزة أعلى بصورة هامة ومؤثرة من السنوات السابقة ، تقوم المنشأة بتحميل الميزة على أساس القسط الثابت حتى التاريخ الذى لا يؤدى فيه مزيد من خدمة العامل إلى مبلغ هام لمزيد من المزايا ، ويرجع ذلك إلى أن خدمة العامل خلال الفترة بكاملها ستؤدى فى النهاية إلى الميزة عند ذلك المستوى الأعلى .

أمثلة توضح الفقرة "٧٣"
يقوم نظام بدفع ميزة على شكل مبلغ مقطوع مقداره ١٠٠٠ يستحق بعد عشر سنوات من الخدمة ، ولا يوفر النظام مزيداً من المزايا للسنوات اللاحقة .
تحمل ميزة مقدارها ١٠٠ (١٠٠٠ مقسومة على ١٠) لكل سنة من السنوات العشر الأولى ، وتعكس قيمة تكلفة الخدمة الحالية للسنوات العشر الأولى احتمال عدم إكمال العامل عشر سنوات من الخدمة ، و لا تحمل ميزة للسنوات اللاحقة .
يقوم نظام بدفع ميزة تقاعد على شكل مبلغ مقطوع مقداره ٢٠٠٠ لجميع العاملين الذين لازالوا فى الخدمة عند عمر ٥٥ بعد عشرين سنة من الخدمة أو الذين لازالوا فى الخدمة عند عمر ٦٥ بغض النظر عن طول فترة خدمتهم .
بالنسبة للعاملين الذين يلتحقون بالعمل قبل عمر ٣٥ تؤدى الخدمة أولاً إلى مزايا بموجب النظام عند عمر ٣٥ (يمكن للعامل أن يترك الخدمة عند عمر ٣٠ و العودة عند عمر ٣٣ بدون تأثير على مبلغ أو توقيت المزايا) ، وهذه المزايا مشروطة بمزيد من الخدمة ، كذلك لا تؤدى الخدمة بعد عمر ٥٥ إلى مبلغ هام لمزيد من المزايا ، وبالنسبة لهؤلاء العاملين تحمل المنشأة ميزة مقدارها ١٠٠ (٢٠٠٠ مقسومة على ٢٠) لكل سنة من عمر ٣٥ إلى عمر ٥٥. وبالنسبة للعاملين الذين يلتحقون بالعمل بين عمر ٣٥ و عمر ٤٥ لا تؤدى الخدمة لفترة تزيد عن عشرين سنة إلى مبلغ هام لمزيد من المزايا ، و تحمل المنشأة لهؤلاء العاملين ميزة

مقدارها ١٠٠ (٢٠٠٠ مقسومة على ٢٠) لكل سنة من السنوات العشرين الأولى . بالنسبة لعامل التحق فى سن ٥٥ فإن خدمته بعد ١٠ سنوات لن تؤدى إلى مبلغ هام لمزيد من المزايا، بالنسبة لهذا العامل تحمل المنشأة ٢٠٠ (٢٠٠٠ مقسومة على ١٠) لكل سنة من السنوات العشر الأولى. بالنسبة لجميع العاملين تعكس تكلفة الخدمة الحالية و القيمة الحالية للالتزام احتمال عدم إكمال العامل فترة الخدمة اللازمة .
(٣) يقوم نظام العلاج الطبى بعد انتهاء الخدمة بتعويض ٤٠% من التكاليف الطبية للعامل بعد انتهاء الخدمة إذا ترك العامل الخدمة بعد أكثر من عشر سنوات و أقل من عشرين سنة ، و ٥٠% من هذه التكاليف إذا ترك العامل الخدمة بعد عشرين سنة من الخدمة أو أكثر .
بموجب صيغة نظام المزايا تحمل المنشأة ٤% من القيمة الحالية للتكاليف الطبية المتوقعة (٤٠% مقسومة على ١٠) لكل سنة من السنوات العشر الأولى و ١% (١٠% مقسومة على ١٠) لكل سنة من السنوات العشر الثانية ، وتعكس تكلفة الخدمة الحالية فى كل سنة احتمال عدم إكمال العامل الفترة اللازمة للخدمة ليحصل على جزء من المزايا أو كلها ، وبالنسبة للعاملين الذين يتوقع أن يتركوا الخدمة خلال عشر سنوات لا تحمل لهم أية ميزة .
(٤) يقوم نظام العلاج الطبى بعد انتهاء الخدمة بتعويض ١٠% من التكاليف الطبية بعد انتهاء الخدمة إذا ترك العامل الخدمة بعد أكثر من عشر سنوات و أقل من عشرين سنة من الخدمة ٥٠% من تلك التكاليف إذا ترك العامل الخدمة بعد ٢٠ سنة أو أكثر من الخدمة .
تؤدى الخدمة فى السنوات اللاحقة إلى مستوى مزايا أعلى بصورة هامة من السنوات السابقة ، ولذلك فإنه بالنسبة للعاملين الذين يتوقع أن يتركوا الخدمة بعد عشرين سنة أو أكثر تحمل المنشأة الميزة على أساس القسط الثابت بموجب الفقرة "٦٨" و لا تؤدى الخدمة لما يزيد عن عشرين سنة إلى مبلغ جوهرى لمزيد من المزايا ، وعلى ذلك تكون الميزة التى تحمل إلى كل سنة من السنوات العشرين الأولى ٢,٥% من القيمة الحالية للتكاليف الطبية المتوقعة (٥٠% مقسومة على ٢٠). بالنسبة للعاملين الذين يتوقع أن يتركوا الخدمة فيما بين عشر سنوات وعشرين سنة تكون الميزة الخاصة بكل سنة من السنوات العشر الأولى ١% من القيمة الحالية للتكاليف الطبية المتوقعة ، و لا تحمل لهؤلاء العاملين أية ميزة بالنسبة للخدمة بين نهاية السنة العاشرة و التاريخ المقدر لترك الخدمة . بالنسبة للعاملين الذين يتوقع أن يتركوا الخدمة خلال عشر سنوات لا تحمل لهم أية ميزة .

٧٤- عندما يكون مبلغ الميزة نسبة ثابتة من المرتب النهائى لكل سنة من سنوات الخدمة تؤثر الزيادات المستقبلية فى المرتب على المبلغ المطلوب لتسوية الالتزام القائم للخدمة قبل تاريخ الميزانية ، إلا أنها لا تخلق التزاما إضافياً و لذلك :

(أ) لغرض الفقرة "٧٠(ب)" لا تؤدى الزيادات فى المرتب إلى مزيد من المزايا بالرغم من أن مبلغ المزايا يعتمد على المرتب النهائى .

و (ب) يكون مبلغ الميزة المحمل لكل فترة هو نسبة ثابتة من المرتب الذى ترتبط به الميزة .

مثال يوضح الفقرة "٧٤"
يستحق العاملون ميزة مقدارها ٣% من المرتب النهائى لكل سنة من سنوات الخدمة قبل عمر ٥٥.
تحمل ميزة مقدارها ٣% من المرتب النهائى المقدر لكل سنة حتى عمر ٥٥ ، وهذا هو التاريخ الذى لا يؤدى فيه مزيد من الخدمة إلى مبلغ هام لمزيد من المزايا بموجب النظام ، و لا تحمل أية ميزة إلى الخدمة بعد ذلك العمر.

الافتراضات الاكتوارية

٧٥- ***يجب أن تكون الافتراضات الاكتوارية غير متحيزة و متسقة مع بعضها .***

٧٦- الافتراضات الاكتوارية هى أفضل تقديرات تعدها المنشأة للمتغيرات التى ستحدد التكلفة النهائية للمزايا بعد انتهاء الخدمة ، وتشمل الافتراضات الاكتوارية :

(أ) الافتراضات الديموغرافية بشأن الخصائص المستقبلية للعاملين الحاليين و السابقين (ومن يعولونهم) المستحقين للمزايا ، وتتناول الافتراضات الديموغرافية أموراً مثل :

(١) الوفيات أثناء فترة الخدمة و بعد انتهائها.

و (٢) معدل دوران العاملين و العجز و التقاعد المبكر .

و (٣) نسبة الأعضاء فى النظام مع من يعولونهم الذين يستحقون المزايا .

و (٤) معدلات المطالبات بموجب النظم الطبية .

و(ب) الافتراضات المالية التى تتناول بنوداً مثل :

(١) سعر الخصم (راجع الفقرات من "٨٣" إلى ٨٦") .

و(٢) المرتب المستقبلى و مستويات المزايا (راجع الفقرات من "٨٧" إلى"٩٥").

و(٣) فى حالة المزايا الطبية ، التكاليف الطبية المستقبلية بما فى ذلك و حيث يكون ذلك هاماً تكلفة إدارة المطالبات و دفعات الميزة (راجع الفقرات من "٩٦" إلى "٩٨").

و(٤) الضرائب المستحقة على النظام على الاشتراكات المتعلقة بالخدمة ما قبل تاريخ انتهاء الفترة المالية أو على المزايا الناجمة عن هذه الخدمة .

٧٧-تكون الافتراضات الاكتوارية غير متحيزة إذا كانت غير حذرة أو متحفظة بشكل مبالغ فيه .

٧٨-تكون الافتراضات الاكتوارية متفقة مع بعضها البعض إذا كانت تعكس العلاقة الاقتصادية بين عوامل مثل التضخم و معدلات الزيادة فى المرتبات و العائد على أصول النظام و معدلات الخصم، فعلى سبيل المثال كافة الافتراضات التى تعتمد على مستوى تضخم معين (مثل الافتراضات الخاصة بأسعار الفائدة و الزيادات فى المرتبات و المزايا) فى أية فترة مستقبلية معينة تفرض نفس مستوى التضخم فى تلك الفترة .

٧٩-تحدد المنشأة سعر الخصم و الافتراضات المالية الأخرى من الناحية القياسية (النمطية) إلا إذا كانت التقديرات من الناحية الفعلية (معدلة حسب التضخم) يعتمد عليها أكثر ، مثال ذلك عندما تكون الميزة مرتبطة بمؤشر و توجد سوق واسعة للسندات المرتبطة بمؤشر لنفس العملة و الفترة.

٨٠-***يجب أن تكون الافتراضات المالية مبنية على توقعات السوق فى تاريخ نهاية الفترة المالية للفترة التى سيتم على مداها تسوية الالتزامات .***

الافتراضات الاكتوارية : معدل الوفيات

٨١-***على المنشأة أن تحدد الافتراضات الخاصة بمعدل الوفيات لديها بالرجوع إلى أفضل تقدير لمعدل وفيات أعضاء النظام سواء أثناء وبعد التوظيف.***

٨٢-من أجل تقدير التكلفة الكلية للمزايا تأخذ المنشأة في اعتبارها التغير المتوقع في معدل الوفيات فتقوم على سبيل المثال بتحديث جدول الوفيات النمطية بالتحسن المتوقع في معدل الوفيات.

الافتراضات الاكتوارية : سعر الخصم

٨٣- *يجب تحديد السعر المستخدم لخصم التزامات الميزة بعد نهاية الخدمة (الممولة و غير الممولة) بالرجوع إلى عوائد السوق فى تاريخ نهاية الفترة المالية على سندات الشركات عالية التصنيف ، أو على عوائد السوق (فى تاريخ نهاية الفترة المالية) على السندات الحكومية ، ويجب أن تكون عملة وفترة سندات الشركات أو السندات الحكومية متسقة مع العملة و الفترة المقدرة لالتزامات مزايا بعد انتهاء الخدمة.*

٨٤- أحد الافتراضات الاكتوارية التى لها تأثير جوهرى هو سعر الخصم ، ويعكس سعر الخصم القيمة الزمنية للنقود ، ولكنه لا يعكس المخاطرة الاكتوارية أو الاستثمارية ، إضافة إلى ذلك لا يعكس سعر الخصم مخاطرة الائتمان الخاصة بالمنشأة التى يتحملها دائنو المنشأة ، كما أنه لا يعكس مخاطرة احتمال اختلاف الخبرة المستقبلية عن الافتراضات الاكتوارية .

٨٥- يعكس سعر الخصم التوقيت المقدر لدفعات المزايا ، ومن ناحية عملية تحقق المنشأة ذلك عادة بتطبيق معدل المتوسط المرجح لسعر خصم مفرد يعكس التوقيت و المبلغ المقدرين لدفعات المزايا و العملة التى سيتم دفع المزايا بها.

٨٦- فى بعض الحالات قد لا توجد سوق واسعة لسندات ذات استحقاق طويل الأجل كاف ليتناسب مع الاستحقاق المقدر لكافة دفعات المزايا، وفى هذه الحالات تستخدم المنشأة أسعار السوق الجارية للفترة المناسبة لخصم الدفعات ذات الأجر الأقصر و تقدر سعر الخصم للاستحقاقات الأطول أجلاً باستنتاج أسعار السوق الجارية حسب منحنى العائد ، ومن غير المحتمل أن يكون إجمالى القيمة الحالية لالتزامات مزايا محددة حساساً بشكل خاص لسعر الخصم المطبق على جزء المزايا المستحق الدفع بعد الاستحقاق النهائى لسندات الشركات أو السندات الحكومية المتوفرة .

الافتراضات الاكتوارية : تكاليف المرتبات و المزايا و الرعاية الطبية

٨٧- *يتم قياس التزامات المزايا بعد انتهاء الخدمة على أساس يعكس ما يلى :*

(أ) الزيادات المستقبلية المقدرة فى المرتبات.

و (ب) المزايا المذكورة فى أحكام النظام (أو الناجمة من أى التزام ضمنى يتعدى هذه الأحكام) فى تاريخ نهاية الفترة المالية.

و (ج) التغيرات المستقبلية المقدرة فى مستوى أية مزايا للدولة التى تؤثر على المزايا المستحقة بموجب خطة مزايا محددة وذلك فقط عند حدوث أي من الآتى :

(١) إذا تمت هذه التغيرات قبل تاريخ نهاية الفترة المالية.

أو (٢) إذا دلت البيانات التاريخية أو أية أدلة أخرى يعتمد عليها على أن مزايا الدولة هذه ستتغير بأسلوب يمكن التنبؤ به ، مثل أن تتفق مع التغيرات المستقبلية فى المستويات العامة للأسعار أو المستويات العامة للمرتبات .

و (د) تأثير أي تحديد لحصة صاحب العمل في تكلفة المزايا المستقبلية .

و (هـ) المساهمات التي يقدمها العاملون أو الأطراف الثالثة والتي تخفض التكلفة النهائية لتلك المزايا بالنسبة للمنشأة .

٨٨- إذا تطلبت الأحكام الرسمية للنظام (أو التزام ضمنى يتعدى هذه الأحكام) أن تقوم المنشأة بتغيير المزايا فى الفترات المستقبلية فإن قياس الالتزام يعكس هذه التغيرات ، وتكون الحالة هكذا على سبيل المثال إذا :

(أ) كان للمنشأة تاريخ سابق لزيادة المزايا ، على سبيل المثال لتخفيف آثار التضخم و لا توجد دلالة على أن هذه الأعراف ستتغير فى المستقبل .

أو (ب) تم الاعتراف بالأرباح الاكتوارية فى السابق فى القوائم المالية ، ووجب على المنشأة إما بناء على الأحكام الرسمية للنظام (أو التزام ضمنى يتعدى هذه الأحكام) أو تشريع استخدام أى فائض فى النظام لمنفعة المشاركين فى النظام (راجع الفقرة "١٠٨(ج)").

أو (ج) تختلف المزايا كرد فعل للأداء المستهدف أو سمات أخرى . فمثلاً قد تنص شروط النظام على أنه سيدفع مزايا مخفضة أو قد تتطلب اشتراكات إضافية من العاملين فى حالة كانت أصول النظام غير كافية . ويعكس قياس الإلتزام أفضل تقدير لتأثير الأداء المستهدف أو السمات الأخرى.

٨٩- لا تعكس الافتراضات الاكتوارية التغيرات المستقبلية فى المزايا التى هى ليست واردة فى الشروط الرسمية للنظام (أو التزاماً ضمنياً) فى تاريخ نهاية الفترة المالية ، مثل هذه التغيرات ينتج عنها :

(أ) تكلفة الخدمة السابقة إلى المدى الذى تتغير به مزايا الخدمة قبل التغيير .

و (ب) تكلفة الخدمة الحالية للفترات بعد التغيير إلى المدى الذى تتغير به مزايا الخدمة بعد التغيير.

٩٠-تأخذ تقديرات الزيادات المستقبلية فى المرتبات فى الاعتبار التضخم و الأقدمية والترقيات والعوامل الأخرى ذات الصلة مثل العرض و الطلب فى سوق التوظيف .

٩١-تحدد بعض أنظمة المزايا المحددة الاشتراكات المطلوب من المنشأة دفعها . وتأخذ التكلفة النهائية للمزايا في الحسبان أثر ذلك التحديد للاشتراكات . ويحسب تأثير هذا التحديد خلال أي من الأعمار التالية أيهما أقصر :

(أ) العمر المقدر للمنشأة.

و(ب) العمر المقدر للنظام.

٩٢-تتطلب بعض نظم المزايا المحددة من العاملين أو أطراف ثالثة المساهمة في تكاليف النظام . وتخفض مساهمات العاملين من تكاليف المزايا بالنسبة للمنشأة . وتنظر المنشأة فيما إذا كانت مساهمات الأطراف الثالثة تخفض من تكاليف المزايا بالنسبة للمنشأة ، أو تكون عبارة عن حقوق تعويض كما هو موضح في الفقرة "١١٦" . وتكون مساهمات العاملين أو الأطراف الثالثة إما مبينة في البنود الرسمية للنظام (أو تنشأ من التزام حكمى يتجاوز نطاق تلك البنود) أو تكون اختيارية . وتخفض المساهمات الاختيارية للعاملين أو الأطراف الثالثة من تكلفة الخدمة عند دفع هذه المساهمات في النظام .

٩٣-تؤدى مساهمات العاملين أو الأطراف الثالثة الواردة في البنود الرسمية للنظام إلى تخفيض تكلفة الخدمة (إذا كانت مرتبطة بالخدمة) أو تخفيض قيمة إعادة قياس صافى التزام (أصل) المزايا المحددة (مثلاً إذا كانت المساهمات مطلوبة لتقليل العجز الناشئ من الخسائر في أصول النظام أو الخسائر الاكتوارية) . وتنسب مساهمات العاملين أو الأطراف الثالثة فيما يتعلق بالخدمة إلى فترات تقديم الخدمة كمزايا بالسالب وفقاً للفقرة "٧٠" (أي ينسب صافى المزايا وفقاً لتلك الفقرة).

٩٤-ينتج عن التغيرات في مساهمات العاملين أو الأطراف الثالثة فيما يتعلق بتقديم الخدمات :

إما (أ) تكلفة للخدمة الحالية والسابقة (في حال لم تكن التغيرات في مساهمات العاملين واردة في البنود الرسمية للنظام و لا تنشأ عن التزام حكمى).

أو (ب) أرباح أو خسائر اكتوارية (إذا كانت التغيرات في مساهمات العاملين واردة في البنود الرسمية للنظام أو تنشأ عن التزام حكمى).

٩٥- بعض المزايا بعد انتهاء الخدمة مرتبطة بمتغيرات مثل مستوى مزايا التقاعد للدولة أو العناية الطبية للدولة ، ويعكس قياس المزايا أفضل تقدير لتلك المتغيرات بناء على البيانات التاريخية والأدلة الأخرى التى يعتمد عليها.

٩٦- *يجب أن تأخذ الافتراضات الخاصة بالعناية الطبية فى الاعتبار التغيرات المستقبلية المقدرة فى تكلفة الخدمات الطبية الناجمة عن كل من التضخم و التغيرات المحددة فى التكاليف الطبية .*

٩٧- يتطلب قياس المزايا الطبية بعد انتهاء الخدمة افتراضات بشأن مستوى و تكرار المطالبات المستقبلية وتكلفة تلبية هذه المطالبات ، وتقوم المنشأة بتقدير التكاليف الطبية المستقبلية بناء على البيانات التاريخية الخاصة بالخبرة الذاتية للمنشأة مؤيدة – حيث يكون ذلك ضرورياً – بالبيانات التاريخية من المنشآت الأخرى و شركات التأمين و شركات الخدمة الطبية و المصادر الأخرى ، وتأخذ التقديرات المستقبلية للخدمات الطبية فى الاعتبار أثر التقدم التقنى و التغيرات فى استخدام الرعاية الصحية أو أنماط تقديمها و التغيرات فى الوضع الصحى للمشاركين فى النظام .

٩٨- أن مستوى وتكرار المطالبات له حساسية بشكل خاص للعمر والحالة الصحية وجنس العاملين (ومن يعولونهم)، وقد يكون له حساسية لعوامل أخرى مثل الموقع الجغرافي، ولذلك يتم تعديل البيانات التاريخية إلى الحد الذي يختلف فيه المزيج الديموغرافي للسكان عن مزيج السكان المستخدم كأسس للبيانات التاريخية، ويتم كذلك تعديلها حيث توجد أدلة يعتمد عليها فى أن الاتجاهات التاريخية لن تستمر.

تكلفة الخدمة السابقة وأرباح أو خسائر التسوية

٩٩- **قبل تحديد تكلفة الخدمة السابقة أو أرباح أو خسائر التسوية ، تعيد المنشأة قياس صافى التزام (أصل) المزايا المحددة باستخدام القيمة العادلة الحالية لأصول النظام والافتراضات الاكتوارية الحالية (بما في ذلك أسعار الفائدة السوقية الحالية وأسعار السوق الحالية الأخرى) التي تعكس المزايا المقدمة وفقاً للنظام قبل تعديله أو تقليصه أو تسويته .**

١٠٠- لا تحتاج المنشأة إلى التمييز بين تكلفة الخدمة السابقة الناتجة عن تعديل النظام وتكلفة الخدمة السابقة الناتجة عن التقليص وأرباح أو خسائر في التسوية في حال حدوث تلك المعاملات جنباً على جنب . وفى بعض الحالات ، يحدث تعديل النظام قبل التسوية ، مثلاً عندما تغير المنشأة المزايا وفقاً للنظام وتقوم بتسوية المزايا المعدلة في وقت لاحق . وفى تلك الحالات ، تعترف المنشأة بتكلفة الخدمة السابقة قبل حصول أية أرباح أو خسائر من التسوية .

١٠١- تحدث التسوية جنباً إلى جنب مع عملية تعديل وتقليص النظام في حال تم إنهاء النظام وكانت النتيجة تسوية الالتزام وإلغاء النظام . ومع ذلك ، لا يعد إنهاء النظام هي عملية تسوية في حال تم استبدال النظام بنظام جديد يقدم نفس المزايا من حيث المضمون .

تكلفة الخدمة السابقة

١٠٢- تكلفة الخدمة السابقة هي التغير في القيمة الحالية لالتزام المزايا المحددة الناتج عن تعديل أو تقليص النظام .

١٠٣- تعترف المنشأة بتكلفة الخدمة السابقة كمصروف في أحد التواريخ التالية – أيهما يأتي أولاً :

(أ) عندما يحدث تعديل أو تقليص للنظام.

و(ب) عندما تعترف المنشأة بتكاليف إعادة الهيكلة ذات العلاقة (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٨) أو مزايا نهاية الخدمة (راجع الفقرة "١٦٥").

١٠٤- يحدث تعديل النظام عندما تقدم المنشأة أو تسحب نظام المنافع المحددة أو تغير المزايا مستحقة الدفع وفقاً لنظام المزايا المحددة القائم .

١٠٥- يحدث التقليص عندما تخفض المنشأة بشكل كبير من عدد العاملين الذين يغطيهم النظام . وقد تنشأ عمليات التقليص من حدث عارض ، مثل اغلاق مصنع ما أو أيقاف عملية معينة – وأنهاء أو تعليق خطة معينة .

١٠٦- قد تكون تكلفة الخدمة السابقة إما إيجابية (عندما يتم تقديم المزايا أو تغييرها بحيث ترتفع القيمة الحالية لالتزام المزايا المحددة) أو سلبية (عندما يتم سحب المزايا أو تغييرها بحيث تنخفض القيمة الحالية لالتزام المزايا المحددة).

١٠٧- عندما تقوم المنشأة بتخفيض مزايا معينة مستحقة بموجب نظام مزايا محددة قائمة، وفي نفس الوقت تزيد المنافع الأخرى المستحقة بموجب النظام لنفس العاملين فإن المنشأة تعامل التغير على أنه التغير الوحيد.

١٠٨- تستثنى تكلفة الخدمة السابقة ما يلي:

(أ) أثر الفروق بين زيادات المرتبات الفعلية والمفترضة سابقًا على الالتزام بدفع مزايا الخدمة للسنوات السابقة (لا توجد تكلفة خدمة سابقة لأن الافتراضات الاكتوارية تسمح بالمرتبات المتوقعة).

و (ب) التقديرات الأقل والأكثر للزيادات المفترضة في المرتبات التقاعدية حين يوجد على المنشأة التزام ضمنى لمنح هذه الزيادات (لا توجد تكلفة خدمة سابقة لأن الافتراضات الاكتوارية تسمح بهذه الزيادات).

و (ج) تقديرات التحسينات في المزايا التي تنجم عن الأرباح الاكتوارية التي تم الاعتراف بها في السابق في القوائم المالية إذا أجبرت المنشأة إما من خلال الأحكام الرسمية للنظام (أو التزام ضمنى خارج هذه الأحكام) أو تشريع على استخدام أي فائض في النظام لمنفعة المشاركين في النظام حتى ولو لم تمنح بعد الزيادة في الميزة رسميًا (الزيادة الناجمة في الالتزام هي خسارة اكتوارية وليست تكلفة خدمة سابقة، راجع الفقرة "٨٥(ب)").

و (د) الزيادة في المزايا المكتسبة حينما يستوفى العاملون متطلبات الاستحقاق (راجع الفقرة "٧٢")– في ظل عدم وجود مزايا جديدة أو محسنة – (لا توجد تكلفة خدمة سابقة لأن التكلفة المقدرة للمزايا تم الاعتراف بها على أنها تكلفة خدمة حالية عندما تم تقديم الخدمة).

مكاسب أو خسائر التسوية

١٠٩- تنتج مكاسب أو خسائر التسوية عن الفرق بين :

(أ) القيمة الحالية لالتزام المزايا المحددة الذى يتم تسويته ، حسبما يتم تحديدها في تاريخ التسوية .

و(ب) سعر التسوية بما في ذلك أي أصول نظام منقولة وأى دفعات تقوم بها المنشأة مباشرة فيما يتصل بالتسوية .

١١٠- تعترف المنشأة بمكاسب أو خسائر التسوية لنظام المزايا المحددة عندما تقع التسوية .

١١١- تقع التسوية عندما تدخل المنشأة في معاملة تلغى جميع الالتزامات القانونية أو الحكمية الإضافية لبعض أو جميع المزايا المقدمة وفقاً لنظام المزايا المحددة (عدا عن دفع المزايا إلى ، أو بالنيابة عن ، العاملين وفقاً لبنود النظام والمشمولة في الافتراضات الاكتوارية). على سبيل المثال ، يعتبر نقل الالتزامات الهامة لصاحب العمل لمرة واحدة وفقاً للنظام إلى شركة تأمين من خلال شراء بوليصة تأمين هي عملية تسوية ، في حين لا تعتبر عملية تسوية الدفعة النقدية المقطوعة وفقاً لبنود النظام والمقدمة إلى المشاركين في النظام مقابل حقوقهم فى استلام مزايا ما بعد التوظيف المحددة أنها عملية تسوية.

١١٢- في بعض الحالات ، يكون لدى المنشأة بوليصة تأمين لتمويل بعض أو جميع مزايا العاملين المتعلقة بخدمة العامل في الفترات الحالية والسابقة . ولا يعد امتلاك تلك البوليصة عملية تسوية إذا احتفظت المنشأة بالتزام قانونى أو حكمى (راجع الفقرة "٤٦") لدفع مبالغ إضافية إذا لم تدفع شركة التأمين مزايا العاملين المحددة في بوليصة التأمين . وتتناول الفقرات من "١١٦" إلى "١١٩" قياس حقوق الاستعاضة والاعتراف بها وفقاً لبوالص التأمين التي لا تعد أصولاً للنظام .

الاعتراف والقياس: أصول النظام

القيمة العادلة لأصول النظام

١١٣- يتم خصم القيمة العادلة لأصول أى نظام من القيمة الحالية عن التزام المزايا المحددة عند تحديد العجز أو الفائض .

١١٤- لا تدخل ضمن أصول النظام الاشتراكات غير المدفوعة المستحقة على المنشأة للصندوق وكذلك أية أدوات مالية غير قابلة للتحويل تصدرها المنشأة ويحتفظ بها الصندوق، ويتم تخفيض أصول النظام بأية التزامات للصندوق لا تتعلق بمزايا العاملين مثل الموردون والدائنون الآخرون والالتزامات التي تنشأ عن أدوات مالية مشتقة.

١١٥- عندما تشمل أصول النظام بوالص تأمين مؤهلة تتوافق بالضبط مع مبلغ وتوقيت بعض أو كل المزايا المستحقة فإن القيمة العادلة لبوالص التأمين تلك تعتبر هي القيمة الحالية للالتزامات ذات الصلة (تخضع لأي تخفيض مطلوب إذا كانت المبالغ المستحقة بموجب بوالص التأمين غير قابلة للاسترداد بالكامل).

التعويضات

١١٦-عندما ، وفقط عندما ، يكون من المؤكد فعلياً بأن طرف آخر سوف يعوض بعض أو جميع النفقات المطلوبة لتسوية التزام المزايا المحددة ، يكون على المنشأة :

(أ) الاعتراف بحقها في التعويض كأصل منفصل وتقيس المنشأة الأصل بالقيمة العادلة.

(ب)فصل التغيرات في القيمة العادلة لحقها في التعويض والاعتراف به بنفس الطريقة المتبعة فيما يخص التغيرات في القيمة العادلة لأصول النظام (راجع الفقرتين "١٢٤" و "١٢٥"). وقد يتم الاعتراف بمكونات تكلفة المزايا المحددة وفقاً للفقرة "١٢٠" مطروحاً منها المبالغ المتعلقة بالتغيرات في المبلغ المسجل لحق التعويض .

١١٧- فى بعض الأحيان تستطيع المنشأة أن تبحث عن طرف آخر. على سبيل المثال، شركة تأمين لسداد جزء أو جميع النفقات المطلوبة لتسوية التزام مزايا محددة، و تعد بوالص التأمين المؤهلة حسب التعريف الوارد فى الفقرة "٨" أصولاً للنظام، وتحاسب المنشأة عن بوالص التأمين المؤهلة بنفس الطريقة التى تحاسب بها عن الأصول الأخرى للنظام و لا تطبق الفقرة "١١٦" (راجع الفقرات من "٤٦" إلى "٤٩" و فقرة "١١٥").

١١٨- عندما تكون بوليصة التأمين غير مؤهلة فإنها لا تعد ضمن أصول النظام. و تتناول الفقرة "١١٦" هذه الحالات حيث تعترف المنشأة بحقها فى التعويض طبقاً لبوليصة التأمين كأصل منفصل و ليس كالتزام عند تحديد التزام المزايا المحددة المعترف به .و تتطلب الفقرة "١٤٠(ب)" أن تقوم المنشأة بالإفصاح فى بيان موجز عن الارتباط بين حق التعويض و الالتزام المرتبط بذلك .

١١٩- إذا نشأ الحق فى التعويض طبقاً لبوليصة تأمين تتطابق تماماً مع قيمة و توقيت المزايا مستحقة السداد طبقاً لنظام مزايا محددة فإن القيمة العادلة لحق التعويض تعتبر القيمة الحالية للالتزام المرتبط بذلك (ويخضع ذلك لأى تخفيض يطلب فى حالة عدم إمكانية استرداد التعويض بالكامل).

مكونات تكلفة المزايا المحددة

١٢٠- تعترف المنشأة بمكونات تكلفة المزايا المحددة ، باستثناء تلك التكلفة التي تتطلب فيها معايير المحاسبة المصرية الأخرى أو تسمح بدمجها في تكلفة الأصل على النحو التالى :

(أ) تكلفة الخدمة (راجع الفقرات من "٦٦" إلى "١١٢") في الأرباح أو الخسائر .

و(ب) صافى الفوائد على صافى التزام (أصل) المزايا المحددة (راجع الفقرات من "١٢٣" إلى "١٢٦" في الأرباح أو الخسائر .

و(ج) عمليات إعادة قياس صافى التزام (أصل) المزايا المحددة (راجع الفقرات من "١٢٧" إلى "١٣٠") في الدخل الشامل الآخر .

١٢١- تتطلب بعض معايير المحاسبة المصرية الأخرى دمج بعض تكاليف مزايا العاملين ضمن تكلفة الأصول مثل المخزون و الأصول الثابتة (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٢) ومعيار المحاسبة المصرى رقم (١٠) . وتتضمن أية تكاليف

لمزايا ما بعد إنتهاء الخدمة المثبتة في تكلفة تلك الأصول النسبة الملائمة للمكونات الواردة في الفقرة "١٢٠" أعلاه .

١٢٢- ينبغي عدم إعادة تبويب عمليات إعادة قياس صافى التزام (أصل) المزايا المحددة المعترف بها في الدخل الشامل الآخر إلى الأرباح أو الخسائر في الفترة اللاحقة .

صافى الفائدة على صافى التزام (أصل) المزايا المحددة

١٢٣- يحسب صافى الفوائد على صافى التزام (أصل) المزايا المحددة عن طريق ضرب صافى التزام (أصل) المزايا المحددة بمعدل الخصم الوارد في الفقرة "٨٣" ، حسبما يتم تحديدهما في بداية الفترة المالية السنوية ، مع الأخذ في الحسبان أي تغيرات في صافى التزام (أصل) المزايا المحددة خلال الفترة نتيجة مدفوعات الاشتراكات والمزايا.

١٢٤- يمكن أن ينظر إلى صافى الفوائد على صافى التزام (أصل) المزايا المحددة بأنها تشتمل على دخل الفائدة على أصول النظام وتكلفة الفائدة على التزام المزايا المحددة والفائدة على تأثير سقف الأصل المذكور في الفقرة "٦٤".

١٢٥- يكون دخل الفائدة على أصول النظام هو أحد مكونات العائد على أصول النظام ، ويتم تحديده بضرب القيمة العادلة لأصول النظام بمعدل الخصم المحدد في الفقرة "٨٣" ، حسبما يتم تحديدهما في بداية الفترة المالية السنوية ، مع الأخذ في الحسبان أي تغيرات في أصول النظام المحتفظ بها خلال الفترة نتيجة مدفوعات الاشتراكات والمزايا . ويتم دمج الفرق بين دخل الفائدة على أصول النظام والعائد على أصول النظام في إعادة قياس صافى التزام (أصل) المزايا المحددة.

١٢٦- تكون الفائدة على تأثير سقف الأصل جزءاً من التغير الكلى في تأثير سقف الأصل ، ويتم تحديدها بضرب تأثير سقف الأصل بمعدل الخصم المحدد في الفقرة "٨٣" ، حسبما يتم تحديدهما في بداية الفترة المالية السنوية . ويتم دمج الفرق بين ذلك المبلغ والتغير الكلى في تأثير سقف الأصل في إعادة قياس صافى التزام (أصل) المزايا المحددة .

إعادة قياس صافى التزام (أصل) المزايا المحددة

١٢٧- يشتمل إعادة قياس صافى التزام (أصل) المزايا المحددة على ما يلى :

(أ) المكاسب أو الخسائر الاكتوارية (راجع الفقرتين "١٢٨" و "١٢٩").

و(ب) العائد على أصول النظام (راجع الفقرة "١٣٠") ، باستثناء المبالغ المثبتة في صافى الفائدة على صافى إلتزام (أصل) المزايا المحددة (راجع الفقرة "١٢٥").

و(ج) أي تغير في تأثير سقف الأصل ، باستثناء المبالغ المثبتة في صافى الفائدة على صافى التزام (أصل) المزايا المحددة (راجع الفقرة "١٢٦").

١٢٨- تنتج المكاسب أو الخسائر الاكتوارية من الارتفاع أو الانخفاض في القيمة الحالية لالتزام المزايا المحددة بسبب التغيرات في الافتراضات الاكتوارية وتعديلات الخبرة . وتتضمن أسباب المكاسب والخسائر الاكتوارية على سبيل المثال :

(أ) معدلات مرتفعة أو منخفضة غير متوقعة لدوران العاملين والتقاعد المبكر أو معدل الوفيات أو الزيادات في الرواتب والمزايا (إذا نصت البنود الرسمية أو الحكمية للنظام على زيادات تضخمية في المزايا) أو التكاليف الطبية .

و(ب) أثر التغيرات في الافتراضات المتعلقة بخيارات دفع المزايا.

و(ج) أثر التغيرات في تقديرات معدل دوران العاملين مستقبلاً أو التقاعد المبكر أو معدل الوفيات أو الزيادات في الرواتب والمزايا (إذا نصت البنود الرسمية أو الحكمية للنظام على زيادات تضخمية في المزايا) أو التكاليف الطبية .

و(د) أثر التغيرات في معدل الخصم .

١٢٩- لا تتضمن المكاسب أو الخسائر الاكتوارية التغيرات في القيمة الحالية لالتزام المزايا المحددة بسبب استحداث أو تعديل أو تقليص أو تسوية نظام المزايا المحددة ، أو التغيرات في المزايا مستحقة الدفع وفقاً لنظام المزايا المحددة . وينتج عن تلك التغيرات تكلفة خدمة سابقة أو مكاسب أو خسائر التسوية.

١٣٠- عند تحديد العائد على أصول النظام ، تقتطع المنشأة تكاليف إدارة أصول النظام وأية ضرائب مستحقة الدفع من قبل النظام ذاته ما عدا الضرائب الداخلة في الافتراضات الاكتوارية المستخدمة لقياس التزامات المزايا المحددة (الفقرة "٧٦") . ولا تقتطع التكاليف الإدارية الأخرى من العائد على أصول النظام .

العرض

المقاصة

١٣١- **تقوم المنشأة بإجراء مقاصة للأصل الخاص بنظام مقابل الالتزام الخاص بنظام آخر فقط عندما:**

(أ) يكون للمنشأة حق قابل للتنفيذ قانوناً لاستخدام فائض في نظام لتسوية التزامات بموجب نظام آخر.

و (ب) تنوي المنشأة إما تسوية الالتزامات على أساس الصافي أو تحقيق الفائض في نظام وتسوية التزاماتها بموجب النظام الآخر في نفس الوقت.

١٣٢- إن المقاييس الخاصة بالمقاصة مشابهة للمقاييس التي وضعت للأدوات المالية في معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٥) "الأدوات المالية: الإفصاح والعرض".

التمييز بين الأصول والالتزامات المتداولة وغير المتداولة

١٣٣- تميز بعض المنشآت الأصول والالتزامات المتداولة عن الأصول والالتزامات غير المتداولة، ولا يحدد هذا المعيار ما إذا كان يجب على المنشأة التمييز بين الأجزاء المتداولة وغير المتداولة من الأصول والالتزامات الناجمة عن المزايا بعد انتهاء الخدمة.

المكونات المالية لتكاليف المزايا بعد انتهاء الخدمة

١٣٤- تتطلب الفقرة "١٢٠" من المنشأة الاعتراف بتكلفة الخدمة وصافى الفائدة على التزام (أصل) المزايا المحددة في الأرباح أو الخسائر ولا يحدد هذا المعيار ما إذا كان يجب على المنشأة عرض تكلفة الخدمة الحالية وتكلفة الفائدة والعائد المتوقع على (التزام) أصول النظام . وتقوم المنشأة بعرض هذه المكونات طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (١).

الافصاح

١٣٥- تفصح المنشأة عن معلومات :

(أ) توضح خصائص نظم المزايا المحددة الخاصة بها والمخاطر المرتبطة بها (راجع الفقرة "١٣٩").

و(ب) تحدد وتوضح المبالغ في قوائمها المالية الناشئة عن نظم المزايا المحددة الخاصة بها (راجع الفقرات من "١٤٠" إلى "١٤٤").

و(ج) تصف كيف يمكن لنظم المزايا المحددة الخاصة بها أن تؤثر على قيمة وتوقيت وعدم التأكد من التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة (راجع الفقرات من "١٤٥" إلى "١٤٧").

١٣٦- لتحقيق الأهداف الواردة في الفقرة "١٣٥" ، تأخذ المنشأة ما يلى في الاعتبار :

(أ) مستوى التفاصيل الضرورية لتلبية متطلبات الإفصاح.

و(ب) مدى التأكيد على كل من المتطلبات المختلفة.

و(ج) مدى التجميع أو التفصيل الذى ينبغي أجراؤه.

و(د) ما إذا كان مستخدمو القوائم المالية بحاجة إلى معلومات إضافية لتقييم المعلومات الرقمية المفصح عنها.

١٣٧- إذا كانت الافصاحات المقدمة وفقاً لمتطلبات هذ المعيار ومعايير المحاسبة المصرية الأخرى غير كافية لتحقيق الأهداف الواردة في الفقرة "١٣٥" ، ينبغي على المنشأة أن تفصح عن المعلومات الإضافية الضرورية لتحقيق تلك الأهداف . على سبيل المثال ، قد تقدم المنشأة تحليلاً للقيمة الحالية لالتزام المزايا المحددة يميز طبيعة وخصائص ومخاطر الالتزام . ويمكن لذلك الإفصاح أن يميز بين :

(أ) المبالغ المستحقة الدفع للأعضاء الفاعلين والأعضاء المؤجلين والمتقاعدين.

(ب) المزايا المستحقة والمزايا التي تم عمل مستحقات لها إلا أنها ليست مستحقة .

(ج) المزايا المشروطة والمبالغ المنسوبة إلى الزيادات المستقبلية في المرتبات والمزايا الأخرى .

١٣٨- تقيم المنشأة ما إذا كان ينبغي تفصيل جميع أو بعض الافصاحات للتفريق بين النظم أو مجموعات النظم التي تنطوى على مخاطر مختلفة بشكل كبير . على سبيل المثال ، قد تقسم المنشأة عمليات الإفصاح عن النظم مبينة واحدة أو أكثر من الخصائص التالية :

(أ) مواقع جغرافية مختلفة.

(ب) خصائص مختلفة مثل نظم التقاعد للمرتبات الثابتة أو نظم التقاعد للمرتبات النهائية أو النظم الطبية لما بعد التوظيف.

(ج) بيئات تنظيمية مختلفة.

(د) قطاعات مختلفة لإعداد التقارير.

(هـ) ترتيبات تمويل مختلفة (مثلاً ، غير ممولة بشكل كامل أو ممولة كلياً أو جزئياً)

مواصفات نظم المزايا المحددة والمخاطر المتعلقة بها

١٣٩- على المنشأة أن تفصح عن :

(أ) معلومات حول مواصفات نظم المزايا المحددة بما في ذلك :

(١) طبيعة المزايا التي يقدمها النظام (مثل نظام المزايا المحددة للراتب النهائي أو النظام القائم على أساس الاشتراكات مع وجود ضمانات).

(٢) وصف للإطار التنظيمي الذى يعمل فيه النظام ، على سبيل المثال مستوى أي متطلبات تمويل في حدها الأدنى و أى تأثير للإطار التنظيمي على النظام مثل سقف الأصل (راجع الفقرة "٦٤")٠

(٣) وصف لأى مسؤوليات أخرى للمنشأة في إدارة النظام ، على سبيل المثل مسؤوليات الأمناء أو أعضاء مجلس الإدارة عن النظام .

(ب)وصف للمخاطر التي تتعرض لها المنشأة من جانب النظام ، مع التركيز على أي مخاطر غير عادية وخاصة بالمنشأة أو مخاطر خاصة بالنظام ، ووصف لأى تركيزات كبيرة من المخاطر . على سبيل المثال ، إذا تم استثمار أصول النظام بشكل رئيسى في فئة واحدة من الاستثمارات مثل العقارات ، قد يعرض النظام المنشأة لمخاطر التركيز في سوق العقارات .

(ج) وصف لأى تعديلات وتقليصات وتسويات فى النظام .

شرح المبالغ الواردة في القوائم المالية

١٤٠- تقدم المنشأة – إن أمكن – تسوية من الرصيد الافتتاحى إلى رصيد الاقفال لكل من الآتى :

(أ) صافى التزام (أصل) المزايا المحددة ، موضحاً تسويات منفصلة لما يلى :

(١) أصول النظام.

(٢) القيمة الحالية لالتزام المزايا المحددة.

(٣) تأثير سقف الأصل .

(ب) أي حقوق تعويضات . ويتعين على المنشأة أيضاً وصف العلاقة بين أي حقوق تعويضات والالتزام ذو العلاقة .

١٤١- تبين – إن أمكن – تسويات واردة في الفقرة "١٤٠" كل من الآتى :

(أ) تكلفة الخدمة الحالية.

(ب)دخل أو مصروف الفائدة.

(ج) إعادة قياس صافى التزام (أصل) المزايا المحددة ، الذى يبين على نحو منفصل :

(١) العائد على أصول النظام ، باستثناء المبالغ المثبتة في الفائدة في البند (ب).

(٢) الأرباح أو الخسائر الاكتوارية التي تنشأ عن التغيرات في الافتراضات الديموغرافية (راجع الفقرة "٧٦(أ)").

(٣) الأرباح أو الخسائر الاكتوارية التي تنشأ عن التغيرات في الافتراضات المالية (راجع الفقرة "٧٦(ب)").

(٤) التغيرات في أثر تحديد صافى أصل المزايا المحددة بسقف الأصل ، باستثناء المبالغ المثبتة في الفائدة في البند (ب) . وكذلك ، ينبغي على المنشأة الإفصاح عن كيفية تحديدها للحد الأعلى للمنافع الاقتصادية المتوفرة ، أي ما إذا كانت تلك المنافع على شكل مردودات أو تخفيضات في الاشتراكات المستقبلية أو كليهما .

(د) تكلفة الخدمة السابقة والأرباح أو الخسائر الناشئة عن عمليات التسوية . وكما هو مسموح به في الفقرة "١٠٠" ، لا حاجة للتمييز بين تكلفة الخدمة السابقة والأرباح أو الخسائر الناشئة عن عمليات التسوية إذا حدثت معاً .

(هـ) تأثير التغيرات في أسعار الصرف الأجنبية .

(و) الاشتراكات في النظام ، التي تبين بشكل منفصل تلك التي تسدد من قبل صاحب العمل والمشاركين في النظام .

(ز) المدفوعات من النظام ، التي تبين على نحو منفصل المبالغ المدفوعة فيما يتعلق بأى عمليات تسوية .

(ح) آثار عمليات تجميع الأعمال أو التصرفات .

١٤٢- تقسم المنشأة القيمة العادلة لأصول النظام إلى فئات تميز بين طبيعة ومخاطر تلك الأصول ، وتقسم كل فئة من أصول النظام إلى فئات فرعية يكون لها أسعار سوق معلنة في سوق نشط (حسبما ورد تعريفها في معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٥) " قياس القيمة العادلة ") وفئات لا يكون لها تلك الأسعار . وعلى سبيل المثال ، وبالنظر إلى مستوى الإفصاح الذى نوقش في الفقرة "١٣٦" ، يمكن أن تميز المنشأة بين :

(أ) النقدية وما في حكمها.

و(ب) أدوات حقوق الملكية (مفصلة حسب نوع الصناعة وحجم الشركة والموقع الجغرافى .. إلخ).

و(ج) أدوات الدين (مفصلة حسب نوع المصدر وجودة الإئتمان والموقع الجغرافى ...إلخ).

و(د) العقارات (مفصلة حسب الموقع الجغرافى .. إلخ).

و(هـ) المشتقات (مفصلة حسب نوع المخاطر الكامنة في العقد ، على سبيل المثال ، عقود أسعار الفائدة وعقود الصرف الأجنبي وعقود حقوق الملكية وعقود الإئتمان والمبادلات طويلة الأجل ... إلخ).

و(و) صناديق الاستثمار (مفصلة حسب نوع الصندوق).

و(ز) الأوراق المالية المضمونة بالأصول (Asset- Backed securities) .

و(ح) الديون المهيكلة .

١٤٣- تفصح المنشأة عن القيمة العادلة للأدوات المالية القابلة للنقل التي تخص المنشأة والمحتفظ بها كأصول للنظام ، والقيمة العادلة لأصول النظام التي تمتلكها المنشأة أو الأصول الأخرى التي تستخدمها المنشأة.

١٤٤- تفصح المنشأة عن الافتراضات الاكتوارية الرئيسية المستخدمة لتحديد القيمة الحالية لالتزام المزايا المحددة (راجع الفقرة "٧٦") . وينبغى أن يتم هذا الإفصاح ببنود مطلقة (مثل النسبة المطلقة وليس فقط كهامش بين النسب المختلفة والمتغيرات الأخرى). وعندما تقدم المنشأة إفصاحات كلية عن مجموعة من النظم ينبغي عليها تقديم تلك الإفصاحات على شكل متوسطات مرجحة أو نطاقات ضيقة نسبياً .

قيمة وتوقيت ودرجة عدم التأكد من التدفقات النقدية المستقبلية

١٤٥- على المنشأة أن تفصح عن :

(أ) تحليل حساسية لكل من الافتراضات الاكتوارية الرئيسية (كما هو مفصح عنه وفقاً للفقرة "١٤٤") في نهاية الفترة المالية ، مع بيان كيف يتأثر التزام المزايا المحددة بالتغيرات في الافتراضات الاكتوارية ذات العلاقة التي كانت محتملة بشكل معقول في ذلك الوقت .

(ب) الطرق والافتراضات المستخدمة في إعداد تحليلات الحساسية المطلوبة في البند (أ) وقيود تلك الطرق.

(ج) التغيرات عن الفترة السابقة في الطرق والافتراضات المستخدمة في إعداد تحليلات الحساسية وأسباب تلك التغيرات .

١٤٦- تفصح المنشأة عن وصف لأى استراتيجيات لمطابقة الأصول والالتزامات يستخدمها النظام أو المنشأة ، بما في ذلك استخدام الدخل السنوي وأساليب أخرى مثل المبادلات طويلة الأجل لإدارة المخاطر .

١٤٧- من أجل تقديم مؤشر حول تأثير نظام المزايا المحددة على التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة تفصح المنشأة عن :

(أ) وصف لأى ترتيبات تمويل وسياسة التمويل التي تؤثر على الاشتراكات المستقبلية .

(ب) الاشتراكات المتوقعة في النظام لفترة إعداد القوائم المالية السنوية التالية .

(ج) معلومات حول استحقاق التزام المزايا المحددة . وتشمل هذه مدة المتوسط المرجح لالتزام المزايا المحددة وقد تشمل معلومات أخرى حول توزيع توقيت دفعات المزايا ، مثل تحليل الاستحقاق لدفعات المزايا.

نظم أصحاب العمل المتعددين

١٤٨- إذا شاركت المنشأة في نظام مزايا محددة لأصحاب عمل متعددين ، فإنها تفصح عن :

(أ) وصف لترتيبات التمويل ، بما في ذلك الطريقة المستخدمة لتحديد معدل اشتراكات المنشأة وأى متطلبات تمويل في حدها الأدنى .

(ب) وصف لمدى مسئولية المنشأة تجاه النظام عن الالتزامات الأخرى للمنشآت وفقاً لبنود وشروط نظام أصحاب العمل المتعددين .

(ج) وصف لأى توزيع متفق عليه للعجز أو الفائض في :

(١) تصفية النظام ٠

أو (٢) انسحاب المنشأة من النظام .

(د) إذا قامت المنشأة بالمحاسبة عن ذلك النظام كما لو كان نظام اشتراكات محددة وفقاً للفقرة "٣٤" ، فإن عليها أن تفصح عن الآتى ، بالإضافة إلى المعلومات التي تتطلبها البنود من (أ) إلى (ج) وبدلاً من المعلومات التي تتطلبها الفقرات من "١٣٩" إلى "١٤٧" :

(١) حقيقة أن النظام هو نظام مزايا محددة.

(٢) السبب وراء عدم توفر معلومات كافية لتمكين المنشأة من المحاسبة عن النظام كنظام مزايا محددة .

(٣) الاشتراكات المتوقعة في النظام لفترة إعداد القوائم المالية السنوية التالية .

(٤) معلومات حول أي عجز أو فائض في النظام قد يؤثر على مبلغ الاشتراكات المستقبلية ، بما في ذلك الأساس المستخدم لتحديد ذلك العجز أو الفائض و انعكاساته – إن وجدت – على المنشأة.

(٥) إشارة إلى مستوى مشاركة المنشأة في النظام مقارنة مع المنشآت المشاركة الأخرى. وتتضمن الأمثلة على المقاييس التي قد توفر تلك الإشارة نسبة المنشأة من الاشتراكات الكلية في النظام أو نسبة المنشأة من العدد الكلى للأعضاء النشطين والمتقاعدين بالإضافة إلى الأعضاء السابقين الذين يحق لهم الحصول على مزايا ، في حال توفر تلك المعلومات .

نظم المزايا المحددة التي تشارك في مخاطرها منشآت تحت سيطرة واحدة

١٤٩- إذا شاركت المنشأة في نظام مزايا محددة تتشارك في مخاطرها منشآت تحت سيطرة واحدة فإنها تفصح عن :

(أ) الاتفاقية التعاقدية أو السياسة المعلنة لتحميل صافى تكلفة المزايا المحددة أو حقيقة عدم وجود مثل تلك السياسة .

(ب)سياسة تحديد الاشتراكات التي تدفعها المنشأة .

(ج) إذا قامت المنشأة بالمحاسبة عن مخصص صافى تكلفة المزايا المحددة كما هو وارد في الفقرة "٤١" ، جميع المعلومات حول النظام ككل التي تتطلبها الفقرات من "١٣٥" إلى "١٤٧" .

(د) إذا قامت المنشاة بالمحاسبة عن اشتراكات مستحقة الدفع للفترة كما هو وارد في الفقرة "٤١" ، معلومات حول النظام ككل التي تقتضيها الفقرات من "١٣٥" إلى "١٣٧" و "١٣٩" و من "١٤٢" إلى "١٤٧ (أ) و(ب)".

١٥٠- يمكن الإفصاح عن المعلومات التي تتطلبها الفقرة "١٤٩(ج) و (د) " بالإشارة إلى الافصاحات في القوائم المالية لمنشأة أخرى بالمجموعة في حال:

(أ) كون القوائم المالية للمنشأة تحدد وتفصح بشكل منفصل عن المعلومات المطلوبة حول النظام .

و(ب) كانت القوائم المالية للمنشأة الأخرى متاحة لمستخدمى القوائم المالية للمنشأة وفق نفس بنود القوائم المالية للمنشأة وفى نفس وقت البيانات المالية للمنشأة ، أو في وقت يسبق ذلك .

الافصاحات المطلوبة في معايير المحاسبة المصرية الأخرى

١٥١- كما هو مطلوب في معيار المحاسبة المصرى رقم (١٥) ، تفصح المنشأة عن معلومات حول :

(أ) معاملات الأطراف ذوى العلاقة مع نظم مزايا ما بعد التوظيف .

و(ب) مزايا ما بعد التوظيف لموظفى الإدارة الرئيسيين.

١٥٢- كما هو مطلوب من معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٨) تفصح المنشأة عن معلومات حول الالتزامات المحتملة الناتجة عن التزام مزايا ما بعد التوظيف .

مزايا العاملين الأخرى طويلة الأجل

١٥٣- تشمل مزايا العاملين الأخرى طويلة الأجل ما يلي على سبيل المثال إذا لم يكن من المتوقع سدادها بالكامل قبل ١٢ شهر من نهاية الفترة المالية السنوية التي قام فيها العاملين بتقديم خدماتهم :

(أ) حالات الغياب طويلة الأجل المعوضة مثل إجازة الخدمة الطويلة أو التفرغ.

و (ب) مزايا الاحتفالات بالمناسبات أو مزايا الخدمة طويلة الأجل الأخرى.

و (ج) مزايا العجز طويل الأجل.

و (د) المشاركة في الأرباح والمكافآت المستحقة بعد اثني عشر شهرًا أو أكثر بعد نهاية الفترة التي يقوم خلالها العامل بتقديم الخدمة.

و (هـ) التعويض المؤجل المدفوع بعد اثني عشر شهرًا أو أكثر بعد نهاية الفترة التي يتم الحصول على التعويض فيها.

١٥٤- لا يكون قياس مزايا العاملين الأخرى طويلة الأجل عادةً خاضعًا لنفس الدرجة من عدم التأكد مثل قياس مزايا بعد انتهاء الخدمة، ولهذه الأسباب يتطلب هذا المعيار أسلوبًا مبسطًا للمحاسبة عن مزايا العاملين الأخرى طويلة الأجل، ويختلف هذا الأسلوب عن المحاسبة المطلوبة لمزايا العاملين بعد انتهاء الخدمة حيث لا تعترف هذه الطريقة بإعادة القياس في الدخل الشامل الآخر .

الاعتراف والقياس

١٥٥- *تطبق المنشأة الفقرات من "٥٦" إلى "٩٨" في الاعتراف وقياس الفائض أو العجز في نظام مزايا العاملين الأخرى طويلة الأجل وتطبق الفقرات من "١١٦" إلى "١١٩" عند الاعتراف أو قياس أية حقوق تعويض.*

١٥٦- *بالنسبة لمزايا العاملين الأخرى طويلة الأجل ، على المنشأة الاعتراف بصافي مجموع المبالغ التالية في الأرباح أو الخسائر، إلا إذا تطلب معيار محاسبة مصرى آخر أو يسمح بإضافتها إلى تكلفة أصل:*

(أ) تكلفة الخدمة الحالية (راجع الفقرات من "٦٦" إلى "١١٢").

و (ب) تكلفة الفوائد على صافى إلتزام (أصل) المزايا المحددة (راجع الفقرات من "١٢٣" إلى "١٢٦") .

و (ج) إعادة قياس صافى إلتزام (أصل) المزايا المحددة (راجع الفقرات من "١٢٧" إلى "١٣٠").

١٥٧- أحد أشكال مزايا العاملين طويلة الأجل هى ميزة العجز طويل الأجل، وإذا كان مستوى الميزة على طول فترة الخدمة ينشئ التزامًا عندما يتم تقديم الخدمة، ويعكس قياس ذلك الالتزام توقع طلب الدفع والفترة الزمنية التي يتوقع إجراء الدفع فيها، وإذا كان مستوى الميزة هو نفسه بالنسبة لأي عامل مصاب بالعجز بغض النظر عن سنوات الخدمة فإنه يتم الاعتراف بالتكلفة المتوقعة لهذه المزايا عندما يقع حدث يتسبب في عجز طويل الأجل.

الإفصاح

١٥٨- بالرغم من أن هذا المعيار لا يتطلب إفصاحات محددة بشأن مزايا العاملين الأخرى طويلة الأجل فقد تتطلب المعايير الأخرى إفصاحات، على سبيل المثال عندما يكون المصروف الناجم عن هذه المزايا جوهرياً بحيث يتطلب الإفصاح عنه وفقًا لمعيار المحاسبة المصرى رقم (١) " عرض القوائم المالية " ، وحيث يتطلب معيار المحاسبة المصرى رقم (١٥) " الإفصاح عن الأطراف ذوى العلاقة " تقوم المنشأة بالإفصاح عن المعلومات حول مزايا العاملين الأخرى طويلة الأجل لكبار موظفي الإدارة.

تعويضات إنهاء الخدمة

١٥٩- يتناول هذا المعيار تعويضات إنهاء الخدمة بشكل منفصل عن مزايا العاملين الأخرى لأن الحدث المتسبب في الالتزام هو انتهاء مدة خدمة العاملين وليس خدمتهم نفسها. وتنتج مزايا إنهاء الخدمة إما من قرار المنشأة لإنهاء الخدمة أو من قرار العامل في قبول عرض المنشأة في تقديم مزايا مقابل إنهاء خدماته.

١٦٠- لا تتضمن مزايا انهاء الخدمة مزايا العاملين الناتجة عن إنهاء خدمات العامل بناءاً على طلبه دون عرض من المنشأة ، أو نتيجة متطلبات التقاعد الإلزامى ، لأن تلك المزايا هي مزايا ما بعد التوظيف . وتقدم بعض المنشآت مستوى متدنى من المزايا مقابل إنهاء خدمة العامل بناءاً على طلبه (جوهرياً، مزايا ما بعد التوظيف) وليس مقابل إنهاء خدمة العامل بناءاً على طلب المنشأة . ويكون الاختلاف بين المزايا المقدمة مقابل إنهاء خدمة العامل بناءاً على طلبه والمزايا الأكبر المقدمة بناءاً على طلب المنشأة هو مزايا إنهاء الخدمة .

١٦١- لا يحدد شكل مزايا العاملين ما إذا كانت مقدمة مقابل تقديم خدمة أو مقابل إنهاء خدمة العامل . وتكون مزايا إنهاء الخدمة هي مدفوعات بمبالغ مقطوعة ، ولكنها تتضمن في بعض الأحيان :

(أ) تحسيناً لمزايا ما بعد التوظيف ، سواء بشكل غير مباشر عبر نظام مزايا العاملين أو بشكل مباشر .

(ب)مرتب حتى نهاية فترة إشعار محدد في حال عدم تقديم العامل أية خدمات إضافية توفر منافع اقتصادية للمنشأة .

١٦٢- تتضمن المؤشرات التي تدل على تقديم مزايا للموظفين مقابل الخدمات ما يلى :

(أ) تكون المزايا مشروطة بتقديم خدمات مستقبلية (بما في ذلك المزايا التي تزيد في حال تقديم خدمات إضافية).

(ب)تقديم المزايا وفقاً لبنود نظام مزايا العاملين .

١٦٣- تقدم بعض مزايا إنهاء الخدمة وفقاً لبنود نظام مزايا العاملين القائم . على سبيل المثال ، قد تحدد تلك المزايا بموجب قانون أو عقد توظيف أو اتفاقية نقابة ، او قد يشار لها ضمناً نتيجة الممارسة السابقة لصاحب العمل في تقديم مزايا مشابهة . وكمثال آخر ، إذا قدمت المنشأة عرض مزايا متاحة لأكثر من فترة زمنية قصيرة ، أو كان هنالك أكثر من فترة زمنية قصيرة بين العرض والتاريخ المتوقع لإنهاء الخدمات .

١٦٤- تستحق بعض مزايا العاملين بغض النظر عن سبب ترك العامل للخدمة، ودفع هذه المزايا مؤكد (مع مراعاة أية متطلبات مكتسبة أو حد أدنى من متطلبات الخدمة) إلا أن توقيت دفعها غير مؤكد، وتعاملها المنشأة محاسبيًا على أنها مزايا بعد انتهاء الخدمة، تقدم بعض المنشآت مستوى أقل من المزايا مقابل ترك الخدمة الاختياري بناءً على طلب العامل (في جوهرها ميزة لما بعد انتهاء الخدمة) عن مزايا ترك الخدمة الاختياري بناءً على طلب المنشأة، والميزة الإضافية المستحقة على ترك الخدمة الاختياري هي ميزة نهاية خدمة.

الاعتراف

١٦٥- تعترف المنشأة بالتزام ومصروف مزايا إنهاء الخدمة في أحد التاريخين التاليين ، أيهما يأتي أولاً:

(أ) عندما لا يعد بإمكان المنشأة سحب عرض تلك المزايا .

و(ب) عندما تعترف المنشأة بتكاليف إعادة الهيكلة التي تكون ضمن نطاق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٨) والتي تتضمن دفع مزايا إنهاء الخدمة.

١٦٦- بالنسبة لمزايا إنهاء الخدمة مستحقة الدفع نتيجة قرار العامل قبول عرض المزايا مقابل إنهاء خدماته ، يكون الوقت الذى لا يعد فيه بإمكان المنشأة سحب عرض مزايا إنهاء الخدمة هو :

(أ) عند قبول الموظف العرض.

أو(ب) عند حلول تاريخ أي قيد على قدرة المنشأة في سحب العرض مثل متطلب قانونى أو تنظيمى أو تعاقدى أو قيود أخرى . وقد يكون هذا هو تاريخ تقديم العرض ، إذا كان القيد قائماً في تاريخ تقديم العرض ، أيهما يحدث أولاً .

١٦٧- بالنسبة لمزايا إنهاء الخدمة مستحقة الدفع نتيجة قرار المنشأة إنهاء خدمات العامل ، لا يمكن للمنشأة سحب العرض عندما تكون قد أبلغت العاملين المتأثرين بنظام إنهاء الخدمة التي تلبى جميع المعايير الآتية :

(أ) تشير الإجراءات المطلوبة لاستكمال النظام إلى أنه من غير المرجح القيام بتغييرات أساسية فيه.

(ب) يحدد النظام عدد العاملين الذين سيتم إنهاء خدماتهم وتصنيفاتهم أو مهامهم الوظيفية ومواقعهم (لكن لا يحتاج النظام إلى تعريف كل موظف بشكل فردى) وتاريخ الاستكمال المتوقع .

(ج) ينص النظام بتفاصيل كافية على مزايا إنهاء الخدمة التي سيتلقاها العاملون بحيث يستطيعون تحديد نوع ومقدار المزايا التي سيستلمونها عند إنهاء خدماتهم .

١٦٨- عندما تعترف المنشأة بمزايا إنهاء الخدمة ، قد يتعين عليها كذلك المحاسبة عن تعديل نظام أو تقليص مزايا العاملين الأخرى (راجع الفقرة "١٠٣").

القياس

١٦٩- تقيس المنشأة مزايا إنهاء الخدمة عند الاعتراف الأولى ، كما تقيس وتعترف بالتغيرات اللاحقة وفقاً لطبيعة مزايا العاملين ، شريطة أنه إذا كانت مزايا إنهاء الخدمة هي تحسين لمزايا ما بعد التوظيف ، عندئذ تطبق المنشأة المتطلبات الخاصة بمزايا ما بعد التوظيف . وإلا :

(أ) إذا كان من المتوقع تسوية مزايا إنهاء الخدمة بشكل كامل قبل ١٢ شهر بعد نهاية الفترة المالية السنوية التي يتم فيها الاعتراف بمزايا إنهاء الخدمة ، تطبق المنشأة المتطلبات الخاصة بمزايا العاملين قصيرة الأجل .

(ب) إذا كان من غير المتوقع تسوية مزايا إنهاء الخدمة بشكل كامل قبل ١٢ شهر بعد نهاية الفترة المالية السنوية ، تطبق المنشأة المتطلبات الخاصة بمزايا العاملين الأخرى طويلة الأجل .

١٧٠- نظراً لعدم تقديم مزايا إنهاء الخدمة مقابل الخدمات ، لا تكون الفقرات "من "٧٠" إلى "٧٤" المتعلقة بتوزيع المنافع على فترات الخدمة ذات الصلة .

مثال يوضح الفقرات من "١٥٩" إلى "١٧٠"

الحالة

نتيجة عملية اقتناء حديثة ، تخطط المنشأة لإغلاق مصنع في غضون ١٠ أشهر وستقوم في ذلك الوقت بإنهاء خدمات جميع العاملين المتبقين فيه. ونظراً لاحتياج المنشأة لخبرات العاملين في المصنع استكمال بعض العقود ، فقد أعلنت عن نظام إنهاء خدمة على النحو الآتى:

يستلم كل موظف يستمر في العمل ويقدم خدماته إلى حين اغلاق المصنع دفعة نقدية قدرها ٣٠٠٠٠ جنيه في تاريخ إنهاء الخدمة . في حين يستلم العاملون الذين يتركون العمل قبل اغلاق المصنع ١٠٠٠٠ جنيه.

يوجد ١٢٠ عامل في المصنع . وفى وقت اعلان النظام ، تتوقع المنشأة مغادرة ٢٠ منهم قبل موعد الاغلاق . لذلك يبلغ إجمالي التدفقات النقدية الصادرة المتوقعة وفقاً للخطة ٣٢٠٠٠٠٠ جنيه (أي ٢٠ × ١٠٠٠٠ جنيه) + (١٠٠ × ٣٠٠٠٠ جنيه) وطبقاً لمتطلبات الفقرة "١٦٠" ، تقوم المنشأة بالمحاسبة عن المزايا المقدمة مقابل إنهاء الخدمات كمزايا إنهاء خدمة في حين تقوم بالمحاسبة عن المزايا المقدمة مقابل الخدمات كمزايا توظيف قصيرة الأجل .

.. يتبع

مثال يوضح الفقرات من "١٥٩" إلى "١٧٠"

مزايا إنهاء الخدمة

تبلغ المزايا المقدمة مقابل إنهاء الخدمات ١٠,٠٠٠ جنيه . هذا هو المبلغ الذى ينبغي على المنشأة دفعه مقابل إنهاء الخدمات بغض النظر عما إذا كان العاملون سيستمرون في العمل ويقدمون خدمات إلى حين اغلاق المصنع أو يتركون العمل قبل اغلاقه . ورغم أنه بإمكان العاملون ترك العمل قبل اغلاق المصنع، إلا أن إنهاء خدمات جميع العاملين هو نتيجة قرار المنشأة إغلاق المصنع وإنهاء خدماتهم (أي سيترك جميع الموظفين العمل عند اغلاق المصنع). لذلك ، تعترف المنشأة بإلتزام قدره ١,٢٠٠,٠٠٠ جنيه (أي ١٢٠ × ١٠,٠٠٠ جنيه) لمزايا إنهاء الخدمة المقدمة وفقاً لنظام مزايا العاملين عند اعلان نظام إنهاء الخدمة أو عندما تعترف المنشأة بتكاليف إعادة الهيكلة المرتبطة بإغلاق المصنع ، أيهما يحدث أولاً.

المنافع المقدمة مقابل الخدمة

تكون المنافع الإضافية التي يستلمها الموظفون في حال تقديمهم لخدمات في فترة الأشهر العشرة الكاملة هي مقابل الخدمات المقدمة خلال تلك الفترة . وتقوم المنشأة بالمحاسبة عنها كمنافع توظيف قصيرة الأجل لأنها تتوقع تسوية تلك المنافع قبل ١٢ شهر بعد نهاية الفترة المالية السنوية . وفى هذا المثال ، لا يكون التخصيم مطلوباً لذلك يتم الاعتراف بمصروف شهرى قدره ٢٠٠,٠٠٠ جنيه (أي ٢,٠٠٠,٠٠٠ ÷ ١٠) خلال فترة الخدمة البالغة ١٠ أشهر ، مع زيادة مقابلة في المبلغ المسجل كالتزام .

الإفصاح

١٧١- على الرغم من أن هذا المعيار لا يتطلب افصاحات محددة حول مزايا إنهاء الخدمة ، إلا أن معايير المحاسبة المصرية الأخرى قد تتطلب افصاحات معينة . على سبيل المثال ، يتطلب معيار المحاسبة رقم (١٥) إفصاحات حول مزايا العاملين الخاصة بموظفى الإدارة الرئيسيين . ويتطلب معيار المحاسبة المصرى رقم (١) افصاحات عن مصروف مزايا العاملين .

معيار المحاسبة المصرى

رقم (٣٩) المعدل ٢٠١٥

المدفوعات المبنية على أسهم

معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٩) المعدل ٢٠١٥
المدفوعات المبنية على أسهم

المحتويات

	فقـــرات
هدف المعيار	١
نطاق المعيار	٢ – ٦
الإعتراف	٧ – ٩
المدفوعات المبنية على أسهم المسددة فى شكل أسهم	١٠ – ٢٩
نظرة شاملة	١٠ – ١٣أ
المعاملات التى يتم تلقى الخدمات بمقتضاها	١٤ – ١٥
المعاملات التى تقاس بالرجوع الى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة	١٦ – ٢٥
تحديد القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة	١٦ – ١٨
معالجة شروط الإستحقاق	١٩ – ٢١
معالجة شروط عدم الأستحقاق	٢١أ
معالجة سمة إعادة الإصدار	٢٢
بعد تاريخ الإستحقاق	٢٣
إذا تعذر تقدير القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية بشكل يعتمد عليه	٢٤ – ٢٥
تعديل الأحكام والشروط التى يتم بمقتضاها منح أدوات حقوق الملكية، بما فى ذلك الإلغاءات والتسويات	٢٦ – ٢٩
المدفوعات المبنية على أسهم المسددة نقداً	٣٠ – ٣٣
المعاملات ذات البدائل النقدية للمدفوعات المبنية على أسهم	٣٤ – ٤٣

المدفوعات المبنية على أسهم والتى تنص شروطها على منح الطرف الآخر
خيار التسوية ٣٥ – ٤٠
المدفوعات المبنية على أسهم تمنح شروطها المنشأة الحق فى إختيار طريقة
السداد ٤١ – ٤٣
المدفوعات المبنية على أسهم بين منشآت المجموعة ٤٣أ–٤٣د
الإفصاح ٤٤ – ٥٢
ملحق إرشادات التطبيق

معيار المحاسبة المصري رقم (٣٩) المعدل ٢٠١٥

المدفوعات المبنية على أسهم

هدف المعيار

١ – يهدف هذا المعيار إلى تحديد كيفية قيام المنشأة بإعداد تقاريرها المالية عندما تقوم بمعاملة تنطوى على مدفوعات مبنية على أسهم. ويقتضي هذا المعيار، على وجه الخصوص، أن توضح المنشأة في أرباحها أو خسائرها أو مركزها المالي آثار المعاملات القائمة على المدفوعات المبنية على الأسهم ، بما في ذلك المصروفات المتصلة بالمعاملات التي يُمنح فيها العاملون خيار الاكتتاب في الأسهم.

نطاق المعيار

٢ – على المنشأة أن تطبق هذا المعيار عند المحاسبة عن جميع معاملات المدفوعات المبنية على أسهم فيما عدا ما ورد ذكره في الفقرات من "٣أ" إلى "٦". سواء كان بمقدور المنشأة تحديد بعض أو كل السلع أو الخدمات المستلمة، بما في ذلك :

(أ) معاملات المدفوعات المبنية على أسهم والمسددة في شكل أدوات حقوق ملكية.

و(ب) معاملات المدفوعات المبنية على أسهم والمسددة نقدًا.

و(ج) المعاملات التي تشترى المنشأة بمقتضاها أو تتلقى سلعاً أو خدمات، وكانت شروط العقد تنص على منح إما المنشأة أو مورد تلك السلع أو الخدمات الحق في اختيار تسوية المعاملة من قبل المنشأة إما نقدًا (أو بأصول أخرى) أو عن طريق إصدار أدوات حقوق ملكية في المنشأة.

وفى غياب السلع أو الخدمات التى يمكن تحديدها يمكن ان تشير الظروف الأخرى إلى أن السلع والخدمات قد تم (أو سيتم) تسليمها وفى كل الأحوال ينطبق هذا المعيار عليها.

٣ – ملغاة .

٣أ- ما لم يكن من الواضح أن المعاملة لغاية اخرى غير سداد السلع أو الخدمات المقدمة للمنشأة التى تستلمها يمكن تسوية معاملة المدفوعات المبنية على أسهم من قبل منشأة أخرى فى المجموعة (أو مساهم فى منشأة فى المجموعة) نيابة عن المنشأة المستلمة أو المشترية للسلع أو الخدمات . وتنطبق الفقرة "٢" أيضاً على المنشأة التى :

(أ) تستلم السلع أو الخدمات عندما يكون لمنشأة أخرى فى المجموعة (أو مساهم فى منشأة فى المجموعة) إلتزام بتسوية معاملة المدفوعات المبنية على أسهم.

أو(ب) لديها إلتزام بتسوية معاملة المدفوعات المبنية على أسهم عندما تستلم منشأة أخرى فى المجموعة السلع والخدمات .

٤ – لأغراض هذا المعيار، لا تعد المعاملة التي تتم مع أحد العاملين (أو أي طرف آخر) بصفته حاملاً لأسهم أو أدوات حقوق ملكية في المنشأة على أنها معاملة قائمة على مدفوعات مبنية على أسهم. كأن تمنح إحدى المنشآت لأحد حائزى أدوات حقوق الملكية فيها الحق فى الحصول على أدوات إضافية بسعر أقل من القيمة العادلة لتلك الأدوات ، فإذا حصل العامل على ذلك الحق بصفته حائزاً لأدوات حقوق ملكية في تلك الفئة بعينها، فإن منح هذا الحق أو ممارسته لا يخضع لمقتضيات هذا المعيار.

٥ – طبقًا لما هو مبين في الفقرة "٢"، يطبق هذا المعيار على معاملات المدفوعات المبنية على أسهم و التى تشتري المنشأة بمقتضاها أو تتلقى سلعاً أو خدمات. وتتضمن السلع المخزون، والسلع الاستهلاكية، والأصول الثابتة، والأصول غير الملموسة، وغيرها من الأصول غير المالية. غير أن المنشأة لا يجوز لها أن تطبق هذا المعيار على المعاملات التي تشتري المنشأة بمقتضاها سلعًا كجزء من صافي الأصول التي تشتريها عند تجميع الأعمال التي ينطبق عليها معيار المحاسبة المصري رقم (٢٩) "تجميع الأعمال" ، أو مشاركة في إنشاء مشروع مشترك. ومن ثم، فإن أدوات حقوق الملكية المصدرة عند تجميع الأعمال في مقابل سيطرة المشتري لا تقع في حدود نطاق هذا المعيار. إلا أن أدوات حقوق الملكية التى تمنح للعاملين لدى المنشأة المقتناه بصفتهم هذه (على سبيل المثال مقابل الخدمة المستمرة) تدخل ضمن نطاق هذا المعيار. وبالمثل، فإن إلغاء المدفوعات المبنية على أسهم أو استبدالها أو إدخال أية تعديلات عليها نتيجة لتجميع الأعمال أو غيرها من عمليات إعادة هيكلة المنشأة يتم التعامل معها طبقًا لهذا المعيار. ويقدم معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٩) إرشادات فى كيفية تحديد ما إذا كانت أدوات حقوق الملكية والتى صدرت فى عملية تجميع أعمال كجزء من المقابل المدفوع للحصول على السيطرة على المنشأة المستحوذ عليها (وبالتالى فهى فى نطاق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٩) أم أنها مقابل استمرار الخدمة وبالتالى يتم الأعتراف بها فى فترة ما بعد التجميع (وبالتالى فهى فى نطاق هذا المعيار) .

٦ – لا ينطبق هذا المعيار على المدفوعات المبنية على أسهم التي تتلقى المنشأة بمقتضاها أو تشتري سلعًا أو خدمات بموجب عقد يتم إبرامه في حدود نطاق الفقرات من "٨" إلى "١٠" من معيار المحاسبة المصري رقم (٢٥) "الأدوات المالية: العرض" أو الفقرات من "٥" إلى "٧" من معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) "الأدوات المالية الاعتراف والقياس".

الاعتراف

٧ - *على المنشأة الاعتراف بالسلع والخدمات التي تتلقاها أو تشتريها في إطار المدفوعات المبنية على أسهم عندما تحصل على السلع و بمجرد أن تتلقى الخدمات، وعلى المنشأة الاعتراف بالزيادة المقابلة في أدوات حقوق الملكية إذا تم تلقي السلع أو الخدمات مقابل مدفوعات مبنية على أسهم تسدد في شكل أسهم، أو كالتزام إذا تم تلقي السلع أو الخدمات مقابل مدفوعات مبنية على أسهم تسدد نقدًا.*

٨ - *إذا كانت السلع أو الخدمات التي يتم تلقيها أو شرائها مقابل مدفوعات مبنية على أسهم غير مستوفية للشروط التي تؤهلها للاعتراف بها كأصول، يتم الاعتراف بها كمصروفات.*

٩ - وبشكل نمطي فإن المصروفات تنشأ عن استهلاك السلع أو الخدمات. على سبيل المثال، عادةً ما يتم استهلاك الخدمات على الفور، وفي هذه الحالة يتم قيد المصروفات عندما يقوم الطرف الآخر بتقديم الخدمة، وقد يتم استهلاك السلع عبر فترة زمنية لاحقة أو – في حالة المخزون – عندما يتم بيعها في تاريخ لاحق، وفي هذه الحالة يتم قيد المصروفات في حالة استهلاك السلع أو بيعها. غير أنه، في بعض الأحيان، يكون من الضروري قيد المصروفات قبل استهلاك السلع أو الخدمات أو بيعها، لأنها لا تستوفي الشروط الواجبة للاعتراف بها ضمن بند الأصول. على سبيل المثال، قد تحصل منشأة ما على سلع كجزء من مرحلة البحث الخاصة بمشروع لتطوير منتج جديد. وعلى الرغم من عدم استهلاك تلك السلع، فإنها قد لا تستوفي الشروط اللازمة للاعتراف بها كأصول بموجب معيار المحاسبة المصرى واجب التطبيق.

المدفوعات المبنية على أسهم المسددة في شكل أسهم

نظرة شاملة

١٠ - *بالنسبة للمدفوعات المبنية على الأسهم المسددة في شكل أسهم، يجب على المنشأة أن تقيس السلع المستلمة أو الخدمات المتلقاة، والزيادة المقابلة لها في أدوات حقوق الملكية مباشرةً، وذلك بالقيمة العادلة للسلع والخدمات المتلقاة،*

ما لم يكن من المتعذر تقدير القيمة العادلة المذكورة بشكل يعتمد عليه، وإذا تعذر على المنشأة تقدير القيمة العادلة للسلع والخدمات المتلقاة بشكل يعتمد عليه، فإنه يجب عليها أن تقيس قيمتها، والزيادة المقابلة لها في أدوات حقوق الملكية، بشكل غير مباشر، عن طريق الرجوع إلى(١) القيمة العادلة للأسهم أو أدوات حقوق الملكية الممنوحة.

١١ – تطبيقًا لشروط الفقرة "١٠" فبالنسبة للمعاملات التي تتم مع العاملين وغيرهم ممن يقدمون خدمات مماثلة(٢)، على المنشأة أن تقيس القيمة العادلة للخدمات المتلقاة بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة حيث إنه من المتعذر – عادة – تقدير القيمة العادلة للخدمات المتلقاة بشكل يعتمد عليه، كما هو موضح في الفقرة "١٢"، ويجب أن يتم قياس القيمة العادلة لتلك الأدوات في *تاريخ منحها*.

١٢ – كما هو معروف فإن الأسهم وخيارات الاكتتاب فيها أو غيرها من أدوات حقوق الملكية يتم منحها إلى العاملين كجزء من حزمة المكافآت الممنوحة لهم، بالإضافة إلى المرتب النقدي وغيره من مزايا العاملين الأخرى. وفي العادة، فإنه من المتعذر أن يتم قياس الخدمات المتلقاة مباشرةً بالنسبة لبعض مكونات حزمة مكافآت العاملين، كما إنه قد يكون من المتعذر قياس القيمة العادلة لإجمالي حزمة المكافآت بشكل مستقل، بدون القياس المباشر للقيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة. بالإضافة إلى ذلك، فأحيانًا ما تُمنح الأسهم أو خيارات الاكتتاب فيها كجزء من نظام العلاوات، بدلاً من كونها جزءًا من المكافأة الأساسية، مثل منحها كحافز للعاملين للبقاء في خدمة المنشأة أو لمكافأتهم على جهودهم المبذولة لتحسين أداء المنشأة.

وبمنحها أسهماً أو خيارات للاكتتاب في أسهم، بالإضافة إلى المكافآت الأخرى، فإن المنشأة تدفع مكافآت إضافية للحصول على مزايا إضافية. ومن المرجح أن يكون تقييم القيمة العادلة لتلك المزايا الإضافية صعبًا. ونتيجةً لصعوبة القياس المباشر للقيمة العادلة للخدمات المتلقاة، يجب على المنشأة أن تقيس القيمة العادلة لخدمات العامل المتلقاة بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة.

---

(١) في هذا المعيار تستخدم عبارة "بالإشارة إلى أو بالرجوع إلى" بدلاً من "استخدام في" ، لأن المعاملة يتم قياسها في النهاية عن طريق ضرب القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، التي يتم قياسها في التاريخ المحدد في الفقرة رقم "١١" أو "١٣" (أيهما سارية)، في عدد أدوات حقوق الملكية التي تصبح مستحقة، كما هو مبين في الفقرة "١٩"

(٢) في بقية هذا المعيار، فإن جميع الإشارات إلى العاملين تتضمن أيضًا غيرهم ممن يوردون خدمات مماثلة.

١٣ – ولتطبيق متطلبات الفقرة "١٠" على المعاملات التي تجرى مع أطراف أخرى بخلاف العاملين، يجب أن تكون هناك قرينة قابلة للدحض على أن القيمة العادلة للسلع المستلمة أو الخدمات المتلقاة يمكن أن يتم تقييمها بشكل يعتمد عليه. ويتم قياس القيمة العادلة المذكورة في التاريخ الذي تحصل فيه المنشأة على السلع أو الذي يقدم فيه الطرف الآخر الخدمة. وفي بعض الحالات النادرة، إذا دحضت المنشأة هذه القرينة لأنها لا تستطيع إجراء التقييم بشكل يعتمد عليه للقيمة العادلة للسلع المستلمة أو الخدمات المتلقاة، على المنشأة أن تقيس السلع المستلمة أو الخدمات المتلقاة والزيادة المقابلة لها في أدوات حقوق الملكية، بشكل غير مباشر، وذلك بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، والتي تم قياسها في تاريخ حصول المنشأة على السلع أو تقديم الطرف الآخر للخدمات.

١٣أ– على وجه الخصوص ، إذا ظهر أن المبلغ القابل للتحديد المقبوض (إن وجد) من قبل المنشأة أقل من القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة أو الإلتزام المتكبد ، فإن هذا الوضع يشير عادة إلى أن المبلغ الآخر (أى السلع أو الخدمات غير قابل للتحديد) قد تم (أو سيتم) إستلامها من قبل المنشأة . وتقيس المنشأة السلع أو الخدمات القابلة للتحديد المستلمة وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى هذا . وتقيس المنشأة السلع أو الخدمات غير القابلة للتحديد المستلمة (أو التى سيتم استلامها) على أنها الفرق بين القيمة العادلة للمدفوعات المبنية على أسهم والقيمة العادلة للسلع أو الخدمات غير القابلة للتحديد المستلمة فى تاريخ المنح . الا أنه بالنسبة للمعاملات التى يتم تسويتها نقداً فيتم إعادة قياس الإلتزام فى نهاية الفترة المالية إلى أن يتم تسويته وفقاً للفقرات من "٣٠" إلى "٣٣" .

المعاملات التي يتم تلقي الخدمات بمقتضاها

١٤ – إذا كانت أدوات حقوق الملكية مستحقة على الفور، لا يقتضي ذلك من الطرف الآخر أن يقوم بإتمام فترة خدمة بعينها قبل أن يصبح مستحقًا بشكل غير مشروط لتلك الأدوات. وفي ظل غياب أي دليل على عكس ذلك، على المنشأة أن تفترض أن الخدمات المقدمة من الطرف الآخر في مقابل أدوات حقوق الملكية قد تم تلقيها بالفعل. وفي هذه الحالة، يجب على المنشأة في تاريخ منح الأدوات المذكورة أن تقوم بقيد الخدمات المتلقاة بالكامل، و قيد زيادة مقابلة لها في أدوات حقوق الملكية.

١٥ – إذا لم تكن أدوات حقوق الملكية مستحقة إلا بعد أن يتمم الطرف الآخر مدة خدمة بعينها، على المنشأة أن تفترض أن الخدمات المقدمة من قبل الطرف الآخر في مقابل تلك الأدوات سوف يتم تلقيها في المستقبل أثناء فترة الاستحقاق، ويجب على

المنشأة أن تحسب تلك الخدمات كما تم تقديمها من قبل الطرف الآخر أثناء فترة الاستحقاق، مع الزيادة المقابلة لها في أدوات حقوق الملكية. على سبيل المثال:

(أ) إذا تم منح العامل خيارات الاكتتاب في أسهم بشرط إتمام ثلاث سنوات من الخدمة، تعتبر المنشأة أن الخدمات التي يجب على العامل تقديمها مقابل خيار الاكتتاب في الأسهم سوف يتم تلقيها في المستقبل، خلال فترة الاستحقاق البالغة ثلاث سنوات.

(ب) إذا تم منح أحد العاملين خيار الاكتتاب في الأسهم بشرط استيفاء شرط تحقيق مستوى أداء معين و أن يظل العامل في خدمة المنشأة إلى أن يتم استيفاء هذا الشرط، وكانت فترة الاستحقاق متغيرة بحسب موعد استيفاء شرط تحقيق مستوى الأداء، على المنشأة أن تعتبر أن الخدمات التي يجب على العامل أدائها في مقابل خيار الاكتتاب في الأسهم سوف يتم تلقيها في المستقبل خلال فترة الاستحقاق المتوقعة. وعلى المنشأة أن تقدر طول فترة الاستحقاق المتوقعة في تاريخ المنح على أساس النتيجة المرجحة لاستيفاء شرط تحقيق مستوى الأداء، وإذا كان شرط تحقيق مستوى الأداء مرتبطاً بعوامل السوق، يجب أن يكون تقييم طول فترة الاستحقاق المتوقعة ملائمًا للفروض المستخدمة في تقييم القيمة العادلة للخيارات الممنوحة، و على ألا يتم تعديلها بشكل متتابع، أما إن لم يكن شرط تحقيق مستوى الأداء مرتبطاً بعوامل السوق، على المنشأة أن تعدل تقييمها لطول فترة الاستحقاق إذا لزم الأمر، إذا أشارت المعلومات اللاحقة إلى أن تقييم طول فترة الاستحقاق يختلف عما سبقها من تقييمات.

المعاملات التي تقاس بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة

تحديد القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة

١٦ – بالنسبة للمعاملات التي تقاس بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، على المنشأة أن تقيس القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة في *تاريخ القياس* على أساس أسعار السوق – إن أمكن – مع الأخذ في الاعتبار الشروط والأحكام التي تم منح تلك الأدوات على أساسها (وذلك مع مراعاة متطلبات الفقرات من "١٩" إلى "٢٢").

١٦أ- تعرف القيمة العادلة في هذا المعيار بأنها " القيمة التي يتم بموجبها تبادل أصل أو التزام بين أطراف راغبين في التعامل وعلى بينة من الحقائق ومتعاملون بإرادة حرة " وهو يختلف – في بعض النواحى – عن تعريف القيمة العادلة الوارد في معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٥) ولذلك عند تطبيق معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٩) تقيس المنشأة القيمة العادلة وفقاً لهذا المعيار وليس طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٥) " قياس القيمة العادلة ".

١٧ – إذا لم تتوافر أسعار السوق، فعلى المنشأة أن تقدر القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة باستخدام أسلوب للتقييم لتقدير السعر الذي كانت تلك الأدوات ستصل إليه في تاريخ القياس في معاملة تتم بين أطراف كل منهم لديه الرغبة في التبادل و على بينة من الحقائق و يتعاملان بإرادة حرة، ويجب أن يكون أسلوب التقييم موافقاً لمنهجيات التقييم المقبولة بصفة عامة لتسعير الأدوات المالية، ويجب أن يضم جميع العوامل و الافتراضات التي يأخذها من هم على بينة من الحقائق ومن لديهم الرغبة فى التبادل من المشاركين في السوق لتحديد الأسعار (وذلك طبقًا لمتطلبات الفقرات من "١٩" إلى "٢٢").

١٨ – يحتوي الملحق على المزيد من إرشادات التطبيق بشأن قياس القيمة العادلة للأسهم وخيارات الاكتتاب فيها، مع التركيز على الأحكام والشروط الخاصة التي تعد من السمات المشتركة لمنح الأسهم أو خيارات الاكتتاب فيها للعاملين.

معالجة شروط الاستحقاق

١٩ – قد يكون منح أدوات حقوق الملكية معلقًا على شرط استيفاء شروط استحقاق محددة.على سبيل المثال، يعتبر منح أسهماً أو خيارات اكتتاب في أسهم إلى العامل مشروطًا ببقاء العامل في خدمة المنشأة لمدة زمنية محددة، وقد يكون ثمة شروط أداء يجب استيفائها مثل تحقيق المنشأة لنسبة نمو معينة في الأرباح أو زيادة محددة في سعر سهم المنشأة، ولا تؤخذ شروط الاستحقاق بخلاف شروط السوق، في الحسبان عند تقييم القيمة العادلة للأسهم أو لخيارات الاكتتاب فيها في تاريخ القياس، ويتم بدلاً من ذلك أخذ شروط الاستحقاق في الاعتبار عن طريق تعديل عدد أدوات حقوق الملكية المتضمنة في قياس مبلغ المعاملة بحيث يكون المبلغ المعترف به نظير السلع أو الخدمات المتلقاة في مقابل أدوات حقوق الملكية، في النهاية، قائمًا على أساس عدد أدوات حقوق الملكية التي تصبح مستحقة في النهاية. ومن ثم، فإنه

على أساس تراكمي لا يتم الاعتراف بأي مبلغ للسلع المستلمة أو الخدمات المتلقاة إذا لم تصبح أدوات حقوق الملكية مستحقة بسبب الإخفاق فى استيفاء أحد شروط الاستحقاق، مثل عدم إتمام الطرف الآخر لمدة خدمة معينة، أو عدم استيفاء شرط الأداء، وذلك طبقًا لمتطلبات الفقرة "٢١".

٢٠ – تطبيقًا لمتطلبات الفقرة "١٩"، على المنشأة أن تعترف بمبلغ مقابل السلع المستلمة أو الخدمات المتلقاة خلال فترة الاستحقاق بناءً على أفضل تقييم متاح لعدد أدوات حقوق الملكية المتوقع أن تصبح مستحقة خلالها، وعليها أن تراجع ذلك التقييم – إذا لزم الأمر – إذا ما أشارت المعلومات اللاحقة إلى أن عدد أدوات حقوق الملكية المتوقع أن تصبح مستحقة تختلف عن التقييمات السابقة، وفي تاريخ الاستحقاق يجب على المنشأة أن تعدل التقييم بحيث يصبح مساويًا لعدد أدوات حقوق الملكية التي استحقت بالفعل، وذلك مع مراعاة متطلبات الفقرة "٢١".

٢١ – يتم اتخاذ شروط السوق – مثل تحديد سعر سهم مستهدف يسمح بممارسة حق الاكتتاب في الأسهم – في الاعتبار عند تقدير القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، ومن ثم فبالنسبة لأدوات حقوق الملكية التي تمنح بشروط السوق، يجب على المنشأة أن تعترف بالسلع أو الخدمات المتلقاة من الطرف الآخر الذي يستوفي جميع شروط استحقاق ممارسة حق الاكتتاب في الأسهم الأخرى (على سبيل المثال الخدمات المقدمة من العامل الذي يظل في الخدمة طوال مدة الخدمة المحددة)، بغض النظر عما إذا كان شرط السوق المذكور قد تم استيفاؤه من عدمه.

معالجة شروط عدم الاستحقاق

٢١أ– على نحو مماثل، على المنشأة أن تأخذ بعين الاعتبار كافة شروط عدم الاستحقاق عند تقدير القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة . وبالنسبة لمنح أدوات حقوق ملكية بشروط عدم الاستحقاق على المنشأة أن تعترف بالسلع أو الخدمات من الطرف المقابل والتى تستوفى كافة شروط الاستحقاق والتى لا تعتبر شروطاً سوقية (مثلاً الخدمات التى تم الحصول عليها من موظف يبقى فى الخدمة للفترة المحددة لها) وذلك بغض النظر عن استيفاء شروط عدم الاستحقاق هذه.

معالجة سمة إعادة المنح Reload Feature

٢٢ – بالنسبة لخيارات الاكتتاب في الأسهم التي تتميز بسمة *إعادة المنح*، لا يتم اتخاذ سمة إعادة المنح في الحسبان عند تقدير القيمة العادلة لخيارات الاكتتاب في الأسهم الممنوحة في تاريخ القياس. وبدلاً من ذلك، يتم حساب خيار إعادة الإصدار على أنه

منح لخيار جديد للاكتتاب في الأسهم، وذلك إذا تم وعندما يتم منح خيار إعادة المنح في وقت لاحق.

بعد تاريخ الاستحقاق

٢٣ – بعد الاعتراف بالسلع أو الخدمات المتلقاة طبقًا للفقرات من "١٠" إلى "٢٢"، وبعد قيد الزيادة المقابلة في أدوات حقوق الملكية، يجب على المنشأة ألا تجري أية تعديلات لاحقة على إجمالي رأس المال بعد تاريخ الاستحقاق. على سبيل المثال، لا يجوز للمنشأة أن تقوم لاحقًا بعكس المبلغ المعترف به نظير الخدمات المتلقاة من أي عامل إذا تم التنازل عن أدوات حقوق الملكية المستحقة أو– في حالة خيار الاكتتاب في الأسهم – إذا لم يتم ممارسة خيار الاكتتاب. غير أن هذا الشرط لا يمنع المنشأة من الاعتراف بعملية تحويل داخل أدوات حقوق الملكية، أي التحويل من أحد مكونات حقوق الملكية المنشأة إلى مكون آخر.

إذا تعذر تقدير القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية بشكل يعتمد عليه

٢٤ – تنطبق الشروط الوارد بيانها في الفقرات من "١٦" إلى "٢٣" عندما تكون المنشأة مطالبة بقياس المدفوعات المبنية على أسهم بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة. وفي بعض الحالات النادرة، قد يتعذر على المنشأة تقدير القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة بشكل يعتمد عليه في تاريخ القياس، طبقًا للقياسات الواردة في الفقرات من "١٦" إلى "٢٢". وفي هذه الحالات النادرة فقط، يجب على المنشأة بدلاً من ذلك أن تقوم بما يلي:

(أ) قياس أدوات حقوق الملكية بما يعادل فرق القيمة بالزيادة (Intrinsic value) أولياً في تاريخ حصول المنشأة على السلع أو تقديم الطرف الآخر للخدمة، ويتم القياس بعد ذلك في كل تاريخ لإعداد القوائم المالية وفي كل تاريخ سداد نهائي، مع قيد أي تغيير في فرق القيمة Intrinsic value في الأرباح أو الخسائر. ولمنح خيارات الاكتتاب في الأسهم، يتم تسوية المعاملة القائمة على أساس السعر الأساسي للسهم نهائيًا عندما تتم ممارسة خيار الاكتتاب في الأسهم، أو إسقاط الحق فيه (على سبيل المثال عند التوقف عن العمل)، أو إنقضائه (على سبيل المثال في نهاية فترة خيار الاكتتاب).

(ب) الاعتراف بالسلع المستلمة أو الخدمات المتلقاة على أساس عدد أدوات حقوق الملكية التي تصبح مستحقة في النهاية أو (إن أمكن) أو التي تتم ممارستها في النهاية. وتطبيقًا لهذا الشرط على خيارات الاكتتاب في الأسهم – على سبيل المثال – على المنشأة أن تقيد السلع المستلمة أو الخدمات المتلقاة أثناء فترة

الاستحقاق – إن وجدت – طبقًا للفقرتين "١٤" و "١٥"، إلا أن الشروط الواردة في الفقرة "١٥(ب)" المتعلقة بشرط السوق لا تطبق، ويرتكز المبلغ المعترف به نظير السلع المستلمة أو الخدمات المتلقاة أثناء فترة الاستحقاق على أساس عدد خيارات الاكتتاب في الأسهم المتوقع أن تصبح مستحقة. ويجب على المنشأة أن تعدل ذلك التقدير – إذا لزم الأمر – إذا ما أشارت أية معلومات تالية على ذلك التقدير إلى أنه من المتوقع أن يختلف عدد خيارات الاكتتاب في الأسهم التي تصبح مستحقة للممارسة عن التقديرات السابقة، وفي تاريخ استحقاق ممارسة الخيار على المنشأة أن تعدل التقدير بحيث يصبح مساويًا لعدد أدوات حقوق الملكية التي استحقت بالفعل. وبعد تاريخ الاستحقاق، يجب على المنشأة أن تعكس المبلغ المعترف به نظير السلع المستلمة أو الخدمات المتلقاة إذا تم إسقاط حق خيار الاكتتاب في الأسهم بعد ذلك، أو انقضى هذا الحق في نهاية مدة خيار الاكتتاب في الأسهم.

٢٥ – إذا طبقت المنشأة الفقرة "٢٤"، فإنه من غير الضروري أن تطبق الفقرات من "٢٦" إلى "٢٩"، حيث إن أي تعديل في الأحكام والشروط التي تمنح على أساسها أدوات حقوق الملكية سوف يتم أخذها في الاعتبار عند تطبيق طريقة فرق القيمة Intrinsic value المذكورة في الفقرة "٢٤"، و مع هذا فإنه إذا ما قامت المنشأة بتسوية منح أدوات حقوق الملكية التي تنطبق عليها الفقرة "٢٤" :

(أ) على المنشأة إذا حدثت التسوية أثناء فترة الاستحقاق، أن تنظر إلى التسوية على أنها أداة للإسراع في عملية استحقاق ممارسة خيار الاكتتاب، ومن ثم عليها أن تقوم على الفور بالاعتراف بالمبلغ الذي كان من المفترض أن يتم الاعتراف به نظير الخدمات المتلقاة خلال بقية فترة الاستحقاق.

(ب) أن يتم حساب أية مبالغ تسدد على أنها مخصصة لإعادة شراء أدوات حقوق الملكية – أي على سبيل الاقتطاع من حقوق الملكية – إلى المدى الذي لا تتجاوز فيه هذه المبالغ فرق القيمة Intrinsic value لأدوات حقوق الملكية، المقاسة في تاريخ إعادة الشراء، ويجب الاعتراف بأية مبالغ إضافية على هذا النحو على أنها مصروفات.

تعديل الأحكام والشروط التي يتم بمقتضاها منح أدوات حقوق الملكية، بما في ذلك الإلغاءات والتسويات

٢٦ – يجوز لأية منشأة أن تدخل تعديلات على الأحكام والشروط التي يتم بمقتضاها منح أدوات حقوق الملكية. على سبيل المثال، يجوز لها تخفيض سعر ممارسة خيار الاكتتاب في الأسهم الممنوحة للعاملين (أي إعادة تسعير الخيارات) الذي يرفع

القيمة العادلة لتلك الخيارات. ويتم التعبير عن متطلبات الفقرات من "٢٧" إلى "٢٩"، اللازمة لحساب آثار التعديلات، في سياق معاملات المدفوعات المبنية على أسهم التى يتم إجراؤها مع العاملين.غير أن المتطلبات يتم تطبيقها أيضًا على المعاملات التي تتم بناءً على المدفوعات المبنية على أسهم مع أطراف أخرى بخلاف العاملين والتي يتم قياسها بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة. وفي الحالة الأخيرة، تعتبر أية إشارة واردة في الفقرات من "٢٧" إلى "٢٩" إلى تاريخ المنح إشارة إلى تاريخ حصول المنشأة على السلع أو تقديم الطرف الآخر للخدمة.

٢٧ - على المنشأة أن تعترف - كحد أدنى - بالخدمات المتلقاة والمقاسة بالقيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة في تاريخ المنح، إلا إذا لم تستحق تلك الأدوات نتيجة لعدم استيفاء شرط الاستحقاق (بخلاف شرط السوق) المحدد في تاريخ المنح. وينطبق هذا الشرط بغض النظر عن أية تعديلات تدخل على الأحكام والشروط التي تم منح أدوات حقوق الملكية على أساسها، أو إلغاء أو تسوية منح أدوات حقوق الملكية المذكورة. علاوةً على ذلك، يجب على المنشأة أن تعترف بآثار التعديلات التي ترفع إجمالي القيمة العادلة للمدفوعات المبنية على أسهم أو التي تعد ذات فائدة بالنسبة للعامل. ويرد في الملحق إرشادات لتطبيق هذا الشرط.

٢٨ - إذا قامت المنشأة بإلغاء أو تسوية منح أدوات حقوق الملكية أثناء فترة الاستحقاق (بخلاف المنح الملغاة بطريق سقوط الحق عند عدم استيفاء شروط الاستحقاق) فعليها :

(أ) أن تعتبر الإلغاء أو التسوية أنه إجراء تم اتخاذه بغية الإسراع في استحقاق خيار الاكتتاب، و لذا عليها أن تقوم على الفور بالاعتراف بالمبلغ الذي كان من المفترض أن يتم الاعتراف به نظير الخدمات المتلقاة خلال فترة الاستحقاق المتبقية.

(ب) حساب أية مبالغ تدفع إلى العامل في تاريخ إلغاء أو تسوية منح أدوات حقوق الملكية على أنها إعادة شراء لحق الملكية - أي على أنها اقتطاع من حق الملكية - إلى المدى الذي لا تتجاوز فيه تلك المبالغ القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، والمقاسة في تاريخ إعادة الشراء. ويتم الاعتراف بأية مبالغ زائدة كمصروفات. ومع هذا فإذا تضمنت ترتيبات المدفوعات المبنية على أسهم عناصر إلتزامات فعلى المنشأة إعادة قياس القيمة العادلة للإلتزام فى تاريخ الإلغاء أو التسوية . ويتم المحاسبة على أى مدفوعات تتم لتسوية عنصر الإلتزام هذا كإستهلاك للإلتزام .

(ج) اذا تم منح أدوات حقوق ملكية جديدة إلى العامل وفي تاريخ منح تلك الأدوات الجديدة، قامت المنشأة بتعريف الأدوات الجديدة الممنوحة على أنها بديلة عن أدوات حقوق الملكية الملغاة ، فعلى المنشأة أن تتعامل مع منح أدوات حقوق الملكية البديلة بذات الطريقة كما لو كانت تعديلاً للمنح الأصلي لأدوات حقوق الملكية، وذلك طبقًا للفقرة "٢٧" و إرشادات التطبيق المبينة في الملحق، وتعد القيمة العادلة الإضافية الممنوحة بمثابة الفرق بين القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية البديلة وصافي القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الملغاة، وذلك في تاريخ منح أدوات حقوق الملكية البديلة، ويعد صافي القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الملغاة هو ذاته قيمتها العادلة، وذلك قبل الإلغاء مباشرةً، مخصومًا منها قيمة أية مبالغ مدفوعة إلى العامل عند إلغاء أدوات حقوق الملكية المحسوبة على أنها اقتطاعًا من حقوق الملكية طبقًا للبند (ب) أعلاه. وإذا لم تقم المنشأة بتعريف أدوات حقوق الملكية الجديدة على أنها بديلة عن أدوات حقوق الملكية الملغاة، فعلى المنشأة أن تعتبر الأدوات الجديدة بمثابة منحة جديدة من أدوات حقوق الملكية.

٢٨أ- إذا كان بإستطاعة المنشأة أو الطرف المقابل اختيار شروط عدم الاستحقاق فعلى المنشأة معالجة إخفاقها أو إخفاق الطرف المقابل فى استيفاء شروط عدم الاستحقاق هذه خلال فترة الاستحقاق كعملية إلغاء .

٢٩ - اذا أعادت المنشأة شراء أدوات حقوق الملكية المستحقة للعامل، فإنه يتم التعامل مع المبلغ المدفوع إلى العامل على أنه اقتطاع من حقوق الملكية إلى المدى الذي لا يتجاوز فيه ذلك المبلغ القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية المعاد شراؤها، والمقاسة في تاريخ إعادة الشراء. ويتم قيد أية زيادة من هذا النوع كمصروفات.

المدفوعات المبنية على أسهم المسددة نقداً

٣٠ - ***بالنسبة للمدفوعات المبنية على أسهم المسددة نقداً، على المنشأة أن تقيس السلع أو الخدمات المشتراة و الالتزامات المتكبدة بالقيمة العادلة للالتزام المذكور. وإلى أن يتم تسوية الالتزامات، على المنشأة أن تعيد قياس القيمة العادلة للالتزام في كل تاريخ إعداد للقوائم المالية وفي تاريخ التسوية، مع الأخذ في الاعتبار أى تغيير يطرأ على القيمة العادلة المعترف بها في الأرباح أو الخسائر عن الفترة.***

٣١ - على سبيل المثال، قد تمنح المنشأة حقوق ارتفاع قيمة الأسهم للعاملين كجزء من حزمة المكافآت المستحقة لهم، والتي يصبح العاملون من خلالها مستحقين لمدفوعات نقدية مستقبلية (بدلاً من أدوات حقوق الملكية)، القائمة على أساس الزيادة في سعر سهم المنشأة عن مستوى معين خلال مدة زمنية معينة، أو قد تمنح المنشأة لعامليها الحق في تلقي مبالغ نقدية مستقبلية عن طريق منحهم الحق في أسهم (بما في ذلك الأسهم التي يتم إصدارها عند ممارسة خيار الاكتتاب في الأسهم) القابلة للاسترداد، سواءً كان ذلك على سبيل الإلزام (على سبيل المثال عند التوقف عن العمل) أو بناءً على رغبة العامل.

٣٢ - على المنشأة أن تعترف بالخدمات المتلقاة، و الالتزامات التي يجب عليها سدادها مقابل تلك الخدمات، عندما يقدم العاملون الخدمات. على سبيل المثال، تستحق بعض حقوق ارتفاع قيمة الأسهم على الفور، ومن ثم لا يلتزم العاملون بإتمام مدة خدمة بعينها لكي يستحقوا السداد النقدي. وفي حالة عدم وجود دليل يؤيد عكس ذلك فعلى المنشأة أن تفترض أن الخدمات المقدمة من قبل العاملين في مقابل حقوق ارتفاع قيمة الأسهم قد تم تقديمها بالفعل. ومن ثم يجب على المنشأة أن تعترف، على الفور، بالخدمات المتلقاة وأن تتحمل مسئولية سداد مقابلها، وإذا لم يحق للعاملين ممارسة حقوق ارتفاع قيمة الأسهم إلا بعد إتمامهم لمدة خدمة معينة، يجب على المنشأة أن تعترف بالخدمات المتلقاة، وأن تلتزم بسداد مقابلها، طالما أن العامل يقدم خدمات أثناء تلك الفترة.

٣٣ - يتم قياس الالتزام أولياً وفي كل تاريخ لإعداد القوائم المالية إلى أن يتم تسويتها بالقيمة العادلة لحقوق ارتفاع قيمة الأسهم، وذلك عن طريق تطبيق نموذج تسعير خيار الاكتتاب في الأسهم، مع الأخذ في الاعتبار للشروط التي تم منح حقوق ارتفاع قيمة الأسهم على أساسها، ومدى تقديم العاملين للخدمات حتى ذلك التاريخ.

المعاملات ذات البدائل النقدية للمدفوعات المبنية على أسهم

٣٤ - *بالنسبة للمدفوعات المبنية على أسهم والتي تضم شروطًا توفر لأي من المنشأة أو الطرف الآخر الخيار في إما أن تقوم المنشأة بتسوية المعاملة نقدًا (أو بأية أصول أخرى) أو عن طريق إصدار أدوات حقوق ملكية، على المنشأة أن تتعامل مع تلك المعاملة - أو مكونات تلك المعاملة - على أنها مدفوعات مبنية على أسهم مسددة نقدًا إذا - وإلى المدى الذي - تكبدت المنشأة في حدوده التزاماً بالدفع نقدًا أو بأية أصول أخرى، أو على أنها مدفوعات مبنية على أسهم*

مـــسددة في شكل أسهم إذا – وإلى المدى الذي– لا يتم تكبد ذلك الالتزام فـــي حدوده.

المدفوعات المبنية على أسهم والتي تنص شروطها على منح الطرف الآخر خيار التسوية

٣٥ – إذا منحت المنشأة إلى الطرف الآخر الحق في اختيار السداد النقدى مقابل مدفوعات مبنية على أسهم(*) أو بإصدار أدوات حقوق ملكية، تكون المنشأة بذلك قـد منحـت الطرف المذكور أداة مالية مركبة تتضمن مكون دين (أي حق الطرف الآخـر فـي طلب السداد نقدًا) و مكون حقوق ملكية (أي حق الطرف الآخر في طلـب الـسداد في شكل أدوات حقوق ملكية بدلاً عن النقد). وبالنسبة للمعاملات التي تكـون بهـا أطراف بخلاف العاملين، والتي يتم فيها قياس القيمة العادلة للسلع أو الخدمات بشكل مباشر، يجب على المنشأة أن تقيس مكون حقوق الملكية في الأداة المالية المركبـة على أساس الفرق بين القيمة العادلة للسلع أو الخدمات المتلقاة والقيمة العادلة لمكون الدين، في تاريخ تلقي السلع والخدمات.

٣٦ – بالنسبة للمعاملات الأخرى، بما في ذلك المعاملات التي تتم مـع العـاملين، علـى المنشأة أن تقيس القيمة العادلة للأداة المالية المركبة في تاريخ القياس، آخـذةً فـي الاعتبار الأحكام والشروط التي منحت على أساسها الحقوق في الدفع نقدًا أو بأدوات حقوق ملكية.

٣٧ – ولتطبيق الفقرة "٣٦"، على المنشأة أن تقيس أولاً القيمة العادلة لمكون الـدين، ثـم تقيس القيمة العادلة لمكون حقوق الملكية آخذةً في الاعتبار أنه يجب على الطـرف الآخر أن يتنازل عن الحق في تلقي المبلغ نقدًا لكي يستلم أدوات حقـوق الملكيـة، والقيمة العادلة للأداة المالية المركبة هي إجمالي القيم العادلة لكلا المكـونين. إلا أن المدفوعات المبنية على أسهم التي يملك فيها الطرف الآخر خيار التسوية عادةً مـا تكون مهيكلة بحيث تكون القيمة العادلة لأحد بدائل التسوية هي ذاتها القيمة العـادلة للبديل الآخر.

على سبيل المثال، قد يكون للطرف الآخر الحق في اختيار استلام خيارات لـشراء الأسهم أو حقوق تقييم الأسهم المدفوعة نقدًا. في تلك الحالات، تكون القيمة العادلـة

(*) في الفقرات من "٣٥" إلى "٤٣"، جميع الإشارات إلى النقد تتضمن أيضاً غيره من أصول المنشأة.

لمكون حقوق الملكية صفراً، ومن ثم تكون القيمة العادلة للأداة المالية المركبة هي ذاتها القيمة العادلة لمكون الدين. وبالعكس، إذا تباينت القيم العادلة لبدائل السداد، عادةً ما تكون القيمة العادلة لمكون حقوق الملكية أعلى من الصفر، وفي هذه الحالة تكون القيمة العادلة للأداة المالية المركبة أعلى من القيمة العادلة لمكون الدين.

٣٨ – على المنشأة أن تعترف بالسلع التي تم شراؤها أو الخدمات المتلقاة كل على حدة فيما يتصل بكل مكون من مكونات الأداة المالية المركبة. وبالنسبة لمكون الدين، يجب على المنشأة أن تعترف بالسلع المشتراة أو الخدمات المقدمة ، والتزام سداد مقابل تلك السلع أو الخدمات، طالما أن الطرف الآخر يورد سلعاً أو يقدم خدمات، طبقًا لمتطلبات تطبيق المدفوعات المبنية على أسهم المسددة نقدًا (الفقرات من "٣٠" إلى "٣٣"). وبالنسبة لمكون حقوق الملكية (إن وجد)، يجب على المنشأة أن تعترف بالسلع أو الخدمات المتلقاة، والزيادة في حصص رأس المال، طالما أن الطرف الآخر يورد السلع أو يقدم الخدمات، طبقًا لمتطلبات تطبيق المدفوعات المبنية على الأسهم المسددة بأسهم (الفقرات من "١٠" إلى "٢٩").

٣٩ – في تاريخ التسوية، يجب على المنشأة أن تعيد قياس الالتزام بقيمته العادلة. إذا أصدرت المنشأة أدوات حقوق ملكية عند التسوية بدلاً من السداد نقدًا، يتم تحويل الالتزام مباشرةً إلى حقوق ملكية مقابل أدوات حقوق الملكية التي تم إصدارها.

٤٠ – إذا دفعت المنشأة المبلغ نقدًا عند السداد بدلاً من إصدار أدوات حقوق ملكية فإنه يتم استخدام ذلك المبلغ لتسوية الالتزام بالكامل. ويظل مكون حقوق الملكية المعترف به سلفًا مثبتاً تحت بند حقوق الملكية، وعند اختيار تلقي المبلغ نقدًا عند السداد، يعتبر الطرف الآخر قد تنازل عن حقه في استلام أدوات حقوق ملكية. إلا أن هذا الشرط لا يمنع المنشأة من الاعتراف بتحويله ضمن بند حقوق الملكية، أى تحويل أحد مكونات حقوق الملكية إلى آخر.

المدفوعات المبنية على أسهم تمنح شروطها المنشأة الحق في اختيار طريقة السداد

٤١ – بالنسبة للمدفوعات المبنية على أسهم تمنح شروطها المنشأة حق اختيار السداد إما نقدًا أو عن طريق إصدار أدوات حقوق ملكية، فعلى المنشأة أن تحدد ما إذا كان عليها التزام حالي بالدفع نقدًا ، ومن ثم حساب المدفوعات المبنية على أسهم على هذا الأساس، وعلى المنشأة التزام حالي بالدفع نقدًا إذا لم يكن لخيار السداد في شكل

أدوات حقوق ملكية أي أساس تجاري (على سبيل المثال لأن المنشأة محظورة قانونًا من إصدار أسهم)، أو أن للمنشأة ممارسة سابقة أو سياسة معلنة للدفع نقدًا – أو أنها تدفع، بوجه عام – نقدًا عندما يطلب الطرف الآخر السداد نقدًا.

٤٢ – إذا كان على المنشأة التزام حالي بالسداد نقدًا، فعليها أن تثبت المعاملة طبقًا لمتطلبات تطبيق المدفوعات المبنية على أسهم المسددة نقداً ، والواردة في الفقرات من "٣٠" إلى "٣٣".

٤٣ – إذا لم يوجد مثل هذا الالتزام، على المنشأة أن تثبت المعاملة طبقًا لمتطلبات المدفوعات المبنية على أسهم و المسددة فى شكل أسهم ، والواردة في الفقرات من "١٠" إلى "٢٩". وعند السداد:

(أ) إذا اختارت المنشأة أن تدفع نقدًا، يجب أن يتم إثبات السداد النقدي على أنه إعادة شراء لمساهمة في حقوق الملكية، أي خصمًا من حقوق الملكية، فيما عدا ما هو وارد في البند (ج) أدناه.

(ب) إذا اختارت المنشأة أن تقوم بالسداد بإصدار أسهم، فأنه لا يُشترط إجراء المزيد من الحسابات (بخلاف التحويل من أحد مكونات حقوق الملكية إلى آخر، إذا لزم الأمر)، فيما عدا ما هو مبين في البند (ج) أدناه.

(ج) إذا اختارت المنشأة بديل السداد ذا القيمة العادلة الأعلى، في تاريخ السداد، فعلى المنشأة أن تثبت مصروفات إضافية نظير القيمة الزائدة، أي الفرق بين المبلغ النقدي المدفوع والقيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية التي كانت ستُصدَر في حالة عدم اللجوء إلى بديل السداد المذكور، أو الفرق بين القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية المصدرة والمبلغ النقدي الذي كان من المفترض أن يُدفَع، أيهما أصلح للتطبيق.

معاملات المدفوعات المبنية على أسهم بين منشآت المجموعة

٤٣أ– بالنسبة لمعاملات المدفوعات المبنية على أسهم بين منشآت المجموعة ، في قوائمها المالية المستقلة أو المنفردة ، تقيس المنشأة المستلمة للسلع أو الخدمات السلع أو الخدمات المستلمة إما على أنها المعاملات التى تكون فيها البضاعة أو الخدمات هى

المقابل لأدوات الملكية أو المعاملات التى تشترى فيها المنشأة البضاعة أو الخدمات مقابل الإلتزامات التى تتحملها أمام المورد من خلال تقييم :

(أ) طبيعة المقابل الممنوح

و(ب) حقوقها وإلتزاماتها.

ويمكن أن يختلف المبلغ المعترف به من قبل المنشأة المستلمة للسلع أو الخدمات عن المبلغ المعترف به من قبل المجموعة المجمعة أو منشأة أخرى فى المجموعة تقوم بتسوية معاملة المدفوعات المبنية على أسهم .

٤٣ب- تقيس المنشأة المستلمة للسلع أوالخدمات السلع أو الخدمات المستلمة إما على أنها المعاملات التى تكون فيها البضاعة أو الخدمات هى المقابل لأدوات الملكية عندما :

(أ) يكون المقابل الممنوح هو أدوات حقوق ملكيتها .

أو(ب) لا يكون لدى المنشأة إلتزام بتسوية معاملة المدفوعات المبنية على أسهم .

وتعيد المنشأة لاحقاً قياس المعاملات التى تكون فيها البضاعة أو الخدمات هى المقابل لأدوات الملكية فقط من أجل التغييرات فى شروط الاستحقاق غير السوقية وفقاً للفقرات من "١٩" إلى "٢١" . وفى جميع الأحوال الأخرى تقيس المنشأة المستلمة للسلع أو الخدمات السلع أو الخدمات المستلمة على أنها معاملات مدفوعات مبنية على أسهم مسددة نقداً .

٤٣ج-تعترف المنشأة التى تسوى معاملة المدفوعات المبنية على أسهم عندما تقوم منشأة أخرى فى المجموعة بإستلام السلع أو الخدمات بالمعاملة على أنها المعاملة التى تكون فيها البضاعة أو الخدمات هى المقابل لأدوات الملكية فقط إذا تم تسويتها بأدوات حقوق ملكية المنشأة نفسها . خلافاً لذلك ، يتم الاعتراف بالمعاملة على أنها معاملات مدفوعات مبنية على أسهم مسددة نقداً .

٤٣د-تشمل بعض معاملات المجموعة ترتيبات سداد تقتضى من إحدى منشآت المجموعة الدفع لمنشأة أخرى فى المجموعة مقابل مخصص المدفوعات المبنية على أسهم إلى موردى السلع أو الخدمات . وفى هذه الحالات، تحاسب المنشاة التى تستلم السلع أو الخدمات معاملة المدفوعات المبنية على أسهم وفقاً للفقرة "٤٣ب" بغض النظر عن ترتيبات السداد ضمن المجموعة .

الإفصاح

٤٤ – ***على المنشأة أن تفصح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي القوائم المالية من فهم طبيعة ومدى الترتيبات القائمة على المدفوعات المبنية على أسهم التي كانت قائمة أثناء الفترة.***

٤٥ – ولتفعيل المبدأ المبين في الفقرة "٤٤"، على المنشأة أن تفصح على الأقل عما يلي:

(أ) بيان بكل نوع من أنواع عقود المدفوعات المبنية على أسهم التي كانت قائمة في أي وقت أثناء الفترة، بما في ذلك الشروط العامة لكل عقد، مثل مقتضيات استحقاق ممارسة خيار الشراء، والحد الأقصى لمدة الخيارات الممنوحة، وطريقة السداد (على سبيل المثال ما إذا كانت نقدًا أو بأسهم)، ويجوز للمنشآت التي تتشابه أنواع المدفوعات المبنية على أسهم فيها بشكل جوهري أن تجمع هذه المعلومات، ما لم يكن من الضروري الإفصاح عن كل عقد أو معاملة على حدة لاستيفاء المبدأ المبين في الفقرة "٤٤".

(ب) عدد خيارات الاكتتاب في الأسهم والمتوسط المرجح لأسعار ممارسة تلك الخيارات لكل من المجموعات التالية من الخيارات :

(١) قائمة في بداية الفترة المالية.

و(٢) ممنوحة أثناء الفترة المالية .

و(٣) سقط الحق فيها أثناء الفترة المالية.

و(٤) تم ممارستها أثناء الفترة المالية.

و(٥) انقضت أثناء الفترة المالية.

و(٦) قائمة في نهاية الفترة المالية.

و(٧) قابلة للممارسة في نهاية الفترة المالية.

(ج) بالنسبة لخيارات الاكتتاب في الأسهم التي تتم ممارستها أثناء الفترة المالية، يتم الإفصاح عن المتوسط المرجح لسعر السهم في تاريخ الممارسة، و إذا تمت ممارسة الخيارات على أساس منتظم خلال الفترة، يجوز للمنشأة أن تفصح عن المتوسط المرجح لسعر السهم أثناء الفترة.

(د) بالنسبة لخيارات الاكتتاب في الأسهم القائمة في نهاية الفترة المالية، يتم الإفصاح عن أسعار الممارسة والمدة التعاقدية المتبقية للمتوسط المرجح، و إذا كان نطاق أسعار الممارسة متسعًا، يتم تقسيم الخيارات المعلقة إلى نطاقات ذات مغز ومعنٍ لتقدير عدد وتوقيت الأسهم الإضافية التي قد يتم إصدارها والمبالغ النقدية التي قد يتم تلقيها عند ممارسة تلك الخيارات.

٤٦ – ***على المنشأة أن تفصح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي القوائم المالية من فهم كيفية تحديد القيمة العادلة للسلع والخدمات المتلقاة، أو القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، خلال الفترة المالية.***

٤٧ – إذا قامت المنشأة بقياس القيمة العادلة للسلع أو الخدمات المتلقاة نظير أدوات حقوق الملكية للمنشأة بشكل غير مباشر، بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة لتفعيل المبدأ الوارد في الفقرة "٤٦"، فعلى المنشأة أن تفصح على الأقل عما يلي :

(أ) بالنسبة لخيارات الاكتتاب في الأسهم الممنوحة خلال الفترة المالية أن تفصح عن القيمة العادلة لتلك الخيارات في تاريخ القياس والمعلومات الخاصة بكيفية قياس القيمة العادلة المذكورة، بما في ذلك :

(١) نموذج تسعير الخيار المستخدم والمدخلات إلى ذلك النموذج، بما في ذلك المتوسط المرجح لسعر السهم، وسعر الممارسة، ونسبة التذبذب المتوقعة، ومدة خيار الاكتتاب في الأسهم، وتوزيعات الأرباح المتوقعة، وسعر الفائدة الخالي من المخاطرة، وايه مدخلات أخرى على النموذج، بما في ذلك الطريقة المستخدمة والافتراضات الموضوعة لإدماج آثار الممارسة المبكرة المتوقعة.

و(٢) كيفية تحديد التذبذب المتوقع، بما في ذلك تفسير إلى أي مدى تم تعيين نسبة التذبذب المتوقعة على أساس التذبذب التاريخي.

و(٣) ما إذا كان قد تم أو كيفية إدماج أية سمات أخرى لمنح الخيار في قياس القيمة العادلة، على سبيل المثال ظروف السوق.

(ب) بالنسبة لأدوات حقوق الملكية الأخرى الممنوحة أثناء الفترة المالية (أي بخلاف خيارات الاكتتاب في الأسهم)، يتم الإفصاح عن عدد أدوات حقوق الملكية ومتوسط القيمة العادلة المرجح لتلك الحصص في تاريخ القياس، ومعلومات عن كيفية قياس القيمة العادلة المذكورة، بما في ذلك:

(١) إن لم يتم قياس القيمة العادلة على أساس سعر السوق القابلة للرصد، فكيف تم تحديدها.

و(٢) ما إذا كان قد تم إدماج توزيعات الأرباح المتوقعة في قياس القيمة العادلة وإن كان ذلك قد تم فكيف تم هذا الإدماج.

و(٣) ما إذا كانت أية سمات أخرى لأدوات حقوق الملكية الممنوحة قد تم إدماجها في قياس القيمة العادلة وإن كان الأمر كذلك فكيف تم هذا الإدماج.

(ج) بالنسبة لعقود المدفوعات المبنية على الأسهم المعدلة أثناء الفترة المالية:

(١) يتم الإفصاح عن تلك التعديلات بشكل واضح.

و(٢) القيمة العادلة الإضافية الممنوحة (نتيجة لتلك التعديلات).

و(٣) معلومات عن كيفية قياس القيمة العادلة الإضافية الممنوحة، بما يتوافق مع الشروط المبينة في البنود (أ) و (ب) أعلاه، إن أمكن.

٤٨ – إذا قامت المنشأة مباشرةً بقياس القيمة العادلة للسلع أو الخدمات المتلقاة أثناء الفترة المالية، فإنه يجب على المنشأة أن تفصح عن كيفية تحديد تلك القيمة العادلة، على سبيل المثال ما إذا كان قد تم قياس القيمة العادلة بسعر السوق لتلك السلع والخدمات.

٤٩ – إذا قامت المنشأة بدحض القرينة المبينة في الفقرة "١٣"، فإنه يجب عليها الإفصاح عن هذه الواقعة، وتفسير سبب هذا الدحض.

٥٠ – ***على المنشأة أن تفصح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي القوائم المالية من فهم أثر المعاملات القائمة على المدفوعات المبينة على أسهم التي تتم على أرباح المنشأة أو خسائرها عن الفترة المالية وعلى مركزها المالي.***

٥١ – لتفعيل المبدأ المبين في الفقرة "٥٠"، على المنشأة الإفصاح عما يلي على الأقل :

(أ) إجمالي المصروفات المعترف بها عن الفترة المالية والناشئة عن المعاملات القائمة على مدفوعات مبنية على أسهم والتي تم بمقتضاها تلقي سلع أو خدمات غير مستوفية لشروط الاعتراف بها كأصول، ومن ثم تم الاعتراف بها على الفور كمصروفات، بما في ذلك الإفصاح المستقل عن تلك الشريحة من المصروفات التي تنشأ عن المعاملات التي يتم التعامل معها على أنها معاملات قائمة على المدفوعات المبنية على أسهم والمسددة في شكل أسهم .

و(ب) بالنسبة للالتزامات الناشئة عن المعاملات القائمة على المدفوعات المبنية على أسهم:

(١) يتم الإفصاح عن إجمالي القيمة الدفترية في نهاية الفترة المالية.

(٢) إجمالي فرق القيمة بالزيادة في نهاية الفترة المالية للالتزام الذى استحق للطرف الآخر بمقتضاها ممارسة الحق في الحصول على السداد النقدي أو بأصول أخرى في نهاية الفترة المالية (على سبيل المثال حقوق ارتفاع قيمة الأسهم).

٥٢ – إذا كانت المعلومات الواجب الإفصاح عنها بموجب هذا المعيار غير مستوفية للمبادئ المبينة في الفقرات "٤٤" و "٤٦" و "٥٠"، فعلى المنشأة الإفصاح عن أية معلومات إضافية طبقًا لما يكون ضروريًا لاستيفائها.

ملحق

إرشادات التطبيق

يرافق هذا الملحق معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٩) ويعتبر جزءاً لا يتجزأ منه .

تقدير القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة:

أت١ تناقش الفقرات من "أت٢" إلى "أت٤١" من هذا الملحق قياس القيمة العادلة للأسهم والخيارات الممنوحة للاكتتاب في الأسهم، مع التركيز على شروط وأحكام معينة تعد بمثابة سمات مشتركة لمنح الأسهم أو خيارات الاكتتاب في الأسهم للعاملين. ومن ثم، فإن فقرات هذا الملحق غير مستفيضة. علاوةً على ذلك، وحيث إن مسائل التقييم الواردة أدناه تركز على الأسهم والخيارات الممنوحة للعاملين للاكتتاب في الأسهم، فمن المفترض أن يتم قياس القيمة العادلة للأسهم أو خيارات الاكتتاب في الأسهم في تاريخ المنحة. إلا أن عددًا كبيراً من موضوعات التقييم الواردة أدناه (على سبيل المثال تحديد نسبة التذبذب المتوقعة) تنطبق أيضًا في سياق تقدير القيمة العادلة للأسهم أو الخيارات الممنوحة لأطراف بخلاف العاملين للاكتتاب في الأسهم في تاريخ حصول المنشأة على سلع أو تقديم الطرف الآخر لخدمة.

الأسهم

أت٢ بالنسبة للأسهم الممنوحة للعاملين، يتم قياس القيمة العادلة للأسهم بالسعر السوقي لأسهم المنشأة (أو بسعر سوقي مقدر، إذا لم تكن أسهم المنشأة متداولة بشكل علني)، المعدل بالأحكام والشروط التي تم منح الأسهم على أساسها (إلا بالنسبة لشروط الاستحقاق المستبعدة من قياس القيمة العادلة طبقًا للفقرات من "١٩" إلى "٢١").

أت٣ على سبيل المثال، إذا لم يكن للعاملين الحق في تلقي حصصاً في الأرباح أثناء فترة الاستحقاق، يجب أن يتم أخذ هذا العامل في الحسبان عند تقدير القيمة العادلة للأسهم الممنوحة. وبالمثل، إذا كانت الأسهم خاضعة لقيود عند التحويل بعد تاريخ الاستحقاق، فإنه يجب أن يتم أخذ هذا العامل في الاعتبار، ولكن إلى المدى الذي تؤثر فيه قيود ما بعد الاستحقاق على السعر الذي يُفترض أن يدفعه مشارك السوق ذى الدراية والذي لديه الرغبة في الشراء نظير ذلك السهم. على سبيل المثال، إذا كان السهم من الأسهم المتداولة بشكل نشط في سوق تتسم بالعمق والسيولة، قد يكون لقيود التحويل لما بعد الاستحقاق أثر محدود – إن وجد – على السعر الذي قد يدفعه شريك السوق ذى

الدراية والذي لديه الرغبة في الشراء نظير تلك الأسهم. ولا تؤخذ القيود على التحويل أو غيرها من القيود التي تكون قائمة أثناء فترة الاستحقاق في الحسبان عند تقدير القيمة العادلة للأسهم الممنوحة في تاريخ المنح، حيث إن تلك القيود تنبع من وجود شروط الاستحقاق التي يتم التعامل معها طبقًا للفقرات من "١٩" إلى "٢١".

خيارات الاكتتاب في الأسهم

أت٤ بالنسبة لخيارات الاكتتاب في الأسهم الممنوحة للعاملين، لا تكون أسعار السوق متاحة في كثير من الحالات، حيث إن الخيارات الممنوحة تكون خاضعة لأحكام وشروط غير سارية على خيارات الاكتتاب في الأسهم المتداولة، وفي حالة عدم وجود خيارات الاكتتاب في أسهم متداولة بأحكام وشروط مماثلة، يتم تقدير القيمة العادلة للخيارات الممنوحة للاكتتاب في الأسهم عن طريق تطبيق نموذج تسعير خيار الاكتتاب في الأسهم.

أت٥ على المنشأة أن تأخذ بعين الاعتبار العوامل التي يراعيها مشاركو السوق الذين لديهم الرغبة في الشراء عند انتقاء نموذج تسعير خيار الاكتتاب الذي يطبقونه. على سبيل المثال، تتمتع الكثير من خيارات اكتتاب العاملين بمدة طويلة و عادةً ما يكونوا قابلين للممارسة أثناء الفترة الواقعة بين تاريخ الاستحقاق ونهاية مدة الخيارات، وغالبًا ما تتم ممارستها في وقت مبكر، ويجب أن تراعى هذه العوامل عند تقدير القيمة العادلة للخيارات في تاريخ المنح. وبالنسبة لكثير من المنشآت، قد يحول هذا دون استخدام معادلة Black-Scholes-Merton، التي لا تسمح بإمكانية الممارسة قبل نهاية مدة خيار الاكتتاب في الأسهم وقد لا تعكس بشكل كافٍ آثار الممارسة المبكرة المتوقعة، كما أنها لا تسمح بإمكانية تغير نسبة التذبذب المتوقعة وغيرها من مدخلات النموذج الأخرى خلال مدة الخيار، إلا أنه بالنسبة لخيارات الاكتتاب في الأسهم ذات المدة التعاقدية القصيرة نسبيًا، – أو التي يجب ممارستها خلال فترة زمنية قصيرة بعد تاريخ الاستحقاق – قد لا تنطبق العوامل المبينة أعلاه. وفي هذه الحالات قد ينتج عن معادلة Black-Scholes – Merton قيمة تعتبر في جوهرها مساوية للقيمة الناتجة عن نموذج تسعير خيار الاكتتاب في الأسهم الأكثر مرونة.

أت٦ تراعي جميع نماذج تسعير خيارات الاكتتاب في الأسهم، على أقل تقدير، العوامل التالية:

(أ) سعر ممارسة الخيار.

و(ب) مدة الخيار.

و(ج) السعر الحالي للأسهم الأساسية.

و(د) نسبة التذبذب المتوقعة لسعر السهم.

و(هـ) توزيعات الأرباح المتوقعة على الأسهم (إن كانت مناسبة).

و(و) سعر الفائدة الخالي من المخاطر بالنسبة لمدة خيار الاكتتاب في الأسهم.

أت٧ ثمة عوامل أخرى – يجب أن تؤخذ هي الأخرى في الاعتبار – يراعيها مشاركو السوق ذوي الدراية والذين لديهم الرغبة في الاكتتاب عند تحديد السعر (فيما عدا شروط الاستحقاق وسمات إعادة الإصدار المستبعدة من قياس القيمة العادلة طبقًا للفقرات من "١٩" إلى "٢٢").

أت٨ على سبيل المثال، لا يمكن ممارسة خيار الاكتتاب في الأسهم الممنوحة للعاملين بشكل نمطي أثناء فترات محددة (على سبيل المثال أثناء فترة الاستحقاق أو أثناء فترات محددة من قبل منظم الأوراق المالية)، ويجب أن يراعى هذا العامل إذا كان نموذج تسعير خيار الاكتتاب في الأسهم المطبق من شأنه أن يفترض أن خيار الاكتتاب يمكن أن تتم ممارسته في أي وقت أثناء مدة هذا الخيار، إلا أنه إذا استخدمت المنشأة نموذجاً لتسعير خيارات الاكتتاب في الأسهم لا تقيم الخيارات التي يمكن ممارستها إلا في نهاية مدة الخيارات، فلا يوجد أي تعديل يمكن إدخاله في حالة عدم القدرة على ممارسة تلك الخيارات أثناء فترة الاستحقاق (أو غيرها من الفترات أثناء عمر الخيارات)، حيث إن النموذج يفترض أن الخيارات لا يمكن ممارستها أثناء تلك الفترات.

أت٩ بالمثل، فهناك عامل آخر معتاد بالنسبة لخيارات الاكتتاب في الأسهم الممنوحة للعاملين وهي إمكانية الممارسة المبكرة لخيار الاكتتاب في الأسهم، على سبيل المثال، لأن الخيار ليس قابلاً للتحويل بحرية، أو لأن العامل يجب عليه ممارسة جميع الخيارات المستحقة عند التوقف عن العمل، ويجب أن تراعى آثار الممارسة المبكرة المتوقعة، كما هو مناقش في الفقرات من "أت١٦" إلى "أت٢١".

أت١٠ بالنسبة للعوامل التي لا يراعيها مشارك السوق ذى الدراية الذي لديه النية عند تحديد سعر خيار الاكتتاب في الأسهم (أو غيرها من أدوات حقوق الملكية)، لن يتم أخذها في الاعتبار عند تقدير القيمة العادلة لخيارات الاكتتاب في الأسهم (أو غيرها من أدوات حقوق الملكية) الممنوحة. على سبيل المثال، بالنسبة لخيارات الاكتتاب في الأسهم الممنوحة للعاملين، فإن العوامل التي تؤثر في قيمة خيار الاكتتاب من منظور العامل الفرد فقط غير مرتبطة بتقدير السعر الذي قد يحدده مشارك السوق ذى الدراية والنية.

المدخلات إلى نماذج تسعير خيارات الاكتتاب في الأسهم

أت١١ عند تقدير نسبة التذبذب المتوقعة وتوزيعات الأرباح المستحقة على الأسهم المعنية، يكون الهدف هو تقريب التوقعات التي تنعكس في سعر السوق الراهن أو سعر التبادل المتداول لهذا الخيار. وبالمثل، عند تقدير آثار الممارسة المبكرة لخيارات الاكتتاب في

الأسهم الممنوحة للعاملين، يكون الهدف هو تقريب التوقعات التي يطورها طرف خارجي لديه إمكانية الإطلاع على معلومات مفصلة بشأن سلوك ممارسة العاملين على أساس المعلومات المتاحة في تاريخ المنح.

أت١٢ غالبًا، من المرجح أن يكون هناك نطاق من التوقعات المعقولة عن نسبة التذبذب المستقبلية، وتوزيعات الأرباح وسلوك الممارسة. وإن كان الأمر كذلك فإنه، يجب أن يتم حساب القيمة المتوقعة، عن طريق ترجيح كل مبلغ داخل النطاق باستخدام إمكانية حدوثه المرتبطة به.

أت١٣ بوجه عام تقوم التوقعات المستقبلية على أساس الخبرة، ويتم تعديلها إذا كان من المتوقع بشكل معقول أن يختلف المستقبل عن الماضي. وفي بعض الظروف، قد تشير عوامل بعينها إلى أن الخبرة التاريخية غير المعدلة تعد بمثابة عامل تكهن متدني نسبيًا. على سبيل المثال، إذا كانت هناك منشأة لديها خطان مختلفان ومتميزان من النشاط وتصرفت في الخط الأقل مخاطرة بشكل واضح، قد لا تكون نسبة التذبذب التاريخي هي المعلومات الأفضل والأكثر اعتماداً لبناء توقعات معقولة بالنسبة للمستقبل.

أت١٤ في ظروف أُخرى، قد لا تكون المعلومات التاريخية متاحة. على سبيل المثال، لا يكون لدى المنشأة المسجلة حديثًا سوى القليل من البيانات التاريخية – إن وجدت – بشأن تذبذب سعر أسهمها. ويرد فيما يلي مناقشة للمنشآت غير المسجلة و المسجلة حديثًا.

أت١٥ إجمالاً لما سبق، على المنشأة ألا تعتمد في تقديرات التذبذب، وسلوك الممارسة وتوزيعات الأرباح على مجرد المعلومات التاريخية بدون مراعاة إلى أي مدى يُتَوَقع أن تكون الخبرة السابقة منبئة بشكل معقول عن الخبرة المستقبلية.

الممارسة المبكرة المتوقعة

أت١٦ غالبًا ما يمارس العاملون خيارات الاكتتاب في الأسهم مبكرًا، لعدد من الأسباب. على سبيل المثال، تتسم خيارات الاكتتاب في الأسهم الممنوحة للعاملين بشكل نمطي بأنها غير قابلة للتحويل أو النقل. وغالبًا ما يؤدي ذلك بالعاملين إلى ممارسة خيارات الاكتتاب في الأسهم الممنوحة لهم مبكرًا، لأن تلك هي الطريقة الوحيدة للعاملين لتسوية موقفهم. كما أن العاملين الذين يتوقفون عن العمل عادةً ما يكونوا مطالبين بممارسة أية خيارات مستحقة خلال مدة زمنية قصيرة، وإلا سقط حقهم في خيار الاكتتاب في الأسهم. كما يتسبب هذا العامل أيضًا في الممارسة المبكرة من جانب العاملين لخيارات الاكتتاب في الأسهم. ومن بين العوامل الأخرى التي تؤدي إلى الممارسة المبكرة النفور من المخاطر وانعدام تنوع الثروة.

أت١٧ تعتمد الوسائل المستخدمة في مراعاة آثار الممارسة المبكرة المتوقعة على نوعية نموذج تسعير الخيارات المطبق. على سبيل المثال، يمكن أن تؤخذ الممارسة المبكرة المتوقعة في الاعتبار باستخدام تقدير للعمر المتوقع لخيار الاكتتاب في الأسهم (والذي

يكون، بالنسبة لخيار الاكتتاب في الأسهم الممنوح للعامل، المدة الزمنية الممتدة من تاريخ المنح إلى التاريخ الذي يُتَوقع أن يمارس فيه الخيار) كمدخل في نموذج تسعير خيار الاكتتاب (على سبيل المثال معادلة Black-Scholes-Merton). وبدلاً من ذلك، يمكن أن يتم التخطيط للممارسة المبكرة المتوقعة في نموذج تسعير خيارات الاكتتاب الثنائي أو نموذج مماثل يستخدم المدة التعاقدية كمدخل أو مكون.

أت١٨ العوامل التي تؤخذ في الاعتبار عند تقدير الممارسة المبكرة :

(أ) طول فترة الاستحقاق، حيث إن خيار الاكتتاب في الأسهم لا يمكن ممارسته عادةً حتى نهاية فترة الاستحقاق. ومن ثم، فإن تحديد مضامين تقييم الممارسة المبكرة المتوقعة تقوم على أساس فرضية أن الخيارات سوف تصبح مستحقة الممارسة. ووردت مناقشة لمضامين شروط الاستحقاق في الفقرات من "١٩" إلى "٢١".

(ب) استمرار متوسط طول مدة الخيارات المماثلة قائماً في الماضي.

(ج) سعر الأسهم الأساسية. قد تشير الخبرة إلى أن العاملين يميلون إلى ممارسة الخيارات عندما يصل سعر السهم إلى مستوٍ معين فوق سعر الممارسة.

(د) مستوى العامل داخل المؤسسة. على سبيل المثال، قد تشير الخبرة إلى أن العاملين ذوي المستويات الأعلى يميلون إلى ممارسة خيارات الاكتتاب في الأسهم في أوقات متأخرة عن العاملين ذوي المستويات الأقل (تتم مناقشة هذا البند بشكل أوسع في الفقرة "أت٢١").

(هـ) نسبة التذبذب المتوقعة في أسعار الأسهم الأساسية. في المتوسط، قد يميل العاملون إلى ممارسة خيارات الاكتتاب في أسهم ذات نسبة تذبذب عالية في وقت مبكر عن الأسهم ذات نسبة التذبذب المنخفضة.

أت١٩ وكما هو مبين في الفقرة "أت١٧"، يمكن أخذ آثار الممارسة المبكرة في الاعتبار باستخدام تقييم للعمر المتوقع لخيار الاكتتاب في الأسهم كمدخل في نموذج تسعير خيار الاكتتاب في الأسهم، وعند تقدير العمر المتوقع لخيارات الاكتتاب في الأسهم الممنوحة لمجموعة من العاملين، يمكن للمنشأة أن تؤسس ذلك التقييم على أساس المتوسط المرجح للعمر المتوقع لمجموعة العاملين بالكامل بشكل معقول أو على

المتوسط المرجح لأعمار المجموعات الفرعية من العاملين داخل المجموعة، وذلك على أساس بيانات أكثر تفصيلاً عن سلوك ممارسة العاملين (التي ترد مناقشتها بشكل أوسع فيما بعد).

أت٢٠ من المرجح أن يكون من الأهمية بمكان أن يتم تقسيم منحة خيارات الاكتتاب في الأسهم إلى مجموعات من العاملين ذوي سلوك ممارسة متجانس نسبيًا. و لا تعتبر قيمة الخيار دالة خطية مستقيمة لمدة الخيار؛ فالقيمة تزيد بمعدل متناقص مع تطاول المدة. على سبيل المثال، إذا كانت جميع الافتراضات الأخرى متساوية، على الرغم من أن خيار الاكتتاب ذى السنتين يكون أكبر قيمة من الخيار ذي السنة الواحدة، فإنه لا يصل إلى ضعف قيمته. ويعني ذلك أن حساب القيمة المقدرة للخيار على أساس المتوسط المرجح لعمر واحد يتضمن أعماراً مستقلة متباينة بشكل كبير من شأنه أن يعطي قيمة مبالغ فيها لإجمالي القيمة العادلة لخيارات الاكتتاب في الأسهم الممنوحة، ومن ثم فمن شأن فصل الخيارات الممنوحة إلى مجموعات يكون لكل منها نطاق ضيق نسبيًا من الأعمار متضمنة داخل عمر المتوسط المرجح، أن يخفض من المبالغة في التقدير.

أت٢١ تنطبق اعتبارات مماثلة عند استخدام النموذج الثنائي أو أي نموذج مشابه. على سبيل المثال، قد تشير خبرة المنشأة التي تمنح خيارات اكتتاب على نطاق واسع لجميع مستويات العاملين إلى أن مديري الإدارة العليا التنفيذيين يميلون إلى الاحتفاظ بخياراتهم لمدة أطول من العاملين في الإدارة المتوسطة، كما أن العاملين الأدنى في التدرج الوظيفي يميلون إلى ممارسة خياراتهم قبل أية مجموعة أخرى. وبالإضافة إلى ذلك، فإن العاملين الذين يتم تشجيعهم أو إلزامهم بالاحتفاظ بالحد الأدنى من قيمة أدوات حقوق الملكية لدى رب العمل الذين يعملون لديه – بما في ذلك خيارات الاكتتاب في الأسهم – قد يمارسوا خيارات الاكتتاب، في المتوسط، بعد العاملين الذي لا يخضعون لذلك الشرط. وفي هذه المواقف، فإن فصل الخيارات بناءً على مجموعات المتلقين الذين يشتركون في سلوك ممارسة متجانس سينتج عنه تقدير أكثر دقة لإجمالي القيمة العادلة لخيارات الاكتتاب في الأسهم الممنوحة.

نسبة التذبذب المتوقعة

أت٢٢ إن نسبة التذبذب المتوقعة هي مقياس للمبلغ الذي يتوقع أن يتقلب في نطاقه أي سعر أثناء أية فترة مالية. ومقياس التذبذب المستخدم في نماذج تسعير خيارات الاكتتاب في الأسهم هو الانحراف المعياري السنوي لمعدلات العائد المركبة على السهم خلال مدة زمنية، ويتم التعبير عن التذبذب بشكل نمطي بالسنوات التي يمكن مقارنتها ببعضها البعض بغض النظر عن المدة الزمنية المستخدمة للحساب، على سبيل المثال، ملاحظات السعر اليومية أو الأسبوعية أو الشهرية.

أت٢٣ يقيس معدل العائد (الذي قد يكون إيجابيًا أو سلبيًا) على السهم لمدة ما مدى استفادة حامل السهم من توزيعات الأرباح و قيمة ارتفاع (انخفاض) سعر السهم.

أت٢٤ نسبة التذبذب السنوية المتوقعة للسهم هي النطاق الذي يُتوقع خلاله أن ينخفض معدل العائد السنوي المركب المستمر بواقع الثلثين تقريبًا. على سبيل المثال، فإن القول بأن السهم ذى معدل العائد المركب المستمر المتوقع بنسبة ١٢ في المائة تصل نسبة تذبذبه إلى ٣٠ في المائة يعني أن إمكانية أن يكون معدل العائد على السهم لسنة واحدة بين– ١٨ في المائة (١٢%–٣٠%) و ٤٢ في المائة (١٢%+٣٠%) يكون ثلثيه تقريبًا. وإذا كان سعر السهم ١٠٠ في بداية العام ولم يتم دفع أية توزيعات للأرباح، من المتوقع أن يتراوح سعر السهم في نهاية العام بين ٨٣,٥٣ (١٠٠ × س$^{-٠,١٨}$) و ١٥٢,٢٠ (١٠٠ × س^{٠,٤٢}) أي حوالي ثلثى الفترة.

أت٢٥ تضم العوامل التي تجب مراعاتها عند تقييم نسبة التذبذب المتوقعة:

(أ) التذبذب الضمني المستنبط من خيارات الاكتتاب في الأسهم المتداولة على أسهم المنشأة، أو غيرها من أدوات حقوق الملكية المتداولة الخاصة بالمنشأة التي تتضمن سمات خيار الاكتتاب في الأسهم (مثل أدوات الدين القابلة للتحويل إلى أسهم)، إن وجدت.

(ب) التذبذب التاريخي لسعر السهم عبر الفترات الأكثر حداثة والتي تكون بوجه عام متعادلة مع المدة المتوقعة لخيار الاكتتاب في الأسهم (مع الأخذ في الاعتبار بقية العمر التعاقدي للخيار والآثار المتوقع أن تسفر عنها الممارسة المبكرة).

(ج) طول المدة التي تم خلالها تداول الأسهم وطرحها للاكتتاب العام، وقد يكون لدى المنشأة المسجلة حديثًا نسبة عالية من التذبذب التاريخي، مقارنةً بمنشآت مماثلة تم الاعتراف بها منذ فترة أطول. و يوجد إرشاد إضافي للمنشآت المسجلة حديثاً فيما بعد.

(د) قابلية نسبة التذبذب إلى الارتداد إلى معدلها – متوسطها على المدى الطويل – وغيرها من العوامل التي تشير إلى أن نسبة التذبذب المستقبلية المتوقعة قد تختلف عن التذبذب الماضي. على سبيل المثال، إذا اتسم سعر سهم إحدى المنشآت بنسبة تذبذب غير عادية لمدة زمنية محددة نتيجة خسارة مناقصة عامة أو إعادة هيكلة على نطاق واسع، يمكن التغاضي عن هذه الفترة عند حساب المتوسط التاريخي لنسبة التذبذب السنوية.

(هـ) فترات ملائمة أو منتظمة لملاحظات الأسعار، يجب أن تتسم ملاحظات الأسعار بالثبات من فترة إلى أخرى. على سبيل المثال، قد تستخدم المنشأة سعر الإغلاق لكل أسبوع أو أعلى سعر في كل أسبوع، إلا أنه لا يجوز لها استخدام سعر الإغلاق في بعض الأسابيع وأعلى سعر في أسابيع أخرى. علاوةً على ذلك، يجب أن يتم التعبير عن ملاحظات الأسعار بذات العملة المستخدمة في سعر الممارسة.

المنشآت المسجلة حديثًا

أت٢٦ كما هو مبين في الفقرة "أت٢٥"، يجب على المنشأة أن تراعي نسبة التذبذب التاريخية لسعر السهم خلال أقرب مدة والتي تكون متعادلة بصفة عامة مع المدة المتوقعة لخيار الاكتتاب في الأسهم، و إذا لم تتوافر معلومات كافية لدى إحدى المنشآت المسجلة حديثًا بشأن نسبة التذبذب التاريخية، فعليها على الرغم من ذلك حساب نسبة التذبذب التاريخية عن أطول فترة يكون نشاط التداول متاحًا فيها، كما يمكنها أن تأخذ في اعتبارها نسبة التذبذب التاريخية لدى المنشآت المماثلة بعد مرور فترة مشابهة من عمرها. على سبيل المثال، بالنسبة للمنشأة التي مر على تسجيلها سنة واحدة فقط والتي تمنح خيارات للاكتتاب في الأسهم بمتوسط عمر متوقع خمس سنوات قد تأخذ بعين الاعتبار نمط ومستوى التذبذب التاريخي للمنشآت التي تمارس ذات النشاط خلال مدة الست سنوات الأولى التي تم فيها تداول أسهم تلك المنشآت بطريقة الاكتتاب العام.

المنشآت غير المسجلة

أت٢٧ لا يكون لدى المنشأة غير المسجلة أية معلومات تاريخية عند تقدير نسبة التذبذب المتوقعة. وترد بعض العوامل التي تؤخذ بعين الاعتبار فيما بعد.

أت٢٨ في بعض الحالات، قد تكون إحدى المنشآت غير المسجلة التي تصدر خيارات اكتتاب في الاسهم أو أسهم للعاملين (أو لأطراف أخرى) بشكل منتظم، قد تكون قد أقامت سوقًا داخلية لأسهمها. ويمكن أخذ تذبذب أسعار تلك الأسهم في الحسبان عن تقدير نسبة التذبذب المتوقعة.

أت٢٩ يمكن للمنشأة بدلاً من ذلك أن تراعي نسبة التذبذب التاريخية أو الضمنية لمثيلاتها من المنشآت المسجلة التي تتاح بشأنها معلومات عن سعر السهم أو سعر خيار الاكتتاب في الأسهم، وذلك لاستخدامها في حالة توقع حدوث تذبذب في الأسعار. ومن المتوقع أن يكون ذلك ملائمًا إذا أسست المنشأة قيمة أسهمها على أسعار الأسهم في المنشآت المسجلة المماثلة.

أت٣٠ إذا لم تقم المنشأة بالاعتماد في تقييمها لقيمة أسهمها على أسعار أسهم المنشآت المسجلة المماثلة، واستخدمت بدلاً من ذلك منهجية تقييم أخرى لتقييم أسهمها، يمكن

للمنشأة أن تستنبط تقييمًا للتذبذب المتوقع يتلاءم مع منهجية التقييم المستخدمة. على سبيل المثال، قد تقيم المنشأة أسهمها على أساس صافي الأصول أو الأرباح. كما أنها قد تراعي نسبة التذبذب المتوقعة لقيم أو أرباح صافي تلك الأصول.

توزيعات الأرباح المتوقعة

أت٣١ يعتمد وجوب أخذ توزيعات الأرباح المتوقعة في الاعتبار عند قياس القيمة العادلة للأسهم أو خيارات الاكتتاب في الأسهم الممنوحة على ما إذا كان الطرف الآخر له الحق في توزيعات الأرباح أو ما في حكمها.

أت٣٢ على سبيل المثال، إذا تم منح العاملين خيارات للاكتتاب في الأسهم ولهم الحق في الحصول على توزيعات الأرباح على الأسهم المعنية أو ما يعادلها (والتي يمكن أن يتم دفعها نقدًا أو يتم تطبيقها لتخفيض سعر الممارسة) بين تاريخ المنح وتاريخ الممارسة، فإنه يتم تقييم الخيارات الممنوحة كما لو لم تكن هناك أية توزيعات أرباح ستدفع على الأسهم المعنية، أي أنه يجب أن تكون مدخلات توزيعات الأرباح المتوقعة صفراً.

أت٣٣ وبالمثل، عندما يتم تقييم القيمة العادلة للأسهم الممنوحة في تاريخ المنح، فإن الأمر لا يستلزم إجراء أي تعديل لتوزيعات الأرباح المتوقعة إذا كان من حق العامل أن يستلم توزيعات الأرباح المدفوعة أثناء فترة الاستحقاق.

أت٣٤ بالعكس، لا يحق للعاملين الحصول على توزيعات في الأرباح أو ما في حكمها أثناء فترة الاستحقاق (أو قبل الممارسة، في حالة وجود خيار الاكتتاب في الأسهم)، ويجب أن يتم اتخاذ توزيعات الأرباح المتوقعة في الاعتبار عند تقييم الحقوق في الحصول على أسهم أو خيارات الاكتتاب في أسهم في تاريخ المنح، ويعني هذا أنه عندما يتم تقييم القيمة العادلة لمنح خيارات الاكتتاب في أسهم، فإنه يجب أن يتم تضمين توزيعات الأرباح المتوقعة في تطبيق نموذج تسعير خيار الاكتتاب في الأسهم. وعندما يتم تقدير القيمة العادلة لمنحة الأسهم، يجب أن يتم تخفيض التقييم بواقع القيمة الحالية لتوزيعات الأرباح المتوقع أن يتم دفعها أثناء فترة الاستحقاق.

أت٣٥ وتتطلب نماذج تسعير خيارات الاكتتاب في الأسهم بوجه عام أداء عوائد توزيعات الأرباح المتوقعة، إلا أنه يجوز التعديل بحيث يتم استخدام مبلغ متوقع لتوزيعات الأرباح بدلاً من عائدها، ويجوز للمنشأة أن تستخدم إما عائدها المتوقع أو مدفوعاتها المتوقعة. وإذا استخدمت المنشأة مدفوعاتها المتوقعة فعليها أن تراعي النمط التاريخي للزيادات في توزيعات الأرباح. على سبيل المثال، إذا كانت سياسة المنشأة بشكل عام تقوم أساساً على زيادة توزيعات الأرباح بواقع ٣ في المائة تقريبًا سنويًا، فإنه يجب ألا

يفترض القيمة المقدرة لخيار الاكتتاب في الأسهم عائدًا ثابتًا لتوزيعات الأرباح المتوقعة طوال مدة خيار الاكتتاب في الأسهم ما لم يكن هناك دليل يدعم ذلك الافتراض.

أ‌ت٣٦ بوجه عام، يجب أن يكون افتراض توزيعات الأرباح المتوقعة قائماً على أساس المعلومات المتاحة المعلنة. وعلى المنشأة التي لا تدفع توزيعات أرباح ولا تتبنى خططًا لذلك أن تفترض عائداً متوقعاً لتوزيعات الأرباح بمعدل صفر، إلا أنه بالنسبة للمنشأة الناشئة التي ليس لديها تاريخ في دفع توزيعات الأرباح والتى قد تتوقع أن تبدأ في دفع توزيعات الأرباح أثناء المدد المتوقعة لخيارات الاكتتاب في الأسهم من قبل عامليها. وبوسع تلك المنشآت أن تستخدم متوسط عوائد توزيعات أرباحها السابقة (صفر) ومعدل عائد توزيعات الأرباح الخاصة بمجموعة مشابهة من مثيلاتها بشكل مناسب.

سعر الفائدة الخالي من المخاطرة

أ‌ت٣٧ كما هو معروف، فإن سعر الفائدة الخالي من المخاطرة هو العائد المحسوب المتاح حاليًا على إصدارات بكوبون قيمته صفراً من قبل حكومة البلاد التي تستخدم عملتها في التعبير عن سعر الممارسة بمدة متبقية مساوية للمدة المتوقعة لخيار الاكتتاب في الأسهم التي تم تقييمها (على أساس المدة التعاقدية المتبقية من خيار الاكتتاب في الأسهم مع الأخذ في الاعتبار آثار الممارسة المبكرة المتوقعة). وقد يكون من الضروري استخدام بديل مناسب في حالة عدم وجود مثل هذه الإصدارات الحكومية أو إذا أشارت الظروف إلى أن العائد المتضمن على إصدارات الحكومة هذه لا تمثل سعر الفائدة الخالي من المخاطرة. علاوةً على ذلك، يجب أن يتم استخدام بديل ملائم إذا كان مشاركو السوق يقومون بشكل نمطي بتحديد سعر الفائدة الخالي من المخاطرة باستخدام ذلك البديل بدلاً من العائد الضمني على الإصدارات الحكومية عند تقييم القيمة العادلة لخيار الاكتتاب في الأسهم بمدة تساوي المدة المتوقعة لخيار الاكتتاب في الأسهم الذي تم تقييمه.

آثار الهيكل الرأسمالي

أ‌ت٣٨ كما هو معروف ، يحرر الغير، وليس المنشأة، خيارات اكتتاب في أسهم متداولة، وعند ممارسة هذه الخيارات يقوم المحرر بتسليم الأسهم إلى حامل خيار الاكتتاب، ويتم الحصول على تلك الأسهم من حاملي الأسهم الموجودين، ومن ثم فإن ممارسة خيارات الاكتتاب في الأسهم المتداولة ليس لها أثر في تضخيم عدد الأسهم بإصدارات جديدة.

أ‌ت٣٩ بالعكس، إذا قامت المنشأة بتحرير خيارات الاكتتاب في الأسهم، يتم إصدار أسهم جديدة عند ممارسة خيارات الاكتتاب في تلك الأسهم (سواءً المصدرة بالفعل أو المصدرة فى جوهرها، وذلك إذا تم استخدام الأسهم التي تم إعادة شراؤها في

السابق والاحتفاظ بها في الخزانة). ونظرًا لأن الأسهم سوف يتم إصدارها بسعر الممارسة بدلاً من سعر السوق الحالي في تاريخ الممارسة، فإنه من شأن هذه الإصدارات الفعلية أو المحتملة أن تخفض من سعر السهم، بحيث لا يحقق حامل خيار الاكتتاب في الأسهم ربحاً كبيرًا عند ممارسة هذا الخيار مثل ذلك الربح الذي يحققه عند ممارسة خيارات الاكتتاب في أسهم متداولة مماثلة لا تخفض من سعر السهم.

أت٤٠ يعتمد تحديد ما إذا كان لتلك الممارسة أثر على قيمة خيارات الاكتتاب في الأسهم على عوامل مختلفة، مثل عدد الأسهم الجديدة التي سوف يتم إصدارها عند ممارسة خيارات الاكتتاب في الأسهم مقارنةً بعدد الأسهم التي تم إصدارها بالفعل، كما أنه إذا كانت السوق تتوقع بالفعل أن يتم منح خيارات للاكتتاب في الأسهم، فإن السوق تكون قد قامت بالفعل بتحليل التخفيض المحتمل في سعر السهم إلى سعر السهم في تاريخ المنح.

أت٤١ يجب على المنشأة أن تراعي ما إذا كان من الممكن أن يكون للأثر المخفض لسعر السهم الناجم عن ممارسة خيارات الاكتتاب في الأسهم مستقبلاً أثر على القيمة العادلة لتلك المقدرة لتلك الخيارات في تاريخ المنح، ويمكن أن يتم تكييف نماذج تسعير خيارات الاكتتاب في الأسهم بحيث تراعي هذا الأثر المحتمل لتخفيض سعر السهم.

إدخال تعديلات على العقود القائمة على مدفوعات مبنية على أسهم المسددة في شكل أسهم

أت٤٢ تتطلب الفقرة "٢٧"، بغض النظر عن أية تعديلات تدخل على الأحكام والشروط التي تم منح أدوات حقوق الملكية على أساسها، أو أي إلغاء أو تسوية لمنحة أدوات حقوق الملكية المذكورة، أن تقوم المنشأة بإثبات – على أقل تقديراً – الخدمات المتلقاة والمقاسة بالقيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة في تاريخ المنح، إلا إذا لم تستحق تلك الأدوات نتيجة لعدم استيفاء أحد شروط الاستحقاق (بخلاف شرط السوق) المحددة في تاريخ المنح. بالإضافة إلى ذلك، على المنشأة أن تثبت آثار التعديلات التي تزيد من إجمالي القيمة العادلة للعقود القائمة على مدفوعات مبنية على أسهم أو تكون ذات ميزة بخلاف ذلك بالنسبة للعامل.

أت٤٣ ولتطبيق متطلبات الفقرة "٢٧"

(أ) إذا أدى التعديل إلى زيادة القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة (على سبيل المثال عن طريق تخفيض سعر الممارسة)، المقاسة قبل أو بعد التعديل مباشرةً، فعلى المنشأة أن تدخل القيمة العادلة الزائدة الممنوحة، في قياس المبلغ المعترف به نظير الخدمات المتلقاة في مقابل أدوات حقوق الملكية الممنوحة، والقيمة العادلة الزائدة الممنوحة هي الفرق بين القيمة العادلة لأدوات حقوق

الملكية المعدلة والقيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الأصلية، وكلاهما مقدر في تاريخ التعديل. و إذا وقع التعديل أثناء فترة الاستحقاق، فإنه يتم تضمين القيمة العادلة الزائدة في قياس المبلغ المعترف به نظير الخدمات المتلقاة خلال الفترة الممتدة من تاريخ التعديل وحتى تاريخ استحقاق أدوات حقوق الملكية المعدلة، بالإضافة إلى المبلغ القائم على أساس القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الأصلية في تاريخ المنح المعترف به عبر بقية فترة الاستحقاق الأصلية، إذا وقع التعديل بعد تاريخ الاستحقاق يتم الاعتراف بالقيمة العادلة الإضافية الممنوحة على الفور– أو خلال فترة الاستحقاق إذا كان يجب على العامل إتمام فترة الخدمة الإضافية قبل أن يصبح مستحقًا بدون شرط لأدوات حقوق الملكية المعدلة.

(ب) بالمثل، إذا أدى التعديل إلى زيادة عدد أدوات حقوق الملكية الممنوحة، فإنه يجب على المنشأة أن تدخل القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الإضافية الممنوحة، والمقاسة في تاريخ التعديل، ضمن قياس المبلغ المعترف به نظير الخدمات المتلقاة مقابل أدوات حقوق الملكية الممنوحة، بالتناسب مع المقتضيات المذكورة في البند (أ) أعلاه. على سبيل المثال، إذا وقع التعديل أثناء فترة الاستحقاق، فإنه يتم تضمين أدوات حقوق الملكية الإضافية الممنوحة في قياس المبلغ المعترف به نظير الخدمات المتلقاة خلال المدة الممتدة من تاريخ التعديل وحتى تاريخ استحقاق أدوات حقوق الملكية الإضافية، بالإضافة إلى المبلغ القائم على أساس القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة أصلاً في تاريخ المنح التي يتم الاعتراف بها خلال بقية فترة الاستحقاق الأصلية.

(ج) إذا قامت المنشأة بتعديل شروط الاستحقاق بأسلوب يؤدي إلى حصول العامل على مزايا ، على سبيل المثال بتخفيض فترة الاستحقاق أو بتعديل أو إزالة شرط الأداء (بخلاف شرط السوق، الذي يتم التعامل من خلاله مع التغيرات التي تطرأ عليه طبقًا للبند (أ) أعلاه)، فعلى المنشأة أن تأخذ شروط الاستحقاق المعدلة في الاعتبار عند تطبيق مقتضيات الفقرات من "١٩" إلى "٢١".

أت٤٤ علاوةً على ذلك، إذا قامت المنشأة بتعديل أحكام وشروط أدوات حقوق الملكية الممنوحة بأسلوب يخفض من إجمالي القيمة العادلة للعقد القائم على مدفوعات مبنية على أسهم، أو إذا لم تكن منشئة لأية ميزة بالنسبة للعامل، يجب على المنشأة على الرغم من ذلك أن تستمر في التعامل مع الخدمات المتلقاة كمقابل لأدوات حقوق

الملكية الممنوحة كأن تلك التعديلات لم تكن (بخلاف إلغاء بعض أو كل أدوات حقوق الملكية الممنوحة، التي يتم التعامل معها طبقًا لنص الفقرة "٢٨"). على سبيل المثال:

(أ) إذا أدى التعديل إلى تخفيض القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة المقاسة قبل التعديل أو بعده مباشرةً، فعلى المنشأة أن تراعي الانخفاض في القيمة العادلة وأن تستمر في قياس المبلغ المعترف به نظير الخدمات المتلقاة مقابل أدوات حقوق الملكية القائمة على أساس القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة في تاريخ المنح.

(ب) إذا أدى التعديل إلى تخفيض عدد أدوات حقوق الملكية الممنوحة إلى العامل، فإنه يتم التعامل مع هذا التخفيض كما لو كان إلغاءً لتلك الشريحة من المنحة طبقًا لمتطلبات الفقرة "٢٨".

(ج) إذا قامت المنشأة بتعديل شروط الاستحقاق بشكل لا تنشأ عنه مزايا بالنسبة للعامل، على سبيل المثال، عن طريق زيادة فترة الاستحقاق أو تعديل أو إضافة شرط الأداء (بخلاف شرط السوق، الذي يتم التعامل من خلاله مع التغيرات التي تدخل عليه طبقاً لنص البند (أ) أعلاه)، لا يجوز للمنشأة أن تراعي شروط الاستحقاق المعدلة عند تطبيق متطلبات الفقرات من "١٩" إلى "٢١".

معاملات المدفوعات المبنية على أسهم بين منشآت المجموعة

أت٤٥ تعالج الفقرات "٤٣أ" إلى "٤٣ج" محاسبة معاملات المدفوعات المبنية على أسهم بين منشآت المجموعة فى كل من قوائم المنشأة المالية المنفردة أو المستقلة . وتناقش الفقرات من "أت٤٦" إلى "أت٦١" كيفية تطبيق متطلبات الفقرات من "٤٣أ" إلى "٤٣ج" وكما هو مشار إليه فى الفقرة "٤٣د" يمكن أن تحدث معاملات المدفوعات المبنية على أسهم بين منشآت المجموعة لعدد من الأسباب اعتماداً على الحقائق والظروف . لذلك لا يعتبر هذا النقاش شاملاً ويفترض أنه عندما لا يكون لدى المنشأة التى تستلم السلع والخدمات إلتزاماً لتسوية المعاملة ، تعتبر المعاملة مساهمة فى حقوق ملكية المنشأة التابعة من المنشأة الأم بغض النظر عن اى ترتيبات سداد داخل المجموعة.

أت ٤٦ بالرغم من أن النقاش أدناه يركز على المعاملات مع الموظفين ، فإنه ينطبق أيضاً على معاملات المدفوعات المبنية على أسهم المماثلة مع موردى السلع أو الخدمات من غير الموظفين . وقد يقتضى الترتيب بين المنشأة الأم والمنشأة التابعة من المنشأة الأخيرة أن تدفع إلى الشركة الأم مقابل تقديم أدوات حقوق الملكية إلى

الموظفين . و لايعالج النقاش أدناه كيفية محاسبة ترتيب الدفع هذا فى داخل المجموعة.

أت ٤٧ هناك أربعة قضايا شائعة تواجه معاملات المدفوعات المبنية على أسهم بين منشآت المجموعة . ولأجل التسهيل ، تناقش الأمثلة أدناه القضايا فيما يتعلق بالمنشأة الأم ومنشآتها التابعة .

ترتيبات المدفوعات المبنية على اسهم التى تتضمن أدوات حقوق ملكية المنشأة

أت ٤٨ المسألة الأولى هى ما إذا كانت المعاملات التالية التى تتضمن أدوات حقوق ملكية المنشأة ينبغى أن تحاسب على أنها تم تسويتها نقداً أو تم تسويتها بأدوات حقوق الملكية وفقاً لمتطلبات المعيار المحاسبى المصرى هذا .

(أ) تمنح المنشأة لموظفيها حقوقاً لأدوات حقوق ملكية المنشأة (مثلاً خيارات أسهم) وإما أن تختار أو يتعين عليها شراء أدوات حقوق الملكية (أسهم الخزينة) من طرف آخر لسداد إلتزاماتها تجاه موظفيها ،

و(ب) يمنح موظفو المنشأة حقوقاً فى أدوات حقوق ملكية المنشأة (مثلاً خيارات أسهم) ، إما عن طريق المنشأة نفسها أو مساهميها ، ويوفر مساهمو المنشأة أدوات حقوق الملكية المطلوبة .

أت ٤٩ تحاسب المنشأة معاملات المدفوعات المبنية على أسهم التى تستلم فيها خدمات مقابل أدوات حقوق ملكيتها على أنه تم تسويتها بحقوق الملكية . وينطبق هذا الأمر بغض النظر عما إذا أختارت المنشأة أو كان يتعين عليها شراء أدوات حقوق الملكية تلك من طرف آخر لسداد إلتزاماتها تجاه موظفيها بموجب إتفاقية المدفوعات المبنية على أسهم . وهو ينطبق أيضاً بغض النظر عما إذا :

(أ) كانت حقوق الموظف فى أدوات حقوق ملكية المنشأة ممنوحة من المنشأة نفسها أو من قبل مساهميها ،

أو(ب) تم تسوية معاملة المدفوعات المبنية على أسهم من قبل المنشأة نفسها أو من قبل مساهميها .

أت٥٠ إذا كان على المساهم إلتزام بتسوية المعاملة مع موظفى المنشأة المستثمر فيها فإنه يقدم أدوات حقوق ملكية المنشأة المستثمر فيها لديه بدلاً من حقوق ملكيته . لذلك إذا كان المنشأة المستثمر فيها تقع فى نفس المجموعة التى يوجد فيها المساهم ، وفقاً للفقرة "٤٣ج" ، فعلى المساهم أن يقيس إلتزامه وفقاً للمتطلبات المطبقة على المعاملات التى تشترى فيها المنشأة البضاعة أو الخدمات مقابل الإلتزامات التى تتحملها أمام المورد فى قوائم المساهم المالية المستقلة والمنفردة وتلك المطبقة

على المعاملات التى تكون فيها البضاعة أو الخدمات هى المقابل لأدوات الملكية فى قوائم المساهم المالية المجمعة .

ترتيبات المدفوعات المبنية على أسهم التى تشمل أدوات حقوق ملكية المنشأة الأم

أت ٥١ تتعلق المسألة الثانية بمعاملات الدفع على اساس الأسهم بين منشأتين أو أكثر ضمن نفس المجموعة والتى تشمل أداة حقوق ملكية لمنشأة أخرى فى المجموعة . فعلى سبيل المثال يمنح موظفو المنشأة التابعة حقوقاً فى أدوات حقوق الملكية لمنشآتها الأم كمقابل للخدمات التى يقدمها هؤلاء الموظفين إلى المنشأة التابعة .

أت ٥٢ لذلك تتعلق المسألة الثانية بترتيبات المدفوعات المبنية على أسهم التالية :

(أ) تمنح المنشأة الأم مباشرة لموظفى منشآتها التابعة حقوقاً فى أدوات حقوق ملكيتها ، ويكون على المنشأة الأم (وليس المنشأة التابعة) إلتزام بتسليم موظفى المنشأة التابعة أدوات حقوق الملكية.

و(ب) تمنح المنشأة التابعة لموظفيها فى أدوات حقوق ملكية منشآتها الأم ويكون للمنشأة التابعة إلتزام بتسليم موظفيها بأدوات حقوق الملكية .

تمنح المنشأة الأم لموظفى منشأتها التابعة حقوقاً فى أدوات حقوق ملكيتها

أت ٥٣ ليس على المنشأة التابعة إلتزاماً بتسليم موظفيها أدوات حقوق ملكية منشأتها الأم . لذلك ، ووفقاً للفقرة :٤٣ب" ، تقيس المنشأة الخدمات المقدمة من موظفيها وفقاً للمتطلبات المطبقة على المعاملات التى تكون فيها البضاعة أو الخدمات هى المقابل لأدوات حقوق الملكية وتعترف بالزيادة المقابلة فى أدوات حقوق الملكية كمساهمة من المنشأة الأم .

أت ٥٤ على المنشأة الأم إلتزاماً بتسوية المعاملة مع موظفى المنشأة التابعة من خلال تقديم أدوات حقوق ملكيتها لذلك ، ووفقاً للفقرة "٤٣ج" ، تقيس المنشآة الأم إلتزامها وفقاً للمتطلبات المطبقة على المعاملات التى تكون فيها البضاعة أو الخدمات هى المقابل لأدوات حقوق الملكية .

تمنح المنشاة التابعة موظفيها حقوقاً فى أدوات حقوق ملكية منشآتها الأم

أت٥٥ لأن المنشأة التابعة لا تحقق أى من الشروط الواردة فى الفقرة "٤٣ب" ، فعليها أن تحاسب المعاملة مع موظفيها على أنه تم تسويتها بالنقد . ويطبق هذا المتطلب بغض النظر عن كيفية حصول المنشأة التابعة على أدوات حقوق الملكية لسداد إلتزاماتها نحو موظفيها .

ترتيبات المدفوعات المبنية على أسهم التي تشمل الدفعات التى يتم تسويتها بالنقد إلى الموظفين

أت ٥٦ المسألة الثالثة هى كيف ينبغى على المنشأة التى تستلم السلع أو الخدمات من مورديها (بما فى ذلك الموظفين) أن تعالج محاسبياً ترتيبات المدفوعات المبنية على أسهم نقداً عندما لا يكون على المنشأة نفسها أى إلتزام بعمل الدفعات المطلوبة إلى الموردين . فعلى سبيل المثال ، أدرس الترتيبات التالية التى يكون فيها على المنشأة الأم (وليس المنشأة نفسها) إلتزام بعمل الدفعات النقدية المطلوبة إلى موظفى المنشأة :

(أ) سيحصل موظفو المنشأة على دفعات نقدية مرتبطة بسعر أدوات حقوق الملكية.

(ب) سيحصل موظفو المنشأة على دفعات نقدية مرتبطة بسعر أدوات حقوق ملكية منشاتها الأم .

أت ٥٧ ليس على المنشأة التابعة إلتزاماً بتسوية المعاملة مع موظفيها . لذلك ، تعالج المنشاة محاسبياً المعاملة مع موظفيها على أنه تم تسويتها نقداً وتعترف بالزيادة المقابلة فى أدوات حقوق الملكية على أنها مساهمة من المنشأة الأم . وتعيد المنشأة التابعة قياس تكلفة المعاملة لاحقاً لأى تغيرات ناجمة عن شروط الاستحقاق غير السوقية غير المحققة وفقاً للفقرات من "١٩" إلى "٢١" . ويختلف هذا الأمر عن قياس المعاملة على انه تم تسويتها نقداً فى القوائم المالية المجمعة للمجموعة .

أت ٥٨ لأن المنشأة الأم ليس عليها إلتزاماً بتسوية المعاملة مع الموظفين ، ولأن المقابل عبارة عن نقد ، تقيس المنشأة الأم (و المجموعة المجمعة) إلتزامها وفقاً للمتطلبات المطبقة على المعاملات التى تشترى فيها المنشأة البضاعة أو الخدمات مقابل الإلتزامات التى تتحملها أمام المورد فى الفقرة "٤٣.ج".

نقل الموظفين بين منشآت المجموعة

أت ٥٩ تتعلق المسألة الرابعة بترتيبات الدفع على أساس الأسهم للمجموعة والتى تشمل موظفى أكثر من منشأة فى المجموعة . فعلى سبيل المثال ، تمنح المنشأة الأم موظفى منشآتها التابعة حقوقاً فى أدوات حقوق ملكيتها مشروطة بإتمام الخدمات المستمرة مع المجموعة لفترة محددة . ويمكن أن ينقل موظف احدى المنشآت التابعة إلى منشأة تابعة أخرى خلال فترة الاستحقاق دون تأثر حقوق الموظف فى أدوات حقوق الملكية الخاصة بالشركة الأم بموجب ترتيب المدفوعات المبينة على أسهم الأصلى . وإذا لم يكن هناك على المنشآت التابعة إلتزام بتسوية معاملة المدفوعات المبنية على أسهم مع موظفيها ، فإنها تعالج محاسبياً على أنها معاملة تم تسويتها

بأدوات حقوق الملكية . وتقيس كل منشأة الخدمات المستلمة من الموظف بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية فى تاريخ منح الحقوق فى تلك الأدوات أساساً من قبل المنشأة الأم ونسبة فترة الاستحقاق التى خدمها الموظف مع كل منشأة تابعة .

أت ٦٠ إذا كان على المنشأة التابعة إلتزام بتسوية المعاملة مع موظفيها بأدوات حقوق ملكية منشأتها الأم ، فإنها تعالج المعاملة محاسبياً على أنه تم تسويتها نقداً وتقيس كل منشأة تابعة الخدمات المستلمة على أساس القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية فى تاريخ المنح لنسبة فترة الاستحقاق التى خدمها الموظف فى المنشأة . إضافة لذلك ، تعترف كل منشأة تابعة بأى تغير فى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية خلال فترة خدمة الموظف لدى كل منشأة تابعة .

أت٦١ يمكن أن يخفق الموظف ، بعد تنقله بين منشآت المجموعة ، فى تلبية أحد شروط الاستحقاق عدا شرط السوق مثل أن يترك الموظف المجموعة قبل إتمام مدة الخدمة . وفى هذه الحالة ، وبما أن شرط الاستحقاق هو الخدمة فى المجموعة ، تقوم كل منشأة تابعة بتعديل المبلغ المعترف به سابقاً فيما يتعلق بالخدمات المستلمة من الموظف وفقاً للمبادئ الواردة فى الفقرة "١٩" وعليه ، إذا لم تستحق الحقوق الممنوحة من المنشأة الأم فى أدوات حقوق الملكية بسبب إخفاق الموظف فى تلبية أحد شروط الاستحقاق عدا شرط السوق ، فلا يتم الأعتراف بأى مبلغ على أساس تراكمى للخدمات المستلمة من الموظف فى القوائم المالية لأى منشأة فى المجموعة .

معيار المحاسبة المصرى

رقم (٤٠) ٢٠١٥

الأدوات المالية - الإفصاحات

معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٠) ٢٠١٥
الأدوات المالية – الإفصاحات

المحتويات

	فقـرات
هدف المعيار	١-٢
نطاق المعيار	٣-٥
فئات الأدوات المالية ومستوى الإفصاح	٦
أهمية الأدوات المالية للمركز المالى والأداء المالى	٧-٣٠
قائمة المركز المالى	٨-١٩
فئات الأصول المالية والإلتزامات المالية	٨
الأصول المالية أو الإلتزامات المالية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر	٩-١١
إعادة التبويب	١٢-١٢أ
المقاصة بين الأصول المالية والالتزامات المالية	١٣أ
الضمانات	١٤-١٥
حساب مخصص خسائر الإئتمان	١٦
الأدوات المالية المركبة ذات المشتقات الضمنية المتعددة	١٧
عدم الوفاء والإخلال بالشروط	١٨-١٩
قائمة الدخل وقائمة الدخل الشامل	٢٠
بنود الدخل والمصروفات والمكاسب والخسائر	٢٠
الإفصاحات الأخرى	٢١-٣٠
السياسات المحاسبية	٢١
محاسبة التغطية	٢٢-٢٤
القيمة العادلة	٢٥-٣٠
طبيعة ومدى المخاطر الناجمة عن الأدوات المالية	٣١-٤٢

الإفصاحات النوعية	٣٣
الإفصاحات الكمية	٣٤-٤٢
خطر الإئتمان	٣٦-٣٨
الأصول المالية التى أنقضى استحقاقها أو أضمحلت	٣٧
الضمانات وتحسينات الإئتمان الأخرى التى تم الحصول عليها	٣٨
خطر السيولة	٣٩
خطر السوق	٤٠-٤٢
تحليل الحساسية	٤٠-٤١
إفصاحات مخاطر السوق الأخرى	٤٢
تحويلات الأصول المالية	٤٢أ
الأصول المالية المحولة التي لم يتم استبعادها من الدفاتر بكاملها	٤٢د
الأصول المالية المحولة التي تم استبعادها من الدفاتر بكاملها	٤٢هـ
معلومات إضافية	٤٢ح
ملحق إرشادات التطبيق	

معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٠) ٢٠١٥
الأدوات المالية – الإفصاحات

هدف المعيار

١- إن هدف هذا المعيار هو مطالبة المنشآت بتوفير الإفصاحات فى قوائمها المالية التى تتيح للمستخدمين تقييم ما يلى :

(أ) أهمية الأدوات المالية بالنسبة للمركز المالى والأداء المالى للمنشأة .

و(ب) طبيعة ومدى المخاطر الناجمة عن الأدوات المالية والتى تتعرض لها المنشأة أثناء الفترة وفى نهاية الفترة المالية ، وكيفية إدارة المنشأة لهذه المخاطر .

٢- تكمل مبادئ هذا المعيار مبادئ الأعتراف بالأصول المالية والإلتزامات المالية وقياسها وعرضها فى معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٥) "الأدوات المالية : العرض" ومعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) " الأدوات المالية : " الاعتراف والقياس" .

نطاق المعيار

٣- على جميع المنشآت تطبيق هذا المعيار على كافة أنواع الأدوات المالية ، باستثناء :

(أ) الحصص فى الشركات التابعة والشقيقة والمشروعات المشتركة والتى يتم معالجتها محاسبياً طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٢)" القوائم المالية المجمعة" و طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (١٧) "القوائم المالية المستقلة" أو معيار المحاسبة المصرى رقم (١٨) " المحاسبة عن الاستثمارات فى شركات شقيقة " غير أنه فى بعض الحالات يسمح معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٢) أو معيار المحاسبة المصرى رقم (١٨) للمنشأة أن تعالج محاسبياً الحصة فى شركة تابعة أو شقيقة أو مشروع مشترك بإستخدام معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) ، وفى هذه الحالات على المنشآت تطبق المتطلبات الواردة فى معيار المحاسبة المصرى هذا . وبالنسبة لتلك التي تقاس بالقيمة العادلة تطبيق معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٥) " قياس القيمة العادلة "، وعلى المنشآت كذلك تطبيق هذا المعيار على جميع المشتقات المرتبطة بالحصص فى الشركات التابعة أو الشقيقة أو المشروعات المشتركة إلا أذا كان المشتق يستوفى تعريف أداة حقوق الملكية فى معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٥) .

(ب) حقوق وإلتزامات أصحاب العمل الناجمة عن برامج مزايا الموظفين التى ينطبق عليها معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٨) " مزايا العاملين".

(ج) ملغاة.

(د) عقود التأمين كما تم تعريفها فى معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٧) " عقود التأمين" غير أن هذا المعيار ينطبق على المشتقات الضمنية فى عقود التأمين إذا طلب معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) من المنشأة معالجتها محاسبياً بشكل منفصل . إلى جانب ذلك على الجهة المصدرة تطبيق معيار المحاسبة المصرى هذا على عقود الكفالات المالية إذا طبقت الجهة المصدرة معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) عند الإعتراف بهذه العقود وقياسها ، إلا أنه يجب عليها تطبيق معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٧) إذا أختارت الجهة المصدرة حسب الفقرة "٤(د)" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٧) تطبيق معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٧) عند الاعتراف بها وقياسها.

(هـ) الأدوات المالية والعقود والإلتزامات بموجب عمليات المدفوعات المبنية على أسهم والتى ينطبق عليها معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٩) " المدفوعات المبنية عل أسهم " باستثناء أن هذا المعيار ينطبق على العقود ضمن نطاق الفقرات من "٥" إلى "٧" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) .

(و) الأدوات المطلوب تبويبها كأدوات حقوق ملكية طبقاً للفقرتين "١٦(أ)" و "١٦(ب)" أو الفقرتين "١٦(ج)" و "١٦(د)" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٥).

٤- ينطبق هذا المعيار على الأدوات المالية المعترف بها وغير المعترف بها ، وتشمل الأدوات المالية المعترف بها الأصول المالية والإلتزامات المالية التى هى ضمن نطاق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) ، وتشمل الأدوات المالية غير المعترف بها بعض الأدوات المالية التى هى برغم أنها خارج نطاق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) فإنها ضمن نطاق هذا المعيار (مثل بعض أرتباطات القروض).

٥- ينطبق هذا المعيار على عقود شراء أو بيع بند غير مالى والتى تقع ضمن نطاق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) راجع الفقرات من "٥" إلى "٧" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦).

فئات الأدوات المالية ومستوى الإفصاح

٦- عندما يتطلب هذا المعيار الإفصاحات حسب فئة الأداة المالية فإن على المنشأة تجميع الأدوات المالية فى فئات تناسب طبيعة المعلومات التى تم الإفصاح عنها والتى تأخذ فى الاعتبار خصائص هذه الأدوات المالية ، وعلى المنشأة تقديم معلومات كافية لإتاحة المطابقة مع البنود الرئيسية فى قائمة المركز المالى .

أهمية الأدوات المالية للمركز المالى والأداء المالى

٧- على المنشأة الإفصاح عن المعلومات التى تتيح لمستخدمى البيانات المالية تقييم أهمية الأدوات المالية بالنسبة لمركزها المالى وأدائها المالى .

قائمة المركز المالى

فئات الأصول المالية والإلتزامات المالية

٨- يجب الإفصاح عن الأرصدة الدفترية لكل فئة من الفئات التالية كما هى معرفة فى معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) وذلك إما فى قائمة المركز المالى أو فى الإيضاحات :

(أ) الأصول المالية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر ، مبنية بشكل منفصل :

(١) تلك التى تم تخصيصها كذلك عند الأعتراف الأولى .

(٢) تلك المبوبة على أنها محتفظ بها للمتاجرة حسب معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦).

(ب) الإستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق .

(ج) القروض والمدينون.

(د) الأصول المالية المتاحة لغرض البيع.

(هـ) الإلتزامات المالية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر ، مبينة بشكل منفصل :

(١) تلك التى تم تخصيصها كذلك عند الأعتراف الأولى .

(٢) تلك المبوبة على أنها محتفظ بها للمتاجرة حسب معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦).

(و) الإلتزامات المالية التى تم قياسها بالتكلفة المستهلكة .

الأصول المالية أو الإلتزامات المالية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر

٩- إذا خصصت المنشأة قرضاً أو مديونية (أو مجموعة قروض أو مديونيات) بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر فإن عليها الإفصاح عما يلى :

(أ) أقصى تعرض لخطر الإئتمان (راجع الفقرة "٣٦(أ)") للقرض أو المديونية (أو مجموعة القروض أو المديونيات) فى نهاية الفترة المالية.

(ب)مقدار التخفيض الذى تحدثه أية مشتقات إئتمان ذات علاقة أو أدوات مماثلة للتعرض الأقصى لخطر الإئتمان هذا.

(ج) مقدار التغير خلال الفترة وبشكل تراكمى فى القيمة العادلة للقرض أو المديونية (أو مجموعة القروض أو المديونيات) الذى ينسب للتغيرات فى خطر الإئتمان للأصل المالى المحدد إما :

(١) كمقدار التغير فى القيمة العادلة الذى لا ينسب للتغيرات فى ظروف السوق التى تتسبب فى نشأة خطر السوق.

أو (٢) بإستخدام أسلوب بديل تعتقد المنشأة أنه يمثل بشكل أكثر أمانة مقدار التغير فى القيمة العادلة الذى ينسب للتغيرات فى خطر الإئتمان للأصل .

وتشمل التغيرات فى ظروف السوق التى تتسبب فى نشأة خطر السوق التغيرات فى سعر الفائدة (الأساسية) أو سعر سلعة أو سعر الصرف الأجنبى أو مؤشر الأسعار التى تمت ملاحظتها .

(د) مقدار التغير فى القيمة العادلة الذى حدث لأية مشتقات إئتمان ذات علاقة أو أدوات مماثلة خلال الفترة وبشكل تراكمى منذ أن تم تخصيص القرض أو المديونية .

١٠- إذا خصصت المنشأة إلتزاماً مالياً بقيمته العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر حسب الفقرة "٩" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) فإن عليها الإفصاح عما يلى :

(أ) مقدار التغير خلال الفترة وبشكل تراكمى فى القيمة العادلة للإلتزام المالى الذى ينسب للتغيرات فى خطر الإئتمان لذلك الإلتزام الذى تم تحديده إما :

(١)كمقدار التغير فى قيمته العادلة التى لا تنسب للتغيرات فى ظروف السوق التى تتسبب فى نشأة خطر السوق .

أو(٢) بإستخدام أسلوب بديل تعتقد المنشأة أنه يمثل بشكل أكثر أمانة مقدار التغير فى القيمة العادلة الذى ينسب للتغيرات فى خطر الإئتمان للإلتزام .

وتشمل التغيرات فى ظروف السوق التى تتسبب فى نشأة مخاطر السوق التغيرات فى سعر الفائدة الأساسى أو سعر الأدوات المالية لمنشأة أخرى أو أسعار السلع أو مؤشر الأسعار ، وبالنسبة للعقود التى تشمل خاصية الوحدات المرتبطة Unit- Linking Feature تشمل التغيرات فى ظروف السوق تلك التغيرات فى أداء صندوق الأستثمار الداخلى أو الخارجى المتعلق بذلك .

(ب) الفرق بين الرصيد الدفترى للإلتزام المالى والمبلغ الذى سيطلب من المنشأة تعاقدياً دفعه عند الأستحقاق لصاحب الإلتزام .

١١- على المنشأة الإفصاح عما يلى :

(أ) الأساليب المستخدمة لإستيفاء المتطلبات فى الفقرة "٩(ج)" والفقرة "١٠(أ)" ، بما فى ذلك توضيح سبب كون هذه الأساليب ملائمة.

(ب) إذا كانت المنشأة تعتقد أن الإفصاح الذى قدمته للإستيفاء بالمتطلبات فى الفقرة "٩(ج)" أو الفقرة "١٠(أ)" لا يمثل بصدق التغير فى القيمة العادلة للأصل المالى أو الإلتزام المالى الذى ينسب للتغيرات فى مخاطره الإئتمانية فإن الإفصاح عن أسباب التوصل لهذا الاستنتاج و العوامل التى تتأثر بها تكون مناسبة .

إعادة التبويب

١٢- إذا قامت المنشأة بإعادة تبويب أصل مالى على أنه قد تم قياسه :

(أ) بالتكلفة أوالتكلفة المستهلكة وليس بمقدار القيمة العادلة.

أو(ب) بالقيمة العادلة وليس بقيمة التكلفة أو التكلفة المستهلكة .

فإن عليها الإفصاح عن المبلغ الذى أعيد تبويبه ضمن أو خارج كل فئة ، وسبب إعادة التبويب (راجع الفقرات من "٥١" إلى "٥٤" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦).

١٢أ- إذا قامت المنشأة بإعادة تبويب أصل مالى من المجموعة المقيمة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر طبقاً للفقرة "٥٠(ب)" أو "٥٠(د)" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) أو من المجموعة المتاحة للبيع طبقاً للفقرة "٥٠(هـ)" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) فعليها الإفصاح عن :

(أ) قيمة التبويب من وإلى كل مجموعة.

و(ب) فى كل فترة مالية حتى الاستبعاد من الدفاتر أرصدة كل الأصول المالية وقيمتها العادلة والتى تم إعادة تبويبها فى الفترة المالية الحالية وفترات المقارنة السابقة .

و(ج) إذا كان الأصل المالى قد تم إعادة تبويبه طبقاً للفقرة "٥٠(ب)" الوضع النادر والحقائق والظروف التى تشير إلى أن الوضع كان نادراً .

و(د) فى الفترة المالية التى تم فيها إعادة تبويب الأصل المكسب أو الخسارة الناشئة عن القيمة العادلة للأصل المالى والتى تم الاعتراف بها فى الأرباح أو الخسائر أو فى بنود الدخل الشامل الأخرى فى هذه الفترة المالية وفترات المقارنة السابقة.

و(هـ) فى كل فترة مالية لاحقة للتبويب (بما فيها الفترة المالية التى تم فيها إعادة تبويب الأصل المالى) وحتى الاستبعاد من الدفاتر ، قيمة المكسب أو الخسارة فى القيمة العادلة والتى كان سيتم الاعتراف بها فى الأرباح أو الخسائر أو فى بنود

الدخل الشامل الأخرى لو لم يكن قد تم إعادة تبويب الأصل المالى و المكسب و الخسارة والإيراد والمصروف الذى تم الاعتراف به فى الأرباح أو الخسائر .

و(و) سعر الفائدة الفعلى والمبلغ المقدر للتدفقات النقدية التى تتوقع المنشأة إستعادتها فى تاريخ إعادة تقييم الأصل المالى.

١٣– ملغاة.

المقاصة بين الأصول والالتزامات المالية

١٣أ– تكمل الافصاحات الواردة في الفقرات من "١٣ب" إلى "١٣هـ" متطلبات الإفصاح الأخرى لهذا المعيار وهى مطلوبة لكافة الأدوات المالية المعترف بها التي تم مقاصتها وفقاً للفقرة "٤٢" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٥) . وتنطبق هذه الافصاحات أيضاً على الأدوات المالية المعترف بها الخاضعة لترتيبات تصفية حسابات رئيسية نافذة أو اتفاق مماثل بغض النظر عما إذا كان قد تم مقاصتها وفقاً للفقرة "٤٢" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٥).

١٣ب – تفصح المنشأة عن المعلومات التي تمكن مستخدمى قوائمها المالية من تقييم الأثر أو التأثير المحتمل لترتيبات تصفية الحسابات على مركز المنشأة المالى . ويشمل هذا الأثر أو التأثير المحتمل لحقوق المقاصة المرافقة للأصول المالية والالتزامات المالية المعترف بها التابعة للمنشأة ، والتي تقع ضمن نطاق الفقرة "١٣أ":

١٣ج– لتحقيق أهداف الفقرة "١٣ب" تفصح المنشأة في نهاية الفترة المالية عن المعلومات الكمية التالية بشكل منفصل للأصول المالية والالتزامات المالية المعترف بها والتي تقع ضمن نطاق الفقرة "١٣أ".

(أ)المبلغ الإجمالى لتلك الأصول والالتزامات المالية المعترف بها .

و(ب) المبالغ التي تم مقاصتها وفقاً للمعايير الواردة في الفقرة "٤٢" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٥) عن تحديد صافى المبالغ المعروضة في قائمة المركز المالى .

و(ج) صافى المبالغ المعروضة في قائمة المركز المالى .

و(د) المبالغ الخاضعة لترتيبات تصفية حسابات رئيسية نافذة أو اتفاق مماثل وغير المشمولة خلافاً لذلك في الفقرة "١٣ج(ب)" بما في ذلك :

(١) المبالغ المرتبطة بالأدوات المالية المعترف بها والتي لا تحقق بعض أو كافة معايير المقاصة الواردة في الفقرة "٤٢" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٥).

و(٢) المبالغ المتعلقة بالضمانة الإضافية المالية (بما فيها الضمانة الإضافية النقدية).

و(هـ) صافى المبلغ بعد اقتطاع المبالغ الواردة في (د) من المبالغ الواردة في (ج) .

ويتم عرض المعلومات المطلوبة في هذه الفقرة في صورة جداول بشكل منفصل عن الأصول المالية والالتزامات المالية ، إلا إذا كانت هناك صورة أخرى أكثر ملاءمة.

١٣د- يكون إجمالي المبلغ المفصح عنها وفقاً للفقرة "١٣ج(د)" للأداة مقتصراً على المبلغ الوارد في الفقرة "١٣ج (ج)" لتلك الأداة .

١٣هـ- تدرج المنشأة في الافصاحات وصفاً لحقوق المقاصة المرافقة للأصول المالية و الالتزامات المالية للمنشأة الخاضعة لترتيبات تصفية حسابات رئيسية نافذة أو اتفاق مماثل والمفصح عنها وفقاً للفقرة "١٣ج (د)" بما في ذلك طبيعة تلك الحقوق.

١٣و- إذا كانت المعلومات المطلوبة بموجب الفقرات من "١٣ب" إلى "١٣هـ" مفصحاً عنها في أكثر من إيضاح في القوائم المالية ، فيجب على المنشأة الإشارة إليها مرجعياً بين تلك الإيضاحات.

الضمانات

١٤- على المنشأة الإفصاح عما يلى :

(أ) الرصيد الدفترى للأصول المالية المرهونة كضمان للإلتزامات أو الإلتزامات المحتملة ، بما فى ذلك المبالغ التى أعيد تصنيفها حسب الفقرة "٣٧(أ)" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) .

و(ب) الأحكام والشروط المتعلقة بتعهدها .

١٥- عندما يكون لدى المنشأة ضمان (لأصول مالية أو غير مالية) ومسموح لها ببيع الضمان أو إعادة رهنه فى حالة عدم وجود تقصير Default من جانب صاحب الضمان فإن عليها الإفصاح عما يلى :

(أ) القيمة العادلة للضمان المحتفظ به .

و(ب) القيمة العادلة لأى ضمان تم بيعه أو إعادة رهنه ، وما إذا كان على المنشأة إلتزام بإعادته .

و(ج) الشروط والاحكام المتعلقة بإستخدامها للضمان .

حساب مخصص خسائر الإئتمان

١٦- عندما تضمحل قيمة الأصول بسبب خسائر الإئتمان وتسجل المنشأة الاضمحلال فى حساب منفصل (على سبيل المثال حساب مخصص يستخدم لتسجيل الإضمحلالات الفردية أو حساب مشابه لتسجيل اضمحلال جماعى للأصول) بدلاً من تخفيض الرصيد الدفترى للأصل مباشرة فإن عليها الإفصاح عن مطابقة التغيرات فى ذلك الحساب خلال الفترة لكل فئة من الأصول المالية .

الأدوات المالية المركبة ذات المشتقات الضمنية المتعددة

١٧- إذا أصدرت المنشأة أداة تحتوى على كل من إلتزام ومكون حقوق ملكية (راجع الفقرة "٢٨" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٥)) وكان للأداة مشتقات ضمنية متعددة Multiple Embedded Derivatives تعتمد قيمتها على بعضها (مثل أداة مالية قابلة للتحويل و محملة بحق إعادة الشراء Callable Convertible) فإن عليها الإفصاح عن وجود هذه الخصائص .

عدم الوفاء والإخلال بالشروط

١٨- على المنشأة الإفصاح عما يلى بالنسبة للقروض المستحقة الدفع المعترف بها فى نهاية الفترة المالية :

(أ) تفاصيل أية حالات عدم وفاء خلال الفترة بالمبلغ الأصلى أو الفائدة أو احتياطي إستهلاك القروض أو أحكام إستهلاك القروض المستحقة.

و(ب) الرصيد الدفترى للقروض المستحقة التى لم يتم الوفاء بها فى نهاية الفترة المالية .

و(ج) ما إذا تمت معالجة حالات عدم الوفاء أو أعيد التفاوض بشأن شروط القروض قبل إعتماد إصدار القوائم المالية.

١٩- إذا كانت هناك أثناء الفترة حالات إخلال بأحكام إتفاقية قرض باستثناء تلك الحالات المبينة فى الفقرة "١٨" فإن على المنشأة الإفصاح عن نفس المعلومات حسبما تتطلب الفقرة "١٨" إذا سمحت حالات الإخلال هذه للمقرض طلب الإسراع فى التسديد (ما لم يكن قد تمت معالجة حالات الإخلال أو أعيد التفاوض بشأن شروط القرض فى تاريخ نهاية الفترة المالية أو قبله).

قائمة الدخل وقائمة الدخل الشامل

بنود الدخل والمصروفات والمكاسب والخسائر

٢٠- على المنشأة الإفصاح عن البنود التالية للدخل أو المصروف أو المكاسب أو الخسائر إما فى قائمة الدخل أو فى قائمة الدخل الشامل أو فى الإيضاحات :

(أ) صافى المكاسب أو صافى الخسائر من :

(١) الأصول المالية أو الالتزامات المالية المقيمة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر ، مع عرض – بشكل منفصل – للأصول المالية أو الالتزامات المالية المبوبة على هذا النحو عند الاعتراف الأولى والأصول المالية أو الإلتزامات المالية المبوبة على أنها محتفظ بها للمتاجرة طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) .

(٢) الأصول المالية المتاحة للبيع ، مع عرض – بشكل منفصل – مبلغ المكسب أو الخسارة المعترف بها مباشرة فى بنود الدخل الشامل الأخرى خلال الفترة والمبلغ الذى تم إعادة تبويبه من حقوق الملكية وتم الاعتراف به فى أرباح أو خسائر الفترة .

(٣) الإستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق.

(٤) القروض والمديونيات .

(٥) الإلتزامات المالية التى يتم قياسها بالتكلفة المستهلكة .

و(ب) إجمالى دخل الفائدة وإجمالى مصروف الفائدة(محسوبين بإستخدام طريقة الفائدة الفعلية) وذلك بالنسبة للأصول المالية أو الإلتزامات المالية التى لم يتم تحديدها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر.

و(ج) الرسوم سواء دخلاً أم مصروفاً (باستثناء المبالغ التى تدخل فى تحديد سعر الفائدة الفعلية) الناجمة عن :

(١)الأصول المالية أو الإلتزامات المالية التى ليست بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر.

و(٢) نشاط أمناء الحفظ والأنشطة الإئتمانية الأخرى التى ينجم عنها الإحتفاظ بالأصول أو استثماراتها نيابة عن الأفراد والمؤسسات المالية وبرامج مزايا التقاعد والمؤسسات الأخرى .

و(د) قيمة دخل الفوائد المستحقة عن الأصول المالية التى أنخفضت قيمتها بما يتوافق مع معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) الفقرة "أ-٩٣" .

و(هـ) مبلغ أية خسارة أضمحلال لكل فئة أصل مالى.

الإفصاحات الأخرى

السياسات المحاسبية

٢١- وفقاً للفقرة "١١٧" من معيار المحاسبة المصرى رقم (١) " عرض القوائم المالية" ، على المنشأة الإفصاح فى ملخص السياسات المحاسبية الهامة عن أساس (أو أسس) القياس المستخدمة فى إعداد القوائم المالية ، والسياسات المحاسبية الأخرى المستخدمة والتي تكون لازمة لفهم القوائم المالية .

محاسبة التغطية

٢٢- على المنشأة الإفصاح عما يلى بشكل منفصل لكل نوع من أنواع التغطية المبينة فى معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) (تغطيات القيمة العادلة وتغطيات التدفقات النقدية وتغطيات صافى الاستثمارات فى العمليات الأجنبية) :

(أ) وصف التغطية.

(ب)وصف للأدوات المالية المحددة أنها أدوات تغطية وقيمتها العادلة فى نهاية الفترة المالية .

(ج) طبيعة المخاطر التى تم تغطيتها .

٢٣- بالنسبة لتغطية التدفقات النقدية على المنشأة الإفصاح عما يلى :

(أ) الفترات المتوقعة للتدفقات النقدية ومتى يتوقع أن تؤثر على الأرباح أو الخسائر .

و(ب) وصف لأية معاملات متوقعة تم المحاسبة عنها سابقاً بإستخدام محاسبة التغطية إلا أنه لم يعد من المتوقع حدوثها.

و(ج) المبلغ الذى تم الأعتراف به فى بنود الدخل الشامل الأخرى خلال الفترة .

و(د) المبلغ الذى تم إعادة تبويبه من حقوق الملكية إلى ربح أو خسارة الفترة ، مع بيان المبلغ الذى تم إدخاله فى كل بند رئيسى فى قائمة الدخل .

و(هـ) المبلغ الذى تم نقله من حقوق الملكية خلال الفترة وإدخاله فى القياس الأولى لتكلفة الإقتناء أو أية تكلفة دفترية أخرى لأصل أو إلتزام غير مالى أستخدم فى تغطية معاملة متوقعة محتملة الحدوث بدرجة عاليه .

٢٤- على المنشأة الإفصاح بشكل منفصل عما يلى :

(أ) المكاسب أو الخسائر فى تغطيات القيمة العادلة :

(١) فى أداة التغطية .

و(٢) فى البند المغطى الذى ينسب للمخاطرة التى يتم تغطيتها .

و(ب) عدم الفاعلية المعترف بها فى الربح أو الخسارة التى تنجم من تغطيات التدفقات النقدية .

و(ج) عدم الفاعلية المعترف بها فى الربح أو الخسارة التى تنجم من تغطيات صافى الإستثمارات فى العمليات الأجنبية .

القيمة العادلة

٢٥- بإستثناء ما ورد فى الفقرة "٢٩" ، بالنسبة لكل فئة من فئات الأصول المالية والإلتزامات المالية (راجع الفقرة "٦") على المنشأة الإفصاح عن القيمة العادلة لتلك الفئة من الأصول و الإلتزامات بطريقة تسمح بمقارنتها مع رصيدها الدفترى .

٢٦- عند الإفصاح عن القيم العادلة على المنشأة تجميع الأصول المالية والإلتزامات المالية فى فئات ، ولكن لا يجب أن تجرى المقاصة بينها إلا إلى المدى الذى يتم به عمل المقاصة بين أرصدتها الدفترية فى قائمة المركز المالى .

٢٧- ملغاة.

٢٨- في بعض الحالات لا تعترف المنشأة بربح أو خسارة عند الاعتراف الأولى بالأصل أو الالتزام المالى لأن القيمة العادلة ليست مثبتة بسعر معلن في سوق نشط لأصل أو التزام مطابق (أي مدخل المستوى ١) وليست مستندة إلى أسلوب تقييم يستخدم فقط البيانات من أسواق ملحوظة (راجع الفقرة "أت٧٦" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦)). وفى هذه الحالات ، تفصح المنشأة حسب فئة الأصل أو الالتزام المالى عن :

(أ) سياستها المحاسبية في الاعتراف بالفرق بين القيمة العادلة عند الاعتراف الأولى وسعر المعاملة في الربح أو الخسارة لتعكس التغيير في العوامل (بما فيها الوقت) الذى يأخذه المشاركون في الاعتبار عند تسعير الأصل أو الالتزام (راجع الفقرة "أت٧٦(ب)" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦)).

(ب) الفرق التراكمى الذى سيتم الاعتراف به في الربح أو الخسارة في بداية ونهاية الفقرة ومطابقة التغييرات في رصيد هذا الفرق.

(ج) سبب استنتاج المنشأة ان سعر المعاملة ليس أفضل دليل للقيمة العادلة ، بما في ذلك وصف للدليل الذى يدعم القيمة العادلة .

٢٩- لا تطلب الإفصاحات عن القيمة العادلة :

(أ) عندما يكون المبلغ المسجل تقريباً معقولاً للقيمة العادلة ، على سبيل المثال للأدوات المالية مثل الذمم المدينة والدائنة التجارية قصيرة الأجل .

(ب) لإستثمار فى أدوات حقوق الملكية التى ليس لها سعر سوق معروض فى سوق نشط ، أو مشتقات مرتبطة بأدوات حقوق الملكية هذه التى تم قياسها بالتكلفة حسب معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) لأن قيمتها العادلة لا يمكن قياسها بشكل موثوق به ، أو

(ج) لعقد يحتوى على خاصية مشاركة تقديرية (كما هو مبين فى المعيار الدولى لإعداد التقارير المالية ٤) إذا كانت القيمة العادلة لهذه الخاصية لا يمكن قياسها بشكل موثوق به .

٣٠- فى الحالات المبينة فى الفقرة "٢٩(ب) و(ج)" على المنشأة الإفصاح عن المعلومات لمساعدة مستخدمى البيانات المالية فى إتخاذ أحكامهم الخاصة بهم بشأن مدى الفروق الممكنة بين القيمة الدفترية لهذه الأصول أو الإلتزامات المالية وقيمتها العادلة بما فى ذلك:

(أ) حقيقة أنه لم يتم الإفصاح عن معلومات القيمة العادلة لهذه الأدوات لأنه لا يمكن قياس قيمتها العادلة بشكل موثوق به.

و(ب) وصف للأدوات المالية وأرصدتها الدفترية وإيضاح أسباب عدم إمكانية قياس قيمتها العادلة بشكل يعتمد عليه .

و(ج) معلومات حول سوق الأدوات .

و(د) معلومات حول ما إذا كانت المنشأة تنوى التصرف فى الأدوات المالية وكيفية ذلك .

و(هـ) إذا أستبعدت من الدفاتر أدوات مالية لم يمكن فى السابق قياس قيمتها العادلة بشكل يعتمد عليه يجب الإفصاح عن هذه الحقيقة وقيمتها الدفترية فى وقت الاستبعاد من الدفاتر ومبلغ المكسب أو الخسارة المعترف بها .

طبيعة ومدى المخاطر الناجمة عن الأدوات المالية

٣١- على المنشأة الإفصاح عن المعلومات التى تتيح لمستخدمى القوائم المالية تقييم طبيعة ومدى المخاطر الناجمة عن الأدوات المالية التى تتعرض لها المنشأة فى تاريخ نهاية الفترة المالية .

٣٢- تركز الإفصاحات التى تتطلبها الفقرات من "٣٣" إلى "٤٢" على المخاطر التى تنجم عن الأدوات المالية وكيف تمت إدارتها ، وتشمل هذه المخاطر عادة – دون أن تكون مقتصرة على ذلك – مخاطر الإئتمان ومخاطر السيولة ومخاطر السوق .

٣٢أ – إن تقديم إفصاحات نوعية فى سياق الإفصاحات الكمية يساعد المستخدمين على ربط الإفصاحات ذات العلاقة وبالتالى تشكيل صورة كلية لطبيعة ونطاق المخاطر الناجمة عن الأدوات المالية . كما أن التفاعل بين الإفصاحات النوعية والكمية من شأنه أن يسهم فى الإفصاح عن المعلومات بطريقة تساعد المستخدمين بشكل أفضل على تقييم تعرض المنشأة للمخاطر .

الإفصاحات النوعية

٣٣- على المنشأة الإفصاح لكل نوع من المخاطر الناجمة عن الأدوات المالية عما يلى :

(أ) التعرض للمخاطر وكيف تنجم .

و(ب) أهداف وسياسات وأساليب إدارة المخاطر والطرق المستخدمة لقياس المخاطر .

و(ج) أية تغيرات فى البند (أ) أو البند (ب) عن الفترة السابقة .

الإفصاحات الكمية

٣٤- على المنشأة الإفصاح لكل نوع من المخاطر الناجمة عن الأدوات المالية عما يلى :

(أ) ملخص للبيانات الكمية حول تعرضها لتلك المخاطر فى تاريخ نهاية الفترة المالية، ويجب أن يكون هذا الإفصاح بناءاً على المعلومات المتوفرة داخلياً لموظفى الإدارة الرئيسيين للمنشأة (حسب التعريف الوارد فى معيار المحاسبة المصرى رقم (١٥) " الإفصاح عن الأطراف ذوى العلاقة")، على سبيل المثال مجلس الإدارة أو المسئول التنفيذى الرئيسى للمنشأة .

(ب) الإفصاحات التى تتطلبها الفقرات من "٣٦" إلى "٤٢" إلى المدى الذى لم يرد فى البند (أ) .

(ج) حالات تركيز المخاطر إذا لم تكن ظاهرة من البند (أ) والبند(ب) .

٣٥- إذا كانت البيانات الكمية التى تم الإفصاح عنها كما هى فى تاريخ نهاية الفترة المالية لا توضح تعرض المنشأة للمخاطر خلال الفترة فإن على المنشأة تقديم مزيد من المعلومات لتوضيح مدى التعرض للمخاطر من قبل المنشأة .

خطر الائتمان

٣٦- على المنشأة الإفصاح عما يلى لكل فئة من فئات الأدوات المالية :

(أ) المبلغ الذى يمثل أقصى درجة تعرض لمخاطر الإئتمان فى تاريخ نهاية الفترة المالية بدون الأخذ فى الاعتبار أى ضمانات محتفظ بها أو تحسينات الائتمان الأخرى (على سبيل المثال إتفاقيات عمل المقاصة والتى لا تستوفى شروط عمل المقاصة طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٥)) وهذا الإفصاح غير مطلوب للأدوات المالية التى يبلغ رصيدها الدفترى أقصى حد للتعرض لمخاطر الإئتمان .

و(ب) فيما يتعلق بالمبلغ المفصح عنه فى البند (أ) وصف البنود المحتفظ بها كضمان وتحسينات الائتمان الأخرى، وأثرها المالى (مثلاً تحديد مدى إسهام الضمان وتحسينات الائتمان الأخرى في التخفيف من مخاطر الائتمان).

و(ج) معلومات حول صورة الإئتمان للأصول المالية التى لم تنقضى فترة استحقاقها ولم تضمحل قيمتها .

و(د) ملغاة .

الأصول المالية التى أنقضى استحقاقها أو أضمحلت قيمتها

٣٧- على المنشأة الإفصاح عما يلى لكل فئة من فئات الأصول المالية :

(أ) تحليل لأعمار الأصول المالية التى حل تاريخ إستحقاقها فى تاريخ نهاية الفترة المالية ولكن لم تضمحل قيمتها .

و(ب) تحليل الأصول المالية التى أضمحلت قيمتها كل على حده فى تاريخ نهاية الفترة المالية ، بما فى ذلك العوامل التى أخذتها المنشأة فى الاعتبار عند تحديد أنها أضمحلت قيمتها .

و(ج) ملغاة.

الضمانات وتحسينات الإئتمان الأخرى التى تم الحصول عليها

٣٨- عندما تحصل المنشأة على أصول مالية أو غير مالية خلال فترة الأستحواذ على البنود التى تحتفظ بها كضمانات أو اللجوء إلى تحسينات الإئتمان الأخرى (على سبيل المثال الكفالات)، وكانت هذه الأصول تفى بشروط الإعتراف فى المعايير الأخرى فإن على المنشأة الإفصاح عما يلى :

(أ) طبيعة الأصول التى تم الأستحواذ عليها وأرصدتها الدفترية .

و(ب) عندما لا تكون الأصول قابلة للتحويل بسهولة للنقد ، الإفصاح عن سياسة المنشأة الخاصة بالتصرف فى هذه الأصول أو بإستخدامها فى عملياتها.

خطر السيولة

٣٩- على المنشأة الإفصاح عما يلى :

(أ) تحليل بتواريخ أستحقاق الإلتزامات المالية غير المشتقات (بما فى ذلك عقود الضمانات المالية المصدرة) يبين تواريخ الاستحقاق التعاقدية المتبقية .

و(ب) الإفصاح عن تحليل بتواريخ استحقاق الإلتزامات المالية المشتقة على أن يتضمن التحليل تواريخ الاستحقاق التعاقدية المتبقية والتى تعد فيها هذه التواريخ هامة لفهم توقيت التدفقات النقدية (راجع الفقرة "أت١١ب").

و(ج) وصف لكيفية إدارة المنشآت لمخاطر السيولة المتأصلة فى البند (أ) و(د) .

خطر السوق

تحليل الحساسية

٤٠- على المنشأة الإفصاح عما يلى ما لم تكن تخضع للفقرة "٤١":

(أ) تحليل الحساسية لكل نوع من مخاطر السوق التى تتعرض لها المنشأة خلال الفترة المالية وبيان كيف أن الربح أو الخسارة وحقوق الملكية كانت ستتأثر بسبب التغيرات فى المخاطر ذات العلاقة المتغيرة التى كانت محتملة بشكل معقول فى ذلك التاريخ .

و(ب) الأساليب والإفتراضات المستخدمة فى إعداد تحليل الحساسية .

و(ج) التغيرات عن الفترة السابقة فى الأساليب والإفتراضات المستخدمة، وأسباب هذه التغيرات .

٤١- إذا قامت المنشأة بإعداد تحليل الحساسية مثل القيمة المعرضة للمخاطر والتى تعكس الإعتماد المتبادل بين متغيرات المخاطر (على سبيل المثال أسعار الفائدة وأسعار الصرف) وإستخدامه لإدارة المخاطر المالية فإنه يمكنها إستخدام تحليل الحساسية هذا بدلاً من التحليل المحدد فى الفقرة "٤٠" ، وعلى المنشأة كذلك الإفصاح عما يلى :

(أ) إيضاح للأسلوب المستخدم فى إعداد تحليل الحساسية هذا وللمؤشرات الرئيسية والإفتراضات التى ترتكز عليها البيانات المقدمة .

و(ب) إيضاح لهدف الإسلوب المستخدم ومحددات المعلومات التى لا تعكس بشكل كامل القيمة العادلة للأصول والإلتزامات ذات العلاقة .

إفصاحات مخاطر السوق الأخرى

٤٢- عندما تكون تحليلات الحساسية التى تم الإفصاح عنها طبقاً للفقرة "٤٠" أو الفقرة "٤١" لا تمثل المخاطر المتأصلة فى الأداة المالية (على سبيل المثال لأن التعرض فى نهاية السنة لا يعكس التعرض خلال السنة) فإن على المنشأة الإفصاح عن هذه الحقيقة وسبب إعتقادها أن تحليلات الحساسية لا تمثل هذه المخاطرة

تحويلات الأصول المالية

٤٢أ – إن متطلبات الإفصاح الواردة فى الفقرتين "٤٢ب" و "٤٢ج" والمتعلقة بتحويلات الاصول المالية تأتى مكملة لمتطلبات الإفصاح الأخرى فى هذا المعيار . وتعرض المنشأة الإفصاحات التى تقتضيها الفقرتين "٤٢ب" ، "٤٢ج" فى إيضاح واحد ضمن القوائم المالية . كما تقدم المنشأة الإفصاحات المطلوبة لجميع الأصول المالية المحولة التى لم يتم استبعادها من الدفاتر ولأى تدخل مستمر فى أى أصل محول قائم فى تاريخ إعداد القوائم بغض النظر عن الوقت الذى حصلت فيه معاملة التحويل ذات العلاقة . ولأغراض تطبيق متطلبات الإفصاح فى تلك الفقرات ، تحول المنشأة جميع أو بعض الأصول المالية (الأصول المالية المحولة) إذا ، وفقط إذا :

(أ) قامت بنقل الحقوق التعاقدية لإستلام التدفقات النقدية لذلك الأصل المالى .

أو(ب) احتفظت بالحقوق التعاقدية لإستلام التدفقات النقدية لذلك الأصل المالى ، لكنها تكبدت إلتزاماً تعاقدياً بدفع التدفقات النقدية لواحد أو أكثر من المستلمين فى ترتيب معين .

٤٢ب– تفصح المنشأة عن المعلومات التى تساعد مستخدمى قوائمها المالية :

(أ) فهم العلاقة بين الاصول المالية المحولة التى لم يتم استبعادها من الدفاتر بكاملها والإلتزامات ذات العلاقة .

و(ب) تقييم طبيعة التدخل المستمر للمنشأة فى الاصول المالية التى تم استبعادها من الدفاتر والمخاطر المرتبطة بهذا التدخل .

٤٢ج – لأغراض تطبيق متطلبات الإفصاح فى الفقرتين "٤٢هـ" و "٤٢ح" ، يكون للمنشأة تدخل مستمر فى أصل مالى محول إذا – كجزء من التحويل – احتفظت المنشأة بأى من الحقوق والإلتزامات التعاقدية المتأصلة فى الأصل المالى المحول أو حصلت على أى حقوق أو إلتزامات تعاقدية جديدة متعلقة بالأصل المالى المحول . ولأغراض تطبيق متطلبات الإفصاح فى الفقرتين "٤٢هـ" و "٤٢ح" ، لا يشكل أى مما يلى تدخل مستمر :

(أ) الإقرارات والضمانات العادية المتعلقة بالتحويل الصورى ومفاهيم مدى المعقولية وحسن النية والتعاملات العادلة التى يمكن أن تبطل أى عملية تحويل نتيجة إجراء قانونى .

أو(ب) العقود المستقبلية والخيارات والعقود الأخرى لإعادة شراء الأصل المالى المحول الذى يكون سعر عقده (أو سعر الممارسة) هو القيمة العادلة للأصل المالى المحول .

أو(ج) ترتيب معين تحتفظ المنشأة بموجبه بالحقوق التعاقدية لإستلام التدفقات النقدية للأصل المالى لكنها تتحمل إلتزاماً تعاقدياً بدفع التدفقات النقدية لواحدة أو أكثر من المنشآت واستيفاء الشروط المنصوص عليها فى الفقرة "١٩(أ) – (ج) " من معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) .

الأصول المالية المحولة التى لم يتم استبعادها من الدفاتر بكاملها

٤٢د– يمكن أن تحول المنشأة الأصول المالية بطريقة يكون فيها بعض أو جميع الأصول المحولة غير مؤهلة للاستبعاد من الدفاتر . ومن أجل تحقيق الأهداف المبينة فى الفقرة "٤٢ب(أ) " ، ينبغى أن تفصح المنشأة عما يلى فى كل تاريخ قوائم مالية عن كل صنف من الأصول المالية المحولة التى لم يتم استبعادها من الدفاتر بكاملها .

(أ) طبيعة الاصول المحولة .

(ب) طبيعة مخاطر ومكافآت الملكية التى تتعرض لها المنشأة.

(ج) وصف طبيعة العلاقة بين الأصول المحولة والإلتزامات ذات العلاقة بما فى ذلك القيود الناتجة عن التحويل على إستخدام الأصول المحولة من قبل المنشأة .

(د) عندما يكون للطرف المقابل (الأطراف المقابلة) فى الإلتزامات ذات العلاقة حق فى المطالبة بالأصول المحولة فقط ، جدول يبين القيمة العادلة للأصول المحولة والقيمة العادلة للإلتزامات ذات العلاقة والمركز الصافى (الفرق بين القيمة العادلة للأصول المحولة والإلتزامات ذات العلاقة).

(هـ) عندما تستمر المنشأة فى الاعتراف بجميع الأصول المحولة ، الأرصدة الدفترية للأصول المحولة والإلتزامات ذات العلاقة .

(و) عندما تستمر المنشأة فى الأعتراف بالأصول بمقدار تدخلها المستمر (راجع الفقرتين "٢٠(ج)(٢))" و "٣٠" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) ، إجمالى الرصيد الدفترى والرصيد الدفترى للإلتزامات ذات العلاقة.

الأصول المالية المحولة التى تم استبعادها من الدفاتر بكاملها

٤٢هـ– من أجل تحقيق الأهداف المبينة فى الفقرة "٤٢ب(ب)" ، عندما تستبعد المنشأة من الدفاتر الأصول المالية المحولة بكاملها (راجع الفقرة "٢٠(أ) و(ج)(ط)" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦)) لكن يبقى لها تدخل مستمر فيها ، فينبغى أن تفصح كحد أدنى عما يلى لكل نوع من التدخل المستمر فى تاريخ الميزانية :

(أ) الرصيد الدفترى للأصول والإلتزامات التى يعترف بها فى قائمة المركز المالى للمنشأة والذى يمثل المقابل المادى لمدى التدخل المستمر للمنشأة فى الأصول المالية التى استبعدت من الدفاتر والبنود التى تم الاعتراف ضمنها بالرصيد النقدى لتلك الأصول والإلتزامات .

(ب) القيمة العادلة للأصول والإلتزامات التى تمثل التدخل المستمر للمنشأة فى الأصول المالية التى تم استبعادها من الدفاتر .

(ج) المبلغ الذى يمثل بأفضل شكل أقصى حد لتعرض المنشأة للخسارة من تدخلها المستمر فى الأصول المالية التى تم استبعادها من الدفاتر ، ومعلومات تبين كيفية تحديد أقصى حد لتعرض المنشأة للخسارة .

(د) التدفقات النقدية الخارجة غير المخصومة التى تطلب أو يمكن أن تطلب لإعادة شراء الأصول المالية التى تم استبعادها من الدفاتر (مثل سعر التنفيذ فى اتفاقية خيار) أو المبالغ الأخرى واجبة الدفع إلى الجهة المحول لها فيما يخص الأصول المحولة .

وإذا كان التدفق النقدى الخارج متغيراً ، فإن المبلغ المفصح عنه ينبغى أن يستند إلى الشروط القائمة فى كل تاريخ مركز مالى .

(هـ) تحليل الاستحقاق للتدفقات النقدية الخارجة غير المخصومة التى تطلب أو يمكن أن تطلب لإعادة شراء الاصول المالية التى تم استبعادها من الدفاتر أو المبالغ الأخرى واجبة الدفع إلى الجهة المحول لها فيما يخص الاصول المحولة ، مبيناً الاستحقاقات التعاقدية المتبقية للتدخل المستمر للمنشأة .

(و) معلومات نوعية توضح وتدعم الإفصاحات الكمية المطلوبة فى (أ) – (هـ) من هذه الفقرة .

٤٢و – يمكن أن تجمع المنشأة المعلومات التى تقتضيها الفقرة "٤٢هـ" فيما يخص أصل محدد إذا كان لدى المنشأة أكثر من نوع واحد من التدخل المستمر فى ذلك الأصل المالى الذى تم استبعاده من الدفاتر وتقوم بالتقرير عنه ضمن نوع واحد من التدخل المستمر .

٤٢ز– بالإضافة إلى ذلك ، ينبغى أن تفصح المنشأة عما يلى بالنسبة لكل نوع من أنواع التدخل المستمر :

(أ) المكاسب أو الخسارة المعترف بها فى تاريخ تحويل الأصول.

(ب) الدخل والمصروفات المعترف بها خلال الفترة وكذلك وبشكل تراكمى من التدخل المستمر للمنشأة فى الأصول المالية التى تم استبعادها من الدفاتر (مثل تغيرات القيمة العادلة فى المشتقات) .

(ج) إذا لم يتم توزيع المبلغ الإجمالى للمتحصلات من نشاط التحويل (المؤهل للاستبعاد من الدفاتر) خلال الفترة بشكل متساوى طوال الفترة (مثلاً إذا حصلت نسبة كبيرة من إجمالى نشاط التحويل فى آخر أيام الفترة):

(١) عندما يحدث نشاط التحويل الأكبر خلال الفترة (مثلاً آخر خمس أيام قبل نهاية الفترة المالية).

و(٢) المبلغ (المكاسب أو الخسائر ذات العلاقة) المعترف به من نشاط التحويل فى ذلك الجزء من الفترة.

و(٣) المبلغ الإجمالى للمتحصلات من نشاط التحويل فى ذلك الجزء من الفترة

وينبغى أن تقدم المنشأة هذه المعلومات لكل فترة يعرض لها قائمة الدخل الشامل.

معلومات إضافية

٤٢ح – ينبغى أن تفصح المنشأة عن أى معلومات إضافية تراها ضرورية لتحقيق اهداف الإفصاح المنصوص عليها فى الفقرة "٤٢ب".

ملحق

إرشادات التطبيق

يرافق هذا الملحق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٠) ويعتبر جزءاً لا يتجزأ منه.

فئات الأدوات المالية ومستوى الإفصاح (الفقرة ٦)

أت ١ تتطلب الفقرة " ٦ " أن تقوم المنشأة بتبويب الأدوات المالية في فئات تناسب طبيعة المعلومات التي تم الإفصاح عنها والتي تأخذ في الاعتبار خصائص هذه الأدوات المالية ، وتحدد المنشأة الفئات المبينة في الفقرة " ٦ " ، ولذلك فهى تختلف عن فئات الأدوات المالية المحددة في معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) (الذي يحدد كيفية قياس الأدوات المالية وأين يتم الاعتراف بالتغيرات في قيمتها العادلة).

أت٢ عند تحديد فئات الأدوات المالية ، على المنشأة إجراء ما يلي كحد أدنى :

(أ) أن تميز الأدوات التي تم قياسها بالتكلفة المستهلكة عن الأدوات التي يتم قياسها بالقيمة العادلة .

(ب) أن تعامل هذه الأدوات المالية كفئة أو فئات منفصلة خارج نطاق هذا المعيار .

أت٣ على المنشأة أن تقرر في ظل ظروفها مقدار التفاصيل التي توفرها لتلبية متطلبات هذا المعيار ومقدار التأكد الذي تضعه على مختلف نواحى المتطلبات وكيف تبوب المعلومات لعرض الصورة الكلية بدون دمج المعلومات مختلفة الخصائص ، ومن الضروري إجراء توازن بين تحميل القوائم المالية بتفاصيل مفرطة قد لا تساعد مستخدمى القوائم المالية وبين اغفال معلومات هامة كنتيجة لضمها مع بعضها أكثر مما يجب ، فعلى سبيل المثال على المنشأة عدم جعل المعلومات الهامة غامضة بإدخالها ضمن مقدار كبير من التفاصيل غير الهامة . وبالمثل على المنشأة عدم ضم المعلومات التي تفصح عنها اكثر مما يجب بحيث تجعل الفروق الهامة بين المعاملات الفردية أو المخاطر المرتبطة بها غامضة .

أهمية الأدوات المالية للمركز المالى والأداء المالى

الالتزامات المالية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر (الفقرتين "١٠ " و " ١١ ")

أت٤ ملغاة.

الإفصاحات الأخرى – السياسات المحاسبية (الفقرة ٢١)

أت ٥ تتطلب الفقرة " ٢١ " الإفصاح عن أساس (أو أسس) القياس المستخدمة في إعداد القوائم المالية والسياسات المحاسبية الأخرى المستخدمة اللازمة لفهم هذه القوائم ، وبالنسبة للأدوات المالية من الممكن أن يشمل هذا الإفصاح ما يلي :

(أ) بالنسبة للأصول المالية أو الالتزامات المالية المخصصة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر.

(١) طبيعة الأصول المالية أو الالتزامات المالية التى خصصتها المنشأة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر .

و (٢) معايير هذا التبويب للأصول المالية أو الالتزامات المالية عند الاعتراف الأولى .

و (٣) كيفية تحقيق المنشأة الشروط في الفقرات "٩" أو "١١(أ)" أو "١٢" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) لمثل هذا التبويب وبالنسبة للأدوات المحددة في الفقرة " (ب)" (١) " لتعريف الأصل المالي أو الالتزام المالي بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر في معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) يشمل هذا الإفصاح وصفاً للظروف التي تحيط بحالة عدم الاتساق في القياس أو الاعتراف الذي كان سينشأ ، وبالنسبة للأدوات المبوبة حسب الفقرة " (ب) (٢) " لتعريف الأصل المالي أو الالتزام المالي بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر في معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) يشمل هذا الافصاح وصفاً لكيفية اتفاق التبويب بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر مع إدارة المخاطر الموثقة أو استراتيجية الاستثمار للمنشأة .

(ب) مقاييس تبويب الأصول المالية على أنها متاحة للبيع .

(ج) ما إذا تم حساب معاملات شراء وبيع الأصول المالية بالطرق المعتاده في تاريخ المعاملة أو في تاريخ التسوية (راجع الفقرة " ٣٨" من معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦)) .

(د) عندما يتم استخدام حساب مخصص لتخفيض القيمة الدفترية للأصول المالية التي اضمحلت قيمتها بمقدار خسائر الائتمان :

(١) المقاييس المستخدمة لتحديد متى تم بشكل مباشر تخفيض الرصيد الدفتري للأصول المالية التي اضمحلت قيمتها (أو في حالة عكس الاضمحلال زيادة المبلغ بشكل مباشر) ومن ثم استخدام حساب المخصص .

و(٢) مقاييس إعدام المبالغ التي تم تحميلها على حساب المخصص مقابل الرصيد الدفتري للأصل المالي الذي اضمحلت قيمته (راجع الفقرة " ١٦ ")

(هـ) كيفية تحديد صافى مكاسب أو صافى خسائر كل فئة أداة مالية (راجع الفقرة " ٢٠أ ") على سبيل المثال ما إذا كان صافى المكاسب أو صافى الخسائر في البنود بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر يشمل دخل من العوائد أو أرباح الأسهم .

(و) المقاييس التي تستخدمها المنشأة لتحديد وجود أدلة موضوعية على حدوث خسارة نتيجة اضمحلال القيمة (راجع الفقرة "٢٠ (هـ)") .

(ز) السياسة المحاسبية للأصول المالية الخاضعة للشروط التي أعيد التفاوض بشأنها عندما يكون قد تم إعادة التفاوض بشأن شروط الأصول المالية التي ستكون خلافاً لذلك قد انقضى موعد استحقاقها أو اضمحلت قيمتها .

تتطلب الفقرة "١٢٢" من معيار المحاسبة المصري رقم (١) أن تفصح المنشآت أيضاً في ملخص السياسات المحاسبية الهامة أو الإيضاحات الأخرى عن الأحكام باستثناء تلك التي تتضمن التقديرات التي أجرتها الإدارة في عملية تطبيق السياسات المحاسبية للمنشأة والتي لها أكبر الأثر على المبالغ المعترف بها في القوائم المالية .

طبيعة ومدى المخاطر الناجمة عن الأدوات المالية (الفقرات من " ٣١ " إلى " ٤٢ ")

أت ٦ يتم عمل الإفصاحات التي تتطلبها(الفقرات من " ٣١ " إلى " ٤٢ ") إما في القوائم المالية أو إدخالها من خلال الإشارة إليها من القوائم المالية إلى بيان آخر مثل تعليق الإدارة أو تقرير مخاطر يتم توفيره لمستخدمى القوائم المالية بنفس ضوابط الإفصاح بالقوائم المالية وفى نفس التوقيت ، وعليه فبدون المعلومات المدخلة من خلال الإشارة إليها تكون القوائم المالية غير مكتملة .

الإفصاحات الكمية (الفقرة " ٣٤ ")

أت ٧ تتطلب (الفقرة " ٣٤ ") الإفصاح عن البيانات الكمية الملخصة حول تعرض المنشأة للمخاطر بناءً على المعلومات المتوفرة داخلياً لكبار موظفى المنشأة ، وعندما تستخدم المنشأة عدة أساليب لإدارة التعرض للمخاطر فإن على المنشأة الإفصاح عن هذه المعلومات باستخدام الأسلوب أو الأساليب التي توفر أكثر المعلومات موثوقية وملائمة ، ويناقش معيار المحاسبة المصري رقم (٥) الملاءمة والموثوقية .

أت ٨ تتطلب (الفقرة " ٣٤ (ج)") الإفصاح عن تركيزات المخاطر ، وتنجم تركيزات المخاطر من الأدوات المالية التي لها خصائص متشابهة وتتأثر بشكل مماثل بالتغيرات في الظروف الاقتصادية والظروف الأخرى ، ويتطلب تحديد تركيزات المخاطر الحكم الشخصى مع الأخذ في الاعتبار ظروف المنشأة ، ويشمل الإفصاح عن حالات تركيز المخاطر ما يلي :-

(أ) وصف لكيفية تحديد الإدارة لحالات تركيز المخاطر .

(ب) وصف للخاصية المشتركة التي تحدد كل تركيز (على سبيل المثال الجهة المقابلة أو المنطقة الجغرافية أو العملة أو السوق) .

(ج) مقدار التعرض للمخاطر المرتبطة بكافة الأدوات المالية التى تتشارك في تلك الخاصية.

الحد الأقصى للتعرض لمخاطر الائتمان (الفقرة " ٣٦ " (أ))

أت ٩ تتطلب (الفقرة " ٣٦(أ) ") الإفصاح عن المبلغ الذي يمثل بأفضل شكل الحد الأقصى لتعرض المنشاة لمخاطر الائتمان وبالنسبة للأصل المالى فإنه يكون عادة إجمالي القيمة الدفترية مطروحاً منه ما يلي:-

(أ) أية مبالغ تم عمل مقاصة بها طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٥) .

و(ب) أية خسائر اضمحلال معترف بها حسب معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) .

أت ١٠ تشمل الأنشطة التي تتسبب في نشأة مخاطر ائتمان والحد الأقصى للتعرض لمخاطر الائتمان ما يلي ، دون أن تكون مقتصرة على ذلك :-

(أ) منح قروض ومديونيات للعملاء وعمل ايداعات لدى منشآت أخرى ، وفى هذه الحالات يكون الحد الأقصى للتعرض لمخاطر الائتمان هو الرصيد الدفترى للأصول المالية ذات العلاقة .

(ب) الدخول في عقود مشتقات ، على سبيل المثال عقود صرف أجنبية ومقايضات أسعار فائدة ومشتقات ائتمان ، وعندما يتم قياس الأصل الناجم بالقيمة العادلة فإن الحد الأقصى للتعرض لمخاطر الائتمان في نهاية الفترة المالية سيساوى الرصيد الدفتري .

(ج) منح كفالات مالية ، ففى هذه الحالة يكون الحد الأقصى للتعرض لمخاطر الائتمان هو الحد الأقصى للمبلغ الذي يمكن للمنشأة أن تدفعه إذا طلب دفع الكفالة والذي قد يكون أكبر بكثير من المبلغ المعترف به كالتزام .

(د) الدخول في ارتباط بقرض غير قابل للنقض على مدى عمر التسهيل أو قابل للنقض فقط استجابة لتغير عكسى جوهرى ، وإذا لم تستطع الجهة المصدرة

تسوية التزام القرض نقداً أو بأداة أخرى فإن الحد الأقصى للتعرض لمخاطر الائتمان هو مبلغ الالتزام بكامله، ويعود ذلك لأنه من غير المؤكد إذا كان مبلغ أي جزء غير مسحوب يمكن السحب منه في المستقبل ، وقد يكون هذا المبلغ غير المسحوب إلى حد كبير أكبر من المبلغ المعترف به كالتزام .

افصاحات مخاطر السيولة الكمية (الفقرات "٣٤(أ)" و"٣٩(أ)"و "٣٩(ب)")

أت١٠أ وفقاً للفقرة "٣٤(أ)" ، على المنشأة الإفصاح عن البيانات الكمية المختصرة الخاصة بتعرضها لمخاطر السيولة بناء على المعلومات المتوفرة داخلياً لموظفى الإدارة الرئيسيين . وعلى المنشأة توضيح كيفية تحديد هذه البيانات . وإذا كانت التدفقات النقدية الخارجة (أو أصل مالى آخر) الداخلة ضمن هذه البيانات يمكن أن :

(أ) تحدث بشكل جوهرى قبل الزمن المحدد لها فى البيانات .

أو(ب) أن تكون لمبالغ مختلفة بشكل جوهرى عن تلك المحددة فى البيانات (مثلاً لمشتقة مشمولة فى البيانات على أساس صافى التسوية والتى يكون فيها للطرف المقابل خيار طلب التسوية الإجمالية).

فعلى المنشأة الاقرار بتلك الحقيقة وتوفير معلومات كمية تمكن مستخدمى قوائمها المالية من تقييم مدى المخاطرة ما لم تكن هذه المعلومات قد تم الافصاح عنها فى تحليل الاستحقاقات التعاقدية المطلوبة فى الفقرة "٣٩(أ) أو(ب)".

أت ١١ عند إعداد تحليل تواريخ الاستحقاق طبقاً للتعاقد للالتزامات المالية والذي تتطلبه (الفقرة "٣٩ (أ)" ، (ب))، على المنشأة استخدام حكمها لتحديد عدد مناسب من الفترات الزمنية ، فعلى سبيل المثال يمكن أن تحدد المنشأة أن الفترات الزمنية التالية مناسبة :

(أ) ما لا يزيد عن شهر واحد .

و(ب) أكثر من شهر واحد وما لا يزيد عن ثلاثة شهور .

و(ج) أكثر من ثلاثة شهور وما لا يزيد عن سنة واحدة .

و(د) أكثر من سنة واحدة وما لا يزيد عن خمس سنوات .

أت ١١أ على المنشأة ألا تفصل المشتقة الضمنية عن الأداة المالية المختلطة (المجموعة) إلتزاماً بالفقرة "٣٩(أ) و(ب)". وبالنسبة لهذه الأداة ، على المنشأة تطبيق الفقرة "٣٩(أ)".

أت ١١ب تتطلب الفقرة "٣٩(ب)" من المنشأة الافصاح عن تحليل تواريخ الاستحقاق الكمية الخاص بالإلتزامات المالية المشتقة الذى يبين بقية الاستحقاقات التعاقدية فى حال كانت الاستحقاقات التعاقدية ضرورية لفهم توقيت التدفقات النقدية . فقد ينطبق الأمر مثلاً على ما يلى :

(أ) مبادلة سعر الفائدة مع فترة الاستحقاق المتبقية (خمس سنوات) فى تغطية التدفق النقدى للأصل أو الإلتزام المالى ذو السعر المتغير .

(ب) جميع تعهدات القرض.

أت ١١ج تتطلب الفقرة "٣٩(أ) و (ب)" من المنشأة الافصاح عن تحليل تواريخ استحقاق الإلتزامات المالية التى تبين ما تبقى من الاستحقاقات التعاقدية لعدد من الإلتزامات المالية .ويأخذ هذا الإستحقاق بعين الاعتبار الأمور التالية :

(أ) عندما يملك الطرف المقابل حق اختيار تاريخ الدفع ، يبوب الإلتزام فى أقرب فترة تلتزم المنشأة بالدفع خلالها . فعلى سبيل المثال ، تبوب الإلتزامات المالية التى يتعين على المنشأة تسديدها عند الطلب (ودائع تحت الطلب) فى أقرب فترة زمنية .

(ب) عندما تتعهد المنشأة بتوفير المبالغ على أقساط يبوب كل قسط فى أقرب فترة قد تطالب المنشأة بالدفع خلالها . فعلى سبيل المثال يبوب تعهد القرض غير المستخدم فى فترة زمنية تضم أقرب تاريخ للسحب.

(ج) فيما يتعلق بعقود الضمان المالية الصادرة ، تبوب أعلى قيمة للضمان فى أقرب فترة يتم فيها المطالبة بالضمان .

أت ١١د تعد المبالغ التعاقدية المفصح عنها فى تحليل تواريخ الاستحقاق كما هو مطلوب فى الفقرة ٣٩"(أ) و(ب)" كتدفقات نقدية تعاقدية غير مخصومة ، مثل :

(أ) إجمالى إلتزامات عقود الإيجار التمويلى (قبل خصم التكاليف المالية) .

و(ب) الأسعار المحددة فى الإتفاقيات الآجلة لشراء الأصول المالية نقداً .

و(ج) صافى المبالغ لمبادلات الدفع بسعر فائدة معوم والقبض بسعر فائدة ثابت والتى يتم فيها تبادل صافى التدفقات النقدية .

و(د) المبالغ التعاقدية التى يتم مبادلتها فى الأداة المالية المشتقة (كمبادلة العملة) والتى يتم فيها تبادل إجمالى التدفقات النقدية.

و(هـ) إجمالى تعهدات القرض

تختلف مثل هذه التدفقات النقدية غير المخصومة عن المبلغ المدرج فى قائمة المركز المالى ، لأن المبلغ المدرج فى القائمة قائم على التدفقات النقدية المخصومة . فعندما تكون القيمة مستحقة الدفع غير ثابتة تحدد القيمة المفصح عنها بالرجوع إلى الظروف القائمة فى نهاية الفترة المالية . على سبيل المثال ، عندما تتفاوت المبالغ مستحقة الدفع مع التغيرات فى المؤشر ، يمكن أن يكون المبلغ المفصح عنه قائماً على مستوى المؤشر فى نهاية الفترة .

أت ١١هـ تفرض الفقرة "٣٩(ج)" على المنشأة وصف كيفية تعاملها مع مخاطر السيولة الاساسية فى البنود المفصح عنها فى الإفصاحات الكمية المطلوبة فى الفقرة "٣٩(أ) و(ب)" . وعلى المنشأة الإفصاح عن تحليل تواريخ استحقاق الأصول المالية التى تحتفظ بها للتعامل مع مخاطر السيولة (كالأصول المالية القابلة للبيع بسهولة أو التى من المتوقع أن تولد تدفقات نقدية للتعامل مع التدفقات النقدية الخاصة بالإلتزامات المالية) فى حال كانت تلك المعلومات ضرورية لتمكين مستخدمى قوائمها المالية من تقييم طبيعة ومدى مخاطر السيولة .

أت ١١و تتضمن العوامل الاخرى التى تأخذها المنشأة بعين الاعتبار عند توفير الإفصاح المطلوب فى الفقرة "٣٩(ج)" على سبيل المثال لا الحصر ، ما إذا كانت المنشأة :

(أ) ارتبطت بتسهيلات ائتمانية (كتسهيلات الأوراق التجارية) أو أنواع الإئتمان الأخرى حتى تتمكن من تلبية احتياجات السيولة .

أو (ب) تحتفظ بالودائع فى البنوك المركزية لتلبية احتياجات السيولة .

أو (ج) تمتلك مصادر متنوعة للتمويل .

أو (د) تمتلك تركيزات مخاطر سيولة جوهرية إما فى أصولها أو مصادر تمويلها .

أو (هـ) تمتلك عمليات رقابة داخلية وخطط طوارئ من أجل التعامل مع مخاطر السيولة .

أو (و) تمتلك الأدوات التى تتضمن شروط التسديد العاجل (كما هو الحال عند تخفيض التصنيف الإئتمانى للمنشاة).

أو (ز) تمتلك الأدوات التى قد تتطلب ترحيل الضمان الإضافى (كطلب تغطية المشتقات) .

أو (ح) تمتلك أدوات تسمح لها بالإختيار ما بين تسوية إلتزاماتها المالية بتسليم النقد (أو إلتزام مالى آخر) أو تسليم الأسهم التى تملكها .

أو (ط) تمتلك أدوات خاضعة لترتيبات تصفية الحسابات الرئيسية .

أت ١٢ ملغاة .

أت ١٣ ملغاة.

أت ١٤ ملغاة.

أت ١٥ ملغاة.

أت ١٦ ملغاة.

مخاطر السوق – تحليل الحساسية (الفقرتين " ٤٠ " و "٤١ ")

أت ١٧ تتطلب الفقرة "٤٠ (أ)" تحليلاً للحساسية لكل نوع من مخاطر السوق التي تتعرض لها المنشأة، وحسب الفقرة " ب٣ " على المنشأة أن تقرر كيفية تجميع المعلومات لعرض الصورة الكلية بدون إدخال معلومات ذات خصائص مختلفة حول التعرض للمخاطر من البيئات الاقتصادية التي تختلف إلى حد كبير ، على سبيل المثال :

(أ) يمكن للمنشأة التي تتداول الأدوات المالية الإفصاح عن هذه المعلومات بشكل منفصل بالنسبة للأدوات المالية المحتفظ بها للمتاجرة وتلك التي ليس لها نفس هذا التصنيف .

(ب) لا تقوم المنشأة بتجميع طريقة عرضها لمخاطر السوق من النواحي ذات التضخم المفرط مع تعرضها لنفس مخاطر السوق من النواحي ذات التضخم المنخفض . إذا كانت المنشأة تتعرض فقط لنوع واحد من مخاطرة السوق في بيئة اقتصادية واحدة فقط فإنها تظهر معلومات مجمعة .

أت ١٨ تتطلب الفقرة "٤٠ (أ)" أن يظهر تحليل الحساسية الأثر على الربح أو الخسارة وحقوق الملكية للتغيرات الممكنة في متغير المخاطر ذات العلاقة (على سبيل المثال أسعار الفائدة أو أسعار العملة أو أسعار حقوق الملكية أو أسعار السلع السائدة في السوق) ، ولهذا الغرض :

(أ) لا يطلب من المنشـــآت تحديد ما هو الربح أو الخسارة التي كانت ستتحقق لو كانت متغيرات المخاطر ذات العلاقة مختلفة ، وبدلاً من ذلك على المنشآت الإفصاح عن الأثر على الربح أو الخسارة وحقوق الملكية في نهاية الفترة المالية بافتراض إن تغيراً ممكناً بشكل معقول في متغير المخاطر ذات العلاقة قد حدث في نهاية الفترة المالية وتم تطبيقه على التعرض للمخاطر القائمة في ذلك التاريخ ، فعلى سبيل المثال إذا كان على المنشأة التزام ذو سعر متغير في نهاية السنة فإن على المنشأة الإفصاح عن الأثر على الربح أو الخسارة (أي مصروف الفائدة) للسنة الحالية إذا اختلفت أسعار الفائدة بمقدار مبالغ ممكنة بشكل معقول .

(ب) لا يطلب من المنشآت الإفصاح عن الأثر على الربح أو الخسارة وحقوق الملكية لكل تغير ضمن مدى تغيرات ممكنة بشكل معقول في متغير المخاطر ذات العلاقة وهنا يكون كافياً الإفصاح عن آثار التغيرات في حدود المدى الممكن بشكل معقول.

أت ١٩ عند تحديد ما هو التغير الممكن بشكل معقول في متغير المخاطر ذات العلاقة على المنشأة الأخذ في الاعتبار ما يلي :

(أ) البيئات الاقتصادية التي تعمل بها ، ويجب أن لا يشمل التغير الممكن بشكل معقول السيناريوهات بعيدة الاحتمال أو سيناريوهات " اسوأ حالة " أو اختبارات الجهد Stress Tests إلى جانب ذلك إذا كان معدل التغير في متغير المخاطر المتأصلة ثابتاً فأن المنشأة ليست بحاجة لتعديل التغير الممكن بشكل معقول الذي تم اختياره في متغير المخاطر فعلى سبيل المثال لنفترض إن أسعار الفائدة ٥ % وتحدد المنشأة إن تذبذباً في أسعار الفائدة بمقدار ±٥٠ نقطة أساس ممكن بشكل معقول ، ستقوم المنشأة بالإفصاح عن الأثر على الربح أو الخسارة وحقوق الملكية إذا كانت أسعار الفائدة ستتغير إلى ٤,٥ أو ٥,٥% ، وفى الفترة التالية زادت أسعار الفائدة إلى ٥,٥% ، وتستمر المنشأة في الاعتقاد إن معدلات الفائدة يمكن أن تتذبذب بمقدار ±٥٠ نقطة أساس (أي أن معدل التغير في أسعار الفائدة ثابت) ، ستقوم المنشاة بالإفصاح عن الأثر على الربح أو الخسارة وحقوق الملكية إذا كانت أسعار الفائدة ستتغير إلى ٥% أو ٦% ، ولا يطلب من المنشاة تعديل تقييمها بأن أسعار الفائدة قد تتذبذب بشكل معقول بمقدار ± ٥٠ كنقطة أساس إلا إذا كان هناك دليل على أن أسعار الفائدة قد أصبحت أكثر تقلباً بشكل كبير .

(ب) الإطار الزمني الذي يجرى التقييم على مداه ، يجب إن يبين اختبار الحساسية آثار التغيرات التي تعتبر انها ممكنة بشكل معقول على مدى الفترة حتى تقوم المنشاة بعد ذلك بعرض هذه الإفصاحات التي هي عادة الفترة المالية السنوية التالية .

أت ٢٠ تتيح الفقرة " ٤١ " للمنشأة استخدام تحليل حساسية يعكس الاعتماد المتبادل بين متغيرات المخاطر مثل منهجية القيمة المعرضة للمخاطر ، إذا استخدمت هذا التحليل لإدارة تعرضها للمخاطر المالية ، وينطبق ذلك إذا كانت هذه المنهجية تقيس فقط احتمال الخسارة ولا تقيس احتمال المكسب ، ومن الممكن أن تطبق هذه المنشأة الفقرة " ٤١ (أ) " بالإفصاح عن نوع نموذج القيمة المعرضة للمخاطر – Value At- Risk Model ، المستخدم (على سبيل المثال إذا كان النموذج يعتمد على محاكاة مونت كارلو (Monte _ Carlo Simulations) وإيضاح بشأن كيفية

عمل النموذج والافتراضات الرئيسية (على سبيل المثال فترة الاحتفاظ ومستوى الثقة) . ويمكن للمنشآت كذلك الإفصاح عن فترة الملاحظة التاريخية والترجيحات Weightings المطبقة على الملاحظات ضمن تلك الفترة ، وإيضاح كيفية التعامل مع الخيارات في الحسابات وأية تقلبات وعلاقات متبادلة Correlations (أو بالتناوب محاكاة توزيع احتمال مونت كارلو (Monte-Carlo Probability Distribution Simulation) تم استخدامها .

أت ٢١ على المنشأة تقديم تحليلات حساسية لكافة أنشطتها ولكن يمكنها تقديم أنواع مختلفة من تحليل الحساسية للفئات المختلفة لأدواتها المالية .

مخاطر سعر الفائدة

أت ٢٢ تنشأ مخاطر سعر الفائدة للأدوات المالية التي تحسب عليها الفائدة والمعترف بها في قائمة المركز المالي (على سبيل المثال القروض والمديونيات وأدوات الدين الصادرة) ولبعض الأدوات المالية غير المعترف بها في قائمة المركز المالي (على سبيل المثال بعض ارتباطات القروض) .

مخاطر العمـــــلة

أت ٢٣ تنشأ مخاطر العملة (أو مخاطر الصرف الأجنبي) للأدوات المالية المقيمة بعملة أجنبية ، أي بعملة غير عملة التعامل للمنشأة Functional Currency التي يتم قياسها بها ، ولغرض معيار المحاسبة المصري هذا لا تنشأ مخاطر العملة من الأدوات المالية التي ليست لها بنود ذات طبيعة نقدية أو من الأدوات المالية المقيمة بعملة التعامل للمنشأة .

أت ٢٤ يتم الإفصاح عن تحليل الحساسية لكل عملة للمنشأة تتعرض للمخاطر .

مخاطر الأسعار الأخرى

أت ٢٥ تنشأ مخاطر الأسعار الأخرى للأدوات المالية بسبب التغيرات في أسعار السلع أو أسعار حقوق الملكية على سبيل المثال ، ولتطبيق الفقرة " ٤٠ " ، على المنشأة الإفصاح عن أثر الانخفاض في مؤشر سوق أوراق مالية أو سعر سلعة أو متغير مخاطر آخر ، فعلى سبيل المثال إذا أعطت المنشأة ضمانات قيمة متبقية هي أدوات مالية فإن على المنشأة الإفصاح عن الزيادة أو الانخفاض في قيمة الأصول التي ينطبق عليها الضمان .

أت ٢٦ فيما يلي أمثلة عن الأدوات المالية التي تتسبب في نشأة خطر أسعار حقوق الملكية ، وهما:-

(أ) حقوق ملكية محتفظ بها في منشأة أخرى و (ب) استثمار في أمناء حفظ والذي بدوره يحتفظ باستثمارات في أدوات حقوق الملكية وتشمل الأمثلة الأخرى العقود الآجلة والخيارات لشراء أو بيع كميات محددة من أدوات حقوق الملكية والمقايضات المرتبطة بأسعار حقوق الملكية ، وتتأثر القيم العادلة لهذه الأدوات المالية بالتغيرات في سعر السوق لأدوات حقوق الملكية .

أت ٢٧ حسب الفقرة " ٤٠ " (أ) يتم الإفصاح عن حساسية الربح أو الخسارة (التي تنشأ على سبيل المثل من الأدوات المصنفة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر واضمحلال قيمة الأصول المالية المتاحة للبيع) بشكل منفصل عن حالة حساسية الدخل الشامل الآخر (الناجمة عن الاستثمارات في أدوات حقوق ملكية يتم عرض تغيرات قيمتها العادلة في الدخل الشامل الآخر مثل الأدوات المبوبة على أنها متاحة للبيع) .

أت ٢٨ لا يتم إعادة قياس الأدوات المالية التي تبوبها المنشأة على أنها أدوات حقوق ملكية ولا يتأثر الربح أو الخسارة بمخاطر سعر حقوق الملكية لهذه الأدوات ، وتبعاً لذلك لا يطلب تحليل الحساسية .

الاستبعاد من الدفاتر (الفقرتين من "٤٢ج" إلى "٤٢ح")

التدخل المستمر (الفقرة "٤٢ج")

أت ٢٩ يتم تقييم التدخل المستمر فى الأصل المالى المنقول لأغراض متطلبات الإفصاح الواردة فى الفقرات من "٤٢هـ" إلى "٤٢ح" على مستوى المنشأة المعدة للقوائم المالية . على سبيل المثال ، إذا نقلت شركة تابعة إلى طرف ثالث غير ذى علاقة أصلاً مالياً تحتفظ فيه الشركة الأم متدخلاً مستمراً ، لا تدمج الشركة التابعة تدخل الشركة الأم فى تقييم ما إذا كان لديها تدخلاً مستمراً فى الأصل المنقول ضمن قوائمها المالية المستقلة أو المنفردة (أى عندما تكون الشركة التابعة هى المنشأة المعدة للقوائم) . لكن تقوم الشركة الأم بدمج تدخلها المستمر (أو تدخل عضو آخر فى المجموعة) فى أصل مالى منقول من قبل شركتها التابعة فى تحديد ما إذا كان لديها تدخل مستمر فى الأصل المنقول ضمن قوائمها المالية المجمعة (أى عندما تكون المنشأة المعدة للقوائم المالية هى المجموعة) .

أت ٣٠ لا يكون للمنشاة تدخل مستمر فى أصل مالى محول إذا – كجزء من التحويل لم تكن تحتفظ بأى من الحقوق أو الإلتزامات التعاقدية المتأصلة فى الأصل المالى المحول أو إذا لم تمتلك حقوق أو إلتزامات تعاقدية جديدة متعلقة بالاصل المالى المحول .

ولا يكون للمنشأة تدخل مستمر فى أصل مالى محول إذا لم يكن لديها مصلحة فى الأداء المستقبلى للأصل المالى المحول أو مسؤولية – تحت أى ظروف لسداد الدفعات الخاصة بالاصل المالى المحول فى المستقبل .

أت ٣١ يمكن أن ينتج التدخل المستمر فى الأصل المالى المحول من النصوص التعاقدية فى اتفاقية التحويل أو فى اتفاقية منفصلة مع الجهة المحول لها أو طرف ثالث تم إبرامها بخصوص التحويل .

الأصول المالية المحولة التى لم يتم استبعادها بكاملها من الدفاتر (الفقرة ٤٢د)

أت ٣٢ تقتضى الفقرة "٤٢د" عمل افصاحات عندما يكون بعض أو جميع الأصول المالية المحولة غير مؤهلة للاستبعاد من الدفاتر . وتطلب هذه الإفصاحات فى كل تاريخ لإعداد القوائم المالية تستمر فية المنشأة بالأعتراف بالأصول المالية المحولة ، بغض النظر عن وقت حدوث التحويل.

أنواع التدخل المستمر

(الفقرات من "٤٢هـ" إلى "٤٢ح")

أت ٣٣ تتطلب الفقرات "٤٢هـ" – "٤٢ح" إجراء افصاحات نوعية وكمية لكل نوع من أنواع التدخل المستمر فى الأصول المالية التى تم استبعادها من الدفاتر . ويجب أن تجمع المنشأة تدخلها المستمر فى انواع تمثل مدى تعرض المنشأة للمخاطر. على سبيل المثال ، يمكن أن تجمع المنشأة تدخلها المستمر حسب نوع الأداة المالية (مثل الضمانات أو خيارات الشراء) ، أو حسب نوع التحويل (مثل بيع الأرصدة المدينة والتوريق وإقراض الأوراق المالية) .

تحليل تواريخ الاستحقاق للتدفقات النقدية الخارجة غير المخصومة لإعادة شراء الأصول المحولة (الفقرة"٤٢هـ(هـ)")

أت ٣٤ تتطلب الفقرة "٤٢هـ(هـ)" من المنشأة الإفصاح عن تحليل لتواريخ الاستحقاق للتدفقات النقدية الخارجة غير المخصومة لإعادة شراء الأصول المحولة التى تم استبعادها من الدفاتر او المبالغ الأخرى واجبة الدفع إلى الجهة المحول لها فيما يخص الأصول المحولة التى تم استبعادها من الدفاتر موضحاً تواريخ الاستحقاق التعاقدية المتبقية للمنشأة . ويميز هذا التحليل التدفقات النقدية المطلوب دفعها (مثل العقود الآجلة) عن التدفقات النقدية التى قد يطلب من المنشأة دفعها (مثل خيارات البيع) و عن التدفقات النقدية التى قد تختار المنشأة دفعها (مثل خيارات الشراء المشتراه) .

أت ٣٥ ينبغى أن تستخدم المنشأة حكمها لتحديد العدد المناسب من الفترات الزمنية فى إعداد تحليل تواريخ الاستحقاق الذى تقتضيه الفقرة "٤٢هـ(هـ)". على سبيل المثال ، يمكن أن تحدد المنشاة الفترات الزمنية التالية لتواريخ الاستحقاق :

(أ) فترة لا تزيد عن شهر واحد.

و(ب) فترة لا تقل عن شهر ولا تزيد عن ثلاثة أشهر.

و(ج) فترة لا تقل عن ثلاثة أشهر ولا تزيد عن ستة أشهر.

و(د) فترة لا تقل عن ستة أشهر ولا تزيد عن السنة.

و(هـ) فترة لا تقل عن سنة واحدة ولا تزيد عن ثلاث سنوات.

و(و) فترة لا تقل عن ثلاث سنوات ولا تزيد عن خمس سنوات.

و(ز) فترة تتجاوز خمس سنوات.

أت ٣٦ إذا كان يوجد نطاق من تواريخ الاستحقاق المحتملة ، تدمج التدفقات النقدية على أساس أول تاريخ يمكن أن يطلب فيه من المنشأة أو يسمح لها بالدفع .

المعلومات النوعية (الفقرة "٤٢هـ(و)")

أت ٣٧ تشمل المعلومات النوعية التى تقتضيها الفقرة "٤٢هـ(و)" وصفاً للأصول المحولة التى تم استبعادها من الدفاتر وطبيعة وغرض التدخل المستمر الذى يتم الحفاظ عليه بعد تحويل تلك الأصول . وهى تشمل أيضاً وصفاً للمخاطر التى تتعرض لها المنشأة ، بما فى ذلك :

(أ) وصفاً للكيفية التى تدير فيها المنشأة المخاطر المتأصلة فى تدخلها المستمر فى الأصول المحولة التى تم استبعادها من الدفاتر .

(ب) ما إذا كان يتوجب على المنشأة تحمل الخسائر تجاه أطراف أخرى ، وتصنيف ومبالغ الخسائر التى تتحملها الأطراف الذين تكون مصلحتهم أقل من مصلحة المنشأة فى الأصل (أى تدخلها المستمر فى الأصل)

(ج) وصف لأى أحداث مرتبطة بإلتزامات تقديم الدعم المالى أو إعادة شراء الأصول المالية المحولة .

الربح أو الخسارة من إلغاء الأعتراف (الفقرة "٤٢ز(أ)")

أت ٣٨ تتطلب الفقرة "٤٢ز(أ)" من المنشأة الإفصاح عن الربح أو الخسارة من الاستبعاد من الدفاتر فيما يتعلق بالأصول المالية التى يكون للمنشأة فيها تدخل مستمر . وينبغى أن تفصح المنشأة عما إذا ينشأ الربح أو الخسارة من الاستبعاد من الدفاتر لأن القيمة العادلة لمكونات الأصل المعترف به سابقاً (أى الحصة فى الأصل الذى تم استبعاده

من الدفاتر والحصة التى تحتفظ بها المنشأة) تختلف عن القيمة العادلة للأصل المعترف به سابقاً بكامله . فى تلك الحالة ، يجب أن تفصح المنشأة أيضاً عما إذا كانت مقاييس القيمة العادلة قد شملت المدخلات الهامة التى لم تكن تستند إلى بيانات السوق الملحوظة ، كما هو مبين فى الفقرة "٢٨أ" .

معلومات إضافية (الفقرة "٤٢ح"

أت ٣٩ قد لا تكون الافصاحات المطلوبة فى الفقرات "٤٢د" – "٤٢ز" كافية لتحقيق أهداف الافصاح المنصوص عليها فى الفقرة "٤٢ب" . وإذا كان الحال كذلك ، يجب أن تفصح المنشأة عن أى معلومات إضافية تعتبرضرورية لتحقيق أهداف الافصاح . وينبغى أن تقرر المنشأة ، فى ضوء الظروف ، مقدار المعلومات الإضافية التى يجب أن تقدمها لتلبية احتياجات المستخدمين من المعلومات ومقدار التأكيد الذى توليه لمختلف جوانب المعلومات الإضافية . ومن الضرورى ايجاد توازن بين تضمين البيانات المالية تفاصيل زائدة قد لا تساعد مستخدمى البيانات المالية وحجب المعلومات نتيجة الكثير جداً من التجميع .

معيار المحاسبة المصرى

رقم (٤١) ٢٠١٥

القطاعات التشغيلية

معيار المحاسبة المصرى رقم (٤١) ٢٠١٥
القطاعات التشغيلية

المحتويات

	فقـــرات
المبدأ الأساسى	١
نطاق المعيار	٢–٤
القطاعات التشغيلية	٥–١٠
القطاعات المطلوب التقرير عنها	١١–١٩
معايير التجميع	١٢
الحدود الرقمية	١٣–١٩
الإفصاح	٢٠–٢٤
معلومات عامة	٢٢
معلومات حول الربح أو الخسارة والأصول والإلتزامات	٢٣–٢٤
القياس	٢٥–٣٠
المطابقات وتسويتها	٢٨
إعادة عرض المعلومات السابق إصدار قوائم عنها	٢٩–٣٠
الإفصاحات على نطاق المنشأة	٣١–٣٤
معلومات حول المنتجات والخدمات	٣٢
معلومات حول المناطق الجغرافية	٣٣
معلومات حول كبار العملاء	٣٤
ملحق إرشادات التطبيق	

معيار المحاسبة المصرى رقم (٤١) ٢٠١٥
القطاعات التشغيلية

المبدأ الأساسى

١- يتعين على المنشأة أن تفصح عن المعلومات التى تمكن مستخدمى قوائمها المالية من تقييم طبيعة أنشطة الاعمال التى تشارك فيها وآثارها المالية والبيئات الإقتصادية التى تعمل بها .

نطاق المعيار

٢- يطبق هذا المعيار على ما يلى :

(أ) القوائم المالية المستقلة أو المنفردة لمنشأة :

(١) يتم تداول أدوات الدين أو حقوق الملكية الخاصة بها فى سوق عام (سوق بورصة محلى أو أجنبى أو سوق تداول مباشر ، بما فى ذلك الأسواق المحلية والإقليمية).

أو(٢) قدمت أو فى طريقها لتقديم قوائمها المالية لهيئة الرقابة المالية أو أية هيئة رقابية أخرى بهدف إصدار أى نوع من أنواع الأدوات فى سوق عام .

(ب) و(ب) القوائم المالية المجمعة لمجموعة ولها شركة أم :

(١) يتم تداول أدوات الدين أو حقوق الملكية الخاصة بها فى سوق عام (سوق بورصة محلى أو أجنبى أو سوق تداول مباشر ، بما فى ذلك الأسواق المحلية والإقليمية) .

أو(٢) قدمت أو فى طريقها لتقديم قوائمها المالية المجمعة لهيئة الرقابة المالية أو أية هيئة رقابية أخرى بهدف إصدار أى نوع من أنواع الأدوات فى سوق عام .

يحل هذا المعيار محل معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٣) " التقارير القطاعية "

٣- إذا أختارت منشأة – غير مطالبة بتطبيق هذا المعيار – الإفصاح عن معلومات حول القطاعات إلا انها لا تلتزم بهذا المعيار ، فلا ينبغى أن تصف هذه المعلومات بالمعلومات القطاعية.

٤- لاغى .

القطاعات التشغيلية

٥- القطاع التشغيلى هو أحد عناصر المنشأة الذى :

(أ) يشارك فى أنشطة الأعمال التى يمكن أن تجنى منها المنشأة إيرادات وتتكبد مصروفات (بما فى ذلك الإيرادات والمصروفات المتعلقة بالمعاملات مع العناصر الأخرى ضمن نفس المنشأة) .

و(ب) يتم مراجعة نتائجة التشغيلية بشكل منتظم من قبل الرئيس المسئول عن صناعة القرار التشغيلى للمنشأة لإتخاذ قرارات حول الموارد التى سيتم تخصيصها للقطاع وتقييم أدائه .

و(ج) تتوفر معلومات مالية منفصلة بشأنه .

وقد يشارك قطاع تشغيلى معين فى أنشطة أعمال لم يتحقق منها إيرادات حتى الآن فعلى سبيل المثال قد تعتبر الأنشطة التأسيسية بمثابة قطاعات تشغيلية قبل تحقيقها للإيرادات .

٦- ليس بالضرورة أن يكون كل جزء فى المنشأة قطاعاً تشغيلياً أو جزءاً من قطاع تشغيلى فعلى سبيل المثال قد لا يحقق المقر الرئيسى للشركة أو بعض الدوائر الوظيفية إيرادات أو قد تحقق إيرادات عرضية فقط تابعة لأنشطة المنشأة لذا فهى لا تعتبر قطاعات تشغيلية . ولأغراض هذا المعيار لا تعتبر نظم مزايا ما بعد أنتهاء الخدمة الخاصة بالمنشأة قطاعات تشغيلية .

٧- يحدد مصطلح "الرئيس المسئول عن صناعة القرار التشغيلى" وظيفة معينة وليس بالضرورة أن يكون مديراً ذو مسمى محدد. وتكمن هذه الوظيفة فى تخصيص الموارد للقطاعات التشغيلية وتقييم أدائها فى منشأة ما . وعادة ما يكون الرئيس المسئول عن صناعة القرار التشغيلى فى المنشأة هو المدير التنفيذى أو مدير العمليات فى المنشأة ولكنه قد يكون مجموعة من المديرين التنفيذيين أو آخرين مثلاً .

٨- وفيما يخص العديد من المنشآت ، تحدد الخصائص الثلاثة للقطاعات التشغيلية المبينة فى الفقرة "٥" قطاعاتها التشغيلية بوضوح . ومع ذلك قد تصدر المنشأة تقارير تعرض فيها أنشطتها بطرق متعددة. وإذا أستخدم الرئيس المسئول عن صناعة القرار التشغيلى أكثر من مجموعة واحدة من المعلومات القطاعية، فقد تحدد عوامل أخرى مجموعة

واحدة من العناصر على أنها تشكل القطاعات التشغيلية للمنشأة ، بما فى ذلك طبيعة أنشطة الأعمال لكل عنصر ووجود مديرين مسئولين عن هذه الأنشطة والمعلومات المعروضة أمام مجلس الإدارة .

٩- بشكل عام ، يتوفر فى القطاع التشغيلى مديراً للقطاع يكون مسئولاً بشكل مباشر تجاه الرئيس المسئول عن صناعة القرار التشغيلى ويبقى على إتصال دائم معه لمناقشة الأنشطة التشغيلية أو النتائج المالية أو التقديرات أو الخطط الخاصة بالقطاع . ويحدد مصطلح " مدير القطاع " وظيفة معينة وليس بالضرورة أن يكون مديراً ذو مسمى محدد . ويمكن أن يكون الرئيس المسئول عن صناعة القرار التشغيلى هو أيضاً مدير القطاع لبعض القطاعات التشغيلية وقد يكون مدير واحد هو مدير القطاع لأكثر من قطاع تشغيلى واحد . وفى حال تطبيق الخصائص الواردة فى الفقرة "٥" على أكثر من مجموعة واحدة من عناصر مؤسسة ما رغم وجود مجموعة واحدة فقط مسئول عنها مديرى القطاعات ، فإن مجموعة العناصر تلك هى التى تشكل القطاعات التشغيلية .

١٠- يمكن أن تنطبق الخصائص الواردة فى الفقرة "٥" على مجموعتين متداخلتين أو أكثر من العناصر التى يعتبر المديرين مسئولين عنها . ويشار أحياناً إلى هذا الهيكل على أنه شكل من أشكال المصفوفة فى التنظيم . فعلى سبيل المثال ، يكون بعض المديرين فى بعض المنشآت مسئولين غالباً عن خطوط إنتاج وخدمات مختلفة بينما يعتبر مديرين أخرون مسئولين عن مناطق جغرافية معينة . ويراجع الرئيس المسئول عن صناعة القرار التشغيلى النتائج التشغيلية لكلا من مجموعتى العناصر بشكل منتظم ، كما أن المعلومات المالية متاحة حول كلا المجموعتين . وفى هذه الحالة ، ينبغى أن تحدد المنشأة مجموعة العناصر التى تشكل القطاعات التشغيلية من خلال الرجوع إلى المبدأ الأساسى .

القطاعات المطلوب التقرير عنها

١١- ينبغى أن تعرض المنشأة بشكل منفصل المعلومات حول كل قطاع تشغيلى :

(أ) تم تحديده وفقاً للفقرات من "٥" إلى "١٠" أو النتائج الناجمة عن تجميع إثنين أو أكثر من تلك القطاعات وفقاً للفقرة "١٢".

و(ب) يتجاوز الحدود الرقمية المنصوص عليها فى الفقرة "١٣".

تحدد الفقرات من "١٤" إلى "١٩" حالات أخرى ينبغى فيها عرض معلومات منفصلة حول القطاع التشغيلى .

معايير التجميع

١٢- غالباً ما تظهر القطاعات التشغيلية أداء مالياً مماثلاً على المدى الطويل إذا كان لديها خصائص إقتصادية مماثلة . فعلى سبيل المثال فإنه من المتوقع أن يكون متوسط هوامش الربح الإجمالية طويلة الأجل لقطاعين تشغيليين مماثلاً إذا أمتلك القطاعان خصائص إقتصادية مماثلة . وقد يتم تجميع قطاعين تشغيليين أو أكثر فى قطاع تشغيلى واحد إذا كان التجميع متوافقاً مع المبدأ الأساسى فى هذا المعيار وكانت القطاعات ذات خصائص إقتصادية مماثلة وكانت القطاعات متشابهة فى كل من الجوانب التالية :

(أ) طبيعة المنتجات والخدمات.

و(ب) طبيعة عمليات الإنتاج.

و(ج) نوع أو فئة العميل حسب منتجاته أو خدماته.

و(د) الأساليب المستخدمة لتوزيع منتجاتهم أو تقديم خدماتهم.

و(هـ) طبيعة البيئة التنظيمية إذا كان ممكناً مثل العمل المصرفى أو التأمين أو المرافق العامة .

الحدود الرقمية

١٣- يتعين على المنشأة أن تعرض بشكل منفصل معلومات حول القطاع التشغيلى الذى يستوفى أى من الحدود الرقمية التالية :

(أ) أن يساوى إيراده المعترف به ، بما فى ذلك المبيعات إلى العملاء الخارجيين والمبيعات أو التحويلات بين القطاعات ، ١٠% أو أكثر من الإيراد المجمع الداخلى والخارجى ، لكافة القطاعات التشغيلية .

(ب) أن يساوى مبلغ أرباحه أو خسائره المحققة ما نسبته ١٠% أو أكثر من أى المبلغين التاليين ، أيهما أكبر :

(١) الأرباح المجمعة المعلنة لكافة القطاعات التشغيلية التى لم تحقق خسارة .

و(٢) الخسائر المجمعة المعلنة لكافة القطاعات التشغيلية التى حققت خسائر .

(ج) أن تشكل أصوله ١٠% أو أكثر من الأصول المجمعة لكافة القطاعات التشغيلية .

يمكن أن تعتبر القطاعات التشغيلية التى لا تستوفى أى من حدود التصنيف الكمية عاليه كقطاعات تعرض ويفصح عنها بشكل منفصل فى التقارير المالية إذا أعتقدت الإدارة بأن المعلومات حول القطاع ستكون مفيدة لمستخدمى القوائم المالية.

١٤- قد تدمج المنشأة معلومات عن القطاعات التشغيلية التى لا تستوفى الحدود الرقمية مع المعلومات عن القطاعات التشغيلية الأخرى التى لا تستوفى الحدود الرقمية لإيجاد قطاع يعرض منفصلاً فى التقارير المالية فقط فى حال كون هذه القطاعات التشغيلية ذات خصائص إقتصادية مماثلة وتتشارك فى أغلبية معايير التجميع المدرجة فى الفقرة "١٢".

١٥- إذا شكل إجمالى الإيراد الخارجى المعترف به من قبل القطاعات التشغيلية أقل من ٧٥% من إيراد المنشأة ، ينبغى تحديد قطاعات تشغيلية إضافية كقطاعات تعرض فى التقارير المالية (حتى وإن لم تحقق المعايير المدرجة فى الفقرة "١٣") إلى أن يصل ما نسبته ٧٥% على الأقل من إيراد المنشأة فى القطاعات المعروضة فى التقارير المالية.

١٦- ينبغى دمج المعلومات حول أنشطة الأعمال والقطاعات التشغيلية الأخرى غير المطلوب عرضها منفصلة فى التقرير عنه والإفصاح عنها ضمن فئة "كافة القطاعات الأخرى" بشكل منفصل عن بنود التسويات الأخرى فى المطابقات المطلوبة بموجب الفقرة "٢٨" . وينبغى وصف مصادر الإيراد الذى تتضمنه فئة كافة القطاعات الأخرى.

١٧- إذا رأت الإدارة أن هناك قطاعاً تشغيلياً محدداً قد عرض منفصلاً فى التقرير عنه فى الفترة السابقة مباشرة قد استمر هاماً أيضاً هذه الفترة ، ينبغى الإستمرار فى عرض المعلومات حول ذلك القطاع بشكل منفصل فى الفترة الحالية حتى وإن لم يعد يحقق متطلبات العرض المنفصل المنصوص عليها فى الفقرة "١٣".

١٨- إذا تم تحديد قطاع تشغيلى على أنه قطاع مطلوب عرضه منفصلاً فى التقارير المالية فى الفترة الحالية وفقاً للحدود الرقمية ، ينبغى إعادة عرض بيانات القطاع لفترة سابقة معروضة لأغراض المقارنة لتعكس القطاع المطلوب عرضه منفصلاً حديثاً فى التقارير المالية كقطاع منفصل ، حتى وإن لم يحقق ذلك القطاع متطلبات العرض المنفصل المنصوص عليها فى الفقرة "١٣" فى الفترة السابقة ، إلا إذا كانت المعلومات اللازمة غير متوفرة وكانت تكلفة إعدادها مرتفعة جداً .

١٩- قد يكون هناك حد عملى لعدد القطاعات المطلوب عرضها منفصلة فى القوائم المالية التى تفصح عنها المنشأة بشكل منفصل بحيث تصبح المعلومات القطاعية التى تقع خارج هذا الحد مفصلة للغاية . ورغم عدم تعيين حد دقيق ، إلا أن عند زيادة عدد القطاعات المطلوب عرضها منفصلة فى القوائم المالية بموجب الفقرات من "١٣" إلى "١٨" عن عشرة قطاعات، حينئذ ينبغى على المنشأة أن تنظر فى التوصل إلى حد عملى .

الإفصاح

٢٠- على المنشأة أن تفصح عن معلومات تمكن مستخدمى قوائمها المالية من تقييم طبيعة أنشطة الأعمال التى تقوم بها وآثارها المالية والبيئة الإقتصادية التى تعمل فيها .

٢١- ومن أجل تفعيل المبدأ الوارد فى الفقرة "٢٠" ، على المنشأة أن تفصح عما يلى لكل فترة يعرض بشأنها قائمة دخل:

(أ) معلومات عامة كما هو موضح فى الفقرة "٢٢".

و(ب) معلومات حول الأرباح أو الخسائر الناتجة للقطاع ، بما فى ذلك الإيرادات والمصروفات المحددة الواردة فى الأرباح أو الخسائر الناتجة للقطاع وأصول وإلتزامات القطاع وأساس القياس كما هو موضح فى الفقرات من "٢٣" إلى "٢٧".

و(ج) مطابقات إجمالى إيرادات القطاع وإجمالى أرباح أو خسائر القطاع الناتجة وأصول وإلتزامات القطاع وبنود القطاع الهامة الأخرى مع المبالغ المقابلة للمنشأة ككل كما هو موضح فى الفقرة "٢٨".

ويتعين إجراء مطابقات بين مبالغ قائمة المركز المالى للقطاعات المطلوب عرضها منفصلة مع المبالغ فى قائمة المركز المالى للمنشأة ككل لكل تاريخ تعرض فيه قائمة المركز المالى . وينبغى إعادة بيان المعلومات التى تتعلق بالفترات السابقة كما هو موضح فى الفقرتين "٢٩" و"٣٠".

معلومات عامة

٢٢- على المنشأة أن تفصح عن المعلومات العامة التالية :

(أ) العوامل المستخدمة فى تحديد قطاعات المنشأة المطلوب عرضها منفصلة فى القوائم المالية بما فى ذلك أسس تنظيم المنشأة (فيما إذا أختارت الإدارة تنظيم المنشأة طبقاً للمنتجات والخدمات أو المناطق الجغرافية أو البيئات التنظيمية أو مجموعة من العوامل وفيما إذا كان قد تم تجميع القطاعات التشغيلية).

و(ب) أنواع المنتجات والخدمات التى يستمد منها كل قطاع مطلوب عرضه منفصلاً فى التقارير المالية إيراداته .

معلومات حول الربح أو الخسارة والأصول والإلتزامات

٢٣- يتعين على المنشأة التقرير عن قياس أرباح أو خسائر كل قطاع مطلوب عرضه منفصلاً فى التقارير المالية وإجمالى أصوله . كما ينبغى عليها التقرير عن قياس الإلتزامات لكل قطاع مطلوب عرضه منفصلاً فى التقارير المالية إذا كان يتم تزويد هذا

المبلغ بشكل منتظم إلى الرئيس المسئول عن صناعة القرار التشغيلى . وعلى المنشأة أن تفصح أيضاً عما يلى حول كل قطاع مطلوب عرضه منفصلاً فى التقارير المالية إذا كانت المبالغ المذكورة تدخل ضمن قياس أرباح أو خسائر القطاع الذى يراجعه الرئيس المسئول عن صناعة القرار التشغيلى أو يتم تقديمها بطريقة أخرى إلى هذا المسئول ، حتى وإن لم تكن تدخل ضمن ذلك القياس لأرباح أو خسائر القطاع :

(أ) الإيرادات من العملاء الخارجيين.

و(ب) الإيرادات من المعاملات مع القطاعات التشغيلية الأخرى فى نفس المنشأة .

و(ج) إيراد الفوائد.

و(د) مصروفات الفوائد.

و(هـ) الإهلاك والإستهلاك .

و(و) البنود ذات الأهمية النسبية للدخل والمصروف المفصح عنها وفقاً للفقرة "٩٧" من معيار المحاسبة المصرى رقم (١) "عرض القوائم المالية".

و(ز) حصة المنشأة فى ربح أو خسارة الشركات الشقيقة والمشروعات المشتركة التى يتم المحاسبة عنها بطريقة حقوق الملكية .

و(ح) مصروف أو دخل ضريبة الدخل .

و(ط) البنود غير النقدية ذات الأهمية النسبية باستثناء الإهلاك والإستهلاك .

يتعين على المنشأة تسجيل إيراد الفوائد بشكل منفصل عن مصروفات الفوائد لكل قطاع يتم التقرير عنه إلا إذا كانت معظم إيرادات القطاع من الفائدة وكان الرئيس المسئول عن صناعة القرار التشغيلى فى المقام الأول مسئولاً عن صافى الإيراد من الفوائد لتقييم أداء القطاع وأتخاذ قرارات حول الموارد التى سيتم تخصيصها للقطاع . وفى تلك الحالة ، قد تعرض المنشأة صافى إيراد القطاع من الفوائد مطروحاً منه مصروفات الفوائد وتفصح عن أنها قامت بذلك .

٢٤- على المنشأة أن تفصح عما يلى حول كل قطاع مطلوب عرضه منفصلاً فى التقارير المالية إذا كانت المبالغ المذكورة تدخل ضمن قياس أصول القطاع التى يراجعها الرئيس المسئول عن صناعة القرار التشغيلى أو ترفع إليه بطريقة أخرى بشكل منتظم ، حتى وإن لم تكن تدخل ضمن قياس أصول القطاع :

(أ) مبلغ الأستثمار فى الشركات الشقيقة والمشروعات المشتركة التى تتم المحاسبة عنها بطريقة حقوق الملكية .

و(ب) مبالغ الإضافات إلى الأصول غير المتداولة* بإستثناء الأدوات المالية وأصول الضريبة المؤجلة وأصول مزايا ما بعد أداء الخدمة (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٨) " مزايا العاملين") والحقوق الناشئة بموجب عقود التأمين .

القياس

٢٥- ينبغى أن يكون مبلغ كل بند من بنود القطاع تم عرضه منفصلاً هو القياس الذى تم التقرير عنه إلى الرئيس المسئول عن صناعة القرار التشغيلى لأغراض أتخاذ قرارات حول تخصيص الموارد للقطاع وتقييم أدائه . وينبغى أن تكون التعديلات والحذف الذى يتم إجراؤه لدى إعداد القوائم المالية للمنشأة وتوزيع الإيرادات والمصروفات والأرباح أو الخسائر تدخل ضمن تحديد أرباح أو خسائر القطاع فى التقارير المالية فقط إذا كانت تدخل ضمن قياس أرباح أو خسائر القطاع المستخدم من قبل الرئيس المسئول عن صناعة القرار التشغيلى . وعلى نحو ممثال ، ينبغى فقط عرض تلك الأصول والإلتزامات التى تدخل ضمن قياس أصول وإلتزامات القطاع والمستخدمة من قبل الرئيس المسئول عن صناعة القرار التشغيلى فيما يتعلق بذلك القطاع . وإذا تم توزيع المبالغ لأرباح أو خسائر والأصول أو الإلتزامات للقطاع المعروض ينبغى توزيع هذه المبالغ على أساس معقول .

٢٦- إذا أستخدم الرئيس المسئول عن صناعة القرار التشغيلى قياساً واحداً فقط لأرباح أو خسائر القطاع التشغيلى و أصول أو إلتزامات القطاع فى تقييم أداء القطاع وإتخاذ قرار حول كيفية تخصيص الموارد ، ينبغى التقرير عن ربح أو خسارة وأصول أو إلتزامات القطاع حسب تلك القياسات . أما إذا أستخدم هذا الرئيس أكثر من قياس واحد لأرباح أو خسائر القطاع التشغيلى وأصول أو إلتزامات القطاع ، ينبغى أن تكون القياسات المستخدمة فى إعداد القوائم المالية هى تلك التى تعتقد الإدارة بأنها محددة وفقاً لمبادئ القياس الأكثر توافقاً مع تلك المقاييس المستخدمة فى قياس المبالغ المقابلة فى القوائم المالية الخاصة بالمنشأة .

٢٧- على المنشأة أن تقدم تفسيراً لمقاييس أرباح أو خسائر القطاع وأصول وإلتزامات القطاع لكل قطاع مطلوب عرضه منفصلاً فى القوائم المالية . وعلى المنشأة أن تفصح كحد أدنى عما يلى :

(أ) أساس محاسبة أى معاملات بين القطاعات المعروضة فى القوائم المالية .

(ب)طبيعة أية فروق بين مقاييس أرباح أو خسائر القطاعات المعروضة فى القوائم المالية وأرباح أو خسائر المنشأة ككل قبل مصروف أو دخل ضريبة الدخل والعمليات غير المستمرة (إذا لم يكن هذا واضحاً فى المطابقات المبينة فى الفقرة "٢٨") وقد تتضمن تلك الفروق السياسات المحاسبية وسياسات توزيع التكاليف المتكبدة مركزياً اللازمة ولذلك لفهم المعلومات القطاعية المعروضة .

(ج) طبيعة أية فروق بين مقاييس أصول القطاعات المعروضة فى القوائم المالية وأصول المنشأة ككل (إذا لم يكن هذا واضحاً فى المطابقات المبينة فى الفقرة "٢٨"). وقد تتضمن تلك الفروق السياسات المحاسبية وسياسات توزيع الأصول المستخدمة بشكل مشترك وذلك لفهم المعلومات القطاعية المعروضة .

(د) طبيعة أية فروق بين مقاييس إلتزامات القطاعات المعروضة فى القوائم المالية وإلتزامات المنشأة ككل(إذا لم يكن هذا واضحاً فى المطابقات المبينة فى الفقرة "٢٨") . وقد تتضمن تلك الفروق السياسات المحاسبية وسياسات توزيع الإلتزامات المستخدمة بشكل مشترك وذلك لفهم المعلومات القطاعية المعروضة .

(هـ) طبيعة أية تغيرات عن الفترات السابقة فى أساليب القياس المستخدمة فى تحديد أرباح أو خسائر القطاع المعروض وأثر تلك التغيرات ، إن وجدت ، على قياس أرباح أو خسائر القطاع .

(و) طبيعة وأثر أى توزيعات غير متناسقة للقطاعات المعروضة فى القوائم المالية ، فعلى سبيل المثال قد توزع منشأة ما مصروف الإهلاك لقطاع دون توزيع الأصول القابلة للإهلاك ذات العلاقة لذلك القطاع .

المطابقات وتسوياتها

٢٨- على المنشأة أن تقدم مطابقات مع التسوية اللازمة لكافة البنود التالية :

(أ) إجمالى إيرادات القطاعات المعروضة فى القوائم المالية مع إيرادات المنشأة ككل .

(ب)إجمالى قياس أرباح أو خسائر القطاعات المعروضة فى القوائم المالية مع أرباح أو خسائر المنشأة ككل قبل مصروف (دخل) الضريبة والعمليات غير المستمرة. وإذا وزعت المنشأة على القطاعات المعروضة فى القوائم المالية بنوداً معينة مثل مصروف (دخل) الضريبة يمكن أن تطابق المنشأة إجمالى قياس أرباح أو خسائر القطاعات مع أرباح أو خسائر المنشأة ككل بعد تلك البنود.

(ج) إجمالى أصول القطاعات المعروضة فى القوائم المالية مع أصول المنشأة ككل .

(د) إجمالى إلتزامات القطاعات المعروضة فى القوائم المالية مع إلتزامات المنشأة ككل إذا تم عرض إلتزامات القطاع وفقاً للفقرة "٢٣".

(هـ) إجمالى مبالغ القطاعات المعروضة فى القوائم المالية لكل بند آخر ذا أهمية نسبية من بنود المعلومات المفصح عنها مع المبلغ المقابل والخاص بالمنشأة ككل .

ينبغى تحديد ووصف كافة بنود المطابقة وتسويتها ذات الأهمية النسبية بشكل منفصل . فعلى سبيل المثال ينبغى بطريقة منفصلة تحديد وشرح مبلغ كل تعديل هام ومؤثر ضرورى لمطابقة أرباح أو خسائر القطاع المعروض فى القوائم المالية مع أرباح أو خسائر المنشأة ككل الناجمة عن سياسات محاسبية مختلفة .

إعادة عرض المعلومات السابق إصدار قوائم عنها

٢٩- إذا قامت المنشأة بتغيير هيكلها التنظيمى الداخلى بطريقة تؤدى إلى تغير فى تركيبة قطاعاتها المطلوب عرضها منفصلة فى قوائمها المالية ، ينبغى عليها إعادة عرض المعلومات المقابلة للفترات السابقة ، بما فى ذلك الفترات الدورية ، إلا أذا كانت المعلومات غير متوفرة وكانت تكلفة إعدادها مرتفعة جداً . وينبغى تحديد ما إذا كانت المعلومات غير متوفرة وما إذا كانت تكلفة إعدادها مرتفعة جداً لكل بند منفرد من بنود الإفصاح . وبعد حدوث تغير فى تركيبة قطاعات المنشأة المطلوب عرضها منفصلة فى القوائم المالية ، عليها إن تفصح عما إذا كانت قد أعادت عرض البنود المقابلة فى المعلومات القطاعية لفترات سابقة .

٣٠- إذا غيرت المنشأة هيكلها التنظيمى الداخلى بطريقة تؤدى إلى تغير فى تركيبة قطاعاتها المطلوب عرضها منفصلة فى قوائمها المالية وإذا لم يعاد عرض المعلومات القطاعية لفترات سابقة ، لتعكس التغيير بما فى ذلك الفترات الدورية ، فعلى المنشأة أن تفصح فى السنة التى حدث فيها التغيير عن المعلومات القطاعية للفترة الحالية وفق الأساس القديم والأساس الحديث للتوزيع ، إلا إذا كانت المعلومات اللازمة غير متوفرة وكانت تكلفة إعدادها مرتفعة جداً.

الإفصاحات على مستوى المنشأة

٣١- تنطبق الفقرات من "٣٢" إلى "٣٤" على كافة المنشآت الخاضعة لهذا المعيار بما فى ذلك تلك المنشآت التى تملك قطاعًا واحداً يعرض فى القوائم المالية . بعض المنشآت لا تقوم بتنظيم أنشطة اعمالها على أساس الفروق فى المنتجات والخدمات ذات العلاقة

أو الفروق بين المناطق الجغرافية للعمليات . مثل هذه المنشأة تعرض إيرادات القطاعات فى القوائم المالية للمنشأة من مجموعة واسعة من المنتجات والخدمات المختلفة بشكل أساسى ، أو قد يقدم أكثر من قطاع واحد من قطاعاتها المعروضة فى القوائم المالية نفس المنتجات والخدمات بشكل أساسى . وعلى نحو مماثل ، يمكن أن تحتفظ قطاعات المنشأة المعروضة فى القوائم المالية بأصول فى مناطق جغرافية متنوعة وتعرض إيرادات من عملاء فى مناطق جغرافية مختلفة ، أو قد يعمل أكثر من قطاع واحد من قطاعاتها المعروضة فى القوائم المالية فى المنطقة الجغرافية ذاتها . وينبغى تقديم المعلومات المطلوبة بموجب الفقرات من "٣٢" إلى "٣٤" فقط فى حاله عدم تقديمها كجزء من معلومات القطاع المعروض فى القوائم المالية المطلوبة بموجب هذا المعيار.

معلومات حول المنتجات والخدمات

٣٢- يتعين على المنشأة التقرير عن الإيرادات من العملاء الخارجيين لكل منتج أو خدمة أو لكل مجموعة من المنتجات والخدمات المماثلة إلا إذا كانت المعلومات اللازمة غير متوفرة وكانت تكلفة إعدادها مرتفعة جداً ، وفى هذه الحالة ينبغى الإفصاح عن تلك الحقيقة و ينبغى أن تستند مبالغ الإيرادات التى تم التقرير عنها إلى المعلومات المالية المستخدمة لإصدار القوائم المالية الخاصة بالمنشأة ككل .

معلومات حول المناطق الجغرافية

٣٣- يتعين على المنشأة التقرير عن المعلومات الجغرافية التالية إلا إذا كانت المعلومات اللازمة غير متوفرة وكانت تكلفة إعدادها مرتفعة جداً :

(أ) الإيرادات من العملاء الخارجيين (١) المتولدة فى بلد إقامة المنشأة و (٢) المتولدة من كافة الدول الأجنبية التى تستمد منها المنشأة الإيرادات . وإذا كانت الإيرادات من العملاء الخارجيين المتولدة من دولة أجنبية منفردة هى إيرادات هامة ، ينبغى الإفصاح عن تلك الإيرادات بشكل منفصل . وعلى المنشأة أن تفصح عن الأساس الذى تم بموجبه توزيع هذه الإيرادات من العملاء الخارجيين على الدول المختلفة .

(ب) الأصول غير المتداولة باستثناء الأدوات المالية وأصول الضريبة المؤجلة وأصول مزايا ما بعد إنتهاء الخدمة والحقوق الناشئة بموجب عقود التأمين (١) التى تقع فى بلد إقامة المنشأة و (٢) التى تقع فى كافة الدول الأجنبية التى تحتفظ فيها المنشأة بأصول . وإذا كانت الأصول فى دولة أجنبية منفردة هى أصول هامة ، ينبغى الإفصاح عن تلك الأصول بشكل منفصل .

وينبغى أن تستند المبالغ المعروضة إلى المعلومات المالية المستخدمة لإصدار القوائم المالية الخاصة بالمنشأة ككل . وإذا كانت المعلومات اللازمة غير متوفرة وكانت تكلفة إعدادها مرتفعة جداً ، فإنه ينبغى الإفصاح عن تلك الحقيقة. وقد تقدم المنشأة ، بالإضافة إلى المعلومات المطلوبة بموجب هذه الفقرة ، المجاميع الفرعية للمعلومات الجغرافية حول مجموعات الدول .

معلومات حول كبار العملاء

٣٤-ينبغى على المنشأة أن تقدم معلومات حول مدى إعتمادها على كبار عملائها . وإذا كانت الإيرادات المتولدة من المعاملات مع عميل خارجى واحد تساوى ١٠% أو أكثر من إيرادات المنشأة ، فإنه يتعين على المنشأة أن تفصح عن تلك الحقيقة وعن إجمالى مبلغ الإيرادات من كل عميل كهذا وهوية القطاع أو القطاعات التى تولد هذه الإيرادات . ولا تحتاج المنشأة إلى الإفصاح عن هوية عميل كبير أو مبلغ الإيرادات التى يحققها كل قطاع من ذلك العميل . ولأغراض هذا المعيار ينبغى أن تعتبر مجموعة المنشآت التى تعلم المنشأة المعدة للقوائم المالية بأنها تخضع لسيطرة مشتركة على أنها عميل واحد ، كما ينبغى أن تعتبر الحكومة (سواء وطنية أو رسمية أو أقليمية أو محلية أو أجنبية) و المنشأت التى تعلم المنشأة المعدة للقوائم المالية بأنها تخضع لسيطرة تلك الحكومة كعميل واحد .

ملحق

إرشادات التطبيق

ترافق هذه الإرشادات معيار المحاسبة المصرى رقم (٤١) ولكنها لا تمثل جزءاً منه .

المقدمـــــــة

أت١ تعرض إرشادات التطبيق هذه أمثلة توضح الافصاحات المطلوبة بموجب معيار المحاسبة المصري رقم (٤١) ورسم تخطيطي للمساعدة في تحديد القطاعات المطلوب عرضها منفصلة في القوائم المالية . ولا تعتبر النماذج الواردة في الأمثلة التوضيحية بمثابة متطلبات . والأمثلة التوضيحية التالية هي لمنشأة افتراضية يشار إليها هنا باسم شركة أ ب جـــ.

معلومات وصفية حول قطاعات المنشأة المعروضة في القوائم المالية

أت٢ فيما يلى توضيح للافصاح عن المعلومات الوصفية حول قطاعات المنشأة المعروضة في القوائم المالية (تشير مراجع الفقرة إلى المتطلبات ذات الصلة في هذا المعيار).

وصف أنواع المنتجات والخدمات التى يستمد منها كل قطاع معروض في القوائم المالية إيراداته (الفقرة ٢٢ (ب))

تملك شركة أ ب جـــ خمس قطاعات معروضة في القوائم المالية : قطع غيار سيارات والسفن والبرمجيات والالكترونيات والتمويل ، وينتج قطاع السيارات قطع غيار للبيع لمحال بيع قطع السيارات بالتجزئة . وينتج قطاع السفن سفناً صغيرة لتخدم صناعة النفط والأعمال البحرية المماثلة ، وينتج قطاع البرمجيات برامج تطبيقية بغرض بيعها لمنتجي أجهزة الحاسب الآلى ومحال بيع أجهزة الحاسب الآلى بالتجزئة وينتج قطاع الإلكترونيات دوائر متكاملة ومنتجات ذات علاقة من أجل بيعها لمنتجى أجهزة الحاسب الآلى ، في حين أن قطاع التمويل مسئول عن بعض العمليات المالية للشركة بما في ذلك تمويل مشتريات العملاء للمنتجات من القطاعات الأخرى وعمليات التمويل العقارى.

قياس أرباح أو خسائر وأصول والتزامات القطاع التشغيلي (الفقرة "٢٧")

إن السياسات المحاسبية للقطاعات التشغيلية هي نفس السياسات الموضحة في ملخص السياسات المحاسبية الهامة باستثناء أن مصروف التقاعد لكل قطاع تشغيلي يتم الاعتراف به وقياسه على أساس الدفعات النقدية لنظام التقاعد . وتقـــــيم شـــــركة أ ب جـــ الأداء على أساس الربح أو الخسارة من العمليات قبل اقتطاع مصروف الضريبة دون ان يتضمن ذلك الأرباح والخسائر غير المتكررة وأرباح أو خسائر الصرف الأجنبى .
وتقوم شركة أ ب جـــ بالمحاسبة عن المبيعات والتحويلات بين القطاعات كما لو أن المبيعات أو التحويلات تخص طرف ثالث، أى حسب أسعار السوق الحالية .

العوامل التى تستخدمها الإدارة لتحديد قطاعات المنشأة التى تعرض منفصلة في القوائم المالية (الفقرة "٢٢ (أ)")

تعتبر قطاعات شركة أ ب جـــ المعروضة في القوائم المالية وحدات عمل إستراتيجية تقدم منتجات وخدمات مختلفة . وتتم إدارة هذه القطاعات بشكل منفصل لأن كل نشاط يتطلب تقنية مختلفة واستراتيجيات تسويق مختلفة ، وقد تم الاستحواذ على معظم أنشطة الأعمال كوحدات منفردة وتم الإبقاء على الإدارة كما هي في وقت الاستحواذ .

معلومات حول أرباح أو خسائر وأصول والتزامات القطاعات المعروضة في القوائم المالية

أت٣ يوضح الجدول التالي نموذجاً مقترحاً للإفصاح عن المعلومات حول أرباح أو خسائر وأصول والتزامات القطاعات المعروضة في القوائم المالية (الفقرتان "٢٣ و ٢٤ "). ويطلب نفس النوع من المعلومات لكل سنة يتم عرض قائمة الدخل بشأنها ، ولا توزع شركة أ ب جـــ مصروف الضريبة (ضريبة الدخل) أو الأرباح والخسائر غير المتكررة للقطاعات المعروضة في القوائم المالية ، وبالإضافة إلى ذلك ، ليس لدى كافة القطاعات المعروضة في التقارير المالية بنوداً غير نقدية هامة باستثناء الإهلاك والاستهلاك فى الأرباح أو الخسائر ، ويفترض أن المبالغ المذكورة في هذا المثال التوضيحي هي المبالغ الواردة في التقارير التي يستخدمها الرئيس المسئول عن صناعة القرار التشغيلي .

	قطاع السيارات	السفن	البرمجيات الالكترونيات	التمويل	كافة القطاعات الاخرى	المجموع
الإيرادات من عملاء خارجيين	٣,٠٠٠	٥,٠٠٠	٩,٥٠٠ ١٢,٠٠٠	٥,٠٠٠	١,٠٠٠ (أ)	٣٥,٥٠٠
الإيرادات بين القطاعات	–	–	٣,٠٠٠ ١,٥٠٠	–	–	٤,٥٠٠
إيرادات الفوائد	٤٥٠	٨٠٠	١,٠٠٠ ١,٥٠٠	–	–	٣,٧٥٠
مصروفات الفوائد(ب)	٣٥٠	٦٠٠	٧٠٠ ١,١٠٠	–	–	٢,٧٥٠
صافى إيراد الفوائد	–	–	– –	١,٠٠٠	–	١,٠٠٠
الإهلاك والاستهلاك	٢٠٠	١٠٠	٥٠ ١,٥٠٠	١,١٠٠	–	٢,٩٥٠
أرباح القطاع	٢٠٠	٧٠	٩٠٠ ٢,٣٠٠	٥٠٠	١٠٠	٤,٠٧٠
البنود الهامة غير النقدية الأخرى						
اضمحلال الأصول	–	٢٠٠	– –	–	–	٢٠٠
أصول القطاع	٢,٠٠٠	٥,٠٠٠	٣,٠٠٠ ١٢,٠٠٠	٥٧,٠٠٠	٢,٠٠٠	٨١,٠٠٠
النفقات المتعلقة بالأصول غير المتداولة للقطاع	٣٠٠	٧٠٠	٥٠٠ ٨٠٠	٦٠٠	–	٢,٩٠٠
التزامات القطاع	١,٠٥٠	٣,٠٠٠	١,٨٠٠ ٨,٠٠٠	٣٠,٠٠٠	–	٤٣٨٥٠

(أ) تنسب الإيرادات من القطاعات دون الحدود الرقمية إلى أربع قطاعات تشغيلية في شركة أ ب جـ وتتضمن تلك القطاعات اعمال محدودة في مجال العقارات وتأجير المعدات الالكترونيات والاستشارات في مجال البرمجيات وعملية تأجير المستودعات ولم تستوفى أى من هذه القطاعات أى من الحدود الرقمية لتحديد القطاعات المطلوب عرضها منفصلة في القوائم المالية .

(ب) يحصل قطاع التمويل على معظم إيراداته من الفوائد وتعتمد الإدارة بشكل رئيسى في إدارة ذلك القطاع على صافى إيرادات الفوائد وليس على إجمالي مبالغ الإيرادات والمصروفات لذلك يتم الإفصاح عن صافى المبلغ فقط كما هو مسموح بموجب الفقرة ("٢٣").

مطابقات إيرادات وأرباح أو خسائر وأصول والتزامات القطاعات المعروضة في القوائم المالية وتسويتها

أت٤ يوضح الجدول التالي مطابقات إيرادات وأرباح أو خسائر وأصول والتزامات القطاعات المعروضة في القوائم المالية مع المبالغ المقابلة للمنشأة ككل (الفقرة "٢٨ (أ) إلى (د)") . كما يطلب إظهار المطابقات فيما يتعلق بكل بند هام آخر من المعلومات المفصح عنها (الفقرة ٢٨(هـ)) . ومن المفترض ألا تتضمن البيانات المالية الخاصة بالمنشأة عمليات غير مستمرة وكما هو موضح في الفقرة "أت٢" تعترف المنشأة وتقيس مصروف التقاعد لقطاعاتها المعروضة في القوائم المالية على أساس الدفعات النقدية لنظام التقاعد ولا توزع المنشأة بعض البنود المعينة على قطاعاتها المعروضة في القوائم المالية .

الإيرادات	
إجمالي إيرادات القطاعات المعروضة	٣٩,٠٠٠
إيرادات أخرى	١,٠٠٠
إلغاء الإيرادات بين القطاعات	(٤,٥٠٠)
إيرادات المنشأة ككل	٣٥,٥٠٠

الربح أو الخسارة	
إجمالي الربح أو الخسارة للقطاعات المعروضة	٣,٩٧٠
الأرباح أو الخسائر الأخرى	١٠٠
إلغاء الأرباح بين القطاعات	(٥٠٠)
المبالغ غير الموزعة المتعلقة بتسويات قضايا مقبوضة	٥٠٠
مصروفات الشركة الأخرى	(٧٥٠)
تعديل مصروف التقاعد في القوائم المجمعة	(٢٥٠)
الدخل قبل اقتطاع مصروف ضريبة الدخل للمنشأة ككل	٣,٠٧٠

الأصول	
إجمالي الأصول للقطاعات المعروضة	٧٩,٠٠٠
الأصول الأخرى	٢,٠٠٠
إلغاء المدينون الناتجة أرصدتهم من مقر الشركة الرئيسى	(١,٠٠٠)
المبالغ غير الموزعة الأخرى	١,٥٠٠
أصول المنشأة ككل	٨١,٥٠٠

الالتزامات	
إجمالي الالتزامات للقطاعات المعروضة	٤٣,٨٥٠
التزامات مزايا التقاعد المحددة غير الموزعة	٢٥,٠٠٠
التزامات المنشأة ككل	٦٨,٨٥٠

البنود الهامة الأخرى	القطاعات المعروضة	التعديلات	مجاميع المنشأة ككل
إيرادات الفوائد	٣,٧٥٠	٧٥	٣,٨٢٥
مصروفات الفوائد	٢,٧٥٠	(٥٠)	٢,٧٠٠
صافى إيراد الفوائد (قطاع التمويل فقط)	١,٠٠٠	–	١,٠٠٠
النفقات الرأسمالية	٢,٩٠٠	١,٠٠٠	٣,٩٠٠
الإهلاك والاستهلاك	٢,٩٥٠	–	٢,٩٥٠
الاضمحلال	٢٠٠	–	٢٠٠

يتمثل بند المطابقة لتعديل النفقات الرأسمالية في المبلغ المتكبد لبناء مقر الشركة وهو غير معروض في المعلومات القطاعية ، ولا تعتبر أى من التعديلات الأخرى هامة .

المعلومات الجغرافية

أ‌٥ يوضح الجدول التالي المعلومات الجغرافية التي تقتضيها الفقرة " ٣٣ " (بما ان قطاعات شركة أ ب جـ المعروضة في القوائم المالية مبنية على الاختلاف في المنتجات والخدمات ، فإنه لا يطلب إجراء إفصاحات إضافية عن معلومات الإيراد حول المنتجات والخدمات (الفقرة " ٣٢ "))

المعلومات الجغرافية	الإيرادات (أ)	الأصول غير المتداولة
الولايات المتحدة	١٩,٠٠٠	١١,٠٠٠
كنـــدا	٤,٢٠٠	–
الصيـــن	٣,٤٠٠	٦,٥٠٠
اليابـــان	٢,٩٠٠	٣,٥٠٠
الدول الأخرى	٦,٠٠٠	٣,٠٠٠
المجمـــوع	**٣٥,٥٠٠**	**٢٤,٠٠٠**

(أ) تنسب الإيرادات إلى الدول على أساس موقع العميل .

معلومات حول كبار العمـــــلاء

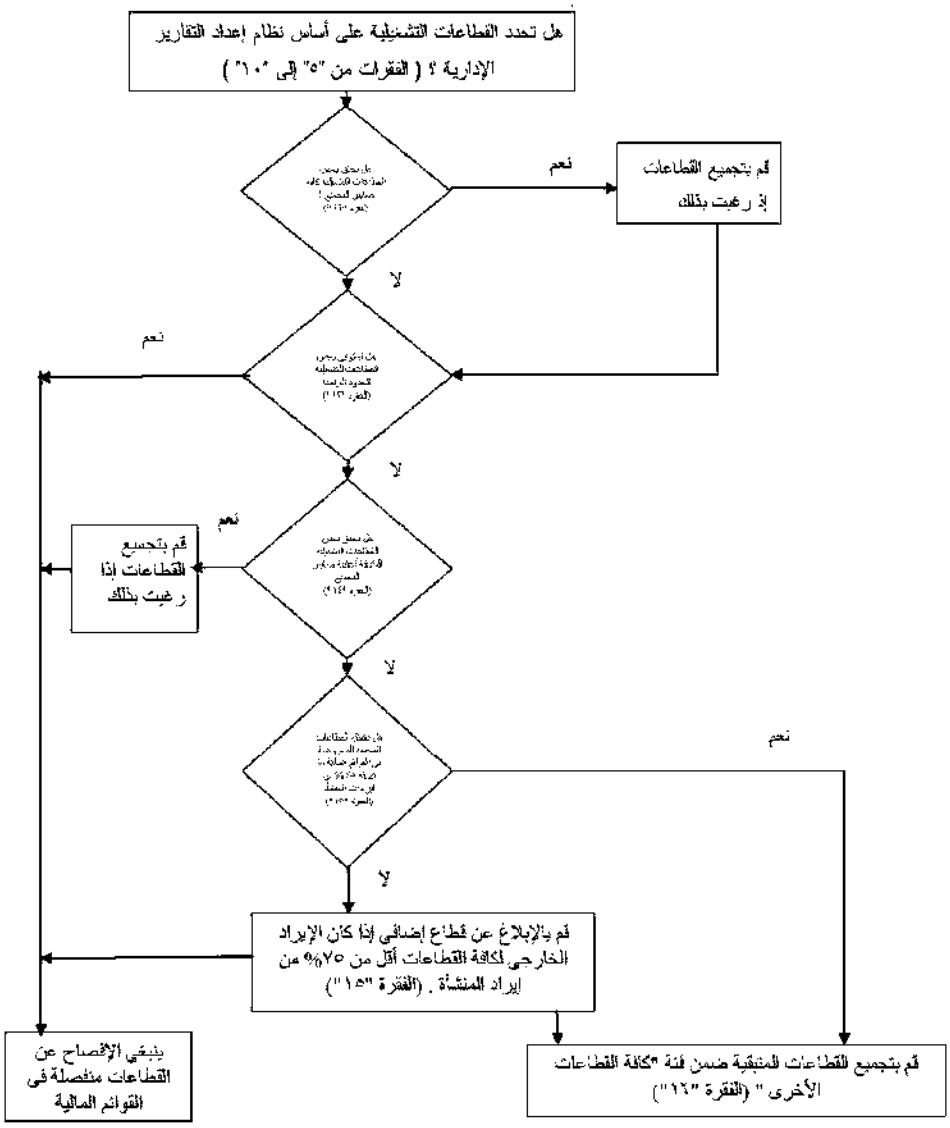
أت٦ يوضح الجدول التالي المعلومات المطلوبة بموجب الفقرة " ٣٤ " حول كبار العملاء . وليس مطلوباً الإفصاح عن هوية العميل او مبلغ الإيرادات لكل قطاع تشغيلي .

تمثل الإيرادات من أحد عملاء قطاعى البرمجيات والالكترونيات التابع للشركة المتنوعة حوالى ٥,٠٠٠ من إجمالي إيرادات الشركة .

رسم تخطيطي للمساعدة في تحديد القطاعات المعروضة في القوائم المالية

أت٧ يوضح الرسم التالي كيفية تطبيق النصوص الرئيسية لتحديد القطاعات المطلوب عرضها منفصلة في القوائم المالية كما هو محدد في هذا المعيار ، ويعتبر هذا الرسم ملحق مرئى بهذا المعيار ، ولا ينبغى تفسير هذا الرسم على أنه يغير أو يضيف إلى أى متطلب من متطلبات هذا المعيار كما لا ينبغى اعتباره بديلاً عن المتطلبات .

رسم تخطيطي لتحديد القطاعات المعروضة في القوائم المالية



معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٢) ٢٠١٥

القوائم المالية المجمعة

معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٢) ٢٠١٥
القوائم المالية المجمعة

المحتويات

هدف المعيار	١-٣
تحقيق الهدف	٢-٣
نطاق المعيار	٤
السيطرة	٥-١٨
السلطة	١٠-١٤
العوائد	١٥-١٦
الصلة بين السلطة والعوائد	١٧-١٨
المتطلبات المحاسبية	١٩-٢٦
حقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة	٢٢-٢٤
فقد السيطرة	٢٥-٢٦
ملغاة	٢٧-٣٣
ملحق إرشادات التطبيق	

معيار المحاسبة المصري رقم (٤٢) ٢٠١٥
القوائم المالية المجمعة

هدف المعيار

١-يهدف هذا المعيار الى وضع مبادئ لإعداد وعرض القوائم المالية المجمعة عندما تسيطر منشأة على واحدة أو أكثر من المنشآت الأخرى .

تحقيق الهدف

٢-لتحقيق الهدف الموضح فى الفقرة "١" فإن هذا المعيار :

(أ) يتطلب من المنشأة (الأم) التى تسيطر على واحدة أو أكثر من المنشآت الأخرى (التابعة) أن تعرض قوائم مالية مجمعة .

و(ب) يعرف مبدأ السيطرة ويعتبر أن السيطرة هى الأساس للتجميع .

و(ج) يوضح كيفية تطبيق مبدأ السيطرة لتحديد ما إذا كان المستثمر يسيطر على المنشأة المستثمر فيها وبالتالى عليه تجميع المنشأة المستثمر فيها.

و(د) يوضح المتطلبات المحاسبية لإعداد القوائم المالية المجمعة .

٣-لا يتناول هذا المعيار متطلبات المحاسبة عن تجميع الأعمال وتأثيرها على التجميع بما فى ذلك الشهرة الناتجة عن تجميع الاعمال (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٩) "تجميع الأعمال").

نطاق المعيار

٤-على كل منشأة أم أن تقوم بإعداد وعرض قوائم مالية مجمعة . ويطبق هذا المعيار على كل المنشآت – **بما فيها المنشآت الاستثمارية كما هي معرفة بقائمة المصطلحات المرفقة بهذه المعايير** – باستثناء ما يلى :

(أ) لا تحتاج المنشأة الأم إلى عرض قوائم مالية مجمعة فى حالة (فقط فى حالة) توافر الشروط التالية مجتمعة :

(١) إذا كانت المنشأة الأم هى فى حد ذاتها شركة تابعة مملوكة كلياً أو جزئياً لمنشأة أخرى ، وتم إبلاغ ملاكها الآخرين (بمن فيهم من ليس لهم حق التصويت) عن عدم قيام المنشأة الأم بعرض قوائم مالية مجمعة ولم يعترضوا على ذلك .

و(٢) إذا كانت أدوات الدين أو أدوات حقوق الملكية للشركة الأم لا يتم تداولها فى بورصة أوراق مالية (بورصة محلية أو أجنبية أو خارج المقصورة بما فى ذلك الأسواق المحلية والإقليمية) .

و(٣) إذا لم تقم المنشأة الأم بتقديم قوائمها المالية ولم تشرع فى إتخاذ أى إجراءات لتقديم تلك القوائم لهيئة الرقابة المالية أو لأى جهة رقابية أخرى بغرض إصدار أى فئة من الأدوات المالية ببورصة أوراق مالية .

و(٤) إذا كانت المنشأة الأم المشار إليها بالشروط (من ١ إلى ٣) من هذه الفقرة تابعة لشركة أم كبرى أو أى شركة أم وسيطة تقوم بإصدار قوائم مالية مجمعة للإستخدام العام فى مصر تتماشى مع معايير المحاسبة المصرية .

(ب)خطط مزايا نهاية الخدمة أو أى خطط مزايا للعاملين طويلة الأجل التى ينطبق عليها معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٨) مزايا العاملين .

(ج) صناديق الاستثمار التي تستثنيها من التجميع الجهة الرقابية المختصة.

السيطرة

٥- السيطرة على المستثمر بصرف النظر عن طبيعة مساهمته فى المنشأة (المستثمر فيها) أن يحدد ما إذا كانت الشركة الأم من خلال تقييم مدى سيطرتها على المنشأة المستثمر فيها.

٦- يسيطر المستثمر على المنشأة المستثمر فيها عندما يتعرض – أو يحق له – عوائد متغيرة من خلال مساهمته فى المنشأة المستثمر فيها ولديه القدرة على التأثير على تلك العوائد من خلال سلطته على المنشأة المستثمر فيها .

٧- وبالتالى فإن المستثمر يسيطر على المنشأة المستثمر فيها عندما وفقط عندما يكون للمستثمر جميع ما يلى :

(أ) السلطة على المنشأة المستثمر فيها (راجع الفقرات من "١٠" إلى "١٤").

(ب)التعرض أو الحق فى العوائد المتغيرة من خلال مساهمته فى المنشأة المستثمر فيها (راجع الفقرتين "١٥" و "١٦") .

(ج) القدرة على استخدام سلطته على المنشأة المستثمر فيها للتأثير على مبلغ العوائد التى يحصل عليها منها (راجع الفقرتين "١٧" و "١٨").

٨- على المستثمر أن يأخذ فى الاعتبار كافة الحقائق والظروف عند تقييم ما إذا كان يسيطر على المنشأة المستثمر فيها أم لا . وعليه أيضاً إعادة تقييم ذلك إذا أشارت الحقائق والظروف إلى وجود متغيرات لواحد أو أكثر من عناصر السيطرة الثلاثة المذكورين فى الفقرة "٧" (راجع الفقرات من "أت ٨٠" إلى "أت٨٥").

٩- يسيطر أثنين أو أكثر من المستثمرين بشكل مشترك على منشأة مستثمر فيها عندما يتعين عليهم أن يعملوا معاً لتوجيه الأنشطة المعنية ، وفى مثل هذه الحالات – وحيث أنه لا يمكن لمستثمر واحد توجيه الأنشطة بدون تعاون الآخرين – فلا يمكن لمستثمر بمفرده السيطرة على المنشأة المستثمر فيها ، ويقوم كل مستثمر على حده بالمحاسبة عن الحصة فى المنشأة المستثمر فيها طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٣) "الترتيبات المشتركة" أو معيار المحاسبة المصرى رقم (١٨) " الأستثمارات فى شركات شقيقة أو معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) " الأدوات المالية" ".

السلطة

١٠- يسيطر المستثمر على المنشأة المستثمر فيها عندما يكون للمستثمر حقوق قائمة تعطيه القدرة الحالية على توجيه الأنشطة المعنية مثل الأنشطة التى تؤثر على عوائد المنشأة المستثمر فيها.

١١- تنشأ السلطة من خلال الحقوق . وفى بعض الأحيان تكون عملية تقييم السلطة واضحة فعلى سبيل المثال عندما يكون للمستثمر السلطة على المنشأة المستثمر فيها بشكل مباشر وحصرى عن طريق حقوق التصويت الممنوحة من خلال أدوات حقوق الملكية مثل الأسهم ، ويمكن تقييمها بالأخذ فى الاعتبار حقوق التصويت لهذه الأسهم. و فى حالات أخرى تكون عملية التقييم أكثر تعقيداً وتتطلب الأخذ فى الاعتبار أكثر من عامل واحد، على سبيل المثال عندما تكون السلطة ناتجة من واحد أو أكثر من الإتفاقيات التعاقدية.

١٢- يمتلك المستثمر – الذى لديه القدرة الحالية على توجيه الأنشطة – السلطة حتى وإن لم يمارس حقوقه فى التوجيه بعد . ويساعد الدليل على أن المستثمر يقوم بتوجيه الأنشطة المعنية فى تحديد ما إذا كان للمستثمر السلطة على المنشأة المستثمر فيها أم لا . إلا أن مثل هذا الدليل ليس حاسماً فى حد ذاته فى تحديد سلطة المستثمر على المنشأة المستثمر فيها.

١٣- إذا كان لإثنين أو أكثر حقوق حالية تعطيهم السلطة المطلقة لتوجيه الأنشطة المعنية المختلفة، فإن المستثمر الذى لديه القدرة الحالية لتوجيه الأنشطة الأكثر تأثيراً على عوائد المنشأة المستثمر فيها هو المستثمر الذى لديه السلطة على المنشأة المستثمر فيها .

١٤- يكون للمستثمر السلطة على المنشأة المستثمر فيها حتى إذا كانت المنشآت الأخرى لديها حقوق حالية قائمة تمنحهم المقدرة الحالية على المشاركة فى توجيه الأنشطة المعنية ، على سبيل المثال عندما يكون لشركة أخرى تأثير هام ، وعلى الرغم من ذلك فإن المستثمر الذى يمتلك حقوق حماية فقط حيث لا يكون له سلطة على المنشأة المستثمر فيها (راجع الفقرات م"أت٢٦" إلى "أت٢٨" وبالتالى فإنه لا يسيطر على المنشأة المستثمر فيها .

العوائد

١٥- يتعرض المستثمر للعوائد المتغيرة الناتجة عن شراكته فى المنشأة المستثمر فيها أو يكون له حقوق فى هذه العوائد عندما يكون من المحتمل أن تتنوع عوائد المستثمر الناتجة عن شراكته نتيجة أداء المنشأة المستثمر فيها . وقد تكون عوائد المستثمر إيجابية فقط أو سلبية فقط أو الإثنان معاً.

١٦- على الرغم من أنه يسمح لمستثمر واحد فقط السيطرة على المنشأة المستثمر فيها ، إلا أنه يسمح لأكثر من طرف بالمشاركة فى عوائد المنشأة المستثمر فيها. على سبيل المثال، يسمح لأصحاب حقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة بالمشاركة فى أرباح أو توزيعات المنشأة المستثمر فيها .

الصلة بين السلطة والعوائد

١٧- يسيطر المستثمر على المنشأة المستثمر فيها ليس فقط فى حال امتلاكه السلطة على المنشأة المستثمر فيها وتعرضه للعوائد المتغيرة الناتجة من شراكته معها أو امتلاكه حقوقاً فى هذه العوائد ، بل عندما يكون أيضاً قادراً على التأثير على هذه العوائد من خلال شراكته فى المنشأة المستثمر فيها .

١٨- بالتالى على المستثمر الذى يتمتع بحقوق إتخاذ القرارات أن يحدد هل هو أصل (موكل) أم وكيل . ووفقاً للفقرات من "أت٥٨" إلى "أت٧٢" ، لا يسيطر المستثمر الوكيل على المنشأة المستثمر فيها عند ممارسة حقوق اتخاذ القرارات المفوضة إليه .

المتطلبات المحاسبية

١٩- على الشركة الأم إعداد قوائم مالية مجمعة بإستخدام سياسات محاسبية موحدة للمعاملات المماثلة والاحداث الأخرى فى الظروف المماثلة .

٢٠- يبدأ تجميع المنشأة المستثمر فيها من تاريخ حصول المستثمر على السيطرة على المنشأة المستثمر فيها ويتوقف عندما يفقد المستثمر السيطرة على المنشأة المستثمر فيها.

٢١- توضح الفقرات من "أت٨٦" إلى "أت٩٣" الإرشادات لإعداد القوائم المالية المجمعة.

حقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة

٢٢- على الشركة الأم عرض حقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة فى المركز المالى المجمع ضمن بند حقوق الملكية وبشكل منفصل عن حقوق ملكية مساهمى الشركة الأم.

٢٣- التغيرات فى حقوق ملكية الشركة الأم فى الشركة التابعة والتى لا تؤدى إلى فقدان لسيطرة الأم على الشركة التابعة تعتبر معاملات حقوق ملكية (مثال التعاملات مع المساهمين بصفتهم هذه).

٢٤- توضح الفقرات "أت٩٤" إلى "أت٩٦" الإرشادات لمعالجة حقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة فى القوائم المالية المجمعة .

فقد السيطرة

٢٥- عندما تفقد الشركة الأم السيطرة على الشركة التابعة فعلى الشركة الأم :

(أ) إلغاء الأعتراف بالأصول والإلتزامات الخاصة بالشركة التى كانت تابعة من القوائم المالية المجمعة.

(ب)الاعتراف بأى استثمارات متبقية فى الشركة التى كانت تابعة بقيمتها العادلة عندما تفقد السيطرة والمحاسبة اللاحقة لها ولأى مبالغ مستحقة على أو إلى الشركة التى كانت التابعة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية المناسبة . وينظر إلى القيمة العادلة على أنها القيمة العادلة عند الاعتراف الأولى للأصل المالى أو عندما يكون ذلك مناسباً بالتكلفة عند الأعتراف الأولى للاستثمار فى شركة شقيقة أو مشروع مشترك.

(ج) الاعتراف بالأرباح أو الخسائر المرتبطة بفقد السيطرة المنسوبة إلى حصص السيطرة السابقة.

٢٦- توضح الفقرات من "أت٩٧" إلى "أت٩٩" إرشادات المحاسبة لمعالجة فقد السيطرة .

من ٢٧ إلى ٣٣ ملغاة .

ملحق
إرشادات التطبيق

يرافق هذا الملحق معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٢) ويعتبر جزءاً لا يتجزأ منه . حيث يصف تطبيق الفقرات من "١" إلى "٢٦" وله نفس قوة وتأثير باقى أجزاء هذا المعيار .

أت١. تمثل الأمثلة المذكورة فى هذا الملحق حالات نظرية . ورغم أن بعض جوانب الأمثلة قد تكون موجودة فى أنماط الحقائق الفعلية ، إلا أنه يجب تقييم جميع حقائق وظروف من خلال نمط حقيقى معين ، عند تطبيق هذا المعيار .

تقييم السيطرة

أت٢. إذا أراد المستثمر تحديد ما إذا كان يسيطر على الجهة المستثمر فيها أم لا ، عليه تقييم ما إذا كان لديه كل ما يلى :

(أ) السلطة على الجهة المستثمر بها.

و(ب) التعرض للعوائد المتغيرة الناتجة من الشراكة فى الجهة المستثمر فيها ، أو أمتلاكه حقوق فى هذه العوائد .

و(ج) القدرة على استخدام سلطته على الجهة المستثمر فيها للتأثير على مبلغ العوائد التى يحصل عليها منها .

أت٣. قد يساعد أخذ العوامل التالية بعين اعتبار فى تحقيق ما سبق :

(أ) غرض وتكوين الجهة المستثمر فيها (راجع الفقرات من "أت٥" إلى "أت٨").

و(ب) ما هية الأنشطة ذات الصلة وكيفية اتخاذ القرارات بشأنها (راجع الفقرات من "أت١١" إلى "أت١٣").

و(ج) ما إذا كانت حقوق المستثمر تمنحه القدرة الحالية على توجيه الأنشطة ذات الصلة (راجع الفقرات "أت١٤" إلى "أت٥٤").

و(د) ما إن كان المستثمر يتعرض للعوائد المتغيرة الناتجة من شراكته من خلال الجهة المستثمر فيها أو يكون له حقوق فى هذه العوائد (راجع الفقرات"أت٥٥" إلى "أت٧٢").

و (هـ) ما إن كان المستثمر قادراً على استخدام سلطته على الجهة المستثمر فيها للتأثير على مبلغ العوائد التى يحصل عليها منها المستثمر (راجع الفقرات من "أت٥٨" إلى "أت٧٥").

أت٤. على المستثمر بحث طبيعة علاقته مع الأطراف الأخرى عند تقييم السيطرة على الجهة المستثمر فيها (راجع الفقرات من "أت٧٣" إلى "أت٧٥").

غرض وتكوين الجهة المستثمر فيها

أت٥. على المستثمر أن يأخذ بعين إعتبار غرض وتكوين الجهة المستثمر فيها عند تقييم السيطرة عليها من أجل تحديد الأنشطة ذات الصلة وكيفية اتخاذ القرارات بشأنها ومن لديه القدرة الحالية على توجيهها ومن يستلم عوائدها .

أت٦. عند أخذ غرض وتكوين الجهة المستثمر فيها بعين الاعتبار ، يتضح أنه تتم السيطرة عليها من خلال أدوات حقوق الملكية التى تمنح المالك حقوق تصويت تناسبية كامتلاك أسهم عادية فى الجهة المستثمر فيها . فى هذه الحالة ، وعند غياب الترتيبات الإضافية التى من شأنها تغيير عملية صنع القرار ، يركز تقييم السيطرة على الطرف ، إن وجد ، القادر على ممارسة حقوق التصويت اللازمة لتحديد السياسات التشغيلية والمالية للجهة المستثمر فيها (راجع الفقرات من "أت٣٤" إلى"أت٥٠") . وفى أكثر الحالات بساطة وبغياب العوامل الأخرى، يسيطر المستثمر الذى يمتلك أكثرية حقوق التصويت .

أت٧. قد يكون من الضرورى الأخذ بعين الاعتبار بعض أو جميع العوامل المذكورة فى الفقرة "أت٣" من أجل تحديد ما إذا كان المستثمر يسيطر على الجهة المستثمر فيها فى الحالات الأكثر تعقيداً .

أت٨. يمكن أن يتم تكوين الجهة المستثمر بها بحيث لا تكون حقوق التصويت هى العامل الأساسى فى تحديد الجهة التى تسيطر على الجهة المستثمر فيها . على سبيل المثال، عندما ترتبط حقوق التصويت بالمهام الإدارية فقط ويتم توجيه الأنشطة ذات الصلة عن طريق الترتيبات التعاقدية . وفى مثل هذه الحالات ، تتضمن مراعاة المستثمر لغرض وتكوين الجهة المستثمر بها مراعاة المخاطر التى شكلت الجهة المستثمر فيها لكى تتعرض لها ، والمخاطر التى من المفترض أن تنقلها للأطراف

المشاركة مع الجهة المستثمر فيها وما إن كان المستثمر معرضاً لبعض أو جميع هذه المخاطر . ولا تتضمن مراعاة المخاطر ، المخاطر السلبية فقط بل واحتمالية الإيجابى منها أيضاً .

السلطة

أت٩. لفرض سلطة المستثمر على الجهة المستثمر فيها ، عليه أن يمتلك حقوق قائمة تمنحه القدرة الحالية لتوجيه الأنشطة ذات الصلة . ولأغراض تقييم السلطة يجب مراعاة الحقوق الجوهرية والحقوق التى لا تعتبر حقوق حماية فقط (راجع الفقرات من " أت٢٢" إلى "أت٢٨").

أت١٠. إن تحديد ما إذا كان المستثمر يمتلك السلطة هو أمر يعتمد على الأنشطة ذات الصلة وكيفية اتخاذ القرارات بشأن تلك الانشطة والحقوق التى يمتلكها المستثمر والأطراف الأخرى فى الجهة المستثمر فيها .

الأنشطة ذات الصلة وتوجيهها

أت١١. يؤثر نطاق الأنشطة التشغيلية والمالية بشكل ملموس على عوائد العديد من الجهات المستثمر فيها . وتتضمن الأمثلة على هذه الأنشطة التى قد تعتبر ، حسب الظروف، أنشطة ذات صلة ، ما يلى على سبيل المثال لا الحصر :

(أ) بيع أو شراء البضائع أو الخدمات .

و(ب) إدارة الأصول المالية خلال عمرها (وايضاً عند التعثر).

و(ج) إختيار الأصول أو امتلاكها أو التصرف فيها .

و(د) البحث عن منتجات أو عمليات جديدة وتطويرها.

و(هـ) تحديد هيكل التمويل أو الحصول على التمويل .

أت١٢. تتضمن الأمثلة على القرارات المتعلقة بالأنشطة ذات الصلة ما يلى على سبيل المثال لا الحصر :

(أ) إتخاذ قرارات تشغيلية ورأسمالية للجهة المستثمر بها ومن ضمنها الموازنات .

و(ب) تعيين ومكافأة موظفى الإدارة الرئيسيين أو مزودى الخدمات للجهة المستثمر بها وإنهاء خدماتهم .

أت١٣. فى بعض الحالات ، قد تكون الأنشطة قبل وبعد حدوث مجموعة من الظروف أو الأحداث هى الأنشطة ذات الصلة . وعندما يمتلك مستثمران أو أكثر القدرة الحالية على توجيه الأنشطة ذات الصلة والتى تحدث فى أوقات مختلفة ، يقوم المستثمرون

بتحديد المستثمر القادر على توجيه الأنشطة الأكثر تأثيراً فى العوائد بما يتوافق مع حقوق صنع القرارات المتوافقة (راجع الفقرة "١٣") . وعلى المستثمر كذلك مراجعة هذا التقييم باستمرار فى حال تغير الحقائق والظروف ذات الصلة .

أمثلة على التطبيق

المثال ١

كون مستثمران منشأة مستثمر فيها لتطوير وتسويق منتج طبى . حيث يكون المستثمر الأول مسؤول عن الحصول على موافقة الجهات التنظيمية على المنتج الطبى – وتتضمن مسؤوليته امتلاك القدرة الفردية لإتخاذ جميع القرارات المتعلقة بتطوير المنتج بالإضافة إلى الحصول على الموافقة . وما أن توافق الجهة التنظيمية على المنتج ، يقوم المستثمر الثانى بتصنيعه وتسويقه ، ويمتلك هذا المستثمر القدرة الفردية لإتخاذ جميع القرارات المتعلقة بتصنيع وتسويق المشروع . وحيث أن جميع هذه الأنشطة– الحصول على الموافقة بالإضافة إلى تصنيع وتسويق المنتج – هى انشطة ذات صلة ، فيجب على كل مستثمر أن يحدد ما إذا كان قادراً على توجيه الأنشطة الأكثر تأثيراً على عوائد الجهة المستثمر فيها . ونتيجة لذلك يتوجب على المستثمرين تحديد ما إذا كان التطوير والحصول على الموافقة أو تصنيع وتسويق المنتج الطبى هو النشاط الأكثر تأثيراً فى عوائد الجهة المستثمر فيها وما إن كانت قادرة على توجيه ذلك النشاط . ومن أجل تحديد أى من المستثمرين يتمتع بالسلطة ، يجب أخذ النقاط التالية بعين الاعتبار :

(أ) غرض وتكوين الجهة المستثمر فيها .

و(ب) العوامل التى تحدد هامش الربح والإيرادات وقيمة الجهة المستثمر فيها بالإضافة إلى قيمة المنتج الطبى .

.... يتبع

أمثلة على التطبيق

و(ج) الأثر المترتب على عوائد الجهة المستثمر فيها من صلاحيات كل مستثمر فى صنع القرارات فيما يتعلق بالعوامل المذكورة فى (ب) .

و(د) تعرض المستثمران لمخاطر تغير العوائد.

فى هذا المثال بالتحديد يجب على المستثمران أخذ ما يلى بعين الاعتبار :

(هـ) عدم التيقن من ، والجهد المطلوب فى ، الحصول على الموافقة (آخذين بعين إعتبار

سجل المستثمر فى التطوير الناجح لمنتجات طبية والحصول على الموافقة عليها).

(و) أى من المستثمران يسيطر على المنتج الطبى عندما تنتهى مرحلة التطوير بنجاح .

المثال ٢

تم إنشاء وتمويل كيان استثمارى (الجهة المستثمر فيها) بواسطة أداة الدين التى يملكها المستثمر (مستثمر الدين) وأدوات حقوق الملكية التى يملكها مستثمرون آخرون . وتم تصميم حصص حقوق الملكية لإستيعاب الخسائر الأولية ولاستلام أى من العوائد المتبقية من الجهة المستثمر فيها. وعين أحد مستثمرى حقوق الملكية والذى يملك ٣٠% من حقوق الملكية كمدير للأصول . وتستخدم الجهة المستثمر فيها عوائدها لشراء محفظة من الأصول المالية الأمر الذى يعرضها لمخاطر الإئتمان المرتبطة بالتعثر المحتمل عن سداد دفعات المبلغ الأصلى والفائدة المستحقة على هذه الأصول ، ويتم تسويق المعاملة لمستثمر الدين كاستثمار ذو حد أدنى من التعرض لمخاطر الإئتمان المرتبطة بالتعثر المحتمل للأصول فى المحفظة وذلك بسبب طبيعة هذه الأصول و لأن حصص حقوق الملكية مصممة لإستيعاب الخسائر الأولية للجهة المستثمر فيها . ويتم التأثير على عوائد الجهة المستثمر بها بشكل ملموس من قبل إدارة محفظة أصول الجهة المستثمر فيها. والتى تتضمن القرارات المتخذة بشأن أختيار وأمتلاك والتصرف بالأصول المذكورة ضمن إرشادات المحفظة والإدارة المتخذة عند التعثر عن أى من أصول المحفظة . وتتم إدارة جميع هذه الأنشطة من قبل مدير الأصول لحين وصول معدل التعثرات إلى نسبة معينة من قيمة المحفظة (مثال على ذلك ، عندما تصل قيمة المحفظة لدرجة إستهلاك حصص حقوق ملكية الجهة المستثمر فيها). وبدءاً من ذلك الوقت ، يبدأ أمين – طرف ثالث – بإدارة الاصول وفقاً لتعليمات مستثمر الدين . وتعد إدارة محفظة أصول الجهة المستثمر فيها نشاطاً ذو صلة لتلك الجهة . ويمتلك مدير الأصول القدرة على توجيه الأنشطة ذات الصلة لحين وصول قيمة الأصول المتعثرة لنسبة محددة من قيمة المحفظة . وكذلك يمتلك مستثمر الدين القدرة على توجيه الأنشطة ذات الصلة عند تجاوز قيمة الأصول المتعثرة نسبة محددة من قيمة المحفظة . يجب على مدير الأصول ومستثمر الدين تحديد ما إن كانو قادرين على توجيه الأنشطة الأكثر تأثيراً على عوائد الجهة المستثمر فيها بالإضافة إلى مراعاة غرض وتكوين الجهة المستثمر فيها وتعرض كل طرف إلى مخاطر تغير العوائد .

حقوق تمنح المستثمر السلطة على الجهة المستثمر فيها

أت١٤. تستمد السلطة من الحقوق . ومن أجل أمتلاك سلطة على الجهة المستثمر فيها ، يجب على المستثمر أمتلاك حقوق قائمة تمنحه القدرة الحالية لتوجيه الأنشطة ذات الصلة. وقد تختلف الحقوق التى تمنح المستثمر السلطة باختلاف الجهات المستثمر فيها .

أت١٥. تتضمن الأمثلة على الحقوق التى تمنح المستثمر السلطة ، إما بشكل منفصل أو مجتمعة ، ما يلى على سبيل المثال لا الحصر :

(أ) حقوق التصويت فى الجهة المستثمر فيها (أو حقوق التصويت المحتملة) (راجع الفقرات من "أت"٣٤ إلى أت"٥٠") .

و(ب) حقوق تعيين أو إعادة تعيين أو عزل أعضاء الإدارة الرئيسيين فى الجهة المستثمر فيها ممن يمتلكون القدرة على توجيه الأنشطة ذات الصلة .

و(ج) حقوق لتعيين أو إقصاء منشأة أخرى تقوم بتوجيه الأنشطة ذات الصلة.

و(د) حقوق توجيه الجهة المستثمر فيها لإبرام ، أو رفض أى من التغييرات على المعاملات التى تصب فى مصلحة المستثمر.

و(هـ) حقوق أخرى (كحقوق صنع القرارات المحددة ضمن عقد الإدارة) التى تمنح المالك القدرة على توجيه الأنشطة ذات الصلة .

أت١٦. بشكل عام ، عندما تمتلك الجهة المستثمر فيها مجموعة من الأنشطة التشغيلية والمالية التى تؤثر بشكل ملموس على عوائدها وكذلك عندما يطلب باستمرار اتخاذ قرار جوهرى بشأن هذه الأنشطة ، حينئذ تمنح السلطة للمستثمر عن طريق حقوق التصويت أو أى حقوق مماثلة ، إما بشكل منفصل أو بالإشتراك مع ترتيبات أخرى.

أت١٧. عندما لا تؤثر حقوق التصويت بشكل ملموس على عوائد الجهة المستثمر فيها ، على سبيل المثال ، عندما ترتبط حقوق التصويت بالمهام الإدارية فقط وتحدد الترتيبات التعاقدية توجيه الأنشطة ذات الصلة ، فإنه يتوجب على المستثمر تقييم هذه الترتيبات التعاقدية من أجل تحديد ما إن كان يمتلك حقوق كافية لمنحه السلطة على الجهة المستثمر فيها. ولتحديد ما إن كان يمتلك حقوق كافية لمنحه السلطة، يتوجب مراعاة غرض وتكوين الجهة المستثمر بها (راجع الفقرات من "أت٥" إلى "أت٨") والمتطلبات الواردة فى الفقرات من "أت٥١" إلى "أت٥٤" والفقرات من "أت١٨" إلى "أت٢٠" .

أت١٨. فى بعض الحالات قد يصعب تحديد ما إن كانت حقوق المستثمر كافية لمنحه السلطة على الجهة المستثمر فيها . فى مثل هذه الحالات ، ومن أجل تقييم السلطة ، يجب على المستثمر النظر فى الدليل على قدرة المستثمر الفعلية على توجيه الأنشطة ذات الصلة بشكل فردى . ويمكن أخذ النقاط التالية فى الاعتبار ، لكنها ليست حصرية ، والتى إذا أخذت بعين إعتبار إلى جانب الحقوق والمؤشرات المذكورة فى الفقرتين "أت١٩" و "أت٢٠" ، فإنه قد يتوفر دليل على أن حقوق المستثمر كافية لمنحه السلطة على الجهة المستثمر فيها :

(أ) بإمكان المستثمر – دون أن يمتلك حق تعاقدى للقيام بذلك – تعيين أو الموافقة على أعضاء الإدارة الرئيسيين اللذين يمتلكون القدرة على توجيه الأنشطة ذات الصلة.

(ب) بإمكان المستثمر – دون أن يمتلك حق تعاقدى للقيام بذلك – توجيه الجهة المستثمر فيها لإبرام معاملات هامة لصالحه أو رفض إجراء تغييرات على هذه المعاملات .

(ج) بإمكان المستثمر أن يسيطر على عملية الترشيحات لإنتخاب أعضاء الهيئة الإدارية للجهة المستثمر فيها أو الحصول على التصويت بالوكالة من مالكى حقوق تصويت آخرين .

(د) كون أعضاء الإدارة الرئيسيون أطراف ذوى علاقة بالمستثمر (على سبيل المثال المدير التنفيذى للجهة المستثمر فيها والمدير التنفيذى للمستثمر هو نفس الشخص).

(هـ) أغلبية أعضاء الهيئة الإدارية للجهة المستثمر فيها هم أطراف ذوى علاقة بالمستثمر .

أت١٩. تظهر المؤشرات فى بعض الأحيان بوجود علاقة خاصة بين المستثمر والجهة المستثمر فيها الأمر الذى يدل على أن المستثمر يمتلك أكثر من حصة ثانوية فى الجهة المستثمر فيها . ووجود مؤشرات فردية أو مجموعة من المؤشرات المعينة لا تعنى بالضرورة أنه تم استيفاء شروط السلطة. غير أنه قد يشير إمتلاك أكثر من حصة ثانوية فى الجهة المستثمر فيها أن المستثمر يمتلك حقوق أخرى ذات صلة كافية لمنحه السلطة أو يثبت وجود سلطة على الجهة المستثمر فيها . على سبيل المثال ، يشير ما يلى إلى أن المستثمر يمتلك أكثر من حصة ثانوية فى الجهة المستثمر فيها ، وبالإضافة إلى حقوق أخرى ، قد يشير هذا إلى امتلاكه السلطة :

(أ) إن أعضاء الإدارة الرئيسيون للجهة المستثمر فيها ممن يملكون القدرة على توجيه الأنشطة ذات الصة هم موظفو المستثمر الحاليون أو السابقون .

(ب)تعتمد عمليات الجهة المستثمر فيها على المستثمر ، كما فى الحالات التالية :

(١) تعتمد الجهة المستثمر فيها على المستثمر فى تمويل جزء كبير من عملياتها.

(٢) يضمن المستثمر جزء هام من إلتزامات الجهة المستثمر فيها.

(٣) تعتمد الجهة المستثمر فيها على المستثمر فى خدمات حساسة جداً أو فى التكنولوجيا أو الإمدادات أو المواد الخام.

(٤) يسيطر المستثمر على أصول هامة لعمليات الجهة المستثمر فيها كالتراخيص أو العلامات التجارية.

(٥) تعتمد الجهة المستثمر فيها على المستثمر فى تعيين أعضاء الإدارة الرئيسيين ، مثل الحالات التى يمتلك فيها موظفى المستثمر معرفة متخصصة فى عمليات الجهة المستثمر فيها.

(ج) يتدخل المستثمر فى جزء هام من أنشطة الجهة المستثمر فيها أو يتم تنفيذ هذا الجزء بالنيابة عن المستثمر .

(د) عند تعرض المستثمر ، او حقوقه فى ، العوائد المتغيرة الناتجة من شراكته مع الجهة المستثمر فيها بدرجة أكبر من حقوق التصويت الخاصة به أو أى حقوق مشابهة . على سبيل المثال ، فى بعض الحالات يحق للمستثمر ، أو يتعرض ، لأكثر من نصف عوائد الجهة المستثمر فيها ولكنه يمتلك أقل من نصف حقوق التصويت فيها .

أت٢٠. كلما زاد تعرض المستثمر للعوائد المتغيرة الناتجة من شراكته مع الجهة المستثمر فيها وحقوقه فى هذه العوائد ، زاد معها حافز المستثمر للحصول على حقوق كافية لمنحه السلطة . لذلك يعد التعرض بشكل كبير للعوائد المتغيرة مؤشراً على احتمالية حصول المستثمر على السلطة . غير أن مدى تعرض المستثمر ليس العامل الوحيد الذى يحدد ما إن كان المستثمر يسيطر على الجهة المستثمر فيها .

أت٢١. عندما تتم دراسة العوامل الواردة فى الفقرة "أت١٨" والمؤشرات الواردة فى الفقرتين "أت١٩"و"أت٢٠" إلى جانب حقوق المستثمر يجب إعطاء وزن أكبر لدليل السلطة المبين فى الفقرة "أت١٨" .

الحقوق الجوهرية

أت٢٢. عند تقييم المستثمر لمدى امتلاكه السلطة يقوم بأخذ الحقوق الجوهرية فقط المرتبطة بالجهة المستثمر فيها فى الاعتبار (التى يمتلكها المستثمر وغيره) . وحتى تكون الحقوق جوهرية ، يجب أن يكون لدى المالك القدرة الفعلية لممارسة تلك الحقوق .

أت٢٣. يتطلب تحديد ما إن كان الحق جوهرى إصدار حكم معين ، آخذين فى الاعتبار جميع الحقائق والحالات . وتتضمن العوامل التى ينبغى أخذها فى اعتبار فى ذلك التحديد ما يلى على سبيل المثال لا الحصر :

(أ) ما إذا كان يوجد أى عوائق (إقتصادية أو غير ذلك) تمنع المالك (أو المالكين) من ممارسة حقوقهم ، وتشمل الأمثلة على تلك العوائق ما يلى على سبيل المثال لا الحصر:

(١) الغرامات المالية والحوافز التى تمنع (أو تعيق) المالك من ممارسة حقوقه.

(٢) سعر الممارسة أو التحويل الذى يشكل عائق مالى يمنع المالك من ممارسة حقوقه.

(٣) بنود وشروط تجعل من ممارسة الحقوق أمراً مستبعداً ، على سبيل المثال الشروط التى تقيد فترة ممارسة الحقوق .

(٤) عدم توفر آلية صريحة ومعقولة فى وثائق تأسيس الجهة المستثمر فيها أو فى القوانين أو الأنظمة المعمول بها تسمح للمالك بممارسة حقوقه .

(٥) عدم تمكن مالك الحقوق من الحصول على معلومات كافية لممارسة تلك الحقوق .

(٦) عوائق تشغيلية أو حوافز تمنع (أو تعيق) المالك من ممارسة حقوقه (على سبيل المثال ، عدم توافر مديرون آخرون راغبون وقادرون على توفير خدمات متخصصة أو توفير خدمات مع أخذ حصص أخرى يملكها المدير الحالى).

(٧) متطلبات قانونية أو تنظيمية تمنع المالك من ممارسة حقوقه (على سبيل المثال ، يمنع المستثمر الاجنبى من ممارسة حقوقه) .

(ب)ما إن كان هناك آلية تمنح الأطراف القدرة الفعلية على ممارسة حقوقهم بشكل مشترك إذا أرادوا ذلك ، وعندما تتطلب ممارسة الحقوق عقد إتفاقية بين أكثر من طرف أو عندما يمتلك الحقوق أكثر من طرف. ويعد عدم توفر تلك الآلية

مؤشراً على أن الحقوق قد لا تكون جوهرية . وكلما زاد عدد الأطراف التى يطلب منها الموافقة على ممارسة الحقوق ، قل معها احتمالية أن تكون هذه الحقوق جوهرية. غير أنه يمكن الاستعانة بمجلس الإدارة ، حيث يكون أعضاءه مستقلين عن عملية صنع القرار ، ليكون بمثابة آلية تسمح للعديد من المستثمرين بالعمل بشكل مشترك عند ممارسة حقوقهم . لذلك فإن إحتمالية أن تكون حقوق الإزالة حقوق جوهرية هى إحتمالية أكبر عندما تمارس من قبل مجلس الإدارة وليس عند ممارستها بشكل فردى من قبل عدد كبير من المستثمرين .

(ج) ما إن كان الطرف او الأطراف المالكة لتلك الحقوق تستفيد من ممارستها لها . على سبيل المثل ، يجب على مالك حقوق التصويت المحتملة فى الجهة المستثمر فيها (راجع الفقرات من "أت٤٧" إلى "أت٥٠") أن يأخذ فى الاعتبار سعر الممارسة أو التحويل للأداة . وعلى الأرجح تكون بنود وشروط حقوق التصويت المحتملة جوهرية عندما يكون سعر الأداة أقل من سعر السوق أو عندما يستفيد المستثمر لأسباب أخرى (على سبيل المثال ، عن طريق تحقيق التآلف بين المستثمر والجهة المستثمر فيها) من ممارسة أو تحويل الأداة .

أت٢٤. لكى تكون الحقوق جوهرية يجب أن تكون قابلة للممارسة عندما يطلب إتخاذ قرار بشأن توجيه الأنشطة ذات الصلة . وعادة لكى تكون الحقوق جوهرية يجب أن تكون قابلة للممارسة فى الوقت الحالى. غير أن الحقوق قد تكون أحياناً جوهرية حتى وإن لم تكن قابلة للممارسة فى الوقت الحالى .

أمثلة على التطبيق
المثال٣
تعقد الجهة المستثمر فيها إجتماعات لمساهميها سنوياً يتم فيها إتخاذ القرارات بشأن توجيه الأنشطة ذات الصلة . ومن المقرر عقد إجتماع المساهمين التالى بعد ثمانية أشهر . غير أنه يحق للمساهمين اللذين يمتلكون بشكل فردى أو مشترك ما نسبته ٥% على الأقل من حقوق التصويت الدعوة لإجتماع خاص لتغيير السياسات القائمة بشأن الأنشطة ذات الصلة، ولكن ضرورة إرسال الدعوة للمساهمين الآخرين يشير إلى أنه لا يمكن عقد هذا الإجتماع قبل ثلاثين يوماً على الأقل من تاريخه . ولا يمكن تغيير السياسات المتخذة بشأن

الأنشطة ذات الصلة إلا من خلال عقد إجتماع خاص أو مقرر مسبقاً للمساهمين . وهذا يتضمن الموافقة على المبيعات الهامة للأصول وكذلك عمل الإستثمارات الهامة أو التصرف فيها .

ينطبق النموذج الفعلى المذكور أعلاه على الأمثلة ٣أ –٣د المبينة أدناه . وينظر إلى كل مثال على حده .

المثال ٣أ

يمتلك المستثمر أغلبية حقوق التصويت فى الجهة المستثمر فيها . وحقوق تصويت المستثمر هى حقوق جوهرية ذلك لأن المستثمر قادر على إتخاذ القرارات بشأن الأنشطة ذات الصلة عندما يستوجب ذلك . ولايمكن للمستثمر ممارسة حقوقه قبل إنقضاء ٣٠ يوماً غير أن هذا لا يمنعه من الحصول على القدرة الحالية لتوجيه النشاطات ذات الصلة من لحظة حصوله على الأسهم .

المثال ٣ب

يعد المستثمر طرفاً فى عقد آجل بهدف امتلاك أكثرية الأسهم فى الجهة المستثمر فيها . ويصادف تاريخ تسوية العقد الآجل بعد مرور ٢٥ يوماً . وحاملى الأسهم القائمين غير قادرين على تغيير السياسات القائمة بشأن الأنشطة ذات الصلة ويعود ذلك لعدم إنعقاد الإجتماع الخاص قبل مضى ٣٠ يوماً على الأقل ، وهى الفترة التى سيتم فيها تسوية العقد. وبالتالى يمتلك المستثمر حقوقاً تعادل فى أهميتها أكثرية الأسهم المذكورة أعلاه فى المثال ٣أ (أى إنه يحق للمستثمر الذى يملك العقد الآجل إتخاذ القرارات بشأن الأنشطة ذات الصلة عندما يستوجب ذلك) . يعد العقد الآجل للمستثمر حق جوهرى يمنحه القدرة الحالية على توجيه الأنشطة ذات الصلة حتى وإن لم تتم تسوية العقد الآجل بعد .

.... يتبع

أمثلة على التطبيق

المثال ٣ج

يمتلك المستثمر خياراً جوهرياً لإمتلاك أكثرية الأسهم فى الجهة المستثمر فيها حيث يمكن ممارستها بعد مضى ٢٥ يوماً وتكون بسعر أقل من سعر السوق . يطبق هذا الاستنتاج أيضاً على المثال ٣ب.

المثال ٣د

يعد المستثمر طرفاً فى عقد آجل بهدف امتلاك أكثرية الأسهم فى الجهة المستثمر فيها دون الحصول على حقوق أخرى ذات صلة من الجهة المستثمر فيها . ويصادف تاريخ تسوية العقد الآجل بعد مرور ستة أشهر. وبخلاف الأمثلة المذكورة أعلاه ، لا يمتلك المستثمر القدرة الحالية على توجيه الأنشطة ذات الصلة . ويمتلك حاملى الأسهم القائمين القدرة الحالية لتوجيه الأنشطة ذات الصلة لأنه يحق لهم تغيير السياسات القائمة المتعلقة بالأنشطة ذات الصلة قبل تسوية العقد الآجل .

أت٢٥. يمكن للحقوق الجوهرية القابلة للممارسة من قبل أطراف أخرى منع المستثمر من السيطرة على الجهة المستثمر فيها والتى ترتبط بها تلك الحقوق . ولا تشترط هذه الحقوق الجوهرية على المالكين امتلاك القدرة على إتخاذ القرارات . وطالما لم تكن هذه الحقوق حماية (راجع الفقرات من "أت٢٦" إلى "أت٢٨") ، يمكن للحقوق الجوهرية التى تمتلكها الأطراف الأخرى منع المستثمر من السيطرة على الجهة المستثمر فيها حتى وإن كانت هذه الحقوق تمنحه القدرة الحالية لإقرار أو حظر القرارات المتعلقة بالنشاطات ذات الصلة .

حقوق الحماية

أت٢٦. على المستثمر تقييم ما إن كانت حقوقه وحقوق الآخرين هى حقوق حماية ، عند تقييم ما إن كانت هذه الحقوق تمنحه السلطة على الجهة المستثمر فيها وترتبط حقوق الحماية بالتغييرات الجذرية التى تجرى على أنشطة الجهة المستثمر فيها أو أنه يتم تطبيقها فى الحالات الاستثنائية . علماً بأنه جميع الحقوق التى تطبق فى الحالات الاستثنائية أو التى تكون مشروطة بوقوع أحداث معينة هى حقوق حماية (راجع الفقرتين "أت١٣" و "أت٥٣").

أت٢٧. لأنه يتم تصميم حقوق الحماية لحماية حصص مالكيها دون منحهم السلطة على الجهة المستثمر فيها التى ترتبط بها تلك الحقوق ، فإنه لا يمكن للمستثمر الذى يمتلك حقوق حماية فقط أن يسيطر على الجهة المستثمر فيها أو يمنع طرف آخر من السيطرة عليها (راجع الفقرة "١٤").

أت٢٨. تتضمن الأمثلة على حقوق الحماية ما يلى على سبيل المثال لا الحصر :

(أ) حق المقرض بتقييد المقترض من تنفيذ أنشطة قد تغير بشكل ملموس مخاطر إئتمان المقترض بما يلحق الضرر بالمقرض .

(ب)حق الطرف الذى يملك حصص غير مسيطرة فى الجهة المستثمر فيها بالموافقة على النفقات الرأسمالية التى تتجاوز ما هو مطلوب فى سياق الاعمال العادى أو الموافقة على إصدار أدوات حقوق الملكية أو الدين.

(ج) حق المقرض بحجز أصول المقترض إذا فشل المقترض فى تلبية شروط سداد القرض المحددة .

الامتيازات

أت٢٩. غالباً ما تمنح إتفاقية الامتياز التى تكون الجهة المستثمر فيها هى المستفيد من الأمتياز حقوقاً لمانح الإمتياز تكون مصممة لحماية إمتياز علامة تجارية . وعادة ما تمنح إتفاقيات الإمتياز بعض حقوق صنع القرار فيما يتعلق بعمليات المستفيد من الإمتياز.

أت٣٠. بشكل عام لا تقيد حقوق مانح الإمتياز من قدرة الاطراف الأخرى ، غير مانح الأمتياز ، على إتخاذ القرارات التى تؤثر بشكل ملموس على عوائد المستفيد من الإمتياز . كما أن حقوق مانح الإمتياز فى إتفاقيات الإمتياز لا تمنحه بالضرورة القدرة الحالية لتوجيه الأنشطة التى تؤثر على عوائد المستفيد من الإمتياز .

أت٣١. من الضرورى التمييز بين إمتلاك القدرة الحالية لإتخاذ القرارات التى تؤثر بشكل ملموس على عوائد المستفيد من إمتياز ، وإمتلاك القدرة على إتخاذ القرارات التى تحمى إمتياز العلامة التجارية. ولا يمكن لمانح الإمتياز السيطرة على المستفيد من الإمتياز فى حال كانت الأطراف الأخرى تملك حقوقاً قائمة تمنحهم القدرة الحالية على توجيه الأنشطة ذات الصلة للمستفيد من الإمتياز .

أت٣٢. إن إبرام المستفيد من الإمتياز لإتفاقية الإمتياز يدل على إتخاذه قرار بشكل منفرد بتشغيل أعماله وفقاً لبنود الإتفاقية ، ولكن فيما يخدم مصلحته الخاصة .

أت٣٣. يمكن تحديد السيطرة على القرارات الهامة مثل تحديد الصيغة القانونية للمستفيد من الإمتياز وهيكل تمويله من قبل أطراف أخرى غير مانح الإمتياز ، ويمكن أن يؤثر بشكل ملموس على عوائد المستفيد من الإمتياز. وكلما قل مستوى الدعم المالى المزود من قبل مانح الإمتياز وقل تعرضه للعوائد المتغيرة من المستفيد من الإمتياز، زادت أرجحية امتلاك مانح الإمتياز لحقوق حماية فقط .

حقوق التصويت

أت٣٤. عادة ما يمتلك المستثمر القدرة الحالية ، إما بالتصويت أو عبر حقوق مشابهة ، على توجيه الأنشطة ذات الصلة ويأخذ المستثمر فى الاعتبار المتطلبات المبينة فى هذا البند (فقرات من "أت٣٥" إلى "أت٥٠") إذا تم توجيه الأنشطة ذات الصلة من خلال حقوق التصويت .

إمتلاك السلطة مع أغلبية حقوق التصويت

أت٣٥. يتمتع المستثمر، الذى يملك أكثر من نصف حقوق التصويت فى الجهة المستثمر فيها، بالسلطة فى الحالات التالية ، إلا إذا تم تطبيق الفقرة "أت٣٦" والفقرة :أت٣٧":

(أ) عندما يتم توجيه الأنشطة ذات الصلة من خلال تصويت مالك أغلبية حقوق التصويت.

أو(ب) عندما يتم تعيين أغلبية أعضاء الهيئة الإدارية التى تقوم بتوجيه الانشطة ذات الصلة من خلال تصويت مالك أغلبية حقوق التصويت .

أغلبية حقوق التصويت دون إمتلاك السلطة

أت٣٦. وفقاً للفقرات من "أت٢٢" إلى "أت٢٥" ، يجب أن تكون حقوق المستثمر الذى يملك أكثر من نصف حقوق التصويت فى الجهة المستثمر فيها جوهرية حتى يمتلك السلطة عليها ، ويجب منح المستثمر القدرة الحالية على توجيه الأنشطة ذات الصلة والتى تكون عادة عبر تحديد السياسات التشغيلية والمالية . وإذا امتلكت منشأة أخرى حقوق قائمة تمنحها الحق فى توجيه الأنشطة ذات الصلة ولم تكن هذه المنشأة وكيلة للمستثمر ، فإن المستثمر لا يمتلك السلطة على الجهة المستثمر فيها.

أت٣٧. لا يمتلك المستثمر السلطة على الجهة المستثمر فيها حتى وإن كان المستثمر حاصل على أغلبية حقوق التصويت فيها . عندما تكون حقوق التصويت هذه غير مؤثرة . على سبيل المثال لا يمكن للمستثمر الحاصل على أكثر من نصف حقوق التصويت فى الجهة المستثمر فيها امتلاك السلطة فى حال كانت الأنشطة ذات الصلة خاضعة لتوجيه الحكومة أو المحكمة أو المدير أو الحارس القضائى أو المصفى أو المنظم.

امتلاك السلطة دون أغلبية حقوق التصويت

أت٣٨. يحق للمستثمر امتلاك السلطة حتى وإن كان حاصلاً على أقل من أغلبية حقوق التصويت فى الجهة المستثمر فيها . أى أنه يحق له إمتلاك السلطة مع حقوق تصويت أقل من الأغلبية فى الجهة المستثمر فيها ، على سبيل المثال من خلال :

(أ) ترتيب تعاقدى بين المستثمر ومالكى أصوات آخرين (راجع الفقرة "أت٣٩").

أو(ب) حقوق ناتجة من ترتيبات تعاقدية أخرى (راجع الفقرة "أت٤٠").

أو (ج) حقوق تصويت المستثمر (راجع الفقرات من "أت٤١" إلى "أت٤٥").
أو (د) حقوق تصويت محتملة (راجع الفقرات من "أت٤٧" إلى "أت٥٠").
أو (هـ) (أ) و (د) معاً .

ترتيب تعاقدى مع اصحاب الأصوات الآخرين

أت٣٩. إن الترتيب التعاقدى بين المستثمر وأصحاب الأصوات الآخرين يمكن أن يمنح المستثمر حق ممارسة حقوق التصويت بما يكفى لمنحه السلطة ، حتى وإن لم يمتلك المستثمر حقوق تصويت كافية لمنحه السلطة دون أى ترتيب تعاقدى . غير أن الترتيب التعاقدى يفرض على المستثمر توجيه أصحاب الأصوات الآخرين حول كيفية التصويت لتمكين المستثمر من إتخاذ القرارات بشأن الأنشطة ذات الصلة .

حقوق ناتجة من ترتيبات تعاقدية أخرى

أت٤٠. تمنح حقوق اتخاذ القرار ، بالإضافة إلى حقوق التصويت ، المستثمر القدرة الحالية لتوجيه الأنشطة ذات الصلة . على سبيل المثال قد تكون الحقوق المحددة فى الترتيب التعاقدى بالإضافة إلى حقوق التصويت كافية لمنح المستثمر القدرة الحالية لتوجيه عمليات التصنيع فى الجهة المستثمر فيها أو توجيه أنشطة مالية أو تشغيلية أخرى تؤثر بشكل ملموس على عوائد الجهة المستثمر فيها . غير أن الأعتماد الإقتصادى للجهة المستثمر فيها على المستثمر (كعلاقة المورد مع العميل الرئيسى)، فى غياب الحقوق الأخرى ، لا يؤدى إلى إمتلاك المستثمر السلطة على الجهة المستثمر فيها .

حقوق تصويت المستثمر

أت٤١. يمتلك المستثمر الحاصل على أقل من أغلبية حقوق التصويت حقوق كافية لمنحه السلطة عند إمتلاك القدرة الفعلية لتوجيه الأنشطة ذات الصلة بشكل منفرد .

أت٤٢. عند تقييم ما إن كانت حقوق تصويت المستثمر كافية لمنحه السلطة ، ينظر المستثمر فى جميع الحقائق والحالات ، بما فى ذلك :

(أ) حجم امتلاك المستثمر لحقوق التصويت بالنسبة لحجم وتوزيع أسهم أصحاب الأصوات الآخرين ، علماً بأنه :

(١) كلما زاد عدد حقوق تصويت المستثمر ، زادت احتمالية امتلاكه لحقوق قائمة تمنحه القدرة الحالية لتوجيه الأنشطة ذات الصلة .

(٢) كلما زاد عدد حقوق تصويت المستثمر مقارنة مع أصحاب الأصوات الآخرين ، زادت إحتمالية إمتلاكه لحقوق قائمة تمنحه القدرة الحالية بتوجيه الأنشطة ذات الصلة.

(٣) كلما زاد عدد الأطراف التي كان من المفترض أن تتفق معاً للتصويت ضد المستثمر ، زادت احتمالية إمتلاكه لحقوق قائمة تمنحه القدرة الحالية لتوجيه الأنشطة ذات الصلة .

و(ب) حقوق التصويت المحتملة التى يمتلكها المستثمر أو أى من أصحاب الأصوات الآخرين أو أى من الأطراف الأخرى (راجع الفقرات من "أت٤٧" إلى "أت٥٠").

و(ج) الحقوق الناتجة من ترتيبات تعاقدية أخرى (راجع الفقرة "أت٤٠").

و(د) أى من الحقائق أو الحالات الإضافية التى تشير إلى أن المستثمر يمتلك أو لا يمتلك القدرة الحالية لتوجيه الأنشطة ذات الصلة فى الوقت الذى يطلب فيه إتخاذ ذلك القرار، بالإضافة إلى أنماط التصويت فى إجتماعات المساهمين السابقة .

أت٤٣. عندما يتم تحديد توجيه الأنشطة ذات الصلة من خلال أغلبية الأصوات وعندما يمتلك المستثمر حقوق تصويت أكثر من أى مالك آخر أو أى مجموعة أخرى منظمة من أصحاب الأصوات ، ويتم توزيع باقى الأسهم على نطاق واسع ، حينئذ يتضح – أنه بعد النظر فى العوامل المبينة فى الفقرة من"أت٤٢(أ) إلى(ج)" – أن المستثمر يمتلك السلطة على الجهة المستثمر فيها .

أمثلة على التطبيق
المثال ٤
يحوز مستثمر على نسبة ٤٨% من حقوق التصويت فى الجهة المستثمر فيها ، أما حقوق التصويت المتبقية فيحصل عليها الآلاف من حاملى الأسهم حيث توزع بشكل فردى بنسب لا تزيد عن ١% من حقوق التصويت. ولم يقم أى من حاملى الأسهم بأية ترتيبات لإستشارة أى طرف آخر أو إتخاذ قرارات جماعية . وعند تقييم جزء من حقوق التصويت التى سيتم إمتلاكها بناء على مقدار الأسهم الأخرى ذات الصلة ، قرر المستثمر أن نسبة ٤٨% من الحصص هى نسبة كافية لمنحه السلطة . وفى هذه الحالة استنتج المستثمر ، بناء على المبلغ المطلق لأسهمه والمبلغ النسبى للأسهم الأخرى ، أنه يمتلك

حصص تصويت مسيطرة وكافية لتحقيق شرط السلطة المطلوب دون الحاجة إلى النظر فى أى دليل آخر للسلطة .

المثال ٥

يمتلك المستثمر "أ" نسبة ٤٠% من حقوق التصويت فى الجهة المستثمر فيها ويمتلك ١٢ مستثمر آخر نسبة ٥% لكل واحد منهم من حقوق التصويت فى الجهة المستثمر فيها . وتمنح إتفاقية المساهمين المستثمر الحق فى تعيين وعزل وتحديد أتعاب الإدارة المسئولة عن توجيه الأنشطة ذات الصلة . ومن أجل تعديل الإتفاقية ، يطلب أغلبية ثلثى أصوات المساهمين . وفى هذه الحالة يستنتج المستثمر "أ" أن المبلغ المطلق لأسهمه والمبلغ النسبى للأسهم الأخرى لا تعد حاسمة فى تحديد ما إن كان المستثمر يمتلك حقوق كافية لمنحه السلطة . غير أن المستثمر "أ" قرر أن حقوقه التعاقدية فى تعيين وعزل وتحديد أتعاب الإدارة كافية لإستنتاج أنه يمتلك السلطة على الجهة المستثمر فيها . ويجب أن لا يتم النظر فيما إذا كان المستثمر "أ" قد مارس حقوقه أو أرجحية ممارسته لحقوقه فى اختيار أو تعيين أو عزل الإدارة عند تقييم ما إن كان يمتلك السلطة من عدمه.

أت٤٤. وفى حالات أخرى ، قد يتضح بعد أخذ العوامل المبينة فى الفقرة من "أت٤٢(أ) إلى (ج)" فى الاعتبار أن المستثمر لا يمتلك السلطة.

مثال على التطبيق

المثال ٦

يمتلك المستثمر "أ" ما نسبته ٤٥% من حقوق التصويت فى الجهة المستثمر فيها . ويمتلك مستثمران آخران ٢٦% لكل واحد منهم من حقوق التصويت فى الجهة المستثمر فيها أما حقوق التصويت المتبقية فيمتلكها ٣ من حاملى الأسهم الآخرين حيث يمتلك كل منهم نسبة ١% .وليس هنالك أى ترتيبات أخرى تؤثر على عملية صنع القرار . فى هذه الحالة ، يكون حجم حصص تصويت المستثمر "أ" ومقدارها بالتناسب مع أسهم أخرى كافية لإستنتاج أن المستثمر "أ" لا يمتلك السلطة حيث أنه يكفى أشتراك مستثمران فقط لمنع المستثمر "أ" من توجيه الأنشطة ذات الصلة للجهة المستثمر فيها .

أت٤٥. غير أن العوامل المبينة فى الفقرة "أت٤٢من(أ) إلى(ج)" وحدها لا تكون حاسمة . فإذا كان المستثمر غير متأكد مما إذا كان يمتلك السلطة بعد أخذ هذه العوامل فى الاعتبار ، فإنه يتعين عليه النظر فى حقائق وحالات إضافية ، على سبيل المثال ما

إن كان حاملو الأسهم الآخرون سلبيون فى طبيعتهم حسبما يظهر فى نماذج التصويت فى الإجتماعات السابقة. ويتضمن هذا أيضاً تقييماً للعوامل الواردة فى الفقرة "أت١٨" والمؤشرات الموضحة فى الفقرتين "أت١٩" و "أت٢٠" . وكلما قل عدد حقوق التصويت التى يمتلكها المستثمر ، قل عدد الأطراف المطلوبة لهزيمة المستثمر بغالبية الأصوات وزاد الاعتماد على الحقائق والحالات الإضافية لتقييم ما إن كان المستثمر يمتلك حقوق كافية لمنحه السلطة . عند النظر فى الحقائق والحالات المبينة فى الفقرات من "أت١٨" إلى "أت٢٠" إلى جانب حقوق المستثمر . يتم إعطاء أهمية أكبر لدليل السلطة المبين فى الفقرة "أت١٨" مقارنة بمؤشرات السلطة المبينة فى الفقرتين "أت١٩" و "أت٢٠" .

مثال على التطبيق

المثال ٧

يمتلك مستثمر ٤٥% من حقوق التصويت فى الجهة المستثمر فيها ، ويمتلك ١١ من حاملى الأسهم نسبة ٥% لكل واحد منهم من حقوق التصويت فى الجهة المستثمر فيها . لم يقم أى من حاملى الأسهم بأية ترتيبات لإستشارة الأطراف الأخرى او إتخاذ قرارات جماعية . فى هذه الحالة ، لا يكون المبلغ المطلق لأسهم المستثمر والمبلغ النسبى للأسهم الأخرى عاملاً حاسماً فى تحديد ما إن كان المستثمر يمتلك حقوق كافية لمنحه السلطة على الجهة المستثمر فيها . وكذلك يجب النظر فى الحقائق والحالات الإضافية التى قد تكون دليلاً على أن المستثمر يمتلك أو لا يمتلك السلطة .

المثال ٨

يمتلك مستثمر ٣٥% من حقوق التصويت فى الجهة المستثمر فيها ، ويمتلك ٣ من حاملى الأسهم نسبة ٥% لكل واحد منهم من حقوق التصويت فى الجهة المستثمر فيها . أما حقوق التصويت المتبقية فيمتلكها عدد من حاملى الأصوات الآخرين ، حيث توزع بشكل فردى بنسبة لا تزيد عن ١% من حقوق التصويت . لم يقم أى من حاملى الأسهم بأية ترتيبات لإستشارة الأطراف الأخرى أو اتخاذ قرارات جماعية . ومن أجل إتخاذ القرارات بشأن الأنشطة ذات الصلة للجهة المستثمر فيها يجب أخذ الموافقة على أغلبية الأصوات التى يتم الإدلاء بها أثناء إجتماعات حاملى الأسهم . فى هذه الحالة ، تشير المشاركة الفعالة لحاملى الأسهم الآخرين فى الإجتماعات الأخيرة إلى أن المستثمر لا يمتلك القدرة الفعلية على توجيه الأنشطة ذات الصلة بشكل فردى ، بغض النظر عما إذا كان المستثمر قد وجه الأنشطة ذات الصلة نتيجة لتصويت عدد كافى من حاملى الأسهم بنفس طريقة تصويت المستثمر .

أت٤٦. إذا لم يتضح– بعد الأخذ فى الاعتبار العوامل المبينة فى الفقرة "أت٤٢ من (أ) إلى (د)" أن المستثمر يمتلك السلطة ، حينئذ لا يسيطر المستثمر على الجهة المستثمر فيها .

حقوق التصويت المحتملة

أت٤٧. عند تقييم السيطرة ، يجب على المستثمر النظر فى حقوق التصويت المحتملة الخاصة به بالإضافة إلى حقوق التصويت المحتملة التى تملكها أطراف أخرى ، من أجل تحديد ما إذا كان يمتلك السلطة . وحقوق التصويت المحتملة هى حقوق من اجل الحصول على حقوق تصويت فى الجهة المستثمر فيها كتلك الحقوق الناتجة من أدوات قابلة للتحويل أو خيارات ، بما فى ذلك العقود الآجلة . ويتم النظر فى حقوق التصويت المحتملة فقط إذا كانت هذه الحقوق مؤثرة (راجع الفقرات من "أت٢٢" إلى "أت٢٥").

أت٤٨. عند النظر فى حقوق التصويت المحتملة ، يجب على المستثمر أن يأخذ فى الاعتبار هدف وتصميم الأداة بالإضافة إلى هدف وتصميم أى مشاركة أخرى للمستثمر مع الجهة المستثمر فيها . ويتضمن هذا تقييماً للبنود والشروط المختلفة للأداة بالإضافة إلى توقعات المستثمر الظاهرة وحوافزه وأسباب موافقته على تلك البنود والشروط.

أت٤٩. فى حالة إمتلاك المستثمر أيضاً حقوق التصويت أو حقوق صنع القرار المرتبطة بأنشطة الجهة المستثمر فيها ، يقوم المستثمر بتقييم ما إن كانت تلك الحقوق ، إلى جانب حقوق التصويت المحتملة ، تمنحه السلطة.

أت٥٠. قد تمنح حقوق التصويت المحتملة وحدها ، أو مجتمعة مع حقوق أخرى ، المستثمر القدرة الحالية لتوجيه الأنشطة ذات الصلة . على سبيل المثال ، تطبق هذه الحالة عندما يمتلك المستثمر نسبة ٤٠% من حقوق التصويت فى الجهة المستثمر فيها ويمتلك أيضاً وفقاً للفقرة "أت٢٣" ، حقوق جوهرية ناتجة عن خيارات امتلاك نسبة ٢٠% إضافية من حقوق التصويت.

أمثلة على التطبيق

المثال ٩

يمتلك المستثمر "أ" نسبة ٧٠% من حقوق التصويت فى الجهة المستثمر فيها ، ويمتلك المستثمر "ب" نسبة ٣٠% من حقوق التصويت فى الجهة المستثمر فيها بالإضافة إلى خيار إمتلاك نصف حقوق تصويت المستثمر "أ" . هذا الخيار قابل للممارسة خلال

العامين المقبلين وبسعر يبعد كثيراً عن سعر السوق (ومتوقع أن يبقى كذلك خلال فترة العامين). يقوم المستثمر "أ" بممارسة أصواته بالإضافة إلى توجيه الأنشطة ذات الصلة فى الجهة المستثمر فيها بشكل فعال . وفى مثل هذه الحالة ، من المرجح أن يحقق المستثمر "أ" شرط السلطة كونه يمتلك القدرة الحالية لتوجيه الأنشطة ذات الصلة. وعلى الرغم من أن المستثمر "ب" يمتلك حالياً خيارات قابلة للممارسة لشراء حقوق تصويت إضافية (حيث أن ممارستها تمنحه أكثرية حقوق التصويت فى الجهة المستثمر فيها) ، إلا أن البنود والشروط المصاحبة لتلك الخيارات تدل على أن تلك الخيارات لا تعتبر مؤثرة .

المثال ١٠

يمتلك كل من المستثمر "أ" ومستثمران آخران ثلث حقوق التصويت فى الجهة المستثمر فيها . ويرتبط نشاط أعمال الجهة المستثمر فيها على نحو وثيق بالمستثمر "أ" وبالإضافة إلى أدوات حقوق الملكية الخاصة به ، يمتلك المستثمر "أ" أيضاً أدوات دين يمكن تحويلها إلى أسهم عادية للجهة المستثمر فيها فى أى وقت مقابل سعر ثابت أعلى من سعر السوق (لكن ليس أعلى بكثير) . وفى حالة تحويل الدين ، سيمتلك المستثمر "أ" ٦٠% من حقوق التصويت فى الجهة المستثمر فيها . حينئذ يكون للمستثمر "أ" سلطة على الجهة المستثمر فيها لأنه يمتلك حقوق تصويت فى الجهة المستثمر بها بالإضافة إلى حقوق تصويت محتملة و مؤثرة تمنحه القدرة الحالية على توجيه الأنشطة ذات الصلة.

السلطة عندما لا تكون لحقوق التصويت أو أى حقوق متشابهة أى تأثير ملموس على عوائد الجهة المستثمر فيها

أت٥١. عند تقييم هدف وتكوين الجهة المستثمر فيها (راجع الفقرات من "أت٥" إلى "أت٨")، يجب على المستثمر النظر فى المشاركات والقرارات التى أتخذت عند بداية أعمال الجهة المستثمر فيها كجزء من تكوينها ، وأيضاً تقييم ما إن كانت بنود المعاملات وخصائص المشاركات تعطى المستثمر حقوق كافية لمنحه السلطة . كما أن المشاركة فى تكوين الجهة المستثمر فيها وحدها لا تكفى لمنح المستثمر السلطة. غير أن المشاركة فى التكوين قد تشير إلى أن المستثمر قد أتيحت له الفرصة للحصول على حقوق كافية تمنحه السلطة على الجهة المستثمر فيها .

أت٥٢. بالإضافة إلى ما سبق ، يجب على المستثمر النظر فى الترتيبات التعاقدية مثل حقوق الشراء وحقوق البيع وحقوق التصفية التى وضعت فى بداية أعمال الجهة المستثمر فيها . وعندما تتضمن هذه الترتيبات التعاقدية نشاطات مرتبطة بشكل

وثيق بالجهة المستثمر فيها ، حينئذ تكون هذه الأنشطة ، من حيث المضمون ، جزءاً هاماً من مجمل نشاطات الجهة المستثمر فيها ، على الرغم من أنها قد تحصل خارج الحدود القانونية للجهة المستثمر فيها . لذلك يجب النظر فى حقوق إتخاذ القرارات الصريحة أو الضمنية الواردة ضمن الترتيبات التعاقدية المرتبطة بشكل وثيق بالجهة المستثمر فيها ، على اعتبارها أنشطة ذات صلة عند تحديد السلطة على الجهة المستثمر فيها .

أت.٥٣ بالنسبة لبعض الجهات المستثمر فيها، تحدث الأنشطة ذات الصلة فقط عند نشوء حالات محددة أو حصول أحداث معينة. ويمكن تكوين الجهة المستثمر فيها بحيث يكون توجيه أنشطتها وعوائدها محدداً مسبقاً ما لم أو حتى تنشأ تلك الحالات المحددة أو تقع الأحداث المعينة ، في هذه الحالة، يمكن فقط للقرارات المتعلقة بأنشطة الجهة المستثمر فيها التأثير بشكل ملموس على عوائدها عند وقوع تلك الحالات أو الأحداث وبالتالي تكون أنشطة ذات صلة. ولا يشترط نشوء حالات معينة أو حصول أحداث محددة لكي يمتلك المستثمر القادر على اتخاذ تلك القرارات السلطة كما أن الحقيقة المتمثلة فى اتخاذ القرارات مشروط بنشوء حالات معينة أو حصول أحداث محددة لا تؤدى بحد ذاتها لأن تكون هذه الحقوق هي حقوق حماية.

أمثلة على التطبيق

المثال ١١

يتمثل النشاط الوحيد للجهة المستثمر فيها، كما هو مبين فى نظامها الأساسي، فى شراء الحسابات المدينة والتعامل فيها بشكل يومي لصالح مستثمريها. ويتضمن التعامل اليومي تجميع وتمرير الدفعات الأصلية بالإضافة إلى الفائدة وقت استحقاقها. وعند التخلف عن دفع الحسابات المدينة، تقوم الجهة المستثمر فيها تلقائياً ببيع الحسابات المدينة إلى مستثمر ما كما هو متفق عليه بشكل مستقل فى اتفاقية البيع المنعقدة بين المستثمر والجهة المستثمر فيها. ويتمثل النشاط ذو الصلة الوحيد فى إدارة الحسابات المدينة عند التخلف عن دفعها كونها النشاط الوحيد الذي يؤثر بشكل ملموس على عوائد الجهة المستثمر فيها. ولا تعتبر إدارة الحسابات المدينة نشاطا ذو صلة لأنها لا تحتاج إلى اتخاذ قرارات جوهرية قد تؤثر بشكل ملموس على عوائد الجهة المستثمر فيها لذا تكون الأنشطة قبل التخلف عن الدفع محددة مسبقاً فقط لجمع التدفقات النقدية وقت استحقاقها وتمريرها إلى المستثمرين.

لذلك، عند تقييم مجمل أنشطة الجهة المستثمر فيها التى تؤثر بشكل ملموس على عوائدها، يجب النظر فقط فى حق المستثمر فى إدارة الأصول عند التخلف عن الدفع. وفى هذا المثال، يضمن تصميم الجهة المستثمر فيها بأن المستثمر يمتلك صلاحيات صنع القرار بشأن الأنشطة التى تؤثر بشكل ملموس على العوائد فى الوقت الذي تُطلب فيه صلاحيات كهذه لصنع القرار. وتعد بنود اتفاقية البيع جزءا لا يتجزأ من المعاملة الكلية وتأسيس الجهة المستثمر فيها. وبالتالي، يمكن الاستنتاج بناء على بنود اتفاقية البيع والنظام الأساسي الجهة المستثمر فيها أن المستثمر يمتلك السلطة عليها على الرغم من أنه يمتلك الحسابات المدينة فقط عند التخلف عن دفعها ويقوم أيضاً بإدارة هذه الحسابات خارج الحدود القانونية للجهة المستثمر فيها.

المثال ١٢

لا تمتلك الجهة المستثمر فيها أصولا غير الحسابات المدينة. وعند الأخذ فى الاعتبار هدف وتصميم الجهة المستثمر بها، يُحدد أن النشاط ذي الصلة الوحيد يتمثل بإدارة الحسابات المدينة عند التخلف عن الدفع. والطرف الذي يمتلك القدرة على إدارة الحسابات المدينة المتخلف عن دفعها هو الطرف الذي يمتلك السلطة على الجهة المستثمر بها بغض النظر عما إذا كان أى من المقترضين قد تخلف عن الدفع.

أت٥٤. قد يُظهر المستثمر التزاما صريحا أو ضمنيا لضمان استمرار عمل الجهة المستثمر فيها كما هو مصمم له. وقد يزيد هذا الالتزام من تعرض المستثمر للعوائد المتغيرة وبالتالي زيادة حوافز المستثمر للحصول على الحقوق الكافية لمنحه السلطة. لذلك يعد التزام ضمان عمل الجهة المستثمر فيها كما هو مصمم له مؤشراً على أن المستثمر يمتلك السلطة ولكنها ليست كافية لمنحه السلطة أو منع أى طرف آخر من امتلاك هذه السلطة.

التعرض للعوائد المتغيرة من الجهة المستثمر فيها او الحقوق فى هذه العوائد

أت.٥٥. على المستثمر تحديد ما إن كان يتعرض للعوائد المتغيرة الناتجة من شراكته مع الجهة المستثمر فيها، أو له حقوق فى هذه العوائد، عند تقييم ما إذا كان يمتلك السلطة على الجهة المستثمر فيها أم لا.

أت٥٦. العوائد المتغيرة هى عوائد غير ثابتة ويمكن أن تختلف نتيجة أداء الجهة المستثمر فيها. وقد تكون عوائد المستثمر ايجابية فقط او سلبية فقط أو الإثنان معا (راجع الفقرة "١٥"). ويقوم المستثمر بتقييم ما إذا كانت عوائد الجهة المستثمر فيها متغيرة

ومدى تغيرها بناء على جوهر الترتيب وبغض النظر عن الشكل القانونى للعوائد. على سبيل المثال، يمكن للمستثمر أن يمتلك سند معين بدفعات فائدة ثابتة. وتكون دفعات الفائدة الثابتة هى عوائد متغيرة لأغراض هذا المعيار كونها تخضع لمخاطر التخلف عن الدفع وتُعرض المستثمر لمخاطر إئتمان مصدر السند ويعتمد مقدار التغيير (أى مدى تغيير هذه العوائد) على مخاطر إئتمان السند . وعلى نحو مماثل، تكون رسوم الأداء الثابتة لإدارة أصول الجهة المستثمر فيها هى أيضاً عوائد متغيرة كونها تعرض المستثمر لمخاطر أداء الجهة المستثمر فيها. ويعتمد مدى التغير على قدرة الجهة المستثمر فيها على تحقيق دخل كاف لدفع هذه الرسوم.

أ ت٥٧. فيما يلى بعض الأمثلة على العوائد:

(أ) أرباح الأسهم والتوزيعات الأخرى للمنافع الاقتصادية من الجهة المستثمر فيها (على سبيل المثال، فوائد من أدوات دين قامت بإصدارها الجهة المستثمر فيها) والتغييرات الحاصلة على قيمة استثمار المستثمر فى الجهة المستثمر فيها.

(ب) أتعاب خدمة أصول أو التزامات الجهة المستثمر فيها، والرسوم والتعرض للخسائر نتيجة توفير الائتمان أو دعم السيولة، والحصص المتبقية فى أصول والتزامات الجهة المستثمر فيها الناتجة من تصفية تلك الجهة، ومزايا الضرائب، وإمكانية الوصول إلى السيولة المستقبلية التى يملكها المستثمر نتيجة شراكته مع الجهة المستثمر فيها.

(ج) عوائد غير متوفرة لمالكي الحصص الآخرين. على سبيل المثال، قد يستخدم المستثمر أصوله بالإضافة إلى أصول الجهة المستثمر فيها، مثل الجمع بين المهام التشغيلية لتحقيق الكفاءة الاقتصادية للإنتاج أو تدنى التكاليف أو الحصول على منتجات نادرة أو الوصول إلى المعلومات السرية أو الحد من بعض العمليات أو الأصول لرفع قيمة أصول المستثمر الأخرى.

الصلة بين السلطة والعوائد

تفويض السلطات

أت٥٨. عندما يقيم المستثمر الذي يتمتع بحقوق اتخاذ القرارات (مسئول صنع القرارات) ما إذا كان يسيطر على الجهة المستثمر فيها، عليه أن يحدد هل هو المستثمر الأساسى أو وكيل . وكذلك عليه أن يحدد ما إذا كانت هناك منشأة أخرى تتمتع بحقوق اتخاذ القرارات وهل هي وكيل للمستثمر. والوكيل هو الطرف الذي يعمل بالنيابة

عن أو لصالح طرف أو أطراف أخرى (الموكل/الموكلين)، ولذلك لا يسيطر على الجهة المستثمر فيها عند ممارسة صلاحياته في اتخاذ القرارات (راجع الفقرتين "١٧" و"١٨"). وبالتالي وفى بعض الأحيان قد يمتلك الوكيل نفسه ويمارس صلاحيات وسلطات الموكل ولكن بالنيابة عن الموكل. ولا يكون صانع القرار وكيلا لأنه ببساطة يمكن لأطراف أخرى أن تستفيد من القرارات التي يتخذها.

أت٥٩. قد يقوم المستثمر بتفويض صلاحيات اتخاذ القرارات لوكيل ما فى بعض الأمور او فى جميع الأنشطة ذات الصلة. وعندما يقوم المستثمر بتقييم ما إذا كان يمتلك السلطة على الجهة المستثمر فيها، عليه معاملة حقوق إتخاذ القرارات المفوضة لوكيله على إنها عائدة للمستثمر مباشرة. أما فى الحالات التى يتواجد فيها اكثر من موكل، يجب على كل موكل أن يقيم ما إن كان يمتلك السلطة على الجهة المستثمر فيها من خلال استيفاء المتطلبات المذكورة فى الفقرات من "أت"٥ إلى "أت٥٤" . وتوفر الفقرات من " أت٦٠" إلى "أت٧٢ " إرشادات حول كيفية تحديد ما إن كان مسئول صنع القرارات وكيلاً أم موكلا.

أت٦٠. على مسئول صنع القرارات النظر فى مجمل العلاقة بينه وبين الجهة المستثمر فيها التى تتم إدارتها والأطراف الأخرى المشاركة مع الجهة المستثمر فيها، وعليه تحديداً أن يأخذ فى الاعتبار جميع العوامل المذكورة أدناه فى تحديد ما إن كان وكيلاً:

(أ) نطاق صلاحيات اتخاذ القرارات التى تخضع لها الجهة المستثمر فيها (الفقرتان "أت٦٢" و"أت٦٣").

(ب) الحقوق التى تملكها أطراف أخرى (الفقرات من "أت٦٤ " الى "أت٦٧").

(ج) الأتعاب المستحقة له وفقاً لاتفاقية (اتفاقيات) الأتعاب (الفقرات من "أت٦٨ " الى "أت٧٠").

(د) تعرض مسئول صنع القرارات للعوائد المتغيرة من حصص أخرى يملكها فى الجهة المستثمر فيها (الفقرات "أت٧١" الى "أت٧٢").

تطبق مقاييس مختلفة على كل من العوامل المذكورة أعلاه بناءً على الحقائق والحالات المعينة.

أت٦١. يتطلب تحديد ما إذا كان صانع القرار وكيلاً، إجراء تقييم لكافة العوامل المدرجة فى الفقرة "أت٦٠" ما لم يمتلك طرف واحد حقوقا مؤثرة لعزل صانع القرار (حقوق العزل) ويمكنه عزل صانع القرار دون سبب (راجع الفقرة "أت ٦٥").

نطاق صلاحيات صنع القرارات

أت٦٢. يتم تقييم نطاق صلاحيات صنع القرارات من خلال النظر فيما يلى:

(أ) الأنشطة التى تمت الموافقة عليها بناء على اتفاقية (اتفاقيات) صنع القرارات وتم أيضاً تحديدها بموجب القانون.

و(ب) حرية التصرف التى يمتلكها صانع القرار عند اتخاذه قرارات بشأن هذه الأنشطة.

أت٦٣. على صانع القرار أن يأخذ فى الاعتبار هدف وتصميم الجهة المستثمر فيها والمخاطر التي صُمم المستثمر كى يتعرض لها والمخاطر التي صُممت من أجلها الجهة المستثمر فيها لكي تمررها للأطراف المعينة ومستوى مشاركة صانع القرار فى تصميم الجهة المستثمر فيها . على سبيل المثال ، إذا شارك صانع القرار بشكل ملحوظ فى تصميم الجهة المستثمر فيها . (بما فى ذلك تحديد نطاق صلاحيات صنع القرارات)، فتشير مشاركته هذه إلى إنه توفرت لدية الفرصة والحافز للحصول على الحقوق التى تمنحه القدرة على توجيه الأنشطة ذات الصلة.

حقوق تملكها أطراف أخرى

أت٦٤. تؤثر الحقوق المؤثرة التى تملكها أطراف أخرى على قدرة صانع القرار على توجيه الأنشطة ذات الصلة للجهة المستثمر فيها. وقد تشير الحقوق المؤثرة للعزل أو اى حقوق أخرى إلى أن صانع القرار هو الوكيل.

أت٦٥. إن امتلاك طرف ما لحقوق العزل المؤثرة وقدرته على عزل صانع القرار دون أى سبب يُذكر يكفى لاستنتاج أن صانع القرار هو الوكيل. وإذا امتلك أكثر من طرف هذه الحقوق المذكورة (حيث لا يمكن لطرف منهم أن يقوم بعزل صانع القرار دون موافقة الأطراف الأخرى)، حينها لا تعد هذه الحقوق وحدها العامل الحاسم فى تحديد ما إذا كان صانع القرار يتصرف بالنيابة عن ولمصلحة الآخرين وبالإضافة الى ذلك، كلما زاد عدد الأطراف التى يُطلب منها التصرف معا فى ممارسة حقوقهم لعزل صانع القرار، وكلما زاد حجم المصالح الاقتصادية العائدة لصانع القرار وزادت التغيرات المصاحبة لها (على سبيل المثال، الأتعاب والحصص الأخرى)، قلّت أهمية هذا العامل.

أت٦٦. ينبغي النظر فى الحقوق الجوهرية التى تمتلكها أطراف أخرى والتي تقيد من حرية تصرف صانع القرار بنفس الطريقة التي يُنظر فيها فى حقوق العزل عند تقييم ما إذا كان صانع القرار هو الوكيل. على سبيل المثال، يكون عادة صانع القرار الذي يُطلب منه الحصول على موافقة عدد من الأطراف الأخرى لممارسة أعماله هو الوكيل (راجع الفقرات من "أت٢٢" إلى "أت٢٥" للحصول على إرشادات إضافية حول الحقوق وما إن كانت مؤثرة).

أت٦٧. ينبغى أن يتضمن بحث الحقوق التى يمتلكها أطراف آخرون تقييماً لأي حقوق يمكن ممارستها من قبل مجلس إدارة الجهة المستثمر فيها (أو أى هيئة إدارية أخرى) وأثرها على صلاحية صنع القرارات (راجع الفقرة "أت ٢٣ ب").

أت٦٨. كلما زاد مبلغ أتعاب صانع القرار وزادت التغيرات المصاحبة لتلك الأتعاب بالنسبة للعوائد المتوقعة من أنشطة الجهة المستثمر فيها، كلما زاد احتمال أن يكون صانع القرار هو الموكل.

أت٦٩. على صانع القرار النظر فى تحقيق الشروط التالية عند تحديد ما إذا كان موكلا أو وكيلا.

(أ) تناسب أتعاب صانع القرار مع الخدمات التي يوفرها.

(ب) تتضمن اتفاقية الأتعاب فقط البنود والشروط والمبالغ التي تتواجد عادة فى ترتيبات الخدمات المشابهة ومستوى المهارات التي يتم التفاوض عليها بإرادة حرة.

أت٧٠. لا يمكن لصانع القرار أن يكون وكيلا ما لم يتم تحقق الشروط المبينة فى الفقرة "أت ٦٩ (أ) و (ب)"، غير أن تحقق هذه الشروط وحده لا يكفى لاستنتاج أن صانع القرار هو الوكيل.

التعرض للعوائد المتغيرة من حصص أخرى.

أت٧١. يجب على صانع القرار الذى يمتلك حصص أخرى فى الجهة المستثمر فيها (على سبيل المثال، استثمارات فى الجهة المستثمر فيها أو ضمانات تتعلق بأدائها) ان يأخذ فى الاعتبار تعرضه للعوائد المتغيرة من هذه الحصص عند تقييم ما إذا كان هو الوكيل. ويشير امتلاك حصص أخرى فى الجهة المستثمر فيها الى أن صانع القرار قد يكون هو الموكل.

أت٧٢. يجب على صانع القرار النظر فى ما يلى خلال تقييمه لمدى تعرضه للعوائد المتغيرة من حصص أخرى فى الجهة المستثمر فيها.

(أ) كلما زاد حجم المصالح الاقتصادية العائدة لصانع القرار وزادت التغيرات المصاحبة لها، آخذين فى الاعتبار إجمالي أتعابه وحصصه الأخرى، زاد احتمال ان يكون صانع القرار هو الموكل.

(ب)ما إن كان تعرضه للعوائد المتغيرة مختلف عن تعرض المستثمرين الآخرين، وإذا صح ذلك، ما إن كان هذا يؤثر على أعماله. (على سبيل المثال، عندما يمتلك صانع القرار حصصاً ثانوية فى الجهة المستثمر فيها أو يقدم أشكال أخرى لتحسين الائتمان للجهة المستثمر فيها).

وعلى صانع القرار تقييم مدى تعرضه كنسبة من إجمالي تغير عوائد الجهة المستثمر فيها. وهذا التقييم مبنى بشكل رئيسي على أساس العوائد المتوقعة من أنشطة الجهة المستثمر فيها، دون تجاهل أقصى حد لتعرض صانع القرار لتغير عوائد هذه الجهة من خلال حصص أخرى يمتلكها صانع القرار.

أمثلة على التطبيق

المثال ١٣

يقوم صانع القرار (مدير الصندوق) بإنشاء وتسويق وإدارة صندوق منظم مقيد وفقاً لمعايير محددة واردة فى تفويض الاستثمار كما هو منصوص عليه فى القوانين والأنشطة المحلية. تم تسويق الصندوق للمستثمرين على اعتبار انه استثمار فى محفظة متنوعة من الأوراق المالية لحقوق الملكية والتي تخص منشآت مقيدة. ويمتلك مدير الصندوق حرية التصرف فيما يتعلق أى من الأصول التي سيتم استثمارها بما يتوافق مع المعايير المحددة. وقام مدير الصندوق باستثمار ١٠% من الحصص فى الصندوق، ويحصل على أتعاب على أساس سعر السوق لقاء خدماته بما يعادل ١% من القيمة الصافية لأصول الصندوق وتتناسب الأتعاب مع الخدمات المؤداة ولا يكون مدير الصندوق ملزما بتغطية الخسائر التى تتجاوز نسبة ١٠% من استثماره. وغير مطلوب من الصندوق تشكيل مجلس إدارة مستقل كما انه لم يقم بتشكيله ولا يمتلك المستثمرون أى حقوق جوهرية قد تؤثر على صلاحيات مدير الصندوق فى صنع القرارات، غير انه بوسعهم استرداد حصصهم ضمن الحدود التى يحددها الصندوق. وعلى الرغم من العمل ضمن المعايير المحددة فى تفويض

الاستثمار وبما يتوافق مع المتطلبات التنظيمية، إلا أن مدير الصندوق يمتلك حقوق صنع القرارات التى تمنحه القدرة الحالية على توجيه أنشطة الصندوق ذات الصلة – ولا يمتلك المستثمرون اى حقوق جوهرية قد تؤثر على صلاحيات مدير الصندوق فى صنع القرارات. ويستلم مدير الصندوق أتعابا على أساس سعر السوق لقاء خدماته بما يتناسب مع الخدمات التى يؤديها، كما انه أستثمر حصصا فى الصندوق. وتؤدى الأتعاب واستثمارها إلى تعريض مدير الصندوق إلى تغّير العوائد الناتجة من أنشطة الصندوق دون وجود تعرض جوهري من شانه أن يشير إلى أن مدير الصندوق هو الموكل فى هذا المثال، يشير النظر فى مدى تعرض مدير الصندوق لتغير عوائد الصندوق بالإضافة إلى صلاحيات صنع القرارات ضمن الحدود المقيدة إلى أن صانع القرار هو الوكيل. وبالتالي، يستنتج مدير الصندوق انه لا يسيطر على الصندوق.

المثال ١٤

يقوم صانع القرار بإنشاء وتسويق وإدارة صندوق يوفر فرصاً استثمارية لعدد من المستثمرين. ويجب على صانع القرار (مدير الصندوق) أن يتخذ قرارات تصّب فى مصلحة جميع المستثمرين وبما يتوافق مع الاتفاقيات الإدارية للصندوق. ومع ذلك فإن مدير الصندوق يتمتع بحرية تصرف واسعة فى صنع القرارات. ويستلم مدير الصندوق أتعابا على أساس سعر السوق لقاء خدماته بما يعادل ١% من الأصول الخاضعة للإدارة و٢٠% من مجمل أرباح الصندوق إذا ما تمّ تحقيق مستوى معين من الأرباح. وتتناسب هذه الرسوم مع الخدمات المؤداه.

على الرغم من انه يُشترط على مدير الصندوق اتخاذ قرارات تصّب فى مصلحة جميع المستثمرين إلا أنه يمتلك صلاحيات واسعة فى صنع القرارات تمكّنه من توجيه أنشطة الصندوق ذات الصلة. ويستلم مدير الصندوق رسوماً ثابتة وذات صلة بالأداء وبما يتناسب مع الخدمات التى يؤديها بالإضافة إلى ذلك، تجمع الأتعاب حصص مدير الصندوق وحصص المستثمرين الأخريين لرفع قيمة الصندوق دون أن ينتج عن ذلك تعرض لتغير العوائد من أنشطة الصندوق، بحيث يشير النظر فى الأتعاب بشكل منفرد إلى أن مدير الصندوق هو الموكل.

ينطبق النموذج والتحليل المذكورين أعلاه على الأمثلة من ١٤أ إلى ١٤ج المبينة أدناه. يُنظر فى كل مثال على حدة.

المثال ١٤أ

يستثمر مدير الصندوق نسبة ٢% فى الصندوق حيث يجمع استثماره بين حصصه وحصص المستثمرين الآخرين. ولا يكون مدير الصندوق ملزما بتغطية الخسائر التى تتجاوز نسبة ٢% من استثماره. ويحق للمستثمرين عزل مدير الصندوق من خلال تصويت الأغلبية فى حال إخلاله ببنود العقد المبرم فقط.

إن استثمار مدير الصندوق لما نسبته ٢% يزيد من تعرضه لتغير العوائد الناتجة من أنشطة الصندوق دون التسبب فى نشوء تعرض من شأنه أن يشير إلى ان مدير الصندوق هو الموكل. وتعد حقوق المستثمرين الآخرين بعزل مدير الصندوق هى حقوق حماية كونها تُمارس فقط عند الإخلال بالعقد المبرم. فى هذا المثال، على الرغم من أن مدير الصندوق يتمتع بصلاحيات واسعة فى صنع القرارات ويتعرض لتغير العوائد الناتجة من حصصه وأتعابه، إلا انه يشير تعرضه هذا إلى أن مدير الصندوق هو الوكيل. وبالتالي، يستنتج مدير الصندوق انه لا يسيطر على الصندوق.

المثال ١٤ب

يمتلك مدير الصندوق حصص استثمار تناسبية كبيرة فى الصندوق، غير أنه غير ملزم بتغطية خسائر الصندوق التى تتجاوز استثماره. ويحق للمستثمرين عزل مدير الصندوق من خلال تصويت الأغلبية فى حال إخلاله ببنود العقد المبرم.

فى هذا المثال، تعد حقوق المستثمرين الآخرين بعزل مدير الصندوق حقوق حماية كونها تُمارس فقط عند الإخلال بالعقد المبرم. وعلى الرغم من أن مدير الصندوق يستلم أتعاب ثابتة وذات صلة بالأداء بما يتناسب مع الخدمات التى يؤديها، غير أن الجمع بين استثمار مدير الصندوق وأتعابه قد ينتج عنه تعرّضه لتغير العوائد المتحققة من أنشطة الصندوق والذي من شانه أن يشير إلى أن مدير الصندوق هو الموكل. وكلما زاد حجم المصالح الاقتصادية العائدة لمدير الصندوق وزادت التغيرات المصاحبة لها (آخذين فى الاعتبار إجمالي أتعابه وحصصه الأخرى)، وزادت الأهمية التي يعطيها مدير الصندوق لتلك الحصص الاقتصادية فى التحليل، وزادت أيضاً أرجحيه أن يكون مدير الصندوق هو الموكل.

على سبيل المثال، بعد الأخذ بعين اعتبار أتعاب مدير الصندوق وعوامل أخرى، قد يرى مدير الصندوق أن استثمار بنسبة ٢٠% هو استثمار كافي لاستنتاج أنه يسيطر على الصندوق. غير أنه فى الحالات الأخرى (على سبيل المثال، إذا اختلفت الأتعاب والعوامل الأخرى)، قد تنشأ السيطرة عندما يكون مستوى الاستثمار مختلفاً.

المثال ١٤ج

يمتلك مدير الصندوق نسبة ٢٠% من حصص الاستثمار التناسبية فى الصندوق، غير انه غير ملزم بتغطية خسائر الصندوق التى تتجاوز ٢٠% من استثماره. ويتضمن الصندوق مجلس إدارة بحيث يكون أعضاءه مستقلين عن مدير الصندوق، ويتم تعيينهم من قبل المستثمرين الآخرين. ويتم تعيين مدير الصندوق من قبل المجلس سنوياً. وفى حال قرر المجلس إنهاء عقد مدير الصندوق، تُستكمل أعماله من قبل مديرين آخرين من القطاع نفسه. على الرغم من ان مدير الصندوق يستلم أتعاب ثابتة وذات صلة بالأداء بما يتناسب مع الخدمات التى يؤديها، غير أن الجمع بين استثمار مدير الصندوق بنسبة ٢٠% وأتعابه ينتج عنه تعرّض لتغير العوائد المتحققة من أنشطة الصندوق والذي من شأنه ان يشير إلى أن مدير الصندوق هو الموكل. غير أن المستثمرون يمتلكون حقوقاً جوهرية تمنحهم الحق بعزل مدير الصندوق – ويوفر مجلس الإدارة آليةً تضمن حق المستثمرين بعزل مدير الصندوق إذا رغبوا بذلك.

فى هذا المثال، يولى مدير الصندوق أهمية أكبر لحقوق العزل الجوهرية فى هذا التحليل. وبالتالي، على الرغم من ان مدير الصندوق يمتلك صلاحيات واسعة فى صنع القرارات ويتعرض لتغير عوائد الصندوق الناتجة من أتعابه واستثماره، إلا أن الحقوق الجوهرية التى يمتلكها مستثمرون آخرون تشير إلى أن مدير الصندوق هو الوكيل. وبالتالي يستنتج مدير الصندوق انه لا يسيطر على الصندوق.

المثال ١٥

توجد منشأة مستثمر فيها من أجل شراء محفظة أوراق مالية مدعومة بأصول ذات سعر ثابت، حيث يتم تمويلها من خلال أدوات الدين وأدوات حقوق الملكية بسعر ثابت. ويتم تصميم أدوات حقوق الملكية لتأمين الحماية ضد الخسارة الأولى لمستثمري الدين واستلام أى عوائد متبقية من الجهة المستثمر فيها. وقد تم تسويق المعاملة لمستثمري الدين المحتملين على انه استثمار فى محفظة أوراق مالية مدعومة بالأصول مع التعرض لمخاطر الائتمان المصاحبة للتخلف المحتمل عن الدفع من قبل مصدري الأوراق المالية المدعومة بالأصول فى المحفظة، والتعرض لمخاطر سعر الفائدة المصاحبة لإدارة المحفظة.

تمثل أدوات حقوق الملكية ما نسبته ١٠% من قيمة الأصول المشتراة. ويدير صانع القرار (مدير الأصول) محفظة الأصول النشطة من خلال اتخاذ القرارات الاستثمارية ضمن الحدود المبينة فى نشرة أعمال الجهة المستثمر بها. ويستلم مدير الأصول أتعابا ثابتة على أساس سعر السوق لقاء هذه الخدمات (على سبيل المثال ١% من الأصول الخاضعة للإدارة)، ورسوم ذات صلة بالأداء (على سبيل المثال، ١٠% من الأرباح) فى حال تجاوز أرباح الجهة المستثمر فيها الحد المتفق عليه وتتناسب هذه الأتعاب مع الخدمات المؤداة. ويمتلك مدير الأصول ٣٥% من حقوق الملكية فى الجهة المستثمر فيها أما نسبة ٦٥% المتبقية من حقوق الملكية وجميع أدوات الدين فيمتلكها عدد كبير من المستثمرين الآخرين الموزعين على نطاق واسع ومن غير ذوى العلاقة. ويحق للمستثمرين الآخرين عزل مدير الأصول دون إبداء أى سبب من خلال قرار الأغلبية.

يستلم مدير الأصول أتعاب ثابتة وذات صلة بالأداء بما يتناسب مع الخدمات المؤداه. وتجمع الأتعاب حصص مدير الصندوق وحصص المستثمرين الآخرين لرفع قيمة الصندوق. ويتعرض مدير الأصول لتغير العوائد الناتجة من أنشطة الصندوق لأنه يمتلك نسبة ٣٥% من حقوق التصويت والناتجة أيضاً من أتعابه.

على الرغم من العمل ضمن المعايير التى تم تحديدها فى نشرة أعمال الجهة المستثمر فيها، إلا أن مدير الأصول يمتلك القدرة الحالية على اتخاذ القرارات بشأن الاستثمار الذي يؤثر بشكل ملموس على عوائد الجهة المستثمر فيها – فى حين يكون لحقوق العزل التى يمتلكها مستثمرون آخرون أهمية ضئيلة فى التحليل وذلك لأن عدد كبير من المستثمرين الموزعين على نطاق واسع يمتلكون هذه الحقوق. وفى هذا المثال، يؤكد مدير الأصول بشدة على تعرضه لتغير عوائد الصندوق الناتجة من حصص حقوق الملكية الخاصة به والتى تكون خاضعة لأدوات الدين. كما أن امتلاك ما نسبته ٣٥% من حقوق الملكية ينتج عنه تعرض ثانوى لخسائر وحقوق العوائد فى الجهة المستثمر فيها، والذى من شانه أن يشير إلى أن مدير الأصول هو الموكل. وبالتالى، يستنتج مدير الأصول أنه يسيطر على الجهة المستثمر فيها.

العلاقة مع الأطراف الأخرى

أت٧٣. عند تقييم السيطرة، على المستثمر النظر فى طبيعة العلاقة مع الأطراف الأخرى وما إذا كانت هذه الأطراف تعمل بالنيابة عن المستثمر (أى أنهم وكلاء فعليون).

ولتحديد ما إذا كانت الأطراف الأخرى تتصرف على اعتبار أنهم وكلاء فعليون، يجب إصدار حكم معين آخذين فى الاعتبار ليس فقط طبيعة العلاقة بل وكيفية تفاعل الأطراف مع بعضها البعض أيضاً.

أت٧٤. لا يُشترط على هذه العلاقة أن تتضمن ترتيبا تعاقدياً. ويكون اى طرف هو وكيل فعلى عندما يمتلك المستثمر، او أولئك اللذين يوجهون أنشطة المستثمر، القدرة على توجيه ذلك الطرف للتصرف بالنيابة عن المستثمر. وفى هذه الحالات، يجب على المستثمر ان يأخذ فى الاعتبار عند تقييم السيطرة على الجهة المستثمر فيها حقوق وكيله الفعلي فى صنع القرارات وتعرضه غير المباشر أو حقوقه فى العوائد المتغيرة من خلال الوكيل الفعلي بالإضافة إلى حقوقه هو أيضاً.

أت٧٥. فيما يلي بعض الأمثلة على تلك الأطراف الأخرى التى قد تتصرف على أنها الوكيل الفعلي للمستثمر بحكم طبيعة العلاقة بينهما:

(أ) أطراف المستثمر ذوى العلاقة.

(ب)طرف حصل على حصصه فى الجهة المستثمر فيها كنوع من المساهمة او قرض من قبل المستثمر.

(ج) طرف وافق على عدم بيع أو نقل أو رهن حصصه فى الجهة المستثمر فيها دون أخذ موافقة مسبقة من قبل المستثمر (باستثناء الحالات التي يُمنح فيها المستثمر او الطرف الأخر حق الموافقة المسبقة وتكون الحقوق مبنية على بنود متفق عليها بشكل مشترك من قبل أطراف راغبة مستقلة).

(د) طرف ليس بقدرته تمويل عملياته دون دعم مالي ثانوي من المستثمر.

(ه) جهة مستثمر فيها أكثرية المسئولين عن الحوكمة أو موظفي الإدارة الرئيسيون هم نفسهم اللذين يعملون لدى المستثمر.

(د) طرف يتمتع بعلاقة أعمال وثيقة مع المستثمر، كالعلاقة بين مقدم الخدمات المهنية وأحد عملائه المهمين.

السيطرة على أصول محددة

أت٧٦. على المستثمر النظر فى ما إذا كان يعامل جزءاً من الجهة المستثمر فيها على اعتبار أنها منشأة منفصلة مفترضة، وإذا صحّ ذلك عليه النظر فى ما إذا كان يسيطر على تلك المنشأة المنفصلة.

أت٧٧. على المستثمر معاملة جزء من الجهة المستثمر بها على أنها منشأة منفصلة مفترضة فقط فى حال توافر الشروط التالية:

عندما يكون المصدر الوحيد لدفع الالتزامات المحددة للجهة المستثمر فيها أو دفع حصص محددة أخرى فيها هى عبر الأصول المحددة أو التدفقات النقدية المتبقية من هذه الأصول ولا يجوز ، جوهرياً ، إستخدام أى من عوائد الأصول المحددة للجهة المستثمر فيها (وعمليات تحسين الملاءة الائتمانية ذات الصلة، إن وُجدت). ولا تمتلك الأطراف الأخرى، عدا هؤلاء ذوى الالتزامات المحددة، اى حقوق أو واجبات ذات صلة بالأصول المحددة أو التدفقات النقدية من هذه الأصول المتبقية ، ولا يجوز ، جوهرياً ، إستخدام أى من عوائد الأصول المحددة من قبل الجهة المستثمر فيها المتبقية، وكذلك لا يجوز دفع التزامات المنشاة المنفصلة المفترضة من أصول الجهة المستثمر فيها المتبقية. وبالتالي، يتم جوهرياً حماية جميع أصول والتزامات وحقوق ملكية المنشاة المنفصلة والمفترضة من الجهة المستثمر فيها كاملة.

أت٧٨. على المستثمر بعد تحقق جميع الشروط المبنية فى الفقرة "أت ٧٧" ، أن يحدد الأنشطة التى تؤثر بشكل ملموس على عوائد المنشأة المنفصلة المفترضة وكيف يتم توجيه هذه الأنشطة من أجل تقييم ما إذا كان يسيطر على ذلك الجزء من الجهة المستثمر فيها. وعند تقييم السيطرة فى المنشأة المنفصلة المفترضة، يجب على المستثمر النظر فيما إذا كان يتعرض للعوائد المتغيرة الناتجة من شراكته مع تلك المنشأة او يمتلك حقوق فيها وأيضاً فى القدرة على استخدام سلطته على ذلك الجزء من الجهة المستثمر فيها للتأثير على قيمة عوائد المستثمر.

أت٧٩. فى حالة كون المستثمر يسيطر على المنشاة المنفصلة المفترضة، على المستثمر تجميع ذلك الجزء من الجهة المستثمر فيها . فى تلك الحالة، تستثنى الأطراف الأخرى ذلك الجزء من الجهة المستثمر فيها عند تقييم السيطرة على الجهة المستثمر فيها وعند تجميعها.

التقييم المستمر

أت٨٠. على المستثمر أن يقوم بإعادة تقييم ما إذا كان يسيطر على الجهة المستثمر فيها عندما تشير الحقائق والحالات إلى وجود تغيرات فى عنصر أو أكثر من عناصر السيطرة الثلاث المذكورة فى الفقرة "٧".

أت٨١. عند وجود اى تغيير على كيفية ممارسة السلطة على الجهة المستثمر فيها، يجب أن ينعكس ذلك التغيير على كيفية تقييم المستثمر لسلطته على هذه الجهة. على سبيل المثال، قد تشير التغيرات الحاصلة على حقوق صنع القرارات إلى أن الأنشطة ذات الصلة لم تعد تُوجه من خلال حقوق التصويت، وعوضا عن ذلك تمنح الاتفاقيات الأخرى كالعقود طرف ما او أطراف أخرى القدرة الحالية على توجيه الأنشطة ذات الصلة.

أت٨٢. قد يتسبب حدث ما باكتساب أو خسارة السلطة على الجهة المستثمر فيها دون مشاركة المستثمر فى ذلك الحدث. على سبيل المثال، قد يكتسب المستثمر السلطة على الجهة المستثمر فيها بسبب إنتهاء حقوق صنع القرارات التى يمتلكها طرف ما أو أطراف أخرى والتى منعت المستثمر فى السابق من السيطرة على الجهة المستثمر فيها.

أت٨٣. ينظر المستثمر أيضاً فى التغيرات المؤثرة على تعرضه للعوائد المتغيرة الناتجة من شراكته مع الجهة المستثمر فيها أو حقوقه فى هذه العوائد. على سبيل المثال، قد يعقد المستثمر الذى يمتلك السلطة على الجهة المستثمر فيها سيطرته عليها عندما تنتهي حقوقه فى استلام اى عوائد أو التعرض للإلتزامات وذلك لأن المستثمر لم يحقق ما ذُكر فى الفقرة "٧(ب)" (على سبيل المثال، فى حال إنهاء عقد استلام أتعاب متعلقة بالأداء).

أت٨٤. على المستثمر أن ينظر فى ما إذا كان تقييمه لكونه وكيلاً أو موكلاً قد تغير. وقد تشير التغيرات الحاصلة على مجمل العلاقة بين المستثمر والأطراف الأخرى إلى أنه لم يعد وكيلاً على الرغم من انه كان وكيلا فى الماضي، والعكس صحيح. على سبيل المثال، على المستثمر إعادة النظر فى وضعه كوكيل أو موكل فى حال حدوث اى تغيرات على حقوقه أو حقوق الأطراف الأخرى.

أت٨٥. لا يتغير تقييم السيطرة الأولى للمستثمر أو وضعه كموكل أو وكيل فقط نتيجة تغير أوضاع السوق (على سبيل المثال، التغير فى عوائد الجهة المستثمر فيها نتيجة (أوضاع السوق)، إلا إذا أحدث التغيير فى أوضاع السوق تغيراً على عنصر أو أكثر من عناصر السيطرة المذكورة فى الفقرة "٧" أو فى مجمل العلاقة بين الموكل والوكيل.

متطلبات المحاسبة

إجراءات التجميع

أت٨٦. القوائم المالية المجمعة:

(أ) تجمع بين البنود المشابهة للأصول والالتزامات وحقوق الملكية والدخل والمصروفات والتدفقات النقدية للمنشأة الأم مع تلك البنود الخاصة بشركاتها التابعة.

(ب) تستبعد المبلغ المسجل لاستثمار الشركة الأم فى كل من شركاتها التابعة وكذلك حصتها من حقوق الملكية فى كل من شركاتها التابعة (يوضح معيار المحاسبة المصري رقم (٢٩) كيفية المحاسبة عن أى شهرة ذات صلة).

(ج) تستبعد بالكامل جميع الأصول والالتزامات وحقوق الملكية والدخل والمصروفات والتدفقات النقدية ضمن المجموعة والمتعلقة بالمعاملات بين منشآت المجموعة (يتم استبعاد جميع الأرباح أو الخسائر الناتجة من المعاملات ضمن المجموعة بالكامل والتي يتم الاعتراف بها فى الأصول كالمخزون أو الأصول الثابتة). وقد تشير الخسائر ضمن المجموعة إلى وجود اضمحلال يتطلب الاعتراف به فى القوائم المالية المجمعة. وينطبق معيار المحاسبة المصري رقم (٢٤) "ضرائب الدخل" على التغيرات المؤقتة الظاهرة عقب إلغاء الأرباح والخسائر الناتجة عن المعاملات بين أطراف المجموعة.

السياسات المحاسبية الموحدة

أت٨٧. فى حال استخدام عضو من أعضاء المجموعة سياسات محاسبية مختلفة عما يتم تبنيه فى القوائم المالية المجمعة للمعاملات والأحداث المشابهة فى الحالات المماثلة، يتم إجراء التعديلات المناسبة على القوائم المالية لذلك العضو فيما يتعلق بإعداد القوائم المالية المجمعة لضمان توافقها مع السياسات المحاسبية للمجموعة.

القياس

أت٨٨. تجمع المنشاة دخل مصروفات الشركة التابعة فى قوائمها المالية المجمعة بدءا من تاريخ السيطرة عليها لحين توقف تلك السيطرة على الشركة التابعة. دخل ومصروفات الشركة التابعة مبينة على مبالغ الأصول والالتزامات المعترف بها في

القوائم المالية المجمعة فى تاريخ الاقتناء. على سبيل المثال، يعتمد مصروف الإهلاك المعترف به فى القوائم المجمعة للدخل الشامل بعد تاريخ الاقتناء على القيم العادلة للأصول القابلة للإهلاك ذات الصلة والمعترف بها فى القوائم المالية المجمعة فى تاريخ الاقتناء.

حقوق التصويت المحتملة

أت٨٩. عند وجود حقوق تصويت محتملة أو مشتقات أخرى تتضمن حقوق تصويت محتملة، يتم تحديد نسبة الأرباح والخسائر والتغيرات فى حقوق الملكية المخصصة للمنشأة الأم والحصص غير المسيطرة لغرض إعداد القوائم المالية المجمعة بناءً على حصص الملكية القائمة دون أن تعكس الممارسة أو التحويل المحتمل لحقوق التصويت المحتملة والمشتقات الأخرى، إلا إذا تم تطبيق الفقرة "أت ٩٠".

أت٩٠. فى بعض الحالات تمتلك المنشاة، جوهريا، حصة ملكية قائمة نتيجةً معاملة معينة تمنح المنشاة حالياً حق الحصول على العوائد المصاحبة لحصة الملكية. فى هذه الحالة، يتم تحديد النسبة المخصصة للمنشأة الأم وحقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة لغرض إعداد القوائم المالية المجمعة من خلال الأخذ فى الاعتبار الممارسة النهائية لحقوق التصويت المحتملة والمشتقات الأخرى التى تمنح المنشأة حالياً حق الحصول على العوائد.

أت٩١. ملغاة .

تاريخ نهاية الفترة المالية

أت٩٢. يجب أن يكون تاريخ نهاية الفترة المالية هو نفس التاريخ بالنسبة للقوائم المالية للمنشأة الأم وشركاتها التابعة المستخدمة فى إعداد القوائم المالية المجمعة. وفى حال اختلاف نهاية الفترة المالية للمنشأة الأم عن تلك الفترة لشركاتها التابعة، تقوم الشركة التابعة – لأغراض التجميع – بإعداد معلومات مالية إضافية فى نفس تاريخ القوائم المالية للمنشأة الأم وذلك لتمكينها من تجميع المعلومات المالية للشركة التابعة، إلا إذا تعذّر تطبيق ذلك.

أت٩٣. فى حال تعذر تطبيق ذلك، يجب على الشركة الأم تجميع المعلومات المالية للشركة التابعة مستخدمةً بذلك أحدث المعلومات المالية للشركة التابعة والتى يتم تعديلها فيما يخص آثار المعاملات والأحداث الهامة التى تحدث ما بين تاريخ تلك القوائم المالية

وتاريخ القوائم المالية المجمعة وفى جميع الحالات، يجب أن لا يزيد الاختلاف بين تاريخ القوائم المالية للشركة التابعة وتاريخ القوائم المالية المجمعة عن ٣ أشهر، ويجب أن يكون طول الفترات المالية وأى اختلاف بين تواريخ القوائم المالية هو نفسه من فترة إلى أخرى.

حقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة

أت٩٤. على المنشاة أن تنسب الأرباح أو الخسائر وكل من عناصر الدخل الشامل الآخر إلى مالكي الشركة الأم و حقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة. وأن تنسب المنشأة كذلك إجمالي الدخل الشامل إلى مالكي الشركة الأم والحصص غير المسيطرة حتى وإن أدى ذلك إلى حصول رصيد عجز فيها.

أت٩٥. عند وجود أسهم ممتازة مجمعة للأرباح قائمة فى شركة تابعة ما مبوبة على إنها حقوق ملكية تدخل ضمن حقوق الحصص غير المسيطرة، فعلى المنشاة حساب حصتها من الأرباح أو الخسائر بعد تعديلها بما يخص أرباح هذه الأسهم، سواء تم إقرار توزيع هذه الأرباح أم لا.

التغيرات على النسبة المحتفظ بها ضمن الحصص غير المسيطرة

أت٩٦. عند تغير نسبة حقوق الملكية المحتفظ بها ضمن الحصص غير المسيطرة، على المنشاة تعديل المبالغ المسجلة للحصص المسيطرة وغير المسيطرة حتى تنعكس التغيرات على حصصهم ذات الصلة فى الشركة التابعة. وأن تعترف المنشاة بشكل مباشر ضمن حقوق الملكية بأي اختلاف بين مبلغ تعديل الحصص غير المسيطرة والقيمة العادلة للعوض النقدي المدفوع او المستلم، وأن تنسبه إلى مالكي الشركة الأم.

فقد السيطرة

أت٩٧. قد تفقد الشركة الأم سيطرتها على الشركة التابعة فى أثنين أو أكثر من الترتيبات (المعاملات). غير أنه فى بعض الأحيان، قد تشير بعض الحالات إلى أنه يجب محاسبة الترتيبات المتعددة على أنها معاملة واحدة وعلى الشركة الأم النظر فى جميع بنود وشروط الترتيبات وآثارها الاقتصادية، عند تحديد ما إن كان ينبغي اعتبارها معاملة واحدة. ويشير واحد أو أكثر مما يلى إلى وجوب قيام الشركة الأم بمحاسبة الترتيبات المتعددة على أنها معاملة واحدة.

(أ) عند إبرامها فى الوقت نفسه، أو الواحدة تلو الأخرى.

(ب) عندما تشكل هذه الترتيبات معاملة واحدة مصممة لتحقيق أثر تجارى كلى.

(ج) عندما يعتمد حدوث ترتيب ما على حدوث ترتيب أخر واحد على الأقل.

(د) عندما لا يكون لترتيب معين بمجمله مبرراً اقتصاديا، لكنه يكون له مبرراً اقتصاديا عند النظر فيه إلى جانب الترتيبات الأخرى. ومثال على ذلك عندما يتم تسعير التصرف بالأسهم بسعر أقل من سعر السوق ويتم التعويض عنه بتسعير التصرف بالأسهم لاحقا بسعر أعلى من سعر السوق.

أت٩٨. على الشركة الأم القيام بما يلي فى حال فقد سيطرتها على الشركة التابعة:

(أ) إلغاء الاعتراف:

(١) بأصول (بما فى ذلك اى شهرة) والتزامات الشركة التابعة بمبالغها المسجلة فى تاريخ فقد السيطرة.

و(٢) بالمبلغ المسجل لأى حصص غير مسيطرة فى الشركة التابعة السابقة فى تاريخ فقد السيطرة (بما فى ذلك اى من عناصر الدخل الشامل الآخر المنسوب لها).

(ب) الاعتراف:

(١) بالقيمة العادلة للمقابل النقدي المستلم، إن وُجد، من المعاملة أو الحدث أو الظروف التى أدت إلى فقدان السيطرة.

و(٢) عندما تتضمن المعاملة أو الحدث أو الظروف التى أدت إلى فقدان السيطرة توزيع أسهم الشركة التابعة على المالكين بصفتهم هذه بتلك التوزيعات.

و(٣) بأي استثمار محتفظ به فى الشركة التابعة السابقة بقيمته العادلة فى فقد تاريخ السيطرة.

(ج) إعادة تصنيف المبالغ المعترف بها فى الدخل الشامل الآخر فيما يتعلق بالشركة التابعة على حساب الأرباح أو الخسائر، أو نقلها مباشرة إلى الأرباح المرحلة، وذلك وفقاً لما هو مذكور فى الفقرة "أت ٩٩".

(د) الاعتراف باى فرق ناتج على أنه إما ربح أو خسارة منسوبة إلى الشركة الأم،

أت٩٩. فى حال فقد الشركة الأم سيطرتها على الشركة التابعة، على الشركة الأم حساب جميع المبالغ المعترف بها سابقاً فى الدخل الشامل الأخر فيما يتعلق بتلك الشركة التابعة وذلك بناء على الأسس ذاتها المطلوب تحقيقها عندما تقوم الشركة الأم

بالتصرف مباشرة بالأصول أو الالتزامات ذات العلاقة. وبالتالي فعند إعادة تبويب الربح أو الخسارة المعترف بها سابقاً فى الدخل الشامل الأخر إلى حساب الأرباح أو الخسائر عند التصرف بالأصول أو الالتزامات ذات العلاقة، على الشركة الأم إعادة تبويب الربح أو الخسارة من حقوق ملكية إلى حساب الأرباح أو الخسائر (كتعديل إعادة التبويب)، وذلك عند فقد السيطرة على الشركة التابعة. وعندما تم تحويل فائض إعادة التقييم المعترف به سابقاً فى الدخل الشامل الآخر مباشرة إلى الأرباح المرحلة عند التصرف بالأصول، على الشركة الأم تحويل فائض إعادة التقييم مباشرة إلى الأرباح المرحلة عند فقد السيطرة على الشركة التابعة.

معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٣) ٢٠١٥

الترتيبات المشتركة

معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٣) ٢٠١٥
الترتيبات المشتركة

المحتويات

	الفقرات
هدف المعيار	١
الوفاء بالهدف	٢
نطاق المعيار	٣
الترتيبات المشتركة	٤-١٩
السيطرة المشتركة	٧-١٣
أنواع الترتيبات المشتركة	١٤-١٩
القوائم المالية لأطراف الترتيب المشتركة	٢٠-٢٥
العمليات المشتركة	٢٠-٢٣
المشروعات المشتركة	٢٤-٢٥
القوائم المالية المستقلة	٢٦-٢٧
ملحق (أ) إرشادات التطبيق	
ملحق (ب) الفترة الإنتقالية وسحب معايير المحاسبة المصرية الأخرى	
ملحق (ج) الأمثلة الإيضاحية	

معيار المحاسبة المصري رقم (٤٣) ٢٠١٥

الترتيبات المشتركة

هدف المعيار

١- يهدف هذا المعيار إلى وضع مبادىء للتقرير المالى بواسطة المنشآت التى لديها حصة فى ترتيبات محكومة بسيطرة مشتركة (الترتيبات المشتركة).

الوفاء بالهدف

٢- للوفاء بالهدف المذكور فى الفقرة "١" ، عرف هذا المعيار السيطرة المشتركة ، وتطلب من المنشأة التى هى طرف فى ترتيب مشترك ان تحدد نوع الترتيب المشترك الذى تدخل فيه عن طريق تقدير حقوقها وتعهداتها (التزاماتها) والمحاسبة عن تلك الحقوق والتعهدات (الالتزامات) طبقاً لنوع هذا الترتيب.

نطاق المعيار

٣- يطبق هذا المعيار على جميع المنشآت التى تكون طرفاً فى ترتيب مشترك.

الترتيبات المشتركة

٤- الترتيب المشترك هو الترتيب الذى به طرفين او اكثر لديهم سيطرة مشتركة .

٥- يتميز الترتيب المشترك بالخصائص الآتية :

(أ) الاطراف ملزمون باتفاق تعاقدى (راجع الفقرات من "أت٢ " إلى "أت٤").

(ب) الاتفاق التعاقدى يمنح سيطرة مشتركة لطرفين او اكثر من الترتيب (راجع الفقرات من "٧" إلى"١٣").

٦- الترتيب المشترك يكون اما عملية مشتركة او مشروع مشترك.

السيطرة المشتركة

٧- السيطرة المشتركة هى إتفاق تعاقدى بالاشتراك فى السيطرة على ترتيب ما، والتى توجد فقط عندما تتطلب القرارات المرتبطة بالأنشطة موافقة بالإجماع للاطراف المشتركة فى السيطرة .

٨- على المنشأة التى تكون طرف فى ترتيب ما ان تقدر ما إذا كان الترتيب التعاقدى يعطى جميع الاطراف او مجموعة من الاطراف سيطرة بصورة مجتمعة على هذا الترتيب.

وتتحقق سيطرة جميع الاطراف او مجموعة من الاطراف على ترتيب بصورة مجتمعة عندما يجب ان يتصرفوا معاً لتوجيه الانشطة التى تؤثر بشكل هام فى العوائد من الترتيب (بمعنى الانشطة ذات الصلة).

٩- يعد تحديد ان كل الاطراف او مجموعة من الاطراف يسيطرون على الترتيب ، لا توجد السيطرة المشتركة إلا عندما تتطلب القرارات المرتبطة بالأنشطة موافقة بالإجماع من الأطراف التى تسيطر على الترتيب .

١٠- لا يوجد فى الترتيب المشترك طرف يسيطر على الترتيب لصالحه . لأن أى طرف فى ترتيب سيطرة مشتركة يستطيع ان يمنع ايه اطراف اخرى او ايه مجموعة من الاطراف من السيطرة على الترتيب.

١١- يمكن أن يكون الترتيب ترتيباً مشتركاً حتى إذا لم يكن لدى كل الاطراف سيطرة مشتركة على هذا الترتيب. ويميز هذا المعيار بين الاطراف الذين لديهم سيطرة مشتركة على الترتيب المشترك (مشغلين مشتركين أو أصحاب حصص فى مشروعات مشتركة) والأطراف الذين يساهمون فيه ولكن ليس لديهم سيطرة مشتركة فى ترتيب مشترك.

١٢- تحتاج المنشأة لتطبيق الحكم الشخصى عند تقييم ما إذا كان كل الاطراف او مجموعة من الاطراف لديهم سيطرة مشتركة على الترتيب ، وتقوم المنشأة بعمل تقدير يأخذ فى الاعتبار جميع الحقائق والظروف المحيطة (راجع الفقرات من "أت٥" إلى "أت١١").

١٣- إذا تغيرت الحقائق والظروف، فعلى المنشأة إعادة تقدير ما إذا كان سيستمر لديها سيطرة مشتركة على الترتيب أم لا .

انواع الترتيبات المشتركة

١٤- على المنشأة ان تحدد نوع الترتيب المشترك الذى تدخل فيه. ويعتمد تصنيف الترتيب المشترك كعملية مشتركة او مشروع مشترك على الحقوق والالتزامات (التعهدات) لاطراف الترتيب.

١٥- تصبح العملية المشتركة ترتيب مشترك عندما يكون لدى اطرافه سيطرة مشتركة على الحقوق على الأصول والتعهدات بالالتزامات المرتبطة بالترتيب . ويطلق على هؤلاء الاطراف المشغلين المشتركين.

١٦-يكون المشروع المشترك ترتيب مشترك عندما يكون لدى اطرافه سيطرة مشتركة على الحقوق على صافي الاصول المرتبطة بالترتيب. وهؤلاء الاطراف يطلق عليهم اصحاب الحصص فى المشروعات المشتركة.

١٧-تطبـــق المنشأة الحكم الشخصي عند تقدير ما إذا كان الترتيب المشترك عملية مشتركة او مشروع مشترك. وعلى المنشأة تحديد نوع الترتيب المشترك الذى تشترك فيه آخذة فى الاعتبار حقوقها والتزاماتها الناتجة عن الترتيب وتقيم المنشاة حقوقها وإلتزاماتها فى ضوء الهيكل والشكل القانوني للترتيب والشروط المتفق عليها بواسطة الاطراف فى الاتفاق التعاقدي والحقائق والظروف الاخرى عندما يكون ذلك ملائماً (راجع الفقرات من"أت١٢" إلى "أت٣٣").

١٨-يجتمع أحياناً بعض الأطراف معاً عن طريق اطار عام لاتفاقية تضع الشروط العامة للتعاقد للقيام بنشاط أو اكثر. قد تذكر اتفاقية الاطار العام قيام الاطراف بتكوين اكثر من ترتيب مشترك لتتعامل مع انشطة محددة والتى تمثل جزءاً من الاتفاقية. وحتى إذا كانت تلك الترتيبات المشتركة ترتبط مع نفس اتفاقية الاطار العام، فنوعها قد يكون مختلفاً إذا كانت حقوق والتزامات الاطراف تختلف عند القيام بأنشطة مختلفة تتناولها اتفاقية الاطار العام. وبالتالى يمكن تواجد العملية المشتركة والمشروع المشترك معاً عندما يطبق اطراف الاتفاقية انشطة مختلفة والتى تشكل جزءاً من نفس اتفاقية الاطار العام.

١٩-إذا تغيرت الحقائق والظروف فعلى المنشأة ان تعيد تقييم ما إذا كان نوع الترتيب المشترك الذى ترتبط به قد تغير.

القوائم المالية لأطراف الترتيبات المشتركة

العمليات المشتركة

٢٠-على المشغل المشترك ان يعترف فيما يتعلق بحصته فى العملية المشتركة بـــ :

(أ) اصوله بما فى ذلك نصيبه فى الاصول المشتركة.

و(ب) التزاماته بما فى ذلك نصيبه فى ايه التزامات يتم تحملها مشاركة.

و(ج) ايراداته من بيع نصيبه أو حصته فى ناتج العمليات المشتركة .

و(د) نصيبه فى الايرادات من بيع ناتج العمليات المشتركة .

و(هـ) مصروفاته بما فى ذلك نصيبه فى المصروفات التى تم تحملها بصورة مشتركة .

٢١- على المشغل المشترك ان يعالج محاسبياً الاصول والالتزامات والايرادات والمصروفات المرتبطة بحصته فى العملية المشتركة طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية المطبقة على تلك الاصول والالتزامات والايرادات والمصروفات.

٢٢- تحدد الفقرات من "أت٣٤" إلى "أت٣٧" المعالجة المحاسبية للمعاملات مثل البيع والمساهمات او الشراء لأصول بين المنشأة والعملية المشتركة التى هى مشغل مشترك فيها.

٢٣- على الطرف المساهم فى العملية المشتركة ولكن ليس لديه سيطرة مشتركة عليها ، ان يقوم ايضاً بالمعالجة المحاسبية لحصته فى الترتيب طبقاً للفقرات من "٢٠" إلى "٢٢" إذا كان لهذا الطرف حقوق على الأصول وتعهدات بالالتزامات المرتبطة بالعملية المشتركة. إما إذا كان الطرف المساهم فى الترتيب ليس لديه سيطرة مشتركة على عملية مشتركة وليس لديه حقوق على الأصول ولا تعهدات بالإلتزامات المرتبطة بالعملية المشتركة، فعليه ان يقوم بالمعالجة المحاسبية لحصصه فى العملية المشتركة طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية المطبقة على تلك الحصص.

المشروعات المشتركة

٢٤- على المنشأة صاحبة الحصة فى المشروع المشترك ان تعترف بنصيبها فى المشروع المشترك على انه استثمار وان تقوم بالمعالجة المحاسبية لهذا الاستثمار باستخدام طريقة حقوق الملكية طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (١٨) ما لم تكن المنشأة معفاة من تطبيق طريقة حقوق الملكية كما هى محددة فى ذلك المعيار.

٢٥- يقوم الطرف المساهم فى المشروع المشترك ولكن ليس لديه سيطرة مشتركة عليه بالمعالجة المحاسبية لحصته فى الترتيب طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) ، مالم يكن لديه نفوذ مؤثر على المشروع المشترك ففى هذه الحالة تتم المعالجة المحاسبياً طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (١٨) .

القوائم المالية المستقلة

٢٦- على المشغل المشترك او صاحب الحصة فى المشروع المشترك ان يعالج محاسبياً فى قوائمه المالية المستقلة حصته فى :-

(أ) العملية المشتركة طبقاً للفقرات من "٢٠" إلى "٢٢".

(ب) المشروع المشترك طبقاً للفقرة "١٠" من معيار المحاسبة المصرى رقم (١٧) "القوائم المالية المستقلة" .

٢٧-على المساهم فى ترتيب مشترك ولكن ليس لديه سيطرة مشتركة أن يعالج محاسبياً فى قوائمه المالية المستقلة حصته فى :

(أ) العملية المشتركة طبقاً للفقرة "٢٣".

(ب) المشروع المشترك طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) ما لم يكن لدى المنشأة نفوذ مؤثر على المشروع المشترك ففى تلك الحالة سوف يطبق الفقرة "١٠" من معيار المحاسبة المصرى رقم (١٧) .

ملحق (أ)
ارشادات التطبيق

يرافق هذا الملحق معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٣) ويعتبر جزءاً لا يتجزأ منه . وهو يصف التطبيقات على الفقرات (من "١" الى "٢٧") وله نفس القوة التى للأجزاء الاخرى بمعيار المحاسبة المصرى.

أت١- الامثلة الواردة فى هذا المرفق هى امثلة لمواقف افتراضية على الرغم من ان بعض اشكال تلك الأمثلة قد تكون موجودة فى الحقيقة بنفس النمط (الشكل). لذا فإن الحقائق والظروف لأشكال الحقيقة المحددة قد تحتاج إلى إعادة تقييمها عند تطبيق معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٣).

الترتيبات المشتركة

الترتيب التعاقدي (فقرة "٥")

أت٢ – يمكن اثبات الترتيبات التعاقدية بعده طرق. وغالباً وليس دائماً ما تكون الاتفاقيات التعاقدية واجبة التنفيذ فى صيغة مكتوبة وعادة فى صورة عقد او نقاط تم مناقشتها بين اطراف التعاقد. ويستطيع التطبيق القانوني ان يوجد اتفاقيات واجبة النفاذ اما بذاته او عن طريق ادراجه فى عقود بين اطراف التعاقد.

أت٣- عندما يتم تكوين ترتيبات مشتركة من خلال كيان مستقل (راجع الفقرات من "أت١٩" إلى "أت٣٣")، يكون الاتفاق التعاقدي او بعض مظاهره فى بعض الحالات مدرج فى النظام الأساسي او اللائحة الداخلية للكيان المستقل.

أت٤- يحدد الاتفاق التعاقدي الشروط التى من خلالها يكون الاطراف المشاركين فى النشاط خاضعين للترتيب . وعادة ما يكون الترتيب التعاقدي مرتبط بأمور مثل :

(أ) الغرض والنشاط وفترة الترتيب المشترك.

(ب) كيفية تعيين اعضاء مجلس الادارة والمديرين والكيانات الحاكمة المماثلة فى الترتيب المشترك .

(ج) عملية اتخاذ القرار: الموضوعات التى تتطلب قرارات بين اطراف الترتيب، وحقوق التصويت لأطراف الترتيب والمستوى المطلوب لتدعيم تلك الموضوعات. وتتشئ عملية اتخاذ القرارات الواردة فى الترتيب التعاقدي السيطرة المشتركة للترتيب (راجع الفقرات من "أت٥" إلى "أت١١").

(د) رأس المال او ايه مساهمات اخرى مطلوبة من اطراف الترتيب.

(هـ) كيفية مشاركة اطراف الترتيب فى الاصول والالتزامات والايرادات والمصروفات المتعلقة بالترتيب المشترك .

السيطرة المشتركة (الفقرات من "٧" إلى "١٣")

أ٥- عند تقدير ما إذا كان للمنشأة سيطرة مشتركة على الترتيب، فعلى المنشأة فى البداية ان تقدر ما اذا كان كل الاطراف او مجموعة من الاطراف لهم سيطرة على هذا الترتيب . ويعرف معيار المحاسبة المصرية رقم (٤٢) السيطرة والتى يجب ان تستخدم عند تحديد ما إذا كان كل الاطراف او مجموعة من الاطراف يتعرضون او لديهم حقوق فى عوائد متغيرة من مشاركتهم فى الترتيب ، كما أن لديهم القدرة على التأثير فى تلك العوائد من خلال تحكمهم فى هذا الترتيب. وعندما يتحدد بصورة مجمعة ان كل اطراف الاتفاقية او مجموعة من الاطراف لديهم القدرة على توجيه الانشطة التى تؤثر بصورة كبيرة على العوائد من الترتيب (بمعنى الانشطة ذات الصلة)، بمعنى هذ أن اطراف الترتيب يسيطرون عليه مجتمعين.

أ٦- بعد التوصل الى ان كل اطراف الاتفاقية او مجموعة من الاطراف يتحكمون فى الاتفاقية مجتمعين، فعلى المنشأة ان تقدر ما إذا كان لديها سيطرة مشتركة على الاتفاقية ام لا. وتوجد السيطرة المشتركة فقط عندما تتطلب القرارات ذات الصلة موافقة بالإجماع من الاطراف الذين يسيطرون على الترتيب ، ويتطلب تقدير ما إذا كانت الترتيب مسيطر عليه سيطرة مشتركة من اطرافه او مجموعة من اطرافه او يسيطر عليه طرف من اطرافه بصورة منفردة ممارسة الحكم الشخصي.

أ٧- فى بعض الاحيان تؤدى عملية اتخاذ القرار المتفق عليها بواسطة اطراف الترتيب التعاقدي ضمنياً الى سيطرة مشتركة. على سبيل المثال بافترض ان هناك طرفان كونا ترتيباً ولدى كل منهما ٥٠ بالمائة من حقوق التصويت ويحدد الترتيب التعاقدي الذى بينهما نسبة ٥١% على الأقل من حقوق التصويت لاتخاذ قرارات تتعلق بالأنشطة ذات الصلة.

فى هذه الحالة فاطراف الترتيب لديهم اتفاق ضمني بأن لهم سيطرة مشتركة على الترتيب لأن القرارات المرتبطة بالأنشطة ذات الصلة لا يمكن ان تؤخذ بدون موافقة طرفى التعاقد.

أ٨- فى بعض الظروف الاخرى يتطلب الترتيب التعاقدي حد ادنى من نسب حقوق التصويت لاتخاذ قرار متعلق بالأنشطة ذات الصلة. فعندما يمكن تحقيق الحد الادنى المطلوب من نسب حقوق التصويت بأكثر من تركيبه واحدة من اطراف التعاقد فلا يكون هذا الترتيب

ترتيب مشترك ما لم يحدد الترتيب التعاقدي الاطراف (او مجموعة الاطراف) المطلوب موافقتهم بصورة مجمعة لقرارات متعلقة بالأنشطة ذات الصلة بالترتيب.

أمثلـــة تطبيقيـــة

مثال (١)

بافتراض ان هناك ثلاثة اطراف لترتيب : (أ) لديه ٥٠% من حقوق التصويت فى الترتيب و (ب) لديه ٣٠% من حقوق التصويت فى الترتيب و (ج) لديه ٢٠% من حقوق التصويت فى الترتيب. ويحدد الترتيب التعاقدي بين (أ و ب و ج) انه مطلوب على الاقل نسبة ٧٥% من حقوق التصويت لاتخاذ قرار متعلق بالأنشطة المرتبطة بالترتيب.

حتى إذا كان (ا) يستطيع بمفرده ان يبطل أي قرار، فهو لا يستطيع ان يسيطر (يتحكم) فى الترتيب لأنه يحتاج الى موافقة (ب). لأن شروط الترتيب التعاقدى تتطلب على الاقل ٧٥% من حقوق التصويت لاتخاذ قرار يتعلق بالأنشطة ذات الصلة وبالتالى لا يمكن القيام بها بدون موافقة كل من أ و ب.

مثال (٢)

بافتراض ان هناك ٣ أطراف للترتيب (أ) لديه ٥٠% من حقوق التصويت للترتيب و (ب) و (ج) لدى كل منهما ٢٥% و الترتيب التعاقدي بين أ و ب و ج يحدد انه مطلوب ٧٥% على الأقل من حقوق التصويت لاتخاذ قرار عن الانشطة ذات الصلة للترتيب .

حتى إذا كان (أ) يستطيع ان يبطل اي قرار، فإنه لا يستطيع ان يسيطر على الترتيب لأنه يحتاج موافقة اما (ب) او (ج). فى هذا المثال أ و ب و ج مجتمعين لهم سيطرة على الاتفاقية. فى حين انه يوجد اكثر من مجموعة من الاطراف يستطيعوا ان يتفقوا ليصلوا الى ٧٥% من حقوق التصـــــويت (إما أ وب أو أ و ج).

فى مثل هذا الموقف، ومن أجل أن يصبح الترتيب مشتركاً يحتاج الترتيب التعاقدى إلى تحديد التشكيلة من الاطراف التى قد تكون مطلوبة للموافقة الجماعية للقرارات المرتبطة بالأنشطة ذات الصلة بالترتيب.

مثال (٣)

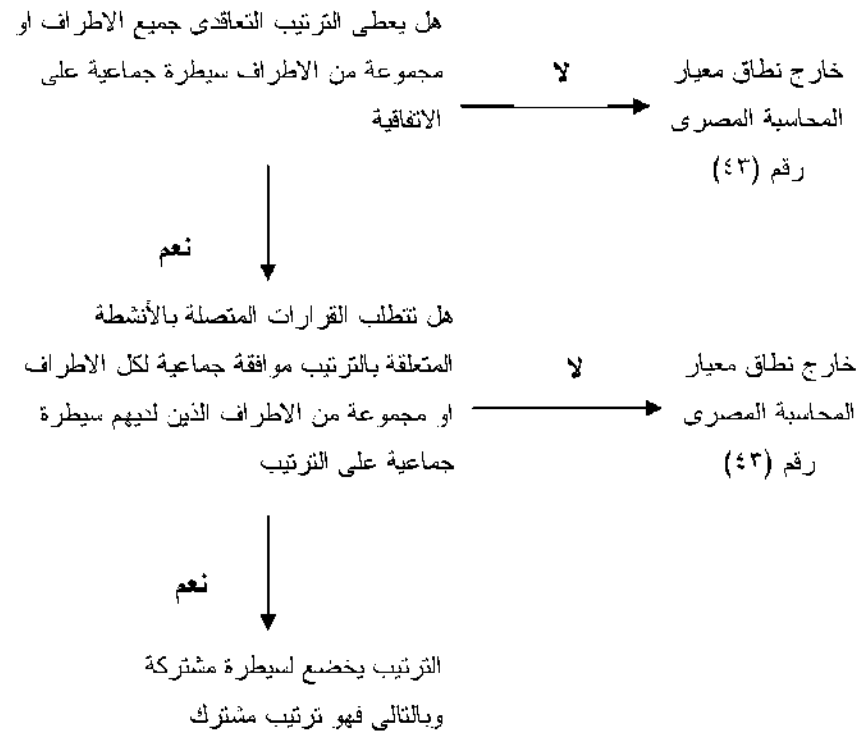
بإفتراض أن الترتيب يضم أ و ب وكلا منهما لديه ٣٥% من حقوق التصويت فى الترتيب والجزء الباقي

٣٠% موزع على اطراف عدة. وتتطلب القرارات المتعلقة بالأنشطة ذات الصلة موافقة اغلبية حقوق التصويت. فيصبح أ و ب لديهم سيطرة مشتركة على الترتيب فقط فى حالة ما إذا كان الترتيب التعاقدي يحدد ان القرارات المرتبطة بالأنشطة ذات الصلة بالترتيب تتطلب موافقة كلاً من أ و ب.

أت٩- مطلب الموافقة بالإجماع يعنى ان أي طرف لديه سيطرة مشتركة على الترتيب يستطيع ان يمنع أي اطراف اخرى او مجموعة من الاطراف من اتخاذ قرارات منفردة (خاصة بالأنشطة ذات الصلة) بدون موافقته. وإذا كانت متطلبات الموافقة بالإجماع متصلة فقط بقرارات تعطى الطرف حقوق حماية وليست مرتبطة بأنشطة ذات صلة فى الترتيب، فهذا الطرف ليس له سيطرة مشتركة فى الترتيب.

أت١٠- قد يتضمن الترتيب التعاقدى بنود تتعلق بقرارات المنازعات مثل التحكيم. هذه البنود قد تسمح بأن تتخذ القرارات فى غياب الموافقة الجماعية من خلال الاطراف الذين لديهم سيطرة مشتركة. ووجود مثل هذه المواد لا يمنع ان يكون الترتيب خاضعا لسيطرة مشتركة وبالتالى من ان يكون ترتيبا مشتركا .

تقييم السيطرة المشتركة



أت١١- عندما يكون الترتيب خارج نطاق معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٣) ، فتقوم المنشأة بالمعالجة المحاسبية لحصتها فى الترتيب طبقا لمعايير المحاسبة المصرية ذات الصلة مثل معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٢) أو معيار المحاسبة المصرى رقم (١٨) او معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٦) .

أنواع الترتيبات المشتركة (الفقرات من "١٤" إلى "١٩")

أت١٢- تنشأ الترتيبات المشتركة لأغراض متعددة (على سبيل المثال كطريقة لاشتراك اطراف الترتيب فى التكاليف والمخاطر او كطريقة كي تمد الاطراف للدخول فى تكنولوجيا جديدة او اسواق جديدة) ويمكن ان تنشأ باستخدام هياكل واشكال قانونية مختلفة.

أت١٣- لا تتطلب بعض الترتيبات ان ينفذ النشاط موضوع الترتيب من خلال كيان مستقل ، فى حين تتضمن بعض الترتيبات ضرورة إنشاء كيان مستقل.

أت١٤- يعتمد التصنيف المطلوب من خلال هذا المعيار للترتيبات المشتركة على حقوق والتزامات اطراف الترتيب الناشئة عنه فى سياق النشاط المعتاد . ويصنف هذا المعيار الترتيبات على إنها إما عمليات مشتركة او مشروعات مشتركة. عندما يكون لدى المنشأة حقوق تتعلق بالأصول وتعهدات تتعلق بالالتزامات المرتبطة بالترتيب فيكون الترتيب عملية مشتركة. وعندما يكون لدى المنشأة حقوق تتعلق بصافي اصول الترتيب فيكون الترتيب مشروع مشترك. وتحدد الفقرات من "أت١٦" الى "أت٣٣" اسس التقييم التى تقوم بها المنشأة لتحديد ما إذا كان لديها حصة فى عملية مشتركة او حصة فى مشروع مشترك.

تصنيف الترتيبات المشتركة

أت١٥- كما هو موضح فى الفقرة "أت١٤" يتطلب تصنيف الترتيبات المشتركة من اطراف الترتيب ان يقوموا بتقدير حقوقهم والتزاماتهم الناشئة عن الترتيب. ، وعلى المنشأة ان تأخذ فى الاعتبار ما يلى عند قيامها بهذا التقدير :

(أ) هيكل الترتيب المشترك (راجع الفقرات من "أت١٦" الى "أت٢٢").

(ب) عندما يتم تكوين ترتيب مشترك من خلال كيان مستقل :

(١) الشكل القانوني للكيان المستقل (راجع الفقرات من "ات٢٢" الى "أت٢٤").

(٢) شروط الترتيب التعاقدي (راجع الفقرات من "أت٢٥" الى "أت٢٨").

(٣) الحقائق والظروف الاخرى ذات صلة (راجع الفقرات من "أت٢٩" الى "أت٣٣").

مكونات الترتيبات المشتركة

الترتيبات المشتركة التى لا تعمل من خلال كيان مستقل

أت١٦- تكون الترتيبات المشتركة التى لا تعمل من خلال كيان مستقل عملية مشتركة.

وفى مثل هذه الحالات ينشئ الترتيب التعاقدي حقوق لأطراف التعاقد مرتبطة بالأصول المرتبطة بالترتيب وتعهدات مرتبطة بالالتزامات المرتبطة بالترتيب وحقوق لأطراف التعاقد مرتبطة بالإيرادات المقابلة لها وكذا التعهدات المرتبطة بالمصروفات المقابلة لها.

أت١٧- غالباً ما يصف الترتيب التعاقدي طبيعة الانشطة موضوع الترتيب وكيف ينتوى اطراف الترتيب تنفيذ تلك الأنشطة معاً. فعلى سبيل المثال قد يتفق اطراف الترتيب المشترك على تصنيع منتج معاً على ان يصبح كل طرف مسئول عن مهمة محددة مستخدماً فيها اصوله ويتحمل التزاماته. ويمكن ايضاً للترتيب التعاقدي ان يحدد كيفية تقسيم الايرادات والمصروفات المشتركة (العامة) بين اطراف الترتيب. وفى مثل هذه الحالات يعترف كل مشغل مشارك فى قوائمه المالية بالأصول والالتزامات المستخدمة للغرض المحدد وبنصيبه فى الايرادات والمصروفات طبقاً للترتيب التعاقدي.

أت١٨- فى بعض الحالات الاخرى ربما يتفق اطراف الترتيب المشترك على سبيل المثال ان يشتركوا ويشغلوا الاصل معاً. ففي هذه الحالة فالترتيب التعاقدي ينشىء حقوق لأطراف الترتيب فى الاصل الذى يدار مشاركه، وكيفية تقسيم المخرجات أوالايرادات من الاصل وتكاليف التشغيل على اطراف الترتيب ويقوم كل مشغل مشترك بالمعالجة المحاسبية لنصيبه فى الاصل المشترك ونصيبه المتفق عليه فى الالتزامات ويعترف بنصيبه فى المخرجات والايرادات والمصروفات طبقاً للترتيب التعاقدى.

الترتيبات المشتركة التى تعمل من خلال كيان مستقل

أت١٩- الترتيب المشترك الذى يحتفظ فيه الأصول والالتزامات المرتبطة بالترتيب فى كيان مستقل يمكن ان يكون اما مشروعاً مشتركاً او عملية مشتركة.

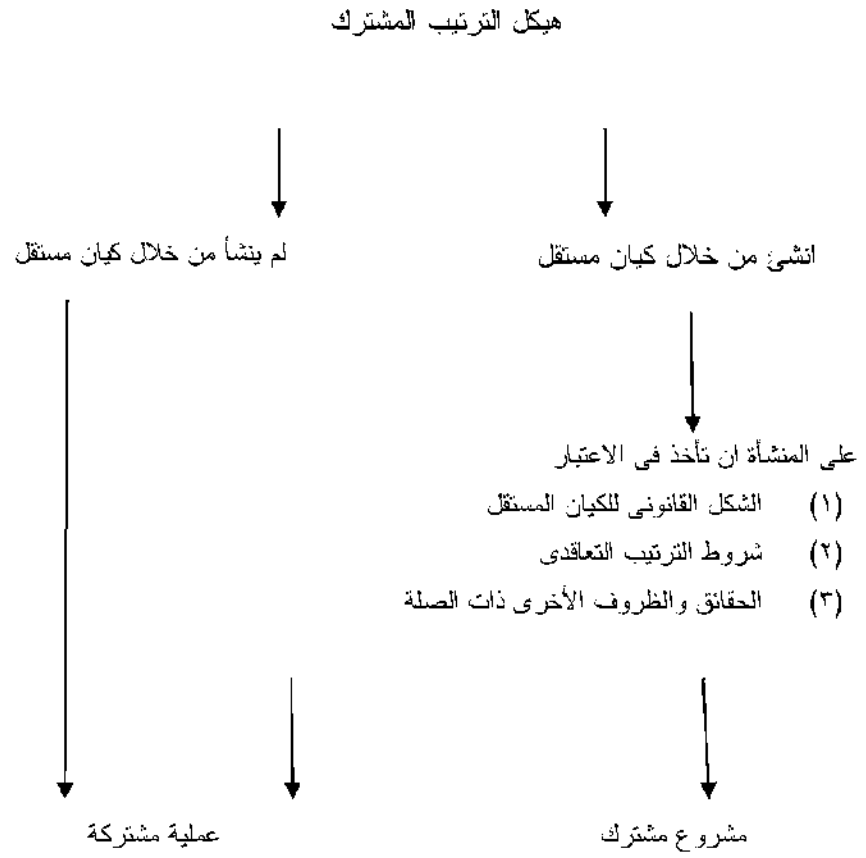
أت٢٠- يعتمد تحديد ما إذا كان طرف الترتيب هو مشغل مشارك او صاحب حصة فى مشروع مشترك على حقوق طرف الترتيب فى الاصول وتعهداته بالالتزامات المرتبطة بالترتيب والمحتفظ بها فى كيان مستقل.

أت٢١- كما هو مذكور فى الفقرة "أت١٥" فعندما يكون اطراف الترتيب قد قاموا بتكوين ترتيب مشترك فى كيان مستقل، فاطراف الترتيب فى حاجة الى تقدير ما إذا كان الشكل القانونى للكيان المستقل وشروط الترتيب التعاقدى - وعندما يكون ذلك ملائماً - أية حقائق او ظروف اخرى تعطيهم :

(أ) حقوق على الاصول وتعهدات بالالتزامات المرتبطة بالترتيب (فالترتيب عملية مشتركة).

أو (ب) حقوق على صافى اصول الترتيب (فالترتيب مشروع مشترك).

تصنيف الترتيبات المشتركة: تقييم حقوق وتعهدات الأطراف الناشئة عن الترتيب



الشكل القانوني للكيان المستقل

أ ت٢٢- يعتبر الشكل القانوني للكيان المستقل ملائماً فى تحديد نوع الترتيب المشترك. ويساعد الشكل القانوني فى عملية التقييم المبدئي لحقوق اطراف الترتيب فى الاصول وتعهداتهم بالالتزامات المحتفظ بها فى كيان مستقل. على سبيل المثال ما إذا كان لأطراف الترتيب حصص فى اصول محتفظ بها فى كيان مستقل وما إذا كان الأطراف مسئولون عن التزامات محتفظ بها فى كيان مستقل.

أت٢٣- قد يقوم اطراف الترتيب على سبيل المثال بتنفيذ ترتيب مشترك من خلال كيان مستقل ويكون شكله القانوني سبباً فى ان يكون حقاً للترتيب المشترك (بمعنى أن الأصول والالتزامات المحتفظ بها فى الكيان المستقل هى اصول والتزامات الكيان المستقل وليست اصول والتزامات اطراف الترتيب). فى مثل هذه الحالة، فتقييم الحقوق والتعهدات لأطراف الترتيب عن طريق الشكل القانوني للكيان المنفصل يشير إلى أن الترتيب هو مشروع مشترك – على اى حال فإن الشروط المتفق عليها بين الأطراف فى ترتيبهم التعاقدي (راجع الفقرات "أت٢٥" الى "أت٢٨") وعندما يكون ذلك ملائماً الحقائق والظروف ذات الصلة (راجع الفقرات "أت٢٩" إلى "أت٣٣") يمكن ان تتجاوز تقييم الحقوق والتعهدات الممنوحة لأطراف الترتيب بموجب الشكل القانونى للكيان المستقل.

أت٢٤- تقييم الحقوق والتعهدات الممنوحة لأطراف الترتيب عن طريق الشكل القانوني للكيان المستقل يكون كافياً للتوصل إلى أن الترتيب هو عملية مشتركة إذا كان اطراف الترتيب ينفذون فقط ترتيباً مشتركاً من خلال كيان مستقل لا يفصل شكله القانونى بين اطراف التعاقد والكيان المستقل (بمعنى أن الأصول والالتزامات المحتفظ بها فى الكيان المستقل هى أصول والتزامات أطراف الترتيب).

تقييم شروط الترتيب التعاقدى

أت٢٥- فى كثير من الحالات تكون الحقوق والتعهدات المتفق عليها بين أطراف الترتيب متوافقة أو لا يوجد تعارض بينها وبين الحقوق والتعهدات الممنوحة لأطراف الترتيب بموجب الشكل القانوني للكيان المستقل الذى كون من خلال الترتيب.

أت٢٦- فى حالات أخرى يستخدم أطراف الترتيب الترتيب التعاقدى لإلغاء أو تعديل الحقوق والتعهدات ذات الصلة بموجب الشكل القانونى للكيان المستقل الذى قد كون من خلاله الترتيب.

مثال تطبيقى

(مثال ٤)

بإفتراض أن هناك طرفان كونا ترتيب مشترك فى شكل شركة وكل طرف لديه نسبة مساهمة ٥٠% من حصص الملكية بالشركة. تستطيع الشركة فصل الشركة عن ملاكها نتيجة لذلك فإن الاصول والالتزامات المحتفظ بها فى المنشأة هى اصول والتزامات الشركة.

فى مثل هذه الحالة، فتقدير الحقوق والتعهدات ذات الصلة لأطراف الترتيب من خلال الشكل القانوني للكيان المستقل يشير الى أن أطراف الترتيب لديهم حقوق على صافى أصول الترتيب.

ومع هذا فعندما يعدل أطراف الترتيب خصائص الشركة من خلال ترتيبهم التعاقدي بحيث يصبح لكل طرف حصة فى اصول الشركة ويتحمل التزاماتها طبقاً لنسب محددة. فإن هذه التعديلات التعاقدية فى خصائص الشركة يمكن ان تتسبب فى أن يصبح الترتيب عملية مشتركة.

أت٢٧- الجدول التالي يقارن بين الشروط العامة فى الترتيبات التعاقدية للعمليات المشتركة والشروط العامة فى الترتيبات التعاقدية للمشروعات المشتركة. والأمثلة فى الشروط التعاقدية الواردة فى الجدول التالي تأتى على سبيل المثال وليس الحصر.

تقييم شروط الترتيب التعاقدى

	العملية المشتركة	المشروع المشترك
شروط الترتيب التعاقدى	الترتيب التعاقدي يمنح اطراف الترتيب حقوق على الاصول وتعهدات على الالتزامات المرتبطة بالترتيب	الترتيب التعاقدي يمنح اطراف الترتيب المشترك حقوق على صافى اصول الترتيب (بمعنى أنه كيان مستقل ولا يكون لأطرافه حقوق على الاصول او تعهدات بالتزامات المرتبطة بالترتيب)
الحقوق على الاصول	يحدد الترتيب التعاقدي ان اطراف الترتيب المشترك يتشاركون فى كل الانصبة (على سبيل المثال الملكية) فى الاصول المرتبطة بالترتيب بنسب محددة (علي سبيل المثال نسبة ملكية الاطراف فى الترتيب او نسبة الانشطة المؤداة من خلال الترتيب الذى يعزى إليهم بصورة مباشرة)	يحدد الترتيب التعاقدي بأن الاصول المقتناه او التى تقتنى لاحقاً عن طريق الترتيب المشترك هى اصول الترتيب – ولا يوجد لأطراف الترتيب ايه حقوق – (بمعنى انه لا توجد حقوق ملكية) عليها
التعهد بالالتزامات	الترتيب التعاقدى يحدد ان اطراف الترتيب المشترك يشتركون فى كل الالتزامات والتعهدات والتكاليف والمصروفات بنسب محددة (علي سبيل المثال نسب ملكية الاطراف فى الترتيب او نسبة الانشطة المؤداة من خلال الترتيب الذى يعزى إليهم بصورة مباشرة)	يحدد الترتيب التعاقدى ان الترتيب المشترك مسئول عن الديون والتعهدات الخاصة بالترتيب. يحدد الترتيب التعاقدى ان اطراف الترتيب المشترك مسئولون من خلال الترتيب فى حدود استثماراتهم فى الترتيب أو تعهداتهم بأداء المساهمات غير المسددة او رأس المال الإضافي المرتبط بالترتيب أو كليهما.
	يحدد الاتفاق التعاقدى ان اطراف الترتيب المشترك مسئولين عن المطالبات الناشئة من اطراف خارجية	يحدد الترتيب التعاقدى ان دائنوا الترتيب المشترك ليس لديهم الحق فى الرجوع على اى طرف من أطراف الترتيب فيما يتعلق بديون او تعهدات الترتيب

الإيرادات والمصروفات والأرباح او الخسائر	يحدد الترتيب التعاقدى توزيع الايرادات والمصروفات على اساس الأداء المرتبط بكل طرف من اطراف الترتيب المشترك. علي سبيل المثال فالترتيب التعاقدي قد يحدد اساس توزيع الايرادات والمصروفات طبقاً لقدرة كل طرف على استخدام معداته فى العملية المشتركة، والتى قد تختلف عن حصص ملكيتهم فى الترتيب المشترك. وفى حالات اخرى قد يتفق اطراف الترتيب على اقتسام الارباح او الخسائر المرتبطة بالترتيب على اساس نسبة محددة كملكيتهم فى الترتيب. وهذا لا يمنع من ان يكون الترتيب عملية مشتركة إذا كان لدى اطراف الترتيب الحق فى الاصول والتعهد بالالتزامات المرتبطة بالترتيب.	يحدد الترتيب التعاقدي نصيب كل طرف فى الارباح او الخسائر المرتبطة بأنشطة الترتيب.
الضمانات	يتطلب احياناً من اطراف الترتيب المشترك ان يقدموا ضمانات لأطراف خارجية عن استلام خدمات او تقديم تمويل للترتيب المشترك مثلاً . فشروط هذه الضمانات او التعهدات المقدمة من اطراف الترتيب لتوفيرها لا تحدد بذاتها بأن الترتيب المشترك هو عملية مشتركة. فالخصائص التى تحدد ما إذا كان الترتيب المشترك هو عملية مشتركة او مشروع مشترك تتحدد على ما إذا كان اطراف الترتيب لديهم تعهدات بالالتزامات المرتبطة بالترتيب (من أجل بعضها قد يقدم أو لا يقدم اطراف الترتيب ضمان).	

أت٢٨- عندما يحدد الترتيب التعاقدي ان اطراف الترتيب لديهم حقوق على الاصول وتعهدات متعلقة بالالتزامات المتعلقة بالترتيب فهم يعتبروا اطراف فى عملية مشتركة ولا يحتاجون لان يأخذوا فى الاعتبار الحقائق والظروف الأخرى (الفقرات من "أت٢٩" إلى "أت٣٣") بغرض تصنيف الترتيب المشترك.

تقييم الحقائق والظروف الاخرى

أت٢٩- عندما لا تحدد شروط الترتيب التعاقدي بأن اطراف الترتيب لديهم حقوق على الاصول او تعهدات بالالتزامات المرتبطة بالترتيب فعلى اطراف الترتيب ان يأخذوا فى الاعتبار الحقائق والظروف الاخرى لتقييم ما إذا كان الترتيب عملية مشتركة أو مشروع مشترك.

أت٣٠- قد يؤسس الترتيب المشترك فى كيان مستقل يمنح شكله القانوني فصل بين اطراف الترتيب والكيان المستقل. وقد لا تحدد الشروط التعاقدية المتفق عليها بان اطراف التعاقد لديهم حقوق على الاصول وتعهدات بالالتزامات ولذا فإن أخذ الحقائق والظروف الاخرى فى الاعتبار يمكن ان يؤدى الى ان هذا الترتيب يتم تصنيفه كعملية مشتركة وستكون هذه هى الحالة عندما تعطى الحقائق والظروف الاخرى لأطراف الترتيب الحق فى الاصول او التعهد بالالتزامات المرتبطة بذلك الترتيب.

أت٣١- عندما تصمم انشطة الترتيب أساساً لتقديم مخرجاته لأطراف الترتيب فهذا يشير الى ان اطراف الترتيب لديهم الحق فعلياً فى جميع المنافع الاقتصادية بصورة كبيرة فى اصول الترتيب . وغالباً ما يؤكد اطراف هذه الترتيبات على حقهم فى الوصول للمخرجات الناتجة من الترتيب بمنع الترتيب من بيع هذه المخرجات لأطراف خارجية.

أت٣٢- ينتج عن مثل هذا الترتيب جوهرياً أن يتم سداد كافة إلتزامات هذا الترتيب عن طريق التدفقات النقدية المستلمة من اطراف الترتيب من خلال شراؤهم للمخرجات. وعندما يكون اطراف الترتيب هم فى الحقيقة المصدر الوحيد للتدفقات النقدية التى تساهم فى استمرار عمليات الترتيب، فإن هذا يشير الى ان اطراف الترتيب لديهم تعهد بالالتزامات المرتبطة بالترتيب.

مثـــــال تطبيقـــــــــى

مثال (٥)

بافتراض قيام طرفين بتكوين ترتيباً مشتركاً فى شركة مساهمة (منشأة ج) والتى يمتلك فيها كل طرف ٥٠% من حصص الملكية ، والغرض من هذا الترتيب هو تصنيع مهمات (مواد) مطلوبة لأطراف الترتيب انفسهم لعملياتهم الصناعية. فالترتيب يؤكد ان الاطراف يشغلون الوحدة التى تنتج مواد محددة الكمية والجودة لأطراف الترتيب.

يشير الشكل القانوني للمنشأة (ج) والذى تؤدى الأنشطة أساساً من خلاله الى أن الاصول والالتزامات المحتفظ بها فى المنشأة (ج) هى اصول والتزامات المنشأة (ج). والترتيب التعاقدي بين اطراف الترتيب لا ينص على حق الاطراف فى الاصول او تعهد بالالتزامات فى المنشأة (ج). وبالتالي فان الشكل القانوني للمنشأة (ج) وشروط الترتيب التعاقدي يشيران إلى أن الترتيب هو مشروع مشترك.

ومع هذا فعلى اطراف التعاقد أن يأخذوا في اعتبارهم الأوجه التالية في الترتيب:

- وافق الاطراف علي شراء كل المخرجات المنتجة بواسطة المنشأة (ج) بنسبة ٥٠%: ٥٠% والمنشأة (ج) لا تستطيع بيع اية مخرجات الي اطراف خارجية، مالم يوافق علي ذلك من طرفي الترتيب. ولأن الغرض من الترتيب هو امداد طرفى الترتيب بالمخرجات التى يطلبونها، فالمبيعات لطرف ثالث تعتبر غير مألوفة وغير هامة (مؤثرة).
- سعر المخرجات المباعة لطرفى الترتيب وضع بواسطة طرفى الترتيب فى المستوى الذى صمم ليغطى تكاليف الانتاج والمصروفات الادارية التى تحملتها المنشأة (ج). هذا الاساس من نموذج التشغيل يفيد ان الترتيب سوف يشغل على أساس تحقيق نقطة التعادل.

من خلال الحقائق اعلاه، فالحقائق والظروف التالية تعد ملائمة بـــــــ :

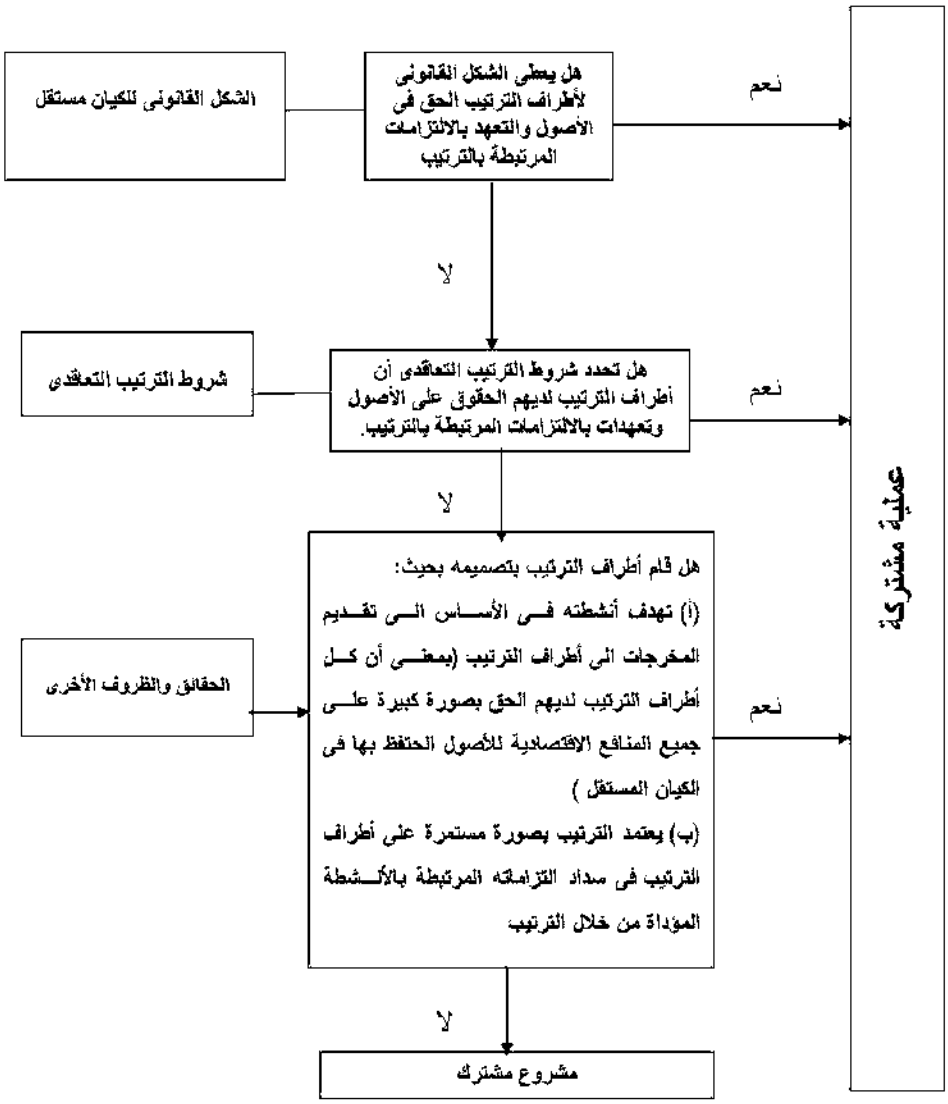
- تعهد طرفي الترتيب بشراء كل المخرجات المنتجة بواسطة المنشأة (ج) يعكس اعتماد تام للمنشأة (ج) علي طرفي الترتيب لتوليد تدفقات نقدية ولذلك، فطرفي الترتيب لديهم تعهد بتمويل سداد الالتزامات للمنشأة (ج).
- حقيقة أن طرفى الترتيب لديهم الحق فى كل المخرجات المنتجة بواسطة المنشأة (ج) يعنى أن طرفى الترتيب مستهلكين للمنافع الإقتصادية ولذلك فهم لديهم الحق على جميع المنافع الاقتصادية لاصول المنشأة (ج).

تشير تلك الحقائق والظروف إلى ان الترتيب هو عملية مشتركة . ولا يتغير الاستنتاج بتصنيف الترتيب المشترك فى تلك الظروف إذا قام طرفى الترتيب بدلاً من استخدام نصيبهم فى المخرجات فى عمليات التصنيع التالية، أن يقوما ببيع انصبتهم فى المخرجات لاطراف خارجية.

إذا غير طرفى الترتيب شروط الترتيب التعاقدى ليكون للترتيب الحق فى بيع مخرجاته لاطراف خارجية مما ينتج عنه أن تتحمل المنشأة (ج) مخاطر الطلب والمخزون والإئتمان. فى ظل ذلك التصور فهذا التغير فى الحقائق والظروف قد يشير الى ان الترتيب هو مشروع مشترك.

أ ت٣٣- تعكس خريطة التدفق التالية تقييمات منشأة ما لاحقاً لتصنيف الترتيب عندما ينشئ الترتيب المشترك كيان مستقل.

تصنيف الترتيب المشترك الذى ينشأ من خلال كيان مستقل



القوائم المالية لأطراف الترتيب المشترك (الفقرة "٢٢")

المعالجة المحاسبية لمبيعات أو مساهمات الأصول فى العملية المشتركة

أت٣٤ – عندما تدخل منشأة فى معاملة مع عملية مشتركة هى مشغل مشترك فيها ، مثل بيع أو تقديم أصول وتقوم بأداء المعاملة مع أطراف أخرى بالعملية المشتركة ، فى مثل هذه الحالة على المشغل المشترك أن يعترف بالأرباح والخسائر الناشئة من تلك المعاملة فقط فى حدود أنصبة أطراف الترتيب الأخرى فى العملية المشتركة.

أت٣٥– عندما توفر تلك المعاملات دليل على انخفاض صافى القيمة البيعية للأصول التى تباع أو يساهم بها فى العملية المشتركة أو خسائر اضمحلال لتلك الأصول، يتم الاعتراف بها بالكامل بواسطة المشغل المشترك.

المعالجة المحاسبية لشراء أصول من عملية مشتركة

أت٣٦– عندما تدخل منشأة فى معاملة مع عملية مشتركة والتى تكون المنشأة فيها مشغل مشترك. فلن تقوم المنشأة بالاعتراف بنصيبها فى الأرباح أوالخسائر من شراء هذه الأصول حتى يتم اعادة بيع تلك الأصول لطرف خارجى.

أت٣٧– عندما تشير تلك المعاملات الى وجود دليل على انخفاض صافى القيمة البيعية للأصول التى سيتم شراؤها أو خسائر اضمحلال لتلك الأصول فعلى المشغل المشترك أن يعترف بنصيبه فى تلك الخسائر.

ملحق (ب)

الفترة الانتقالية وسحب معايير المحاسبة المصرية الأخرى

يرافق هذا الملحق معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٣) ويعتبر جزءاً لا يتجزأ منه وله نفس القوة كباقى أجزاء المعيار.

المرحلة الانتقالية

ب١. بالإشارة الى متطلبات الفقرة "٢٨" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٥) "السياسات المحاسبية والتغييرات فى التقديرات المحاسبية والأخطاء" ، فعندما يطبق هذا المعيار لأول مرة تحتاج المنشأة فقط الى عرض المعلومات الكمية المطلوبة فى الفقرة "٢٨و" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٥) فى الفترة السنوية السابقة مباشرة للفترة السنوية الأولى لتطبيق (معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٣)) (الفترة المالية السابقة مباشرة). وقد تعرض المنشأة هذه المعلومات فى الفترة الحالية أو فى أرقام المقارنة لأقدم الفترات السابقة ولكنها غير مطالبة بذلك.

المرحلة الانتقالية بين طريقة التجميع النسبى وطريقة حقوق الملكية

ب٢. عند التحول من التجميع النسبى إلى طريقة حقوق الملكية ، على المنشأة أن تعترف باستثماراتها فى المشروع المشترك فى بداية الفترة السابقة على التغيير. سيتم قياس القيمة المبدئية طبقاً لمجموع (إجمالى) القيم الدفترية الكلية للأصول والالتزامات والتى قد سبق للمنشأة تجميعهم طبقاً لطريقة التجميع النسبى، بما فى ذلك أية شهرة ناشئة من الإقتناء.

اذا كانت الشهرة سابقاً مرتبطة بوحدة مولدة للنقد أكبر من الشهرة أو مجموعة من الوحدات المولدة للنقد، فعلى المنشأة أن توزع الشهرة للمشروع المشترك على أساس القيم الدفترية المرتبطة بالمشروع المشترك والوحدة المولدة للنقد أو مجموعة الوحدات المولدة للنقد التى كانت مرتبطة بها.

ب٣. ينظر للرصيد الافتتاحى للاستثمار المحدد طبقاً للفقرة ب٢ على انه تكلفة الاستثمار عند الاعتراف الأولى. على المنشأة أن تطبق الفقرات من "٤٠" الى "٤٣" من معيار المحاسبة المصرى رقم (١٨) للرصيد الافتتاحى للاستثمار لتقدير ما اذا كان هناك اضمحلال بالاستثمار، لتعترف بأية خسارة اضمحلال كتسوية للأرباح المرحلة فى بداية الفترة السابقة مباشرة. إن الاستثناء الخاص بالاعتراف الأولى الوارد بالفقرتين "١٥" و "٢٤" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٤) ضرائب الدخل لا تطبق عندما تعترف المنشأة بالاستثمار فى المشروع المشترك نتيجة تطبيق المتطلبات الانتقالية للمشروعات المشتركة التى قد سبق تجميعها بطريقة التجميع النسبى.

ب٤. اذا نشأ عن القيمة الاجمالية للأصول والالتزامات التى سبق تجميعهم بطريقة التجميع النسبى قيمة سالبة لصافى الأصول فعلى المنشأة أن تقيم ما اذا كان لديها التزامات قانونية أو حكمية مرتبطة بالقيمة السالبة لصافى الأصول فاذا كان الأمر كذلك فعلى المنشأة أن تعترف بالالتزام المقابل. واذا توصلت المنشأة أنه ليس لديها التزامات قانونية أو حكمية فلن تعترف بالالتزام المقابل بل ستعدل الأرباح المرحلة فى بداية الفترة السابقة مباشرة. وعلى المنشأة أن تفصح عن هذه الحقيقة مع اجمالى نصيبها فى الخسائر الغير معترف بها فى مشروعاتها المشتركة فى بداية الفترة السابقة مباشرة وفى تاريخ أول تطبيق لهذا المعيار.

ب٥. على المنشأة أن تفصح عن تحليل الأصول والالتزامات التى قد جمعت فى رصيد استثمار واحد فى بداية الفترة السابقة مباشرة. هذا الافصاح سيعد بصورة اجمالية لجميع المشروعات المشتركة عند تطبيق المنشأة متطلبات المرحلة الانتقالية المشار إليها فى الفقرات من جـ٢ الى جـ ٦.

ب٦. يعد الاعتراف الأولى فعلى المنشأة أن تعالج محاسبياً الاستثمار فى المشروع المشترك بطريقة حقوق الملكية طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (١٨) .

المرحلة الانتقالية للعمليات المشتركة من تطبيق المعالجة المحاسبية لطريقة حقوق الملكية الى طريقة المعالجة المحاسبية للأصول والالتزامات

ب٧. عند التحول من طريقة حقوق الملكية إلى المحاسبة عن الأصول والإلتزامات فيما يتعلق بحصة المنشأة فى العملية المشتركة ، فعلى المنشأة فى بداية الفترة السابقة مباشرة أن تستبعد الاستثمار الذى تم معالجته محاسبياً بطريقة حقوق الملكية وأية بنود أخرى تمثل جزء من صافى هذا الاستثمار فى الترتيب طبقاً للفقرة "٣٨" من معيار المحاسبة المصرى رقم (١٨) وتعترف بنصيبها فى كل من الأصول والالتزامات المتعلقة بنصيبها (حصتها) فى العملية المشتركة بما فى ذلك الشهرة التى قد تكون شكلت جزء من القيمة الدفترية لهذا الاستثمار.

ب٨. على المنشأة أن تحدد نصيبها (حصتها) فى الأصول والالتزامات المرتبطة بالعملية المشتركة على أساس الحقوق والتعهدات بنسب محددة طبقاً للترتيب التعاقدى وتقيس المنشأة القيمة الدفترية الأولية للأصول والالتزامات عن طريقة تجزئتها (فصلها) من القيمة الدفترية للاستثمار فى بداية الفترة السابقة مباشرة على أساس المعلومات المستخدمة بواسطة المنشأة عند تطبيق طريقة حقوق الملكية.

ب٩. أية فروق ناشئة عن الاستثمار السابق معالجته محاسبياً باستخدام طريقة حقوق الملكية مع أية بنود أخرى كونت جزء من صافى استثمار المنشآت فى الترتيب طبقاً لما هو وارد بالفقرة (٣٨) من معيار المحاسبة المصرى رقم (١٨) وصافى قيمة الاصول والالتزامات بما فى ذلك أية شهرة معترف بها يتم :

(أ) المقاصة بين أية شهرة مرتبطة بالاستثمار بأية فروق متبقية تم تعديل الأرباح المرحلة بها فى بداية الفترة السابقة المباشرة، اذا كان صافى قيمة الأصول والالتزامات بما فى ذلك الشهرة المعترف بها أكبر من الاستثمار المستبعد بما فى ذلك (أية بنود أخرى شكلت جزء من صافى استثمار المنشأة).

(ب) تعديل الأرباح المرحلة فى بداية الفترة السابقة مباشرة اذا كان صافى قيمة الأصول والالتزامات المعترف بها بما فى ذلك الشهرة أقل من الاستثمار المستبعد بما فى ذلك (أية بنود أخرى شكلت جزء من صافى استثمار المنشأة).

ب١٠. تغير الشركة من المعالجة المحاسبية بطريقة حقوق الملكية الى المحاسبة عن الأصول والالتزامات سيحدث تسوية بين الاستثمار المستبعد والأصول والالتزامات المعترف بهم مع أية فروق متبقية معدله فى مقابل الأرباح المرحلة فى بداية الفترة السابقة مباشرة.

ب١١. لا يطبق الاستثناء الخاص بالاعتراف المبدئى فى الفقرتين "١٥" و "٢٤" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٤) عندما تقوم المنشأة بالاعتراف بالأصول والالتزامات المرتبطة بحصتها فى العملية المشتركة.

الأحكام الانتقالية الخاصة بالقوائم المالية المستقلة للمنشأة

ب١٢. طبقاً للفقرة "١٠" من معيار المحاسبة المصرى رقم (١٧) فعلى المنشأة التى سبق أن قامت بالمعالجة المحاسبية لحصتها فى العملية المشتركة فى قوائمها المالية المستقلة كأستثمار بالتكلفة أو طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) أن :

(أ) أن تستبعد الاستثمار وتعترف بالأصول الالتزامات المتعلقة بحصتها فى العملية المشتركة بالقيم المحددة طبقاً للفقرات من "ب ٧ " الى " ب ٩".

(ب) عمل تسوية بين الاستثمار المستبعد والأصول والالتزامات المعترف بها مع أية فروق معدلة باقية فى الأرباح المرحلة فى بداية الفترة السابقة مباشرة .

ب١٣. لا يطبق الاستثناء الخاص بالاعتراف المبدئى الوارد بالفقرات "١٥" و "٢٤" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٤) عندما تعترف المنشأة بالأصول والالتزامات المرتبطة بحصتها فى العملية المشتركة بقوائمها المالية المستقلة نتيجة تطبيق المتطلبات الانتقالية بالعملية المشتركة المشار اليها فى الفقرة "ب ١٢".

الاشارة الى (الفترة السابقة مباشرة)

ب ١٣ أ – بالاشارة الى ما هو وارد عن (الفترة السابقة مباشرة) فى الفقرات من "ب ٢" الى "ب ١٢" ، فالمنشأة قد تقوم بعرض معلومات مقارنة معدلة لأية فترات سابقة معروضة، ولكنها غير مطالبة بالقيام بذلك. اذا قامت المنشأة بإعداد معلومات مقارنة معدلة للفترات المبكرة فكل الاشارات الى (الفترات السابقة مباشرة) فى الفقرات من "ب ٢" الى "ب ١٢" سيتم قرأتها على أنها تعديلات سابقة للفترة المقارنة المعروضة.

ب ١٣ ب – اذا قامت منشأة بعرض معلومات مقارنة غير معدلة لأية فترات سابقة، فعليها أن تحدد بوضوح أن المعلومات لم يتم تعديلها ونقرر أنها قد أعدت على أساس مختلف ويشرح هذا الأساس.

ب١٤. ملغاة.

سحب معايير المحاسبة المصرية

ب١٥. هذا المعيار ألغى معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٧) "حصص الملكية فى المشروعات المشتركة" .

ملحق (ج)

الأمثلة الإيضاحية

ترافق هذه الأمثلة معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٣) ولكنها لا تمثل جزءاً منه وهى تشرحه ولكن غير مقصود منها توفير دليل تفسيرى للمعيار.

جـ١. هذه الأمثلة هى حالات افتراضية توضح الأحكام الشخصية التى قد تستخدم عند تطبيق هذا المعيار فى مواقف مختلفة. وعلى الرغم من أن بعض الأمثلة قد تكون واردة فى النماذج الواقعية الفعلية ، فإن كل الحقائق والظروف ذات الصلة بنموذج حقيقى معين قد تحتاج أن تقيم عند تطبيق هذا المعيار.

مثال ١ – خدمات الانشاء

جـ٢. أ و ب (الأطراف) هما شركتان أنشطتهما هى إمداد أو تقديم العديد من أنواع خدمات الانشاء العامة والخاصة. وقد وضعا الإثنان ترتيباً تعاقدياً ليعملا معاً بغرض انجاز عقد مع الحكومة بتصميم وانشاء طريق بين مدينتين. والترتيب التعاقدى يحدد نسبة مشاركة (أ و ب) وينشئ سيطرة مشتركة على الترتيب الخاص بتسليم الطريق.

جـ٣. كون أطراف الترتيب كيان منفصل (المنشأة س) التى يتم من خلالها تنفيذ الترتيب . وتدخل المنشأة (س) العقد مع الحكومة نيابة عن (أ و ب). بالإضافة إلى ذلك يحتفظ بالأصول والالتزامات المرتبطة بالترتيب فى المنشأة (س) والملمح الرئيسى للشكل القانونى للمنشأة (س) هو أن أطراف الترتيب وليس المنشأة (س) هما اللذان لديهما الحق فى الأصول والتعهد بالالتزامات الخاصة بالمنشأة.

جـ٤. إضافة إلى ذلك فالترتيب التعاقدى بين (أ و ب) أوجد ما يلى:-

(أ) جميع الحقوق على الأصول اللازمة لتنفيذ الترتيب مقسمة بين الأطراف على أساس نسبة مساهمتهما فى الترتيب.

(ب) الأطراف لديهم مسئولية متعددة ومشتركة (تضامنية) لجميع تعهدات التشغيل والتعهدات المالية المرتبطة بأنشطة الترتيب على أساس نسبة مساهمتهما فى الترتيب.

(ج) يتم اقتسام الأرباح والخسائر الناتجة عن أنشطة الترتيب بين (أ و ب) على أساس نسبة مساهمتهما فى الترتيب.

جـ٥. بغرض التنسيق والإشراف على الأنشطة، يقوم (أ و ب) بتعيين مشغل سيصبح موظف لدى طرف من طرفى الترتيب وبعد فترة محددة من الزمن ينتقل دور المشغل إلى موظف لدى الطرف الآخر من طرفى الترتيب. أتفق (أ و ب) على أن الأنشطة ستنفذ بواسطة موظفى المشغل على أساس (لا أرباح ولا خسائر).

جـ٦. طبقاً للشروط المحددة بالعقد مع الحكومة تقوم المنشأة (س) باصدار فواتير خدمات الانشاء إلى الحكومة نيابة عن الأطراف

التحليل

جـ٧. يتم تنفيذ الترتيب المشترك من خلال كيان مستقل لا يمنح شكلها القانونى فصل بين أطراف الترتيب والكيان المستقل (فالأصول والالتزامات المحتفظ بها فى الكيان المستقل هى أصول والتزامات طرفى الترتيب) – يسرى هذا من خلال شروط متفق عليها بين أطراف الترتيب والذى ينص على أن (أ و ب) لديهم الحق فى الأصول والتعهد بالالتزامات المرتبطة بالترتيب التى تنفذ من خلال الكيان المستقل (س). لذا يعتبر الترتيب المشترك عملية مشتركة.

جـ٨. يعترف كل من (أ و ب) فى قوائمه المالية بنصيبه فى الأصول (مثل الأصول الثابتة والعملاء) ونصيبه فى أية التزامات ناشئة عن الترتيب مثل (الحسابات الدائنة لأطراف خارجية) على أساس نسبة مساهمتهم المتفق عليها. وكذا يعترف كل منهما بنصيبه فى الايرادات والمصروفات الناشئة من خدمات الانشاء المقدمة للحكومة خلال المنشأة (ى).

مثال ٢ – مركز تسوق يتم تشغيله مشاركة

جـ٩. شركتان للاستثمار العقارى (الأطراف) أسسا كياناً مستقلاً (المنشأة ص) بغرض شراء وتشغيل مركز تسوق. ينشىء الترتيب التعاقدى بين أطراف الترتيب سيطرة مشتركة على الأنشطة التى تؤدى فى المنشأة (ص). والملمح الرئيسى للشكل القانونى للمنشأة (ص) أنها فقط التى لها الحق فى الأصول أو التعهد بالالتزامات المرتبطة بالترتيب وليس لأى طرف من طرفى التعاقد . وتتضمن تلك الأنشطة إيجار متاجر التجزئة وإدارة أماكن انتظار السيارات وصيانة المركز ومعداته مثل المصاعد ، بالإضافة إلى بناء سمعه وقاعدة للعملاء للمركز ككل.

جـ١٠. تشمل شروط الترتيب التعاقدى على ما يلى:

(أ) تمتلك المنشأة (ص) مركز التسوق – ولا يحدد الترتيب التعاقدى أن أطراف الترتيب لديهم حقوق فى مركز التسوق.

(ب) أطراف الترتيب غير ملزمين بالوفاء بديون أو التزامات أو تعهدات المنشأة (ص) وإذا أصبحت المنشأة (ص) غير قادرة على سداد ديونها أو أية التزامات أخرى أو الوفاء بتعهداتها لأطراف خارجية، فإن إلتزام كل طرف سيكون فى حدود القيمة غير المسددة من مساهمته فى رأس المال.

(ج) لدى الأطراف الحق فى بيع أورهن حصصهم فى المنشأة (ص).

(د) يستلم كل طرف حصة فى الدخل الناشئ من تشغيل التسوق (الذى يتمثل فى قيمة الإيجار مخصوماً منه تكاليف التشغيل) طبقاً لنصيبه فى المنشأة (ص).

التحليل

جـ١١. يتم تنفيذ الترتيب المشترك من خلال كيان مستقل شكله القانونى يجعل الكيان المستقل صاحب الحق فى الترتيب (بمعنى أن الأصول والإلتزامات المحتفظ بها فى الكيان المستقل هى أصول والتزامات هذا الكيان وليست أصول والتزامات طرفا الترتيب). بالإضافة إلى ذلك فإن شروط الترتيب التعاقدى لا تحدد أن أطراف الترتيب لديهم الحق فى الأصول والتعهد بالإلتزامات المرتبطة بالترتيب. بدلاً من ذلك فإن شروط الترتيب التعاقدى تقرر أن أطراف الترتيب لديهم حق فى صافى أصول المنشأة (ص).

جـ١٢. على أساس الوصف أعلاه فلا يوجد حقائق أو ظروف أخرى تشير إلى أن أطراف الترتيب لديهم حقوق جوهرية على المنافع الإقتصادية للأصول المرتبطة بالترتيب أو أن الأطراف عليهم تعهدات بالوفاء بالإلتزامات المرتبطة بالترتيب. لذا يعتبر الترتيب المشترك مشروع مشترك.

جـ١٣. يعترف الأطراف بحقوقهم فى صافى أصول المنشأة (ص) كاستثمار ويتم معالجته محاسبياً باستخدام طريقة حقوق الملكية.

مثال ٣ – تصنيع وتوزيع مشترك لمنتج

جـ١٤. وضعت الشركتان (أ و ب) – الطرفان– اتفاقاً استراتيجياً وتشغيلياً (إتفاق إطار عام) وطبقاً لما اتفقا عليه فانهما سوف يقومان بتصنيع وتوزيع منتج (المنتج ط) فى أسواق متنوعة ومختلفة.

جـ١٥. اتفق الطرفان على تصنيع وتوزيع الأنشطة عن طريق وضع ترتيب مشترك يتصف بما يلى:

(أ) **نشاط التصنيع** : وافق الطرفان على تنفيذ النشاط الصناعى من خلال ترتيب مشترك (ترتيب التصنيع). وقد أخذ ترتيب التصنيع شكل كيان منفصل (المنشأة م) التى بموجب شكلها القانونى تعتبر هى صاحبة الحق (بمعنى أن الأصول والإلتزامات المحتفظ بها لدى المنشأة (م) هى أصول والتزامات المنشأة (م) وليست أصول والتزامات أطراف الترتيب)، طبقاً لترتيب الإطار العام فقد الزم الأطراف أنفسهم بشراء جميع إنتاج المنتج (ط) المصنع بموجب ترتيب التصنيع طبقاً لحصص ملكيتهم فى المنشأة (م) ولاحقاً سيبيع طرفا الترتيب المنتج (ط) لترتيب آخر يخضع لسيطرة مشتركة من طرفى الترتيب أنفسهم والتى قد كونت خصيصاً لتوزيع المنتج (ط) كما هو مذكور فيما يلى. لا يحدد أى من إتفاقية الإطار العام أو الترتيب التعاقدى بين (أ و ب) المرتبط بنشاط التصنيع أن الأطراف لديهما الحق فى الأصول أو التعهد بالإلتزامات المرتبطة بنشاط التصنيع.

(ب) **نشاط التوزيع:** وافق الطرفان على تنفيذ نشاط التوزيع من خلال ترتيب مشترك (ترتيب التوزيع). وقد نظم الأطراف ترتيب التوزيع فى كيان منفصل (المنشأة د) والذى بموجب شكلها القانونى تعتبر هى صاحبة الحق (بمعنى أن الأصول والإلتزامات المحتفظ بها لدى المنشأة (د) هى أصول والتزامات للمنشأة (د) وليست أصول والتزامات الأطراف). طبقاً لإتفاقية الإطار العام، فإن ترتيب التوزيع يطلب احتياجاته من المنتج (ط) من الأطراف طبقا للاحتياجات فى الأسواق المختلفة والتى يقوم فيها ترتيب التوزيع ببيع المنتج. لا يتعامل أى من إتفاقية الإطار العام او الترتيب التعاقدى بين (أ و ب) مع نشاط التوزيع بل أن لطرفى الترتيب الحق فى الأصول والتعهد بالإلتزامات المرتبطة بنشاط التوزيع

جـــ١٦. بالإضافة الى ذلك فإتفاقية الإطار العام وضعت ما يلى:

(أ) سيقوم ترتيب التصنيع بانتاج المنتج (ط) للوفاء بمتطلبات المنتج (ط) التى يحددها ترتيب التوزيع على الأطراف.

(ب) الشروط التجارية المرتبطة ببيع المنتج (ط) عن طريق ترتيب التصنيع لطرفى الترتيب. وسيقوم ترتيب التصنيع ببيع المنتج (ط) للأطراف بسعر متفق عليه بين (أ و ب) والذى سيغطى كافة تكاليف الإنتاج المتكبده . وبالتالى سيبيع الأطراف المنتج لترتيب التوزيع بسعر متفق عليه بين (أ و ب).

(ج) أى عجز فى النقدية قد يتحمله ترتيب التصنيع سيتم تمويله بواسطة الأطراف طبقاً لحصص ملكيتهم فى المنشأة (م).

التحليل

جـــ١٧. تضع إتفاقية الإطار العام الشروط التى من خلالها يقوم الطرفان (أ و ب) بتصنيع وتوزيع المنتج (ط). وتلك الأنشطة تؤدى من خلال ترتيبات مشتركة غرضها اما تصنيع أو توزيع المنتج (ط).

جـــ١٨. ينفذ الأطراف ترتيب التصنيع من خلال المنشأة (م) التى يمنح شكلها القانونى الفصل بين طرفا الترتيب وبين المنشأة. بالإضافة الى ذلك فلا اتفاقية الإطار العام او الترتيب التعاقدي المرتبط بنشاط التصنيع أظهرا أن طرفى الترتيب لديهما حق على أصول أو تعهد بالتزامات مرتبطة بنشاط التصنيع. وعلى أية حال فأننا عندما نأخذ الحقائق والظروف التالية فى الحسبان فقد توصل طرفى الترتيب الى أن ترتيب التصنيع هو عملية مشتركة :

(أ) ألزما الأطراف أنفسهم بشراء كل الإنتاج من المنتج (ط) المصنع بواسطة ترتيب التصنيع. وبالتالى فلدى (أ وب) فعلياً الحقوق فى المنافع الإقتصادية من أصول ترتيب التصنيع.

(ب) يصنع ترتيب التصنيع المنتج (ط) للوفاء باحتياجات الكمية والجودة لطرفى الترتيب بحيث يستطيعان الوفاء بالطلب على المنتج (ط) فى ترتيب التوزيع . لذا فإن ترتيب التصنيع يعتمد فقط على الأطراف فى توليد تدفقات نقدية وإلتزام طرفى الترتيب بتقديم التمويل عندما يتحمل ترتيب التصنيع أية عجز نقدى إنما يشير الى أن طرفى التعاقد متعهدان بالإلتزمات الخاصة بترتيب التصنيع لأن تلك الإلتزامات ستسوى من خلال شراء طرفى الترتيب للمنتج (ط) أو عن طريق التمويل المباشر من الأطراف.

جـــ١٩. يقوم الأطراف بتنفيذ ترتيب التوزيع من خلال المنشأة (د) والتى يمنح شكلها القانونى الفصل بين المنشأة وطرفى الترتيب. بالإضافة الى ذلك فلا يحدد أى من

إتفاقية الإطار العام أو الترتيب التعاقدى المرتبط بنشاط التوزيع أن الأطراف لديهما الحق فى الأصول والتعهد بالالتزامات المرتبطة بنشاط التوزيع.

جـ٢٠. لا توجد حقائق أوظروف أخرى تحدد أن الأطراف لديهما الحق فى المنافع الإقتصادية من الأصول أو تعهد بالالتزامات المرتبطة بالترتيب. لذا يعتبر ترتيب التوزيع مشروعاً مشتركاً .

جـ٢١. يعترف كل من (أ و ب) فى قوائمه المالية بنصيبه فى الأصول (على سبيل المثال الأصول الثابتة والنقدية) ونصيبه فى أية التزامات (على سبيل المثال الحسابات الدائنة لأطراف خارجية) طبقاً لنسب وحصص ملكيتهم فى المنشأة (م). ويعترف كل من الطرفين بنصيبه من المصرفات الناشئة من تصنيع المنتج (ط) المحملة بواسطة ترتيب التصنيع وأنصبتهما فى الإيرادات المرتبطة ببيع المنتج (ط) لترتيب التوزيع.

جـ٢٢. يعترف كل من الطرفين بحقوقهم فى صافى أصول ترتيب التوزيع كاستثمار وتتم المحاسبة عنه بإستخدام طريقة حقوق الملكية .

فرض آخر

جـ٢٣. بافتراض أن الطرفين قد اتفقا على أن ترتيب التصنيع المشار إليه أعلاه ليس مسئولاً فقط عن تصنيع المنتج (ط) بل أيضاً عن توزيعه لعملاء خارجيين.

جـ٢٤. اتفق الطرفين أيضاً على عمل ترتيب توزيع مثل ذلك المذكور أعلاه لتوزيع المنتج (ط) حصرياً للمساعدة فى توسيع مساحة التوزيع للمنتج (ط) بالإضافة إلى الأسواق المحددة.

جـ٢٥. يتبع ترتيب التصنيع ايضاً المنتج (ط) مباشرة الى ترتيب التوزيع ولا توجد نسبة معينة للإنتاج يلتزم ترتيب التوزيع بشرائه أو حجزه من ترتيب التصنيع .

التحليل

جـ٢٦. لم يحدث الافتراض الجديد تأثيراً على الشكل القانوني للكيان المنفصل الذى من خلاله يتم تنفيذ ترتيب التصنيع او على الشروط التعاقدية المرتبطة بحقوق طرفي الترتيب فى الاصول او التعهد بالالتزامات المرتبطه بترتيب التصنيع . فى حين انها تسببت فى ان يصبح ترتيب التصنيع ترتيب ممول ذاتياً لأنه اصبح قادراً

على ان يتاجر بذاته ويوزع المنتج (ط) لعملاء خارجين وبالتالى يتحمل مخاطر الطلب والمخزون والائتمان. وحتى إذا كان من الممكن ايضاً ان يبيع ترتيب التصنيع المنتج (ط) لترتيب التوزيع ففى هذا التصور لا يكون ترتيب التصنيع معتمد على طرفي الترتيب ليستطيع القيام بأداء انشطته بصورة مستمرة. ففى هذه الحالة يعتبر ترتيب التصنيع مشروعاً مشتركاً.

جـ٢٧. الافتراض الجديد لم يحدث تأثيراً على تصنيف ترتيب التوزيع كمشروع مشترك

جـ٢٨. يسجل طرفى الترتيب حقوقهم فى صافى اصول ترتيب التصنيع وحقوقهم فى صافى اصول ترتيب التوزيع كإستثمارات وتتم المحاسبة عنهم باستخدام طريقة حقوق الملكية.

مثال ٤ – بنك مدار بصورة مشتركة

جـ٢٩. اتفق البنكان أ و ب (الطرفين) على ضم مساهمتهما واستثماراتهما البنكية وادارة الاصول وانشطة الخدمات عن طريق تكوين كيان مستقل (البنك ج). يأمل كلا الطرفان فى ان يفيدهم الترتيب بطرق مختلفة. يعتقد البنك (أ) ان الاتفاقية يمكن ان تمكنه من تحقيق خططه الاستراتيجية لزيادة حجمه وتقديم فرصة لإستغلال طموحاته الكاملة فى النمو العادى من خلال التوسع فى عرض المنتجات والخدمات. بينما يتوقع (ب) ان الترتيب ستدعم عروضه فى المدخرات المالية ومنتجات السوق .

جـ٣٠. بموجب الملمح الرئيسي للشكل القانوني للبنك (ج) يصبح الكيان المستقل صاحب الحق (بمعنى ان الاصول والالتزامات المحتفظ بها فى الكيان المستقل هى اصول والتزامات الكيان المستقل وليست اصول والتزامات طرفى الترتيب). يمتلك كلاً من البنكين (أ و ب) ٤٠% من حصص ملكية البنك (ج) والـ ٢٠% الباقية مملوكة لأطراف اخرى متعددة. تنشئ اتفاقية حقوق المساهمين بين البنكين (أ و ب) سيطرة مشتركة على انشطة البنك (ج).

جـ٣١. بالإضافة الى ذلك دخل البنكين (أ و ب) فى اتفاقية غير قابلة للإلغاء – حتى فى حالات النزاع – أتفق بموجبها كلا البنكان على تقديم تمويل متساوي القيمة عند الحاجة بشكل تضامنى ومشترك للتأكد من ان البنك (ج) ملتزم بالتشريعات المطبقة واللوائح البنكية ويضمن اية تعهدات قدمت للسلطات البنكية وهذه التعهدات المقدمة من كل طرف بنسبة ٥٠% لأية اموال مطلوبة للتأكد ان البنك (ج) ملتزم بالتشريعات واللوائح البنكية.

التحليل

جـ٣٢. أ يتم تنفيذ الترتيب المشترك من خلال كيان مستقل والذى ينص شكله القانوني على الفصل بين طرفي الترتيب والكيان المستقل. ولا تحدد شروط الترتيب التعاقدي ان طرفي الترتيب لديهما حقوق على الاصول والتعهدات بالالتزامات للبنك (ج) ولكنها تحدد ان طرفي الترتيب لديهما حقوق على صافى الاصول فى البنك (ج). ولا تعد التعهدات من طرفى الترتيب لتقديم الدعم إذا كان البنك (ج) غير قادر على الالتزام بالتشريعات المطبقة واللوائح البنكية فى ذاتها تعهداً من طرفى التعاقد بالتزامات البنك (ج). ولا توجد اية حقائق او ظروف اخرى تشير الى ان طرفى الترتيب لديهم الحق فعلياً على المنافع الاقتصادية لأصول البنك (ج) او لديهما تعهدات بالتزامات البنك (ج) لذا يعبرالترتيب المشترك مشروعاً مشتركاً.

جـ٣٣. يعترف كلا من البنكين (أ و ب) بحقوقهم فى صافى اصول البنك (ج) كاستثمارات ويتم المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية.

مثال ٥ – انشطة استكشاف وتطوير وانتاج البترول والغاز

جـ٣٤. كونت الشركتان (أ و ب) كياناً منفصلاً (المنشأة هـ) واتفاقية تشغيل مشترك (ع) لتنفيذ انشطة استكشاف وتطوير وانتاج البترول والغاز فى البلد (و). الملمح الرئيسي للشكل القانوني (للمنشأة هـ) يجعل الكيان المنفصل هو صاحب الحق (بمعنى أن الاصول والالتزامات المحتفظ بها فى الكيان المنفصل هى اصول والتزامات المنشأة وليست اصول والتزامات طرفى الترتيب).

جـ٣٥. منحت البلد (و) المنشأة (هـ) تصاريح بممارسة أنشطة استكشاف وتطوير وإنتاج البترول والغاز فى منطقة محددة (حقول).

جـ٣٦. حددت اتفاقية المساهمين واتفاقية التشغيل المشترك المتفق عليها بواسطة طرفي التعاقد حقوقهم وتعهداتهم المرتبطة بتلك الانشطة. ويمكن تلخيص الشروط الرئيسية لتلك الاتفاقيات فيما يلى :

اتفاقية المساهمين

جـ٣٧. يتكون مجلس ادارة الشركة (هـ) من عضو مجلس ادارة من كل طرف. وكل طرف لديه ٥٠% من الأسهم فى المنشأة (هـ) ، الموافقة الجماعية مطلوبة لتمرير اى قرار.

اتفاقية التشغيل المشترك (ع)

جـ٣٨. تشكل اتفاقية التشغيل المشترك لجنة تشغيل. تتكون اللجنة من شخص ممثل من كل طرف. كل طرف له ٥٠% داخل لجنة التشغيل.

جـ٣٩. تعتمد لجنة التشغيل الموازنات وبرامج العمل المرتبطة بالأنشطة والتى تتطلب ايضاً موافقة جماعية من ممثلي كل طرف. وتم تعيين أحد أطراف التعاقد كمشغل وهو مسئول عن إدارة وأداء برامج العمل المعتمدة.

جـ٤٠. تحدد اتفاقية التشغيل المشترك (ع) أن الحقوق والتعهدات الناشئة من أنشطة الاستكشاف والتطوير والإنتاج سوف يتم تقسيمها على اطراف الترتيب بنسبة مساهمتهم فى المنشأة (هـ). وتحديداً فاتفاقية التشغيل المشترك تحدد أن الأطراف يقتسمون:

(أ) الحقوق والتعهدات الناشئة من الاستكشاف وتصاريح التطوير تمنح للمنشأة (هـ) (على سبيل المثال التصاريح إلتزامات إعادة تأهيل المواقع اية اتاوات والالتزامات الضريبية).

(ب) الانتاج.

(ج)كل التكاليف المرتبطة ببرامج العمل.

جـ٤١. يتم تغطية التكاليف التى تم تحملها والمرتبطة ببرامج العمل عن طريق طلب نقدية من الأطراف. وإذا اخفق احد اطراف التعاقد فى الوفاء بالتعهدات النقدية يطالب الطرف الاخر بالمساهمة بالمبلغ الذى لم يتم الوفاء به للمنشأة (هـ). وتعتبر القيمة التى لم يتم الوفاء بها كدين على الطرف المقصر تجاه الطرف الاخر.

التحليل

جـ٤٢. يقوم أطراف الترتيب بتنفيذ الترتيب المشترك من خلال كيان مستقل والذى يحقق شكله القانونى فصلاً بين اطراف الترتيب والكيان المستقل. ويكون لدى اطراف الترتيب القدرة على اعادة تقديراتهم لحقوقهم وتعهداتهم الناشئة من الشكل القانونى للكيان المستقل الذى يتم تنفيذ الترتيب من خلاله. وقد قاموا بعمل ذلك عن طريق الاتفاق على شروط فى اتفاقية التشغيل المشترك والتى تمنحهم الحقوق في الاصول (علي سبيل المثال الاستكشاف والتطوير والتصاريح والانتاج واية اصول اخرى

ناشئة من الانشطة) والتعهدات بالالتزامات (على سبيل المثال جميع التكاليف والتعهدات الناشئة من برامج العمل) والموجودة فى المنشأة (هـ) لذا يعتبر الترتيب المشترك عملية مشتركة.

جـ٤٣. تعترف كل من الشركة (أ) والشركة (ب) فى قوائمها المالية بأنصبتهم من الاصول واية التزامات ناشئة عن الترتيب على أساس نسب مشاركتهم المتفق عليها. وبنفس هذا الاساس يعترف كل طرف ايضاً بنصيبه من الايراد (من بيع أنصبتهم من المنتج) ونصيبه فى المصروفات.

مثال ٦ – اتفاقية تسييل الغاز الطبيعى

جـ٤٤. تمتلك الشركة (أ) حقل غاز غير مطور والذى يحتوى على مصادر غاز كبيرة. قدرت الشركة (أ) ان حقول الغاز ستكون ذات جدوى اقتصادية إذا تم بيع الغاز فقط لعملاء فى أسواق عبر البحار (خارجية). وللقيام بذلك يجب بناء مصنع مسيل الغاز لتسييل الغاز بحيث يمكن نقله بواسطة السفن إلى اسواق عبر البحار (خارجية).

جـ٤٥. دخلت الشركة (أ) ترتيب مشترك مع الشركة (ب) لكى تطور وتدير حقل الغاز وتسييله ، و فى ظل هذا الترتيب اتفقت الشركتان (أ و ب) على المساهمة بحقل الغاز والنقدية على التوالي فى الكيان المستقل (ج) .

فى مقابل تلك المساهمات يأخذ كل طرف من اطراف الترتيب ٥٠% من ملكية حصص الملكية فى المنشأة (ج). والملمح الرئيسي للشكل القانوني للمنشأة (ج) يجعل المنشأة (ج) هى صاحبة حق الملكية (بمعنى ان الاصول والالتزامات المحتفظ بها فى الكيان المستقل هى أصول وإلتزامات الكيان المستقل وليست هى أصول والتزامات أطراف الترتيب).

جـ٤٦. يحدد الترتيب التعاقدي بين الأطراف مايلى:

(أ) يجب على كل من الشركتين (أ) و (ب) تعيين عضوين بمجلس إدارة المنشأة (ج) . ويجب أن يوافق مجلس الإدارة بالإجماع على استراتيجية المنشأة (ج) والاستثمارات التى تقوم بها.

(ب) يتم تنفيذ الادارة اليومية لحقل الغاز ومصنع تسييل الغاز بما فى ذلك أنشطة التطوير (الانشاءات) عن طريق موظفي الشركة (ب) طبقاً لتوجيهات مشتركة متفق عليها بين أطراف الترتيب. وتقوم المنشأة (ج) برد التكاليف التى تحملتها (ب) عند إدارة حقل الغاز و مصنع تسييل الغاز.

(ج) المنشأة (ج) مسئولة عن الضرائب والاتاوات على الانتاج ومبيعات الغاز السائل وكذلك الالتزامات المتكبدة فى إطار النشاط الطبيعى مثل حساب الموردين وإعادة تهيئة الموقع وإنهاء الالتزامات.

(د) لدى الشركتان (أ و ب) انصبة متساوية فى الربح من الأنشطة المنفذة فى الترتيب وبالمثل تستحق انصبة متساوية فى التوزيعات المؤداه بواسطة المنشأة (ج).

جـ٤٧. لا يحدد الترتيب التعاقدى أن لاى طرف حقوق على الاصول أو تعهدات بالالتزامات فى المنشأة (ج).

جـ٤٨. قرر مجلس ادارة المنشأة (ج) الدخول فى اتفاقية تمويل مع مجموعة من المقرضين لتمويل تطوير حقل الغاز وأنشأ مصنع تسييل الغاز ويقدر اجمالى التكلفة للتطوير والإنشاء بمبلغ ١٠٠٠ مليون جنيه.

جـ٤٩. قدمت مجموعة المقرضين للمنشأة (ج) قرض قيمته ٧٠٠ مليون جنيه . ويحدد الترتيب بأن المقرضين لهم الحق فى الرجوع على الشركتين (أ و ب) فقط إذا اخفقت المنشأة (ج) فى الوفاء باتفاقية القرض اثناء تطوير حقل الغاز وإنشاء مصنع الغاز. واتفق المقرضين انهم لن يرجعوا على الشركتين (أ و ب) لسداد القرض بمجرد ان يكون مصنع مسيل الغاز فى الانتاج على انها قامت بتقدير ان النقدية الداخلة إلى المنشأة (ج) والتى ستتولد من مبيعات الغاز السائل ستكون كافية لمقابلة تسديدات القرض. وعلى الرغم من ان المقرضين فى هذا التوقيت ليس لديهم الحق فى الرجوع على الشركتين (أ و ب) فالمقرضين يحتفظون بحماية فى مقابل اخفاق المنشأة (ج) عن طريق الحجز على مصنع تسييل الغاز.

التحليـــل

جـ٥٠. يتم تنفيذ الترتيب المشترك من خلال كيان منفصل والذى يحدد شكله القانونى فصل بين طرفى الترتيب والكيان المستقل. ولا تحدد شروط الترتيب التعاقدية ان لطرفى الترتيب الحق على الاصول او التعهد بالالتزامات للمنشأة (ج) ولكنها تحدد أن طرفى الترتيب لديهم الحق فى صافى اصول المنشأة (ج). ولا يمثل حق الرجوع لترتيبات التمويل اثناء تطوير حقل الغاز وإنشاء مسيل الغاز الطبيعى (بمعنى ان الشركتين أ و ب تقدم ضمانات منفصلة اثناء هذه المرحلة) بذاته الزام على طرفى

الترتيب بالتعهد بإلتزامات المنشأة (ج) بمعنى ان القرض هو التزام على المنشأة (ج). لدى الشركتان (أ و ب) التزامات مستقلة والتى تتمثل فى ضمانهم لتسديد القرض إذا اخفقت المنشأة (ج) فى سداد القرض اثناء مرحلة التطوير والإنشاء.

a. لا توجد اية حقائق او ظروف اخرى تشير الى ان طرفى الترتيب لديهم حق كامل على كل المنافع الاقتصادية صافى اصول المنشأة (ج) كاستثمار ويتم معالجته محاسبياً بطريقة حقوق الملكية

معيار المحاسبة المصرى رقم

(٤٤) ٢٠١٥

الإفصاح عن الحصص فى المنشآت الأخرى

معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٤) ٢٠١٥
الإفصاح عن الحصص فى المنشآت الأخرى

المحتويات

	الفقرات
هدف المعيار	١-٤
تحقيق الهدف	٢-٤
نطاق المعيار	٥-٦
الأحكام والافتراضات الهامة	٧-٩
الحصص فى الشركات التابعة	١٠-١٩
حقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة فى أنشطة المجموعة وتدفقاتها النقدية	١٢
طبيعة ونطاق القيود الهامة	١٣
طبيعة المخاطر المصاحبة لحصص المنشأة فى المنشآت ذات الهيكل الخاص المجمعة	١٤-١٧
آثار التغييرات فى حصة ملكية الشركة الأم فى الشركة التابعة والتى لا تؤدى إلى فقد السيطرة .	١٨
آثار فقد السيطرة على الشركة التابعة خلال الفترة المالية	١٩
الحصص فى الترتيبات المشتركة والشركات الشقيقة	٢٠-٢٣
طبيعة ونطاق التأثيرات المالية لحصص المنشأة فى الترتيبات المشتركة والشركات الشقيقة	٢١-٢٢
المخاطر المصاحبة لحصص المنشأة فى المشروعات المشتركة والشركات الشقيقة	٢٣
الحصص فى المنشآت ذات الهيكل الخاص غير المجمعة	٢٤-٣١
طبيعة الحصص	٢٦-٢٨
طبيعة المخاطر	٢٩-٣١
إرشادات التطبيق	

معيار المحاسبة المصري رقم (٤٤) ٢٠١٥
الإفصاح عن الحصص فى المنشآت الأخرى

هدف المعيار

١-يهدف هذا المعيار الى إلزام المنشأة بالإفصاح عن المعلومات التى تتيح لمستخدمى قوائمها المالية تقييم:

(أ) طبيعة حصصها فى المنشآت الأخرى والمخاطر المصاحبة لها .

و(ب) تأثيرات تلك الحصص على مركزها المالى وأدائها المالى وتدفقاتها النقدية .

تحقيق الهدف

٢-لتحقيق الهدف الوارد فى الفقرة "١" على المنشأة الإفصاح عن :

(أ) الأحكام والافتراضات الهامة التى أفترضتها المنشأة لتحديد طبيعة حصتها فى المنشأة الأخرى أو الترتيب الآخر وتحديد نوع الترتيب المشترك التى تملك فيه حصة (الفقرات من "٧" إلى "٩").

(ب) المعلومات عن حصصها فى :

(١) الشركات التابعة (الفقرات من "١٠" إلى "١٩").

و(٢) الترتيبات المشتركة والشركات الشقيقة (الفقرات من "٢٠" إلى "٢٣").

و(٣) المنشآت ذات الهيكل الخاص والتى لا تسيطر عليها المنشأة (المنشآت ذات الهيكل الخاص غير المجمعة) (الفقرات من "٢٤" إلى "٣١").

٣-إذا لم تحقق الإفصاحات المطلوبة بموجب هذا المعيار إلى جانب الإفصاحات المطلوبة بموجب معايير المحاسبة المصرية الأخرى هدف الفقرة "١" ، فعلى المنشأة أن تفصح عن أية معلومات إضافية ضرورية أخرى لتحقيق ذلك الهدف .

٤-تدرس المنشأة مستوى التفاصيل اللازم لتلبية هدف الإفصاح ومدى التركيز على كل من المتطلبات الواردة فى هذا المعيار. وتقوم المنشأة بتجميع أو تجزئة الإفصاحات بطريقة لا تؤدى إلى إخفاء المعلومات المفيدة بسبب عرض كمية كبيرة من التفاصيل غير الهامة أو تجميع بنود ذات خصائص مختلفة (راجع الفقرات "أ٢" إلى "أ٦").

نطاق المعيار

٥-ينبغى على المنشأة التى تمتلك حصة فى أى مما يلى تطبيق هذا المعيار :

(أ) الشركات التابعة .

(ب) الترتيبات المشتركة (أى العمليات المشتركة أو المشروعات المشتركة).

(ج) الشركات الشقيقة.

(د) المنشآت ذات الهيكل الخاص غير المجمعة.

٦- لا ينطبق هذا المعيار على:

(أ) خطط مزايا العاملين بعد إنتهاء الخدمة أو خطط مزايا العاملين الأخرى طويلة الأجل التى ينطبق عليها معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٨) "مزايا العاملين " .

(ب) القوائم المالية المستقلة للمنشأة والتى ينطبق عليها معيار المحاسبة المصرى رقم (١٧) " القوائم المالية المستقلة " . لكن إذا كان لدى المنشأة حصص فى منشأة ذات هيكل خاص غير مجمعة وتعد قوائم مالية مستقلة على أنها قوائمها المالية الوحيدة، فعليها أن تطبق المتطلبات الواردة فى الفقرات من "٢٤" إلى "٣١" عند إعدادها تلك القوائم المالية المستقلة.

(ج) حصة تحتفظ بها المنشأة التى تشارك فى ترتيب مشترك ، ولكن لا تملك سيطرة مشتركة عليها ، إلا إذا أدت تلك الحصة إلى وجود نفوذ مؤثر على الترتيب او كانت حصة فى منشأة ذات هيكل خاص .

(د) حصة فى منشأة أخرى تتم المحاسبة عليها وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) " الأدوات المالية" ، ومع ذلك تطبق المنشأة هذا المعيار عندما :

(١) تكون الحصة عبارة عن حصة فى شركة شقيقة أو مشروع مشترك يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر ، وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (١٨) "الإستثمارات فى الشركات الشقيقة ".

أو (٢) تكون الحصة عبارة عن حصة فى منشأة ذات هيكل خاص غير مجمعة .

الأحكام والإفتراضات الهامة

٧- تفصح المنشأة عن المعلومات حول الأحكام والإفتراضات الهامة التى قامت بها (والتغيرات على تلك الأحكام والإفتراضات) عند تحديد :

(أ) امتلاك سيطرة على منشأة أخرى ، أى الكيان المستثمر فيه كما هو وارد فى الفقرات "٥" و"٦" من معيار المحاسبة المصرية رقم (٤٢) "القوائم المالية المجمعة".

و(ب) إمتلاكها سيطرة مشتركة على ترتيب أو نفوذ مؤثر على منشأة أخرى .

و(ج) نوع الترتيب المشترك (أى عملية مشتركة أو مشروع مشترك) عند تنظيم هذا الترتيب من خلال شركة أو تنظيم مستقل .

٨- الأحكام والافتراضات الهامة التى يتم الإفصاح عنها بموجب الفقرة "٧" تشمل تلك التى قامت بها المنشأة عندما تؤدى التغييرات فى الحقائق والظروف إلى تغيير الإستنتاج عن مدى امتلاك المنشأة لسيطرة ، أو لسيطرة مشتركة أو لنفوذ مؤثر.

٩- للإلتزام بالفقرة "٧" ينبغى على المنشأة أن تفصح مثلاً عن الأحكام والإفتراضات الهامة التى تمت عند تحديد :

(أ) عدم سيطرتها على منشأة أخرى رغم امتلاكها لأكثر من نصف حقوق التصويت فى المنشأة الأخرى .

(ب) سيطرتها على منشأة أخرى رغم امتلاكها لأقل من نصف حقوق التصويت فى المنشأة الأخرى .

(ج) كونها وكيلاً أو أصيلاً (راجع الفقرات من "أت٥٨" إلى "أت٧٢" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٢) .

(د) عدم امتلاك نفوذ مؤثر رغم امتلاكها لنسبة ٢٠% أو أكثر من حقوق التصويت فى المنشأة الأخرى .

(هـ) تمتعها بنفوذ مؤثر رغم امتلاكها لنسبة تقل عن ٢٠% من حقوق التصويت فى المنشأة الأخرى .

الحصص فى الشركات التابعة

١٠- تفصح المنشأة عن المعلومات التى تمكن مستخدمى القوائم المالية المجمعة من:

(أ) فهم :

(١) المنشآت المكونة للمجموعة .

و(٢) حقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة فى أنشطة المجموعة وتدفقاتها النقدية (الفقرة"١٢") .

و(ب) تقييم :

(١) طبيعة ونطاق القيود الهامة على قدرة المنشأة على الوصول إلى أصول المجموعة أو استخدامها وتسوية إلتزاماتها (الفقرة "١٣") .

و(٢) طبيعة المخاطر المصاحبة لحصتها فى المنشآت ذات الهيكل الخاص المجمعة والتغييرات فيها (الفقرات من "١٤" إلى "١٧").

و(٣) آثار التغييرات فى حصص ملكية الشركة الأم فى الشركة التابعة التى لا تؤدى إلى فقدان السيطرة (الفقرة "١٨").

و(٤) أثار فقد السيطرة على الشركة التابعة خلال الفترة المالية (الفقرة"١٩") .

١١- عندما تكون القوائم المالية للشركة التابعة المستخدمة فى إعداد القوائم المالية المجمعة قد أعدت فى تاريخ أو عن فترة مالية تختلف عن تاريخ أو الفترة المالية للقوائم المالية المجمعة (راجع الفقرتين "أت٩٢" و"أت٩٣") من معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٢)، فينبغى على المنشأة أن تفصح عن :

(أ) تاريخ نهاية الفترة المعد عنها القوائم المالية لتلك الشركة التابعة .

و(ب) سبب استخدام تاريخ أو فترة مختلفة .

حقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة فى أنشطة المجموعة وتدفقاتها النقدية

١٢- تفصح المنشأة لكل من شركاتها التابعة التى يوجد بها حقوق حصة غير مسيطرة جوهرية للمنشأة المعدة للقوائم المالية عما يلى :

(أ) إسم الشركة التابعة .

(ب) مكان الأعمال الرئيسى (وبلد التأسيس إذا كانت تختلف عن مكان الأعمال الرئيسى) للشركة التابعة .

(ج) نسبة حقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة .

(د) نسبة حقوق التصويت المحتفظ بها من قبل حقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة إذا كانت تختلف عن نسبة حصص الملكية المحتفظ بها .

(هـ) نصيب حقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة من أرباح و خسائر الشركة التابعة.

(و) إجمالى حقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة المتراكمة فى الشركة التابعة فى نهاية الفترة المالية .

(ز) معلومات مالية ملخصة عن الشركة التابعة (راجع الفقرة "أت١٠").

طبيعة ونطاق القيود الهامة

١٣- تفصح المنشأة عما يلى :

(أ) القيود الهامة (مثلاً، القيود القانونية والتعاقدية والتنظيمية) على قدرتها فى الوصول إلى أصول المجموعة واستخدامها وتسوية إلتزاماتها مثل:

(١) تلك القيود التى تحد من قدرة الشركة الأم أو شركاتها التابعة على تحويل النقد أو الأصول الأخرى إلى (أو من) المنشآت الأخرى ضمن المجموعة .

(٢) الضمانات أو المتطلبات الأخرى التى تقيد توزيع أرباح الأسهم أو أى توزيعات راسمالية أخرى التى يتم دفعها أو الإقتراض أو الإقراض إلى (أو من) المنشآت الأخرى ضمن المجموعة .

(ب)طبيعة ونطاق الحقوق الوقائية لحقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة والتى قد تحد من قدرة المنشأة للوصول إلى أصول المجموعة أو استخدامها أو تسوية إلتزاماتها (كما هو الحال عندما تكون الشركة الأم ملزمة بتسوية إلتزامات الشركة التابعة قبل تسوية إلتزاماتها أو وجوب موافقة الأقلية / الحقوق غير المسيطرة على الوصول إلى أصول الشركة التابعة أو لتسوية إلتزاماتها).

(ج) القيم المدرجة بالقوائم المالية المجمعة للأصول والإلتزامات التى تنطبق عليها تلك القيود .

طبيعة المخاطر المصاحبة لحصص المنشأة فى المنشآت ذات الهيكل الخاص المجمعة

١٤- تفصح المنشأة عن بنود أية إتفاقيات تعاقدية يمكن أن تقتضى من الشركة الأم أو شركاتها التابعة توفير الدعم المالى للمنشأة ذات الهيكل الخاص المجمعة ، بما فى ذلك الأحداث أو الظروف التى يمكن أن تعرض المنشأة المعدة للقوائم المالية إلى الخسارة (مثلاً ، أسباب ترتيبات السيولة أو التصنيف الإئتمانى التى قد تؤدى إلى إلزام المنشأة بشراء أصول المنشأة ذات الهيكل الخاص أو توفير الدعم المالى لها).

١٥- إذا قدمت الشركة الأم أو أى من شركاتها التابعة ، خلال الفترة المالية ودون وجود إلتزام تعاقدى للقيام بذلك ، دعماً مالياً أو دعماً آخر إلى منشأة ذات هيكل خاص مجمعة (مثلاً ، شراء أصول المنشأة ذات الهيكل الخاص أو الأدوات الصادرة عنها) ، فينبغى على المنشأة الإفصاح عن :

(أ) نوع ومبلغ الدعم المقدم بما فى ذلك الحالات التى ساعدت فيه الشركة الأم أو شركاتها التابعة للمنشأة ذات الهيكل الخاص فى الحصول على الدعم المالى .

و(ب) أسباب تقديم الدعم .

١٦- إذا قدمت الشركة الأم أو أى من شركاته التابعة خلال الفترة المالية ودون وجود إلتزام تعاقدى للقيام بذلك ، دعماً مالياً أو دعماً آخر إلى منشأة ذات هيكل خاص لم يكن يتم تجميعها من قبل وأدى الدعم إلى سيطرة المنشأة على المنشأة ذات الهيكل الخاص فينبغى على المنشأة الإفصاح عن توضيح للعوامل ذات العلاقة فى الوصول إلى هذا القرار .

١٧- تفصح المنشأة عن أية نية حالية لتوفير الدعم المالى أو دعم آخر إلى المنشأة ذات الهيكل الخاص المجمعة بما فى ذلك النية لمساعدة المنشأة ذات الهيكل الخاص فى الحصول على الدعم المالى .

آثار التغييرات فى حصة ملكية الشركة الأم فى الشركة التابعة التى لا تؤدى إلى فقد السيطرة

١٨- تعرض المنشأة جدولاً يبين الاثر على حقوق ملكية مساهمى الشركة الأم نتيجة التغيير فى حصة الملكية فى الشركة التابعة والتى لا تؤدى إلى فقد السيطرة .

آثار فقد السيطرة على الشركة التابعة خلال الفترة المالية

١٩- تفصح المنشأة عن الربح أو الخسارة (إن وجد) المحسوب وفقاً للفقرة "٢٥" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٢) :

(أ) جزء الربح أو الخسارة الناتج عن قياس أى استثمار متبقى فى الشركة التابعة السابقة بقيمته العادلة فى تاريخ فقد السيطرة .

و(ب) البند فى الربح أو الخسارة (قائمة الدخل) الذى تم فيه الاعتراف بالربح أو الخسارة (إذا لم يكن قد تم عرضها بشكل منفصل).

الحصص فى الترتيبات المشتركة والشركات الشقيقة

٢٠- تفصح المنشأة عن المعلومات التى تمكن مستخدمى قوائمها المالية من تقييم:

(أ) الطبيعة والمدى والتأثيرات المالية لحصصها فى الترتيبات المشتركة والشركات الشقيقة بما فى ذلك طبيعة وتأثيرات علاقتها التعاقدية مع المستثمرين الآخرين ممن يملكون سيطرة مشتركة أو نفوذاً مؤثراً على الترتيبات المشتركة والشركات الشقيقة (الفقرتين "٢١" و "٢٢").

و(ب) طبيعة المخاطر المصاحبة لحصصها فى المشروعات المشتركة والشركات الشقيقة والتغييرات فيها (الفقرة "٢٣").

طبيعة ونطاق والتأثيرات المالية لحصص المنشأة فى الترتيبات المشتركة والشركات الشقيقة

٢١- تفصح المنشأة:

(أ) بالنسبة للترتيب المشترك والشركة الشقيقة التى يكون لها أهمية نسبية بالنسبة للمنشأة المعدة للتقارير:

(١) إسم الترتيب المشترك أو الشركة الشقيقة.

و(٢) طبيعة علاقة المنشأة مع الترتيب المشترك أو الشركة الشقيقة (مثلاً ، من خلال وصف طبيعة أنشطة الترتيب المشترك أو الشركة الشقيقة وما إذا كانت إستراتيجية بالنسبة لأنشطة المنشأة).

و(٣) مكان الأعمال الرئيسى (وبلد التأسيس ، إذا كان مختلفاً عن مكان الأعمال الرئيسى) للترتيب المشترك أو الشركة الشقيقة .

و(٤) نسبة الملكية أو حصة المشاركة المحتفظ بها من قبل المنشأة ، ونسبة حقوق التصويت المحتفظ بها ، إذا كانت مختلفة وكان ذلك ممكناً .

(ب)بالنسبة لكل مشروع مشترك أو شركة شقيقة لها أهمية نسبية بالنسبة للمنشأة المعدة للقوائم المالية :

(١) ما إذا كان الاستثمار فى المشروع المشترك أو الشركة الشقيقة يقاس بإستخدام طريقة حقوق الملكية أو بالقيمة العادلة .

(٢) معلومات مالية ملخصة حول المشروع المشترك أو الشركة الشقيقة كما هو وارد فى الفقرتين "أت١٢" ، "أت١٣".

(٣) القيمة العادلة لإستثمارها فى المشروع المشترك أو الشركة الشقيقة ، إذا كان هناك سعر سوق معلن للاستثمار ، وذلك فى حالة قياس الحصة فى المشروع المشترك أو الشركة الشقيقة بإستخدام طريقة حقوق الملكية.

(ج) المعلومات المالية كما هى محددة فى الفقرة "أت١٦" حول استثمارات المنشأة فى المشروعات المشتركة والشركات الشقيقة غير الهامة بشكل منفرد:

(١) كإجماليات لكافة المشروعات المشتركة غير الهامة بشكل منفصل.

(٢) كإجماليات لكافة الشركات الشقيقة غير الهامة بشكل منفرد.

٢٢-تفصح المنشأة أيضاً عن:

(أ) طبيعة ونطاق اى قيود جوهرية (مثلاً ناتجة عن ترتيبات أقتراض أو متطلبات تنظيمية أو ترتيبات تعاقدية مع المستثمرين ممن يملكون السيطرة المشتركة أو النفوذ المؤثر على المشروع المشترك أو الشركة الشقيقة) على قدرة المشروعات المشتركة أو الشركات الشقيقة على تحويل الأموال إلى المنشأة فى شكل أرباح الأسهم النقدية أو تسديد القروض التى قدمتها المنشأة .

(ب) عندما تكون القوائم المالية للمشروع المشترك أو الشركة الشقيقة المستخدمة فى تطبيق طريقة حقوق الملكية تم إعدادها فى تاريخ أو عن فترة تختلف عن تاريخ أو فترة المنشأة :

(١) تاريخ نهاية الفترة المالية للمشروع المشترك أو الشركة الشقيقة .

و(٢) أسباب استخدام قوائم مالية فى تاريخ أو عن فترة مختلفة .

(ج) الحصة فى خسائر المشروع المشترك أو الشركة الشقيقة غير المعترف بها عن الفترة المالية وبشكل تراكمى ، وذلك إذا توقفت المنشأة عن الاعتراف بحصتها من خسائر المشروع المشترك أو الشركة الشقيقة عند تطبيق طريقة حقوق الملكية .

المخاطر المصاحبة لحصص المنشأة فى المشروعات المشتركة والشركات الشقيقة

٢٣- ينبغى على المنشأة الإفصاح عن :

(أ) الإلتزامات التى تخص المنشاة والمتعلقة بالمشروعات المشتركة بشكل منفصل عن قيمة الإلتزامات الأخرى كما هو محدد فى الفقرات من "أت١٨" إلى "أت ٢٠" .

(ب) وفقاً لأحكام معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٨) " المخصصات و الالتزامات المحتملة والأصول المحتملة " ، على المنشأة أن تفصح عن الإلتزامات المحتملة الفعلية والمتعلقة بحصصها فى المشروعات المشتركة أو الشركات الشقيقة (و تشمل حصتها من الإلتزامات المحتملة الفعلية بشكل مشترك مع مستثمرين آخرين يملكون سيطرة مشتركة أو نفوذ مؤثر على المشاريع المشتركة أو الشركات الشقيقة) بشكل منفصل عن قيمة الإلتزامات المحتملة الأخرى إلا إذا كان إحتمال تلك الإلتزامات مستبعد .

الحصص فى المنشآت ذات الهيكل الخاص غير المجمعة

٢٤- ينبغى على المنشأة الإفصاح عن المعلومات التى تمكن مستخدمى قوائمها المالية من:

(أ) فهم طبيعة ومدى حصص المنشأة فى المنشآت ذات الهيكل الخاص غير المجمعة (الفقرات من "٢٦" إلى "٢٨").

و(ب) تقييم طبيعة المخاطر المرتبطة بحصصها فى المنشآت ذات الهيكل الخاص غير المجمعة والتغييرات فيها.

٢٥- تشمل المعلومات المطلوبة التى وردت فى الفقرة "٢٤ (ب)" المعلومات حول تعرض المنشأة لمخاطر مشاركتها مع المنشآت ذات الهيكل الخاص غير المجمعة فى الفترات

السابقة (على سبيل المثال رعاية المنشأة ذات الهيكل الخاص) حتى إذا لم يعد للمنشأة أى مشاركة تعاقدية مع المنشأة ذات الهيكل الخاص خلال الفترة المالية .

طبيعة الحصص

٢٦- يتعين على المنشاة الإفصاح عن المعلومات الكمية والنوعية لحصصها فى المنشآت ذات الهيكل الخاص غير المجمعة والتى تشمل على سبيل المثال لا الحصر طبيعة وغرض وحجم أنشطة المنشأة ذات الهيكل الخاص وكيف يتم تمويلها .

٢٧- إذا كانت المنشأة تقوم برعاية منشأة ذات هيكل خاص غير مجمعة و لا تقدم المعلومات المنصوص عليها فى الفقرة "٢٩" (مثلاً ، عندما يكون ليس لها حصة فى المنشأة فى تاريخ القوائم المالية) ، فعلى المنشأة الإفصاح عما يلى :

(أ) كيفية تحديدها للمنشآت ذات الهيكل الخاص التى ترعاها.

(ب) الدخل من تلك المنشآت ذات الهيكل الخاص خلال فترة إعداد التقارير بما فى ذلك وصف لنوع الدخل المعروض.

(ج) القيمة الدفترية (فى تاريخ التحويل) لجميع الأصول المحولة إلى تلك المنشآت خلال الفترة المالية .

٢٨- يتعين على المنشأة عرض المعلومات المذكورة فى الفقرة "٢٧ (ب) ، (ج) " فى شكل جدول إلا إذا كان هناك طريقة أخرى أكثر ملاءمة ، وتصنيف نشاطات الرعاية الخاصة بها إلى فئات ملائمة (راجع الفقرات من "أت٢" إلى "أت٦").

طبيعة المخاطر

٢٩- يتعين على المنشأة الإفصاح فى شكل جدول – إلا إذا كان هناك طريقة أخرى أكثر ملاءمة – ملخصاً لما يلى:

(أ) القيمة الدفترية للأصول والإلتزامات المعترف بها فى قوائمها المالية الخاصة بحصص المنشآت ذات الهيكل الخاص غير المجمعة .

(ب) البنود بقائمة مركزها المالى الذى يتم الاعتراف فيها بهذه الأصول والالتزامات .

(ج) القيمة التى تعتبر أفضل تقييم للحد الأقصى للخسارة التى قد تتعرض المنشأة لها من حصصها فى المنشآت ذات الهيكل الخاص غير المجمعة ، بما فى ذلك كيفية تحديد الحد الأقصى للتعرض للخسارة . وإذا لم تستطع المنشأة أن تحدد الحد الأقصى للتعرض للخسارة من حصصها فى المنشآت ذات الهيكل الخاص غير المجمعة فيتوجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة وعن الأسباب.

(د) مقارنة القيمة الدفترية لأصول وإلتزامات المنشأة المتعلقة بحصصها فى المنشآت ذات الهيكل الخاص غير المجمعة مع الحد الأقصى لتعرض المنشأة للخسارة من تلك المنشآت .

٣٠- إذا قامت المنشأة خلال الفترة المالية بتقديم دعم مالى أو دعم من نوع آخر للمنشآت ذات الهيكل الخاص غير المجمعة سواء تلك التى كانت تملك فيها حصص سابقة أو التى تملك فيها حصص حالية دون وجود إلتزام تعاقدى عليها لفعل ذلك (على سبيل المثال شراء أصول المنشاة ذات الهيكل الخاص أو أدوات صادرة عنها) ، فيتعين عليها الإفصاح عما يلى:

(أ) نوع وقيمة الدعم المقدم بما فى ذلك الحالات التى ساعدت فيها المنشأة ذات الهيكل الخاص فى الحصول على الدعم المالى .

و(ب) أسباب تقديم الدعم .

٣١- يتعين على المنشأة الإفصاح عن أى نوايا حالية تتعلق بتقديم دعم مالى أو دعم من نوع آخر للمنشأة ذات الهيكل الخاص غير المجمعة بما فى ذلك نوايا مساعدة المنشأة ذات الهيكل الخاص فى الحصول على الدعم المالى .

ملحق

إرشادات التطبيق

يرافق هذا الملحق معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٤) ويعتبر جزءاً لا يتجزأ منه فهو يشرح تطبيق الفقرات من "١" إلى "٣١" وله نفس مرجعية الأجزاء الأخرى من المعيار .

أت١. الأمثلة الواردة فى هذا الملحق تمثل حالات افتراضية . ورغم أن بعض جوانب الأمثلة قد تمثل أنماطاً حقيقية، فلابد من تقييم جميع الحقائق والظروف المحيطة بنمط حقيقى معين عند تطبيق هذا المعيار المصرى رقم (٤٤) .

التجميع (الفقرة ٤)

أت٢. ينبغى على المنشأة ، على ضوء ظروفها ، تحديد كمية التفاصيل التى تقدمها لتلبية حاجة المستخدمين من المعلومات وحجم التركيز التى تعطيه للجوانب المختلفة للمتطلبات وكيفية تجميعها للمعلومات . ومن الضرورى تحقيق التوازن بين احتواء القوائم المالية بتفاصيل مفرطة قد لا تساعد مستخدمى القوائم المالية وبين حجب المعلومات نتيجة التجميع المفرط .

أت٣. يمكن أن تجمع المنشأة الإفصاحات المطلوبة بموجب هذا المعيار للحصص فى المنشآت المتشابهة إذا كان التجميع متفقاً مع أهداف الإفصاح ومتطلبات الفقرة "أت٤" ولا يحجب المعلومات المقدمة. وينبغى على المنشأة الإفصاح عن كيفية تجميع حصصها فى المنشآت المتشابهة.

أت٤. ينبغى على المنشأة عرض المعلومات بشكل منفصل للحصص فى:

(أ) الشركات التابعة.

(ب) المشروعات المشتركة.

(ج) العمليات المشتركة.

(د) الشركات الشقيقة.

(هـ) المنشآت ذات الهيكل الخاص غير المجمعة .

أت٥. عند تحديد إمكانية تجميع المعلومات ، ينبغى على المنشأة دراسة المعلومات الكمية والنوعية المتعلقة بالمخاطر المختلفة وخصائص العائد لكل منشأة تنوى تجميعها

وأهمية كل منها بالنسبة للمنشأة المعدة للقوائم المالية . ويتبغى على المنشأة عرض الإفصاحات بطريقة تبين بوضوح لمستخدمى القوائم المالية طبيعة ومدى حصصها فى تلك المنشآت الأخرى .

أت٦. تشمل الأمثلة على مستوى التجميع ضمن فئات المنشآت الواردة فى الفقرة "أت٤" التى قد تكون ملائمة ما يلى :

(أ) طبيعة الأنشطة (على سبيل المثال منشأة بحث وتطوير / منشأة توريق مالى وإئتمان دوار).

(ب)تصنيف الصناعة.

(ج) النطاق الجغرافى (على سبيل المثال الدولة أو المنطقة) .

الحصص فى المنشآت الأخرى

أت٧. تشير الحصص فى المنشآت الأخرى إلى المشاركة التعاقدية وغير التعاقدية التى تعرض المنشأة المعدة للقوائم المالية إلى التذبذب فى العوائد الناتجة من أداء المنشأة الأخرى . ويمكن أن تساعد دراسة غرض المنشأة الأخرى وتصميمها المنشأة المعدة للقوائم المالية عند تقييم ما إذا كانت تملك حصة فى تلك المنشأة أم لا . وبناءً على ذلك ما إذا كان يتعين عليها تقديم الإفصاحات الواردة فى هذا المعيار . ويجب أن يتضمن التقييم دراسة للمخاطر التى تم تصميم المنشأة الأخرى لإيجادها والمخاطر التى تم تصميم المنشأة الأخرى لنقلها إلى المنشأة المعدة للقوائم المالية والأطراف الأخرى .

أت٨. تتعرض المنشأة المعدة للقوائم المالية عادة لتذبذبات فى العوائد من أداء المنشأة الأخرى بسبب الاحتفاظ بالأدوات (مثل أدوات حقوق الملكية وأدوات الدين التى أصدرتها المنشأة الأخرى) أو وجود مشاركة أخرى لها تستوعب التقلبات . على سبيل المثال ، لنفترض أن المنشأة ذات الهيكل الخاص لديها محفظة قروض ، وتقوم المنشأة ذات الهيكل الخاص بعمل عقود مبادلة مع منشأة أخرى (المنشاة المعدة للقوائم المالية) لحماية نفسها من التقصير فى دفع الفائدة وأصل مبلغ القرض. فى هذه الحالة يكون للمنشأة المعدة للقوائم المالية مشاركة تعرضها لتذبذب فى العوائد من أداء المنشأة ذات الهيكل الخاص لأن مبادلة الإلتزام مقابل الضمان تستوعب تذبذب العوائد للمنشأة ذات الهيكل الخاص ..

أت٩. يتم تصميم بعض الأدوات لنقل المخاطر من المنشأة المعدة للقوائم المالية إلى منشأة أخرى . وتخلق هذه الأدوات تذبذباً فى العوائد بالنسبة للمنشأة الأخرى لكنها لا تعرض المنشأة المعدة للقوائم المالية عادة إلى تقلبات فى العوائد من أداء المنشأة الأخرى . فعلى سبيل المثال لنفترض تأسيس منشأة ذات هيكل خاص لتوفير فرص إستثمارية للمستثمرين الراغبين بالتعرض للمخاطر الإئتمانية بالمنشأة (ع) (ليس هناك علاقة بين المنشأة (ع) وأى طرف مشارك فى الترتيبات) تحصل المنشأة ذات الهيكل الخاص على التمويل عن طريق إصدار سندات لهؤلاء المستثمرين مرتبطة بمخاطر المنشأة (ع) (سندات مرتبطة بالإئتمان) وتستخدم العائدات للاستثمار فى محفظة أصول مالية خالية من المخاطر . وتحصل المنشأة ذات الهيكل الخاص على المخاطر الإئتمانية للمنشأة (ع) عن طريق الدخول فى مبادلة الإلتزام مقابل الضمان مع الطرف المقابل ، وتنقل مبادلة الإلتزام مقابل الضمان المخاطر الإئتمانية للمنشأة (ع) إلى المنشأة ذات الهيكل الخاص مقابل رسوم يدفعها الطرف المقابل فى المبادلة . ويحصل المستثمرون فى المنشأة ذات الهيكل الخاص على عائد أعلى يعكس عائد المنشأة ذات الهيكل الخاص من محفظة أصولها ورسوم مبادلة الإلتزام مقابل الضمان . وليس للطرف المقابل مشاركة مع المنشأة ذات الهيكل الخاص تعرضه للتذبذب فى العوائد من أداء هذه المنشأة لأن مبادلة الإلتزام مقابل الضمان تنقل التذبذب إلى المنشأة بدلاً من استيعاب التذبذب فى عوائد المنشأة ذات الهيكل الخاص .

المعلومات المالية الملخصة للشركات التابعة والمشروعات المشتركة والشركات الشقيقة (الفقرات من "١٢" إلى "٢١")

أت ١٠. بالنسبة لكل شركة تابعة بها حصص غير مسيطرة جوهرية بالنسبة للمنشأة المعدة للقوائم المالية على المنشأة الإفصاح عن :

(أ) أرباح الأسهم المدفوعة للأقلية / أصحاب الحقوق غير المسيطرة .

(ب) المعلومات المالية الملخصة حول الأصول والإلتزامات والربح أو الخسارة والتدفقات النقدية للشركة التابعة والتى تمكن المستخدمين من فهم حقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة فى أنشطة المجموعة وتدفقاتها النقدية.

ويمكن أن تشمل تلك المعلومات على سبيل المثال لا الحصر الأصول المتداولة والأصول غير المتداولة والإلتزامات المتداولة والإلتزامات غير المتداولة والإيرادات والربح أو الخسارة وإجمالى الدخل الشامل .

أت١١. تكون المعلومات المالية الملخصة المطلوبة بموجب الفقرة "أت ١٠(ب) " هى المبالغ قبل قيود الاستبعاد للمعاملات التى تمت بين شركات المجموعة .

أت١٢. بالنسبة لكل مشروع مشترك وشركة شقيقة ذات أهمية نسبية بالنسبة للمنشأة المعدة للقوائم المالية تفصح المنشأة عن :

(أ) أرباح الأسهم المقبوضة من المشروع المشترك أو الشركة الشقيقة.

(ب) المعلومات المالية الملخصة للمشروع المشترك أو الشركة الشقيقة (راجع الفقرتين "أت١٤" ، "أت١٥") بما فى ذلك على سبيل المثال لا الحصر .

(١) الأصول المتداولة .

(٢) الأصول غير المتداولة.

(٣) الإلتزامات المتداولة.

(٤) الإلتزامات غير المتداولة.

(٥) الإيراد.

(٦) الربح أو الخسارة من العمليات غير المستمرة.

(٧) الربح أو الخسارة بعد الضريبة من العمليات غير المستمرة.

(٨) الدخل الشامل الآخر.

(٩) إجمالى الدخل الشامل

أت١٣. إضافة إلى المعلومات المالية الملخصة المطلوبة بموجب الفقرة "أت١٢" ، تفصح المنشأة لكل مشروع مشترك ذا أهمية نسبية بالنسبة للمنشأة المعدة للقوائم المالية عن مبلغ :

(أ) النقدية وما فى حكمها المتضمنة فى الفقرة "أت١٢ (ب) (١)") .

(ب) الإلتزامات المالية المتداولة (باستثناء الدائنون التجاريون والأرصدة الدائنة الأخرى والمخصصات) المتضمنة فى الفقرة "أت ١٢ (ب) (٣)").

(ج) الإلتزامات المالية غير المتداولة (باستثناء الدائنون التجاريون والأرصدة الدائنة الأخرى والمخصصات) المتضمنة فى الفقرة "أت١٢ (ب) (٤)").

(د) الإهلاك والإستهلاك.

(هـ) إيرادات الفوائد.

(و) مصروفات الفوائد.

(ز) مصروفات أو دخل ضريبة الدخل .

أت١٤. تعبر المعلومات المالية الملخصة المعروضة وفقاً للفقرات "أت١٢" و "أت١٣" عن المبالغ المدرجة فى القوائم المالية للمشروع المشترك والمعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية (وليس حصة المنشأة فى تلك المبالغ). وإذا احتسبت المنشأة حصتها فى المشروع المشترك أو الشركة الشقيقة بإستخدام طريقة حقوق الملكية فعليها:

(أ) تعديل المبالغ المدرجة فى القوائم المالية للمشروع المشترك والمعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية لتعكس التسويات التى قامت بها المنشأة عند إستخدام طريقة حقوق الملكية مثل تعديلات القيمة العادلة التى تمت فى وقت الإستحواذ والتسويات للإختلافات فى السياسات المحاسبية .

(ب) عرض مطابقة للمعلومات المالية الملخصة المعروضة مع القيم المسجلة لحصتها فى المشروع المشترك أو الشركة الشقيقة .

ت١٥. يمكن أن تعرض المنشأة المعلومات المالية الملخصة المطلوبة بموجب الفقرات "أت١٢" و"أت١٣" على أساس القوائم المالية للمشروع المشترك أو الشركة الشقيقة إذا :

(أ) تم قياس حصص المنشاة فى المشروع المشترك أو الشركة الشقيقة بالقيمة العادلة وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (١٨).

و(ب) لم يقم المشروع المشترك أو الشركة الشقيقة بإعداد قوائم مالية وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية .

وكان الإعداد على ذلك الأساس الذى تم إعداد المعلومات المالية الملخصة وفقاً له.

أت١٦. ينبغى على المنشأة – على أساس تجميعى – الإفصاح عن القيمة المسجلة لحصصها فى جميع المشروعات المشتركة أو الشركات الشقيقة غير ذات الأهمية النسبية بشكل منفرد و التى تم المحاسبة عنها بإستخدام طريقة حقوق الملكية ، ويبغى على المنشأة أيضاً الإفصاح بشكل منفصل عن المبلغ الإجمالى لحصتها فى :

(أ) الربح أوالخسارة من العمليات المستمرة.

(ب) الربح أو الخسارة بعد الضريبة من العمليات غير المستمرة .

(ج) الدخل الشامل الآخر.

(د) إجمالى الدخل الشامل.

وتقدم المنشأة الإفصاحات بشكل منفصل للمشروعات المشتركة والشركات الشقيقة .

أت١٧. عند تصنيف حصص المنشأة فى الشركة التابعة أو المشروع المشترك أو الشركة الشقيقة (أو جزء من حصصها فى المشروع المشترك أو الشركة التابعة) على أنها محتفظ بها بغرض البيع وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٢) "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها بغرض البيع والعمليات غير المستمرة" ، فلا يتعين على المنشأة الإفصاح عن المعلومات المالية الملخصة لتلك الشركة التابعة أو المشروع المشترك أو الشركة الشقيقة وفقاً للفقرات من "أت١٠" إلى "أت١٦" .

رتباطات المشروعات المشتركة (الفقرة "٢٣ (أ)")

أت١٨. ينبغى على المنشأة الإفصاح عن إجمالى الإرتباطات التى قامت بها ولكنها لم تعترف بها فى تاريخ نهاية الفترة المالية (بما فى ذلك حصتها فى الإرتباطات التى قامت بها بشكل مشترك مع المستثمرين الآخرين ذوى السيطرة المشتركة على المشروع المشترك) المتعلقة بحصصها فى المشروعات المشتركة . والإرتباطات هى الإلتزامات التى من الممكن أن تؤدى إلى تدفقات مستقبلية للنقدية أو موارد أخرى.

أت١٩. تشمل الإرتباطات غير المعترف بها التى تؤدى إلى تدفقات مستقبلية للنقدية أو الموارد الأخرى :

(أ) الإرتباطات التى لم يتم الاعتراف بها فى دفاتر المنشأة للمساهمة فى التمويل أو الموارد نتيجة لما يلى:

(١) إتفاقيات الإنشاء أو الإقتناء للمشروع المشترك (التى تقتضى على سبيل المثال من المنشأة تقديم الأموال خلال فترة محددة).

(٢) المشروعات التي ترتكز على رأس المال التى يقوم بها المشروع المشترك.

(٣) إرتباطات الشراء غير المشروطة المتمثلة فى شراء المعدات أو المخزون أو الخدمات التى تلتزم المنشأة بشرائها من أو نيابة عن المشروع المشترك.

(٤) الإرتباطات التى لم يتم الاعتراف بها فى دفاتر المنشأة لتقديم قروض أو دعم مالى آخر للمشروع المشترك .

(٥) الإرتباطات الأخرى التى لم يتم الاعتراف بها فى دفاتر المنشأة غير القابلة للإلغاء المتعلقة بالمشروع المشترك.

(٦) الإرتباطات التى لم يتم الاعتراف بها فى دفاتر المنشأة لتقديم موارد المشروع المشترك مثل الأصول أو الخدمات.

(ب) الارتباطات التى لم يتم الاعتراف بها فى دفاتر المنشأة لشراء حصة ملكية طرف آخر (أو جزء من حصة الملكية) فى المشروع المشترك فى حال وقوع أو عدم وقوع حدث معين فى المستقبل .

أت٢٠. توضح المتطلبات والأمثلة فى الفقرتين "أت١٨" و "أت١٩" بعض أنواع الإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرة "أت١٨" من معيار المحاسبة المصرى رقم (١٥) " الإفصاحات عن الأطراف ذوى العلاقة ".

الحصص فى المنشآت ذات الهيكل الخاص غير المجمعة (الفقرات من"٢٤" إلى "٣١")

المنشآت ذات الهيكل الخاص

أت٢١. المنشأة ذات الهيكل الخاص عبارة عن منشأة تم تصميمها بحيث لا تكون حقوق التصويت أو الحقوق الأخرى هى العامل المهيمن فى تحديد من يسيطر على المنشأة، كما هو الحال عندما ترتبط حقوق التصويت بالمهام الإدارية فقط ويتم توجيه الأنشطة ذات العلاقة (المؤثرة) من خلال الترتيبات التعاقدية .

أت٢٢. يكون للمنشأة ذات الهيكل الخاص عادة بعض أو كافة السمات أو الخصائص التالية:

(أ) أنشطة مقيدة .

(ب) هدف محدود ومعرف مثل تنفيذ عقد إيجار مفيد ضريبياً أو تنفيذ أنشطة البحث والتطوير ، أو توفير مورد لرأس المال أو التمويل للمنشأة أو توفير الفرص الاستثمارية للمستثمرين من خلال نقل المخاطر والمنافع المرافقة لأصول المنشأة ذات الهيكل الخاص إلى المستثمرين .

(ج) عدم كفاية حقوق الملكية للسماح للمنشأة ذات الهيكل الخاص بتمويل أنشطتها دون دعم مالى مساند.

(د) التمويل فى صورة أدوات متعددة مرتبطة تعاقدياً للمستثمرين تخلق تركيزات لمخاطر الإئتمان أو المخاطر الأخرى (الشرائح).

أت٢٣. تشمل الأمثلة على المنشآت التى تعتبر منشآت ذات هيكل خاص على سبيل المثال لا الحصر :

(أ) شركات التوريق.

(ب) التمويل المضمون بالأصول.

(ج) بعض صناديق الاستثمار .

أت٢٤. لا تعتبر المنشأة التى تسيطر عليها حقوق التصويت منشأة ذات هيكل خاص لأنها على سبيل المثال تحصل على التمويل من أطراف ثالثة بعد إعادة الهيكلة .

طبيعة المخاطر المتعلقة بالحصص فى المنشآت ذات الهيكل الخاص غير المجمعة (الفقرات من "٢٩" إلى "٣١")

أت٢٥. إضافة إلى المعلومات المطلوبة بموجب الفقرات من "٢٩" إلى "٣١" ، تفصح المنشأة عن المعلومات الإضافية الضرورية لتلبية هدف الإفصاح الوارد فى الفقرة "٢٤ (ب)".

أت٢٦. تشمل الأمثلة على المعلومات الإضافية التى قد تكون مهمة ، اعتماداً على الظروف، لتقييم المخاطر التى تتعرض لها المنشأة عندما يكون لها حصة فى منشأة ذات هيكل خاص غير مجمعة ، ما يلى :

(أ) بنود الترتيب التى يمكن أن تقضى من المنشأة توفير دعم مالى للمنشأة ذات الهيكل الخاص غير المجمعة (مثلاً ، أسباب ترتيبات السيولة أو التصنيف الإئتمانى المصاحبة لإلتزامات شراء أصول المنشأة ذات الهيكل الخاص أو توفير الدعم المالى) بما فى ذلك :

(١) وصف للأحداث أو الظروف التى يمكن أن تعرض المنشأة المعدة للقوائم المالية إلى خسارة .

(٢) ما إذا كان هناك أى بنود يمكن أن تقيد الإلتزام.

(٣) ما إذا كان هناك أى أطراف أخرى توفر الدعم المالى ، وإن وجدت ، موقع تصنيف إلتزام المنشأة المعدة للقوائم المالية لدى هذه الأطراف الأخرى .

(ب) الخسائر التى تتكبدها المنشأة خلال الفترة المالية المتعلقة بحصصها فى المنشآت ذات الهيكل الخاص غير المجمعة.

(ج) أنواع الدخل الذى تحصل عليه المنشأة خلال الفترة المالية من حصصها فى المنشآت ذات الهيكل الخاص غير المجمعة .

(د) ما إذا كان مطلوباً من المنشأة أستيعاب خسائر المنشأة ذات الهيكل الخاص غير المجمعة قبل الأطراف الأخرى والحد الأقصى لهذه الخسائر بالنسبة للمنشأة و (إذا كان مهماً) تصنيف ومبالغ الخسائر المحتملة التى يتحملها الأطراف الذين يكون تصنيف حصصهم أقل من حصة المنشأة فى المنشأة ذات الهيكل الخاص غير المجمعة.

(هـ) المعلومات حول أى ترتيبات سيولة أو ضمانات أو إلتزامات أخرى مع أطراف ثالثة يمكن أن تؤثر على القيمة العادلة أو مخاطر حصص المنشأة فى المنشأة ذات الهيكل الخاص غير المجمعة .

(و) أية صعوبات يمكن أن تمر بها المنشأة ذات الهيكل الخاص غير المجمعة ، أشكال التمويل (مثلاً ، الأوراق التجارية أو السندات متوسطة الأجل) ومتوسط عمرها المقدر . ويمكن أن تشمل تلك المعلومات تحليل تاريخ الاستحقاق للأصول وتمويل المنشأة ذات الهيكل الخاص غير المجمعة إذا كان لديها أصول طويلة الأجل تم تمويلها بتمويل قصير الأجل .

معيار المحاسبة المصرى رقم

(٤٥) ٢٠١٥

قياس القيمة العادلة

معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٥) ٢٠١٥
قياس القيمة العادلة

المحتويات

	فقـــرات
هدف المعيار	١ – ٤
نطاق المعيار	٥ – ٨
القياس	٩ – ٩٠
تعريف القيمة العادلة	٩ – ١٠
الأصل أو الإلتزام	١١ – ١٤
المعاملة	١٥ – ٢١
المشاركون فى السوق	٢٢ – ٢٣
السعر	٢٤ – ٢٦
التطبيق على الأصول غيرالمالية	٢٧ – ٣٣
التطبيق على الإلتزامات وأدوات حقوق ملكية المنشأة	٣٤ – ٤٧
التطبيق على الأصول المالية والالتزامات المالية ذات المراكز المتقابلة فى مخاطر السوق أو مخاطر إئتمان الطرف المقابل	٤٨ – ٥٦
القيمة العادلة عند الاعتراف الأولى	٥٧ – ٦٠
أساليب التقييم	٦١ – ٦٦
مدخلات أساليب التقييم	٦٧ – ٧١
تسلسل القيمة العادلة	٧٢ – ٩٠
الإفصاح	٩١ – ٩٩

ملحق إرشادات التطبيق

ملحق (م) الأمثلة

معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٥) ٢٠١٥
قياس القيمة العادلة

هدف المعيار

١- يهدف هذا المعيار إلى ما يلى :

(أ) تعريف القيمة العادلة.

و(ب) وضع إطار لقياس القيمة العادلة فى معيار واحد.

و(ج) تحديد الإفصاح المطلوب لقياسات القيمة العادلة.

٢- تعتبر القيمة العادلة قياساً قائماً على السوق ، وليس خاص بمنشأة بذاتها . وبالنسبة لبعض الأصول والإلتزامات ، يمكن أن تكون هناك معاملات سوق ملحوظة أو معلومات سوق متوفرة . وبالنسبة لبعض الأصول والإلتزامات الأخرى ، فإن معاملات السوق الملحوظة أو معلومات السوق قد لا تكون متوفرة . غير أن هدف قياس القيمة العادلة فى كلتا الحالتين لا يتغير وهو – تقدير السعر الذى تستند عليه معاملة منظمة Orderly transaction لبيع الأصل أو تحويل الإلتزام بين المشاركين فى السوق Market participants فى تاريخ القياس وفقاً لظروف السوق الحالية (أى سعر الخروج Exit price فى تاريخ القياس من وجهة نظر مشارك فى السوق يحتفظ بالأصل أو يدين بالإلتزام).

٣- عندما يكون سعر أصل أو التزام مماثل غير ملحوظ ، تقيس المنشأة القيمة العادلة بإستخدام أسلوب تقييم مختلف يغلب عليه استخدام المدخلات الملحوظة Observable inputs . حيث أن قياس القيمة العادلة قائم على السوق ، ويتم القياس بإستخدام الافتراضات التى يستخدمها المشاركون فى السوق عند تسعير الأصل أو الإلتزام ، بما فى ذلك الافتراضات المتعلقة بالمخاطر ، ونتيجة لذلك ، لا تعتبر نية المنشأة للاحتفاظ بالأصل أو تسوية أو الوفاء بالإلتزام أمراً ذا علاقة عند قياس القيمة العادلة .

٤- تعريف القيمة العادلة يركز على الأصول والإلتزامات لأنها الموضوع الأساسى للقياس المحاسبى . إضافة لذلك ، يطبق هذا المعيار على أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة والتى يتم قياسها بالقيمة العادلة .

نطاق المعيار

٥- يطبق هذا المعيار عندما يقتضى معيار محاسبة مصرى آخر أو يسمح بقياسات القيمة العادلة أو يتطلب الإفصاح حول قياس القيمة العادلة (وكذلك القياسات ، مثل القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع (بناء على القيمة العادلة أو الإفصاحات حول تلك القياسات) فيما عدا ما هو محدد فى الفقرتين "٦" و "٧".

٦- لا تنطبق متطلبات القياس والإفصاح الواردة فى هذ المعيار على ما يلى:

(أ) المدفوعات المبنية على أسهم التى تقع ضمن نطاق معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٩) .

(ب) معاملات التأجير والتى يشملها نطاق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٠) القواعد والمعايير المحاسبية المتعلقة بعمليات التأجير التمويلى .

(ج) القياسات التى تتشابه مع القيمة العادلة إلا أنها ليست قيمة عادلة ، مثل صافى القيمة الاستردادية فى معيار المحاسبة المصرى (٢) "المخزون" أو القيمة الإستخدامية فى معيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) "اضمحلال قيمة الأصول".

٧- الإفصاحات المطلوبة بموجب هذا المعيار ليست مطلوبة لأى مما يلى:

(أ) أصول الخطة التى يتم قياسها بالقيمة العادلة وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى (٣٨) "مزايا العاملين".

و(ب) استثمارات خطة منافع التقاعد التى يتم قياسها بالقيمة العادلة وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى (٢١) "المحاسبة والتقرير عن نظم مزايا التقاعد".

و(ج) الأصول التى يكون مبلغها القابل للاسترداد عبارة عن القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف التصرف وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى (٣١).

٨- ينطبق إطار قياس القيمة العادلة الموضح فى هذا المعيار على القياس الأولى واللاحق فى حال كانت القيمة العادلة مطلوبة أو مسموح بها من قبل معايير محاسبة مصرية أخرى.

القياس

تعريف القيمة العادلة

٩- يعرف هذا المعيار القيمة العادلة على أنها السعر الذى سيتم الحصول عليه لبيع أصل أو الذى سيتم دفعه لنقل إلتزام فى معاملة منظمة بين المشاركين فى السوق فى تاريخ القياس.

١٠- تبين الفقرة "أ ت٢" المنهج العام لقياس القيمة العادلة.

الأصل أو الإلتزام

١١- يعتبر قياس القيمة العادلة متعلقاً بأصل أو إلتزام محدد . وتبعاً لذلك ، يتعين على المنشأة عند قياس القيمة العادلة أن تأخذ بعين الاعتبار خصائص الأصل أو الإلتزام

فى حال أخذ المشاركون فى السوق تلك الخصائص بعين الاعتبار عند تسعير الأصل أو الإلتزام فى تاريخ القياس . وتشتمل الخصائص ، على سبيل المثال ما يلى:

(أ) حالة الأصل وموقعه.

و(ب) القيود على بيع الأصل أو استخدامه ، إن وجدت .

١٢- يختلف الأثر المترتب عن خاصية معينة على القياس وفقاً لكيفية نظر المشاركين فى السوق إلى تلك الخاصية.

١٣- قد يكون الأصل أو الالتزام الذى يتم قياسه بالقيمة العادلة واحداً مما يلى:

(أ) أصل أو التزام مستقل (على سبيل المثال ، أداة مالية أو أصل غير مالى) ،

(ب)مجموعة أصول أو مجموعة إلتزامات أو مجموعة أصول وإلتزامات (على سبيل المثال ، وحدة توليد نقد أو مؤسسة أعمال).

١٤- سواء كان الأصل أو الإلتزام أصلاً أو إلتزاماً مستقلاً ، فإن مجموعة من الأصول أو مجموعة من الإلتزامات أو مجموعة الأصول والإلتزامات لأغراض الأعتراف أو الافصاح تعتمد على وحدة الحساب الخاصة بها . وباستثناء ما هو وارد فى هذا المعيار يتم تحديد وحدة الحساب للأصل أو الإلتزام وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى الذى يتطلب أو يسمح بقياس القيمة العادلة.

المعاملة

١٥- يفترض قياس القيمة العادلة أن مبادلة الأصل أو الإلتزام تتم فى معاملة منظمة بين المشاركين فى السوق لبيع الأصل أو تحويل الإلتزام فى تاريخ القياس وفقاً لظروف السوق الحالية .

١٦- يفترض قياس القيمة العادلة أن معاملة بيع الأصل أو تحويل الإلتزام تتم إما :

(أ) فى السوق الأساسى Principle market للأصل أو الإلتزام .

أو(ب) فى غياب السوق الأساسى ، فى السوق الأكثر نفعاً Most advantageous market للأصل أو الالتزام .

١٧- وفى حالة غياب السوق الأساسى لا تحتاج المنشأة لإجراء بحث شامل لكافة الأسواق المحتملة لتحدد السوق الأساسى أو السوق الأكثر نفعاً ، ولكن يتعين عليها أن تأخذ بعين الاعتبار جميع المعلومات المتوفرة بشكل معقول . وفى غياب دليل على خلاف ذلك ، يفترض أن يكون السوق الذى تبرم فيه المنشأة بشكل عادى معاملة بيع أصل أو نقل إلزام هو السوق الأساسى أو السوق الأكثر نفعاً فى حال غياب السوق الأساسى .

١٨- في حالة وجود سوق أساسى للأصل أو الالتزام ، يمثل قياس القيمة العادلة للمنشأة السعر في ذلك السوق (سواء كان السعر ملحوظاً بشكل مباشر أو مقدراً باستخدام أسلوب تقييم آخر) ، حتى لو كان من المحتمل أن يكون السعر في سوق مختلف أكثر نفعاً في تاريخ القياس .

١٩- تحتاج المنشأة للوصول للسوق الأساسي (أو السوق الأكثر نفعاً) في تاريخ القياس . ونظراً لأن المنشآت المختلفة (وأنشطة الأعمال داخل تلك المنشآت) ذات الأنشطة المختلفة قد يكون لديها فرصة الوصول لأسواق مختلفة ، فإن السوق الأساسي (أو السوق الأكثر نفعاً) للأصل أو الالتزام ذاته قد يختلف من منشأة لأخرى (ومن أنشطة الأعمال داخل تلك المنشآت) . وتبعاً لذلك ، يتعين أخذ السوق الأساسي (أو السوق الأكثر نفعاً) (وبالتبعية المشاركين في السوق) من وجهة نظر المنشأة مما يسمح بوجود اختلافات بين المنشآت ذات الأنشطة المختلفة .

٢٠- على الرغم من حاجة المنشأة إلى الوصول إلى السوق ، إلا أنها لا تحتاج لامتلاك القدرة على بيع أصل محدد أو نقل التزام محدد فى تاريخ القياس حتى تتمكن من قياس القيمة العادلة على أساس السعر في ذلك السوق.

٢١- حتى عندما لا يكون هناك سوق ملحوظ يوفر معلومات التسعير المتعلقة ببيع أصل أو نقل التزام في تاريخ القياس ، يفترض قياس القيمة العادلة أن المعاملة تتم في ذلك التاريخ مأخوذة من وجهة نظر المشارك في السوق الذى يحتفظ بالأصل أو يدين بالالتزام . وتحدد المعاملة المفترضة أساسً لتقدير سعر بيع الأصل أو تحويل الالتزام.

المشاركون في السوق

٢٢- تقيس المنشأة القيمة العادلة للأصل او الالتزام باستخدام الافتراضات التي سيستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل أو الالتزام على افتراض إن المشاركين في السوق سيتصرفون بما فيه مصلحتهم الاقتصادية .

٢٣- لا تحتاج المنشأة إلى تحديد مشاركين محددين في سوق عند وضع تلك الافتراضات ، بدلاً من ذلك يتعين على المنشأة تحديد الصفات التي تميز المشاركين في السوق بصفة عامة مع الأخذ بعين الاعتبار العوامل المحددة لكل مما يلى :

(أ)الأصل او الالتزام .

و(ب) السوق الأساسى (أو السوق الأكثر نفعاً) للأصل أو الالتزام .

و(ج) المشاركين في السوق الذى ستبرم المنشأة معهم معاملة في ذلك السوق .

السعر

٢٤- تعد القيمة العادلة هي السعر الذى سيتم استلامه لبيع الأصل أو الذى سيتم دفعه لنقل التزام في معاملة منظمة في السوق الأساسي (أو السوق الأكثر نفعاً) في تاريخ القياس وفقاً لظروف السوق الحالية (أي سعر الخروج) بغض النظر عما إذا كان سعراً ملحوظاً بشكل مباشر أو مقدراً باستخدام أسلوب تقييم آخر .

٢٥- لا يتم تعديل السعر في السوق الاساسى (أو السوق الأكثر نفعاً) المستخدم لقياس القيمة العادلة للأصل أو الالتزام بسبب تكلفة المعاملة . وتتم المحاسبة عن تكلفة المعاملة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية الأخرى . ولا تعتبر تكاليف المعاملة من صفات أي أصل أو التزام وإنما تعد محددة لكل معاملة وسوف تختلف بناءً على طريقة إبرام المنشأة لمعاملة الأصل أو الالتزام .

٢٦- لا تتضمن تكاليف المعاملة تكاليف النقل . وإذا كان الموقع من صفات الأصل (كما هو الحال مع السلع الأولية) ، فيتعين تعديل السعر في السوق الأساسى (أو السوق الأكثر نفعاً) بالتكاليف ، إن وجدت ، والتي سيتم تكبدها لنقل الأصل من موقعه الحالي إلى ذلك السوق .

التطبيق على الأصول غير المالية

أفضل وأحسن استخدام للأصول غير المالية

٢٧- يأخذ قياس القيمة العادلة للأصل غير المالى بعين الاعتبار قدرة المشارك في السوق على توليد المنافع الاقتصادية من خلال استخدام الأصل بأفضل وأحسن استخدام له أو بيعه لمشارك آخر سيستخدم الأصل في أفضل وأحسن استخدام له .

٢٨- يأخذ الاستخدام الأفضل والأحسن للأصل غير المالى بعين الاعتبار استخدام الأصل الممكن مادياً والمسموح به قانونياً والمجدى مادياً على النحو الآتى :

(أ) يأخذ الاستخدام الممكن مادياً بعين الاعتبار الصفات المادية للأصل والتي يتخذها المشاركون في السوق بعين الاعتبار عند تسعير الأصل (على سبيل المثال ، موقع العقار أو حجمه).

(ب)يأخذ الاستخدام المسموح به قانونياً بعين الاعتبار عند تسعير الأصل (على سبيل المثال ، داخل حدود العمران أو منطقة زراعية.

(ج) يأخذ الاستخدام المجدى مادياً بعين الاعتبار ما إذا كان استخدام الأصل الممكن مادياً والمسموح به قانونياً يولد دخلاً أو تدفقاً مالياً كافياً (مع الأخذ في الاعتبار تكاليف تحويل الأصل لإعداده للاستخدام المعد من أجله) لإنتاج عائد استثمارى ينتظره المشاركون في السوق من الاستثمار في الأصل في نطاق ذلك الاستخدام .

٢٩- يحدد الاستخدام الأفضل والاحسن بناء على وجهة نظر مستخدمى السوق ، حتى لو كانت المنشأة تهدف لاستخدام مختلف . ولكن يفترض أن يكون استخدام المنشأة الحالي للأصل غير المالى هو الاستخدام الأفضل والأحسن ما لم يوحى السوق أو أي عامل آخر أن الاستخدام المختلف من قبل المشاركين في السوق سيزيد قيمة الأصل .

٣٠- قد تنوى المنشأة ، بغرض حماية موقعها التنافسى أو لأى سبب آخر ، عدم استخدام الأصل غير المالى المشترى بشكل فاعل أو قد تنوى عدم استخدام الأصل وفقاً لاستخدامه الأفضل والاحسن . فعلى سبيل المثال قد تكون تلك هي الحالة بالنسبة للأصل غير الملموس الذى تخطط المنشأة لاستخدامه بشكل دفاعى من خلال منع الآخرين من استخدامه . وعلى الرغم من ذلك يكون على المنشأة قياس القيمة العادلة للأصل غير المالى على أفتراض استخدامه الأفضل والأحسن من قبل المشاركين في السوق .

أساس تقييم الأصول غير المالية

٣١- يحدد الاستخدام الأفضل والأحسن للأصل غير المالى أساس التقييم المستخدم لقياس القيمة العادلة للأصل على النحو التالى :

(أ) قد يوفر الاستخدام الأفضل والأحسن للأصل غير المالى القيمة القصوى للمشتركين في السوق من خلال استخدامه مع أصول أخرى كمجموعة (حسبما تم تركيبها أو إعدادها للاستخدام) أو مع أصول والتزامات مختلفة (مثل مؤسسات الأعمال).

(١) في حالة كان الاستخدام الأفضل والأحسن للأصل يكمن في استخدام الأصل مع مجموعة من الأصول الأخرى أو أصول والتزامات أخرى ، تكون القيمة العادلة لأصل هي السعر الذى سيتم الحصول عليه في معاملة بيع الأصل الحالية على افتراض أنه سيتم استخدام الأصل مع أصول أخرى أو أصول والتزامات أخرى وأنه سوف تكون تلك الأصول والالتزامات (أي الأصول التكميلية والالتزامات المرتبطة) متوفرة للمشاركين في السوق.

(٢) تتضمن الالتزامات المرتبطة بالأصل والأصول التكميلية الالتزامات التي تمول رأس المال العامل ولكنها لا تتضمن الالتزامات المستخدمة لتمويل أصول غير تلك التي تقع ضمن مجموعة الأصول .

(٣) يجب أن تكون الافتراضات حول الاستخدام الأفضل والأحسن للأصل غير المالى متسقة لكافة أصول (التي يكون الاستخدام الأفضل والأحسن ذا علاقة بها) مجموعة الأصول أو مجموعة الأصول والالتزامات التي سيتم ضمنها استخدام الأصل.

(ب) قد يوفر الاستخدام الأفضل والاستخدام الأحسن للأصل غير المالى القيمة القصوى للمشاركين في السوق على أساس مستقل . وفى حال كان الاستخدام الأفضل والاحسن للأصل يتمثل باستخدامه على أساس مستقل ، فتكون القيمة العادلة حينئذ هي السعر الذى سيتم الحصول عليه في معاملة بيع الأصل الحالية للمشاركين في السوق الذين يستخدمون الأصل على أساس مستقل.

٣٢- يفترض قياس القيمة العادلة للأصل غير المالى أن بيع الأصل يتم بما يتفق مع وحدة الحساب المحددة في معايير المحاسبة المصرية الأخرى (التي قد تكون أصل واحد). ويكون هذا هو الحال عندما يفترض قياس القيمة العادلة أن الاستخدام الأفضل والأحسن للأصل يكون باستخدامه مع أصول أخرى أو أصول والتزامات أخرى لأن قياس القيمة العادلة يفترض أن المشارك في السوق يمتلك بالفعل الأصول التكميلية والالتزامات المرتبطة.

٣٣- توضح الفقرة "أ-٣" كيفية تطبيق مفهوم أساس التقييم للأصول غير المالية .

التطبيق على الالتزامات وأدوات حقوق ملكية المنشأة

المبادئ العامة

٣٤- يفترض قياس القيمة العادلة تمام تحويل الالتزام المالى أو الالتزام غير المالى أو أداة حقوق ملكية المنشأة (على سبيل المثال ، حصص حقوق الملكية الصادرة كمبلغ مالى في اندماج الأعمال) إلى المشارك في السوق في تاريخ القياس. ويفترض تحويل الالتزام أو أداة حقوق الملكية للمنشأة ما يلى:

(أ) يبقى الالتزام قائماً ويتعين على المشارك في السوق المنقول إليه الوفاء بالالتزام . وأنه لن تتم تسوية الالتزام مع الطرف الدائن أو خلافاً لذلك سداده في تاريخ القياس.

(ب)تبقى أداة حقوق ملكية المنشأة قائمة ويحصل المشارك في السوق المنقول إليه الأداة على الحقوق ويتحمل المسئوليات المرتبطة بالأداة وأنه لا يتم إلغاء الأداة أو سدادها في تاريخ القياس .

٣٥- حتى عندما لا يكون هناك سوق ملحوظ لتزويد معلومات التسعير حول تحويل الالتزام أو أداة حقوق ملكية المنشأة (مثلاً لأن القيود التعاقدية أو القانونية الأخرى تمنع تحويل هذه البنود) ، فقد يكون هناك سوق ملحوظ لهذه البنود في حال كانت محتفظاً بها من قبل أطراف آخرون على أنها أصول (على سبيل المثال ، سند شركة أو خيار شراء على أسهم منشأة).

٣٦- يتعين على المنشأة في كل الحالات أن تزيد من استخدام المدخلات الملحوظة ذات الصلة وتقلل من استخدام المدخلات غير الملحوظة لتلبى هدف قياس القيمة العادلة وهو تقدير السعر الذى ستتم به المعاملة المنظمة لتحويل الالتزام او أداة حقوق الملكية بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس وفقاً لظروف السوق الحالية.

الالتزامات وأدوات حقوق الملكية المحتفظ بها من قبل أطراف أخرى على أنها أصول

٣٧- **عندما لا يتوفر سعر معلن لعملية نقل التزام مطابق أو مماثل أو أداة حقوق ملكية المنشأة ويكون البند المطابق محتفظاً به من قبل طرف آخر على أنه أصل ، يتعين على المنشأة أن تقيس القيمة العادلة للالتزام أو أداة حقوق الملكية من وجهة نظر مشارك في السوق الذى يحتفظ بالبند المطابق على أنه أصل في تاريخ القياس .**

٣٨- يتعين على المنشأة في مثل هذه الحالات أن تقيس القيمة العادلة للالتزام أو حقوق الملكية كما يلى :

(أ) استخدام السعر المعلن في السوق النشط للبند المطابق المحتفظ به من قبل طرف آخر على أنه أصل في حال كان ذلك السعر متاحاً .

(ب) استخدام مدخلات ملحوظة مثل السعر المعلن في السوق غير النشط للبند المطابق المحتفظ به من قبل طرف آخر على أنه أصل في حالة عدم وجود سعر متاحاً.

(ج) استخدام أسلوب تقييم آخر كالمذكور أدناه في حال كانت الأسعار الملحوظة والمذكورة في النقطتين (أ) و (ب) غير متوفرة .

(١) منهج الدخل (مثل أسلوب القيمة الحالية الذى يأخذ بعين الاعتبار التدفقات النقدية المستقبلية التي يتوقع المشترك في السوق أن يحصل عليها من امتلاك الالتزام أو أداة حقوق الملكية كأصل ، راجع الفقرتين "أت١٠" و "أت١١".

(٢) منهج السوق (مثل استخدام الأسعار المعلنة للالتزامات و أدوات حقوق الملكية المماثلة المحتفظ بها من قبل أطراف أخرى على أنها أصول ، راجع الفقرات "أت٥" و "أت٧").

٣٩- يتعين على المنشأة تعديل السعر المعلن للالتزام أو أداة حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة والمحتفظ بها من قبل طرف آخر على أنها أصل في حالة وجود عوامل خاصة بالأصل ، لا تنطبق على قياس القيمة العادلة للالتزام أو أداة حقوق الملكية . ويتعين على المنشأة أن تضمن ألا يعكس سعر الأصل أثر قيد ما قد يمنع بيع ذلك الأصل .

ويتضمن ما يلى بعض العوامل التي قد تدل على أن السعر المعلن للأصل يحتاج إلى تعديل :

(أ) ارتباط السعر المعلن للأصل بالتزام مماثل أو أداة حقوق ملكية مماثلة (بغير تطابق) محتفظ بها من قبل طرف آخر على أنها أصل . على سبيل المثال ، قد يكون الالتزام أو أداة حقوق الملكية خصائص (مثل جودة الائتمان للجهة المصدرة) تختلف عن تلك المعكوسة في القيمة العادلة للالتزام أو أداة حقوق الملكية المماثلة والمحتفظ بها على أنها أصل .

(ب) اختلاف أساس حساب الأصل عن ذلك الخاص بالالتزام أو أداة حقوق الملكية . على سبيل المثال ، يعكس سعر الأصل في بعض الحالات ، بالنسبة للالتزامات ، سعراً مدمجاً لحزمة تتألف من المبالغ المستحقة من الجهة المصدرة بالإضافة إلى تحسين ائتماني (مثل الضمان) ممنوح من طرف ثالث . في هذه الحالة لن يكون أساس حساب الالتزام مخصص للحزمة المدمجة ، بينما الهدف يتمثل في قياس القيمة العادلة لالتزام الجهة المصدرة وليس القيمة العادلة للحزمة المدمجة . وعليه، تقوم المنشأة في هذه الحالات بتعديل السعر الملحوظ للأصل لاستبعاد أثر التحسين الائتماني الممنوح من الطرف الثالث.

الالتزامات وأدوات حقوق الملكية غير المحتفظ بها من قبل أطراف أخرى على أنها أصل

٤٠- **عندما لا يتوافر سعر معلن لنقل التزام مطابق أو مماثل أو أداة حقوق ملكية المنشأة مطابقة أو مماثلة في الوقت الذى لا يحتفظ طرف آخر ببند مطابق على أنه أصل ، يتعين على المنشأة قياس القيمة العادلة للالتزام أو أداة حقوق الملكية باستخدام أسلوب التقييم من وجهة نظر مشارك في السوق يدين بالالتزام أو قام بالمطالبة بحقوق الملكية .**

٤١- قد تأخذ المنشأة أي مما يلى على سبيل المثال عند تطبيق أسلوب القيمة الحالية :

(أ) التدفقات النقدية الصادرة المستقبلية التي يتوقع المشارك في السوق أن يتكبدها عند سداد الالتزام ، بما في ذلك التعويض الذى سيطلبه مشارك في السوق مقابل التكفل بالالتزام (راجع الفقرات من "أت٣١" إلى "أت٣٣").

(ب) المبلغ الذى سيحصل عليه مشارك في السوق لإبرام أو أصدار التزام مطابق أو أداة حقوق ملكية مطابقة باستخدام الافتراضات التي قد يستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير البند المطابق (على سبيل المثال، الذى يتمتع بذات

الصفات الائتمانية) في السوق الأساسى (أو السوق الأكثر نفعاً) لإصدار التزام أو أداة حقوق ملكية بنفس الشروط التعاقدية.

مخاطر عدم الأداء

٤٢- تعكس القيمة العادلة للالتزام أثر مخاطر عدم الأداء. وتشمل مخاطر عدم الأداء على سبيل المثال لا الحصر المخاطر الائتمانية للمنشأة (كما هو محدد في معيار المحاسبة المصرى (٢٥) "الأدوات المالية: الافصاحات"). ويفترض أن تكون مخاطر عدم الأداء هي نفسها قبل وبعد تحويل الالتزام .

٤٣- يتعين على المنشأة عند تقييم القيمة العادلة للالتزام أن تأخذ بعين الاعتبار أثر مخاطرها الائتمانية (الجدارة الائتمانية) وأي عوامل أخرى من شأنها أن تؤثر على احتمالية أن يتم الوفاء بالالتزام أم لا . وقد يختلف الأثر تبعاً للالتزام ، على سبيل المثال:

(أ) إذا كان الالتزام عبارة عن تعهد بتسليم نقد (التزام مالى) أو تعهد بتسليم بضائع أو خدمات (التزام غير مالى).

(ب)شروط تحسين الائتمان المرتبطة بالالتزام، إن وجدت.

٤٤- تعكس القيمة العادلة للالتزام أثر مخاطر عدم الأداء على أساس وحدتها الحسابية. ويتعين على مصدر الالتزام الذى تم إصداره مع تحسين ائتمانى لطرف ثالث باعتباره جزءاً لا يتجزأ وتم حسابه بشكل منفصل عن الالتزام ألا يشمل أثر تحسين الائتمان (على سبيل المثال ، كفالة طرف ثالث للدين) في قياس القيمة العادلة للالتزام . وإذا ما تم حساب أثر تحسين الائتمان بشكل منفصل عن الالتزام، فسيأخذ المصدر بعين الاعتبار الموقف الائتمانى الخاص به وليس الخاص بالضامن عند قياس القيمة العادلة للالتزام .

القيد الذى يمنع تحويل الالتزام أو أداة حقوق ملكية المنشأة

٤٥- يتعين على المنشأة عند قياس القيمة العادلة لالتزام أو أداة حقوق ملكية للمنشأة ألا تتضمن مدخلاً منفصلاً أو تعديلات لمدخلات أخرى مرتبطة بوجود قيد يمنع نقل البند. ويكون أثر القيد الذى يمنع نقل التزام أو أداة حقوق ملكية للمنشأة مدرجاً إما ضمنياً أو بشكل صريح في المدخلات الأخرى المستخدمة في قياس القيمة العادلة .

٤٦- على سبيل المثال ، يقبل كل من الدائن والمدين ، في تاريخ المعاملة ، سعر المعاملة للالتزام مع معرفة تامة بأن الالتزام يتضمن قيداً يمنع نقله . كنتيجة لإدراج القيد في تحديد سعر المعاملة ، ولا يكون مطلوباً استخدام مدخلاً منفصلاً أو تعديلاً أحد المدخلات

المستخدمة في تاريخ المعاملة لعكس أثر القيد المفروض على النقل . وعلى نحو مماثل، لا يكون مطلوباً في تواريخ القياس اللاحقة استخدام مدخلاً منفصلاً أو تعديلاً أحد المدخلات المستخدمة في تاريخ المعاملة لعكس أثر القيد المفروض على النقل .

الالتزام المالى تحت الطلب

٤٧- لا تقل القيمة العادلة للالتزام المالى تحت الطلب (مثل الوديعة تحت الطلب) عن المبلغ المستحق عند الطلب ، مخصومة من أول تاريخ قد يتعين فيه دفع المبلغ .

التطبيق على الأصول المالية والالتزامات المالية ذات المراكز المتقابلة في مخاطر سوق أو مخاطر ائتمان الطرف المقابل

٤٨- تتعرض المنشأة التي تمتلك مجموعة من الأصول المالية والالتزامات المالية لمخاطر السوق (وفقاً لما هو معرف في معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٠)) ولمخاطر الإئتمان (وفقاً لما هو معرف في معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٠)) الخاصة بكل الأطراف المقابلة . وإذا أدارت المنشأة مجموعة الأصول المالية والالتزامات المالية تلك على أساس صافى تعرضها إلى مخاطر السوق أو مخاطر الائتمان فيكون من المسموح للمنشأة بأن تقوم بتطبيق استثناء من هذا المعيار المصرى لقياس القيمة العادلة . ويسمح الاستثناء المذكور بقياس القيمة العادلة لمجموعة من الأصول المالية والالتزامات المالية على أساس السعر الذى يتم الحصول عليه لبيع صافى المركز الموجب Long position (أي مركز أصول) مع التعرض لمخاطر محددة أو الذى سيتم دفعه لنقل صافى المركز السالب Short position (أي مركز الالتزام) مع التعرض لمخاطر محددة في معاملة منظمة بين مشاركين في السوق في تاريخ القياس وفقاً لظروف السوق الحالية . وتبعاً لذلك يتعين على المنشأة قياس القيمة العادلة لمجموعة الأصول المالية والالتزامات المالية باتساق مع الكيفية التي سيقوم بها المشاركون في السوق بتسعير صافى التعرض للمخاطر في تاريخ القياس .

٤٩- يتم السماح للمنشأة باستخدام الاستثناء الوارد في الفقرة "٤٨" فقط في حال قيام المنشأة بكل ما يلى :

(أ) إدارة مجموعة الأصول المالية والالتزامات المالية على أساس صافى تعرض المنشأة لخطر (أو مخاطر) سوق محددة أو تعرضها لخطر إئتمان أحد الأطراف المقابلة وفقاً لإدارة المخاطر أو استراتيجية الاستثمار الموثقة للمنشأة .

و(ب) تقديم معلومات على ذلك الأساس عن مجموعة الأصول المالية والالتزامات المالية للأعضاء الأساسيين في الإدارة العليا للمنشأة ، كما تم تعريفهم في معيار المحاسبة المصرى رقم (١٥) "الإفصاح عن الأطراف ذوى العلاقة" .

و(ج) كان مطلوباً من المنشأة أو اختارت قياس تلك الأصول المالية أو الالتزامات المالية بالقيمة العادلة في قائمة المركز المالى في نهاية كل فترة يتم إعداد القوائم المالية عنها .

٥٠- لا يتعلق الاستثناء الوارد في الفقرة:٤٨" بعرض القوائم المالية. ففى بعض الحالات، يختلف أساس عرض الأدوات المالية في قائمة المركز المالي عن أساس قياس الأدوات المالية، مثلا إذا لم يطلب أحد معايير المحاسبة المصرية أو يسمح بعرض الأدوات المالية على أساس الصافي. وقد تحتاج المنشأة في الحالات المماثلة لتوزيع التعديلات على مستوى المحفظة (راجع الفقرات من "٥٣" إلى "٥٦") على مفردات الأصول أو الالتزامات المختلفة التي تمثل مجموعة الأصول والالتزامات المالية التي تتم إدارتها على أساس صافي تعرض المنشأة للمخاطر. ويتعين على المنشأة القيام بهذا التوزيع على أساس منطقي ومتناغم باستخدام منهجية ملائمة للظروف.

٥١- يتعين على المنشأة أن تقرر السياسة المحاسبية التي تتبعها وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٥) "السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" لاستخدام الاستثناء الوارد في الفقرة "٤٨". ويتعين على المنشأة التي تستخدم هذا الاستثناء تطبيق تلك السياسات المحاسبية، بما في ذلك سياستها لتوزيع تعديلات الفرق بين سعر العرض وسعر الطلب (راجع الفقرات من "٥٣" إلى "٥٥") وتعديلات الائتمان (راجع الفقرة "٥٦")، إذا انطبق ذلك، لمحفظة معينة بشكل منتظم من فترة لأخرى.

٥٢- ينطبق الاستثناء الوارد في الفقرة "٤٨" فقط على الأصول المالية والالتزامات المالية التي تقع ضمن نطاق تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) "الأدوات المالية: الاعتراف والقياس" .

التعرض لمخاطر السوق

٥٣- يتعين على المنشأة عند استخدام الاستثناء الوارد في الفقرة "٤٨" لقياس القيمة العادلة لمجموعة الأصول المالية والالتزامات المالية التي تتم إدارتها على أساس صافي

تعرض المنشأة لخطر (أو مخاطر) سوق محددة أن تقوم بتطبيق السعر الذي يقع ضمن الفرق بين سعر العرض وسعر الطلب الذي هو وفقاً للظروف الأكثر تمثيلاً للقيمة العادلة لصافي تعرض المنشأة لتلك المخاطر للسوق (راجع الفقرتين "٧٠" و"٧١").

٥٤- يتعين على المنشأة عند استخدام الاستثناء الوارد في الفقرة "٤٨" أن تضمن أن خطر (أو مخاطر) السوق التي تتعرض لها المنشأة ضمن مجموعة الأصول المالية والالتزامات المالية مماثلة إلى حد بعيد. فعلى سبيل المثال قد لا تدمج المنشأة مخاطر معدل الفائدة المرتبط بالأصل المالي مع مخاطر سعر السلعة الأولية المرتبط بالالتزام المالي لأن عملية الدمج المماثلة لن تخفف من تعرض المنشأة لمخاطر معدل الفائدة أو مخاطر سعر السلعة الأولية. وعند استخدام الاستثناء الوارد في الفقرة "٤٨" ، يتعين الأخذ في الاعتبار أي مخاطر أساس ناجمة عن عوامل مخاطر السوق غير المطابقة عند قياس القيمة العادلة للأصول المالية والالتزامات المالية ضمن المجموعة.

٥٥- على نحو مماثل، يتعين أن تكون مدة تعرض المنشأة لخطر (أو لمخاطر) سوق محدد ناجم عن الأصول المالية والالتزامات المالية متماثلة إلى حد بعيد. فعلى سبيل المثال، المنشأة التي تستخدم عقداً مستقبلياً مدته ١٢ شهراً مقابل التدفقات النقدية المرتبطة بقيمة التعرض لمخاطر معدل الفائدة لاثني عشر شهراً على أداة مالية مدتها خمس سنوات ضمن المجموعة التي تتألف فقط من تلك الأصول المالية والالتزامات المالية، تقوم بقياس القيمة العادلة للتعرض لمخاطر معدل الفائدة للاثني عشر شهراً على أساس صافي وما تبقى من التعرض لمخاطر سعر فائدة (أي ٢-٥ سنوات) على أساس إجمالي.

التعرض لمخاطر الائتمان لطرف مقابل معين

٥٦- عند استخدام الاستثناء الوارد في الفقرة "٤٨" لقياس القيمة العادلة لمجموعة الأصول المالية والالتزامات المالية التي يتم إبرامها مع طرف مقابل معين، يتعين على المنشأة أن تقوم بتضمين أثر صافي تعرض المنشأة لمخاطر الائتمان لذلك الطرف المقابل أو صافي تعرض الطرف المقابل لمخاطر ائتمان المنشأة في قياس القيمة العادلة عندما يأخذ المشاركون في السوق بعين الاعتبار أي ترتيبات قائمة تحد من التعرض لمخاطر الائتمان في حالة التخلف عن السداد (على سبيل المثال، اتفاقية مقاصة رئيسية master netting agreement مع الطرف المقابل أو اتفاقية تطلب تبادل ضمان

إضافي على أساس صافي تعرض كل طرف لمخاطر ائتمان الطرف الآخر) ويتعين أن يعكس قياس القيمة العادلة توقعات المشاركين في السوق حول احتمالية أن يكون الترتيب قابلاً للتنفيذ قانوناً في حالة التخلف عن السداد.

القيمة العادلة عند الاعتراف الأولي

٥٧- يتمثل سعر المعاملة عندما يتم شراء أصل أو تحمل التزام في عملية تبادل لذلك الأصل أو الالتزام في السعر المدفوع لشراء الأصل أو المستلم لتحمل الالتزام (سعر الدخول entry price). وعلى العكس، تتمثل القيمة العادلة للأصل أو الالتزام في السعر الذي سيتم الحصول عليه لبيع الأصل أو الذي سيتم دفعه لتحويل الالتزام (سعر الخروج exit price)، ولا تبيع المنشآت بالضرورة الأصول بالأسعار التي تم دفعها لشرائها. وعلى نحو مماثل، لا تنقل المنشأة بالضرورة الالتزامات بالأسعار المقبوضة لتحملها.

٥٨- في العديد من الحالات، يكون سعر المعاملة مساوياً للقيمة العادلة (على سبيل المثال، قد تنطبق هذه الحالة عندما تتم معاملة شراء الأصل في تاريخ المعاملة في السوق الذي يمكن بيع الأصل فيه).

٥٩- عند تحديد ما إذا كانت القيمة العادلة عند الاعتراف الأولي تساوي سعر المعاملة، يتعين على المنشأة أن تأخذ بعين الاعتبار العوامل الخاصة بالمعاملة وبالأصل أو الالتزام. وتصف فقرة "أت ٤" المواقف التي قد لا يعبر فيها سعر المعاملة عن القيمة العادلة للأصل أو الالتزام عند الاعتراف الأولي.

٦٠- في حالة طلب معيار محاسبة مصري آخر أو سمح للمنشأة بقياس أصل أو التزام مبدئياً بالقيمة العادلة وكان سعر المعاملة مختلف عن القيمة العادلة، يتعين على المنشأة أن تقوم بالاعتراف بالمكسب أو الخسارة الناتجة في الربح أو الخسارة ما لم يحدد ذلك المعيار خلاف ذلك.

أساليب التقييم

٦١- **يتعين على المنشأة استخدام أساليب التقييم التي تعتبر ملائمة وفقاً للظروف والتي تتوافر لها معلومات كافية لقياس القيمة العادلة، مع تعظيم الاستفادة للمدخلات الملحوظة ذات الصلة والحد من استخدام المدخلات غير الملحوظة.**

٦٢- إن الهدف من استخدام أسلوب التقييم هو تقدير السعر الذي قد تتم به المعاملة المنظمة لبيع الأصل أو تحويل الالتزام بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس وفقاً

لظروف السوق الحالية. ويوجد ثلاثة مناهج يتم استخدامها على نطاق واسع هي منهج السوق ومنهج التكلفة ومنهج الدخل. وتلخص الفقرات من "أت٥" إلى "أت١١" الأوجه الرئيسية لتلك المناهج. ويتعين على المنشأة استخدام أساليب التقييم المتسقة مع واحد أو أكثر من تلك المناهج لقياس القيمة العادلة.

٦٣- في بعض الحالات، يكون هناك أسلوب تقييم واحد مناسب (على سبيل المثال، عند تقييم أصل أو التزام باستخدام الأسعار المعلنة في سوق نشط لأصول أو التزامات مطابقة). وفي حالات أخرى، يكون هناك عدة أساليب تقييم مناسبة (على سبيل المثال، قد تكون هذه هي الحالة عند تقييم وحدة تولد النقدية). وفي حالة استخدام عدة أساليب تقييم لقياس القيمة العادلة، يجب تقييم النتائج (أي المؤشرات الخاصة بالقيمة العادلة) مع الأخذ بعين الاعتبار معقولية مجال القيم التي تم التوصل إليها من تلك النتائج. وقياس القيمة العادلة هو النقطة التي تقع ضمن ذلك المجال والتي تعتبر الأكثر تمثيلاً للقيمة العادلة وفقاً للظروف.

٦٤- اذا كان سعر المعاملة هو القيمة العادلة عند الاعتراف الأولي وكان سيتم استخدام أسلوب تقييم يستخدم مدخلات غير ملحوظة لقياس القيمة العادلة في الفترات اللاحقة، فيجب معايرة أسلوب التقييم بحيث تكون نتيجة أسلوب التقييم عند الاعتراف الأولي مساوية لسعر المعاملة. وتضمن المعايرة أن يعكس أسلوب التقييم ظروف السوق الحالية كما أنها تساعد المنشأة فى تحديد ما إذا كان هناك ضرورة لإجراء تعديل أسلوب التقييم (على سبيل المثال، قد يكون هناك صفة للأصل أو الالتزام غير مشمولة بأسلوب التقييم) . ويتعين على المنشأة بعد الاعتراف الأولي وعند قياس القيمة العادلة باستخدام أسلوب أو أساليب تقييم تستخدم مدخلات غير ملحوظة، أن تضمن أن تعكس تلك الأساليب للتقييم بيانات السوق الملحوظة (على سبيل المثال، سعر الأصل أو الالتزام المماثل) في تاريخ القياس.

٦٥- يتعين تطبيق أساليب التقييم المستخدمة لقياس القيمة العادلة بثبات. غير أنه من الملائم أن يتم تغيير في أسلوب التقييم أو كيفية تطبيقه (على سبيل المثال، تغيير في الترجيح عند استخدام أساليب متعددة للتقييم أو تغيير في التعديل الذي يتم إجراؤه على أسلوب التقييم) وذلك في حالة تغيير التعديل في القياس عن نفس القدر أو أكثر عن القيمة العادلة وفقاً للظروف. وقد تظهر هذه الحالة على سبيل المثال، إن وقع أي من الأحداث التالية:

(أ) تواجد أسواق جديدة.

أو (ب) توافر معلومات جديدة.

أو (ج) عدم توافر المعلومات المستخدمة سابقاً.

أو (د) تحسن أساليب التقييم .

أو (هـ) تغير ظروف السوق .

٦٦- يتعين المحاسبة عن التغيرات الناجمة عن التغيير في أسلوب التقييم أو كيفية تطبيقه باعتبارها تغييراً في تقديراً محاسبياً وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٥) . غير أن الإفصاحات الواردة في معيار المحاسبة المصري رقم (٥) للتغيير في التقدير المحاسبي ليست مطلوبة للتعديلات الناتجة عن التغيير في أسلوب التقييم أو كيفية تطبيقه.

مدخلات أساليب التقييم

المبادئ العامة

٦٧- **يجب أن تعظم أساليب التقييم المستخدمة لقياس القيمة العادلة استخدام المدخلات الملحوظة ذات الصلة والتقليل من استخدام المدخلات غير الملحوظة.**

٦٨- تتضمن الأمثلة على الأسواق التي فيها مدخلات ملحوظة لبعض الأصول والالتزامات (على سبيل المثال، الأدوات المالية) أسواق البورصة وأسواق التجار وأسواق السماسرة وأسواق الأطراف–الأصيلة (راجع الفقرة "أت٣٤").

٦٩- يتعين على المنشأة أن تختار المدخلات التي تتفق مع خصائص الأصل أو الالتزام التي سيأخذها المشاركون في السوق بعين الاعتبار في معاملة على الأصل أو الالتزام (راجع الفقرتين "١١" و "١٢"). وفي بعض الحالات، يتم إجراء تعديل كنتيجة لتلك الخصائص مثل العلاوة أو الخصم (على سبيل المثال، علاوة السيطرة أو خصم حقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة). ولكن ينبغي ألا يشمل قياس القيمة العادلة علاوة أو خصما غير متسق مع وحدة الحساب الواردة في معيار المحاسبة المصري الذي يتطلب أو يسمح بقياس القيمة العادلة (راجع الفقرتين "١٣" و "١٤"). ولا يسمح عند قياس القيمة العادلة بالعلاوات أو الخصومات التي تعكس الحجم باعتباره احتفاظ صفة من صفات المنشأة بالأصل أو الالتزام (تحديداً، العامل الذي يعدل السعر المعلن للأصل أو الالتزام بسبب أن حجم التداول اليومي العادي في السوق لا يكفي لاستيعاب الكمية التي تحتفظ بها المنشأة كما هو مبين في الفقرة "٨٠") بدلاً من صفة للأصل أو الالتزام (على سبيل المثال، علاوة السيطرة عند قياس القيمة العادلة للحصة المسيطرة)

لا يسمح به في قياس القيمة العادلة. وفي جميع الحالات وباستثناء ما هو وارد في الفقرة "٧٩"، إذا كان هناك سعر معلن في سوق نشط (أي مدخلات *المستوى١*) للأصل أو الالتزام فيجب على المنشأة أن تقوم باستخدام ذلك السعر دون تعديل عند قياس القيمة العادلة.

المدخلات على أساس أسعار العرض والطلب

٧٠- في حالة وجود سعر عرض وطلب للأصل أو الالتزام الذي يتم قياسه بالقيمة العادلة (على سبيل المثال مدخلات من سوق التجار)، فينبغي استخدام سعراً يقع في مجال الفرق بين سعر العرض وسعر الطلب bid-ask spread والذي يعتبر الأكثر تمثيلاً للقيمة العادلة وفقاً للظروف وذلك لقياس القيمة العادلة بصرف النظر عن المكان الذي تصنف به المدخلات ضمن تسلسل القيمة العادلة (أي المستوى ١ أو ٢ أو ٣ . راجع الفقرات من " ٧٢" إلى "٩٠"). ويسمح باستخدام أسعار العرض لمراكز الأصول وأسعار الطلب لمراكز الالتزامات إلا أنه غير مطلوباً.

٧١- لا يمنع هذا المعيار استخدام تسعير متوسط–السوق mid-market أو اتفاقيات التسعير الأخرى المستخدمة من قبل المشاركين في السوق كوسيلة عملية لقياسات القيمة العادلة تقع في مجال الفرق بين سعر العرض وسعر الطلب.

تسلسل القيمة العادلة

٧٢- يحدد هذا المعيار المصري تسلسل للقيمة العادلة عن طريق تصنيف مدخلات أساليب التقييم المستخدمة لقياس القيمة العادلة ضمن ثلاث مستويات (راجع الفقرات من"٧٦" إلى "٩٠") وذلك لزيادة الثبات وقابلية المقارنة بين قياسات القيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة. ويعطي تسلسل القيمة العادلة الأولوية القصوى للأسعار المعلنة (غير المعدلة) في أسواق نشطة للأصول أو الالتزامات المطابقة (مدخلات المستوى ١) والأولوية الدنيا للمدخلات غير الملحوظة (مدخلات *المستوى٣*).

٧٣- في بعض الحالات، يمكن تصنيف المدخلات المستخدمة لقياس القيمة العادلة للأصل أو الالتزام ضمن مستويات مختلفة لتسلسل القيمة العادلة. وفي تلك الحالات، يتم تصنيف قياس القيمة العادلة بأكمله في نفس مستوى تسلسل القيمة العادلة لمدخلات المستوى الأدنى الذي يعتبر مهماً للقياس بأكمله. ويقتضي تقييم أهمية مدخلات محددة للقياس بأكمله استخدام التقدير الحكمي مع الأخذ بعين الاعتبار العوامل الخاصة بالأصل أو الالتزام.

وعند تحديد مستوى تسلسل القيمة العادلة الذي يتم تصنيف قياس القيمة العادلة ضمنه لا يتعين الأخذ بعين الاعتبار التعديلات للوصول إلى القياسات القائمة على القيمة العادلة مثل تكاليف البيع "عند قياس القيمة العادلة ناقصاً تكاليف البيع".

٧٤- قد يؤثر توافر المدخلات ذات الصلة والموضوعية النسبية لها على عملية اختيار أساليب التقييم الملائمة (راجع الفقرة "٦١"). ولكن يرتب تسلسل القيمة العادلة أولوية مدخلات أساليب التقييم وليس أساليب التقييم المستخدمة لقياس القيمة العادلة. على سبيل المثال، يمكن تصنيف قياس القيمة العادلة الذي يتم صياغته باستخدام أسلوب القيمة الحالية ضمن المستوى ٢ أو ٣، وفقاً للمدخلات الهامة للقياس بالكامل ومستوى تسلسل القيمة العادلة الذي يتم تصنيف تلك المدخلات ضمنه.

٧٥- عندما تتطلب المدخلات الملحوظة تعديلا باستخدام مدخلات غير ملحوظة وكان التعديل يؤدي لقياس قيمة عادلة أعلى أو أقل بكثير، يتم تصنيف القياس الناتج ضمن المستوى ٣ لتسلسل القيمة العادلة. فعلى سبيل المثال، في حال كان المشارك في السوق يأخذ بعين الاعتبار تأثير قيد مفروض على بيع الأصل عند تقييم سعر الأصل، ينبغي على المنشأة تعديل السعر المعلن لتعكس أثر ذلك القيد. وفي حال كان ذلك السعر المعلن ضمن مدخلات *المستوى* ٢ وكان التعديل عبارة عن مدخلات غير ملحوظة هامة للقياس بأكمله، فينبغي تصنيف القياس ضمن المستوى ٣ من تسلسل القيم العادلة.

مدخلات المستوى ١

٧٦- مدخلات المستوى ١ هى الأسعار المعلنة (غير المعدلة) في سوق نشط لأصول أو التزامات مطابقة تستطيع المنشأة الوصول إليها في تاريخ القياس.

٧٧- يقدم السعر المعلن في السوق النشط الدليل الأكثر موثوقية للقيمة العادلة ويتعين استخدامه دون تعديل لقياس القيمة العادلة حيثما أمكن باستثناء ما هو وارد في الفقرة "٧٩".

٧٨- إن مدخلات المستوى ١ للعديد من الأصول والالتزامات المالية ممكن أن تكون متاحة في العديد من الأسواق النشطة (على سبيل المثال، في بورصات مختلفة)، وتبعاً لذلك، يتم التركيز في المستوى ١ على تحديد كل مما يلي:

(أ) السوق الأساسي للأصل أو الالتزام أو السوق الأكثر نفعاً للأصل أو الالتزام عند غياب السوق الأساسي.

و(ب) ما إذا كان بإمكان المنشأة أن تبرم معاملة للأصل أو الالتزام بسعر ذلك السوق في تاريخ القياس.

٧٩- لا ينبغى على المنشأة أن تقوم بأي تعديل لمدخلات المستوى ١ فيما عدا الحالات التالية:

(أ) عندما تمتلك المنشأة عددا كبيرا من الأصول أو الالتزامات المماثلة (ولكن غير مطابقة) (على سبيل المثال، الأوراق المالية للديون) التي يتم قياسها بالقيمة العادلة وعندما يكون السعر المعلن في السوق النشط متاحاً ولكن لا يمكن الوصول إليه بسهولة لكل من تلك الأصول والالتزامات بشكل منفرد (أي أنه سيكون من الصعب الحصول على معلومات التسعير لكل أصل أو التزام منفرداً في تاريخ القياس نظراً إلى العدد الكبير للأصول أو الالتزامات المماثلة التي تمتلكها المنشأة). في مثل هذه الحالة، فإنه من العملى والمناسب ، أن تقيس المنشأة القيمة العادلة باستخدام طريقة تسعير بديلة لا تعتمد حصرياً على الأسعار المعلنة (على سبيل المثال، تسعير المصفوفة matrix pricing)، غير أن استخدام طريقة تسعير بديلة يؤدي إلى تصنيف قياس قيمة عادلة ضمن مستوى أقل في تسلسل القيمة العادلة.

(ب) عندما لا يمثل السعر المعلن في سوق نشط القيمة العادلة في تاريخ القياس. ويمكن أن تكون هذه هي الحالة على سبيل المثال إذا وقعت أحداث هامة (كالمعاملات في أسواق الأطراف–الأصيلة أو المتاجرة في سوق السماسرة أو إعلان إخبارى) بعد إغلاق السوق ولكن قبل تاريخ القياس. ويتعين على المنشأة وضع وتطبيق سياسة ثابتة لتحديد تلك الأحداث التي قد تؤثر على قياس القيمة العادلة. ولكن في حال تم تعديل السعر المعلن بالمعلومات الجديدة، فان التعديل يؤدى إلى تصنيف قياس قيمة عادلة ضمن مستوى أقل في تسلسل القيمة العادلة.

(ج) عند قياس القيمة العادلة للالتزام أو أداة حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة باستخدام السعر المعلن للبند المطابق الذي يتم المتاجرة عليه على أنه أصل في سوق نشط وكان ذلك السعر يحتاج إلى تعديل تبعاً للعوامل الخاصة بالبند أو الأصل (راجع الفقرة "٣٩"). وإذا لم يكن هناك تعديل مطلوب على السعر المعلن للأصل، فينتج عن ذلك قيمة عادلة تصنف ضمن المستوى ١ من تسلسل القيمة العادلة. ولكن أي تعديل للسعر المعلن للأصل سينتج عنه تصنيف قياس قيمة عادلة ضمن مستوى أقل في تسلسل القيمة العادلة.

٨٠- إذا كانت المنشأة تمتلك مركزاً في أصل أو التزام منفرد (بما في ذلك مركز يتضمن عدداً كبيراً من الأصول أو الالتزامات المطابقة، مثل امتلاك أدوات مالية) وكان الأصل أو الالتزام متداولاً في سوق نشط، فينبغي قياس القيمة العادلة للأصل

أو الالتزام ضمن المستوى ١ باعتبارها ناتج ضرب السعر المعلن لوحدة الأصل أو الالتزام في الكمية التي تحتفظ بها المنشأة. وهذه هي الحالة حتى لو كان حجم التداول اليومي الطبيعي للسوق غير كاف لاستيعاب الكمية المحتفظ بها وكان تقديم طلبات بيع المركز في معاملة واحدة قد يؤثر على السعر المعلن.

مدخلات المستوى ٢

٨١- تتمثل مدخلات المستوى ٢ في كافة المدخلات بخلاف أسعار معلن عنها ضمن المستوى ١ وتكون هذه المدخلات ملحوظة للأصل أو الالتزام بشكل مباشر أو غير مباشر.

٨٢- إذا كان للأصل أو الالتزام مدة محددة (تعاقدية) ينبغي بالضرورة أن تكون مدخلات المستوى ٢ ملحوظة طوال مدة الأصل أو الالتزام. وتتضمن مدخلات المستوى ٢ ما يلي:

(أ) الأسعار المعلنة للأصول أو الالتزامات المماثلة في أسواق نشطة.

(ب) الأسعار المعلنة للأصول أو الالتزامات المطابقة أو المماثلة في أسواق غير نشطة.

(ج) المدخلات الملحوظة للأصل أو الالتزام عدا الأسعار المعلنة، على سبيل المثال:

(١) أسعار الفائدة ومنحنيات العوائد yield curves الملحوظة التي يتم الإعلان عنها بصورة دورية شائعة.

و(٢) التذبذبات الضمنية implied volatilities،

و(٣) الهوامش الائتمانية credit spreads،

(د) المدخلات التي يتم معايرتها في السوق market-corroborated.

٨٣- ستختلف تعديلات ومدخلات المستوى ٢ بناء على العوامل الخاصة بالأصل أو الالتزام. وتتضمن تلك العوامل ما يلي:

(أ) حالة الأصل أو موقعه.

و(ب) مدى ارتباط المدخلات بالبنود القابلة للمقارنة مع الأصل أو الالتزام (بما في ذلك العوامل المبينة في الفقرة "٣٩").

و(ج) حجم أو مستوى النشاط في الأسواق الذي تتم ملاحظة المدخلات بها.

٨٤- إن إجراء تعديل على أحد مدخلات المستوى ٢ الذي يعد هاماً للقياس بأكمله قد ينتج عنه تصنيف قياس قيمة عادلة ضمن المستوى ٣ لتسلسل القيمة العادلة وذلك إذا كان التعديل يستخدم مدخلات هامه غير ملحوظة.

٨٥- توضح الفقرة "أ ت٣٥" استخدام مدخلات المستوى ٢ لأصول والتزامات معينة.

مدخلات المستوى ٣

٨٦- مدخلات المستوى ٣ هي المدخلات غير الملحوظة للأصل أو الالتزام.

٨٧- يتم استخدام المدخلات غير الملحوظة لقياس القيمة العادلة في حالة عدم توافر مدخلات ملحوظة ذات علاقة بحيث يتم الأخذ في الاعتبار المواقف التي يكون فيها نشاط السوق ضئيل، إن وجد نشاط بالمرة، للأصل أو الالتزام في تاريخ القياس. ولكن يبقى هدف قياس القيمة العادلة كما هو، أي سعر البيع في تاريخ القياس من وجهة نظر المشارك في السوق الذي يحتفظ بالأصل أو يدين بالالتزام. لذلك، يتعين أن تعكس المدخلات غير الملحوظة الافتراضات التي سيستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل أو الالتزام، بما في ذلك الافتراضات حول الخطر.

٨٨- تتضمن الافتراضات حول الخطر كل من الخطر المتأصل في أسلوب تقييم معين يتم استخدمه لقياس القيمة العادلة (مثل نموذج تسعير) والخطر المتأصل في مدخلات أسلوب التقييم. ولا يعد القياس الذي لا يتضمن تعديلاً للخطر قياساً للقيمة العادلة إذا كان المشاركون في السوق يقومون بإجراء تعديلاً للخطر عند تسعير الأصل أو الالتزام. فعلى سبيل المثال، قد يكون إجراء تعديل للخطر ضرورياً عندما يكون هناك عدم تأكد جوهري بخصوص القياس (على سبيل المثال، عندما حدوث انخفاض كبير في حجم أو مستوى النشاط مقارنة مع نشاط السوق العادي للأصل أو الالتزام أو لأصول أو التزامات مماثلة، ورأت المنشأة أن سعر المعاملة أو السعر المعلن لا يمثل القيمة العادلة كما هو مبين في الفقرات من "أ‌ت٣٧" إلى "أ‌ت٤٧").

٨٩- يتعين على المنشأة تطوير المدخلات غير الملحوظة باستخدام أفضل معلومات متوفرة وفقاً للظروف والتي قد تتضمن البيانات الخاصة بالمنشأة. وعند تطوير المدخلات غير الملحوظة، يمكن أن تبدأ المنشأة ببياناتها الخاصة ولكن يتعين عليها تعديل تلك البيانات في حالة وجود معلومات متوفرة بشكل معقول تبين أن المشاركين الآخرين في السوق يستخدمون بيانات مختلفة أو أن هناك شيئاً خاصاً بالمنشأة غير متاح للمشاركين الآخرين في السوق (على سبيل المثال، تميز خاص بالمنشأة). ولا تحتاج المنشأة إلى بذل جهود مستفيضة للحصول على معلومات متعلقة بافتراضات المشاركين في السوق. ولكن يتعين على المنشأة أن تأخذ بعين الاعتبار كافة المعلومات المتعلقة بافتراضات المشارك في السوق والتي تتوفر بشكل معقول. والمدخلات غير الملحوظة التي تم تطويرها بالطريقة المبينة أعلاه تعتبر افتراضات المشاركين في السوق وبالتالي فهي تلبي هدف قياس القيمة العادلة.

٩٠- توضح فقرة "أت٣٦" استخدام مدخلات المستوى ٣ لأصول والتزامات محددة.

الإفصاح

٩١- يتعين على المنشأة الإفصاح عن المعلومات التي تساعد مستخدمي البيانات المالية على تقييم البندين التاليين:

(أ) أساليب التقييم والمدخلات المستخدمة للوصول إلى قياسات القيمة العادلة بالنسبة للأصول والالتزامات التي يتم قياسها بالقيمة العادلة على أساس متكرر أو غير متكرر في قائمة المركز المالي بعد الاعتراف الأولي.

(ب) أثر القياسات على الربح أو الخسارة أو الدخل الشامل الآخر للفترة بالنسبة لقياسات القيمة العادلة المتكررة باستخدام مدخلات غير ملحوظة هامة (المستوى ٣).

٩٢- لتحقيق الأهداف الواردة في الفقرة "٩١" ، يتعين على المنشأة أن تأخذ كل ما يلي في الاعتبار:

(أ)مستوى التفاصيل اللازمة لتلبية متطلبات الإفصاح.

و(ب) مقدار التركيز على المتطلبات المختلفة.

و(ج) مقدار التجميع أو التحليل الذي ينبغي القيام به.

و(د) ما إذا كان مستخدمو البيانات المالية يحتاجون إلى معلومات إضافية لتقييم المعلومات الكمية التي تم الإفصاح عنها.

إذا لم تكن الإفصاحات المقدمة وفقاً لهذا المعيار ومعايير المحاسبة المصرية الأخرى كافية لتلبية الأهداف الواردة في الفقرة "٩١"، فينبغي على المنشأة الإفصاح عن المعلومات الإضافية اللازمة لتلبية تلك الأهداف.

٩٣- لتلبية الأهداف الواردة في الفقرة "٩١"، يتعين على المنشأة أن تقوم بالإفصاح في قائمة المركز المالي بعد الاعتراف الأولي عن المعلومات المذكورة أدناه كحد الأدنى، لكل فئة من الأصول والالتزامات (راجع الفقرة "٩٤" للحصول على معلومات حول تحديد الفئات الملائمة من الأصول والالتزامات) التي يتم قياسها بالقيمة العادلة (بما في ذلك القياسات على أساس القيمة العادلة في نطاق هذا المعيار).

(أ) قياس القيمة العادلة في نهاية فترة القوائم المالية بالنسبة لقياسات القيمة العادلة المتكررة وغير المتكررة وأسباب القياس بالنسبة لقياسات القيمة العادلة غير المتكررة. وقياسات القيمة العادلة المتكررة للأصول أو الالتزامات هي تلك التي تتطلبها معايير المحاسبة المصرية الأخرى أو تسمح بها في قائمة المركز المالي في

نهاية كل فترة مالية. وقياسات القيمة العادلة غير المتكررة للأصول أو الالتزامات هي تلك التي تقتضيها معايير المحاسبة المصرية الأخرى أو تسمح بها في قائمة المركز المالي في ظروف معينة (على سبيل المثال، عندما تقيس منشأة الأصل المحتفظ به بغرض البيع بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣٢) "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة" لان القيمة العادلة للأصل مطروحاً منها تكاليف البيع أقل من قيمته الدفترية).

(ب) مستوى تسلسل القيمة العادلة الذي يتم تصنيف قياسات القيمة العادلة بأكملها ضمنه (المستوى ١ و٢ و٣) بالنسبة لقياسات القيمة العادلة المتكررة وغير المتكررة.

(ج) مبالغ أي تحويلات بين المستوى ١ والمستوى ٢ من تسلسل القيمة العادلة وأسباب تلك التحويلات وسياسة المنشأة في تحديد الحالات التي تعتقد فيها بحدوث التحويلات بين المستويات (راجع الفقرة "٩٥") بالنسبة للأصول والالتزامات المحتفظ بها في نهاية الفترة المالية والتي يتم قياسها بالقيمة العادلة على أساس متكرر. ويتعين الإفصاح عن التحويلات إلى داخل كل مستوى ومناقشتها بشكل منفصل عن التحويلات خارج كل مستوى.

(د) وصف لأسلوب أو أساليب التقييم والمدخلات المستخدمة في قياس القيمة العادلة بالنسبة لقياسات القيمة العادلة المتكررة وغير المتكررة المصنفة في المستوى ٢ والمستوى ٣ لتسلسل القيمة العادلة. وفي حالة حدوث تغيير في أسلوب التقييم (على سبيل المثال، التغيير من منهج السوق إلى منهج الدخل أو استخدام أسلوب تقييم إضافي)، يتعين على المنشأة الإفصاح عن ذلك التغيير والسبب أو الأسباب وراء القيام به. ويتعين على المنشأة أن تقدم معلومات كمية فيم يتعلق بالمدخلات غير الملحوظة الهامة المستخدمة في قياس القيمة العادلة بالنسبة لقياسات القيمة العادلة المصنفة في المستوى ٣ من تسلسل القيمة العادلة. ولا يتعين على المنشأة أن تضع معلومات كمية بغرض الالتزام بمتطلب الإفصاح إذا لم تكن المنشأة قد صنعت مدخلات كمية غير ملحوظة عند قياس القيمة العادلة (على سبيل المثال، عندما تستخدم المنشأة أسعار من معاملات سابقة أو معلومات تسعير طرف ثالث دون تعديل). ولكن عند تقديم هذا الإفصاح لا تستطيع المنشأة أن تتجاهل المدخلات الكمية غير الملحوظة الهامة لقياس القيمة العادلة والمتوفرة بشكل معقول للمنشأة.

(هـ) تحليل الحركة بين الأرصدة الافتتاحية والختامية بالنسبة لقياسات القيمة العادلة المتكررة والمصنفة ضمن المستوى ٣ من تسلسل القيمة العادلة، مع الإفصاح بشكل منفصل عن التغييرات خلال الفترة المنسوبة إلى ما يلي:

(١) إجمالي المكاسب أو الخسائر للفترة المعترف بها في الربح أو الخسارة والبند أو البنود في الربح أو الخسارة التي تم الاعتراف بتلك المكاسب أو الخسائر ضمنها.

(٢) إجمالي المكاسب أو الخسائر للفترة المعترف بها في الدخل الشامل الآخر والبند أو البنود في الدخل الشامل الآخر التي تم الاعتراف بتلك المكاسب أو الخسائر ضمنها.

(٣) المشتريات والمبيعات والإصدارات والتسويات (يتم الإفصاح لكل منها بشكل منفصل).

(٤) مبالغ أي تحويلات داخل أو خارج المستوى ٣ من تسلسل القيمة العادلة وأسباب تلك التحويلات وسياسة المنشأة في تحديد الحالات التي تعتقد فيها بحدوث التحويلات بين المستويات (راجع الفقرة "٩٥"). ويتعين الإفصاح عن التحويلات إلى المستوى ٣ ومناقشتها بشكل منفصل عن التحويلات خارج المستوى ٣.

(و) بالنسبة لقياسات القيمة العادلة المتكررة والمصنفة بين المستوى ٣ من تسلسل القيمة العادلة، مبلغ إجمالي المكاسب أو الخسائر للفترة المحددة في "(هـ) (١) " والمتضمنة في الأرباح أو الخسائر المنسوبة إلى التغيير في المكاسب أو الخسائر غير المحققة المرتبطة بالأصول والالتزامات المحتفظ بها في نهاية الفترة المالية والبند أو البنود في الأرباح أو الخسائر التي تم الاعتراف بتلك المكاسب أو الخسائر غير المحققة ضمنها.

(ز) وصف لعمليات التقييم المستخدمة من قبل المنشأة بالنسبة لقياسات القيمة العادلة المتكررة وغير المتكررة المصنفة ضمن المستوى ٣ من تسلسل القيمة العادلة، (بما في ذلك مثلاً كيفية تحديد المنشأة لسياساتها وإجراءاتها وتحليلها للتغييرات في قياسات القيمة العادلة من فترة لأخرى).

(ح) بالنسبة لقياس القيمة العادلة المتكررة والمصنفة ضمن المستوى ٣ من تسلسل القيمة العادلة:

(١) بالنسبة لجميع مثل تلك القياسات، وصف تفصيلي لحساسية قياس القيمة العادلة للتغييرات في المدخلات غير الملحوظة إذا كان التغيير في تلك المدخلات إلى مبلغ مختلف يؤدي إلى قياس أعلى أو أقل بكثير للقيمة العادلة. وإذا كان هناك علاقات متداخلة بين تلك المدخلات والمدخلات غير الملحوظة الأخرى المستخدمة في قياس القيمة العادلة، يتعين على المنشأة أن تقدم وصفاً لتلك العلاقات المتداخلة وكيف تعظم أو تخفف تلك العلاقات المتداخلة أثر التغيرات في المدخلات غير الملحوظة على قياس القيمة العادلة. وللقيام بهذا الإفصاح، يجب أن يتضمن الوصف التفصيلي للحساسية تجاه التغيرات في المدخلات غير الملحوظة تلك المدخلات غير الملحوظة التي يتم الإفصاح عنها وفقاً للنقطة (د) كحد الأدنى.

(٢) بالنسبة للأصول والالتزامات المالية، إذا كان تغيير واحد أو أكثر من المدخلات غير الملحوظة ليعكس البدائل الممكنة المعقولة للافتراضات سيغير من القيمة العادلة بشكل كبير، فينبغي على المنشأة أن توضح تلك الحقيقة وأن تقوم بالإفصاح عن تلك التغييرات. (ويتعين على المنشأة أن تفصح عن كيفية حساب أثر التغيير الذي تم بغرض عكس بديل ممكن معقول للافتراض) . ولذلك الغرض، يتم تقدير الأهمية في ضوء الربح أو الخسارة، وإجمالي الأصول أو إجمالي الالتزامات، أو إجمالي حقوق الملكية إذا كان يتم الاعتراف بالتغييرات في القيمة العادلة في الدخل الشامل الآخر.

(ط) بالنسبة لقياس القيمة العادلة المتكررة وغير المتكررة، إذا كان الاستخدام الأفضل والأحسن للأصل غير المالي يختلف عن استخدامه الحالي، فيتعين على المنشأة أن تقوم بالإفصاح عن تلك الحقيقة وعن سبب استخدام الأصل غير المالي بطريقة مختلفة عن الاستخدام الأفضل والأحسن.

٩٤- يتعين على المنشأة أن تحدد الفئات الملائمة من الأصول والالتزامات على أساس:

(أ) طبيعة وخصائص ومخاطر الأصل أو الالتزام.

و(ب) مستوى تسلسل القيمة العادلة الذي تم تصنيف قياس القيمة العادلة ضمنه.

قد يكون من الضروري كبر عدد الفئات بالنسبة لقياسات القيمة العادلة المصنفة ضمن المستوى ٣ من تسلسل القيمة العادلة لان تلك القياسات لها درجة أكبر من عدم

التأكد وعدم الموضوعية. ويقتضي تحديد فئات الأصول والالتزامات الملائمة التي ينبغي تقديم إفصاحات عنها بشأن قياسات القيمة العادلة ممارسة الحكم المهنى الشخصى. ويتم تحديد فئات الأصول والالتزامات بتجزئة أكبر في العادة من البنود المعروضة في قائمة المركز المالي. ولكن يجب على المنشأة أن تقدم معلومات كافية تسمح بالمطابقة مع البنود المعروضة في قائمة المركز المالي. وعندما يحدد معيار محاسبة مصري آخر فئة الأصل أو الالتزام، قد تستخدم المنشأة تلك الفئة في تقديم الإفصاحات المطلوبة في هذا المعيار عندما تلبى تلك الفئة متطلبات هذه الفقرة.

٩٥- يتعين على المنشأة أن تفصح وتتابع سياستها في تحديد الحالات التي تعتقد فيها بحدوث التحويلات بين مستويات تسلسل القيمة العادلة وفقاً للفقرة "٩٣ (ج) و(هـ)(٤)". وينبغي أن تكون السياسة واحدة فيما يتعلق بتوقيت الاعتراف بالتحويلات إلى المستويات وخارج المستويات. وتتضمن أمثلة سياسات تحديد توقيت التحويلات ما يلي:

(أ) تاريخ الحدث أو التغيير في الظروف الذي تسببت في التحويل.

(ب) بداية الفترة المالية.

(ج) نهاية الفترة المالية.

٩٦- إذا اتخذت المنشأة قرار باستخدام الاستثناء الوارد في الفقرة "٤٨" في سياستها المحاسبية، فعليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

٩٧- لكل فئة من الأصول والالتزامات التي لم يتم قياسها بالقيمة العادلة في قائمة المركز المالي ولكن يتم الإفصاح عن قيمتها العادلة، يجب على المنشأة أن تقوم بالإفصاح عن المعلومات التي تقتضيها الفقرة "٩٣ (ب) و (د) و (ط)" لكن لا يتعين على المنشأة أن تقدم الإفصاحات الكمية حول المدخلات غير الملحوظة الهامة المستخدمة في قياسات القيمة العادلة المصنفة في المستوى ٣ من تسلسل القيمة العادلة المطلوبة بموجب الفقرة "٩٣(د)". وبالنسبة لتلك الأصول والالتزامات، لا تحتاج المنشأة لتقديم الإفصاحات الأخرى المطلوبة فى هذا المعيار.

٩٨- بالنسبة للالتزام غير القابل للفصل الذي تم قياسه بالقيمة العادلة وإصداره بتحسين ضمان طرف ثالث ، يتعين على الجهة المصدرة أن تفصح عن وجود تحسين ائتمان وما إذا كان قد انعكس في قياس القيمة العادلة.

٩٩- يتعين على المنشأة عرض الإفصاحات الكمية المطلوبة بموجب هذا المعيار في شكل جداول ما لم يكن هناك تنسيق آخر أكثر ملائمة.

ملحق

إرشادات التطبيق

يرافق هذا الملحق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٥) ويعتبر جزءاً لا يتجزأ منه ويشرح تطبيق الفقرات من "١" إلى "٩٩" وله نفس مرجعية الأجزاء الأخرى من المعيار.

أ ت ١ يمكن أن تختلف الأحكام المهنية الشخصية المطبقة في مواقف التقييم المختلفة. ويبين هذا الملحق الأحكام التي من الممكن تطبيقها عندما تقيس المنشأة القيمة العادلة في مواقف تقييم مختلفة.

منهج قياس القيمة العادلة

أ ت ٢ الهدف من قياس القيمة العادلة هو تقدير السعر الذي سيتم به بيع أصل أو تحويل التزام في معاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس وفقاً لشروط السوق الحالية. ويقتضي قياس القيمة العادلة من المنشأة أن تحدد ما يلي:

(أ) الأصل أو الالتزام المحدد الذي يمثل موضوع القياس (بشكل يتفق مع وحدته الحسابية).

(ب) أساس التقييم الملائم للقياس للأصول غير المالية (بشكل يتفق مع الاستخدام الأفضل والأنسب للأصل).

(ج) السوق الأساسي (أو السوق الأكثر إيجابية) للأصل أو الالتزام.

(د) أسلوب (أساليب) التقييم الملائمة للقياس مع الأخذ بعين الاعتبار توافر البيانات التي سيتم وفقاً لها صنع المدخلات التي تمثل الافتراضات التي يستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل أو الالتزام ومستوى التسلسل الهرمي للقيمة العادلة الذي يتم تصنيف المدخلات ضمنه.

أساس تقييم الأصول غير المالية (الفقرات من "٣١" إلى "٣٣")

أ ت ٣ عند قياس القيمة العادلة للأصل غير المالي المستخدم إلى جانب أصول أخرى كمجموعة (حسبما هي مجهزة أو معدة للاستخدام) أو مع أصول والتزامات أخرى (مثل مؤسسة الأعمال)، فان أثر أساس التقييم يعتمد على الظروف الموجودة، فعلى سبيل المثال:

(أ) قد تكون القيمة العادلة للأصل هي نفسها سواء كان الأصل مستخدماً على أساس مستقل أو مع أصول أخرى أو مع أصول والتزامات أخرى. وقد تكون هذه هي الحالة إذا كان الأصل عبارة عن مؤسسة أعمال سيستمر المشاركون في السوق بتشغيلها. وفي هذه الحالة، ستتضمن المعاملة تقييم مؤسسة الأعمال بأكملها. وسينجم عن استخدام الأصول كمجموعة في مؤسسات الأعمال المستمرة ميزات يمكن أن تكون متوفرة للمشاركين في السوق (أي ميزات المشاركين في السوق التي يتعين أن تؤثر على القيمة العادلة للأصل إما على أساس مستقل أو إلى جانب أصول أخرى أو مجموعة أصول والتزامات أخرى) .

(ب) قد يتم ضم عنصر استخدام الأصل إلى جانب أصول أخرى أو أصول والتزامات أخرى في قياس القيمة العادلة من خلال إجراء تعديلات على قيمة الأصل المستخدم على أساس مستقل. وقد تكون هذه هي الحالة إذا كان الأصل عبارة عن آلة وقياس القيمة العادلة يتم تحديده باستخدام سعر ملحوظ لآلة مماثلة (غير مجهزة أو معدة للاستخدام) بعد تعديله بتكاليف النقل والتركيب حيث يتم قياس القيمة العادلة للظرف والموقع الحاليين للآلة (حسبما هي مجهزة أو معدة الاستخدام).

(ج) قد يتم ضم عنصر استخدام الأصل إلى جانب أصول أخرى أو أصول والتزامات أخرى في قياس القيمة العادلة من خلال الافتراضات المستخدمة لقياس القيمة العادلة للأصل من قبل المشاركين في السوق، على سبيل المثال، إذا كان الأصل مخزون تحت التشغيل له خصائص فريدة وسيقوم المشاركين في السوق بتحويله إلى بضائع جاهزة، ستفترض القيمة العادلة للأصل أن المشاركين في السوق اشتروا أو سيشترون أي آلة متخصصة ضرورية لتحويل المخزون إلى بضاعة جاهزة.

(د) قد يتم ضم عنصر استخدام الأصل إلى جانب أصول أخرى أو أصول والتزامات أخرى في أسلوب التقييم المستخدمة لقياس القيمة العادلة للأصل. قد تطبق هذه الحالة عند استخدام طريقة الأرباح الفائضة لعدد من الفترات multi-period excess earnings لقياس القيمة العادلة لأصل غير

ملموس لأن تلك الأساليب للتقييم تحديداً تأخذ بعين الاعتبار مساهمة أي أصول تكميلية والالتزامات المرتبطة بها في المجموعة التي سيستخدم الأصل غير الملموس فيها.

(هـ) وفي حالات محدودة –عندما تستخدم المنشأة أصل ضمن مجموعة أصول – يمكن للمنشأة قياس الأصل بالمبلغ الذي يقارب قيمته العادلة عند توزيع القيمة العادلة لمجموعة الأصول على الأصول الفردية المكونة للمجموعة. وقد تنطبق هذه الحالة إن كان التقييم يتعلق بملكية عقارية وكانت القيمة العادلة للعقار الذى تم تحسينه (أي مجموعة الأصل) موزعة على مكونات أصولها (مثل الأرض والتحسينات).

القيمة العادلة عند الاعتراف الأولى (الفقرات من "٥٧" إلى "٦٠")

أ ت ٤ يتعين على المنشأة عند تحديد ما إذا كانت القيمة العادلة عند الاعتراف الأولي تعادل سعر المعاملة أن تأخذ بعين الاعتبار العوامل الخاصة بالمعاملة وبالأصل أو الالتزام. على سبيل المثال، لا يمثل سعر المعاملة القيمة العادلة للأصل أو الالتزام عند الاعتراف الأولي فى أي من الحالات التالية:

(أ) كانت المعاملة تتم بين أطراف ذات علاقة، رغم وجود إمكانية لاستخدام السعر في معاملة الطرف ذي العلاقة كمدخلات في قياس القيمة العادلة في حال كانت المنشأة تمتلك دليلاً على أن المعاملة تمت بشروط السوق.

(ب) كانت المعاملة تتم تحت ضغط أو في حال كان البائع مجبراً على تقبل السعر في المعاملة. على سبيل المثال، قد تطبق هذه الحالة إذا كان البائع يواجه ضائقة مالية.

(ج) كانت وحدة الحساب الممثلة من خلال سعر المعاملة مختلفة عن وحدة الحساب للأصل أو الالتزام الذي يتم قياسه بالقيمة العادلة. على سبيل المثال، قد تطبق هذه الحالة إن كان الأصل أو الالتزام الذي يتم قياسه بالقيمة العادلة واحدا من العناصر المختلفة في المعاملة (على سبيل المثال، في اندماج الأعمال) أو إن كانت المعاملة تتضمن حقوق وامتيازات غير معلنة ويتم قياسها بشكل منفصل وفقاً لمعيار محاسبة مصري أخر أو إن كان سعر المعاملة يتضمن تكاليف المعاملة.

(د) كان السوق الذي تتم فيه المعاملة مختلفاً عن السوق الأساسي (أو السوق الأكثر إيجابية). على سبيل المثال، قد تكون تلك الأسواق مختلفة إذا كانت المنشأة تاجر يبرم معاملات مع عملاء في سوق التجزئة إلا أن السوق الأساسي (أو السوق الأكثر إيجابية) لمعاملة الخروج تتم مع تجار آخرين في سوق الوسطاء.

أساليب التقييم (الفقرات من "٦١" إلى "٦٦")

منهج السوق

أ ت ٥ يستخدم منهج السوق الأسعار والمعلومات الأخرى ذات الصلة الناجمة عن معاملات بالسوق تتضمن أصول أو التزامات أو مجموعة من الأصول والالتزامات ، وتكون مطابقة أو قابلة للمقارنة (أي مماثلة) مثل مشروع تجاري

أ ت ٦ على سبيل المثال، عادة تستخدم أساليب التقييم المتفقة مع منهج السوق مضاعفات السوق market multiples المشتقة من مجموعات قابلة للمقارنة. وقد تقع المضاعفات ضمن نطاقات بها أكثر من مضاعف لكل مجموعة قابلة للمقارنة. ويقتضي اختيار المضاعف الملائم من ضمن النطاق استخدام الحكم الشخصي مع الأخذ بعين الاعتبار العوامل الكمية والنوعية الخاصة بالقياس.

أ ت ٧ تتضمن أساليب التقييم المتسقة مع منهج السوق تسعير المصفوفة matrix pricing. ويعتبر تسعير المصفوفة أسلوب رياضي مستخدم بشكل أساسي لتقييم بعض أنواع الأدوات المالية مثل الأوراق المالية للديون دون الاعتماد حصريا على الأسعار المعلنة للأوراق المالية المحددة وإنما بالاعتماد على علاقة الأوراق المالية بالأوراق المالية المسعرة الأخرى المتخذة كأساس قياسي.

منهج التكلفة

أ ت ٨ يعكس منهج التكلفة المبلغ الذي يتم طلبه حالياً لاستبدال الطاقة الإنتاجية للأصل (والتي يشار إليها في العادة بتكلفة الاستبدال الحالية current replacement cost).

أ ت ٩ يستند السعر الذي يتم الحصول عليه مقابل بيع الأصل من وجهة نظر المشارك في السوق كبائع على التكلفة التي يتحملها المشارك في السوق كمشترى من تملك أو بناء أصل بديل له منفعة مماثلة، بعد تعديله للتقادم ذلك لأن المشارك في السوق كمشترى لن يدفع في الأصل أكثر من المبلغ الذي يستبدل به الطاقة

الإنتاجية للأصل. ويتضمن التقادم تدهور الحالة المادية والتقادم الوظيفي (التكنولوجي) والتقادم الاقتصادي (الخارجي)، ويعد التقادم أشمل من الإهلاك لأغراض إعداد القوائم المالية (توزيع التكلفة التاريخية) أو لأغراض الضرائب (باستخدام أعمار إنتاجية محددة). وفي الكثير من الحالات، يتم استخدام طريقة تكلفة الاستبدال الحالية لقياس القيمة العادلة للأصول الملموسة المستخدمة إلى جانب أصول أخرى أو مع أصول والتزامات أخرى.

منهج الدخل

أ ت ١٠ طبقاً لمنهج الدخل يتم تحويل المبالغ المستقبلية (على سبيل المثال، التدفقات النقدية أو الدخل والمصروفات) إلى مبلغ حالي وحيد (أي مخصوم). وعندما يتم استخدام منهج الدخل، يعكس قياس القيمة العادلة توقعات السوق الحالية حول المبالغ المستقبلية.

أ ت ١١ تتضمن أساليب التقييم هذه، على سبيل المثال، ما يلي:

(أ) أساليب القيمة الحالية (راجع الفقرات (من "أت١٢ إلى "أت٣٠").

و(ب) نموذج تسعير الخيارات، مثل نموذج بلاك–شولز–ميرتون Black-Scholes-Merton أو النموذج ذي الحدين binomial model (أي نموذج لاتيس lattice)، الذي يدمج أساليب القيمة الحالية ويعكس كل من قيمة الزمن و القيمة الحقيقية intrinsic value للخيار.

و(ج) نموذج الأرباح الزائدة لعدد من الفترات والتي يتم استخدامها لقياس القيمة العادلة لبعض الأصول غير الملموسة.

أساليب القيمة الحالية

أ ت ١٢ توضح الفقرات من "أت١٣" إلى "أت٣٠" استخدام أساليب القيمة الحالية لقياس القيمة العادلة. وتركز تلك الفقرات على أسلوب تعديل معدل الخصم وأسلوب *التدفق النقدي المتوقع* (القيمة الحالية المتوقعة). ولا تفرض تلك الفقرات استخدام أسلوب قيمة حالية واحد تحديداً أو تقيد استخدام أساليب القيمة الحالية لقياس القيمة العادلة على الأساليب التي تم مناقشتها. ويعتمد أسلوب القيمة الحالية المستخدم لقياس القيمة العادلة على الحقائق والظروف الخاصة بالأصل أو الالتزام الذي يتم قياسه (على سبيل المثال، إذا كان بالإمكان ملاحظة الأسعار للأصول القابلة للمقارنة في السوق) وتوافر البيانات الكافية.

عناصر قياس القيمة الحالية

أ ت ١٣ تعتبر القيمة الحالية (أي تطبيق منهج الدخل) أداة مستخدمة لربط المبالغ المستقبلية (على سبيل المثال، التدفقات النقدية أو القيم) بمبلغ حالي باستخدام معدل خصم. ويجمع قياس القيمة العادلة للأصل أو الالتزام باستخدام أسلوب القيمة الحالية كل من العناصر المذكورة أدناه من وجهة نظر المشاركين في السوق في تاريخ القياس:

(أ) تقدير التدفقات النقدية المستقبلية للأصل أو الالتزام الذي يتم قياسه.

(ب) التوقعات حول الاختلافات الممكنة في مبلغ أو توقيت التدفقات النقدية بما يمثل عدم التأكد المتأصل في التدفقات النقدية.

(ج) القيمة الزمنية للنقود التي يتم التعبير عنها بالمعدل المفروض على الأصول ذات الطبيعة النقدية الخالية من المخاطر والتي لها تواريخ استحقاق أو فترات زمنية تتفق مع الفترة المغطاة بالتدفقات النقدية والتي لا يوجد بها خطر عدم التأكد في التوقيت أو خطر التخلف عن السداد للمالك (أي معدل فائدة خالي من المخاطر risk-free interest rate).

(د) سعر مقابل تحمل خطر عدم التأكد المتأصل في التدفقات النقدية (أي علاوة الخطر risk premium).

(هـ) العوامل الأخرى التي قد يأخذها المشاركون في السوق بعين الاعتبار في تلك الأحوال.

(و) فيما يخص الالتزامات، مخاطر عدم الأداء المرتبط بالالتزام، بما في ذلك مخاطر الائتمان الذاتية للمنشأة (الطرف الملتزم).

المبادئ العامة

أ ت ١٤ تختلف أساليب القيمة الحالية في الطريقة التي تستخدم بها العناصر الواردة في الفقرة "أت١٣". ولكن كافة المبادئ العامة المذكورة أدناه تحكم تطبيق أي أسلوب قيمة حالية مستخدم لقياس القيمة العادلة:

(أ) يتعين أن تعكس التدفقات النقدية ومعدلات الخصم الافتراضات التي سيستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل أو الالتزام.

(ب) يتعين أن تأخذ التدفقات النقدية ومعدلات الخصم في الحسبان فقط العوامل المنسوبة للأصل أو الالتزام الذي يتم قياسه.

(ج) لتجنب الازدواجية أو إهمال أثار عوامل المخاطر، يتعين أن تعكس معدلات الخصم افتراضات متفقة مع تلك المتأصلة في التدفقات النقدية. على سبيل المثال، يتعين أن تكون التدفقات النقدية التي تتضمن أثر التضخم مخصومة بمعدلات الفائدة الخالية من المخاطر متضمنة أثر التضخم .

(د) يتعين أن تتفق معدلات الخصم مع العوامل الاقتصادية الضمنية للعملة التي يتم إعداد التدفقات النقدية بها.

خطر عدم التأكد

أ ت ١٥ تتم عملية قياس القيمة العادلة باستخدام أساليب القيمة الحالية في ظل أوضاع من عدم التأكد لأن التدفقات النقدية المستخدمة تكون مقدرة وليست قيم معروفة. وتكون كلا من قيمة التدفقات النقدية وتوقيتها غير مؤكدة في الكثير من الحالات. وحتى القيم الثابتة تعاقدياً مثل المدفوعات على قرض معرضة لعدم التأكد في حال كان هناك خطر تخلف عن السداد.

أ ت ١٦ يبحث المشاركون في السوق بشكل عام عن تعويض (أي علاوة مخاطر risk premium) لتحمل عدم التأكد المتأصل في التدفقات النقدية للأصل أو الالتزام. ويتعين أن يتضمن قياس القيمة العادلة علاوة مخاطر لتعكس القيمة التي يطلبها المشاركون في السوق كتعويض عن عدم التأكد المتأصل في التدفقات النقدية، وإلا لن يعكس القياس القيمة العادلة بصورة حقيقية . وقد يكون تحديد علاوة المخاطر الملائمة صعباً في بعض الحالات. ولكن درجة الصعوبة وحدها ليست سبب كافي لاستبعاد علاوة المخاطر.

أ ت ١٧ تختلف أساليب القيمة الحالية في كيفية تعديلها بالخطر وبنوع التدفقات النقدية التي تستخدمها. على سبيل المثال:

(أ) يستخدم أسلوب تعديل معدل الخصم (راجع الفقرات (من "أت١٨" إلى "أت٢٢") معدل خصم معدل بالخطر، وتدفقات نقدية تعاقدية أو متفقاً عليها أو الأرجح حدوثها.

(ب)تستخدم الطريقة ١ من أساليب تقييم القيمة الحالية المتوقعة (راجع الفقرة "أت٢٥") التدفقات النقدية المتوقعة المعدلة بالخطر ومعدل خالي من المخاطر.

(ج) تستخدم الطريقة ٢ من أساليب تقييم القيمة الحالية المتوقعة (راجع الفقرة "أت٢٦") التدفقات النقدية المتوقعة غير المعدلة لأي مخاطر ومعدل خصم

معدل ليشمل علاوة مخاطر التي يطلبها المشاركون في السوق. ويختلف ذلك المعدل عن هذا المستخدم في أسلوب تعديل معدل الخصم.

أسلوب تعديل معدل الخصم

أ ت ١٨ يستخدم أسلوب تعديل معدل الخصم مجموعة واحدة من التدفقات النقدية من مجموعات المبالغ المتوقعة الممكنة بغض النظر عما إذا كانت تدفقات نقدية تعاقدية أو متفق عليها (كما الحال مع السندات) أو التدفقات النقدية الأرجح حدوثاً. وفي جميع الحالات، تكون تلك التدفقات النقدية مشروطة بوقوع أحداث محددة (على سبيل المثال، تكون التدفقات النقدية التعاقدية أو المتفق عليها لسند مشروطة بحدوث عدم التخلف عن السداد من قبل المدين). ويتم استخراج سعر الخصم المستخدم في أسلوب تعديل معدل الخصم من معدلات العائد الملحوظة للأصول أو الالتزامات القابلة للمقارنة المتداولة في السوق. وتبعاً لذلك، يتم خصم التدفقات النقدية التعاقدية أو المتفق عليها أو الأرجح حدوثاً بمعدل السوق الملحوظ أو المقدر لهذه التدفقات النقدية المشروطة (أي معدل العائد السوقي).

أ ت ١٩ يقتضى أسلوب تعديل معدل الخصم تحليل بيانات السوق للأصول أو الالتزامات القابلة للمقارنة. ويتم عمل مقارنة من خلال الأخذ بعين الاعتبار طبيعة التدفقات النقدية (على سبيل المثال، ما إذا كانت التدفقات النقدية تعاقدية أو غير تعاقدية ويرجح استجابتها على نحو مماثل للتغيرات في الظروف الاقتصادية)، إلى جانب عوامل أخرى (على سبيل المثال، درجة الملاءة والضمان والمدة والشروط المقيدة والسيولة). وبدلاً من ذلك، عندما يكون الأصل أو الالتزام المفرد القابل للمقارنة يعكس المخاطر المتأصلة في التدفقات النقدية للأصل أو الالتزام الذي تتم قياسه بعدالة، يمكن استخراج سعر الخصم باستخدام بيانات لأصول أو التزامات عديدة قابلة للمقارنة بالتزامن مع منحنى العائد الخالي من المخاطر (أي استخدام منهج "التراكم" build-up).

أ ت ٢٠ وبغرض توضيح منهج التراكم، افترض أن الأصل (أ) يمثل حق تعاقدي للحصول على ٨٠٠ جنيه في عام واحد (أي لا يوجد عدم تأكد بخصوص التوقيت). ويوجد هناك سوق لأصول قابلة للمقارنة والمعلومات عن تلك الأصول بما في ذلك معلومات السعر متوفرة. هذا وتشمل الأصول القابلة للمقارنة كل مما يلي:

(أ) الأصل (ب) هو حق تعاقدي للحصول على ١,٢٠٠ جنيه في السنة الواحدة ويبلغ سعر السوق له ١,٠٨٣ جنيه. وتبعاً لذلك، يبلغ معدل العائد السنوي الضمني (أي سعر العائد السوقي لسنة واحدة) ما قيمته ١٠,٨% [(١,٢٠٠ جنيه / ١,٠٨٣ جنيه) -١].

(ب) الأصل (ج) هو حق تعاقدي للحصول على ٧٠٠ جنيه في عامين ويبلغ سعر السوق له ٥٦٦ جنيه. وتبعاً لذلك، يبلغ المعدل العائد السنوي الضمني (أي سعر العائد السوقي لسنتين) ما قيمته ١١,٢% [(٧٠٠ جنيه /٥٦٦ جنيه) ^٠,٥ – ١].

(ج) تعتبر كافة الأصول الثلاثة قابلة للمقارنة فيما يخص الخطر (أي توزيع السداد والائتمان الممكن).

أ ت ٢١ على أساس توقيت المدفوعات التعاقدية التي سيتم الحصول عليها للأصل (أ) فيما يتعلق بالتوقيت للأصل (ب) والأصل (ج) (سنة واحدة للأصل (ب) مقابل سنتين للأصل (ج))، يعتبر الأصل (ب) أكثر قابلية للمقارنة بالأصل (أ). باستخدام المدفوعات التعاقدية التي سيتم الحصول عليها للأصل (أ) (٨٠٠ جنيه) ومعدل السوق لسنة واحدة الخاص بالأصل (ب) (١٠,٨%)، تكون القيمة العادلة للأصل (أ) ٧٢٢ جنيه (٨٠٠ جنيه / ١,١٠٨). بدلاً عن ذلك، في غياب معلومات سوق متاحة للأصل (ب)، يمكن اشتقاق معدل السوق لسنة واحدة من الأصل (ج) باستخدام منهج التراكم. في هذه الحالة، يمكن تعديل معدل السوق لسنتين الخاص بالأصل (ج) (١١,٢%) ليصبح معدل سوق لسنة واحدة باستخدام الهيكل المستحق لمنحنى العائد الخالي من المخاطر. قد يكون مطلوباً معلومات إضافية ومحللين لتحديد ما إذا كانت علاوتي الخطر لسنة واحدة وسنتين متماثلتين. وإذا تم تحديد أن علاوتي الخطر لسنة واحدة وسنتين غير متماثلتين، يتم تعديل معدل السوق لسنتين مرة إضافية بهذا الأثر.

أ ت ٢٢ عندما يتم تطبيق أسلوب تعديل معدل الخصم على المقبوضات أو المدفوعات الثابتة، يتضمن معدل الخصم التعديل للمخاطر المتأصلة في التدفقات النقدية للأصل أو الالتزام الذي يتم قياسه. وفي بعض التطبيقات لأسلوب تعديل معدل الخصم للتدفقات النقدية التي لا تمثل مقبوضات أو مدفوعات ثابتة، قد يكون إجراء تعديل التدفقات النقدية ضرورياً لتحقيق قابلية المقارنة مع الأصل أو الالتزام الملحوظ الذي يتم استخراج معدل الخصم منه.

أسلوب القيمة الحالية المتوقعة

أ ت ٢٣ تستخدم أسلوب القيمة الحالية المتوقعة كنقطة بدء حزمة من التدفقات النقدية التي تمثل المتوسط المرجح المحتمل لكافة التدفقات النقدية المستقبلية الممكنة (أي التدفقات النقدية المتوقعة). ويكون التقدير الناتج مطابقاً للقيمة المتوقعة والتي يعبر عنها في المصطلحات الإحصائية بـــ المتوسط المرجح للقيم الممكنة للمتغير العشوائي المنفصل ودالة الترجيح لكل الاحتمالات المرتبطة. وحيث أن جميع التدفقات النقدية الممكنة تم ترجيح احتمالها، لا يكون التدفق النقدي المتوقع الناتج مشروطاً بوقوع أي حدث معين (على خلاف التدفقات النقدية المستخدمة في أسلوب تعديل معدل الخصم).

أ ت ٢٤ عند اتخاذ القرارات الاستثمارية، يأخذ المشاركون في السوق الذين يتجنبون الخطر بعين الاعتبار خطر أن تختلف التدفقات النقدية الفعلية عن التدفقات النقدية المتوقعة. وتميز نظرية المحفظة بين نوعين من الخطر:

(أ) خطر عدم الانتظام (القابل للتنوع)، وهو خطر خاص بأصل أو التزام معين

(ب) الخطر المنتظم (غير القابل للتنوع)، وهو الخطر الشائع المشترك بين أحد الأصول أو الالتزامات مع بنود أخرى بمحفظة متنوعة.

تتبنى نظرية المحفظة أنه عندما يكون السوق في حالة التوازن، يكون تعويض المشاركين في السوق مقابل تحمل الخطر المنتظم المتأصل في التدفقات النقدية فقط. (قد تكون هناك أشكال أخرى للعائد أو التعويض متوفرة في الأسواق غير الفعالة أو خارج حالة التوازن).

أ ت ٢٥ تعدل الطريقة ١ لأسلوب القيمة العادلة المتوقعة التدفقات النقدية المتوقعة للأصل للخطر المنتظم (أي خطر السوق) من خلال طرح علاوة الخطر النقدي (أي التدفقات النقدية المتوقعة المعدلة بالخطر). وتمثل التدفقات النقدية المتوقعة المعدلة بالخطر تلك التدفقات النقدية شبه المؤكدة، وهي مخصومة بمعدل الفائدة الخالي من المخاطر. ويشير التدفق النقدي شبه المؤكد إلى التدفق النقدي المتوقع (كما هو معرف) معدل بالخطر بحيث يكون المشارك في السوق لا يجد فرق في تداول تدفق نقدي مؤكد مقابل تدفق نقدي متوقع. على سبيل المثال، إذا كان المشارك في السوق راغباً في تداول تدفق نقدي متوقع يبلغ ١,٢٠٠ جنيه مقابل

تدفق نقدي مؤكد يبلغ ١,٠٠٠ جنيه ، يعد مبلغ ١,٠٠٠ جنيه معادل مؤكد لمبلغ ١,٢٠٠ جنيه (أي تمثل الـــ ٢٠٠ جنيه علاوة الخطر النقدي). في تلك الحالة، لن يجد مشارك السوق فرق في الأصل المحتفظ به.

أ ت ٢٦ وفي المقابل، تعدل الطريقة ٢ من أساليب القيمة الحالية المتوقعة للخطر المنتظم (أي خطر السوق) من خلال تطبيق علاوة الخطر على معدل الفائدة الخالي من المخاطر. وتبعاً لذلك، يتم خصم التدفقات النقدية المتوقعة بمعدل يتوافق مع المعدل المتوقع المرتبط بالتدفقات النقدية المرجحة باحتمالاتها (أي معدل العائد المتوقع). ويمكن استخدام النماذج المستخدمة لتسعير الأصول الخطرة مثل نموذج تسعير الأصل الرأسمالي بغرض تقدير معدل العائد المتوقع. حيث أن معدل الخصم المستخدم في أسلوب تعديل معدل الخصم هو معدل العائد المرتبط بالتدفقات النقدية المشروطة، فيرجح أن يكون أعلى من معدل الخصم المستخدم في الطريقة ٢ من أساليب القيمة الحالية المتوقعة، أي معدل العائد المتوقع المتعلق بالتدفقات النقدية المتوقعة أو المرجحة باحتمالاتها.

أ ت ٢٧ وبغر ض توضيح الطريقتين (١) و (٢)، افترض إن للأصل تدفقات نقدية متوقعة تبلغ ٧٨٠ جنيه في سنة واحدة محددة على أساس التدفقات النقدية الممكنة والاحتمالات المبينة أدناه، ومعدل الفائدة الخالي من المخاطر القابل للتطبيق على التدفقات النقدية لمدة سنة واحدة هو ٥%، وعلاوة الخطر المنتظم لأحد الأصول له نفس مواصفات الخطر ٣%.

التدفقات النقدية المحتملة	الاحتمال	التدفقات النقدية المرجحة باحتمالاتها
٥٠٠ جنيه	١٥%	٧٥ جنيه
٨٠٠ جنيه	٦٠%	٤٨٠ جنيه
٩٠٠ جنيه	٢٥%	٢٢٥ جنيه
التدفقات النقدية المتوقعة		٧٨٠ جنيه

أ ت ٢٨ وفي هذا التوضيح البسيط، تمثل التدفقات النقدية المتوقعة ٧٨٠ جنيه المتوسط المرجح للاحتمالات للنتائج الممكنة الثلاثة. وفي المواقف الأكثر واقعية، قد يكون

هناك العديد من النتائج الممكنة. ولكن وبغرض تطبيق أسلوب القيمة الحالية المتوقعة، ليس من الضروري دائماً أن تأخذ توزيعات كافة التدفقات النقدية الممكنة باستخدام النماذج والأساليب المعقدة بعين الاعتبار. بدلاً عن ذلك، قد يكون من الممكن تصميم عدد محدود من السيناريوهات والاحتمالات المنفصلة التي تجسد مصفوفة التدفقات النقدية الممكنة. على سبيل المثال، قد تستخدم المنشأة التدفقات النقدية المحققة لفترة ماضية ذات صلة، معدلة بالتغيرات في الظروف التي تحدث لاحقاً (على سبيل المثال، التغيرات في العوامل الخارجية، بما في ذلك الظروف الاقتصادية أو السوقية واتجاهات الصناعة والمنافسة وكذلك التغيرات في العوامل الداخلية التي تؤثر على المنشأة بوجه أكثر تحديداً)، مع الأخذ بعين الاعتبار افتراضات المشاركين في السوق.

أ ت ٢٩ نظرياً، تكون القيمة الحالية (أي القيمة العادلة) للتدفقات النقدية للأصل هي نفسها بغض النظر سواء تم تحديدها باستخدام الطريقة ١ أو الطريقة ٢ كالآتي:

(أ) عند استخدام الطريقة ١، يتم تعديل التدفقات النقدية المتوقعة للخطر المنتظم (أي خطر السوق). وفي غياب بيانات السوق التي تشير مباشرة إلى مقدار تعديل الخطر، يمكن اشتقاق هذا التعديل من نموذج تسعير الأصل باستخدام مبدأ أشباه التأكد. على سبيل المثال، يمكن تحديد تعديل الخطر (أي علاوة الخطر النقدي البالغ ٢٢ وحدة نقد) باستخدام علاوة الخطر المنتظم البالغة ٣% (٧٨٠ جنيه – [٧٨٠ جنيه × (١,٠٥/١,٠٨)])، الذي ينتج عنه تدفقات نقدية متوقعة معدلة بالخطر بقيمة ٧٥٨ جنيه (٧٨٠ جنيه – ٢٢ جنيه). تمثل القيمة البالغة ٧٥٨ جنيه المبلغ شبه المؤكد للقيمة البالغة ٧٨٠ جنيه ويتم خصمها بمعدل الفائدة الخالية من المخاطر (٥%). تمثل القيمة الحالية للأصل (أي القيمة العادلة) ٧٢٢ جنيه (٧٥٨ جنيه /١,٠٥).

(ب) عند استخدام الطريقة ٢، لا يتم تعديل التدفقات النقدية المتوقعة بالخطر المنتظم (أي خطر السوق). وبدلاً عن ذلك، يشمل معدل الخصم التعديل بذلك الخطر. وتبعاً لذلك، يتم خصم التدفقات النقدية المتوقعة بمعدل العائد المتوقع البالغ ٨% (أي معدل الفائدة الخالي من المخاطر البالغ ٥% مضافاً إليه علاوة الخطر المنتظم البالغة ٣%. تبلغ القيمة الحالية (أي القيمة العادلة) للأصل ٧٢٢ جنيه (٧٨٠ جنيه /١,٠٨).

أ ت ٣٠ يمكن استخدام أي من الطريقتين (١) أو (٢) عند استخدام أسلوب القيمة الحالية المتوقعة لقياس القيمة العادلة. ويعتمد اختيار الطريقة (١) أو (٢) على الحقائق والظروف الخاصة للأصل أو الالتزام الذي يتم قياسه والمدى الذي تتاح فيه بيانات كافية والأحكام الشخصية المستخدمة.

تطبيق أساليب القيمة الحالية على الالتزامات وأدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة والغير محتفظ بها من قبل أطراف آخرين على أنها أصول (الفقرتين "٤٠" و "٤١")

أ ت ٣١ عند استخدام المنشأة أسلوب القيمة الحالية لقياس القيمة العادلة لالتزام غير محتفظ به من قبل طرف آخر على أنه أصل (على سبيل المثال، التزامات الإزالة أو إعادة الأصول لحالتها)، يجب أن تقوم المنشأة، بجانب بعض الأمور الأخرى، بتقدير التدفقات النقدية الصادرة المستقبلية التي يتوقع المشاركين في السوق تكبدها عند الوفاء بالالتزام. ويجب أن تشتمل التدفقات النقدية المستقبلية الصادرة توقعات المشاركين في السوق حول تكاليف الوفاء بالالتزام والتعويض الذي يطلبه المشاركون في السوق مقابل تحمل الالتزام. يشتمل مثل هذا التعويض على العائد الذي يطلبه المشارك في السوق عما يلي:

(أ) القيام بالنشاط (أي قيمة الوفاء بالالتزام، على سبيل المثال، باستخدام الموارد التي يمكن استخدامها لأنشطة أخرى).

و(ب) تحمل المخاطر المرتبط بالالتزام (أي علاوة الخطر الذي يعكس خطر أن تختلف التدفقات النقدية الصادرة الفعلية عن التدفقات النقدية المتوقعة (راجع الفقرة "أت٣٣").

أ ت ٣٢ على سبيل المثال، لا يتضمن الالتزام غير المالي معدل تعاقدي للعائد ولا يوجد هناك عائد سوقي ملحوظ لذلك الالتزام. وفي بعض الحالات، تكون عناصر العائد التي يطلبها المشاركون في السوق غير قابلة للتمييز من بعضها البعض (على سبيل المثال، عند استخدام السعر الذي يفرضه مقاول يمثل طرف ثالث على أساس رسوم ثابتة). وفي حالات أخرى، تحتاج المنشأة إلى تقدير تلك العناصر بشكل منفصل (على سبيل المثال، عند استخدام السعر الذي يفرضه مقاول يمثل طرف ثالث على أساس التكلفة مضافا إليه رسم معين لأن المقاول في تلك الحالة لن يتحمل خطر التغيرات المستقبلية في التكاليف).

أ ت ٣٣ يمكن للمنشأة أن تشمل علاوة الخطر في قياس القيمة العادلة للالتزام أو أداة حقوق ملكية خاصة بالمنشأة غير المحتفظ بها من قبل طرف آخر كأصل بإحدى الطرق التالية:

(أ) تعديل التدفقات النقدية (أي كزيادة في مبلغ التدفقات النقدية الصادرة).

أو(ب) تعديل المعدل المستخدم لخصم التدفقات النقدية المستقبلية لقيمتها الحالية (أي كتخفيض في سعر الخصم).

ويتعين على المنشأة أن تتأكد أنها لم تقم بازدواج أو اهمال التعديلات بالخطر. على سبيل المثال، إذا تم زيادة التدفقات النقدية المقدرة لتأخذ بعين الاعتبار التعويض مقابل تحمل الخطر المرتبط بالالتزام، يتعين ألا يتم تعديل معدل الخصم ليعكس ذلك الخطر.

المدخلات إلى أساليب التقييم (الفقرات من"٦٧" إلى "٧١")

أ ت ٣٤ تتضمن أمثلة الأسواق التي قد تكون بها مدخلات ملحوظة لبعض الأصول والالتزامات (على سبيل المثال، الأدوات المالية) ما يلي :

(أ) *أسواق البورصة Exchange markets*. حيث تتوافر أسعار الإقفال في سوق البورصة بسهولة وتمثل القيمة العادلة بشكل عام..

(ب)*أسواق الوسطاء Dealer markets*. يكون التجار في سوق الوسطاء مستعدون للتداول (إما بيعاً أو شراءً لحساباتهم الخاصة)، بما يتيح سيولة باستخدام رأس مالهم للاحتفاظ بمخزون من البنود التي يصنعون السوق بها. وتكون أسعار الطلب والعرض (ممثلة السعر الذي يرغب التاجر بالشراء به والسعر الذي يرغب التاجر بالبيع به على التوالي) متوفرة بشكل أكثر سهولة عن أسعار الإقفال. وتمثل الأسواق المباشرة Over-the-counter markets (التي يتم نشر أسعارها علانية) أسواق وسطاء. وتتواجد أسواق الوسطاء لبعض الأصول والالتزامات الأخرى بما في ذلك بعض الأدوات المالية والسلع الأولية والأصول المادية (مثل المعدات المستخدمة).

(ج) *أسواق السمسرة Brokered markets*. يحاول السماسرة في أسواق السمسرة التوفيق بين المشترين والبائعين ولكن لا يكونون مستعدين للتداول لحساباتهم الخاصة. وبعبارة أخرى، لا يستخدم السماسرة رأس مالهم للاحتفاظ بمخزون من البنود التي يصنعون السوق بها. ويعلم السمسار الأسعار

المطلوبة والمعروضة من قبل الأطراف المعنية ، ولكن كل طرف لا يدرك متطلبات سعر الطرف الآخر. وتتواقر أحياناً أسعار المعاملات التي تمت. وتتضمن أسواق السمسرة شبكات تواصل إلكترونية يتم فيها مطابقة طلبات الشراء والبيع وتتضمن أيضاً أسواق العقارات التجارية والسكنية.

(د) *أسواق المستفيدين الرئيسيين Principal-to-principal markets*. يتم التفاوض في أسواق *المستفيدين الرئيسيين* حول المعاملات – سواء الإصدارات أو إعادة البيع على حد سواء – بشكل مستقل دون وساطة. وقد تتم إتاحة معلومات قليلة فيما يتعلق بتلك المعاملات علنياً.

التسلسل الهرمى للقيمة العادلة (الفقرات من "٧٢" إلى "٩٠")

مدخلات المستوى ٢ (الفقرات من "٨١" إلى "٨٥")

أ ت ٣٥ تتضمن الأمثلة على مدخلات المستوى ٢ لأصول والتزامات معينة ما يلي :

(أ) عقد *مبادلة معدل الفائدة الثابتة بالمتغيرة (Receive-fixed-pay-variable interest rate swap) بناء على معدل الفائدة السائدة للمبادلة ما بين البنوك في لندن (سعر الليبور)*. قد يمثل معدل ليبور للمبادلة أحد مدخلات المستوى ٢ عندما يكون المعدل ملحوظ في فترات زمنية مسعرة بشكل كبير لكامل فترة العقد.

(ب) *عقد مبادلة معدل الفائدة الثابتة بالمتغيرة بناء على منحنى العائد الصادر بالعملة الأجنبية*. وقد يكون أحد مدخلات المستوى ٢ هو معدل عقد المبادلة بناءً على منحنى العائد الصادر بالعملة الأجنبية الملحوظ في فترات زمنية مسعره بشكل كبير لكامل الفترة . و قد تنطبق هذه الحالة عندما تكون مدة العقد ١٠ سنوات وكان ذلك المعدل ملحوظ في فترات زمنية مسعرة لمدة تسع سنوات، شريطة أن لا يكون أي استقراء معقول لمنحنى العائد للسنة العشرة هاماً لقياس القيمة العادلة للعقد ككل.

(ج) عقد *مبادلة الفائدة الثابتة بالمتغيرة بناءً على المعدل الرئيسي prime rate لبنك محدد*. وقد يكون أحد مدخلات المستوى ٢ هو معدل الفائدة الرئيسي للبنك المستخرج من خلال الاستقراء extrapolation عندما تكون القيم المستقرأة مدعمة ببيانات سوق ملحوظة، على سبيل المثال، من خلال الربط مع معدل فائدة ملحوظ بشكل كبير خلال كامل فترة العقد.

(د) *خيار ثلاث سنوات على سهم متداول في البورصة*. قد يكون أحد مدخلات المستوى ٢ متمثلاً في التقلب الضمني implied volatility لسعر السهم

المستخرج من خلال الاستقراء حتى السنة الثالثة إن انطبقت الحالتين التاليتين معاً:

(١) كانت هناك أسعار ملحوظة لخيارات سنة واحدة وسنتين على الأسهم.

(٢) التقلب الضمنى للسهم المستخرج من خلال الاستقراء لخيار الثلاث سنوات مؤيدة ببيانات سوق ملحوظة في معظم كامل فترة العقد.

في تلك الحالة، يمكن استخراج التقلب الضمني من خلال الاستقراء من التقلب الضمني لخيارات السنة الواحدة والسنتين على الأسهم ويمكن تأييدها من خلال التقلب الضمني لخيارات الثلاث سنوات على أسهم المنشآت القابلة للمقارنة شريطة أن يتم إنشاء ربط بينها وبين التقلبات الضمنية للسنة الواحدة والسنتين.

(هـ) *اتفاقية الترخيص*. فيما يخص اتفاقية الترخيص التي تم الحصول عليها في اندماج أعمال وتفاوضت عليها حديثاً المنشأة المشتراة (التي هي طرف في اتفاقية الترخيص) مع طرف غير ذا علاقة، قد يتمثل أحد مدخلات المستوى ٢ في رسوم الامتياز في العقد مع الطرف غير ذو العلاقة عند نشأة الاتفاقية.

(و) *مخزون الإنتاج التام في متاجر البيع بالتجزئة*. قد يكون أحد مدخلات المستوى ٢ لمخزون الإنتاج التام الذي يتم اقتناؤه في اندماج أعمال إما سعر العملاء في سوق التجزئة أو سعر البيع لتجار التجزئة في سوق البيع بالجملة معدلاً بالفروق بين حالة وموقع بنود المخزون وبنود المخزون القابلة للمقارنة (أي مماثلة) بحيث تعكس القيمة العادلة السعر الذي سيتم الحصول عليه في معاملة بيع المخزون إلى بائع تجزئة آخر سيقوم بإتمام جهود البيع المطلوبة. ومن ناحية المبدأ، سيكون قياس القيمة العادلة هو ذاته سواء تمت التعديلات على سعر التجزئة (بالتخفيض) أو سعر الجملة (بالزيادة). وبشكل عام، يتعين استخدام السعر الذي يتطلب أقل حد ممكن من التعديلات الموضوعية لقياس القيمة العادلة.

(ز) *المبنى المحتفظ به والمستخدم*. قد يكون أحد مدخلات المستوى ٢ هو سعر المتر المربع الواحد للمبنى (مضاعفات التقييم) مشتق من بيانات سوق ملحوظة، على سبيل المثال، المضاعفات المستخرجة من الأسعار في

معاملات ملحوظة تتضمن مباني قابلة للمقارنة (أي مماثلة) في مواقع مماثلة.

(ح) وحدة *توليد النقد*. قد يكون أحد مدخلات المستوى ٢ هو مضاعف التقييم (على سبيل المثال، مضاعف الأرباح أو الإيراد أو قياس أداء مماثل) مستخرج من بيانات سوق ملحوظة، على سبيل المثال، المضاعفات المستخرجة من الأسعار في معاملات ملحوظة تتضمن أعمال تجارية قابلة للمقارنة (أي مماثلة) مع الأخذ بعين الاعتبار العوامل التشغيلية والسوقية والمالية وغير المالية.

مدخلات المستوى ٣ (الفقرات من "٨٦" إلى "٩٠")

أ ت ٣٦ تتضمن الأمثلة على مدخلات المستوى ٣ لأصول والتزامات معينة ما يلي:

(أ) عقد *مبادلة العملة طويل الأجل* *Long dated currency swap*. قد يكون أحد مدخلات المستوى ٣ هو معدل الفائدة بعملة محددة غير ملحوظة ولا يمكن تأييدها ببيانات سوق ملحوظة في فترات زمنية مسعرة أو خلال فترة العقد بالكامل . وتمثل أسعار الفائدة في مبادلة العملة بأسعار المبادلة المحسوبة من منحنيات العائد للدول المعنية.

(ب) *خيار ثلاث سنوات على أسهم متداولة بالبورصة*. قد يكون أحد مدخلات المستوى ٣ هو التقلب التاريخي، أي التقلب لأسعار الأسهم المستخرجة من الأسعار التاريخية للأسهم. ولا يمثل التقلب التاريخي توقعات المشاركين الحاليين في السوق حول التقلب المستقبلي حتى لو كانت المعلومة الوحيدة المتوفرة لتسعير أحد الخيارات.

(ج) عقد *مبادلة معدل الفائدة*. قد يكون أحد مدخلات المستوى ٣ هو تعديل على سعر منتصف السوق المتفق عليه mid-market consensus (غير الملزم) للمبادلة يتم صنعه باستخدام بيانات غير ملحوظة مباشرة والتي لا يمكن تأييدها بصورة أخرى لذلك ببيانات سوق ملحوظة.

(د) *التزام الإزالة* *Decommissioning liability* *الداخل في اندماج* الأعمال. قد يكون أحد مدخلات المستوى ٣ هو تقدير جاري باستخدام بيانات خاصة بالمنشأة تتعلق بالتدفقات النقدية الصادرة المستقبلية التي يجب دفعها للوفاء

بالالتزام (بما في ذلك توقعات المشاركين في السوق حول تكاليف الوفاء بالالتزام والتعويض الذي قد يطلبه المشارك في السوق مقابل تحمل التزام فك الأصل) وذلك إن لم يكن هناك معلومات متوفرة بشكل معقول تدل على أن المشاركين في السوق قد يستخدمون افتراضات مختلفة. وقد يتم استخدام هذا المُدخَل للمستوى ٣ في أسلوب تقييم القيمة الحالية إلى جانب مدخلات أخرى، وعلى سبيل المثال، معدل الفائدة الخالي من المخاطر الحالي أو السعر الخالي من المخاطر المعدل بخطر الائتمان في حال انعكاس أثر الجودة الائتمانية للمنشأة المستحق على القيمة العادلة للالتزام على سعر الخصم بدلاً من انعكاسها على تقدير التدفقات النقدية الصادرة المستقبلية.

(هـ) *وحدة توليد النقد*. قد يكون أحد مدخلات المستوى ٣ توقع مالي (على سبيل المثال، تدفقات نقدية أو ربح أو خسارة) يتم تطويره باستخدام البيانات الخاصة بالمنشأة في حالة عدم وجود معلومات متوفرة بشكل معقول تشير إلى أن المشاركين في السوق قد يستخدمون افتراضات مختلفة.

قياس القيمة العادلة عند انخفاض حجم ومستوى النشاط للأصل أو الالتزام بشكل كبير

أ ت ٣٧ قد تتأثر القيمة العادلة للأصل أو الالتزام عندما يكون هناك انخفاض كبير في حجم أو مستوى النشاط لذلك الأصل أو الالتزام بالنسبة لنشاط السوق العادي للأصل أو الالتزام (أو الأصول أو الالتزامات المماثلة). وبغرض تحديد ما إذا كان هناك انخفاض في حجم أو مستوى النشاط للأصل أو الالتزام على أساس الدليل المتاح، يتعين على المنشأة تقييم أهمية ومدى ملاءمة مثل العوامل التالية:

(أ) يوجد هناك عدد قليل من المعاملات الحديثة.

(ب) لا يتم صنع عروض الأسعار باستخدام المعلومات الحالية

(ج) تختلف عروض الأسعار بشكل كبير إما على مدار الوقت أو بين صانعي-السوق (على سبيل المثال، بعض أسواق السماسرة).

(د) يمكن توضيح أن المؤشرات التي كانت مرتبطة بدرجة كبيرة سابقاً بالقيم العادلة للأصل أو الالتزام أصبحت غير مرتبطة بالمؤشرات الحديثة للقيم العادلة لذلك الأصل أو الالتزام.

(هـ) يوجد هناك زيادة كبيرة في علاوات مخاطر السيولة الضمنية أو العوائد أو مؤشرات الأداء (مثل معدلات الإخفاق أو حدة الخسارة) لمعاملات ملحوظة أو الأسعار المعلنة عند مقارنتها مع تقدير المنشأة للتدفقات النقدية المتوقعة مع الأخذ بعين الاعتبار كافة بيانات السوق المتاحة عن خطر الائتمان ومخاطر عدم الأداء الأخرى للأصل أو الالتزام.

(و) يوجد هناك فرق كبير بين سعر العرض وسعر الطلب أو زيادة كبيرة في ذلك الفرق.

(ز) يوجد هناك انخفاض كبير أو غياب لسوق لإصدارات جديدة (أي السوق الأولى primary market) للأصل أو الالتزام أو الأصول أو الالتزامات المماثلة.

(ح) لا يتوافر سوى كم معلومات ضئيل للعامة (على سبيل المثال، عن المعاملات التي تتم في سوق المستفيدين الرئيسيين).

أ ت ٣٨ سيكون هناك حاجة لتحليل إضافي لأسعار المعاملات أو الأسعار المعلنة عندما تتوصل المنشأة إلى أنه طرأ انخفاض كبير على حجم أو مستوى النشاط للأصل أو الالتزام بالمقارنة بنشاط السوق العادي للأصل أو الالتزام (أو الأصول أو الالتزامات المماثلة). وقد لا يشير الانخفاض في حجم أو مستوى النشاط بحد ذاته إلى أن سعر المعاملة أو السعر المعلن لا يمثل القيمة العادلة أو أن المعاملة غير منظمة. ولكن عندما تحدد المنشأة أن سعر المعاملة أو السعر المعلن لا يمثل القيمة العادلة (على سبيل المثال، قد يكون هناك معاملات غير منتظمة)، سيلزم تعديل أسعار المعاملات أو الأسعار المعلنة إذا كانت المنشأة تستخدم تلك الأسعار كأساس لقياس القيمة العادلة وقد يكون ذلك التعديل هاماً لقياس القيمة العادلة ككل. وقد تكون التعديلات ضرورية في ظروف أخرى (على سبيل المثال، عندما يستلزم إجراء تعديل هام لسعر الأصل المماثل ليصبح قابلاً للمقارنة مع الأصل الذي تم قياسه أو عندما يكون السعر متقادماً).

أ ت ٣٩ لا يفرض هذا المعيار منهجية لإجراء التعديلات الهامة على أسعار المعاملات أو الأسعار المعلنة. راجع الفقرات من "٦١" إلى "٦٦" و من "أت٥" إلى "أت١١" للحصول على تفاصيل استخدام أساليب التقييم عند قياس القيمة العادلة. ويتعين

على المنشأة بغض النظر عن أسلوب التقييم الذي تستخدمه أن تشمل تعديلات مخاطر ملائمة بما في ذلك علاوة الخطر التي تعكس المبلغ الذي سيطلبه المشاركون في السوق كتعويض لعدم التأكد (الشك) المتأصل في التدفقات النقدية للأصل أو الالتزام (راجع فقرة "أت١٧"). وإلا لن يصبح قياس القيمة العادلة صادقاً. قد يكون تحديد التعديلات الملائمة بالمخاطر صعباً في بعض الأحيان. ولكن ليست درجة الصعوبة وحدها أساساً كافياً لاستبعاد تعديل المخاطر. ويتعين أن يعكس تعديل المخاطر معاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس بموجب شروط السوق الحالية.

أ ت ٤٠ عندما يكون هناك انخفاض في حجم أو مستوى النشاط للأصل أو الالتزام، قد يكون من الملائم تغيير أسلوب التقييم أو استخدام أساليب متعددة للتقييم (على سبيل المثال، استخدام منهج السوق وأسلوب القيمة الحالية). وعند ترجيح مؤشرات القيمة العادلة الناجمة من استخدام أساليب متعددة للتقييم، يتعين على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار معقولية نطاق قياسات القيمة العادلة. والهدف هو تحديد النقطة داخل النطاق التي تعد أكثر تعبيراً عن القيمة العادلة وفقاً لظروف السوق الحالية. وقد يكون اتساع نطاق قياسات القيمة العادلة مؤشراً على وجود حاجة لتحليل إضافي.

أ ت ٤١ يبقى هدف قياس القيمة العادلة هو ذاته حتى عندما يكن هناك انخفاضاً كبيراً في حجم أو مستوى النشاط للأصل أو الالتزام. والقيمة العادلة هي السعر الذي سيتم الحصول عليه لبيع أصل أو الذي سيتم دفعه لتحويل الالتزام في معاملة منظمة (أي ليست تصفية إجبارية أو بيع اضطراري) بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس وفقاً لظروف السوق الحالية.

أ ت ٤٢ عندما يكون هناك انخفاض في حجم أو مستوى النشاط للأصل أو الالتزام، يعتمد تحديد السعر الذي سيرغب المشاركون في السوق بالدخول في معاملة به في تاريخ القياس وفقاً لظروف السوق الحالية على الحقائق والظروف في تاريخ القياس ويتطلب إصدار حكم مهني شخصي. ولا تعد نية المنشأة بامتلاك الأصل أو تسوية الالتزام أو أداؤه ذات صلة عند قياس القيمة العادلة لأن القيمة العادلة هي قياس قائم على أساس السوق وليس قياس خاص بالمنشأة.

تحديد المعاملات غير المنظمة

أ ت ٤٣ يكون تحديد ما إذا كانت المعاملة منظمة (أو غير منظمة) أكثر صعوبة إذا كان هناك انخفاض كبير في حجم أو مستوى النشاط للأصل أو الالتزام فيما يتعلق بنشاط السوق العادي للأصل أو الالتزام (أو الأصول أو الالتزامات المماثلة). وفي مثل هذه الظروف، لا يعد ملائماً أن يتم اعتبار كافة المعاملات في ذلك السوق غير منظمة (أي تصفية إجبارية أو بيع اضطراري). هذا وتشمل الحالات التي تدل على أن المعاملة ليست منظمة ما يلي:

(أ) لا يوجد تعرض كاف للسوق للفترة التي تسبق تاريخ القياس للسماح بأنشطة التسويق المعتادة والخاضعة للأعراف وذلك للمعاملات التي تشمل أصول أو التزامات مماثلة وفقاً لظروف السوق الحالية.

(ب) كان هناك فترة تسويق معتادة وخاضعة للأعراف، إلا أن البائع قام بتسويق الأصل أو الالتزام لمشارك واحد في السوق.

(ج) كان البائع مفلس أو شبه مفلس أو خاضع للحراسة القضائية (أي أن البائع مضطراً).

(د) كان البائع ملزماً على البيع لتلبية متطلبات قانونية أو تنظيمية (أي كان البائع مجبراً).

(هـ) يعد سعر المعاملة شاذاً عندما يقارن مع المعاملات الحديثة الأخرى لنفس الأصل أو الالتزام أو أصل أو التزام مماثل.

يتعين على المنشأة تقييم الظروف لتحديد ما اذا كانت المعاملة منظمة أم لا في ضوء وزن الدليل المتاح.

أ ت ٤٤ يتعين على المنشأة أن تدرس جميع ما يلي ذكره عند قياس القيمة العادلة أو تقييم علاوات خطر السوق:

(أ) عندما يشير الدليل إلى أن المعاملة غير منظمة، يتعين على المنشأة أن تعطي ترجيح خفيف، إن وجد، لسعر هذه المعاملة (مقارنة مع مؤشرات القيمة العادلة الأخرى).

(ب) يتعين على المنشأة إذا كان الدليل يشير إلى أن المعاملة منظمة أن يأخذ بعين الاعتبار سعر هذه المعاملة. ويعتمد الترجيح الذي يتم وضعه على سعر هذه المعاملة عند مقارنته مع المؤشرات الأخرى على الحقائق والظروف الآتية:

(١) حجم المعاملة.

(٢) قابلية معاملة الأصل أو الالتزام الذي تم قياسه للمقارنة.

(٣) مدى قرب المعاملة من تاريخ القياس.

(ج) يتعين على المنشأة عندما لا تمتلك معلومات كافية لتحديد ما إذا كانت المعاملة منظمة أن تأخذ بعين الاعتبار سعر المعاملة. ولكن قد لا يمثل سعر المعاملة القيمة العادلة (أي سعر المعاملة ليس بالضرورة الأساس الوحيد أو الأساسي لقياس القيمة العادلة أو تقدير علاوات خطر السوق). وعندما لا تمتلك المنشأة معلومات كافية لتحديد ما إذا كانت معاملات محددة تعد منظمة، يتعين عليها أن تعطي ترجيحاً أقل لتلك المعاملات عند المقارنة مع معاملات أخرى من المعروف أنها منظمة.

لا تحتاج المنشأة للقيام بجهود إضافية مكثفة لتحديد ما إذا كانت المعاملة منظمة ولكن لا ينبغي أن تتجاهل المعلومات المتوفرة بشكل معقول. وعندما تكون المنشأة طرفاً في معاملة، فيفترض أن لديها كم جيد من المعلومات كافي لتحديد ما إذا كانت المعاملة منظمة.

استخدام الأسعار المعلنة المقدمة من أطراف ثالثة

أ ت ٤٥ لا يحول هذا المعيار دون استخدام الأسعار المعلنة المقدمة من قبل أطراف ثالثة مثل خدمات التسعير أو السماسرة، عندما ترى المنشأة أن الأسعار المقدمة من قبل تلك الأطراف موضوعة وفقاً لهذا المعيار.

أ ت ٤٦ يتعين على المنشأة إن كان هناك انخفاض كبير في حجم أو مستوى النشاط للأصل أو الالتزام أن تقوم بتقييم ما إذا كانت الأسعار المعلنة المقدمة من الأطراف الثالثة موضوعة باستخدام المعلومات الحالية التي تعكس المعاملات المنظمة أو أسلوب تقييم يعكس افتراضات المشارك في السوق (بما فيها الافتراضات المتعلقة بالخطر). وتعطي المنشأة عند ترجيح السعر المعلن كمدخلات لقياس القيمة العادلة ترجيحاً أقل للأسعار المعلنة التي لا تعكس نتائج المعاملات (عند المقارنة مع مؤشرات أخرى بالقيمة العادلة التي تعكس نتائج المعاملات) .

أ ت ٤٧ علاوة على ما سبق، يتعين النظر في طبيعة الأسعار المعلنة (على سبيل المثال، ما إذا كان سعر استرشادي أم عرض ملزم) وعند ترجيح الدليل المتاح مع إعطاء ترجيح أكبر للأسعار المعلنة المقدمة من أطراف ثالثة والتي تمثل عروض ملزمة.

ملحق (م)
أمثـــلة

ترافق هذه الأمثلة معيار المحاسبة المصري رقم (٤٥)، ولكنها لا تمثل جزءا منه. وليس الغرض منها تفسير المعيار حيث أنها تقدم فقط جوانب إيضاحية لكيفية تطبيق المعيار.

م١: هذه الأمثلة تصور حالات افتراضية توضح التقديرات التي قد تنطبق عندما تقيس المنشأة الأصول والالتزامات بالقيمة العادلة في حالات التقييم المختلفة.ورغم أن بعض جوانب هذه الأمثلة قد تكون موجودة في أنماط حقيقية فعلا، فعند تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٥)، يجب تقييم كل الحقائق والظروف ذات الصلة بهذا النمط الحقيقي.

أعلى وأفضل استخدام وفرض التقييم

م٢: الأمثلة من رقم (١إلى٣)، توضح تطبيق مفاهيم أعلى وأفضل استخدام وفرض التقييم للأصول غير المالية.

المثال (١) – مجموعة الأصول

م٣: استحوذت المنشأة على أصول وتتحمل التزامات عند عملية تجميع الأعمال. واحدة من مجموعات الأصول المستحوذ عليها تضم الأصول أوب وج. الأصل ج هو برنامج للفواتير والذي ستقوم المنشأة المستحوذ عليها بتطويره للاستخدام الخاص بها جنبا إلى جنب مع الأصول أو ب (أي الأصول ذات الصلة).تقيس المنشأة القيمة العادلة لكل أصل من الأصول بشكل منفرد وثابت مع وحدة محددة من حساب الأصول. وتحدد المنشأة أن أعلى وأفضل استخدام للأصول هو استخدامها الحالي، وأن كل أصل من شأنه أن يوفر أقصى قيمة للمشاركين في السوق أساسا من خلال استخدامه مع الأصول الأخرى أو مع غيرها من الأصول والالتزامات (أي الأصول التكميلية والالتزامات المرتبطة). ليس هناك أدلة تشير إلى أن الاستخدام الحالي للأصول ليس هو أعلى وأفضل استخدام لها.

م٤: في هذه الحالة، سوف تبيع المنشأة الأصول في السوق التي استحوذت منه في البداية على تلك الأصول (أي أسواق الدخول والخروج من وجهة نظر المنشأة نفسها). سوف يدخل المشترين المشاركين في السوق مع من في المنشأة في صفقة في سوق له

خصائص عادة ما تكون ممثلة لكل من المشترين الاستراتيجيين(مثل المنافسين) والمشترين الماليين (مثل شركات حقوق الملكية الخاصة أو شركات رأس المال الاستثماري التي ليس لديها استثمارات تكميلية) وتشمل أولئك المشترين الذين حاولوا من البداية طلب هذه الأصول. وعلى الرغم من أن المشترين المشاركين في السوق قد يصنفوا على نطاق واسع مثل المشترين الاستراتيجيين أو الماليين، ففي كثير من الحالات سيكون هناك اختلافات بين المشترين المشاركين في السوق في كل من تلك التصنيفات، مما يعكس، على سبيل المثال، الاستخدامات المختلفة للأصول واستراتيجيات التشغيل المختلفة.

م٥: كما هو مبين أدناه، الاختلافات بين القيم العادلة المحددة للأصول المنفردة والتي ترتبط بشكل أساسي باستخدام الأصول من قبل أولئك المشاركين في السوق ضمن مجموعات الأصول المختلفة:

(أ) المشتري الاستراتيجي لمجموعة الأصول.تحدد المنشأة المشترين الاستراتيجيين الذين لديهم أصول من شأنها تعزيز قيمة المجموعة من خلال استخدام الأصول (أي تعاون المشاركين في السوق). وتشمل تلك الأصول أصل بديل للأصل ج(برنامج الفواتير)، والذي سوف يستخدم فقط لفترة انتقالية محدودة ولا يمكن بيعه من تلقاء نفسه في نهاية تلك الفترة. ولأن المشترين الاستراتيجيين لديهم أصول بديلة، فالأصل ج لن يستخدم لنهاية العمر الاقتصادي المتبقي له. القيم العادلة المحددة للأصول أ و ب و ج ضمن مجموعة أصول المشتري الاستراتيجي (متأثرة بأوجه التعاون الناتجة عن استخدام الأصول داخل تلك المجموعة) هي ٣٦٠ جنيه و٢٦٠ جنيه و٣٠ جنيه على الترتيب.وبذلك تكون القيم العادلة المحددة للأصول كمجموعة ضمن مجموعة أصول المشتري الاستراتيجي هي ٦٥٠ جنيه.

(ب) المشتري المالي لمجموعة الأصول.تحدد المنشأة المشترين الماليين الذين ليس لديهم أصول ذات صلة أو بديلة من شأنها تعزيز قيمة المجموعة من خلال استخدام الأصول. ولأن المشترين الماليين ليس لديهم أصول بديلة، فالأصل (ج) (أي برنامج الفواتير) سيستخدم لنهاية العمر الاقتصادي المتبقي له. القيم العادلة المحددة للأصول أ وب و ج ضمن مجموعة أصول المشتري المالي هي٣٠٠ جنيه و٢٠٠ جنيه و١٠٠ جنيه على الترتيب.وبذلك تكون القيمة العادلة المحددة للأصول كمجموعة ضمن مجموعة أصول المشتري المالي هي ٦٠٠ جنيه.

م٦: يتم تحديد القيم العادلة للأصول أ وب و ج على أساس استخدام الأصول كمجموعة ضمن مجموعة المشتري الاستراتيجي (٣٦٠ جنيه و ٢٦٠ جنيه و ٣٠ جنيه). على الرغم من أن استخدام الأصول ضمن مجموعة المشتري الاستراتيجي لا تزيد من القيمة العادلة لكل من الأصول بشكل فردي،ولكن تزيد من القيمة العادلة للأصول كمجموعة (٦٥٠ جنيه).

مثال (٢)- الأراضي

م٧: استحوذت المنشأة على أراضي عند عملية تجميع الأعمال. تم تطوير الأرض حاليا للاستخدام الصناعي كموقع لمصنع. ويفترض ان الاستخدام الحالي للأرض هو أعلى وأفضل استخدام لها ما لم يوجد عوامل أخرى أو أن السوق يشير إلى استخدام مختلف. وقد تم مؤخرا تطوير المواقع القريبة للاستخدام السكني كمواقع للمباني السكنية العالية. وعلى أساس أن التنمية وتقسيم المناطق في الآونة الأخيرة وغيرها من التغييرات هي من التسهيلات لهذا التطوير، حددت المنشأة أن الأراضي المستخدمة حاليا كموقع لمصنع يمكن تطويرها كموقع للاستخدام السكني (أي لمباني سكنية عالية) وذلك لأن المشاركين في السوق سوف يأخذوا في الاعتبار إمكانية تطوير الموقع للاستخدام السكني عند تسعير الأرض.

م٨: تحديد أعلى وأفضل استخدام للأرض عن طريق مقارنة البديلين التاليين:

(أ) قيمة الأرض كما هي في الوقت الحالي للاستخدام الصناعي (أي الأرض سوف تستخدم مع الأصول الأخرى، مثل المصنع، أو مع غيرها من الأصول والالتزامات الأخرى).

(ب) قيمة الأرض كموقع شاغر للاستخدام السكني، مع الأخذ في الاعتبار تكاليف هدم المصنع والتكاليف الأخرى (بما في ذلك عدم التأكد حول ما إذا كانت المنشأة ستكون قادرة على تحويل الأصول إلى استخدام بديل) اللازمة لتحويل الأرض إلى موقع شاغر (أي أن الأرض سوف تستخدم بصفة مستقلة من قبل المشاركين في السوق).

ويتم تحديد أعلى وأفضل استخدام للأرض على أساس أعلى قيمة من تلك القيم. وفي الحالات التي تنطوي على تقييم العقارات،قد يأخذ تحديد أعلى وأفضل استخدام في الاعتبار العوامل المتعلقة بعمليات تشغيل المصنع، بما في ذلك الأصول والالتزامات.

مثال (٣) مشروع الأبحاث والتطوير

م٩: استحوذت المنشأة على مشروع بحث وتطوير في عملية تجميع الأعمال. ولا تنوي المنشأة استكمال المشروع. وإذا ما اكتمل، سيتنافس هذا المشروع مع أحد مشاريعها

الخاصة (لتقديم جيل جديد من التكنولوجيا). بدلا من ذلك، تعتزم المنشأة تجميد (أي وقف) المشروع لمنع منافسيها من الحصول على هذه التكنولوجيا. وبالتالي من المتوقع أن المشروع سيوفر قيمة دفاعية، وبشكل أساسي من خلال تحسين الآفاق التنافسية للتكنولوجيا الخاصة بالمنشأة. ولقياس القيمة العادلة للمشروع عند الاعتراف الأولي، سيتم تحديد أعلى وأفضل استخدام للمشروع على أساس استخدامه من قبل المشاركين في السوق. فعلى سبيل المثال:

(أ) أعلى وأفضل استخدام لمشروع البحث والتطوير سيكون لمواصلة التطوير إذا كان المشاركين في السوق سوف يستمروا في تطوير المشروع وهذا الاستخدام من شأنه تعظيم قيمة مجموعة من الأصول أو الأصول والالتزامات التي سيتم استخدامها في المشروع (أي الأصول سوف تستخدم مع الأصول الأخرى أو مع غيرها من الأصول والالتزامات الأخرى). وقد يكون هذا هو الحال إذا كان المشاركين في السوق لا يملكون تكنولوجيا مماثلة، سواء في التطوير أو تجاريا. ويتم قياس القيمة العادلة للمشروع على أساس السعر المستلم من المعاملة الحالية لبيع المشروع، على افتراض أن البحث والتطوير سيتم استخدامهما مع أصولها التكميلية والالتزامات المرتبطة بها وتلك الأصول والالتزامات سوف تكون متاحة للمشاركين في السوق.

(ب) أعلى وأفضل استخدام لمشروع البحث والتطوير سيكون بوقف التطوير، لأسباب تنافسية، وأن المشاركين في السوق سيتوقفون عن المشروع وهذا الاستخدام من شأنه تعظيم قيمة مجموعة من الأصول أو غيرها من الأصول والالتزامات التي سيتم استخدامها في المشروع. وقد يكون هذا هو الحال إذا أن كان المشاركين في السوق لديهم تكنولوجيا في مرحلة أكثر تقدما من التطوير والتي من شأنها أن تتنافس مع المشروع حال اكتماله. ويتوقع للمشروع أن يحسن من آفاق التكنولوجيا التنافسية الخاصة بهم إذا توقف المشروع. سيتم قياس القيمة العادلة للمشروع على أساس السعر المستلم من المعاملة الحالية لبيع المشروع، على افتراض أن البحث والتطوير سيتم استخدامهما (أي يتوقف) مع أصولها التكميلية والالتزامات المرتبطة بها وتلك الأصول والالتزامات سوف تكون متاحة للمشاركين في السوق.

(ج) أعلى وأفضل استخدام لمشروع البحث والتطوير سيكون بوقف التطوير إذا كان المشاركين في السوق سيتوقفون عن التطوير. وهذا قد يكون هو الحال إن لم يكن

من المتوقع أن المشروع سيوفر عائدا في السوق إذا أكتمل و لا يوفر قيمة دفاعية إذا توقف. وبالتالي يمكن قياس القيمة العادلة للمشروع على أساس السعر الذي قد يستلم من المعاملة الحالية لبيع المشروع من تلقاء نفسه (التي قد تكون صفر).

استخدام أساليب التقييم المتعددة

م١٠: أشارت المعيار إلى أن طريقة التقييم الواحدة سوف تكون مناسبة في بعض الحالات. وفي حالات أخرى سيكون استخدام أساليب التقييم المتعددة هي المناسبة. وتوضح الأمثلة رقم(٤ و٥) استخدام أساليب التقييم المتعددة.

مثال (٤)- آلة يحتفظ بها وتستخدم

م١١: استحوذت المنشأة على آلة عند عملية تجميع الأعمال. وهذه الآلة سيتم الاحتفاظ بها واستخدامها في التشغيل. تم شراء الآلة في البداية من قبل المنشأة المستحوذ عليها من مورد خارجي، وقبل تجميع الأعمال، تم تعديل الآلة من قبل المنشأة المستحوذ عليها للاستخدام في التشغيل الخاص بها. ومع ذلك، لم يكن التعديل جوهريا.حددت المنشأة المستحوذة على الأصل أن هذا الأصل من شأنه أن يوفر أقصى قيمة للمشاركين في السوق من خلال استخدامه مع الأصول الأخرى أو مع غيرها من الأصول والالتزامات الأخرى (كتركيب أو تعديله للاستخدام). ليس هناك أدلة تشير إلى أن الاستخدام الحالي للآلة ليس هو أعلى وأفضل استخدام لها. ولذلك، فإن أعلى وأفضل استخدام للآلة هو استخدامها الحالي مع الأصول الأخرى أو مع غيرها من الأصول والالتزامات الأخرى.

م١٢: توصلت المنشأة إلي وجود بيانات كافية لتطبيق منهج السوق أو التكلفة -لأن تعديل الآلة لم يكن جوهريا. ولم يتم استخدام منهج الدخل لأن الآلة لا تنتج دخلا محددا بشكل منفرد يمكن من خلاله وضع تقديرات يعتمد عليها للتدفقات النقدية المستقبلية. وعلاوة على ذلك، لا توجد بيانات متوفرة عن المعدلات قصيرة الأجل ومتوسطة الأجل لتأجير الآلات المستخدمة المماثلة التي يمكن استخدامها لقياس الدخل (أي دفعات الإيجار على فترات الخدمة المتبقية). في هذه الحالة يتم تطبيق منهج السوق والتكلفة على النحو التالي:

(أ) يتم تطبيق منهج السوق باستخدام الأسعار المدرجة لآلات مماثلة والمعدلة بالفروق بين الآلة (بعد التعديل) والآلات المماثلة. ويعكس القياس السعر الذي قد يستلم عن

الألة طبقا لحالتها الحالية (المستخدمة) والموقع (المركبة فيه والمعدلة للاستخدام). وتتراوح القيمة العادلة المشار إليها بواسطة هذا المنهج من ٤٠٠٠٠ جنيه إلى ٤٨٠٠٠ جنيه

(ب) يتم تطبيق منهج التكلفة عن طريق تقدير المبلغ الذي سيكون مطلوبا حاليا لشراء آلة بديلة مماثلة (معدله). ويأخذ هذا التقدير في الاعتبار حالة الألة والبيئة التي تعمل فيها، بما في ذلك الحالة المادية (أي التدهور المادي)، والتطور التكنولوجي (أي التقادم الوظيفي) والظروف الخارجية المرتبطة بالألة هاز مثل انخفاض الطلب في السوق لآلات مماثلة (أي تقادم اقتصادي) وتكاليف التركيب. وتتراوح القيمة العادلة المشار إليها بواسطة هذا المنهج من ٤٠٠٠٠ جنيه إلى ٥٢٠٠٠ جنيه.

م١٣: حددت المنشأة أن الحد الأعلى لمنهج السوق هو الأكثر تمثيلا للقيمة العادلة، وبالتالي، يزداد الوزن النسبي لاختيار نتائج منهج السوق. تم إعداد هذا التحديد على أساس موضوعية المدخلات، مع الأخذ في الاعتبار درجة المقارنة بين الألة والآلات المماثلة. بخاصة:

(أ) المدخلات المستخدمة في منهج السوق (الأسعار المسجلة لآلات مماثلة) والتي تتطلب تعديلات أقل من المدخلات المستخدمة في منهج التكلفة.

(ب) تباين القيمة في منهج السوق يتداخل مع، ولكن هو أضيق من، التباين في منهج التكلفة.

(ج) لا توجد فروق غير المبررة ضمن هذا التباين (بين الألة والآلات المماثلة).

وفقا لذلك، حددت المنشأة أن القيمة العادلة للآلة هي ٤٨٠٠٠ جنيه.

م١٤: إذا كان تعديل الآلة جوهريا أو إذا لم تكن هناك بيانات كافية متاحة لتطبيق منهج السوق (على سبيل المثال بسبب أن بيانات السوق تعكس معاملات الآلات المستخدمة على أساس أنها قائمة بذاتها، مثل قيمة الخردة للأصول المتخصصة، بدلا من الآلات التي تستخدم مع الأصول الأخرى أو مع غيرها من الأصول والالتزامات الأخرى)، فتطبق المنشأة منهج التكلفة. وعند استخدام الأصل مع الأصول الأخرى أو مع غيرها من الأصول والالتزامات الأخرى، فإن منهج التكلفة يفترض بيع الآلة لمشتري مشارك

في السوق مع الأصول التكميلية والالتزامات المرتبطة بها. السعر الذي قد يستلم من بيع الألة (أي سعر الخروج) لن يكون أكثر من أي مما يلي:

(أ) تكلفة المشتري المشارك في السوق للحصول على أو تعديل آلة بديلة مماثلة؛

أو (ب) المنفعة الاقتصادية من استخدام الألة للمشتري المشارك في السوق.

مثال (٥)- برمجيات

م١٥: استحوذت المنشأة على مجموعة من الأصول. وتضم مجموعة الأصول برنامج مدر للدخل تم تطويره داخليا للترخيص للعملاء ولأصولها التكميلية (بما في ذلك قاعدة بيانات ذات الصلة التي يستخدمها البرنامج) والالتزامات المرتبطة بها. ولتوزيع تكلفة المجموعة على الأصول المستحوذ عليها كل على حده لكان على المنشأة أن تقيس القيمة العادلة للبرنامج. حددت المنشأة أن البرنامج من شأنه أن يوفر أقصى قيمة للمشاركين في السوق من خلال استخدامه مع الأصول الأخرى أو مع غيرها من الأصول والالتزامات (أي أصولها التكميلية والالتزامات المرتبطة بها). ولا توجد أدلة تشير إلى أن الاستخدام الحالي للبرنامج هو ليس أعلى وأفضل استخدام له. ولذلك، فإن أعلى وأفضل استخدام للبرنامج هو استخدامه الحالي. (في هذه الحالة، فإن ترخيص البرنامج، في حد ذاته، لا يشير إلى أن القيمة العادلة للأصل سيتم تعظيمها إذا تم استخدامه من قبل المشاركين في السوق على أساس منفرد).

م١٦: حددت المنشأة أن البيانات المتاحة كافية لتطبيق منهج التكلفة، بالإضافة إلى منهج الدخل، ولكنها ليست كافية لتطبيق منهج السوق حيث أنه لا توجد بيانات مماثله عن معاملات السوق على برمجيات مماثلة.ويتم تطبيق منهج الدخل والتكلفة على النحو التالي:

(أ) يتم تطبيق منهج الدخل باستخدام طريقة القيمة الحالية. التدفقات النقدية المستخدمة في تلك الطريقة تعكس الدخل المتوقع من البرنامج خلال العمر الاقتصادي (رسوم الترخيص من العملاء). والقيمة العادلة المشار إليها بواسطة هذا المنهج هي ١٥ مليون جنيه.

(ب) يتم تطبيق منهج التكلفة عن طريق تقدير المبلغ الذي سيكون مطلوبا حاليا لامتلاك برنامج بديل مماثلة (أي مع الأخذ في الاعتبار التقادم الاقتصادي والوظيفي). والقيمة العادلة المشار إليها بواسطة هذا المنهج هي ١٠ مليون جنيه.

م١٧: من خلال تطبيق منهج التكلفة، حددت المنشأة أن المشاركين في السوق لن تكون لديهم القدرة على امتلاك برنامج بديل مماثل. حيث أن بعض خصائص البرنامج هي فريدة من نوعها، بعد أن تم تطويرها باستخدام بيانات خاصة، والتي لا يمكن تكرارها بسهولة. لذا حددت المنشأة أن القيمة العادلة للبرنامج هي ١٥ مليون جنيه، كما تم تحديدها وفق المنهج الدخل.

السوق الأساسي (أو الأكثر منفعة)

م١٨: مثال رقم (٦) يوضح استخدام مدخلات المستوى (١) لقياس القيمة العادلة للأصول التي تتم في أسواق نشطة مختلفة بأسعار مختلفة.

مثال (٦) – مدخلات المستوى (١)–السوق الأساسي (أو الأكثر منفعة)

م١٩: يباع الأصل في سوقين نشيطين مختلفين بأسعار مختلفة. المنشأة تدخل في تعاملات مع كل سوق منها ويمكنها الوصول إلى سعر الأصل بتلك الأسواق في تاريخ القياس. السعر الذي يمكن استلامه في السوق أ هو ٢٦ جنيه، وتكاليف المعاملات في هذا السوق هي ٣ جنيه وتكاليف نقل الأصل إلى السوق هي ٢ جنيه (أي أن المبلغ الصافي الذي يمكن استلامه في سوق أهو ٢١ جنيه).السعر الذي يمكن استلامه في السوق ب هو ٢٥ جنيه، وتكاليف المعاملات في هذا السوق هي ١ جنيه وتكاليف نقل الأصل إلى السوق هي ٢ جنيه (أي المبلغ الصافي الذي يمكن استلامه في سوق ب هو ٢٢ جنيه).

م٢٠: إذا كان السوق أهو السوق الأساسي للأصل (أي أن حجم المعاملات ومستوى النشاط أكبر)؛ سيتم قياس القيمة العادلة للأصل باستخدام السعر الذي يمكن استلامه في هذا السوق، وبعد الأخذ في الاعتبار تكاليف النقل هو ٢٤ جنيه.

م٢١: إذا لم يكن أي من السوقين هو السوق الأساسي للأصل، سيتم قياس القيمة العادلة للأصل باستخدام سعر السوق الأكثر منفعة. والسوق الأكثر منفعة هو السوق الذي يزيد المبلغ الذي يمكن استلامه لبيع الأصل، بعد الأخذ في الاعتبار تكاليف المعاملات وتكاليف النقل (أي المبلغ الصافي المستلم في الأسواق المعنية).

م٢٢: لأن المنشأة سوف تعظم المبلغ الصافي الذي يمكن استلامه في السوق ب٢٢ جنيه،يتم قياس القيمة العادلة للأصل باستخدام الأسعار في هذا السوق بمبلغ ٢٥ جنيه،ناقص تكاليف النقل ٢ جنيه، يصبح قياس القيمة العادلة هو ٢٣ جنيه على الرغم من أن تكاليف المعاملات تؤخذ في الاعتبار عند تحديد أي سوق هو السوق الأكثر منفعة، لا يتم تعديل السعر المستخدم لقياس القيمة العادلة للأصل بتلك التكاليف (على الرغم من تعديلها بتكاليف النقل).

أسعار المعاملات والقيمة العادلة عند الاعتراف الأولي

م٢٣: أوضح المعيار، المقصود بسعر المعاملة في كثير من الحالات، أي المبلغ المدفوع (المستلم) لأصل (التزام) معين، وهو- ليس إلزاميا- القيمة العادلة لهذا الأصل (الالتزام) عند الاعتراف الأولي. ويوضح المثال رقم (٧) سعر المعاملة عندما يتضمن أداة مشتقة قد (وربما لا) تساوي القيمة العادلة للأداة عند الاعتراف الأولي.

مثال (٧)- مبادلة أسعار الفائدة عند الاعتراف الأولي

م٢٤: المنشأة أ (طرف تجزئة) يدخل مع المنشأة ب (تاجر) في مبادلة أسعار فائدة في سوق التجزئة وبالتالي لا يوجد مقابل أولي (أي سعر الصفقة هو صفر). المنشأة أ يمكن لها فقط الوصول إلى سوق التجزئة. المنشأة ب يمكن لها الوصول إلى كل من سوق التجزئة (أي مع أطراف التجزئة) وسوق التجار (أي مع أطراف تجار).

م٢٥: من وجهة نظر المنشأة أ أن سوق التجزئة التي دخلت فيه منذ بداية عملية التبادل هو السوق الأساسي للمبادلة. وإذا كانت المنشأة أقد نقلت حقوقها والتزاماتها في إطار عملية تبادل، فإنها فعلت ذلك مع تاجر في سوق التجزئة.ففي هذه الحالة فإن سعر الصفقة (صفر) هو القيمة العادلة للمبادلة عند الاعتراف الأولي لدي المنشأة أ، أي أن السعر الذي يمكن استلامه أو الذي يمكن دفعه لمبادلة المعاملة مع التاجر في سوق التجزئة (أي سعر الخروج). هذا السعر لن يتم تعديله بأي تكاليف إضافية (معاملة) التي تحمل من قبل التاجر.

م٢٦: من وجهة نظر المنشأة ب أن سوق التجار (وليس سوق التجزئة) هو السوق الأساسي للمبادلة. وإذا كانت المنشأة ب قد نقلت حقوقها والتزاماتها في إطار عملية تبادل، فإنها فعلت ذلك مع تاجر في ذلك السوق. لأن السوق الذي دخلت فيه المنشأة ب منذ البداية يختلف عن السوق الأساسي للمبادلة، لذا فإن سعر الصفقة (صفر) لا يعبر بالضرورة عن القيمة العادلة للمبادلة عند الاعتراف الأولي لدي المنشأة ب. وإذا اختلفت القيمة العادلة عن سعر الصفقة (صفر)، فأن المنشأة ب تطبق معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) الأدوات المالية: الاعتراف والقياس لتحديد ما إذا كان الفرق سيعترف به كربح أو خسارة عند الاعتراف الأولي.

الأصول التي عليها قيود

م٢٧: سوف يختلف التأثير على قياس القيمة العادلة الناتج عن قيود على بيع أو استخدام أحد الأصول من قبل المنشأة اعتمادا على ما إذا كانت هذه القيود ستؤخذ في الاعتبار من قبل المشاركين في السوق عند تسعير الأصول. وتوضح الأمثلة رقم (٨ و٩) تأثير هذه القيود عند قياس القيمة العادلة للأصل.

مثال (٨)- قيود على بيع أدوات حقوق ملكية

م٢٨: تحتفظ المنشأة بأداة حقوق ملكية (أصل مالي) والتي عليها قيود للبيع من الناحية القانونية أو التعاقدية وذلك لفترة محددة، (على سبيل المثال، هذه القيود تقصر البيع لمستثمرين محددين). القيد هو خاصية للأداة، وبالتالي، سينقل إلى المشاركين في السوق. وفي هذه الحالة سوف يتم قياس القيمة العادلة للأداة على أساس السعر المعروض لنفس أداة حقوق الملكية ليس عليها قيود والتي يتم التعامل عليها في سوق عامة بعد تعديله ليعكس تأثير القيود. أن هذا التعديل يعكس المبلغ المطلوب من المشاركين في السوق بسبب المخاطر المتعلقة بعدم القدرة على الوصول إلى السوق العامل فترة محددة. وسوف يختلف التعديل اعتمادا على كل ما يلي:

(أ) طبيعة وفترة القيود؛

و(ب) إلى أي مدى سيكون المشترين محدودين بسبب القيود (على سبيل المثال قد يكون هناك عدد كبير من المستثمرين المحددين)،

و(ج) العوامل النوعية والكمية المحددة لكل من الأداة ومصدر الأداة.

مثال (٩)- القيود على استخدام الأصول

م٢٩: منحت الجهة المانحة لجمعية لا تهدف للربح أرضا في منطقة سكنية. وتستخدم الأرض حاليا كملعب. وقد حددت الجهة المانحة أن ضرورة استمرا استخدام كملعب إلى الأبد من قبل الجمعية. وبعد الاطلاع على المستندات ذات الصلة (مثل القانونية وغيرها)،اكتشفت الجمعية أن مسئولية تلبية قيد الجهة المانحة لن يتم نقلها للمشاركين في السوق إذا باعت الجمعية الأصل، أي أن تقييد الجهة المانحة على استخدام الأرض محدد للجمعية فقط. وعلاوة على ذلك، لا يوجد قيود على الجمعية لبيع الأرض.من ذلك يتضح أنه بدون القيود على استخدام الأرض من قبل الجمعية، يمكن استخدام الأرض كموقع لمشروع سكني. وبالإضافة إلى ذلك، فإن الأرض له حق انتفاع في المرافق (أي حق قانوني يتيح تشغيل خطوط الكهرباء في جميع أنحاء الأرض). وفيما يلي تحليل للتأثير على قياس القيمة العادلة للأرض الناتج عن القيد وحق الانتفاع في المرافق:

(أ) تقييد الجهة المانحة على استخدام الأرض. في هذه الحالة وبسبب أن تقييد الجهة المانحة على استخدام الأرض يقتصر على الجمعية، ولن يتم نقل القيد للمشاركين في السوق، لذلك، فإن القيمة العادلة للأرض هي الأكبر بين القيمة العادلة ما إذا

استخدمت الأرض كملعب (أي أن القيمة العادلة ستعظم الحد الأقصى للأصل من خلال استخدامه من قبل المشاركين في السوق مع الأصول الأخرى أو مع غيرها من الأصول والالتزامات الأخرى) وقيمتها العادلة كموقع لمشروع سكني (أي أن القيمة العادلة ستعظم الحد الأقصى للأصل من خلال استخدامه من قبل المشاركين في السوق على أساس أن الأرض قائمة بذاتها) وبغض النظر عن القيود المفروضة على استخدام الأرض من قبل الجمعية.

(ب) حق الانتفاع في المرافق. لأن حق الانتفاع في المرافق محدد (أي خاصية) للأرض، فإنه سينقل مع الأرض إلى المشاركين في السوق. ولذلك، فإن قياس القيمة العادلة للأرض يجب أن يأخذ في الاعتبار تأثير حق الانتفاع في المرافق، بغض النظر عما إذا كان أعلى وأفضل استخدام هو كملعب أو كموقع لمشروع سكني.

قياس الالتزامات

م٣٠: يفترض قياس القيمة العادلة للالتزامات أن الالتزامات، سواء كان التزامات مالية أو التزامات غير مالية، سوف تنتقل إلى المشاركين في السوق في تاريخ القياس (أي أن الالتزامات ستبقى قائمة والمشاركين في السوق المنقول لهم الالتزامات ملتزمين بتسوية الالتزامات؛ وأن هذه الالتزامات لنيتم تسويتها مع الطرف المقابل في تاريخ القياس).

م٣١: تعكس القيمة العادلة للالتزامات تأثير خطر عدم الوفاء. ويتضمن خطر عدم الوفاء بالالتزامات، ولا يقتصر على، خطر الائتمان الخاص بالمنشأة. وتأخذ المنشأة في الاعتبار تأثير خطر الائتمان (الوضع الائتماني) على القيمة العادلة للالتزامات في كل الفترات التي يتم فيها قياس الالتزامات بالقيمة العادلة لأن هؤلاء الذين يحتفظون بالتزامات المنشأة كأصول لديهم يأخذون في الاعتبار تأثير الوضع الائتماني للمنشأة عند تقدير الأسعار التي يكونوا مستعدين لدفعها.

م٣٢: على سبيل المثال، افترض أن المنشأة س والمنشأة ص دخلوا في التزام تعاقدي على دفع ٥٠٠ جنيه نقدا إلى المنشأة ع خلال خمس سنوات. المنشأة س لديها تصنيف ائتماني AA ويمكن أن تقترض بنسبة ٦ %، والمنشأة ص لديها تصنيف ائتماني BBB ويمكن أن تقترض بنسبة ١٢%. المنشأة س ستحصل حوالي على ٣٧٤ جنيه في مقابل وعدها (القيمة الحالية لمبلغ ٥٠٠ جنيه في خمس سنوات بنسبة ٦ %). المنشأة ص ستحصل حوالي على ٢٨٤جنيه في مقابل وعدها (القيمة الحالية لمبلغ

٥٠٠ جنيه في خمس سنوات بنسبة ١٢%) لأن القيمة العادلة للالتزامات لكل منشأة (أي المتحصلات) ستتضمن الوضع الائتماني للمنشأة.

م٣٣: الأمثلة من رقم (١٠ إلي١٣) توضح قياس الالتزامات وتأثير خطر عدم الوفاء (بما في ذلك خطر الائتمان الخاص بالمنشأة) على قياس القيمة العادلة.

مثال (١٠) أوراق تم هيكلتها

م٣٤: في ١ يناير ٢٠٠٧ أصدرت المنشأة أ، وهي بنك استثماري لديه تصنيف ائتماني AA أوراقا ذات عائد ثابت لمدة خمس سنوات إلى المنشأة ب. ويرتبط المبلغ الأصلي التعاقدي الذي سوف يدفع عند الاستحقاق من قبل المنشأة أبمؤشر الأسهم. لم يتم إصدار أي تعزيزات ائتمانية مرتبطة مع أو تكون ذات صلة بالعقد (أي لا توجد ضمانات تم نشرها وليس هناك ضمانات من طرف ثالث). بوبت المنشأة أهذه الورقة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر. ويتم قياس القيمة العادلة لهذه الورقة (أي التزام المنشأة أ) خلال ٢٠٠٧ باستخدام أسلوب القيمة الحالية المتوقعة. وبناء على ذلك تكون التغيرات في القيمة العادلة هي كما يلي:

(أ) القيمة العادلة في ١ يناير ٢٠٠٧: يتم خصم التدفقات النقدية المتوقعة المستخدمة في طريقة القيمة الحالية باستخدام معدل خالي من المخاطر لمنحنى السندات الحكومية في ١ يناير ٢٠٠٧، بالإضافة الي هامش نسبة سندات الشركات AA التي يمكن ملاحظتها في السوق الحالي مقارنة بنسبة السندات الحكومية، وإذا كان خطر عدم الوفاء غير منعكس بالفعل في التدفقات النقدية، فيتم تعديل (إما صعودا أو هبوطا) خطر الائتمان الخاص بالمنشأة أ (أي تعديل خطر الائتمان بمعدل خالي من المخاطر). ولذلك، فإن القيمة العادلة للالتزام عند الاعتراف الأولي لدي المنشأة أ يأخذ في الاعتبار خطر عدم الوفاء، بما في ذلك خطر الائتمان المحدد للمنشأة، الأمر الذي يفترض أن ينعكس على المتحصلات.

(ب) القيمة العادلة في ٣١ مارس ٢٠٠٧: خلال مارس ٢٠٠٧، أتسع نطاق هامش الائتمان لسندات الشركات AA، مع عدم وجود أية تغييرات على خطر الائتمان الخاص بالمنشأة أ. وبناء عليه يتم خصم التدفقات النقدية المتوقعة المستخدمة في طريقة القيمة الحالية باستخدام معدل خالي من المخاطر لمنحنى السندات الحكومية في ٣١ مارس ٢٠٠٧، بالإضافة الي هامش نسبة سندات الشركات AA التي يمكن ملاحظتها في السوق الحالي مقارنة بنسبة السندات الحكومية،

وإذا كان خطر عدم الوفاء غير منعكس بالفعل في التدفقات النقدية، فيتم تعديل خطر الائتمان الخاص بالمنشأة أ (أي تعديل خطر الائتمان بمعدل خالي من المخاطر). ولأن خطر الائتمان الخاص بالمنشأة أ لم يتغير منذ الاعتراف الأولي، لذلك، فإن القيمة العادلة للالتزام بالمنشأة أ ستتغير كنتيجة للتغيرات في هامش نسبة الائتمان بشكل عام. وتعكس التغيرات في هامش الائتمان افتراضات المشاركين في السوق الحالي حول التغيرات في خطر عدم الوفاء بشكل عام، والتغيرات في خطر السيولة والتعويض المطلوب لتحمل تلك المخاطر.

(ج) القيمة العادلة في ٣٠ يونيو ٢٠٠٧: في ٣٠ يونيو ٢٠٠٧ لم تكن هناك أي تغييرات على هامش نسبة سندات الشركات AA. ومع ذلك، وعلى أساس هيكلة الأوراق المصدرة وفقا للبيانات النوعية الأخرى، حددت المنشأة أ أن الجدارة الائتمانية الخاصة بها عززت داخل هامش الائتمان AA. وبناء عليه يتم خصم التدفقات النقدية المتوقعة المستخدمة في طريقة القيمة الحالية باستخدام معدل خالي من المخاطر لمنحنى السندات الحكومية في ٣٠ يونيو ٢٠٠٧، بالإضافة الي هامش نسبة سندات الشركات AA التي يمكن ملاحظتها في السوق الحالي مقارنة بنسبة السندات الحكومية (لم يتغير منذ ٣١ مارس ٢٠٠٧)، وإذا كان خطر عدم الوفاء غير منعكس بالفعل في التدفقات النقدية، فيتم تعديل خطر الائتمان الخاص بالمنشأة أ (أي تعديل خطر الائتمان بمعدل خالي من المخاطر). ولذلك، فإن القيمة العادلة للالتزام بالمنشأة أ ستتغير كنتيجة للتغير في خطر الائتمان الخاصة بالمنشأة داخل هامش نسبة سندات الشركات AA .

مثال (١١)- الالتزامات الناتجة عن وقف التشغيل

م ٣٥: في ١ يناير ٢٠٠٧،افترضت المنشأة أ التزامات ناتجة عن وقف التشغيل في عملية تجميع الأعمال.المنشأة مطالبه من الناحية القانونية بتفكيك وإزالة منصة النفط البحرية في نهاية عمرها الإنتاجي، الذي يقدر أن يكون ١٠ أعوام.

م ٣٦: تستخدم المنشأة على أساس الفقرات (من "أت٢٣" إلى "أت٣٠") من المعيار،أسلوب القيمة الحالية المتوقعة لقياس القيمة العادلة للالتزامات الناتجة من وقف تشغيل.

م ٣٧: إذا تعاقدت المنشأة أ على نقل الالتزامات الناتجة من وقف التشغيل لأحد المشاركين في السوق، فإن المنشأة أ تفترض أن المشاركين في السوق سوف يستخدموا جميع المدخلات التالية – باحتمالات مرجحة كلما كان ذلك مناسب – عند تقدير السعر الذي من المتوقع أن يتم استلامه:

(أ) تكاليف العمالة؛

(ب) توزيع التكاليف العامة؛

(ج) تعويض القيام بالنشاط الذي سيدفعه المشاركين في السوق على أساس أن المخاطر المرتبطة مع الالتزام بتفكيك وإزالة الأصل. ويشمل هذا التعويض كلا من البندين التاليين:

(١) أرباح العاملين والتكاليف العامة،

و (٢) خطر أن التدفقات النقدية الفعلية قد تختلف عن تلك المتوقعة، باستثناء التضخم.

(د) أثر التضخم على التكاليف والأرباح المقدرة؛

(هـ) القيمة الزمنية للنقود، باستخدام معدل خالي من المخاطر، و

(و) خطر عدم الأداء المتعلق بعدم قدرة المنشأة أ على الوفاء بالتزاماتها، بما في ذلك خطر الائتمان الخاص بالمنشأة أ.

م ٣٨: الافتراضات الهامة التي تستخدمها المنشأة أ لقياس القيمة العادلة هي كما يلي:

(أ) يتم تعديل تكاليف العمالة على أساس أجور السوق الحالية (معدلة بزيادات الأجور المتوقعة في المستقبل)، والمطلوب لاستئجار مقاولين لتفكيك وإزالة منصات النفط البحرية. المنشأة أتقوم بتقييم احتمالات تقديرات التدفقات النقدية على النحو التالي:

التدفقات النقدية المقدرة	تقييم الإحتمالات	التدفقات النقدية المتوقعة
١٠٠,٠٠٠ جنيه	٢٥٪	٢٥,٠٠٠ جنيه
١٢٥,٠٠٠ جنيه	٥٠٪	٦٢,٥٠٠ جنيه
١٧٥,٠٠٠ جنيه	٢٥٪	٤٣,٧٥٠ جنيه
		١٣١,٢٥٠ جنيه

(أ) وضع تقييم احتمال على أساس أن المنشأة أ ستقوم بالوفاء بالتزاماتها من هذا النوع علي أساس خبراتها ومعرفتها بالسوق.

(ب) قامت المنشأة أ باستخدام معدل مطبق على تكاليف العمالة عند توزيع التكاليف العامة وتكاليف تشغيل المعدات (٨٠% من تكاليف العمالة المتوقعة). وهذا يتفق مع هيكل التكاليف من المشاركين في السوق.

(ج) قامت المنشأة أ بتقدير أن التعويض اللازم للقيام بالنشاط الذي سيدفعه المشاركين في السوق على أساس أن المخاطر المرتبطة مع الالتزام بتفكيك وإزالة الأصل هو النحو التالي:

١) أن المقاول (طرف ثالث) عادة ما يضيف نسبة زيادة علي العمالة والتكاليف الداخلية الموزعة لتوفير هامش الربح. وهامش الربح المستخدم (٢٠ %) يمثل فهم المنشأة أ من أرباح التشغيل التي يحصل عليها المقاولين عموما من تفكيك وإزالة منصات النفط البحرية. المنشأة أ افترضت أن هذا المعدل يتوافق مع معدل أن المشاركين في السوق سيدفعوا مثل هذا التعويض للقيام بالنشاط.

٢) أن المقاول عادة ما يطلب تعويض عن المخاطر التي تكمن في أن التدفقات النقدية الفعلية قد تختلف عن تلك المتوقعة بسبب عدم اليقين المتأصل في تحديد سعر اليوم لمشروع لن يحدث إلا بعد ١٠ أعوام. افترضت المنشأة أ أن علاوة (قيمة) هذا الخطر تمثل ٥% من التدفقات النقدية المتوقعة بما في ذلك أثر التضخم.

(د) على أساس بيانات السوق المتاحة،افترضت المنشأة أ أن نسبة معدل التضخم هي ٤ % لمدة١٠ أعوام.

(هـ) أن معدل العائد الخالي من المخاطر لفترة استحقاق ١٠ أعوام في ١ يناير ٢٠٠١ هو ٥ %. وقد عدلت المنشأة أ هذا المعدل بنسبة ٣,٥ % لتعكس خطر عدم الأداء الخاص بها (أي خطر أنها لن تقوم بالوفاء بالتزاماتها)، بما في ذلك خطر الائتمان الخاص بها، لذلك، فإن معدل الخصم المستخدم لحساب القيمة الحالية للتدفقات النقدية هو ٨,٥ %.

م ٣٩: افترضت المنشأة أ أن افتراضاتها سيتم استخدامها من قبل المشاركين في السوق. وبالإضافة إلى ذلك، لم تعدل المنشأة أ قياس قيمتها العادلة بوجود قيود تمنعها من نقل الالتزام. كما هو موضح في الجدول التالي، المنشأة أ تقيس القيمة العادلة للالتزامات الناتجة عن وقف التشغيل بمبلغ ١٩٤,٨٧٩ جنيه.

التدفقات النقدية المتوقعة في ١ يناير ٢٠٠١

	جنيه
تكاليف العمالة المتوقعة	١٣١,٢٥٠
التكاليف العامة وتكاليف المعدات الموزعة(١٣١,٢٥٠× ٠,٨٠)	١٠٥,٠٠٠
ربح المقاول بنسبة الزيادة[٠,٢٠ × (١٣١,٢٥٠+١٠٥,٠٠٠)]	٤٧,٢٥٠
التدفقات النقدية المتوقعة قبل التعديل بمعدل التضخم	٢٨٣,٥٠٠
معامل التضخم (٤٪ لمدة ١٠ أعوام)	١,٤٨٠٢

التدفقات النقدية المتوقعة بعد تعديل معدل التضخم	٤١٩,٦٣٧
علاوة خطر السوق (٤١٩,٦٣٧ × ٠,٠٥)	٢٠,٩٨٢
التدفقات النقدية المتوقعة بعد تعديل خطر السوق	٤٤٠,٦١٩
القيمة الحالية المتوقعة باستخدام معدل خصم ٨,٥ ٪ لمدة ١٠ سنوات	١٩٤,٨٧٩

مثال (١٢) التزام الدين: السعر المتداول

م ٤٠: في ١ يناير ٢٠٠١، المنشأة ب أصدرت أدوات دين متداولة في البورصة بقيمة أسمية ٢ مليون جنيه وتصنيفها BBB لمدة خمس سنوات بسعر فائدة سنوي ثابت ١٠ %. بوبت المنشأة ب هذا الالتزام المالي بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر.

م ٤١: في ٣١ ديسمبر ٢٠٠١، تم تداول أداة الدين كأصل في سوق نشط بمبلغ ٩٢٩ جنيه لكل ١,٠٠٠ جنيه من القيمة الاسمية وذلك بعد دفع الفائدة المستحقة. المنشأة ب استخدمت السعر المتداول للأصل في سوق نشط كمدخل أولي في قياس القيمة العادلة لأداة الدين (٩٢٩ ×[٢ مليون ÷ ١,٠٠٠=] ١,٨٥٨,٠٠٠) .

م ٤٢: في تحديد ما إذا كان السعر المتداول للأصل في سوق نشط يمثل القيمة العادلة للالتزام، قامت المنشأة ب بتقييم ما إذا كان السعر المتداول للأصل يشمل تأثير العوامل التي لا تنطبق على قياس القيمة العادلة للالتزامات، على سبيل المثال، إذا كان السعر المتداول للأصل يشتمل على تأثير تعزيز الائتمان من طرف ثالث وما إذا كان ذلك التعزيز سوف يعالج محاسبيا بشكل منفصل من وجهة نظر مصدر أداة الدين. قامت المنشأة ب بافتراض انه لا توجد تعديلات مطلوبة على السعر المتداول للأصل. ووفقا لذلك،افترضت المنشأة ب أن القيمة العادلة لأداة الدين في ٣١ ديسمبر ٢٠٠١ هى ١,٨٥٨,٠٠٠ جنيه. بوبت وافصحت المنشأة ب أن قياس القيمة العادلة لأداة الدين الخاصة بها هي في المستوى ١ من تدرج مستويات قياس القيمة العادلة.

مثال (١٣) التزام الدين:أسلوب القيمة الحالية

م ٤٣: في ١ يناير ٢٠٠١، المنشأة ج أصدرت أداة دين في اكتتاب خاص بقيمة أسمية ٢ مليون جنيه وتصنيفها BBB لمدة خمس سنوات بسعر فائدة سنوي ثابت ١٠%. بوبت المنشأة ج هذا الالتزام المالي بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر.

م ٤٤: في ٣١ ديسمبر ٢٠٠١، المنشأة ج لا تزال تحمل نفس التصنيف الائتماني BBB.ولم تتغير ظروف السوق من تاريخ صدور أداة الدين، بما في ذلك أسعار الفائدة المتاحة، هوامش الائتمان للحصول على تصنيف BBB لجودة الائتمان والسيولة، ولكن، هامش الائتمان الخاص بالمنشأة ج قد تدهورت بنسبة ٥٠ نقطة بسبب التغير في خطر عدم الأداء الخاص بالمنشأة. وبعد الأخذ في الاعتبار جميع ظروف السوق، افترضت المنشأة ج أنها إذا قامت بإصدار أداه الدين في تاريخ القياس، سيكون سعر الفائدة ١٠,٥ % أو أن المنشأة ج ستحصل على قيمة أقل من القيمة الأسمية عند إصدار أداة الدين.

م ٤٥: ولغرض هذا المثال، يتم احتساب القيمة العادلة للالتزام في المنشأة ج باستخدام أسلوب القيمة الحالية. افترضت المنشأة ج أن المشاركين في السوق سوف يستخدمون جميع المدخلات التالية (الفقرات من "أت١٢" إلى "أت٣٠" من المعيار) عند تقدير السعر الذي يتوقع أن يستلمها لمشاركين في السوق مقابل التزام المنشأة ج:

(أ) شروط أداة الدين، بما في ذلك جميع ما يلي:

(١) عائد بنسبة ١٠ %؛

(٢) أصل المبلغ٢ مليون جنيه ، و

(٣) مدة أربع سنوات.

(ب) معدل الفائدة في السوق ١٠,٥ % (والذي يشتمل على التغير في خطر عدم الأداء بواقع ٥٠ نقطة من تاريخ الاصدار).

م ٤٦: باستخدام أسلوب القيمة الحالية، افترضت المنشأة ج أن القيمة العادلة للالتزام الخاص بها في ٣١ ديسمبر ٢٠٠١هي ١,٩٦٨,٦٤١ جنيه .

م ٤٧: لم تتضمن المنشأة ج أي مدخلات إضافية إلى أسلوب القيمة الحالية لمقابله الخطر أو الربح الذي من الممكن أن يطلبه المشاركين في السوق نتيجة التعويض المقابل للالتزام. لأن التزام المنشأة ج هو التزام مالي،حيث أن المنشأة ج افترضت أن سعر الفائدة متضمن بالفعل الخطر أو الربح الذي من الممكن أن يطلبه المشاركين في السوق نتيجة التعويض المقابل للالتزام. وعلاوة على ذلك،لم تقم المنشأة ج بتعديل أسلوب القيمة الحالية بوجود قيود تمنعها من نقل الالتزام.

قياس القيمة العادلة عندما يكون حجم أو مستوى النشاط للأصول أو الالتزامات قد انخفضت بشكل هام

م ٤٨: المثال رقم (١٤) يوضح استخدام الحكم الشخصي عند قياس القيمة العادلة للأصول المالية عندما كان هناك انخفاض هام في حجم أو مستوى النشاط للأصل بالمقارنة مع النشاط العادي بالسوق للأصل (أو الأصول المماثلة).

مثال(١٤)– تقدير معدل العائد في السوق عندما يكون حجم أو مستوى النشاط لأحد الأصول قد انخفضت بشكل هام

م ٤٩: في ١ يناير ٢٠٠٨ (تاريخ اصدار الأوراق المالية)، استثمرت المنشأة أ في أوراق المالية الشريحة الأولي (تصنيف AAA) الخاصة بالرهن العقاري السكني. الشريحة الأولي تمثل المرتبة الثالثة من حيث الأهمية ضمن مجموعة من سبع شرائح. الضمانات الخاصة بالأوراق المالية للرهن العقاري السكن يغير مضمونة وغير مطابقة لقروض الرهن العقاري السكني التي سبق وأن أصدرت في النصف الثاني من ٢٠٠٦.

م ٥٠: في ٣١ مارس ٢٠٠٩ (تاريخ القياس) الشريحة الاولي هي الأن تصنيف A. وكان يتم التداول سابقا على هذه الشريحة الخاصة بالرهن العقاري السكني من خلال سوق وسطاء. ولكن، كان حجم التداول في هذه السوق نادر، مع عدد قليل من المعاملات التي تجري شهريا اعتبارا من ١ يناير ٢٠٠٨ حتى ٣٠ يونيو ٢٠٠٨ والقليل، إن وجد، من نشاط التداول خلال التسعة أشهر قبل ٣١ مارس ٢٠٠٩.

م ٥١: أخذت المنشأة أ بعين الاعتبار العوامل في الفقرة "أت٣٧" من المعيار لتحديد ما إذا كان هناك انخفاض هام في حجم أو مستوى النشاط للشريحة الأولي الخاصة بالرهن العقاري السكني الذي استثمرت فيه. وبعد تقييم أهمية وجدوى العوامل،افترضت المنشأة أ أن حجم ومستوى النشاط للشريحة الأولي الخاصة بالرهن العقاري السكني قد انخفضت بشكل هام. واعتمدت المنشأة أ على حكمها في المقام الأول على أساس أن كان هناك القليل، إن وجد، من نشاط التداول لفترة طويلة قبل تاريخ القياس.

م ٥٢: لأن هناك القليل، إن وجد، من نشاط التداول لدعم أسلوب التقييم باستخدام منهج السوق، فقد قررت المنشأة أ أن تستخدم منهج الدخل باستخدام أسلوب معدل الخصم المعدل المبين في الفقرات من "أت١٨ إلى "أت٢٢" من المعيار لقياس القيمة العادلة الخاصة بالرهن العقاري السكني في تاريخ القياس. مع استخدام المنشأة أ للتدفقات النقدية التعاقدية الخاصة بالرهن العقاري السكني (راجع أيضا الفقرات ٦٧ و٦٨ من المعيار).

م ٥٣: بعد ذلك قدرت المنشأة أ معدل الخصم (أي معدل العائد في السوق) لخصم هذه التدفقات النقدية التعاقدية. ويقدر معدل العائد في السوق باستخدام كل مما يلي:

(أ) معدل فائدة خالي من المخاطر.

(ب) التعديلات المقدرة للفروق بين بيانات السوق المتاحة والشريحة الأولي الخاصة بالرهن العقاري السكني التي استثمرت فيها المنشأة أ. وهذه التعديلات تعكس بيانات السوق المتاحة عن خطر عدم الأداء المتوقع وغيرها من المخاطر (على سبيل المثال خطر الإخفاق في السداد، خطر تغير قيمة الضمانة وخطر السيولة) التي من شأنها أن يأخذها المشاركين في السوق في الاعتبار عند تسعير الأصل في تاريخ القياس في ظل ظروف السوق الحالية.

م ٥٤: تأخذ المنشأة أ في الاعتبار المعلومات التالية عند تقدير التعديلات في الفقرة م ٥٣ (ب):

(أ) هامش الائتمان الخاص بالشريحة الأولي الخاصة بالرهن العقاري السكني في تاريخ الاصدار كما تضمنه سعر المعاملة الأصلي.

(ب) التغير في هامش الائتمان من واقع المعاملات الملحوظة من تاريخ الاصدار وحتى تاريخ القياس للأوراق المالية المماثلة الخاصة بالرهن العقاري السكني أو على أساس المؤشرات ذات الصلة.

(ج) خصائص الشريحة الأولي الخاصة بالأوراق المالية للرهن العقاري السكني مقارنة مع الأوراق المالية المماثلة للرهن العقاري السكني أو مؤشرات، بما في ذلك جميع ما يلي:

(١) جودة الأصول، أي معلومات حول أداء قروض الرهن العقاري مثل تأخر السداد ومعدلات الاعدام، نسبة الخسارة ومعدلات الدفع المقدم.

(٢) أقدمية أو تبعية الرهن العقاري السكني الخاص بالشريحة.

(٣) العوامل الأخرى ذات الصلة.

(د) التقارير ذات الصلة الصادرة عن المحللين ووكالات التصنيف.

(هـ) الأسعار المتداولة من أطراف ثالثة مثل السماسرة أو خدمات التسعير.

م ٥٥: قدرت المنشأة أ أن المشاركين في السوق هو أحد المؤشرات لمعدل العائد في السوق والذي يمثل ١٢ % (١، ٢٠٠ نقطة) والذي سوف يستخدم عند تسعير الشريحة الأولي الخاصة بالرهن العقاري. وقد تم تقدير هذا المعدل على النحو التالي:

(أ) ٣٠٠ نقطة في البداية كمعدل فائدة خالي من المخاطر ذو صلة في ٣١ مارس ٢٠٠٩.

(ب) إضافة ٢٥٠ نقطة لهامش الائتمان فوق المعدل الخالي من المخاطر عندما اصدار الشريحة الاولي في يناير ٢٠٠٨.

(ج) إضافة ٧٠٠ نقطة للتغير المقدر في هامش الائتمان فوق المعدل الخالي من المخاطر للشريحة الأولي ما بين ١ يناير ٢٠٠٨ و٣١ مارس ٢٠٠٩. وقد تم تطوير هذا التقدير على أساس التغير في المؤشر الأكثر مماثلة المتوفر لتلك الفترة الزمنية.

(د) تخفيض ٥٠ نقطة (بالصافي) لتعديل الاختلافات بين المؤشر المستخدم لتقدير التغير في هامش الائتمان وبين الشريحة الأولي. ويتكون المؤشر المشار إليه من قروض رهن عقاري عالية المخاطر، في حين أن الأوراق المالية للمنشأة أ الخاصة بالرهن العقاري السكني تتكون من قروض رهن عقاري مماثلة لمحفظة ائتمان أكثر افضلية (مما يجعلها أكثر جاذبية للمشاركين في السوق). ولكن، لا يعكس هذا المؤشر خطر السيولة المناسب للشريحة الأولي في ظل ظروف السوق الحالية. ولذلك، فأن تعديل ٥٠ نقطة هو صافي التعديلين التاليين:

(١) التعديل الأول هو تخفيض ٣٥٠ نقطة، الذي قدر بمقارنة العائد من المعاملات الأخيرة الخاصة بالرهن العقاري السكني في يونيو ٢٠٠٨ مع عائد المؤشر لنفس تلك التواريخ. حيث أنه لا توجد معلومات متاحة تشير إلى أن العلاقة بين الأوراق المالية للمنشأة أ والمؤشر قد تغيرت.

(٢) التعديل الثاني هو إضافة ٣٠٠ نقطة، والذي تقوم به المنشأة أ كأفضل تقدير لخطر السيولة الإضافي المتأصل في الأوراق المالية (الوضع النقدي) مقارنة بالمؤشر (الوضع الاصطناعي). وقد اشتق هذا التقدير بعد الأخذ في الاعتبار خطر السيولة الموجود في المعاملات النقدية الأخيرة لمجموعة من الأوراق المالية المماثلة.

م ٥٦: وكمؤشر إضافي لمعدل العائد في السوق، تأخذ المنشأة أ بعين الاعتبار اثنين من الأسعار الإرشادية الأخيرة (أي غير ملزمه) المقدمة من قبل وسطاء طيبوا السمعة للأوراق المالية للشريحة الأولي الخاصة بالرهن العقاري السكني والتي هي ما بين ١٥-١٧%. والمنشأة أ غير قادر على تقييم أسلوب/ أساليب التقييم أو المدخلات المستخدمة لتطوير التداول. ولكن، المنشأة أ قادرة على تأكيد أن التداول لا يعكس نتائج المعاملات.

م ٥٧: لأن المنشأة لديها مؤشرات متعددة لمعدل العائد في السوق والذي سوف يأخذه المشاركين في السوق بعين الاعتبار عند قياس القيمة العادلة،فأن المنشأة تقوم بتقييم وقياس أوزان مؤشرات معدل العائد، أخذة في الاعتبار معقولية مدي الاختلاف طبقا للنتائج.

م ٥٨: افترضت المنشأة أ أن ١٣ % هي النقطة الأكثر تمثيلا للقيمة العادلة بين مدي المؤشرات في ظل ظروف السوق الحالية. ووضعت المنشأة أ وزن أكثر لمؤشر ١٢% (أي تقديراتها الخاصة لمعدل العائد في السوق) وذلك للأسباب التالية:

(أ) افترضت المنشأة أ أن هذا التقدير الخاص بها مناسب لدمج المخاطر (مثل خطر الإخفاق في السداد، خطر تغير قيمة الضمانة وخطر السيولة) والذي من شأنه أن يستخدمه المشاركين في السوق عند تسعير الأصل في ظل ظروف السوق الحالية.

(ب) تداول الوسيط غير ملزم ولا يعكس نتائج المعاملات،والمنشأة أ غير قادرة على تقييم أسلوب/ أساليب التقييم أو المدخلات المستخدمة لتطوير التداول.

إفصاحات القيمة العادلة

م ٥٩: الأمثلة من رقم ١٥ إلى رقم ١٩ توضح الافصاحات المطلوبة بموجب الفقرتين ٩٢ و٩٣ (أ) و (ب) و (د) –(ح) (ط) و٩٩ من المعيار.

مثال (١٥)– قياس الأصول بالقيمة العادلة

م ٦٠: بالنسبة للأصول الالتزامات التي تقاس بالقيمة العادلة في نهاية الفترة المالية، يتطلب المعيار الافصاحات الكمية عن قياسات القيمة العادلة لكل فئة من الأصول والالتزامات، وقد تفصح المنشأة عما يلي للأصول لتتوافق مع الفقرة ٩٣ (أ) و (ب) من المعيار:

(بالملايين)

بيـــــــان	٣١ ديسمبر ٢٠٠٩	قياسات القيمة العادلة في نهاية الفترة المالية باستخدام الأسعار المدرجة في أسواق نشطة لأصول مماثلة (مستوى ١)	غيرها من المدخلات الهامة الملحوظة (مستوى ٢)	المدخلات الهامة غير الملحوظة (مستوى ٣)	إجمالي الأرباح (الخسائر)
قياسات القيمة العادلة المتكررة					
أسهم بغرض المتاجرة:					
نشاط العقارات	٩٣	٧٠	٢٣		
نشاط النفط والغاز	٤٥	٤٥			
اخري	١٥	١٥			
إجمالي الأسهم بغرض المتاجرة	**١٥٣**	**١٣٠**	**٢٣**		
الأسهم أخري					
نشاط الخدمات المالية	١٥٠	١٥٠			
نشاط الرعاية الصحية	١٦٣	١١٠		٥٣	
نشاط الطاقة	٣٢			٣٢	
صناديق استثمار الأسهم الخاصة	٢٥			٢٥	
اخري	١٥	١٥			
إجمالي الأسهم الاخرى	٣٨٥	٢٧٥		١١٠	

سندات الدين:					
الأوراق المالية الخاصة بالرهن العقاري السكني	١٠٩		٢٤	١٢٥	
الأوراق المالية الخاصة بالرهن العقاري التجاري	٥٠			٥٠	
سندات الدين المضمونة	٣٥			٣٥	
الأوراق المالية الحكومية الخالية من المخاطر	٨٥	٨٥			
سندات الشركات	٩٣	٩	٨٤		
مجموع سندات الدين	**٤١٢**	**٩٤**	**١٠٨**	**٢١٠**	
صناديق تغطية الاستثمارات					
الأسهم طويلة / قصيرة	٥٥		٥٥		
الفرص العالمية	٣٥		٣٥		
سندات الدينات عائد مرتفع	٩٠			٩٠	
اجمالي صناديق تغطية الاستثمارات	**١٨٠**		**٩٠**	**٩٠**	
المشتقات:					
عقود أسعار الفائدة	٥٧		٥٧		
عقود تبادل العملات الأجنبية	٤٣		٤٣		
عقود الائتمان	٣٨			٣٨	

العقود المستقبلية للسلع	٧٨	٧٨			
العقود الآجلة للسلع	٢٠		٢٠		
إجمالي المشتقات	**٢٣٦**	**٧٨**	**١٢٠**	**٣٨**	
الاستثمارات العقارية:					
تجاري – أسيا	٣١			٣١	
تجاري – أوروبا	٢٧			٢٧	
اجمالي الاستثمارات العقارية	**٥٨**			**٥٨**	
اجمالي قياسات القيمة العادلة المتكررة	**١.٤٢٤**	**٥٧٧**	**٣٤١**	**٥٠٦**	
قياسات القيمة العادلة غير المتكررة					
اصول محتفظ بها بغرض البيع	٢٦		٢٦		١٥
إجمالي قياسات القيمة العادلة غير المتكررة	٢٦		٢٦		١٥

(ملاحظة: سيتم عرض جدول مماثل للالتزامات ما لم تعتبر المنشأة أن شكل اخر أكثر ملاءمة.)

مثال (١٦) – تسوية قياسات القيمة العادلة المصنفة ضمن المستوى (٣)مع التسلسل الهرمي للقيمة العادلة

م ٦١: بالنسبة لقياسات القيمة العادلة المتكررة والمصنفة ضمن المستوى (٣) من التسلسل الهرمي للقيمة العادلة، يتطلب المعيار تسوية بداية من الأرصدة الافتتاحية إلى الأرصدة الختامية لكل فئة من الأصول الالتزامات. وقد تفصح المنشأة عما يلي للأصول لتتوافق مع الفقرتين "٩٣هـ" و "٩٣و" من المعيار:

بالملايين

بيـــــان	أسهـــم	قياسات القيمة العادلة باستخدام مدخلات هامة غير ملحوظة (المستوى ٣)		سندات دين		سندات الرهن العقاري التجاري	سندات دين المضمونة	صناديق تغطية الاستثمارات	المشتقات
	نشاط الرعاية الصحية	نشاط الطاقة	صناديق الأسهم الخاصة	سندات الرهن العقاري السكني	سندات دين ذات عائد مرتفع			عقود الائتمان	
الرصيد الافتتاحي	٤٩	٢٨	٢٠	١٠٥		٣٩	٢٥	١٤٥	٣٠
التحويل إلى مستوى (٣)				٦٠					
التحويلمن مستوى (٣)				(٥)					
إجمالي الأرباح أو الخسائر للفترة									
المسجل ضمن الأرباح والخسائر			٥	(٢٣)		(٥)	(٣)	٧	٥
المسجل ضمن بنود الدخل الشامل (حقوق الملكية)	٣	١							

المشتريات، الإصدارات، المبيعات والتسويات								
المشتريات	١	٣			١٦	١٧		١٨
الإصدارات								
المبيعات				(١٢)			(٦٢)	
التسويات								(١٥)
الرصيد الختامي	٥٣	٣٢	٢٥	١٢٥	٥٠	٣٥	٩٠	٣٨
التغيير في الأرباح أو الخسائر غير المحققة للفترة متضمنة ربح أو خسارة الأصول المحتفظ بها في نهاية الفترة المالية			٥	(٣)	(٥)	(٧)	(٥)	٢

(ملاحظة: سيتم عرض جدول مماثل للالتزامات ما لم تعتبر المنشأة أن شكل اخر أكثر ملاءمة.)

م ٦٢: الأرباح والخسائر المثبتة ضمن ربح أو خسارة الفترة (أعلاه) تتمثل في الدخل المالي وغير المالي على النحو التالي:

بالملايين	**الدخل المالي**	**الدخل غير المالي**
إجمالي الأرباح أو الخسائر للفترة المدرجة في الربح أو الخسارة	(١٨)	٤
التغيير في الأرباح أو الخسائر غير المحققة للفترة متضمنة ربح أو خسارة الأصول المحتفظ بها في نهاية الفترة المالية	(١٣)	٤

(ملاحظة: سيتم عرض جدول مماثل للالتزامات ما لم تعتبر المنشأة أن شكل أخر أكثر ملاءمة.)

مثال (١٢)– أساليب التقييم والمدخلات

م ٦٣: لقياس القيمة العادلة المصنفة ضمن المستوى ٢ والمستوى ٣ من التسلسل الهرمي للقيمة العادلة، يتطلب المعيار من المنشأة الإفصاح عن وصف أسلوب/أساليب التقييم والمدخلات المستخدمة في قياس القيمة العادلة. ولقياس القيمة العادلة المصنفة ضمن المستوى ٣ من التسلسل الهرمي للقيمة العادلة، يجب ان تكون معلومات المدخلات المستخدمة الهامة الغير ملحوظة معلومات كمية. وقد تفصح المنشأة عما يلي للأصول لتتوافق مع متطلبات الإفصاح عن المدخلات المستخدمة الهامة الغير ملحوظة في قياس القيمة العادلة وفقا للفقرة "٩٣ د" من المعيار:

معلومات كمية لقياس القيمة العادلة باستخدام مدخلات هامة غير ملحوظة (المستوى ٣)				
				بالملايين
بيان	القيمة العادلة في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٩	أساليب/أسلوب التقييم	المدخلات الغير ملحوظة	المدي (المتوسط المرجح)
الأسهم الأخرى				
نشاط الرعاية الصحية	٥٣	التدفقات النقدية المخصومة	المتوسط المرجح لتكلفة رأس المال	٧٪-١٢٪ (١٢,١ ٪)
			معدل نمو الإيرادات طويلة الأجل	٢٪-٤٪ (٤,٢٪)
			هامش التشغيل قبل الضرائب طويل الأجل	٣٪-٢٠٪ (١٠,٣ ٪)
			الخصم الناتج عن عدم وجود تسويق	٥٪-٢٠٪ (١٧٪)
			أثر الرقابة	١٠٪ -٣٠٪ (٢٠ ٪)
		سوق الشركات المماثلة	معامل الربحية المتعدد قبل الفوائد، الضرائب، الاهلاك والاستهلاك EBITDA Multiple	١٠-١٣ (١١,٣)
			معامل الإيرادات المتعدد	١,٥-١,٨ (١,٧)
			الخصم الناتج عن عدم وجود تسويق	٥٪-٢٠٪ (١٧٪)
			أثر الرقابة	١٠٪-٣٠٪ (٢٠ ٪)

نشاط الطاقة	٣٢	التدفقات النقدية المخصومة	المتوسط المرجح لتكلفة رأس المال	٨٪-١٢٪ (١١,١٪)
			معدل نمو الإيرادات طويلة الأجل	٣٪ -٥,٥٪ (٤,٢٪)
			هامش التشغيل قبل الضرائب طويل الأجل	٧,٥٪ -١٣٪ (٩,٢٪)
			الخصم الناتج عن عدم وجود تسويق	٥٪ -٢٠٪ (١٠٪)
			أثر الرقابة	١٠٪ -٢٠٪ (١٢٪)
		سوق الشركات المماثلة	معامل الربحية المتعدد قبل الفوائد، الضرائب، الاهلاك والاستهلاك EBITDA Multiple	٦,٥ -١٢ (٩,٥)
			معامل الإيرادات المتعدد	١,٠ -٣,٠ (٢,٠)
			الخصم الناتج عن عدم وجود تسويق	٥٪ -٢٠٪ (١٠٪)
			أثر الرقابة	١٠٪ -٢٠٪ (١٢٪)
صناديق استثمار الأسهم الخاصة	٢٥	صافي قيمة الأصول	غير متاح	غير متاح
سندات الدين:				
الأوراق المالية الخاصة الرهن العقاري السكني	١٢٥	التدفقات النقدية المخصومة	معدل الدفع المقدم المستمر	٣,٥٪ -٥,٥٪ [٤,٥٪]
			احتمالية الاخفاق	٥٪ -٥٠٪ (١٠٪)
			مقدار الخسارة	٤٠٪ -١٠٠٪ (٦٠٪)
الأوراق المالية الخاصة الرهن العقاري التجاري	٥٠	التدفقات النقدية المخصومة	معدل الدفع المقدم المستمر	٣٪ -٥٪ (٤,١٪)
			احتمالية الاخفاق	٢٪ -٢٥٪ (٥٪)
			مقدار الخسارة	١٠٪ -٥٠٪ (٢٠٪)
التزامات الدين المضمونة	٣٥	التسعير النوافي	المعروض	٢٠ -٥٥
			نسبة تعطيلات المقارنة	١٠٪- -١٥٪+ (٥٪+)

صناديق تغطية الاستثمارات:				
سندات الدين ذات عائد مرتفع	٩٠	صافي قيمة الأصول	غير متاح	غير متاح
المشتقات:				
عقود الائتمان	٣٨	نموذج الخيار	التقلب الضمني للائتمان	٢٠٪- ١٠٪
			خطر الائتمان الخاص بطرف التعاقد	٣,٥٪- ٠,٥٪
			خطر الائتمان الخاص بالمنشأة	٢,٠٪- ٠,٣٪
الاستثمارات العقارية:				
تجاري - آسيا	٣١	التدفقات النقدية المخصومة	صافي هامش التشغيل طويل الأجل	٣٢٪- ١٨٪ (٢٠٪)
			معدل الحد الأقصى	٠,١٢- ٠,٠٨ (٠,١٠)
		سوق الشركات المماثلة	سعر المتر المربع	٧,٠٠٠-٣,٠٠٠ (٤,٥٠٠)
تجاري - أوروبا		التدفقات النقدية المخصومة	صافي هامش التشغيل طويل الاجل	٢٥٪- ١٥٪ (١٨٪)
			معدل الحد الأقصى	٠,١٠- ٠,٠٦ (٠,٠٨)
		سوق الشركات المماثلة	سعر المتر المربع	١٢,٠٠٠-٤,٠٠٠ (٨,٥٠٠)

(ملاحظة: سيتم عرض جدول مماثل للالتزامات ما لم تعتبر المنشأة أن شكل اخر أكثر ملاءمة.)

م ٦٤: وبالإضافة إلى ذلك، يجب على المنشأة أن تفصح عن معلومات إضافية من شأنها أن تساعد مستخدمي القوائم المالية لتقييم المعلومات الكمية التي تم الافصاح عنها. قد تفصح المنشأة عن بعض أو كل مما يلي ليتوافق مع الفقرة "٩٢" من المعيار:

(أ) طبيعة البند الذي يتم قياسها بالقيمة العادلة، بما في ذلك خصائص البند الذي تم قياسه والتي تم اخذها في الاعتبار عند تحديد المدخلات ذات الصلة.

على سبيل المثال، قد تفصح المنشأة عما يلي بالنسبة للأوراق المالية الخاصة الرهن العقاري السكني:

(١) أنواع القروض (مثل القروض الرئيسية أو قروض الرهن العقاري)

(٢) الكفالات؛

(٣) الضمانات أو التعزيزات الائتمانية الأخرى؛

(٤) مستوى الأقدمية لشرائح الأوراق المالية؛

(٥) سنة الإصدار؛

(٦) المتوسط المرجح لمعدل العائد من القروض والأوراق المالية

(٧) المتوسط المرجح لفترات استحقاق القروض والأوراق المالية

(٨) التركز الجغرافي للقروض

(٩) المعلومات حول التصنيف الائتماني للأوراق المالية.

(ب) كيف تم أخذ المعلومات الخارجية (من طرف ثالث) في الاعتبار عند قياس القيمة العادلة مثل تداول الوسيط، خدمات التسعير، وصافي قيمة الأصول وبيانات السوق ذات الصلة.

مثال (١٨) عمليات التقييم

م ٦٥: لقياس القيمة العادلة المصنفة ضمن المستوى ٣ من التسلسل الهرمي للقيمة العادلة، يتطلب المعيار من المنشأة الإفصاح عن وصف عمليات التقييم المستخدمة بواسطة المنشأة. وقد تفصح المنشأة عما يلي ليتوافق مع الفقرة "٩٣ز" من المعيار:

(أ) للمجموعة داخل المنشأة التي تقرر السياسات وإجراءات التقييم للمنشأة:

(١) الوصف الخاص بها؛

(٢) لمن تقدم تقارير المجموعة، و

(٣) إجراءات التقارير الداخلية (على سبيل المثال، كيف يتم مناقشة وتقييم قياس القيمة العادلة في لجان التسعير، وإدارة المخاطر أو المراجعة)؛

(ب) طرق المعايرة ودوريتها وإجراءات الاختبار الأخرى الخاصة بنماذج التسعير؛

(ج) تحليل التغيرات في قياسات القيمة العادلة من فترة لأخرى.

(د) كيف تحدد المنشأة أن المعلومات الخارجية (من طرف ثالث) قد تم تطويرها وفقا للمعيار، مثل تداول الوسيط وخدمات التسعير المستخدمة في قياس القيمة العادلة. و

(هـ) الطرق المستخدمة لتطوير وإثبات المدخلات غير الملحوظة في قياس القيمة العادلة.

مثال (١٩)– معلومات عن حساسية التغيرات في المدخلات الهامة غير الملحوظة

م ٦٦: لتكرار قياس القيمة العادلة المصنفة ضمن المستوى ٣ من التسلسل الهرمي للقيمة العادلة، يتطلب المعيار أن تقدم المنشأة وصف عن حساسية التغيرات في المدخلات الهامة غير الملحوظة عند قياس القيمة العادلة ووصف لأي علاقات متبادلة بين هذه المدخلات. وقد تفصح المنشأة عما يلي حول أوراقها المالية الخاصة بالرهن العقاري السكني لتتوافق مع الفقرتين "٩٣(ح)" و "٩٣(ط)" من المعيار:

المدخلات الهامة غير الملحوظة المستخدمة في قياس القيمة العادلة لأوراق المنشأة المالية الخاصة بالرهن العقاري هي معدلات الدفع المقدم، احتمال الاخفاق ومقدار الخسارة عند حدوث التعثر. إن الزيادة (الانخفاض) الهامة في أي من تلك المدخلات على حدي، سوف يؤدي إلى انخفاض (ارتفاع) هام في قياس القيمة العادلة. بصفة عامة، إن تغيير الافتراض المستخدم لاحتمال الاخفاق يتوافق معه تغيير مماثل في الافتراض المستخدم لمقدار الخسارة وتغيير معاكس في الافتراض المستخدم لمعدلات الدفع المقدم.

معيار المحاسبة المصرى

للمنشآت الصغيرة والمتوسطة

٢٠١٥

المحتويات

رقم القسم

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 .....

(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..

تمـــــهـــــيد

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

١- يجب اعتبار هذا التمهيد جزءا 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 مسئولة 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 الضرورى 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 مستخدمها قد يؤدى إلى أعتقاده بأنها تمثل القوائم أو البيانات المالية ذات الأغراض العامة .

٤- تحتوى بعض الأقسام في 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 التمهيد

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 الدولى الخاص بالتأجير و ذلك لما احتواه القانون ٩٥ لسنة ١٩٩٥ و الخاص بالتأجير التمويلى 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 الدولى للمنشآت الصغيرة والمتوسطة فى معالجة تكاليف الاقتراض حيث سمح المعيار المصرى برسملتها عند توافر شروط الرسملة بدلاً من تحميلها كمصروفات كما نص المعيار الدولى .

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 ملاءمتها 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 والأصول 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 الإنتاجى وطريقة الإهلاك للأصول الثابتة وفترة وطريقة استهلاك الأصول غير الملموسة فقط عندما تكون هناك مؤشرات عن تغيرها تغيراً مؤثراً خلال الفترة من تاريخ آخر قوائم مالية (المعايير الكاملة كانت تتطلب دراسة سنوية) .

- **نظم المزايا المحددة**
  - يعترف فوراً بكل تكاليف الخدمات الماضية فى الأرباح أو الخسائر.
  - يعترف فوراً بكل المكاسب و الخسائر الاكتوارية إما فى 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 داعى لهما .

- **ضرائب الدخل**

هناك بديل مبسط لمعيار المحاسبة المصرى 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 داعى لهما. وبدلاً من ذلك تستخدم المنشآت الصغيرة والمتوسطة 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

١-٢ 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".

١-٣ لأغراض هذا المعيار لا تعتبر أى من المنشآت التالية منشآت صغيرة أو متوسطة الحجم وبالتالى 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 للقيد .

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

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

(١) البنوك.

(٢) التأمين.

(٣) التمويل العقارى.

(٤) التوريق.

(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 التى يزيد مالها المستثمر كما هو معرف فى الفقرة "١-٤" عن مبلغ ١٠٠ مليون جنيه مصري في آخر قائمة مركز مالي منفرده أو مستقله .

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

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

(١) الأصول طويلة الأجل ± صافى رأس المال العامل

(٢) مجموع صافى الأصول – الالتزامات المتداولة

(٣) إجمالى حقوق المساهمين + الالتزامات طويلة الأجل

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

١-٥ 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) والإيجار. ويظهر الإيراد فى حساب الأرباح و الخسائر.

(ب) المكاسب هى بنود أخرى تتفق مع تعريف الدخل ولكنها لا تمثل إيراداً (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 .

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

١-٧ إذا تجاوز المال المستثمر فى نهاية أى سنة مالية المبلغ المحدد فى الفقرة "١-٣(د)" أو إذا تجاوز الدخل عن أى سنة مالية المبلغ المحدد فى الفقرة "١-٣(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) ولا يجوز لها الرجوع ثانية إلى استخدام هذا المعيار.

قسم (٢)
المفاهيم والمبادئ السائدة

نطاق هذا القسم

٢-١ يصف هذا القسم هدف القوائم المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم والمواصفات التى 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 والمتوسطة الحجم

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

٢-٣ 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

٢-٤ 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

٢-٥ لكى 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 والحاضرة والمستقبلية أو عندما تؤكد أو تصحح تقييماتهم الماضية .

الأهمية النسبية

٢-٦ 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 والأداء المالى والتدفقات النقدية للمنشأة.

المصداقية

٢-٧ يجب أن تكون المعلومات المدرجة بالقوائم المالية موثوق فيها ويعتمد عليها. وتتسم المعلومات بالمصداقية إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة والتحيز ، وتعبر بصدق عما يقصد أن تعبر عنه أو ما هو متوقع أن تعبر عنه. ولا 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

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

الحيطة والحذر

٢-٩ يعترف بحالات عدم التأكد المحيطة بالأحداث والظروف 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 والدخل أو تقليل للالتزامات والمصروفات. ومع ذلك فإن ممارسة الحيطة والحذر لا تسمح بالتخفيض المتعمد فى قيم الأصول والدخل أو المبالغة المتعمدة فى قيم الالتزامات والمصروفات. وباختصار فإن التحوط لا يسمح بالتحيز.

الاكتمال

٢-١٠ من أجل أن تتصف المعلومات بالمصداقية 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

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

التوقيت المناسب

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

الموازنة بين التكلفة والمنفعة

٢-١٣ يجب أن تفوق المنافع المأخوذة من المعلومات التكاليف المتكبدة فى الحصول على هذه المعلومات .ولكن تقييم المنافع والتكاليف تعتبر عملية اجتهادية تعتمد بشكل رئيسى 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 .

٢-١٤ تساعد القوائم المالية مقدمى رأس المال فى صنع قرارات أفضل تؤدى 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 يؤدى 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 المالى

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

(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 سداده تدفقات خارجة من الموارد التى تملكها المنشأة والتى تنطوى على منافع اقتصادية .

(ج) حق الملكية هو حق أصحاب المنشأة فى المتبقى من الأصول بعد طرح كافة الالتزامات .

٢-١٦ هناك بعض البنود تتفق مع تعريف الأصل أو الالتزام إلا أنه لا يعترف بها كأصول أو التزامات فى قائمة المركز المالى لأنها لا تتفق مع معايير الاعتراف التى سيتم مناقشتها فى 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 الحدوث المشار إليه فى الفقرة "٢-٢٧" قبل الاعتراف بأصل أو التزام .

الأصول

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

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

٢-١٩ 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

٢-٢٠ تتمثل الخاصية الأساسية للالتزام فى أنه تعهد حال على المنشأة يمثل واجباً أو مسئولية للعمل أو الوفاء بطريقة معينة . والتعهد قد يكون تعهد قانونى أو تعهد حكمى. ويكون التعهد القانونى ملزماً نتيجة لوجود عقد ملزم أو لمتطلبات تشريعية فى حين أن التعهد الحكمى 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.

٢-٢١ يتم تسديد الالتزام الحالى 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 تبويبات فرعية فى 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 والمصروفات 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 والمصروفات كما يلى :

(أ) الدخل هو الزيادة فى المنافع الاقتصادية خلال الفترة المالية فى شكل تدفقات داخلة 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 والمصروفات مباشرة عن الاعتراف بالأصول والالتزامات وقياسها . وتشرح الفقرات من "٢-٢٧" إلى "٢-٣٢" شروط الاعتراف بالدخل والمصروفات .

الدخـــل

٢-٢٥ يتضمن تعريف الدخل كلاً من الإيرادات والمكاسب

(أ) يتحقق الإيراد فى سياق الأنشطة العادية للمنشأة ويشار إليه بأسماء مختلفة تشمل المبيعات والأتعاب والعائد وتوزيعات الأسهم وريع حق الامتياز (الإتاوة) والإيجار.

(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

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

(أ) تتحقق المصروفات من سياق الأنشطة العادية للمنشأة وتشمل على سبيل المثال ، تكلفة المبيعات والأجور والإهلاك وتأخذ عادة شكل التدفقات الخارجة أو نقص الأصول مثل النقدية وما فى حكمها والمخزون والأصول الثابتة .

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

٢-٢٧ الاعتراف هو عملية إدراج البند فى القوائم المالية إذا استوفى تعريف الأصل أو الالتزام أو الدخل أو المصروف واستوفى 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 .

٢-٢٨ 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

٢-٢٩ يستخدم مفهوم "التوقع" فى معايير الاعتراف للإشارة إلى قياس مستوى درجة التأكد من تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالبند إلى أو من المنشأة . ويتم 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 للبنود ذات الأهمية النسبية أو على أساس تجميعى لعدد كبير من البنود غير الهامة نسبياً.

(ب) مصداقية القياس

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

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

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

قياس الأصول والالتزامات والدخل والمصروفات

٢-٣٣ 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 . ويحدد هذا المعيار أسس القياس التى تستخدمها المنشأة لعدد من أنواع الأصول والالتزامات والدخل والمصروفات.

٢-٣٤ توجد قاعدتان متعارف عليهما للقياس ، هما التكلفة التاريخية والقيمة العادلة

(أ) التكلفة التاريخية للأصول هى مبلغ النقدية أو ما فى حكمها الذى تم دفعه أو القيمة العادلة للمقابل النقدى الذى تم التخلى 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 بينة من الحقائق ويتعاملان بإرادة حرة.

المبادئ السائدة للاعتراف والقياس

٢-٣٥ 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 والالتزامات والدخل والمصروفات والمبادئ السائدة الموجودة فى هذا القسم .

أساس الاستحقاق

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

الاعتراف فى القوائم المالية

الأصول

٢-٣٧ على المنشأة الاعتراف بالأصل فى قائمة المركز المالى عندما يكون من المتوقع تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية إلى المنشأة ويكون 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.

٢-٣٨ 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

٢-٣٩ 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 .

٢-٤٠ 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 "٢-٣٩". 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 والشهرة*").

الدخل

٢-٤١ 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 والالتزامات 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 والأرباح أو الخسائر

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

٢-٤٤ الأرباح أو الخسائر هى الفرق الحسابى بين الدخل والمصروفات فيما عدا بنود الدخل والمصروفات والتى يبوبها هذا المعيار كبنود تدخل ضمن بنود الدخل الشامل الأخرى ولا تعد عنصراً منفصلاً من عناصر القوائم المالية ولا 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 والالتزامات 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 والالتزامات 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 والأسهم 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 والالتزامات 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 والتى تقوم المنشأة بالاعتراف بها أولياً بالتكلفة التاريخية عادة ما يتم قياسها لاحقاً بأسس قياس أخرى مثل :

(أ) تقيس المنشأة الأصول الثابتة بصافى التكلفة بعد الإهلاك أو المبلغ القابل للاسترداد أيهما أقل .

(ب) تقيس المنشأة المخزون بالتكلفة أو سعر البيع (ناقصاً) تكلفة الاستكمال والبيع أيهما أقل.

(ج) تعترف المنشأة بخسائر الاضمحلال المتعلقة بالأصول غير المالية التى يتم استخدامها أو المحتفظ 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 فى الشركات الشقيقة والمشروعات المشتركة والتى تقيسها المنشأة بالقيمة العادلة (راجع الفقرات "١٤-١٠" – "١٥-١٥" على الترتيب) .

(ب) ملغاة .

(ج) الأصول الزراعية (الأصول الحيوية والمنتجات الزراعية فى نقطة الحصاد) والتى 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 الذى سيكون مطلوباً لسداد الالتزام فى تاريخ القوائم المالية .

المقاصة

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

(أ) لا يعد مقاصة قياس الأصول بالصافى بعد طرح ناتج التقييم مثل الهبوط فى قيمة المخزون المتقادم والهبوط فى قيمة الديون المشكوك فى تحصيلها.

(ب) إذا كان نشاط المنشأة التشغيلى الطبيعى لا يتضمن بيع أو شراء أصول غير متداولة بما فيها الاستثمارات وأصول 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

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

العرض العادل

٣-٢ تعرض القوائم المالية بطريقة عادلة للتعبير عن المركز المالى والأداء المالى والتدفقات النقدية للمنشأة. ويتطلب العرض العادل العرض الموثوق فيه لبيان تأثير المعاملات والأحداث والظروف الأخرى طبقاً لتعريف شروط الاعتراف للأصول والالتزامات والدخل والمصروفات الواردة فى القسم (٢) *"المفاهيم والمبادئ السائدة"*.

(أ) يفترض أن تطبيق معيار المحاسبة المصرى للمنشآت الصغيرة والمتوسطة وعمل إفصاحات إضافية عند الحاجة ، سيؤدى إلى العرض العادل للمركز المالى والأداء المالى والتدفقات النقدية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة.

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

تعتبر الإيضاحات الإضافية المشار إليها فى الفقرة (أ) أعلاه ضرورية وذلك عندما يكون التمشى مع متطلبات محددة فى هذا المعيار غير كافية لتمكين مستخدم القوائم من فهم تأثيرات معينة للمعاملات والأحداث والظروف الأخرى المرتبطة بالمركز المالى والأداء المالى للمنشأة.

الالتزام بمعيار المحاسبة للمنشآت الصغيرة والمتوسطة

٣-٣ على المنشأة التى تعد قوائمها المالية طبقاً لمتطلبات معيار المحاسبة المصرى للمنشآت الصغيرة والمتوسطة أن تفصح فى الإيضاحات بشكل صريح وواضح عن هذا التوافق. ولا يجوز وصف قوائم مالية بأنها متوافقة مع هذا المعيار ما لم تتوافر فيها كافة متطلبات هذا المعيار .

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

٣-٥ عندما لا تلتزم المنشأة بمتطلبات هذا المعيار كما ورد فى فقرة "٣-٤" يجب عليها الإفصاح عما يلى:

(أ) أن الإدارة ترى أن القوائم المالية تعبر بوضوح عن المركز المالى والأداء 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 والمعالجة 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.

٣-٦ 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)".

٣-٧ عندما يتراءى للإدارة – فى بعض الحالات النادرة – أن الالتزام بمتطلبات هذا المعيار قد يؤدى إلى عرض مضلل ويتعارض مع هدف القوائم المالية كما سبق شرحه فى القسم (٢) ، ولكن هناك قواعد منظمة تمنع الخروج عن هذه المتطلبات يجب على المنشأة تخفيض هذا التضليل لأكبر مدى ممكن عن طريق إيضاح ما يلى:

(أ) طبيعة متطلبات هذا المعيار والسبب فى أن الإدارة ترى بأن الالتزام بهذه المتطلبات قد يؤدى إلى عرض مضلل يتعارض مع هدف القوائم المالية السابق شرحها فى القسم (٢) .

(ب) التسويات الضرورية على القوائم المالية فى كل فترة مالية والتى ترى الإدارة انها ضرورية للحصول على العرض العادل.

الإستمرارية

٣-٨ 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 لـــدى إدارة المنشـــأة النية او 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 عـــادة عن (ولكنه غير محدود بفترة) ١٢ شهراً من تاريخ القوائم المالية.

٣-٩ عندما تدرك الإدارة عند تقييمها للاستمرارية أن هناك أحداث أو ظروف هامة تؤدى إلى وجود عدم تأكد جوهرى 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 سيـــــتم شرحه فى الفقرة "٣-١٤") سنوياً على الأقل .وعندما تقوم المنشأة بتغيير تاريخ القوائم المالية وبالتالى عرضها لمدة أطول أو أقصر من سنة ، على المنشأة الإفصاح عما يلى :

(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 وتبويب بنود القوائم المالية من فترة إلى أخرى إلا إذا:

(أ) حدث تغيير جوهرى 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 والتقديرات 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 عملى. وعندما يتم إعادة تبويب أرقام المقارنة على المنشاة الإفصاح عما يلى:

(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 العملى تعديل أرقام المقارنة على المنشأة الإفصاح عن أسباب ذلك.

المعلومات المقارنة

٣-١٤فيما 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 تفصيلى ووصفى للمعلومات التى يكون لها علاقة بفهم القوائم المالية للفترة المالية الحالية.

الأهمية النسبية والتجميع

٣-١٥على 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.

٣-١٦تعتبر المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو تحريفها قد يؤثر على القرارات الاقتصادية التى يتخذها المستخدمون إعتماداً على القوائم المالية . وتعتمد الأهمية النسبية على حجم البند او 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

٣-١٧تشتمل 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 وغيرها 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 التى 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 تغطى منشأة بمفردها أو مجموعة من المنشآت.

(ج) تحديد تاريخ نهاية الفترة المالية والفترة التى تغطيها القوائم المالية.

(د) عملة العرض كما هى 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 والشكل القانونى للمنشأة وكذلك البلد الذى تأسست فيه وعنوان مقرها الدائم.

(ب) طبيعة العمليات والأنشطة الرئيسية لها.

عرض معلومات غير مطلوبة بموجب هذا المعيار

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

قسم (٤)
قائمة المركز المالى

نطاق هذا القسم

٤-١ يوضح هذا القسم المعلومات التى يتم عرضها فى قائمة المركز المالى وكيفية عرضها . وتعرض قائمة المركز المالى أصول والتزامات وحقوق ملكية المنشأة فى تاريخ محدد وهو نهاية الفترة المالية.

المعلومات الواجب عرضها فى صلب قائمة المركز المالى

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

(أ) النقدية وما فى حكمها.

(ب) العملاء والمدينون 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 والاضمحلال.

(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 والدائنون المتنوعون.

(م) الالتزامات المالية بخلاف المبالغ الموضحة تحت (ل)،(ع)).

(ن) الأصول والالتزامات الضريبية الجارية.

(س)الأصول والالتزامات 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).

٤-٣ يتم عرض البنود الإضافية والعناوين والمجاميع 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 وغير المتداولة

٤-٤ على كل منشأة أن تقوم بعرض الأصول المتداولة وغير المتداولة والالتزامات المتداولة وغير المتداولة فى تبويبات منفصلة فى 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 . وعند تطبيق هذا الاستثناء يتم عرض جميع الأصول والالتزامات طبقاً لترتيب درجة السيولة (تصاعدياً أو تنازلياً).

الأصول المتداولة

٤-٥ تبوب 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 أثنى عشر شهراً من تاريخ نهاية الفترة المالية.

أو (د) يتمثل الأصل فى نقدية أو ما فى حكمها ما لم يكن هناك قيود تمنع تبادله أو استخدامه فى سداد التزام لمدة أثنى 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 أثنى عشر شهراً.

الإلتزامات المتداولة

٤-٧ تبوب 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 أثنى عشر شهراً بعد تاريخ نهاية الفترة المالية.

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

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

ترتيب وأسلوب عرض البنود فى قائمة المركز المالى

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

(أ) إدراج بنود إضافية فى قائمة المركز المالى عندما يتطلب حجم وطبيعة البند – أو مجموعة من البنود المتشابهة – العرض المنفصل له لتحقيق العرض السليم للمركز المالى للمنشأة.

و (ب) تعديل البيانات وترتيب البنود طبقاً لطبيعة المنشأة ومعاملاتها حتى تتوافر المعلومات اللازمة للفهم الكامل للمركز المالى للمنشأة.

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

(أ) قيم وطبيعة وسيولة الأصول.

و (ب) وظيفة كل أصل فى المنشأة.

و (ج) قيم وطبيعة وتوقيت الإلتزامات.

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

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

(أ) الأصول الثابتة مبوبة بما يتناسب مع طبيعة المنشأة.

(ب) تحليل العملاء والمدينون الآخرون فى بنود مستقلة إلى مبالغ مستحقة على العملاء ومبالغ مستحقة على أطراف ذوى علاقة ومبالغ مستحقة على أطراف آخرين ومبالغ مدينة أخرى.

(ج) تبويب المخزون تبويباً 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 ومهمات محتفظ بها للاستخدام فى مراحل الإنتاج أو لتأدية الخدمة.

(د) تحليل الموردون والدائنون الآخرون فى بنود مستقلة إلى مبالغ مستحقة للموردين ومبالغ مستحقة للأطراف ذوى علاقة والإيرادات المؤجلة والمستحقات الأخرى.

(هـ) تحليل المخصصات إلى مخصصات مزايا العاملين والمخصصات الأخرى.

(و) تحليل مكونات حقوق الملكية بحيث تعرض بشكل منفصل رأس المال المدفوع والاحتياطيات والأرباح المحتجزة، وكذلك عناصر الدخل والمصروفات والأعباء والخسائر التى يتطلب هذا المعيار الاعتراف بها فى قائمة الدخل الشامل وعرضها بشكل منفصل فى حقوق الملكية.

٤-١٢ 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 والمدفوعة بالكامل والمصدرة والتى 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 والامتيازات والقيود الخاصة بتلك الفئة بما فى ذلك القيود المفروضة على توزيع أرباح الأسهم وعلى 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 وقيمتها.

(ب) وصف لطبيعة وغرض كل إحتياطى ضمن حقوق الملكية.

٤-١٣ على المنشأة التى ليس لها رأس مال أسهم مثل شركات الأشخاص أن تفصح عن المعلومات المعادلة لتلك المعلومات المطلوب إعدادها طبقاً للفقرة "٤-١٢(أ)" مع توضيح التغيرات فى كل فئة من فئات حصص الملكية فى كل فترة والحقوق والامتيازات والقيود المرتبطة بكل فئة من فئات حصص الملكية.

٤-١٤ 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 والالتزامات.

(ب) وصف للظروف والوقائع المرتبطة بخطة البيع.

(ج) القيمة الدفترية للأصول أو القيمة الدفترية لمجموعة الأصول والالتزامات محل التعاقد إذا كان التخلص سيتم لمجموعة من الأصول والالتزامات.

قسم (٥)

قائمة الأرباح أو الخسائر وقائمة الدخل الشامل

نطاق هذا القسم

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

عرض إجمالى الدخل الشامل

٥-٢ على المنشأة عرض إجمالى 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.

٥-٣ ملغاة.

٥-٤ ملغاة.

٥-٥ ملغاة .

٥-٦ ملغاة.

أسلوب عرض القائمتين

٥-٧ 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 "٥-١١")

(ج) نصيب المنشأة فى أرباح أو خسائر الشركات الشقيقة (راجع القسم (١٤) *"الاستثمار فى شركات شقيقة"*) والمنشآت ذات السيطرة المشتركة (راجع القسم (١٥) *" الاستثمارات فى المشروعات المشتركة"*) والتى يتم المحاسبة عنها بطريقة حقوق الملكية .

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

(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 بـــ:

(أ) حقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة.

(ب) مساهمى الشركة الأم .

٥-٧(أ) تبدأ القائمة الثانية (قائمة الدخل الشامل) بعرض الأرباح أو الخسائر كبند 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) "*مزايا 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 والتى يتم المحاسبة عنها بطريقة حقوق الملكية..

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

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

(١) حقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة .

(٢) مساهمى الشركة الأم .

متطلبات العرض

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

٥-٩ 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 يؤدى 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) وليس 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 . وطبقاً لهذه الطريقة على المنشأة الإفصاح عن تكلفة المبيعات على الأقل منفصلة 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 ، وكذلك أثر التغيرات فى السياسات المحاسبية وتصحيح الأخطاء للفترة، ومبالغ استثمارات أصحاب حقوق الملكية وتوزيعات الأرباح والتوزيعات الأخرى إليهم خلال الفترة.

المعلومات التى ينبغي عرضها فى 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 التى تخص أصحاب حقوق ملكية الشركة الأم منفصلاً عن ذلك الذى يخص حقوق غير ذوى السيطرة.

(ب) لكل مكون من مكونات حقوق الملكية، آثار التطبيق أو إعادة العرض بأثر رجعي المعترف بها 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

٧-١ 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 فى حكم النقدية

٧-٢ يتمثل ما فى حكم النقدية فى الاستثمارات قصيرة الأجل عالية السيولة التى 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 اقل وذلك من تاريخ الاقتناء. ويعتبر السحب على المكشوف من البنوك عادة بمثابة نشاط تمويلي مشابها 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 التى ينبغى عرضها فى قائمة التدفقات النقدية

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

أنشطة التشغيل

٧-٤ أنشطة التشغيل هى المصدر الأساسى 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 صافى 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 تغطى 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 المنشاة .

(ج) المقبوضات النقدية من إصدار أدوات الدين والقروض وأوراق الدفع والسندات والرهونات والسلفيات الأخرى قصيرة الأجل أو طويلة الأجل.

(د) السداد النقدي للمبالغ المقترضة.

(هـ) 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 النقدى من أنشطة التشغيل وفقا 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

٧-٩ وفقاً للطريقة المباشرة يتم عرض صافى التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية من خلال الإفصاح عن النوعيات الرئيسية لإجمالي المقبوضات النقدية ولإجمالي 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

٧-١٠ 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

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

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

٧-١٣ 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 التى حدثت بها هذه التدفقات وأسعار الصرف السائدة في نهاية الفترة.

الفوائد وتوزيعات الأرباح

٧-١٤ 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.

٧-١٥ قد تقوم المنشأة بتبويب الفوائد المدفوعة والفوائد والتوزيعات المقبوضة على أنها تدفقات نقدية لنشاط التشغيل حيث إنها تؤثر في تحديد صافى الربح أو الخسارة. وقد تبوب 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 .

٧-١٦ 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

٧-١٧ 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 مباشرةً 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

٧-١٨ 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.

٧-١٩ على الرغم من أن كثيرا من أنشطة الاستثمار والتمويل تؤثر على هيكل رأس المال والأصول للمنشاة فإنه لا يكون لها تأثيراً مباشراً على التدفقات النقدية الجارية. وتتسق عملية استبعاد المعاملات غير النقدية من قائمة التدفق النقدى مع هدف قائمة التدفق النقدى 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

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

الافصاحات الأخرى

٧-٢١ 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

٨-١ 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 المالى وقائمة الأرباح أو الخسائر وقائمة الدخل الشامل وقائمة التغير في حقوق الملكية وقائمة التدفقات النقدية . وتبين الإيضاحات وصف أو تحليل للبنود المعروضة بتلك القوائم المالية وبيانات عن البنود غير المؤهلة للاعتراف بها فى القوائم المالية ذاتها . وبالإضافة إلى متطلبات هذا القسم تتضمن جميع أقسام هذا المعيار تقريبا افصاحات يتم عرضها في الإيضاحات .

هيكل الإيضاحات

٨-٢ تشمل الإيضاحات ما يلى:

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

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

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

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

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

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

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

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

(د) أية إيضاحات أخرى.

الإفصاح عن السياسات المحاسبية

٨-٥ 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

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

معلومات عن المصادر الأساسية للتقديرات غير المؤكدة

٨-٧ 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 وتؤدى إلى تسويات هامة لقيم الأصول والالتزامات خلال العام المالي التالي. وتتضمن الإيضاحات بيان تفصيلى 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 التى 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 استثماراتها 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").

٩-٥ 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 . وفي المقابل فإن السيطرة توجد أيضاً عندما تمتلك الشركة الأم نصف أو أقل من حقوق التصويت لمنشأة 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 وما 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 .

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

٩-٧ ملغاة .

٩-٨ 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 أضافية في القوائم المالية المجمعة بشأن الأنشطة المختلفة للشركات التابعة.

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

الكيانات ذات الأغراض الخاصة

٩-١٠ 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.وغالبا ما ينشأ الكيان ذا الأغراض الخاصة بترتيبات قانونية تفرض متطلبات صارمة على عملياته.

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

(أ) تدار أنشطة الكيان ذا الأغراض الخاصة بالنيابة عن المنشأة وطبقا 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 والتى يطبق عليها قسم (٢٨) *"مزايا العاملين"*.

إجراءات التجميع

٩-١٣ تعرض القوائم المالية المجمعة معلومات مالية عن المجموعة ككيان اقتصادي واحد. وتتبع 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 والالتزامات وحقوق الملكية والإيرادات والمصروفات.

و(ب) استبعاد القيمة الدفترية لاستثمار الشركة الأم في كل شركة تابعة مقابل نصيب الشركة الأم في حقوق الملكية في كل شركة تابعة.

و(ج) قياس وعرض حقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة في صافي ربح أو خسارة الشركات التابعة المجمعة خلال الفترة المالية بشكل منفصل عن حقوق أصحاب الشركة الأم.

و(د) قياس وعرض حقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة في صافي أصول الشركات التابعة التى تم تجميعها وتعرض 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"*.

و(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 والتغير في حقوق الملكية التى يتم توزيعها على الشركة الأم وعلى الأقلية / الحقوق غير المسيطرة على أساس حصص الملكية الحالية وليس على أساس إمكانية ممارسة الحقوق أو تحويل حقوق الاختيار للخيارات أو الأدوات المالية القابلة للتحويل.

الأرصدة والمعاملات 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 والتى 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 وأحداث فى ظروف مماثلة فيكون من المناسب إجراء التسويات اللازمة للقوائم المالية لهذه الوحدة وذلك عند استخدامها فى إعداد القوائم المالية المجمعة.

الاستحواذ على / واستبعاد الشركات التابعة

٩-١٨ يدرج دخل ومصروفات 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 . ويتم الاعتراف بالفرق بين المتحصلات من التصرف فى الشركة التابعة وبين 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 طبقا للقسم (١١) *"الأدوات المالية الأساسية"* أو القسم (١٢) *"إصدارات الأدوات المالية الأخرى"* وذلك اعتبارا من التاريخ الذى لم تعد فيه المنشأة تابعة وبشرط 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 بدءً 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 طبقا 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 طبقا لمتطلبات الفقرة "٥-٧".

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

الافصاح 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 في تلك المنشأة.

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

(د) طبيعة ومدى القيود الهامة والجوهرية 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 والأحكام التنظيمية).

القوائم المالية المستقلة

عرض القوائم المالية المستقلة

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

٩-٢٥ القوائم المالية لمنشأة لا تمتلك شركة تابعة ليست قوائم مالية مستقلة، لذا فان الشركة التى ليست شركة أم ولكنها مستثمر فى شركة شقيقة أو صاحب حصة فى مشروع

مشترك عليها أن تعرض قوائمها المالية طبقاً للقسم (١٤) أو القسم (١٥) حسب الأحوال . وقد تفضل المنشأة عرض قوائم مالية مستقلة ايضاً.

اختيار السياسات المحاسبية

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

(أ) بالتكلفة مخصوما منها الاضمحلال.

أو (ب) بالقيمة العادلة والاعتراف بالتغير فى القيمة العادلة فى الأرباح أو الخسائر.

وتقوم المنشأة بتطبيق نفس السياسة المحاسبية لكل استثماراتها التى تكون من نوع واحد (المنشآت التابعة والشقيقة أو المنشآت التى تخضع لسيطرة مشتركة) إلا أنه يمكن للمنشأة أن تختار سياسات مختلفة عندما تختلف أنواع هذه الاستثمارات.

الافصاحات فى القوائم المالية المستقلة

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

(أ) أن هذه القوائم المالية مستقلة.

و(ب) بيان الطرق المستخدمة للمحاسبة عن الاستثمارات فى المنشآت التابعة والمنشآت التى تخضع لسيطرة مشتركة والمنشآت الشقيقة. وعليها أيضاً تحديد القوائم المالية المجمعة أو القوائم المالية الأخرى ذات العلاقة.

القوائم المالية التجميعية

القوائم المالية التجميعية

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

٩-٢٩ ومع هذا ففى حالة قيام المستثمر بإعداد قوائم مالية تجميعية ويصفها بأنها متطابقة مع معيار المحاسبة المصرى للمنشات 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 والتى يعترف بها ضمن قيمة الأصول مثل المخزون أو الأصول الثابتة. ويكون تاريخ كافة القوائم المالية للمنشآت التى تستخدم فى 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 التى تتم فى نفس الظروف .

الإفصاحات فى القوائم المالية التجميعية

٩-٣٠ يتم الإفصاح عما يلى فى القوائم المالية التجميعية:

(أ) حقيقة أنها قوائم مالية تجميعية.

(ب) سبب إعدادها.

(ج) أسس تحديد الشركات التى تضمنتها هذه القوائم.

(د) أسس إعدادها.

(هـ) الافصاحات الخاصة بالأطراف ذوى العلاقة وفقا لمتطلبات القسم (٣٣) "الإفصاح عن الأطراف ذوى العلاقة".

قسم (١٠)

السياسات والتقديرات والأخطاء المحاسبية

نطاق هذا القسم

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

اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية

١٠-٢ السياسات المحاسبية هى المبادئ والأسس والقواعد والممارسات التى تقوم المنشأة بتطبيقها عند إعداد وعرض القوائم المالية .

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

١٠-٤ عندما لا تكون هناك معالجة فى هذا المعيار بشكل محدد لمعاملة أو حدث أو ظرف آخر ، يكون على الإدارة أن تستخدم تقديرها لوضع وتطبيق سياسة محاسبية تؤدى إلى معلومات تتسم بأنهـــا :

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

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

(١) تعبر بدرجة يعتمد عليها عن المركز المالى والأداء المالى والتدفقات النقدية للمنشأة.

و(٢) تعكس الجوهر الاقتصادي للمعاملات والأحداث والظروف الأخرى وليس لمجرد الشكل القانونى .

و(٣) محايدة (خالية من التحيز).

و(٤) تتسم بالحيطة والحذر.

و(٥) كاملة فى كافة جوانبها الهامة .

١٠-٥ عند تطبيق ما ورد فى الفقرة "١٠-٤" تقوم الإدارة بالرجوع إلى دراسة مدى ملاءمة تطبيق المصادر التالية بالترتيب التالى:

(أ) متطلبات وإرشادات هذا المعيار التى تتعامل مع موضوعات مشابهة وذات صلة .
و(ب) التعريفات وأسس الاعتراف ومفاهيم القياس للأصول والالتزامات والدخل والمصروفات والمبادئ السائدة كما ورد فى القسم (٢) "المفاهيم والمبادئ السائدة".

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

ثبات السياسات المحاسبية

١٠-٧ تقوم المنشأة باختيار وتطبيق سياساتها المحاسبية بثبات وذلك بالنسبة للمعاملات المتماثلة والأحداث والظروف الأخرى ما لم يتطلب هذا المعيار أو يسمح بمعالجة بنود ما وفقاً لسياسات مختلفة تكون مناسبة. وإذا ما سمح أو تطلب هذا المعيار مثل هذه المعالجة يتم اختيار السياسة المحاسبية المناسبة وتطبيقها بثبات على كل مجموعة.

التغييرات فى السياسات المحاسبية

١٠-٨ تقوم المنشاة بتغيير السياسة المحاسبية فقط عندما يكون :

(أ) هذا التغيير مطلوباً نتيجة لتغييرات تمت على هذا المعيار .

أو (ب) هذا التغيير يؤدى إلى قوائم مالية تقدم معلومات يعتمد عليها وأكثر ملاءمة عن تأثير المعاملات والأحداث الأخرى على المركز المالى أو الأداء المالى أو التدفقات النقدية للمـــنشأة .

١٠-٩ 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 .

و(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 المنشاة بالمحاسبة عن أى تغيير فى السياسة المحاسبية كالآتى:

(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 الاخرى"* كما هى مسموح به فى الفقرة "١١-٢" وتغيرت متطلبات معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) فعلى المنشاة 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 للفقـرة "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 والالتزامات فى بداية أقرب فترة يمكن التطبيق عليها بأثر رجعى والتى قد تكون الفترة الحالية. وتقوم 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 والفترة 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 الافصاحات .

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 وموضوعية.

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 الأفصاح عنها وفقاً للفقرة (ج) عاليه..

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

التغييرات 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 والمنافع المستقبلية المتوقعة والالتزامات المرتبطة بالأصول والالتزامات. وينشأ التغيير فى

التقديرات المحاسبية عن المعلومات والتطورات الجديدة، وبالتالى فلا تعد هذه التغييرات تصحيحاً لأخطاء. وفى حالة صعوبة تمييز التغيير فى السياسة المحاسبية عن التغيير فى التقدير المحاسبي يعامل التغيير كتغيير فى تقدير محاسبي .

١٠-١٦ تقوم المنشاة 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 المحاسبي 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 العملى 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 والتى تنشأ نتيجة عدم القدرة على استخدام المعلومات التى يمكن الاعتماد عليها أو نتيجة سوء استخدام هذه المعلومات ، والتى :

(أ) كانت متاحة عند اعتماد إصدار القوائم المالية عن هذه الفترات.

و(ب) كان من المتوقع على نحو معقول الحصول عليها وأخذها فى الاعتبار عند إعداد وتصوير هذه القوائم المالية .

١٠-٢٠ تتضمن هذه الأخطاء تأثيرات الأخطاء الحسابية والأخطاء فى تطبيق السياسيات المحاسبية أو إغفال أو سوء تفسير الحقائق وكذلك الغش والتدليس.

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 والالتزامات 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 الافصاح عنها وفقاً للفقرتين "(ب)" و"(ج)" عاليه.

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

قسم (١١)

الأدوات المالية الأساسية

نطاق القسمين (١١) و(١٢)

١١-١ يتناول كل من القسم (١١) *"الأدوات المالية الأساسية"* والقسم (١٢) *"إصدارات الأدوات المالية الأخرى"* معا الاعتراف والاستبعاد من الدفاتر والقياس والإفصاح عن الأدوات المالية (الأصول المالية والالتزامات المالية). ويطبق القسم (١١) علي الأدوات المالية الأساسية وهو ملائم لكافه 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 التى ليس لديها إلا الأدوات المالية الأساسية أن ترجع إلى نطاق القسم (١٢) حتى يتم التأكد من إعفائها من تطبيقه.

اختيار السياسة المحاسبية

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

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

أو(ب) شروط الاعتراف والقياس الواردة فى معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) "الأدوات المالية – الاعتراف والقياس" بالإضافة إلى متطلبات الإفصاح فى 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 مناسبا وكيف تتم المحاسبة فى حالة التغيير والمعلومات الواجب الإفصاح عنها عند التغيير.

مقدمة القسم (١١)

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

١١-٤ يتطلب هذا القسم أن يتم إثبات جميع الأدوات المالية الأساسية بتكلفتها المستهلكة باستثناء الاستثمارات فى الأسهم الممتازة غير القابلة للتحوي 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 فى نطاق القسم (١١) هى الأدوات التي تتوفر فيها الشروط الواردة فى الفقرة "١١-٨" . ومن أمثلة تلك الأدوات المالية التى عادة ما تستوفى هذه الشروط ما يلي :

(أ) النقدية .

(ب) الودائع تحت الطلب والودائع الثابتة (فى حالة أن تكون المنشأة هى المودعة. ومثال ذلك الحسابات البنكية).

(ج) الأوراق التجارية والأذونات التجارية المحتفظ بها.

(د) الحسابات والأوراق والقروض المدينة والدائنة .

(هـ) السندات وأدوات الدين المماثلة.

(و) الاستثمارات فى الأسهم الممتازة غير القابلة للتحويل وكذلك الاستثمارات غير القابلة للاسترداد فى الأسهم العادية وفى الأسهم الممتازة.

(ز) ارتباطات الحصول على القروض والتى 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 والتى 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 يلى :

(أ) الاستثمارات فى الشركات التابعة والشقيقة وحصص الملكية فى 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 التى ينطبق عليها تعريفات حقوق ملكية المنشأة نفسها كما هو وارد في القسم (٢٢) *"الالتزامات وحقوق الملكية"* والقسم (٢٦) *"المدفوعات المبنية على أسهم"*

(ج) عقود التأجير والتى يطبق عليها القسم (٢٠) *"عقود التأجير"*.

(د) حقوق والتزامات صاحب العمل وفقاً لنظم مزايا العاملين طبقاً للقسم (٢٨) *"مزايا العاملين"*.

الأدوات المالية الأساسية

١١-٨ 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) والتى ينطبق عليها الشروط الواردة فى الفقرة "١١-٩".

(ج) ارتباطات الحصول على قروض والتى:

(١) لا يمكن تسويتها بالصافي مقابل نقد.

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

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

١١-٩ تتم المحاسبة عن أدوات الدين التى 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 فى السوق أو معدل فائدة معروف مثل الكوريدور أو الليبور .

أو (٤) خليط من معدل ثابت ومعدل متغير (مثل الليبور بالإضافة الى 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 فى 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 التى تسمح للمصدر (المدين) فى 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 فى حالة العائد المتغير والواردة بالفقرة (أ) وكذلك شروط الدفع المبكر الوارد فى الفقرة (ج).

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

(أ) العملاء والموردون وأوراق الدفع وأوراق القبض والقروض من البنوك أو الأطراف الأخرى.

(ب) الدائنون بالعملات الأجنبية، ومع هذا فإن أي تغير فى الدائنون ينتج عن التغير فى سعر الصرف يتم إثباته فى الأرباح أو الخسائر كما هو وارد فى الفقرة "٣٠-١٠".

(ج) القروض الممنوحة إلى أو من الشركات التابعة والشقيقة والتى تستحق عند الطلب.

(د) أدوات الدين التى تصبح مستحقة فى الحال إذا تعذر المصدر فى سداد أصل المبلغ أو الفائدة المستحقة (هذا الشرط لا يخالف الشروط الواردة فى الفقرة "١١-٩") .

١١-١١ أمثلة للأدوات المالية التى لا ينطبق عليها الشروط الواردة فى الفقرة "١١-٩" وبالتالى فهي تخضع للقسم (١٢) تتمثل فيما يلي:

(أ) الاستثمار فى أداة حقوق ملكية فى منشأة أخرى بخلاف الاستثمارات فى الأسهم الممتازة غير القابلة للتحويل والأسهم الممتازة والعادية غير القابلة للرد (راجع الفقرة "١١-٨(د)") .

(ب) تبادل أسعار الفائدة والذى ينتج عنه تدفقات نقدية داخلة أو خارجة، أو التزامات محولة لشراء أدوات مالية يمكن تسوية مقابلها نقداً ، وعند التسوية يمكن أن ينتج عنها تدفقات نقدية داخلة أو خارجة، لأن هذا الضمان الآجل وهذا التحويل لا ينطبق عليه الشروط الواردة فى الفقرة "١١-٩(أ)".

(ج) الخيارات والعقود الآجلة لأن العائد الذي يعود على حامل الأداة لا يعتبر عائد ثابت وبالتالي فان الشروط الواردة بالفقرة "١١-٩(أ)" لا تنطبق عليه.

(د) الاستثمارات فى 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 فى 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 "١١-٩(ج)".

الاعتراف الأولي بالأصول والالتزامات المالية

١١-١٢ 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 فى حقيقته معاملة تمويلية والتى 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) فى 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، فانه 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 السوقى السائد للديون المثيلة.

(٤) في حالة شراء أسهم عادية لمنشأة أخري، 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

١١-١٤ 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 المخصومة لها أو أى مقابل آخر متوقع سداده أو تحصيله (أى بالصافى 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 السوقي 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 (والتى 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

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

(أ) القيمة التى يقاس بها الأصل أو الالتزام المالي 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 – في 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 الأولى للأصول والالتزامات المالية التى لا تتضمن معدل فائدة واضح – والمبوبة كأصول أو التزامات متداولة – بالتكلفة الفعلية لها طبقاً للفقرة "١١-٤(أ) " وبالتالي لا ينطبق عليها (ج) أعلاه.

١١-١٦ طريقة معدل الفائدة الفعلي هي طريقة حساب التكلفة المستهلكة لأصل مالى أو التزام مالى (أو مجموعة من الأصول المالية أو الالتزامات المالية) وبموجبها يتم توزيع مصروف الفوائد أو إيراد الفوائد على مدار عمر الأصل أو الالتزام المالى. ومعدل الفائدة الفعلى هو ذلك المعدل الذى 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 الفعلى على أساس القيمة الدفترية للأصل أو الالتزام المالى عند الاعتراف الأولى. 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 فى بداية الفترة مضروباً فى معدل الفائدة الفعلية خلال الفترة.

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

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

تستخدم المنشأة فتره أقصر إذا كانت تلك الفترة هى المتعلقة بالأتعاب والأعباء 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 . وفى هذه الحالة تعتبر الفترة إلى تاريخ إعادة التسعير التالية هى الفترة المناسبة للاستهلاك.

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

١١-٢٠ 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 فى الأرباح أو الخسائر فى تاريخ التعديل.

مثال على تحديد التكلفة المستهلكة لقرض 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) وللسند قيمة عند استحقاقه فى ٣١ ديسمبر ٢٠١٣ تبلغ ١١٠٠ جنيه .

السنة	التكلفة الدفترية فى بداية الفترة	إيرادات فوائد ٦,٩٥٨٣%	تدفق نقدى 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 الفعلى البالغ ٦,٩٥٨٣% هو السعر الذى تخصم به التدفقات النقدية المتوقعة من السند إلى قيمته الدفترية الأولية

$$[\,٤٠ \div (١,٠٦٩٥٨٣)^{١}\,] + [\,٤٠ \div (١,٠٦٩٥٨٣)^{٢}\,] + [\,٤٠ \div (١,٠٦٩٥٨٣)^{٣}\,] + [\,٤٠ \div (١,٠٦٩٥٨٣)^{٤}\,] + [\,١,١٤٠ \div (١,٠٦٩٥٨٣)^{٥}\,] = ٩٥٠$$

اضمحلال قيمة الأصول المالية المثبتة بالتكلفة أو التكلفة المستهلكة

الاعتراف

١١-٢١ 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.

١١-٢٢ تتضمن الأدلة الموضوعية على اضمحلال قيمة أصل أو مجموعة من الأصول المالية المعلومات التالية والتى يمكن ملاحظتها ويعلم 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 للمقترض بمنح المقترض امتيازات وتنازلات قد لا يوافق المقرض على منحها فى ظروف أخرى .

(د) توقع إفلاس المقترض 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 . ويشمل ذلك التغيرات فى الظروف المحلية أو القومية أو التغيرات السلبية التى تواجه النشاط ككل.

١١-٢٣ 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.

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

(أ) جميع أدوات حقوق الملكية بغض النظر عن مدى جوهريتها.

(ب) الأصول المالية الأخرى التى لها قيمة جوهرية لكل منها على حده.

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

١١-٢٥ 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 والقيمة 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

١١-٢٦ 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 الإئتمانى 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

١١-٢٧ 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 جوهرية 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 فى هذا المعيار تشير إلى إرشادات عن القيمة العادلة الواردة فى الفقرات من "١١-٢٧" إلى "١١-٣٢" وهى الأقسام (١٢) و(١٤) و(١٥) و(١٦) ، وفى حالة استخدام ذلك الإرشاد للأصول الخاضعة لتلك الأقسام، فان الإشارة إلى الأسهم العادية أو الأسهم الممتازة فى هذه الفقرة يجب أن تقرأ لكى تتضمن الأصول الخاضعة لتلك الأقسام.

أساليب التقييم

١١-٢٨ تتضمن أساليب التقييم استخدام سعر أحدث أو أقرب معاملة تمت على الأصول المثيلة فى 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 وأثبت 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 فى 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 يؤدى أسلوب التقييم إلى تقدير واقعى للقيمة العادلة إذا تميز بما يلي:

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

(ب) كانت البيانات المستخدمة فى أسلوب التقييم تمثل توقعات سوقية معقولة وقياسات لعوامل المخاطر المتأصلة فى الأداة المالية .

عدم وجود سوق نشطة: أدوات حقوق الملكية

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

(ا) 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 التى ليس لها سعر سوق معلن غير هام ، وعادة ما يمكن تقدير القيمة العادلة للأصل المالي الذى 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.

١١-٣٢ 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

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

(أ) انقضاء أو تسوية الحق فى 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، فى هذه الحالة على المنشأة أن تقوم بما يلي:

(١) استبعاد الأصل المالي من الدفاتر .

و(٢) إثبات أية حقوق والتزامات جديدة أو متبقية مع المنشأة والناتجة 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 فى تاريخ التحويل. وفى حالة نشأة حقوق أو التزامات جديدة يتم حينئذ

تقييمها بقيمتها العادلة فى ذلك التاريخ ، كما يتم إثبات أية فروق بين المقبوضات وبين القيم المسجلة أو المستبعدة من دفاتر الشركة طبقاً لهذه الفقرة ضمن الأرباح أو الخسائر فى الفترة التي تم فيها الاستبعاد.

١١-٣٤ إذا لم يؤد التحويل إلى استبعاد الأصل من الدفاتر نتيجة لاحتفاظ المنشأة بصورة جوهرية. بمخاطر ومنافع ملكية الأصل المحول ، تستمر المنشأة فى الاعتراف بالأصل المحول بالكامل ، مع الاعتراف بالقيمة المستلمة كالتزام مالى. وتعترف المنشأة فى الفترات اللاحقة بأى إيراد من الأصل المحول وأى مصروف من الالتزام المالى .

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

(أ) إذا كان للمحول إليه الحق فى بيع أو رهن الضمانات طبقاً لعقد أو طبقاً لعرف ، فعلى المحول للأصل إعادة تبويب هذه الأصول فى قائمة المركز المالى 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 وكذلك بالالتزامات مقيمة بالقيمة العادلة عن التزامه بإعادة هذه الضمانات.

(ج) إذا أخفق المحول للأصل طبقاً لشروط العقد وأصبح ليس له الحق فى المطالبة بهذه الضمانات ، فيجب استبعاد هذه الضمانات من الدفاتر. وعلى المحول إليه الأصل الاعتراف بهذه الضمانات كأصول تقاس أولياً بالقيمة العادلة ، وإذا 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 حصلتها بالفعل من العملاء بعد تاريخ البيع ولم تقم 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 فان 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

١١-٣٦ تستبعد المنشأة من دفاترها الالتزام المالي (أو جزء منه) عندما – وفقط عندما – ينتهي بالتخلص منه أو إلغاؤه أو انتهاء مدته الواردة بالعقد.

١١-٣٧ تتم المحاسبة عن استبدال أدوات مالية بين مقترض ومقرض بشروط مختلفة جوهرياً على أنها انتهاء للالتزام المالى الأصلى مع الاعتراف بالدين الجديد كالتزام

مالى جديد . وبالمثل تتم المحاسبة عن التعديل الجوهرى فى شروط الالتزام المالى القائم (سواء كان بسبب وجود صعوبات مالية لدى المدين أم لا) كانتهاء للالتزام الأصلى ويتم الاعتراف بالدين الجديد كالتزام مالى جديد .

١١-٣٨ تعترف المنشأة فى 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

١١-٣٩ الافصاحات التالية تمثل مرجعاً للافصاحات 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 الافصاحات.

الافصاحات عن السياسات المحاسبية للأدوات المالية

١١-٤٠ وفقاً للفقرة "٨-٥"، 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

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

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

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

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

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

(هـــ) الالتزامات المالية التى تم قياسها بالتكلفة المستهلكة (فقرة "١١-١٤(أ)").

(و) ارتباطات القروض والتى 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 وأدائها. 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 التى 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. وفى 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 فانه 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 والتى ما زالـــت تعترف بها المنشأة.

الضمانات

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

(أ) القيمة الدفترية للأصول المرهونة كضمانات.

(ب) أية أحكام أو شروط متعلقة بذلك الرهن.

الإخفاق ومخالفة اتفاقيات الاقتراض

١١-٤٧ علي المنشأة الإفصاح عما يلى فى 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 فى تاريخ القوائم المالية.

(ج) الإفصاح عما إذا كان قد تم معالجة الإخفاق أو المخالفة وعما إذا ما تم إعادة التفاوض علي شروط القروض المستحقة، قبل تاريخ اعتماد القوائم المالية للنشر.

بنود الإيرادات أو المصروفات أو المكاسب أو الخسائر

١١-٤٨ 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 فى القيمة العادلة والتى تم الاعتراف بها فيما يتعلق بما يلي:

(١) الأصول المالية التى تم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر.

(٢) الالتزامات المالية التى تم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر.

(٣) الأصول المالية التى تم قياسها بالتكلفة المستهلكة.

(٤) الالتزامات المالية التى تم قياسها بالتكلفة المستهلكة.

(ب) إجمالي دخل الفوائد ومصروفات الفوائد (والمحسوبة باستخدام طريقة معدل الفائدة الفعلى) للأصول المالية أو الالتزامات المالية والتى 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 والقياس والإفصاح عن الأدوات المالية (الأصول المالية والالتزامات المالية). ويطبق القسم (١١) علي الأدوات المالية الأساسية وهو ملائم لكافه 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 التى ليس لديها إلا الأدوات المالية الأساسية أن ترجع إلى نطاق القسم (١٢) حتى يتم التأكد من إعفائها من تطبيقه.

اختيار السياسة المحاسبية

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

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

أو(ب) شروط الاعتراف والقياس الواردة فى معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) "الأدوات المالية – الاعتراف والقياس" بالإضافة إلى متطلبات الإفصاح فى 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 مناسبا وكيف تتم المحاسبة فى حالة التغيير والمعلومات الواجب الإفصاح عنها عند التغيير.

نطاق القسم ١٢

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

(أ) الأدوات المالية التى تم تغطيتها في القسم (١١).

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

(ج) حقوق والتزامات صاحب العمل وفقاً نظم مزايا العاملين (راجع القسم (٢٨) *"مزايا العاملين"*).

(د) الحقوق بموجب عقود التأمين إلا إذا نتج عن ذلك خسارة لأي طرف وفقاً لشروط التعاقد وغير 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 (٢٦) *"المدفوعات المبنية علي الأسهم"*) .

(و) ملغاة.

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

١٢-٤ أغلب عقود بيع أو شراء البنود غير المالية مثل السلع والمخزون والأصول الثابتة لا يشملها نطاق هذا القسم لأنها ليست أدوات ماليه. ومع ذلك يطبق هذا القسم علي كل العقود التي تفرض مخاطر علي البائع أو المشتري والتى 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 المالى 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 نقدا أو بأية أدوات ماليه أو بمبادله الأدوات المالية كما لو أنها عقود أدوات ماليه باستثناء: العقود التي تم الدخول فيها ومستمرة لغرض استلام أو تسليم بنود غير ماليه وفقا لمشتريات المنشأة المتوقعة وكذلك لأغراض البيع أو الاستخدام ، فهى ليست أدوات ماليه لأغراض هذا القسم.

الاعتراف الأولى بالأصول والالتزامات المالية

١٢-٦ تعترف المنشأة بالأصل المالي أو الالتزام المالي فقط عندما تصبح المنشأة طرفاً فى 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 المنشاة بقياس قيمة كل الأدوات المالية والتى 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 والتى 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 فى قياس القيمة العادلة لأدوات الملكية التي لا يتم تداولها بصورة نشطة والتى كان يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر، تعتبر القيمة العادلة في آخر تاريخ أمكن قياسها فيه – بدرجة يعتمد عليها – هى 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 وكذلك قياس القيمة العادلة لأغراض القسم (١١).

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

١٢-١٢ على المنشأة عند القياس الأولى للأصول والالتزامات المالية التي سيتم قياسها لاحقا بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر عدم إدراج تكلفة المعاملة ضمن القياس

الأولى . وإذا 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 التى يسرى عليها هذا القسم..

محاسبة التغطية

١٢-١٥ إذا توفرت شروط معينة، يمكن للمنشأة تخصيص علاقة تغطية محددة بين أداة تغطية والبند 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 وتوثق علاقة التغطية والخطر المغطي ، وتحدد كذلك البند المغطي وأداة التغطية بوضوح. ويعرف خطر البند المغطى بأنه هو الخطر المغطي بأداة التغطية.

(ب) الخطر المغطي هو أحد المخاطر المحددة في الفقرة "١٢-١٧".

(ج) أداة التغطية هى كما تم تعريفها في الفقرة "١٢-١٨".

(د) تتوقع المنشأة لأداة التغطية أن تكون علي درجه عاليه من الفعالية لمقابله الخطر المغطي. وفعاليه التغطية هي الدرجة التي يتقاص عندها التغير فى القيمة العادلة أو التدفقات النقدية للبنود المغطاة المتعلقة بالخطر المغطي 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 ويتم عمل مقاصة فيما بينهما ، فيما عدا الاختلاف الناتج عن الفرق بين السعر الفوري (الذى تم قياس الالتزامات به) والسعر 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 أجنبيه 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 المغطي.

(د) ذات تاريخ استحقاق محدد لا يقع بعد تاريخ :

(١) استحقاق الأداة المالية المغطاة.

(٢) التسوية المتوقعة لارتباطات السلع الأولية المشتراه أو المباعة .

(٣) حدوث معاملات مستقبلية مخططة ذات احتمالية عالية مغطاة للعملات 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 والاعتراف 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 مبادلة 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 ، وكان البند المغطى يتمثل فى أصل أو التزام مثبت بالتكلفة المستهلكة ولم 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 أجنبيه 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 في ارتباطات محددة أو معاملة مستقبلية مخططة ذات احتمالية عالية.

أو (ج) خطر سعر السلع الأولية في ارتباطات محددة أو معاملة مستقبلية مخططة ذات احتمالية عالية.

أو (د) خطر أسعار مبادله العملات في صافي الاستثمار في نشاط أجنبى.

يكون علي المنشأة الاعتراف في قائمة الدخل الشامل بالجزء من التغير في القيمة العادلة في أداة التغطية الذى تم اعتباره فعالاً فى المقاصة مع التغير في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية المتوقعة للبند المغطى ..وعلي المنشأة الاعتراف في الأرباح أو الخسائر بأية زيادة في القيمة العادلة لأداة التغطية عن التغير في القيمة العادلة للتدفقات النقدية المتوقعة (في بعض الأحيان تسمي عدم فعالية التغطية). ويتم ترحيل أرباح أو خسائر التغطية المعترف بها فى قائمة الدخل الشامل إلي الأرباح أو الخسائر عندما يتم الاعتراف بالبند المغطى في 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 في الأرباح أو الخسائر بصافي النقدية الدورية الناتجة عن عقد مبادلة معدل الفائدة – والذي يمثل أداة تغطيه– في الفترة التي يستحق فيها صافي النقدية.

١٢-٢٥ علي المنشأة عدم الاستمرار في محاسبه التغطية الواردة في الفقرة "١٢-٢٣" في 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 في الفقرة "١٢-١٦".

أو (ج) في 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

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

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

(أ) وصف التغطية.

(ب) وصف الأدوات المالية المخصصة كأدوات تغطيه والقيمة العادلة لها في تاريخ نهاية الفترة المالية.

(ج) طبيعة الخطر الذي تم تغطيته متضمنا بيانات عن البند المغطى.

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

١٢-٢٩ 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 "١٢-٢٣" إلى "١٢-٢٥") عليها الإفصاح عما يلي:

(أ) الفترات التي يحتمل حدوث تدفقات نقدية فيها ومتى يتوقع تأثر الأرباح أو الخسائر.

(ب) وصف العمليات المستقبلية والتي سبق استخدام محاسبه التغطية عنها ولكن لم يعد من المتوقع حدوثها.

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

(د) المبالغ التي تم إعادة تبويبها من قائمة الدخل الشامل إلي الأرباح أو الخسائر عن الفترة

(الفقرات "١٢-٢٣" و"١٢-٢٥").

(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 "١٢-٢٤").

قسم (١٣)

المخزون

نطاق هذا القسم

١٣-١ 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.

١٣-٢ 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*").

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

(أ) منتجي المحاصيل الزراعية ومنتجات الغابات والمحاصيل الزراعية بعد حصادها والمعادن ومنتجاتها إلى المدى الذى تقاس فيه هذه المنتجات بالقيمة العادلة (ناقصاً) تكلفة البيع من خلال الأرباح أو الخسائر.

أو (ب) التجار والسماسرة المتعاملون في السلع الأولية والذين يقومون بقياس المخزون بالقيمة العادلة (ناقصاً) تكلفة البيع من خلال الأرباح أو الخسائر.

قياس المخزون

١٣-٤ 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 التى تستردها المنشأة فيما بعد من مصلحة الضرائب) وتكاليف النقل والمناولة والتكاليف الأخرى المتعلقة مباشرة باقتناء المنتجات التامة أو المواد الخام أو الخدمات ، ويستنزل الخصم التجاري والتخفيضات المشابهة عند تحديد تكلفة الشراء.

١٣-٧ قد تقوم المنشأة بشراء مخزون بشروط سداد مؤجل و فى هذه الحالة تتضمن تكلفة الشراء تكلفة تمويل غير معلن عنها بطريقة واضحة تتمثل فى 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 نسبيًا 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 تغيرًا طردياً أو شبه طردى 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 مسبقًا. ويمكن استخدام

مستوى الإنتاج الفعلي إذا ما تساوى تقريبًا 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 مرتفعًا بشكل غير طبيعي حتى لا يكون المخزون مقيمًا 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 – مثلا – 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 وفى هذه الحالة يتم تحديد قيمتها على أساس صافى القيمة البيعية لهذه المنتجات والمتمثلة فى سعر البيع مخصوماً منه تكلفة استكمال إنتاج هذه المنتجات الفرعية وتخفض بها تكلفة المنتج الرئيسي. وينتج عن ذلك عدم اختلاف القيمة الدفترية للمنتج الرئيسي كثيرًا عن تكلفته.

التكاليف الأخرى التى 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 لبنود التغطية المتعلقة بأخطار التغطية فى حالة تغطية خطر سعر الفائدة الثابت أو تغطية خطر سعر السلع الأولية المحتفظ بها .

التكاليف التى 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 فى حالة وجود مخزون فى 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 الذى 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 وطريقه 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 إستخدام 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 فى 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 علي المنشأة قياس تكلفة المخزون في الحالات الأخرى خلاف تلك الواردة بالفقرة "١٣-١٧" باستخدام طريقة الوارد أولا يصرف أولا أو طريقة المتوسط المرجح للتكلفة، وعلى المنشاة 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 طريقه الوارد أخيرا 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 فى المخزون أم لا ، بمعنى أن القيمة الدفترية للمخزون لن يتم استردادها بالكامل (علي 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 والإتمام). 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 وفقا 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 فى قياس المخزون بما فى ذلك الطريقة المستخدمة لحساب التكلفة.

(ب) إجمالي القيمة الدفترية للمخزون مبوبة تبويبًا مناسبًا 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 وفقًا للقسم "٢٧".

(هـ) قيمة المخزون المرهون كضمان لالتزامات.

قسم (١٤)

الاستثمارات فى شركات شقيقة

نطاق هذا القسم

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

تعريف الشركة الشقيقة

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

١٤-٣ النفوذ المؤثر هو القدرة على المشاركة فى 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 فى الاعتبار ما يلى :

(أ) إذا امتلك المستثمر بطريقة مباشرة أو غير مباشرة (على سبيل المثال من خلال شركات تابعة) ٢٠% أو أكثر من حق التصويت فى 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 فى الشركة الشقيقة، فيفترض انه ليس للمستثمر نفوذاً مؤثراً عليها إلا إذا ثبت بوضوح وجود هذا النفوذ.

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

القياس – اختيار السياسة المحاسبية

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

(أ) نموذج التكلفة كما هو موضح فى الفقرة "١٤-٥".

(ب) طريقة حقوق الملكية كما هى موضحة فى الفقرة "١٤-٨".

(ج) نموذج القيمة العادلة كما هو موضح فى الفقرة "١٤-٩".

نموذج التكلفة

١٤-٥ يقوم المستثمر بقياس الاستثمارات فى الشركات الشقيقة – بخلاف تلك التى لها سعر معلن منشور (راجع فقرة "١٤-٧") – بالتكلفة ناقصاً مجمع خسائر الاضمحلال والتى تم الاعتراف بها طبقاً للقسم (٢٧) *"اضمحلال 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 فى الشركات الشقيقة والتى 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 فى أدوات حقوق الملكية بسعر المعاملة (شاملاً تكاليف المعاملة) ثم يتم تسويتها لاحقاً لتعكس نصيب المستثمر فى 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 فى حقوق الملكية للشركة الشقيقة والناشئة من بنود الدخل الشامل الأخرى.

(ب) حقوق التصويت المحتملة

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

(ج) الشهرة الضمنية وتسويات القيمة العادلة

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

(د) الاضمحلال

عند وجود مؤشر على حدوث اضمحلال فى قيمة الاستثمار فى الشركة الشقيقة ، يقوم المستثمر باختبار الاضمحلال للقيمة الدفترية للاستثمار كأصل واحد طبقاً للقسم (٢٧). و لا يتم إجراء اختبار منفصل لأى شهرة ضمن رصيد الاستثمار فى الشركة الشقيقة للتحقق من الاضمحلال فى 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 حكمية 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 الجزئي 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

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

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

عرض القوائم المالية

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

الإفصاح

١٤-١٢ يقوم المستثمر فى شركة شقيقة بالإفصاح عن الآتى:

(أ) السياسة المستخدمة للمحاسبة عن الاستثمارات فى شركات شقيقة.

(ب) القيمة الدفترية للاستثمارات فى شركات شقيقة (راجع الفقرة "٤-٢(ى)").

(ج) القيمة العادلة للاستثمارات فى شركات شقيقة والتى تتم المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية وتوجد لها أسعار معلنة منشورة.

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

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

١٤-١٥ بالنسبة للاستثمارات فى 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

١٥-١ يطبق هذا القسم في المحاسبة عن المشروعات المشتركة في القوائم المالية المجمعة وفى 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 "٩-٢٦" متطلبات المحاسبة عن حصص الملكية في المشروع المشترك في القوائم المالية المستقلة لصاحب الحصة.

تعريف المشروع المشترك

١٥-٢ السيطرة المشتركة: هي مشاركة بموجب اتفاق تعاقدي 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).

١٥-٣ 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

١٥-٤ 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، ويستخدم 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 فى 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 وفى بعض الأحيان ملكية مشتركة بواسطة أصحاب الحصص لأصل واحد أو أكثر يتم تخصيصها أو شرائها للمشروع المشترك .

١٥-٧ يعترف صاحب الحصة فى قوائمه المالية بنصيبه فى 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 فى أية التزامات تم تحملها بالمشاركة مع أصحاب الحصص الآخرين فيما يتعلق بالمشروع المشترك.

و(د) أي إيراد من مبيعات أو استخدام لحصته فى مخرجات المشروع المشترك ونصيبه فى أية مصروفات يتحملها من المشروع المشترك.

و(هـ) أية مصروفات يتحملها تتعلق بحصته فى المشروع المشترك.

المنشآت الخاضعة للسيطرة المشتركة

١٥-٨ المنشأة الخاضعة للسيطرة المشتركة هي المشروع المشترك الذى 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 المنشئة لسيطرة مشتركة على الأنشطة الاقتصادية للمنشأة.

القياس – اختيار السياسة المحاسبية

١٥-٩ تتم المحاسبة عن حصص الملكية فى المنشآت الخاضعة للسيطرة المشتركة باستخدام واحدة من الطرق الآتية:

(أ) نموذج التكلفة كما هو موضح فى الفقرة "١٥-١٠"

(ب) طريقة حقوق الملكية كما هى موضحة فى الفقرة "١٥-١٣"

(ج) نموذج القيمة العادلة كما هو موضح فى 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 بأنصبة 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 فى 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 فى المشروعات المشتركة، عندئذ تتم المحاسبة عن الاستثمارات طبقاً للقسم (١١)، أما إذا كان له نفوذ مؤثر فى المشروع المشترك فتتم المحاسبة طبقاً للقسم (١٤) "*الاستثمارات فى الشركات الشقيقة*".

الإفصاح

١٥-١٩ يقوم المستثمر فى المشروعات المشتركة بالإفصاح عن:

(أ) السياسة المستخدمة للمحاسبة عن الحصص فى المنشآت الخاضعة للسيطرة المشتركة.

(ب) القيمة الدفترية للاستثمارات فى المنشآت الخاضعة للسيطرة المشتركة (راجع الفقرة "٤-٢ ك").

(ج) القيمة العادلة للاستثمارات فى المنشآت الخاضعة للسيطرة المشتركة التى تتم المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية والتى يوجد لها أسعار معلنة منشورة.

(د) القيمة الإجمالية للارتباطات المتعلقة بالمشروعات المشتركة بما فيها حصته فى أية ارتباطات رأسمالية تم الارتباط بها مشاركة مع باقى أصحاب الحصص، فضلاً عنه نصيبه فى الارتباطات الرأسمالية للمشروعات المشتركة نفسها.

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

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

قسم (١٦)

الاستثمار العقاري

نطاق هذا القسم

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

تعريف الاستثمار العقاري والاعتراف الأولى به

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

١٦-٣ ملغاة.

١٦-٤ 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 الأولى

١٦-٥ يقاس الاستثمار العقارى عند الاعتراف الأولى بتكلفته، وتشمل تكلفة الاستثمار العقاري ثمن الشراء وأية نفقات مباشرة متعلقة به والتى 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 فى القيمة الحالية لكل المدفوعات المستقبلية، ويتم تحديد تكلفة إنشاء استثمار عقاري بمعرفة المنشأة طبقاً للفقرات من"١٧-١٠" إلى "١٧-١٤" .

١٦-٦ ملغاة.

القياس اللاحق للاعتراف الأولى

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

التحويلات

١٦-٨ ملغاة.

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

الافصاح

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 فى 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 والى المخزون والعقارات المشغولة بمعرفة المالك.

(٣) اية تغييرات أخرى.

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

١٦-١١ ملغاة.

قسم (١٧)
الأصول الثابتة

نطاق هذا القسم

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

١٧-٢ الأصول الثابتة هى الأصول الملموسة التى :

(أ) يحتفظ بها لغرض الاستخدام فى الانتاج أو لتوريد السلع والخدمات أو التأجير للغير أو 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 الزراعى (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). وفى هذه الحالة تقوم المنشأة بإضافة تكلفة الاستبدال إلى القيمة الدفترية للأصل بمجرد تحمل تلك التكلفة وذلك إذا كان من

المتوقع أن تحقق الأجزاء الجديدة التى تم استبدالها منافع مستقبلية إضافية للمنشأة . ويتم استبعاد أية قيمة دفترية للأجزاء المستبدلة القديمة طبقا للفقرات من "١٧-٢٧" إلى "١٧-٣٠".

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

١٧-٧ 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 فى المعاملة التي تم فيها إقتناء الأصل أو إنشاؤه. وفى حالة الضرورة يمكن استخدام التكلفة المقدرة لأي فحص مستقبلي مشابه كمؤشر لتقدير تكلفة الفحص المناسبة عند اقتناء أو إنشاء الأصل.

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

القياس عند الاعتراف

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

عناصر التكلفة

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

(أ) سعر شرائه شاملا الرسوم القانونية والعمولات ، ورسوم الاستيراد وضرائب الشراء غير المستردة بعد استنزال أي خصم تجارى أو تخفيض في القيمة.

(ب) أي تكلفة مباشرة أخرى تستلزمها عملية تجهيز الأصل إلى الحالة التي يتم تشغيله بها فى موقعه وفى 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.

١٧-١١ 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 التى قد تحدث خلال فترة الإنشاء أو التطوير لبند من بنود الأصول الثابتة يتم الاعتراف بها فى الأرباح أو الخسائر كإيراد أو مصروف إذا كانت هذه العمليات غير ضرورية لوضع الأصل فى الموقع وفى الحالة التي يصبح عليها جاهزاً للتشغيل المخطط له.

قياس التكلفة

١٧-١٣ تكلفة أي بند من بنود الأصول الثابتة هى المعادل لسعره نقدا فى 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 بمجموعة من الأصول غير النقدية أو بمجموعة من الأصول النقدية وغير النقدية. وفى هذه الحالة يتم قياس تكلفة مثل هذا الأصل بالقيمة العادلة له ما لم:

(أ) تفتقد عملية التبادل للجوهر التجارى.

أو (ب) يكون من الممكن قياس القيمة العادلة لكل من الأصل المقتنى والأصل المتنازل عنه بشكل يعتمد عليه. وفى هذه الحالة يتم قياس تكلفة الأصل المقتنى بالقيمة الدفترية للأصل المتنازل عنه .

تحديد قيمة الأصل بعد القياس الأولى

١٧-١٥ تقوم المنشأة بقياس كل بند من بنود الأصول الثابتة بعد الاعتراف الأولى بالتكلفة مطروحاً منها مجمع الإهلاك وخسائر الاضمحلال المجمعة. وعلى المنشأة الاعتراف بنفقات خدمة الأصل اليومية فى الأرباح أو الخسائر عن الفترة التى 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 الانتاجى. أما المكونات الأخرى فيتم إهلاكها على عمرها الانتاجى كأصل منفصل مع بعض الاستثناءات – مثل المحاجر والمواقع المستخدمة لمقالب النفايات – حيث أن الأرض ليس لها عمر افتراضى محدد ولذلك فهى 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 الانتاجى المقدر للاصل الثابت.

١٧-١٩ قد تشير بعض العوامل – مثل التغير فى كيفية إستخدام الأصل و عوامل التآكل والتقادم الجوهرية غير المتوقعة و ظهور تكنولوجيا جديدة والتغير في 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.

وعلـــى المنشأة أن تقوم بالمحاسبة عن التغير فى القيمة التخريدية وطريقة الإهلاك أو العمر الإنتاجى المقدر كتغيير في التقدير المحاسبي طبقا 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 جاهزا للتشغيل بالطريقة التي 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 جوهرى بحيث لا يتاح إهلاك الأصل خلال العمر الإنتاجى المقدر له، فإنه يجب حساب أهلاك للأصل لمقابلة العوامل الأخرى (بخلاف عامل الاستخدام) مثل التقادم والقيود القانونية.

١٧-٢١ على المنشأة أخذ جميع العوامل الآتية في الاعتبار عند تحديد العمر الانتاجى المقدر للاصل :

(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 وصيانته خلال فترة عدم استخدامه فى الإنتاج.

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

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

طريقة الإهلاك

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

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

١٧-٢٣ إذا توفر مؤشر على حدوث اختلاف جوهرى منذ آخر تاريخ نهاية الفترة المالية فى النمط الذى كانت تتوقعه المنشأة فى إستخدام 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 فى التقديرات المحاسبية طبقا للفقرات من "١٠-١٥" إلى "١٠-١٨".

الاضمحلال فى قيمة الأصول

الاعتراف وقياس الاضمحلال فى قيمة الأصول

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

التعويض عن الاضمحلال فى قيمة الأصول

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

الأصول الثابتة المحتفظ بها بغرض البيع

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

الاستبعاد من الدفاتر

١٧-٢٧ يتم استبعاد القيمة الدفترية لبند من بنود الأصول الثابتة من الدفاتر:

(أ) عند التخلص منه.

أو (ب) فى حالة عدم توقع الحصول على أية منافع اقتصادية مستقبلية منه سواء من الاستخدام أو البيع.

١٧-٢٨ على المنشأة أن تعترف بالأرباح أو الخسائر الناتجة عن استبعاد الأصل من الدفاتر فى الأرباح أو الخسائر عند استبعاد الأصل (ما لم يتطلب قسم رقم (٢٠) "*عقود التأجير*" غير ذلك فى حالة البيع وإعادة التأجير) حيث لا يتم تصنيف هذه الأرباح كإيرادات.

١٧-٢٩ فى تحديد تاريخ استبعاد بند من بنود الأصول الثابتة ، على المنشأة تطبيق شروط القسم (٢٣) "الإيراد" فى الاعتراف بالايراد عن البضاعة المباعة. ويطبق القسم (٢٠) بالنسبة لاستبعاد الأصل عن طريق البيع وإعادة التأجير.

١٧-٣٠ على المنشأة تحديد الأرباح أو الخسائر الناتجة عن استبعاد بند من بنود الأصول الثابتة على أساس الفرق بين صافى عائد الاستبعاد إن وجد والقيمة الدفترية للبند.

الافصاح

١٧-٣١ على المنشأة أن تفصح عما يلى لكل مجموعة من مجموعات الأصول الثابتة وطبقا للفقرة "٤-١١ (أ)" :

(أ) أساس القياس المستخدم لتحديد إجمالى 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 فى بداية ونهاية الفترة.

(هـ) بيان يوضح القيمة الدفترية فى بداية ونهاية الفترة يظهر فيه ما يلى بصورة منفصلة:

(١) الإضافات

(٢) الاستبعادات

(٣) الأصول المقتناة نتيجة تجميع الأعمال

(٤) ملغاة.

(٥) الخسارة الناشئة عن اضمحلال القيمة أو ردها فى الأرباح أو الخسائر طبقا للقسم (٢٧)

(٦) الإهلاك

(٧) أية تغييرات أخرى

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

١٧-٣٢ على المنشأة أن تفصح أيضا عما يلى :

(أ) مدى وجود أية قيود على ملكية الأصول الثابتة وقيمة هذه القيود وكذا الافصاح عن الأصول الثابتة المرهونة كضمان لأي التزامات.

(ب)قيمة الارتباطات التعاقدية لاقتناء الأصول الثابتة.

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 فى 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 مادى.

ويمكن تحديد مثل هذا الأصل عندما:

(أ) يكون قابلا 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 صله.

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 الطبيعى والموارد غير المتجددة المشابهة.

الاعتراف

المبدأ العام للاعتراف بالأصول غير الملموسة

١٨-٤ على المنشأة تطبيق شروط الاعتراف الواردة بالفقرة "٢-٢٧" فى 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 تنسب 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.

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

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

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

الاقتناء كجزء من تجميع الاعمال

١٨-٨ 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 المقتناة ضمن تجميع الاعمال عندما تكون ناشئه 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

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

الاقتناء المنفرد

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

(أ) سعر شراؤه بما فى ذلك الرسوم الجمركية وضرائب المشتريات غير المستردة بعد استنزال 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

١٨-١١ 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

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

تبادل الأصول

١٨-١٣ 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) تفتقد معاملة التبادل للجوهر التجارى.

أو(ب) تكون القيمة العادلة غير قابلة للقياس الموضوعى سواء بالنسبة للأصل المقتنى أو للأصل المتنازل عنه، ففى هذه الحالة يتم قياس تكلفة الأصل المقتنى بالقيمة الدفترية للأصل المتنازل عنه.

الأصول غير الملموسة المتولدة داخلياً

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

١٨-١٥ 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 فى الجوهر والمتولدة داخلياً.

(ب)تكاليف بدء النشاط والتى تشمل تكاليف التأسيس مثل التكاليف القانونية والأتعاب والرسوم التى يتم إنفاقها عند تأسيس كيان قانونى جديد ؛ والنفقات التى يتم إنفاقها لافتتاح نشاط جديد أو لبدء عمليات جديدة أو لطرح منتجات جديدة والتى 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.

١٨-١٦ لا تمنع الفقرة "١٨-١٥" 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 بإنفاق على بند غير ملموس كمصروف فإن ذلك الإنفاق 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 الاضمحلال.

الاستهلاك على مدار العمر الانتاجي

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 ان تكون أقل طبقاً للفترة المتوقعة لاستخدام الأصل . أما إذا كانت الحقوق التعاقدية أو القانونية تنطوي على شرط يسمح بالتجديد فإن العمر الانتاجى للأصل غير الملموس سوف يشمل أيضاً فترة (فترات) التجديد فقط عندما يكون هناك دليل يؤكد أن المنشأة سوف تقوم بالتجديد بدون تكلفة جوهرية.

١٨-٢٠ إذا لم تتمكن المنشأة من تقدير العمر الانتاجى لأصل غير ملموس بدرجة يعتمد عليها فيفترض أن العمر الإنتاجي 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 التي 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 .

اذا 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 في 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 فى فترة الاستهلاك وطريقته

١٨-٢٤ نظراً لوجود عوامل مثل التغير فى طريقة استخدام الأصل غير الملموس والتقدم التكنولوجي والتغير فى 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 التغيير فى طريقة الاستهلاك والقيمة المتبقية المقدرة والعمر الإنتاجى باعتبارها تغييراً في التقديرات المحاسبية طبقا للفقرات من "١٠-١٥" إلى "١٠-١٨" .

استرداد القيمة الدفترية – خسائر الاضمحلال

١٨-٢٥ لتحديد ما إذا كان الأصل غير الملموس قد أضمحل، تطبق المنشأة القسم (٢٧) الذى يوضح متى وكيف تقوم المنشأة بإعادة النظر فى 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

١٨-٢٦ يتم استبعاد الأصل غير الملموس من الدفاتر ويتم الاعتراف بأرباح أو خسائر الاستبعاد فى 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

١٨-٢٧ على المنشأة أن تفصح عما يلى 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) فى 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..

١٨-٢٨ على المنشأة أن تفصح أيضا عما يلي :

(أ) وصف للأصل غير الملموس وقيمته الدفترية وفترة الاستهلاك المتبقيه له بصورة منفردة عندما يكون للأصل أهمية نسبية للقوائم المالية للمنشأة.

(ب) بالنسبة للأصول غير الملموسة المقتناة عن طريق منح حكومية والمعترف بها أولياً بالقيمة العادلة (راجع الفقرة "١٨-١٢") تفصح المنشأة عن:

(١) القيمة العادلة المعترف 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.

١٨-٢٩ 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 والشهرة

نطاق هذا القسم

١٩-١ يطبق هذا القسم فى المحاسبة عن تجميع الأعمال ، ويوفر إرشادات عن تحديد المنشأة المقتنية وقياس تكلفة عملية تجميع الأعمال وتوزيع 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. وتعنى 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)، ويكون تاريخ الاقتناء هو التاريخ الذي تتحقق فيه للمنشأة 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 صافى 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.

١٩-٥ 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

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

١٩-٧ 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 والالتزامات المحتملة التي تم تحملها.

تحديد المنشأة المقتنية

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

١٩-٩ 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.

١٩-١٠ 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

١٩-١١ 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 المقتناة ، مضافاً إليها

(ب) أية تكاليف متعلقة مباشرة بعملية تجميع الأعمال .

تسويات تكلفة تجميع الأعمال بالأحداث المحتملة المستقبلية

١٩-١٢عندما 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 .

١٩-١٣ومع 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

١٩-١٤على 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 وحصة المنشأة المقتنية في صافى القيمة العادلة للأصول والالتزامات المحددة والالتزامات المحتملة التى تم الاعتراف بها طبقاً للفقرات من "١٩-٢٢" إلى "١٩-٢٤" (كشهرة أو ما يسمى "شهرة سالبة") .

١٩-١٥تقوم المنشأة المقتنية بالاعتراف بشكل منفصل بالأصول والالتزامات المحددة للمنشأة المقتناة وكذلك التزاماتها المحتملة في تاريخ الاقتناء فقط فى 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.

١٩-١٦تتضمن قائمة أرباح أو خسائر المنشأة المقتنية أرباح أو خسائر المنشأة المقتناة بعد تاريخ الاقتناء وذلك بإدراج عناصر دخل ومصروفات المنشأة المقتناة بناء على تكلفة تجميع 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.

١٩-١٧يبدأ 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 فى تاريخ الاقتناء وكانت تفي بالشروط الواردة في فقرة "١٩-١٥" وبناء على ذلك:

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

و(ب) لا تعترف المنشأة المقتنية – عند توزيع تكلفة تجميع 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 ، وذلك لإثبات أثر المعلومات الجديدة التي تم الحصول عليها. ولا يتم الاعتراف بالتعديلات على المحاسبة الأولية لتجميع الأعمال التى تحدث بعد ١٢ شهراً من تاريخ الاقتناء إلا إذا كانت لتصحيح خطأ وفقا للقسم (١٠) " *السياسات والتقديرات والأخطاء المحاسبية* "

الالتزامات المحتملة

١٩-٢٠ 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 طبـــقاً للفقرة "١٩-٢٤".

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

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

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

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

الشهرة

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

(أ) الاعتراف بالشهرة المقتناة عن تجميع الأعمال كأصل.

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

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

(أ) على المنشأة إتباع الأسس الواردة في الفقرات من "١٨-١٩" إلى "١٨-٢٤" لاستهلاك الشهرة. وإذا لم تتمكن المنشأة من تقدير العمر الإنتاجي المتوقع للشهرة بدرجة يعتمد عليها فانه يفترض أن يكون العمر المتوقع لهذه الشهره هو عشرة سنوات.

(ب) على المنشأة إتباع القسم (٢٧) *"اضمحلال الأصول"* في الاعتراف بالاضمحلال في الشهرة وقياس قيمتها.

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

١٩-٢٤ إذا كانت حصة المنشأة المقتنية في صافى القيمة العادلة للأصول والالتزامات والالتزامات المحتملة المحددة والمعترف بها طبقاً للفقرة "١٩-١٤" تزيد عن تكلفة تجميع الأعمال (يطلق عليها فى بعض الأحيان "الشهرة السالبة") عندئذ تقوم المنشأة المقتنية بما يلي:

(أ) إعادة تقدير وتحديد وقياس الأصول والالتزامات والالتزامات المحتملة المحددة للمنشأة المقتناة وإعادة قياس تكلفة الاقتناء.

(ب) الاعتراف على الفور فى الأرباح أو الخسائر بأية زيادة متبقية بعد إعادة تقدير القياس.

الإفصاح

تجميع الأعمال الذي يتم خلال الفترة

١٩-٢٥تقوم المنشأة المقتنية بالإفصاح عن المعلومات التالية بالنسبة لكل عملية تجميع أعمال تمت أثناء الفترة:

(أ) أسماء وبيانات المنشآت وأنشطة الأعمال محل التجميع.

(ب) تاريخ الاقتناء.

(ج) نسبة تصويت أدوات حقوق الملكية المقتناة.

(د) تكلفة الاقتناء وبيان عناصر هذه التكلفة (مثل النقدية وأدوات حقوق الملكية وأدوات الدين)

(هـ) المبالغ المعترف بها في تاريخ الاقتناء، لكل فئة من أصول والتزامات المنشأة المقتناة وكذلك التزاماتها المحتملة، بما في ذلك الشهرة.

(و) قيمة أية زيادة تم الاعتراف بها في الأرباح أو الخسائر طبقا للفقرة "١٩-٢٤" والبند الذى أدرجت فيه هذه الزيادة في الأرباح أو الخسائر.

بالنسبة لكافة عمليات تجميع الأعمال

١٩-٢٦ تقوم المنشأة المقتنية 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.

قسم (٢٠)
عقود التأجير

نطاق هذا القسم

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

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

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

(أ) اتفاقيات التأجير الخاصة بالكشف عن أو استخدام الموارد الطبيعية مثل البترول والغاز والغابات والمعادن وحقوق التعدين الأخرى.

(ب) الاتفاقيات التى يلتزم فيها المستأجر بشراء المال المؤجر فى نهاية مدة التأجير (والذى يعتبر بيعاً مؤجلاً بالتقسيط)

(ج) عقود التأجير التى لا تتعلق بمال لازم لمباشرة نشاط إنتاجى خدمى أو سلعى للمستأجر .

٢٠-٤ ملغاة.

المعالجة المحاسبية فى القوائم المالية للمؤجر

٢٠-٥ يدرج المال المؤجر كأصول ثابتة مؤجرة بدفاتر المؤجر بالتكلفة الدفترية لاقتنائه ويتم إجراء الإهلاكات على تلك الأصول وفقاً لعمرها الإنتاجى المقدر حسبما جرى عليه العمل عادة وفقاً للعرف وطبيعة المال الذى يجرى إهلاكه.

٢٠-٦ تسجل إيرادات عقود التأجير التمويلى على أساس معدل العائد الناتج من عقد الإيجار مضافاً إليه مبلغاً يعادل قسط الإهلاك الدورى ويجنب الفرق بالزيادة أو بالنقص حسب الأحوال بين الإيراد المثبت بهذه الطريقة والقيمة الإيجارية

المستحقة عن نفس الفترة المحاسبية فى حساب مستقل مدين أو دائن يتم تسوية رصيده مع صافى القيمة الدفترية للمال المؤجر عند إنتهاء العقد .

٢٠-٧ يتم تحميل قائمة الدخل للمؤجر بتكلفة الصيانة والتأمين وكافة 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 ونسبة الإهلاك المطبقة.

(ج) بيان بتكلفة الأصول المؤجرة والحركة عليها ومجمع إهلاكها والحركة عليه وأرصدتها 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 التمويلى كمصروف فى قائمة الأرباح أو الخسائر الخاصة بالمستأجر خلال كل فترة مالية.

٢٠-١٢ يدرج ما يتكبده المستأجر من مصاريف صيانة وإصلاح الأموال المؤجرة – بما يتفق مع الأغراض التى أعدت لها ووفقاً للتعليمات التى يسلمها إليه المؤجر بشأن الأسس الفنية الواجب مراعاتها سواء كانت مقررة 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

ويتم إهلاكه على مدار العمر الإنتاجى المتبقى المقدر له وفقاً للطرق والمعدلات 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) إجمالى القيمة التعاقدية لكل أصل مع تحليلها إلى إجمالى القيمة الإيجارية وثمن الشراء .

(٢) العمر الإنتاجى للأصول المستأجرة.

(٣) القيمة الإيجارية السنوية.

(ب) تفاصيل مصاريف صيانة والإصلاح الأموال المؤجرة .

(ج) يجب تحليل التزامات الاستئجار التمويلى حسب تواريخ استحقاقها بحيث يتم إيضاح ما يستحق سداده خلال السنوات المالية الخمس التالية كل على حدة ، وإجمالي 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 ودفعات الاستئجار الاحتمالية

البيع مع إعادة الاستئجار

٢٠-١٥ قد يقوم المؤجر بتأجير مال إلى مستأجر ويكون هذا المال قد آلت ملكيته إلى المؤجر من المستأجر بموجب عقد يتوقف نفاذه على إبرام عقد تأجير تمويلى وفى هذه الحالة يجب أن يقوم المستأجر كبائع بتأجيل أية أرباح أو خسائر تنتج عن الفرق بين ثمن البيع وصافى القيمة الدفترية للأصل فى دفاتره ويتم إستهلاك هذا الفرق على مدار مدة عقد التأجير .

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

ملحق قسم (٢٠)

مثال توضيحى

- 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 تمويلى لمدة ست سنوات مقابل قيمة إيجارية قدرها ٢١٩ ٨٣٨ جنيه سنوياً ويحق للمستأجر فى نهاية مدة العقد شراء الأصل بمبلغ ١٠٠ ٠٠٠ جنيه.
- وكان العمر الإنتاجى المقدر للأصل عشر سنوات وكان معدل الفائدة الذى يرغب المؤجر فى استخدامه فى هذا التعاقد يبلغ ١٥% سنوياً والذى بتطبيقه ينتج عائد سنوى خلال فترة العقد كالآتى:

	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 يثبته المؤجر سنوياً بإستخدام المعدل المذكور عاليه كالآتى :

	مبلغ الفائدة	قسط الإهلاك	الإيراد المكتسب
	جنيه	جنيه	جنيه
١٩٩٧	١١٧ ٠٢٥	١٠٠ ٠٠٠	٢١٧ ٠٢٥
١٩٩٨	١٠١ ٦٠٣	١٠٠ ٠٠٠	٢٠١ ٦٠٣
١٩٩٩	٨٣ ٨٦٧	١٠٠ ٠٠٠	١٨٣ ٨٦٧
٢٠٠٠	٦٣ ٤٧٢	١٠٠ ٠٠٠	١٦٣ ٤٧٢
٢٠٠١	٤٠ ٠١٧	١٠٠ ٠٠٠	١٤٠ ٠١٧
٢٠٠٢	١٣ ٠٤٤	١٠٠ ٠٠٠	١١٣ ٠٤٤

- و يكون حساب تحت التسوية هو الفرق بين الإيراد المكتسب والقيمة الإيجارية ويظهر كالآتى :

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

- وحيث إن قيمة الأصل الدفترية فى نهاية مدة العقد ستصبح ٤٠٠ ٠٠٠ جنيه وبفرض إختيار المستأجر شراء الأصل فإنه سيقوم بسداد مبلغ ١٠٠ ٠٠٠ جنيه ثمناً لهذا الأصل ويتم استخدام مبلغ ٣٠٠ ٠٠٠ جنيه رصيد حساب تحت التسوية فى إقفال حساب الأصل لدى المؤجر.
- و إذا استعرضنا قيود اليومية اللازمة لتطبيق هذا تكون كالآتى :

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

و هكذا حتى عام ٢٠٠٢		
٢١٩ ٨٣٨		من البنك إلى مذكورين
	١١٣ ٠٤٤	الإيرادات
	١٠٦ ٧٩٤	تسوية عقود تأجير
١٠٠ ٠٠٠		من أ. خ إهلاك
	١٠٠ ٠٠٠	إلى مجمع الإهلاك
		من مذكورين
١٠٠ ٠٠٠		البنك
٦٠٠ ٠٠٠		مجمع الإهلاك
٣٠٠ ٠٠٠		تسوية عقود تأجير
	١ ٠٠٠ ٠٠٠	إلى الأصول الثابتة المؤجرة

– وبفرض عدم اختيار المستأجر شراء الأصل فى تاريخ نهاية عقد التأجير يقوم المؤجر بدراسة مدى إمكانية الاستفادة من هذا الأصل وإذا تبين أنه لن يمكن الاستفادة منه وأن قيمته التخـــريدية تبلغ ٤٠ ٠٠٠ جنيه مثلاً يجرى القيد التالى :

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

قسم (٢١)
المخصصات والظروف المحتملة

نطاق هذا القسم

٢١-١ يطبق هذا القسم على كافة المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة فيما عدا المخصصات التى تم تغطيتها فى أقسام أخرى من هذا المعيار وتشمل المخصصات المتعلقة بالآتى:

(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 ، ويستخدم أحياناً مصطلح "المخصص" فى سياق بعض البنود الأخرى مثل الإهلاك واضمحلال قيمة الأصول والديون المشكوك فى تحصيلها. وهذه البنود تمثل تعديلاً للقيمة الدفترية للأصول ولا تمثل اعترافاً بالتزامات. ومن ثم فإنه لا يتم تناولها فى هذا القسم .

الاعتراف الأولى

٢١-٤ تقوم المنشأة بالاعتراف بالمخصص فقط عندما:

(أ) يكون على المنشأة التزام حال فى 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 أي بديل واقعى لتسوية الالتزام الناتج عن هذا الحدث. وهذا يحدث عندما يكون هناك إلتزام قانونى واجب التنفيذ بحكم القانون أو أن على المنشأة التزام حكمى 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 تعاقدي. 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 وبالتالى 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 متواصلا للنتائج المحتملة وكل 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 فى مثل هذه الحالة ، على المنشأة أن تأخذ فى 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 هى القيمة الحالية للمبالغ المتوقع أن يتطلبها تسوية الالتزام. ويستخدم معدل (أو معدلات) الخصم قبل الضرائب الذى يعكس (تعكس) تقديرات السوق الجارية للقيمة الزمنية للنقود. ويجب أن تنعكس المخاطر المحددة للالتزام إما عند تقدير معدل الخصم أو عند تقدير للمبالغ المتوقعة لتسوية الالتزام وليس الاثنين معاً.

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

٢١-٩ 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 التى 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 فى قائمة الأرباح أو الخسائر وذلك بعد خصم المبلغ الذى يتم الاعتراف به كاسترداد من طرف آخر .

القياس اللاحق

٢١-١٠ لا تقوم المنشأة باستخدام المخصص إلا فى الغرض الذى كون من أجله.

٢١-١١ تقوم المنشأة بمراجعة المخصصات فى تاريخ نهاية كل فترة مالية ويتم 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

"٢١-٥"). وعند قياس المخصص في تاريخ نهاية الفترة المالية بالقيمة الحالية للمبلغ المتوقع لتسوية الالتزام المستحق مستقبلاً يتم رد الفرق المتمثل فى 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 التى 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 الذى يتوقع أن تتحمله الأطراف الأخرى يتم معالجته كالتزام محتمل .

الأصول المحتملة

٢١-١٣ لا ينبغى على المنشأة الاعتراف بالأصل المحتمل كأصل. وعندما يكون هناك توقع لتدفق داخل لمنافع 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 ويكون من المناسب الاعتراف به.

الإفصاح

الأفصاح عن المخصصات

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

(أ) حركة المخصصات بحيث تبين :

(١) القيمة الدفترية فى بداية ونهاية الفترة

و(٢) الإضافات التى تم تكوينها خلال الفترة ، بما في ذلك التسويات التي قد تنشأ عن التغييرات في قياس القيم المخصومة.

و(٣) المبالغ المستخدمة من المخصص خلال الفترة .

و(٤) المبالغ غير المستخدمة والتي 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 وقيمة الأصل الذى تم بالفعل الاعتراف به لتلك الاستردادات المتوقعة .

وغير مطلوب الإفصاح عن معلومات الفترات السابقة فى أرقام المقارنة.

الإفصاح عن الالتزامات المحتملة

٢١-١٥ 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 "٢١-٧" إلى "٢١-١١".

و (ب) الإشارة لحالات عدم التأكد والتى تخص قيمة أو توقيت أى تدفقات خارجة.

و (ج) إمكانية حدوث أية استردادات .

وعندما يكون الإفصاح عن أى من المعلومات المطلوبة بعاليه غير عملى ، يتعين الإفصاح عن تلك الحقيقة.

الإفصاح عن الأصول المحتملة

٢١- ١٦عندما 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 ، وأن تقوم بتقدير لتأثيرها المالى عندما يكون ذلك ممكناً عملياً دون تحمل تكلفة أو جهد لا داعى لهما باستخدام المبادئ التى وردت بالفقرات من "٢١-٧" إلى "٢١-١١". وعندما يكون الإفصاح عن أى من المعلومات المطلوبة بعاليه غير عملى ، يتعين الإفصاح عن تلك الحقيقة.

الإفصاحات الضارة

٢١-١٧ فى حالات نادرة جداً ، قد يؤدى الإفصاح – عن بعض أو كل المعلومات المطلوبة فى الفقرات من "٢١ -١٤" إلى "٢١-١٦" – 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 ولكن يطلب منها فقط أن تفصح عن الطبيعة العامة للخلاف بالإضافة إلى الإشارة إلى حقيقة أن تلك المعلومات لم يتم الإفصاح عنها وأسباب 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 هاما.

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 في الماضي ؟ : لا يوجد حدث فى الماضي يؤدي إلي 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 واللازمة لتنفيذ الالتزامات الواردة بالعقد تزيد عن المنافع الاقتصادية المتوقع 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. فعلي سبيل المثال، قد تلتزم المنشأة بسداد مدفوعات عن إيجار تشغيلي لأصل مؤجر طبقاً لبنود العقد علي الرغم من أنه لم يعد له أى استخدام.

هل الالتزام الحالي ناتج عن حدث فى الماضي؟ : طبقاً لبنود التعاقد تلتزم المنشأة بسداد مدفوعات نقدية علي 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 ويتم قياسه كمخصص.

مثال رقم (٣) إعادة الهيكلة

٢١ أ-٣ إعادة الهيكلة هى برنامج مخطط تتحكم فيه الإدارة، يترتب عليه تغييرات جوهرية سواء في نطاق عمل المنشأة أو تغيير الأسلوب المستخدم لإتمام العمل.

هل الالتزام الحالي ناتج عن حدث فى الماضي ؟ : ينشأ الالتزام الحكمي 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 والوظائف والعدد 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 توقعا 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 أعادة الهيكلة فقط عندما يكون لديها التزام قانوني أو حكمى فى تاريخ المركز المالي لتنفيذ أعادة الهيكلة.

مثال رقم (٤) ضمان المبيعات

٢١ أ-٤ يمنح مصنع ضمانات للمبيعات فى تاريخ البيع للمشترين لمنتجاته . ووفقاً لبنود عقد البيع فإن المصنع يلتزم بإصلاح أو استبدال العيوب الصناعية التى 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 الحالى ناتج عن حدث فى الماضى ؟ : 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:

فى عام ٢٠٠٨ ، بلغت قيمة مبيعات منشأة ٠٠٠ ٠٠٠ ١ جنية مصري ، ومن الخبرة السابقة فإن حوالى ٩٠ % من المنتجات المباعة لا تحتاج الي استخدام الضمان ، ٦ % من المنتجات المباعة تحتاج الى 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:

٠٠٠ ٠٠٠ ١ جنية مصري x ٩٠ % x صفر	= صفر
٠٠٠ ٠٠٠ ١ جنية مصري x ٦ % x ٣٠ %	= ١٨ ٠٠٠ جنية مصري
٠٠٠ ٠٠٠ ١ جنية مصري x ٤ % x ٧٠ %	= ٢٨ ٠٠٠ جنية مصري
الأجمالى	= ٤٦ ٠٠٠ جنية مصري

باستخدام النفقات الخاصة بتكلفة الإصلاح والاستبدال وفقاً للضمان بالنسبة للمنتجات المباعة فى عام ٢٠٠٨ يمكن التنبوء بأن تكون ٦٠ % فى عام ٢٠٠٩ ، ٣٠ % فى عام ٢٠١٠ و ١٠ % فى عام ٢٠١١ فى 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 فى 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 و٧ % للسندات التي تستحق بعد سنتين أو ثلاثة).

ولحساب القيمة الحالية فى 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	٤٦ ٠٠٠ جم x ٦٠%	٢٧ ٦٠٠	٦ %	٠،٩٤٣٤ (٦% لمدة عام)	٢٦ ٠٣٨
٢	٤٦ ٠٠٠ جم x ٣٠%	١٣ ٨٠٠	٧ %	٠،٨٧٣٤ (٧% لمدة عامين)	١٢ ٠٥٣
٣	٤٦ ٠٠٠ جم x ١٠%	٤ ٦٠٠	٧ %	٠،٨١٦٣ (٧% لمدة ٣أعوام)	٣ ٧٥٥
الإجمالي					٤١ ٨٤٦

وبالتالى تقوم المنشأة بالاعتراف بمخصص الضمان بمبلغ ٨٤٦ ٤١ جنية مصري فى 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 التى لا تحوز رضاهم حتى فى حالة عدم وجود التزامات قانونية بذلك . لهذا فإن تطبيق هذه السياسة تجعل المردودات شئ متعارف عليه .

هل الالتزام الحالى ناتج عن حدث فى الماضى ؟ : الحدث الملزم يتمثل فى بيع المنتج والذى ينشأ عنه التزام حكمى لأن أداء المتجر قد أتاح لعملائه توقعا بأن المتجر سيقوم برد 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 فى 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) ولم يتم اتخاذ إجراءات أخرى لتطبيق هذا القرار.

هل الالتزام الحالى ناتج عن حدث فى الماضى ؟ : لا يوجد أية أحداث قد تؤدى إلى نشأة التزامات محتملة وبالتالى لا يوجد التزام .

الاستنتاج : لا يتم تكوين مخصص.

مثال رقم (٧) غلق نشاط أحد الأقسام – وتم الإعلان والبدء 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 وضرورة 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 والعاملين أنشأ التزاما حكميا من هذا التاريخ لأنه أوجد توقعا ساريا بأن القسم سوف يتوقف عن النشاط .

هل يتوقع تدفق خارج للموارد تتضمن لمنافع اقتصادية للتسوية ؟ : متوقع.

الاستنتاج : تقوم المنشأة بالاعتراف بالمخصص في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٨ كأفضل تقدير لتكلفة إغلاق القسم.

مثال رقم (٨) إعادة تأهيل وتدريب العاملين كنتيجة لتغيير فى نظام ضرائب الدخل

٢١أ–٨ أصدرت الحكومة قانونا جديدا لضرائب الدخل ، وكنتيجة لهذا فإن القطاع المالى بإحدى المنشآت سوف يحتاج إلى إعادة تدريب العاملين بالمنشأة على نطاق واسع بما يتلاءم مع تلك التغيرات وذلك للتأكد من الاستمرار بالالتزام بالقوانين ، وفى تاريخ الميزانية لم يتم عمل التدريب المطلوب للعاملين .

هـــل الالتزام الحالى ناتج عن حدث فى الماضى ؟ : التغييرات فى قانون الضرائب لا ينشأ عنهـــا أي التزامـــات على المنشأة تجاه تدريب وأعادة تأهيل العاملين. لذا لا توجد أية التزامات محتملة لأنه لا توجد أية أحداث فى الماضى تؤدى إلى هذا الالتزام (لم يتم البدء فى إعادة التدريب للعاملين).

الاستنتاج : لا يتم تكوين مخصص.

مثال رقم (٩) المنازعات القضائية

٢١أ–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 مسئولية عن تلك الأضرار ، وعند إعداد القوائم المـــــالية عن السنة المنتهية فى ٣١ ديسمبر ٢٠٠٨وبناء على التطورات التى حدثت بالقضية يرى المستشارون القانونيون أن المنشأة ربما تخسر تلك القضايا وتصبح 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 أيه 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 جوهرى 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 ويتناول 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 علىأسهم"* 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 والتي ينطبق عليها القسم (٢٨) "مزايا العاملين".

(ج) العقود الخاصة بالمقابل المشروط في حالة تجميع الأعمال (راجع القسم (١٩) "تجميع الأعمال والشهرة") وينطبق 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" والتى يتم تطبيقها علي أسهم الخزينة المشتراه أو المباعة 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 ويتوقع أن ينتج عن تسويته تدفقات خارجة لموارد المنشاة تتضمن منافع اقتصادية. وتتضمن حقوق

الملكية الاستثمارات عن طريق أصحاب المنشاة بالإضافة إلي الزيادة علي تلك الاستثمارات الناتجة عن أرباح النشاط والمحتفظ بها للاستخدام في نشاط المنشاة مطروحا منها الانخفاض في استثمارات أصحاب المنشأة الناتج عن الأنشطة غير المربحة وكذلك التوزيعات لأصحاب المنشأة.

٤-٢٢ بعض الأدوات المالية التي ينطبق عليها تعريف الالتزام يتم تبويبها كحقوق ملكية لأنها تمثل الحصة المتبقية في صافي أصول المنشاة مثل :

(أ) الأداة المالية لتى لها حق خيار إعادة البيع وهى التى تعطي لحاملها الحق في رد هذه الأداة إلي مصدرها مقابل نقدية أو أصل مالي أخر أو يتم استردادها أو إعادة شرائها تلقائيا 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 التي يتوافر بها كافة الخصائص التالية يتم تبويبها كأداة حقوق ملكية:

(١) تخول لحاملها نصيب في صافي أصول المنشاة بنسبة وفقا لحصته في حاله تصفية المنشاة. وتمثل صافي أصول المنشاة الأصول المتبقية بعد خصم كافة المطالبات علي أصول المنشاة.

(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 التي لها نفس الخصائص.

(٤) باستثناء الالتزام التعاقدى للمصدر لإعادة شراء أو إلغاء الأداة المالية مقابل نقدية أو أصل مالي أخر، فان الأداة لا تتضمن أي التزام تعاقدي بتقديم نقدية أو أصل نقدي أخر لمنشاة أخري أو استبدال أصول مالية أو التزامات مالية مع منشاة أخري بشروط من المتوقع أن تكون في غير صالح المنشاة 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 فى القيمة العادلة لصافى الأصول المعترف وغير 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 المنشاة أن تسلم لطرف آخر نسبة طبقا لحصته من صافي أصول المنشاة فقط في حاله تصفيتها.

٢٢-٥ فيما يلي أمثله للأدوات التي تبوب كالتزامات وليس كحقوق ملكية:

(أ) تصنف الأداة كالتزام إذا كان التوزيع في حاله التصفية خاضع لحد اقصي (سقف). ففي حاله التصفية مثلاً إذا كان من المقرر أن يستلم حاملي الأدوات نسبة طبقا لحصتهم من صافي الأصول، مع ارتباط المبلغ المستلم بسقف للسداد وأن 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 طبقا لحصته في صافي أصول المنشاة 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 المنشاة بسداد مبالغ لحاملها قبل التصفية مثل توزيعات الأرباح الإلزامية.

(د) الأداة التى 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 او تاريخ مستقبلي قابل للتحديد أو يتيح لحامله حق مطالبة المصدر بالسداد المبكر للأداة في أو بعد تاريخ محدد مقابل مبلغ ثابت او 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 الأساسى .

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 الآتى :

(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 أخري فلا تقوم المنشأة بالاعتراف بالزيادة في حقوق الملكية.

٢٢-٨ تقوم المنشاة بقياس أدوات حقوق الملكية وفقا للقيمة العادلة للنقدية أو الموارد الأخرى المستلمة او 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 وفقا لأساس القيمة الحالية.

٢٢-٩ تقوم المنشاة 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 فى حقوق ملكية في قائمة المركز المالي في ضوء القوانين والقواعد واللوائح السارية .

بيع الخيارات والحقوق والضمانات

٢٢-١١ تطبق المنشأة المبادئ الواردة فى الفقرات من "٢٢-٧" إلى "٢٢-١٠" على حقوق الملكية الصادرة عن طريق بيع خيارات أو حقوق أو ضمانات أو أدوات حقوق الملكية المشابهة.

الرسملة أو الأسهم المجانية وتجزئة السهم

٢٢-١٢ الرسملة أو الأسهم المجانية (والتي تعرف أحياناً بتوزيعات الأسهم) هي إصدار أسهم جديدة للمساهمين بنسبة الأسهم المملوكة لهم حاليا. فعلي سبيل المثال قد تقوم المنشاة بمنح المساهمين سهم إضافي لكل خمسة أسهم مملوكة. أما تجزئة السهم فهو تقسيم

السهم الحالى للمنشاة لعدد اكبر 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 واستبدالها باسهم جديدة ولا يترتب على إصدار الأسهم المجانية أو تجزئة السهم تغيير فى إجمالي حقوق الملكية. وتقوم المنشاة 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 والتي تتضمن التزاماً وحقوق ملكية، بتوزيع المبالغ المحصلة بين مكون الالتزام ومكون حقوق الملكية. وللقيام بالتوزيع تقوم المنشاة أولاً بتحديد قيمة مكون الالتزام والذي يمثل القيمة العادلة لالتزام مماثل لا يتضمن القابلية للتحويل أو لا يتضمن مكون حقوق ملكية مرتبط به. وتقوم المنشاة بتحميل الجزء الباقى كمكون حقوق الملكية. ويتم توزيع تكلفة المعاملة بين مكون الالتزام ومكون 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 نمطى بالاعتراف بأية فروق بين مكون الالتزام وأصل مبلغ الإلتزام الذي سوف يسدد في تاريخ الاستحقاق كمصروفات فوائد إضافية باستخدام طريقة معدل الفائدة الفعلى (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 بالمنشاة والتي تم إصدارها ثم تم إعادة شرائها عن طريق المنشاة .وتقوم المنشاة بخصم القيمة العادلة للمبالغ التى 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 فى الأرباح أو الخسائر.

التوزيعات لأصحاب المنشأة

٢٢-١٧ تقوم المنشاة بتخفيض حقوق الملكية بالتوزيعات لأصحاب المنشاة (الحاملين لأدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشاة)، وتبين الفقرة "٢٩-٢٦" كيفية المعالجة المحاسبية للضرائب المحتجزة علي توزيعات الأرباح (إن وجدت).

٢٢-١٨ في بعض الأحيان تقوم المنشاة بتوزيع أصول بدلاً من النقدية كتوزيعات أرباح لأصحاب المنشأة. وعندما تقوم المنشاة بالإعلان عن هذا التوزيع وتكون ملتزمة بتوزيع أصول غير نقدية فعليها الاعتراف بالالتزام. ويتم قياس قيمة الالتزام بالقيمة العادلة للأصل الذي سوف يتم توزيعه. وفي نهاية كل فترة مالية وفي تاريخ التسوية سوف تقوم المنشاة 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 فى صافى أصول الشركة التابعة ضمن حقوق الملكية. وتقوم المنشاة بمعاملة التغير في حصة السيطرة للشركة الأم في الشركات التابعة والتى لا تؤدي إلي فقدان السيطرة كتعاملات مع حائزي حقوق الملكية بصفتهم هذه . وبالتالي فان 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 لمساهمى الشركة الأم ولا يجوز للمنشأة الاعتراف بأية أرباح أو خسائر ناتجة عن هذا التغير . وكذلك لا تعترف المنشاة بأى 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 قابله للتحويل إلى أسهم بقيمة أسمية 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 يترائى 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

– المتحصلات من إصدار السندات (أ)	٥٠ ٠٠٠
– 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 (ا) – (ب)	٤ ٢١٢

– وتقوم المنشأة المصدرة للسندات بعمل القيود اليومية الآتية عند الإصدار فى أول يناير ٢٠٠٩

	جنيه	جنيه
من حـــ/ النقدية	٥٠ ٠٠٠	
إلى مذكورين		
حـــ / الالتزام المالى – سند قابل للتحويل		٤٥ ٧٨٨
حـــ / حقوق الملكية		٤ ٢١٢

- ويمثل مبلغ ٤ ٢١٢ جنيه مصرى خصم إصدار سندات ولذلك يمكن أن يكون القيد كما يلى :

	جنيه	جنيه
من مذكورين		
حـــ/ النقدية	٥٠ ٠٠٠	
حـــ/ خصم سندات	٤ ٢١٢	
إلى مذكورين		
حـــ / الالتزام المالى – سند قابل للتحويل		٥٠ ٠٠٠
حـــ / حقوق الملكية		٤ ٢١٢

بعد الإصدار سوف تقوم المنشأة المصدرة باستهلاك خصم السندات وفقاً للجدول الآتى:

	(أ) قيمة الفائدة المسددة	(ب) إجمالى مصروفات الفائدة ٦% × صافى الالتزام	(ج) استهلاك خصم السندات (ب)- (أ)	(د) خصم السندات (د) – (ج)	(هـــ) صافى الالتزام (د) – ٥٠ ٠٠٠ – (د)
٢٠٠٩/١/١				٤ ٢١٢	٤٥ ٧٨٨
٢٠٠٩/١٢/٣١	٢ ٠٠٠	٢ ٧٤٧	٧٤٧	٣ ٤٦٥	٤٦ ٥٣٥
٢٠١٠/١٢/٣١	٢ ٠٠٠	٢ ٧٩٢	٧٩٢	٢ ٦٧٣	٤٧ ٣٢٧
٢٠١١/١٢/٣١	٢ ٠٠٠	٢ ٨٤٠	٨٤٠	١ ٨٣٣	٤٨ ١٦٧
٢٠١٢/١٢/٣١	٢ ٠٠٠	٢ ٨٩٠	٨٩٠	٩٤٣	٤٩ ٠٥٧
٢٠١٣/١٢/٣١	٢ ٠٠٠	٢ ٩٤٣	٩٤٣	٠	٥٠ ٠٠٠
الإجمالي	١٠ ٠٠٠	١٤ ٢١٢	٤ ٢١٢		

فى نهاية ٢٠٠٩ تقوم المنشأة المصدرة بإجراء قيود اليومية الآتية :

	جنيه	جنيه
من/ مصروفات فائدة	٢ ٧٤٧	
إلى/ خصم السند		٧٤٧
إلى/ نقدية		٢ ٠٠٠

طريقة الحساب

القيمة الحالية لأصل بمبلغ ٠٠٠ ٥٠ جنيه بسعر فائدة ٦% .

٠٠٠ ٥٠ جنيه ÷ (١,٠٦)٥ = ٣٦٣ ٣٧ جنيه

القيمة الحالية للعائد السنوى للفائدة بقيمة ٠٠٠ ٢ جنيه (= ٠٠٠ ٥٠ جنيه × ٤%) مستحقة السداد فى نهاية كل خمس سنوات

وتعد مدفوعات الفائدة السنوية لـــ ٠٠٠ ٢ جنيه بمثابة تدفق نقدى مستمر (ن) بعدد محدود من المدفوعات الدورية (ج) ، قابلة للتحصيل 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 :

$$\text{القيمة الحالية} = \frac{\text{(ج)}}{\text{(م)}} \times \left[1 - \frac{1}{(1+\text{م})^{\text{ن}}} \right]$$

لذلك ، فإن القيمة الحالية لمدفوعات الفائدة لـــ ٠٠٠ ٢ تكون كالتالى :

[٠٠٠ ٢ ÷ ٠,٠٦] ×[١ – [(١ ÷ ١,٠٦)٥] = ٤٢٥ ٨ جنيه

وهذا يعادل لمبلغ القيم الحالية لخمس مدفوعات مستقلة بذاتها ٠٠٠ ٢ جنيه وذلك كما يلى :

	جنيه
القيمة الحالية لمدفوعات الفائدة فى ٣١ ديسمبر ٢٠٠٩ = ٠٠٠ ٢ ÷ ١,٠٦	١ ٨٨٧
القيمة الحالية لمدفوعات الفائدة فى ٣١ ديسمبر ٢٠١٠ = ٠٠٠ ٢ ÷ (١٠٦)٢	١ ٧٨٠
القيمة الحالية لمدفوعات الفائدة فى ٣١ ديسمبر ٢٠١١ = ٠٠٠ ٢ ÷ (١٠٦)٣	١ ٦٧٩
القيمة الحالية لمدفوعات الفائدة فى ٣١ ديسمبر ٢٠١٢ = ٠٠٠ ٢ ÷ (١٠٦)٤	١ ٥٨٤
القيمة الحالية لمدفوعات الفائدة فى ٣١ ديسمبر ٢٠١٣ = ٠٠٠ ٢ ÷ (١٠٦)٥	١ ٤٩٥
الإجمالى	٨ ٤٢٥

وهناك 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 وبضرب ذلك المعامل فى المدفوعات السنوية لـــ٠٠٠ ٢ جنيه تنتج القيمة الحالية ٤٢٥ ٨ جنيه

قسم (٢٣)

الإيـــــراد

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 بغـرض 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 والناتجة عن بعض المعاملات أو الأحداث:

(أ) اتفاقيات التأجير (راجع القسم (٢٠) "عقود التأجير").

(ب) توزيعات الأرباح أو عناصر الدخل الأخرى الناتجة عن الاستثمارات التـي يتم المحاسبة عنها بطريقة حقوق الملكية (راجع القسم (١٤) "الاسـتثمارات في شركات شقيقة " والقسم (١٥) "الاستثمارات في المشروعات المشتركة").

(ج) التغير في القيمة العادلة للأصول والالتزامات الماليـة أو التـصرف فيهـا (راجع القسم (١١) *"الأدوات المالية الأساسية"* ، والقـسم (١٢) *إصـدارات الأدوات المالية أخرى*").

(د) ملغاة.

(هـ) الاعتراف الأولى والتغير في القيمة العادلـة للأصـول الحيويـة المتعلقـة 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 الحكمى .

وتنشأ معاملة التمويل على سبيل المثال عندما ، تمنح المنشأة ائتمانا للمشترى بدون عائد، أو قد تقبل من المشترى ورقة قبض بعائد يقل عن معدل العائد الساري بالسوق كمقابل للبضاعة المباعة. ويعرف معدل العائد الحكمى 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 ، وفى 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 في 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 الذي يجعل الأثر التجاري لها لا يمكن تفهمه بدون الرجوع إلى مجموعة هذه المعاملات . على سبيل المثال ، قد تقوم المنشأة ببيع سلع وفى نفس الوقت تعقد اتفاقا مستقلاً لإعادة شراء هذه السلع في 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 مستقبلا في الحصول على سلع أو خدمات مجانية أو بسعر مخفض . في مثل تلك الحالات ووفقا 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 يعني على سبيل المثال قيمة تلك المنحة في 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 المشترى .

(ب) ألا تحتفظ المنشأة بحق التدخل الإداري المستمر بالدرجة التي 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 التي تحملتها أو ستتحملها المنشأة فيما يتعلق بالمعاملة بدرجة يعتمد عليها.

٢٣-١١ يتطلب تحديد التوقيت الذي قامت فيه المنشأة بنقل المخاطر والعوائد الأساسية للملكية إلى المشترى فحص الظروف المحيطة بالمعاملة ، ففي أغلب الأحيان يتزامن نقل مخاطر وعوائد الملكية مع نقل حق الملكية القانوني أو نقل حيازة الأصل إلى المشترى كما هو الحال في أغلب عمليات البيع بالتجزئة ، وفى حالات أخرى تنتقل مخاطر وعوائد الملكية إلى المشترى 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 يلى :

(أ) عندما تستمر المنشأة فى تحمل المسئولية عن الأداء غير المرضى للأصل المباع وغير المغطى بالضمانات العادية.

(ب) عندما يتوقف تحصيل الإيراد الخاص بعملية بيع بضاعة على قيام المشترى 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 استكماله بمعرفة المنشأة بعد .

(د) عندما يكون للمشترى 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 قبولاً من العميل لأسباب أخرى ، ففى هذه الحالة يتم الاعتراف بالإيراد في تاريخ البيع بشرط أن يتوفر لدى المنشأة إمكانية تقدير قيمة المردودات بطريقة يعتمد عليها وفى مثل تلك الحالات تقوم المنشأة بالاعتراف بمخصص لتلك المردودات طبقاً للقسم (٢١) *"المخصصات والظروف 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.

٢٣-٢٠ 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

٢٣-٢٠أ 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 المشترى قادرا 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 المشترى باقتناء وتوريد مواد البناء بينما تقوم المنشاة بخدمات الإنشاء فقط.

٢٣-٢٠ب 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 للمشترى 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 المشترى.

طريقة نسبة الإتمام

٢٣-٢١ 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.

٢٣-٢٢ 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 المقاولة .

ولا تعكس عادة الدفعات الدورية من العملاء والدفعات المحصلة مقدماً منهم مستوى العمل المنجز فعلياً.

٢٣-٢٣ تعترف المنشأة بالتكاليف التى تتعلق بنشاط مستقبلي للخدمة أو لعقد الإنشاء مثل المواد والمدفوعات المقدمة كأصول عندما يكون من المحتمل استرداد تكلفتها .

٢٣-٢٤ على المنشأة الاعتراف بالتكاليف التى 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 بدلا من اعتباره تخفيضاً لقيمة إيرادات العقد.

العوائد والإتاوات وتوزيعات الأرباح

٢٣-٢٨تعترف 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 الفعلى مع الأخذ في الاعتبار الفترة الزمنية كما هو موضح فى الفقرات من "١١-١٥" إلى "١١-٢٠".

(ب) الإتاوات – على أساس مبدأ الاستحقاق وطبقاً لشروط العقد.

(ج) توزيعات الأرباح – يتم الاعتراف بها فى الفترة التى 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 الإتمام 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 يلى:

(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 الإتمام 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 فى القسم (٢٣)

يرافق هذا الملحق القسم (٢٣) إلا أنه لا يمثل جزءاً منه. ويوفر هذا الملحق إرشادات عن كيفية تطبيق متطلبات القسم (٢٣) فى الاعتراف بالإيراد .

٢٣أ–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

٢٣أ–٢ ملغاة .

مثال (١) البيع بإصدار فواتير دون تسليم السلع للعميل: في هذه الحالة يتم تأجيل تسليم السلع المباعة للمشتري بناء على طلبه مع نقل ملكيتها إليه وموافقته على ما جاء بالفواتير المصدرة .

٢٣أ–٣ يتم الاعتراف بالإيراد فى مثل هذه الحالات حينما تنتقل الملكية للمشتري ، مع مراعاة ما يلى :

(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)

٢٣أ-٤ يتم الاعتراف بالإيراد عادة عندما يقبل المشتري الاستلام ويتم الانتهاء من التركيب والفحص . إلا أنه يتم الاعتراف بالإيراد فور موافقة المشتري على الاستلام فى الحالات التالية:

(أ) أن تكون عملية التركيب بسيطة بطبيعتها . فعلى سبيل المثال تركيب جهاز تليفزيون تم فحصه بالمصنع ولا يحتاج الأمر إلا إلى إخراجه من العبوة وتوصيله بالطاقة الكهربائية والإيريال.

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)

٢٣أ-٥ إذا كانت هناك حالة من عدم التأكد بشأن احتمال رد البضائع ، يعترف البائع بالإيراد فقط عندما يكون المشترى قد قبل الشحنة رسمياً أو أنه قد تم تسليم السلع فعلياً وانتهت فترة حق المشترى فى الرفض.

مثال (٤) شحن السلع مع خضوعها لشروط: (مبيعات الأمانة حيث يتعهد المستلم (المشتري) ببيع السلع لحساب المرسل (البائع))

٢٣أ-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)

٢٣أ-٧ يتم الاعتراف بالإيراد عند إتمام تسليم البضائع للمشترى واستلام البائع أو وكيله لقيمة البضائع نقداً.

مثال (٦) مبيعات التقسيط المسبق : والتي بموجبها لا يتم تسليم السلعة المباعة إلى المشتري إلا عند قيامه بسداد آخر قسط من قيمتها وذلك فى حالة البيع باستخدام عدد من الأقساط

٢٣أ-٨ يتم الاعتراف بالإيراد الناتج عن مثل هذه المبيعات عند تسليم السلع للمشترى . 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 للمشترى.

مثال (٧) الطلبات التي يتم مقدماً تحصيل ثمنها كلياً أو جزئياً وتكون السلع غير موجودة فعلاً بالمخازن فى الوقت الراهن لكونها على سبيل المثال لم تصنع بعد أو لأنها سوف ترسل مباشرة إلى المشتري من طرف ثالث

٢٣أ-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 للمشترى الحق فى الاختيار في طلب البائع بإعادة شراء السلع

٢٣أ-١٠ فى حالة اتفاقية البيع مع إعادة الشراء للأصل بخلاف الأصل المالى 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 للمشترى 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 فى اتفاقية البيع مع إعادة الشراء للأصل المالى تطبيق القسم (١١)

مثال (٩) المبيعات لأطراف وسيطة مثل الموزعين أو الوكلاء أو آخرين لإعادة البيع

٢٣أ-١١ 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 والبنود المشابهة

٢٣أ-١٢ 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 المرسلة بالنسبة إلى إجمالي قيمة المبيعات المقدرة لكل المواد التي يغطيها الاشتراك.

مثال (١١) المبيعات التى يتم تحصيل مقابلها على أقساط

٢٣أ-١٣ 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 الحكمى. ويتم الاعتراف بالعوائد كإيراد باستخدام سعر الفائدة الفعال .

مثال (١٢) اتفاقيات إنشاء العقارات

٢٣أ-١٤ 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 المشترى قادرا 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 المشترى باقتناء وتوريد مواد البناء بينما تقوم المنشاة بخدمات الإنشاء فقط.

٢٣أ-١٥ 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 للمشترى 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 المشترى.

مثال (١٣) البيع مع منح العملاء لمنحة الولاء

٢٣أ- ١٦ إذا قامت المنشأة ببيع منتج (أ) بسعر ١٠٠ جنيه وتم منح المشترين للمنتج (أ) منحة ولاء والتى يتم بموجبها منحهم إمكانية شراء المنتج (ب) بسعر ١٠ جنيهات وكان سعر البيع المعتاد للمنتج (ب) ١٨ جنيه وقدرت المنشاة أن ٤٠% من المشترين للمنتج (أ) سوف يستخدموا حق منحة الولاء لشراء المنتج (ب) مقابل ١٠ جنيه ، وعلى فرض أن السعر المعتاد للمنتج (أ) بعد الأخذ في الاعتبار الخصومات التي تقدم عادة والتي لم تصبح متاحة خلال هذا العرض هو ٩٥ جنيه .

٢٣أ– ١٧ القيمة العادلة للمنحة هي ٤٠ % × (١٨ جنيه– ١٠ جنيه) = ٣,٢٠ جنيه .

بناءاً على ما سبق تقوم المنشأة بتوزيع إجمالي الإيرادات البالغة ١٠٠ جنيه بين المنتج (أ) ومنحة الولاء باستخدام القيم العادلة لكل منهم البالغتين ٩٥ جنيه و٣,٢٠ 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)] = ٣,٢٦جنيه .

تقديم خدمات

مثال (١٤) أتعاب التركيب

٢٣أ–١٨ 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 التى تتضمن أتعاب خدمات

٢٣أ–١٩عندما 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 يغطى التكاليف المتوقعة لتأدية الخدمات موضوع الاتفاق بالإضافة إلى ربح مناسب عن هذه الخدمات.

مثال (١٦) عمولات الإعلان

٢٣أ–٢٠ 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

٢٣أ– ٢١ 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

٢٣أ-٢٢ 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

٢٣أ-٢٣ يتم الاعتراف بالإيراد الخاص برسوم التعليم على مدار فترة الدراسة التي تغطيها الرسوم.

مثال (٢٠) رسوم الدخول والعضوية

٢٣أ- 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 للمشترك 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

٢٣أ-٢٥ قد تغطى 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 وأصول ملموسة أخرى

٢٣أ-٢٦ يعترف مانح الامتياز بالقيمة العادلة للأصول المباعة كإيراد عندما يتم تسليم الأصول أو انتقال حق الملكية.

مثال (٢٢) رسوم الامتياز : توريد خدمات أوليه أو لاحقة

٢٣أ-٢٧ 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 تغطى تكلفة الخدمات المستمرة مع تحقيق ربح معقول عن هذه الخدمات – يتم تأجيل جزء من الرسوم المبدئية يكفى لتغطية تكلفة الخدمات المستمرة وتحقيق ربح معقول والاعتراف به كإيراد على مدار تأدية تلك الخدمات.

٢٣أ- ٢٨ 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 تكفى لتحقيق ربح معقول عن تلك المبيعات ، في هذه الحالات فإن جزءاً من الرسوم المبدئية – يكفى 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 تباع خلالها السلع إلى الحاصل على الامتياز.

ويتم الاعتراف برصيد رسوم الامتياز المبدئية كإيراد عندما يتم تأدية كل من الخدمات المبدئية وكذلك الالتزامات الأخرى الواجب أداؤها من مانح الامتياز بشكل جوهري (مثال ذلك المساعدة في اختيار المواقع وتدريب العاملين والتمويل والإعلان).

٢٣أ- ٢٩ 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 .

٢٣أ- ٣٠ 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 النقدى لتلك الأقساط.

مثال (٢٣) رسوم الامتياز: رسوم الامتياز المستمرة

٢٣أ- ٣١ 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

٢٣أ- ٣٢ قد تتم معاملات بين مانح الامتياز والحاصل عليه وتتضمن فى 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

٢٣أ- ٣٣ يتم الاعتراف بالإيراد الناتج عن الرسوم المتعلقة بتطوير برامج الحاسب الآلي المستخدمة في ضوء مستوى إتمام عملية التطوير ويتضمن فترة الانتهاء من الخدمات بنظام خدمة ما بعد التسليم.

العوائد والإتاوات وتوزيعات الأرباح

مثال (٢٦) رسوم التراخيص والإتاوات

٢٣أ- 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 العملى فإنه يمكن الاعتراف بالرسوم والإتاوات بطريقة القسط الثابت على مدار فترة التعاقد. مثال ذلك: عندما يحق للمرخص له استخدام تكنولوجيا معينة لفترة محدودة.

٢٣أ- ٣٥ عمليات إسناد الحقوق مقابل رسوم ثابتة أو مقابل ضمانة 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 حصيلة منفذ بيع التذاكر . في مثل هذه الحالات يتم الاعتراف بالإيراد في وقت البيع .

٢٣أ- 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 فى الماضى أو فى 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 للمنشاة.

٢٤-٣ لا يتناول هذا القسم المساعدات الحكومية المقدمة إلي منشأة في شكل مزايا متاحة للمنشأة في تحديد الربح أو الخسارة الضريبية أو في تحديد الإلتزام الضريبي (مثل الإعفاءات الضريبية والمزايا الضريبية للإستثمار والإهلاك المعجل وتخفيض معدلات الضريبة) . ويغطى القسم (٢٩) "ضرائب الدخل "المحاسبة عن الضرائب على الدخل.

الاعتراف والقياس

٢٤-٤ تقوم المنشأة بالاعتراف بالمنح الحكومية علي النحو التالي :

(أ) عندما لا تفرض المنحة على المتلقى شروط أداء مستقبلى محدده يتم الاعتراف بالمنحة كإيراد عندما تصبح متحصلات المنحة مستحقة .

(ب) عندما تلزم المنحة المتلقى بتنفيذ شروط محددة فى 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 احياناً الاعتراف بقيمة المنحة والأصل بقيمة رمزية.

٢٤-٥ تقوم المنشأة بتقدير قيمة المنح بالقيمة العادلة للأصل المستلم أو المستحق الاستلام.

الإفصاح

٢٤-٦ يجب علي المنشأة الإفصاح عن الأمور التالية المتعلقة بالمنح الحكومية :

(أ) طبيعة ومبلغ المنح الحكومية التي تم الاعتراف بها فى القوائم المالية.

(ب) الشروط أو الإلتزمات وأية ظروف محتملة أخري 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 .

٢٤-٧ لأغراض الإفصاح المطلوب في الفقرة "٢٤-٦ (ج)" . تعرف المساعدات الحكومية بأنها تلك التي تقدمها الجهات الحكومية لتحقيق منفعة اقتصادية محددة لمنشأة أو عدد من المنشأت التي ينطبق عليها شروط معينة مثل تقديم الخدمات والنصائح التسويقية والفنية مجاناً، وكذلك تقديم الضمانات والقروض 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 وبنود 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 وتكون هناك إمكانية لقياس التكلفة بدرجة يعتمد عليها.

تكاليف الاقتراض المؤهلة للرسملة

٢٥-١٠ تكاليف الاقتراض المتعلقة مباشرة باقتناء او 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 وأصل 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 . وتظهر 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 وبالتالى 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 والتى تتمثل فى تكلفة الاقتراض الفعلية التى تتكبدها المنشاة 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 وتتكبد تكاليف اقتراض مقترنة به قبل استخدام بعض أو كل الأموال فى الإنفاق على الأصل المؤهل. وفى مثل هذه الظروف يتم عادة استثمار الأموال مؤقتاً إلى حين إنفاقها على ذلك الأصل . وعند تحديد قيمة تكلفة الاقتراض التى يتم رسملتها خلال فترة ما فإنه يتم تخفيض تكلفة الاقتراض التى تم تكبدها بقيمة أى إيراد مكتسب من استثمار الأموال المقترضة .

٢٥-١٤ عندما يتم الاقتراض بصفة عامة وتستخدم 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 . ويحسب 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 والشركات 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 . وتحت 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. ويتم 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 ، وإنما تشمل أيضاً الأعمال الفنية والإدارية 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 المنشاة تكاليف إقتراض خلال الفترات التى تتعطل فيها المنشأة عن تنفيذ الأنشطة اللازمة لإعداد الأصل للاستخدام فى الأغراض المحددة له أو للبيع للغير. ومثل هذه التكلفة هى تكلفة احتفاظ بأصل مكتمل جزئياً وغير مؤهلة للرسملة ، فى حين لا يتم عادة تعليق رسملة تكاليف الاقتراض خلال فترة القيام بأعمال فنية وإدارية 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 وإذا ما كان هذا أمراً عادياً فى المنطقة الجغرافية التى ينشأ فيها الكوبرى وفى 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 .

٢٥-٢٣ يعتبر الأصل عادة معداً للاستخدام فى الأغراض المحددة له او لبيعه للغير عندما يتم الانتهاء من الإنشاء الفعلى له حتى لو كانت هناك بعض الأعمال الإدارية الروتينية ما زالت مستمرة . وإذا كانت الأعمال المتبقية تتمثل فى بعض أعمال التعديلات البسيطة مثل الديكورات التى يتم تغييرها حسب طلب المشترى أو المستخدم يشير هذا إلى أنه قد تم الانتهاء جوهرياً من كل الأنشطة.

٢٥-٢٤ 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 إعداده كاملاً قبل أن يمكن استخدام أى جزء من أجزائه .

الإفصاح

٢٥-٢٦ 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

٢٥-٢٧ عندما يمثل تطبيق هذا القسم تغييراً فى السياسة المحاسبية ، على المنشأة تطبيق هذا القسم على تكاليف الاقتراض المتعلقة بالأصول المؤهلة والتى 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 والتى 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 والتى 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 نقدًا (أو بأصول أخرى) أو عن طريق إصدار أدوات حقوق ملكية المنشأة.

٢٦-٢ تتضمن معاملات المدفوعات المبنية على أسهم والتى يتم تسويتها نقداً حقوق الحصول على فرق ارتفاع سعر السهم .

فعلى سبيل المثال قد تمنح المنشأة أسهم للعاملين كجزء من حزمة المكافآت الممنوحة لهم والتى بموجبها يصبح للعاملين الحق فى 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 لعامليها فى استلام مدفوعات نقدية مستقبلية عن طريق منحهم الحق فى أسهم (بما فيها أسهم يتم إصدارها فى تاريخ ممارسة حق الخيار فى الاكتتاب فى الأسهم) والتى تكون قابلة للإسترداد إما بشكل إلزامى (مثلاً عند انتهاء خدمة العامل) أو طبقاً لخيار العامل.

الاعتراف

٢٦-٣ على المنشأة الاعتراف بالسلع التي تستلمها أو الخدمات التى تحصل عليها في إطار معاملات المدفوعات المبنية على أسهم عند استلام السلع أو الحصول على الخدمات، وتعترف المنشأة بالمقابل كزيادة إما فى 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 نقدًا.

٢٦-٤ إذا كانت السلع أو الخدمات التي يتم تلقيها أو شرائها فى معاملة مدفوعات مبنية على أسهم غير مستوفية للشروط التى 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 مستحقًا بشكل غير مشروط لتلك المدفوعات المبنية على أسهم ، وفى 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 فى حقوق الملكية أو الالتزامات.

٢٦-٦ إذا كانت المدفوعات المبنية على الأسهم لاتستحق حتى يستكمل العامل فترة محددة فى الخدمة ، فعلى المنشأة أن تفترض أن الخدمات المقدمة من الطرف الآخر مقابل المدفوعات المبنية على أسهم سوف يتم الحصول عليها فى 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 فى حقوق الملكية أو الالتزامات.

قياس معاملات المدفوعات المبنية على أسهم و التى يتم تسويتها باستخدام أدوات حقوق ملكيه

أساس القياس

٢٦-٧ بالنسبة لمعاملات المدفوعات المبنية على أسهم والتى يتم تسويتها باستخدام أدوات حقوق ملكية، على المنشأة أن تقوم بقياس قيمة السلع أو الخدمات المستلمة وكذلك الزيادة المقابلة لها فى حقوق الملكية بالقيمة العادله لهذه السلع و الخدمات التى تم

الحصول عليها إلا إذا تعذر تقدير القيمة العادلة لتلك السلع أو الخدمات بصورة يعتمد عليها ، ففى هذه الحالة على المنشأة أن تقوم بقياس قيمة هذه السلع والخدمات وكذلك الزيادة المقابلة لها فى حقوق الملكية بالرجوع الى القيمه العادله لأدوات حقوق الملكيه الممنوحة .ومن أجل تطبيق هذا المطلب على المعاملات مع العاملين والأطراف الأخرى التى 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.

٨-٢٦ فى حالة المعاملات مع العاملين (بما فيهم الأطراف الأخرى التى تقوم بأداء خدمات مماثلة) ، تقاس القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكيه فى تاريخ المنح. وفى حالة المعاملات مع اطراف اخرى غير العاملين ، يعتبر تاريخ القياس هو التاريخ التى 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 مشروطًا 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 المتوقع أن يتم استحقاقها، وعلي المنشـــأة لاحقاً أن تعدل ذلك التقدير – إذا لزم الأمر– إذا ما أشارت المعلومات الجديدة إلى أن عدد أدوات حقوق الملكية المتوقع استحقاقها سوف تختلف عن التقديرات السابقة . وفي تاريخ الاستحقاق على المنشأة أن تعدل التقدير بحيث يصبح مساويًا لعدد أدوات حقوق الملكية التي استحقت بالفعل.

وعلى المنشأة أن تأخذ فى الأعتبار جميع شـــروط الاســـتحقاق المرتبطـــة وغيـــر المرتبطة بعوامل السوق عند تقدير القيمة العادلة للأسهم أو خيارات الاكتتـــاب فـــى الأسهم فى تاريخ القياس بدون أية تسويات لاحقة بغض النظر عن النتائج .

٢٦-١٠ على المنشأة أن تقوم بقياس القيمة العادلة للأسهم (والسلع والخدمات المستلمة المتعلقة بها) مستخدمة ثلاثة مستويات للقياس حسب تسلسلها كالآتى:

(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 فى تقدير القيمة العادلة وفقاً للفقرة (ب) غير عملى ، تقوم المنشأة باستخدام طريقة غير مباشرة لقياس القيمة العادلة للأسهم ، أو حقوق الحصول على الزيادة فى سعر السهم بأسلوب تقييم يستخدم بيانات السوق إلى أقصى حد يتحقق عملياً من أجل تقدير سعر أدوات حقوق الملكية فى تاريخ المنح والذى كان سيتحدد فى معاملة متكافئة بين أطراف لديها الدراية و الرغبة في إتمام هذه المعاملات. وعلي مديرى 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 الأكتتاب فى أسهم وحقوق 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 كالآتى:-

(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 الأكتتاب 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 في 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 في 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 في تحديد المتوسط المرجح لسعر السهم . وعلي المنشأة تقدير نسب التذبذب المتوقعه بما يتماشي مع طرق التقييم المستخدمة لتحديد القيمة العادلة للسهم.

التعديلات على الأحكام والشروط التي 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 في الأسهم الممنوحة للعاملين أو تخفيض فترة الاستحقاق أو بتعديل أو إلغاء شرط الأداء، فعلى المنشأة أن تأخذ شروط الاستحقاق المعدلة في الاعتبار عند المحاسبة عن معاملات المدفوعات المبنية على أسهم كالتالي:

(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 في 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 في تاريخ التعديل. وإذا وقع التعديل أثناء فترة الاستحقاق، فإنه يتم تضمين القيمة العادلة الزائدة في قياس المبلغ المعترف به نظير الخدمات المتلقاة وتحميله على الفترة من تاريخ التعديل وحتى تاريخ استحقاق أدوات حقوق الملكية المعدلة، بالإضافة إلى المبلغ المحسوب على أساس القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الأصلية في 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 التى 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 علي أسهم والتى يتم تسويتها نقداً

٢٦-١٤ بالنسبة لمعاملات المدفوعات المبنية على أسهم والتى يتم تسويتها نقداً، على المنشأة أن تقوم بقياس السلع أو الخدمات المشتراه و الالتزامات المتكبدة بالقيمة العادلة لذلك الالتزام. وإلى أن يتم تسوية الإلتزام، 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 التى 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 نقدًا (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 نقدًا إلا إذا:

(أ) كان لدي المنشأة خبرة سابقة بتسوية المعاملة عن طريق إصدار أدوات حقوق ملكية.

أو (ب) أن الخيار النقدى ليس له جوهر تجارى وذلك بسبب أن مبلغ التسوية النقدي غير مرتبط بالقيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية أومن المحتمل أن يكون أقل فى قيمته من تلك القيمة العادلة .

وفى الحالتين على المنشاة المحاسبة عن هذه المعاملات كمدفوعات مبنية على أسهم يتم تسويتها باستخدام أدوات حقوق ملكية طبقا للفقرات من "٢٦-٧" إلى "٢٦-١٣".

الأنظمة الخاصة بشركات المجموعة

٢٦-١٦ في حالة منح الشركة الأم لمكافآت فى صورة مدفوعات مبنية علي أسهم للعاملين بشركة أو أكثر من الشركات التابعة بالمجموعة وتقوم الشركة الأم بإعداد قوائم مالية مجمعة باستخدام معيار المحاسبة المصرى للمنشآت الصغيرة والمتوسطة أو المعايير الكاملة ، يسمح لهذه الشركات التابعة بالاعتراف وقياس نصيبها من مصروف المدفوعات المبنية علي 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 نقدًا 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) التى سقط الحق فيها أثناء الفترة.

(٤) التى تم ممارستها أثناء الفترة.

(٥) التى انتهت صلاحيتها أثناء الفترة.

(٦) القائمة في نهاية الفترة.

(٧) القابلة للممارسة في نهاية الفترة.

٢٦-١٩ بالنسبة لترتيبات المدفوعات المبينة على أسهم والتى 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، وفى حالة استخدام طريقة معينة للتقييم، على المنشاة الإفصاح عن طريقة التقييم المستخدمة وأسباب اختيارها.

٢٦-٢٠ بالنسبة لترتيبات المدفوعات المبينة على أسهم و التى يتم تسويتها نقدا ، على المنشاة الإفصاح عن كيفية قياس الالتزام.

٢٦-٢١ بالنسبة لترتيبات المدفوعات المبينة على أسهم التي تم تعديلها خلال الفترة ، على المنشاة الإفصاح عن شرح لتلك التعديلات.

٢٦-٢٢ في حالة ما إذا كانت المنشاة 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 المنشاة الإفصاح عن حقيقة ذلك وأساس التوزيع (راجـــــع 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 والتى تم تناول متطلبات الاضمحلال لها فى 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 فى كل تاريخ للقوائم المالية ما إذا كان هناك اضمحلال فى قيمة أى بند من بنود المخزون. ويتم ذلك التقدير بمقارنة القيمه الدفترية لكل بند من بنود المخزون (أو لكل مجموعة من البنود المماثلة- راجع فقرة "٢٧-٣") مع سعر البيع (ناقصاً) تكاليف الإتمام والبيع . وفى 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 ويتم الاعتراف به فوراً فى الأرباح أو الخسائر.

٢٧-٣ إذا كان من غير العملى 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 والتى لها نفس الغرض أو نفس الاستخدامات النهائية والتى يتم إنتاجها وتسويقها فى نفس المنطقة الجغرافية بغرض تقدير الاضمحلال فى قيمتها.

رد الاضمحلال

٤-٢٧ يتم عمل تقدير جديد لسعر البيع (ناقصاً) تكاليف الإتمام والبيع فى 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

٥-٢٧ عندما تنخفض قيمه الأصل الاستردادية عن قيمته الدفترية، ففى هذه الحالة فقط يتعين على المنشأة تخفيض قيمة الأصل الدفترية الى قيمتة الاستردادية. ويعتبر هذا الانخفاض خسائر اضمحلال. وتوفر الفقرات من "٢٧-١١" إلى "٢٧-٢٠" إرشاداً عن قياس القيمة الاستردادية.

٦-٢٧ تقوم المنشأة بالاعتراف بخسائر الاضمحلال فوراً فى الأرباح أو الخسائر.

مؤشرات حدوث الاضمحلال

٧-٢٧ 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 الضرورى عمل تقدير للقيمة الاستردادية .

٨-٢٧ 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. ويرجع ذلك إلى أن قياس القيمة الاستردادية يتطلب توقعاً لتدفقات نقدية مستقبلية، وأحيانا 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 داخلة 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 الطبيعى لهذا الأصل.

(ب) حدوث تغيرات هامة ذات تأثير عكسى 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 التى 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 جوهريا على سعر الخصم المستخدم في حساب قيمة الأصل الاستخدامية وتخفيض القيمة العادلة للأصل (ناقصاً) التكاليف البيعية .

(د) زيادة القيمة الدفترية لصافى 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 عكسى 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 الإنتاجى المقدر للأصل غير المحدد ليصبح محددا.

(ز) توافر الأدلة المتاحة من التقارير الداخلية على سوء الأداء الاقتصادى للأصل حالياً أو مستقبلاً ، وتعبر نتائج التشغيل والتدفقات النقدية عن الأداء الأقتصادى 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 الإنتاجى 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 فى القيمة العادلة للأصل (ناقصاً) تكاليف بيعه أو قيمته الاستخدامية أيهما أعلى. وفى حالة عدم إمكانية تقدير القيمة الاستردادية للأصل منفرداً تقرأ أية إشارة للأصل فى الفقرات من "٢٧-١٢" إلى "٢٧-٢٠" باعتبار أنها تشير أيضاً إلى الوحدة المولدة للنقد التى 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 فى قيمة الأصل وبالتالى 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 غالبا بالنسبة لأصل يحتفظ به بغرض البيع.

القيمة العادلة (ناقصاً) تكاليف البيع

٢٧-١٤ تعتبر القيمة العادلة للأصل (ناقصاً) تكاليف البيع هى سعر البيع فى صفقة بيع بإرادة حرة بين أطراف كل منهم لديه الرغبة فى التبادل وعلى بينة من الحقائق مخصوماً منه تكاليف البيع. ويعتبر السعر بموجب عقد بيع ملزم فى صفقة بيع بإرادة حرة أو سعر السوق للأصل فى 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 التى يمكن أن تحصل عليها المنشأة فى تاريخ نهاية الفترة المالية عند استبعاد أصل في صفقة بين أطراف كل منهم لديه الرغبة فى التبادل وعلى بينة من الحقائق ويتعاملان 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 هى القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقع تولدها من أي أصل. ويتم حساب القيمة الحالية للأصل وفقا للخطوات التالية :

(أ) تقدير التدفقات النقدية المستقبلية الداخلة والخارجة التي تتوقع المنشأة الحصول عليها من الاستخدام المستمر للأصل ومن 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 فى 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 يلى:

(أ) تقدير التوقعات الخاصة بالتدفقات النقدية الداخلة نتيجة الاستخدام المستمر للأصل.

(ب) تقدير التوقعات الخاصة بالتدفقات النقدية الخارجة والتى يلزم تكبدها لتوليد تدفقات نقدية داخلة من الاستخدام المستمر للأصل (متضمنه التدفقات النقدية الخارجة لإعداد الأصل للاستخدام) والتى يمكن ربطها مباشرة بالأصل أو توزيعها عليه بأساس مناسب ومنتظم.

(ج) صافى التدفقات النقدية ، إن وجدت، والتى من المتوقع الحصول عليها (أو سدادها) عند استبعاد الأصل في نهاية عمره الانتاجى المقدر في صفقة بين أطراف كل منهم لديه الرغبة فى التبادل وعلى بينة من الحقائق ويتعاملان بإرادة حرة .

ويمكن للمنشأة استخدام المعلومات التى 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 التى تغطيها أحدث الموازنات والتوقعات 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:

(ا) 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 والخارجة المقدرة والتى 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 فى حساب القيمة الحالية بما يعكس التقييم الحالى للسوق لكل مما يلي:

(أ) القيمة الزمنية للنقود.

و(ب) المخاطر المرتبطة بالأصل والتى 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 فى قيمة الوحدة المولدة للنقد

٢٧-٢١ يتم الاعتراف بخسارة الاضمحلال فى 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 التالى:

(أ) أولا، تخفيض القيمة الدفترية لأى 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 فى كل الأحوال لا تقوم المنشأة بتخفيض القيمة الدفترية لأى أصل بالوحدة المولدة للنقد الى أقل مما يلى أيهم أكبر:

(أ) قيمته العادلة (ناقصاً) تكاليف البيع (إذا أمكن تحديدها)

(ب) قيمته الاستخداميه (إذا أمكن تحديدها)

(ج) صفر

٢٧-٢٣ يتم توزيع قيمة خسائر الاضمحلال الزائدة والتى لم يتم توزيعها على أصل بسبب القيود المذكورة فى 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 فى حد ذاتها كما أنها لا تولد تدفقات نقدية للمنشأة بشكل مستقل عن الأصول الأخرى ، وبالتالى 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 المقتناه عند تجميع الأعمال فى تاريخ الاقتناء على كل الوحدات المولدة للنقد المقتناه والمتوقع منها الاستفادة من عملية التجميع بغض النظر عما إذا كان هناك أصول أو التزامات أخرى فى الشركة المقتناه مخصصة على هذه الوحدات.

٢٧-٢٦ يتعلق جزء من القيمة الاستردادية للوحدات المولدة للنقد بحصص غير ذوى السيطرة فى 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 فى حالة عدم إمكانية توزيع الشهرة على الوحدات التي تولد النقد منفردة (أو مجموعات من هذه الوحدات) على أساس موضوعى (غير حكمى) وبالتالى – وبهدف اختبار الشهرة – تقوم المنشأة باختبار اضمحلال قيمة الشهرة عن طريق تحديد القيمة الاستردادية لأى مما يلى :

(أ) المنشأة المقتناة بالكامل، إذا كانت الشهرة ترتبط بمنشأة مقتناه غير مندمجة. ويقصد بالمنشأة المندمجة هى المنشأة المقتناة التى تم إعادة هيكلة أنشطتها أو إذابتها فى المنشأة المقتنية أو فى منشآت تابعة أخرى.

(ب) المجموعة الكاملة للمنشآت ، مع استبعاد المنشآت غير المندمجة، وذلك لو كانت الشهرة ترتبط بمنشأة تم إدماجها.

عند تطبيق هذه الفقرة، فان المنشأة تحتاج لفصل الشهرة الى شهرة ترتبط بالمنشآت المندمجة وشهرة ترتبط بالمنشآت غير المندمجة. بالإضافة لذلك فانه 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 المقتناة أو عند رد هذه الخسائر.

رد خسارة الاضمحلال

٢٧-٢٨ لا ينبغي رد الخسارة الناجمة عن اضمحلال قيمة الشهرة في فترة لاحقة.

٢٧-٢٩ 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 فى الانخفاض. وتعتبر الدلائل على انخفاض الاضمحلال أو تلاشيه هى عكس ما ورد فى 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 وفقا 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 التي كان سيتم تحديدها (بالصافي بعد الاستهلاك أو الإهلاك) لو لم يكن قد تم الاعتراف فى السنوات السابقة بالخسارة الناجمة عن اضمحلال القيمة بالنسبة لهذا لأصل.

(د) بعد الاعتراف برد الخسارة الناجمة عن اضمحلال القيمة ، يتعين على المنشأة تعديل مبلغ الإهلاك (الاستهلاك) في 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 والتناسب على أساس القيمة الدفترية لتلك الأصول ، وفقا للمحددات الموضحة بالفقرة (ج) أدناه. ويتم 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 الا 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 ولم يتم توزيعها على الأصل بسبب المحددات المذكورة فى الفقرة (ج) أعلاه، يتم توزيعها بالنسبة والتناسب 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 الآتى 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)
مزايا العاملين

نطاق هذا القسم

٢٨-١ مزايا العاملين هى كافة أشكال المزايا التى تمنحها المنشأة للعاملين بما فى ذلك المديرين و أفراد الإدارة مقابل الخدمات التى يقومون بها، وينطبق هذا القسم على كل مزايا العاملين فيما عدا معاملات المدفوعات المبنية على أسهم حيث يتم تناولها فى القسم (٢٦) *"المدفوعات المبنية على أسهم"*. أما عن مزايا العاملين التى يتناولها هذا القسم فهى واحدة من الأربعة أنماط التالية:

(أ) مزايا العاملين قصيرة الأجل ، وهى مزايا العاملين(بخلاف مزايا إنهاء الخدمة) التى تستحق بكاملها خلال ١٢ شهراً من نهاية الفترة التى قام فيها العاملون بتقديم الخدمة المتعلقة بها .

(ب)مزايا ما بعد انتهاء الخدمة، وهى مزايا العاملين (بخلاف مزايا إنهاء الخدمة) و التى تستحق بعد اكتمال فترة الخدمة .

(ج)مزايا العاملين الأخرى طويلة الأجل ، وهى مزايا العاملين (بخلاف مزايا ما بعد انتهاء الخدمة ومزايا إنهاء الخدمة) و التى لا تستحق بكاملها خلال ١٢ شهراً من تاريخ نهاية الفترة التى قام فيها العاملون بتقديم الخدمة المتعلقة بها.

(د) مزايا إنهاء الخدمة وهى مزايا العاملين المستحقة نتيجة لأى من الآتى :

(١) قرار المنشأة فى انهاء توظيف العامل قبل تاريخ التقاعد الطبيعى.

أو (٢) قرار العامل بقبول إنهاء الخدمة اختيارياً مقابل هذه المزايا.

٢٨-٢ تتضمن مزايا العاملين أيضا معاملات المدفوعات المبنية على أسهم و التى يحصل العامل من خلالها على أدوات حقوق ملكية (قد تأخذ صورة أسهم أو خيارات الاكتتاب فى 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) فى المحاسبة عن معاملات المدفوعات المبنية على أسهم.

المبدأ العام للاعتراف بمزايا العاملين

٢٨-٣ على المنشأة الاعتراف بتكلفة كافة مزايا العاملين إلى المدى الذى يصبح فيه العاملين مستحقين لها كنتيجة للخدمات التى أدوها للمنشأة خلال الفترة محل القوائم المالية:

(أ) كالتزام (مصروف مستحق) بعد خصم أى مبالغ تم دفعها إما مباشرة إلى العاملين أو كاشتراك فى نظام مزايا العاملين. وإذا زادت المبالغ التى تم دفعها عن الالتزام الناتج عن الخدمات قبل تاريخ نهاية الفترة المالية ، على المنشأة الاعتراف بتلك الزيادة كأصل (مصروف مدفوع مقدماً) إلى المدى الذى تؤدى فيه الدفعة المقدمة إلى تخفيض فى 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 المنشاة قياس المبالغ الواجب الاعتراف بها طبقا 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 حاليه 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 . وبالتالى 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 المتعددين

٢٨-١١ يتم تبويب نظم أصحاب العمل المتعددين كنظم اشتراك محدد أو كنظم مزايا محددة طبقاً لشروط النظام بما فى ذلك أى التزام حكمى يتعدى الشروط الرسمية .

ومع ذلك فعندما لا تتوافر معلومات كافية لاستعمال محاسبة المزايا المحددة عن نظام أصحاب العمل المتعددين والذى 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 حكمياً 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 الحكمى 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 الحكمى 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) كالتزام 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 بالتزام المزايا المحددة (راجع الفقرات من "٢٨-١٥" إلى "٢٨-٢٣")

(ب)صافى التغير فى هذا الالتزام خلال الفترة والذى 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 (تـوفر الفقرات من "٢٨- ١٦" إلى "٢٨-٢٢" إرشادات عن قياس هذا الالتزام).

ناقصاً (ب) القيمة العادلة فى تاريخ نهاية الفترة المالية لأصول النظام (إن وجدت) والتى سيتم عن طريقها تسوية الالتزامات مباشرة . وتحدد الفقرات من "١١-٢٧" إلى "١١-٣٢" متطلبات قياس القيم العادلة للأصول المالية للنظام.

تضمين كل من المزايا التى استحقت بالفعل وتلك غير المستحقة

٢٨-١٦ فى تاريخ القوائم المالية يجب أن تعكس القيمة الحالية لالتزامات المنشأة فى ظل نظم المزايا المحددة القيمة التقديرية للمزايا التى استحقت للعاملين مقابل خدماتهم خلال الفترات الحالية والسابقة ، وكذلك المزايا التى لم تستحق بعد (راجع الفقرة "٢٨-٢٦") وذلك بتضمين 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 اكتوارية) 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 الاكتوارية بعدم التحيز (مراعاة التحوط فى إعدادها وألا تكون متحفظة بدرجة مبالغ فيها) وتكون متوافقة مع الغرض منها بحيث تؤدى 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 الاكتوارى

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 إفتراضات إكتوارية متنوعة لقياس قيمة الالتزام ، تتضمن أسعار الخصم ، و نسبة العوائد المتوقعة على أصول النظام ، و المعدلات المتوقعة للزيادة فى 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 داعى لهما – لقياس الالتزامات والتكلفة المتعلقة بنظام مزايا العاملين المحددة ، ففى هذه الحالة يسمح لها باستخدام الأساس المبسط التالى لقياس الالتزامات المتعلقة بنظام المزايا المحددة للعاملين الحاليين :

(أ) تجاهل أثر زيادة المرتبات المقدرة مستقبلاً (بافتراض أن المرتبات الحالية مستمرة حتى التاريخ الذى يتوقع فيه حصول العاملين الحاليين على مزايا ما بعد انتهاء الخدمة) .

و(ب) تجاهل أثر الخدمات المستقبلية للعمالة الحالية (بافتراض إنهاء النظام للعاملين الحاليين وكذلك لأية عمالة جديدة) .

و(ج) تجاهل معدلات الوفيات المحتملة للعمالة الحالية ما بين تاريخ القوائم المالية و التاريخ الذى يتوقع فيه حصول العاملين على مزايا ما بعد إنتهاء 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 التى ستتمتع باستخدام نظام القياس المبسط السابق أن تأخذ فى حسبانها كل من المزايا التى استحقت وتلك غير المستحقة عند قياس التزامها تجاه المزايا المحددة .

٢٨-٢٠ لا يلزم هذا المعيار المنشأة بتعيين خبير أكتوارى مستقل للقيام بعمل التقييم الاكتوارى الشامل اللازم لحساب التزامات مزايا العاملين المحددة ولا يلزمها كذلك بعمل تقييم أكتوارى شامل كل سنة ، وفى حالة عدم تغير الافتراضات الاكتوارية

الرئيسية بصورة جوهرية ما بين الفترات التى يتم فيها عمل تقييمات أكتوارية شاملة، عندئذ يمكن قياس التزامات مزايا العاملين المحددة عن طريق إدخال تعديل على قياس الفترة السابقة بالتغيرات التى حدثت على إحصائيات العاملين مثل عدد العاملين ومستوى المرتبات .

إنشاء وتغيير وتخفيض وتسوية النظام

٢٨-٢١ فى حالة إنشاء نظام محدد لمزايا العاملين أو تعديله فى 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 فى 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) فى 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 فى 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 المحدده 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 كبند 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 المحاسبتين التاليتين :

(أ) الاعتراف بكافة المكاسب أو الخسائر الاكتوارية فى الأرباح أو الخسائر .

أو(ب) الاعتراف بكافة المكاسب أو الخسائر الاكتوارية كبند 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 أوالخسائر 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 حكمى لأنه – فى كل تاريخ تالى لتاريخ القوائم المالية – تنخفض 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 أثنى عشر شهراً أو أكثر من نهاية الفترة التى يقدم فيها العامل الخدمة.

(هـ) التعويضات المؤجلة التى يتم سدادها بعد أثنى 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 للالتزام الخاص بمزايا العاملين فى تاريخ نهاية الفترة المالية .

مطروحاً منه (ب) القيمة العادلة لأصول النظام – إن وجدت – فى تاريخ نهاية الفترة المالية والتى سيتم منها تسوية الالتزامات مباشرة .

وتعترف المنشأة بالتغير فى الالتزام وفقاً للفقرة "٢٨-٢٣".

مزايا إنهاء الخدمة

٢٨-٣١ قد تلتزم المنشأة بسداد مبالغ (أوتقديم مزايا أخرى) للعاملين بها عندما تقوم بإنهاء خدمتهم بموجب تشريعات أو اتفاقات تعاقدية أو اتفاقات أخرى مع العاملين أو من يمثلهم أو بموجب التزام حكمى 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 الإختيارى.

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 للنفقات 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 ، عندئذ 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 والتى 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 إجمالى 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 كبند 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 تشتمل – 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 .

قسم (٢٩)
ضرائب الدخل

نطاق هذا القسم

٢٩-١ لأغراض هذا المعيار ، تتضمن ضرائب الدخل كلاً من الضرائب المحلية والأجنبية التى تفرض على الربح الخاضع للضريبة، كما تتضمن ضرائب الدخل ضرائب أخرى مثل الضرائب المخصومة من المنبع التى تسددها الشركات التابعة أو الشقيقة أو المشروعات المشتركة على توزيعاتها للمنشأة التى تعد القوائم المالية.

٢٩-٢ يغطى هذا القسم المحاسبة عن ضرائب الدخل. ويتطلب أن تقوم المنشأة بالاعتراف بالآثار الضريبية الحالية والمستقبلية للمعاملات والأحداث الأخرى التى يتم الاعتراف بها فى القوائم المالية. وتتمثل هذه القيمة الضريبية المعترف بها فى الضريبة الجارية والضرائب المؤجلة . والضريبة الجارية هى قيمة الضريبة مستحقة السداد (أو القابلة للاسترداد) المرتبطة بصافى الربح أو الخسارة الضريبية للفترة الحالية أو الفترات السابقة. أما الضريبة المؤجلة فهى قيمة الضريبة مستحقة السداد (أو القابلة للاسترداد) فى 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 الضريبى 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 التى تتضمن تأثير النتائج المحتملة من فحص مصلحة الضرائب (الفقرات من " ٢٩-٤" إلى "٢٩-٨").

(ب) تحديد الأصول والالتزامات التى 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 الضريبى للبنود التالية فى نهاية كل فترة مالية يتم التقرير عنها :

(١) فيما يتعلق بالأصول والالتزامات المتضمنة بالفقرة (ب) يتحدد الأساس الضريبى للأصول والالتزامات باقتراض بيع هذه الأصول أو تسوية هذه الالتزامات بقيمتها الدفترية المعروضة (الفقرتين "٢٩-١١" ، "٢٩-١٢").

(٢) البنود الأخرى التى لها أساس ضريبى على الرغم من عدم الاعتراف بها كأصول أو التزامات، مثل البنود التى تم الاعتراف بها كإيراد أو مصروف وهذه البنود تصبح خاضعة للضريبة أو قابلة للخصم الضريبى فى الفترات المستقبلية (الفقرة "٢٩-١٣").

(د) حساب الفروق المؤقتة والخسائر الضريبية غير المستخدمة وكذا الخصم الضريبى غير المستخدم (الفقرة "٢٩-١٤").

(هـ) الاعتراف بالأصول الضريبية المؤجلة والالتزامات الضريبية المؤجلة التى تنشأ من الفروق المؤقتة والخسائر الضريبية غير المستخدمة والخصم الضريبى 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 فى نهاية الفترة المالية التى يتم التقرير عنها، والتى 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 صافى قيمتها الدفترية تعادل أعلى قيمة من المرجح تحقيقها من تلك الأصول بناءاً على الربح الضريبى الحالى أو المستقبلى (الفقرتين "٢٩-٢١" و"٢٩-٢٢").

(ح) توزيع الضريبة الجارية والمؤجلة على البنود المتعلقة بها بقائمة الأرباح أو الخسائر وقائمة 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 بإلتزام جارى يمثل الضريبة المستحقة على الأرباح الضريبية عن الفترة الحالية والفترات السابقة والتى لم يتم سدادها بعد. أما إذا كانت الضرائب التى تم سدادها بالفعل فى الفترة الجارية والفترات السابقة تزيد عن القيمة المستحقة عن هذه الفترات فيجب أن يتم الاعتراف بالزيادة المسددة كأصل ضريبى جارى.

٢٩-٥ يتم الاعتراف بأصل ضريبي جارى مقابل الميزة المتعلقة بالخسائر الضريبية التى يمكن الرجوع بها واستردادها من الضرائب المسددة عن فترات سابقة .

٢٩-٦ يتم قياس الالتزام الضريبى الجارى فى تاريخ القوائم المالية على أساس القيمة المتوقع سدادها باستخدام الأسعار والقوانين الضريبية السارية أو تلك المقرر سريانها.

٢٩-٧ يتم الاعتراف بالتغير فى الالتزامات أو الأصول الضريبية الجارية كمصروف ضريبة فى الأرباح أو الخسائر إلا إذا كان هذا التغير يتعلق ببنود إيراد أو مصروفات تم الاعتراف بها طبقاً لهذا المعيار فى قائمة الدخل الشامل فعندئذ يتم الاعتراف أيضاً بهذا التغير فى قائمة الدخل الشامل.

٢٩-٨ على المنشأة أن تأخذ فى الاعتبار ضمن المبالغ التى تم الاعتراف بها وفقاً للفقرات "٢٩-٤" و"٢٩-٥" الآثار المحتملة التى قد تنتج عن الفحص الضريبى والتى يتم قياسها وفقاً للفقرة "٢٩-٢٤".

الاعتراف بالضريبة المؤجلة

المبدأ العام للاعتراف

٢٩-٩ يتم الاعتراف بالأصل أو الالتزام الضريبى المؤجل للضرائب التى سوف يتم استردادها أو استحقاقها فى فترات مستقبلية كنتيجة لمعاملات أو أحداث تمت فى الماضى ، وهذه الضرائب تنشأ عن الفروق بين المبالغ المعترف بها كأصول والتزامات للمنشأة فى قائمة المركز المالى والقيمة المعترف بها لهذه الأصول والالتزامات من قبل مصلحة الضرائب بالإضافة إلى المبالغ الجارية التى تم ترحيلها من الخسائر الضريبية غير المستخدمة والخصم الضريبى غير المستخدم لفترات مستقبلية.

الأصول والالتزامات الضريبية التى لن يكون لها تأثير على الربح الضريبى 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

"٢٩-١٧" يتم تطبيقها فقط على الأصول والالتزامات التى تتوقع المنشأة عند استرداد أوتسوية قيمتها الدفترية أن يكون لها تأثير على الربح الخاضع للضريبة والبنود الأخرى التى لها أساس ضريبى.

الأساس الضريبى

٢٩-١١ يتم تحديد الأساس الضريبى للأصول والالتزامات أو البنود الأخرى وفقاً للقانون السارى أو المقرر تطبيقه.وإذا كانت المنشأة تقوم بتقديم إقرار ضريبى مجمع (للعمليات المختلفة) ، فإن الأساس الضريبى يتم تحديده على أساس القانون الضريبى الذى يحكم الإقرار الضريبى المجمع. وإذا كانت المنشاة تقوم بتقديم إقرارات ضريبية مستقلة للعمليات المختلفة ، فإن الأساس الضريبى يتم تحديده على أساس القانون الضريبى الذى يحكم كل إقرار ضريبى.

٢٩-١٢ تتحدد بناء على الأساس الضريبى المبالغ التى سوف يعترف بها ضمن الربح الخاضع للضريبة عند استرداد أو تسوية القيمة الدفترية للأصول أو الالتزامات وعلى وجه التحديد :

(أ) الأساس الضريبى 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 فى نهاية الفترة المالية. أما إذا كان استرداد قيمة الأصل عن طريق البيع لن يؤدى إلى زيادة الربح الخاضع للضريبة ، فإن الأساس الضريبى للأصل يساوى القيمة الدفترية.

(ب)الأساس الضريبى لالتزام 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) والتى تنشأ إذا ما تم تسوية هذا الالتزام بالقيمة الدفترية فى نهاية الفترة المالية. وفى حالة الإيرادات المؤجلة ، فإن الأساس الضريبى للالتزامات يعادل القيمة الدفترية ناقصاً أية إيرادات غير خاضعة للضريبة فى الفترات المستقبلية.

٢٩-١٣ هناك بعض البنود التى لها أساس ضريبى 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 أوالمصروفات فى قائمة الأرباح أو الخسائر أو حقوق الملكية فى إحدى الفترات المحاسبية فى حين يتم الإعتراف 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 والأصول 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 والخصم 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 تنعكس 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) الضريبى المؤجل فى تاريخ القوائم المالية على أساس القيمة المتوقع سدادها باستخدام الأسعار والقوانين 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 فى حكم السارية المتوقع أن يخضع لها الربح (الخسارة) الضريبية فى 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 الذى تتوقع المنشأة من خلاله استرداد أو تسوية القيمة الدفترية للأصول أو الالتزامات المتعلقة بها فى تاريخ نهاية الفترة المالية.

على سبيل المثال : إذا كان الفرق المؤقت الناتج من (فرق إهلاك أصل ثابت) من المتوقع تحققه فى المستقبل من خلال بيع هذا الأصل وبالتالى إدراجه كربح رأسمالى ، هنا يتم قياس مصروف الضريبة المؤجلة باستخدام سعر الضريبة المطبق على الربح الرأسمالى (إذا كان يختلف عن أسعار الضريبة الأخرى)

مجمع التقييم

٢٩-٢١ على المنشأة أن تعترف بمجمع للتقييم مقابل الأصول الضريبية المؤجلة بحيث تصبح صافى القيمة الدفترية له تعادل أعلى قيمة من المرجح استردادها من هذه الأصول بناء على الربح الضريبى الحالى أو المستقبلى.

٢٩-٢٢ تقوم المنشأة بمراجعة صافى القيمة الدفترية للأصول الضريبية المؤجلة فى نهاية كل فترة محاسبية ويتم تسوية مجمع التقييم ليعكس التقدير الحالى للأرباح الضريبية المتوقعة من هذه الأصول فى المستقبل ، ويتم الاعتراف بهذه التسوية فى الأرباح أو الخسائر فيما عدا التسويات المتعلقة ببنود إيرادات أو مصروفات تم الاعتراف بها وفقاً لهذا المعيار فى قائمة الدخل الشامل فيتم الاعتراف أيضاً بهذه التسويات فى قائمة الدخل الشامل.

قياس كل من الضريبة الجارية والمؤجلة

٢٩-٢٣ لا ينبغى 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 التى 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 التى أقرت عنها المنشأة وأنها على علم بكل المعلومات المتعلقة بها ، وعلى المنشأة تغيير المتوسط المرجح لكل النتائج المحتملة التى سبق لها احتسابه بناء على معلومات جديدة وليس طبقاً لتفسيرات من قبل المنشأة لنفس المعلومات التى 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 الضريبى 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 الضريبى .

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.

المقاصـــــــة

٢٩-٢٩ على المنشأة إجراء مقاصة بين أصولها الضريبية الجارية وإلتزاماتها والالتزامات الضريبية الجارية أو بين أصولها الضريبية المؤجلة وإلتزاماتها الضريبية المؤجلة فقط إذا كان للمنشأة حق قانونى فى تسوية مبالغ تلك الأصول أو الالتزامات واتجهت نيتها لتسوية تلك المبالغ على أساس الصافى أو تحصيل الأصل الضريبى وسداد الالتزام الضريبى فى نفس الوقت.

الإفصـــــــاح

٢٩-٣٠ على المنشأة أن تفصح عن المعلومات التى 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) قيمـــة عبء (دخل) الضرائب المؤجلة المتعلقة بكل من نشأة الفروق المؤقتة أو رد هذه الفروق.

(د) قيمـــة عبء (دخل) الضرائب المؤجلة المتعلقة بالتغير فى أسعار الـــضريبة 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 مساهميها (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 والأخطاء (راجع القسم (١٠) "*السياسات والتقديرات والأخطاء المحاسبية*").

٢٩-٣٢ على المنشأة الإفصاح عما يلى بصورة منفصلة:

(أ) مجموع الضرائب الجارية ومجموع الضريبة المؤجلة والمرتبطة ببنود تم الاعتراف بها ضمن قائمة الدخل الشامل.

(ب) إيضاح الاختلافات الهامة فى القيم المعروضة فى قائمة الأرباح أو الخسائر أو قائمة الدخل الشامل والقيمة 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.

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 أجنبى ، بالإضافة إلى ذلك قد تقوم المنشأة بعرض قوائمها المالية بعملة أجنبية . ويشرح هذا القسم كيفية إدراج المعاملات التى تمت بعملة أجنبية والأنشطة الأجنبية فى القوائم المالية للمنشأة وكيفية ترجمة القوائم المالية إلى العملة التى تعرض بها تلك القوائم . أما المحاسبة عن الأدوات المالية بالعملات الأجنبية ومحاسبة التغطية للبنود 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 هى عملة البيئة الاقتصادية الأساسية التى تعمل فيها المنشأة.

٣٠-٣ البيئة الاقتصادية الأساسية التى تعمل فيها المنشأة هى البيئة التى تقوم من خلالها بتوليد وإنفاق النقدية. ومن ثم تعتبر العوامل التالية من أهم المحددات التى يجب أن تأخذها المنشأة فى الاعتبار عند تحديد عملة التعامل :

(أ) العملة:

(١) التى تؤثر بشكل رئيسى فى أسعار بيع البضائع والخدمات (وهى غالباً ما تكون العملة التى تستخدمها الشركة فى تحديد أسعار بيع بضائعها وخدماتها).

و(٢) الرسمية للدولة التى يتم على أساسها تحديد أسعار البيع لبضائع وخدمات المنشأة بناء على قوى المنافسة واللوائح والقوانين.

(ب) العملة التى تؤثر بشكل رئيسى على العمالة والمواد الخام والتكاليف الأخرى المتعلقة بتوفير البضائع والخدمات (وهى غالباً ما تكون العملة التى تستخدم فى تحديد وتسوية هذه التكاليف).

٣٠-٤ يمكن أن تقدم العوامل التالية أيضاً أدلة على عملة التعامل للمنشأة:

(أ) العملة التى تتولد من خلالها النقدية عن أنشطة التمويل (إصدار أدوات دين وأدوات حقوق ملكية).

(ب) العملة التى 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 بعملته 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 الأولى

٣٠-٦ المعاملة بعملة أجنبية هى تلك المعاملة التى أبرمت أو تتطلب التسوية بعملة أجنبية ، وتتضمن المعاملات الناشئة عن قيام المنشأة:

(أ) بشراء 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 بعملات أجنبية.

٣٠-٧ 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.

٣٠-٨ يعتبر تاريخ المعاملة هو التاريخ الذى تكون فيه المعاملة مؤهلة للاعتراف بها وفقاً لهذا المعيار. ولأغراض متطلبات الفقرتين "٣٠-٧"و "٣٠-٨" ولأسباب عملية فيمكن استخدام سعر تقريبى 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

٣٠-٩ 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.

٣٠-١٠ 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".

٣٠-١١ 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 مباشرةً فى الأرباح أو الخسائر فإنه ينبغى الاعتراف بأى مكون عملة من هذا الربح أو الخسارة مباشرةً فى الأرباح أو الخسائر.

صافى الاستثمار فى نشاط أجنبى

٣٠-١٢ من الممكن أن تكون لدى المنشاة 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 للمنشاة 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 ، فى هذه الحالة تقوم المنشأة بترجمة بنود إيراداتها ومصروفاتها وكذا مركزها المالى لعملة العرض ، على سبيل المثال عندما تحتوى المجموعة على منشآت منفردة لها عملات تعامل مختلفة ، فإن بنود الإيرادات والمصروفات والمركز المالى لكل منشاة 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.

و(ب) ترجمة الرصيد الإفتتاحى 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 الأجنبى إلى عملة عرض المستثمر

٣٠-٢٢ يتم إتباع إجراءات التجميع العادية عند ضم الأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات لنشاط أجنبى فى القوائم المالية للمنشاة التى 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 فى مقابل الإلتزامات (أو الأصول) المماثلة لشركات المجموعة بدون إظهار نتائج تقلبات العملة فى القوائم المالية المجمعة ، ويرجع ذلك إلى أن البنود ذات الطبيعة النقدية تمثل تعهداً بتحويل عملة ما إلى عملة أخرى وتُعرض المنشأة التى تعد قوائمها المالية لربح أو خسارة من خلال تقلبات العملة. وبناء على ذلك تستمر المنشأة التى تعرض قوائمها المالية المجمعة فى الاعتراف بفروق أسعار الصرف كربح أو خسارة فى تلك القوائم. أما إذا كانت تلك الفروق تنشأ من الاعتبارات الموضحة فى الفقرة "٣٠-١٣" فتبوب ضمن حقوق الملكية.

٣٠-٢٣ تعامل أى شهرة ناشئة من اقتناء نشاط أجنبى وكذا أية تسويات ناتجة عن اقتناء هذا النشاط الأجنبى على القيم الدفترية للأصول والالتزامات لتصل إلى قيمتها العادلة كأصول أو التزامات تخص النشاط الأجنبى وبالتالى يجب التعبير عنها بعملة التعامل للنشاط الأجنبى 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 التى 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 فى المنشأة التى تعرض قوائمها المالية أو نشاط أجنبى هام مملوك لها، عندئذ يتعين على المنشأة الإفصاح عن ذلك كما يجب الإفصاح عن سبب تغيير عملة التعامل.

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 إعتماد 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 الإعتراف 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 ، وبالتالى 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 فى الاعتبار عند تحديد المخصص الواجب الاعتراف به فى نهاية الفترة المالية وفقا للقسم (٢١) .

(ب) توافر معلومات بعد نهاية الفترة المالية تشير إلى انخفاض قيمة أصل فى نهاية الفترة المالية أو أن مبلغ خسائر الاضمحلال التى سبق الاعتراف بها لهذا الأصل يحتاج إلى تعديل مثل:

(١) إفلاس أحد العملاء والذي يحدث بعد نهاية الفترة المالية عادة ما يؤكد وجود خسارة فى نهاية الفترة المالية فى حساب العميل وأن المنشأة تحتاج إلى تعديل الرصيد الدفترى لذلك العميل .

و (٢) بيع مخزون بعد نهاية الفترة المالية قد يعطى دليلا عن القيمة البيعية لهذا المخزون فى نهاية الفترة المالية وذلك بغرض تحديد قيمة الاضمحلال فى 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 فى الأرباح أو المكافآت إذا كان هناك التزام قانوني أو حكمى على المنشأة فى 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 فى القوائم المالية

٦-٣٢ لا تعدل المنشاة المبالغ المعترف بها فى قوائمها المالية لتعكس الأحداث التى تقع بعد نهاية الفترة المالية و لا تستدعى تعديلاً .

٧-٣٢ الأمثلة على الأحداث التى تقع بعد نهاية الفترة المالية والتى لا تتطلب تعديلاً فى القوائم المالية:

(أ) انخفاض القيمة السوقية للاستثمارات وذلك خلال الفترة بين نهاية الفترة المالية وتاريخ اعتماد إصدار القوائم المالية، حيث أن الانخفاض فى القيمة السوقية لا يرتبط عادة بحالة الاستثمارات فى نهاية الفترة المالية ولكن يعكس الظروف التى نشأت خلال الفترة اللاحقة . و بناء على ذلك لا تعدل المنشأة مبالغ

الاستثمارات التى اعترفت بها بالقوائم المالية. وبالمثل لا تقوم المنشأة بتعديل مبالغ الاستثمارات المفصح عنها فى نهاية الفترة المالية على الرغم من أنها قد تحتاج لإضافة إيضاح آخر طبقاً للفقرة "٣٢-١٠".

(ب) مبلغ أصبح مستحق التحصيل كنتيجة لصدور حكم قضائى 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 وفقا للفقرة "٢١-١٦". ومع ذلك فإن الاتفاق على مبلغ التعويضات بالنسبة للحكم القضائى الذي صدر قبل نهاية الفترة المالية ولكن لم يسبق الاعتراف به نظرا لعدم إمكانية قياسه بدرجة يعتمد عليها من الممكن أن يمثل حدثاً يستدعى التعديل.

التوزيعات

٣٢-٨ إذا أعلنت المنشأة عن توزيعات لأصحاب أدوات حقوق ملكيتها بعد نهاية الفترة المالية فعلى المنشأة عدم الاعتراف بتلك التوزيعات كالتزام فى نهاية الفترة المالية.

الإفصاح

تاريخ إعتماد إصدار القوائم المالية

٣٢-٩ على المنشأة الإفصاح عن تاريخ إعتماد إصدار القوائم المالية والسلطة التى قامت باعتمادها . وإذا كان لأصحاب المنشاة أو لآخرين الحق فى تعديل القوائم المالية بعد إصدارها فيجب على المنشاة أن تفصح عن تلك الحقيقة .

الأحداث التى تقع بعد نهاية الفترة المالية ولا تتطلب تعديلاً فى القوائم المالية

٣٢-١٠ على المنشأة الإفصاح عن المعلومات التالية لكل فئة من الأحداث التى تقع بعد نهاية الفترة المالية ولا تتطلب تعديلاً :

(أ) طبيعة الحدث

و(ب) تقدير التأثير المالي للحدث أو فقرة توضح عدم إمكانية تقدير ذلك التأثير .

٣٢-١١ فيما يلي أمثلة على الأحداث التى تقع بعد نهاية الفترة المالية ولا تتطلب تعديلاً فى القوائم المالية والتى عادة ما يتم الإفصاح عنها ، حيث أن الافصاحات 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 فى 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 فى أسعار الأصول أو أسعار الصرف .

(ح) التغيرات فى أسعار الضرائب أو قوانين الضرائب التى تم إقرارها أو الإعلان عنها والتى لها تأثير هام على الأصول والالتزامات الضريبية الجارية والمؤجلة .

(ط) الدخول فى ارتباطات هامة أو إلتزامات محتملة ، ومنها على سبيل المثال إصدار ضمانات هامة.

(ى) الشروع فى 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 الافصاحات الضرورية لتوجيه الانتباه إلى احتمالية تأثر مركزها المالي وأرباحها أو خسائرها بوجود أطراف ذوى علاقة، وكذلك بالمعاملات مع هذه الأطراف وأرصدتها 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 في 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 في تلك المنشاة.

(ب) تعد منشأةٌ 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 في نفس المجموعة (وهذا يعنى أن كلاً من الشركة الأم والشركة التابعة والزميلة أطراف مرتبطة ببعضها البعض).

(٢) إذا كانت المنشأة تمثل شركة شقيقة أو مشروعا مشتركا مع منشأة أخرى (أو عضو في 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 فى 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 فى 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 فى الفقرة (أ).

(٧) إذا كان الشخص المحدد فى الفقرة (أ-١) والذى له حق تصويت هام ومؤثر في المنشأة.

(٨) إذا كان الشخص المحدد فى الفقرة (أ-٢) والذى 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 وفى نفس الوقت له سيطرة مشتركة على المنشأة المعدة لقوائم المالية.

(١٠) أن يكون أحد أعضاء الإدارة المؤثرين فى منشأة ما أو فى الشركة الأم لهذه المنشأة (أو أحد أفراد عائلته المقربين) له سيطرة كاملة أو مشتركة علي المنشأة المعدة للقوائم المالية أو أن يكون له حق تصويت مؤثر عليها.

٣٣-٣ على المنشأة عند تقدير كل علاقة ممكنة مع الأطراف ذوى العلاقة ، توجيه الاهتمام إلى جوهر هذه العلاقة وليس مجرد شكلها القانوني.

٣٣-٤ فى 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 فى 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 فى 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 ضخم لمجرد الاعتماد الإقتصادى 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. وفى حالة عدم قيام الشركة الأم والطرف المسيطر الأعلى بإصدار قوائم مالية متاحة للإستخدام العام ، يتعين الإفصاح أيضاً عن إسم المنشاة الأم التي تعلوهم فى السيطرة والتى 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 في ذلك أي مدير لهذه المنشأة (سواء كان تنفيذياً أو غير تنفيذي).

وتتضمن المكافآت والتعويضات المالية جميع مزايا العاملين (وفقاً لما هو موضح في 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) في مقابل خدمات أديت للمنشأة. وتتضمن أيضا المقابل المدفوع نيابة عن الشركة الأم والمتعلق بتقديم سلع أو خدمات للمنشأة.

٣٣-٧ تكتفى المنشأة بالإفصاح بشكل إجمالى 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 يلى :

(أ) المعاملات بين المنشأة و أصحابها الرئيسيين .

(ب) المعاملات بين المنشأة ومنشاة 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 ذوي 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 يلى :

(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 التى للمنشأة سيطرة كاملة أو مشتركة أو نفوذ مؤثر عليها.

(ج) أفراد الإدارة ذوى التأثير على المنشأة أو شركتها الأم (وذلك بشكل إجمالى).

(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:

(ا) 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 والتى 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 التى تمارس نشاطاً أو أكثر من الأنشطة المتخصصة التالية :

(أ) الزراعة.

(ب) أنشطة الاستخراج

(ج) حقوق امتياز الخدمات.

الزراعة

٣٤-٢ على المنشأة العاملة بالنشاط الزراعى التى تستخدم هذا المعيار أن تحدد سياستها المحاسبية لكل مجموعة من أصولها الحيوية كما يلي:

(أ) تستخدم المنشأة نموذج القيمة العادلة الوارد فى الفقرات من "٣٤-٤" إلى "٣٤-٧" لتلك الأصول الحيوية التى يمكن تحديد قيمتها العادلة بدرجة يعتمد عليها دون تحمل تكلفة أو جهد لا داعى 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 داعى 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 المنشاة 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 فى بيع الأصل الحيوى أو المنتج الزراعى.

(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 حسبانها 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 داعى 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 حسبانها ما إذا كانت القيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية المتوقعة من الأصل و المخصومة بالسعر الحالى المحدد بالسوق ينتج عنها قياس يعتمد عليه للقيمة العادلة.

الإفصاح – نموذج القيمة العادلة

٣٤-٧ 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 أجنبى إلى عملة عرض المنشأة المصدرة للقوائم المالية.

(٦) أية تغيرات أخرى.

القياس – نموذج التكلفة

٣٤-٨ تستخدم المنشأة نموذج التكلفة (ناقصاً) أى مجمع للإهلاك و اى مجمع لخسائر الاضمحلال لقياس الأصول الحيوية التي لا تتوافر قيمتها العادلة بدون تحمل تكلفة أو جهد لا داعى لهما.

٣٤-٩ 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

٣٤-١٠ 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 فى 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 فى 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 تعاقدي 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 يتمثل فى حق المطالبة برسم أو تعريفه مقابل استخدام أصل من أصول المال العام الذي قام بإنشائه أو تحديثه ثم تشغيله وصيانته لمده محددة من الوقت. وحق مطالبة المستخدمين بذلك الرسم أو التعريفة هو حق غير مشروط لاستلام نقدية لأن هذه المبالغ غير مؤكده وتتوقف على مدى استخدام العامة للخدمة المرتبطة بهذا الأصل.

في بعض الأحيان قد يحتوي عقد واحد على كل من النوعين وفى هذه الحالات يصبح "المشغل" لديه : أصل مالي :

إلى المدى الذي تمنحه فيه الحكومة ضمانة 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 تعاقدي 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) للتحصيل من مستخدمي الخدمة العامة. ويقوم "المشغل" بالقياس الأولى 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 فى هذا القسم إلا مرة واحدة فى حياة المنشأة . فإذا طبقت المنشأة معيار المحاسبة المصرى للمنشآت الصغيرة والمتوسطة ثم توقفت عن تطبيقه لسنة مالية واحدة أو أكثر وبعدئذ أرادات التحول إلى تطبيقه مرة أخرى لا يعتبر هذا تحولاً لأول مرة وبالتالى 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 تقر 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 يلى :

(أ) إذا لم تكن المنشأة قد قامت بعرض قوائم مالية فى الفترات السابقة.

أو(ب) عرضت آخر قوائم مالية سابقة لها طبقاً لأى أطار محاسبى آخر لا يتفق فى كل جوانبه مع هذا المعيار.

أو(ج) عرضت أخر قوائم مالية سابقة لها طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية الكاملة.

٣٥-٥ تعرف الفقرة "٣-١٧" من هذا المعيار المجموعة الكاملة للقوائم المالية.

٣٥-٦ 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 فى القوائم المالية للمنشأة عن فترة المقارنة.

إجراءات إعداد القوائم المالية في تاريخ التحول

٣٥-٧ فيما عدا ما ورد في الفقرات من "٣٥-٩" إلى "٣٥-١١" على المنشأة القيام بما يلى على الأرصدة الافتتاحية الخاصة بقائمة مركزها المالي فى 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 التى 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.

٣٥-٨ 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 فى تاريخ التحول إلى تطبيق هذا المعيار الاعتراف بالتسويات الناتجة عن المعاملات والأحداث أو الأمور الأخرى التى وقعت قبل تاريخ التحول إلى تطبيق هذا المعيار مباشرة وذلك فى الأرباح المرحلة (أو فى بند آخر من بنود حقوق الملكية) إذا كان من المناسب عمل ذلك.

٣٥-٩ فى تاريخ تطبيق هذا المعيار لأول مرة ، يجب على المنشأة ألا تقوم بتغيير السياسة المحاسبية – التى كانت تتبعها فى 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 المصرى للمنشآت الصغيرة والمتوسطة ألا تعيد الاعتراف

بالأصول والالتزامات المالية التى سبق للمنشأة (قبل تاريخ التحول لتطبيق هذا المعيار) استبعادها من دفاترها فى ظل الإطار المحاسبى الذى كانت المنشأة تستخدمه سابقاً.

وعلى العكس من ذلك فبالنسبة للأصول والالتزامات المالية التى تم الاعتراف بها عن معاملات حدثت – قبل تاريخ التحول لتطبيق معيار المحاسبة المصرى للمنشآت الصغيرة والمتوسطة – والتى كان يتعين على المنشأة استبعادها من دفاترها إذا ما طبقت هذا المعيار ، إلا أنه لم يتم هذا الاستبعاد فى ظل الإطار المحاسبى الذى كانت تستخدمه المنشأة سابقاً ، ففى 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 ينبغى على المنشأة تغيير سياستها المحاسبية للتغطية بالنسبة لعلاقات التغطية التى لم تعد قائمة فى تاريخ التحول لتطبيق معيار المحاسبة المصرى للمنشآت الصغيرة والمتوسطة . 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 لتتمشى 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 فى قياسها لبند من بنود الاستثمار العقارى أو الأصول غير الملموسة وأن تستخدم تلك القيمة العادلة كتكلفة اعتبارية فى ذلك التاريخ .

(د) استخدام إعادة التقييم كتكلفة اعتبارية

يمكن للمنشأة التى تطبق هذا المعيار لأول مرة أن تعتبر القيمة الدفترية لأى بند – من بنود الأصول الثابتة أو الاستثمارات العقارية أو الأصول غير الملموسة – بمثابة التكلفة الاعتبارية لذلك البند ، إذا كانت هذه القيمة قد تحددت سواء فى تاريخ التحول لتطبيق هذا المعيار أو قبل ذلك التاريخ باستخدام نموذج إعادة التقييم فى 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 فى حقوق الملكية . وإذا كان الإطار المحاسبى السابق الذى كانت تتبعه المنشأة لا يتطلب هذه المعالجة فربما تختار المنشاة عند بداية تطبيق هذا المعيار اعتبار مجمع فروق ترجمة العملات الأجنبية لكافة العمليات الأجنبية (صفراً) (بداية جديدة).

(و) القوائم المالية المستقلة

تتطلب الفقرة "٩-٢٦" من المنشأة عندما تعد قوائم مالية مستقلة أن تقوم بالمحاسبة عن استثماراتها فى الشركات التابعة والشقيقة والمشروعات المشتركة إما :

(١) بالتكلفة ناقصاً الاضمحلال.

أو (٢) بالقيمة العادلة مع إدراج التغيرات فى 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 فى الرصيد الافتتاحي لقائمة المركز المالى المستقلة المعدة طبقاً لهذا المعيار:

(١) التكلفة المحددة طبقاً للقسم (٩) "*القوائم المالية المجمعة والمستقلة*".

(٢) التكلفة الاعتبارية والتى تتمثل إما فى القيمة العادلة فى 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) فى تاريخ الإصدار. ولا تحتاج المنشأة عند بداية تطبيق هذا المعيار إلى فصل هذين البندين إذا كان بند الالتزام أصبح غير قائم فى 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 والقيمة الدفترية لأى أصول أو التزامات إذا كانت عملية الاعتراف بهذه الأصول أو الالتزامات الضريبية المؤجلة ستتطلب تحمل تكلفة وجهد لاداعى لهما.

(ط) ترتيبات حقوق الامتياز لخدمات

لا يطلب من المنشأة عند بداية تطبيق هذا المعيار تطبيق الفقرات من "٣٤-١٢" إلى "٣٤-١٦" الخاصة بترتيبات حقوق الامتياز عن خدمات والتى 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 والغاز (المستخدمة فى الاستكشاف والتقييم والتطوير أو إنتاج الزيت والغاز) 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 وإعادة تسوية الموقع المدرجة ضمن تكلفة الأصول الثابتة

تنص الفقرة "١٧-١٠(ج)" على أن تكلفة بند الأصول الثابتة يتضمن التقدير الأولى لتكلفة فك وإزالة وإعادة 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 لواحد 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 للفترات السابقة غير القابلة للمقارنة مع بيانات الفترة التى أعدت بها قوائمها المالية الأولى التى تتفق مع هذا المعيار. وإذا كان من غير العملى على منشأة أن تقدم أفصاحاً مطلوباً بموجب هذا المعيار لأى فترة قبل الفترة التى أعدت بها قوائمها المالية الأولى التى 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 وتدفقاتها 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 وحقوق 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)" .

٣٥-١٥ إذا لم تكن المنشأة قد عرضت قوائم مالية للفترات السابقة ، فعليها أن تفصح عن هذه الحقيقة بقوائمها المالية الأولى المعدة طبقاً لهذا المعيار .

معايير المحاسبة المصرية ٢٠١٥

قائمة تعريف المصطلحات

قائمة المصطلحات هذه ترافق معايير المحاسبة المصرية وتعتبر جزءاً لا يتجزأ منها

تم ترتيب هذه القائمة ترتيباً أبجدياً وذلك بعد حذف "ال" التعريف.

[..] تحت المصطلح تعنى أرقام معايير المحاسبة المصرية التى ورد فيها المصطلح.

اتفاقية الأسهم المشروطة : هي اتفاقية لإصدار أسهم معتمدة على تحقق شروط معينة.

[٢٢]

Contingent share agreement

إجمالي الدخل الشامل : هو التغير فى حقوق الملكية خلال الفترة والناتج عن معاملات وأحداث أخرى فيما عدا التغيرات الناتجة عن المعاملات مع الملاك بصفتهم هذه.

[١]

Total comprehensive income

ويشمل إجمالى الدخل الشامل كافة بنود كل من "الأرباح أو الخسائر" و" الدخل الشامل الأخر".

إجمالى القيمة التعاقدية : هى إجمالى القيمة الإيجارية مضافاً إليها ثمن الشراء .

[٢٠]

احتمالية عالية : أى أن حدوثه يعد أكبر من " محتمل".

[٣٢]

Highly probable

الأحداث التي تقع بعد الفترة المالية : هى تلك الأحداث التى تقع بين تاريخ الميزانية وتاريخ اعتماد إصدار القوائم المالية سواء كانت تلك الأحداث فى صالح

[٧] *Events after the reporting period*

المنشأة أو فى غير صالحها . ويمكن تحديد نوعين من الأحداث:

(أ) أحداث توفر أدلة إضافية عن حالات كانت قائمة فى تاريخ الميزانية وتتطلب تعديل فى القوائم المالية.

و(ب) أحداث تشير إلى حالات نشأت بعد تاريخ الميزانية ولا تتطلب تعديل فى القوائم المالية ، وقد تتطلب الإفصاح عنها فى القوائم المالية.

اختبار مدى كفاية الالتزامات [٣٧] *Liability adequacy test* : تقدير يحدد بموجبه ما إذا كانت القيمة الدفترية للالتزامات التأمينية فى حاجة إلى الزيادة (أو ما إذا كانت القيمة الدفترية لتكاليف الإقتناء المؤجلة المتصلة بها أو ما يتصل بها من أصول معنوية فى حاجة إلى التخفيض) وذلك فى ضوء نتائج التدفقات النقدية المستقبلية.

أخطاء الفترات السابقة [٥] *Prior period errors* : هى حذف أو تحريف فى القوائم المالية للمنشأة عن فترة أو فترات سابقة والتى تنشأ نتيجة عدم القدرة على استخدام المعلومات الموثوق بها أو نتيجة سوء استخدام هذه المعلومات، والتى :

(أ) كانت متاحة عند الموافقة على إصدار القوائم المالية عن هذه الفترات.

و (ب) كان من المتوقع على نحو معقول الحصول عليها وأخذها فى الاعتبار عند إعداد وتصوير هذه القوائم المالية .

و تتضمن هذه الأخطاء تأثيرات الأخطاء الحسابية والأخطاء فى تطبيق السياسات المحاسبية أو إغفال أو سوء تفسير الحقائق وكذلك الغش والتدليس.

الأداء | الإطار *Performance* : هى العلاقة بين الإيرادات والمصروفات لمنشأة كما هى مدرجة فى قائمة الدخل.

الأداة المالية : هى أى عقد يؤدى إلى نشأة أصل مالى لمنشأة والتزام مالى أو أداة حقوق ملكية لمنشأة أخرى.
[٢٥]
Financial instrument

أداة تغطية المخاطر : هى مشتقات مالية محددة (لأغراض تغطية مخاطر التغيرات فى أسعار صرف العملات الأجنبية فقط) أو أصل مالى أو التزام مالى بخلاف المشتقات التى من المتوقع أن تعوض قيمتها العادلة أو تدفقاتها النقدية أثر التغير فى القيمة العادلة أو التدفقات النقدية لبند محدد يراد تغطية مخاطره (وتعطى الفقرات من "٧٢" إلى "٧٧" وملحق أ الفقرات من "أت٩٤" إلى "أت٩٧" تفصيلاً لتعريف أداة تغطية المخاطر).
[٢٦]
Hedging instrument

أداة حقوق الملكية : هى أى عقد يثبت الحق فى باقى أصول منشأة بعد خصم جميع التزاماتها .
[٢٥] [٣٩]
Equity instrument

الأداة المحملة بحق إعادة البيع : هى الأداة المالية التى تعطى لحاملها الحق فى إعادة بيع الأداة إلى مصدرها مقابل نقدية أو أى أصل مالى آخر أو التى تعاد تلقائياً إلى مصدرها فى حالة وقوع حدث مستقبلى غير مؤكد أو فى حالة وفاة أو تقاعد حامل الأداة.
[٢٥]
Puttable instrument

الدخل في المنشأة ذات الهيكل الخاص : لأغراض هذا المعيار ، يشمل الدخل من المنشأة ذات الهيكل الخاص على سبيل المثال لا الحصر الرسوم الجارية وغير الجارية والفائدة وأرباح الأسهم والأرباح أو الخسائر من إعادة قياس أو الغاء الاعتراف بالحصص في المنشآت ذات الهيكل الخاص ، والأرباح والخسائر من نقل الأصول والالتزامات إلى المنشأة ذات الهيكل الخاص .
[٤٤]
Income from a structured entity

أدوات حقوق الملكية الممنوحة : الحق (سواءً كان مشروطًا أو غير مشروط) في الحصول على أدوات حقوق ملكية في المنشأة تحولها المنشأة إلى طرف آخر بموجب معاملة قائمة على مدفوعات مبنية على أسهم.
[٣٩]
Equity instrument granted

الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) : هو إجمالى الدخل مطروحاً منه المصروفات ولا تدخل فيه بنود الدخل الشامل الأخر.
[١]

Profit or loss

الأرباح أو الخسائر الاكتوارية : هي التغير في القيمة الحالية لإلتزام المزايا المحددة والناتج عن:

[٣٨]

Actuarial gains or losses

(أ) تعديلات الخبرة (أثر الفروق بين الافتراضات الاكتوارية السابقة وما حدث بالفعل).

و (ب) آثار التغيرات فى الافتراضات الاكتوارية .

ارتباط الشراء المؤكد : اتفاقية مع طرف غير ذى صلة ، ملزمة بالنسبة لكلا الطرفين وعادة ما تكون واجبة النفاذ بقوة القانون ، و(أ) تحدد هذه الاتفاقية جميع الشروط الجوهرية ، بما فى ذلك سعر الصفقات وتوقيتها ، و(ب) تتضمن عامل غير تحفيزى مقابل عدم الأداء يكون ضخماً بما يكفى لجعل الأداء أمراً ذا احتمالية عالية .

[٣٢]

Firm purchase commitment

الارتباط المؤكد : هو اتفاق ملزم لتبادل كمية محددة من الموارد بسعر محدد فى تاريخ أو تواريخ مستقبلية محددة .

[٢٦]

Firm commitment

الأساس الضريبى للأصل أو الالتزام : هو القيمة المتعلقة بهذا الأصل أو الالتزام للأغراض الضريبية.

[٢٤]

Tax base of an asset or liability

الاستبعاد من الدفاتر : هو استبعاد أصل مالى أو التزام مالى من الدفاتر كان قد سبق الاعتراف به فى ميزانية المنشأة .

[٢٦]

Derecognition

الاستثمارات العقارية : هى عقارات (أراضى أو مبانى أو جزء من مبنى أو كليهما) محتفظ بها من المالك لتحقيق إيجار أو إرتفاع فى قيمتها أو كليهما وليست :

[٣٤]

Investment property

(أ) للاستخدام فى الانتاج أو توريد البضائع أو الخدمات أو للأغراض الادارية.

أو (ب) للبيع ضمن النشاط المعتاد للمنشأة .

الاستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق : هى أصول مالية غير مشتقة لها مبلغ سداد محدد أو قابل للتحديد وتاريخ استحقاق محدد ولدى المنشأة النية والقدرة على الاحتفاظ بها حتى تاريخ استحقاقها (راجع ملحق أ

[٢٦] فقرات من "أت١٦" إلى "أت٢٥") فيما عدا :

Held to maturity investments

(أ) ما تم الاعتراف به أولياً على أساس القيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر.

و(ب) ما قامت المنشأة بتحديده على أنه متاح للبيع.

(ج) ما ينطبق عليه تعريف الإقراض والمديونيات .

ولا يمكن للمنشأة تبويب أى أصل مالى كأصل محتفظ به حتى تاريخ الاستحقاق إذا كانت خلال السنة المالية الحالية أو خلال السنتين الماليتين السابقتين قد باعت أو أعادت تبويب أية استثمارات ذات قيمة هامة محتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق قبل تاريخ استحقاقها (وتكون القيمة هامة قياساً لإجمالي الاستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق)، ما لم يتوفر فى البيع أو إعادة التبويب أحد الشروط التالية :

(١) أن يكون تاريخ الاستحقاق او تاريخ استدعاء الأصل المالى قريباً (على سبيل المثال ثلاثة شهور قبل تاريخ الاستحقاق) بحيث لا يؤثر التغير فى أسعار الفائدة تأثيراً جوهرياً على القيمة العادلة للأصل المالى.

أو(٢) تم البيع أو إعادة التبويب بعد قيام المنشأة بتحصيل جزء جوهرى من القيمة الأصلية للأصل المالى من خلال جدول الأجال المرتبط به أو من خلال السداد المعجل .

أو(٣) مرتبطاً بحدث استثنائى يفوق قدرة المنشأة على التحكم وغير متكرر ولم يكن ممكناً للمنشأة توقعه بدرجة معقولة.

الاستخدام الأفضل والأحسن

[٤٥] : استخدام الأصل غير المالى من قبل المشاركين في السوق بطريقة تعظم من قيمة الأصل أو مجموعة من الأصول والالتزامات (على سبيل المثال ، مؤسسة أعمال) التي سيتم استخدام الأصل ضمنها .

Highest and best use

الإستمرارية | الإطار | *Going concern* : يجرى إعداد القوائم المالية عادة بافتراض أن المنشأة مستمرة وعليه يفترض أن ليس لدى المنشأة النية أو الحاجة للتصفية أو لتقليص كبير فى حجم عملياتها .

الاستهلاك |٢٣| |٣١| *Amortization* : هو التحميل المنتظم للقيمة القابلة للاستهلاك من الأصل غير الملموس على مدار الاستفادة المتوقعة منه.

الأسهم العادية |٢٢| *Ordinary shares* : هي أداة ملكية تالية في الحقوق لكل أنواع أدوات الملكية الأخرى.

السهم العادى المحتمل |٢٢| *Potential ordinary share* : هي أداة مالية أو عقد قد يمنح حاملها الحق في امتلاك أسهم عادية.

الأصل |٢٣| *Asset* : **هو مورد :**

(أ) تتحكم فيه المنشأة نتيجة لأحداث سابقة .

(ب) يتوقع أن تتدفق منه منافع اقتصادية للمنشأة.

الأصل المؤهل |١٤| *Qualifying asset* : هو ذلك الأصل الذى يتطلب بالضرورة فترة زمنية طويلة لتجهيزه للاستخدام فى الأغراض المحددة له أو لبيعه.

الأصل المالى |٢٥| *Financial asset* : هو أى أصل يكون إما:

(١) نقدية

أو(ب) أداة حقوق ملكية لمنشأة أخرى

أو(ج) حق تعاقدى:

(١) لاستلام نقدية أو أصل مالى آخر من منشأة أخرى .

أو (٢) لمبادلة الأصول المالية أو الالتزامات المالية مع منشأة أخرى بموجب شروط تكون على الأرجح لمصلحة المنشأة

أو(د) عقد سيتم أو قد تتم تسويته فى أدوات حقوق الملكية للمنشأة ذاتها ويكون:

(١) من غير المشتقات وتكون أو قد تكون المنشأة ملتزمة بموجبه باستلام عدد متغير من أدوات حقوق الملكية للمنشأة ذاتها .

أو(٢) مشتقة سيتم أو قد يتم تسويتها بطرق أخرى غير مبادلة مبلغ ثابت من النقد أو أصل مالى آخر، مقابل عدد ثابت من أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة ذاتها ولهذا الغرض لا تتضمن أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة الأدوات التى تكون هى نفسها عقود للاستلام أو التسليم المستقبلى لأدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة ذاتها .

الأصل أو الالتزام المالى المقيم بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر

[٢٦]

Financial asset or financial liability at fair value through profit or loss

: هو الأصل المالى أو الالتزام المالى الذى تتوافر فيه أى من الشروط التالية :

(أ) تم تبويبه كأصل محتفظ به لأغراض المتاجرة ، ويتم هذا التبويب إذا كان :

(١) تم اقتناؤه أو نشأ بصفة أساسية لغرض البيع أو إعادة الشراء فى مدى زمنى قصير.

أو(٢) جزءاً من محفظة أدوات مالية محددة يتم إدارتها معاً ويوجد دليل على وجود معاملات فعلية حديثة تؤيد الحصول على أرباح قصيرة الأجل .

أو(٣) مشتقات مالية (فيما عدا المشتقات المالية التى تمثل أداة تغطية مخصصة وفعالة).

(ب) تم تخصيصه عند الاعتراف الأولى بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر ، ويمكن للمنشأة استخدام هذا التخصيص فقط عند سماح فقرة "١١أ" بذلك أو عندما يؤدى عمل ذلك إلى الحصول على معلومات أكثر ملاءمة لأنه إما :

(١) يلغى أو يخفض جوهرياً عدم أتساق القياس أو الاعتراف (يشار إليه فى بعض الأحيان بعدم القابلية المحاسبية) والذى سينجم عن قياس الأصول والالتزامات أو الاعتراف بمكاسبها وخسائرها على أسس مختلفة .

أو (٢) مجموعة من الأصول المالية أو الالتزامات المالية أو كليهما ويتم تقييم أدائها على أساس القيمة العادلة حسب إدارة مخاطر موثقة أو استراتيجية استثمار ويتم تزويد المعلومات حول المجموعة داخلياً بناء على هذا الأساس إلى أفراد الإدارة الرئيسيين (كما هم معرفون فى معيار المحاسبة المصرى رقم (١٥)) لمجلس إدارة المنشأة أو الرئيس التنفيذى لها مثلاً .

الأصل المحتمل : هو أصل ممكن أن ينشأ عن أحداث ماضية وسوف يتم تأكيده عن طريق حدوث أو عدم حدوث حدث مستقبلى غير مؤكد والذى لايكون بأكمله تحت سيطرة المنشأة.

|٢٨|

Contingent asset

الأصل المتداول : الأصل الذى يستوفى أياً من المعايير التالية :

|٣٢|

Current asset

(أ) أن يكون من المتوقع أن يتم استرداده أو من المزمع بيعه أو استهلاكه فى دورة التشغيل المعتادة للمنشأة .

أو (ب) أن يكون قد تم اقتناؤه منذ البداية بغرض الاتجار فيه.

أو (ج) أن يكون من المتوقع استرداده خلال أثنى عشر شهراً بعد تاريخ الميزانية.

أو (د) أن يكون نقدية أو فى حكم النقدية ، ما لم يكن خاضعاً لقيود لاستبداله أو استخدامه لتسوية أحد الالتزامات لمدة لا تقل عن اثنى عشر شهراً بعد تاريخ الميزانية .

الأصل الحيوي : هو حيوان أو نبات حي .

|٣٥|

Biological asset

أصل التأمين : صافى الحقوق التعاقدية لشركة التأمين بموجب عقد التأمين .

|٣٧|

Insurance asset

الأصل غير الملموس : هو أصل ذا طبيعة غير نقدية يمكن تحديده وليس له وجود مادى .

|٢٣| | ٢٩|

Intangible asset

أصل غير متداول : الأصل الذى لا يستوفى تعريف الأصل المتداول.

[٣٢]

Non-current asset

أصول إعادة التأمين : صافى الحقوق التعاقدية لمعيد التأمين الصادر بموجب عقد إعادة التأمين.

[٣٧]

Reinsurance assets

أصول التنقيب والتقييم : يعترف بنفقات التنقيب والتقييم كأصول طبقاً للسياسة المحاسبية للمنشأة .

[٣٦]

Exploration and evaluation assets

الأصول التى بحوزة صندوق مزايا العاملين طويلة الأجل : هى أصول (بخلاف الأدوات المالية غير القابلة للتحويل التى تصدرها المنشأة المعدة للقوائم المالية) وتتسم بما يلى :

(أ) تحتفظ بها المنشأة منفصلة قانونياً عن المنشأة المعدة للتقارير وقائمة فقط لسداد مزايا العاملين أو تمويلها.

و (ب) متاحة لتستخدم فقط لتسوية مزايا العاملين ، وليست متاحة لدائنى المنشأة المعدة للتقارير (حتى فى حالات الإفلاس) ولا يمكن إعادتها للمنشأة المعدة للتقرير إلا إذا:

(١) كانت الأصول المتبقية للصندوق كافية لتلبية التزامات النظام الخاص بمزايا العاملين أو التزامات المنشأة المعدة للتقرير.

أو (٢) تم إعادة الأصول للمنشأة المعدة للتقرير لتعويض هذه المنشأة عن مزايا العاملين المسددة بالفعل .

[٣٨]

Assets held by a long - term employee benefit fund

أصول النظام : تتضمن :

(أ) الأصول التى يحتفظ بها صندوق المزايا طويلة الأجل للعاملين .

(ب) بوالص التأمين المؤهلة .

[٣٨]

Plan assets

الأصول العامة للمنشأة : وهى الأصول بخلاف الشهرة والتي تسهم في التدفقات النقدية المستقبلية لكل من الوحدة المولدة للنقد محل الاختبار والوحدات الأخرى المولدة للنقد .

[٣١]

Corporate assets

الأصول المالية المتاحة للبيع
[٢٦]
Available - for - sale financial assets

: هى أصول غير مشتقة تم تحديدها كأصول متاحة للبيع عند الاقتناء ، وغير المبوبة :
(أ) كقروض ومديونيات .
(ب) كاستثمارات محتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق .
(ج) كأصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر .

الأصول الضريبية المؤجلة
[٢٤]
Deferred tax assets

: هى قيمة الضرائب التى يستحق استردادها فى الفترات المستقبلية فيما يتعلق بـ:
(أ) الفروق المؤقتة المخصومة (أى القابلة للخصم من الربح الضريبى فى الفترات المستقبلية).
و(ب) الخسائر الضريبية غير المستخدمة والمرحلة للفترات التالية.
و(ج) الخصم الضريبى* غير المستخدم والمرحل للفترات التالية .

الأصول ذات الطبيعة النقدية
[٢٣]
Monetary assets

: هى الأموال المحتفظ بها والأصول التى سوف تحصل بمبالغ نقدية ثابتة أو محددة.

الأصول الثابتة
[١٠]
Property, plant and equipment

: هى الأصول الملموسة التى :
(أ) تحتفظ بها المنشأة لاستخدامها فى إنتاج أو توفير السلع أو الخدمات ، أو لتأجيرها للغير ، أو لأغراضها الإدارية .
و(ب) من المتوقع استخدامها لمدة تزيد عن فترة محاسبية واحدة.

اضمحلال القيمة
[١٠]
Impairment

: هى مقدار النقص فى القيمة الاستردادية للأصل الثابت عن قيمته الدفترية .

أطراف العائلة المقربون لشخص

: هم الأطراف المتوقع لهم التأثير أو التأثر بواسطة ذلك الشخص عند تعاملهم مع المنشأة، وقد يتضمن هذا :

[١٥]
Close member of the family of an individual

(أ) الزوجة والأطفال

و(ب) أطفال الزوج أو الزوجة

و(ج) *من فى كفالة الشخص أو كفالة الزوجة*

إعادة العرض بأثر رجعى
[٥]
Retrospective restatement

: هو تصحيح الاعتراف وقياس والإفصاح عن قيم عناصر القوائم المالية كما لو كان خطأ الفترة السابقة لم يحدث أبداً .

إعادة الهيكلة
[٢٨]
Restructuring

: هو برنامج أو خطة يتم تنفيذها والسيطرة عليها بواسطة إدارة المنشأة والتى تؤدى إلى تغيير جوهري في :

(أ) نطاق النشاط الذى تقوم به المنشأة.

أو(ب) الأسلوب الذي يتم به أداء نشاط المنشأة.

إعادة تقييم
[الإطار]
Revaluation

: هى إعادة إثبات الأصول والالتزامات بقيم جديدة.

إعادة قياس صافى التزام (أصل) المزايا المحددة
[٣٨]
Re-measurement of the net defined benefit liability (asset)

: تتكون من :

(أ) المكاسب والخسائر الاكتوارية.

و(ب) العائد على أصول النظام بعد استبعاد المبالغ المدرجة ضمن صافى العوائد على صافى التزام المزايا المحددة (أصل) .

و(ج) أي تغييرات في تأثير سقف الأصل بعد استبعاد المبالغ المدرجة ضمن صافى الفوائد على صافى التزام المزايا المحددة (أصل)

الاعتراف
[الإطار]
Recognition

: هو عملية إدراج البند فى الميزانية أو قائمة الدخل إذا حقق البند تعريف العنصر وكان يفى بمعايير الاعتراف التالية :

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

(ب) إذا كان له تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بدرجة من الثقة .

أفراد الإدارة العليا [١٥] *Key management personnel* : هم الأشخاص الذين يملكون السلطة والمسئولية للتخطيط والتوجيه والسيطرة على أنشطة المنشأة بطريقة مباشرة أو غير مباشرة شاملاً ذلك أى مدير (سواء كان تنفيذياً أو لا) للمنشأة.

الاقتناء العكسى [٢٩] *Reverse Acquisition* : هى عملية اقتناء تكون فيه المنشأة المقتنية هى المنشأة التى يتم اقتناء حصص حقوق ملكيتها وتكون المنشأة المصدرة لهذه الحصص هى المنشأة المقتناة ، وقد يكون الأمر كذلك على سبيل المثال عندما تقوم منشأة خاصة بعمل ترتيبات بموجبها تقوم منشأة أصغر منها مسجلة بالبورصة باقتنائها وذلك كوسيلة من خلالها يتم التسجيل بالبورصة .

الالتزام [٢٨] *Liability* : هو التزام حال على المنشأة ناتج من أحداث حدثت في الماضي والذي يتطلب تسويته حدوث تدفقات خارجة لموارد متضمنة منافع اقتصادية .

الالتزام | الإطار *Obligation* : هو واجب أو مسئولية للعمل والوفاء بطريقة محددة . ويمكن للالتزامات أن تطبق قانوناً كنتيجة لعقد ملزم أو متطلب تشريعى . كما تنشأ الالتزامات كذلك عن ممارسة الأعمال العادية والعرف والرغبة فى الحفاظ على علاقات أعمال جيدة أو التصرف بطريقة عادلة .

الالتزام التأمينى [٣٧] *Insurance liability* : صافى الالتزامات التعاقدية الملزمة لشركة التأمين بموجب عقد التأمين

الالتزام الحكمى [٢٨] *Constructive obligation* : هو التزام ينشأ من تصرفات المنشأة التى :

(أ) من واقع قواعد ثابتة وفقاً للممارسات السابقة أو من واقع السياسات المعلنة للمنشأة أو من واقع مستند محدد تكون المنشأة قد أقرت فيه للغير أنها تقبل مسئولية معينة .

و(ب) نتيجة لذلك قامت المنشأة بتكوين توقع للجزء الذى لن يتحمله الغير لإخلاء هذه المسئوليات .

الالتزام القانوني : هو الالتزام الذي ينشأ من :

[٢٨]

Legal obligation

(أ) عقد (من خلال شروطه الصريحة أو الضمنية).

أو (ب) حكم قضائى.

أو (ج) تطبيق آخر للقانون.

الالتزام المالى : هو أى التزام يكون إما:

[٢٥]

Financial liability

(أ) التزاماً تعاقدياً:

(١) لتسليم النقدية أو أصل مالى آخر إلى منشأة أخرى .

أو(٢) لمبادلة الأصول أو الالتزامات المالية مع منشأة أخرى بموجب شروط تكون على الأرجح فى غير مصلحة المنشأة .

أو(ب) عقد سيتم أو قد تتم تسويته فى أدوات حقوق الملكية للمنشأة ذاتها ويكون:

(١) من غير المشتقات وتكون – أو قد تكون – المنشأة ملتزمة بموجبه باستلام عدد متغير من أدوات حقوق الملكية للمنشأة ذاتها

أو(٢) مشتقة سيتم – أو قد تم – تسويتها بطرق أخرى غير مبادلة مبلغ ثابت من النقد أو أصل مالى آخر ، مقابل أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة ذاتها ، ولهذا الغرض فإن الحقوق أو الخيارات أو الضمانات للاستحواذ على عدد محدد من أدوات ملكية المنشأة نفسها مقابل مبلغ محدد من أى عملة تعتبر أدوات ملكية إذا عرضت المنشأة الحقوق أو الخيارات أو الضمانات على الملاك الحاليين لنفس فئة أدوات الملكية غير المشتقة بالنسبة والتناسب بينهم. ولهذا الغرض أيضاً لا تتضمن أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة الأدوات المالية المحملة بحق إعادة البيع والمبوبة كأدوات حقوق ملكية طبقاً للفقرات

"١٦أ" و"١٦ب" أو الأدوات التى تفرض على المنشأة التزام بتسلم طرف آخر حصة تناسبية فى صافى أصول المنشأة فقط عند التصفية والمبوبة كأدوات حقوق ملكية طبقاً للفقرات "١٦ج" و"١٦د" أو التى تكون هى نفسها عقود للاستلام أو التسليم المستقبلى لأدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة ذاتها.

الالتزام المحتمل : (أ) هو التزام ممكن أن ينشأ عن أحداث ماضية وسوف يتم تأكيده عن طريق حدوث أو عدم حدوث حدث مستقبلى غير مؤكد والذى لا يكون بأكمله تحت سيطرة المنشأة .
أو(ب) التزام حال نشأ عن أحداث في الماضي ولم يتم الاعتراف به لأنه :
(١) ليس من المتوقع أن يكون هناك تدفقا خارجا للمنافع الاقتصادية للمنشأة لتسوية هذا الالتزام.
أو(٢) لا يمكن قياس قيمته بطريقة يمكن الاعتماد عليها بصور كافية .

[٢٨]

Contingent liability

الالتزامات الضريبية المؤجلة : هى قيمة ضرائب الدخل التى يستحق سدادها فى الفترات المستقبلية والمرتبطة بفروق ضريبية مؤقتة.

[٢٤]

Deferred tax liabilities

الإنتاج الزراعى : هو منتج محصود من الأصول الحيوية للمنشأة .

[٣٥]

Agricultural produce

الأنشطة ذات الصلة : هي نشاطات الجهة المستثمر بها التي تؤثر بشكل ملموس على عوائدها.

[٤٢]

Relevant activities

أنشطة الاستثمار : هي أنشطة اقتناء واستبعاد الأصول طويلة الأجل والاستثمارات الأخرى التي لا تدخل في حكم النقدية.

[٤]

Investing activities

أنشطة التشغيل : هي الأنشطة الرئيسية المنتجة للإيراد للمنشاة ، والأنشطة الأخرى التي لا تمثل أنشطة استثمار أو تمويل.
[٤]
Operating activities

أنشطة التمويل : هي الأنشطة التي ينتج عنها تغييرات في حجم ومكونات حقوق الملكية والاقتراض بالمنشأة .
[٤]
Financing activities

انقضاء موعد الاستحقاق : تكون الأداة المالية قد انقضى موعد استحقاقها عندما لا يقوم الطرف المقابل بإجراء الدفع عندما يحل استحقاق الأداة .
[٤٠]
Past due

الإهلاك : هو التوزيع المنتظم للقيمة القابلة للإهلاك لأصل على العمر الإنتاجي المقدر له .
[١٠] [٣١]
Depreciation

الأهمية النسبية | الإطار | : تعتبر المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو تحريفها قد يؤثر على القرارات الاقتصادية التى يتخذها المستخدمون اعتماداً على القوائم المالية.
Materiality

الإيراد : هو إجمالى تدفق المنافع الاقتصادية الداخلة للمنشأة خلال الفترة المالية والتى تنشأ من ممارسة المنشأة لأنشطتها العادية وينتج عن تلك التدفقات زيادة فى حقوق الملكية بخلاف الزيادات الناتجة عن مساهمات المشاركين فى رأس المال.
[١١]
Revenue

الإيضاحات : تحتوى على معلومات بالإضافة إلى ما تم عرضه بالقوائم المالية (قائمة المركز المالى قائمة الدخل قائمة الدخل الشامل التدفقات النقدية التغير فى حقوق الملكية) وتقدم الإيضاحات شرحاً وتوضيحاً للبنود المعروضة فى تلك القوائم.
[١]
Notes

الأبحاث : هى فحص ودراسة أصلية مخططة من أجل إكتساب وتفهم معرفة علمية أو فنية جديدة .
[٢٣]
Research

البند الذى يتم تغطيته : هو أصل أو التزام أو ارتباط مؤكد أو معاملات متوقعة بدرجة عالية من الاحتمال أو صافى الاستثمار فى عمليات أجنبية والتى:
[٢٦]
Hedged item

(أ) تعرض المنشأة لمخاطر التغير فى القيمة العادلة أو التدفقات النقدية المستقبلية .

و(ب) تم تحديدها على أنها بند تمت تغطية مخاطره (وتعطى الفقرات من "٧٨" إلى "٨٤" وملحق أ الفقرات من "أت٩٨" إلى "أت١٠١" تفصيلاً لتعريف البنود التى تمت تغطية مخاطرها) .

البنود ذات الطبيعة النقدية [١٣]
Monetary items

: تشمل النقدية المحتفظ بها وأصول والتزامات المنشأة التى سوف تحصل أو تدفع بوحدات ثابتة من العملة أو قابلة للتحديد.

بوليصة التأمين المؤهلة [٣٨]
Qualifying insurance policy

: هى بوليصة تأمين تصدرها شركة تأمين لا تمثل طرفاً ذا علاقة بالمنشأة المعدة للقوائم المالية كما هو معرف فى معيار المحاسبة المصرى رقم (١٥) " الإفصاح عن الأطراف ذوى العلاقة" إذا كانت عوائد البوليصة تتسم بما يلى :

(أ) يمكن استخدامها فقط لسداد أو تمويل مزايا العاملين طبقاً لنظام مزايا محددة .

(ب) ليست متاحة لدائنى المنشأة المعدة للتقارير المالية (حتى فى حالة الإفلاس) ولا يمكن سدادها لهذه المنشأة إلا إذا :

(١) كانت هذه العوائد تمثل أصولاً زائدة لا تتطلبها البوليصة للوفاء بجميع التزامات مزايا العاملين المشار إليها .

أو (٢) كان من الممكن رد هذه العوائد لهذه المنشأة لتعويضها عن مزايا العاملين المسددة بالفعل .

تاريخ الإقتناء [٢٩]
Acquisition date

: هو التاريخ الذى قامت فيه المنشأة المقتنية بالحصول على السيطرة على المنشأة المقتناة .

تاريخ القياس [٣٩]
Measurement date

: التاريخ الذي يتم فيه قياس القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة لأغراض هذا المعيار، وبالنسبة للمعاملات التي تجرى مع العاملين وغيرهم ممن يقدمون خدمات مماثلة يعتبر

تاريخ القياس هو تاريخ المنح، بالنسبة للمعاملات التي تجرى مع أطراف بخلاف العاملين (وأولئك الذين يقدمون خدمات مماثلة)، يكون تاريخ القياس هو ذاته تاريخ حصول المنشأة على السلع أو تقديم الطرف الآخر للخدمة.

تاريخ المنح [٣٩] *Grant date* : التاريخ الذي تتفق فيه المنشأة مع طرف آخر (بما في ذلك العاملين) على إجراء معاملة قائمة على مدفوعات مبنية على أسهم، وذلك عند توصل المنشأة والطرف الآخر إلى فهم مشترك لأحكام وشروط المعاملة، وتخول المنشأة في تاريخ المنح إلى الطرف الآخر الحق في الحصول على السداد نقدًا أو في شكل أصول أخرى أو في شكل أدوات حقوق ملكية بالمنشأة، شريطة أن يتم استيفاء شروط الاستحقاق المنصوص عليها، إن وجد. وإذا كان هذا الاتفاق خاضعًا لعملية موافقة أو اعتماد (على سبيل المثال من قبل المساهمين)، يعتبر تاريخ المنح هو تاريخ الحصول على الموافقة أو الاعتماد.

تجميع الأعمال [٢٩] *Business combination* : هو معاملة أو حدث آخر يتم بموجبه حصول المنشأة المقتنية على السيطرة على واحد أو أكثر من أنشطة الأعمال ويطلق على هذه المعاملات أحياناً " الاندماج الحقيقي" أو " اندماج المتساويين" وهى أيضاً بجمعيات أعمال طبقاً للتعريف الوارد في معيار (٢٩).

التحريف أو الإسقاط الهام نسبياً [١] *Material omissions or misstatements* : يعتبر هاماً فى حالة ما إذا كان هذا التحريف أو الإسقاط منفرداً أو مجتمعاً يؤثر على متخذ القرار الذى يعتمد على القوائم المالية ، وتعتمد الأهمية النسبية على طبيعة وحجم ومدى الحكم الشخصى فى الحالات المثيلة ، ويعتبر طبيعة أو حجم البند أو كلاهما معاً من العوامل التى تحدد الأهمية النسبية.

التحويل الحيوي [٣٥] *Biological transformation* : يتكون من عمليات النمو ووقف النمو والإنتاج والتكاثر والتى ينتج عنها تغيرات كمية أو نوعية فى الأصل الحيوي .

التدفقات النقدية [٤] *Cash flows* : هى التدفقات النقدية وما في حكمها الداخلة والخارجة.

التدفقات النقدية المتوقعة : المتوسط المرجح المحتمل (أي المتوسط الحسابى للتوزيع) للتدفقات النقدية المستقبلية .

[٤٥]

Expected Cash flows

التسوية : هي معاملة تلغى كل الالتزامات القانونية والحكمية المستقبلية لكل أو بعض المزايا المتوفرة تجب نظام المزايا المحددة بخلاف المدفوع من المزايا إلى أو نيابة عن عاملين ضمن شروط النظام والتي تتضمنها الافتراضات الاكتوارية .

[٣٨]

Settlement

تسويات إعادة التطبيق : هى المبالغ التى يعاد تبويبها إلى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) فى الفترة الحالية والتى سبق الاعترف بها فى الدخل الشامل الأخر فى الفترة الحالية أو الفترات السابقة.

[١]

Reclassification adjustment

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

[١]

Impracticable applying

التطبيق المستقبلى : للتغيير فى السياسة المحاسبية والاعتراف بتأثير التغيير فى التقديرات المحاسبية يتمثل على الترتيب فيما يلى:-

[٥]

Prospective application

(أ) تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة على المعاملات والأحداث والظروف الأخرى التى تنشأ بعد تاريخ تغيير السياسة .

و (ب) الاعتراف بتأثير التغير فى التقدير المحاسبى فى الفترات الحالية والمستقبلية المتأثرة بالتغيير .

التطبيق بأثر رجعى : هو تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة على المعاملات والأحداث والظروف الأخرى كما لو كانت هذه السياسة مطبقة بصفة مستمرة .

[٥]

Retrospective application

التطوير : هو تطبيق نتائج البحوث وغيرها من المعارف على خطة أو تصميم ما بغرض تقديم إنتاج جديد أو محسن بشكل جوهرى لمواد وأدوات أو منتجات أو عمليات أو أنشطة أو خدمات وذلك قبل البدء فى الإنتاج على نطاق تجارى .

[٢٣]

Development

الترتيبات المشتركة : هي اتفاقية بين طرفين أو أكثر لديهم سيطرة مشتركة.

[٤٣]

Joint arrangements

تعذر التطبيق من الناحية العملية : يعتبر تطبيق أحد المتطلبات غير عملى عندما يتعذر على المنشأة تطبيقه بعد القيام بكل المجهودات المعقولة فى هذا الشأن. وقد يتعذر من الناحية العملية تطبيق التغيير فى سياسة محاسبية بأثر رجعى أو إعادة العرض بأثر رجعى لتصحيح خطأ عن فترة معينة وذلك عندما:

[٥]

Impracticable applying

(أ) لا يمكن تحديد آثار التطبيق بأثر رجعى أو إعادة العرض بأثر رجعى.

أو (ب) يتطلب التطبيق أو إعادة العرض بأثر رجعى وجود افتراضات عما كانت عليه نية الإدارة فى هذه الفترة.

أو (ج) يتطلب التطبيق أو إعادة العرض بأثر رجعى إعداد تقديرات هامة عن القيم وكان من المستحيل تمييز المعلومات المتعلقة بهذه التقديرات بصورة موضوعية عن غيرها من المعلومات التى:

(١) تقدم أدلة عن الظروف التى كانت قائمة فى تاريخ الاعتراف أو القياس أو الإفصاح عن هذه القيم.

و(٢) كان من الممكن أن تكون متاحة عندما تم اعتماد إصدار القوائم المالية عن هذه الفترة السابقة.

التعويضات : تتضمن كل مزايا العاملين كما تم تعريفها فى معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٨). وهى كافة أنواع المقابل المدفوع أو المقدم بواسطة الشركة أو نيابة عن الشركة فى مقابل خدمات أديت للشركة، ويتضمن كذلك المقابل المدفوع نيابة عن الشركة القابضة والمتعلق بالمنشأة وهذا يتضمن : -

[١٥]

Compensation

(أ) مزايا العاملين قصيرة الأجل مثل الأجور والمرتبات ومساهمة المنشأة فى التأمينات الاجتماعية والأجازات السنوية المدفوعة والإجازات المرضية المدفوعة وتوزيعات

الأرباح والمكافآت (إذا كانت ستدفع خلال ١٢ شهر من نهاية الفترة) والمزايا غير النقدية (مثل الرعاية الصحية ، السكن ، وسيلة انتقال ، والسلع والخدمات المجانية أو المدعمة).

و(ب) نظام معاش وتقاعد العاملين كالمعاشات ومزايا التقاعد الأخرى والتأمين على الحياة والرعاية الصحية بعد التقاعد.

و(ج) مزايا العاملين الأخرى طويلة الأجل متضمنة الإجازات طويلة الأجل أو المزايا طويلة الأجل الأخرى أو مزايا العجز طويلة الأجل وكذلك توزيعات الأرباح والمكافآت المؤجلة (فى حالة عدم سدادها بالكامل خلال ١٢ شهر من نهاية الفترة).

و(د) مقابل إنهاء الخدمة

و(هـ) مزايا تعويضات فى شكل حصص أو حقوق ملكية.

التغيير فى التقدير المحاسبى
[٥]
Change in accounting estimate
: هو تعديل القيمة الدفترية لأى أصل أو إلتزام أو تعديل قيمة الإهلاك الدورى لأى أصل وينشأ هذا التعديل عن تقدير الموقف الحالى والمنافع المستقبلية المتوقعة والالتزامات المرتبطة بالأصول والالتزامات. وينشأ التغيير فى التقديرات المحاسبية من المعلومات والتطورات الجديدة وبالتالى فلا تعد هذه التغييرات تصحيحاً لأخطاء.

تكاليف النقل
[٤٥]
Transport costs
: التكاليف التي يتم تكبدها لنقل أصل من موقعه الحالي إلى السوق الرئيسى (أو السوق الأكثر إيجابية) .

تكاليف التخلص
[٣١]
Cost of disposal
: وهى التكاليف الإضافية التي تتعلق مباشرة بالتخلص من أصل أو وحدة مولدة للنقد مع استبعاد تكاليف التمويل ومصروفات الضرائب الدخلية.

تكاليف البيع : التكاليف الإضافية التى تعزى بشكل مباشر إلى التصرف فى أصل من الأصول (أو المجموعة الجارى التخلص منها) ، مع استبعاد تكاليف التمويل ومصروفات الضريبة على الدخل.
[٣٢] [٣٥]
Cost to sell

تكاليف المعاملة : هى التكاليف الإضافية المرتبطة مباشرة باقتناء أو إصدار أو استبعاد أصل مالى أو التزام مالى ، أو هى المصروفات التى لم تكن المنشأة لتتحملها لو لم تقتن أو تصدر أو تستبعد الأداة المالية.
[٢٦]
Transaction costs

تكاليف المعاملة : تكاليف بيع أصل أو نقل التزام في السوق الرئيسى (أو السوق الأكثر إيجابية) للأصل أو الالتزام والمنسوبة مباشرة للتصرف بالأصل أو تحويل الالتزام .
[٤٥]
Transaction costs
وينطبق عليها الشرطين التاليين"
(أ) تنتج مباشرة من المعاملة وأن تكون لازمة لهذه المعاملة.
(ب)لم تكن تتكبدها المنشأة لو لم تتخذ قرار بيع الأصل أو تحويل الإلتزام (على غرار تكاليف البيع كما هو محدد في معيار المحاسبة المصرى (٣٢))

التكلفة : هى مبلغ النقدية أو ما فى حكمها المدفوعة أو القيمة العادلة لمدفوعات أخرى قدمت من أجل الحصول على الأصل من أجل إقتنائه أو إنشائه أو القيمة التى تنسب لهذا الاصل عند الاعتراف الاولى طبقاً للشروط المحددة لمعيار آخر من معايير المحاسبة المصرية، على سبيل المثال معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٩) المدفوعات المبنية على أسهم.
[١٠] [٢٣] [٣٤]
Cost

تكلفة الاقتراض : هى الفوائد والتكاليف الأخرى التى تتكبدها المنشأة نتيجة لاقتراض الأموال.
[١٤]
Borrowing costs

التكلفة التاريخية : هى أساس قياس يتم بناءً عليه تسجيل لأصول بالمبلغ النقدى أو ما فى حكمه الذى دفع أو بالقيمة العادلة لما أعطى بالمقابل
[الإطار]
Historical cost

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

التكلفة الجارية [الإطار] : هى مبلغ النقدية أو ما فى حكم النقدية والذى يجب دفعه للحصول على نفس الأصل أو ما يماثله فى الوقت الحاضر أو هى المبلغ غير المخصم من النقدية أو ما فى حكمها والمطلوب لسداد تعهد فى الوقت الحاضر .

Current cost

تكلفة الخدمة الحالية [٣٨] : هى الزيادة فى القيمة الحالية لالتزام المزايا المحددة الناجمة عن خدمة العامل فى الفترة الحالية.

Current service cost

تكلفة الخدمة السابقة [٣٨] : هى الزيادة فى القيمة الحالية لالتزام المزايا المحددة لخدمة العاملين فى الفترات السابقة الناتجة فى الفترة الحالية عن إدخال أو إجراء تعديلات فى مزايا ما بعد نهاية الخدمة أو مزايا العاملين الأخرى طويلة الأجل ، وقد تكون تكلفة الخدمة السابقة إما إيجابية (حيث يتم إدخال المزايا أو تحسينها) أو سلبية (حيث يتم تخفيض المزايا القائمة) .

Past service cost

التكلفة المستهلكة للأصل المالى أو الالتزام المالى [٢٦] : هى القيمة التى يقاس بها الأصل المالى أو الالتزام المالى عند الاعتراف الأولى به ناقصاً أقساط سداد أصل المبلغ مضافاً إليه أو مخصوماً منه الاستهلاك المجمع (باستخدام طريقة سعر الفائدة الفعلى) لأية فروق بين القيمة الأصلية والقيمة فى تاريخ الاستحقاق ناقصاً خسائر الاضمحلال فى قيمة الأصل أو لمواجهة عدم قابلية البند للتحصيل (سواء مباشرة أو من خلال مخصص).

Amortised cost of a financial asset or financial liability

التمويل [٢١] : هو تحويل الأصول إلى صندوق مستقل عن مؤسسة صاحب العمل وذلك لمقابلة الالتزامات المستقبلية لسداد مزايا التقاعد.

Funding

التنقيب عن وتقييم الموارد التعدينية [٣٦]
Exploration for and evaluation of mineral resources
: البحث عن الموارد التعدينية بما فى ذلك المعادن والبترول والغاز الطبيعى والموارد المماثلة غير المتجددة بعد حصول المنشأة على الحقوق القانونية للتنقيب فى منطقة محددة وكذلك تحديد الجدوى الفنية والفائدة التجارية من استخراج المورد التعدينى.

ثمن الشراء [٢٠]
: هو الثمن المحدد فى العقد لانتقال ملكية الأصل إلى المستأجر فى نهاية مدة التأجير.

حامل الوثيقة [٣٧]
Policyholder
: الطرف الذى له الحق فى التعويض بموجب عقد التأمين فى حالة وقوع حدث مؤمن ضده .

الحدث الملزم [٢٨]
Obligation event
: هو الحدث الذي يؤدى إلى خلق التزام قانوني أو حكمى والذي يترتب عليه عدم وجود بديل واقعى للمنشأة إلا تسوية هذا الالتزام.

الحدث المؤمن ضده [٣٧]
Insured event
: حدث مستقبلى غير مؤكد يتم تغطيته بموجب عقد التأمين وينتج عنه مخاطر تأمين.

الحصاد [٣٥]
Harvest
: هو فصل الإنتاج عن الأصل الحيوي أو إيقاف حياة الأصل الحيوي .

الحصة في منشأة أخرى [٤٤]
Interest in another entity
: لأغراض هذا المعيار ، تشير الحصة في منشأة أخرى إلى المشاركة التعاقدية وغير التعاقدية التي تعرض المنشأة التي تذبذبت في العوائد الناتجة من أداء المنشأة الأخرى . ويمكن اثبات الحصة في المنشأة الأخرى على سبيل المثال عن طريق إمتلاك أدوات حقوق الملكية أو أدوات الدين هذا بالإضافة إلى أشكال مشاركة أخرى مثل توفير التمويل ودعم السيولة وتعزيز الإئتمان والضمانات . وهى تتضمن الوسائل التي تكون من خلالها المنشأة سيطرة أو سيطرة مشتركة أو نفوذ مؤثر على منشأة أخرى . وليس من الضرورى أن يكون

حصة في منشأة أخرى لعدم وجود علاقة عميل بمورد .
تقدم الفقرات من "أت٧" إلى "أت٩" معلومات إضافية عن الحصص في منشأة أخرى .
وتشرح الفقرات من "أت ٥٥" إلى "أت٥٧" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٢) تذبذب العائدات .

حق الملكية : هو حق أصحاب المنشأة المتبقى فى الأصول بعد طرح كافة الالتزامات.
| الإطار |
Equity

حقوق العزل : هي حقوق تجريد صانع القرار من صلاحياته في صنع القرارات.
| ٤٢ |
Removal rights

حقوق الأقلية/الحقوق غير المسيطرة : حقوق الملكية في شركة تابعة لا تنسب بشكل مباشر أو غير مباشر إلى الشركة الأم .
|٢٩| |٤٢|
Non-Controlling interest

حقوق الحماية : حقوق مصممة لحماية حصص الطرف الذى يمتلك هذه الحقوق دون إعطاءه السلطة على المنشأة التي ترتبط بها هذه الحقوق.
|٤٢|
Protection rights

حقوق الملكية يستخدم هذا المصطلح عامة ليعنى حصص الملكية لمستثمر يمتلك منشآت أو مالك أو عضو أو حقوق مشارك في صناديق الاستثمار
|٢٩|
Equity interests

الحكومة : يقصد بها الوزارات والمصالح والهيئات الحكومية والجهات المماثلة المحلية أو الدولية .
|١٢|
Government

الحياد : خلو المعلومات فى القوائم المالية من التحيز.
| الإطار |
Neutrality

خسارة اضمحلال القيمة : هى الزيادة فى القيمة الدفترية للأصل عن المبلغ المتوقع إسترداده منه.
|١٠| |٢٣| |٣١|
Impairment loss

الخسائر : هى نقصان فى المنافع الاقتصادية ولا تختلف فى طبيعتها عن المصروفات الأخرى .
| الإطار |
Losses

الأثر العادى للتخفيض : هو الانخفاض في نصيب السهم في الأرباح أو الزيادة في نصيب السهم من الخسارة والناتجة عن افتراض أن الأدوات القابلة للتحويل قد تم تحويلها وأن خيارات (البيع / الشراء) قد تم استخدامها وأن الأسهم المحتملة قد تم إصدارها مع تحقق الشروط الخاصة بها.
|٢٢|
Dilution

خيار إعادة الإصدار : خيار جديد للاكتتاب في الأسهم يتم منحه عندما يتم استخدام الأسهم لاستيفاء سعر الممارسة في خيار سابق للاكتتاب في الأسهم.
|٣٩|
Reload option

خيار الاكتتاب في الأسهم : هو عقد يمنح حامل السهم الحق، مع عدم إلزامه، في الاكتتاب في أسهم المنشأة بسعر ثابت أو قابل للتحديد لمدة زمنية معينة.
|٣٩|
Share option

خيارات البيع على الأسهم العادية : هي عقود تعطى لحامليها الحق في بيع الأسهم العادية بسعر محدد خلال فترة محددة.
|٢٢|
Put options on ordinary shares

الخيارات والحقوق وما في حكمها : : هى أدوات مالية تعطى لحاملها الحق فى شراء أسهم عادية.
|٢٢|
Options , warrants and their equivalents

الدخل : هو الزيادة فى المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية فى شكل تدفقات داخلة أو زيادات فى الأصول أو نقصان فى الالتزامات مما ينشأ عنها زيادة فى حق الملكية عدا تلك المتعلقة بمساهمات أصحاب المنشأة .
| الإطار |
Income

الدخل الشامل الآخر : يشمل بنود الدخل والمصروف (بما فى ذلك تسويات إعادة التبويب والتى لا يعترف بها فى الأرباح أو الخسائر "قائمة الدخل"طبقا لما تتطلبه أو تسمح به معايير المحاسبة المصرية الأخرى).
| ١ |
Other comprehensive Income

وتتضمن بنود الدخل الشامل الأخر ما يلى:

(أ) التغيرات بالزيادة أو النقص فى فائض إعادة التقييم (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (١٠) "الأصول الثابتة" ومعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٣) "الأصول غير الملموسة").

(ب) المكاسب والخسائر الاكتوارية على نظم المزايا المحددة وفقاً للفقرة "٩٣أ" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٩) "مزايا العاملين".

(ج) المكاسب والخسائر الناتجة عن ترجمة القوائم المالية بالعملة الأجنبية لنشاط أجنبى (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (١٣) "أثر التغيرات فى أسعار الصرف الأجنبية").

(د) المكاسب والخسائر الناتجة عن إعادة تقييم الأصول المالية المتاحة للبيع (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) "الأدوات المالية: الاعتراف والقياس").

(ه) الجزء الفعال من المكاسب والخسائر على أدوات التغطية المستخدمة فى تغطية التدفق النقدى (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) "الأدوات المالية: الاعتراف والقياس").

رأس المال [الإطار] : بموجب المفهوم المالى لرأس المال مثل الأموال المستثمرة – أو القوة الشرائية المستثمرة هو صافى الأصول أو حقوق الملكية فى المنشأة. وتتبنى أغلب المنشآت المفهوم المالى لرأس المال .

Capital

و بموجب المفهوم المادى لرأس المال مثل القدرة التشغيلية هو الطاقة الإنتاجية للمنشأة المتمثلة على سبيل المثال فى وحدات الإنتاج اليومية .

الربح : هو المبلغ المتبقى بعد طرح المصروفات (شاملاً تسويات الحفاظ على رأس المال عندما يكون ذلك مناسباً) من الدخل . وأى مبلغ فوق ذلك المطلوب للحفاظ على رأس المال فى بداية الفترة .

| الإطار |

Profit

الربح أو الخسارة المحاسبية : هو ربح أو خسارة الفترة قبل خصم عبء الضرائب.

| ٢٤ |

Accounting profit or loss

الربح الضريبى (الخسارة الضريبية) : هو ربح (خسارة) الفترة المحدد طبقاً للتشريع الضريبى والقواعد التى تضعها الإدارة الضريبية والذى تسدد (تسترد) على أساسه ضرائب الدخل .

| ٢٤ |

Taxable profit (tax loss)

سعر الإقفال : هو سعر الصرف اللحظى السائد في تاريخ نهاية الفترة المالية .

| ١٣ |

Closing rate

سعر الخروج : السعر الذى يتم استلامه لبيع أصل أو دفعه لنقل التزام .

| ٤٥ |

Exit price

سعر الدخول : السعر المدفوع لشراء أصل أو المستلم لتحمل التزام في معاملة تبادلية .

| ٤٥ |

Entry price

سعر الصرف : هو معدل التبادل بين عملتين مختلفتين.

| ١٣ |

Exchange rate

سعر الصرف اللحظى السائد : هو سعر الصرف للتسليم الفوري لوحدات العملة.

| ١٣ |

Spot exchange rate

سقف الأصل : هو القيمة الحالية لأى مزايا اقتصادية موجودة في شكل استردادات من النظام أو تخفيض في الاشتراكات المستقبلية للنظام

| ٣٨ |

Asset ceiling

السلطة : حقوق قائمة تمنح قدره حالية على توجيه الأنشطة ذات الصلة.
[٤٢]
Power

سمة إعادة الإصدار : السمة التي تنص على تقديم منحة من الخيارات الجديدة للاكتتاب في الأسهم عند استخدام أسهم فى استيفاء سعر ممارسة الحق فى خيار اكتتاب فى أسهم سابقة .
[٣٩]
Reload feature

السهم العادى : هو أداة ملكية تعد حقوقها تاليةً لحقوق كافة فئات أدوات الملكية الأخرى.
[٢٢]
Ordering share

السوق الأساسى : السوق ذي الحجم الأكبر ومستوى النشاط الأعلى للأصل أو الالتزام .
[٤٥]
Principal market

السوق الأكثر نفعاً : السوق الذى ينظم المبلغ الذى يتم الحصول من بيع الأصل أو يقلل من المبلغ الذى سيتم دفعه لتحويل الالتزام بعد الأخذ بعين الاعتبار تكاليف البيع والنقل .
[٤٥]
Most advantages market

السوق النشطة : هى السوق التى تتوفر فيها الشروط التالية:
[٣٥]
(أ) أن تتماثل البنود التى يتم التعامل فيها فى السوق .
Active market
و(ب) أن يتواجد عادة مشترين وبائعين لديهم الرغبة فى التعامل فى أى وقت وبشكل طبيعي.
و(ج) الأسعار متاحة للعامة .

السوق النشطة : هي السوق الذى تتم فيه المعاملات على الأصل أو الالتزام بتكرار وحجم كافيين لتقديم معلومات التسعير على أساس مستمر .
[٤٥]
Active market

السياسات المحاسبية : هى المبادئ والأسس والقواعد والممارسات التى تقوم المنشأة بتطبيقها عند إعداد وعرض القوائم المالية .
[٥]
Accounting policies

السيطرة على الجهة المستثمر فيها : يسيطر المستثمر على الجهة المستثمر بها عندما يتعرض للعوائد المتغيرة الناتجة من شراكته مع الجهة المستثمر بها أو يكون له حقوق في هذه العوائد ، ويكون قادراً على التأثير على هذه العوائد من خلال سلطته على الجهة المستثمر بها.
[٤٢]
Control of an investee

السيطرة [١٥] *Control*	:	هي القدرة على التحكم في السياسات المالية والتشغيلية لمنشأة وذلك للحصول على منافع من أنشطتها .
السيطرة المشتركة [١٥] [١٨] [٤٣] *Joint control*	:	هى مشاركة بموجب اتفاق تعاقدي للسيطرة على نشاط إقتصادى. وتوجد السيطرة المشتركة فقط عندما تتطلب القرارات التشغيلية والقرارات المالية الإستراتيجية المرتبطة بالنشاط موافقة بالإجماع من الشركاء (الأطراف الذين يشاركون فى السيطرة) .
السيولة [الإطار] *Liquidity*	:	هى توفر النقدية فى المستقبل القريب بعد الأخذ فى الاعتبار الالتزامات المالية خلال هذه الفترة .
شراء أو بيع بالطريقة المعتادة [٢٦] *Regular way purchase or sale*	:	هو شراء أو بيع أصل مالى طبقاً لعقد تتطلب شروطه تسليم الأصل خلال إطار زمنى يتم تحديده من خلال أسواق المال المعنية بصورة رسمية أو عرفية .
شرط السوق [٣٩] *Market condition*	:	الشرط الذي يعتمد عليه سعر الممارسة، أو استحقاق أو إمكانية ممارسة أدوات حقوق الملكية والذي يتصل بسعر السوق لأدوات حقوق ملكية المنشأة، مثل الحصول على سعر سهم معين أو مبلغ معين لفرق القيمة بالزيادة لخيار الاكتتاب في أسهم، أو تحقيق هدف معين قائم على سعر السوق لأدوات حقوق ملكية المنشأة المتصلة بمؤشر لأسعار السوق لأدوات حقوق ملكية المنشآت الأخرى.
شركة إعادة التأمين [٣٧] *Reinsurer*	:	الطرف الذى يلتزم بموجب عقد إعادة التأمين بتعويض المؤمن عليه (معيد التأمين الصادر) فى عقد إعادة التأمين فى حالة وقوع حدث مؤمن ضده.
الشركة التابعة [٤٢] *Subsidiary*	:	هي المنشأة التي تسيطر عليها شركة أخرى (الشركة الأم) وهى تشمل شركات الأفراد أيضاً.
الشركة الشقيقة [١٨] *Associate*	:	هى منشأة تخضع لنفوذ مؤثر من مستثمر.

شروط الاستحقاق [٣٩]
Vesting conditions
: الشروط التي يجب استيفاؤها حتى يصبح الطرف الآخر مستحقًا لاستلام الأموال النقدية – وغيرها من الأصول – أو أدوات حقوق الملكية في المنشأة، بموجب عقد قائم على مدفوعات مبينة على أسهم. وتضم شروط الاستحقاق شروط الخدمة التي تقتضي أن يقوم الطرف الأخر بإتمام مدة خدمة معينة، كما تضم شروط الأداء التي تتطلب استيفاء أهداف أداء محددة (على سبيل المثال زيادة محددة في أرباح المنشأة عبر مدة زمنية معينة).

الشريك في المشروع المشترك [٤٣]
Joint venter
: هو طرف في مشروع مشترك يكون له سيطرة مشتركة على هذا المشروع.

شكل المشاركة الاختيارية [٣٧]
Discretionary Participation feature
: حق تعاقدى فى الحصول على مزايا إضافية كعنصر متمم للمزايا المضمونة والتى :
(أ) يحتمل أن تشكل جزءاً كبيراً من إجمالى المزايا التعاقدية.
و (ب) يحدد قيمتها وتوقيت صرفها بموجب العقد بناءً على تقدير المصدر .
و(ج) تبنى من الناحية التعاقدية على:
(١) أداء مجموعة بعينها من العقود أو نوع محدد من العقود.
أو (٢) عوائد الاستثمار المحققة و/ أو غير المحققة على مجموعة معينة من الأصول التى يحتفظ بها المصدر.
أو (٣) الأرباح أو الخسائر الخاصة بالشركة أو الصندوق أو أية منشأة أخرى تقوم بإصدار العقد .

الشهرة [٢٩]
Goodwill
: هى المنافع الاقتصادية المستقبلية الناشئة عن الأصول التى لا يمكن تحديدها والاعتراف بها بشكل منفرد كل على حدة.

صافى الاستثمار فى نشاط أجنبى [١٣]
Net investment in a foreign
: هو قيمة نصيب المنشأة التى تعرض قوائمها المالية فى صافى أصول الكيان الأجنبى.

operation

صافى الأصول المتاحة لمزايا التقاعد : هي أصول النظام مخصوماً منها التزاماته والتي لا تدخل ضمنها القيمة الحالية الاكتوارية لمزايا التقاعد المتعهد بها .

[٢١]

Net assets available for benefit

صافى الفائدة من صافى التزام (أصل) المزايا المحددة : هو التغير خلال الفترة في صافى التزام (أصل) المزايا المحددة والذى ينتج عن مرور الوقت .

[٣٨]

Net interest on the net defined benefit liability

صافى القيمة الاستردادية : هو السعر التقديرى للبيع من خلال النشاط العادى ناقصاً التكلفة التقديرية للإتمام وكذلك أية تكلفة أخرى يستلزمها إتمام عملية البيع.

[٢]

Net realizable value

صافى التزام (أصل) المزايا المحددة : هو العجز أو الفائض بعد تعديله بأى أثر بعدم تجاوز صافى أصل المزايا المحددة عن سقف الأصل ويعرف العجز أو الفائض بأنه :

(أ) القيمة الحالية لالتزام المزايا المحددة.

ناقصاً

(ب) القيمة العادلة لأصول الالتزام

[٣٨]

Net defined benefit liability (asset)

صانع القرار : منشأة تمتلك حقوق صنع القرارات والتي تكون عبارة عن موكل أو وكيل لأطراف أخرى.

[٤٢]

Decision maker

صناديق الاستثمار : هى منشأة لا يمتلكها مستثمرون على سبيل المثال ، شركة تأمين مشتركة أو صندوق استثمار يقدم تكاليف أقل أو مزايا اقتصادية أخرى مباشرة وبالتناسب لحملة وثائق التأمين أو المشاركين فيها .

[٢٩]

Mutual Entity

الضريبة الجارية : هى قيمة الضرائب المستحقة السداد (الاسترداد) المرتبطة بصافى الربح الضريبى (الخسارة الضريبية) للفترة.

[٢٤]

Current tax

الطرف ذو العلاقة : هو الشخص الذى له أو المنشأة التى لها علاقة بالمنشأة المعدة للقوائم المالية (ويشار إليها فى هذا المعيار بـ " المنشأة المصدرة للقوائم").

[١٥]

Related party

(أ) يعد الشخص أو أحد أطراف العائلة المقربين لهذا الشخص ذوى العلاقة بالمنشأة المصدرة للقوائم إذا كان هذا الشخص :

(١) له سيطرة أو سيطرة مشتركة على المنشأة المصدرة للقوائم .

أو (٢) له نفوذ مؤثر على المنشأة المصدرة للقوائم.

أو (٣) عضو فى الإدارة العليا للمنشأة المصدرة للقوائم أو للمنشأة الأم للمنشأة المصدرة للقوائم .

(ب) تعد المنشأة ذو علاقة بالمنشأة المصدرة للقوائم إذا تحقق أى من الشروط التالية :

(١) المنشأة والمنشأة المصدرة للقوائم أعضاء فى نفس المجموعة (بمعنى أن كل شركة أم وشركة تابعة والشركة التابعة الزميلة ذا علاقة بالآخرين).

(٢) أحد المنشآت هى شركة شقيقة أم مشروع مشترك للمنشأة الأخرى (أو أن تكون المنشأة شركة شقيقة أو مشروع مشترك لعضو فى مجموعة تكون فيه المنشأة الأخرى عضو أيضاً) .

(٣) المنشأتين هما مشروعان مشتركان لنفس الطرف الثالث.

(٤) إحدى المنشآت هى مشروع مشترك لطرف ثالث والمنشأة الأخرى هى شركة شقيقة لهذا الطرف الثالث.

(٥) المنشأة هى نظام لمزايا العاملين ما بعد الخدمة لصالح العاملين فى إما المنشأة المصدرة للقوائم أو

لمنشأة ذات علاقة بالمنشأة المصدرة للقوائم . وإذا كانت المنشأة هى نفسها نظام مزايا العاملين فتعتبر المنشأة ربة العمل منشأة ذات علاقة بالمنشأة المصدرة للقوائم .

(٦)المنشأة يسيطر عليها منفرداً أو مشتركاً شخص مما ورد ذكرهم فى (أ) اعلاه .

(٧)كان لشخص ممن ورد ذكرهم فى (أ) (١) اعلاه نفوذاً مؤثر على المنشأة أو كان عضواً بالإدارة العليا للمنشأة (أو الشركة الأم للمنشأة) .

طرف في ترتيب مشترك
|٤٣|
Part to a Joint arrangement

: هو طرف يشارك في ترتيب مشترك بغض النظر عما إذا كان له سيطرة مشتركة على هذا الترتيب من عدمه.

طريقة حقوق الملكية
|١٨|
Equity method

: هى طريقة محاسبية يتم بناء عليها الاعتراف بالاستثمار عند اقتنائه بتكلفة الاقتناء ثم يتم تعديل تلك التكلفة بكل تغيير يطرأ على نصيب المستثمر فى صافى أصول الشركة المستثمر فيها .

طريقة الفائدة الفعلية
|٢٦|
Effective interest method

: هى طريقة حساب التكلفة المستهلكة لأصل مالى أو التزام مالى (أو مجموعة من الأصول المالية أو الالتزامات المالية) وتوزيع مصروف الفوائد أو إيراد الفوائد على مدار عمر الأصل أو الالتزام المالى .

العاملون وغيرهم ممن يقدمون خدمات مماثلة
|٣٩|
Employees and others providing similar services

: الأفراد الذين يقدمون خدمات شخصية للمنشأة وإما (أ) يعتبر هؤلاء الأفراد عاملين لأغراض قانونية أو ضريبية، (ب) أو يعملون لدى المنشأة بناءً على توجيهاتها بذات الطريقة كما لو كانوا عاملين لديها لأغراض قانونية أو ضريبية، أو (ج) الخدمات المقدمة تكون مماثلة لتلك التي يقدمها العاملون، أي أن يكون لأولئك الأشخاص السلطة والمسئولية للتخطيط والتوجيه والتحكم في وإدارة أنشطة المنشأة، بما في ذلك المديرين غير التنفيذيين.

العائد على أصول النظام [٣٨]
The return on plan assets
: هو الفائدة وتوزيعات الأسهم والإيرادات الأخرى المتولدة من أصول النظام بالإضافة إلى الأرباح أو الخسائر المحققة أو غير المحققة من أصول النظام مخصوماً منها :
(أ) أية تكاليف لإدارة النظام ومخصوماً منها كذلك
(ب) أية ضريبة مستحقة الدفع من قبل النظام نفسه .

العبء الضريبى (الضرائب المستردة) [٢٤]
Tax expense (tax income)
: هو القيمة الإجمالية التى تدخل فى تحديد صافى ربح أو خسارة الفترة والمتعلقة بالضريبة الجارية والضريبة المؤجلة.

علاوة المخاطر [٤٥]
Risk premium
: التعويض الذى يطلبه المشاركون في السوق تجنباً للمخاطر مقابل تحمل خطر عدم التأكد المتأصل في التدفقات المالية للأصل أو الالتزام . ويشار إليها كذلك بتعديل المخاطر.

العقارات المشغولة بمعرفة المالك [٣٤]
Owner occupied property
: هى عقارات محتفظ بها من المالك للاستخدام فى الإنتاج أو توريد البضائع والخدمات أو للأغراض الإدارية.

عقد الإنشاء [٨]
Construction contract
: هو عقد تم إبرامه خصيصاً لإنشاء أصل أو مجموعة من الأصول التى ترتبط ببعضها أو تعتمد على بعضها البعض من ناحية التصميم أو التقنية أو الوظائف أو الغرض أو الاستخدام النهائي لها.

عقد التأمين [٣٧]
Insurance contract
: عقد يقبل بموجبه أحد الأطراف (شركة التأمين) خطر تأمينى كبير من طرف آخر (حامل وثيقة) بالاتفاق على تعويض حامل الوثيقة فى حالة وقوع حدث مستقبلى معين غير مؤكد (الحدث المؤمن ضده) يؤثر سلباً على حامل الوثيقة.

عقد التأمين المباشر [٣٧]
Direct insurance contract
: عقد التأمين الذى لا يكون عقد إعادة تأمين.

عقد إعادة التأمين [٣٧]
Reinsurance contract
: عقد تأمين تصدره إحدى شركات التأمين (شركة إعادة التأمين) لتعويض شركة تأمين أخرى (معيد التأمين الصادر)

عن الخسائر الناجمة عن عقد واحد أو أكثر من العقود التى أصدرتها شركة التأمين المؤمن عليها (معيد التأمين الصادر).

عقد الضمان المالى [٢٦] [٣٧]
Financial guarantee contract
: هو العقد الذى *يتطلب من المصدر إجراء مدفوعات محددة ليعوض حامل العقد عن الخسارة التى يحققها بسبب تقاعس مدين محدد عن سداد دفعة عند استحقاقها طبقاً للشروط الأصلية أو المعدلة لأداة الدين*

عقد بالتكلفة زائد نسبة [٨]
Cost plus contract
: هو عقد الإنشاء الذى يقوم بموجبه المقاول باسترداد التكاليف المسموح بها أو المعرفة بالعقد بالإضافة الى نسبة مئوية من التكاليف أو مبلغ أتعاب محدد.

عقد قائم على مدفوعات مبنية على أسهم [٣٩]
Share based payment arrangement
: اتفاق يتم إبرامه بين المنشأة وطرف آخر (بما في ذلك العامل) للدخول في معاملة قائمة على مدفوعات مبنية على أسهم تمنح الطرف الآخر الحق في تلقي أموال نقدية أو أصول أخرى من أصول المنشأة نظير مبالغ تقوم على أساس سعر أسهم المنشأة أو غيرها من أدوات حقوق الملكية فى المنشأة، أو تمنح الطرف الآخر الحق في استلام أدوات حقوق ملكية في المنشأة شريطة استيفاء شروط الاستحقاق، إن وجدت.

العقد محدد السعر [٨]
Fixed price contract
: هو عقد الإنشاء الذى يوافق فيه المقاول على سعر محدد للعقد ككل أو على سعر محدد لكل عنصر أو لكل مخرج من مخرجات تنفيذ العملية والذى قد يتضمن فى بعض مواده الحق فى زيادة الأسعار بنسبة معينة.

العقد المحمل بخسارة [٢٨]
Onerous contract
: هو العقد الذي تكون فيه التكاليف التي لا يمكن تجنبها للوفاء بالتزامات العقد أكبر من المنافع الاقتصادية المتوقع الحصول عليها من هذا العقد.

العمر الإنتاجى المقدر [١٠] [٢٣] [٣١]
Useful life
: هو إما أن يكون :

(أ) الفترة التى تتوقع المنشأة أن تنتفع خلالها بالأصل.

أو (ب) عدد وحدات الإنتاج أو عدد وحدات مناسبة أخرى تتوقع المنشأة الحصول عليها من ذلك الأصل .

العملة الأجنبية : هى أى عملة أخرى بخلاف عملة التعامل للمنشأة.

[١٣]

Foreign currency

عملة التعامل (عملة القيد) : هى العملة التى يتم استخدامها داخل البيئة الاقتصادية الأساسية التى تمارس فيها المنشأة أنشطتها.

[١٣]

Functional currency

عملة العرض : هى العملة التى تعرض بها القوائم المالية للمنشأة.

[١٣]

Presentation currency

العملية المشتركة : هي اتفاقية مشتركة والتى بها الأطراف الذين لديهم سيطرة مشتركة بالاتفاقية لديهم حقوق مرتبطة بالأصول وتعهدات مرتبطة بالالتزامات المرتبطة بالاتفاقية .

[٤٣]

Joint operation

العمليات غير المستمرة : أحد عناصر المنشأة يكون إما قد تم التصرف فيه أو تصنيفه كمحتفظ به لغرض البيع و :

[٣٢]

Discontinued operation

(أ) يمثل خطاً تجارياً كبيراً مستقلاً أو منطقة جغرافية للعمليات.

أو (ب) يشكل جزءاً من خطة واحدة منسقة للتصرف فى خط تجارى كبير مستقل أو منطقة جغرافية للعمليات .

أو (ج) شركة تابعة تم شراؤها فقط بغية إعادة بيعها.

عنصر المنشأة : العمليات والتدفقات النقدية التى يمكن تمييزها بوضوح ، من الناحية التشغيلية ولأغراض إعداد التقارير المالية عن بقية المنشأة.

[٣٢]

Component of an entity

العنصر المضمون : التزام بسداد المزايا المضمونة يتم النص عليه فى العقد الذى يحتوى على شكل المشاركة الاختيارية .

[٣٧]

Guaranteed element

فترة الاستحقاق : الفترة التي يتم خلالها استيفاء كافة شروط الاستحقاق الخاصة بعقد قائم على مدفوعات مبنية على أسهم.

[٣٩]

Vesting period

الفترة الدورية : هى الفترة التى تصدر فيها قوائم مالية دورية عن فترة أقل من سنة مالية كاملة.

[٣٠]

Interim period

فرق العملة : هو الفرق الناشئ عن ترجمة عدد معين من الوحدات من عملة ما إلى عملة أخرى بأسعار صرف مختلفة.

[١٣]

Exchange difference

فرق القيمة بالزيادة : الفرق بين القيمة العادلة للأسهم التي يحق للطرف الآخر (سواءً بشروط أو بدون شروط) أن يكتتب فيها أو يستلمها، والسعر (إن وجد) الذي سوف يلتزم الطرف الآخر بسداده نظير تلك الأسهم. على سبيل المثال عند وجود خيار الاكتتاب في سهم بسعر ممارسة ١٥ و قيمته العادلة ٢٠ ، يبلغ فرق القيمة بالزيادة ٥.

[٣٩]

Intrinsic value

الفروق المؤقتة : هى الفروق بين القيمة الدفترية للأصول أو الالتزامات فى الميزانية والأساس الضريبى لهذه الأصول أو الالتزامات، وتتمثل الفروق المؤقتة إما فى :

(أ) فروق مؤقتة خاضعة للضريبة: وهى الفروق المؤقتة التى سوف يترتب عليها أرباح خاضعة للضريبة عند تحديد الربح الضريبى (الخسارة الضريبية) فى الفترات المستقبلية وذلك عندما يتم استرداد أو تسوية القيمة الدفترية للأصل أو الالتزام .

أو (ب) فروق مؤقتة قابلة للخصم : وهى الفروق المؤقتة التى سوف يترتب عليها خصومات تخفض مقدار الربح الضريبى (الخسارة الضريبية) فى الفترات المستقبلية وذلك عندما يتم استرداد أو تسوية القيمة الدفترية للأصل أو الالتزام.

[٢٤]

Temporary differences

الفصل : المعالجة المحاسبية لمحتويات عقد ما كما لو كانت هى ذاتها تشكل عقوداً مستقلة .

[٣٧]

Unbundled

فعالية تغطية المخاطر : هى درجة إلغاء أو تعويض أثر التغير فى القيمة العادلة أو التدفقات النقدية لبند تمت تغطية مخاطره من خلال التغير فى القيمة العادلة أو التدفقات النقدية لأداة تغطية المخاطر.

[٢٦]

Hedge effectiveness

القابلية للتحديد : يكون الأصل قابل للتحديد إذا :
[٢٩]
Identifiable
(أ) يمكن فصله عن المنشأة وبيعه أو تحويله أو ترخيصه أو إيجاره أو استبداله بمفرده أو مع عقد أو أصل أو التزام محدد بغض النظر عن رغبة المنشأة في عمل ذلك.
(ب) ينتج عن حقوق تعاقدية أو قانونية أخرى بغض النظر عما إذا كانت هذه الحقوق يمكن تحويلها أو فصلها عن المنشأة أو عن حقوق أو التزامات أخرى.

القابلية للفهم [الإطار] : أن المعلومات المتاحة فى القوائم المالية له صفة قابليتها للفهم بمعرفة المستخدمين الذين لديهم مستوى معقول من المعرفة بالأعمال والنشاطات الاقتصادية والمحاسبية كما أن لديهم الرغبة فى دراسة المعلومات بقدر معقول من العناية .
Understandability

القدرة على السداد [الإطار] : هى توفر النقدية فى المدى الطويل لمواجهة الالتزامات المالية عندما تحل .
Solvency

القروض القابلة للتنازل عنها [١٢] : هى القروض التى يتعهد فيها المقرض بالتنازل عن استردادها تحت ظروف معينة
Forgivable loans

القروض المستحقة [٤٠] : هي التزامات مالية باستثناء العملاء قصيرة الأجل حسب شروط الائتمان العادية .
Loans payable

القروض والمديونيات [٢٦] : هى أصول مالية غير مشتقة ذات تاريخ سداد محدد أو قابل للتحديد وغير متداولة فى سوق نشط فيما عدا :
Loans and receivables
(أ) الأصول التى تنوى المنشأة بيعها فوراً أو فى مدى زمنى قصير ، والتى تم تبويبها فى هذه الحالة كأصول محتفظ بها لأغراض المتاجرة ، والتى تم الاعتراف بها أولياً بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر.
(ب) الأصول التى بوبتها المنشأة على أنها متاحة للبيع عند الاعتراف الأولى بها .

(ج) الأصول التى لن يستطيع حاملها بصورة جوهرية استرداد قيمة استثماره الأصلى فيها لأسباب أخرى بخلاف تدهور القدرة الائتمانية والتى سيتم تبويبها كأصول متاحة للبيع .

ولا تبوب كقروض أو مديونيات تلك الاستثمارات التى تم اقتناؤها فى مجموعة أصول ليست إقراضاً أو مديونيات (مثل الاستثمارات فى إصدارات صندوق استثمار أو ما شابهه) .

قطاع تشغيلي : هو عبارة عن أحد عناصر المنشأة التي :
[٤١]

Operating segment

(أ) تشارك في أنشطة تجارية قد تجنى منها إيرادات وتتكبد عليها مصاريف (بما في ذلك الإيرادات والمصاريف المتعلقة بالمعاملات مع عناصر أخرى في نفس المنشأة).

و(ب) تتم مراجعة نتائجها التشغيلية بشكل منتظم من قبل الرئيس المسئول عن صناعة القرار التشغيلي في المنشأة لإتخاذ قرارات حول الموارد التي سيتم تخصيصها للقطاع وتقييم أدائه.

و(ج) تتوفر بشأنها معلومات مالية منفصلة

القوائم المالية ذات الأغراض العامة [الإطار] [١] : هى القوائم المعدة لتلبية احتياجات المستخدمين الذين لا يسمح وضعهم بمطالبة المنشأة بإعداد تقارير مصممة لاحتياجاتهم الخاصة من المعلومات.

General purposes Financial statements

القوائم المالية المجمعة [١٧] [١٨] [٤٢] : هي القوائم المالية لمجموعة تعرض فيها الأصول والالتزامات وحقوق الملكية والدخل والمصروفات والتدفقات النقدية للشركة الأم وشركاتها التابعة كما لو كانت كيان اقتصادي واحد .

Consolidated financial statements

القوائم المالية المستقلة [١٧] : هي تلك القوائم المالية المعروضة بمعرفة منشأة والتي يمكن أن تختار فيها المنشأة المحاسبة عن استثماراتها في منشآتها التابعة أو مشروعاتها المشتركة أو شركاتها الشقيقة إما بالتكلفة أو طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦)

Separate financial statements

القوائم المالية الدورية [٣٠]
Interim financial report
: تعنى القوائم المالية التى تحتوى إما على مجموعة كاملة من القوائم المالية (كما ورد بمعيار المحاسبة المصرى رقم (١) عرض القوائم المالية) ، أو مجموعة مختصرة من القوائم المالية (كما ورد بهذا المعيار) للفترة الدورية.

القياس [الإطار]
Measurement
: هو عملية تحيد القيمة النقدية للعناصر التى سيعترف بها فى القوائم المالية وتظهر بها فى الميزانية وقائمة الدخل .

القيمة الاستخدامية [٣١] [٣٢]
Value in use
: هى القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقع حدوثها من أي أصل أو وحدة مولدة للنقد.

القيمة الاستردادية [الإطار]
Realizable value
: مبلغ النقدية أو ما فى حكمها الذى يمكن الحصول عليه فى الوقت الحاضر مقابل بيع الأصل بالطريقة العادية .

القيمة الاستردادية [٣٢]
Recoverable amount
: هى صافى القيمة البيعية للأصل أو قيمته فى الاستخدام أيهما أكبر .

القيمة الاستردادية للأصل أو للوحدة المولدة للنقد [٣١]
Recoverable amount of an asset or cash generating unit
: هى قيمته العادلة ناقصاً تكاليف البيع أو قيمته الاستخدامية أيهما أكبر .

القيمة الإيجارية [٢٠]
Lease payment
: هى القيمة المتفق عليها فى العقد ، والتى يلتزم المستأجر بأدائها إلى المؤجر مقابل الحق فى إستخدام الأصل المؤجر تأجيراً تمويلياً.

القيمة التخريدية [١٠]
Residual value
: هى صافى القيمة المتوقع الحصول عليها حالياً نتيجة التخلص من الأصل لو كان بحالته المتوقع أن يكون عليها فى نهاية عمره الإنتاجي المقدر بعد خصم تكاليف التخلص منه.

القيمة الحالية | الإطار | : هى القيمة الحالية المخصومة لصافى التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة ضمن النشاط العادى للمنشأة .

Present value

القيمة الحالية الاكتوارية لمزايا التقاعد المتعهد بها |٢١| : هي القيم الحالية للمبالغ المتوقع سدادها بواسطة نظام مزايا التقاعد للعاملين الحاليين والسابقين عن خدمات أديت بالفعل.

Actuarial present value of promised retirement benefits

القيمة الحالية لالتزام المزايا المحددة |٣٨| : هى القيمة الحالية للدفعات المستقبلية المتوقعة المطلوبة لتسوية الالتزام الناجم عن خدمة العامل فى الفترات الحالية والسابقة بدون خصم أية أصول للنظام.

The present value of a defined benefit obligation

القيمة الدفترية : |١٠| |٣١| |٣٤| |٣٥| : هى القيمة التى يظهر بها الأصل الثابت فى قائمة المركز المالى بعد خصم مجمع الإهلاك الخاص به ومجمع خسائر الاضمحلال فى قيمته.

Carrying amount

القيمة الدفترية |٢٣| : هى القيمة التى يظهر فيها الأصل فى قائمة المركز المالى بعد خصم مجمع الاستهلاك الخاص به ومجمع الخسارة الناتجة عن الاضمحلال .

Carrying amount

القيمة العادلة |٣٩| : هي القيمة التي يتم بموجبها تبادل أصل أو التزام بين أطراف راغبين في التعامل وعلى بينة من الحقائق ويتعاملون بإرادة حرة.

Fair Value

القيمة العادلة |٢| |١٠| |١١| |١٢| |١٣| |٢٣| |٢٥| |٢٦| |٢٩| |٣١| |٣٢| |٣٤| |٣٥| |٣٧| |٣٨| |٤٥| : هي السعر الذى يتم استلامه من بيع أصل أو دفعه لنقل التزام في معاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس.

Fair value

القيمة القابلة للإهلاك : هى تكلفة الأصل الثابت أو أى قيمة أخرى بديلة للتكلفة فى القوائم المالية ناقصاً القيمة التخريدية له أو القيمة المتبقية له في نهاية عمره الإنتاجى المقدر.
[١٠] [٣١]
Depreciable amount

القيمة القابلة للاسترداد : هى القيمة العادلة للأصل (مخصوماً منها التكاليف اللازمة للبيع) ، أو قيمته الإستخدامية أيهما أكبر.
[١٠]
Recoverable amount

القيمة القابلة للاستهلاك : هى تكلفة الأصل ، أو أى قيمة أخرى بديلة للتكلفة مدرجة فى القوائم المالية ناقصاً القيمة المتبقية له .
[٢٣]
Depreciable amount

القيمة المتبقية : هى صافى القيمة المتوقع الحصول عليها فى نهاية العمر الإنتاجى للأصل بعد خصم تكاليف التخلص منه إذا كان الأصل فى العمر والحالة المتوقعة له فى نهاية العمر الإنتاجى له .
[٢٣]
Residual value

القيمة من وجهة نظر المنشأة : هى القيمة الحالية للتدفقات النقدية التى تتوقع منشأة أن تحصل عليها من الاستخدام المستمر لأصل ومن التصرف فيه فى نهاية عمره الإنتاجى المقدر أو التى تتوقع أن تتحملها عند تسوية التزام.
[١٠] [٣٢]
Entity specific value

الكيان المستقل : هو أي كيان مالى منفصل ويحدد بما في ذلك شركات الواقع بغض النظر عما إذا كان لذلك الكيان شخصية قانونية من عدمه .
[٤٣]
Separate vehicle

ما فى حكم النقدية : هي الاستثمارات قصيرة الأجل وعالية السيولة والتي يمكن تحويلها بسهولة إلى مبالغ نقدية محددة ، والتي يكون تعرضها لمخاطر التغير في قيمتها ضئيلاً.
[٤]
Cash equivalents

متوقع : يعنى هذا المصطلح أن إمكانية وقوع الحدث أكبر من نسبة عدم وقوعه.
[٢٩] [٣٢]
Probable

المجموعة : هي الشركة الأم وكل الشركات التابعة لها.
[١٣] [٤٢]
Group

مجموعة الأصول الحيوية : هى مجموعة من الحيوانات أو النباتات المتماثلة الحية .

[٣٥]

Group of biological assets

المجموعة الجارى التخلص منها : مجموعة الأصول المزمع التصرف فيها بطريق البيع أو غير ذلك ،مجتمعة كمجموعة فى صفقة واحدة ، والالتزامات المتصلة مباشرة بتلك الأصول التى من المزمع نقل ملكيتها فى الصفقة ، وقد تتضمن المجموعة شهرة تم الحصول عليها من تجميع الأعمال ، وذلك إذا كانت المجموعة المعنية عبارة عن وحدة مولدة للنقد وتم تخصيص الشهرة لها طبقاً للشروط المنصوص عليها فى معيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) " اضمحلال قيمة الأصول" ، أو إذا كانت عملية داخل الوحدة المولدة للنقد.

[٣٢]

Disposal group

مخاطر الأسعار الأخرى : هى خطر تذبذب القيمة العادلة للأداة المالية أو تذبذب التدفقات النقدية المستقبلية منها بسبب تغيرات سعر السوق (بخلاف تلك الناتجة عن الخطر من سعر الفائدة أو الخطر من العملة).

[٤٠]

Other price risk

مخاطر الائتمان : هى خطر تسبب أحد أطراف أداة مالية فى خسارة مالية لطرف آخر نتيجة فشله فى تنفيذ تعهداته .

[٤٠]

Credit risk

مخاطر التأمين : هى المخاطر بخلاف المخاطر المالية –التى تنتقل من حامل الوثيقة إلى مصدرها.

[٣٧]

Insurance risk

مخاطر السوق : هى خطر تذبذب القيمة العادية للأداة المالية أو تذبذب التدفقات النقدية المستقبلية منها بسبب تغيرات سعر السوق . وتتكون مخاطر السوق من ثلاثة مخاطر : هى مخاطر العملة ومخاطر سعر الفائدة ومخاطر الأسعار الأخرى.

[٤٠]

Market risk

مخاطر السيولة : هى خطر تعرض المنشأة لصعوبات فى مواجهة تعهداتها المرتبطة بإلتزاماتها المالية .

[٤٠]

Liquidity risk

مخاطر عدم الأداء : الخطر المتمثل في ألا تقوم المنشأة بالوفاء بالالتزام . وتشمل مخاطر عدم الأداء على سبيل المثال لا الحصر مخاطر إئتمان المنشأة

[٤٥]

Nonperformance risk

مخاطر العملة : هى خطر تذبذب القيمة العادلة للأداة المالية أو تذبذب التدفقات النقدية المستقبلية منها بسبب التغيرات فى أسعار العملات الأجنبية المستقبلية .

[٤٠]

Currency risk

المخاطر المالية : الخطر الناشئ عن تغير مستقبلى محتمل على واحد أو أكثر من : معدل فائدة محدد، أو سعر أداة مالية ، أو سعر سلعة ، أو سعر الصرف الأجنبى ، أو جداول ومؤشرات الأسعار أو المعدلات ، أو التصنيف الإئتمانى، أو مؤشر الإئتمان أو غير ذلك من المتغيرات ، شريطة أنه فى حالة ما إذا كان المتغير غير مالى ألا يكون المتغير خاصاً بأى من طرفى العقد .

[٣٧]

Financial risk

مخاطر سعر الفائدة : هى خطر تذبذب القيمة العادلة للأداة المالية أو تذبذب التدفقات النقدية المستقبلية منها بسبب التغيرات فى أسعار الفائدة بالسوق .

[٤٠]

Interest rate risk

المخزون : **هو أصل:**

[٢]

(أ) محتفظ به بغرض البيع ضمن النشاط العادى للمنشأة.

Inventories

أو (ب) فى مرحلة الإنتاج ليصبح قابلاً للبيع.

أو (ج) فى شكل مواد خام أو مهمات تستخدم فى مراحل الإنتاج أو فى تقديم الخدمات.

المخصص : هو التزام غير محدد التوقيت ولا المقدار.

[٢٨]

Provision

المدخلات : الافتراضات التي قد يستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل أو الالتزام ، بما في ذلك التوقعات حول المخاطر مثل ما يلى :

[٤٥]

Inputs

(أ) المخاطر المتأصلة في أسلوب تقييم محدد يستخدم لقياس القيمة العادلة (مثل نموذج التسعير).

و(ب) المخاطر المتأصلة في مدخلات أسلوب التقييم .

قد تكون المدخلات ملحوظة أو غير ملحوظة .

المدخلات التي يتم معايرتها في السوق [٤٥]
Market corroborated inputs
: المدخلات المستمدة أساساً من أو التي يتم معايرتها ببيانات السوق الملحوظة ذات العلاقة المرتبطة بطرق أخرى .

المدخلات الملحوظة [٤٥]
Observable inputs
: المدخلات التي يتم صياغتها باستخدام بيانات السوق مثل المعلومات المتوفرة عموماً حول الأحداث أو المعاملات الفعلية التي تعكس الافتراضات التي سيستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل أو الالتزام .

المدخلات غير الملحوظة [٤٥]
Unobservable inputs
: المدخلات التي لا تتوافر لها بيانات سوق والتي يتم صنعها باستخدام أفضل المعلومات المتوفرة بخصوص الافتراضات التي قد يستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل أو الالتزام .

مدخلات المستوى (١) [٤٥]
Level 1 inputs
: الأسعار المعلنة (غير المعدلة) في الأسواق النشطة لأصول أو التزامات مماثلة والتي يمكن للمنشأة الوصول إليها في تاريخ القياس .

مدخلات المستوى (٢) [٤٥]
Level 2 inputs
: المدخلات عدا الأسعار المعلنة المتضمنة في المستوى (١) والتي تعتبر ملحوظة للأصل او الالتزام إما بشكل مباشر أو غير مباشر .

مدخلات المستوى (٣) [٤٥]
Level 3 inputs
: المدخلات غير الملحوظة للأصل أو الالتزام .

المركز المالى [الإطار]
Financial position
: هو العلاقة ما بين الأصول والالتزامات وحقوق الملكية للمنشأة كما هى مدرجة بالميزانية .

مزايا إنهاء الخدمة [٣٨]
Termination benefits
: هى مزايا العاملين المستحقة نتيجة إما :

(أ) لقرار المنشأة بإنهاء خدمة عامل قبل تاريخ التقاعد العادى .

أو (ب) لقرار العامل بقبول ترك العمل الاختيارى مقابل هذه المزايا.

المزايا بعد إنتهاء الخدمة : هى مزايا العاملين (عدا مزايا إنهاء الخدمة) المستحقة بعد إكمال فترة الخدمة .

[٣٨]

Post - employment benefits

المزايا المكتسبة : هي المزايا التي يكون حق اكتسابها طبقا لنظم التقاعد غير مشروط باستمرار خدمة العامل.

[٢١]

Vested benefits

مزايا العاملين : هى كافة أشكال المقابل الذى تمنحه المنشأة مقابل الخدمة التى يقدمها العاملون.

[٣٨]

Employee benefits

مزايا العاملين قصيرة الأجل : هى مزايا العاملين (عدا مزايا إنهاء الخدمة) التى تصبح مستحقة بكاملها خلال ١٢ شهراً بعد نهاية الفترة التى يقوم خلالها العاملون بتقديم الخدمة .

[٣٨]

Short term employee benefitS

مزايا العاملين الأخرى طويلة الأجل : هى مزايا العاملين (عدا مزايا ما بعد انتهاء الخدمة ومزايا إنهاء الخدمة) التى لا تصبح مستحقة بكاملها خلال ١٢ شهراً بعد نهاية الفترة التى يقدم فيها العاملين خدماتهم .

[٣٨]

Other long term employee benefits

المزايا المضمونة : المدفوعات أو المزايا الأخرى التى يكون لحامل الوثيقة أو مستثمر بعينه حق غير مشروط فيها ، مع عدم الخضوع لأية تحفظ تعاقدى لمصدر العقد.

[٣٧]

Guaranteed benefits

المساعدات الحكومية : هي كل إجراء حكومي يهدف إلى منح مزايا اقتصادية معينة إلى منشأة أو مجموعة من المنشآت طبقاً لمعايير معينة.

[١٢]

Government assistance

المشتركون : هم الأعضاء في نظام التقاعد وغيرهم ممن لهم حق الاستفادة من هذا النظام.

[٢١]

Participants

المشاركون في السوق : البائعون والمشترون في السوق الأساسى (أو السوق الأكثر إيجابية) للأصل أو الالتزام ، الذين يتمتعون بكافة الخصائص التالية :

[٤٥]

Market Participants

(أ) الاستقلالية عن بعضهم البعض ، أي الذين لا يعتبرون أطرافاً ذات علاقة كما هو محدد في معيار المحاسبة المصرى (١٥) ، على الرغم من أنه يمكن استخدام السعر في معاملة الطرف ذي العلاقة كمدخلات لقياس القيمة العادلة إن كانت المنشأة تمتلك دليلاً على أن المعاملة قد أبرمت وفقاً لشروط السوق.

(ب) سعة الدراية وامتلاك قدرات فهم معقولة متعلقة بالأصل أو الالتزام والمعاملة باستخدام كافة المعلومات المتوفرة من خلال بذل الجهود الكافية التي تقتضيها العادات والأعراف .

(ج) القدرة على ابرام المعاملة للأصل أو الالتزام

(د) الرغبة في ابرام معاملة للأصل أو الالتزام . اى امتلاك الحافز دون الإجبار أو الاضطرار للقيام بذلك .

المشتقة المالية : هى أدوات مالية أو أية عقود أخرى تقع ضمن نطاق هذا المعيار (راجع الفقرات من "٢" إلى "٧") وتتضمن كل الخصائص الثلاث التالية :

|٢٦|

Derivatives

(أ) تتغير قيمتها وفقاً للتغير فى سعر فائدة معين أو سعر أداة مالية معينة أو سعر سلعة أولية أو سعر صرف عملة أو مؤشر أسعار أو معدلات تصنيف ائتمانى أو مؤشر ائتمانى أو أية متغيرات أخرى بشرط أنه فى حالة المتغير غير المالى ، يجب ألا يكون هذا المتغير خاصاً بأحد أطراف العقد (يطلق عليه فى بعض الأحيان مضمون العقد) .

و (ب) لا تتطلب صافى استثمار أولى أو تتطلب صافى استثمار أولى أقل من المطلوب لأنواع أخرى من العقود التى يتوقع أن تتأثر تأثراً مماثلاً بالتغيرات فى عوامل السوق .

و (ج) يتم تسويتها فى تاريخ مستقبلى .

المشروع المشترك [٤٣] : هو ترتيب تعاقدى يكون للأطراف الذين لديهم فيه سيطرة مشتركة حقوق على صافى أصول الترتيب .

Joint venture

المشغل المشترك [٤٣] : هو طرف في عملية مشتركة ولديه سيطرة مشتركة على هذه العملية .

Joint operator

المصداقية [الإطار] : تتسم المعلومات بالمصداقية إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة والتحيز وكان بإمكان المستخدمين الاعتماد عليها كمعلومات تعبر بصدق عما يقصد أن تعبر عنه أو من المتوقع أن تعبر عنه .

Reliability

المصروفات [الإطار] : هى نقصان فى المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية فى شكل تدفقات خارجة أو نقص فى الأصول أو تكبد التزامات مما ينشأ عنه نقصان فى حق الملكية عدا تلك المتعلقة بالتوزيعات إلى أصحاب المنشأة .

Expenses

الأثر المضاد للتخفيض [٢٢] : هو الزيادة في نصيب السهم في الأرباح أو النقص في نصيب السهم من الخسارة والناشئة عن افتراض أن الأدوات القابلة للتحويل قد تم تحويلها وأن خيارات (البيع / الشراء) قد تم استخدامها وأن الأسهم المحتملة قد تم إصدارها مع تحقق الشروط الخاصة بها.

Antidilution

معاملات الأطراف ذوى العلاقة [١٥] : هى تبادل الموارد أو الخدمات أو الالتزامات فيما بين الأطراف بغض النظر عن وجود مقابل تم تحميله لهذا التبادل.

Related party transactions

المعاملات القائمة على مدفوعات مبينة على أسهم والمسددة نقدًا [٣٩] : المعاملة القائمة على مدفوعات مبنية على أسهم التي تشتري بموجبها المنشأة سلعًا أو خدمات عن طريق تحملها لالتزام بتحويل أموال نقدية أو أية أصول أخرى إلى مورد تلك السلع أو الخدمات نظير مبالغ تحسب على أساس سعر (قيمة) أسهم المنشأة أو غيرها من أدوات حقوق الملكية فيها.

Cash settled share based payment transactions

المعاملات القائمة على مدفوعات مبنية على أسهم والمسددة في شكل أسهم
[٣٩]
Equity- settled share-based payment transactions

: المعاملة القائمة على مدفوعات مبنية على أسهم والتي تتلقى المنشأة بمقتضاها سلعًا أو خدمات في مقابل أدوات حقوق ملكية في المنشأة (بما في ذلك الأسهم أو خيارات الاكتتاب في أسهم).

المعاملات المتوقعة
[٢٦]
Forecast transactions

: هى معاملات غير مؤيدة بارتباط ولكن متوقع حدوثها مستقبلاً.

المعاملات المنظمة
[٤٥]
Orderly transactions

: المعاملة التي تتحمل مخاطر السوق لفترة من الزمن قبل تاريخ القياس للسماح بالأنشطة التسويقية المعتادة للمعاملات التي تتضمن أصول أو التزامات مماثلة ، وهى ليست معاملة جبرية (على سبيل المثال ، تصفية إجبارية أو البيع بسبب ضائقة مالية).

معايير المحاسبة المصرية
[١]
Egyptian accounting standards

: هى تلك المعايير والتفسيرات التى تستخدم فى إعداد القوائم المالية والإيضاحات المتممة لها وفى المعالجات المحاسبية لبنود تلك القوائم.

معدل العائد الناتج من العقد الإيجارى
[٢٠]
The interest rate implicit in the lease

: هو معدل الفائدة الذى يستخدمه المؤجر لحساب القيمة الإيجارية وثمن الشراء وهو الذى يجعل القيمة الحالية لإجمالى القيمة التعاقدية تساوى قيمة المال المؤجر عند بدء سريان العقد .

معدل الفائدة الفعلى
[٢٦]
Effective interest rate

: هو المعدل الدقيق الذى يستخدم لخصم الدفعات النقدية المستقبلية المتوقع سدادها أو تحصيلها خلال العمر المتوقع للأداة المالية (أو فترة زمنية أقل إذا كان ذلك مناسباً) لتحديد القيمة الحالية لأصل مالى أو التزام مالى . وعند حساب معدل الفائدة الفعلى ، على المنشأة تقدير التدفقات النقدية بالأخذ فى الاعتبار جميع شروط عقد الأداة المالية (على

سبيل المثال الدفعات المقدمة وحق الاستدعاء وأى حق خيار مشابه) ولا تأخذ فى الاعتبار خسائر الائتمان المستقبلية ، وتتضمن طريقة الحساب كافة الأتعاب والمدفوعات أو المقبوضات من أطراف العقد والتى تعتبر جزءاً من معدل الفائدة الفعلى (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (١١))، كما تتضمن تكلفة المعاملة وأية علاوات أو خصومات . وهناك افتراض ضمنى بامكانية تقدير التدفقات النقدية والعمر المتوقع لمجموعة من الأدوات المالية المتشابهة بصورة يعتمد عليها ، ومع ذلك ففى الحالات النادرة عندما لا يمكن تقديرهما بصورة يعتمد عليه ، فعلى المنشأة استخدام التدفقات النقدية التعاقدية على مدار العمر الكامل لعقد الأداة المالية (أو مجموعة من الأدوات المالية) .

معيد التأمين الصادر [٣٧] : حامل وثيقة التأمين فى عقد إعادة التأمين .

Cedant

المقابل المحتمل [٢٩] : هو عدم التزام المنشأة المقتنية في تحويل أصول إضافية أو حقوق ملكية إلى الملاك السابقين للمنشأة المقتناه كجزء من تبادل السلطة على المنشأة المقتناه إذا وفقت أحداث مستقبلية محددة ومع هذا فإن المقابل المحتمل قد يعطى المنشأة المقتنية الحق في استرداد المقابل السابق تحويله إذا تحققت شروط معينة .

Contingent consideration

الملاءمة [الإطار] : تكون المعلومات ملائمة عندما تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين بمساعدتهم فى تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية أو عندما تؤكد أو تصحح تقييماتهم الماضية.

Relevance

الملاك [١] : هم أصحاب الأدوات المبوبة كحقوق ملكية.

Owners

مقابلة التكاليف بالإيرادات [الإطار] : و فيها يتم الاعتراف بالمصروفات فى قائمة الدخل على أساس أن هناك ارتباط مباشر بين التكاليف المتكبدة واكتساب بنود محددة من الدخل وهذا الإجراء الذى يشار إليه عامة بمقابلة التكاليف بالإيرادات ، يتضمن الاعتراف المتزامن

Matching of costs with revenues

أو المجتمع بالإيرادات والمصروفات التى تنشأ مباشرة وبشكل مشترك من نفس العمليات المالية أو الأحداث الأخرى . فيعترف مثلاً بمختلف عناصر المصروفات التى تشكل تكلفة البضاعة المباعة فى نفس الوقت الذى يعترف فيه بالدخل الناتج عن بيع البضاعة . ولكن تطبيق مفهوم المقابلة تحت هذا الإطار لا يسمح بالاعتراف ببنود فى الميزانية لا تحقق تعريف الأصول أو الالتزامات .

المكاسب [الإطار]
Gains
: هى الزيادات فى المنافع الاقتصادية وعلى هذا فإنها ليست مختلفة عن الإيرادات فى طبيعتها .

المكون الإيداعى [٣٧]
Deposit component
: مكون تعاقدى لا تتم معاملته كمشتقات طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) ولكنه يقع فى نطاق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) إذا كان عبارة عن أداة مستقلة .

المنح الحكومية [١٢] [٣٥]
Government grants
: هى مساعدات حكومية فى صورة تحويل موارد اقتصادية لمنشأة معينة فى مقابل التزام تلك المنشأة بتنفيذ شروط معينة تتعلق بالأنشطة التى تمارسها سواء كان ذلك الالتزام يرتبط بفترة مستقبلية أو يكون قد تم الالتزام به فى فترة سابقة ، ويستثنى من ذلك المساعدات الحكومية التى لا يمكن تحديد قيمة لها ، وكذلك المعاملات مع الحكومة التى لا يمكن تمييزها عن المعاملات التجارية العادية للمنشأة .

المنح المرتبطة بأصول [١٢]
Grants related to assets
: تشمل المنح الحكومية التى يكون شرطها الأساسى قيام المنشأة بشراء أو إنشاء أو اقتناء أصول طويلة الأجل بهذه المنحة ، وقد تتضمن الشروط الإضافية الملحقة بالمنحة تحديد موقع هذه الأصول أو الفترة الزمنية التى تحصل خلالها على الأصل أو التى تحتفظ خلالها بذلك الأصل.

المنح المرتبطة بالدخل [١٢]
Grants related to income
: وتشمل ما تقدمه الدولة من منح خلاف المرتبطة بأصول

المنشأة الاستثمارية : هي المنشأة التي :

[٤٢]

Investment Entity

(أ) تحصل على أموال من مستثمر أو أكثر بغرض تقديم خدمات إدارة الاستثمار لهذا المستثمر أو هؤلاء المستثمرين .

و(ب) تعلن إلى مستثمرها أو مستثمريها أن غرض نشاطها هو استثمار الأموال فقط من أجل العوائد من الزيادة الرأسمالية في هذه الاستثمارات أو الدخل منها أو كليهما.

و(ج) تقيس وتقيم أداء جميع استثماراتها على أساس القيمة العادلة.

المنشأة الأم : منشأة تسيطر على واحدة أو أكثر من المنشآت الأخرى .

[٤٢]

Parent

المنشأة التابعة : هى أية منشأة ويشمل ذلك أية منشأة فردية مثل شركة التضامن والتى تخضع لسيطرة منشأة أخرى تعرف بالمنشأة الأم .

[٢٩]

Subsidiary

المنشأة المعدة للقوائم المالية : هى منشأة يوجد مستخدمون لقوائمها المالية ويعتمدون على هذه القوائم المعدة لأغراض عامة وذلك من أجل معلومات قد تمثل فائدة لهم عند اتخاذ قرارات بشأن توزيع الموارد وقد تكون منشأة منفردة أو مجموعة تتضمن شركة أم وجميع شركاتها التابعة .

[٢٩]

Reporting Entity

المنشأة المقتناه : نشاط أو أنشطة الأعمال التي تحصل المنشأة المقتنية على السيطرة عليها في عملية تجميع الأعمال.

[٢٩]

Acquire

المنشأة المقتنية : هي المنشأة التي تحصل على السيطرة على المنشأة المقتناه.

[٢٩]

Acquirer

المنشأة ذات الهيكل الخاص : المنشأة التي لها تصميماً خاصاً بحيث لا تكون حقوق التصويت أو الحقوق المشابهة هي العامل المهيمن في تحديد من يسيطر على المنشأة ، كما هو الحال عندما تكون حقوق التصويت تتعلق بمهام إدارية فقط في حين يتم توجيه الأنشطة ذات العلاقة من خلال الترتيبات التعاقدية .

[٤٤]

Structured entity

وتوفر الفقرات "أت٢٢" إلى "أت٢٤" معلومات إضافية حول المنشآت المنظمة.

المنشأة ذات العلاقة بالحكومة : هى المنشأة التى للحكومة عليها سيطرة أو سيطرة مشتركة أو نفوذ مؤثر .

[١٥]

Government related entity

المنفعة الاقتصادية المستقبلية

[الإطار]

Future economic benefit

: هى إمكانية المساهمة بشكل مباشر أو غير مباشر فى تحقيق تدفقات نقدية وما فى حكمها إلى المنشأة . ويمكن أن تكون كذلك لمشاركتها فى العملية الإنتاجية كجزء من النشاطات التشغيلية للمنشأة . كما يمكن أن تأخذ شكل القابلية للتحول إلى نقدية أو ما فى حكمها أو القدرة على تخفيض التدفقات النقدية الخارجة ، مثلما تؤدى طريقة تصنيع بديلة إلى تخفيض تكاليف الإنتاج.

منهج التكلفة

[٤٥]

Cost approach

: أسلوب التقييم الذى يعكس المبلغ المطلوب حالياً لإستبدال الطاقة الإنتاجية للأصل (يشار إليه عادة بتكلفة الاستبدال الحالية) .

منهج الدخل

[٤٥]

Income approach

: أساليب التقييم التي تحول المبالغ المستقبلية (على سبيل المثال، التدفقات النقدية أو الدخل والمصاريف) إلى مبلغ جارى وحيد (أي مخصوم). ويتم تحديد قياس القيمة العادلة على أساس القيمة المشار إليها في توقعات السوق الحالية حول تلك المبالغ المستقبلية .

منهج السوق

[٤٥]

Market approach

: أسلوب تقييم يستخدم الأسعار والمعلومات الأخرى ذات الصلة الناتجة عن معاملات السوق التي تتضمن أصول أو التزامات أو مجموعة أصول والتزامات مطابقة أو قابلة للمقارنة (أي مماثلة) مثل مؤسسة الأعمال .

النشاط الأجنبى : هو كيان يتمثل فى شركة تابعة أو شقيقة أو مشروع مشترك أو فرع – للمنشأة التى تعرض قوائمها المالية – وتقع أنشطته فى بلد آخر بخلاف البلد التى تقع فيه المنشأة التى تعرض قوائمها المالية أو يمارس أنشطته بعملة تختلف عن العملة التى تعرض بها تلك القوائم.

[١٣]

Foreign operation

نشاط الأعمال : هو مجموعة متكاملة من الأنشطة التى تؤدى والأصول التى تدار بغرض تقديم :

[٢٩]

Business

(أ) عائد للمستثمرين.

أو(ب) تكلفة أقل أو منافع اقتصادية مباشرة وبالتناسب لصالح حملة وثائق التأمين أو المشاركين فيها .

النشاط الزراعى : هو الذى يدار بواسطة منشأة للتحويل الحيوي للأصول الحيوية إلى منتجات لغرض البيع أو إلى إنتاج زراعى أو إلى أصول حيوية إضافية.

[٣٥]

Agricultural activity

نظم الاشتراك المحدد : هي نظم تدفع بموجبها مبالغ مزايا تقاعد تحدد بمقدار الاشتراك في "صندوق التقاعد" بالإضافة على عائد استثمار أمواله.

[٢١]

Defined contribution plans

نظم الاشتراك المحدد : هى نظم المزايا لما بعد انتهاء الخدمة والتى تقوم المنشأة بموجبها بدفع اشتراكات ثابتة فى منشأة منفصلة (صندوق) ولا يكون عليها التزام قانونى أو ضمنى لدفع مزيد من الاشتراكات إذا لم يكن الصندوق محتفظاً بأصول كافية لدفع كافة مزايا العاملين المتعلقة بخدمتهم فى الفترات الحالية والسابقة .

[٣٨]

Defined contribution plans

نظم مزايا التقاعد : هي ترتيبات تقوم بموجبها المنشاة بتقديم المزايا لموظفيها عند أو بعد انتهاء خدماتهم (سواء أكانت في شكل دخل سنوي أو مبلغ مقطوع) إذا كانت تلك المزايا أو الاشتراكات عنها قابلة للتحديد أو التقدير قبل حلول التقاعد سواء عن طريق أنظمة موثقة أو عن طريق الأصول والأعراف العملية بالمنشاة.

[٢١]

Retirement benefit plans

نظم المزايا المحددة : هي نظم تدفع بموجبها مزايا تقاعد تحدد بمعادلة تقوم على أساس دخل العاملين و/ أو عدد سنوات خدمتهم.

[٢١]

Defined benefit plans

نظم المزايا المحددة : هى نظم المزايا لما بعد إنتهاء الخدمة بخلاف نظم الاشتراك المحدد.

[٣٨]

Defined benefit plans

نظم المزايا بعد انتهاء الخدمة : هى ترتيبات رسمية أو غير رسمية تقوم المنشأة بموجبها بتقديم مزايا بعد انتهاء فترة الخدمة لعامل واحد أو أكثر .

[٣٨]

Post-employment benefit plans

نظم أصحاب العمل المتعددين : هى نظم اشتراك محدد (عدا نظم الدولة) أو نظم مزايا محددة (عدا نظم الدولة) التى :

[٣٨]

Multi- employer plans

(أ) تجمع الأصول التى تساهم فيها مختلف المنشآت والتى ليست تحت سيطرة مشتركة.

و(ب) تستخدم تلك الأصول لتقديم المزايا للعاملين فى أكثر من منشأة على أساس أنه يتم تحديد مستويات الاشتراك والمزايا بدون اعتبار لهوية المنشأة التى تستخدم العاملين المعنيين.

نفقات التنقيب والتقييم : هى النفقات التى تكبدتها المنشأة والمتعلقة بالتنقيب عن وتقييم الموارد التعدينية قبل أن تتضح الجدوى الفنية والفائدة التجارية لاستخراج الموارد التعدينية .

[٣٦]

Exploration and evaluation expenditures

النفوذ المؤثر : هو القدرة على المشاركة فى اتخاذ القرارات المتعلقة بالبيانات المالية وسياسات التشغيل للنشاط الاقتصادى ولكن لا تصل تلك القدرة إلى درجة السيطرة أو السيطرة المشتركة على تلك السياسات .

[١٥] [١٨]

Significant influence

النقدية : تتضمن النقدية بالصندوق والودائع تحت الطلب.

[٤]

Cash

الهام نسبياً : يعتبر حذف أو تحريف البنود هاماً إذا كان لهذا الحذف أو التحريف منفرداً أو مجمعاً تأثير على القرارات الاقتصادية التى تتخذ بناء على استخدام القوائم المالية ، وتعتمد الأهمية

[٥]

Material

النسبية على حجم وطبيعة الخطأ أو التحريف الذى تم تحديده فى الظروف المحيطة وقد يكون حجم أو طبيعة البند أو كليهما العامل المحدد فى هذا الشأن .

الوحدة المولدة للنقد [٣١] [٣٢] *Cash-generating unit* : أصغر مجموعة يمكن تحديدها من الأصول التى تولد تدفقات نقدية داخلة وتكون مستقلة بشكل كبير عن التدفقات النقدية الداخلة من غيرها من الأصول أو مجموعات الأصول .

وحدة الحساب [٤٥] *Unit of account* : المستوى الذى يتم عنده تجميع أو تجزئة الأصل أو الالتزام في أحد معايير المحاسبة المصرية لأغراض الاعتراف .

يستحق [٣٩] *Vest* : أن يصبح مستحقًا. وبموجب العقد القائم على مدفوعات مبنية على الأسهم، يصبح الطرف الآخر مستحقًا لاستلام أموال نقدية أو أصول أخرى أو أدوات حقوق ملكية للمنشأة عند استيفاء أي من شروط الاستحقاق المحددة.